

بررسی تأثیر هویت حرفه‌ای حسابرسان بر ماهیت رقابتی صاحبکاران با توجه به نقش تجربه حسابرسان

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۴/۲۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۳/۱۹

■ حسن ولیان^۱

■ محمدرضا عبدلی^۲

■ خدیجه اسلامی^۳

■ مهران اروئی^۴

چکیده:

هویت حرفه‌ای حسابرسان به عنوان یک ویژگی رفتاری و روانشناختی محسوب می‌شود که می‌تواند در ارتقای سطح کیفیت حسابرسی انجام گرفته بسیار موثر باشد و به ارتقای سطح شفافیت مالی شرکت‌ها و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌ها کمک نماید و باعث تقویت موقعیت استراتژیک صاحبکاران در بازار سرمایه گردد. هدف این پژوهش بررسی تأثیر هویت حرفه‌ای حسابرسان بر ماهیت رقابتی صاحبکاران با توجه به نقش تجربه حسابرسان می‌باشد. در این پژوهش ۶۰ نفر از حسابرسان در قالب دو گروه آزمایش و کنترل، حسابرسان تحت نظر سازمان و حسابرسان شاغل در موسسات خصوصی مشارکت داشتند. ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش پرسشنامه بود و برای تحلیل آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون‌های روش مانوا چند متغیره، تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر و همچنین آزمون‌های تعقیبی برای مقایسه زمان استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد، ارتقای سطح هویت‌های حرفه‌ای حسابرسان بر ماهیت رقابتی صاحبکاران در دو بعد اهمیت جایگاه صاحبکار و تصویر مثبت صاحبکار گذار است و می‌تواند باعث افزایش جایگاه رقابتی صاحبکار و ایجاد تصویر مثبت صاحبکار در بازار سرمایه گردد.

کلمات کلیدی: هویت حرفه‌ای حسابرسان، تصویر مثبت صاحبکار، اهمیت جایگاه صاحبکار، تجربه حسابرسان

۱. استادیار گروه مدیریت، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران، (نویسنده مسئول). ایمیل: hasan.valiyan@yahoo.com

۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران

۴. دانشجوی دکتری، گروه مدیریت، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران

مقدمه

بیش از یک دهه پیش، فریدسون^۱ (۲۰۰۱) معتقد بود هویت حرفه‌ای توجه چندانی به انتفاع مالی (دیدگاه بازرگانی موسسات حسابرسی) از طریق تاکید بر نیازهای ذینفعان ندارد و بر مسئولیت‌های اخلاقی موسسه در بازار رقابتی حسابرسی تاکید می‌نماید (برو برگ و همکاران^۲، ۲۰۱۸: ۳۷۵). در حالیکه امروزه سرمایه‌گذاران چنین باور دارند زمانیکه هویت حرفه‌ای حسابرسان تقویت شود، کیفیت اطلاعات حسابرسی شده به طور چشمگیری افزایش می‌یابد (دهاوایل و همکاران^۳، ۲۰۰۸: ۳؛ لامبرت و همکاران^۴، ۲۰۰۷: ۳۸۷). این به معنای آنست که هویت حرفه‌ای نه تنها بر ویژگی‌های فردی حسابرسان تأثیرگذار می‌باشد، بلکه به ارتقای قدرت تصمیم‌گیری سهامداران و سرمایه‌گذاران نیز کمک می‌کند. از طرف دیگر، خدمات حسابرسی دارای یک ارزش ویژه هستند، که به دلیل وجود ارتباط متقابل بین حسابرسان با صاحبکاران، اولاً منجر به استفاده‌ی بهینه‌ی صاحبکاران از خدمات حسابرسی می‌شود و ثانیاً نقش مهم و تأثیرگذاری بر عملکرد رقابتی آن‌ها در بازار می‌تواند داشته باشد. به عبارت دیگر، صاحبکاران از ارتقای سطح خدمات حسابرسان می‌توانند برای ارتقای سطح تصمیم‌گیری‌های خود استفاده نمایند (هیردا و لاول^۵، ۲۰۱۳: ۱۱۵). به علاوه، هر صاحبکار ترجیح می‌دهد بر مبنای رویکردهای تخصصی حسابرسان و ویژگی‌های حرفه‌ای آن‌ها همچون، هویت حرفه‌ای، استراتژی ارتقای سطح شفافیت اطلاعاتی را به سهامداران و سرمایه‌گذاران مخابره نماید (فونتایتی و پیلوتی^۶، ۲۰۱۲: ۱). بر مبنای این دیدگاه، معمولاً شرکت‌هایی (صاحبکارانی) که دارای رویکردهای رقابتی هستند تمایل دارند تا یک حسابرسی متخصص و متعهد، مسئولیت بررسی‌های صورت‌های مالی‌شان را بر عهده داشته باشند (اوهمن و همکاران^۷، ۲۰۱۲: ۴۷۹). بامبر و لایر^۸ (۲۰۰۷، ۲۰۰۲) باور دارند که صاحبکاران در یک بازار رقابتی از طریق حسابرسانشان شناخته می‌شوند و این موضوع به ارتقای سطح بی‌طرفی حسابرسان و استقلال حسابرسان کمک می‌کند، زیرا این دست از صاحبکاران تمایل دارند تا اعتماد بیشتری در بازار از جانب سهامداران و سرمایه‌گذاران کسب نمایند. در واقع، رقابتی شدن بازار به منزله‌ی توانمندی‌های اطلاعاتی و عملکردی شرکت‌ها در بازار می‌باشد که می‌تواند به کاهش هزینه‌های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی کمک نماید و باعث افزایش ارزش بازار سهام و کسب سهم بیشتر بازار از جانب شرکت گردد. به طور خاص، این تحقیق به این موضوع می‌پردازد که آیا هویت حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند بر ماهیت رقابتی صاحبکاران تأثیرگذار باشد یا خیر؟ افزایش کیفیت حسابرسی در این تحقیق از طریق هویت

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

حرفه‌ای حسابرسان شامل بررسی‌های نظامند در صورت‌های مالی شرکت‌ها و کاهش ریسک حسابرسی از طریق زمان‌بندی رسیدگی به صورت‌های مالی می‌باشد که باعث می‌گردد، موقعیت رقابتی شرکت‌ها (صاحبکاران) در بازار تقویت شود، چراکه از این طریق اطلاعات شفاف‌تری از عملکرد شرکت‌های خود در اختیار سهامداران و سرمایه‌گذاران قرار می‌دهند (کورام و همکاران^۱، ۲۰۰۳: ۳۹؛ اولسی و پیرسی^۲، ۱۹۹۶: ۳۵؛ پیرسی و سوینی^۳، ۲۰۰۴: ۴۱۶؛ ویلت و پیچ^۴، ۱۹۹۶: ۱۰۴). به عبارت دیگر، هویت حرفه‌ای حسابرسان به دلیل تأثیرگذاری بر افزایش معیارهای حرفه‌ای حسابرسی همچون تردید و بی‌طرفی می‌تواند به تحکیم جایگاه رقابتی صاحبکاران کمک نماید، چراکه شناخت بهتری از عملکردهای شرکت در بازار سرمایه ایجاد می‌کند و این موضوع می‌تواند قدرت تصمیم‌گیری سهامداران و سرمایه‌گذاران را از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی تقویت نماید. سیانسی و براستاکر^۵ (۲۰۰۹)، چنین باور دارند که مکانیزم اصلی در ارتقای کیفیت حسابرسی، وجود توانمندی شناختی حسابرسان در کنترل فشار و استرس ناشی از برنامه‌ریزی‌های زمان‌بندی شده، در بررسی صورت‌های مالی صاحبکاران می‌باشد. در واقع به دلیل وجود این توانمندی‌ها، حسابرسان تلاش می‌کنند از طریق اتکا به تجربه و تخصص‌شان، مدارک و شواهد صاحبکاران را بر اساس هویت حرفه‌ای خود بررسی نمایند، چراکه معتقدند با این بررسی‌ها می‌توانند به ارتقای سطح کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی کمک نمایند. از طرف دیگر صاحبکارانی که سهم بازار بیشتری دارند و اصطلاحاً توسعه‌محور هستند، معمولاً به دنبال حسابرسانی هستند که دارای هویت حرفه‌ای حسابرسی می‌باشند و اظهارنظرهایی مبتنی بر واقعیت‌های شرکت‌ها ارائه می‌نمایند، چراکه این موضوع می‌تواند به ایجاد مزیت رقابتی آن‌ها نسبت به سایر شرکت‌ها کمک نماید. هویت حرفه‌ای حسابرسان به درک بهتر شرایط حرفه‌ای و شغلی حسابرسان کمک می‌کند و به کارآمدی هر چه بیشتر بازار سرمایه در ارائه‌ی اطلاعات قابل اتکاتر منجر خواهد شد. باید توجه داشت، در بازار سرمایه‌ی ایران از اوایل دهه ۱۳۸۰، اداره نظارت بر ناشران بورسی سازمان بورس و اوراق بهادار، سالانه رتبه‌ی افشا شرکت‌ها و امتیاز آن‌ها را بر اساس گزارش‌های حسابرسان به اجرا درآورد. وجود این گونه نظارت‌ها و افشای ماهیت‌های عملکردی شرکت‌ها زمانی می‌تواند به پویایی بازار سرمایه کمک نماید، که شرکت‌ها، خود پیشرو در ارتقای سطح شفافیت‌های مالی باشند (رحمانی و بشیری منش، ۱۳۹۳: ۳۷). در واقع شرکت‌ها با به کارگیری حسابرسان با کیفیت و دارای ویژگی‌های مبتنی بر هویت‌های حرفه‌ای، به دنبال افزایش محتوای اطلاعات با کیفیت‌تر نسبت به سایر شرکت‌های فعال در صنعت می‌باشند، چراکه اولاً، حرفه‌ی حسابرسی به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است و ثانیاً، افشای این اطلاعات و ارائه گزارش‌های حسابرسان، حسابرسان

1. Coram et al
2. Otley & Pierce
3. Pierce & Sweeney
4. Willett & Page
5. Cianci and Bierstaker

دارای کیفیت مطلوب به ارتقای سطح قابلیت‌های اطلاعاتی تصمیم‌گیرندگان مالی کمک می‌کند و آن‌ها را نسبت به وضعیت کل بازار آگاه می‌نماید. بر این اساس شرکت‌های پیشرو در این عرصه می‌توانند، از مزایایی ایجاد شده در این فضا، به عنوان یک فرصت استراتژیک استفاده نمایند و با جذب منابع نقدی بیشتر به دلیل ایجاد جذابیت‌های سرمایه‌گذاری ناشی از شفافیت‌های اطلاعاتی، طرح‌ها و پروژه‌های آتی دارای بازده خالص بیشتری را در دستور کار قرار دهند و از این طریق سهم بیشتری از بازار را به خود اختصاص دهد. لذا با توجه به توضیحات داده شده، این پژوهش به دنبال بررسی تاثیر هویت حرفه‌ای حسابرسان بر ماهیت رقابتی صاحبکاران با توجه به نقش تجربه حسابرسان می‌باشد.

مبانی نظری

تغییرات گسترده در حرفه حسابرسی تقریباً به طور غیرمنتظره و زمانیکه رسوایی شرکت انرون^۱ در سال (۲۰۰۰) برملا شد، به طور جدی پیگیری شد. بیشتر اتهامات متوجه مدیران شرکت انرون و حسابرسان شرکت بود. مردم، رسانه‌ها و محققین همگی متفق‌القول معتقد بودند که توجه آرتور آندرسون (موسسه حسابرسی انرون) بر منافع مالی و همچنین تمایل شرکای آن به انباشت ثروت از دلایل اصلی برای طرح‌ریزی نقشه‌های فریبکارانه در آن شرکت بودند. از آن زمان به بعد، هرگاه صحبت از تمایلات تجاری در ارتباط با حرفه حسابرسی مطرح می‌شد نگاه‌های منفی به آن سمت معطوف می‌گردید. حتی پیش از آن رسوایی، نیز محققین معتقد بودند که حسابرسی و تجاری‌سازی دو فعالیت نامتجانس با یکدیگر هستند چراکه حسابرسان متخصص در کار خود طبیعتاً به جای تمرکز بر فعالیت‌های توسعه‌تجاری، ملزم به توجه به انجام صحیح وظایف خود هستند (کوتلر و کانر^۲، ۱۹۷۷: ۷۱). پژوهشگران همچنین ابراز داشته‌اند که مشارکت فعالانه در بازاریابی و جلب مشتری به عنوان فلسفه‌ی تجاری‌سازی موسسات حسابرسی امری غیراخلاقی محسوب می‌شود (برو برگ و همکاران^۳، ۲۰۱۳: ۵۸). آنها همچنین معتقدند شهرت یک حسابرسان در بازار رقابتی صرفاً مبتنی بر تخصص و توانمندی‌های فردی او می‌باشد و چندان به تبلیغ نیازی ندارد (هاجز و یانگ^۴، ۲۰۰۹: ۳۷). در دهه ۱۹۹۰، برخی از پژوهشگران نظیر همفبری و مویزر^۵ (۱۹۹۰) و چسر و همکاران^۶ (۲۰۰۹) هشدار دادند که گرایش موسسات حسابرسی به انجام فعالیت‌های تجاری باعث افزایش تمایل به کسب منافع مادی می‌گردد چرا که آنها معتقدند که این مسئله بر استقلال حسابرسان در رابطه با صاحبکارانشان تاثیرگذار خواهد بود (برو برگ و همکاران^۷، ۲۰۱۸: ۳۷۶). پژوهش‌های انجام گرفته پس از رسوایی انرون نیز نشان

1. Enron
2. Kotler and Connor
3. Broberg et al
4. Hodges and Young
5. Humphrey and Moizer
6. Chesser et al
7. Broberg et al

می‌دهند که تجاری‌سازی حرفه حسابرسی یکی از عوامل تسهیل‌کننده بروز رفتار غیراخلاقی و کاهش کیفیت و استقلال حسابرس است (شارما و سیدو^۱، ۲۰۰۱: ۵۹۶؛ سیترون^۲، ۲۰۰۳: ۲۴۶؛ سودابی و همکاران^۳، ۲۰۰۹: ۴۱۲؛ سوری و همکاران^۴، ۲۰۱۰: ۲۱۴؛ کارتر و همکاران^۵، ۲۰۱۵: ۱۱۹۹). آنها معتقدند که نتیجه این کار منجر به تخریب حسابرسی به عنوان یک حرفه می‌گردد. اغلب این پژوهش‌ها، به تجاری‌سازی موسسات حسابرسی را بر اساس دو شیوه بررسی نمودند. یکی بررسی خدمات غیرحسابرسی^۶ و دیگری بررسی فعالیت‌های بازاریابی موسسات حسابرسی. خدمات غیرحسابرسی شامل یک سری فعالیت‌های مشاوره‌ای نظیر ارائه مشاوره در تدوین صورت‌های مالی شرکت‌ها، رعایت استانداردها، قوانین مالیات، اتخاذ استراتژی و ساختار مالی در کنار فعالیت‌های ادغام و تحصیل برای شرکت‌ها بود.

