

بررسی دیدگاه حساب‌رسان درباره فعالیت‌های بازاریابی

نفیسه شجاع^۱

بهمن بنی‌مهد^۲

حمیدرضا وکیلی‌فرد^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۳/۰۸

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۱/۱۸

چکیده

این پژوهش دیدگاه حساب‌رسان درباره فعالیت‌های حسابداری و فعالیت‌های بازاریابی در ۱۹۳ نفر از حساب‌رسان شاغل در سازمان حسابداری و مؤسسات خصوصی حسابداری را بررسی می‌نماید. هدف اصلی این مقاله شناسایی میزان تمایل حساب‌رسان به فعالیت بازاریابی است. روش پژوهش حاضر از نوع توصیفی بوده و ابزار آن پرسش‌نامه می‌باشد. آزمون فرضیه نیز از طریق روش همبستگی با استفاده از رگرسیون چند متغیره انجام شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد تمایل حساب‌رسان به فعالیت بازاریابی تحت تأثیر دیدگاه آن‌ها درباره اهمیت فعالیت بازاریابی، اهمیت فعالیت حسابداری، قبول داشتن فعالیت حسابداری و رتبه شغلی حساب‌رسان است.

واژه‌های کلیدی: فعالیت حسابداری، فعالیت بازاریابی، حرفه حسابداری.

۱- کارشناسی ارشد گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲- دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، (نویسنده اصلی و مسوول مکاتبات)
 dr.banimahd@gmail.com

۳- دانشیار و عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. Vakilifard.phd@gmail.com

۱- مقدمه

حرفه‌ها یکی از اجزای بنیادی تمدن مدرن هستند. افراد جامعه به صورت روزمره به دانش تخصصی، مشاوره‌ها و به عملکرد ماهرانهٔ افراد حرفه‌ای متکی هستند. حتی در مورد جان و سلامتی و مال خود نیز به آن‌ها اعتماد می‌کنند. تعریف عامی که می‌توان از حرفه بیان کرد آن است که حرفه عبارتست از یک گروه فعالیت شغلی که شامل صلاحیت‌های فنی و علمی است و افراد شاغل در حرفه باید در ارائه خدمات حرفه‌ای نسبت به خدمات اجتماعی استقلال، انضباط و تعهد حرفه‌ای داشته باشند (Kuper and kuper, 2003).

پیدایش حرفه در اقتصاد، ناشی از تقسیم کار در زندگی اجتماعی و تخصصی شدن امور در جوامع بشری است. گذشت زمان، رشد روز افزون دانش و فناوری و پیچیده تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، توسعه حرفه‌ها را در پی داشته است. شاغلین حرفه‌ها روز به روز نقش مهم تری را در بهبود رفاه عمومی جامعه و ادای مسئولیت بر عهده گرفته‌اند. کیفیت ارائه خدمات و اعتبار و اعتماد ایجاد شده، موجب تداوم حیات حرفه‌ها و اشتغال اعضای آن طی تاریخ بوده است. به بیانی دیگر، مقبولیت جامعه، سرمایه اصلی و سبب استمرار هر حرفه بوده است. تداوم کار و حفظ این سرمایه از ضرورت و اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشد. مقبولیت اجتماعی و کسب رضایت جامعه وقتی میسر است که ارائه خدمات، از اصول و ضوابط دقیقی برخوردار باشد (بیات، ۱۳۸۷).

تحقیقات در زمینه ارتباط خدمات حسابرسی و بازاریابی در دهه گذشته ظهور نموده است. این تحقیقات نشان دهنده آن هستند که افزایش رقابت بواسطه تعداد زیادی از موسسات حسابرسی جدید که وارد بازار شده‌اند سبب ایجاد نوعی بازاریابی در حرفه حسابرسی شده است. این موضوع سبب تغییر نگرش‌ها، حسابرسان درباره حرفه گردیده است (Heischmidt et al, 2003). در سال‌های اخیر با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و گسترش مؤسسات خصوصی حسابرسی و در نتیجه افزایش رقابت در بازار حسابرسی موجب آن شده است که حسابرسان برای حفظ مشتریان خود و باقی ماندن در بازار رقابت، گزارش مورد نظر صاحبکاران را ارائه نمایند (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۲). این موضوع بیانگر آن است که مؤسسات حسابرسی اصول بازاریابی را به خوبی درک نموده‌اند. اما گرایش حرفه حسابرسی به سمت فعالیت‌های بازاریابی، ممکن است موجب تنزل حرفه و کاهش استقلال حسابرسان شود.

فقدان پژوهش کافی در زمینه نگرش حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی و هم چنین اهمیت ویژه‌ای که این گونه فعالیت‌ها بر استقلال آنان در راستای وظیفه اطمینان بخشی به سرمایه گذاران و سایر ذینفعان جامعه بعد از خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی طی سال‌های اخیر

متصور است، این انگیزه را در نویسندگان این مقاله به وجود آورد تا دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت بازاریابی را مورد مطالعه قرار دهند. بنابراین پرسش اصلی این پژوهش آن است که حسابرسان تا چه اندازه تمایل به فعالیت‌های بازاریابی دارند؟ از این رو، هدف نخست این پژوهش، شناسایی میزان تمایل حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی به فعالیت‌های بازاریابی است. هدف دوم بررسی رابطه بین اهمیت و قبول داشتن فعالیت حسابرسی و نگرش حسابرسان درباره فعالیت بازاریابی می‌باشد. هدف سوم این پژوهش نیز آگاه نمودن جامعه حسابداران رسمی کشور، سازمان بورس اوراق بهادار، سرمایه‌گذاران، دانشجویان، پژوهشگران حسابداری و سایر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی شده درباره این که حسابرسی در ایران حرفه است یا یک فعالیت اقتصادی.

انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد: اول اینکه نتایج این پژوهش می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با این که حسابرسی یک فعالیت اقتصادی است یا یک حرفه. دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد که تمایل حسابرسان به بازاریابی تا چه اندازه تحت تأثیر اهمیت و قبول داشتن فعالیت حسابرسی است. این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار جامعه حسابداران رسمی و سایر نهادهای قانون‌گذار حرفه ای قرار دهد. سوم این که این مقاله می‌تواند درک بهتری از این که حسابرسی حرفه است یا کاسبی، به خوانندگان خواهد داد. چهارم این که نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه حسابرسی، پیشنهاد نماید. در ادامه مبانی نظری، متغیرها و آزمون فرضیه‌های پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- تعریف حرفه

حرفه عبارتست از یک گروه فعالیت شغلی که شامل صلاحیت‌های فنی و علمی است و در افراد شاغل در حرفه باید در ارائه خدمات حرفه ای نسبت به خدمات اجتماعی استقلال، انطباق و تعهد حرفه ای داشته باشند (Kuper and Kuper, 2003). حرفه با موضوع کاربردی و کارشناسی یک شغل اطلاق می‌شود که پیرامون آن امکان آموزش تخصصی و ایجاد کسب و کار وجود دارد. حرفه‌ها معمولاً دارای آموزش تکمیلی و دانشگاهی در موضوع خود هستند. هدف حرفه‌ها ارائه خدمات و تولید است. در حال حاضر بیشتر رشته‌های دانشگاهی حرفه مستقل خود را دارا هستند. اما امروزه پزشکی، وکالت و حسابداری حرفه‌های کلاسیک محسوب می‌شوند. از مشخصات یک حرفه،

می‌توان به امکان اشتغال تمام وقت، دارا بودن رشته دانشگاهی و آموزش کلاسیک دانشگاهی و دارا بودن انجمن‌ها و صنف‌های حرفه‌ای مربوط به آن اشاره نمود. ویژگی‌های مشترک در حرفه عبارت‌اند است از تعریف صلاحیت ورود به حرفه، پیچیدگی در فناوری و دانش حرفه‌ای، مسئولیت پذیری در ارائه خدمت به جامعه، و نیاز به کسب مقبولیت و اعتماد جامعه. نظام هر حرفه، ترکیبی از قوانین، مقررات و اخلاق حرفه‌ای می‌باشد که بر آن حاکم است. ضوابط رفتاری و اخلاقی هر حرفه، مهم‌ترین خط مشی آن را تشکیل می‌دهد و مواردی چون تعریف مفاهیم اصلی حرفه، روابط اعضا با جامعه و روابط اعضا با یکدیگر را در بر می‌گیرد (بیات، ۱۳۸۷).

۲-۲- تعریف بازاریابی

تعریف‌های گوناگونی برای بازار یابی بیان شده اما به نظر " فلیپ کاتلر " بازار یابی عبارت است از فعالیتی انسانی در جهت ارضای نیازها و خواسته‌ها از طریق فرایند مبادله در مفهومی ساده تر می‌توان گفت: بازاریابی شناسایی مشتریان، رقبا وکل بازار وشناساندن کالاها و خدمات به مشتریان و رضایت مشتریان و سازمان است. در واقع بازاریابی فرایندی است که بین توانایی‌های شرکت و نیازهای مشتریان تعادل ایجاد می‌کند. در تعریف دیگر، بازاریابی یک فعالیت راهبردی و راه و روشی است متمرکز بر فرجام اقدامات مربوط به جذب مصرف کننده بیشتر، برای خرید محصول شما در دفعات بیشتر به نحوی که شرکت شما پول بیشتری به دست‌آورد. فعالیت‌های بازاریابی سه محور اصلی را دنبال می‌کند که در طی آن لازم است درابتدا مشتریان (نیازها و خواسته‌ها و انتظارات آن‌ها) شناسایی گردند. در واقع نقطه آغاز فعالیت‌های بازاریابی درک نیازها و خواسته‌های مشتریان است که تلاش می‌شود با درک آن‌ها خدمت یا کالایی ارائه گردد که نهایتاً بتواند موجبات رضایت آن‌ها را فراهم کند. درکناراین موضوع نباید فراموش کرد که کالا یا خدمت ما زمانی می‌تواند در بازارجذاب و مورد توجه قرار گیردکه نسبت به رقبا برتری قابل ملاحظه ای برای مشتریان داشته باشد. به این برتری مزیت رقابتی می‌گویند. در نهایت در مرحله سوم لازم است تا کل فضای حاکم بر بازار، قوانین و مقررات، باورها، فرهنگ‌ها، ارزش‌ها و...شناسایی گردد (زارع، ۱۳۸۹).

۲-۳- بازاریابی خدمات

خدمت را می‌توان فعالیت یا منفعتی نا محسوس و لمس نشدنی تعریف نمود، که یک طرف به طرف دیگر عرضه می‌کند و مالکیت چیزی را به دنبال ندارد. خدمات به فعالیت‌های اقتصادی گفته می‌شود که در زمان‌ها و مکان‌های خاص، برای مشتریان و یا به عبارتی، دریافت کنندگان خدمت،

ایجاد ارزش و منفعت می‌کند (Lovelock, c 1999). خدمات دارای ویژگی‌هایی هستند که آن‌ها را از کالاها متمایز می‌سازد. این ویژگی‌ها اغلب به عنوان ناملموس بودن، تفکیک ناپذیری، تغییر پذیری، فنا پذیری و عدم انتقال مالکیت بر خدمت مطرح می‌شوند.

ناملموس بودن: خدمات خالص را نمی‌توان قبل از مصرف به وسیله خواص فیزیکی ارزیابی کرد و مشتریان نمی‌توانند قبل از خرید صحت و سقم تبلیغات را بررسی کنند. ناملموس بودن، سطح نااطمینانی مصرف کننده را هنگام انتخاب خدمات رقیب افزایش می‌دهد. بنابراین بخش مهمی از فعالیت بازاریابی باید در جهت کاستن این نا اطمینانی، از طریق افزودن شواهد فیزیکی و توسعه فیزیکی و توسعه یک مارک تجاری قوی صورت پذیرد.

