(مقالهٔ پژوهشی)

تمایل به رفتار فریبنده و نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیر اخلاقی بازاریابی

مهدی مران جوری[1]، دکتر حمید رضا وکیلی‌فرد[1]*، دکتر زهرا پورزمانی[2]، دکتر سیدمحمد رضا رئیس‌زاده[3]

1.گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
2.گروه حسابداری، واحد تهران مرکز، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
3.گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

(تاریخ دریافت: 95/9/13، تاریخ پذیرش: 95/11/16)

چکیده

زمینه: از هنگامی‌که تجارت بوجود آمده است رقابت نیز وجود داشته و رفتارهای غیراخلاقی مخّل رقابت تلقی شده‌اند. به همین دلیل، توجه به رفتارهای غیراخلاقی از اساسی‌ترین موضوع‌های پژوهشی در حوزه‌های مختلف است. در این پژوهش هدف بررسی تأثیر تمایل به رفتار فریبنده بر نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی می‌باشد.

روش: روش تحقیق به کار رفته در این مطالعه توصیفی از نوع همبستگی است. جامعه آماری شامل حسابرسان شاغل بخش خصوصی است. داده‌های مورد نیاز این پژوهش به صورت نمونه‌گیری تصادفی ساده از بین 289 تن حسابرسان شاغل در تهران جمع آوری گردید. ابزار گردآوری داده‌های تحقیق پرسشنامه می‌باشد. به منظور تجزیه و تحلیل آماری داده‌های تحقیق، از رگرسیون چند متغیره استفاده شد.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد تمایل به رفتار فریبنده بر نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی تاثیر دارد. همچنین یافته‌ها بیانگر آن است که با افزایش سطح تحصیلات حسابرسان، تمایل به استفاده از رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی افزایش می‌یابد.

نتیجه‌گیری: نتایج تایید می‌نماید که رقابت در حرفه حسابرسی منجر به افزایش رویه‌های غیراخلاقی در بخش خصوصی و در نهایت منجر به افت کیفیت حسابرسی می‌گردد.

کلید واژگان: *رفتار فریبنده، رویه‌های بازاریابی، غیراخلاقی.*

سرآغاز

در سال‌های اخیر رفتارهای غیرحرفه‌ای به رسوایی‌های مالی و شکست‌های تجاری با اهمیتی منجر شده است. به همین دلیل بسیاری از افراد، حسابرسان صورت‌های مالی چنین مؤسساتی را به خاطر قصور در کشف یا گزارش اشتباه یا تقلب‌هایی که منجر به این شکست‌ها شده است مورد انتقاد و سرزنش قرارداده‌اند(1). به‌طور مثال در ایران پس از کشف تقلب بانکی سال 1390، برخی از کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند(2). بسیاری از محققان رسوایی‌های مالی متعدد در سال‌های اخیر را ناشی از رفتارهای غیراخلاقی[1] یا حداقل غیرحرفه‌ای حسابرسان می‌دانند(3).

قوانین و مقررات از جمله عواملی است که اثر بازدارندگی بر اتخاذ تصمیمات غیراخلاقی دارد. در رأس قوانین و مقررات، آیین رفتار حرفه‌ای وجود دارد(4). آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان در خیلی از موارد مانع از بروز رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان می‌شود. آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان ایرانی دارای 2 بخش است. بخش اصول و بخش احکام(5). یکی از جنبه‌های بخش

* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: Vakilifard.phd @ gmail.com

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-28]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.3.12.1]

اصول در آیین رفتار حرفه‌ای، درستکاری[2] می‌باشد که صداقت، صراحت[3] و انصاف[4] لازمه درستکاری است و در نظر گرفتن منافع شخصی یکی از عوامل موثر بر نقض این اصول بوده است(6). امّا پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای تمام آن چیزی نیست که مبنای تصمیم‌گیری اخلاقی افراد حرفه‌ای ازجمله حسابرسان قرار گیرد چرا که به اعتقاد لو و همکاران جامعه، مجموعه‌ای از افراد است که می‌دانند چطور قانون را دور بزنند آن هم بدون شکستن واقعی قانون(7).

