



social trust, moral identity and commercialization of auditing profession

Seyed Mohammad Bagherabadi¹, Hashem Nikoomaram²

Received: 2023/05/31

Approved: 2023/06/28

Research Paper

Abstract:

With the formation of the Iranian Association of Certified Public Accountants (IACPA) and increase in the number of auditing firms, the competition in the auditing market has enhanced. By performing various financial and audit services, these firms seek to attract new clients in order to stay in the competitive market. In fact, the auditing profession is witnessing the commercialization of auditing by audit firms. Therefore, this article aims to introduce the concept of commercialization of the auditing profession and examine the relationship between social trust and moral identity. The current research is applied in terms of purpose and descriptive-correlation type. The statistical population of the present study consists of 228 auditors working in audit firms that are members of the IACPA. The research variables were measured using standard questionnaires and multivariate regression test was used to analyze the collected data. The research findings show that moral identity has a positive and significant relationship and social trust has a significant negative relationship with the commercialization of the auditing profession. Other results of the research indicate that the auditor's gender has a negative and significant effect on commercialization of the auditing profession.

Key Words: Commercialization, Social Trust, Moral Identity

 10.22034/JPAR.2023.2003729.1172

1. Ph.D. Student, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University Science and Research Branch, Tehran, Iran. smbagherabadi@yahoo.com

2. Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University Science and Research Branch, Tehran, Iran. (Corresponding Author) nikoomaram@srbiau.ac.ir
<http://article.iacpa.ir>

اعتماد اجتماعی، هویت اخلاقی و تجاری سازی حرفه حسابرسی

سید محمد باقرآبادی^۱، هاشم نیکومرام^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۴/۰۷

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و افزایش تعداد مؤسسات حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی رونق یافته است. این مؤسسات با انجام خدمات مالی و حسابرسی متنوع، به دنبال جذب صاحبکاران جدید و ماندن در بازار رقابت هستند. در واقع حرفه حسابرسی شاهد تجاری سازی حسابرسی از سوی مؤسسات حسابرسی است. از این رو، این مقاله قصد دارد تا ضمن معرفی مفهوم تجاری سازی حرفه حسابرسی، ارتباط میان اعتماد اجتماعی و هویت اخلاقی با آن را بررسی نماید. پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نوع توصیفی-همبستگی است. جامعه آماری پژوهش حاضر را ۲۲۸ نفر از حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی تشکیل می دهند. سنجش متغیرهای پژوهش با استفاده از پرسش نامه‌های استاندارد صورت گرفته و برای تحلیل داده‌های جمع آوری شده از آزمون رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می دهد که هویت اخلاقی رابطه مثبت و معنی دار و هم چنین اعتماد اجتماعی رابطه منفی معنی داری با تجاری سازی حرفه حسابرسی دارد. سایر نتایج پژوهش هم حاکی از آن است که جنسیت حسابرس تاثیر منفی و معنی داری بر متغیر وابسته تجاری سازی حرفه حسابرسی دارد.

واژه‌های کلیدی: تجاری سازی حرفه حسابرسی، اعتماد اجتماعی و هویت اخلاقی

doi 10.22034/IPAR.2023.2003729.1172

۱. دانشجوی دکتری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. smbagherabadi@yahoo.com

۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

nikoomaram@srbiau.ac.ir

http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

خصوصی‌سازی حرفه حسابداری با هدف بهبود کیفیت خدمات حسابداری در سال ۱۳۸۰ با تشکیل جامعه حسابداران رسمی به وقوع پیوست و این امر زمینه‌ساز افزایش تعداد موسسات حسابداری خصوصی شد. گسترش تعداد موسسات حسابداری جدید که وارد بازار شده‌اند باعث شده رقابت میان این موسسات افزایش یابد و به دنبال آن حسابرسان برای باقی ماندن در این بازار حسابداری به فعالیت بازاریابی و تجاری‌سازی حرفه روی آورده‌اند (شجاع و همکاران، ۲۰۱۸). تجاری‌سازی حرفه حسابداری با ارائه خدمات غیرحسابداری از جمله مشاوره مالی، حسابداری و سایر خدمات مشاوره و امثالهم انجام می‌شود (گرین وود^۱ و همکاران، ۲۰۰۲). این تنوع در ارائه خدمات، رقابت را میان موسسات حسابداری تشدید و آن‌ها را به مشتری مداری سوق می‌دهد. برخی از محققان معتقدند حسابداری با تجاری‌سازی ناسازگار است، زیرا تجاری‌سازی موجب می‌شود تا حسابرسان، به دنبال کسب درآمد بیشتر باشند و این موضوع می‌تواند استقلال آن‌ها در انجام وظایف حرفه‌ای خدشه دار نماید (کارتر^۲ و همکاران، ۲۰۱۵). تمایل حسابرسان به بازاریابی و تبلیغ برای جذب مشتری، پایبندی آن‌ها به اصول و استانداردهای حرفه‌ای را کاهش می‌دهد و تاثیر نامطلوبی بر استقلال حسابرس خواهد داشت (چسر^۳ و همکاران، ۱۹۹۴). به طور کلی مطالعاتی که پس از رسوایی انرون انجام شده، همگی نشان داده و استدلال کرده‌اند که تجاری‌سازی صنعت حسابداری عاملی برای رفتار غیراخلاقی و کاهش کیفیت و استقلال حسابداری است (سوری^۴ و همکاران، ۲۰۱۰).

