

## طراحی الگوی برندسازی موسسات حسابرسی

سعید پیروسی<sup>۱</sup>، رضوان حجازی<sup>۲\*</sup>، حیدر محمدزاده سالطه<sup>۳</sup>

<sup>۱</sup>دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران

<sup>۲</sup>استاد، گروه حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران (عهده‌دار مکاتبات)

<sup>۳</sup>دانشیار، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران

تاریخ دریافت: تیر ۱۴۰۰، اصلاحیه: مهر ۱۴۰۰، پذیرش: آبان ۱۴۰۰

### چکیده

در دنیای اقتصاد امتیاز علامت تجاری به عنوان یک دارایی نامشهود و با ارزش است که به واحدهای تجاری اعتبار می بخشد. به منظور افزایش ارزش این دارایی باید عوامل تاثیرگذار بر روی آن را شناسایی کرد. در حال حاضر شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای، راهبردها و پیامدهای برندسازی در موسسات حسابرسی موردبررسی قرار نگرفته است. بنابراین در این پژوهش تلاش شده است تا الگوی برندسازی موسسات حسابرسی به روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان طراحی گردد. این پژوهش، از نوع کیفی و اکتشافی است. این پژوهش به‌وسیله مصاحبه با افراد خبره در حوزه مبانی نظری برندسازی موسسات حسابرسی اجرا شده و با انجام ۱۸ مصاحبه در سال ۱۳۹۹ به روش نمونه‌گیری گلوله برفی، به اشباع رسیده است. نتایج پژوهش نشان داد که مهم‌ترین شرایط علی که موجب برندسازی موسسات حسابرسی می‌شوند، به ترتیب عبارت است از: ویژگی‌ها و ارتباطات سیاسی، تصویر برند موسسه حسابرسی، خصوصیات ادراکی، سطح برآورد خطر، رفتار فرصت طلبانه، ارزش مشترک، کیفیت حسابرسی و جذابیت و ارتباطات و ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، ویژگی‌های ساختاری شرکت، ویژگی‌های رفتاری مدیران و پیچیدگی حسابداری نیز عوامل مداخله‌ای برای برندسازی موسسات حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند. علاوه بر این شرایط ذکر شده، طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، شرایطی نیز به‌عنوان شرایط زمینه‌ای برای برندسازی موسسات حسابرسی بیان کرده‌اند؛ این شرایط عبارت است از قوانین و استانداردها و فرهنگ عمومی کشور. یافته‌های این پژوهش نشان دادند برای برندسازی موسسات حسابرسی، راهبردهایی مانند قوانین و استانداردها، استقرار نظام کنترل داخلی، آموزش مقوله، برندسازی توانایی مدیریت و سرمایه فکری مقوله برندسازی اتخاذ می‌شود. درنهایت الگوی منسجم نشان داد برندسازی موسسات حسابرسی پیامدهایی از قبیل افزایش اعتماد اجتماعی را در پی دارد.

**واژه‌های اصلی:** برندسازی، موسسات حسابرسی، نظریه زمینه بنیان

### ۱- مقدمه

می‌یابد. محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری گزارشی است که حسابرسان در آن نظر حرفه‌ای خود را در مورد مطلوبیت صورتهای مالی ارائه می‌کند. یکی از عوامل اصلی که موجب ارتقای کیفیت اطلاعات و کاهش ریسک اطلاعاتی گزارش‌های منتشره از سوی شرکتها می‌شود، ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر می‌باشد. تحقیقات انجام شده چنین مطرح می‌کنند که "حسابرسی با کیفیت بالاتر" اعتبار اطلاعات تهیه شده را بهبود می‌بخشد و به استفاده کنندگان به خصوص سرمایه‌گذاران فرصت می‌دهد با اعتماد بیشتری وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند. یکی از عواملی که بر کیفیت حسابرسی تاثیر گذار می‌باشد تصمیم‌گیری‌های اخلاقی و ارزیابی قضاوتی حسابرسان است. لغزش‌های اخلاقی متعددی در حسابرسی بیان گردیده است [۱۸]. کپلند [۱۵] معتقد است هرچند تأثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی

حرفه‌ای حسابرسی، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آن چه جامعه از حرفه‌ای حسابرسی انتظار دارد ارائه‌ی گزارش حسابرسی با کیفیت مطلوب است. این ارزش افزوده‌ای است که تنها حرفه‌ای حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکت‌ها است [۶]. بدون تردید حسابرسی فرآیند اطمینان بخشی درباره قابلیت اتکاء و مربوط بودن اطلاعات صورتهای مالی است. وجود تضاد منافع میان سهامداران و مدیران، اهمیت ویژه‌ای به حسابرسی برای رفع این تضاد می‌دهد. حسابرسی به عنوان یک مکانیزم کارآمد، به سهامداران این اطمینان را می‌دهد که مدیران در اداره شرکت در راستای منافع سهامداران عمل نموده‌اند یا خیر؟ از این رو، کار حسابرسی اطمینان بخشی به سهامداران و سایر اشخاص ذینفعی است که با شرکت طرف قرارداد هستند [۴]. این اطمینان بخشی در قالب گزارش حسابرسی انتشار

\*pirvasi\_saeed@yahoo.com

است که شاخصی برای توانایی حسابرسی، که متضمن کیفیت حسابرسی می باشد، مورد شناسایی قرار می دهد. آنها استدلال می کنند که مدیران برای حداقل کردن تفاوت بین سود پیش بینی شده و سود گزارش شده انگیزه دارند و از ارقام تعهدی و سایر رویه های حسابداری احتیاطی برای دستکاری سود گزارش شده و در جهت کمینه کردن این تفاوت استفاده می کنند. به هر حال، آن دسته از صاحبکارانی که حسابرسان با کیفیت را استخدام می کنند در جهت کمینه کردن اشتباهات پیش بینی، فرصت کمتری را برای استفاده از ارقام تعهدی دارند. آنان بر اساس داده هایی بازار های کانادا متوجه شدند صاحبکاران حسابرسان صاحب نام در مقام مقایسه با صاحبکارانی که از چنین حسابرسانی برخوردار نیستند، اشتباه های پیش بینی بیشتری دارند. دیویدسون و نئو در زمان تفسیر نتایج اختطاریه ای منتشر ساختند. نتایج مطالعات آنها از این فرضیه اصلی حمایت کرد که پیش بینی های مدیریت صادقانه است و از این رو، کیفیت حسابرسی اثری بر روی پیش بینی ندارد. آنان بیان نمودند اعتبار این فرضیه نهایتاً به پرسشی تجربی می انجامد و بیانگر نیاز به پژوهش های بیشتر است [۳۱].

مطالعات بعدی از رابطه معکوس بین حسابرسان دارای برند تجاری و تمایل برای مدیریت سود حمایت می کند. برای مثال، بکر و همکاران [۱۲] دریافته اند که ذخایر احتیاطی برای صاحبکارانی که حسابرسان صاحب نامی ندارند در مقام مقایسه با حسابرسان صاحب نام بیشتر است. فرانسیس و همکاران [۲۰] ثابت کردند که حسابرسان دارای نام تجاری با احتمال زیاد بوسیله صاحبکارانی که تمایل درونی بیشتر برای مدیریت سود دارند (یعنی صاحبکاران با ذخایر بیشتر) ابقا می شوند. همچنین آنها دریافته اند حتی اگر حسابرسی شوندگان، حسابرسان دارای نام تجاری میزان بالاتری از ذخایر را داشته باشند، باز هم آنها مبالغ کمتری از ذخایر احتیاطی را ارائه می دهند [۲۰]. اشتباهات پیش بینی مدیریت و ذخایر احتیاطی در مطالعات مذکور می توانند به عنوان شاخص کیفیت اطلاعات مورد استفاده قرار بگیرند. مطالعات مذکور به این پرسش که آیا کاهش مدیریت سود به سبب توانایی نظارت بیشتر حسابرسان دارای نام تجاری است یا به دلیل وجود عوامل مشابه تحریک کننده صاحبکار به عدم مدیریت سود است، پاسخ می دهند. همچنین این امر آن دسته از صاحبکارانی را که به دنبال حسابرسان دارای نام تجاری می باشند تحریک می کند. محتمل است که برخی از محرک های طرف تقاضا (مثل استراتژی های ریسک صاحبکار) با تغییر هر دو عامل کیفیت اطلاعات و حسن شهرت حسابرسی تغییر نماید. پژوهش های آتی در این زمینه در جهت پیوند توانایی نظارت حسابرسی با محدودیت های مدیریت سود و شفاف ساختن ماهیت رابطه بین حسابرسان و صاحبکاران آنها انجام می شود [۳۲].

