



Designing a Professional Identity Model for Accountants in Government Organizations

Farough Karimi¹, Dr. Asgar Pakmaram^{2*}, Dr. Adel Shahvalizadeh³, Dr. Ghader Babaei⁴

1. PhD student in Accounting, Faculty of Humanities, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab Branch, Iran. pakmram@bonabiau.ac.ir
2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Humanities, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab Branch, Iran. pakmaram@iau.ac.ir
3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Humanities, Ardabil Branch, Islamic Azad University, Ardabil Branch, Iran. adel.shahvalizadeh@iau.ac.ir
4. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Humanities, Azarshahr Branch, Islamic Azad University, Azarshahr Branch, Iran. ghader.babei@iau.ac.ir

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Received: 2025-01-07 Revised: 2025-05-24 Accepted: 2025-06-30	This study investigates public sector accountants' professional identity using a mixed-methods approach with a sequential-exploratory design. The qualitative phase employed Grounded Theory to collect and analyze data, followed by quantitative validation. In 2023, 21 in-depth, semi-structured interviews were conducted with purposively sampled experts, including university faculty in accounting, economics, management, and related fields, and financial managers from municipalities in West Azerbaijan province, Iran, until theoretical saturation was reached. Qualitative data were analyzed using MAXQDA, identifying 142 components across six main categories to design a model, which informed quantitative hypotheses tested via Smart PLS software. Findings show that causal conditions shape public sector accountants' professional identity, which influences identity strategies. Intervening and contextual conditions also affect these strategies, which, in turn, impact outcomes. The results confirm that professional identity drives strategic adaptations, enhancing accountability and public sector performance.
* Corresponding author: Dr. Asgar Pakmaram Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Humanities, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab Branch, Iran Email: pakmram@bonabiau.ir	

1. Introduction

Professional identity, a core component of accountants' self-concept, reflects their understanding of career interests, abilities, and values within the public sector. Accountants who strongly identify with their profession view it as integral to their personal identity, emphasizing expertise, knowledge, and ethical orientation (Gendron & Spira, 2010). This identity is rooted in acting with integrity to serve the public interest, adhering to standards, principles, and professional ethics to deliver high-quality services. Public sector accountants play a critical role in meeting societal expectations, requiring a sustained commitment to professional responsibilities and competencies for success. The formation of professional identity occurs within a social context, influenced by globalization, corporate scandals, governance changes, and competitive pressures, which provide opportunities to explore its evolution (Suddaby et al., 2009). Prior research focuses on private sector accountants' identity, with limited studies on public sector contexts, particularly in Iran. This study addresses this gap by developing a model of public sector accountants' professional identity, examining causal, intervening, and contextual conditions, and their strategic and consequential outcomes, contributing to enhanced accountability and financial management reforms.

2. Hypotheses

The research hypotheses are as follows:

H1: Causal conditions significantly influence public sector accountants' professional identity.

H2: Public sector accountants' professional identity significantly influences their identity strategies.

H3: Intervening conditions significantly influence public sector accountants' identity strategies.

H4: Contextual conditions significantly influence public sector accountants' identity strategies.

H5: Identity strategies significantly influence the outcomes of public sector accountants' professional identity.

3. Methods

This applied, mixed-methods study used a sequential-exploratory design. The qualitative phase employed Grounded Theory, conducting 21 in-depth, semi-structured interviews with purposively sampled experts: university faculty in accounting, economics, management, and related fields, and financial managers from West Azerbaijan province municipalities, until theoretical saturation. Data were analyzed via MAXQDA using open, axial, and selective coding to identify 142 components across six categories, forming a model. The quantitative phase tested this model using a 5-point Likert-scale questionnaire, distributed among members of the Iranian Certified Public Accountants Association, with data analyzed via Smart PLS software. Data were collected in 2023.

4. Results

The qualitative phase identified 142 components across six categories, shaping a model of public sector accountants' professional identity. Quantitative validation confirmed all hypotheses. Causal conditions significantly influence professional identity ($\beta = 0.962$, $t = 33.359$). Professional identity strongly affects identity strategies ($\beta = 0.970$, $t = 53.970$). Intervening conditions negatively influence strategies ($\beta = -0.290$, $t = 3.537$), while contextual conditions positively affect strategies ($\beta = 0.380$, $t = 4.561$). Identity strategies significantly impact outcomes ($\beta = 0.951$, $t = 20.138$). These findings validate the model, showing that professional identity drives strategic adaptations in response to causal, intervening, and contextual factors.

5. Conclusion

Public sector accountants' professional identity is shaped by causal conditions (e.g., professional standards, ethics) and evolves through social and governance changes, influencing strategic adaptations that enhance accountability and performance. This study's model highlights how intervening (e.g., crises, scandals) and contextual (e.g., regulatory reforms) conditions shape identity strategies, leading to outcomes like improved financial management and transparency. The findings align with prior research on identity formation (Gendron & Spira, 2010) and

underscore the need for public sector reforms, such as accrual accounting adoption in Iran, to support professional identity. Recommendations include: (1) Training programs to strengthen accountants' professional identity, focusing on ethics and public interest. (2) Policy reforms to integrate identity strategies into public sector governance, enhancing transparency and efficiency. This model informs stakeholders on fostering accountability through identity-driven strategies.

Keywords: Public sector accountants' professional identity, personal identity, social identity, organizational identity, mixed-methods approach.



طراحی مدل هویت حرفه‌ای حسابداران در سازمان‌های دولتی

فاروق کریمی^۱، دکتر عسگر پاک مرام^{۲*}، دکتر عادل شاه ولی زاده^۳، دکتر قادر بابایی^۴

چکیده: پژوهش حاضر با هدف ارائه مدل هویت حسابداران بخش عمومی با رویکرد آمیخته انجام گرفت، تحقیق حاضر از لحاظ هدف، از نوع تحقیقات کاربردی و از نظر نوع روش، روش تحقیق آمیخته محسوب می‌گردد. روش تحقیق پژوهش حاضر، روش پژوهش ترکیبی از نوع طرح متوالی- اکتشافی است که در آن ابتدا داده‌های کیفی گردآوری و تحلیل می‌شوند، جامعه آماری کیفی پژوهش اعضای هیئت علمی دانشگاه در رشته‌های مرتبط، معاونین و مدیران مالی شهرداری‌های استان آذربایجان غربی است که با استفاده از روش نمونه گیری هدفمند، از طریق مصاحبه با ۲۱ نفر از خبرگان تا رسیدن به نقطه اشباع نظری ادامه یافت. ابزار گردآوری داده‌ها در این بخش پژوهش، مصاحبه عمیق نیمه ساختاریافته بود و برای تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار Smart PLS- MaxQDA استفاده شد، یافته‌ها نشان داد در بخش کیفی به کمک تکنیک داده بنیاد ۱۴۲ مؤلفه در قالب ۶ مقوله اصلی شناسایی و در نهایت مدل نهایی طراحی و در ادامه در بخش کمی فرضیه‌های پژوهش تدوین شدن، ابزار اندازه‌گیری در بخش کمی، پرسشنامه (استخراج شده از بخش کیفی) است، یافته‌های پژوهش نشان دادند که شرایط علی بر هویت حسابداران بخش عمومی، هویت حسابداران بخش عمومی بر راهبردهای هویت حسابداران بخش عمومی و راهبردها بر پیامدهای هویت حسابداران بخش عمومی تأثیر دارند.

واژه‌های کلیدی: هویت حسابداران، هویت شخصی، هویت اجتماعی، هویت حرفه‌ای، هویت سازمانی.

۱. دانشجوی دکترای حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب. ایران.
pakmram@ bonabiau.ac.ir

۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بناب. ایران (نویسنده مسئول).
pakmaram@iau.ac.ir

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد اردبیل، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اردبیل. ایران.
del.shahvalizadeh@iau.ac.ir

۴. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد آذرشهر، دانشگاه آزاد اسلامی واحد آذرشهر. ایران.
ghader.babei@iau.ac.ir

۱. مقدمه

شکل‌گیری هویت، فرایندی تکاملی و سازگارانه است که همزمان، در دو سطح فردی و جمعی، رخ می‌دهد. در سطح فردی، رشد روانشناختی و در سطح جمعی، اجتماعی شدن فرد، در نقش متناسب خود و مشارکت مؤثر در جامعه صورت می‌گیرد (جارویس سلینگر^۱ و همکاران، ۲۰۱۲). منظور از اجتماعی شدن نیز، فرایندی است که در آن فرد یاد می‌گیرد تا با درونی کردن مجموعه‌ای از ارزش‌ها و هنجارهای گروهی اجتماعی خاص و عمل به آنها، به عنوان عضوی از آن گروه، شناخته شود. این فرایند، محصول شبکه‌ای پیچیده از تجارب فردی و تعاملات اجتماعی در محیطی آموزشی و تأمل و بازاندیشی بر آن، در طی زمان است (کرایس^۲ و همکاران، ۲۰۱۵).

بر این اساس، چهارچوب شکل‌گیری هویت حرفه‌ای از مجموعه‌ای از ویژگی‌ها، ارزش‌ها و هنجارهایی تشکیل شده است که در فرایندی تکاملی، در طی زمان، در فرد حرفه‌مند، درونی می‌شود. این نگاه، تعهد حرفه‌ای را نوعی اجتماعی‌سازی می‌پندارد (جارویس سلینگر و همکاران، ۲۰۱۲ و کرایس و همکاران، ۲۰۱۵). از سویی دیگر؛ طبق نظر گرینوود^۳ (۱۹۵۷) حرفه، مجموعه‌ای از مشاغل است که ویژگی‌های آموزش تخصصی و دانشگاهی، کدهای اخلاقی خاص، خودانتظامی، تعهد به خدمات عمومی و تشکل حرفه‌ای را دارا باشد. هویت حرفه‌ای میزان تعهد فرد به حرفه او را نشان می‌دهد. این مفهوم می‌تواند تصمیم‌گیری افراد شاغل در حرفه را تحت تأثیر قرار دهد. هویت حرفه‌ای از ویژگی‌های روانشناختی افراد در محیط سازمان تلقی می‌شود (محسن‌زاده گلفزانی و همکاران، ۱۴۰۳). هویت حرفه‌ای نوعی احساس تعهد و وابستگی نسبت به یک شغل تعریف می‌شود که فرد شغل را نمادی از وجود خود می‌داند و آن را معرف خود ارائه می‌کند (سامی و همکاران، ۱۴۰۱).

مطالعات اندکی دیدگاه تجربی اثرگذاری فرآیندها و مراحل پیاده‌سازی تحولات نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بر هویت افراد حرفه‌ای بخش عمومی را بررسی نموده‌اند (بیکر^۴ و همکاران، ۲۰۱۴). برواد^۵ و همکاران (۲۰۱۶) چارچوبی یکپارچه برای شکل‌گیری هویت حرفه‌ای حسابداران ارائه داده‌اند. این چارچوب، هویت حرفه‌ای را فرآیندی پویا و چندبعدی می‌داند که در تعامل مستمر فرد با سازمان‌های حرفه‌ای، جامعه، رسانه‌ها و قوانین شکل می‌گیرد. اگرچه در این مطالعه تمرکز اصلی بر حسابداران بخش خصوصی است، اما چارچوب مطرح شده، قابلیت تطبیق و تعمیم به حسابداران بخش عمومی را نیز دارد.

