

## مباحث اخلاقی، قانونی و حرفه ای تأثیر گذار بر تبلیغات و جذب مشتری در حرفه حسابرسی

بهرام تقی پور

استادیار گروه آموزشی حقوق خصوصی، دانشکده حقوق و و علوم سیاسی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
taghipour.bahram@khu.ac.ir

مرتضی عزیزی

دانشجوی دکتری فقه و حقوق خصوصی، دانشکده حقوق و و علوم سیاسی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران  
M.azizi86@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۲/۲۲ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۳/۲۶

### چکیده

امروزه تبلیغات نقش کلیدی در ارائه خدمات، از جمله خدمات حسابداری و حسابرسی دارد. به جهت قانونمند شدن و حفظ حقوق عامه، کدهای اخلاقی برای این منظور در کشورهای مختلف تدوین شده است. براین اساس، در تحقیق حاضر ابتدا سیر تاریخی تدوین آیین رفتار حرفه ای در ایران و تغییر نگرش نسبت به تبلیغات و بازاریابی در حرفه حسابرسی، مورد بررسی تطبیقی با ۹ کشور دیگر (انگلستان، ایالات متحده آمریکا، تایوان، کره جنوبی، مالزی، انتاریو (کانادا)، استرالیا، هند و هنگ کنگ) قرار گرفته است. سپس تأثیر ایدئولوژی های اخلاقی (شامل نسبی گرایی و ماکیاولیسم) حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بر نگرش آنها درخصوص روشهای غیراخلاقی بازاریابی، در تحقیقی کمی- توصیفی از نوع همبستگی بررسی شد. داده های این تحقیق با استفاده از پرسشنامه استاندارد توزیع شده بین ۱۶۲ نفر حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران که بصورت تصادفی از جامعه ۷۰۱ نفری انتخاب شده بودند، در سال ۱۳۹۸ جمع آوری گردیده است. نتایج این تحقیق نشان می دهد که دو متغیر دیدگاه نسبی گرایی و فرصت طلبی بر نگرش حسابرسان به استفاده از روشهای غیراخلاقی بازاریابی تأثیر مثبت دارند.

**واژه های کلیدی:** آیین رفتار حرفه ای، حسابدار رسمی، حسابرسی، تبلیغات، بازاریابی، فرصت طلبی (ماکیاولیسم)، نسبی گرایی.

## ۱- مقدمه

مبحث تبلیغات در حرف (مشاغل)، پدیده نسبتاً نوظهوری است، زیرا در کمتر از نیم قرن پیش، بیشتر حرفه ها، اعضایشان را از بازاریابی برای جذب مشتری منع می کردند. حرفه حسابرسی نیز از این قاعده مستثنی نبود، به نحویکه قبل از سال ۱۹۷۷ بازاریابی را غیراخلاقی و تبلیغات را ناقض اصول اخلاقی حرفه ای خود می دانست (کلو و همکاران، ۲۰۰۹). اما در سال ۱۹۷۷ دیوان عالی بیسی<sup>۱</sup> در کشور آمریکا حکمی صادر کرد<sup>۲</sup> که مطابق آن کدهایی از آیین رفتار حرفه ای که بطور خاص تبلیغات را محدود می کردند، باز نویسی شوند و به تبع آن در قوانین مربوطه تغییر حاصل شود. از آن به بعد، نهادهای حرفه ای، دیگر نمی توانستند اعضا خود را از تبلیغات منع کنند (کلو و همکاران، ۲۰۰۹).

در کشور ایران نیز با حدود ۲۰ سال تاخیر در مقایسه با کشورهای پیشرو در تدوین آیین رفتار حرفه ای حسابرسی، با خصوصی سازی در حرفه حسابرسی در سال ۱۳۸۰، تغییراتی در آیین رفتار حرفه ای صورت گرفت. بدین نحو که مطابق آیین رفتار حرفه ای مصوب ۱۳۸۲ هـ ش جامعه حسابداران رسمی ایران، به نوعی تبلیغات برای حسابرسان عضو جامعه ممنوع بود. اما در آیین رفتار حرفه ای جدید مصوب سال ۱۳۹۷ هـ ش جامعه حسابداران رسمی ایران، موانع پیش روی تبلیغات و بازاریابی از پیش روی حسابداران رسمی برداشته شده است.

همگام با این تغییرات، تحقیقات در مورد "حسابرسی" به عنوان یک خدمت حرفه ای و ارتباط آن با "بازاریابی"، برای اولین بار در مجلات علمی حسابداری و حسابرسی جهان منتشر شد. تحقیقات مذکور را می توان به دو دسته تقسیم کرد؛ دسته اول تحقیقاتی هستند که تغییر در نگرش حسابرسان به بازاریابی را بررسی کرده است (نظیر کلو و همکاران، ۲۰۰۹؛ الینگسون و همکاران، ۲۰۰۲؛ تانگ و همکاران، ۲۰۰۲)، و دسته دوم تحقیقاتی هستند که بر روی شیوه های بازاریابی حسابرسان متمرکز شده است (نظیر هایشمیتو همکاران، ۲۰۰۲، بوربرگ و همکاران، ۲۰۱۳؛ مران جوری، ۱۳۹۹). هر دو دسته این تحقیقات نشان می دهند که افزایش رقابت به دلیل ورود تعداد زیادی از شرکت های حسابرسی جدید به بازار، باعث ایجاد رقابت شدید در صنعت می شود.

افزایش فشارهای رقابتی به تبع خود می تواند رفتارهای غیر اخلاقی را به همراه داشته باشد (خسروآبادی و بنی مهد، ۱۳۹۴).

همانطور که نتایج تحقیق مران جوری و همکاران (۱۳۹۶) نشان داده است که رقابت در حرفه حسابرسی در ایران منجر به افزایش رویه های غیراخلاقی در بخش خصوصی و در نهایت منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می گردد.

در آمریکا نیز تغییر مفاد آیین رفتار حرفه ای در دهه ۱۹۷۰ میلادی (زیر فشار موسسات حسابرسی بزرگ<sup>۳</sup>) و دادن مجوز تبلیغات به موسسات حسابرسی، خود یکی از عوامل ایجاد رقابت شدید تهاجمی بین موسسات حسابرسی و به تبع آن تلاش برای کاهش هزینه و افزایش درآمدها و بعضاً سوق دادن آنها به سمت موارد غیراخلاقی شد.

در همین دوره تغییر استانداردهای حقوقی نیز صورت گرفت و به سرمایه گذاران متضرر شده در شرکت های دارای مشکلات حسابداری این اختیار را می داد که بجای اثبات اینکه بواسطه اعتماد به اطلاعات حسابداری متضرر شده اند، بیان کنند که به قیمت سهام اعتماد کرده اند که متاثر از افشای اطلاعات گمراه کننده بوده است. این موضوع، دادخواهی علیه حسابرسان را به شدت افزایش داد. بلایی که برای آرتور اندرسون در واقعه انرون رخ داد هم از این قاعده مستثنی نبود و به نوعی شکل گرفته در همین بستر پر التهاب فشار رقابتی و نیز تغییر استانداردهای حقوقی بود (هیالی و پالیپو، ۲۰۰۳).

تحقیقات پیشین نیز موید این موضوع هستند که فشار رقابتی باعث سوق دادن حسابرسان به زیر پا گذاشتن آیین رفتار حرفه ای می شود. برای نمونه، یافته های تحقیق سروش یار و همکاران (۱۳۹۳) نشان می دهد که افزایش رقابت در بازار حسابرسی منجر به کاهش استقلال حسابرسی و نیز کاهش کیفیت سود می شود. پس اگر فشار رقابتی باعث زیر پا گذاشتن آیین رفتار حرفه ای می شود، لذا انتظار می رود که این امر باعث زیر پا گذاشتن موازین تبلیغات و بازاریابی که یکی از اجزای این آیین رفتار حرفه ای است، نیز بشود.

از سوی دیگر مطابق نظر اندیشمندان روانشناسی نظیر فویست (۱۹۹۲)، عقاید، شخصیت، و ارزشهای اخلاقی هر فرد ماحصل یک سیستم مفهومی یکپارچه یا عبارت ساده تر، فلسفه اخلاقی فرد (شامل ایده آل گرایی<sup>۴</sup>، نسبی گرایی<sup>۵</sup>) است. از آنجا که نتایج پژوهش های پیشین نشان می دهد که ایده آل گرایی و ماکیاولیسم با رفتار غیراخلاقی رابطه مثبت و نسبی گرایی با رفتار غیراخلاقی رابطه منفی معنی دار دارد (گل پرور، ۱۳۹۴)، از این رو در تحقیق حاضر، سعی می شود تا تاثیر ایدئولوژیهای

<sup>4</sup> Idealism

<sup>5</sup> Relativism

<sup>1</sup> Bates Supreme court

<sup>2</sup> 1977, 97 S. Ct. 2691, 34 U.S., L.W. 4895

<sup>3</sup> oligopoly

کدهای اخلاقی (آیین رفتار حرفه‌ای) در تأثیرگذاری بر رفتار اخلاقی حسابدار هنوز هم مورد بحث است، اما این کدها نمایانگر اجماع عمومی این حرفه در خصوص آن چیزی است که رفتار صحیح و اخلاقی را نشان می‌دهد برای نمونه، آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا از چهار بخش زیر تشکیل شده است:

(۱) اصول<sup>۲</sup>: اصول، رفتارهای حرفه‌ای ایده‌آل را برای اعضا حرفه توصیف می‌کنند و لازم‌الاجرا نیستند.

(۲) قوانین<sup>۳</sup>: قوانین، معیارهای لازم‌الاجرای هستند که حداقل رفتار مورد انتظار اعضا را توصیف می‌کنند. قوانینی که در آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا شرح داده شده شامل استقلال<sup>۴</sup>، درستکاری و بی‌طرفی (واقع‌بینی)<sup>۵</sup>، استانداردهای عمومی<sup>۶</sup>، مطابقت با استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری<sup>۷</sup>، رازداری در خصوص اطلاعات محرمانه مشتری<sup>۸</sup>، حق الزحمه مشروط<sup>۹</sup>، اعمال ننگ آور<sup>۱۰</sup>، تبلیغات و سایر اشکال جذب مشتری<sup>۱۱</sup>، کمیسیون‌ها و دستمزد ارجاع کار<sup>۱۲</sup> و نوع شرکت و نام آن<sup>۱۳</sup>.

