

## بررسی مقایسه‌ای نگرش حسابرسان کارآفرین و غیر کارآفرین به عوامل مؤثر بر استقلال آن‌ها

محمود صمدی لرگانی

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تنکابن، ایران (نویسنده مسئول)  
mstlargani@gmail.com

ناهید فاضل‌فر

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تنکابن، ایران

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۸/۰۷ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۹/۱۳

### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی مقایسه‌ای نگرش حسابرسان کارآفرین و غیر کارآفرین به عوامل مؤثر بر استقلال آن‌ها می‌باشد. با استفاده از پرسشنامه‌های ۲۴۹ برگشتی، اطلاعات عمومی و تخصصی پرسشنامه‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد که رابطه مثبت معناداری نگرش نسبت به فعالیت حسابرسی در حسابرسان کارآفرین نسبت به دیگران با تعادل زمانی نشان می‌دهد که با توجه به ویژگی‌های کارآفرینی در حسابرسان، نگرش آن‌ها نسبت به فعالیت‌های حسابرسی، رابطه بین این نگرش و تعادل زمان حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی. حسابرسان متخصص در صنعت بر اساس تئوری اقدام منطقی می‌توانند سهم قابل توجهی در کاهش هزینه‌ها و توسعه بازار حسابرسی داشته باشند؛ چراکه آن‌ها از نگرانی‌های صنعت آگاه هستند و تخصص آن‌ها منجر به تعامل بهتر با کارفرمایان می‌شود. نگرش مثبت حسابرسان تخصصی می‌تواند منافع همه ذینفعان را در نظر بگیرد. افزون بر این، حسابرسان کارآفرین با نگرش مثبت به فعالیت‌های بازاریابی می‌توانند تأثیر مثبتی بر توازن حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی داشته باشند. با این حال، با افزایش تجربه حسابرسان، تعادل بین حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی کاهش می‌یابد. با توجه به نقش مهم حسابرسان کارآفرینی در بهینه انجام وظایف تعیین شده در زمینه حسابرسی و بازاریابی، شرکای شرکت‌های حسابرسی توصیه می‌شود ویژگی‌های کارآفرینی در استخدام را مورد توجه قرار دهند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسان کارآفرین و غیر کارآفرین، حسابرسان متخصص صنعت، بازاریابی حسابرسی، استقلال.

## ۱- مقدمه

طی دهه‌های گذشته بازار خدمات حسابرسی در سطح بین‌المللی، شاهد تغییرات زیادی بوده که یکی از مهم‌ترین آن‌ها، موضوع بازاریابی برای ارائه خدمات اعتباردهی است؛ همچنین سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه اقتصادی نیاز دارند (زاهدی طهرانی و دلشاد، ۱۳۹۵)؛ بنابراین تغییرات مذکور در تمایلات حسابرسان به سمت بازاریابی، به‌طور عمده بعد از تصمیم دادگاه عالی آمریکا در سال ۱۹۷۷ میلادی شروع شد. حسابرسان همیشه در جهت متعادل کردن منافع جامعه و منافع شخصی خود، استقلال خود را حفظ می‌کنند. با این حال، منافع شخصی حسابرسان ایجاب می‌کند بتوانند در شرایط رقابتی مشتریان خود را حفظ کنند و البته نحوه حفظ مشتری بدون آن‌که ویژگی‌های حرفه‌ای حسابرسان مانند استقلال را خدشه‌دار نکند، موضوع این پژوهش و پژوهش‌های بسیاری بوده است (بوربرگ<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۳؛ کلو<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۹).

گزارش حسابرسان محصول نظام حسابداری صاحب‌کار بوده و بازتابی از عملکرد مدیران در قالب چندین بند گزارش است. لذا، هرگونه ضعف در ساختارهای کنترلی شرکت می‌تواند در گزارش‌های حسابرسی منعکس شود. یکی از مهم‌ترین موضوعاتی که امروزه استقلال حسابرسان را تحت‌الشعاع قرار داده است، بازار و بازاریابی حسابرسی است. تبعات ناشی از این موضوع از چالشی‌ترین مباحث در چند دهه اخیر در حوزه حسابرسی است (بوربرگ و همکاران، ۲۰۱۳؛ آلیسیا<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۴). بر پایه نظریه‌های اقتصادی، گرایش افراد و گروه‌های مختلف برای دستیابی به موقعیت بهتر، موجب شکل‌گیری مبادلاتی می‌شود که حقوق مالکیت<sup>۴</sup> را به‌سوی ارزشمندترین موقعیت سوق می‌دهد؛ و به این وسیله منابع کمیاب تولید به‌گونه‌ای کارا و اثربخش، تخصیص داده می‌شود؛ بنابراین، تولید و عرضه‌ی یک کالا یا خدمت معین یا نبود آن را می‌توان به‌عنوان پیامد منطقی سازوکارهایی در نظر گرفت که در عرصه بازار وجود دارد و ارزش کالا یا خدمت مزبور را از دیدگاه مصرف‌کنندگان منعکس می‌کند (والسی<sup>۵</sup>، ۱۹۸۷). اطمینان سرمایه‌گذاران به کارایی و اثربخشی عملیات بازارهای مالی جهان و رسیدن به رشد اقتصادی و پایداری آن در سطح جهان، کاری اساسی است. سرمایه‌گذاران برای فهم و درک اینکه اطلاعات مالی به‌عنوان مبنای تصمیم‌گیری در خصوص تخصیص منابع مالی خود قابل‌اعتماد و اتکا هستند به حسابرسان نیازمندند و اظهارنظر حسابرسی در خصوص صورت‌های مالی، ابزار دستیابی به آن است. حسابرسان مالی در

بهبود افزایش قابلیت اتکا و اعتماد اطلاعات مالی فراهم‌شده به‌وسیله شرکت‌های خصوصی، نهادهای دولتی غیرانتفاعی و سایر واحدهای تجاری از طریق اعتباربخشی به صورت‌های مالی، نقش اساسی ایفا می‌کنند. بیانیه انجمن حسابداری آمریکا<sup>۶</sup> در زمینه مفاهیم اساسی حسابرسی، اغلب حسابرسی را فرایند منظم کسب و ارزش‌گذاری واقع‌بینانه شواهد در خصوص اظهارات مدیریت در مورد رویدادها و فعالیت‌های اقتصادی برای فهم میزان همبستگی بین اظهارات آن‌ها و معیارهای مرسوم و از پیش تعیین‌شده و انتقال و اطلاع‌رسانی این نتایج به استفاده‌کنندگان ذی‌نفع، تعریف می‌کند (زرنی<sup>۷</sup>، ۲۰۰۹).

