

## مفهوم پردازی الگوی بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی با رویکرد داده بنیاد

■ اکتای یمرعلی<sup>۱</sup>

■ حسین فخاری<sup>۲</sup>

■ اسفندیار ملکیان<sup>۳</sup>

■ میثم شیرخدایی<sup>۴</sup>

### چکیده:

پژوهش حاضر با هدف ارائه الگوی تعالی با رویکرد پارادایمی در مؤسسات حسابرسی شکل گرفته است. مطالعه حاضر با رویکرد داده بنیاد در سال ۱۴۰۱ انجام شده است. جامعه پژوهش شامل شرکاء، مدیران عامل مؤسسات حسابرسی، افراد با سابقه عضویت در هیات مدیره جامعه حسابداران رسمی بوده که با نمونه گیری هدفمند ۲۶ نفر از آن‌ها به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند. ابزار جمع آوری داده در پژوهش حاضر، مصاحبه‌های عمیق نیمه ساختار یافته بوده است. یافته‌ها نشان دهنده‌ی بیش از ۱۶۵ مفهوم اولیه منحصر به فرد، ۶۲ مفهوم ثانویه و ۲۵ مقوله اصلی بوده است. که از مهمترین عناصر الگوی ارائه شده می‌توان به شرایط علی (از قبیل مشکلات مالی مؤسسات)، شرایط مداخله گر (از قبیل خرید اظهار نظر)، شرایط زمینه‌ای (از قبیل ویژگی‌های ساختاری حرفه)، پیامدها (از قبیل تحقق انتظارات ذینفعان کلیدی) و راهبردها در دو سطح اجرا (از قبیل مدیریت ارتباط با صاحبکاران) و کنترل و اصلاح (از قبیل ممیزی بازار) اشاره داشت. مطالعه حاضر را می‌توان اولین تلاش در زمینه ارائه الگوی تعالی بازاریابی به طور خاص در مؤسسات حسابرسی با تاکید بر آیین رفتار حرفه‌ای دانست که موجب ورود و کاربست مفاهیم بازاریابی و تعالی بخشی دانش بازاریابی در مؤسسات حسابرسی می‌شود. از سوی دیگر می‌تواند زمینه ساز طراحی ابزارهای کنترل کیفیت بر فعالیت‌های بازاریابی مؤسسات حسابرسی توسط نهادهای نظارتی شود.

**کلیدواژگان:** آیین رفتار حرفه‌ای، مؤسسات حسابرسی، الگوی تعالی، بازاریابی

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران

۲. دانشیار گروه حسابداری دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: h.fakhari@umz.ac.ir

۳. استاد گروه حسابداری دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران

۴. دانشیار گروه مدیریت بازرگانی دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران

## ۱. مقدمه

حرفه یکی از اجزای بنیادین تمدن مدرن است (شجاع و همکاران، ۱۳۹۷). رشد روز افزون دانش، پیچیده‌تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، توسعه حرفه‌ها را به دنبال داشته است. افراد شاغل در حرفه (از قبیل وکالت، طبابت، حسابرسی و...) نقش با اهمیتی در بهبود رفاه اجتماعی بر عهده دارند. کیفیت ارائه خدمات و اعتماد حاصله موجب تداوم حیات حرفه در طی تاریخ بوده است. به عبارتی مقبولیت جامعه، سرمایه اصلی حرفه‌ها بوده، سبب استمرار و بقای حرفه شده است (بیات، ۱۳۸۷). به طور کلی مرور ادبیات نشان می‌دهد که در دنیا انجام فعالیت‌های بازاریابی در حرفه‌ی حسابرسی تا سال ۱۹۷۷ عملی غیراخلاقی تلقی شده و تبلیغات به عنوان یکی از ابزارهای بازاریابی ناقض اخلاق حرفه‌ای به شمار می‌رفته است (کلو و همکاران، ۲۰۰۹؛ اشمیت و همکاران، ۲۰۰۲). افزایش رقابت بین مؤسسات حسابرسی و همچنین تغییرات محیطی ناشی از قانون‌گذاری سبب شده است تا بازاریابی بعضی از خدمات با محدودیت‌هایی مواجه گردد (قانون ساربینز اکسلی، ۲۰۰۲). اگر چه محیطی قانونی عامل مهمی در زمان‌بندی و نوع تاثیر این تغییرات در کشورها بوده است.

در ایران نیز با تشکیل جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۳۸۰ و گسترش مؤسسات خصوصی حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی شکل جدی‌تری به خود گرفت. همین پدیده سبب شد که گاه‌ها مؤسسات حسابرسی جهت بقای خود به خرید اظهار نظر روی آورند. موضوعی که اهمیت درک بازاریابی توسط مؤسسات حسابرسی را بیشتر نمایان ساخته است (شجاع و همکاران، ۱۳۹۷). اصولاً انتظار می‌رود در محیط‌های اقتصادی با نظام‌های قانونی و نظارتی ضعیف، گرایش حرفه حسابرسی به فعالیت‌های بازاریابی که در جهت اهداف اقتصادی بوده باشد. که این امر از طریق نقض اصول اخلاقی باعث تنزل شان و جایگاه حرفه حسابرسی در جامعه گردد. لذا از دیدگاه تئوری مشروعیت<sup>۴</sup>، بدیهی است که هر حرفه برای بقاء و حفظ منزلت و شهرت خود راهی جز توجه به اصول اخلاق حرفه‌ای نداشته باشد. حرفه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نخواهد بود. بر طبق تئوری مشروعیت هر سازمان دارای قراردادی اجتماعی با جامعه می‌باشد که در آن فعالیت می‌کند. مفهوم قرارداد اجتماعی بیانگر انتظارات جامعه در خصوص عملیات و فعالیت‌های سازمان است (مشال و محفوظ<sup>۵</sup>، ۲۰۱۶ به نقل از شرر و پالازو<sup>۶</sup>، ۲۰۱۱). در این راستا انتظار جامعه از حرفه حسابرسی، اولویت‌بخشی به منافع جامعه و خدمت به آن است. زیرا که قضاوت نهایی حرفه توسط جامعه صورت می‌گیرد. علاوه بر آن مشروعیت و بقای حرفه در گروه تداوم این اعتماد خواهد بود. بر همین اساس است که حرفه نیاز به بکارگیری روش‌هایی از بازاریابی دارد تا بتواند علاوه بر معرفی خدمات خود به ذینفان به بیان کیفیت آنها در جهت حفظ

1. Clow & et al
2. Heischmidt & et al
3. Sarbanes-Oxley Act
4. Legitimacy Theory
5. Meshal & Mahfooz
6. Scherer & Palazzo

مشتریان فعلی و جذب مشتریان بالقوه به برقراری ارتباط مناسب با مشتریان مبتنی بر صداقت، درستکاری، بیطرفی، صلاحیت، مراقبت حرفه‌ای، رازداری، رفتار حرفه‌ای، اصول و ضوابط حرفه‌ای دست یابد. لذا به نظر می‌آید که بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای و ارائه مولفه‌های الگوی تعالی راه حل مناسبی برای این شرایط باشد.

در واقع بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای اشاره به بکارگیری اصول آیین رفتار حرفه‌ای در بازاریابی دارد. به عبارت دیگر بازاریابی در حرفه‌ی حسابرسی علاوه بر مطابقت با اصول بین‌المللی بازاریابی باید با موازین حرفه نیز همسویی داشته باشد. به نظر می‌آید بازار خدمات حسابرسی، دارای ویژگی‌های منحصربه‌فردی از منظر ماهیت و کارکرد است، که سبب می‌شود تا بازاریابی در حسابرسی از برخی لحاظ تحت تأثیر عوامل و پیامدهای متفاوتی باشد. از همین رو است که در حرفه حسابرسی، باید علاوه بر آشنایی با اصول کلی بازاریابی در جهت جذب و حفظ صاحبکاران، ملاحظات و محدودیت‌های موجود در آیین رفتار حرفه‌ای را شناخته و مدنظر داشته باشند. نتایج پژوهش‌های مختلف نشان می‌دهد عدم رعایت برخی از معیارها و اصول آیین رفتار حرفه‌ای (مانند اغراق در تبلیغات، عدم صداقت، خرید اظهارنظر حسابرسان، عدم تعهد در قبال کیفیت گزارشات حسابرسی و غیره) نگرانی‌های زیادی را در بین اعضای حرفه بوجود آورده است. بر همین اساس، ریشه‌های سقوط اعتبار حرفه حسابرسی در رسوایی شرکت‌های بزرگ از قبیل انرون<sup>۱</sup>، تیکو<sup>۲</sup>، ادلفی<sup>۳</sup> و غیره (حساس یگانه، ۱۳۸۳) و نیز وجود پدیده‌هایی از قبیل خرید اظهارنظر حسابرسان<sup>۴</sup>، چن و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹؛ چونگ و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹؛ امیری و فخاری، ۱۴۰۰؛ امیری و فخاری، ۱۳۹۹) را می‌توان در سقوط اخلاقی و عدم رعایت موازین آیین رفتار حرفه‌ای مربوط دانست. عواملی که محقق را بر آن داشته است تا در کشف الگوی تعالی برای بازاریابی در حرفه حسابرسی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای باشد؛ چرا که یکی از عمده‌ترین دغدغه‌های سیاست‌گذاران و متولیان ارتقاء حرفه حسابرسی، چگونگی ایجاد بسترهای مناسب در زمینه اقدامات مختلف برای اعضای حرفه حسابرسی است تا آنها با احساس مسئولیت و تعهد نسبت به منافع جامعه و حرفه اصول آیین رفتار حرفه‌ای را در جذب و نگه داشت صاحبکاران رعایت کنند. انتظار می‌رود الگوی تعالی حاضر، الگوی جامعی از ارزش‌های محوری، معیارها و شاخص‌ها در تمامی ابعاد بازاریابی باشد. که به متولیان بازاریابی در مؤسسات حسابرسی کمک کند تا با ارزیابی مستمر فعالیت‌ها، رویه‌ها، فرآیندها و نتایج بازاریابی، نقاط قوت و حوزه‌های بهبود خود را شناسایی کرده و برای بهبود آنها، برنامه‌ریزی نمایند.

