

Utilitarianism; Motivational values and Audit commercialization: Evidence from the private sector of auditing

Elahe zare ebrahimabadi¹, Bahman banimahd^{2*}, Mehdi Moradzadehfard³, Ghodratalah talebnia⁴

Abstract

The audit profession has a responsibility to protect public interests, this responsibility has been questioned because the audit industry seems to be becoming increasingly commercial. The evidence of Iran's audit market shows that new customer attraction is very important for audit firms. Therefore, the purpose of this research is to firstly examine the auditors' point of view about the commercialization of the audit profession and secondly to examine the relationship between the auditor's utilitarianism and his motivational value and the impact of these two on audit commercialization. The statistical population of this study includes managers and audit partners working in private audit firms, and a sample of 146 was selected from this population. The methodology of the current research is descriptive and its instrument is a questionnaire. Hypothesis testing has also been done through the method of structural equations. The results of this study show that auditors' tendency to commercialize the auditing profession is influenced by their self-interest. Also, auditor's motivational values have a positive and significant effect on the auditor's

¹ PhD student of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.(elahe.zare.eb@gmail.com)

² Professor Department of Accounting, Karaj Branch , Islamic Azad University, Karaj, Iran. Corresponding Author.(Dr.banimahd@gmail.com)

³ Associate Professor of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran.(Moradzadehfard@yahoo.com)

⁴ Associate Professor of Accounting, Science and Research Branch , Islamic Azad University, Tehran, Iran.(Gh -talebnia@yahoo.com)

self-interest, but it does not have a significant effect on the commercialization of the auditing profession.

Key Words: Commercialization, Motivational Values , Utilitarianism and Audit Profession.

JEL Classification: M42 , M31

منفعت طلبی؛ ارزش های انگیزشی و تجاری سازی حرفه حسابرسی: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی

الهه زارع ابراهیم آبادی^۱، بهمن بنی مهد*^۲، مهدی مرادزاده فرد^۳، قدرت اله طالب نیا^۴

چکیده

حرفه حسابرسی مسئولیت حفاظت از منافع عموم را به عهده دارد. این مسئولیت مورد تردید قرار گرفته است، زیرا به نظر می رسد صنعت حسابرسی به طور فزاینده ای به سوی تجاری سازی حرکت می نماید. تجاری سازی به معنی حفظ مشتری و اهمیت دادن به مشتری است. شواهد در بازار حسابرسی ایران نشان

¹ دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

elahe.zare.eb@gmail.com

² استاد گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران (نویسنده مسئول)

Dr.banimahd@gmail.com

³ دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

Moradzadehfard@yahoo.com

⁴ دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

Gh -talebnia@yahoo.com

می‌دهد که موضوع حفظ و هم‌چنین جذب مشتری برای موسسات حسابداری بسیار مهم است. از این رو، هدف این پژوهش آن است تا در درجه اول دیدگاه حساب‌رسان درباره تجاری‌سازی حرفه حسابداری را بررسی و در درجه دوم روابط میان منفعت‌طلبی حسابداری و ارزش‌انگیزی او و تاثیر این دو بر تجاری‌سازی را مورد بررسی قرار دهد. جامعه آماری این پژوهش نمونه شامل مدیران و شرکای حسابداری شاغل در موسسات خصوصی حسابداری است که نمونه‌ای به تعداد 146 از این جامعه انتخاب شده است. ابزار گردآوری داده‌ها نیز پرسش‌نامه است. آزمون فرضیه نیز از طریق روش معادلات ساختاری انجام شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد گرایش حساب‌رسان به تجاری‌سازی حرفه حسابداری تحت تاثیر منفعت‌طلبی آنان است. هم‌چنین ارزش‌های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی حسابداری اثری مثبت و معنی‌دار بر منفعت‌طلبی حسابداری دارد، اما بر تجاری‌سازی حرفه حسابداری تاثیر معنی‌داری ندارد.

واژه‌های کلیدی:

تجاری‌سازی، ارزش‌های انگیزشی، منفعت‌طلبی و حرفه حسابداری.

طبقه‌بندی موضوعی: M31 ، M42

مقدمه

تجاری‌سازی به عنوان بخشی از فعالیت‌های هر صنف و حرفه می‌باشد. این مفهوم به معنی حفظ مشتری و اهمیت دادن به مشتری است. حرفه حسابداری فعالیتی اقتصادی است و تحقیقات نشان می‌دهد که حساب‌رسان برای فعالیت‌های بازاریابی و تجاری‌سازی و کسب مشتریان جدید زمان زیادی را صرف می‌کنند. دلیل این موضوع افزایش رقابت در بازار حسابداری است. رقابت باعث می‌شود تا موسسات حسابداری کوچک در مقایسه با موسسات بزرگ برای ماندن در بازار، اقدام به فعالیت‌های تجاری نمایند (شجاع، بنی‌مهد و وکیلی فرد، 1397). فعالیت‌های مرتبط با تجاری‌سازی در میان موسسات حسابداری در سال‌های اخیر با افزایش

رقابت در حرفه حسابرسی، گسترش یافته است. پژوهش درباره تجاری سازی حرفه حسابرسی در ایران از آن جهت دارای اهمیت و ضرورت است که بازار حسابرسی کشور با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و گسترش موسسات خصوصی حسابرسی، بازاری نوظهور است. این موضوع باعث افزایش رقابت در میان موسسات خصوصی حسابرسی به ویژه موسسات کوچک گردیده و فعالیت های تجاری سازی در این موسسات در سال های اخیر، گسترش یافته است. هم چنین، این بازار به دو بخش دولتی و خصوصی تقسیم می شود و موسسات حسابرسی خارجی در آن فعالیت ندارند. بنابراین ساختار این بازار با بازارهای حسابرسی سایر کشورها متفاوت است. به نظر می رسد مطالعه درباره گرایش شرکای موسسات حسابرسی به فعالیت های بازاریابی و تجاری سازی حرفه حسابرسی می تواند آگاهی قانون گذاران و سیاست گذاران حرفه حسابرسی را درباره فعالیت های مزبور افزایش دهد. مطالعات گذشته در حوزه بازار حسابرسی نشان می دهد عشق به پول و مشتری مداری با رقابتی شدن بازار حسابرسی، رونق یافته است. احتمالاً این امر موجب می شود تا حسابرسان به فروش اظهار نظر روی آورند و منافع فردی خود را به منافع عموم ترجیح دهند (مشهدی شیرینی و پهلوان، 1398). تعلیق برخی از شرکای موسسات حسابرسی از سوی کمیته انضباطی جامعه حسابداران رسمی خود گواهی بر ادعا است. در تایید این موضوع، باقرزادگان، مرادزاده فرد، بنی مهد و پورزمانی، (1401) عقیده دارند تفکر نئولیبرالیسم در اقتصاد ایران در سال های اخیر، باعث شده است تا منافع شخصی در مقایسه با منافع عموم در حسابرسان، در اولویت قرار گیرد و قضاوت اخلاقی در حرفه حسابرسی رو به افول رود.

آنچه در مطالعات اشاره شده در بالا، مورد توجه پژوهشگران داخلی قرار نگرفته است و می توان آن را به عنوان خلاء پژوهشی در نظر گرفت، بررسی تمایلات منفعت طلبانه و ارزش های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی حسابرسان بر فعالیت های تجاری سازی حرفه حسابرسی می باشد. از این رو، این پژوهش به دنبال آن است تا پاسخی برای این سؤال پیدا کند که اثرات متقابل منفعت طلبی، ارزش های انگیزشی و تجاری سازی حرفه حسابرسی چیست؟ ارزش افزوده علمی این پژوهش را می توان به شرح زیر بر شمرد: اول آن که نتایج این پژوهش می تواند موجب بسط و گسترش نظریه ها و متون حسابرسی درباره تجاری سازی حرفه حسابرسی گردد. هم چنین یافته های این پژوهش می تواند اطلاعات سودمندی را برای جامعه حسابداران رسمی و سایر

سیاست‌گذاران حرفه حسابداری درباره سطح منفعت‌طلبی، ارزش‌های انگیزشی در میان حساب‌برسان و اثرات آن‌ها بر تجاری‌سازی حرفه حسابداری ارائه نمایند. آن‌ها می‌توانند بر اساس یافته‌های این مقاله، تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی‌های لازم را به عمل آورند. در ادامه پژوهش، ابتدا مبانی نظری، سپس روش‌شناسی و در نهایت یافته‌های پژوهش آورده می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

نظریه ارزش‌های انسانی

ارزش‌های انسانی اصلی‌ترین باورها و اعتقادات فرد را تشکیل و رفتارهای او را تحت تأثیر قرار می‌دهند. ارزش‌ها نوعی شناخت اجتماعی هستند که وظیفه آن‌ها تسهیل انطباق فرد با محیط است. از این رو، اعمال انتخابی و قضاوت افراد متأثر از ارزش‌ها می‌باشد. هم‌چنین ارزش‌ها، پاسخگوی رفتار اخلاقی و یا غیر اخلاقی افراد است. ارزش‌های انسانی به ارزش‌های فردی و جمعی طبقه‌بندی می‌شوند. ارزش‌های فردی شامل قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی، انگیزش و خودفرمانی است. هم‌چنین، ارزش‌های جمعی شامل عام‌گرایی، خیرخواهی، سنت، هماهنگی و امنیت می‌باشد. ارزش‌های فردی، محرک افراد در تأمین منافع شخصی است. در حالی که ارزش‌های جمعی بر تأمین منافع عموم تأکید دارند (شوارتز¹ و بوهنک²، 2004). کابلی و همکاران (1399) نشان دادند ارزش‌های مبتنی بر منافع فردی مدیران تأثیر منفی بر پایبندی به اخلاق حرفه‌ای داشته و موجب بروز رفتارهای متقلبانه مدیران در گزارشگری مالی دارد.

