



## تأثیر هویت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی با توجه به نقش میانجی قضاوت حسابرسان

حمیدرضا ملک عسگر

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

زهرا پورزمانی<sup>۱</sup>

گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

(تاریخ دریافت: ۲۸ دی ۱۴۰۰؛ تاریخ پذیرش: ۴ اسفند ۱۴۰۰)

هدف، بررسی تأثیر هویت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی با توجه به نقش میانجی قضاوت حسابرسان می باشد. این تحقیق از نظر هدف، کاربردی و بر حسب نحوه گردآوری داده ها از نوع توصیفی - پیمایشی می باشد. جامعه آماری، حسابداران رسمی و مدیران حرفه ای در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشند. که تعداد جامعه آماری برابر ۱۳۰۰ نفر می باشد. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران برابر ۲۹۷ نفر تعیین شده است. جهت گردآوری داده ها از ابزار پرسشنامه، استفاده شده است. جهت بررسی روابط علی از مدلسازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار PLS3 استفاده شده است. یافته ها حاکیست که هویت حسابرسان و قضاوت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین هویت حسابرسان بر قضاوت حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. و قضاوت حسابرسان در تأثیر هویت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی نقش میانجی دارد.

**واژه‌های کلیدی:** هویت حسابرسان، تجاری سازی موسسات حسابرسی، قضاوت حسابرسان.

<sup>1</sup> zahra.poorzamani@yahoo.com

## مقدمه

افراد معمولاً در زمینه سازمانی هویت‌های چندگانه دارند. تحقیقات گذشته نشان دادند که هویت سازمانی و هویت حرفه‌ای و هویت اخلاقی، هویت‌های مهمی در محیط حسابرسی هستند که تأثیرات متفاوتی بر قضاوت حسابرس دارند. به عبارت دیگر، حسابرسان ممکن است با حرفه، سازمان و یا اخلاق هویت‌سازی کنند [۱۹]. هویت سازمانی، ابزاری راهبردی برای دستیابی به اهداف و چشم‌اندازهای سازمان است. هویت سازمانی، فرایندی است که اهداف سازمان و اهداف کارکنان را به هم نزدیک می‌نماید. [۳۵]. هویت حرفه‌ای به داشتن حس یکی بودن با حرفه در درون یک کارمند حرفه‌ای اشاره دارد [۲۷]. افراد احساس می‌کنند که به حرفه متعهد هستند و الزامات استقلال [۲۴] و ارزش‌های اخلاقی حرفه [۱۵]. هرچه یک فرد به آگاهی اخلاقی دسترسی بیشتری داشته باشد، هویت اخلاقی در مقایسه با سایر هویت‌ها اهمیت بیشتری دارد [۳۲] [۳۴] [۲۸] [۲۳]. بنابراین، پردازش اطلاعات از محیط حسابرسی دارای نظم اخلاقی بوده که هویت اخلاقی را می‌توان به عنوان یک تنظیم‌کننده قدرتمند تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرس در نظر گرفت [۳۰] [۳۱] [۲۶] [۳۶]. دیدگاه‌های اجتماعی-شناختی و شخصیتی هویت اخلاقی، دارای اشتراکاتی است. در واقع، هر دو بیان می‌کنند که اهمیت هویت اخلاقی، عملکرد و قضاوت اخلاقی را هدایت می‌کند [۱۵] [۱۶].

در دهه ۱۹۹۰، برخی از پژوهشگران نظیر همفری و مویزر (۱۹۹۰) و چسر و همکاران (۲۰۰۹) هشدار دادند که گرایش مؤسسات حسابرسی به انجام فعالیت‌های تجاری باعث افزایش تمایل به کسب منافع مادی می‌گردد چرا که آنها معتقدند که این مسئله بر استقلال حسابرسان در رابطه با صاحب‌کارانشان تأثیرگذار خواهد بود. برو برگ (۲۰۱۳) دریافت که ساختار بخش مهمی از کار حسابرسان را تشکیل می‌دهد و برای رویه‌های حسابرسی تعیین شده از سوی نظام حسابرسی نیز از مفهوم «شرکت‌سازی» استفاده می‌نماید (از جمله دستورالعملها، تقسیم کار و سازماندهی کار) [۲۵].

وظیفه حسابرسان به عنوان شاغلین یک حرفه تخصصی، اظهارنظر درباره صورتهای مالی است، که این امر مستلزم بیطرفی حسابرس در قضاوت می‌باشد. اگر حسابرسان از صاحبکاران خود مستقل باشند، به بهترین شکل ممکن می‌توانند قضاوت خود را بدون جانبداری و سوگیری انجام دهند. هویت حرفه‌ای قوی باعث می‌شود تا بیطرفی آنها تقویت شود [۲].

بنابراین، با توجه به موارد فوق می‌توان هویت را به عنوان عاملی اثرگذار بر قضاوت حرفه‌ای فرض نمود و به بررسی تأثیر آن بر پدیده تجاری‌سازی پرداخت. از این رو هدف این پژوهش آزمودن قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در تأثیر هویت چندگانه بر تجاری‌سازی حسابرسان می‌باشد. ما به بررسی این موضوع خواهیم پرداخت که تأثیر قضاوت حرفه‌ای بر رابطه هویت چندگانه و تجاری‌سازی حسابرسان در ایران از طریق چه مکانیزمی صورت می‌پذیرد. آیا قضاوت حرفه‌ای، به گونه‌ای مستقیم بر رابطه هویت چندگانه و تجاری‌سازی حسابرسان تأثیر دارد یا خیر؟ نتایج این تحقیق می‌تواند موجب بسط مبانی نظری قضاوت حرفه‌ای در کسب و کار حسابرسان مستقل و بررسی رابطه آن با هویت چندگانه و تجاری‌سازی

حسابرسان شود. اما سؤال این پژوهش این است، آیا هویت حرفه ای و سازمانی حسابرسان بر تجاری سازی در مؤسسات حسابرسي تأثیر دارد؟ و آیا در این تأثیر قضاوت حسابرسان نقش میانجی دارد یا خیر.

