

<https://dx.doi.org/10.30510/psi.2022.275991.1595>

**The role of perceptual characteristics in the mental association of the brand of auditing firms**

**Abstract:** The main role of the independent auditor is to trust and validate financial statements. Financial statements are the center of gravity and focus of financial reports and information. Financial statements are known as the tools of accountability and decision making. These statements are useful in decision making and accountability when they are reliable, transparent and of appropriate quality. The present study investigates the branding of auditing firms by predicting the causal relationships between the constructs of perceptual characteristics and mental association of auditing firms. The statistical population of this study is independent auditors and a standard questionnaire was used to collect data. After performing the reliability and validity tests of the sample data, the relevant analyzes were performed based on the structural modeling approach. The results show that the structures of empathy and commitment are effective factors in the mental association of the audit firm brand.

**Keywords:** Perceptual characteristics, branding of auditing firms, mental association of the brand

## نقش خصوصیات ادراکی در تداعی ذهنی برند موسسات حسابرسی

سعید پیروسی<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۷

رضوان حجازی (نویسنده مسئول)<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۳

حیدر محمد زاده سالطه<sup>۳</sup>

### چکیده

نقش اصلی حسابررس مستقل اعتماد بخشیدن و اعتبار بخشی به صورت های مالی است. صورت های مالی مرکز ثقل و محور گزارش ها و اطلاعات مالی است. صورت های مالی ابزار پاسخ گویی و تصمیم گیری شناخته می شود. این صورت ها زمانی در تصمیم گیری و پاسخ گویی مفید واقع می شود که قابل اعتماد، شفاف و دارای کیفیت مناسب باشد. پژوهش حاضر به برندسازی موسسات حسابرسی از طریق پیش بینی روابط علی میان سازه های خصوصیات ادراکی و تداعی ذهنی موسسات حسابرسی پرداخته است. جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان مستقل بوده و جهت گردآوری داده ها از پرسش نامه استاندارد استفاده شده است. پس از انجام آزمون های پایایی و روایی داده های نمونه، تحلیل های مربوط بر اساس رویکرد مدل یابی ساختاری<sup>۱</sup> صورت گرفت. نتایج پژوهش نشان می دهد که سازه های همدلی و تعهد عاملی موثر در تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی می باشند.

**واژه های کلیدی:** خصوصیات ادراکی، برندسازی موسسات حسابرسی، تداعی ذهنی برند

<sup>۱</sup> دانشجوی دکترای گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران [pirvasi\\_saeed@yahoo.com](mailto:pirvasi_saeed@yahoo.com)

<sup>۲</sup> استاد گروه حسابداری، دانشگاه خاتم، مدیریت و علوم مالی، تهران، ایران [hejazi33@gmail.com](mailto:hejazi33@gmail.com)

<sup>۳</sup> عضو هیات علمی گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران [h\\_salteh@marandi.ac.ir](mailto:h_salteh@marandi.ac.ir)

## مقدمه

بدون تردید حسابرسی فرآیند اطمینان بخشی درباره قابلیت اتکاء و مربوط بودن اطلاعات صورتهای مالی است. وجود تضاد منافع میان سهامداران و مدیران، اهمیت ویژه ای به حسابرسی برای رفع این تضاد می دهد. حسابرسی به عنوان یک مکانیزم کارآمد، به سهامداران این اطمینان را می دهد که مدیران در اداره شرکت در راستای منافع سهامداران عمل نموده اند یا خیر؟ از این رو، کار حسابرسی اطمینان بخشی به سهامداران و سایر اشخاص ذینفعی است که با شرکت طرف قرارداد هستند (والکر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳). این اطمینان بخشی در قالب گزارش حسابرسی انتشار می یابد. محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری گزارشی است که حسابرسان در آن نظر حرفه ای خود را در مورد مطلوبیت صورتهای مالی ارائه می کند. یکی از عوامل اصلی که موجب ارتقای کیفیت اطلاعات و کاهش ریسک اطلاعاتی گزارش های منتشره از سوی شرکتها می شود، ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر می باشد. تحقیقات انجام شده چنین مطرح می کنند که "حسابرسی با کیفیت بالاتر" اعتبار اطلاعات تهیه شده را بهبود می بخشد و به استفاده کنندگان به خصوص سرمایه گذاران فرصت می دهد 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 می باشد تصمیم گیری های اخلاقی و ارزیابی قضاوتی حسابرسان می باشند.

لغزش های اخلاقی متعددی در حسابرسی بیان گردیده است (دونالدسون<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵). کپلند<sup>۳</sup> (۲۰۰۵) معتقد است هرچند تأثیر رفتارهای غیرحرفه ای و لغزش های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی 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

<sup>1</sup> Walker

<sup>2</sup> Donaldson

<sup>3</sup> Copeland

مراحل حسابرسی (برنامه ریزی، اجرای عملیات و اظهار نظر) با قضاوت همراه است (حساس یگانه و کثیری، ۱۳۸۲).

