

هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان و تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی

حسن ولیان^۱

مهدی صفری گرایلی^۲

داوود حسن‌پور^۳

تاریخ دریافت: ۹۷/۳/۷

تاریخ پذیرش: ۹۸/۳/۲۸

چکیده

هویت شغلی و سازمانی لازمه موفقیت شرکت‌ها در یک محیط رقابتی امروز می‌باشند، چرا که باعث ایجاد تعهد و انگیزه‌های شغلی بیشتر افراد سازمانی می‌گردد و همگی برای رسیدن به هدفی واحد تلاش می‌نمایند. لذا هدف این پژوهش بررسی ارتباط هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان با تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی می‌باشد. ابزار پژوهش را یک پرسشنامه با ۲۵ ماده بر پایه مقیاس لیکرت با درجات ۱ تا ۵ تشکیل می‌دهد. پرسشنامه استاندارد متناسب با شرایط جامعه هدف، مورد بازنگری قرار گرفت و روایی و پایایی پرسشنامه جدید مورد تأیید قرار گرفت. دوره پرسشگری ۶ ماه بوده است که در طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۷ انجام گرفته است. تعداد نمونه‌ای به حجم ۳۸۴ نفر از جامعه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب گردید که تجزیه و تحلیل آماری بر روی ۲۹۴ پرسشنامه دریافتی انجام گرفت. برای آزمون فرضیات پژوهش از معادلات ساختاری با کمک نرم‌افزار (PLS) استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد هویت حرفه‌ای حسابرسان با سه معیار تجاری‌سازی شامل مشتری‌مداری، بازارمداری و فرآیندمداری ارتباط منفی و معناداری دارد، در حالی که، هویت‌سازمانی حسابرسان با این سه معیار ارتباط مثبت و معناداری دارد.

کلمات کلیدی: هویت حرفه‌ای، هویت‌سازمانی، تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی، حداقل مربعات جزئی (PLS)

۱. استادیار گروه مدیریت، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران، ایمیل:

hasan.valiyan@yahoo.com

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل:

mehdi.safari83@yahoo.com

۳. مربی گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران، ایمیل: d.hassanpour@gmail.com

۱. مقدمه

اخیراً مؤسسات حسابرسی در قالب عناوینی چون «سازمان‌های دانش‌بنیان^۱»، «شبکه‌های خدماتی حرفه‌ای چندملیتی^۲» و «مؤسسات خدمات حرفه‌ای^۳» معرفی شده‌اند (بروک^۴، ۲۰۰۶: ۱۵۷). این به معنای ظهور اشکال جدید برندسازی نیست، بلکه اشاره به تغییر ماهیت مؤسسات حسابرسی و تغییر نوع نگاه آن‌ها به فلسفه وجودی و مسئولیت‌پذیری آن‌ها نسبت به ارتقای سطح شفافیت‌ها در جامعه می‌باشد (بروبرگ و همکاران^۵، ۲۰۱۸: ۳۷۶). ادبیات پژوهش ضمن اشاره به این تغییرات از آن به‌عنوان تجاری‌سازی صنعت حسابرسی یاد می‌کند. اصطلاحاتی نظیر «سودآوری^۶»، «اثربخشی^۷»، «استراتژی بازار^۸»، «گرایش به مشتری^۹»، «شرکتی‌سازی^{۱۰}»، «فرایند کسب‌وکار^{۱۱}»، «مالی‌سازی^{۱۲}» و «بازارگرایی^{۱۳}» (شارما و سیدو^{۱۴}، ۲۰۰۱: سیترون^{۱۵}، ۲۰۰۳؛ کلو و همکاران^{۱۶}، ۲۰۰۹؛ سوینی و مک‌گری^{۱۷}، ۲۰۱۱؛ آلووس و اسپایسر^{۱۸}، ۲۰۱۲؛ بروبرگ و همکاران^{۱۹}، ۲۰۱۳؛ بروبرگ^{۲۰}، ۲۰۱۳؛ پیکارد^{۲۱}، ۲۰۱۶) از جمله واژگانی هستند که برای توصیف فرایند تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی بکار می‌روند. اغلب پژوهش‌هایی که به این تغییر در مؤسسات حسابرسی پرداخته‌اند به تأثیر تجاری‌سازی بر برخی موضوعات نظیر انتفاع مالی و اثربخشی حسابرسان و مؤسسات حسابرسی اذعان داشته‌اند (چسر و همکاران^{۲۲}، ۱۹۹۴: ۱۰۱؛ شارما و سیدو^{۲۳}، ۲۰۰۱: ۵۹۹). شماری از پژوهش‌ها نیز به موضوع رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان و عدم استقلال آن‌ها (همفری و مویزر^{۲۴}، ۱۹۹۰: ۲۱۸؛ سیترون، ۲۰۰۳: ۲۴۶؛ سودابی

1. knowledge-intensive organizations
2. multinational professional services networks
3. professional service firms
4. Brock
5. Broberg et al
6. profitability
7. efficiency
8. market strategy
9. customer driver
10. firmalization
11. business process
12. financialization
13. marketization
14. Sharma and Sidhu
15. Citron
16. Clow et al
17. Sweeney and McGarry
18. Alvehus and Spicer
19. Broberg et al
20. Broberg
21. Picard
22. Chesser et al
23. Sharma and Sidhu
24. Humphrey and Moizer

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

و همکاران^۱، ۲۰۰۹: ۴۱۰؛ سوری و همکاران^۲، ۲۰۱۰: ۲۱۴) و همچنین تأثیرات آن بر کیفیت حسابرسی آن‌ها پرداخته‌اند. موضوع تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی و تغییر نوع رویکردهای عملکردی مؤسسات جزء موضوعات استراتژیک در حیطه‌های کلان مؤسسات حسابرسی محسوب می‌شود که نیازمند تغییر و تحول در برنامه‌ها و سیاست‌های آتی مؤسسات دارد. نکته‌ی حائز اهمیت این است که این موضوع با توجه به توضیحات داده شده، کمتر مورد توجه قرار گرفته است (بروگر و همکاران^۳، ۲۰۱۸: ۳۷۷). اما سؤال این پژوهش این است، آیا هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان بر تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی تأثیر دارد؟ و به صرف تغییرات استراتژیک در حیطه‌های عملکردی و رقابتی مؤسسات حسابرسی، می‌توان فرآیند تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی، با موفقیت به گونه‌ای طی شود که بر اساس معیارهای هویت حرفه‌ای به تجاری‌سازی مؤسسات کمک نماید؟ همان‌طور که بیان گردید، رویکردهای پژوهشی در این زمینه چندان مورد بررسی قرار نگرفته است و بیشتر تحقیقات قبلی معیارهای حسابرس به عنوان فرد تخصصی در حیطه‌های مؤسسات را بررسی نموده‌اند و کمتر به نقش تأثیرگذار ویژگی‌های فردی و درونی حسابرسان در تسهیل فرآیند تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی پرداخته‌اند. این پژوهش در تلاش است تا با معرفی هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان به عنوان عوامل مؤثر بر تجاری‌سازی صنعت حسابرسی سهم مهمی در پیشبرد و توسعه پژوهش‌های صورت گرفته در این زمینه ایفا نماید. در واقع این هویت‌ها جلوه‌هایی از نیروهای محیط درونی و بیرونی محسوب می‌شوند، بدین معنی که این هویت‌های فردی در اثر تعامل با، و یا حتی در تقابل با، نیروهای درونی و بیرونی مؤسسات حسابرسی ایجاد می‌گردند، به گونه‌ای که می‌تواند فرد را به عنوان یک متعهد و یا بی‌تفاوت به اهداف سازمان معرفی نماید (پرات و فورمن^۴، ۲۰۰۰: ۲۰؛ لویی و همکاران^۵، ۲۰۰۱: ۴۶۹). هویت حرفه‌ای به درجه وابستگی یک کارمند به شغلی که در آن مشغول به کار است (هکمن و همکاران^۶، ۲۰۰۹: ۱۳۲۷) و همچنین به میزان تعهد وی به آن شغل در کنار پذیرش ملزومات آن شغل جهت حفظ استقلال (فردسون^۷، ۲۰۰۱) و ارزش‌های اخلاقی (برانت^۸، ۲۰۰۵) اطلاق می‌گردد. از طرف دیگر، هویت‌سازمانی نیز به میزان احساس وجود اشتراکات هویتی بین فرد و سازمان متبوعش و اینکه وی تا چه اندازه شکست‌ها و موفقیت‌های سازمان را از آن خود می‌داند اشاره دارد (مائل و اشفورث^۹، ۱۹۹۲: ۱۰۵). به علاوه، هویت‌سازمانی به میزان تلاش یک فرد در اتخاذ آزادانه تصمیمات به نفع سازمان متبوع خود (اوچی و پرایس^{۱۰}،

1. Suddaby et al
2. Sori et al
3. Broberg et al
4. Pratt and Foreman
5. Lui et al
6. Heckman et al
7. Freidson,
8. Brante
9. Mael and Ashforth
10. Ouchi and Price

۱۹۹۳: ۶۴) و در راستای خواسته و میل آن سازمان گفته می‌شود (پیرس و سوینی^۱، ۲۰۰۵: ۳۴۴؛ مک‌گری و سوینی^۲، ۲۰۰۷: ۳۸). بیش از یک دهه پیش، فریدسون^۳ (۲۰۰۱) معتقد بود هویت حرفه‌ای توجه چندانی به انتفاع مالی از طریق تأکید بر نیازهای ذینفعان ندارد (تأکید بر مسئولیت‌های اخلاقی موسسه)، بلکه هویت‌سازمانی را در راستای سودآوری و کسب منافع بیشتر موسسه و شرکت متبوع فرد دارای هویت حرفه‌ای سازمانی تحت هر شرایطی تعریف نمود (برویرگ و همکاران^۴، ۲۰۱۸: ۳۷۵). بر اساس این استدلال، می‌توان به این نتیجه رسید که هویت حرفه‌ای حساب‌رسان احتمالاً رابطه منفی با پدیده تجاری‌سازی دارد، چرا که همان‌طور که در مورد تجاری‌سازی توضیح داده شد، تغییر نگاه صرفاً کسب سود به نگاه مسئولانه و اخلاقی در قبال سهامداران و ذینفعان مدنظر می‌باشد. دلایل انجام این پژوهش از منظر تئوریک را می‌تواند جذابیت‌های موضوعی و مفهوم شناختی در بازار سرمایه ایران دانست چرا که مؤسسات حسابرسی چندان دارای دیدگاه تجاری و مبتنی بر مدیریت بازرگانی نیستند و گویا هر بخش از یک رویکرد ماهیتی بازار و مدیریتی را برای رسیدن به سود بیشتر بکار گرفته‌اند و کمتر دارای رویکردی جامع و چشم‌انداز نگر می‌باشند. (کلو و همکاران، ۲۰۰۹: ۱۲۷؛ سوری و همکاران، ۲۰۱۰: ۲۱۵؛ برویرگ، ۲۰۱۳: ۵۹). این پژوهش با ترکیب دو هویت فردی و سازمانی که مبتنی بر ویژگی‌های روان‌شناختی افراد در محیط سازمان می‌باشد، تلاش دارد تأثیر آن بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی را از منظر سه رویکرد مشتری‌مداری، بازار‌مداری و فرآیند‌مداری بررسی نماید تا دیدگاه استراتژیک مشخصی در این زمینه ایجاد کند.

اما از منظر کاربردی باید بیان نمود، در طی سالیان گذشته، به دلیل ناکارآمدی بازار سرمایه، بارها شاهد مشکلات فراوانی در بازار بورس ایران بوده‌ایم، به طوریکه بسیاری از عدم شفافیت‌ها و عدم تقارن‌های اطلاعاتی به دلیل نبود عدم نظارت‌های اثربخش اتفاق افتاده است که گاهی عملکرد مؤسسات حسابرسی را سهواً و گاهی عمدتاً تحت تأثیر قرار داده است و باعث گردیده است جریان آزاد اطلاعات در بازار گردش کافی و لازم را نداشته باشد و این موضوع به کاهش رونق و حتی ایجاد رکود بازار سرمایه دامن زده است. از طرف دیگر نبود قانون مشخصی در راستای ماهیت تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی، باعث شده است معیارهای عملکردی مؤسسات حسابرسی دچار نقصان گردد و ماهیت و فلسفه وجودی آن‌ها در ارائه خدمات به دیده تردید نگریسته می‌شود.

۲- مبانی نظری

۲-۱- هویت اجتماعی بر مبنای حرفه حسابرسی

تئوری هویت اجتماعی، هویت را آن چیزی می‌داند که از طریق عضویت در گروه شکل گرفته

1. Pierce and Sweeney
2. McGarry and Sweeney
3. Freidson
4. Broberg et al

است و به‌وسیله هم‌تایان در گروه ایجاد شده است. مانند حسابرسانی که روی یک صنعت خاص کار می‌کنند. بنابراین شرایط باعث می‌شود در بررسی‌های بخشی، کاستی‌هایی ایجاد شود و منجر به قضاوت‌های متناقض گردد. بر اساس تئوری هویت اجتماعی افراد تمایل دارند خودشان و دیگران را به طبقات اجتماعی تقسیم نمایند و این طبقه کار را بر اساس مرزها و ویژگی‌های درون و بیرون گروه‌ها انجام می‌دهند (طاهری و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۹۸). در واقع هویت حرفه‌ای به عنوان یکی از مؤلفه‌های هویت اجتماعی محسوب می‌شود که مبتنی بر درونیات حسابرسان است و اشاره به یک حالت روانی دارد که در آن فرد ناخودآگاه و به‌طور خودکار تعریف مجددی از خود از منظر گروه مسلط فعلی ارائه می‌کند (پزشکیان و حسینی ازان اخاری، ۱۳۹۶: ۲۶۶). در واقع 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. در حسابرسی فرد دارای هویت حرفه‌ای بر تمایل و علاقه به کار در یک حسابرسی به عنوان تعهد حرفه‌ای تأکید می‌کنند. به عبارت دیگر، هویت حرفه‌ای یک احساس تعهد نسبت به شغل حسابرسی در درون حسابرسان می‌باشد که فرد خود را عضو آن جامعه با افتخار معرفی می‌نماید به گونه‌ای که احساس رضایت منبعث از آن، بشدت بر عملکردهای رفتاری و مسئولانه حسابرسان مؤثر است. از طرف دیگر باید گفت، هویت حرفه‌ای یک موضوع مهم از منظر ادراکی و سازمانی می‌باشد، چرا که هویت حرفه‌ای می‌تواند معیاری برای پیش‌بینی رفتارهای هم‌راستا با اهداف مؤسسات حسابرسی همچون شهروند سازمانی، تعهد حرفه‌ای، جابجایی کمتر و ... باشد (مرادی و همکاران، ۱۳۹۵: ۴۳).

