



## Identifying and Ranking of Marketing Techniques for Audit Firms in Iran

Oktay Yamrali<sup>1</sup>, Hossein Fakhari<sup>2</sup>

Received: 2023/07/04

Approved: 2023/08/27

Research Paper

### Abstract:

The quantitative growth of audit firms and increased competition among them, along with the lifting of advertising restrictions in recent years in other countries, have contributed to the growth of marketing and its techniques in audit firms. This research falls into the category of applied-exploratory research. Initially, the marketing techniques of audit firms were identified through semi-structured interviews with 26 auditing experts using purposive sampling. In the second step, the final marketing techniques were determined by employing a fuzzy method in two stages through a survey of 10 auditing experts. Finally, the techniques were ranked and weighted using the Delphi method. The study population consisted of partners, CEOs, individuals with experience in the High Council of Iranian Association of Certified Public Accountants, as well as individuals with experience on the Board of Directors of the Iranian Association of Certified Public Accountants. The results showed that techniques such as formal documentation, improving the quality of audit reports, and providing free consultancy services were of the highest priority, while training good ambassadors was of the least priority. These findings indicate that most of the methods used by audit firms are generally not based on the requirements of professional behavior, which can pose irreparable damage to the credibility of the profession in the long run. These findings can be useful for audit policy makers in terms of formulating principles, regulations, and authorized auditing procedures.

**Key Words:** Marketing, Audit Firms, Professional Behavior, Fuzzy Method, Delphi Method

 10.22034/JPAR.2023.2006276.1184

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Mazandaran, Babolsar, Iran. oktayyamrali@gmail.com

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Mazandaran, Babolsar, Iran. (Corresponding Author) h.fakhari@umz.ac.ir  
<http://article.iacpa.ir>

## شناسایی و رتبه‌بندی تکنیک‌های بازاریابی مؤسسات حسابرسی در ایران

اکتای یمرعلی<sup>۱</sup>، حسین فخاری<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۴/۱۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۰۵

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده

رشد کمی مؤسسات حسابرسی و افزایش رقابت بین آنها به‌همراه لغو ممنوعیت تبلیغات در سال‌های اخیر در سایر کشورها عواملی هستند که باعث رشد بازاریابی و تکنیک‌های آن در مؤسسات حسابرسی شده‌اند. پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های کاربردی - اکتشافی است. که در آن نخست با استفاده از مصاحبه نیمه ساختار یافته با بهره‌گیری از روش نمونه‌گیری هدفمند از ۲۶ خبره حسابرسی، به شناسایی تکنیک‌های بازاریابی مؤسسات حسابرسی اقدام شده و در گام دوم با استفاده از روش فازی طی دو مرحله از طریق نظرخواهی از ۱۰ خبره حسابرسی، تکنیک‌های نهایی بازاریابی تعیین گردید. و در نهایت با استفاده از روش سوآرا به رتبه‌بندی و وزن‌دهی تکنیک‌ها پرداخته شد. جامعه مورد مطالعه پژوهش حاضر را شرکاء، مدیران عامل، افراد با سابقه عضویت در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران و نیز افراد با سابقه عضویت در هیئت‌مدیره جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل داده است. نتایج پژوهش نشان داد که تکنیک‌هایی از قبیل مستندسازی صوری، نازل کردن کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ارائه خدمات مشاوره‌ای رایگان از بالاترین اولویت و تربیت سفرای خوب در اولویت آخر قرار دارد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که بطور کلی اکثر روش‌های مورد استفاده مؤسسات حسابرسی مبتنی بر الزامات آیین رفتار حرفه‌ای نمی‌باشد. که این موضوع می‌تواند در بلندمدت آسیب‌های جبران ناپذیری را بر اعتبار حرفه بر جایی گذارد. این یافته‌ها می‌تواند برای سیاست‌گذاران حوزه حسابرسی از جهت تدوین اصول و آیین نامه و شیوه نامه‌های مجازروش‌های حسابرسی مفید باشد.

واژه‌های کلیدی: بازاریابی، مؤسسات حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای، روش فازی، روش سوآرا

## ۱- مقدمه

امروزه در دنیای رقابتی کسب و کارها برای تداوم حیات خود بازاریابی را به عنوان عنصری حیاتی پذیرفته‌اند (مران جوری، ۱۳۹۹، ص. ۱۱۵؛ مارخام و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵). تا از این طریق بتوانند کالا و خدمات خود را به مشتریان معرفی نمایند. حسابرسی نیز به عنوان نوعی فعالیت خدماتی (سلیمانی امیری و محمودیان، ۱۳۹۵، ص. ۲) نمی‌تواند از این دایره خارج باشد. تمایز در ماهیت و کارکرد خدمات حسابرسی (لینگ، پی و چای، ۲۰۱۰) سبب می‌شود تا این حرفه در استفاده از شیوه‌های بازاریابی نیازمند رعایت چارچوبی تحت عنوان آیین رفتار حرفه‌ای باشد. بطوریکه در این حرفه بکارگیری تکنیک‌های بازاریابی مستلزم بیشترین سطح از مراقبت حرفه‌ای است (آیین رفتار حرفه‌ای، ۱۳۹۳). التزامی که حرفه می‌تواند از این طریق مشروعیت خود را از دیدگاه جامعه و آیین رفتار حرفه‌ای حفظ نماید.

اگر چه در گذشته<sup>۲</sup> حسابرسان بیشتر بر رویکرد حرفه‌ای گرای (بروگر، اومان و گرولوفسک، ۲۰۱۳؛ سلیمانی امیری و محمودیان، ۱۳۹۵) مبتنی بر منافع عموم<sup>۳</sup> متمرکز بودند. و کمتر رویکرد تجاری گرای جایگاهی را نزد شاغلین حرفه به خود اختصاص داده بود (پیرز<sup>۴</sup>، ۲۰۰۷). اما با گذشت زمان و رقابتی شدن حرفه (شجاع و همکاران، ۱۳۹۷، ص. ۳۲ به نقل از بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۲؛ سلیمانی امیری، ۱۳۹۵، ص. ۴ به نقل از یانگ، ۲۰۰۹ و رید، ۲۰۰۸) و لغو ممنوعیت تبلیغات، به تدریج نوع نگرش حسابرسان به سوی تجاری‌گرایی تغییر جهت یافت (هود و یانگ، ۲۰۰۹). امروزه با رشد موسسات حسابرسی، رقابتی‌تر شدن بازار حسابرسی، رسوایی‌های متعدد (از قبیل انرون، ورلد کام و غیره) ناشی از عدم رعایت اصول حرفه‌ای و مشکلات اقتصادی (مران جوری، ۱۴۰۰، ص. ۳؛ اصفهانی و همکاران، ۱۴۰۰، ص. ۲۳۷)، شناسایی شیوه‌های مدیریت ارتباط با مشتریان بطور کلی و شیوه‌های بازاریابی در موسسات حسابرسی بطور ویژه از اهمیت بالایی برخوردار شده است. این تغییرات و تحولات در ایران نیز با تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران از سال ۱۳۸۰ برجسته‌تر شد. چرا که در ایران اکثر صاحبکاران، متقاضی حسابرسی با کیفیت خوب نیستند (پورعلی، ۱۴۰۱) و وجود الزامات قانونی است که آنها را وادار به پذیرش این امر نموده است (امیری و فخاری، ۱۳۹۹؛ کمالی و شورورزی، ۱۴۰۰). از سوی دیگر عدم حضور موسسات حسابرسی بین‌المللی در ایران باعث گردیده است تا موسسات نوپا و کوچک (امیری و فخاری، ۱۳۹۹) الگوهای مناسب جهت استفاده از شیوه‌های آنها را نداشته باشند. که این عامل نیز زمینه‌ساز بروز بحران در حرفه (محمد رضایی و محدصالح، ۲۰۱۸) را فراهم ساخته است. لذا با توجه به تحولات اخیر سوالات زیر قابل طرح است:

- مهمترین تکنیک‌های بازاریابی موسسات حسابرسی در ایران کدامند؟
  - آیا تکنیک‌های مورد استفاده متکی بر الزامات آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان می‌باشند؟
  - وزن و رتبه هر کدام از تکنیک‌های شناسایی شده چگونه است؟
- در خصوص نوآوری پژوهش حاضر که باعث تمایز آن از سایر مطالعات انجام شده می‌شود می‌توان به شناسایی روش‌های بازاریابی در بازار حسابرسی ایران و تحلیل این روش‌ها بر مبنای آیین رفتار

حرفه‌ای و در نهایت رتبه‌بندی آنها اشاره کرد. چرا که ورود به بازاریابی در حرفه حسابرسی بدون شناخت رویه‌های موجود و تطبیق با قواعد بالا دستی و حرفه‌ای نمی‌تواند سودمند باشد. و حتی می‌تواند خسارت‌های جبران‌ناپذیری را بر جایی گذارد. بر همین اساس در ادامه مقاله به صورت زیر دنبال می‌شود. در ابتدا به ویژگی‌های ساختاری حرفه حسابرسی پرداخته می‌شود، و سپس سیراندیشه حسابرسان در پذیرش استفاده از تکنیک‌های بازاریابی، موارد خاص بازاریابی در حرفه حسابرسی، و شیوه‌های بازاریابی موسسات حسابرسی در ایران به بحث گرفته شده و در نهایت با رتبه‌بندی و وزن‌دهی تکنیک‌های شناسایی شده، بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

### نظریه حرفه و ویژگی‌های ساختاری حرفه حسابرسی

به طور کلی تمام حرف نیازمند ساختاری به عنوان زیر بنای عملیات خود می‌باشند. این ساختار جایگاه، منزلت و مسئولیت حرفه را نسبت به جامعه و اعضای حرفه تدوین می‌کند. حرفه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نمی‌باشد. صرف نظر از پذیرش نظریه‌های زیربنایی حرفه و حرفه‌گرایی، در ادبیات نظری به الزام وجود ویژگی‌هایی خاص برای افراد حرفه‌ای اشاره شده است (وست<sup>۵</sup>، ۲۰۰۳). این ویژگی‌ها را مک‌فیل (۲۰۰۶)<sup>۶</sup> ویژگی‌های ساختاری حرفه نام گذاری کرد (مک‌فیل<sup>۷</sup>، ۲۰۰۶). ویژگی‌هایی که با درک افراد حرفه‌ای جهت اثرگذاری بر رفتارها و اولویت‌های حرفه‌ای در تعامل نزدیک قرار دارند. در ادبیات حسابرسی اگر چه به تخصص‌گرایی به عنوان ویژگی ممتاز حرفه در نظریه‌های سنتی تحت عنوان ویژگی‌های عملکردگرایی اشاره شده؛ اما در ادبیات انتقادی‌تر، از تحصیل و حفظ دانش فنی به عنوان منبع قدرت حرفه‌ای که به شیوه‌ای خودخواهانه مورد سوء استفاده قرار می‌گیرد، یاد شده است. به نظر می‌رسد با توجه به این امر که اصلی‌ترین ویژگی حرفه خدمت به منافع عموم (پیرز، ۲۰۰۷) است، تدوین آیین رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی به عنوان چارچوبی برای تمامی فعالیت‌های شاغلین حرفه، در همین راستا بوده باشد. بر طبق نظریه حرفه<sup>۸</sup>، حرفه به عنوان مجموعه‌ای از ارزش‌ها و پایگاه‌های دانشی مشترک (اوتس<sup>۹</sup>، ۲۰۰۳) که نحوه عملکرد اعضا را تنظیم می‌کند، یاد می‌شود. از اینرو، عملکرد حسابرسی نیز تحت تأثیر دانش و ارزش‌هایی است که اعضای حرفه به عنوان یک کل از آن برخوردار می‌باشند (اوهمن و والرستد<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۲؛ ساکس<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۶). در واقع این نظریه بر روابط بین گروه‌های حرفه‌ای، دانش نظری و نیز فرصت‌هایی برای به کارگیری چنین دانشی در عملکرد حرفه‌ای تمرکز دارد (آراد، خلعتبری لیماکی و پوررضا تمیجانی، ۱۴۰۰).

