

مجله‌ی پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز
دوره‌ی هفتم، شماره‌ی دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۴، پیاپی ۶۹/۳، صفحه‌های ۱۸۳-۲۱۸
(مجله‌ی علوم اجتماعی و انسانی پیشین)

توازن بین مسئولیت‌های حسابداری و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حساب‌داران رسمی ایران

دکتر سید محمود موسوی شیرینی*
دانشگاه پیام نور

مریم پهلوان**
دانشگاه آزاد اسلامی واحد مشهد

چکیده

در این پژوهش به نقش حق الزحمه حسابداری^۱، کیفیت حسابداری^۲، از بین رفتن استقلال حسابداری^۳ و سختی جذب کار حسابداری در بازاریابی^۴ توسط حساب‌رسان پرداخته می‌شود. برای جمع‌آوری اطلاعات، پرسش‌نامه‌ای شامل چهار سناریو تدوین و بین ۱۷۵ نفر از حساب‌داران رسمی شاغل در سال ۱۳۹۳ توزیع گردید. برای آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزار اسپس اس اس و لیزرل^۵ استفاده شده است. نتایج تحقیق حاکی از این است که حساب‌رسان از طریق کاهش حق الزحمه و کاهش استقلال حسابداری اقدام به بازاریابی نموده و در شرایطی که جذب کار حسابداری سخت باشد از رویه‌هایی جهت بازاریابی کار حسابداری استفاده می‌کنند. اگر چه نتایج تحقیق نشان می‌دهد که حساب‌رسان در خصوص کیفیت حسابداری چنین مصالحه‌ای جهت جذب کار انجام نمی‌دهند.

واژه‌های کلیدی: حق الزحمه حسابداری، کیفیت حسابداری، استقلال حساب‌رس، بازاریابی.

* دانشیار گروه حسابداری (نویسنده مسئول) mousavi1973@gmail.com

** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۳/۲۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۱۰/۱۷

۱. مقدمه

تحقیقات نشان داده است که شرکت‌های خدمات حرفه‌ای به دنبال برخی از پیچیده‌ترین اصول بازاریابی هستند (هاجز و یانگ^۶، ۲۰۰۹) و فعالیت‌های بازاریابی، نه تنها توسط کسانی که در بخش بازاریابی گماشته شده‌اند؛ انجام می‌شود، بلکه وظیفه‌ای است که با فعالیت‌های عملیاتی سازمان یکپارچه شده (گامسن^۷، ۱۹۷۹) و همه سطوح سازمان در آن دخیل هستند (آشیل، دیویس و تامپسون^۸، ۲۰۰۳). اقدامات حرفه‌ای برای یک بازاریاب پاره وقت عبارت‌اند از: وظایف بازاریابی برای حفظ مشتریان موجود و جذب مشتریان جدید. اگر چه بسیاری از بازاریابی‌ها در شرکت‌های خدمات حرفه‌ای توسط متخصصان بازاریابی انجام نمی‌شود، اما بسیار پیشرفته و موثر است (هاجز و یانگ، ۲۰۰۹). امروزه شرکت‌های با عملکرد بهتر در صنایع مختلف، در حال حرکت به سمت حفظ مشتریان و جذب آن‌ها می‌باشند زیرا بیشتر بازارها در مرحله بلوغ خود قرار دارند و مشتری تنها منبع سودآور شرکت‌ها در زمان حال و آینده است. ولی همیشه یک مشتری خوب که سودمندی بیش تری ایجاد می‌کند، امکان دارد که از دست برود، زیرا رقابت بر سر دست‌یابی به مشتری خوب بسیار شدید است (گری و باین^۹، ۲۰۰۱). علاوه بر این افزایش آگاهی همه جانبه مشتریان نسبت به بازار و دسترسی به اطلاعات، باعث گردیده تا مشتریان، وفاداری کم تری نسبت به سازمان‌ها نشان دهند (ان جی بیسی^{۱۰}، ۲۰۰۶).

از آن جا که در بخش خدمات، ارزیابی کیفیت، حین فرآیند ارائه خدمات انجام می‌گیرد؛ بنابراین، رضایت مشتری از یک خدمت را می‌توان از طریق مقایسه انتظارات او از خدمات با برداشت او از خدمات ارائه شده، تعریف کرد. اگر خدمات ارائه شده از حد انتظارات مشتری فراتر باشد، آن خدمات فوق العاده تلقی می‌شود. زمانی که انتظارات مشتری از خدمات با برداشت‌های او از خدمات یکسان شود، کیفیت خدمات ارائه شده رضایت بخش و در حد انتظار است و در صورتی که کم تر از آن باشد، کیفیت غیر قابل پذیرش است (دیواندری و ترکاشوند، ۱۳۸۹). در واقع، رضایت مشتری، ارزیابی او پس از خرید یک خدمت است، که از تجربه مصرف حاصل شده است (شارما و پاترسون^{۱۱}، ۲۰۰۰). بنابراین، رضایت مشتری را می‌توان به عنوان بنیان نهایی در بازاریابی مدرن تلقی کرد، به طوری که موفقیت بنگاه در گرو شناسایی و ارضای رضایت بخش نیازها و خواسته‌های مشتری برتر از رقباست.

رضایت مشتریان می‌تواند به رفتارهایی همانند وفاداری و تبلیغات دهان به دهان مثبت منتهی شود (عبدل^{۱۲}، ۲۰۰۰). با ایجاد وفاداری مصرف‌کننده باعث حمایت و موفقیت سازمان می‌شود و سازمان می‌تواند کنترل بهتری روی برنامه‌ها داشته باشد (ونگ و ساها^{۱۳}، ۲۰۰۲). نکته قابل توجه این که مشتریان وفادار مزایای بسیاری با خود به همراه دارند؛ از جمله این مزایا می‌توان به بهبود سودآوری سازمان، کاهش هزینه‌های بازاریابی، افزایش فروش سازمان، داشتن مشتریانی با حساسیت قیمتی پایین و ... اشاره کرد (ان‌جی بیسی، ۲۰۰۶). بنابراین، در دنیای رقابتی امروز هدف نهایی بازاریابی، ایجاد وفاداری در مشتری نسبت به سازمان است (کاتلر^{۱۴}، ۲۰۰۱).

حساب‌رسان با یک موقعیت متضاد مواجه‌اند؛ زیرا از یک سو آیین رفتار حرفه‌ای، حساب‌رسان را به دلیل رعایت استقلال حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی از تعامل و ارتباط نزدیک با مشتری منع می‌نماید و از سوی دیگر محیط کسب و کار برای خدمات حرفه‌ای، در حال تغییر بوده و رقابت شدید در این صنعت، آن‌ها را به سمت بازاریابی و مشتری‌مداری سوق می‌دهد. ورود تعداد زیادی از شرکت‌های حسابرسی جدید به بازار، رقابت شدیدی را در این صنعت، برقرار نموده است. چنین رقابتی، نگرش‌ها نسبت به بازاریابی و روش‌های بازاریابی توسط حساب‌رسان را تغییر داده و به تبع آن رویه حسابرسی را نیز تغییر می‌دهد. با توجه به مطالب بالا، شرکت‌های خدمات حرفه‌ای به احتمال زیاد، با در نظر گرفتن مسایل مربوط به افزایش گرایش بازار، چگونگی ایجاد و حفظ روابط مشتری و هم‌چنین اصلاح پیایی روابط مشتریان که جنبه حیاتی برای رسیدن به مزیت رقابتی است؛ نیازمندند.

در بازار حسابرسی، انتظار همه حساب‌رسان در صحنه رقابت، ماندگاری در بازار و عرصه انحصار منافع بیش‌تر است (رجبی و محمدی‌خوشوئی، ۱۳۸۷). در سال‌های گذشته که رقابت بین موسسات حسابرسی گسترش یافته، حرفه حسابرسی تحت تاثیر رویدادهایی قرار گرفته است. در این دوره، انجمن حسابداران مستقل آمریکا ممنوعیت خود برای تبلیغات را تعدیل کرد (پالمر^{۱۵}، ۱۹۸۹).

اما همه این موارد، در حالی است که مطالعات کمی به بررسی این تضاد پرداخته‌اند. از این رو سوالات زیادی در زمینه ارتباط حسابرسی و بازاریابی وجود دارند که بدون پاسخ باقی مانده‌اند. در همین رابطه و در جهت پر کردن شکاف تحقیقاتی در ادبیات، در این پژوهش

بررسی می‌شود که چگونه حساب‌رسان بین مسئولیت‌های حساب‌رسی و وظایف بازاریابی تعادل برقرار می‌نمایند؟

۲. مبانی نظری پژوهش

استقلال حساب‌رس بدین معنی است که او تحت تاثیر شرایط و روابط صاحب کار قرار نگیرد و قضاوت خود را فقط بر اساس شواهد گردآوری شده انجام دهد. مجامع حرفه ای برای استقلال دو بعد در نظر گرفته اند، بعد ظاهری که استقلال ظاهری نام داشته، متکی بر پرهیز از حالاتی است که باعث شک و تردید یک فرد منطقی و آگاه از تمام شرایط و حالات نسبت به بی طرفی حساب‌رسی می‌شود. بعد باطنی، معنوی یا فکری که به خود حساب‌رس بستگی داشته و قابل اندازه گیری یا مشاهده مستقیم نیست. هال و رنر^{۱۶} (۱۹۹۱) معتقدند اگر چه جنبه باطنی استقلال قابل مشاهده نیست اما هنگامی که قصور و سهل انگاری حساب‌رس نمایان می‌شود، مدارکی از نبود استقلال باطنی به دست می‌آید. دیدگاه‌های جدید، دیگر استقلال را حالتی ذهنی و هم معنی با بی طرفی یا درستکاری نمی دانند بلکه آن را به معنی از بین بردن منافع مادی و شرایطی می‌دانند که حساب‌رس تحت تاثیر این عوامل مادی نتواند نظر واقعی خود را بیان کند. یعنی در دیدگاه‌های اخیر حرکتی از «شخصیت ذهنی و قضاوتی» حساب‌رس به «شخصیت تجاری» شروع شده است. از دیدگاه حساب‌رسان توانایی حساب‌رس و انگیزه‌های اقتصادی بر کیفیت حساب‌رسی موثر است (لیبی و فردریک^{۱۷}، ۱۹۹۰). از کیفیت حساب‌رسی تعاریف متعددی شده است، بعنوان مثال دیویدسون و نئو^{۱۸} (۱۹۹۳) تعریف کیفیت حساب‌رسی را توانایی حساب‌رس در کشف و حذف تحریف‌های با اهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می‌دانند، لی^{۱۹} (۱۹۹۴) کیفیت حساب‌رسی را چنین تعریف می‌کند: احتمال آن که حساب‌رس در مورد صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت، گزارش مقبول صادر نکند، شوئر^{۲۰} (۲۰۰۰) مقیاس اندازه گیری کیفیت واقعی حساب‌رسی را گزارش عدم رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری در صورت‌های مالی حساب‌رسی شده توسط حساب‌رسان عنوان کرده است. حداقل به دو دلیل، مشکلاتی در این ارتباط با اندازه گیری کیفیت حساب‌رسان وجود دارد: فرآیند تکمیل فعالیت‌های خدماتی در جریان پیشرفت بر خلاف کالای در جریان ساخت ملموس نمی باشد، و حتی پس از ارائه خدمات، اغلب خریدار