انگیزه‌هایی مانند ورود به بازارهای جدید، بهبود پژوهش و توسعه و دستیابی به فناوری‌های جدید، صرفه‌جویی‌های اقتصادی ناشی از مقیاس، جهانی‌شدن، نیاز به تخصص در صنعت به دلیل پیچیده‌تر شدن فعالیت‌های صاحبکاران و حفظ یا افزایش سهم بازار نقش قابل‌ملاحظه‌ای در ورود مؤسسه‌های حسابرسی به موضوعات بازاریابی ایفا کرده است (بوربرگ و همکاران، ۲۰۱۳). در این میان ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان از اهمیت بالایی برخوردار است (آلیسیا و همکاران، ۲۰۱۴؛ بوربرگ و همکاران، ۲۰۱۳). متغیرهای شخصیت دارای مفاهیم ضمنی و کاربردی در حسابداری و حسابرسی هستند. شواهدی در ارتباط با دو جنبه شخصیتی «تحمل در مقابل ابهام» و «تیپ‌های شخصیتی» وجود دارد. «تحمل در مقابل ابهام» درجه رویارویی فرد با احساس ابهام را به‌هنگام قضاوت و تصمیم‌گیری اندازه‌گیری می‌کند. در حسابداری، این احساس زمانی رخ می‌دهد که داده‌ها از منابع مختلف، پیام‌های متناقض منعکس می‌کنند. کسانی که در مقابل ابهام کم‌تحمل هستند، برای غلبه بر تردید خود اطلاعات بیشتری می‌طلبند. با وجود این، ممکن است در مقایسه با افرادی که در مقابل ابهام تحمل زیادی دارند، نسبت به نتایج تصمیم خود اطمینان کم‌تری داشته باشند؛ بنابراین، ویژگی‌های حسابرسان و به‌تبع آن مؤسسه‌های حسابرسی می‌تواند هم بر عملکرد حسابرسان و هم بر عملکرد صاحب‌کار اثر داشته باشد.

یکی از ویژگی‌های شخصیتی که در این پژوهش بر آن تأکید شده است، ویژگی کارآفرینی است. کارآفرینی و فعالیت‌های حسابرسی در طول دوره طولانی منجر به توسعه اجتماعی بشریت شدند (پوپسکو<sup>۸</sup> و همکاران، ۲۰۱۵). یک کارآفرین که یک فرد با روحیه سرمایه‌داری است، قادر است منابع لازم برای انجام فعالیت‌های مختلف مرتبط را فراهم کند. مهارت‌ها و نگرش کارآفرینی تا به حال اغلب در بخش‌های غیرانتفاعی وجود داشت؛ اما امروزه با تغییر در رویکردهای

عبدالوند و پراخودی‌مقدم (۱۳۹۲) با عنوان «بررسی تأثیر ارزیابی‌های شناختی و عاطفی بر تمایلات رفتاری» نشان می‌دهد، عوامل فرهنگی به‌طور معناداری رفتار را تحت تأثیر قرار می‌دهد. به‌طور خاص، نظریه فردگرایی و جمع‌گرایی دیدی مهم در مورد رفتار مصرف‌کننده به ما می‌دهد که می‌تواند در درک کامل‌تر و بهتر خدمات لذت‌بخش به ما کمک کند. فرهنگ‌های شرقی (جمع‌گرایی) نسبت به فرهنگ‌های غربی (فردگرایی) بیشتر سعی در کنترل هیجانات خود دارند. به‌عنوان نمونه، حمایت از افراد در گروه بستگی به توانایی آن‌ها در مدیریت هیجان دارد. به‌طور خلاصه، از طریق ضبط اظهارات افراد درباره احساساتشان می‌توان این‌گونه استدلال کرد که فرهنگ بر تجربه‌های هیجانی و قضاوت فردی افراد تأثیر می‌گذارد. باید توجه داشت، مفاهیم مهارت حسابرس و عملکرد قضایای حسابرس، تفکیک‌پذیر نیستند و اگر تعاریف هر یک از این دو مفهوم ارائه شود، به‌نوعی تکرار یکدیگر محسوب می‌شود، بنابراین، محدودیت‌هایی در این زمینه به وجود می‌آید. کیفیت که تعیین‌کننده‌ی عملکرد حسابرسی است، تابع عوامل متعددی چون توانایی‌های حسابرس شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی و اجرای حرفه‌ای شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت است.

ملانظری 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 پرداختند که در نهایت قضاوت حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. نتایج پژوهش آن‌ها، هم‌چنین، نشان داد که رابطه معناداری بین تجربه‌ی حسابرسی با اغلب ویژگی‌های روان‌شناختی خبرگان وجود داشت.

استپونویسیسته<sup>۹</sup> و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی با عنوان «تحلیل بازار حسابرسی و فعالیت مؤسسه‌های حسابرسی در لیتوانی» بازار حسابرسی لیتوانی، ماهیت و تمرکز آن، میزان و توزیع خدمات حسابرسی و فعالیت‌های مؤسسه‌های حسابرسی و در نهایت، درآمدشان را بر اساس نتایج پژوهش تجربی تحلیل کردند. آن‌ها عنوان می‌دارند که اتاق حسابرسان لیتوانی<sup>۱۰</sup> وظیفه‌ی گردآوری، خلاصه‌سازی و انتشار اطلاعات درباره‌ی حسابرسان و مؤسسه‌های حسابرسی را بر عهده دارد. بنابراین، اطلاعات اتاق حسابرسان لیتوانی منبع غنی اطلاعاتی برای پژوهش و بررسی تحولات بازار حسابرسی لیتوانی است. استپونویسیسته و همکاران (۲۰۱۰) به این موارد پرداختند: تمرکز به‌علت حوزه‌ی فعالیت حسابرسی، رشد تاریخی، رشد مؤسسه‌های حسابرسی، حسابرسان و سمت حسابرسان، تمرکز

کسب‌وکار، این افراد کلید حل مشکلات مالی و غیرمالی در سازمان‌ها شده‌اند. به عبارتی مهم‌ترین مشکلی که حسابرسان و شرکت‌ها با آن مواجه‌اند؛ تأثیر فعالیت‌هایی است که ممکن است استقلال حسابرسان را تحت‌الشعاع قرار دهد؛ بنابراین آگاهی از نظرات و نگرش‌های آنان می‌تواند در تدوین قوانین و مقرراتی که بتواند نگرانی مذکور را کاهش دهد، امری ضروری به نظر می‌رسد بنابراین، آیا یکی از راه‌کارهایی که می‌تواند مهم‌ترین تهدید استقلال حسابرسان که همانا عدم تعادل بین فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی است را از طریق به‌کارگیری حسابرسان کارآفرین کاهش داد؟

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

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 افزایش بهره‌وری است و موجب ارتقا بهره‌وری در سطوح مختلف فردی، گروهی، سازمانی، ملی و بین‌المللی می‌شود. بین مؤلفه‌های خطرپذیری، مرکز کنترل درونی، توفیق طلبی و تحمل ابهام با بهره‌وری نیروی انسانی رابطه معناداری وجود دارد. 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 (حسینی و همکاران، ۱۳۹۰).

قاسمیه و عبدالهی (۱۳۹۱) در پژوهشی با عنوان «تعیین رابطه‌ی اقدامات کارآفرینانه‌ی شرکتی بر عملکرد سازمانی (یک مطالعه‌ی تجربی)» نشان دادند که امروزه، تمایل به کارآفرینی و اقدامات کارآفرینانه با توجه به شرایط رقابتی بازار و تغییرات سریع محیطی، رشد روزافزونی دارد و پارادایم کارآفرینی شرکتی یکی از راه‌کارهای عمده‌ی بهبود عملکرد و رشد سازمان‌ها است. به‌عبارت‌دیگر، ابعاد مختلف اقدامات کارآفرینانه در عملکرد سازمانی اثرگذار است. آن‌ها هم‌چنین توصیه کردند که مدیران بایستی برنامه‌های کارآفرینانه را سرلوحه‌ی کار خود قرار داده و بستر لازم را برای پیاده‌سازی و تحقق آن در سازمان فراهم کنند و درصد برطرف کردن موانع ساختاری و فرهنگی که از اقدامات کارآفرینانه و نوآورانه در شرکت جلوگیری می‌کند، باشند. به دلایل مطرح‌شده در پژوهش مذکور، در بخشی از پژوهش حاضر نیز حسابرسان کارآفرین از سایر حسابرسان تفکیک‌شده و آزمون‌های آماری به‌طور جداگانه برای آن‌ها اعمال‌شده است (قاسمیه و عبدالهی، ۱۳۹۱).