۲-۲- تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی

تغییرات گسترده در حرفه حسابرسی تقریباً به‌طور غیرمنتظره و زمانی که رسوایی شرکت انرون^۱ در سال (۲۰۰۰) برملا شد، به‌طور جدی پیگیری شد. بیشتر اتهامات متوجه مدیران شرکت انرون و حسابرسان شرکت بود. مردم، رسانه‌ها و محققین همگی متفق‌القول معتقد بودند که توجه آرتور آندرسون (موسسه حسابرسی انرون) بر منافع مالی و همچنین تمایل شرکای آن به انباشت ثروت از دلایل اصلی برای طرح‌ریزی نقشه‌های فریبکارانه در آن شرکت بودند. از آن زمان به بعد، هرگاه صحبت از تمایلات تجاری در ارتباط با حرفه حسابرسی مطرح می‌شد نگاه‌های منفی به آن سمت معطوف می‌گردید. حتی پیش از آن رسوایی، نیز محققین معتقد بودند که حسابرسی و تجاری‌سازی دو فعالیت نامتجانس با یکدیگر هستند چراکه حسابرسان متخصص در کار خود طبیعتاً به‌جای تمرکز بر فعالیت‌های توسعه تجاری، ملزم به توجه به انجام صحیح وظایف خود هستند (کوتلر و کانر^۲، ۱۹۷۷: ۷۱). پژوهشگران همچنین ابراز داشته‌اند که مشارکت فعالانه در بازاریابی و جلب مشتری به عنوان فلسفه تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی امری غیراخلاقی محسوب می‌شود (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳: ۵۸). آن‌ها همچنین معتقدند شهرت یک حسابرسان

1. Enron

2. Kotler and Connor

در بازار رقابتی صرفاً مبتنی بر تخصص و توانمندی‌های فردی او می‌باشد و چندان به تبلیغ نیازی ندارد (هاجز و یانگ^۱، ۲۰۰۹: ۳۷). در دهه ۱۹۹۰، برخی از پژوهشگران نظیر همفری و مویزر (۱۹۹۰) و چسر و همکاران^۲ (۲۰۰۹) هشدار دادند که گرایش مؤسسات حسابرسی به انجام فعالیت‌های تجاری باعث افزایش تمایل به کسب منافع مادی می‌گردد چرا که آن‌ها معتقدند که این مسئله بر استقلال حسابرسان در رابطه با صاحب کارانشان تأثیرگذار خواهد بود (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸: ۳۷۶). پژوهش‌های انجام گرفته پس از رسوایی انرون نیز نشان می‌دهند که تجاری‌سازی حرفه حسابرسی یکی از عوامل تسهیل‌کننده بروز رفتار غیراخلاقی و کاهش کیفیت و استقلال حسابرس است (شارما و سیدو، ۲۰۰۱؛ سیترون، ۲۰۰۳؛ سودابی و همکاران، ۲۰۰۹: ۴۱۲؛ سوری و همکاران، ۲۰۱۰: ۲۱۴؛ کارتر و همکاران^۳، ۲۰۱۵: ۱۱۹۹). آن‌ها معتقدند که نتیجه این کار منجر به تخریب حسابرسی به عنوان یک حرفه می‌گردد. اغلب این پژوهش‌ها، به تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی را بر اساس دو شیوه بررسی نمودند. یکی بررسی خدمات غیرحسابرسی^۴ و دیگری بررسی فعالیت‌های بازاریابی مؤسسات حسابرسی. خدمات غیرحسابرسی شامل یک سری فعالیت‌های مشاوره‌ای نظیر ارائه مشاوره در تدوین صورت‌های مالی شرکت‌ها، رعایت استانداردها، قوانین مالیات، اتخاذ استراتژی و ساختار مالی در کنار فعالیت‌های ادغام و تحصیل برای شرکت‌ها بود.

از یک‌سو، خدمات غیرحسابرسی واکنشی به افزایش تقاضا در میان صاحب‌کاران برای دریافت خدمات به موقع محسوب می‌شود (جاورسکی و همکاران^۵، ۲۰۰۰: ۴۷؛ کلو و همکاران، ۲۰۰۹: ۱۲۸). از سوی دیگر، علت طرح چنین خدماتی به سودمند بودن آن‌ها برمی‌گردد (سویی و پیرس، ۲۰۰۴: ۷۸۳). بنابراین، اعتقاد بر این است که افزایش مشتری‌مداری و سودآوری از طریق ارائه خدمات غیرحسابرسی، زمینه لازم برای اعمال تجاری‌سازی حرفه حسابرسی را فراهم می‌کند (شارما و سیدو، ۲۰۰۱: ۵۹۹؛ سوری و همکاران، ۲۰۱۰: ۲۱۳).

از سویی دیگر، فعالیت‌های بازاریابی و تبلیغاتی مؤسسات حسابرسی موضوعی دیگر در پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی بود. عدم منع قانونی در انجام فعالیت‌های بازاریابی و تبلیغاتی مؤسسات حسابرسی و تمایل آن‌ها برای کسب سهم بیشتر بازار حسابرسی از سوی دیگر، منجر به فزایش رشد چشم‌گیر تحقیقات در این زمینه بوده است (کلو و همکاران، ۲۰۰۹: ۱۲۸). به اعتقاد هادجز و یانگ (۲۰۰۹)، افزایش فعالیت‌های بازاریابی از سوی شرکت‌های حرفه‌ای نشان از تمایل آن‌ها به حفظ مشتریان فعلی و اهداف خود در کنار تلاش برای کسب مشتریان جدید با هدف ایجاد مزیت رقابتی دارد. پژوهش‌های اخیر نیز نشان می‌دهند

1. Hodges and Young

2. Chesser et al

3. Carter et al

۴. بررسی خدمات غیرحسابرسی اغلب محدود به کشورهای اروپایی می‌شود چراکه تصویب قانون ساربنز-اکسلی باعث اعمال محدودیت‌های شدیدی در ارائه چنین خدماتی در ایالات متحده گردید

5. Jaworski et al

که مؤسسات حسابرسی به‌طور روزافزون از تکنیک‌های بازاریابی در جهت توسعه و گسترش شمار مشتریان فعلی و سهم خود از بازار هستند (بروهرگ و همکاران، ۲۰۱۳: ۵۷). اشتراکات و شباهت‌های زیادی بین دو رویکرد مذکور در پژوهش‌های انجام‌شده اخیر وجود دارد. رویکرد خدمات غیرحسابرسی نشان می‌دهد که پدیده تجاری‌سازی محصول تقاضای مشتری برای دریافت خدمات تجاری است که این به نوبه خود مؤسسات حسابرسی را وادار به مشتری‌مداری و تلاش در جهت رفع نیازهای آنان می‌نماید (اومان^۱، ۲۰۰۷: ۵؛ سودابی و همکاران، ۲۰۰۹: ۴۱۲). تلاش برای رفع نیاز به دریافت خدمات حاکی از این مسئله است که ارائه خدمات بیشتر ممکن است منافع مالی بیشتری با خود به همراه داشته باشد. به منظور توجه به آن نیازها و تلاش برای کسب منافع مالی، مؤسسات حسابرسی مجبور به معرفی ساختارهای نوین و متفاوت از ساختارهای سنتی موجود در حوزه کاری خود هستند. با توجه به افزایش تنوع محصولات و خدمات ارائه شده از سوی شرکت‌ها، این مسئله باعث ایجاد حق انتخاب برای مشتریان و صاحب‌کاران می‌گردد و ارتقای سطح کیفی عملکردی مؤسسات حسابرسی باعث کسب مزیت رقابتی بیشتر آن‌ها می‌شود (هیل و هاسکینسون^۲، ۱۹۸۷: ۳۳۵). در بحث استراتژی نیز، مؤسسات حسابرسی مجبور به ایجاد واحدهای استراتژیک تجاری به‌منظور ارائه خدمات در حوزه‌های گوناگون هستند (جانسون و همکاران^۳، ۲۰۱۱: ۱۷). در واقع تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی، تغییر از یک موسسه تک خدمتی به یک شرکت ارائه‌کننده خدمات متنوع و متعدد مبتنی بر نیازهای اطلاعاتی و تخصصی صاحب‌کاران و مشتریان می‌باشد که مؤسسات را ضمن ملزم ساختن به رعایت استانداردها و رویه‌های حسابداری، به استفاده از یک استراتژی تجاری و مسئولانه در قبال جامعه و در نتیجه یک رویکرد فرایندمداری ترغیب می‌نماید. در واقع توجه همزمان به مشتریان (مبتنی بر دیدگاه مشتری‌مداری^۴) و فرایندهای شرکت (مبتنی بر دیدگاه فرآیندمداری^۵) اغلب منجر به حفظ مشتریان فعلی و جذب افراد جدید می‌گردد. جهت نیل به این مقصود، مؤسسات می‌بایست ضمن پیمایش دقیق بازار، استراتژی‌های بازاریابی متفاوتی برای رفع نیاز مشتریان خود اتخاذ نمایند. در همین راستا، بروهرگ و همکاران (۲۰۱۳) معتقدند که حسابرسان می‌بایست جدای از ارائه خدمات حسابرسی مشارکت فعالانه‌ای در رویدادهایی که منجر به افزایش توجهات به آن‌ها و در نتیجه جلب صاحب‌کاران جدید و همچنین آشنایی با استراتژی‌های بازاریابی می‌گردد داشته باشند. چنین فعالیت‌هایی که با هدف شناسایی و رفع نیازهای بازار از طریق انجام خدمات تخصصی حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی، انجام می‌پذیرند به نوعی به مفهوم بازارمداری اشاره دارد (جاورسکی و همکاران، ۲۰۰۰: ۵۲).

1. Öhman
2. Hill and Hoskisson
3. Johnson et al
4. Customer orientations
5. Firm process orientations

۲-۳- توسعه فرضیات

هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان مبتنی بر دیدگاه بازار مداری

بازار مداری^۱ به عنوان یکی از استراتژی‌های مؤسسات حسابرسی به نحوه تعامل آن‌ها با بازار اشاره دارد. پژوهشگران بازاریابی معتقدند که بازارمداری اغلب مرکب از دو استراتژی بازارمحور^۲ (واکنش و تلاش برای انطباق با نیازهای بازار) و استراتژی راهبر بازار^۳ (که به نیازهای بازار اشاره دارد) است (جاورسکی و همکاران^۴، ۲۰۰۰). پژوهش‌ها نشان می‌دهند که به منظور دستیابی به یک عملکرد متعالی می‌بایست که هر دو استراتژی را همتراز با یکدیگر دنبال نمود. یک استراتژی بازارمحور شامل پرداختن به نیازهای بازار و انتظارات صاحب‌کار می‌باشد و این در حالی است که استراتژی راهبر بازار بر ضرورت تولید محصولات و خدمات جدید و متمایز تأکید دارد (ملانظری و شمس، ۱۳۹۵: ۱۴۷). برای اجرای هر دو استراتژی ضرورت دارد که مؤسسات حسابرسی و حسابرسان از «آگاهی تجاری» برخوردار باشند (هانلون^۵، ۱۹۹۶: ۴۶) و ضمن مشارکت در فعالیت‌های تجاری (هادجز و یانگ، ۲۰۰۹؛ بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳) از مهارت‌های کسب‌وکار مطلوب جهت حفظ مشتریان خود و جذب مشتریان جدید بهره ببرند (جانسون^۶، ۲۰۰۵: ۸). از طرف دیگر، تحقیقات نشان داده‌اند که مؤسسات حسابرسی محیط مناسبی برای درک رفتارها و عملکرد حسابرسی، حسابرسان است (پنتلند^۷، ۱۹۹۳: ۶۱۰؛ گری^۸، ۱۹۹۸: ۵۷۰؛ کارینگتون و کاتوسوس^۹، ۲۰۰۷: ۳۷؛ بروبرگ، ۲۰۱۳؛ تاگسون و اومان^{۱۰}، ۲۰۱۵: ۱۷۷). به عنوان مثال، پدیده اجتماعی‌سازی و بکارگیری دستورالعمل‌های شرکت خاص از وجوه مهم بررسی صورت‌های مالی شرکت‌ها از جانب حسابرسان محسوب می‌شوند. علاوه بر این، قابلیت‌های خاص مربوط به حرفه حسابرسی (نظیر استقلال، صداقت، نوع‌دوستی و غیره) از جمله معیارهای رفتاری و اجتماعی و تخصصی هستند که از اهمیت بسیاری برخوردار می‌باشد و می‌بایست حتماً در دستور کار حسابرسان به عنوان یک فلسفه کاری قرار گیرد. اومان (۲۰۰۷) مدلی را معرفی نمود که بر اساس آن حسابرسان در حیطه تخصصی خود هم به موسسه حسابرسی (کارفرمای خود) و هم به حرفه حسابرسی (که به حسابرسان مشروعیت و مجوز فعالیت داده و مرجع وضع قوانین و استانداردهای حسابرسی است) وابسته می‌باشند. هنگامی که صحبت از فعالیت‌های تجاری تر نظیر خدمات غیرحسابرسی به میان می‌آید، حسابرسان بیشتر به محیط موسسه حسابرسی (تمرکز بر هویت‌های سازمانی) توجه دارند، اما وقتی بحث منافع عمومی در میان باشد (مثل فعالیت

1. Market orientation
2. market-driven strategy
3. market-driving strategy
4. Jaworski et al
5. Hanlon
6. Jönsson
7. Pentland
8. Grey
9. Carrington and Catasús
10. Tagesson and Öhman

حسابرسی)، آنگاه حسابرسان می‌بایست علاوه بر تمرکز بر موسسه حسابرسی به حرفه حسابرسی (تمرکز بر هویت‌های حرفه‌ای) نیز توجه داشته باشند (اومان، ۲۰۰۷: ۱۲؛ سودابی و همکاران، ۲۰۰۹: ۴۱۴). بنابراین، اعتقاد بر این است که فعالیت‌های تجاری که مبتنی بر هویت‌های سازمانی است بر استراتژی راهبر بازار تمرکز می‌نماید و در تحت این شرایط شرکت‌هایی موفق هستند که دارای حسابرسانی باشند که هویت‌سازمانی بالاتری را دارند. به عبارت دیگر، می‌توان این‌گونه نتیجه گرفت که حسابرسان برخوردار از هویت حرفه‌ای قوی‌تر می‌بایست تمرکز بیشتری بر وجوهی نظیر استقلال، قضاوت حرفه‌ای و فعالیت‌های عام‌المنفعه داشته باشد (بامبر و اییر^۱، ۲۰۰۲: ۲۴؛ گندرون و همکاران^۲، ۲۰۰۶: ۱۷۰) منشاء این اعتقاد را باید در ادبیات پژوهشی روانشناسی صنعتی و علوم اجتماعی جستجو نمود که معتقد است هویت حرفه‌ای یک فرد تأثیر بسزایی بر ادراکات وی از محیطی که در آن قرار گرفته است دارد (بونایتو و همکاران^۳، ۱۹۹۶: ۱۵۹). علی‌رغم اینکه بین فعالیت‌های حرفه‌ای و فعالیت‌های بازار محور تناقض مشهودی احساس نمی‌شود، اما بین هویت حرفه‌ای با فعالیت‌های استراتژی راهبر بازار تعارض جدی وجود دارد چراکه این‌گونه فعالیت‌ها تا حد زیادی بر جنبه بازارمداری مؤسسات حسابرسی تأکید دارند. به عبارت دیگر، هویت‌سازمانی حسابرسان (تمرکز بر فعالیت‌های خدماتی مؤسسات حسابرسی) ضمن تأکید بر مشارکت فعالانه آن‌ها در مناسبات و فعالیت‌های جمعی (پنتلند، ۱۹۹۳) بر رونق و بقای سازمانی نیز تأکید خاص دارد. حس تعلق خاطر به موسسه (هویت‌سازمانی) باعث افزایش سطح آگاهی حسابرسان نسبت به اقدامات بازارمحور نظیر بدست آوردن سهم بازار، عرضه محصولات و خدمات جدید و سرمایه‌گذاری به منظور توسعه بیشتر موسسه می‌گردد. بنابراین، اعتقاد بر این است که حسابرسان برخوردار از هویت‌سازمانی قوی مشارکت بیشتری در فعالیت‌های تجاری (مانند خدمات مشاوره‌ای) و راهبر بازار دارند و لذا بازارمدارتر هستند. بر این اساس فرضیه اول و دوم پژوهش بیان می‌کند که:

۱. بین هویت حرفه‌ای حسابرسان و بازارمداری موسسه حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.
۲. بین هویت‌سازمانی حسابرسان و بازارمداری موسسه حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.

هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان مبتنی بر دیدگاه مشتری‌مداری

اعتقاد بر این است که «برای موفقیت در عرصه حسابرسی، حسابرس بایستی از قیمت‌های رقابتی‌تر و سطح آگاهی تجاری بالاتر برخوردار باشد و در تلاش برای حفظ منافع مشتریان خود عمل نماید» (هانلون^۴، ۱۹۹۶: ۳۴۵). حسابرسان فارغ از فعالیت‌های تخصصی خود، می‌بایست در راستای رویکرد مشتری‌مداری، دیدگاه مناسبی نسبت به تعداد شرکت‌ها و فعالیت‌های

1. Bamber and Iyer
2. Gendron et al
3. Bonaiuto et al
4. Hanlon, 1996

آن‌ها در یک بازار رقابتی داشته باشد (ماکی و سیل^۱، ۲۰۰۳: ۱۱۶۷؛ کارینگتون و همکاران، ۲۰۱۱؛ بروبرگ، ۲۰۱۳؛ اسوانبرگ و اومان^۲، ۲۰۱۵: ۳۹۹). به علاوه در همین راستا، حساب‌برسان نیازمند مشارکت در فعالیت‌هایی نظیر ارتباط، بازاریابی، روابط عمومی و شبکه‌سازی هستند (سوینی و مک‌گری، ۲۰۱۱؛ بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳). سوینی و مک‌گری (۲۰۱۱) معتقدند که مشارکت حساب‌برسان در چنین فعالیت‌هایی باعث کاهش جنبه‌های حرفه‌ای و افزایش جنبه‌های تجاری شخصیت کاری آن‌ها می‌گردد. همچنین یافته‌های بدست آمده از پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهند که ارتباط حساب‌برسان در راستای دیدگاه مشتری مداری با مدیران شرکت‌های صاحب‌کار و نماینده‌های آن‌ها یکی از کارهای مهم و روزمره هر حساب‌برس در راستای شناخت نیازهای آن‌ها محسوب می‌شود (بروبرگ، ۲۰۱۳). چنین تعاملی از اهمیت بالا برای درک شرکت‌های صاحب‌کار و محیط این شرکت‌ها، و همچنین شناسایی و ارزیابی خطرات و جنبه‌های بااهمیت برخوردار است. از نظر یک حساب‌برس، ارزش افزوده یکی از جنبه‌های مهم کیفیت حساب‌رسی محسوب می‌شود (بروبرگ، ۲۰۱۳). افزایش رقابت در اثر جهانی‌سازی باعث افزایش نگاه مبتنی بر خدمت به سمت مشتریان شده است (کلو و همکاران، ۲۰۰۹). جذب و حفظ مشتری از اهمیت بیشتری برخوردار شده است (هادجز و یانگ، ۲۰۰۹) و از سوی دیگر جذب و حفظ مشتریان دریافت‌کننده خدمات حساب‌رسی و غیرحساب‌رسی نه تنها برای مؤسسات حساب‌رسی، بلکه برای خود حساب‌برسان نیز حائز اهمیت است. وجود چنین نگاهی منجر به تحت‌الشعاع قرار گرفتن ویژگی‌های استقلال و بی‌طرفی حساب‌برس از سوی منافع تجاری و مالی گشته است (وایت^۳، ۲۰۰۴: ۴۷؛ زف^۴، ۲۰۰۳: ۲۶۹؛ سودابی و همکاران، ۲۰۰۹). افزایش چنین ارتباطاتی تهدیدهایی را برای استقلال حساب‌برس به همراه خواهد داشت (همفیری و مویزر، ۱۹۹۰؛ اسوانبرگ و اومان، ۲۰۱۵). وجود ویژگی استقلال در حساب‌برس بدین معنی است که وی لازم است در برخی موارد از قضاوت شخصی خود برای ارزیابی تهدیدهایی که متوجه استقلال وی است بهره ببرد. نکته حائز اهمیت در اینجا این است که قضاوت‌های مستقل حساب‌برس نباید حاصل بده بستن‌ها آگاهانه و مغرضانه بین حساب‌برس با صاحب‌کاران باشد (کوپر و رابسون^۵، ۲۰۰۶: ۴۱۸)، بلکه باید نشان‌دهنده ارزش‌های حرفه‌ای وی و به نوعی حاکی از هویت حرفه‌ای وی باشد (وارن و آلزولا^۶، ۲۰۰۹: ۴۴). در همین راستا، اعتقاد بر این است آن دسته از حساب‌برسانی که هویت خود را در گرو حرفه خود می‌دانند (یعنی بر هویت حرفه‌ای متمرکز هستند)، تأکیدشان بر منافع عمومی و داشتن استقلال است (سودابی و همکاران، ۲۰۰۹) و کمتر از سایر حساب‌برسان اقدام به مشارکت در فعالیت‌های مشتری مداری می‌نمایند. با این وجود، حساب‌برسان معمولاً از سوی مؤسسات حساب‌رسی خود تحت فشار برای

1. Macey and Sale
2. Svanberg and Öhman
3. Wyatt
4. Zeff
5. Cooper and Robson
6. Warren and Alzola

یافتن و حفظ مشتریانی برای خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی آن مؤسسات حسابرسی هستند (بروبرگ، ۲۰۱۳؛ بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳). همانند آنچه در بحث بازاریمداری بیان شد، اعتقاد بر این است که مشتری‌مداری یک مسئله استراتژیک مهم برای شرکت‌ها و یک عامل تأثیرگذار در ایجاد مزیت رقابتی محسوب می‌شود (هوهر و همکاران^۱، ۲۰۰۱: ۴۳). در بحث تأثیرپذیری استقلال حسابرسی نیز آنچه به نظر مهم می‌آید ذکر این نکته است که رویکردها و اقدامات حسابرسان ممکن است حاصل اقدامات آگاهانه و یا ارزش‌های حرفه‌ای منطق حاکم در موسسه حسابرسی باشد (کوپر و رابسون، ۲۰۰۶؛ کارینگتون و همکاران، ۲۰۱۱). همانطور که به نظر می‌رسد پدیده تجاری‌سازی یک اتفاق مطلوب و خوشایند در مؤسسات حسابرسی محسوب شود (سوینی و مک‌گری، ۲۰۱۱)، همانطور که بیان گردید، هویت حرفه‌ای حسابرسان نگاه تجاری و داشتن عملکردهای بازاریابی و مشتری‌مداری در این حرفه را عامل مهمی برای برهم زدن استقلال حسابرسی می‌داند، در حالیکه هویت‌سازمانی حسابرسی، در کنار فعالیت‌های تخصصی و حفظ استقلال بر بازاریابی و جذب و حفظ مشتریان جدید برای موسسه حسابرسی تأکید می‌نمایند. بر این اساس فرضیه سوم و چهارم به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

۱. بین هویت حرفه‌ای حسابرسان و مشتری‌مداری موسسه حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.
۲. بین هویت‌سازمانی حسابرسان و مشتری‌مداری موسسه حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.

هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان مبتنی بر دیدگاه فرآیندمداری

فرآیندمداری اشاره به فرآیند اجتماعی‌سازی شرکت در کنار بهره‌وری و اثربخشی فرایندهای تجاری در شرکت دارد (چن و همکاران^۲، ۲۰۰۹: ۲۱۴). تعریف مذکور برگرفته از ادبیات پژوهش حسابرسی است در راستای موضوعی همچون توجه به مسئولیت‌های اجتماعی (گندرون، ۲۰۰۶: ۲۰؛ بوید^۳، ۲۰۰۴: ۳۷۸؛ فورسبرگ و وستردال^۴، ۲۰۰۷: ۷۸۳؛ بروبرگ، ۲۰۱۳)، کاهش هزینه‌ها، اثربخشی زمان و ارتقای سطح قابلیت‌های تصمیم‌گیری (مانسون و همکاران^۵، ۲۰۰۱: ۱۱۰؛ بروبرگ و همکاران^۶، ۲۰۱۷: ۳۳۵). مشارکت در فعالیت‌های تجاری (تمرکز بر هویت‌های سازمانی) در تعارض با خدمت‌رسانی و مشارکت در فعالیت‌های عام‌المنفعه است (برنت^۷، ۱۹۸۸: ۱۲۱)، چرا که اعتقاد بر این است که حسابرسی همواره به جنبه‌های تجاری و خدمت‌رسانی به صاحب‌کاران خوش حساب توجه داشته است (آندرسون-گاف و همکاران^۸، ۲۰۰۰: ۱۱۵۵).

1. Huber et al
2. Chen et al
3. Boyd
4. Forsberg and Westerdahl
5. Manson et al
6. Broberg et al
7. Brante
8. Anderson-Gough et al

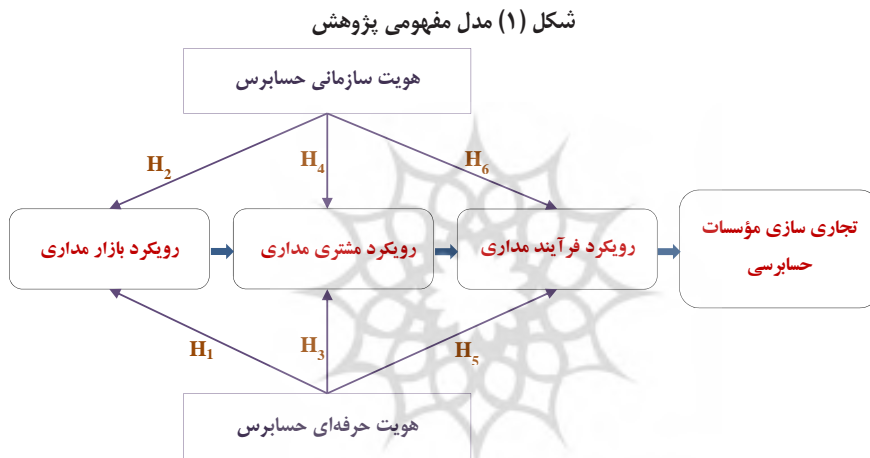
توجه به حسابرسی به عنوان یک حرفه تجاری (پاور^۱، ۲۰۰۳: ۳۸۱) باعث می‌شود که شرکت‌ها از رویکردهای سیستماتیک و تجویزی‌تر حسابرسی که اغلب ساختاریافته نیز هستند استفاده نمایند (همفری و مویزر، ۱۹۹۰؛ آندرسون-گاف و همکاران، ۲۰۰۰). این رویکرد با شناخت بازار و محیط در حال تغییر به مؤسسات حسابرسی کمک می‌نماید تا ارزیابی بهتری نسبت به صاحب‌کاران و بازار برای ارائه خدمات غیر حسابرسی و خدمات مشاوره‌ای داشته باشند و از این طریق هزینه‌های خود را کاهش دهند (کاشینگ و لوبک، ۱۹۸۶؛ مانسون و همکاران، ۲۰۰۱؛ پاور، ۲۰۰۳). بنابراین، نتیجه چنین وضعیتی افزایش رقابت و توجه به جنبه تجاری حرفه حسابرسی خواهد بود (دیراسمیت و مک‌آلیستر^۲، ۱۹۸۲: ۶۵؛ مانسن و همکاران، ۲۰۰۱). به عبارت روشن‌تر، یک رویکرد حسابرسی ساختاریافته در کنار شناخته بهتر بازار، بر دستورالعمل‌ها، چک لیست‌ها، قوانین، رویه‌های تجویزی و پشتیبانی رایانه‌ای تأکید دارد. نکته قابل توجه اینست که ساختار معمولاً در مقابل قضاوت قرار داده می‌شود (پاور، ۲۰۰۳؛ اومان و همکاران، ۲۰۰۶). از آنجاکه قضاوت یکی از عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی (وارن^۳، ۱۹۸۴: ۷۰؛ دیلارد و بریکر^۴، ۱۹۹۲: ۲۰۷) و جلوه‌ای از استقلال حسابرس (تأکید هویت حرفه‌ای حسابرس) محسوب می‌شوند، باید گفت، هرچه ساختاریافتگی بیشتر باشد، دامنه قضاوت نیز محدود (دیراسمیت و هاسکینز، ۱۹۹۱: ۷۷؛ کاسمالا و مک‌لولیچ^۵، ۲۰۰۱: ۷۹۶) و در نتیجه کیفیت حسابرسی نیز کاهش خواهد یافت. بروبرگ (۲۰۱۳) دریافت که ساختار بخش مهمی از کار حسابرسان را تشکیل می‌دهد و برای رویه‌های حسابرسی تعیین شده از سوی نظام حسابرسی نیز از مفهوم «شرکت‌سازی» استفاده می‌نماید (از جمله دستورالعمل‌ها، تقسیم کار و سازمان‌دهی کار). مفهوم شرکت‌سازی که از جمله مفاهیم تجاری‌سازی و مدیریت بازرگانی است، بیان می‌نماید که حسابرسان دارای هویت سازمانی نسبت به حسابرسان دارای هویت حرفه‌ای در قالب این شرکت‌ها عملکرد بهتری خواهند داشت، چرا که در راستای الزامات این مؤسسات حسابرسی که بر چارچوب‌های الزام‌آور تأکید دارد، عملکرد بهتری نسبت به حسابرسانی دارند که برایشان هویت‌های حرفه‌ای در درجه اول قرار دارد (بروبرگ، ۲۰۱۳؛ پنتلند، ۱۹۹۳). به عبارت دیگر، با توجه به سایر فرضیه‌های موجود، اعتقاد بر این است که حسابرسان برخوردار از هویت حرفه‌ای قوی‌تر که توجه بیشتری نیز به قضاوت حرفه‌ای و استقلال شغلی خود دارند کمتر از سایر حسابرسان در فرایند مداری موسسه حسابرسی مشارکت دارند و کمتر به آن واکنش نشان می‌دهند. در نتیجه، باید اینگونه گفت که این قبیل حسابرسان کمتر دچار فرایندمداری می‌شوند. حسابرسان دارای هویت سازمانی قوی‌تر باید بیشتر از سایر حسابرسان مایل به مشارکت در شرکت‌سازی باشند و در نتیجه مشارکت بیشتری در

1. Power
2. Dirsmith and McAllister
3. Warren
4. Dillard and Bricker
5. Kosmala MacLulich
6. firmalization

فعالیت‌های فرایندی موسسه حسابرسی داشته و در نتیجه از فرایند مداری بیشتری بهره‌مند شوند. بر این اساس فرضیه چهارم و پنجم بیان می‌نماید که:

۱. بین هویت حرفه‌ای حسابرسان و فرایندمداری موسسه حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.
۲. بین هویت سازمانی حسابرسان و فرایندمداری موسسه حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.