قضاوت حرفه ای در حسابرسی به معنای اظهار نظر معقول و حکم کردن مستدل درباره موضوعات حسابداری و حسابرسی به وسیله شخصی است که هم تحصیلات و تجربه ارزشمندی دارد و هم ویژگی های لازم برای اظهار نظر های بی طرفانه را دارا است. قضاوت حرفه ای یکی از عناصر اصلی حسابرسی است. حسابرسان هم درباره استفاده درست و به جای

بزرگترین شرکت های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه سهامداران می شود. همچنین، این رسوایی ها باعث از بین رفتن اعتبار و شهرت صدها هزار نفر افرادی می شود که زمان خود را صرف رعایت امانت و انجام درست کارها کرده اند. در حسابرسی صورتهای مالی، قضاوت نقش بسیار مهمی ایفا می کند، بطوری که تمام مراحل حسابرسی (برنامه ریزی، اجرای عملیات و اظهار نظر) با قضاوت همراه است [۷].

امتیاز علامت تجاری مقوله ای است که در کشور ایران چندان به آن اهمیت داده نمی شود، درحالیکه امتیاز علامت تجاری به عنوان یک دارایی نامشهود که در اسناد مالی و ترازنامه ها جایی ندارد، ارزش آن بسیار بیشتر از دارایی های مشهود است. در دنیای اقتصاد، امتیاز علامت تجاری به عنوان یک دارایی نامشهود و با ارزش است که به واحدهای تجاری اعتبار می بخشد. به منظور افزایش ارزش این دارایی باید عوامل تاثیرگذار بر روی آن را شناسایی کرد. متأسفانه در صنعت حسابرسی ایران تاکنون پژوهشی در باب شناسایی عوامل تاثیرگذار روی امتیاز علامت تجاری در بین مؤسسات حسابرسی انجام نشده است. این پژوهش در پی پاسخ به این سؤال است که چه الگویی برای برندسازی مؤسسات حسابرسی مناسب است؟ به منظور پاسخ به این سؤال، از رویکرد زمینه بنیان استفاده می شود. در حقیقت مطالعه حاضر مفهوم جدیدی از برندسازی مؤسسات حسابرسی را معرفی می کند. از این رو، انتظار می رود نتایج پژوهش حاضر بتواند به مدیران مؤسسات حسابرسی، حسابرسان، تحلیل گران مالی، سرمایه گذاران و سایر ذی نفعان در درک بهتر برندسازی مؤسسات حسابرسی کمک کرده و آنها را در اتخاذ تصمیم ها کمک نماید. این پژوهش با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش و سوال های برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج آزمون سوالات پرداخته است؛ و در نهایت نتیجه گیری و پیشنهادها بیان می گردد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مؤسسات حسابرسی می توانند در مقام مقایسه با مؤسسات کم اعتبارتر و کوچکتر حسن شهرت بیشتری را وثیقه گذارند و با احتمال کمتری از اشتباهات با اهمیت با مخاطره دعوی حقوقی چشم پوشند. دوپاچ و سیمونیچ [۱۹] استدلال می کنند که کیفیت حسابرسی تابعی از تعداد رویه های حسابرسی انجام شده و تعداد حسابرسان می باشد و مؤسسات حسابرسی بزرگ به طور واضح منابع بیشتری را برای هدایت آزمون های حسابرسی دارند به هر حال، به کارگیری منابع برای بالا بردن کیفیت حسابرسی از قابلیت استفاده منابع مهم تر است. دیویدسون و نئو [۱۶] بیان می کنند که حسابرسان بزرگ تر (مؤسسات حسابرسی دارای برند تجاری) در مقایسه با حسابرسان کوچک تر (مؤسسات حسابرسی فاقد برند تجاری) توانایی نظارت بیشتری دارند. همچنین آنها ادعا می کنند در هنگامی که حسابرسان با کیفیت تر (کم کیفیت تر) انتخاب می شوند، مدیران توانایی کمتری (بیشتری) برای دستکاری سود به منظور سود پیش بینی شده دارند. مطالعه آنان از این جهت از مطالعات قبلی متمایز

کالا می‌افزاید [۲۴]. گزینش و طراحی نام تجاری یکی از مهمترین مراحل ایجاد تصویر محصول یا کالا و خدمات جدید است، چرا که پیش از آن که در مورد محصولی توضیح داده شود و مزایا و کارکردهای آن بیان گردد، نام تجاری خودنمایی می‌کند. از سوی دیگر، نام تجاری می‌تواند به عنوان ابزاری قوی در اختیار شرکت قرار گیرد، چرا که جز معدود مواردی است که دیگران و رقبا نمی‌توانند، آن را کپی کنند [۸]. نام‌های تجاری از زمره با ارزش‌ترین دارایی‌های یک شرکت محسوب می‌شوند که باعث افزوده شدن ارزش نهایی محصول می‌شوند و در حال نفوذ به زندگی شخصی افراد هستند و ممکن است ارزش‌ها، اعتقادات، سیاست‌ها و حتی افراد را تحت تأثیر قرار دهند [۱۴].

امتیاز علامت تجاری یکی از برجسته‌گرایشات و روندها در تمامی صنایع است. در سالهای اخیر نظریه و اندازه‌گیری امتیاز علامت تجاری<sup>۱</sup> در صنایع از جانب دانشگاهیان، صاحبان حرفه و محققان در سطح بین‌المللی خیلی بیشتر جلوه نموده است [۲۴]. اصلی‌ترین مولفه‌های تأثیر گذار بر امتیاز علامت تجاری مشتری محور توسط آکر در سال ۱۹۹۱ در قالب پنج مولفه خصوصیات ادراکی، آگاهی از علامت تجاری، وفاداری به علامت تجاری، تصویرعلامت تجاری و سایر دارایی‌های مرتبط با علامت تجاری تقسیم بندی شده است [۱۳]. این خصوصیات به وسیله ارائه خدمات با کیفیت و متمایز کردن علامت تجاری با علائم تجاری رقبا به مشتریان ارزش می‌دهد. خصوصیات ادراکی به پنج مؤلفه ملموس بودن، پاسخگوئی، اتحاد، اطمینان، همدلی تقسیم شده و همچنین برای نشان دادن ارتباط بین هر جزء با سایر متغیرهای ارزش ویژه علامت تجاری مشتری محور تقسیم بندی شده اند. خصوصیات ادراکی مربوط به قدرت حضورعلامت تجاری در نگرش مصرف کنندگان است که یک عنصر مهم ارزش ویژه علامت تجاری می‌باشد [۱۳]. کالر و آکر<sup>۲</sup> در مطالعات خود علامت تجاری را به عنوان مجموعه‌ای از خصوصیات انسانی و ادراکی در ارتباط با یک علامت تجاری تعریف می‌کنند [۳۱]. مقصود از نامشهود بودن خدمات این است که هنگام خرید نمی‌توان خدمات را با چشم دید، مزه آن را چشید، آنها را احساس نمود، شنید یا از بوی آنها آگاه شد. خریداران برای کاهش دادن عدم اطمینان می‌کوشند در مورد کیفیت نوع خدمت به نشانه‌هایی دست یابند. از این رو، وظیفه یا تخصص کسی که خدمتی را ارائه می‌کند این است که این خدمت را به گونه‌ای قابل لمس نماید. در حالی که بازاریاب‌های محصول می‌کوشند در سایه تلاش‌های مشهود بر میزان نامشهودی اقلام عرضه شده بیفزایند، بازاریاب‌های خدمات می‌کوشند بر میزان مشهود بودن اقلام نامشهود یا ناملموس بیفزایند [۱۴].

