

اثر تجاری سازی موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان

حامد آراد^۱، عبدالحسین علیپور^۲

^۱ هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی

^۲ کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد لاهیجان

چکیده

مقاله حاضر بر آنست تا اثر تجاری سازی موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان مورد تحقیق و بررسی قرار دهد و در آخر بتوانید اطلاعات مفیدی را در اختیار مدیران و خط مشی گذاران سازمان ها قرار دهد. تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر جمع آوری اطلاعات پیمایشی و با استفاده از پرسشنامه می باشد، که به منظور سنجش بی طرفی حسابرسان از پرسشنامه ون برگ و اوهمن، ۲۰۱۶ استفاده خواهد شد که دارای ۱۸ سوال و سه بعد عضویت، وفاداری و شباهت می باشد استفاده شده است. جامعه آماری در این مقاله حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد که از میان آن ها ۳۱۷ نفره نمونه به شکل تصادفی ساده انتخاب شده اند. برای تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیات و مدل تحقیق از نرم افزار Spss 24 و Smart PLS استفاده شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که تجاری سازی، بازار محوری، مشتری محوری و فرایند محوری دارای تأثیر معنادار بر بی طرفی حسابرسان می باشد.

واژه های کلیدی: بازار محوری، مشتری محوری، فرایند محوری، بی طرفی حسابرسان.

۱- مقدمه

حرفه حسابرسی در دهه‌های اخیر افزایش چشمگیری را در تجاری‌سازی خدمات حرفه‌ای شاهد بوده است (کلو و همکاران،^۱ ۲۰۰۹؛ شافر،^۲ ۲۰۰۹؛ سوئینی و مک‌گری،^۳ ۲۰۱۱). رقابت جهانی و مقررات زدایی از صنعت تأکید بیشتری بر بازار، مشتری و فرآیندهای تجاری و ایجاد ارزش برای صاحبکاران حسابرسی به عنوان سنگ بنای بقای مؤسسات حسابرسی ایجاد نموده است (چیسر و همکاران،^۴ ۱۹۹۴؛ بروبرگ و همکاران،^۵ ۲۰۱۸). سازگار شدن مؤسسات حسابرسی و حسابرسان شاغل انفرادی با تقاضای موجود در بازار حسابرسی از طریق افزایش تمرکز بر ارزش افزوده خدمات، فرصت‌های سودآوری و عملکرد مالی (دای،^۶ ۱۹۹۴؛ وایت،^۷ ۲۰۰۴؛ سوئینی و مک‌گری،^۸ ۲۰۱۱؛ بروبرگ،^۸ ۲۰۱۳؛ اسوانبرگ و اوهمان،^۹ ۲۰۱۵؛ بروبرگ و همکاران،^{۱۰} ۲۰۱۸) می‌تواند در قالب مفهوم تجاری‌سازی حرفه حسابرسی تعریف شود (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸).

همه حرفه‌ها بدون در نظر گرفتن زمینه فعالیتشان دارای قوانین و اصول خاصی هستند، یکی از اصول اخلاقی حسابرسی بی‌طرفی است. حسابرسان هنگامی بی‌طرف به نظر می‌رسد که فاقد جانبداری بوده، تضاد منافع نداشته باشد و در معرض نفوذ شدید دیگران نیز نباشد که باعث نادیده گرفتن قضاوت حرفه‌ای او شود. حسابرسان باید از نظر مالی و فکری مستقل از صاحبکار باشند و این بی‌طرفی و استقلال برای حرفه حسابرسی ضروری بوده و بدون آن‌ها این حرفه هیچ هدفی را محقق نخواهد کرد (جودورا، ۲۰۱۳).

مفهوم بی‌طرفی ۱۰ یا استقلال، سنگ بنای اصلی توسعه و بقا حرفه حسابرسی است به نحوی که بخش عمده‌ای از بحران‌های اخیر حرفه، به دلیل موضوعات رفتاری حسابرسان من جمله عدم رعایت بی‌طرفی، فرصت طلبی یا فروش اظهار نظر ۱۱ یا رفتارهای ناکارآمد کاهنده عملیات حسابرسی ایجاد شده است. هدف ما در این مقاله بررسی تأثیر تجاری‌سازی مؤسسات حسابرسی بر بی‌طرفی حسابرسان و بررسی تأثیر ارتباط بازار محوری مؤسسات حسابرسی بر بی‌طرفی حسابرسان است. از دیگر اهداف ما بررسی تأثیر ارتباط مشتری محوری مؤسسات حسابرسی بر بی‌طرفی حسابرسان و بررسی تأثیر ارتباط فرایند محوری مؤسسات حسابرسی بر بی‌طرفی حسابرسان است.