امتیاز علامت تجاری یکی از برجسته گرایش‌ها و روندها در صنعت‌ها است. در سال‌های اخیر نظریه و اندازه‌گیری امتیاز علامت تجاری از جانب دانشگاهیان، صاحبان حرفه و محققان در سطح بین‌المللی خیلی بیشتر جلوه نموده است (کیامان<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۷). اصلی‌ترین مولفه‌های تاثیر 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، تصویر علامت تجاری و سایر دارایی‌های مرتبط با علامت تجاری تقسیم بندی شده است (بارا<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۷). مدل امتیاز علامت تجاری پاپیو<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۰۵) و گیل<sup>۴</sup> (۲۰۰۷) شامل مولفه‌های آگاهی از علامت تجاری، اطمینان از علامت تجاری، خصوصیات ادراکی و وفاداری به علامت تجاری می‌باشد (پاپیو و همکاران، ۲۰۰۵). امتیاز علامت تجاری مقوله‌ای است که در کشور ایران چندان به آن اهمیت داده نمی‌شود، درحالی‌که امتیاز علامت تجاری به عنوان یک دارایی نامشهود که در اسناد مالی و ترازنامه‌ها جایی ندارد، ارزش آن بسیار بیشتر از دارایی‌های مشهودی همچون موارد پولی و غیر پولی، ماشین‌آلات، تجهیزات و غیره است. در دنیای اقتصاد، امتیاز علامت تجاری به عنوان یک دارایی نامشهود و با ارزش است که به واحدهای تجاری اعتبار می‌بخشد. 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 موسسات حسابرسی انجام نشده است.

با توجه به مشکلات به وجود آمده در زمینه برندسازی موسسات حسابرسی، مسئله این پژوهش چگونگی درک برندسازی موسسات حسابرسی در قبال خصوصیات ادراکی است. همچنین، با توجه به مطالعات انجام شده در ایران در زمینه ارائه مدلی برای برندسازی موسسات حسابرسی، پژوهش حاضر مؤلفه‌هایی را مورد آزمون قرار داده که در تحقیقات قبلی آزمون نشده است.

<sup>1</sup> Kayaman

<sup>2</sup> Brauo

<sup>3</sup> Pappu

<sup>4</sup> Gil

از این رو، این پژوهش در پی پاسخ به این سؤال است که چه خصوصیات ادراکی چه تاثیری در تداعی ذهنی از برند موسسات حسابرسی دارد؟ به منظور پاسخ به این سؤال، به پیش بینی روابط علی سازه های خصوصیات ادراکی و تداعی ذهنی از برند موسسات حسابرسی مطالعه می شود. در حقیقت مطالعه حاضر مفهوم جدیدی از برندسازی موسسات حسابرسی را معرفی می کند. از این رو، انتظار می رود نتایج پژوهش حاضر بتواند به مدیران موسسات حسابرسی، تحلیل گران مالی، سرمایه گذاران و سایر ذی نفعان در درک بهتر برندسازی موسسات حسابرسی در قبال خصوصیات ادراکی، کمک کرده و آن ها را در اتخاذ تصمیم های صحیح و افزایش ارزش ویژه برند موسسات حسابرسی کمک نماید. این پژوهش با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش و فرضیه های برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج آزمون فرضیه ها پرداخته است؛ و در نهایت نتیجه گیری و پیشنهادها بیان می گردد.

### مبانی نظری، ادبیات و فرضیه ها

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 می دهد که مالک در مقابل گرفتن مبلغی، امتیاز استفاده از آن را به او واگذار کرده باشد. مدت زمان حکایت متفاوت است، اما تمدید این زمان در قبال پرداخت شهریه بیشتر، بدون هیچ محدودیتی امکان پذیر است. ضامن اجرا یا حمایت انحصاری یک علامت تجاری، دادگاه ها هستند که در اکثر جوامع، قدرت و اختیار جلوگیری از تخلفات مربوطه را دارند (کیم پاکوم<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۰). طی سالیان اخیر بواسطه گسترش شدید رقابت جهانی و پویایی اقتصادی و بین المللی، آرمان ها و اهداف سازمانها دستخوش تغییرات عمده ای شده است. در حالی که مدتی پیش، تمرکز برای جذب مشتریان جدید عمده ترین هدف سازمانها بوده ولی امروزه سیاست های 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 می باشد. شرکت هایی که سهم

<sup>۱</sup> Kimpakorn

بیشتری از مشتریان وفادار را به خود اختصاص داده اند به واسطه علل متعددی از جمله نرخ خرید مجدد، تبلیغات شفاهی برای محصولات، کاهش تمایل برای تعویض و تغییر منبع عرضه کننده کالا، میزان سودآوری سازمان را به مراتب افزایش داده‌اند (هی<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۰).

یکی از مهمترین تصمیمات در بازاریابی، تعیین علامت تجاری یا نام تجاری است (سیدجووادالدین و همکاران، ۱۳۸۴). علامت تجاری از نظر مصرف کنندگان جزء مهمی از کالا است و تعیین علامت تجاری به فایده و ارزش کالا می‌افزاید (کیامان و همکاران، ۲۰۰۷). 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 (پرهیزی، ۱۳۸۱). 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 (کاسترو<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۱۶).

