



فصلنامه علمی پژوهشی  
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت  
دوره ۱۳/ شماره ۲ (پیاپی ۵۰)/ تابستان ۱۴۰۳  
صفحه ۲۱۳ تا ۲۳۰

## ارزش های انگیزشی و تجاری سازی در مؤسسات حسابرسی

سعید امینی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
saedadmini22@yahoo.com

آزیتا جهانشاد

دانشیار و عضو هیات علمی گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، تهران، ایران و استاد مدعو واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
[azi.jahanshad@iauctb.ac.ir](mailto:azi.jahanshad@iauctb.ac.ir)

محمد حسن جنانی

عضو هیات علمی گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بروجرد، بروجرد، ایران و استاد مدعو واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
[Mohamadbagher468@yahoo.com](mailto:Mohamadbagher468@yahoo.com)

قدرت اله طالب نیا

دانشیار و عضو هیات علمی گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران  
Gh\_talebnia@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۲/۱۶ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۲۸

### چکیده

ضرورت برقراری فرهنگ و رفتار اخلاقی تا حدی است که بسیاری از سازمان های بزرگ در برابر فشارهای قانونی و محیطی با برقراری فرهنگ های اخلاقی در سازمان ها، واکنش نشان دادند. با توجه به اهمیت اخلاق و ارزش ها در سازمان ها در این پژوهش قصد داریم بررسی ارزش های انگیزشی و تجاری سازی حسابرسی در مؤسسات حسابرسی بپردازیم. داده های این پژوهش که از ۳۸۵ پرسش نامه از حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی در سال ۱۳۹۹ تهیه شده، با استفاده از نرم افزارهای SPSS و LESSRL بررسی و نتیجه گیری شده است. به منظور بررسی مناسبت ابزار اندازه گیری (پرسشنامه) از تحلیل عاملی تاییدی (CFA) با رویکرد کوواریانس محور به وسیله نرم افزار Lisrel8.8 استفاده شده است. همچنین به منظور بررسی نوع توزیع داده ها از ضرایب چولگی و کشیدگی استفاده شده است. با استفاده از روش تی تک نمونه ای مستقل اثرگذاری ارزش های انگیزشی بر گرایش بازار، گرایش مشتری و گرایش فرآیند یک موسسه حسابرسی شناسایی شده شده است. نتایج این پژوهش نشان می دهد که میان ارزش های انگیزشی با گرایش بازار، گرایش مشتری و گرایش فرآیند یک موسسه حسابرسی یک رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد.

**واژه های کلیدی:** ارزش های انگیزشی، تجاری سازی، گرایش بازار، گرایش مشتری، گرایش فرآیند.

## ۱- مقدمه

طی دهه های گذشته بازار خدمات حسابداری در سطح بین المللی شاهد تغییرات زیادی بوده که یکی از مهمترین آنها موضوع بازاریابی برای خدمات اعتبار دهی است. انگیزه هایی مانند ورود به بازارهای جدید، بهبود پژوهش و توسعه و دستیابی به فناوری های جدید، صرفه جویی های اقتصادی ناشی از مقیاس، جهانی شدن، نیاز تخصص در صنعت به دلیل پیچیده تر شدن فعالیت صاحبکاران و حفظ یا افزایش سهم بازار نقش قابل ملاحظه ای در ورود موسسات حسابداری به موضوعات بازاریابی ایفا کرده است (بروگر و همکاران، ۲۰۱۳). موسسات حسابداری به دلیل ماهیت فعالیت هایشان همواره در جایگاه قضاوت بوده و با مفاهیمی چون عدل، انصاف و استقلال عجین بوده اند. آیین رفتار حرفه ای، حسابرسان را از تبلیغ شهرت و توانایی های خود در راستای کسب سهم بیشتر در بازار منع نکرده است اما حسابرسان این عمل را کنار گذاشته و بجای راه ضابطه ای، مسیر رابطه را در پیش گرفته اند که این موضوع در بین موسسات کوچک و متوسط و حتی بزرگ نیز دیده می شود. از آنجا که مسئول مالی یک شرکت نسبت به عملیات تحت کنترل خود پاسخگوست، همواره خواهان دریافت بهترین گزارش حسابداری (مبنایی برای دریافت پاداش) است، اما در این میان آنچه نگرانی بوجود می آورد بحث نفع شخصی هر دو طرف حسابرس و شخص کارباب است که نقض استقلال (جنبه اقتصادی) حسابداری را تشدید و به تبع آن موجب کاهش کیفیت حسابداری می شود (بروگر و همکاران، ۲۰۱۳). با این حال موسسات حسابداری برای حفظ موقعیت رقابتی خود نیازمند حفظ مشتریان و توسعه آن هستند. تغییرات محیط تجاری حسابداری و دیدگاه سنتی بازاریابی نشان می دهد که سطح حرفه ای گرای می تواند تحت تاثیر معکوس فعالیت های بازاریابی قرار گیرد. جنبه نظری این موضوع این است که حسابداری به طور سنتی ارتباطی با بازاریابی ندارد. این موضوع را می توان شمشیر دولبه دانست، در یک طرف حرفه حسابداری، وظایف سنتی اش و آیین رفتار حرفه ای قرار دارد و در طرف دیگر فعالیت های بازاریابی قرار دارد که حسابرسان و موسسات حسابداری از آن آگاه هستند و قصد حفظ جنبه رقابتی را دارند. حرفه حسابداری از متشکل ترین و منضبط ترین حرفه های دنیاست. به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می دهد از اعتماد و اعتبار خاصی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و

تقویت آن نیز به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸).

اما در سال های اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه ای، امانت داری و اصول اخلاقی به چندین رسوایی مالی منجر شده است. انرون<sup>۱</sup>، وردکام<sup>۲</sup>، آدلفیا<sup>۳</sup>، تایکو<sup>۴</sup>، مارتا استوارت<sup>۵</sup> و پارمالت<sup>۶</sup> شرکت هایی هستند که دارای رویه های غیر اخلاقی و غیر حرفه ای بوده اند. کاپلند<sup>۷</sup> (۲۰۰۵) معتقد است هر چند تأثیر رفتارهای غیر حرفه ای و لغزش های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی بزرگ ترین شرکت های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه سهامداران می شود. همچنین، این رسوایی ها باعث از بین رفتن اعتبار و شهرت صدها هزار نفر افرادی می شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها کرده اند (کاپلند، ۲۰۰۵).

تجاری سازی تحت تأثیر عواملی قرار دارد که با شناسایی این عوامل می توان شناخت بهتری از ابعاد مبهم این پدیده کسب نمود. از طرفی وجود تنوع فرهنگی در خرده فرهنگ حسابداری شواهدی مبنی بر اهمیت تفاوت های فرهنگی موجود در یک کشور را ارائه می نماید. بنابراین شناخت ارزش های انگیزه ای حسابداری و تأثیر آن بر قضاوت ها و تصمیم های حسابرسان می تواند ما را در دست یابی به راه کارهایی که منجر به بهبود و ارتقاء رفتارهای اخلاقی (از جمله توجه به منافع عموم به جای منافع شخصی در تجاری سازی) در حرفه حسابداری و حسابداری خواهد شد، رهنمون سازد. با توجه به موارد پیش گفته می توان ارزش های انگیزشی را به عنوان عاملی اثرگذار بر تجاری سازی حسابداری فرض نمود و به بررسی تأثیر آن ها بر پدیده تجاری سازی حسابداری پرداخت. از این رو هدف این پژوهش آزمودن تأثیر فرهنگ از طریق به کارگیری ساختار جهانی ارزش های انگیزه ای انسانی سطح فرد شوارتز (۱۹۹۲)، در حوزه حسابداری می باشد. چارچوب ارزشی شوارتز فرصتی برای جستجوی تجربی از نسبیت گرایی فرهنگی حسابداری بیان می کند. نسبیت فرهنگی در حسابداری به طور ضمنی بیانگر این است که افراد متعلق به فرهنگ های مختلف به طور متفاوتی به ساخت و یا استفاده از مفاهیم حسابداری می پردازند. بنابراین شناخت مبانی و مفاهیم فرهنگی در حسابداری دارای ملاحظات رفتاری است و بر کارکرد های حسابداری مبتنی بر رویکرد

<sup>5</sup> Martha Stewart

<sup>6</sup> Parmalat

<sup>7</sup> Copeland

<sup>1</sup> Enron

<sup>2</sup> World Com

<sup>3</sup> Adelphi

<sup>4</sup> Tyco

قرار گیرد. جنبه نظری این موضوع این است که حسابرسی به طور سنتی ارتباطی با بازاریابی ندارد. این موضوع را میتوان شمشیر دولبه دانست، در یک طرف حرفه حسابرسی، وظایف سنتی اش و آیین رفتار حرفه ای قرار دارد و در طرف دیگر فعالیت های بازاریابی قرار دارد که حسابرسان و مؤسسات حسابرسی از آن آگاه هستند و قصد حفظ جنبه رقابتی را دارند.

حرفه حسابرسی از متشکل ترین و منضبط ترین حرفه های دنیاست. به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می دهد از اعتماد و اعتبار خاصی نیز برخوردار است. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن نیز به پای بندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (اعتمادی و دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸).

اما در سال های اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه ای، امانت داری و اصول اخلاقی به چندین رسوایی مالی منجر شده است. انرون، وردکام، آدلفیا، تایکو، مارتا استوارت و پارمالت شرکت هایی هستند که دارای رویه های غیر اخلاقی و غیر حرفه ای بوده اند. کاپلند (۲۰۰۵) معتقد است هر چند تأثیر رفتارهای غیر حرفه ای و لغزش های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی بزرگ ترین شرکت های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه سهامداران می شود. همچنین، این رسوایی ها باعث از بین رفتن اعتبار و شهرت صدها هزار نفر افرادی می شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها کرده اند (کاپلند، ۲۰۰۵). در تجزیه و تحلیل این وقایع، عده ای با استفاده از فرض های بنیادین اقتصادی، ذات بشر را فرصت طلب و بی توجه به اخلاق بیان کرده اند. برخی دیگر، افول ارزش های اخلاقی در اجتماع را دلیل زیر پا گذاشتن معیارهای اخلاقی می دانند. (مهدوی و هوشمند، ۱۳۹۲) در این راستا پژوهش گران سعی نموده اند به شناسایی عواملی بپردازند که در پیش گیری از به وجود آمدن چنین فجایعی، نقش باز دارنده داشته باشند.

به دلیل رابطه منحصر به فردی که بین موسسه حسابرسی و صاحبکار وجود دارد، کارکنان حسابرسی دسترسی قانونی و اطلاعات زیادی در خصوص امور مالی و تجاری صاحبکار دارند. بنابراین بسیار مهم است که نظام نامه حرفه ای به چنین رابطه منحصر به فردی توجه داشته باشد و هنگامی که تعهدات حرفه هم به اعضای حرفه و هم به کثیری از عموم تحمیل می شود دستورات صریحی را در این خصوص دیکته نماید. در اینکه هیچ آئین رفتار حرفه ای نمی تواند برای هر موردی دستور العملی صادر نماید، بحثی نیست. بنابراین بایستی به ماوراء آئین رفتار

رفتاری خواهد افزود و به توسعه دانش حسابداری کمک شایانی می نماید (اسمیت و شوارتز، ۱۹۹۷).