اعتماد به علامت تجاری مهمترین و اصلی‌ترین متغیرهایی هستند که منجر به تولید ارزش علامت تجاری می‌گردند و بازاریابان باید ارزش علامت تجاری را برای انجام رابطه تامین کننده- خریدار معنی و تفسیر کنند [۲۲]. تعهد بیانگر این است که هر دو طرف وفادار و قابل اعتماد

تهیه کنندگان گزارشهای مالی از استانداردهای حسابداری و هم در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی باید پیوسته از قضاوت حرفه‌ای خود استفاده کنند [۳]. قضاوت حرفه‌ای باید از روی دلیل باشد و کسی مجاز به انجام آن است که قادر به دستیابی به دلایل لازم برای حکم خود باشد و شرط صدور فتوا، مجتهد بودن است که نیاز به دانش، فتوا، استدلال و پرهیزکاری دارد. با توجه به مراتب بالا تعریف زیر مورد نظر این تحقیق است قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای اظهار نظر معقول و حکم کردن مستدل درباره موضوعات حسابداری و حسابرسی به وسیله شخصی است که هم تحصیلات و تجربه ارزشمندی دارد و هم ویژگی‌های لازم برای اظهار نظرهای بی طرفانه را دارا است [۳]. قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به کارگیری دانش مربوط و تجربه در محدوده‌ای است که به وسیله استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای تعیین شده، تا زمانی که می‌توان بین اقدام‌های جایگزین، یکی را انتخاب کرد، تصمیم مناسبی گرفته شود. حسابرسی حرفه‌ای است که شباهت زیادی به قضاوت در دادگاه‌ها دارد. هم قاضی و هم حسابرس با ادعاهایی مواجه هستند، شواهد پشتوانه ادعا را جمع‌آوری و ارزیابی می‌کنند و نهایتاً براساس معیارهایی که در اختیار آن‌ها قرار داده شده نظر می‌دهند و قضاوت می‌کنند. هر دوی آن‌ها در اظهار نظر و قضاوت خود باید انصاف را رعایت کنند. رویکرد استاندارد برای اعمال قضاوت حرفه‌ای وجود ندارد، اما اعمال قضاوت حرفه‌ای درست در انجام وظیفه یک حسابرس، عامل برجسته‌ای است و افزایش مهارت در قضاوت برای حسابرسان اساسی است [۱۷].

علامت تجاری حمایتی است از مالک آن، به این طریق که حق استفاده از این علامت جهت مشخص کردن کالا یا خدماتی خاص را تنها به مالک و یا به کسی می‌دهد که مالک در مقابل گرفتن مبلغی، امتیاز استفاده از آن را به او واگذار کرده باشد. مدت زمان حکایت متفاوت است، اما تعدید این زمان در قبال پرداخت شهریه بیشتر، بدون هیچ محدودیتی امکان پذیر است. ضامن اجرا یا حمایت انحصاری یک علامت تجاری، دادگاه‌ها هستند که در اکثر جوامع، قدرت و اختیار جلوگیری از تخلفات مربوطه را دارند [۲۵]. طی سالیان اخیر بواسطه گسترش شدید رقابت جهانی و پیویایی اقتصادی و بین‌المللی، آرمان‌ها و اهداف سازمانها دستخوش تغییرات عمده‌ای شده است. در حالی که مدتی پیش، تمرکز برای جذب مشتریان جدید عمده‌ترین هدف سازمان‌ها بوده ولی امروزه سیاست‌های راهبردی تجاری بر حفظ و بهبود وفاداری و افزایش اعتماد نسبت به سازمانها متمرکز شده است. مهمترین علل چنین تغییری، افزایش آگاهی و اطلاع عمومی نسبت به پیامدهای مطلوب رضایت و وفاداری مشتریان می‌باشد. شرکت‌هایی که سهم بیشتری از مشتریان وفادار را به خود اختصاص داده‌اند به واسطه علل متعددی از جمله نرخ خرید مجدد، تبلیغات شفاهیبیرای محصولات، کاهش تمایل برای تعویض و تغییر منبع عرضه کننده کالا، میزان سودآوری سازمان را به مراتب افزایش داده‌اند [۲۳]. یکی از مهمترین تصمیمات در بازاریابی، تعیین علامت تجاری یا نام تجاری است [۸]. علامت تجاری از نظر مصرف کنندگان جزء مهمی از کالاست و تعیین علامت تجاری به فایده و ارزش

<sup>1</sup> Brand Equity

<sup>2</sup> Aker

داشت که تعداد زیادی از مشتریان نسبت به علامت تجاری هتل همدلی داشته باشند. حبیب و همکاران [۲۱] در تحقیق خود از نقشه ذهنی برای سازماندهی ایده های خلاقانه برای ساختار حریم خصوصی استفاده نمودند. در حقیقت آنان از نقشه ذهنی به عنوان یک روش تحقیق برای دستیابی به اهداف پژوهش بهره جستند. مالیس و همکاران [۲۷] در پژوهشی اظهار نمودند که یکی از اصلی ترین چالش های پیش روی حرفه حسابرسی تاثیر عوامل شناختی بر قضاوت حسابرسان (ویژگی های فردی) شامل سوگیری شناختی، خودآموختگی نادرست و نظیر آن می باشد و انتظار می رود پژوهش های آتی حسابرسی در حوزه های شناختی بر روی افق قضاوت و ابزار آن متمرکز گردد.

در راستای دستیابی به هدف اصلی پژوهش که به دنبال اثبات یا رد ادعای خاصی نبوده و صرفاً در پی طراحی الگوی برندسازی موسسات حسابرسی است، طرح فرضیه برای پژوهش حاضر ضرورتی ندارد و اهم تلاش، صرف پاسخگویی به پرسش های پژوهش می شود. بر اساس این، پرسش های فرعی پژوهش به شرح زیر طرح می شوند:

پرسش اول: شرایط علی، مداخله گر و زمینه ای برندسازی موسسات حسابرسی چیست؟

پرسش دوم: راهبردهای شناسایی عوامل برندسازی موسسات حسابرسی چیست؟

پرسش سوم: پیامدهای برندسازی موسسات حسابرسی چیست؟

### ۳- روش شناسی

هدف پژوهش حاضر، طراحی الگوی برندسازی موسسات حسابرسی از نظر خبرگان به روش نظریه پردازی زمینه بنیان است. در نتیجه از منظر بعد زمانی، مقطعی است؛ زیرا مصاحبه ها در سال ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ انجام شده اند. از منظر هدف، به دلایل پیش رو از نوع اکتشافی است؛

۱- پژوهشی با موضوع طراحی الگوی برندسازی موسسات حسابرسی، با روش این پژوهش (نظریه پردازی زمینه بنیان) در کشور انجام نشده است؛

۲- نتایج این پژوهش به ارائه یک نظریه منتج می شود؛

۳- یافته های این پژوهش دانش موجود را در زمینه برندسازی موسسات حسابرسی توسعه می دهد.

این پژوهش، از منظر فرایند اجرا (نوع داده ها)، از نوع کیفی است؛ زیرا در این روش پژوهش، بخش اول (داده ها)، از منابع مختلفی مانند مصاحبه، مشاهده و مشارکت گردآوری می شود که در این پژوهش نیز داده ها با مصاحبه جمع آوری شده اند. همچنین در روش پژوهش کیفی، بخش دوم شامل روش های تحلیلی و تعبیر و تفسیری است که برای رسیدن به یافته ها یا نظریه ها به کار می رود. این روش ها شامل شیوه های مفهوم پردازی از داده ها است که به "کدگذاری" مرسوم است. در این پژوهش نیز از روش های کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شده است. بخش سوم روش پژوهش کیفی، عبارت است از گزارش های نوشته شده یا ترسیم نمودارها و شکل ها با ارائه شفاهی که در این پژوهش