### چارچوب نظری تحقیق

فرهنگ آکسفورد، هویت را چپستی و کیستی فرد تعریف کرده است [۱۱]. هویت را می توان مجموعه ای از شاخص ها و علائم در حوزه مؤلفه های مادی، زیستی، فرهنگی و روانی دانست که موجب شناسایی فرد از فرد، گروه از گروه، یا اهلیتی و فرهنگی از اهلیت و فرهنگ دیگر می شود [۱۲] [۱۴] [۹] [۸]. مرکزیت هویت اخلاقی مفهومی در روانشناسی اخلاقی است که میزان اهمیت اخلاق را در تعریف شخص از خود نشان می دهد [۲۲]. فوگارتی (۱۹۹۲) تلاش های انجام شده توسط مؤسسات و شرکت های حسابرسي برای آموزش حسابرسان برای رفتار اخلاقی مطابق با حرفه را به عنوان محدودیتی برای قضاوت اخلاقی می داند. در نتیجه، تعدادی از مطالعات تحقیقاتی تلاش کرده اند تصمیم گیری اخلاقی حسابرس را بر اساس عوامل فردی، زمینه ای و موقعیتی و حتی بر اساس موقعیت فرد توضیح دهند [۳۶]. حسابرسان در زندگی روزمره خود با موقعیت هایی با سطوح مختلف شدت اخلاقی مواجه می شوند و تحقیقات اثر مثبت معناداری را از ویژگی های موقعیت بر تصمیم گیری اخلاقی حسابرس، هنگام مواجهه با معضلات اخلاقی نشان می دهد [۳۳]. از طرف دیگر، قضاوت حرفه ای، گوهر اصلی حسابرسي است. ارزشی که با حسابرسي صورتهای مالی ایجاد شود ناشی از قضاوت حسابرس و در کل ناشی از مجموعه قضاوتهای حرفه ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسي انجام می شود [۳].

ادبیات تحقیق در مورد تجاری سازی و برای توصیف فرایند تجاری سازی مؤسسات حسابرسي از اصطلاحاتی نظیر «سودآوری»، «اثربخشی»، «استراتژی بازار»، «گرایش به مشتری»، «شرکتی سازی» «فرایند کسب و کار»، «مالی سازی» و «بازارگرایی» استفاده می کند [۲۹] [۲۲] [۲۰] [۳۶].

در مجموع می توان گفت که موضوع هویت حسابرسي و تجاری سازی با نقش میاجی قضاوت حسابرس، مباحث نو و در حال توسعه ای هستند که بیشتر تحقیقات در طی چند سال گذشته به صورت تدریجی در حال بررسی و توسعه تئوریک آن میباشند و تحقیقات در این زمینه می تواند در طی چند سال آینده بسیار پویاتر نسبت به امروز و گذشته باشد. طبق بررسی هایی که توسط محققین انجام شده در ادامه به برخی از مربوطترین مطالعات انجام شده به صورت خلاصه اشاره می گردد.

**آرامی<sup>۱</sup> و کینگ ژیانگ (۲۰۲۱)** در تحقیقی تحت عنوان نقش هویت اخلاقی در قضاوت و تصمیم گیری حسابرس نتیجه گرفتند که تأثیر شدت اخلاق ادراک شده حسابرس بر قضاوت اخلاقی او به طور کامل توسط هویت اخلاقی تعدیل می شود. و ادراک شدت اخلاق حسابرس باعث دسترسی به هویت اخلاقی می شود که به نوبه خود بر قضاوت اخلاقی تأثیر مثبت می گذارد [۱۵].

**بختیاری و دیگران (۱۴۰۰)** در تحقیقی تحت عنوان شناسایی عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسي بیان کردند که مدل پارادیمی شامل شرایط علی با خرده مقولات:

<sup>1</sup> Arrami

ویژگیهای فردی، عواطف و سلامت روانی حسابرسان و عوامل دموگرافیکی، شرایط زمینه‌ای با خرده مقولات خانواده، عوامل قانونی، عوامل محیطی، فرهنگ و محیط سیاسی، مقوله محوری با خرده مقولات: استرس ناشی از کار، استقلال و بی طرفی، شرایط مداخله گر: عوامل سازمانی و محیط اقتصادی، راهکار/تعاملی با خرده مقولات: مهارتها، دانش حسابرسان، احساس تعلق به حرفه و قدرت تصمیم‌گیری به نهادهای تصمیم‌گیر و ناظر و پیامد با خرده مقوله: قضاوت‌های حرفه‌ای می‌باشد [۳].

**ولیان و دیگران (۱۳۹۹)** در تحقیقی تحت عنوان هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان و تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی نتیجه گرفتند که هویت حرفه‌ای حسابرسان با سه معیار تجاری‌سازی شامل مشتری‌مداری، بازارمداری و فرآیندمداری ارتباط منفی و معناداری دارد، در حالیکه، هویت‌سازمانی حسابرسان با این سه معیار ارتباط مثبت و معناداری دارد [۱۴].

**برزیده و همکاران (۱۳۹۷)** در مطالعه‌ی به طرحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که مقوله محوری هویت در قضاوت حسابرسی است که در چهار بعد ویژگی‌های فردی، دانش، مهارت و تجربه، و ویژگی‌های موسسه حسابرسی می‌باشد [۲].

**سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶)** در تحقیقی تحت عنوان تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان نشان می‌دهند که متغیرهای خوش بینی و اعتماد به نفس، تجربه و جنسیت منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود [۹].

**حیرانی، وکیلی‌فرد و رهنمای رودپشتی (۱۳۹۶)** پژوهشی با عنوان «حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان» انجام دادند و برای جمع‌آوری اطلاعات، پرسشنامه‌ای را در بین ۵۵۰ حسابرسان توزیع کردند. نتایج نشان داد که قضاوت حرفه‌ای بر تعارض بین حسابرسی و مدیریت تأثیر می‌گذارد اما حرفه‌ای‌گرایی بر حل تعارض بین حسابرسان و مدیریت بی‌تأثیر است و قضاوت حرفه‌ای در تأثیرگذاری حرفه‌ای‌گرایی بر تعارض بین حسابرسان و مدیریت، نقش میانجی ندارد [۵].