مطالعات انجام شده در کشور نشان می‌دهد تجاری‌سازی حرفه حسابداری تحت تاثیر هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی حسابرسان است (آراد و همکاران، ۱۴۰۰). هم چنین تجاری‌سازی حرفه حسابداری موجب افزایش درآمد موسسات حسابداری و در نتیجه افزایش رفاه حسابرسان خواهد شد (آراد و همکاران، ۱۴۰۱). هم چنین مهارت‌های بازاریابی حسابرسان، تاثیر منفی بر حرفه‌گرایی و تاثیر مثبت بر گرایش آن‌ها با تجاری‌سازی حرفه حسابداری دارد (صفرزاده و هوشمند کاشانی، ۱۳۹۹). نوآوری پژوهش حاضر در مقایسه با مطالعات قبلی آن است که در مطالعات قبلی به ویژگی‌های اجتماعی و اخلاقی حسابرس در تجاری‌سازی حسابداری توجه‌ای صورت نگرفته است. این در حالی است که طبق مطالعات جامعه شناسی و روانشناسی اخلاق، اعتماد اجتماعی و هویت اخلاقی عامل مهمی در تعاملات اقتصادی می‌باشند. هویت اخلاقی بیانگر اهمیت اخلاق نزد فرد است که عملکرد اخلاقی او را هدایت می‌کند (اکوینو^۵ و همکاران، ۲۰۰۹). اعتماد اجتماعی یکی از مولفه‌های سرمایه اجتماعی است و مهم‌ترین شاخص کلیدی در تعاملات انسانی است؛ افراد برای برقراری ارتباط با یک دیگر، نیازمند آن هستند. در حرفه حسابداری، با بهبود اعتماد اجتماعی حسابرس، ارزش‌های حرفه‌ای نزد حسابرس نیز افزایش می‌یابد (درویش و بنی مهد، ۱۳۹۵). با توجه به اهمیت اخلاق و هویت اخلاقی در حرفه حسابداری و نقشی که سرمایه اجتماعی در بهبود اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای دارد، از این رو، هدف این پژوهش در درجه اول بررسی سطح اعتماد اجتماعی و هویت اخلاقی حسابرسان و در درجه دوم بررسی

میزان تاثیرگذاری آن‌ها در گرایش حسابرسان به تجاری‌سازی حرفه حسابرسی است. بنابراین پرسش اصلی این پژوهش آن است که تا چه اندازه اعتماد اجتماعی و هویت اخلاقی می‌تواند بر تمایل حسابرسان به تجاری‌سازی حرفه حسابرسی اثرگذار باشد. دستاوردها و ارزش افزوده علمی پژوهش حاضر را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

اولاً یافته‌های این پژوهش می‌تواند موجب بسط و گسترش مبانی نظری در حوزه تجاری‌سازی حسابرسی گردد و می‌تواند شکاف مربوط به ارتباط بین رشته‌ای بین حسابرسی و جامعه‌شناسی و روانشناسی اجتماعی را تا حدودی بر طرف نماید. ثانیاً شواهد این پژوهش، اطلاعات سودمندی از سطح تجاری‌سازی حرفه حسابرسی در اختیار سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران حرفه حسابرسی قرار دهد. در ادامه، ابتدا مبانی نظری پژوهش آورده می‌شود و سپس روش‌شناسی پژوهش معرفی و در نهایت یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری ارائه می‌گردد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

۲-۱- تجاری‌سازی حرفه حسابرسی

تجاری‌سازی حرفه حسابرسی به معنی استفاده از ابزارهای بازاریابی به منظور گسترش فعالیت‌های تجاری یک موسسه حسابرسی است. مطالعات در این زمینه نشان می‌دهد که موسسات حسابرسی برای باقی ماندن در بازار حسابرسی، به دنبال جذب مشتریان جدید هستند تا با این کار سهم بیشتری از بازار را به خود اختصاص دهند. شرکای موسسات حسابرسی وقت بیشتری را صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌نمایند و راهبردهایی را برای حضور و باقی ماندن در بازار حسابرسی و هم‌چنین ارتقای مشتری‌مداری تدوین می‌نمایند (برابگ و همکاران، ۲۰۱۸).

۲-۲- اعتماد اجتماعی

اعتماد اجتماعی یکی از مولفه‌های سرمایه اجتماعی است. اعتماد اجتماعی یعنی اعتماد افراد جامعه نسبت به یک دیگر. اعتماد اجتماعی به معنی راستگویی و صداقت، تمایلات همکاری جویانه و اطمینان به دیگران، احترام به حقوق دیگران. بنابراین، اعتماد اجتماعی متغیر مهمی در شکل‌گیری انضباط در روابط اجتماعی است و زمینه‌ساز مشارکت و همکاری میان اعضای جامعه است. هم‌چنین بهبود در اعتماد اجتماعی، موجب بهبود روابط اجتماعی، نگرش، رعایت قوانین و مقررات از سوی افراد خواهد شد (درویش و بنی‌مهد، ۱۳۹۵).