اتفاق بزرگی در سال 1380 در حرفه حسابرسی رخ داد. این اتفاق بزرگ، خصوصی سازی در حرفه حسابرسی بود. به دنبال خصوصی سازی تعداد زیادی از مؤسسات حسابرسی پدیدار شدند که این امر منجر به شکست انحصار سازمان حسابرسی و افزایش رقابت در بازار حسابرسی گردید. براین اساس مفهوم بازاریابی و رقابت پذیری در حرفه حسابرسی و کسب سهم بیشتر از بازار بیش از پیش مطرح گردید. از سوی دیگر اقتصاددانان، علی رغم مزایایی که برای خصوصی سازی اقتصاد می‌شناسند، یکی از معایب خصوصی سازی را از بین رفتن اخلاق و رواج فساد[5] می‌دانند. به عقیده آنها در فضای رقابتی بازار، بنگاهها برای عقب نماندن در رقابت درصدد حداکثر کردن منافع خود هستند و برای این منظور ممکن است حدود اخلاقی را رعایت نکنند و دست به رفتارهای غیراخلاقی بزنند(8). فشار در زمینه جذب مشتریان جدید و همچنین نگهداری مشتری در ساختار رقابتی بازار، موجب شده حسابرسان از ابزارهای نفوذ در بازار استفاده نمایند. این امر باعث شده اصل استقلال در خدمات حسابرسی زیر سؤال برود و در برخی موارد استقلال حسابرسی کاهش یابد. حسابرسان برای اینکه نشان دهند استقلال خود را در شرایط رقابتی حفظ می‌کنند، سعی می‌کنند رفتار فریبنده[6] در بازار انجام دهند که رایج‌ترین آنها قیمت گذاری خدمات حسابرسی به میزان کمتر از واقع است(9). بسیاری از مؤسسات حسابرسی، سیاست قیمت‌گذاری پایین خدمات را به‌عنوان ابزار نفوذ در بازار به کار می‌گیرند. بنابراین لازم است انگیزه و صداقت[7] مؤسسات حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد. با وجود اینکه آیین رفتار حرفه‌ای، حسابرسان را از تبلیغ و بازاریابی خدمات خود منع کرده است، اما شواهدی وجود دارد که نشان می‌دهد مؤسسات حسابرسی از برخی رویه‌های بازاریابی فریبنده پیروی می‌کنند(10). براین اساس محققان معتقدند تمایل به رفتار فریبنده برای رسیدن به سهم بیشتر در بازار خدمات حسابرسی و حداکثر کردن منافع خود، می‌تواند منشا بحران‌های اخلاقی باشد(9). از آنجایی‌که در شرایط محیطی ایران حسابرسان نمی‌توانند به بازاریابی خدمات خود بپردازند و از سوی در پی خصوصی‌سازی تعداد مؤسسات حسابرسی و در نتیجه رقابت در بازار خدمات حسابرسی در حال افزایش است، احتمال عدم رعایت مصادیق اخلاق و جهت‌گیری اخلاقی و در نتیجه تحریک انجام رفتارها و فعالیت‌های فریبنده محتمل به نظر می‌رسد.

روانشناسان اجتماعی و شخصیت تمایل به رفتار فریبنده را برای توصیف تقلب[8] و فرصت طلبی و گمراه کردن دیگران به منظور دستیابی به منافع شخصی استفاده می‌کنند(11). همچنین محققان، فریب را به عنوان عاملی که دارای هزینه‌های داخلی است تلقی نموده اند(12). این هزینه‌ها می‌تواند شامل کاهش اعتماد به نفس[9] و خودباوری[10] یا احساس منفی ناشی از عدم رعایت معیارهای اجتماعی[11] نهادینه شده در فرد باشد(13و14). افرادی که تمایل به رفتار فریبنده بالایی دارند برای رسیدن به منافع شخصی از هنجارهای اخلاقی[12] چشم پوشی می‌کنند (9). نتایج بیشتر تحقیقات نشان می‌دهد که فعالیت‌های مؤسسه‌های حسابداری و حسابرسی در بیشتر موارد به جای پشتیبانی از منافع عمومی به پشتیبانی از منافع اعضای آن مؤسسه‌ها سوق پیدا کرده و به طور کلی گرایش حسابرسان به اندیشه‌های سوداگرانه و سودجویانه بیشتر شده است(15). اندیشه‌های سوداگرانه و سودجویانه در محیط کسب و کار با رویه‌های غیراخلاقی رقابت همراه است. کاهش قیمت (نرخ شکنی در حرفه حسابرسی)، اظهارات گمراه‌کننده، سواستفاده از اطلاعات، سوء استفاده از موقعیت اشخاص، تبانی[13] و توافقهای منفعت طلبانه، از جمله رویه‌های ضد رقابتی و غیراخلاقی در محیط کسب و کار محسوب می‌شود(16). مطالعه‌ای نشان داد که تفاوت قابل‌توجهی در مورد تمایل به رفتار فریبنده در شرکای

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-28]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.3.12.1]