متمرکز است که برای سال مالی منتهی به ۲۰۰۳ تهیه شده‌اند. مطالعه مذکور در پی درک تأثیر این رویدادها روی تمرکز بازار حسابداری و تخصص در صنعت حسابرسان از دیدگاه حسابداری در مالزی بوده است. نکات مرتبطی در این زمینه وجود دارد که به‌قرار زیر است: چهار مؤسسه‌ی بزرگ حسابداری در مالزی، ۷۲ درصد از سهم بازار حسابداری را در سال ۲۰۰۳ در کنترل داشته‌اند، درحالی‌که بیش‌تر صاحب‌کاران حسابداری، حق‌الزحمه‌ی متوسطی برای کار حسابداری پرداخت می‌کنند، درآمد کمی دارند و اندازه‌ی دارایی‌های آن‌ها متوسط است. افزون بر این، در زمینه‌ی تخصص در صنعت حسابرسان، بر خلاف هم‌تایان آمریکایی و استرالیایی، هیچ‌یک از چهار مؤسسه‌ی بزرگ حسابداری مالزی در صنعت خاصی متخصص نیستند. این همان مفهومی است که باعث می‌شود بتوان ضمن تفکیک حسابرسان متخصص و سایرین، روایی پژوهش‌های انجام شده، از جمله پژوهش حاضر را افزایش داد.

گیراکوس و سیورسون<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان «رقابت در بازار حسابداری: مفاهیم سیاست»، با استفاده از تخمین‌های لازم برای تقاضای خدمات حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده بورسی در امریکا، پیامدهای محتمل برای صاحب‌کار در دو حوزه‌ی چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابداری و دیگر این‌که مؤسسه‌ی حسابداری جزء چهار مؤسسه‌ی بزرگ باشد را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که الزام به چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابداری می‌تواند منجر به موازنه نسبی در بازار حسابداری شود. هم‌چنین، انحصار بازار حسابداری به‌وسیله‌ی مؤسسه‌های بزرگ، تهدید جدی برای سایر مؤسسه‌ها است هرچند آن‌ها متغیر کیفیت حسابداری را به‌عنوان عامل مهمی برای تبیین رابطه‌ی بین مؤسسه و صاحب‌کار برشمردند.

پوپسکیو و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان «ارتباطات بازاریابی مسیری برای توسعه‌ی پایدار کسب-وکارهای کوچک در رومانی» نشان دادند که توسعه‌ی پایدار کسب‌وکارها وابستگی زیادی به کیفیت روابط درآمدت آن‌ها دارد و ارتباطات بازاریابی نقش اساسی در این فرآیند بازی می‌کند. آن‌ها هدف پژوهش خود را توضیح روش‌های ارتباطات مشتریان سازمان‌های کوچک و متوسط عنوان می‌کنند. مشاوران و تصمیم‌گیران می‌توانند از نتایج پژوهش آن‌ها در سازمان‌های کوچک و متوسط استفاده و برنامه‌های مربوط به نحوه‌ی ارتباطات را تدوین کنند که احتمالاً نتایج مطلوبی در پرتو توسعه‌ی پایدار ایجاد می‌کند. سازمان‌های کوچک و متوسط را که نقشی مهم در ایجاد اقتصاد موفق دارند را باید در

منطقه‌ای به‌علت اشکال حقوقی مؤسسه‌های حسابداری، تمرکز به‌علت خدمات حسابداری، درآمد حاصل از خدمات حسابداری به شکل حقوقی از صاحب‌کاران حسابداری، زمان صرف‌شده روی حسابداری‌ها، راهبردهای استفاده شده در مؤسسه‌های حسابداری. تمام این معیارها طرحی کلی از تمرکز بازار حسابداری ارائه می‌کنند که اطلاعاتی درباره‌ی نحوه‌ی تغییر ساختارها، اشکال حقوقی و راهبردهای مؤسسه‌ی حسابداری و علل اصلی این تغییر در اختیار پژوهشگران گذاشته است. به‌عبارتی مواردی هم‌چون حق‌الزحمه‌ی حسابداری، توازن زمانی بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابداری می‌توانند تعیین‌کننده‌ی راهبرد اساسی مؤسسه‌های حسابداری باشند.

بروگر و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان «توازن زمانی بین فعالیت‌های حسابداری و بازاریابی: یک مطالعه اکتشافی» در کشور سوئد به بررسی ارتباط بین نگرش به فعالیت‌های حسابداری و بازاریابی در حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که با توجه به دیدگاه سنتی در مورد فاصله و تفاوت بین مشارکت‌های حسابداری حرفه‌ای و بازاریابی، تغییراتی در محیط کسب‌وکار حسابرسان ایجاد شده است که نشان می‌دهد علائق و منافع تخصصی، مجالی برای دیگر فعالیت‌ها مانند بازاریابی ایجاد کرده است. بعد از لغو حسابداری قانونی در سال ۲۰۱۰ در سوئد، این مسأله برای حسابرسان اهمیت بیشتری پیدا کرد. نتایج این مطالعه نشان داد که حسابرسان در سوئد با شرایط بازار جدید انطباق دارند و تمایل مثبتی به فعالیت‌های بازاریابی و درک اهمیت بازاریابی به عنوان بخشی از مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای دارند. مطالعات بروگر و همکاران (۲۰۱۳) نشان داد که حسابرسان با تمایلات مثبت به بازاریابی و حسابرسانی که بازاریابی را مهم تصور می‌کنند، تا حد زیادی قادر به برقراری توازن بین زمان صرف‌شده برای وظایف ذاتی حسابداری و فعالیت‌های بازاریابی هستند.

ایشاک<sup>۱۱</sup> و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان «تمرکز بازار حسابداری و تخصص در صنعت حسابداری»<sup>۱۲</sup> نشان دادند که حسابرسان در ایالات متحده و استرالیا در صنایع مشخصی، تخصص دارند. با این حال، بر اساس نظر تاکیا، رونیتا و اپنی<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۰) در مالزی، هیچ‌کدام از شش مؤسسه‌ی بزرگ حسابداری در این کشور در هیچ صنعت خاصی تخصص ندارند. تحلیل تجربی آن‌ها بازه‌ی بین سال ۱۹۹۱ تا سال ۱۹۹۶ میلادی را نیز در بر می‌گیرد که پیش از ادغام مؤسسه‌های حسابداری در سال ۲۰۰۲ و پرونده‌ی انرون در سال ۲۰۰۱ میلادی و هم‌چنین رکود اقتصادی ۱۹۹۷ میلادی است؛ بنابراین، مطالعه‌ی آن‌ها روی آن دسته از صورت‌های مالی

