

ادراک از کیفیت خدمات حسابرسی و تمایلات رفتاری صاحبکار

علیرضا مهرآذین^۱

زهرا آرزوبخش^{۲*}

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۱۸ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۰۱/۱۸

چکیده

هدف این تحقیق بررسی رابطه بین ابعاد کیفیت حسابرسی درک شده در تمایلات رفتاری مشتریان خدمات حسابرسی (صاحبکار) است. جامعه آماری این تحقیق اعضای هیئت مدیره، مدیر عامل و مدیر مالی شرکت های حسابرسی شده توسط موسسات عضو در جامعه حسابداران رسمی ایران بود. در این تحقیق، ابعاد کیفیت حسابرسی از منظر تکنیک، کارکرد و استقلال به عنوان متغیر مستقل و تمایلات رفتاری بازار شامل تکرار خرید خدمات (تمدید قرارداد حسابرسی)، قصد خرید بیشتر (دریافت خدمات غیر حسابرسی)، معرفی مؤسسه حسابرسی به دیگران به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شد. تحقیق حاضر در زمره تحقیقات بنیادی قرار دارد. ابزار جمع آوری داده ها، پرسشنامه استاندارد گبرمیکائیل (۲۰۱۹) بود. بر اساس روش کوکران ۲۳۹ پرسشنامه انتخاب و مورد آزمون قرار گرفت. به منظور تحلیل داده ها ابتدا ویژگی های جمعیت شناختی پاسخ دهندگان و آمار توصیفی بررسی و سپس از رویکرد معادلات ساختاری و تحلیل مسیر و آزمون های نشانگرهای برازش برای تایید و رد فرضیه های تحقیق استفاده گردیده است. نتایج تحقیق نشان داد که بین ابعاد کیفیت حسابرسی تکنیکی، کارکردی و استقلال حسابرسی با تمایلات رفتاری (تمدید قرارداد حسابرسی، قصد استفاده از خدمات غیر حسابرسی و معرفی مؤسسه حسابرسی به دیگران) رابطه مثبت و معنادار وجود دارد.

واژگان کلیدی

کیفیت حسابرسی، کیفیت کارکردی، کیفیت تکنیکی، استقلال حسابرسی، تمایلات رفتاری

۱- گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران. (mehrazeen@gmail.com)

۲*- کارشناس ارشد حسابداری، گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران. (نویسنده مسئول:

zahra.arezubakhsh@gmail.com)

مقدمه

طی دهه گذشته سازمان‌های بسیاری از هر نوع و اندازه به اهمیت تأث مین رضایت مندی مشتریان خود واقف شده و دریافته‌اند که حفظ مشتریان موجود به مراتب کم هزینه‌تر از جذب مشتری جدید است. به علاوه وجود رابطه قوی بین رضایت مندی مشتریان و سودآوری مورد قبول واقع شده، بنابراین تامین و ارتقای رضایت مندی مشتریان به هدف عملیاتی بسیار مهم اغلب سازمانها تبدیل گشته است (جوانمرد و حسینی، ۱۳۹۲).

تمایل به ارائه خدمات با کیفیت نقش مهمی در صنایع خدماتی ایفا می‌کند، چرا که کیفیت خدمات برای بقا و سودآوری سازمان امری حیاتی به شمار می‌رود. در واقع رضایت مشتری و کیفیت خدمات در اغلب صنایع خدماتی به عنوان مسائل حیاتی به شمار می‌روند (استافورد و دیگران، ۱۹۹۸). رابلدو (۲۰۰۱) ادراک از کیفیت خدمات را عقیده مصرف کننده در خصوص میزان برتری یک محصول یا خدمت می‌داند. در مورد مزایای کیفیت خدمات، راست و دیگران (۱۹۹۵) معتقدند کیفیت خدمات منجر به افزایش رضایت مندی و در نتیجه افزایش نرخ حفظ مشتری، درآمد و سهم بازار بیشتری می‌شود.

حسابرسی صورتهای مالی به عنوان محصول اصلی بازار خدمات حسابرسی، در مرحله تکمیلی خود قرار دارد و مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت تر را بیشتر دریافته‌اند و برای رقابت به جای کاهش حق الزحمه، به دنبال متفاوت کردن خدمات خود هستند. همچنین کیفیت خدمات حسابرسی یکی از مواردی است مؤسسات حسابرسی سعی دارند در آن زمینه خود را از سایر مؤسسات خدماتی متمایز کنند. (ایلوت و پالیز^۱، ۱۹۹۷)، محیطی که شرکتهای حسابرسی در آن فعالیت می‌کنند می‌تواند با رقابت شدید و فشار بر هزینه‌های حسابرسی همراه باشد (داف^۲، ۲۰۰۴؛ بتی و فیولی^۳، ۱۹۹۸). در این شرایط شرکتهای حسابرسی برای جذب صاحبکار جدید، در تلاش برای دور کردن مشتریان از رقبا هستند (آدامز و داویس، ۱۹۹۴) و پیشنهاد صاحبکاران برای حسابرسی و مذاکرات کاهش حق الزحمه حسابرسی با حسابرسان خود پتانسیلی برای جایگزینی حسابرسان است (بتی و فیولی، ۱۹۹۸). برای رقابت در چنین محیطی، اهمیت کیفیت حسابرسی و حفظ آن به طور روز افزون بیشتر می‌شود.

تمایلات رفتاری مصرف کنندگان از خدمات به عنوان نتایج ارزیابی خدمات و مجموعه‌ای از پاسخ‌های متعدد رفتاری و غیررفتاری توضیح داده می‌شود. این تمایلات شامل میل برای درگیر شدن در تبلیغات دهان به دهان، رفتار شکایتی، تغییر دادن خدمات، خرید مجدد و غیره می‌باشند (اسمیت و رینولد، ۲۰۰۹). همچنین تمایلات رفتاری ارتباط نزدیک و تنگاتنگی با حفظ مشتری و وفاداری مشتریان دارد. تحویل خدمات با کیفیت عالی تأثیر مثبتی بر تمایلات رفتاری دارد. بولدینگ و دیگران (۱۹۹۳) به ارتباط قوی میان کیفیت خدمات و تمایلات رفتاری از جمله تبلیغات بین فردی و توصیه کردن شرکت به دیگران دست یافتند. بازار حسابرسی در ایران به عنوان یک بازار نوظهور، متشکل از مؤسسات

¹ Elliott and Parlays

² Duff

³ Beattie and Fearnley

حسابرسی است که در سال های اخیر وارد این بازار شده‌اند. در این بازار، رقابت میان موسسات حسابرسی رشد قابل توجهی داشته است. از این رو، موسسات حسابرسی برای ماندن در بازار رقابتی، حفظ و جذب مشتریان جدید باید از عوامل مؤثر بر تمایلات رفتاری صاحبکار که جزئی از فرهنگ مشتری‌مداری، آگاهی داشته باشند.

از آنجا که در محیط فعالیت حسابرسی تمایلات رفتاری به عواملی مانند حفظ حسابرس فعلی، تغییر حسابرس، حق الزحمه حسابرسی و یا خرید خدمات غیر حسابرسی از شرکت حسابرسی مربوط است (مورتون^۱، ۱۹۹۶)؛ بنابراین این سؤال مطرح است عوامل تعیین کننده تمایلات رفتاری از منظر کیفیت خدمات کدامند؟

در دنیای رقابتی امروز، افزایش رقابت مؤسسات حسابرسی در مشتری‌یابی برای ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و همچنین افزایش قدرت مشتری سبب شده که موسسات حسابرسی نه تنها به دنبال مشتریان جدید باشند، بلکه در حفظ و نگهداری صاحبکاران قبلی خود نیز کوشا باشند.

از اینرو مطالعات گوناگونی به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی انجام شده است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و دیگر متغیرهای آن کشف شود. از آنجا که کیفیت واقعی حسابرسی قبل از انجام حسابرسی و یا در حین حسابرسی قابل مشاهده نیست، پژوهش در این زمینه همواره با موانع زیادی روبرو بوده است؛ بنابراین نیاز به متغیرهایی است تا بر اساس آن اثرات کیفیت حسابرسی را ارزیابی کرد (تیتمن و ترومن^۲، ۱۹۸۶).

بعلاوه، در بسیاری از تحقیقات تفاوت کیفیت حسابرسی در بین موسسات حسابرسی بستگی به اندازه شرکت حسابرسی دارد که این ویژگی در محیط‌های با شرکتهای حسابرسی با اندازه‌های متفاوت مانند ایران، اهمیت بیشتری دارد. در ایران انجام پژوهش در زمینه بازار حسابرسی و عوامل تعیین کننده تمایلات رفتاری مخصوصاً از منظر دیدگاه صاحبکاران جزء خلأهای تحقیقاتی است و تا کنون تحقیقی در این زمینه انجام نشده است.

اهمیت پژوهش حاضر از آن جهت است که:

اولاً؛ تا کنون هیچ پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر تمایلات رفتاری حسابرسان بر تمدی قرارداد حسابرسی، خرید خدمات غیر حسابرسی و پیشنهاد به دیگران برای استفاده از خدمات مؤسسات حسابرسی در ایران پرداخته است که نتایج این تحقیق می‌تواند در بازاریابی خدمات حسابرسی و همچنین قانونگذاری در این حوزه اطلاعات مفیدی در اختیار موسسات حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ارائه نماید.

ثانیاً از آنجایی که الگویی از منظر تحقیقات انجام شده برای شناسایی تمایلات رفتاری موسسات حسابرسی در بازار حسابرسی تا کنون وجود نداشته است، بنابراین شناسایی ادراکات قیمت و کیفیت در تصمیمات رفتاری صاحبکاران می‌تواند الگویی را برای سودمندی در تصمیمات مدیران موسسات حسابرسی از لحاظ سهم از بازار حسابرسی و درآمد فراهم کند.

¹ Morton

² Titman and Trueman

ثالثاً از آنجا که تشکیلات مقررات حرفه حسابداری و حسابرسی در خصوص ادغام موسسات حسابرسی در ایران نوپا بوده، لذا هر گونه پژوهشی که بتواند به شفافیت بیشتر نقش اطلاعاتی آنها کمک کند، می‌تواند برای رشد و اعتلای حرفه مفید باشد.

مرور ادبیات و بسط فرضیه‌ها

پاراسورامان^۱ و همکاران (۱۹۸۸) کیفیت خدمات را سنجش میزان اختلاف موجود بین انتظارات و درک مشتریان از خدمات دریافتی تعریف کرده‌اند و از اولین کسانی بودند که تلاش کردند تا روشهای مختلف ارزیابی کیفیت خدمات را مقایسه و طبقه‌بندی کنند. بعدها مفهوم و تعریف کیفیت خدمات هم تحت تأثیر کارهای عملی آنان قرار گرفت. در تعاریفی دیگر، کیفیت خدمات عبارت است از "قضاوت درک شده در نتیجه فرایند ارزیابی که مشتریان انتظارات خود را با درک خود از خدمت دریافت شده مقایسه می‌کنند (وانگ^۲، ۲۰۰۴). کیفیت خدمات، قضاوت درباره برتری یا تعالی کلی خدمت است (محمدی و وکیلی، ۱۳۸۸) و از مقایسه "آنچه مشتریان تصور می‌کنند (یعنی انتظارات مشتریان) با آنچه را که ارائه دهنده خدمات عملاً ارائه می‌دهد (یعنی ادراک مشتریان) ناشی می‌شود (فیض، ۱۳۸۹). این تعاریف مختصر و گویا می‌توان کیفیت حسابرسی را نیز به نوعی با مقایسه میان درک و انتظار استفاده کنندگان از این خدمات سنجید.

کیفیت خدمات بالا ممکن است در سطحی از عملکرد که مورد انتظار مشتریان است، ارائه شود. سطحی از عملکرد که یک خدمت با کیفیت بالا باید ارائه دهد همان انتظارات مشتری است. اگر عملکرد پایین‌تر از سطح انتظارات باشد، کیفیت از نظر مشتریان پایین خواهد بود. کیفیت خدمات در مدل اساسی پاراسورامان و همکاران (۱۹۸۸) ناشی از فاصله بین انتظارات و عملکرد است. هرگاه عملکرد فراتر از انتظارات باشد کیفیت افزایش و هرگاه عملکرد پایین‌تر از انتظارات باشد کیفیت کاهش می‌یابد. بنابراین، فاصله‌های موجود بین انتظارات و عملکرد در ابعاد مختلفی که جهت ارزیابی خدمات مورد استفاده قرار می‌گیرد (ریوز یار و همکاران، ۱۳۹۰).

