

مقاله پژوهشی:

## ویژگی‌های حسابرس، گرایش‌های حرفه‌ای و تجاری، و تأثیر آنها بر کیفیت حسابرسی

محمدحسین صفرزاده \*

عباس هوشمند کاشانی \*\*

### چکیده

هدف این پژوهش، بررسی رابطه ویژگی‌های حسابرسان با گرایش‌های تجاری و حرفه‌ای آنان می‌باشد. تأثیر این گرایش‌های حرفه‌ای و تجاری بر اقداماتی که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود، نیز آزمون شده است. داده‌های موردنیاز با استفاده از پرسشنامه دریافتی از ۲۸۳ حسابرس عضو جامعه حسابداران رسمی ایران جمع‌آوری شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که سطح دانش و آگاهی، میزان سازگاری و مهارت‌های ارتباطی حسابرسان، ارتباط مثبت و معناداری با گرایش حرفه‌ای آنها داشته اما مهارت‌های بازاریابی آنها، ارتباط منفی با گرایش حرفه‌ای دارد. همچنین خلاقیت و نوآوری حسابرسان رابطه معناداری با گرایش حرفه‌ای آنها ندارد. از سوی دیگر، مهارت‌های بازاریابی و ارتباطی حسابرسان رابطه مثبت و معناداری با گرایش تجاری آنان دارد، اما سطح دانش و آگاهی، میزان سازگاری و خلاقیت حسابرسان رابطه معناداری با گرایش تجاری آنها ندارد. در نهایت، گرایش حرفه‌ای باعث کاهش اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی می‌شود، اما گرایش تجاری حسابرسان این اقدامات را تشدید می‌کند. این بدان معناست که ممکن است گرایش تجاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی و میزان رسیدگی‌های آنان تأثیر منفی بگذارد؛ لذا اتخاذ سازوکارهای مناسب در این زمینه ضروری به نظر می‌رسد.

واژگان کلیدی: گرایش حرفه‌ای، گرایش تجاری، ویژگی حسابرس، کیفیت حسابرسی

\* استادیار حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (نویسنده مسئول) hosein470@gmail.com

\*\* کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

## مقدمه

طی دهه‌های گذشته بازار خدمات حسابداری در سطح بین‌المللی، شاهد تغییرات زیادی بوده است. یکی از مهم‌ترین آنها، موضوع بازاریابی برای ارائه خدمات اعتباردهی می‌باشد. انگیزه‌هایی مانند ورود به بازارهای جدید، صرفه‌جویی‌های ناشی از مقیاس، جهانی‌شدن، نیاز به تخصص در صنعت به دلیل پیچیده‌تر شدن فعالیت‌های صاحبکاران و حفظ یا افزایش سهم بازار نقش قابل‌ملاحظه‌ای در ورود مؤسسه‌های حسابداری به موضوعات بازاریابی و گرایش تجاری آنها داشته است (مهدوی و دریایی، ۱۳۹۴).

حرفه حسابداری و مؤسسه‌های حسابداری به دلیل ماهیت فعالیت‌هایشان همواره در جایگاه قضاوت قرار دارند و با مفاهیمی چون عدل، انصاف و استقلال عجین بوده‌اند (صفارزاده و همکاران، ۱۳۹۳). آیین رفتار حرفه‌ای در بسیاری از کشورها مانند آمریکا، حسابرسان را از تبلیغ شهرت و توانایی‌های خود در راستای کسب سهم بیشتر از بازار، با هدف حفظ استقلال منع نکرده است.

هرچند، تغییرات محیط تجاری حسابداری نشان می‌دهد که سطح حرفه‌گرایی می‌تواند تحت تأثیر گرایش‌های تجاری حسابرسان قرار گیرد. جنبه نظری این موضوع در آن است که حسابداری به‌طور سنتی ارتباطی با بازاریابی ندارد. این موضوع را می‌توان شمشیری دو لبه دانست: در یک طرف، حرفه حسابداری، وظایف سنتی و آیین رفتار حرفه‌ای و در طرف دیگر، گرایش‌های تجاری قرار دارد که حسابرسان و مؤسسه‌های حسابداری از آن آگاه هستند و قصد حفظ مزیت رقابتی خود را دارند (مهدوی و دریایی، ۱۳۹۴).

تحقیقات در زمینه ارتباط خدمات حسابداری و گرایش تجاری حسابرسان در دهه گذشته ظهور نموده است. این تحقیقات نشان‌دهنده آن هستند که افزایش رقابت به واسطه تعداد زیادی از موسسات حسابداری جدید که وارد بازار شده‌اند، سبب ایجاد نوعی بازاریابی در حرفه حسابداری شده است. این موضوع سبب تغییر نگرش حسابرسان درباره حرفه گردیده است (هشمیت و همکاران، ۲۰۰۳). در سال‌های اخیر، تشکیل جامعه حسابداران رسمی و گسترش مؤسسات خصوصی حسابداری و در نتیجه افزایش رقابت در بازار حسابداری موجب آن شده است که حسابرسان برای حفظ مشتریان خود و باقی ماندن در بازار رقابت، گزارش موردنظر صاحبکاران را ارائه نمایند (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۲). این موضوع بیانگر آن است که مؤسسات حسابداری اصول بازاریابی را به خوبی درک نموده‌اند. اما گرایش حرفه حسابداری به سمت فعالیت‌های تجاری، ممکن است موجب تنزل حرفه

و کاهش استقلال حسابرسان شود.

تضادی که احتمالاً گرایش تجاری حسابرسان با حرفه حسابرسی داشته و تأثیری که بر کیفیت خدمات حسابرسی به عنوان یک حرفه دارد، سؤال است که این مقاله به دنبال یافتن پاسخی برای آن است. در واقع فقدان پژوهش کافی در زمینه فعالیت‌ها و نگرش تجاری حسابرسان و همچنین اهمیت ویژه‌ای که این‌گونه فعالیت‌ها بر استقلال آنان در راستای وظیفه اطمینان‌بخشی به سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان جامعه-به ویژه بعد از خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی طی سال‌های اخیر- متصور است، این سؤال را به وجود آورد که بعضی از مهم‌ترین ویژگی‌های حسابرسان از قبیل دانش، سازگاری، مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های بازاریابی و خلاقیت چه ارتباطی با گرایش تجاری و حرفه‌ای آنان دارد. از این رو، هدف نخست این پژوهش، شناسایی رابطه ویژگی‌های مذکور با گرایش حرفه‌ای و گرایش تجاری حسابرسان است. هدف دوم بررسی تأثیر گرایش حرفه‌ای و تجاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی انجام شده توسط حسابرسان می‌باشد.

در بیان ضرورت و اهمیت پژوهش حاضر باید اذعان نمود که گرایش تجاری حسابرسان یک استراتژی مهم برای گسترش کسب و کار است. حسابرسان دیگر فقط به معارفه‌ها و اینترنت اتکا نمی‌کنند. آنها به اهمیت فعالیت‌های تجاری در به‌دست آوردن و حفظ مشتری‌ها پی برده‌اند. لذا متقاعد کردن مشتری در این مورد که حسابرسی به تجارت آنها ارزش می‌دهد تبدیل به امری مهم شده است. علاوه بر این، این پژوهش باعث آگاه نمودن جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس اوراق بهادار، سرمایه‌گذاران، دانشجویان، پژوهش‌گران حسابداری و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از این موضوع می‌شود که آیا حسابرسی در ایران حرفه است یا یک فعالیت اقتصادی.

