

توسعه تجاری سازی حرفه حسابرسی در ایران: تحلیلی از جایگاه هویت حسابرسان

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۰/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۵/۱۲

حامد آراد^۱

عبدالصمد خلعتبری^۲

معصومه پوررضا تیمیجانی^۳

چکیده:

توسعه بازارهای حسابرسی و افزایش رقابت موسسات، تمایل به تجاری سازی را افزایش داده است. انگیزه بقای حرفه‌ای و سازمانی، از جمله عوامل مهم و اثرگذار بر این موضوع است. برخلاف بررسی‌های قبلی که نتایج تجاری سازی موسسات حسابرسی را هدف قرار دادند، بررسی حاضر اثر عوامل بالقوه اثرگذار بر تجاری سازی که هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی است، را بر تجاری سازی موسسات حسابرسی مورد بررسی قرار می‌دهد.

جامعه آماری شامل حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۸ است که نمونه نهایی شامل ۳۵۷ حسابرس است. در جمع‌آوری داده‌های پژوهش از دو روش کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شد. به منظور سنجش هویت حرفه‌ای از پرسشنامه میل و آشفورث (۱۹۹۲)، هویت سازمانی، از پرسشنامه اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۵)، و برای سنجش مولفه‌های تجاری سازی، شامل فرآیند محوری از پرسشنامه چن و همکاران (۲۰۰۹)، مشتری محوری از پرسشنامه دیشپاند و فارلی (۱۹۹۸)، و بازارمحوری از پرسشنامه نارور و همکاران (۲۰۰۴) استفاده شده است. همچنین در تجزیه و تحلیل داده‌ها از آمار استنباطی (مدل معادلات ساختاری) و نرم‌افزار SPSS و Lisrel استفاده گردید. یافته‌ها نشان می‌دهد هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی حسابرسان بر بازار محوری، مشتری محوری و فرآیند محوری موسسات حسابرسی اثر مثبت دارد.

واژگان کلیدی: هویت حرفه‌ای، هویت سازمانی، تجاری سازی موسسات حسابرسی، مشتری محوری، فرآیند محوری

۱. استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد لاهیجان، گیلان، نویسنده مسئول، ایمیل: hamedarad.edu@gmail.com

۲. استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رامسر، مازندران

۳. کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی شفق تنکابن

۱- مقدمه

بخش با اهمیتی از تلاش‌های حرفه و موسسات حسابرسی در راستای بقای و توسعه کیفی خدمات است. رشد رقابت در حرفه و موسسات حسابرسی، زمینه توجه به مسایل کیفی و تشکیل قدرت‌های سازمانی و تجاری‌سازی یا ادغام موسسات حسابرسی را در پی داشته است و بخش قابل اهمیتی از تغییرات حرفه حسابرسی مدیون رقابت پیش‌گفته در بازار حسابرسی است. برندسازی^۱ در حرفه حسابرسی، ادغام‌های موسسات در پی بحران‌های حرفه‌ای، چالش‌های تطابق با الگوی مدرن گزارشگری مالی و همگرایی در توسعه و تدوین استانداردهای حسابداری، تلاش به بقا و رقابت بر سر کیفیت و توسعه بازار همه و همه، نقش حرفه‌ای و قانونی حسابرسان را پر رنگ نموده است اما از طرفی این رسوایی‌ها نشان داده است که حسابداران حرفه‌ای علاوه بر رعایت استانداردهای حسابداری باید ضوابط اخلاقی (موسوی کاشی و محسنی کبیر، ۱۳۹۸) را نیز مورد نظر قرار دهند. این دست تحولات، حسابرسی را به سوی مفاهیمی همچون سازمان‌های دانش محور، شبکه‌های خدماتی چندملیتی و شرکت‌های خدمات حرفه‌ای کشانده است (بروک، ۲۰۰۶). هرچند این تعبیر شکل‌های جدیدی از برندسازی حرفه‌ای نیست اما به وضوح ماهیت تغییر یافته موسسات و خدمات آن‌ها را نشان می‌دهد (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸).

تغییرات در فضای کسب‌وکار حسابرسی و نگرش سنتی نسبت به بازاریابی شاید در ابتدا نشان‌دهنده این باشد که سطح حرفه‌ای بودن ممکن است ارتباط معکوسی با فعالیت‌های بازار یابی داشته باشد (سلیمانی و محمودیان، ۱۳۹۶). توسعه مفاهیمی اینچنین در ادبیات منعکس کننده پدیده تجاری‌سازی^۲ صنعت حسابرسی است. برخی از نویسندگان حسابرسی (همانند شارما و سیدو، ۲۰۰۱؛ سیترون، ۲۰۰۳؛ کلو و همکاران، ۲۰۰۹؛ سوئینی و مک‌گری، ۲۰۱۱؛ الوهاوس و اسپیسر، ۲۰۱۲؛ بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳؛ بروبرگ ۲۰۱۳؛ پیکارد، ۲۰۱۶؛ بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸)، از واژگانی همچون سودآوری، بهره‌وری، شرکت‌محوری، استراتژی بازار، محرک‌های مشتری، فرآیند کسب و کار و بازارمحوری استفاده کرده‌اند که توصیف گر، توسعه تجاری موسسات حسابرسی است.

بیشتر مطالعاتی که این تغییر در سبک و تمایل به تجاری‌سازی را مورد بررسی قرار داده‌اند، اثر تجاری‌سازی بر نتایجی همچون منافع مالی و کارایی حسابرسی و ساختار موسسات حسابرسی را در نظر داشته‌اند (همانند، چیسر و همکاران، ۱۹۹۴، شارما و سیدهو، ۲۰۰۱)، از طرفی برخی دیگر از پژوهش‌ها، رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان و زیان ناشی از استقلال و آثار ناشی از آن بر کیفیت حسابرسی را مورد توجه قرار داده‌اند (هامپفیری و موزیر، ۱۹۹۰؛ سیترون، ۲۰۰۳؛ سودایی و همکاران، ۲۰۰۹؛ سوری و همکاران، ۲۰۱۰)، اما اندک بررسی‌هایی دست به ارزیابی تجربی محرک‌های تجاری‌سازی موسسات حسابرسی زده‌اند و آنچه در ادبیات یافت می‌شود، قلم فرسایی نظری در بابت تجاری‌سازی است (همچون، بروبرگ، ۲۰۱۳، بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳؛ بروک،

1. Branding

2. Commercialization

۲۰۰۶؛ کارینگتون و همکاران، ۲۰۱۱).

تمایل به تجاری‌سازی می‌تواند به دلیل نیروهای محیطی داخلی و خارجی باشد. این هویت‌ها نمایانگر نیروهای داخلی و محیط خارجی شرکت اند و با توجه به هویت‌های فردی در تعامل این نیروها یا تعارض نیروهای حرفه‌ای و سازمانی با هم، پدیدار می‌شوند (لئو و همکاران، ۲۰۰۱). هویت حرفه‌ای تا حدودی به این معنی است که یک کارمند حرفه‌ای احساس یکپارچگی با حرفه (هکمن و همکاران، ۲۰۰۹) و تعهد و پذیرش الزامات استقلال (فریدسون، ۲۰۰۱) و ارزش‌های اخلاقی (برانت؛ ۲۰۰۵) حرفه را تجربه می‌کند یا به عبارتی میزان تعهد فرد به حرفه را نشان می‌دهد. هویت سازمانی نیز به این معنی است که اهداف سازمان و اهداف کارکنان به هم نزدیک اند (رضایی و همکاران، ۱۳۹۷) و فرد هویت مشترکی را با سازمان تجربه کند، که در آن شکست‌ها یا موفقیت‌های سازمان را خود تجربه کرده و از آن خود بداند (مایل و آشفورث، ۱۹۹۲). علاوه بر این، تا حدودی به این معنی است که اعضای یک سازمان به صورت خودکار یا غریزی بر اساس بهترین منافع سازمان (اوچی و پرایس، ۱۹۹۳) و آنچه سازمان می‌خواهد تصمیم‌گیری می‌کنند (پیرس و سوئینی، ۲۰۰۵؛ مک‌گرای و سوئینی، ۱۹۹۳).

در حالی که هویت حرفه‌ای بر منافع مالی مرتبط با نیاز سهامداران تاکید دارد، هویت سازمانی با منافع مالی ذاتی در این فرض مرتبط است که سازمان‌ها (موسسات حسابداری به طور خاص) به سودآوری سوق داده می‌شوند (فریدسون، ۲۰۰۱). براساس این بحث، هویت حرفه‌ای حسابرسان ممکن است ارتباط منفی با تجاری‌سازی داشته باشد در حالی که یک هویت سازمانی ممکن است ارتباط مثبتی به بار آورد (برویرگ و همکاران، ۲۰۱۸).

ورود تعداد زیادی از موسسات حسابداری به بازار و افزایش تعداد حسابرسان مستقل، رقابت در بازار حسابداری را افزایش داده، و پدیده مذمومی همچون بازاریابی حسابداری که در گذشته، چندان مطلوب، نبود، را در نقطه توجه موسسات حسابداری قرار داده است. تحقیقات گذشته نشان دادند که هویت صاحب‌کار و هویت حرفه‌ای، هویت‌های مهم ولی مجزایی در محیط حسابداری هستند که آثار متفاوتی بر قضاوت حسابرسان مستقل دارند. به عبارت دیگر، حسابرسان ممکن است با حرفه و یا صاحب‌کار هویت‌سازی کنند، و هر یک می‌تواند دامنه‌ای از ضعیف تا قوی داشته باشد (سودابی و همکاران، ۲۰۰۹).

درک ارتباط بین هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان و ادراک آنها از تجاری‌سازی می‌تواند به توضیح مکانیزمی که از طریق آن تجاری‌سازی در صنعت حسابداری ایجاد می‌شود، کمک کند. با توجه به تغییر مفهوم هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابداری (همفری و همکاران، ۲۰۰۴)؛ تعامل این دو مقوله با تحولات جدید صنعت حسابداری، بر تجاری‌سازی موسسات حسابداری اثر گذار خواهد بود. در این پژوهش نحوه ارتباط هویت سازمانی و حرفه‌ای، با سه رویکرد تجاری‌سازی که از ادبیات بازاریابی بدست آمده شامل: بازارمحوری، مشتری‌محوری و فرآیند محوری، مورد ارزیابی قرار گرفته است. بنابراین مساله اصلی تحقیق این است که آیا بین هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابداران رسمی و تجاری‌سازی موسسات حسابداری رابطه

معناداری وجود دارد؟

نتایج بررسی ما به عنوان یکی از اندک آثار مکتوب تجاری سازی حسابرسی می‌تواند به گسترش ادبیات نظری پژوهش در این حوزه منجر و زمینه افزایش درک و توجه جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی و مقامات قانون گذار حرفه حسابرسی به مقوله تجاری سازی و بازار رقابت را ایجاد کند. همچنین نتایج می‌تواند ایده‌های نوینی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه هویت سازمانی و حرفه‌ای و تجاری سازی منجر شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- تجاری سازی حسابرسی^۱

تغییرات سریع در صنعت حسابرسی، عملاً از زمان ورشکستگی انرون در اوایل سال ۲۰۰۰ بوجود آمد. مدیریت انرون، با همراهی حسابرسان خود، بیشترین اتهام را برای این رسوایی در حرفه حسابرسی ببار آوردند. بخش عمده‌ای از تحقیقات وقت نشان داد که تمرکز موسسه حسابرسی آرتور اندرسون (حسابرس وقت شرکت انرون) بر سود مالی و تمایل شرکای این موسسه به سودآوری از دلایل اصلی طرح‌های تقلبی انرون بود و از آن زمان، هر نوع گرایش به تجاری سازی حسابرسی، با واکنش‌های منفی همراه بوده است (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸). حتی پیش از این ماجرا بنا بر دلایلی همچون مقوله استقلال حرفه‌ای حسابرسان، انجام رسیدگی و مقوله تجاری سازی به عنوان فعالیت‌های ناسازگار محسوب می‌شد، زیرا متخصصان حسابرسی به صورت طبیعی مستعد اجرای وظائف حرفه‌ای خود باید باشند تا اینکه بر فعالیت‌های توسعه کسب و کار تمرکز داشته باشند (کوتلر و کونور، ۱۹۷۷). پژوهشگران همچنین مدعی‌اند که داشتن یک نقش فعال در بازاریابی و جذب مشتری، می‌تواند یک رفتار غیراخلاقی برای حسابرسان باشد (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳). پژوهشگران همچنین بر این باور هستند که پیام‌دهی حسابرسان به بازار به واسطه عامل تخصص از طریق شهرت راه مناسب‌تری برای حرفه (هوگز و یانگ، ۲۰۰۹) و توسعه بازار حسابرسان است. در ۱۹۹۰، برخی از پژوهشگران (همچون، هومرفی و موپرز، ۱۹۹۰؛ چیسر و همکاران، ۱۹۹۴) هشدار دادند که جهت‌گیری تجاری فزاینده شرکت‌های حسابرسی بر حسب فعالیت‌های غیر حسابرسی ممکن است باعث افزایش تمایل به سوی منافع مالی شود. آن‌ها استدلال می‌کنند که این امر می‌تواند در رابطه با صاحبکاران بر استقلال حسابرسان خود اثر داشته باشد. رسوایی انرون این ایده را تقویت کرد که هر نوع تجاری سازی در این صنعت می‌تواند مشکل آفرین بوده و زمینه‌ای را برای تفحص پیامدهای تجاری سازی حرفه حسابرسی، ایجاد کند. بخش عمده‌ای از پژوهش‌های صورت گرفته پس از سقوط انرون، تجاری سازی صنعت حسابرسی را عاملی برای رفتارهای غیراخلاقی و کاهش کیفیت حسابرسی و استقلال موسسات دانسته‌اند (شارما و سیدو، ۲۰۰۱؛ سیرتون، ۲۰۰۳؛ سودابی و همکاران، ۲۰۰۹؛ سوری و همکاران، ۲۰۱۰؛ کارتر و همکاران، ۲۰۱۵)؛ نتایج آنها نشان می‌دهد که پدیده‌هایی این چنین در نتیجه

عدم تخصصی‌سازی حرفه حسابرسی بوده است (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸).

