



تأثیر ماکیاولیسم بر نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی با نقش میانجی جهت‌گیری اخلاقی

مهدی مران‌جوری^{*}، مرضیه خلخالی^{**}، راضیه علیخانی^{***}، یوسف تقی‌پوریان گیلانی^{****}

چکیده

از آنجا که خصوصی‌سازی در بازار حسابداری در دوران ابتدایی خود به سر می‌برد، احتمال عدم رعایت مصادیق اخلاق و جهت‌گیری اخلاقی در این بازار وجود دارد. به همین دلیل جهت حفظ اعتبار حرفه و رعایت موازین اخلاقی مبتنی بر رفتارهای حرفه‌ای حساب‌رسان، فعالیت‌های بازاریابی به عنوان یک مسئله در حرفه حسابداری مطرح می‌گردد. این پژوهش با هدف بررسی تأثیر ماکیاولیسم بر نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی با نقش میانجی جهت‌گیری اخلاقی اجرا شد. جامعه آماری شامل حساب‌رسان شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی بوده است. پرسشنامه پژوهش برای ۲۴۵ نفر از اعضای نمونه توزیع و داده‌ها جمع‌آوری شد. اطلاعات گردآوری‌شده توسط پرسشنامه‌ها با استفاده از مدل‌یابی معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان داد که ماکیاولیسم بر نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تأثیر مثبت و معناداری دارد. ماکیاولیسم از طریق جهت‌گیری اخلاقی بر نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تأثیر مثبت و معناداری دارد. ماکیاولیسم از طریق ایده‌آل‌گرایی و نسبی‌گرایی بر نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

واژه‌های کلیدی: بازاریابی حسابداری، جهت‌گیری اخلاقی، ماکیاولیسم.

* استادیار حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

** دانشجوی دکتری حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

*** استادیار حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

**** استادیار حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

مقدمه^۱

ماکیاولیسم نوعی رفتار شخصی است که می‌توان آن را یک رفتار مجاب‌کننده برای نیل به اهداف شخص در نظر گرفت. افراد با سطح ماکیاولیسم بالا ممکن است رفتارهای پرخاشگرانه، سوداگر و منحرفی را به منظور کسب اهداف شخصی و سازمانی و توجه کم به رفاه افراد پیرامون خود به کار گیرند. افراد ماکیاول توجهی به اخلاقیات مرسوم ندارند و عموماً به عنوان افراد غیراخلاقی شناخته می‌شوند (گورام و گرگ، ۲۰۱۳). تداوم بقای هر حرفه و اشتغال اعضای آن، وابسته به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌دهند و همچنین اعتبار و اطمینانی است که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می‌آورند. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه‌ای می‌باشد؛ که حفظ آن اهمیت بسیار زیادی دارد. حساب‌رسان نیز از این قاعده مستثنا نبوده و به رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای در ایفای وظایف سازمانی و حرفه‌ای خود الزام دارند، زیرا انجام رفتارهای غیراخلاقی می‌تواند با کاهش کیفیت حسابرسی، اطمینان عموم را به حرفه حسابرسی و حسابداری از بین برده و در نهایت به حیثیت کل حرفه آسیب و لطمه وارد سازد. بر مبنای نظریه «رویکرد نسبت به رفتار»، نوع رفتار یک فرد بر اساس اعتقادات و باورهای شخصی تعیین می‌گردد و این رفتار ملاک ارزیابی، اثربخشی و کارایی آن فرد است. لذا می‌توان ارزیابی فرد در بکار بستن ماکیاولیسم را، رویکرد فرد نسبت به آن رفتار نامید (رودویچ، ۲۰۱۱).

محققان روانشناسی رفتار ماکیاولی را به عنوان عاملی که دارای هزینه‌های داخلی است، تلقی کرده‌اند. این هزینه‌ها می‌تواند شامل کاهش اعتماد به نفس و خودباوری یا احساس منفی ناشی از عدم رعایت معیارهای اجتماعی نهادینه شده در فرد باشد (آکلوف، ۲۰۰۷).

در شرایطی که حساب‌رسان برای کسب ارزیابی مطلوب عملکرد و اطمینان از ارتقای حرفه‌ای در سطوح سلسله مراتبی مؤسسات حسابرسی از انگیزه بالایی برخوردار هستند، تصور می‌گردد که متمایل به کسب شهرت و حفظ آن بوده و بنابراین سعی می‌کنند که قضاوت‌های خود را با انگیزه‌های ارزیابی کنندگان فعالیت‌هایشان در رده‌های بالاتر همسو کنند. در نتیجه انتظار می‌رود که آگاهی از نگرش ارزیابی کنندگان توسط حساب‌رسان در فرایند حسابرسی، منجر به تحریک آنها جهت انجام فعالیت به صورت فریب‌آمیز گردد.

پچیوا (۲۰۰۸) اثر فشارهای موقعیتی، شغلی و اقتصادی در حسابرسی را بر روی رفتار فرصت طلبانه حساب‌رسان بررسی نمود و به این نتیجه رسیدند که وجود فشار مذکور در حسابرسی، توجه به هزینه‌های شهرت فردی را افزایش داده و منجر به ایجاد انگیزه در

حسابرسان برای انجام فعالیت‌هایی می‌گردند که می‌تواند اثر بخشی فرایند حسابرسی را در معرض خطر قرار دهند. لو و همکاران (۲۰۰۸) معتقدند جامعه مجموعه‌ای از افراد است که می‌دانند چطور قانون را دور بزنند آن هم بدون شکستن واقعی قانون. بنابراین پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای تمام آن چیزی نیست که مبنای تصمیم‌گیری اخلاقی افراد حرفه‌ای (برای مثال حسابرسان) قرار گیرد.

افزایش رقابت به واسطه تعداد زیاد شرکت‌های حسابرسی جدید که وارد بازار شده‌اند سبب ایجاد نوعی فرآیند رقابتی در صنعت و همچنین موجب تغییر شکل راهکارها و مباحث مرتبط با مقوله حسابرسی توسط حسابرسان شده است (کروس و همکاران، ۲۰۱۵). قبل از سال ۱۹۹۷ بازاریابی به عنوان یک فرایند غیر اخلاقی، قلمداد شده که سبب نقض کردن اصول حرفه‌ای و اخلاقیات می‌گردید. اما افزایش فشار رقابتی موجب شده حسابرسان، اهمیت بازاریابی را بفهمند. تغییر در نگرش حسابرسی به سوی فعالیت‌های بازاریابی بعد از تصمیم دادگاه عالی در امریکا در سال ۱۹۷۷ آغاز شد و پس از آن بیشتر رشد کرد. تحقیقات زیادی بر نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی تمرکز نمودند (کلو و همکاران، ۲۰۰۹؛ الینگسون و همکاران، ۲۰۰۲). البته حرکت بازاریابی به سوی تحکیم ارتباطات صاحب کار برای تقویت درک صاحب کاران، می‌تواند منشأ بحران باشد. تحقیقات گذشته نشان داد که هر چند شرکت‌های خدمات حرفه‌ای کمی برای فعالیت‌های بازاریابی سازمان‌دهی می‌شوند، شواهدی وجود دارد که آنها از تعدادی اصول بازاریابی فریبده پیروی می‌کنند که ریشه در رفتار ماکیاولی آنها دارد (هودگز و یانگ، ۲۰۰۹).

فشار در زمینه جذب مشتریان جدید و همچنین نگهداری مشتری در ساختار رقابتی بازار، موجب شده حسابرسان از ابزارهای نفوذ در بازار استفاده نمایند. این امر باعث شده اصل استقلال در خدمات حسابرسی زیر سؤال برود و در برخی موارد استقلال حسابرسی کاهش یابد. حسابرسان برای اینکه نشان دهند که استقلال خود را در شرایط رقابتی حفظ می‌کنند، سعی می‌کنند رفتار فریبده در بازار انجام دهند که رایج‌ترین آنها قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به میزان کمتر از واقع است (رویایی و محمدی، ۱۳۹۳). بسیاری از مؤسسات حسابرسی، سیاست قیمت‌گذاری پایین خدمات را به عنوان ابزار نفوذ در بازار به کار می‌گیرند. بنابراین لازم است انگیزه و صداقت مؤسسات حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد. با توجه به اینکه آیین رفتار حرفه‌ای، حسابرسان را از تبلیغ و بازاریابی خدمات خود منع کرده است، اما

شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد مؤسسات حسابرسی از برخی رویه‌های بازاریابی فریبنده پیروی می‌کنند (هودگز و یانگ، ۲۰۰۹). بر این اساس محققان معتقدند رفتار ماکیاولی برای رسیدن به سهم بیشتر در بازار خدمات حسابرسی و حداکثر کردن منافع خود، می‌تواند منشأ بحران‌های اخلاقی باشد (رویایی و محمدی، ۱۳۹۳). از آنجایی که در شرایط محیطی ایران حساب‌رسان نمی‌توانند به بازاریابی خدمات خود پردازند و از سوی در پی خصوصی سازی تعداد مؤسسات حسابرسی و در نتیجه رقابت در بازار خدمات حسابرسی در حال افزایش است، احتمال عدم رعایت مصادیق اخلاق و جهت‌گیری اخلاقی و در نتیجه تحریک انجام رفتارها و فعالیت‌های ماکیاولی محتمل به نظر می‌رسد.

