

Utilitarianism; Motivational Values and Audit Commercialization: Evidence of the Audit Private Sector¹

Elahe Zare Ebrahimabadi², Bahman Banimahd³,
Mehdi Moradzadehfard⁴, Ghodratallah Talebnia⁵

Received: 2023/07/18

Accepted: 2023/11/05

Research Paper

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

Keyword: Commercialization, Motivational Values, Utilitarianism and Audit Profession.

JEL Classification: M42, M31.

1. doi: 10.22051/jera.2023.44146.3145

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (elahe.zare.eb@gmail.com).

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

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

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

منفعت‌طلبی؛ ارزش‌های انگیزشی و تجاری‌سازی حرفه

حسابرسی: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی^۱

الهه زارع ابراهیم آبادی^۲، بهمن بنی مهد^۳، مهدی مرادزاده فرد^۴،

قدرت اله طالب نیا^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۴/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۱۴

مقاله پژوهشی

چکیده

حرفه حسابرسی مسئولیت حفاظت از منافع عموم را به عهده دارد. این مسئولیت مورد تردید قرار گرفته است، زیرا به نظر می‌رسد صنعت حسابرسی به طور فزاینده‌ای به سوی تجاری‌سازی حرکت می‌نماید. تجاری‌سازی به معنی حفظ مشتری و اهمیت دادن به مشتری است. شواهد در بازار حسابرسی ایران نشان می‌دهد که موضوع حفظ و هم‌چنین جذب مشتری برای موسسات حسابرسی بسیار مهم است. از این رو، هدف این پژوهش آن است تا در درجه اول دیدگاه حساب‌برسان درباره تجاری‌سازی حرفه حسابرسی را بررسی و در درجه دوم روابط میان منفعت‌طلبی حساب‌برس و ارزش انگیزشی او و تاثیر این دو بر تجاری‌سازی را مورد بررسی قرار دهد. جامعه آماری این پژوهش نمونه شامل مدیران و شرکای حسابرسی شاغل در موسسات خصوصی حسابرسی است که نمونه‌ای به تعداد ۱۴۶ 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 حساب‌برسان به تجاری‌سازی حرفه حسابرسی تحت تاثیر منفعت‌طلبی آنان است. هم‌چنین ارزش‌های انگیزشی مثبتی بر منافع فردی حسابرسی اثری مثبت و معنی‌دار بر منفعت‌طلبی حساب‌برس دارد، اما بر تجاری‌سازی حرفه حسابرسی تاثیر معنی‌داری ندارد.

واژه‌های کلیدی: تجاری‌سازی، ارزش‌های انگیزشی، منفعت‌طلبی و حرفه حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M31 ، M42

10.22051/jera.2023.44146.3145 .doi

۲. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (elahe.zare.eb@gmail.com).

۳. استاد گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران. (نویسنده مسئول). (Dr.banimahd@gmail.com).

۴. دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران. (Moradzadehfard@yahoo.com).

۵. دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (Gh-talebniya@yahoo.com).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

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 حسابرسی فعالیت 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 حسابرسی است. رقابت باعث می‌شود تا موسسات حسابرسی کوچک در مقایسه با موسسات بزرگ برای ماندن در بازار، اقدام به فعالیت‌های تجاری نمایند (شجاع، بنی مهد و وکیلی فرد، ۱۳۹۷). فعالیت‌های مرتبط با تجاری‌سازی در میان موسسات حسابرسی در سال‌های اخیر با افزایش رقابت در حرفه حسابرسی، گسترش یافته است. پژوهش درباره تجاری‌سازی 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 فعالیت‌های تجاری‌سازی در این موسسات در سال‌های اخیر، گسترش یافته است. هم چنین، این بازار به دو بخش دولتی و خصوصی تقسیم می‌شود و موسسات حسابرسی خارجی در آن فعالیت ندارند. بنابراین ساختار این بازار با بازارهای حسابرسی سایر کشورها متفاوت است. به نظر می‌رسد مطالعه درباره گرایش شرکای موسسات حسابرسی به فعالیت‌های بازاریابی و تجاری‌سازی حرفه حسابرسی می‌تواند آگاهی قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی را درباره فعالیت‌های مزبور افزایش دهد. مطالعات گذشته در حوزه بازار حسابرسی نشان می‌دهد عشق به پول و مشتری‌مداری با رقابتی شدن بازار حسابرسی، رونق یافته است. احتمالاً این امر موجب می‌شود تا حسابرسان به فروش اظهار نظر روی آورند و منافع فردی خود را به منافع عموم ترجیح دهند (مشهدی شیری و پهلوان، ۱۳۹۸). 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، (۱۴۰۱) عقیده دارند تفکر نئولیبرالیسم در اقتصاد ایران در سال‌های 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 می‌توان آن را به عنوان خلاء پژوهشی در نظر گرفت، بررسی تمایلات منفعت‌طلبانه و ارزش‌های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی حساب‌برسان بر فعالیت‌های تجاری‌سازی حرفه حساب‌برسی می‌باشد. از این رو، این پژوهش به دنبال آن است تا پاسخی برای این سؤال پیدا کند که اثرات متقابل منفعت‌طلبی، ارزش‌های انگیزشی و تجاری‌سازی حرفه حساب‌برسی چیست؟ ارزش افزوده علمی این پژوهش را می‌توان به شرح زیر بر شمرد: اول آن که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط و گسترش نظریه‌ها و متون حساب‌برسی درباره تجاری‌سازی حرفه حساب‌برسی گردد. هم‌چنین یافته‌های این پژوهش می‌تواند اطلاعات سودمندی را برای جامعه حسابداران رسمی و سایر سیاست‌گذاران حرفه حساب‌برسی درباره سطح منفعت‌طلبی، ارزش‌های انگیزشی در میان حساب‌برسان و اثرات آن‌ها بر تجاری‌سازی حرفه حساب‌برسی ارائه نماید. 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 خود فرمانی 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 (شوآرتز^۱ و بوهنک^۲، ۲۰۰۴). کابلی و همکاران (۱۳۹۹) 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.

1. Shwartz
2. Boehnke

نظریه فایده گرایی

فایده گرایی به افراد اجازه می‌دهد که بر مبنای کسب منفعت خویش انتخاب‌هایی را انجام دهند و همین کسب منفعت و نتایج انتخاب نفع محور 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 برای سنجش رفاه فرد است. تصمیم‌گیری بر اساس تحلیل هزینه - فایده در مباحث اقتصاد و مدیریت از این نظریه گرفته شده است (بومبارتز^۱، ۲۰۲۳). در تایید این نظریه پونوماریوا^۲ و همکاران (۲۰۲۰) نشان دادند تجاری‌سازی حرفه حسابرسی با منفعت‌طلبی و رفاه اجتماعی حساب‌رسان ارتباط معنی‌دار و مثبت دارد.