بر همین اساس تلاش در جهت تبیین تغییر نگرش نسبت به حرفه، ما را به سمت قبول نظریه مشروعیت<sup>۱۲</sup> برای توجیه چنین تغییراتی هدایت می‌کند. نظریه مشروعیت فرض می‌کند که قراردادی بین سازمان‌ها و ذی‌نفعان آنها وجود دارد. بطوریکه سازمان‌ها باید از قرارداد اجتماعی پیروی کنند و از این رو باید انتظارات ذینفعان را برآورده سازند (خان و کریستنسن<sup>۱۳</sup>، ۲۰۲۰). به عبارت دیگر درک صاحبکاران به عنوان اصلی‌ترین گروه ذینفعان از استقلال ظاهری حسابرسان

باید حفظ شود. چرا که صاحبکاران می‌توانند درک متفاوتی از استقلال داشته باشند حتی اگر حسابرس مستقل باشد. همچنین می‌تواند این تصور برعکس باشد (پیرز، ۲۰۰۷). در واقع ویژگی‌های ادارک شده از حساب‌برسان و افراد حرفه‌ای باید به گونه‌ای باشد که با مشروعیت حرفه و تلاش‌های حرفه‌ای در این جهت همسو باشد (اسکندی و همکاران، ۱۴۰۲). با توجه به اینکه بازاریابی فعالیت مهمی است که می‌تواند بر جایگاه حرفه‌ای موسسات حسابرسی تاثیر بسزایی داشته باشد لذا در ادامه جهت درک بهتر موضوع بازاریابی روند تحولات در اندیشه حساب‌برسان نسبت به بازاریابی از زمان لغو ممنوعیت در سال ۱۹۷۸ ارائه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### سیر اندیشه حساب‌برسان در استفاده از بازاریابی

به طور کلی مرور ادبیات بکارگیری روش‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی در سایر کشورها نشان دهنده دو رویکرد اساسی است. که این رویکردها خود تحت تاثیر سیستم‌های حسابداری دوگانه انگلو ساکسن و اروپایی و یا به عبارت دیگر بازار محور و بانک محور بوده است. بی شک تکامل رویه‌های حسابرسی تحت تاثیر رشد شرکت‌های بزرگ حسابرسی است. تکاملی که با ایجاد این شرکت‌ها در انگلیس و رشد و تکامل آنها در آمریکا همراه بوده است. همچنین مطالعات نشان می‌دهد که حرفه‌ای‌گرایی و تکامل مفاهیم و یا به عبارتی مفهوم‌سازی‌های حرفه‌ای فعالیت‌های حسابرسی در آمریکا شکل گرفته است (مشال و محفوظ، ۲۰۱۶ به نقل از نوبز و پارکر<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۲). مرور ادبیات در این خصوص نشان می‌دهد که یک سال پس از حکم دیوان عالی آمریکا در سال ۱۹۸۸<sup>۱۵</sup>، تنها حدود ۷٪ از حسابداران رسمی (CPAs) در ایالات متحده قصد انجام فعالیت‌های بازاریابی را داشته‌اند (مارخام و همکاران<sup>۱۶</sup>، ۲۰۰۵). یکی از دلایل این امر را می‌توان نگرش منفی حساب‌برسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی به دلیل اثرات منفی آن بر تصورات عموم و در نتیجه اعتبار حرفه نزد جامعه مربوط دانست (کلو و همکاران<sup>۱۷</sup>، ۲۰۰۹). بر طبق یافته‌های ادونوه و لان (۱۹۸۹) دلیل اصلی واکنش‌های منفی نسبت به فعالیت‌های بازاریابی را می‌توان به ناشناخته بودن ابعاد و شیوه‌های آن (علی‌رغم تبدیل شدن به بخشی از مسئولیت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان) مربوط دانست. یعنی اکثر حساب‌برسان نمی‌توانستند خود را در نقش فروشنده تصور کنند (ناستازی و گرنفلد، ۲۰۱۹). با این حال، دیامانتوپولوس<sup>۱۸</sup> و همکاران در سال ۱۹۸۹ دریافتند که حساب‌برسان خبره به دلیل افزایش فعالیت‌های بازاریابی در حرفه، با گذشت زمان فعالیت‌های بازاریابی را بیشتر پذیرفتند. اگر چه هنوز هم چالش‌های موجود در زمینه بکارگیری بازاریابی در حرفه حسابداری فراوان است (ادونوه و همکاران، ۱۹۹۱ به نقل از دیامانتوپولوس، ۱۹۸۹).

مطالعه‌ی سال ۱۹۹۱ نشان داد که پس از گذشت سیزده سال از اولین مطالعه، تغییری اندکی در نگرش حساب‌برسان نسبت به بازاریابی بوجود آمده و نگرش‌ها خنثی‌تر شده بودند. اگر چه نگرش‌ها هنوز مثبت نبود! اما حداقل ایده کلی برای پیاده‌سازی بازاریابی در حرفه حسابرسی پذیرفته شده بود. در پژوهش سال ۱۹۹۱، نیمی از موسسات حسابرسی با بیش از ده سال سابقه فعالیت، به طور ضمنی بیان داشتند که هرگز فعالیت بازاریابی انجام نخواهند داد.

این مطالعه نشان داد که در شرکت‌های حسابداری که پس از لغو ممنوعیت تبلیغات، تاسیس شده بودند، فعالیت‌های بازاریابی تا حدودی وجود داشت. اگر چه نگرانی عمده حسابرسان بر چگونگی اثرگذاری فعالیت‌های بازاریابی بر کیفیت حسابرسی، حرفه‌ای‌گرایی و قیمت‌گذاری خدمات مربوط می‌شد (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸). پس از پژوهش اشمیت در سال ۱۹۹۱ نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی تکامل یافت. به طوری که در پژوهش کلو و همکاران در سال ۲۰۰۹ این امر به وضوح مشخص بود. که چگونه نگرش‌ها از زمان مطالعه اشمیت در سال ۱۹۹۱ تکامل یافته بود. به گونه‌ای که بر اساس گفته الینگسون و همکاران (۲۰۰۲) حسابرسان جدید معتقد بودند که بازاریابی نقش مهمی در حرفه حسابرسی در حال حاضر و هم در آینده ایفا خواهد کرد. لذا حسابرسان باید بازاریابی را به عنوان یکی از عوامل مهم موفقیت شرکت‌های حسابرسی ارزیابی نمایند.

مرور کلی این مطالعات نشان می‌دهد نگرش‌های مثبت در مورد فعالیت‌های بازاریابی همیشه به این شکل نبوده است. در واقع پس از لغو ممنوعیت فعالیت‌های تبلیغاتی، حسابرسان نسبت به انجام فعالیت‌های بازاریابی بسیار بدبین بودند. زیرا تصور می‌شد با توجه به استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی به حرفه آسیب می‌رساند (ادونوه و همکاران<sup>۱۹</sup>، ۱۹۹۱ و SFS، ۲۰۰۵). نگرش‌های منفی حسابرسان با تصورات نادرستی که حسابرسان در مورد فعالیت‌های بازاریابی داشتند، مرتبط بود. جایالاکشمی<sup>۲۰</sup> و همکاران طی پژوهشی در سال ۲۰۰۵ استدلال کردند که حسابرسان باید چالش‌هایی را که با آن روبرو هستند بپذیرند تا اعتماد و شفافیت خود را نسبت به بازار حفظ کنند (بروز و لی، ۲۰۲۰ به نقل از جایالاکشمی و همکاران، ۲۰۰۵). همچنین با ورود به قرن بیست و یکم، حسابرسان ناگزیرند تا نگرش خود نسبت به مشرتی را در بستر حرفه‌ای‌گرایی، تنظیم نمایند (جایالاکشمی و همکاران، ۲۰۰۵). طبق یافته‌های مارخام (۲۰۰۵)، اکثر حسابرسان جوان‌تر اقدامات بازاریابی را در اولویت خود قرار داده بودند. با این وجود، امروزه نسبت به گذشته فعالیت‌های بازاریابی بیشتر پذیرفته شده است. زیرا این حرفه حسابرسان جدیدی را به بازار روانه کرده است. علاوه بر این، فعالیت‌های بازاریابی مانند استفاده از رسانه‌های اجتماعی جهت برندسازی شخصی نیز در دنیای کسب و کار بیشتر شناخته شدند که این امر نیز به تغییرات در حرفه کمک کرده است (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳؛ اشمیت و همکاران، ۲۰۰۲). کلو و همکاران (۲۰۰۹) در مقاله‌ای تحت عنوان «نگرش حسابداران رسمی نسبت به تبلیغات» که بصورت طولی از سال ۱۹۹۳ تا ۲۰۰۴ انجام شد، نشان دادند که با گذشت زمان نگرش حسابرسان مثبت‌تر شده است. مطالعه آنها بر موضوعاتی از جمله ویژگی‌های شغلی، شخصی، نگرش نسبت به تبلیغات، بکارگیری تبلیغات توسط خود حسابرسان و یا استفاده از خدمات شرکت‌های تبلیغاتی، سایر تاکتیک‌های بازاریابی و هزینه‌های بازاریابی قرار داشت (ناستازی و گرنفلد، ۲۰۱۹). اسمیت و اسمیت<sup>۲۱</sup> طی مطالعه‌ای که ده سال پس از لغو ممنوعیت استفاده از ابزارهای بازاریابی به خصوص تبلیغات انجام دادند به این نتیجه رسیدند که حسابرسان انجام فعالیت‌های بازاریابی را امری ضروری می‌دانستند. با این حال، آنها معتقد بودند که فعالیت‌های بازاریابی باید به صورت حرفه‌ای انجام شود تا از مرز باریکی که بین آن دو فعالیت

وجود داشت، برای حرفه‌ای ماندن عبور نکند (ناستازی و گرنفیلد، ۲۰۱۹). همچنین ادبیات نشان می‌دهد در گذشته بازاریابی مشتری‌گرا<sup>۲۳</sup> توسط اعضای حرفه به شدت نهی شده بود. ناستاسی و گراند فللد (۲۰۱۹) معتقد بودند به راحتی می‌توان درک کرد که چرا نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی در آن زمان منفی بود؛ زیرا به تازگی این فعالیت در حرفه مجاز شده بود. و کسی نمی‌دانست چه پیامدهایی برای حرفه در پی خواهد داشت (نستاسی و گرنفلد، ۲۰۱۹). حرفه‌ای که افتخار اعضای آن استقلال و ارائه خدمات با کیفیت بود، اما زمان آن است تا این نگرش‌ها تغییر یابند (خان و کرستنسن، ۲۰۲۰).