عموم جامعه حسابداران حرفه‌ای خواستار حفظ استانداردهای اخلاقی بالا به منظور کسب اعتماد عمومی در حرفه حسابداری و حسابرسی هستند. مهارت حرفه‌ای مستلزم رشد، داشتن برنامه‌های توسعه حرفه به طور مداوم، داشتن شاغلین آگاه به عقاید تازه و نگرش‌های مبتکرانه و انجام امور به بهترین وجه است. افزایش شرکت‌های خدمات حسابرسی موجب شده کارکردهای حسابرسی نسبت به گذشته تغییر نماید. در چنین شرایطی حساب‌رسان ناگزیرند علاوه بر انجام وظایف سنتی و ذاتی حسابرسی برای حفظ صاحبکاران موجود و بدست آوردن صاحبکاران جدید به فعالیت‌های بازاریابی روی آورند (دیوید و همکاران، ۲۰۱۰). اما از سوی دیگر آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسی در هسته حرفه، همچنین سازمان‌های حرفه‌ای که به عنوان دروازه‌بانان ورود به حرفه، خدمت می‌کنند نسبت به تغییر مقاوم هستند و اجازه انجام فعالیت‌های بازاریابی را آنچنان که در سایر حرفه‌ها انجام می‌شود، نمی‌دهند. به نظر می‌رسد حساب‌رسان در سطوح حرفه‌ای بالا نسبت به آئین رفتار حرفه‌ای پایبندی بیشتری داشته باشند و زمان کمتری صرف فعالیت‌های بازاریابی نمایند.

حرفه حسابرسی از یک طرف با وظایف سنتی‌اش، دست‌ورالعمل‌های اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای و از طرف دیگر با فعالیت‌های بازاریابی مواجه است که حساب‌رسان و مؤسسات حسابرسی باید بیشتر از آنها مطلع شوند تا بتوانند در محیط رقابتی بقا خود را حفظ نمایند. تضاد مشاهده شده بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی و اثر آن بر حرفه حسابرسی، یک سؤال چالش برانگیز است که این تحقیق تلاش می‌کند به آن پاسخ دهد. بر این اساس در پژوهش حاضر سعی می‌شود در راستای تکمیل پژوهش‌های

مربوط به ورود بازاریابی به حرفه حسابرسی اولاً به تاثیر رفتار ماکیاولی نسبت به نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی پرداخته شود، ثانیاً با تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از تحقیق و ارائه راهکارهایی جهت رفع تنگناهای موجود و توسعه رویکردی نوین، گامی به سوی غنای ادبیات موضوع پژوهش در حوزه حسابرسی برداشته شود.

در ایران با تشکیل جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۳۸۰ بر پایه خصوصی‌سازی موضوع رقابت و بازاریابی پررنگ‌تر شد. بر پایه خصوصی‌سازی تعداد زیادی از مؤسسات حسابرسی پدیدار شدند که منجر به شکست انحصار سازمان حسابرسی و افزایش رقابت در بازار حسابرسی گردید. بر این اساس مفهوم بازاریابی و رقابت‌پذیری در حرفه حسابرسی و کسب سهم بیشتر از بازار بیش‌ازپیش مطرح گردید. از سوی دیگر اقتصاددانان، علی‌رغم مزایایی که برای خصوصی‌سازی اقتصاد می‌شناسند، یکی از معایب خصوصی‌سازی را از بین رفتن اخلاق و رواج فساد می‌دانند. به عقیده آنها در فضای رقابتی بازار، بنگاه‌ها برای عقب‌نماندن در رقابت درصدد حداکثر کردن منافع خود هستند و برای این منظور ممکن است حدود اخلاقی را رعایت نکنند و دست به رفتارهای غیراخلاقی بزنند.

بررسی نقش رفتار ماکیاولی حسابرسان که در واقع تضادی بین کسب منافع و حفظ آیین رفتار حرفه‌ای در میان حسابرسان است تاکنون بر روی نگرش بازاریابی و جهت‌گیری اخلاقی حسابرسان مورد مطالعه قرار نگرفته است. لذا بررسی این امر در محیط اقتصادی ایران می‌تواند پاسخگوی بسیاری از رفتارهای تجاری و حرفه‌ای در میان شاغلان حرفه حسابرسی در میان مؤسسات حسابرسی فعال در ایران باشد.

مبانی نظری، پیشینه و توسعه فرضیه

در بازار حسابرسی، انتظار همه حسابرسان در صحنه رقابت، ماندگاری در بازار و کسب منافع بیشتر است (رجبی و محمدی‌خشویی، ۱۳۸۷). امروزه با توجه به افزایش مؤسسات حسابرسی در سطح ملی و بین‌المللی که مبادرت به ارائه خدمات حسابرسی و حسابداری می‌نمایند، و با در نظر گرفتن رقابت شدیدی که بین مؤسسات حسابرسی برای جذب صاحبکاران جدید و حفظ صاحبکاران فعلی وجود دارد و همچنین نزدیکی ویژگی‌های خدمات مؤسسات به یکدیگر موجب شده است که فرایند جذب صاحبکاران فعلی و بالقوه مطرح گردد. جذب صاحبکاران برای افزایش سطح درآمد بیشتر باعث شده مسأله

بازاریابی در حرفه حسابرسی مطرح شود. بازاریابی چنان مهم است که به جرأت می‌توان گفت که موجودیت هر کسب و کاری وابسته به آن است. بر این اساس تحقیق حاضر رفتار حساب‌رسان را در برخورد با بازاریابی مورد مطالعه قرار می‌دهد.

متون بازاریابی یکی از ویژگی افراد موفق در بازاریابی را ویژگی ماکیاولیسم می‌دانند. به عقیده پژوهشگران بازاریابی، افرادی که سطح مشتری‌مداری در آنها بالاست، از ویژگی شخصیتی ماکیاولیسم نیز برخوردار هستند. بازاریاب‌ها احتمالاً برای حفظ مشتری و جذب مشتریان جدید، رفتاری فریب‌کارانه و انعطاف‌پذیر با مشتری دارند. آنها در این راه برای دستیابی به مشتری بیشتر، رفتارهای اخلاقی را نادیده می‌گیرند. به عقیده پژوهشگران بازاریابی، هرچه کنترل بیشتری برای نظارت بر رفتار بازاریاب‌ها، وجود داشته باشد، رفتارهای غیراخلاقی آنها کمتر خواهد شد. این پژوهشگران اذعان دارند که رضایت مشتری از خدمات و محصولات شرکت، حق مسلم مشتری است. رعایت اخلاق در ارائه خدمات به مشتریان از جمله وظایف اساسی مدیران شرکت محسوب می‌شود. آنها نتیجه می‌گیرند که مشتری‌مداری با رفتارهای ماکیاولیسم رابطه‌ای مستقیم دارد (سوجکا و دیتر شملز، ۲۰۰۸). پولای (۱۹۸۶) نیز اعتقاد دارد فروشندگان در جذب مشتری موفق هستند که رفتارهای فرصت‌طلبانه و ماکیاولیسمی دارند و قادر هستند تا مشتریان را به خرید کالاها و خدمات تشویق نمایند. اسپارکرز (۱۹۹۴) دریافت که میان آزادی عمل بازاریاب‌ها در روش‌های جذب مشتری و ماکیاولیسم رابطه‌ای مثبت وجود دارد. همچنین نتایج پژوهش چن (۲۰۱۰) بیانگر آن است که میان ماکیاولیسم و دریافت درصدی از مبلغ فروش در میان دلالان فروش رابطه‌ای مستقیم وجود دارد. آرلی و آناندا (۲۰۱۷) نشان دادند ماکیاولیسم تاثیر منفی بر همدلی با مشتریان و رفتارهای اخلاقی با مشتریان می‌گذارند. آنها نتیجه گرفته‌اند ویژگی ماکیاولیسم در فروشندگان، آنها را وادار می‌نماید تا رفتارهای فریبنده و اغواکننده‌ای را برای جذب مشتری برگزینند. لذا ویژگی ماکیاولیسم می‌تواند سبب شود حساب‌رسان مشتری را جذب نمایند (مشهدی قره‌قیه و همکاران، ۱۳۹۸). بر اساس مبانی ذکر شده فرضیات زیر طراحی شدند:

فرضیه اصلی ۱: ماکیاولیسم بر نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

در سال‌های اخیر رفتارهای غیرحرفه‌ای به رسوایی‌های مالی و شکست‌های تجاری با اهمیتی منجر شده‌است. به همین دلیل بسیاری از افراد، حساب‌رسان صورت‌های مالی چنین مؤسساتی را به

خاطر قصور در کشف یا گزارش اشتباه یا تقلب‌هایی که منجر به این شکست‌ها شده‌است مورد انتقاد و سرزنش قرار داده‌اند. به‌طور مثال در ایران پس از کشف تقلب بانکی سال ۱۳۹۰، برخی از کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند. بسیاری از محققان رسوایی‌های مالی متعدد در سال‌های اخیر را ناشی از رفتارهای غیراخلاقی یا حداقل غیر حرفه‌ای حسابرسان می‌دانند. قوانین و مقررات از جمله عواملی است که اثر بازدارندگی بر اتخاذ تصمیمات غیراخلاقی دارد. در رأس قوانین و مقررات، آیین رفتار حرفه‌ای وجود دارد. آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان در خیلی از موارد مانع از بروز رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان می‌شود. آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان ایرانی دارای دو بخش است. بخش اصول و بخش احکام. یکی از جنبه‌های بخش اصول در آیین رفتار حرفه‌ای، درستکاری می‌باشد که صداقت، صراحت و انصاف لازمه درستکاری است و در نظر گرفتن منافع شخصی یکی از عوامل موثر بر نقض این اصول بوده است. اما پایداری به آیین رفتار حرفه‌ای تمام آن چیزی نیست که منبای تصمیم‌گیری اخلاقی افراد حرفه‌ای از جمله حسابرسان قرار گیرد چرا که به اعتقاد لو و همکاران (۲۰۰۶) جامعه، مجموعه‌ای از افراد است که می‌دانند چگونه قانون را دور بزنند آن هم بدون شکستن واقعی قانون (مران‌جویری و همکاران، ۱۳۹۶).