کیفیت خدمات حسابرسی از دیدگاه صاحبکار

حسابرسی مانند پزشکی و حقوق و مهندسی به عنوان حرفه شناخته می‌شود. از گذشته نقش حسابرسان به عنوان تضمین کننده کیفیت اطلاعات حسابداری بوده است. در واقع نقش حسابرسان ایجاد ارزش افزوده برای اطلاعات حسابداری است (اوهمان^۳، ۲۰۰۵). شماری از تحقیقات انجام شده در بخش‌های حسابرسی مربوط به چگونگی برقراری ارتباط با صاحبکاران و جذب آنان و نگهداری این ارتباط می‌باشد. همچنین مطالعات اخیر نشان می‌دهد که حسابرسان متعهد به صاحبکاران هستند و از طریق انجام خدمات حسابرسی می‌توانند صاحبکاران بیشتری را جذب نمایند. به بیان دیگر

^۱ Parasuraman, Zeithaml, and Berry

^۲ Wong

^۳ Ohman

حسابرسان به طور فعال در پی کسب و حفظ رابطه با صاحبکاران می‌باشند و این امر نشان دهنده تمایل آنان به بازاریابی است (اوهام^۱ و همکاران، ۲۰۱۲).

حسابرسان از طریق عوامل مختلفی مانند تبلیغات و انجام خدماتی متمایز از سایر حسابرسان در پی جذب صاحبکاران و به دست گرفتن بازار هستند. در واقع این مطالعات نشان می‌دهد که خدمات حرفه‌ای در حال تغییر است و این تحولات به خاطر رقابتی بودن این حرفه و همچنین اصلاح رابطه با صاحبکاران است؛ اما با توجه به این تغییرات، حسابرسان باید قادر به مدیریت مواردی همچون رعایت اخلاق و حرفه و تغییر انتظار مشتریان باشند (هوگز و یانگ^۲، ۲۰۰۹).

برای مدیریت کردن این عوامل باید بدانیم که مسئولیت حرفه حسابرسی شامل چه مسئولیت‌هایی بوده و خدمات بازاریابی شامل چه نوع خدماتی است. در دهه‌های اخیر تحقیقاتی در مورد خدمات حرفه‌ای انجام شده است که این بررسی‌ها نشان می‌دهد همانطور که محیط‌های تجاری تغییر کرده و رقابتی شده، درک صاحبکاران از این حرفه نیز تغییر یافته ولی در نهایت کیفیت حرف اول را برای حفظ رابطه حسابرس با صاحبکاران می‌زند (رید^۳، ۲۰۰۸).

صاحبکاران به دنبال این موضوع هستند که کدام حسابرس خدمات متفاوتی نسبت به حسابرسان دیگر انجام می‌دهد. این موضوع باعث ایجاد رقابت در بین حسابرسان شده و تمایل آنان به بازاریابی را افزایش می‌دهد و کم‌کم باعث شده که حسابرسان از اصول پیچیده بازاریابی پیروی کنند؛ که پیروی از این اصول توسط حسابرسان برای جذب صاحبکاران است و در نتیجه این عوامل باعث افزایش سفارش به حسابرسان می‌شود (هوگز و یانگ^۴، ۲۰۰۹). در شرکت‌های حسابرسی مدرن، بازاریابی به معنی حضور در جلسات کاری و شرکت در همایش‌ها و عضویت در انجمن‌های حسابرسی است. در واقع شرکت در این همایش‌ها از تاکتیک‌های مهم در بازاریابی به حساب می‌آید (مارکام^۵، ۲۰۰۵). نتیجه مطالعات بیانگر این مطلب است که حسابرسان باید بین تبلیغ در حرفه حسابرسی و اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی تعادل ایجاد کنند و توجه به این امر خود سبب موفقیت آنان در این حرفه می‌شود. همچنین حسابرسان باید به زمان صرف شده در فعالیت‌های بازاریابی و وظایف اصلی این حرفه توجه داشته باشند و بین آن‌ها توازن ایجاد کنند تا این اطمینان حاصل شود که اعتماد نسبت به این حرفه از بین نرفته است (کلاو و همکاران، ۲۰۰۹).

چون تحقیقات نشان می‌دهد که تغییر در نگرش در حسابرسان نسبت به انجام فعالیت‌های بازاریابی بیشتر به منظور حفظ رابطه با صاحبکاران است و حسابرسان برای حفظ رابطه و کسب شهرت از تبلیغات استفاده می‌کنند. به خصوص حسابرسان جوان تصویری که از این حرفه دارند این است که برای شروع فعالیت و ماندن در این حرفه باید از بازاریابی استفاده کنند، آنان تبلیغات را به عنوان یک استراتژی در بازاریابی تلقی کرده و این تصور را دارند که بازاریابی به آنها در جذب صاحبکاران یاری می‌رساند؛ بنابراین حسابرسان بر این باور هستند که بازاریابی قسمت مهمی از کار آن‌ها است

¹ Oham

² Hodgs and young

³ reid

⁴ Hodges and young

⁵ Markham

و این احتمال وجود دارد که ترکیبی از وظایف اصلی حسابرسان و انجام فعالیت بازاریابی، حرفه حسابرسی را تشکیل دهد (هابرت^۱ و همکاران، ۱۹۹۶). برابرگ^۲ و همکاران (۲۰۱۳) طی پژوهشی از حسابرسان در سوئد نشان دادند که حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی تمایل مثبت نشان می‌دهند و زمان بیشتری را برای انجام فعالیت‌های بازاریابی صرف می‌نمایند. آن‌ها نشان دادند که از دیدگاه حسابرسان، تفاوت با اهمیتی میان فعالیت حسابرسی و فعالیت بازاریابی وجود ندارد. به عقیده آن‌ها باید میان فعالیت بازاریابی و حسابرسی موازنه ایجاد نمود تا حرفه حسابرسی از تمایل حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی، آسیب نبیند. به عقیده آن‌ها توجه بیشتر حسابرسان به فعالیت‌های بازار یابی می‌تواند موجب کاهش فعالیت حسابرسی و در نتیجه کیفیت حسابرسی شود. کمیسیون اروپا^۳ (۲۰۱۰) نسبت به تسلط مؤسسات بزرگ حسابرسی بر بازار حسابرسی ابراز نگرانی نمود. این کمیسیون تاکید داشت که این موضوع می‌تواند موجب شود تا تمایل مؤسسات کوچک به فعالیت‌های بازاریابی بیشتر شود و کیفیت حسابرسی این مؤسسات بهبود نیابد. این کمیسیون خواستار استفاده از مکانیزم‌هایی شد تا تمرکز مؤسسات حسابرسی بزرگ بر بازار حسابرسی کاهش یابد. دیفوند و ژانگ^۴ (۲۰۱۴) رقابت در بازار حسابرسی را عاملی برای کیفیت حسابرسی می‌شناسند. به عقیده آن‌ها مؤسسات بزرگ حسابرسی در مقایسه با مؤسسات کوچک تر توان رقابتی بیشتر و سهم بیشتری از بازار حسابرسی دارند و در نتیجه کیفیت حسابرسی آنها بالاتر است. به عقیده آنها از طریق نظارت بیشتر بر مؤسسات کوچک حسابرسی باید کیفیت حسابرسی در این مؤسسات ارتقاء یابد. در پژوهش دیگر آچوا و الابر (۲۰۱۴) بازاریابی و فروش خدمات حسابرسی داخلی را بهترین رویه برای ارزیابی ریسک مدیریت می‌شناسند. آن‌ها توسعه بازار حسابرسی داخلی را در دنیای رقابتی امروز، از طریق فعالیت‌های بازاریابی امکان پذیر می‌دانند. آن‌ها ارائه و ایجاد رویه‌های نوین حسابرسی داخلی و بازار یابی آن‌ها را روشی برای بهبود و ایجاد ارزش شرکت می‌دانند.

پیشینه تحقیق

خدماتی پور و علی پور سرمست (۱۳۹۱) مشکلات میان حسابرسان و صاحبکار را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها فقدان تجربه کافی کارکنان حسابرسی در درک فعالیت‌های صاحبکار، عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای از سوی حسابرسان را مهمترین مشکلات مشاهده شده از سوی صاحبکار و هم چنین از دیدگاه حسابرسان عدم دسترسی به شواهد حسابرسی صاحبکار از جمله مهمترین مشکلات حسابرسان می‌دانند.

علوی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. نمونه پژوهش، متشکل از ۱۴۲ مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران برای دوره زمانی ۱۳۸۷-۱۳۹۱ است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها، نشان دهنده رابطه مثبت و معنی دار بین متغیرهای کیفیت

¹ Hulbert

² Broberg

³ European Commission

⁴ DeFond and Zhang

حسابرسی شامل تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه‌ای و قدمت مؤسسه حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی و رابطه منفی معنی دار میان متغیرهای تعداد شرکا و تعداد کارهای مؤسسه حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی است. همچنین نتایج حاکی از عدم وجود رابطه معنی دار بین درآمد سالیانه مؤسسه حسابرسی و امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی بود.

سلیمانی امیری و محمودیان (۱۳۹۵) به این موضوع پرداختند که چگونه نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی و اهمیت این حرفه برای آنها می‌تواند بر ایجاد تعادل میان فعالیتهای حسابرسی و بازاریابی مؤثر باشد. نتایج نشان می‌دهد حسابرسانی که نگرش مثبتی به بازاریابی دارند، زمان بیشتری را در مقایسه با حسابرسانی که نگرش مثبت کمتری دارند صرف فعالیتهای بازاریابی می‌کنند. به علاوه حسابرسانی که فعالیتهای بازاریابی را مهم می‌دانند، زمان قابل توجهی را صرف فعالیتهای بازاریابی می‌کنند. همچنین فاصله نظری میان حرفه حسابرسی و حرفه بازاریابی در عمل همانند گذشته وجود ندارد.

علوی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. نمونه پژوهش، متشکل از ۱۴۲ مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران برای دوره زمانی ۱۳۹۱-۱۳۸۷ است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها، نشان دهنده رابطه مثبت و معنی دار بین متغیرهای کیفیت حسابرسی شامل تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه‌ای و قدمت مؤسسه حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی و رابطه منفی معنی دار میان متغیرهای تعداد شرکا و تعداد کارهای مؤسسه حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی است. همچنین نتایج حاکی از عدم وجود رابطه معنی دار بین درآمد سالیانه مؤسسه حسابرسی و امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی بود.

فتاحیان و ایزدی نیا (۱۳۹۶) به بررسی فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات پرداختند. عواملی که در این خصوص مورد بررسی قرار گرفتند شامل تجربه حرفه‌ای افراد در فرآیند حسابرسی، تجربه حرفه‌ای افراد، رتبه‌بندی حرفه‌ای و اندازه مؤسسه حسابرسی بوده است. جامعه آماری اول شامل حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی خصوصی و جامعه آماری دوم شامل شرکت‌های سرمایه‌گذاری است که تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار تهران فعالیت می‌کنند. نتایج تحقیق نشان داد نقش و تجربه حرفه‌ای افراد در فرآیند حسابرسی از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی نیست. این در حالی است که رتبه کنترل کیفیت حسابرسی در فاصله انتظارات افراد در حوزه مقررات حسابرسی تاثیر گذار بوده است.

تقی نتاج و بلوردی (۱۳۹۶) به ارزیابی ادراکات و انتظارات متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی با استفاده از مدل سروکوال پرداختند. در این تحقیق که در بین متقاضیانی که بار اول درخواست استفاده از خدمات یک مؤسسه معتبر فعال در حوزه خدمات حسابرسی را داشتند، انجام شد. یک پرسش نامه زوجی برای سنجش انتظارات و ادراکات متقاضیان از خدمات حسابداری تهیه و در بین یک نمونه ۵۵ موردی از شرکت‌های متقاضی توزیع شد. نتایج پژوهش

نشان داد که از میان ابعاد پنج گانه سروکوال یعنی اطمینان، پاسخگویی، تضمین، همدلی و ملموسات، در همه ابعاد شکاف منفی وجود داشته است و شرکت ارائه دهنده خدمات حسابرسی نتوانسته است کیفیت مورد انتظار متقاضیان را ارائه دهد. همچنین بعد پاسخ گویی بیشترین شکاف را دارد. به عبارت دیگر فاصله بین آنچه متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی انتظار داشته‌اند و آنچه دریافت کرده‌اند، در این بعد بیشترین مقدار است.

شجاع و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیتهای حسابرسی و فعالیتهای بازاریابی در ۳۹۱ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی پرداختند. هدف اصلی این مقاله شناسایی میزان تمایل حسابرسان به فعالیت بازاریابی است. روش پژوهش حاضر از نوع توصیفی بوده و ابزار آن پرسش نامه می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد تمایل حسابرسان به فعالیت بازاریابی تحت تأثیر دیدگاه آنها درباره اهمیت فعالیت بازاریابی، اهمیت فعالیت حسابرسی، قبول داشتن فعالیت حسابرسی و رتبه شغلی حسابرسان است.