تفکیک ناپذیری: مصرف خدمت از تولید آن جدا نیست، یعنی تولید کننده و مصرف کننده برای به دست آوردن منافع باید با یکدیگر تعامل برقرار کنند. در حالی که کالا اول تولید، سپس عرضه و نهایتاً فروخته و مصرف می‌شود، عموماً خدمات ابتدا فروخته سپس به صورت همزمان تولید و مصرف می‌شوند. همین طور در حالیکه روش تولید کالا اهمیت کمی برای مصرف کننده دارد، فرایندهای تولید خدمات به اندازه منفعت نهایی، مهم می‌باشد (palmer, Adrian 2001).

تغییرپذیری: در خدمات، آن گونه که در مورد کالا صادق است، امکان بازرسی قبل از تحویل و روی کالای معیوب وجود ندارد زیرا خدمات معمولاً باید در زمانی که مشتریان حضور دارند تولید شود.

فنا پذیری: خدمات از آن جهت که نمی‌توان آن‌ها را ذخیره کرد، نیز با کالا تفاوت دارد. فنا پذیری خدمات مستلزم توجه بیشتر به مدیریت تقاضا و برنامه ریزی تولید خدمات مطابق با این الگوها تا حد ممکن است.

مالکیت: مشتریان معمولاً فقط ارزش خدمات را کسب می‌کنند، بدون اینکه مالکیت چیزی را به دست آورند. وقتی یک خدمت ارائه می‌شود مالکیتی از فروشنده به خریدار منتقل نمی‌شود بلکه صرفاً حق فرایند خدمت را می‌خرد (palmer, Adrian 2001).

۲-۴- پیشینه پژوهش

حسابرسی مانند پزشکی و حقوق و مهندسی به عنوان حرفه شناخته می‌شود. از گذشته نقش حسابرس به عنوان تضمین کننده کیفیت اطلاعات حسابداری بوده است. در واقع نقش حسابرس ایجاد ارزش افزوده برای اطلاعات حسابداری است (Ohman, 2005). شماری از تحقیقات انجام شده در بخش‌های حسابرسی مربوط به چگونگی برقراری ارتباط با صاحبکاران و جذب آنان و نگهداری این ارتباط می‌باشد. همچنین مطالعات اخیر نشان می‌دهد که حسابرسان متعهد به صاحبکاران

هستند و از طریق انجام خدمات حسابرسی می‌توانند صاحبکاران بیشتری را جذب نمایند. به بیان دیگر حسابرسان به طور فعال در پی کسب و حفظ رابطه با صاحبکاران می‌باشند و این امر نشان دهنده تمایل آنان به بازاریابی است (Oham et al, 2012).

حسابرسان از طریق عوامل مختلفی مانند تبلیغات و انجام خدماتی متمایز از سایر حسابرسان در پی جذب صاحبکاران و به دست گرفتن بازار هستند. در واقع این مطالعات نشان می‌دهد که خدمات حرفه‌ای در حال تغییر است و این تحولات به خاطر رقابتی بودن این حرفه و همچنین اصلاح رابطه با صاحبکاران است. اما با توجه به این تغییرات، حسابرسان باید قادر به مدیریت مواردی همچون رعایت اخلاق و حرفه و تغییر انتظار مشتریان باشند (Hodgs&young, 2009).

برای مدیریت کردن این عوامل باید بدانیم که مسئولیت حرفه حسابرسی شامل چه مسئولیت‌هایی بوده و خدمات بازاریابی شامل چه نوع خدماتی است. در دهه‌های اخیر تحقیقاتی در مورد خدمات حرفه‌ای انجام شده است، که این بررسی‌ها نشان می‌دهد همانطور که محیط‌های تجاری تغییر کرده و رقابتی شده، درک صاحبکاران از این حرفه نیز تغییر یافته ولی در نهایت کیفیت حرف اول را برای حفظ رابطه حسابرس با صاحبکاران می‌زند (Reid, 2008).

صاحبکاران به دنبال این موضوع هستند که کدام حسابرس خدمات متفاوتی نسبت به حسابرسان دیگر انجام می‌دهد. این موضوع باعث ایجاد رقابت در بین حسابرسان شده و تمایل آنان به بازاریابی را افزایش می‌دهد و کم‌کم باعث شده که حسابرسان از اصول پیچیده بازاریابی پیروی کنند. که پیروی از این اصول توسط حسابرسان برای جذب صاحبکاران است و در نتیجه این عوامل باعث افزایش سفارش به حسابرسان می‌شود (Hodges&young, 2009).

در شرکت‌های حسابرسی مدرن، بازاریابی به معنی حضور در جلسات کاری و شرکت در همایش‌ها و عضویت در انجمن‌های حسابرسی است. در واقع شرکت در این همایش‌ها از تاکتیک‌های مهم در بازاریابی به حساب می‌آید (Markham et al, 2005).

نتیجه مطالعات بیانگر این مطلب است که حسابرسان باید بین تبلیغ در حرفه حسابرسی و اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی تعادل ایجاد کنند، و توجه به این امر خود سبب موفقیت آنان در این حرفه می‌شود. همچنین حسابرسان باید به زمان صرف شده در فعالیت‌های بازاریابی و وظایف اصلی این حرفه توجه داشته باشند و بین آن‌ها توازن ایجاد کنند تا این اطمینان حاصل شود که اعتماد نسبت به این حرفه از بین نرفته است (Clow et al, 2009). چون تحقیقات نشان می‌دهد که تغییر در نگرش در حسابرسان نسبت به انجام فعالیت‌های بازاریابی بیشتر به منظور حفظ رابطه با صاحبکاران است، و حسابرسان برای حفظ رابطه و کسب شهرت از تبلیغات استفاده می‌کنند. به خصوص حسابرسان جوان تصویری که از این حرفه دارند این است که برای شروع