مبانی نظری

بی‌طرفی حسابرسان

بی‌طرفی حسابداری یعنی اینکه زمانی که حسابداران رسمی مسئولیت انجام کاری را بر عهده می‌گیرند که نیازمند گزارش حرفه‌ای می‌باشد، باید فاقد هر گونه نفع و علاقه‌ای، صرف نظر از آثار واقعی آن باشند که ممکن است بر درست کاری، بی‌طرفی و استقلال آن‌ها تأثیر گذارد (یوسفی شامی و بنی مهدی، ۱۳۹۸).

¹ Clow et al

² Shafer

³ Sweeney and McGarry

⁴ Chesser et al.

⁵ Broberg et al.

⁶ Day

⁷ Wyatt

⁸ Broberg

⁹ Svanberg and Öhman

¹⁰ Objectivity

¹¹ Opinion shipping

تجاری سازی موسسات حسابرسی

تجاری سازی موسسات حسابرسی، تغییر از یک موسسه تک خدمتی به یک شرکت ارائه کننده خدمات متنوع و متعدد مبتنی بر نیازهای اطلاعاتی و تخصصی صاحب کارات و مشتریان می باشد که موسسات را ضمن ملزم ساختن به رعایت استانداردها و رویه های حسابداری، به استفاده از یک استراتژی تجاری و مسئولانه در قبال جامعه و در نتیجه یک رویکرد فرایندمداری ترغیب می نماید (ولیان و همکاران، ۱۳۹۸).

حسابرسی

"حسابرسی، فرایندی است منظم و با قاعده، جهت جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع" (مسیر و دیگران، ۲۰۰۵، ۱۳)۱۲.

این تعریف جامع و بسیط دربرگیرنده انواع مختلف حسابرسی برای موضوعات و موارد متنوع می باشد. ما اغلب با واژه های حسابرسی مالی، حسابرسی سیستم های اطلاعاتی، حسابرسی مدیریت، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی عملکرد و حسابرسی رعایت روبرو می شویم. این واژه ها نماینده انواع مختلف حسابرسی است و تعریف مزبور تمامی آنها را در بر می گیرد.

انواع حسابرسی

حسابرسی را میتوان بر مبنای مختلف طبقه بندی نمود (سلیمانی، ۱۳۷۹، ۱۱-۹):

- ۱- بر اساس محتوا
- ۲- بر اساس چگونگی انجام کار
- ۳- بر اساس تابعیت سازمانی
- ۴- بر اساس دلیل ارجاع کار

عوامل مؤثر بر قضاوت بی طرف حسابرس

یک استاندارد مورد استفاده حسابرسان، در جهت کسب شواهد مناسب و کافی اذعان می کند: "کفایت، یک واحد کمی و تناسب یک واحد کیفی است." علاوه بر آن، در جریان اجرای واقعی حسابرسی، قضاوت حسابرس، از عوامل شواهد مناسب و کافی، از طریق فاکتورهایی شامل اهمیت، خطر ذاتی، خطر کنترل و درجه متقاعدکنندگی شواهد، تأثیرپذیر است (جامعه حسابداران رسمی کانادا، ۱۹۹۵، ۴۰).

عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه ای حسابرس در ارتباط با کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی در زیر ذکر شده است که در ادامه شرح هر یک از عوامل به تفصیل بیان گردیده است.

۱. خطر ذاتی
۲. خطر کنترل
۳. خطر قابل پذیرش حسابرسی (خطر گریزی^{۱۳} یا خطر پذیری حسابرس)

¹². Masry et al, 2005.p13

¹³. Risk averse

۴. سطح اهمیت اقلام مورد رسیدگی
 ۵. قابلیت اعتماد شواهد حسابرسی
 ۶. خطر صدور احکام انضباطی از طرف جامعه حسابداران رسمی
 ۷. خطر اقامه دعاوی حقوقی علیه حسابرس
 ۸. درجه متقاعد کنندگی شواهد حسابرسی
 ۹. سودمندی شواهد برای اهداف حسابرسی
 ۱۰. دشواری کسب شواهد حسابرسی
 ۱۱. هزینه کسب شواهد حسابرسی
- میزان هماهنگی شواهد حسابرسی گردآوری شده

تجاری سازی^{۱۴}

از اصطلاح تجاری سازی تعاریف مختلفی ارائه شده است؛ برخی آن را صرفاً استانداردسازی عملیات تولید برای ارائه و انتقال دانش فنی به سایرین دانسته‌اند. برخی تجاری سازی را فرایند انتقال دانش و فناوری از یک شخص یا گروه به شخص یا گروه دیگر به منظور بکارگیری آن دانش جدید در یک سیستم، فرایند، محصول و یا یک شیوه انجام کار تعریف کرده‌اند. در ساده-ترین تعریف، تجاری سازی به انتقال تکنولوژی بسیار نزدیک است به عبارت دیگر، فرایند تجاری سازی همان فرایند انتقال دانش و تکنولوژی از دانشگاه‌ها و مراکز تحقیقاتی به صنایع موجود یا کسب و کارهای جدید است. تجاری‌سازی فرایندی است که از تمام پتانسیل‌های ممکن استفاده می‌کند تا کسانی که در نوآوری تکنولوژیکی سرمایه گذاری می‌کنند، بتوانند فواید ایجاد شده بوسیله نوآوری را بدست آورند (عباسی اسفنجانی، ۱۳۸۹).