۲-۳- هویت اخلاقی

هویت عبارت است از احساس و آگاهی انسان از شخصیت و ویژگی‌های خود. هویت اخلاقی به معنای اهمیتی است که فرد برای اخلاق مدار بودن رفتار خود قائل است. هویت اخلاقی به عنوان یک عامل انگیزشی، قضاوت اخلاقی را با عمل اخلاقی مرتبط می‌سازد. به عبارت دیگر، هویت اخلاقی منجر به اعمال اخلاقی می‌شود و بر مسئولیت‌پذیری اخلاقی تاثیر به‌سزایی دارد. در نهایت هویت اخلاقی باعث می‌شود افراد به اصول و ارزش‌ها پایبند باشند و نسبت به اخلاقیات و عمل بر اساس آن، حساس و دقیق باشند. در نهایت زمانی که هویت افراد در هر بعدی شکل

بگیرد، فرد بهزیستی ذهنی و رفاه بیشتری را تجربه خواهد کرد (হারدی^۷ و همکاران، ۲۰۱۴).

۲-۴- اعتماد اجتماعی و تجاری‌سازی حرفه حسابرانی

اعتماد اجتماعی، همکاری و مشارکت گروه‌های مختلف جامعه در حوزه‌های اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی را افزایش می‌دهد. از یک سو، اعتماد اجتماعی حسابرانی، تحت تاثیر سطح اعتماد اجتماعی در جامعه است. زیرا حسابرانی یکی از شهروندان جامعه بوده و همانند سایر افراد، رفتار او متأثر از هنجارها و ارزش‌های اجتماعی است. از سوی دیگر، حسابرانی می‌تواند در فرایند اعتماد بخشی به گروه‌های طرف قرار داد با واحد تجاری، کمک نماید و اعتماد آن‌ها به مدیران واحدهای تجاری را بهبود بخشد. شفاف‌سازی اطلاعات و اعتمادبخشی به عموم از جمله مسئولیت اجتماعی حسابرانی در ارتقای اعتماد اجتماعی است. از دیدگاه تئوری، حسابرانی به منظور جلوگیری از ریسک دعاوی حقوقی و قضایی علیه خود و هم‌چنین به منظور ارتقای شهرت موسسه حسابرانی، سعی می‌کنند تا ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی را رعایت کنند. بنابراین می‌توان گفت با افزایش سطح اعتماد اجتماعی در حسابرانی، استقلال حسابرانی بهبود یابد (درویش و بنی‌مهد، ۱۳۹۵). از این رو، گرایش حسابرانی به فعالیت‌های حرفه‌ای در راستای حفظ منافع عموم افزایش و تمایلات آن‌ها به منافع فردی و کسب سود و تجاری‌سازی حرفه حسابرانی کاهش می‌یابد. با توجه به آن چه گفته شد می‌توان فرضیه اول را به صورت زیر نوشت:

فرضیه اول: با افزایش سطح اعتماد اجتماعی در حسابرانی، گرایش به تجاری‌سازی حرفه حسابرانی در آن‌ها کاهش می‌یابد.

۲-۵- هویت اخلاقی و تجاری‌سازی حرفه حسابرانی

هویت اخلاقی پایبندی به اصول و ارزش‌های اخلاقی را نشان می‌دهد. از دیدگاه نظریه شناخت اجتماعی هویت اخلاقی موجب تقویت پاسخگویی، نگرش‌ها و اعمال اخلاقی در افراد می‌گردد. هویت اخلاقی، نگرانی فرد را نسبت به سایر افراد افزایش می‌دهد و فرد را به سمت احترام به حقوق و رفاه سایر گروه‌ها و افراد سوق می‌دهد. هویت اخلاقی افراد به مبادله منابع خاص مانند عشق و خدمت به دیگران و ادار می‌نماید (آکینو و رید^۸، ۲۰۰۲). هویت اخلاقی افراد را به مشارکت در کارهای عام منفعه و مسئولیت‌پذیری اجتماعی هدایت می‌نماید. هویت اخلاقی، فروشندگان را به سمت حساس بودن نسبت به نیازهای خریداران و نگرانی در مورد رفاه آنها رهنمون می‌سازد (هی^۹ و همکاران، ۲۰۱۶). بر این اساس، یک موسسه حسابرانی استراتژی‌های بازار خود را باید براساس درک نیازهای مشتریان خود تنظیم نماید و خدمات خود را با توجه به نیاز مشتریان بهبود و ارتقاء دهد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که با ارتقای هویت اخلاقی در حسابرانی، استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرانی به سمت نیاز مشتریان سوق خواهد یافت. بر اساس مطالب گفته شده در بالا می‌توان فرضیه دوم پژوهش را به صورت زیر تدوین نمود:

فرضیه دوم: با افزایش سطح هویت اخلاقی در حسابرانی، گرایش به تجاری‌سازی حرفه حسابرانی در آن‌ها افزایش می‌یابد.

