



Identifying and Ranking the Marketing Strategies in Auditing Profession

Mehdi Maranjory

Assistant Prof., Department of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Chalous, Iran. E-mail: mehdi_maranjory@iauc.ac.ir

Abstract

Objective: The aim of the current research is to identify Marketing Strategies in Auditing profession and ranking Strategies using entropy technique.

Methods: This research is an applied in terms of research purpose, exploratory in terms of nature and Mix Method (qualitative and quantitative) research in terms of approach. In-depth interviews were used for developing the scale of marketing activities; to this end, the researcher made telephone interviews with 28 certified public accountants (CPA) in two turns. The statistical population includes private sector auditors. Using a simple random sampling, a questionnaire distributed among 289 auditors working in Tehran.

Results: The results indicate the eight following strategies as marketing strategies and influencing to impress client in auditing profession; lowballing (dumping or price reduction policy), presenting diversified services more than assurance services, presenting job resume to decision makers, influencing (attracting) clients by influencing board of directors, boards of parent companies, holdings, influencing clients by having joint benefits with meeting intermediaries, performing a high quality auditing intended to job persistence for the present and future clients, interacting clients for the persistence of job and maintaining and influencing client by rotation among auditing firms.

Conclusion: In ranking of marketing activities, high quality auditing has the highest rank in order to maintain its work and dumping or price reduction policy.

Keywords: Auditors attitude, Marketing, Marketing strategies.

Citation: Maranjory, M. (2020). Identifying and Ranking the Marketing Strategies in Auditing Profession. *Accounting and Auditing Review*, 27(1), 114-131. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2020, Vol. 27, No.1, pp. 114-131

DOI: 10.22059/acctgrev.2020.276175.1008129

Received: February 16, 2019; Accepted: October 29, 2019

© Faculty of Management, University of Tehran



شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی

مهدی مران جوری

استادیار، گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران. رایانامه: mehdi_maranjory@iauc.ac.ir

چکیده

هدف: پژوهش پیش رو با هدف شناسایی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی و رتبه‌بندی استراتژی‌ها بر اساس تکنیک آنتروپی اجرا شده است.

روش: پژوهش حاضر از بُعد هدف، کاربردی و ماهیت آن اکتشافی است که با روش آمیخته (کیفی و کمی) به اجرا درآمده است. برای توسعه مقیاس استراتژی‌های بازاریابی در بخش کیفی، از مصاحبه عمیق استفاده شد و پژوهشگر در دو نوبت با ۲۸ حسابدار رسمی مصاحبه تلفنی انجام داد. جامعه آماری پژوهش، حسابران شاغل در بخش خصوصی بود. داده‌های مورد نیاز این پژوهش از طریق نمونه‌گیری تصادفی ساده و توزیع پرسش‌نامه بین ۲۸۹ تن از حسابران شاغل در تهران جمع‌آوری شد.

یافته‌ها: بر اساس نتایج به‌دست‌آمده، هشت استراتژی به‌عنوان 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 به‌دلیل 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) به‌منظور تداوم کار و حفظ و جذب صاحب‌کار از طریق چرخش کار بین چند مؤسسه حسابرسی.

نتیجه‌گیری: در رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی، انجام حسابرسی با کیفیت عالی به قصد تداوم کار و پس از آن، سیاست کاهش قیمت، بالاترین رتبه را کسب کردند.

کلیدواژه‌ها: نگرش حسابران، بازاریابی، استراتژی‌های بازاریابی.

استناد: مران جوری، مهدی (۱۳۹۹). شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۱)، ۱۱۴-۱۳۱.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۹۹، دوره ۲۷، شماره ۱، صص. ۱۱۴-۱۳۱

DOI: 10.22059/acctgrev.2020.276175.1008129

دریافت: ۱۳۹۷/۱۱/۲۷، پذیرش: ۱۳۹۸/۰۸/۰۷

© دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

مقدمه

در بازار حسابرسی، انتظار همه حساب‌رسان در صحنه رقابت، ماندگاری در بازار و کسب منافع بیشتر است (رجبی و محمدی خشویی، ۱۳۸۷). طی سال‌های اخیر، حساب‌رسان تلاش کرده‌اند که خدماتی متفاوت از سایر رقبا در اختیار صاحب‌کاران قرار بدهند و این نشان‌دهنده کارکرد بازاریابی حرفه است؛ به بیان دیگر، نگرش حساب‌رسان به حرفه رو به تغییر است (لینگ، پیو و چای^۱، ۲۰۱۰). موفقیت یا بقای هر واحد حسابرسی، در فهم عمیق اهمیت و استفاده کاربردی از تکنیک‌های بازاریابی ریشه دارد (کروس، هاکانسون و لیند^۲، ۲۰۱۵). این موضوع حتی به واکنش حرفه نیز منجر شده است تا جایی که انجمن حسابداران مستقل در آمریکا، ممنوعیت تبلیغ در حرفه را برای کشور خود تعدیل کرد (بروبرگ، اومانس، تئودورسون^۳، ۲۰۱۸). به دلیل رشد کمی مؤسسه‌های حسابرسی و شاغلان حرفه، فشار رقابتی میان مؤسسه‌های حسابرسی بیشتر شده است (ساعی، لاری دشت بیاض و خادم، ۱۳۹۷). در ایران نیز با تشکیل جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۳۸۰ بر پایه خصوصی‌سازی، این موضوع پررنگ‌تر شد؛ زیرا مؤسسه‌های حسابرسی بسیاری تأسیس شدند که به شکست انحصار سازمان حسابرسی و افزایش رقابت در بازار حسابرسی انجامید (بنی مهد، ۱۳۹۰).

مؤسسه حسابرسی با هدف کسب منافع شرکا تأسیس شد و فعالیت خود را آغاز کرد. به‌تازگی، مؤسسه‌های حسابرسی عناوین جدیدی از جمله سازمان‌های دانش‌محور، بنگاه‌های خدمات حرفه‌ای چندملیتی و شرکت‌های حرفه‌ای خدمات را به‌عنوان نام مؤسسه معرفی کرده‌اند (بروک^۴، ۲۰۰۶). این اسامی ممکن است به‌سادگی شکل‌های جدیدی از برند تجاری باشند یا تغییر ماهیت شرکت و خدمت آنها را نشان دهد؛ چون این اسامی با عناوینی مانند سودآوری، بهره‌وری، استراتژی‌های بازار و مشتری‌مداری مرتبط است (آلوهوس و اسپیکر^۵، ۲۰۱۲؛ بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳؛ پیکارد^۶، ۲۰۱۶). نکته درخور تأمل این است که اصول و ضوابط فعالیت اقتصادی مؤسسه‌های حسابرسی با هر بنگاه اقتصادی دیگر متفاوت است. از این رو، مؤسسه‌های حسابرسی باید از سازوکارهای بازار و بنگاهداری آگاه باشند و با رعایت ضوابط حرفه‌ای، به مقاصد انتفاعی مؤسسه توجه کنند و با استفاده از روش‌های بخردانه و با نگاهی بلندمدت، ضمن حفظ جایگاه و اعتبار حرفه، به بازاریابی و جذب مشتری اقدام کنند. از این رو، این مؤسسه‌ها به شناخت مفاهیم بازاریابی و استراتژی‌های بازار نیاز دارند.

استراتژی‌های بازاریابی، ابزاری برای دستیابی به اهداف‌اند. در واقع استراتژی‌های بازاریابی، مشمول متغیرهای متفاوتی می‌شوند که شرکت آن را کنترل می‌کند. متغیرهای کنترل‌پذیر استراتژی بازار عبارت‌اند از: محصول، قیمت، تبلیغات، کارمند، دارایی و امکانات فیزیکی (آشیل، داویز و تومپسون^۷، ۲۰۰۳). با توجه به اینکه فلسفه وجودی حرفه حسابرسی، نقش اعتباردهی است (سلیمانی امیری و محمود خانی، ۱۳۹۸)، اصول و ضوابط بازاریابی حرفه حسابرسی با مؤسسه‌های خدماتی دیگر، کمی متفاوت است. در سال‌های اخیر، پژوهشگران به بررسی ورود بازاریابی به حرفه حسابرسی و استراتژی‌های بازاریابی و مشتری‌مداری در حرفه حسابرسی پرداختند که از آن جمله می‌توان به