تجاری‌سازی حرفه حسابرسی

تجاری‌سازی حرفه حسابرسی پیشرفت و توسعه بازاریابی در صنعت حسابرسی استبررسی‌ها نشان داده است که حساب‌رسان به دنبال حفظ رابطه با مشتریان خود هستند و این امر نشان‌دهنده تمایل آنان به تجاری‌سازی است (برابراگ^۳، اومانز^۴، اسکوگ^۵ و تئودورسون^۶، ۲۰۱۸). آنها با انجام خدمات متمایز از رقبای 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 تجاری‌شدن و فعالیت‌های بازاریابی افزایش می‌یابد (شجاع و همکاران، ۱۳۹۷). تجاری‌سازی حرفه حسابرسی دارای چهار جنبه اساسی می‌باشد:

- الف) استراتژی بازار محور: بیانگر این است که یک موسسه چگونه به بازار می‌آید و شامل مهارت‌های 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 می‌شود.
- ج) استراتژی مشتری‌مداری: ایجاد و نگهداری روابط نزدیک و یا حتی صمیمی با مشتریان و فعالیت‌های آنان را شامل می‌شود. این استراتژی عامل جدایی‌ناپذیر مزیت رقابتی است.

1. Bombaerts
2. Ponomareva
3. Broberg
4. Umans
5. Skog
6. Theodorsson

د) استراتژی موسسه مداری: حرکت به سمت اجتماعی شدن موسسه و هم‌چنین موجب کارایی فرایندهای کسب و کار در یک موسسه بوده و علاوه بر آن منجر به استفاده از سیستم‌های بیشتر و روش حسابرسی ساختار یافته در درون موسسه حسابرسی می‌گردد (برابریک و همکاران، ۲۰۱۸).

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 عام‌گرایی، خیرخواهی، سنت، هماهنگی و امنیت می‌باشد (شوارتز^۱ و بوهنک^۲، ۲۰۰۴). در این پژوهش با توجه به اهداف پژوهش، تنها ارزش‌های مبتنی بر منافع فردی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است. در جدول (۱) این ارزش‌ها معرفی می‌شوند:

جدول ۱. 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
رفاه‌طلبی	تمایل به ارضای خواسته‌ها، لذت بردن و خوش‌گذرانی در زندگی
انگیزش	عبارت است از دنبال کردن هیجان، چالش و تازگی در کار و زندگی
خودفرمانی	تمایل به استقلال در تصمیم‌گیری، خلاقیت و آزادی در انتخاب اهداف شخصی

منفعت طلبی

منفعت‌طلبی 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. منفعت‌طلبی 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

1. Shwartz
2. Boehnke

می‌گذارند (معیدفر، ۱۳۸۰). فقدان حس تعلق اجتماعی در افراد موجب منفعت‌طلبی فرد می‌شود. نظریه عمل اخلاقی از افراد جامعه می‌خواهد که حس تعلق اجتماعی داشته و جمع‌گرایانه رفتار کنند (جوادی‌یگانه و هاشمی، ۱۳۸۴). اما آنچه که باعث می‌شود تا افراد خلاف رفتار جمع‌گرایانه عمل کنند و به دنبال تأمین منافع فردی خود باشند، پایین بودن سطح اعتماد اجتماعی در میان افراد جامعه می‌باشد. اعتماد اجتماعی، حس تعلق اجتماعی را تقویت می‌نماید و این موضوع در نهایت باعث بهبود منافع عموم خواهد شد. اعتماد اجتماعی، سبب انسجام اجتماعی و اتصال افراد و تقویت روابط جمعی می‌گردد و بی‌تفاوتی اجتماعی را کاهش خواهد داد (معیدفر، ۱۳۸۰). مطالعات جامعه‌شناسی در کشور نشان می‌دهد به دلیل پایین بودن سطح اعتماد اجتماعی، بی‌تفاوتی اجتماعی (محسنی‌تبریزی و صداقتی فرد، ۱۳۹۰) و قانون‌گریزی (حیدری، ۱۳۹۱) بالا بوده و وضع کنونی جامعه ما به گونه‌ای است که افراد بر اساس تمایلات، نیازها و علایق فردی خود در جامعه رفتار می‌کنند و نوعی تک‌روی، منفعت‌طلبی و به طور کلی فردگرایی منفی در جامعه گسترش یافته است (قانع‌راد، ۱۳۸۲). ناظمی و ایمانی (۱۳۹۷) طی مطالعه‌ای از دانشجویان رشته حسابداری دریافتند که رابطه‌ای مستقیم و معنی‌داری میان عدم صداقت علمی دانشجویان مذکور و منفعت‌طلبی آن‌ها وجود دارد. پژوهش ملکی و نیکومرام (۱۴۰۲) از بازار حسابرسی کشور نیز تایید می‌نماید که منفعت‌طلبی حسابرسان شاغل در بخش خصوصی بیشتر از حسابرسان بخش دولتی است. آن‌ها دلیل این موضوع را وجود رقابت در بازار خصوصی حسابرسی می‌دانند.

ارتباط میان ارزش‌های فردی و منفعت‌طلبی

بر اساس آنچه که از تعریف ارزش‌های انگیزشی فردی و منفعت‌طلبی در بالا گفته شد، می‌توان نتیجه‌گیری نمود که ارزش‌های مبتنی بر منافع فردی شامل قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی، انگیزش و خودفرمانی همگی در راستای منفعت‌طلبی است. زیرا طبق مبانی نظری، افرادی که دنبال منفعت‌طلبی هستند، منافع فردی را بر منافع عموم ترجیح می‌دهند (شوارتز، ۲۰۰۴). تمایل افراد به ارزش‌های انگیزشی فردی به شرح آنچه که در جدول (۱) به آنها اشاره شد، منجر به کاهش تمایلات مبتنی بر منافع جمعی و افزایش منفعت‌طلبی افراد می‌شود. در واقع محرک منفعت‌طلبی را می‌توان در ارزش‌های انگیزشی فردی یعنی قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی، انگیزش و خودفرمانی جستجو نمود. این موضوع، باعث می‌شود تا وظیفه پاسخگویی اجتماعی در افراد

تنزل و رعایت هنجارهای اخلاقی در جامعه با سقوط مواجه گردد (جوادی‌یگانه و همکاران، ۱۳۸۴). یافته‌های پژوهش اگیمنگ و انسونگ^۱ (۲۰۱۶) نشان می‌دهد ارزش‌های فردی سرمایه‌گذاران مانند صداقت، زندگی راحت و امنیت خانواده نقش مهمی در کسب منفعت از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری دارد. هم‌چنین احمد^۲ و همکاران (۲۰۲۲) دریافتند کارآفرینی افراد به منظور کسب منفعت ارتباط مستقیمی با ارزش‌های انسانی نظیر رفاه طلبی دارد. میاراگایا-کاسیلاس^۳ و همکاران (۲۰۲۳) 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.