حسابداران رسمی شاغل در استخدام سایر مؤسسه‌های حسابرسی، حسابداران رسمی شاغل انفرادی و حسابداران رسمی شریک مؤسسه‌های حسابرسی است. بر اساس آخرین آمار مندرج در سایت جامعه حسابداران رسمی ایران (شهریورماه سال ۱۳۹۵) تعداد ۲۰۸۴ نفر بودند. شایان‌ذکر است، زمان توزیع پرسش‌نامه، مهرماه سال ۱۳۹۵ بوده است. پس از تعیین جامعه آماری، با استفاده از فرمول کوکران<sup>۱۵</sup> تعیین اندازه نمونه شده است (کوکران، ۱۹۹۷):

$$\frac{2048 \times (1/96)^2 \times 0.5 \times 0.5}{2048 \times (0.1/0.5)^2 + (1/96)^2 \times 0.5 \times 0.5} = 324$$

$$n = \frac{N \left( Z \frac{\alpha}{2} \right)^2 pq}{Nd^2 + \left( Z \frac{\alpha}{2} \right)^2 pq}$$

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

d: خطای برآورد نمونه

انتخاب سطوح معناداری ۵ درصد یا ۱ درصد اغلب در بین پژوهشگران مرسوم و متداول است (دلاور، ۱۳۸۳). 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 روی این نمونه، قابل تعمیم به جامعه است (بهارمقدم و حسنی، ۱۳۸۹). نمونه بر اساس داده‌های در دسترس تعیین شد که در جدول شماره ۱ بیان شده است.

با استفاده از پرسش‌نامه داده‌های مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش جمع‌آوری شد. به منظور عاری بودن اطلاعات جمع‌آوری شده از هرگونه تأثیر محیطی همانند سوگیری و برای این که نظرات آزمودنی‌ها از عینیت بیشتری برخوردار باشد، از مصاحبه شخصی استفاده نشده است. پرسش‌نامه پژوهش متشکل از دو قسمت شامل سؤال‌های عمومی و تخصصی است. قسمت سؤال‌های عمومی دربرگیرنده سن، جنس، سابقه کار، تحصیلات، رشته تحصیلی و مؤسسه محل خدمت برای تجزیه و تحلیل بیشتر یافته‌های پژوهش است.

فرآیند پایدار افزایش رقابت‌پذیری تشویق کرد و اهرم‌هایی را در اختیارشان گذاشت تا بتوانند بهتر از ابزارهای خاص ارتباطات بازاریابی استفاده کنند. این مطالعه نشان می‌دهد که پرکاربردترین ابزارها لزوماً مناسب‌ترین ابزارها برای مشتریان نیستند؛ بنابراین، به منظور ترویج توسعه‌ی پایدار کسب‌وکار، سازمان‌های کوچک و متوسط باید یاد بگیرند مناسب‌ترین روش‌های ارتباط بازاریابی را انتخاب کنند و از روابط مستحکم با مشتریان و کسب مزیت رقابتی مطمئن شوند. در این میان مؤسسه‌های حسابرسی از مصادیق بارز سازمان‌های کوچک و متوسط هستند.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش کاربردی و روش مورد استفاده آن نیز پیمایشی-توصیفی است و از الگوسازی استفاده می‌کند. این الگو می‌تواند فرایند نهایی یک جریان توصیفی و یا اکتشافی باشد که قادر است در پیش‌بینی‌های آتی مدنظر قرار گیرد. جامعه آماری این پژوهش را اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌دهد. برای جمع‌آوری اطلاعات از دو روش عمده استفاده شده است. ابتدا، برای تبیین ادبیات نظری پژوهش، با استفاده از شیوه‌ی کتابخانه‌ای به جمع‌آوری مبانی نظری مبادرت می‌شود. پس از مطالعه نظری با استفاده از پرسش‌نامه داده‌های مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش جمع‌آوری می‌شود. ابزار گردآوری اطلاعات، پرسش‌نامه‌ای متشکل از دو بخش سؤال‌های عمومی و تخصصی است. قسمت سؤال‌های عمومی در برگیرنده سن، جنس، میزان سابقه کار، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی و مؤسسه محل خدمت برای تجزیه و تحلیل بیشتر یافته‌های پژوهش است. قسمت سؤال‌های تخصصی، دو بخش دارد که مبتنی بر ادبیات پژوهش تهیه شده است. سؤال‌های بخش اول پرسش‌نامه، مبتنی بر پژوهش بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) است (بوربرگ و همکاران، ۲۰۱۳). بخش دوم پرسش‌نامه نیز در مورد ارزیابی مهارت‌های کارآفرینی افراد مبتنی بر پژوهش بیچ، ۲۰۰۷ است (بیچ، ۲۰۰۷). با توجه به این که پرسش‌نامه‌ها به وسیله پژوهشگر توزیع می‌شود بنابراین، پاسخ همه پرسش‌نامه‌های توزیع شده، دریافت و در تحلیل داده‌ها لحاظ می‌شود. به منظور آماده‌سازی متغیرهای پژوهش، از نرم‌افزار اکسل و برای انجام تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار Eviews و SPSS استفاده شد. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از دو روش الف) تحلیل‌های رگرسیونی، ب) آزمون t آزمون می‌شود.

قلمرو پژوهش، شامل حسابداران رسمی غیر شاغل، حسابداران رسمی شاغل در استخدام سازمان حسابرسی،

قسمت سؤال‌های تخصصی شامل شش بخش است که بر اساس مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش تهیه و تدوین شده است. تعداد پرسش‌نامه‌های توزیع‌شده، دریافت شده و نرخ بازگشت پرسش‌نامه در جدول شماره ۲ نشان داده شده است.

جدول شماره ۱- طبقه و حجم جامعه و نمونه‌ی آماری

حجم نمونه آماری		حجم جامعه آماری		
حجم	طبقه	درصد	حجم	طبقه
$324 \times 30 = 97$	حسابداران رسمی غیر شاغل	۳۰	۶۳۷	حسابداران رسمی غیر شاغل
$324 \times 11 = 36$	حسابداران رسمی شاغل در استخدام سازمان حسابرسی	۱۱	۲۲۹	حسابداران رسمی شاغل در استخدام سازمان حسابرسی
$324 \times 12 = 39$	حسابداران رسمی شاغل در استخدام سایر مؤسسه‌های حسابرسی	۱۲	۲۴۵	حسابداران رسمی شاغل در استخدام سایر مؤسسه‌های حسابرسی
$324 \times 4 = 13$	حسابداران رسمی شاغل انفرادی	۴	۷۷	حسابداران رسمی شاغل انفرادی
$324 \times 43 = 139$	حسابداران رسمی شریک مؤسسه‌های حسابرسی	۴۳	۸۹۶	حسابداران رسمی شریک مؤسسه‌های حسابرسی
۳۲۴	جمع	۱۰۰	۲۰۸۴	جمع

جدول شماره ۲- تعداد پرسش‌نامه‌های توزیع‌شده، دریافت شده و نرخ بازگشت پرسش‌نامه

نرخ بازگشت	پرسش‌نامه‌های دریافت شده	پرسش‌نامه‌های ارسال شده	حجم نمونه آماری	نمونه آماری
٪۶۷	۶۵	۹۷	۹۷	حسابداران رسمی غیر شاغل
٪۷۰	۲۵	۳۶	۳۶	حسابداران رسمی شاغل در استخدام سازمان حسابرسی
٪۷۷	۳۰	۳۹	۳۹	حسابداران رسمی شاغل در استخدام سایر مؤسسه‌های حسابرسی
٪۶۹	۹	۱۳	۱۳	حسابداران رسمی شاغل انفرادی
٪۸۶	۱۲۰	۱۳۹	۱۳۹	حسابداران رسمی شریک مؤسسه‌های حسابرسی
٪۷۶	۲۴۹	۳۲۴	۳۲۴	جمع