نظریه فایده‌گرایی

فایده‌گرایی به افراد اجازه می‌دهد که بر مبنای کسب منفعت خویش انتخاب‌هایی را انجام دهند و همین کسب منفعت و نتایج انتخاب نفع‌محور است که کار درست را تعیین می‌کند. از دیدگاه این نظریه، رفتاری درست است که بیشترین فایده را برای افراد داشته باشد. فایده‌گرایان در درک از انسان و سعادت او کاملاً مادی‌گرایانه عمل می‌کنند. نظریه مذکور، فایده‌معیاری

¹ Shwartz

² Boehnke

برای سنجش رفاه فرد است. تصمیم گیری بر اساس تحلیل هزینه - فایده در مباحث اقتصاد و مدیریت از این نظریه گرفته شده است (بومبارتزا¹، 2023). در تایید این نظریه پونوماریوآ² و همکاران (2020) نشان دادند تجاری سازی حرفه حسابرسی با منفعت طلبی و رفاه اجتماعی حسابرسان ارتباط معنی دار و مثبت دارد.

تجاری سازی حرفه حسابرسی

تجاری سازی حرفه حسابرسی پیشرفت و توسعه بازاریابی در صنعت حسابرسی استبررسی ها نشان داده است که حسابرسان به دنبال حفظ رابطه با مشتریان خود هستند و این امر نشان دهنده تمایل آنان به تجاری سازی است (برابریگ³، اومانز⁴، اسکوگ⁵ و تودورسون⁶، 2018). آنها با انجام خدمات متمایز از رقبا خود در پی جذب مشتریان جدید و به دست گرفتن بازار حسابرسی هستند. بنابراین به منظور حفظ بقا در صحنه رقابت، گرایش حرفه حسابرسی به سمت تجاری شدن و فعالیت های بازاریابی افزایش می یابد (شجاع و همکاران، 1397). تجاری سازی حرفه حسابرسی دارای چهار جنبه اساسی می باشد:

- الف) استراتژی بازار محور: بیانگر این است که یک موسسه چگونه به بازار می آید و شامل مهارت های کسب و کار برای حفظ مشتریان به منظور به دست آوردن امکانات بازاریابی است.
- ب) استراتژی راهبرد بازار: شامل تغییرات در فرهنگ سازمان است و هدایت به سمت بازاریابی است به منظور کسب و حفظ رابطه با صاحبکاران تدوین می شود.
- ج) استراتژی مشتری مداری: ایجاد و نگهداری روابط نزدیک و یا حتی صمیمی با مشتریان و فعالیت های آنان را شامل می شود. این استراتژی عامل جدایی ناپذیر مزیت رقابتی است.
- د) استراتژی موسسه مداری: حرکت به سمت اجتماعی شدن موسسه و هم چنین موجب کارایی فرایندهای کسب و کار در یک موسسه بوده و علاوه بر آن منجر به استفاده از سیستم های بیشتر و روش حسابرسی ساختار یافته در درون موسسه حسابرسی می گردد (برابریگ و همکاران، 2018).

¹ Bombaerts

² Ponomareva

³ Broberg

⁴ Umans

⁵ Skog

⁶ Theodorsson

ارزش‌های انگیزشی فردی

ارزش‌های انگیزشی عبارت است از باورها و گرایش‌های ذهنی افراد به منظور نائل شدن به اهداف فردی. آنها شامل ده ارزش در دو گروه ارزش‌های مبتنی بر منافع فردی و ارزش‌های مبتنی بر منافع عموم طبقه بندی می‌شوند. ارزش‌های مبتنی بر منافع فردی شامل قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی، انگیزش و خود فرمانی است. همچنین، ارزش‌های مبتنی بر منافع عموم شامل عام-گرایی، خیرخواهی، سنت، هماهنگی و امنیت می‌باشد (شوارتز^۱ و بوهنک^۲، 2004). در این پژوهش با توجه به اهداف پژوهش، تنها ارزش‌های مبتنی بر منافع فردی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است. در نگاره (1) این ارزش‌ها معرفی می‌شوند:

نگاره 1: ارزش‌های انگیزشی فردی

ارزش‌ها	تفسیر ارزش‌ها
قدرت	دستیابی به موقعیت و جایگاه اجتماعی و کنترل و تسلط بر افراد و منابع به منظور افزایش ثروت شخصی اشاره دارد.
پیشرفت	شامل تلاش برای موفقیت شخصی از طریق اثبات شایستگی‌ها بر طبق استانداردهای اجتماعی
رفاه طلبی	تمایل به ارضای خواسته‌ها، لذت بردن و خوش گذرانی در زندگی
انگیزش	عبارت است از دنبال کردن هیجان، چالش و تازگی در کار و زندگی
خود فرمانی	تمایل به استقلال در تصمیم‌گیری، خلاقیت و آزادی در انتخاب اهداف شخصی

منفعت طلبی

منفعت طلبی نوعی رفتار ضداجتماعی انسان است که همه افراد در زندگی روزمره خود با آن روبرو شده‌اند. این ویژگی رفتاری در حوزه‌های مختلف به فراخور موقعیت و شخصیت افراد پدیدار می‌شود. منفعت طلبی در شرایطی ایجاد می‌شود که منافع شخص و منافع عموم در تضاد با یکدیگر قرار گیرند و افراد برای نائل شدن به منافع شخصی، منافع جامعه را کنار می‌گذارند (معیدفر، 1380). فقدان حس تعلق اجتماعی در افراد موجب منفعت طلبی فرد می‌شود.

¹ Shwartz

² Boehnke

نظریه عمل اخلاقی از افراد جامعه می خواهد که حس تعلق اجتماعی داشته و جمع گرایانه رفتار کنند (جوادی یگانه و هاشمی، 1384). اما آن چه که باعث می شود تا افراد خلاف رفتار جمع-گرایانه عمل کنند و به دنبال تأمین منافع فردی خود باشند، پایین بودن سطح اعتماد اجتماعی در میان افراد جامعه می باشد. اعتماد اجتماعی، حس تعلق اجتماعی را تقویت می نماید و این موضوع در نهایت باعث بهبود منافع عموم خواهد شد. اعتماد اجتماعی، سبب انسجام اجتماعی و اتصال افراد و تقویت روابط جمعی می گردد و بی تفاوتی اجتماعی را کاهش خواهد داد (معدفر، 1380). مطالعات جامعه شناسی در کشور نشان می دهد به دلیل پایین بودن سطح اعتماد اجتماعی، بی تفاوتی اجتماعی (محسنی تبریزی و صداقتی فرد، 1390) و قانون گریزی (حیدری، 1391) بالا بوده و وضع کنونی جامعه ما به گونه ای است که افراد براساس تمایلات، نیازها و علائق فردی خود در جامعه رفتار می کنند و نوعی تک روی، منفعت طلبی و به طور کلی فردگرایی منفی در جامعه گسترش یافته است (قانعی راد، 1382). ناظمی و ایمانی (1397) طی مطالعه ای از دانشجویان رشته حسابداری دریافتند که رابطه ای مستقیم و معنی داری میان عدم صداقت علمی دانشجویان مذکور و منفعت طلبی آن ها وجود دارد. پژوهش ملکی و نیکومرام (1402) از بازار حسابرسی کشور نیز تایید می نماید که منفعت طلبی حسابرسان شاغل در بخش خصوصی بیشتر از حسابرسان بخش دولتی است. آن ها دلیل این موضوع را وجود رقابت در بازار خصوصی حسابرسی می دانند.