اگر چه در سال ۱۹۹۳ موسسات حرفه‌ای نوپا، نگران بودند که بازاریابی با نرخ شکنی شرکت‌های حسابرسی بزرگ همراه باشد اما در سال ۲۰۰۴ این ترس چندان مشهود نبود (خان و کریستنسن، ۲۰۲۰). تغییر در نگرش نسبت به بازاریابی اتفاق افتاده بود (کلو و همکاران، ۲۰۰۹). مطالعه بروبرگ و همکاران در سال ۲۰۱۳ بر روی ۶۷۲ نفر از حسابرسان سوئد در خصوص تأثیر تغییرات محیط کسب و کار بر رابطه بین حسابرسی و بازاریابی که در نشریه *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* چاپ شد، نشان داد که نگرش مثبت حسابرسان نسبت به بازاریابی باعث صرف زمان بیشتری برای فعالیت‌های بازاریابی توسط آنان در مقایسه با افرادی می‌شود که نگرش منفی نسبت به بازاریابی داشتند. افزون بر این، مطالعه نشان داد که اگر حسابرس، بازاریابی را مفهومی با اهمیت و استراتژی ارزشمند، بدانند؛ زمان بیشتری را برای آن صرف می‌کند (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳). در واقع این طور استدلال می‌شود که شرکت‌های حسابداری نوپا و حسابرسان جوان‌تر وقتی صحبت از ترکیب حرفه حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی می‌شود، دیدگاه متفاوتی دارند. اگر چه حسابرسان با سابقه، هنوز معتقد اند که تبلیغات خلاف اصول اخلاقی حرفه است (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳). همچنین در مطالعه منلک و جونز<sup>۲۳</sup> که در سال ۲۰۱۵ به چاپ رسید، شرکت‌کنندگان در پژوهش از مفاهیم بازاریابی ابراز بی‌زاری نمودند<sup>۲۴</sup>. با این وجود، نگاه منفی حسابرسان نسبت به بازاریابی در سال‌های اخیر در حال تبدیل شدن به نگرش مثبت است. حسابرسانی که وارد حرفه حسابرسی می‌شدند از فعالیت‌های بازاریابی متفاوتی برای تغییر نگرش و ارتقای خدمات خود استفاده می‌نمایند (مهدوی و دریایی، ۱۳۹۶ به نقل از منلک و جونز، ۲۰۱۵). حسابرسان جوانی که قبل از سال ۱۹۷۸ قانون ممنوعیت تبلیغات را تجربه نکرده بودند آن را فرصتی برای تقویت تصویر و برند خود می‌دانستند (هانسون و لوفندهال، ۲۰۱۶). در نهایت، حسابرسان فعالیت‌های بازاریابی را به عنوان ابزاری ضروری برای موفقیت شرکت پذیرفتند (الینگسون و همکاران<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۸). در واقع تغییر مثبتی در نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی بوجود آمده است. جایی که برای سالیان زیادی ممنوعیت در تبلیغات وجود داشت و این امر غیراخلاقی تلقی می‌شد. زیرا حسابرسان باید با حرفه‌ای بودن خود، مشتریان را جذب کنند (جانسون، ۲۰۰۴ و کلو و همکاران، ۲۰۰۹).

از سوی دیگر، مطالعه طارق<sup>۲۶</sup> و همکاران (۲۰۱۸) بیانگر این امر بود که فعالیت‌های بازاریابی همیشه بخشی از حرفه حسابرسی است. و بررسی آنها نشان داد که حسابرسان در طول تاریخ

به شدت به ارتباطات و شهرت خود برای حفظ مشتریان فعلی و در عین حال جذب مشتریان جدید متکی بودند (طارق<sup>۲۷</sup>، ۲۰۱۸). در واقع این فعالیت‌ها نوعی از فعالیت‌های بازاریابی تلقی می‌شود، زیرا حسابرسان برای جذب مشتریان جدید، از بازاریابی برند شخصی استفاده می‌کنند. این مطالعات نشان می‌دهد، که در حال حاضر بازاریابی و تبلیغات به موضوعی پذیرفته شده در بین قریب به یقین افراد شاغل در حرفه تبدیل شده است (مران جوری، ۱۴۰۰).

### موارد خاص بازاریابی در حرفه حسابرسی

با وجود روش‌های متفاوت بازاریابی در موسسات و شرکت‌ها و مجاز بودن آنها در حسابرسی، اما به دلیل ماهیت منحصر به فرد رشته حسابرسی و رو شهای خاصی نیز وجود دارد که به دلیل شیوع کمتر و عدم بکارگیری آنها در ایران به آنها پرداخته می‌شود.

### بازاریابی با سود جزئی (PBM)<sup>۲۸</sup>

این نوع بازاریابی زمانی استفاده می‌شود که به دلیل محدودیت‌های قانونی<sup>۲۹</sup>، اخلاقی<sup>۳۰</sup>، حرفه‌ای<sup>۳۱</sup> و اجتماعی<sup>۳۲</sup> نتوان آنچه دلخواه مشتریان باشد را تماماً ارائه کرد. این محدودیت‌ها حسابرسان را مجبور به نقض اصل بازاریابی ارائه خدمات مورد نظر مشتریان نموده که این امر ممکن است به تعارض منافع منجر گردد. برای مثال، مشتریان ممکن است خواستار پرداخت مالیات کمتری نسبت به مقدار قانونی مالیات باشند یا خواستار گزارش وضعیت مالی سالم‌تری نسبت به وضعیت واقعی شرکت باشند، در حالی که حسابداران رعایت قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری و حسابرسی را در اولویت خود قرار می‌دهند (ماکوس و آورام، ۲۰۱۸). فرم و اولیور بازاریابی با سود جزئی را تا حد زیادی به ماهیت ناملموس خدمات حسابرسی نسبت دادند. به عقیده آنها این تعارض عمدتاً به دلیل ناآگاهی مشتریان از محدودیت‌های اعمال شده بر حسابرسان است. آنها جهت رفع تعارض، اقداماتی از قبیل اقدامات پیشگیرانه از طریق آموزش مشتریان در مورد محدودیت‌های اعمالی حرفه، میانجیگری و تبادل تجربیات با دیگران را به عنوان اقدامات مفید برای مقابله با تعارضات پیشنهاد نمودند (ادنوهه و همکاران، ۱۹۹۱). و برای اثربخشی بیشتر آن، آموزش کارکنان در زمینه ارتباطات، بازاریابی و حل تعارض را امری الزامی دانستند. در این راستا بلوم (۱۹۸۴) اعتقاد دارد که شرکت‌ها می‌توانند در انتخاب مشتریان گزینشی عمل نموده و از انتخاب مشتریانی که خواسته‌هایی خلاف روح حرفه داشته باشند، اجتناب نمایند (ادنوهه و همکاران به نقل از بلوم، ۱۹۸۴).

### محدودیت‌های ناشی از ظرفیت<sup>۳۳</sup>

می‌توان وجود تقاضای ادواری برای خدمات حسابداری در رابطه با مالیات و حسابرسی را امری واضح دانست. معمولاً این خدمات توسط متخصصانی که اغلب اوقات با محدودیت در ساعات کاری روبرو هستند، انجام می‌شوند. از طرفی، معمولاً برای پوشش نوسانات ناشی از تقاضا، نیروی



موقت در موسسات حسابرسی به کار گرفته نمی‌شود. با توجه به عدم امکان ذخیره‌سازی خدمات، ظرفیت شرکت‌ها برای ارائه خدمات حسابداری را می‌توان در کوتاه مدت محدود دانست (موزر و همکاران، ۲۰۱۵ به نقل از لاولاک<sup>۳۴</sup>، ۱۹۸۴). بدین منظور در پاسخ به نوسانات ناشی از تقاضا، شرکت‌ها می‌توانند ظرفیت خود را تعدیل و یا تقاضای مشتریان را اصلاح نمایند. شرکت‌های حسابداری از اضافه‌کار نیروهای خبره برای تنظیم ظرفیت کاری استفاده می‌نمایند، با این وجود این امر به ندرت برای پاسخ به اوج تقاضا کافی به نظر می‌رسد در عین حال ممکن است کیفیت خدمات به دلیل مازاد تقاضا و خستگی حسابرسان دچار آسیب شود. بنابراین رفع محدودیت ناشی از ظرفیت نیازمند اقدامات بازاریابی با تمرکز بر مدیریت تقاضا خواهد بود (مالکوس و آورام<sup>۳۵</sup>، ۲۰۱۸). این فرآیند شامل تحقیقات بازاریابی جهت درک چرخه‌ی تقاضا برای انواع مختلف خدمات و گروه‌های مشتریان می‌باشد. باید تلاش‌هایی برای توزیع چرخه‌ها و استراتژی‌های تغییر تقاضا به دوره‌های خارج از اوج تقاضا، کاهش تقاضا با افزایش قیمت، تمرکز بر مشتریان با اولویت بالا و/یا ارتقاء سیستم پذیرش مشتریان انجام گیرد (مالکوس و آورام، ۲۰۱۸).

### ارجاعات<sup>۳۶</sup>

این روش در بازار خدمات حسابرسی، یکی از مهمترین روش‌های بازاریابی بشمار می‌رود (اودونوه و همکاران، ۱۹۹۱ به نقل از جورج و سالمون<sup>۳۷</sup>، ۱۹۸۰). به اعتقاد وایلر، ارجاع، فرآیند انتخاب حسابرس برای صاحب کار توسط موسسات میانجی است. به گونه‌ای که شامل معرفی حسابرس واجد شرایط به صاحب کار و آماده‌سازی اسناد مدارک مورد نیاز حسابرس و کاهش درجه بالایی از ریسک درک شده توسط صاحب کار است. وایلر در سال ۱۹۸۷ برای اثبات ادعای خود، به تحقیقاتی که خریداران در چنین شرایطی از اطلاعات بیرونی برای کاهش ریسک و کمک به تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند، اشاره می‌نماید. بطوریکه از پنج منبع اطلاعات خارجی که معمولاً مورد استفاده قرار می‌گیرند، تنها بازاریابی از طریق رسانه‌های جمعی و ارجاعات برای حسابرسان کاربرد داشته و گزارش‌های مصرف‌کننده، یا گزارش کارکنان فروش و یا مشاهده مستقیم خدمات، کاربردی چندانی ندارند (مالکوس و آورام، ۲۰۱۸ به نقل از وایلر، ۱۹۸۷). با توجه به ماهیت نامشهود و پیچیده خدمات و محدودیت محتوای تبلیغات، بعید است که تبلیغات در رسانه‌های جمعی باعث کاهش عدم اطمینان یا ریسک درک شده مشتریان گردد و در این صورت ارجاعات به عنوان منبع اصلی اطلاعات برای مشتریان باقی خواهد ماند. بدین منظور باید توسعه و حفظ شبکه ارجاعات به عنوان یکی از ابزارهای تبلیغاتی اصلی در بازاریابی خدمات حسابداری مد نظر قرار گیرد (مالکوس و آورام، ۲۰۱۸).