(۳) تفسیرها<sup>۱۴</sup>: تفسیر قوانین، رفتارهایی را توصیف می‌کند که تخلف از قوانین محسوب می‌شود.

احکام اخلاقی<sup>۱۵</sup>: بیانگر اظهارات انجمن حسابداران رسمی آمریکا به سؤالات مطرح شده توسط اعضا در مورد موضوعات اخلاقی مختلف است.

کشورهای دیگر هم دارای آیین رفتار حرفه‌ای با بخش‌های کمی و بیش مشابه هستند. البته به دلیل اختلاف در شرایط اقتصادی، حقوقی، سیاسی و فرهنگی در کشورهای مختلف و تقدم و تاخر زمانی تاسیس انجمن‌های حرفه‌ای در این کشورها، طبیعی است که اصول و قوانینی که کدهای رفتار حرفه‌ای را تشکیل می‌دهند تفاوت‌هایی (هرچند ناچیز) با سایر کشورها داشته باشند.

جدول (۱) که ماحصل تحلیل محتوای نوشتار و متون مربوط به آیین رفتار حرفه‌ای ۱۰ کشور است، بطور خلاصه وضعیت آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی در کشورهای مختلف (شامل ایران، انگلستان، ایالات متحده آمریکا، تایوان، کره

اخلاقی حساب‌سازان (بالاخص نسبی گزایی و فرصت طلبی) بر نگرش ایشان به بازاریابی مورد بررسی قرار گیرد.

نتایج این تحقیق در وهله اول می‌تواند باعث بسط مبانی نظری تحقیقات در حوزه اخلاق و نیز تحقیقات رفتاری در حسابرسی شود. دوم اینکه در این پژوهش، با تحلیل محتوای نوشتار و متون مربوط به آیین رفتار حرفه‌ای ۱۰ کشور وضعیت آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی در کشورهای مختلف (شامل ایران، انگلستان، ایالات متحده آمریکا، تایوان، کره جنوبی، مالزی، انتاریو (کانادا)، استرالیا، هند و هنگ کنگ) در خصوص تبلیغات و بازاریابی برای مخاطبین تبیین می‌شود و می‌تواند الگویی برای تدوین کنندگان آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی ارائه دهد.

سوم اینکه شواهد این پژوهش برای اولین بار در ایران نشان می‌دهد نسبی گزایی و فرصت طلبی بر نگرش حساب‌سازان به استفاده از روش‌های غیر اخلاقی بازاریابی تأثیر مثبت دارند که این یافته‌ها می‌تواند برای سیاستگذاران در حوزه حسابرسی در تدوین خط مشی‌های لازم سودمند باشد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهشی...

در این بخش ابتدا به بررسی سیر تاریخی تدوین آیین رفتار حرفه‌ای در کشورهای مختلف پرداخته می‌شود. فرل و فریدریش (۱۹۹۱) معتقدند کارکرد کدهای اخلاقی آیین رفتار حرفه‌ای<sup>۱</sup>، تأثیرگذاری بر تصمیماتی است که افراد می‌گیرند تا رفتار او مقبول باشد. کدهای اخلاقی، اغلب صریحاً برخی از معیارهای مورد استفاده برای ارزیابی رفتار افراد در این حرفه را ارائه می‌دهند. آنها همچنین در مورد چگونگی مشکلات اخلاقی و معضلات اخلاقی اطلاعات را در اختیار اعضا قرار می‌دهند.

در برخی از کشورها، ایجاد آیین (کدهای) رفتار حرفه‌ای برای حسابداران رسمی و خیره به قرن بیستم باز می‌گردد. این کدها از آن زمان تدوین، دائم به روز شده اند تا تغییرات حرفه‌ای و محیطی در آنها لحاظ شود.

در برخی دیگر از کشورها، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری (و آیین رفتاری رفتار حرفه‌ای وضع شده توسط آنها) مدت زمان نسبتاً کوتاهی است که شکل گرفته اند. اگرچه میزان تأثیرگذاری

<sup>9</sup> Contingent Fees

<sup>10</sup> Acts Discreditable

<sup>11</sup> Advertising and Other Forms of Solicitation

<sup>12</sup> Referral Fees

<sup>13</sup> Form of Organization and Name

<sup>14</sup> Interpretations

<sup>15</sup> Ethical rulings

<sup>1</sup> codes of professional conduct

<sup>2</sup> Principles

<sup>3</sup> Rules

<sup>4</sup> Independence

<sup>5</sup> Integrity and Objectivity

<sup>6</sup> General Standards

<sup>7</sup> Compliance with Standards and Accounting Principles

<sup>8</sup> Confidential Client Information (CCI)

بعد از آن، مجدداً تحقیق و تفحص دیگری توسط کمیسیون تجارت فدرال (FTC)<sup>۱</sup> در سال ۱۹۸۵ انجام گردید، که منجر شد انجمن حسابداران خبره آمریکا موافقت کند که به حسابداران رسمی اجازه دهد تا خدمات خود را تبلیغ کنند، اما با این محدودیت که حسابداران باید از راهنماهای کمیسیون تجارت فدرال<sup>۲</sup> پیروی کنند که تبلیغات فریبنده را تعریف و ممنوع کرده بود (آلن و همکاران، ۱۹۹۱). بدین ترتیب در قانون ۵۰۲ آیین رفتار حرفه‌ای مصوب انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۰۹)<sup>۳</sup> که درخصوص تبلیغات و سایر روشهای جذب مشتری<sup>۴</sup> است، بیان شده که: "عضو انجمن حسابداران رسمی نباید به دنبال بدست آوردن و جذب مشتری از طریق تبلیغات یا سایر اشکال جذب مشتری به روش نادرست، همراه کننده<sup>۵</sup> یا فریبنده<sup>۶</sup>، باشد. جلب مشتری با اجبار<sup>۷</sup>، تهدید<sup>۸</sup>، سماجت زیاد<sup>۹</sup> یا با رفتار آزار دهنده، ممنوع است."

اما در ایران، سیر تدوین آیین رفتار حرفه ای حسابرسی بدین صورت بوده است که انجمن حسابداران خبره ایران در سال ۱۳۶۴ هـ ش (حدود ۳۵ سال قبل)، اولین آیین رفتار حرفه ای را با عنوان "بیانیه اصول بنیادی و موازین رفتار حرفه ای و استانداردهای حسابرسی" تدوین نمود که به تصویب شواربعالی انجمن حسابداران خبره ایران رسید.

در این آیین رفتار حرفه ای حسابرسی در ایران، تبلیغ ممنوع اعلام شده بود<sup>۱۰</sup> و بیان شده بود که حسابرس نباید برای گرفتن یا گسترش کار؛ به تبلیغ در وسایل ارتباط جمعی یا انتشار دعوت عمومی با هر وسیله تبلیغاتی مبادرت ورزد و یا با شرکتهای و موسسات قبل از تماس کتبی یا شفاهی آنان برای انجام کار حرفه ای، مکاتبه نماید. البته در این آیین نامه ذکر شده بود که موارد ذیل تبلیغ محسوب نمی شوند:

- ۱) آگهی استخدام مشروط به اینکه نام موسسه ذکر نشود
- ۲) اعلام نام حسابرس بعنوان حسابرس و بازرس قانونی در جرایم، ضمن اعلام تغییرات شرکتهای و موسسات
- ۳) استفاده از کارت ویزیت برای امور حرفه ای

جنوبی، مالزی، انتاریو (کانادا)، استرالیا، هند و هنگ کنگ) درخصوص اصول بنیادی و احکام لازم الاجرا آیین رفتار حرفه ای (که تبلیغات هم یکی از این احکام می باشد) را در این کشورها نشان می دهد.

مطابق آیین رفتار حرفه ای در کشور آمریکا، حسابداران رسمی (CPA)<sup>۱</sup> حدود ۳۵ سال است که می توانند خدمات خود را برای عموم تبلیغ کنند. اگرچه در برهه ای از زمان، این حس وجود داشت که تبلیغات، امری نامناسب و تا حدودی غیر اخلاقی است، اما تغییر زمان باعث شد تا بسیاری از حسابداران و سایر ارائه دهندگان خدمات حرفه ای، نگاهشان به مزایای تبلیغات بصورت جدی تغییر کند. برای نمونه نتایج تحقیق کلو و همکاران (۲۰۰۷) نشان می دهد که نگرش حسابداران درخصوص تبلیغات طی ۱۱ سال مورد بررسی در تحقیق ایشان، به طرز چشمگیری تغییر یافته و مثبت شده است. همچنین، در کل نظر بنگاه های بزرگ نسبت به مزایای تبلیغات مثبت است، زیرا دریافته اند که تبلیغات باعث افزایش آگاهی عمومی، تعداد مشتری ها، میزان خدمات ارائه شده و بخش های ارائه دهنده خدمات در بازار می شود (گریفین، ۱۹۹۹؛ ریزو و زکخورز، ۱۹۹۲). روند آزاد سازی (رفع ممنوعیت) تبلیغات حسابداری در کشور آمریکا بدین صورت بوده است که ابتدا در تحقیق و تفحصی که در سال ۱۹۷۸ در خصوص حسابداران حرفه ای توسط کمیسیون تجارت فدرال (FTC)<sup>۲</sup> در آمریکا انجام شد، وکلای ایالتی کوشیدند به هیئت های ایالتی حسابداری<sup>۳</sup> فشار بیاورند تا ممنوعیت های تبلیغاتی را حذف کنند یا از شدت این ممنوعیتها بکاهند (هاشمیت و الفرت، ۱۹۹۱). در نتیجه این تحقیق و تفحص، انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۴</sup> (AICPA) آئین نامه خود را اصلاح کرد و به حسابداران سمی (CPA) اجازه داد تا خدمات خود را تبلیغ کنند. با اینحال، انواع تبلیغاتی که توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا، مجاز شناخته شده بود به شدت محدود بود. برای مثال، انجمن حسابداران رسمی آمریکا تبلیغات مقایسه ای<sup>۵</sup>، توصیفی<sup>۶</sup>، غیرمسئولانه<sup>۷</sup> را ممنوع کرد (هولبرت و لوسون، ۱۹۹۶؛ شوارتز، ۲۰۰۲).