از طرف دیگر با توجه به تحولات اساسی که در پی خصوصی سازی حرفه حسابرسی در ایران، از جمله شکست انحصار سازمان حسابرسی و ایجاد تعداد زیادی از موسسات حسابرسی رخ داد، رقابت در بازار حسابرسی افزایش یافته و مفهوم بازاریابی بیش از پیش مورد توجه اعضای حرفه قرار گرفته‌است. در این راستا مؤسسات حسابرسی جهت ماندگاری در بازار و کسب حداکثر منافع از ابزارهای نفوذ در بازار استفاده می‌نمایند که رایج‌ترین آنها قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به میزان کمتر از واقع است (مران‌جویری و همکاران، ۱۳۹۶). از این رو احتمال عدم رعایت مصادیق اخلاق و جهت‌گیری اخلاقی و تمایل به رفتارها و فعالیت‌های فریبنده محتمل به نظر می‌رسد (مران‌جویری و همکاران، ۱۳۹۶). بر اساس مبانی ذکر شده فرضیه‌های زیر طراحی شدند:

فرضیه اصلی ۲: ماکیاولیسم از طریق جهت‌گیری اخلاقی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۱-۲: ماکیاولیسم از طریق ایده‌آل‌گرایی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تأثیر دارد.

فرضیه فرعی ۲-۲: ماکیاولیسم از طریق نسبی‌گرایی بر نگرش حساب‌برسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

هاریدستیا و فاجارنی (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان تاثیر استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حساب‌برس بر کیفیت حساب‌رسی انجام دادند. هدف پژوهش تجزیه و تحلیل تاثیر استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حساب‌برس بر کیفیت حساب‌رسی در شرکت حساب‌رسی دولتی جاکارتا می‌باشد. تحقیق آنان، یک تحقیق علی است که با هدف آزمون فرضیه مربوط به تاثیر یک یا چند متغیر (متغیر مستقل) بر دیگر متغیر (متغیر وابسته) می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که استقلال، اخلاق حرفه‌ای و تجربه حساب‌برس بر کیفیت حساب‌رسی تاثیر گذارند.

بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) در تحقیقی با عنوان هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی حساب‌برسان و تجاری‌سازی در شرکت‌های حساب‌رسی به بررسی این امر پرداختند که چگونه هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی حساب‌برسان با تجاری‌سازی در شرکت‌های حساب‌رسی مرتبط است. بر این اساس ۳۷۴ پرسشنامه در میان اعضای انجمن حرفه‌ای حسابداران، حساب‌برسان و مشاوران حساب‌رسی در سوئد توزیع گردید. یافته‌های این پژوهش نشان داد که هویت سازمانی حساب‌برسان با سه جنبه تجاری‌سازی یعنی جهت‌گیری بازار، جهت‌گیری مشتری و جهت‌گیری فرآیندهای شرکت رابطه مثبت دارد. برخلاف استدلال‌هایی که براساس ادبیات پیشین صورت گرفته است، این مطالعه نشان داده است که هویت حرفه‌ای حساب‌برسان نیز به‌طور مثبت با تجاری‌سازی ارتباط دارد.

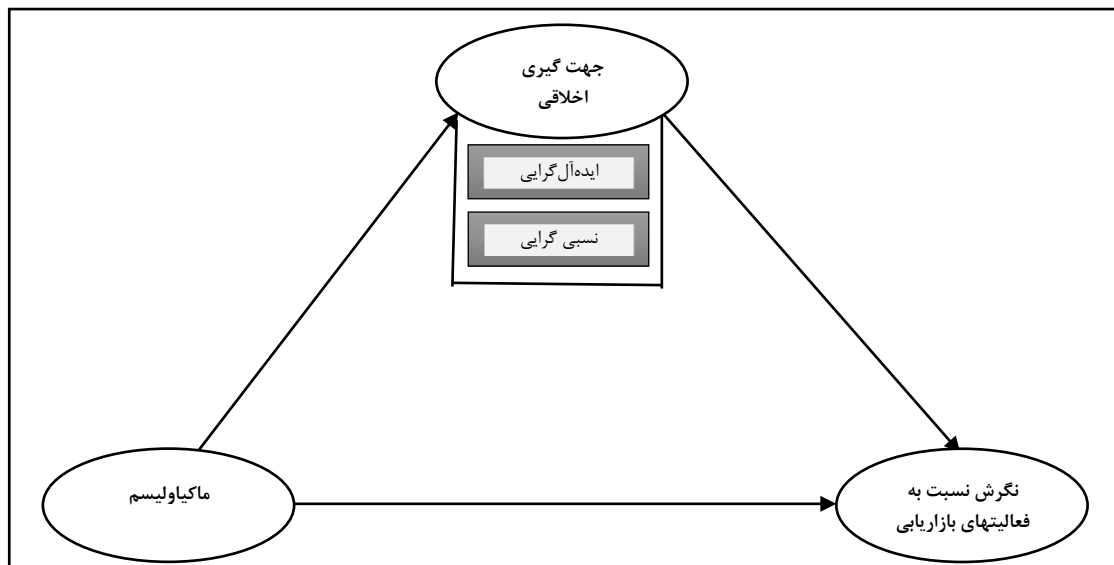
مران‌جوری (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حساب‌رسی به شناسایی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حساب‌رسی و رتبه‌بندی استراتژی‌ها براساس تکنیک آنتروپی پرداخت. براساس نتایج به‌دست آمده، هشت استراتژی به‌عنوان استراتژی‌های بازاریابی و نفوذ برای جذب صاحبکار در حرفه حساب‌رسی شناسایی شد. این استراتژی‌ها عبارت‌اند از: سیاست قیمت‌گذاری کمتر از واقع خدمات حساب‌رسی (نرخ شکنی یا سیاست کاهش قیمت)، ارائه خدمات متنوع بیشتر از خدمات اطمینان‌بخشی، ارائه رزومه کاری به نهادهای تصمیم‌گیرنده، جذب صاحبکار از طریق نفوذ در اعضای هیئت‌مدیره، مدیران مجامع شرکت‌های مادر، هلدینگ‌ها، جذب صاحبکار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها، انجام حساب‌رسی با کیفیت عالی به قصد تداوم کار برای صاحبکاران فعلی و جذب صاحبکاران آتی، تعامل با صاحبکار

(چشم‌پوشی از خطاها، تعدیل بندهای گزارش) به‌منظور تداوم کار و حفظ و جذب صاحبکار از طریق چرخش کار بین چند مؤسسه حسابرسی.

مشهدی قره‌قیه و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهارنظر حسابرسی از سوی صاحبکار پرداختند. نمونه آماری پژوهش آنان شامل ۱۲۰ نفر از حسابربان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد خرید اظهارنظر حسابرسی از سوی صاحبکار، تحت تاثیر ویژگی‌های ماکیاولیسم و فرهنگ مشتری مداری حسابربان است. ماکیاولیسم نیز متاثر از پول پرستی و فرهنگ مشتری مداری است. در نهایت پول پرستی نیز تاثیر معنی‌دار و مثبتی بر فرهنگ مشتری مداری و همچنین ماکیاولیسم دارد.

نقش‌بندی و حییب‌طلب (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تاثیر جهت‌گیری اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابربان پرداختند. جهت‌سنجش جهت‌گیری اخلاقی از پرسشنامه ۱۴ سوالی (میلتیدیس، ۲۰۱۰) بهره‌گرفته شده است. برای اهمیت اخلاقی از پرسشنامه محقق ساخته ۵ سوالی، همچنین برای حساسیت اخلاقی از پرسشنامه محقق ساخته ۹ سوالی، به منظور جمع‌آوری اطلاعات به پرسش‌شوندگان ارائه شد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بین جهت‌گیری اخلاقی ایده‌آل‌گرایی و جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی با میزان اهمیت اخلاقی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین بین جهت‌گیری اخلاقی ایده‌آل‌گرایی و جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایی با میزان حساسیت اخلاقی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد.

