

## آزمون رفتار حسابرسان در برقراری توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی

مهدي مران جوري

دكتري گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

Mr.maranjory@gmail.com

حمید رضا وکیلی فرد

دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

Vakilifard.phd@gmail.com

زهرا پورزمانی

دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

zahra.poorzamani@yahoo.com

سید محمد رضا رئیس زاده

استادیار گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

R.Raiis@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۷/۱۶ تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۰/۰۹

### چکیده

در سال‌های اخیر، بازار خدمات حرفه حسابرسی تغییرات سریع و در خور توجهی داشته است. خصوصی‌سازی به موسسات حسابرسی اجازه داد بیشتر اهداف اقتصادی را دنبال کنند. در چنین شرایطی حسابرسان با یک موقعیت متضاد مواجه‌اند؛ زیرا از یک سو آیین رفتار حرفه‌ای، به منظور رعایت استقلال و کیفیت حسابرسی، حسابرسان را از تعامل و ارتباط نزدیک با مشتری منع می‌نماید و از سوی دیگر محیط کسب و کار برای خدمات حرفه‌ای، در حال تغییر بوده و رقابت شدید در این صنعت، آنها را به سمت بازاریابی و مشتری مداری سوق می‌دهد. انتظار جامعه این است که حسابرسان در جهت متعادل کردن منافع جامعه و منافع شخصی خود، استقلال خویش را حفظ نمایند. اما با افزایش تعداد موسسات حسابرسی، حسابرسان خطر دور ماندن از رقابت را بیشتر از قبل احساس می‌کنند و این سؤال مطرح می‌شود که در شرایط فعلی حسابرسان چگونه می‌توانند بین منافع جامعه و منافع شخصی خود تعادل برقرار نمایند. بنابراین با توجه به مطالب فوق، در مطالعه حاضر رفتار حسابرسان در برقراری توازن بین وظایف سنتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی مورد آزمون قرار گرفته است. جامعه آماری شامل ۱۱۵۷ حسابرس شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و نمونه آماری ۲۸۹ نفر بود. برای آزمون فرضیه‌ها از مدل یابی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار اسمارت پی ال اس استفاده شد. نتایج نشان می‌دهد که نگرش، سطح اهمیت، رفتار فریبنده و سطوح حرفه‌ای بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد ولی جوان بودن حسابرسان بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تاثیر ندارد.

واژه‌های کلیدی: رفتار حسابرسان، وظایف حسابرسی، فعالیت‌های بازاریابی.

## ۱- مقدمه

که به حرفه حسابداری وارد می شوند فعالیت‌های بازاریابی مختلفی را به کار می‌برند تا دیدگاهها و خدماتشان را ترویج دهند. آنها از تبلیغ، اسپانسرها، سمینارها و رسانه‌های الکترونیکی (مانند وب سایت‌ها) برای ترویج و افزایش آگاهی جامعه از نامشان استفاده می‌کنند (کلو و همکاران، ۲۰۰۹؛ هالبرت و لاوسون، ۱۹۹۶). حسابرسان جوان عقیده دارند که یک دیدگاه حرفه‌ای خوب می‌تواند با استفاده مناسب از بازاریابی اجرا شود و ادامه یابد. این یافته پیشنهاد می‌کند که حسابرسان جوان، تبلیغ را به عنوان یک استراتژی بازاریابی مهم می‌بینند که می‌تواند به آنها کمک کند زمینه صاحبکارانشان را توسعه دهند (هیچمیت<sup>۶</sup>، ۲۰۰۲). بنابراین حسابرسانی که به بازاریابی به عنوان بخش مهمی از کار نگاه می‌کنند ممکن است بازاریابی و وظایف ذاتی حرفه حسابداری را موازنه نمایند (بروبرگ و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۳).

البته باید به این موضوع توجه داشت همچنانکه حسابرسان، فعالیت‌های بازاریابی را انجام می‌دهند باید از دستورالعمل‌های رفتاری و سایر استانداردهای وضع شده از سوی سازمانهای قانونی نیز پیروی کنند. موزر و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۰۰) در تحقیقشان درباره رفتارهای مصرف کننده نسبت به تبلیغ بوسیله حسابرسان بدین نتیجه رسیدند "حسابرسان کسانی هستند که می‌توانند درک مصرف کننده درباره واژه‌های شهرت، اعتبار، دیدگاه و اطلاعات را از طریق تلاش‌های تبلیغاتی‌شان افزایش دهند". حسابرسان باید به دقت زمان صرف شده برای فعالیت‌های بازاریابی و وظایف اصلی حرفه حسابداری را موازنه نمایند تا مطمئن شوند که اطمینان و اعتماد در حرفه صدمه نمی‌بیند (بروبرگ و همکاران، ۲۰۱۳). در سال‌های اخیر، حرفه حسابداری تغییرات سریع و در خور توجهی داشته است. کاهش مقررات در بازار کار حسابداری، به موسسات حسابداری اجازه داد، بیشتر اهداف اقتصادی را دنبال کنند و در جست و جوی درآمد خود و کاهش هزینه‌ها در کار حسابداری باشند. در ایران با تشکیل جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۳۸۰ بر پایه خصوصی سازی این موضوع پر رنگ تر شد، چرا که تعداد زیادی از موسسات حسابداری پدیدار شدند که این خود منجر به شکست انحصار سازمان حسابداری و افزایش رقابت در بازار حسابداری گردید (بنی مهد، ۱۳۹۰). بر این اساس مفهوم بازاریابی و رقابت پذیری در حرفه حسابداری و کسب سهم بیشتر از بازار پیش از پیش مطرح شد.

حرفه حسابداری از یک طرف با وظایف سنتی‌اش، دستورالعمل‌های اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای از طرف دیگر با فعالیت‌های بازاریابی مواجه است که حسابرسان و موسسات حسابداری باید بیشتر از آنها مطلع شوند تا بتوانند در محیط

بازاریابی از ارکان اصلی فعالیت‌های هر شرکت یا موسسه‌ای است. ساختن محصول یا خدمات مورد ارائه، یک جنبه از فعالیت یک واحد تجاری است و فروش آن جنبه دیگر. اصولاً فروش مهم‌ترین رکن هر واحد تجاری است، زیرا خدمات مورد ارائه یا محصولات ساخته شده هنگامی ارزش دارند که بتوان آنها را به فروش رساند. حرفه حسابداری نیز از این امر مستثنی نیست و نیاز به بازاریابی دارد. بازاریابی به طور با اهمیتی تقاضا ایجاد می‌کند یا آنرا افزایش می‌دهد، و بدون تقاضا، مشتری وجود ندارد. بنابراین ایجاد استراتژی‌های بازار که نتایج ارزش افزوده را به سازمان منتقل می‌کند راه مطمئنی برای حسابرسان است تا در آینده موفق باشند (آچیا و آلابا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). بر این اساس تعدادی از تحقیقات بررسی کردند که چطور وابستگی‌های مشتری، بدست آوردن مشتری، نگهداشتن ارتباط با مشتری و حفظ مشتری، بخش‌های کارکردی حسابداری را تشکیل می‌دهد. مطالعات اخیر همچنین نشان دادند که حسابرسان به صاحبکار مشاوره می‌دهند و می‌خواهند ارزش را از طریق خدمات حسابداری، اضافه نمایند. با این حال آنچه اشاره شده به طور نسبی ناشی از کارکرد بازاریابی حرفه بوده و به عبارتی تلاش برای ارائه خدمات متفاوت از سایر رقبا است که با مداخله فعالیت حسابرسان در بدست آوردن مشتری و حفظ مشتری بوسیله ابزارهای بازاریابی و تبلیغ بیشتر بوسیله شبکه‌های در حال توسعه نمایان می‌شود (های و کنچل، ۲۰۱۰). البته حرکت بازاریابی به سوی تحکیم ارتباطات صاحبکار برای تقویت درک صاحبکاران، می‌تواند منشاء بحران باشد. به این دلیل که خدمات عرضه شده توسط یک حسابرس خاص از خدماتی که توسط سایر حسابرسان ارائه می‌شود، متفاوت است. تحقیقات گذشته نشان داد که هر چند شرکت‌های خدمات حرفه‌ای کمی برای فعالیت‌های بازاریابی سازماندهی می‌شوند، شواهدی وجود دارد که آنها از تعدادی اصول بازاریابی فریبده پیروی می‌کنند (هودگز و یانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹). همچنین تحقیقات نشان می‌دهد که فعالیت‌های بازاریابی فقط توسط کسانی که در بخش بازاریابی کار می‌کنند اجرا نمی‌شود بلکه وظیفه‌ای است که همه سطوح سازمان با آن درگیر می‌شوند (گومسون<sup>۳</sup>، ۱۹۷۹) و با فعالیت‌های عملیاتی سازمان کامل می‌شود (آشیل، داویز و تومپسون<sup>۴</sup>، ۲۰۰۳).