برای قابلیت اطمینان پرسش‌نامه از روش‌های همسانی درونی استفاده شده است. یکی از روش‌های همسانی درونی، روش دونیمه کردن آزمون است. این روش برای تعیین هماهنگی درونی یک آزمون به کار می‌رود. با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۲، آلفای کرونباخ و ضریب دونیمه کردن برای سؤال‌های تخصصی پرسش‌نامه به‌طور جداگانه محاسبه شد. به این منظور، در ابتدا تعداد ۲۰ پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد نمونه آماری انتخاب‌شده به‌صورت تصادفی توزیع شد. نتایج به‌دست‌آمده از اجرای آزمایشی پرسش‌نامه در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

جدول شماره ۳- نتایج آزمون آلفای کرونباخ و ضریب دو نیمه کردن

ضریب دو نیمه کردن	آلفای کرونباخ	حوزه سؤال‌ها
۰/۷۹۸	۰/۷۳۲	حسابرسی
۰/۷۱۸	۰/۸۱۱	بازاریابی

سؤال‌های سه بخش اول پرسش‌نامه تخصصی، مبتنی بر پژوهش بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) است. بخش چهارم پرسش‌نامه نیز در مورد ارزیابی مهارت‌های کارآفرینی افراد مبتنی بر پژوهش بیچ<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۷) است. سؤال‌های پرسش‌نامه بر اساس طیف پنج‌تایی و هفت‌تایی لیکرت طراحی شد، بخش اول پرسش‌نامه شامل ۱۲، بخش دوم شامل ۱۰، بخش سوم شامل ۱۲ و بخش چهارم پرسش‌نامه شامل ۲۲ پرسش است.

### ۳-۱- روایی و پایایی پرسش‌نامه

یکی از روش‌های تعیین روایی محتوایی یک آزمون، استفاده از قضاوت متخصصان در این‌باره است که سؤال‌های آزمون تا چه میزان معرف محتوا و هدف‌های برنامه یا حوزه محتوایی هستند. افزون بر این، استفاده از پرسش‌نامه‌ی سایر پژوهشگران نیز می‌تواند دلیلی برای روایی پرسش‌نامه باشد که در پژوهش حاضر از رویکردهای مذکور استفاده شده است.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اول:** بین رابطه نگرش حسابرسان جوان به عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان و نگرش سایر حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه دوم:** بین رابطه نگرش حسابرسان کارآفرین به عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان و نگرش سایر حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه سوم:** بین نگرش حسابرسان متخصص در صنعت به عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان و نگرش سایر حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.

**فرضیه چهارم:** بین کارآفرینی حسابرسان و کاهش عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان رابطه معنادار وجود دارد.

#### ۵- تحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل داده‌های این پژوهش در دو مرحله انجام می‌شود. در مرحله اول اطلاعات عمومی به دست آمده از سؤال‌های عمومی پرسش‌نامه تجزیه و تحلیل می‌شود. در این مرحله از آمار توصیفی استفاده می‌شود. میانگین، بیشینه، کمینه، دامنه و انحراف معیار برای متغیرها محاسبه می‌شود. در

مرحله دوم با استفاده از آمار استنباطی، فرضیه‌های پژوهش آزمون خواهد شد.

#### ۵-۱- آمار توصیفی

نتایج آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش به شرح جدول شماره ۴ است.

اعداد مندرج در جدول شماره ۴ نشان می‌دهد که انحراف بالایی بین نظرات آزمون‌شوندگان وجود ندارد. نگرش تقریباً نابرابر به عوامل تهدیدکننده استقلال و بازاریابی بیانگر این موضوع است که بهبود یکی می‌تواند با رشد و بهبود دیگری رابطه داشته باشد. به عبارتی تغییرات همسو می‌تواند اثرات مخرب عوامل تهدیدکننده استقلال را کاهش دهد. میانگین متغیر باینری عوامل تهدیدکننده استقلال که برابر ۰/۴۹ است نشان می‌دهد که تقریباً نگاه متوازی به فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی وجود دارد. میانگین متغیر جنسیت که برابر ۰/۱۳ است نشان می‌دهد موازنه مناسبی بین جنسیت آزمون‌شوندگان وجود ندارد. بررسی بیش‌تر این موضوع بیانگر تعداد بیش‌تر آزمون‌شوندگان مرد نسبت به زن است.

جدول ۴- آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	تعداد	دامنه	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
عوامل تهدیدکننده استقلال	۲۴۹	۱/۵	۱	۲/۵	۰/۴۹۸۱	۰/۵۰۰۹۷
تخصص	۲۴۹	۲/۲۵	۱	۳/۲۵	۰/۵۹۹۲	۰/۴۹۱۰۱
نگرش به بازاریابی	۲۴۹	۴/۷۸	۲/۷۸	۶	۵/۱۲۵۴	۰/۴۵۷۹
نوع مؤسسه حسابرسی	۲۴۹	۱	۰	۱	۰/۲۵۱۳	۰/۰۹۱۷
تجربه	۲۴۹	۱	۰	۱	۰/۵۶۴۲	۰/۴۹۶۸۳
جنسیت	۲۴۹	۱	۰	۱	۰/۱۳۲۳	۰/۳۳۹۴۷
کارآفرینی	۲۴۹	۱	۰	۱	۰/۳۲۶	۰/۸۹۸۵۵

شد. نتایج مربوط در جدول‌های شماره‌های ۵ لغایت ۸ ارائه شده است.

#### ۵-۲- آمار استنباطی و آزمون هریک از فرضیه‌ها

##### ۵-۲-۱- نتایج آزمون فرضیه اول

برای آزمون فرضیه اول، «بین رابطه نگرش حسابرسان جوان به عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان و نگرش سایر حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.» ابتدا نمونه‌ی موردبررسی به دو نمونه حسابرسان جوان و باتجربه تقسیم شد. برای این کار مانند معیار بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) میانگین سابقه‌ی کاری محاسبه شد، سپس حسابرسانی که بیش از میانگین، سابقه‌ی کار داشتند به‌عنوان با تجربه و مابقی حسابرسان به‌عنوان جوان در نظر گرفته شد. بعد از این، رابطه‌ی رگرسیون لجستیک مرتبط برای هر دو نمونه تصریح

جدول ۵- آزمون کای دو نمونه حسابرسان جوان

شرح	آماره کای دو	درجه آزادی	سطح معناداری
Step	-۰/۸۵۷	۱	۰/۳۵۵
Block	۱۷/۷۴	۴	۰/۰۰۱
Model	۱۷/۷۴	۴	۰/۰۰۱

**جدول ۶- خلاصه الگوی (ضریب تعیین کاکس اسنل و ناگل کرک) نمونه حسابرسان جوان**

ضریب تعیین ناگل کرک	ضریب تعیین کاکس اسنل	تابع لگاریتم درست‌نمایی
۰/۱۹۷	۰/۱۴۸	۱۲/۸۵۱

اطلاعات مربوط به حسابرسان با تجربه نیز به شرح زیر است:

$$r'_2 = (0.5) \log_e \left| \frac{1+r_2}{1-r_2} \right| = (0.5) \log_e \left| \frac{1+\sqrt{0.075}}{1-\sqrt{0.075}} \right| = 0.0375$$

بنابراین:

$$z = \frac{r'_1 - r'_2}{\sqrt{\frac{1}{n_1 - 3} + \frac{1}{n_2 - 3}}} = \frac{0.0741 - 0.0375}{\sqrt{\frac{1}{112 - 3} + \frac{1}{145 - 3}}} = 1.128$$

پس با توجه به آماره Z که برابر با ۱/۱۲۸ است، فرضیه اول تأیید نمی‌شود.