با توجه به موارد پیش گفته می توان ارزش های انگیزشی را به عنوان عاملی اثرگذار بر تجاری سازی حسابرسی فرض نمود و به بررسی تأثیر آن ها بر پدیده تجاری سازی حسابرسی پرداخت. از این رو هدف این پژوهش آزمودن تأثیر فرهنگ از طریق به کارگیری ساختار جهانی ارزش های انگیزه ای انسانی سطح فرد شوارتز (۱۹۹۲)، در حوزه حسابداری می باشد. دلیل انتخاب ساختار یاد شده این است که ساختار مذکور، در بازنمایی خرده فرهنگ حسابداری از جامعیت و اعتبار نظری بیشتری در مقایسه با چارچوب هافستد -گری، برخوردار است (دارابی و رام روز، ۱۳۸۹).

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

طی دهه های گذشته بازار خدمات حسابرسی در سطح بین المللی شاهد تغییرات زیادی بوده که یکی از مهمترین آنها موضوع بازاریابی برای خدمات اعتبار دهی است. انگیزه هایی مانند ورود به بازارهای جدید، بهبود پژوهش و توسعه و دستیابی به فناوری های جدید، صرفه جویی های اقتصادی ناشی از مقیاس، جهانی شدن، نیاز تخصص در صنعت به دلیل پیچیده تر شدن فعالیت صاحبکاران و حفظ یا افزایش سهم بازار نقش قابل ملاحظه ای در ورود مؤسسات حسابرسی به موضوعات بازاریابی ایفا کرده است (برویرگ و همکاران، ۲۰۱۳). مؤسسات حسابرسی به دلیل ماهیت فعالیت هایشان همواره در جایگاه قضاوت بوده و با مفاهیمی چون عدل، انصاف و استقلال عجین بوده اند. آیین رفتار حرفه ای، حسابرسان را از تبلیغ شهرت و توانایی های خود در راستای کسب سهم بیشتر در بازار منع نکرده است اما حسابرسان این عمل را کنار گذاشته و بجای راه ضابطه ای، مسیر رابطه را در پیش گرفته اند که این موضوع در بین مؤسسات کوچک و متوسط و حتی بزرگ نیز دیده میشود. از آنجا که مسول مالی یک شرکت نسبت به عملیات تحت کنترل خود پاسخگوست، همواره خواهان دریافت بهترین گزارش حسابرسی (مبنایی برای دریافت پاداش) است، اما در این میان آنچه نگرانی بوجود می آورد بحث نفع شخصی هر دو طرف حسابرس و شخص کارپای است که نقض استقلال (جنبه اقتصادی) حسابرسی را تشدید و به تبع آن موجب کاهش کیفیت حسابرسی می شود (برویرگ و همکاران، ۲۰۱۳). با این حال مؤسسات حسابرسی برای حفظ موقعیت رقابتی خود نیازمند حفظ مشتریان و توسعه آن هستند. تغییرات محیط تجاری حسابرسی و دیگه سنتی بازاریابی نشان میدهد که سطح حرفه ای گرای می تواند تحت تأثیر معکوس فعالیت های بازاریابی

ومفاهیم فرهنگی در حسابداری دارای ملاحظات رفتاری است و بر کارکرد های حسابدار بر رویکرد رفتاری خواهد افزود و به توسعه دانش حسابداری کمک شایانی می نماید (اسمیت و شوارتز، ۱۹۹۷).

### ارتباط میان تئوری ارزش های انگیزشی شوارتز و تجاری سازی حرفه حسابرسی

تجاری سازی تحت تأثیر عواملی قرار دارد که با شناسایی این عوامل می توان شناخت بهتری از ابعاد مبهم این پدیده کسب نمود. از طرفی وجود تنوع فرهنگی در خرده فرهنگ حسابداری شواهدی مبنی بر اهمیت تفاوت های فرهنگی موجود در یک کشور را ارائه می نماید. بنابراین شناخت ارزش های انگیزه ای حسابداری و تأثیر آن بر قضاوت ها و تصمیم های حسابرسان می تواند ما را در دست یابی به راه کارهایی که منجر به بهبود و ارتقاء رفتارهای اخلاقی (از جمله توجه به منافع عموم به جای منافع شخصی در تجاری سازی) در حرفه حسابداری و حسابرسی خواهد شد، رهنمون سازد. با توجه به موارد پیش گفته می توان ارزش های انگیزشی را به عنوان عاملی اثرگذار بر تجاری سازی حسابرسی فرض نمود و به بررسی تأثیر آن ها بر پدیده تجاری سازی حسابرسی پرداخت. از این رو هدف این پژوهش آزمودن تأثیر فرهنگ از طریق به کارگیری ساختار جهانی ارزش های انگیزه ای انسانی سطح فرد شوارتز (۱۹۹۲)، در حوزه حسابداری می باشد. دلیل انتخاب ساختار یاد شده این است که ساختار مذکور، در بازنمایی خرده فرهنگ حسابداری از جامعیت و اعتبار نظری بیشتری در مقایسه با چارچوب هافستد -گری، برخوردار است (دارابی و رام روز، ۱۳۸۹).

یکی از این عوامل، شاید نظام باورها و ارزش های افراد است. نظریه ارزشهای شوارتز بهترین الگوی روانشناسی است که با فراهم کردن مجموعه ای از ارزش های جهان شمول، علت رفتار افراد در جامعه را ترسیم می کند. به عقیده شوارتز اگر ارزش ها به مثابه اهداف نگریسته شوند، آنگاه دستیابی به آنها باید منافع فرد و یا منافع گروه ها و جوامع را حفظ نماید. ارزش هایی که منافع شخصی را حفظ می کند در مقابل آنهایی قرار می گیرند که با دستیابی آنها منافع گروهی حفظ می گردد. شوارتز، بر اساس بررسی ساختاری داده های خود پی برد که پنج گونه ارزش قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی و خود فرمانی منافع فردی را تامین می نماید. از طرفی دیگر، عام گرایی، خیرخواهی، هماهنگی، سنت و امنیت ارزش هایی هستند که منافع گروهی را تامین می کند. از طرف دیگر یکی از عمده ترین دغدغه های صاحبان کسب و کار، رعایت اصول اخلاق حرفه ای در واحد های گزارشگر است و اخلاق حرفه ای که معادل اخلاق کاری تلقی

حرفه ای نظاره کرده و معیارهای دیگری را برای ممانعت از رسوایی های مالی آتی و حفظ منافع عموم مورد توجه قرار دهیم. (آلین و همکاران، ۲۰۱۳)

حسابداری فعالیتی انسانی است که تحت تأثیر برداشت ها، تفسیرها و قضاوت های مربوط به نحوه بکارگیری مفاهیم و استانداردهای حسابداری قرار می گیرد. طبق نظر پرا (۱۹۸۹)، عنصر انسانی حسابداری توسط عوامل محیطی و بطور خاص فرهنگ، تحت تأثیر قرار می گیرد. به عقیده دوپینک و سالتر (۱۹۹۵)، فرهنگ از طریق هنجارها و ارزش های حاکم بر اعضای سامانه حسابداری، رویه حسابداری را تحت تأثیر قرار می دهد. وجود گروه های فرهنگی مختلف در دنیای حسابداری باعث ایجاد برداشت ها و قضاوت های متفاوتی در مورد روابط و مفاهیم حسابداری خواهد شد به اعتقاد بلکویی (۱۹۹۵)، نسبی بودن فرهنگی حسابداری، یکنواختی و هماهنگی در قضاوت، تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی را تحت تأثیر قرار خواهد داد. (دارابی و رام روز، ۱۳۸۹).

چندین سال است که پژوهش های حسابداری نقش ارزش های فرهنگی در توسعه رویه های حسابداری را در کانون توجه قرار داده اند. پژوهش های پیشین شواهدی از این دست فراهم می کنند که: رویه های حسابداری و گزارشات افشاء شده تابعی از ارزش های فرهنگی ملی است (پرا، ۱۹۸۹؛ ماد اسکندر و پورجلیلی، ۲۰۰۰)؛ میراث فرهنگی بر گرایش افراد به تقلب های تجاری تأثیر گذار است (واتسون، ۲۰۰۳)؛ و فرهنگ سازمانی می تواند شرکت را مستعد نماید که درگیر تقلب در گزارش های مالی گردد (جریش، ۲۰۰۳). (عبدالرحمان و محمد علی، ۲۰۰۶) شوارتز و همکاران (۲۰۰۱)، در پژوهش خود با استفاده از ارزش های انسانی جهانی به تشریح رویکردی نوین برای مفهوم سازی و عملیاتی نمودن زیرمجموعه های فرهنگی حسابداری پرداختند. کار آن ها به عنوان مبنایی برای توسعه ای یک مجموعه از ارزش های انگیزشی حسابداری محسوب می شود. این مقادیر انگیزشی حسابداران (عام گرایی، خیرخواهی، انطباق، سنت، امنیت، قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی، انگیزش و خود فرمانی) می تواند به پژوهش گر در رسیدن به این هدف پژوهشی کمک کند که آیا قرار گیری حسابداران در رده بندی های فرهنگی مختلف قادر خواهد بود بر مقادیر انگیزشی تأثیر بگذارد و آیا این مقادیر انگیزشی بر تفسیر و قضاوت آن ها تأثیر گذار خواهد بود یا خیر؟ چارچوب ارزشی شوارتز فرصتی برای جستجوی تجربی از نسبیت گرایی فرهنگی حسابداری بیان می کند. نسبیت فرهنگی در حسابداری به طور ضمنی بیانگر این است که افراد متعلق به فرهنگ های مختلف به طور متفاوتی به ساخت و یا استفاده از مفاهیم حسابداری می پردازند. بنابراین شناخت مبانی