بازاریابی یک استراتژی مهم برای توسعه کسب و کار است (هالبرت و لاوسون<sup>۵</sup>، ۱۹۹۶). حسابرسان نیز به عنوان گروهی از ارائه دهندگان خدمات حرفه‌ای نه تنها سعی می‌کنند خدمات شرکتشان را ترویج دهند بلکه باید توضیح دهند چرا صاحبکار به حسابداری نیاز دارد. حسابرسان جوانتر

نگرش را می‌توان بدلیل ورود فعالیت‌های بازاریابی به حرفه حسابرسی دانست. با تغییر نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی در محیط کسب و کار، حرفه حسابرسی درگیر فعالیت‌های بازاریابی بیشتر می‌شود. یافته‌های تجربی نشان می‌دهد که نگرش مثبت حسابرس نسبت به بازاریابی به طور مثبتی با تعادل در زمان صرف شده برای فعالیت‌های بازاریابی و وظایف ذاتی حسابرسی ارتباط دارد. با افزایش نگرش مثبت حسابرس نسبت به فعالیت‌های بازاریابی، زمانی که او به این کار اختصاص می‌دهد نیز افزایش می‌یابد. بنابراین فرضیه اول به شکل زیر مطرح می‌شود.

**فرضیه ۱:** نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تاثیر معنی داری دارد.

### سطح اهمیت حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی

افزایش فشارهای رقابتی موجب شد حسابرسان، اهمیت بازاریابی را بیشتر درک کنند. موفقیت یا بقاء هر واحد حسابرسی، ریشه در فهم عمیق اهمیت و استفاده کاربردی از تکنیک‌های بازاریابی دارد (کروس و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۵). توانایی برای ترویج یک فعالیت حسابرسی که نیازها و خواسته‌های یک سازمان را تامین کند، تابع یک استراتژی بازاریابی موثر است. حسابرسانی که بازاریابی را مهم می‌دانند توانایی بیشتری برای برقراری توازن بین زمان صرف شده برای وظایف ذاتی حرفه حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی جدید دارند (برو برگ و همکاران، ۲۰۱۳). دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت بازاریابی و پذیرش نقش بازاریابی به عنوان بخشی از کارکرد حسابرسی موجب می‌شود حسابرسان زمان بیشتری صرف فعالیت‌های بازاریابی نمایند. بنابراین فرضیه دوم به شکل زیر مطرح می‌شود.

**فرضیه ۲:** دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت بازاریابی بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تاثیر معنی داری دارد.

### رفتار فریبنده

محققان روانشناسی فریب را به عنوان عاملی که دارای هزینه‌های داخلی است، تلقی نموده‌اند. این هزینه‌ها می‌تواند شامل کاهش اعتماد به نفس و خودباوری یا احساس منفی ناشی از عدم رعایت معیارهای اجتماعی نهادینه شده در فرد باشد (آکلوف<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۷). در شرایطی که حسابرسان برای کسب ارزیابی مطلوب عملکرد و اطمینان از ارتقاء حرفه‌ای در سطوح

رقابتی بقا خود را حفظ نمایند. تضاد مشاهده شده بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی و اثر آن بر حرفه حسابرسی، یک سؤال چالش برانگیز است که این تحقیق تلاش می‌کند به آن پاسخ دهد. بر این اساس در پژوهش حاضر سعی می‌شود اولاً برای نخستین بار به آزمون رفتار حسابرسان ایرانی از طریق مولفه‌های چون نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی، دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت بازاریابی، تمایل حسابرسان به رفتار فریبنده، سطح حرفه‌ای و مدت اشتغال در حرفه حسابرسی در برقراری توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی پرداخته شود، ثانیاً با تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از تحقیق و ارائه راهکارهایی جهت رفع تنگناهای موجود و توسعه رویکردی نوین، گامی به سوی غنای ادبیات موضوع پژوهش در حوزه حسابرسی برداشته شود.

### ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

#### نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی

طی سال‌های اخیر حسابرسان تلاش می‌کنند به صاحبکاران خدماتی متفاوت از سایر رقبا بدهند، این نشان دهنده کارکرد بازاریابی حرفه است. به عبارتی نگرش حسابرسان نسبت به حرفه در حال تغییر است (لینگ و همکاران، ۲۰۱۰). شروع تغییر نگرش به سمت فعالیت‌های بازاریابی به رای دادگاه عالی در آمریکا بر می‌گردد. دادگاه عالی در آمریکا در سال ۱۹۷۷ در مورد پرونده بیتس<sup>۱۳</sup> در آریزونا<sup>۱۴</sup> حکم می‌دهد که کدهای اخلاق حرفه‌ای که مانع بازاریابی در حرفه شده‌اند، برای انعکاس تغییرات در قانون بازنویسی شود. به عبارتی سازمان‌های حرفه‌ای نمی‌توانند اعضایشان را از فعالیت‌های بازاریابی و تبلیغات منع کنند. بعد از این حکم نگرش حسابرسی به سوی فعالیت‌های بازاریابی آغاز شد و پس از آن بیشتر رشد کرد. بطوریکه تحقیقاتی زیادی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی پرداختند. در سال ۱۹۷۸ بلافاصله بعد از تصمیم دادگاه نشان داد، ۷ درصد حسابداران وجود دارند که برنامه‌ریزی برای بازاریابی را بررسی کرده‌اند (مارخام و همکاران، ۲۰۰۵). الینگسون و همکاران (۲۰۰۲) در پژوهشی یافتند که نگرش منفی حسابرسان به بازاریابی در سال ۱۹۹۰ نسبت به سال ۱۹۹۹ کمتر شده است. همچنین کلو و همکاران (۲۰۰۹) تغییر در نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی را طی دو زمان مختلف یعنی سال ۱۹۹۳ و ۲۰۰۴ بررسی و مقایسه کردند. نتایج تحقیق آنها بسیار جالب بود. آنها دریافتند که نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی در سال ۱۹۹۳ منفی بوده ولی در سال ۲۰۰۴ این نگرش مثبت شد. این تغییر در

وجه است. افزایش شرکت های خدمات حسابرسی موجب شده کارکرد های حسابرسی نسبت به گذشته تغییر نماید. در چنین شرایطی حسابرسان ناگزیرند علاوه بر انجام وظایف سنتی و ذاتی حسابرسی برای حفظ صاحبکاران موجود و بدست آوردن صاحبکاران جدید به فعالیت های بازاریابی روی آورند (دیوید و همکاران، ۲۰۱۰). اما از سوی دیگر آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسی در هسته حرفه، همچنین سازمان های حرفه‌ای که به عنوان دروازه بانان ورود به حرفه، خدمت می‌کنند نسبت به تغییر مقاوم هستند و اجازه انجام فعالیت‌های بازاریابی را آنچنان که در سایر حرفه ها انجام می شود، نمی‌دهند. به نظر می‌رسد حسابرسان در سطوح حرفه‌ای بالا نسبت به آئین رفتار حرفه‌ای پایبندی بیشتری داشته باشند و زمان کمتری صرف فعالیت‌های بازاریابی نمایند. بنابراین فرضیه چهارم به شکل زیر مطرح می‌شود.

**فرضیه ۴:** سطوح حرفه‌ای حسابرسان بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تاثیر معنی داری دارد.

### جوان بودن حسابرسان

حسابرسان جوان عقیده دارند که یک دیدگاه حرفه‌ای خوب می‌تواند با استفاده مناسب از بازاریابی اجرا شود و تداوم یابد. این یافته پیشنهاد می‌کند که حسابرسان جوان، تبلیغ را به عنوان یک استراتژی بازاریابی مهم می‌دانند که می‌تواند به آنها کمک کند گستره صاحبکارانشان را توسعه دهند (هیچمیت، ۲۰۰۲). در سال ۱۹۹۱ تحقیقی یافت که موسسات حسابرسی و حسابداری که بیش از ۱۰ سال در حرفه فعالیت دارند کمتر برای بازاریابی و تبلیغات برنامه‌ریزی کردند. این در حالی است که موسساتی که کمتر از ۵ سال در حرفه فعالیت داشتند، برنامه‌ریزی برای استفاده از تکنیک‌های بازاریابی بخصوص تبلیغات دارند. این نشان می‌دهد که نگرش برای استفاده از تکنیک‌های بازاریابی در موسسات حسابرسی از جنبه مدت زمان فعالیت متفاوت است (کلو و همکاران، ۲۰۰۹). حسابرسان جوانتر که به حرفه حسابرسی وارد می‌شوند فعالیت‌های بازاریابی مختلفی را به کار می‌برند تا دیدگاه‌ها و خدماتشان را ترویج دهند. آنها از تبلیغ، اسپانسرها، سمینارها و رسانه‌های الکترونیکی (مانند وب سایت‌ها) برای افزایش آگاهی جامعه و تبلیغ خدمات حرفه‌ای‌شان استفاده می‌کنند تا از این طریق صاحبکاران جدیدی را جذب نمایند (کلو و همکاران، ۲۰۰۹؛ هالبرت و لوسون، ۱۹۹۶). بنابراین حسابرسانی که به بازاریابی به عنوان بخش مهمی از کار نگاه می‌کنند ممکن است بین وظایف ذاتی حرفه حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی توازن ایجاد نمایند (بروبرگ و