1. Ling, Piew & Chai

3. Broberg, Umans & Theodorsson

5. Alvehus & Spicer

7. Ashill, Davies & Thompson

2. Kraus, Hakansson & Lind

4. Brock

6. Picard

استراتژی‌های کیفیت خدمات (داف^۱، ۲۰۰۴؛ داورتی و تروو^۲، ۲۰۰۸؛ سوانشتروم و سوندگرن^۳، ۲۰۱۰؛ بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۸)، کاهش قیمت (دوپوچ و کینگ^۴، ۲۰۱۵؛ دولک و کریچاگر^۵، ۲۰۰۶؛ سیمون و فرانسیس^۶، ۱۹۸۸)، تبلیغات همچون ارسال رزومه و استفاده از رسانه‌ها و بازاریابی تلفنی (الینگسون، هیلتنر، آبرت و گیلت^۷، ۲۰۰۲)، تنوع‌بخشی به خدمات (بروستر^۸، ۲۰۰۳)، حضور در جلسه‌های کاری، شرکت در همایش‌ها و عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای حسابرسی (مارخام، کانگوسی و گیلت^۹، ۲۰۰۵) اشاره کرد. نگاه مؤسسه‌های حسابرسی به این استراتژی‌ها و استفاده از آنها با توجه به موقعیت‌های قانونی، اقتصادی و محیطی هر کشور، متفاوت است. در بازار حسابرسی ایران، معیارهای دوگانه باعث شده است که شرایط متفاوت کاری بین مؤسسه‌های حسابرسی دولتی (سازمان حسابرسی) و مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی و حتی در داخل خود مجموعه جامعه حسابداران رسمی وجود داشته باشد.

مسئله اصلی پژوهش حاضر این است که در بازار حسابرسی ایران، چه استراتژی‌ها و تکنیک‌هایی برای کسب سهم بیشتر یا جذب مشتری و در نتیجه درآمد بیشتر، نقش دارد. اهم سؤال‌های پژوهش حاضر عبارت‌اند از:

- مهم‌ترین استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی در شرایط محیطی ایران کدام‌اند؟
- استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی چگونه رتبه‌بندی می‌شوند؟

نبود پژوهش‌های کافی در زمینه مفهوم بازاریابی و استراتژی‌های آن در مؤسسه‌های حسابرسی، به لحاظ اهمیت ویژه‌ای که این گونه فعالیت‌ها بر استقلال آنان در راستای وظیفه اطمینان‌بخشی به سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان جامعه دارد و همچنین، رکود اقتصادی سال‌های اخیر حاکم بر جامعه ایران که مسئله جذب مشتری (صاحب‌کار) و مشتری‌مداری را پررنگ‌تر کرده است، این انگیزه را در نویسندگان مقاله حاضر به وجود آورد که دیدگاه حسابرسان درباره استراتژی‌های بازاریابی در ایران را بررسی کنند. همچنین، طی بررسی‌های انجام شده، به نظر می‌رسد که تاکنون پژوهش‌های مشابهی صورت نگرفته است. در مجموع نوآوری این پژوهش، هم در بخش تئوریک و هم در بخش روش‌شناسی است. انتظار می‌رود که نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی بدین شرح داشته باشد:

- مبانی نظری پژوهش‌های گذشته را در ارتباط با اینکه حسابرسی نوعی فعالیت اقتصادی است یا حرفه، گسترش دهد؛
- ایده‌های نوینی برای اجرای پژوهش‌های جدید در حوزه حسابرسی پیشنهاد دهد.

در ادامه مقاله، ابتدا به بیان مبانی نظری و مرور پیشینه تجربی پژوهش پرداخته می‌شود. سپس روش پژوهش معرفی شده و در انتها نیز یافته‌ها و نتیجه‌گیری بیان خواهد شد.

مبانی نظری

ورود بازاریابی به حرفه حسابرسی

آغاز تغییر نگرش حسابرسان به سمت فعالیت‌های بازاریابی، به رأی دادگاه عالی در آمریکا برمی‌گردد. در سال ۱۹۷۷،

1. Duff
2. Daugherty & Tervo
3. Svanström & Sundgren
4. Dopuch & King
5. Dulleck & Kerschbamer
6. Simon & Francis
7. Ellingson, Hiltner, Elbert & Gillett
8. Brewster
9. Markham, Cangelosi & Carson

دادگاه عالی در آمریکا برای پرونده بی‌تس^۱ در آریزونا^۲ حکم داد کدهای اخلاق حرفه‌ای که مانع بازاریابی در حرفه شده‌اند، برای انعکاس تغییرات در قانون بازنویسی شوند. به بیانی دیگر، سازمان‌های حرفه‌ای نمی‌توانند اعضایشان را از فعالیت‌های بازاریابی و تبلیغات منع کنند. بعد از این حکم، نگرش حسابرسی به سوی فعالیت‌های بازاریابی چرخید و طی این سال‌ها رشد کرد؛ به طوری که تحقیقات زیادی به توضیح نگرش حساب‌برسان به فعالیت‌های بازاریابی پرداختند (کلو، استیون، مک کانکی و لودون^۳، ۲۰۰۹؛ موزر، فرمن و لودون^۴، ۲۰۱۵؛ تانگ، موزر و اوستین^۵، ۲۰۰۲).

بلافاصله بعد از تصمیم دادگاه در سال ۱۹۷۸، تحقیقات نشان داد که ۷ درصد مؤسسه‌های حسابداری در زمینه استفاده از مفاهیم بازاریابی و استراتژی‌های بازار در مؤسسه خود، مطالعاتی انجام دادند (مارخام و همکاران، ۲۰۰۵). در سال ۱۹۹۱، نتیجه تحقیق دیگری مشخص کرد که مؤسسه‌های حسابرسی و حسابداری که بیش از ۱۰ سال در حرفه فعالیت کرده‌اند، برای بازاریابی و تبلیغات برنامه‌ریزی نکرده‌اند. این در حالی است که مؤسسه‌هایی که کمتر از ۵ سال در حرفه فعالیت داشتند، برای استفاده از تکنیک‌های بازاریابی، به خصوص تبلیغات برنامه‌ریزی کرده‌اند. این موضوع نشان می‌دهد که نگرش برای استفاده از تکنیک‌های بازاریابی در مؤسسه‌های حسابرسی، از جنبه مدت زمان فعالیت (تجربه حرفه‌ای) متفاوت است (کلو و همکاران، ۲۰۰۹). کلو و همکارانش (۲۰۰۹) در پژوهشی، نگرش حساب‌برسان به بازاریابی را در دو سال ۱۹۹۳ و ۲۰۰۴ مقایسه کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که نگرش منفی حساب‌برسان به بازاریابی در سال ۱۹۹۳، به نگرش مثبت‌تری در سال ۲۰۰۴ تغییر یافته است. این تغییر نگرش حساب‌برسان به بازاریابی، به دلیل کاربرد روزافزون فعالیت‌های بازاریابی بوده است (بروگر و همکاران، ۲۰۱۳). در ایران نیز با تشکیل جامعه حسابداران رسمی، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شد و رقابت شدیدی بین حساب‌برسان شکل گرفت و مفهوم بازاریابی در حرفه حسابرسی را پررنگ‌تر کرد.

استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی

استراتژی‌های بازاریابی ابزاری برای دستیابی به اهداف‌اند. این استراتژی‌ها پاسخی هستند برای این سؤال که چگونه اهداف عملی می‌شوند؟ استراتژی را می‌توان برای هر یک از عناصر آمیخته بازاریابی تعیین کرد. در واقع استراتژی بازاریابی، متغیرهای متفاوتی را شامل می‌شود که شرکت آنها را کنترل می‌کند یا خود را با متغیرهای کنترل‌ناپذیر وفق می‌دهد تا به صورتی مناسب به اهدافش نائل شود. متغیرهای کنترل‌پذیر استراتژی بازار عبارت‌اند از: محصول، قیمت، مکان، توزیع، کارکنان، دارایی‌ها و امکانات فیزیکی و فرایند.

در یکی از دسته‌بندی‌ها، انواع استراتژی‌ها به سه گروه استراتژی‌های کل شرکت، استراتژی‌های کسب‌وکار و استراتژی‌های وظیفه‌ای طبقه‌بندی می‌شوند. استراتژی‌های سطح وظیفه عبارت‌اند از: استراتژی‌های بازاریابی، مالی، تحقیق و توسعه، تولید و عملیات، مدیریت منابع انسانی و سیستم‌های اطلاعاتی. بنابراین استراتژی بازاریابی در سطح استراتژی‌های وظیفه‌ای قرار می‌گیرد.