فعالیت و ماندن در این حرفه باید از بازاریابی استفاده کنند، آنان تبلیغات را به عنوان یک استراتژی در بازاریابی تلقی کرده و این تصور را دارند که بازاریابی به آنه در جذب صاحبکاران یاری می‌رساند. بنابراین حسابرسان بر این باور هستند که بازاریابی قسمت مهمی از کار آنها است و این احتمال وجود دارد که ترکیبی از وظایف اصلی حسابرسان و انجام فعالیت بازاریابی، حرفه حسابرسی را تشکیل دهد (Hulbert et al, 1996). برابرگ و همکاران^۱ (۲۰۱۳) طی پژوهشی از حسابرسان در سوئد نشان دادند که حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی تمایل مثبت نشان می‌دهند و زمان بیشتری را برای انجام فعالیت‌های بازاریابی صرف می‌نمایند. آنها نشان دادند که از دیدگاه حسابرسان، تفاوت با اهمیتی میان فعالیت حسابرسی و فعالیت بازاریابی وجود ندارد. به عقیده آنها باید میان فعالیت بازاریابی و حسابرسی باید موازنه ایجاد نمود تا حرفه حسابرسی از تمایل حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی، آسیب نبیند. به عقیده آنها توجه بیشتر حسابرسان به فعالیت‌های بازار یابی می‌تواند موجب کاهش فعالیت حسابرسی و در نتیجه کیفیت حسابرسی شود. کمیون اروپا (۲۰۱۰) نسبت به تسلط مؤسسات بزرگ حسابرسی بر بازار حسابرسی ابراز نگرانی نمود. این کمیون تاکید داشت که این موضوع می‌تواند موجب شود تا تمایل مؤسسات کوچک به فعالیت‌های بازاریابی بیشتر شود و کیفیت حسابرسی این مؤسسات بهبود نیابد. این کمیون خواستار استفاده از مکانیزم‌هایی شد تا تمرکز مؤسسات حسابرسی بزرگ بر بازار حسابرسی کاهش یابد (European Commission 2010). دیفوند و ژانگ^۲ (۲۰۱۴) رقابت در بازار حسابرسی را عاملی برای کیفیت حسابرسی می‌شناسند. به عقیده آنها مؤسسات بزرگ حسابرسی در مقایسه با مؤسسات کوچک تر توان رقابتی بیشتر و سهم بیشتری از بازار حسابرسی دارند و در نتیجه کیفیت حسابرسی آنها بالا تر است. به عقیده آنها از طریق نظارت بیشتر بر مؤسسات کوچک حسابرسی باید کیفیت حسابرسی در این مؤسسات ارتقاء یابد. در پژوهش دیگر آچوا و الابار^۳ (۲۰۱۴) بازاریابی و فروش خدمات حسابرسی داخلی را بهترین رویه برای ارزیابی ریسک مدیریت می‌شناسند. آنها توسعه بازار حسابرسی داخلی را در دنیای رقابتی امروز، از طریق فعالیت‌های بازاریابی امکان پذیر می‌دانند. آنها ارائه و ایجاد رویه‌های نوین حسابرسی داخلی و بازار یابی آنها را روشی برای بهبود و ایجاد ارزش شرکت می‌دانند.

خدمای پور و علی پور سرمست (۱۳۹۱) مشکلات میان حسابرس و صاحبکار را مورد بررسی قرار دادند. آنها فقدان تجربه کافی کارکنان حسابرسی در درک فعالیت‌های صاحبکار، عدم رعایت اخلاق حرفه ای از سوی حسابرسان را مهم‌ترین مشکلات مشاهده شده از سوی صاحبکار و هم چنین از دیدگاه حسابرسان عدم دسترسی به شواهد حسابرسی صاحبکار از جمله مهم‌ترین مشکلات حسابرسان می‌دانند. نیکومرام و موکل (۱۳۹۳) تغییر حسابرس را از دیدگاه راهبری شرکتی مورد

بررسی قرار دادند. نتایج پژوهشان ها نشان می‌دهد تغییر حسابرس رابطه ای مستقیم با درصد سهام متعلق به سهامدار عمده در ترکیب سهامداران شرکت دارد. حاجی‌ها و حسین نژاد (۱۳۹۴) نشان دادند بین موجودی کالا، ارزش سهام و زیان ده بودن شرکت با نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی رابطه مثبت وجود دارد. بازار سهام به نقاط ضعف موجود در کنترل داخلی واکنش منفی نشان می‌دهد. مرتضی نژاد و زارع پور (۱۳۸۹) در بررسی از ۴۶ شرکت بیمه دولتی و خصوصی موجود در شهرستان تبریز به منظور آزمون رابطه بین سوگیری سازمان نسبت به بازار و عملکرد آن با بررسی راهبرد کاهش هزینه و راهبرد تمایزی نشان دادند شرکت‌هایی که از راهبرد تمایزی بهره می‌برند سوگیری نسبت به بازار قویتری در مقایسه با شرکت‌هایی داشتند که از راهبرد کاهش هزینه‌ها به عنوان راهبرد اصلی خود استفاده می‌کردند. سوگیری نسبت به بازار نقشی بسیار مثبت تر بر روی عملکرد سازمان‌های پیرو راهبرد تمایزی در مقایسه با راهبرد کنترل هزینه داشت. در گروه کاهش هزینه، مؤلفه هماهنگی کارکرد درونی در سوگیری نسبت به بازار بطور معناداری عملکرد سازمان را تحت الشعاع قرار می‌دهد، در حالی که در گروه تمایزی، سوگیری نسبت به مشتری و رقبا، مؤلفه‌های اصلی سوگیری را شکل داده و عملکرد را بطور معنادار تحت تأثیر قرار می‌دهند. عزیزی و همکاران (۱۳۹۱) بازاریابی درونی و مشتری گرایی را در کارکنان بانک ملی بررسی نمودند. یافته‌های تحقیقان ها بیانگر آن بود که چشم انداز سازمان بر مشتری گرایی کارکنان بانک ملی رابطه ای ندارد. اما برنامه‌های بهبود مهارت کارکنان و هم چنین برنامه‌های تشویقی کارکنان با مشتری گرایی رابطه ای معنی دار دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

۳-۱- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. روش نمونه گیری خوشه ای تصادفی است. بدین منظور دو جامعه یعنی حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی هر کدام به عنوان یک خوشه در نظر گرفته شد. از آنجاییکه جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول ۱ استفاده شد.