مؤسسه حسابرسی و مدیران آن شرکت‌ها وجود ندارد. البته تمایل به رفتار فریبنده در شرکای مؤسسه در مقایسه با حسابرسان ارشد به طور قابل توجهی پایین است(17). محققی در بررسی تمایل به رفتار فریبنده در حرفه حسابرسی آمریکا دریافت که حسابرسان جوان تر نسبت به حسابرسان مسن‌تر تمایل بیشتری به رفتار فریبنده از خود نشان می‌دهند. همچنین نتایج نشان داد که هرچه سطح تحصیلات افزایش یابد تمایل به رفتار فریبنده نیز افزایش می‌یابد و مردان، بیشتر از زنان فرصت طلب هستند و تمایل بیشتری به مشارکت در رویه‌های غیراخلاقی دارند(18). همچنین دیدگاه مردان پیروزی و موفقیت در رقابت است و در نتیجه تمایل بیشتری دارند تا برای نیل به موفقیت در رقابت و رسیدن به پول و موقعیت بهتر قوانین را زیر پا بگذارند(19). محققی اثر فشارهای موقعیت شغلی و اقتصادی در حسابرسی را بر روی رفتار فرصت طلبانه حسابرسان بررسی نمود و به این نتیجه رسید که وجود فشار مذکور در حسابرسی، توجه به هزینه‌های شهرت فردی را افزایش داده و منجر به ایجاد انگیزه در حسابرسان برای انجام فعالیت‌های غیراخلاقی می‌گردد که می‌تواند اثر بخشی فرایندهای حسابرسی را در معرض خطر قرار دهند(20). پژوهشی در کانادا نشان داد افرادی که در کسب و کار تمایل به رفتار فریبنده دارند، گرایش بیشتری به گزارشگری متقلبانه دارند(21). همچنین نتایج تحقیق دیگری بیانگر این است که تمایل به رفتار فریبنده، گرایش و میل به دروغ را افزیش می‌دهد(22). پژوهشی تمایل به دریافت رشوه[14] را در بخش خصوصی حرفه حسابرسی مورد مطالعه قرار داد. نتایج نشان داد که میان نسبی گرایی[15] و تمایل به دریافت رشوه در میان حسابرسان بخش خصوصی رابطه معنی دار مثبت وجود دارد. در مقابل میان دیدگاه ایده‌آل‌گرایی و تمایل به دریافت رشوه حسابرسان رابطه منفی و معنی‌دار وجود دارد. همچنین محققین یافتند که حسابرسان شاغل در بخش خصوصی حرفه حسابرسی که دارای سن و سابقه کار کمتری هستند، تمایل بیشتری به دریافت رشوه دارند(19). متوسل شدن حسابرسان به استفاده از ابزارها و راهکارهای غیراخلاقی برای نفوذ بیشتر در بازار خدمات حسابرسی و جذب مشتریان بیشتر و در نتیجه سودآوری بیشتر، نگرانی در رابطه با حفظ معیارهای اخلاقی در این حرفه را افزایش داده و موجب جلب توجه بیشتر به موضوعات مرتبط با اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای گردیده است. این نگرانی در کشور ایران به دلیل خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی و ممنوعیت تبلیغ و بازاریابی به مراتب جدی‌تر است. پشتوانه نظری پژوهش حاضر مبتنی بر مفهوم ماکیاولیسم در فرایندهای تصمیم گیری در بخش کسب و کار است. پژوهشگران نشان دادند که ماکیاولیسم بالا گرایش به رفتارهای غیراخلاقی در محیطهای تجاری را افزایش می‌دهد. بر این اساس نویسندگان مقاله اعتقاد دارند خصوصی سازی، رقابت و جذب صاحبکار بیشتر از یک سو و ممنوعیت بازاریابی و تبلیغ برای حسابرسان از سوی دیگر می‌تواند حسابرسان را به سمت ابزارها و راهکارهای غیراخلاقی بازاریابی سوق دهد. بر این اساس پژوهش حاضر در راستای ادامه و تکامل پژوهش‌های مربوط به رعایت اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی به‌خصوص مکتب ماکیاولیسم در پی دستیابی به اهداف زیر است:

1- در جایگاه نخستین مطالعه در ایران، تاثیر تمایل به رفتارهای فریبنده بر نگرش حسابرسان نسبت به استفاده از رویه‌های بازاریابی غیراخلاقی در بخش خصوصی حرفه حسابرسی مورد بحث و بررسی قرار گیرد؛

2- گامی به سوی تکامل ادبیات موضوع پژوهش به خصوص در حوزه اخلاق حرفه‌ای در ادبیات حسابداری و حسابرسی برداشته شود.

3- نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه اخلاق و تحقیقات رفتاری پیشنهاد نماید.

روش

روش تحقیق حاضر از حیث هدف، یک تحقیق کاربردی و از حیث روش از نوع توصیفی- همبستگی است. جامعه آماری تحقیق حاضر حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. حسابداران رسمی شاغل انفرادی به عنوان اعضای جامعه آماری تحقیق در نظر گرفته

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-28]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.3.12.1]

نمی‌شوند زیرا در وهلهٔ اول تعداد قابل‌توجهی از آنها با موضوعات حسابرسی بخصوص موضوع‌های مورد تحقیق، کمتر سروکار دارند و در وهلهٔ دوم تعداد قابل‌توجهی از آنان در واقع شاغل در حرفه حسابرسی نیستند، یا چنانچه شاغل هستند دسترسی به آنان امکان‌پذیر نیست.

با استفاده از جدول مورگان حداقل نمونه پژوهش حاضر 285 نفر می‌باشد که در نهایت با جمع‌آوری پرسشنامه‌ها تعداد نمونه نهایی با احتساب ریزش 289 نفر است. روش نمونه‌گیری تصادفی ساده است. ویژگی‌های جمعیت شناختی گروه نمونه در جدول 1 ارائه شده است. ابزار گردآوری داده‌های تحقیق از طریق مطالعات کتابخانه‌ای و پرسشنامه می‌باشد. برای سنجش تمایل به رفتار فریبنده از پرسشنامه کریسی و جیس که دارای 20 سؤال براساس طیف پنج ارزشی لیکرت می‌باشد استفاده شده است(23). این معیار به میزان زیادی در تحقیقات پیشین در مورد اخلاق تجاری بکار گرفته شده و دارای روایی و پایایی منطقی یا مناسبی است. برای فعالیتهای بازاریابی ابتدا سؤالات اولیه از تحقیق برخی محققان در قالب یک چک لیست انتخاب گردید(24). با توجه به متفاوت بودن شرایط محیطی و اقتصادی کشور ما و عدم مقررات زدایی در تبلیغات و بازاریابی در حرفه حسابرسی، سؤالات چک لیست اولیه با استفاده از نظر خبرگان و مصاحبه عمیق اصلاح شد. قبل از توزیع پرسشنامه بین اعضای نمونه ابتدا با ارسال پرسشنامه به استادان مجرب و صاحب نظر و همچنین مصاحبه با آنها موارد موجود در چک لیست از نظر قابل فهم بودن و کافی بودن مورد بررسی قرار گرفت. همچنین سؤالات پرسشنامه با توجه به موضوع تحقیق تجزیه و تحلیل گردید تا مشخص شود آیا به‌خوبی از سوی آزمون شوندگان درک و فهمیده می‌شود یا خیر. در نتیجه پرسشنامه مورد نظر اصلاح گردید لذا روایی (اعتبار محتوایی) ابزار پرسشنامه مورد تأیید قرار گرفت و در نهایت پرسشنامه نهایی تکمیل و برای اعضای نمونه ارسال شد. سؤالات پرسشنامه نگرش به رویه‌های بازاریابی غیراخلاقی شامل موارد زیر است:

1- قیمت‌گذاری کمتر از واقع خدمات حسابرسی(نرخ شکنی) 2- جذب صاحبکار از طریق نفوذ در اعضای هیات مدیره، مدیران مجامع شرکت‌های مادر،...3- جذب صاحبکار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها4- تعامل با صاحبکار (چشم پوشی از خطاها، تعدیل بندهای گزارش،...) 5- حفظ و جذب صاحبکار از طریق چرخش کار بین چند مؤسسه حسابرسی.

برای سنجش میزان پایایی پرسشنامه از شاخص آماری آلفای کرونباخ استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده برای پرسشنامه تمایل به رفتار فریبنده 0/841 و برای نگرش به رویه‌های بازاریابی غیراخلاقی 0/794 می‌باشد که نشان می‌دهد ابزار گردآوری داده‌ها از پایایی قابل قبولی برخوردار است. همچنین متغیرهای جنسیت، تحصیلات و سابقه کار به‌عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده اند. برای تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه، از رگرسیون چند متغیره استفاده گردید.

جدول1: ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه

متغیرها	شرح	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	44	15/2
	مرد	245	84/8
سابقه کار	10 و کمتر از 10 سال	73	25/2
	11 تا 20 سال	145	50/2
	21 به بالا	71	24/6
تحصیلات	لیسانس	117	40/5
	فوق لیسانس	152	52/6
	دکتری	20	6/9

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-28]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.3.12.1]

یافته‌ها

نتایج پژوهش نشان داد از میان نگرش به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی، جذب صاحبکار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها، تعامل با صاحبکار(چشم پوشی از خطاها، تعدیل بندهای گزارش،...)، قیمت گذاری کمتر از واقع خدمات حسابرسی(نرخ شکنی)، جذب صاحبکار از طریق نفوذ در اعضای هیات مدیره، مدیران مجامع شرکت‌های مادر،...، حفظ و جذب صاحبکار از طریق چرخش کار بین چند مؤسسه حسابرسی، به‌ترتیب دارای بالاترین میانگین می‌باشند. جدول2 میزان فراوانی و میانگین هریک از رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی را نشان می‌دهد.

جدول 2: فراوانی‌های مربوط به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی

رویه‌های غیر اخلاقی بازاریابی	فراوانی پاسخ‌ها					میانگین
جذب صاحبکار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها	4	12	44	118	111	4/11
تعامل با صاحبکار(چشم پوشی از خطاها، تعدیل بندهای گزارش،...)	4	43	68	118	56	3/62
قیمت گذاری کمتر از واقع خدمات حسابرسی(نرخ شکنی)	13	50	60	96	70	3/55
جذب صاحبکار از طریق نفوذ در اعضای هیات مدیره، مدیران مجامع شرکت‌های مادر،...	0	47	93	132	17	3/41
حفظ و جذب صاحبکار از طریق چرخش کار بین چند مؤسسه حسابرسی	48	82	90	53	16	2/68

آماره‌های مربوط به آزمون رگرسیون چند متغیره به شرح جداول زیر است که هریک مورد بحث قرار می‌گیرد.

جدول3: خلاصه مدل

مدل	ضریب همبستگی	ضریب تعین	ضریب تعیین تصحیح شده	آماره دوربین واتسون
1	0/671	0/450	0/442	1/796

همانطور که در جدول شماره 3 مشاهده می‌شود ضریب تعیین تصحیح شده 0/442 است. این موضوع بیانگر آن است که حدود 44 درصد از تغییرات متغیر وابسته براساس تغییرات متغیرهای مستقل خط رگرسیون بیان می‌شود و بقیه آن متأثر از سایر عواملی است که در این تحقیق مورد بررسی قرار نگرفته اند.

یکی از پیش فرض‌های استفاده از رگرسیون عدم وجود خود همبستگی در باقیمانده‌های مدل است، برای برآورد وجود یا عدم وجود خود همبستگی در باقیمانده‌های مدل (پسماندها) از آزمون دوربین-واتسون استفاده شده است. فرض‌های آماری این آزمون به شرح زیر است:

H_0: در مقادیر باقیمانده مدل خودهمبستگی وجود دارد.

H_1: در مقادیر باقیمانده مدل خود همبستگی وجود ندارد.

با توجه به جدول شماره 3 مقدار آماره دوربین- واتسون برابر 1/796 است. با توجه به اینکه این عدد بین 1/5 تا 2/5 قراردارد، H_0 رد و فرضیه مقابل آن یعنی H_1 مبنی بر عدم وجود خود همبستگی در باقیمانده‌های مدل تایید می‌شود، به عبارتی مشکل خود همبستگی بین باقیمانده‌های مدل وجود ندارد.