به بیانی بین تأثیر نگرش حسابرسان جوان به فعالیت‌های بازاریابی، بر عوامل تهدیدکننده استقلال و نگرش سایر حسابرسان، نسبت به تأثیر فعالیت‌های بازاریابی، بر عوامل تهدیدکننده استقلال تفاوت معناداری وجود ندارد. نتایج این آزمون در تناقض با یافته‌های بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) و در راستای یافته‌های پژوهش باسیودیس و فیفی<sup>۱۸</sup> (۲۰۰۴) است.

**۵-۲-۲- نتایج آزمون فرضیه دوم**

برای آزمون فرضیه دوم، «بین رابطه نگرش حسابرسان کارآفرین به عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان و نگرش سایر حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد.» ابتدا نمونه‌ی مورد بررسی به دو نمونه حسابرسان کارآفرین و غیرکارآفرین تقسیم شد. بعد از این، رابطه‌ی رگرسیون لجستیک مرتبط برای هر دو نمونه آورده شد. نتایج آزمون‌های مزبور در جدول‌های شماره‌های ۹ لغایت ۱۲ ارائه شده است.

**جدول ۹- آزمون کای دو نمونه حسابرسان کارآفرین**

شرح	آماره کای دو	درجه آزادی	سطح معناداری
Step	۷/۴۵۶	۱	۰/۰۰۶
Block	۷/۴۵۶	۱	۰/۰۰۶
Model	۷/۴۵۶	۱	۰/۰۰۶

**جدول ۱۰- خلاصه الگو (ضریب تعیین کاکس اسنل و ناگل کرک) نمونه حسابرسان کارآفرین**

ضریب تعیین ناگل کرک	ضریب تعیین کاکس اسنل	تابع لگاریتم درست‌نمایی
۰/۰۶۷	۰/۰۵	۱۲/۸۵۱

**جدول ۷- آزمون کای دو نمونه حسابرسان با تجربه**

شرح	آماره کای دو	درجه آزادی	سطح معناداری
Step	-۲/۷۱۶	۱	۰/۰۹۹
Block	۱۱/۳۰۹	۴	۰/۰۰۱
Model	۱۱/۳۰۹	۴	۰/۰۰۱

**جدول ۸- خلاصه الگوی (ضریب تعیین کاکس اسنل و ناگل کرک) نمونه حسابرسان با تجربه**

ضریب تعیین ناگل کرک	ضریب تعیین کاکس اسنل	تابع لگاریتم درست‌نمایی
۰/۱	۰/۰۷۵	۱۸۹/۱۴۴

با توجه به این‌که برای مقایسه ضرایب دو نمونه مانند فیشر<sup>۱۷</sup> (۱۹۲۱) نیاز به تعیین آماره Z وجود داشت، در پژوهش حاضر برای مقایسه رابطه متغیر مستقل و وابسته در یک جامعه با جامعه مستقل دیگر از آماره Z به شرح زیر استفاده شد:

$$z = \frac{r'_1 - r'_2}{\sqrt{\frac{1}{n_1 - 3} + \frac{1}{n_2 - 3}}} \quad r' = (0.5) \log_e \left| \frac{1+r}{1-r} \right|$$

با توجه به این‌که در روش رگرسیون چند متغیره، ضریب تعیین ( $R^2$ ) میزان تغییرات متغیر وابسته بر اثر متغیر مستقل را نشان می‌دهد در پژوهش حاضر چون از روش رگرسیون لجستیک باینری استفاده می‌شود، ضریب تعیین کاکس-اسنل همان نقشی را ایفا می‌کند که  $R^2$  در رگرسیون چند متغیره ایفا می‌کند. یعنی، مقدار ضریب تعیین کاکس-اسنل نشان‌دهنده میزان وابستگی میان متغیر وابسته و مستقل است. اطلاعات مربوط به حسابرسان جوان (تجربه کم‌تر) به شرح زیر است:

$$r'_1 = (0.5) \log_e \left| \frac{1+r_1}{1-r_1} \right| = (0.5) \log_e \left| \frac{1+\sqrt{0.148}}{1-\sqrt{0.148}} \right| = 0.0741$$



### ۵-۲-۳- نتایج آزمون فرضیه سوم

برای آزمون فرضیه سوم «بین نگرش حسابرسان متخصص در صنعت به عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان و نگرش سایر حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد»؛ فرضیه‌های  $H_0$  و  $H_1$  به شرح زیر ارائه شد:

$H_0$ : نظرات پاسخ‌دهندگان با متخصص بودن یا نبودن آن‌ها تفاوت معنادار ندارد.

$H_1$ : نظرات پاسخ‌دهندگان با متخصص بودن یا نبودن آن‌ها تفاوت معنادار دارد.

با توجه نرمال نبودن توزیع دو متغیر تخصص (باینری) و نگرش به بازاریابی و مستقل بودن گروه‌های مورد آزمون، برای بررسی درستی فرضیه‌ی مطرح‌شده از آزمون مان-ویتنی<sup>۱۱</sup> (U) استفاده شد. نتایج در جدول شماره ۱۳ ارائه شده است.

### جدول ۱۳- نتیجه آزمون ناپارامتریک مان-ویتنی برای فرضیه سوم

نگرش به بازاریابی	شرح
۶۴۴۴/۵	مان-ویتنی
۱۴۸۲۹/۵	ویلکاکسون
۰/۰۰۳	سطح معناداری

نتایج مندرج در جدول ۱۳ نشان می‌دهد که بین نگرش حسابرسان متخصص در صنعت در خصوص فعالیت‌های بازاریابی با سایر حسابرسان تفاوت معناداری وجود دارد و بنابراین فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌شود. این امر نشان می‌دهد که حسابرسان متخصص در صنعت بر اساس نظریه‌ی عمل منطقی به دلیل اطلاع از دغدغه‌های صنعت و این‌که تخصص آن‌ها منجر به تعامل بهتری با صاحب‌کاران می‌شود، می‌توانند در خصوص کاهش هزینه‌ها و توسعه‌ی بازار حسابرسی کمک قابل‌توجهی کنند. نگرش مثبت حسابرسان متخصص می‌تواند منافع همه‌ی ذی‌نفعان را تأمین کند. از این‌رو، تخصصی‌شدن مؤسسه‌های حسابرسی به‌واسطه‌ی حسابرسی که تجربه فعالیت در مؤسسه‌های حسابرسی متخصص را داشته‌اند می‌تواند یک اقدام منطقی برای کاهش تمرکز بازار حسابرسی و بهبود روابط قابل درک بین همه‌ی ذی‌نفعان باشد.