شجاع و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی دیدگاه حسابربان درباره فعالیت‌های بازاریابی پرداختند. آنان دیدگاه حسابربان درباره فعالیت‌های حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی در ۱۹۳ نفر از حسابربان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی را بررسی نمودند. آزمون فرضیه نیز از طریق روش همبستگی با استفاده از رگرسیون چند متغیره انجام شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد تمایل حسابربان به فعالیت بازاریابی تحت تاثیر دیدگاه آنها درباره اهمیت فعالیت بازاریابی، اهمیت فعالیت حسابرسی، قبول داشتن فعالیت حسابرسی و رتبه شغلی حسابربان است. بر اساس ادبیات پژوهش مدل مفهومی پژوهش بصورت شکل ۱ طراحی شد:



شکل ۱. مدل مفهومی

روش‌شناسی

پژوهش حاضر از نظر هدف در حیطه تحقیقات کاربردی و از نظر نحوه‌ی گردآوری داده‌ها از نوع پیمایشی است. از نظر روش؛ همبستگی مبتنی بر معادلات ساختاری می‌باشد. در تحقیق همبستگی رابطه‌ی بین متغیرها بر اساس هدف تحقیق تحلیل می‌گردد. در مدل‌یابی معادله ساختاری، داده‌ها به صورت ماتریس‌های کواریانس یا همبستگی درآمده و یک مجموعه معادلات رگرسیون بین متغیرها تدوین می‌شود. چنانچه در مدل برای هر متغیر از بیش از یک نشانگر استفاده شود، مدل شامل مؤلفه اندازه‌گیری نیز می‌شود. مدل‌یابی معادله ساختاری یک رویکرد جامع برای آزمون فرضیه‌هایی درباره روابط متغیرهای مشاهده‌شده و مکنون است که گاه تحلیل ساختاری کواریانس، مدل‌یابی علی نامیده شده است. اما اصطلاح غالب در این روزها، مدل‌یابی معادله ساختاری است. می‌توان گفت تکنیک مدل‌سازی معادلات ساختاری یکی از روش‌های اصلی و جدید برای حل مدل‌های پیچیده با روابط علت و معلولی در علوم اجتماعی است که به پژوهشگر امکان می‌دهد تأثیرات همزمان متغیرها را بر یکدیگر با تأکید بر نقش خطاهای اندازه‌گیری نشان

دهد. متغیرهای مکنون بیانگر یک سری سازه‌های تئوریک هستند مانند مفاهیم انتزاعی که مستقیماً قابل مشاهده نیستند و به‌طور غیرمستقیم و بواسطه متغیرهای آشکار از طریق ابزارهای مختلف گردآوری داده‌ها از جمله پرسشنامه، مصاحبه‌ها یا مشاهدات جمع‌آوری می‌شود. متغیرهای مکنون خود به دو نوع؛ متغیرهای درونزا و برونزا تقسیم می‌شوند. متغیرهای مکنون برونزا متغیرهای مکنونی هستند که علت تغییرات آن‌ها خارج از مدل است و بر متغیرهای دیگر تأثیر می‌گذارند. متغیرهای برونزا متغیرهایی هستند که از سایر متغیرهای مدل تأثیر می‌پذیرند. مدل ساختاری به بررسی رابطه میان متغیرهای مکنون (برونزا و درونزا) می‌پردازد. برای بررسی برازش داده‌ها با متغیرهای مکنون از مدل اندازه‌گیری استفاده شد. به‌منظور بررسی برازندگی مدل معادلات ساختاری، انواع گوناگونی آزمون برازندگی ایجاد گردیده که همواره در حال تکامل‌اند، اما هنوز درباره حتی یک آزمون بهینه نیز توافق همگانی وجود ندارد. نتیجه آن است که مقالات مختلف، شاخص‌های مختلفی را ارائه کرده‌اند.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری شامل حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی که در موسسات حسابرسی شاغل هستند می‌باشد که تعدادشان ۶۳۵ نفر می‌باشد. در پژوهش حاضر جهت داشتن شانس مساوی تمامی اعضای نمونه از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده به کمک جدول گرجسی و مورگان استفاده شد و تعداد ۲۴۰ نفر به عنوان نمونه آماری در سال ۱۳۹۹ انتخاب شدند. برای اطمینان از بازگشت پرسشنامه‌ها تعداد ۲۵۵ پرسشنامه پخش گردید و از این تعداد ۲۴۵ پرسشنامه برگشت و مورد تحلیل قرار گرفتند که نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها نیز ۹۶ درصد بود.

جدول ۱. نرخ بازگشت پرسشنامه

| تعداد | شرح |
|---------|-----------------------|
| ۲۵۵ | کل پرسشنامه توزیع شده |
| ۲۴۵ | تعداد بازگشت پرسشنامه |
| ۹۶ درصد | نرخ بازگشت پرسشنامه |

ابزار گردآوری داده‌ها

برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز این پژوهش از روش‌های گوناگون استفاده شده است. جهت گردآوری اطلاعات در زمینه‌های مبانی نظری و ادبیات تحقیق موضوع، از منبع کتابخانه‌ای، مقالات فارسی و انگلیسی، کتاب و... استفاده شده است. به منظور جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است. برای بررسی کیفیت پرسشنامه در این پژوهش از پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده گردید. پرسشنامه‌های مورد استفاده در این پژوهش شامل دو بخش است:

بخش اول؛ در سوالات عمومی سعی شده است که اطلاعات کلی و جمعیت‌شناختی در رابطه با پاسخ‌دهندگان جمع‌آوری گردد. این اطلاعات شامل؛ جنسیت، تحصیلات، رتبه شغلی، سن و تجربه کاری می‌باشد. این متغیرها کدگذاری و در تجزیه و تحلیل آماری استفاده شدند. متغیرها شامل موارد زیر است:

نگرش به فعالیت‌های بازاریابی: از پرسشنامه معتبر فعالیت‌های بازاریابی بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) استفاده شده است. هر سوال دارای جواب‌های پنج گزینه‌ای از یک تا پنج در طیف لیکرت از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم تهیه می‌گردد. کاملاً موافقم عدد ۵ و کاملاً مخالفم نیز عدد ۱ را به خود اختصاص می‌دهد.

ماکیاولیسم: از پرسشنامه معتبر ماکیاولیسم کریستی و جیس (۱۹۷۰) استفاده می‌شود. هر سوال دارای جواب‌های پنج گزینه‌ای در طیف لیکرت از کاملاً مخالفم عدد ۱ تا ۵ کاملاً موافقم است.

جهت‌گیری اخلاقی (EPQ): از پرسشنامه معتبر جهت‌گیری اخلاقی فورسیث (۱۹۸۰) استفاده می‌شود. پاسخ‌ها شامل پاسخ‌های نه گزینه‌ای بوده که در دامنه ۱ برای مخالفت کامل و ۹ برای موافقت کامل قرار گرفته‌اند.

جدول ۲. تناظر سوالات

| منبع | تعداد سوال | | ابعاد | متغیرها |
|-------------------------|------------|-------|---------------|----------------------|
| بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) | ۸ | ۱-۸ | - | فعالیت‌های بازاریابی |
| کریستی و جیس (۱۹۷۰) | ۲۰ | ۱-۲۰ | - | ماکیاولیسم |
| فورسیث (۱۹۸۰) | ۲۰ | ۱-۱۰ | ایده‌آل‌گرایی | جهت‌گیری اخلاقی |
| | | ۱۱-۲۰ | نسبی‌گرایی | |

پایایی و روایی ابزار گردآوری

در این تحقیق برای تعیین روایی ابزار تحقیق از روایی همگرا استفاده شده است. برای ارزیابی روایی همگرا از معنی دار بودن بار عاملی (FL) استفاده شده است که بار عاملی کمتر از ۰/۳ پایین‌تر از آستانه‌ی مطلوب بوده و حذف می‌شوند. برای روایی ابزار تحقیق از معنادار بودن بار عاملی که توسط نرم افزار اسمارت پی ال اس ارائه می‌شود استفاده شده است که در جدول ۳ برای هر سوال نشان داده شده است. در این تحقیق بار عاملی گویه‌هایی که کوچکتر از ۰/۵ می‌باشد حذف شدند.