به نظر می‌آید علیرغم رایج بودن مفهوم تعالی بازاریابی در ادبیات حوزه مدیریت، الگویی علمی و معتبر از الگوی بازاریابی در مؤسسات حسابرسی وجود ندارد. و خلاء پژوهشی جدی در

1. Enron
2. Tyco
3. Adelphi
4. Chen & et al
5. Chung & et al

این خصوص احساس می‌شود. از این رو تقویت مبانی علمی بازاریابی مبتنی بر الزامات آیین رفتار حرفه‌ای یکی از خلاءها و نیازهای پژوهشی موجود در حوزه حسابرسی بوده که نیازمند توجه جدی است. بر همین اساس، سوال اصلی این پژوهش به صورت زیر تدوین شده است: الگوی متعالی بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی چگونه می‌باشد؟ برای پاسخ‌گویی به سوال فوق، پژوهش حاضر در نظر دارد تا با استفاده از مصاحبه و اجرای مطالعه‌ای کیفی با رویکرد داده‌بنیاد<sup>۱</sup> به بررسی آن پرداخته و ضمن تعیین راهبردها یا استراتژی‌های عملی برای اجرای بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای، الگوی متعالی از بازاریابی در مؤسسات حسابرسی مبتنی بر اساس نظرات خبرگان ارائه دهد. در ادامه مقاله به ترتیب به توسعه مبانی نظری و پیشینه پژوهش، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها اختصاص یافته است.

## ۲. توسعه مبانی نظری

### ۲-۱. مفهوم متعالی و الگوهای متعالی

واژه تعالی در فرهنگ لغت معین به معنی برتری و بلندپایه شدن است. بنابراین می‌توان گفت تعالی سازمانی به معنای رشد و توسعه پایدار و مداوم کسب و کار با هدف کسب رضایت مشتریان و افزایش سودآوری است. از مزایای داشتن الگوی تعالی می‌توان به ارائه چارچوبی برای خود ارزیابی برای اندازه‌گیری توانمندی‌ها و زمینه‌های بهبود سازمان در تمامی فعالیت‌ها دانست. به عبارت دیگر الگوهای تعالی را می‌توان الگوهای جهت ارزیابی و برنامه‌ریزی و بهبود مستمر در سازمان‌ها تلقی نمود (شیرخدایی و همکاران، ۱۳۸۸). بررسی الگوهای سرآمدی کسب و کار مختلف در قالب معرفی سه الگوی اصلی مالکوم بالدريج، الگوی سرآمدی اروپا و الگوی دمنینگ در جدول ۱، ارائه شده است.

جدول (۱) مقایسه تطبیقی الگوهای سرآمدی کسب و کار مالکوم بالدريج، اروپا و دمنینگ

| عنوان | مالکوم بالدريج                                              | الگوی سرآمدی اروپا                       | دمنینگ (۲۰۱۶)                                                                                                                      |
|-------|-------------------------------------------------------------|------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| اهداف | شناسایی میزان دستیابی سازمان‌های آمریکایی به کیفیت و عملکرد | نیروی محرک بودن برای حفظ سرآمدی در اروپا | اهداف و استراتژی‌های مشتری پسند کسب و کار به گونه‌ای مثبت با توجه به فلسفه مدیریت، نوع صنعت، مقیاس و محیط کسب و کار با باوری صریح. |

| عنوان          | مالکوم بالدريج                                                                                                                                  | الگوی سرآمدی اروپا                                                                                                                  | دمینگ (۲۰۱۶)                                                                                                                                                                                                                   |
|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ارزش‌های محوری | رهبری دوراندیش -<br>برتری مشتری‌مدار<br>- یادگیری شخصی و<br>سازمانی - چالاکی -<br>ارزش دادن به کارکنان<br>و شرکاء - تمرکز بر<br>آینده و...      | نتیجه‌گرایی - تمرکز بر<br>مشتری - رهبری و ثبات<br>در مقاصد - مدیریت بر<br>مبنای فرآیند - یادگیری<br>و...                            | خلق ارزش و ارزش<br>آفرینی برای مشتری -<br>ایجاد و انتشار اهداف و<br>مقاصد برای سازمان -<br>درک هدف بازرسی -<br>بهبود مستمر و مداوم<br>نظام - تعلیم و برقراری<br>رهبری - برطرف کردن<br>ترس و ایجاد اعتماد و<br>فضای نوآوری و... |
| معیارها        | رهبری - برنامه‌ریزی<br>راهبردی - توجه به<br>مشتری و بازار - تجزیه و<br>تحلیل اطلاعات - توجه به<br>منابع انسانی - مدیریت<br>فرآیند - نتایج تجاری | رهبری - راهبرد -<br>کارکنان - شرکاء - منابع -<br>فرآیندها - نتایج کارکنان -<br>نتایج مشتری - نتایج<br>جامعه - نتایج کلیدی<br>عملکرد | خط‌مشی‌ها - سازماندهی<br>- اطلاعات - بهسازی و<br>بکارگیری منابع انسانی -<br>فعالیت‌های تضمین<br>کیفیت - فعالیت‌های<br>کنترل و نگهداری -<br>فعالیت‌های بهبود - نتایج<br>در برنامه‌های آتی و...                                  |
| منطق ارزیابی   | ای. دی. ال. آی                                                                                                                                  | رادار                                                                                                                               | پی. دی. سی. ای                                                                                                                                                                                                                 |

منبع: بخشی از جدول برگرفته از شیرخدایی و همکاران (۱۳۸۸)، ص. ۴۵.

انتظار می‌رود خلق چنین الگوهایی در حرفه‌ی حسابرسی و بکارگیری و توجه به آن توسط مؤسسات حسابرسی علاوه بر افزایش سهم بازار و درآمد باعث ارتقاء برند، افزایش اعتماد جامعه و شهرت آنان شده و در نهایت با کسب موقعیت متمایز نسبت به مؤسسات دیگر رهبری بازار به اینگونه مؤسسات تعلق گیرد. پیش‌نیاز این امر آشنایی با بازاریابی و جایگاه آن در حرفه‌ی حسابرسی خواهد بود که در ادامه به آن پرداخته شده است.

### ۳-۲. بازاریابی و جایگاه آن در حرفه حسابرسی

بازاریابی جزء لاینفک موفقیت هر کسب و کاری است. و حسابرسی نیز نیازمند آن است. اما وجه تمایز حسابرسی با سایر کسب و کارها در آن است که مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای منحصر به فرد خود می‌باشد. آئینی حرفه‌ای که انعکاسی از ارزش‌ها و الزامات مختلف است. نتایج پژوهش‌های مختلف (به عنوان مثال، فخاری و همکاران، ۲۰۲۳؛ مران جوری، ۱۳۹۹؛ شجاع و همکاران، ۱۳۹۷؛ ارباب سلیمانی، ۱۳۹۴) نشان داده است که وجود فضای رقابتی اضطراب‌آور، تعارض مسئولیت‌های حرفه‌ای و مسئولیت‌های اخلاقی و عدم آشنایی کافی با اصول و ارزش‌های بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای و بکارگیری آن توسط مؤسسات حسابرسی، همچنین وجود محیط‌های قانونی متفاوت از مهمترین چالش‌های بازاریابی در حرفه‌ی حسابرسی است.

از همین رو است که بازاریابی در مؤسسات حسابرسی با رویکرد آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان حیطه‌ای تلقی می‌شود که نیازمند پژوهش‌های جدی است. تا زمینه‌ساز حفظ و ارتقاء جایگاه حرفه حسابرسی در نزد عموم باشد. نگاهی به وضعیت بازاریابی در مؤسسات حسابرسی نشان می‌دهد که در حال حاضر آنها به این مزیت رقابتی با توجه به الزامات آیین رفتار حرفه‌ای توجه چندانی ننموده و در استراتژی‌های خود جایگاهی برای آن در نظر نگرفته‌اند. بنابراین لازم است تا مؤسسات حسابرسی برای جذب و حفظ صاحبکاران از یک سو و حفظ اعتماد جامعه و ارتقاء آن از سوی دیگر به توسعه الگوهایی برای تحلیل بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای اقدام نمایند. همچنین با توجه به عدم ارائه تکنیک‌های مجاز بازاریابی در آیین رفتار حرفه‌ای، ضرورت تبیین بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای و وضعیت موجود آن در پژوهش علمی احساس می‌شود. مرور ادبیات حوزه حسابرسی نشان می‌دهد که از زمان لغو ممنوعیت بازاریابی در دادگاه فدرال آمریکا در سال ۱۹۷۸ (مران جوری، ۱۳۹۹؛ شجاع و همکاران، ۱۳۹۷) تحقیقات نسبتاً اندکی در زمینه به کارگیری بازاریابی در حرفه‌ی حسابرسی صورت پذیرفته است. که در ادامه به مرتبط‌ترین مطالعات انجام شده در زمینه بازاریابی بطور کلی در حرفه‌ی حسابرسی پرداخته می‌شود.

### ۳. مطالعات تجربی

مرور ادبیات بازاریابی در حوزه حسابرسی نشان می‌دهد که به طور کلی پژوهش‌ها در خصوص بازاریابی در حسابرسی حول سه محور اصلی بوده است. نخست محوریت مطالعات بر روند نگرش حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی (به عنوان مثال پژوهش‌های بروبرگ و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۳)، لینگ و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) و کلسو و همکاران (۲۰۰۹)) قرار گرفته بود. سپس پژوهش‌ها سمت بررسی اثرات بازاریابی و تقابل آن با حرفه‌ای‌گرایی در حسابرسی (به عنوان مثال پژوهش‌های لاو و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۸) بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸)) پرداختند. در سال‌های اخیر مطالعات این حوزه بر اثرات رفتاری بازاریابی و گرایش‌ات تجاری‌گرایانه (به عنوان مثال پژوهش‌های دیفند و ژانگ<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) آچوآ و الابر<sup>۵</sup> (۲۰۱۴) موزر و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۵)) محور توجهات قرار گرفته است. مرور این پژوهش نشان می‌دهد که الگویی در زمینه بازاریابی در حرفه‌ی حسابرسی به عنوان چراغ راهی برای شاغلین در حرفه ارائه نشده است. نیاز به تدوین الگوی تعالی بخش در زمینه بازاریابی در مؤسسات حسابرسی که بر پایه مبانی آیین رفتار حرفه‌ای باشد، امری ضروری است. که پژوهش حاضر اولین تلاش صورت گرفته در این زمینه می‌باشد. لذا در ادامه به مرور پژوهش

1. Broberg et al
2. Ling et al
3. Low et al
4. DeFond & Zhang
5. Achuaa & Alabar
6. Moser et al

مرتبط با محوریت سه گانه فوق پرداخته می‌شود.