از یک سو، خدمات غیرحسابرسی واکنشی به افزایش تقاضا در میان صاحبکاران برای دریافت خدمات به موقع محسوب می‌شود (جاورسکی و همکاران^۷، ۲۰۰۰: ۴۷؛ کلو و همکاران، ۲۰۰۹: ۱۲۸). از سوی دیگر، علت طرح چنین خدماتی به سودمند بودن آنها بر می‌گردد (سوینی و پیرس، ۲۰۰۴: ۷۸۳). تلاش برای رفع نیاز به دریافت خدمات حاکی از این مسئله است که ارائه خدمات بیشتر ممکن است منافع مالی بیشتری با خود به همراه داشته باشد. به منظور توجه به آن نیازها و تلاش برای کسب منافع مالی، موسسات حسابرسی مجبور به معرفی ساختارهای نوین و متفاوت از ساختارهای سنتی موجود در حوزه کاری خود هستند. با توجه به افزایش تنوع محصولات و خدمات ارائه شده از سوی شرکت‌ها، این مسئله باعث ایجاد حق انتخاب برای مشتریان و صاحبکاران می‌گردد و ارتقای سطح کیفی عملکردی موسسات حسابرسی باعث کسب مزیت رقابتی بیشتر آنها می‌شود (هیل و هاسکینسون^۸، ۱۹۸۷: ۳۳۵).

توسعه فرضیه

تحقیقات قبلی اکثراً بر مشوق‌های مالی (دهالیوال و همکاران^۹، ۲۰۰۸: ۴؛ هانکنبراک و نیلسون^{۱۰}، ۱۹۹۶: ۴۴؛ هاینیس و همکاران^{۱۱}، ۱۹۹۸: ۹۳؛ هولینگسورث و لی^{۱۲}، ۲۰۱۲: ۱۰۱؛

1. Sharma et al
2. Citron
3. Suddaby et al
4. Sori et al
5. Carter et al
۶. بررسی خدمات غیرحسابرسی اغلب محدود به کشورهای اروپایی می‌شود چراکه تصویب قانون سارینز-آکسلی باعث اعمال محدودیت‌های شدیدی در ارائه چنین خدماتی در ایالات متحده گردید
7. Jaworski et al
8. Hill and Hoskisson
9. Dhaliwal et al
10. Hackenbrack & Nelson
11. Haynes et al
12. Hollingsworth & Li

کادوس و همکاران^۱، ۲۰۰۳: ۷۶۱؛ مای‌هو و همکاران^۲، ۲۰۰۱: ۵۱) تمرکز داشتند و توجهی به نیروهای اجتماعی مانند روابط شخصی مبتنی بر شناخت با صاحبکاران نداشتند. با توجه تحقیقات فراوان در زمینه روانشناسی اجتماعی، دوتان و همکاران^۳ (۱۹۹۴) دریافتند که هویت حرفه‌ای حسابرسان با توجه به خدمات مشاوره‌ای تخصصی که ارائه می‌دهند نقش مهم و قابل توجهی در تدوین و اصلاح استراتژی‌های شرکت‌ها در یک بازار رقابتی خواهد داشت چراکه شرکت‌هایی می‌توانند در بازار موفق باشند که بدلیل ارائه‌ی اطلاعات قابل اتکاتر به سهامداران و سرمایه‌گذاران، میزان اعتماد و اطمینان بیشتری را در بازار ایجاد نمایند (چانگ و کالاپور^۴، ۲۰۰۳: ۹۳۳). با توجه به حق انتخاب صاحبکاران در انتخاب حسابرسان، می‌توان اینطور استنباط نمود که شرکت‌ها (صاحبکاران) تلاش می‌کنند تا از طریق بکارگیری حسابرسان متخصص، میزان عملکردهای شفاف‌تری را به بازار مخابره نمایند تا از این طریق مزیت استراتژیک رقابتی خود را در ایجاد اطمینان و اعتماد بیشتر به سهامداران القا نمایند. ذکر این نکته حائز اهمیت است که صاحبکاران در این فرآیند، حتی چندان به اندازه یا شهرت موسسه‌ی حسابرسان ممکن است توجه نکنند و صرفاً به ویژگی‌ها و توانمندی‌های حسابرسان در بازار حسابرسان تمرکز نمایند تا از این طریق به مزیت رقابتی یاد شده به منظور جذب سهم بیشتر بازار دست یابند (دارت و چاندلر^۵، ۲۰۱۳: ۲۰۶). تئوری هویت اجتماعی و شواهد به دست آمده از تحقیقات مامبر و لایر^۶ (۲۰۰۷) نشان می‌دهد که تأثیر مثبت بر خود پنداره حسابرسان و افزایش هویت حرفه‌ای حسابرسان باعث می‌گردد تا حسابرسان با دقت بیشتری صورت‌های مالی شرکت‌ها را بررسی نمایند و ریسک حسابرسان را کاهش دهند. در نهایت، تئوری هویت اجتماعی نشان می‌دهد زمانیکه کیفیت حسابرسان شرکت‌ها افزایش می‌یابد، تصویر مثبتی بدلیل ماهیت حرفه‌ای حسابرسان برای صاحبکاران ایجاد می‌گردد (هاسلام^۷، ۲۰۰۱؛ تاجفل و تورنر^۸، ۱۹۸۵: ۹). به همین دلیل می‌توان انتظار داشت که در تأیید نتایج تحقیقات لامبر و لایر (۲۰۰۷)، صاحبکاران بیشتر با حسابرسان‌شان شناخته می‌شوند که، دارای یک تصویر مثبت در بازار سرمایه و در بین شرکت‌ها و حسابرسان دارند و این موضوع به ایجاد تصویر مثبت صاحبکاران نیز می‌تواند کمک نماید. بنابراین، دو فرضیه را می‌توان به صورت زیر بیان کرد:

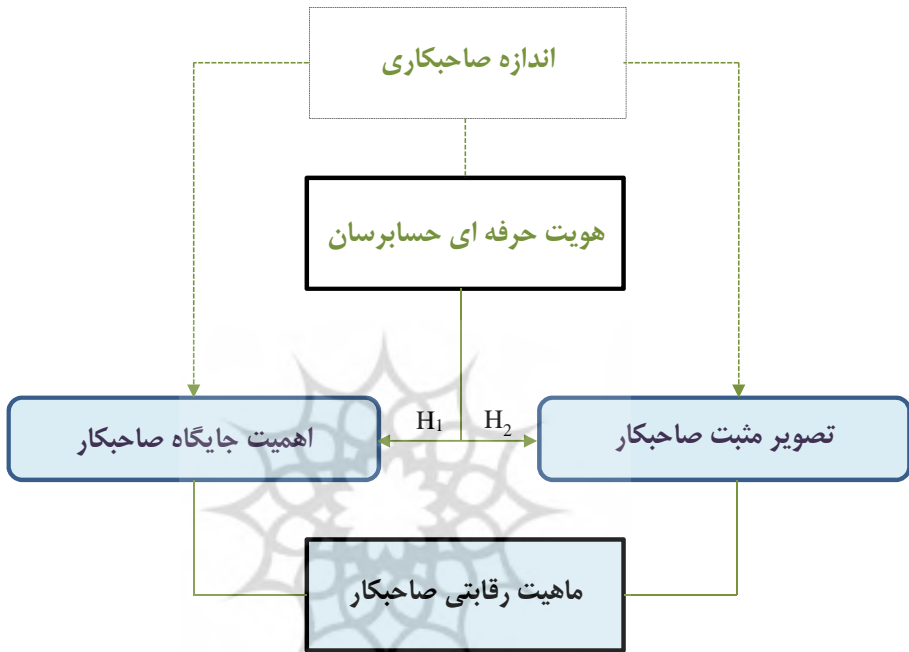
فرضیه اول) هویت حرفه‌ای حسابرسان بر افزایش اهمیت جایگاه صاحبکار در بازار رقابتی تأثیر گذار است.

فرضیه دوم) هویت حرفه‌ای حسابرسان بر تصویر مثبت صاحبکار در بازار رقابتی، تأثیر گذار است.

1. Kadous
2. Mayhew et al
3. Dutton et al
4. Chung & Kallapur
5. Dart & Chandler
6. Haslam
7. Tajfel & Turner

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

شکل (۱) مدل مفهومی پژوهش مبتنی بر اقتباس از پرسشنامه مانل و اشفورت^۱ (۱۹۹۲) و هاسلام^۲ (۲۰۰۱)



پیشینه پژوهش

موضوع هویت حرفه‌ای حسابرسان و تأثیر آن بر ماهیت رقابتی صاحبکاران جزء موضوعات مهم و استراتژیک در بازار رقابتی محسوب می‌شود که کمتر مورد توجه قرار گرفته است و بیشتر تحقیقات با رویکرد هویت حرفه‌ای حسابرسان در عملکردهای کیفی حسابرسان مورد توجه قرار گرفته‌اند. بر این اساس باید بیان نمود کمتر تحقیقی به این موضوع پرداخته است. بر این مبنا، این پژوهش تلاش دارد تا مستندات از پیشینه‌های پژوهشی تا حدی مشابه را در این بخش ارائه دهد. به عنوان اولین پژوهش، بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان و تجاری‌سازی در موسسات حسابرسان را بررسی نمودند. در این پژوهش براساس ۳۷۴ پاسخی که ۳۵۸۸ عضو، انجمن حرفه‌ای حسابداران، حسابرسان و مشاوران در سوئد که بر اساس روش نمونه گیری تصادفی انتخاب شده بودند، به پرسشنامه‌ای دادند صورت پذیرفته است. در این پژوهش

1. Mael
2. Haslam

دو معیار هویت حرفه‌ای و سازمانی با سه معیار بازارمداری، مشتری‌مداری و فرایندمداری نیز به عنوان وجوه مختلف فرایند تجاری‌سازی بررسی شدند. یافته‌ها حاکی از این است که بین هویت سازمانی حساب‌برسان و سه وجه بازارمداری، مشتری‌مداری و فرایندمداری رابطه مثبتی وجود دارد. برخلاف یافته‌های پژوهش‌های قبلی، نتایج این پژوهش نشان داد که بین هویت حرفه‌ای حساب‌برس و تجاری‌سازی رابطه مثبتی وجود دارد. این مسئله حاکی از تأثیر تجاری‌سازی موسسات حساب‌برسی بر تغییر نقش هویت حرفه‌ای است. همچنین باراینکو و اسپینوسا-پیک^۱ (۲۰۱۷) تأثیر هویت حرفه‌ای حساب‌برسان بر قضاوت‌های اخلاقی آنها با توجه به تفاوت حساب‌برسان دارای سابقه کاری با حساب‌برسان دارای تحصیلات دانشگاهی بررسی نمودند. در واقع در این پژوهش دو گروه از حساب‌برسان مشارکت داشتند که گروه اول بیشتر حساب‌برسانی بودند که به مرور و بر اساس تجربه حساب‌برسی را فرا گرفته بودند و گروه دوم حساب‌برسان دارای تخصص‌های آکادمیک و دانشگاهی بودند. نتایج پژوهش نشان داد، حساب‌برسان دارای مدارک دانشگاهی در قضاوت‌های اخلاقی خود بیشتر از تخصصی و سطح علم و دانش استفاده می‌نمودند، در حالیکه حساب‌برسان دارای تجربه بیشتر بر اساس تحلیل‌های شهودی و آزمون و خطا اقدام به قضاوت در مورد صورت‌های مالی می‌کردند. تاگسون و اوهمن^۲ (۲۰۱۵) پژوهشی در مورد توانایی‌های حساب‌برسان در بررسی‌های دارای ابهام زیاد مبتنی بر هویت حرفه‌ای و تخصصی حساب‌برس انجام دادند. در این پژوهش که ۲۸۶ نفر از حساب‌برسان کشور سوئد مشارکت نمودند و ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه بود. عمدتاً سوالات در مورد شرکت‌هایی بود که در طی بعد از سال ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۴ دارای مشکلات و بحران‌های مالی بودند که حساب‌برسان مشارکت کننده در این تحقیق صورت‌های مالی آنها را بررسی نموده بودند. نتایج پژوهش نشان داد، حساب‌برسانی که دارای هویت‌های فردی و تخصصی قوی باشند، بدلیل وجود تجربه و شهرتی که دارند، توانایی بیشتری در بررسی صورت‌های مالی شرکت‌های دارای مشکلات مالی هستند و گزارشات مستند تری مبتنی بر ردیابی بهتر حساب‌ها ارائه می‌نمایند. اما روند بررسی در داخل کشور درباره‌ی موضوع بسیار کند بوده است و چند تحقیق محدود در این زمینه ارائه شده است، مثلاً علی فری و همکاران (۱۳۹۶) نقش تعدیل کنندگی هویت اجتماعی در روابط بین درک مسئولیت اجتماعی واحدهای تجاری و نگرش شغلی حسابداران را بررسی کردند. تمامی حسابداران با تحصیلات و با تجربه مرتبط با حسابداری در تمام ادارات، واحدها و بخش‌های مختلف مشمول قانون مدیریت خدمات کشوری جامعه آماری پژوهش بوده که از بین آنها، تعداد ۱۹۶ نفر به روش تصادفی ساده انتخاب شده است. از نظر هدف، روش تحقیق کاربردی و برحسب روش تحقیق؛ توصیفی همبستگی بوده که با استفاده از ابزار پرسشنامه داده‌های مورد نیاز جمع‌آوری شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که درک مسئولیت اجتماعی واحدهای تجاری بر روی رضایت شغلی تأثیر معناداری دارد. همچنین رابطه بین درک مسئولیت اجتماعی واحدهای تجاری و تعهد سازمانی نیز به تأیید رسیده است.