۲-۶- پیشینه پژوهش

بنی مهد و شجاع (۱۳۹۷)، طی پژوهشی نشان دادند شرکای موسسات حسابرسی به منظور باقی ماندن در بازار رقابت، فعالیت‌های بازاریابی خود را افزایش داده‌اند. مهدوی و دریایی (۱۳۹۴)، دریافتند که بین نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر تعادل بین زمان حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی اثرگذار است. آن‌ها دریافتند حسابرسان در مواجهه با موضوعات چالش برانگیز مانند فعالیت‌های بازاریابی می‌توانند کمک موثری به مدیران خود نمایند. صفرزاده و هوشمند کاشانی (۱۳۹۹) دریافتند سطح دانش و آگاهی، میزان سازگاری و مهارت‌های ارتباطی حسابرسان، ارتباط مثبت و معناداری با حرفه‌گرایی آن‌ها دارد. آن‌ها نشان دادند با افزایش مهارت‌های بازاریابی حسابرسان، حرفه‌گرایی در آن‌ها کاهش می‌یابد. آن‌ها در این پژوهش تایید می‌نمایند که مهارت‌های بازاریابی و ارتباطی حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری با تجاری‌سازی حرفه حسابرسی دارد. آراد و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود دریافتند هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی حسابرسان بر بازار محوری، مشتری محوری و فرایندمحوری موسسات حسابرسی تأثیری مثبت و معنی‌دار دارد. آراد و همکاران (۱۴۰۱) در مقاله دیگر نشان دادند، رشد تجاری‌سازی و افزایش گرایش به آن، بر تقویت بهزیستی روانی شاغلان حرفه حسابرسی اثرگذار است. آن‌ها هم چنین تاکید دارند که این موضوع می‌تواند منجر به بهبود کیفیت حسابرسی و کاهش انگیزه‌های ترک حرفه حسابرسی گردد. لطفی جو و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی دریافتند با افزایش سطح خودشیفتگی حسابرس، کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. به عقیده آن‌ها قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس متأثر از ویژگی‌های رفتاری و اجتماعی می‌باشد. صفرزاده و همکاران (۱۴۰۲) نشان دادند که با همگن بودن صنعت صاحبکار، تغییر حسابرس نیز افزایش می‌یابد. آن‌ها هم چنین دریافتند که رقابت در صنعت مشتری و تغییر حسابرس رابطه‌ای معنی‌دار با هم ندارند.

مطالعات در کشورهای خارجی نشان می‌دهد که موسسات حسابرسی برای ماندن در بازار رقابت با موسسات دیگر ادغام می‌شوند. در گذشته تعداد موسسات حسابرسی بزرگ هشت موسسه حسابرسی بوده است. اما در حال حاضر به دلیل ادغام به چهار موسسه حسابرسی تقلیل یافته است. این موضوع به خوبی نشان می‌دهد که موسسات حسابرسی به منظور کسب بیشتر سود و کاهش هزینه‌های خود، اصول بازاریابی و تجاری‌سازی را دنبال می‌نمایند. موسسات حسابرسی کوچک نیز به پیروی از موسسات بزرگ، واحدهای بازاریابی را در دفاتر خود ایجاد نموده‌اند. هدف این موسسات، از این کار کسب مشتریان بیشتر می‌باشد (استوارت^{۱۰}، ۲۰۰۲). در گذشته حرفه حسابداری از طریق خدمات با کیفیت به مشتریان خود، مشکلی برای جذب مشتریان جدید نداشته است. اما در دهه‌های اخیر به دلیل رشد لیبرالیسم و جهانی شدن فعالیت‌های اقتصادی و هم چنین افزایش موسسات حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی رشد نموده و موسسات حسابرسی به ناچار به فعالیت‌های بازاریابی برای جذب مشتری روی آورده‌اند (باررت و جندرون^{۱۱}، ۲۰۰۶). در پژوهش دیگر، تجاری‌سازی حرفه حسابرسی بر اساس نظریه

شبکه کنشگران مورد بررسی قرار گرفته است. این پژوهش، جذب کارشناسان بازاریابی توسط موسسات حسابرسی در آمریکای شمالی را سرآغاز تجاری‌سازی حرفه حسابرسی می‌داند. نتایج این مقاله بیانگر آن است که تجاری‌سازی حرفه حسابرسی موجب تنزل حرفه‌گرایی و اخلاق حرفه‌ای در راستای حفظ منافع عموم خواهد شد (پیکارد^{۱۲}، ۲۰۱۶). برابرگ^{۱۳} و همکاران (۲۰۱۳)، طی پژوهشی از حسابرسان در سوئد با عنوان «نحوه نگرش اهمیت بازاریابی از دیدگاه حسابرسان و زمان صرف شده برای فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی» نشان دادند که حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی تمایل مثبت نشان می‌دهند و زمان بیشتری را برای انجام فعالیت‌های بازاریابی صرف می‌کنند. آن‌ها دریافتند تفاوت با اهمیتی میان فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی از دیدگاه حسابرسان وجود ندارد. آن‌ها پیشنهاد می‌نمایند تا موسسات حسابرسی برای حفظ بقا و رقابت باید به فعالیت‌های بازاریابی روی آورده و بین فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی موازنه برقرار شود. کالین^{۱۴} و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند موسسات حسابرسی به اهمیت بازاریابی و اثبات ارزش خدمات خود به مشتریان پی برده‌اند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که حسابرسان برای دستیابی به موفقیت در ارائه خدمات و کسب مزیت رقابتی باید مهارت‌های خاصی در حوزه بازاریابی و فعالیت‌های تجاری داشته باشند. برابرگ و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی دیگر نشان دادند، افزایش سطح فعالیت بازاریابی موسسات حسابرسی منجر به تمایل بیشتر آن‌ها برای حفظ مشتریان می‌شود. این موضوع یک مزیت رقابتی ایجاد می‌کند. هم چنین تقاضای مشتریان برای دریافت خدمات کسب و کار افزایش می‌یابد که به نوبه خود منجر به انطباق موسسات حسابرسی با مشتریان می‌شود و در نهایت منجر به ایجاد نقش فعال در بازار و حفظ مشتری خواهد شد. آلبرتی^{۱۵} و همکاران (۲۰۲۲) طی مقاله‌ای درباره جو فرهنگی موسسات حسابرسی نشان دادند که تجاری‌سازی حرفه حسابرسی موجب افزایش انگیزه‌های اقتصادی شرکای حسابرسی خواهد شد. آن‌ها هم چنین بر این موضوع اشاره دارند که تجاری‌سازی در موسسات حسابرسی موجب تقویت شهرت موسسات حسابرسی و در نتیجه بهبود کیفیت حسابرسی خواهد شد. صالحی و همکاران (۲۰۲۳) نیز دریافتند خودشیفتگی حسابرس، اعتماد به نفس و تغییر حسابرس با خوانایی گزارش حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت دارد. به عقیده آن‌ها، ویژگی‌های رفتاری و روانشناسی حسابرس، عاملی مهم در قضاوت و تصمیم‌گیری او است.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف از نوع کاربردی و جزء پژوهش‌های توصیفی-همبستگی می‌باشد. جامعه آماری را حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی تشکیل می‌دهند که از میان آن‌ها تعداد ۲۲۸ نفر با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شدند. از این تعداد ۶۱ نفر (۲۷٪) زن و مابقی مرد می‌باشند. بیشترین پاسخ‌دهندگان با ۴۹ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد و بعد از آن با ۴۵ درصد دارای مدرک کارشناسی هستند و مابقی مدرک دکتری دارند. همچنین رتبه شغلی شامل ۱۰۷ نفر (۴۷٪) سرپرست حسابرسی،