### ۱-۳. بازاریابی و روند نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی

در نخستین سال‌های ورود بازاریابی به حرفه‌ی حسابرسی هنوز برای حسابرسان این امر موضوعی نبود که به راحتی قابل پذیرش باشد. اما هر چه از زمان تصویب قانون لغو ممنوعیت آن در حسابرسی (۱۹۷۸ میلادی) می‌گذشت این امر در بین افراد حرفه‌ی پذیرفته‌تر گردید. بطوریکه در سال‌های نخست اکثر پژوهش‌های صورت گرفته با محوریت بررسی تغییرات در نگرش حسابرسان صورت گرفته بود. که در ادامه به آنها پرداخته شده است:

برو برگ و همکاران (۲۰۱۳) پژوهشی را بر روی حسابرسان سوئدی انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی تمایل مثبت نشان داده و مدت زمان بیشتری را به فعالیت‌های بازاریابی اختصاص می‌دهند. آنها دریافتند که از دیدگاه حسابرسان سوئدی تفاوت معناداری میان فعالیت‌های بازاریابی و فعالیت‌های سنتی حسابرسی در نگرش حسابرسان وجود ندارد. به عقیده آنها توجه بیشتر حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی می‌تواند موجب کاهش فعالیت حسابرسی و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی شود.

در پژوهشی دیگر که توسط لینگ و همکاران (۲۰۱۰) صورت پذیرفت نگرش حسابداران به بازاریابی با استراتژی تبلیغ مورد بررسی قرار گرفت. در این مطالعه برای بسط نگرش حسابداران به تبلیغات، از تحلیل عاملی اکتشافی و برای اعتبار مدل مفهومی پژوهش، از تحلیل عاملی تأییدی بهره گرفته شد. نتایج پژوهش نشان داد که صاحبکاران به استفاده از خدمات افرادی که کسب و کار خود را با استفاده از ابزارهای بازاریابی (از قبیل تلویزیون، رادیو، روزنامه، بیل بورد، تلفن، ایمیل مستقیم، روزنامه تخصصی، روزنامه عمومی و اینترنت) تبلیغ کرده بودند، گرایش قوی‌تری داشتند.

در پژوهش انجام شده توسط کلو و همکاران (۲۰۰۹) تغییر در نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی را در دو مقطع زمانی سال‌های ۱۹۹۳ و ۲۰۰۴ مقایسه کردند. نتایج نشان داد که نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی در سال ۱۹۹۳ منفی ولی در سال ۲۰۰۴ این نگرش مثبت شده است.

مران‌جوری (۱۴۰۰) به آزمون نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی در بین اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد نگرش حسابرسان ایرانی نسبت به فعالیت‌های بازاریابی مثبت است. همچنین بین نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی از جنبه تجربه حرفه‌ای و سن تفاوت معناداری وجود دارد. اما بین نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی از جنبه موقعیت شغلی و جنسیت هیچگونه تفاوتی وجود ندارد. پس از گذار از مرحله نخست مطالعاتی، پژوهش‌های بازاریابی در حرفه‌ی حسابرسی به بررسی تقابل بین بازاریابی و حرفه‌ای‌گرایی در کانون توجهات قرار گرفت که در ادامه به مرتبط‌ترین آنها اشاره گردیده است.

### ۲-۳. بازاریابی و حرفه‌ای‌گرایی در حسابرسی

پس از تبدیل شدن بازاریابی (و تبلیغات به عنوان یکی از زیر مجموعه‌های بازاریابی) به موضوعی پذیرفته شده و بکارگیری آن در حرفه حسابرسی از یک سو و به علت وقوع برخی از رسوایی‌ها در حرفه (از قبیل انرون) مجدداً مباحث حرفه‌ای‌گرایی پر رنگ تر گردید. که به نمونه ای پژوهش‌های این گروه در ذیل اشاره شده است:

در پژوهشی لاو و همکاران (۲۰۰۸)، آنها به این نتیجه رسیدند که جامعه مجموعه‌ای از افراد است که می‌دانند چطور قانون را دور بزنند و آن هم بدون شکستن واقعی قانون. بنابراین پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای تمام آن چیزی نیست که مبنای تصمیم‌گیری اخلاقی افراد حرفه‌ای (حسابرسان) قرار می‌گیرد.

در پژوهشی بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان و تجاری‌سازی در مؤسسه‌های حسابرسی پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که هویت سازمانی حسابرسان با سه جنبه تجاری‌سازی؛ یعنی جهت‌گیری بازار، جهت‌گیری مشتری و جهت‌گیری فرایندهای شرکت رابطه مثبت دارد.

روند مطالعات بازاریابی هر چه به سوی دهه‌های دوم و سوم قرن بیستم پیش می‌رفت رنگ بوی رقابت بیشتری به خود می‌گرفت. از یک سو با افزایش موسسات حسابرسی و از سوی دیگر با رخ داد بحران‌های مختلف اقتصادی و چالش‌هایی از قبیل تبلیغات و استفاده از بسترهای مختلف برای دیده شدن بیش از پیش ضرورت پیدا می‌نمود که این شرایط گرایشات تجاری‌گرایانه را در اذهان پدید می‌آورد. نمونه‌هایی از مطالعات این دسته در زیر ارائه شده است:

### ۳-۳. مطالعات رفتاری بازاریابی و تجاری‌گرایی در حسابرسی

بلداجینو و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی عوامل رفتاری انتخاب شده در تغییرات حسابرس توسط مشتری: به بررسی دیدگاه‌های مشتری-حسابرس پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد که هر دو گروه (حسابرسان و مشتریان) اهمیت برقراری روابط کاری سالم با تمام طرف‌های حسابرسی را به خوبی درک کرده بودند - این روابط شامل عواملی مانند اعتماد متقابل، بی‌طرفی حسابرس و صلاحیت است - به خصوص با مدیر حسابرسی (به عنوان مشتریان) و شریک حسابرسی (به عنوان حسابرسان). هر دو گروه اهمیت بالایی را به دسترسی ارتباطی نسبت دادند، که این بیشتر به معنای آمادگی برای ارائه کمک فوری به مشتریان خود در هر زمان لازم است. آنان بیان کردند که دسترسی به معنای حضور فیزیکی توسط حسابرسان به همان اندازه‌ای که حسابرسان فکر می‌کنند، تعیین نمی‌شود، بلکه به معنای رسیدن و پاسخگویی آسان هر دو طرف است، به خصوص در ساعات اداری و به صورت روزافزون از طریق ایمیل. همچنین طبق یافته‌های پژوهش حسابرسان بیشتر تمرکز خود را بر رعایت استانداردهای حرفه‌ای قرار داده بودند، در حالی که اهمیت کمتری را به ویژگی‌های دیگری که به وضوح توسط مشتریان ترجیح بیشتری



دارند (مانند مهارت‌های ارتباطی) اختصاص داده بودند.

در پژوهشی موزر<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی واکنش مصرف‌کنندگان خدمات حسابرسی به تبلیغات انجام شده توسط حسابرسان پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد که حسابرسان افرادی هستند که می‌توانند درک مصرف‌کننده درباره واژه‌های شهرت، اعتبار، دیدگاه و اطلاعات را از طریق تلاش‌های تبلیغاتی‌شان افزایش دهند.

در مطالعه انجام شده توسط آچوآ و الابار (۲۰۱۴) مشخص شد که بازاریابی و فروش خدمات حسابرسی داخلی بهترین روش برای ارزیابی مدیریت ریسک است. آنها توسعه بازار حسابرسی داخلی را در دنیای رقابتی امروز، از طریق فعالیت‌های بازاریابی امکان‌پذیر دانسته و ارائه و ایجاد رویه‌های نوین حسابرسی داخلی و بازاریابی آنها را روشی برای بهبود و ایجاد ارزش شرکت می‌دانند.

در پژوهشی که توسط دیفند و ژانگ (۲۰۱۴) انجام شد، رقابت در بازار حسابرسی را عاملی برای کیفیت حسابرسی شناختند. به نظر آنها مؤسسات بزرگ در مقایسه با مؤسسات کوچک توان رقابتی بیشتر و سهم بیشتری از بازار حسابرسی دارند و در نتیجه کیفیت حسابرسی آنها بالاتر است. به عقیده آنان از طریق نظارت بیشتر بر مؤسسات کوچک حسابرسی باید کیفیت این مؤسسات ارتقاء یابد. پژوهش در زمینه انگیزه‌های بکارگیری روش‌های خاص بازاریابی توسط مؤسسات و اثر این روش‌ها بر کیفیت خدمات حسابرسی را نیز می‌توان از جمله این پژوهش‌ها دانست.

شهبازی تک‌آبی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به ارائه مدل بازاریابی مبتنی بر فضای دیجیتال در حسابرسی با استفاده از روش مصاحبه نیمه ساختار یافته و با بکارگیری روش نمونه‌گیری گلوله برفی پرداختند. با توجه به الگوی پژوهش، یافته‌ها حاکی از این بود که بازاریابی در فضای دیجیتال در حسابرسی می‌تواند، به کسب مزیت رقابتی و نیز حفظ ارزش و وفاداری مشتریان منجر شود و شرکت‌ها می‌توانند جایگاهی متمایز در ذهن مشتریان و سایر رقبا به دست آورند. با توجه به یافته‌های پژوهش می‌توان گفت که بازاریابی دیجیتال در حسابرسی به ساختار شرکت و حفظ روابط بلندمدت با مشتریان کمک می‌کند و یک تصویر قوی از نام تجاری ایجاد می‌کند که اجازه می‌دهد تا شرکت‌ها به عملکرد برتر و خلق ارزش برای مشتریان و مزیت رقابتی دست یابند. بنابراین مؤسسات حسابرسی، در کنار پیروی از دستورالعمل‌های حرفه‌ای و رعایت استانداردهای حسابرسی و حفظ استقلال، باید به تبلیغات و بازاریابی از طریق فضای دیجیتال اقدام نمایند.