سلسله مراتبی موسسات حسابرسی از انگیزه بالایی برخوردار هستند، تصور می‌گردد که متمایل به کسب شهرت و حفظ آن بوده و بنابراین سعی می‌کنند که قضاوت‌های خود را با انگیزه‌های ارزیابی کنندگان فعالیت‌هایشان در رده‌های بالاتر همسو کنند. در نتیجه انتظار می‌رود که آگاهی از نگرش ارزیابی کنندگان توسط حسابرسان در فرایند حسابرسی، منجر به تحریک آنها جهت انجام فعالیت به صورت فریب آمیز گردد. پچیوا (۲۰۰۸) اثر فشار های موقعیتی، شغلی و اقتصادی در حسابرسی را بر روی رفتار فرصت طلبانه حسابرسان بررسی نمود و به این نتیجه رسیدند که وجود فشار مذکور در حسابرسی، توجه به هزینه های شهرت فردی را افزایش داده و منجر به ایجاد انگیزه در حسابرسان برای انجام فعالیت هایی می‌گردد که می‌تواند اثر بخشی فرایند حسابرسی را در معرض خطر قرار دهند. لو و همکاران<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۸) معتقدند جامعه مجموعه‌ای از افراد است که می‌دانند چطور قانون را دور بزنند آن هم بدون شکستن واقعی قانون. بنابراین پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای تمام آن چیزی نیست که مبنای تصمیم گیری اخلاقی افراد حرفه‌ای (برای مثال حسابرسان) قرار می‌گیرد.

فشار در زمینه جذب مشتریان جدید و همچنین نگهداری مشتری در ساختار رقابتی بازار، موجب شده حسابرسان از تکنیک های بازاریابی استفاده نمایند. این امر باعث شده اصل استقلال در خدمات حسابداری نظیر حسابرسی زیر سوال برود و در برخی موارد استقلال حسابرس کاهش یابد. حسابرسان برای اینکه نشان دهند که استقلال خود را در شرایط رقابتی حفظ می‌کنند، سعی می‌کنند رفتار فریبنده در بازار انجام دهند که رایج ترین آنها قیمت گذاری خدمات حسابرسی به میزان کمتر از واقع است (رویایی و محمدی، ۱۳۹۳). بسیاری از موسسات حسابرسی، سیاست قیمت‌گذاری پایین خدمات را به عنوان ابزار نفوذ در بازار قرار داده‌اند. بنابراین لازم است انگیزه و صداقت موسسات حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد. با توجه به مطالب گفته شده فرضیه سوم به شکل زیر مطرح می‌شود.

**فرضیه ۳:** تمایل حسابرسان به رفتار فریبنده بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تاثیر معنی داری دارد.

### سطوح حرفه‌ای

عموم جامعه از حسابداران حرفه‌ای خواستار حفظ استاندارد اخلاقی بالا به منظور کسب اعتماد عمومی در حرفه حسابداری و حسابرسی هستند. مهارت حرفه‌ای مستلزم رشد، داشتن برنامه های توسعه حرفه به طور مداوم، داشتن شاغلین آگاه به عقاید تازه و نگرش‌های مبتکرانه و انجام امور به بهترین

همکاران، ۲۰۱۳). بنابراین فرضیه پنجم به شکل زیر مطرح می‌شود.

**فرضیه ۵:** جوانتر بودن حسابرسان بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت های بازاریابی تاثیر معنی داری دارد.

### پیشینه تجربی پژوهش

دارلینگ (۱۹۷۷) نگرش حسابداران آمریکا نسبت به تبلیغات خدمات را با نگرش وکلا، پزشکان و دندانپزشکان مقایسه کرده است. نتایج نشان داد تفاوت های مهمی بین نگرش این چهار گروه وجود دارد. اگرچه تمام گروه ها دارای نگرش منفی نسبت به تبلیغات بودند اما نگرش حسابداران و وکلا در مورد نقش بالقوه بازاریابی بخصوص تبلیغات مثبت تر بود. با توجه به اینکه حسابداران و وکلا نگرش های مثبت تری به تبلیغات دارند ولی هر چهار گروه اتفاق نظر دارند که تبلیغات برای مصرف کننده مفید نیست، همچنین تبلیغات قیمت خدمات را افزایش می دهد و آسیب تصویر عمومی را به دنبال دارد.

در مطالعه دیکسون و تیلور<sup>۱۴</sup> (۱۹۷۹) دو سوم از افراد مورد مطالعه گفتند که تبلیغات اعتماد عمومی این حرفه را کاهش نمی دهد و نسبت مشابهی معتقد بودند که تبلیغات تقاضا برای خدمات حسابداری را افزایش می دهد.

ترینور<sup>۱۵</sup> (۱۹۸۴) در مطالعه بر روی حسابداران عمومی در ایالات متحده به این نتیجه رسید که ۶۳ درصد از پاسخ دهندگان معتقدند که تبلیغات اثر مضر بر روی این حرفه خواهد داشت و اعضای قدیمی این حرفه نگرش های منفی تری نسبت به تبلیغات داشته اند.

تئو و گل<sup>۱۶</sup> (۱۹۸۵) نشان دادند که تجربه، سن و سابقه آموزشی مدیران امور مالی درک آنها نسبت به تبلیغات را تحت تاثیر قرار می دهد. به طور کلی، مدیران جوان بدون سابقه آموزشی بالا و تجربه قبلی حسابداری، بر این باور بودند که تبلیغات منجر به بالا بردن تصویر حرفه ای، بهبود کیفیت خدمات و افزایش آگاهی از انواع خدمات می شود. در حالیکه مدیران قدیمی تر، با این حال، می ترسیدند که تبلیغات تفرقه در حرفه ایجاد کند و منجر به اختلال در کیفیت خدمات گردد.

بتی و فرنلی (۱۹۹۵) یافتند که ۴۷٪ شرکت کنندگان در مطالعه شان گزارش کردند "دستمزدهای کم" به عنوان یک ویژگی مهم یا خیلی مهم در نگرش نسبت به انتخاب یک حسابرس است. در نتیجه، اطلاعاتی که صاحبکاران آینده از تبلیغ استخراج می کنند مربوط به هم خدمات و هم دستمزد هاست. خواه تبلیغ سرانجام منجر به دستمزدهای پایین تر یا

بالاتر شود. در آخر وابسته به سطح خدمتی است که صاحبکاران میل دارند بدست آورند و به قدرت داد و ستد رقابت حسابرسان و صاحبکار بستگی دارد. در این راستا هیت و فراسر (۱۹۸۸) این نگرش منفی را اینگونه تفسیر می کنند که متخصصان نگران هستند که ورود فعالیت های بازاریابی به حرفه آنها باعث اثرات منفی بر تصور، اعتبار، مقام و رتبه احتمالی از سوی مصرف کنندگان خدمات گردد.

الینگسون و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۲) به تحقیقی تحت عنوان "بازاریابی: امروزه حسابداران در کجا قرار می گیرند" پرداختند. نتایج این تحقیق نشان می دهد که حسابداران ادراکاتی مثبت از بازاریابی دارند و اعتقاد دارند بازاریابی در موفقیت شرکت هایشان ضروری است. این مهم در استفاده فراوان از فردی تمام وقت غیر CPA در عرصه بازاریابی آشکار است. در واقع از ادعای بورز<sup>۱۸</sup> که ولوسکی<sup>۱۹</sup> (۲۰۰۰) آن را به شکل زیر نقل می کند، پشتیبانی می کند: حتی شرکت های کوچک به یک متخصص در عرصه بازاریابی نیاز دارند. در پاسخ گزینه هایی که به ادراکات کلی بازاریابی اشاره داشت، مشخص شد که حسابداران همگی موافقند که بازاریابی در حال حاضر و آینده نقش مهمی ایفا می کند و موافق نیستند که بازاریابی اتلاف زمان و یا عدم تکریم حسابداران حرفه ای است. حسابداران اعتقاد دارند که باید به شخصه در اقدامات مربوط به بازاریابی، شرکت کنند. به عبارتی افراد بیشتری در شرکت باید درگیر بازاریابی شوند. همچنین پاسخ دهندگان اذعان داشتند که آموزش بیشتر بازاریابی می تواند در ادامه تحصیل CPA های فعلی و آماده سازی CPA های جدید موثر باشد. با اصلاح کدهای اخلاقی تبلیغات برای حسابداران قابل قبول تر می شود و بیشتر می توان از آن بهره برد. یافته های این تحقیق نشان می دهند که برخی از پاسخ دهندگان از فعالیت های تبلیغاتی، موفقیتی عایدشان نشد اما در فعالیت هایی که تماس شخصی را می طلبید موفق تر بودند. این مهم نشان می دهد تبلیغات اطلاعات فراهم می کند، اما مشتریان حین انتخاب حسابدار به شهرت حسابدار نیز توجه کرده و اعتماد می کنند.