دو روش عمده برای بررسی تجاری‌سازی موسسات حسابرسی در ادبیات وجود دارد: نخست وجود خدمات غیرحسابرسی و دوم فعالیت‌های بازاریابی شرکت‌های حسابرسی. خدمات غیرحسابرسی برای مثال شامل تعدادی از فعالیت‌های مشاوره محور همچون خدمات مشاوره در حسابداری، مالیات، راهبردها و ساختار مالی، و فعالیت‌های مربوط به ادغام و تحصیل می‌باشد. از یک طرف، ارائه خدمات غیرحسابرسی می‌تواند به عنوان یک پاسخ به افزایش تقاضای از صاحبکاران برای دریافت خدمات به موقع در نظر گرفته شود (ژاروسکی و همکاران، ۲۰۰۰؛ کلو و همکاران، ۲۰۰۹) و از سوی دیگر، به دلیل ماهیت سودآور ارائه خدمات غیرحسابرسی، استدلال بر این است که انگیزه لازم برای موسسات حسابرسی را ایجاد کرده است (سوئینی و پیرز، ۲۰۰۴). بنابراین افزایش مشتری محوری و سودآوری از طریق ارائه خدمات غیرحسابرسی، مظهر تجاری‌سازی صنعت حسابرسی است (شارما و سیدهو، ۲۰۰۱؛ سوری و همکاران، ۲۰۱۰). فعالیت‌های بازاریابی و تبلیغاتی موسسات حسابرسی نیز به عنوان شاخص‌های دیگری از تجاری‌سازی صنعت حسابرسی محسوب می‌شود. عدم قانون‌گذاری در زمینه تبلیغات و بازاریابی در موسسات حرفه‌ای، موجب افزایش فعالیت بازاریابی توسط شرکت‌های حسابرسی شده است (کلو و همکاران، ۲۰۰۹). افزایش سطح فعالیت بازاریابی توسط موسسات حرفه‌ای، تمایل آنها به حفظ صاحبکاران فعلی و نیز هدف و دستیابی به اهداف جدید با نگاهی بر ایجاد مزیت رقابتی را نشان می‌دهد (هوگز و یونگ، ۲۰۰۹). مطالعات اخیر در این زمینه نشان داده که موسسات حسابرسی به طور فزاینده‌ای از تکنیک‌های بازاریابی برای توسعه و گسترش مشتری مداری و توسعه بازار خود استفاده نموده‌اند (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳).

با توجه به دوریکرد، فوق، موارد مشترکی نیز برای این دو موضوع وجود دارد. رویکرد خدمات غیرحسابرسی این ایده را مطرح می‌کند که تجاری‌سازی به وسیله تقاضای مشتری برای خدمات کسب و کار به وجود می‌آید که این امر به نوبه خود، شرکت‌های حسابرسی را برای سازگاری با مشتری جهت برآوردن این تقاضا هدایت می‌کند. این امر متفاوت از رویکرد مشتری گرایی است که در آن منافع عمومی به جای سودهای تجاری در نظر است (اوهمان، ۲۰۰۷؛ سودابی و همکاران، ۲۰۰۹). سازگاری با تقاضای خدمات، این ایده را تقویت می‌کند که عرضه خدمات اضافی ممکن است منجر به افزایش سود مالی برای موسسات حسابرسی شود. برای سرمایه‌گذاری تقاضا و بهره‌وری از مزایای بالقوه آنها، موسسات حسابرسی اغلب مجبور به معرفی سازه و کارهایی می‌شوند که متفاوت از آنهاست که به طور سنتی با یک موسسه حرفه‌ای مرتبط است. به دلیل افزایش تعداد محصولات/خدمات ارائه شده، این می‌تواند، به عنوان مثال، شامل حرکت از بوروکراسی حرفه‌ای به ساختارهای مرتبط با موسسات غیرمتمرکز باشد (هیل و هوسکیسون، ۱۹۸۷). از نظر استراتژی، موسسات حسابرسی مجبور به ایجاد تعدادی از واحدهای استراتژیک کسب و کار جهت ارائه خدمات برای حوزه‌های مشخص فعالیت می‌باشند (جانسون و همکاران، ۲۰۱۱). تغییرات موسسات حسابرسی از ارائه خدمات حرفه‌ای به ارائه خدمات تخصصی (یعنی

سایر خدمات اطمینان بخش) که توسط موسسات مختلف ارائه می‌شود، مستلزم این است که شرکت استراتژی‌های کسب و کار را اتخاذ نموده و فرآیندهای موسسه محور را در نظر داشته باشد (یعنی، هماهنگی بین بخش‌ها، مرکز شناسایی هزینه، واحد زنجیره تامین و ...).

مشتری محوری و فرآیند محوری موسسه، به عنوان راه دیگری برای تجاری‌سازی در صنعت است. گرایش پیدا کردن به سمت صاحبکاران و فرآیندهای شرکت اغلب با حفظ صاحبکاران فعلی و به دست آوردن صاحبکاران جدید همراه است. این امر با بررسی بازار و اتخاذ استراتژی‌های مختلف بازار برای بیان نیازهای آن به دست می‌آید. جدای از ارائه فعالیت‌های حسابرسی، حسابرسان به طور فعال در تدارک و مشارکت در رویدادهایی هستند که وسعت دید آنها را افزایش می‌دهد و زمینه یافتن صاحبکاران جدید، و همچنین یادگیری در مورد استراتژی‌های بازاریابی را توسعه می‌دهد. چنین فعالیت‌هایی که به دنبال کشف نیازها و رفع خواسته‌های بازار (مشتری) از طریق ترکیب محصولات شرکت (حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی) هستند، بسیار شبیه مفهوم گرایش بازار است (ژاورسکی و همکاران، ۲۰۰۰).

۲-۲- هویت حرفه‌ای، هویت سازمانی و بازار محوری

بازار محوری در سطح استراتژی شرکت قرار می‌گیرد و مشخص می‌کند که چگونه یک موسسه بازار را مورد هدف قرار می‌دهد. محققان بازاریابی استدلال می‌کنند که گرایش بازار اغلب ترکیبی از یک استراتژی مبتنی بر بازار^۱ (یعنی واکنشی مبتنی بر نیازهای بازار) و همچنین یک استراتژی محرک (هدایت) بازار^۲ (یعنی فعال در ارائه پیشنهاد به بازار) است (ژاورسکی و همکاران، ۲۰۰۰).

ترکیب و پی‌گیری هر دوی این استراتژی‌ها برای رسیدن به عملکرد برتر در نظر گرفته می‌شود. یک استراتژی مبتنی بر بازار شامل پرداختن به نیازها و انتظارات صاحبکاران است، در حالی که یک استراتژی هدایت بازار شامل توسعه طیف وسیعی از محصولات/خدمات و متمایز ساختن آن‌ها است. برای انجام هر دوی این استراتژی‌ها، موسسات حسابرسی و حسابرسان باید به طور تجاری آگاه باشند (هانلون، ۱۹۹۶) و می‌بایست، برای مثال، در فعالیت‌های بازاریابی مشارکت داشته باشند (به عنوان مثال هودجز و یانگ، ۲۰۰۹؛ بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳) و از مهارت‌های ناب کسب‌وکار (جانسون، ۲۰۰۵) برای حفظ صاحبکاران و کسب اطلاعات جدید استفاده کنند.

بازار محوری، در حرفه حسابرسی موضوع جدیدی نیست. برای مثال، به مدت طولانی ثابت شده‌است که حرفه حسابرسی باید به طور مداوم رابطه خود را با شرکای خارجی و صاحبکاران خود اصلاح کند (ماتز و شرف، ۱۹۶۱). با این حال، می‌توان فرض کرد که حسابرسان به استراتژی‌های مبتنی بر بازار نسبت به استراتژی محرک بازار تمایل بیشتری دارند (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸). تحقیقات حسابرسی نشان داده که موسسات حسابرسی زمینه مناسبی برای درک رفتار

1. Market Driven Strategy

2. Market Driving Strategy

حسابرسان و رویه‌های حسابرسی است (پینتلند، ۱۹۹۳؛ گری، ۱۹۹۸؛ کرینگتون و کاتاسوس، ۲۰۰۷؛ بروبرگ، ۲۰۱۳؛ تاگیسون و اهمان، ۲۰۱۵). به عنوان مثال نشان داده شده‌است که جامعه‌پذیری و استفاده از دستورالعمل‌های خاص و عادی شرکت، جنبه‌های مهمی از حسابرسی هستند. در عین حال، ویژگی‌های مربوط به حرفه حسابرسی (مانند استقلال، بی‌طرفی، رازداری و مراقبت حرفه‌ای و غیره) نیز جنبه‌های مهم حسابرسی هستند و باید در نظر گرفته شوند. اوهمان (۲۰۰۷) مدلی را توسعه داده که نشان می‌دهد حسابرسان هم به شرکت مورد حسابرسی (یعنی صاحبکار خود) و هم حرفه حسابرسی وابسته هستند (حرفه اختیارات و قوانین و مقررات حسابرسی و استانداردهای حسابرسی را تصویب می‌کند). هنگامی که فعالیت‌های اقتصادی بیشتر (مانند خدمات غیرحسابرسی) انجام می‌شوند، حسابرسان بر موسسه حسابرسی تاکید می‌کنند اما هنگامی که فعالیت‌های منافع عمومی (یعنی حسابرسی) اجرا می‌شوند، حسابرسان باید نسبت به موسسات حسابرسی و نیز حرفه حسابرسی توجه داشته باشند (سودایی و همکاران، ۲۰۰۹؛ اوهمان، ۲۰۰۷). حسابرسان با هویت حرفه‌ای قوی‌تر بر جنبه‌های استقلال، بی‌طرفی، قضاوت حرفه‌ای، و فعالیت‌های منافع عمومی تاکید دارند (بامبر و لیر، ۲۰۰۲؛ گندرون و همکاران، ۲۰۰۶). این موسسه باید کم‌تر درگیر و مراقب فعالیت‌های مرتبط با کسب‌وکار و همچنین فعالیت‌های محرک بازار موسسه باشد. این استدلال ریشه در یافته‌های پژوهش‌های روانشناسی اجتماعی و کار دارد که ادعا می‌کنند هویت فردی با ادراک افراد از محیطی که در آن قرار دارند، ارتباط نزدیکی دارد (بونایتو و همکاران، ۱۹۹۶). اگر چه لزومی ندارد تضادی میان فعالیت‌های حرفه‌ای و بازار محور وجود داشته باشد، هنگامی که به فعالیت‌های مربوط به بازار مربوط می‌شود، یک برخورد دیگر وجود دارد، زیرا تا حد زیادی بر جهت‌گیری بازاریابی موسسات حسابرسی تاکید دارد. هویت سازمانی حسابرسان تاکید بر مشارکت در قواعد و امور روزمره شرکت را نشان می‌دهد (پنتلند، ۱۹۹۳) و بر رونق و بقای سازمانی تاکید دارد. داشتن حس تعلق به شرکت، آگاهی حسابرسان را از اقدامات بازار محور مانند به دست آوردن سهم بازار، معرفی محصولات و خدمات جدید و ایجاد سرمایه‌گذاری برای توسعه بیشتر شرکت افزایش می‌دهد. بنابراین استدلال بر این است که حسابرسان با یک هویت سازمانی قوی‌تر، بیشتر درگیر فعالیت‌های مربوط به کسب‌وکار و بازاریابی هستند و به همین دلیل بازار بیشتری را هدف قرار می‌دهند.