ارتباط میان منفعت‌طلبی و تجاری‌سازی حرفه حسابرسی

همان‌گونه که قبلاً اشاره شد تجاری‌سازی حرفه حسابرسی به معنی توسعه تکنیک‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی است (برابگ و همکاران، ۲۰۱۸). طبق متون بازاریابی، منفعت‌طلبی رابطه‌ای مستقیم با فعالیت‌های مرتبط با بازاریابی دارد (تسلیمی، آقازاده، اسفیدانی و کرمی، ۱۳۸۲). افراد منفعت‌طلب به دنبال حفظ ارتباط با مشتریان در مبادلات تجاری هستند. در این راستا شواهد بیانگر آن است که حسابرسی که به دنبال کسب منفعت بیشتر هستند به فعالیت‌های بازاریابی روی می‌آورند (شجاع و همکاران، ۱۳۹۷). یکی از اقدامات موسسات حسابرسی در راستای تجاری‌سازی حرفه حسابرسی، گسترش فعالیت خود در انجام خدمات غیر حسابرسی است. پژوهشگران اعتقاد دارند که یکی از دلایل این موضوع، منفعت‌طلبی شرکای حسابرسی است (برابگ و همکاران، ۲۰۱۸). تجاری‌سازی به منظور ماندن در بازار رقابت، یکی از مفاهیم اصلی اقتصاد سرمایه‌داری است. در این اقتصاد، اولین اصل آن است که هر شخصی فقط به وسیله نفع شخصی برانگیخته می‌شود (بولاکوآ، ۲۰۲۲). پونوماریووا^۵ و همکاران (۲۰۲۰) نشان دادند که تجاری‌سازی حرفه حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر رفاه طلبی و منفعت‌طلبی حسابرسان دارد. آن‌ها همچنین تایید می‌نمایند که رابطه مثبت بین تجاری‌سازی و منفعت‌طلبی برای حسابرسان شاغل در یکی از چهار موسسه بزرگ حسابرسی

1. Agyemang & Ansong
2. Ahmed
3. Miragaya-Casillas
4. Bevilacqua
5. Ponomareva

قوی‌تر از سایر موسسات است. نتایج پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۲۳) نیز بیانگر آن است که فرصت‌طلبی و منفعت‌طلبی جزء لاینفک قراردادهای تجاری بوده و متأثر از فرهنگ ملی کشورها است. به عقیده آن‌ها در تنظیم قراردادهای تجاری باید مکانیزم‌های نظارتی را تقویت نمود تا منفعت‌طلبی افراد طرف قرارداد را کاهش داد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که نفع شخصی شرکای حسابرسی رابطه‌ای مستقیم با تجاری‌سازی حرفه حسابرسی دارد.

ارتباط میان ارزش‌های انگیزشی فردی و تجاری‌سازی حرفه حسابرسی

ارزش‌های انسانی نقش مهمی در برانگیختن رفتار بشر دارند. ارزش‌های انسانی برخاسته از نیازهای اساسی بشر می‌باشد. بنابراین، این ارزش‌ها، عملکرد و فعالیت‌های فرد را هدایت می‌نمایند. ارزش‌های انسانی را می‌توان به دو گروه ارزش‌های فردی و جمعی طبقه‌بندی نمود. ارزش‌های فردی به دنبال حداکثر نمودن منافع فرد و ارزش‌های جمعی نیز در پی افزایش منافع عموم است (شوارتز، ۱۹۹۲). ارزش‌های انسانی را می‌توان مجموعه‌ای از نگرش‌ها و عقاید تعریف نمود که افراد به واسطه آنها، محیط کاری و شغل خود را ارزیابی می‌کنند. در واقع، ارزش‌های انسانی انتخاب‌ها، ترجیحات و تمایلات افراد را اولویت‌بندی می‌کنند. بنابراین ارزش‌ها را می‌توان داده‌های ورودی مدل‌های تصمیم‌گیری افراد در نظر گرفت (اماه و آهیازو^۱، ۲۰۱۴).

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 تاثیر 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 (فلیس^۲، ۲۰۰۶). تحقیقات نشان داده‌اند که ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی یکی از عوامل مهم و اثرگذار بر گرایش به بازار است. ارزش‌های فردی مدیران سازمان، تاثیر معنی‌دار با مزیت رقابتی سازمان دارد (کرک و هالت^۳، ۲۰۰۹). 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، ۲۰۰۴). برابرگ و همکاران

1. Amah & Ahiauzu
2. Phelps
3. Kirca & Hult
4. Wei & Morgan

(۲۰۱۸) اذعان می‌نمایند که هویت حرفه‌ای و سازمانی حساب‌برسان 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^۱ و همکاران، ۲۰۲۱). یافته‌های پرینس، یاپراک، کلیولند، دیویس^۲ و همکاران (۲۰۲۰) نیز نشان می‌دهد که ارزش‌های شخصی تأثیر مستقیمی بر شکل‌گیری جهت‌گیری‌ها در جذب مشتری می‌شود. سونگ و سنگ^۳ (۲۰۲۳) نشان دادند ارزش‌ها و ویژگی‌های فردی افراد اثر معنی‌دار بر تمایل آن‌ها به مشتری‌مداری دارد. در این میان ویژگی‌های مثبت نظیر صداقت و وظیفه‌شناسی اثر بیشتری بر جذب مشتری دارند. وانگ و کائو و آمین^۴ (۲۰۲۳) نشان دادند ارزش‌های فردی نظیر خودفرمانی، رفاه طلبی و پیشرفت ارتباط مثبت و معنی‌داری با مشتری‌مداری دارد.