کیفیت افشای اطلاعات حسابداری پرداختند نتیجه تحقیقات آنها بیان می کند که قدرت به عنوان ویژگی فردی مدیران رابطه منفی و معناداری با به موقع بودن اطلاعات حسابداری دارد. طاهری و ایزدی نیا (۱۳۹۷)، به بررسی اهمیت ابعاد و نشانه های تقلب در تعدیل برنامه حسابرسی با استفاده از مدل پنتاگون تقلب پرداختند. نتایج تحقیقات آنها حاکی از این است که طبق مدل ۵ بعدی پنتاگون، تقلب شامل فشار، انگیزه، فرصت طلبی، توجیه سازی، توانایی و غرور مدیران با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی، فرصت طلبی مدیران مهمترین بعد تقلب در صورت های مالی است. خیر الهی و همکاران (۱۳۹۶)، به بررسی پیامدهای شکست گزارشگری مالی برای مدیران غیر موظف پرداختند نتایج تحقیقات آنها حاکی از این است که تجدید ارائه صورت های مالی به عنوان شکست گزارشگری برای مدیران غیر موظف منجر به جریمه های بازار کار برای مدیران غیر موظف نشده است و مدیران غیرموظف از رویکردهای غیر اخلاقی در تهیه صورت های مالی استفاده می کنند. طبق یافته های پژوهش جریمه های بازار کار و مدیریت کارا، مانعی برای رویکردهای ضد اخلاقی مدیران تلقی نشده است. نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶)، به بررسی تاثیر سازه های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران پرداختند نتیجه تحقیقات آنها بیان می کند که تغییرهای فردی نظیر دینداری، جنسیت، بیشترین تاثیر را بر شدت اخلاقی ادراک شده دارند و اثرگذاری سازه های فردی بیشتر از سازه های اجتماعی است. نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵)، به بررسی مدل بندی و تعیین الویت، عوامل موثر بر قصد گزارش تقلب های مالی توسط حسابداران پرداختند نتایج تحقیقات آنها حاکی از این است که اخلاق فردی شامل، دینداری و اخلاق اجتماعی شامل عدالت سازمانی بر قصد گزارشگری متقلبانانه تاثیرگذار می باشند. اجرای برنامه های آموزش اخلاقی و برنامه های فرهنگی و دینی می تواند تاثیر مثبتی بر اخلاق فردی بگذارد. نجاتی کریم آباد (۱۳۹۴)، به بررسی تاثیر ارزش های فردی بر تصمیم گیری اخلاقی مدیران پرداختند نتایج تحقیقات آنها نشان می دهد که مدیران به طور نسبی تمایل به پاسخ معضلات اخلاقی دارند و ارزش های فردی شامل نوع دوستی، عزت نفس و آزادی بر تصمیم گیری اخلاقی اثر مثبت و عزت نفس بر آزادی اثر معکوس دارد و سنت طلبی مدیران به عنوان ارزش فردی هیچ گونه اثری بر تصمیم گیری اخلاقی ندارد. گل پرور (۱۳۹۴)، طی یک مطالعه موردی به بررسی رابطه ایده آل گرایی، نسبت گرایی، ماکیاولیسم و ارزش های فرهنگی با رفتارهای غیر اخلاقی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که ماکیاولیسم و ارزش های فرهنگی مادی گرایی و فاصله قدرت رابطه مثبت و معناداری با رفتارهای غیر اخلاقی

می گردد هم بر اخلاق فردی و هم بر اخلاق اجتماعی شاغلان در حرفه، تمرکز دارد. از آن جایی که اخلاق حرفه ای هم ریشه در ارزش های فردی و جمعی دارد، می تواند به همراه ارزش های انگیزشی شوارتز، پاسخگوی رفتار اخلاقی و یا غیر اخلاقی افراد باشد. مدیران نیز که نمایندگان اخلاق واحدهای تجاری به شمار می روند، تحت تاثیر ارزش های انگیزشی فردی و جمعی هستند. بنابراین می توان انتظار داشت که ارزش های انگیزشی متمرکز بر جمع که به دنبال تامین منافع عمومی هستند، تاثیر مثبت بر پایبندی مدیران به اخلاق حرفه ای و تاثیر منفی بر رفتار متقلبانانه دارد و ارزش های انگیزشی متمرکز در فرد، که به دنبال تامین منافع شخصی هستند تاثیر منفی بر پایبندی به اخلاق حرفه ای ولی رابطه ای مستقیم بر رفتار متقلبانانه مدیران در زمان انتشار صورت های مالی دارد (کابلی و همکاران، ۱۳۹۹).

### ۳- پیشینه پژوهش

صفرزاده و همکاران (۱۴۰۱)، به بررسی بررسی رابطه بین تجاری سازی مؤسسات حسابرسی با رفاه شخصی حسابرسان پرداختند. پژوهش آنها دو یافته عمده داشت. یافته اول بیانگر رابطه مثبت میان تجاری سازی در مؤسسات حسابرسی و رفاه شخصی افراد است. یافته دوم بیانگر آن است که اندازه موسسه حسابرسی تاثیر در تجاری سازی مؤسسات حسابرسی و رفاه شخصی افراد ندارد. آزاد و همکاران (۱۴۰۰)، به بررسی توسعه تجاری سازی حرفه حسابرسی در ایران: تحلیلی از جایگاه هویت حسابرسان پرداختند. یافته ها نشان می دهد هویت حرفه ای و هویت سازمانی حسابرسان بر بازار محوری، مشتری محوری و فرآیندمحوری مؤسسات حسابرسی اثر مثبت دارد. ولیان و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی ارتباط هویت حرفه ای و سازمانی حسابرسان با تجاری سازی در مؤسسات حسابرسی پرداختند. ابزار پژوهش را یک پرسشنامه با ۲۵ ماده بر پایه مقیاس لیکرت با درجات ۱ تا ۵ تشکیل می دهد. این پژوهش در طی سال های ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۷ انجام گرفته است. تعداد نمونه ای به حجم ۳۸۴ نفر از جامعه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب گردید که تجزیه و تحلیل آماری بر روی ۲۹۴ پرسشنامه دریافتی انجام گرفت. برای آزمون فرضیات پژوهش از معادلات ساختاری با کمک نرم افزار (PLS) استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد هویت حرفه ای حسابرسان با سه معیار تجاری سازی شامل مشتری مداری، بازار مداری و فرآیند مداری ارتباط منفی و معناداری دارد، در حالیکه، هویت سازمانی حسابرسان با این سه معیار ارتباط مثبت و معناداری دارد. پورحیدری و فروغی (۱۳۹۸) به بررسی تاثیر نفوذ مدیرعامل بر

مدیران آنهاست. اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۸)، به بررسی تاثیر دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارش های مالی شرکت ها پرداختند نتایج تحقیقات آنها حاکی از این است که دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارش های مالی موثر است و آرمان گرایی مدیران اثر مثبت معنی داری بر کیفیت گزارش های مالی دارد. سلمانی و رادمنده (۱۳۸۸) به بررسی نقش مدیریت در بروز رفتارهای کاری انحرافی پرداختند نتیجه تحقیقات آنها ضعف فرهنگی، بی عدالتی در قوانین و ساختار نامناسب پاداش خدمت به عنوان عوامل مهم در گرایش به سمت رفتارهای انحرافی اعلام شد. رفتارهای فردی تاثیر با اهمیتی در رفتارهای انحرافی در محیط کسب و کار ندارند بروبگ و همکاران (۲۰۱۸) در مطالعه ای به بررسی هویت حرفه ای و هویت سازمانی حسابرسان و فرآیند تجاری سازی در مؤسسات حسابرسی پرداختند. مطالعه آنها بر اساس ۳۷۴ پاسخ به پرسشنامه هایی که بین ۳۵۸۸ عضو FAR، انجمن حسابداران حرفه ای، حسابرسان و مشاوران در کشور سوئد توزیع شده بود، صورت گرفت. آنها ضمن در نظر گرفتن معیارهای مشخصی برای هویت حرفه ای و هویت سازمانی، سه مفهوم بازارگرایی، مشتری گرایی و فرآیندگرایی شرکت نیز به عنوان سه جنبه از تجاری سازی بررسی کردند. نتایج آنها حاکی از آن است که بین هویت سازمانی و سه جنبه تجاری سازی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. همچنین بین هویت حرفه ای حسابرس و فرآیند تجاری سازی رابطه معنی داری وجود دارد. این مسئله حکایت از تغییر در نقش هویت حرفه ای در رابطه با تجاری سازی مؤسسات حسابرسی دارد. رابطه مثبت بین هویت حرفه ای و تجاری گرایی منجر به ظهور یک پدیده جدید به نام حرفه ای سازی سازمانی گشته است. هسیو و همکاران (۲۰۱۴)، در پژوهشی با عنوان ارزش ها در حسابداری به بررسی فرآیند انتخاب شغل با استفاده از مدل شوارتز پرداختند. آن ها به مطالعه گروه های مختلف دانشجویان در مقاطع مختلف پرداختند. نتایج پژوهش آن ها نشان می دهد که دانشجویان حسابداری به طور بارزی نوع انگیزشی خود ارتقایی را نشان می دهد که پژوهش های قبلی را نیز اثبات می کند. یانگ (۲۰۱۳)، در پژوهشی به بررسی تاثیر فرهنگ بر حسابداری و روش های آن پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان می دهد که علاوه بر عوامل تاثیرگذار نظیر فرهنگ ملی عوامل دیگر نظیر فرهنگ سازمانی نیز بر حسابداری موثر است. اوهم چنین بیان می کند اصول اخلاقی و مذهب نیز از عوامل تاثیرگذار می باشد. وی معتقد است این تفاوت های فرهنگی در یکپارچه سازی استاندارد های بین المللی موثر است. مورفی (۲۰۱۲)، به بررسی شکست های اخلاقی در گزارشگری مالی شرکت ها پرداخت نتیجه ی تحقیق وی نشان داد که ارتباط اخلاقی میان مدیران

دارند. در مقابل ایده آل گرایی و نسبیت گرایی با رفتارهای غیراخلاقی دارای رابطه منفی و معناداری بودند. میرزا پور آل هاشم و عباسی (۱۳۹۴)، طی پژوهشی رابطه تعهد حرفه ای و ماکیاولیسم در میان دانشجویان رشته حسابداری دانشگاه های آزاد اسلامی شهر تهران و کرج را مورد آزمون قرار دادند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد که شاخصه ماکیاولیسم با سطح تعهد حرفه ای رابطه معکوس دارد. دیانتی دیلمی و رضاپور پرورش (۱۳۹۳)، طی پژوهشی رابطه بین اخلاق شرکتی، مسئولیت اجتماعی و ماکیاولیسم با فرار مالیاتی را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد بین میزان گرایش ماکیاولیستی مدیران مالی و میزان اعتقاد آنها به اخلاق شرکتی و مسئولیت اجتماعی و نیز بین میزان گرایش ماکیاولیستی مدیران مالی و میزان مخالفت آنها با برنامه های فرار مالیاتی، رابطه منفی وجود دارد. کریمی و رهنمای رودپشتی (۱۳۹۳)، طی پژوهشی رابطه تورش های رفتاری و انگیزه های مدیریت سود را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد که بین ماکیاولیسم (فرصت طلبی) و مدیریت سود کارا و فرصت طلبانه رابطه مستقیم و معنی دار وجود داشته و هرچه فرد فرصت طلب تر باشد بیشتر اقدام به مدیریت سود کارا و فرصت طلبانه می کند. بنی مهد و همکاران (۱۳۹۲)، طی پژوهشی رابطه بین فرصت طلبی و ارزش های فرهنگی حسابداری را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد که میزان فرصت طلبی و ارزش های فرهنگی حرفه گرایی و رعایت یکنواختی در میان حسابرسان شاغل در هر دو بخش سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی یکسان است؛ اما ارزش های فرهنگی پنهان کاری و محافظه کاری در هر دو بخش متفاوت است. هم چنین شواهد پژوهش آن ها نشان داد که رابطه ای مثبت میان ویژگی اخلاقی فرصت طلبی و ویژگی فرهنگی تمایل به پنهان کاری در حسابرسان هر دو بخش وجود دارد. نتایج دیگر این پژوهش نشان داد که میزان تمایل به پنهان کاری در حرفه حسابرسی متأثر از فرصت طلبی و رتبه شغلی حسابرسان است. بنی مهد (۱۳۹۱)، فرصت طلبی میان دانشجویان رشته حسابداری و شاغلین حرفه حسابداری را مورد مطالعه قرار داد. وی دریافت میزان فرصت طلبی دانشجویان رشته حسابداری بیشتر از شاغلین در حرفه است. هم چنین سطح فرصت طلبی حسابداران حرفه ای شاغل در بخش خصوصی بیشتر از حسابداران حرفه ای بخش دولتی است. دیانتی دیلمی و طیبی (۱۳۹۰)، به بررسی تاثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند نتایج تحقیقات آنها حاکی از این است که کیفیت سود شرکت ها تحت تاثیر مستقیم دیدگاه اخلاقی

پژوهش های توصیفی- پیمایشی می باشد. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از راه استقرایی، و جمع آوری داده ها و نتیجه نهایی برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه ها، از طریق پرسش نامه انجام شده است. از آن جایی که این پژوهش در یک محیط واقعی یعنی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی انجام شده است، جزو پژوهش های میدانی به شمار می رود.