مهارت فنی لازم برای ارزیابی کیفیت را ندارد. خریدار ممکن است به جای تاکید بر نتیجه، بر فرآیند رایبه خدمات تاکید کند (پاراسورامان و همکاران^{۲۱}، ۱۹۸۵). تنوع و مشکلات اندازه گیری کیفیت حسابرسی این امکان را به حساب‌رسان می‌دهد تا بتوانند با قضاوت‌های خود بخشی از آن را در جهت منافع خود مصرف کنند. از اوایل سال‌های دهه ۷۰ میلادی تا اوایل سال ۲۰۰۰ میلادی، تمرکز اکثر موسسات حسابرسی بر رشد خود بوده است تا بر ارزش‌های حرفه‌ای (زف^{۲۲}، ۲۰۰۳). در سال‌های اخیر، حرفه حسابرسی تغییرات سریع و در خور توجهی داشته است. کاهش مقررات در بازار کار حسابرسی، به موسسات حسابرسی اجازه داد، بیش تر، اهداف اقتصادی را دنبال کنند و در جست و جوی رشد درآمد خود و کاهش هزینه‌ها در هر کار حسابرسی باشند (چنسی و همکاران^{۲۳}، ۲۰۰۳؛ هیلی و پالپو^{۲۴}، ۲۰۰۳). در چنین وضعیتی، حسابرسی موفق است که بتواند با توجه به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی، بهترین برآورد را از حق الزحمه خود داشته باشد تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با حداقل هزینه انجام دهد. میزان حق الزحمه پرداختی به حساب‌رس می‌تواند بر کیفیت کار حسابرسی اثر بگذارد. هر چه حق الزحمه بیش تری برای حساب‌رس در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیش تر می‌گردد و کیفیت کار را بالا می‌برد، ولی در این صورت، حساب‌رسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته می‌شوند و در نتیجه، به خاطر نگرانی از دست دادن کار، ممکن است روش‌های حسابرسی را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این کار می‌تواند بعدها عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد (دی آنجلو^{۲۵}، ۱۹۸۱؛ سیمونیک^{۲۶}، ۱۹۸۴). با رشد رقابت در حرفه، موسسات حسابرسی ضرورت رایبه خدمات با کیفیت هر چه بهتر و بهای کم تر به بازار را بیش تر دریافته‌اند. برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، موسسات حسابرسی به دنبال بهینه نمودن حق الزحمه خود و بهترین پیشنهادها برای آن هستند. بدین ترتیب که هم درآمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند (چوی و همکاران^{۲۷}، ۲۰۰۸). در یک شرکت حسابرسی مدرن، بازاریابی به معنای بیش از حضور در ناهار تجاری و عضویت در باشگاه است (هالبرت و لاوسون^{۲۸}، ۱۹۹۶). در مطالعات اخیر، سمینارهای مشتری و دیگر فعالیت‌های روابط عمومی در میان مهم ترین تاکتیک‌های بازاریابی قرار دارند (مارکهم و همکاران^{۲۹}، ۲۰۰۵).

۳. پیشینه پژوهش

اگر بخواهیم ادعا کنیم که یک کلمه باعث شکل‌گیری علم بازاریابی شده است، بدون شک آن یک کلمه «رقابت» است (جندقی، ایرانی و افخمی، ۱۳۹۲). طبیعی است در فضای کسب و کار انحصاری که یکی از مشخصه‌های بارز آن کمبود عرضه و فراوانی تقاضا است، نیاز چندانی به علم بازاریابی نیست؛ اما زمانی که وارد فضای کسب و کار رقابتی می‌شویم که یکی از مشخصه‌های آن فراوانی عرضه نسبت به تقاضاست، اهمیت بازاریابی و مشتری‌نوازی بیش‌تر می‌شود (درگی، ۱۳۸۶). در چنین شرایطی، موسسات حسابداری نیز برای باقی ماندن در بازار، به بازاریابی و تبلیغات نیاز دارند. در سال‌های اخیر رقابت در تمام زمینه‌های اقتصادی تشدید شده و تنها کسانی که از توان رقابت برخوردار باشند در بازار باقی می‌مانند، ارائه خدمات حسابداری نیز از این امر مستثنی نبوده است (اسماعیل زاده مقری و ترامشلو، ۱۳۹۱). شواهد نشان می‌دهد که با تشکیل جامعه حساب‌داران رسمی و خصوصی شدن حسابداری، رقابت در بازار حسابداری بیش‌تر شده و این موضوع منجر به افزایش تغییر حساب‌رس و افزایش اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) شده است (بنی‌مه‌د، ۱۳۹۰).

نتایج پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهند که تغییر در نرخ حق الزحمه حسابداری که با خود تغییر در کیفیت و استقلال حسابداری را به همراه دارد، یکی از گزینه‌های پیش‌روی حساب‌رسان برای جذب مشتری است. از دیدگاه حساب‌رسان فعال در بازار حسابداری، رقابت در حق الزحمه حسابداری، تاثیر منفی بر کیفیت حسابداری و کیفیت گزارش‌گری مالی دارد (اسماعیل زاده مقری و ترامشلو، ۱۳۹۱). حق الزحمه بالای حسابداری می‌تواند وابستگی اقتصادی میان حساب‌رس و صاحب کار ایجاد نماید. این موضوع، ممکن است تردیدی اساسی درباره استقلال حساب‌رس فراهم آورد؛ زیرا ممکن است حساب‌رس برای حفظ مشتری و کسب حق الزحمه بیش‌تر، گزارش مطلوب‌تری ارائه دهد (بنی‌مه‌د، مراد زاده فرد و زینالی، ۱۳۹۱). اماره‌کار دیگری که در جذب مشتری حسابداری موثر است؛ استفاده از برخی روش‌های بازاریابی مدرن است.

در این پژوهش همه‌ی راه‌کارهای مطرح شده در بازاریابی حسابداری مد نظر قرار گرفته‌اند و حسابداری از دید فرضیه نمایندگی مطرح شده است. بر این اساس، برای صاحب کار، خدمات حسابداری همانند کالا محسوب می‌شود و تابع اصل هزینه و منفعت است.

بنابراین، صاحب کار تا جایی این خدمات را طلب می‌کند که منافع آن از هزینه‌های مربوط بیش تر باشد. از جمله مفروضات این دیدگاه، وجود بازار رقابتی برای خدمات حسابرسی و یکسان بودن کیفیت آن برای صاحب کاران مختلف است که در نتیجه، این تحقیق، با فرض وجود این مفروضات در بازار حسابرسی ایران انجام می‌شود. در ادامه به پیشینه هر یک از راه کارهایی که بعنوان روش‌های بازاریابی در حسابرسی تلقی می‌شوند اشاره می‌شود.

۱-۳. حق الزحمه حسابرسی

اولین بار سیمونیک (۱۹۸۰) اثر چند متغیر را بر حق الزحمه خدمات حسابرسی بررسی نمود (سایمون، تئو و ترامپیتز^{۳۰}، ۱۹۹۲). سیمونیک (۱۹۸۰) بیان کرد که حق الزحمه موسسه‌های حسابرسی از سه بخش تشکیل می‌شود: اول، هزینه‌های ذاتی حسابرسی (شامل رویه‌های حسابرسی مورد نیاز، انتشار گزارش و هزینه فرصت از دست رفته)، سپس هزینه‌های مورد انتظار (شامل ریسک و هزینه‌های بالقوه ناشی از اجرای حسابرسی) و در نهایت، سود موسسه حسابرسی. صاحب کاران امیدوار به کاهش هزینه سیستم‌های گزارش‌گری و در مقابل، حساب‌رسان امیدوار به کسب سودی معقول از انجام حسابرسی هستند و حق الزحمه حسابرسی نتیجه حداکثر کردن منافع دو طرف است.

پورت^{۳۱} (۱۹۸۵) با بررسی مزایای بازار رقابتی و تاثیر آن بر حق الزحمه حسابرسی به این نتیجه رسید که در بازار رقابتی، موسسه‌های حسابرسی متخصص در یک صنعت با ارایه حق الزحمه پیشنهادی کم تر نسبت به رقبا سعی در جذب مشتری دارند. ژول و همکاران^{۳۲} (۱۹۹۸)، اثر اختیارات مدیریت به عنوان معیار هزینه‌های نمایندگی بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در هنگ کنگ را بررسی نموده‌اند. بر اساس یافته‌های پژوهش می‌توان ادعا نمود که هزینه‌های نمایندگی بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی اثر گذار است و می‌توان در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی آن‌ها را در نظر گرفت. جیجر و راما^{۳۳} (۲۰۰۳) به این نتیجه رسیدند که رابطه معناداری بین میزان حق الزحمه حسابرسی و احتمال دریافت اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی وجود دارد.

گریفین و لونت^{۳۴} (۲۰۱۱) در پژوهش خود نشان دادند که حق الزحمه حسابرسی رابطه‌ای معنادار با عواملی چون نوع گزارش حسابرسی، تغییر حساب‌رس، نوع صنعت، نسبت

جاری، تعداد بخش‌های واحد تجاری و اندازه صاحب کار دارد. سریش، کاشف و خالد^{۳۵} (۲۰۱۳) در تحقیق خود مشاهده کردند که فعالیت کمیته حسابرسی و استقلال اعضای کمیته به میزان قابل توجهی با سطوح حق الزحمه حسابرسی در ارتباط است. ناجی^{۳۶} (۲۰۱۴) در مقاله‌ای با عنوان «تخصص شریک حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی» نشان داد که روابط مثبت معناداری بین تخصص شریک حسابرسی و تخصص در سطح اداری و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد.

مهرانی و جمشیدی اوانکی (۱۳۸۹) پژوهشی با عنوان «عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی» انجام دادند. یافته‌های به دست آمده گویای آن است که کیفیت حسابرسی، شهرت صاحب کار، تخصص صنعت، بودجه زمانی صرف شده برای فرآیند حسابرسی، مبلغ ترازنامه، جمع دارایی‌های شرکت و سابقه موسسات حسابرسی، بر حق الزحمه دریافتی از سوی حساب‌رسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. از طرفی، ریسک شرکت صاحب کار، تعداد کارکنان شرکت، تعداد پرسنل موسسه حسابرسی، درآمد موسسه حسابرسی و تعداد شرکت‌های بورسی مورد رسیدگی هر موسسه حسابرسی، تاثیر بر حق الزحمه حسابرسی ندارد.