1. Barrainkua & Espinosa-Pike

2. Tagesson, T. and Öhman

نایب زاده و بنی مهد (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل و نظریه رقابت انجام دادند. این پژوهش در یک دوره زمانی تحقیق یک دوره دوازده ساله شامل سال‌های ۱۳۸۳ الی ۱۳۹۴ انجام گرفت. نتایج پژوهش نشان داد میان حق الزحمه حسابرسی، رقابت پذیری صاحبکار، اندازه شرکت، نسبت بدهی و رشد فروش رابطه‌ای معنی دار وجود دارد. بر اساس یافته‌های پژوهش، حق الزحمه حسابرسان رابطه‌ای معکوس و معنی دار با سطح رقابت پذیری صاحبکار دارد. یعنی هر چه سطح رقابت پذیری صاحبکار افزایش یابد، حق الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد. هم چنین اندازه شرکت و رشد فروش رابطه‌ای مستقیم و معنی دار با حق الزحمه حسابرسی و نسبت بدهی رابطه معکوس و معنی دار با حق الزحمه حسابرسی دارد. همچنین درصد سهام متعلق به سهام دار عمده با حق الزحمه حسابرسی رابطه‌ای معنی دار ندارد. ملانظری و شمس (۱۳۹۵) تأثیر هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را بررسی نمودند. این پژوهش که یک پژوهش موردی بود، بیان نمود، حسابرسان از لحاظ ذهنیت نتیجه‌گرا با یکدیگر تفاوت دارند و قضاوت‌های متفاوتی را بر این مبنای انجام می‌دهند که هویت حرفه‌ای می‌تواند جهت و مسیر این قضاوت‌ها را مبتنی بر استدلال‌های عادلانه و فارغ از چارچوب‌های ذهنی حسابرسان هدایت نماید. صالحی (۱۳۹۵) نیز در پژوهش خود رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی بررسی نمود. در این پژوهش ۳۱۲ نفر از حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران از طریق روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شدند. نتایج نشان داد که تعهد حسابرسان به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرسان و بی طرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابرسان به رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرسان به رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد. موسوی شیرینی و همکاران (۱۳۹۴) ارتباط تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی حسابرسان با رفتار حسابرسی ناکارآمد را بررسی نمودند. در این پژوهش برای برازش مدل و آزمون فرضیه‌های پژوهش از تکنیک مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شد و حجم نمونه این پژوهش ۳۸۴ نفر از حسابرسان موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی تعیین گردید که در نهایت ۲۷۵ پرسشنامه توسط حسابرسان توزیع شد. نتایج نشان داد که تعهد حرفه‌ای به همراه عناصر آن شامل تعهد عاطفی، هنجاری و مستمر و نیز تعهد سازمانی به همراه عناصر آن شامل عملکرد سازمانی و غیبت‌سازنی رابطه معناداری با بروز رفتار حسابرسی ناکارآمد دارند.

روش تحقیق

روش تحقیق از نوع نیمه تجربی با طرح پیش‌آزمون-پس‌آزمون و پیگیری با گروه کنترل بود که تأثیر هویت حرفه‌ای حسابرسان، بر روی متغیرها را مورد سنجش قرار داد. متغیر مستقل شامل دو گروه آزمایش و کنترل و هویت حرفه‌ای حسابرسان و متغیرهای وابسته شامل تصویر مثبت صاحبکار و اهمیت جایگاه صاحبکار و تجربه حسابرسان به عنوان متغیر کنترلی بودند که از طریق اجرای پرسشنامه مورد اندازه‌گیری قرار گرفت. جامعه‌ی آماری پژوهش حسابرسان شاغل

در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی در ایران بودند. برای انتخاب نمونه از روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شد و از بین حسابرسان یاد شده، ۶۰ نفر انتخاب و پرسشنامه‌ها را تکمیل کردند و در مرحله بعد ۳۰ نفر حسابرس تحت نظر سازمان و ۳۰ نفر حسابرس موسسه خصوصی به صورت تصادفی در گروه آزمایش قرار گرفتند. در نهایت چهار گروه ۱۵ نفری در پژوهش شرکت داشتند. کلیه پرسشنامه‌های پیش‌آزمون و پس‌آزمون و مرحله پیگیری توسط نرم‌افزار تحلیل و به صورت نمودار و جداول فراوانی برای نمایش داده‌های توصیفی و در قسمت آزمون فرضیات، از روش مانوا چند متغیره، تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر و همچنین آزمون‌های تعقیبی برای مقایسه زمان استفاده شد.

ابزار پژوهش

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

پرسشنامه هویت حرفه‌ای حسابرسان

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

پرسشنامه ماهیت رقابتی صاحبکار

برای سنجش این متغیر از پرسشنامه استراتژی‌های رقابتی دانیل^۴ (۲۰۰۷) که شامل ۸ سوال در قالب دو خرده مقیاس اهمیت جایگاه صاحبکار و تصویر مثبت صاحبکار و مبتنی بر مقیاس لیکرت ۷ گزینه‌ای می‌باشد، مورد استفاده قرار گرفت. این پرسشنامه استاندارد بود و از نظر روایی

1. De Bruin
2. Watson
3. Petriglieri and Petriglieri
4. Daniel

محتوایی بدلیل تغییر محیط پژوهش در بازار سرمایه ایران از منظر متخصصان مورد بررسی قرار گرفت و روایی پژوهش تایید شد و پایایی پژوهش نیز بر اساس ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ برآورد شد و در حدود ۰/۸۱ در پژوهش‌هایی همچون هردا و لاولا^۱ (۲۰۱۳) و فرانسیس و همکاران^۲ (۲۰۱۳) تایید شد.

سنجش تجربه حسابرسان

به منظور سنجش تجربه حسابرسان از پرسشنامه‌ی اسوانبرگ و اوهمن^۳ (۲۰۱۵) استفاده شد. این پرسشنامه مبتنی بر سه بعد سوابق کاری، اخلاق حرفه‌ای و رزومه‌ی کاری می‌باشد که شامل ۱۲ سوال است که بر اساس مقیاس لیکرت ۷ گزینه‌ای مورد سنجش قرار گرفت. روایی پرسشنامه بر اساس مشارکت متخصصان از نظر محتوایی مورد تایید قرار گرفت و پایایی آن بر اساس پژوهش بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) برابر با ۰/۸۹ مورد تایید قرار گرفت.

یافته‌ها

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

یافته‌های توصیفی این پژوهش شامل شاخص‌های آماری مانند تعداد، میانگین، انحراف معیار، واریانس، حداقل و حداکثر نمره برای کلیه متغیرهای مورد مطالعه در این پژوهش می‌باشد که به تفکیک زیر ارائه شده است:

جدول (۱) شاخص‌های توصیفی متغیر اهمیت جایگاه صاحبکار در آزمودنی‌های گروه‌های کنترل و آزمایش در مراحل پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری

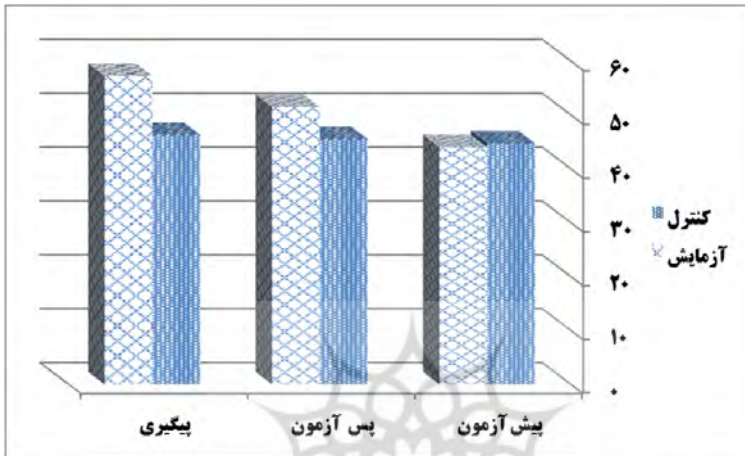
متغیر	مرحله	گروه	تعداد	دامنه	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	واریانس
اهمیت جایگاه صاحبکار	پیش آزمون	کنترل	۳۰	۵۸	۲۳	۸۱	۷۳/۴۴	۰۳/۱۲	۱۴۴
		آزمایش	۳۰	۳۷	۳۰	۶۷	۰۳/۴۴	۷۸۹/۹	۸۲۶/۹۵
	پس آزمون	کنترل	۳۰	۵۹	۲۴	۸۳	۵۳/۴۵	۰۷۹/۱۲	۹۱۳/۱۴۵
		آزمایش	۳۰	۳۱	۴۰	۷۱	۵/۵۱	۹۱۲/۷	۶۰۳/۶۲
	پیگیری	کنترل	۳۰	۵۸	۲۵	۸۳	۳/۴۶	۰۱۵/۱۲	۳۵۵/۱۴۴
		آزمایش	۳۰	۳۱	۴۶	۷۷	۲۷/۵۷	۸۴۷/۷	۵۸۲/۶۱

جدول (۱) نشان می‌دهد که میانگین و انحراف معیار نمره سابقه اهمیت جایگاه صاحبکار، در مرحله پیش آزمون در گروه کنترل بترتیب (۴۴/۷۳ و ۱۲/۰۳) و در گروه آزمایش (۴۴/۰۳)

1. Herda & Lavelle
2. Francis et al
3. Svanberg & Ohman

و ۹/۷۸۹)، در مرحله پس آزمون در گروه کنترل (۴۵/۵۳ و ۱۲/۰۷۹) در گروه آزمایش (۵۱/۵ و ۷/۹۱۲)، در مرحله پیگیری در گروه کنترل (۴۶/۳ و ۱۲/۰۱۵) و در گروه آزمایش (۵۷/۲۷ و ۷/۸۴۷) می‌باشد.

نمودار (۱) میانگین متغیر اهمیت جایگاه صاحبکار به تفکیک گروه کنترل و آزمایش



نمودار (۱) نشان می‌دهد که میانگین متغیر اهمیت جایگاه صاحبکار گروه آزمایش نیز در پس آزمون و مرحله پیگیری افزایش محسوس تری داشته است.

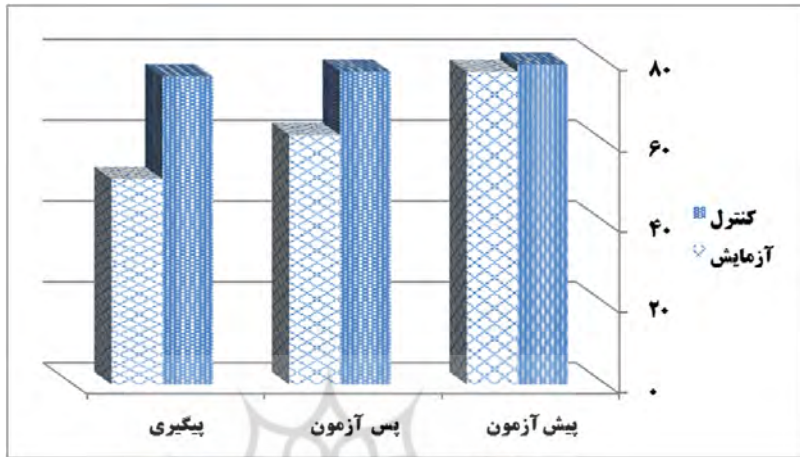
جدول (۲) شاخص‌های توصیفی متغیر تصویر مثبت از صاحبکار در آزمودنی‌های گروه‌های کنترل و آزمایش در مراحل پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری

متغیر	مرحله	گروه	تعداد	دامنه	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	واریانس	
تصویر مثبت از صاحبکار	پیش آزمون	کنترل	۳۰	۳۱	۶۴	۹۵	۱/۷۹	۹۱/۶	۷۴۸/۴۷	
		آزمایش	۳۰	۳۰	۶۳	۹۳	۳۳/۷۷	۱۷/۷	۴۰۲/۵۱	
	پس آزمون	کنترل	۳۰	۳۰	۶۳	۹۳	۳۷/۷۷	۹۳۱/۶	۰۳۳/۴۸	
		آزمایش	۳۰	۳۰	۴۹	۷۴	۷/۶۱	۵۳۵/۶	۷۰۰/۴۲	
	پیگیری	کنترل	۳۰	۳۰	۲۷	۶۳	۹۰	۲/۷۶	۶۷۲/۶	۵۱۰/۴۴
		آزمایش	۳۰	۳۰	۱۹	۴۰	۵۹	۸۳/۵۰	۹۴۹/۴	۴۸۹/۲۴

جدول (۲) نشان می‌دهد که میانگین و انحراف معیار نمره تصویر مثبت از صاحبکار، در مرحله پیش آزمون در گروه کنترل بترتیب (۷۹/۱ و ۶/۹۱) و در گروه آزمایش (۷۷/۳۳ و ۷/۱۷)، در مرحله پس آزمون در گروه کنترل (۷۷/۳۷ و ۶/۹۳۱) در گروه آزمایش (۶۱/۷ و ۶/۵۳۵)،

مرحله پیگیری در گروه کنترل (۷۶/۲ و ۶/۶۷۲) و در گروه آزمایش (۵۰/۸۳ و ۴/۹۴۹) می‌باشد.

