

نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین به تعادل زمانی بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی

غلامحسین مهدوی

استاد حسابداری دانشگاه شیراز

عباسعلی دریائی*

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه شیراز

چکیده

هدف این مقاله، بررسی دیدگاه حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی و چگونگی ایجاد تعادل بین زمان صرف‌شده برای فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی است. با استفاده از پرسشنامه، داده‌های مورد نیاز از ۲۵۷ حسابدار رسمی جمع‌آوری شده است. هم‌چنین، تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش (برای فرضیه اول و دوم) با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات معمولی، روش تحلیل سلسله مراتبی و روش ترجیح بر اساس مشابهت با راه‌حل ایده‌آل (برای فرضیه سوم) انجام شده است.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد، بین حسابرسان کارآفرین و سایرین در خصوص نگرش در مورد تعادل زمانی بین فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی، تفاوت معناداری وجود ندارد. با این حال، بین حسابرسان کارآفرین و سایرین در خصوص میزان اهمیت قائل‌شده به تعادل زمانی بین فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی، تفاوت معناداری وجود دارد. در ضمن، کل حسابرسان برای تعیین اولویت در مورد مسئولیت‌های حسابرسی در بعد نگرش و اهمیت، مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج نشان می‌دهد، نگرش به فعالیت‌های حسابرسی در خصوص استقلال و کیفیت حسابرسی از اهمیت‌قائل‌شدن به فعالیت‌های حسابرسی برای حسابرسان از اولویت بالاتری برخوردار است. این موضوع بیانگر آن است که هرگونه تغییر در فرآیند حسابرسی و در نهایت تأثیر آن‌ها بر استانداردهای حسابرسی و خروجی فعالیت‌های حسابرسی یعنی گزارش‌نهایی باید در نگرش حسابرسان ایجاد شود.

واژگان کلیدی: نگرش، حسابرسان کارآفرین، بازاریابی حسابرسی، رتبه‌بندی

۱- مقدمه

طی دهه‌های گذشته بازار خدمات حسابرسی در سطح بین‌المللی، شاهد تغییرات زیادی بوده است. یکی از مهم‌ترین آن‌ها، موضوع بازاریابی برای ارائه خدمات اعتباردهی می‌باشد. انگیزه-هایی مانند ورود به بازارهای جدید، بهبود پژوهش و توسعه و دستیابی به فناوری‌های جدید، صرفه‌جویی‌های ناشی از مقیاس، جهانی‌شدن، نیاز به تخصص در صنعت به دلیل پیچیده‌تر شدن فعالیت‌های صاحبکاران و حفظ یا افزایش سهم بازار نقش قابل ملاحظه‌ای در ورود مؤسسه‌های حسابرسی به موضوعات بازاریابی ایفا کرده است (برورگ^۱ و همکاران، ۲۰۱۳؛ مهدوی و دریائی، ۲۰۱۵). مؤسسه‌های حسابرسی به دلیل ماهیت فعالیت‌هایشان همواره در جایگاه قضاوت قرار دارند و با مفاهیمی چون عدل، انصاف و استقلال عجین بوده‌اند. اهمیت مفهوم استقلال در حسابرسی به حدی است که برای اثبات آن به‌عنوان یکی از شالوده‌ها در ساختار نظریه حسابرسی به توجیه اندکی نیاز دارد (صفارزاده، ۱۳۹۳). آیین رفتار حرفه‌ای در بسیاری از کشورها مانند امریکا، حسابرسان را از تبلیغ شهرت و توانایی‌های خود در راستای کسب سهم بیشتر در بازار، با هدف حفظ استقلال منع نکرده است. هرچند، تغییرات محیط تجاری حسابرسی و دیدگاه سنتی بازاریابی نشان می‌دهد که سطح حرفه‌گرایی می‌تواند تحت تأثیر فعالیت‌های بازاریابی قرار گیرد. جنبه نظری این موضوع در این است که حسابرسی به طور سنتی ارتباطی با بازاریابی ندارد. این موضوع را می‌توان شمشیر دو لبه دانست: در یک طرف، حرفه حسابرسی، وظایف سنتی و آیین رفتار حرفه‌ای و در طرف دیگر، فعالیت‌های بازاریابی قرار دارد که حسابرسان و مؤسسه‌های حسابرسی از آن آگاهند و قصد حفظ جنبه رقابتی خود را دارند. تغییر در تمایلات حسابرسان به سمت بازاریابی به‌طور عمده پس از تصمیم دادگاه عالی امریکا^۲ در سال ۱۹۷۷ میلادی شروع شد.

موضوع بازاریابی ارتباط تنگاتنگی با کارآفرینی دارد (پویسکو^۳ و پویسکو، ۲۰۱۵). کارآفرین با داشتن روحیه سرمایه‌داری، قادر است منابع لازم برای انجام فعالیت‌های مختلف مربوط را فراهم کند. مهارت‌ها و نگرش کارآفرینی تا به حال اغلب در بخش‌های غیر انتفاعی وجود داشته است اما امروزه با تغییر در رویکردهای کسب و کار، این افراد کلید حل مشکلات مالی و غیرمالی در سازمان‌ها شده‌اند. در این پژوهش بر ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان از جمله، کارآفرینی مبتنی بر پژوهش بیچ^۴ (۲۰۰۷) تأکید شده است. بنابر آنچه بیان شد در الگوی پژوهش و به تبع آن پرسش‌ها و فرضیه‌های پژوهش، تأثیر تفاوت نگرش‌های حسابرسان در مورد فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲- مبانی نظری، ادبیات و فرضیه‌ها

موضوع اصلی این است که آیا حسابرسان در فرایند بازاریابی باید ورود پیدا کنند یا خیر؟ این مسأله از بعد نگرش حسابرسان مورد بررسی قرار می‌گیرد. نگرش حسابرسان به بازاریابی و یا سایر فعالیت‌هایی که ممکن است استقلال آنان را خدشه‌دار کند بر اساس مفهوم «پدیداری ذهن» یا همدلی حسابرسان با مدیران مورد توجه قرار می‌گیرد. اهمیت پدیداری ذهن در فرایندهای شناختی به‌طور گسترده‌ای در مطالعات اولیه پیاژه^۵ (۱۹۳۲) بررسی شده است. افراد با تحریک حالات درونی همدیگر دیدگاه دیگری را اتخاذ می‌کنند و البته این نوع شبیه‌سازی می‌تواند با توجه به تقاضاهای جدید تغییر کند. مطالعات پیشین مزایای شناختی بی‌شماری از پدیداری ذهنی موفق را نشان می‌دهند که ناشی از تعاملات اجتماعی گوناگون هستند (به‌عنوان نمونه، گالینسکی و موسویلر^۶، ۲۰۰۱). آلتیرو^۷ و همکاران (۲۰۱۴) به بررسی پدیداری ذهن در زمینه حسابرسی پرداخته‌اند و اشاره کرده‌اند که رعایت استانداردهای قانونی مستلزم آن است که حسابرسان دیدگاه سرمایه‌گذاران یا سایر ذی‌نفعان را در هنگام ارزیابی ارقام با اهمیت در نظر بگیرند. پژوهشگران، آزمایشی را برای تحریک حسابرسان برای پدیداری ذهن فعالانه سرمایه‌گذار، از بخشی وظایف سرمایه‌گذار استفاده کرده‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد بر انگیزختن حسابرسان در پدیداری ذهن سرمایه‌گذار با استفاده از وظایف سرمایه‌گذار، آن‌ها را قادر می‌سازد بین قواعد حسابرسی بالقوه که کمابیش به دلایل کیفی مهم هستند تمایز قائل شوند. نتایج در هر دو مورد حسابرسان متخصص و غیرمتخصص صدق می‌کند اما در مورد متخصصان قابل توجه‌تر است. این یافته‌ها بر اهمیت پدیداری ذهن موفق به‌عنوان وسیله‌ای برای تقویت کیفیت حسابرسی تأکید می‌کند.

بنابراین آنچه مهم است درک نگرش حسابرسان باید با توجه به دغدغه ذی‌نفعان مختلف شرکت برای جلوگیری از تضییع حقوق آن‌ها صورت گیرد، این همان موضوعی است که مخالفان بازاریابی مؤسسه‌های حسابرسی بر آن تأکید دارند.

حسابرسان کارآفرین با درک موقعیت همه ذی‌نفعان شرکت در ایجاد تعادل بین منافع آن‌ها نقش بسیار مهمی دارند. کارآفرینی در طول دوره طولانی منجر به توسعه اجتماعی بشریت شده است. حسابرسی نقش مهمی در بهبود و افزایش شفافیت محیط کسب و کار، به ویژه از دوران باستان داشته است. هم‌چنین امروزه اساساً حسابداری و حسابرسی به‌عنوان یک علم مطرح است که حتی پس از چند صد سال روند تکاملی خود را می‌پیماید. «حسابرسی» از کلمه گوش‌دادن در لاتین برگرفته شده است، هرچند حسابرسی از زمان آشوریان و مصریان رواج داشته است. یویایی و مسئولیت‌پذیری حسابرسان مالی و در نهایت نقش کارآفرینانه حرفه‌ای، بنا به نیاز ضروری هر شرکت بسیار مهم است چرا که، حسابرسان با اعمال نظر خود در خصوص منصفانه‌بودن یا نبودن گزارش‌های مالی در انطباق با قوانین و استانداردهای

حسابداری، حقوق سرمایه گذاران، بستانکاران، دولت و مردم را در نظر می‌گیرند (پوپسکو و پوپسکو، ۲۰۱۵).