(۱)

$$n = \frac{z_{\frac{\alpha}{2}}^2 Pq}{d^2}$$

در فرمول ۱:

تعداد نمونه $n = Z_{\alpha/2}^2 \cdot p \cdot q / d$ مقدار نرمال استاندارد یعنی $1/96$ و $p = q = 0.5$ و $d = 0.1$

تعداد نمونه آماری بدست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ می‌باشد که در این تحقیق تعداد ۱۹۳ پرسش نامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع شد و ۱۶۹ پرسش نامه دریافت گردید. هم چنین حدود ۱۹ درصد نمونه آماری زن و ۸۱ درصد مرد هستند. ۱۳ درصد شاغل در سازمان حسابرسی و ۸۷ درصد نیز شاغل در مؤسسات حسابرسی خصوصی هستند. حدود ۵۵ درصد از مشارکت کنندگان در تحقیق در سطح حسابرسی و حسابرس ارشد بوده و ۱۵ درصد نیز در سطح سرپرست و بقیه (۳۰ درصد) در سطوح مدیر و شریک حسابرسی قرار دارند. ۵۰ درصد از پاسخ دهندگان تحصیلات کارشناسی، ۴۵ درصد کارشناسی ارشد و ۵ درصد نیز دارای مدرک تحصیلی دکتری بودند.

۳-۲- روش پژوهش

این تحقیق با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است زیرا هدف آن توسعه دانش و آگاهی زمینه فعالیت بازاریابی در حرفه حسابداری است. هم چنین از نظر روش پیمایشی و از نوع تحقیق توصیفی است. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از روش کتابخانه ای و جمع آوری داده‌ها و نتیجه نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها از طریق پرسش نامه انجام می‌شود. از آنجاییکه این تحقیق در یک محیط واقعی یعنی سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به شمار می‌آید. به منظور جمع آوری اطلاعات مورد نظر و سنجش متغیرهای تحقیق از پرسشنامه استفاده شده است. در این پژوهش از پرسش نامه برابرگ و همکاران (۲۰۱۳) برای سنجش تمایل حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی استفاده شده است. تعداد سئوالات پرسش نامه شامل ۳۶ سؤال می‌باشد. مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه برابر ۷۳ محاسبه شد. از آنجاییکه این مقادیر بیش از ۶۷ درصد است، بنابراین پرسش نامه از روایی لازم برخوردار است. برای آزمون فرضیه‌ها، از رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. قلمرو زمانی پژوهش نیز سال ۱۳۹۳ است.

۳-۳- متغیرهای پژوهش

متغیرهای مستقل در این تحقیق عبارت هستند از رتبه شغلی، دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت فعالیت بازاریابی، دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت فعالیت حسابرسی، دیدگاه حسابرسان درباره قبول داشتن فعالیت بازاریابی و دیدگاه حسابرسان درباره قبول داشتن فعالیت حسابرسی.

متغیر وابسته در این پژوهش تمایل به بازاریابی است که عبارت است از تفاوت بین زمان صرف شده برای فعالیت‌های بازاریابی و زمان صرف شده برای حسابرسی می‌باشد. هرچه تفاوت مذکور بیشتر باشد، این موضوع نشان دهنده آن است که حسابرسان زمان و وقت بیشتری برای فعالیت‌های بازاریابی صرف می‌کنند.

زمان صرف شده برای فعالیت حسابرسی - زمان صرف شده برای فعالیت بازاریابی = تمایل به بازاریابی

۳-۴- اندازه گیری متغیرها

اطلاعات مربوط به متغیرهای وابسته و مستقل در قالب سؤال در پرسشنامه وجود داشته و از پاسخ دهندگان در خواست شده است که به سؤالات پاسخ دهند. پرسشنامه شامل چهار بخش است. بخش اول مربوط به سؤالات عمومی، بخش دوم، سؤالات مربوط به قبول داشتن فعالیت حسابرسی و بازاریابی است. این بخش، دیدگاه حسابرسان درباره قبول داشتن دو فعالیت حسابرسی و بازاریابی را بر اساس طیف لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق (امتیاز یک برای کاملاً مخالف تا امتیاز هفت برای کاملاً موافق) اندازه گیری می‌کند. بخش سوم پرسشنامه مربوط به سؤالات زمان صرف شده برای فعالیت حسابرسی و بازاریابی می‌باشد. در این بخش دیدگاه حسابرسان درباره زمانی که برای حسابرسی و هم چنین بازاریابی صرف می‌شود، بر اساس طیف لیکرت از کاملاً کم تا کاملاً زیاد (کاملاً کم مقدار ۱ و کاملاً زیاد مقدار ۷) اندازه گیری می‌شود. میانگین امتیاز پاسخ‌های ارائه شده درباره زمان صرف شده برای فعالیت بازاریابی و همچنین میانگین امتیاز پاسخ‌های ارائه شده درباره زمان صرف شده برای فعالیت حسابرسی محاسبه و از هم کسر می‌شود. هر چه میانگین زمان صرف شده برای فعالیت بازاریابی بیشتر از فعالیت حسابرسی باشد، این موضوع نشان می‌دهد که حسابرسان زمان و تمایل بیشتری به فعالیت‌های بازاریابی دارند.