باشند و در روابط با همدیگر استحکام و ثبات را نشان دهند. بنابراین، تعهد تمایل به حفظ رابطه، اغلب با سرمایه گذاری مستمر بر فعالیتهایی که به حفظ و بقای یک رابطه می انجامد، می باشد. زمانیکه یک تعهد ایجاد می شود بیانگر بلوغ قطعی در یک رابطه است. اینکه آیا تعهد نتیجه رشد اعتماد است یا اعتماد از تصمیم به تعهد به یکی یا تعداد اندکی عرضه کننده ایجاد می شود، آشکار نمی باشد. بعلاوه، از دست دادن تعهد ممکن است در نتیجه از دست دادن اعتماد باشد یا برعکس [۲۹]. کیفیت ادراکی مشتری منحصراً به وسیله کیفیت مورد انتظار و دریافت شده از سوی مشتری تعیین نمی شود، بلکه بیشتر بوسیله تفاوت بین انتظارات مشتری و تجارب وی از استفاده محصول تعیین می شود. علامت تجاری قوی مشتریان را قادر می سازد تا جنبه های نامشهود و ناملموس محصولات و خدمات را بهتر درک کنند و در ذهن خود بهتر متصور سازند. علاوه بر این علامت تجاری ریسک پولی، اجتماعی یا ایمنی مشتریان را در خرید خدمات کاهش می دهد و می تواند به بهینه سازی توانایی های ساخته شده در عملکرد و پردازش آنها کمک کند [۲۴]. علامت تجاری نقش خاصی را در واحدهای تجاری ایفا می کند، چون یک علامت تجاری قوی، اعتماد مشتریان را در مقابل ریسک ها افزایش می دهد و آنها را قادر می سازد تا این ریسک ها را بهتر درک کنند و در مقابل، ریسک های ایمنی یا اجتماعی، مالی پیش بینی شده مشتریان را کاهش می دهد [۲۸]. تحقیقات نشان می دهد که عدم اعتماد در یک شرکت از عمده ترین دلایل خرید نکردن مشتریان می باشد و در نتیجه عدم اعتماد منجر به عدم وفاداری مشتری می شود. عواملی چون حفظ حریم خصوصی و امنیت، علامت معتبر، شرایط و ضوابط استاندارد، قابلیت اطمینان، ارتباطات و تعاملات در رفع نگرانی مشتریان و افزایش اطمینان آنها موثر است [۲۹]. لیثی و همکاران [۱۰] در پژوهشی الگوی نقشه ذهنی استخراج و نتایج آن بیان می کند که اطلاعات تصویری می تواند از طریق تحریک عملکردهای غیرخطی مغز انسان موجب انجام قضاوتها و تصمیم گیری های مطلوب تر نسبت به عملکردها (حالت های) خطی آن گردد. شاهعلی زاده و همکاران [۹] در پژوهش خود نشان دادند که رهبری اخلاقی بر قصد هشداردهی حسابرسان به صورت مستقیم و به واسطه هویت حرفه ای و هویت سازمانی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر اساس نتایج این پژوهش اجرای رهبری اخلاقی و تقویت هویت حرفه ای و هویت سازمانی تمایل به هشداردهی در حرفه حسابرسی را افزایش می دهد و این مسئله موجب کاهش خطا کاری در مؤسسات حسابرسی خواهد شد. پژوهش حاضر می تواند منجر به توجه بیشتر به موضوع هشداردهی، اهمیت اخلاق در مدیران، رفتار اخلاقی مناسب نسبت به هشداردهی و کاهش تخلفات در حرفه حسابرسی در ایران شود.

نتایج پژوهش پراساد<sup>۳</sup> و دوو [۲۸] نشان می دهد که علامت تجاری بسیار با ارزش به طرز قابل توجهی میزان همدلی و اولویت های بالاتری را ایجاد می کند و یک موسسه زمانی ارزش ویژه برند تجاری قوی خواهد

<sup>3</sup> Prasad

گروه عمده درگیر با برندسازی که شامل:

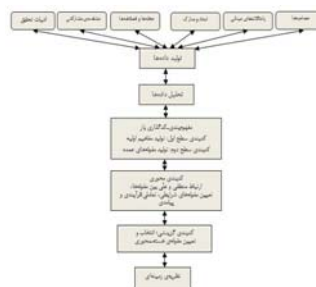
- حسابداران رسمی و مدیران موسسات حسابرسی

- مدیران نهادهای نظارتی و قانون گذار در بازار سرمایه

- خبرگان برندسازی

- اعضای هیئت علمی دانشگاه

از روش نموداری استفاده شده است. همچنین در این پژوهش از منظر نتیجه اجرا از نوع بنیادی است که باهدف کشف ماهیت پدیده‌ها انجام می‌شود. از منظر منطق اجرا (یا نوع استدلال) از نوع استقرایی است؛ زیرا در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود درباره نتایج پدیده‌ها توضیحات خود را ارائه می‌کنند.



شکل (۱): مراحل انجام تحقیق بر اساس نظریه زمینه بنیان

مهم‌ترین دلیل انتخاب روش نظریه زمینه بنیان آن است که:

اول: زمانی که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً چیز شناخته شده کمی وجود داشته باشد.

دوم: زمانی که پژوهشگر به فهم ادراکات و تجارب مشارکت‌کنندگان در مورد خاصی را داشته باشد و سوم: زمانی که هدف پژوهشگر گسترش یک نظریه جدید باشد (۴). از طرفی با توجه به اهداف ذکر شده، این پژوهش به دنبال آن است تا با به‌کارگیری نظریه زمینه بنیان، فهم و آگاهی مناسبی از برندسازی موسسات حسابرسی ارائه نماید. در این پژوهش از گروه‌های کانونی قبل از انجام پژوهش، مصاحبه‌های زمینه‌ای صورت می‌پذیرد. برای این منظور از تعدادی متخصصین مالی و خبرگان مصاحبه به‌عمل آمده و بینش‌های به‌دست‌آمده حاصل این مصاحبه اولیه به‌منظور توسعه و بهبود رهنمود مصاحبه، استفاده می‌گردد. بعد از انجام مصاحبه گروه‌های کانونی، رهنمود مصاحبه تهیه گردیده تا نسبت به دستیابی:

الف) یکنواختی و پوشش پرسش‌های پژوهش (موضوعات موردپژوهش)،

ب) کاهش سوگیری‌های محقق نسبت به مسائل از پیش پنداشته و ج) طرح پرسش‌های کلیدی به‌منظور کاویدن تجارب مشارکت‌کنندگان، اطمینان حاصل گردد.

شایان‌ذکر است رهنمود مصاحبه در اختیار چند تن از صاحب‌نظران دانشگاهی و حرفه قرار گرفته و نظرات ایشان اخذ و اصلاحات نهایی به وجود خواهد آمد. مصاحبه‌ها نیمه ساختاریافته و در اغلب موارد مصاحبه‌شونده برای پاسخ‌های باز و مستقل ترغیب می‌گردد. در مصاحبه نیمه ساختاریافته سؤال‌ها از قبل طراحی و هدف کسب اطلاعات عمیق از مصاحبه‌شونده هست و در هر پاسخ ممکن است با سؤال‌های دیگر موردبررسی بیشتر قرار گیرد.

هدف پژوهش حاضر به‌عنوان رساله دکتری این است که عوامل مؤثر بر برندسازی موسسات حسابرسی از دیدگاه گروه‌های مختلف که چهار

۴- بر اساس تئوری زمینه‌بنیان شناسایی شود. این چهار گروه عمده بر اساس زنجیره تأمین برندسازی انتخاب شده‌اند. درواقع زنجیره تأمین برندسازی به افراد و فرایندهایی اشاره دارد که در برندسازی موسسات حسابرسی می‌توانند نقش داشته باشند. در این زنجیره همه اجزا باید دارای ارتباطی نزدیک باشند تا به برندسازی باکیفیت موسسات حسابرسی بیانجامد. درواقع در پژوهش حاضر مبنای ارائه الگوی عوامل مؤثر بر برندسازی موسسات حسابرسی مصاحبه از خبرگان حرفه‌های مورد اشاره بر طبق نوعی از پژوهش کیفی به نام نظریه‌پردازی زمینه بنیان و مدل جامع حاصل از آن می‌باشد. به نظر می‌رسد انجام تحقیقی در ایران به‌منظور کشف و شناسایی عوامل و سازوکارهای حاکم برندسازی موسسات حسابرسی از دید گروه‌های مختلف با استفاده از تئوری زمینه‌بنیان می‌تواند علاوه بر گشایش چشم‌انداز جدید در مورد تحقیقات مربوط به زمینه پژوهش، زمینه لازم برای ارتقاء برندموسسات حسابرسی را فراهم سازد. با توجه به مطالب عنوان شده، پرسش اصلی که این تحقیق به دنبال یافتن پاسخ برای آن می‌باشد، این است که الگوی بهینه برندسازی موسسات حسابرسی از دیدگاه گروه‌های مختلف کدام است.

#### ۵- یافته‌ها

اجرای نظریه‌پردازی زمینه بنیان به‌طور کلی در دو گام اساسی به شرح زیر انجام می‌شود:

گام اول- گردآوری داده‌ها: داده‌های اولیه این پژوهش از منبع مصاحبه ساختاریافته با خبرگان و با رویکرد اکتشافی با استفاده از ۳ سؤال کلی و باز به شرح زیر جمع‌آوری شده است:

چه عواملی برندسازی موسسات حسابرسی مؤثرند؟ این عوامل می‌تواند مربوط به محیط درون موسسه حسابرسی، محیط بیرون از موسسات حسابرسی باشد( شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای).