یافته‌های پژوهشی **سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶)**. که با عنوان «تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان» انجام شده نشان می‌دهد که از میان ابعاد شخصیتی، صرفاً روان‌رنجوری با قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معناداری دارد و سایر ویژگی‌ها از جمله برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، توافق‌پذیری و داشتن وجدان، رابطه معناداری با قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل ندارد [۸].

شواهد کسب شده حاکی از آن است که تاکنون پژوهشی در خصوص اثر هویت حسابرسان بر قضاوت حسابرسان و تجاری‌سازی در حوزه حسابرسی صورت نپذیرفته است. در پژوهش حاضر برای شناسایی مکانیزمی که از طریق آن به بررسی اثر هویت حسابرسان بر تجاری‌سازی حسابرسان را مورد سنجش قرار می‌دهد. پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این سوال نیز بود که قضاوت در بین حسابرسان به چه صورت می‌باشد و تاثیر هویت حسابرسان بر تجاری‌سازی حسابرسان از طریق چه مکانیزمی صورت می‌پذیرد. در این پژوهش متغیر وابسته، "تجاری‌سازی حسابرسان" و متغیر مستقل "هویت حسابرسان" بودند. همچنین

متغیر "قضاوت حسابرس" بعنوان متغیرهای میانجی در نظر گرفته شدند. بر اساس اهداف پژوهش و با توجه به مبانی نظری مربوطه مدل مفهومی پژوهش به صورت شکل ۱ در نظر گرفته شده است.

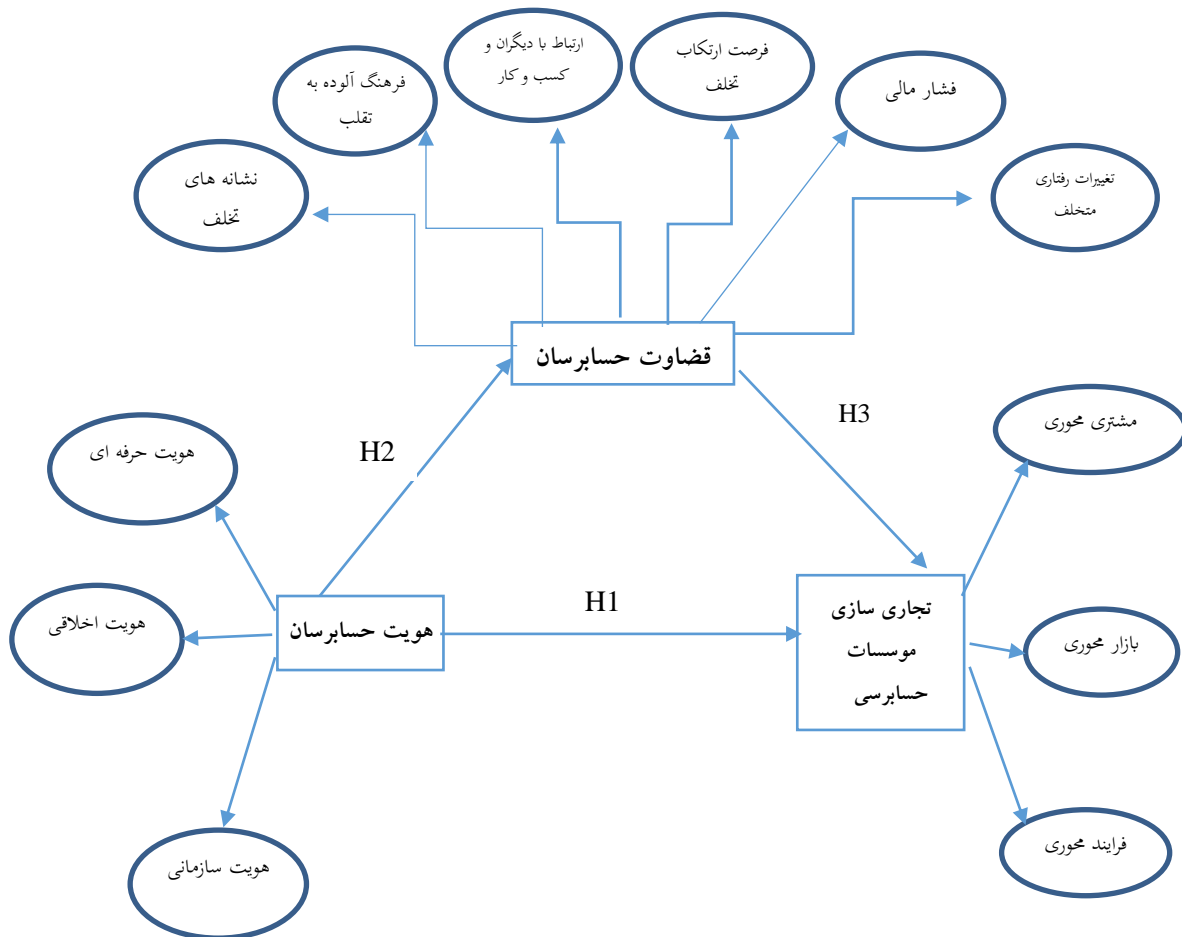
بنابراین فرضیات بصورت زیر مطرح می شوند:

**فرضیه اول:** هویت حسابرسان بر تجاری سازی مؤسسات حسابرسی تأثیر دارد.

**فرضیه دوم:** هویت حسابرسان بر قضاوت حسابرسان تأثیر دارد.

**فرضیه سوم:** قضاوت حسابرسان بر تجاری سازی مؤسسات حسابرسی تأثیر دارد.

**فرضیه چهارم:** قضاوت حسابرسان در تأثیر هویت حسابرسان بر تجاری سازی مؤسسات حسابرسی نقش میانجی دارد.



شکل ۱. مدل مفهومی تحقیق

### روش شناسی پژوهش

این تحقیق از نظر هدف، از نوع کاربردی است و بر حسب نحوه گردآوری داده ها از نوع توصیفی - پیمایشی می باشد. جامعه آماری در این مطالعه، شامل حسابداران رسمی شاغل و مدیران حرفه ای شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشند. که کل تعداد جامعه آماری ۱۳۰۰ نفر می باشند. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۲۹۷ نفر تعیین شد و نمونه ها با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی طبقه ای متناسب انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. بدین منظور در حدود ۳۲۰ پرسشنامه توزیع شده و سپس ۲۹۷ پرسشنامه مورد تحلیل قرار گرفتند. همچنین در پژوهش حاضر، بر اساس سوالات تحقیق، برای گردآوری داده ها از ابزار پرسشنامه استاندارد، استفاده شده است. برای اندازه گیری هویت حسابرسان از پرسشنامه هویت حرفه ای و سازمانی بروبرگ و دیگران (۲۰۱۸) و پرسشنامه هویت اخلاقی آرامی و کینگ ژیانگ (۲۰۲۱) استفاده شده است و برای اندازه گیری تجاری سازی (مشتري محوری، بازارمحوری و فرایندمحوری) از پرسشنامه تجاری سازی بروبرگ و دیگران (۲۰۱۸) استفاده شده است. و برای اندازه گیری قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان از پرسشنامه هارت (۲۰۱۲) که در تحقیقات متعدد (نلسون ۲۰۰۹)، رویایی و دیگران (۱۳۹۳) و ... نیز استفاده شده است. که شاخص های شش گانه آن شامل فرهنگ آلوده به تقلب، ارتباط با دیگران و کسب و کار، فشار مالی، فرصت ارتکاب تخلف، تغییرات رفتاری متخلف و نشانه های تخلف می باشد. در این پژوهش به منظور تعیین ضریب قابلیت اعتماد از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. مقدار پایایی ترکیبی و پایایی هر یک از مؤلفه های تحقیق محاسبه شد که نتایج حاکی از پایایی ابزار سنجش دارد. همچنین روایی واگرا و همگرایی پرسشنامه نیز بدست آمده که نتایج حاکی از روایی مناسب پرسشنامه می باشد. به همین ترتیب، روابط علی بین متغیرها با استفاده از روش مدل سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار PLS3 استفاده شده است. برخلاف مدل یابی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس که میزان برازش مدل مفروض را ارزیابی می کند و در نتیجه برآورد مدل در جهت تبیین، آزمون و تأیید نظریه ها است، روش PLS پیش بینی مدار بوده و به عنوان روش تبیین نظریه می تواند به کار رفته است.

### یافته ها

#### یافته های توصیفی

به منظور شناخت بهتر جامعه ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است، قبل از تجزیه و تحلیل داده های آماری لازم است این داده ها توصیف شوند. با توجه به جدول ۲ نتایج حاصل از یافته های توصیفی نشان می دهد که اکثر افراد نمونه دارای جنسیت مرد (۲۶۵ نفر) ، دارای سن ۳۱ تا ۴۰ سال ، دارای سطح تحصیلات فوق لیسانس و دارای سابقه ۱۰ تا ۱۵ سال می باشند.

جدول ۱. یافته های توصیفی

تعداد نفرات نمونه در طیف مورد استفاده				متغیر جمعیت شناختی
زن		مرد		جنسیت
۳۲		۲۶۵		
۵۰ سال به بالا		۴۱ تا ۵۰ سال	۳۱ تا ۴۰ سال	۲۰ تا ۳۰ سال
۴۹	۱۱۳	۱۲۸	۷	سن
دکتری	کارشناسی ارشد	کارشناسی	کمتر از کارشناسی	سطح تحصیلات
۵۹	۱۴۰	۸۶	۱۲	
بیشتر از ۱۵ سال		۱۰ تا ۱۵ سال	۵ تا ۱۰ سال	کمتر از ۵ سال
۳۹	۱۲۹	۱۰۸	۲۱	سابقه کاری

## یافته های استنباطی

جهت بررسی برازش مدل، از برازش مدل اندازه گیری، برازش مدل ساختاری و برازش کلی مدل استفاده می کنیم. به منظور بررسی پایایی مدل اندازه گیری تحقیق، به بررسی ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی<sup>۱</sup> می پردازیم. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰,۴ می باشد. در جدول زیر تمامی اعداد ضرایب بارهای عاملی سؤالات از ۰,۴ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد.

جدول ۲. ضرایب بارهای عاملی

COM	AJD	AI		شاخص ها / متغیرها
تجاری سازی	قضاوت	هویت حسابرس		
	0.590		CF	فرهنگ آلوده به تقلب
	0.660		COB	ارتباط با دیگران و کسب و کار
	0.628		FP	فشار مالی
	0.551		OCV	فرصت ارتکاب تخلف
	0.732		SV	تغییرات رفتاری متخلف
	0.725		VBC	نشانه های تخلف
0.702			CO	مشتری محوری
0.726			MO	بازار محوری
0.776			PO	فرایند محوری
		0.593	MOI	هویت اخلاقی

<sup>1</sup> Composite Reliability

		0.838	OI	هویت سازمانی
		0.875	PI	هویت حرفه ای

مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در PLS، بعد از سنجش بارهای عاملی سؤالات، نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونیباخ و پایایی ترکیبی می‌رسد. معیار دوم از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا<sup>۱</sup> است که به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سؤالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد. که نتایج آن در جدول ۳ آمده است.

#### جدول ۳. نتایج معیار آلفای کرونیباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	نشان	ضریب آلفای کرونیباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)
هویت حسابر	AI	0.754	0.818	0.606
قضاوت	AJD	0.738	0.814	0.524
تجاری سازی	COM	0.780	0.779	0.540

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونیباخ و پایایی ترکیبی ۰.۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود. با توجه به اینکه مقدار مناسب برای AVE<sup>۲</sup>، ۰.۵ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در نتیجه مناسب بودن روایی همگرایی پژوهش تأیید می‌شود.