پیشینه پژوهش

ولیان و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی ارتباط هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان با تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی پرداختند. دوره پرسشگری ۶ ماهه بوده است که در طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۷ انجام گرفته است. تعداد نمونه‌ای به حجم ۳۸۴ نفر از جامعه-حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب گردید که تجزیه و تحلیل آماری بر روی ۲۹۴ پرسشنامه دریافتی انجام گرفت. نتایج پژوهش نشان داد هویت حرفه‌ای حسابرسان با سه معیار تجاری‌سازی شامل مشتری مداری، بازار مداری و فرآیند مداری ارتباط منفی و معناداری دارد، در حالیکه، هویت‌سازمانی حسابرسان با این سه معیار ارتباط مثبت و معناداری دارد.

سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان تفاوت های فردی و قضاوت حرفه ای حسابرس انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که تفاوت های فردی حسابرسان شامل تفاوت در میزان خوش بینی، اعتماد به نفس، تجربه و تفاوت در جنسیت بر قضاوت حرفه ای آن ها موثر است.

پوناماروما و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی را تحت عنوان تجاری سازی مؤسسات حسابرسی و شرایط ذهنی و کاری حسابرسان به انجام رساندند. آن ها پس از بررسی های به عمل آمده به این نتیجه رسیدند که جهت‌گیری تجاری می‌تواند تأثیر مثبتی بر وضعیت ذهنی و شغلی حسابرسان داشته باشد.

¹⁴ Commercialization

روش تحقیق

به طور کلی هر تحقیق به سه دسته بنیادی، کاربردی و علمی تقسیم می شوند. روش تحقیق حاضر از منظر هدف کاربردی بوده و از نظر جمع آوری اطلاعات پیمایشی و با استفاده از پرسشنامه می باشد. با توجه به چالش های دسترسی به کل جامعه، پژوهشگران همواره سعی بر این دارند تا اطلاعات بدست آمده از یک نمونه را به صورت کامل جمع آوری کنند تا بتوانند آن را به کل جامعه تعمیم دهند. جامعه آماری در این تحقیق جامعه آماری شامل حسابداران رسمی شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۰ می باشد.

پس از جمع آوری داده ها، همگی آن ها کد گذاری شده و ابتدا وارد نرم افزار Excel و سپس وارد نرم افزار SPSS می شوند. در ادامه ضمن طبقه بندی آن ها، آماره های توصیفی مربوط به داده ها محاسبه شده و سپس برای تخمین برآورد مدل از نرم افزار Smart PLS استفاده می شود. تجزیه و تحلیل یافته های پژوهش در دو سطح آمار توصیفی شامل (فراوانی، درصد، میانگین و انحراف استاندارد) و آمار استنباطی شامل انجام خواهد شد.

بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش

برای اجرای روش های آماری و محاسبه آماره آزمون مناسب و استنتاج منطقی درباره فرضیه های پژوهش مهمترین عمل قبل از هر اقدامی، انتخاب روش آماری مناسب برای پژوهش است برای این منظور آگاهی از توزیع داده ها از اولویت اساسی برخوردار است. برای همین منظور در این پژوهش از آزمون معتبر کولموگروف اسمیرنوف ۱۵ برای بررسی فرض نرمال بودن داده های پژوهش استفاده شده است در این آزمون با توجه به فرضیات زیر گام به بررسی نرمال بودن داده ها نهاده شده است:

H0: داده ها دارای توزیع نرمال هستند.

H1: داده ها دارای توزیع نرمال نیستند.

جدول ۱- آزمون نرمال بودن متغیرهای مورد بررسی

نتیجه	سطح معنی داری	آماره آزمون	متغیر
غیر نرمال	۰۲۵ .۰	۴۸۱ .۱	بازار محوری
غیر نرمال	۰۱۴ .۰	۵۷۳ .۱	مشتری محوری
غیر نرمال	۰۰۰۱ .۰	۰۹۷ .۲	فرایند محوری
نرمال	۱۴۵ .۰	۱۴۵ .۱	تجاری سازی
غیر نرمال	۰۰۰۱ .۰	۴۶۱ .۳	بی طرفی حسابرسان

باتوجه به مقادیر جدول (۱) که سطح معناداری آزمون برای متغیر (تجاری سازی) بزرگتر از میزان ۰/۰۵ می باشد، می توان بیان کرد که فرضیه H0 تأیید شده و لذا توزیع متغیر مذکور از توزیع نرمال پیروی می کند. همچنین سطح معناداری متغیر های

¹⁵ kolmogorov smirnov

(بازار محوری، مشتری محوری، فرایند محوری، بی طرفی حسابرسان) کوچکتر از میزان ۰/۰۵ می باشد، می توان بیان کرد که فرضیه H0 تأیید نشده و لذا توزیع متغیرهای مذکور از توزیع نرمال پیروی نمی کنند.