برابریک^۱ و همکاران (۲۰۱۳) طی پژوهشی از حسابرسان در سوئد نشان دادند که حسابرسان به فعالیتهای بازاریابی تمایل مثبت نشان می‌دهند و زمان بیشتری را برای انجام فعالیتهای بازاریابی صرف می‌نمایند. آنها نشان دادند که از دیدگاه حسابرسان، تفاوت با اهمیتی میان فعالیت حسابرسی و فعالیت بازاریابی وجود ندارد. به عقیده آنها باید میان فعالیت بازاریابی و حسابرسی موازنه ایجاد نمود تا حرفه حسابرسی از تمایل حسابرسان به فعالیتهای بازاریابی، آسیب نبیند. به عقیده آنها توجه بیشتر حسابرسان به فعالیتهای بازار یابی میتواند موجب کاهش فعالیت حسابرسی و در نتیجه کیفیت حسابرسی شود.

چنگ و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی "رابطه بین کیفیت حسابرسی و سرمایه انسانی در بین شرکتهای حسابرسی" پرداختند. نتایج با استفاده از رگرسیون لجستیک در بین نمونه ۴۸۶۵ شرکت در سالهای ۱۹۸۹ تا ۲۰۰۴ نشان داد که رابطه مثبتی بین منابع انسانی و عملکرد شرکت وجود دارد و رابطه سرمایه گذاری در منابع انسانی و کیفیت حسابرسی بین شرکتهای حسابرسی بخش عمومی و خصوصی متفاوت است.

دیفوند و ژانگ^۲ (۲۰۱۴) در بررسی "تحقیقات رفتاری در حوزه حسابرسی" رقابت در بازار حسابرسی را عاملی برای کیفیت حسابرسی می‌شناسند. به عقیده آنها مؤسسات بزرگ حسابرسی در مقایسه با مؤسسات کوچک تر توان رقابتی بیشتر و سهم بیشتری از بازار حسابرسی دارند و در نتیجه کیفیت حسابرسی آنها بالاتر است. به عقیده آنها از طریق نظارت بیشتر بر مؤسسات کوچک حسابرسی باید کیفیت حسابرسی در این مؤسسات ارتقاء یابد.

آچوا و البار^۳ (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان "مفاهیم بازاریابی حسابرسی داخلی در دانشگاه های نیجریه"، بازاریابی و فروش خدمات حسابرسی داخلی را بهترین رویه برای ارزیابی ریسک مدیریت می‌شناسند. آنها توسعه بازار حسابرسی

¹ Broberg

² DeFond and Zhang

³ Achuaa and Alabar

داخلی را در دنیای رقابتی امروز، از طریق فعالیتهای بازاریابی امکان پذیر می‌دانند. آنها ارائه و ایجاد رویه‌های نوین حسابرسی داخلی و بازاریابی آنها را روشی برای بهبود و ایجاد ارزش شرکت می‌دانند.

چانگ و همکاران (۲۰۱۵) به "مقایسه کارایی تکنیکی شرکت های حسابداری آمریکا، چین و تایوان با تکنولوژی های عملیاتی متفاوت با استفاده از رویکرد مرزی تصادفی" پرداختند. نتایج نشان داد شرکتهای حسابداری تایوان بیشترین کارایی فنی با رویکرد مرزی تصادفی را دارند. همچنین عملکرد فنی شرکتهای آمریکایی نزدیک به شرکتهای تایوانی است. همچنین شرکتهای چینی پایینترین عملکرد را در بین شرکتهای مورد بررسی دارا هستند که این به مقررات حاکمیتی و فقدان رقابت در بازار حسابداری در چین قابل انتساب است.

سامانگو و رودریگز (۲۰۱۶) به بررسی "رابطه بین ویژگیهای سرمایه انسانی و عملکرد مؤسسات حسابرسی جوان" پرداختند. بدین منظور ۲۶ شرکت حسابرسی با استفاده از رویکرد کیفی فازی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که ترکیبهای مختلفی از ویژگیهای سرمایه انسانی منجر به افزای عملکرد شرکت می‌شود که این نتیجه اهمیت سرمایه انسانی را در صنعت حسابرسی و مخصوصاً ویژگیهای سرمایه انسانی در شرکتهای جدید التأسيس را نشان می‌دهد.

گبرمیکائیل^۱ (۲۰۱۹) به بررسی "عوامل مؤثر بر تمایلات رفتاری در بازار حسابرسی" پرداخت. جامعه آماری دریافت کنندگان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی از مؤسسات حسابرسی بود. روش تحقیق مبتنی بر پرسشنامه و رویکرد معادلات ساختاری بود. نتایج نشان داد که ابعاد کیفیت مورد نظر در این تحقیق (کیفیت تکنیکی (فنی)، کارکردی و استقلال) اثر معنادار بر تمایلات رفتاری صاحبکاران مؤسسات حسابرسی دارد؛ که این نتایج می‌تواند مورد استفاده مؤسسات حسابرسی برای جذب و حفظ صاحبکاران از منظر بازاریابی مفید باشد.

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌ها در راستای سوالات فوق به شرح زیر است:

- ۱- بین ابعاد کیفیت حسابرسی تکنیکی (صلاحیت حسابر) و تمایلات رفتاری صاحبکار رابطه مثبت وجود دارد.
 - ۲- بین ابعاد کیفیت حسابرسی کارکردی (وظیفه‌ای) و تمایلات رفتاری صاحبکار رابطه مثبت وجود دارد.
 - ۳- بین کیفیت حسابرسی از بعد استقلال حسابر و تمایلات رفتاری صاحبکار رابطه مثبت وجود دارد.
- کیفیت حسابرسی^۲:** عبارتست از اینکه حسابرسان چه میزان تحریف‌های با اهمیت در صورتهای مالی را کشف کنند (صلاحیت حسابر) و این تحریف‌ها به طرف‌های مربوط گزارش شود (استقلال حسابر). (دی آنجلو (۱۹۸۱).
- تمایلات رفتاری^۳: تمایلات رفتاری که گاهی آن را با نیت و اهداف رفتاری بیان می‌کنند عبارت است از ادراک مشتریان نسبت به عملکرد خدمت‌دهندگان از لحاظ خدمت رسانی و اینکه آیامشتریان حاضر به خرید خدمات

¹ Ghebremichael

² Audit quality

³ Behavioral intentions

حسابرسی بیشتر از یک سازمان خاص هستند. یا اینکه خرید خود را کاهش می‌دهند، نيات رفتاری یا نيات در رفتار نتیجه‌ی فرآیند رضایت مشتریان است (گبرمیکائیل، ۲۰۱۹).

کیفیت تکنیکی (فنی) حسابرس^۱: یکی از ابعاد مشخص کننده کیفیت حسابرسی هر موسسه حسابرسی است که خروجی کار حسابرسی را نشان می‌دهد و بر حسب مؤلفه های نماینده عموم بودن، کشف و گزارش تقلب و اقدامات غیر قانونی، یکپارچگی در گزارشگری مالی، نگرش مستقل سنجیده می‌شود (گبرمیکائیل، ۲۰۱۹).

کیفیت کارکردی حسابرس^۲: یکی از ابعاد مشخص کننده کیفیت حسابرسی است بستگی به نحوه اجرای فرآیند حسابرسی داشته و بر حسب متغیرهای قابل اتکا، دانش حسابرس از صنعت و شرکت مورد رسیدگی، سهولت برخورد، ارائه بینش کافی، قابلیت دسترسی حسابرسان اندازه گیری می‌شود (گبرمیکائیل، ۲۰۱۹).

کیفیت از منظر استقلال^۳: یکی از ابعاد مشخص کننده کیفیت حسابرسی است که بستگی میزان رعایت استقلال حسابرسی در سطح هر کار حسابرسی دارد گوش و مون^۴ (۲۰۰۵) بر این باورند که تعاملات طولانی مدت حسابرس و صاحبکار منجر به کاهش استقلال حسابرسی و کیفیت حسابرسی می‌گردد (گبرمیکائیل، ۲۰۱۹).

متدولوژی تحقیق

چنانچه طبقه‌بندی تحقیقات بر حسب هدف (بنیادی، کاربردی و توسعه ای) را مدنظر قرار دهیم، تحقیق حاضر به این علت که هدف آن، بررسی رابطه ابعاد سرمایه نیروی انسانی و عملکرد مؤسسات حسابرسی است و نیز ارائه پیشنهادهایی جهت بهبود وضعیت عملکرد مؤسسات حسابرسی را دارد، در گروه تحقیقات کاربردی به حساب می‌آید. چنانچه طبقه بندی انواع تحقیقات براساس روش (توصیفی و آزمایشی) مدنظر قرار گیرد، این تحقیق به این علت که به توصیف وضعیت جامعه مورد پژوهش خود از طریق پیمایشی - آرشویی می‌پردازد در زمره تحقیقات توصیفی - پیمایشی قرار می‌گیرد و از آن رو که ارتباط بین دو متغیر مستقل با متغیر وابسته را مورد بررسی قرار می‌دهد، در گروه تحقیقات همبستگی است.

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌های این تحقیق به شرح زیر تدوین می‌شود:

- ۱- بین کیفیت تکنیکی حسابرسی و تمایلات رفتاری صاحبکار رابطه مثبت وجود دارد.
- ۲- بین کیفیت کارکردی حسابرسی و تمایلات رفتاری صاحبکار رابطه مثبت وجود دارد.
- ۳- بین استقلال حسابرسی و تمایلات رفتاری صاحبکار رابطه مثبت وجود دارد.

¹ Technical quality of the auditor

² Auditor functional quality

³ Perceived auditor independence

⁴ Ghosh and Moon

متغیرهای تحقیق

مطابق با گبرمیکائیل (۲۰۱۹)، در این تحقیق تمایلات رفتاری صاحبکار و کیفیت خدمات حسابرسی به ترتیب به عنوان متغیرهای وابسته و مستقل تدوین گردید.

متغیر وابسته

تمایلات رفتاری صاحبکار، عبارتست از واکنش‌های رفتاری در فرآیند پذیرش حسابرسی جدید، ادامه کار با حسابرسی قبلی، اخذ خدمات غیر حسابرسی و معرفی حسابرسی به یک شرکت صاحبکار می‌باشند؛ بنابراین اهداف رفتاری صاحبکاران عبارتند از:

۱. حفظ حسابرسی طرف قرارداد شرکت
 ۲. خرید خدمات غیر حسابرسی از حسابرسی طرف قرارداد
 ۳. معرفی حسابرسی شرکت به دیگران
- برای اندازه گیری این متغیر سوالات ۵۳ تا ۵۵ پرسشنامه استاندارد گبرمیکائیل (۲۰۱۹) در قالب طیف لیکرت ۷ امتیازی مورد استفاده قرار می‌گیرد که سوالات آن به شرح زیر است:
- سوال ۵۳ پرسشنامه- توصیه ما این است که مؤسسه حسابرسی کنونی در تعاملات بعدی برای انجام عملیات حسابرسی و انعقاد قرارداد حسابرسی نگهداری شود (اختصاص نمره از ۱ تا ۷).
- سوال ۵۴ پرسشنامه- توصیه ما این است که شرکت ما خدمات غیرحسابرسی را نیز از مؤسسه حسابرسی فعلی دریافت نماید (اختصاص نمره از ۱ تا ۷).
- سوال ۵۵ پرسشنامه- توصیه ما به یک شرکت با فعالیت در صنعت مشابه این است که برای انجام عملیات حسابرسی از خدمات مؤسسه حسابرسی طرف قرارداد ما استفاده کند (اختصاص نمره از ۱ تا ۷).
- این سه سوال ابزار اندازه گیری تمایلات و مقاصد رفتاری در بازار حسابرسی است.

متغیرهای مستقل

متغیر مستقل ابعاد ادراک نسبت به کیفیت حسابرسی می‌باشد که در این تحقیق مطابق با گبرمیکائیل (۲۰۱۹) کیفیت حسابرسی از سه بعد کیفیت حسابرسی تکنیکی (فنی)^۱، کیفیت حسابرسی کارکردی^۲ و استقلال حسابرسی^۳ از صاحبکار تشکیل شده است.