<sup>11</sup> solicitation

<sup>12</sup> misleading

<sup>13</sup> deceptive

<sup>14</sup> coercion

<sup>15</sup> over-reaching

<sup>16</sup> <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewi8ldyAt7bpAhVMsKQKHT6jBOIFjABegQIAhAB&url=http%3A%2F%2Fesabdar.abdar.iica.ir%2Ffiles%2Fpdf%2F1364%2F4%2Fesabdar-1364-4-8-4-20.pdf&usg=AOvVaw2CdwTDVZnXhPsIKfjljku1>

<sup>1</sup> Certified Public Accountants (CPAs)

<sup>2</sup> Federal Trade Commission (FTC)

<sup>3</sup> state boards of accountancy

<sup>4</sup> the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

<sup>5</sup> comparative advertising

<sup>6</sup> testimonials

<sup>7</sup> undignified advertising

<sup>8</sup> Federal Trade Commission (FTC)

<sup>9</sup> FTC guides

<sup>10</sup> AICPA Rules of Conduct -Rule 502:Advertising and Other Forms of Solicitation

جدول ۱- آیین رفتار حرفه ای - مقایسه اصول (بخشی از جدول برگرفته از پژوهش جاکوب باوسکی و همکاران، ۲۰۰۲، ص ۱۱۴ و ۱۱۵ است)

کشور	استقلال/واقع بینی (بیطرفی)	درستکاری / اعمال ننگ آور	انطباق با استانداردهای حرفه ای	رازداری اطلاعات محرمانه مشتری (CCI)	حق الزحمه مشروط	تبلیغات و جذب مشتری	حق کمیسیون/ ارجاع کار	نوع شرکت و نام آن
آمریکا (AICPA)	اعضا (CPA) باید در انجام وظایف حرفه ای خود مستقل و بیطرف (واقع بین) باشند (کد دربرگیرنده تفسیر قوانین).	اعضا نباید آگاهانه حقایق را غلط جلوه بدهند یا تابع قضاوت شخصی خود شوند (کد دربرگیرنده تفسیر قوانین).	اعضا باید کلیه استانداردهای اعلام شده توسط مراجع ذیصلاح را رعایت کنند.	اعضا از افشای اطلاعات محرمانه مشتری منع شده اند (به استثنای مواردی که در کد مربوطه توضیح داده شده است).	برای اعضا انجام حسابرسی یا بازدید با حق الزحمه مشروط ممنوع است.	برای اعضا، بدست آوردن مشتری از طریق تبلیغ نادرست، همراه کننده یا فریبنده ممنوع است	برای اعضا اخذ کمیسیون درخصوص ارجاع خدمت یا کالا به مشتری یا ارجاع کالا خدمت ارائه شده توسط مشتری (اگر آنها حسابرسی را انجام می دهند) ممنوع است	اعضا می توانند در قالب سازمان مجاز شناخته شده در قانون ایالتی به کار حسابداری عمومی بپردازند. نام موسسه نباید همراه کننده باشد و افراد غیرحسابدار رسمی نیز می توانند در آن مالکیت داشته باشند.
انگلستان (ICAEW)	حسابدار رسمی (registered Auditor) نباید اجازه دهد که جانبداری، تضاد منافع، نفوذ بیجای دیگران، بر قضاوت حرفه ای یا کار او تاثیر بگذارد.	حسابدار رسمی باید در همه روابط حرفه ای و کسب و کار خود صادق و صریح باشد	اعضا باید کلیه استانداردهای اعلام شده توسط مراجع ذیصلاح را رعایت کنند.	اعضا نباید اطلاعات محرمانه مشتری را برای اشخاص ثالث غیرذیصلاح افشا کنند، مگر اینکه وظیفه قانونی برای افشای آن وجود داشته باشد (این اطلاعات محرمانه در جهت منافع شخصی یا منافع اشخاص ثالث، استفاده کنند).	برای اعضا انجام حسابرسی یا بازدید با حق الزحمه مشروط ممنوع است.	اعضا در تبلیغات و بازاریابی خود نباید اعتبار حرفه را مخدوش کنند و باید صادق و راستگو باشند. مطالب اغراق آمیز بیان نکنند و کار خود را با استفاده از منابع نامعتبر یا غیر قابل اثبات با دیگران مقایسه نکنند.	برای اعضا انجام حسابرسی یا بازدید با حق الزحمه مشروط ممنوع است و از تبلیغات ممنوع است و نیاز به مدرک دانشگاهی حسابداری نیست.	اعضا باید عضو نهاد نظارتی (RSB) و از موش حرفه ای مستمر را ببینند. نیاز به مدرک دانشگاهی حسابداری نیست.
تایوان (IPAROC)	اعضا باید مستقل باشند تا بدون تعصب اظهار نظر کنند.	هر اقدامی که باعث کاهش اعتبار عضو یا حرفه شود ممنوع است.	اعضا باید صلاحیت حرفه ای خود را حفظ کنند.	اعضا نباید برای به دست آوردن اطلاعات محرمانه مشتری، انگیزه های جانبی (پنهان) داشته باشند.	حق الزحمه مشروط در کد اخلاقی ذکر نشده است.	اعضا می توانند فقط برای اطلاع رسانی بدست آوردن مشتری توسط اعضا ممنوع است.	تشکیل موسسه بصورت شرکت تضامنی با افرادی که عضو جامعه حسابداران رسمی نیستند، ممنوع است	
کره جنوبی (KICPA)	اعضا باید به منظور حسابرسی صورتهای مالی، مستقل باشند (کد دربرگیرنده تفسیر قوانین).	اعضا باید وظایف خود را منصفانه و صادقانه انجام دهند و نباید حقیقت را پنهان کنند.	اعضا باید آیین رفتار حرفه ای را رعایت کنند و مطابق با استاندارد حسابرسی لازم الاجرا عمل نمایند.	اعضا نباید اطلاعات محرمانه مشتری را افشا کنند و از این اطلاعات برای منافع خودشان استفاده کنند.	حق الزحمه مشروط در کد اخلاقی ذکر نشده است.	برای اعضا، انجام تبلیغات به روشی که باعث کاهش اعتبار حرفه شود، ممنوع است.	دریافت و پرداخت کمیسیون یا حق الزحمه ارجاع برای اعضا ممنوع است.	اعضا باید در انجام خدمات حرفه ایشان از نام موسسه یا عبارت "عضو جامعه حسابداران رسمی" استفاده کنند. نام موسسه حسابرسی نباید بصورتی باشد که حالت خودستایی داشته باشد.
مالزی (MACPA)	اعضا باید مستقل باشند و از هر قید و بندی که مانع بیطرفی (واقع بینی) شود، عاری بنظر برسند (کد دربرگیرنده تفسیر قوانین).	اعضا باید درستکار و صادق باشند و نباید اعتماد عمومی به این حرفه را نقض کنند.	اعضا باید مطابق با استانداردهای فنی و حرفه ای مربوطه کار خود را انجام دهند.	اعضا نباید اطلاعات محرمانه مشتری را برای اشخاص ثالث غیرذیصلاح افشا کنند، مگر اینکه وظیفه قانونی برای افشای آن وجود داشته باشد.	حق الزحمه مشروط در کد اخلاقی ذکر نشده است.	برای اعضا، بدست آوردن مشتری به روش غیرحرفه ای ممنوع است.	اعضا باید مشتری اطلاع بدهند، که بابت مشورتی که به مشتری می دهند، کمیسیون دریافت می کنند.	نام شرکت باید مطابق با شأن حرفه باشد. یک شرکت می تواند از عبارت "عضو جامعه حسابداران رسمی" استفاده نکند مگر اینکه همه شرکا عضو جامعه باشند.