اسماعیلی کیا و همکاران (۱۴۰۰) در مطالعه‌ای با بررسی تأثیر تحولات حسابداری بخش

عمومی بر هویت حسابداران با تمرکز بر نظریه شبکه کنشگران در بین کارکنان بخش‌های حسابداری و مالی ادارات دولتی شهر ایلام چهار نوع هویت در بین حسابداران را شناسایی نموده‌اند که بیشترین تعداد آنان در قالب حسابداران ترقی‌خواه بیان شده‌اند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که بی‌توجهی به این بعد، پیامدهای منفی بر هویت حسابداران در پی خواهد داشت.

در ادبیات کلاسیک، حرفه دارای ویژگی‌هایی از جمله نظام مجوزدهی، شکل حرفه‌ای، خودانظامی و الزامات آموزش مستمر است (گرین وو^۶، ۱۹۵۷ و ساکس^۷، ۲۰۱۲). برآورد و همکاران (۲۰۱۶) تأکید می‌کنند که هویت حرفه‌ای حسابداران تحت تأثیر آموزش، نهادهای حرفه‌ای و تعاملات اجتماعی شکل می‌گیرد. امپسون^۸ (۲۰۰۴) بیان می‌کند، حسابداران بخش عمومی درک مشترکی از معنای حرفه‌ای بودن دارند و این هویت حرفه‌ای به‌طور مستقیم بر رفتارها و برداشت آن‌ها از خود تأثیر می‌گذارد.

تحولات حسابداری بخش عمومی به عنوان یک واقعیت، صرفاً تغییر در نظام حسابداری و گزارشگری نبوده، بلکه تغییر در تفکر، عقیده و دیدگاه تلقی می‌گردد (تئودور و بیلدیسیل^۹، ۲۰۰۷). این خود دلیل محکمی است که نیروی انسانی شاغل در بخش عمومی، جایگاهی اساسی و کلیدی در این تحولات دارا هستند و همین مسأله لزوم توجه به پیامدها و اثرات این تحولات بر آن‌ها را ضروری می‌سازد (اسماعیلی کیا و همکاران، ۱۴۰۰).

با توجه به مبانی نظری، در مورد حسابداران بخش عمومی، تمام این ویژگی‌ها الزاماً وجود ندارد. لذا؛ حسابداری بخش عمومی به‌عنوان یک فعالیت تخصصی در ایران، بسیاری از ویژگی‌های یک «حرفه» به معنای کلاسیک را ندارد. اما برخی ویژگی‌های مشابه را ممکن است داشته باشد، که در پژوهش حاضر مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

با توجه به توضیحات بالا، این مطالعه به ادبیات و مبانی نظری در چندین بخش که در ذیل به آن‌ها اشاره می‌شود کمک خواهد نمود؛

الف) در دنیای پیچیده و پویای امروز، هویت حرفه‌ای به‌عنوان یکی از عوامل کلیدی در توسعه و بهبود عملکرد شغلی افراد در سازمان‌ها شناخته می‌شود. هویت حرفه‌ای حسابداران در سازمان‌های دولتی، نقشی اساسی در تضمین شفافیت مالی، پاسخگویی و ارتقای کارایی نظام مالی ایفا می‌کند. با این حال، توجه به مقوله هویت حرفه‌ای، تأثیر آن بر محیط حسابداری در بخش دولتی و بازتاب آن در گزاره‌های حسابداران بخش عمومی، به نظر می‌رسد افق جدیدی پیش روی حسابداران بخش دولتی و فعالات این حوزه ایجاد کند؛ از این رو شناخت راهکارهایی برای تحقق

این باور و نهادینه شدن این موضوع و همچنین مطالعه این تأثیر تأمل برانگیز خواهد بود. این مهم، شناسایی و درک سطح اهمیت هویت حرفه‌ای حسابداران در محیط دولتی را نشان می‌دهد؛

ب) با توجه به شکاف مطالعاتی، هدف اصلی این پژوهش تبیین مفهوم هویت حسابداران، ارائه‌ی دیدگاه‌های جدید در این زمینه و در نهایت طراحی و ارائه‌ی مدل مفهومی هویت حسابداران بخش عمومی است. در متون حسابداری، تاکنون موضوع هویت حسابدارانی که در واحدهای گزارشگر بخش عمومی فعالیت می‌کنند، مورد توجه قرار نگرفته است، با توجه اهمیت بالای بحث هویت حسابداران حرفه‌ای و وجود خلاء تحقیقاتی در ایران، این پژوهش قصد دارد برای نخستین بار در ادبیات حسابداری، یک مدل جامع برای هویت حسابداران بخش عمومی طراحی و ارائه نماید، بی‌شک ارائه و آزمون این مدل می‌تواند ادبیات نوشتارهای تخصصی در این زمینه را توسعه دهد. بنظر می‌رسد توجه به ارائه مدلی برای بهبود هویت حسابداران بخش عمومی، می‌تواند پیامدهای مثبتی از قبیل؛ بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی، ارتقای عملکرد سازمان (آراد و همکاران، ۱۴۰۱)، ارتقای سطح پاسخگویی عمومی، برآورده کردن نیازهای ذینفعان، تکریم شهروندان (علیپور و آراد، ۱۴۰۱)، مدیریت صحیح داده‌ها و اجرای روش‌های نوین حسابرسی، تقویت توسعه سازمانی داشته و در نهایت باعث عملکرد اثربخش نظام حسابداران (یعقوبی صالح آبادی و پورزمانی، ۱۴۰۱) شود که این موضوع ضرورت انجام تحقیق حاضر را مضاعف می‌سازد. لذا، پژوهش‌های پیشین انجام شده در سطح داخلی و بین المللی، یک شکاف اساسی تحقیقاتی را در زمینه هویت حرفه‌ای حسابداران بخش دولتی را نشان می‌دهد و آن عدم ارائه مدل هویت حرفه‌ای حسابداران در محیط سازمان‌های دولتی است و محدود بررسی‌های انجام شده در مطالعات تطبیقی، بررسی و معرفی ساز و کارهای موجود در کشور ایران و سایر کشورها پرداخته اند؛

ج) پژوهش حاضر در تلاش است با استفاده از رویکرد آمیخته به این سوال پاسخ دهد که چه مدلی برای هویت حرفه‌ای حسابداران در محیط بخش عمومی قابلیت تعمیم دارد؟ به منظور پاسخگویی به این پرسش، پژوهش حاضر تلاش دارد با بررسی مبانی نظری و پوشش شکاف موجود در ادبیات هویت حسابداران بخش عمومی و تأثیر آن در مباحث حسابداری و مالی بخش عمومی در ایران، یک مدل جامع طراحی و ارائه دهد که بتواند برای پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی کشور مفید واقع شود؛

د) انتظار می‌رود نتایج پژوهش حاضر بتواند به حسابداران بخش عمومی، مدیران بخش عمومی، نهادهای نظارتی و سایر ذی‌نفعان در درک بهتر هویت حرفه‌ای حسابداران در بخش

عمومی کمک کرده و در پررنگ نمودن هویت حرفه‌ای و شفاف نمودن نقش آن در خروجی گزاره‌های حسابداری بخش عمومی کمک نماید. نهایتاً نتایج این پژوهش می‌تواند به همسو نمودن منافع کلیه ذینفعان در بخش عمومی و دولتی کمک نماید. همچنین، نتایج این پژوهش می‌تواند به نهادهای نظارتی بخش عمومی و انجمن‌های حرفه‌ای در تدوین و به‌کارگیری دستورالعمل‌های مؤثر در راستای افزایش هویت حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی کمک نماید؛

و) این پژوهش می‌تواند موجب بسط و بهبود مبانی نظری در ارتباط با هویت حسابداران بخش عمومی گردد، این موضوع به عنوان دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون‌گذاران و ذینفعان در حرفه‌ی حسابداری بخش عمومی قرار دهد، به علاوه، این پژوهش می‌تواند درک بهتری از سطح هویت در حرفه‌ی حسابداری به دانشجویان و استادان رشته‌ی حسابداری، مالی و حسابرسی ارائه نمایند. در ادامه، نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی را برای انجام پژوهش‌های آتی درباره‌ی هویت حسابداران بخش عمومی پیشنهاد دهد. از این رو، این پژوهش به توسعه مبانی نظری و اهمیت هویت حرفه‌ای حسابداران بخش دولتی کمک خواهد نمود.

از این رو، انتظار می‌رود که ارائه یک مدل جامع برای فرآیند شکل‌گیری هویت حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی که موردتوافق خبرگان باشد بتواند مورد استفاده نهادهای مهم قانونگذار در بخش عمومی و سایر گروه‌ها قرار گیرد تا با آگاهی از این عوامل بتوانند به طور بالقوه باعث ارتقای جایگاه هویت حرفه، اعضاء و خدمات حسابداران بخش عمومی گردند.

پژوهش حاضر با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش و فرضیه‌های برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج آزمون فرضیه‌ها پرداخته است؛ و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادات کاربردی بیان می‌گردد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابداری به ارائه اطلاعات مفید جهت تصمیم‌گیری به ذینفعان مختلف سازمان یعنی مدیریت، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، از طریق جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها و تهیه گزارش‌ها می‌پردازد، برای درک حسابداری، درک هویت حرفه‌ای^{۱۰} کسانی که فعالیت‌های حسابداری را انجام می‌دهند، یعنی حسابداران، حیاتی است، هنگام انجام کارکردهای خاص، به عهده گرفتن مسئولیت‌های خاص و کار بر روی موضوعات مشابه، متخصصان احساس همسانی با

حرفه خود را ایجاد می‌کنند، از این طریق متخصصان خود را در سیستم اجتماعی سازمان خود و فراتر از آن لنگر می‌اندازند، هویت حرفه‌ای در ویژگی‌هایی مانند صلاحیت‌های پیشرفته شناختی، هوش هیجانی و اجتماعی مرتبط با فعالیت‌های حرفه‌ای ظاهر می‌شود، با توجه به تنوع فعالیت‌های حرفه‌ای حسابداران، تصور مجموعه‌ای از شایستگی‌ها و در نتیجه یک هویت حرفه‌ای یکپارچه برای حسابداران دشوار به نظر می‌رسد، مطالعات قبلی ظهور هویت حرفه‌ای حسابداران را در زمینه‌های تخصصی مختلف، مستند می‌کند، تغییر در دامنه فعالیت‌های ناشی از تغییر موقعیت در طول زندگی حرفه‌ای ممکن است مستلزم تعدیل هویت حرفه‌ای باشد (اوت^{۱۱}، ۲۰۲۳).

اصطلاح هویت حرفه‌ای اغلب در ادبیات بدون تعریف روشن یا با تعاریف متناقض استفاده می‌شود، این می‌تواند منجر به سوء تفاهم‌ها و فرضیاتی شود که تحقیقات را پیچیده می‌کند و مربیان و متخصصان را در راهنمایی اعضای تازه‌کار سردرگم می‌کند، هویت حرفه‌ای به‌عنوان عنصر اصلی هویت در نظر گرفته می‌شود و به معنای درک فرد از علایق شغلی، توانایی‌ها و ارزش‌ها است، هویت حرفه‌ای به ویژگی‌ها، انگیزه‌ها، اهداف، ارزش‌ها، باورها، هنجارهای درونی، سبک‌های تعامل، یادگیری و تجربه حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی تأکید دارد. هویت حرفه‌ای معمولاً به‌عنوان شناسایی فرد با یک حرفه یا مشارکت فرد در یک حرفه تعریف می‌شود، حسابدارانی که درگیر حرفه خود هستند، حرفه حسابداری را بخش مهمی از هویت شخصی خود می‌شناسند، این هویت میزان تخصص، دانش، مهارت و گرایش فرد به شغل خود است. هویت حرفه‌ای حسابداران بر پایه اعضای این حرفه است که با «بالاترین حس درستکاری^{۱۲}» در جهت منافع عمومی عمل می‌کنند، انتظار می‌رود که در صورت بروز تعارض، این ویژگی بر میل به هرگونه منافع شخصی غلبه کند، به‌این‌ترتیب، شالوده اخلاقی حرفه حسابداری بر یک طرح‌واره اخلاقی و منشور اخلاقی استوار است که به‌عنوان راهنمای رفتار حرفه‌ای عمل می‌کند، برجستگی هویت حرفه‌ای تأثیر قابل‌توجهی بر قضاوت اخلاقی حسابداران هنگامی که با یک معضل اخلاقی مواجه می‌شوند، دارد (خو و همکاران^{۱۳}، ۲۰۲۱).