- کیفیت کارکردی حسابرسی: مطابق با مدل سرکوال ارائه شده توسط پارسورامان و همکارانش (۱۹۸۸) شاخصهای کیفیت فنی شامل ابعاد پنج گانه قابلیت اطمینان، ضمانت و تضمین، مسئولیت پذیری، همدلی و ابعاد ظاهری و فیزیکی است. در این تحقیق مطابق مدل سرکوال و گبرمیکائیل (۲۰۱۹) از سوالات پنج بعدی (سوالات ۱ تا ۲۷) فرآیند حسابرسی قابل اتکا، دانش حسابرسی از صنعت و شرکت مورد رسیدگی، سهولت برخورد، ارائه بینش کافی، قابلیت دسترسی حسابرسان برای اندازه گیری این متغیر و در غالب طیف لیکرت استفاده می‌شود.

¹ Technical (Competence) audit quality

² Functional Audit Quality

³ Auditor Independence

- کیفیت تکنیکی (فنی) حسابرس: این بخش از کیفیت حسابرسی شامل مؤلفه های نماینده عموم بودن، کشف و گزارش تقلب و اقدامات غیر اخلاقی، کشف یکپارچگی فرآیند گزارشگری مالی می باشد که از سوالات ۲۸ تا ۵۰ پرسشنامه سنجش می شود.

- کیفیت از منظر صلاحیت و استقلال: برای بررسی استقلال حسابرسی، تعدادی از سوالات پرسشنامه که بازگو کننده مدل کیفیت حسابرسی دی آنجلو (۱۹۸۱) است استفاده می شود. در این بخش استقلال از جمع سوالات مربوط به کشف و گزارش تقلب های با اهمیت در صورتهای مالی به دست می آید که در سوالات ۵۱ تا ۵۲ ارائه شده است.

جامعه آماری، چگونگی نمونه گیری و نمونه ها

جامعه آماری این تحقیق اعضای هیئت مدیره و مدیران ارشد صاحبکاران موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در استان خراسان رضوی هستند. قلمرو زمانی تحقیق سال ۱۳۹۹ در نظر گرفته شده است. حجم نمونه با استفاده از جدول مورگان انجام شد. تعداد جامعه آماری نامحدود فرض شده است. همچنین، به دلیل اینکه با توجه به ماهیت جامعه آماری پژوهش امکان نمونه گیری تصادفی وجود نداشت که این موضوع محدودیت اصلی در پژوهشهای داخلی است، استان خراسان رضوی به دلیل اینکه، سهم قابل توجهی را در بازار حسابرسی داراست، انتخاب شده است و سپس پرسشنامه ها به صورت حضوری و الکترونیکی توزیع و اطلاعات جمع آوری می شود.

در این تحقیق برای تعیین حجم نمونه برای پیمایش از روش های مختلفی استفاده می شود که از آن جمله می توان به فرمول کوکران برای جامعه معلوم اشاره نمود که این فرمول حداقل حجم نمونه را برای ما مشخص می کند. مجموعه واحدهایی که حداقل در یک صفت مشترک باشند یک جامعه آماری را تشکیل می دهند. نمونه آماری نیز عبارت است از مجموعه ی نشانه ها که از یک قسمت، گروه یا جامعه ای بزرگتر انتخاب می شود، به طوری که این مجموعه معرف کیفیت و ویژگی های آن قسمت، گروه یا جامعه بزرگتر باشند و نمونه گیری فرایند انتخاب نمونه است (خاکی، ۱۳۷۸). فرمول های تعیین اندازه نمونه متفاوت است. یکی از روش های پرکاربرد در تعیین حجم نمونه فرمول کوکران است. فرمول کوکران به صورت زیر محاسبه می شود:

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N}(\frac{z^2 pq}{d^2} - 1)}$$

در این فرمول n حجم نمونه؛ N حجم جمعیت آماری؛ p نسبتی از جمعیت دارای صفت معین؛ q=(1-p) نسبتی از جمعیت فاقد صفت معین، Z مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر ۱/۹۶ می باشد و d، مقدار خطای مجاز که معمولاً ۰,۰۱ یا ۰,۰۵ می باشد.

با توجه به حجم جامعه آماری (حدود ۲۰۰۰ نفر) و جایگذاری در فرمول نمونه گیری کوکران، حداقل حجم نمونه به تعداد ۲۳۹ نفر لازم است. در این تحقیق با توجه به اینکه پرسشنامه الکترونیکی ساخته شد. از طریق پیام رسان واتساپ پرسشنامه به مدیران ارشد اجرایی و اعضای هیئت مدیره ارسال شد و از این طریق با پیگیری از جامعه مورد نظر جوابهای پرسشنامه از طریق لینک سایت تنظیم پرسشنامه دریافت شد. همچنین از اعضای جامعه آماری که پرسشنامه در اختیار آنان

قرار گرفت، با توجه به محدودیتهای موجود حاکم بر کشور (کرونا) خواسته شد تا پرسشنامه را برای جامعه آماری این تحقیق که از آنان شناخت و دسترسی دارند ارسال کنند؛ و بدین طریق جمع آوری پرسشنامه ها تا رسیدن به حداقل نمونه مورد نیاز (۲۳۹ عدد) کار انجام شد.

داده های مورد نیاز، متغیرهای تحقیق و روش محاسبه آن ها

مهم ترین روش های گردآوری اطلاعات در این تحقیق بدین شرح است:

الف- مطالعات کتابخانه ای: در این قسمت جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات تحقیق موضوع، از نوع کتابخانه ای، مقالات، کتاب های مورد نیاز و نیز از شبکه های جهانی اطلاعات (اینترنت) استفاده شده است.

ب- تحقیقات پیمایشی: به منظور گردآوری داده های تحقیق حاضر، از پرسشنامه استاندارد شده تحقیق گبرمیکائیل^۱ (۲۰۱۹)، استفاده گردیده که آن را به زبان فارسی ترجمه و با توجه به تفاوت های جامعه آماری و وجود اختلافات فرهنگی در کسب و کار مورد مطالعه، تغییرات لازم و ضروری بر روی پرسشنامه صورت گرفته و از لحاظ مفهومی، با فضای ایران، بومی سازی شد.

پرسشنامه مذکور شامل دو بخش عمده است:

سوالات عمومی (جمعیت شناختی): در سوالات عمومی سعی شده که اطلاعات کلی و جمعیت شناختی از جمله،

مدرک تحصیلی، سن، تجربه، جنسیت در رابطه با پاسخ دهندگان پژوهش جمع آوری گردد.

سوالات تخصصی: این قسمت حاوی ۵۵ سوال می باشد. در این قسمت سعی گردیده است که سوالات پرسشنامه تا حد ممکن قابل فهم بومی سازی شود. متن کامل سوالات در پایان تحقیق آورده شده است.

جدول ۳-۱ چگونگی توزیع سوالات را در پرسشنامه با توجه به متغیرهای تحقیق نشان می دهد.

جدول ۱: نحوه توزیع سوالات با توجه به هر متغیر

ردیف	متغیرها	نوع متغیر	تعداد سوالات	شماره سوالات
۱	کیفیت حسابرسی	مستقل	۵۲	۱-۵۲
۲	تمایلات رفتاری در بازار حسابرسی	وابسته	۳	۵۳-۵۵

پرسشنامه این تحقیق، با استفاده از طیف پنج گزینه ای لیکرت طراحی شده است. در جدول زیر سنجه های موردنظر در

این طیف قابل مشاهده می باشد.

طیف پنج گزینه ای لیکرت				
۱	۲	۳	۴	۵
کاملاً موافقم	موافقم	نظری ندارم	مخالفم	کاملاً مخالفم

¹ Ghebremichael

برای تمایلات رفتاری (متغیر وابسته) به ترتیب سه بعد با توجه به سوالات ۵۴، ۵۵ و ۵۶ داریم:

بعد ۱- تکرار خرید (سوال ۵۴)

بعد ۲- تمایل به پرداخت بیشتر (سوال ۵۵)

بعد ۳- معرفی (تبلیغات شفاهی) (سوال ۵۶)

برای کیفیت حسابرسی (متغیر مستقل) ابعاد زیر را داریم

۱- کیفیت وظیفه ای (کارکردی): مولفه ها شامل زیر است:

اتکا بر فرآیند حسابرسی (سوالات ۱ تا ۶)

دانش در مورد صنعت و شرکت صاحبکار (سوال ۷ تا ۱۳)

سازش با صاحبکار (۱۴ تا ۱۷)

ارائه بینش با کیفیت (۱۸ تا ۲۰)

قابلیت دسترسی (۲۱ تا ۲۷)

۲- کیفیت فنی (تکنیکی): مولفه ها شامل موارد زیر است

نماینده عموم بودن (۲۸ تا ۳۷)

کشف و گزارش تقلب و اقدامات غیر قانونی (سوال ۳۸ تا ۴۴)

یکپارچگی در فرآیند گزارشگری مالی (۴۵ تا ۵۱)

۳- کیفیت از منظر استقلال

ویژگی استقلال حسابرسان (سوال ۵۳)

روایی و پایایی پرسشنامه

روایی یک پرسشنامه بیان می کند که سوالات آن پرسشنامه چیزی را سنجش کرده اند که به دنبال اندازه گیری آن بوده ایم نه چیز دیگر را (دانیایی فرد و همکاران، ۱۳۸۳).

در این پژوهش، برای بررسی روایی محتوا از نظر تعدادی از اساتید و صاحب نظران استفاده نموده و پس از اخذ نظرات آن ها، اقدامات اصلاحی در پرسشنامه، با نظر نهایی اساتید محترم راهنما و مشاور انجام گرفت.

پایایی یا قابلیت اعتماد یکی از ویژگی های فنی ابزار اندازه گیری است. پایایی بدین معنی است که ابزار اندازه گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه یکسانی به دست می دهد و پایدار است (طیبی و همکاران، ۱۳۸۸). پایایی یک سنجه را می توان از طریق آزمون سازگاری منطقی پاسخ ها و ثبات پاسخ ها تایید کرد. سازگاری نشان می دهد چگونه آیتم هایی که یک مفهوم را می سنجد به صورت یک مجموعه، به نحوی شایسته به هم گره خورده اند. ضریب آلفای کرونباخ نوعی ضریب پایایی است که نشان می دهد چگونه آیتم ها در یک مجموعه، به نحو مناسب به یکدیگر گره خورده اند. آلفای کرونباخ در قالب میانگین همبستگی های درونی میان آیتم های اندازه گیری کننده مفهوم، محاسبه می شود. اگر

آلفای کرونباخ به ۱ نزدیک تر باشد، پایایی سازکاری درونی بیشتر است (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۸۳). در این پژوهش نیز به منظور تعیین پایایی، از روش آزمون آلفای کرونباخ استفاده گردیده است.

آماره‌های توصیفی

اطلاعات جمع آوری شده متناظر با پاسخ آزمودنی ها به پرسشنامه پژوهش در دو بخش مورد مطالعه قرار گرفته است. در بخش اول اطلاعات جمعیت شناختی افراد شرکت کننده در پژوهش مورد ارزیابی قرار می گیرد.

بررسی جمعیت شناختی شرکت کنندگان در پژوهش

در این بخش جداول فراوانی متناظر با رتبه شغلی، رشته تحصیلی، مدرک تحصیلی، سابقه خدمت، جنسیت و سن افراد شرکت کننده در پژوهش ارائه شده است. جدول فراوانی وضعیت پاسخ دهندگان به پرسشنامه از لحاظ جنسیت به صورت زیر می باشد.

جدول ۲: فراوانی نمونه بر حسب رتبه شغلی آزمودنی ها

سمت	فراوانی	درصد فراوانی
عضو هیئت مدیره	۶۵	۲۷/۱۹
مدیر ارشد	۳۸	۱۵/۸۹
مدیر مالی و رئیس حسابداری	۱۳۶	۵۶/۸۷

یافته های جدول فوق نشان می دهد که افراد شرکت کننده در پژوهش در رتبه های مختلف شغلی حضور داشته اند و تعداد کسانی که اعضای هیئت مدیره بوده اند کمی بیشتر از بقیه گروه ها بوده است. در جدول زیر فراوانی افراد شرکت کننده در پژوهش بر حسب رشته تحصیلی آنان ارائه شده است.

جدول ۳: فراوانی نمونه بر حسب رشته تحصیلی آزمودنی ها

رشته تحصیلی	فراوانی	درصد فراوانی
گروه مدیریت (مالی، دولتی و ...)	۷۹	۳۳/۰۵
حسابداری و حسابرسی	۱۳۶	۵۶/۹۰
فنی و مهندسی	۱۴	۵/۸۵
سایر	۱۰	۴/۱۸

نتایج جدول فوق نشان می دهد که نزدیک به ۶۰ درصد از شرکت کنندگان در رشته های حسابداری و حسابرسی تحصیل نموده اند و نزدیک به ۶۰ درصد از آنان حداقل دارای مدرک کارشناسی ارشد بوده اند.