در این پژوهش برای تحلیل داده ها از مدل روابط ساختاری خطی- لیزرل<sup>۱</sup> (جورسکگ و سوربوم<sup>۲</sup>، ۱۹۸۹) استفاده خواهد شد. لیزرل، امکان انتخاب دل بخواهی متغیرهای مشاهده پذیر (گویه های پرسش نامه) که در واقع اجرای تشکیل دهنده متغیر های نهفته<sup>۳</sup> (نظیر خودفرمانی، انگیزش، رفاه طلبی و مواردی از این قبیل) می باشند را محدود می کند. در واقع لیزرل به بررسی میزان اعتبار متغیرهای انتخاب شده می پردازد.

در این پژوهش متغیر وابسته، " تجاری سازی حسابرسی" و متغیر مستقل " ارزش های انگیزشی" می باشند. همچنین متغیرهای جنسیت، سن، مرتبه شغلی، محل اشتغال، سطح تحصیلات به عنوان متغیرهای کنترل در نظر گرفته می شوند. برای اندازه گیری تجاری سازی حسابرسی از پرسش نامه تیلور و کورتیس<sup>۴</sup> (۲۰۰۷) استفاده شده است. این پرسش نامه سه موقعیت فرضی در زمینه حسابرسی را به تصویر می کشد و در هر سناریو پرسش شونده را در وضعیتی قرار می دهد که نسبت به تجاری سازی حسابرسی تصمیم گیری نماید. پاسخ ها بر اساس طیف لیکرت هفت گزینه ای می باشد که امتیاز ۱ برای کم ترین انگیزه هشداردهی و امتیاز ۷ برای بالاترین انگیزه هشدار دهی می باشد.

برای اندازه گیری ارزش های انگیزشی (عام گرایی، خیرخواهی، انطباق، سنت، امنیت، قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی، انگیزش و خودفرمانی) از پرسش نامه ارزش های تصویری<sup>۵</sup> (PVQ) شوارتز و همکاران (۲۰۰۱) استفاده شده است. شوارتز و همکاران (۲۰۰۱) به شواهد با اهمیتی در خصوص توانایی این پرسش نامه در شناسایی ساختار ارزش های جهانی هم در کشورهای توسعه یافته و هم کشورهای در حال توسعه دست یافتند. این پرسش نامه شامل ۴۰ سوال است که امیال، خواسته ها و اهداف فرضی افراد را به تصویر می کشد. این ۴۰ تصویر شفاهی، معیاری را فراهم می آورد که از آن می توان برای اندازه گیری ارزش های انگیزشی بهره یافت.

و حسابرسان مستقل بیشتر از ارتباط اخلاقی میان حسابرسان و ذینفعان شرکت قلمداد می شود. پیرا و همکاران (۲۰۱۲)، حرفه گرایی حسابداری که یکی از مشخصه های فرهنگی حسابداری است را در دو کشور نیوزلند و ساموآ مورد مطالعه قرار دادند. آن ها نشان دادند که حرفه گرایی حسابداری در دو کشور تفاوت با اهمیتی با هم دارند. شواهد پژوهش آن ها نشان داد که این موضوع می تواند اندازه گیری، افشاء و ارزش های اخلاقی را در حرفه حسابداری تحت تأثیر قرار دهد. دیزندر و همکاران (۲۰۱۱)، نشان دادند که ارزش های فرهنگی با مدیریت سود رابطه معنی داری دارد. آن ها نشان دادند کشوری که در آن مشخصه فرهنگی فردگرایی بالایی وجود دارد، مدیریت سود کمتر است. هم چنین در کشورها با مشخصه های فرهنگی عدالت گرایی، رابطه منفی بین مدیریت سود و عدالت گرایی وجود دارد. به عقیده آن ها، فرهنگ عامل مهمی برای استقرار نظام راهبری برای جلوگیری از رفتارهای فرصت طلبانه مدیران است. اوربج (۲۰۱۰)، رابطه ارزش های فرهنگی و افشای داوطلبانه اطلاعات اجتماعی را در ۲۲ کشور مورد مطالعه قرار داد. نتیجه پژوهش وی بیانگر این بود که رابطه معنی دار و مستقیم بین افشای اطلاعات اجتماعی و زیست محیطی و ارزش های فرهنگی وجود دارد. سما و شوف (۲۰۰۸)، معتقدند فرهنگ مؤسسه از عوامل مؤثر بر رفتار افراد در درون سازمان است. اگر فرهنگ حاکم بر مؤسسه مناسب نباشد باعث بروز مشکلاتی در رهبری خواهد شد. به عنوان نمونه، در مورد آرتور اندرسن، فرهنگ مؤسسه مورد اتهام بوده است. تینا کارپنتر و همکاران (۲۰۰۵)، به بررسی گزارشگری مالی متقلبانه و غیراخلاقی مدیران (کاربرد تئوری رفتار برنامه ریزی شده) پرداختند نتیجه تحقیقات آنها نشان داد ارزش های اخلاقی مدیران در مقایسه با هنجارهای اجتماعی تأثیر بیشتری بر قصد مدیران در گزارشگری مالی متقلبانه دارد. پیتا و همکاران (۱۹۹۹)، نشان دادند که به دلیل تفاوت بودن محیط فرهنگی کشورهای مختلف، ارزش های اخلاقی نیز میان آن کشورها متفاوت خواهد بود آن ها نشان دادند که آگاهی یک تاجر از محیط فرهنگی و ارزش های اخلاقی و انتظارات مردم یک کشور می تواند او را در کسب و کار بین المللی موفق سازد.

#### ۴- روش شناسی پژوهش

این پژوهش با توجه به ماهیت، از نوع پژوهش های کاربردی به شمار می رود. همچنین از نظر روش این پژوهش در زمره

<sup>۴</sup> Taylor & Curtis

<sup>۵</sup> Portrait Values Questionnaire

<sup>۱</sup> Linear Structural RELations (LISREL).

<sup>۲</sup> Jöreskog & Sörbom

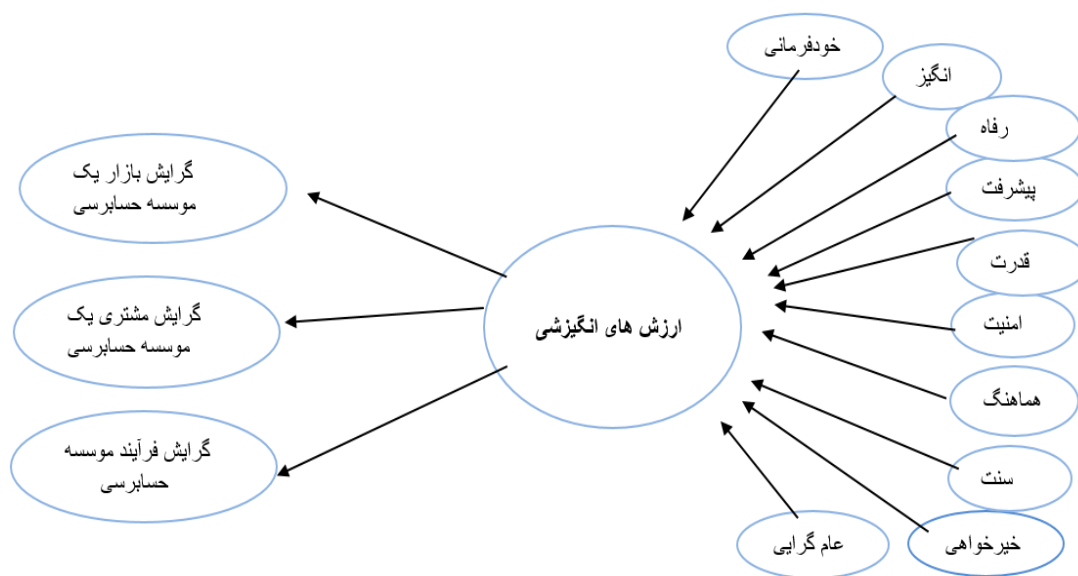
<sup>۳</sup> Latent Variables

حسابرسی باشد مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر خواهد بود.

سطح تحصیلات: یک متغیر فاصله ای است که با مقدار یک الی چهار نشان داده می شود. اگر پاسخ دهنده دارای تحصیلات کاردانی و پائین تر باشد مقدار یک، کارشناسی عدد دو، کارشناسی ارشد عدد سه و دکتری عدد چهار اختصاص داده می شود.

بطور خلاصه مدل مفهومی این پژوهش را می توان بشرح زیر نشان داد:

برای اندازه گیری متغیرهای کنترل به شرح زیر اقدام خواهد شد: جنسیت: یک متغیر اسمی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می شود. صفر برای جنسیت مرد و یک برای جنسیت زن. سن: یک متغیر نسبی است و عبارت است سن شناسنامه ای حسابرسان بر حسب سال. مرتبه شغلی: یک متغیر فاصله ای است که با مقدار یک الی چهار نشان داده می شود. اگر پاسخ دهنده دارای رتبه شغلی حسابرس باشد مقدار یک، حسابرس ارشد عدد دو، سرپرست حسابرسی عدد سه و مدیر عدد چهار اختصاص داده می شود. محل اشتغال: یک متغیر اسمی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می شود. اگر حسابرس شاغل در یکی از مؤسسات خصوصی



متغیرهای مشاهده شده (سوال ها) دارد این متغیرها حتما باید از توزیع نرمال پیروی کرده باشند.

تکنیک لیزرل آمیزه دو تحلیل است:

الف- مدل اندازه گیری<sup>۱</sup> ب- مدل تابع ساختاری<sup>۲</sup>

مدل اندازه گیری یا قسمت تحلیل عوامل تأییدی<sup>۳</sup> مشخص می کند که چگونه متغیرهای نهفته یا سازه های فرضی در قالب تعداد بیشتری متغیرهای قابل مشاهده، اندازه گیری شده اند. قسمت تابع ساختاری یا تحلیل مسیر، روابط علی بین این متغیرهای نهفته را مشخص می کند. به عبارت دیگر، مدل اندازه گیری سوالات مربوط به روایی و اعتبار متغیرهای مشاهده شده را پاسخ می دهد و مدل تابع ساختاری سوالات مربوط به شدت

### معادلات ساختاری خطی - لیزرل

این روش ها که به روش های کواریانس محور معروف هستند توسط جورسگوک (۱۹۶۹) معرفی شدند. هدف اصلی این روش ها تأیید مدل است که برای این کار به نمونه هایی با حجم بالا نیاز دارند. در این روش به تخمین ضرایب مسیره و بارهای عاملی با استفاده از به حداقل رساندن تفاوت بین ماتریس های واریانس - کواریانس مشاهده شده و پیش بینی شده می پردازند. ماتریس - کواریانس مشاهده شده توسط واریانس و کواریانس محاسبه شده بین متغیرهای مکنون به دست می آید. پرکاربرد ترین رویکرد محاسبه ضرایب در روش های نسل اول، رویکرد تخمین حداکثر احتمال است که نیاز به داده های مربوط به

<sup>3</sup> Confirmatory Factor Analysis (CFA)

<sup>1</sup> Measurement Model

<sup>2</sup> Structural Equation Model (SEM).