نیل و همکاران^{۱۴} (۲۰۲۴) در پژوهشی با عنوان عملکردهای هویتی روی جلد مجلات انجمن حسابداری حرفه‌ای، هویت انجمن‌های حسابداری را در بخش‌های متمایز حرفه حسابداری پیرامون ادغام سه انجمن حسابداری کانادایی در سال ۲۰۱۴ بررسی و مقایسه کردند. نتایج نشان داد منطق تجاری برای دو انجمن و منطق حرفه‌ای برای سومین انجمن، در تغییر انجمن ادغام‌شده از منطق تجاری به منطق حرفه‌ای مشهود بود. زمانی که انجمن انتشار یک مجله را متوقف کرد و مجله

جدیدی را معرفی کرد، جامعه به‌جای اعضای انجمن‌ها به‌عنوان یک مخاطب هدف برای همه انجمن‌ها تسلط داشتند، اما این تمرکز به‌گونه‌ای متفاوت ظاهر شد، پس از ادغام، عملکردهای هویتی همچنان بر جامعه به‌عنوان مخاطب تمرکز داشتند. تومو^{۱۵} (۲۰۲۲) در پژوهشی سعی کرده‌اند با به اشتراک گذاشتن احساسات و عواطف در مورد زمینه‌ی ناپایدار حرفه خود، بحران هویت حرفه‌ای خود را درک کنند. اوت^{۱۶} (۲۰۲۲) در پژوهشی نشان داد که حسابداران یک هویت حرفه‌ای چند وجهی ایجاد می‌کنند که منعکس‌کننده حوزه تخصصی و سطح ورود آن‌ها بوده است. حسابداران مالی بیشتر از حسابداران مدیریت تیم‌گرا بوده‌اند و حسابداران غیرموظف بیشتر از حسابداران اجرایی. نتایج پژوهش بیتس^{۱۷} (۲۰۲۲) از یک رابطه‌ی غیرمستقیم مثبت بین عدالت سازمانی و رفتار سازمانی غیراخلاقی - مدیریت سود حمایت کرده که با واسطه‌شناسایی سازمانی رونمایی کرد. خو و همکاران^{۱۸} (۲۰۲۱) در پژوهشی نشان دادند که حسابداران زمانی که برجستگی هویت حرفه‌ای با برجسته کردن کدهای اخلاق حرفه‌ای افزایش داشته‌اند، قضاوت‌های اخلاقی بیشتری انجام می‌دادند.

عارف‌منش و موسوی (۱۴۰۱) در تحقیقی نشان داد که تأثیر خودکارآمدی مذاکرات بر بی‌طرفی حسابرس مثبت و معنی‌دار بوده و نقش تعدیل‌گر هویت حرفه‌ای در رابطه‌ی خودکارآمدی مذاکرات با بی‌طرفی حسابرس مورد تأیید قرار گرفته است، ضریب متغیر تعدیل‌گر مثبت بوده و دلالت بر این داشت که رابطه‌ی خودکارآمدی مذاکرات با بی‌طرفی حسابرس با حضور هویت حرفه‌ای تقویت‌شده است، به نظر آن‌ها، توجه به خودکارآمدی حسابرس به‌منزله یک برنامه توسعه محور در حرفه حسابرسی و همین‌طور توجه به عوامل فردی و سازمانی مؤثر بر هویت حرفه‌ای حسابرس، ازجمله مواردی است که می‌تواند با توجه به یافته‌های پژوهش مدنظر قرار گیرد. شاه‌علی‌زاده و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود نشان دادند که رهبری اخلاقی بر قصد هشدار دهی حسابرسان به‌صورت مستقیم و به واسطه هویت حرفه‌ای و هویت‌سازمانی تأثیر مثبت و معناداری داشته است، بر اساس نتایج پژوهش، اجرای رهبری اخلاقی و تقویت هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی تمایل به هشدار دهی در حرفه حسابرسی را افزایش می‌دهد و این مسئله موجب کاهش خطاکاری در مؤسسات حسابرسی خواهد شد.

۳. مدل مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

مدل مفهومی پژوهش بر اساس نتایج کد گذاری به شرح نگاره (۱) و رویکرد نظریه پردازی

زمینه بنیان تدوین گردیده است.

نگاره ۱: نتایج کدگذاری در رویکرد زمینه بنیان

کد محوری	مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
هویت حسابداران بخش عمومی	هویت حرفه‌ای	هویت حرفه‌ای	اهمیت دادن به موفقیت حرفه
			احساس تعلق به حرفه
			گفتگو با دیگران در مورد فعالیت های حرفه
			پایبندی به اصول و ضوابط حرفه
			حضور مستمر داشتن در حرفه
	هویت سازمانی	هویت سازمانی	تعلق داشتن به سازمان
			توصیف خود به عنوان عضوی از سازمان
			تلاش بیشتر برای موفقیت سازمان
			تصمیم‌گیری با توجه به پیامدهای آن برای سازمان
	هویت اجتماعی	هویت فردی	اهمیت دادن به سرنوشت سازمان
			داشتن تصویر درستی از نقش و موجودیت خود
			توانایی توصیف خود
			توانایی جهت بخشیدن به زندگی فردی
	هویت جمعی	هویت جمعی	استفاده از مهارت‌های فردی خود برای دستیابی به حس مشارکت
			داشتن احساس تعلق به جامعه
			احساس تعهد نسبت به اهداف تعیین شده از جانب دیگران
			برخوردار بودن از مقبولیت اجتماعی
	هویت اخلاقی	هویت اخلاقی	صادقانه رفتار کردن در انجام کارها
			منصفانه رفتار کردن با دیگران
			پایبندی به اصول و ارزش‌های اخلاقی
			انجام کارهای درست
	عوامل شناختی	عوامل شناختی	اجتناب از انجام کاری که به دیگران صدمه می زند.
			توانایی‌های ذهنی فرد
شرایط علی	والدین	والدین	توانایی استنباط و درک مفاهیم از موقعیت‌های کلی
			همدلی با فرد
			درک متقابل فرد
			دادن استقلال به فرد
			درآمد فرد
	پایگاه اقتصادی -	پایگاه اقتصادی -	

کد محوری	مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
	اجتماعی فرد	اجتماعی فرد	شغل فرد
			تحصیلات فرد
			وضعیت مسکن و امکانات رفاهی فرد
	گستره شبکه ارتباطی	گستره شبکه ارتباطی	ارتباط با همکاران و دوستان
			ارتباط با بستگان و همسایگان
			شرکت در مراسم‌های مختلف
			عضویت در انجمن‌های گوناگون
	استفاده از رسانه‌های ارتباطی	استفاده از رسانه-های ارتباطی	استفاده از رادیو و پادکست‌های صوتی
			استفاده از اینترنت
			استفاده از تلویزیون و ماهواره
			استفاده از روزنامه، کتاب و مجلات
	فرهنگ و جامعه	فرهنگ و جامعه	توجه به ارزش‌های فرهنگی
			در نظر گرفتن ارزش‌های جامعه
	تقویت معنویت در محیط کار	تقویت معنویت در محیط کار	انجام کارهای محوله به بهترین وجه و به طور دقیق و کامل
			تمایل به رعایت قوانین، مقررات و استانداردهای سازمان
			متعهد بودن به انجام رفتارهای معطوف به هدف سازمان
راهنماها	برجستگی هویت حرفه‌ای	برجستگی هویت حرفه‌ای	همگرا ساختن افکار و سلیقه‌های متفاوت، برای شکل‌دهی یک رفتار سازنده
			داشتن رضایت شغلی
			افتخار فرد به حسابدار بخش عمومی بودن
			احساس تعلق بیشتر به سازمان
			یکی دانستن موفقیت شخصی و موفقیت سازمان
	قدرت هویت حرفه‌ای	قدرت هویت حرفه‌ای	پایبندی واقعی به اخلاق و رفتار حرفه‌ای
			تصمیم‌گیری به طور ذاتی بر اساس منافع سازمان
			عدم توجه به منافع شخصی
	توجه به منافع عمومی جامعه توسط سازمان در تصمیم‌گیری‌ها و اقدامات اجرایی	توجه به منافع عمومی جامعه توسط سازمان در تصمیم‌گیری‌ها و اقدامات اجرایی	مسئول بودن سازمان در قبال منفعت جامعه
			در راستای منافع جامعه بودن تصمیمات و اقدامات سازمان
	در نظر گرفتن الزامات	در نظر گرفتن	در نظر گرفتن نفع عموم در تدوین و ارائه گزارش‌ها
			تعهد سازمان به رعایت الزامات قانونی نهادهای قانون-

کد محوری	مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
	نهادهای حاکمیتی توسط سازمان در تصمیم‌گیری‌ها و اقدامات اجرایی	الزامات نهادهای حاکمیتی توسط سازمان در تصمیم- گیری‌ها و اقدامات اجرایی	گذار
			آگاهی مدیران و کارکنان از الزامات قانونی نهادهای بالادستی
			تعهد سازمان به دفاع و صیانت از قانون
	شرایط حاکم بر فرهنگ جامعه	شرایط حاکم بر فرهنگ جامعه	وجود فرهنگ پاسخ‌خواهی
			افشاجری در مورد تقلب‌ها و اختلاس‌ها
			وجود فرهنگ شایسته‌سالاری
			تعامل اجتماعی افراد با موقعیت‌های مختلف در سازمان‌ها
شرایط زمینه‌ای	فرهنگ اخلاقی حاکم بر سازمان	فرهنگ اخلاقی حاکم بر سازمان	تمایل کارکنان و مدیران به رعایت اخلاق
			تأکید بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی
	سیاست‌ها و ساختار اقتصادی کشور	سیاست‌ها و ساختار اقتصادی کشور	وضعیت تحریم‌ها و عدم ثبات اقتصادی
			میزان سرمایه‌گذاری خارجی در کشور
			توسعه یافتگی بازارهای سرمایه
			وجود شرکت‌های دولتی
	شرایط حاکم بر حرفه حسابداری	شرایط حاکم بر حرفه حسابداری	وابستگی اقتصاد کشور به نفت
			عملکرد مجامع حرفه‌ای
			جایگاه حرفه در کشور
			محیط حسابداری
	ویژگی‌های خاص سازمان	ویژگی‌های خاص سازمان	وضعیت آموزش و پژوهش
			نوع عملیات سازمان
			اندازه سازمان
			طرز تفکر مدیریت سازمان
	آموزش و پژوهش	آموزش و پژوهش	سیستم حسابداری سازمان
			آموزش دانشگاهی و حرفه‌ای
			برگزاری دوره‌های آموزشی توسط سازمان
			انجام پژوهش در زمینه هویت توسط سازمان
شرایط مداخله‌گر	محدودیت‌های برون- سازمانی	محدودیت‌های برون‌سازمانی	تدوین آئین نامه تشویقی و تنبیهی اثربخش
			وجود قوانین نامناسب
			عدم وجود استانداردهای حسابداری مناسب
	محدودیت‌های درون- سازمانی	محدودیت‌های درون‌سازمانی	عدم وجود دستورالعمل‌های مناسب
			اعمال سلايق و انتظارات شخصی
			عدم جذب و نگهداری نیروی انسانی متخصص