پیشینه پژوهش

باقرآبادی و نیکومرام (۱۴۰۲) طی پژوهشی نشان دادند رابطه مثبت و معنی‌دار میان هویت اخلاقی حساب‌برس و تجاری‌سازی حرفه‌حساب‌رسی وجود دارد. هم‌چنین آن‌ها نشان دادند که با افزایش سطح اعتماد اجتماعی در حساب‌برسان، تجاری‌سازی حرفه‌حساب‌رسی به طور معنی‌داری کاهش می‌یابد. آراد، مشعشی و بیانفر (۱۴۰۱) در مطالعه‌ای دریافتند رشد تجاری‌سازی و تمایل حساب‌برسان به آن؛ بر تقویت بهزیستی روانی حساب‌برسان اثرگذار است. آنها هم‌چنین تأکید دارند که این موضوع می‌تواند منجر به بهبود کیفیت حساب‌رسی و کاهش انگیزه‌های ترک حرفه‌حساب‌رسی گردد. هم‌چنین آراد، خلعتبری و پوررضا تمیجانی (۱۴۰۰) طی پژوهشی دیگر درباره تجاری‌سازی حساب‌رسی نشان دادند هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی حساب‌برسان بر تمرکز بر بازار، گرایش به مشتری و موسسات حساب‌رسی رابطه‌ای مستقیم دارد. صفرزاده و هوشمند کاشانی (۱۳۹۹) در مقاله‌ای تأیید نمودند که رابطه‌ای مستقیم و معنی‌دار میان مهارت‌های ارتباطی، دانش و آگاهی و میزان سازگاری حساب‌برس‌ها با حرفه‌گرایی وجود دارد. هم‌چنین در این پژوهش نشان داده شد که حرفه‌گرایی حساب‌برسان با یادگیری فنون بازاریابی، کاهش

1. Li

2. Prince & Yaprak & Cleveland & Davies

3. Tsung & Tseng

4. Wang & Cao & Ameen

می‌یابد. آنها در در نهایت بر این موضوع تاکید دارند که گسترش مهارت‌ها و فنون بازاریابی و ارتباطی در حرفه حسابرسی، منجر به افزایش تجاری‌سازی حرفه حسابرسی می‌شود. بنی مهد و شجاع (۱۳۹۷) به این نتیجه دست یافتند که موسسات حسابرسی در جذب و حفظ روابط خود با صاحبکاران، به فعالیت‌های بازاریابی روی می‌آورند. هم‌چنین رقابت میان موسسات حسابرسی، 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 (۱۳۹۵) 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 (۱۳۹۴) در تحقیق خود دریافتند تمایل حسابرسان به بازاریابی با سختی جذب کار توسط حسابرسان رابطه معنی دار دارد و می‌توان گفت با افزایش سختی جذب صاحبکار توسط حسابرسان، حسابرسان به فنون بازاریابی روی می‌آورند. مهدوی و دریایی (۱۳۹۴) نشان دادند دیدگاه حسابرسان نسبت به بازاریابی می‌تواند بر موازنه بین زمان حسابرسی و امور بازاریابی موازنه ایجاد کند. توصیه آن‌ها این است که برای کاهش فعالیت‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی، قانون‌گذاران باید بازار حسابرسی را از انحصار خارج نمایند. صفری (۱۳۸۹) 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 تساتوریان^۱ (۲۰۲۳) در یک بررسی از نرخ رشد سالانه درآمد چهار موسسه بزرگ حسابرسی نشان دادند رشد درآمد این چهار موسسه بزرگ حسابرسی 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.

درون^۲ (۲۰۲۳) در یک بررسی درباره تجاری‌سازی حرفه حسابرسی دریافت که با آغاز شناسایی حسابرسی به عنوان یک حرفه، حسابرسان برای حفظ شهرت حرفه‌ای خود تلاش

1. Gordieieva & Tsaturian
2. Doron

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 حسابرسی به سمت تجاری سازی سوق یافتند.

آلبرتی^۱، بیدارد^۲، بیک^۳ و وانسترالن^۴ (۲۰۲۲) طی پژوهشی درباره جو فرهنگی موسسات حسابرسی، نشان دادند که تجاری سازی حرفه حسابرسی موجب افزایش انگیزه‌های اقتصادی شرکای حسابرسی خواهد شد. آنها همچنین بر این موضوع اشاره دارند که تجاری سازی در موسسات حسابرسی موجب تقویت شهرت موسسات حسابرسی و در نتیجه بهبود کیفیت حسابرسی خواهد شد. برابرگ و همکاران (۲۰۱۸) در مطالعه ای نشان دادند، افزایش سطح فعالیت بازاریابی موسسات حسابرسی منجر به تمایل بیشتر آن موسسات برای حفظ مشتریان می شود. این موضوع یک مزیت رقابتی ایجاد می کند. هم چنین 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^۵، جونرگارد^۶، کوویک^۷، سیلفوربرگ^۸ و زابیت^۹ (۲۰۱۷) دریافتند موسسات حسابرسی به تبلیغات به منظور جذب مشتری روی آورده اند. در واقع حرفه حسابرسی به این نتیجه رسیده است که برای ماندن در بازار رقابت باید مهارت های بازاریابی را در موسسات حسابرسی افزایش دهد. در پژوهش دیگر، پیکارد^{۱۰} (۲۰۱۶) تجاری سازی حرفه حسابرسی بر اساس نظریه شبکه کنشگران را مورد بررسی قرار داد. این پژوهش، جذب کارشناسان بازاریابی توسط موسسات حسابرسی در آمریکای شمالی را سرآغاز تجاری سازی حرفه حسابرسی می داند. نتایج این پژوهش بیانگر آن است که تجاری سازی حرفه حسابرسی موجب تنزل حرفه گرایی و اخلاق حرفه ای در راستای حفظ منافع عموم خواهد شد. برابرگ، آمانس^{۱۱}، اسکوگ^{۱۲} و

1. Alberti
2. Bedard
3. Bik
4. Vanstraelen
5. Collin
6. Jonnergård
7. Qvick
8. Silfverberg
9. Zabit
10. Picard
11. Umans
12. Skog

گروفستیگ^۱ (۲۰۱۳) در مطالعه‌ای دیگر از حساب‌رسان دریافتند که موسسات حسابرسی به تبلیغات روی آورده‌اند و زمان بیشتری را برای انجام فعالیت‌های بازاریابی صرف می‌کنند. آنها دریافتند تفاوت با اهمیتی میان فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی از دیدگاه حساب‌رسان وجود ندارد. آنها پیشنهاد می‌نمایند تا موسسات حسابرسی برای حفظ بقا و رقابت باید به فعالیت‌های بازاریابی روی آورده و بین فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی موازنه برقرار شود. باررت و جندرون^۲ (۲۰۰۶) 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 حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی رشد نموده و موسسات حسابرسی به‌ناچار به فعالیت‌های بازاریابی برای جذب مشتری روی آورده‌اند. هم‌چنین استوارت^۳ (۲۰۰۳) در پژوهشی بیان می‌دارد که موسسات حسابرسی برای ماندن در بازار رقابت با موسسات دیگر ادغام شده‌اند. در گذشته تعداد موسسات حسابرسی بزرگ هشت موسسه حسابرسی بوده است. اما در حال حاضر به دلیل ادغام به چهار موسسه حسابرسی تقلیل یافته است. این موضوع به خوبی نشان می‌دهد که موسسات حسابرسی به منظور کسب بیشتر سود و کاهش هزینه‌های خود، اصول بازاریابی و تجاری‌سازی را دنبال می‌نمایند. موسسات حسابرسی کوچک نیز به پیروی از موسسات بزرگ، واحدهای بازاریابی را در دفاتر خود ایجاد نموده‌اند. هدف این موسسات، از این کار کسب مشتریان بیشتر می‌باشد.