جدول4: تحلیل واریانس مدل رگرسیونی (ANOVA)

مدل	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	آماره F	سطح معناداری
رگرسیون	21/129	4	5/282	58/130	0/000
باقیمانده‌ها	25/807	284	0/091		
کل	46/935	288			

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-28]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.3.12.1]

برای بررسی اعتبار مدل رگرسیونی از آزمون آماری آنالیز واریانس (ANOVA) استفاده می‌شود. این آزمون دارای آماره‌های F و سطح معنی‌داری می‌باشد. همانطور که در جدول 4 مشاهده می‌شود سطح معنی داری این آزمون برابر 0/000 و مقدار F برابر 58/130 می‌باشد، لذا آزمون فوق، صحت و اعتبار خط رگرسیون (مدل رگرسیونی) را تایید می‌نماید.

یکی دیگر از پیش فرض‌های استفاده از رگرسیون، عدم هم خطی میان متغیرهای مستقل است. برای برآورد نبود هم خطی میان متغیرهای مستقل از آماره‌های تولرانس و عامل تورم واریانس (VIF) استفاده شده است. همانطوریکه در جدول 5 مشاهده می‌شود مقادیر تولرانس نزدیک به 1 و مقادیر عامل تورم واریانس (VIF) کمتر از مقدار 2 می‌باشد، لذا مقادیر نشان می‌دهد مشکل هم خطی میان متغیرهای مستقل وجود ندارد و لذا می‌توان به اعتبار مدل اتکا کرد.

جدول 5: نتایج آزمون فرضیه

متغیرها	ضرایب	آماره T	سطح معنی داری	تولرانس	عامل تورم واریانس(VIF)
عرض از مبداء	-0/204	-0/841	0/401	-	-
تمایل به رفتار فریبنده	1/003	14/883	0/000	0/975	1/025
جنسیت	0/013	0/520	0/520	0/946	1/057
تحصیلات	0/039	2/10	0/037	0/928	1/077
سابقه کار	0/039	1/846	0/066	0/916	1/092

نتایج جدول شماره 5 نشان می‌دهد که در سطح اطمینان 95 درصد میان تمایل به رفتار فریبنده و نگرش نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی رابطه معنی‌داری وجود دارد. براین اساس فرضیه تحقیق در سطح اطمینان 95 درصد تایید می‌شود. همچنین میان متغیر سطح تحصیلات و نگرش نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی رابطه معنی‌داری وجود دارد. اما بین جنسیت و سابقه کار با نگرش نسبت به استفاده از رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی رابطه معنی داری وجود ندارد. براساس نتایج حاصل از رگرسیون چند متغیره از میان متغیرهای پژوهش حاضر، عوامل تأثیرگذار بر نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی عبارتند از: تمایل به رفتار فریبنده (X_1) و سطح تحصیلات حسابرسان (X_2). براین اساس مدل رگرسیونی متغیر وابسته (y = نگرش نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی) به صورت زیر است:

$$y=-0/204+1/003X_1+0/039X_2+e$$

خط رگرسیون نشان می‌دهد نگرش نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی تابعی است از رفتار فریبنده و سطح تحصیلات. به عبارتی رابطه مثبت بین رفتار فریبنده و سطح تحصیلات حسابرسان با نگرش آنها نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی وجود دارد.

بحث

امروزه بازار رقابت در دنیای اقتصادی علیرغم فواید و مزایایی که در جهت استفاده از خدمات با کیفیت بهتر و قیمت پایین برای مشتریان داشته، پیامدهای غیراخلاقی زیادی را نیز برای رقابت‌کنندگان عرضه کالا و خدمات در پی‌داشته است. حرفه حسابرسی نیز در بازار رقابتی برای عرضه خدمات حسابرسی و حسابداری کم و بیش با معضلات اخلاقی روبه رو بوده است. پیامدهای غیراخلاقی بازار رقابتی، مخدوش شدن دو اصل «استقلال و بی طرفی» و «درستکاری» است که باید در ارائه خدمات حسابداری رعایت شوند. اکنون در شرایط بازار رقابتی (به‌خصوص پس از خصوصی سازی حرفه حسابرسی) فرایند جذب مشتریان جدید و حفظ مشتریان فعلی هزینه بر و وقت گیر تر شده و چنین استنباط می‌شود که با یافتن مشتری جدید، مؤسسه حسابرسی و حسابداری، مایل است که او را برای سال‌ها حفظ نماید تا از منافع ارائه خدمات به وی، هزینه‌های سنگین بازاریابی شرکت را جبران نماید. در این شرایط برخی از محققان

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-28]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.3.12.1]