جدول ۴: فراوانی نمونه بر حسب مدرک تحصیلی آزمودنی ها

تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
کاردانی و پایین تر	۱۲	۵/۰۲
کارشناسی	۸۶	۳۵/۹۸
کارشناسی ارشد	۱۱۰	۴۶/۰۲
دکتر	۳۱	۱۲/۹۷

با عنایت به جدول فراوانی زیر مشخص شد که مردان تقریباً دو برابر زنان بوده اند.

جدول ۵: فراوانی نمونه بر حسب جنسیت آزمودنی‌ها

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
مرد	۱۵۷	۶۵/۷۰
زن	۸۲	۳۴/۳۰

بر اساس جدول زیر ۱۵۷ نفر از شرکت کنندگان معادل با ۶۵/۷۰ درصد مرد و مابقی زن بوده‌اند. یافته‌های جدول زیر نشان می‌دهد که ۲۱ نفر از کل نمونه مورد مطالعه دارای کمتر ۳۰ سال بوده‌اند و ۱۰۶ نفر معادل با ۴۴/۳۵ درصد دارای سن بین ۴۰ تا ۵۰ سال می‌باشند. جدول فراوانی متناظر با سن افراد شرکت کننده در ادامه ارائه شده است.

جدول ۶: فراوانی نمونه بر حسب سن افراد شرکت کننده در پژوهش

سن	فراوانی	درصد فراوانی
کمتر از ۳۰ سال	۲۱	۸۷/۸۶
بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۹۴	۳۹/۳۳
بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۱۰۶	۴۴/۳۵
بالتر از ۵۰ سال	۱۸	۷/۵۳

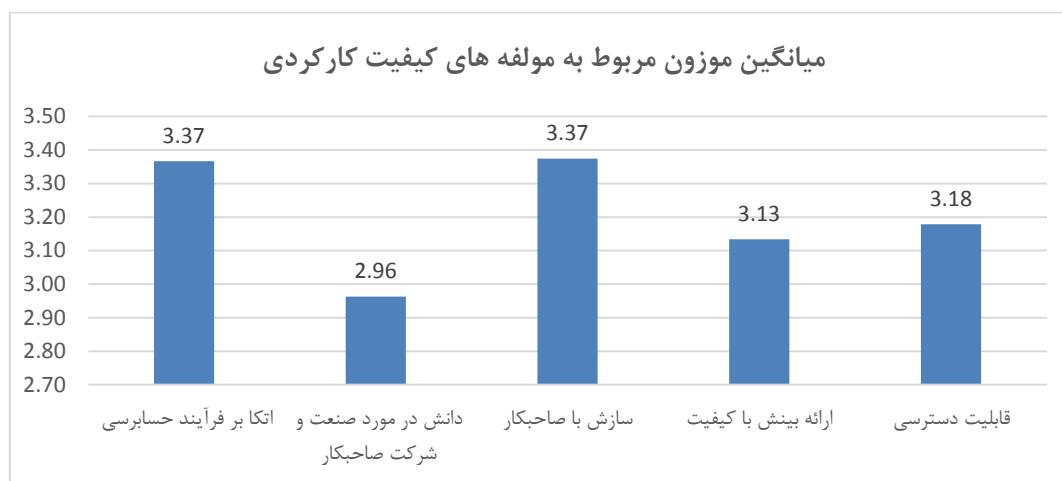
بررسی توصیفی متغیرهای پژوهش

در این بخش، تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از شاخص‌های مرکزی هم‌چون میانگین و شاخص‌های پراکندگی انحراف معیار انجام پذیرفته است.

جدول ۷: آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

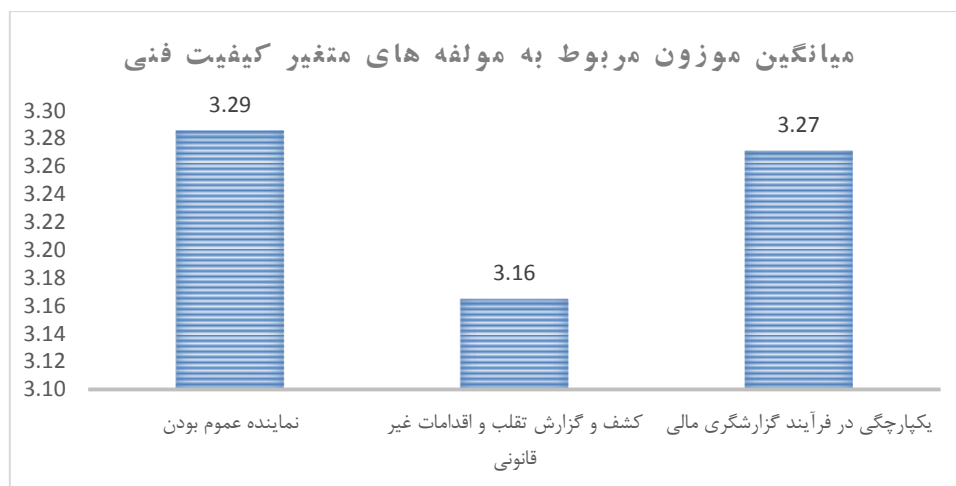
متغیر	تعداد گویه‌ها	تعداد	کمترین مقدار	بیشترین مقدار	میانگین	انحراف معیار
مؤلفه‌های کیفیت کارکردی	۶	۲۳۹	۱۲	۳۰	۲۰/۲۰	۴/۵۷
	۷	۲۳۹	۱۳	۳۵	۲۰/۷۴	۵/۳۰
	۴	۲۳۹	۸	۲۰	۱۳/۴۹	۲/۹۴
	۳	۲۳۹	۶	۱۵	۹/۴۰	۱/۹۴
	۷	۲۳۹	۱۴	۳۵	۲۲/۲۴	۴/۹۳
کیفیت کارکردی (نمره کل)						
مؤلفه‌های کیفیت تکنیکی	۱۰	۲۳۹	۲۰	۵۰	۳۲/۸۵	۶/۶۴
	۷	۲۳۹	۱۴	۳۵	۲۲/۱۵	۵/۰۹
	۷	۲۳۹	۱۴	۳۵	۲۲/۸۹	۴/۷۵
کیفیت تکنیکی						
کیفیت از منظر استقلال						
مؤلفه‌های تمایلات رفتاری	۱	۲۳۹	۱	۵	۳/۱۸	۱/۰۰۸
	۱	۲۳۹	۲	۵	۳/۴۹	۰/۸۳۹
	۱	۲۳۹	۲	۵	۳/۴۴	۰/۸۳۷
	۳	۲۳۹	۵	۱۵	۱۰/۴۸	۲/۴۰۵

روش نمره گذاری پرسشنامه در تعیین معیارهای توصیفی و استنباطی و روابط متغیر بسیار حائز اهمیت می باشد. نتایج جدول فوق بیانگر آن است که تمام اطلاعات مورد نیاز در این پژوهش برای ۲۳۹ نفر شرکت کننده به طور کامل استخراج شده و مشاهده گمشده در تحقیق وجود ندارد. کمترین و بیشترین مقدار متغیرهای تحقیق می تواند در شناسایی مشاهدات پرت در تحلیل داده ها به پژوهشگر کمک کند. در بین متغیرهای تحقیق پراکندگی مشاهدات با توجه به دامنه تغییرات که از تفاضل دو مقدار مذکور حاصل می شود؛ برای متغیر کیفیت کارکردی بیشتر از سایر متغیرهای تحقیق می باشد. البته مطمئناً معیار اندازه گیری هر یک از متغیرها در تعیین معیارهای توصیفی موثر است که این موضوع باید مد نظر تمام محققین باشد؛ در حقیقت تعداد سوالات متناظر با هر یک از مولفه ها و طیف لیکرت نمره گذاری شده است و در نتیجه آن در معیارهای توصیفی موثر است که باید مد نظر محقق باشد. میانگین به عنوان اساسی ترین معیار مرکزی در متغیر کیفیت کارکردی که دارای پنج مولفه بوده است ۸۶/۰۸ می باشد که البته در جهت مقایسه میانگین در پنج مولفه با عنایت به تعداد گویه های متفاوت لازم است از میانگین موزون استفاده نمود که در نمودار زیر ارائه شده است.



شکل ۱: نمودار میانگین برای مولفه های کیفیت کارکردی

نمودار فوق نشان می دهد که در بین مولفه های کیفیت کارکردی، اتکا بر فرآیند حسابرسی و سازش با صاحبکار با میانگین ۳/۳۷ بالاترین میانگین و دانش در مورد صنعت با میانگین ۲/۹۶ کمترین میانگین را داشته اند. البته در هر پنج مولفه افراد شرکت کننده در پژوهش دارای وضعیت مطلوب بوده اند. در متغیر کیفیت تکنیکی سه مولفه وجود دارد که تعداد گویه های متفاوتی با یکدیگر دارند و مشابه با متغیر کارکردی برای مقایسه میانگین هر مولفه، از میانگین موزون متناظر با هر یک از آنها در نمودار زیر استفاده نموده ایم.



شکل ۲: نمودار میانگین برای مولفه های کیفیت تکنیکی

آماره های استنباطی

بررسی نرمال بودن مشاهدات

در این پژوهش برای ارزیابی فرضیه ها از آزمون همبستگی و مدل های رگرسیونی به همراه معادلات ساختاری بر اساس مدل مفهومی پژوهش در جهت بررسی تاثیر ابعاد کیفیت حسابرسی بر تمایلات رفتاری صاحبکار استفاده شده است لذا قبل از ارزیابی فرضیه ها، بررسی نرمال بودن متغیر ملاک (وابسته) ضروری می باشد. در حقیقت مدل های رگرسیونی در صورتی دارای اعتبار هستند که باقی مانده های مدل (خطاهای مدل رگرسیونی) دارای توزیع نرمال با میانگین صفر و واریانس ثابت باشد، $\varepsilon_i \sim N(0, \sigma^2)$ که این موضوع به شدت تحت تاثیر توزیع متغیر تمایلات رفتاری صاحبکار به عنوان متغیر ملاک (وابسته) می باشد لذا برای اجرای مدل رگرسیونی، در گام نخست با کمک آزمون کولموگروف - اسمیرنوف فرض آماری نرمال بودن اطلاعات جمع آوری شده را مورد آزمون قرار می دهیم. خلاصه نتایج آزمون فوق در جدول زیر ارائه شده است^۱.

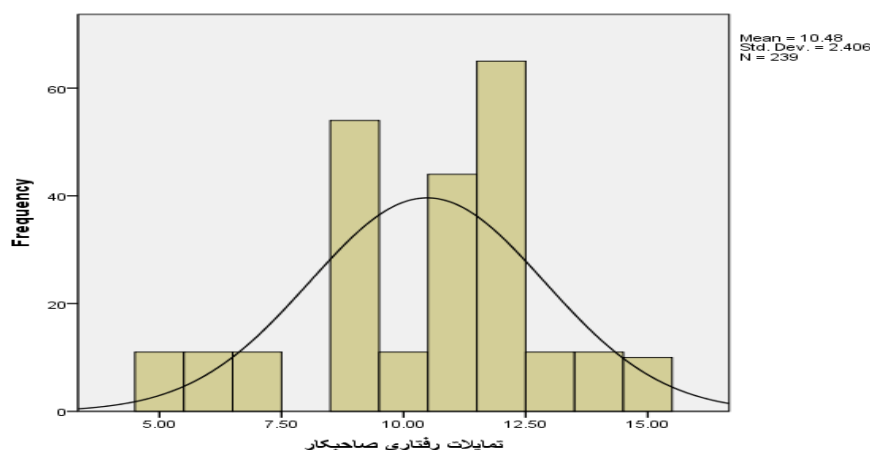
جدول ۸: آزمون کولموگروف - اسمیرنوف برای متغیرهای پژوهش

متغیر	نقش	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
تمایلات رفتاری صاحبکار	وابسته	۲/۷۱	۰/۰۰۱	نرمال نیست
کیفیت وظیفه ای	مستقل	۲/۱۱۲	۰/۰۱۳	نرمال نیست
کیفیت فنی (تکنیکی)	مستقل	۱/۹۶۶	۰/۰۰۹	نرمال نیست
کیفیت از منظر استقلال	مستقل	۳/۸۲۸	۰/۰۱۵	نرمال نیست

۱. نکته قابل توجه در اجرای آزمون مذکور این است که آماره آزمون و سطح معناداری ارائه شده در جدول فوق، بر اساس آزمون های دو طرفه می باشد لذا در

صورتی که سطح معناداری ارائه شده در جدول فوق کمتر از $\frac{0.05}{2}$ (یا $\frac{0.05}{4}$) باشد نرمال بودن توزیع مشاهدات رد می شود.