فرضیه های پژوهش

- بر اساس اهداف و مبانی نظری پژوهش، فرضیه های پژوهش به صورت زیر نوشته می شوند:
- فرضیه اول: ارزش‌های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی حساب‌رسان تاثیر معنی‌داری بر منفعت-طلبی آنها دارد.
- فرضیه دوم: منفعت‌طلبی حساب‌رسان تاثیر معنی‌داری بر تجاری‌سازی حرفه حسابرسی از سوی آنها دارد.
- فرضیه سوم: ارزش‌های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی حساب‌رسان تاثیر معنی‌داری بر تجاری‌سازی حرفه حسابرسی از سوی آنها دارد.

1. Theodorsson
2. Barrett & Gendron
3. Stewart

روش‌شناسی 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 حسابرسی بر اساس پرسشنامه برابرگ (۲۰۱۸) اندازه‌گیری شده است. این پرسش‌نامه شامل ۱۷ سؤال در طیف لیکرت هفت‌گزینه‌ای می‌باشد. برای اندازه‌گیری متغیر منفعت‌طلبی از پرسش‌نامه موشاگن^۱ و همکاران (۲۰۱۸) استفاده شده است. این پرسش‌نامه نیز دارای ده سؤال در طیف لیکرت پنج-گزینه طراحی شده است. برای سنجش ارزش‌های انگیزشی از پرسش‌نامه لیندمن و ورکاسالو^۲ (۲۰۰۵) استفاده گردیده که دارای پنج سؤال در طیف لیکرت هشت‌گزینه‌ای ارزش‌های انگیزشی فردی را اندازه‌گیری می‌نماید. نمونه آماری پژوهش شامل ۱۴۶ نفر از مدیران و شرکای حسابرسی شاغل در موسسات خصوصی حسابرسی بوده که ۷۰ درصد آنها را مردان و ۳۰ درصد نیز زن هستند. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران به شرح زیر استفاده شده است:

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

در این فرمول:

n = تعداد نمونه

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

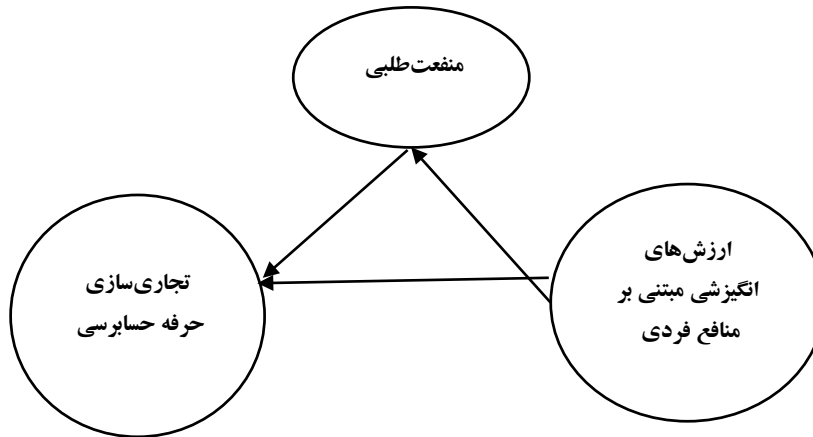
P=q=0/5

d=0/1

تعداد نمونه آماری به دست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ می‌باشد که در این تحقیق تعداد ۱۶۰ پرسش‌نامه به صورت تصادفی میان مدیران و شرکای حسابرسی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی توزیع و ۱۴۶ نسخه آن دریافت شد. آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس معادلات ساختاری و با بکارگیری نرم افزار لیزرل انجام شده است. پایایی متغیرهای پژوهش در جدول شماره ۳ آورده شده است. مدل پژوهش نیز به صورت نمودار (۱) تدوین می‌گردد.

1. Moshagen

2. Lindeman & Verkasalo



نمودار ۱. مدل پژوهش

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

جدول (۲) به آمار توصیفی متغیرهای پژوهش اختصاص دارد. طبق این جدول، میانگین منفعت‌طلبی برابر ۴۰/۸۵ می‌باشد. از آنجایی که منفعت‌طلبی براساس ده سؤال پنج‌گزینه‌ای اندازه‌گیری می‌شود، حداکثر نمره منفعت‌طلبی برابر ۵۰ خواهد شد، به بیان دیگر متوسط نمره منفعت‌طلبی ۲۵ است. از آنجایی که نمره منفعت‌طلبی نزدیک ۴۱ و بسیار بیشتر از حد متوسط آن است، بنابراین می‌توان گفت که منفعت‌طلبی حساب‌برسان مورد پژوهش بالا است. همچنین میانگین ارزش‌های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی برابر ۲۹/۵۵ است. این متغیر با پنج سؤال و هر سؤال هشت امتیاز اندازه‌گیری می‌شود. پاسخ دهنده‌ای که در همه سؤالات، گزینه هشت امتیازی را انتخاب کند، حداکثر امتیاز یعنی ۴۰ امتیاز کسب خواهد کرد و حد وسط آن برابر ۲۰ خواهد بود. این در حالی است که میانگین برابر ۲۹/۵۵ و بیانگر آن است که ارزش‌های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی حساب‌برسان نمونه پژوهش بالاتر از حد متوسط است. تجاری‌سازی حساب‌برسی نیز با ۱۷ سؤال در طیف لیکرت هفت امتیازی یعنی حداکثر با امتیاز ۱۱۹ اندازه‌گیری خواهد شد. اگر حد متوسط امتیاز تجاری‌سازی برابر ۵۹ باشد، در آن صورت باید گفت از آنجایی که