### بازاریابی داخلی<sup>۳۸</sup>

با توجه به همزمانی تولید و مصرف خدمات حسابرسی که فرآیند تولید آن در تماس و مشارکت با پرسنل صاحبکاران صورت می‌گیرد می‌توان گفت که کارکنان حسابرسی در بازاریابی خدمات نقش اساسی دارند (اودونوه و همکاران، ۱۹۹۱ به نقل از جورج و وایلر، ۱۹۸۶). بازاریابی داخلی،

اقدامات بازاریابی سازمان را ابتدا به درون و سپس به بیرون شرکت هدایت می‌کند. در این راستا کارکنانی که در تماس مستقیم با مشتریان قرار دارند باید درباره تخصص شرکت، سازمان و استراتژی‌های آن دانش کافی داشته باشند و مهارت‌های فروش و بازاریابی خود را توسعه دهند تا بتوانند پیامی مناسب را در طول تولید خدمات به مشتریان منتقل کنند. اجرای بازاریابی داخلی، پیامدهایی را برای شرکت‌های حسابرسی به همراه خواهد داشت، زیرا اقدامات بازاریابی دامنه بیشتری از پرسنل شرکت علاوه بر کارکنان بخش بازاریابی را شامل می‌شود (مالکوس و آورام، ۲۰۱۸ به نقل از دامسک و فورده<sup>۳۹</sup>، ۱۹۸۲).

بلام به مشکلات و هزینه‌ی فرصت بالا، هنگامی که متخصصان زمان‌های قابل اختصاص به فعالیت حرفه‌ای را صرف انجام فعالیت‌های بازاریابی می‌کنند، در حالیکه ممکن است منفعت آنی یا آشکار به همراه نداشته باشد، اشاره می‌کند (هی و نچل، ۲۰۱۲ به نقل از بلام، ۱۹۸۴).

گامسون<sup>۴۰</sup> در سال ۱۹۷۹ پیامدهای این چالش را در محاسبه هزینه‌های بازاریابی مورد بحث قرار داده است. وی دریافت که اگر شرکت‌ها حد بالای نرخ قابل پرداخت به اعضای حرفه‌ای (هزینه فرصت با فرض ظرفیت کامل کاری) را برای بازاریابی در نظر گیرند، ممکن است هزینه بازاریابی بیش از حد به نظر رسد که در نتیجه آن موسسات ممکن است از اجرای بازاریابی داخلی منصرف شوند (ادونوه و همکاران، ۱۹۹۱ به نقل از گامسون، ۱۹۷۹).

مرور ادبیات نظری فوق نشان داد که علاوه بر تلاش‌های حرفه‌ای برای تکامل روش‌های بازاریابی در طی زمان، قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران نیز در تلاش بودند تا با تدوین الزام‌های متفاوت به تکامل روش‌های قابل کاربرد در حرفه حسابرسی برای پاسخ‌گویی به نیازهای جدید، اقدام کنند. گرچه بیشتر این مطالعات در سایر کشورها انجام شده است اما اینکه روش‌های مورد استفاده در بازار حسابرسی ایران کدامند؟ و از چه اولویتی برخوردارند موضوع این پژوهش است. انتظار می‌رود یافته‌های این پژوهش برای آسیب‌شناسی رشته و تدوین سیاست‌گذاری درست آتی مفید باشد.

### ۳- روش شناسی پژوهش

با توجه به هدف پژوهش که شناسایی و رتبه‌بندی روش‌های بازاریابی در بازار حسابرسی ایران است، می‌توان پژوهش حاضر را توصیفی تلقی کرد. که در آن از روش آمیخته استفاده شده است. لذا جامعه پژوهش حاضر شامل شرکاء و مدیران عامل موسسات حسابرسی و افراد با سابقه عضویت در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی است که با شیوه هدفمند ۲۶ نفر (جدول ۲) از آنان به عنوان نمونه انتخاب شدند. دلیل انتخاب افراد اشاره شده این بود که بکارگیری روش‌های بازاریابی در موسسات حسابرسی از نظر سازمانی در حیطه وظایف کارکنان رده بالای موسسات است. روش کار بدین صورت بود که در گام اول از مصاحبه نیمه ساختار یافته استفاده شده است و در گام دوم با استفاده از روش فازی با نظرخواهی از ۱۰ نفر از خبرگان، تکنیک‌های شناسایی شده نهایی و در پایان با استفاده از روش سوآرا رتبه‌بندی تکنیک‌ها انجام شد. دلیل استفاده از روش سوآرا از یک سو همراستا بودن آن با هدف پژوهش حاضر، انعطاف و دقت بالا و قابلیت

یادگیری و از سوی دیگر بهبود کارایی رتبه‌بندی در این روش می‌باشد.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

داده‌های پژوهش حاضر از طریق مصاحبه به دست آمده است و طی فرآیند کدگذاری به تحلیل آن پرداخته شده است. بدین منظور در مرحله نخست، متن تمامی مصاحبه‌ها بررسی و کدهای مهم و معناداری که در راستای سوال پژوهش بود، استخراج شده است (اطلاعات مشارکت‌کنندگان در نگاره ۱ و آمار توصیفی مشارکت‌کنندگان در نگاره ۲ ارائه شده است).

- سوالات اصلی پژوهش عبارت است؛ مهمترین تکنیک‌های بازاریابی موسسات حسابداری در ایران کدامند؟

- آیا تکنیک‌های مورد استفاده متکی بر الزامات آیین رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان می‌باشند؟

- وزن و رتبه هر کدام از تکنیک‌های شناسایی شده چگونه است؟

و سپس با استفاده از کدگذاری متمرکز، کدهای غیر ضروری حذف و کدهای با معانی مشترک ادغام و مفاهیم نهایی به شرح نگاره ۳ ایجاد گردیده و مقولات اصلی شکل گرفت. در مجموع از مصاحبه‌های انجام شده ۱۸ کد منحصر به فرد استخراج شد که در نگاره ۳ به عنوان مقولات فرعی نمایش داده شده است.

#### نگاره ۱. مشارکت‌کنندگان در پژوهش

تحصیلات	پست سازمانی	سابقه	شیوه اخذ اطلاعات	مدت زمان / دقیقه	سایر اطلاعات ضروری
کارشناسی ارشد	شریک	۳۲	مجازی	۱۵	سابقه عضویت در شوراری عالی
کارشناسی ارشد	شریک	۱۸	مجازی	۲۰	سابقه عضویت در هیئت‌مدیره جامعه
کارشناسی ارشد	شریک	۲۰	مجازی	۱۳	مدیر عامل موسسه حسابداری
کارشناسی ارشد	شریک	۳۲	مجازی	۱۵	سابقه عضویت در شوراری عالی
کارشناسی ارشد	شریک	۵۰	حضور	۸۰	سابقه عضویت در شوراری عالی
دکتر	شریک	۱۵	حضور	۶۲	-
کارشناسی ارشد	شریک	۱۸	تلفنی	۹۰	مدیر عامل موسسه حسابداری
دکتر	شریک	۱۵	متنی	۱۳	-
حسابداری	شریک	۲۰	مجازی	۵	-
کارشناسی	شریک	۲۱	متنی	۱۴	مدیر عامل موسسه حسابداری
دکتر	شریک	۱۹	حضور	۴۲	مدیر عامل موسسه حسابداری
کارشناسی ارشد	شریک	۲۰	حضور	۳۵	-
دکتر	شریک	۱۴	حضور	۳۶	ارکان انجمن حسابداران خبره
کارشناسی ارشد	شریک	۲۲	مجازی	۱۲	-

کارشناسی ارشد	شریک	۲۵	مجازی	۱۵	-
کارشناسی	شریک	۳۱	متنی	۱۰	-
کارشناسی ارشد	شریک	۲۲	متنی	۱۳	-
کارشناسی ارشد	شریک	۲۱	مجازی	۱۸	مدیر عامل موسسه حسابرسی
دکتر	شریک	۱۷	مجازی	۱۳	-
کارشناسی ارشد	شریک	۳۶	مجازی	۱۳	عضو سابق هیئت مدیره جامعه
دکتر	شریک	۳۲	حضور	۶۴	مدیر عامل موسسه حسابرسی
دکتر	شریک	۳۳	حضور	۴۶	مدیر عامل موسسه حسابرسی
کارشناسی ارشد	شریک	۲۲	مجازی	۷	-
دکتر	شریک	۱۷	مجازی	۹	-
دکتر	شریک	۱۸	حضور	۷۱	مدیر عامل موسسه حسابرسی
دکتر	شریک	۱۶	حضور	۳۴	-

منبع: یافته‌های پژوهش (مدارک و مستندات مربوط به مصاحبه‌ها موجود بوده که با مراجعه به پژوهشگر قابل دسترسی می‌باشد).

در نگاره ۱ مشخصات هر کدام از خبره‌های مشارکت‌کننده در یک سطر به تفصیل بیان شده است. در نگاره ۱ مشخص شده است از لحاظ سابقه حرفه‌ای بیشترین مدت اشتغال حرفه‌ای ۵۰ سال بوده و کمترین میزان سابقه حرفه‌ای ۱۴ سال می‌باشد. که می‌تواند نشان‌دهنده روایی پاسخ‌های داده شده باشد. همچنین در نگاره ۲ خلاصه ویژگی‌های جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان بیان شده است.

#### نگاره ۲. ویژگی‌های جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان در مصاحبه

سال	میانگین سن مشارکت‌کنندگان	فراوانی	سمت
۵۰,۹۲ سال	میانگین سن مشارکت‌کنندگان	۲۶	شریک موسسه
۲۳,۸۱ سال	میانگین سابقه مشارکت‌کنندگان	۸	همزمان مدیر عامل و شریک موسسه
۲۹,۴۲ دقیقه	میانگین زمان انجام مصاحبه	۳	افراد با سابقه عضویت در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران
فراوانی	تحصیلات	۲	افراد با سابقه عضویت در هیئت‌مدیره جامعه حسابداران رسمی ایران
۲	کارشناسی		
۱۳	کارشناسی ارشد		
۱۱	دکتری		

منبع: یافته‌های پژوهش  
علاوه بر این یافته‌ها نشان می‌دهد که شیوه‌های بازاریابی طبق نظر خبرگان در موسسات حسابرسی به صورت زیر بوده است:

### نگاره ۳. روش‌های بازاریابی و جذب مشتری در حرفه حسابرسی ایران

مقولات اصلی	فراوانی	مقولات فرعی	فراوانی
ارائه سوابق کاری به شرکت‌های هدف	۵	ارائه رزومه کاری به شرکت‌های هدف	۵
ارائه خدمات مکمل رایگان	۵	ارائه خدمات مشاوره‌ای در زمینه قوانین خاص به صاحبکاران	۴
اخذ صلاحیت حرفه‌ای	۱۵	کسب صلاحیت معتمد بانک مرکزی	۲
		کسب رتبه کنترل کیفی موسسات حسابرسی	۹
		معتمد بورس بودن موسسات حسابرسی	۴
پرورش نیروی وفادار در بازار	۱	تربیت سُفرای خوب <sup>۴۱</sup>	۱
خرید اظهار نظر	۱۴	نازل کردن کیفیت گزارش‌های حسابرسی	۴
		توجه به صاحبکار در جذب مشتری جدید	۴
		خرید اظهار نظر جزئی (بند فروشی)	۴
		مستندسازی صوری	۲
سیاست اعمال نفوذ	۲۱	داشتن ارتباطات با سازمان‌ها و نهادها و سایر ذینفعان	۱۱
		داشتن افراد در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی	۱
		لابیگری جهت اخذ کار	۹
سیاست تخریب رقبا	۴	تخریب همکاران	۴
سیاست مشوق مالی	۱۹	وجود دست‌های پنهان	۴
		حق ارجاع همپیشگان	۱۴
		حق کمیسیون غیر اخلاقی	۱
سیاست نرخ‌شکنی	۱۴	نرخ‌شکنی	۱۴

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج حاصله پیرامون شیوه‌های بازاریابی موسسات حسابرسی نشان می‌دهد که اکثر روش‌های مورد استفاده موسسات حسابرسی (از جمله خرید اظهار نظر، اعمال سیاست‌های نفوذ، حق ارجاع همپیشگان، نرخ شکنی و تخریب همپیشگان جهت ربودن کارفرما) منطبق با آیین رفتار حرفه‌ای نبوده و می‌تواند در بلندمدت آسیب‌های جبران ناپذیری بر اعتبار حرفه نزد جامعه بر جای گذارد. به نظر می‌رسد که در اکثر مواقع عدم رعایت قوانین آیین رفتار حرفه‌ای ناشی از عدم شناخت کافی از قوانین و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای از یک سو و نیز عدم شناخت کافی از ابزارهای بازاریابی مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای از سوی دیگر بوده است.