۱- موسسات حسابرسی برای برندسازی چه اقداماتی را باید انجام دهند؟(راهبردها)

۲- برندسازی چه تأثیری در سطح موسسات حسابرسی دارد؟(پیامدها) گام دوم- کدگذاری متن و نظریه‌پردازی: فرایند کدگذاری شامل سه سطح است: کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی که در ادامه توضیح داده می‌شود:

کدگذاری باز: طی کدگذاری باز، داده‌ها به بخش مجزا خرد می‌شوند و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان بررسی می‌شوند. سپس این مفاهیم بر اساس مشابهت‌هایشان طبقه‌بندی می‌شوند که به این کار

کدگذاری باز: نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌ها است. در ادامه چگونگی کدگذاری باز با یکی از مصاحبه‌شوندگان تشریح می‌شود. پس از استخراج مفاهیم از مصاحبه‌ها، مفاهیم بر اساس شباهت و تفاوت دسته‌بندی می‌شوند و مقوله‌ها شکل می‌گیرند. در این پژوهش در مجموع تعداد ۶۷ مفهوم از مصاحبه‌ها استخراج شد که به ۱۹ مقوله اصلی تقلیل یافت. شرح کامل این مقوله‌ها در جدول (۲) ارائه شده است.

کدگذاری محوری: اجزای تشکیل‌دهنده الگوی منسجم برندسازی موسسات حسابرسی عبارت است از: شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها. در ادامه تمام اجزای الگوی منسجم برندسازی موسسات حسابرسی ذکر شده و تفاسیر مرتبط با هر مقوله در نگاره مرتبط خود بیان شده‌اند.

شرایط علی: شرایط علی مقوله‌هایی هستند که مقوله اصلی را به وجود می‌آورند و به وقوع و گسترش پدیده مدنظر کمک می‌کند؛ بیشتر با واژگانی نظیر وقتی که، در حالی که، از آنجاکه و ... به علت ختم می‌شوند [۲]. طبق نظرات خبرگان، ۸ مفهوم اصلی شرایط علی برندسازی موسسات حسابرسی در نظر گرفته شده‌اند. در جدول (۱) تفاسیر مرتبط با این مقوله گزارش شده‌اند.

جدول (۱): شرایط علی برندسازی موسسات حسابرسی

مقوله	توضیحات
ویژگی‌ها و ارتباطات سیاسی	نقش ارتباطات سیاسی در شرکت‌ها، با شناخت این واقعیت که ارتباطات سیاسی، تصمیمات و نتایج شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد و در ادبیات پژوهشی اخیر توجه قابل ملاحظه‌ای را به خود جلب کرده است. طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، یکی از عوامل مهم و کلیدی برندسازی موسسات حسابرسی ارتباطات سیاسی می‌باشد.
تصویر برند موسسه حسابرسی	درک تصویر مارک تجاری با تداعی ذهنی و نگرش صاحبکاران بوجود می‌آید که یک مؤلفه صحیح از ارزش‌گذاری برند تجاری در نظر گرفته شده و در چارچوب ارزش‌گذاری تجاری بصورت گسترده به کار گرفته می‌شود. همچنین تصورات در مورد یک مارک تجاری که بوسیله تداعی ذهنی مارک تجاری منعکس می‌شود، در ذهن مشتری شکل می‌گیرد. بسیاری از خبرگان در این زمینه، به موسساتی اشاره کردند که با درک تصویر برند تجاری توسط صاحبکاران معتبر سعی در برندسازی موسسات خود را دارند.
خصوصیات ادراکی	کیفیت ادراکی بوسیله ارائه خدمات با کیفیت و متمایز کردن برند تجاری با برند تجاری رقیب به صاحبکاران ارزش می‌دهد. کیفیت ادراکی به پنج مؤلفه ملموس بودن، پاسخگوئی، اتحاد، اطمینان، همدلی تقسیم می‌شود. طبق نظر خبرگان کیفیت ادراکی مربوط به قدرت حضور برند تجاری در نگرش صاحبکاران می‌باشد که یک عنصر مهم برندسازی می‌باشد.
سطح برآورد خطر	با توجه به حیاتی بودن درک صحیح ارتباط بین اهمیت و ریسک در حسابرسی، اصولاً اهمیت در ارتباط با کاربرد اطلاعات توسط استفاده‌کننده صورتهای مالی مفهوم پیدا می‌کند. هدف از

مقوله پردازی گفته می‌شود که مقوله، مفهومی است و از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است و بنای نظریه از آن‌ها تشکیل می‌شود. به‌طور خلاصه، نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌هاست.

کدگذاری محوری: در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته‌اند، در سطح ویژگی‌ها و ابعاد، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. در پایان این مرحله، مقوله‌ها برحسب شرایط به‌شرط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها تقسیم می‌شوند. مقوله اصلی در این پژوهش برندسازی موسسات حسابرسی است.

کدگذاری انتخابی و خلق نظریه: در این پژوهش مدل ایجاد شده با استفاده از نمودار و روایت ارائه می‌شود.

نمونه‌ها در نظریه‌پردازی زمینه بنیان، عموماً به‌صورت هدفمند و به روش گلوله برفی انتخاب می‌شوند. نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای، یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامع راهنمایی می‌کنند. به بیان دیگر، در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع پژوهش انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آن‌ها خواسته شد سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی کنند. بر اساس این، تعداد ۱۸ مصاحبه انجام شدند و نمونه‌گیری به اشباع نظری رسید و مصاحبه جدیدی صورت نگرفت. منظور از اشباع نظری، یعنی با انجام آخرین مصاحبه هیچ مفهوم و مقوله جدیدی شکل نگیرد و مصاحبه‌های انجام شده برای شروع تحلیل آماری کفایت می‌کند. میانگین مدت‌زمان مصاحبه برای طراحی الگوی منسجم برندسازی موسسات حسابرسی، حدوداً ۱۶ دقیقه است. برای سنجش روایی و پایایی پژوهش، قبل از شروع مصاحبه‌ها، پس از مصاحبه با ۵ نفر از خبرگان دانشگاه، حرفه و شرکت‌ها و اخذ نظرات آن‌ها، رهنمود مصاحبه تهیه شد و مصاحبه‌ها حول رهنمود مصاحبه صورت گرفت. با افزایش تعداد مصاحبه‌ها، رهنمود مصاحبه‌ها نیز گسترش یافت. روش‌شناسی و انتخاب این افراد بدین شکل است که یا در حوزه برندسازی دارای پژوهش یا کتاب چاپ شده بوده و یا به‌صورت علمی گزارش برندسازی را تهیه کرده‌اند. کل مصاحبه‌ها با اجازه مصاحبه‌شوندگان ضبط شدند و پژوهشگران هر مصاحبه را چندین بار بررسی کردند. به‌منظور اعتبار یافته‌ها، نتایج تحلیل و کدگذاری برخی از مصاحبه‌ها در اختیار ۵ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش و ۵ نفر خارج از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت. خبرگان عموماً مدل استخراج شده را معتبر تلقی کردند.

هدف این پژوهش، طراحی الگوی منسجم برندسازی موسسات حسابرسی است. با ۱۸ نفر از خبرگان حوزه مبانی نظری برندسازی، حسابداران رسمی و مدیران موسسات حسابرسی، مدیران نهادهای نظارتی و قانون‌گذار در بازار سرمایه، خبرگان برندسازی و اعضای هیئت‌علمی دانشگاه و سایر صاحب‌نظران مصاحبه عمیق صورت گرفت.