مهرآذین و آرزو بخش (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی ادراک از کیفیت خدمات حسابرسی و تمایلات رفتاری صاحبکار با استفاده از پرسشنامه استاندارد گیرمیکائیل (۲۰۱۹) پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که بین ابعاد کیفیت حسابرسی تکنیکی، کارکردی و استقلال حسابرسان با تمایلات رفتاری (تمدید قرارداد حسابرسی، قصد استفاده از خدمات غیر حسابرسی و معرفی

مؤسسه حسابرسی به دیگران) رابطه مثبت و معنادار وجود دارد.

پورعلی (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسی پرداخت. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه نشان داد، تمرکز بازار حسابرسی بر نوع اظهار نظر حسابرس تأثیر مثبت دارد. یعنی هرچه حسابرسان تمرکز بیش‌تری بر صنعت صاحب‌کار و سهم بالاتری از بازار کار آن صنعت داشته باشند، کیفیت کار حسابرسی افزایش یافته و نوع اظهار نظر نیز به سمت اظهار نظر مقبول پیش می‌رود. ضمناً تأثیر اندازه حسابرس نیز بر نوع اظهار نظر مثبت و تأثیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس بر نوع اظهار نظر منفی می‌باشد.

مران‌جوری (۱۳۹۹) در پژوهشی به شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی پرداخت. یافته‌ها نشان داد که ۸ استراتژی به عنوان استراتژی‌های بازاریابی و نفوذ برای جذب صاحب‌کار در حرفه حسابرسی شناسایی شد. این استراتژی‌ها عبارت‌اند از: سیاست قیمت‌گذاری کمتر از واقع خدمات حسابرسی (نرخ‌شکنی یا سیاست کاهش قیمت)، ارائه خدمات متنوع بیشتر از خدمات اطمینان‌بخشی، ارائه رزومه کاری به نهادهای تصمیم‌گیرنده، جذب صاحب‌کار از طریق نفوذ در اعضای هیئت‌مدیره، مدیران مجامع شرکت‌های مادر، هلدینگ‌ها، جذب صاحب‌کار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها، انجام حسابرسی با کیفیت عالی به قصد تداوم کار برای صاحبکاران فعلی و جذب صاحب‌کاران آتی، تعامل با صاحب‌کار (چشم‌پوشی از خطاها، تعدیل بندهای گزارش) به منظور تداوم کار و حفظ و جذب صاحب‌کار از طریق چرخش کار بین چند مؤسسه حسابرسی.

مران‌جوری و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی تحت عنوان آزمون رفتار حسابرسان در برقراری توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی که در بین ۲۸۹ نفر از حسابرسان شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انجام شد؛ به این نتیجه دست یافتند که نگرش، سطح اهمیت، رفتار فریبده و سطوح حرفه‌ای بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تأثیر دارد. ولی جوان بودن حسابرسان بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی اثر معنی داری ندارد.

شجاع و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی تحت عنوان بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی که در بین ۱۹۳ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی انجام شد، به این نتیجه رسیدند که تمایل حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی تحت تأثیر دیدگاه آن‌ها درباره فعالیت بازاریابی، اهمیت فعالیت حسابرسی، قبول داشتن فعالیت حسابرسی و رتبه‌ی شغلی حسابرسان است.

سلیمانی‌امیری و محمودیان (۱۳۹۵) در پژوهشی تحت عنوان توازن میان حسابرسی و بازاریابی به این نتیجه دست یافتند که حسابرسانی که نگرش مثبتی به بازاریابی دارند، زمان بیشتری را در مقایسه با حسابرسانی با نگرش ضعیف‌تر صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌کنند. علاوه بر آن حسابرسانی که فعالیت‌های بازاریابی را با اهمیت می‌دانند، زمان قابل توجهی را صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌کنند. یافته اساسی این پژوهش آن بود که در عمل اختلاف نظر عمیقی

میان حسابرسی و بازاریابی همانند گذشته وجود ندارد.

موسوی شیری و پهلوان (۱۳۹۴) در پژوهشی تحت عنوان توازن بین مسولیت‌های حسابرسی و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. جامعه آماری مطالعه را حسابداران رسمی شاغل در سال ۱۳۹۳ تشکیل داده بودند. که تعداد ۱۷۵ نفر از آنان به عنوان نمونه انتخاب شدند. نتایج نشان داد حسابرسان با کاهش حق‌الزحمه حسابرسی سعی در جذب مشتری و بازاریابی دارند. آن در حالی است که برای جذب مشتری، حاضر نمی‌شوند کیفیت حسابرسی را کاهش دهند.

دریایی (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین به تعادل زمانی بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی پرداخت. نتایج پژوهش بیانگر آن بود که در خصوص تعادل زمانی بین فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی، بین حسابرسان کارآفرین و سایرین تفاوت معناداری وجود ندارد.

به طور کلی مرور این پژوهش‌ها نشان می‌دهد که خلاء پژوهشی جدی در زمینه تدوین الگوی تعالی بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای وجود دارد.

#### ۴. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، بر مبنای فلسفه‌ی پژوهش؛ تفسیری، برمبنای رویکرد، استقرایی، از نظر هدف؛ بنیادی و از نظر جمع‌آوری داده‌ها پیمایشی مبتنی بر رویکرد نظریه‌پردازی داده بنیاد می‌باشد. جامعه پژوهش حاضر را شرکاء، مدیران عامل مؤسسات حسابرسی، افراد با سابقه عضویت در هیات مدیره جامعه حسابداران رسمی و یا سابقه عضویت در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی تشکیل دادند که با روش نمونه‌گیری هدفمند ۲۶ نفر از آنها به عنوان نمونه انتخاب شدند (جدول ۲). در مطالعه حاضر ابزار جمع‌آوری داده‌ها، مصاحبه‌های عمیق نیمه ساختار یافته بوده است. سوالات طراحی شده توسط تیم پژوهش جهت طرح از مشارکت کنندگان عبارت بودند از:

- به نظر شما آیا مؤسسات حسابرسی در کشور، جایگاه بازاریابی و به کارگیری آن را در

استراتژی‌های خود ضروری می‌دانند؟

- به نظر شما مؤسسات حسابرسی از کدام روش/ روش‌های بازاریابی استفاده می‌کنند؟

- به نظر شما با توجه به تغییرات در وضعیت رقابتی بازار حسابرسی، روش‌های موجود پاسخگوی آنان خواهد بود؟

- به نظر شما چگونه باید عمل شود تا بتوانیم به الگویی متعالی در این زمینه دست پیدا کنیم. طوری که الزامات آیین رفتار حرفه‌ای هم مراعات شود؟

- به نظر شما الگوی تعالی مد نظر باید دارای چه مولفه‌هایی باشد؟

- به نظر شما چه عواملی می‌تواند در بکارگیری الگوی تعالی بازاریابی با رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای نقش داشته باشد؟

- پیامدها و آثار طراحی و اجرای الگوی تعالی بازاریابی مبتنی بر الزامات آیین رفتار حرفه‌ای

چه مواردی خواهد بود؟

- از بین تکنیک‌های بازاریابی که مؤسسات حسابرسی در کشور در حال حاضر انجام می‌دهند، کدام را ناقض آیین رفتار حرفه‌ای می‌دانید؟

- به نظر شما چه تکنیک‌هایی وجود دارد که در حال حاضر مؤسسات حسابرسی آنان را انجام نمی‌دهند، در صورتی که می‌توانند انجام دهند و آیین رفتار حرفه‌ای را نیز رعایت کنند؟

تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش در سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام گرفته است. لازم به ذکر است که در پژوهش حاضر پس از انجام ۲۱ مصاحبه اشباع نظری حاصل شده است. بر طبق نظر دانایی فرد و امامی (۱۳۹۲) در پژوهش‌های کیفی گردآوری اطلاعات و داده‌ها زمانی متوقف می‌شود که نظریه یا موضوع مورد مطالعه کامل شود. و با ادامه گردآوری اطلاعات، مطالب جدیدی پیرامون موضوع مورد مطالعه حاصل نشود. و به این ترتیب حجم نمونه را مترادف با کامل شدن داده‌ها و یا به عبارت دیگر اشباع داده‌ها می‌دانند (صالحی و همکاران، ۱۴۰۲، ۱۴۶ به نقل از دانایی فرد و امامی، ۱۳۹۲). پژوهش حاضر در محدوده سال‌های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ شمسی در ایران انجام شده است. در این تحقیق از روش سیستماتیک که به استراوس کوربین نسبت داده می‌شود استفاده شده است. ضمن آنکه داده‌های پژوهش با استفاده از نرم افزار Maxqda مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های اصلی و مفاهیم استخراج گردیده است.

### جمعیت شناختی - توصیفی

اطلاعات جمعیت شناختی مشارکت کنندگان در پژوهش حاضر (جدول ۲) نشان می‌دهد که میانگین سن افراد ۵۰٫۹۲ سال، میانگین سابقه فعالیت حرفه‌ای ۲۳٫۸۱ سال و میانگین مدت زمان لازم اختصاص یافته توسط افراد ۲۹٫۴۲ دقیقه بوده است. از لحاظ مدرک تحصیلی مشارکت کنندگان ۲ نفر دارای مدرک کارشناسی (۸٪)، ۱۳ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد (۵۰٪) و ۱۱ نفر نیز دارای مدرک دکترای تخصصی (۴۲٪) می‌باشند. از لحاظ جنسیت مشارکت کنندگان ۲ نفر زن (حدود ۸٪) و ۲۴ نفر (حدود ۹۲٪) مرد بوده‌اند. از لحاظ سمت اجرایی تمامی مشارکت کنندگان در پژوهش حاضر جزء شرکای مؤسسات حسابرسی بوده و ۲ نفر با سابقه عضویت در هیئت مدیره جامعه حسابداران رسمی ایران، ۳ نفر با سابقه عضویت در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران و ۸ نفر از آنان در زمان انجام مصاحبه مدیر عامل موسسه حسابرسی بوده‌اند.