بر پایه نظریه‌های اقتصادی، گرایش افراد و گروه‌های مختلف برای دستیابی به موقعیت بهتر، موجب شکل‌گیری مبادلاتی می‌شود که حقوق مالکیت^۱ را به سوی ارزشمندترین موقعیت سوق می‌دهد و به این وسیله منابع کمیاب تولید بگونه‌ای کارا و اثربخش، تخصیص داده می‌شود. بنابراین، تولید و عرضه‌ی یک کالا یا خدمت معین یا نبود آن را می‌توان به عنوان پیامد منطقی سازوکارهایی در نظر گرفت که در عرصه بازار وجود دارد و ارزش کالا یا خدمت مزبور را از دیدگاه مصرف‌کنندگان منعکس می‌کند (والاس^۲، ۱۹۹۱).

تبیین تفاوت نگرش بین بازاریابی و فعالیتهای حسابرسی و تأثیر آن بر حسابرسی به عنوان یک حرفه، مسأله تجربی است که این پژوهش سعی دارد به آن بپردازد. یعنی آنکه آیا با توجه به تعداد زیاد مؤسسه‌های حسابرسی و رقابت بین آنها، فعالیتهای بازاریابی می‌تواند سهم آنها را در بازار افزایش دهد؟ با این حال، از آنجا که مسئول مالی یک شرکت نسبت به عملیات تحت کنترل خود پاسخگو می‌باشد، همواره خواهان دریافت بهترین گزارش حسابرسی (مبنایی برای دریافت پاداش) است اما در این میان آنچه نگرانی به وجود می‌آورد بحث نفع شخصی هر دو طرف حسابرس و صاحب‌کار است که نقض استقلال حسابرسی را تشدید و به تبع آن منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳: ۵۹).

پیترز و واترمن^۳ (۱۹۹۰) مطالعات گسترده‌ای را در مورد شرکت‌های بسیار موفق مانند هیولت پاکارد، فریتولی، پروکتراند گمبل، تری‌ام، ماریوت و چند شرکت دیگر انجام دادند. هدف از انجام این مطالعات آن بود که دلایل و ریشه‌های موفقیت این شرکت‌ها در بازارهای بسیار رقابتی مشخص شود. نتیجه این مطالعات نشان داد که این شرکت‌ها، همگی دارای مجموعه‌ای از اصول مشترک بازاریابی بودند (نقل از خورشیدی و مقدمی، ۱۳۸۲). به عبارت دیگر، این شرکت‌ها شناخت و آگاهی دقیقی از چگونگی ترغیب کارکنان خود برای افزایش کیفیت و ارج نهادن به مشتری داشتند. مؤسسه‌های حسابرسی نیز از این امر مستثنی نیستند. حسابرسان باید بین زمان صرف‌شده برای فعالیتهای بازاریابی و وظایف ذاتی حرفه حسابرسی تعادل برقرار کنند و مطمئن شوند که به اعتماد و اطمینان حرفه ضربه‌ای وارد نمی‌شود. اگرچه مؤسسه‌های ارائه دهنده سایر خدمات حرفه‌ای در امر بازاریابی، فعالیتهای قابل قبولی انجام می‌دهند اما حسابرسان در پذیرش این تغییرات در حرفه‌شان کند بوده‌اند. انتظار می‌رود، حسابرسان همیشه در جهت متعادل‌کردن منافع جامعه و منافع شخصی خود، استقلال خود را حفظ کنند. با این حال، منافع شخصی حسابرسان ایجاب می‌کند بتوانند در شرایط رقابتی مشتریان خود را از دست ندهند.

با توجه به افزایش تعداد مؤسسه‌های حسابرسی، این پرسش مطرح می‌شود که چگونه می‌توان بین منافع شخصی و منافع جامعه تعادل برقرار کرد؟ انجام چنین پژوهشی در ایران، که کشوری با درجه بوروکراسی و عدم شفافیت بالا است (سازمان بین‌المللی شفافیت^{۱۱}، ۲۰۱۳)، بیش از پیش ضرورت می‌یابد؛ چرا که توزیع نامناسب، آثار ناشی از عدم شفافیت است. این موضوع بر همه ارکان جامعه از جمله حرفه حسابرسی تأثیرگذار است. با این حال، پژوهش‌ها در زمینه حسابرسی به عنوان خدمتی حرفه‌ای و رابطه‌اش با بازاریابی از دهه‌ی پیش شروع شده است و تصور می‌شود واکنشی در برابر تغییراتی است که در دنیای تجارت رخ داده است. بررسی این رابطه معمولاً به یکی از این دو روش انجام می‌شود: برخی از پژوهش‌ها به بررسی تغییرات تمایلات و نگرش حسابرسان در راستای انجام فعالیت‌های بازاریابی پرداخته‌اند (کامران^{۱۲} و همکاران، ۲۰۱۰؛ آرل^{۱۳}، ۲۰۱۲). و برخی دیگر بر انجام فعالیت‌های بازاریابی حسابرسان تمرکز داشته‌اند (هسو و ساکی^{۱۴}، ۲۰۰۹؛ فرانسیس^{۱۵}، ۲۰۱۱).

بررسی ادبیات پژوهش در ایران نشان می‌دهد که در خصوص موضوع بازاریابی خدمات حسابرسی از جانب مؤسسه‌های حرفه‌ای، پژوهشی گزارش نشده است اما در خصوص سایر مؤسسه‌های ارائه‌کننده خدمات حرفه‌ای، به‌عنوان نمونه، مؤسسه‌های ارائه‌دهنده خدمات مالی و اعتباری پژوهش‌هایی در ابعاد مختلف و با شیوه‌های متفاوت انجام شده است. نصرتی و تکلوی (۱۳۸۹) در پژوهشی متشکل از ۱۸ مدیر بانک و تعاونی اعتبار فعال در استان اردبیل با عنوان «بررسی تطبیقی بانک‌ها و تعاونی‌های اعتبار جهت اتخاذ راهبردهای انتخاب بازار با تکنیک‌های تصمیم‌گیری چندگانه»، نشان دادند که به رغم تفاوت‌های عمیق ساختاری، محتوایی و فرایندی بانک‌ها و تعاونی‌های اعتباری، انتخاب راهبرد ورود به بازار را می‌توان به عنوان یکی از نکات راهبردی مشترک این دو نوع مؤسسه مدنظر داشت. از مجموعه الگوهای راهبردی بازاریابی از الگوی انتخاب بازار هدف کاتلر، متشکل از پنج راهبرد بازاریابی انبوه، قسمتی، تخصصی، محلی و انفرادی، استفاده شده است. به منظور تطبیق نتایج از سه فن تصمیم‌گیری چند معیاره استفاده شده است. نتایج حاکی از تعیین راهبرد بازاریابی تخصصی به عنوان اولویت اول در فنون روش‌های ترجیح بر اساس مشابهت به راه‌حل ایده‌آل^{۱۶}، فرآیند تحلیل سلسله مراتبی^{۱۷} و تعیین راهبرد بازاریابی انبوه در فن روش‌های وزن‌دهی جمعی ساده^{۱۸} است.

صفری و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی با عنوان «اهمیت و کارکرد بازاریابی داخلی در صنعت بانکداری» به این نتیجه رسیدند که رضایت کارکنان (مشتریان داخلی) بر کیفیت محصولات تأثیر بسزایی داشته و در نهایت وفاداری مشتریان برون‌سازمانی نسبت به سازمان را در پی دارد. با توجه به تغییر و تحولات گسترده در زمینه‌های مختلف کسب و کار، نیاز سازمان‌ها به افزایش سطح کیفی محصولات و خدمات آن‌ها افزایش یافته است. بنابراین در این راستا سازمان‌ها نیازمند توسعه توانمندی‌های سازمانی به‌منظور ارائه محصولات و خدمات با

کیفیت بالا هستند. کارکنان به عنوان مشتریان داخلی سازمان نقش اساسی را برعهده دارند. با این حال، توسعه، انگیزش، ارتقای کمی و کیفی تواناییهای ارزش آفرینی و بهبود مستمر ارائه خدمات به آنها و بالابردن سطح کیفیت کار به عنوان یک محصول و مشارکت آنها در انجام فرایندها به کمک مدیریت، سازمان را برای ارائه سطح بالای کیفیت محصولات و خدمات رهنمون می‌سازد که در نتیجه افزایش سطح رضایت‌مندی در میان مشتریان برون‌سازمانی را به همراه خواهد داشت.

حسینی و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی با عنوان «بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی کارآفرینانه کارکنان و بهره‌وری نیروی انسانی» به این نتیجه رسیدند که کارآفرینی یک راهبرد مناسب برای گسترش بهره‌وری است و موجب ارتقا بهره‌وری در سطوح مختلف فردی، گروهی، سازمانی، ملی و بین‌المللی می‌شود. بین مؤلفه‌های ریسک‌پذیری، مرکز کنترل درونی، توفیق طلبی و تحمل ابهام با بهره‌وری نیروی انسانی رابطه معناداری وجود دارد (حسینی و همکاران، ۱۳۹۰). این موضوع بیانگر آن است که حسابرسان به‌عنوان نیروی انسانی برای بالابردن کارایی خود و به تبع آن افزایش کیفیت گزارش‌های حسابرسی باید اصول کارآفرینی را آموزش دیده و در این زمینه تجربیات لازم را کسب کنند.

ملائطری و اسماعیلی‌کیا، (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان «شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی» به شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت که در نهایت قضاوت حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ پرداخته‌اند. در این پژوهش بر مبنای چهارده ویژگی روان‌شناختی شانتیو و با بهره‌جویی از نظر صاحب‌نظران و حسابرسان و متناسب با وضعیت محیطی ایران پرسش‌نامه‌ای طراحی شده است. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد بین تجربه حسابرسی با اغلب ویژگی‌های روان‌شناختی خبرگان رابطه معناداری وجود دارد.