جهت سنجش روایی واگرا از معیار فورنل-لازکر استفاده کرده ایم. که نتایج بصورت جدول ۴ می‌باشد. چون مقادیر قطر اصلی (جذر AVE) برای هر متغیر پنهان از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرهای پنهان موجود در مدل بیشتر می‌باشد روایی واگرایی مدل نیز تأیید می‌شود.

#### جدول ۴. محاسبه روایی واگرا

متغیرهای مکنون	نشان	AI	AJD	COM
هویت حسابر	AI	0.779		
قضاوت	AJD	0.479	0.751	
تجاری سازی	COM	0.419	0.592	0.735

<sup>1</sup> Convergent Validity

<sup>2</sup> Average Variance Extracted



با توجه به شکل شماره ۲ و ۳، فرضیه‌های تحقیق چون ضرایب  $t$  بیشتر از ۱,۹۶ بدست آمده‌اند، لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن آنها تأیید می‌شود.

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب  $R^2$  مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است.  $R^2$  معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و سه مقدار ۰,۱۹، ۰,۳۳ و ۰,۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی  $R^2$  در نظر گرفته می‌شود. مطابق با شکل ۳، مقدار  $R^2$  برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به سه مقدار ملاک، می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید ساخت. برای بررسی برازش مدل کلی از معیار GOF استفاده می‌شود که سه مقدار ۰,۰۱، ۰,۲۵ و ۰,۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

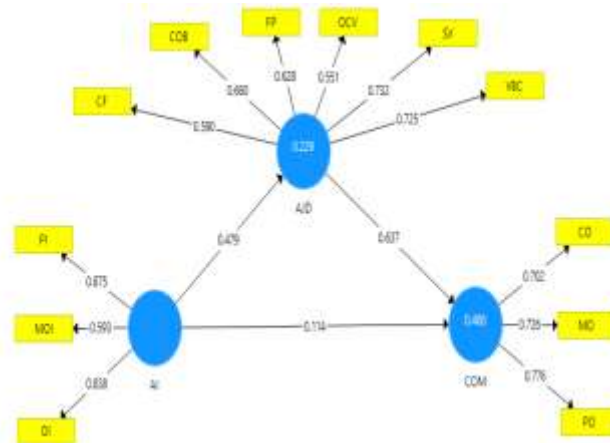
$$GOF = \sqrt{\text{communalities} \times R^2}$$

از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان پژوهش به دست می‌آید.

جدول ۵. میزان  $R^2$  و  $Communitiy$  متغیرهای تحقیق

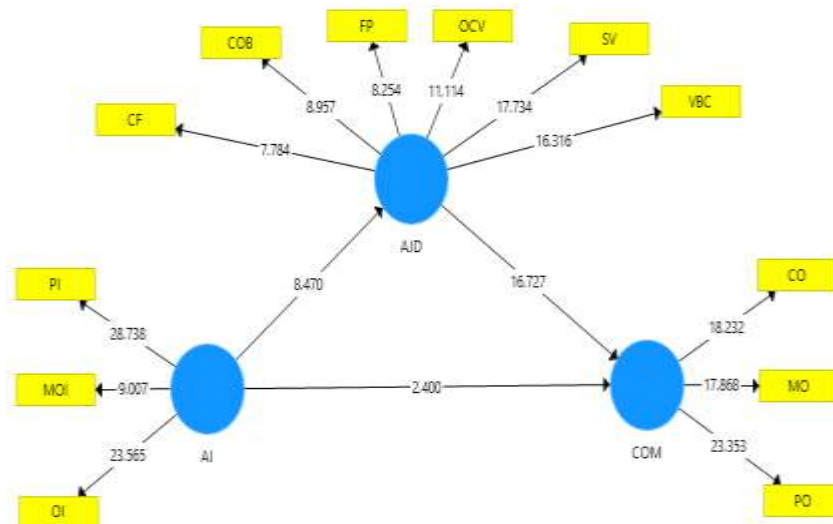
Communitiy	$R^2$	نشان	متغیرهای مکنون
۰,۵۴۳		AI	هویت حسابرس
۰,۴۱۹	۰,۲۲۹	AJD	قضاوت
۰,۴۷۱	۰,۴۸۸	COM	تجاری سازی
GOF	R2		Communitiy
۰,۴۱۴	۰,۳۵۸۵		۰,۴۷۸

با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰,۴۱۴، برازش خوب مدل کلی تأیید می‌شود. در این قسمت به بررسی آزمون فرضیات تحقیق با استفاده از نرم افزار PLS می‌پردازیم.



شکل ۲. مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی

همانطور که مشاهده می کنید، مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی در شکل ۲ نمایش داده شده است.



شکل ۳. مدل ساختاری تحقیق همراه با ضرایب معناداری

همانطور که در شکل ۳ نیز مشاهده می کنید، مدل ساختاری پژوهش همراه با ضرایب معناداری نمایش داده شده است.

جدول ۶. نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری مدل پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	ضریب مسیر ( $\beta$ )	T Statistics ضرایب آماره	علامت اختصاری	مسیر
تایید	۰,۰۰۰	۰,۴۷۹	۸,۴۷۰	AI -> AJD	هویت حسابرِس -> قضاوت حسابرِس
تایید	۰,۰۱۷	۰,۱۱۴	۲,۴۰۰	AI -> COM	هویت حسابرِس -> تجاری سازی
تایید	۰,۰۰۰	۰,۶۳۷	۱۶,۷۲۷	AJD -> COM	قضاوت حسابرِس -> تجاری سازی

با توجه به جدول ۶ نتایج روابط مستقیم و ضرایب معناداری مسیرها در مدل پژوهش نمایش داده شده است.