در رابطه با نوآوری پژوهش، پس از بررسی پیشینه پژوهش‌های مختلفی که در این زمینه صورت گرفته است، باید گفت تحقیقاتی در ایران در خصوص تأثیر ویژگی‌های حسابرسان بر کیفیت حسابرسی انجام شده است اما تحقیقی درباره رابطه ویژگی‌های مورد استفاده در این پژوهش (سطح دانش، میزان سازگاری، مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های بازاریابی و خلاقیت حسابرسان) با گرایش حرفه‌ای و تجاری آنان، و همچنین تأثیر گرایش‌های حرفه‌ای و تجاری مزبور بر اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی صورت نگرفته است.

## مبانی نظری پژوهش

### نظریه نمایندگی و نظریه هویت اجتماعی

برای توجیه نظری رابطه بین متغیرهای پژوهش از دو نظریه نمایندگی و هویت اجتماعی استفاده شده است. محرک‌های خاصی برای رفتار حسابربان وجود دارد که می‌توان آنها را با استفاده از روابط نمایندگی توضیح داد که به نوبه خود می‌تواند جهت‌گیری حسابربان را توضیح دهد. همچنین نظریه هویت اجتماعی توضیح می‌دهد که چگونه حسابربان می‌توانند هویت‌های مختلفی داشته باشند. این امر ممکن است در قالب گرایش‌های حرفه‌ای و تجاری نمایان شود (باتیلانا، ۲۰۰۶).

مطالعات اخیر با تمرکز بر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، تئوری‌های نمایندگی و هویت اجتماعی را به منظور ایجاد تصویری گسترده‌تر از نحوه تعامل مکانیزم‌ها و عوامل برای تأثیرگذاری بر تصمیم‌گیری اخلاقی ترکیب کرده‌اند (بیودوین و همکاران، ۲۰۱۸). وونگ و گائو (۲۰۱۴) استدلال می‌کنند که با توجه به تئوری هویت اجتماعی، شناخته شدن حسابربان با گروه خاصی باعث می‌شود که آنها به آن گروه متعهد شوند و این موضوع به احتمال زیاد سودمند بوده و باعث افزایش کارایی آنها می‌شود. این بدان معناست که افراد تمایل دارند به نمایندگی از مؤسسه‌ای که هویت خود را در آنها شکل گرفته می‌دانند، عمل کنند. از منظر تئوری نمایندگی، تضاد منافع بین مالکان و مدیران وجود دارد (ولیان و همکاران، ۱۳۹۲) که این امر باعث می‌شود که حسابربان نسبت به سازمان متعهدتر باشد. با توجه به تئوری نمایندگی، پیش‌بینی می‌شود با افزایش اندازه، اهرم مالی و هزینه حقوق و دستمزد کارکنان (کاهش کنترل در سازمان‌های سلسله‌مراتبی)، احتمال انتخاب داوطلبانه حسابربان با کیفیت بالا در مجمع عمومی عادی، افزایش یابد (حساس یگانه و حیدری، ۱۳۸۷). با توجه به اینکه تصمیم‌گیری اخلاقی بخشی از حرفه حسابرسی است، نیاز است که مشخص گردد حسابربان بین تعهد به حرفه یا صاحبکار خود، به کدام یک وفادار خواهد ماند (کونگ و هوانگ، ۲۰۱۳).

### گرایش حرفه‌ای حسابربان

حسابربان عضو یک حرفه هستند. حرفه‌ای بودن به معنای رفتار در راستای آرمان‌ها و ارزشهای حرفه حسابرسی است. آنها در خدمت جامعه هستند و اولویت را به منافع

صاحب‌کارانی که بیشترین حق‌الزحمه و دستمزد را به آنها بپردازند، نمی‌دهند. حسابرسان حرفه‌ای مستقل بوده و دارای تعهداتی اخلاقی مشخصی هستند که مانع از این می‌شود فقط به منافع شخصی خود توجه نمایند (اوهمن و والرستد، ۲۰۱۲). در مجموع، می‌توان حرفه‌ای بودن حسابرس را به عنوان رفتاری مطابق با آرمان‌های حرفه‌ای تعیین شده توسط انتظارات عموم جامعه و همچنین آرمان‌های داخلی حرفه حسابرسی تعیین کرد. حرفه‌ای بودن فراتر از یک سری بایدها و نبایدهای موجود در قانون بوده و شامل ارزش‌ها و رفتارهای انعطاف‌پذیر مطابق با منافع کل جامعه است (سودابی و همکاران، ۲۰۰۹). مطالعات قبلی حرفه‌ای بودن را به روش‌های مختلفی اندازه‌گیری کرده‌اند. بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) با استفاده از تئوری هویت اجتماعی بیان می‌دارد که حرفه‌ای بودن حسابرس به این مفهوم است حسابرس هویت خود را با حرفه حسابرسی بشناسد و موفقیت این حرفه را موفقیت خود بداند. همچنین عده‌ای نیز استقلال حسابرس و تعهد حرفه‌ای وی را معیاری برای سنجش حرفه‌ای بودن در نظر گرفته‌اند (کارینگتون و همکاران، ۲۰۱۳).

### گرایش تجاری حسابرسان

تعریف آشکاری درباره مفهوم تجاری‌گری در حسابرسی وجود ندارد. عده‌ای مفهوم تجاری‌گری را به مقوله‌های «مشتري‌مداری»، «گرایش به بازار و شرکت صاحبکار» تقسیم نموده‌اند (کارینگتون و همکاران، ۲۰۱۳). در واقع، تجاری‌گری در حسابرسی به تمرکز بر ارائه خدماتی مانند خدمات غیرحسابرسی و نیز بازاریابی مؤسسه حسابرسی از راه‌های مختلف اشاره دارد. تجاری‌سازی با توجه به میزان تأثیری که ارائه خدمات غیرحسابرسی و دستمزد حاصل از آن بر استقلال حسابرسان دارد و همچنین میزان نزدیک بودن رابطه حسابرس - مشتری سنجیده می‌شود. با توجه به رسوایی انرون در سال ۲۰۰۰، نگرش به فعالیت‌های بازاریابی و تجاری در حسابرسی به طور فزاینده‌ای منفی شده است. از سویی، تغییراتی در قوانین ایجاد شده است که نیاز مؤسسات حسابرسی را به تجارت و گرایش‌های بازاریابی افزایش داده است. بنابراین، فعالیت‌های تجاری به یک شمشیر دو لبه در حرفه حسابرسی تبدیل شده‌اند (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸).