میانگین تجاری سازی برابر ۸۵ است، گرایش حساب‌رسان به تجاری سازی حرفه حسابرسی بیشتر از حد متوسط است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شرح	منفعت طلبی	ارزش‌های انگیزشی	تجاری سازی حسابرسی
میانگین	۴۰/۸۵	۲۹/۵۵	۸۵/۰۱
میانه	۴۱	۳۰	۸۵
انحراف معیار	۶/۴۰۵	۷/۹۱۲	۸/۸۸۳
حداقل	۲۶	۸	۲۵
حداکثر	۴۶	۴۰	۱۱۹

مشخصات جمعیت شناسی نمونه پژوهش نیز در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. مشخصات جمعیت شناختی نمونه پژوهش

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۰۲	۷۰
	زن	۴۴	۳۰
تحصیلات	کارشناسی	۶۳	۴۳
	دانشجوی کارشناسی ارشد	۲۹	۲۰
	کارشناسی ارشد	۴۰	۲۷
	دانشجوی دکتری و دکتری	۱۴	۱۰
تجربه کاری	زیر ۵ سال	۵۸	۴۰
	بین ۵ تا ۱۰ سال	۳۲	۲۲
	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۲۰	۱۴
	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۱۸	۱۲
	بین ۲۰ تا ۲۵ سال	۱۰	۷
	بالای ۲۵ سال	۸	۴
	جمع		۱۴۶

تحلیل عاملی

قبل از آزمون فرضیه، ابتدا باید استفاده از آزمون تحلیل عاملی تاییدی، روایی و پایایی متغیرهای پژوهش را مورد آزمون قرار داد. آزمون روایی همگرا با استفاده از روش تحلیل عاملی تاییدی، باید بارهای عاملی هر متغیر بیشتر از $0/4$ و معنی‌دار باشد. هم‌چنین میانگین واریانس استخراج شده نیز باید بیشتر از $0/4$ باشد. آزمون پایایی متغیرهای پژوهش نیز با استفاده از روش پایایی ترکیبی باید مقدار به‌دست آمده بیشتر از $0/7$ باشد تا از پایایی متغیرهای پژوهش نیز اطمینان حاصل نمود. جدول (۴) نتایج تحلیل عاملی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. طبق این جدول، پرسش‌نامه‌های پژوهش برای اندازه‌گیری متغیر از روایی و پایایی مناسبی برخوردار هستند.

جدول ۴. تحلیل عاملی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین واریانس استخراج شده	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ	روایی همگرا
منفعت‌طلبی	۰/۴۲۵	۰/۸۷۷	۰/۷۸۱	۰/۸۹۵
ارزش‌های انگیزشی	۰/۵۵۴	۰/۸۶۰	۰/۷۶۳	۰/۸۷۲
تجاری‌سازی حساسی	۰/۵۶۷	۰/۸۸۶	۰/۸۲۷	۰/۸۹۲

برای اندازه‌گیری روایی واگرا از معیار فورتل-لارکر استفاده شده است. معیار مذکور به این موضوع اشاره دارد که ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده هر متغیر، بزرگ‌تر از مقادیر همبستگی آن متغیر با متغیردیگر باشد. به عبارت دیگر، مقادیر موجود در روی قطر اصلی ماتریس، باید از کلیه مقادیر موجود در ستون مربوطه بزرگ‌تر باشد. نتایج جدول شماره ۵ نشان می‌دهد که روایی واگرا برای متغیرها برقرار است.

جدول ۵. روایی واگرا

منفعت‌طلبی	ارزش‌های انگیزشی	تجاری‌سازی
۰/۷۲		
۰/۳۵۴	۰/۷۳۸	
۰/۱۸۹	۰/۲۶۱	۰/۸۱۶

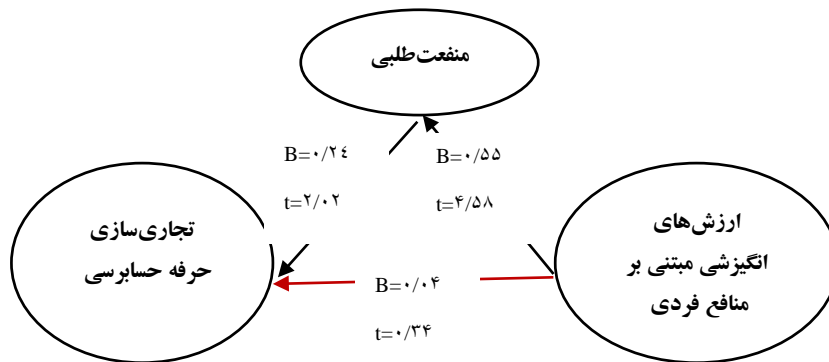
آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه در جدول (۶) و هم‌چنین نمودار (۲) 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 معنی داری بر منفعت طلبی دارد و منفعت طلبی 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، به طور غیر مستقیم بر منفعت طلبی تاثیر گذار است. جدول ۶ شاخص‌های آماری مسیر غیرمستقیم را نشان می‌دهد.

جدول ۶. خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها - مسیر مستقیم

فرضیه‌ها	مسیر	آماره t	وضعیت تایید یا رد فرضیه
اول	ارزش‌های انگیزشی \leftarrow منفعت طلبی	۴/۵۸	تایید می‌شود
دوم	منفعت طلبی \leftarrow تجاری‌سازی	۲/۰۲	تایید می‌شود
سوم	ارزش‌های انگیزشی \leftarrow تجاری‌سازی	۰/۰۴	تایید نمی‌شود

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



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

نمودار ۲. آزمون فرضیه

هم چنین نتایج آزمون مسیر غیر مستقیم که در جدول شماره ۷ ارائه شده است نشان می دهد ارزش های انگیزشی از طریق منفعت طلبی به طور غیر مستقیم بر تجاری سازی حرفه حسابرسی تاثیر مثبت و معنی دار دارد.

جدول ۷. مسیر غیر مستقیم

معنی داری	آماره t	انحراف استاندارد	ضریب مسیر	مسیر غیر مستقیم
۰/۰۰۰	۳/۵۳۱	۰/۰۳۳	۰/۱۳۲	ارزش های انگیزشی ← منفعت طلبی ← تجاری سازی حرفه حسابرسی