مدل اندازه گیری

بخش مدل اندازه گیری شامل سوالات یا شاخص های هر بعد همراه با آن بعد است و روابط میان سوالات و ابعاد در این بخش مورد تجزیه و تحلیل قرار می گیرد.

روایی همگرا

روایی همگرا به بررسی میزان همبستگی هر سازه با متغیرها (شاخص ها)ی خود می پردازد. معیار AVE محاسبه شده توسط نرم افزار PLS برای این منظور به کار می رود. مقدار مناسب برای AVE، ۰/۵ به بالاست.

جدول ۲- ارزیابی مدل بیرونی پژوهش

متغیرهای اصلی مدل	AVE (>5/0)
بازار محوری	۰۰۶۱۴
تجاری سازی	۰۰۶۸۹
فرایند محوری	۰۰۵۷۹
مشتری محوری	۰۰۶۷۴

روایی واگرا

فورنل و لارکر (۱۹۸۱)، برای بررسی روایی واگرا ماتریسی را پیشنهاد می دهند که این ماتریس مشابه با ماتریس نشان داده شده در قسمت خروجی نرم افزار Smart PLS در قسمت Latent Variable Correlations است، با این تفاوت که قطر اصلی این ماتریس حاوی جذر مقادیر AVE سازه های پنهان (مکنون) است. مقادیر قطر اصلی با عدد ۱ نشان داده شده اند، بنابراین ماتریس فورنل و لارکر برای بررسی روایی واگرای مدل پژوهش به شکل زیر خواهد بود. لازم به ذکر است تنها متغیرهای پنهان مرتبه اول در ماتریس فورنل و لارکر وارد می شوند:

جدول ۳- ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

	بازار محوری	تجاری سازی	فرایند محوری	مشتری محوری
بازار محوری	۰۰۷۸۴			
تجاری سازی	۰۰۷۱۹	۰۰۸۳۰		
فرایند محوری	۰۰۷۱۷	۰۰۷۵۲	۰۰۷۶۱	
مشتری محوری	۰۰۷۳۳	۰۰۶۸۲	۰۰۷۵۹	۰۰۸۲۱

با توجه به جدول (۳)، مقدار جذر AVE متغیرهای مکنون در پژوهش حاضر که در خانه های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته اند، از مقدار همبستگی میان آنها که در خانه های زیرین و چپ قطر اصلی ترتیب داده شده اند، بیشتر است. از این رو

می‌توان اظهار داشت که در پژوهش حاضر، سازه‌ها (متغیرهای مکنون) در مدل، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر. به بیان دیگر، روایی واگرایی مدل در حد مناسبی است.

معیار ضریب تعیین (R2)

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش، ضرایب R2 مربوط به متغیرهای درون‌زای (وابسته) مدل است. R2 معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد لازم به ذکر است این ضریب برای متغیرهای برون‌زا محاسبه نمی‌گردد. مقدار R2 برای متغیر (بی طرفی حساب‌رسان) برابر (۰/۸۷۷) محاسبه شده است که مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

برازش مدل کلی (معیار GOF)

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی، تنها یک معیار به نام GOF استفاده می‌شود: این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود:

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

مقدار *Communalities* از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان مرتبه اول به دست می‌آید. این مقادیر برای متغیرهای پنهان مرتبه اول مدل، به شرح جدول زیر می‌باشد که در نتیجه *Communalities* برابر است با ۰/۶۲۲.

جدول ۴- میانگین مقادیر اشتراکی و R2 متغیرهای پنهان

مقادیر اشتراکی	متغیرهای پنهان
۰/۶۱۴	بازار محوری
۰/۶۸۹	تجاری سازی
۰/۵۷۹	فرایند محوری
۰/۶۷۴	مشتری محوری
۰/۶۶۹	میانگین مقادیر فوق

از طرف دیگر، میانگین مقدار R^2 متغیرهای درون‌زای مدل برابر بود با ۰/۸۷۷ بدین ترتیب مقدار معیار GOF برای پژوهش فوق برابر می‌شود با:

$$GOF = \sqrt{\text{Communitiy} \times R^2} = \sqrt{0.669 \times 0.877} = 0.766$$

با توجه به سه مقدار ۰/۰۱؛ ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳: ۷۳)، حاصل شدن مقدار ۰/۷۶۶ برای GOF نشان از برازش کلی قوی مدل در پژوهش حاضر دارد.

بررسی تناسب پیش بین مدل

همچنین مقدار آماره Q^2 (استون-گیسر ۱۶) که قدرت پیش بینی مدل در سازه‌های درون‌زا را مشخص می‌کند. مدل‌هایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای مدل را داشته باشند. بدین معنی که اگر در یک مدل، روابط بین سازه‌ها به درستی تعریف شده باشند، سازه‌ها تاثیر کافی بر یکدیگر گذاشته و از این راه فرضیه‌ها به درستی تأیید شوند. هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار $0/02$ ، $0/15$ و $0/35$ را به عنوان قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی تعیین نموده‌اند.