1. Beats
3. Clow, Stevens, McConkey & Loudon
5. Tang, Moser & Austin

2. Arizona
4. Moser, Freeman & Loudon

در دهه‌های اخیر، تحقیقاتی در خصوص خدمات حرفه‌ای انجام شده است که این بررسی‌ها نشان می‌دهد همان‌طور که محیط‌های تجاری تغییر کرده‌اند و رقابتی شده‌اند، درک صاحب‌کاران از این حرفه نیز تغییر یافته است؛ ولی در نهایت، برای حفظ رابطه حسابرسی با صاحب‌کار، کیفیت خدمات حرف اول را می‌زند (رید^۱، ۲۰۰۸). همگان به نقش اساسی کیفیت خدمات در موفقیت شرکت اذعان دارند (موریسون کولتارد^۲، ۲۰۰۴؛ اسماعیل، هارون، ابراهیم و عیسی^۳، ۲۰۰۶). بر اساس نتایج تحقیقات، کیفیت خدمات با فرض ثابت بودن بقیه عوامل، رابطه مستقیمی با میزان سود، سهم بازار و بازده سرمایه‌گذاری دارد (دانیل^۴، ۲۰۰۶).

بسیاری از مؤسسه‌های حسابرسی، استراتژی کیفیت خدمات را نوعی مزیت رقابتی در نظر گرفتند و با شناخت نیازها و خواسته‌های صاحب‌کار، سعی می‌کنند صاحب‌کاران فعلی را حفظ و صاحب‌کاران بالقوه را با تضمین کار باکیفیت جذب کنند تا در نهایت سطح درآمد خود را افزایش دهند (آچویا و آلابار^۵، ۲۰۱۴؛ سوانشتروم و سوندگرن، ۲۰۱۰). کیفیت خدمات حسابرسی از دیدگاه صاحب‌کار بسیار اهمیت دارد. برای مثال، مطالعات مختلف نشان داده‌اند که روند تغییر حسابرسی از صاحب‌کار آغاز می‌شود و دلیل آن نیز، نارضایتی از حسابرسی قبلی در خصوص کیفیت خدمات است (آدامز و دیویس^۶، ۱۹۹۴). این موضوع، به‌ویژه در دوران‌های رکود اقتصادی صادق است؛ زیرا در این دوران، مشتریان به رابطه بین کیفیت خدمات حسابرسی و حق‌الزحمه‌های حسابرسی، حساسیت بیشتری پیدا می‌کنند (کارسلو، هرمانسون و مک‌گراث^۷، ۱۹۹۲). تحلیل این گونه استنباط‌ها، از جمله راه‌هایی است که از طریق آن مؤسسه‌های حسابرسی می‌توانند رضایت خاطر مشتریان خود را بیشتر جلب کنند و هم‌زمان کیفیت خدمات حسابرسی خود را نیز بهبود دهند (داورتنی و تروو، ۲۰۰۸). سوانشتروم و سوندگرن (۲۰۱۰) نیز رابطه مستقیمی بین کیفیت استنباطی حسابرسی صورت‌های مالی از نظر مشتری و مقدار خدمات مشاوره‌ای خریداری شده از حسابرسی مشاهده کردند. بر اساس این یافته که بررسی‌های دیوان محاسبات ایالات متحده^۸ نیز آن را تأیید می‌کند، رضایت مشتری از کیفیت خدمات، نقطه آغاز فروش خدمات دیگر است. در ایران نیز موسوی و پهلوان (۱۳۹۴) نشان دادند که حسابرسان برای جذب مشتری، حاضر نیستند که کیفیت خدمات حسابرسی را کاهش دهند.

برخی پژوهشگران، سیاست کاهش قیمت را نوعی استراتژی نفوذ در بازار حسابرسی می‌دانند (دوپوچ و کینگ، ۲۰۱۵؛ دولک و کریچاچر، ۲۰۰۶؛ سیمون و فرانسیس، ۱۹۸۸). برخی مؤسسه‌ها برای کسب سهم بازار یا ورود به صنعتی خاص، تلاش می‌کنند که از طریق استراتژی کاهش قیمت، خود را در بازار هدف تثبیت کنند و پس از آنکه سهمی از بازار را در اختیار گرفتند، به تعدیل مبالغ خود اقدام کنند. دهه قبل، در انگلیس، تغییر شرایط رقابت و مناقصه‌گذاری از طرف مشتریان به شکل ملموس ایجاد شد. حسابرسان در پاسخ به این گرایش و خواسته، از قیمت‌گذاری رقابتی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی استفاده کردند. یعنی قیمت‌های حسابرسی را در سال‌های اولیه تا حد زیادی کاهش دادند، به این امید که در سال‌های بعد، میزان آن را به سطح طبیعی برسانند تا بدین طریق مشتری را از آن خود کرده و از دست رقبا

1. Reid

3. Ismail, Haron, Ibrahim & Isa

5. Achua, & Alabar

7. Carcello, Hermanson & McGrath

2. Morrison Coulthard

4. Daniell

6. Addams and Davis

8. General Accounting Office

خارج کنند (رید، ۲۰۰۸). شاتسبرگ^۱ (۱۹۹۲) استراتژی کاهش قیمت در حسابرسی اولیه را که شکلی از تخفیف در حسابرسی نخستین است، بررسی کرد. نتایج وی نشان داد که مؤسسه‌های حسابرسی برای به‌دست آوردن مشتریان جدید، تخفیف‌های چشمگیری در دو سال اول قرارداد حسابرسی قائل می‌شوند. بابر، بروکس و ریگز^۲ (۱۹۸۷) و سیمون و فرانسیس (۱۹۸۸) شواهدی یافتند حاکی از اینکه میانگین حق‌الزحمه‌های حسابرسی در سال‌های نخست قراردادهای حسابرسی، از آنچه «انتظار می‌رفت» کمتر بود. دلیل آن نیز، حفظ صاحب‌کار و در نهایت افزایش سطح درآمد مؤسسه بود. در ایران، برخی از مؤسسه‌های حسابرسی، به‌دلیل محدود بودن پرتفوی کاری خود در زمان‌های افت کار (برای مثال، فواصل بعد از مجامع شرکت) و کاهش زیان برآمده از هزینه‌های سربار ثابت مؤسسه، پیشنهادهای ارجاع شده با قیمت‌های کم را می‌پذیرند. این سیاست خطرناک است؛ چون کاهش قیمت گاهی به بهای از دست‌رفتن کیفیت تمام می‌شود. سیاست کاهش قیمت برای اعتبار حرفه حسابرسی، دارای ریسک است. این ریسک وجود دارد که مؤسسه حسابرسی، از طریق کاهش زمان انجام کار و کاهش یا حذف برخی روش‌های حسابرسی، از هزینه حسابرسی بکاهد، از این رو، وظیفه اعتباردهی حسابرسی به‌شدت تحت تأثیر قرار می‌گیرد.

بروستر (۲۰۰۳) بر استراتژی تنوع خدمات تأکید کرده و بیان می‌کند که در سال ۱۹۷۶، حدود ۷۰ درصد درآمدهای مؤسسه‌ها، از حق‌الزحمه‌های حسابرسی بود، در حالی که این مقدار در ۱۹۹۸ به ۳۱ درصد رسید. این نشان می‌دهد که در سال‌های اخیر، سهم درآمد مؤسسه‌های حسابرسی از خدمات اطمینان‌بخشی کمتر شده و به تنوع خدمات روی آورده‌اند. حرفه حسابرسی قادر است که علاوه بر خدمات اطمینان‌بخشی، نقش‌هایی همچون حسابداری مالیاتی، برنامه‌ریزی مالی، طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعات مالی، خدمات حقوق مالی و مشاوره را هم ایفا کند. ایفای این نقش‌ها، به‌ویژه مشاوره مالی و برنامه‌ریزی مالی، موجب شد تا حرفه حسابرسی از حرفه سنتی که نقش اطمینان‌دهی و گزارشگری را برعهده داشت، به سمت و سوی حرفه کارآفرینی مشاوره و برنامه‌ریزی مالی حرکت کند (دولک و کریچاپر، ۲۰۰۶). البته، در این زمینه اقداماتی از سوی حرفه صورت پذیرفت. به‌طور مثال، در قانون ساربینز - اکسلی (۲۰۰۲) ارائه برخی خدمات بیشتر به مشتریان حسابرسی منع شد (ایانیلو^۳، ۲۰۱۲). در مقابل، کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا موافقت کرد که به‌جای ممنوع کردن ارائه برخی خدمات خاص توسط مؤسسه‌های حسابرسی، حق‌الزحمه‌های حسابرسی و غیرحسابرسی به‌صورت عمومی منتشر شود (بروگر و همکاران^۴، ۲۰۱۳). های و نچل^۵ (۲۰۱۰) معتقدند که حسابرسان، مشاوره به صاحب‌کار را نوعی استراتژی مهم بازاریابی برای جذب صاحب‌کار قلمداد می‌کنند.