کشور	استقلال/واقع بینی (بیطرفی)	درستکاری / اعمال ننگ آور	انطباق با استانداردهای حرفه ای	رازداری اطلاعات محرمانه مشتری (CCI)	حق الزحمه مشروط	تبلیغات و جذب مشتری	حق کمیسیون/ ارجاع کار	نوع شرکت و نام آن
کانادا -انترابو (ICAO)	اعضا باید از هرگونه علق و قید و بندی که بی طرفی و قضاوت آنها را خدشه دار عاری باشند	اعضا باید درستکاری و بیطرفی را رعایت کنند و آگاهانه حقایق را بصورت نادرست بیان نکنند و یا قضاوتشان تحت تاثیر قرار نگیرد	اعضا باید کلیه استانداردهای اعلام شده توسط مراجع ذیصلاح را رعایت کنند.	اعضا از افشا یا استفاده از هر نوع اطلاعات محرمانه مشتری منع شده اند(موارد استثنا در کد مربوطه شرح داده شده است)	برای اعضا ممنوع است که حق الزحمه را مشروط به یک تصمیم یا نتیجه مشخص(از قبل مقرر شده) در خدماتشان نمایند.	برای اعضا، بدست آوردن مشتری از طریق تبلیغ نادرست، همراه کننده ممنوع است	پرداخت کمیسیون برای بدست آوردن مشتری برای اعضا ممنوع است.	نام شرکت نباید همراه کننده باشد و باید حاوی اسامی افرادی باشد که شریک موسسه هستند (یا بوده اند).
استرالیا (ICAA)	اعضا باید مستقل باشند و عاری از هرگونه منافع باشند که ناسازگار با بیطرفی و درستکاری(صداقت) بنظر برسد.	اعضا باید رفتارشان به شیوه ای باشد که منطبق با شهرت خوب این حرفه باشد.	اعضا باید مطابق با استانداردهای فنی و حرفه ای مربوطه کار خود را انجام دهند.	اعضا نباید اطلاعات محرمانه مشتری را برای اشخاص ثالث غیر ذیصلاح افشا کنند، مگر اینکه وظیفه قانونی برای افشای آن وجود داشته باشد.	برای اعضا ارائه خدمات با حق الزحمه مشروط بر نتایج یافته ها، ممنوع است	برای اعضا، بدست آوردن مشتری از طریق تبلیغ نادرست، همراه کننده یا فریبنده ممنوع است.	اعضا می توانند بابت ارائه خدمات مشاوره به اشخاص ثالثی که مشتری معرفی کرده، کمیسیون دریافت کنند مشروط بر اینکه به مشتری اعلام شود.	نام شرکت نباید همراه کننده باشد و باید حاوی اسامی افرادی باشد که شریک موسسه هستند (یا بوده اند).
هند (ICAI)	اعضا از هرگونه ابراز و اظهار نظر درخصوص صورتهای مالی که در آن منافع قابل توجهی دارند، منع شده اند. مگر اینکه این موضوع در گزارش حسابرس افشا شود	اعضا باید با افتخار خدماتشان را مرجح بر منافع شخصی خود انجام دهند) کد دربرگیرنده تفاسیر قوانین تابعه است.	اعضا باید حساسرسمها را مطابق با رویه های حرفه ای پذیرفته شده حسابرسی، انجام دهند.	اگر اعضا اطلاعات محرمانه مشتری را افشا کنند، بخاطر رفتار نادرست حرفه مقرر شناخته می شوند (به استثنا مواردی که در کد توضیح داده شده است)	برای اعضا دریافت حق الزحمه براساس درصدی از سود، ممنوع است.	اعضا مجاز به تبلیغ خدمات خود هستند مشروط بر اینکه کذب(نادرست) نباشد.	دریافت حق الزحمه بابت خدماتی که دیگران (که آنها را او به مشتری معرفی کرده) ارائه داده اند، توسط اعضا ممنوع است.	اعضا مجاز به فعالیت در قالب یک موسسه تضامنی یا تک مالکی هستند. اگر موسسه بیش از یک دفتر داشته باشد، هر دفتر باید تحت نظر عضوی از جامعه حسابداری رسمی باشد.
هنگ کنگ (HKSA)	اعضا باید از هرگونه علقی که به بیطرفی ایشان خدشه وارد کند، مستقل باشند و مستقل نیز بنظر برسند.	اعضا باید متوجه هر عاملی باشند که می تواند بر درستکاری آنها تاثیر منفی بگذارد.	اعضا باید پایبند به استانداردهای حسابرسی منتشر شده توسط حرفه باشند.	اعضای افشای اطلاعات محرمانه مشتری منع شده اند، مگر اینکه مشتری رضایت دهد یا اینکار طبق قانون الزام شده باشد.	دریافت حق الزحمه براساس درصدی از سود یا مبنای مشابه دیگر، ممنوع است مگر اینکه خلاف آن در قانون باشد.	آیین رفتار حرفه ای، افراق عمدی درخصوص فعالیتها حرفه ای موسسه حسابرسی را ممنوع کرده است	اعضا نباید به اشخاص ثالث برای بدست آوردن مشتری، کمیسیون یا حق الزحمه بپردازند.	عنوان حرفه ای یک عضو، توسط آیین نامه حسابداران حرفه ای تعیین شده است.
ایران	حسابدار رسمی نباید اجازه دهد که جانبداری، تضاد منافع، نفوذ بیجای دیگران، بر قضاوت حرفه ای یا کار او تاثیر بگذارد	حسابدار رسمی باید در همه روابط حرفه ای و کسب و کار خود صادق و صریح باشد	اعضا باید دانش و مهارت حرفه ای خود به سطحی ارتقا دهد که صاحبکار یا کارفرمای وی اطمینان یابد از خدمات حرفه ای کارآمدی برخوردار می شود. اعضا باید خدمات حرفه ای خود را با شایستگی و استانداردهای فنی و حرفه ای مرتبط، انجام دهند.	اعضا باید اطلاعات محرمانه مشتری را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما افشا نکنند، مگر آنکه بنابر حق یا تکلیف قانونی یا حرفه ای، ملزم به افشای آن اطلاعات باشد. اعضا نباید از این اطلاعات محرمانه در جهت منافع شخصی یا منافع اشخاص ثالث، استفاده کنند.	حق الزحمه مشروط به صراحت در آیین نامه ذکر نشده است. فقط در بخش ۳-۲۴۰ آمده که حق الزحمه مشروط برای خدمات غیر از خدمات اطمینان بخش متداول است. <sup>۱</sup>	بازاریابی به روشی که باعث کاهش اعتبار حرفه شود، ممنوع است. اعضا از گرفته گویی کار خود یا کم ارزش جلوه دادن کار دیگران منع شده اند. نتظرات دور از واقع، همراه کنند و غیر قابل توجیه از نتایج کار خود ارائه نکنند.	پرداخت کمیسیون برای گرفتن کار و دریافت کمیسیون برای ارجاع کار به دیگران از بابت خدمات حرفه ای ممنوع است. (۲۴۰-۵)	در آیین نامه جامعه حسابداران رسمی ایران و نیز سازمان حسابرسی، در اینخصوص مطلبی ذکر نشده است. <sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> در آیین رفتار حرفه ای مصوب سازمان حسابرسی ذکر شده "حسابدار حرفه ای باید از پذیرش و ارائه خدماتی خودداری کند که پرداخت حق الزحمه آن مشروط به حصول نتیجه ای خاص، درصدی از یک مبلغ خاص یا موارد مشابه باشد، مگر آنکه مبلغ حق الزحمه بر اساس قوانین و مقررات تعیین شود."  
<sup>۲</sup> در ماده ۳ آیین نامه اجرایی موسسات حسابرسی موضوع ماده ۲۸ آساننامه جامعه حسابداران رسمی ایران آمده است: موسسه حسابرسی توسط حداقل ۳ نفر حسابدار رسمی به عنوان شریک تشکیل می شود که باید دارای شرایط خاص مقرر شده در این ماده باشند.

برای حسابداران حرفه‌ای: هیات بین‌المللی تدوین استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران فدراسیون بین‌المللی حسابداری" توسط جامعه حسابداران رسمی ایران منتشر شود که بنظر می‌رسد زیربنای کتاب "آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی" است که در سال ۱۳۹۷ توسط جامعه حسابداران رسمی ایران تدوین و در شهویور ۱۳۹۷ به تصویب شورایی عالی جامعه و در آذر ماه این سال هم به تایید وزیر امور اقتصاد و دارایی رسید و از فروردین ۱۳۹۸ لازم الاجرا شناخته شده است.

در ماده ۲۵۰ آیین نامه مصوب سال ۱۳۹۷ جامعه حسابداران رسمی ایران، از عبارت "بازاریابی خدمات حرفه‌ای" استفاده شده و تلویحا مجاز شناخته شده است و بیان گردیده که چنانچه حسابدار رسمی شاغل، در مناسب بودن شکل و محتوای تبلیغات یا بازاریابی خود تردید داشته باشد باید از جامعه حسابداران رسمی نظرخواهی کند. در این ماده از آیین نامه، آمده است که حسابدار رسمی در بازاریابی خود نباید درخصوص خدماتی که ارائه می‌دهد، صلاحیتهای تخصصی و تجارب خود گزافه‌گویی نماید و کار دیگران را کم ارزش جلوه دهد و انتظارات دور از واقع، گمراه کننده و غیرقابل توجیه از کار خود بوجود آورد و مطالب غیرواقعی، گمراه کننده یا فریبکارانه مطرح کند و به تمجید خود بدون داشتن پشتوانه قابل اثبات بپردازد. بدین ترتیب به نظر می‌رسد ظاهرا در ایران موانع پیش روی تبلیغات و بازاریابی از جلوی حسابداران رسمی برداشته شده است.

حال با این مقدمه در تحقیق حاضر چون به دنبال بررسی تاثیر ایدئولوژی‌های اخلاقی (شامل نسبی‌گرایی و ماکیاولیسم) حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بر نگرش آنها درخصوص روشهای غیراخلاقی بازاریابی هستیم، لذا لازم است تعریف هر یک از این ایدئولوژی‌های اخلاقی در تحقیق حاضر تبیین شود.

نسبی‌گرایی، فلسفه اخلاقی است که از منظر آن مجموعه‌ای جهان شمول از قوانین و استانداردهای اخلاقی وجود ندارد. افرادی که از درجه بالای نسبی‌گرایی برخوردارند، تمایلی به پذیرش قوانین جمعی ندارند و معتقدند شرایط، موقعیت‌ها و نیز افراد در تعیین کننده اخلاقی بودن و غیراخلاقی بودن یک تصمیم دخیل هستند و هیچ تضمین وجود ندارد رفتاری که در یک شرایط اخلاقی است، در شرایط و موقعیتی دیگر نیز اخلاقی محسوب شود. افراد با درجه نسبی‌گرایی پایین احتمال بیشتری وجود دارد که در مقایسه با افراد با درجه نسبی‌گرایی بالا، مطابق قوانین و مقررات اخلاقی رفتار کنند.

ایده آل‌گرایی، فلسفه اخلاقی است که در آن رفاه بشر نقطه عطف تصمیمات قرار دارد. افرادی که از درجه بالای ایده آل‌گرایی برخوردارند، معتقدند همواره باید به طریقی عمل کرد که

بعدها در سال هشتاد و یک، آیین رفتار حرفه‌ای توسط سازمان حسابرسی مصوب شد که در این آیین نامه، آگهی و تبلیغات به شرح ذیل تعریف شده اند:

- آگهی اطلاع‌رسانی به عموم، درباره معرفی حسابدار حرفه‌ای و خدمات وی است که با هدف برتر جلوه دادن آن حسابدار حرفه‌ای انجام نگرفته و جنبه تبلیغات نیز نداشته باشد.
- تبلیغات اطلاع‌رسانی به عموم، با نگرش جلب مشتری، درباره خدمات و مهارت‌هایی است که توسط حسابداران حرفه‌ای ارائه می‌شود.

در ماده ۲۰ این آیین نامه آمده است که حسابداران حرفه‌ای در جهت شناساندن خود و کار خود به جامعه باید به موارد زیر توجه کنند:

- الف - از ابزارها و روشهایی استفاده نکنند که باعث خدشه دار شدن شئون حرفه‌ای شود.
- ب - در مورد نوع خدماتی که می‌توانند ارائه کنند، عناوین حرفه‌ای و سوابق تحصیلی و تجربی خود ادعاهای دور از واقعیت ننمایند.
- پ - نسبت به خدمات سایر حسابداران حرفه‌ای مطالب منفی بیان نکنند.