اعتقاد دارند مؤسسات حسابرسی که در بازارهای رقابتی فعالیت دارند، سعی می‌کنند از طریق نرمش و انعطاف پذیری، روابط خود با صاحبکار را حفظ و تقویت نمایند. به عبارتی حسابرس برای حفظ صاحبکار، انعطاف پذیری بیشتری نسبت به مدیر به خرج داده و مرتکب رفتارهای غیراخلاقی و غیرحرفه‌ای می‌گردد که نمونه بارز آن چشم پوشی از خطا و یا عدم گزارش آن می‌باشد(25). مخدوش شدن درستکاری در انجام خدمات حسابداری و حسابرسی، پیامد غیراخلاقی دیگر بازار رقابتی محسوب می‌شود. معمولاً این رفتار غیراخلاقی در سیاست گذاری قیمت‌ها اعمال می‌گردد که نمونه بارز آن قیمت گذاری خدمات حسابرسی به میزان کمتر از واقع (نرخ شکنی) می‌باشد. بسیاری از مؤسسات حسابرسی این فعالیت و تفکر را به عنوان ابزار نفوذ در بازار به کار می‌گیرند. اینکه شرکتی با اعمال این سیاست تمایل به تحمل زیان ناشی از انجام خدمات داشته باشد، منطقی نیست بلکه فرض منطقی تر این است که شرکتها، هزینه‌های انجام خدمات را به بهای از دست دادن کیفیت آنها، پایین می‌آورند تا متحمل زیان نگردند(9). با توجه به مطالب فوق چنین استنباط می‌شود حسابرسانی که تمایل به رفتار فریبنده دارند سعی می‌کنند از رویه‌های غیراخلاقی مذکور برای جذب مشتری و سودآوری استفاده نمایند. بر اساس بررسی‌های انجام شده، تاکنون در ایران، پژوهشی که به بررسی رابطه میان این مفاهیم پرداخته باشد، انجام نشده است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان داد بین تمایل به رفتار فریبنده و نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی رابطه معنی‌دار مثبت وجود دارد. به عبارتی حسابرسانی که تمایل بیشتری به رفتار فریبنده دارند، از رویه‌های (ابزارهای) غیراخلاقی بازاریابی بیشتری جهت جذب مشتریان بیشتر استفاده می‌کنند. نتایج این پژوهش 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 منشأ بحران‌های اخلاقی و بروز رفتارهای غیراخلاقی گردد، همسو است(10). همچنین شواهد این پژوهش نشان داد هر چه سطح تحصیلات حسابرسان افزایش می‌یابد نگرش آنها نسبت به استفاده از رویه‌های بازاریابی غیراخلاقی بیشتر می‌گردد. نتایج این پژوهش با نتایج تحقیقی که نشان داد افرادی که دارای تحصیلات رسمی بیشتری هستند، سطح استدلال اخلاقی پایین تری دارند، همسو است(26). همچنین یافته‌ها بیانگر عدم تأثیر جنسیت بر نگرش حسابرسان نسبت به استفاده از رویه‌های بازاریابی غیر اخلاقی است. نتایج با تحقیقی که اعتقاد داشت بطور قطع نباید جنسیت را به تنهایی، عامل تعیین کننده‌ای در اخلاق مداری دانست، مطابقت دارد(27). در این راستا برخی از محققان نتیجه گرفتند اگر زنان و مردان در حال رقابت باشند، هر دو مستعد استفاده از رویه‌های غیر اخلاقی اند. برخی دیگر نیز یافتند اگر جنسیت به تنهایی مد نظر قرار گیرد، تفاوتی در بین زنان و مردان در برداشت‌های اخلاقیشان رخ نخواهد داد و باید رویکرد چند بعدی در پیش گرفت(27).

به‌طورکلی نتیجه پژوهش حاضر همسو با مکتب ماکیاولیسم می‌باشد که به معنی داشتن شخصیت فرصت‌طلب و تمایل به انجام روش‌های غیر اخلاقی و فریبکارانه است. پژوهش‌های گذشته در خصوص بررسی تأثیر ماکیاولیسم بر فرایندهای تصمیم‌گیری در بخش کسب و کار به طور کامل از این استدلال حمایت می‌کنند که ماکیاولیسم می‌تواند منجر به رفتارهای غیراخلاقی برای دستیابی به منافع بیشتر در محیطهای تجاری گردد(28و29). در ادامه به چند مورد ار پژوهش‌های داخلی و خارجی در مورد این مکتب پرداخته می‌شود. در تحقیقی رابطه میان رفتار ماکیاولیسمی حسابرسان در برخورد با مدیریت سود مورد مطالعه قرار گرفت، نتایج نشان داد افرادی که درجه ماکیاولیسم آنها بالاتر است، مدیریت سود را غیراخلاقی نمی‌دانند(30). محققان دیگر رابطه ماکیاولیسم و دستکاری سود را مورد بررسی قرار داده و به این نتیجه رسیدند که هر چه درجه ماکیاولیسم شرکت بالاتر باشد، تمایل بیشتری به دستکاری سود برای مطلوب نشان دادن عملکرد مالی شرکت وجود دارد(31). پژوهش دیگر نشان داد هر چه سطح ماکیاولیسم حسابرسان بالاتر باشد، قضاوت‌های اخلاقی کمتر سخت‌گیرانه‌ای را ابراز می‌نمایند. نتایج موید این مطلب است

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-28]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.3.12.1]