۲-۳. کیفیت حسابرسی

هاکن برک و نلسون^{۳۷} (۱۹۹۶) به این نتیجه رسیدند که موسسات حسابرسی و شرکای آن‌ها احتمالاً هم نسبت به سودآوری و هم نسبت به کیفیت حسابرسی نگران هستند. لیکن هر شریک فردی، ممکن است بر یکی نسبت به بقیه تاکید بیش تری داشته باشد. یک شریک ممکن است به طور آشکار بر سودآوری حسابرسی به خاطر تمرکز بر اهداف سودآوری کوتاه مدت موسسه تاکید داشته باشد و شریک دیگر، به خاطر نگرانی از مشکلات دعاوی حقوقی ممکن است به طور صریح بر کیفیت و تردید حرفه‌ای تاکید کند. لو^{۳۸} (۲۰۰۶) معتقد است که برکناری حساب‌رس، کیفیت حسابرسی و استقلال حساب‌رس را تحت الشعاع قرار می‌دهد. او دریافت برکنار کردن حساب‌رس به منظور دریافت گزارش مقبول حسابرسی انجام می‌شود. گول، کیوآی یو و کیم^{۳۹} (۲۰۰۷) در تحقیق خود در کشور چین به این نتیجه رسیدند که صاحب کارانی که از نظر اقتصادی برای حساب‌رسان مهم تر هستند، کیفیت حسابرسی کم

تری دارند. کری، گایگر و اوکونل^{۴۰} (۲۰۰۸) در استرالیا دریافتند میان تغییر حسابرس و صدور گزارش حسابرسی غیر مقبول درباره تداوم فعالیت رابطه‌ای مستقیم وجود دارد. هم چنین آن‌ها در پژوهش خود نشان دادند موسسات حسابرسی بعد از صدور گزارش غیر مقبول، یا از طریق ورشکستگی صاحب کار و یا به واسطه تغییر حسابرس توسط صاحب کار، درآمد آن‌ها کاهش می‌یابد. اما موسسات حسابرسی که برای صاحب کاران با وضعیت مالی نامناسب چنین گزارش‌هایی را صادر نمی‌کنند، تغییر نمی‌یابند و درآمد آن‌ها نیز کاهش نمی‌یابد. فیرچایلد، کرافورد و ساکلین^{۴۱} (۲۰۰۹) نتیجه گیری کردند که تداوم انتخاب حسابرس، موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. چن، سو و وو^{۴۲} (۲۰۱۰) در پژوهشی در چین دریافتند که با ادغام یک موسسه حسابرسی چینی با یکی از موسسات بزرگ حسابرسی (موسسه ارنست و یانگ)، از ۴۶ صاحب کار این موسسه حسابرسی چینی، ۳۰ صاحب کار، حسابرس خود را تغییر دادند و موسسات حسابرسی کوچک را به عنوان حسابرس خود انتخاب کردند. آن‌ها در پژوهش خود نشان دادند که انگیزه ۳۰ شرکت از تغییر حسابرس، دریافت گزارش حسابرسی مقبول در مقابل کیفیت پایین حسابرسی بوده است. بر اساس نتیجه این پژوهش، رقابت در حسابرسی، موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. چن و همکاران^{۴۳} (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین کیفیت گزارش گری مالی و کارایی سرمایه گذاری شرکت‌های خصوصی در بازارهای در حال توسعه پرداختند. نتایج نشان داد که کیفیت گزارش گری مالی، به طور مثبتی کارایی سرمایه گذاری را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

باندھی و همکاران^{۴۴} (۲۰۱۴) در مقاله ای تحت عنوان "درجه چرخش اجباری شریک حسابرسی، غلظت بازار حسابرسی و کیفیت حسابرسی" به این نتیجه دست یافتند که چرخش اجباری شریک حسابرسی باعث بهبود کیفیت حسابرسی در حوزه‌های قضایی ای می‌شود که در آن کنوانسیون‌های حقوقی توسعه یافته تر هستند و نیز در آن بازار حسابرسی به شدت بر تعداد کمی از شرکت‌های حسابرسی بزرگ حاکم بر بازار، متمرکز شده است. اترج، امی فیورهم و لی^{۴۵} (۲۰۱۴) نشان دادند که فشار حق الزحمه حسابرسی با کاهش کیفیت حسابرسی همراه است.

سجادی و دیگران (۱۳۹۱) در تحقیقی با عنوان «تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی» نشان دادند که تداوم انتخاب حسابرس، تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی

ندارد.

۳-۳. استقلال حسابرس

پارک^{۴۶} (۱۹۹۰) اظهار می‌نماید: اگر مدیریت صورت‌های مالی را بر اساس اصول متداول حسابداری تهیه نکند و از حسابرس بخواهد که این عدم رعایت را گزارش نکند، در چنین شرایطی، حسابرس باید میان پذیرش خواسته‌های نامعقول مدیریت یا حفظ استقلال خود یکی را انتخاب کند. در صورت عدم پذیرش درخواست مدیریت، ممکن است مدیریت فشارهای لازم را برای تغییر حسابرس یا تغییر نرخ‌های حق الزحمه حسابرسی اعمال کند. ریتز و ویلیامز^{۴۷} (۲۰۰۰) معتقدند به دلیل این که عنصر تشکیل دهنده حرفه حسابرسی یعنی استقلال، نیز از شخصیت قضاوتی به شخصیت اقتصادی در حال تغییر است، حرفه حسابرسی نیاز دارد که به احتمال تحت تاثیر قرار گرفتن توجه کند و حساسیت نشان دهد. فیث^{۴۸} (۱۹۸۰) طی پژوهشی در کشور انگلستان به بررسی عوامل موثر بر استقلال حسابرس پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب کار بر استقلال تاثیر کاهنده دارد، حق الزحمه ی معوق، استقلال حسابرس را مخدوش می‌سازد و ارایه خدمات غیر حسابرسی تهدیدی برای استقلال حسابرس می‌باشد. گول^{۴۹} (۱۹۸۹) طی تحقیقی در کشور مالزی تاثیر چند عامل از جمله رقابت، کمیته حسابرسی صاحب کار و اندازه موسسه حسابرسی را بر استقلال حسابرس مورد آزمون قرار داد و به این نتیجه رسید که رقابت میان موسسات حسابرسی تاثیر مثبتی بر استقلال حسابرس داشته، اما اندازه موسسه حسابرسی دارای تاثیر منفی بوده و کمیته حسابرسی نیز از دیدگاه آزمودنی‌ها مهم نبود. تئو و لیم^{۵۰} (۱۹۹۶) طی پژوهشی در کشور مالزی به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه حسابرسان مستقل و حسابداران شاغل در شرکت‌های تولیدی، ارایه خدمات غیر حسابرسی، توانایی تاثیر گذاری مدیریت در تعویض حسابرس و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب کار تاثیر کاهنده و وجود کمیته حسابرسی تاثیر افزاینده ای بر استقلال حسابرس دارد و عدم پرداخت حق الزحمه ی حسابرسی، قبل از انتشار گزارش حسابرسی، استقلال حسابرس را مخدوش می‌سازد. بیٹی، برانت و فرنلی^{۵۱} (۱۹۹۹) در کشور انگلستان به بررسی دیدگاه مدیران مالی شرکت‌ها، شرکای موسسات حسابرسی و تحلیل گران مالی نسبت

به عواملی از جمله وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب کار، نفوذ مدیران روی انتصاب حساب‌رسان و تعیین حق الزحمه حسابرسی، رقابت در حرفه حسابرسی، چرخش شرکای اصلی موسسات حسابرسی در هر هفت سال یک بار، اندازه شرکت صاحب کار، کمیته حسابرسی صاحب کار و آرایه خدمات غیر حسابرسی پرداخته اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که عوامل ذکر شده از نظر همه گروه‌ها تاثیر مهمی روی استقلال حسابرس داشته و عامل اصلی تهدید مربوط به آرایه خدمات غیر حسابرسی بوده و رقابت، اندازه شرکت صاحب کار و کمیته حسابرسی از مهم ترین عوامل افزایش استقلال حسابرس به شمار می‌روند.

اوکانر^{۵۲} (۲۰۰۲) پس از انجام تحقیقی به این نتیجه رسید که میزان تاثیر گذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حسابرس مستقل عاملی مهم در حفظ یا مخدوش شدن استقلال حسابرس است. آیرلند^{۵۳} (۲۰۰۳) استقلال حسابرس را عامل اصلی تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی می‌داند. او معتقد است که موسسات حسابرسی کوچک سعی می‌کنند تا استقلال خود را نقض و برای آن که صاحب کار خود را حفظ کنند، گزارش حسابرسی مطلوب تری آرایه نمایند. دوپوچ، کینگ و شوارتز^{۵۴} (۲۰۰۳) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که آرایه هم زمان خدمات غیر حسابرسی و حسابرسی موجب می‌شود که حساب‌رسان هنگام جست و جوی شواهد، منافع مشتری را در نظر گرفته و شواهد مثبت را پر رنگ تر جلوه دهند و به طور کلی قضاوت آنها دچار انحراف شود. بدین ترتیب آرایه هم زمان خدمات غیر حسابرسی و حسابرسی موجب لطمه بر استقلال حسابرس خواهد شد. غوش، کالپور و موون^{۵۵} (۲۰۰۹) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه سرمایه گذاران بین اهمیت صاحب کار و استقلال حسابرس رابطه‌ی منفی مهمی وجود دارد. به طوری که هر چه اهمیت صاحب کار، برای حسابرس افزایش می‌یافت، دیدگاه سرمایه گذاران نسبت به استقلال حسابرس کاهش می‌یافت.

گول و باسیادس^{۵۶} (۲۰۱۰) به بررسی رابطه حق الزحمه غیرحسابرسی، تصدی حسابرس و استقلال حسابرس پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد که هزینه‌های بالای غیرحسابرسی در دوره‌های تصدی طولانی بر تمایل حسابرس به صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده موثر است. دیانا و ماگدا^{۵۷} (۲۰۱۳) طی تحقیقی برای غلبه بر مشکل عدم استقلال حسابرس، چرخش اجباری شرکت را به جای چرخش اجباری شریک پیشنهاد کردند.

عبدالهی (۱۳۸۱) طی تحقیقی که در ایران انجام داد به این نتیجه رسید که از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌ها، حساب‌رسان مستقل و مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری، دریافت هدیه از صاحب کار، استقلال حساب‌رس را مخدوش می‌سازد و انجام خدمات غیر حساب‌رسی کاهنده‌ی استقلال حساب‌رس است. سجادی و ابراهیمی مند (۱۳۸۸) در تحقیقی با عنوان «عوامل کاهنده استقلال حساب‌رس مستقل» نشان دادند که حق الزحمه معوق حساب‌رسی، تاثیرگذاری مدیریت بر انتخاب یا تعویض حساب‌رس و تعیین حق الزحمه حساب‌رسی، پذیرش هدایای صاحب کار، تداوم انتخاب حساب‌رس برای مدت طولانی، از عوامل کاهنده استقلال حساب‌رس هستند.

۳-۴. بازاریابی

بارنز وهاولت^{۵۸} (۱۹۹۸) در مطالعات خود در زمینه خدمات مالی به این نتیجه دست یافتند که تعامل احساسی در روابط میان بنگاه و مشتریانش حیاتی است. این چنین روابطی کم تر توسط رقبا تقلید می‌شده و لذا ایجاد چنین احساسی از روابط در میان مشتریان بسیار مهم است. موزر، کالورد و آستین^{۵۹} (۲۰۰۰) نتیجه‌گیری مطالعه خود از نگرش مصرف‌کنندگان نسبت به تبلیغات توسط حساب‌رسان را این گونه بیان کردند که "حساب‌دارانی که می‌دانند در برداشت مشتریان، شهرت (خوشنامی)، اعتبار و ... لازمه کار است؛ به احتمال زیاد، در تلاش‌های تبلیغاتی خود موفق می‌شوند". حساب‌رس باید به دقت، زمان صرف شده در فعالیت‌های تحمیلی بازاریابی و وظایف ذاتی حرفه حساب‌رسی را متوازن کند؛ برای اطمینان از این که اعتبار و اطمینان در این حرفه آسیب نبیند.