نمودار (۲) میانگین متغیر تصویر مثبت از صاحبکار به تفکیک گروه کنترل و آزمایش



نمودار (۲) نشان می‌دهد که میانگین متغیر تصویر مثبت از صاحبکار گروه آزمایش در پس آزمون و مرحله پیگیری نیز کاهش محسوسی داشته است.

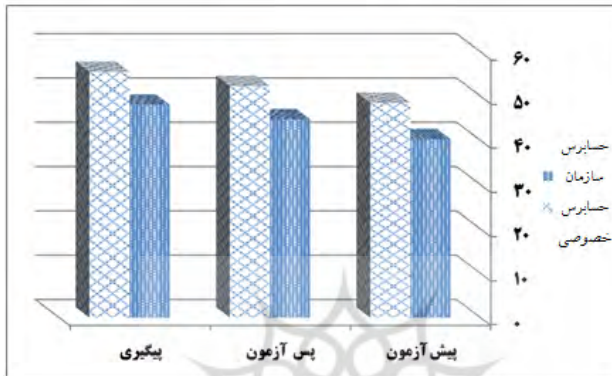
جدول (۳) شاخص‌های توصیفی متغیر هویت حرفه‌ای در آزمودنی‌های گروه‌های حسابرس خصوصی و حسابرس زیر نظر سازمان در مراحل پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری

متغیر	مرحله	گروه حسابرسان	تعداد	دامنه	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	واریانس
هویت حرفه‌ای	پیش آزمون	حسابرس زیر نظر سازمان	۳۰	۳۰	۲۷	۵۷	۳/۴۰	۸۲۲/۷	۱۸۳/۶۱
		حسابرس خصوصی	۳۰	۵۸	۲۳	۸۱	۴۷/۴۸	۰۴۸/۱۲	۱۵۴/۱۴۵
	پس آزمون	حسابرس زیر نظر سازمان	۳۰	۳۶	۲۷	۶۳	۷۷/۴۴	۴۶۴/۸	۶۳۳/۷۱
		حسابرس خصوصی	۳۰	۵۹	۲۴	۸۳	۲۷/۵۲	۲۳۴/۱۱	۲۰۲/۱۲۶
	پیگیری	حسابرس زیر نظر سازمان	۳۰	۴۱	۲۸	۶۹	۰۷/۴۸	۲۴۵/۱۰	۹۶۱/۱۰۴
		حسابرس خصوصی	۳۰	۵۸	۲۵	۸۳	۵/۵۵	۶۰۲/۱۱	۶۰۳/۱۳۴

جدول (۳) نشان می‌دهد که میانگین و انحراف معیار نمره هویت حرفه‌ای، در مرحله پیش آزمون در گروه حسابرسان زیر نظر سازمان بترتیب (۴۰/۳ و ۷/۸۲۲) و در حسابرس خصوصی

و ۴۸/۴۷ و ۱۲/۰۴۸)، در مرحله پس آزمون در گروه حسابرسان زیر نظر سازمان (۴۴/۷۷ و ۸/۴۶۴) در گروه حسابرس خصوصی (۵۲/۲۷ و ۱۱/۲۳۴)، در مرحله پیگیری در حسابرسان زیر نظر سازمان (۴۸/۰۷ و ۱۰/۲۴۵) و در حسابرس خصوصی (۵۵/۵ و ۱۱/۶۰۲) می‌باشد.

نمودار (۳) میانگین متغیر هویت حرفه‌ای به تفکیک گروه حسابرس خصوصی و حسابرس سازمان



نمودار (۳) نشان می‌دهد که در هر سه مرحله میانگین متغیر اهمیت جایگاه صاحبکار نیز در گروه حسابرسان خصوصی بیشتر است.

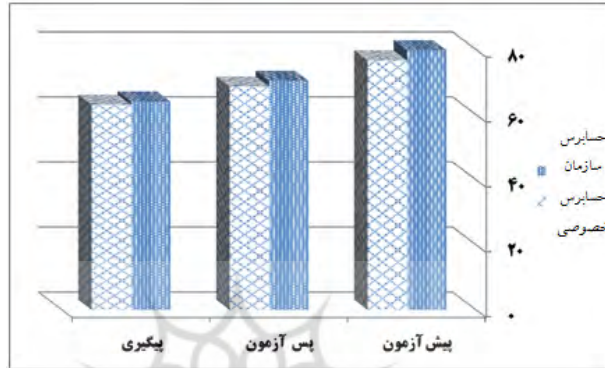
جدول (۴) شاخص‌های توصیفی متغیر تجربه حسابرس در آزمودنی‌های گروه‌های حسابرس خصوصی و حسابرسان شاغل در موسسه‌های خصوصی در مراحل پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری

متغیر	مرحله	اندازه	تعداد	دامنه	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	واریانس
تجربه حسابرس	پیش آزمون	حسابرس زیر نظر سازمان	۳۰	۳۲	۶۳	۹۵	۷۷/۷۹	۱۵۲/۷	۱۵۱/۵۱
		حسابرس خصوصی	۳۰	۲۴	۶۳	۸۷	۶۷/۷۶	۶۸۲/۶	۶۴۴/۴۴
	پس آزمون	حسابرس زیر نظر سازمان	۳۰	۴۴	۴۹	۹۳	۴/۷۰	۲۱۲/۱۲	۱۴۵/۱۴۹
		حسابرس خصوصی	۳۰	۳۳	۵۱	۸۴	۶۷/۶۸	۱۸۵/۸	۹۸۹/۶۶
	پیگیری	حسابرس زیر نظر سازمان	۳۰	۵۰	۴۰	۹۰	۶۴	۵۶۱/۱۶	۲۷۶/۲۷۴
		حسابرس خصوصی	۳۰	۳۶	۴۶	۸۲	۰۳/۶۳	۲۷۲/۱۱	۰۶۸/۱۲۷

جدول (۴) نشان می‌دهد که میانگین و انحراف معیار نمره تجربه حسابرس در مرحله پیش آزمون در گروه حسابرسان زیر نظر سازمان بترتیب (۷۹/۷۷ و ۷/۱۵۲) و در گروه حسابرسان

خصوصی (۷۶/۶۷ و ۶/۶۸۲)، در مرحله پس آزمون در گروه حسابداران زیر نظر سازمان (۷۰/۴ و ۱۲/۲۱۲) در گروه حسابداران خصوصی (۶۸/۶۷ و ۸/۱۸۵)، در مرحله پیگیری در گروه حسابداران زیر نظر سازمان (۶۴ و ۱۶/۵۶۱) و در گروه حسابداران خصوصی (۶۳/۰۳ و ۱۱/۲۷۲) می‌باشد.

نمودار (۴) میانگین متغیر تجربه حسابداران به تفکیک گروه حسابداران خصوصی و حسابداران زیر نظر سازمان



نمودار (۴) نشان می‌دهد که میانگین متغیر تصویر مثبت از صاحبکار گروه حسابداران خصوصی در مراحل آزمون به مقدار غیر محسوسی کمتر از این میانگین برای گروه حسابداران زیر نظر سازمان است.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این بخش ابتدا با استفاده از داده‌ها به بیان یافته‌های حاصل از آنها پرداخته و سپس از طریق تحلیل آن به بررسی فرضیات تحقیق می‌پردازیم. ابتدا به منظور بررسی تأثیر متغیرهای مستقل بر بردار متغیرهای وابسته از آزمون تحلیل واریانس چند متغیره (مانووا) استفاده می‌شود. برای این منظور متغیرهای اهمیت جایگاه صاحبکار، تصویر مثبت از صاحبکار به عنوان متغیرهای وابسته و متغیرهای گروه (کنترل و آزمایش) و هویت حرفه‌ای حسابداران (پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری) به عنوان متغیر مستقل و تجربه حسابداران به عنوان متغیر کنترلی (عوامل) در نظر گرفته می‌شوند. فرض رویکرد تحلیل واریانس چند متغیره این است که بردار متغیرهای وابسته از یک توزیع نرمال چند متغیره پیروی کرده و ماتریس واریانس در بین سلول‌هایی که بر اساس اثرات بین آزمودنی‌ها تشکیل شده‌اند، برابرند. این پیش فرض با استفاده از آزمون ام. باکس مورد بررسی قرار می‌گیرد (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۶).

جدول (۵) آزمون ام. باکس مربوط به بررسی پیش فرض یکسانی ماتریس‌ها

سطح معناداری	درجه آزادی		آماره آزمون F	آماره آزمون ام. باکس
	دوم	اول		
۰/۱۲۸	۳۰۳۰۶/۹۸۶	۶۶	۱/۲	۸۶/۶۶۹

با توجه به جدول (۵) چون سطح معناداری آزمون ام. باکس (۰/۱۲۸) بیشتر از مقدار خطای آزمون (۰/۰۵) است، در نتیجه شرط همگنی ماتریس‌ها پذیرفته می‌شود. پس ماتریس واریانس مشاهده شده متغیرهای وابسته در بین گروه‌های مختلف برابرند. در ادامه به بررسی معنی‌داری اثر هر متغیر مستقل و تعامل بین هر یک از آنها با استفاده از آزمون‌های چند متغیره می‌پردازیم. این آزمون‌ها شامل آزمون‌های اثر پیلائی، لاندای ویلکز، اثر هتلینگ و سرانجام بزرگ‌ترین ریشه روی می‌باشند. در بین این آزمون‌ها آزمون لاندای ویلکز معروفیت بیشتری دارد اما در عمل اثر پیلائی قدرتمندتر از سایر آزمون‌هاست.

جدول (۶) نتایج تحلیل واریانس چندمتغیری (مانووا)

اثر	نام آزمون	مقدار	آماره آزمون F	درجه آزادی فرضیه	درجه آزادی خطا	Sign	مجذور اتا
ضریب ثابت	آزمون اثر پیلائی	۱/۹۹۶۰	۱۴۴۰۶/۹۹۹	۳	۱۶۶	۱/۰۰۱۰	۰/۹۹۶
	آزمون لاندای ویلکز	۱/۰۰۴۰	۱۴۴۰۶/۹۹۹	۳	۱۶۶	۱/۰۰۱۰	۱/۹۹۶۰
	آزمون اثر هتلینگ	۲۶۰/۳۶۷	۱۴۴۰۶/۹۹۹	۳	۱۶۶	۱/۰۰۱۰	۱/۹۹۶۰
	آزمون بزرگ‌ترین ریشه روی	۲۶۰/۳۶۷	۱۴۴۰۶/۹۹۹	۳	۱۶۶	۱/۰۰۱۰	۱/۹۹۶۰
هویت حرفه‌ای حسابرسان	آزمون اثر پیلائی	۱/۱۸۱۰	۱۲/۲۶۰	۳	۱۶۶	۱/۰۰۱۰	۱/۱۸۱۰
	آزمون لاندای ویلکز	۱/۸۱۹۰	۱۲/۲۶۰	۳	۱۶۶	۱/۰۰۱۰	۱/۱۸۱۰
	آزمون اثر هتلینگ	۰/۲۲۲	۱۲/۲۶۰	۳	۱۶۶	۱/۰۰۱۰	۱/۱۸۱۰
	آزمون بزرگ‌ترین ریشه روی	۱/۲۲۲	۱۲/۲۶۰	۳	۱۶۶	۱/۰۰۱۰	۱/۱۸۱۰
تجربه حسابرسان	آزمون اثر پیلائی	۱/۶۱۸۰	۲۴/۸۷۷	۶	۳۳۴	۱/۰۰۱۰	۱/۳۰۹۰
	آزمون لاندای ویلکز	۱/۳۸۷۰	۳۳/۶۳۰	۶	۳۳۲	۱/۰۰۱۰	۱/۳۷۸۰
	آزمون اثر هتلینگ	۱/۵۷۳	۴۳/۲۵۸	۶	۳۳۰	۱/۰۰۱۰	۱/۴۴۰۰
	آزمون بزرگ‌ترین ریشه روی	۱/۵۶۵	۸۷/۱۴۳	۳	۱۶۷	۱/۰۰۱۰	۱/۶۱۰۰