۴۵ نفر (۲۰٪) مدیر و مابقی شریک حسابرسی است. ابزار مورد استفاده در این پژوهش برای گردآوری داده‌ها سه پرسشنامه تجاری‌سازی، هویت اخلاقی و اعتماد اجتماعی است. پرسشنامه تجاری‌سازی از پژوهش برابرگ و همکاران (۲۰۱۸) اقتباس شده است و دارای ۱۷ سوال می‌باشد که در آن پاسخ‌دهندگان در طیف لیکرت هفت گزینه‌ای به سوالات پاسخ می‌دهند. هویت اخلاقی و اعتماد اجتماعی هم به ترتیب با ۱۵ و ۱۲ سؤال با استفاده از طیف لیکرت پنج گزینه‌ای از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق نمره‌گذاری شده‌اند. برای اندازه‌گیری اعتماد اجتماعی از پرسشنامه‌ای نرگسیان و همکاران (۱۳۹۴)، استفاده گردیده است. پرسشنامه هویت اخلاقی نیز پرسشنامه بلاک و رینولدز^{۱۶} (۲۰۱۶) است. هر سه پرسشنامه استاندارد بوده و از روایی محتوا برخوردار می‌باشند. برای بررسی روایی سازه از روش تحلیل عاملی تاییدی استفاده شد که طبق نتایج به دست آمده تمام بارعاملی و نیز میانگین واریانس استخراج شده بزرگتر از ۰/۵ و معنی‌دار می‌باشد. پایایی ترکیبی متغیرهای پژوهش هم بالاتر از ۰/۷ بود بدین ترتیب می‌توان از پایایی ابزار پژوهش نیز اطمینان حاصل نمود. در نهایت تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از با استفاده از نرم‌افزار SPSS صورت گرفت. در بخش آمار توصیفی از شاخص‌های میانگین و انحراف معیار و در بخش آمار استنباطی برای آزمون فرضیه‌ها، از رگرسیون چند متغیره استفاده شد. متغیر وابسته‌گرایش حسابرسی به تجاری‌سازی حرفه حسابرسی است و متغیرهای مستقل نیز شامل اعتماد اجتماعی و هویت اخلاقی می‌باشد. متغیرهای کنترل پژوهش نیز شامل جنسیت، سطح تحصیلات و رتبه شغلی حسابرس می‌باشد. جنسیت یک متغیر مجازی با مقدار یک و صفر است. مقدار یک برای مرد و صفر نیز برای زن بودن حسابرس اختصاص داده می‌شود. سطح تحصیلات نیز یک متغیر فاصله‌ای با مقدار یک برای کارشناسی، مقدار ۲ برای کارشناسی ارشد و مقدار سه برای دکتری می‌باشد. رتبه شغلی حسابرس نیز یک متغیر فاصله‌ای با مقدار یک برای سرپرست، مقدار ۲ برای مدیر و مقدار سه برای شریک اختصاص داده شده است. مدل پژوهش نیز به صورت رابطه رگرسیونی شماره ۱ ارائه می‌شود:

$$Y = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + a_3x_3 + a_4x_4 + a_5x_5 + \varepsilon \quad \text{رابطه شماره ۱}$$

Y = تجاری‌سازی حرفه حسابرسی

X_1 = هویت اخلاقی

X_2 = اعتماد اجتماعی

X_3 = جنسیت

X_4 = تحصیلات

X_5 = رتبه شغلی

۴- یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و حداکثر

در جدول شماره یک آورده شده است. این جدول نشان می‌دهد که میانگین هویت اخلاقی برابر ۷۶/۸۶ اعتماد اجتماعی ۴۰/۱۴ و تجاری‌سازی برابر ۱۱۵ است.