کد محوری	مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
			اشتباهات بالقوه انسانی ناشی از بی دقتی، حواس پرتی، خطای قضاوتی و تفسیر نادرست از دستورالعمل‌ها
			کم کاری یا زیاده‌خواهی افراد
			قانون گریزی افراد
			استقرار حسابداری تعهدی
	تحول حسابداری بخش عمومی ایران	تحول حسابداری بخش عمومی ایران	محاسبه دقیق بهای تمام شده برنامه‌ها، فعالیت‌ها، خدمات و محصولات
			بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد
			کفایت داشتن منابع هر سال برای مصارف همان سال
	ارائه اطلاعاتی جهت تأمین اهداف اساسی گزارشگری مالی	ارائه اطلاعاتی جهت تأمین اهداف اساسی گزارشگری مالی	طبق بودجه مصوب سالانه و سایر قوانین بودن کسب منابع مالی و مصرف آن
			نحوه تأمین منابع و نقدینگی و مصارف آن برای فعالیت‌های مختلف
			توانایی سازمان در تأمین کالاها و ارائه خدمات
			قدرت ایفای تعهدات در سررسید
پیامدها		حساسیت اخلاقی	بینش اعتقادی حسابدار
			بینش اقتصادی حسابدار
			بینش مدیریتی حسابدار
			حس مسئولیت‌پذیری حسابدار
	بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی	قضاوت اخلاقی	انجام کارهای صحیح و واجب توسط حسابدار
			انجام کارها بر اساس اصول حسابداری
			انجام کارها بر اساس سایر قوانین
		انگیزه اخلاقی	حل مسائل با استفاده از راه حل‌های اخلاقی
			رعایت عدل و انصاف در حل مسائل
			پرهیز از جانبداری در حل مسائل
			حسن تدبیر حسابدار در حل مسائل
	ارتقای عملکرد سازمان	کارایی	نسبت خدمات ارائه شده به بودجه مصرف شده
			نسبت خدمات ارائه شده به تعداد کارکنان
			نسبت ارزش کالا و خدمات به هزینه منابع صرف شده
			نسبت ارزش افزوده به تجهیزات به کار گرفته شده
		اثر بخشی	کیفیت کلی خدمات ارائه شده
			صحت خدمات ارائه شده
			سرعت عرضه خدمات
			تلاش سازمان برای بهبود خدمات

کد محوری	مقوله اصلی	مقوله فرعی	مفاهیم
			تنوع روش های عرضه خدمات
			تداوم ارائه خدمات
			بهای تمام شده کالا و خدمات
	شهرت سازمان	شهرت سازمان	شفافیت و گشودگی در فعالیتهای سازمان
			تطبیق با تغییر و تحولات محیطی
			خوشنام بودن سازمان
			بالا بودن سطح تخصص در سازمان
			برخورداري از رهبري خوب
			سريع بودن روند انجام امور در سازمان
			فعال بودن سازمان در ارائه خدمات
	شفاف سازی	انتشار گزارش عملکرد	امکان دسترسی آزاد به اطلاعات
			ارتباط با رسانه ها
			تحليل ادواري نيازهاي دينفعان
	برآورده کردن نیازهای ذینفعان	تلاش برای برآورده کردن نیازهای ذینفعان	حفظ کرامت انسانی و رفتار محترمانه و اسلامی با مردم
			ارائه خدمات به طور یکسان برای همه
	ارتقای سطح پاسخگویی عمومی	تکریم شهروندان	حرکت به سمت تحول و بهینه سازی امور
			تبیین مقررات مورد عمل و مراحل انجام کار
			استقرار مکانیزم سیاست گذاری مشارکتی
			شبکه گرایی در ارائه خدمات (مدیریت مشارکتی)
		مشارکت جویی	ایجاد سیستم اخذ پیشنهادها
			ارائه خدمات با در نظر گرفتن حفظ محیط زیست
		خدمات پایدار	استفاده از فناوری های سبز
			ایجاد مکانیزم مناسب رسیدگی به شکایات و اعتراضات
	رسیدگی به شکایات	رسیدگی به شکایات	رسیدگی به موقع و منصفانه به شکایات و اعتراضات

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مدل، رابطه بین سطح نظری (تئوری) و کار جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات می‌باشد. مدل‌ها شامل نشانه‌ها و علائم هستند، یعنی خصوصیات برخی از پدیده‌های تجربی (شامل اجزاء و ارتباط آن‌ها) به‌طور منطقی از طریق مفاهیم مرتبط با یکدیگر بیان می‌شود. بنابراین، مدل

منعکس‌کننده واقعیت است و جنبه‌های معینی از دنیای واقعی را که با مسئله تحت بررسی ارتباط دارند منسجم می‌سازند و روابط عمده را در میان جنبه‌های مذکور روشن می‌کند و سرانجام امکان آزمایش تجربی تئوری را با توجه به ماهیت این روابط فراهم می‌کند. بعد از آزمایش مدل درک بهتری از بعضی از قسمت‌های دنیای واقعی حاصل می‌شود. به‌طور خلاصه مدل دستگاهی است متشکل از مفاهیم، فرضیه‌ها و شاخص‌ها که کار انتخاب و جمع‌آوری اطلاعات موردنیاز برای آزمون فرضیه را تسهیل می‌کند (خاکی، ۱۳۹۰).

بنابراین با توجه به استدلال فوق، فرضیه‌های تدوین‌شده و مبانی نظری در ردیابی و اعتباریابی مدل هویت حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی (استخراج شده از رویکرد زمینه بنیان)، مدل مفهومی پژوهش به‌صورت شکل (۱) تدوین شده است:



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهشگر)

همچنین، با استناد به مبانی نظری و مدل مفهومی استخراج شده در رویکرد زمینه بنیان، فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل طرح می‌گردد:

۱. شرایط علی بر مقوله محوری (هویت حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی) اثر دارد.
۲. مقوله محوری (هویت حسابداران بخش عمومی) بر راهبردها اثر دارد.
۳. شرایط مداخله‌گر بر راهبردهای هویت حسابداران بخش عمومی اثر دارد.
۴. شرایط زمینه‌ای بر راهبردهای هویت حسابداران بخش عمومی اثر دارد.
۵. راهبردها بر پیامدهای هویت حسابداران بخش عمومی اثر دارد.

۴. روش شناسی

هدف پژوهش حاضر، پیش‌بینی روابط علی میان سازه‌های هویت حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی است. این پژوهش برحسب هدف، کاربردی و از نظر روش‌های گردآوری داده‌ها، توصیفی-تحلیلی از نوع کیفی مبتنی بر رویکرد مدل یابی ساختاری می‌باشد. در این رویکرد ابتدا داده‌های کیفی گردآوری و سپس در مرحله دوم داده‌های کمی تحلیل می‌شوند. برای درک ارتباط بین سازه‌های مدل مستخرج از رویکرد زمینه بنیان، از استراتژی پدیدانگاری استفاده شد. این روش در دهه ۱۹۷۰ در دانشگاه گوتنبرگ سوئد با هدف دستیابی به درک عمیقی از مفاهیم متفاوت یک پدیده نزد افراد مختلف ارائه شد.

پدیدانگاری، روشی است که در حیطه پارادایم تفسیری جای دارد و اساس کار خود را بر همین تجربه‌ها و برداشت‌های متفاوت افراد از یک پدیده معین نزد گروه خاصی از افراد دارد. پدیدارنگاران معتقدند اگر تجربه‌ها یا مفاهیم متفاوت افراد از یک پدیده را احصا و در ساختار بزرگ‌تری آنها را به هم مرتبط کنند، تصویر و درک کامل‌تری از پدیده تجربه شده را می‌توانند ارائه دهند. پدیدانگاری بر مبنای پارادایم تفسیرگرایی قرار دارد. پژوهشگران تفسیری، کار خود را با این پیش‌فرض آغاز می‌کنند که دسترسی به واقعیت (واقعیت مشخص و یا واقعیتی که به صورت اجتماعی ساخته می‌شود) تنها با سازه‌های اجتماعی نظیر زبان، خودآگاهی و معانی مشترک میسر است. پژوهش‌گران در این استراتژی تلاش می‌کنند با معناهایی که افراد به پدیده‌ها می‌دهند، آن‌ها را درک کنند (دانائی فرد و کاظمی، ۱۳۸۹).

جامعه آماری پژوهش در وحله اول جهت معرفی مدل هویت حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی با رویکرد زمینه بنیان، خبرگان و متخصصین و صاحب‌نظران در زمینه حسابداری بخش

عمومی (اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها در رشته حسابداری، معاونین و مدیران مالی شهرداری‌های استان آذربایجان غربی) بوده که از طریق نمونه‌گیری هدفمند، ۲۱ نفر گزینش شدند. ملاک انتخاب خبرگان، داشتن حداقل ۱۰ سال سابقه فعالیت مستقیم و غیرمستقیم مرتبط با حسابداری بخش عمومی است.

برای آزمون فرضیه‌ها به روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، از نسخه ۳.۲.۷ نرم‌افزار آماری اسمارت پی ال اس^{۱۹} استفاده شد. زمانی که حجم مشاهدات اندک است یا توزیع نرمالی ندارد، ترجیح بر به‌کارگیری این نرم‌افزار است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). مدل مسیر کمترین مجذورات جزئی با دو مجموعه از معادلات ساختاری خطی (مدل درونی یا مدل ساختاری و مدل بیرونی یا مدل اندازه‌گیری) تعریف می‌شود.

مدل ساختاری، رابطه بین متغیرهای مکنون و مدل اندازه‌گیری، ارتباط بین متغیرهای مکنون و نشانگرهای مشاهده شده را معین می‌کند. همچنین، از روش پرسشنامه آنلاین و حضوری در مرحله گردآوری اطلاعات و رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی^{۲۰} در مرحله استنتاج استفاده نموده است. در همین راستا در پژوهش حاضر بر اساس روش اختصاصی این مدل‌سازی (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳)، حداکثر مقدار نمونه از ۱۰ برابر بیشترین روابط در بخش ساختاری بوده که به منظور پخش پرسشنامه در بین نمونه آماری انتخاب شده به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده شامل کلیه کارکنان شاغل در حوزه مالی شهرداری‌های استان آذربایجان غربی، از طریق شبکه‌های اجتماعی به صورت آنلاین و حضوری اطلاعات جمع‌آوری شد. مراجعات منتهی به پخش ۴۴۲ پرسشنامه بود. در مورد کفایت حجم نمونه در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری نیز باید گفت، برای کسب نتایج معتبر و قابل‌تعمیم، طبق نظریه چن و همکاران^{۲۱} (۲۰۰۳)، حجم نمونه باید نسبت ۱۰ مورد به ازای هر پارامتر برآورد شده باشد و همچنین مطالعات دیگری نیز ۵ مورد را به ازای هر پارامتر پیشنهاد کرده‌اند (هیر و همکاران، ۲۰۰۶، بنتلر و چو، ۲۰۰۶). بنابراین، با توجه به مدل ساختاری این پژوهش، مشاهدات (پرسشنامه) موجود (۴۴۲ مورد) به لحاظ آماری کفایت می‌کند.