مارخام و همکارانش (۲۰۰۵) معتقدند که در مؤسسه‌های حسابرسی مدرن، بازاریابی به‌معنای حضور در جلسه‌های کاری، شرکت در همایش‌ها و عضویت در انجمن‌های حسابرسی است. در واقع، شرکت در این همایش‌ها، از استراتژی‌های مهم بازاریابی به حساب می‌آید. استیون و همکاران^۶ (۱۹۹۴) استراتژی‌هایی همچون برگزاری سمینارها و تبلیغات را مطرح کردند. به اعتقاد آنها حسابرسان باید مطمئن شوند که استراتژی ترویج اثرگذار است. گامبل و همکارانش^۷ (۲۰۰۰) در مطالعه‌ای در زمینه سود تبلیغات، ۲۰۰۰ مؤسسه حسابرسی را بررسی کردند. نتایج نشان داد که

1. Schatzberg

3. Ianniello

5. Hay, & Knechel

7. Gamble & et al

2. Baber, Brooks, & Ricks

4. Broberg, Umans, & Gerlofstig

6. Stevens & et al

مؤسسه‌های حسابرسی جوان‌تر، احساس می‌کنند که برای رشد بیشتر مؤسسه، باید استراتژی تبلیغ را مدنظر قرار دهند. در این زمینه، کلو و همکارانش (۲۰۰۹) معتقدند که استراتژی تبلیغ باعث آسیب و تضعیف اعتماد عمومی به حرفه نمی‌شود، بلکه توضیحی روشن و بدون ابهام برای مشتریان است و برای عموم مردم اعتبار دارد.

پیشینه تجربی پژوهش

برو برگ و همکارانش (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی حساب‌رسان و تجاری‌سازی در مؤسسه‌های حسابرسی پرداختند. پژوهشگران ۳۷۴ پرسش‌نامه در میان اعضای انجمن حرفه‌ای حسابداران، حساب‌رسان و مشاوران حسابرسی در سوئد توزیع کردند. یافته‌های پژوهش نشان داد که هویت‌سازمانی حساب‌رسان با سه جنبه تجاری‌سازی؛ یعنی جهت‌گیری بازار، جهت‌گیری مشتری و جهت‌گیری فرایندهای شرکت رابطه مثبت دارد.

مشال و محفوظ^۱ (۲۰۱۶) تأثیر تبلیغات حسابداران بر ارزش ادراکی دریافت‌کنندگان خدمات حسابداری را مطالعه کردند. نتایج نشان داد که نگرش به تبلیغات حسابداران، بر ارزش ادراکی دریافت‌کنندگان خدمات حسابداری تأثیر معناداری می‌گذارد. علاوه بر آن، تغییر معنادار در نگرش حسابداران به تبلیغات، سوءظن به تبلیغات را کاهش و ارزش ادراکی را افزایش می‌دهد. آنها به تغییر ابزارهای تبلیغ در قیاس با دوره‌های گذشته اشاره کرده و خواهان استفاده از حرفه‌ای‌ها در تبلیغات بودند. به‌طور کلی، پژوهشگران معتقدند که حرفه‌هایی مانند حسابداری، باید به تبلیغات و بازاریابی اهمیت دهند.

برو برگ و همکارانش (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی توازن بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی در سوئد پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد حسابرسانی که نگرش آنها به بازاریابی مثبت است، در مقایسه با آن دسته از حسابرسانی که نگرش مثبت کمتری دارند، زمان بیشتری را برای فعالیت‌های بازاریابی صرف می‌کنند. همچنین حسابرسانی که فعالیت‌های بازاریابی را مهم در نظر می‌گیرند، به‌طور معناداری زمان بیشتری را صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌کنند.

لینگ و همکارانش (۲۰۱۰) در پژوهشی نگرش حسابداران به بازاریابی با استراتژی تبلیغ را بررسی کردند. برای گسترش مقیاس نگرش حسابداران به تبلیغ، از تحلیل عاملی اکتشافی و برای اعتبار مدل مفهومی پژوهش خود، از تحلیل عاملی تأییدی بهره بردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که صاحب‌کاران به استفاده از خدمات حسابدارانی که بازاریابی و تبلیغ کرده‌اند، گرایش قوی‌تری دارند و احتمالاً بیشتر تلویزیون، رادیو، روزنامه، بیل بورد، تلفن، ایمیل مستقیم، روزنامه تخصصی، روزنامه عمومی و اینترنت را ملاحظه کرده‌اند.

الینگسون و همکارانش (۲۰۰۲) در پژوهشی به مطالعه نگرش حساب‌رسان به بازاریابی پرداختند. نتایج نشان داد که ۹۲/۴ درصد پاسخ‌دهندگان معتقد بودند که بازاریابی در آینده مؤسسه‌های حسابرسی نقش مهمی ایفا خواهد کرد. در این پژوهش، مؤثرترین فعالیت بازاریابی، تماس فردی یا چهره‌به‌چهره با مشتری فعلی و راضی نگه‌داشتن آن و کم‌اثرترین فعالیت بازاریابی، ارسال رزومه کاری و استفاده از رسانه‌هایی مانند بازاریابی تلفنی بود.

هیچمیدت، الفرینگ و مایز^۱ (۲۰۰۲) معتقدند حسابرسان جوان‌تر که به حرفه حسابرسی وارد می‌شوند، فعالیت‌های بازاریابی مختلفی را به کار می‌برند تا دیدگاه‌ها و خدماتشان را ترویج دهند. حسابرسان جوان، عقیده دارند که دیدگاه‌های حرفه‌ای خوب، با استفاده مناسب از بازاریابی اجرا می‌شوند و ادامه می‌یابند. از این رو، حسابرسان جوان، تبلیغ را نوعی استراتژی بازاریابی مهم می‌دانند که به آنها کمک می‌کند تا صاحب‌کاران را افزایش دهند.

شجاع، بنی مهد و وکیلی فرد (۱۳۹۷) در پژوهشی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که تمایل حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی تحت تأثیر دیدگاه آنها به اهمیت فعالیت بازاریابی، اهمیت فعالیت حسابرسی، قبول داشتن فعالیت حسابرسی و رتبه شغلی حسابرسان قرار می‌گیرد.

روش‌شناسی پژوهش

بخش اول: پژوهش‌های کیفی

در پژوهش حاضر، از روش‌های پژوهش آمیخته^۲ استفاده شده است. آزمودنی‌ها در پژوهش کیفی، حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران هستند. با توجه به اینکه یکی از معیارهای اصلی بخش‌بندی جامعه آماری، بخش‌بندی جغرافیایی است، تهران به عنوان قلمرو مکانی انتخاب شده است تا مصاحبه عمیق از حسابداران رسمی انجام شود. روش نمونه‌گیری بخش کیفی، از نوع نمونه‌گیری غیرتصادفی و قضاوتی و به طور مشخص نمونه‌گیری گلوله‌برفی^۳ هدفمند بوده است. آن چیزی که در تعیین حجم نمونه در پژوهش کیفی نقش تعیین‌کننده دارد، اصل اشباع است؛ یعنی پژوهشگر جمع‌آوری داده‌ها را تا جایی ادامه می‌دهد که امکان دسترسی به مقوله‌ها و موضوع‌های جدید وجود داشته باشد و زمانی که به اشباع داده‌ها برسد، به افزایش تعداد افراد نمونه نیازی ندارد. در مجموع، پژوهشگر توانست با ۲۸ نفر مصاحبه کند. در این پژوهش، مصاحبه از نوع نیمه‌ساختاریافته است که به آن مصاحبه عمیق هم می‌گویند؛ زیرا از تمامی افراد سؤال‌های مشابه پرسیده می‌شود، ولی آنها آزادند که به هر طریقی که مایل‌اند، پاسخ دهند. در این میان، رمزگردانی و طبقه‌بندی پاسخ‌ها برعهده پژوهشگر است. برای انجام مصاحبه عمیق، خبرگان حسابرسی و بازاریابی فرم مصاحبه‌ای را طراحی کردند. بعد از انجام مصاحبه تمام صحبت‌های مصاحبه‌شوندگان به متن نوشتاری درآمد.