چانی^{۱۹} و همکاران (۲۰۰۳)، در پژوهشی با عنوان «تأثیر رقابت جسورانه حسابرسان بر بازار خدمات حسابرسی» مدل نظری ارائه می‌دهند که در آن کارآمدی رابطه میان حسابرس و صاحب‌کار در بازارهایی که فعالیتهای جذب صاحب‌کار مجاز است را با بازارهایی که این فعالیتهای مجاز نیست مقایسه و بررسی می‌کند. به زعم آنها حامیان فعالیتهای بازاریابی برای حسابرسی به شیوه مستقیم، معتقدند که اگر به حسابرسان اجازه داده شود تا صاحب‌کاران احتمالی را جذب کنند در این صورت صاحب‌کاران نیز می‌توانند حسابرسان خود را با آگاهی بیشتری انتخاب کنند.

لی^{۲۰} (۲۰۰۹: ۳۳۰-۲۰۱) به مطالعه اهمیت صاحب‌کار و رابطه آن با استقلال حسابرسان پرداخت و نتیجه گرفت که بین هزینه‌های جهانی دریافت شده به‌وسیله صاحب‌کار و درآمد کلی آن همبستگی وجود دارد که بر نظر حسابرس در رابطه با تداوم شرکت تأثیر می‌گذارد. ماچادو

دآلمیدا^{۲۱} (۲۰۱۲) به تحلیل تمرکز بازار حسابرسی در پرتغال و اسپانیا پرداخت و نتیجه گرفت که وضعیت موجود باعث ایجاد اختلالات بالقوه در اطلاعات حسابرسی می‌شود. به علاوه، کاراسو^{۲۲} (۲۰۱۴) و چان و وو^{۲۳} (۲۰۱۱) اذعان دارند که هر نوع مشورت ارائه شده به مؤسسه‌های حسابرسی می‌تواند حسابرسان را در موقعیت آسیب از نظر استقلال و انتقاد قرار دهد. کمیته پاسخگویی در بخش دولتی کانادا (۲۰۱۲) و هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام^{۲۴} (۲۰۰۶) با در نظر گرفتن این دیدگاه به شدت شرایط مشاوره را محدود کرده‌اند (دیلویت^{۲۵}، ۲۰۰۸).

محیطی که در آن حسابرسان فعالیت می‌کنند نیز مورد بررسی قرار گرفته است (گلیزر و جانیک^{۲۶}، ۲۰۰۲) و نتایج به ادراک موثر در بخش حسابرسی اشاره دارد که وجود ساز و کارهای های تحریم، انگیزه قاطعی برای حسابرسان جهت حفظ استقلال آن‌ها به همراه ریسک دادخواهی و تجدید نظر کارشان به وسیله همکاران است. از این دیدگاه‌ها موضوع بازاریابی برای فرآیند حسابرسی می‌تواند با چالش جدی همراه باشد اما این‌که مشاوره و بازاریابی از لحاظ ماهیت با هم متفاوت است، شکی وجود ندارد ولی این دو موضوع رابطه نزدیکی با هم دارند که می‌بایست در تحلیل‌ها مورد توجه قرار گیرند (کارابراهیموگلو^{۲۷}، ۲۰۱۳).

موضوع مهم دیگری که در رابطه اقتصادی بین حسابرسان و صاحب‌کار مورد توجه قرار می‌گیرد، مسئولیت‌پذیری اجتماعی صاحب‌کار است. هرچند مطالعه اورتاس^{۲۸} و همکاران، (۲۰۱۴) تضاد بین مسئولیت اجتماعی شرکت و عملکرد مالی را نشان داده است، با این حال نتایج قطعی، همبستگی مثبت، منفی یا عدم همبستگی بین این دو را نشان نمی‌دهد. دلایل موجود در کاستی‌های مطالعات این‌چنینی (مشکلات سنجش عملکرد مالی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت)، حذف متغیرهای نهفته قابل توجه در تدوین مدل‌ها، عدم وجود تحلیل علیت، عدم دقت در روش‌شناختی و کمبود در نظریه‌های زیر بنایی مطالعه است (رودریگز-فرناندز^{۲۹}، ۲۰۱۵). آلتیاسیک^{۳۰} و همکاران (۲۰۱۱) نتیجه گرفته‌اند که اطلاعات مثبت در مورد مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت منجر به مطلوبیت اشتغال در شرکت و بهبود اهداف خرید و سرمایه‌گذاری می‌شود. مشتریان، کارمندان، تأمین‌کنندگان مواد اولیه، سهامداران و به طور کلی جامعه، نشان‌دهنده گروه‌های ذی‌نفع برای شرکت‌ها هستند؛ هرچند، تئوری ابزاری^{۳۱} حاکی از آن است که سرمایه‌گذاران به سمت شرکت‌هایی گرایش دارند که هنگام ثابت باقی‌ماندن سایر عوامل، دارای رفتار اجتماعی برتر هستند و اطلاعات در مورد مسئولیت‌پذیری اجتماعی به طور مستقل در دسترس باشد. یکی از مهم‌ترین این اطلاعات، گزارش‌دهی در خصوص رابطه اقتصادی مؤسسه حسابرسی و صاحب‌کار است که می‌تواند هزینه‌های بازاریابی حسابرسان را شامل شود. این تئوری فرض می‌کند که سطح تلاش تخصیص‌یافته شرکت‌ها به زمینه‌های

مختلف مسئولیت‌پذیری اجتماعی به اهمیت قائل‌شده به‌وسیله هر یک از گروه‌های ذی‌نفع بستگی دارد.

یوپسکو و پویسکو (۲۰۱۵)، در پژوهشی با عنوان «نقش کارآفرینی در بهبود عملکرد فعالیتهای حسابرسی مالی در کشور رومانی» به این نکته اشاره دارند که برای مطالعه کارآفرینی در یک اقتصاد رقابتی مدرن، هیچ حرفه‌ای مناسب‌تر از حرفه حسابرسی مالی نیست. حسابرسان مالی در معنای واقعی، یک کارآفرین است. سرنوشت خود و صاحب‌کارش در دستان خودش است. به دلیل استقلالی که لازمه کارش است، آیین‌نامه‌های اخلاقی و حرفه‌ای ایجاب می‌کند که او مانند کارمند شرکتی که برای او حسابرسی می‌کند، نباشد. نتیجه این پژوهش نشان می‌دهد با افزایش رقبای حسابرسان، فرآیند بازاریابی برای معرفی توانمندی‌ها و قابلیت‌های حسابرسان در کشور رومانی مبتنی بر این موضوع است که با جذب حسابرسان کارآفرین می‌توان سهم مناسبی از بازار حسابرسی را در اختیار گرفت. بسیاری از پژوهش‌ها به تبیین رابطه حفظ مشتری و مصرف‌کنندگان با عملکرد حسابرسان پرداخته‌اند و بازاریابی را یکی از عوامل مؤثر بر این روابط دانسته‌اند (کامران و همکاران، ۲۰۱۰). هدف پژوهش حاضر نیز بررسی دیدگاه حسابرسان نسبت به بازاریابی و بررسی عملکردهای واقعی بازاریابی آنان است. در ادامه نیز به تعیین اولویت اهمیت یا نگرش در حوزه فعالیتهای حسابرسی پرداخته شد.

بر اساس مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین، فرضیه‌های زیر تبیین شد:

فرضیه اول: بین نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین نسبت به فعالیتهای بازاریابی بر تعادل بین زمان حسابرسی و فعالیتهای بازاریابی تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین نسبت به میزان اهمیت فعالیتهای بازاریابی بر تعادل بین زمان حسابرسی و فعالیتهای بازاریابی تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: برای حسابرسان رتبه‌بندی معناداری بین فعالیتهای حسابرسی در بعد نگرش و اهمیت وجود دارد.

۳- روش‌شناسی

در این پژوهش، با استفاده از پرسش‌نامه، داده‌های مورد نیاز جمع‌آوری شده است. همچنین، تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش (فرضیه اول و دوم) با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات معمولی و روش تحلیل سلسله مراتبی و روش ترجیح بر اساس مشابهت به راه‌حل ایده‌آل برای فرضیه سوم انجام شده است. پرسش‌نامه شامل دو قسمت، پرسش‌های عمومی و تخصصی است. قسمت پرسش‌های عمومی مربوط به سن، جنس، میزان سابقه کار، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی و مؤسسه محل خدمت برای تجزیه و تحلیل بیشتر یافته‌های پژوهش است. قسمت پرسش‌های تخصصی، پنج بخش دارد که مبتنی بر ادبیات پژوهش تهیه شده است.

پرسش‌های سه بخش اول پرسش‌نامه، مبتنی بر پژوهش بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) است. بخش چهارم در قسمت دوم پرسش‌نامه نیز در مورد ارزیابی مهارت‌های کارآفرینی افراد مبتنی بر پژوهش بیچ (۲۰۰۷)، است و بخش پنجم مبتنی بر بخش‌های قبلی بر اساس ساختار روش تحلیل سلسله مراتبی تهیه شده است.

جامعه آماری این پژوهش، اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. بر اساس آخرین آمار مندرج در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران (آبان ماه سال ۱۳۹۳) شامل ۲۰۸۴ نفر است. پس از تعیین جامعه آماری، این پرسش مطرح است که اندازه نمونه چقدر باید باشد تا بتوان بر اساس آن به استنباط درباره پارامترهای جامعه پرداخت؟ با توجه به محدود بودن جامعه از فرمول کوکران برای تعیین اندازه نمونه استفاده می‌شود که به شرح زیر است:

$$n = \frac{N(z_{\alpha/2})^2 pq}{(N-1)\mathcal{E}^2 + (z_{\alpha/2})^2 pq} = \frac{(2084)(1.96)^2(0.5)(0.5)}{(2084-1)(0.05)^2 + (1.96)^2(0.5)(0.5)} \approx 324$$

نمادهای بکار رفته به شرح زیر است:

n : اندازه نمونه

Z : مقدار متغیر استاندارد شده در واحد متناظر با سطح اطمینان

p : نسبت موفقیت (تأیید) فرضیه

q : نسبت شکست (رد) فرضیه

\mathcal{E} : خطای برآورد نمونه

انتخاب سطوح معناداری ۵ یا ۱ درصد، اغلب در بین پژوهشگران مرسوم و متداول است (دلاور، ۱۳۸۳: ۲۹۲). در این پژوهش، با احتمال ۹۵ درصد می‌توان مطمئن بود که خطای برآورد کمتر از ۵ درصد است چراکه، با پذیرش این میزان خطا می‌توان ادعا کرد که این نمونه تمام ویژگی‌های جامعه آماری مورد مطالعه را دارد و نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها بر روی این نمونه، قابل تعمیم به جامعه است. جدول ویژگی‌های نمونه بر اساس بافت جامعه، به شرح جدول ۱ است.