۵. یافته‌های پژوهش

سنجش اعتبار مدل به کمک ابزار پرسشنامه محقق ساخته با مقیاس لیکرت ۵ تایی (کاملاً موافق، موافق، بی‌نظر، مخالف، کاملاً مخالف) بر اساس کدهای اولیه به دست آمده در بخش مطالعه

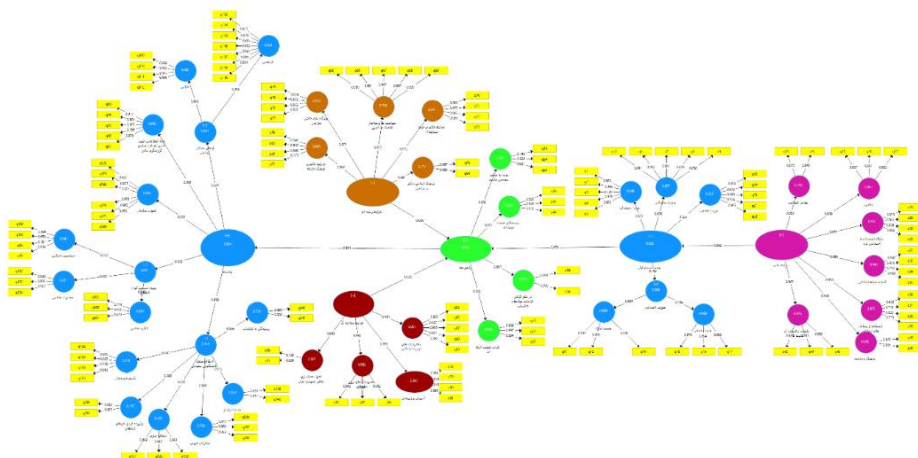
کیفی (رویکرد زمینه بنیان) و نمونه آماری در بخش کمی جهت آزمون مدل کیفی و اعتباردهی به آن متشکل از کلیه کارکنان شاغل در حوزه‌ی مالی شهرداری‌های استان آذربایجان غربی صورت گرفته است. در همین راستا، ۴۴۲ فقره پرسشنامه بصورت فیزیکی و الکترونیکی ارسال گردید؛ از نمونه مذکور، ۹ نفر در پانل مصاحبه‌شوندگان بخش اول قرار داشتند. همچنین حدود ۱۵٪ پاسخ‌دهندگان را زن و ۸۵٪ آن‌ها را مرد تشکیل دادند. ۱۷٪ از پاسخ‌دهندگان با مدرک تحصیلی دکتری، ۴۳٪ کارشناسی ارشد و مابقی مدرک کارشناسی در این بخش مشارکت نمودند. خلاصه آمار توصیفی مشارکت کنندگان در جمع آوری داده‌ها در نگاره شماره ۲ تشریح گردیده است.

نگاره ۲: آمار توصیفی مشارکت‌کنندگان

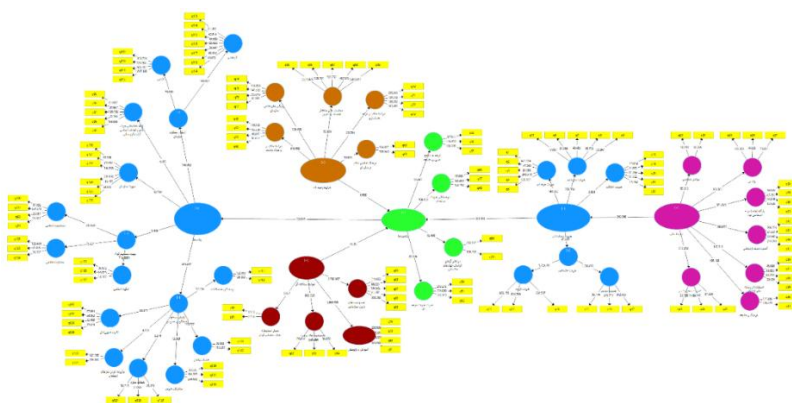
حوزه کاری	تعداد	جنسیت		مدرک تحصیلی		میزان تجربه (به سال)	
		مرد	زن	کارشناسی	کارشناسی ارشد و دکتری	کمتر از ده سال	بیش از ده سال
امور مالی شهرداری	۴۴۲	۳۷۶	۶۶	۱۷۵	۲۶۷	۷۸	۳۶۴

منبع: یافته‌های پژوهش

تحلیل برازش معیارهای اندازه‌گیری: در روش‌شناسی مدل معادلات ساختاری، ابتدا به ساکن لازم است تا روایی سازه مورد مطالعه قرار گرفته تا مشخص شود نشانگرهای انتخاب شده برای اندازه‌گیری سازه‌های مورد نظر خود از دقت لازم برخوردار هستند؛ یعنی آیا سؤالات برای اندازه‌گیری متغیرها درست انتخاب شده‌اند یا خیر؟ برای این منظور از تحلیل عاملی تأییدی (CFA) استفاده می‌شود. به این شکل که بار عاملی هر نشانگر با سازه خود دارای مقدار t معنی دار در سطح خطای ۵ درصد باشد. یعنی مقدار آن خارج از بازه $۱/۹۶$ و $-۱/۹۶$ باشد، همچنین بار عاملی هر نشانگر با سازه خود بالاتر از $۰/۵۰$ باشد (در این صورت این متغیر حداقل ۲۵ درصد از واریانس متغیر پنهان را اندازه‌گیری کرده است)، آن‌گاه این نشان‌گر از دقت لازم برای اندازه‌گیری آن سازه یا صفت مکنون برخوردار است. بدین منظور تحلیل عاملی تأییدی بر روی گویه‌های پرسشنامه صورت گرفت. تمامی سؤالات دارای بار عاملی بالای $۰/۵$ و مقادیر معناداری بالای $۱/۹۶$ هستند و دقیقاً متغیرهای پیش‌بینی شده در پرسشنامه را اندازه‌گیری می‌کنند.



شکل (۲): مدل اندازه‌گیری اصلاح شده در حالت استاندارد



شکل (۳): مدل اندازه‌گیری اصلاح شده در حالت معناداری

اعتبار سازه: یکی از روش‌های اعتبار درونی است به این معنا که ابزار مورد نظر فاقد منابع خطا است. این نوع اعتبار بیان می‌کند که نتایج بدست آمده از کاربرد یک ابزار اندازه‌گیری تا چه حد با نظریه‌هایی که آزمون بر محور آن‌ها تدوین شده است، تناسب دارد. با توجه به شکل ۲، گویه‌ها یا نشانگرهای اکثر سازه‌ها بیشترین بار عاملی را بر سازه خود دارند؛ بدین معنی که کمترین بار مقطعی^{۲۲} را بر سازه‌های دیگر داشته باشند اشتراک (۲۰۰۴) پیشنهاد می‌کند که بار عاملی هر گویه بر سازه مربوط به خود باید حداقل ۰.۱ بیشتر از بار عاملی همان گویه بر سازه‌های دیگر باشد.

از طرفی دیگر، تمام سازه‌ها دارای پایایی ترکیبی بالاتر از ۰.۵ هستند. لذا بین شاخص‌های مربوط به هر متغیر سازگاری درونی وجود دارد.

اعتبار همگرا^{۲۳}: بیانگر رابطه ملاک‌ها یا معرف‌های مختلف نسبت به یکدیگر است. در واقع، اگر همبستگی بین نمرات آزمون‌هایی که خصیصه‌ی واحدی را اندازه‌گیری می‌کند بالا باشد، آزمون دارای اعتبار همگرا می‌باشد. چنانچه مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE)^{۲۴} برای تمام سازه‌ها بالاتر از ۰.۵ باشد بدین معنی که گویه‌ها بیش از ۵۰٪ واریانس سازه‌های مربوط به خود را تبیین کنند، نشان از وجود اعتبار همگرا در آزمون‌های بکار رفته است (فورنر و لارکر، ۱۹۸۱). بر اساس نگاره ۳ مقادیر محاسبه شده AVE برای تمامی سازه‌ها دارای مقادیر میانگین واریانس استخراج شده بالاتر از ۰.۵ هستند، لذا گویه‌های بیش از ۵۰٪ از واریانس سازه‌های مربوط به خود را تبیین می‌کنند. مطلوب بودن مقادیر این شاخص نشان از وجود اعتبار همگرا در آزمون‌های بکار رفته دارد.

آلفای کرونباخ (CA): معیاری کلاسیک برای سنجش و سنجه مناسب برای ارزیابی پایداری درونی محسوب می‌گردد. یکی از مواردی که برای سنجش پایایی در روش مدل سازی ساختاری به کار می‌رود پایداری درونی (سازگاری درونی) مدل‌های اندازه‌گیری است. پایداری درونی نشانگر میزان همبستگی بین سازه و شاخص‌های مربوط به آن است. مقدار بالای واریانس بیان شده بین سازه و شاخص‌های آن در مقابل خطای اندازه‌گیری مربوط به هر شاخص، پایداری درونی بالا را نتیجه می‌دهد. مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷، نشانگر پایایی قابل قبول است. برخی از محققان در مورد متغیرهای با تعداد سوالات اندک، مقدار ۰/۶ را به عنوان سرحد ضریب آلفای کرونباخ معرفی کرده‌اند. از آن جایی که مقدار آلفای کرونباخ کل پرسشنامه و سایر ابعاد بزرگتر از ۰/۷ می‌باشد، بنابراین آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار می‌باشد.

پایایی ترکیبی (CR)^{۲۵}: از آن جا که معیار آلفای کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین پایایی سازه‌ها می‌باشد، روش پایایی معیار مدرن تری نسبت به آن محسوب شده و برتری آن نسبت به آلفای کرونباخ در این است که پایایی سازه نه به صورت مطلق بلکه با توجه به همبستگی سازه هایشان با یکدیگر محاسبه می‌گردد. در نتیجه برای سنجش هرچه بهتر پایایی، هر دوی این معیارها به کار برده می‌شوند. مقدار پایایی ترکیبی یک سازه از یک نسبت حاصل می‌شود که در صورت این کسر، واریانس بین یک سازه با شاخص هایش به اضافه مقدار خطای اندازه‌گیری می‌آید. در صورتی که مقدار CR برای هر سازه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایداری درونی مناسب

برای مدل اندازه‌گیری دارد و مقدار کمتر از ۰/۶ عدم وجود پایایی را نشان می‌دهد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). در تصویر زیر پایایی همه عوامل بالای ۰/۷ است و نشان دهنده پایایی ترکیبی مناسبی است.