جدول (۲): شرایط مداخله‌گر برندسازی موسسات حسابرسی

مقوله	توضیحات
ویژگی‌های حاکمیت شرکتی	طبق نظر مصاحبه‌شوندگان، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، در برند سازی موسسات حسابرسی عاملی موثر می باشد. در مواقعی که سهامداران بانفوذ، از قدرت انتصاب اعضای هیئت‌مدیره برخوردار می‌باشند، هیئت‌مدیره باید اقدامات احتیاطی لازم را اعمال نمایند. در چنین مواردی بایستی توجه داشت اعضای هیئت‌مدیره، صرف‌نظر اینکه چه کسی آن‌ها را منصوب نموده است، دارای مسئولیت‌هایی در قبال خود موسسه می‌باشند. شفافیت ابزاری کلیدی برای کمک به تحکیم و اجرای اصول اساسی حاکمیت شرکتی مطلوب محسوب و عاملی ضروری برای حاکمیت شرکتی صحیح و مؤثر محسوب می‌شود. هدف از شفافیت در حوزه حاکمیت شرکتی، ارائه اطلاعات مهم و لازم برای طرفین است به‌نحوی‌که بتوانند کار آبی هیئت‌مدیره و هیئت عامل را در زمینه اداره امور، مطابق با قوانین داخلی و در چارچوب روشهای نظارتی، ارزیابی نمایند.
ویژگی‌های ساختاری شرکت	وجود یک سیستم حاکمیت شرکتی مؤثر در یک موسسه حسابرسی، به ایجاد اطمینان لازم برای عملکرد صحیح مبتنی بر بازار کمک می‌نماید. کمیته حسابرسی در راهبری شرکتی خدمات حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی که ریاست آن به عهده یکی از اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره است نقش مشاور را برای هیئت‌مدیره بازی می‌کنند. وظایف کمیته حسابرسی شامل حصول اطمینان از نظام‌های کنترلی و حسابداری است. طبق نظر خبرگان سازوکارهای نظام راهبری شامل: نوع مالکیت، استقلال هیات مدیره، دوگانگی پست مدیرعامل، تخصص هیات مدیره، تخصص حسابرس در صنعت، گردش حسابرس، اندازه موسسه حسابرسی، واحد حسابرسی داخلی و استقرار کمیته حسابرسی می‌توانند عوامل مداخله‌ای به شمار آیند.
ویژگی‌های رفتاری مدیران	بر اساس نظر مصاحبه‌شوندگان، در بیرون محیط موسسه حسابرسی، ویژگی‌های رفتاری مدیران به‌صورت عام و ویژگی‌های رفتاری آنها به‌صورت خاص، عامل بسیار مهمی در برندسازی موسسات حسابرسی است.
پیچیدگی حسابداری	یکی از عواملی که ممکن است بر به موقع بودن ارائه صورت‌های مالی حسابرسی‌شده تاثیرگذار باشد، پیچیدگی اطلاعات حسابداری است. با افزایش پیچیدگی واحدهای اقتصادی، حسابرسان باید اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای لازم را در تمام مراحل حسابرسی رعایت نمایند، زیرا وقوع اشتباه درحسابداری امری اجتناب ناپذیراست.

رفتار فرصت طلبانه	سطح برآورد خطر، افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی است، زیرا با تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود آزمون های محتوا به گونه ای معقول و همراه با قابلیت پاسخگویی کامل، رسیدگی ها به میزان مناسبی انجام گردیده و در نتیجه زمان صرف شده به سطح منطقی تری تغییر می یابد.
ارزش مشترک	طبق نظر خبرگان ریسک بالای رفتارهای فرصت طلبانه موسسات حسابرسی می تواند باعث به وجود آمدن سطوح پایینی از اعتماد و در نهایت کاهش تداعی ذهنی صاحبکار از برند موسسه حسابرسی گردد.
کیفیت حسابرسی	امروزه کسب و کارها برای افزایش سودآوری و سهم خود، توجه ویژه ای به درگیر کردن مشتریان در فعالیت های شرکت و ایجاد احساس مسئولیت در آن ها دارند، زیرا زمینه را برای بروز رفتار مشارکتی مشتریان که به ایجاد رفتار خلق ارزش مشترک برای آن ها می انجامد، مهیا می نماید و با ایجاد رضایت و وفاداری مشتریان بر ترجیح برند و تمایل به دریافت خدمات مجدد آن ها نیز تاثیرگذار است.
جذابیت و ارتباطات	نقش برند یا عنوان تجاری در نفوذ و ماندگاری در بازارهای هدف، برای ارائه دهندگان خدمات کاملاً واضح و مبرهن است. از نظر خبرگان وقتی خدمات حسابرسی به عنوان یک کالای تجاری با برند ویژه خود در بازارهای هدف موجب جلب اعتماد مشتریان می شود، درواقع باعث وفاداری مصرف کنندگان به تداوم دریافت آن خدمات شده است. بنابراین، اعتماد به یک برند به‌معنای وفاداری به خدمت ارائه شده و ابزاری مناسب برای تداوم تقاضای استفاده از آن خدمت است. از سویی دیگر کیفیت خدمات حسابرسی می تواند تصویر ذهنی مناسبی از آن خدمات را برای تمامی ذینفعان به همراه داشته باشد. این تصویر ذهنی می تواند به طور طولانی مدت و مستمر اندیشه استفاده از خدمات را برای مشتریان به همراه داشته باشد. از نظر خبرگان حسن شهرت موسسه حسابرسی، توانایی نظارت، استقلال و اندازه موسسه حسابرسی به عنوان سازده های کیفیت حسابرسی می توانند در برندسازی موسسات حسابرسی نقش پر رنگی داشته باشند.
	هویت برند، سرمایه‌ای است که برای سازمان و خدمات آن ارزش آفرینی می‌کند. به همین دلیل در دنیای هزار رنگ برندها، ایجاد زیرساخت‌های استراتژیک برای برند، اصلی مهم برای تصاحب جایگاه در ذهن مشتری است، چرا که از نظر مصرف‌کننده، نام برند، مینا و اساس یک انتخاب مطمئن و مطلوب است. از نظر خبرگان جذابیت و ارتباطات از عوامل موثر در برندسازی موسسات حسابرسی می‌تواند به شمار رود.

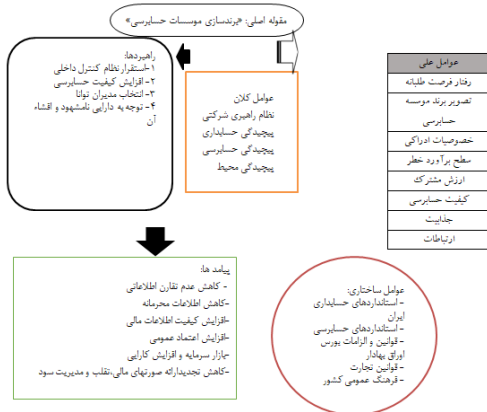
شرایط مداخله‌گر: شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری‌اند که به پدیده‌ها تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آن‌ها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند یا آن‌ها را محدود و مقید می‌کنند.

شرایط زمینه‌ای: شرایط زمینه‌ای، مجموعه خاصی از شرایط است که در یک‌زمان و مکان خاص جمع می‌شوند تا مجموعه اوضاع، احوال یا مسائلی را به وجود آورند که اشخاص با عمل خود به آن‌ها پاسخ می‌دهند. بر

جدول (۵): پیامدهای برندسازی موسسه حسابرسی

مقوله	توضیحات
افزایش اعتماد اجتماعی	طبق نظر خبرگان، اعتماد یکی از عناصر کلیدی در توسعه‌ی عناصر اجتماعی است. همچنین اعتماد اجتماعی (اعتماد عمومی) برای شرکت‌ها، به‌مثابه سرمایه‌ی اجتماعی است. برندسازی موسسات حسابرسی، تا حد زیادی، وابسته به میزان برخورداری شرکت از این سرمایه است.

الگوی برندسازی موسسات حسابرسی در شکل (۲) طراحی شده است.



شکل (۲): الگوی تجویزی برندسازی

### ۶- نتیجه گیری

هدف این پژوهش طراحی الگوی برندسازی موسسات حسابرسی (شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای، راهبردها و پیامدهای برندسازی موسسات حسابرسی) در ایران بود. نتایج حاصل از پژوهش نشان دادند مهم‌ترین شرایط علی که موجب اتخاذ برندسازی می‌شوند، به ترتیب شامل ویژگی‌ها و ارتباطات سیاسی، تصویر برند موسسه حسابرسی، خصوصیات ادراکی، سطح برآورد خطر، رفتار فرصت طلبانه، ارزش مشترک، کیفیت حسابرسی و جذابیت و ارتباطات می‌باشند. همچنین طبق نظر خبرگان، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، ویژگی‌های ساختاری، ویژگی‌های رفتاری مدیران، پیچیدگی حسابداری نیز عوامل مداخله‌ای برای برندسازی موسسات حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند. علاوه بر این شرایط ذکر شده، شرایط زمینه‌ای برای برندسازی موسسات حسابرسی شامل استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، قوانین و الزامات بورس و قانون تجارت بیان گردید. یافته‌های این پژوهش نشان داد برای برندسازی موسسات حسابرسی، راهبردهایی شامل استقرار نظام کنترل داخلی، آموزش مقوله برندسازی، توانایی مدیریت و سرمایه فکری برای برندسازی قابل اتخاذ می‌باشد. درنهایت الگوی منسجم نشان داد برندسازی موسسات حسابرسی پیامدهایی از قبیل افزایش اعتماد اجتماعی و کاهش تجدیدارائه صورتهای مالی، تقلب و مدیریت سود را در پی دارد. طبق نظر خبرگان نقش ارتباطات سیاسی در موسسات حسابرسی، با شناخت این

اساس مصاحبه‌های انجام شده، برندسازی از مقوله‌های زیر به‌عنوان شرایط زمینه‌ای تأثیر می‌گیرد. این شرایط در جدول (۳) توضیح داده شده‌اند.