جامعه حسابداران رسمی ایران ابتدا در سال ۱۳۸۲ هشتاد و یک اقدام به تدوین "آیین رفتار حرفه‌ای" نمود که پس از تصویب شورای عالی جامعه در ۱۳۸۲/۱۱/۲۸ به تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی رسید و لازم‌الاجرا گردید. متن این آیین نامه مبتنی بر آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی بود. در این آیین رفتار حرفه‌ای، آگهی اینگونه تعریف شده است: "اطلاع‌رسانی به عموم درباره معرفی حسابدار رسمی و خدمات حرفه‌ای قابل ارائه توسط وی است که با هدف برتر جلوه دادن آن حسابدار رسمی انجام نگرفته و جنبه تبلیغات نیز نداشته باشد". یعنی به نوعی آگهی در این آیین نامه مجاز شناخته شده اما مشروط به اینکه جنبه تبلیغاتی نداشته باشد. اما در ماده ۲۳ همین آیین نامه که اصلا با نام "آگهی و تبلیغات" است به نوعی "آگهی و تبلیغات معادل هم استفاده شده اند و بیان شده "در آگهی و تبلیغات حسابدار رسمی شاغل، اطلاعات لازم باید به گونه‌ای واقع بینانه و بطور صحیح، کامل و شایسته در اختیار عموم قرار بگیرد".

این تناقض‌ها و انتقادهایی که به منع تبلیغات حرفه‌ای حسابرسی در ایران صورت گرفت (رجوع شود به مقاله تبلیغ ممنوع، روزنامه دنیای اقتصاد، ۱۳۸۶) و تابعیت نهادهای حرفه‌ای ایران از استانداردها و آیین نامه‌های کشورهای دیگر (بالاخص آمریکا و بعدها نهادهای بین‌المللی حسابداری) باعث شد که مجدداً در سال ۱۳۹۶ هشتاد و یک کتابی با عنوان "آیین رفتار حرفه‌ای

به دیگران آسیبی وارد نشود. آنهایی که ایده آل گرایی کمتری دارند، معتقدند که جلوگیری از صدمه زدن به دیگران در تمام شرایط ممکن نیست. بنابراین باید کار خوب را حتی اگر به قیمت صدمه دیدن برخی از مردم است، انجام داد. (دیانتی دیلمی، ۱۳۸۸)

در کنار ایده آل گرایی و نسبی گرایی، تمایلات ماکیاولیستی (فرصت طلبانه) نیز مطرح است. ماکیاولیسم، به مجموعه ای از رفتارهای گفته می شود که از طریق آنها افراد سعی می کنند تا به هر قیمتی، فراتر از آنچه استحقاق دارند، از دیگران و شرایط بدست آورند. یک فرد با تمایلات ماکیاولیستی، با فریب، دستکاری اطلاعات و اغفال دیگران به سادگی حقوق آنها را پایمال می کند. چنین فردی از شیوه های مختلف فریب، اقناع سازی و حتی پرخاشگری برای دستیابی به منافع شخصی اش استفاده می کند. به گفته ریچموند<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) ماکیاولیسم غالباً در تضاد با اصول اخلاقی انسان دوستانه است ولی چون به لحاظ ایدئولوژیک، اصول اخلاقی نفع گرایانه و شخصی را پوشش می دهد، در متون علمی و دانشگاهی به عنوان یک ایدئولوژی اخلاقی معرفی می شود. (گل پرور، ۱۳۹۴).

لازم به ذکر است که بسیاری از تحقیقات حسابداری در جهان، دو واژه تبلیغات<sup>۲</sup> و بازاریابی<sup>۳</sup> را معادل هم استفاده می کرده اند. دلیل این امر نگرانی هایی بود که بخاطر الزامات آیین رفتار حرفه ای در خصوص استفاده از واژه "تبلیغات" و حفظ وجهه و اعتبار حرفه، وجود داشت (فلمدن و مکنلی، ۲۰۰۳). هرچند تفاوت هایی در تعریف این دو مفهوم وجود دارد اما در عمل هر دو (بازاریابی و تبلیغات) به هدف جذب مشتری و ارائه خدمات بیشتر، صورت می گیرند.

## ۱-۲- پیشینه پژوهش های خارجی

مطالعه ای که توسط دایر و شیمپ (۱۹۷۸)<sup>۴</sup> تقریباً یک سال قبل از صدور حکم دیوان عالی کشور آمریکا انجام شده بود، نشان می دهد که اکثریت پاسخ دهندگان به شدت مخالف تبلیغات حسابداری بودند. این مخالفت به ویژه در بین حسابداران قدیمی و افرادی که در یک شرکت بزرگتر فعالیت می کردند، بیشتر بود. علاوه بر این، بیشتر حسابداران نیز با رویکرد تبلیغاتی "هر اقدامی مجاز است و هیچ محدودیتی وجود ندارد"<sup>۵</sup> مخالف بودند. همچنین ایشان با تبلیغ در کلیه اشکال محتوای اطلاعاتی (از

جمله قیمت) و کلیه رسانه های موجود (از جمله تلویزیون) هم مخالف بودند. مطالعه ای هم در سال ۱۹۷۸، بلافاصله پس از تصمیم دیوان عالی صورت گرفت، نشان داد که تنها ۷ درصد از حسابداران پرسش شوند؛ برنامه ای برای انجام تبلیغ دارند (مارکام و همکاران، ۲۰۰۵). سیزده سال بعد در سال ۱۹۹۱، مطالعه دیگری نشان داد که شرکتهای حسابداری که بیش از ۱۰ سال سابقه کار دارند با پایبندی به این عقیده که تبلیغات، امری غیراخلاقی است، هرگز قصد نداشتند تبلیغ کنند. اما ۶۵ درصد موسسات با سابقه کار کمتر از ۵ سال، در حال انجام تبلیغ بودند یا قصد به انجام تبلیغات در آینده نزدیک داشتند. (کلو و همکاران، ۲۰۰۹).

تحقیق انجام شده توسط مرخم و همکاران (۲۰۰) با عنوان "بازاریابی توسط حسابداران رسمی (CPA)" نشان می دهد که حسابرسان بیشتر ترجیح می دهند (به ترتیب) با ارسال ایمیل، روزنامه، مجله، اینترنت، تلویزیون و در مرتبه آخر از طریق رادیو به تبلیغ بپردازند.

بوربرگ و همکاران (۲۰۱۳) با پرسش از ۶۷۲ متخصص حرفه ای حسابداری و بازاریابی در کشور سوئد به این نتیجه رسیدند که حسابرسان دید مثبتی نسبت به تبلیغات دارند. به علاوه حسابرسانی که برای بازاریابی اهمیت قابل هستند، زمان بیشتری را هم صرف فعالیتهای بازاریابی می کنند و حسابرسان دیگر به مثابه گذشته، جبهه گیری شدید منفی نسبت به بازاریابی ندارند. مهدوی و دریایی (۲۰۱۶) در مقاله ای با عنوان "نگرش نسبت به حسابرسی، بازاریابی و حاکمیت شرکتی: تحقیقی مبتنی بر نظریه اقدام اجتماعی پارسونز" با نظرخواهی از ۲۵۷ حسابرس در ایران به این نتیجه رسیدند که نگرش به بازاریابی با تعادل بین حسابرسی و فعالیتهای بازاریابی رابطه معناداری مثبت دارد. همچنین، نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی با نگرش به حاکمیت شرکتی رابطه مثبت و معنادار دارد. به علاوه، بین نگرش حسابرسان خبره صنعت و سایر حسابرسان نسبت به فعالیتهای بازاریابی تفاوت معنی داری وجود دارد. در نهایت نتایج ایشان نشان می دهد اگر شبکه های عصبی مصنوعی در فرآیند پیش بینی به کار گرفته شوند، نتایج معتبر تری حاصل می شود. مهدوی و دریایی (۲۰۱۷) در مقاله ای با عنوان "توازن بین مسئولیت های حسابرسی و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران" با پرسش از ۲۵۷ حسابرس به این

<sup>3</sup> advertising

<sup>4</sup> Dyer, R.F. and Shimp, T.A. (1978), "Reactions to legal advertising", Journal of Advertising Research, Vol. 20, Apr pp. 43-51.

<sup>5</sup> anything goes

<sup>1</sup> Richmond, K.A. (2001). Ethical reasoning, Machiavellian behavior, and gender: The impact on accounting students' ethical decision making. Unpublished Doctoral Dissertation In General Business with a major in Accounting, Virginia, Blacksburg University.

<sup>2</sup> marketing



کارآفرین و سایرین در خصوص نگرش در مورد تعادل زمانی بین فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی، تفاوت معناداری وجود ندارد. با این حال، بین حسابرسان کارآفرین و سایرین در خصوص میزان اهمیت قائل شده به تعادل زمانی بین فعالیت‌های حسابرسی و بازاریابی، تفاوت معناداری وجود دارد. در ضمن، کل حسابرسان برای تعیین اولویت در مورد مسئولیت‌های حسابرسی در بعد نگرش و اهمیت، مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج نشان می‌دهد، نگرش به فعالیت‌های حسابرسی در خصوص استقلال و کیفیت حسابرسی از اهمیت قائل شدن به فعالیت‌های حسابرسی برای حسابرسان از اولویت بالاتری برخوردار است. این موضوع بیانگر آن است که هرگونه تغییر در فرآیند حسابرسی و در نهایت تأثیر آن‌ها بر استانداردهای حسابرسی و خروجی فعالیت‌های حسابرسی یعنی گزارش نهایی باید در نگرش حسابرسان ایجاد شود. سلیمانی و محمودیان (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان "توازن میان حسابرسی و بازاریابی" که بیشتر حالت ترجمه تحقیق روبروگ و همکاران (۲۰۱۳) دارد بیان کرده اند؛ حسابرسانی که نگرش مثبتی به بازاریابی دارند، زمان بیشتری را در مقایسه با حسابرسانی که نگرش مثبت کمتری دارند صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌کنند. به علاوه حسابرسانی که فعالیت‌های بازاریابی را مهم می‌دانند، زمان قابل توجهی را صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌کنند و فاصله نظری میان حرفه حسابرسی و حرفه بازاریابی در عمل همانند گذشته وجود ندارد.

مران جوری و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیقی با عنوان "تمایل به رفتار فریبنده و نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی" به این نتیجه رسیدند که تمایل به رفتار فریبنده بر نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی تأثیر دارد. همچنین یافته‌ها بیانگر آن است که با افزایش سطح تحصیلات حسابرسان، تمایل به استفاده از رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی افزایش می‌یابد.