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



(منبع: بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸)

۲-۴- پیشینه پژوهش

موضوع هویت حسابرسی و تجاری‌سازی مباحث نو و در حال توسعه‌ای هستند که بیشتر تحقیقات در طی چند سال گذشته به صورت تدریجی در حال بررسی و توسعه تئوریک آن می‌باشند و تحقیقات در این زمینه می‌تواند در طی چند سال آینده بسیار پویاتر نسبت به امروز و گذشته باشد. بر این اساس باید بیان نمود تحقیقاتی که به طور مستقیم به این موضوع پرداخت 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 اولین پژوهش، بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان و تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی را بررسی نمودند. در این پژوهش براساس ۳۷۴ پاسخی که ۳۵۸۸ عضو FAR، انجمن حرفه‌ای حسابداران، حسابرسان و مشاوران در سوئد که بر اساس روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شده بودند، به پرسشنامه‌ای دادند صورت پذیرفته است. در این پژوهش 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 این است که بین هویت‌سازمانی 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 مؤسسات حسابرسی بر تغییر نقش هویت حرفه‌ای است. همچنین باراینکو و اسپینوسا-پیک^۱ (۲۰۱۷) تأثیر هویت حرفه‌ای حسابرسان بر قضاوت‌های اخلاقی آن‌ها با توجه به تفاوت حسابرسان دارای سابقه کاری با حسابرسان دارای تحصیلات دانشگاهی 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 آکادمیک و دانشگاهی بودند. نتایج پژوهش نشان داد، حسابرسان دارای مدارک دانشگاهی در قضاوت‌های اخلاقی خود بیشتر از تخصصی و سطح علم و دانش استفاده می‌نمودند، در حالیکه حسابرسان دارای تجربه بیشتر بر اساس تحلیل‌های شهودی و آزمون و خطا اقدام به قضاوت در مورد صورت‌های مالی می‌کردند. تاگسون و اوهمن^۲ (۲۰۱۵) پژوهشی در مورد توانایی‌های حسابرسان در بررسی‌های دارای ابهام زیاد مبتنی بر هویت حرفه‌ای و تخصصی حسابرس انجام دادند. در این پژوهش که ۲۸۶ نفر از حسابرسان کشور سوئد مشارکت نمودند و ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه بود. عمدتاً سؤالات در مورد شرکت‌هایی بود که در طی بعد از سال ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۴ دارای مشکلات و بحران‌های مالی بودند که حسابرسان مشارکت‌کننده در این تحقیق صورت‌های مالی آن‌ها را بررسی نموده بودند. نتایج پژوهش نشان داد، حسابرسانی که دارای هویت‌های فردی و تخصصی قوی باشند، بدلیل وجود تجربه و شهرتی که دارند، توانایی بیشتری در بررسی صورت‌های مالی شرکت‌های دارای مشکلات مالی هستند و گزارشات مستندتری مبتنی بر ردیابی بهتر حساب‌ها ارائه می‌نمایند. اما روند بررسی در داخل کشور درباره موضوع بسیار کند بوده است و چند تحقیق محدود در این زمینه ارائه شده است، مثلاً علی فری 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 شیرینی و همکاران (۱۳۹۴) ارتباط تعهد حرفه‌ای و تعهد

1. Barrainkua & Espinosa-Pike

2. Tagesson, T. and Öhman

سازمانی حسابرسان با رفتار حسابرسی ناکارآمد را بررسی نمودند. در این پژوهش برای برآزش مدل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از تکنیک مدل یابی معادلات ساختاری استفاده شد و حجم نمونه این پژوهش ۳۸۴ نفر از حسابرسان مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی تعیین گردید که در نهایت ۲۷۵ پرسشنامه توسط حسابرسان توزیع شد. 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 سازمانی رابطه معناداری با بروز رفتار حسابرسی ناکارآمد دارند.

۳- روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر نوع و ماهیت مسئله و اهداف تحقیق، کاربردی می‌باشد. این تحقیق با توجه به روش جمع‌آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی - همبستگی می‌باشد. به عبارت دیگر، داده‌های مورد نیاز براساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری گردیدند (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۳). بر این اساس، از یک پرسشنامه استفاده گردید چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی مؤثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود (مائل و اشفورث، ۱۹۹۲؛ دشپانده و همکاران^۱، ۱۹۹۳؛ چن و همکاران، ۲۰۰۹؛ بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳). همچنین برای جمع‌آوری مبانی تنوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه مبانی نظری پژوهش‌های مشابه استفاده شد. دوره پرسشگری از آزمودنی‌ها ۶ ماه از دی‌ماه ۱۳۹۶ تا تیرماه ۱۳۹۷ می‌باشد.

۳-۱- ابزار پژوهش

ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش پرسشنامه بود. پرسشنامه استاندارد بودند اما با توجه به تفاوت محیط پژوهشی محققان مجدداً سؤالات پرسشنامه را از نظر روایی و پایایی مورد بررسی قرار دادند. سؤالات تمامی پرسشنامه‌ها از طریق مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت از کاملاً موافقم، تا کاملاً مخالفم ترتیب داده شده بود. تمامی پرسشنامه‌ها، از نظر روایی در اختیار متخصصان قرار گرفت و از منظر مفهوم سؤالات و هم‌راستایی با اهداف پژوهش طی چند مرحله بررسی و اصلاح شدند به گونه‌ای که تمامی سؤالات حاضر در پرسشنامه مورد تأیید قرار گرفتند و پس از آن اقدام به توزیع بین جامعه هدف پژوهش گردید.

۳-۱-۱- پرسشنامه هویت حرفه‌ای و سازمانی

این پرسشنامه دارای سؤالاتی در مورد ویژگی‌های تخصصی رفتاری و تعهدی حسابرسان در دو بعد فردی و سازمانی بود که از پرسشنامه هویت حرفه‌ای مائل و اشفورث (۱۹۹۲) و پرسشنامه هویت سازمانی اسوانبرگ و اومان^۲ (۲۰۱۶) استفاده گردید. هر پرسشنامه دارای ۴ سؤال بود که هویت حرفه‌ای و سازمانی بر مبنای نظر حسابرسان مشارکت‌کننده سنجیده شد. نکته قابل توجه

1. Deshpandé et al

2. Svanberg and Öhman

اینست که تعداد سؤالات با توجه به پرسشنامه‌های اصلی کاهش پیدا کرد تا سطح انعطاف‌پذیری و چابکی ابزار تحقیق بالاتر رود و درک بهتری از موضوع برای مشارکت‌کنندگان ایجاد نماید. پژوهش‌های پیشین نظیر دی بروین^۱ (۲۰۰۴)، واتسون^۲ (۲۰۰۸)، پتریگلیری و پتریگلیری^۳ (۲۰۱۰) معتقدند که مفاهیم هویت حرفه‌ای و سازمانی بیشتر از اینکه دو پدیده مجزا باشند اغلب با یکدیگر همپوشانی دارند به طوری‌که هر دو قابل ادغام در یک سازه هویتی هستند. بنابراین، بجای استفاده از نمرات نهایی برای پاسخ‌های جمع‌آوری شده (که البته برای هر دو معیار مقدار پایایی عددی مناسب بود، به طوری‌که هویت حرفه‌ای از پایایی ۰/۸۱ و هویت سازمانی از پایایی ۰/۸۷ برخوردار بودند)، تلاش بر این شد که داده‌هایی پیرامون این دو هویت جمع‌آوری شده و به‌طور جداگانه مورد بررسی قرار گیرند.

۳-۱-۲- پرسشنامه تجاری‌سازی

همان‌طور که بیان گردید، کلیه سؤالات مربوط به بازارمداری، مشتری‌مداری و فرایندمداری بر روی یک طیف هفت نقطه‌ای بنا نهاده شده‌اند. پیش از تجمیع سؤالات پژوهش و تبدیل آن‌ها به نمرات پایانی، آزمون اعتبار آلفای کرونباخ در مورد آن‌ها انجام گرفت (جدول ۱). در این پژوهش به منظور سنجش تجاری‌سازی از پرسشنامه ترکیبی با اتکا به پرسشنامه هیر و همکاران^۴ (۲۰۱۰) استفاده شد. این پرسشنامه حاوی سه خرده‌مقیاس بازارمداری، مشتری‌مداری و فرآیندمداری می‌باشد.

- مفهوم بازارمداری حاصل تعامل فزاینده بین رویکردهای بازارمحور که رویکردی انفعالی محسوب می‌شود (دشپانده و همکاران، ۱۹۹۳)، و راهبر بازار که رویکردی آینده‌نگر است، می‌باشد (نارور و همکاران^۵، ۲۰۰۴؛ تارنوفسکایا و همکاران^۶، ۲۰۰۸). علت این امر هم در ماهیت غیرقابل جایگزین و به هم وابسته این دو رویکرد است. شش جمله از مطالعات مختلف، به طوری‌که از هر رویکرد بازارمداری سه جمله انتخاب گردیدند. از سؤالات ۱ تا ۳ برای بررسی بازارمحور بودن استفاده شد، درحالی‌که از سؤالات ۴ تا ۶ برای بررسی راهبر بازار بودن استفاده گردید. به منظور انطباق با فضای این پژوهش، جملات اصلی اندکی مورد جرح و تعدیل قرار گرفتند تا بدین ترتیب مناسب حرفه حسابرسی نیز شوند. همان‌طور که در جدول (۱) مشخص است، نمره پایایی بازارمداری برابر با ۰/۸۸ می‌باشد.
- مفهوم مشتری‌مداری مبتنی بر اصول مدیریت بازرگانی در راستای سطح ارتقای رضایت مشتریان و صاحب‌کاران در حرفه حسابرسی می‌باشد. معیار مشتری‌مداری نیز براساس پژوهش دشپانده و فارلی^۷ (۱۹۹۸) انتخاب گردید. در این مطالعه، رویکرد مشتری‌مداری بر اساس ۵ سؤال سنجیده شد. تا پیش

1. Bruin
2. Watson
3. Petriglieri and Petriglieri
4. Hair et al
5. Narver et al
6. Tarnovskaya et al
7. Deshpandé and Farley

از این، پژوهش‌های حسابرسی از معیار مشتری‌مداری استفاده نکرده بودند، و لذا برای سازگاری با هدف این پژوهش اندکی اصلاحات در معیار اصلی صورت پذیرفت. معیار مشتری‌مداری بر اساس ضریب آلفای کرونباخ از پایایی $0/73$ برخوردار بود.

- مفهوم فرآیند مداری اشاره به فرآیند اجتماعی‌سازی شرکت در کنار بهره‌وری و اثربخشی فرایندهای تجاری در شرکت دارد (چن و همکاران، ۲۰۰۹). در این پژوهش از پرسشنامه چن و همکاران (۲۰۰۹) با اندکی اصلاح بر اساس نظر متخصصان به منظور ایجاد درک منسجم در مشارکت‌کنندگان در راستای روایی تحقیق استفاده شد و پایایی این مؤلفه بر اساس ضریب آلفای کرونباخ برابر با $0/75$ بود.

۳-۲- روایی و پایایی

همانطور که تشریح گردید پرسشنامه‌های مربوط به متغیرهای تحقیق به‌منظور ارتقای سطح اثربخشی بررسی بر مبنای جامعه هدف این پژوهش مورد جرح و تعدیل جزئی قرار گرفت تا بتواند به انسجام ادراکی بیشتر مشارکت‌کنندگان پژوهش کمک نماید. همچنین به منظور سنجش پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که همانطور که مشاهده می‌شود، تمامی ضرایب مؤلفه‌ها بیش از $0/7$ می‌باشد که تأییدکننده ابزار پژوهش از نظر پایایی است.

جدول (۱) پایایی پرسشنامه

مؤلفه‌ها	تعداد سؤالات	ضریب آلفای کرونباخ
بازار مداری	۶	$0/88$
مشتری مداری	۵	$0/73$
فرآیند مداری	۶	$0/75$
هویت حرفه‌ای	۴	$0/81$
هویت سازمانی	۴	$0/87$

(مأخذ: یافته‌های پژوهشگر SPSS)

۳-۳- جامعه آماری و حجم نمونه

جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی است. در مدل‌یابی معادلات ساختاری حجم نمونه می‌تواند بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه‌گیری شده، تعیین شود (هومن، ۱۳۸۷). بنابراین، با توجه به اینکه تعداد گویه‌ها (سؤالات) پرسشنامه مورد استفاده در پژوهش حاضر ۲۵ مورد بود، حداقل به ۱۲۵ (5×25) نمونه نیاز بوده که جهت افزایش اعتبار تحقیق، تعداد ۳۸۴ پرسشنامه میان حسابرسان به‌صورت تصادفی توزیع گردید و درنهایت، تعداد ۲۹۴ پرسشنامه برگشت داده شد و مبنای تحلیل آماری قرار گرفت. بر اساس این تعداد از همکاری جامعه هدف، فراوانی طبق جدول زیر ارائه شده است:

جدول (۲) توزیع فراوانی مشارکت‌کنندگان پژوهش

معیار	تعداد	فراوانی
لیسانس	۱۴۶	۴۹/۶۵
فوق لیسانس	۸۹	۳۰/۲۹
دکتری و DBA	۵۹	۲۰/۰۶
جمع	۲۹۴	۱۰۰
کمتر از ۵ سال	۱۲۷	۴۶/۷۹
بین ۶-۱۰ سال	۱۱۹	۵۰/۴۷
بیش از ۱۱ سال	۴۸	۳/۳۲
جمع	۲۹۴	۱۰۰
سازمان حسابرسی	۱۹۷	۶۷
مؤسسات خصوصی	۹۷	۳۳
جمع	۲۹۴	۱۰۰

(مأخذ: یافته‌های پژوهشگر از طریق نرم‌افزار Ecell)

همانطور که مشاهده می‌شود، بیشترین فراوانی در مدرک تحصیلی مربوط به لیسانس (۴۹/۶۵٪) است. در حالیکه، حدود ۲۰ درصد پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی دکتری تخصصی و DBA می‌باشند. همچنین در رابطه با سابقه شغلی بیشترین فراوانی مربوط به بیش از ۵ سال سابقه شغلی می‌باشد و در نهایت مشارکت‌کنندگان زیر نظر سازمان حسابرسی با فراوانی (۶۷٪) بیشترین میزان مشارکت در این پژوهش را از مجموع ۲۹۴ نفر به خود اختصاص دادند.