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که قدر مطلق آماره آزمون کولموگروف-اسمیرنف برای تمامی متغیرهای پژوهش بیشتر از آماره متناظر در جدول نرمال استاندارد ($Z_{1-\alpha=0.95} = 1/96$) می‌باشد و با عنایت به کمتر بودن سطح معناداری متناظر با آن از ۰/۰۲۵ نتیجه می‌گیریم که با اطمینان ۰/۹۵ متغیر مذکور دارای توزیع نرمال نمی‌باشد. ($p - value > 0/025$). برای تأیید این موضوع در ادامه نمودار هیستوگرام متناظر با متغیر تمایلات رفتاری صاحبکار ارائه شده است.



شکل ۳: نمودار هیستوگرام متناظر با متغیر ملاک (تمایلات رفتاری صاحبکار)

با توجه به عدم برقراری پیش فرض نرمال بودن متغیرهای پژوهش در ادامه از نرم افزار smart pls برای اجرای مدل معادلات ساختاری استفاده خواهیم نمود.

بررسی روابط بین متغیرها

یکی دیگر از پیش فرض‌های لازم در اجرای معادلات ساختاری ارزیابی روابط دو به دوی بین متغیرهای پژوهش می‌باشد که در همین راستا ماتریس همبستگی مربوط به روابط بین متغیرهای پژوهش در ادامه ارائه شده است.

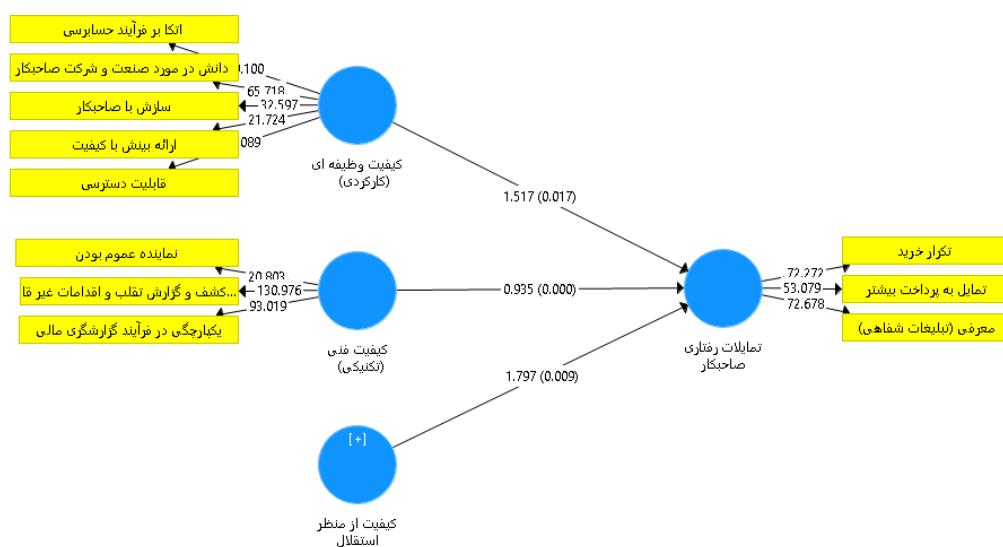
جدول ۹: آزمون همبستگی بین متغیرهای پژوهش

کیفیت از منظر استقلال	کیفیت تکنیکی	کیفیت کارکردی	تمایلات رفتاری صاحبکار	
			۱	تمایلات رفتاری صاحبکار
		۱	۰/۵۲۵**	کیفیت کارکردی
	۱	۰/۸۷۲**	۰/۶۶۱**	کیفیت تکنیکی
۱	۰/۴۷۸**	۰/۳۸۲**	۰/۴۲۹**	کیفیت از منظر استقلال

یافته‌های جدول شماره (۴-۸) نشان می‌دهد که ضریب همبستگی بین کیفیت کارکردی، تکنیکی و استقلال حسابرس رابطه مستقیم (مثبت) و معناداری با تمایلات رفتاری صاحبکار دارد؛ و منعی در اجرای معادلات ساختاری وجود ندارد لذا در ادامه مدل مفهومی پژوهش را به مشاهدات برازش می‌دهیم.

اجرای مدل پژوهش

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از روش معادلات ساختاری و نرم افزار اسمارت پی ال اس^۱ استفاده شده است. در حقیقت جهت ارزیابی میزان تاثیرگذاری متغیرهای کیفیت حسابرسی (در ابعاد مختلف) بر تمایلات رفتاری صاحبکار می توان از دو روش استفاده نمود. روش اول استفاده از معادلات ساختاری (و یا تحلیل مسیر) و روش دوم استفاده از تحلیل رگرسیونی می باشد. روش دوم با عنایت به پیش فرض های لازم که در این تحقیق برقرار نبوده است کنار گذاشته شده و در این پژوهش از تحلیل معادلات ساختاری استفاده می نمائیم. نتایج اجرای مدل مفهومی پژوهش به صورت زیر می باشد.



شکل ۵: نمودار تحلیل معادلات ساختاری

نشانگرهای مربوط به برازش مدل مسیر در جدول زیر ارائه شده اند که نشان دهنده برازش بسیار مطلوب مدل است.

جدول ۱۰: نشانگرهای برازش مدل نهایی

نشانگر برازش	مقدار برازش	مقدار رضایت بخش	نتیجه
نسبت کای اسکوئر به درجه آزادی ^۲	۲/۸۴۸	کوچکتر از ۳	تایید مدل
نرم شده برازندگی ^۳	۰/۹۳	نزدیک به ۰/۹ یا بیشتر	تایید مدل
شاخص نیکویی برازش ^۴	۰/۹۳	بزرگتر از ۰/۹	تایید مدل
تعدیل شده نیکویی برازش ^۵	۰/۹۱	بزرگتر از ۰/۹	تایید مدل
برازندگی فزاینده ^۶	۰/۹۰	بزرگتر از ۰/۹	تایید مدل

^۱ Smart Pls

^۲ Chi-Square /degree of Freedom

^۳ NFI

^۴ GFI

^۵ AGFI

^۶ IFI

بر اساس یافته‌های برازش مدل فوق مقدار آماری کای دو ۷۶/۵۵۲ و سطح معناداری ۰/۰۰۱ می‌باشد و با عنایت به مقدار آماره $RMSEA = ۰/۰۵۳$ کمتر از ۰/۰۸ است مدل برازش شده تأیید می‌شود. از طرفی نسبت آماره کای دو به درجه آزادی ۲/۸۴۸ و کمتر از ۳ می‌باشد لذا به طور کلی مدل مفهومی برازش داده شده معنادار بوده و تأیید می‌گردد. نتایج برازش مدل فوق در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۱۱: خلاصه نتایج معادلات ساختاری

متغیر	ضریب رگرسیونی	خطای معیار	آماره آزمون	سطح معناداری
اثرات مستقیم				
کیفیت کارکردی ← تمایلات رفتاری صاحبکار	۱/۵۱۷	۰/۶۲۰	۲/۴۴۵	۰/۰۱۵
کیفیت تکنیکی ← تمایلات رفتاری صاحبکار	۰/۹۳۵	۰/۱۲۵	۷/۴۶۸	۰/۰۰۱
کیفیت از منظر استقلال ← تمایلات رفتاری صاحبکار	۱/۷۹۷	۰/۶۷۱	۲/۶۸۰	۰/۰۰۸

یافته‌های جدول فوق بیانگر وجود تأثیر مستقیم و معنادار ابعاد کیفیت حساسیتی بر تمایلات رفتاری صاحبکار می‌باشد. ادامه متناسب با فرضیه‌های پژوهش میزان تأثیرگذاری ابعاد مختلف کیفیت حساسیتی را بر تمایلات رفتاری صاحبکار تفسیر خواهیم نمود.

فرضیه اول: بین ابعاد کیفیت حساسیتی کارکردی (وظیفه‌ای) و تمایلات رفتاری صاحبکار رابطه مثبت وجود دارد.

یافته‌های متناظر با تحلیل معادلات ساختاری نشان می‌دهد که اثر مستقیم کیفیت حساسیتی کارکردی بر تمایلات رفتاری صاحبکار ۱/۵۱۷ و سطح معناداری مربوط به آن ۰/۰۱۵ کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد لذا تأثیر کیفیت حساسیتی وظیفه‌ای (کارکردی) بر تمایلات رفتاری صاحبکار مستقیم و معنادار است ($p - value < ۰/۰۵$). از طرفی ضریب همبستگی بین این دو متغیر نیز ۰/۵۲۵ می‌باشد بنابراین با عنایت به اطلاعات جمع‌آوری شده فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه " بین ابعاد کیفیت حساسیتی کارکردی (وظیفه‌ای) و تمایلات رفتاری صاحبکار رابطه مثبت وجود دارد " با اطمینان ۰/۹۵ تأیید می‌گردد.

فرضیه دوم: بین ابعاد کیفیت حساسیتی تکنیکی (صلاحیت حساس) و تمایلات رفتاری صاحبکار رابطه مثبت وجود دارد.

یافته‌های متناظر با تحلیل معادلات ساختاری نشان می‌دهد که اثر مستقیم ابعاد کیفیت حساسیتی تکنیکی (صلاحیت حساس) بر تمایلات رفتاری صاحبکار ۰/۹۳۵ و سطح معناداری مربوط به آن ۰/۰۰۱ کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد لذا تأثیر کیفیت حساسیتی فنی (تکنیکی) بر تمایلات رفتاری صاحبکار مستقیم و معنادار است ($p - value < ۰/۰۵$). از طرفی ضریب همبستگی بین این دو متغیر نیز ۰/۶۶۱ می‌باشد بنابراین با عنایت به اطلاعات جمع‌آوری شده فرضیه اول پژوهش

مبنی بر اینکه " بین ابعاد کیفیت حسابرسی تکنیکی (صلاحیت حسابرسی) و تمایلات رفتاری صاحبکار رابطه مثبت وجود دارد " با اطمینان ۰/۹۵ تأیید می گردد.

فرضیه سوم: بین کیفیت حسابرسی از بعد استقلال حسابرسی و تمایلات رفتاری صاحبکار رابطه مثبت وجود دارد.

یافته‌های متناظر با تحلیل معادلات ساختاری نشان می دهد که اثر مستقیم کیفیت حسابرسی از بعد استقلال حسابرسی بر تمایلات رفتاری صاحبکار ۱/۷۹۷ و سطح معناداری مربوط به آن ۰/۰۰۸ کمتر از ۰/۰۵ می باشد لذا تاثیر کیفیت حسابرسی از بعد استقلال حسابرسی بر تمایلات رفتاری صاحبکار مستقیم و معنادار است ($p - value < 0/05$). از طرفی ضریب همبستگی بین این دو متغیر نیز ۰/۴۲۹ می باشد بنابراین با عنایت به اطلاعات جمع آوری شده فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه " بین کیفیت حسابرسی از بعد استقلال حسابرسی و تمایلات رفتاری صاحبکار رابطه مثبت وجود دارد " با اطمینان ۰/۹۵ تأیید می گردد.

نتیجه گیری

مشتریان هر سازمان، در کانون توجه آن سازمان قرار دارند. آنها منبع سودآوری سازمان و دلیلی برای بقا و ادامه فعالیت آن هستند. از این رو، درک انتظارات مشتریان به منظور ارضای نیازهای آنان و ارائه خدمات مناسب و حتی فراتر از آن، برای سازمان‌های خدماتی امری اجتناب ناپذیر است. این امر می تواند پیامدهای مثبتی همچون بازگشت مجدد مشتریان، افزایش دفعات خرید و وفاداری آنها را تضمین کند (فرینگتون^۱ و همکاران، ۲۰۰۹).