ارتباط میان ارزش های فردی و منفعت طلبی

بر اساس آن چه که از تعریف ارزش های انگیزشی فردی و منفعت طلبی در بالا گفته شد، می توان نتیجه گیری نمود که ارزش های مبتنی بر منافع فردی شامل قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی، انگیزش و خود فرمانی همگی در راستای منفعت طلبی است. زیرا طبق مبانی نظری، افرادی که دنبال منفعت طلبی هستند، منافع فردی را بر منافع عموم ترجیح می دهند (شوارتز، 2004). تمایل افراد به ارزش های انگیزشی فردی به شرح آن چه که در نگاره (1) به آنها اشاره شد، منجر به کاهش تمایلات مبتنی بر منافع جمعی و افزایش منفعت طلبی افراد می شود. در واقع محرک منفعت طلبی را می توان در ارزش های انگیزشی فردی یعنی قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی، انگیزش

و خود فرمانی جستجو نمود. این موضوع، باعث می‌شود تا وظیفه پاسخگویی اجتماعی در افراد تنزل و رعایت هنجارهای اخلاقی در جامعه با سقوط مواجه گردد (جوادی یگانه و همکاران، 1384). یافته‌های پژوهش اگیمنگ و انسونگ¹ (2016) نشان می‌دهد ارزش‌های فردی سرمایه‌گذاران مانند صداقت، زندگی راحت و امنیت خانواده نقش مهمی در کسب منفعت از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری دارد. هم‌چنین احمد² و همکاران (2022) دریافتند کارآفرینی افراد به منظور کسب منفعت ارتباط مستقیمی با ارزش‌های انسانی نظیر رفاه طلبی دارد. میاراگایا-کاسیلاس³ و همکاران (2023) نیز عقیده دارند منفعت طلبی در دانشجویان رشته اقتصاد بیشتر از سایر دانشجویان است. آن‌ها علت این موضوع را ارزش‌های فردی مانند رفاه طلبی، پیشرفت و خود فرمانی دانشجویان رشته اقتصاد می‌دانند. بنابراین فرضیه اول به صورت زیر نوشته می‌شود:

فرضیه اول: ارزش‌های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی حساب‌سازان تاثیر معنی‌داری بر منفعت‌طلبی آنها دارد.

ارتباط میان منفعت‌طلبی و تجاری‌سازی حرفه حسابداری

همان‌گونه که قبلاً اشاره شد تجاری‌سازی حرفه حسابداری به معنی توسعه تکنیک‌های بازاریابی در حرفه حسابداری است (برابرگ و همکاران، 2018). طبق متون بازاریابی، منفعت‌طلبی رابطه‌ای مستقیم با فعالیت‌های مرتبط با بازاریابی دارد (تسلیمی، آقازاده، اسفیدانی و کرمی، 1382). افراد منفعت‌طلب به دنبال حفظ ارتباط با مشتریان در مبادلات تجاری هستند. در این راستا شواهد بیانگر آن است که حساب‌سازانی که به دنبال کسب منفعت بیشتر هستند به فعالیت‌های بازاریابی روی می‌آورند (شجاع و همکاران، 1397). یکی از اقدامات موسسات حسابداری در راستای تجاری‌سازی حرفه حسابداری، گسترش فعالیت خود در انجام خدمات غیر حسابداری است. پژوهشگران اعتقاد دارند که یکی از دلایل این موضوع، منفعت‌طلبی شرکای حسابداری است (برابرگ و همکاران،

¹ Agyemang & Ansong

² Ahmed

³ Miragaya-Casillas

2018). تجاری سازی به منظور ماندن در بازار رقابت، یکی از مفاهیم اصلی اقتصاد سرمایه داری است. در این اقتصاد، اولین اصل آن است که هر شخصی فقط به وسیله نفع شخصی برانگیخته می شود (بولاکوآ¹، 2022). پونوماریو² و همکاران (2020) نشان دادند که تجاری سازی حرفه حسابری تأثیر مثبت و معنی داری بر رفاه طلبی و منفعت طلبی حسابران دارد. آن ها همچنین تأیید می نمایند که رابطه مثبت بین تجاری سازی و منفعت طلبی برای حسابران شاغل در یکی از چهار موسسه بزرگ حسابری قوی تر از سایر موسسات است. نتایج پژوهش وانگ و همکاران (2023) نیز بیانگر آن است که فرصت طلبی و منفعت طلبی جزء لاینفک قراردادهای تجاری بوده و متأثر از فرهنگ ملی کشورها است. به عقیده آن ها در تنظیم قراردادهای تجاری باید مکانیزم های نظارتی را تقویت نمود تا منفعت طلبی افراد طرف قرارداد را کاهش داد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که نفع شخصی شرکای حسابری رابطه ای مستقیم با تجاری سازی حرفه حسابری دارد. از این رو، فرضیه دوم به صورت زیر بیان می شود:

فرضیه دوم: منفعت طلبی حسابران تأثیر معنی داری بر تجاری سازی حرفه حسابری از سوی آنها دارد.

ارتباط میان ارزش های انگیزشی فردی و تجاری سازی حرفه حسابری

ارزش های انسانی نقش مهمی در برانگیختن رفتار بشر دارند. ارزش های انسانی برخاسته از نیازهای اساسی بشر می باشد. بنابراین، این ارزش ها، عملکرد و فعالیت های فرد را هدایت می نمایند. ارزش های انسانی را می توان به دو گروه ارزش های فردی و جمعی طبقه بندی نمود. ارزش های فردی به دنبال حداکثر نمودن منافع فرد و ارزش های جمعی نیز در پی افزایش منافع عموم است (شوارتز، 1992). ارزش های انسانی را می توان مجموعه ای از نگرش ها و عقاید تعریف نمود که افراد به واسطه آنها، محیط کاری و شغل خود را ارزیابی می کنند. در واقع، ارزش های انسانی انتخاب ها، ترجیحات و تمایلات افراد را اولویت بندی می کنند. بنابراین

¹Bevilacqua

²Ponomareva

ارزش‌ها را می‌توان داده‌های ورودی مدل‌های تصمیم‌گیری افراد در نظر گرفت (اماه و آهیازو^۱، 2014).

ارزش‌ها به افراد این انگیزه را می‌دهد تا در فعالیت‌های اقتصادی و اجتماعی مشارکت نمایند. اقتصاددانان بر این موضوع تأکید دارند که ارزش‌ها بر عملکرد اقتصادی و رفتار فعالان اقتصادی تأثیر مهمی می‌گذارند. به عنوان نمونه هر گاه مردم بیشتر به کار خود افتخار کنند، مشارکت آنها در بازار کار بیشتر می‌شود و بیکاری کاهش می‌یابد (فلس^۲، 2006). تحقیقات نشان داده‌اند که ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی یکی از عوامل مهم و اثرگذار بر گرایش به بازار است. ارزش‌های فردی مدیران سازمان، تأثیر معنی‌دار با مزیت رقابتی سازمان دارد (کرک و هالت^۳، 2009). هم‌چنین، پژوهشگران پیشنهاد می‌کنند که برخی از ارزش‌های اساسی مشترک در سطح سازمان، از جهت‌گیری بازار حمایت می‌کنند. برای مثال، مدیران سازمان‌هایی که ارزش ارتباطی بازار محور دارند، بیشتر بازارگرا هستند (وی و مورگان^۴، 2004). برابرگ و همکاران (2018) اذعان می‌نمایند که هویت حرفه‌ای و سازمانی حساب‌رسان به عنوان یکی از ارزش‌های حرفه‌ای، ارتباط مثبت و معنی‌داری با تجاری‌سازی حرفه‌حسابرسی دارد.