بخش چهارم پرسشنامه دیدگاه حسابرسان را درباره اهمیت فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی را اندازه گیری می‌نماید. پرسش‌ها در این بخش بر اساس طیف لیکرت از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق بر اساس امتیاز یک تا هفت اندازه گیری می‌شود. رتبه شغلی: این متغیر یک متغیر فاصله ای (رتبه ای) است که با مقدار یک تا پنج نشان داده می‌شود. مقدار یک برای حسابرس، مقدار دو برای حسابرس ارشد، مقدار سه برای سرپرست حسابرسی، مقدار چهار برای مدیر و مقدار پنج برای شریک اختصاص داده می‌شود.

۴- فرضیه‌های تحقیق

- فرضیه اول: میان دیدگاه حسابرسان درباره قبول داشتن فعالیت بازاریابی و تمایل به بازاریابی، رابطه وجود دارد.
- فرضیه دوم: میان دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت فعالیت بازاریابی و تمایل به بازاریابی، رابطه وجود دارد.
- فرضیه سوم: میان دیدگاه حسابرسان درباره قبول داشتن فعالیت حسابرسی و تمایل به بازاریابی، رابطه وجود دارد.
- فرضیه چهارم: میان دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت فعالیت حسابرسی و تمایل به بازاریابی، رابطه وجود دارد.
- فرضیه پنجم: میان رتبه شغلی حسابرسان و تمایل به بازاریابی، رابطه وجود دارد.

۵- یافته‌های پژوهش

جدول ۱ نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. این جدول بیانگر آن است که مدیران زمان بیشتری برای فعالیت بازاریابی صرف می‌کنند. چون میانگین تفاوت میان زمان صرف شده برای فعالیت بازاریابی یعنی تمایل به بازاریابی و حسابرسی بیشتر از بقیه رتبه‌های شغلی است. همچنین میانگین اهمیت فعالیت بازاریابی و اهمیت فعالیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان به هم نزدیک بوده و تفاوت چندانی با هم ندارند.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای مستقل				متغیر وابسته	تعداد مشاهده	رتبه شغلی
دیدگاه حسابرسان درباره قبول داشتن فعالیت حسابرسی	دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت فعالیت حسابرسی	دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت فعالیت بازاریابی	دیدگاه حسابرسان درباره قبول داشتن فعالیت بازاریابی	میانگین تفاوت میان زمان صرف شده برای فعالیت بازاریابی و حسابرسی (تمایل به بازاریابی)		
۵/۶۴۶	۵/۶۲۹	۴/۸۷۹	۵/۱۷۵	-۱/۲۶۹	۴۰	حسابرس
۵/۷۴۲	۵/۸۱۴	۵/۰۰۹	۵/۳۲۳	-۱/۲۴۰	۵۳	حسابرس ارشد
۵/۶۸۶	۵/۵۴۷	۴/۷۴۶	۵/۲۸۶	-۱/۲۷۳	۲۵	سرپرست
۵/۸۸۳	۶/۱۱۶	۵/۴۴۱	۵/۵۹۱	-۰/۳۸۹	۲۰	مدیر
۵/۹۷۳	۵/۹۴۰	۴/۷۶۸	۵/۱۰۶	-۱/۲۶۱	۳۱	شریک
۵/۷۷۰	۵/۷۹۰	۴/۹۴۶	۵/۲۷۴	-۱/۰۹۳	۱۶۹	جمع

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲- آزمون همگنی واریانس

شرح	آماره لون	سطح معنی داری
قبول داشتن فعالیت بازاریابی	۱/۳۵۲	۰/۲۵۳
اهمیت فعالیت بازاریابی	۰/۴۵۶	۰/۷۶۸
قبول داشتن فعالیت حسابرسی	۰/۷۱۹	۰/۵۸۰
اهمیت فعالیت حسابرسی	۱/۹۸۱	۰/۱۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۳- آزمون من ویتنی و ویلکاکسون

شرح	آماره‌های ناپارامتریک	اهمیت بازاریابی	اهمیت حسابرسی
جنسیت	آماره من ویتنی	۲۱۱۴	۲۰۵۶
	آماره ویلکاکسون	۱۱۷۰۵	۲۵۹۳
	آماره Z	-۰/۳۷۵	۰/۵۶۹
نوع حسابرس	آماره من ویتنی	۱۲۵۶	۱۵۳۵
	آماره ویلکاکسون	۱۵۰۹	۱۷۸۸
	آماره Z	۰/۱۰۸	۰/۷۷۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول ۲، همگنی و تساوی واریانس‌ها میان رتبه‌های شغلی حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست و مدیر و شریک را از طریق آزمون لون^۴ نشان می‌دهد. نتایج این جدول بر این موضوع تاکید دارد که در همه رده‌های شغلی حسابرسی، تفاوت معنی داری درباره اهمیت و قبول داشتن فعالیت بازاریابی و حسابرسی وجود ندارد. یعنی حسابرسان با رتبه‌های شغلی متفاوت، فعالیت بازاریابی را کنار فعالیت حسابرسی با اهمیت می‌دانند و آن را قبول دارند. نتایج جدول شماره ۳ نیز بیانگر آن است که اهمیت فعالیت‌های بازاریابی و اهمیت فعالیت‌های حسابرسی نزد حسابرسان زن و مرد متفاوت نیست. یعنی زنان همانگونه درباره اهمیت فعالیت‌های بازاریابی در حسابرسی و اهمیت فعالیت‌های حسابرسی فکر می‌کنند که مردان درباره آن دو فعالیت فکر می‌کنند. هم چنین شواهد این جدول نشان می‌دهد اهمیت فعالیت‌های بازاریابی و اهمیت فعالیت‌های حسابرسی نزد حسابرسان شاغل در بخش خصوصی و شاغل در بخش دولتی یکسان است و تفاوت معنی داری با هم ندارد.

نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌ها در جدول ۴ آورده شده است. این جدول نشان می‌دهد که از دیدگاه حسابرسان، قبول داشتن فعالیت بازاریابی با تمایل به بازاریابی رابطه معنی دار ندارد.