کلو و همکاران (۲۰۰۹) به پژوهشی تحت عنوان "نگرش حسابداران نسبت به تبلیغ: یک تحقیق طولی" پرداختند. داده های پژوهش با استفاده از رویکرد بررسی ایمیل در سال ۱۹۹۳ و ۲۰۰۴ انجام شده است. سئوالات در دو بررسی یکسان بود و یک نمونه تصادفی از حسابداران برای هر تحقیق انتخاب شدند. آزمونهای آماری برای مقایسه پاسخها از ۱۹۹۳ با پاسخها در ۲۰۰۴ مورد استفاده قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که تغییرات مثبت و با اهمیتی در نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی خدمات حسابرسی وجود دارد. نگرش منفی نسبت به

دو حالت از حالات فوق، می توان استنباط نمود که: افزایش رقابت در حرفه حسابرسی، منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می شود.

دوپوچ و لینک (۲۰۱۵) به بررسی تاثیر قیمت گذاری کمتر از واقع خدمات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. محققین از طریق چند سناریو یافتند که کاهش قیمت، نسبت به حالت معیار بدون کاهش قیمت هنگام تعامل سناریو ها با هم در بازار، به گونه ای اساسی کیفیت خدمات را پایین نمی آورد. با این وجود در حالتی که کاهش قیمت به مقدار زیاد صورت می گرفت و بازاری رقابتی برای ارائه خدمات وجود نداشت، در این شرایط کاهش قیمت تأثیری اساسی بر جای می گذاشت.

موسوی شیری و پهلوان (۱۳۹۴) در پژوهشی به مطالعه توازن بین مسئولیت های حسابرسی و عمل بازاریابی پرداختند. جامعه آماری، حسابداران رسمی شاغل در سال ۱۳۹۳ بود که ۱۷۵ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. نتایج نشان داد حسابرسان با کاهش حق الزحمه حسابرسی، سختی جذب کار حسابرسی و کاهش استقلال حسابرسی سعی در جذب مشتری و بازاریابی دارند. اما برای جذب مشتری، حاضر نمی شوند کیفیت حسابرسی را کاهش دهند.

### ۳- روش شناسی پژوهش

هدف این پژوهش توسعه دانش و آگاهی در زمینه رفتار حسابرسان در برقراری تعادل بین فعالیت های حسابرسی و فعالیت های بازاریابی می باشد، بنابراین پژوهش حاضر از منظر هدف در طبقه پژوهش های کاربردی و از منظر روش پژوهش در زمره پژوهش های توصیفی-پیمایشی می باشد. حسابرسان شاغل شریک و حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، جمعیت هدف این پژوهش را تشکیل می دهند. با رجوع به سایت جامعه حسابداران رسمی کشور، تعداد حسابرسان شاغل شریک ۹۰۷ نفر و حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی ۲۵۰ نفر بودند که جمعاً ۱۱۵۷ نفر تعداد جامعه آماری پژوهش حاضر را تشکیل دادند که با وارد کردن در فرمول کوکران ۲۸۹ نفر به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. روش نمونه گیری در پژوهش حاضر روش نمونه گیری تصادفی ساده و ابزار کار پرسشنامه بوده است.

سوالات اولیه پرسشنامه برای شناسایی فعالیت های بازاریابی از تحقیق بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) در قالب یک چک لیست انتخاب گردید. با توجه به متفاوت بودن شرایط محیطی و اقتصادی کشور ما و همچنین عدم مقررات زیادی در بازاریابی و تبلیغات در حرفه حسابرسی در ایران، سوالات چک

جنبه های مختلف تبلیغ به وضعیت خنثی (بی طرف) و مثبت تغییر کرد. البته قابل ذکر است که بین دو دوره زمانی تغییرات در استفاده از ابزارهای بازاریابی مختلف (مثل وب سایت های برای جذب صاحبکاران جدید) رخ داده است.

بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) به پژوهش تحت عنوان توازن بین حسابرسی و بازاریابی در سوئد پرداختند. تعداد نمونه آماری ۶۷۲ حسابرس سوئدی بود. نتایج پژوهش آنها نشان داد که حسابرسان با نگرش مثبت نسبت به بازاریابی در مقایسه با آن دسته از حسابرسانی که نگرش مثبت کمتری دارند، زمان بیشتری را برای فعالیتهای بازاریابی صرف می کنند. همچنین حسابرسانی که فعالیتهای بازاریابی را مهم در نظر می گیرند، به طور معنی داری زمان بیشتری را صرف فعالیتهای بازاریابی می کنند.

نیوتن و همکاران (۲۰۱۳) به آزمون تجربی تاثیر رقابت میان موسسات حسابرسی در بازارهای محلی (ایالتی) بر کیفیت خدماتی که آنها به صاحبکاران شان ارائه می دهند می پردازند. آنها بیان می کنند: نتایج تحقیقات مختلف و مجزا نشان می دهند که در صورتیکه حسابرسی توسط موسساتی که دارای تخصص در صنعت صاحبکار و یا اینکه توسط موسسات بزرگ حسابرسی انجام شود، کیفیت حسابرسی بالاتر خواهد بود. همانطور که می دانیم این دو ویژگی، بطور همزمان، در تملک ۴ موسسه بزرگ حسابرسی می باشد. در نتیجه می توان ادعا نمود که موسسات بزرگ حسابرسی دارای کیفیت حسابرسی بالاتری هستند. با این همه، قانونگذارن و بازیگران بازار نگران از کاهش کیفیت حسابرسی در پی متمرکز شدن بازار حسابرسی در اثر ادغام و ترکیب های ۱۹۸۹ تا ۲۰۰۲ (و کاهش سطح رقابت) می باشند.

از طرف دیگر، برخی منتقدان رقابت در خدمات حسابرسی بیان می کنند که: موسسات حسابرسی ای که در بازارهای رقابتی فعالیت دارند، همواره از طریق افزایش سرعت رسیدگی ها و یا نرمش و انعطاف پذیری، روابط خود با صاحبکاران را حفظ و تقویت می کنند. در حالت بهبود سرعت رسیدگی ها، حسابرس سرعت در کار را فدای اثربخشی می نماید، لذا احتمال کشف تحریف با اهمیت توسط حسابرس کاهش می یابد. هم چنین، در حالت نرمش و انعطاف پذیری، حسابرس به دلیل ورود زیان احتمالی ناشی از صدور گزارش حسابرسی نامطلوب به صاحبکار (مانند کاهش قیمت سهم شرکت مورد رسیدگی و غیره که منجر به کاهش اعتبار مدیر نزد سهامداران و اثرگذاری منفی بر بقای کار وی گردد) ممکن است انعطاف پذیری بیشتری نسبت به مدیر به خرج داده و در پی این امر، از خطاها چشم پوشی و یا از گزارش آنها خودداری کند. نتیجتاً، در هر

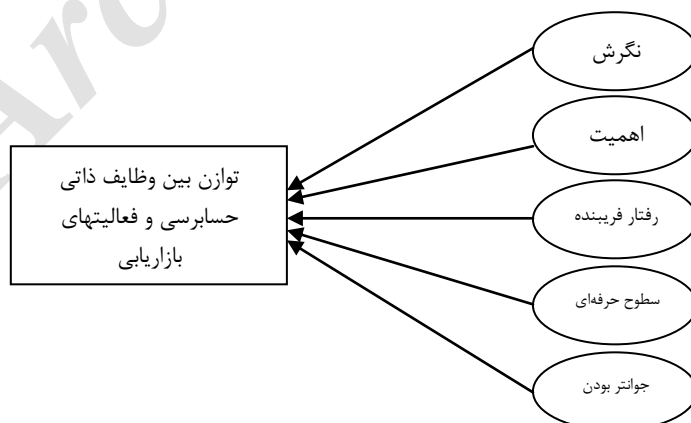
مستمر جهت بهبود مهارت، تخصص و کارایی ۳- پیروی از قوانین جدید (دستورالعمل بورس، استانداردهای حسابرسی، ...) ۴- حفظ اعتبار حرفه نزد مردم، صاحبکاران و همکاران ۵- طراحی روش های حسابرسی موثر به منظور کسب شواهد حسابرسی ۶- حفظ استقلال و بی طرفی ۷- انجام مراقبت های حرفه ای لازم ۸- حفظ درستکاری در تمام مراحل حسابرسی (نگهداری اطلاعات به طور محرمانه، ...) می باشد.