مطالعات در حوزه بازاریابی بیانگر آن است که ارزش فرهنگی فاصله قدرت، بر استراتژی مشتری‌مداری تأثیر منفی می‌گذارد، این موضوع در نهایت منجر به کاهش عملکرد می‌شود (لی^۵ و همکاران، 2021). یافته‌های پرنس، یاپراک، کلیولند، دیویس^۶ و همکاران (2020) نیز نشان می‌دهد که ارزش‌های شخصی تأثیر مستقیمی بر شکل‌گیری جهت‌گیری‌ها در جذب مشتری می‌شود. سونگ و سنگ^۷ (2023) نشان دادند ارزش‌ها و ویژگی‌های فردی افراد اثر معنی‌دار بر تمایل آن‌ها به مشتری‌مداری دارد. در این میان ویژگی‌های مثبت نظیر صداقت و

¹Amah & Ahiauzu

²Phelps

³Kirca & Hult

⁴Wei & Morgan

⁵Li

⁶Prince & Yaprak & Cleveland & Davies

⁷ Tsung & Tseng

وظیفه شناسی اثر بیشتری بر جذب مشتری دارند. وانگ و آمین¹ (2023) نشان دادند ارزش های فردی نظیر خودفرمانی، رفاه طلبی و پیشرفت ارتباط مثبت و معنی داری با مشتری مداری دارد. بنابراین فرضیه سوم را می توان به صورت زیر نوشت:

فرضیه سوم: ارزش های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی حسابرسان تاثیر معنی داری بر تجاری-سازای حرفه حسابرسی از سوی آنها دارد.

پیشینه پژوهش

باقرآبادی و نیکومرام (1402) طی پژوهشی نشان دادند رابطه مثبت و معنی دار میان هویت اخلاقی حسابرسان و تجاری سازی حرفه حسابرسی وجود دارد. هم چنین آن ها نشان دادند که با افزایش سطح اعتماد اجتماعی در حسابرسان، تجاری سازی حرفه حسابرسی به طور معنی داری کاهش می یابد. آزاد، مشعشی و بیانفر (1401) در مطالعه ای دریافتند رشد تجاری سازی و تمایل حسابرسان به آن؛ بر تقویت بهزیستی روانی حسابرسان اثرگذار است. آنها هم چنین تاکید دارند که این موضوع می تواند منجر به بهبود کیفیت حسابرسی و کاهش انگیزه های ترک حرفه حسابرسی گردد. همچنین آزاد، خلعتبری و پوررضا تمیجانی (1400) طی پژوهشی دیگر درباره تجاری-سازای حسابرسی نشان دادند هویت حرفه ای و هویت سازمانی حسابرسان بر تمرکز بر بازار، گرایش به مشتری و موسسات حسابرسی رابطه ای مستقیم دارد. صفرزاده و هوشمند کاشانی (1399) در مقاله ای تایید نمودند که رابطه ای مستقیم و معنی دار میان مهارت های ارتباطی، دانش و آگاهی و میزان سازگاری حسابرسان با حرفه گرایی وجود دارد. هم چنین در این پژوهش نشان داده شد که حرفه گرایی حسابرسان با یادگیری فنون بازاریابی، کاهش می یابد. آنها در در نهایت بر این موضوع تاکید دارند که گسترش مهارت ها و فنون بازاریابی و ارتباطی در حرفه حسابرسی، منجر به افزایش تجاری سازی حرفه حسابرسی می شود. بنی مهد و

¹ Wang & Cao & Ameen

شجاع (1397) به این نتیجه دست یافتند که موسسات حسابداری در جذب و حفظ روابط خود با صاحبکاران، به فعالیت‌های بازاریابی روی می‌آورند. هم‌چنین رقابت میان موسسات حسابداری، باعث می‌شود که آنها از اصول پیچیده بازاریابی پیروی کنند و همواره به دنبال تکنیک‌های جدید بازاریابی باشند. بنابراین حسابرسان بر این باور هستند که فعالیت‌های بازاریابی بخش مهمی از حرفه آنهاست. جعفری و رضایی (1395) دانش بازاریابی را عامل با اهمیتی در ارتباط با عملکرد سازمان به‌ویژه بر عملکرد بازار و عملکرد مالی می‌شناسند. آنها آگاهی از این دانش و بکارگیری آن را برای موفقیت در کسب سهم بازار می‌دانند. موسوی و پهلوان (1394) در تحقیق خود دریافتند تمایل حسابرسان به بازاریابی با سختی جذب کار توسط حسابرس رابطه معنی دار دارد و می‌توان گفت با افزایش سختی جذب صاحبکار توسط حسابرس، حسابرسان به فنون بازاریابی روی می‌آورند. مهدوی و دریایی (1394) نشان دادند دیدگاه حسابرس‌ها نسبت به بازاریابی می‌تواند بر موازنه بین زمان حسابداری و امور بازاریابی موازنه ایجاد کند. توصیه آن‌ها این است که برای کاهش فعالیت‌های بازاریابی در حرفه حسابداری، قانون‌گذاران باید بازار حسابداری را از انحصار خارج نمایند. صفری (1389) استفاده از روش‌های بازاریابی نوین را در موسسات مالی ضروری می‌داند. به عقیده او سه عامل فشارهای جهانی، پیشرفت مستمر فن‌آوری و مقررات‌زدایی فرصت‌های جدیدی را برای جذب مشتریان در اختیار موسسات می‌گذارد. این سه عامل باعث تغییر در نیازها و انتظارات مشتریان خواهد شد.

گوردیوا و تساتوریان¹ (2023) در یک بررسی از نرخ رشد سالانه درآمد چهار موسسه بزرگ حسابداری نشان دادند رشد درآمد این چهار موسسه بزرگ حسابداری تحت تاثیر تنوع گسترده و پوشش جغرافیایی شرکت‌های صاحبکار، به روز رسانی به موقع طیف وسیعی از خدمات مطابق با تقاضای صاحبکار، استراتژی‌های بازاریابی بین‌المللی، استفاده از فناوری‌های نوآورانه و مدیریت حرفه‌ای می‌باشد.

¹ Gordieieva & Tsaturian

درون^۱ (2023) در یک بررسی درباره تجاری سازی حرفه حسابري دریافت که با آغاز شناسایی حسابري به عنوان یک حرفه، حسابريان برای حفظ شهرت حرفه ای خود تلاش کردند که تصویر آنها را به عنوان حرفه ای و نه تاجر بهبود یابد. اما با گسترش اقتصاد آمریکا و فراگیر شدن اخلاق مبتنی بر بازار در فرهنگ و دولت آمریکا در یک سوم پایانی قرن بیستم، این امر ناپایدار بود و موسسات حسابري به سمت تجاری سازی سوق یافتند.

آلبرتی^۲، بیدارد^۳، بیک^۴ و وانسترالن^۵ (2022) طی پژوهشی درباره جو فرهنگی موسسات حسابري، نشان دادند که تجاری سازی حرفه حسابري موجب افزایش انگیزه های اقتصادی شرکای حسابري خواهد شد. آنها همچنین بر این موضوع اشاره دارند که تجاری سازی در موسسات حسابري موجب تقویت شهرت موسسات حسابري و در نتیجه بهبود کیفیت حسابري خواهد شد. برابرگ و همکاران (2018) در مطالعه ای نشان دادند، افزایش سطح فعالیت بازاریابی موسسات حسابري منجر به تمایل بیشتر آن موسسات برای حفظ مشتریان می شود. این موضوع یک مزیت رقابتی ایجاد می کند. همچنین تقاضای مشتریان برای دریافت خدمات کسب و کار افزایش می یابد که به نوبه خود منجر به ایجاد نقش فعال در بازار و حفظ مشتری خواهد شد. کالین^۶، جونرگارد^۷، کوویک^۸، سیلفوربرگ^۹ و زابیت^{۱۰} (2017) دریافتند موسسات حسابري به تبلیغات به منظور جذب مشتری روی آورده اند. در واقع حرفه حسابري به این نتیجه رسیده است که برای ماندن در بازار رقابت باید مهارت های بازاریابی را در موسسات حسابري افزایش دهد. در پژوهش دیگر، پیکارد^{۱۱} (2016) تجاری سازی حرفه حسابري بر اساس نظریه شبکه کنشگران را مورد بررسی قرار داد. این پژوهش، جذب کارشناسان بازاریابی

¹ Doron

² Alberti

³ Bedard

⁴ Bik

⁵ Vanstraelen

⁶ Collin

⁷ Jonnergård

⁸ Qvick

⁹ Silfverberg

¹⁰ Zabit

¹¹ Picard

توسط موسسات حسابداری در آمریکای شمالی را سرآغاز تجاری‌سازی حرفه حسابداری می‌داند. نتایج این پژوهش بیانگر آن است که تجاری‌سازی حرفه حسابداری موجب تنزل حرفه‌گرایی و اخلاق حرفه‌ای در راستای حفظ منافع عموم خواهد شد. برابرگ، آمانس^۱، اسکوگ^۲ و گرلوفستیگ^۳ (2013) در مطالعه‌ای دیگر از حساب‌رسان دریافتند که موسسات حسابداری به تبلیغات روی آورده‌اند و زمان بیشتری را برای انجام فعالیت‌های بازاریابی صرف می‌کنند. آنها دریافتند تفاوت بااهمیتی میان فعالیت‌های حسابداری و بازاریابی از دیدگاه حساب‌رسان وجود ندارد. آنها پیشنهاد می‌نمایند تا موسسات حسابداری برای حفظ بقا و رقابت باید به فعالیت‌های بازاریابی روی آورده و بین فعالیت‌های حسابداری و بازاریابی موازنه برقرار شود. برارت و جندرون^۴ (2006) نشان دادند 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 همچنین افزایش موسسات حسابداری، رقابت در بازار حسابداری رشد نموده و موسسات حسابداری به‌ناچار به فعالیت‌های بازاریابی برای جذب مشتری روی آورده‌اند. همچنین استوارت^۵ (2003) در پژوهشی بیان می‌دارد که موسسات حسابداری برای ماندن در بازار رقابت با موسسات دیگر ادغام شده‌اند. در گذشته تعداد موسسات حسابداری بزرگ هشت موسسه حسابداری بوده است. اما در حال حاضر به دلیل ادغام به چهار موسسه حسابداری تقلیل یافته است. این موضوع به خوبی نشان می‌دهد که موسسات حسابداری به منظور کسب بیشتر سود و کاهش هزینه‌های خود، اصول بازاریابی و تجاری‌سازی را دنبال می‌نمایند. موسسات حسابداری 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.