شجاع و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان "بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی" با پرسش از ۱۹۳ نفر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی به این نتیجه رسیدند که تمایل حسابرسان به فعالیت بازاریابی تحت تأثیر دیدگاه آن‌ها درباره اهمیت فعالیت بازاریابی، اهمیت فعالیت حسابرسی، قبول داشتن فعالیت حسابرسی و رتبه شغلی حسابرسان است. رتبه شغلی حسابرسان و اهمیت فعالیت بازاریابی رابطه مستقیم و مثبت با تمایل به بازاریابی دارند. یعنی هرچه سطح دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت فعالیت حسابرسی و قبول داشتن فعالیت‌های حسابرسی افزایش یابد، آنگاه تمایل به بازاریابی کاهش می‌یابد. از سوی دیگر، هرگاه سطح دیدگاه حسابرسان درباره اهمیت فعالیت بازاریابی افزایش یابد، در آن

نتیجه رسیدند که حسابرسان نگرش مثبت نسبت به بازاریابی دارند و افرادی که بازاریابی را مهم می‌دانند، تا حد زیادی می‌توانند تعادل زمانی برای صرف وقت جهت انجام حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی ایجاد کنند. علاوه بر این، نتایج نشان می‌دهد که افزایش یک واحد نگرش به محیط تجاری منجر به ۰/۴۸۹ واحد افزایش در نگرش نسبت به تعادل زمان صرف شده در فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی می‌گردد (که ۰/۳۹۳۹ آن تأثیر مستقیم و ۰/۰۹۳ آن تأثیر غیرمستقیم است).

مالاسکو و اورم (۲۰۱۸) به این نتیجه رسیدند که بازاریابی خدمات حسابداری در مراحل اولیه خود قرار دارد. برای شرکت‌های کوچک و متوسط رومانی، رقابت با این شرکتها و موسسات بزرگ از نظر بازاریابی و ارتباطات بسیار دشوار است، بزرگترین معضل آن تخصص و منابع مالی برای این منظور است که بنظر می‌رسد برای رفع این مشکل باید روی بازاریابی به محیط آنلاین و شبکه‌های اجتماعی تمرکز کنند.

با توجه به تحقیقات پیشین، مشاهده می‌شود که تاکنون مطالعه‌ای که تأثیر ایدئولوژی‌های اخلاقی حسابرسان مستقل در خصوص بازاریابی و تبلیغات گمراه کننده را بررسی نماید، صورت نگرفته است لذا تحقیق حاضر کوششی است که ضمن بررسی وضعیت آیین رفتار حرفه‌ای نه کشور در خصوص مبحث تبلیغات، تأثیر نسبی گرایی و ماکلیاویلیسیم (فرصت طلبی) را مطابق استدلال بیان شده در بخش فرضیه‌های تحقیق، مورد بررسی قرار داده است.

## ۲-۲- پیشینه پژوهش‌های داخلی

تحقیقات در حوزه تبلیغات و بازاریابی در حسابداری و حسابرسی در ایران بسیار اندک و محدود به چند سال اخیر است. در ادامه نتایج این تحقیقات که اکثراً هم‌الگو گرفته از تحقیقات خارجی هستند، آورده شده است.

شیری و پهلوان (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان "توازن بین مسئولیت‌های حسابرسی و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران" به این نتیجه رسیدند که حسابرسان از طریق کاهش حق الزحمه و کاهش استقلال حسابرسی اقدام به بازاریابی نموده و در شرایطی که جذب کار حسابرسی سخت باشد از رویه‌هایی جهت بازاریابی کار حسابرسی استفاده می‌کنند. اگر چه نتایج تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسان در خصوص کیفیت حسابرسی چنین مصالحه‌ای جهت جذب کار انجام نمی‌دهند.

مهدوی و دریایی (۱۳۹۴) در تحقیقی با عنوان "نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین به تعادل زمانی بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی" به این نتیجه رسیدند که بین حسابرسان

ماکیاولیسم (فرصت طلبی) رابطه مثبت معنی داری وجود دارد. لذا فرضیه دوم تحقیق بصورت ذیل مطرح می شود:

**فرضیه دوم:** فرصت طلبی (ماکیاولی گرای) بر نگرش حسابرسان به استفاده از روشهای غیراخلاقی بازاریابی، تاثیر مثبت دارد.

#### ۴- روش پژوهش

این تحقیق با استفاده از روش توصیفی از نوع همبستگی، تاثیر متغیر دیدگاه اخلاقی (نسبی گرای) و منفعت طلبی بر نگرش حسابرسان به استفاده از روشهای غیراخلاقی بازاریابی مورد بررسی قرار می گیرد. جامعه آماری این تحقیق حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (اعم از شاغل و غیرشاغل) است که ۷۰۱ نفر هستند و با توجه به جدول مورگان، تعداد نمونه ۱۵۵ نفر باید باشد. روش نمونه گیری در این تحقیق، روش تصادفی است. پرسشنامه تحقیق به ۲۰۰ نفر از افراد نمونه توزیع شد که در نهایت با پیگیریهای مکرر، ۱۶۲ نفر به پرسشنامه مذکور پاسخ دادند.

متغیر وابسته این تحقیق عبارت است از نگرش حسابرسان به استفاده از روشهای غیراخلاقی بازاریابی. این متغیر با استفاده از پرسشنامه پنج سوالی با طیف لیکرت ۵ تایی که برگرفته از تحقیق مران جوری و همکاران (۱۳۹۶) است سنجیده می شود. ایشان روشهای غیراخلاقی بازاریابی مورد استفاده حسابرسان در ایران (به ترتیب فراوانی)، به شرح ذیل بیان کرده اند:

- ۱) جذب صاحبکار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی با واسطه ها
- ۲) قیمت گذاری کمتر از واقع خدمات حسابرسی (نرخ شکنی)
- ۳) تعامل با صاحبکار (چشم پوشی از خطاها، تعدیل بندهای گزارش و نظیر اینها)
- ۴) جذب صاحبکار از طریق نفوذ در اعضای هیات مدیره، مدیران مجامع شرکتهای مادر و نظیر آن.
- ۵) حفظ و جذب صاحبکار از طریق چرخش کار بین چند موسسه حسابرسی

پایایی این پرسشنامه با استفاده از آلفای کرونباخ حساب شد که برابر ۰.۷۹۲ است که قابل قبول می باشد.

متغیر دیدگاه اخلاقی نسبی گرای با استفاده از پرسش نامه موقعیت اخلاقی (EPQ)<sup>۱</sup> که به منظور اندازه گیری عقاید (ایدئولوژی اخلاقی) افراد و سطح توسعه اخلاقی آنها طراحی شده، اندازه گیری است. تحقیقات متعدد بسیاری در داخل و

صورت تمایل به بازاریابی نیز افزایش می یابد. به علاوه، مدیران حسابرسی شاغل در موسسات خصوصی، زمان بیشتری را برای فعالیتهای بازاریابی صرف می کنند.

مران جوری و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان "آزمون رفتار حسابرسان در برقراری توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت های بازاریابی" به این نتیجه رسیدند که که نگرش، سطح اهمیت، رفتار فرینده و سطوح حرفه ای بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت های بازاریابی تاثیر دارد ولی جوان بودن حسابرسان بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت های بازاریابی تاثیر ندارد.

مران جوری (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان "شناسایی و رتبه بندی استراتژی های بازاریابی در حرفه حسابرسی" توانست هشت استراتژی را به عنوان استراتژی های بازاریابی و نفوذ برای جذب صاحبکار در حرفه حسابرسی شناسایی نماید. این استراتژی ها عبارت اند از: سیاست قیمت گذاری کمتر از واقع خدمات حسابرسی (نرخ شکنی یا سیاست کاهش قیمت)، ارائه خدمات متنوع بیشتر از خدمات اطمینان بخشی، ارائه رزومه کاری به نهادهای تصمیم گیرنده، جذب صاحبکار از طریق نفوذ در اعضای هیئت مدیره، مدیران مجامع شرکتهای مادر، هلدینگ ها، جذب صاحبکار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه ها، انجام حسابرسی با کیفیت عالی به قصد تداوم کار برای صاحبکاران فعلی و جذب صاحبکاران آتی، تعامل با صاحبکار (چشم پوشی از خطاها، تعدیل بندهای گزارش) به منظور تداوم کار و حفظ و جذب صاحبکار از طریق چرخش کار بین چند موسسه حسابرسی. در رتبه بندی استراتژی های بازاریابی، انجام حسابرسی با کیفیت عالی به قصد تداوم کار و پس از آن، سیاست کاهش قیمت، بالاترین رتبه را کسب کردند.

#### ۳- فرضیه های پژوهش

با توجه به نتایج تحقیق مران جوری و همکاران (۱۳۹۶) و نیز فیض آبادی و همکاران (۱۳۹۶) فرضیه اول این پژوهش بصورت ذیل مطرح می شود:

**فرضیه اول:** دیدگاه نسبی گرای بر نگرش حسابرسان به استفاده از روشهای غیراخلاقی بازاریابی، تاثیر مثبت دارد. از سوی دیگر، نتایج تحقیق بنی مهد (۱۳۹۱) نشان می دهد که سطح فرصت طلبی (ماکیاولیسم) در حرفه حسابرسی در ایران بالا است و از سوی دیگر نتایج تحقیق براتی و همکاران (۱۳۹۶) نشان می دهد که بین دیدگاه نسبی گرای و

<sup>۱</sup> Ethical Position Questionnaire (EPQ)

جدول ۲- ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه مورد بررسی

درصد	میزان فراوانی	متغیر	
۱۲.۳	۲۰	زن	جنسیت
۸۷.۷	۱۴۲	مرد	
۲۶.۵	۴۳	۱۰ سال یا	سابقه کار
۴۸.۱	۷۸	یازده تا ۲۰	
۲۵.۳	۴۱	۲۱ سال یا	تحصیلات
۴۱.۴	۶۷	کارشناسی	
۵۰.۶	۸۲	کارشناسی ارشد	
۸	۱۳	دکتری	

جدول ۴، اطلاعات مربوط به تجزیه واریانس رگرسیون (ANOVA) را نشان می‌دهد. چون سطح معنی داری (Sig) برابر ۰.۰۰۰ شده که کمتر از سطح خطای مورد انتظار در این تحقیق (یعنی پنج صدم) است لذا می‌توان اظهار داشت که معادله رگرسیون معنی دار است و دو متغیر دیدگاه نسبی گرای و فرصت طلبی بر بر نگرش حسابرسان به استفاده از روشهای غیراخلاقی بازاریابی اثر دارد. حال برای بررسی اهمیت هر یک از متغیرها در مدل سه گانه به ادامه خروجی‌ها توجه مکنیم.