امتیاز علامت تجاری یکی از برجسته‌گرایشات و روندها در تمامی صنایع است. در سالهای اخیر نظریه و اندازه‌گیری امتیاز علامت تجاری<sup>۳</sup> در صنایع از جانب دانشگاهیان، صاحبان حرفه و محققان در سطح بین‌المللی خیلی بیشتر جلوه نموده است (کیامان و آراسلی، ۲۰۰۷). 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، تصویر علامت تجاری و سایر دارایی‌های مرتبط با علامت تجاری تقسیم بندی شده است (براو و اندرسون<sup>۴</sup>، ۲۰۰۷). 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

<sup>1</sup> He

<sup>2</sup> Casrto

<sup>3</sup> Brand Equity

<sup>4</sup> Brauo & Andres

بودن، پاسخگوئی، اتحاد، اطمینان، همدلی تقسیم شده و همچنین برای نشان دادن ارتباط بین هر جزء با سایر متغیر های ارزش ویژه علامت تجاری مشتری محور تقسیم بندی شده اند. خصوصیات ادراکی مربوط به قدرت حضور علامت تجاری در نگرش مصرف کنندگان است که یک عنصر مهم ارزش ویژه علامت تجاری می باشد (بو و همکاران، ۲۰۰۹). کالر و آکر<sup>۱</sup> در مطالعات خود علامت تجاری را به عنوان مجموعه ای از خصوصیات انسانی و ادراکی در ارتباط با یک علامت تجاری تعریف می کنند (وانگ<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۸). مقصود از نامشهود بودن خدمات این است که هنگام خرید نمی توان 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 می کوشند در مورد کیفیت نوع خدمت به نشانه هایی دست یابند. از این رو، وظیفه یا تخصص کسی که خدمتی را ارائه می کند این است که این خدمت را به گونه ای قابل لمس نماید. در حالی که بازاریاب های محصول می کوشند در سایه تلاش های مشهود بر میزان نامشهودی اقلام عرضه شده بیفزایند، بازاریاب های خدمات می کوشند بر میزان مشهود بودن اقلام نامشهود یا ناملموس بیفزایند (کاتلر و آرمسترانگ، ۲۰۰۱). اعتماد به علامت تجاری مهمترین و اصلی ترین متغیرهایی هستند که منجر به تولید ارزش علامت تجاری می گردند و بازاریابان باید ارزش علامت تجاری را برای انجام رابطه تامین کننده- خریدار معنی و تفسیر کنند (هان<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۸). تعهد بیانگر این است که هر دو طرف وفادار و قابل اعتماد باشند و در روابط با همدیگر استحکام و ثبات را نشان دهند. بنابراین، تعهد تمایل به حفظ رابطه، اغلب با سرمایه گذاری مستمر بر فعالیت هایی 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 (تورس<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۰۸). کیفیت ادراکی مشتری منحصراً به وسیله کیفیت مورد انتظار و دریافت شده از سوی مشتری تعیین نمی شود، بلکه بیشتر

<sup>1</sup> Keller

<sup>2</sup> Wang

<sup>3</sup> Han

<sup>4</sup> Torres

بوسیله تفاوت بین انتظارات مشتری و تجارب وی از استفاده محصول تعیین می‌شود (اندرسون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰).

علامت تجاری قوی مشتریان را قادر می‌سازد تا جنبه‌های 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 می‌دهد و می‌تواند به بهینه‌سازی توانایی‌های ساخته شده در عملکرد و پردازش آنها کمک کند (کیامان و آراسلی، ۲۰۰۷). علامت تجاری نقش خاصی را در واحدهای تجاری ایفا می‌کند، چون یک علامت تجاری قوی، اعتماد مشتریان را در مقابل ریسک‌ها افزایش می‌دهد و آنها را قادر می‌سازد تا این ریسک‌ها را بهتر درک کنند و در مقابل، ریسک‌های ایمنی یا اجتماعی، مالی پیش‌بینی شده مشتریان را کاهش می‌دهد (سیموئز و دیب، ۲۰۰۱). تحقیقات نشان می‌دهد که عدم اعتماد در یک شرکت از عمده‌ترین دلایل خرید نکردن مشتریان می‌باشد و در نتیجه عدم اعتماد منجر به عدم وفاداری مشتری می‌شود. 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 (سینگ، ۲۰۰۰). نتایج پژوهش پراسد و دوو<sup>۲</sup> (۲۰۱۹)، نشان می‌دهد که علامت تجاری بسیار با ارزش به طرز قابل توجهی میزان همدلی و اولویت‌های بالاتری را ایجاد می‌کند و یک موسسه زمانی ارزش ویژه برند تجاری قوی خواهد داشت که تعداد زیادی از مشتریان نسبت به علامت تجاری هتل همدلی داشته باشند.

### فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه اول: مشهود بودن بر تداعی ذهنی از برند موسسه حسابرسی تاثیر دارد.
- فرضیه دوم: پاسخ دهی بر تداعی ذهنی از برند موسسه حسابرسی تاثیر دارد.
- فرضیه سوم: قابلیت اتکاء بر تداعی ذهنی از برند موسسه حسابرسی تاثیر دارد.
- فرضیه چهارم: قابلیت اطمینان بر تداعی ذهنی از برند موسسه حسابرسی تاثیر دارد.