بحث، نتیجه گیری و پیشنهاد

در این پژوهش روابط میان منفعت طلبی و ارزش های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی با تجاری سازی حرفه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. یافته های پژوهش نشان می دهد ارزش های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی اثری مثبت و معنی دار بر منفعت طلبی حسابرس دارد؛ اما بر تجاری سازی حرفه حسابرسی تاثیر معنی داری ندارد. هم چنین شواهد این پژوهش بیانگر آن است که منفعت طلبی تاثیری معنی دار و مثبت بر تجاری سازی حرفه حسابرسی دارد. به عبارت دیگر، با افزایش تمایل حسابرسان به منفعت طلبی، تمایل آنها به تجاری سازی حرفه حسابرسی نیز افزایش می یابد. نتایج پژوهش حاضر را می توان مطابق با نظریه شوارتز و همکاران (۲۰۰۴) و بولاکوا (۲۰۲۲) دانست. شوارتز و همکاران (۲۰۰۴) محرک منفعت طلبی را ارزش های انگیزشی فردی یعنی قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی، انگیزش و خودفرمانی می دانند. به عقیده آنها گرایش افراد به ارزش های انگیزشی فردی، وظیفه پاسخگویی اجتماعی و رعایت اخلاق در افراد را تضعیف می نماید. بنابراین می توان گفت تمایل حسابرسان به منافع شخصی، موجب خواهد شد تا آنها وظایف خود را در راستای حفظ منافع عموم به درستی انجام ندهند. این موضوع، اعتبار و منزلت حرفه حسابرسی را دچار خدشه می نماید. اعتبار حرفه ای و اجتماعی حسابرس، به مرور زمان از طرف اجتماع به او اعطاء گردیده و از وی انتظار می رود تا وظیفه اطمینان بخشی خود را به درستی ایفاء نماید. گرایش حسابرسان به کسب منافع بیشتر، موجب خواهد شد تا صداقت، صلاحیت و مراقبت حرفه ای، استقلال و بی طرفی 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 حساب‌برسان متأثر از منفعت‌طلبی آنها است. به عقیده بولاکوآ (۲۰۲۲) 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 حساب‌برسان به تجاری‌سازی حرفه حسابداری، نفع شخصی است. اگر حساب‌برسان به دنبال ارزش‌های مادی و منفعت شخصی خود باشند، کم‌کم اعتماد مردم به آن‌ها و حرفه حسابداری از بین خواهد رفت و این بالاترین زنگ خطر برای حرفه حسابداری محسوب می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش، وجود رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت میان ارزش‌های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی حساب‌برسان و منفعت‌طلبی آنها تایید شد. جهت‌گیری حساب‌برسان به سمت منفعت‌طلبی بیشتر، باعث خواهد شد تا آن‌ها منافع فردی خود را فدای منافع عموم نموده و رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط آن‌ها کاهش یابد. از این رو به سیاست‌گذاران حرفه حسابداری پیشنهاد می‌گردد تا در پیاده‌سازی آیین رفتار حرفه‌ای توسط موسسات حسابداری، نظارت و سخت‌گیری‌های لازم را به عمل آورند.

در فرضیه دوم نیز تایید شد با افزایش سطح منفعت‌طلبی حساب‌برسان، گرایش آن‌ها به تجاری‌سازی نیز افزایش می‌یابد. بنابراین به موسسات حسابداری پیشنهاد می‌گردد به منظور لطمه ندیدن شهرت و اعتبار حرفه حسابداری، نوعی تعادل میان منفعت‌طلبی و تجاری‌سازی حرفه حسابداری ایجاد نمایند.

فرضیه سوم نیز نشان داد رابطه‌ای معنی‌دار و مستقیم میان ارزش‌های انگیزشی مبتنی بر منافع فردی و تمایل حساب‌برسان به تجاری‌سازی حرفه حسابداری وجود ندارد. اما ارزش‌های انگیزشی فردی حساب‌برسان به طور غیر مستقیم از طریق منفعت‌طلبی بر تجاری‌سازی حرفه حسابداری تاثیرگذار است. از این رو به سیاست‌گذاران حرفه حسابداری از جمله جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود تا ضمن بررسی عوامل تعیین‌کننده ارزش‌های مبتنی بر منافع فردی حساب‌برسان، آن عوامل را شناسایی و پیامدهای احتمالی و زیان‌آنها بر اعتبار و شهرت حرفه حسابداری را کنترل نماید.

برای پژوهش‌های آتی نیز پیشنهاد می‌شود تا درباره سایر محرک‌های تجاری‌سازی موسسات حسابداری، از طریق پژوهش کیفی از نوع اکتشافی مبتنی بر مصاحبه‌های عمیق با شرکای حسابداری، شکاف دانشی این پژوهش را پوشش دهند.

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

ملاحظات اخلاقی

حامی مالی: مقاله حامی مالی ندارد.
مشارکت نویسندگان: تمام نویسندگان در آماده‌سازی مقاله مشارکت داشته‌اند.
تعارض منافع: بنا بر اظهار نویسندگان در این مقاله هیچ‌گونه تعارض منافی وجود ندارد.
تعهد کپی‌رایت: طبق تعهد نویسندگان حق کپی‌رایت رعایت شده است.

منابع

- آراد، حامد؛ خلعتبری، عبدالصمد؛ پوررضا تمیجانی، معصومه (۱۴۰۰). توسعه تجاری‌سازی حرفه-حسابرسی در ایران: تحلیلی از جایگاه هویت حساب‌برسان. *دانش حسابرسی*، ۲۱(۸۴)، ۱۱۹-۱۴۹.
- آراد، حامد؛ مشعشی، سیدمحمد؛ بیانفر، فاطمه. (۱۴۰۱). تجاری‌سازی حسابرسی و بهزیستی روانی حساب‌برسان: تحلیلی از محیط حسابرسی ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۱)، ۱-۲۵.
- باقرآبادی، سید محمد؛ نیکو مرام هاشم (۱۴۰۲). اعتماد اجتماعی، هویت اخلاقی و تجاری‌سازی حرفه حسابرسی، *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۳(۱۲)، ۱۲۸-۱۴۱.
- باقرزادگان؛ رضا، مرادزاده فرد؛ مهدی، بنی مهد؛ بهمن و پورزمانی، زهرا. (۱۴۰۱). تاثیر نئولیبرالیسم بر قضاوت اخلاقی حساب‌برسان. *نشریه علمی حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۲(۴): ۱۳۴-۱۱۵.
- تسلیمی، محمدسعید؛ آقازاده، هاشم؛ اسفندیانی، محمد؛ کرمی، مسعود. (۱۳۸۲). نقدی بر فلسفه‌های بازاریابی. *دانش مدیریت*، شماره ۶۰-۶۱، ۳-۲۱.
- جعفری، مصطفی؛ رضایی، فاطمه. (۱۳۹۵). مدیریت دانش بازاریابی و عملکرد صنعت بانکداری ایران. *مجله کاوش‌های مدیریت بازرگانی*، ۸(۱۶)، ۷۹-۹۸.
- جوادی یگانه، محمدرضا؛ هاشمی، سیدضیاء. (۱۳۸۴). تعارض نفع فردی و نفع جمعی (دوره‌ای اجتماعی و عوامل موثر بر آن). *فصلنامه علوم اجتماعی*، ۲۶(۳)، ۱۴۱-۱۷۳.
- شجاع، نفیسه؛ بنی مهد؛ بهمن؛ و کیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۷). بررسی دیدگاه حساب‌برسان درباره فعالیت‌های بازاریابی. *مجله‌های پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۰(۳۸)، ۳۱-۴۶.
- صفرزاده، محمد حسین؛ هوشمند کاشانی، عباس. (۱۳۹۹). ویژگی‌های حساب‌برس، گرایش‌های حرفه‌ای و تجاری و تاثیر آنها بر کیفیت حسابرسی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۷(۶۸)، ۱۴۵-۱۶۵.
- صفری، امیر. (۱۳۸۹). نقش مشتری‌مداری و بازاریابی در بانکداری نوین. *دومین کنفرانس بین‌المللی بازاریابی خدمات مالی، مرکز بازاریابی خدمات مالی*.
- کابلی، مونا السادات؛ رحمانی، علی؛ نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۹). اثربخشی ارزش‌های انگیزشی شوآرتز و اخلاق حرفه‌ای حسابداری بر گزارشگری مالی متقلبان، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، شماره ۶۶، ۲۷-۵۰.
- محسنی تبریزی، علی رضا؛ صداقتی فرد، مجتبی. (۱۳۹۰). پژوهشی درباره بی‌تفاوتی اجتماعی در ایران (مورد پژوهش: شهروندان تهرانی). *جامعه‌شناسی کاربردی*، ۲۲(۳)، ۱-۲۲.