جدول ۱: آمار توصیفی

شرح	هویت اخلاقی	اعتماد اجتماعی	تجاری‌سازی حرفه حسابرسی
میانگین	۷۶/۸۶	۴۰/۱۴	۱۱۵/۱۴
میانه	۷۶	۳۷	۱۱۲
انحراف معیار	۸/۲۴۹	۱۴/۴۴۲	۱۸/۷۱۲
کمینه	۵۲	۲۳	۷۶
بیشینه	۹۰	۷۱	۱۵۴

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش هم در جدول شماره ۲ ارائه شده است. همانطور که مشاهده می‌شود مقدار سطح معنی‌داری هویت اخلاقی برابر با (۰/۰۰۳) یعنی کمتر از ۵ درصد است. بنابراین هویت اخلاقی رابطه معنی‌داری با تجاری‌سازی حرفه حسابرسی دارد. از آنجایی که ضریب هویت اخلاقی مثبت می‌باشد، می‌توان گفت هویت اخلاقی تاثیر مثبتی بر تجاری‌سازی حرفه حسابرسی دارد. از این رو، فرضیه دوم پذیرفته می‌شود. هم چنین سطح معنی‌داری اعتماد اجتماعی کمتر از ۵ درصد یعنی ۲/۲ درصد است، یعنی میان اعتماد اجتماعی و تجاری‌سازی حرفه حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار وجود دارد. اما این رابطه به دلیل منفی بودن ضریب رگرسیونی (۰/۳۴۷-) منفی است. بنابراین فرضیه اول پژوهش هم تایید می‌شود. سایر یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد جنسیت تاثیر منفی و معنی‌داری بر متغیر وابسته تجاری‌سازی حرفه حسابرسی دارد. این حالی است که سایر متغیرهای کنترلی (سطح تحصیلات و رتبه شغلی حسابرس) رابطه معنی‌داری با متغیر وابسته ندارند.

با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده، تقریباً ۳۹ درصد از تغییرات متغیر وابسته بر اساس متغیرهای مستقل بیان می‌شود. همچنین برای بررسی اعتبار مدل رگرسیونی از آزمون آماری آنالیز واریانس استفاده می‌شود که مقدار (۷/۳۵۹) برای آماره F با سطح معنی‌داری (۰/۰۰۰) صحت و وجود خط رگرسیون را تایید می‌نماید. مقدار ۲/۱۹۸ برای آزمون دوربین-واتسون هم عدم وجود خود همبستگی بین مقادیر خطای مدل را تایید می‌کند. مقدار عامل تورم واریانس برای تک تک متغیرها کمتر از ۵ است که این موضوع نشان می‌دهد میان متغیرهای مستقل و کنترل هم حرکتی شدید وجود ندارد.

جدول ۲: نتایج تحلیل رگرسیون و آزمون فرضیه‌ها

شرح	ضرایب	آماره t	سطح معنی‌داری	عامل تورم واریانس
مقدار ثابت	۳۶/۴۹۱	۱/۵۰۷	۰/۱۳۹	-
هویت اخلاقی	۰/۸۹۶	۳/۱۴۷	۰/۰۰۳	۱/۲۸۹
اعتماد اجتماعی	-۰/۳۴۷	-۲/۳۷۸	۰/۰۲۲	۱/۰۴۰
جنسیت	-۱۰/۹۵۲	-۲/۲۲۸	۰/۰۳۱	۱/۱۴۷
سطح تحصیلات	۷/۱۵۹	۱/۹۴۵	۰/۰۵۸	۱/۱۵۰
رتبه شغلی حسابرس	۳/۳۷۹	۱/۲۰۷	۰/۲۳۴	۱/۴۱۹
آماره F: ۷/۳۵۹		سطح معنی‌داری: ۰/۰۰۰		
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۳۸۹		دوربین واتسن: ۲/۱۹۸		

۵- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به بررسی رابطه میان هویت اخلاقی و اعتماد اجتماعی با تجاری‌سازی حرفه حسابرسی پرداخته است. طبق یافته‌های این پژوهش هویت اخلاقی با تجاری‌سازی حرفه حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد. همان‌گونه که در مبانی نظری پژوهش گفته شد هویت اخلاقی، فروشندگان را تشویق می‌نماید تا نسبت به نیازهای مشتریان حساس باشند. بر این منظور، موسسات حسابرسی باید استراتژی‌های بازار خود را با توجه به نیازهای مشتریان خود بازبینی نمایند و کیفیت خدمات خود را با توجه به نیاز مشتریان بهبود و ارتقاء دهد. بنابراین می‌توان نتیجه‌گرفت با ارتقای هویت اخلاقی در حسابرسان، استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی به سمت نیاز مشتریان سوق خواهد یافت. از این رو رابطه‌ای مثبت میان هویت اخلاقی و استراتژی مشتری‌مداری موسسات حسابرسی وجود دارد. این نتیجه تحقیق با یافته‌های پژوهش هی^{۱۷} و همکاران (۲۰۱۶) مطابقت دارد.