۴- نتایج تجربی ۴-۱- آمار توصیفی

جدول (۳)، آمار توصیفی متغیرهای مورد آزمون که شامل برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی می‌باشد را نشان می‌دهد.

جدول (۳) آمار توصیفی

متغیر	میانگین	انحراف معیار	مینیمم	ماکزیمم
رویکرد بازار محور بودن	۳,۴۵۰	۰,۷۶۳	۱,۳۳	۵
رویکرد راهبر بازار بودن	۲,۷۷۹	۰,۹۳۵	۱	۵
مشتری مداری	۳,۱۳۹	۰,۷۶۶	۱,۱۷	۵
فرآیند مداری	۳,۲۳۳	۰,۶۶۰	۱,۶۰	۵
هویت حرفه‌ای	۴,۵۲۷	۰,۶۸۲	۱	۵
هویت‌سازمانی	۳,۳۹۴	۰,۷۷۳	۲	۵

همانطور که مشاهده می‌شود، بالاترین میزان میانگین مربوط به متغیر هویت حرفه‌ای

حسابرسان می‌باشد که بیان‌کننده احساس رضایت و خوشنودی ناشی از معرفی حرفه حسابرسی به دیگران می‌باشد و تعهدی که یک حسابرس نسبت به شغل و انجام وظایف مسئولانه دارد، را نشان می‌دهد. بر اساس این نتیجه می‌توان استنباط نمود حسابرسان نقش تعهدهای رفتاری و فردی درونی شده در خود را عامل مهمتری در ارائه خدمات باکیفیت‌تر حسابرسی قلمداد می‌کند. همچنین مشخص شد، رویکرد بازار محور در فرآیند تجاری‌سازی مؤسسان حسابرسی دومین میزان میانگین را نسبت به سایر متغیرها به خود اختصاص داده است که نشان می‌دهد راهبردهای شرکت در کسب مزیت رقابتی و ارتقای سطح توانمندی‌های تخصصی و فناورانه تا حد زیادی می‌تواند به توسعه سطح تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی کمک نماید. همچنین مشخص گردید بالاترین میزان انحراف معیار مربوط به متغیر راهبر بازار بودن است که نشان می‌دهد نظرات در طیف مقیاس لیکرت از پراکندگی بیشتری نسبت به سایر متغیرهای دیگر برخوردار بوده است که این موضوع تعارض بین فلسفه حرفه حسابرسی با رویکردهای رهبری در بازار به منظور پاسخ به نیازهای مشتریان می‌باشد.

۴-۲ آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

به منظور بررسی نرمال بودن متغیرهای تحقیق از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شد. در نرم‌افزار PSL نرمال نبودن متغیرها بلامانع می‌باشد. فرض صفر (H_0) بیانگر نرمال بودن و فرض یک (H_1) بیانگر نرمال نبودن داده‌ها می‌باشد. نتایج به دست آمده در جدول (۴) ارائه شده است. نتایج حاصل از آزمون نرمالیتی (کولموگروف-اسمیرنوف) نشان می‌دهد که توزیع داده‌های تمامی مؤلفه‌های تحقیق به جز یک مورد نرمال نمی‌باشد. با توجه به جدول (۴)، نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف نشان داده شده است.

جدول (۴) نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف

مؤلفه‌ها	Sig (سطح معناداری)	α (مقدار خطا)	نتیجه آزمون
تجاری‌سازی	۰,۰۰۰	۰,۰۵	رد (H_1) مبنی بر نرمال نبودن داده‌ها
بازارمداری	۰,۰۰۰	۰,۰۵	رد (H_1) مبنی بر نرمال نبودن داده‌ها
مشتری‌مداری	۰,۰۰۰	۰,۰۵	رد (H_1) مبنی بر نرمال نبودن داده‌ها
فرآیندمداری	۰,۰۰۰	۰,۰۵	رد (H_1) مبنی بر نرمال نبودن داده‌ها
هویت حرفه‌ای	۰,۰۰۰	۰,۰۵	رد (H_1) مبنی بر نرمال نبودن داده‌ها
هویت سازمانی	۰,۰۰۰	۰,۰۵	رد (H_1) مبنی بر نرمال نبودن داده‌ها

(ماخذ: یافته‌های پژوهشگر از طریق نرم‌افزار PSL)

در این پژوهش از روش حداقل مربعات جزئی توسط نرم‌افزار پی.آل.اس و رویه هالاند^۱ (۱۹۹۹) به منظور بررسی مدل‌های اندازه‌گیری، ساختاری و آزمون فرضیات استفاده شده است.

۳-۴ آزمون KMO و آزمون بارتلت

در صورتی که مقدار KMO کمتر از ۰/۵ باشد، داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب نخواهند بود و اگر مقدار آن بین ۰/۵ تا ۰/۶۹ باشد می‌توان با احتیاط بیشتر به تحلیل عاملی پرداخت. اما در صورتیکه مقدار آن بزرگ‌تر از ۰/۷ باشد، همبستگی‌های موجود در بین داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب خواهد بود. با توجه به اینکه مقدار KMO برابر ۰/۵۹ می‌باشد بنابراین داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب می‌باشند.

جدول (۵) آزمون OMK و آزمون بارتلت

آزمون KMO و آزمون بارتلت	۰.۶۳
چی اسکوئر	۲۱۱۴
درجه آزادی	۱۵
سطح معناداری	۰.۰۰۰

(مأخذ: یافته‌های پژوهشگر)

جدول زیر خلاصه‌ای از «اشتراک» (Communality) متغیرها در حالت تحلیل عامل بدون چرخش را نشان می‌دهد. همانطور که در اینجا می‌بینید، «اشتراک»های اولیه، یعنی Initial، برابر با ۱ در نظر گرفته شده و اشتراک استخراجی نسبتی از واریانس تست مورد نظر است که توسط عوامل مشترک استخراج شده در تحلیل عاملی برآورد می‌شود، (یعنی نسبتی از واریانس آزمون است که واریانس فاکتور مشترک است). در ستون با برچسب اشتراک اولیه همه اشتراک‌های قبل از استخراج گزارش شده و بنابراین برابر عدد ۱ است. هر چه مقادیر اشتراک استخراجی بزرگ‌تر باشد، عامل‌های استخراج شده، متغیرها را بهتر نمایش می‌دهند. اگر مقادیر اشتراک استخراجی کمتر از ۰.۵۰ باشد بایستی آن متغیر حذف گردد. با توجه به اینکه مقادیر بیشتر از ۰.۵۰ است بنابراین هیچ‌کدام از متغیرها حذف نمی‌شوند.

جدول (۶) آزمون اشتراک

	اشتراک اولیه	اشتراک استخراجی
بازارمداری	۱	۰.۷۶
فرآیندمداری	۱	۰.۷۱
مشتری مداری	۱	۰.۷۷
هویت‌سازمانی	۱	۰.۵۹
هویت حرفه‌ای	۱	۰.۶۳
تجاری‌سازی	۱	۰.۹۴

(مأخذ: یافته‌های پژوهشگر)

جدول زیر تعیین کننده عامل‌هایی است که در تحلیل باقی می‌مانند. عواملی که دارای مقادیر

ویژه کمتر از ۱ هستند حذف می‌شوند. همانطور که مشاهده می‌شود تمام عوامل دارای مقادیر بیشتر از ۱ هستند و بنابراین حذف نمی‌شوند.

جدول (۷) آزمون مقادیر ویژه

	کل	درصد واریانس	درصد تجمعی
۱	۲,۱۴۸	۲۹,۱۴۱	۲۹,۱۴۱
۲	۱,۷۴۵	۱۲,۴۱۱	۴۱,۵۵۲
۳	۱,۴۶۵	۱۳,۷۴۷	۵۵,۲۹۹
۴	۱,۳۷۹	۱۴,۳۰۹	۶۹,۶۰۸
۵	۱,۲۵۲	۱۴,۲۰۷	۸۳,۸۱۵
۶	۱,۰۱۱	۱۰,۱۸۵	۱۰۰

(مأخذ: یافته‌های پژوهشگر)

۴-۴ بررسی همبستگی متغیرهای مکنون

جدول زیر ماتریس همبستگی مؤلفه‌های اصلی مدل تحقیق را نشان می‌دهد.

جدول (۸) ماتریس همبستگی متغیرها

متغیرها	بازار مداری	مشتری مداری	فرآیند مداری	هویت حرفه‌ای	هویت سازمانی
بازار مداری	۱				
مشتری مداری	۰,۸۷	۱			
فرآیند مداری	۰,۷۵	۰,۹۱	۱		
هویت حرفه‌ای	-۰,۷۶	-۰,۸۸	-۰,۷۲	۱	
هویت سازمانی	۰,۷۳	۰,۹۱	۰,۸۴	-۰,۷۱	۱

تمامی خانه‌های رنگ خاکستری نشان‌دهنده نشان‌دهنده معنی‌دار بودن ضریب همبستگی در سطح خطای ۵ درصد می‌باشد.

طبق این نتایج رابطه بین هویت حرفه‌ای با بازار مداری (-۰/۷۶)، فرآیند مداری (-۰/۷۲) و مشتری مداری (-۰/۸۸) می‌باشد که نشان‌دهنده ارتباط منفی بین متغیرهای یادشده می‌باشد. همچنین مشخص گردید ارتباط هویت سازمانی با بازار مداری (۰/۷۳)؛ مشتری مداری (۰/۹۱) و فرآیند مداری (۰/۸۴) می‌باشد که نشان‌دهنده ارتباط مثبت بین متغیرهای تحقیق می‌باشد. همچنین مشخص گردید هویت حرفه‌ای با هویت سازمانی با توجه به ضریب همبستگی برابر با

۰/۷۱- می‌باشد که نشان می‌دهد ارتباط منفی و معناداری بین این دو متغیر وجود دارد.

۴-۵ پایایی و روایی در روش حداقل مربعات جزئی

پایایی و روایی در روش حداقل مربعات جزئی در دو بخش بررسی می‌شود: الف) بخش مربوط به مدل اندازه‌گیری. ب) بخش مربوط به مدل ساختاری (میرزا^۱، ۱۹۹۷). برای بررسی برازش بخش اول یعنی برازش مدل‌های اندازه‌گیری سه مورد استفاده می‌شود: پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸).

برازش مدل اندازه‌گیری

(۱) پایایی شاخص

پایایی شاخص نیز خود توسط سه معیار مورد سنجش واقع می‌گردد: (۱) آلفای کرونباخ (۲) پایایی ترکیبی و (۳) ضرایب بار عاملی.

• آلفای کرونباخ: معیاری کلاسیک برای سنجش پایایی و سنججهای مناسب برای ارزیابی پایداری درونی (سازگاری درونی) محسوب می‌شود. بر این اساس، برابر با جدول (۱) و جدول (۲) مقادیر آلفای کرونباخ برای تمامی متغیرها از مقدار ۰/۷ بیشتر بوده و بیانگر پایایی قابل قبول است.

• پایایی ترکیبی: از آن جایی که معیار آلفای کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین پایانی سازه‌ها می‌باشد، روش حداقل مربعات جزئی معیار مدرن‌تری نسبت به آلفا به نام پایایی ترکیبی به کار می‌برد. این معیار توسط ورتس و همکاران^۲ (۱۹۷۴) معرفی شد. در صورتی که مقدار آن برای هر سازه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری دارد. شایان ذکر است که معیار پایایی ترکیبی در مدل‌سازی معادلات ساختاری معیار بهتری از آلفای کرونباخ به شمار می‌رود. با عنایت به موارد فوق و با توجه به جدول (۲) مقدار تمامی متغیرها بیش از ۰/۷ هستند، برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری تأیید می‌شود.

• سنجش بارهای عاملی: بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار ۰/۴ شود. مؤید این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل قابل قبول است. هر چند برخی نویسندگان مثل ریوارد و هاف^۳ (۱۹۹۸). عدد ۰/۵ را به عنوان مقدار ملاک بارهای عاملی ذکر نموده‌اند دارد، با توجه به جدول (۷) مقادیر بارهای عاملی تمامی گویه‌ها بیش از ۰/۵ است. در نتیجه پایایی مدل از هر نظر مورد تأیید قرار گرفته است.

1. Myers

2. Werts et al

3. Rivard & Huff

۲) روایی همگرا

روایی همگرا دومین معیاری است که برای برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش حداقل مربعات جزئی به کار برده می‌شود. معیار میانگین واریانس استخراج شده نشان‌دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود است. به بیان ساده‌تر میانگین واریانس استخراج‌شده میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هر چه این همبستگی بیشتر باشد برازش نیز بیشتر است. فورنل و لارکر^۱ (۱۹۸۱) معیار میانگین واریانس استخراج‌شده را برای سنجش روایی همگرا معرفی و مقدار بحرانی را عدد (۰/۵) بیان داشتند. بدین معنی که مقدار میانگین واریانس استخراج‌شده بالای (۰/۵) روایی همگرای قابل قبول را نشان می‌دهند. با توجه به موارد گفته‌شده و جدول (۷) مقادیر تمامی میانگین واریانس استخراج‌شده از (۰/۵) بیشتر بوده و در نتیجه مدل آورده شده در این پژوهش از روایی همگرایی مناسبی برخوردار است.

۳) روایی واگرا

یکی از روش‌هایی که برای سنجش روایی واگرایی استفاده می‌شود، روش بارهای عاملی متقابل است. در این روش چنان چه همبستگی بین شاخص‌های یک سازه با سازه‌های دیگر غیر از سازه خود بیشتر از میزان همبستگی آن شاخص با سازه مربوط به خود است، روایی واگرایی مدل زیر سؤال می‌رود. بر اساس خروجی نرم‌افزار، مقدار همبستگی میان شاخص‌ها با سازه‌های مربوط به خود از همبستگی میان آن‌ها و سایر سازه‌ها بیشتر است که این مطلب گواه روایی واگرایی مناسب مدل است.