جدول ۵، ضرایب متغیرهای معادله رگرسیون را نشان می‌دهد. از آنجا که مقدار sig برای متغیرهای جنسیت (مرد بودن) با نگرش حسابرسان به استفاده از روشهای غیراخلاقی بازاریابی رابطه مثبت دارد اما معنی دار نیست همینطور رابطه سابقه کار و تحصیلات با نگرش حسابرسان به استفاده از روشهای غیراخلاقی بازاریابی ندارند. اما هر دو فرضیه تحقیق در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید شده اند. لذا معادله رگرسیون به صورت ذیل در می‌آید:

$$y = 0.386 + 0.319(\text{ماکیاولیسم}) + 0.403(\text{نسبی گرایی})$$

خارج کشور از پرسشنامه ۱۰ سوالی موقعیت اخلاقی (EPQ) برای اندازه گیری موقعیت اخلاقی افراد استفاده کرده اند و اعتبار (روایی) آن را تأیید نموده اند. پایایی این پرسشنامه با استفاده از آلفای کرونباخ حساب شد که برابر ۰.۸۱۱ است که قابل قبول می‌باشد.

ماکیاولیسم، منعکس کننده جهت گیری به شدت خود خواهانه‌ای است که در آن فرد تمایل دارد از هر راهی مانند فریب کاری، تقلب و بهره‌کشی به اهداف خود برسد. برای اندازه گیری ماکیاولیسم از ۴ سوال مربوط به اندازه گیری این متغیر که در پرسشنامه ۱۲ سوالی دوجین کثیف هستند، استفاده شده است. لازم به ذکر است که از مابقی ۸ سوال پرسشنامه مذکور چهار سوالش درخصوص خودشیفتگی و چهار سوال هم درخصوص جامعه‌ستیزی هستند که ارتباطی به تحقیق حاضر ندارند. این پرسشنامه نیز یکی از معتبرترین پرسشنامه‌های استاندارد می‌باشد که در داخل و خارج کشور مکرر بویژه در تحقیقات روانشناسی مورد استفاده محققان بوده است. پایایی این پرسشنامه با استفاده از آلفای کرونباخ حساب شد که برابر ۰.۷۸۹ است که قابل قبول می‌باشد.

در ضمن، با توجه به تحقیقات پیشین (مران جوری و همکاران، ۱۳۹۶) متغیرهای جنسیت، سابقه کار و سطح تحصیلات نیز بعنوان متغیرهای کنترلی این تحقیق در نظر گرفته شده اند.

## ۵- یافته‌های پژوهش

جدول ۲، ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه مورد بررسی را نشان می‌دهد که اکثراً مرد هستند، دارای سابقه کار بین ۱۱ تا ۲۰ سال می‌باشند و مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد دارند. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از رگرسیون چندگانه استفاده شده که نتایج آن به شرح جداول ۳ الی ۵ می‌باشد. با توجه به جدول ۳ که خلاصه‌ای از مدل را نشان می‌دهد مقدار ضریب همبستگی متغیرهای مستقل و وابسته این تحقیق برابر ۰.۸۴ است یعنی رابطه مستقیم و ناقصی بین متغیرهای مستقل و وابسته تحقیق وجود دارد. ضریب تعیین مدل ( $R^2$ ) برابر ۰.۷۰۵ و ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰.۶۹۶ است که نشان می‌دهد اثر واقعی متغیرهای مستقل این تحقیق بر متغیر وابسته (نگرش حسابرسان به استفاده از روش‌های غیراخلاقی بازاریابی) برابر ۰.۶۹۶ است و عدد نسبتاً خوبی است. از سوی دیگر مقدار آماره دوربین واتسون نیز برابر ۱.۸۳ یعنی بین ۱.۵ تا ۲.۵ است که بیانگر عدم خود همبستگی خطاهای مدل است.

جدول ۳- خلاصه مدل بررسی تاثیر دیدگاه نسبی گرایي و فرصت طلبی بر بر نگرش حسابرسان به استفاده از روشهای غیراخلاقی بازاریابی

مدل	ضریب همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای استاندارد بر آورد	دوربین-واتسون
۱	۰.۸۴	۰.۷۰۵	۰.۶۹۶	۳.۵۷۲	۱.۸۳

جدول ۴- اطلاعات مربوط به تجزیه و تحلیل واریانس رگرسیون (ANOVA)

معنی داری	F آماره	مربع میانگین	درجه آزادی	مجموع مربعات	مدل
۰.۰۰۰	۷۴.۶۹۴	۹۵۳.۲۷۸	۵	۴۷۶۶.۴۳۴	رگرسیون
		۱۲.۷۶۲	۱۵۶	۱۹۹۰.۹۴۸	باقیمانده
			۱۶۱	۶۷۵۷.۳۸۳	کل

جدول ۵- ضرایب مدل رگرسیون (Coefficients)

مدل	ضرایب استاندارد نشده		ضرایب استاندارد شده	آماره t	معنی داری (sig)	آماره های هم خطی	
	ضریب B	خطای استاندارد	بتا			تولرانس	عامل تورم (VIF) واریانس
ثابت	۰.۳۸۶	۱.۶۸۹		۰.۲۲۸	۰.۸۲۰		
جنسیت	۰.۱۳۲	۰.۸۹۹	۰.۰۰۷	۰.۱۴۷	۰.۸۸۴	۰.۹۰۰	۱.۱۱۱
سابقه کار	-۰.۱۶۶	۰.۴۰۷	-۰.۱۹	-۰.۴۰۸	۰.۶۸۴	۰.۹۱۸	۱.۰۹۰
تحصیلات	-۰.۱۹۱	۰.۴۶۳	-۰.۱۸	-۰.۴۱۴	۰.۶۸۰	۰.۹۶۲	۱.۰۴۰
ماکیاولیسم	۰.۳۱۹	۰.۱۰۷	۰.۲۲۹	۲.۹۸۳	۰.۰۰۳	۰.۳۲۰	۳.۱۲۲
نسبی گرایي	۰.۴۰۳	۰.۰۹۴	۰.۶۳۸	۸.۱۹۳	۰.۰۰۰	۰.۳۱۲	۳.۲۰۸

## ۶- بحث و نتیجه گیری

نتایج تحقیق حاضر نشان داد که نسبی گرایي و ماکیاولیسم (فرصت طلبی) بر نگرش حسابرسان به استفاده از روش های غیراخلاقی بازاریابی تاثیر مثبت دارند. یافته های این تحقیق با تحقیقات پیشین (مران جوری، ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷؛ هیالی و پالپیو، ۲۰۰۳) همسو است. همانطور که در متن مقاله اشاره شد، از سال ۱۳۸۰ هـ.ش، خصوصی سازی در حرفه حسابرسی در ایران رقم خورد و به تبع آن رقابت بین موسسات افزایش یافته است. پژوهش ها نشان می دهد در محیط رقابتی، موسسات حسابرسی برای حفظ مشتریان (صاحبکاران) با اغماض و انعطاف با آنها رفتار کنند. از این رو بعضا دچار رفتارهای غیراخلاقی و مغایر با آیین رفتار حرفه ای. از سال می شوند که چشم پوشی از تخلفات و عدم گزارش آنها، و تلاش برای جذب مشتریان به بهای از دست رفتن استقلال حسابرس، نمونه هایی از این رفتارها هستند (نیوتن و همکاران، ۲۰۱۳). سقوط موسسه آرتور اندرسون مصداق بارزی از این رخداد است. با توجه به یافته های این تحقیق پیشنهادات ذیل مطرح می شود:

(۱) نهادهای ناظر و تاثیر گذار بر حرفه حسابرسی، نظیر جامعه حسابداران رسمی ایران، علاوه بر آزمون های علمی - تخصصی، آزمونهای روانشناسی جهت بررسی

دیدگاه اخلاقی (نسبی گرایي-ماکیاولیسم و نظیر اینها) نیز از متقاضیان عضویت در این نهاد حرفه ای بعمل آورد.

(۲) این آزمون های استاندارد بصورت متناوب از اعضای کنونی نیز اخذ شود و افرادی که شرایط روانی و اخلاقی در آنها از حد مطلوب کاهش یافته است در کلاسهای آیین رفتار حرفه ای شرکت کنند و با دقت و وسواس بیشتری عملکرد آنها مورد ارزیابی نهادهای ناظر قرار گیرد. بهر حال حسابرسان بعنوان افرادی که سهامداران شرکتها و سایر افراد جامعه به آنها اطمینان می کنند و ارزیابی صحت و سقم اطلاعات مالی شرکتی خود را به آنها می سپارند باید از لحاظ اخلاقی دارای ویژگیهای ممتازی باشند که به اعتبار حرفه خدشه ای وارد نشود.

(۳) گنجانیدن مباحث اخلاقی در کتب تخصصی بصورت افته های واقعی و نیز در نظر گرفتن واحدهای درسی مجاز در تمام مقاطع تحصیلی رشته حسابداری.

(۴) نظارت هرچه بیشتر جامعه حسابداران رسمی ایران بر روند بازاریابی حسابرسان (با وجود تمام پیچیدگی هایی که این کار دارد) و کسب اطمینان از استقلال و کیفیت حسابرسی.