جدول ۳. نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای سوالات تحقیق

| بار عاملی | گزینه‌ها | بار عاملی | گزینه‌ها | بار عاملی | گزینه‌ها | بار عاملی | گزینه‌ها | بار عاملی | گزینه‌ها |
|-----------|----------|-----------|----------|-----------|----------|-----------|----------|-----------|----------|
| ۰/۸۰۶ | N5 | ۰/۶۷۰ | M3 | ۰/۷۷۱ | M11 | ۰/۷۳۷ | J2 | ۰/۶۹۵ | J1 |
| ۰/۷۵۶ | N6 | ۰/۳۷۳ | M4 | ۰/۸۱۹ | M12 | ۰/۳۱۱ | J20 | ۰/۵۸۰ | J10 |
| ۰/۶۹۸ | N7 | ۰/۳۱۵ | M5 | ۰/۸۱۳ | M13 | ۰/۷۵۴ | J3 | ۰/۶۶۴ | J11 |
| ۰/۷۷۶ | N8 | ۰/۵۵۴ | M6 | ۰/۷۹۵ | M14 | ۰/۷۲۲ | J4 | ۰/۷۱۶ | J12 |
| - | - | ۰/۵۱۳ | M7 | ۰/۷۶۴ | M15 | ۰/۷۶۰ | J5 | ۰/۷۳۵ | J13 |
| - | - | ۰/۴۸۴ | M8 | ۰/۸۱۷ | M16 | ۰/۷۲۹ | J6 | ۰/۷۲۰ | J14 |
| - | - | ۰/۳۰۲ | M9 | ۰/۸۰۰ | M17 | ۰/۴۱۰ | J7 | ۰/۲۹۰ | J15 |
| - | - | ۰/۷۶۸ | N1 | ۰/۷۲۴ | M18 | ۰/۳۳۱ | J8 | ۰/۳۷۲ | J16 |
| - | - | ۰/۷۹۵ | N2 | ۰/۷۶۵ | M19 | ۰/۵۹۳ | J9 | ۰/۲۵۲ | J17 |
| - | - | ۰/۶۸۰ | N3 | ۰/۶۶۷ | M2 | ۰/۶۵۷ | M1 | ۰/۲۸۱ | J18 |
| - | - | ۰/۷۳۶ | N4 | ۰/۸۲۰ | M20 | ۰/۷۶۱ | M10 | ۰/۳۱۲ | J19 |

در این تحقیق برای سنجش پایایی از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. پایایی ترکیبی یک معیار ارزیابی برازش درونی مدل است و براساس میزان سازگاری سوالات مربوط به سنجش هر عامل قابل محاسبه است.

جدول ۴. نتایج دو معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

| متغیرها | ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0/7) | ضریب پایایی ترکیبی (Cr>0/7) |
|-----------------------------------|--------------------------------|-----------------------------|
| جهت گیری اخلاقی | ۰/۹۱۲ | ۰/۹۲۵ |
| ماکیاولیسم | ۰/۹۴۷ | ۰/۹۵۴ |
| نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی | ۰/۸۹۰ | ۰/۹۱۳ |

با توجه به اینکه اعداد آلفای کروناخ و پایایی ترکیبی (سازگاری درونی) همگی در بازه مربوطه قرار گرفته‌اند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی مدل پژوهش را تایید کرد.

یافته‌ها

در این بخش به تجزیه و تحلیل یافته‌های حاصل از پرسشنامه در دو سطح توصیفی و استنباطی پرداخته شد. در ابتدا از شاخص‌های آمار جمعیت شناختی و سپس آمار توصیفی متغیرها مانند فراوانی، میانگین و انحراف معیار برای بررسی و تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به متغیرها استفاده شد. سپس شاخص‌های آمار استنباطی مورد استفاده قرار گرفته، که با استفاده از آزمون تحلیل مسیر فرضیه‌های تحقیق مورد تحلیل قرار گرفته‌اند.

جدول ۵. آمار جمعیت شناختی

| جنسیت | فراوانی | درصد فراوانی |
|-----------------|---------|--------------|
| زن | ۲۹ | ۱۱/۸ |
| مرد | ۲۱۶ | ۸۸/۲ |
| کل | ۲۴۵ | ۱۰۰ |
| سن | فراوانی | درصد فراوانی |
| ۲۵ تا ۳۵ سال | ۳۷ | ۱۵/۱ |
| ۳۶ تا ۴۵ سال | ۸۹ | ۳۶/۳ |
| ۴۶ تا ۵۵ سال | ۹۷ | ۳۹/۶ |
| ۵۵ سال به بالا | ۲۲ | ۹/۰ |
| کل | ۲۴۵ | ۱۰۰ |
| تحصیلات | فراوانی | درصد فراوانی |
| کارشناسی | ۷۶ | ۳۱/۰ |
| کارشناسی ارشد | ۱۲۱ | ۴۹/۴ |
| دکتری | ۴۸ | ۱۹/۶ |
| کل | ۲۴۵ | ۱۰۰ |
| رتبه سازمانی | فراوانی | درصد فراوانی |
| سرپرست | ۵۴ | ۲۲/۱ |
| سرپرست ارشد | ۵۵ | ۲۲/۴ |
| مدیر | ۱۲۰ | ۴۹/۰ |
| شریک | ۱۶ | ۶/۵ |
| کل | ۲۴۵ | ۱۰۰ |
| تجربه کاری | فراوانی | درصد فراوانی |
| ۵ تا ۱۰ سال | ۵۵ | ۲۲/۴ |
| ۱۱ تا ۱۶ سال | ۳۶ | ۱۴/۷ |
| ۱۷ تا ۲۲ سال | ۴۶ | ۱۸/۸ |
| بیشتر از ۲۲ سال | ۱۰۸ | ۴۴/۱ |
| کل | ۲۴۵ | ۱۰۰ |

تعداد پاسخ‌دهندگان مرد ۲۱۶ و تعداد پاسخ‌دهندگان زن ۲۹ مورد است. از میان پاسخ‌دهندگان بیشترین رده سنی مربوط به رده ۴۶-۵۵ سال و کمترین آن مربوط به رده سنی ۵۵ سال به بالا می‌باشد. بیشترین تعداد پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی ارشد و کمترین تعداد پاسخ‌دهندگان دارای مدرک دکترا می‌باشند. بیشترین تعداد پاسخ‌دهندگان در رتبه سازمانی مدیر و کمترین آن در رتبه سازمانی شریک می‌باشند. بیشترین پاسخ‌دهندگان دارای تجربه کاری بیش از ۲۲ سال و کمترین آنها دارای تجربه کاری ۱۶-۱۱ سال می‌باشند.

جدول ۶. شاخص‌های توصیفی متغیرها

| عامل | میانگین | انحراف معیار | واریانس | تعداد |
|-----------------------------------|---------|--------------|---------|-------|
| ماکیاولیسم | ۳/۱۰۳ | ۰/۷۷۸ | ۰/۶۰۶ | ۲۴۵ |
| جهت‌گیری اخلاقی | ۷/۲۲۹ | ۰/۷۲۸ | ۰/۵۳۰ | ۲۴۵ |
| نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی | ۳/۰۲۰ | ۰/۵۳۳ | ۰/۲۸۴ | ۲۴۵ |

با توجه به جدول ۶ ملاحظه می‌شود بیشترین میانگین پاسخ افراد به متغیر جهت‌گیری اخلاقی برابر ۷/۲۲۹، می‌باشد و کمترین میانگین پاسخ افراد به متغیر نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی برابر ۳/۰۲۰، می‌باشد.

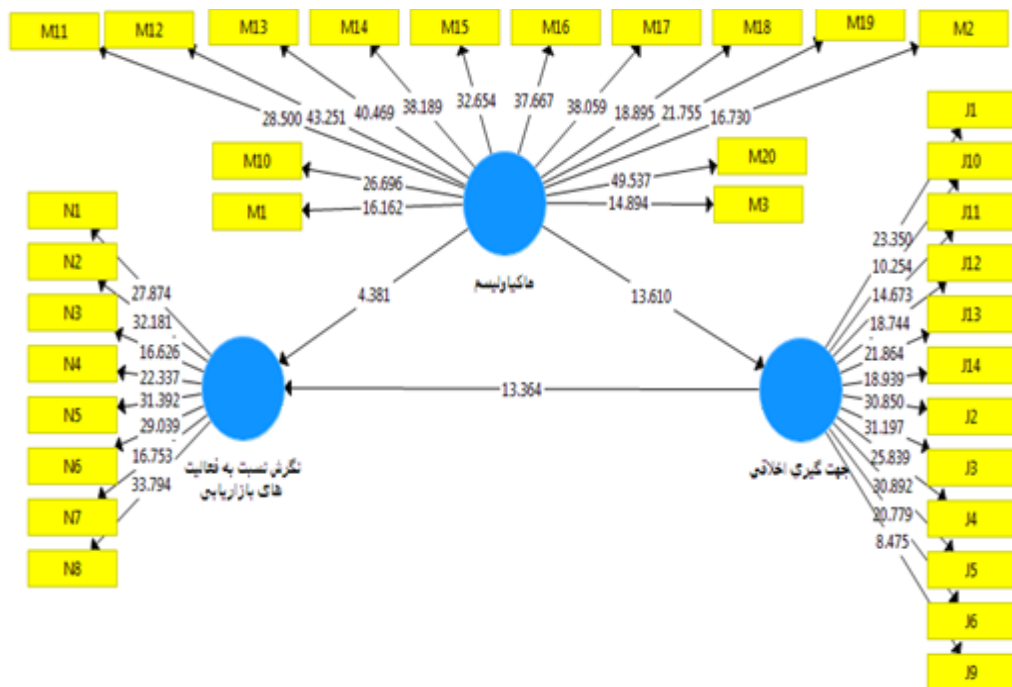
برای اجرای روش‌های آماری و محاسبه آماره آزمون مناسب و استنتاج منطقی درباره فرضیه‌های پژوهش مهمترین عمل قبل از هر اقدامی، انتخاب روش آماری مناسب برای پژوهش است برای این منظور آگاهی از توزیع داده‌ها از اولویت اساسی برخوردار است. برای همین منظور در این پژوهش از آزمون معتبر کولموگروف اسمیرنوف برای بررسی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