جدول (۹) شاخص آماری توصیفی و نتایج تجربی مدل‌های محاسبه‌ای

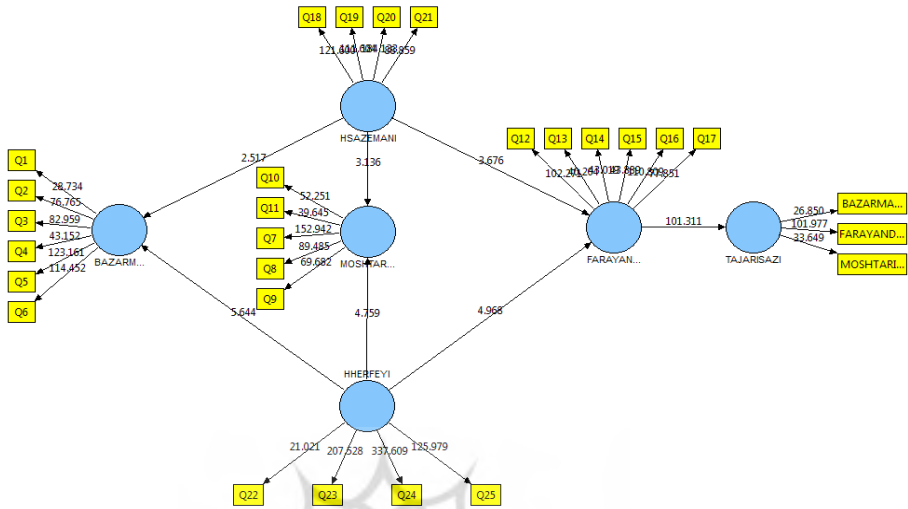
شاخص‌ها	میانگین واریانس استخراج‌شده	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
تجاری‌سازی	۰,۷۹	۰,۹۲	۰,۸۷
بازارمداری	۰,۹۳	۰,۹۹	۰,۹۸
مشتری‌مداری	۰,۹۳	۰,۹۸	۰,۹۸
فرآیندمداری	۰,۹۵	۰,۹۹	۰,۹۹
هویت حرفه‌ای	۰,۹۲	۰,۹۸	۰,۹۷
هویت سازمانی	۰,۹۶	۰,۹۹	۰,۹۸

(مأخذ: یافته‌های پژوهشگر از طریق نرم‌افزار PLS)

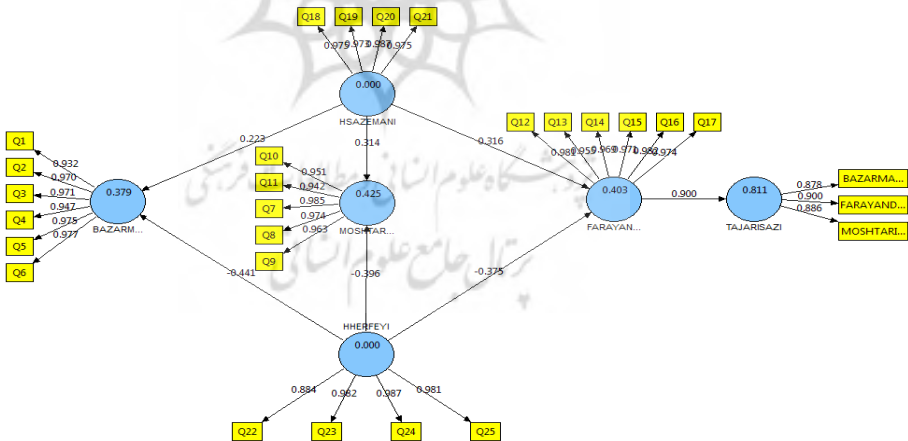
بر اساس نتایج آزمون نرمال بودن داده‌ها و شاخص‌های تأییدی آزمون‌های آماری شکل (۲) و (۳) به ترتیب مدل برازش شده آماره t و واریانس و بارعاملی و ضریب مسیر را نشان می‌دهد.

1. Fornell & Larcker

شکل (۲) مدل پژوهش همراه با آماره T-value



شکل (۳) مدل پژوهش همراه با ضرایب مسیر، واریانس و بارعاملی



حال بر اساس مدل‌های تأییدشده، خلاصه نتایج آزمون‌های آماری در جدول (۸) ارائه شده

است.

جدول (۱۰) آزمون فرضیه‌ها (ضرایب مسیر)

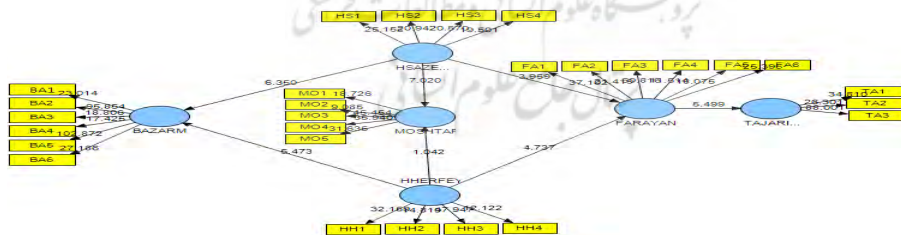
ردیف	فرضیه	ضریب مسیر	ضرایب T
۱	بین هویت حرفه‌ای حسابرسان و بازارمداری موسسه حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.	-۰,۴۴	۵,۶۴
۲	بین هویت‌سازمانی حسابرسان و بازارمداری موسسه حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.	۰,۲۲	۲,۵۱
۳	بین هویت حرفه‌ای حسابرسان و مشتری‌مداری موسسه حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.	-۰,۳۹	۴,۷۵
۴	بین هویت‌سازمانی حسابرسان و مشتری‌مداری موسسه حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.	۰,۳۱	۳,۱۳
۵	بین هویت حرفه‌ای حسابرسان و فرایندمداری موسسه حسابرسی رابطه منفی وجود دارد.	-۰,۳۷	۴,۹۶
۶	بین هویت‌سازمانی حسابرسان و فرایندمداری موسسه حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.	۰,۳۱	۳,۶۷

(مأخذ: یافته‌های پژوهشگر از طریق نرم‌افزار PLS)

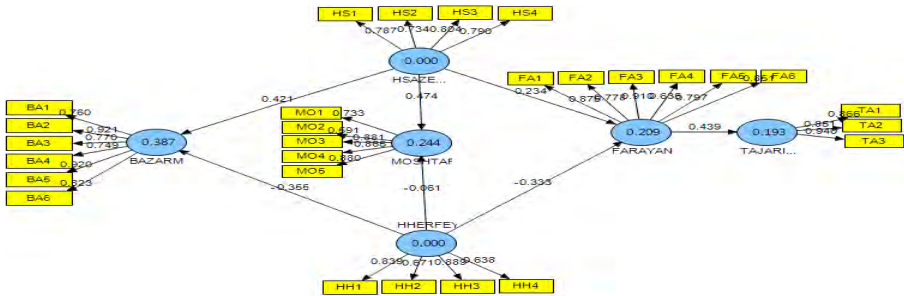
۴-۶ آزمون اضافی

برای بررسی بیشتر موضوع، نتایج اصلی پژوهش با توجه به موسسه محل اشتغال حسابرسان به‌طور دقیق‌تر مورد بررسی قرار گرفت. برای این منظور جامعه آماری پژوهش به دو گروه شامل حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی تفکیک شده و سپس ارتباط بین هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان با تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی در هر گروه به‌طور مجزا مورد بررسی قرار گرفت که نتایج آن در زیر ارائه شده است.

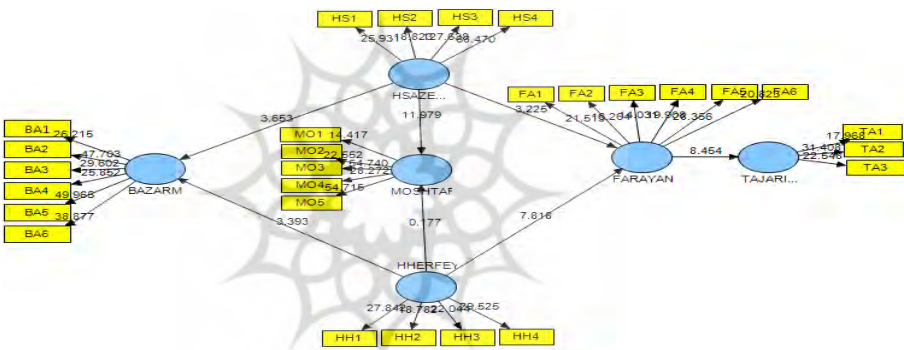
شکل (۴) مدل پژوهش همراه با آماره T-value (حسابرسان سازمان حسابرسی)



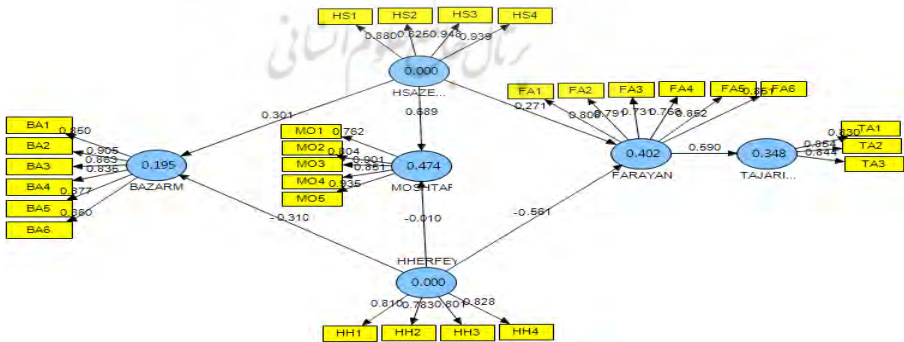
شکل (۵) مدل پژوهش همراه با ضرایب مسیر، واریانس و بار عاملی (حسابرسان سازمان حسابرسی)



شکل (۶) مدل پژوهش همراه با آماره T-value (حسابرسان مؤسسات خصوصی)



شکل (۷) مدل پژوهش همراه با ضرایب مسیر، واریانس و بار عاملی (حسابرسان مؤسسات خصوصی)



با توجه به شکل‌های فوق به بررسی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش به تفکیک هر گروه از حسابرسان پرداخته می‌شود که نتایج آن در جدول (۱۱) ارائه شده است:

جدول (۱۱) آزمون فرضیه‌ها

ردیف	جامعه آماری فرضیه	حسابرسان سازمان حسابرسی		حسابرسان مؤسسات خصوصی	
		ضریب مسیر T	ضریب مسیر T	ضریب مسیر T	ضریب مسیر T
۱	بین هویت حرفه‌ای حسابرسان و بازاریمداری موسسه حسابداری رابطه منفی وجود دارد.	۰,۳۵	۶,۴۷	-۰,۳۱	۳,۳۹
۲	بین هویت سازمانی حسابرسان و بازاریمداری موسسه حسابداری رابطه مثبتی وجود دارد.	۰,۴۲	۶,۳۵	۰,۳۰	۳,۶۵
۳	بین هویت حرفه‌ای حسابرسان و مشتری‌مداری موسسه حسابداری رابطه منفی وجود دارد.	-۰,۰۶	۱,۰۴	-۰,۰۱	۰,۱۷
۴	بین هویت سازمانی حسابرسان و مشتری‌مداری موسسه حسابداری رابطه مثبتی وجود دارد.	۰,۴۷	۷,۰۲	۰,۶۹	۱۱,۹۸
۵	بین هویت حرفه‌ای حسابرسان و فرایندمداری موسسه حسابداری رابطه منفی وجود دارد.	-۰,۳۳	۴,۷۴	-۰,۵۶	۷,۸۲
۶	بین هویت سازمانی حسابرسان و فرایندمداری موسسه حسابداری رابطه مثبتی وجود دارد.	۰,۲۳	۳,۹۶	۰,۲۷	۳,۲۲

(مأخذ: یافته‌های پژوهشگر از طریق نرم‌افزار (SLP))

همانطور که در نگاره فوق ملاحظه می‌شود، هویت حرفه‌ای با بازاریمداری و فرایندمداری حسابرسان سازمان حسابداری و حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابداری بخش خصوصی رابطه منفی معناداری دارد. علاوه بر این، هویت سازمانی با بازاریمداری مشتری‌مداری و فرایندمداری حسابرسان سازمان حسابداری و حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابداری بخش خصوصی رابطه مثبت معناداری دارد.

۵. نتیجه‌گیری

مطالعات صورت گرفته در حوزه حسابداری اغلب به دنبال تبیین نتایج تجاری‌سازی بوده‌اند، با این وجود مطالعات اندکی به موضوع عوامل مؤثر بر تجاری‌سازی توجه داشته‌اند. اعتقاد بر این است که نیروهای درونی و بیرونی هر دو بر فرایند تجاری‌سازی در مؤسسات حسابداری اثرگذار هستند. برخی پژوهشگران معتقدند که هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان پدیدآورنده این نیروها هستند (ستلز^۱، ۲۰۰۴؛ جانسون و همکاران^۲، ۲۰۰۶). با توجه به این مطلب، پژوهش

1. Settles

2. Johnson et al

حاضر درصدد یافتن این سؤال است که هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان چه تأثیری بر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی دارند. بر اساس نتایج بدست آمده در این پژوهش باید بیان نمود، هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی باعث تسهیل روند تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی می‌شوند چرا که نتایج نشان می‌دهند افزایش هویت‌یابی با حرفه و سازمانی متبوع در حوزه حسابرسی ارتباط مثبتی با پدیده تجاری‌سازی در یک موسسه حسابرسی دارد، صرف نظر از اینکه چه ابعادی از تجاری‌سازی مدنظر باشد. در واقع نتیجه این فرضیه در راستای حفظ استقلال و حفظ ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان مشخص گردید که هویت حرفه‌ای حسابرسان نمی‌تواند معیار مناسبی برای بازار مداری مؤسسات حسابرسی به معنای جلب مشتریان بیشتر در راستای منافع و انتظارات آن‌ها از حسابرسان می‌باشد. به عبارت دیگر، بازار مداری مبتنی بر ویژگی‌هایی است که به انتظارات و سطح رفاه مشتریان بر اساس رویکردهای بازرگانی توجه دارد، در حالیکه هویت حرفه‌ای نمی‌تواند بدلیل دارا بودن ویژگی‌های تخصصی و رفتاری در راستای حفظ ارزش‌های شغلی و حرفه‌ای خود، انتظارات مورد توجه مشتریان مبتنی بر حفظ منافع آن‌ها را برآورده نماید و در این شرایط می‌توان نتیجه بدست آمده را همراستا با نتایج گندرون و اسپیرا (۲۰۱۰)؛ سوری و همکاران^۱ (۲۰۱۰) و سوینی و مک‌گری (۲۰۱۱) دانست که این نتیجه را تأیید نمودند. اما در مورد ارتباط هویت سازمانی حسابرسان و بازارمداری موسسه حسابرسی مشخص گردید، ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. در واقع باید بیان نمود هویت‌های سازمانی حسابرسان مبتنی بر استراتژی‌های راهبر بازار می‌باشد و حسابرسان در یک بازار رقابتی تلاش می‌کنند تا از طریق هویت جمعی و سازمانی خود، سطح رضایت بیشتری از کیفیت‌های عملکردی و تخصصی خود بجا بگذارند تا از این طریق اطمینان و اعتماد بیشتری به آن‌ها حاصل گردد. به عبارت دیگر، هویت سازمانی حسابرسان (تمرکز بر فعالیت‌های خدماتی مؤسسات حسابرسی) ضمن تأکید بر مشارکت فعالانه آن‌ها در مناسبات و فعالیت‌های جمعی بر رونق و بقای سازمانی نیز تأکید خاص دارد. حس تعلق خاطر به موسسه (هویت سازمانی) باعث افزایش سطح آگاهی حسابرسان نسبت به اقدامات بازارمحور نظیر بدست آوردن سهم بازار، عرضه محصولات و خدمات جدید و سرمایه‌گذاری به منظور توسعه بیشتر موسسه می‌گردد. بنابراین، اعتقاد بر این است که حسابرسان برخوردار از هویت سازمانی قوی مشارکت بیشتری در فعالیت‌های تجاری (مانند خدمات مشاوره‌ای) و راهبر بازار دارند و لذا بازار مدارتر هستند. نتیجه این بخش با تحقیق، بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳)؛ (۲۰۱۸) که نتیجه این فرضیه را تأیید می‌نمایند، مطابقت دارد. نتیجه فرضیه سوم مشخص ساخت، هویت حرفه‌ای حسابرسان که مبتنی بر حفظ استقلال و اخلاق حرفه‌ای و تخصصی حسابرسان می‌باشد، با مشتری مداری ارتباط منفی و معناداری دارد. در واقع اگر حسابرسان تلاش کنند مشتریان بیشتری را جلب نمایند، میزان وابستگی‌های تعهدی کاهش می‌یابد و صاحب‌کاران تلاش می‌کنند از حسابرسان برای پوشش انگیزه‌های منفعت طلبانه خود استفاده نمایند، چرا که همانطور که سوینی و مک‌گری (۲۰۱۱) بیان نمودند، مشارکت