جدول ۵- مقادیر آماره استون گیسر متغیرهای پژوهش

متغیرها	معیار استون گیسر	وضعیت
بازار محوری	۴۴۹ .۰	تناسب پیش بین قوی
تجاری سازی	۳۷۹ .۰	تناسب پیش بین قوی
فرایند محوری	۴۰۵ .۰	تناسب پیش بین قوی
مشتری محوری	۷۹۳ .۰	تناسب پیش بین قوی

جدول ۶- مقدار آماره تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد

مستقل	مسیر	وابسته	آماره تی	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	سطح معناداری	علامه ت
بازار محوری	←	بی طرفی حسابرسان	۲۷۲ .۴	۳۶۰ .۰	۰ .۸۴	۰۰۰۱ .۰	-
تجاری سازی	←	بی طرفی حسابرسان	۷۳۴	۷۲۳ .۰	۰ .۴۳	۰۰۰۱ .۰	-
فرایند محوری	←	بی طرفی حسابرسان	۷۲۵ .۳	۲۸۶ .۰	۰ .۷۷	۰۰۰۱ .۰	+
مشتری محوری	←	بی طرفی حسابرسان	۰۰۷ .۳	۲۸۲ .۰	۰ .۹۴	۰۰۳ .۰	-

با توجه به این که در نرم افزار اسمارت پی ال اس از مقدار آماره تی برای بررسی معنی‌دار بودن ضرایب استفاده می‌شود و این مقدار برای خطای ۵ درصد عدد $1/96$ می‌باشد برای بررسی معنی داری از مقایسه مقدار آماره تی روابط با عدد مفروض فوق استفاده می‌گردد. به طوری که اگر مقدار آماره تی از مقدار $1/96$ بیشتر باشد، رابطه نشان داده شده معنی‌دار است. بنابراین با توجه به شکل فوق ملاحظه می‌شود تمامی روابط مدل معنادار می‌باشد.

فرضیه های پژوهش:

۱. تجاری سازی موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان تأثیر معنی دار دارد.

¹⁶ Stone-Geisser

با توجه به جدول (۶) و اینکه آماره تی (۱۶/۷۳۴) بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد و همچنین با توجه به منفی بودن ضریب مسیر، می‌توان نتیجه گرفت که، تجاری سازی موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان تأثیر منفی و معناداری می‌گذارد.

۲. بازار محوری موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان تأثیر معنی دار دارد.

با توجه به جدول (۶) و اینکه آماره تی (۴/۲۷۲) بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد و همچنین با توجه به منفی بودن ضریب مسیر، می‌توان نتیجه گرفت که، بازار محوری موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان تأثیر منفی و معناداری می‌گذارد.

۳. مشتری محوری موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان تأثیر معنی دار دارد.

با توجه به جدول (۶) و اینکه آماره تی (۳/۰۰۷) بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد و همچنین با توجه به منفی بودن ضریب مسیر، می‌توان نتیجه گرفت که، مشتری محوری موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان تأثیر منفی و معناداری می‌گذارد.

۴. فرایند محوری موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان تأثیر معنی دار دارد.

با توجه به جدول (۶) و اینکه آماره تی (۳/۷۲۵) بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می‌توان نتیجه گرفت که، فرایند محوری موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری می‌گذارد.

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های بدست آمده در قالب شش فرضیه ارائه شده است. حال ضمن بررسی یافته‌ها، هر یک از فرضیات نیز تفسیر می‌شوند و نتایج مربوط به هر یک از آنان ارائه می‌شود.