### غربال‌گری تکنیک‌های پژوهش

در این گام به اعتبارسنجی مقوله‌های حاصل از تحلیل کیفی مصاحبه‌های تخصصی پرداخته شده است. در مجموع ۱۸ شاخص شناسایی شده است. برای غربال و شناسایی تکنیک‌های نهایی از روش فازی استفاده شده است. در مطالعه حاضر تحلیل فازی مبتنی بر دیدگاه ۱۰ نفر از خبرگان

صورت گرفته است. اگر چه افراد خبره از شایستگی‌ها و توانایی‌های ذهنی خود برای انجام مقایسات استفاده می‌نمایند، اما باید به این نکته توجه داشت که فرآیند سنتی کمی‌سازی دیدگاه افراد، امکان انعکاس سبک تفکر انسانی را بطور کامل ندارد. به عبارت بهتر، استفاده از مجموعه‌های فازی، سازگاری بیشتری با توضیحات زبانی و بعضاً مبهم انسانی دارد و بنابراین بهتر است که با استفاده از مجموعه‌های فازی (بکارگیری اعداد فازی) به پیش‌بینی بلند مدت و تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخت (کارامن و همکاران، ۲۰۰۹). در این مطالعه نیز برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۷ درجه گردآوری شده است.

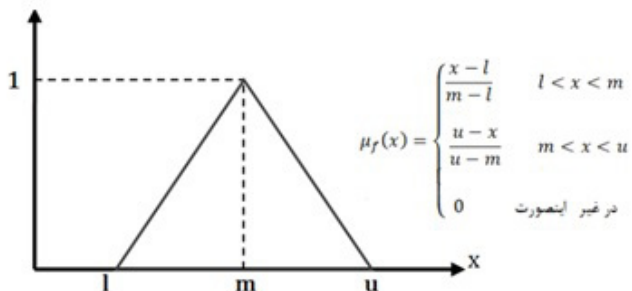
#### نگاره ۴. طیف هفت درجه فازی برای ارزش‌گذاری شاخص‌ها

مقدار فازی	مقادیر تابع عضویت فازی مثلثی	متغیر زبانی
$\tilde{1}$	(۰, ۰, ۰, ۱)	کاملاً بی اهمیت
$\tilde{2}$	(۰, ۰, ۱, ۰, ۳)	خیلی بی اهمیت
$\tilde{3}$	(۰, ۱, ۰, ۳, ۰, ۵)	بی اهمیت
$\tilde{4}$	(۰, ۳, ۰, ۵, ۰, ۷۵)	متوسط
$\tilde{5}$	(۰, ۵, ۰, ۷۵, ۰, ۹)	با اهمیت
$\tilde{6}$	(۰, ۷۵, ۰, ۹, ۱)	خیلی با اهمیت
$\tilde{7}$	(۰, ۹, ۱, ۱)	کاملاً با اهمیت

به عنوان مثال در صورتی که هر کدام از خبره‌های مشارکت‌کننده در مطالعه حاضر به تکنیکی گزینه «کاملاً با اهمیت» اختصاص داده باشد از لحاظ روش فازی مقدار (۰, ۹, ۱, ۱) و در صورتیکه گزینه «بی اهمیت» را انتخاب نموده باشد مقدار فازی (۰, ۱, ۰, ۳, ۰, ۵) اختصاص پیدا می‌کند.

#### عدد فازی مثلثی

عدد فازی مثلثی<sup>۴۲</sup> یکی از انواع اعداد فازی است که با سه عدد حقیقی به صورت  $F = (l, m, u)$  نمایش داده می‌شود. این نوع از اعداد فازی به علت کارایی محاسباتی بسیار بالایی که دارند بسیار مرسوم هستند. بعلاوه محاسبات با این نوع از اعداد بسیار ساده و قابل فهم است.



شکل ۱. عدد فازی مثلثی

منطق فازی با معرفی مجموعه فازی و سپس اعداد فازی کارایی پیدا کرده است. با توجه به تابع عضویت اعداد مثلثی (شکل ۱) مشخص است اگر  $x$  بین  $l$  و  $m$  باشد آنگاه هر چه بزرگتر باشد درجه عضویت آن نیز بزرگتر خواهد شد تا جاییکه برای  $x = m$  درجه عضویت برابر یک می‌شود. اگر  $x$  بین  $m$  و  $u$  باشد هر چه بزرگتر باشد، درجه عضویت کوچکتر خواهد شد و در  $x = u$  درجه عضویت صفر خواهد شد. که در نگاره شماره ۴ ارزش‌های حاصله طبق نظر سنجی انجام شده بر اساس معادل فازی مثلثی ارائه شده است.

### روش فازی - راند اول

در راند نخست روش فازی از دیدگاه ۱۰ خیره حسابرسی جهت ثبیت و تایید تکنیک‌های بازاریابی شناسایی شده در سطح موسسات استفاده شده است. که نتایج بدست آمده پیرامون هر تکنیک در نگاره شماره ۵ نمایش داده شده است.

#### نگاره ۵. پنل فازی سازی نظرات خبرگان برای هریک از شاخص‌های پژوهش

تکنیک	E01	E02	E03	E04	...	E10
ارائه سوابق کاری به شرکت‌های هدف	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	(۰,۹۰۱,۱)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	...	(۰,۷۵۰,۹۰۱)
ارائه خدمات مشاوره‌ای در زمینه قوانین خاص به صاحبکاران	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۹۰۱,۱)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	...	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)
کسب صلاحیت معتمد بانک مرکزی	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	...	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)
کسب رتبه کنترل کیفیت موسسات حسابرسی	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	(۰,۹۰۱,۱)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	...	(۰,۳۰,۵۰,۷۵)
معتمد بورس بودن موسسات حسابرسی	(۰,۹۰۱,۱)	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	...	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)
تربیت سفرای خوب	(۰,۹۰۱,۱)	(۰,۹۰۱,۱)	(۰,۹۰۱,۱)	(۰,۳۰,۵۰,۷۵)	...	(۰,۷۵۰,۹۰۱)
نازل کردن کیفیت گزارش‌های حسابرسی	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	(۰,۹۰۱,۱)	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	...	(۰,۷۵۰,۹۰۱)
توجه به صاحبکار در جذب مشتری جدید	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۹۰۱,۱)	(۰,۳۰,۵۰,۷۵)	...	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)
خرید اظهار نظر جزئی (بند فروشی)	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	(۰,۹۰۱,۱)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	...	(۰,۷۵۰,۹۰۱)
مستندسازی صوری	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	(۰,۷۵۰,۹۰۱)	...	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)

تکنیک	E01	E02	E03	E04	...	E10
داشتن ارتباطات با سازمان‌ها و نهادها و سایر ذینفعان	(۰,۷۵۰,۹۱)	(۰,۷۵۰,۹۱)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۷۵۰,۹۱)	...	(۰,۷۵۰,۹۱)
نفوذ در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۹۱,۱)	(۰,۷۵۰,۹۱)	...	(۰,۷۵۰,۹۱)
لابیگری جهت اخذ کار	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۹۱,۱)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	...	(۰,۷۵۰,۹۱)
تخریب همکاران	(۰,۷۵۰,۹۱)	(۰,۹۱,۱)	(۰,۷۵۰,۹۱)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	...	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)
وجود دست‌های پنهان	(۰,۷۵۰,۹۱)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۷۵۰,۹۱)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	...	(۰,۳۰,۵۰,۷۵)
حق کمیسیون	(۰,۷۵۰,۹۱)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۹۱,۱)	(۰,۳۰,۵۰,۷۵)	...	(۰,۷۵۰,۹۱)
نرخ‌شکنی	(۰,۹۱,۱)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	(۰,۷۵۰,۹۱)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	...	(۰,۳۰,۵۰,۷۵)
حق ارجاع همپیشگان	(۰,۹۱,۱)	(۰,۹۱,۱)	(۰,۹۱,۱)	(۰,۵۰,۷۵۰,۹)	...	(۰,۳۰,۵۰,۷۵)

با مشاهده نگاره ۵ می‌توان عنوان نمود که تکنیک ارائه سوابق کاری به شرکت‌های هدف از نظر خیره شماره ۱ (E۰۱) «با اهمیت» تلقی شده و طبق نگاره شماره ۴ مقدار فازی ۶ و معادل فازی مثلثی (۰,۷۵۰,۹۱) را به خود اختصاص داده است. و یا تکنیک داشتن ارتباطات با سازمان‌ها، نهادها و سایر ذی‌نفعان توسط خیره شماره ۳ (E۰۳) «با اهمیت» تلقی شده و معادل فازی مثلثی (۰,۵۰,۷۵۰,۹) را به خود اختصاص داده است. در گام بعد دیدگاه خبرگان جمع شده است. در این مطالعه از روش میانگین فازی (رابطه ۱) استفاده شده است.

رابطه ۱: محاسبه میانگین فازی (چنگ و همکاران، ۲۰۰۲؛ گوویندن<sup>۴۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۲).

$$F_{AVE} = \left( \left\{ \frac{\sum l}{n} \right\} \text{ و } \left\{ \frac{\sum m}{n} \right\} \text{ و } \left\{ \frac{\sum u}{n} \right\} \right) \quad (1)$$

برای فازی‌زدایی از روش مرکز سطح (گوویندن و همکاران، ۲۰۱۲ به نقل از زنگ و تانگ، ۱۹۹۳) به صورت زیر استفاده می‌شود:

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij} - l_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})]}{3 + l_{ij}} \quad \text{رابطه ۲: فازی زدایی} \quad (2)$$

میانگین فازی و برون‌داد فازی‌زدایی شده مقادیر مربوط به شاخص‌ها در (نگاره ۶) آمده است. مقدار فازی‌زدایی شده بزرگتر از ۰/۷ مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز کمتر از ۰/۷ داشته باشد رد می‌شود. به عبارت دیگر حد آستانه‌ای پذیرش/رد در این رویکرد مقدار ۰,۷ می‌باشد.