حسابرسان در چنین فعالیت‌هایی باعث کاهش جنبه‌های حرفه‌ای و افزایش جنبه‌های تجاری شخصیت کاری آن‌ها می‌گردد. به عبارت دیگر حفظ هویت‌های حرفه‌ای حسابرسان باعث ایجاد مانعی از بده بستان‌های آگاهانه با صاحب‌کاران می‌شود، فقط به صرف اینکه او را به عنوان مشتری راضی نماید، بلکه از این طریق به ارتقای سطح اعتماد عمومی جامعه به حسابرسان کمک می‌کند و باعث توسعه فرهنگ ارتقای سطح ارزش‌های حرفه‌ای می‌گردد. نتیجه بدست آمده را همراستا با نتایج گندرون و اسپیرا (۲۰۱۰)؛ سوری و همکاران (۲۰۱۰) و سویی و مک‌گری (۲۰۱۱) دانست که این نتیجه را تأیید نمودند. اما برعکس نتیجه فرضیه چهارم تأیید نمود که هویت سازمانی حسابرسان می‌تواند با اتکا به ارائه خدمات مشاوره‌ای با کیفیت به صاحب‌کاران و مشتریان خود، به ارتقای سطح مشتری‌مداری برای رسیدن به حجم بیشتری از سهم بازار دست یابد. در واقع این نتیجه بیان‌کننده نگاه کلان یک موسسه حسابرسی در راستای توسعه تجاری‌سازی خود از طریق مشتری‌مداری و حفظ رضایت آن‌ها می‌باشد. نتیجه بدست آمده در این بخش تا حدی در بازار ایران با سایر پژوهش‌های در کشورهای دیگر متفاوت است چرا که شاید بتوان گفت، ابزارها و نظارت‌های قوی‌تری در بحث عملکردهای مؤسسات حسابرسی و انگیزه‌های آن‌ها بدلیل کارآمدی بیشتر بازارهای سرمایه آن‌ها می‌باشد. نتیجه بدست آمده در این بخش با تحقیق بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳)؛ (۲۰۱۸) همراستا نبود، اما با تحقیق پاور (۲۰۰۳) مطابقت دارد.

فرضیه پنجم این پژوهش نشان داد، هویت حرفه‌ای حسابرسان با فرآیند مداری مؤسسات حسابرسی رابطه منفی و معناداری دارد در حالیکه فرضیه ششم نشان داد هویت‌های سازمانی با فرآیند مداری ارتباط مثبت و معناداری دارد. در تحلیل این دو نتیجه در قالب فرضیه پنجم و ششم باید بیان نمود، فرآیند مداری در تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی در یک بازار رقابتی اشاره به بکارگیری رویکردهای سیستماتیک و تجویزی‌تر حسابرسی که اغلب ساختار یافته نیز هستند دارد، در تحت این شرایط با توجه به اینکه وجود ساختارهای تجویزی و ابلاغ شده می‌تواند، قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان و مبتنی بر شواهد آن‌ها را تحت تأثیر قرار دهد و استقلال حرفه‌ای حسابرسان را مخدوش نماید، لذا باید گفت، هویت حرفه‌ای حسابرسان با فرآیند مداری به عنوان معیار تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی ارتباط منفی اما معناداری دارد. به عبارت روشن‌تر، از آنجاییکه قضاوت یکی از عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی (وارن، ۱۹۸۴؛ دیلارد و بریکر، ۱۹۹۲) و جلوه‌ای از استقلال حسابرسی (تأکید هویت حرفه‌ای حسابرسی) محسوب می‌شوند، باید گفت، هرچه ساختار یافتگی بیشتر باشد، دامنه قضاوت نیز محدود و در نتیجه کیفیت حسابرسی نیز کاهش خواهد یافت. این موضوع باعث می‌شود هویت‌های حرفه‌ای حسابرسان به صورت فردی نتواند نقش مثبتی در ارتقای فرآیند مداری داشته باشند، بلکه حتی با ارتقای سطح هویت فردی، فرآیند مداری مؤسسات حسابرسی برای جلب بیشتر مشتری و سهم بازار کاهش خواهد یافت. از طرف دیگر، بر اساس نتیجه فرضیه ششم مشخص گردید، ساختار بخش مهمی از کار مؤسسات حسابرسی در راستای رسیدن به تجاری‌سازی محسوب می‌شود که از طریق هویت‌های سازمانی حسابرسان می‌تواند به شرکت‌سازی مبتنی بر ایجاد

دستورالعمل‌ها، تقسیم‌کار و سازمان‌دهی کار مطلوب‌تر کار برای جلب بیشتر مشتریان و سهم بازار کمک نماید، چرا که این نتیجه مشخص ساخت، حسابرسان دارای هویت سازمانی نسبت به حسابرسان دارای هویت حرفه‌ای در قالب این شرکت‌ها عملکرد بهتری خواهند داشت، چرا که در راستای الزامات این مؤسسات حسابرسی که بر چارچوب‌های الزام‌آور تأکید دارد، عملکرد بهتری نسبت به حسابرسانی دارند که برایشان هویت‌های حرفه‌ای در درجه اول قرار دارد. به عبارت دیگر، حسابرسان دارای هویت سازمانی قوی‌تر بیشتر از سایر حسابرسان مایل به مشارکت در شرکت‌سازی می‌باشند و در نتیجه مشارکت بیشتری در فعالیت‌های فرایندی موسسه حسابرسی باعث ارتقای سطح تجاری سازی بیشتر مؤسسات حسابرسی می‌شود. نتیجه این بخش با تحقیق گندرون و اسپیرا (۲۰۱۰)؛ سوری و همکاران (۲۰۱۰) و سویی و مک‌گری (۲۰۱۱) مطابقت دارد.

یکی از محدودیت‌هایی که در بیشتر تحقیقات مشابه در حوزه پژوهش‌های حسابرسی رفتاری وجود دارد، تعیین مرز خاکستری تفاوت بین هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی حسابرسان می‌باشد، چرا که کوچک‌ترین اشتباه در تدوین استراتژی‌های حرفه‌ای و سازمانی مؤسسات حسابرسی می‌تواند اولاً به کیفیت حسابرسی ضربه بزند، ثانیاً موسسه را در دستیابی به اهداف تجاری‌سازی دچار مشکل نماید. در بحث کیفیت حسابرسی نکته روشن این است اگر تعادل مناسبی بین هویت‌های فردی (حرفه‌ای) با هویت‌های سازمانی ایجاد نشود، استقلال در راستای کیفیت حسابرسی از بین می‌رود به عبارت دیگر، همانطور که پروبرگ (۲۰۱۳) مطرح نمود، کار حسابرس تنها مستقل از مؤسسات حسابرسی نیست، بلکه وابسته به آن و ساختارها و نظام‌ها آن است. با قبول چنین استدلالی، می‌توان این‌گونه گفت که هویت دوگانه حسابرسان تهدید جدی برای کیفیت حسابرسی محسوب می‌شود. در مورد سؤال مربوط به وجود حرفه حسابرسی بدون وجود مؤسسات حسابرسی می‌توان گفت که به نظر می‌آید هنوز هم هویت حرفه‌ای حسابرسی نسبت به هویت‌های حرفه‌ای سازمانی و وابسته به مؤسسات حسابرسی دارای اولویت می‌باشد، چراکه حسابرسان از طریق کسب مجوزهای لازم و عضویت در انجمن حسابرسی به نوعی شاغل در این حرفه محسوب می‌شوند و قبل از پیوستن به مؤسسات حسابرسی تلاش می‌کند الگوهای حرفه‌ای را مورد توجه قرار دهند، چرا که وجود نظارت‌ها و محدودیت‌های زیاد در کسب این مجوزها از سوی نهادهای نظارتی ایران، به توسعه و ارتقای سطح کیفی این موضوع تا حد زیادی کمک نموده است. هر چند نباید از نگاه تجاری و ایجاد رقابت‌های سالم در حوزه حسابرسی برای ارتقای سطح کیفیت آن نیز غافل شد. می‌توان این موضوع را اینگونه استدلال نمود که پیوند مستحکم میان هویت حسابرس و هویت موسسه حسابرسی متبوع وی نه تنها به معنی نادیده گرفتن حرفه‌ای‌گری نیست، بلکه حرفه‌ای‌گری حسابرس شامل حرفه‌ای‌گری شغلی و سازمانی می‌باشد. به عبارت دیگر، هویت سازمانی قوی‌تر به معنی وجود ارزش‌های سازمانی در زندگی کاری فرد، درحالی‌که ارزش‌های حرفه‌ای از بالا تحمیل شده باشند است. این‌ها ارزش‌هایی هستند که در زندگی کاری روزمره وجود ندارند، بلکه باعث ارتقای جایگاه شغلی گشته و در نهایت پاداش‌های

مختلفی را به ارمغان خواهند آورد. در نهایت باید بیان نمود، هر حسابرسی ضمن برخورداری از هر دو هویت امکان برخورداری از دو ارزش سازمانی و حرفه‌ای را نیز دارا است، به طوریکه این ارزش‌ها لزوماً در تضاد با ارزش‌های تجاری‌سازی در موسسه حسابرسی نیستند. همچنین در بعد محدودیت‌های کاربردی پژوهش باید بیان نمود متغیرهای دیگری می‌توانست مورد توجه قرار بگیرند، که بدلیل محدودیت زمانی و افزایش سؤالات پرسشنامه، این احتمال وجود داشت که میزان مشارکت جامعه هدف کاهش یابد و نتایج دچار انحراف گردند. علاوه بر این، عدم پرسش سمت افراد در پرسشنامه ارسالی تحقیق نیز باید به‌عنوان یکی دیگر از محدودیت‌های پژوهش حاضر مدنظر قرار گیرد.

پیشنهادات تحقیقات آتی

نتایج این پژوهش به توسعه ابعاد نظری و تئوریک هویت و تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی کمک می‌کند و به پژوهشگران فعال در این حوزه دیدگاه فراتری نسبت به داشتن تنها یک هویت برای حسابرسی می‌دهد. اهمیت این نکته زمانی بیشتر می‌شود که به رابطه بین تجاری‌سازی و به صورت تفکیک شده با هویت حرفه‌ای و سازمانی ایجاد شود. بر این اساس می‌توان در راستای توسعه ابعاد بیشتر این موضوع پیشنهاد نمود، به منظور شناخت بهتر و بیشتر سازه‌های تشکیل دهنده هویت حرفه‌ای با توجه به تغییرات محیطی همچون تغییر قوانین و سطح فرهنگی جامعه، در اثر افزایش فشار تحقیقات مبتنی بر تحلیل‌های کیفی همچون داده بنیاد یا گرند تئوری انجام شود. همچنین، پژوهشگران می‌بایست به این مسئله توجه داشته باشند که آیا تعبیر سنتی از دوگانگی هویت حسابرسان بستر مناسب جهت درک چندگانگی هویت در حسابرسان را فراهم می‌سازد. به عنوان مثال، برخی از پژوهش‌هایی که به موضوع هویت صاحب‌کار پرداخته‌اند (باور، ۲۰۱۴) را می‌توان در مطالعات پیرامون هویت‌های حسابرسان نیز در نظر گرفت. پیشنهاد دیگر نیز این است که پژوهشی درباره هویت‌های مربوط به ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نظیر ملیت، جنسیت، فرهنگ، و نسل افراد صورت پذیرد. تلفیق چنین پژوهش‌هایی با هویت‌های برخاسته از نقش اجتماعی افراد باعث درک بهتری از وجود هویت‌های چندگانه در افراد می‌گردد (ایلیا، ۲۰۱۰). در نهایت باید گفت، یکی دیگر از دستاوردهای مهم این پژوهش این است که بررسی پدیده تجاری‌سازی در قالب سه جریان مشتری‌مداری، بازارمداری و فرایندمداری به جای معیارهایی نظیر خدمات غیر حسابرسی راه را برای کشف ابعاد گوناگون این پدیده هموار می‌نماید. ترکیب ادبیات پژوهشی بازاریابی و حسابداری و حسابرسی خود بر غنای پژوهشی موضوع پیشرفت‌های مبتنی بر بازار در صنعت حسابرسی خواهد افزود. این سه بعد از فرایند تجاری‌سازی بهتر است که در ارتباط با یکدیگر مورد مطالعه قرار گیرند. سؤالی که در این زمینه می‌توان مطرح نمود این است که آیا بازارمداری عاملی برای مشتری‌مداری و فرایندمداری محسوب می‌شود و اینکه آیا توجه داخلی به فرایندمداری باعث بروز مشتری‌مداری در درون مؤسسات حسابرسی می‌گردد.