در نهایت با کدگذاری باز و کدگذاری متمرکز، شاخص‌های اولیه بازاریابی در حرفه حسابرسی به شرح زیر استخراج

شد:

۱. مشاوره با صاحب‌کاران فعلی و بالقوه درباره قوانین جدید، مشاوره مالیاتی، و...؛
۲. چاپ کتاب و مقاله‌های تخصصی در مجله‌های حسابداری و حسابرسی؛
۳. ارائه رزومه کاری به نهادهای تصمیم‌گیرنده؛
۴. حضور پررنگ در همایش‌ها، سمینارها و برنامه‌های حرفه‌ای مشابه؛
۵. تشریح اهمیت حسابرسی برای صاحب‌کاران؛
۶. برگزاری سمینارهای آموزشی برای صاحب‌کاران فعلی؛

۷. برگزاری سمینارهای آموزشی برای صاحب‌کاران آتی؛
۸. پیشنهاد قیمت‌های کمتر برای خدمات حسابرسی (نرخ‌شکنی یا سیاست کاهش قیمت)؛
۹. ارائه خدمات متنوع بیشتر از خدمات اطمینان‌بخشی؛
۱۰. جذب صاحب‌کار از طریق نفوذ در اعضای هیئت‌مدیره، مدیران مجامع شرکت‌های مادر، هلدینگ و...
۱۱. یادگیری بازاریابی؛
۱۲. تعامل با صاحب‌کاران فعلی و آتی در اینترنت؛
۱۳. کمک به صاحب‌کاران در زمینه حل مشکلات آنها؛
۱۴. جذب صاحب‌کار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها؛
۱۵. ارائه گزارش باب میل مدیران؛
۱۶. کسب تخصص حسابرسی در صنعتی خاص نسبت به سایر رقبا (مزیت رقابتی)؛
۱۷. گزارش حسابرسی کامل شرکت‌های گروه برای اولین بار؛
۱۸. ارتباط با صاحب‌کار و صحبت درباره نیازهای فعلی و بالقوه او؛
۱۹. انجام حسابرسی با کیفیت عالی به قصد تداوم کار برای صاحب‌کاران فعلی و جذب صاحب‌کاران آتی؛
۲۰. تحقیق درباره نیازهای صاحب‌کاران؛
۲۱. تعامل با صاحب‌کار (چشم‌پوشی از خطاها، تعدیل بند گزارش) به منظور تداوم کار؛
۲۲. قرار گرفتن در فهرست شورای عالی جامعه؛
۲۳. صحبت کردن درباره توانمندی‌های مؤسسه بدون کاهش قیمت در مجامع؛
۲۴. حفظ و جذب صاحب‌کار از طریق چرخش کار بین چند مؤسسه حسابرسی؛
۲۵. برقراری ارتباط با مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی؛
۲۶. شهرت، اعتبار و خوش‌نامی مؤسسه حسابرسی.

بخش دوم: تحقیقات کمی

جامعه آماری پژوهش در بخش کمی، حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. در زمان توزیع پرسش‌نامه‌ها با رجوع به سایت جامعه حسابداران رسمی ایران^۱، تعداد حسابداران شاغل شریک ۹۰۷ نفر و حسابداران شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی ۲۵۰ نفر بودند و در مجموع، ۱۱۵۷ حسابدار رسمی شاغل در مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، جامعه آماری را تشکیل دادند که با وارد کردن در فرمول برآورد حداقل حجم نمونه برای جامعه معین، ۲۸۹ نفر به عنوان نمونه پژوهش حاضر انتخاب شدند. روش نمونه‌گیری، نمونه‌گیری تصادفی ساده است.

$$n \geq \frac{1157(1.96^2 \cdot (50\% \times 50\%))}{1157(5\%^2) + 1.96^2 \cdot (50\% \times 50\%)} = 289 \quad \text{رابطه (۱)}$$

ابزار گردآوری داده‌ها

در بخش کمی این پژوهش، برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شده است. با توجه به اینکه یکی از اهداف اصلی این پژوهش شناسایی استراتژی‌های بازاریابی حساب‌برسان است، از پژوهش کیفی استفاده شد که نتایج آن رسیدن به ۲۶ استراتژی اولیه بازاریابی در حرفه حسابرسی بود.

اعتبار و پایایی ابزار گردآوری داده‌ها

اعتبار محتوا

پس از به‌دست‌آوردن گزینه‌های ابتدایی بر اساس نتایج پژوهش کیفی، سنجش اعتبار محتوا با استفاده از روش اعتبار خبرگان و شاخص لاوشه در دو گام انجام شد:

گام اول) انتخاب خبرگان: برای مشخص کردن خبرگان، چند ویژگی اساسی در نظر گرفته شد: افرادی که به‌طور حرفه‌ای حداقل ۱۵ سال در حسابرسی تجربه داشته باشند، عضو جامعه حسابداران رسمی ایران باشند و حداقل مدرک آنها، کارشناسی ارشد حسابداری باشد. با توجه به چنین معیارهایی ۱۵ خبره انتخاب شد.

گام دوم) شاخص لاوشه: این روش، میزان توافق میان ارزیابان یا داوران را در خصوص مناسب یا اساسی بودن یک گویه خاص اندازه‌گیری می‌کند. با توجه به تعداد خبرگان (۱۵ نفر)، بر اساس جدول مربوط به شاخص لاوشه، باید حداقل مقدار قابل قبول ۴۹ درصد باشد تا گزینه مدنظر باقی بماند، در غیر این صورت گزینه از نظر خبرگان اعتبار نداشته و حذف می‌شود.

جدول ۱. مقادیر شاخص لاوشه برای استراتژی‌های اولیه بازاریابی در حرفه حسابرسی

مقادیر شاخص لاوشه							
CVR	نامناسب	مناسب	گزینه	CVR	نامناسب	مناسب	گزینه
$CVR_{14} = 0.73$	۲	۱۳	۱۴	$CVR_1 = 0.60$	۳	۱۲	۱
$CVR_{15} = 0.60$	۳	۱۲	۱۵	$CVR_2 = 0.20$	۶	۹	۲
$CVR_{16} = 0.73$	۲	۱۳	۱۶	$CVR_3 = 0.87$	۱	۱۴	۳
$CVR_{17} = 0.34$	۵	۱۰	۱۷	$CVR_4 = 0.73$	۲	۱۳	۴
$CVR_{18} = 0.60$	۳	۱۲	۱۸	$CVR_5 = 0.60$	۳	۱۲	۵
$CVR_{19} = 0.73$	۲	۱۳	۱۹	$CVR_6 = 0.34$	۵	۱۰	۶
$CVR_{20} = 0.06$	۷	۸	۲۰	$CVR_7 = 0.73$	۲	۱۳	۷
$CVR_{21} = 0.87$	۱	۱۴	۲۱	$CVR_8 = 0.100$	۰	۱۵	۸
$CVR_{22} = 0.60$	۳	۱۲	۲۲	$CVR_9 = 0.87$	۱	۱۴	۹
$CVR_{23} = 0.20$	۶	۹	۲۳	$CVR_{10} = 0.100$	۰	۱۵	۱۰
$CVR_{24} = 0.100$	۰	۱۵	۲۴	$CVR_{11} = 0.60$	۳	۱۲	۱۱
$CVR_{25} = 0.46$	۴	۱۱	۲۵	$CVR_{12} = 0.06$	۷	۸	۱۲
$CVR_{26} = 0.73$	۲	۱۳	۲۶	$CVR_{13} = 0.20$	۶	۹	۱۳

بر اساس نتایج به‌دست آمده که در جدول ۱ درج شده است، در این مرحله، ۸ گزینه از ۲۶ گزینه حذف شد. گزینه‌های حذف شده عبارت بودند از: گزینه ۲ (چاپ کتاب و مقاله‌های تخصصی در مجله‌های حسابداری و حسابرسی)، گزینه ۶ (برگزاری سمینارهای آموزشی برای صاحب‌کاران فعلی)، گزینه ۱۲ (تعامل با صاحب‌کاران فعلی و آتی در اینترنت)، گزینه ۱۳ (کمک به صاحب‌کاران در زمینه حل مشکلات آنها)، گزینه ۱۷ (گزارش حسابرسی کامل شرکت‌های گروه برای اولین بار)، گزینه ۲۰ (تحقیق درباره نیازهای صاحب‌کاران)، گزینه ۲۳ (صحبت کردن درباره توانمندی‌های مؤسسه بدون کاهش قیمت در مجامع)، گزینه ۲۵ (برقراری ارتباط با مؤسسه‌های حسابرسی بین‌المللی).