جدول (۳): شرایط زمینه‌ای برندسازی موسسات حسابرسی

مقوله	توضیحات
قوانین و استانداردها	طبق نظر خبرگان استانداردهای حسابداری ایران، استانداردهای حسابرسی، قوانین و الزامات بورس و قوانین تجارت شرایط زمینه ساز برای برندسازی موسسات حسابرسی به شمار می‌آیند.
فرهنگ عمومی کشور	طبق نظر خبرگان فرهنگ عمومی شهروندان به‌عنوان مجموعه‌ی ای منسجم از باورها و ارزش‌های مشترک، بر رفتار و اندیشه افراد اثر می‌گذارد و می‌توان نقطه‌شروعی برای حرکت و پویایی و یا مانعی در راه پیشرفت به شمار آید. فرهنگ عمومی افراد از اساسی‌ترین زمینه‌های تغییر و تحول است و نظر به اینکه برنامه‌های جدید تحول بیشتر به تحول بنیادی نگاه می‌کند.

راهبردها: راهبردها مبتنی برکنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مدنظرند. راهبردها مقصود دارند، دارای دلیل‌اند و هدفمند صورت می‌گیرند. خبرگان و مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند مقوله‌های زیر راهبردهای مرتبط برندسازی موسسات حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند. این مفاهیم و مقوله‌ها در جدول (۴) توضیح داده شوند.

جدول (۴): راهبردهای برندسازی موسسات حسابرسی

مقوله	توضیحات
استقرار نظام کنترل داخلی	طبق نظر خبرگان به‌منظور انجام اثربخش وظایف مرتبط با برندسازی موسسات حسابرسی، می‌بایست نظام کنترل داخلی استقرار شود.
آموزش مقوله برندسازی	طبق نظر خبرگان، تمام کارکنان موسسه حسابرسی می‌بایست به‌صورت منظم و ادواری در دوره‌های مرتبط با برندسازی نمایند. شرکت‌ها می‌توانند برای برگزاری این دوره‌ها از نهادهایی مانند مراکز آموزشی و دانشگاه‌ها درخواست نمایند.
توانایی مدیریت	در عصر پرشتاب امروزی، وجود سیستم مدیریت با کفایت و کارا برای هدایت عملیات موسسات و باقی ماندن در عرصه رقابت حسابرسی، ضروری است. بدیهی است هر چه توانایی مدیریت در کنترل واحد تجاری بیشتر باشد، فرآیند راهبری آن بهتر صورت گرفته و در نهایت، شرکت توانایی لازم برای باقی ماندن در صحنه رقابت را خواهد داشت.
سرمایه فکری	از دیدگاه راهبردی، سرمایه فکری می‌تواند در ایجاد و کاربرد دانش برای افزایش ارزش موسسات مورد استفاده قرار گیرد. طبق نظر خبرگان سرمایه فکری از رهبردهای برندسازی موسسات حسابرسی می‌تواند به شمار آید.

پیامدها: پیامدها نتایجی هستند که برائز راهبردها و شکل‌گیری مقوله اصلی ایجاد می‌شوند. پیامدها و نتایج حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند. در نظر خبرگان، مقوله‌های جدول (۵) پیامدهای مرتبط با برندسازی موسسات حسابرسی هستند.



همچنین، فرهنگ عمومی شهروندان به عنوان مجموعه ای منسجم از باورها و ارزش های مشترک بر رفتار و اندیشه افراد اثر می گذارد و می توان نقطه شروعی برای حرکت و پویایی و یا مانعی در راه پیشرفت به شمار آید. فرهنگ عمومی افراد از اساسی ترین زمینه های تغییر و تحول است و نظر به اینکه برنامه های جدید تحول بیشتر به تحول بنیادی نگاه می کند. طبق نظر خبرگان به منظور انجام اثربخش وظایف مرتبط با برندسازی موسسات حسابرسی، می بایست نظام کنترل داخلی استقرار شود. همچنین، تمام کارکنان موسسه حسابرسی می بایست به صورت منظم و ادواری در دوره های مرتبط با برندسازی نمایند. طبق نظر خبرگان سرمایه فکری از راهبردهای برندسازی موسسات حسابرسی می تواند به شمار آید و همچنین اعتماد یکی از عناصر کلیدی در توسعه ای عناصر اجتماعی بوده و اعتماد اجتماعی (اعتماد عمومی) برای این موسسات، به مثابه سرمایه ای اجتماعی است و برندسازی این موسسات، تا حد زیادی، وابسته به میزان برخورداری شرکت از این سرمایه است. با توجه به توضیحات مزبور، به مدیران موسسات حسابرسی، صاحبکاران و سایر دست اندرکاران حوزه حسابرسی پیشنهاد می شود که توجه بیشتری به بحث شرایط علی داشته باشند و آن را در مدل های تصمیم گیری خود لحاظ نمایند. زیرا این شرایط می تواند مبنایی برای تصمیم گیری آن ها در اتخاذ تصمیمات و افزایش ارزش ویژه برند موسسات حسابرسی باشد.

#### منابع و مأخذ

- [۱] ابوالعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی: از نظریه تا عمل، تهران، انتشارات علم.
- [۲] امیر آزاد، میرحافظ، برادران حسن زاده، رسول، محمدی، احمد، تقی زاده. هوشنگ. (۱۳۹۷). مدل جامع عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان، پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۱۰، شماره ۴، ۲۱، ۴۲.
- [۳] بستانیان، جواد، خوش طینت، محسن. (۱۳۸۶). قضاوت حرفه ای در حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۱۸، ۲۵-۵۸.
- [۴] بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۰). بررسی عوامل تاثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حسابرسان، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۱۳.
- [۵] پرهیزی گشتی، حمید. (۱۳۸۱). بازاریابی مبتنی بر رابطه، ماهنامه تخصصی بازاریابی، شماره ۱۶.
- [۶] حساس یگانه، یحیی، جعفری، ولی الله. (۱۳۸۹). بررسی تاثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۹، سال ۳، ۲۵-۴۲.
- [۷] حساس یگانه، یحیی، کتیری، حسین. (۱۳۸۲). کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تاثیر آن بر اظهارنظر حسابرسان مستقل، مطالعات حسابداری، شماره ۲.

واقعیت که ارتباطات سیاسی، تصمیمات و نتایج شرکت ها را تحت تأثیر قرار می دهد و در ادبیات پژوهش اخیر توجه قابل ملاحظه ای را به خود جلب کرده است. طبق نظر مصاحبه شوندهگان، یکی از عوامل مهم و کلیدی برندسازی موسسات حسابرسی ارتباطات سیاسی می باشد. درک تصویر مارک تجاری با تداعی ذهنی و نگرش صاحبکاران بوجود می آید که یک مؤلفه صحیح از ارزش گذاری برند تجاری در نظر گرفته شده و در چارچوب ارزش برند تجاری بصورت گسترده به کار گرفته می شود. همچنین تصورات در مورد یک مارک تجاری که بوسیله تداعی ذهنی مارک تجاری منعکس می شود، در ذهن مشتری شکل می گیرد. بسیاری از خبرگان در این زمینه، به موسساتی اشاره کردند که با درک تصویر برند تجاری توسط صاحبکاران معتبر سعی در برندسازی موسسات خود را دارند. همچنین، از نظر خبرگان جذابیت و ارتباطات از عوامل مؤثر در برندسازی موسسات حسابرسی می تواند به شمار رود.