جدول شماره ۱: ویژگی‌های نمونه بر اساس بافت جامعه پژوهش

| حجم جامعه آماری | | حجم نمونه آماری | |
|-------------------------|-----|-----------------|-------------------------|
| طبقه | حجم | درصد | طبقه |
| حسابدار رسمی غیر شاغل | ۶۳۷ | ۳۰ | حسابدار رسمی غیر شاغل |
| حسابدار رسمی در استخدام | ۲۲۹ | ۱۱ | حسابدار رسمی در استخدام |
| سازمان حسابرسی | | | سازمان حسابرسی |
| حسابدار رسمی شاغل در | ۲۴۵ | ۱۲ | حسابدار رسمی شاغل در |

| مؤسسه‌های حسابرسی | | مؤسسه‌های حسابرسی | |
|---------------------------|-----|---------------------------|------|
| حسابدار رسمی شاغل انفرادی | ۴ | حسابدار رسمی شاغل انفرادی | ۷۷ |
| حسابدار رسمی شریک | ۴۳ | حسابدار رسمی شریک | ۸۹۶ |
| مؤسسه‌های حسابرسی | | مؤسسه‌های حسابرسی | |
| جمع | ۱۰۰ | جمع | ۲۰۸۴ |
| ۳۲۴ | | ۳۲۴ | |

به دلیل آن که ساختار و عبارت‌بندی پرسش‌های پرسش‌نامه می‌تواند تأثیر به‌سزایی بر روایی پرسش‌نامه و آزمودنی‌ها داشته باشد، آزمایش مقدماتی پرسش‌نامه انجام شد، به این ترتیب که قبل از تکثیر و توزیع پرسش‌نامه بین افراد نمونه آماری، پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد مجرب در این زمینه توزیع و از آنان خواسته شد که ضمن پاسخ‌دادن به پرسش‌های پرسش‌نامه، نظر خود را در رابطه با محتوای پرسش‌ها بیان کنند تا هرگونه اشکال و ابهام موجود در نحوه بیان پرسش‌ها رفع شده و همچنین تجدید نظر نهایی در پرسش‌های پرسش‌نامه انجام شود.

به منظور ارزیابی پایایی پرسش‌نامه از روش بازآزمایی، آلفای کرونباخ و روش دو نیمه‌کردن استفاده شده است. نتایج در جدول شماره ۲ آمده است.

| جدول ۲: نتایج آزمون بازآزمایی، آلفای کرونباخ و ضریب دو نیمه | | | | | |
|---|----------|----------|-----------|----------|--------------|
| پرسش‌ها | ضریب | ضریب | آلفای | آلفای | ضریب دو نیمه |
| | همبستگی | همبستگی | کرونباخ | کرونباخ | ضریب دو نیمه |
| | پرسش‌های | پرسش‌های | پرسش‌های | پرسش‌های | پرسش‌های |
| | حسابرسی | حسابرسی | بازاریابی | حسابرسی | بازاریابی |
| پرسش اول | ۰/۹۷۷ | ۰/۸۶۷ | | | |
| پرسش دوم | ۰/۹۱۵ | ۰/۹۱۰ | | | |
| پرسش سوم | ۰/۸۲۶ | ۰/۹۷۵ | ۰/۷۳۲ | ۰/۸۱۱ | ۰/۷۱۸ |
| پرسش چهارم | ۰/۹۲۷ | ۰/۷۹۱ | | | |
| پرسش پنجم | ۰/۹۸۳ | ۰/۶۹۹ | | | |
| پرسش ششم | ۰/۹۷۱ | ۰/۹۴۴ | | | |

متغیرهای پژوهش بر اساس نتایج استخراجی از پرسش‌نامه تدوین و تبیین شده است.

متغیرهای مستقل

ATTITUDE M: «نگرش حسابرسان به بازاریابی» متوسط نمره پرسش‌های مربوط به بازاریابی بخش اول پرسش‌نامه (۶ پرسش)

ATTITUDE A: «نگرش حسابرسان به فعالیت‌های حسابرسی» متوسط نمره پرسش‌های مربوط به حسابرسی بخش اول پرسش‌نامه (۶ پرسش)

IMPORTANT M: «اهمیت‌دادن حسابرسان به بازاریابی» متوسط نمره پرسش‌های مربوط به بازاریابی بخش سوم: پرسش‌نامه (۶ پرسش)

IMPORTANT A: «اهمیت‌دادن حسابرسان به فعالیت‌های حسابرسی» متوسط نمره پرسش‌های مربوط به حسابرسی بخش سوم پرسش‌نامه (۶ پرسش)
متغیر وابسته:

BT: «تعادل زمانی حسابرسی و بازاریابی» اختلاف بین میانگین پنج پرسش بازاریابی بخش دوم پرسش‌نامه و میانگین پنج پرسش حسابرسی، را بدست می‌آوریم اگر نتیجه بزرگ‌تر از میانگین بود عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن اختصاص می‌یابد.

متغیرهای کنترلی

EX: مدت زمان تجربه کاری

GENDER: جنسیت (مبتنی بر پژوهش علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۱)

EDU: میزان تحصیلات (مبتنی بر پژوهش علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۱)

SPECIALITY: حسابرسان متخصص در صنعت، به حسابرسان متخصص در صنعت عدد یک و غیر متخصص صفر نسبت داده می‌شود. (مبتنی بر پژوهش پروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳)

۴- یافته‌های پژوهش

نمونه آماری پژوهش حاضر متشکل از حسابداران رسمی در استخدام سازمان حسابرسی (۳۶ نفر)، شاغل در مؤسسات (۳۹ نفر)، شاغل انفرادی (۱۳ نفر)، شریک مؤسسه‌های حسابرسی (۱۳۹ نفر) و غیر شاغل (۹۷ نفر) است. بر این اساس، تعداد ۳۲۴ پرسش‌نامه تهیه و بین پاسخ‌دهندگان طی چندین مرحله توزیع شد. نرخ بازگشت پرسش‌نامه برای حسابداران رسمی در استخدام سازمان حسابرسی (۹۷ درصد)، شاغل در مؤسسات (۹۷ درصد)، شاغل انفرادی (۱۰۰ درصد)، شریک مؤسسه‌های حسابرسی (۵۱ درصد) و غیر شاغل (۹۸ درصد) بوده است (به جدول شماره ۳ مراجعه شود. باید توجه داشت، پرسش‌نامه‌های مخدوش جز پرسش‌نامه‌های برگشتی در نظر گرفته نشده است). در مجموع نرخ بازگشت پرسش‌نامه حدود ۸۰ درصد و از نظر بسیاری از پژوهشگران قابل قبول است (خاکی، ۱۳۹۱).

ویژگی‌های عمومی پاسخ‌دهندگان اعم از سن، جنسیت، مدرک تحصیلی (آموزش)، تجربه (سابقه کار)، رشته تحصیلی، و تخصص در جدول شماره ۴ آمده است. در خصوص جنسیت، باید اذعان داشت، ۱۳/۶۱ درصد پاسخ‌دهندگان، زن بوده‌اند که با توجه به اینکه اکثر حسابداران رسمی در ایران مرد هستند موضوعی که از قبل هم قابل پیش‌بینی بوده است. بسیاری از پژوهش‌ها نقش زنان در حوزه حسابداری و حسابرسی را مورد توجه قرار داده‌اند (علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۱).

در خصوص آموزش، باید اذعان داشت، ۶۵/۷۵ درصد پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی و مابقی دارای مدرک کارشناسی ارشد و دکتری بوده‌اند. تناسب بین مدرک کارشناسی و تحصیلات تکمیلی نشان از رشد آموزشی حسابرسان در بعد نظری داشته و این بیانگر توسعه آموزش برای حسابرسان حرفه‌ای است. تعادل و توازن بین آموزش و حرفه، دغدغه بسیاری از افرادی است که در حوزه حسابداری و حسابرسی فعالند و از همه مهم‌تر دولت چرا که تفسیر و نتیجه‌گیری از بسیاری از قوانین در صورتی که افراد تحصیل‌کرده در مؤسسه و یا شرکت فعال باشند، دقیق‌تر و به واقعیت نزدیک‌تر است.

در خصوص تجربه (سابقه کار)، باید اذعان داشت، حدود ۶۰ درصد پاسخ‌دهندگان از تجربه کافی برای امور حسابرسی برخوردار بوده‌اند. برای تعیین افراد با تجربه، میانگین سابقه نمونه آماری محاسبه شد و افرادی که بالای میانگین، تجربه کاری داشتند، افراد باتجربه و سایرین بی‌تجربه در نظر گرفته شدند. در خصوص تخصص، باید اذعان داشت، ۶۴/۲۰ درصد پاسخ‌دهندگان از تخصص کافی برای امور حسابرسی برخوردار بوده‌اند. برای تعیین افراد باتخصص، پرسشی در پرسش‌نامه مطرح شد و از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا به این پرسش پاسخ دهند که آیا در زمینه تخصصی خود به فعالیت حسابرسی می‌پردازید یا خیر؟ به کسانی که پاسخ مثبت دادند، عدد یک و به سایرین عدد صفر تخصیص داده شد. اطلاعات آمار توصیفی دیگر نیز در جدول شماره ۵ آمده است.