مطالعات زیادی بر روی نگرش حساب‌رسان نسبت به بازاریابی متمرکز شده اند. یک مطالعه جغرافیایی توسط کلوو و همکاران^{۶۰} (۲۰۰۹)، نگرش حساب‌رسان نسبت به بازاریابی در سال ۱۹۹۳ را با نگرش در سال ۲۰۰۴ مقایسه کرد. نتایج نشان داد که برداشت منفی حساب‌رسان از بازاریابی به نگرش بسیار مثبت تر تغییر کرده است، این تغییر در نگرش حساب‌رسان نسبت به بازاریابی، بیش تر با افزایش استفاده از فعالیت‌های بازاریابی به عنوان حساب‌رسان قانونی و حفظ روابط با مشتریان تقویت می‌شود. به ویژه، حساب‌رسان جوان با ورود به حرفه حساب‌رسی، از فعالیت‌های بازاریابی مختلف برای ترویج تصاویر و خدمات خود

استفاده می‌نمایند. آن‌ها از تبلیغات، حمایت مالی، سمینارها، و رسانه‌های الکترونیکی (مانند وبسایت‌ها) برای ترویج و افزایش آگاهی از نام خود استفاده می‌کنند (کلوو و همکاران، ۲۰۰۹؛ هالبرت و لاوسون^{۶۱}، ۱۹۹۶). کلوو و همکاران (۲۰۰۹) چارچوبی برای مطالعه برداشت حساب‌رسان از تبلیغات (به عنوان یکی از روش‌های خاص بازاریابی) ارائه نمودند، سوالات مطرح شده در مطالعه آن‌ها به جای تاکید بر این که نتایج تغییر چه هستند؛ تاکید عمده ای بر تغییر نگرش دارد.

برخی مطالعات به بررسی فعالیت‌های بازاریابی مورد استفاده حساب‌رسان پرداخته است (الینگسون و همکاران^{۶۲}، ۲۰۰۲؛ دایمن تاپلاس، ادانیه و لین^{۶۳}، ۱۹۸۹؛ هایشمدت، ال فرینک و میز^{۶۴}، ۲۰۰۲). بلای^{۶۵} (۲۰۰۵) در پژوهش خود دریافت هرگاه حساب‌رس با احتمال از دست دادن صاحب کار روبرو شود، در آن صورت حساب‌رس مطابق میل صاحب کار گزارش خود را صادر می‌نماید. این تحقیقات حاکی از این است که حساب‌رسان جوان بر این باورند که یک تصویر حرفه ای خوب می‌تواند با استفاده مناسب از بازاریابی برقرار و حفظ شود. یافته‌ها نشان می‌دهد که حساب‌رسان جوان تبلیغات را به عنوان یک استراتژی مهم بازاریابی می‌پندارند که می‌تواند به جذب مشتری کمک کند. بنابراین، حساب‌رسانی که بازاریابی را به عنوان بخش مهمی از کار می‌دانند نیز ممکن است بازاریابی و وظایف ذاتی حرفه حساب‌رسی را متوازن نمایند (برابگ و همکاران، ۲۰۱۳).

برابگ، یومنس و گرل افسستگ^{۶۶} (۲۰۱۳) نیز در تحقیقی تحت عنوان «توازن بین حساب‌رسی و بازاریابی» به این نتیجه رسیدند که حساب‌رسان با نگرش مثبت نسبت به بازاریابی در مقایسه با کسانی که نگرش کم تر مثبتی دارند؛ به طور قابل توجهی زمان بیش تری را صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌نمایند. علاوه بر این، حساب‌رسانی که فعالیت‌های بازاریابی را مهم می‌پندارند، به طور قابل توجهی زمان بیش تری را صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌نمایند. در این مطالعه تعداد سال‌های اشتغال به حساب‌رسی، سن حساب‌رس و وابستگی شرکت به صاحب کار، متغیر کنترل در نظر گرفته شد. نتایج نشان داد که فاصله نظری بین حرفه حساب‌رسی و بازاریابی در عمل به اندازه ای که در گذشته بوده؛ وجود ندارد.

۴. فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های پژوهش با توجه به هر یک از عوامل طرح شده در پیشینه پژوهش، بصورت زیر بیان می‌شوند:

- فرضیه ۱: حساب‌رسان با کاهش حق الزحمه حساب‌رسی، بازاریابی می‌نمایند.
- فرضیه ۲: حساب‌رسان با کاهش کیفیت حساب‌رسی، بازاریابی می‌نمایند.
- فرضیه ۳: حساب‌رسان با کاهش استقلال حساب‌رسی، بازاریابی می‌نمایند.
- فرضیه ۴: حساب‌رسان در شرایط سخت جذب کار حساب‌رسی، اقدام به بازاریابی می‌کنند.

۵. شیوه پژوهش

پژوهش حاضر از نظر ماهیت و هدف، کاربردی است زیرا به بررسی رابطه بین حساب‌رسی و بازاریابی می‌پردازد و از نظر روش گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی و پیمایشی است. در واقع تحقیق با دو روش پیمایشی و اسنادی انجام می‌شود. در جمع‌آوری اطلاعات از دو روش عمده استفاده شده است. ابتدا جهت تبیین موضوعی و تحقیقاتی پژوهش، با استفاده از شیوه کتابخانه‌ای به جمع‌آوری اطلاعات مبادرت شده است. پس از مطالعات نظری، به روش میدانی، پرسش‌نامه‌ای تدوین گردید. به منظور حصول اطمینان از مربوط بودن سوالات مطرح شده در پرسش‌نامه به موضوع تحقیق، موضوع هر سوال بر مبنای ادبیات مرتبط با موضوع تعیین گردیدند و در این خصوص از نظرات اساتید و متخصصین رشته حساب‌رسی کسب نظر شد. پرسش‌نامه دارای دو بخش می‌باشد، بخش اول در رابطه با اطلاعات عمومی می‌باشد که اطلاعات مربوط به پاسخ دهندگان را شامل می‌شود و بخش دوم شامل تعداد ۳۶ سوال یا گویه می‌باشد که خود به چهار قسمت تقسیم می‌شود و هر قسمت در بردارنده یک سناریو و تعدادی سوال است. پاسخ‌های دریافتی بابت سوالات هر سناریو به ترتیب برای آزمون فرضیه‌های ۱ تا ۴ مورد استفاده قرار می‌گیرد.

در تمامی سناریوها از پاسخ دهندگان تقاضا شده که با توجه به شرایط فرضی قید شده در هر سناریو، به پرسش‌های مربوط به هر قسمت با فرض اینکه خود در شرایط یاد شده قرار گیرند، پاسخ دهند. سناریوی اول شامل ۵ سوال است. سناریوی اول به گونه‌ای طراحی گردیده که در آن شرکت حساب‌رسی با موقعیتی مواجه شده که یک موسسه حساب‌رسی دیگر همان

خدمات را با قیمتی پایین‌تر انجام می‌دهد. سناریوی دوم شامل ۱۱ سؤال است و به گونه‌ای طراحی شده که در آن کارفرما از حسابرس انتظار دارد که بر خلاف آیین نامه حرفه‌ای نسبت به تغییر نوع اظهار نظر اقدام کند؛ در غیر این صورت قرارداد سال بعد با وی منعقد نخواهد شد. سناریوی سوم شامل ۵ سؤال است در سناریوی سوم شرایطی بیان شده که در آن ارتباط صمیمی بین مدیریت موسسه و مدیریت صاحب کار وجود داشته به طوری که حتی برخی از کارهای موسسه حسابرسی توسط مدیریت صاحب کار جذب شده است. و در نهایت، سناریوی چهارم مشتمل بر ۱۵ سوال است. در سناریوی چهارم شرایطی توضیح داده شده که در آن موسسه حسابرسی در یک محیط رقابتی و فاقد نرخ نامه فعالیت می‌کند و برای جذب و حفظ مشتری راه‌کارهایی وجود دارد. در این پرسش نامه از پاسخ دهندگان خواسته شده تا موضع خود را در مورد موضوع مطروحه بر روی یک طیف لیکرت پنج درجه‌ای اعم از "کاملاً موافق" تا "کاملاً مخالف" مشخص سازند. هم‌چنین به منظور ارزیابی و حصول اطمینان منطقی از اعتبار و روایی پرسش نامه علاوه بر استفاده از نظرات اصلاحی صاحب نظران (به عنوان گروه کنترل خارج از جامعه آماری)، از پیش آزمون استفاده گردید. بنابراین پرسش نامه اولیه برای ۳۰ نفر از افراد جامعه آماری ارسال و بر مبنای پیشنهادهای این گروه، اصلاحات لازم بر پرسش نامه اعمال گردید. علاوه بر مورد تایید بودن سوالات از لحاظ روایی صوری، وجود بارهای عاملی معنادار که در نرم افزار لیزرل مورد آزمون قرار گرفت؛ نشان از قابل قبول بودن این سوالات دارد.

برای اثبات پایایی پرسش نامه مورد استفاده در این پژوهش، از روش آلفای کرونباخ استفاده گردید. پس از جمع آوری داده‌های نمونه مقدماتی به تعداد ۳۰ نفر، پایایی پرسش نامه با استفاده از آلفای کرونباخ برای هر فرضیه و کل پرسش نامه محاسبه گردید. همان‌طور که در نگاره شماره ۱ ملاحظه می‌شود مقدار آلفای محاسبه شده برای کل پرسش نامه برابر با عدد ۰/۸۷۴ است که نمایان‌گر قابلیت اعتماد و هم‌سازی درونی مناسب بین گویه‌های پرسش نامه است.

نگاره ۱: نتایج بررسی پایایی پرسش نامه با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ

تعداد گویه	ضریب آلفای کرونباخ	
۵	۰/۷۴۸	بازاریابی و کاهش حق الزحمه حسابرسی (فرضیه اول)
۱۱	۰/۸۹۵	بازاریابی و کاهش کیفیت حسابرسی (فرضیه دوم)
۵	۰/۸۲۶	بازاریابی و از بین رفتن استقلال حسابرسی (فرضیه سوم)
۱۵	۰/۷۸۷	بازاریابی و سختی جذب کار حسابرسی (فرضیه چهارم)
۳۶	۰/۸۷۴	کل پرسش نامه

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده، از نرم‌افزارهای Excel، SPSS و Lisrel استفاده شده است. هم چنین برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش و بررسی روابط بین متغیرها، روش آزمون t مورد استفاده قرار گرفته است. در این پرسش نامه از ۳۶ گویه ارزشی استفاده گردیده که درجه اهمیت ارزش‌ها به این صورت است که به کاملاً موافق، عدد ۵، موافق، عدد ۴، بی تفاوت، عدد ۳، مخالف، عدد ۲، و به گزینه کاملاً مخالف، عدد ۱ اختصاص داده شده است. پس از گردآوری پرسش نامه‌ها اقدام به تحلیل پاسخ‌ها و شماره گذاری طیف گردید.

۵-۱. متغیرهای پژوهش

حق الزحمه حسابرسی: حق الزحمه حسابرسی در این پژوهش شامل هر گونه وجهی است که بابت ارائه خدمات حسابرسی و طبق توافق یا قرارداد به حسابرس یا موسسه حسابرسی پرداخت می‌شود.

کیفیت حسابرسی: کیفیت حسابرسی بر این موضوع دلالت دارد که حساب‌رسان تحریف‌های با اهمیت موجود در صورت‌های مالی را کشف و گزارش کرده باشند.

استقلال حسابرس: استقلال در این پژوهش به این معنا است که حسابرس در ارائه خدمات خویش، تحت تاثیر شرایط و روابط صاحب کار قرار نگیرد و قضاوت خود را فقط بر اساس شواهد گردآوری شده؛ انجام دهد.

بازاریابی: در این پژوهش بازاریابی شامل هر اقدامی است که به منظور دست یابی به

مشتریان و ترغیب آن‌ها انجام می‌شود.