اثر	نام آزمون	مقدار	آماره آزمون F	درجه آزادی فرضیه	درجه آزادی خطا	Sign	مجذور اتا
گروه	آزمون اثر پیلای	۱/۶۳۳۰	۹۵/۴۲۹	۳	۱۶۶	۱۰۰۱۰	۱/۶۳۳۰
	آزمون لاندای ویلکز	۱/۳۶۷۰	۹۵/۴۲۹	۳	۱۶۶	۱۰۰۱۰	۱/۶۳۳۰
	آزمون اثر هتلینگ	۱/۷۲۵	۹۵/۴۲۹	۳	۱۶۶	۱۰۰۱۰	۱/۶۳۳۰
	آزمون بزرگ‌ترین ریشه روی	۱/۷۲۵	۹۵/۴۲۹	۳	۱۶۶	۱۰۰۱۰	۱/۶۳۳۰
تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان و تجربه حسابرسان	آزمون اثر پیلای	۱/۰۱۱۰	۳/۰۵۰	۶	۳۳۴	۱۹۳۴۰	۱/۰۰۵۰
	آزمون لاندای ویلکز	۱/۹۸۹۰	۳/۰۳۰	۶	۳۳۲	۱۹۳۵۰	۱/۰۰۵۰
	آزمون اثر هتلینگ	۱/۰۱۱۰	۳/۰۱۰	۶	۳۳۰	۱۹۳۶۰	۱/۰۰۵۰
	آزمون بزرگ‌ترین ریشه روی	۱/۰۰۶۰	۳/۶۱۰	۳	۱۶۷	۱۷۸۱۰	۱/۰۰۶۰
تعامل تجربه حسابرسان و گروه	آزمون اثر پیلای	۱/۱۹۶۰	۱۳/۵۲۷	۳	۱۶۶	۱۰۰۱۰	۱/۱۹۶۰
	آزمون لاندای ویلکز	۱/۸۰۴۰	۱۳/۵۲۷	۳	۱۶۶	۱۰۰۱۰	۱/۱۹۶۰
	آزمون اثر هتلینگ	۱/۲۴۴۰	۱۳/۵۲۷	۳	۱۶۶	۱۰۰۱۰	۱/۱۹۶۰
	آزمون بزرگ‌ترین ریشه روی	۱/۲۴۴۰	۱۳/۵۲۷	۳	۱۶۶	۱۰۰۱۰	۱/۱۹۶۰
تعامل گروه و هویت حرفه‌ای حسابرسان	آزمون اثر پیلای	۱/۴۸۷۰	۱۷/۹۳۱	۶	۳۳۴	۱۰۰۱۰	۱/۲۴۴۰
	آزمون لاندای ویلکز	۱/۵۱۵۰	۲۱/۷۴۶	۶	۳۳۲	۱۰۰۱۰	۱/۲۸۲۰
	آزمون اثر هتلینگ	۱/۹۳۵۰	۲۵/۷۲۳	۶	۳۳۰	۱۰۰۱۰	۱/۳۱۹۰
	آزمون بزرگ‌ترین ریشه روی	۱/۹۳۰۰	۵۱/۷۶۷	۳	۱۶۷	۱۰۰۱۰	۱/۴۸۲۰
تعامل تجربه حسابرسان، گروه و هویت	آزمون اثر پیلای	۱/۰۰۶۰	۱/۱۶۳۰	۶	۳۳۴	۱۹۸۶۰	۱/۰۰۳۰
	آزمون لاندای ویلکز	۱/۹۹۴۰	۱/۱۶۲۰	۶	۳۳۲	۱۹۸۶۰	۱/۰۰۳۰
	آزمون اثر هتلینگ	۱/۰۰۶۰	۱/۱۶۱۰	۶	۳۳۰	۱۹۸۷۰	۱/۰۰۳۰
	آزمون بزرگ‌ترین ریشه روی	۱/۰۰۵۰	۱/۲۸۵۰	۳	۱۶۷	۱۸۳۶۰	۱/۰۰۵۰

همان‌طور که در جدول (۶) ملاحظه می‌شود، سطوح معنی‌داری همه‌ی آزمون‌ها بیانگر آن هستند که در سطح پنج درصد اثر تعامل تجربه حسابرسان و هویت حرفه‌ای حسابرسان و تعامل تجربه حسابرسان، گروه و هویت حرفه‌ای حسابرسان در مدل معنی‌دار نیستند. زیرا سطح معنی‌داری آنها بیش از خطای ۰/۰۵ به دست آمده است. بنابراین فرض وجود تعامل تجربه حسابرسان و هویت حرفه‌ای حسابرسان و تعامل تجربه حسابرسان، گروه و هویت حرفه‌ای حسابرسان در مدل

رد می‌شود. اما سایر اثرات در مدل معنی دار بوده و در مدل نقش داشته بنابراین حداقل بر یکی از متغیرهای وابسته تصویر مثبت صاحبکار و اهمیت جایگاه صاحبکار اثر معنی داری دارند. در این جدول مجذور اتا میزان تأثیر یا تفاوت هر متغیر بر متغیرهای وابسته را نشان می‌دهد. به عنوان مثال بر اساس آزمون اثر پیلای میزان تأثیر یا تفاوت هویت حرفه‌ای حسابرسان برابر با ۰/۳۰۹ می‌باشد؛ یعنی بر اساس این آزمون ۳۰/۹ درصد تفاوت‌های فردی در نمرات متغیرهای وابسته مربوط به هویت حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. با توجه به معنی داری اثرات بر حداقل یکی از متغیرهای وابسته مدل، برای بررسی تأثیر متغیرهای مستقل بر هر یک از متغیرهای تصویر مثبت صاحبکار و اهمیت جایگاه صاحبکار، در این مرحله از آزمون تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر استفاده می‌شود. در این تحلیل همانند قبل منظور از متغیر درون گروهی هویت حرفه‌ای حسابرسان با سه سطح پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری می‌باشد و دو متغیر بین گروهی مداخله و تجربه حسابرسان وجود دارد. ابتدا به بررسی تأثیر متغیر اهمیت جایگاه صاحبکاران پرداخته می‌شود. ابتدا لازم است فرض برابری ماتریس کواریانس در گروه‌های مختلف را مورد بررسی قرار گیرد. این فرض نیز با استفاده از آزمون ام. باکس مورد آزمون قرار می‌گیرد.

جدول (۷) آزمون ام. باکس مربوط به بررسی بیش فرض یکسانی ماتریس کواریانس برای متغیر اهمیت جایگاه صاحبکاران

سطح معناداری	درجه آزادی		آماره آزمون F	آماره آزمون ام. باکس
	دوم	اول		
۰/۰۰۱	۱۱۰۸۱/۸۱۶	۱۸	۴/۷۷۲	۹۵/۲۷۲

با توجه به جدول (۷) چون سطح معناداری آزمون ام. باکس (۰/۰۰۱) از مقدار خطای آزمون (۰/۰۵) کمتر است پس شرط همگنی ماتریس کواریانس پذیرفته نمی‌شود. بنابراین ماتریس کواریانس مشاهده شده در بین گروه‌های مختلف برابر نیست. اما از آنجاییکه در این پژوهش حجم نمونه در گروه‌های آزمایش و کنترل برابرند پس به نابرابری واریانس‌ها اعتنایی نمی‌شود. به طور مفروض شکل ماتریس واریانس-کواریانس متغیر وابسته باید کروی باشد. بنابراین در ادامه به بررسی فرض همانی بودن ماتریس کواریانس خطای مربوط به متغیرهای وابسته تبدیل شده نرمال پرداخته می‌شود. این فرض با استفاده از آزمون کرویت موشلی انجام می‌پذیرد. آزمون کرویت موشلی با استفاده از یک آزمون کرویت بر روی متغیر وابسته تبدیل شده نرمال، ساختار ماتریس واریانس-کواریانس را تایید و اثبات می‌کند.

جدول (۸) آزمون کرویت موشلی مربوط به بررسی فرض همانی بودن ماتریس کوواریانس برای متغیر اهمیت جایگاه صاحبکاران

آماره آزمون موشلی	آماره آزمون کای اسکوئر	درجه آزادی	سطح معناداری	گرینهاوس-گیسر	هیون فلت	حد پایین
۱۸۹۰۰	۶/۳۹۸	۲	۱/۰۴۱۰	۱/۹۰۱۰	۱/۹۷۹۰	۰/۵

با توجه به جدول (۸) سطح معناداری آزمون موشلی (۰/۰۴۱) کمتر از سطح معناداری ۰/۰۵ است. در نتیجه فرض صفر مبنی بر همخوانی ماتریس کوواریانس خطای مربوط به متغیرهای وابسته تبدیل شده نرمال با یک ماتریس همانی رد می‌شود. لذا نمی‌توان کرویت ماتریس واریانس-کوواریانس متغیر وابسته را پذیرفت. بنابراین به استفاده از آزمون‌های محافظه کار نیاز است. به این منظور از سه آزمون محافظه کار گرینهاوس-گیسر، هیون فلت و حد پایین استفاده می‌شود. جدول (۹) نتایج تصحیح شده را برای هر یک از آزمون‌های محافظه کار شامل گرینهاوس-گیسر، هیون فلت و حد پایین نشان می‌دهد. این نتایج آزمون‌های یک متغیره برای عامل‌های آزمودنی‌ها و روابط تقابلی بین آنها را نشان می‌دهد. ماتریس کوواریانس خطای مربوط به متغیرهای وابسته تبدیل شده نرمال باید با یک ماتریس همانی هم خوانی داشته باشد.

جدول (۹) آزمون‌های اثرات آزمودنی‌ها برای متغیر اهمیت جایگاه صاحبکاران

منبع تغییرات	آزمون	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره آزمون	سطح معناداری	مجذور اتا
هویت حرفه‌ای حسابرسان	پذیرش کرویت	۶۵۵۳/۱۱۱	۲	۳۲۷۶/۹۰۶	۸۸۸/۷	۰/۰۰۱	۰/۹۴۱
	گرینهاوس-گیسر	۶۵۵۳/۱۱۱	۱/۸۰۲	۳۶۳۶/۷۷۹	۸۸۸/۷	۰/۰۰۱	۰/۹۴۱
	هیون فلت	۶۵۵۳/۱۱۱	۱/۹۵۸	۳۳۴۷/۰۰۶	۸۸۸/۷	۱/۰۰۱۰	۰/۹۴۱
	حد پایین	۶۵۵۳/۱۱۱	۱	۶۵۵۳/۱۱۱	۸۸۸/۷	۰/۰۰۱	۰/۹۴۱
تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان و گروه	پذیرش کرویت	۴۲۲۱/۳	۲	۲۱۱۰/۶۵	۵۷۲/۴۱	۰/۰۰۱	۰/۹۱۱
	گرینهاوس-گیسر	۴۲۲۱/۳	۱/۸۰۲	۲۳۴۲/۴۴۴	۵۷۲/۴۱	۰/۰۰۱	۰/۹۱۱
	هیون فلت	۴۲۲۱/۳	۱/۹۵۸	۲۱۵۵/۸۰۲	۵۷۲/۴۱	۰/۰۰۱	۰/۹۱۱
	حد پایین	۴۲۲۱/۳	۱	۴۲۲۱/۳	۵۷۲/۴۱	۰/۰۰۱	۰/۹۱۱

منبع تغییرات	آزمون	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره آزمون	سطح معناداری	مجذورات
تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان و تجربه حسابرسان	پذیرش کرویت	۳۵/۰۳۳	۲	۱۷/۵۱۷	۴/۷۵۱	۰/۰۱۰	۰/۰۷۸
	گرینهاوس-گیسر	۳۵/۰۳۳	۱/۸۰۲	۱۹/۴۴۰	۴/۷۵۱	۰/۰۱۳	۰/۰۷۸
	هیون فلت	۳۵/۰۳۳	۱/۹۵۸	۱۷/۸۹۱	۴/۷۵۱	۰/۰۱۱	۰/۰۷۸
	حد پایین	۳۵/۰۳۳	۱	۳۵/۰۳۳	۴/۷۵۱	۰/۳۴	۰/۰۷۸
تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان، تجربه حسابرسان و گروه	پذیرش کرویت	۱۴/۲۱۱	۲	۷/۱۰۶	۱/۹۲۷	۰/۱۵۰	۰/۰۳۳
	گرینهاوس-گیسر	۱۴/۲۱۱	۱/۸۰۲	۷/۸۸۶	۱/۹۲۷	۰/۱۵۵	۰/۰۳۳
	هیون فلت	۱۴/۲۱۱	۱/۹۵۸	۷/۲۵۸	۱/۹۲۷	۰/۱۵۱	۰/۰۳۳
	حد پایین	۱۴/۲۱۱	۱	۱۴/۲۱۱	۱/۹۲۷	۰/۱۷۱	۰/۰۳۳

ردیف مربوط به پذیرش کرویت نشان می‌دهد که در سطح ۰/۰۵ به جز در مورد تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان، تجربه حسابرسان و گروه که فرض مربوط به ماتریس واریانس-کوواریانس آنها تایید نمی‌شود، در مورد سایر اثرات این فرض تایید شده است. در اینجا برای تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان، تجربه حسابرسان و گروه چون فرض ماتریس واریانس-کوواریانس مورد تایید قرار نگرفت، باید از یکی از ۳ آزمون کرویت دیگر استفاده کرد. کل تغییرات در ۵ منبع نشان داده شده است. در این جدول ملاحظه می‌شود که در سطح ۰/۰۵ اثر هویت حرفه‌ای حسابرسان در مدل معنادار است. یعنی میزان اهمیت هویت حرفه‌ای حسابرسان در اهمیت جایگاه صاحبکار مختلف متفاوت است. همچنین تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان و گروه معنادار بوده است. اما سطوح معنی‌داری همه‌ی آزمون‌ها بیانگر آن هستند که در سطح کوچکتر از پنج درصد تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان، تجربه حسابرسان و گروه در مدل نقش ندارند. برای این جدول نیز مقادیر ستون مجذور اتا همانند قبل تفسیر می‌شود. جدول (۱۰) نتایج مربوط به معنی‌داری یا عدم معنی‌داری کل مدل و همچنین تأثیر جداگانه متغیرهای مستقل هویت حرفه‌ای حسابرسان و گروه بر متغیر وابسته اهمیت جایگاه صاحبکار را نشان می‌دهد.