جدول شماره ۳: نرخ بازگشت پرسش‌نامه به تفکیک حسابرسان مختلف

| نرخ بازگشت | پرسش‌نامه‌های دریافت شده | پرسش‌نامه‌های ارسال شده | حجم نمونه آماری | نمونه آماری |
|------------|--------------------------|-------------------------|-----------------|--|
| ۹۸٪ | ۹۵ | ۹۷ | ۹۷ | حسابدار رسمی غیر شاغل |
| ۹۷٪ | ۳۴ | ۳۶ | ۳۶ | حسابدار رسمی در استخدام سازمان حسابرسی |
| ۹۷٪ | ۳۷ | ۳۹ | ۳۹ | حسابدار رسمی شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی |
| ۱۰۰٪ | ۱۳ | ۱۳ | ۱۳ | حسابدار رسمی شاغل انفرادی |
| ۵۱٪ | ۷۰ | ۱۳۹ | ۱۳۹ | حسابدار رسمی شریک مؤسسه‌های حسابرسی |
| ۷۷٪ | ۲۴۹ | ۳۲۴ | ۳۲۴ | جمع |

| جدول ۴: اطلاعات عمومی پرسشنامه | | | | |
|--------------------------------|-------------|-------------------|------|-------|
| ردیف | شرح پرسش | فراوانی | درصد | |
| ۱ | جنسیت | زن | ۳۵ | ۱۳/۶۱ |
| | | مرد | ۲۲۲ | ۸۶/۳۹ |
| ۲ | مدرک تحصیلی | کارشناسی | ۱۶۹ | ۶۵/۷۵ |
| | | بالتر از کارشناسی | ۸۸ | ۳۴/۲۵ |
| ۳ | رشته تحصیلی | حسابداری | ۱۴۹ | ۵۷/۹۷ |
| | | مدیریت | ۶۴ | ۲۴/۹۰ |
| | | اقتصاد | ۳۳ | ۱۲/۸۵ |
| | | سایر | ۱۱ | ۰۴/۲۸ |
| | سن | ۲۵-۳۵ | ۳۵ | ۱۳/۶۳ |
| | | ۳۵-۴۵ | ۱۰۴ | ۴۰/۴۶ |
| | | ۴۵-۵۵ | ۸۱ | ۳۱/۵۲ |
| | | بیشتر از ۵۵ | ۳۷ | ۱۴/۳۹ |
| ۴ | سابقه | ۱-۵ | ۲۲ | ۰۸/۵۶ |
| | | ۵-۱۰ | ۳۹ | ۱۵/۱۷ |
| | | ۱۰-۱۵ | ۸۳ | ۳۲/۲۹ |
| | | بیشتر از ۱۵ | ۱۱۳ | ۴۳/۹۶ |
| ۵ | تخصص | فعالیت تخصصی | ۱۶۵ | ۶۴/۲۰ |
| | | فعالیت غیر تخصصی | ۹۲ | ۳۵/۷۹ |

جدول شماره ۵: خلاصه آمار توصیفی متغیرها

| متغیر | تعداد پاسخ دهندگان | دامنه | حداقل | حداکثر | میانگین | انحراف معیار |
|---|--------------------|-------|-------|--------|---------|--------------|
| نگرش حسابرسان به بازاریابی | ۲۵۷ | ۳ | ۴ | ۷ | ۵ | ۳/۷۵ |
| نگرش حسابرسان به فعالیت‌های حسابرسی | ۲۵۷ | ۲/۵ | ۴/۵ | ۷ | ۴/۴۵ | ۴/۸۴ |
| اهمیت‌دادن حسابرسان به بازاریابی | ۲۵۷ | ۲/۷۷ | ۴ | ۶/۷۷ | ۴/۲۶ | ۴/۱۲ |
| اهمیت‌دادن حسابرسان به فعالیت‌های حسابرسی | ۲۵۷ | ۱/۸۹ | ۴/۶۶ | ۶/۵۵ | ۵/۲۱ | ۴/۷۸ |
| تبادل زمانی حسابرسی و بازاریابی | ۲۵۷ | ۱ | ۰ | ۱ | ۰/۴۹۸ | ۰/۵۰۰ |
| مدت زمان تجربه کاری | ۲۵۷ | ۱ | ۰ | ۱ | ۰/۵۶۴ | ۰/۴۹۶ |
| جنسیت | ۲۵۷ | ۱ | ۰ | ۱ | ۰/۱۳۲ | ۰/۳۳۹ |
| میزان تحصیلات | ۲۵۷ | ۱ | ۰ | ۱ | ۱/۵۰۹ | ۰/۵۰۸ |
| تخصص | ۲۵۷ | ۱ | ۰ | ۱ | ۰/۵۹۹ | ۰/۴۹۱ |

آزمون فرضیه اول

برای آزمون فرضیه اول، «بین نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر تعادل بین زمان حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تفاوت معناداری وجود دارد.» مانند روش آماری عرفانی و همکاران (۱۳۹۱) ابتدا نمونه مورد بررسی به دو نمونه حسابرسان کارآفرین و غیر کارآفرین^{۳۲} تقسیم شد. بعد از این، رابطه رگرسیونی برگرفته از فرضیه‌های مرتبط برای هر دو نمونه تصریح شد. نتایج در جدول شماره ۶ آمده است:

جدول شماره ۶: نتایج آزمون فرضیه اول

$$BT_i = \alpha_i + \beta_1 ATTITUDE M_i + \beta_2 ATTITUDE A_i + \beta_3 SPECIALITY_i + \beta_4 EX_i + \beta_5 GEN_i + \beta_6 EDU_i + \mu_i$$

| متغیر | نماد | حسابرسان کارآفرین | | | حسابرسان غیر کارآفرین | | |
|-------------------|------------|-------------------|----------------|---------|-----------------------|----------------|---------|
| | | ضریب | خطای استاندارد | آماره Z | ضریب | خطای استاندارد | آماره Z |
| نگرش به حسابرسی | ATTITUD EA | ۰/۵۳۲ | ۰/۱۹۴ | ۲/۷۴۳ | ۰/۰۰۶ | ۰/۱۶۵ | ۱/۳۲ |
| نگرش به بازاریابی | ATTITUD EM | ۰/۱۷ | ۰/۱۵۲ | ۱/۱۵ | ۰/۲۴۷ | ۰/۱۷۷ | ۱/۹۹ |
| تخصص | SPECIALITY | ۰/۰۵ | ۰/۳۰۱ | ۰/۱۷۶ | ۰/۸۵۹ | ۰/۰ | ۰/۳ |
| تجربه | EX | ۰/۶۳۴ | ۰/۳۱۹ | ۱/۹۹ | ۰/۰۴۶ | ۰/۰ | ۰/۰۹۳ |
| جنسیت | GEN | ۰/۲۵ | ۰/۴۸۸ | ۰/۵۲ | ۰/۶۰۱ | ۰/۴۳ | ۱/۳۱ |
| آموزش | EDU | ۰/۱۶۶ | ۰/۳۰۰ | ۰/۵۵۵ | ۰/۵۷۸ | ۰/۳۴۵ | ۱/۴۲ |

جدول شماره ۶، نشان می‌دهد، بین نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر تعادل بین زمان حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تفاوت معناداری وجود ندارد. بنابراین فرضیه اول تأیید نمی‌شود با این حال، می‌توان مقایسه‌ای بین حسابرسان کارآفرین و سایرین به شرح زیر انجام داد:

۱- رابطه مثبت و معنادار نگرش به فعالیت‌های حسابرسی در حسابرسان کارآفرین نسبت به سایرین با تعادل زمانی؛ نشان‌دهنده آن است که ویژگی کارآفرینی حسابرسان باعث می‌شود که نگرش به فعالیت‌های حسابرسی در آنها منجر به تقویت رابطه بین این نگرش و تعادل زمانی فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی شود که البته این موضوع در سایر حسابرسان

دیده نمی‌شود. نتایج مطابق یافته‌های آرل (۲۰۱۲) است که نشان داد ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر فرآیند حسابرسی مؤثر است.

۲- تجربه حسابرسان کارآفرین در سطح معناداری ۹۵ درصد و تجربه حسابرسان غیرکارآفرین در سطح معناداری ۹۰ درصد با تعادل زمانی رابطه مثبت دارند. این به این معناست که میزان تجربه حسابرسان یکی از عواملی است که به خصوص بر نگرش به فعالیت‌های بازاریابی و پذیرش فعالیت‌ها بازاریابی به عنوان بخشی از فرآیند حسابرسی مؤثر است. نتایج مطابق با ایده‌های مطرح شده به وسیله پویسکو و پویسکو (۲۰۱۵) است.