تحلیل عاملی اکتشافی برای اعتبار سازه

یکی از موارد مهم در تحلیل عاملی اکتشافی، انتخاب روش مناسب برای استخراج عامل‌هاست. در این پژوهش از روش عامل‌یابی محور اصلی (PAF)^۱ استفاده شده است که یکی از روش‌های بسیار رایج برای زمانی است که متغیرهای پژوهش، متغیرهای فاصله‌ای هستند. از طرفی با توجه به اینکه هدف تحلیل عاملی، تبیین و توجیه همبستگی‌های مشاهده شده است، باید از روش‌های چرخش‌یافته استفاده کرد. در حقیقت چرخش عامل‌ها، به معنای تحول ساختار عاملی به ساختار ساده از بار عاملی است که تفسیر این ساختار به‌منظور سهولت بیشتر انجام می‌گیرد. در این پژوهش از روش واریماکس^۲ استفاده شد که کایزر آن را توسعه داده است.

ابتدا باید تصفیه گویه‌ها انجام شود که بدین منظور از همبستگی کلی گزینه اصلاح شده (CITC)^۳ استفاده شده است. در صورتی که مقدار گزینه‌ها کمتر از ۰/۳۰ باشد، باید از تحلیل حذف شوند؛ چون نتایج تحلیل عاملی را مخدوش می‌کنند. با توجه به نتایج به‌دست آمده در جدول ۲، از استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی، چهار گزینه دیگر حذف شدند. گزینه‌های حذف شده عبارت بودند از: گزینه ۱۱ (یادگیری بازاریابی)، گزینه ۱۵ (ارائه گزارش باب میل مدیران)، گزینه ۱۶ (کسب تخصص حسابرسان در صنعتی خاص نسبت به سایر رقبا (مزیت رقابتی)) و گزینه ۲۲ (قرارگرفتن در فهرست شورای عالی جامعه).

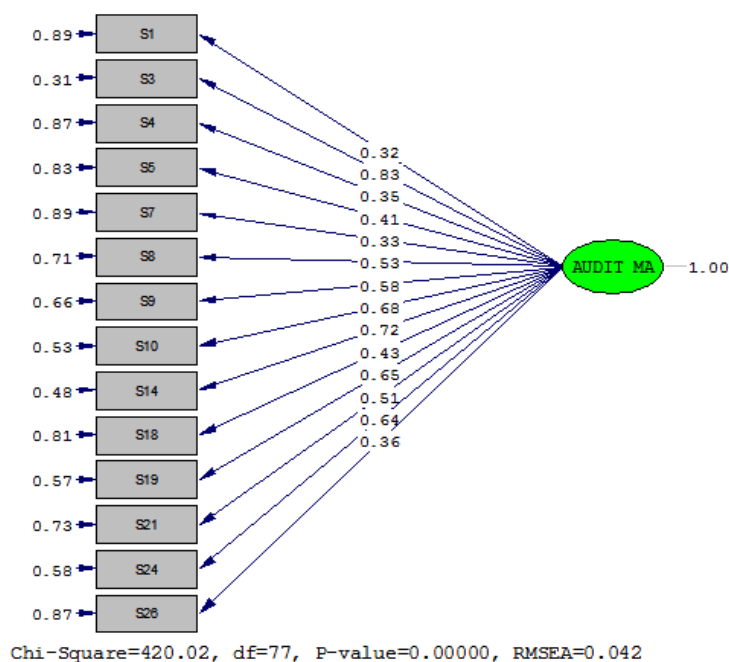
جدول ۲. مقدار CITC به‌منظور تصفیه گویه‌ها

گزینه	CITC	حذف شده‌ها	گزینه	CITC	حذف شده‌ها
۱	۰/۴۸۹		۱۱	۰/۱۴۹	حذف
۳	۰/۴۵۵		۱۴	۰/۳۶۷	
۴	۰/۴۶۴		۱۵	۰/۲۴۷	حذف
۵	۰/۵۴۳		۱۶	۰/۲۳۸	حذف
۷	۰/۵۵۹		۱۸	۰/۵۰۴	
۸	۰/۳۵۲		۱۹	۰/۴۳۱	
۹	۰/۳۷۷		۲۱	۰/۴۵۳	
۱۰	۰/۳۳۹		۲۲	۰/۲۵۷	حذف

1. Principals Axis Factoring

2. Varimax

3. Corrected Item Total Correction (CITC)



شکل ۱. نمودار خروجی نرم‌افزار برای استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی

تحلیل عاملی اکتشافی برای مقیاس استراتژی‌های بازاریابی نشان می‌دهد که تمام بارهای عاملی در حد قابل قبول نیستند، از این رو، شش گزینه دیگر حذف شدند: گزینه ۱ (مشاوره با صاحب‌کاران فعلی و بالقوه درباره قوانین جدید، مشاوره مالیاتی و...)، گزینه ۴ (حضور پررنگ در همایش‌ها، سمینارها و برنامه‌های حرفه‌ای مشابه)، گزینه ۵ (تشریح اهمیت حسابرسی برای صاحب‌کاران)، گزینه ۷ (برگزاری سمینارهای آموزشی برای صاحب‌کاران آتی)، گزینه ۱۸ (ارتباط با صاحب‌کار و صحبت درباره نیازهای فعلی و بالقوه او) و گزینه ۲۶ (شهرت، اعتبار و خوش‌نامی مؤسسه حسابرسی). در نهایت، ۸ استراتژی به شرح زیر باقی ماند که به‌عنوان استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی شناخته شدند:

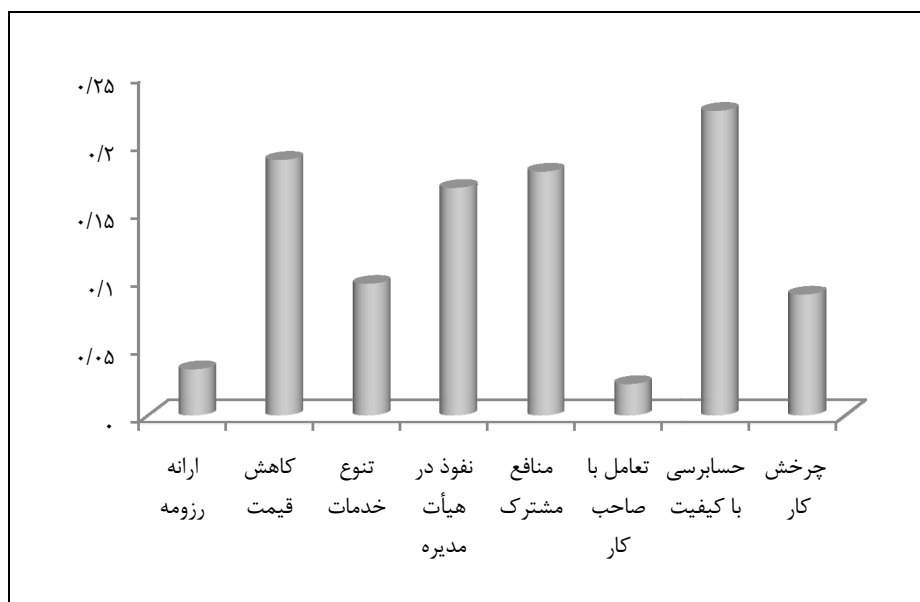
۱. ارائه رزومه کاری به نهادهای تصمیم‌گیرنده؛
۲. پیشنهاد قیمت‌های کمتر برای خدمات حسابرسی (نرخ‌شکنی یا سیاست کاهش قیمت)؛
۳. ارائه خدمات متنوع بیشتر از خدمات اطمینان‌بخشی؛
۴. جذب صاحب‌کار از طریق نفوذ در اعضای هیئت‌مدیره، مدیران مجامع شرکت‌های مادر، هلدینگ و...؛
۵. جذب صاحب‌کار به‌دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها؛
۶. انجام حسابرسی با کیفیت عالی به قصد تداوم کار برای صاحب‌کاران فعلی و جذب صاحب‌کاران آتی؛
۷. تعامل با صاحب‌کار (چشم‌پوشی از خطاها، تعدیل بندهای گزارش و...) به‌منظور تداوم کار؛
۸. حفظ و جذب صاحب‌کار از طریق چرخش کار بین چند مؤسسه حسابرسی.

رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی بر اساس تکنیک آنتروپی

در اغلب مسائل تصمیم‌گیری چندمعیاره و به‌خصوص مسائل تصمیم‌گیری چندشاخصه، داشتن و دانستن وزن‌های نسبی شاخص‌های موجود، گام مؤثری در فرایند حل مسئله است. در این پژوهش، از روش آنتروپی شانون، به‌عنوان یکی از روش‌های بسیار معروف محاسبه وزن شاخص‌ها، استفاده شده است. جدول ۳ وزن‌های آنتروپی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی و اولویت‌های آن را نشان می‌دهد.