بنابراین فرضیه شماره یک رد می‌شود. اما در سطح اطمینان ۹۵ درصد اهمیت فعالیت بازاریابی، رابطه مثبت و معنی دار با تمایل به بازاریابی دارد. همچنین در سطح اطمینان ۹۵ درصد اهمیت فعالیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان رابطه منفی و معنی دار با متغیر وابسته (تمایل حسابرسان به بازاریابی) دارد. بنابراین فرضیه‌های دوم و چهارم تأیید می‌شود. همچنین در سطح اطمینان ۹۰ درصد رتبه شغلی رابطه ای مثبت و قبول داشتن فعالیت حسابرسی رابطه منفی و معنی دار با تمایل حسابرسان به بازاریابی دارد. از این رو فرضیه‌های سوم و پنجم نیز در سطح اطمینان ۹۰ درصد تأیید می‌شوند.

جدول ۴ - نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌ها

متغیر مستقل	ضرایب	آماره T	سطح معنی داری	عامل تورم واریانس (VIF)
مقدار ثابت	-۱/۶۰۳	۲/۹۸۷	۰/۰۰۳	-
قبول داشتن فعالیت بازاریابی	-۰/۰۷۰	-۰/۶۲۷	۰/۵۳۱	۳/۱۱۵
اهمیت فعالیت بازاریابی	۰/۷۵۵	۸/۷۰۹	۰/۰۰۰	۲/۹۱۹
قبول داشتن فعالیت حسابرسی	-۰/۲۲۹	-۱/۸۸۵	۰/۰۶۱	۲/۰۱۴
اهمیت فعالیت حسابرسی	-۰/۳۰۴	-۲/۴۱۴	۰/۰۱۷	۲/۴۴۵
رتبه شغلی	۰/۰۸۵	۱/۸۷۵	۰/۰۶۳	۱/۰۴۷
آماره F	۲۸/۰۹۷	-	۰/۰۰۰	-
آماره دوربین واتسن =		ضریب تعیین تعدیل شده =		
۱/۶۵۳		۰/۴۴۶		

متغیر وابسته: تمایل به بازاریابی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶- بحث و نتیجه گیری

این تحقیق دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی را مورد بررسی قرار می‌دهد. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد که عوامل تعیین کننده بر تمایل حسابرسان بر فعالیت بازاریابی عبارت‌اند از اهمیت فعالیت بازاریابی، اهمیت فعالیت حسابرسی، قبول داشتن فعالیت حسابرسی و رتبه شغلی حسابرسان. رتبه شغلی حسابرسان و اهمیت فعالیت بازاریابی رابطه ای مستقیم و مثبت با تمایل به بازاریابی در حسابرسان دارد. اما قبول داشتن فعالیت حسابرسی و اهمیت فعالیت حسابرسی رابطه منفی با تمایل به بازاریابی دارند. به بیان دیگر هرگاه سطح دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت فعالیت حسابرسی و قبول داشتن فعالیت‌های حسابرسی افزایش یابد، آن

گاه تمایل به بازاریابی کاهش می‌یابد. از سوی دیگر، هرگاه سطح دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت فعالیت بازاریابی افزایش یابد در آن صورت تمایل به بازاریابی نیز افزایش می‌یابد.

نتایج آمار توصیفی پژوهش نیز بیانگر آن است در حرفه حسابرسی، دیدگاه حسابرسان نسبت به حرفه حسابرسی بیشتر بر فعالیت‌های بازاریابی تمرکز دارد. نتایج این پژوهش نشان داد که مدیران حسابرسی شاغل در مؤسسات خصوصی، زمان بیشتری برای فعالیت بازاریابی صرف می‌کنند. هم‌چنین میانگین اهمیت فعالیت بازاریابی و اهمیت فعالیت حسابرسی از دیدگاه شرکای حسابرسی به هم نزدیک بوده و تفاوت چندانی با هم ندارند. حسابرسان با رتبه‌های شغلی متفاوت، فعالیت بازاریابی را کنار فعالیت حسابرسی با اهمیت می‌دانند و آن را قبول دارند. یعنی حسابرسان همان اندازه که به فعالیت حسابرسی اهمیت می‌دهند، فعالیت بازاریابی را هم با اهمیت می‌دانند و میان این دو فعالیت توازن برقرار می‌نمایند. هم‌چنین شواهد پژوهش بیانگر آن است که دیدگاه یک حسابرس جوان با یک حسابرس در سطح شریک، درباره فعالیت بازاریابی در حرفه حسابرسی یکسان است. بعلاوه، اهمیت فعالیت حسابرسی و اهمیت فعالیت بازاریابی از دیدگاه حسابرسان شاغل در بخش‌های دولتی و خصوصی حسابرسی و هم‌چنین در میان زنان و مردان تفاوت معنی‌داری با هم ندارند. این موضوع نشان می‌دهد حسابرسان زن و مرد و حسابرس دولتی و خصوصی دیدگاه یکسانی درباره اهمیت فعالیت‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی دارند. یعنی به همان اندازه که به فعالیت حسابرسی اهمیت می‌دهند به فعالیت بازاریابی نیز در این حرفه توجه دارند. از این رو پیشنهاد می‌شود تا قانون‌گذاران در حرفه حسابرسی، دلایل گرایش حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی را بررسی نمایند و پاسخی برای این سؤال پیدا کنند که چرا حسابرسان، فعالیت بازاریابی را جزء لاینفک فعالیت حسابرسی می‌دانند. به نظر می‌رسد گسترش مؤسسات خصوصی حسابرسی، رقابت میان آن‌ها را افزایش داده و این موضوع احتمالاً باعث شده است تا حسابرسان، فعالیت بازاریابی را در کنار فعالیت حسابرسی مهم و با اهمیت بدانند. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش برابرگ و همکاران (۲۰۱۳) و اوهام و همکاران (۲۰۱۲) و هوگس و یونگ (۲۰۰۹) مطابقت دارد. به عقیده آن‌ها، گسترش رقابت در بازار حسابرسی موجب تمایل حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی می‌شود و در نتیجه کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد.