### تضاد احتمالی بین گرایش حرفه‌ای و گرایش تجاری حسابرسان

کارینگتون و همکاران (۲۰۱۳) استدلال می‌کنند که منطق حرفه‌ای و تجاری حسابرسان، شدیداً با یکدیگر در تضاد نیستند. بنابراین ممکن است حسابرسان به طور همزمان سطوح

مختلفی از هر دو گرایش را داشته باشند. از یک سو، پذیرش ارزش‌ها و آرمان‌های حرفه‌ای بدون در نظر گرفتن جنبه‌های تجاری ممکن است باعث شود حسابرس از منافع مالی موردنیاز غافل شده و مشتریان خود را از دست بدهد. از طرف دیگر، اگر صرفاً به چشم-انداز و مزایای تجاری و فعالیت‌های بازاریابی توجه شود، برای حرفه حسابرسی و استقلال حسابرس مضر می‌باشد. بنابراین، استدلال می‌شود که گرایش‌های حرفه‌ای و تجاری حسابرس، نوع روش حسابرسی را شکل می‌دهد. به دلیل اینکه باید ضمن حفظ منافع مالی مطلوب برای حسابرسی، بررسی و حسابرسی با کیفیت بالا نیز انجام شود.

### گرایش‌های حرفه‌ای و تجاری حسابرسان و کاهش کیفیت حسابرسی

همان‌طور که قبلاً بیان شد، بنابر تئوری حرفه‌ها، هر حرفه بر اساس یک مجموعه مشترک از ارزش‌ها شکل می‌گیرد، که این ارزش‌ها به نوبه خود نحوه عملکرد اعضای حرفه را تنظیم می‌کند. بنابراین، عملکرد حسابرسی تحت تأثیر دانش و ارزش‌های این گروه به عنوان یک مجموعه واحد قرار دارد. علاوه بر این، استانداردهای حسابرسی به منظور انجام حسابرسی و بررسی‌های باکیفیت تنظیم می‌شوند، اما استانداردگذاران به دنبال روش‌ها و رهنمودهایی هستند که کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. بنابراین، می‌توان ادعا کرد کیفیت حسابرسی مقوله‌ای است که در حسابرسی مورد توجه است (اوتس، ۲۰۰۳). نیچل (۲۰۱۶) استدلال می‌کند که کیفیت حسابرسی را می‌توان به دو مؤلفه تخصص و استقلال حسابرس تقسیم کرد. یکی از مواردی که کیفیت حسابرسی را مخدوش می‌کند، رابطه نزدیک حسابرس و مشتری است. در پژوهشی که توسط اسوانبرگ و اوهمن (۲۰۱۵) صورت گرفت این نتیجه حاصل شد که نزدیکی رابطه حسابرس - مشتری احتمال انجام اقداماتی که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شوند، را افزایش می‌دهد. اقدامات کاهش کیفیت حسابرسی به اقدامات انجام شده توسط حسابرس اطلاق می‌شود که جمع‌آوری شواهد را به طور نامناسبی کاهش می‌دهد. این امر کیفیت حسابرسی را به خطر انداخته و احتمال عدم موفقیت حسابرسی را افزایش می‌دهد و به اعتبار حرفه آسیب می‌زند (هرباخ و همکاران، ۲۰۰۱). انجام چنین اقداماتی باعث می‌شود به منظور کاهش هزینه‌های حسابرسی، زمان صرف شده برای انجام حسابرسی و بررسی‌ها کاهش یابد. با توجه به اینکه کیفیت بالای حسابرسی باعث ایجاد مزیت رقابتی می‌شود، انجام اقدامات کاهش‌دهنده کیفیت حسابرسی اگرچه به طور بالقوه می‌تواند هزینه‌های حسابرسی را کاهش دهد، اما

ممکن است باعث آسیب به اعتبار و شهرت آن مؤسسه حسابرسی گردد (پیرس و سوئینی، ۲۰۰۶).

### پیشینه پژوهش

کالین و همکاران (۲۰۰۷) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که تأکید بر ارتباطات دانشگاهی برای اطمینان از بقای حرفه حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. آنان معتقد بودند با توجه به اینکه یک حسابرس تازه کار باید زیر نظر حسابرسان معتبر کار کند تا اجازه ورود به این حرفه را داشته باشد، توانایی ارتباط با همکاران جوان‌تر و باتجربه‌تر از اهمیت بالایی برخوردار است تا در فرآیند آموزش مهارت‌های حرفه‌ای حسابرسی خللی ایجاد نشود.

برویرگ و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان «توازن بین حسابرسی و بازاریابی» دریافته‌اند که نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی به طور فزاینده‌ای مثبت است و به همین دلیل نیز زمان بیشتری را برای انجام فعالیت‌های بازاریابی و تجاری صرف می‌کنند.

یی و همکاران (۲۰۱۴) پژوهشی با عنوان «چگونه ویژگی‌های فردی حسابرس بر احتمال عدم موفقیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد» انجام دادند. آنان به این نتیجه رسیدند سطوح بالای آموزش در بین حسابرسان چینی، خطر نقض حسابرسی را کاهش می‌دهد و دانش یکی از زیربناهای حرفه حسابرسی است، به همین دلیل دانش برای حرفه‌ای بودن حسابرسان مفید است. اسوانبرگ و اوهمن (۲۰۱۵) دریافته‌اند که حسابرسان در مؤسسات کوچکتر هر چه ارتباط نزدیک‌تری با مشتری خود داشته باشند، به احتمال بیشتر اقداماتی که باعث کاهش کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود را انجام خواهند داد.

بالداچینو و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی چشم‌انداز و عوامل مؤثر بر رابطه حسابرس - مشتری پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که صلاحیت و دانش از دید مشتری و نیز حسابرس، مهم‌ترین ویژگی‌های حسابرسان هستند. همچنین آنها دریافته‌اند که سازگاری و قابلیت انطباق حسابرس برای مشتریان و حسابرسان اهمیت چندانی ندارد. مهارت‌های ارتباطی نیز یکی از عوامل موفقیت رابطه مشتری - حسابرس است.

کالین و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «اهداف راهبردی تبلیغات» بیان کردند که شرکت‌های حسابرسی توجه بیشتری به لزوم بازاریابی و اثبات ارزش خدمات خود به

مشتریان دارند. در نتیجه، حسابرسان برای دستیابی به موفقیت در خدمات خود و کسب مزیت رقابتی باید مهارت‌های خاصی در حوزه بازاریابی و فعالیت‌های تجاری داشته باشند. لندست و ویرمان (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی رابطه ویژگی‌های حسابرسان و گرایش تجاری و حرفه‌ای آنان و تأثیر آن بر عملکرد حسابرسی پرداختند. آنان با بررسی پاسخ‌های نمونه‌ای ۱۰۳ نفری از حسابرسان رسمی سوئد نشان دادند که گرایش حرفه‌ای حسابرسان با دانش و آگاهی، مهارت‌های بازاریابی و خلاقیت و نوآوری آنان رابطه‌ای ندارد اما با مهارت‌های ارتباطی و میزان انطباق و سازگاری آنها ارتباط معناداری دارد. همچنین گرایش تجاری حسابرسان با سطح دانش، مهارت‌های ارتباطی و خلاقیت آنان رابطه‌ای نداشته؛ اما با میزان انطباق و مهارت‌های بازاریابی رابطه معناداری دارد. در نهایت آنان دریافتند که حسابرسان با گرایش حرفه‌ای بالا کمتر درگیر اقدامات کاهش کیفیت حسابرسی می‌شوند و حسابرسان با گرایش تجاری بالا بیشتر درگیر اقدامات کاهش کیفیت حسابرسی شده‌اند.