<sup>1</sup> Anderson

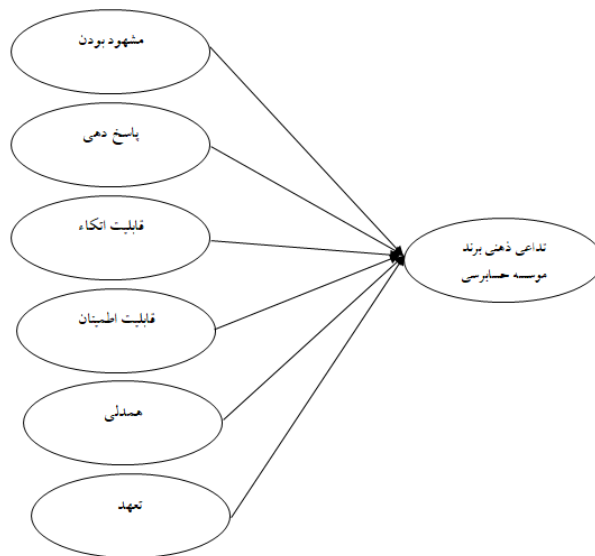
<sup>2</sup> Prasad



فرضیه پنجم: هم‌مدلی بر تداعی ذهنی از برند موسسه حسابرسی تأثیر دارد.  
فرضیه ششم: تعهد بر تداعی ذهنی از برند موسسه حسابرسی تأثیر دارد.

### مدل مفهومی پژوهش

مدل، رابطه بین سطح نظری (تئوری) و کار جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات می‌باشد. مدل‌ها شامل نشانه‌ها و علائم هستند، یعنی خصوصیات برخی از پدیده‌های تجربی (شامل اجزاء و ارتباط آن‌ها) به‌طور منطقی از طریق مفاهیم مرتبط با یکدیگر بیان می‌شود. بنابراین، مدل منعکس‌کننده واقعیت است و جنبه‌های معینی از دنیای واقعی را که با مسئله تحت بررسی ارتباط دارند منسجم می‌سازند و روابط عمده را در میان جنبه‌های مذکور روشن می‌کند و سرانجام امکان آزمایش تجربی تئوری را با توجه به ماهیت این روابط فراهم می‌کند. بعد از آزمایش مدل درک بهتری از بعضی از قسمت‌های دنیای واقعی حاصل می‌شود. به‌طور خلاصه مدل دستگامی است متشکل از مفاهیم، فرضیه‌ها و شاخص‌ها که کار انتخاب و جمع‌آوری اطلاعات موردنیاز برای آزمون فرضیه را تسهیل می‌کند (خاکی، ۱۳۹۰). بنابراین با توجه به استدلال فوق، فرضیه‌های تدوین‌شده و مبانی نظری در ردیابی مدل بقای شرکت‌ها، مدل مفهومی پژوهش جهت پاسخ به این سؤال "که خصوصیات ادراکی چه تاثیری در تداعی ذهنی از برند موسسات حسابرسی دارد؟" به‌صورت شکل (۱) تدوین شده است:



شکل ۱- چارچوب مفهومی پژوهش

## روش‌شناسی

هدف پژوهش حاضر، ارائه مدلی برای برندسازی موسسات حسابرسی از طریق پیش‌بینی روابط علی میان سازه‌های خصوصیات ادراکی و تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی است. این پژوهش برحسب هدف، کاربردی و از نظر روش‌های گردآوری داده‌ها، توصیفی-تحلیلی از نوع پیمایشی مبتنی بر رویکرد مدل‌یابی ساختاری می‌باشد برای آزمون فرضیه‌ها به روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی، از نسخه ۳.۲.۷ نرم‌افزار آماری smart-pls استفاده شد. زمانی که حجم مشاهدات اندک است یا توزیع نرمالی ندارد، ترجیح بر به‌کارگیری نرم‌افزارهایی نظیر smart-pls است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). مدل مسیر کمترین مجذورات جزئی با دو مجموعه از معادلات ساختاری خطی (مدل درونی یا مدل ساختاری و مدل بیرونی یا مدل اندازه‌گیری) تعریف می‌شود. مدل ساختاری، رابطه بین متغیرهای مکنون و مدل اندازه‌گیری، ارتباط بین متغیرهای مکنون و نشانگرهای مشاهده‌شده را معین می‌کند. همچنین از روش پرسشنامه آنلاین<sup>۱</sup> و حضوری در مرحله گردآوری اطلاعات و رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر

<sup>۱</sup> <https://survey.porsline.ir>

حداقل مربعات جزئی<sup>۱</sup> در مرحله استنتاج استفاده نموده است. در همین راستا در این پژوهش، کلیه حسابرسیان موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی معتمد سازمان حسابرسی به عنوان نمونه آماری برگزیده شده اند.

به منظور پخش پرسشنامه در بین نمونه آماری مورد مطالعه، ۱۲۳ پرسشنامه بصورت حضوری و از طریق شبکه‌های اجتماعی به صورت آنلاین اطلاعات جمع‌آوری شد که از این تعداد ۲۱ مورد به دلیل عدم کفایت یا صحت داده‌ها، مردود شناخته شد و تعداد مشاهدات صحیح را به ۱۰۲ مورد رساند. در مورد کفایت حجم نمونه در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری نیز باید گفت، برای کسب نتایج معتبر و قابل تعمیم، طبق نظریه چن<sup>۲</sup> و همکارانش (۲۰۰۳)، حجم نمونه باید نسبت ۱۰ مورد به ازای هر پارامتر برآورد شده باشد. بنتلر و چو (۲۰۰۶) نیز ۵ مورد را به ازای هر پارامتر پیشنهاد کرده‌اند (هیر و همکاران، ۲۰۰۶، بنتلر و چو، ۲۰۰۶). بنابراین، با توجه به مدل ساختاری این پژوهش، مشاهدات (پرسشنامه-شرکت) موجود (۱۰۲ مورد) به لحاظ آماری کفایت می‌کند.