نگاره ۳: مقادیر AVE برای مولفه‌های پژوهش

CR	CA	AVE	Structure
۰/۸۱۰	۰/۷۹۶	۰/۷۸۰	شرایط علی
۰/۸۲۴	۰/۸۰۸	۰/۷۱۳	راهبردها
۰/۸۲۵	۰/۸۲۴	۰/۸۱۹	شرایط زمینه‌ای
۰/۸۸۹	۰/۸۸۰	۰/۷۰۰	شرایط مداخله‌گر
۰/۸۶۷	۰/۸۶۳	۰/۸۶۰	پیامدها

منبع: یافته‌های پژوهشگر

تحلیل برازش مدل: یک مدل درونی (مدل ساختاری) به تشریح روابط بین متغیرهای نهفته می‌پردازد و مشخص می‌کند که چه میزان از واریانس یک متغیر نهفته توسط سایر متغیرهای نهفته تبیین می‌شود. برای ارزیابی مدل از شاخص‌های منظمی جهت آزمون استفاده می‌شود که شامل: R^2 ، ضرایب مسیر و ضرایب بحرانی هستند. به منظور بررسی معنی داری ضریب مسیر یا همان بتا از روش سرگیری استفاده شد که برای این منظور از سرگیری در سه حالت ۱۰۰، ۳۰۰ و ۵۰۰ نمونه استفاده شد که نتایج نشان می‌دهد در هر سه حالت در معنی دار بودن یا نبودن پارامترها تغییری ایجاد نشده و نتایج از اعتبار محکمی برخوردار هستند. لذا می‌توان در قالب مدل رگرسیونی مسیرهای تحقیق را آزمون نمود. برای بررسی برازش مدل در حداقل مربعات جزئی، از معیار کیفیت جهانی که توسط آماتو^{۲۶} و همکاران در سال ۲۰۰۴ مطرح شد، استفاده شده است.

$$GOF = \sqrt{\overline{communality} \times R^2}$$

$\overline{communality}$ میانگین اشتراک هر متغیر است و کیفیت مدل بیرونی را می‌سنجد. R^2 میانگین ضرایب تعیین مربوط به هر متغیر پنهان درون را می‌باشد و کیفیت مدل درونی را می‌سنجد و برای هر متغیر درون را بر طبق متغیرهای پنهانی که آن را توضیح می‌دهند، محاسبه می‌شود. سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای شاخص

نیکویی برازش (GOF)^{۲۷} معرفی شده است.

نگاره ۴: شاخص‌های برازش مدل ساختاری

سازه	مقادیر افزونگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده
راهبردها	۰/۵۴۶	۰/۹۱۲	۰/۹۱۱
هویت حسابداران بخش عمومی	۰/۴۲۶	۰/۹۲۵	۰/۹۲۴
پیامدها	۰/۳۱۱	۰/۹۰۴	۰/۹۰۴
GOF	۰/۶۲۴		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره ۴ مشاهده می‌گردد، مقدار شاخص نیکویی برازش معادل ۰/۶۶۹ است که نشان از برازش کلی بالایی متوسط برای مدل ساختاری است؛ یعنی مدل درونی قدرت کافی برای آزمون فرضیه‌ها را دارد و نتایج آزمون را می‌توان به لحاظ آماری صد در صد قابل اتکاء دانست. همچنین معیار R^2 یا ضریب تعیین نشان از تأثیری دارد که متغیرهای برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارند؛ این معیار فقط برای سازه‌های درون‌زا محاسبه می‌شود و در مورد سازه‌های برون‌زا مقدار آن برابر صفر است. هر چه مقدار ضریب تعیین یک مدل بیش‌تر باشد، نشان از برازش بهتر مدل دارد. سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی شده است.

همچنین، مقدار شاخص $SRMR = ۰.۰۶۲$ است که از نقطه برش مربوط کمتر می‌باشد و محقق می‌تواند اعلام کند که مدل برازش دارد و مشاهدات نمونه با واقعیت تطابق دارد.

نگاره ۵: ضرایب مسیر مدل

مسیر	متغیر مستقل	جهت اثر	وابسته	مقدار استاندارد	مقدار تی	نتیجه
۱	شرایط علی	<----	مقوله محوری	۰/۹۶۲	۳۳/۳۵۰	تأیید مسیر
۲	مقوله محوری	<----	راهبردها	۰/۹۷۰	۵۳/۹۷۰	تأیید مسیر
۳	شرایط مداخله‌گر	<----	راهبردها	-۰/۲۹۰	۳/۵۳۷	تأیید مسیر
۴	شرایط زمینه‌ای	<----	راهبردها	۰/۳۸۰	۴/۵۶۱	تأیید مسیر
۵	راهبردها	<----	پیامدها	۰/۹۵۱	۲۰/۱۳۸	تأیید مسیر

بر اساس نتایج نگاره (۵)، مسیرهای پنج‌گانه مدل مفهومی پژوهش مورد آزمون قرار گرفته اند که به شرح ذیل تشریح گردند:

مسیر اول: شرایط علی بر هویت حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی اثر دارد.

همان‌طور که در نگاره ۵ مشاهده می‌شود میزان تأثیرگذاری مستقیم سازه‌های ناشی از شرایط علی بر هویت حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی ۰/۹۶۲ می‌باشد و مقدار تی این ضریب برابر با ۳۳/۳۵۹ است که بیشتر از مقدار ۱/۹۶ است. لذا می‌توان گفت مسیر اول مدل مبنی بر این‌که شرایط علی بر هویت حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی تأثیر دارد، مورد تأیید قرار می‌گیرد.

مسیر دوم: هویت حسابداران بخش عمومی بر راهبردهای هویت حسابداران بخش عمومی اثر دارد.

همان‌طور که در نگاره ۵ مشاهده می‌شود میزان تأثیرگذاری مستقیم سازه‌های ناشی از مقوله محوری بر راهبردها ۰/۹۷۰ می‌باشد و مقدار تی این ضریب برابر با ۵۳/۹۷۰ است که بیشتر از مقدار ۱/۹۶ است. لذا می‌توان گفت مسیر دوم مدل مبنی بر این‌که مقوله محوری بر راهبردها تأثیر دارد، مورد تأیید قرار می‌گیرد.

مسیر سوم: شرایط مداخله‌گر بر راهبردهای هویت حسابداران بخش عمومی اثر دارد.

همان‌طور که در نگاره ۵ مشاهده می‌شود میزان تأثیرگذاری سازه‌های ناشی از شرایط مداخله‌گر بر راهبردها ۰/۲۹۰- می‌باشد و مقدار تی این ضریب برابر با ۳/۵۳۷ است که بیشتر از مقدار ۱/۹۶ است. لذا می‌توان گفت مسیر سوم مدل مبنی بر این‌که شرایط مداخله‌گر بر راهبردها تأثیر دارد، مورد تأیید قرار می‌گیرد.

مسیر چهارم: شرایط زمینه‌ای بر راهبردهای هویت حسابداران بخش عمومی اثر دارد.

همان‌طور که در نگاره ۵ مشاهده می‌شود میزان تأثیرگذاری مستقیم سازه‌های ناشی از شرایط زمینه‌ای بر راهبردها ۰/۳۸۰ می‌باشد و مقدار تی این ضریب برابر با ۴/۵۶۱ است که بیشتر از مقدار ۱/۹۶ است. لذا می‌توان گفت مسیر چهارم مدل مبنی بر این‌که شرایط زمینه‌ای بر راهبردها تأثیر دارد، مورد تأیید قرار می‌گیرد.

مسیر پنجم: راهبردها بر پیامدهای هویت حسابداران بخش عمومی اثر دارد.

همان‌طور که در نگاره ۵ مشاهده می‌شود میزان تأثیرگذاری مستقیم سازه‌های ناشی از راهبردها بر پیامدها ۰/۹۵۱ می‌باشد و مقدار تی این ضریب برابر با ۲۰/۱۳۸ است که بیشتر از مقدار ۱/۹۶ است. لذا می‌توان گفت مسیر چهارم مدل مبنی بر این‌که راهبردها با پیامدها تأثیر

دارد، مورد تأیید قرار می‌گیرد.

۶. نتیجه‌گیری و بحث

هویت حرفه‌ای مفهومی چندبعدی است که شامل نگرش‌ها، باورها و رفتارهای مرتبط با یک حرفه خاص می‌شود. به گفته بارکی و استیتس^{۲۸} (۲۰۰۹) هویت حرفه‌ای تحت تأثیر تعاملات اجتماعی، انتظارات سازمانی و یادگیری حرفه‌ای شکل می‌گیرد. در حوزه حسابداری، گندرون و اسپیرا^{۲۹} (۲۰۱۰) معتقدند که هویت حرفه‌ای حسابداران وابسته به رعایت استانداردهای اخلاقی، مسئولیت‌پذیری و پیروی از مقررات حسابداری است. تئوری هویت اجتماعی (تاجفیر و تانی^{۳۰}، ۱۹۸۶) نیز به‌عنوان چارچوبی برای تحلیل هویت حرفه‌ای حسابداران مطرح شده است. این نظریه بیان می‌کند که افراد از طریق عضویت در گروه‌های حرفه‌ای، هویت خود را شکل داده و تقویت می‌کنند. در این راستا، آشفورث و مائل^{۳۱} (۱۹۸۹) تأکید دارند که هویت حرفه‌ای، از تعامل میان فرد و محیط کاری نشأت می‌گیرد و از طریق تجربه‌های شغلی و آموزش حرفه‌ای تقویت می‌شود. مطالعات اخیر نشان داده‌اند که عوامل متعددی از جمله آموزش حرفه‌ای، تجربه شغلی، ارزش‌های اخلاقی و سیاست‌های سازمانی بر شکل‌گیری هویت حرفه‌ای تأثیرگذار هستند (کوهن و پانت^{۳۲}، ۲۰۱۸). همچنین، مطالعه سادابی^{۳۳} و همکاران (۲۰۱۵) نشان می‌دهد که فشارهای نهادی، مانند قوانین مالی و استانداردهای حسابداری، نقش مهمی در تقویت یا تضعیف هویت حرفه‌ای حسابداران ایفا می‌کنند.

بر این اساس، این پژوهش با تکیه بر مبانی نظری مذکور، در پی طراحی مدلی برای هویت حرفه‌ای حسابداران در بخش عمومی است که بتواند به ارتقای عملکرد شغلی و افزایش شفافیت مالی در این سازمان‌ها کمک کند. هدف پژوهش حاضر، سنجش اعتبار مدل هویت حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی می‌باشد. نتایج تحلیل آزمون مدل حاکی از تایید کلیه مسیرهاست می‌توان گفت که مسیرشرایط علی از طریق فازهای عوامل شناختی، توانایی‌های ذهنی فرد، توانایی استنباط و درک مفاهیم از موقعیت‌های کلی، همدلی با فرد، درک متقابل فرد، دادن استقلال به فرد، پایگاه اقتصادی - اجتماعی فرد، درآمد فرد، شغل فرد، تحصیلات فرد، وضعیت مسکن و امکانات رفاهی فرد، گستره شبکه ارتباطی، ارتباط با همکاران و دوستان از عوامل تأثیرگذار بر هویت حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی می‌باشند. نتایج این آزمون با یافته‌های شاه علی‌زاده و همکاران (۱۴۰۰) و عارف‌منش و موسوی (۱۴۰۱) و همچنین با یافته‌های تاجفیر و تانیر (۱۹۸۶)، آشفورث و مائل (۱۹۸۹)، بارکی و استیتس (۲۰۰۹)، گندرون و اسپیرا (۲۰۱۰)، خو و همکاران

(۲۰۲۱)، اوت (۲۰۲۲)، بیتس (۲۰۲۲)، موتو (۲۰۲۲)، نیل و همکاران (۲۰۲۴)، همسو می‌باشد. همچنین، اثر معنی دار مسیرهای هویت حسابداران بخش عمومی (از طریق سازه‌های هویت حرفه‌ای، اهمیت دادن به موفقیت حرفه، احساس تعلق به حرفه، گفتگو با دیگران در مورد فعالیت‌های حرفه، پایبندی به اصول و ضوابط حرفه و حضور مستمر داشتن در حرفه، هویت‌سازمانی، تعلق داشتن به سازمان و صادقانه رفتار کردن در انجام کارها، منصفانه رفتار کردن با دیگران، پایبندی به اصول و ارزش‌های اخلاقی، انجام کارهای درست) بر راهبردهای هویت حسابداران بخش عمومی (از طریق سازه‌های برجستگی هویت حرفه‌ای، داشتن رضایت شغلی، افتخار فرد به حسابدار بخش عمومی بودن، احساس تعلق بیشتر به سازمان، یکی دانستن موفقیت شخصی و موفقیت سازمان، قدرت هویت حرفه‌ای، پایبندی واقعی به اخلاق و رفتار حرفه‌ای، تصمیم‌گیری به‌طور ذاتی بر اساس منافع سازمان، عدم توجه به منافع شخصی، توجه به منافع عمومی جامعه توسط سازمان در تصمیم‌گیری‌ها و اقدامات اجرایی) مشاهده گردید.