جدول ۷. آزمون نرمال بودن متغیرها

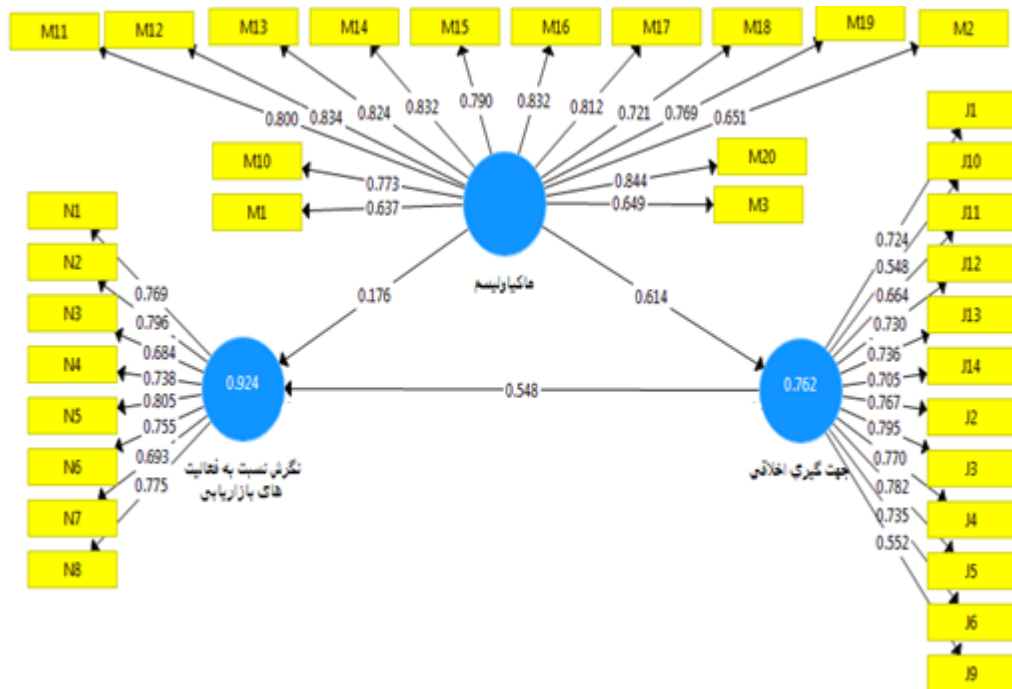
| متغیر | آماره آزمون | سطح معنی داری | نتیجه |
|-----------------------------------|-------------|---------------|-------|
| ماکیاولیسم | ۰/۸۴۰ | ۰/۴۸۰ | نرمال |
| جهت‌گیری اخلاقی | ۱/۲۹۹ | ۰/۰۶۹ | نرمال |
| نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی | ۱/۱۹۲ | ۰/۱۱۷ | نرمال |

باتوجه به مقادیر جدول ۷ که سطح معناداری آزمون برای تمامی متغیرها بزرگتر از میزان ۰/۰۵ می‌باشد، می‌توان بیان کرد که فرضیه H_0 تایید شده و لذا توزیع متغیرها از توزیع نرمال پیروی می‌کنند.

در ادامه مقدار آماره تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد متغیرهای اصلی برای فرضیه‌ها اصلی بر اساس مدل ساختاری و جدول عنوان می‌گردد.



شکل ۲. ضرایب معناداری تی متغیرهای اصلی



شکل ۳. مقدار ضریب مسیر متغیرهای اصلی

جدول ۸. مقدار آماره تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد متغیرهای اصلی

| سطح معناداری | انحراف استاندارد | مقدار ضریب | آماره تی | وابسته | مسیر | مستقل |
|--------------|------------------|------------|----------|-----------------------------------|------|-----------------|
| ۰/۰۰۰۱ | ۰/۰۴۱ | ۰/۵۴۸ | ۱۳/۳۶۴ | نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی | ← | جهت گیری اخلاقی |
| ۰/۰۰۰۱ | ۰/۰۴۵ | ۰/۶۱۴ | ۱۳/۶۱۰ | جهت گیری اخلاقی | ← | ماکیاولیسم |
| ۰/۰۰۰۱ | ۰/۰۴۰ | ۰/۱۷۶ | ۴/۳۸۱ | نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی | ← | ماکیاولیسم |

با توجه به این که در نرم افزار اسمارت پی‌ال‌اس از مقدار آماره تی برای بررسی معنی دار بودن ضرایب استفاده می‌شود و این مقدار برای خطای ۵ درصد عدد ۱/۹۶ می‌باشد برای بررسی معنی داری از مقایسه مقدار آماره تی روابط با عدد مفروض فوق استفاده می‌گردد. به طوری که اگر مقدار آماره تی از مقدار ۱/۹۶ بیشتر باشد، رابطه نشان داده شده معنی دار است. فرضیه اصلی (۱): ماکیاولیسم بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

با توجه به جدول ۸ و اینکه آماره‌تی ۴/۳۸۱ بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می‌توان نتیجه گرفت که، ماکیاولیسیم بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر مثبت دارد.

فرضیه اصلی (۲): ماکیاولیسیم از طریق جهت‌گیری اخلاقی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

$$a: \text{ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی} = ۰/۶۱۴$$

$$b: \text{ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته} = ۰/۵۴۸$$

$$S_a: \text{خطای استاندارد مسیر متغیر مستقل و میانجی} = ۰/۰۴۵$$

$$S_b: \text{خطای استاندارد مسیر متغیر میانجی و وابسته} = ۰/۰۴۱$$

$$Z - \text{value} = \frac{(0.614) \times (0.548)}{\sqrt{(0.548^2 \times 0.045^2) + (0.614)^2 \times (0.041^2)}} = 9.548 \quad (1)$$

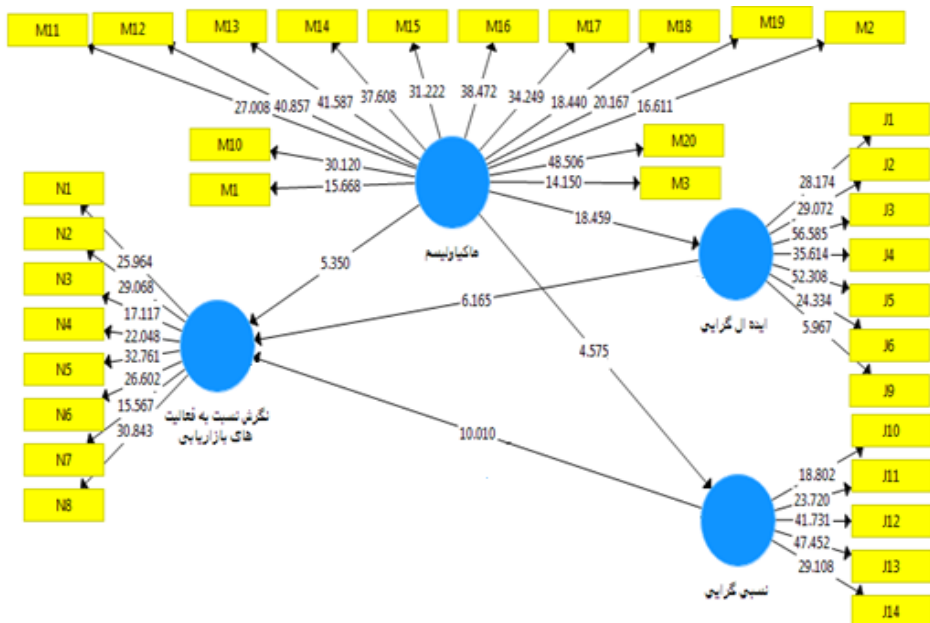
با توجه به اینکه مقدار Z-value محاسبه شده ۹/۵۴۸ بزرگتر از ۱/۹۶ بدست آمده است در نتیجه ماکیاولیسیم از طریق جهت‌گیری اخلاقی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

"تعیین شدت اثر غیر مستقیم از طریق متغیر میانجی":

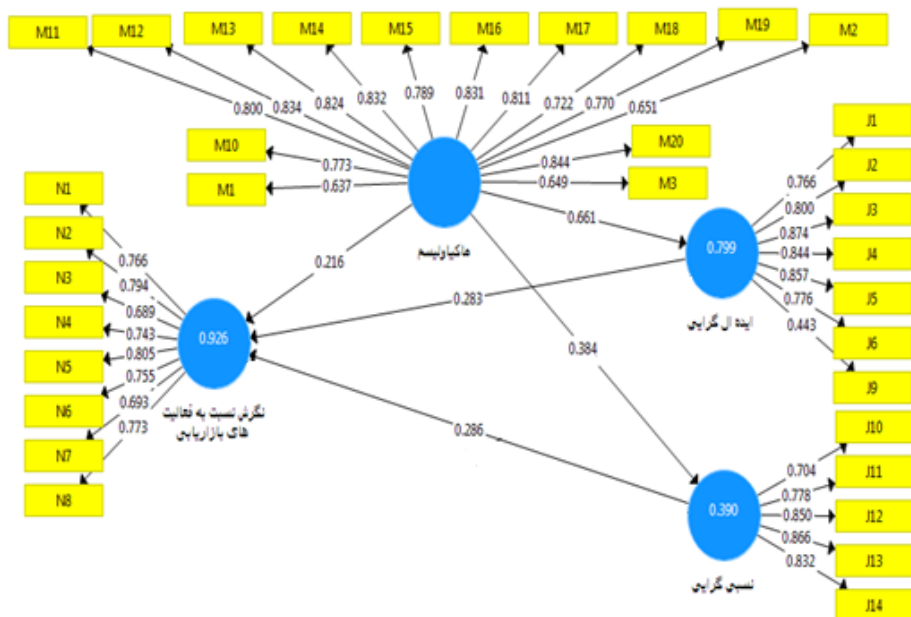
$$c: \text{مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته} = ۰/۱۷۶$$

$$VAF = \frac{(0.614) \times (0.548)}{(0.614) \times (0.548) + (0.176)} = 0.657 \quad (2)$$

این بدان معناست که ۶۵/۷ درصد از اثر کل ماکیاولیسیم بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی از طریق غیر مستقیم توسط متغیر جهت‌گیری اخلاقی تبیین می‌شود. در ادامه مقدار آماره‌تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد متغیرهای فرعی برای فرضیه‌های فرعی بر اساس مدل ساختاری و جدول زیر عنوان می‌گردد.