۲-۵. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری مورد مطالعه شامل تمامی حسابداران رسمی شاغل انفرادی، شاغل در موسسات حسابرسی و شرکای حسابرسی است که در اردیبهشت سال ۱۳۹۳ عضو جامعه حسابداران رسمی ایران باشند. تعداد اعضای جامعه ی مزبور در پایان اردیبهشت ماه سال ۱۳۹۳، طبق اطلاعات مندرج در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران تعداد ۱۲۰۰ نفر بوده است (با توجه به نوع پذیرش کار در سازمان حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل در این سازمان در تعیین تعداد افراد جامعه و نمونه مد نظر قرار نگرفتند. همچنین اعضای غیر شاغل جامعه حسابداران رسمی ایران به دلیل درگیر نبودن با مسائل روزمره حرفه حسابرسی، در جامعه آماری پژوهش منظور نشده‌اند). برای تعیین حجم نمونه از فرمول جامعه ی محدود استفاده شده است:

$$n = \frac{N Z_{\alpha}^2 pq}{Z_{\alpha}^2 (N) + z^2 \frac{\alpha}{2} pq}$$

$$n = \frac{1200 (1.96)^2 (0.112)(0.888)}{(0.05)^2 (1200) + (1.96)^2 (0.112)(0.888)} = 135.5 \cong 135$$

که پس از انجام آزمون مقدماتی^{۶۷}،

P برآورد نسبت صفت متغیر؛ $p = 0/112$

$q = 1-p = 0/888$

: کران خطای برآورد $0/05$

Z: متغیر نرمال استاندارد متناظر با سطح اطمینان ۹۵ درصد: $(Z_{\alpha/2} = 1/96)$ و

N: حجم جامعه که برابر با ۱۲۰۰ است

حجم نمونه با توجه به فرمول جامعه ی محدود برابر ۱۳۵ نفر به دست آمد. به دلیل این

که جامعه مورد نظر بسیار پر مشغله هستند و به تکمیل پرسش نامه تمایل چندانی ندارند لذا با

در نظر گرفتن درصدی برای عدم پاسخ برای دستیابی به تعداد نمونه آماری، تعداد ۱۷۵ پرسش نامه (۳۰ درصد بیشتر از سطح نمونه مورد نیاز) بین جامعه آماری توزیع شد که در نهایت تعداد ۱۴۲ پرسش نامه تکمیل و دریافت شد.

۶. یافته‌ها و نتایج پژوهش

۶-۱. یافته‌ها

ابتدا آمار توصیفی شامل میانگین، انحراف معیار، بزرگ‌ترین و کوچک‌ترین مشاهده برای هر یک از گویه‌های چهار سناریوی مطرح در پرسش نامه انجام شد. نتایج در نگاره‌های زیر به تفکیک هر سناریو قابل مشاهده است.

۶-۱-۱. شاخص‌های توصیف داده‌ها برای سناریوی اول (فرضیه اول)

سناریوی یک دارای پنج گویه می‌باشد که هر یک از گویه‌ها جداگانه توصیف شده است. نگاره شماره ۲ اطلاعاتی در مورد شاخص‌های توصیفی این سناریو ارائه می‌کند.

نگاره ۲: شاخص‌های توصیف داده‌ها برای سناریوی اول (فرضیه اول)

انحراف معیار	میانگین	حداکثر	حداقل	تعداد	سوال‌ها
۱/۳۵۵	۳/۳۰	۵	۱	۱۴۲	برای موسسات حسابرسی بازار رقابت عادلانه نیست، بنابراین آن‌ها ناگزیرند قیمت کارشان را کاهش دهند تا بتوانند پا برجا بمانند.
۱/۰۶۹	۳/۴۳	۵	۱	۱۴۲	هزینه جذب مشتری جدید سنگین‌تر از هزینه حفظ مشتری فعلی است.
۱/۱۴۵	۳/۵۴	۵	۱	۱۴۲	افزایش حفظ مشتری باعث افزایش سود موسسه می‌گردد.
۱/۰۱۵	۳/۶۷	۵	۱	۱۴۲	ضرر و زیان از دست دادن یک مشتری بسیار بیش‌تر از هزینه‌ای است که ما در کوتاه مدت آن را تقبل می‌کنیم، زیرا مشتری ناراضی در نهایت حتماً موسسه ما را ترک می‌کند و نارضایتی خود را به سایرین انتقال می‌دهد و مهم‌تر این که آن‌ها را هم به سوی رقبای ما می‌کشاند.
۰/۹۳۰	۴/۰۱	۵	۱	۱۴۲	وجود تعداد زیادی مشتری قدیمی، سرمایه اعتباری موسسه است.

طبق تحلیل نتایج فوق، گویه " وجود تعداد زیادی مشتری قدیمی، سرمایه اعتباری موسسه است " از میان گویه‌های پنج گانه سناریوی اول، بالاترین میانگین را داشته و حاکی از این است که این گویه بیش تر بر کاهش حق الزحمه حسابرسی تاثیر دارد.

۲-۱-۶. شاخص‌های توصیف داده‌ها برای سناریوی دوم (فرضیه دوم)

سناریوی دو، یازده گویه دارد که هر یک از گویه‌ها جداگانه توصیف شده اند. نگاره شماره ۳ اطلاعاتی در مورد شاخص‌های توصیفی این سناریو ارائه می‌دهد که به شرح زیر می‌باشد.

نگاره ۳: شاخص‌های توصیف داده‌ها برای سناریوی دوم (فرضیه دوم)

انحراف معیار	میانگین	حداکثر	حداقل	تعداد	سوال‌ها
۱/۴۱۸	۲/۷۵	۵	۱	۱۴۲	برای موسسات حسابرسی بازار رقابت عادلانه نیست بنابراین آن‌ها ناگزیر به حفظ مشتری هستند تا بتوانند پا برجا بمانند.
۱/۲۶۱	۲/۶۷	۵	۱	۱۴۲	مشتری مهم ترین دارایی موسسه است و تمامی تلاش‌ها صرفا در نحوه ارائه خدمت به او ارزش پیدا می‌کند و لذا حفظ مشتری مهم ترین خط مشی موسسه است.
۱/۳۰۳	۳/۳۳	۵	۱	۱۴۲	نبودن مشتری به معنای نبودن درآمد و سود، و در نهایت برابر با نبود موسسه است.
۱/۰۲۰	۳/۲۳	۵	۱	۱۴۲	موسسه بر روی طیفی فعالیت می‌کند که تمرکز بر خدمت، در یک انتهای طیف و در انتهای دیگر، تمرکز بر مشتری قرار دارد.
۱/۰۹۲	۲/۷۱	۵	۱	۱۴۲	انتخاب مشتری دایمی و وفادار، تنها شرط بقای دایمی و استمرار فعالیت‌های کارآمد موسسه است.
۱/۰۵۶	۳/۱۹	۵	۱	۱۴۲	افزایش در حفظ و نگهداری مشتری نسبت به کاهش هزینه‌های عملیاتی، تاثیر بیشتری بر میزان درآمد و سود موسسه دارد.
۱/۱۴۴	۳/۴۴	۵	۱	۱۴۲	رضایت مشتری از خدمات ما، موجب استقبال و استفاده مشتری از سایر خدمات موسسه می‌گردد.

انحراف معیار	میانگین	حداکثر	حداقل	تعداد	سوال‌ها
۱/۱۳۹	۳/۱۱	۵	۱	۱۴۲	داشتن مشارکت هوشمندانه با مشتری به مفهوم برقراری ارتباط تجاری گسترده با اوست به نحوی که هر دو طرف می‌توانند در درازمدت، به یک موقعیت ممتاز متساوی (برنده ° برنده) دسترسی پیدا کنند.
۱/۰۶۲	۲/۰۷	۵	۱	۱۴۲	مشتری بالاترین اولویت ماست و ما برای خشنودی او اقدام کرده، تا جایی که در کسب و کار ما فقط یک ارباب هست و آن هم مشتری است.
۱/۱۳۷	۳/۴۴	۵	۱	۱۴۲	رضایت مشتری از خدمات، موجب می‌شود که مشتری پیوسته از خدمات موسسه ما استفاده کند و از رقبا فاصله بگیرد.
۱/۱۱۹	۳/۵۰	۵	۱	۱۴۲	رضایت مشتری از خدمات، موجب می‌شود مشتری به تبلیغ خدمات موسسه ما بپردازد.

طبق تحلیل نتایج فوق، گویه "رضایت مشتری از خدمات، موجب می‌شود مشتری به تبلیغ خدمات موسسه ما بپردازد" از میان گویه‌های یازده گانه سناریوی دو، بالاترین میانگین را داشته و حاکی از این است که این گویه بیش تر بر کاهش کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد.

۳-۱-۶. شاخص‌های توصیف داده‌ها برای سناریوی سوم (فرضیه سوم)

سناریوی سه تعداد پنج گویه را داراست که هر کدام از آن‌ها جداگانه توصیف شده اند. در نگاره شماره ۴ اطلاعاتی در مورد شاخص‌های توصیفی این سناریو ارائه شده است.

نگاره ۴: شاخص‌های توصیف داده‌ها برای سناریوی سوم (فرضیه سوم)

انحراف معیار	میانگین	حداکثر	حداقل	تعداد	سوال‌ها
۱/۲۰۲	۳/۳۸	۵	۱	۱۴۲	برای جذب کار حسابرسی، حتما باید رابطه وجود داشته باشد چون کارها بر اساس توان واگذار نمی‌شود.
۱/۰۶۷	۳/۱۰	۵	۱	۱۴۲	ارتباط با مشتری چیزی بیش از ارایه بهترین خدمات در لحظه یک رویداد (مالی) است.

توازن بین مسئولیت‌های حسابرسی و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران ... ۲۰۳

انحراف معیار	میانگین	حداکثر	حداقل	تعداد	سوال‌ها
۰/۹۴۷	۳/۳۰	۵	۱	۱۴۲	اغلب یک زنجیره مشتری وجود دارد که در آن هر مشتری از طریق مشتری قبلی ارضا می‌شود و سپس (در این زنجیره) مشتری بعدی را ارضا می‌نماید، بنابراین باید در راستای برقراری این زنجیره اقدام نمود.
۰/۹۳۷	۳/۶۷	۵	۱	۱۴۲	در یک محیط رقابتی، هر قدر موسسه راحت تر بتواند با مشتریان خود تماس برقرار کند، در صحنه رقابت موفق تر خواهد بود.
۱/۱۲۳	۲/۹۹	۵	۱	۱۴۲	همه مشتریان با هم برابر نیستند و به همین جهت شناخت و انتخاب مشتری دائمی و وفادار تنها شرط بقای دائمی موسسه است.

طبق تحلیل نتایج فوق، گویه "در یک محیط رقابتی، هر قدر موسسه راحت تر بتواند با مشتریان خود تماس برقرار کند، در صحنه رقابت موفق تر خواهد بود" از میان گویه‌های پنج گانه سناریوی سوم، بالاترین میانگین را داشته و حاکی از این است که این گویه بر از بین رفتن استقلال حسابرس تاثیر بیش تری می‌گذارد.

۴-۱-۶. شاخص‌های توصیف داده‌ها برای سناریوی چهارم (فرضیه چهارم)

سناریوی چهارم شامل پانزده گویه می‌باشد که هر یک از گویه‌ها جداگانه توصیف شده است. نگاره شماره ۵ در مورد شاخص‌های توصیفی این سناریو اطلاعاتی به شرح ذیل ارائه می‌کند.

نگاره ۵: شاخص‌های توصیف داده‌ها برای سناریوی چهارم (فرضیه چهارم)

انحراف معیار	میانگین	حداکثر	حداقل	تعداد	سوال‌ها
۱/۴۱۸	۲/۷۵	۵	۱	۱۴۲	با شرکت در سمینارها می‌توانیم با افراد زیادی آشنا شویم و به معرفی موسسه و نحوه کار خود بپردازیم و از این طریق مشتریان جدیدی را جذب نماییم.