در این مطالعه، متغیر مکنون درون‌زا (تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی)، متغیر مستقل (خصوصیات ادراکی) که از شش سازه مشهود بودن، پاسخ دهی، قابلیت اتکاء، قابلیت اطمینان، همدلی و تعهد به روش پرسشنامه استاندارد شده سنجیده شده است. سؤالات این پرسشنامه برگرفته از پرسشنامه استاندارد شده کیامان و همکاران (۲۰۱۱) و پراسد و دوو (۲۰۱۹)، است. به علاوه، برای توسعه و بومی‌سازی ابزار پژوهش متناسب با محیط کشور و تأیید روایی آن، از نظر استادان دانشگاه و خبرگان در حوزه حسابرسی بهره برده شد. تداعی ذهنی مشتریان از برند تعیین کننده پایگاه قدرتی است که مدیران برند باید برای فرمانبرداری و یا اثربخشی در رفتار به کارگیرند. یک برند زمانی دارای قدرت است که بتواند رفتار مصرف‌کنندگانی که به آن برند می‌نگرند را تحت تاثیر قرار داده و به شکل عادی ترجیحات، گرایشات و رفتار خرید برای آن برند را تکراری و روزمره نماید. اصلی‌ترین مولفه‌های تاثیر 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، تصویر علامت تجاری و سایر ادراکی‌های مرتبط با علامت تجاری

<sup>۱</sup> PLS (Partial least square)

<sup>۲</sup> Chin

تقسیم بندی شده است (براو و اندرسون<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷). این خصوصیات به وسیله ارائه خدمات با کیفیت و متمایز کردن علامت تجاری با علایم تجاری رقبا به مشتریان ارزش می دهد. خصوصیات ادراکی به پنج مؤلفه ملموس بودن، پاسخگوئی، اتحاد، اطمینان، همدلی تقسیم شده و همچنین برای نشان دادن ارتباط بین هر جزء با سایر متغیر های ارزش ویژه علامت تجاری مشتری محور تقسیم بندی شده اند. خصوصیات ادراکی مربوط به قدرت حضور علامت تجاری در نگرش مصرف کنندگان است که یک عنصر مهم ارزش ویژه علامت تجاری می باشد (بو و همکاران، ۲۰۰۹). جدول ۱ اطلاعات مربوط به متغیرهای پژوهش را نشان می دهد.

**جدول ۱- متغیرهای مدل پژوهش**

ردیف	نام متغیر	نقش	نوع	ساختار
۱	خصوصیات ادراکی			
۱-۱	مشهود بودن			
۱-۲	پاسخ دهی			
۱-۳	قابلیت اتکاء	مستقل	ادراکی	انعکاسی
۱-۴	قابلیت اطمینان			
۱-۵	همدلی			
۱-۶	تعهد			
۲	تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی	مکنون	ادراکی	انعکاسی

### یافته های پژوهش

در جدول ۲، اطلاعات جمعیت شناختی مربوط به نمونه آماری ارائه شده است. حدود ۷۸ درصد پاسخ دهندگان مرد بودند. همچنین، سطح تحصیلات بیش از ۸۵ درصد از پاسخ دهندگان کارشناسی ارشد و بالاتر بوده و شایان ذکر است که این دسته از افراد، مشارکت بهتری از حیث قبول پاسخ به پرسشنامه و کیفیت پاسخگویی داشته اند.

<sup>۱</sup> Brauo & Andres

برای آزمون فرضیه‌ها به روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، از نسخه ۳.۲.۷ نرم‌افزار آماری SMART-PLS استفاده شد. زمانی که حجم مشاهدات اندک است یا توزیع نرمالی ندارد، ترجیح بر به‌کارگیری نرم‌افزارهایی نظیر SMART-PLS است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). در مدل پژوهش، متغیرها به‌صورت سازه‌های انعکاسی سطح بالاتر، مدل‌سازی گردید. مراحل کار و روش‌های استفاده‌شده مطابق جدول ۳ است.

### جدول ۳- خلاصه مراحل تحلیل داده‌ها

پایایی شاخص‌ها	
پایایی	بررسی تک‌بعدی بودن
آلفای کرونباخ	پایایی مرکب
ارزیابی مدل اندازه‌گیری (اعتبار بیرونی)	روایی همگرا (AVE) و تشخیصی
روایی	روایی افتراقی
	معیار فرنل و لاکر
	همبستگی سازه‌ها و هم خطی چندگانه (VIF)
	بررسی اعتبار اشتراک
ارزیابی مدل ساختاری (اعتبار درونی)	برآورد ضریب مسیر
	ضریب تعیین ( $R^2$ ) متغیرهای پنهان درون‌زای
	ارتباط پیش‌بین
بررسی شاخص‌های کیفیت مدل	وارسی اعتبار اشتراکی
	وارسی اعتبار حشو
	معیار نیکوئی برازش (GOF) و ریشه مجذور میانگین باقیمانده (SRMR)
آزمون فرضیه‌ها	بررسی ضرایب معناداری Z مربوط به هر یک از فرضیه‌ها

به‌منظور ارزیابی مدل اندازه‌گیری (مدل بیرونی)، پایایی و روایی سازه‌ها و شاخص‌ها ارزیابی می‌شود. آلفای کرونباخ و پایایی مرکب برای هر یک از سازه‌های مدل بیشتر از ۰/۷ به دست آمد. همچنین، تمام شاخص‌ها از پایایی لازم برخوردار بودند. به‌منظور بررسی روایی سازه‌های مدل، از روایی همگرا و روایی تشخیصی استفاده شد. معیار متوسط واریانس استخراج‌شده برای ارزیابی روایی همگرای تمام سازه‌های مدل، بیشتر از ۰/۵ است و با توجه به اینکه جذر میانگین واریانس

استخراج شده در قطر ماتریس بیشتر از همبستگی یا سازه با سازه‌های دیگر است، بنابراین ملاک مذکور نیز از حد قابل قبولی برخوردار است. بنابراین، کیفیت سازه‌های مدل از روایی مناسبی برخوردار هستند.