جدول ۳. وزن‌های آنتروپی و اولویت‌ها

اولویت‌ها	وزن آنتروپی	استراتژی‌های بازاریابی
۷	۰/۰۳۳	ارائه رزومه کاری به نهادهای تصمیم‌گیرنده
۲	۰/۱۸۷	پیشنهاد قیمت‌های کمتر برای خدمات حسابرسی (نرخ‌شکنی یا سیاست کاهش قیمت)
۵	۰/۰۹۶	ارائه خدمات متنوع بیشتر از خدمات اطمینان‌بخشی
۴	۰/۱۶۷	جذب صاحب‌کار از طریق نفوذ در اعضای هیئت‌مدیره، مدیران مجامع شرکت‌های مادر و...
۳	۰/۱۷۹	جذب صاحب‌کار به‌دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها
۸	۰/۰۲۲	تعامل با صاحب‌کار (چشم‌پوشی از خطاها،...) به‌منظور تداوم کار
۱	۰/۲۲۳	انجام حسابرسی با کیفیت عالی به قصد تداوم کار برای صاحب‌کاران فعلی و جذب صاحب‌کاران آتی
۶	۰/۰۸۸	حفظ و جذب صاحب‌کار از طریق چرخش کار بین چند مؤسسه حسابرسی



شکل ۲. نمودار رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی

همان‌طور که در نمودار مشاهده می‌شود، بالاترین رتبه به فعالیت «انجام حسابرسی با کیفیت عالی به قصد تداوم کار برای صاحب‌کاران فعلی و جذب صاحب‌کاران آتی» و بعد از آن فعالیت «سیاست کاهش قیمت (نرخ‌شکنی)»

اختصاص یافته است. کمترین رتبه را نیز «تعامل با صاحب‌کار (چشم‌پوشی از خطاها، تعدیل بندهای گزارش حسابرسی،...) به‌منظور تداوم کار» به‌دست آورده است. این موضوع نشان می‌دهد که حساب‌رسان ایرانی به کیفیت ارائه خدمات توجه و نگرش مثبتی دارند و سعی می‌کنند که از طریق خدمات با کیفیت بهتر به جذب صاحب‌کار بیشتری دست یابند.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پژوهش حاضر به شناسایی و رتبه‌بندی نگرش حساب‌رسان ایرانی به استراتژی‌های بازاریابی و نفوذ برای جذب صاحب‌کار (مشتری) پرداخته است. طی چند مرحله بررسی، در نهایت ۸ استراتژی به‌عنوان استراتژی‌های بازاریابی و نفوذ برای جذب صاحب‌کار (مشتری) در حرفه حسابرسی شناسایی شد که عبارت‌اند از: ۱. ارائه رزومه کاری به نهادهای تصمیم‌گیرنده؛ ۲. سیاست قیمت‌گذاری کمتر از واقع خدمات حسابرسی (نرخ‌شکنی یا سیاست کاهش قیمت)؛ ۳. ارائه خدمات متنوع بیشتر از خدمات اطمینان‌بخشی؛ ۴. جذب صاحب‌کار از طریق نفوذ در اعضای هیئت‌مدیره، مدیران مجامع شرکت‌های مادر، هلدینگ‌ها؛ ۵. جذب صاحب‌کار به‌دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها؛ ۶. انجام حسابرسی با کیفیت عالی به قصد تداوم کار برای صاحب‌کاران فعلی و جذب صاحب‌کاران آتی؛ ۷. تعامل با صاحب‌کار (چشم‌پوشی از خطاها، تعدیل بندهای گزارش و...) به‌منظور تداوم کار؛ ۸. حفظ و جذب صاحب‌کار از طریق چرخش کار بین چند مؤسسه حسابرسی است.

پژوهش پیش رو، استراتژی کیفیت خدمات را یکی از استراتژی‌های مهم بازاریابی و جذب صاحب‌کار بیشتر، معرفی می‌کند. نتیجه این بخش با این دیدگاه منطبق است که مؤسسه‌های حسابرسی، استراتژی کیفیت خدمات را نوعی مزیت رقابتی در نظر گرفتند و با شناخت نیازها و خواسته‌های صاحب‌کار، سعی می‌کنند صاحب‌کاران فعلی را حفظ و صاحب‌کاران بالقوه را با تضمین کار با کیفیت جذب کنند تا در نهایت، سطح درآمد خود را افزایش دهند. نتایج با یافته‌های داف (۲۰۰۴)؛ دوورتی و تروو (۲۰۰۸)؛ سوانشتروم و سوندگرن (۲۰۱۰) و بروبرگ و همکاران (۲۰۱۸) هم‌سو است. آنها نیز بر استراتژی کیفیت خدمات تأکید کرده‌اند و معتقدند که وفاداری صاحب‌کار را می‌توان با ارائه خدمات با کیفیت‌تر افزایش داد و ضمن حفظ صاحب‌کاران فعلی و جذب صاحب‌کاران آتی، به درآمد بیشتر دست یافت. از طرف دیگر، نتایج این بخش با پژوهش موسوی و پهلوان (۱۳۹۴) در محیط ایران هم‌راستا است. آنان در پژوهش خود این فرضیه را آزمودند که حساب‌رسان با کاهش کیفیت حسابرسی، بازاریابی می‌کنند و نتیجه گرفتند که حساب‌رسان برای جذب مشتری، حاضر نیستند کیفیت حسابرسی را کاهش دهند. همان‌طور که در بخش نظری بیان شد، هم‌زمان با تغییر محیط‌های تجاری و رقابتی شدن آن، درک صاحب‌کاران از این حرفه نیز تغییر یافته است؛ ولی در نهایت، برای حفظ رابطه حساب‌رسان با صاحب‌کار، حرف اول را کیفیت خدمات می‌زند.

پژوهش حاضر، مهم‌ترین استراتژی بازاریابی و جذب صاحب‌کار بیشتر را استراتژی کاهش قیمت و پس از آن، استراتژی کیفیت خدمات معرفی کرده است. نتایج این بخش با یافته‌های دوپوچ و کینگ (۲۰۱۵)؛ دولک و کریچاپر (۲۰۰۶) و سیمون و فرانسیس (۱۹۸۸) هم‌سو است. آنان بر این باور بودند که مؤسسه‌های حسابرسی از طریق کاهش

قیمت، به جذب صاحب‌کار و درآمد بیشتر دست پیدا می‌کنند. در شرایط فعلی جامعه ایران، کار برای مؤسسه‌های حسابرسی کوچک، کافی نیست. یکی از دلایل مهم این وضعیت، حمایت‌نکردن دولت از مؤسسه‌های کوچک و گسترش سازمان حسابرسی و حوزه فعالیت آن است. این موضوع به‌خصوص بر مؤسسه‌های کوچک حسابرسی تأثیر منفی گذاشته و گرایش آنها را به سمت سیاست کاهش قیمت برای جذب صاحب‌کار، بیشتر کرده است. گاهی استراتژی کاهش قیمت، به از دست‌دادن کیفیت تمام می‌شود؛ زیرا این ریسک وجود دارد که مؤسسه حسابرسی برای کاهش هزینه حسابرسی، به کاهش زمان انجام کار و کاهش یا حذف برخی از روش‌های حسابرسی روی آورد. از این رو، به جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، به‌عنوان متولیان حرفه حسابرسی در ایران، پیشنهاد می‌شود که از طریق نظارت‌های دوره‌ای و تقویت کار گروه کنترل کیفیت؛ کسب اطمینان از رعایت ترکیب نیروی انسانی مناسب در هر کار حسابرسی و رعایت آیین‌نامه‌های سقف مجاز مؤسسه‌های حسابرسی، این ریسک را کاهش دهند.