شرایط مداخله‌گر (از طریق سازه‌های آموزش و پژوهش، آموزش دانشگاهی و حرفه‌ای، برگزاری دوره‌های آموزشی توسط سازمان، انجام پژوهش در زمینه هویت توسط سازمان، تدوین آئین‌نامه تشویقی و تنبیهی اثربخش، محدودیت‌های برون سازمانی، وجود قوانین نامناسب، عدم وجود استانداردهای حسابداری مناسب، عدم وجود دستورالعمل‌های مناسب، محدودیت‌های درون سازمانی، اعمال سلايق و انتظارات شخصی) بر راهبردهای هویت حسابداران بخش عمومی اثر معنی داری می‌گذارند.

شرایط زمینه‌ای (از طریق سازه‌های شرایط حاکم بر فرهنگ جامعه، وجود فرهنگ پاسخ‌خواهی، افشاگری در مورد تقلب‌ها و اختلاس‌ها، وجود فرهنگ شایسته‌سالاری، تعامل اجتماعی افراد با موقعیت‌های مختلف در سازمان‌ها، فرهنگ اخلاقی حاکم بر سازمان، تمایل کارکنان و مدیران به رعایت اخلاق، تأکید بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی، سیاست‌ها و ساختار اقتصادی کشور، وضعیت تحریم‌ها و عدم ثبات اقتصادی) بر راهبردهای هویت حسابداران بخش عمومی اثر گذار می‌باشند و نهایتاً مسیر راهبردها بر پیامدهای هویت حسابداران بخش عمومی (از طریق سازه‌های ارائه اطلاعاتی جهت تأمین اهداف اساسی گزارشگری مالی، کفایت داشتن منابع هر سال برای مصارف همان سال، طبق بودجه مصوب سالانه و سایر قوانین بودن کسب منابع مالی و مصرف آن، نحوه تأمین منابع و نقدینگی و مصارف آن برای فعالیت‌های مختلف، توانایی سازمان در تأمین کالاهای و ارائه خدمات، قدرت ایفای تعهدات در سررسید، بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی،

حساسیت اخلاقی، بینش اعتقادی حسابدار، بینش اقتصادی حسابدار، بینش مدیریتی حسابدار، ایجاد مکانیزم مناسب رسیدگی به شکایات و اعتراضات، رسیدگی به موقع و منصفانه به شکایات و اعتراضات) معنادار می‌باشند. نتایج آزمون این مسیرها با یافته‌های مطالعات پیشین انجام شده توسط برزیده و همکاران (۱۳۹۷)، رضائی و همکاران (۱۳۹۷)، شاه علی‌زاده و همکاران (۱۴۰۰) و عارف‌منش و موسوی (۱۴۰۱) و همچنین با یافته‌های تاجفیر و تانیر (۱۹۸۶)، آشفورث و مائل (۱۹۸۹)، آشفورث (۲۰۰۱)، فورهند و همکاران (۲۰۰۲)، بارکی و استیتس (۲۰۰۹)، گندرون و اسپیرا (۲۰۱۰)، خو و همکاران (۲۰۲۱)، اوت (۲۰۲۲)، بیتس (۲۰۲۲)، موتو (۲۰۲۲)، نیل و همکاران (۲۰۲۴)، همسو می‌باشد.

بر این اساس پیشنهاد می‌شود عطف به نتایج حاصل از این پژوهش با توجه به حساسیت بالای شرایط علی بر هویت حسابداران بخش عمومی در رشد و تکامل اجتماعی، روانی آنها، پژوهشگران باید بر آن شوند که در تصمیم‌گیری‌های کلان عوامل مؤثر بر هویت حسابداران بخش عمومی را شناسایی تا بر اساس آن بتوانند مداخلات علی ثمربخش را جهت ارتقای هویت حسابداران بخش عمومی انجام دهند. همچنین عدم توجه کافی به پذیرش تحولات از سوی کارکنان و درنهایت اثرات منفی آن بر هویت آنان و با تأکید بر این نکته که تحولات حسابداری بخش عمومی ایران محدود به استقرار حسابداری تعهدی نیست، بلکه این تغییر سرآغازی بر تحولات گسترده دیگر نظیر، استقرار سیستم محاسبه بهای تمام شده، بودجه‌بندی مبتنی بر عملکرد و غیره خواهد بود، بر این اساس لزوم توجه به نیروی انسانی دو چندان می‌باشد.

باید اذعان نمود که کشورهای در حال توسعه برای دستیابی به اهداف بلند پروازانه اجتماعی اقتصادی، نیازمند ارتقای ظرفیت سازمانی با هدف اجرا و پیاده‌سازی سیاست‌ها و رویه‌های عمومی هستند، که این به نوبه خود تحولات حسابداری بخش عمومی را ضروری می‌نماید، بر این اساس، تأکید بر یکپارچگی مالی و حرکت به سمت حسابداری تعهدی، می‌تواند بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی را سودمندتر سازد، اما توجه به این نکته حائز اهمیت است که اجرای تحولات مذکور و بکارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، فعالیتی ساده و آسان نیست، چالش‌ها و موانع عمده‌ای در این راستا وجود خواهد داشت که لازمه غلبه بر این موانع، توجه به راه کارهای پیشگیرانه در جهت کاهش و از بین بردن چالش‌های موجود و تسهیل اجرای تحولات است. به عنوان پیشنهادی برای پژوهش‌های آتی، می‌توان نام‌گذاری و دسته‌بندی شاخص‌ها با استفاده از روش‌های پیمایشی و کمی از جمله روش تحلیل خوشه‌ای و دیگر روش‌هایی که بدین

منظور طراحی شده‌اند، انجام پذیرد.

مهم‌ترین محدودیت این مطالعه، نبود پژوهش مشابه در این زمینه (هویت حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی) بود. همچنین، محدوده جغرافیایی محدود برای انتخاب نمونه آماری در اعتباردهی به مدل هویت حرفه‌ای حسابداران بخش عمومی، امتناع برخی از پاسخگویان برای دادن اطلاعات جمعیت‌شناختی و حتی سازمانی به محقق برای انجام پژوهش، عدم همکاری در جمع‌آوری اطلاعات از جانب برخی از پاسخگویان و عدم وجود فرهنگ مطالعاتی در بین پاسخگویان سبب شده است که افراد از پاسخ دادن به سوالات پرسشنامه امتناع ورزند و یا اینکه پاسخ‌هایی متفاوت از آنچه در باطن دارند ابراز نمایند.

یادداشت‌ها

- | | |
|---------------------------------|-------------------------------|
| 1.Jarvis-Selinger | 2.Suddaby |
| 3.Greenwood | 4.Becker |
| 5.Brouard | 6.Greenwood |
| 7.Saks | 8.Empson |
| 9.Tudor & Blidisel | 10.Professional identity |
| 11.Ott | 12.Highest sense of integrity |
| 13.Xu et al | 4.Neal |
| 15.Tomo | 16.Ott |
| 17.Bates | 18.Xu et al. |
| 19.smart-pls | 20.Partial squares |
| 21.Chin et al. | 22.Cross-Loading |
| 23.Convergent Correlation | 24.Average Variance Extracted |
| 25.Composite Reliability | 26.Amato |
| 27.Goodness-of- fit index (GoF) | 28.Burke and Stets |
| 29.Gendron and Spira | 30.Tajfel and Turner |
| 31.Ashforth and Mael | 32.Cohen and Pant |
| 33.Suddaby | |

منابع

الف. فارسی

ابراهیم‌زاده، طاهر؛ نوراله‌زاده، نوروز و خسروی‌پور، نگار. (۱۴۰۰). بررسی اثرات مشترک هویت اجتماعی و فشارهای نهادی بر کیفیت حسابداری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت،

۱۰ (۳۸)، ۳۶۱-۳۷۹.

اسماعیلی کیا، غزیه، سبزی پور، فرشاد، باقری زاده، منظر، و امیدی، مهدی، (۱۴۰۰)، بررسی اثرات حسابداری بخش عمومی بر هویت حسابداران بخش عمومی با تمرکز بر نظریه کنشگران، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۸ (۷۲)، ۱۳۹-۱۶۷.

اسماعیلی کیا، غزیه؛ سبزی پور، فرشاد؛ باقری‌زاده، منظر و امیدی، مهدی. (۱۴۰۰). بررسی اثرات تحولات حسابداری بخش عمومی بر هویت حسابداران بخش عمومی با تمرکز بر نظریه شبکه کنشگران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۸ (۷۲)، ۱۳۹-۱۶۸.

حق‌بین، پرویز؛ آزادی، کیهان؛ پورعلی لاکلایه، محمدرضا و صمدی لرگانی، محمود. (۱۴۰۱). تأثیر هویت اجتماعی و انعطاف‌پذیری بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش استرس. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۴ (۵۳)، ۱۹۱-۲۲۲.

خاکی. غلامرضا. (۱۳۹۰). روش تحقیق با رویکرد پایان نامه نویسی. چاپ هشتم. انتشارات بازتاب. دانایی فرد، حسن، و امامی، سیدمجتبی. (۱۳۸۶). استراتژی‌های پژوهش کیفی- نظریه پردازی داده بنیاد. اندیشه مدیریت راهبردی (اندیشه مدیریت).

دانایی فرد، حسن، و کاظمی، سیدحسین. (۱۳۸۹). ارتقای پژوهش‌های تفسیری در سازمان: مروری بر مبانی فلسفی و فرایند اجرای روش پدیدارنگاری. *مطالعات مدیریت بهبود و تحول*، ۲۰ (۶۱)، ۱۲۱-۱۴۷.

داوری. علی، رضازاده. آرش. (۱۳۹۳). *مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS*، چاپ دوم، انتشارات جهاد دانشگاهی.

رضائی، نرگس؛ بنی‌مهد، بهمن و حسینی، سیدحسین. (۱۳۹۷). تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس مستقل. *دانش حسابرسی*، ۱۸ (۷۱)، ۱۷۵-۱۹۹.

سامی. سیامک، خسروی پور. نگار، لشکری. زهرا، (۱۴۰۱)، تأثیر کاربرد استعاره دیالکتیکی بر فرایند بلوغ مذاکره حسابرسان، *دانش حسابداری*، ۱۳ (۱)، ۱۲۱-۱۳۹.

عارف منش، زهره و 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.

عبداللهی، احمد؛ ریاحی، فاطمه و رضائی پیته‌نوئی، یاسر. (۱۳۹۹). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی هویت سازمانی بر رابطه بین پاداش مدیران مالی و دستکاری سود. *دو فصلنامه حسابداری*

ارزشی و رفتاری، ۵(۱۰)، ۲۰۱-۲۳۰.