۳-۲- هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی و مشتری محوری

برای موفقیت در حسابداری، فرد باید بهای رقابت را بشناسد و به اصول تجارت آگاه بوده و در خدمات حسابرسی به مشتری، بی‌طرف باشد (هانلون، ۱۹۹۶). تاکید زیادی شده که حسابرسان یک ارتباط مطلوب با صاحبکاران، ایجاد و حفظ نمایند و با فعالیت‌های صاحبکاران آشنایی داشته باشند (مکی و سال، ۲۰۰۳؛ کارینگتون و همکاران، ۲۰۱۱؛ بروبرگ، ۲۰۱۳؛ ساونبرگ و اوهمان، ۲۰۱۵). علاوه بر انجام فعالیت‌های حسابرسی، حسابرسان باید در فعالیت‌هایی مانند ارتباطات، بازاریابی، روابط عمومی و دانش شبکه مشارکت داشته باشند (سوئینی و مک‌گری، ۲۰۱۱؛ بروبرگ

و همکاران، ۲۰۱۳). چنین فعالیت‌هایی به عنوان جنبه‌های مشتری محوری‌اند (کولی و ژاورسکی، ۱۹۹۰). سوئینی و مک‌گری (۲۰۱۱) ادعا می‌کنند که مشارکت حسابرسان در چنین فعالیت‌هایی حسابرسان را به سمت تجاری شدن بیشتر و کاهش حرفه‌ای‌گرایی سوق می‌دهد. ارتباط با مدیران و نمایندگان بخش مهمی از فعالیت روزمره حسابرسان است (بروبرگ، ۲۰۱۳). چنین ارتباطی در درک نهاد حسابرسی و محیط آن و شناسایی و ارزیابی ریسک و اهمیت، مهم است. با این حال، تحقیقات نشان داد که این ارتباط نیز باید به عنوان نشانه‌ای از تجاری‌سازی و افزایش تمرکز بر روی خدمات غیرحسابرسی دیده شود. به عنوان مثال، بروبرگ (۲۰۱۳) نشان داد که حسابرسان در کار روزمره خود گرایش به تمرکز کردن بر مشتریان (مدیران شرکت یا نمایندگان) دارند تا صاحبکاران (یعنی سهامداران) (زف، ۱۹۸۷؛ اوهمان و همکاران، ۲۰۰۶). از دیدگاه حسابرسان، به نظر می‌رسد ارزش افزوده (برای صاحبکاران) بخش مهمی از کیفیت حسابرسی است (بروبرگ، ۲۰۱۳). افزایش رقابت پذیری به دلیل جهانی شدن، به خدمت‌گرایی بیشتر برای مشتری کمک می‌کند (کلو و همکاران، ۲۰۰۹). امروزه به دست آوردن و حفظ مشتری مهم‌تر شده است (هودجز و یونگ، ۲۰۰۹) و جذب مشتری و حفظ آنها مخصوصاً در خدمت غیر حسابرسی که رایج شده است، نه تنها برای شرکت‌های حسابرسی بلکه برای حسابرسان داخلی نیز اهمیت یافته است (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸).

افزایش آشنایی و ایجاد رابطه اغلب به عنوان تهدیدی برای استقلال حسابرسان است (زف، ۱۹۸۷؛ هامفری و مویزر، ۱۹۹۰؛ بیلی، ۱۹۹۵؛ جفین، ۱۹۹۸؛ ساونبرگ و اوهمان، ۲۰۱۵). مادامیکه که استقلال حسابرسان برقرار است، نیاز است که حسابرسان به تهدیداتی که می‌توانند استقلال آنها را بکاهد، توجه داشته باشند. بنابراین، قضاوت فردی و اختیار، تا حدودی باید مشخص کند که حسابرسان درگیر چه فعالیت‌هایی شدند و تا چه میزان درگیر هستند. با این حال، لازم است تاکید شود که قضاوت‌های مستقل ممکن است ناشی از آگاهی و سبک سنگین کردن‌های حساب شده نباشد (کوپر و رابسون، ۲۰۰۶)، اما ممکن است نشان دهنده ارزش‌های حرفه‌ای فرد و حس هویت حرفه‌ای باشد (وارن و آلزولا، ۲۰۰۹). شناخت مناسب حسابرسان از حرفه و تاکید بر منافع عموم، سبب افزایش بی‌طرفی و استقلال بیشتر می‌شود، و تمایل به فعالیت‌های مشتری مدار را کاهش می‌دهد. با این حال، حسابرسان انفرادی با فشارهای بیشتری (از شرکت‌های حسابرسی، یعنی کارفرما) برای یافتن و حفظ حسابرسی جدید و مشتریان متقاضی خدمات غیر حسابرسی روبرو هستند (بروبرگ، ۲۰۱۳؛ بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳). همانند بازار محوری، مشتری محوری یک مسئله مهم استراتژیک برای موسسات حسابرسی است و اغلب عامل یکپارچه‌ای است که منجر به مزیت رقابتی می‌گردد (هوبر و همکاران، ۲۰۰۱). هنگامی که نفوذ در استقلال مطرح باشد، نگرش‌ها و اقدامات حسابرسان می‌تواند نه تنها ناشی از اقدامات حساب شده آگاهانه باشد، بلکه بر اساس ارزش‌های حرفه‌ای و منطق تاکید شده در موسسات حسابرسی است (کوپر و رابسون، ۲۰۰۶؛ کرینگتون و همکاران، ۲۰۱۱). به نظر می‌رسد که تجاری‌سازی منطق مطلوبی در موسسات حسابرسی است (سوئینی و مک‌گری، ۲۰۱۱؛ گندرون،

۲۰۰۲). همچنین حسابرسانی با هویت سازمانی قوی‌تر و در نتیجه مشارکت قوی‌تر در شرکت و اهداف آن، بیشتر درگیر و پاسخگوی فعالیت‌های مشتری محور هستند و بنابراین بیشتر مشتری مدار هستند.

۴-۲- هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی و فرآیند محوری

فرآیند محوری نشان دهنده فرآیند پذیرش اجتماعی شرکت است (چن و همکاران، ۲۰۰۹) و کارایی و اثربخشی فرآیندی را در شرکت نشان می‌دهد. ابعاد فرآیندگرایی در ادبیات حسابرسی با مسایلی همانند سود تجاری (کیلان، ۱۹۸۷؛ هانلون، ۱۹۹۶، ۱۹۹۸؛ گندرون، ۲۰۰۲؛ بوید، ۲۰۰۴؛ فورسبرگ و وستردال، ۲۰۰۷؛ بروبرگ، ۲۰۱۳)، هزینه‌ها، کارایی زمانی و اثربخشی (مولارکی، ۱۹۸۴؛ کوشینگ و لوبک، ۱۹۸۶؛ بامبر و همکاران، ۱۹۸۹؛ فیشر، ۱۹۹۶؛ هانلون، ۱۹۹۶؛ میرز، ۱۹۹۷؛ منسون و همکاران، ۲۰۰۱؛ پاور، ۲۰۰۳؛ بروبرگ، ۲۰۱۳، بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۷) همراه است. حتی اگر انجام کار، در تضاد با منافع عموم باشد (برانت، ۱۹۸۸)، اینطور ادعا می‌شود که حسابرسی همیشه ابعاد کسب و کار را در نظر می‌گیرد و خدمت به مشتری را سر لوجه قرار می‌دهد (اندرسون گو و همکاران، ۲۰۰۰). مدیریت حسابرسی بیشتر به عنوان یک فعالیت تجاری (پاور، ۲۰۰۳)، می‌تواند منجر به استفاده از رویکرد حسابرسی منظم و تجویزی شود، که غالباً به صورت ساختار یافته طبقه‌بندی می‌شود (گوشین و لوبک، ۱۹۸۶؛ هومفری و میرز، ۱۹۹۰؛ اندرسون گو و همکاران، ۲۰۰۰). به عنوان مثال ساختار وسیع‌تر می‌تواند کنترل هزینه را تسهیل نموده و فرآیند حسابرسی را مدیریت نماید (کوشینگ و لوبک، ۱۹۸۶؛ بامبر و همکاران، ۱۹۸۹؛ منسون و همکاران، ۲۰۰۱؛ پاور، ۲۰۰۳). از این‌رو این امر نشان دهنده افزایش رقابت و تمرکز بیشتر بر جنبه تجاری حسابرسی است (دیرسمیت و مک‌الیستر، ۱۹۸۲؛ الف، ب؛ منسون و همکاران، ۲۰۰۱).

رویکرد حسابرسی ساختار یافته بر رهنمودها، چک‌لیست‌ها، دستورالعمل‌ها، رویه‌های تجویز شده و پشتیبانی رایانه متمرکز است. اهمیت رهنمودها و دستورالعمل‌های موسسه حسابرسی و رویه‌های رسمی اغلب در تحقیقات حسابرسی مورد بحث قرار گرفته‌است (بروبرگ، ۲۰۱۳). ساختار اغلب با قضاوت در تضاد است (پاور، ۲۰۰۳؛ اوهمان و همکاران، ۲۰۰۶). قضاوت به عنوان یکی از عوامل تعیین‌کننده در کیفیت حسابرسی محسوب می‌شود (وارن، ۱۹۸۴؛ دیلارد و بریکر، ۱۹۹۲) و به نوعی تجلی استقلال حسابرسان است. محیط ساختار یافته، حدود قضاوت را کاهش داده یا محدود می‌کند (دیرسمیت و هاسکینس، ۱۹۹۱؛ فرانسیس، ۱۹۹۴؛ کوسمالا مکلویچ، ۲۰۰۱، ۲۰۰۳) و در نتیجه کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد. بروبرگ (۲۰۱۳) دریافت که ساختار، یک عنصر مهم در عملیات حسابرسی است و از مفهوم نهایی‌سازی رویه‌های حسابرسی تعیین می‌شود که تا حدود زیادی بواسطه سیستم موسسه حسابرسی (شامل رهنمودها، تقسیم کار و کار سازمانی) تعیین می‌شود. این فرآیند شامل یک اعتقاد قوی است که حسابرسی‌هایی که مطابق با رویه‌های موسسه انجام می‌شوند، دارای کیفیت بالایی هستند (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸).

حسابرسان به این امر اطمینان دارند که روش موسسه برای انجام حسابرسی‌ها، کلیه تعهدات مورد نیاز (بدون توجه به دیدگاه‌های حرفه‌ای یا تجاری) و حسابرسی درون سیستم موسسه آن‌ها را تسهیل می‌کند. پابندی به شرکت محوری را می‌توان به عنوان نتیجه جامعه‌پذیری رسمی و غیررسمی حسابرس و یادگیری چگونگی تبدیل شدن به یک حسابرس در موسسه‌های حسابرسی خاص مشاهده کرد، البته قبول اینکه استفاده و اعتماد به سیستم موسسه، "رفتاری مناسب" است (بروگر، ۲۰۱۳).

حسابرسان با هویت حرفه‌ای قوی‌تر، بر قضاوت حرفه‌ای و استقلال بیشتر تاکید می‌کنند و کم‌تر درگیر می‌شوند و کمتر مشمول فرآیند محوری موسسه حسابرسی می‌باشند. حسابرسان با هویت سازمانی قوی‌تر، باید فرآیند شرکت محوری را بپذیرند و از این رو درگیری بیشتری دارند و بنابراین پاسخگوی فعالیت‌های فرآیند محور موسسه حسابرسی هستند و در نتیجه فرآیند محوری قوی‌تری را تجربه می‌کنند.