### ۵-۲-۴- نتایج آزمون فرضیه چهارم

برای آزمون فرضیه چهارم، «بین کارآفرینی حسابرسان و نگرش به عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان رابطه معنادار وجود دارد»، از الگوی شماره زیر استفاده شده است:

### جدول ۱۱- آزمون کای دو نمونه حسابرسان غیر کارآفرین

شرح	آماره کای دو	درجه آزادی	سطح معناداری
Step	۷/۵۷۴	۱	۰/۰۰۶
Block	۷/۵۷۴	۱	۰/۰۰۶
Model	۷/۵۷۴	۱	۰/۰۰۶

### جدول ۱۲- خلاصه الگو (ضریب تعیین کاکس اسنل و ناگل کرک)

ضریب تعیین ناگل کرک	ضریب تعیین کاکس اسنل	تابع لگاریتم درست‌نمایی
۰/۰۶۹	۰/۰۵۲	۱۹۰/۰۹۹

همانند توضیحات فرضیه اول، اطلاعات مربوط به حسابرسان کارآفرین به شرح زیر است:

$$r'_1 = (0.5) \log_e \left| \frac{1+r_1}{1-r_1} \right| = (0.5) \log_e \left| \frac{1+\sqrt{0.050}}{1-\sqrt{0.050}} \right| = 0.0250$$

اطلاعات مربوط به حسابرسان غیر کارآفرین نیز به شرح زیر است:

$$r'_2 = (0.5) \log_e \left| \frac{1+r_2}{1-r_2} \right| = (0.5) \log_e \left| \frac{1+\sqrt{0.052}}{1-\sqrt{0.052}} \right| = 0.0260$$

بنابراین:

$$Z = \frac{r'_1 - r'_2}{\sqrt{\frac{1}{n_1 - 3} + \frac{1}{n_2 - 3}}} = \frac{0.0250 - 0.0260}{\sqrt{\frac{1}{113 - 3} + \frac{1}{144 - 3}}} = 0.030$$

پس با توجه به آماره Z که برابر با ۰/۰۳ است، فرضیه دوم تأیید نمی‌شود.

به بیانی بین نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر عوامل تهدیدکننده استقلال تفاوت معناداری وجود ندارد. البته، رابطه‌ی مثبت و معنادار نگرش به فعالیت‌های حسابرسی در حسابرسان کارآفرین نسبت به سایرین با توازن 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 توازن زمانی فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی شود که البته این موضوع در سایر حسابرسان دیده نمی‌شود.

$$TDF_i = \alpha_i + \beta_1 ENTR_i + \beta_2 AUD_i + \beta_3 SPEC_i + \beta_4 EX_i + \beta_5 GEN_i + \beta_6 EDU_i + \varepsilon_i$$

فرضیه چهارم پژوهش تأیید می‌شود. همچنین، نوع مؤسسه‌ای که حسابرسان در آن فعالیت می‌کنند رابطه‌ی مثبت و معناداری، در سطح ۹۹ درصد، با عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان دارد. این بدان معناست که حسابرسان کارآفرین ضمن توجه به اصول بازاریابی، نگرش مثبتی به فعالیت‌های حسابرسی و استقلال حسابرس دارند. این موضوع می‌تواند آغازگر پژوهش‌هایی در خصوص آزادسازی فعالیت‌های بازاریابی از جمله تبلیغات باشد به شرط آن که حسابرسان را با موازین و اصول کارآفرینی آشنا کرد چرا که حسابرسان کارآفرین با داشتن نگرش مثبت به فعالیت‌های بازاریابی می‌توانند اثر مثبت و معنادار بر توازن فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی داشته باشند. همچنین، مشاهده می‌شود که تجربه حسابرسان رابطه‌ی منفی و معناداری، در سطح ۹۵ درصد، با توازن زمانی فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی دارد. این به آن معناست که با افزایش تجربه‌ی حسابرسان، توازن بین فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی کاهش می‌یابد که مطابق با نتایج پژوهش بوربرگ و همکاران، (۲۰۱۳) است.

برای آزمون این فرضیه، ابتدا نمونه‌ی حسابرسان کارآفرین از سایرین تفکیک شد، بر اساس شاخص تعیین حسابرس کارآفرین مبتنی بر بخش چهارم پرسش‌نامه به حسابرسان کارآفرین یک و به سایرین صفر نسبت داده شد. پس از آن که متغیرهای الگو محاسبه شد از روش حداقل مربعات برای آزمون الگوی تصریح شده استفاده شد اما با توجه به نزدیکی نگرش حسابرسان در حوزه‌ی حسابرسی و بازاریابی، الگوی مذکور قابل تبیین از لحاظ آماری نبود. در نتیجه، متغیر وابسته عوامل تهدیدکننده استقلال (TDF) به صورت باینری (صفر و یک) تعریف شد. به این صورت که میانگین این متغیر محاسبه شد و به پاسخ‌های بالای میانگین یک و به سایر، صفر تخصیص داده شد. سپس، با استفاده از پروبیت صفر و یکی، الگو مورد آزمون قرار گرفت. نتایج آزمون در جدول شماره ۱۴ ارائه شده است. همان‌طور که نتایج مندرج در جدول شماره ۱۴ نشان می‌دهد نگرش میزان کارآفرینی حسابرسان رابطه‌ی معناداری با عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرسان دارد و در نتیجه

جدول ۱۴- نتایج آزمون فرضیه چهارم

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
کارآفرینی	ENTR	۰/۱۷۶۴۷۶	۰/۱۸۱۷۵۸۰	۲/۱۵۵۴۱۱	۰/۰۰۹۶
نوع مؤسسه حسابرسی	AUDI	۰/۵۳۳۰۰۶	۰/۱۹۴۲۴۷	۲/۷۴۳۹۵۹	۰/۰۰۶۱
تخصص	SPEC	۰/۰۵۳۲۷۳	۰/۳۰۱۶۷۱	۰/۱۷۶۵۹۲	۰/۸۵۹۸
تجربه	EX	-۰/۶۳۶۶۸۹	۰/۳۱۹۸۶۱	-۱/۹۹۰۵۱۵	۰/۴۶۵
جنسیت	GEN	-۰/۲۵۴۷۱۸	۰/۴۸۸۲۸۴	-۰/۵۲۱۶۵۹	۰/۶۰۱۹
آموزش	EDU	۰/۱۶۶۶۵۹	۰/۳۰۰۱۵	۰/۵۵۵۲۵۲	۰/۵۷۸۷
<b>معیارهای نیکویی برازش</b>					
معیار شوارتز	۰/۷۹۹	انحراف معیار باقیمانده	۰/۲۹۹۴	تابع لگاریتم درست نمایی	-۴۲/۲۴۵

## ۶- نتیجه‌گیری و بحث

طی دهه‌های گذشته بازار خدمات حسابرسی در سطح بین-المللی، شاهد تغییرات زیادی بوده که یکی از مهم‌ترین آن‌ها، موضوع بازاریابی برای ارائه خدمات اعتباردهی است. انگیزه‌هایی مانند ورود به بازارهای جدید، بهبود پژوهش و توسعه و دستیابی به فن‌آوری‌های جدید، صرفه‌جویی‌های اقتصادی ناشی از مقیاس، جهانی‌شدن، نیاز به تخصص در صنعت به دلیل پیچیده‌تر شدن فعالیت‌های صاحب‌کاران و حفظ یا افزایش سهم بازار نقش قابل‌ملاحظه‌ای در ورود مؤسسه‌های حسابرسی به موضوعات بازاریابی ایفا کرده است (بوربرگ و همکاران،

۲۰۱۳). رابطه‌ی مثبت و معنادار نگرش به فعالیت‌های حسابرسی در حسابرسان کارآفرین نسبت به سایرین با توازن 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 توازن زمانی فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی شود. حسابرسان متخصص در صنعت بر اساس نظریه‌ی عمل منطقی به دلیل اطلاع از دغدغه‌های صنعت و این‌که تخصص آن‌ها منجر به تعامل بهتری با صاحب‌کاران می‌شود، می‌توانند در خصوص کاهش هزینه‌ها و توسعه‌ی بازار حسابرسی کمک قابل توجهی کنند.