جدول (۲) آمار توصیفی مشارکت کنندگان

| مشارکت کننده    | سن | تحصیلات       | پست سازمانی | سابقه | شیوه اخذ اطلاعات | مدت زمان / دقیقه | سایر اطلاعات ضروری              |
|-----------------|----|---------------|-------------|-------|------------------|------------------|---------------------------------|
| مشارکت کننده ۱  | ۷۱ | کارشناسی ارشد | شریک        | ۳۲    | مجازی            | ۱۵               | سابقه عضویت در شوراری عالی      |
| مشارکت کننده ۲  | ۴۹ | کارشناسی ارشد | شریک        | ۱۸    | مجازی            | ۲۰               | سابقه عضویت در هیئت مدیره جامعه |
| مشارکت کننده ۳  | ۵۳ | کارشناسی ارشد | شریک        | ۲۰    | مجازی            | ۱۳               | مدیر عامل موسسه حسابرسی         |
| مشارکت کننده ۴  | ۶۹ | کارشناسی ارشد | شریک        | ۳۲    | مجازی            | ۱۵               | سابقه عضویت در شوراری عالی      |
| مشارکت کننده ۵  | ۷۰ | کارشناسی ارشد | شریک        | ۵۰    | حضور             | ۸۰               | سابقه عضویت در شوراری عالی      |
| مشارکت کننده ۶  | ۳۷ | دکتر          | شریک        | ۱۵    | حضور             | ۶۲               | -                               |
| مشارکت کننده ۷  | ۴۴ | کارشناسی ارشد | شریک        | ۱۸    | تلفنی            | ۹۰               | مدیر عامل موسسه حسابرسی         |
| مشارکت کننده ۸  | ۴۸ | دکتر          | شریک        | ۱۵    | متنی             | ۱۳               | -                               |
| مشارکت کننده ۹  | ۵۵ | حسابداری      | شریک        | ۲۰    | مجازی            | ۵                | -                               |
| مشارکت کننده ۱۰ | ۵۳ | کارشناسی      | شریک        | ۲۱    | متنی             | ۱۴               | مدیر عامل موسسه حسابرسی         |
| مشارکت کننده ۱۱ | ۳۹ | دکتر          | شریک        | ۱۹    | حضور             | ۴۲               | مدیر عامل موسسه حسابرسی         |
| مشارکت کننده ۱۲ | ۴۶ | کارشناسی ارشد | شریک        | ۲۰    | حضور             | ۳۵               | -                               |
| مشارکت کننده ۱۳ | ۳۸ | دکتر          | شریک        | ۱۴    | حضور             | ۳۶               | ارکان انجمن حسابداران خبره      |
| مشارکت کننده ۱۴ | ۵۳ | کارشناسی ارشد | شریک        | ۲۲    | مجازی            | ۱۲               | -                               |
| مشارکت کننده ۱۵ | ۵۱ | کارشناسی ارشد | شریک        | ۲۵    | مجازی            | ۱۵               | -                               |
| مشارکت کننده ۱۶ | ۵۲ | کارشناسی      | شریک        | ۳۱    | متنی             | ۱۰               | -                               |
| مشارکت کننده ۱۷ | ۴۹ | کارشناسی ارشد | شریک        | ۲۲    | متنی             | ۱۳               | -                               |
| مشارکت کننده ۱۸ | ۵۰ | کارشناسی ارشد | شریک        | ۲۱    | مجازی            | ۱۸               | مدیر عامل موسسه حسابرسی         |
| مشارکت کننده ۱۹ | ۴۲ | دکتر          | شریک        | ۱۷    | مجازی            | ۱۳               | -                               |
| مشارکت کننده ۲۰ | ۶۴ | کارشناسی ارشد | شریک        | ۳۶    | مجازی            | ۱۳               | عضو سابق هیئت مدیره جامعه       |
| مشارکت کننده ۲۱ | ۵۵ | دکتر          | شریک        | ۳۲    | حضور             | ۶۴               | مدیر عامل موسسه حسابرسی         |
| مشارکت کننده ۲۲ | ۵۵ | دکتر          | شریک        | ۳۳    | حضور             | ۴۶               | مدیر عامل موسسه حسابرسی         |

| مشارکت کننده    | سن | تحصیلات       | پست سازمانی | سابقه | شیوه اخذ اطلاعات | مدت زمان / دقیقه | سایر اطلاعات ضروری      |
|-----------------|----|---------------|-------------|-------|------------------|------------------|-------------------------|
| مشارکت کننده ۲۳ | ۵۱ | کارشناسی ارشد | شریک        | ۲۲    | مجازی            | ۷                | -                       |
| مشارکت کننده ۲۴ | ۳۹ | دکتر          | شریک        | ۱۷    | مجازی            | ۹                | -                       |
| مشارکت کننده ۲۵ | ۳۸ | دکتر          | شریک        | ۱۸    | حضور             | ۷۱               | مدیر عامل مؤسسه حسابرسی |
| مشارکت کننده ۲۶ | ۵۴ | دکتر          | شریک        | ۱۶    | حضور             | ۳۴               | -                       |

منبع: یافته‌های پژوهش

## ۵. یافته‌های پژوهش

### ۵-۱. پایایی و روایی

برای آزمون‌روایی پژوهش حاضر از روش تشخیص خارجی استفاده شده است. بر طبق این روش از نظر اساتید مشاور (متخصص در حوزه بازاریابی و مسلط به روش کیفی) بهره گرفته شده است. برای محاسبه پایایی کدگذاران چند مصاحبه از مصاحبه‌های انجام گرفته برای نمونه انتخاب شده و در فاصله زمانی کوتاه و مشخص، هر یک از آنها دوباره کدگذاری شده‌اند. و از رابطه ۱ برای محاسبه پایایی استفاده شده است:

$$100\% \times \frac{\text{تعداد توافقات}}{\text{تعداد کل کدها}} = \text{درصد پایایی آزمون باز}$$

در این راستا ۳ مصاحبه به صورت تصادفی انتخاب گردید (مصاحبه‌های ۳، ۵ و ۱۱). مجموع کدهای ثبت شده توسط پژوهشگر و همکار از مصاحبه‌های انتخاب شده به شرح جدول ۳ بوده است. که از این تعداد روی ۱۸۴ کد توافق وجود داشته است. می‌توان با استفاده از رابطه ۱ به این نتیجه رسید که درصد پایایی بین کدگذاران در کل برابر ۷۵٫۱۰٪ بوده است. از این نتیجه می‌توان این ادعا را مطرح کرد که چون درصد پایایی بین کدگذاران بیش از ۶۰٪ بوده پس می‌توان قابلیت اعتماد کدگذاری را تایید نمود.

جدول (۳) میزان درصد پایایی باز آزمون

| ردیف | شماره مصاحبه | کدهای پژوهشگر | کدهای ناظر بیرونی | تعداد کل کدها | توافقات | درصد پایایی باز آزمون |
|------|--------------|---------------|-------------------|---------------|---------|-----------------------|
| ۱    | ۳            | ۳۸            | ۳۳                | ۷۱            | ۵۷      | ۸۰٫۲۸٪                |
| ۲    | ۵            | ۵۱            | ۴۱                | ۹۲            | ۶۳      | ۶۸٫۴۸٪                |
| ۳    | ۱۱           | ۳۹            | ۴۳                | ۸۲            | ۷۳      | ۸۹٫۰۲٪                |
| کل   | ۱۲۸          | ۱۱۷           | ۲۴۵               | ۱۸۴           | ۷۵٫۱۰٪  |                       |

منبع: یافته‌های پژوهش

پس از اتمام مراحل مختلف مصاحبه، کدگذاری در سه مرحله و بررسی روایی و پایایی الگوی پیشنهادی پژوهش حاضر به صورت شکل ۱ ارائه گردید که در ادامه به بررسی هر کدام از عناصر آن پرداخته شده است.

### شرایط علی

یکی از اجزای مدل پارادایمی (شکل ۱) شرایط علی می‌باشد. که به وقوع یا رشد پدیده اصلی منجر می‌گردد. مولفه‌های بدست آمده در زمینه شرایط علی در مدل حاضر شامل مشکلات مالی موسسات حسابرسی و وجود اعمال بدنام کننده می‌باشد (جدول ۴).

جدول (۴) عوامل علی

| ردیف | مولفه              | شاخص                                                   |
|------|--------------------|--------------------------------------------------------|
| ۱    | مشکلات مالی موسسات | مشکلات تعیین حق الزحمه - وضعیت کلی اقتصادی             |
| ۲    | اعمال بدنام کننده  | نقض آیین رفتار حرفه‌ای - نقض استانداردهای اجرای عملیات |

منبع: یافته‌های پژوهش

در این رابطه به چند مورد از مصاحبه‌ها در ادامه اشاره شده است: "وضعیت اقتصادی طوری، نمی‌تونیم نیروهای خبره خودمونو راضی نگه داریم که موسسه رو ترک نکنن و این وسط برخی از شرکت‌های خصوصیتی پیشنهاداتی بهشون میدن که شاید حداقل پنج برابر پیشنهادتیه ما بهشون میدیم. نرخ گذاری خدمات مونم یکی دیگه از مشکلات ماست. به هیچ عنوان متناسب با خرجمون نیست. این موارد باعث میشه که که خیلی از موسسات کارایی نکنن که خارج از شان حرفس. مثلاً بارها دیدم که همکارامون حاضر میشن نرخ شکنی کنن و یا برا گرفتن کار پورسانت بدن و کارهایی از این قبیل" (مشارکت کننده D، مدیر عامل موسسه حسابرسی).