شکل ۴. ضرایب معناداری تی متغیرهای فرعی



شکل ۵. مقدار ضریب مسیر متغیرهای فرعی

جدول ۹. مقدار آماره‌تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد متغیرهای فرعی

| مستقل | مسیر | وابسته | آماره تی | مقدار ضریب | انحراف استاندارد | سطح معناداری |
|---------------|------|-----------------------------------|----------|------------|------------------|--------------|
| ایده‌آل‌گرایی | ← | نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی | ۶/۱۶۵ | ۰/۲۸۳ | ۰/۰۴۶ | ۰/۰۰۰۱ |
| ماکیاولیسم | ← | ایده‌آل‌گرایی | ۱۸/۴۵۹ | ۰/۶۶۱ | ۰/۰۳۶ | ۰/۰۰۰۱ |
| ماکیاولیسم | ← | نسبی‌گرایی | ۴/۵۷۵ | ۰/۳۸۴ | ۰/۰۸۴ | ۰/۰۰۰۱ |
| ماکیاولیسم | ← | نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی | ۵/۳۵۰ | ۰/۲۱۶ | ۰/۰۴۰ | ۰/۰۰۰۱ |
| نسبی‌گرایی | ← | نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی | ۱۰/۰۱۰ | ۰/۲۸۶ | ۰/۰۲۹ | ۰/۰۰۰۱ |

فرضیه فرعی ۱-۲: ماکیاولیسم از طریق ایده‌آل‌گرایی بر نگرش حساب‌برسان نسبت به

فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

a: ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی = ۰/۶۶۱

b: ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته = ۰/۲۸۳

S_a: خطای استاندارد مسیر متغیر مستقل و میانجی = ۰/۰۳۶

S_b: خطای استاندارد مسیر متغیر میانجی و وابسته = ۰/۰۴۶

$$Z - value = \frac{(0.661) \times (0.283)}{\sqrt{(0.283^2 \times 0.036^2) + (0.661)^2 \times (0.046^2)}} = 5.833 \quad (۳)$$

با توجه به اینکه مقدار Z-value محاسبه شده (۵/۸۳۳) بزرگتر از ۱/۹۶ بدست آمده‌است در نتیجه ماکیاولیسم از طریق ایده‌آل‌گرایی بر نگرش حساب‌برسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

"تعیین شدت اثر غیر مستقیم از طریق متغیر میانجی:"

c: مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته = ۰/۲۱۶

$$VAF = \frac{(0.661) \times (0.283)}{(0.661) \times (0.283) + (0.216)} = 0.464 \quad (۴)$$

این بدان معناست که ۴۶/۴ درصد از اثر کل ماکیاولیسم بر نگرش حساب‌برسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی از طریق غیر مستقیم توسط متغیر ایده‌آل‌گرایی تبیین می‌شود.

فرضیه فرعی ۲-۲: ماکیاولیسم از طریق نسبی‌گرایی بر نگرش حساب‌برسان نسبت به

فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

a: ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی = ۰/۳۸۴

b: ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته = ۰/۲۸۶

S_a: خطای استاندارد مسیر متغیر مستقل و میانجی = ۰/۰۸۴

S_b: خطای استاندارد مسیر متغیر میانجی و وابسته = ۰/۰۲۹

$$Z - value = \frac{(0.384) \times (0.286)}{\sqrt{(0.286^2 \times 0.084^2) + (0.384)^2 \times (0.029^2)}} = 4.148 \quad (5)$$

با توجه به اینکه مقدار Z-value محاسبه شده ۱/۱۴۸ بزرگتر از ۱/۹۶ بدست آمده است در نتیجه ماکیاولیسیم از طریق نسبی گراییی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد.

"تعیین شدت اثر غیر مستقیم از طریق متغیر میانجی!"

c: مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و وابسته = ۰/۲۱۶

$$VAF = \frac{(0.384) \times (0.286)}{(0.384) \times (0.286) + (0.216)} = 0.337 \quad (6)$$

این بدان معناست که ۳۳/۷ درصد از اثر کل ماکیاولیسیم بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی از طریق غیر مستقیم توسط متغیر نسبی گراییی تبیین می‌شود.

بحث و نتیجه گیری

بر اساس نتایج تجزیه و تحلیل اطلاعات گردآوری شده ماکیاولیسیم بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تأثیر مثبت و معناداری دارد. با توجه به تحولات اساسی که در پی خصوصی سازی حرفه حسابرسی در ایران رخ داده، رقابت در این بازار افزایش یافته و موضوع بازاریابی بیش از پیش مورد توجه حسابرسان قرار گرفته است. بر این اساس حسابرسان برای دستیابی به سهم بیشتر بازار و حداکثر کردن منافع خود از تعدادی اصول بازاریابی فریبنده که ریشه در رفتار ماکیاولی دارد استفاده می‌نمایند. با توجه به تضاد مشاهده شده بین وظایف سنتی حسابرسان و بازاریابی، فعالیتهای بازاریابی به عنوان یک مساله و مشکل در این حرفه مطرح گردیده است. هر چند موسسه‌های خدمات حرفه‌ای حسابرسی برای انجام فعالیت‌های بازاریابی سازماندهی نشده‌اند اما حسابرسان به منظور

تحکیم ارتباط با صاحبکاران و تقویت درک آنها نسبت به متمایز بودن خدمات عرضه شده در مقایسه با خدماتی که توسط سایر حساببران ارائه می‌شود از برخی رویه‌های بازاریابی فریبنده پیروی می‌کنند. به بیان دیگر فشار در زمینه جذب مشتریان جدید و حفظ مشتریان فعلی در محیط رقابتی بازار موجب شده حساببران از تکنیک‌های بازاریابی استفاده نمایند. این امر با اصل استقلال در خدمات حسابرسی منافات دارد از این رو حساببران برای نشان دادن حفظ استقلال خود اقدام به انجام رفتارهای ماکیاولی نظیر قیمت‌گذاری کمتر از واقع خدمات حسابرسی می‌نمایند.

نتایج این فرضیه با نتایج تحقیقی هودگز و یانگ (۲۰۰۹) که اعتقاد داشت تمایل به رفتار فریبنده برای رسیدن به سهم بیشتر در بازار خدمات حسابرسی و حداکثر کردن منافع شخصی، می‌تواند منشاء بحران‌های اخلاقی و بروز رفتارهای غیراخلاقی گردد، همسو است. آرلی و آناندا (۲۰۱۷) نشان دادند ماکیاولیسم تأثیر منفی بر همدلی با مشتریان و رفتارهای اخلاقی با مشتریان می‌گذارد. آنها نتیجه گرفته‌اند ویژگی ماکیاولیسم در فروشنده‌گان، آنها را وادار می‌نماید تا رفتارهای فریبنده و اغواکننده‌ای را برای جذب مشتری برگزینند.

ماکیاولیسم از طریق جهت‌گیری اخلاقی بر نگرش حساببران نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تأثیر مثبت و معناداری دارد. ماکیاولیسم از طریق ایده‌آل‌گرایی بر نگرش حساببران نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تأثیر مثبت و معناداری دارد. ماکیاولیسم از طریق نسبی‌گرایی بر نگرش حساببران نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنگاه‌ها در شرایط رقابتی برای حداکثر کردن منافع خود ممکن است حدود اخلاقی را رعایت نکنند و از ابزار نفوذ در بازار استفاده نمایند. براین اساس احتمال عدم رعایت مصادیق اخلاق و جهت‌گیری‌های اخلاقی و در نتیجه تحریک انجام رفتارها و فعالیت‌های ماکیاولی در حساببران وجود دارد. که این امر می‌تواند اعتبار حرفه را خدشه‌دار نموده و باعث بی‌اعتمادی عموم جامعه به این حرفه گردد.