در فرضیه اول تحقیق اثر تجاری سازی موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که تجاری سازی موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان تأثیر معنی دار دارد. با توجه به اینکه آماره تی (۱۶/۷۳۴) بوده و بالاتر از ۱/۹۶ می‌باشد، این فرضیه مورد تأیید است. نکته‌ی مهمی که در این بررسی قرار دارد، اثر منفی میان دو متغیر است. بدان معنا که هر قدر تجاری سازی افزایش پیدا کند، بی طرفی حسابرسان کاهش می‌یابد. در بسیاری از تحقیقات نظیر هاکنبراک و نلسون (۱۹۹۶) و پلی (۲۰۰۵) اشاره شده است که زمان ایجاد تجاری سازی، ذهنیت حسابرس خدشه‌دار می‌شود، چون اینگونه برداشت می‌کند که صاحبکار و یا صاحب موسسه دنبال انگیزه‌های مالی بوده و در پی منفعت طلبی است تا با افزایش تبدیل ایده به محصول یا خدمت، صرفاً درآمد بیشتری داشته باشد و بهبود عملکرد مدنظر وی نیست. در فرضیه دوم تحقیق اثر بازار محوری موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان بررسی شد. نتایج تحقیق حاکی از آن است که بازار محوری موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان تأثیر معنی دار دارد. با توجه به اینکه آماره تی (۴/۲۷۲) بوده و بالاتر از ۱/۹۶ می‌باشد، این فرضیه مورد تأیید است. در این فرضیه نیز مانند فرضیه قبل تأثیر میان دو متغیر معکوس بوده و در صورتی که بازار محوری افزایش پیدا کند، بی طرفی حسابرسان کاهش می‌یابد. بازار محوری به طور کلی برای سازمان‌ها مسأله‌ای مهم است و موجب بهبود عملکرد می‌شود، اما ممکن است در ذهن حسابرسان، این عمل از سوی سازمان‌ها، بیشتر در جهت سودجویی و صرفاً درآمد بیشتر بدون توجه به سایر موارد مهم در سازمان باشد و قضاوت‌های آن‌ها را مخدوش کند. در فرضیه سوم اثر مشتری محوری موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان بررسی شده است. نتایج تحقیق مشخص می‌کند که مشتری محوری موسسات حسابرسی بر بی طرفی حسابرسان تأثیر معنی دار دارد. با توجه به اینکه آماره تی (۳/۰۰۷) بوده و بالاتر از ۱/۹۶ می‌باشد، این فرضیه مورد تأیید است. نکته مهم و جالبی که در این فرضیه نهفته است، اثر معکوس

مشتری محوری بر بی‌طرفی حساب‌برسان است. یعنی هر چقدر موسسات مشتری محورتر باشند، پیش‌داوری حساب‌برسان بیشتر شده و بی‌طرفی آنان کاهش می‌یابد. مشتری محوری یکی از اساسی‌ترین مواردی است که در سازمان‌ها مورد تأکید واقع می‌شود و یک اصل مهم برای درآمد زایی و کسب سهم بازار است. در صورتی که مشتری محوری بیش از حد در دستور کار موسسات حساب‌برسی قرار گیرد و عده‌ای از مشتریان برای سازمان مذکور سفارش شده باشند و یا اینکه ارتباط نزدیکی داشته باشند، رفتار و قضاوت حساب‌برسان تحت الشعاع قرار می‌گیرد. بنابراین باید به کار حساب‌برسان نظارت ویژه‌ای صورت پذیرد.

در فرضیه چهارم تحقیق اثر فرایند محوری موسسات حساب‌برسی بر بی‌طرفی حساب‌برسان مشخص شد. نتایج نشان می‌دهد که فرآیند محوری موسسات حساب‌برسی بر بی‌طرفی حساب‌برسان تأثیر معنی‌دار دارد. با توجه به اینکه آماره تی (۳/۷۲۵) بوده و بالاتر از ۱/۹۶ می‌باشد، این فرضیه مورد تأیید است. در این فرضیه برخلاف سایر فرضیات تأثیر میان دو متغیر مثبت و مستقیم است. یعنی هر قدر سازمان‌ها به فرآیندها و اصول و اساس کار خود پایبند باشند و در جهت اهداف مشخص شده به درستی و با نیت درست قدم بردارند، مشکلی در بی‌طرفی حساب‌برسان ایجاد نخواهد کرد و این افراد وظایف خود را به درستی و طبق اصول پیش می‌برند. با توجه به نتایج بدست آمده در طول پژوهش، پیش‌نهادهایی از این قبیل ارائه می‌گردد:

پیشنهاد می‌شود که موسسات حساب‌برسی حتماً هدف اصلی و اساسی خود از تجاری‌سازی را به صورت کاملاً شفاف بیان کند و اهداف، برنامه‌ها و چشم‌اندازهای خود را مشخص کند تا پیش‌داوری در حساب‌برسان اتفاق نیفتد. صرف درآمدزایی برای موسسات حساب‌برسی ممکن است حساب‌برسان را دچار مشکل و انجام کار بدون دقت کند. کنترل بسیار جدی و شدید باید بر روی کار حساب‌برسان اتفاق بیفتد تا حساب‌برسان حتماً و بدون هیچ پیش‌داوری مثبت یا منفی کار خود را طبق شرایط واقعی انجام دهند.

اصول، دیدگاه‌ها، اهداف، چشم‌انداز و مأموریت هر یک از اعضای موسسات حساب‌برسی مخصوصاً حساب‌برسان، بایستی شفاف و دقیق باشد. عمل به فرآیندهای مصوب و از پیش تعیین شده با یک برنامه‌ریزی مناسب و همچنین کنترل عملکرد حساب‌برسین می‌تواند موجب بی‌طرفی حساب‌برسان شود.