¹ Umans

² Skog

³ Theodorsson

⁴ Barrett & Gendron

⁵ Stewart

روش شناسی پژوهش

مبانی نظری پژوهش بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای و جمع‌آوری داده‌های تحقیق بر اساس روش پیمایشی و با استفاده از پرسش‌نامه انجام شده است. تجاری‌سازی حرفه حسابری بر اساس پرسشنامه برابریک (2018) اندازه‌گیری شده است. این پرسش‌نامه شامل 17 سؤال در طیف لیکرت هفت‌گزینه‌ای می‌باشد. برای اندازه‌گیری متغیر منفعت‌طلبی از پرسش‌نامه موشاگن¹ و همکاران (2018) استفاده شده است. این پرسش‌نامه نیز دارای ده سؤال در طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای طراحی شده است. برای سنجش ارزش‌های انگیزشی از پرسش‌نامه لیندمن و ورکازالو² (2005) استفاده گردیده که دارای پنج سؤال در طیف لیکرت هشت‌گزینه‌ای ارزش‌های انگیزشی فردی را اندازه‌گیری می‌نماید. نمونه آماری پژوهش شامل 146 نفر از مدیران و شرکای حسابرسی شاغل در موسسات خصوصی حسابرسی بوده که 70 درصد آنها را مردان و 30 درصد نیز زن هستند. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران به شرح زیر استفاده شده است:

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 pq}{d^2}$$

در این فرمول:

n = تعداد نمونه

$Z_{\alpha}^2 = 1/96$ مقدار نرمال استاندارد یعنی

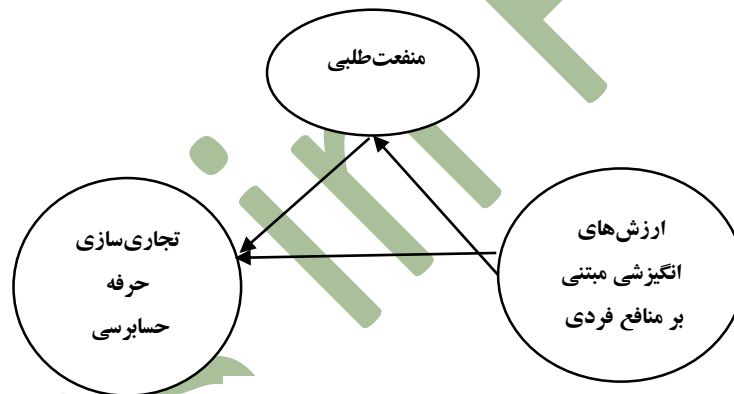
$P=q=0/5$

$d=0/1$

¹Moshagen

²Lindeman & Verkasalo

تعداد نمونه آماری به دست آمده مطابق با فرمول بالا 96 می باشد که در این تحقیق تعداد 160 پرسش نامه به صورت تصادفی میان مدیران و و شرکای حسابرسی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی توزیع و 146 نسخه آن دریافت شد. آزمون فرضیه-های پژوهش بر اساس معادلات ساختاری و با بکارگیری نرم افزار لیزرل انجام شده است. پایایی متغیرهای پژوهش در نگاره شماره 3 آورده شده است. مدل پژوهش نیز به صورت نمودار (1) تدوین می گردد.



نمودار (1): مدل پژوهش

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

نگاره (2) به آمار توصیفی متغیرهای پژوهش اختصاص دارد. طبق این نگاره، میانگین منفعت طلبی برابر 40/85 می باشد. از آنجایی که منفعت طلبی براساس ده سؤال پنج گزینه‌ای اندازه گیری می شود، حداکثر نمره منفعت طلبی برابر 50 خواهد شد، به بیان دیگر متوسط نمره منفعت طلبی 25 است. از آنجایی که نمره منفعت طلبی نزدیک 41 و بسیار بیشتر از حد متوسط آن است، بنابراین می توان گفت که منفعت طلبی حسابرسان مورد پژوهش بالا است. هم چنین میانگین ارزش‌های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی برابر 29/55 است. این متغیر با پنج

سؤال و هر سؤال هشت امتیاز اندازه گیری می شود. پاسخ دهنده ای که در همه سئوالات، گزینه هشت امتیازی را انتخاب کند، حداکثر امتیاز یعنی 40 امتیاز کسب خواهد کرد و حد وسط آن برابر 20 خواهد بود. این در حالی است که میانگین برابر 29/55 و بیانگر آن است که ارزش های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی حسابرسان نمونه پژوهش بالاتر از حد متوسط است. تجاری سازی حسابرسی نیز با 17 سؤال در طیف لیکرت هفت امتیازی یعنی حداکثر با امتیاز 119 اندازه گیری خواهد شد. اگر حد متوسط امتیاز تجاری سازی برابر 59 باشد، در آن صورت باید گفت از آن جایی که میانگین تجاری سازی برابر 85 است، گرایش حسابرسان به تجاری سازی حرفه حسابرسی بیشتر از حد متوسط است.

نگاره 2: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شرح	منفعت طلبی	ارزش های انگیزشی	تجاری سازی حسابرسی
میانگین	40/85	29/55	85/01
میانه	41	30	85
انحراف معیار	6/405	7/912	8/883
حداقل	26	8	25
حداکثر	46	40	119

تحلیل عاملی

قبل از آزمون فرضیه، ابتدا باید استفاده از آزمون تحلیل عاملی تأییدی، روایی و پایایی متغیرهای پژوهش را مورد آزمون قرار داد. آزمون روایی همگرا با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی، باید بارهای عاملی هر متغیر بیشتر از 0/4 و معنی دار باشد. هم چنین میانگین واریانس استخراج شده (AVE) نیز باید بیشتر از 0/4 باشد. آزمون پایایی متغیرهای پژوهش نیز با استفاده از روش پایایی ترکیبی (CR) باید مقدار به دست آمده بیشتر از 0/7 باشد تا از پایایی متغیرهای

پژوهش نیز اطمینان حاصل نمود. نگاره (3) نتایج تحلیل عاملی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. طبق این نگاره، پرسش‌نامه‌های پژوهش برای اندازه‌گیری متغیر از روایی و پایایی مناسبی برخوردار هستند.