پیشینه پژوهش

در خصوص تجاری‌سازی موسسات حسابرسی تحقیقات اندکی صورت پذیرفته و بیشتر بررسی‌ها حول آثار و پیامدهای حاصل از تجاری‌سازی، یا آزادسازی بازار حسابرسی بوده است. اما اینکه بررسی‌هایی به انگیزه‌های تجاری‌سازی بپردازد، بسیار معدود است که در ادامه به برخی از آن‌ها اشاره می‌گردد. مشایخی فرد و همکاران (۱۳۹۸) نقش میانجی ذهنیت فلسفی حسابرس بر تأثیر اعتماد اجتماعی و هویت اجتماعی روی قضاوت حرفه‌ای حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. نتایج آن‌ها نشان داد که اعتماد اجتماعی بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر ندارد ولی ذهنیت فلسفی نقش میانجی معنادار و منفی در تأثیرگذاری اعتماد اجتماعی بر قضاوت حرفه‌ای دارد. همچنین هویت اجتماعی بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر معنادار و منفی دارد و ذهنیت فلسفی نقش میانجی معنادار و مثبت در تأثیرگذاری هویت اجتماعی بر قضاوت حرفه‌ای ایفا می‌کند. غلامی گیفان و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی رابطه انحصار بازار حسابرسی با حق الزحمه و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که بین انحصار بازار حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی یک رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. درحالی‌که رابطه معناداری بین انحصار بازار حسابرسی و کیفیت حسابرسی مشاهده نشد. بعلاوه یافته‌ها حاکی از آن است که علیرغم آنکه بعد از تصویب ماده ۹۹ قانون برنامه پنجم توسعه، میزان انحصار افزایش یافته با این وجود تصویب این قانون تأثیری بر رابطه میان انحصار بازار حسابرسی و حق الزحمه حسابرس و نیز رابطه میان انحصار بازار حسابرسی و کیفیت حسابرسی نداشته است. کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) دریافته‌اند که تمرکز بازار حسابرسی موجب کاهش حق الزحمه‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی می‌شود. رضایی و همکاران (۱۳۹۷) در مطالعه‌ای به تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد هویت سازمانی و هویت حرفه‌ای اثر معنادار و مثبتی بر هر شش بعد تردید حرفه‌ای شامل بعد جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرایی

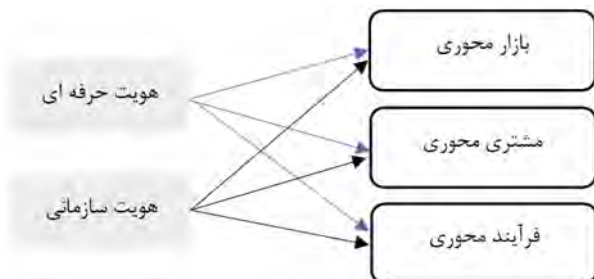
بودن، درک میان فردی، اعتماد به نفس و ذهن پرسشگر دارد. حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آن‌ها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت را بررسی کردند. نتایج آن‌ها نشان داد که اعتماد بیش از حد حسابرسان و نیز شخصیت ماکیاولیسم آن‌ها بر قضاوت حرفه‌ای تأثیرگذار است. همچنین قضاوت حرفه‌ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تأثیرگذار است و نیز اعتماد بیش از حد تأثیری معنادار بر آن دارد و قضاوت حرفه‌ای نقش تعدیل‌کننده در تأثیرگذاری اعتماد بیش از حد و شخصیت ماکیاولیسم بر تعارض بین حسابرس و مدیریت ایفا می‌کند. الیاسی و همکاران (۱۳۹۵) در مطالعه‌ای به مفهوم پردازش تجاری‌سازی خدمات مالی پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها شامل ابعاد شش‌گانه؛ خلق و غربالگری ایده‌های خدمت، تجزیه و تحلیل خدمت، طراحی خدمت و فرآیندها، شناسایی و مدیریت ذی‌نفعان، توسعه سیستم ارائه خدمت، و عرضه کامل و بهبود عملکرد خدمت و چهارده مولفه؛ استراتژی کسب‌وکار/ توسعه خدمات جدید؛ سطح نوآوری خدمت؛ خلق ایده خدمت؛ غربالگری ایده‌های جدید؛ تجزیه و تحلیل فنی-تجاری خدمت؛ کسب مجوز رسمی پروژه؛ تشکیل تیم چندوظیفه‌ای؛ طراحی خدمت و فرآیندها؛ شناسایی و درگیر کردن ذی‌نفعان، طراحی سیستم عرضه خدمت؛ آموزش و توانمندسازی شبکه فروش و مشتریان؛ معرفی و عرضه آزمایشی خدمت؛ عرضه خدمت در مقیاس کامل؛ و ارزیابی و بهبود عملکرد خدمت؛ با (۱۵۶) جزء است. سلیمانی و محمودیان (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر تغییر محیط کار حسابرسان بر رابطه میان حرفه حسابرسی و بازاریابی پرداختند. بررسی آن‌ها نشان می‌دهد حسابرسانی که نگرش مثبتی به بازاریابی دارند، زمان بیشتری را در مقایسه با حسابرسانی که نگرش مثبت کمتری دارند، صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌کنند. به‌علاوه حسابرسانی که فعالیت‌های بازاریابی را مهم می‌دانند، زمان قابل توجهی را صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌کنند. بررسی‌های آنان نشان داد که فاصله نظری میان حرفه حسابرسی و بازاریابی در عمل همانند گذشته وجود ندارد. موسوی شیرینی و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی حسابرسان با رفتار حسابرسی ناکارآمد، نشان دادند تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی رابطه معناداری با بروز رفتار حسابرسی ناکارآمد دارد. به عبارت دیگر تعهد سازمانی بالا، تمایل به رفتار حسابرسی ناکارآمد را کاهش می‌دهد و همچنین هرچه تعهد حرفه‌ای تیم حسابرسی بالاتر باشد تمایل به رفتار حسابرسی ناکارآمد کاهش می‌یابد. بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی حسابرسان و فرآیند تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی پرداختند. نتایج آن‌ها حاکی است که بین هویت سازمانی و سه جنبه تجاری‌سازی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. همچنین بین هویت حرفه‌ای حسابرس و فرآیند تجاری‌سازی رابطه معنی‌داری وجود دارد. این مسئله حکایت از تغییر در نقش هویت حرفه‌ای در رابطه با تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی دارد. رابطه مثبت بین هویت حرفه‌ای و تجاری‌گرایی منجر به ظهور یک پدیده جدید به نام حرفه‌ای‌سازی سازمانی گشته است. محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی اثر آزادسازی بازار حسابرسی و نوع حسابرسی بر اظهارنظرهای حسابرسی در ایران پرداختند. یافته‌ها، پس از

کنترل انتخاب حسابرِس، نشان می‌دهد که در پی آزادسازی بازار حسابرسی در ایران و در مقایسه با حسابرسان خصوصی، حسابرِس دولتی اظهارنظرهای حسابرسی تعدیل شده کمتری صادر می‌کنند. یافته‌ها نشان داد که افزایش رقابت در بازار حسابرسی به احتمال زیاد قدرت چانه‌زنی نسبی حسابرسان را کاهش می‌دهد و نگرانی عمده‌ای در خصوص اظهارنظرهای حسابرسی در زمانی وجود دارد که هم حسابرِس و هم شرکت صاحبکار تحت کنترل دولت باشند. هر دا و لاول (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان چگونه هویت‌سازی با صاحبکار و تعهد صاحبکار بر بی‌طرفی حسابرِس تأثیر می‌گذارد؟ بررسی کردند که چگونه هویت‌سازی حسابرسان با صاحبکار بطور خصوصی و تعهد آن‌ها، بر بی‌طرفی حسابرِس تأثیر می‌گذارد. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که هویت‌سازی با صاحبکار، بی‌طرفی حسابرِس را خدشه‌دار می‌کند و همچنین تعهد صاحبکار بی‌طرفی حسابرِس را افزایش می‌دهد. بنابراین حتی زمانی که هویت حرفه‌ای قوی است باز هم ممکن است برای کاهش آسیب وارده به بی‌طرفی در اثر هویت صاحبکار قوی، کافی باشد؛ در این حالت هویت حرفه‌ای هم باید برجستگی بالایی داشته باشد. همچنین می‌توان برجستگی هویت حرفه‌ای را به آسانی افزایش داد و توجه به روش‌های افزایش برجستگی هویت حرفه‌ای می‌تواند سبب بهبود قضاوت حسابرسان گردند. باوئر (۲۰۱۵) در پژوهشی اثرات برجستگی هویت حرفه‌ای و هویت صاحبکار را بر قضاوت حسابرِس مورد بررسی قرار داد. نتایج مطالعه وی حکایت از این دارد که برجستگی هویت حرفه‌ای رابطه میان قدرت هویت صاحبکار و توافق‌نهایی حسابرِس با صاحبکار را تعدیل می‌کند. همچنین بین قدرت هویت صاحبکار و تجدیدنظرهای بعدی در خصوص توافق حسابرِس با صاحبکار رابطه‌ای معنی‌داری وجود ندارد. حتی زمانی که هویت حرفه‌ای قوی است باز هم ممکن است برای کاهش آسیب وارده به بی‌طرفی در اثر هویت صاحبکار قوی، کافی نباشد؛ در این حالت هویت حرفه‌ای هم باید برجستگی بالایی داشته باشد. به علاوه، نتایج نشان داد که می‌توان برجستگی هویت حرفه‌ای را به آسانی افزایش داد و توجه به روش‌های افزایش برجستگی هویت حرفه‌ای می‌تواند سبب بهبود قضاوت حسابرسان گردند. جانسون (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان تأثیر هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای، اثرات همزمان هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت را بررسی کردند. نتایج نشان داد قضاوت حرفه‌ای مجزا از هویت حرفه‌ای نیست. نتایج حاکی از آن است که ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر دارد. همچنین آن‌ها دست یافتند میزان هویت‌سازی سازمانی متخصصین و عزت نفس اعضاء بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر دارد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

روابط میان متغیرهای پژوهش با توجه به مطالعه بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) به صورت نمودار ۱ می‌باشد. با توجه به مدل مفهومی پژوهش در این مطالعه، هویت حرفه‌ای حسابرِس و هویت سازمانی حسابرِس متغیرهای مستقل پژوهش می‌باشند. همچنین بازارمحوری، مشتری‌محوری و فرآیند محوری متغیرهای وابسته پژوهش (تجاری‌سازی) را تشکیل می‌دهند.

نمودار (۱) مدل مفهومی پژوهش



هدف کلی پژوهش عبارت است از تبیین ارتباط بین هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان و تجاری‌سازی موسسات حسابرسی می‌باشد. با توجه به هدف و مدل مفهومی پژوهش و مبانی نظری تشریح شده در بخش قبل، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: بین هویت حرفه‌ای حسابرسان با بازار محوری موسسات حسابرسی رابطه وجود دارد.

فرضیه دوم: بین هویت سازمانی حسابرسان با بازار محوری موسسات حسابرسی رابطه وجود دارد.

فرضیه سوم: بین هویت حرفه‌ای حسابرسان با مشتری محوری موسسات حسابرسی رابطه وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین هویت سازمانی حسابرسان با مشتری محوری موسسات حسابرسی رابطه وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین هویت حرفه‌ای حسابرسان با فرآیند محوری موسسات حسابرسی رابطه وجود دارد.

فرضیه ششم: بین هویت سازمانی حسابرسان با فرآیند محوری موسسات حسابرسی رابطه وجود دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف یک پژوهش کاربردی است زیرا هدف آن تبیین اثر هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی با تجاری‌سازی موسسات حسابرسی در ایران است و نتایج حاصل از پژوهش می‌تواند مورد استفاده جامعه حسابداران رسمی ایران و موسسات حسابرسی باشد و از لحاظ ماهیت و روش از نوع توصیفی-همبستگی است. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از طریق رویکرد قیاسی و مرور آثار مکتوب در این حوزه گردآوری شده و جمع‌آوری داده‌های پژوهش از طریق روش استقرایی و پرسشنامه معتبر صورت گرفته است.

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی جامعه

حسابداران رسمي ايران و در کليه رده‌های سازمانی طی بهار سال ۱۳۹۸ می‌باشد. در خصوص آمار شاغلین در رده‌های مختلف حسابرسي در ايران، آمار رسمي دقیقی وجود ندارد و در پژوهش‌های مختلف عدد شاغلین، متغیر بوده است. طبق اطلاعات موجود تعداد افراد مذکور حدوداً ۵ هزار نفر است که همین تعداد ملاک پژوهش حاضر قرار گرفته است. حداقل حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران به صورت زیر محاسبه شد:

$$n = \frac{N Z^2 \delta^2}{N d^2 + Z^2 \delta^2}$$

n: حجم نمونه، N: تعداد جمعیت (۵۰۰۰ نفر)، Z: مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد، که در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر ۱/۹۶ می‌باشد؛ d: مقدار اشتباه مجاز که معمولاً برابر ۰/۰۵ می‌باشد؛ δ: می‌توان آن را ۰/۵ در نظر گرفت در این صورت واریانس به حداکثر مقدار خود می‌رسد. با توجه به فرمول کوکران تعداد نمونه ۳۵۷ نفر در نظر گرفته شد. روش نمونه‌گیری به صورت نمونه‌گیری تصادفی در دسترس است. به این منظور اقدام به توزیع پرسشنامه به صورت الکترونیکی و دستی شد که برای ۴۵۰ حسابرس توزیع پرسشنامه صورت گرفت، که پس از وصول نهایی (دستی و الکترونیکی) حدوداً ۳۷۱ پرسشنامه قابلیت ارزیابی نهایی داشت که به دلیل عدم پاسخگویی برخی از گویه‌ها در نهایت حد ۳۵۷ به عنوان نمونه منطبق بر الگو، مورد تحلیل قرار گرفت.^۱

پرسشنامه در دو بخش سوالات عمومی و سوالات تخصصی می‌باشد. بخش عمومی دارای سوالات در خصوص ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان همچون جنسیت، سن، تحصیلات، رده شغلی و میزان تجربه است. در بخش سوالات اصلی مجموعاً ۲۵ گویه مطرح شده که برای سنجش متغیرهای مستقل (هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی) و متغیرهای وابسته (بازارمحوری، مشتری‌محوری و فرآیندمحوری) مورد استفاده قرار گرفتند. نحوه نمره‌دهی به سوالات در پرسشنامه‌های مذکور بر حسب طیف ۵ درجه‌ای لیکرت، از کاملاً مخالفم امتیاز ۱ تا کاملاً موافقم امتیاز ۵ است. جدول تناظری این پرسشنامه به صورت جدول (۱) می‌باشد.