افرادی که تمایل به رفتار فریبنده بالایی دارند برای رسیدن به منافع شخصی از هنجارهای اخلاقی چشم پوشی می‌کنند(32). پژوهش دیگر نشان داد افرادی که درجه ماکیاولیسم آنها بیشتر است علاقه زیادی به کسب درآمد بیشتر در فعالیت‌های تجاری دارند. به عبارتی این افراد تمایل بیشتر به اداره کردن دیگران از هر روش برای رسیدن به منافع شخصی شان دارند(33). نتایج پژوهشی نشان می‌دهد که بین ماکیاولیسم(فرصت طلبی) و مدیریت سود کارا و فرصت طلبانه رابطه مستقیم وجود داشته و هرچه فرد فرصت طلب باشد، بیشتر اقدام به مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه می‌کند(34). محققان دیگر معتقدند فرصت‌طلبی در میان حسابرسان بخش خصوصی بیشتر از بخش دولتی است. همچنین هر چه سطح تحصیلات حسابرسان افزایش یابد، میزان فرصت‌طلبی نیز کاهش می‌یابد. اما با افزایش رتبه و سمت سازمانی حسابرسان، میزان فرصت‌طلبی نیز افزایش می‌یابد(35). نتایج پژوهش دیگر نشان می‌دهد که میزان فرصت‌طلبی(ماکیاولیسمی) و ارزش‌های فرهنگی حرفه گرایی و رعایت یکنواختی در میان حسابرسان شاغل در هر دو بخش سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی یکسان است. همچنین شواهد پژوهش تایید می‌نماید که رابطه‌ای مثبت میان ویژگی اخلاقی فرصت طلبانه و ویژگی تمایل به پنهان‌کاری در حسابرسان هر دو بخش خصوصی و دولتی وجود دارد. نتایج دیگر این پژوهش نشان داد که میزان تمایل به پنهان کاری در حرفه حسابرسی متأثر از فرصت‌طلبی و رتبه شغلی حسابرسان است(36).

به‌طورکلی نتایج پژوهش حاضر در بخش خصوصی حرفه حسابرسی وضعیت نه چندان مناسب ارزش‌های اخلاقی در بازار نوظهور حرفه حسابرسی را نمایان می‌سازد. بر این اساس به جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود که برای کاهش و جلوگیری از رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان در جذب مشتریان بیشتر، نظارت بیشتری بر عملکرد مؤسسات حسابرسی داشته باشند. همچنین به منظور کاهش رویه‌های غیراخلاقی رقابت ضمن الزام به برگزاری دوره‌های آموزش اخلاقی برای حسابرسان، با گنجاندن بندهایی در قراردادهای حسابرسی از بروز رفتارهای غیر اخلاقی بازاریابی کاسته و امکان ردیابی و ارزیابی آنها را فراهم نمایند. مهمترین محدودیت تحقیق حاضر، استفاده از پرسشنامه می‌باشد. این محدودیت یک محدودیت ذاتی است، زیرا در تحقیقات پرسشنامه‌ای ممکن است پاسخ دهندگان پرسشنامه را با عجله تکمیل نموده و یا در پاسخ به سؤالات، واقعیت را بیان نکرده باشند، لذا این محدودیت از کنترل نویسندگان مقاله خارج بوده است.

نتیجه‌گیری

تمایل به رفتار فریبنده و عدم رعایت معیارها و ضوابط اخلاقی می‌تواند به عنوان یکی از معضلات اساسی هر جامعه تلقی شود. این پدیده خود متاثر از ویژگی‌های اقتصادی، تاریخی و سیاسی جامعه است. تمایل به رفتار فریبنده به عنوان یک مشکل اخلاقی می‌تواند منجر به بروز پیامدهای منفی از جمله تقلب و فساد در حرفه حسابرسی شود. در پژوهش حاضر تاثیر تمایل به رفتار فریبنده بر نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی مورد مطالعه قرار گرفت. نتایج نشان داد حسابرسانی که تمایل به رفتار فریبنده بیشتری دارند نگرش آنها نسبت به استفاده از رویه‌های بازاریابی غیراخلاقی مثبت تر است. با توجه به اینکه شرایط محیط حرفه حسابرسی بخصوص در بخش خصوصی، رقابتی است و جذب و حفظ مشتری (صاحبکار) از اهداف اصلی مؤسسات حسابرسی می‌باشد، لذا به تدوین‌کنندگان مقررات بازار حسابرسی از جمله سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود تا با تشکیل کمیته‌هایی جهت بررسی دقیق عملکرد اخلاقی حسابرسان به منظور اطمینان از حفظ استقلال و کیفیت عملیات حسابرسی در راستای کاهش اثرات سوء این پدیده گام بردارند.

ملاحظه‌های اخلاقی

در این پژوهش با معرفی منابع مورد استفاده، اصل اخلاقی امانت داری علمی رعایت و حق معنوی مؤلفین آثار محترم

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-28]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.3.12.1]

شمرده شده است و سایر اصول اخلاق علمی همچـون رازداری رعایت شده است.

سپاسگزاری

بدون تردید انجام این پژوهش بدون همکاری حسابداران رسمی میسر نمی‌گردید. لذا نویسندگان این مقاله از تمـامی بزرگـوارانی کـه در تکمیـل پرسـشنامه مـشارکت داشـتند، کمـال امتنـان و سپاسگزاری را دارند.

واژه نامه

1. Unethical behaviors	رفتارهای غیراخلاقی
2. Honesty	درستکاری
3. Candidness	صراحت
4. Fairness	انصاف
5. Corruption	فساد
6. Machiavellianism Behavior	رفتار فریبنده
7. Truth	صداقت
8. Fraud	تقلب
9. Self- Confidence	اعتماد به نفس
10. Self-esteem	خودباوری
11. Social factors	معیارهای اجتماعی
12. Ethical norms	هنجارهای اخلاقی
13. Collusion	تبانی
14. Bribery	رشوه
15. Relativism	نسبیت گرایی

References:

1. Copeland J. (2005). Ethics as an imperative. Accounting Horizons; 19: 35 -43.
2. Vakilifard HR, Maranjory M. (2014). The Relation between auditor tenure period and accounting conservatism in Iranian firms. Journal of Empirical Research in Accounting; 4(13): 209-224. (In Persian).
3. Clikeman P. (2003). The greatest frauds of the (last) century. Available at:, http://www.newaccountantusa.com/newsFeat/wealthManagment/Clikemam_Greatest_Frauds.pdf. accessed: 22 Feb 2008.
4. Sarlak N. (2008). Ethics in accounting. Ethics in Science & Technology; 3(1،2): 71-82. (In Persian).
5. Maranjory M. Alikhani R. (2014). Principles of auditing. 3th ed. Tehran: Daneshpazir Publication. (In Persian).
6. Hassas-Yeganeh Y, Maghsoudi O. (2009). Ethics values in professional judgment of auditor. Ethics in Science and Technology; 6(1): 62-73. (In Persian).
7. Low N, Maheshwari SK, Ganesh MP. (2006). Ethics in organizations. The Journal of Decision; 31(2), 75-87.
8. Khosroabadi T, Banimahd B. (2015). Predication of unethical and fiscal corruption with attention to social trust in audit profession. Ethics in Science & Technology; 10(4): 45-53. (In Persian).
9. Royaee R, Mohammadi M. (2014) Ethics and professionalism in accounting. 2th ed. Tehran: Farhang Publication. P. 34-35. (in Persian).
10. Hodges S, Young L. (2009). Unconsciously competent: Academia's neglect of marketing success in the professions. Journal of Relationship Marketing; 8(1): 36–49.
11. Michael Rayburn J, Gayle Rayburn L. (1996). Relationship between Machiavellianism and type A personality and ethical-orientation. Journal of Business Ethics; 15(11): 1209.
12. Furse M. (2008). Competition law of the EU and UK. 6th ed. Oxford: Oxford University Press.
13. Aronson E, Carlsmith JM. (1962). Performance expectancy as a determinant of actual performance. Journal of Abnormal and Social Psychology; 65: 178-182.
14. Akerlof GA. (2007). The missing motivation in macroeconomics - presidential address. Chicago, IL: Conference of the American Economic Society.
15. Citron DB. (2003). The UK's framework approach to auditor independence and the commercialization of the accounting profession. Accounting, Auditing & Accountability Journal; 16(2): 244-27.
16. Hosseini M. (2016) Ethics and competition law in the pharmaceutical industry. Medical Ethics and History of Medicine; 9(1): 1-10. (In Persian).
17. Shome A, Rao H. (2009). Machiavellianism in public accountants: some additional Canadian evidence. Business Ethics; 18(4): 364.
18. Wakefield Rl. (2008). Accounting and Machiavellianism. Behavioral Research in Accounting; 20 (1): 115-129.
19. Khosroabadi T. (2016). Ethical orientation and inclination to reception bribery:

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-28]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.3.12.1]

evidence of audit profession private sector. Journal of Audit Management in Accounting; 5(17): 13-23. (In Persian).
20. Peytcheva M. (2008). Accountability, reputation costs, and opportunistic auditor behavior. USA: University of New Jersey Press.
21. Murphy PR. (2012). Attitude, Machiavellianism and the rationalization of misreporting. Accounting, Organizations and Society; 37(4): 242-259.
22. Ross WT, Robertson DC. (2000). lying: the impact of decision context. Business Ethics Quarterly; 10(2): 409-440.
23. Christie R, Geis FL. (1970). Studies in Machiavellianism. New York: Academic Press. P.339-358.
24. 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.
25. Newton NJ, Wang D, Wilkins MS. (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.
26. Emison GA. (2006). The complex challenges of ethical choices by engineers in public service. Science and Engineering Ethics; 12(2): 233-244.
27. Salimi B, Bolandraftar H, Bakhshalizade D. (2015). Orientation toward ethical philosophies with attention to gender differences. Ethics in Science & Technology; 10(3): 93-101. (In Persian).
28. Dayanandan A, Donker H, Lin K. (2012). Ethical perception on earnings management. Behavioral Accounting and Finance; 3(3/4).
29. Brunell AB, Staats S, Barden J, Hupp JM. (2011). Narcissism and academic dishonesty: The exibitationism dimension and the lack of guilt. Personality and Individual Differences; 20(3): 322-328.
30. Shafer WE, Wang Z. (2011). Effects of ethical context and Machiavellianism on attitudes toward earnings management in China. Managerial Auditing Journal; 26 (5): 372 – 392.
31. Chatterjee A, Hambrick DC. (2011). Executive personality, capability cues, and risk taking: How Narcissistic CEOs react to their successes and stumbles. Administrative Science Quarterly; 56(2): 202-237.
32. Vladu AB. (2013). Machiavellianism and short- term earning management practices. Annals' University Apulensis Series Oeconomica; 15(2): 467-472.
33. Elias RZ. (2013). The impact of Machiavellianism and opportunism on business students love of money. Southwestern Business Administration Journal; 13(2): 1-22.
34. Karimi K, Rahnamay-Roodposhti F. (2015). Behavioral biases and the incentives of earnings management. Journal of Audit Management in Accounting; 4(14): 15-32. (In Persian).
35. Forghandoost Haghighi K, Banimahd B, Valilor H. (2014).Comparative of Machiavellianism between accounting – auditors – physicians and engineers. The Financial Accounting and Auditing Research; 6(23): 41-54. (In Persian).
36. Banimahd B, Moradzadehfard M, Ardakani M. (2013). Machiavellianism and cultural values of accounting. Journal of Cultural Management; 7(2): 72-83. (In Persian).

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-28]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1396.12.3.12.1]