به منظور ارزیابی مدل ساختاری (مدل درونی)، پس از محاسبه ضرایب مسیر، بارهای عاملی و واریانس تبیین شده متغیرها به وسیله دستور الگوریتم PLS، معناداری مسیرها و بارهای عاملی با استفاده از روش بوت استراپ<sup>۱</sup> برای به دست آوردن مقادیر t بررسی می‌شود.<sup>۲</sup> نتایج معناداری مسیرها در جدول زیر مشاهده می‌گردد.

جدول ۴- بررسی روابط بین سازه‌های پژوهش و معناداری آن‌ها

تفسیر	سطح معناداری*	انحراف معیار	ضریب مسیر	مسیر
عدم تأیید	۰/۲۴۶	۰/۰۷۷	۰/۵۶۴	تداعی ذهنی برند → مشهود بودن
عدم تأیید	۰/۴۳۸	۰/۱۴۲	۰/۰۵۵	تداعی ذهنی برند → پاسخ دهی
عدم تأیید	۰/۹۸۸	۰/۱۲۳	۰/۰۹۲	تداعی ذهنی برند → قابلیت اتکاء
عدم تأیید	۰/۷۴۴	۰/۱۳۴	۰/۰۳۳	تداعی ذهنی برند → قابلیت اطمینان
تأیید	۴/۱۱۳	۰/۰۵۹	۰/۲۴۳	تداعی ذهنی برند → همدمی
تأیید	۷/۳۲۷	۰/۰۶۳	۰/۰۲۸	تداعی ذهنی برند → تعهد

\*Sig > 95%

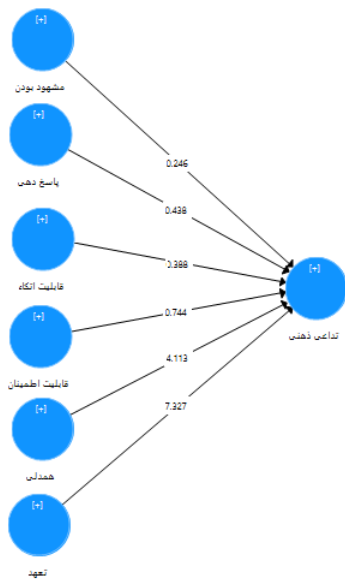
#### <sup>۱</sup> Bootstrapping

<sup>۲</sup> رویکرد Bootstrapping روشی مناسب برای ایجاد خطاهای استاندارد یا ارزش‌های t می‌باشد. در زمانی که اندازه نمونه کوچک و دقت برآوردگرها مطرح باشد، این روش می‌تواند خطاها را به وسیله روش بازنمونه‌گیری محاسبه نماید و فاصله اطمینان یا انحراف استاندارد مناسب و پرتوانی را ارائه نماید. همچنین این روش، زمانی که تابع توزیع احتمال برآوردگرها نامشخص یا پیچیده باشد، برای برآورد واریانس برآوردگرها بهره گرفته می‌شود (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۱).

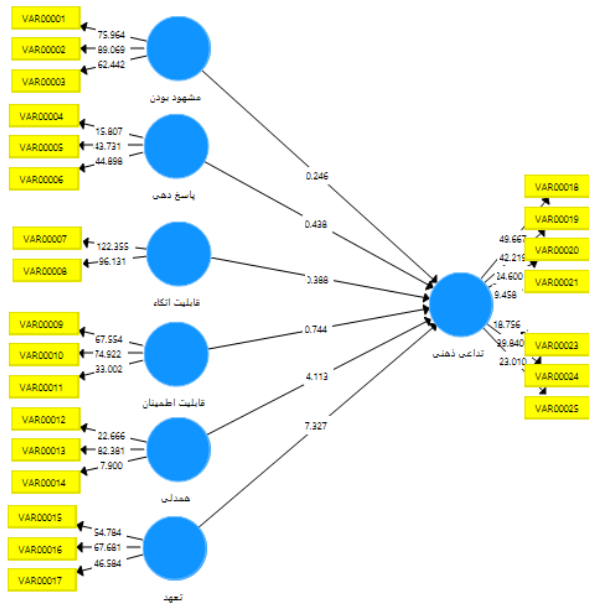
همان‌طور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود؛ مسیر مشهود بودن بر تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی معنادار نبوده  $(t=0/246 < 1/96)$ ، از این‌رو فرضیه اول مبنی بر تأثیر مشهود بودن بر تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی رد می‌شود. مسیر پاسخ دهی بر تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی معنادار نبوده  $(t=0/438 < 1/96)$ ، از این‌رو فرضیه دوم مبنی بر تأثیر پاسخ دهی بر تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی رد می‌شود. مسیر قابلیت اتکاء بر تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی معنادار نبوده  $(t=0/988 < 1/96)$ ، از این‌رو فرضیه سوم مبنی بر تأثیر قابلیت اتکاء بر تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی رد می‌شود. مسیر قابلیت اطمینان بر تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی معنادار نبوده  $(t=0/744 < 1/96)$ ، از این‌رو فرضیه چهارم مبنی بر تأثیر قابلیت اطمینان بر تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی رد می‌شود. مسیر همدلی بر تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی معنادار نبوده  $(t=4/113 > 1/96)$ ، از این‌رو فرضیه پنجم مبنی بر تأثیر همدلی بر تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی تأیید می‌شود. مسیر تعهد بر تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی معنادار نبوده  $(t=7/327 > 1/96)$ ، از این‌رو فرضیه ششم مبنی بر تأثیر تعهد بر تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی تأیید می‌شود.

در مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری مورد بررسی، برای اندازه‌گیری برازش مدل بیرونی از میانگین اشتراک و برای برازندگی مدل ساختاری از ضریب تعیین  $R^2$  استفاده می‌شود. مقدار میانگین اشتراک نشان‌دهنده درصدی از تغییرات شاخص‌ها است که به‌وسیله سازه متناظر توجیه می‌شود و پژوهش‌گران سطح قابل قبول برای اشتراک آماری را بیشتر از  $0/5$  ذکر کرده‌اند (لی<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۸). با توجه به مقادیر  $R^2$  که نشان‌دهنده توانایی مدل در توصیف سازه است، مدل ارائه‌شده برازش مناسبی دارد. همچنین برازندگی مدل، برابر  $0/89$  محاسبه شد که گویای برازندگی مناسب آن است. در ادامه مدل اصلاح‌شده به‌صورت زیر خواهد بود:

<sup>1</sup> Lee



شکل ۲- مدل ساختاری به همراه آماره‌های t



شکل ۳- نتایج آزمون t مدل اصلاح شده

نتیجه‌گیری و بحث



نقش اصلی حسابرس مستقل اعتماد بخشیدن و اعتبار بخشی به صورت های مالی است که این امر موجبات برندسازی موسسات حسابرسی را فراهم می آورد. صورت های مالی مرکز ثقل و محور گزارش ها و اطلاعات مالی است. صورت های مالی ابزار پاسخ گویی و تصمیم گیری شناخته می شود. این صورت ها زمانی در تصمیم گیری و پاسخ گویی مفید واقع می شود که قابل اعتماد، شفاف و دارای کیفیت مناسب باشد. طبعاً اطلاعات مالی با کیفیت مطلوب در تصمیم گیری ها و تخصیص بهینه منابع و کارآرایی بازار اثر مثبت دارد که خود رشد، توسعه و رفاه اجتماعی را به دنبال دارد.

پژوهش حاضر یک ساختار جدید خصوصیات ادراکی و برندسازی موسسات حسابرسی با تاکید بر تداعی ذهنی از برند را پیشنهاد می کند. از این رو، در این پژوهش عناصر مختلف خصوصیات ادراکی یعنی (مشهود بودن، پاسخ دهی، قابلیت اتکاء، قابلیت اعتماد، همدلی و تعهد) و تداعی ذهنی برند موسسات حسابرسی شناسایی و تحلیل شدند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های اول، دوم، سوم و چهارم نشان داد که سازه های خصوصیات ادراکی (مشهود بودن، پاسخ دهی، قابلیت اتکاء، قابلیت اعتماد) بر تداعی ذهنی برند موسسات حسابرسی تأثیر معناداری ندارد. بر اساس مبانی نظری پژوهش و به استناد به نتایج پژوهش های انجام شده توسط کیامان و همکاران (۲۰۱۱) و پراسد و دوو (۲۰۱۹)، می توان چنین استنباط نمود که عوامل اصلی تقویت مثبت تداعی ذهنی برند شرکت ها شامل سازه های خصوصیات ادراکی از جمله مشهود بودن، پاسخ دهی، قابلیت اتکاء، قابلیت اعتماد، همدلی و تعهد می باشند. بنابراین، اگر خصوصیات ادراکی در صاحبکاران کاهش یابد، احتمال تداعی ذهنی از برند موسسه حسابرسی کاهش خواهد یافت. از این رو، نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش کیامان و همکاران (۲۰۱۱) همسو نبوده و مطابق با چارچوب نظری پژوهش نیست. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های پنجم و ششم نشان داد که همدلی و تعهد تأثیر معناداری بر تداعی ذهنی برند موسسه حسابرسی دارد. بر اساس مبانی نظری پژوهش و به استناد به نتایج پژوهش های انجام شده توسط کیامان و همکاران (۲۰۱۱) و پراسد و دوو (۲۰۱۹)، می توان چنین استنباط نمود که سازه های همدلی و تعهد عواملی موثر بر افزایش تداعی ذهنی برند تجاری شرکت ها بوده، زیرا منجر به افزایش خصوصیات ادراکی و پیامدهای آن می شود. از این رو، نتایج این دو فرضیه با نتایج پژوهش کیامان و همکاران (۲۰۱۱) و پراسد و دوو (۲۰۱۹)، همسو بوده و