- ۱) ارزش های انگیزشی بر گرایش بازار یک موسسه حسابرسی تاثیر معناداری دارد .
- ۲) ارزش های انگیزشی بر گرایش مشتری یک موسسه حسابرسی تأثیر معناداری دارد.
- ۳) ارزش های انگیزشی بر گرایش فرآیند موسسه حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

#### ۴- یافته های پژوهش

##### ۴-۱ آمار توصیفی

شاخص های توصیفی متغیرها در جدول ۱ ارائه شده است. همانطور که در جدول ۱ نمایان است، میانگین نمرات همه متغیرهای موجود در جدول فوق، بیشتر از ۴ (مرکز طیف ۷ گزینه ای) بدست آمده است، لذا می توان نتیجه گرفت که بیشتر افراد گزینه های بالای ۴ را انتخاب کرده اند. کمترین مقدار نمرات متغیرها از ۱ بیشتر بوده و بیشترین مقدار نمرات متغیرها از ۷ کمتر برآورد شده است و این نشان می دهد که کدگذاری و ورود اطلاعات پرسشنامه ها به نرم افزار کاملاً بدون نقص و به درستی وارد شده است.

روابط علی (مستقیم، غیر مستقیم و کلی) بین متغیرهای نهفته و مقدار واریانس تبیین شده در کل مدل را پاسخ می دهد. بنابراین، یک مدل لیزرل برای پژوهش گر این امکان را فراهم می آورد که در یک مدل هم خطاهای اندازه گیری را ارزیابی نماید و هم پارامترهای مدل را یک جا برآورد کند. از سوی دیگر لیزرل، در مقایسه با سایر آزمون های آماری نظیر تکنیک های رگرسیون و تحلیل واریانس که تنها روابط بین متغیرهای انتخابی را مشخص می سازند، از توانایی های بیشتری برخوردار است و بر تحلیل مسیر نیز توفیق دارد. زیرا تحلیل مسیر، فرآیندی متشکل از مراحل منفک متوالی است که مبتنی بر رگرسیون های متعدد می باشد؛ در حالی که تحلیل های لیزرل پیوسته و توأم هستند. تحلیل مسیر (برخلاف لیزرل) از آن جا که نمی تواند خطاهای کلی اندازه گیری بین متغیرهای مشاهده شده و نهفته را مشخص کند، فرض را بر آن می گذارد که اندازه های مشاهده شده با مقادیر متغیرهای نهفته برابرند (در حالی که عملاً چنین فرضی نادرست است. به همین دلیل است که مک لافلین<sup>۱</sup> می گوید: «لیزرل یک تکنیک اطلاعاتی کامل است» (قاضی طباطبایی، ۱۳۷۴).

فرضیه های پژوهش حاضر به شرح زیر می باشد:

جدول ۱. شاخص های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه

متغیرها	تعداد گویه	تعداد نمونه	میانگین	انحراف معیار	بازه نمرات سوالات		بازه نمرات کسب شده	
					کمینه	بیشینه	کمینه	بیشینه
گرایش بازار	۶	۳۸۵	۵.۴۴	۱.۰۵	۷	۲.۳۳	۷	بیشینه
گرایش مشتری	۵	۳۸۵	۵.۵۲	۱.۰۷	۷	۲.۴۰	۷	بیشینه
گرایش فرآیند	۶	۳۸۵	۵.۶۴	۱.۰۴	۷	۲.۳۳	۷	بیشینه

می شود و در غیر این صورت آزمونهای ناپارامتریک مورد استفاده قرار می گیرد. جهت بررسی نرمال بودن از ضرایب چولگی<sup>۲</sup> و کشیدگی<sup>۳</sup> استفاده می شود. قدر مطلق ضریب چولگی و کشیدگی بزرگتر از ۳ تخطی از نرمال بودن داده ها را نشان می دهد.

همانطور که در جدول ۲ مشخص است، مقدار ضریب چولگی و کشیدگی برای تمامی متغیرهای مورد مطالعه در بازه امن (۳+ و ۳-) قرار دارد و نشان از نرمال بودن داده ها است. از طرفی دیگر قضیه حد مرکزی در آمار ثلثت می کند که اگر تعداد نمونه آماری افزایش پیدا کند (بیشتر از ۳۰ نمونه) توزیع داده ها به سمت توزیع آماری نرمال سوق داده خواهد شد. در تحقیق حاضر نمونه ۳۸۵ نفر بوده و مطلوب می باشد. لذا در

#### ۴-۲ سنجش نرمال بودن توزیع متغیرها

برای اجرای روش های آماری و محاسبه آماره آزمون مناسب و استنتاج منطقی درباره فرضیه های پژوهش مهمترین عمل قبل از هر اقدامی، انتخاب روش آماری مناسب برای پژوهش است برای این منظور آگاهی از توزیع داده ها از اولویت اساسی برخوردار است. توزیع نرمال بدین معناست که توزیع متغیرها در دو طرف میانگین یکسان باشد به طوری که نمودار توزیع شکل زنگوله ای داشته باشد، اگر توزیع متغیرها نرمال نباشد، توزیع از حالت زنگوله ای خارج خواهد شد و به سمت چپ و یا راست میانگین متمایل می شود، زمانی که توزیع متغیرها نرمال است جهت آزمون فرضیات از آزمون های پارامتریک استفاده

<sup>3</sup> Kurtosis

<sup>1</sup> Mc Luaghin

<sup>2</sup> Skewness

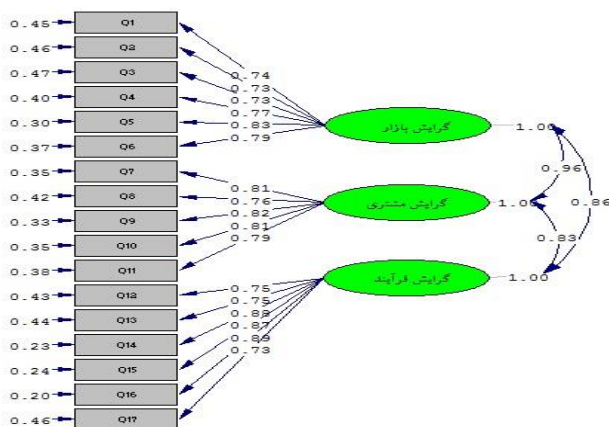
حالت کلی و با بررسی های بعمل آمده اینگونه استنباط می شود که توزیع داده های متغیرهای موجود در جدول فوق نرمال یا حداقل بسیار نزدیک به نرمال بوده و میتوان از آزمونهای پارامتریک استفاده نمود.

جدول ۲. نتایج آزمون نرمال بودن داده ها

متغیرهای تحقیق	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی	نتیجه
گرایش بازار	-۰.۷۷۲	۰.۰۲۲	نرمال
گرایش مشتری	-۰.۶۸۸	-۰.۲۱۴	نرمال
گرایش فرآیند	-۱.۰۸۱	۰.۶۸۶	نرمال

۳-۴. تحلیل عاملی تاییدی

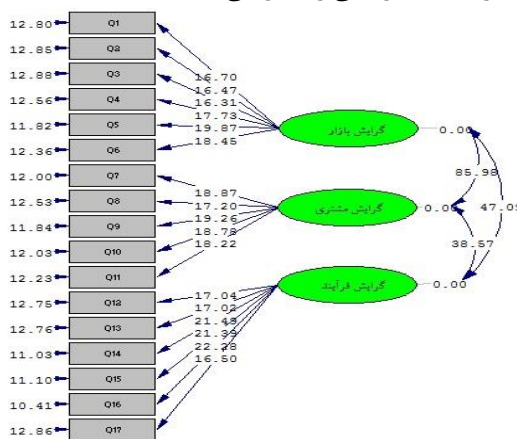
پیش از انجام هرگونه آزمون فرض و اولویت بندی باید سوالات بکار رفته در پرسشنامه به تفکیک متغیرهای پژوهش از نظر



Chi-Square=257.90, df=116, P-value=0.00000, RMSEA=0.056

شکل ۱. ضرایب مسیر استاندارد شده مدل تحلیل عاملی

نمودار زیر مدل تحلیل عاملی با ضرایب معناداری تی را نشان می دهد.



Chi-Square=257.90, df=116, P-value=0.00000, RMSEA=0.056

شکل ۲. مقدار آماره تی مدل تحلیل عاملی

#### ۴-۴ ضرایب استاندارد شده بارهای عاملی و مقدار معناداری تی

از مدل اندازه گیری ضرایب استاندارد شده می توان این برداشت را نمود که بین متغیرهای مکنون مربوطه و شاخص های متناظر با آنها ، همبستگی معناداری وجود دارد یا خیر. ضرایب استاندارد شده ، در واقع بیانگر ضرایب مسیر یا بارهای عاملی استاندارد شده بین عامل ها و نشانگرها می باشد. برای داشتن روایی باید بین متغیرها و سوالات پرسشنامه (گویه ها) ،

همبستگی معناداری وجود داشته باشد. در صورتی که بار عاملی استاندارد شده بالاتر از  $0/4$  باشد، می توان گفت سوالات مورد نظر از قدرت تبیین خوبی برخوردار است. مقادیر تی (T-Value) معنادار بودن هر یک از پارامترهای را نشان می دهد و چنانچه مقدار تی بزرگتر از قدر مطلق عدد  $1/96$  باشد، پارامترهای مدل معنادار هستند و در اینصورت می توان روایی سازه های اندازه گیری متغیرهای مربوطه در سطح معناداری  $0/05$  تایید می شود.

جدول ۳. مقدار بارعاملی استاندارد شده و آماره تی گویه ها به همراه آلفای کرونباخ متغیرها

نتیجه	آلفای کرونباخ	ضریب تعیین	مقدار t	مقدار بار عاملی استاندارد شده	سوالات پرسشنامه	متغیرها
مطلوب	0.895	0.45	16.70	0.74	Q1	گرایش بازار
مطلوب		0.46	16.47	0.73	Q2	
مطلوب		0.47	16.31	0.73	Q3	
مطلوب		0.40	17.73	0.77	Q4	
مطلوب		0.30	19.87	0.83	Q5	
مطلوب		0.37	18.45	0.79	Q6	
مطلوب	0.896	0.35	18.87	0.81	Q7	گرایش مشتری
مطلوب		0.42	17.20	0.76	Q8	
مطلوب		0.33	19.26	0.82	Q9	
مطلوب		0.35	18.78	0.81	Q10	
مطلوب		0.38	18.22	0.79	Q11	
مطلوب	0.919	0.43	17.04	0.75	Q12	گرایش فرآیند
مطلوب		0.44	17.02	0.75	Q13	
مطلوب		0.23	21.43	0.88	Q14	
مطلوب		0.24	21.39	0.87	Q15	
مطلوب		0.20	22.28	0.89	Q16	
مطلوب		0.46	16.50	0.73	Q17	

#### ۴-۵ شاخص های برازش مدل

جهت تایید مدل تحلیل عاملی و مستند بودن نتایج حاصله لازم است تا شاخص های برازش مدل در حد قابل قبول قرار گیرد. در جدول زیر شاخصهای مورد استفاده به همراه مقادیر آن آمده است.