به صورت مفهومی می توان کیفیت حسابرسی را در سه قالب مشخص مورد مشاهده قرار داد که جنبه‌های اساسی آن شامل (داده‌ها) ورودی‌ها، خروجی‌ها و عوامل زمینه هستند. نیت رفتاری نیز در بازار حسابرسی ممکن است به شکل‌های مختلف مثل گرایش به خرید خدمات حسابرسی (عقد قرارداد) برای بار نخست، تعهد به تمدید قرارداد حسابرسی (خرید مجدد خدمات) و معرفی آن به دیگران نمود پیدا کند. براساس مدلی که زیتهامل و بیتنر^۲ (۲۰۰۳) ارائه دادند، نیت رفتاری از طریق اقداماتی همچون نیت خرید خدمات، تبلیغات شفاهی، وفاداری و حساسیت قیمت مشخص می شود. کیفیت مطلوب خدمات حسابرسی، می تواند به نیت رفتاری مطلوب منجر می شود، درحالی که کیفیت ضعیف خدمات حسابرسی، ممکن است به نیت رفتاری نامطلوب ختم شود. لیم^۳ (۲۰۰۶) در این خصوص گفته است رفتار یک فرد می - تواند از طریق نیت رفتاری که مشتری تحت تأثیر نگرش، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتار درک شده است توضیح داده شود. زیتهامل و بیتنر (۲۰۰۳) بیان می کنند که نیت رفتاری مطلوب با توانایی ارائه دهنده خدمات برای رسیدن مشتریان به بیان دیدگاه مثبت درباره آنها، پیشنهاد آنها به سایر مشتریان، وفادار ماندن آنها (تمایل به تمدید قرارداد)، پرداخت بیشتر به شرکت و معرفی ارتباط دارد. مشابه بسیاری از خدمات، کیفیت حسابرسی با ابهام زیاد همراه است که

¹ Farrington

² Zeithaml & Bitner

³ Lim

قابلیت لمس، تعریف و اندازه گیری آن را مشکل می سازد؛ بنابراین پیشنهاد شده است که کیفیت حسابرسی بهتر است از منظر صاحبکار مورد ارزیابی قرار گیرد (کبرمیکائیل، ۲۰۱۹).

کیفیت کارکردی حسابرسی و تمایلات رفتاری

نتیجه آزمون فرضیه تحقیق نشان داد بین کیفیت کارکرد یا وظیفه (فرآیند) با نیت رفتاری صاحبکار ارتباط معنادار و مستقیم وجود دارد. نتایج آزمون همبستگی نشان داد که در فرضیه اول بین کیفیت خدمات حسابرسی از منظر کارکرد و نیت رفتاری رابطه مثبت وجود دارد. این نتایج با لیم (۲۰۰۶)، زیتهامل و بیتنر (۲۰۱۲) و گبرمیکائیل (۲۰۱۹) مطابقت دارد. کیفیت کارکرد مستقیماً به فرآیند حسابرسی (عوامل ورودی) وابسته است. با توجه به این یافته‌ها می‌توان گفت که برای رضایتمندی صاحبکار و نیت رفتاری مثبت از حسابرسی باید به مؤلفه‌های ارایه ی خدمات مطلوب از قبیل ویژگیهای ملموس، پاسخگویی مسئولان، دسترسی به امکانات، قابلیت اطمینان و همچنین امنیت محیط صاحبکار در فرآیند حسابرسی توجه جدی شود. حسابرسانی که از روشها و تکنولوژی نوین در فرآیند حسابرسی استفاده می‌کنند صاحبکاران بیشتری را جذب می‌کنند.

یکی از عوامل مجموعه ورودی‌ها، خود شخص حسابرست است که این ورودی شامل مهارت، تجربه حسابرست، اخلاق و ارزش‌ها و طرز فکر آنها است و یکی دیگر از این ورودی‌های مهم عبارت است از انجام حسابرسی به روز و آنلاین و انجام حسابرسی با فرآیند مطلوب و صحیح که مربوط به مسائلی همانند صحت انجام روش حسابرسی که در اثر به کارگیری ابزارهای حسابرسی منتج خواهد شد و همچنین موضوع در دسترس بودن پشتیبانی فنی به میزان کافی که همه این عوامل در جهت حمایت و دستیابی به هدف کیفیت حسابرسی باشد.

این تحقیق خود بیان کننده اهمیت مؤلفه فرآیند حسابرسی قابل اتکا و توجه به آن در خدمات اطمینان بخشی است. در کنار توجه به قابلیت اعتماد نسبت به فرآیند حسابرسی، صاحب نظران عرصه خدمات معتقدند برنامه‌های پاسخگویی مناسب مانند در دسترس بودن و ارائه بینش جدید به صاحبکار در قبال خدمات حسابرسی انجام شده، نشان‌دهنده انعطاف‌پذیر بودن شیوه‌های عرض^۵ خدمات حسابرسی است و تشویق‌محور بودن آنها و همچنین کیفیت ارائه خدمات توسط ارائه‌دهنده آن می‌باشد.

بحث و تبادل نظر و گفت‌وگوی موثر بین حسابرسان و مدیران مالی و اجرایی نیز از دیگر مواردی است که می‌تواند بر کیفیت گزارش‌های مالی موثر باشد و به همان اندازه کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد به عنوان مثال استفاده مناسب از چارچوب گزارشگری مالی در ترویج و افشای غلط اطلاعات مالی می‌تواند بر کیفیت حسابرسی و همچنین به سطح برداشت نهادهای بیرونی از کیفیت حسابرسی تاثیر بگذارد البته این تاثیرات یک‌طرفه نیست (مرتون^۱، ۱۹۹۸).

آگاهی از صنعت صاحبکار نیز یکی از مؤلفه‌های کیفیت کارکردی خدمات حسابرسی است که بیشترین تأثیر را در تمایلات رفتاری حسابرست در زمینه تمدید قرارداد حسابرسی، خرید خدمات غیر حسابرسی و همچنین معرفی آن به سایر

¹ Morton

شرکتهای دریافت کننده خدمات حسابرسی دارد. خدای پور و علی پور (۱۳۹۲) نیز نقش تخصص حسابرسان در صنعت را بر پذیرش یا رد صاحبکار جدید شناسایی کرده‌اند. در تحقیق گبرمیکائیل (۲۰۱۹) نیز دانش در مورد صنعت صاحبکار از مهمترین مؤلفه‌های کیفیت خدمات و تمایلات رفتاری در حسابرسی شناسایی شد که با یافته‌های این تحقیق سازگار است. به طور خلاصه در فرضیه اول عوامل کیفیتی که تمایلات رفتاری را شکل می‌دهند دانش در مورد صنعت صاحبکار، شیوه برخورد حسابرسان در محیط کار حسابرسی و قابلیت اعتماد به حسابرسان از مهمترین عوامل می‌باشند.

کیفیت تکنیکی و تمایلات رفتاری صاحبکار

خروجی‌های ارائه شده از فرآیند حسابرسی نیز نقش مهمی در کیفیت حسابرسی دارند اغلب خروجی‌ها به عنوان معیارهای ارزیابی کیفیت توسط سهامداران و سایر ذی‌نفعان مورد سنجش قرار می‌گیرند.

به عنوان مثال مشاهده گزارش حسابرسی بر روی صورت‌های مالی به عنوان محصول نهایی حسابرسی به احتمال زیاد به عنوان یک موضوع و محصول کامل قابل مشاهده، تاثیر مثبتی بر اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی خواهد داشت به طوری که چنانچه این محصول به طور واضح در نتیجه انجام یک فرآیند حسابرسی مناسب شناسایی شود، به همان اندازه ارتباطات و تعاملات حسابرسی با گروه‌های مخالف، درخصوص مسائل مورد اختلاف (از جمله مواردی تحت عنوان جنبه‌های کیفی گزارشگری مالی واحد رسیدگی) شیوه‌های اجرایی عملیات و موارد نقص در کنترل داخلی بیشتر و شفاف‌تر خواهد بود، زیرا این موضوعات اساساً کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهند. نتایج فرضیه دوم نشان داد که مؤلفه‌های کیفیت تکنیکی حسابرسی ارتباط مثبت و معنادار با تمایلات رفتاری صاحبکاران دارد. از دیدگاه گبرمیکائیل (۲۰۱۹) اهمیت مؤلفه‌های کیفیت خدمات تکنیکی حسابرسان که به عنوان معیار خروجی گزارش حسابرسی است نسبت به کیفیت کارکردی و استقلال در اثر گذاری بر تمایلات رفتاری خرید مجدد خدمات، توصیه به دیگران و اخذ خدمات غیر حسابرسی، کمتر است و از نظر میزان تاثیر بر نیت رفتاری از رتبه کمتری بین صاحبکاران قرار دارد. مطابق با تحقیق مرتون (۱۹۹۸) اعضای هیئت مدیره و مدیر عامل به عنوان صاحبکار حسابرسی ابعاد کیفیت تکنیکی را به عنوان مؤلفه‌های اصلی کیفیت حسابرسی و تمایلات رفتاری در بازار پیشنهاد نمی‌کنند و جنبه عملکردی (کارکردی) حسابرسان برای آنان جذاب تر است. یکی از دلایل عنوان شده این است که صاحبکاران بر این باورند که حسابرسان سایر مؤسسات نیز به همان اندازه حسابرسان شرکت در ابعاد تکنیکی عمل می‌کنند. تندلو و انسترا^۱ (۲۰۰۵) بیان کردند که مؤسسات حسابرسی از تکنیک‌های نسبتاً مشابهی در کشف و گزارش تقلب و اقدامات غیر قانونی استفاده می‌کنند و در نتیجه کیفیت تکنیکی تاثیر زیادی بر تمایلات رفتاری صاحبکاران در بازار حسابرسی ندارد. یکی از دلایل اختلاف نتایج این تحقیق که رابطه مثبت بین کیفیت تکنیکی و تمایل به خرید مجدد خدمات، خرید خدمات غیر حسابرسی و سفارش خرید خدمات به دیگران را توسط صاحبکاران (تمایلات رفتاری) ارائه کرد، می‌تواند کثرت مؤسسات حسابرسی در

¹ Tendello and Vanstraelen

بازار حسابرسی ایران باشد که در این خصوص هر مؤسسه حسابرسی از کیفیت تکنیکی خاصی برخوردار است و این باعث اختلاف در نتایج این تحقیق با تحقیقات قبلی شده است.

استقلال حسابرِس و تمایلات رفتاری

از آنجائیکه وجود ارتباطات اجتماعی، منجر به تسهیم اطلاعات میان افراد شده و اعتماد میان آن ها را افزایش می دهد. از این رو، ساختار شبکه های اجتماعی، منبع مهمی در دسترسی به فرصت های شغلی جدید و فعالیت اقتصادی محسوب می شود. نتایج تحقیقات گذشته بر این نکته تاکید دارند که رابطه مداری و وجود ارتباطات اجتماعی میان حسابرِس و صاحبکار می تواند کیفیت کار حسابرِس را کاهش دهد؛ اما از سوی دیگر، برخی دیگر از تحقیقات نیز نشان داده اند این موضوع باعث ارتقای کیفیت حسابرسی می شود.

نتایج تحقیق حاضر نشان می دهد که هر چه استقلال حسابرِس بیشتر باشد باعث اثر مثبت بر تمایلات رفتاری بازار حسابرسی می گردد که با نتایج تندلو و انستران (۲۰۰۵) و گبرمکائیل (۲۰۱۹) در انطباق است؛ به عبارت دیگر متغیر وابسته تحقیق یعنی استقلال حسابرِس باعث تمدید قرارداد حسابرسی، درخواست خدمات غیر حسابرسی و همچنین تبلیغات بیشتر برای مؤسسه حسابرسی در بازار حسابرسی به همراه دارد.

نتایج این فرضیه نشان داد فرهنگ رابطه مداری به عنوان یک عامل تاثیرگذار در روابط بین حسابرِس و صاحبکار در بازار حسابرسی کشور محسوب می شود. حسابرسان به منظور حفظ ارتباط با صاحبکاران خود سعی می کنند تا قضاوت خود را منطبق با روابط خود با صاحبکارانشان انجام دهند. این موضوع بیانگر آن است که ارتباطات و پیوندهای اجتماعی می تواند تاثیر منفی بر استقلال و کیفیت حسابرسی بگذارد؛ بنابراین به قانون گذاران در حرفه حسابرسی پیشنهاد می شود تا با نظارت بیشتر بر حرفه حسابرسی از طریق آموزش اخلاق حرفه ای، مانع رفتارهای رابطه مدارانه حسابرسان شده و به منظور ارتقای کیفیت حسابرسی راه کارهای مناسبی را تدوین نمایند تا قضاوت حسابرِس و در نتیجه کیفیت حسابرسی کمتر تحت تاثیر رابطه مداری قرار گیرد.

انتظار می رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد: اول اینکه نتایج این پژوهش می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با این که حسابرسی یک فعالیت اقتصادی است یا یک حرفه شود. دوم این که شواهد پژوهش می تواند نشان دهد که تمایل حسابرسان به بازاریابی تا چه اندازه تحت تاثیر اهمیت و قبول داشتن فعالیت حسابرسی است. این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار جامعه حسابداران رسمی و سایر نهادهای قانون گذار حرفه ای قرار دهد. سوم این که این تحقیق می تواند درک بهتری از این که حسابرسی حرفه است یا بیشتر یک فعالیت بازاریابی، ارائه خواهد داد. چهارم این که نتایج این پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهشهای جدید در حوزه حسابرسی، پیشنهاد نماید.