جدول (۱۰) آزمون‌های اثرات بین آزمودنی‌ها برای متغیر اهمیت جایگاه صاحبکار

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره آزمون F	سطح معنی داری	مجذور اتا
ضریب ثابت	۸۹۲۶۷۲/۰۸۹	۱	۸۹۲۶۷۲/۰۸۹	۸۹۴۸/۳۱	۰/۰۰۱	۰/۹۹۴
گروه	۹۱۵۹/۲	۱	۹۱۵۹/۲	۹۱/۸۱۴	۰/۰۰۱	۰/۶۲۱
تجربه حسابرسان	۱۶۸/۲	۱	۱۶۸/۲	۱/۶۸۶	۰/۱۹۹	۰/۰۲۹
تعامل تجربه حسابرسان و گروه	۱۲۹۰/۶۸۹	۱	۱۲۹۰/۶۸۹	۱۲/۹۳۸	۰/۰۰۱	۱/۱۸۸۰
خطا	۵۵۸۶/۴۸۹	۵۶	۹۹/۷۵۹	-----	-----	-----

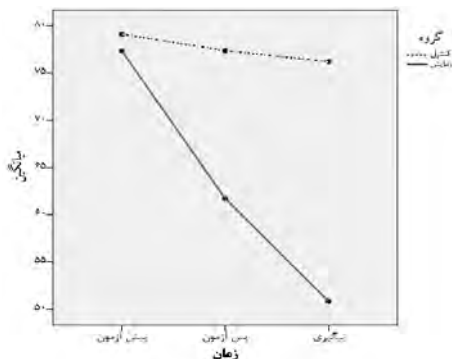
با توجه به جدول (۱۰) سطح معناداری متغیر گروه از ۰/۰۵ کوچکتر است. بنابراین متغیر گروه اثر معنی داری بر میانگین نمره اهمیت جایگاه صاحبکار دارد. اما سطح معناداری متغیر تجربه حسابرسان بزرگتر از ۰/۰۵ بوده و در نتیجه میانگین نمره اهمیت جایگاه صاحبکار از نظر تجربه حسابرسان یکسان است. پس متغیر تجربه حسابرسان اثر معنی داری بر میانگین نمره اهمیت جایگاه صاحبکار ندارد. در مورد اثر تعاملی دو متغیر تجربه حسابرسان و گروه نیز با توجه به سطح کوچکتر از ۰/۰۵ نشان دهنده‌ی عدم معنی داری اثر تعاملی آنها می‌باشد. در این جدول مجذور اتا میزان تأثیر یا تفاوت هر متغیر بر متغیر وابسته اهمیت جایگاه صاحبکار را نشان می‌دهد. چون تأثیر یا تفاوت متغیر گروه برابر با ۰/۶۲۱ می‌باشد؛ یعنی ۶۲/۱ درصد تفاوت‌های فردی حسابرسان در نمرات متغیر وابسته اهمیت جایگاه صاحبکار مربوط به متغیر مستقل گروه می‌باشد. با توجه به جدول (۱۰) چون متغیر گروه بر میانگین نمره اهمیت جایگاه صاحبکار اثر معنی داری دارد پس میانگین نمره اهمیت جایگاه صاحبکار در دو گروه کنترل و آزمایش حسابرسان متفاوت است. همچنین معنی داری تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان و گروه روی متغیر اهمیت جایگاه صاحبکار در جدول (۱۰) به این معنی است که در اهمیت جایگاه صاحبکار رفتار گروه‌ها در زمان‌های مختلف متفاوت‌اند. بنابراین جهت بررسی این مطلب که اختلاف میانگین نمره اهمیت جایگاه صاحبکار در گروه‌ها (کنترل و آزمایش) در کدامیک از زمان‌ها (پیش‌آزمون، پس‌آزمون و یا پیگیری) است، لازم است برای هر یک از این زمان‌ها از آزمون تعقیبی LSD (آزمون t برای دو گروه مستقل) استفاده شود. به منظور تحلیل LSD ابتدا لازم است پیش فرض برابری واریانس گروه‌ها مورد بررسی قرار گیرد. اما با توجه به بررسی تساوی کواریانس در روش چندمتغیره، بررسی این پیش فرض لزومی ندارد. اکنون به بررسی آزمون تعقیبی می‌پردازیم. در ادامه نتایج سه آزمون تعقیبی در قالب یک جدول ارائه شده‌اند.

جدول (۱۱) مقایسه میانگین اهمیت جایگاه صاحبکاران در دو گروه کنترل و آزمایش به تفکیک سطوح هویت حرفه‌ای حساب‌رسان بر اساس آزمون LSD

زمان	گروه	میانگین	اختلاف میانگین	آماره آزمون t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین	
							حد پایین	حد بالا
پیش آزمون	کنترل	۷۹/۱	۱/۷۶۷	۱۹۷۲۰	۵۸	۳۳۵۰	-۱/۸۷۲	۵/۴۰۶
	آزمایش	۷۷/۳۳						
پس آزمون	کنترل	۷۷/۳۷	۱۵/۶۶۷	۹/۰۰۹	۵۸	۰/۰۰۱	۱۲/۱۸۵	۱۹/۱۴۸
	آزمایش	۶۱/۷						
پیگیری	کنترل	۷۶/۲	۲۵/۳۶۷	۱۶/۷۲۶	۵۸	۰/۰۰۱	۲۲/۳۳۱	۲۸/۴۰۲
	آزمایش	۵۰/۸۳						

با توجه به جدول (۱۱) بر اساس آزمون تعقیبی LSD و سطح پنج درصد در پیش آزمون بین میانگین نمره اهمیت جایگاه صاحبکار در گروه‌های مختلف اختلاف معناداری وجود ندارد (سطح معناداری برابر ۰/۳۳۵). اما در پس آزمون و پیگیری میانگین نمره اهمیت جایگاه صاحبکار در دو گروه کنترل و آزمایش اختلاف معناداری دارند (سطوح معناداری ۰/۰۰۱). همچنین با توجه به ستون مربوط به فاصله اطمینان ۹۵ درصدی اختلاف میانگین دو گروه (و یا ستون اختلاف میانگین‌ها) ملاحظه می‌شود که در هر یک از زمان‌های پس آزمون و پیگیری اختلاف میانگین نمره اهمیت جایگاه صاحبکار بین دو گروه کنترل و آزمایش مثبت بوده است (چون در این زمان‌ها حد بالا و پایین فاصله اطمینان ۹۵ درصدی و یا اختلاف میانگین‌ها مثبت‌اند). بنابراین در این زمان‌ها میانگین نمره اهمیت جایگاه صاحبکار در گروه کنترل به طور معناداری بیش از گروه آزمایش می‌باشد. در ادامه به بررسی نمودار اثرات تعاملی بین متغیرهای گروه و هویت حرفه‌ای حساب‌رسان نیز پرداخته می‌شود.

نمودار (۵) میانگین متغیر اهمیت جایگاه صاحبکار در ترکیب‌های مختلف گروه و هویت حرفه‌ای حساب‌رسان



زمانی که در نمودارهای ترکیب دو عامل خطوط موازی هم باشند می‌توانیم قضاوت نمود که تعامل کمی بین عامل‌ها وجود دارد. بنابراین به طور شهودی چون در نمودار (۵) خطوط موازی هم رسم نشده‌اند پس تعامل بین گروه و هویت حرفه‌ای حسابرسان در مدل معنی‌دار است، که این مطلب نتایج جدول (۹) را نیز تایید می‌کند. حال به بررسی متغیر تصویر مثبت صاحبکاران پرداخته می‌شود. طبق معمول ابتدا آزمون ام. باکس انجام و نتایج حاصل از آن تحلیل می‌شود.

جدول (۱۲) آزمون ام. باکس مربوط به بررسی پیش فرض یکسانی ماتریس واریانس برای متغیر تصویر مثبت صاحبکار

سطح معناداری	درجه آزادی		آماره آزمون F	آماره آزمون ام. باکس
	دوم	اول		
۰/۰۰۱	۱۱۰۸۱/۸۱۶	۱۸	۴/۴۰۷	۸۷/۹۷۶

شرط همگنی ماتریس واریانس پذیرفته نیست اما در اینجا نیز به این مطلب اعتنایی نمی‌شود. در جدول (۱۳) به بررسی فرض همانی بودن ماتریس واریانس خطای مربوط به متغیرهای وابسته تبدیل شده نرمال نیز می‌پردازیم.

جدول (۱۳) آزمون کرویت موشلی مربوط به بررسی فرض همانی بودن ماتریس واریانس در متغیر تصویر مثبت صاحبکار

حد پایین	هیون فلت	گرینه‌هاوس - گیسر	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون کای اسکوئر	آماره آزمون موشلی
۰/۵	۰/۸۰۴	۰/۷۴۷	۰/۰۰۱	۳	۷۳۱/۲۲	۰/۶۶۱

در جدول (۱۳) سطح معناداری آزمون موشلی (۰/۰۰۱) از سطح معناداری ۰/۰۵ کمتر بوده و در نتیجه فرض همخوانی ماتریس کوواریانس خطای مربوط به متغیرهای وابسته تبدیل شده نرمال با یک ماتریس همانی رد می‌شود. بنابراین از سه آزمون محافظه کار گرینه‌هاوس-گیسر، هیون فلت و حد پایین استفاده می‌شود. نتایج تصحیح شده برای هر یک از آزمون‌های محافظه کار در جدول (۱۴) نشان داده شده است.

جدول (۱۴) آزمون‌های اثرات آزمودنی‌ها برای متغیر تصویر مثبت صاحبکار

منبع تغییرات	آزمون	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	آماره آزمون	سطح معناداری	مجذورات انا
هویت حرفه‌ای حسابرسان	پذیرش کروییت	۱۶۵۰/۳۱۱	۲	۸۲۵/۱۵۶	۴۹۲/۹۸۱	۰/۰۰۱	۰/۸۹۸
	گرینهاوس-گیسر	۱۶۵۰/۳۱۱	۱/۴۹۴	۱۱۰۴/۴۹۲	۴۹۲/۹۸۱	۰/۰۰۱	۰/۸۹۸
	هیون فلت	۱۶۵۰/۳۱۱	۱/۶۰۸	۱۰۲۶/۲۴۸	۴۹۲/۹۸۱	۰/۰۰۱	۰/۸۹۸
	حد پایین	۱۶۵۰/۳۱۱	۱/۰۰۰	۱۶۵۰/۳۱۱	۴۹۲/۹۸۱	۰/۰۰۱	۰/۸۹۸
تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان و گروه	پذیرش کروییت	۱۰۲۷/۷۷۸	۲	۵۱۳/۸۸۹	۳۰۷/۰۱۸	۰/۰۰۱	۰/۸۴۶
	گرینهاوس-گیسر	۱۰۲۷/۷۷۸	۱/۴۹۴	۶۸۷/۸۵۳	۳۰۷/۰۱۸	۰/۰۰۱	۰/۸۴۶
	هیون فلت	۱۰۲۷/۷۷۸	۱/۶۰۸	۶۳۹/۱۲۵	۳۰۷/۰۱۸	۰/۰۰۱	۰/۸۴۶
	حد پایین	۱۰۲۷/۷۷۸	۱	۱۰۲۷/۷۷۸	۳۰۷/۰۱۸	۰/۰۰۱	۰/۸۴۶
تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان و تجربه حسابرسان	پذیرش کروییت	۴/۹۳۳	۲	۲/۴۶۷	۱/۴۷۴	۰/۲۳۳	۰/۰۲۶
	گرینهاوس-گیسر	۴/۹۳۳	۱/۴۹۴	۳/۳۰۲	۱/۴۷۴	۰/۲۳۵	۰/۰۲۶
	هیون فلت	۴/۹۳۳	۱/۶۰۸	۳/۰۶۸	۱/۴۷۴	۰/۲۳۵	۰/۰۲۶
	حد پایین	۴/۹۳۳	۱	۴/۹۳۳	۱/۴۷۴	۰/۲۳۰	۰/۰۲۶
تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان، تجربه حسابرسان و گروه	پذیرش کروییت	۵/۵۱۱	۲	۲/۷۵۶	۱/۶۴۶	۰/۱۹۷	۰/۰۲۹
	گرینهاوس-گیسر	۵/۵۱۱	۱/۴۹۴	۳/۶۸۸	۱/۶۴۶	۰/۲۰۴	۰/۰۲۹
	هیون فلت	۵/۵۱۱	۱/۶۰۸	۳/۴۲۷	۱/۶۴۶	۰/۲۰۳	۰/۰۲۹
	حد پایین	۵/۵۱۱	۱	۵/۵۱۱	۱/۶۴۶	۰/۲۰۵	۰/۰۲۹

جدول (۱۴) مشخص کرد که در سطح ۰/۰۵ به جز در مورد اثر همزمان هویت حرفه‌ای حسابرسان و تجربه حسابرسان و تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان، تجربه حسابرسان و گروه در مورد سایر اثرات این فرض (کروییت) تایید شده است. پس لازم است برای اثر همزمان هویت حرفه‌ای حسابرسان و تجربه حسابرسان و تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان، تجربه حسابرسان و گروه از یکی از ۳ آزمون کروییت دیگر استفاده شود. طبق جدول سطح معنی داری زمان در هر ۴ آزمون کمتر از خطای ۰/۰۵ است. بنابراین بین میانگین نمره تصویر مثبت صاحبکار در زمان‌های مختلف (پیش آزمون، پس آزمون و پیگیری) تفاوت معنی داری وجود دارد. به همین ترتیب تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان و گروه نیز معنا دار است. اما در مورد متغیرهای هویت حرفه‌ای حسابرسان و

تجربه حسابرسان و همچنین هویت حرفه‌ای حسابرسان، تجربه حسابرسان و گروه به طور همزمان و تعاملی بر میانگین نمره تصویر مثبت صاحبکاران تأثیری ندارند. جدول (۱۵) نتایج مربوط به معنی داری یا عدم معنی داری کل مدل و همچنین تأثیر جداگانه متغیرهای مستقل جنسیت و گروه بر متغیر وابسته تصویر مثبت صاحبکاران را نشان می‌دهد.