### فهرست منابع

- \* بهارمقدم، مهدی، حسنی فرد، حبیبیه، (۱۳۸۹)، بررسی رابطه بین رویدادهای مالی واقعی و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۶.
- \* حسینی، سید احمد، کریمیان، محمد وزین، 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، سال چهارم، شماره ۱۶، صص. ۱۶۸-۱۵۱.
- \* دلاور، علی (۱۳۸۳). روش تحقیق در روانشناسی و علوم تربیتی، چاپ چهاردهم، تهران: مؤسسه نشر ویرایش.
- \* زاهدی طهرانی، پروش، دلشاد، افسانه، (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر بهبود حجم معاملات و کیفیت اطلاعات مالی میان دوره‌ای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، چشم انداز مدیریت مالی، شماره ۱۵، صص ۱۳۱-۱۱۱.
- \* عبدالوند، محمد علی، پراخودی مقدم، پرنیا، (۱۳۹۲)، بررسی تاثیر ارزیابی های شناختی و عاطفی بر تمایلات رفتاری، دوره ۸، شماره ۱۹، صفحه ۹۳-۱۰۷ [http://jom.srbiau.ac.ir/article\\_1006\\_0.html](http://jom.srbiau.ac.ir/article_1006_0.html)
- \* قاسمی، رحیم، عبدالهی، حسن، (۱۳۹۱)، تبیین رابطه‌ی اقدامات کارآفرینانه‌ی شرکتی بر عملکرد سازمانی (یک مطالعه‌ی تجربی)، دوره ۵، شماره ۳ - شماره پیاپی ۱۷، صفحه ۲۷-۴۶ [https://jed.ut.ac.ir/article\\_29478.html](https://jed.ut.ac.ir/article_29478.html)
- \* ملانظری، مهناز، اسماعیلی کیا، غریبه، (۱۳۹۳)، شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حسابرسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۴، صص. ۵۲۶-۵۰۵ [https://acctgrev.ut.ac.ir/article\\_52906\\_6886.html](https://acctgrev.ut.ac.ir/article_52906_6886.html)
- \* Alissa, W., Capkun, V., Jeanjean, T., & Suca, N. (2014). An empirical investigation of the impact of auditand auditor characteristics on auditor performance. *Accounting, Organizations and Society*, 39(7), 495-510, <http://doi.org/10.1016/j.aos.2014.06.003>
- \* Basioudis, I. G. and F. Fifi (2004). "The Market for Professional Services in Indonesia". *International Journal of Auditing*, Vol. 8, pp.153-164.
- \* Biech, E. (2007). *The Business of Consulting*. New York: John Wiley and Sons.
- \* Broberg, P.; Umans, T.; and C. Gerlofstig (2013). "Balance Between Auditing and Marketing: An Explorative Study", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 62, pp. 57-70.

نگرش مثبت حسابرسان متخصص می‌تواند منافع همه‌ی ذی‌نفعان را در نظر بگیرد. همچنین، حسابرسان کارآفرین با داشتن نگرش مثبت به فعالیت‌های بازاریابی می‌توانند اثر مثبت و معنادار بر توازن فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی داشته باشند. با این حال، با افزایش تجربه‌ی حسابرسان، توازن بین فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی کاهش می‌یابد.

با توجه به نقش مهم حسابرسان کارآفرین در انجام بهینه امور محوله در امر حسابرسی و بازاریابی به شرکای مؤسسه‌های حسابرسی توصیه می‌شود، ویژگی کارآفرینی را در جذب و استخدام نیروهای خود مدنظر قرار دهند. همچنین، با بهبود محیط کسب‌وکار می‌توان به توسعه سازوکارهای حاکمیت شرکتی و بالابردن کیفیت حسابرسی و به تبع آن عملکرد شرکت‌ها دست یافت. با این حال، به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود که:

- ۱) انجام پژوهش حاضر در خصوص تغییر و یا بازبینی قانونی مشخص در حوزه‌ی خدمات مالی قبل و بعد از آن.
  - ۲) تبیین عوامل مؤثر بر ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان در خصوص نگرش به حاکمیت شرکتی.
  - ۳) تبیین نگرش استادان دانشگاه و قضات فعال در امور اقتصادی نسبت به فرآیند انجام بازاریابی برای خدمات اعتباردهی.
- محدودیت‌های پژوهش عبارتند از:
- ۱) استفاده از پرسش‌نامه به‌عنوان تنها ابزار سنجش نگرش، نگرش‌ها و عکس‌العمل‌های منفی و همکاری نکردن برخی افراد برای تکمیل پرسش‌نامه را در پی داشت.
  - ۲) 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 ممکن است روایی نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد.
  - ۳) نبود بانک اطلاعاتی مشخصی برای سنجش حسابرسان کارآفرین به‌عنوان حرفه‌ای با وظایف خاص، باعث شد بر اساس معیارهای سنجش کارآفرینی عمومی استفاده شود.
  - ۴) پژوهشگر نظارت مستقیم بر ارائه پاسخ آزمودنی‌ها نداشته است.

- \* Clow, K. E.; Stevens, R. E.; Mconkey, C. W.; and D. L. Loudon (2009). "Accountants' Attitudes toward Advertising: A Longitudinal study". *Journal of Services Marketing*, Vol. 23, No.2, pp. 125-132.
- \* Gerakosy, Joseph, Syverson, Chad, (2015), Competition in the Audit Market: Policy Implications, *Journal of Accounting Research*, Volume 53, Issue 4, September 2015, Pages 725-775 <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1475-679X.12087/abstract>
- \* Popescu, C. R., Popescu, V. A., & 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, <http://doi.org/10.2139/ssrn.2612500>
- \* shak, Aniza @ Marzita, Mansor, Nooriha, SutanMaruhun, Enny Nurdin, (2013), Audit Market Concentration and Auditor's Industry Specialization, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Volume 91, Pages 48-56, <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.08.400>
- \* Steponaviciute, Jurate, Zvirblis, Algis, Zumeriene, Liudmila, (2010), Analysis of Audit Market and Audit Firms Activity in Lithuania, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12, 300-313
- \* Takhiah, M. I., Ruhanita, M., and Aini A., (2000). Audit market concentration and auditor's industry specialization: An empirical evidence in Malaysia. *Utara Management Review*, 1(1), 93-112.
- \* Wallace W. A. (1987), 'The Economic Role of the Audit in free and Regulated Markets: a Review'. *Research in Accounting Regulation*, pp: 7-34.
- \* Zerni, Mikko (2009): Audit Partner Specialization, Audit Fees, and Auditor-Client Alignments. Working paper, University of Oulu