انحراف معیار	میانگین	حداکثر	حداقل	تعداد	سوال‌ها
۱/۲۶۲	۲/۶۸	۵	۱	۱۴۲	با کاهش قیمت و در عین حال افزایش کیفیت حساب‌رسی می‌توانیم مشتریان قدیمی را حفظ نموده و مشتری جدید جذب نماییم.
۱/۳۰۳	۳/۳۳	۵	۱	۱۴۲	باید افرادی به عنوان بازاریاب به شرکت‌ها مراجعه نموده و در مورد نحوه کار موسسه ما به شرکت‌ها آگاهی دهند.
۱/۰۱۶	۳/۲۴	۵	۱	۱۴۲	ارسال رزومه کاری از طریق فاکس و ایمیل به شرکت‌ها می‌تواند ما را در جذب مشتری یاری نماید.
۱/۰۹۲	۲/۷۱	۵	۱	۱۴۲	از طریق تماس تلفنی مستقیم با مدیر عامل شرکت‌ها می‌توانیم شرکت‌ها را از وجود موسسه خود آگاه نماییم.
۱/۰۵۴	۳/۱۹	۵	۱	۱۴۲	تمرکز بر روی مهارت‌های ارتباطی و هم‌چنین مهارت‌های تخصصی کارکنان موسسه می‌تواند در جذب مشتری موثر باشد.
۱/۱۳۸	۳/۴۵	۵	۱	۱۴۲	ارسال هدایایی هر چند کوچک همانند ارسال سررسید یا کارت تبریک تولد برای مدیران عامل شرکت‌ها و هم‌چنین تبریک اعیاد از طریق پیامک و ... می‌تواند در جذب و یا حفظ مشتری بسیار موثر باشد.
۱/۱۳۶	۳/۱۳	۵	۱	۱۴۲	باید تا آن‌جا که ممکن است از روابط آشنایان، دوستان و ... برای معرفی موسسه خود به دیگران استفاده نماییم.
۱/۰۶۲	۲/۰۷	۵	۱	۱۴۲	برای شناخت رقبای خود، بهتر است با کارکنان آن‌ها ارتباط دوستانه ای برقرار نماییم.
۱/۱۳۷	۳/۴۴	۵	۱	۱۴۲	برای دسترسی به مزایای رقابتی، بهترین راه این است که برخی از کارکنان کلیدی موسسات رقیب را به سمت خود جذب نماییم.
۱/۱۱۹	۳/۵۰	۵	۱	۱۴۲	عدم تاکید بر دریافت به موقع مطالبات و ارائه تسهیلات به مشتریان در رابطه با دریافت حق الزحمه حساب‌رسی، راه‌کار مناسبی برای جذب شرکت‌ها به سمت موسسه است.

توازن بین مسئولیت‌های حسابرسی و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران ... ۲۰۵

انحراف معیار	میانگین	حداکثر	حداقل	تعداد	سوال‌ها
۰/۷۹۶	۳/۹۶	۵	۱	۱۴۲	باید برنامه‌های آموزشی جهت ایجاد فرهنگ مشتری مداری و برنامه‌های انگیزشی جهت رفتار ویژه و مطلوب کارکنان با مشتریان، را در موسسه برقرار نماییم زیرا رفتار کارکنان در اولین لحظه هر ملاقات بیش تر از هر هزینه تبلیغاتی، بر قضاوت مشتری تاثیر می‌گذارد.
۰/۷۶۹	۴/۰۷	۵	۱	۱۴۲	باید محیط کار برای کارکنان موسسه به شکلی صمیمانه، شاد و با نشاط، و عاری از تبعیض باشد زیرا در این صورت آن‌ها دلسوزانه کار خواهند کرد و با مشتری به شکلی رفتار خواهند نمود که در نهایت به نفع موسسه باشد.
۱/۱۷۲	۳/۰۱	۵	۱	۱۴۲	بهبتر است در کنار خدمات حسابرسی، برخی از خدمات غیر حسابرسی را به رایگان برای مشتریان خود انجام دهیم.
۰/۹۶۹	۳/۹۰	۵	۱	۱۴۲	انتشار یک مجله و یا تعدادی مقالات تخصصی به روز با نام موسسه یا شرکا می‌تواند در معرفی نام موسسه مفید باشد.

طبق تحلیل نتایج فوق، گویه "باید محیط کار برای کارکنان موسسه به شکلی صمیمانه، شاد و با نشاط، و عاری از تبعیض باشد زیرا در این صورت آن‌ها دلسوزانه کار خواهند کرد و با مشتری به شکلی رفتار خواهند نمود که در نهایت به نفع موسسه باشد" از میان گویه‌های پانزده گانه سناریوی چهار، بالاترین میانگین را داشته و حاکی از این است که این گویه بیش تر بر تمایل حساب‌رسان به بازاریابی تاثیر دارد.

۵-۱-۶. رتبه‌بندی سناریوهای پرسش نامه بر مبنای شاخص‌های توصیف داده‌ها

اما بر طبق نتایج نگاره شماره ۶ می‌توان چنین نتیجه گیری نمود که: به ترتیب سناریوهای اول، سوم، چهارم و دوم به همراه پرسش‌های مربوطه، بیش ترین میزان تاثیر گذاری در کل ساختار پرسش نامه را به خود اختصاص داده اند.

نگاره ۶: آماره‌های توصیفی فرضیه‌ها (سناریوهای پرسش نامه)

تعداد	میانگین	مد	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
۱۴۲	۳/۵۸۹	۳/۶۰	۰/۷۸۳	۱/۰۰	۵/۰۰
۱۴۲	۳/۰۴۵	۳/۱۸	۰/۷۹۳	۱/۰۰	۵/۰۰
۱۴۲	۳/۲۸۸	۳/۶۰	۰/۷۷۷	۱/۰۰	۵/۰۰
۱۴۲	۳/۲۵۳	۳/۲۷	۰/۵۵۹	۱/۵۳	۴/۸۰
۱۴۲	۳/۳۲۳	۲/۷۹	۰/۴۸۷	۱/۷۴	۴/۷۵

۲-۶. نتایج آزمون فرضیه‌ها

۲-۱-۶. آزمون نرمال بودن داده‌ها

قبل از آزمون فرضیه‌ها، در ابتدا لازم است که مشخص شود داده‌های جمع آوری شده نرمال هستند یا غیر نرمال. برای این منظور از آزمون کلموگروف اسمیرنوف استفاده گردید.

نگاره ۷: آزمون کولموگروف - اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن داده‌ها

متغیرها	آماره کلموگروف	سطح معناداری
بازاریابی از طریق کاهش حق الزحمه حسابرسی	۰/۶۲۵	۰/۶۰۳
بازاریابی از طریق کاهش کیفیت حسابرسی	۰/۷۸۰	۰/۵۰۳
بازاریابی از طریق از بین رفتن استقلال حسابرس	۰/۸۰۲	۰/۴۰۶
بازاریابی در شرایط سختی جذب کار حسابرسی	۰/۷۷۷	۰/۵۸۱
بازاریابی و حسابرسی	۰/۷۵۸	۰/۶۱۴

همان طور که در نگاره شماره ۷ مشاهده می‌شود چون مقدار سطح معناداری برای هر چهار سناریو (به صورت منفرد و در مجموع) از ۰/۰۵ بیش تر است؛ بنابراین، فرضیه صفر که همان فرض نرمال بودن داده‌ها است؛ پذیرفته می‌گردد. بنابراین باید از آزمون‌های پارامتریک استفاده گردد. هم چنین با توجه به ماهیت فرضیه‌ها از آزمون t تک نمونه ای که یک آزمون پارامتریک است استفاده شد.

۲-۲-۶. نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه ی آماری برای آزمون چهار فرضیه اصلی پژوهش به شرح زیر است :

$$H_0 : \mu \geq 0 \quad \text{نقیض ادعا}$$

$$H_1 : \mu < 0 \quad \text{ادعا}$$

برای آزمون فرضیه آماری فوق، از آزمون t- استودنت یک طرفه (مقایسه میانگین نمونه با یک مقدار ثابت) استفاده شد که آماره این آزمون به صورت زیر است:

$$t_{ob} = \frac{\bar{x} - \mu}{s / \sqrt{n}}$$

که در آن: \bar{x} : میانگین میزان رابطه متغیر مستقل و متغیر وابسته μ : در این جا برابر

سه است

s : انحراف معیار میزان رابطه متغیر مستقل و متغیر وابسته n : حجم نمونه

نتیجه این آزمون پس از انجام محاسبات در نگاره شماره ۸ گزارش شده است.

نگاره ۸: نتایج آزمون t- استودنت برای فرضیه‌ها

متغیرها	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	اختلاف میانگین‌ها	فاصله اطمینان ۹۵ درصد اختلاف	
					کران بالا	کران پایین
بازاریابی از طریق کاهش حق الزحمه حسابرسی	۸/۷۴۸	۱۴۱	۰/۰۰۰	۰/۵۸۹	۰/۴۵۶	۰/۷۲۲
بازاریابی از طریق کاهش کیفیت حسابرسی	۰/۶۶۰	۱۴۱	۰/۵۱۰	۰/۰۴۵	-۰/۰۹۰	۰/۱۸۰
بازاریابی از طریق از بین رفتن استقلال حسابرس	۴/۳۱۹	۱۴۱	۰/۰۰۰	۰/۲۸۸	۰/۱۵۶	۰/۴۲۱
بازاریابی در شرایط سختی جذب کار حسابرسی	۵/۲۶۳	۱۴۱	۰/۰۰۰	۰/۲۵۳	۰/۱۵۸	۰/۳۴۸

آزمون فرضیه اول: حساب‌رسان با کاهش حق الزحمه حساب‌رسی، بازاریابی می‌نمایند.

همان‌طور که در نگاره شماره ۸ نشان داده شده است؛ چون سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰ و از ۰/۰۵ کم‌تر است و هم‌چنین مقدار آماره t مثبت بوده و میانگین میزان رابطه کاهش حق الزحمه حساب‌رسی و بازاریابی حساب‌رسان از حد وسط (عدد ۳) بیش‌تر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه صفر رد می‌شود. با توجه به آزمون t و مقدار بحرانی آن (مقدار آماره t مثبت)، مشاهده شد که متغیر بررسی شده مقدار P -value کم‌تر از ۰/۰۵ دارد و در سطح اطمینان ۹۵٪ دارای اثر معناداری است. در نتیجه فرضیه اول تحقیق مبنی بر این‌که حساب‌رسان با کاهش حق الزحمه حساب‌رسی، بازاریابی می‌نمایند؛ تایید شد.

آزمون فرضیه دوم: حساب‌رسان با کاهش کیفیت حساب‌رسی، بازاریابی می‌نمایند.

با توجه به نگاره شماره ۸ ملاحظه می‌شود که چون سطح معناداری برابر با ۰/۵۱۰ و از ۰/۰۵ بیش‌تر است بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه صفر رد نمی‌شود. به عبارت دیگر، فرض دوم تحقیق مبنی بر این‌که حساب‌رسان با کاهش کیفیت حساب‌رسی، بازاریابی می‌نمایند؛ رد می‌شود.

آزمون فرضیه سوم: حساب‌رسان با کاهش استقلال حساب‌رسی، بازاریابی می‌نمایند.

در نگاره شماره ۸ مشاهده می‌شود که سطح معناداری برابر با ۰/۰۰۰ و از ۰/۰۵ کم‌تر است و هم‌چنین مقدار آماره t مثبت است و میانگین میزان رابطه کاهش استقلال حساب‌رسی و بازاریابی حساب‌رسان از حد وسط (عدد ۳) بیش‌تر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد فرضیه صفر رد می‌شود. با توجه به آزمون t و مقدار بحرانی آن (مقدار آماره t مثبت)، مشاهده شد که متغیر بررسی شده مقدار P -value کم‌تر از ۰/۰۵ دارد و در سطح اطمینان ۹۵٪ دارای اثر معنی‌داری است.