جدول (۱۵) آزمون‌های اثرات بین آزمودنی‌ها برای متغیر تصویر مثبت صاحبکار

منبع تغییرات	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره آزمون F	سطح معنی داری	مجدوراتا
ضریب ثابت	۳۳۹/۴۱۸۶۶۵	۱	۴۱۸۶۶۵/۳۳۹	۱۵۰۱/۶۳۱	۱/۰۰۱۰	۰/۹۴۶
گروه	۶۰۶/۱۳۱۷	۱	۱۳۱۷/۶۰۶	۴/۷۲۶	۱/۰۳۴۰	۰/۰۷۸
تجربه حسابرسان	۰۵۰/۲۶۶۸	۱	۲۶۶۸/۰۵	۹/۵۷	۱/۰۰۳۰	۰/۱۴۶
تعامل تجربه حسابرسان و گروه	۸۰۶/۵۱۶	۱	۵۱۶/۸۰۶	۱/۸۵۴	۱/۱۷۹۰	۰/۰۳۲
خطا	۲/۱۵۶۱۳	۵۶	۲۷۸/۸۰۷	-----	-----	-----

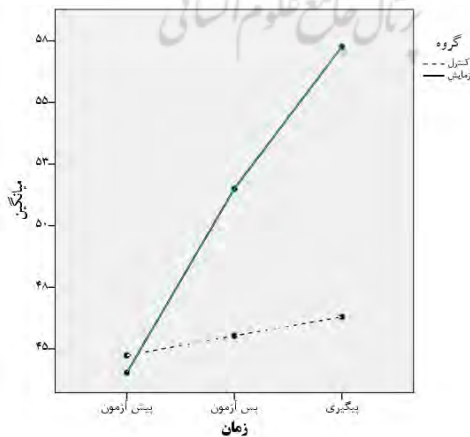
با توجه به جدول (۱۵) چون سطح معناداری اثر تعاملی تجربه حسابرسان و گروه از ۰/۰۵ بیشتر است پس این متغیر اثر معنی داری بر میانگین نمره تصویر مثبت صاحبکار ندارد. ولی سطح معناداری متغیرهای گروه و تجربه حسابرسان کوچکتر از ۰/۰۵ است (سطوح معناداری به ترتیب برابر ۰/۰۳۴ و ۰/۰۰۳). پس می‌توان بیان نمود متغیرهای گروه و تجربه حسابرسان معنی دار می‌باشد. در نتیجه میانگین نمره تصویر مثبت صاحبکار در بین حسابرسان دو گروه و همچنین بین تجربه حسابرسان متفاوت است. با توجه به جدول (۱۵) چون متغیر گروه بر نمره تصویر مثبت صاحبکار اثر معنی داری دارد، بنابراین در سطح پنج درصد میانگین تصویر مثبت صاحبکار در بین حسابرسان دو گروه کنترل و آزمایش یکسان نیست. اما بر اساس جدول (۱۵) برای متغیر تصویر مثبت تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان و گروه نیز معنی دار است. به این معنی که برای متغیر تصویر مثبت صاحبکار، رفتار گروه‌ها در زمان‌های مختلف متفاوت‌اند. پس برای هر یک از این زمان‌ها از آزمون تعقیبی LSD استفاده می‌شود. همانند قبل بررسی پیش فرض برابری واریانس گروه‌ها نیز لازم نیست.

جدول (۱۶) مقایسه میانگین نمره تصویر مثبت صاحبکاران در دو گروه به تفکیک سطوح هویت حرفه‌ای حسابرسان بر اساس آزمون LSD

زمان	گروه	میانگین	اختلاف میانگین	آماره آزمون t	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای اختلاف میانگین	
							حد پایین	حد بالا
پیش آزمون	کنترل	۴۴/۷۳	/۷۰	۱۲۴۷۰	۵۸	۰/۱۰۶	۶/۳۶۹	-۴/۹۶۹
	آزمایش	۴۴/۰۳						
پس آزمون	کنترل	۴۵/۵۳	-۵/۹۶۷	-۲/۲۶۳	۵۸	۰/۰۲۷	-۰/۶۸۹	-۱۱/۲۴۴
	آزمایش	۵۱/۵۰						
پیگیری	کنترل	۴۶/۳۰	-۱۰/۹۶۷	-۴/۱۸۶	۵۸	۰/۰۰۱	-۵/۷۲۲	-۱۶/۲۱۱
	آزمایش	۵۷/۲۷						

با توجه به جدول (۱۶) بر اساس آزمون تعقیبی LSD و در سطح پنج درصد در پیش آزمون بین میانگین نمره تصویر مثبت صاحبکار در گروه‌های مختلف اختلاف معناداری وجود ندارد (سطح معناداری برابر ۰/۱۰۶). اما در پس آزمون و همچنین پیگیری میانگین نمره تصویر مثبت صاحبکار در دو گروه کنترل و آزمایش اختلاف معناداری دارند (سطوح معناداری به ترتیب برابر ۰/۰۲۷ و ۰/۰۰۱) همچنین با توجه به فاصله اطمینان ۹۵ درصد برای اختلاف میانگین دو گروه ملاحظه می‌شود که در پس آزمون و پیگیری اختلاف میانگین نمره تصویر مثبت صاحبکار دو گروه منفی بوده است (زیرا حد بالا و پایین فاصله اطمینان یا اختلاف میانگین‌ها منفی‌اند). بنابراین در زمان‌های پس آزمون و پیگیری میانگین نمره تصویر مثبت صاحبکار در گروه آزمایش به طور معناداری بیش از گروه کنترل می‌باشد.

نمودار (۶) میانگین متغیر تصویر مثبت صاحبکار در ترکیب‌های مختلف گروه و هویت حرفه‌ای حسابرسان



اکنون با استفاده از یافته‌ها به بررسی درستی فرضیات پژوهش می‌پردازیم.
فرضیه اول: هویت حرفه‌ای حسابرسان بر افزایش اهمیت جایگاه صاحبکار در بازار رقابتی تأثیر گذار است.

با استناد به جداول (۹)، (۱۰) و (۱۱) مشخص شد با استفاده از تحلیل واریانس اندازه‌های مکرر، متغیر گروه و همچنین تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان و گروه بر میانگین نمره اهمیت جایگاه صاحبکار اثر معنی‌داری دارند. از طرفی بر اساس آزمون‌های تعقیبی LSD انجام شده که نتایج آن در جدول (۱۱) ثبت شده‌اند در پیش آزمون بین میانگین نمره اهمیت جایگاه صاحبکار در گروه‌های کنترل و آزمایش اختلاف معناداری وجود ندارد اما در هر یک از هویت‌های حرفه‌ای پس آزمون و پیگیری میانگین نمره اهمیت جایگاه صاحبکار در گروه آزمایش به طور معناداری بیشتر از گروه کنترل می‌باشد. در نتیجه فرضیه اول مبنی بر اینکه هویت حرفه‌ای حسابرسان بر افزایش اهمیت جایگاه صاحبکار در بازار رقابتی تأثیر گذار است، تایید می‌شود.

فرضیه دوم: هویت حرفه‌ای حسابرسان بر تصویر مثبت صاحبکار در بازار رقابتی، تأثیر گذار است.

سرانجام با توجه به جداول (۱۴)، (۱۵) و (۱۶) متغیر گروه و همچنین تعامل هویت حرفه‌ای حسابرسان و گروه بر میانگین نمره تصویر مثبت صاحبکار نیز اثر معنی‌داری دارند. از طرفی بر اساس آزمون تعقیبی LSD انجام شده که نتایج آن در جدول (۱۶) آمده است مشخص شد که در پیش آزمون بین میانگین نمره تصویر مثبت صاحبکار در گروه‌های مختلف اختلاف معناداری وجود ندارد اما در پس آزمون و پیگیری میانگین نمره تصویر مثبت صاحبکار در گروه آزمایش به طور معناداری بیش از گروه کنترل است. در نتیجه فرضیه دوم مبنی بر اینکه هویت حرفه‌ای حسابرسان بر تصویر مثبت صاحبکار در بازار رقابتی، تأثیر گذار است، تایید می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

هویت حرفه‌ای حسابرسان به عنوان یکی از مباحث مورد توجه پژوهشگران بدلیل تغییر رویکردهای پژوهشی به سمت روانشناختی و شناخت بیشتر کارکردهای ذهنی حسابرسان امروزه بسیار حائز اهمیت فراوانی است. هویت حرفه‌ای به معنای پذیرش و باورهای حرفه‌ای و تخصصی است که به ارتقای سطح کیفیت گزارشگری صورت‌های مالی شرکت‌ها کمک می‌نماید (اسوانبرگ و اوهمن، ۲۰۱۵: ۳۹۶). نقش حرفه‌ای حسابرسان در زمینه توسعه‌ی توانمندی‌های تخصصی شرکت‌ها و صاحبکاران می‌تواند نقش قابل توجهی در ایجاد رقابت‌های کارآمد در بازار می‌شود. در واقع وجود هویت حرفه‌ای حسابرسان با اتکا به صلاحیت و رفتارهای حرفه‌ای می‌تواند به ارائه‌ی اطلاعات قابل اتکایی برای سهامداران کمک کننده باشد و می‌تواند در ایجاد تصویر مثبت صاحبکاران در یک بازار رقابتی بسیار مثر ثمر باشد. در واقع هدف این پژوهش بررسی تأثیر هویت حرفه‌ای حسابرسان بر ماهیت رقابتی صاحبکاران با توجه به نقش تجربه حسابرسان می‌باشد. در این پژوهش دو گروه از حسابرسان شاغل زیر نظر سازمان و حسابرسان شاغل در موسسه‌های

خصوصی برای ایجاد ادراک بیشتر در راستای ماهیت پژوهش در این تحقیق مشارکت نموده اند. بر اساس نتیجه‌ی فرضیه اول پژوهش مشخص گردید، هویت حرفه‌ای حسابرسان بر افزایش اهمیت جایگاه صاحبکار در بازار رقابتی تأثیر گذار است. در تحلیل نتیجه‌ی این فرضیه باید بیان نمود، هویت حرفه‌ای حسابرسان به دلیل ایجاد شفافیت بیشتر در عملکردهای مالی شرکت‌ها می‌تواند نقش قابل توجهی در ارتقای سطح جایگاه صاحبکار در یک بازار رقابتی گردد. در واقع هویت حرفه‌ای حسابرسان باعث می‌گردد رفتارهای حرفه‌ای حسابرسان مبتنی بر استقلال بیشتر تقویت گردد، و فشار زمانی برای رسیدگی صورت‌های مالی باعث کاهش کیفیت بررسی‌های صورت‌های مالی نگردد و ریسک ناشی از عدم تقارن اطلاعاتی کاهش یابد و برای صاحبکاران ارزش بیشتر در راستای موقعیت و جایگاه رقابتی آن‌ها ایجاد گردد و به آن‌ها کمک نماید تا در تدوین استراتژی‌های خود از این خدمات تخصصی و مشاوره‌ای به بهترین شکل ممکن برای تقویت و تحکیم جایگاه خود در بازار استفاده نمایند و این موضوع ایجاد اطمینان و اعتماد بیشتر در بازار سرمایه برای شرکت‌ها منجر گردد و تا این نوع از صاحبکاران کمتر با محدودیت‌های مالی مواجه شوند و بتوانند برای سرمایه‌گذاری در پروژه‌های آتی خود به بهترین شکل ممکن استفاده نمایند. نتیجه‌ی این فرضیه با تحقیق تاجفل و تورنر (۱۹۸۵)؛ اسوانبرگ و اوهام (۲۰۱۳) و استفانیک و همکاران (۲۰۱۲) که نتیجه‌ی این فرضیه را تأیید می‌نماید، مطابقت دارد. در تحلیل نتیجه‌ی فرضیه دوم پژوهش نیز باید بیان نمود، هویت حرفه‌ای حسابرسان در راستای عملکردهای رفتاری و اخلاقی باعث می‌گردد تصویر مثبتی از صاحبکاران در بازار رقابتی ایجاد گردد. در واقع هویت‌های حرفه‌ای به آن‌ها کمک می‌کند تا از نظر رفتاری شرکت را در بین سایر رقبا بدلیل ارتقای سطح شفافیت‌های بیشتر دارای تصویر مثبت تری از نظر جایگاه ذهنی سهامداران و سرمایه‌گذاران نمایند و جذابیت بیشتری به عنوان یک برند برای انتخاب سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه برایشان ایجاد نمایند. در واقع هویت‌های حرفه‌ای حسابرسان باعث می‌شود حسابرسان مسئولانه در مورد عملکردهای مالی شرکت‌ها بررسی نمایند و نقاط ابهام برانگیز مالی شرکت‌ها را با همکاری صاحبکاران حل نمایند و از طریق ارائه‌ی مشاوره‌های تخصصی به صاحبکاران شرکت‌ها کمک می‌کنند تا استراتژی‌های بهتری از نظر عملکردی در بازار اتخاذ کنند این موضوع ضمن اینکه ریسک شرکت‌ها را کاهش می‌دهد بدلیل تعامل صاحبکاران با حسابرسان در ارائه‌ی اطلاعات کافی در راستای هویت حرفه‌ای حسابرسان برای ارتقای سطح کیفیت گزارشگری مالی باعث می‌شود ذهنیت‌های مثبتی از صاحبکار در بازار ایجاد شود و به تقویت موقعیت رقابتی این دسته از صاحبکاران در بازار سرمایه کمک شایان توجهی می‌نماید. نتیجه‌ی این فرضیه با تحقیق شافر و وانگ (۲۰۱۰)؛ هاسلام (۲۰۰۱) و تاجفل و تورنر (۱۹۸۵) که نتیجه‌ی این فرضیه را تأیید می‌نماید مطابقت دارد.