طبق نظر مصاحبه شوندهگان، ویژگی های حاکمیت شرکتی در برندسازی موسسات حسابرسی عاملی مؤثر می باشد. در مواقعی که سهامداران بانفوذ، از قدرت انتصاب اعضای هیئت مدیره برخوردار می باشند، هیئت مدیره باید اقدامات احتیاطی لازم را اعمال نمایند. در چنین مواردی بایستی توجه داشت اعضای هیئت مدیره، صرف نظر اینکه چه کسی آن ها را منصوب نموده است، دارای مسئولیت هایی در قبال خود موسسه می باشد. شفافیت ابزاری کلیدی برای کمک به تحکیم و اجرای اصول اساسی حاکمیت شرکتی مطلوب محسوب و عاملی ضروری برای حاکمیت شرکتی صحیح و مؤثر محسوب می شود. هدف از شفافیت در حوزه حاکمیت شرکتی، ارائه اطلاعات مهم و لازم برای طرفین است به نحوی که بتوانند کار آیی هیئت مدیره و هیئت عامل را در زمینه اداره امور، مطابق با قوانین داخلی و در چارچوب روشهای نظارتی، ارزیابی نمایند.

وجود یک سیستم حاکمیت شرکتی مؤثر در یک موسسه حسابرسی، به ایجاد اطمینان لازم برای عملکرد صحیح مبتنی بر بازار کمک می نماید. طبق نظر خبرگان سازوکارهای نظام راهبری شامل: نوع مالکیت، استقلال هیات مدیره، دوگانگی پست مدیرعامل، تخصص هیات مدیره، تخصص حسابرسان در صنعت، گردش حسابرسان، اندازه موسسه حسابرسی، واحد حسابرسی داخلی و استقرار کمیته حسابرسی می توانند عوامل مداخله ای به شمار آیند. موسسات حسابرسی بزرگ با احتمال بالاتری دارای برند قوی باشند. موسسات حسابرسی قدیمی تر به دلیل توسعه یافتگی و سن بالا، با احتمال بالاتری بیشتر به مقوله برندسازی معطوف می شوند. بر اساس نظر مصاحبه شوندهگان، در بیرون محیط موسسه حسابرسی، ویژگی های رفتاری مدیران به صورت عام و ویژگی های رفتاری آنها به صورت خاص، عامل بسیار مهمی در برندسازی موسسات حسابرسی است. طبق نظر خبرگان استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابرسی، قوانین و الزامات بورس و قانون تجارت شرایط زمینه ساز برای برندسازی موسسات حسابرسی به شمار می آیند.

- Management, Vol. 24 No .5, pp. 378-387, oi10.1108/08876041011060486.
- [26] Kotler, Ph., Armstrong, G. (2001). **Principle of Marketing Prentice-Hall of India New Delhi**. NinTh edition, p 171.
- [27] Malis, S. S., Zager, M. (2021). **The Future of Audit in Light of Technological Changes: Opportunities and Threats**, Fostering innovation and competitiveness with fintech, Regtech and suptech: 228-249.
- [28] Prased, E., Dewoo, J. (2019). **Does Brand Trust Matter to Brand Equity?**. Journal of Product & Brand Management, Vol.14 No. 3, pp. 187- 196, Doi10.1108/10610420510601058.
- [29] Tores, J., Sung, E. (2008). **Consumer-Based Brand Equity Comparisons Among Americans and South Koreans in the USA and South Koreans in Korea**. Journal of Fashion Marketing and Management, Vol. 12, pp. 24-35, Doi10.1108/13612020810857925.
- [30] Walker, M. (2003). **Principal/Agency Theory When some Agents are Trustworthy**. Accounting and Finance Working Paper, Manchester: Manchester Business School, Manchester University.
- [31] Wang, H., Wei, Y., Yu, C. (2008). **Global Brand Equity Model: Combining Customer-Based with Product-Market Outcome Approaches**. Journal of Product & Brand Management, 17/5, pp 305–316, Doi 10.1108/10610420810896068.
- [32] Wyatt, A. (2004). **Accounting Professionalism: Accountants' Responsibilities and Morality**. CPA Journal. Vol. LXXIV (3), pp. 22-28.
- [33] yoo, S., busser, J., Baloglu, S. (2009). **A Model of Customer-Based Brand Equity and Its Application to Multiple Destinations**, Tourism Management, Vol. 30, pp. 219-23
- [۸] سید جوادالدین، رحیم، کیماسی، مسعود. (۱۳۸۴). **مدیریت کیفیت خدمات**، انتشارات نگاه دانش.
- [۹] شاهعلی زاده، رامین، نیکومرام، هاشم، حیدرپور، فرزانه. (۱۴۰۰). **نقش رهبری اخلاقی، هویت حرفه‌ای و هویت سازمانی بر قصد هشداردهی خطاکاری حسابرسان مستقل، حسابداری ارزشی و رفتاری**، سال ۶، شماره ۱۲. [۱۰] لیثی، علیرضا، نونهال، علی اکبر، محمدزاده سالطه، حیدر، زینالی، مهدی. (۱۴۰۰). **ارائه الگوی نقشه پردازی ذهنی در بهبود گزارشگری حسابرسی، حسابداری ارزشی و رفتاری**، سال ۶، شماره ۱۱، ۱۵۹-۱۸۶.
- [11] Bauwhede, H.V., Willekens, M. (2009). **Evidence on (the Lack of) Audit – Audit Market**. European Accounting Review; 13(3): 501 – 522.
- [12] Becker, C., DeFond, M., Jiambalvo, J., Subramanyam, K. (1998). **"The effect audit quality on earnings management"**. Contemporary Accounting Research 15 (1): 1 24.
- [13] Brauo Gil, R., Andres, E., Salinas, E. (2007). **Understanding Price Premium for Grocery Products: a Conceptual Model of Customer-Based Brand Equity**. Journal of Product & Brand Management, Vol. 16 No. 6, pp. 188-192.
- [14] Casrto, P., Fernandez, M., Borja Amor, T., Miguel, A. (2016). **Target Leverage and Speed of Adjustment along the Life Cycle of European Listed Firms**. BRQ Business Research Quarterly. 19(3), 188-20
- [15] Copeland, J. (2005). **Ethics as Imperative**. Accounting Horizons, 19 (1), pp. 35-43.
- [16] Davidson. R. A., Neu, D. (1993). **A Note on Association between Audit Firm Size and Audit Quality**. Contemporary Accounting Research, Vol . 9, No . 2, 479- 488.17.
- [17] Donald, P. C., Hatfield, R. C., Lambert, T., (2013). **An Examination of Audit Managers' Preference for the Underreporting of Time by Their Audit Staff**. International Conference: Georgia State University.
- [18] Donaldson, W. (2005). **Speech by SEC Chairman: Remarks before the Financial Services Roundtable. U.S. Securities and Exchange Commission**. Retrieved from [http://www.sec.gov/news/speech/spch\\_040105whd.htm](http://www.sec.gov/news/speech/spch_040105whd.htm). [04/10/2011].
- [19] Dopuch, N., Simunic, D. (1982). **Competition in Auditing: An Assessment**. Fourth Symposium on Auditing Research, University of Illinois.
- [20] Fransis, A., Tsui, G.J., Charles, J., Chen, P. (2004). **Agency Costs and Audit Pricing: Evidence on Discretionary Accruals**. www.ssrn.com.
- [21] Habib, J.S., Desai, S.S., Tope, S. (2020). **Mind Mapping: An Effective Teaching Learning Evaluation Tool in Engineering Education**. journal of engineering education transformations, 33(1): 78-83
- [22] Han, L., Alpert , F., Pope, N.L. (2008), **an Application of Keller's Brand Equity Model in a B2B Context**. Qualitative Market Research: an International Journal, Vol.11 No. 1, pp. 40- 58 ,Doi 10.1108/13522750810845540.
- [23] He, H., Li, Y. (2010), **Consumer Evaluation of Technology-Based Vertical Brand Extension**. European Journal of Marketing, Vol. 44 Nos 9/10, pp. 1366 -1383, Doi 10.1108/03090561011062880.
- [24] Kayaman, R., Arasli, H. (2007). **Customer Based Brand Equity: Evidence from the Hotel Industry**. Managing Service Quality, Vol. 17 No.1, pp.92-109, Doi 10.1108/09604520710720692.
- [25] Kimpakorn, N., Tocquer, G. (2010). **Service Brand Equity and Employee Brand Commitment**. Journal of Product & Brand