## نگاره ۶. نتایج حاصل از غربال‌گری شاخص‌ها (راند نخست تکنیک دلفی)

نتیجه راند ۱	مقدار قطعی	میانگین فازی	تکنیک‌ها
پذیرش	۰,۸۶۲	(۰,۷۳۵,۰,۸۸۵,۰,۹۶۵)	ارائه سوابق‌کاری به شرکت‌های هدف
پذیرش	۰,۷۵۹	(۰,۵۸۵,۰,۷۸۱,۰,۹۱۲)	ارائه خدمات مشاوره‌ای در زمینه قوانین خاص به صاحبکاران
پذیرش	۰,۸۲۲	(۰,۶۸۸,۰,۸۶۵,۰,۹۱۲)	کسب صلاحیت معتمد بانک مرکزی
پذیرش	۰,۷۹۵	(۰,۶۴۲,۰,۸۱۹,۰,۹۲۳)	کسب رتبه کنترل کیفی موسسات حسابرسی
پذیرش	۰,۸۰۰	(۰,۶۲۷,۰,۸۲۷,۰,۹۴۶)	معتمد بورس بودن موسسات حسابرسی
پذیرش	۰,۸۴۰	(۰,۷۱۲,۰,۸۶۲,۰,۹۴۶)	تربیت سرفرای خوب
پذیرش	۰,۸۱۳	(۰,۶۴۶,۰,۸۳۸,۰,۹۵۴)	نازل کردن کیفیت گزارش‌های حسابرسی
پذیرش	۰,۷۹۵	(۰,۷۳۵,۰,۸۸۵,۰,۹۶۵)	توجه به صاحبکار در جذب مشتری جدید
پذیرش	۰,۸۳۶	(۰,۶۹۶,۰,۸۶۲,۰,۹۵۰)	خرید اظهارنظر جزئی (بند فروشی)
پذیرش	۰,۸۴۵	(۰,۶۹۶,۰,۸۶۹,۰,۹۶۹)	مستندسازی صوری
پذیرش	۰,۸۵۸	(۰,۷۱۵,۰,۸۸۱,۰,۹۷۷)	سازمانها و نهادها و سایر ذینفعان
پذیرش	۰,۸۳۸	(۰,۶۸۸,۰,۸۶۵,۰,۹۶۲)	نفوذ در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی
پذیرش	۰,۸۵۸	(۰,۷۱۹,۰,۸۸۵,۰,۹۶۹)	لابیگری جهت اخذ کار
پذیرش	۰,۸۷۱	(۰,۷۴۶,۰,۸۸۲,۰,۹۸۵)	تخریب همکاران
پذیرش	۰,۷۷۸	(۰,۶۰۴,۰,۸۰۴,۰,۹۲۷)	وجود دست‌های پنهان
پذیرش	۰,۸۵۸	(۰,۷۱۹,۰,۸۸۵,۰,۹۶۹)	حق کمیسیون
پذیرش	۰,۸۱۶	(۰,۶۶۵,۰,۸۴۲,۰,۹۴۲)	نرخ‌شکنی
پذیرش	۰,۷۸۵	(۰,۶۱۵,۰,۸۱۲,۰,۹۲۷)	حق ارجاع همپیشگان

منبع: یافته‌های پژوهش

براساس نتایج راند نخست تمامی تکنیک‌های مورد استفاده جهت بازاریابی در موسسات حسابرسی توسط خبرگان امتیاز بالای ۰/۷ کسب کرده‌اند. همچنین به منظور پایداری یافته‌ها مجدداً روش دلفی بکار گرفته شد که نتایج به شرح نگاره شماره ۷ بوده است.

### روش فازی - راند دوم

با توجه نتایج راند نخست، تحلیل برای ۱۸ شاخص ادامه یافت. نتایج حاصل از دلفی فازی در راند دوم (نگاره ۷) گزارش شده است.

نگاره ۷. میانگین فازی و غربالگری فازی شاخص‌ها (راند دو)

نتیجه راند ۱	مقدار قطعی	میانگین فازی	تکنیک‌ها
پذیرش	۰,۸۵۸	(۰,۷۲۵,۰,۸۸۵,۰,۹۶۵)	ارائه سوابقکاری به شرکت‌های هدف
پذیرش	۰,۷۵۳	(۰,۵۶۵,۰,۷۸۱,۰,۹۱۲)	ارائه خدمات مشاوره‌های در زمینه قوانین خاص به صاحبکاران
پذیرش	۰,۸۳۸	(۰,۶۸۸,۰,۸۶۵,۰,۹۶۲)	کسب صلاحیت معتمد بانک مرکزی
پذیرش	۰,۸۰۰	(۰,۶۲۷,۰,۸۲۷,۰,۹۴۶)	کسب رتبه کنترل کیفی موسسات حسابرسی
پذیرش	۰,۸۴۰	(۰,۷۱۲,۰,۸۶۲,۰,۹۴۶)	معتمد بورس بودن موسسات حسابرسی
پذیرش	۰,۸۱۳	(۰,۶۴۸,۰,۸۳۸,۰,۹۵۴)	تربیت سرفرای خوب
پذیرش	۰,۸۷۲	(۰,۷۳۵,۰,۸۸۵,۰,۹۹۵)	نازل کردن کیفیت گزارش‌های حسابرسی
پذیرش	۰,۸۳۶	(۰,۶۹۶,۰,۸۶۲,۰,۹۵۰)	توجه به صاحبکار در جذب مشتری جدید
پذیرش	۰,۸۴۵	(۰,۶۹۶,۰,۸۶۹,۰,۹۶۹)	خرید اظهارنظر جزئی (بند فروشی)
پذیرش	۰,۸۵۸	(۰,۷۱۵,۰,۸۸۱,۰,۹۷۷)	مستندسازی صوری
پذیرش	۰,۸۳۸	(۰,۶۸۸,۰,۸۶۵,۰,۹۶۲)	سازمان‌ها و نهادها و سایر ذینفعان
پذیرش	۰,۸۷۷	(۰,۷۴۶,۰,۹۰۰,۰,۹۸۵)	داشتن افراد در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی
پذیرش	۰,۷۷۸	(۰,۶۰۴,۰,۸۰۴,۰,۹۲۷)	لابیگری جهت اخذ کار
پذیرش	۰,۸۱۳	(۰,۶۵۵,۰,۸۴۲,۰,۹۴۲)	تخریب همکاران
پذیرش	۰,۷۸۵	(۰,۶۱۵,۰,۸۱۲,۰,۹۲۷)	وجود دست‌های پنهان
پذیرش	۰,۸۱۶	(۰,۶۶۵,۰,۸۴۲,۰,۹۴۲)	حق کمیسیون
پذیرش	۰,۸۴۹	(۰,۷۱۲,۰,۸۶۹,۰,۹۶۵)	نرخ شکنی
پذیرش	۰,۸۰۸	(۰,۶۶۲,۰,۸۳۱,۰,۹۳۱)	حق ارجاع همپیشگان

منبع: یافته‌های پژوهش

در راند دوم نیز تکنیکی حذف نشد. که این خود نشانه‌ای برای پایایی تکنیک‌های شناسایی شده می‌باشد. همچنین به عنوان یک رویکرد برای پایان نظرسنجی در روش فازی آن است که میانگین امتیازات دو راند متوالی باهم مقایسه شوند. در صورتیکه اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه (۰/۲) کوچکتر باشد در این صورت فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود.

### نگاره ۸. فاصله مقدار قطعی راند نخست و راند دو

نتیجه	اختلاف	نتیجه راند ۲	نتیجه راند ۱	تکنیک‌ها
توافق	۰,۰۰۴	۰,۸۵۸	۰,۸۶۲	ارائه سوابقکاری به شرکت‌های هدف
توافق	۰,۰۰۶	۰,۷۵۳	۰,۷۵۹	ارائه خدمات مشاوره‌ای در زمینه قوانین خاص به صاحبکاران
توافق	۰,۰۱۶	۰,۸۳۸	۰,۸۲۲	کسب صلاحیت معتمد بانک مرکزی
توافق	۰,۰۰۵	۰,۸۰۰	۰,۷۹۵	کسب رتبه کنترل کیفی موسسات حسابداری
توافق	۰,۰۴	۰,۸۴۰	۰,۸۰۰	معتمد بورس بودن موسسات حسابداری
توافق	۰,۰۲۷	۰,۸۱۳	۰,۸۴۰	تربیت سرفرای خوب
توافق	۰,۰۵۹	۰,۸۷۲	۰,۸۱۳	نازل کردن کیفیت گزارشهای حسابداری
توافق	۰,۰۴۱	۰,۸۳۶	۰/۷۹۵	توجه به صاحبکار در جذب مشتری جدید
توافق	۰,۰۰۹	۰,۸۴۵	۰,۸۳۶	خرید اظهارنظر جزئی(بند فروشی)
توافق	۰,۰۱۳	۰,۸۵۸	۰,۸۴۵	مستندسازی صوری
توافق	۰,۰۲	۰,۸۳۸	۰,۸۵۸	سازمان‌ها و نهادها و سایر ذینفعان
توافق	۰,۰۳۹	۰,۸۷۷	۰,۸۳۸	داشتن افراد در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی
توافق	۰,۰۸	۰,۷۷۸	۰,۸۵۸	لابیگری جهت اخذ کار
توافق	۰,۰۵۸	۰,۸۱۳	۰,۸۷۱	تخریب همکاران
توافق	۰,۰۰۷	۰,۷۸۵	۰,۷۷۸	وجود دستهای پنهان
توافق	۰,۰۴۲	۰,۸۱۶	۰,۸۵۸	حق کمیسیون
توافق	۰,۰۳۳	۰,۸۴۹	۰,۸۱۶	نرخ شکنی
توافق	۰,۰۲۳	۰,۸۰۸	۰,۷۸۵	حق ارجاع همپیشگان

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده (نگاره ۸) در تمامی موارد، اختلاف کوچکتر از ۰/۲ است. بنابراین می‌توان راندهای دلفی را به پایان برد. به عبارت دیگر این امر را می‌توان تاییدی بر معناداری تکنیک‌های شناسایی شده در پژوهش حاضر توسط خبرگان دانست.

### اولویت‌بندی شاخص‌ها با استفاده از روش سوارا

سوارا<sup>۴۴</sup> به معنی روش تحلیل نسبت ارزیابی وزن‌دهی تدریجی می‌باشد. این روش جدید تصمیم‌گیری، توسط ویولتا کرشالینه به‌همراه زاوادسکاس و تورسکیس<sup>۴۵</sup> (۲۰۱۰) معرفی شد. در روش سوارا ابتدا کارشناسان، معیارها را به ترتیب اهمیت مرتب می‌کنند. مهمترین معیار ابتدا قرار می‌گیرد و امتیاز یک را می‌گیرد. در نهایت شاخص‌های پژوهش براساس مقادیر متوسط اهمیت نسبی رتبه‌بندی می‌شوند. ابتدا شاخص‌های پژوهش براساس میزان اهمیت مرتب شده‌اند.

سپس اهمیت نسبی هر معیار نسبت به معیارهای قبلی مشخص شده است. این مقادیر در ستون «متوسط اهمیت نسبی» در جدول درج شده است که همان  $(S_i)$  می‌باشد. درگام سوم از روش سورا را ضریب  $(K_i)$  محاسبه شده است. میزان ضریب  $(K_i)$  برای شاخص با اهمیت پژوهش که از بیشترین اهمیت برخوردار است، یک می‌باشد. برای سایر شاخص‌های پژوهش نیز این مقدار محاسبه شده است. وزن اولیه هر معیار، از رابطه زیر محاسبه شده است.

$$Q_i = \frac{Q_{i-1}}{k_i}$$

$$Q_1 = 1$$

$$Q_2 = \frac{Q_1}{k_2} = \frac{1}{1.09} = 0.917$$

$$Q_3 = \frac{Q_2}{k_3} = \frac{0.917}{1.24} = 0.740$$

این مقادیر در ستون «وزن اولیه» در نگاره ۹ درج شده است. برای محاسبه وزن نهایی از روش نرمال کردن خطی مطابق رابطه زیر استفاده شده است.

$$W_i = \frac{Q_i}{\sum Q_i}$$

به این ترتیب وزن نهایی هر عنصر به دست آمده است.