پرسشنامه اول به ۳ بخش تقسیم می شود که شامل سؤال از حسابرسان درباره رفتار آنها درباره اهمیت درک شده شان، نگرش آنها و زمان صرف شده برای فعالیت های بازاریابی و وظایف ذاتی حسابرسی است. آزمون شوندگان به هر سؤال در طیف لیکرت ۵ گزینه ای از کاملاً مخالفم (۱) تا کاملاً موافقم (۵) پاسخ می دهند.

برای اندازه گیری متغیر مستقل رفتار فریبنده از پرسشنامه استاندارد کریسی و جیس (۱۹۷۰) استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۲۰ سؤال بر اساس طیف لیکرت پنج گزینه ای می باشد. جهت تحلیل داده های پژوهش نیز از نرم افزارهای SPSS و PLS استفاده شده است.

#### ۴- مدل مفهومی و متغیرهای پژوهش

بر اساس مبانی نظری، پیشینه تجربی و فرضیه ها ذکر شده مدل مفهومی پژوهش به شرح زیر بیان می شود.



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

لیست اولیه با استفاده از نظر خبرگان و مصاحبه عمیق، اصلاح شد. قبل از توزیع پرسشنامه بین اعضاء نمونه، ابتدا با ارسال پرسشنامه برای تعدادی حسابرسی با تجربه و اساتید فن همچنین مصاحبه با آنها موارد موجود در چک لیست از نظر قابل فهم و کافی بودن مورد بررسی مجدد قرار گرفت. همچنین سئوالات پرسشنامه با توجه به موضوع تحقیق تجزیه و تحلیل می شوند تا مشخص شود آیا به خوبی از سوی آزمون شوندگان درک و فهمیده می شود یا خیر. در نتیجه پرسشنامه مورد نظر اصلاح گردیده در نهایت پرسشنامه نهایی تکمیل و برای اعضای نمونه ارسال شد. سئوالات پرسشنامه فعالیت های بازاریابی شامل موارد زیر است: ۱- ارائه رزومه کاری به نهاد های تصمیم گیرنده ۲- سیاست کاهش قیمت ۳- افزایش تنوع خدمات حرفه ای ۴- جذب صاحبکار از طریق نفوذ در اعضای هیات مدیره، مدیران مجامع شرکت های مادر،... ۵- جذب صاحبکار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه ها ۶- تعامل با صاحبکار (چشم پوشی از خطاها، تعدیل بندهای گزارش،...) به منظور تداوم کار ۷- انجام حسابرسی با کیفیت بالا به قصد تداوم کار برای صاحبکاران فعلی و جذب صاحبکاران آتی ۸- حفظ و جذب صاحبکار از طریق چرخش کار بین چند موسسه حسابرسی.

سئوالات برای وظایف ذاتی حسابرسی از تحقیق بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) در قالب یک چک لیست انتخاب و با مطابقت دادن با آیین رفتار حرفه ای ایران به شرح زیر انتخاب گردید. ۱- اعتبار بخشی به صورت های مالی ۲- آموزش

**متغیر وابسته**

رفتار فریبنده: برای اندازه‌گیری این متغیر آزمون شوندگان باید به سوالات پرسشنامه کربسی و جیس که دارای ۲۰ سوال بر اساس طیف پنج ارزشی لیکرت می‌باشد، پاسخ دهند. جمع امتیازات کلیه سوالات پرسشنامه، امتیاز محاسبه شده از نظر رفتار فریبنده برای هر آزمون شونده است.

**سطوح حرفه‌ای:** برای اندازه‌گیری این متغیر از آزمون شوندگان خواسته می‌شود درجه یا موقعیت شغلی خود را از طیف حسابرس (سطح حرفه‌ای پایین) تا مدیر یا شریک (سطح حرفه‌ای بالا) مشخص نمایند.

**جوانتر بودن:** منظور از جوانتر بودن حسابرسان، مدت زمان اشتغال در حرفه حسابرسی است. برای اندازه‌گیری این متغیر از آزمون شوندگان خواسته می‌شود تعداد سال‌هایی را که به صورت تخصصی در زمینه حسابرسی فعالیت داشتند مشخص نمایند.

در پژوهش حاضر برای اندازه‌گیری پایایی ابزار پژوهش از معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (CR) و برای اندازه‌گیری روایی از معیار فورنل ولارکر بر اساس میانگین واریانس استخراج شده (AVE) استفاده شده است.

آلفای کرونباخ برای هر کدام از سازه مورد بررسی در نمونه ۳۰ تایی اولیه و همچنین پایایی ترکیبی نیز پس از اجرای کامل پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفتند و با توجه به اینکه تمامی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش در هر دو معیار بیشتر از ۰/۷ می‌باشد، این نشان از پایایی ابزار پژوهش دارد. AVE در جدول فوق در تمامی سازه‌ها بزرگتر از ۰/۵ و همچنین  $CR > AVE$  می‌باشد که نشانگر روایی همگرا است.

زمان متوازن: توازن بین زمان صرف شده بابت فعالیت‌های بازاریابی و وظایف ذاتی حسابرسی به عنوان متغیر وابسته می‌باشد. این متغیر به شکل زیر عملیاتی می‌شود. تفاوت در زمان صرف شده بین فعالیت‌های بازاریابی «زمان بازاریابی»<sup>۲۰</sup> و فعالیت‌های حسابرسی «زمان حسابرسی»<sup>۲۱</sup>. میانگین امتیاز محاسبه شده از طریق جمع امتیازات فعالیت‌ها برای هر پاسخ دهنده و تقسیم این مجموع به کل تعداد فعالیت‌ها حاصل می‌شود. متغیر زمان متوازن «BT»<sup>۲۲</sup> از طریق تفریق میانگین امتیازات برای همه فعالیت‌های حسابرسی از میانگین امتیازات برای همه فعالیت‌های بازاریابی محاسبه می‌شود.

**متغیرهای مستقل**

**نگرش نسبت به فعالیت بازاریابی:** نگرش حسابرس نسبت به فعالیت‌های بازاریابی به عنوان شاخص میانگین امتیازات برای همه فعالیت‌های بازاریابی در بخش نگرش پرسشنامه است. امتیازات برای هر پاسخ دهنده جمع شده و جمع بر کل تعداد فعالیت‌ها تقسیم می‌شود و متغیر با «نگرش بازاریابی»<sup>۲۳</sup> «نشانه‌گذاری می‌شود».

**دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت بازاریابی:** دیدگاه حسابرس درباره اهمیت بازاریابی به عنوان شاخص میانگین امتیازات برای همه فعالیت‌های بازاریابی در بخش اهمیت پرسشنامه است. امتیازات برای هر پاسخ دهنده جمع شده و جمع بر کل تعداد فعالیت‌ها تقسیم می‌شود و متغیر با «اهمیت بازاریابی»<sup>۲۴</sup> «نشانه‌گذاری می‌شود».

**جدول ۱- ضرایب آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و AVE**

سازه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	AVE
توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی	۰/۸۵۴	۰/۸۲	۰/۶۲
نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی	۰/۹۱۲	۰/۸۹	۰/۶۴
اهمیت نسبت به فعالیت‌های بازاریابی	۰/۸۱۶	۰/۸۱	۰/۵۹
رفتار فریبنده	۰/۷۹۵	۰/۷۸	۰/۶۸

**۵- نتایج پژوهش****آمار توصیفی**

دارند که ۸۴/۸ درصد نمونه می‌باشند. همچنین اکثریت افراد مورد مطالعه را در سطح تحصیلات کارشناسی ارشد (۱۵۲ نفر) تشکیل داده است. تعداد ۷۳ نفر دارای سابقه تا ۱۰ سال، تعداد ۱۴۵ نفر سابقه ۱۱ تا ۲۰ سال و ۷۱ نفر نیز دارای سابقه ۲۰ به بالا داشتند.

نمونه آماری این پژوهش ۲۸۹ نفر از حسابرسان شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد که از نظر جنسیت شامل ۲۴۵ نفر مرد و ۴۴ نفر زن می‌باشند. بنابراین افراد نمونه که دارای جنسیت مرد می‌باشند بیشترین فراوانی را



صاحبکاران فعلی و جذب صاحبکاران آتی) و برابر ۵ است. کمترین مقدار میانه نیز متعلق به پرسش مربوط به بندهای شماره ۲ (سیاست کاهش قیمت)، بند ۵ (جذب صاحبکار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها) و بند ۶ (تعامل با صاحبکار(چشم پوشی از خطاها...)) به منظور تداوم کار) و برابر ۲ می‌باشد. بیشترین انحراف معیار، متعلق به پرسش مربوط به بند شماره ۶ (تعامل با صاحبکار(چشم پوشی از خطاها...)) به منظور تداوم کار) است و کمترین مقدار انحراف معیار نیز متعلق به پرسش مربوط به بند شماره ۷ (انجام حسابرسی با کیفیت بالا به قصد تداوم کار برای صاحبکاران فعلی و جذب صاحبکاران آتی) است.