از این رو به قانون‌گذاران در حوزه بازار حسابرسی و سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود تا نتایج این پژوهش را در مدل‌های تصمیم‌گیری خود به منظور ارزیابی فعالیت مؤسسات حسابرسی و ارزیابی کیفیت حسابرسی آن مؤسسات، مد نظر قرار دهند. زیرا اهمیت دادن به فعالیت بازاریابی در کنار فعالیت حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی، می‌تواند موجب کاهش حرفه‌گرایی حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابرسی شود.

فهرست منابع

- ۱) بنی مهد، بهمن، مهدی مرادزاده فرد و مهدی زینالی، (۱۳۹۲)، "رابطه بین تغییر حسابرِس مستقل و تغییر اظهارنظر حسابرِس"، مجله دانش حسابداری دانشگاه شهید باهنر کرمان، شماره ۱۴.
- ۲) بیات، غلامرضا، (۱۳۸۷)، "اخلاق حرفه ای در حسابداری و حسابرِسی"، نشریه حسابداری، شماره‌های ۲۰۴ و ۲۰۵، صص ۵۴-۶۱.
- ۳) حاجی‌ها، زهره و سهیلا محمدحسین نژاد، (۱۳۹۴)، "عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی"، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرِسی، سال هفتم، شماره بیست و ششم، صص ۱۱۹-۱۳۷.
- ۴) زارع، مهدی، (۱۳۸۹)، "اصول بازاریابی"، انتشارات مدیر فردا، صص ۵.
- ۵) شلیله، محمد، (۱۳۸۳)، "حرفه‌ها و حرفه گرایی"، مجله حسابرِس، شماره ۲۳ و ۲۴، صص ۵۴-۶۳.
- ۶) خدای پور، احمد و کاظم علی پور سرمست، (۱۳۹۱)، "بررسی روابط بین حسابرِس - صاحبکار و رتبه بندی مشکلات مربوطه در محیط حسابرِسی ایران"، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرِسی، سال چهارم، شماره چهاردهم، صص ۱۱۱-۱۳۴.
- ۷) عزیری، فیزوزه، الهام خسروانی و علیرضا مسیبی، (۱۳۹۱)، "اثر بازاریابی درونی بر مشتری گرایی کارکنان با تاکید بر شاخص‌های چشم انداز، بهبود و توسعه و پاداش: مطالعه موردی کارکنان شعب بانک ملی استان مازندران"، پژوهش‌های مدیریت منابع سازمانی، دوره ۲، شماره ۴، صص ۱۳۳-۱۵۱.
- ۸) مرتضی نژاد، حبیبه و جواد زارع پور، (۱۳۸۹)، "[سوگیری نسبت به بازار و عملکرد با تاکید بر اهمیت راهبرد سازمانی](#)"، دومین کنفرانس بین المللی بازاریابی خدمات مالی.
- ۹) نیکو مرام، هاشم و الهه موکل، (۱۳۹۳)، "عوامل اثرگذار بر تغییر حسابرِس از دیدگاه راهبری شرکتی"، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرِسی، سال ششم، شماره بیست و چهارم، صص ۲۰-۱.
- 10) Achuaa, J. and Alabar, T, (2014), "Imperatives of Marketing Internal Auditing in Nigerian Universities", Procedia - Social and Behavioral Sciences 164, PP.32 – 40
- 11) Brobeg, P, umans, T and Gerlofsitg, C, (2013), "Balance between Auditing and Marketing: An Explorative Study", Journal of Accounting, Auditing and Taxation, 22, PP.57-70
- 12) Cheitha ham, G and chivers, G, (2005), "Professions, Competence and Informal Learning.uk", Edward Elrar. PP. 286.

- 13) DeFond, M. and J.Zhang, (2014), "A Review of Archival Auditing Research", *Journal of Accounting and Economics* 58, PP. 275–326
- 14) European Commission, (2010), "Green Paper: Audit Policy: Lessons from the Crisis", Online at http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_en.pdf, retrieved December, 2010.
- 15) Heischmidt, K., Elfrink, J., & Mays, B, (2003), "Professional Accounting Services: Types of Marketing Communications Used by CPAs", *Services Marketing Quarterly*, & Theory, 32(1), PP. 113–137.
- 16) Hodges, S., & Young, L, (2009), "Unconsciously Competent: Academia's Neglect of Marketing Success in the Professions", *Journal of Relationship Marketing*, 8(1), PP. 36–49.
- 17) Kuper, A and J Kuper, (2003), "The Social Science Encyclopedia", 2 ed, London:Routledge.
- 18) Lovelock, c, (1999), "Service Marketing a European Perspective", Published by Financia Times, New York: Prentic Hall.
- 19) Markham, S., Cangelosi, J., & Carson, M, (2005), "Marketing by CPAs: Issues with the American Institute of Certified Public Accountants", *Services Marketing Quarterly*, 26(3), PP. 71–82.
- 20) Ohman, P, (2005), "Ar Det Viktigare f ö r Revisorer Att g ö ra saker Ratt an Att G ö ra Ratt Saker?", In S.-E. Johansson, E. Hackner, & E. Wallerstedt (Eds.), *Uppdrag revision. Finland: SNS Fo ö rlag*.
- 21) Ohman, P., Häckner, E., & Sörbom, D, (2012), "Client Satisfaction and Usefulness to External Stakeholders from an Audit Client Perspective", *Managerial Auditing Journal*, 27(5), PP. 477–499.
- 22) Palmer, Adrian, (2001), "Principles of Service Marketing", Mc Graw Hill. Third Edition. Great Britain.
- 23) Reid, M, (2008), "Contemporary Marketing in Professional Services", *Journal of Services Marketing*, 22(5), PP. 374–384.

یادداشت‌ها

1. Broberg et al.
2. DeFond and Zhang
3. Achuaa, J. and Alabar
4. Leven test