نگاره 3: تحلیل عاملی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین واریانس استخراج شده	پایایی ترکیبی
منفعت‌طلبی	0/425	0/877
ارزش‌های انگیزشی	0/554	0/860
تجاری‌سازی حسابداری	0/567	0/886

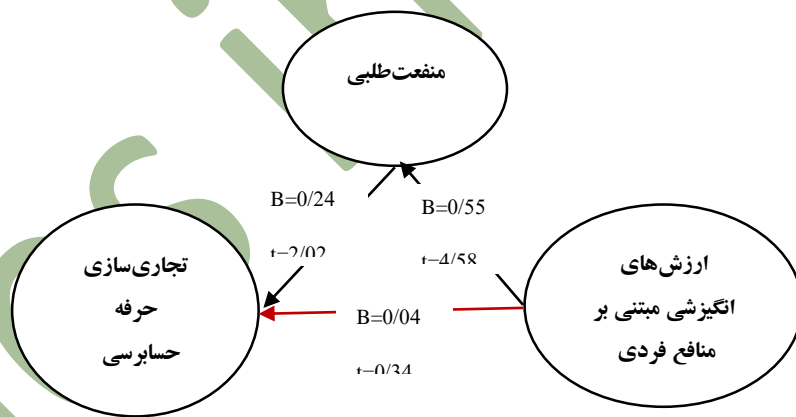
آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه در نگاره (4) و هم‌چنین نمودار (2) نشان داده شده‌است. نتایج آزمون فرضیه بیانگر آن است که از میان سه فرضیه، فرضیه‌های اول و دوم تایید و فرضیه سوم رد می‌شود. از آنجایی که مقدار آماره t برای فرضیه‌های اول و دوم بزرگ‌تر از $1/96$ است، این دو فرضیه تایید می‌شوند. اما چون مقدار آماره t برای فرضیه سوم کوچک‌تر از $1/96$ می‌باشد، فرضیه سوم تایید نمی‌شود. بنابراین به‌طور خلاصه می‌توان گفت که ارزش‌های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی تاثیر مثبت و معنی‌داری بر منفعت‌طلبی دارد و منفعت‌طلبی نیز به نوبه خود موجب تجاری‌سازی حرفه حسابداری می‌گردد. به بیان دیگر، ارزش‌های مبتنی بر منافع فردی به‌طور مستقیم تاثیری بر تجاری‌سازی حرفه حسابداری ندارد. بلکه از طریق ایجاد انگیزه برای کسب منفعت، به‌طور غیر مستقیم بر منفعت‌طلبی تاثیر گذار است.

نگاره 4: خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه‌ها	مسیر	آماره t	وضعیت تایید یا رد فرضیه
اول	ارزش‌های انگیزشی ← منفعت‌طلبی	4/58	تایید می‌شود

دوم	منفعت طلبی حسابرسی	← تجاری سازی حرفه حسابرسی	2/02	تایید می شود
سوم	ارزش های انگیزشی حرفه حسابرسی	← تجاری سازی حرفه حسابرسی	0/04	تایید نمی شود
Chi-Square = 342.48 P-Value = 0.000 RMSEA = 0.079				



Chi-Square = 342.48 P-Value = 0.000 RMSEA = 0.079

نمودار (2): آزمون فرضیه

نتیجه گیری و پیشنهاد

در این پژوهش روابط میان منفعت‌طلبی و ارزش‌های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی با تجاری‌سازی حرفه‌حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد ارزش‌های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی اثری مثبت و معنی‌دار بر منفعت‌طلبی حسابرس دارد؛ اما بر تجاری‌سازی حرفه‌حسابرسی تاثیر معنی‌داری ندارد. هم‌چنین شواهد این پژوهش بیانگر آن است که منفعت‌طلبی تأثیری معنی‌دار و مثبت بر تجاری‌سازی حرفه‌حسابرسی دارد. به عبارت دیگر، با افزایش تمایل حسابرسان به منفعت‌طلبی، تمایل آنها به تجاری‌سازی حرفه‌حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. نتایج پژوهش حاضر را می‌توان مطابق با نظریه شوارتز و همکاران (2004) و بولاکوآ (2022) دانست. شوارتز و همکاران (2004) محرک منفعت‌طلبی را ارزش‌های انگیزشی فردی یعنی قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی، انگیزش و خودفرمانی می‌دانند. به عقیده آنها گرایش افراد به ارزش‌های انگیزشی فردی، وظیفه پاسخگویی اجتماعی و رعایت اخلاق در افراد را تضعیف می‌نماید. بنابراین می‌توان گفت تمایل حسابرسان به منافع شخصی، موجب خواهد شد تا آنها وظایف خود را در راستای حفظ منافع عموم به‌درستی انجام ندهند. این موضوع، اعتبار و منزلت حرفه‌حسابرسی را دچار خدشه می‌نماید. اعتبار حرفه‌ای و اجتماعی حسابرس، به‌مرور زمان از طرف اجتماع به او اعطاء گردیده و از وی انتظار می‌رود تا وظیفه اطمینان‌بخشی خود را به‌درستی ایفاء نماید. گرایش حسابرسان به کسب منافع بیشتر، موجب خواهد شد تا صداقت، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی او در ایفای مسئولیت اجتماعی رعایت نگردد. این امر در نهایت به اعتبار حسابرس لطمه خواهد زد.

همان‌گونه که گفته شد این پژوهش تایید می‌نماید که تمایل به تجاری‌سازی در حسابرسان متأثر از منفعت‌طلبی آنها است. به عقیده بولاکوآ (2022) در یک اقتصاد رقابتی، میل انسان به سودجویی و منفعت‌طلبی امری عادی است و برای باقی ماندن در بازار رقابت ضروری است. از این رو، می‌توان گفت که محرک حسابرسان به تجاری‌سازی حرفه‌حسابرسی، نفع شخصی است. اگر حسابرسان به دنبال ارزش‌های مادی و منفعت شخصی خود باشند، کم‌کم اعتماد مردم به آن‌ها و حرفه‌حسابرسی از بین خواهد رفت و این بالاترین زنگ خطر برای حرفه‌حسابرسی محسوب می‌شود.

پيشنهادهاي مبتني بر فرضيه هاي پژوهش

نتايج آزمون فرضيه اول پژوهش ، وجود رابطه اي معني دار و مثبت ميان ارزش هاي انگيزشي مبتني بر منافع فردي حسابريان و منفعت طلبي آنها تايد شد. جهت گيري حسابريان به سمت منفعت طلبي بيشتر، باعث خواهد شد تا آن ها منافع فردي خود را فدای منافع عموم نموده و رعايت اخلاق حرفه اي توسط آن ها کاهش يابد. از اين رو به سياست گذاران حرفه حسابري پيشنهاد مي گردد تا در پياده سازي آيين رفتار حرفه اي توسط موسسات حسابري ، نظارت و سخت گيري هاي لازم را به عمل آورند.

در فرضيه دوم نيز تايد شد با افزايش سطح منفعت طلبي حسابريان ، گرايش آن ها به تجاري سازي نيز افزايش مي يابد. بنابراين به موسسات حسابري پيشنهاد مي گردد به منظور لطمه نديدن شهرت و اعتبار حرفه حسابري، نوعي تعادل ميان منفعت طلبي و تجاري سازي حرفه حسابري ايجاد نمايند.

فرضيه سوم نيز نشان داد رابطه اي معني دار و مستقيم ميان ارزش هاي انگيزشي مبتني بر منافع فردي و تمايل حسابريان به تجاري سازي حرفه حسابري وجود ندارد. اما ارزش هاي انگيزشي فردي حسابريان به طور غير مستقيم از طريق منفعت طلبي بر تجاري سازي حرفه حسابري تاثير گذار است. از اين رو به سياست گذاران حرفه حسابري از جمله جامعه حسابداران رسمي پيشنهاد مي شود تا ضمن بررسي عوامل تعيين کننده ارزش هاي مبتني بر منافع فردي حسابريان ، آن عوامل را شناسايي و پيامدهاي احتمالي و زيانبار آن بر اعتبار و شهرت حرفه حسابري را کنترل نمايد.

پيشنهاد براي پژوهش هاي آتي

براي پژوهش هاي آتي نيز پيشنهاد مي شود تا درباره ساير محرک هاي تجاري سازي موسسات حسابري ، از طريق پژوهش كيفي از نوع اکتشافی مبتني بر مصاحبه هاي عميق با شرکاي حسابري ، شکاف دانشي اين پژوهش را پوشش دهند.

از محدودیت‌های اساسی این پژوهش استفاده از ابزار پرسشنامه است که ممکن است پاسخ دهندگان سوال‌ها را با دقت پاسخ نداده باشند، لذا تعمیم نتایج آن به نمونه‌های آماری دیگر باید با احتیاط صورت پذیرد.