"خیلی از موسسات برای گرفتن کار دست به کارای غیراخلاقی میزنن. مثلاً لابی‌گری می‌کنن، بیشتر حواسشون به رضایت صاحبکار هست تا کیفیت کارشون. چون اگه این کارو نکنن ممکنه کار از دستش در بره. خب اینا بی‌اخلاقی‌هایی هستن که متأسفانه وجود داره" (مشارکت کننده C، مدیر عامل موسسه حسابرسی).

### شرایط زمینه‌ای

شرایط زمینه‌ای بیانگر ویژگی‌های خاصی است که بر پدیده اصلی دلالت دارد. شرایط زمینه‌ای شناسایی شده در پژوهش حاضر شامل عواملی از قبیل انحصارگرایی موسسات بزرگ

حسابرسی، پایبندی به اصول حرفه‌ای و ویژگی‌های ساختاری حرفه بوده است (جدول ۵).

جدول (۵) عوامل زمینه‌ای

| ردیف | مؤلفه                      | شاخص                                                                                                        |
|------|----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱    | انحصارگرایی<br>مؤسسات بزرگ | سلطه‌گری مؤسسات خاص - وضعیت رقابتی ناسالم در بازار حسابرسی                                                  |
| ۲    | پایبندی به<br>اصول حرفه‌ای | شئون حرفه‌ای - استانداردهای اجرای عملیات - تیپ شخصیتی شرکاء                                                 |
| ۳    | ویژگی‌های<br>ساختاری حرفه  | سطح آیین رفتار حرفه‌ای - سطح مؤسسات حسابرسی - سطح تشکیلاتی جامعه حسابداران رسمی - سطح دولت - فاصله انتظارات |

منبع: یافته‌های پژوهش

در این رابطه به چند مورد از مصاحبه‌ها در ادامه اشاره شده است:  
 "الان تو کشور وضعیت طوری که حرفه دست عده‌ای خاصه و اگه به این وصل نباشی نمی‌تونی کارای خوب بگیری. منظورم کارای درشته" (مشارکت کننده I، شریک موسسه حسابرسی).  
 "اگه تحریم‌ها نبودن و شرکت‌های حسابرسی بین‌المللی فعال بودن شاید وضعیت بهتری را می‌تونستیم شاهد باشیم" (مشارکت کننده C، شریک موسسه حسابرسی).

### شرایط مداخله‌گر

شرایط عامی هستند که مجموعه‌ای از متغیرهای میانجی و واسطه را تشکیل می‌دهند و راهبردها هم از آنها تاثیر می‌پذیرند. نتایج حاصل از کد گذاری‌ها نشان داد که مواردی از قبیل ویژگی‌های شخصیتی شرکا مؤسسات حسابرسی، پدیده خرید اظهار نظر و تجربه همکاری پیشین از مهمترین عوامل هستند (جدول ۶).

جدول (۶) عوامل مداخله‌گر

| ردیف | مؤلفه                                | شاخص                                                                                                  |
|------|--------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱    | ویژگی شخصیتی شرکاء<br>مؤسسات حسابرسی | تجربه شرکاء - به نام بودن شرکاء - قدرت لابی‌گری شرکاء                                                 |
| ۲    | خرید اظهار نظر                       | مدارا با صاحبکاران جهت استمرار همکاری - مدارا با صاحبکاران جهت جذب صاحبکار جدید به واسطه صاحبکار فعلی |
| ۳    | تجربه همکاری پیشین                   | تجربه حسابرسی قبلی صاحبکاران                                                                          |

منبع: یافته‌های پژوهش



در این رابطه به چند مورد از مصاحبه‌ها در ادامه اشاره شده است:

"بازاریابی از کانال موسسه به عنوان یک شخصیت حقوقی انجام نمیشه. بلکه بیشتر توسط مدیران و شرکا انجام میشه. و مکانیسم کار، اخذ کارو اجرای کار توسط شرکا و مدیران انجام میشه. ولیکن این استراتژی توی بحث‌های موسسه هست ولی نه در غالب شخصیت حقوقی بلکه این شرکاء هستند که با ارتباطاتی که با شرکت‌ها، سازمان‌ها و یه سری دیگه از دینفعان دیگه دارند نسبت به انجام بازاریابی اقدام می‌کنند. چون در صورت معمول و در شرکت‌های تولیدی و بازرگانی و سایر حرف و صنوف که الزامات خاصی در خصوص بازاریابی ندارند الزامات بازاریابی متفاوتی دارند" (مشارکت کننده F، عضو جامعه حسابداران رسمی با سابقه عضویت در هیات مدیره جامعه حسابداران رسمی).

"تو گرفتن کارا حرف اول رو به نام بودن شریک و سوابقشون می‌زنن. اونایی که با صاحبکارا مدارا می‌کنن معمولاً تو گرفتن کار موفق عمل می‌کنن" (مشارکت کننده K، مدیر عامل موسسه حسابرسی).

### مقوله اصلی / پدیده محوری

این پدیده همان اتفاق اصلی است که مجموعه اقدامات برای کنترل و اداره آن معطوف می‌شود. به عبارت دیگر این مقوله همان برچسب مفهومی است که برای چارچوب یا طرح به وجود آمده، در نظر گرفته می‌شود. با توجه به اینکه هدف پژوهش حاضر، طراحی الگوی تعالی بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی است، لذا پس از گردآوری و تحلیل داده‌ها مقوله الگوی تعالی بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای به عنوان پدیده اصلی انتخاب شد. در اینجا هدف این است که مؤسسات حسابرسی تا چه اندازه به رعایت اصول و احکام آیین رفتار حرفه‌ای در زمان استفاده از برنامه‌های بازاریابی آن‌ها را مورد توجه قرار می‌دهند (جدول ۷).

جدول (۷) پدیده محوری

| مولفه                         | شاخص‌ها و خرده شاخص‌ها                                            |
|-------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| رهبری اخلاق مدار و مشتری محور | راهبری فرهنگ سازمانی و تقویت ارزش‌های مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای |
|                               | خلق شرایط تحقق تغییرات                                            |
|                               | توانمندسازی خلاقیت و نوآوری                                       |

| مؤلفه                        | شاخص‌ها و خرده شاخص‌ها                                   |
|------------------------------|----------------------------------------------------------|
| تجزیه و تحلیل فرصت‌های بازار | تحلیل همپیشگان                                           |
|                              | تحلیل صاحبکاران                                          |
|                              | تحلیل محیط                                               |
| مدیریت راهبردهای بازار       | فعالیت بازاریابی بر مبنای اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای     |
|                              | تدوین شیوه بازاریابی بر مبنای اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای |
|                              | شناسایی و درک نیاز ذینفعان و ایجاد ارزش برای آنان        |
|                              | بخش بندی، هدف‌گیری و جایگاه‌یابی                         |

منبع: یافته‌های پژوهش

در این رابطه به چند مورد از مصاحبه‌ها در ادامه اشاره شده است: "یکی از مواردی که باید مورد توجه قرار بگیرد فرهنگ مؤسسات حسابرسی است. چون اکثر شرکاء سابقه کاری تو سازمان حسابرسی (که دولتی) رو دارن بنابراین نوع نگاهشون به این نوع اقدامات بیشتر ریشه در تجربه گذشتشون داره" (مشارکت کننده B، عضو جامعه حسابداران رسمی).

"یکی از مواردی که مؤسسات باید بهش توجه کنن تحلیل محیط و وضعیت حرفه تو کشوره. باید تو زمینه نیروی انسانی توجه ویژه داشته باشن. طوریکه خلق ارزش برای ذینفعان رو برای پرسنل خود نهادینه کنن" (مشارکت کننده F، عضو جامعه حسابداران رسمی و مدیرعامل موسسه).

### راهبردها

راهبردها بیانگر رفتارها، اقدامات و تعاملات هدفمندی هستند که در تبعات مقوله اصلی و تحت تاثیر شرایط مداخله‌گر و زمینه‌ای قرار دارند (شکل ۱). و نیز مسیر اصلی برای تحقق پدیده اصلی را نشان می‌دهند. در مطالعه حاضر راهبردها در دو جنبه اجرا و کنترل-اصلاح دسته‌بندی شده‌اند (جدول ۸).

جدول (۸) راهبردها

| ردیف | مولفه         | شاخص‌ها و خرده‌شاخص‌ها                                   |
|------|---------------|----------------------------------------------------------|
| ۱    | اجرا          | مدیریت منابع و دانش                                      |
|      |               | کسب عناوین و صلاحیت حرفه‌ای                              |
|      |               | ایجاد واحد تحقیق و توسعه                                 |
|      |               | مدیریت ارتباط با کارکنان و همپیشگان                      |
|      | اجرا          | بازنگری در قوانین                                        |
|      |               | فعالیت بازاریابی بر مبنای اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای     |
|      |               | تدوین شیوه بازاریابی بر مبنای اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای |
| ۲    | کنترل و اصلاح | مدیریت بازاریابی دیجیتال                                 |
|      |               | مدیریت ارتباط با صاحبکاران                               |
|      |               | -                                                        |
|      |               | -                                                        |
|      | کنترل و اصلاح | ارتقای سیستم بازاریابی (بهبود مستمر)                     |
|      |               | اندازه‌گیری عملکرد بازاریابی                             |
|      |               | ممیزی بازار                                              |

منبع: یافته‌های پژوهش

در این رابطه به چند مورد از مصاحبه‌ها در ادامه اشاره شده است:

"برای اینکه بتونیم الگوی تعالی رو بصورتی موفق به اجرا درآوریم بایستی زیر ساخت‌های لازم ایجاد کنیم مثل اهمیت دادن به واحدهای تحقیق و توسعه، بازنگری در قوانین و اساسنامه جامعه، به کارگیری سیستم‌های بهبود مستمر" (مشارکت کننده D، عضو جامعه حسابداران رسمی و مدیر عامل موسسه).

"برای موفقیت در این زمینه باید روی ارتباط با کارکنان و همپیشگان مدیریت داشته باشیم. و نیز ممیزی بازار رو هم نباید از نظر دور نگه داریم" (مشارکت کننده D، عضو جامعه حسابداران رسمی و مدیر عامل موسسه).