برویرگ و همکاران (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان ویژگی‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان و تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی انجام دادند. آنها به این نتیجه رسیدند که هویت سازمانی حسابرسان با سه جنبه تجاری‌سازی (یعنی بازار محوری، مشتری‌مداری و فرآیند محوری) رابطه مثبت دارد.

در حوزه داخلی نیز، مهدوی و دریایی (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین به تعادل زمانی بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد، بین حسابرسان کارآفرین و سایرین در خصوص نگرش در مورد تعادل زمانی بین فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی، تفاوت معناداری وجود ندارد. سلیمانی امیری و محمودیان (۱۳۹۵) پژوهشی با عنوان «توازن میان حسابرسی و بازاریابی» انجام دادند. بررسی‌ها نشان داد حسابرسانی که نگرش مثبتی به بازاریابی دارند، زمان بیشتری را در مقایسه با حسابرسانی که نگرش مثبت کمتری دارند صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌کنند.

شجاع و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی و فعالیت‌های حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد تمایل حسابرسان به فعالیت بازاریابی تحت تأثیر دیدگاه آنها درباره اهمیت فعالیت بازاریابی، اهمیت فعالیت حسابرسی، قبول داشتن فعالیت حسابرسی و رتبه شغلی حسابرسان است.



## سؤالات پژوهش

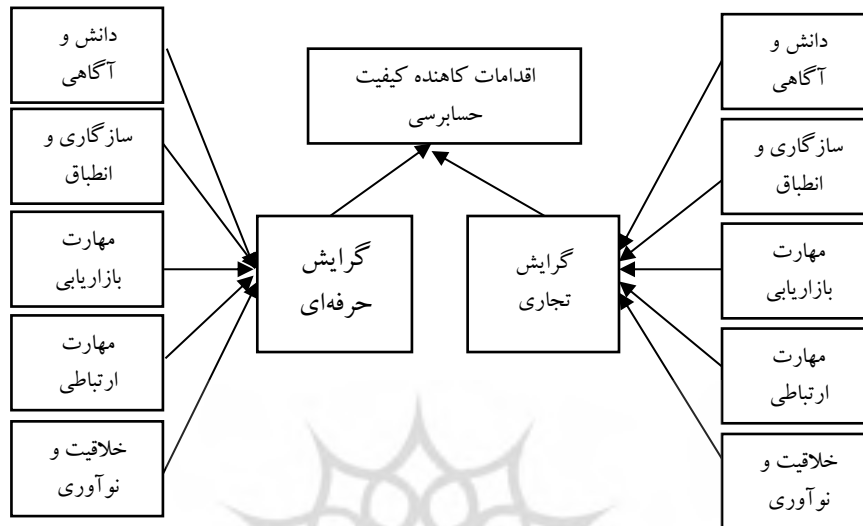
با توجه به مبانی نظری و در راستای دستیابی به هدف پژوهش، ۱۲ سؤال به شرح زیر تدوین شده است. لازم به ذکر است که در این پژوهش، ۵ ویژگی (سطح دانش و آگاهی، میزان سازگاری و قابلیت انطباق، مهارت‌های بازاریابی، مهارت‌های ارتباطی، و خلاقیت و نوآوری) به عنوان ویژگی‌های حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است:

- ۱) سطح دانش و آگاهی حسابرسان با گرایش حرفه‌ای آنها چه ارتباطی دارد؟
  - ۲) میزان سازگاری و قابلیت انطباق حسابرسان با گرایش حرفه‌ای آنها چه ارتباطی دارد؟
  - ۳) مهارت‌های بازاریابی حسابرسان با گرایش حرفه‌ای آنها چه ارتباطی دارد؟
  - ۴) مهارت‌های ارتباطی حسابرسان با گرایش حرفه‌ای آنها چه ارتباطی دارد؟
  - ۵) خلاقیت و نوآوری حسابرسان با گرایش حرفه‌ای آنها چه ارتباطی دارد؟
  - ۶) سطح دانش و آگاهی حسابرسان با گرایش تجاری آنها چه ارتباطی دارد؟
  - ۷) میزان سازگاری و قابلیت انطباق حسابرسان با گرایش تجاری آنها چه ارتباطی دارد؟
  - ۸) مهارت‌های بازاریابی حسابرسان با گرایش تجاری آنها چه ارتباطی دارد؟
  - ۹) مهارت‌های ارتباطی حسابرسان با گرایش تجاری آنها چه ارتباطی دارد؟
  - ۱۰) خلاقیت و نوآوری حسابرسان با گرایش تجاری آنها چه ارتباطی دارد؟
  - ۱۱) آیا حسابرسانی که دارای گرایش حرفه‌ای بالاتری هستند، کمتر درگیر اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی می‌شوند؟
  - ۱۲) آیا حسابرسانی که دارای گرایش تجاری بالاتری هستند، بیشتر درگیر اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی می‌شوند؟
- همچنین با توجه به سوالات فوق، مدل مفهومی پژوهش به شرح زیر است:

## روش‌شناسی پژوهش

از آنجا که پژوهش حاضر به تجزیه و تحلیل روابط بین متغیرها می‌پردازد، از نوع کمی محسوب می‌شود. همچنین از نظر نتیجه یا پیامد در زمره پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد. این تحقیق از منظر روش تحقیق، از نوع توصیفی و از میان انواع تحقیقات توصیفی از نوع همبستگی است. داده‌های مربوط به متغیرهای تحقیق با استفاده از پرسشنامه

جمع‌آوری شده است. برای تحلیل داده‌ها نیز از نرم‌افزارهای اکسل و SPSS استفاده شده است.



### جامعه و نمونه آماری و ابزار گردآوری داده

جامعه آماری پژوهش حاضر، شرکاء و مدیران حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. با توجه به معین بودن حجم جامعه که ۲۶۸۰ نفر می‌باشد، برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شد. با توجه به فرمول کوکران تعداد نمونه آماری ۲۸۳ نفر تعیین شد. بدین منظور، اقدام به توزیع ۳۵۰ پرسشنامه بین اعضای جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۳۹۸ گردید. بعد از گردآوری پرسشنامه‌ها و استخراج داده‌ها، ۲۸۳ پرسشنامه مورد تأیید نهایی جهت تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

همان‌طور که عنوان شد، به‌منظور دستیابی به داده‌های موردنیاز جهت آزمون سؤالات پژوهش، از پرسشنامه استاندارد با طیف لیکرت ۷ گزینه‌ای استفاده شده است. پرسشنامه این پژوهش شامل دو قسمت است: بخش نخست به بررسی ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان می‌پردازد. بخش دوم نیز به گزاره‌های تخصصی پژوهش اختصاص دارد. در عملیاتی کردن متغیرهای پژوهش، برای پاسخ هر سؤال، اعداد ۱ تا ۷ به گزینه‌های خیلی کم تا خیلی زیاد اختصاص می‌یابد و سپس امتیاز سؤالات مربوط به یک متغیر جمع شده و حاصل بر تعداد سؤالات تقسیم می‌گردد تا مقدار متغیر بر حسب عددی بین یک تا هفت