تحلیل فرضیات:

فرضیه اول: هویت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (هویت حسابرسان و تجاری سازی موسسات حسابرسی) برابر  $\beta=0.114$  می باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر  $t=2.400$  بوده (بیشتر از قدرمطلق  $1,96$ ) که نشان می دهد این رابطه، معنادار است. و می توان نتیجه گرفت، هویت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

#### فرضیه دوم: هویت حسابرسان بر قضاوت حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (هویت حسابرسان بر قضاوت حسابرسان) برابر  $\beta=0.479$  می باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر  $t=8.470$  بوده (بیشتر از قدرمطلق  $1,96$ ) که نشان می دهد این رابطه، معنادار است. و می توان نتیجه گرفت، هویت حسابرسان بر قضاوت حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

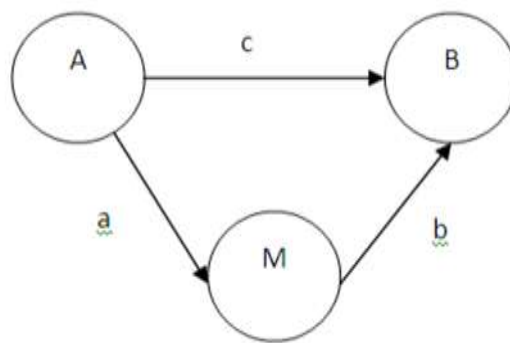
#### فرضیه سوم: قضاوت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به شکل ۲ و ۳ می توان گفت ضریب استاندارد شده بین متغیرها (قضاوت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی) برابر  $\beta=0.637$  می باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) نیز برابر  $t=16.727$  بوده (بیشتر از قدرمطلق  $1,96$ ) که نشان می دهد این رابطه، معنادار است. و می توان نتیجه گرفت، قضاوت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. و لذا فرضیه دوم تأیید خواهد شد.

#### فرضیه چهارم: قضاوت حسابرسان در تأثیر هویت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی نقش میانجی دارد.

طبق نظریه سوئل<sup>۱</sup> و با توجه به جداول فوق و با در نظر گرفتن اثرات ضرایب در حالت میانجی گری در جدول ۷ می توان گفت:

شکل ۴. روابط میانجیگری



<sup>1</sup> Subell

شکل ۴ روابط قضاوت حسابرسان در تاثیر هویت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی را نشان می دهد.

جدول ۷. اثرات ضرایب در حالت میانجی گری

متغیر			
c	b	a	
۰,۱۱۴	۰,۶۳۷	۰,۴۷۹	ضرایب بتا
۰,۰۱۷	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	سطح معنی داری
اثر کل	اثر مستقیم	اثر غیرمستقیم	
$(a*b)+c$	c	$a*b$	
۰,۳۹۳۶	۰,۱۱۴	۰,۲۷۹	

طبق نظریه سوبل<sup>۱</sup> (۱۹۹۶) سه حالت پدید می آید:

- ۱-حالتی که C معنی دار نشود ولی a و b معنی دار شود یعنی m میانجی کامل است.
  - ۲-حالتی که C معنی دار بشود ولی a یا b یا هر دو معنی دار نشود m میانجی نیست.
  - ۳-حالتی که C معنی دار بشود a و b هم معنی دار شود m میانجی جزئی است
- با توجه به ضرایب بتا و سطح معناداری نمایش داده شده در جدول ۷ بین این سه متغیر و با توجه به شرایط ذکر شده در فوق، حالت سوم برقرار می باشد. بنابراین، می توان بیان کرد که فرضیه H<sub>۱</sub> رد و فرضیه H<sub>۱</sub> تأیید می شود و می توان نتیجه گرفت قضاوت حسابرسان در تاثیر هویت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی نقش میانجی جزئی دارد. و لذا فرضیه چهارم تأیید خواهد شد.

### بحث و نتیجه گیری

با بررسی مطالعات صورت گرفته در حوزه حسابرسی مشخص شد که مطالعات اندکی به موضوع تاثیر عواملی همچون هویت جندگانه و قضاوت بر تجاری سازی توجه داشته اند. و تاثیر همزمان آنها تاکنون در هیچ تحقیقی مورد بررسی قرار نگرفته است. نتایج حاصل از **فرضیه اول** بیانگر آنست که هویت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی تاثیر دارد. نتیجه این بخش با تحقیقات، بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳)؛ (۲۰۱۸) و ولیان و دیگران (۱۳۹۹) مطابقت دارد که به بررسی هویت حرفه ای و هویت سازمانی حسابرسان و فرآیند تجاری سازی در موسسات حسابرسی پرداختند. نتایج حاکی از آنست که بین هویت سازمانی و سه جنبه تجاری سازی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد.

نتایج حاصل از **فرضیه دوم** بیانگر آنست که هویت حسابرسان بر قضاوت حسابرسان تاثیر دارد. می توان بیان نمود که از ویژگی اصلی حسابرسان که به حسابرس شخصیت میدهد می توان به قضاوت حسابرس اشاره کرد. این موضوع. وظیفه اصلی حسابرسان گواهی دادن نسبت به این موضوع است که صورتهای مالی صاحبکار از تمام جنبه های با اهمیت عاری از هرگونه تحریف اساسی باشد. این امر که مستلزم

<sup>1</sup> Subell

بیطرفی در قضاوت حسابرسان است (جانستون و همکاران، ۲۰۰۱). نتایج این فرضیه منطبق با تحقیقات آرامی و کینگ ژیانگ (۲۰۲۱) می باشد که به نقش مثبت هویت اخلاقی در قضاوت و تصمیم گیری حسابرسان رسیده اند. و با تحقیق جعفر و جانودین (۲۰۱۸) هارلی (۲۰۱۹) باوتر (۲۰۱۵) از این حیث مطابقت دارد که نتیجه گرفتند هویت حرفه‌ای با قضاوت حرفه‌ای، رابطه مثبت و معناداری دارد. و با تحقیق جانسون (۲۰۱۴) از این حیث مطابقت دارد که نتیجه گرفتند هویت سازمانی بر قضاوت حرفه‌ای تأثیر دارد. و از این حیث با تحقیقات بختیاری و دیگران (۱۴۰۰) که در تحقیقات خود نتیجه گرفتند که بعد حرفه‌ای و شغلی، بیشترین تأثیر را بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد. بعد فردی در جایگاه دوم قرار دارد و بعد محیطی نسبت به دو بعد دیگر کمترین تأثیر بر پیش‌بینی قضاوت حرفه‌ای حسابرسان دارد.