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، ابتدا آمار توصیفی سوالات تحقیق در جدول ۲ ارائه و سپس فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار گرفت.

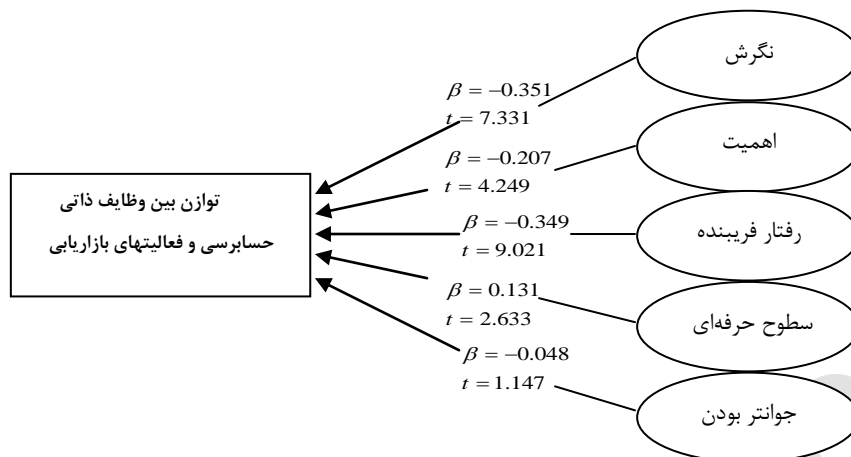
نتایج جدول شماره ۲ در بخش فعالیت‌های بازاریابی شان می‌دهد، مقدار میانگین پاسخ‌های داده شده به پرسش مربوط به بند شماره ۷ (انجام حسابرسی با کیفیت بالا به قصد تداوم کار برای صاحبکاران فعلی و جذب صاحبکاران آتی) دارای بالاترین میانگین است (برابر با ۴/۴۷). پایین‌ترین میانگین نیز مربوط به پرسش بند شماره ۶ (تعامل با صاحبکار(چشم پوشی از خطاها...)) به منظور تداوم کار) است (برابر با ۲/۴۶). این در حالی است که بالاترین رقم میانه، مربوط به پرسش بند ۷ (انجام حسابرسی با کیفیت بالا به قصد تداوم کار برای

جدول ۲- آمار توصیفی وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی

چولگی	کشیدگی	انحراف معیار	میانه	میانگین	وظایف ذاتی حسابرسی
۰/۷۹۵	۱/۰۲۴	۰/۲۱۴	۵/۰۰	۴/۳۲	اعتبار بخشی به صورت های مالی
۰/۳۶۱	۰/۹۶۱	۰/۲۰۸	۵/۰۰	۴/۱۳	آموزش مستمر جهت بهبود مهارت، تخصص و کارایی
۰/۶۹۱	۰/۳۵۶	۰/۱۰۸۶	۴/۰۰	۳/۹۵	پیروی از قوانین جدید(دستورالعمل بورس، استانداردهای حسابرسی، ...)
۰/۱۲۸	۱/۰۹۱	۰/۰۶۱	۴/۰۰	۳/۶۴	حفظ اعتبار حرفه نزد مردم، صاحبکاران و همکاران
۰/۲۱۳	۱/۱۱۳	۰/۱۵۰	۴/۰۰	۳/۳۹	طراحی روش های حسابرسی موثر به منظور کسب شواهد حسابرسی
۰/۳۶۱	۱/۳۴۱	۰/۲۱۷	۵/۰۰	۴/۱۱	حفظ استقلال و بی طرفی
۱/۸۹۱	۳/۲۹۱	۰/۳۶۴	۵/۰۰	۴/۰۹	انجام مراقبت‌های حرفه‌ای لازم
۰/۶۷۱	۰/۲۳۷	۰/۰۱۸	۴/۰۰	۳/۸۶	حفظ درستکاری در تمام مراحل حسابرسی(نگهداری اطلاعات به طور محرمانه، ...).
<b>فعالیت های بازاریابی</b>					
۰/۸۶۲	۱/۷۹۴	۰/۷۰۷	۴/۰۰	۳/۸۲	ارائه رزومه کاری به نهاد های تصمیم گیرنده
۰/۲۲۰	۰/۹۰۵	۱/۱۲۵	۲/۰۰	۲/۵۱	سیاست کاهش قیمت
۰/۵۵۰	۰/۴۹۷	۱/۰۷۳	۴/۰۰	۳/۴۶	افزایش تنوع خدمات حرفه‌ای
۰/۰۸۶	۱/۱۲۰	۱/۱۹۱	۳/۰۰	۲/۸۷	جذب صاحبکار از طریق نفوذ در اعضای هیات مدیره، مدیران مجامع شرکت های مادر...
۰/۱۷۴	۱/۰۱۳۵	۱/۱۵۰	۲/۰۰	۲/۶۳	جذب صاحبکار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها.
۰/۲۸۹	۱/۲۰۶	۱/۲۱۰	۲/۰۰	۲/۴۶	تعامل با صاحبکار(چشم پوشی از خطاها...)) به منظور تداوم کار.
۱/۵۰۶	۴/۰۹۳	۰/۶۷۲	۵/۰۰	۴/۴۷	انجام حسابرسی با کیفیت بالا به قصد تداوم کار برای صاحبکاران فعلی و جذب صاحبکاران آتی.
۰/۶۱۸	۰/۰۹۴	۱/۰۰۷	۴/۰۰	۳/۴۲	حفظ و جذب صاحبکار از طریق چرخش کار بین چند موسسه حسابرسی.

۶- یافته های پژوهش

نتایج تخمین مدل اصلی تحقیق در زیر ارائه شده است:



شکل ۲- نتایج مدل ساختاری پژوهش

جدول ۳- ضرایب مسیر و آماره آزمون - فرضیه های تحقیق

نتیجه	آماره t	ضریب مسیر	مسیر
تایید	۷.۳۳۱	-۰.۳۵۱	نگرش ← توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت های بازاریابی
تایید	۴.۲۴۹	-۰.۲۰۷	اهمیت ← توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت های بازاریابی
تایید	۹.۰۲۱	-۰.۳۴۹	رفتار فریبنده ← توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت های بازاریابی
تایید	۲.۶۳۳	۰.۱۳۱	سطح حرفه‌ای ← توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت های بازاریابی
رد	۱.۱۴۷	-۰.۰۴۸	تجربه ← توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت های بازاریابی

حسابرسان به رفتار فریبنده بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد. بنابراین فرضیه سوم تحقیق تایید می‌گردد و چون ضریب مسیر منفی می‌باشد، لذا از لحاظ آماری اثر منفی و معنی دار است.

فرضیه چهارم: سطح حرفه‌ای حسابرسان بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی اثر می‌گذارد. با توجه به مقدار آماره  $t = 2/633$  سطح حرفه‌ای حسابرسان بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد. بنابراین فرضیه چهارم تحقیق تایید می‌گردد و چون ضریب مسیر مثبت می‌باشد لذا از لحاظ آماری اثر مثبت و معنی دار است.

فرضیه پنجم: جوانتر بودن حسابرسان بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی اثر می‌گذارد. مقدار آماره  $t$  مربوطه کمتر از  $1,96$  می‌باشد ( $1,147$ ) لذا جوانتر بودن حسابرسان بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تاثیر ندارد. بنابراین فرضیه پنجم تحقیق مورد تایید قرار نمی‌گیرد.

فرضیه اول: نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی اثر می‌گذارد. با توجه به مقدار آماره  $t = 7/331$  نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد. بنابراین فرضیه اول تحقیق تایید می‌گردد و چون دارای ضریب مسیر منفی می‌باشد، لذا از لحاظ آماری اثر منفی و معنی دار است.

فرضیه دوم: دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت بازاریابی بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی اثر می‌گذارد. با توجه به مقدار آماره  $t = 4/249$  دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت بازاریابی بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تاثیر دارد. بنابراین فرضیه دوم تحقیق تایید می‌گردد و چون ضریب مسیر منفی می‌باشد، لذا از لحاظ آماری اثر منفی و معنی دار است.