۱. با توجه به اینکه روش مدل‌یابی معادلات ساختاری، تا حد زیادی با جنبه‌های رگرسیون شباهت دارد، بر این اساس، برای تعیین حجم نمونه می‌توان بین ۵ الی ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر در نظر گرفت. بنابراین با توجه به اینکه تعداد سوال‌های پرسشنامه ۲۵ عدد است، حداقل به (۲۵×۵) ۱۲۵ نمونه نیاز است.

جدول (۱). جدول تناظری پرسشنامه و منبع سنجش گویه‌ها

| شماره گویه | تعداد گویه | مولفه‌ها | متغیر | نوع متغیر | ردیف |
|---|------------|--------------|--------------|-----------|------|
| دیشپاند و همکاران (۱۹۹۳)*، نارور و همکاران (۲۰۰۴)، تارنوووسکایا و همکاران (۲۰۰۸)* | ۶-۱ | بازار محوری | بازار محوری | وابسته | ۱ |
| دیشپاند و فرلی (۱۹۹۸) | ۵-۱۱ | مشتری محوری | | وابسته | ۲ |
| چن و همکاران (۲۰۰۹) | ۶-۱۷ | فرآیند محوری | | وابسته | ۳ |
| میل و آشفورث (۱۹۹۲) | ۴-۲۱ | هویت حرفه‌ای | هویت حرفه‌ای | مستقل | ۴ |
| اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۵) | ۴-۲۵ | هویت سازمانی | هویت سازمانی | مستقل | ۵ |

* با توجه اینکه رویکرد بازار محوری شامل تعامل چندگانه مولفه‌های مبتنی بر بازار که یک رویکرد واکنش پذیر است و موضوع محرک بازار که یک روش پیشگیرانه فعال است، گویه‌های ۱ الی ۳ بر اساس رویکرد مبتنی بر بازار (دیشپاند و همکاران، ۱۹۹۳) و گویه‌های ۴ الی ۶ بر اساس رویکرد محرک بازار (نارور و همکاران، ۲۰۰۴؛ تارنوووسکایا و همکاران، ۲۰۰۸) به صورت ترکیبی استفاده شده است.

پایایی و روایی پرسشنامه در مطالعات پیشین همانند بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) بررسی و مورد تایید قرار گرفته است، و برای استفاده پرسشنامه مذکور در جامعه آماری مطالعه حاضر، پایایی آن از طریق آلفای کرونباخ و روایی آن از طریق روایی محتوا و روایی همگرا بررسی شد. بررسی روایی پرسشنامه از روش روایی محتوا استفاده شده است. بدین صورت که پرسشنامه ابتدا به تعدادی از صاحب نظران و حسابرسان داده شده و از آن‌ها در مورد سوالات و ارزیابی فرضیه‌ها نظرخواهی گردید که با انجام اصلاحات، به اتفاق روایی صوری پرسشنامه مورد تایید قرار گرفت. همچنین از طریق تحلیل عاملی تاییدی روایی همگرای پرسشنامه‌های مورد استفاده بررسی و تایید شده است. روایی همگرا از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$AVE = \frac{\sum \lambda_i^2}{n}$$

روایی همگرای محاسبه شده برای متغیرهای پژوهش در جدول ۲ آورده شده است که بیانگر روایی همگرای بالا برای تمامی متغیرهای پژوهش است (همگی بالاتر از ۰.۵ می‌باشند). یکی از روش‌های محاسبه قابلیت پایایی، ضریب آلفای کرونباخ می‌باشد که برای محاسبه آن ابتدا باید واریانس نمرات هر سوال پرسشنامه و واریانس کل آزمون را محاسبه کرد و سپس با

1. Content Validity

استفاده از فرمول زیر مقدار ضریب آن را محاسبه نمود (رامین مهر و چارستاد، ۱۳۹۴).

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left(1 - \frac{\sum s_i^2}{s_x^2} \right)$$

ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده در این پژوهش برای تمامی متغیرهای پژوهش بالای ۰,۸ بدست آمد که بالاتر از ۰,۸ می‌باشد. بنابراین پرسشنامه‌های مورد استفاده پایا می‌باشند. همچنین در این مطالعه پایایی ترکیبی^۱ برای متغیرهای پژوهش استفاده گردید. پایایی ترکیبی یک معیار ارزیابی برازش درونی مدل است و بر اساس میزان سازگاری سوالات مربوط به سنجش هر عامل قابل محاسبه است. پایایی ترکیبی شباهت زیادی بهروایی همگرا دارد و از همان پارامترهای روایی همگرا برای محاسبه پایایی مرکب استفاده می‌شود (رامین مهر و چارستاد، ۱۳۹۴). فرمول محاسبه پایایی ترکیبی به صورت زیر است:

$$R = \frac{(\sum \lambda_i)^2}{(\sum \lambda_i)^2 + (\sum \varepsilon_i)^2}$$

با توجه به یافته‌های جدول (۲) پایایی ترکیبی محاسبه شده برای تمامی متغیرها بیش از ۰,۷ بوده و مقدار CR در تمامی موارد بیش از AVE می‌باشد که بیانگر سطح مناسب پایایی ترکیبی پرسشنامه مورد استفاده می‌باشد.

جدول (۲). شاخص‌های روایی و پایایی بر حسب متغیرهای پژوهش

| متغیر | روایی همگرا (AVE) | آلفای کرونباخ | پایایی ترکیبی (CR) |
|--------------|-------------------|---------------|--------------------|
| بازار محوری | ۰,۶۵ | ۰,۹۱۸ | ۰,۸۴ |
| مشتری محوری | ۰,۶۶ | ۰,۹۰۵ | ۰,۸۵ |
| فرآیند محوری | ۰,۶۷ | ۰,۹۱۸ | ۰,۸۵ |
| هویت حرفه‌ای | ۰,۶۸ | ۰,۸۹۴ | ۰,۸۷ |
| هویت سازمانی | ۰,۷۴ | ۰,۹۲۰ | ۰,۹۱ |

در این پژوهش از روش‌های موجود در آمار توصیفی و آمار استنباطی (آزمون کولموگروف-اسمیرنوف و مدل معادلات ساختاری)؛ برای خلاصه و تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش استفاده شد. نرم‌افزار آماری مورد استفاده نیز SPSS ۲۵ و Lisrel می‌باشد.

۵- یافته‌های پژوهش

یافته‌های حاصل از تحلیل آماری پژوهش را می‌توان در دو قسمت آمار توصیفی و آمار استنباطی ارائه کرد.

۵-۱- آمار توصیفی توزیع جمعیت شناختی

همان طور که در جدول (۳) نشان داده شده است، بیشترین مقدار مشارکت کنندگان ۲۰۷ نفر مرد (۵۸٪) بوده، و ۱۵۰ نفر زن (۴۲٪)، ۱۳۴ نفر در بازه سنی ۳۶ الی ۴۰ سال هستند. دارندگان مدرک کارشناسی ۱۸۴ نفر (۵۲٪) و بیشترین مقدار تجربه حسابرسان ۱۲۱ نفر (۳۴٪) تجربه‌ای بین ۶ الی ۱۰ سال داشته‌اند. همچنین بیشترین فراوانی رده شغلی مربوط به رده حسابرسان با ۱۲۲ نفر (۳۴٪) می‌باشد. سایر موارد مربوط به توزیع جمعیت شناختی در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول (۳). آماری توصیفی توزیع نمونه

| نام متغیر | تعداد | تعداد | فراوانی | نام متغیر | تعداد | تعداد | فراوانی |
|-----------|---|---------------|---------|-----------|----------------------------|----------------|---------|
| جنسیت | زن | کمتر از ۵ سال | ۴۴ | تجربه | مرد | ۶ الی ۱۰ سال | ۱۲۱ |
| | | ۱۰ الی ۱۵ سال | ۶۳ | | | | |
| | ۱۶ الی ۲۰ سال | ۵۲ | | | | | |
| | بیش از ۲۰ سال | ۷۷ | | | | | |
| سن | کمتر از ۳۰ سال ۳۱ الی ۳۵ سال ۳۶ الی ۴۰ سال ۴۱ الی ۴۵ سال ۴۶ سال به بالا | شریک | ۱۱ | رده شغلی | ۲۲ ۱۶ ۳۸ ۱۰ ۱۴ | ۳۱ الی ۳۵ سال | ۷۹ |
| | | مدیر | ۲۳ | | | ۳۶ الی ۴۰ سال | ۵۸ |
| | | سرپرست ارشد | ۲۲ | | | ۴۱ الی ۴۵ سال | ۱۳۴ |
| | | سرپرست | ۸۱ | | | ۴۶ سال به بالا | ۳۷ |
| | | حسابرسان ارشد | ۹۸ | | | | ۴۹ |
| | | حسابرسان | ۱۲۲ | | | | |
| تحصیلات | کارشناسی کارشناسی ارشد دانشجوی دکتری دکتری | | | | ۵۲ | ۱۸۴ | |
| | | | | | ۲۱ | ۷۶ | |
| | | | | | ۱۶ | ۵۸ | |
| | | | | | ۱۱ | ۳۹ | |
| جمع | | | جمع | ۱۰۰ | ۳۵۷ | ۱۰۰ | ۳۵۷ |

۵-۲- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به شرح جدول (۴) می‌باشد.

جدول (۴). آماری توصیفی متغیرهای پژوهش

| نام متغیر | تعداد | کمترین | بیشترین | میانگین | انحراف معیار | واریانس |
|--------------|-------|--------|---------|---------|--------------|---------|
| بازار محوری | ۳۵۷ | ۱,۰۰ | ۵,۰۰ | ۲,۷۱۷ | ۰,۸۶۹ | ۰,۷۵۵ |
| مشتری محوری | ۳۵۷ | ۱,۰۰ | ۵,۰۰ | ۲,۸۹۱ | ۰,۸۶۴ | ۰,۷۴۸ |
| فرآیند محوری | ۳۵۷ | ۱,۰۰ | ۵,۰۰ | ۲,۸۲۱ | ۰,۸۳۷ | ۰,۷۰۲ |
| هویت حرفه‌ای | ۳۵۷ | ۱,۰۰ | ۵,۰۰ | ۲,۹۳۸ | ۰,۷۲۵ | ۰,۵۲۶ |
| هویت سازمانی | ۳۵۷ | ۱,۰۰ | ۵,۰۰ | ۲,۹۱۸ | ۰,۸۳۵ | ۰,۶۹۷ |

* در فرآیند توزیع پرسشنامه الکترونیکی این شرط رعایت شده که تمامی گویه‌ها به صورت پیش فرض پاسخ داده شوند؛ اما در نسخه توزیع دستی رعایت این موضوع توسط مشارکت کنندگان صورت نگرفت که تعداد ۱۴ پرسشنامه به دلیل وجود گزینه‌های بی‌پاسخ و همچنین مسایل فنی خروجی پرسشنامه الکترونیکی و مخدوش شدن اطلاعات از فرآیند تحلیل حذف شده است.

همانطور که در جدول (۴) نشان داده شده است، برای سه مولفه بازار محوری، مشتری محوری و فرآیند محوری با مشارکت ۳۵۷ پاسخ دهنده، میانگین داده‌ها به ترتیب برابر با ۲,۷۱۷، ۲,۸۹۱ و ۲,۸۲۱ می‌باشد. همچنین برای متغیرهای هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی به ترتیب ۲,۹۳۸ و ۲,۹۱۸ است.^۱

۳-۵- آمار استنباطی

جهت بررسی نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده گردید (جدول ۵). در آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، فرضیه صفر پیروی داده‌ها از توزیع نرمال می‌باشد. فرضیه مقابل عدم پیروی داده‌ها از توزیع نرمال است.