نتایج حاصل از فرضیه سوم بیانگر آنست که قضاوت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی تأثیر دارد. نتیجه این بخش با تحقیق گندرون و اسپیرا (۲۰۱۰)؛ سوری و همکاران (۲۰۱۰) و سوینی و مک گری (۲۰۱۱) مطابقت دارد. نتایج حاصل از فرضیه چهارم بیانگر آنست که قضاوت حسابرسان در تأثیر هویت حسابرسان بر تجاری سازی موسسات حسابرسی نقش میانجی دارد. نتایج این تحقیق با تحقیقات سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) حیرانی، وکیلی فرد و رهنمای رودپشتی (۱۳۹۶) و الیاسی و همکاران (۱۳۹۵) در منطبق می باشد.

لذا به سازمان و مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می گردد از طریق آموزش دانش و مهارت‌های حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را بهبود بخشند. همچنین با ارتقا انگیزه‌های حسابرسان، هویت حرفه‌ای اخلاقی و سازمانی آنها را ارتقا دهند تا قضاوت حرفه‌ای افزایش و در پی آن تجاری سازی نیز بهبود یابد. به متولیان حرفه (جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار) پیشنهاد می شود با توجه به ابعاد هویت (حرفه‌ای، سازمانی و اخلاقی) در قضاوت حسابرسی و تجاری سازی پیشنهاد می شود در تربیت و آموزش‌های دانشگاهی حسابرسان، نحوه ورود فرد به حرفه حسابرسی، کنترل‌های کیفیت حسابرسی، اصلاح و تدوین مقررات حاکم بر حرفه حسابرسی کشور و کاهش محدودیت‌های موجود در حرفه به این ابعاد توجه ویژه‌ای شود.

به دولت و قانونگذاران پیشنهاد می شود، باید توجه داشته باشند که تجاری سازی لزوماً یک نیروی منفی که باید از محدودیت در بیاید نیست و اختیارات حرفه‌ای حسابرسان در تصمیم‌گیری‌های مربوط به امر تجاری سازی باید محفوظ بماند.

هم چنین باید در دروس حسابرسی دانشجویان رشته حسابداری، تأکید بیشتری بر هویت جندگانه، قضاوت و تجاری سازی شود و اساتید رشته حسابداری، دانشجویان این رشته را با انواع مختلف هویت حسابرسان آشنا نمایند.

## فهرست منابع

۱. الیاسی نبی اله، کردنائیج اسداله، خداداد حسینی حمید، احمدی پرویز (۱۳۹۵) "مفهوم پردازی تجاری سازی خدمات مالی"، **دانش حسابرسی**، ۱۶ (۶۵): ۱۲۱-۱۴۲.
۲. برزیده فرخ، باباجانی جعفر، عبدالهی احمد (۱۳۹۷) "طراحی الگوی هویت در قضاوت حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد". **دانش حسابرسی**. ۱۳۹۷؛ ۱۸ (۷۱): ۳۶-۵.
۳. بختیاری، عباس، حجازی، رضوان، جرجزاده، علیرضا. (۱۴۰۰). "شناسایی عوامل موثر بر ویژگیهای روانشناختی حسابرسان در قضاوت حسابرسی". **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، ۱۰ (۳۷)، ۱۴۳-۱۵۸.
۴. حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمید رضا، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۶). "حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان". **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، ۶ (۲۲)، ۱-۱۲.
۵. حیرانی فروغ، وکیلی فرد حمیدرضا، بنی مهد بهمن، رهنمای رودپشتی فریدون. (۱۳۹۶) "تاثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت ویژگی‌های منتخب: بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم". **دانش حسابرسی**. ۱۳۹۶؛ ۱۷ (۶۷): ۶۷-۹۸.
۶. خوش طینت، محسن، بستانیان، جواد. (۱۳۸۶). "قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی". **مطالعات تجربی حسابداری مالی**، ۵ (۱۸)، ۲۵-۵۷.
۷. رویایی رضانعلی، یعقوب نژاد احمد، آذین فر کاوه، (۱۳۹۳)، "ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل"، **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، ۶ (۲۲).
۸. سعیدی گراغانی مسلم، ناصری احمد (۱۳۹۶). "تاثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در تخصیص بودجه زمانی به حسابهای حاوی برآورد". **دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری**. ۲ (۳)، ۱۶۹-۱۸۴.
۹. سعیدی گراغانی، مسلم، ناصری، احمد. (۱۳۹۶). "تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان". **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، ۹ (۳۶)، ۱۱۱-۱۳۰.
۱۰. عبداللهی، احمد و مفرد، آزاده (۱۳۹۴) "هویت سازی حسابرسان نسبت به مشتریان: اثرات آن بر کیفیت حسابرسی"، **چهارمین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری**، آزاد شهر.