آزمون فرضیه چهارم: حساب‌رسان در شرایط سخت جذب کار حساب‌رسی، اقدام به بازاریابی می‌کنند.

همان‌طور که در نگاره شماره ۸ مشخص شده است، به دلیل این‌که سطح معناداری برابر

با $0/000$ و از $0/05$ کم تر است و هم چنین مقدار آماره t مثبت است و میانگین میزان رابطه شرایط سخت جذب کار حسابرسی و بازاریابی حساب‌رسان از حد وسط عدد 3 بیش تر است، بنابراین با اطمینان 95 درصد فرضیه صفر رد می‌شود. با توجه به آزمون t و مقدار بحرانی آن (مقدار آماره t مثبت)، مشاهده شد که متغیر بررسی شده مقدار P -value کم تر از $0/05$ دارد و در سطح اطمینان 95% دارای اثر معنی‌داری است. لذا فرضیه چهارم پژوهش تایید شد.

۷. خلاصه و نتیجه گیری

پژوهش‌ها نشان می‌دهند که شرکت‌های خدمات حرفه‌ای به احتمال زیاد، به در نظر گرفتن مسایل مربوط به افزایش گرایش بازار، چگونگی ایجاد و حفظ روابط مشتری و هم چنین اصلاح پیایی روابط مشتریان که جنبه حیاتی برای رسیدن به مزیت رقابتی است؛ نیازمندند (رید^۸، ۲۰۰۸؛ هاجز و یانگ، ۲۰۰۹). در حالی که حساب‌رسان با یک موقعیت متضاد مواجه اند؛ زیرا از یک سو آیین رفتار حرفه‌ای، حساب‌رسان را به دلیل رعایت استقلال حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی از تعامل و ارتباط نزدیک با مشتری منع می‌نماید و از سوی دیگر محیط کسب و کار برای خدمات حرفه‌ای، در حال تغییر بوده و رقابت شدید در این صنعت، آن‌ها را به سمت بازاریابی و مشتری‌مداری سوق می‌دهد.

حسابرسی مستقل، به دو دلیل توجه زیادی را به خود جلب کرده است. از یک سو اعتبار و تایید صورت‌های مالی که از مهم‌ترین موضوعات مورد توجه سهام‌داران، اعتبار دهندگان، دولت و مدیران می‌باشد؛ را بر عهده دارد و از سوی دیگر در تصمیم‌گیری‌های مرتبط با سرمایه‌گذاری و سنجش صحت اندازه‌گیری عملکرد شرکت نقش اساسی را ایفا می‌کند. از این رو، رفتار حرفه‌ای حسابرسی تنها شامل رفتارهای روشمند حساب‌رس در حین اجرای یک کار حسابرسی نیست بلکه شامل رفتارهای کلیدی حساب‌رس در جریان کلی فرایند حسابرسی مانند توسعه رویه‌ها و روش‌های حسابرسی و هم چنین مدیریت ارتباط با صاحب کار است. بنابراین با توجه به مطالب بالا، در مطالعه حاضر هدف اصلی از انجام تحقیق بررسی رابطه‌ی بین مسئولیت حسابرسی و بازاریابی است که با جایگزینی چند متغیر در چهار سناریوی مطرح در پرسش‌نامه مورد آزمون قرار گرفت. جامعه آماری این پژوهش شامل 1200 نفر حساب‌رس شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی و نمونه آماری شامل 142 نفر بود. روش

آماري مورد استفاده اجرائی آزمون کلموگروف اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن داده‌ها و آزمون پارامتریک t جهت سنجش فرضیه‌های پژوهش بود.

فرضیه شماره یک به بررسی «حساب‌رسان با کاهش حق الزحمه حساب‌رسی، بازاریابی می‌نمایند» پرداخت. این رابطه در پژوهش معنادار بوده و تایید شد. این فرضیه مشخص می‌نماید که حساب‌رسان با کاهش حق الزحمه حساب‌رسی، بازاریابی می‌نمایند. به عبارت دیگر هر چه تمایل حساب‌رسان به بازاریابی افزایش یابد، حق الزحمه حساب‌رسی کاهش می‌یابد. تایید این فرضیه همسو با نتایج پژوهش‌های پورتر (۱۹۸۵) و ژول و همکاران (۱۹۹۸) است. فرضیه شماره دو تحقیق مبنی بر این است که حساب‌رسان با کاهش کیفیت حساب‌رسی، بازاریابی می‌نمایند. این فرضیه رد می‌شود. بدین معنا که حساب‌رسان برای جذب مشتری، حاضر نمی‌شوند کیفیت حساب‌رسی را کاهش دهند. عدم تایید این فرضیه با نتایج پژوهش سجادی و دیگران (۱۳۹۱) هم راستا است. فرضیه شماره سه با مضمون حساب‌رسان با کاهش استقلال حساب‌رسی، بازاریابی می‌نمایند مطرح گردید. این فرضیه تایید شده و مشخص گردید، حساب‌رسان با کاهش استقلال حساب‌رسی، سعی در جذب مشتری دارند. بنابراین، فرضیه سوم تحقیق تایید شد. نتیجه به دست آمده با پژوهش‌های فیرث (۱۹۸۰)، تئوه و لیم (۱۹۹۶)، سجادی و ابراهیمی مند (۱۳۸۸) همسو است. در فرضیه شماره چهار چنین بیان شد حساب‌رسان در شرایط سخت جذب کار حساب‌رسی، اقدام به بازاریابی می‌کنند. این فرضیه نیز تایید شد. در واقع تمایل حساب‌رسان به بازاریابی با سختی جذب کار حساب‌رسی رابطه معناداری دارد و می‌توان گفت که با افزایش سختی جذب کار حساب‌رسی، تمایل حساب‌رسان به بازاریابی نیز افزایش می‌یابد. این نتیجه با تحقیق‌های کلو و همکاران (۲۰۰۹) و برابرگ و همکاران (۲۰۱۳) همسو است.

۸. پیشنهادهای پژوهش

جهت انجام پژوهش‌های آتی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱. در تحقیق حاضر اهمیت عوامل مورد بررسی از دیدگاه حساب‌رسان مستقل رتبه بندی نشدند، در پژوهش‌های آینده می‌توان با استفاده از روش‌های آماری مناسب به رتبه بندی عوامل مزبور پرداخت.

۲. پیشنهاد می‌گردد تاثیر دلایل شرکت‌ها برای انتخاب یا تغییر حسابرس بر تمایل حساب‌رسان به بازاریابی نیز مورد بررسی قرار گیرد.
۳. برخورد حرفه با موضوع حاضر، ممکن است به واسطه فشارهای متضاد بین حرفه ای‌گری و سوداگری متفاوت باشد. بررسی در مورد این که موسسات حسابرسی در مورد تصمیمات پذیرش صاحب کار رغبت بیش تری به سود آوری دارند یا به حرفه ای‌گری، خود می‌تواند موضوع تحقیق دیگری باشد.

۹. محدودیت‌های پژوهش

- محدودیت‌های تحقیق را می‌توان به طور اختصار به شرح زیر بر شمرد :
۱. ابزار اندازه گیری این پژوهش دارای محدودیت ذاتی است (امکان برداشت نادرست آزمودنی‌ها از سوال‌های تحقیق).
۲. عدم امکان بررسی کامل میزان دقت پاسخ دهندگان به پرسش نامه.
۳. عدم تمایل برخی از پرسش شوندگان به تکمیل و عودت پرسش نامه.

یادداشت‌ها:

- | | |
|--------------------------------|-------------------------------|
| 1. Audit Fees | 2. Audit Quality |
| 3. Auditor Independence | 4. Marketing |
| 5. Lisrel | 6. Hodges & Young |
| 7. Gummesson | 8. Ashill, Davies, & Thompson |
| 9. Gary&Byun | 10. Ndubisi |
| 11. Sharma & Patterson | 12. Abdul-Mauhmin |
| 13. Wang&Sahal | 14. Kotler |
| 15. Palmer | 16. Hall & Renner |
| 17. Libby & Frederick | 18. Davidson & Neu |
| 19. Li Dang | 20. Schauer |
| 21. Parasuraman, et al. | 22. Zeff |
| 23. Chancy, et al. | 24. Healy & Palepu |
| 25. DeAngelo | 26. Simunic |
| 27. Choi, et al. | 28. Hulbert & Lawson |
| 29. Markham, et al. | 30. Simon, Teo, & Trompeter |
| 31. Porter Parasuraman, et al. | 32. Gul, et al. |

- | | |
|-------------------------------------|--------------------------------------|
| 33. Geiger & Rama | 34. Griffin & Lont |
| 35. Sehrish, Kashif, & Khalid | 36. Nagy |
| 37. Hackenbrack & Nelson | 38. Lu |
| 39. Gul, Qiu, and Kim | CCC CyyG G grr & O Clllll |
| 41. Fairchild, Crawford, & Saqlain | 42. Chen, Su, Wu |
| 43. Chen, et al. | 44. Bandyopadhyay, Chen, & Yu |
| 45. Ettredge, Emeigh Fuerherm, & Li | 46. Park |
| 47. Williams & Ritter | 48. Firth |
| 49. Gul | 50. Teoh & Lim |
| 51. Beattie, Brandt, & Fernley | 52. O rrrrrr |
| 53. Ireland | 54. Dopuch, King, & Schwartz |
| 55. Ghosh, Kallapur, & Moon | 56. Gul & Basioudis |
| 57. Diana & Magda | 58. Barnes & Howlett |
| 59. Moser, Colvard, & Austin | 60. Clow, et al. |
| 61. Hulbert & Lawson | 62. Ellingson, et al. |
| 63. r imnttt lllll lll llllllllll l | llll 64. Heischmidt, Elfrink, & Mays |
| 65. Blay | 66. Broberg, Umans, & Gerlofstig |
| 67. Pilot | 68. Reid |

منابع

الف. فارسی

- اسماعیل زاده مقری، علی، و ترامشلو، نصرت‌الله. (۱۳۹۱). تاثیر رقابت بر سر حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و گزارش‌گری مالی، حساب‌دار مالی، (۳۰)، ۷۹-۷۰.
- بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۰). بررسی عوامل تاثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حساب‌رس. فصل‌نامه بورس اوراق بهادار، (۱۳) ۴، ۸۳-۵۹.
- بنی مهد، بهمن، مرادزاده فرد، مهدی و زینالی، مهدی. (۱۳۹۱). اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حساب‌رس، فصلنامه علمی پژوهشی حساب‌داری مدیریت، (۱۵) ۵، ۴۱-۵۴.
- جندقی، غلامرضا، ایرانی، حمیدرضا و افخمی، احمد. (۱۳۹۲). بررسی و توصیف تحقیقات منتخب در حوزه مدیریت بازاریابی در ایران. فصلنامه علمی پژوهشی مدیریت فرهنگ سازمانی، (۱) ۱۱، ۱۴۸-۱۲۵.
- درگی، پرویز (۱۳۸۶)؛ مدیریت فروش و فروش حضوری با نگرش بازار ایران، تهران، انتشارات رسا.

دیواندری، علی، و ترکشوند، گلناز. (۱۳۸۹). شناسایی عوامل کیفیت خدمات پس از فروش و بررسی ارتباط آن عوامل با میزان رضایت مشتریان در شرکت خدمات انفورماتیک. فصلنامه مدیریت بازرگانی، ۳(۶)، ۸۳-۹۶.