هم‌چنین نتایج این مقاله نشان می‌دهد متغیر مستقل اعتماد اجتماعی رابطه معنی‌داری با تجاری‌سازی حرفه حسابرسی دارد اما این رابطه به صورت منفی است. به بیان دیگر با افزایش سطح اعتماد اجتماعی، گرایش حسابرسان به سمت تجاری‌سازی حرفه حسابرسی کاهش می‌یابد. از آنجایی که اعتماد اجتماعی بالا، باعث رعایت بیشتر موازین اخلاق حرفه‌ای در بین حسابرسان می‌شود و افزایش سطح اعتماد اجتماعی در حسابرسان موجب می‌شود تا حسابرسان به حرفه‌گرایی سوق پیدا کنند و تجاری‌سازی و منفعت‌طلبی را کاهش دهند. از این رو، می‌توان گفت ارتباط منفی و معنی‌دار میان اعتماد اجتماعی و تجاری‌سازی با مبانی نظری و پژوهش‌های قبلی مانند پژوهش بنی‌مهد و درویش (۱۳۹۵) همخوانی دارد. از دیگر یافته‌های این پژوهش آن است که حسابرسان مرد در مقایسه با حسابرسان زن اهمیت بیشتری را به فعالیت‌های مرتبط با تجاری‌سازی حرفه حسابرسی می‌دهند. بنابراین با توجه به یافته‌های این مقاله می‌توان گفت که اعتماد اجتماعی، هویت اخلاقی و جنسیت حسابرس (جنسیت مرد) رابطه‌ای با اهمیت و تاثیرگذار

بر تجاری‌سازی حرفه حسابرسی دارد. با ارتقای اعتماد اجتماعی به عنوان عنصر اصلی سرمایه اجتماعی، می‌توان حسابرسان را به رعایت قواعد و ارزش‌های اخلاقی در حوزه تجاری‌سازی حرفه حسابرسی مقید نمود. یافته‌های این مقاله تایید می‌نماید که اعتماد اجتماعی، عامل مهم و زیربنایی در حرفه حسابرسی است و باید اثرات آن در این حرفه هر چه بیشتر شناخته شود. بهبود هویت اخلاقی در کنار اعتماد اجتماعی باعث تقویت اخلاق حرفه‌ای در راستای حفظ منافع عموم میان حسابرسان خواهد شد.

با توجه به این نتایج و از آنجایی که اخلاق و اعتماد اجتماعی از جمله متغیرهای تاثیرگذار در تداوم فعالیت موسسات حسابرسی در بازار رقابتی محسوب می‌شوند؛ از این رو به سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران حرفه حسابرسی پیشنهاد می‌شود تا هویت اخلاقی و اعتماد اجتماعی را به عنوان دو متغیر جدایی‌ناپذیر از فعالیت‌های تجاری موسسات حسابرسی در نظر بگیرند و برنامه‌ریزی لازم در راستای ارتقای هویت اخلاقی و اعتماد اجتماعی حسابرسان از طریق تدوین مقررات و آموزش‌های لازم فراهم آورند.

منابع

آزاد، حامد؛ خلعتبری، عبدالصمد و پوررضا تمیجانی، معصومه (۱۴۰۰) توسعه تجاری‌سازی حرفه حسابرسی در ایران: تحلیلی از جایگاه‌هویت حسابرسان؛ دانش حسابرسی شماره ۸۴ صص ۱۱۹-۱۴۹.

آزاد، حامد؛ مشعشعی، سیدمحمد و بیانفر، فاطمه (۱۴۰۱). تجاری‌سازی حسابرسی و بهزیستی روانی حسابرسان: تحلیلی از محیط حسابرسی ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۱)، ۲۵-۱.

بنی مهد، بهمن و درویش، حدیثه (۱۳۹۵) اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال، دانش حسابداری و حسابرسی شماره ۱۹ صص ۱۷-۲۶.

شجاع، نفیسه؛ بنی مهد، بهمن و وکیلی فرد، حمیدرضا (۱۳۹۷). بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی، پژوهش‌های حسابداری مالی. دوره ۱۰، شماره ۳۸ صص ۳۱-۴۶. صفرزاده، محمد حسین و هوشمندکاشانی، عباس (۱۳۹۹) ویژگی‌های حسابرسان، گرایش‌های حرفه‌ای و تجاری و تاثیر آن‌ها بر کیفیت حسابرسی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۷ شماره ۶۸، صص ۱۴۵-۱۶۵.

صفرزاده، محمد حسین؛ سجادی، حسین و محمدی، شمیم (۱۴۰۲) ویژگی‌های صنعت مشتری و تغییر حسابرسان، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، شماره دهم، صص ۷-۲۸.

لطفی‌جو، نشمین؛ بنی مهد، بهمن و وکیلی فرد، حمیدرضا (۱۴۰۲) خودشیفتگی حسابرسان و اظهار نظر مقبول، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، شماره یازدهم، صص ۶۴-۸۱.

مهدوی، غلامحسین و دریایی، عباسعلی (۱۳۹۴) نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین به تعادل زمانی بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی. دانش حسابداری مالی، دوره دوم، شماره ۴،

نرگسیان، عباس؛ هژبرافکن خلاری، حسن و معینی کربکندی، محمدرضا (۱۳۹۴) مطالعه تأثیر رسانه‌های اجتماعی آنلاین بر شفافیت و اعتماد عمومی با اثر میانجی‌گری مشارکت عمومی.

فصلنامه مدیریت دولتی، ۳(۷) : ۶۳۷ الی ۶۵۶.