۱۱. گنجی، محمد و نعمت‌اللهی، زهرا و طاهری، زهرا. (۱۳۸۹). "رابطه هویت دینی و سرمایه اجتماعی"، **مجله جامعه‌شناسی کاربردی**، شماره ۴۰، صص ۱۲۳-۱۴۴.
۱۲. مرشدی زاد، علی و احمدلو، کاووس. (۱۳۹۲). "سازگاری هویت ملی و هویت اسلامی در پرتو سند چشم انداز، چکیده مقالات همایش ملی الگوی هویت اسلامی- ایرانی در چشم انداز ۱۴۱۵"، تهران، انتشارات تمدن ایرانی.
۱۳. مرشدی زاد، علی و غفاری، زاهد و قادرزاد، هیرش، (۱۳۸۹). "بازنمایی هویت ملی و قومی در نشریات دانشجویی کردزبان"، **فصلنامه مطالعات سیاسی**، سال دوم، شماره ۸، صص ۷۵-۱۰۱.
۱۴. ولیان حسن، صفری گرایلی مهدی، حسن پور داوود. (۱۳۹۹) "هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان و تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی". **دانش حسابرسی**. ۲۰ (۷۸): ۳۵۶-۳۹۱.
15. Arrami, N. , & QingXiang, Y (2021). "The role of moral identity in auditor's ethical decision making". **International Journal of Research in Business and Social Science** (2147- 4478), 10(2), 157–169. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v10i2.1051>
16. Aquino, K. , & Reed, A. II. (2002). "the self-importance of moral identity". **Journal of Personality and Social Psychology**, 83(6), 1423–1440. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.83.6.1423>
17. Bauer, Tim D. (2015), "The Effects of Client Identity Strength and Professional Identity Salience on Auditor Judgments", **The Accounting Review**, January, Vol. 90, Issue 1, pp. 95-114
18. Brante, T. (2005). "Om begreppet och företeelsen profession". *Tidskrift för Praxisnära forskning* (1), 1-13. **Division of Sociology**, Högskolan i Borås.
19. Broberg, P. , Umans, T. , Skog, P. , Theodorsson, E. (2018). "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Vol. 31 Issue: 2, pp. 374-399, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>.
20. Carrington, T. , Johed, G. , and Öhman, P. (2011). "The organisational context of professionalism in auditing". Paper presented at **Critical Perspectives on Accounting conference**, Clearwater, Florida, US
21. Chesser, D. L. , Moore, C. W. and Conway, L. G. (1994), "Has advertising by CPA's promoted a trend toward commercialism?", **Journal of Applied Business Research**, Vol. 10 No. 2, pp. 98-105.
22. Ding, Y. , Hellmann, A. , De Mello, L. (2017). "Factors driving memory fallibility: A conceptual framework for accounting and finance studies".

- Journal of Behavioral and Experimental Finance**, Volume 14, June, pp. 14-22.
23. Fogarty, T. J. (1992). "Organizational Socialization in Accounting Firms: A Theoretical Framework and Agenda for Future Research", **Accounting, Organizations and Society**, 17, 129-149. [https://doi.org/10.1016/0361-682\(92\)90007-F](https://doi.org/10.1016/0361-682(92)90007-F)
  24. Freidson, E. (2001). "Professionalism: The third logic". Chicago: University of Chicago Press.
  25. Gendron, Y. and Spira, L. F. (2010), "Identity narratives under threat: a study of former members of Arthur Andersen", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 35 No. 3, pp. 275-300.
  26. Hannah, S. T. , Avolio, B. J. , & May, D. R. (2011). "Moral maturation and moral conation: A capacity approach to explaining moral thought and action". **The Academy of Management Review**, 36(4), 663–685. <https://doi.org/10.5465/amr.2010.0128>
  27. Heckman, D. R. , Steensma, K. H. , Bigley, G. A. , and Hereford, J. F. (2009). "Effects of organisational and professional identification on the relationship between administrators' social influence and professional employees' adoption of new work behaviour". **Journal of Applied Psychology**, 94(5): 1325-1335
  28. Joosten, A. , Dijke, M. V. , Hiel, A. V. , and Cremer, D. D. (2015). "Out of Control!? How loss of self-control influences prosocial behavior: the role of power and moral values". <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0126377>
  29. Kinney, W. R. (1999). "Auditor Independence: A Burdensome Constraint or Core Value?" **Accounting Horizons** 13 (1): 69-75.
  30. Lapsley, D. K, & Lasky, B. (2001a). "Chronic accessibility of virtue-trait inferences: A social-cognitive approach to the moral personality". Paper presented at the biennial meeting of the **Society for Research in Child Development**, Minneapolis.
  31. Lapsley, D. K, & Lasky, B. (2001b). "Prototypic moral character. Identity, 1 (4): 345-63. <https://doi.org/10.1207/S1532706XID010403>
  32. Lapsley, D. K. (1998). "An outline of a social-cognitive theory of moral character". **Journal of Research in Education**, 8: 25-32
  33. Lehnert, K. , Park, Yh. & Singh, N. (2015). "Research Note and Review of the Empirical Ethical Decision-Making Literature: Boundary Conditions



- and Extensions". *J Bus Ethics* 129, 195–219. <https://doi.org/10.1007/s10551-014-2147-2>
34. Nelson, M. W. (2009). "A model and literature review of professional skepticism in auditing". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2): 1-34.
35. Reynolds, S. J. , & Ceranic, T. L. (2007). "The effects of moral judgment and moral identity on moral behavior: An empirical examination of the moral individual". *Journal of Applied Psychology*, 92, 1610 –1624. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.92.6.1610>
36. Trevino, L. (1986). "Ethical Decision Making in Organizations: A Person-Situation Interactionist Model". *The Academy of Management Review*, 11(3), 601-617. <https://doi.org/10.2307/258313>



## **The Effect of Auditor's Identity on Commercialization in Audit Firms Given the Mediatory Role of Auditor's Judgment**

**Hamidreza Malek Asgar**

Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

**Zahra Pourzamani**<sup>1</sup>

Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

(Received: January 18, 2022; Accepted: February 23, 2022)

This study examines the effect of Auditor's Identity on Commercialization in Audit Firms, given the mediatory role of Auditor's Judgment. This is an applied research conducted through a descriptive survey. The statistical population included the 1300 IACPA member accountants and professional managers (CFOs/CEOs). A sample size of 297 persons was formed using Cochran formula. For data collection, a questionnaire was used. The assumed causal relationships were tested using structural equation modeling (SEM) technique performed in PLS3 software. The results indicated that Auditor's Identity and Auditor's Judgment had a positive and significant effect on Commercialization in Audit Firms and decision. In addition, Auditor's Identity was found to have a positive and significant effect on Auditor's Judgment in the understudy setting, meanwhile Auditor's Judgment mediated the effect of Auditor's Identity on Commercialization in Audit Firms.

**Keywords:** Auditor's Identity, Commercialization in Audit Firms, Auditor's Judgment.

---

<sup>1</sup> zahra.poorzamani@yahoo.com © (Corresponding Author)