فرضیه سوم: تمایل حسابرسان به رفتار فریبنده بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی اثر می‌گذارد. با توجه به مقدار آماره  $t = 9/021$  تمایل

## ۷- نتیجه گیری و بحث

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌های خدمات حرفه‌ای با احتمال زیاد، به در نظر گرفتن مسایل مربوط به افزایش بازار، چگونگی ایجاد و حفظ روابط مشتری و همچنین اصلاح پیاپی روابط مشتریان که جنبه حیاتی برای رسیدن به مزیت رقابتی است؛ نیازمندند. در حالیکه حسابرسان با یک موقعیت متضاد مواجه‌اند؛ زیرا از یک سو آیین رفتار حرفه‌ای، حسابرسان را به دلیل رعایت استقلال حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی از تعامل و ارتباط نزدیک با مشتری منع می‌نماید و از سوی دیگر محیط کسب و کار برای خدمات حرفه‌ای، در حال تغییر بوده و رقابت شدید در این صنعت، آنها را به سمت بازاریابی و مشتری مداری سوق می‌دهد. حسابرسی مستقل، به دو دلیل توجه زیادی را به خود جلب کرده است. از یک سو اعتبار و تایید صورت‌های مالی که از مهم ترین موضوعات مورد توجه سهام داران، اعتبار دهندگان، دولت و مدیران می‌باشد؛ را بر عهده دارد و از سوی دیگر در تصمیم گیری های مرتبط با سرمایه گذاری و سنجش صحت اندازه گیری عملکرد شرکت نقش اساسی را ایفا می کند. از این رو، رفتار حرفه‌ای حسابرسی تنها شامل رفتارهای روشمند حسابرس در حین اجرای کار حسابرسی نیست بلکه شامل رفتارهای کلیدی حسابرس در جریان کلی فرایند حسابرسی مانند توسعه رویه‌ها و روش های حسابرسی و همچنین مدیریت ارتباط با صاحبکار است.

به طور کلی می‌توان گفت نزدیکی حسابرسی و بازاریابی به یکدیگر، همانند شمشیر دو لبه است. از یک طرف حرفه حسابرسی، با توجه به استقلال و کیفیت حسابرسی و وظایفی که در آیین رفتار حرفه‌ای برای آن وجود دارد و از طرف دیگر فعالیت‌های بازاریابی قرار می‌گیرد. موسسات حسابرسی نیاز دارند برای حفظ بقاء در شرایط رقابتی که با افزایش تعداد موسسات حسابرسی همراه است به فعالیت‌های بازاریابی توجه داشته باشند. جامعه انتظار دارد که حسابرسان در جهت متعادل کردن منافع جامعه و منافع شخصی خود، استقلال خود را حفظ نمایند. اما با افزایش تعداد موسسات حسابرسی، حسابرسان خطر دور ماندن از رقابت را بیشتر از قبل احساس می‌کنند و این سؤال مطرح می‌شود که در شرایط فعلی حسابرسان چگونه بین منافع جامعه و منافع شخصی خود تعادل برقرار می‌کنند به عبارتی وزنه به سمت کدام لبه شمشیر سوق پیدا می‌کند. آیا حسابرسان پایبندی خود به آئین رفتار حرفه‌ای را حفظ می‌کنند به عبارتی برای خدمات خود بازاریابی نمی‌کنند یا به سمت فعالیت‌های بازاریابی تمایل پیدا کرده و برای حفظ موقعیت در جامعه و افزایش صاحبکار (مشتری) تلاش می‌نمایند. بنابراین با توجه به مطالب فوق، در

مطالعه حاضر رفتار حسابرسان در برقراری توازن بین وظایف حسابرسی و فعالیت های بازاریابی مورد آزمون قرار گرفت. شواهد حاصل از آزمون فرضیه‌ها به شرح زیر است:

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه اول نشان داد هر چه حسابرسان نگرش بهتری نسبت به بازاریابی داشته باشند، زمان بیشتری صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌کنند و از آنجا که به طور معمول حسابرسان زمان زیادی را صرف انجام فعالیت‌ها و وظایف سنتی حسابرسی می‌نمایند در نتیجه بین زمان صرف شده بابت وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی توازن بیشتری برقرار می‌کنند. این نتیجه گویای این مطلب است که برخلاف عقیده مرسوم مبنی بر اینکه «حسابرسان به عنوان ارائه دهندگان خدمات حرفه‌ای به دلیل وجود قوانین دولتی در هسته حرفه حسابرسی، نسبت به تغییر مقاوم هستند» محیط تجاری در حال تغییر حرفه حسابرسی موجب شده به منظور کسب مزایای رقابتی و سازگاری با محیط بازار محور و ماهیت در حال تغییر آن، حسابرسان گرایش بیشتری نسبت به فعالیت‌های بازاریابی پیدا کنند و نگرش آنها به بازاریابی نسبت به گذشته مثبت‌تر شده است. یافته‌های این فرضیه مطابق با نتیجه تحقیق بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) و کلو و همکاران (۲۰۰۹) است که دریافتند نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی اثر می‌گذارد.

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان داد حسابرسان به طور میانگین، اهمیت بسیاری برای فعالیت‌های بازاریابی قائل هستند. اهمیت قائل شدن برای فعالیت‌های بازاریابی به توازن توزیع زمان بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی منجر می‌شود. زیرا حسابرسانی که دیدگاه مثبت‌تری درباره اهمیت فعالیت‌های بازاریابی دارند، زمان بیشتری صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌کنند در نتیجه بین زمان صرف شده بابت وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی توازن برقرار می‌نمایند.

نتیجه این فرضیه بیانگر این امر است که همراه با تغییر در محیط تجاری خدمات حرفه‌ای حسابرسی، دیدگاه سنتی حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی تغییر کرده و موسسه‌های حسابرسی و حسابرسان پذیرفته‌اند که برای بقاء در شرایط رقابتی کنونی ناگزیرند اهمیت بیشتری برای فعالیت‌های بازاریابی قائل شوند و از تکنیک‌ها و روش‌های بازاریابی به منظور حفظ صاحبکاران موجود همچنین به دست آوردن صاحبکاران جدید استفاده نمایند. یافته‌های این تحقیق از آنچه محققان قبلی مشاهده کردند مبنی بر اینکه بازاریابی یک استراتژی مهم برای توسعه کسب و کار است حمایت می‌کند مانند تحقیق هلبرت و لاوسون (۱۹۹۶). یافته‌های این

بازاریابی اثر ندارد. به عبارتی جوان بودن حسابرسان تأثیری بر استفاده از تکنیک‌های بازاریابی جهت توسعه گستره صاحبکاران ندارند. این یافته برخلاف مبانی نظری تحقیق است مبنی بر اینکه حسابرسان جوان انگیزه بیشتری دارند از تکنیک‌های تبلیغ به عنوان یک استراتژی بازاریابی به منظور افزایش آگاهی جامعه و ترویج خدمات حرفه‌ای‌شان استفاده نمایند و از این طریق گستره صاحبکارانشان را توسعه بخشند. نتیجه این فرضیه بر خلاف نتیجه تحقیق کمبل و همکاران (۲۰۰۰) است. آنها در پژوهش خود یافتند که حسابرسان جوان معتقدند برای اینکه موسسه‌های آنها رشد و توسعه یابند باید استراتژی‌های بازاریابی به خصوص تبلیغ را بکار گیرند.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی به شرح ذیل ارائه می‌شود:

- ۱) با اضافه نمودن متغیرهای کنترلی برای سنجش شرایط خاص از قبیل اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و ... پژوهش حاضر تکرار گردد. به طور مثال نمونه آماری از لحاظ اندازه موسسه حسابرسی به موسسات حسابرسی کوچک، متوسط و بزرگ تقسیم‌بندی گردد. سپس نتایج حاصله از آزمون‌ها در مورد این سه طبقه مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد.
- ۲) بررسی تأثیر نگرش حسابرسان نسبت به تبلیغات و بازاریابی بر کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی بخش خصوصی
- ۳) بررسی تأثیر ویژگی‌های اخلاق فردی و سازمانی حسابرسان بر نگرش آنها نسبت به فعالیت‌های بازاریابی.