آزمون فرضیه دوم

برای آزمون فرضیه دوم، «بین نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین نسبت به میزان اهمیت فعالیت‌های بازاریابی بر تعادل بین زمان حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تفاوت معناداری وجود دارد.» مانند روش آماری عرفانی و همکاران (۱۳۹۱) ابتدا نمونه مورد بررسی به دو نمونه حسابرسان کارآفرین و غیر کارآفرین تقسیم شد. بعد از این، رابطه رگرسیونی برگرفته از فرضیه‌های مرتبط برای هر دو نمونه تصریح شد. نتایج در جدول شماره ۷ آمده است:

جدول شماره ۷: نتایج آزمون فرضیه دوم

$$BT_i = \alpha_i + \beta_1 \text{IMPORTANT } M_i + \beta_2 \text{IMPORTANT } A_i + \beta_3 \text{SPECIALITY}_i + \beta_4 \text{EX}_i + \beta_5 \text{GEN}_i + \beta_6 \text{EDU}_i + \mu_i$$

| متغیر | نماد | حسابرسان کارآفرین | | | حسابرسان غیر کارآفرین | | |
|--------------------|------------|-------------------|-------|---------|-----------------------|-------|---------|
| | | ضریب | خطای | آماره Z | ضریب | خطای | آماره Z |
| اهمیت به حسابرسی | IMPORTANTA | ۰/۱۴۳ | ۰/۲۰۸ | ۰/۶۹۲ | ۰/۴۸۸ | ۰/۳۶ | ۰/۱۷۴ |
| اهمیت به بازاریابی | IMPORTANTM | ۰/۰۷۳ | ۰/۱۵۴ | ۰/۴۷۸ | ۰/۶۳۲ | ۰/۳۵۳ | ۰/۱۵۰ |
| تخصص | SPECIALITY | ۰/۰۷۶ | ۰/۲۹۲ | ۰/۲۶۳ | ۰/۷۹۲ | ۰/۰۹۴ | ۰/۲۴۴ |
| تجربه | EX | ۰/۵۸ | ۰/۲۹۹ | ۱/۹۵ | ۰/۰۵۱ | ۰/۱۷ | ۰/۲۵۶ |
| جنسیت | GEN | ۰/۰۵ | ۰/۴۱۹ | ۰/۱۲ | ۰/۹۰۲ | ۰/۱۷۱ | ۰/۳۱۷ |
| آموزش | EDU | ۰/۲۸۷ | ۰/۲۹۱ | ۰/۹۸۹ | ۰/۳۲۲ | ۰/۲۵ | ۰/۲۳۹ |

جدول شماره ۷، نشان می‌دهد، بین نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین نسبت به میزان اهمیت فعالیت‌های بازاریابی بر تعادل بین زمان حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تفاوت معناداری وجود دارد. بنابراین فرضیه دوم تأیید می‌شود. نتایج این فرضیه تأکیدی دوباره بر فرضیه قبلی است. در ادامه، می‌توان مقایسه‌ای بین حسابرسان کارآفرین و سایرین به شرح زیر انجام داد:

۱- رابطه منفی و معنادار نگرش به اهمیت فعالیت‌های حسابرسی در حسابرسان غیرکارآفرین نسبت به حسابرسان کارآفرین با تعادل زمانی وجود دارد که نشان‌دهنده آن است که این حسابرسان که از ویژگی‌های کارآفرینی مانند خلاقیت و نوآوری برخوردار نیستند؛ با افزایش اهمیت قائل شدن به حسابرسی به همان اندازه نمی‌توانند به فعالیت‌های بازاریابی نیز اهمیت قائل شوند و این موضوع اثر منفی بر تعادل زمانی بین فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی می‌گذارد.

۲- میزان آموزش حسابرسان چه در عرصه حرفه‌ای و چه در زمینه تحصیلات دانشگاهی می‌تواند تا حدودی ضعف در ویژگی کارآفرینی حسابرسان را جبران کند. این موضوع از این لحاظ اهمیت دارد که بر اساس ایده بسیاری از دانشمندان علوم کارآفرینی، کارآفرینی در یک فرآیند زمانی بروز و ظهور پیدا می‌کند (پوپسکو و پوپسکو، ۲۰۱۵). بنابراین انتخاب حسابرسان کارآفرین برای مؤسسه‌های حسابرسی تا حدودی مشکل به نظر می‌رسد. نتیجه این بخش از پژوهش در انطباق با کار چانی و همکاران (۲۰۰۳) بوده است.

آزمون فرضیه سوم

برای آزمون فرضیه سوم، «برای حسابرسان رتبه‌بندی معناداری بین مسئولیت‌های حسابرسی در بعد نگرش و اهمیت وجود دارد.» معیارها و گزینه‌ها^{۳۳} برای تعیین اولویت مشخص و علائم اختصاری آن تعیین شد. نگرش به حسابرسی و اهمیت قائل شدن به فعالیت‌های حسابرسی به عنوان گزینه‌ها و پرسش‌های بخش حسابرسی پرسش‌نامه به‌عنوان معیارها در نظر گرفته شد. سپس بر اساس بخش پایانی پرسش‌نامه ارتباط و اهمیت پرسش‌ها از پرسش‌شوندگان مورد پرسش واقع شد و نتیجه در نرم‌افزار EXPERT CHOICE نسخه ۱۱ بر اساس روش AHP وزن‌دهی شد و نتایج آن به برنامه TOPSIS SOLVER 2012 منتقل و تعیین اولویت شد. نتایج وزن‌دهی در جدول ۸ آمده است.

| جدول شماره ۸: نتایج وزن‌دهی بر اساس روش AHP | |
|--|-------|
| معیار | وزن |
| فعالیت های دارای بوروکراسی زیاد در فرآیند حسابداری | ۰/۱۱۴ |
| انجام امور اداری | ۰/۱۲۸ |
| آموزش حسابداری | ۰/۲۵۴ |
| ارائه اطلاعات حسابداری و حسابداری | ۰/۱۶۳ |
| پیروی از قوانین جدید در حوزه حسابداری | ۰/۱۸۱ |
| اجرای کنترل های داخلی برای مشتریان | ۰/۱۶۰ |

پس از وارد کردن ماتریس مقایسات جفتی معیارها با توجه به هدف، میزان ناسازگاری ماتریس و وزن نسبی هر معیار محاسبه شد. میزان ناسازگاری ماتریس مقایسات جفتی معیارها با توجه به هدف برابر با ۰/۰۳ است که چون از ۰/۱ کم تر است؛ قابل قبول است. نتایج اولویت‌بندی گزینه‌ها در جدول ۹ آمده است.

| جدول ۹: اولویت‌بندی گزینه‌ها | | | | | | |
|---|-------------|-----------------|----------------|-------------------|-----------------------|---------------|
| گام اول: ایجاد ماتریس تصمیم‌گیری (برای شش پرسش بخش حسابداری) | | | | | | |
| ماتریس | کنترل داخلی | قوانین و مقررات | اطلاعات آموزشی | امور اداری | بوروکراسی در حسابداری | نگرش حسابداری |
| به | ۴/۵۲۵۶ | ۶/۶۱۳۲ | ۶/۴۳۹۲ | ۶/۷۱۵۹ | ۲/۳۹۲۹ | ۳/۳۴۶۳ |
| به | ۵/۷۵۰۹ | ۶/۵۷۱۹ | ۶/۰۸۹۴ | ۳/۹۸۸۸ | ۲/۳۷۳۵ | ۳/۳۴۲۴ |
| نوع معیار | مثبت | مثبت | مثبت | مثبت | مثبت | مثبت |
| وزن معیار | ۰/۱۶ | ۰/۱۸۱ | ۰/۱۶۳ | ۰/۲۵۴ | ۰/۱۲۸ | ۰/۱۱۴ |
| گام دوم: نرمال‌سازی یا بی‌مقیاس کردن ماتریس | | | | | | |
| به | ۰/۶۱۸۴ | ۰/۷۰۹۳ | ۰/۷۲۶۵ | ۰/۸۵۹۷ | ۰/۷۰۹۹ | ۰/۷۰۷۵ |
| به | ۰/۷۸۵۸ | ۰/۷۰۴۸ | ۰/۶۸۷۱ | ۰/۵۱۰۶ | ۰/۷۰۴۲ | ۰/۷۰۶۶ |
| گام سوم: وزن‌دهی به ماتریس نرمال شده | | | | | | |
| به | ۰/۰۹۸۹ | ۰/۱۲۸۳ | ۰/۱۱۸۴ | ۰/۲۱۸۳ | ۰/۰۹۰۸ | ۰/۰۸۰۶ |
| به | ۰/۱۲۵۷ | ۰/۱۲۷۵ | ۰/۱۱۱۹ | ۰/۱۲۹۷ | ۰/۰۹۰۱ | ۰/۰۸۰۵ |
| گام چهارم: تعیین راه حل ایده‌آل مثبت و ایده‌آل منفی | | | | | | |
| + | ۰/۰۹۸۹ | ۰/۱۲۸۳ | ۰/۱۱۸۴ | ۰/۲۱۸۳ | ۰/۰۹۰۸ | ۰/۰۸۰۶ |
| - | ۰/۱۲۵۷ | ۰/۱۲۷۵ | ۰/۱۱۱۹ | ۰/۱۲۹۷ | ۰/۰۹۰۱ | ۰/۰۸۰۵ |
| گام پنجم و ششم: تعیین اندازه فاصله از راه حل ایده‌آل مثبت و منفی و در نهایت محاسبه نزدیکی به راه حل ایده‌آل مثبت و منفی همچنین رتبه‌بندی گزینه‌ها | | | | | | |
| | + | - | ضریب نزدیکی | نتیجه | | |
| به | ۰/۰۲۶۷ | ۰/۰۸۸۹ | ۰/۷۶۸۴ | نگرش به حسابداری | | |
| به | ۰/۰۸۸۹ | ۰/۰۲۶۷ | ۰/۲۳۱۵ | اهمیت به حسابداری | | |

نتیجه اینکه، نگرش به فعالیت‌های حسابرسی در خصوص استقلال و کیفیت حسابرسی از اهمیت قائل شدن به فعالیت‌های حسابرسی برای حسابرسان از اولویت بالاتری برخوردار است. این موضوع بیانگر آن است که هرگونه تغییر در فرآیند حسابرسی و در نهایت تأثیر آن‌ها بر استانداردهای حسابرسی و خروجی فعالیت‌های حسابرسی یعنی گزارش نهایی می‌بایست در نگرش حسابرسان ایجاد شود.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