همانطور که در جدول ۴ ملاحظه می شود، در مدل تحلیل عاملی مقدار کای دو به درجه آزادی  $2.22$  و کمتر از  $3$  است. همچنین مقدار جذر برآورد واریانس خطای تقریب (RMSEA) برابر با  $0/056$  و کمتر از  $0/08$  است. همچنین شاخص برازندگی تطبیقی (CFI) ، شاخص برازندگی افزایشی (IFI) ، شاخص برازندگی هنجار شده (NFI) و شاخص نیکویی برازش

همانطور که در جدول ۳ مشاهده می شود، مقدار بار عاملی استاندارد شده برای تمامی سوالات بیشتر از  $0/4$  می باشد و با توجه به اینکه تمامی اعداد معناداری بین گویه ها با متغیرهای مکنون مربوطه از عدد  $1/96$  بزرگتر محاسبه شده است می توان روایی سازه های اندازه گیری متغیرهای مربوطه در سطح معناداری  $0/05$  تایید می شود. بنابراین نیاز به تغییر یا حذف سوالی در مدل و پرسشنامه تحقیق احساس نمی شود. ضریب آلفای کرونباخ برای همه متغیرها محاسبه شده است که با توجه به حدود گفته شده برای این معیارها نتیجه می شود که مقدار ضرایب آلفای کرونباخ تمامی سازه ها مورد قبول می باشند.

برابر ۰.۹۵۸ محاسبه شده است. جدول فوق نشان می دهد که تحلیل عاملی تاییدی سازه های پرسشنامه بکار برده شده دارای برازش مناسب بوده و سازه های پرسشنامه به خوبی متغیرهای مربوطه را نشان می دهند.

(GFI) همگی در حد مناسبی محاسبه شده است. بنابراین در حالت کلی و با توجه به شاخص های محاسبه شده می توان برازش مطلوب مدل را نتیجه گرفت. گفتنی است که مقدار آلفای کرونباخ کل پرسشنامه با ۱۷ سوال و نمونه ۳۸۵ نفری

جدول ۴. نتایج شاخص های برازش مدل های تحلیل عاملی تاییدی

شاخص های بررسی شده	نماد لاتین	میزان استاندارد	مقدار برآورد شده
کای اسکور/درجه آزادی	(x2/ df)	کمتر از ۳	۲.۲۲
ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	(RMSEA)	کمتر از ۰.۰۸	۰.۰۵۶
بrazش هنجار شده	(NFI)	بیشتر از ۰.۹	۰.۹۹
بrazش مقایسه ای	(CFI)	بیشتر از ۰.۹	۰.۹۹
بrazش فزاینده	(IFI)	بیشتر از ۰.۹	۰.۹۹
نیکویی برازش	(GFI)	بیشتر از ۰.۸	۰.۹۳
آلفای کرونباخ	ALPHA	بیشتر از ۰.۷	۰.۹۵۸

جدول زیر نتایج آزمون تی تک نمونه ای مستقل در خصوص بررسی اثر گذاری ارزش های انگیزشی بر گرایش بازار یک موسسه حسابرسی را نشان می دهد.

همانطور که در جدول ۵ ملاحظه می شود، سطح معناداری آزمون در خصوص گرایش بازار با مقدار آماره تی ۲۷.۰۳۲ برابر صفر و کمتر از سطح خطای ۵ درصد محاسبه شده است. لذا اینگونه استنباط می شود که فرض صفر آزمون تی تک نمونه ای مستقل رد و فرض مقابل آزمون مبنی بر مخالف بودن میانگین نمرات گرایش بازار با عدد ۴ (حد وسط طیف لیکرت ۷ گزینه ای) تایید می شود. از آنجایی که میانگین گرایش بازار برابر ۵.۴۴ و بیشتر از ۴ گزارش شده و همچنین حدود بالا و پایین اختلاف میانگین گرایش بازار با میانگین مورد انتظار (۴) مقدار مثبتی بدست آمده، میتوان نتیجه گرفت که اثر گذاری ارزش های انگیزشی بر گرایش بازار یک موسسه حسابرسی در جهت مثبت بوده و بلحاظ آماری این اثر گذاری معنادار نیز می باشد.

بعبارتی دیگر می توان گفت که با توجه به داد های جمع آوری شده و با احتمال ۹۵ درصد ارزش های انگیزشی میتواند بر گرایش بازار یک موسسه حسابرسی اثر معناداری داشته باشد. لذا فرضیه اول تایید می شود.

#### ۴-۶ بررسی اهداف و فرضیات تحقیق

پس از بررسی مناسب ابزار اندازه گیری با تکنیک تحلیل عاملی تاییدی و بررسی نرمالیتی داده ها در این بخش از تحقیق به بررسی سوالات و اهداف مطرح شده در تحقیق پرداخته شد. در حقیقت با توجه به نرمال بودن توزیع داده های متغیرها از آزمون تی تک نمونه ای مستقل و آزمون رتبه بندی فریدمن استفاده خواهد شد.

آزمون تی تک نمونه ای مستقل زمانی به کار می رود که محقق قصد داشته باشد، میانگین یک جامعه را با یک میانگین مفروض و نظری مقایسه کند. این میانگین مفروض یا نظری می تواند یک مقدار معمول یا رایج، یک مقدار استاندارد و یا یک مقدار مورد انتظار باشد که در این تحقیق عدد ۴ که حد وسط بازه سوالات ۱ تا ۷ است را در نظر گرفته شده است. در صورتی که میانگین نمرات افراد در مورد هر کدام از عوامل از مقدار عددی ۴ (حد وسط طیف لیکرت ۷ گزینه ای) بیشتر باشد اثر گذاری ارزش های انگیزشی بر آن عامل معنادار می باشد.

۴-۶-۱ فرضیه اول: ارزش های انگیزشی بر گرایش بازار یک موسسه حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

جدول ۵. نتایج بررسی تاثیر ارزش های انگیزشی بر گرایش بازار یک موسسه حسابرسی

نتیجه	بازه اطمینان ۹۵ درصدی اختلاف میانگین		اختلاف میانگین	سطح معناداری	مقدار تی	میانگین	متغیر
	حد بالا	حد پایین					
تایید	۱.۵۵	۱.۳۴	۱.۴۴	۰.۰۰	۲۷.۰۳۲	۵.۴۴	گرایش بازار

#### ۲-۶-۴ فرضیه دوم: ارزش های انگیزشی بر گرایش مشتری یک موسسه حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

جدول زیر نتایج آزمون تی تک نمونه ای مستقل در خصوص بررسی اثر گذاری ارزش های انگیزشی بر گرایش مشتری یک موسسه حسابرسی را نشان می دهد.

همانطور که در جدول ۶ ملاحظه می شود، سطح معناداری آزمون در خصوص گرایش مشتری با مقدار آماره تی ۲۷.۹۸ برابر صفر و کمتر از سطح خطای ۵ درصد محاسبه شده است. لذا اینگونه استنباط می شود که فرض صفر آزمون تی تک نمونه ای مستقل رد و فرض مقابل آزمون مبنی بر مخالف بودن میانگین نمرات گرایش مشتری با عدد ۴ (حد وسط طیف لیکرت ۷ گزینه

ای) تایید می شود. از آنجایی که میانگین گرایش مشتری برابر ۵.۵۲ و بیشتر از ۴ گزارش شده و همچنین حدود بالا و پایین اختلاف میانگین گرایش مشتری با میانگین مورد انتظار (۴) مقدار مثبتی بدست آمده، میتوان نتیجه گرفت که اثر گذاری ارزش های انگیزشی بر گرایش مشتری یک موسسه حسابرسی در جهت مثبت بوده و بلحاظ آماری این اثر گذاری معنادار نیز می باشد.

بعبارتی دیگر می توان گفت که با توجه به داد های جمع آوری شده و با احتمال ۹۵ درصد ارزش های انگیزشی میتواند بر گرایش مشتری یک موسسه حسابرسی اثر معناداری داشته باشد. لذا فرضیه دوم تایید می شود.

جدول ۶. نتایج بررسی تأثیر ارزش های انگیزشی بر گرایش مشتری یک موسسه حسابرسی

نتیجه	بازه اطمینان ۹۵ درصدی اختلاف میانگین		اختلاف میانگین	سطح معناداری	مقدار تی	میانگین	متغیر
	حد بالا	حد پایین					
تایید	۱.۶۳	۱.۴۲	۱.۵۲	۰.۰۰	۲۷.۹۸	۵.۵۲	گرایش مشتری

۷ گزینه ای) تایید می شود. از آنجایی که میانگین گرایش فرآیند برابر ۵.۶۴ و بیشتر از ۴ گزارش شده و همچنین حدود بالا و پایین اختلاف میانگین گرایش فرآیند با میانگین مورد انتظار (۴) مقدار مثبتی بدست آمده، میتوان نتیجه گرفت که اثر گذاری ارزش های انگیزشی بر گرایش فرآیند مشتری یک موسسه حسابرسی در جهت مثبت بوده و بلحاظ آماری این اثر گذاری معنادار نیز می باشد.

بعبارتی دیگر می توان گفت که با توجه به داد های جمع آوری شده و با احتمال ۹۵ درصد ارزش های انگیزشی میتواند بر گرایش فرآیند مشتری یک موسسه حسابرسی اثر معناداری داشته باشد. لذا فرضیه سوم تایید می شود.

#### ۳-۶-۴ فرضیه سوم: ارزش های انگیزشی بر گرایش فرآیند موسسه حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

جدول زیر نتایج آزمون تی تک نمونه ای مستقل در خصوص بررسی اثر گذاری ارزش های انگیزشی بر گرایش فرآیند موسسه حسابرسی را نشان می دهد.

همانطور که در جدول فوق ملاحظه می شود، سطح معناداری آزمون در خصوص گرایش فرآیند با مقدار آماره تی ۳۰.۸۰ برابر صفر و کمتر از سطح خطای ۵ درصد محاسبه شده است. لذا اینگونه استنباط می شود که فرض صفر آزمون تی تک نمونه ای مستقل رد و فرض مقابل آزمون مبنی بر مخالف بودن میانگین نمرات گرایش فرآیند با عدد ۴ (حد وسط طیف لیکرت

جدول ۷. نتایج بررسی تأثیر ارزش های انگیزشی بر گرایش فرآیند موسسه حسابرسی

نتیجه	بازه اطمینان ۹۵ درصدی اختلاف میانگین		اختلاف میانگین	سطح معناداری	مقدار تی	میانگین	متغیر
	حد بالا	حد پایین					
تایید	۱.۷۴	۱.۵۳	۱.۶۴	۰.۰۰	۳۰.۸۰	۵.۶۴	گرایش فرآیند

عبارتی دیگر با استفاده از آزمون رتبه بندی فریدمن بدنبال شناسایی این مهم هستیم که ارزش های انگیزشی بر کدام یک از گرایش های فرآیند، بازار و مشتری تأثیر بیشتری داشته، که نتایج آن در ادامه آمده است.