مطابق با چارچوب نظری پژوهش است. یافته‌های پژوهش گویای آن است که سازه های خصوصیات ادراکی (همدلی و تعهد) موجب افزایش تداعی ذهنی برند موسسات حسابرسی می‌شود. طبق نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش، تداعی ذهنی برند موسسات حسابرسی تحت تأثیر سازه های خصوصیات ادراکی قرار می‌گیرد. به عبارتی، می‌توان سازه های خصوصیات ادراکی را عامل فزاینده تداعی ذهنی دانست. از این رو، به مدیران موسسات حسابرسی، صاحبکاران و سایر ذینفعان پیشنهاد می‌شود که توجه بیشتری به بحث خصوصیات ادراکی داشته باشند و آن را در مدل‌های تصمیم‌گیری خود لحاظ نمایند. زیرا سازه های خصوصیات ادراکی می‌تواند مبنایی برای تصمیم‌گیری آن‌ها در اتخاذ تصمیمات و افزایش ارزش ویژه برند موسسات حسابرسی باشد. همچنین پیشنهاد می‌شود در مطالعات آتی، نقش مکانیزم های حاکمیت شرکتی بر برندسازی موسسات حسابرسی انجام گیرد.

### منابع

- پرهیزی گشتی، ح، ۱۳۸۱، "بازاریابی مبتنی بر رابطه"، ماهنامه تخصصی بازاریابی، شماره ۱۶.
- حساس یگانه. یحیی و کثیری. حسین، (۱۳۸۲)، کاربرد مفهوم اهمیت در حسابرسی و تاثیر آن بر اظهارنظر حسابرسان مستقل، مطالعات حسابداری.
- خاکی، غ. ۱۳۹۰. روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی، چاپ هشتم، تهران، انتشارات بازتاب.
- داوری، ع، رضازاده. آرش. ۱۳۹۳. مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS، چاپ دوم، تهران، انتشارات جهاد دانشگاهی.
- سید جوادالدین، ر، و مسعود کیماسی، ۱۳۸۴، "مدیریت کیفیت خدمات"، انتشارات نگاه دانش.

- سیدعباس زاده، م.، امانی ساری لگلو، ج.، خضری آذر، ه. پاشوی. ق. ۱۳۹۳۱. مقدمه ای بر مدل یابی معادلات ساختاری به روش PLS و کاربرد آن در علوم رفتاری، چاپ اول، انتشارات دانشگاه ارومیه.
- وفقی، ح.، داراب.ر. ۱۳۹۷. رویکرد مدل معادلات ساختاری در تحلیل سه سطحی درماندگی مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. راهبرد مدیریت مالی، ۶(۳): ۱۸۹-۲۱۵.
- Foundation of the "claes.(2000)•eugene.and fornell•w.Anderson vol.11 ، total duality management،American customer satisfaction index” pp 869-882.،no.7
- Banerjee, S., Kauffman, R. J., & Wang, B. (2007). Modeling Internet firm survival using Bayesian dynamic models with time-varying coefficients. *Electronic Commerce Research and Applications*, 6(3), 332-342.
- Boo, S., busser, J. and Baloglu, S. (2009), “A Model of Customer-Based Brand Equity and Its Application to Multiple Destinations”, *Tourism Management*, Vol. 30, pp. 219-231.
- 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.
- 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.
- Casrto, Paula; Fernandez, Maria; Tapia, Borja Amor; Miguel, Alberto. (2016). “Target leverage and speed of adjustment along the life cycle of European listed firms”. *BRQ Business Research Quarterly*. 19(3), 188-20.
- Chin, W. W., Marcolin, B.L., and Newsted, P.R., (2003). A partial least squares latent variable modeling approach for measuring interaction effects: Results from a Monte Carlo simulation study and an electronic-mail emotion/adoption study, *Information systems research*, 14(2), PP: 189-217
- Copeland, J. (2005). “Ethics as Imperative.” *Accounting Horizons*, 19 (1), pp. 35-43.
- 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\\_040105\\_whd.htm](http://www.sec.gov/news/speech/spch_040105_whd.htm). [04/10/2011 ].
- Giese, J.L and Cote, J.A. (2000), *Definition Consumer Satisfaction*. Academy of Marketing Science Review(on line).

- Gil, R., Fraj Andre's, E. and Marti'nez Salinas, E. (2007), "Family As a Source of Consumer-Based Brand Equity", *Journal of Product & Brand Management*, 16/3, pp 188-199, doi 10.1108/10610420710751564.
- He, H. and 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.
- Kayaman, R. and 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.
- Keller, A. C., Smith, K. T., & Smith, L. M. (2007). Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision-making of US accountants?. *Critical perspectives on accounting*, 18(3), 299-314.
- Kimpakorn, N. and Tocquer, G. (2010), "Service Brand Equity and Employee Brand Commitment ", *Journal of Product & Brand Management*, Vol. 24 No .5, pp. 378-387, doi10.1108/08876041011060486.
- Pappu, R., Quester, P. and Cooksey, R. (2005), " Consumer-Based Brand Equity: Improving the Measurement Empirical Evidence", *Journal of Product & Brand Management*, Vol. 14 No.3, pp. 143-154.
- Jorge Zamora- & Arturo Z. Vasquez-Parraga, Eduardo Torres-Moraga (2008), "Customer satisfaction and loyalty :startwith the product ,culminate with the brand" Vol. 5, No. 25. *Journal of Consumer Marketing* 303.
- Walker, M. (2003). Principal/agency theory when some agents are trustworthy. Accounting and Finance Working Paper, Manchester: Manchester Business School, Manchester University.
- Wang, H., Wei, Y. and 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.