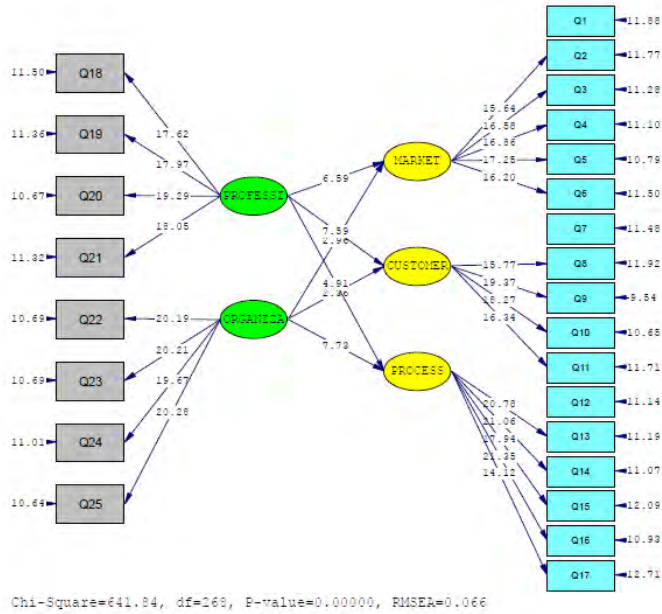
جدول (۵). آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن داده‌ها

| متغیرها | K-S آماره | سطح معنی‌داری |
|--------------|-----------|---------------|
| بازار محوری | ۱,۳۴۰ | ۰,۰۵۵ |
| مشتری محوری | ۱,۲۵۰ | ۰,۰۸۸ |
| فرآیند محوری | ۱,۳۰۱ | ۰,۰۶۸ |
| هویت حرفه‌ای | ۱,۳۵۶ | ۰,۰۵۱ |
| هویت سازمانی | ۱,۳۴۷ | ۰,۰۵۳ |

۱. آمار توصیفی گویه‌ها به تفکیک، به جهت رعایت اختصار درج نشده است.

مطابق داده‌های جدول (۵) در آزمون صورت گرفته، با توجه به این که مقدار p در این آزمون از $0/05$ بزرگتر است، فرض صفر رد نمی‌شود، لذا پیش‌فرض توزیع داده‌ها منطبق بر توزیع نرمال برقرار است.

نمودار (۲) مدل معادله ساختاری پژوهش در حالت اعداد معنی‌داری



نمودار (۲) برازش مدل معادله ساختاری در حالت اعداد معنی‌داری را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود مقدار شاخص برازش RMSEA برابر با $0,066$ می‌باشد، لیکن چون نسبت کای دو به درجه آزادی نیز برابر با $2,394$ (کمتر از عدد ۳) رسیده است در مجموع می‌توان گفت که این مدل از برازش مناسب برخوردار است. جدول (۶) معرف انواع شاخص‌های برازش و معنی‌داری مدل می‌باشد.

جدول (۶). شاخص‌های معنی‌داری و برازش مدل

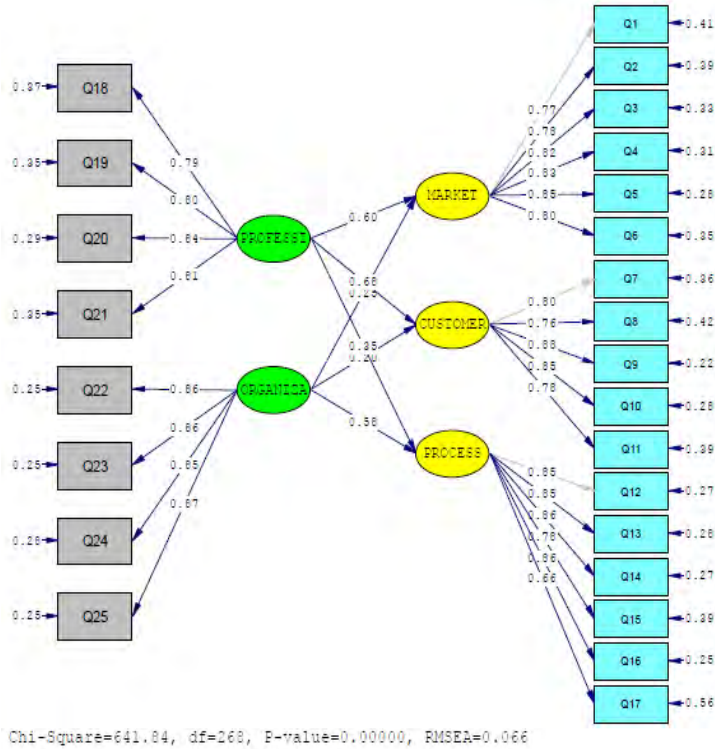
| میزان در مدل بدست آمده | بrazنده است اگر | اختصار | نام شاخص | |
|------------------------|--------------------------|----------------------|---------------------------------|--------------------|
| ۰,۰۶۶ | کمتر از ۰,۰۸ باشد | RMSEA | ریشه میانگین مربعات خطای برآورد | شاخص‌های معنی‌داری |
| ۲,۳۹۴ | مساوی و کوچکتر از ۳ باشد | $\frac{\chi^2}{d_f}$ | کای اسکوربه درجه آزادی | |
| ۰,۸۹ | بزرگتر از ۰,۸ باشد | GFI | شاخص نیکویی برازش | شاخص‌های برازش |
| ۰,۹۶ | بزرگتر از ۰,۸ باشد | NNFI | شاخص برازش هنجارنشده | |
| ۰,۹۶ | بزرگتر از ۰,۸ باشد | NFI | شاخص برازش هنجارشده | |
| ۰,۹۷ | بزرگتر از ۰,۸ باشد | CFI | شاخص برازش تطبیقی | |
| ۰,۹۵ | بزرگتر از ۰,۸ باشد | IFI | شاخص برازش افزایشی | |

با توجه به نتایج بدست آمده در جدول ۶ می‌توان گفت که مدل تحقیق از نظر شاخص‌های معنی‌داری و برازش مورد تأیید است.

۴-۵- تخمین مدل بر اساس روش معادلات ساختاری

نمودار (۳) مدل معادله ساختاری را در حالت تخمین استاندارد نشان می‌دهد.

نمودار (۳) مدل معادله ساختاری پژوهش در حالت تخمین استاندارد



نتایج حاصل از تخمین مدل معادله ساختاری در حالت اعداد معنی داری و تخمین استاندارد به صورت جدول ۷ می باشد.

جدول (۷) نتایج حاصل از آزمون روابط علی متغیرهای پژوهش

| متغیر مستقل | علامت | متغیر وابسته | میزان تاثیر | آماره t | نتیجه آزمون |
|--------------|-------|--------------|-------------|---------|-------------|
| هویت حرفه‌ای | + | بازارمحوری | ۰,۶۰ | ۶,۵۹ | تایید رابطه |
| هویت سازمانی | + | بازارمحوری | ۰,۲۵ | ۲,۹۸ | تایید رابطه |
| هویت حرفه‌ای | + | مشتری‌محوری | ۰,۶۸ | ۷,۵۹ | تایید رابطه |
| هویت سازمانی | + | مشتری‌محوری | ۰,۲۰ | ۲,۳۶ | تایید رابطه |
| هویت حرفه‌ای | + | فرآیندمحوری | ۰,۳۵ | ۴,۹۱ | تایید رابطه |
| هویت سازمانی | + | فرآیندمحوری | ۰,۵۸ | ۷,۷۳ | تایید رابطه |

نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که میان هویت حرفه‌ای با بازار محوری موسسات حسابرسی (فرضیه ۱) با ضریب تاثیر (۰,۶) و مقدار آماره t برابر (۶,۵۹) ارتباط معنی دار وجود دارد. میان هویت سازمانی با بازار محوری موسسات حسابرسی (فرضیه ۲) با ضریب تاثیر (۰,۲۵) و مقدار آماره t برابر (۲,۹۸) ارتباط معنی دار وجود دارد. میان هویت حرفه‌ای با مشتری محوری موسسات حسابرسی (فرضیه ۳) با ضریب تاثیر (۰,۶۸) و مقدار آماره t برابر (۷,۵۹) ارتباط معنی دار وجود دارد. میان هویت سازمانی با مشتری محوری موسسات حسابرسی (فرضیه ۴) با ضریب تاثیر (۰,۲۰) و مقدار آماره t برابر (۲,۳۶) ارتباط معنی دار وجود دارد. میان هویت حرفه‌ای با فرآیند محوری موسسات حسابرسی (فرضیه ۵) با ضریب تاثیر (۰,۳۵) و مقدار آماره t برابر (۴,۹۱) ارتباط معنی دار وجود دارد. میان هویت سازمانی با فرآیند محوری موسسات حسابرسی (فرضیه ۶) با ضریب تاثیر (۰,۵۸) و مقدار آماره t برابر (۷,۷۳) ارتباط معنی دار وجود دارد. در خصوص تمام فرضیه‌ها، قدر مطلق بالاتر از ۱,۹۶ است، و از این رو معنی‌داری و ارتباط مثبت فرضیه‌های مورد تایید قرار می‌گیرد.

۶- نتیجه‌گیری و بحث

پژوهش‌های حسابرسی اغلب به دنبال تبیین نتیجه تجاری‌سازی موسسات حسابرسی بوده، و مطالعات اندکی در مورد آنچه که باعث تجاری‌سازی می‌شود، صورت گرفته است. هم نیروهای خارجی (یعنی محیطی) و هم نیروهای داخلی (سازمانی) می‌توانند محرک تجاری‌سازی شرکت‌های حسابرسی باشند. این نیروهای محرک از طریق عواملی چون هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان هویدا می‌شوند (ستلس، ۲۰۰۴؛ جانسون و همکاران، ۲۰۰۶). در پژوهش حاضر به بررسی ارتباط بین هویت‌های حرفه‌ای و هویت سازمانی حسابداران رسمی و تجاری‌سازی موسسات حسابرسی پرداخته شد. تجاری‌سازی موسسات حسابرسی را می‌توان یکی از نقاط عطف فعالیت‌های حسابرسی متناسب با نیازهای بازار و صاحبکاران حسابرسی دانست. بنابراین اشاره به چنین مهمی از سوی صاحب‌نظران و سیاست‌گذاران مربوطه مستلزم شناخت ابعاد و جنبه‌های مختلف آن بوده و قاعدتاً مطالعات و پژوهش‌های دانشگاهی می‌تواند حلقه اتصال مهمی جهت تبدیل چنین ایده و ذهنیتی به عمل و واقعیت باشد. در ادامه به تشریح و نتیجه‌گیری یافته‌ها بر حسب فرضیه‌های پژوهش پرداخته شده است.

۶-۱- نتایج فرضیه‌ها

نتایج بررسی ما نشان می‌دهد که هم هویت حرفه‌ای و هم هویت سازمانی بر تجاری‌سازی موسسات حسابرسی در ایران اثر دارد. افزایش هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی صرفنظر از اینکه چه ابعادی از تجاری‌سازی در نظر گرفته شده، می‌تواند نشان دهنده ارتباط مثبت با تجارب ادراک شده یک موسسه حسابرسی از بقای بازار و بقای حرفه‌ای باشد. تجاری‌سازی موسسات حسابرسی همانطور که بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) و بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) اشاره داشتند، یک بخش

از واقعیت حسابرسی است.

در فرضیه اول طبق یافته‌ها، بین هویت حرفه‌ای حسابرسان با بازار محوری یک موسسه حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. بنابراین فرضیه اول تایید می‌شود. یافته‌های ما با نتایج بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) هم راستا است، آنها نیز به وجود یک ارتباط مثبت میان هویت حرفه‌ای و بازار محوری پی‌بردند، اما بر خلاف نتایج گندرون و اسپیرنا (۲۰۱۰)، سوری و همکاران (۲۰۱۰) و سوئینی و مک‌گری (۲۰۱۱) است که یک ارتباط منفی را در پژوهش‌های خود مستند نمودند. وجود ارتباط مثبت می‌تواند به این دلیل باشد که احساس تعلق به حرفه، ارتباط مثبتی با فعالیت‌های تجاری موسسات حسابرسی دارد. بازاریابی می‌تواند با بقای صنعت حسابرسی مرتبط باشد و بر اساس این فرض، احساس تعلق به حرفه ممکن است به معنای مسئولیت بقای صنعت نیز محسوب شود. کوپر و رابسون (۲۰۰۶) نیز هویت حرفه‌ای را به شرایط محیط خارجی (یعنی تغییرات نظارتی و شرایط بازار) و ماهیت در حال تغییر موسسات حسابرسی مرتبط می‌دانند.