۱. بر اساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، صاحبکاران در راستای استراتژی‌های رقابتی و تئوری‌هایی همچون تئوری علامت‌دهی و تئوری تقارن اطلاعاتی تلاش نمایند تا از طریق بکارگیری حسابرسان دارای هویت‌های حرفه‌ای در بازار حسابرسان، به عملکردهای مالی

خود انسجام و محتوی اطلاعاتی بیشتر بدهند و سطح شفافیت خود را ارتقا بخشند، تا از این طریق بتوانند از فرصت‌های ایجاد شده بر این مبنای بازار سرمایه به بهترین شکل ممکن استفاده نمایند. در واقع شرکت‌ها باید از طریق تیم‌های مرزگستر عملکردهای حسابرسان دارای شهرت حسابرسی را در بازار سرمایه مورد ارزیابی قرار دهند و مشخص نمایند چه حسابرسانی توانمندی لازم برای ارتقای سطح عملکردهای شرکت‌ها می‌تواند ارائه دهد. پیشنهاد می‌شود، شرکت‌ها از طریق تهیه چک لیست‌های اولویت‌بندی شده، معیارهای مورد نظر خود را برای انتخاب یک حسابرس توانمند تعیین نمایند، سپس براساس اطلاعات جمع‌آوری شده از حسابرسان متعهد زیر نظر سازمان و یا موسسات خصوصی، اقدام به تحلیل هر یک از ویژگی‌های حسابرسان نمایند، تا از این طریق همراستایی مناسبی بین واقعیت‌های شرکت، استراتژی‌ها و بازار رقابتی برای شرکت‌ها ایجاد گردد.

۲. از طرف دیگر فقدان برخی از آیین‌نامه‌ها و قوانین نظارتی بر رعایت مذاکرات بین حسابرسان با صاحبکاران و شکاف استانداردهای لازم در تعیین زمان حسابرسی یک شریک حسابرس، می‌تواند دلیلی بر نبود چارچوب‌های منسجم در انتخاب حسابرسان باشد. به عبارت دیگر، گرچه استانداردهای نظارتی ممکن است برای تعیین زمان حسابرسی تدوین شده باشد، اما دور زدن قوانین و پیدا کردن راه کارهای دور زدن قانون از جانب حسابرسان، باعث می‌گردد ریسک حسابرسی افزایش یابد و این موضوع حتی می‌تواند به وضعیت رقابتی شرکت‌ها و تصویر مثبت صاحبکاران در بازار سرمایه لطمه وارد نماید. لذا تیم‌های تحقیقاتی سازمان یافته وابسته به نهادهای نظارتی همچون دیوان محاسبات می‌بایست با ورود به بازار حسابرسی، هر گونه راه کار دور زدن قوانین را شناسایی نماید و با ارزیابی دوره‌های عملکردهای حسابرسان، به ارتقای کیفیت و اخلاق حرفه‌ای حسابرسی در سطح بازار سرمایه کمک نماید.

۳. در نهایت ارتقای سطح فرهنگ حسابرسی باید از طریق شیوه‌های آموزشی، برگزاری دوره‌های هم‌اندیشی، ارزیابی‌های دوره‌ای و ... در شرکت‌ها نهادینه شود و خود شرکت‌ها تلاش نمایند، گزارش‌های مالی با کیفیت‌تری مبتنی بر اثربخشی کنترل داخلی را افشا نمایند. از طرف دیگر برگزاری آزمون‌های متناسب حرفه‌ای برای حسابرسان در دوره‌ی زمانی مشخص همچون تجربه‌ی موفق کشورهای ژاپن و استرالیا می‌تواند به ارتقای سطح استقلال و هویت‌های حرفه‌ای و رقابتی‌تر شدن بازار حسابرسی کمک نماید.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. آقایی، محمدعلی، اعتمادی، حسین، کیانی، آیدین. (۱۳۹۳). آزمون فرضیه محیط رقابتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران: شواهدی از سطح تعادلی شاخص‌های سودآوری در سطوح صنعت و کل بازار. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۳(۱): ۱۴۱-۱۶۰.
۲. رحمانی، علی، بشیری منش، نازنین. (۱۳۹۳). مروری بر ادبیات افشای اطلاعات در ایران. فصلنامه پژوهش حسابداری، ۴(۴): ۳۵-۶۸.

۳. صالحی، تابنده. (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱ (۳): ۷۷-۸۶
۴. علی فری، ملیحه، و کیلی فرد، حمیدرضا، بنی مهد، بهمن، رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی هویت اجتماعی در روابط بین درک مسئولیت اجتماعی واحد‌های تجاری و نگرش شغلی حسابداران، فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت، سال دهم، شماره سی و چهارم، پاییز، ۶۹-۸۳.
۵. ملانظری، مهناز، شمس، زهرا. (۱۳۹۵). تأثیر هویت حرفه‌ای و ذهنیت نتیجه‌گرا بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان. پژوهش حسابداری، (۴)۶: ۱۴۵-۱۶۳.
۶. عباس‌زاده، ثریا، بانثی، محمدرضا، ذوالعلی، فرزانه، جهانی، یونس، شریفی، حمید. (۱۳۹۶). بررسی عملکرد مدل‌های تحلیل واریانس چندمتغیره (مانوا) و مدل سازی معادله‌های ساختاری روی بررسی روابط پیچیده بین متغیرها، مجله تخصصی اپیدمیولوژی ایران، دوره ۱۳، شماره ۳، ۱۸۹-۱۸۳.
۷. موسوی شیرینی، محمود، صالحی، مهدی، احمد نژاد، محمد. (۱۳۹۴). بررسی ارتباط تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی حسابرسان با رفتار حسابرسان ناکارآمد، فصلنامه پژوهش حسابداری و حسابرسان، سال ۸، شماره ۳، ۲۶-۱.
۸. نایب‌زاده، زهرا، بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۷). قیمت‌گذاری خدمات حسابرسان مستقل و نظریه رقابت، فصلنامه علمی و پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسان، سال هفتم، شماره ۳۵، بهار، ۱۸۱-۱۹۳.

ب- منابع خارجی:

1. Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2002). Big 5 auditors' professional and organizational identification: consistency or conflict? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21(2), 21-38.
2. Bamber, E. M., & Iyer, V. M. (2007). Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 26(2), 1-24
3. Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2017). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review* (2017). <http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.001>
4. 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>
5. 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.
6. Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E. (2018). "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 Issue: 2, pp.374-399, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>
7. Carter, C., Spence, C. and Muzio, D. (2015), "Scoping an agenda for future research into the professions", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28 No. 8, pp. 1198-1216
8. 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.
9. Chung, H., & Kallapur, S. (2003). Client importance, non-audit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 78(4); 931-956.
10. Cianci, A. M., & Bierstaker, J. (2009). Auditors' efficiency motivated evaluation. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 25, 20-27.
11. 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
12. Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., & Woodliff, D. R. (2008). The moral intensity of reduced audit quality acts. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 27(1); 127-149.
 13. Coram, P., Ng, J., & Woodliff, D. R. (2003). A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors. *Australian Accounting Review*, 13(1), 38-45.
 14. Daniel, I. P. (2007). The Relationship between Competitive Strategies and Product Quality. *Industrial Management and Data Systems*. Vol. 107 No. 1, Pp. 69 -83.
 15. Dart, E., & Chandler, E. (2013). Client employment of previous auditors: shareholders' views on auditor independence. *Accounting and Business Research*, 43(3), 205-224.
 16. De Bruin, M. (2004), “Organizational, professional and gender identities: overlapping, coinciding and contradicting realities in Caribbean media practices”, in de Bruin, M. and Ross, K. (Eds), *Gender and Newsroom Cultures: Identities at Work*, Hampton Press, Cresskill, NJ, pp. 1-16.
 17. Dhaliwal, D. S., Gleason, C. A., Heitzman, S., & Melendrez, D. D. (2008). Auditor fees and cost of debt. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(1); 1-22.
 18. Dutton, J. E., Dukerich, J. M., & Harquail, C. V. (1994). Organizational image and member identification. *Administrative Science Quarterly*, 39(2); 239-263.
 19. Fontaine, R., & Pilote, C. (2012). Clients' preferred relationship approach with their financial statement auditor. *Current Issues in Auditing*, 6(1), 1-6.
 20. Francis, J. R., Michas, P. N., & Seavey, S. E. (2013). Does audit market concentration harm the quality of audited earnings? Evidence from audit markets in 42 countries. *Contemporary Accounting Research*, 30(1), 325-355.
 21. Freidson, E. (2001), *Professionalism: The Third Logic*, University of Chicago Press, Chicago, IL.
 22. Hackenbrack, K., & Nelson, M. W. (1996). Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *The Accounting Review*, 71(1); 43-59
 23. Haslam, S. A. (2001). *Psychology in organisations: The social identity approach*. London: Sage Publications
 24. Haynes, C. M., Jenkins, J. G., & Nutt, S. R. (1998). The relationship between client advocacy and audit experience: an exploratory analysis. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 17(2), 88-104.
 25. 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
 26. Herda, D., & Lavelle, J. (2013). Auditor commitment to privately held clients and its effect on value-added audit service. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 113-137.
 27. 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
 28. 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.
 29. Hollingsworth, C., & Li, C. (2012). Investors' perceptions of auditors' economic dependence on the client: post-SOX evidence. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 27(1), 100-122.
 30. 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.
 31. 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.

32. Kadous, K., Kennedy, S. J., & Peecher, M. E. (2003). The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods. *The Accounting Review*, 78(3); 759-778.
33. Kotler, P. and Connor, R.A. Jr (1977), "Marketing professional services", *The Journal of Marketing*, Vol. 41 No. 1, pp. 71-76.
34. Lambert, R., C. Leuz, and R. Verrecchia. 2007. Accounting information, disclosure, and the cost of capital. *Journal of Accounting Research* 45 (2): 385-420.
35. 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
36. Mael, F. A., & Ashforth, B. E. (1992). Alumni and their alma mater: a partial test of the reformulated model of organizational identification. *Journal of Organizational Behavior*, 13(2);103-123.
37. Mayhew, B. W., Schatzberg, J. W., & Sevcik, G. R. (2001). The effect of accounting uncertainty and auditor reputation on auditor objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(2); 49-70.
38. Ohman, P., Hackner, E., & Sorbom, D. (2012). Client satisfaction and usefulness to external stakeholders from an audit client perspective. *Managerial Auditing Journal*, 27(5), 477-499.
39. Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1996a). Audit time budget pressure: consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1); 31-58.
40. Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1996b). The operation of control systems in large audit firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15(2); 65-84.
41. Petriglieri, G. and Petriglieri, J.L. (2010), "Identity workspaces: the case of business schools", *Academy of Management Learning & Education*, Vol. 9 No. 1, pp. 44-60
42. Pierce, B., & Sweeney, B. (2004). Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation. *European Accounting Review*, 13(1); 415-441.
43. Pratt, M.G. and Foreman, P.O. (2000), "Classifying managerial responses to multiple organizational identities", *Academy of Management Review*, Vol. 25 No. 1, pp. 18-42.
44. Shafer, W. E., & Wang, Z. (2010). Effects of ethical context on conflict and commitment among Chinese accountants. *Managerial Auditing Journal*, 25(4): 377-400.
45. 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.
46. 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
47. Stefaniak, C. M., Houston, R. W., & Cornell, R. M. (2012). The effects of employer and client identification on internal and external auditors' evaluations of internal control deficiencies. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 39-56
48. 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.
49. Svanberg, J., & Ohman, P. (2013). Auditors' time pressure: does ethical culture support audit quality? *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 572-591.
50. Svanberg, J., Ohman, P. (2015). Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality, *The British Accounting Review* 47; 395-408.
51. Tagesson, T. and Öhman, P. (2015), "To be or not to be – auditors' ability to signal going concern problems", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 11 No. 2; 175-192.
52. Tajfel, H., & Turner, J. C. (1985). The social identity theory of intergroup behavior. In S.

Worchel, & W. G. Austin (Eds.), Psychology of intergroup relations; 7-24. Chicago, IL: Nelson-Hall.

53. Watson, T.J. (2008), "Managing identity: identity work, personal predicaments and structural circumstances", Organization, Vol. 15 No. 1, pp. 121-143
54. Willett, C., & Page, M. (1996). A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants. British Accounting Review, 28(2); 101-120