#### ۴-۶-۴ هدف دوم: اولویت بندی تلثیر ارزش های انگیزشی بر گرایش های فرآیند، بازار و مشتری

گام بعدی از تحلیل ها رتبه بندی میزان تاثیر ارزش های انگیزشی بر گرایش های فرآیند، بازار و مشتری می باشد. به

عوامل تایید می شود. بنابراین میتوان اظهار نظر کرد که میزان اثر گذاری ارزش های انگیزشی بر گرایش های فرآیند ، بازار و مشتری یکسان نبوده و متفاوت است.

همانطور که در جدول ۸ مشاهده می شود، چون سطح معناداری آزمون با مقدار آماره ۸۰.۴۵۲ برابر با ۰.۰۰۰ و کمتر از ۰.۰۵ بدست آمده، اینگونه استنباط می گردد که فرض صفر آزمون فریدمن رد و فرض مقابل آن مبنی بر یکسان نبودن میانگین

جدول ۸. نتایج آزمون رتبه بندی فریدمن

آماره های آزمون	
مقدار آماره کای دو	۸۰.۴۵۲
درجه آزادی	۲
سطح معناداری	۰.۰۰۰

جدول ۹. نتایج نهایی رتبه بندی عوامل

رتبه	میانگین رتبه ای	عوامل
۱	۲.۲۸	گرایش فرآیند
۲	۲.۰۶	گرایش مشتری
۳	۱.۶۶	گرایش بازار

۲۰۰۰). پژوهش ها نشان می دهند که به منظور دستیابی به یک عملکرد متعالی می بایست که هر دو استراتژی را هم تراز با یکدیگر دنبال نمود. یک استراتژی بازارمحور شامل پرداختن به نیازهای بازار و انتظارات صاحبکار می باشد و این در حالی است که استراتژی راهبر بازار بر ضرورت تولید محصولات و خدمات جدید و متمایز تأکید دارد (ملانظری و شمس، ۱۳۹۵). برای اجرای هر دو استراتژی ضرورت دارد که مؤسسات حسابرسی و حسابرسان از "آگاهی تجاری" برخوردار باشند. نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج پژوهش های بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸)، هم راستا و با نتایج پژوهش های ولیان و همکاران (۱۳۹۹)، با توجه به اینکه نتایج پژوهش آنها نشان داد هویت حرفه ای حسابرسان با سه معیار تجاری سازی شامل مشتری مداری، بازار مداری و فرآیند مداری ارتباط منفی و معناداری دارد، در حالیکه، هویت سازمانی حسابرسان با این سه معیار ارتباط مثبت و معناداری دارد. تا در قسمت ارتباط هویت سازمانی حسابرسان با سه معیار مورد بررسی هم راستا و با هویت حرفه ای حسابرسان با سه معیار مخالف می باشد. همچنین با توجه به فرضیه دوم پژوهش، نتایج حاکی از آن است که از آنجایی که میانگین گرایش مشتری برابر ۵.۵۲ و بیشتر از ۴ گزارش شده و همچنین حدود بالا و پایین اختلاف میانگین گرایش مشتری با میانگین مورد انتظار (۴) مقدار مثبتی به دست آمده، بنابراین نتیجه می گیریم که اثر گذاری ارزش های انگیزشی بر گرایش مشتری یک مؤسسه حسابرسی در جهت مثبت بوده و از نظر آماری این اثر گذاری معنادار نیز می باشد. به عبارتی دیگر می توان گفت

## بحث و نتیجه گیری

موضوع تجاری سازی مؤسسات حسابرسی و تغییر نوع رویکردهای عملکردی مؤسسات جزء موضوعات استراتژیک در حیطه های کلان مؤسسات حسابرسی محسوب می شود که نیازمند تغییر و تحول در برنامه ها و سیاست های آتی مؤسسات دارد. گرایش مؤسسات حسابرسی به انجام فعالیت های تجاری باعث افزایش تمایل به کسب منافع مادی می گردد زیرا آنها معتقدند که این مسئله بر استقلال حسابرسان در رابطه با صاحبکارانشان تأثیرگذار خواهد بود (امینی و همکاران، ۱۳۹۸). در این پژوهش به بررسی ارزش های انگیزشی و تجاری سازی حسابرسی در مؤسسات حسابرسی پرداختیم. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه اول پژوهش، از آنجایی که میانگین گرایش بازار برابر ۵.۴۴ و بیشتر از ۴ گزارش شده و همچنین حدود بالا و پایین اختلاف میانگین گرایش بازار با میانگین مورد انتظار (۴) مقدار مثبتی به دست آمده، مشخص شد که اثر گذاری ارزش های انگیزشی بر گرایش بازار یک مؤسسه حسابرسی در جهت مثبت بوده و به لحاظ آماری این اثر گذاری معنادار نیز می باشد. بعبارتی دیگر می توان گفت که با توجه به داد های جمع آوری شده و با احتمال ۹۵ درصد ارزش های انگیزشی میتواند بر گرایش بازار یک مؤسسه حسابرسی اثر معناداری داشته باشد. لذا فرضیه اول تایید می شود. در خصوص این موضوع بازارمداری اغلب مرکب از دو استراتژی بازارمحور (واکنش و تلاش برای انطباق با نیازهای بازار) و استراتژی راهبر بازار (که به نیازهای بازار اشاره دارد) است (جاورسکی و همکاران،

ولیان و همکاران (۱۳۹۹)، با توجه به اینکه نتایج پژوهش آنها نشان داد هویت حرفه‌ای حسابرسان با سه معیار تجاری‌سازی شامل مشتری مداری، بازار مداری و فرآیند مداری ارتباط منفی و معناداری دارد، در حالیکه، هویت‌سازمانی حسابرسان با این سه معیار ارتباط مثبت و معناداری دارد. تا در قسمت ارتباط هویت سازمانی حسابرسان با سه معیار مورد بررسی هم راستا و با هویت حرفه‌ای حسابرسان با سه معیار مخالف می باشد. در خصوص بررسی ارزش های نگرشی و اخلاقی و ارتباط مستقیم آن با سازمان های مختلف و نحوه اثرگذاری بر افراد نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش های نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶)، نجاتی کریم آباد (۱۳۹۴)، دیانتي دیلمی و طیبی (۱۳۹۰)، اعتمادی و دیانتي (۱۳۸۸)، هم راستا می باشد.

نتایج حاصل از پژوهش حاضر می تواند برای کارآفرینانی که تمایل دارند کسب و کار خود را در عرضه ملی و بین المللی توسعه و گسترش دهند، می تواند به مثابه یک ابزار ارزشمند به شمار آید؛ به طوری که از استخدام مدیرانی که به ارزش های جمعی ذینفعان شرکت، بی توجه هستند و متکی به ارزش های فردی خود هستند، اجتناب نمایند و مدیران متعهد به ارزش های انگیزشی جمع گرایانه را به کار گیرند. همچنین نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهند ترکیب استراتژی بازار محور و استراتژی راهبر بازار می تواند سبب عملکرد بالای مؤسسات شود و برای اجرا و برقراری هر دو استراتژی لازم است که مؤسسات حسابرسی و حسابرسان از "آگاهی تجاری" برخوردار باشند. همچنین نتایج این پژوهش به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد به منظور ایجاد پدیده تجاری سازی و تقاضای محصول باید مشتری مدار باشند. حسابرسان باید به این نکته دقت نمایند که تجاری سازی مؤسسات حسابرسی به منظور ایجاد شرکتی است که خدمات متنوعی ارائه می دهد تا بتواند نیازهای اطلاعاتی و تخصصی ارباب رجوع خود را با توجه به رعایت اصول و استانداردها فراهم نماید. و برای کسب موفقیت بیشتر هم در جهت جذب مشتریان جدید و هم در جهت حفظ مشتریان قبلی بپردازد.

#### فهرست منابع

- \* اعتمادی، حسین و زهرا دیانتي دیلمی. (۱۳۸۸). «تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها» فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره‌های ۱ و ۲، ۱۱-۲۲.
- \* بنی مهد، بهمن، مراد زاده فرد، مهدی، اردکانی، معصومه. (۱۳۹۲). فرصت طلبی و ارزش های فرهنگی حسابداری. مدیریت فرهنگی (۲۰)، ۷۲-۸۳.

که با توجه به داد های جمع آوری شده و با احتمال ۹۵ درصد ارزش های انگیزشی می تواند بر گرایش مشتری یک موسسه حسابرسی اثر معناداری داشته باشد. لذا فرضیه دوم تایید می شود. در خصوص این موضوع با توجه به پژوهش های انجام شده می توان گفت رویکرد خدمات غیرحسابرسی نشان می دهد که پدیده تجاری سازی محصول تقاضای مشتری برای دریافت خدمات تجاری است که این به نوبه خود مؤسسات حسابرسی را وادار به مشتری مداری و تلاش در جهت رفع نیاز های آنان می نماید. لذا فرضیه دوم تایید می شود. نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج پژوهش های بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸)، هم راستا و با نتایج پژوهش های ولیان و همکاران (۱۳۹۹)، با توجه به اینکه نتایج پژوهش آنها نشان داد هویت حرفه‌ای حسابرسان با سه معیار تجاری‌سازی شامل مشتری مداری، بازار مداری و فرآیند مداری ارتباط منفی و معناداری دارد، در حالیکه، هویت‌سازمانی حسابرسان با این سه معیار ارتباط مثبت و معناداری دارد. تا در قسمت ارتباط هویت سازمانی حسابرسان با سه معیار مورد بررسی هم راستا و با هویت حرفه‌ای حسابرسان با سه معیار مخالف می باشد. با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش، از آنجایی که میانگین گرایش فرآیند برابر ۵.۶۴ و بیشتر از ۴ گزارش شده و همچنین حدود بالا و پایین اختلاف میانگین گرایش فرآیند با میانگین مورد انتظار (۴) مقدار مثبتی به دست آمده، می توان نتیجه گرفت که اثر گذاری ارزش های انگیزشی بر گرایش فرآیند یک موسسه حسابرسی در جهت مثبت بوده و به لحاظ آماری این اثر گذاری معنادار نیز می باشد. به بیان دیگر می توان گفت که با توجه به داد های جمع آوری شده و با احتمال ۹۵ درصد ارزش های انگیزشی می تواند بر گرایش فرآیند یک موسسه حسابرسی اثر معناداری داشته باشد. لذا فرضیه سوم تایید می شود. در واقع تجاری سازی مؤسسات حسابرسی، تغییر از یک موسسه تک خدمتی به یک شرکت ارائه کننده خدمات متنوع و متعدد مبتنی بر نیازهای اطلاعاتی و تخصصی صاحبکاران و مشتریان می باشد که مؤسسات را ضمن ملزم ساختن به رعایت استانداردها و رویه های حسابداری، به استفاده از یک استراتژی تجاری و مسئولانه در قبال جامعه و در نتیجه یک رویکرد فرایند مداری ترغیب می نماید. در واقع توجه همزمان به مشتریان (مبتنی بر دیدگاه مشتری مداری) و فرایندهای شرکت (مبتنی بر دیدگاه فرآیند مداری) اغلب منجر به حفظ مشتریان فعلی و جذب افراد جدید می گردد. جهت نیل به این مقصود، مؤسسات می بایست ضمن پیمایش دقیق بازار، استراتژی های بازاریابی متفاوتی برای رفع نیاز مشتریان خود اتخاذ نمایند. نتایج حاصل از این پژوهش با نتایج پژوهش های بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸)، هم راستا و با نتایج پژوهش های