Alberti, C.T., Bedard, J.C., Bik, O., Vanstraelen, A., (2022) Audit Firm Culture: Recent Developments and Trends in the Literature , *European Accounting Review*, Vol. 31 (1): 59–109, <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1846574>

Aquino K, Freeman D, Reed AII, Lim VKG, Felps W. (2009). Testing a social cognitive model of moral behaviour: The interactive influence of situations and moral identity centrality. *Journal of Personality and Social Psychology*;97(1):123–141. <https://doi.org/10.1037/a0015406>

Aquino K, Reed AII. (2002). the self-importance of moral identity. *Journal of Personality and Social Psychology*; 83(6): 1423– 1440. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.83.6.1423>.

Arad, Hamed; Khalatbari, Abdul Samad and Pourreza Tamijani, Masoumeh (1400) development of commercialization of auditing profession in Iran: an analysis of auditors' identity position; *Knowledge of auditing*, No. 84, pp. 119-149. (in Persian)

Arad, Hamed; Mashasha'i, Seyyed Mohammad and Bianfar, Fatemeh (1401). Commercialization of auditing and auditors' psychological well-being: an analysis of Iran's auditing environment. *Accounting and auditing studies*, 29(1), 1-25. (in Persian)

Bani Mahd, Bahman and Darwish, Haditha (2015) Social trust and auditors' attitude about independence, *Accounting and Auditing Knowledge* No. 19, pp. 17-26. (in Persian)

Barrett, M., & Gendron, Y. (2006). WebTrust and the 'commercialistic auditor': the unrealized vision of developing auditor trustworthiness in cyberspace accounting. *Auditing Accountability Journal*, 19(5), 631–662.

Black, J. E., & Reynolds, W. M. (2016). Development, reliability, and validity of the Moral Identity Questionnaire. *Personality and Individual Differences*, 97: 120-129.

Broberg P, Umans T, Gerlofstig C. (2013). Balance between auditing and marketing: an explorative study. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*; 22 (1):57-70.

Broberg, P., Umans, T., Skog, P. and Theodorsson, E. (2018), "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 No. 2, pp. 374-399. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>

Carter C, Spence C, Muzio D. (2015). Scoping an agenda for future research into the professions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; 28 (8): 1198-1216.

Chesser DL, Moore CW, Conway LG. (1994). Has advertising by CPA's promoted a trend toward commercialism? . *Journal of Applied Business Research*; 10 (2): 98-105.

Collin, S.-O. Y., Jonnergård, K., Qvick, P., Silfverberg, B., & Zabit, S. (2017). "Gendered career rein: A gender analysis of the certification process of auditors in Sweden", *International Journal of Auditing*, 11, 17-39.

Greenwood R, Suddaby R, Hinings CR. (2002). Theorizing change: the role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal*; 45 (1): 58-80.

Hardy, S. A., Walker, L. J., Olsen, J. A., Woodbury, R. D., & Hickman, J. R. (2014). Moral identity as moral ideal self: Links to adolescent outcomes. *Developmental Psychology*, 50 (1), 45-57

He, H., Zhu, W., Gouran, D. and Kolo, O. (2016), "Moral identity centrality and cause-

related marketing: The moderating effects of brand social responsibility image and emotional brand attachment", *European Journal of Marketing*, Vol. 50 No. 1/2, pp. 236-259. <https://doi.org/10.1108/EJM-10-2014-0613>

Lotfijo, Nashmin; Banimohad, Bahman and Vakilifard, Hamidreza (1402) Auditor's narcissism and acceptable opinion, professional audit researches, 11th issue, pp. 64-81. (in Persian)

Mahdavi, Gholamhossein and Mariya, Abbas Ali (2014) The attitude of entrepreneur auditors and others to the time balance between marketing and audit activities. *Knowledge of financial accounting*, second term, number 4, pp. 1-25. (in Persian)

Nargesian, Abbas; Hajbrafken Khalari, Hassan and Moini Karbakandi, Mohammad Reza (2014) Studying the effect of online social media on transparency and public trust with the mediating effect of public participation. *Public Administration Quarterly*, (7) 3: 637-656. (in Persian)

Picard, C., (2016) The marketization of accountancy, *Critical Perspectives on Accounting* vol. 34(1): 79-97.

Safarzadeh, Mohammad Hossein and Houshmandkashani, Abbas (2019) Auditor characteristics, professional and commercial tendencies and their impact on audit quality, *Financial Accounting Empirical Studies*, Year 17, No. 68, pp. 145-165. (in Persian)

Safarzadeh, Mohammad Hossein; Sajjadi, Hossein and Mohammadi, Shamim (1402) Customer industry characteristics and auditor change, *Professional Audit Research*, No. 10, pp. 28-7. (in Persian)

Shoja, Nafiseh; Bani Mahd, Bahman and Vakilifard, Hamidreza (2017). Investigating auditors' views on marketing activities, *financial accounting research*. Volume 10, Number 38, pp. 31-46. (in Persian)

Sori ZM, Karbhari Y. Mohamad S. (2010). Commercialization of accounting profession: the case of non-audit services. *International Journal of Economics and Management*; 4(2): 212-242.

Stewart, B. (2002). *Marketing Professional Services—how to win new clients and keep the ones you have*. Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants.

پی‌نویس:

1. Greenwood
2. Carter
3. Chesser
4. Sori
5. Aquino
6. Broberg
7. Hardy
8. Aquino & Reed
9. He
10. Stewart
11. Barrett and Gendron
12. Picard
13. Broberg
14. Collin
15. Alberti
16. Black & Reynolds
17. He