محاسبه شود. به طور مثال، برای محاسبه مقدار متغیر گرایش حرفه‌ای حساب‌برسان، امتیازات ۵ سؤال اول را جمع و سپس بر عدد ۵ (تعداد سؤالات) تقسیم می‌نماییم. عدد به دست آمده که بین ۱ تا ۵ می‌باشد، بیانگر مقدار این متغیر خواهد بود (کمترین مقدار به دست آمده از جمع پنج سؤال عدد ۷ است که بر عدد ۷ تقسیم شده و حاصل ۱ می‌شود). پایایی پرسشنامه با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ بررسی شد که مقداری بالای ۰/۷ حاکی از پایایی درونی مناسب آنها بود. روایی پرسشنامه نیز از طریق دو معیار روایی صوری و روایی همگرا بررسی شد که روایی صوری با توجه به نظر استادان انجام گرفت. برای بررسی روایی همگرا از معیار میانگین واریانس مشترک استفاده شد. از نظر فورنل و لارکر (۱۹۸۱) مقدار میانگین واریانس مشترک بالای ۰/۵ روایی همگرای قابل قبولی را نشان می‌دهد. مقادیر آلفای کرونباخ و میانگین واریانس مشترک در جدول ۱ نشان داده شده است. نتایج، حاکی از پایایی و روایی مناسب ابزار اندازه‌گیری است.

جدول ۱) روایی و پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آلفای کرونباخ	میانگین واریانس مشترک
گرایش حرفه‌ای	۰/۷۶۰	۰/۵۷
گرایش تجاری	۰/۹۵۹	۰/۵۴
ویژگی‌های فردی حساب‌برسان	۰/۷۷۳	۰/۶۳
اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی	۰/۸۳۶	۰/۸۱
کل	۰/۹۲۷	—

## روش آماری و متغیرها

برای بررسی تمام سؤالات پژوهش از مدل رگرسیون استفاده شده است. در سؤالات ۱ تا ۵، ویژگی‌های فردی حساب‌برسان و گرایش تجاری آنها به ترتیب متغیر مستقل و وابسته هستند. در سؤالات ۶ تا ۱۰، ویژگی‌های فردی حساب‌برسان، متغیر مستقل و گرایش تجاری حساب‌برسان، متغیر وابسته است. در سؤالات ۱۱ و ۱۲ نیز اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر وابسته و گرایش حرفه‌ای و تجاری حساب‌برسان، متغیر مستقل است. داده‌های مربوط به تمام متغیرهای پژوهش از طریق پرسشنامه گردآوری شده است.

## یافته‌های پژوهش

## آمار توصیفی

بررسی ویژگیهای جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد که بیش از ۴۴ درصد پاسخ‌دهندگان دارای سابقه کاری بین ۱۱ تا ۲۰ سال و حدود ۸۸ درصد دارای جنسیت مرد بوده‌اند. همچنین بیشترین تعداد حساب‌برسان با ۴۱ درصد، از نظر سنی در بازه ۳۶ تا ۴۵ سال قرار دارند. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش نیز در جدول (۲) نشان داده شده است. طبق جدول (۲)، مقدار میانگین برای متغیرهای گرایش حرفه‌ای، گرایش تجاری، ویژگی‌های حساب‌برسان و اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی به ترتیب ۳/۶۳۵، ۴/۲۰۱، ۳/۹۳۲ و ۳/۷۴۰ می‌باشد. برای متغیرهای گرایش حرفه‌ای و اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی مقدار چولگی مثبت می‌باشد، این در حالی است که برای متغیرهای گرایش تجاری و ویژگی‌های حساب‌برسان چولگی منفی می‌باشد و لذا نقاط بزرگ زیادی در بین داده‌ها وجود ندارند. بیشترین انحراف معیار متعلق به متغیر اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی می‌باشد. چولگی و کشیدگی داده‌ها در بازه ۲- و ۲+ می‌باشد که مقدار آن برای هر یک از متغیرهای تحقیق در جدول (۳) نمایش داده شده است.

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	انحراف معیار	میانه	کمترین	بیشترین	چولگی	کشیدگی
گرایش حرفه‌ای	۳/۶۳۵	۱/۵۲۳	۳/۲۰۰	۱/۰۰۰	۶/۶۰۰	۰/۲۶۰	-۱/۳۷۳
گرایش تجاری	۴/۲۰۱	۰/۹۴۸	۴/۲۱۰	۱/۰۰۰	۶/۸۰۰	-۰/۰۳۴	-۰/۵۸۳
ویژگی‌های حساب‌برس	۳/۹۳۲	۰/۸۱۲	۴/۰۰۰	۱/۰۰۰	۶/۲۰۰	-۰/۳۰۰	۰/۱۳۶
اقدامات کاهنده کیفیت	۳/۷۴۰	۱/۶۳۳	۳/۴۰۰	۱/۰۰۰	۷/۰۰۰	۰/۲۴۵	-۱/۲۸۷

## همبستگی بین متغیرها

ضریب همبستگی برای محاسبه درجه و میزان ارتباط خطی بین دو متغیر بکار می‌رود. در واقع، این ضریب، میزان ارتباط خطی بین دو متغیر را اندازه‌گیری می‌کند. در حالتی که ضریب همبستگی بین متغیرهای توضیحی صفر می‌شود، نشان‌دهنده این موضوع است که هر یک از ضرایب هیچ ارتباطی با سایر ضرایب ندارد. اما حالت عمومی و متداول این است که همبستگی بین متغیرهای توضیحی نه صفر است و نه یک، بلکه بین صفر و یک می‌باشد (مؤمنی و قیومی، ۱۳۹۴). ضرایب همبستگی پیرسون بین متغیرهای پژوهش، به شرح جدول (۳) است.

جدول (۳) نتایج آزمون پیرسون

متغیر	دانش و آگاهی	سازگاری	مهارتهای بازاریابی	مهارتهای ارتباطی	اخلاقیت و نوآوری	گرایش حرفه‌ای	گرایش تجاری	اقدامات کاهنده کیفیت
دانش و آگاهی	۱							
سازگاری	۰/۴۲۶	۱						
مهارتهای بازاریابی	-۰/۴۸۷	-۰/۴۲۹	۱					
مهارتهای ارتباطی	۰/۳۹۲	۰/۴۲۶	-۰/۳۴۹	۱				
اخلاقیت و نوآوری	-۰/۴۲۲	-۰/۵۱۱	۰/۴۲۸	-۰/۳۹۸	۱			
گرایش حرفه‌ای	۰/۵۴۷	۰/۵۹۱	-۰/۵۷۵	۰/۵۸۴	-۰/۶۱۷	۱		
گرایش تجاری	۰/۰۷۳	۰/۱۲۶	۰/۱۴۴	۰/۱۹۹	-۰/۰۸۰	۰/۱۴۹	۱	
اقدامات کاهنده کیفیت	۰/۵۴۵	۰/۵۵۳	۰/۵۵۴	۰/۵۵۲	-۰/۶۱۷	-۰/۷۷۵	۰/۱۵۵	۱

همان‌طور که در جدول (۳) مشاهده می‌شود متغیر گرایش حرفه‌ای با متغیرهای دانش و آگاهی، سازگاری و مهارتهای ارتباطی حسابرس همبستگی مثبت و معنادار داشته و با متغیرهای مهارتهای بازاریابی حسابرس و اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی دارای همبستگی منفی و معنادار است. از سویی، متغیر گرایش تجاری با تمام متغیرها (به جز اخلاقیت و نوآوری) همبستگی مثبت و معنادار دارد. علاوه بر این، در جدول فوق مشهود است که متغیرهای مستقل پژوهش همبستگی قوی با یکدیگر نداشته (ضرایب همبستگی‌ها پایین‌تر از  $\pm 0/7$  است) و لذا مشکلی در تخمین مدل وجود نخواهد داشت.

### بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها

برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها از آزمون کولموگروف اسمیرنوف استفاده شده است. چنانچه سطح معناداری آماره آزمون کولموگروف اسمیرنوف بزرگتر از  $0/05$  باشد، توزیع داده‌ها نرمال است و در غیر این صورت، توزیع داده‌ها غیرنرمال خواهد بود. در

صورت نرمال بودن توزیع داده‌ها باید از روش‌های آمار پارامتریک و در غیر این صورت از روش‌های آمار ناپارامتریک جهت آزمون فرضیه‌ها یا سؤالات استفاده نمود. نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف به شرح جدول (۴) است.

جدول (۴) نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف

متغیر	آماره آزمون	سطح معنی‌داری
گرایش حرفه‌ای	۰/۱۴۹	۰/۰۰۰
گرایش تجاری	۰/۰۵۸	۰/۰۲۳
ویژگی‌های حسابرس	۰/۰۷۴	۰/۰۰۱
اقدامات کاهنده کیفیت حسابداری	۰/۱۲۳	۰/۰۰۰

همان‌طور که مشاهده می‌شود، توزیع داده‌ها نرمال نیست. لیکن زمانی که تعداد داده‌ها از مقدار ۳۰ بیشتر باشد، طبق قضیه حد مرکزی توزیع داده‌ها به سمت توزیع نرمال میل می‌کند و همچنین به دلیل اینکه از رگرسیون استفاده می‌کنیم، بنابراین در اینجا با مشکلی مواجه نمی‌شویم و حتی در غیاب نرمال بودن، آماره‌های آزمون به طور مجانبی از توزیع‌های مناسب پیروی خواهند کرد (افلاطونی، ۱۳۹۳).

### نتایج بررسی سؤالات

به منظور بررسی سؤالات پژوهش، از رگرسیون مقطعی استفاده شده است که نتایج آن در سطح اطمینان ۹۵ درصد به شرح جدول (۵) است. ضریب تعیین تعدیل شده مدل مورد استفاده برای بررسی سؤالات ۱ تا ۵، سؤالات ۶ تا ۱۰، و سؤالات ۱۱ تا ۱۲ به ترتیب ۶۲/۷ درصد، ۳۳/۲ درصد و ۶۰ درصد است. مقادیر آماره  $\chi^2$  رگرسیون‌های مورد استفاده نیز به ترتیب ۱۷/۲۴، ۹/۱۳ و ۱۶/۸۳ بوده که همگی در سطح خطای کمتر از یک درصد معنادار هستند. آماره دورین واتسن مدل‌ها نیز به ترتیب ۲/۱۴، ۲/۰۲ و ۲/۱۲ می‌باشد که نشان‌دهنده عدم وجود مشکل خودهمبستگی سریالی بین اجزای باقیمانده مدل‌هاست. همچنین مقدار شاخص عامل تورم واریانس برای تمامی متغیرها کمتر از ۵ بود؛ از این رو می‌توان نتیجه گرفت که همخطی، مشکلی برای نتیجه‌گیری بر مبنای مدل ایجاد نخواهد کرد.

نتایج بررسی سؤالات ۱ تا ۵ حاکی از آن است که میزان دانش و آگاهی، میزان سازگاری (انطباق‌پذیری) و مهارت‌های ارتباطی حساب‌برسان با گرایش حرفه‌ای آنها ارتباط مثبت معناداری دارد؛ مهارت‌های بازاریابی حساب‌برسان با گرایش حرفه‌ای آنها ارتباط منفی معناداری دارد؛ و خلاقیت و نوآوری حساب‌برسان با گرایش حرفه‌ای آنها ارتباط معناداری

ندارد. نتایج بررسی سؤالات ۶ تا ۱۰ نشان می‌دهد که میزان دانش و آگاهی، میزان سازگاری (انطباق‌پذیری) و خلاقیت و نوآوری حسابرسان با گرایش تجاری آنها ارتباط معناداری ندارد، اما مهارت‌های بازاریابی و ارتباطی حسابرسان با گرایش تجاری آنها ارتباط مثبت معناداری دارد.

همچنین نتایج آماری مربوط به بررسی سؤالات ۱۱ و ۱۲ نشان می‌دهد حسابرسانی که دارای گرایش حرفه‌ای بالاتری هستند، کمتر درگیر اقدامات کاهشده کیفیت حسابرسی می‌شوند، اما حسابرسانی که دارای گرایش تجاری بالاتری هستند، بیشتر درگیر اقدامات کاهشده کیفیت حسابرسی می‌شوند.

جدول (۵) نتایج بررسی سؤالات پژوهش

سؤال	متغیر مستقل	متغیر وابسته	□ □	ضریب	t	معنی‌داری
۱	دانش و آگاهی	گرایش حرفه‌ای	۰/۶۲۷	۰/۰۹۸	۳/۲۵۹	۰/۰۰۱
۲	سازگاری			۰/۱۲۴	۴/۱۳۶	۰/۰۰۰
۳	مهارت‌های بازاریابی			-۰/۱۴۰	-۴/۹۳۹	۰/۰۰۰
۴	مهارت‌های ارتباطی			۰/۱۸۰	۶/۲۸۴	۰/۰۰۰
۵	خلاقیت و نوآوری			-۰/۱۷۰	-۵/۷۲۳	۰/۰۰۰
۶	دانش و آگاهی	گرایش تجاری	۰/۳۳۲	-۰/۰۲۲	-۰/۷۱۵	۰/۴۷۵
۷	سازگاری			۰/۰۱۹	۰/۶۴۸	۰/۵۱۷
۸	مهارت‌های بازاریابی			۰/۰۴۰	۱/۴۲۴	۰/۰۱۵
۹	مهارت‌های ارتباطی			۰/۰۷۵	۲/۶۱۳	۰/۰۰۹
۱۰	خلاقیت و نوآوری			۰/۰۱۵	۰/۵۰۲	۰/۶۱۶
۱۱	گرایش حرفه‌ای	اقدامات کاهشده کیفیت	۰/۶۰۰	۰/۰۴۰	۵/۹۱۵	۰/۰۰۰
۱۲	گرایش تجاری			۰/۱۰۲	۲/۹۹۴	۰/۰۰۳

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف این پژوهش، بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرسان بر گرایش حرفه‌ای و تجاری آنها، و همچنین تأثیر گرایش حرفه‌ای و تجاری حسابرسان بر اقدامات کاهشده کیفیت حسابرسی بود. بر این اساس، ۲۸۳ پرسشنامه از حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی دریافت و مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج بررسی سؤالات ۱ و ۶ نشان داد که سطح دانش و آگاهی حسابرسان با گرایش حرفه‌ای آنها ارتباط مثبتی دارد اما با گرایش تجاری آنها ارتباط معناداری ندارد. در این راستا باید گفت که از نظر افراد داخل و خارج از حرفه، جنبه‌های