## فهرست منابع

- \* براتی، معصومه؛ مرادی، مهدی؛ نوغانی دخت بهمنی، محسن. (۱۳۹۶)، رابطه بین رویکرد اخلاقی نسبی گرای، رضایت شغلی و ماکیاولی گرای بین جامعه حسابداران و حسابرسان، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۴)، صص ۳۷-۶۷.
- \* بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۱)، مطالعه ماکیاولیسم میان دانشجویان رشته حسابداری و حسابداران شاغل در حرفه، مقاله پذیرفته شده و ارائه شده در نخستین همایش حسابداری ارزشی، دانشگاه علوم اقتصادی.
- \* بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی مهد، بهمن؛ رئیس زاده، سید محمدرضا؛ رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر هشداری حسابرسان، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۱(۲)، صص ۶۵-۹۵.
- \* خسروآبادی طاهره؛ بنی مهد بهمن. (۱۳۹۴)، پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۰(۴)، صص ۴۵-۵۳.
- \* دیان‌تی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۸)، ارائه الگوی کیفیت اطلاعات مالی با توجه به عوامل سازمانی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، رساله دکتری رشته حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس.
- \* سروش یار، افشانه؛ بنی مهد، بهمن؛ حمیدرضا وکیلی فرد، هادی، امیری. (۱۳۹۳)، تأثیر رقابت در بازار حسابرسی بر استقلال حسابرس و کیفیت صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بورس اوراق بهادار، ۲۷(۷)، صص ۷۷-۹۴.
- \* شجاع، نفیسه؛ بنی مهد، بهمن؛ وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۷)، بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۰(۳۸)، صص ۳۱-۴۶.
- \* فیض‌آبادی، فرشته؛ طاهرآبادی، علی‌اصغر؛ و خیرالهی، فرشید. (۱۳۹۶)، نقش دیدگاه اخلاقی در تعدیل اثر رهبری اصیل بر رفتار ناکارآمد حسابرسان، دانش حسابرسی، دوره ۷(۶۷)، صص ۱۸۵-۲۰۹.
- \* گل پرور، محسن. (۱۳۹۴)، رابطه ایده آل گرای، نسبیت گرای، ماکیاولیسم و ارزش های فرهنگی با رفتارهای غیر اخلاقی (مطالعه موردی یک سازمان دولتی)، جامعه پژوهی فرهنگی سال ششم، شماره ۲ (پیاپی ۱۶)، صص ۱۳۹-۱۶۹.
- \* موسوی شیر، سید محمود و پهلوان، مریم. (۱۳۹۴)، توازن بین مسئولیت‌های حسابرسی و عمل بازاریابی توسط اعضای
- جامعه حسابداران رسمی ایران، پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۲(۲)، صص ۱۸۳-۲۱۸
- \* مران جوری، مهدی. (۱۳۹۹). شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۱)، صص ۱۱۴-۱۳۱.
- \* مران جوری مهدی؛ وکیلی فرد حمیدرضا؛ پورزمانی زهرا؛ رئیس زاده، سید محمد رضا. (۱۳۹۶)، تمایل به رفتار فریبنده و نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیر اخلاقی بازاریابی، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲(۳)، صص ۹۹-۱۰۸.
- \* مران جوری مهدی؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ پورزمانی زهرا؛ رئیس زاده، سید محمد رضا. (۱۳۹۷)، آزمون رفتار حسابرسان در برقراری توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸، شماره ۳۱، صص ۱۰۵-۱۱۶
- \* محمودیان، نسیم، سلیمانی امیری، غلامرضا. (۱۳۹۶). توازن میان حسابرسی و بازاریابی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۶(۲۱)، صص ۱۸-۳۱.
- \* مجموعه قوانین و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران (با آخرین اصلاحات). (۱۳۹۷)، مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، جامعه حسابداران رسمی ایران
- \* آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی، (۱۳۸۶). مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، جامعه حسابداران رسمی ایران
- \* مهدوی، غلامحسین، دریائی، عباسعلی. (۱۳۹۴)، نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین به تعادل زمانی بین فعالیت‌های بازاریابی و حسابرسی، دانش حسابداری مالی ۲(۴)، صص ۱-۲۵.
- \* Ajzen, I. 2011. The theory of planned behaviour: Reactions and reflections, *Psychology & Health*, 26(9): 1113-1127
- \* AICPA Code of Professional Conduct .2009. Updated for all Official Releases, available at: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/codeofconduct/downloadabledocuments/2009codeofprofessionalconduct.pdf>
- \* Allen, P, W., and D. R. Arnold. 1991. How to Develop an Advertising Program for an Accounting Practice. *The CPA Journal*, 61(4): 32-35.
- \* Barr, Terri F., and k.M. McNeilly. 2003. Marketing: Is It Still "Just Advertising"? The Experiences of Accounting Firms as a Guide for Other Professional Service Firms. *Journal of Services Marketing*, 17(6/7): 713-727.

- An Empirical Analysis. National Social Science Journal, volume 3S6/2009: 91-103
- \* Moser. H. R. 2008. An Empirical Analysis of Consumers Attitudes toward Physicians Services Advertising: A Comparative Cross-Sectional Study. Services Marketing Quarterly, 29(3): 75-98.
  - \* Newton N.J., D.Wang, and Ms.Wilkins. 2013. Does a lack of choice lead to lower quality? Evidence from auditor competition and client restatements auditing. Journal of Practice & Theory, 32(3): 31-67.
  - \* Rizzo. J., and R.J. Zeckhauser.1992. Advertising and the Price, Quantity, and Quality of Primary Care Physician Services. Journal of Human Resources, 27(3): 381-421.
  - \* Schwartz, M. 2002. Accountant ads respond to Anderson mess. B to B, 87, 3. [Google Scholar]
  - \* Mahdavi, G.,and A.A. Daryaei. 2016. Attitude toward auditing, marketing and corporate governance (An examination based in Parsons' social action theory). Int J Corporate Soc Responsibility: 2-17
  - \* Mahdavi, G., and A.A.Daryaei.2017.Attitude toward business environment of auditing, corporate governance and balance between auditing and marketing. Contaduría y Administración, 62(3):1019-1040
  - \* Malaescu.M.A. and Avaram.A.(2018),Ethical Challenges In Marketing Of Accounting Services: The Case Of Romania. Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu. Economy Series, 6(1):197-205
  - o Markham.S., J.Cangelosi, and M.Carson. 2005. Marketing by CPAs: issues with the American Institute of Certified Public Accountants. Services Marketing Quarterly, 26(3): 71-82.
  - \* Murphy. P.1989. Creating Ethical Corporate Structures, Sloan Management Review, 30(2): 81-87.
  - \* Stanny, E., S. Anderson. and L. Nowak. 2000. Contributing Factors in the Selection and Retention of Local Accounting Firms. National Public Accountant, 45(4): 19-21.
  - \* Shepherd. C. D. 1997. Doing the Right Things and Doing them Right: A Strategic Approach to Marketing the Accounting Firm. The Journal of Professional Services Marketing, 15(2): 25-39.
  - \* Tang, T. L.-P., Moser, H. R., & Austin, M. J. (2002). Attitudes toward advertising by accountants. Services Marketing Quarterly, 23(3), 35-62.
  - \* Broberg, P., T. Umans, and C.Gerloffstig. 2013. Balance between auditing and marketing: An explorative Study. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 22(1): 57-70.
  - \* Clow. K. E., R. E. Stevens, C. W. McConkey, and D. L. Loudon. 2009. Accountants' attitudes toward advertising: A longitudinal study. Journal of Services Marketing, 23(2): 125-132.
  - \* Gamble. G. O., G. Highsmith-Quick, E.Jones, and P.D.Slade. 2000. What Small and Medium-Size Firms Think about Advertising. The CPA Journal, 70(2): 52-53.
  - \* Ellingson, D. A., Hiltner, A. A., Elbert, FAR D. J., & Gillett, J. (2002). Marketing: Where do accountants stand today? Services Marketing Quarterly, 23(3), 1-15.
  - \* Feldman Barr. T., and K.M. McNeilly.2003. Marketing: is it still “just advertising”? The experiences of accounting firms as a guide for other professional service firms. Journal of Services Marketing, Vol. 17 (7):713-729.
  - \* Ferrell. O. C., and J. Fraedrich. 1991. Business Ethics: Ethical Decision Making and Cases (Houghton Mifflin Company, Boston): 60.
  - \* Freedman. M. 2001. New Techniques in Ambulance Chasing. Forbes, 168(12): 56.
  - \* Griffin, D. T. 1999. Using Newspaper Advertising to Market Your Accounting Services. National Public Accountant, 44(3): 13-30.
  - \* Heischmidt, K., and J. Elfrink.1991. The Changing Attitudes of CPAs toward Advertising. Journal of Advertising, 20(2): 39-51.
  - \* Heischmidt, K., Elfrink, J., & Mays, B. 23(3), (2002). Professional accounting services: Types of marketing communications used by CPAs. Services Marketing Quarterly, 63-72.
  - \* Healy.p. and G.K.Palepu.2003. The fall of Enron Journal of Economic Perspectives, 17(2): 3 - 26
  - \* Hulbert, J. E., and S.V.Lawson. 1996. The Status of Advertising in the Accounting Profession. National Public Accountant, 41(7): 22-25.
  - \* Jakubowski.S.K. P.Chao, s.k.Huh, and S.Maheshwari. 2002. A cross-country comparison of the codes of professional conduct of certified/chartered accountants. Journal of Business Ethics 35: 111-129.
  - \* McNamee, M., P.Dwyer, C.H, Schmitt, and L.Lavelle. 2000. Accounting Wars. Business Week, Issue 3700:156-166.
  - \* Moser. H. R, and G. L. Freeman .2009. Ethical, Legal, and Professional Issues of Accountants Advertising:



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 11/ No. 42/ Summer 2022

## **Ethical, legal and professional issues affecting advertising and customer acquisition in the audit profession**

**Bahram Taghipour**

Assistant Professor, Department of Private law, Faculty of Law and Political Sciences; University of Kharazmi, Tehran, Iran  
(Corresponding author)  
taghipour.bahram@khu.ac.ir

**Morteza Azizi**

PHD Student, Department of Jurisprudence and private law, Faculty of Law and Political Sciences; University of Kharazmi, Tehran, Iran  
M.azizi86@yahoo.com

### **Abstract**

Today, advertising plays a key role in commercial transactions of goods and services, including accounting services and auditing. In order to regulate and protect the rights of the parties to the transaction, ethical codes have been developed for this purpose in different countries. Accordingly, in this study, first, the historical journey of developing professional behavior in Iran and changing attitudes towards advertising and marketing in the audit profession are compared with 9 other countries (UK, USA, Taiwan, South Korea, Malaysia, Ontario (Canada), Australia, India and Hong Kong). Then, the impact of ethical ideologies (including relativism and Machiavellianism) on auditors who are members of the Iranian Society of Certified Public Accountants on their attitudes toward unethical marketing methods was examined in a quantitative-descriptive correlational study. The data of this study were collected in 2020 using the standardized questionnaire collected from 162 auditors who are members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. They were randomly selected from the community of 701 people. The results of this study show that the two variables of relativism and Machiavellianism (opportunism) have a positive effect on auditors' attitudes towards using unethical marketing methods.

**Keywords:** Code of Ethics, Certified Public Accountants, Auditing, Advertising, Marketing, Machiavellianism, Idealism