پیشنهادات کاربردی

در نهایت پیشنهاد می‌شود، قانونگذاران باید توجه داشته باشند که تجاری‌سازی لزوماً یک نیروی منفی که باید از محدودیت در بیاید نیست و اختیارات حرفه‌ای حسابرس در تصمیم‌گیری‌های مربوط به امر تجاری‌سازی باید محفوظ بماند. همچنین، قانونگذاران و مدیران مؤسسات حسابداری باید آگاه باشند که «حرفه‌ای شدن» پدیده‌ای متغیر و وابسته به تغییرات موجود در محیط‌های درونی و بیرونی است. به همین دلیل است که تغییرات احتمالی در قوانین و همچنین ساختار مدیریتی/سازمانی باید با مشورت حسابرسان صورت بپذیرد و نقش آن‌ها در تدوین استراتژی‌های بازاریابی و آتی مؤسسات حسابداری نباید نادیده گرفته شود.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. پزشکیان، سعید علیرضا، حسینی ازان اخاری، سید مهدی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه مدت تصدی حسابرس با کیفیت حسابداری، دانش حسابداری، ۱۷(۶۷): ۲۶۴-۲۳۵.
۲. طاهری، زینب، مرادی، محسن، جباری نوقایی، مهدی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه ادراک از فرصت‌های رشد حرفه‌ای و میل به جابه‌جایی حسابرسان - زینب طاهری - محسن مرادی - مهدی جباری نوقایی. دانش حسابداری، ۱۶(۶۵): ۱۹۹-۲۱۳.
۳. علی فری، ملیحه، و کیلی فرد، حمیدرضا، بنی مهد، بهمن، رؤیایی، رضاعلی. (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.
۴. دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۹۳). روش تحقیق در حسابداری: راهنمای عملی برای نگارش پایان‌نامه و مقاله، انجمن حسابداری مدیریت ایران، چاپ دوم.
۵. مرادی، مهدی، رستمی، امین، اباذری، زهره. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حسابرسان، فصلنامه حسابداری مالی، سال هشتم، شماره ۳۰، تابستان، ۴۰-۶۴.
۶. ملائطری، مهناز، شمس، زهرا. (۱۳۹۵). تأثیر هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، فصلنامه پژوهش حسابداری، شماره ۲۳، زمستان، ۱۴۵-۱۵۸.
۷. موسوی شیرینی، محمود، صالحی، مهدی، احمد نژاد، محمد. (۱۳۹۴). بررسی ارتباط تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی حسابرسان با رفتار حسابداری ناکارآمد، فصلنامه پژوهش حسابداری و حسابداری، سال ۸، شماره ۳، ۲۶-۱.

منابع انگلیسی:

1. Alvehus, J. and Spicer, A. (2012), "Financialization as a strategy of workplace control in professional service firms", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 23 No. 7, pp. 497-510.
2. Anderson-Gough, F., Grey, C. and Robson, K. (2000), "In the name of the client: the service in two professional services firms", *Human Relations*, Vol. 53 No. 9, pp. 1151-1173.
3. Bamber, E.M. and Iyer, V.M. (2002), "Big 5 auditors' professional and organizational identification: consistency or conflict?", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 21 No. 2, pp. 21-38.
4. Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2017). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review*. <http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.001>

5. Bonaiuto, M., Breakwell, G.M. and Cano, I. (1996), "Identity processes and environmental threat: the effects of nationalism and local identity upon perception of beach pollution", *Journal of Community & Applied Social Psychology*, Vol. 6 No. 3, pp. 157-175.
6. Boyd, C. (2004), "The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession", *Business Ethics Quarterly*, Vol. 14 No. 3, pp. 377-398.
7. Brante, T. (1988), "Sociological approaches to the professions", *Acta Sociologica*, Vol. 31 No. 2, pp. 119-142
8. Brante, T. (2005), "Om begreppet och företeelsen profession", *Tidskrift för Praxinära forskning*, No. 1, Division of Sociology, Högskolan i Borås, pp. 1-13, available at: <http://portal.research.lu.se/portal/files/6003933/983908.pdf>
9. Broberg, P. (2013), "The auditor at work: a study of auditor practice in Big 4 audit firms", PhD dissertation, Lund University, Lund.
10. Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm, N. and Mårtensson, O. (2017), "Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden", *Journal of Management and Governance*, Vol. 21 No. 2, pp. 331-350.
11. Broberg, P., Umans, T. and Gerlofstig, C. (2013), "Balance between auditing and marketing: an explorative study", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 22 No. 1, pp. 57-70.
12. 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>.
13. Brock, D.M. (2006), "The changing professional organization: a review of competing archetypes", *International Journal of Management Reviews*, Vol. 8 No. 3, pp. 157-174.
14. Carrington, T. and Catasús, B. (2007), "Auditing stories about discomfort: becoming comfortable with comfort theory", *European Accounting Review*, Vol. 16 No. 1, pp. 35-58.
15. Carrington, T., Johed, G. and Öhman, P. (2011), "The organisational context of professionalism in auditing", paper presented at Critical Perspectives on Accounting Conference, Clearwater, FL.
16. Carter, C., Spence, C. and Muzio, D. (2015), "Scoping an agenda for future research into the professions", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28 No. 8, pp. 1198-1216.
17. Chen, H., Tian, Y. and Daugherty, P.J. (2009), "Measuring process orientation", *The International Journal of Logistics*, Vol. 20 No. 2, pp. 213-227.
18. Chesser, D.L., Moore, C.W. and Conway, L.G. (1994), "Has advertising by CPA's promoted a trend toward commercialism?", *Journal of Applied Business Research*, Vol. 10 No. 2, pp. 98-105.
19. Citron, D.B. (2003), "The UK's framework approach to auditor independence and the commercialization of the accounting profession", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 16 No. 2, pp. 244-274.
20. Clow, K.E., Stevens, R.E., McConkey, W.C. and Loundon, D.L. (2009), "Accountants' attitudes toward advertising: a longitudinal study", *Journal of Services Marketing*, Vol. 23 No. 2, pp. 125-132.
21. Cooper, D.J. and Robson, K. (2006), "Accounting, professions and regulation: locating the sites of professionalization", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31 No. 4, pp. 415-444.
22. 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.
23. Deshpandé, J.U., Farley and Webster, F.E. Jr (1993), "Corporate culture, customer orienta-

- tion and innovativeness in Japanese firms: a quadrad analysis”, *Journal of Marketing*, Vol. 57 No. 1, pp. 22-27.
24. Deshpandé, R. and Farley, J.U. (1998), “Measuring market orientation: generalization and synthesis”, *Journal of Market Focused Management*, Vol. 2 No. 3, pp. 213-232.
 25. Dillard, J.F. and Bricker, R. (1992), “A critique of knowledge-based systems in auditing: the systemic encroachment of technical consciousness”, *Critical Perspectives in Accounting*, Vol. 3 No. 3, pp. 205-224.
 26. Dirsmith, M. and McAllister, J. (1982b), “The organic vs the mechanistic audit: problems and pitfalls”, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 82 No. 6, pp. 60-74.
 27. Fornell C, Larcker D. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable and measuring error. *Journal of High Technology Management Research*, 2(10):39-50.
 28. Forsberg, P. and Westerdahl, S. (2007), “For the sake of serving the broader community – sea piloting compared with auditing”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 18 No. 7, pp. 781-804.
 29. Freidson, E. (2001), *Professionalism: The Third Logic*, University of Chicago Press, Chicago, IL.
 30. Gendron, Y. and Spira, L.F. (2010), “Identity narratives under threat: a study of former members of Arthur Andersen”, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35 No. 3, pp. 275-300.
 31. Gendron, Y., Suddaby, R. and Lam, H. (2006), “An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 64 No. 2, pp. 169-193.
 32. Grey, C. (1998), “On being a professional in a ‘Big Six’ firm”, *Accounting Organisations and Society*, Vol. 23 Nos 5/6, pp. 569-587.
 33. Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J. and Anderson, R.E. (2010), *Multivariate Data Analysis: A Global Perspective*, 7th ed., Pearson Education, Upper Saddle River, NJ.
 34. Hanlon, G. (1996). ‘Casino capitalism’ and the rise of the ‘commercialised’ service class – an examination of the accountant”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 7 No. 3, pp. 339 363.
 35. Hanlon, G. (1998), “Professionalism as enterprise: service class politics and the redefinition of professionalism”, *Sociology Journal*, Vol. 32 No. 1, pp. 43-63.
 36. 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.
 37. Hill, C.W. and Hoskisson, R.E. (1987), “Strategy and structure in the multiproduct firm”, *Academy of Management Review*, Vol. 12 No. 2, pp. 331-341.
 38. Hodges, S. and Young, L. (2009), “Unconsciously competent: academia’s neglect of marketing success in the professions”, *Journal of Relationship Marketing*, Vol. 8 No. 1, pp. 36-49.
 39. Huber, F., Herrmann, A. and Morgan, R.E. (2001), “Gaining competitive advantage through customer value oriented management”, *Journal of Consumer Marketing*, Vol. 18 No. 1, pp. 41-53.
 40. Hulland, J. (1999), «Use of partial least square (PLS) in strategic management research: a review of four recent studies». *Strateg Manage*, 20, 195–204.
 41. Humphrey, C. and Moizer, P. (1990), “From techniques to ideologies: an alternative perspective on the audit function”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 1 No. 3, pp. 217-238.
 42. Jaworski, B., Kohli, A. and Sahay, A. (2000), “Market-driven versus driving markets”, *Journal of the Academy of Marketing Science*, Vol. 28 No. 1, pp. 45-54.
 43. Johnson, G., Whittington, R., Scholes, K. and Pyle, S. (2011), *Exploring Strategy: Text &*

- Cases, Financial Times Prentice Hall, Harlow.
44. Johnson, M.D., Morgeson, F.P., Ilgen, D.R., Meyer, C.J. and Lloyd, J.W. (2006), "Multiple professional identities: examining differences in identification across work-related targets", *Journal of Applied Psychology*, Vol. 91 No. 2, pp. 498-506.
 45. Jönsson, S. (2005), "Revisorsrollens nedgång – och fall?", in Johansson, S.-E., Häckner, E. and Wallerstedt, E. (Eds), *Uppdrag Revision*, SNS Förlag, Gothenburg, pp. 1-24.
 46. Kosmala MacLulich, K. (2003), "The emperor's 'new' clothes? New auditing regimes: insights from Foucault's technologies of the self", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14 No. 8, pp. 791-811
 47. Kotler, P. and Connor, R.A. Jr (1977), "Marketing professional services", *The Journal of Marketing*, Vol. 41 No. 1, pp. 71-76.
 48. Lui, S.S., Ngo, H.Y. and Tsang, A.W. (2001), "Interrole conflict as a predictor of job satisfaction and propensity to leave: a study of professional accountants", *Journal of Managerial Psychology*, Vol. 16 No. 6, pp. 469-484.
 49. Macey, J. and Sale, H.A. (2003), "Observations on the role of commodification, independence, and governance in the accounting industry", *Villanova Law Review*, Vol. 48 No. 4, p. 1167
 50. Mael, F. and Ashforth, B.E. (1992), "Alumni and their alma mater: a partial test of the reformulated model of organizational identification", *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 13 No. 2, pp. 103-123.
 51. Manson, S., McCartney, S. and Sherer, M. (2001), "Audit automation as control within audit firms", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 14 No. 1, pp. 109-130.
 52. McGarry, C. and Sweeney, B. (2007), "'Clan type controls in audit firms – audit seniors' perspective", *Irish Accounting Review*, Vol. 15 No. 2, pp. 37-59
 53. Myers, A.M. (1997), "An experimental test of the relation between audit structure and audit effectiveness", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 1 No. 1, p. 1.
 54. Narver, J.C., Slater, S.F. and MacLachlan, D.L. (2004), "Responsive and proactive market orientation and new-product success", *The Journal of Product Innovation Management*, Vol. 21 No. 5, pp. 334-347.
 55. Öhman, P. (2007), "Perspektiv på Revision: Tankemönster, Förväntningsgap och Dilemman", PhD dissertation, MidSweden University, Sundsvall.
 56. Ouchi, W. and Price, R. (1993), "Hierarchies, clans, and theory Z: a new perspective on organization development", *Organizational Dynamics*, Vol. 2 No. 4, pp. 62-70.
 57. Pentland, B.T. (1993), "Getting comfortable with the numbers: auditing and the micro-production of macro-order", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18 No. 7, pp. 605-620.
 58. 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.
 59. Picard, C.-F. (2016), "The marketization of accountancy", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 34, pp. 79-97.
 60. Pierce, B. and Sweeney, B. (2005), "'Management control in audit firms: partners' perspectives", *Management Accounting Research*, Vol. 16 No. 3, pp. 340-370.
 61. Power, M.K. (2003), "Auditing and the production of legitimacy", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 No. 4, pp. 379-394.
 62. Pratt, M.G. and Foreman, P.O. (2000), "Classifying managerial responses to multiple organizational identities", *Academy of Management Review*, Vol. 25 No. 1, pp. 18-42.
 63. Rivard S, Huff S. (1988). Factors of success for end user computing. *Communication of the ACM*, 31950, 552-570.
 64. Settles, I.H. (2004), "When multiple identities interfere: the role of identity centrality", *Personality and Social Psychology Bulletin*, Vol. 30 No. 4, pp. 487-500.

65. Sharma, D.S. and Sidhu, J. (2001), "Professionalism vs commercialism: the association between non-audit services (NAS) and audit independence", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 28 Nos 5/6, pp. 595-629.
66. Sori, Z.M., Karbhari, Y. and Mohamad, S. (2010), "Commercialization of accounting profession: the case of non-audit services", *International Journal of Economics and Management*, Vol. 4 No. 2, pp. 212-242.
67. Suddaby, R., Gendron, Y. and Lam, H. (2009), "The organizational context of professionalism in accounting", *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 34 Nos 3/4, pp. 409-427.
68. Svanberg, J. and Öhman, P. (2015), "Auditors' identification with their clients: effects on audit quality", *The British Accounting Review*, Vol. 47 No. 4, pp. 395-408.
69. Sweeney, B. and McGarry, C. (2011), "Commercial and professional audit goals: inculcation of audit seniors", *International Journal of Auditing*, Vol. 15 No. 3, pp. 316-332.
70. Sweeney, B. and Pierce, B. (2004), "Management control in audit firms: a qualitative investigation", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 17 No. 5, pp. 779-812.
71. 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, pp. 175-192.
72. Tarnovskaya, V., Elg, U. and Burt, S. (2008), "The role of corporate branding in a market driving strategy", *International Journal of Retail & Distribution Management*, Vol. 36 No. 11, pp. 941-965
73. Warren, C.S. (1984), "Discussants response to 'the case for the unstructured audit approach'", *Proceedings of the University of Kansas Audit Symposium*, pp. 69-71.
74. Warren, D.E. and Alzola, M. (2009), "Ensuring independent auditors: increasing the saliency of the professional identity", *Group Decision and Negotiation*, Vol. 18 No. 1, pp. 41-56.
75. Watson, T.J. (2008), "Managing identity: identity work, personal predicaments and structural circumstances", *Organization Journal*, Vol. 15 No. 1, pp. 121-143.
76. Werts CE, Linn RL, Joreskog KG. (1974). Intra class reliability estimates; Testing structural assumptions, educational and psychological measurement, 34(1), 177-207.
77. Wyatt, A.R. (2004), "Accounting professionalism – they just don't get it!", *Accounting Horizons*, Vol. 18 No. 1, pp. 45-53.
78. Zeff, S.A. (2003b), "How the US accounting profession got where it is today: part II", *Accounting Horizons*, Vol. 17 No. 4, pp. 267-286.