کرسول، جان دیلو (۱۳۹۱). طرح پژوهش رویکردهای کمی کیفی و شیوه‌های ترکیبی، ترجمه: حسن دانایی فرد، علی صالحی، تهران، انتشارات مهریان.

محسن زاده گل‌فزانی. مریم، خدادادی. محسن، و رضائی پیتِه نوئی. یاسر، (۱۴۰۳)، بررسی تأثیر رفتار اخلاقی بر هویت سازمانی و حرفه‌ای حسابرس، *دانش حسابداری*، ۲(۱۵)، ۱۲۵-۱۴۴.

محمدپور، فهیمه و افلاک‌سیر، عبدالعزیز. (۱۴۰۰). نقش مؤلفه‌های هویت اخلاقی و ناگویی هیجانی در سازگاری اجتماعی. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۶(۴)، ۲۹-۳۵.

ولیان، حسن؛ صفری گرایلی، مهدی و حسن‌پور، داوود. (۱۳۹۹). هویت حرفه‌ای و سازمانی حساب‌رسان و تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی. *دانش حسابرسی*، ۲۰(۷۸)، ۳۵۶-۳۹۱.

ب. انگلیسی

- Abdollahi, A., Riahi, F., & Rezaei-Piteh-Noui, Y. (2019). Investigating the moderating role of organizational identity on the relationship between financial managers' compensation and profit manipulation. *Bi-Quarterly Journal of Value & Behavioral Accounting*, 5(10), 201-230. (In Persian)
- Abrahamsson, G., Englund, H., & Gerdin, J. (2011). Organizational identity and management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Adjei-Kusi, K. (2018). Lifelong learning among accountants: exploring the links with professional identity (Doctoral dissertation, Keele University).
- Anderson, J., & McGuigan, N. (2018). The impact of ethical commitment on professional identity in accounting. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(2), 210-230.
- Aquilani, A. M. (2014). *Public accounting recruiting: Implications of the antecedents and consequences of organizational identity on hiring* (Honors Program Thesis). University of Northern Iowa ScholarWorks.
- Aref-Manesh, Z., & Mousavi, Me. (2019). The effect of the auditor's professional identity on the relationship between auditor-client negotiations self-efficacy and impartiality. *Judgment & Decision Making in Accounting & Auditing*, 1(3), 1-24. (In Persian)
- Arrami, N., & QingXiang, Y. (2021). The role of moral identity in auditor's ethical decision making. *International Journal of Research in Business & Social Science*, 10(2), 157-169.
- Ashforth, B. E., & Mael, F. (1989). Social identity theory and the organization.

- Academy of Management Review*, 14(1), 20–39.
<https://doi.org/10.5465/amr.1989.4278999>
- Bates, K. M. (2022). *Earnings management in response to fair treatment: The roles of organizational identity and moral identity* (Doctoral dissertation).
- Becker, S. D., Jagalla, T., & Skærbæk, P. (2014). The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5), 324–338.
- Berzonsky, M. D., & Kuk, L. S. (2005). Identity style, psychosocial maturity, and academic performance. *Personality and Individual Differences*, 39(2), 235–247. <https://doi.org/10.1016/j.paid.2005.01.010>
- Blake, E. (2014). *Examining professional identity: The views of New Zealand Chartered Accountants* (Doctoral dissertation, University of Waikato).
- Boivie, S., Lange, D., McDonald, M. L., & Westphal, J. D. (2011). Me or we: The effects of CEO organizational identity on agency costs. *Academy of Management Journal*, 54(3), 551–576.
- Broberg, P., Umans, T., Skog, P., & Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), 374–399.
- Brouard, F., Bujaki, M., Durocher, S., & Neilson, L. C. (2016). Professional accountants' identity formation: An integrative framework. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(1), 122–151.
- Brouard, F., Bujaki, M., Durocher, S., & Neilson, L. C. (2017). Professional accountants' identity formation: An integrative framework. *Journal of Business Ethics*, 142(2), 225–238.
- Burke, P. J., & Stets, J. E. (2009). *Identity theory*. Oxford University Press.
- Chin, W. W., Marcolin, B. L., & Newsted, P. R. (2003). A partial least squares latent variable modeling approach for measuring interaction effects: Results from a Monte Carlo simulation study and an electronic mail emotion/adoption study. *Information Systems Research*, 14(2), 189–217.
- Cohen, J., & Pant, L. W. (2018). Professional identity and ethical decision making in accounting. *Accounting, Organizations & Society*, 72, 1–13.
- Cresswell, J. W. (2012). *Research design: Quantitative-qualitative approaches and mixed methods* (H. Danaeifard & A. Salehi, Trans.). Tehran: Mehran Publications.
- Danaeifard, H., & Emami, S. M. (2007). Qualitative research strategies: Reflection on data foundation theorizing. *Quarterly Journal of Strategic Management Thought*, 1(2), 69–97. (In Persian)

- Ebrahimzadeh, T., Noorollahzadeh, N., & Khosravipour, N. (2001). Investigating the joint effects of social identity and institutional pressures on audit quality. *Accounting & Management Auditing Knowledge*, 10(38), 361–379. (In Persian).
- Esmaili Kia, G., Sabzalipour, F., Bagherizadeh, M., & Omid, M. (2001). Investigating the effects of public sector accounting developments on the identity of public sector accountants with a focus on actor network theory. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(72), 139–168. (In Persian).
- Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. (2020). Professional accountants in Spain: A comparative study of ethical and professional values. *Spanish Journal of Finance and Accounting / Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 49(2), 234–264.
- Gendron, Y., & Spira, L. F. (2010). Identity narratives in accounting firms: A study of recruitment brochures. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(4), 507–538.
- Greenwood, E. (1957). Attributes of a profession. *Social Work*, 2(3), 45–55. <https://doi.org/10.1093/sw/2.3.45>
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2006). *Multivariate data analysis* (6th ed.). Pearson Prentice Hall.
- Haqbin, P., Pirouzi, K., Pourali-Laklayeh, M. R., & Samadi-Lergani, M. (2022). The effect of social identity and flexibility on audit quality with an emphasis on the role of stress. *Financial Accounting and Auditing Research*, 14(53), 191–222. (In Persian).
- Hardy, S. A., Walker, L. J., Olsen, J. A., Woodbury, R. D., & Hickman, J. R. (2014). Moral identity as moral ideal self: Links to adolescent outcomes. *Developmental Psychology*, 50(1), 45–58.
- Heinzelmann, R. (2013). Occupational identities of management accountants: Situated identity regulation and work. *Proceedings of Pragmatic Constructivism*, 3(2), 67–86.
- Hiller, K., Mahlendorf, M. D., & Weber, J. (2014). Management accountants' occupational prestige within the company: A social identity theory perspective. *European Accounting Review*, 23(4), 671–691.
- Jia, F., & Krettenauer, T. (2017). Recognizing moral identity as a cultural construct. *Frontiers in psychology*, 8, 412.
- Kim, J., Hatcher, C., & Newton, C. (2012). Professional identity of management accountants: leadership in changing environments [Research executive summary series, Volume 8, Issue 1].
- Low, M., Davey, H., & Davey, J. (2012). Tracking the professional identity

- changes of an accountancy institute: the New Zealand experience. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Marx, C. (2019). *Exploring the professional identity construction and negotiation of previously disadvantaged chartered accountants (CA)* (Doctoral dissertation, University of Pretoria).
- Mohammadpour, F & Aflaksir, A.A. (2020). The role of moral identity components and emotional alexithymia in social adjustment. *Ethics in Science and Technology*, 16(4), 29-35. (In Persian)
- Ott, C. (2022). The professional identity of accountants—an empirical analysis of job advertisements. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, (ahead-of-print).
- Parker, L. D., & Warren, S. (2017). The presentation of the self and professional identity: countering the accountant's stereotype. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Rezai, N; Bani-Mahad, B & Hosseini, S.H. (2018). The effect of organizational and professional identity on the professional skepticism of the independent auditor. *Auditing Knowledge*, 18(71), 175-199. (In Persian)
- Robson, K., Humphrey, C., Khalifa, R., & Jones, J. (2019). Regulation and the professional identity of accountants in public sector organizations. *Public Money & Management*, 39(8), 623-635.
- Robson, K., Humphrey, C., Khalifa, R., & Jones, J. (2019). Regulation and the professional identity of accountants in public sector organizations. *Public Money & Management*, 39(8), 623-635.
- Saks, M. (2012). Defining a Profession: The Role of Knowledge and Expertise. *Professions & Professionalism*.
- Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2015). The evolving nature of professional identity: Value tensions and institutional dynamics. *Accounting, Organizations and Society*, 45, 29-48.
- Tajfel, H., & Turner, J. C. (1986). The social identity theory of intergroup behavior. In S. Worchel & W. G. Austin (Eds.), *Psychology of intergroup relations* (pp. 7-24). Nelson-Hall.
- Taylor, P., & Curtis, M. (2020). The role of professional education in shaping accountants' identities. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(5), 1125-1145.
- Taylor, P., & Curtis, M. (2020). The role of professional education in shaping accountants' identities. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(5), 1125-1145.

- Thorne, L. (2017). Discussion of "A theoretical framework of professional accountants' identity formation and directions for future research". *Journal of business ethics*, 142(2), 239-240.
- Tomo, A. (2022). 'Angry accountants': Making sense of professional identity crisis on online communities. *Critical Perspectives on Accounting*, 102483.
- Triadi, R., Wahyudi, T., & Sari, R. (2020). The influence of Social Identity, Love of Money and Machiavellian of Corporate Tax Accountants on Overpayment Tax Restitution Decision Making (Empirical Study of Corporate Taxpayers at Palembang Medium Tax Office). *Облік і фінанси*, (4), 52-58.
- Tudor, A. T., & Blidisel, R. (2007). Romanian accrual accounting experience in public higher education sector, *Babes Bolyai University, West University of Timisoara*.
- Valian, H., Safari-Grayili, M., & Hassanpour, D. (2019). Professional and organizational identity of auditors and commercialization in audit firms. *Auditing Knowledge*, 20(78), 356-391. (In Persian)
- Whetten, D., Foreman, P., & Dyer, W. G. (2014). Organizational identity and family business. *The SAGE handbook of family business*, 480-497.
- Wolf, T., Kuttner, M., Feldbauer-Durstmüller, B., & Mitter, C. (2020). What we know about management accountants' changing identities and roles—a systematic literature review. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Xu, Y., Wang, K. J., & Ziegenfuss, D. (2021). The Effect of Professional Identity Salience and Leadership Climate on Accountants' Ethical Decisions. *Journal of Leadership and Management*, 1(18). 25-36.
- Young, D. (2021). How Social Norms and Social Identification Constrain Aggressive Reporting Behavior. *The Accounting Review*, 96(3), 449-478.
- Yu, K. H., Kim, S., & Restubog, S. (2015). Transnational contexts for professional identity development in accounting. *Organization Studies*, 36(11), 1577-1597.
- Jarvis-Selinger S, Pratt DD, Regehr G. Competency is not enough: integrating identity formation into the medical education discourse. *Acad Med*. 2012;87(9):1185-90. 15. Cruess R, Cruess S, Boudreau J, Snell L, Steinert Y. Reframing medical education to support professional identity formation. *Acad Med*. 2014; 89(11): 1446-51.
- Cruess R, Cruess S, Boudreau J, Snell L, Steinert Y. A schematic representation of the professional identity formation and socialization of medical students and residents: A guide for medical educators. *Acad Med*. 2015;15(90):

718-25.