در برخی مؤسسه‌های حسابرسی ایران، خدمات غیراطمینان‌بخشی، حجم کوچکی از فعالیت مؤسسه‌ها را دربرمی‌گیرد، از این رو، در برخی از فصول سال، مؤسسه‌ها با کاهش شدید دامنه تقاضا برای خدمات اطمینان‌بخشی (به‌طور مثال، فواصل بعد از مجامع شرکت) یا بحران پوشش زیان برآمده از هزینه سربار ثابت مواجه می‌شوند، از این رو، به چنین مؤسسه‌های پیشنهاد می‌شود که از استراتژی تنوع خدمات استفاده کنند و خدماتی همچون حسابرسی مالیاتی، مشاوره مدیریت، حسابرسی داخلی و طراحی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری را رونق دهند. حتی مؤسسه‌ها می‌توانند کانون‌های بحران، همچون بحران فروش، بحران تولید و بحران سرمایه در گردش را در واحدهای تجاری شناسایی کنند. در پژوهش بروستر (۲۰۰۳) نیز، بر استراتژی تنوع‌بخشی برای جذب صاحب‌کار بیشتر، بسیار تأکید شده است. از محدودیت‌های پژوهش حاضر می‌توان به محدودیت ذاتی پژوهش‌هایی که ابزار اندازه‌گیری آن پرسش‌نامه است و عدم تمایل برخی از پرسش‌شوندگان به تکمیل و عودت پرسش‌نامه، اشاره کرد. این پژوهش با بررسی جامع، توانست استراتژی‌های نفوذ در بازار برای جذب صاحب‌کار در حرفه حسابرسی را شناسایی کند و آن را در اختیار پژوهشگران و سازمان‌های مختلف، از جمله سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی که متولیان حرفه حسابرسی در ایران هستند، قرار دهد.

منابع

- بنی مهد، بهمن (۱۳۹۰). بررسی عوامل تأثیرگذار بر اظهار نظر مقبول حسابرِس. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۴(۱۳)، ۵۹-۸۳.
- رجبی، روح‌الله؛ محمدی خشویی، حمزه (۱۳۸۷). هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرِس مستقل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۵(۵۳)، ۳۵-۵۲.
- ساعی، محمد جواد؛ لاری دشت بیاض، محمود؛ خادم، حمید (۱۳۹۷). بازی استراتژیک مدیر - حسابرِس: شواهدی از تئوری بازی‌ها. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۴)، ۴۹۷-۵۱۸.
- سلیمانی امیری، غلامرضا؛ محمود خانی، مهناز (۱۳۹۸). دیدگاه حسابرسان ایرانی درباره حسابرسی ارزش منصفانه. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۲)، ۲۵۵-۲۷۸.

شجاع، نفیسه؛ بنی مهد، بهمن؛ وکیلی فرد، حمید رضا (۱۳۹۷). بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۸)، ۳۱-۴۶.

موسوی شیری، سید محمود؛ پهلوان، مریم (۱۳۹۴). توازن بین مسئولیت‌های حسابرسی و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران. پیشرفت‌های حسابداری، ۷(۲)، ۱۸۳-۲۱۸.

References

- Achua, J.K., & Alabar, T.T. (2014). Imperatives of marketing internal auditing in Nigerian universities. *Social and Behavioral Sciences*, 164, 32- 40.
- Addams, H. & Davis, B. (1994). Privately held companies report reasons for selecting and switching auditors. *CPA Journal*, 64, 38-41.
- Alvehus, J. & Spicer, A. (2012). Financialization as a strategy of workplace control in professional service firms. *Critical Perspectives on Accounting*, 23(7), 497-510.
- Ashill, N. J., Davies, K. M., & Thompson, I. W. (2003). Characteristics of marketing organization in the New Zealand financial services sector. *International Journal of Bank Marketing*, 21(2), 80-93.
- Baber, W. R., Brooks, E. H. & Ricks, W. E. (1987). An Empirical Investigation of the Market for Audit Services in the Public Sector. *Journal of Accounting Research*, 25(2), 293-305.
- Banimahd, B. (2011). Investigation of some Determinants on Unqualified Audit opinion. *Journal of Securities Exchange*, 4(13), 59-83. (in Persian)
- Brewster, M. (2003). *Unaccountable. How the Accounting Profession Forfeited a Public Trust*, Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.
- 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.
- 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.
- Brock, D.M. (2006). The changing professional organization: a review of competing archetypes. *International Journal of Management Reviews*, 8(3), 157-174.
- Carcello, J. V., Hermanson, R. H. & McGrath, N. T. (1992). Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers, and financial statement users. *A Journal of Practice & Theory*, 11(1), 1-15.
- 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), 125-132.
- Daniell, M. H. (2006). Mastering the dynamic nature of modern strategy. *Handbook of Business Strategy*, 7(1), 35-41.

- Daugherty, B. E. & Tervo, W. A. (2008). Auditor changes and audit satisfaction: Client perceptions in the Sarbanes-Oxley era of legislative restrictions and involuntary auditor change. *Critical Perspectives on Accounting*, 19, 931–951.
- Dopuch, N., & King R., R. (2015). The effect of lowballing on audit Quality: An Experimental Markets Study. Downloaded from <http://www.elearnica.ir>
- Duff, A. (2004). *Auditqual: Dimensions of Audit Quality*. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Dulleck, W., Kerschbamer, R., (2006). On doctors, mechanics and computer specialists. *Journal of Economic Literature*, 44, 5–42.
- Ellingson, D. A., Hiltner, A. A., Elbert, D. J., & Gillett, J. (2002). Marketing: Where do accountants stand today? *Services Marketing Quarterly*, 23(3), 1–15.
- Gamble, G.O., Highsmith-Quick, G., Jones, E., Slade, P.D. & Craig, J.L. Jr (2000). What small and medium-sized firms think about advertising. *CPA Journal*, 70 (2), 3-52.
- Hay, D., & Knechel, W. R. (2010). The effects of advertising and solicitation on audit fees. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(1), 60–81.
- Heischmidt, K., Elfrink, J., & Mays, B. (2002). Professional accounting services: Types of marketing communications used by CPAs. *Services Marketing Quarterly*, 23(3), 63–72.
- Ianniello, G. (2012). Non- Audit services and aditor independences in the 2007 Italian Regulatory Environment. *Journal of Auditing*, 16(2), 147–164.
- Ismail, I., Haron, H., Ibrahim, D. N. & Isa, S. M. (2006). Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms. *Managerial Auditing Journal*, 21(7), 738–56.
- Kraus, K., Hakansson, H., & Lind, J. (2015). The marketing-accounting interface – problems and opportunities. *Industrial Marketing Management*, 46, 3–10.
- Ling, C. K., Piew, H.T., & Chai, T. L. (2010). The Determinants of Consumers' Attitude towards Advertising. *Canadian Social Science*, 6 (4), 114-126.
- 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.
- 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*, 5(2), 108-117.
- Morrison Coulthard, L. J. (2004). Measuring service quality: A review and critique of research using Servqual. *International Journal of Market Research*, 46(4), 479–497.
- Mousavi Shiri, M. & Pahlavan, M. (2016). Balancing between Marketing and Auditing Responsibility by Members of Iranian Association of Certified Public Accountants. *Accounting Advances*, 7(2), 183-218. (in Persian)
- 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.

- Picard, C.F. (2016). The marketization of accountancy. *Critical Perspectives on Accounting*, 34, 79-97.
- Rajabi, R. & Mohammadikhoshoei, H. (2009). Agency Costs & Independent Audit Services Pricing. *Accounting and Auditing Review*, 15(4), 35-52. (in Persian)
- Reid, M. (2008). Contemporary marketing in professional services. *Journal of Services Marketing*, 22(5), 374-384.
- Saei, M.J., Lari, M.D. & Khadem, KH. (2018). Strategic Game Manager - Auditor: Evidence of Game Theory. *Accounting and Auditing Review*, 25(4), 497-518. (in Persian)
- Schatzberg, J. (1992). A Laboratory Market Investigation of a Multi-period Model of Independence and Low Balling. *Working paper*, Tucson: University of Arizona.
- Shoja, N., Banimahd, B. & Vakilifard, H.R. (2018). Auditors Perspectives about marketing activity. *Financial Accounting and Auditing Review*, 10(38), 31-46. (in Persian)
- Simon, D., & Francis, J. R. (1988). The Effects of Auditor Change on Audit Fees: Tests of Price Cutting and Price Recovery. *The Accounting Review*, 63 (2), 255-269.
- Soleimaniamiri, GH.R. & Mahmoudkhani, M. (2019). Iranian Auditors Perspectives about Auditing of Fair Value Estimates. *Accounting and Auditing Review*, 26(2), 255-278. (in Persian)
- Svanström, T. & Sundgren, S. (2010). The purchase on non-audit services by small and mid-sized companies – Empirical evidence from Sweden, *working paper*.
- Stevens, R. E., McConkey, C. W., Loudon, D. L., & Dunn, P. (1994). Accountants' attitudes toward advertising and their use of marketing tools. *Journal of Professional Services Marketing*, 10, 181-201.
- Tang, T. L.-P., Moser, H. R., & Austin, M. J. (2002). Attitudes toward advertising by accountants. *Services Marketing Quarterly*, 23(3), 35-62.