هادگس و یانگ (۲۰۰۹) بیان می‌کنند با وجود اینکه آیین رفتار حرفه‌ای، حساببران را از تبلیغ و بازاریابی خدمات خود منع کرده‌است، اما شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد مؤسسات حسابرسی از برخی رویه‌های بازاریابی فریبنده پیروی می‌کنند. مران جوری و همکاران (۱۳۹۶) عنوان می‌کنند تمایل به رفتار فریبنده برای رسیدن به سهم

بیشتر در بازار خدمات حسابرسی و حداکثر کردن منافع خود، می‌تواند منشأ بحران‌های اخلاقی باشد. از آنجایی که در شرایط محیطی ایران حسابرسان نمی‌توانند به بازاریابی خدمات خود پردازند و از سوی در پی خصوصی سازی تعداد مؤسسات حسابرسی و در نتیجه رقابت در بازار خدمات حسابرسی در حال افزایش است، تمایل به انجام رفتارهای ماکیاولی برای ماندگاری و رقابت در بازار محتمل به نظر می‌رسد.

بر اساس نتایج به مدیران مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد با کنترل رفتار ماکیاولی گرایانه در میان حسابرسان شاغل در موسسه، اخلاق حرفه‌ای را قربانی جذب مشتری و بازاریابی نکنند. به شرکای مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد با تقویت اخلاق حرفه‌ای، نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی را ارتقا دهند تا در مراحل اجرای حسابرسی دچار بی اخلاقی حرفه‌ای نگردند. به پژوهشگران پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی بررسی تاثیر نگرش حسابرسان نسبت به تبلیغات و بازاریابی بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی را مورد مطالعه قرار دهند. یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر اندازه‌گیری متغیرها به وسیله پرسشنامه و عدم همکاری برخی از پاسخ‌دهندگان و عدم توجه به گویه‌های پرسشنامه بود. پراکندگی افراد حاضر در نمونه تحقیق در مؤسسات حسابرسی مختلف از دیگر محدودیت‌های پژوهش بود.

یادداشت‌ها

- | | |
|---------------------|-------------------------------|
| 1-Goram and Greg | 2-Rudewicz |
| 3-Hausman | 4-Broberg et al. |
| 5-Wen | 6-Daniell |
| 7-Kotler and Connor | 8-Kraus et al. |
| 9-Hodges and Young | 10-Alareeni |
| 11-Arli and Anandya | 12-Haeridistia and Fadjarenie |

منابع

- بنی مهد، بهمن (۱۳۹۰). بررسی عوامل تاثیر گذار بر اظهار نظر مقبول حسابرس، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۴(۱۳)، ۵۹-۸۳.
- بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی مهد، بهمن؛ رئیس زاده، سید محمدرضا و رویایی،

- رمضانعلی. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر هشدار دهی حسابرسان، *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۱۰)، ۶۵-۹۵
- خسروآبادی، طاهره و بنی مهد، بهمین. (۱۳۹۴). پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابداری، *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۰(۴)، ۴۵-۵۳.
- رجبی، روح اله و محمدی خشوئی، حمزه. (۱۳۸۷). هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابداری مستقل، *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۱۵(۴)، ۳۵-۵۲.
- رویایی، رمضانعلی و محمدی، مهدی (۱۳۹۳). *اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری*، چاپ دوم، تهران، انتشارات کتابخانه فرهنگ.
- سلیمانی‌امیری، غلامرضا و محمودیان، نسیم. (۱۳۹۶). توازن میان حسابداری و بازاریابی، *مطالعات حسابداری و حسابداری*، ۶(۲۱)، ۱۸-۳۱.
- شجاع، نفیسه؛ بنی مهد، بهمین و کیلی‌فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۷). بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری*، ۱۰(۳۸)، ۳۱-۴۶.
- مران‌جووری، مهدی. (۱۳۹۹). شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابداری، *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲۷(۱)، ۱۱۴-۱۳۱.
- مران‌جووری، مهدی؛ و کیلی‌فرد، حمیدرضا؛ پورزمانی، زهرا و رئیس‌زاده، سید محمدرضا. (۱۳۹۶). تمایل به رفتار فریبنده و نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیر اخلاقی بازاریابی، *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۲(۳)، ۹۹-۱۰۸.
- مشهدی قره‌قیه، هادی؛ بنی مهد، بهمین؛ فرقاندوست حقیقی، کامبیز و مرادزاده فرد، مهدی. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول‌پرستی، فرهنگ مشتری‌مداری و خرید اظهار نظر حسابداری از سوی صاحبکار، *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۸(۲۹)، ۱۶۱-۱۷۳.
- نظامی، احمد؛ پورحیدری، امید و پاکدامن، مجید. (۱۳۹۹). بررسی اثر ویژگی‌های شخصیتی (وجدان و توافق‌پذیری)، احساسات-تفکر و ریسک‌پذیری بر قضاوت حسابرس با توجه به نقش میانجی خودکارآمدی، *مجله علمی دانش حسابداری مالی*، ۷(۱)، ۱-۲۴.

Alareeni, B.A. (2019). The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34(1), 6-43.

- Arli, D. and Anandya, D. (2017). Exploring the impact of empathy, compassion, and Machiavellianism on consumer ethics in an emerging market, *Asian Journal of Business Ethics*, PP. 1-17
- Banimahd, B. (2012). Investigation of Some Determinants on Unqualified Audit Opinion. *Journal of Securities Exchange*, 4(13), 59-83. (In Persian)
- Beigi Harchegani, E., Banimahd, B., Raiiszade S M R. and Royae, R. (2017) The Effect of Auditors' Feature Machiavellian behavior on Their Whistle Blowing. *journal of Value & Behavioral Accounting*, 10 (2), 65-95. (In Persian)
- Broberg, P., Umans, T. and Gerlofstig, C. (2013). Balance between auditing and marketing: An explorative Study. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22(1), 57- 70.
- Broberg, P., Umans, T., Skog, P. and Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), 374-399.
- Daniell, M.H. (2006). Mastering the dynamic nature of modern strategy. *Handbook of Business Strategy*, 7(1): 35-41.
- Ellingson, D.A., Hiltner, A.A., Elbert, D.J. and Gillett, J. (2002). Marketing: Where do accountants stand today?. *Services Marketing Quarterly*, 23(3), 1-15.
- Goram, S and Greg, W. (2013). Ethical Performance Evaluation (EPE) in Business Practices Framework and Case Illustrations. *European Business Review*, 19(5), 420-430.
- Haeridistia, N. and Fadjarenie, A. (2019). The Effect Of Independence, Professional Ethics & Auditor Experience On Audit Quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8(02), pp. 24-27.
- Hausman, A.V. (2003). Professional service relationships: a multi-context study of factors impacting satisfaction, repatronization, and recommendations. *Journal of Services Marketing*, 17 (3), 226-242.
- Hodges S. and Young, L. (2009). Unconsciously competent: Academia's neglect of marketing success in the professions. *Journal of Relationship Marketing*, 8(1): 36-49.
- Kotler, P. and Connor, R. A. (1977). Marketing professional services. *Journal of Marketing*, 41(1), 71-76.
- Khosrowabadi, T. Bani Mahd, B. (2016) Predicting immorality and corruption with respect to social trust in the auditing profession. *Ethics in science and technology*, 10(4), 45-53. (In Persian)

- Kraus, K., Hakansson, H. and Lind, J. (2015). The marketing-accounting interface-problems and opportunities. *Industrial Marketing Management*, 46, 3–10.
- Low, N., Maheshwari S.K. and Ganesh, M.P. (2008). Ethics in organizations. *The Journal of Decision*, 31(2), 75-87.
- Mahmodian, N. Soleimani Amiri, G. (2017). Balance between auditing and marketing. *Accounting and Auditing Studies*, 6(21), 18-31. (In Persian)
- Maranjory, M. (2020). Identifying and Ranking the Marketing Strategies in Auditing Profession. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 114-131. (In Persian)
- Maran Jori, Mehdi. Vakilifard, H.r, Pourzamani, Z. and Raeeszadeh, S.M. R .Tendency to deceptive behavior and auditors' attitudes toward unethical marketing practices.. *Ethics in science and technology*,(3)12, 99-108. (In Persian)
- Mashhadi Qaraqeh, H. Bani Mahd, B. Farghandoust Haghghi, K.and Moradzadeh Fard, M.(2019) Machiavellianism, money-loving, customer-oriented culture and buying audit commentary by the client. *Management Accounting and Auditing Knowledge*. 8 (29), 161-174.
- Mohannad, O., Zalailah, S. and Mohi, N. (2017). The mediating effect of job satisfaction on the relationship between personality traits and premature signoff. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 21 (2): 1-17.
- Nezami,A. Pour Heidari,O. Pakdaman, M. (2020). Investigating the effect of personality traits (conscience and agreement), emotions-thinking and risk-taking on the auditor's judgment regarding the mediating role of self-efficacy. *Knowledge of Financial Accounting* , 7 (1), 1-24.
- Rajabi, R. Mohamadi khoshoei, H. (2009). Agency Costs & Independent Audit Services Pricing. *Accounting and Auditing Review*, 15(4), 35-52. (In Persian)
- Rudewicz, F. (2011) The Fraud Diamond: Use Of Investigative Due Diligence To Identify The “Capability Element Of Fraud”. TMA Connecticut: CTTMA Newsletter, 4, 1-3.
- Shoja, N. Bani Mahd, B. Vakilifard, H.r. (2018). Review auditors' views on marketing activities. *Financial Accounting and Auditing Research* , 10 (38), 31-46. (In Persian)
- Wen, W. (2019). The institutionalisation of commercialism in the audit profession. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 10(2), 191-205.