#### فهرست منابع

- \* بنی مهد، بهمن (۱۳۹۰). بررسی عوامل تأثیر گذار بر اظهار نظر مقبول حسابرس. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۴(۱۳)، ۵۹-۸۳.
- \* رویایی، رضاعلی و محمدی، مهدی (۱۳۹۳). اخلاق و حرفه ای گرایی در حسابداری، چاپ دوم، تهران، انتشارات کتابخانه فرهنگ.
- \* موسوی شیرینی، سید محمود و پهلوان، مریم (۱۳۹۴). توازن بین مسئولیت‌های حسابرسی و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، مجله پیشرفت‌های حسابداری، ۲(۷)، ۱۸۳-۲۱۸.
- \* Ashill, N. J., Davies, K. M., & Thompson, I. W. (2003). Characteristics of marketing organization in

فرضیه مطابق با نتیجه تحقیق بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) و کلو و همکاران (۲۰۰۹) است که دریافتند اهمیت حسابرسان نسبت به بازاریابی بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی اثر می‌گذارد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم نشان داد هر چه تمایل حسابرسان به رفتار فریبنده بیشتر باشد توازن بیشتری بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی برقرار می‌نمایند. هر چند موسسه‌های خدمات حرفه‌ای حسابرسی برای انجام فعالیت‌های بازاریابی سازماندهی نشده‌اند اما حسابرسان به منظور تحکیم ارتباط با صاحبکاران و تقویت درک آنها نسبت به متمایز بودن خدمات عرضه شده در مقایسه با خدماتی که توسط سایر حسابرسان ارائه می‌شود از برخی رویه‌های بازاریابی فریبنده پیروی می‌کنند. به بیان دیگر فشار در زمینه جذب مشتریان جدید و حفظ مشتریان فعلی در محیط رقابتی بازار موجب شده حسابرسان از تکنیک‌های بازاریابی استفاده نمایند. این امر با اصل استقلال در خدمات حسابرسی منافات دارد از اینرو حسابرسان برای نشان دادن حفظ استقلال خود اقدام به انجام رفتارهای فریبنده نظیر قیمت‌گذاری کمتر از واقع خدمات حسابرسی می‌نمایند. نتایج این فرضیه با نتایج تحقیقی که اعتقاد داشت تمایل به رفتار فریبنده برای رسیدن به سهم بیشتر در بازار خدمات حسابرسی و حداکثر کردن منافع شخصی، می‌تواند منشاء بحران‌های اخلاقی و بروز رفتارهای غیراخلاقی گردد، همسو است (هودگز و یانگ، ۲۰۰۹).

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد حسابرسان در سطوح حرفه‌ای بالاتر نسبت به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای پایبندی بیشتری دارند و زمان بسیار کمی را صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌نمایند و از آنجا که زمان بسیاری صرف وظایف ذاتی حسابرسی می‌شود در نتیجه حسابرسان حرفه‌ای بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی توازن برقرار نمی‌کنند. به بیان دیگر افراد حرفه‌ای‌تر نگران ورود بازاریابی به حرفه حسابرسی هستند زیرا معتقدند با ورود فعالیت‌های بازاریابی به حسابرسی، اعتبار حرفه مخدوش می‌شود. به همین دلیل نسبت به تغییر در محیط تجاری خدمات حرفه‌ای حسابرسی مقاومت نشان می‌دهند و تمایلی به فعالیت‌های بازاریابی آنچنان که در سایر حرفه‌ها صورت می‌گیرد، ندارند. این یافته مشابه نتیجه تحقیق هیت و فراسر (۱۹۸۸) است. آنها دریافتند حرفه‌ای‌ها تمایلی به استفاده از تبلیغ به عنوان یک استراتژی بازاریابی ندارند زیرا نگران تأثیر منفی تبلیغ بر اعتبار حرفه‌شان هستند.

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه پنجم نشان داد جوان بودن حسابرسان بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های

- \* Hausman, A.V. (2003). Professional service relationships: a multi-context study of factors impacting satisfaction, re-patronization, and recommendations. *Journal of Services Marketing*, 17 (3): 226-42.
- \* Hodges, S., & Young, L. (2009). Unconsciously competent: Academia's neglect of marketing success in the professions. *Journal of Relationship Marketing*, 8(1): 36-49.
- \* Hulbert, J. E., & Lawson, V. S. (1996). The status of advertising in the accounting profession. *National Public Accountant*, 41(7), 22-25.
- \* Imhoff, E. A. (2003). Accounting quality, auditing and corporate governance. *Accounting Horizons*, 17, 117-128.
- \* Kraus, K., Hakansson, H., & Lind, J. (2015). The marketing-accounting interface – problems and opportunities. *Industrial Marketing Management*, 46, 3-10.
- \* Kotler, P., & Connor, R. A. (1977). Marketing professional services. *Journal of Marketing*, 41(1): 71-76.
- \* Ling, C. K., Piew, H.T., & Chai, T. L. (2010). The Determinants of Consumers' Attitude Towards Advertising. *Canadian Social Science*, 6 (4): 114-126.
- \* Low N, Maheshwari SK, Ganesh MP. (2008). Ethics in organizations. *The Journal of Decision*; 31(2), 75-87.
- \* 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.
- \* Maher, M., Tiessen, P., Colson, R., & Broman, A. (1992). Competition and audit fees. *The Accounting Review*, 67, 199-211.
- \* Moser, R. H., Colvard, R.G., & Austin, M. J. (2000). Consumers' attitudes towards advertising by Accounting Professionals. *Journal of Professional Services*, 20 (2): 5-18.
- \* 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.
- \* Newton NJ, Wang D, Wilkins MS. (2013). Does a Lack of Choice Lead to Lower Quality? Evidence from Auditor Competition and Client Restatements Auditing: A Journal of Practice & Theory; 32(3): 31-67.
- \* Peytcheva, M. (2008). Accountability, Reputation costs, and opportunistic auditor behavior. university of New jersey.
- \* Teoh, H. and Gull, F.(1985). Perceptions of Australian Finance Managers on the Impact of Advertising in the Accounting Profession: Some Empirical Evidence, *Accounting and Finance*, Vol. 25, pp. 41-55.
- \* Traynor, K. (1984). Accountant advertising: perceptions, attitudes, and behaviors, *Journal of Advertising Research*, Vol. 23 No. 6, pp. 35-40
- the New Zealand financial services sector. *International Journal of Bank Marketing*, 21(2): 80-93.
- \* Achua, J. K., & Alabar, T. T. (2014). Imperatives of marketing internal auditing in Nigerian universities. *Social and Behavioral Sciences*, 164, 32- 40.
- \* Akerlof, GA. (2007). The Missing Motivation in Macroeconomics - Presidential Address. In Conference of the American Economic Society. Chicago, IL.
- \* Beattie, V., Fearnley, S., (1995). The importance of Audit firm characteristics and the drivers of auditor change in UK listed companies. *Accounting and Business Research* 25 (100), 227-239.
- \* 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.
- \* 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.
- \* Craswell, A.T. (1992). Audit pricing in Australia 1980-1989. *Australian Accounting Review*, 28-33.
- \* Darling, J.R. (1977). Attitudes toward advertising by accountants. *The Journal of Accountancy*, 143 (2): 48-53.
- \* Daniell, M. H. (2006). Mastering the dynamic nature of modern strategy. *Handbook of Business Strategy*, 7(1): 35-41.
- \* Dopuch, N., and King R., R. (2015). The effect of lowballing on audit Quality: An Experimental Markets Study. Downloaded from <http://www.elearnica.ir>.
- \* Dixon, B.R. and Taylor, D.B.,(1979) Advertising: Attitudes and Reactions of New Zealand Accountants, *ccountants' Journal*, Vol. 58, pp. 337-340.
- \* 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. (2000). Invest in advertising as a tool for brand building: Increase consumer awareness of your firm's name. *The CPA Journal*, 70 (2), 52-53.
- \* Gummesson, E. (1979). The marketing of professional services: An organizational dilemma. *European Journal of Marketing*, 13(5): 308-318.
- \* Heischmidt, K., Elfrink, J., & Mays, B. (2002). Professional accounting services: Types of marketing communications used by CPAs. *Services Marketing Quarterly*, 23(3): 63-72.
- \* Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2003). How the quest for efficiency corroded the market. *Haevard Business Review*, 81(7): 76-85.
- \* Hite, R.E. and Fraser, C. (1988). Meta-analyses of attitudes toward advertising by professionals, *Journal of Marketing*, 52, 95-105.
- \* Hay, D., & Knechel, W. R. (2010). The effects of advertising and solicitation on audit fees. *J. Account. Public Policy*, 29, 60-81.

یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Achua & Alabar
- <sup>2</sup> Houdges & Young
- <sup>3</sup> Gummesson
- <sup>4</sup> Ashill, Davies & Thompson
- <sup>5</sup> Hulbert & Lawson
- <sup>6</sup> Heischmidt
- <sup>7</sup> Broberg et al.
- <sup>8</sup> Moser et al.
- <sup>9</sup> Beats
- <sup>10</sup> Arizona
- <sup>11</sup> Kraus et al.
- <sup>12</sup> Akelloof
- <sup>13</sup> Low etal
- <sup>14</sup> Dixon and Taylor
- <sup>15</sup> Traynor
- <sup>16</sup> Teoh. and Gull
- <sup>17</sup> Ellingson et al.
- <sup>18</sup> Boress
- <sup>19</sup> Wolosky
- <sup>20</sup> Marketing Time
- <sup>21</sup> Auditing Time
- <sup>22</sup> Balanced Time
- <sup>23</sup> Marketing Attitude
- <sup>24</sup> Marketing Important

Archive of SID