منابع

- آراد، حامد؛ خلعتبری، عبدالصمد؛ پوررضا تمیجانی، معصومه. (1400). توسعه تجاری‌سازی حرفه-حسابرسی در ایران: تحلیلی از جایگاه هویت حساب‌برسان. *دانش حسابرسی*، 21(84): 119-149.
- آراد، حامد؛ مشعشی، سیدمحمد؛ بیانفر، فاطمه. (1401). تجاری‌سازی حسابرسی و بهزیستی روانی حساب‌برسان: تحلیلی از محیط حسابرسی ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، 29(1): 1-25.
- باقرآبادی سید محمد، نیکو مرام هاشم (1402) اعتماد اجتماعی، هویت اخلاقی و تجاری‌سازی حرفه حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، شماره 12، صص 128-141.
- باقرزادگان؛ رضا، مرادزاده فرد؛ مهدی، بنی مهد؛ بهمن و پورزمانی، زهرا. (1401). تاثیر نئولیبرالیسم بر قضاوت اخلاقی حساب‌برسان. *نشریه علمی حسابداری و منافع اجتماعی*، 12(4): 115-134.
- تسلیمی، محمدسعید؛ آقازاده، هاشم؛ اسفیدانی، محمد؛ کرمی، مسعود. (1382). نقدی بر فلسفه‌های بازاریابی. *دانش مدیریت*، شماره 60-61. 3-21.
- جعفری، مصطفی؛ رضایی، فاطمه. (1395). مدیریت دانش بازاریابی و عملکرد صنعت بانکداری ایران. *مجله کاوش‌های مدیریت بازرگانی*، 8(16): 79-98.
- جوادی یگانه، محمدرضا؛ هاشمی، سیدضیاء. (1384). تعارض نفع فردی و نفع جمعی (دوراهی اجتماعی و عوامل موثر بر آن). *فصلنامه علوم اجتماعی*، دوره 26. 141-173.
- شجاع، نفیسه؛ بنی مهد؛ بهمن؛ و کیلی فرد، حمیدرضا. (1397). بررسی دیدگاه حساب‌برسان درباره فعالیت‌های بازاریابی. *مجله‌های پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*. 10(38): 31-46.

صفرزاده، محمد حسین؛ هوشمند کاشانی، عباس. (1399). ویژگی های حسابرِس، گرایش های حرفه ای و تجاری و تاثیر آنها بر کیفیت حسابرسی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، 17(68):145-165.

صفری، امیر. (1389). نقش مشتری مداری و بازاریابی در بانکداری نوین. *دومین کنفرانس بین المللی بازاریابی خدمات مالی، مرکز بازاریابی خدمات مالی*
https://www.civilica.com/Paper-FSMC02-FSMC02_033.html

کابلی مونا السادات، رحمانی علی، نیکومرام هاشم، رهنمای رودپشتی فریدون (1399) اثربخشی ارزش های انگیزشی شوآرتز و اخلاق حرفه ای حسابداری بر گزارشگری مالی متقلبان، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره 66 صص 27-50

محسنی تبریزی، علی رضا؛ صداقتی فرد، مجتبی. (1390). پژوهشی درباره بی تفاوتی اجتماعی در ایران (مورد پژوهش: شهروندان تهرانی). *جامعه شناسی کاربردی*. 22(3). (پیاپی 43):1-22
مشهدی قره قیه، هادی؛ بنی مهدی، بهمن؛ فرقان دوست حقیقی، کامبیز؛ مرادزاده، مهدی. (1398). ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار. *مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، 8(29):174-161.

معید فر، سعید. (1380). تبیین جامعه شناختی تقدم مصالح فرد بر مصالح جمعی در ایران. *مجموعه مقالات جامعه و فرهنگ*. جلد 2. 203-224.

موسوی شیری؛ سید محمود، پهلوان، مریم. (1394). توازن بین مسئولیت های حسابرسی و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران. *مجله پیشرفت مالی حسابداری دانشگاه شیراز (مجله علوم اجتماعی و انسانی پیشین)*، 7(2): 183-218.

مهدوی، غلامحسین؛ دریایی، عباسعلی. (1394). نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین به تعادل زمانی بین فعالیت های بازاریابی و حسابرسی. *مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری مالی*، 2(4).

ملکی دنیا، نیکومرام هاشم (1402) رابطه میان فریبکاری و منفعت طلبی در میان حسابرسان: شواهدی از حسابرسان شاغل در بخش دولتی و خصوصی، دو فصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره 8 شماره 15، مقاله آماده انتشار

ناظمی، رویا، و ایمانی، حمیدرضا. (1397). رابطه مولفه های اخلاقی منفعت طلبی شخصی و نگرانی برای دیگران با عدم صداقت علمی. اخلاق در علوم و فناوری، 13(2)، 61-68

Agyemang, O.S. and Ansong, A. (2016), "Role of personal values in investment decisions: Perspectives of individual Ghanaian shareholders", *Management Research Review*, Vol. 39 No. 8, pp. 940-964. <https://doi.org/10.1108/MRR-01-2015-0015>

Ahmed, A.E., Ucbasaran, D., Cacciotti, G., Williams, T.A. (2022) Integrating psychological resilience, stress, and coping in entrepreneurship: a critical review and research agenda. *Entrep. Theory Pract.* 46 (3), 497–538. <https://doi.org/10.1177/10422587211046542>.

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>.

Amah, E., Ahiauzu, A. (2014). Shared values and organizational effectiveness: A study of the Nigerian banking industry, *Journal of Management Development* 33(7), 694-708, DOI:10.1108/JMD-09-2010-0065

Arad, H. & A. halatbari & M Pourreza Timjani.(2021). Development of commercialization of accounting profession in Iran: An analysis of auditors' identity position. *Auditing Knowledge*, 21(84), pp. 119-149(In Persian).

Arad, H. & M. Masheshai & F. Bianfar.(2022). Commercialization of auditing and auditors' psychological well-being: an analysis of Iran's auditing environment. *Accounting and auditing reviews*, 29(1), 1-25(In Persian).

Bagherabadi, S.M., Nikoumaram, H., (2023) Social trust, moral identity and commercialization of auditing profession, *Professional auditing Research*, Vol.3 (12) : 128-141. (In Persian)

Bagherzadegan, R.&M. Moradzadeh Fard &B. Bani Mahd & Z. Pourzmani. (2023). The effect of neoliberalism on auditors' moral judgment. *Scientific Journal of Accounting and Social Interests*, 12(4): 115-134. (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.

Bevilacqua, E. (2022). Emotional foundations of the market: Sympathy and self-interest, PP. 1-9 *Front. Sociol.* 7:1054291. doi: 10.3389/fsoc.2022.1054291.

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>

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

Bombaerts, G. (2023), "Relational positionism: a constructive interpretation of morality in Luhmann's social systems theory", *Kybernetes*, Vol. 52 No. 13, pp. 29-44. <https://doi.org/10.1108/K-03-2023-0429>

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.

Doron, M.E., (2023) Reputation and commercialism: Did accounting have a golden age? The US audit profession 1929–1990, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol42(4): 1-25

Jafari, M. & F. Rezaei. (2015). Management of marketing knowledge and performance of banking industry of Iran. *Journal of Business Management Explorations*, 8(16), pp. 79-98 (In Persian).

Javadi Yeganeh, M. & S. Hashemi. (2004). Conflict of individual interest and collective interest (social dilemma and factors affecting it). *Social Sciences Quarterly*, Volume 26, pp.141-173 (In Persian).

Gordieieva, T., Tsaturian, A. (2023). Analysis of trends and determinants of the «Big 4» companies in the global audit market. *Technology Audit and Production Reserves*, 4 (4 (72)), 6–11. doi: <https://doi.org/10.15587/27065448.2023.286076>

Kaboli, M., Nikomaram, H., Rahnamay Roodposhti, F., (2020) The effectiveness of Schwartz's motivational values and the professional ethics of accounting on fraudulent financial Reporting. *Empirical studies of financial accounting*, No.33 PP.27-50 (In Persian).

Kirca, A.H. and Tomas M. Hult, G. (2009), "Intra-organizational factors and market orientation: effects of national culture", *International Marketing Review*, Vol. 26 No. 6, pp. 633-650. <https://doi.org/10.1108/02651330911001323>

Li, H., Xu, L. and Fan, Y. (2021). "Cultural distance and customer orientation strategy of Chinese service MNEs under the belt and road initiative", *Cross Cultural & Strategic Management*, Vol. 28 No. 3, pp. 657-678. <https://doi.org/10.1108/CCSM-08-2020-0165>

Lindeman, M. & Verkasalo, M. (2005). Measuring values with the Short Schwartz's Value Survey. *Journal of Personality Assessment*, 85(2),170-178.

Mahdavi, Gh. & A. Mariya. (2014). The attitude of entrepreneur auditors and others to the time balance between marketing and audit activities. *Financial accounting scientific-research journal*, 2(4) (In Persian).

Mashhad Qaraqiyeh, H.& B.Bani Mahd.& K. FOrghandoost Haghghi.& M. Moradzadeh. (2018). Machiavellianism, money worship, customer oriented culture and buying audit opinion from the employer. *Scientific Research Journal of Management Accounting and Auditing*, 8(29): 161-174(In Persian).