مرتبط با دانش و آگاهی حسابرسان بسیار ارزشمند است و لذا لازم است که حسابرسان و مؤسسات حسابداری در مواجهه با تحولات جدید به دانش روز مجهز باشند. نتیجه بررسی سؤال ۱ با تحقیقات بالداجینو و همکاران (۲۰۱۷)، اوهمن و والرستد (۲۰۱۲) و عبدالمهدی و همکاران (۲۰۰۴) مطابقت دارد، اما با پژوهش لیندست و ویرمان (۲۰۱۸) مطابقت ندارد. همچنین نتیجه بررسی سؤال ۶ با پژوهش لیندست و ویرمان (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

نتایج بررسی سؤالات ۲ و ۷ بیانگر آن است که میزان سازگاری و قابلیت انطباق حسابرسان با گرایش حرفه‌ای آنها ارتباط مثبتی دارد اما با گرایش تجاری آنها ارتباط معناداری ندارد. در توجیه نتیجه به دست آمده می‌توان عنوان کرد که با توجه به تئوری نمایندگی و هویت اجتماعی، حسابرس باید منافع شخصی خود را کنار گذاشته و منافع جامعه را در نظر بگیرد. با این وجود، ممکن است منافع جامعه به مرور زمان تغییر یابد. لذا لازم است که حسابرس با تغییرات سازگاری و انطباق داشته باشد. نتیجه بررسی سؤال ۲ با تحقیقات لیندست و ویرمان (۲۰۱۸)، اوهمن و والرستد (۲۰۱۲) و آیزن هارت (۱۹۸۹) همخوانی دارد. همچنین نتیجه بررسی سؤال ۷ با پژوهش بالداجینو و همکاران (۲۰۱۷) و بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) مطابقت ندارد، چرا که آنان معتقد بودند قابلیت انطباق و سازگاری بیشتر حسابرس باعث ارتقای منافع تجاری حاصل از حفظ مشتریان می‌گردد. این در حالی است که این یافته با پژوهش لیندست و ویرمان (۲۰۱۸) مطابقت داشت.

نتایج حاصل از سؤالات ۳ و ۸ حاکی از آن بود که مهارت‌های بازاریابی حسابرسان با گرایش حرفه‌ای آنها ارتباط منفی، و با گرایش تجاری آنها ارتباط مثبت معناداری دارد. این بدان علت است که حسابرسان دارای مهارت‌های بازاریابی بیشتر، معمولاً بیشتر درگیر فعالیت‌های بازاریابی، جذب و حفظ مشتری می‌شوند. متعاقباً آنان وقت کمتری را صرف بررسی و حسابداری شرکت‌ها می‌نمایند. این نتایج با پژوهش عبدالمهدی و همکاران (۲۰۰۴)، کالین و همکاران (۲۰۱۷)، لیندست و ویرمان (۲۰۱۸) و بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

نتایج بررسی سؤالات ۴ و ۹ حاکی از وجود رابطه مثبت و معنادار بین مهارت‌های ارتباطی حسابرسان با گرایش حرفه‌ای و تجاری آنها می‌باشد. جنبه‌های رفتاری مانند مهارت‌های ارتباطی برای حسابرسان مهم است تا بتوانند مشتری خود را حفظ کنند، چرا که باعث افزایش منافع تجاری می‌شود. در واقع مهارت‌های ارتباطی زیربنای روابط موفق بین حسابرس و مشتری است که نبود آن باعث ایجاد سوء تفاهم بین دو طرف می‌شود. این



یافته مطابق با پژوهش کالبرت (۲۰۰۲)، بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸)، بالداجینو و همکاران (۲۰۱۷) و آلمر و برادی (۲۰۰۲)، اما در تضاد با پژوهش لیندست و ویرمان (۲۰۱۸) بود. نتایج بررسی سؤالات ۵ و ۱۰ نیز نشان داد که خلاقیت و نوآوری حسابرسان با گرایش حرفه‌ای و تجاری آنها ارتباط معناداری ندارد. این نتایج با پژوهش لیندست و ویرمان (۲۰۱۸) و عبدالمهدی و همکاران (۲۰۰۴) مطابقت دارد. در این راستا، کونگ و هوانگ (۲۰۱۳) عنوان می‌کنند که حسابرسان احتمالاً از خلاقیت و نوآوری خود استفاده می‌کنند تا راه‌هایی پیدا کنند که بتوانند اصول و استانداردهای حرفه‌ای را دور زده و بدین ترتیب گزارش حسابرسی ارائه دهند که مطابق با سلیقه مشتری‌شان باشد و از این طریق منافع تجاری و مالی بیشتری کسب نمایند.

نتایج بررسی دو سؤال پایانی نیز نشان داد حسابرسانی که دارای گرایش حرفه‌ای بالاتری هستند، کمتر درگیر اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی می‌شوند، اما حسابرسانی که دارای گرایش تجاری بالاتری هستند، بیشتر درگیر اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی می‌شوند. در راستای توضیح نتیجه به دست آمده باید گفت با توجه به مفهوم «حرفه» و «نظریه هویت اجتماعی»، حسابرسانی که به حرفه حسابرسی به عنوان یک مجموعه احساس تعلق و وابستگی بیشتری دارند، به آرمان‌ها و استانداردهای این حرفه نیز وفادارتر بوده و کم‌تر رویه‌هایی را اتخاذ می‌کنند که باعث کاهش کیفیت حسابرسی و رسیدگی‌هایشان گردد. همچنین، با توجه به نظریه هویت اجتماعی، حسابرسانی که به گروه مشتریان تعلق بیشتری دارند، موفقیت خود را در موفقیت صاحبکارانشان می‌بینند. این یافته‌ها با تحقیقات اوهمن و اسوانبرگ (۲۰۱۲)، بالداجینو و همکاران (۲۰۱۷) و لیندست و ویرمان (۲۰۱۸) سازگار بوده است.

نتایج پژوهش حاضر نشان داد که دانش و آگاهی حسابرسان با گرایش‌های حرفه‌ای آنان رابطه مستقیمی دارد. لذا به مؤسسات حسابرسی توصیه می‌شود که به برگزاری کلاس‌های آموزشی و ارتقای سطح دانش کارکنان خود اهتمام جدی ورزند تا همراه با جذب مشتریان جدید، اصول حرفه‌ای خود را در جریان رسیدگی‌ها زیر پا نگذارند. همچنین به مؤسسات حسابرسی توصیه می‌شود در جذب نیرو، ضمن توجه به معیارهای حرفه‌ای، جذب افراد با مهارت‌های ارتباطی را نیز مدنظر قرار دهند. زیرا این افراد هم می‌توانند از طریق ارتباط با محیط کاری سطح حرفه‌ای خود را گسترش دهند و هم در مواجهه با موضوعات چالش‌برانگیز مانند بازاریابی حسابرسی، به مؤسسه کمک قابل-

توجهی کنند. در واقع، حسابرسان را نمی‌توان به دو گروه حرفه‌ای و تجاری تقسیم کرد، بلکه آنها هر دو نوع گرایش را دارند. بنابراین، این موضوع حائز اهمیت است که موسسات حسابرسی به توازن بین این دو نوع گرایش توجه داشته باشند تا از یکسو، به کیفیت حسابرسی لطمه وارد نشود و از سوی دیگر، مشتریان نیز مورد توجه قرار گیرند.