### نگاره ۹. اولویت‌بندی شاخص‌های پژوهش با روش سورا

تکنیک‌ها	متوسط اهمیت نسبی	$K_j$	وزن اولیه	وزن نرمال
مستندسازی صوری	۱	۱	۱	۰/۱۴۱
نازل کردن کیفیت گزارش‌های حسابرسی	۰/۰۹	۱/۰۹	۰/۹۱۷	۰/۱۲۳
ارائه خدمات مشاوره‌ای در زمینه قوانین خاص به صاحبکاران	۰/۲۴	۱/۲۴	۰/۷۴	۰/۱۰۲
لابیگری جهت اخذ کار	۰/۰۵	۱/۰۵	۰/۷۰۵	۰/۰۹۹۵
خرید اظهارنظر جزئی (بند فروشی)	۰/۱۹	۱/۱۹	۰/۵۹۲	۰/۰۸۰۱
توجه به صاحبکار در جذب مشتری جدید	۰/۲۷	۱/۲۷	۰/۴۶۶	۰/۰۷۱۸
کسب رتبه کنترل کیفی موسسات حسابرسی	۰/۱۱	۱/۱۱	۰/۴۲	۰/۰۷۰۰
وجود دست‌های پنهان	۰/۰۵	۱/۰۵	۰/۴	۰/۰۶۹۸
معتمد بورس بودن موسسات حسابرسی	۰/۰۹	۱/۰۹	۰/۳۶۷	۰/۰۶۱۰
ارائه سوابقکاری به شرکت‌های هدف	۰/۱۲	۱/۱۲	۰/۳۲۸	۰/۰۵۶۱
سازمان‌ها و نهادها و سایر ذینفعان	۰/۲۱	۱/۲۱	۰/۲۷۱	۰/۰۴۱۵
نفوذ در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی	۰/۱۸	۱/۱۸	۰/۲۳	۰/۰۴۰۳

وزن نرمال	وزن اولیه	$K_j$	متوسط اهمیت نسبی	تکنیک‌ها
۰/۰۳۹۰	۰/۱۸۴	۱/۲۵	۰/۲۵	کسب صلاحیت معتمد بانک مرکزی
۰/۰۳۴۱	۰/۱۵۶	۱/۱۸	۰/۱۸	تخریب همکاران
۰/۰۲۷۰	۰/۱۱۹	۱/۳۱	۰/۳۱	حق ارجاع همپیشگان
۰/۰۲۳۱	۰/۱۱۴	۱/۰۴	۰/۰۴	نرخ شکنی
۰/۰۲۱۰	۰/۱۰۳	۱/۱۱	۰/۱۱	حق کمیسیون
۰/۰۱۸۰	۰/۰۸۵	۱/۲۱	۰/۲۱	سازمان‌ها، نهادها و سایر ذینفعان
۰/۰۱۱۰	۰/۰۷۸	۱/۰۹	۰/۰۹	تربیت سفرای خوب

منبع: یافته‌های پژوهش

براساس جدول مذکور مشخص گردید، تکنیک مستندسازی صورتی با وزن ۰/۱۴۱ در اولویت نخست و تکنیک تربیت سفرای خوب با وزن ۰/۰۱۱۰ در رتبه آخر قرار دارد.

#### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

در سال‌های اخیر، تغییرات محیط کسب و کار، وجود بحران‌های تأثیرگذار و افزایش رقابت در حرفه باعث شد تا بسیاری از اعضای شاغل در حرفه اهمیت فزاینده‌ای به بازاریابی و ارتقای خدمات خود قائل باشند. در گذشته حسابرسان رویکردی سنتی به بازار و مشتریان داشته‌اند و معتقد بودند که حرفه‌ای‌گرایی بهترین ابزار [برای جذب مشتری] بدون اهمیت دادن به بازاریابی است. به نظر می‌رسد یکی از دلایل اصلی انتقادات در زمینه بازاریابی و تبلیغات موسسات حسابرسی، نگرش محدود متولیان امر به بازاریابی به عنوان یک عامل ناپسند<sup>۴۶</sup> برای جذب مشتریان (جهت سودآوری) باشد. چنین رویکردی از زمانی پدیدار گشت که افرادی که این موضوع را توسعه دادند، عموماً یک حسابدار حرفه‌ای بودند و نه بازاریاب. بازاریابی و تجاری‌گرایی باید در یک زاویه گسترده‌تر، یعنی ایجاد و توسعه یک نام تجاری، بر ارتباطی دائمی با مشتریان دیده شود، نه در یک چشم‌انداز محدود که فقط بر جذب مشتری متمرکز باشد و نرخ‌های افزایشی خدمات ارائه شده را بپذیرد. بر طبق یافته‌های حاصل از پژوهش حاضر و سایر مطالعات همراستا به جرات می‌توان ادعا نمود که یکی از چالشی‌ترین مباحث در آیین رفتار حرفه‌ای موضوع بازاریابی و تبلیغات حسابرسان است.

#### پیشنهاد‌های مبتنی بر نتایج آزمون

نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که اکثر روش‌های مورد استفاده بازاریابی حاضر در موسسات مناسب نبوده و به برخی اقدامات پیشگیرانه نیاز است. چراکه اکثر روش‌های مورد استفاده موسسات حسابرسی [به ویژه موسسات نوپا] مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای نبوده است. روش‌هایی

از قبیل مستندسازی صوری، نازل کردن کیفیت گزارش‌های حسابرسی، لابی‌گری، بند فروشی، توجه به صاحبکار در جذب مشتری جدید، وجود دست‌های پنهان، ارائه سازمان‌ها و نهادها و سایر ذینفعان، نفوذ در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی، تخریب همکاران، حق ارجاع همپیشگان، نرخ شکنی، حق کمیسیون غیر اخلاقی، سازمان‌ها، نهادها و سایر ذینفعان، تربیت سُفرای خوب که مجموعاً وزنی برابر ۰,۷۶٪ کل تکنیک‌های جذب و نگهداشت صاحبکاران توسط مؤسسات را تشکیل می‌دهد مبتنی بر الزامات آیین رفتار حرفه‌ای نمی‌باشد. از سوی دیگر تکنیک‌هایی از قبیل ارائه خدمات مشاوره‌ای در زمینه قوانین خاص به صاحبکاران، کسب رتبه کنترل کیفی مؤسسات حسابرسی، معتمد بورس بودن مؤسسات حسابرسی، ارائه سوابق کاری به شرکت‌های هدف، کسب صلاحیت معتمد بانک مرکزی را که مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای هستند مجموعاً وزنی برابر ۰,۲۴٪ تکنیک‌های بازاریابی مؤسسات را تشکیل می‌دهند.

### پیشنهاد‌های مبتنی بر مطالعات و مبانی نظری انجام شده

به طور کلی نتایج بدست آمده در مطالعه حاضر را می‌توان با نتایج مطالعات مران‌جوری (۱۳۹۹) در زمینه شناسایی استراتژی‌های بازاریابی همراستا دانست. در پژوهش حاضر برخلاف پژوهش مران‌جوری (۱۳۹۹) شناسایی استراتژی‌های بازاریابی مد نظر نبوده و شناسایی تکنیک‌های بازاریابی که نگاهی خرد به بازاریابی دارد، در کانون توجه قرار داشته است. که همین امر باعث شناسایی تکنیک‌های بازاریابی بیشتری شده است. همچنین نتایج حاصل از پژوهش حاضر با نتایج حاصل از پژوهش فخاری، یمرعلی و شیرخدایی (۲۰۲۳) که به امکان‌سنجی کاربست مدل آمیخته بازاریابی ۷ پی در حرفه حسابرسی پرداختند، از جنبه شناسایی عناصر زیر مجموعه عنصر ترفیعات، می‌تواند همراستا باشد. همچنین پژوهش شهبازی تک‌آبی، امیری و کرمی، رسول (۱۴۰۲) در خصوص مدل بازاریابی مؤسسات حسابرسی در محیط دیجیتال را می‌تواند با یافته‌های پژوهش حاضر در خصوص عدم رعایت موازین حرفه‌ای و کامل نبودن تکنیک‌های موجود همسو دانست.

علاوه بر موارد فوق بر طبق آیین رفتار حرفه‌ای ایران (۱۳۹۳)، زمانیکه حسابدار رسمی در دوراهی اخلاقی در مورد برخی از اشکال تبلیغات قرار دارد، باید با جامعه حسابداران رسمی ایران مشورت نماید. به نظر می‌رسد که در این خصوص سوال اصلی این باشد که حسابرس چگونه و با چه کسی بر چنین مشکلی غلبه می‌کند؟ یک شرکت وابسته، یک سازمان ملی، از طریق تلفن یا ایمیل؟ چه کسی به او رهنمود ارائه خواهد داد؟ آنچه که روشن است این است که اگرچه ارائه رهنمودهای مبتنی بر الزامات آیین رفتار حرفه‌ای توسط نهادهای حرفه‌ای بسیار ضروری است اما تاکنون بصورت نهادینه در نیامده است، یا به راحتی در دسترس افراد بالقوه قرار ندارد. به عنوان مثال، نهادهای حرفه‌ای در سایر کشورهای پیشرو و سازمان‌های بین‌المللی - به عنوان نمونه موسسه حسابداران رسمی مدیریت<sup>۴۷</sup> (CIMA)، موسسه حسابداران رسمی در انگلستان و ولز<sup>۴۸</sup> (ICAEW)، موسسه حسابداران خبره اسکاتلند<sup>۴۹</sup> (ICAS) - مسیرهایی برای ارائه رهنمودهای

اخلاقی به صورت ناشناس، از طریق تلفن یا ایمیل دارند. لذا به نظر می‌رسد عملیاتی شدن چنین خطوطی باید توسط جامعه حسابداران رسمی کشور نیز با توجه به نتایج بدست آمده از پژوهش حاضر دنبال گردد، چراکه می‌تواند در بهبود عملکرد حرفه‌ای موسسات حسابرسی حداقل در زمینه بازاریابی در سطح خرد و نیز جهت ارتقای هر چه بیشتر شان و منزلت حرفه نزد عموم موثر واقع گردد. با تعمق در شیوه‌های بازاریابی در موسسات حسابرسی (نگاره ۵) به نظر می‌رسد علت اصلی استفاده از اکثر روش‌هایی که مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای نیستند در وضعیت اقتصادی و هزینه‌های بالای موسسه‌داری نهفته باشد. در راستای یافته‌های بعضا خلاف موازین آیین رفتار حرفه‌ای پژوهش حاضر پیشنهاداتی به قرار زیر ارائه می‌گردد:

- استفاده از متخصصین بازاریابی آگاه با قوانین و الزامات آیین رفتار حرفه‌ای در موسسات حسابرسی
- الگوبرداری از موسسات حسابرسی بزرگ بین‌المللی در زمینه شیوه‌های بازاریابی و جذب مشتری
- تعرفه‌گذاری واقع بینانه حق الزحمه خدمات حسابرسی
- تبیین و تشریح ماهیت خدمات حسابرسی (فرهنگ سازی عموم) توسط جامعه حسابداران رسمی به عنوان نهاد ناظر و متولی اصلی
- طراحی ابزارهای کنترل کیفیت خاص در زمینه بازاریابی و مدیریت ارتباط با کارفرمایان توسط نهادهای ناظر با همکاری بخش‌های علمی و دانشگاهی کشور.