رجبی، روح اله، و محمدی خشوئی، حمزه. (۱۳۸۷). هزینه‌های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل. بررسی‌های حساب‌داری و حسابرسی، ۱۵(۵۳)، ۳۵-۵۲.

سجادی، سید حسین، و ابراهیمی مند، مهدی. (۱۳۸۸). عوامل کاهنده استقلال حسابرس مستقل. مجله پیشرفت‌های حساب‌داری دانشگاه شیراز (مجله علوم اجتماعی و انسانی سابق)، ۱(۱)، پیاپی ۵۷، ۹۵-۱۱۲.

سجادی، سید حسین، فراز مند، حسن، و قربانی، صادق. (۱۳۹۱). تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی. مجله پیشرفت‌های حساب‌داری دانشگاه شیراز، ۴(۱)، ۸۱-۱۰۹.

عبدالهی، حسین. (۱۳۸۱). بررسی دیدگاه مدیران مالی بنگاه‌های اقتصادی، مدیران سرمایه گذاری و حساب‌رسان مستقل راجع به استقلال حسابرس. پایان نامه کارشناسی ارشد. گروه مدیریت بازرگانی. دانشکده مدیریت. دانشگاه تهران.

کاتلر، فیلیپ و آرمسترانگ، گری. (۱۳۸۷). اصول بازاریابی، ترجمه علی پارساییان. تهران: ادبستان.

مجتهدزاده، ویدا، و آقای، پروین. (۱۳۸۳). عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حساب‌رسان مستقل و استفاده کنندگان. بررسی‌های حساب‌داری و حسابرسی، ۱۱(۳۸)، ۵۳-۷۶.

مهرانی، ساسان، و جمشیدی اوانکی، کورش. (۱۳۹۰). عوامل موثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی. حساب‌دار رسمی، ۱۳، ۶۰-۷۸.

ب. انگلیسی

- Abdul-Mauhmin, A. G. (2002). Effects of suppliers marketing program variables on industrial buyer relationship satisfaction and commitment. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 17(7), 637-651.
- Agaser, G. M., and T. S. Doupnik. (1991). Perceptions of auditor independence: A cross-cultural study. *The International Journal of Accounting*, 26, 220-237.
- Ashill, N. J., Davies, K. M., & Thompson, I. W. (2003). Characteristics of

- marketing organization in the New Zealand financial services sector. *International Journal of Bank Marketing*, 21(2), 80-93.
- Barnes, J. G., and Howlett, D. M. (1998). Predictors of equity in relationships between financial services providers and retail customers. *International Journal of Bank Marketing*, 16(1), 15-23.
- Bandyopadhyay, Sati P., Chen, Changling, & Yu, Yingmin. (2014). Mandatory audit partner rotation, audit market concentration, and audit quality: Evidence from China. *Advances in Accounting*, 30(1), 18-31.
- Beattie, V., Brandt, R., & Fernley, S. (1999). Perceptions of auditor independence: UK evidence. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8(1), 67-107.
- Blay, A. D. (2005). Independence threats, litigation risk, and the audit decision process. *Contemporary Accounting Research*, 22(4), 759-789.
- Broberg, P., Umans, T., & Gerlofstig, C. (2013). Balance between auditing and marketing: An explorative Study. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22(1), 57-70.
- Carey, P., Geiger, M., & O'Keefe, B. (2008). Costs associated with going-concern-Modified audit opinions: An analysis of the Australian audit market. *Abacus*, 44(1), 61-81.
- Chancy, P. K., Jeter, D.C. & Shaw, P. E. (2003). The impact on the market for audit services of aggressive competition by auditors. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(6), 487-516.
- Chen, Charles J. P., Su, Xijia, & Wu, Xi (2010). Auditor changes following a big 4 merger with a local Chinese firm: A case Study. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 41-72.
- Chen, F., Hope, O. K., Li, Q., & Wang, X. (2011). Financial reporting quality and investment efficiency of private firms in emerging markets. *The Accounting Review*, 86 (4), 1255-1288.
- Choi, J. H., Kim, J. B., Liu, X., & Simunic, D. A. (2008). Audit pricing, legal liability regimes, and big 4 premiums: 99-theory and cross-country evidence. *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 55-99.
- Clow, K. E., Stevens, R. E., McConkey, C.W., & Loudon, D. L. (2009). Accountants attitudes toward advertising: A longitudinal study. *Journal of Services Marketing*, 23(2), 125-132.
- Davidson, R. A. & Neu, D. (1993) A note on association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 479-

488.

- DeAngelo, E. (1981). Auditor independence, low-balling, and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 113-127.
- Diamantopoulos, A., O'Keefe, D., & Laefer, J. (2003). Perceptions of accountants: An empirical study. *Managerial Auditing Journal*, 4(1), 3-10.
- Dopuch, N., King, R., and Schwartz R. (2003). Independence in appearance and in fact: An experimental investigation. *Contemporary Accounting Research*, 20(1), 79-115.
- Ellingson, D. A., Hiltner, A. A., Elbert, D. J., & Gillett, J. (2002). Marketing: Where do accountants stand today? *Services Marketing Quarterly*, 23(3), 1-15.
- Ettredge, Michael, Emeigh Fuerherm, Elizabeth & Li, Chan. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), 247-263.
- Fairchild, R. J., Crawford, I. & Saqlain, H. (2009). Auditor Tenure, Managerial Fraud, and Report Qualification: Theory and Evidence. Retrieved from <http://ssrn.com/abstract=1420703>
- Firth, M. (1980). Perceptions of auditor independence and official ethical guidelines. *The Accounting Review*, 55(3), 451-466.
- Gary, P., & Byun, J. (2001). Customer relationship management. University of California, 1-57.
- Geiger, M. A., & Rama, D. V. (2003). Audit Fees, Nonaudit Fees, and Auditor Reporting on Stressed Companies. *An International Journal of Practice and Theory*, 22, 53- 69.
- Ghosh, Alok (Al), Kallapur, Sanjay & Moon, Doocheol. (2009). Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(5), 369-385.
- Griffin, Paul A., & Lont, David H. (2011). Audit Fees Around Dismissals and Resignations: Additional Evidence. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. 7(2), 65-81.
- Gul, F. A. (1989). Bankers, perceptions of factors affecting auditor independence. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(3), 40-51.
- Gul, F., Tsui, A. J., & Chen, Charles J. P. (1998). Agency Costs and Audit Pricing: Evidence on Discretionary Accruals. Working paper, City

University of Hong Kong.

- Gul, F. A., Qiu, A., & Kim, J. B. (2007). Political economy, client economic importance and auditor independence: Some evidence from Chinese non-big 4 auditors. Available at <http://ssrn.com/abstract=971233>.
- Gul, Ferdinand A., Basioudis, Ilias G., & Ng, Anthony C. (2010). Non audit fees, auditor tenure and auditor independence. Monash University, Malaysia.
- Gummesson, E. (1979). The marketing of professional services: An organizational dilemma. *European Journal of Marketing*, 13(5), 308-318.
- Hackenbrack, K., and Nelson, M. W. (1996). Auditors incentives and their application of financial accounting standards. *The Accounting Review*, 71(1), 43-59.
- Hall, W. D., & Renner, A. J. (1991). Lessons auditor ignore at their own risk: Part two. *Journal of Accountancy*, June, 63-71.
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2003). How the quest for efficiency corroded the market. *Harvard Business Review*, 81(7), 76- 85.
- Heischmidt, K., Elfrink, J., & Mays, B. (2002). Professional accounting services: Types of marketing communications used by CPAs. *Services Marketing Quarterly*, 23(3). 63-72.
- Hggges, S., & Ygggg, L. ccsss ciss ly cmnetett : Acaemiass neglect of marketing success in the professions. *Journal of Relationship Marketing*, 8(1), 36-49.
- Hulbert, J. E., & Lawson, V. S. (1996). The status of advertising in the accounting profession. *National Public Accountant*, 41(7), 22-25.
- Ireland, J. (2003). An empirical investigation of determinants of audit reports in the UK. *Journal of Business Finance & Accounting*, 30(7-8), 975° 1015.
- Kotler, P., Armstrong, G., Saunders, J., & Wong, V. (2001). *Principles of marketing: Third European Edition*. Harlow: Prentice Hall.
- Lam, K. C. (1998). Risk adjusted audit pricing: Theory and empirical evidence. Ph.D Dissertation. University of Toronto.
- Lee, T. (1994). Financial reporting quality labels~ The social construction of the audit profession and the expectation gap. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 7(2), 30-49.
- Libby, R. & Frederick, D. (1990). Experience and the ability to explain audit

- findings. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 348-367
- Markham, S., Cangelosi, J., & Carson, M. (2005). Marketing by CPAs: Issues with the American Institute of Certified Public Accountants. *Services Marketing Quarterly*, 26(3), 71-82.
- Lu, T., (2006). Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality? *Journal of Accounting Research*, 44, 561° 583.
- Msse,, .. H,, vvvva,, .. G,, & Assti,, M. J. mress attitees towards advertising by accounting professionals. *Journal of Professional Services*, 20(2), 5-18.
- Mostafa Mohamed, D. & Hussien Habib, M. (2013). Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt. *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, 6(2), 116-144.
- Nagy, Albert L. (2014). Audit partner specialization and audit fees. *Managerial Auditing Journal*, 29(6), 513-526.
- Ndubisi, Nelson O. (2006). Effect of gender on customer loyalty: A relationship marketing approach. *Marketing Intelligence & Planning*, 24(1), 48-61.
- O,,,,,,, , . M. (2002). The Inevitability of Enron and the Impact of Auditor Independence under the Current Audit System. University of Pittsburgh, School of Law, Working Paper, (March 2).
- Palmer, R. (1989). Accounting as a mature industry. *Journal of Accountancy*, 167(5), 84-88.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., & Berry, Leonard L. (1985). A conceptual model of service quality and its implications for future research. *The Journal of Marketing*, 49(4), 41-50.
- Park. S. H. (1990). Competition, independence and audit quality: The Korean experience. *The International of Accounting*, 25, 71- 86.
- Porter, M. E. (1985). *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: Free Press.
- Reid, M. (2008). Contemporary marketing in professional services. *Journal of Services Marketing*, 22(5), 374-384.
- Reiter, S. A., & William, P. F. (2000). The Independence Wars and the System of Professions. School of Management, Binghamton University, New York, B 902-6015.

- Schauer, P. C. (2000). Differences in Audit Quality among Audit Firms: An Examination Using Bid-Ask Spreads. Working Paper.
- Sehrish, R., Kashif, R., & Khalid, Z. (2013). The relationship between audit committees, compensation incentives and corporate audit fees in Pakistan. *Economic Modelling*, 31(C), 697-716.
- Sharma, N., & Patterson, P. G. (2000). Switching costs, alternative attractiveness & experience as moderators of relationship commitment in professional, consumer services. *International Journal of Service Industry Management*, 11(5), 470-490.
- Simon, D., Teo, S., & Trompeter, G. (1992). A comparative study of the market for audit services in Hong Kong, Malaysia, and Singapore. *International Journal of Accounting Education and Research*, 27(3), 234- 240.
- Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161-190.
- Teoh, H.Y., & Lim C. C. (1996). An empirical study of the effects of audit committees, disclosure of non-audit fee and other issues on auditor independence: Malaysian evidence. *Journal of Accounting, Auditing and Taxation*, 5(2), 231-248.
- Wong, A., & Sohal, A. (2002). sss tmness perspectives on service quality and relationship quality in retail encounters. *Managing Service Quality*, 12(6), 424-433.
- Zeff, S. (2003). How the U.S. accountancy profession got where it is today: part II. *Accounting Horizons*. 17(4), 267-286.