Maliki D, Nikomram H. (1402). The relationship between deception and self-interest among auditors: evidence from auditors working in the public and private sectors, *journal of value and Behavioral Accounting*, volume 8(15) , forthcoming (In Persian)

Miragaya-Casillas, C., Aguayo-Estremera, R., Ruiz-Villaverde, A., (2023) "University students, economics education, and self-interest. A systematic literature review," *International Review of Economics Education*, Elsevier, vol. 43(2):1-25

Moeedfar, S. (2010). Sociological explanation of priority of individual interests over collective interests in Iran. A collection of articles on society and culture. Volume 2. pp. 203-224(In Persian).

Mohseni Tabrizi, A .& M. Sedaghati Fard. (2017). A research about social indifference in Iran (case of research: citizens of Tehran). *Applied sociology*. 21(3). (series 43). pp. 1-22(In Persian).

Moshagen, M., Hilbig, B. E., & Zettler, I. (2018). The dark core of personality. *Psychological review*, 125(5), 656- 688.

Mousavi, M. & M. Pahlavan. (2014). The balance between audit responsibilities and marketing practice by members of the public accountants community of Iran. *Shiraz University Journal of Financial and Accounting Progress (Former Journal of Social Sciences and Humanities)*, 7(2). (In Persian).

Nazimi, R. & Imani, H. (2017). The relationship between the moral components of personal interest and concern for others with scientific dishonesty. *Ethics in Science and Technology*, 13(2), 61-68. (In Persian).

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

Prince, M., Yaprak, A., Cleveland, M., Davies, M.A.P., Josiassen, A., Nechtelberger, A., Nechtelberger, M., Palihawadana, D., Renner, W., Chovanova Supekova, S. and Von Wallpach, S. (2020), "The psychology of consumer ethnocentrism and cosmopolitanism: a five-country study of values, moral foundations, gender identities and consumer orientations", *International Marketing Review*, Vol. 37 No. 6, pp. 1013-1049. <https://doi.org/10.1108/IMR-05-2019-0142>

Phelps, E. S. (2006), "Economic Culture and Economic Performance: What Light Is Shed on the Continent's Problem?", CCS Working Paper No.17, Center on Capitalism and Society, Columbia University, New York, July.

Ponomareva, Y., Uman, T., Broberg, P., Vinberg, E. and Karlsson, K. (2020), "Commercialization of audit firms and auditors' subjective well-being", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 28 No. 4, pp. 565-585.

Safari, A. (2009). The role of customer orientation and marketing in modern banking. The Second International Conference on Financial Services Marketing, Financial Services Marketing Center https://www.civilica.com/Paper-FSMC02-FSMC02_033.html(In Persian).

Safarzadeh, M. & A. Houshmand Kashani, (2019). Auditor characteristics, professional and commercial trends and their impact on audit quality. *Empirical studies of financial accounting*, 17(68), pp. 145-165(In Persian).

Schwartz, S. H. (1992). Universals in the content and structure of values: Theory and empirical tests in 20 countries. In M. Zanna (Ed.), *Advances in experimental socialpsychology*, 25, (pp.1-65). New York: Academic Press.

Schwartz Sh.H. & K. Boehnke. (2004). "Evaluating the structure of human values with confirmatory factor analysis", *Journal of Research in Personality* 38, pp. 230-255

Shoja, N. & B. Bani Mahd. & H. Vakili Ferd. (2017). Examining the opinion of auditors about marketing activities, financial accounting and auditing research journals. 10(38), pp. 31-46(In Persian).

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

Taslimi, M. & H.Aghazadeh. & M. Esfidani. & M. Karmi. (2012). A critique of marketing philosophies. Knowledge of Management, No. 60-61. pp. 3-21(In Persian).

Tsung, Y.-C. and Tseng, L.-M. (2023), "The effects of positive personality on life insurance salespeople's customer orientation", Asia Pacific Journal of Marketing and Logistics, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/APJML-04-2023-0337>

Wang, W., Cao, D. and Ameen, N. (2023), "Understanding customer satisfaction of augmented reality in retail: a human value orientation and consumption value perspective", Information Technology & People, Vol. 36 No. 6, pp. 2211-2233. <https://doi.org/10.1108/ITP-04-2021-0293>

Wang, T., Han, L., Yang, Z. and Jia, Y. (2023), "The effect of cultural differences on the relationship between contract governance and opportunism", European Journal of Marketing, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/EJM-03-2022-0145>

Wei, Y., Morgan, N.A., (2004). Supportiveness of Organizational Climate, Market Orientation, and New Product Performance in Chinese Firms, Journal of Product Innovation Management, Vol.21(6): 375-388

1	2	3	4	5	سئوالات
	مخالقم		موافقم		عدد 1 بیشترین مخالفت و عدد 5 بیشترین موافقت را نشان می دهد

کاملاً مخالفم	کاملاً موافقم	نظری ندارم	کاملاً موافقم	کاملاً مخالفم
				1-در جستجوی فرصت هایی برای دستیابی به جایگاه اجتماعی بالاتری هستم
				2-کسب مناصب و درجات نسبتاً عالی از اولویت های من است
				3-دایماً بدنبال یافتن راه هایی برای پیشرفت هستم
				4-داشتن پول زیاد از هدف های زندگی من است
				5-من لیاقت چیزهای بیشتری در زندگی ام دارم
				6-اتفاقات جالب و بزرگی باید برای من پیش بیاید
				7-باید بهترین چیزها به من برسد ، چون سزاوار آنها هستم
				8-سعی میکنم مطمئن شوم تا دیگران از موفقیت های من آگاه شوند
				9-من همیشه در جستجوی چیزهایی هستم که شادم کند
				10-اگر در کشتی (تایتانیک) در حال غرق شدن بودم، لایق این بودم که سوار اولین قایق نجات بشوم.

پرسشنامه تجاری سازی حرفه حسابرسی:

ردیف	سئوالات	میزان موافقت						
		7	6	5	4	3	2	1
1	راهبرد یا استراتژی یک موسسه حسابرسی برای برخورداری از مزیت رقابتی، باید مبتنی بر فهم و درک از نیازهای فعلی مشتریان باشد.							
2	یک موسسه حسابرسی دائماً باید تلاش کند تا روشها و تکنیک های فعلی خود را به منظور برآورده ساختن نیازهای مشتریان خود بهبود و ارتقاء بخشد.							
3	یک موسسه حسابرسی باید به درخواست های مشتریان توجه نماید تا بتواند نیازهای آن مشتریان را برآورده نماید.							

										4	یک موسسه حسابرسی دائما باید نوآوری داشته باشد و تکنولوژی‌ها و تکنیک‌های جدید تدوین نماید تا بتواند راه حل‌های جدیدی برای حل مشکلات مشتریان پیدا کند.
										5	استراتژی و راهبرد یک موسسه حسابرسی برای برخورداری از مزیت رقابتی مبتنی بر کشف و تامین نیازهای آتی مشتریان است. همچنین مشتریان باید تایید کنند که نیازهای آنها به راه حل‌های جدید وابسته و نیازمند است.
										6	مدیران و شرکای حسابرسی یک موسسه حسابرسی دائما باید درباره راه حل‌های جدید فکر و تمرکز کنند و به منظور رفع نیازهای آتی مشتریان پیشنهادهای بسیار ارزشمند ارائه نمایند.
										7	اهداف موسسه حسابرسی باید بر مبنای رضایت مشتری تدوین گردد.
										8	حسابرسان باید تجارب خود را درباره تعامل و همکاری با صاحبکاران(مشتریان خود) به یکدیگر انتقال دهند.
										9	استراتژی موسسات حسابرسی برای دست‌یابی به مزیت رقابتی مبتنی بر فهم و درک حسابرسان موسسات از نیازهای مشتریان است.
										10	موسسه ما غالبا رضایت مشتریان را اندازه‌گیری می‌کند.
										11	موسسه ما به طور مداوم نیازهای مشتریان را به منظور ارتقا و بهبود کیفیت خدمات خود مورد بررسی قرار می‌دهد.
										12	موسسه ما فرآیند فعالیت موسسه را به طور کافی برای کارکنان موسسه تعریف کرده است تا آنها بتوانند درک روشنی از این فرآیندها داشته باشند.
										13	موسسه ما منابع بر مبنای فرآیندها و مراحل هر بخش از فعالیت موسسه تخصیص می‌دهد.
										14	موسسه ما اهداف خاصی برای عملکرد موسسه به تناسب مختلف فعالیت تدوین می‌نماید.
										15	موسسه ما نتایج فرآیندهای مختلف فعالیت را اندازه‌گیری و سنجش می‌کند.

								موسسه ما به طور واضح، رئیس هر بخش و مسئولیت او را مشخص کرده است.	16
								موسسه ما به کارکنان بر اساس عملکرد آنها در انجام وظایف خود پاداش می دهد.	17

Articles in Press