به متولیان حرفه (جامعه حسابداران رسمی، سازمان حساب‌برسی و بورس اوراق بهادار تهران) پیشنهاد می‌شود که در تربیت و آموزش‌های دانشگاهی حساب‌برسان، نحوه ورود فرد به حرفه حساب‌برسی، کنترل کیفیت حساب‌برسی، اصلاح و تدوین مقررات حاکم بر حرفه حساب‌برسی کشور و کاهش محدودیت‌های موجود در حرفه به مسائلی مانند دانش، مهارت، تجربه، ویژگی فردی حساب‌برس و ویژگی موسسات حساب‌برسی توجه ویژه‌ای شود. تحقیق حاضر از مفهوم تجاری‌سازی استفاده کرده است. پیشنهاد می‌شود که سایر مفاهیم مرتبط با قضاوت حساب‌برسین و نحوه ارزیابی آن‌ها در تحقیقات بعدی مورد استفاده قرار گیرد.

محدودیت‌های تحقیق

نتایج پژوهش بسیار وابسته به مشاهدات پژوهشگر و نحوه تحلیل داده‌ها توسط اوست. به همین دلیل اعتبار نتیجه‌گیری پژوهشگر در شرایط گوناگون قابل کنترل نیست.

متغیرهای تحقیق از طریق پرسشنامه و توسط افراد حاضر در نمونه آماری تکمیل شده‌اند. نتایج بدست آمده در این حوزه ممکن است با توجه به قضاوت‌های افراد حاضر در نمونه آماری قابل استفاده در سایر شرایط نباشد.

منابع

۱. "استانداردهای حسابرسی"، ۱۳۸۵، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، سازمان حسابرسی.
۲. "مجموعه قانون و جامعه حسابداران رسمی ایران"، ۱۳۸۰، سازمان حسابرسی.
۳. ارباب سلیمانی، ع.، ۱۳۷۹، "فرهنگ اصطلاحات حسابرسی"، سازمان حسابرسی، جلد اول.
۴. اسلامی بیدگلی، غ.، و حمید زارعی، .، ۱۳۸۲، " پژوهشی تجربی پیرامون روشی تحلیلی آماری در حسابداری"، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۳.
۵. پارسائیان، ع.، ۱۳۸۴، " فرهنگ جامع حسابداری"، ترمه، تهران.
۶. پایان نامه رحیمی، ع.، ۱۳۷۵-۱۳۷۶، "بررسی انواع شواهد و مدارک مالی در حسابرسی و اثر آن بر گزارش های حسابرسی شرکت های تحت پوشش سازمان صنایع ملی ایران"، دانشگاه تهران
۷. رحیمیان، ن.، ۱۳۸۴، " قضاوت و تصمیم گیری در حسابرسی"، حسابدار، شماره ۱۷۰.
۸. شمس احمدی، م.، ۱۳۷۴، " شواهد حسابرسی"، حسابدار، شماره ۱۰۹.
۹. قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، ۱۳۷۲، مجلس شورای اسلامی.
۱۰. مجتهد زاده، و.، و پوریا آقایی.، ۱۳۸۳، " عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان"، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸.
۱۱. مهام، ک.، ۱۳۸۳، "چارچوبی برای قضاوت حسابرسی"، حسابدار رسمی، شماره اول.
۱۲. میگز والتر و دیگران، مترجم علی ارباب سلیمانی و مهری نفری، ۱۳۸۶، "اصول حسابرسی"، سازمان حسابرسی.
۱۳. ارشدی، نسرین، نیسی، عبدالکاظم، دادرس، مهسا (۱۳۹۱)، «اثر مستقیم و غیر مستقیم خودارزشیابی های محوری بر خشنودی شغلی، تعهد سازمانی و عملکرد شغلی»، فصلنامه روانشناسی معاصر، ۷(۱)، ص ۴۸-۳۵.
۱۴. آقاجان پورچهارده، فاطمه، رضائی کلیدبری، حمیدرضا(۱۳۹۳)، "تاثیر مبادله رهبر - پیرو بر هویت یابی سازمانی و تمایل به ترک خدمت کارکنان مطالعه موردی: دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت، اولین کنفرانس بین المللی اقتصاد، مدیریت، حسابداری و علوم اجتماعی
۱۵. پارسا بیتا، فاتح پور مجید، آقاگلی محمود (۱۳۹۹) رابطه هویت سازمانی با چابکی سازمانی در پرستاران بیمارستان شهید چمران ساوه، مجله مراقبت پرستاری و مامایی ابن سینا (مجله علمی دانشکده پرستاری و مامایی همدان)، فروردین و اردیبهشت ۱۳۹۹، دوره ۲۸، شماره ۱، صفحه ۲۰ تا صفحه ۲۶.
۱۶. تابع بردبار، فریبا؛ هوشمند پور، سمیرا(۱۳۹۲)، نقش هویت سازمانی در پیش بینی تعهدسازمانی کارکنان دانشگاه، کنفرانس بین المللی مدیریت، چالشها و راهکارها
۱۷. توکلی امیر، شاهین آرش، نیلی پورطباطبایی سیداکبر(۱۳۹۸) ارائه مدلی جهت سنجش مولفه های تاثیر گذار بر هویت سازمانی واحد آموزش شرکت بهره برداری نفت و گاز زاگرس جنوبی، رهیافتی نو در مدیریت آموزشی، پاییز ۱۳۹۸، دوره ۱۰، شماره ۳
۱۸. جیسون ال کویت، جفری ای لیپاین، مایکل جی ویزن (۱۳۹۰)، «مدیریت رفتار سازمانی»، ترجمه محمد فیضی، اسماعیل قادری و مهدی علیزاده، نشر محقق اردبیلی.