طبق یافته‌ها، برای فرضیه دوم بین هویت‌سازمانی حسابرسان با بازار محوری یک موسسه حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. به عبارتی تعلق خاطر به سازمان و موسسه مطبوع، به عوامل مختلفی وابسته است، که از آن جمله شهرت موسسه و یا توان بقای حرفه‌ای و مزایای جانبی مربوط است که می‌تواند بر هویت سازمانی و شاغلین آن اثر گذار باشد. تصور اولیه ما نیز بر اثر گذاری بیشتر هویت سازمانی موسسات حسابرسی بر تجاری‌سازی در الگوهای مختلف بوده است. نتایج بررسی ما با نتایج بررسی بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) هم راستا است.

هویت سازمانی از مقوله‌هایی است که در حوزه انجام کارهای تشکیلاتی و سازمانی برای اشخاص تعهد ایجاد نموده و بنابراین در چنین شرایطی از ظرفیت‌های موجود می‌توان انتظار استفاده شایسته و مناسب داشت. در حوزه حسابرسی نیز وجود چنین مسأله‌ای نزد حسابرسان می‌تواند مبنای خوبی در پرداختن به مسائل بازار حسابرسی (حداقل برحسب توانایی‌های بالقوه موجود) باشد. این را می‌توان از طریق نقش قوی "ذهن و ملاحظاتی ذهنی" سازمانی در واقعیت حرفه تبیین نمود زیرا حسابرسان تعامل بیشتری با سازمان مطبوع خود دارند، تا حرفه (اوهمان، ۲۰۰۷). ارتباط مثبت بین دو ساختار ممکن است از نوع متقابل باشد، زیرا حسابرسان احتمالاً بیشتر به صاحبکار خود تمرکز می‌کند، و تلاش بیشتری برای موفقیت موسسه دارد تا نگاهی به توسعه حرفه که این مهم در موارد رقابت در بازار، شدیدتر نیز است. برخی از مشاهدات نشان می‌دهد که حسابرسان به کارفرمایان فشار بیشتری وارد کرده‌اند؛ زیرا موسسات حسابرسی به تلاش و تأثیر همه کارکنان وابسته است (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸). همانطور که حسابرسان دائماً در معرض تغییرات (نظارتی، نیازهای مشتریان و غیره) قرار می‌گیرند، فشارهای سازمانی نیز ممکن است، بیشتر رخ دهد.

یافته‌ها نشان می‌دهد برای فرضیه سوم بین هویت حرفه‌ای حسابرسان با مشتری محوری یک موسسه حسابرسی رابطه وجود دارد. یافته‌های ما با نتایج بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) هم راستا است، آنها نیز به وجود یک ارتباط مثبت میان هویت حرفه‌ای و مشتری محوری پی‌بردند،

اما برخلاف نتایج گندرون و اسپیرنا (۲۰۱۰)، سوری و همکاران (۲۰۱۰) و سوئینی و مک‌گری (۲۰۱۱) است که یک ارتباط منفی را در پژوهش‌های خود مستند نمودند. پایبندی به اصول و رفتار حرفه‌ای موسسات، با تقاضای بازار در تضاد می‌تواند باشد، زیرا سطوح تمایل صاحبکاران، بیش از آنکه کیفیت حسابرسی باشد، می‌تواند، تمایل به مذاکره و تساهل و تسامح با حسابرسان باشد. از این رو اگر موسسات حسابرسی، به سوی تمایلات، صاحبکاران، خود متمایل باشند، با الگوی حرفه‌ای‌گرایی ممکن است در تعارض باشد، و بالعکس. پایبندی حسابرسان و موسسات به هویت حرفه‌ای ظاهراً باید، اثری منفی بر تمایل به تجاری‌سازی و مشتری‌محوری داشته باشد، اما نتایج ما چیزی متفاوت را نشان می‌دهد.

همچنین در مورد فرضیه چهارم رابطه هویت سازمانی با مشتری‌محوری نتایج ما حاکی از یک رابطه معنی‌دار و مثبت است. نتایج بیان می‌دارد که عامل کشش به مشتری از جانب موسسات حسابرسی، در راستای تامین نیازی‌های صاحبکار بوده و تمایل موسسات به حفظ مشتریان می‌باشد. بقای سازمانی، یکی از عوامل تمایل موسسات به مشتری‌محوری‌اند. نتایج بررسی بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) نشان داد، که تمایل موسسات کوچک حسابرسی به تجاری‌سازی بیشتر است. در واقع هویت سازمانی این دسته از سازمان‌ها بیشتر است، در مقایسه با سایر موسسات. به واقع تمرکز بر هویت سازمانی، و هویت حرفه‌ای برای حسابرسان بزرگ باید قوی‌تر و بیشتر باشد. نتایج بررسی ما با بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸)، گندرون و اسپیرنا (۲۰۱۰)، سوری و همکاران (۲۰۱۰) و سوئینی و مک‌گری (۲۰۱۱) همراستا است.

در فرضیه پنجم هویت حرفه‌ای حسابرسان با فرآیندمحوری یک موسسه حسابرسی ارتباط دارد همانند بررسی بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸)، باوئر (۲۰۱۵)، جانسون (۲۰۱۴) و اسوانبرگ و اوهمن (۲۰۱۴)، اما نتایج ما خلاف نتایج گندرون و اسپیرنا (۲۰۱۰)، سوری و همکاران (۲۰۱۰) و سوئینی و مک‌گری (۲۰۱۱) است که یک ارتباط منفی را در پژوهش‌های خود مستند نمودند. از نکات اشتراکی هویت حرفه‌ای و فرآیندمحوری در حرفه حسابرسی مساله تبعیت از اصول و استانداردهای حسابرسی در عمل می‌باشد و قاعدتاً در چنین شرایطی می‌توان ارزیابی حرفه‌ای و ارائه خدمات کیفی حسابرسی را در اجرا داشته و این نکته همان چیز است که حرفه حسابرسی خود را موظف به آن می‌داند.

در خصوص فرضیه ششم میان هویت سازمانی و فرآیندمحوری، نیز یک ارتباط معنی‌دار برقرار است. وجود هویت سازمانی بالا برای افراد را می‌توان نکته‌ای در بهبود عملکرد و دلیلی برای افزایش تلاش و انگیزش کاری دانست و همین امر به معنای پیاده‌سازی و اجرای فرآیندهای کاری به شکل اثربخش و کارآمد در محیط کاری است. نتایج ما با نتایج بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸)، باوئر (۲۰۱۵)، جانسون (۲۰۱۴) همراستا است.

۶-۲- نتایج آزمون استحکام

همچنین نتایج بررسی‌های اضافی ما نشان می‌دهد میان گروه‌های حسابرسی زن و مرد

تفاوت معنی داری در خصوص هویت حرفه‌ای و سازمانی وجود ندارد، اما در خصوص کارکنان رده بالای موسسه حسابرسی (شرکا و مدیران)، هویت سازمانی نسبت به هویت حرفه‌ای قوی‌تر است که این مهم شاید به دلایلی همچون مالکیت موسسه، یا تعهد به شاغلین یا موضوعات مربوط به درآمدزایی باشد که در مدل کنترل نشده است.^۱ در مورد رده‌های دیگر تفاوت معنی دار نبود. نتایج ما در خصوص آزمون اضافی دوم با تحقیق پلومان (۲۰۰۰) همراستا است.

۳-۶- پیشنهادهای کاربردی

هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی، برای بقای حرفه و توسعه صنعت، دو نیاز مکمل یکدیگراند، از این رو ضرورت دارد، جامعه حسابداران رسمی ایران، و نهادهای نظارتی بر حسابرسی به جهت توسعه فضای بازار و کسب و کار حسابرسی و همچنین تحقق موضوع کیفیت حسابرسی در بطن توسعه بازار و رقابت، از طریق ایجاد محرک‌های تشویقی به پایبندی بیشتر به اصول حرفه‌ای موسسات حسابرسی (همچون امتیازهای کنترل کیفیت و شفافیت عملکرد حسابرسان)، فضای حرفه‌ای‌گرایی در حسابرسی را توسعه دهند. پر واضح است، تحقق چنین آرمانی مستلزم نظارت دقیق نهادهای بالادستی، و تمایل به ایجاد توسط مشارکین بازار حسابرسی است. موسسات حسابرسی برای افزایش سطح کیفی عملکرد حسابرسی از حسابرسان با سطوح تجربه و سابقه مناسب استفاده می‌کنند، اما اینکه چه میزان اصول حرفه‌ای و سازمانی در تعارض با هم هستند، مشخص نیست، از این رو تمرکز بر همراستایی هویتی یکی از تلاش‌های لازم در بازار حسابرسی خواهد بود. تمرکز بر مشتری محوری و بازار محوری، یک بعد منفی دارد، و آن تخطی حسابرسان از اصول حرفه‌ای و گرایش به اصول سازمانی جهت حفظ مشتری است. این موضوع از طریق تدوین و بررسی‌های دقیق سازمان‌های ذی‌ربط در امر حسابرسی و نظارت بر بازار سرمایه ممکن است. از طرفی کیفیت حسابرسی با تمایل به کسب و توسعه بازار ممکن است، محقق نشود یا حداقل از حدود استاندارد می‌گذرد که برای آن انتظار داریم، پایین‌تر باشد. در واقع اثرگذاری هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی برای حسابرسان، مخصوصاً در محیط کشورهای که عمر حرفه‌ای زیادی ندارند مثل ایران، می‌تواند روی نتایج و برون داده‌های حسابرسی (مثل کیفیت خدمات حسابرسی) اثر منفی داشته باشد. اساساً تجاری‌سازی با مدل‌های بقا همراه است؛ اما این بقای حرفه‌ای و رقابت موجود در صنعت، به چه بهایی محقق خواهد شد. با این استدلال می‌توان گفت که هویت دوگانه حسابرسان (سازمانی و حرفه) تهدید یا فرصتی برای کیفیت حسابرسی می‌تواند باشد. از این گذشته، شاید توجه به مرزهای انتظار و نیاز بازار، حسابرسان را متمایل به محافظه‌کاری بیشتر و مسامحه با صاحبکاران خود وادار کند، آنچه که برای حرفه پیام‌چندان مثبتی نخواهد بود. هویت سازمانی قوی‌تر نیز می‌تواند نشان دهد که چگونه "ارزش‌های سازمانی" در کار حرفه‌ای روزمره وجود دارد، در حالیکه "ارزش‌های حرفه‌ای" "از بالا" تحمیل می‌شود (ایونتس، ۲۰۱۱)، یعنی اشخاصی که در کار حرفه‌ای روزمره نیستند. آن چیزی که هویت حرفه‌ای را تشکیل می‌دهد

۱. نتایج آزمون‌های اضافی در جداول فهرست نشده است.

با این اوصاف نیازمند تجدیدنظر است تا با این حجم فشارهای محیطی بر حسابرسی، منعکس‌کننده تغییرات در حرفه حسابرسی باشد. ترکیب ادبیات بازاریابی با حسابرسی می‌تواند مطالعات مربوط به تحولات بازار و صنعت حسابرسی را تقویت کند. بررسی ما بیشتر نشان می‌دهد که یک حسابرس می‌تواند هر دو هویت را حفظ کند و بر ارزش‌های سازمانی و حرفه‌ای پایبند باشند، در عین حال هیچ کدام از آنها با مفهوم تجاری‌سازی (در سه سطح مطرح شده) در تعارض و تضاد نیست (حداقل در بازه پژوهش حاضر).

بر این اساس با توجه به تایید فرضیه‌های پژوهش، در خصوص هویت سازمانی و هویت حرفه‌ای به ترتیب پیشنهادات زیر به دست اندرکاران حرفه حسابرسی قابل تامل است:

توصیه می‌شود، جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی به عنوان متولیان امر حرفه‌ای در کشور، ضمن تشویق سیاست‌های ترتیبی، موسسات حسابرسی را در راستای حرفه‌ای‌گرایی تشویق نموده و حسب نتایج ما که منعکس‌کننده اثر مثبت هویت حرفه‌ای بر بازارمحوری، مشتری‌محوری و فرآیند محوری است، تلاش کنند، موسسات حسابرسی و شاغلین با جدیت بیشتر در راستای اهداف حرفه‌ای گام بردارند. پر واضح است که تلاش‌های حرفه‌ای در این زمینه با سیاست‌های تشویقی و تنبهی سازمان محترم بورس می‌تواند تقویت شود.

در زمینه اثر اثرگذاری هویت سازمانی بر تجاری‌سازی و مؤلفه‌های آن هرچند انتظار ما بر این بود که هویت سازمانی با تجاری‌سازی ارتباط مثبت داشته باشد، و هویت حرفه‌ای ارتباط منفی، ولیکن بر حسب شرایط ملاحظه شده، ارتباط مثبت گواه تمرکز بیشتر موسسات حسابرسی بر توسعه تجاری هستند و نقش پررنگ هویت سازمانی در این بخش با اهمیت است. این موضوع به نظر می‌رسد منجر به رقابت موسسات حسابرسی و توسعه ابزارها و خدمات جدید و در نتیجه کیفیت حسابرسی می‌شود.