تبیین تفاوت نگرش بین بازاریابی و فعالیت‌های حسابرسی و تأثیر آن بر حسابرسی به عنوان یک حرفه، مسأله تجربی است که این پژوهش به آن پرداخت. یعنی، آنکه آیا با توجه به تعداد زیاد مؤسسه‌های حسابرسی و رقابت بین آن‌ها، فعالیت‌های بازاریابی می‌تواند سهم آن‌ها را در بازار افزایش دهد؟ ضمن آنکه بر روند فعالیت‌های حرفه‌ای آنان نیز اثر سوء نداشته باشد. بدیهی است نگرش در خلأ شکل نمی‌گیرد بلکه در شکل‌گیری آن، عوامل زیادی دخیل است. افراد با ویژگی‌های مشخص به دنیا می‌آیند و این ویژگی‌ها بر نگرش آن‌ها اثر می‌گذارد. اما بسیاری از عوامل دیگر هستند که نقش پررنگ‌تری در زندگی افراد و شکل‌گیری نگرش آنان ایفا می‌کند. این عوامل که در دوره‌های مختلف سنی بر افراد اثر می‌گذارد شامل باورها، تجربیات و شخصیت است. بنابراین در این پژوهش بر اساس معیار بیچ (۲۰۰۷)، حسابرسان کارآفرین و سایرین را از هم تفکیک شد و نتایج مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

نتایج پژوهش نشان داد، بین نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر تعادل بین زمان حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تفاوت معناداری وجود ندارد. به عبارتی فرضیه اول «بین نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر تعادل بین زمان حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تفاوت معناداری وجود دارد.» تأیید نمی‌شود. با این حال، بین نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین نسبت به میزان اهمیت فعالیت‌های بازاریابی بر تعادل بین زمان حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تفاوت معناداری وجود دارد. به عبارتی فرضیه دوم «بین نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین نسبت به میزان اهمیت فعالیت‌های بازاریابی بر تعادل بین زمان حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تفاوت معناداری وجود دارد.» تأیید می‌شود. در ادامه بر اساس فرضیه سوم «برای حسابرسان رتبه-بندی معناداری بین مسئولیت‌های حسابرسی در بعد نگرش و اهمیت وجود دارد.» کل نمونه آماری برای تعیین اولویت آن‌ها در مورد مسئولیت‌های حسابرسی در بعد نگرش و اهمیت مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج نشان داد، نگرش به فعالیت‌های حسابرسی در خصوص استقلال و کیفیت حسابرسی از اهمیت قائل شدن به فعالیت‌های حسابرسی برای حسابرسان از اولویت بالاتری برخوردار است. این موضوع بیانگر آن است که هرگونه تغییر در فرآیند حسابرسی و

در نهایت تأثیر آن‌ها بر استانداردهای حسابداری و خروجی فعالیت‌های حسابداری یعنی گزارش نهایی می‌بایست در نگرش حسابرسان ایجاد شود.

مخاطبان اصلی نتایج پژوهش حاضر، مؤسسه‌های حسابداری و مقررات‌گذاران هستند. توصیه می‌شود، مؤسسه‌های حسابداری در جذب نیرو ضمن توجه به معیارهای حرفه‌ای، جذب افراد با ویژگی کارآفرینی را در اولویت قرار دهند. چراکه افراد کارآفرین در مواجهه با موضوعات چالش‌برانگیز مانند بازاریابی حسابداری می‌توانند کمک مؤثری به مدیران بکنند. هم‌چنین به مقررات‌گذاران توصیه می‌شود که با اتخاذ راهکارهای مناسب، فضای کسب و کار حسابداری در ایران را از انحصار درآورده و با مجوز دادن امور بازاریابی و تبلیغات مدیریت‌شده، راه را برای رفع انحصار بازار حسابداری در ایران هموار سازند. موارد زیر نیز به پژوهشگران برای انجام پژوهش‌های آتی توصیه می‌شود.

۱. ارزشیابی نظرات حسابرسان در خصوص بسیاری از چالش‌های مرتبط با حق‌الزحمه حسابرسان و تبیین ارتباط آن با مسائل کلان اقتصادی کشور.
۲. انجام پژوهش حاضر در خصوص تغییر و یا بازبینی قانونی مشخص در حوزه خدمات مالی قبل و بعد از آن.
۳. تبیین عوامل مؤثر بر ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان در خصوص نگرش به حاکمیت شرکتی

استفاده از پرسش‌نامه به‌عنوان تنها ابزار سنجش نگرش، نگرش‌ها و عکس‌العمل‌های منفی و عدم همکاری برخی افراد برای پر کردن پرسش‌نامه را در پی دارد. توزیع پرسش‌نامه‌های پژوهش و دریافت پاسخ‌های مربوطه، همواره در پژوهش‌های میدانی یکی از مهم‌ترین موانعی است که ممکن است زمان انجام پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. پژوهش اخیر نیز از این امر مستثنی نبوده و طولانی‌شدن امر پژوهش، نیز ناشی از این امر بوده است. هم‌چنین از ۳۲۴ پرسش‌نامه توزیعی، ۲۵۷ پرسش‌نامه عودت داده شد، لذا فرآیند پژوهش بر اساس این پرسش‌نامه‌ها شکل گرفت. بنابراین، در تعمیم نتایج این پژوهش باید وسواس علمی به خرج داد. هرچند عدم پاسخ‌گویی به کلیه پرسش‌نامه‌های توزیعی، امری عادی و منطقی تلقی می‌شود. هم‌چنین، نبود پرسش‌نامه استاندارد برای برخی از متغیرهای پژوهش، باعث شد از منابع مختلفی برای تهیه پرسش‌نامه استفاده شود که ممکن است روایی پرسش‌نامه را تحت تأثیر قرار دهد.

یادداشت‌ها

1. Broberg
 ۲. در سال ۱۹۹۷، دادگاه عالی امریکا در ایالت آریزونا، قانونی را به تصویب رساند که بر اساس آن سازمان‌های حرفه‌ای، دیگر نمی‌توانستند اعضای خود را از انجام تبلیغات منع کنند.
 3. Popescu
 4. Biech
 5. Piaget
 6. Galinsky And Mussweiler
 7. Altiero
 8. Property Rights
 9. Wallace
 10. Pitters and Waterman
 ۱۱. این سازمان در سال ۱۹۹۳ به‌وسیله مدیر منطقه‌ای وقت بانک جهانی تأسیس شد. مقر دبیرخانه آن در برلین آلمان است. نوع سازمان، غیرانتفاعی و غیردولتی بوده و ۱۸۰ کشور جهان را شامل می‌شود. هدف از ایجاد این سازمان، ایجاد تغییر برای خلق جهانی عاری از فساد است (برای کسب اطلاعات بیشتر به سامانه Www.Transparency.Org مراجعه شود).
 12. Cameran
 13. Arel
 14. Hsu And Sakai
 15. Francis
 16. Techniques for Order of Preference by Similarity to Ideal Solution (TOPSIS)
 17. Analytic Hierarchy Process (AHP)
 18. Simple Additive Weighting (SAW)
 19. Chaney
 20. Li
 21. Machado De Almeida
 22. Karasu
 23. Chan And Wu
 24. Pcaob: Public Company Accounting Oversight Board
 25. Deloitte
 26. Glazer And Jaenicke
 27. Karaibrahimoglu
 28. Ortas
 29. Rodriguez-Fernandez
 30. Alniacik
 31. Instrumental Theory
۳۲. حسابرسانی که نمره کارآفرینی آنها طبق پرسشنامه بیش از میانگین بود، کارآفرین و سایرین غیرکارآفرین تعیین شدند.
33. Criteria And Alternatives

کتابنامه

- ۱- حسینی، سید احمد؛ کریمیان، محمد وزین و حیاتی جعفریگی، بهزاد (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی کارآفرینانه کارکنان و بهره‌وری نیروی انسانی (مطالعه موردی: کارکنان ستادی شرکت نفت فلات قاره استان تهران)، مدیریت و منابع انسانی در صنعت نفت، ۴(۱۶): ۱۶۸-۱۵۱.
- ۲- حق‌شناس‌کاشانی، فریده و سعیدی، نیما (۱۳۹۰). رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر رقابت‌پذیری صنعت فرش کشور با روش تاپسیس فازی، تحقیقات بازاریابی نوین، ۱(۳): ۱۵۴-۱۲۷.
- ۳- خاکی، غلامرضا (۱۳۹۱). روش تحقیق، چاپ سوم، تهران: انتشارات فوژان.
- ۴- خورشیدی، غلامحسین و مقدمی، صابر (۱۳۸۲). تبیین مفهوم بازاریابی اجتماعی، پژوهشنامه بازرگانی، ۲۸: ۱۶۳-۱۴۱.
- ۵- دلاور، علی (۱۳۸۳). روش تحقیق در روانشناسی و علوم تربیتی، چاپ چهاردهم، تهران: مؤسسه نشر ویرایش.
- ۶- صفارزاده، محمدحسین (۱۳۹۳). نقش ویژگی‌های حسابرس در بهبود کیفیت سود، ۱(۳): ۸۵-۱۰۶.
- ۷- صفری، سعید؛ سلیمانی بشلی؛ حدادی، مرتضی؛ و حمایلی، تایماز (۱۳۸۹). اهمیت و کارکرد بازاریابی داخلی در صنعت بانکداری، دومین کنفرانس بین‌المللی بازاریابی خدمات مالی، تهران، ۶ و ۷ آذرماه.
- ۸- عرفانی، علیرضا؛ اکبرزاده تبریک، سعیده؛ و نوده فراهانی، محمد (۱۳۹۲). مقایسه اثر فناوری اطلاعات و ارتباطات بر رشد اقتصادی کشورهای توسعه‌یافته و توسعه‌نیافته منتخب، اقتصاد و توسعه منطقه‌ای، ۱۹(۳): ۷۵-۵۶.
- ۹- علوی‌طبری، سیدحسین؛ مجتهدزاده، ویدا؛ و بختیاری، نغمه (۱۳۹۰). تأثیر جنسیت بر کیفیت حسابرسی مستقل، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، ۴(۱۳): ۴۳-۲۱.
- ۱۰- ملا نظری، مهناز و اسماعیلی کیا، غریبه (۱۳۹۳). شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۴): ۵۲۶-۵۰۵.
- ۱۱- نصرتی، علیرضا و تکلوی، فاطمه (۱۳۸۹). بررسی تطبیقی بانک‌ها و تعاونی‌های اعتبار جهت اتخاذ استراتژی‌های انتخاب بازار با تکنیک‌های MADM، دومین کنفرانس بین‌المللی بازاریابی خدمات مالی و بانکی، تهران، ۶ و ۷ آذرماه.
- 12- Alniacik, U.; Alniacik, E.; and Genc, N. (2011). How Corporate Social Responsibility Information Influences Stakeholders' Intentions, *Corp. Soc. Responsibly. Environ. Manage*, 18(2): 234-245.