### پیامدها

برخی از طبقات بیان کننده نتایج و پیامدهایی هستند که در اثر اتخاذ راهبردها به وجود می‌آیند. می‌توان ادعا کرد که بر اساس راهبردها، شرایط مداخله گر و عوامل زمینه است که مشتری مداری، تعالی بخشی منابع انسانی، توجه به مسئولیت اجتماعی، رشد کمی و کیفی حرفه، پیشبرد عملکرد و تحول و تحقق انتظارات ذینفعان کلیدی امکان پذیر می‌شود (جدول ۹). این پیامدها همان نتایج مورد انتظاری است که مؤسسات حسابرسی را در صورت استقاده از الگوی تعالی بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای نسبت به رقیبان بالاتر قرار می‌دهد.

جدول (۹) پیامدها

| ردیف | مولفه                        | شاخص                                                                                                                                                       |
|------|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱    | مشتری‌مداری                  | رعایت حرفه‌ای‌گری و کیفیت در خدمات - ارائه خدمات مکمل - ارائه برخی از خدمات به صورت رایگان - تنوع خدمات قابل ارائه - دسته‌بندی مشتریان از لحاظ اهمیت ریالی |
| ۲    | تعالی بخشی منابع انسانی      | تربیت نیروهای وفادار - تشکیل دوره‌های مهارت‌افزایی - بهینه‌سازی وضعیت پرسنل - الزام به تخصص‌گرایی شرکاء                                                    |
| ۳    | توجه به مسئولیت اجتماعی      | نقش شهروندی مؤسسات                                                                                                                                         |
| ۴    | رشد کمی و کیفی حرفه          | رشد و توسعه حرفه                                                                                                                                           |
| ۵    | پیشبرد عملکرد و تحول         | بهبود تعامل و ارزش مشتری - مدیریت بهتر - بهبود مشارکت و عملکرد کارکنان - استفاده بهتر از فناوری                                                            |
| ۶    | تحقق انتظارات ذی‌نفعان کلیدی | انتظارات ذی‌نفعان - بهبود عوامل انگیزاننده ارزش‌های ذی‌نفعان - اهمیت به حفظ نظم و آرامش برای عموم مردم                                                     |

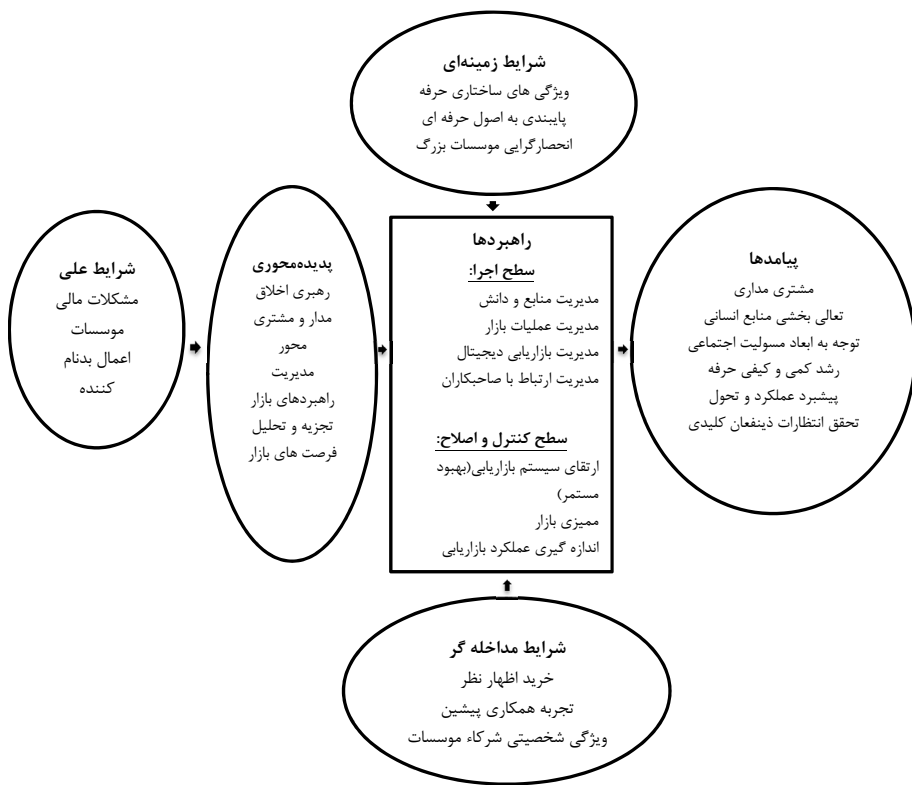
منبع: یافته‌های پژوهش

در این رابطه به چند مورد از مصاحبه‌ها در ادامه اشاره شده است: "یکی از مواردی که باید مورد توجه قرار بگیرد فرهنگ مؤسسات حسابرسی است. چون اکثر شرکاء سابقه کاری تو سازمان حسابرسی (که دولتی) رو دارن بنابراین نوع نگاهشون به این نوع اقدامات بیشتر ریشه در تجربه گذشتشون داره" (مشارکت کننده B، عضو جامعه حسابداران رسمی).

"یکی عوامل اصلی موفقیت در جذب کار جدید می‌تونه این باشه که نیروی انسانی وفادار تربیت بشه. وفادار نه به اون معنی که تصور می‌کنید. به معنی اینکه سفیر خوبی برای موسسه باشن. یعنی بعد از جدایی از موسسه هم کار جذب کنن برای موسسه" (مشارکت کننده D، مدیر عامل موسسه حسابرسی).

## ۵-۲. الگوی پیشنهادی پژوهش

شکل (۱) مدل پارادایمی



(منبع: یافته‌های پژوهش)

## ۶. بحث و نتیجه‌گیری

اگر چه یافته‌های مطالعات انجام شده بیانگر اهمیت توجه به اقدامات بازاریابی مؤسسات حسابرسي و ضرورت انجام تحقیقات بیشتر با توجه به روند رو به رشد تعداد مؤسسات حسابرسي، افزایش رقابت و تغییرات محیط قانونی است. اما عمده سهم نظری پژوهش حاضر مفهوم پردازی در زمینه "الگوی تعالی بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای" است. بدین معنی که بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای محرک اصلی مؤسسات حسابرسي برای به اشتراک گذاشتن ارزش عادلانه در تمام مراحل چرخه تولید و تبلیغات با آگاهی از موقعیت استراتژیک متمایز از رقبای بر اساس یک بازار گسترده و پوشش همه بخش‌ها بوده و محرکی برای رفتار آگاهانه با ماهیت، هدف و ارتباط با جامعه از سوی عرضه‌کننده خدمات می‌باشد. سهم عمده روش‌شناختی این

مطالعه، ارائه الگوی جدیدی برای ارزیابی عملکرد بازاریابی در مؤسسات حسابرسی که مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای باشد، فراهم می‌سازد. و دامنه بازاریابی و مشتری‌مداری مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای را تا حد زیادی بسط می‌دهد. زیرا توسعه یک مدل بازاریابی به عنوان ابزاری برای ارزیابی عملکرد اقدامات بازاریابی تاکنون در زمینه صنعت حسابرسی انجام نشده است. بازاریابی تعالی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای ممکن است در عمل منشاء کمک‌های بزرگی به این صنعت رو به رشد و توسعه الگوهای تجربی صاحبکاران جدید در استفاده از خدمات اطمینان بخشی را به ارمغان آورد. به طور خلاصه، اصلی‌ترین یافته‌های این مطالعه به شرح زیر ارائه می‌شود:

- مفهوم‌پردازی پیشنهادی جدید با ارائه الگوی تعالی بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای.
  - توسعه ابزاری جدید برای ارزیابی عملکرد بازاریابی مؤسسات حسابرسی.
  - عوامل علی: مشکلات مالی مؤسسات و اعمال بدنام کننده.
  - عوامل زمینه‌ای: انحصارگرایی مؤسسات بزرگ، پابندی به اصول حرفه‌ای، ویژگی‌های ساختاری حرفه.
  - عوامل مداخله‌گر: ویژگی شخصیتی شرکاء مؤسسات حسابرسی، خرید اظهار نظر و تجربه همکاری پیشین.
  - عوامل راهبردها: رهبری اخلاق مدار و مشتری محور، مدیریت راهبردهای بازار، تجزیه و تحلیل فرصت‌های بازار (اجزای عنصر برنامه ریزی)، مدیریت منابع و دانش، مدیریت عملیات بازار، مدیریت بازاریابی دیجیتال، مدیریت ارتباط با صاحبکاران (اجزای عنصر اجرا)، ارتقای سیستم بازاریابی (بهبود مستمر)، اندازه‌گیری عملکرد بازاریابی و ممیزی بازار (عناصر اجزای کنترل و اصلاح).
  - پیامدها: مشتری‌مداری، تعالی بخشی منابع انسانی، توجه به مسئولیت اجتماعی، رشد کمی و کیفی حرفه، پیشبرد عملکرد و تحول و تحقق انتظارات ذی نفعان کلیدی.
- محدودیت اصلی مطالعه حاضر را می‌توان به پیشگام بودن مدل حاضر مرتبط دانست. بطوریکه مقایسه با نتایج سایر پژوهش‌ها را امکان پذیر نمی‌سازد. که دلیل اصلی استفاده از رویکرد داده‌بنیاد نیز همین موضوع و تلاش برای بسط مبانی نظری در این حوزه بوده است. جهت مقایسه دستاوردهای پژوهش حاضر می‌توان آن را از لحاظ دسته‌بندی انجام شده در قسمت پژوهش‌های تجربی مد نظر قرار داد. یکی از یافته‌های اصلی پژوهش حاضر که می‌توان تاییدی بر نتایج پژوهش‌های انجام شده توسط کلو و همکاران (۲۰۰۹)، لینگ و همکاران (۲۰۱۰) و بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) قرارداد پذیرفته شدن اقدامات بازاریابی در مؤسسات حسابرسی است. به طوری که به جز محدودی خاص اکثراً مشارکت کنندگان نیز به این امر تاکید داشته‌اند. از سوی دیگر وجود رویکرد حرفه‌ای‌گرایانه همانند پژوهش‌های لاو و همکاران (۲۰۰۸) و بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) در بین برخی از اعضای حرفه و آن هم با گذشت حدود ۴۵ سال از ممنوعیت لغو تبلیغات مشهود می‌باشد. و از سوی دیگر ظهور رویکرد تجاری‌گرایانه و ابعاد رفتاری بازاریابی همراستا با پژوهش‌های موزر و همکاران (۲۰۱۵)، آچوآ و آلابار (۲۰۱۴)، دیغوند و ژانگ (۲۰۱۴)،

مران جوری و همکاران (۱۳۹۷)، شجاع و همکاران (۱۳۹۷)، سلیمانی امیری و محمودیان (۱۳۹۵)، موسوی شیر و پهلوان (۱۳۹۴) و دریایی (۱۳۹۴) در پژوهش حاضر نیز مشهود می‌باشد. که به نظر می‌رسد عمده‌ترین نقش در این زمینه را در مشکلات اقتصادی مؤسسات حسابرسی جستجو نمود.