- مشهدی قره قیه، هادی؛ بنی مهد، بهمن؛ فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ مرادزاده، مهدی. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار. *مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۲۹)، ۱۶۱-۱۷۴.
- معید فر، سعید. (۱۳۸۰). تبیین جامعه‌شناختی تقدم مصالح فرد بر مصالح جمعی در ایران. *مجموعه مقالات جامعه و فرهنگ*. جلد ۲. ۲۰۳-۲۲۴.
- موسوی شیری، سید محمود؛ پهلوان، مریم. (۱۳۹۴). توازن بین مسئولیت‌های حسابرسی و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران. *مجله پیشرفت مالی حسابداری دانشگاه شیراز (مجله علوم اجتماعی و انسانی پیشین)*، ۷(۲)، ۱۸۳-۲۱۸.
- مهدوی، غلامحسین؛ دریایی، عباسعلی. (۱۳۹۴). نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین به تعادل زمانی بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی. *دانش حسابداری مالی*، ۲(۴)، ۱-۲۵.
- ملکی، دنیا؛ نیکومرام، هاشم (۱۴۰۲). رابطه میان فریبکاری و منفعت‌طلبی در میان حسابرسان: شواهدی از حسابرسان شاغل در بخش دولتی و خصوصی، *دوفصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۸(۱۵)، ۱۲۱-۱۴۴.
- ناظمی، رویا؛ ایمانی، حمیدرضا. (۱۳۹۷). رابطه مولفه‌های اخلاقی منفعت‌طلبی شخصی و نگرانی برای دیگران با عدم صداقت علمی. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۳(۲)، ۶۱-۶۸.

References

- Agyemang, O.S; 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.
- 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.
- 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.
- 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.
- 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), 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; Moradzadehfard , M; Banimahd, B. Pourzmani, Z.(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. *Frontiers in Sociology*, 7, 1054291.
- Broberg, P; Umans, T; Skog, P; & Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), 374-399.
- Broberg, P; Umans, T; & Gerlofstig, C. (2013). Balance between auditing and marketing: An explorative study. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22(1), 57-70.
- Bombaerts, G. (2023).Relational positionism: a constructive interpretation of morality in Luhmann's social systems theory. *Kybernetes*, Vol. 52 (13), 29-44.
- 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. *Journal of Accounting and Public Policy*,42(4): 1-25.
- Jafari, M. & Rezaei; F.(2015).Management of marketing knowledge and performance of banking industry of Iran. *Journal of Business Management Explorations*, 8(16), 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*, 26(2),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.
- 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* , 33(3), 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*, 26(6), 633-650.
- 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*,28(3),657-678.
- 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), 1-25 (In Persian).
- Mashhad Qaraqiyeh, H., .Banimahd; B. Forghandoost Haghghi, K; Moradzadehfard, M. (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. (2023). 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*, 8(15), 121-143.(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*, 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*.Vol.2, 203-224(In Persian).
- Mohseni Tabrizi, A ; Sedaghati Fard, M. (2017). A research about social indifference in Iran (case of research: citizens of Tehran). *Applied sociology*. 21(3), 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. Pahlavan,M. (2014). The balance between audit responsibilities and marketing practice by members of the public accountants community of Iran. *Journal of Accounting Advances*, 7(2), 36-52. (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*, 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*, 37 (6), 1013-1049.
- 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*, 28 (4), 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; Houshankashani, M. (2019). Auditor characteristics, professional and commercial trends and their impact on audit quality. *Empirical studies of financial accounting*, 17(68), 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 social psychology*, 25(3), 1-65.
- Schwartz Sh.H; Boehnke. K. (2004). Evaluating the structure of human values with confirmatory factor analysis. *Journal of Research in Personality* 38(3), 230-255.
- Shoja, N; Banimahd, B; Vakilifard, H. (2017). Examining the opinion of auditors about marketing activities, *Financial accounting and auditing research journals*. 10(38), 31-46. (In Persian).
- Canadian Institute of Chartered Accountants. (2002). *Marketing professional services: How to win new clients and keep the ones you have*. Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Taslami, M; Aghazadeh; H. Esfidani; Karmi, M. (2012). A critique of marketing philosophies. *Knowledge of Management*, No. 60-61, 3-21. (In Persian).
- Tsung, Y. C; & Tseng, L. M. (2023). The effects of positive personality on life insurance salespeople's customer orientation. *Asia Pacific Journal of Marketing and Logistics*, (ahead-of-print).

- Wang, W; Cao, D; & Ameen, N. (2023). Understanding customer satisfaction of augmented reality in retail: A human value orientation and consumption value perspective. *Information Technology & People*, 36(6), 2211-2233.
- Wang, T; Han, L; Yang, Z; & Jia, Y. (2023). The effect of cultural differences on the relationship between contract governance and opportunism. *European Journal of Marketing*, 57(11), 2974-3004.
- Wei, Y; & Morgan, N. A. (2004). Supportiveness of organizational climate, market orientation, and new product performance in Chinese firms. *Journal of product innovation management*, 21(6), 375-388.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.