- 13- Altiero, E.; Kang, Y. J.; and Peecher, M. E. (2014). The Investor Perspective and its Influence on Auditor Materiality Judgments. Working Paper. University of Illinois.
- 14- Arel, B. (2012). The Influence of Judges' Attitudes on Liability Assessments Related to Failed Audits Exhibiting Significant Audit Team Over-Time or Significant Use of Off-Shore Auditors. *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 28(3): 201-208.
- 15- Biech, E. (2007). *The Business of Consulting*. John Wiley & Sons, Inc.
- 16- Broberg, P.; Umans, T.; and Gerlofstig, C. (2013). Balance Between Auditing and Marketing: An Explorative Study, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 62(4): 57-70.
- 17- Cameran, M.; Moizer, P.; and Pettinicchio, A. (2010). Customer Satisfaction, Corporate Image, and Service Quality in Professional Services. *The Service Industries Journal*, 30(3): 421- 435.
- 18- Chan, K. H. and Wu, D. (2011). Aggregate Quasi Rents and Auditor independence: Evidence from Audit Firm Mergers in China. *Contemporary Accounting Research*, 28(1): 176-211.
- 19- Chaney, P. K.; Jeter, D. C.; and Shaw, P. E. (2003). The Impact on the Market for Audit Services of Aggressive Competition by Auditors. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22: 487-516.
- 20- Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30(2): 125-152.
- 21- Galinsky, A. D.; and Mussweiler, T. (2001). First Offers as Anchors: The Role of Perspective-Taking and Negotiator Focus. *Journal of Personality and Social Psychology*, 81(4): 657-669.
- 22- Glazer, A. and Jaenicke, H. (2002). Pathology of the Independence Standards Board's Conceptual Framework Project". *Accounting Horizons*, 16(4): 329-352.
- 23- Hsu, C.H. and Sakai, M.Y. (2009). Auditing Program Evaluation Audits: Executive Training Exercise for Assessing Management Thinking, Planning, and Actions. *Journal of Business Research*, 62: 680-689.
- 24- Karabrahimoglu, Y. Z. (2013). Is Corporate Governance A Determinant of Auditor Choice? Evidence from Turkey. *Ege Academic Review*, 13(2): 273-284.
- 25- Karasu, R. (2014). A New Regulatory and Auditing Agency: Publicoversight, Accounting and Auditing Standards Authority. *Ammelidarsi Dergisi*, 47(1): 79-105.
- 26- Li, O. C. (2009). Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going-Concern Opinions. *Contemporary Accounting Research*, 26(1): 201-230.
- 27- Machado de Almeida, B. J. (2015). Empirical Observation of the Criteria for Independence in Auditing: Perception of Auditors and Teachers. *TÉKHNE -*

Review of Applied Management Studies,
<http://dx.doi.org/10.1016/j.tekhne.2015.07.001>

- 28- Mahdavi, Gh. H. and Daryaei, A. A. (2015). Giddens' Structuration Theory, Corporate Governance and Audit Marketing, *Ludus Vitalis*, 14(1): PP. 1-7.
- 29- Ortas, E.; Moneva, J. M.; and Salvador, M. (2014). Do Social and Environmental Screens Influence Ethical Portfolio Performance? Evidence from Europe. *Bus. Res. Q*, 17(2): 11-21.
- 30- Piaget, J. (1932). *The Moral Judgment of the Child*. London: Kegan, Paul, Trench, Trubner.
- 31- Popescu, C. R.; Popescu, V. A.; and Popescu, G. N. (2015). The Entrepreneur's Role in the Performance Growth of the Financial Audit Activity in Romania. *Amfiteatru Economic*, 17(38): 228-246.
- 32- Rodriguez-Fernandez, M. (2015). Social Responsibility and Financial Performance: The Role of Good Corporate Governance". *BRQ Bus. Res. Q*, <http://dx.doi.org/10.1016/j.brq.2015.08.001>
- 33- Wallace, W. A. (1991). The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets: A Review. *Research in Accounting Regulation*, 1(2): 7-34.

پیوست (پوشنامه)

| خلاصه سه بخش اول قسمت پرسش‌های تخصصی (نگرش، اهمیت و تعادل زمانی بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی) | | | | | |
|---|--|-------------|----------------------------------|---------------------------|----------------------------------|
| ردیف | شرح | سنجش اثر بر | طیف بخش اول | طیف بخش دوم | طیف بخش سوم |
| ۱ | فعالیت‌های دارای بوروکراسی زیاد در فرآیند حسابرسی | حسابرسی | ازکاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | از هیچ زمانی تا وقت زیادی | از اهمیتی ندارد تا بسیار مهم است |
| ۲ | انجام امور اداری | حسابرسی | ازکاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | از هیچ زمانی تا وقت زیادی | از اهمیتی ندارد تا بسیار مهم است |
| ۳ | آموزش حسابرسی | حسابرسی | ازکاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | از هیچ زمانی تا وقت زیادی | از اهمیتی ندارد تا بسیار مهم است |
| ۴ | تفهم این موضوع به مشتریان که حسابرسی مهم است. | بازاریابی | ازکاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | از هیچ زمانی تا وقت زیادی | از اهمیتی ندارد تا بسیار مهم است |
| ۵ | جستجوی مشتریان دائمی | بازاریابی | ازکاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | از هیچ زمانی تا وقت زیادی | از اهمیتی ندارد تا بسیار مهم است |
| ۶ | ارائه اطلاعات حسابداری و حسابرسی | حسابرسی | ازکاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | از هیچ زمانی تا وقت زیادی | از اهمیتی ندارد تا بسیار مهم است |
| ۷ | حضور در سمینارهای آموزشی برای مشتریان دائمی | بازاریابی | ازکاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | از هیچ زمانی تا وقت زیادی | از اهمیتی ندارد تا بسیار مهم است |
| ۸ | برگزاری و مدیریت سمینارهای آموزشی برای مشتریان دائمی | بازاریابی | ازکاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | از هیچ زمانی تا وقت زیادی | از اهمیتی ندارد تا بسیار مهم است |
| ۹ | یادگیری و آموزش در مورد فنون بازاریابی به‌طور کلی | بازاریابی | ازکاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | از هیچ زمانی تا وقت زیادی | از اهمیتی ندارد تا بسیار مهم است |
| ۱۰ | پیروی از قوانین جدید در حوزه حسابرسی | حسابرسی | ازکاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | از هیچ زمانی تا وقت زیادی | از اهمیتی ندارد تا بسیار مهم است |
| ۱۱ | تعامل با مشتریان از طریق راه‌های ارتباطی اینترنتی | بازاریابی | ازکاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | از هیچ زمانی تا وقت زیادی | از اهمیتی ندارد تا بسیار مهم است |
| ۱۲ | اجرای کنترل‌های داخلی برای مشتریان | حسابرسی | ازکاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم | از هیچ زمانی تا وقت زیادی | از اهمیتی ندارد تا بسیار مهم است |

| |
|---|
| بخش چهارم قسمت پرسش‌های تخصصی (ارزیابی مهارت‌های کارآفرینی افراد) با طیف از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم |
| ۱- معمولاً سعی می‌کنم هنگامی که با دیگران هستم، مسؤلیت کارها را بپذیرم. |
| ۲- می‌توانم ایده‌های خود را محقق کنم. |
| ۳- سطح تحمل بالایی دارم. |
| ۴- معتقدم که می‌توانم همواره بر نتایج اثر بگذارم. |
| ۵- به خاطر توانایی‌هایم در تحلیل سریع موقعیت‌های پیچیده، تحسین می‌شوم. |
| ۶- ترجیح می‌دهم با یک فرد ناسازگار اما بسیار شایسته کار کنم تا یک فردی که دوستانه‌تر است اما شایستگی کم‌تری دارد. |
| ۷- می‌توانم کارکنانی را که مولد نیستند را اخراج کنم. |
| ۸- تمایل دارم مشاغل امن با پرداخت بالا را ترک کنم تا کسب و کار خودم را آغاز کنم. |
| ۹- خودم را به سمت وظایف دشوار سوق می‌دهم. |
| ۱۰- می‌توانم در صورت نیاز، ساعات طولانی و دشواری را کار کنم. |
| ۱۱- نیاز دارم که در هر کاری که انجام می‌دهم، بهترین باشم. |
| ۱۲- به آسانی ناامید و ناکام نمی‌شوم. |
| ۱۳- تمایل دارم در چالش‌ها و سختی‌ها رشد کنم. |
| ۱۴- از انجام وظایف تکراری خسته می‌شوم. |
| ۱۵- دوست ندارم که به من گفته شود چه کاری را باید انجام بدهم. |
| ۱۶- نسبت به بیشتر افراد، از سطح تحلیل بالاتری در مورد فعالیت‌ها برخوردارم. |
| ۱۷- توانایی رهبری برخی از فعالیت‌ها را دارم. |
| ۱۸- از انجام کار پیچیده و برخورداری از توانایی انجام چنین کارهایی لذت می‌برم. |
| ۱۹- در صورتی که کاری اثربخش نباشد، می‌توانم روش انجام آن را تغییر دهم. |
| ۲۰- از نظر همکارانم به عنوان فردی خلاق در حل مسائل دیده می‌شوم. |
| ۲۱- توانایی ایجاد و ارتباط بین کلیت یک کار و جزئیات آن را دارم. |
| ۲۲- توانایی پیش‌بینی تأثیر فعالیت‌های امروز خود را بر کسب و کار آینده‌ام دارم. |