برای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌گردد مدل حاضر با استفاده از تحلیلی کمی اعتبار سنجی شود تا استحکام علمی آن افزایش یابد. در پایان یادآور می‌شود که مطالعه حاضر دست آوردهای نوآورانه و مفیدی را به منظور ترسیم بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای توسط مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی ارائه می‌دهد. به طور کلی یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند از ابعاد مختلف دیدی نو در حرفه حسابرسی را پدیدار سازد.

### ملاحظه‌های اخلاقی

در مطالعه حاضر ملاحظات اخلاقی از قبیل، سرقت ادبی، رضایت آگاهانه، انتشار چندگانه و... مورد توجه قرار گرفته‌اند.

### فهرست منابع

#### الف- منابع فارسی:

۱. ابراهیمی، ابوالقاسم؛ رودانی، امین. (۱۳۸۸). نقش بازاریابی اخلاقی در رفتار خرید مصرف‌کنندگان مواد غذایی. اخلاق در علوم و فناوری. سال چهارم شماره ۱ و ۲، ۲۹-۳۹.
۲. اسلام، علی اکبر. (۱۳۸۲). برنامه‌ریزی بازاریابی. تهران، شرکت چاپ و نشر بازرگانی.
۳. امیری، اسماعیل؛ فخاری، حسین. (۱۴۰۰). خرید اظهارنظر حسابر و کیفیت گزارشگری مالی: با رویکرد الگوی معادلات همزمان. دانش حسابرسی. ۲۱(۸۲)، ۲۷-۵۸.
۴. امیری، اسماعیل؛ فخاری، حسین. (۱۳۹۹). شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابر مبتنی بر فن تحلیل ممیزی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. ۱۷(۱)، ۱-۳۱.
۵. بیات، غلامرضا. (۱۳۸۷). اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی. نشریه حسابداری. شماره‌های ۲۰۴ و ۲۰۵، ۵۴-۶۱.
۶. حساس‌یگانه، یحیی؛ خادم، حمید؛ مرویان حسینی، زهرا. (۱۳۹۵). رشد اخلاقی یا آیین رفتار حرفه‌ای: تفاوت بین ذهنیت و عمل حسابرسان. اخلاق در علوم و فناوری. ۱۱(۲)، ۱۱۳-۱۲۲.
۷. پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۱). تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۸)، ۶۸-۸۶. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/jpar/۱۰.۲۲.۵۵۹۱۷۸,۱۱۰۲.۲۰۲۲
۸. دریائی، عباسعلی. (۱۳۹۴). نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین به تعادل زمانی بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی. دانش حسابداری مالی. ۲(۴)، ۱-۲۵.
۹. رضایی، حسین؛ محمدشفیعی، مجید. (۱۳۸۸). بررسی اعصار بازاریابی با رویکردی نوین به اخلاقیات بازاریابی. مجله بررسی‌های بازرگانی. شماره ۳۴، ۳۷-۶۴.
۱۰. سلیمانی امیری، غلامرضا؛ محمودیان، نسیم. (۱۳۹۵). توازن میان حسابرسی و بازاریابی. مطالعات حسابداری و حسابرسی. ۲۱(۲)، ۱-۲۰.
۱۱. شجاع، نفیسه؛ بنی‌مهد، بهمن؛ وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۷). بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. ۱۰(۳۸)، ۳۱-۴۶.
۱۲. شهبازی تک آبی، افشار؛ امیری، هوشنگ و کرمی، رسول. (۱۴۰۲). ارائه مدل بازاریابی مبتنی بر فضای دیجیتال

- در حسابداری. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت. ۱۲(۴۵)، ۱۹۷-۲۱۶.
۱۳. شیرخدايي، ميثم؛ خداداد حسيني، سيد حميد؛ آذر، عادل؛ احمدي، پرويز. (۱۳۸۸). مفهوم پردازی سرآمدی بازاریابی در شرکت‌های تولیدی با رویکرد کیفی. چشم انداز مدیریت. شماره ۳۱، ۴۳-۶۲.
  ۱۴. صالحی، اله‌کرم؛ تشکری چهارمی، محمد؛ کوه بر، محمد امین. (۱۴۰۲). ارائه الگوی مدیریت استعداد و جانشین‌پروری در حسابداری با رویکرد نظریه داده بنیاد. دانش حسابداری. ۲۳ (۹۰): ۱۳۷-۱۶۶  
URL: <http://danesh.dmk.ir/article-fa.html-۲۸۴۰-۱>
  ۱۵. مران جوری، مهدی. (۱۴۰۰). آزمون نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی در بین اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای. ۱(۴)، ۳۲-۴۹. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/۲۰۲۲.۲۴۸۶۵۰.jpeg
  ۱۶. مران جوری، مهدی. (۱۳۹۹). شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابداری. ۲۷(۱)، ۱۱۴-۱۳۱.
  ۱۷. مران جوری، مهدی؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ پورزمانی، زهرا؛ مهدوی، غلامحسین؛ دریائی، عباسعلی. (۱۳۹۴). نگرش حساب‌رسان کارآفرین و سایرین به تعادل زمانی بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابداری. دانش حسابداری مالی. ۲(۴)، ۲۵-۱.
  ۱۸. مران جوری، مهدی؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا، پورزمانی، زهرا؛ رییس‌زاده، سیدمحمدرضا. (۱۳۹۷). آزمون رفتار حساب‌رسان در برقراری توازن بین وظایف ذاتی حسابداری و فعالیت‌های بازاریابی. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت. ۲۸(۷)، ۱۵-۲۸.
  ۱۹. موسوی‌شیری، سیدمحمد؛ پهلوان، مریم. (۱۳۹۴). توازن بین مسئولیت‌های حساب‌رسی و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران. پیشرفت‌های حسابداری. ۷(۲)، ۱۸۳-۲۱۸.
  ۲۰. مهرآذین، علیرضا و آرزوبخش، زهرا. (۱۴۰۱). ادراک از کیفیت خدمات حسابداری و تمایلات رفتاری صاحبکار. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری. ۶(۲۰). ص: ۱۶۹-۱۹۸.
  ۲۱. نمازی، محمد؛ رجب‌دردی، حسین. (۱۴۰۰). نظریه‌ها و کاربردهای اخلاق حرفه‌ای در حسابداری. انتشارات دانشگاه تهران، چاپ اول. ص. ۴۵۳.

## ب- منابع خارجی:

1. Achuaa, J. & Alabar, T. (2014). Imperatives of Marketing Internal Auditing in Nigerian Universities. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164(2), 32 – 40.
2. Baldacchino, P. J., Caruana, R., Grime, S., & Bezzina, F. H. (2017). Selected behavioral factors in client-initiated auditor changes: The client auditor perspectives. *European Research Studies Journal*, XX (2A), 16-47.
3. Broberg, P., Umans, T., & Gerlofstig, C. (2013). Balance between auditing and marketing: An explorative Study. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22(1), 57-70.
4. Broberg, P., Umans, T., Skog, P. & Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), 374-399.
5. Chen, F., Francis, J.R., & Hou, Y. (2019). Opinion Shopping through Same-Firm Audit Office Switches. *CGN: Gatekeepers (Topic)*.
6. Chung, H., Sonu, C. H., Zang, Y., & Choi, J. H. (2019). Opinion Shopping to Avoid a Going Concern Audit Opinion and Subsequent Audit Quality. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 38(2):101-123.
7. Clow, K.E., Stevens, R.E., McConkey, C.W. & Loudon, D.L. (2009). Accountants' attitudes toward advertising: a longitudinal study. *Journal of Services Marketing*, 23(2), 124-131.
8. DeFond, M. & J. Zhang. (2014). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics*. 58(3), 275-326.
9. Fakhari, H., Yamrili, O., & Shirkhodaie, M. (2023). Marketing in Auditing: Application of the 7P Model. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, (0), -. doi: 10.22067/



ijaaaf.2023.81628.1313

10. Ling, C. K., Piew, H.T., & Chai, T. L. (2010). The Determinants of Consumers Attitude towards Advertising. *Canadian Social Science*, 6 (4), 114-126.
11. Low, N., Maheshwari. S.K., & Ganesh, M.P. (2008). Ethics in organizations. *The Journal of Decision*, 31(2), 75-87.
12. Meshal, S., & Mahfooz, H. B. (2016). The impact of Advertisement by Accountants on Perceived Value among Accountant Consumers: An Empirical Study in Saudi Arabian Context. *Management and Administrative Sciences Review*, 3(1), 108-117.
13. Moser, H. R., Freeman, G. L., & Loudon, D. (2015). A Longitudinal Assessment of Consumers' Attitudes Toward Accounting Advertising. *Services Marketing Quarterly*, 36(3), 281-297.
14. Scherer, A., & Palazzo G. (2011). The new political role of business in a globalized world: A review of a new perspective on CSR and its implications for firm, governance, and democracy. *Journal of Management Studies*, 48(4), 899-931.