ابعاد کیفیت حسابرسی استفاده شده در این تحقیق صرفاً از متون تحقیقات خارجی استخراج شده است که شاید با محیط اقتصادی و فضای رقابتی بین موسسات حسابرسی ایران هماهنگی نداشته باشد. پیشنهاد می شود متغیرهای دیگری مانند

تجربه، رضایت شغلی و ... به عنوان متغیر میانجی وارد مدل شود و روابط بین سازه‌ها در یک مدل کلی بررسی و با نتیجه تحقیق حاضر مقایسه گردد.

منابع و مأخذ

- مؤمنی، منصور و علی فعال قیومی (۱۳۹۴) تحلیل آماری با استفاده از SPSS، تهران، گنج شایگان.
- خدای پور، احمد و کاظم علی پور سرمست، (۱۳۹۱)، بررسی روابط بین حسابرِس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه در محیط حسابرسی ایران"، پژوهش نامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم، شماره چهاردهم، صص ۳۳۳-۳۱۲.
- علوی، سید محمد؛ قربانی بهزاد و رستمی، وهاب (۱۳۹۴)، بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، دانش حسابرسی شماره ۶۰، صص ۴۷ تا ۷۰.
- شجاع، نفیسه؛ بنی مهد، بهمن و وکیلی فرد، حمید رضا، (۱۳۹۷)، بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیتهای بازاریابی، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۳۸، صفحه ۱۳ تا ۶۴.
- حمدی، کریم و الحسینی، سید سرمد، (۱۳۸۷). بررسی ادراکات قیمت و کیفیت در تصمیمات رفتاری مشتریان بانکهای دولتی و خصوصی در ایران، مجله مدیریت بازاریابی، شماره ۵، صص ۱۶۱-۱۷۸.
- جوانمرد، حبیب الله و حسینی، سمانه، (۱۳۹۲)، تعیین ارتباط بین تصویر ذهنی از فروشگاه، بعد مسافت، رضایت مشتری و نیت رفتاری خریداران (مطالعه موردی فروشگاه زنجیره‌ای شهروند تهران)، مجله مدیریت بازاریابی، شماره ۲۰، صص ۸۶-۱۰۲.
- حساس یگانه، یحیی، قاسمی، محسن (۱۳۸۴)، محتوای اطلاعاتی کسری ذخایر مورد اشاره در گزارش حسابرسی"، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۱، صص ۳۶.
- واعظ، سید علی؛ احمدی، محمد رمضان و رشیدی باغی، محسن (۱۳۹۳)، تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت ها، مجله علمی - پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۸۷-۱۰۷.
- حمدی، علی و وکیلی، محمد مسعود (۱۳۸۸)، بررسی رضایتمندی دانشجویان از خدمات آموزشی ارائه شده و ارتباط آن با کیفیت خدمات در دانشگاه علوم پزشکی زنجان"، توسعه آموزش در علوم پزشکی، شماره ۳، صص ۴۸-۵۶.
- زیور یاز، فرزاد؛ ضیایی، محمدصادق و نرگسیان، جواد، (۱۳۹۱)، بررسی عوامل موثر بر رضایت مشتریان با استفاده از مدل سروکوال"، فصلنامه علمی - پژوهشی تحقیقات بازاریابی نوین، سال دوم، شماره سوم، شماره ۹، صص ۱۷۳-۱۸۶.
- تقی نتاج ملک‌شاه، غلامحسین و بلوردی، فاطمه (۱۳۹۶)، ارزیابی ادراکات و انتظارات متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی با استفاده از مدل سروکوال، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۴، صص ۱۶۷-۱۷۵.
- Achuaa, J. and Alabar, T, (2014), "Imperatives of Marketing Internal Auditing in Nigerian Universities", Procedia - Social and Behavioral Sciences 164, PP.32 – 40

- Addams, H.L. and Davis, B. (1994), "Privately held companies report reasons for selecting and switching auditors", *The CPA Journal*, Vol. 64 No. 8, p. 38.
- Andreassen, W. & Lindestad, B. (1998). "Customer loyalty and complex Services", *International Journal of Service Industry Management*, 9 (9), pp. 7-23.
- Banker, R., Chang, H., & Natarajan, R. (2007). Estimating DEA technical and allocative inefficiency using aggregate cost or revenue data. *Journal of Productivity Analysis*, 27(2), 115–121.
- Barros, C. P., Couto, E., & Samagaio, A. (2014). Productivity analysis of UK auditing firms. *Australian Accounting Review*, 24(4), 381–393
- Beattie, V. and Fearnley, S. (1998), "Auditor changes and tendering: UK interview evidence", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 11 No. 1, pp. 72-98.
- Brobeg, P, umans, T and Gerlofsitg, C, (2013), "Balance between Auditing and Marketing: An Explorative Study", *Journal of Accounting, Auditing and Taxation*, 22, PP.57-70
- Brobeg, P, umans, T and Gerlofsitg, C, (2013), "Balance between Auditing and Marketing: An Explorative Study", *Journal of Accounting, Auditing and Taxation*, 22, PP.57-70.
- Chang, B. -G., Huang, T. -H., & Kuo, C. -Y. (2015). A comparison of the technical efficiency
- Chen, Y. -S., Chang, B. -G., & Lee, C. -C. (2008). Organization type, professional training, manpower and performance of audit firms. *International Journal of Management*, 25(2), 336–347.
- Chen, Y. -S., Hsu, J., Huang, M. -T., & Yang, P. -S. (2013). Quality, size, and performance of audit firms. *The International Journal of Business and Finance Research*, 7(5), 89–105.
- DeAngelo, L.E. (1981), "Auditor size and audit quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3 No. 3, pp. 183-199.
- DeFond, M. and J.Zhang, (2014), "A Review of Archival Auditing Research", *Journal of Accounting and Economics* 58, PP. 275–326.
- Duff, A. (2004), *Auditqual: Dimensions of Audit Quality*, the Institute of Chartered Accountants of Scotland, Antony Rowe Ltd, Great Britain.
- Elliott, R.K. and Parlays, D.M. (1997), "Are you ready for new assurance services?", *Journal of Accountancy*, Vol. 183 No. 6, pp. 47-50.
- European Commission, (2010), "Green Paper: Audit Policy: Lessons from the Crisis", Online at http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf, retrieved December, 2010.
- Farrington, D. E., Stuart, a., Carraher, S. M., & Cash, R. (2009). Unfavorable outcomes of service quality: Frustrations of customer loyalty in China and the USA. *Proceedings of the academy for Studies in international Business*. 9(1), 6-19.
- Ghebremichael, A., A, (2019) "Determinants of behavioural intentions in the audit market", *International Journal of Quality and Service Sciences*, Vol. 11 Issue: 1, pp.87-103, <https://doi.org/10.1108/IJQSS-10-2017-0091>.
- Ghosh, A. and Moon, D., (2005), "Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality", *The Accounting Review*, 80(2) pp. 585– 612.
- Hodges, S., & Young, L, (2009), "Unconsciously Competent: Academia's Neglect of Marketing Success in the Professions", *Journal of Relationship Marketing*, 8(1,(
- Lau, M.M., Cheung, R., Lam, A.Y.C. and Chu, Y.T. (2013), "Measuring service quality in the banking industry: a Hong Kong based study", *Contemporary Management Research*, Vol. 9 No. 3, pp. 263-282.
- Lau, M.M., Lam, A.Y.C. and Cheung, R. (2016), "Examining the factors influencing purchase intention of smartphones in Hong Kong", *Contemporary Management Research*, Vol. 12 No. 2, pp. 213-224.

- Lim, Y. S. (2006). "The influence of service quality on customer satisfaction, attitudinal loyalty and behavioral future intention for participation of fitness center in South Korea". PhD Dissertation, United State Sport Academy, San Diego, United States, pp: 96-123.
- Markham, S., Cangelosi, J., & Carson, M, (2005), "Marketing by CPAs: Issues with the American Institute of Certified Public Accountants", *Services Marketing Quarterly*, 26(3), PP. 71-82.
- Morton, A.M. (1998), "Audit Service Quality: An Empirical Investigation", PhD Dissertation, University of Sydney.
- Naslmosavi, S and Jahanzeb, A, (2016), The mediating role of human capital on the relationship between audit firm size and independent auditor's opinion: evidence from Iranian audit firms, *International Journal of Accounting and Economics Studies*, 4 (2) (2016) 102-108.
- Ohman, P, (2005), "Ar Det Viktigare f ¨ r Revisorer Att g ¨ ra saker Ratt an Att Gora Ratt Saker?", In S.-E. Johansson, E. Hackner, & E. Wallerstedt (Eds.), *Uppdrag revision*. Finland: SNS Fo ¨ rlag.
- Ohman, P., Häckner, E., & Sörbom, D, (2012), "Client Satisfaction and Usefulness to External Stakeholders from an Audit Client Perspective", *Managerial Auditing Journal*, 27(5), PP. 477-499.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., and Berry, L. L. (1985). A Conceptual Model of Service Quality: Implications for Future Study, *Journal of Marketing*, 49, (Fall), 41-50.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., and Berry, L. L. (1988). SERVQUAL: A Multiple-Item Scale for Measuring Consumer Perceptions of Service Quality, *Journal of Retailing*, 64, No.1, 12-40.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., and Berry, L. L. (1991), Refinement and Reassessment of the SERVQUAL Scale, *Journal of Retailing*, 67, No. 4, 420-450.
- Reid, M, (2008), "Contemporary Marketing in Professional Services", *Journal of Services Marketing*, 22(5), PP. 374-384.
- Sweeney, J.C., Soutar, G.N. and Johnson, L.W. (1997), "Retail service quality and perceived value", *Journal of Retailing and Consumer Services*, Vol. 4 No. 1, pp. 39-48.
- Samagaio (2016), Human capital and performance in young audit firms, *Journal of Business Research*.
- Tendello, B.V. and Vanstraelen, A. (2005), "Earnings management and audit quality in Europe: evidence from the private client segment market", A paper presented at the 3rd EARNet conference (Amsterdam.)
- Titman, S. B, Trueman. (1986). "Information Quality and the Valuation of New Issues". *Journal of Accounting Research*. Vol 26. pp:127-132.
- Wong, A. (2004). The role of emotional satisfaction in service encounters. *Managing Service Quality*, 14(5), 365-376.
- Zeithaml, V.A. (2000), "Service quality, profitability, and the economic worth of customers: what we know and what we need to learn", *Journal of the Academy of Marketing Science*, Vol. 28 No. 1, pp. 67-85.
- Zeithaml, V.A., Parasuraman, A. and Malhotra, A. (2002), "Service quality delivery through web sites: a critical review of extant knowledge", *Journal of the Academy of Marketing Science*, Vol. 30 No. 4, pp. 362-375.
- Zeithaml, V. A., Berry, L. L. and Parasuraman, A. (1988). A Communication and Control Processes in the Delivery of Service Quality, *Journal of Marketing*, 52, 35-48. <http://dx.doi.org/10.2307/1251263>.
- Zeithaml, V. A., Bitner, M. Y. (2012). "Service marketing: integration customer focus across the firm". 2nd Edition, New York: McGraw Hill, pp: 94-110.

Perception from the quality of audit services and client behavioral intentions

Alireza Mehrazin¹
Zahra Arzobakhsh^{*2}

Date of Receipt: 2022/03/06 Date of Issue: 2022/04/07

Abstract

The purpose of this study was to investigate the effect of audit quality on the market behavioral tendencies of audit firms that are members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. The statistical population of this study was the members of the board of directors, CEO and financial manager of companies audited by member institutions in the Iranian Society of Certified Public Accountants. In this study, the dimensions of audit quality in terms of technique, function and independence as an independent variable and market behavioral tendencies including repetition of service purchase (extension of audit contract), intention to buy more (receiving non-audit services), introducing the audit firm to others as a variable Was considered dependent. The present study is in the category of basic research. The data collection tool was the standard Gebermichael (2019) questionnaire. Based on Cochran's method, 239 questionnaires were selected and tested. In order to analyze the data, first the demographic characteristics of the respondents and descriptive statistics were examined and then the structural equation approach and path analysis and fitting marker tests were used to confirm and reject the research hypotheses. The results showed that there is a positive and significant relationship between the dimensions of technical, functional audit quality and auditor independence with behavioral tendencies (extension of audit contract, intention to use non-audit services and introduction of audit firm to others.

Keywords

Audit Quality, Functional Quality, Technical Quality, Auditor Independence, Behavioral intentions.

1- Department of Accounting, Neishabour Branch, Islamic Azad University, Neishabour, Iran (mehrazeen@gmail.com)

2*- Master of Accounting, Department of Accounting, Neishabour Branch, Islamic Azad University, Neishabour, Iran (zahra.arezubakhsh@gmail.com)