- \* بنی مهد، بهمن (۱۳۹۱)، مطالعه ماکیاولیسم میان دانشجویان رشته حسابداری و حسابداران شاغل در حرفه. مقاله پذیرفته و ارائه شده در نخستین، همایش حسابداری ارزشی دانشگاه امور اقتصادی
- \* پورحیدری، امید، عارف فروغی. ۱۳۹۸. بررسی تاثیر نفوذ مدیرعامل بر کیفیت افشای اطلاعات حسابداری. *فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی*. سال ۱۵، شماره ۶۱، ص ۲۷-۵۳
- \* طاهری، مسعود، ناصر ایزدی نیا. ۱۳۹۷. بررسی اهمیت ابعاد در نشانه های تقلب در تعدیل برنامه حسابرسی با استفاده از مدل پنتاگون تقلب *فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی*. سال ۱۵، شماره ۵۹، ص ۸۳-۱۰۶
- \* خیر الهی، فرشید و فرزاد ایوانی. ۱۳۹۶. پیامدهای شکست گزارشگری مالی برای مدیران غیر موظف *فصلنامه علمی و پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی*، سال ۱۲، شماره ۴۹، ص ۱-۲۸.
- \* نمازی، محمد و فهیمه ابراهیمی. ۱۳۹۳. مدل بندی و تعیین الویت عوامل موثر بر قصد گزارش تقلب های مالی توسط حسابداران *فصلنامه علمی- پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی*، سال ۱۲، شماره ۴۹، ص ۱-۲۸
- \* نجاتی کریم آباد، الناز، (1394) *تاثیر ارزش های فردی بر تصمیم گیری اخلاقی مدیران*. کنفرانس سالانه، ص ۶-۱
- \* دیانتي دیلمی، زهرا، وحید طیبی. ۱۳۹۰. تاثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران *فصلنامه اخلاق در علوم و فن آوری*، دوره شماره ۳، ص ۲۱-۱۳.
- \* سلمانی داوود، محبوبه رادمند. ۱۳۸۸. بررسی نقش سازمان و مدیریت در بروز رفتارهای کاری انحرافی. *فصلنامه مدیریت دولتی دانشگاه تهران*، شماره ۳، ص ۴۷-۲۰.
- \* نمازی، محمد و حسین رجب دری. ۱۳۹۷. اخلاق حرفه ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوا *فصلنامه علمی- پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی*، سال ۱۵، شماره ۵۹، ص ۱-۳۴
- \* میرزاپور آل هاشم، سیدمحمدجعفر، عباسی، ابراهیم. (۱۳۹۵). رابطه تعهد حرفه ای و ماکیاولیسم در میان دانشجویان رشته حسابداری دانشگاه های آزاد اسلامی شهر تهران و کرج. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، 5(18), 119-127.
- \* دیانتي دیلمی، زهرا؛ رضاپور پرورش، رویا؛ رابطه ی بین اخلاق شرکتی، مسئولیت اجتماعی و ماکیاولیسم با فرار مالیاتی اخلاق در علوم و فناوری « زمستان ۱۳۹۳، سال
- نهم - شماره ۴ علمی-پژوهشی/ ISC ۱۲ صفحه - از ۸۳ تا (۹۴)
- \* کریمی، کیانا، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۳). تورش های رفتاری و انگیزه های مدیریت سود. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*. 4(14), 15-32, گل پرور، محسن. (۱۳۹۴). رابطه ایده آل گرایی، نسبیت گرایی، ماکیاولیسم، و ارزش های فرهنگی با رفتارهای غیراخلاقی (مطالعه موردی یک سازمان دولتی). *جامعه پژوهی فرهنگی*. 111-131, 6(2), \* ولیان حسن، صفری گرایلی مهدی، حسن پور داوود. هویت حرفه ای و سازمانی حسابرسان و تجاری سازی در مؤسسات حسابرسی. *دانش حسابرسی*. ۱۳۹۹؛ ۲۰ (۷۸)
- \* صفرزاده، محمدحسین، هوشمند کاشانی، عباس، غلامی فتیده، اشکان. (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین تجاری سازی مؤسسات حسابرسی با رفاہ شخصی حسابرسان. *مجله دانش حسابداری*، (۰)، - . doi: ۲۰۲۲.۱۹۲۶۶.۳۶۹۲/jak.۱۰.۲۲۱۰۳
- \* آزاد، حامد؛ خلعتبری لیماکی، عبدالصمد؛ پوررضا تمیجانی، معصومه؛ (۱۴۰۰)، توسعه تجاری سازی حرفه حسابرسی در ایران؛ تحلیلی از جایگاه هویت حسابرسان، *مجله دانش حسابرسی سال بیست و یکم شماره ۸۴ پاییز ۱۴۰۰*
- \* 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.
- \* Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm, N. and Mårtensson, O. (2017), "Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden", *Journal of Management and Governance*, Vol. 21 No. 2, pp. 331-350.
- \* Young. 2013. *Cultural Influences on Accounting and Its Practices*. A Senior Thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for graduation in the Honors Program Liberty University.
- \* Sama, L. and V. Shoaf. 2008. Ethical Leadership for the Professions: Fostering a Moral Community. *Journal of Business Ethics*, 78 (1), pp. 39-46.
- \* Perera, M.H.B. 1989. Towards a framework to analyse the impact of culture on accounting. *The International Journal of Accounting*, vol. 24, pp. 42-56.
- \* Pitta. D. A., Fung. H., and Isberg. S. 1999. Ethical issues across cultures: managing the differing perspectives of China and the USA. *Journal of Consumer Marketing*, VOL. 16 NO. 3, PP. 240-256.
- \* Oriji, R. 2010. Corporate social disclosures in the context of national cultures and stakeholder theory. *Emerald* 23, PP.1-15



- \* Broberg, P. (2013), "The auditor at work: a study of auditor practice in Big 4 audit firms", PhD dissertation, Lund University, Lund.
- \* 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.
- \* Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm, N. and Mårtensson, O. (2017), "Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden", *Journal of Management and*
- \* Murphy. P.R. 2012. Attitude, Machiavellianism and the rationalization of misreporting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.37,PP. 242-259
- \* Hsiao, J., Luiz, A., PEREIRA, S. 2014. Values in Accounting – Does It Worth How Much It Weighs?. *sao Paulo.conngress*.23 -21June.
- \* Desender, K.A., Castro, C.E., and Escamila De Leon, S.A., 2011. Earnings Management and Cultural Values. *American Journal of Economics and Sociology*, Vol. 70, No. 3, PP. 639-670.
- \* Alvehus, J. and Spicer, A. (2012), "Financialization as a strategy of workplace control in professional service firms", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 23 No. 7, pp. 497-510.
- \* Anderson-Gough, F., Grey, C. and Robson, K. (2000), "In the name of the client: the service in two professional services firms", *Human Relations*, Vol. 53 No. 9, pp. 1151-1173.
- \* Aron, A., Coups, E.J. and Aron, E. (2012), *Statistics for Psychology*, 6th ed., Upper Saddle River, Prentice Hall, NJ.
- \* Bailey, A.D. Jr (1995), "The practicing professional's mental model: are we creating the right mental models for new professionals?", *Issues in Accounting Education*, Vol. 10 No. 1, pp. 191-195.
- \* Balachandran, B.V. and Ramakrishnan, R.T.S. (1987), "A theory of audit partnerships: audit firm size and fees", *Journal of Accounting Research*, Vol. 25 No. 1, pp. 111-126.
- \* Bamber, E.M. and Iyer, V.M. (2002), "Big 5 auditors' professional and organizational identification: consistency or conflict?", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 21 No. 2, pp. 21-38.
- \* Bamber, E.M., Snowball, D. and Tubbs, R.M. (1989), "Audit structure and its relation to role conflict and ambiguity: an empirical investigation", *The Accounting Review*, Vol. 64 No. 2, pp. 285-299.
- \* Bauer, T.D. (2014), "The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments", *The Accounting Review*, Vol. 90 No. 1, pp. 95-114.
- \* Baumgartner, M.S. and Schneider, D.E. (2010), "Perceptions of women in management: a thematic analysis of razing the glass ceiling", *Journal of Career Development*, Vol. 37 No. 2, pp. 559-576.
- \* Bonaiuto, M., Breakwell, G.M. and Cano, I. (1996), "Identity processes and environmental threat: the effects of nationalism and local identity upon perception of beach pollution", *Journal of Community & Applied Social Psychology*, Vol. 6 No. 3, pp. 157-175.
- \* Boyd, C. (2004), "The structural origins of conflicts of interest in the accounting profession", *Business Ethics Quarterly*, Vol. 14 No. 3, pp. 377-398.
- \* Brante, T. (1988), "Sociological approaches to the professions", *Acta Sociologica*, Vol. 31 No. 2, pp. 119-142.
- \* Brante, T. (2005), "Om begreppet och företeelsen profession", *Tidskrift för Praxisnära forskning*, No. 1, Division of Sociology, Högskolan i Borås, pp. 1-13, available at: <http://portal.research.lu.se/portal/files/6003933/983908.pdf>



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 13/ No. 50/ Summer 2024

## **Motivational Values And commercialization in Audit's Firms**

### **Saeed Amini**

PhD Student in Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran  
saeedamini22@yahoo.com

### **Azita Jahanshad**

Associate Professor and Faculty Member of Accounting Department, Islamic Azad University, Central Tehran Branch, Tehran, Iran and  
Visiting Professor, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Corresponding Author  
azi.jahanshad@iauctb.ac.ir

### **Mohammad Hassan Janani**

Faculty Member of Accounting Department, Islamic Azad University, Borujard branch, Borujard, Iran and visiting professor of the  
science and research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Mohamadbagher4648@yahoo.com

### **Ghodratullah Talibnia**

Associate Professor and Faculty Member of Accounting Department, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran  
Gh\_talebniya@yahoo.com

### **Abstract**

The need to establish a culture and ethical behavior is such that many large organizations have reacted to legal and environmental pressures by establishing ethical cultures in organizations. Given the importance of ethics and values in organizations in this study, we intend to examine the motivational values and commercialization of auditing in auditing firms. The data of this study, which was prepared from 385 questionnaires of auditors working in auditing firms that are members of the Society of Certified Public Accountants and the Auditing Organization in 2020, were reviewed and concluded using SPSS and LESSRL software. In order to evaluate the appropriateness of the measuring instrument (questionnaire), confirmatory factor analysis (CFA) with covariance-based approach was used by Lisrel 8.8 software. Skewness and elongation coefficients have also been used to investigate the type of data distribution. An independent sample of the effect of motivational values on market orientation, customer orientation and process orientation of an auditing firm has been identified using the one-way t-method. The results of this study show that there is a positive and significant relationship between motivational values and market orientation, customer orientation and process orientation of an audit firm.

**Keywords:** Attitude Values, Commercialization, Market Orientation, Customer Orientation, Process Orientation