۱۹. حقیقتیان، منصور، هاشمیان فر، علی، مراد، گلمراد (۱۳۹۲)، «بررسی تاثیر جامعه پذیری سازمانی بر مسئولیت اجتماعی کارکنان»، مجله جامعه شناسی کاربردی، شماره ۵۱، ص ۷۱-۹۶.
۲۰. خلیلی، محسن (۱۳۸۷)، «اقدام‌ها و ابتکارات مدیران صنعت کشور برای ارتقای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها»، پژوهشنامه مسئولیت اجتماعی، مرکز تحقیقات استراتژیک مجمع تشخیص مصلحت نظام، ص ۱۵۳-۱۳۵.
۲۱. رحیم نیا، فریبرز، نیکخواه فرخانی، زهرا (۱۳۹۰)، «تاثیر جو اخلاقی سازمان بر هویت سازمانی و تمایل به ترک خدمت فروشنده‌گان»، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ششم، شماره ۴، ص ۱۱-۱.
۲۲. زندبصری مهدی، سوسنی جواد، پوره‌اشمی مهدی (۱۳۹۹) ارزیابی فعالیت‌ها و مولفه‌های ضروری به منظور معرفی الگوی هویت سازمانی در کنترل زوال بلوط جنگل‌های زاگرس، علوم و تکنولوژی محیط زیست، فروردین ۱۳۹۹، دوره ۲۲، شماره ۱
۲۳. زین آبادی، حسن رضا (۱۳۸۸)، «رفتار شهروندی سازمانی، خشنودی شغلی و تعهد به مدرسه: آیا تفاوت معناداری میان معلمان زن و مرد وجود دارد؟»، مجله علمی پژوهشی تحقیقات زنان، سال سوم، شماره ۱، ص ۲۷-۴.
۲۴. صادقیان سورکی، مهدی، جمشیدیان، عبدالرسول، هویدا، رضا (۱۳۸۹)، «هویت و تعهد سازمانی در مراکز تربیت معلم»، فرهنگ مشاوره و روان درمانی، شماره ۴، ۴۲-۲۵
۲۵. قرباگی، حسین، گروسی فرشی، میر تقی (۱۳۸۸)، «بررسی رابطه بین پنج عاملی شخصیت و خشنودی شغلی در کارخانه تراکتورسازی تبریز»، مجله دست آوری روان شناختی، ۴ (۲)، ص ۱۲۸-۱۱۳.
۲۶. مظاهری، اکرم (۱۳۹۶) بررسی نقش میانجی هویت سازمانی در رابطه بین امنیت شغلی و عملکرد کارکنان مطالعه موردی سازمان تامین اجتماعی استان سمنان، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی شاهرود
۲۷. مقیمی، محمد (۱۳۸۶)، «سازمان و مدیریت، رویکردی پژوهشی»، انتشارات ترمه، تهران.
۲۸. موسوی، سید حمید (۱۳۹۶) بررسی رابطه هویت سازمانی و تعهد عاطفی با عملکرد شغلی و نقش میانجیگری جو رقابتی (مطالعه موردی: اداره امور مالیاتی شهرستان شاهرود)، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی شاهرود
۲۹. نجفی زاده نادره السادات، تابزر افسانه (۱۳۹۷) بررسی تأثیر هویت سازمانی بر روی تاکتیک‌های بازاریابی رابطه مند بر قدردانی و وفاداری مشتریان در خرده فروشی (مطالعه موردی: مشتریان فروشگاه‌های زنجیره ای هاکوپیان)، مدیریت بازاریابی، زمستان ۱۳۹۷، دوره ۱۳، شماره ۴۱
۳۰. نصر اصفهانی علی، آقاباباپور دهکردی، طاهره (۱۳۹۲)، بررسی رابطه هویت سازمانی با سکوت سازمانی کارکنان در سازمان مورد مطالعه کارکنان دانشگاه اصفهان، هشتمین کنفرانس توسعه منابع انسانی، مرکز مطالعات بهره‌وری و منابع انسانی
۳۱. والافر امیر، امینی محمدتقی، غلامی محمود (۱۳۹۷) بررسی ارتباط هویت سازمانی و چابکی سازمانی در دانشگاه علوم و فنون هوایی شهید ستاری، مدیریت نظامی، تابستان ۱۳۹۷، دوره ۱۸، شماره ۷۰
۳۲. الوانی، مهدی (۱۳۸۸)، «مدیریت عمومی»، چاپ بیست و نهم، نشر نی، تهران.