درخصوص پژوهش‌های آتی نیز، پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

- ۱) بررسی تاثیر سایر ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر گرایش‌های حرفه‌ای و تجاری آنها و همچنین اقدامات کاهنده کیفیت حسابرسی؛
- ۲) بررسی مقایسه‌ای گرایش‌های حرفه‌ای و تجاری حسابرسان زن و مرد؛
- ۳) بررسی تاثیر هویت سازمانی حسابرسان بر گرایش‌های تجاری آنها؛ و
- ۴) بررسی پیامدهای تجاری‌سازی در موسسات حسابرسی.

#### محدودیت‌ها

استفاده از پرسشنامه به عنوان ابزار سنجش نگرش، عکس‌العمل‌های منفی و عدم همکاری برخی افراد برای پر کردن پرسشنامه را در پی دارد. توزیع پرسشنامه‌های پژوهش و دریافت پاسخ‌های مربوطه، همواره در پژوهش‌های میدانی یکی از مهم‌ترین موانعی است که ممکن است زمان انجام پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. پژوهش اخیر نیز از این امر مستثنی نبوده است. از سویی، دشواری در دسترسی به صاحب‌نظران جهت جمع‌آوری داده‌ها یکی از مهم‌ترین محدودیت‌های پژوهش حاضر بود.

## منابع

- افلاطونی، عباس. (۱۳۹۳). «تجزیه و تحلیل آماری با *eviews* در تحقیقات حسابداری و مدیریت مالی»، چاپ اول، تهران: انتشارات ترمه.
- بنی مهد، بهمن؛ مرادزاده فرد، مهدی و زینالی، مهدی. (۱۳۹۲). «رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهارنظر حسابرس»، *دانش حسابداری*، ۴(۱۴)، ۹۱-۱۰۸.
- سلیمانی امیری، غلامرضا و محمودیان، نسیم. (۱۳۹۵). «توازن میان حسابرسی و بازاریابی»، *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۶(۲۱)، ۱-۲۰.
- حساس یگانه، یحیی و رسول حیدری. (۱۳۸۷). «عوامل موثر بر انتخاب داوطلبانه حسابرس»، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۶(۲۲)، ۲۳-۴۵.
- شجاع، نفیسه؛ بنی مهد، بهمن و وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۷). «بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی»، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۰(۳۸)، ۳۱-۴۶.
- صفارزاده، غلامرضا؛ مسگری، طیبه و نیکخواه بهرامی، محمود. (۱۳۹۳). «تحلیل اثربخشی استفاده از داده کاوی در حسابرسی به منظور کاهش ریسک عدم کشف با استفاده از رگرسیون لجستیک در بورس تهران»، *چهارمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و اولین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز، تهران*.
- مهدوی، غلامحسین و دریایی، عباسعلی. (۱۳۹۴). «نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین به تعادل زمانی بین فعالیتهای بازاریابی و حسابرسی»، *دانش حسابداری مالی*، ۲(۴)، ۱-۲۵.
- ولیان، حسن؛ صفری گرایلی، مهدی؛ عبدلی، محمدرضا و کوشکی جهرمی، علیرضا. (۱۳۹۷). «انگیزه‌های رقابتی و تجدید ارائه صورت‌های مالی؛ آزمون نظریه محرک- پاسخ»، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۵(۶۰)، ۱۲۵-۱۵۶.
- Abdolmohammadi, M. J., Searfoss, D. G., & Shanteau, J. (2004). "An investigation of the attributes of top industry audit specialists", *Behavioral Research in Accounting*, 16, 1-17.
- Almer, E. D., & Brody, R. G. (2002). "An empirical investigation of context-dependent communications between auditors and bankers", *Managerial Auditing Journal*, 17(8), 478-486.
- Baldacchino, P. J., Caruana, R., Grime, S., & Bezzina, F. H. (2017). "Selected behavioral factors in client-initiated auditor changes: The client- auditor perspectives", *European Research Studies Journal*, XX (2A), 16-47.
- Battilana, J. (2006). "Agency and institutions: The enabling role of individuals' social position", *Organization*, 13(5), 653-676.
- Beaudoin, C. A., Cianci, A. M., Hannah, S. T., & Tsakumis, G. T.

- (2018). "Bolstering managers' resistance to temptation via the firm's commitment to corporate social", *Journal of Business Ethics*, 157(2), 303-318.
- Broberg, P., Umans, T., & Gerlofstig, C. (2013). "Balance between auditing and marketing: An explorative study", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22, 57-70.
- 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.
- Carrington, T., Johansson, T., Johed, G., & Öhman, P. (2013). "An empirical test of the hierarchical construct of professionalism and managerialism in the accounting profession", *Behavioral Research in Accounting*, 25(2), 1-20.
- Colbert, J. L. (2002). "Corporate governance: communications from internal and external auditors", *Managerial Auditing Journal*, 17(3), 147-152.
- Collin, S.-O. Y., Jonnergård, K., Qvick, P., Silfverberg, B., & Zabit, S. (2017). "Gendered career rein: A gender analysis of the certification process of auditors in Sweden", *International Journal of Auditing*, 11, 17-39.
- Evetts, J. (2003). "The sociological analysis of professionalism-Occupational change in the modern world", *International Sociology*, 18(2), 395-415.
- Fornell, C. & Larcker, D. (1981). "Evaluating Structural Equation Modeling with Unobserved Variables and Measurement Error", *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
- Heischmidt, K., Elfrink, J., & Mays, B. (2003). "Professional Accounting Services: Types of Marketing Communications Used by CPAs' Services", *Marketing Quarterly, & Theory*, 32(1), 113-137.
- Herrbach, O. (2001). "Audit quality, auditor behavior and the psychological contract", *European Accounting Review*, 10(4), 787-802.
- Knechel, R. W. (2016). "Audit quality and regulation", *International Journal of Auditing*, 20, 215-223.
- Kung, F.-H., & Huang, C. L. (2013). "Auditor's moral philosophies and ethical beliefs", *Management Decision*, 51(3), 497-500.
- Lindstedt, K. & Veerman, M. (2018). "Auditing auditor identities – Auditor attributes, professional and commercial orientations, and the implications for audit practice", *Working Paper*, School of Health and Society, Hogskolan Kristiansad, Sweden.
- Öhman, P., & Wallerstedt, E. (2012). "Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of

- Sweden", *Accounting History*, 17(2), 241-257.
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2006). "Perceived adverse consequences of quality threatening behavior in audit firms", *International Journal of Auditing*, 10, 19-39.
- Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). "The organizational context of professionalism in accounting", *Accounting, Organizations and Society*, 34, 409-427.
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2015). "Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality", *The British Accounting Review*, 47(4), 395-408.
- Wong, I. A., & Gao, J. H. (2014). "Exploring the direct and indirect effects of CSR on organizational commitment - The mediating role of corporate culture", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 26(4), 500-525.
- Ye, K., Cheng, Y., & Gao, J. (2014). "How individual auditor characteristics impact the likelihood of audit failure: Evidence from China", *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 30, 394-401.