۶-۴- محدودیت‌های پژوهش

از جمله محدودیت‌های پژوهش حاضر، ابزار اندازه‌گیری است که هر چند این ابزار در پژوهش‌های خارجی و داخلی، معتبر شده و ما نیز از روایی و پایایی آن اطمینان حاصل نمودیم، اما کماکان، این احتمال وجود دارد که معیارهای دیگری وجود داشته باشند که بر تبیین بهتر مولفه‌های رفتاری حسابرسی، اثر گذار باشد. همچنین انگیزه‌ها و سایر شرایط روحی و روانی مشارکت‌کننده‌گان در تحقیق، مورد توجه قرار نگرفت، از این گذشته به دلیل مشغله فراوان حسابرسان، بازه زمانی وصول طولانی و عدم مشارکت و دسترسی به بخش عمده‌ای از جامعه (حدود ۶ درصد از کل جامعه پیش فرض حسابداران رسمی کشور مشارکت کردند)، و عواملی همچون ریسک‌پذیری حسابرسان، محافظه‌کاری، قدرت و طول عمر موسسه در سنج‌های هویت و تجاری‌سازی در نظر گرفته نشده است که این مساله می‌تواند، به صورت غیر مستقیم نتایج ما را در هاله‌ای از ابهام قرار دهد. تحقیقی که در زمینه تجاری‌سازی موسسات حسابرسی در ایران اجرا و منتشر شده باشد، تا تاریخ اتمام این پژوهش، یافت نشد و عمده پژوهش‌های اجرا شده، در

زمینه‌های غیر مرتبط یا نیمه مرتبط با حسابداری است که از این رو فقدان پیشینه داخلی جهت تطبیق و مقایسه، نیز به عنوان محدودیت غیر قابل کنترل وجود دارد.

۵-۶- پیشنهاد برای سایر پژوهشگران

با توجه به نوظهور بودن مسیله تجربی تجاری سازی حسابداری در تحقیقات، توصیه می‌شود به سایر پژوهشگران موضوعات زیر را به عنوان موضوعات تحقیقاتی مورد بررسی قرار دهند:

بررسی اثر تجاری سازی در موسسات حسابداری بر کیفیت حسابداری
بررسی سایر عوامل اثرگذار بر تجاری سازی حسابداری شامل استراتژی‌های بازاریابی، توسعه حرفه‌ای

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

- حیرانی، فروغ؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ بنی مهد، بهمن؛ رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۶). تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آن‌ها در حل تعارض میان حسابرسان و مدیریت، ویژگی‌های منتخب: بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم، دانش حسابداری، سال ۱۷، شماره ۶۷، صص. ۶۸-۷۱.
- رامین‌مهر، حمید؛ چارستاد، پروانه (۱۳۹۴). روش تحقیق با کاربرد مدل سازی معادلات ساختاری (نرم افزار لیزرل)، تهران، انتشارات ترمه.
- رضائی، نرگس؛ بنی مهد، بهمن؛ حسینی، سیدحسین. (۱۳۹۷). تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل، دانش حسابداری، سال ۱۸، شماره ۷۱، صص. ۱۷۵-۱۹۹.
- سلیمانی، غلامرضا و محمودیان، نسیم. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تغییر محیط کار حسابرسان بر رابطه میان حرفه حسابداری و بازاریابی، مطالعات حسابداری و حسابداری، سال ۴، شماره ۱۵، صص. ۳۹-۲۵.
- غلامی گیفان، سعیده؛ بذرافشان، آمنه؛ صالحی، مهدی. (۱۳۹۸). بررسی رابطه انحصار بازار حسابداری با حق الزحمه و کیفیت حسابداری با در نظر گرفتن ماده ۹۹ قانون برنامه پنجم توسعه. پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۸، شماره ۳، صص. ۳۶۶-۳۹۶.
- مرادی، مهدی؛ باقرپوروالاشانی، محمدعلی؛ زمانی، رضا؛ شفیع، مهین. (۱۳۹۸). تأثیر توانمندسازی روانشناختی بر خاتمه دادن زود هنگام رویه‌ها و کم گزارش دهی زمان حسابداری. دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال چهارم، شماره هفتم، صص. ۱-۲۲.
- موسوی شیری، محمود؛ صالحی، مهدی؛ احمدنژاد، محمد. (۱۳۹۴). بررسی رابطه تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی حسابرسان با رفتار حسابداری ناکارآمد. تحقیقات حسابداری و حسابداری، پاییز ۱۳۹۴ شماره ۲۷، صص. ۳۴-۵۳.
- موسوی کاشی، زهره و محسنی کبیر، زهره. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر ابعاد سکوت سازمانی بر عملکرد حرفه‌ای و اخلاقی حسابرسان. دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال چهارم، شماره هفتم، صص. ۱۳۵-۱۸۰.
- الیاسی، نبی‌اله؛ کردنائیچ، اسداله؛ خدادادحسینی، سیدحمید و احمدی، پرویز. (۱۳۹۵). مفهوم پردازی تجاری سازی خدمات مالی، دانش حسابداری، سال ۱۶، شماره ۶۵، صص. ۱۲۱-۱۴۱.
- مشایخی فرد، سعید، پورزمانی، زهرا، جهاننهاد، آزیتا. (۱۳۹۸). نقش میانجی ذهنیت فلسفی حسابرسان بر تأثیر اعتماد اجتماعی و هویت اجتماعی روی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال چهارم، شماره هفتم، صص. ۲۳-۶۲.
- کردستانی، غلامرضا؛ رضازاده، جواد، کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی. (۱۳۹۷). پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۱۰، شماره ۲، صص. ۶۵-۸۴.

ب- 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. Bailey, A.D. Jr (1995), The practicing professional's mental model: are we creating the right mental models for new professionals? *Issues in Accounting Education*, Vol. 10 No. 1, pp. 191-195.
4. 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.
5. Bamber, E.M., Snowball, D. and Tubbs, R. M. (1989), Audit structure and its relation to role conflict and ambiguity: an empirical investigation, *The Accounting Review*, Vol. 64 No. 2, pp. 285-299.
6. Bauer, Tim D. (2015), The Effects of Client Identity Strength and Professional Identity Salience on Auditor Judgments, *The Accounting Review*, January, Vol. 90, Issue 1, pp. 95-114.
7. 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.
8. Boyd, C. (2004), The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession, *Business Ethics Quarterly*, Vol. 14 No. 3, pp. 377-398.
9. Brante, T. (1988), Sociological approaches to the professions, *Acta Sociologica*, Vol. 31 No. 2, pp. 119-142.
10. 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> (in Swedish)
11. Broberg, P. (2013), The auditor at work: a study of auditor practice in Big 4 audit firms, PhD dissertation, Lund University, Lund.
12. 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.
13. 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.
14. Broberg, Pernilla; Umans, Timurs; Skog, Peter; Theodorsson, Emily. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 Issue: 2, pp.374-399.
15. 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.
16. 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.
17. 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.
18. Carter, C., Spence, C. and Muzio, D. (2015), Scoping an agenda for future research in to the professions, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28 No. 8, pp. 1198-1216.
19. Chen, H., Tian, Y. and Daugherty, P.J. (2009), Measuring process orientation, *The International Journal of Logistics*, Vol. 20 No. 2, pp. 213-227.

20. 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.
21. 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.
22. 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.
23. 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.
24. Cushing, B. and Loebbecke, J. K. (1986), Comparison of audit methodologies of large accounting firms, *Studies in Accounting Research*, American Accounting Association, Sarasota, FL.
25. Deshpandé, J.U., Farley and Webster, F.E. Jr (1993), Corporate culture, customer orientation and innovativeness in Japanese firms: a quadrad analysis, *Journal of Marketing*, Vol. 57 No. 1, pp. 22-27.
26. 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.
27. 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.
28. Dirsmith, M. and McAllister, J. (1982a), The organic vs the mechanistic audit, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 5 No. 3, pp. 214-228.
29. 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.
30. Evetts, J. (2011), A new professionalism? Challenges and opportunities, *Current Sociology*, Vol. 59 No. 4, pp. 406-422.
31. Fischer, M.J. (1996), Real-izing' the benefits of new technologies as a source of audit evidence: an interpretive field study, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21 Nos 2/3, pp. 210-242.
32. 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.
33. Francis, J.R. (1994), Auditing, hermeneutics, and subjectivity, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19 No. 3, pp. 235-269.
34. Freidson, E. (2001), *Professionalism: The Third Logic*, University of Chicago Press, Chicago, IL.
35. 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.
36. Grey, C. (1998), On being a professional in a 'Big Six' firm, *Accounting Organisations and Society*, Vol. 23 Nos 5/6, pp. 569-587.
37. 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.
38. Hanlon, G. (1998), Professionalism as enterprise: service class politics and the redefinition of professionalism, *Sociology*, Vol. 32 No. 1, pp. 43-63.
39. 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.
40. Herda, D. N., Lavelle, J. J. (2015). How client identification and client commitment uniquely influence auditor objectivity, *The Accounting Review*, Vol. 9, No. 2, pp 36-41.
 41. 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.
 42. 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.
 43. 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.
 44. 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.
 45. Humphrey, C., Jones, J., Khalifa, R. and Robson, K. (2004), Business risk auditing and the auditing profession: status, identity and fragmentation, *Conference Auditing in Action*, Vol. 12 No. 13.2, p. 2004.
 46. 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.
 47. Jeppesen, K.K. (1998), Reinventing auditing, redefining consulting and independence, *European Accounting Review*, Vol. 7 No. 3, pp. 517-539.
 48. Johnson, A. (2014). The influence of professional identity and outcome knowledge on professional judgment, Doctor of Philosophy dissertation, Florida Atlantic University.
 49. Johnson, G., Whittington, R., Scholes, K. and Pyle, S. (2011). *Exploring Strategy: Text & Cases*, Financial Times Prentice Hall, Harlow.
 50. Kaplan, R. (1987), Accountant liability and audit failures: when the umpire strikes out, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 6 No. 1, pp. 1-8.
 51. Kohli, A.K. and Jaworski, B.J. (1990), Market orientation: the construct, research propositions, and managerial implications, *The Journal of Marketing*, Vol. 54 No. 2, pp. 1-18.
 52. Kosmala MacLulich, K. (2001), Dynamics Between Judgement and Structure in Formative Years in Audit Practice: Insight from Hermeneutics, Heriot-Watt University, Edinburgh, available at: www.apira2013.org/past/apira2001/papers/MacLulich106.pdf (Last Accessed Nov 24, 2018).
 53. Kotler, P. and Connor, R.A. Jr (1977), Marketing professional services, *The Journal of Marketing*, Vol. 41 No. 1, pp. 71-76.
 54. 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.
 55. 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.
 56. 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.
 57. 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.
 58. Mautz, R. and Sharaf, H. (1961), *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, Sarasota, FL.
 59. 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.

60. MohammadRezaei, Fakhroddin; Mohd Saleh, Norman; Jaffar, Romlah; Sabri Hassan, Mohamat. (2016). The Effects of Audit Market Liberalisation and Auditor Type on Audit Opinions: The Iranian Experience. *International Journal of Auditing*, Volume 20, Issue 1.
61. Mullarkey, J. (1984), The case for the structured audit, in Stettler, H.F. and Ford, A. (Eds), *Auditing Symposium VII*, University of Kansas Press, pp. 73-84.
62. 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.
63. 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.
64. Öhman, P. (2007), *Perspektiv på Revision: Tankemönster, Förväntningsgap och Dilemman*, PhD dissertation, MidSweden University, Sundsvall.
65. Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A.-M. and Tschudi, F. (2006), Swedish auditors' view of auditing", *Doing things Right Versus doing the Right things*, *European Accounting Review*, Vol. 15 No. 1, pp. 89-114.
66. 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.
67. 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.
68. Picard, C.-F. (2016), The marketization of accountancy, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 34, pp. 79-97.
69. Pierce, B. and Sweeney, B. (2005), Management control in audit firms: partners' perspectives, *Management Accounting Research*, Vol. 16 No. 3, pp. 340-370.
70. Plowman, P. (2000), Organisational change from two perspectives: gender and organisational development, *Development in Practice*, Vol. 10 No. 2, pp. 189-203.
71. Power, M.K. (2003), Auditing and the production of legitimacy, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 No. 4, pp. 379-394.
72. 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.
73. 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.
74. 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.
75. 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.
76. 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.
77. 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.
78. 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.
79. 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.
80. Zeff, S.A. (1987), Does the CPA Belong to a Profession? *Accounting Horizons*, Vol. 1 No. 2, pp. 65-68.