### منابع

آراد حامد؛ خلعتبری لیماکی، عبدالصمد و پوررضا تمیجانی، معصومه. (۱۴۰۰). توسعه تجاری‌سازی حرفه حسابرسی در ایران: تحلیلی از جایگاه هویت حسابرسان. دانش حسابرسی. ۲۱ (۸۴): ۱۱۹-۱۴۹

URL: <http://danesh.dmk.ir/article-1-2361-fa.html>

اسکندری، احمد؛ بیات، علی و محمدی، علی. (۱۴۰۲). تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ساختار زبانی گزارش و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان بر روی رفتار استفاده‌کنندگان: با تأکید بر رجحان محتوای بر شکل. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. ۳(۱۱)، ۸-۳۵.

اصفهان‌ی مهدیه، فخاری حسین، قاسمی جمال. بررسی عوامل موثر بر احتمال قصور حسابرسان در ارائه اظهار نظر. دانش حسابرسی. ۱۴۰۱؛ ۲۲ (۸۷): ۲۳۶-۲۶۴.

امیری، اسماعیل؛ فخاری، حسین. (۱۳۹۹). شاخص ترکیبی برای خرید اظهار نظر حسابرسان مبتنی بر فن تحلیل ممیزی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۷(۱)، ۱-۳۱.

پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۱). تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۸)، ۶۸-۸۶. doi: 10.22034/jpar.2022.559178.1102

سلیمانی امیری، غلامرضا و محمودیان، نسیم. (۱۳۹۵). توازن میان حسابرسی و بازاریابی،

- مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۶(۲۱)، ۱-۲۰.
- شجاع، نفیسه؛ بنی مهد، بهمن و وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۷). بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. دوره ۱۰، شماره ۳۸، ۳۱-۴۶.
- شهبازی تک آبی، افشار؛ امیری، هوشنگ و کرمی، رسول. (۱۴۰۲). ارائه مدل بازاریابی مبتنی بر فضای دیجیتال در حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۱۲(۴۵)، ۹۷-۲۱۶.
- کمالی، سعیده و شورورزی، محمد رضا. (۱۴۰۰). تأثیر جهت‌گیری استراتژیک مؤسسات حسابرسی بر انتظار تداوم رابطه با مشتری با توجه به نقش میانجی کیفیت رابطه با مشتری. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۳)، ۸-۲۶. doi: 10.22034/arj.2021.247698
- مران جوری، مهدی. (۱۳۹۹). شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۲۷(۱۱)، ۱۱۴-۱۳۱.
- مران جوری، مهدی. (۱۴۰۰). آزمون نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی در بین اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۴)، ۳۲-۴۹.
- مهدوی، غلامحسین؛ دریائی، عباسعلی. (۱۳۹۴). نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین به تعادل زمانی بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۲(۴)، ۱-۲۵.
- Amiri, E., & Fakhari, H. (2020). A Composite Index for Audit Opinion Shopping Based on Discriminant Analysis Technique. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 1-31. doi: 10.22059/acctgrev.2020.290386.1008287. (in Persian).
- Arad, H., Khalatbari-Limaki, A., & Pourreza-Tamejani, Pourreza-Tamejani. (2021). Development of commercialization of audit profession in iran: an analysis of auditors identity. *Journal of audite science*, 21(84), 119-149. URL: <http://danesh.dmk.ir/article-1-2361-fa.html>. (in Persian).
- 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.
- Cheng, C.H. & Lin, Y. (2002). Evaluating the best main battle tank using fuzzy decision theory with linguistic criteria evaluation. *European journal of operational research*, 142(1), pp.174-186.
- DARYAEI, A. A. (2016). Entrepreneur auditors' attitudes and others toward balance time between auditing and marketing activities. *Financial Accounting Knowledge*, 2(4), 1-25. (in Persian)
- Ellingson, D. A., Hiltner, A. A., Elbert, D. J., & Gillett, J. (2008). Marketing: Where do accountants stand today? *Services Marketing Quarterly*, 23(3), 1-15. doi.org/10.1300/J396v23n03\_01.
- esfahani, M., fakhari, H., & ghasemi, J. (2022). An Investigation of effective factors in estimating the probability of the auditor's failure to provide a opinion. *Journal of audite science*, 22(87), 236-264. URL: <http://danesh.dmk.ir/article-1-2761-fa.html>. (in Persian)
- eskindari, A., bayat, A., & Mohammadi, A. (2023). The effect of audit reports quality, Linguistic structure of the report and Professionalism of auditors on the user behavior: Evidence of substance over form. *Journal of Professional Auditing Research*, 3(11), 8-35. doi: 10.22034/jpar.2023.1988163.1136. (in Persian)
- Evetts, J. (2003). The sociological analysis of professionalism - Occupational change in the



- modern world. *International Sociology*, 18 (2), pp. 395-415.
- Fakhari, H, Yamrali, O., & Shirkhodaie, M. (2023). Marketing in Auditing: Application of the 7P Model. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*. doi: 10.22067/ijaaaf.2023.81628.1313
- Govindan, K., Palaniappan, M., Zhu, Q. & Kannan, D. (2012). Analysis of third party reverse logistics provider using interpretive structural modeling. *International Journal of Production Economics*, 140(1), pp.204-211.
- Hay, D. & Knechel, R. (2012). The effects of advertising and solicitation on audit fees. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(1). PP: 60-81.
- Heischmidt, K. & Elfrink, J. (1991). The changing attitudes of CPAs toward advertising. *Journal of Advertising*, vol. 20(2), pp. 39-51.
- Hodges, S., & Young, L. (2009). Unconsciously competent: Academia's neglect of marketing success in the professions. *Journal of Relationship Marketing*, 8(1), 36-49. doi: 10.1080/15332660802675585.
- Jayalakshmy, R., Seetharaman, A. and Wei Khong, T. (2005), "The changing role of the auditors", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 3, pp. 249-271. <https://doi.org/10.1108/02686900510585591>.
- ka, ali, S., & shorvarzi, M. (2021). The effect of strategic orientation of auditing firms on the expectation of continuing customer relationship with respect to the mediating role of customer relationship quality. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(3), 8-26. doi: 10.22034/arj.2021.247698. (in Persian).
- Mahmodian, N., & Soleimani Amiri, G. (2017). Balance between auditing and marketing. *Accounting and Auditing Studies*, 6(21), 18-31. (in Persian)
- Markham, S., Cangelosi, J., & Carson, M. (2005). Marketing by CPAs: Issues with the American Institute of Certified Public Accountants. *Services Marketing Quarterly*, 26(3), 71-82. doi.org/10.1300/J396v26n03\_05.
- McPhail, K (2006), 'Relocating accounting and business ethics: Reflections on a business ethics retreat in Scotland's National Park', *The British Accounting Review*, Vol.35(4), pp.349-366.
- Maranjory, M. (2020). Identifying and Ranking the Marketing Strategies in Auditing Profession. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 114-131. doi: 10.22059/acctgrev.2020.276175.1008129. (in Persian)
- Maranjory, M. (2021). A Test Auditors' Attitude to Marketing Activities between Members of Iranian Association of Certified Public Accountants. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(4), 32-49. doi: 10.22034/jpar.2022.248650. (in Persian)
- 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.
- Mohammad Rezaei, F., Mohd - Saleh, N. (2018). Audit report lag: the role of auditor type and the increased competition in the audit market. *Accounting & Finance*, 58 (3), 885-920.
- 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. doi.org/10.1080/15332969.2015.1046777.
- Nastasi, I., Granfeldt, S. (2019). A qualitative study on how SME auditing firms practice relationship marketing. Master thesis, HALMSTAD UNIVERSITY.
- Khan, W., & Kristensson, L. (2020). What affect the auditor independence in appearance?

From the perspective of the clients. Master thesis. P: 43-69.

Ling, C. K., Piew, H.T., & Chai, T. L. (2010). The Determinants of Consumers' Attitude towards Advertising. *Canadian Social Science*, 6 (4), 114-126. doi: 10.3968/J.CSS.1923669720100604.012.

O'Donohoe, S., Diamantopoulos, A. & Petersen, N. (1991), Marketing Principles and Practice in the Accounting Profession: A Review, *European Journal of Marketing*, 25(6), 37-54. doi.org/10.1108/03090569110145402.

Öhman, P., & Wallerstedt, E. (2012). "Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden", *Accounting History*, 17(2), 241-257. doi.org/10.1177/1032373211434723.

Pierce, A. (2007). Ethics and the Professional Accounting Firm: A Literature Review. The Institute of Chartered Accountants of Scotland. First Published 2007. P:2-18.

Pourali, M. R. (2022). The Effect of Audit Market Concentration on Audit Opinion. *Journal of Professional Auditing Research*, 2(8), 68-86. doi: 10.22034/jpar.2022.559178.1102. (in Persian).

Saks, M. (2016). A review of theories of professions, organizations and society: The case for neo-Weberianism, neo-institutionalism and eclecticism: Table 1. *Journal of Professions and Organization*, 3(2), 170-187.

shahbazitakabi, A., Amiri, H., & Karami, R. (2023). Provide a digital marketing model in auditing. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 12(45), 197-216. (in Persian).

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. doi.org/10.1111/j.1467-6486.2010.00950.x.

Shuja, N., bani – mahd, B& Vakilifard, H.R. (2018). Examining the opinion of auditors about market activities. *Financial Accounting and Auditing Research*, 10(38), 31-46. (in Persian)

Wešt, B. P. (2003). *Professionalism and Accounting Rules*, Routledge, London.

Tareq, R. (2018). Relationship marketing's importance in modern corporate culture. *The Journal of Developing Areas*, 52(1), 261-268. doi: https://www.questia.com/library/journal/1P4-1960279252/relationship-marketing-s-importance-in-modern-corporate.

1. Markham et al
۲. قبل از سال ۱۹۷۸ میلادی.
3. Public Interest
4. Pierce
5. West
6. McPhail
7. Pierce
8. Theory of Professions
9. Evetts
10. Öhman & Wallerstedt
11. Saks
12. Legitimacy Theory
13. Khan & Kristensson
14. nobes & parker
۱۵. لغو ممنوعیت تبلیغات در حرفه حسابرسی
16. Markham, Cangelosi & Carson
17. Clow et al
18. Diamantopoulos
19. O'Donohoe
20. Jayalakshmy
21. Smith & Smith
22. Customer - Oriented Marketing
23. Menelec & Jones
۲۴. نتیجه این مطالعه با تحقیقات قبلی که در خدمات حرفه‌ای نگرش منفی نسبت به بازاریابی وجود داشت، همخوانی دارد.
25. Ellingson & et al
26. Picard
27. Tareq
28. Partial Benefit Marketing
29. Legal
30. Ethical
31. Professional
32. Social
33. Capacity constraints
34. Lovelock
35. Malaescu & Avram
36. Referrals
37. George & Solomon
38. Internal Marketing
39. Dumesic & Ford
40. Gummesson
۴۱. افرادی که قبلاً در استخدام موسسه بودند.
42. Triangular fuzzy number, TFN
43. Govindan
44. Step-Wise Weight Assessment Ratio Analysis
45. Keršulienė, V., Zavadskas, E. K., & Tur-skis, Z.
46. Dopant
47. Chartered Institute of Management Accountants
48. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
49. The Institute of Chartered Accountants of Scotland



COPYRIGHTS

This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.

