

## اثر محافظه کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابرسی

رضوان شعبان

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری - دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
rezvan.shababn@gmail.com

بهمن بنی مهد

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج، کرج، ایران

رمضانعلی رویایی

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

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۸/۰۸ تاریخ پذیرش: ۹۵/۱۰/۲۳

### چکیده

مطالعه حاضر رابطه میان محافظه کاری اجتماعی و ماکیاولیسم با استقلال را مورد مطالعه و بررسی قرار می دهد. محافظه کاری اجتماعی به معنی پایبندی افراد به سنت ها و ارزش های اجتماعی است. در حالیکه ماکیاولیسم استفاده از هر وسیله برای رسیدن به هدف را مجاز میداند، حتی اگر با آرمانهای همان هدف در تناقض باشد. مبانی نظری تحقیق از طریق مطالعات کتابخانه ای و داده های تحقیق از طریق پرسش نامه جمع آوری شده است. فرضیه تحقیق بر اساس روش همبستگی و از طریق آزمون رگرسیون لاجستیک ترتیبی مورد آزمون قرار گرفته است. نمونه آماری این تحقیق شامل ۲۳۷ نفر از حسابرسان شاغل در بخش های خصوصی و دولتی می باشد. نتایج این تحقیق بیانگر آن است که هرچه سطح ماکیاولیسم در میان حسابرسان افزایش یابد، تمایل به رعایت استقلال در آنها کاهش می یابد. به بیان دیگر رابطه ای منفی و معکوس میان ماکیاولیسم و درک حسابرسان درباره استقلال وجود دارد. اما محافظه کاری اجتماعی رابطه ای مثبت و مستقیم با رعایت استقلال توسط حسابرسان دارد.

**واژه های کلیدی:** اخلاق حرفه ای، ماکیاولیسم، محافظه کاری اجتماعی و استقلال حسابرس.

## ۱- مقدمه

حرفه حسابداری همانند هر حرفه دیگر تحت تاثیر ارزش ها و ویژگی های اجتماعی، فرهنگی و اخلاقی جوامع است. به بیان دیگر، افراد شاغل در حرفه حسابداری، روابط و رفتار حرفه ای خود را بر اساس مولفه های اخلاقی و فرهنگی حاکم بر اقتصاد ملی تنظیم می نمایند. تدوین قوانین حرفه ای، استانداردها و دستور العمل های حسابداری و حسابرسی ناشی از ارزش های حاکم بر سیستم اجتماعی، مدیریتی و اقتصادی کشور است. این در حالی است که اعضای حرفه حسابداری همانند سایر افراد و حرفه های فعال در جامعه، ملزم به رعایت اخلاق عمومی جامعه و آیین رفتار حرفه ای خود هستند. عدم رعایت اخلاق و رفتار حرفه ای، می تواند موجب تضعیف اخلاق کار و در نتیجه تضعیف حرفه حسابداری شود (معیدفر، ۱۳۸۵). ماکیاولیسم یا فرصت طلبی به عنوان یکی از خصوصیات اخلاقی و ویژگی های روانشناختی افراد، عبارت است از میزان نفوذ و سلطه یک شخص بر طرف مقابل خود، که به موجب آن، طرف مقابل خود را به انجام خواسته های شخص متقاعد می نماید. با افزایش میزان نفوذ شخص بر طرف مقابل، دیگران در چنگ او در می آیند و آن چه را که او می خواهد انجام می دهند. در این راستا، آن ها برای انجام وظیفه خود از افراد تحت سلطه خود، برای رسیدن به هدف به عنوان یک ابزار استفاده می نمایند (فرهنگی، ۱۳۸۸).

محافظة کاری اجتماعی یعنی تمایل افراد به حفظ ارزش های سنتی همان گونه که هستند. در محافظه کاری اجتماعی، حرمت نگهداشتن و حفظ ارزش های اجتماعی، اخلاقی، فرهنگی و سیاسی و خصوصاً ارزش هایی که به تدریج طی دوره ای طولانی حاصل آمده، از اهمیت خاصی برخوردار است. محافظه کاری اجتماعی را می توان پایبندی اشخاص به سنت ها و مذهب دانست (محمدی اصل، ۱۳۸۵).

اشخاصی که محافظه کاری اجتماعی بالایی دارند معمولاً با تردید و احتیاط بیشتری قضاوت و تصمیم گیری می کنند و خود را ملزم به رعایت اخلاق می دانند. اما برعکس، افراد با شخصیت ماکیاولی و فرصت طلب دنبال منافع شخصی خود هستند و رعایت اخلاق برای آن ها مهم نیست. از این رو، دو مفهوم ماکیاولیسم و محافظه کاری اجتماعی با موضوع رعایت اخلاق حرفه ای نظیر تمایل حسابرسان به رعایت استقلال از دیدگاه نظری ارتباط دارد. مسئولیت اجتماعی حسابداران و حسابرسان در ارتقای شفافیت اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. حسابداران و حسابرسان وظیفه دارند تا مصادیق فساد نظیر پولشویی و تقلب را گزارش نمایند. این مهم بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و هم

چنین بروز تقلب و فساد در نظام مالی کشور و نیز با گسترش و رشد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و نیاز به سرمایه گذاری خارجی اهمیت خاصی به خود گرفته است. این مهم و هم چنین فقدان پژوهش در این مورد، این انگیزه را در نویسندگان این مقاله به وجود آورد تا موضوع ماکیاولیسم و محافظه کاری اجتماعی و رابطه آن با تمایل به رعایت استقلال را مورد مطالعه قرار دهند. بنابراین پرسش اصلی این پژوهش آن است که آیا دیدگاه حسابرسان درباره استقلال، تحت تاثیر سطح محافظه کاری اجتماعی و رابطه آن با تمایل به رعایت استقلال خیر؟ هدف نخست این پژوهش، سنجش و شناسایی میزان تمایل حسابرسان به رعایت استقلال و سنجش سطح ماکیاولیسم و محافظه کاری اجتماعی در آن ها است. هدف دوم بررسی رابطه بین محافظه کاری اجتماعی و ماکیاولیسم با نگرش حسابرسان درباره رعایت استقلال می باشد. هدف سوم این پژوهش نیز آگاه نمودن جامعه حسابداران رسمی کشور، سازمان بورس اوراق بهادار، سرمایه گذاران، دانشجویان، پژوهشگران حسابداری و سایر استفاده کنندگان صورتهای مالی در مورد اثر ویژگی های شخصیتی و اجتماعی نظیر ماکیاولیسم و محافظه کاری اجتماعی بر رفتار حرفه ای حسابرسان است. انتظار می رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول اینکه نتایج این پژوهش می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با ارزش های فرهنگی و رفتاری حسابداری شود. دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد که آیا ماکیاولیسم و محافظه کاری اجتماعی عامل تاثیر گذاری در نگرش حسابرسان درباره استقلال خواهد بود یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار نهادهای قانونگذار در حرفه حسابداری قرار دهد. سوم این که این مقاله می تواند درک بهتری از این که هنجارها و ارزش های اجتماعی چگونه بر حرفه حسابداری تاثیر خواهد گذاشت، به خوانندگان بدهد. چهارم این که نتایج این پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه حسابداری رفتاری، پیشنهاد نماید. در ادامه مبانی نظری، متغیرها و آزمون فرضیه های پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

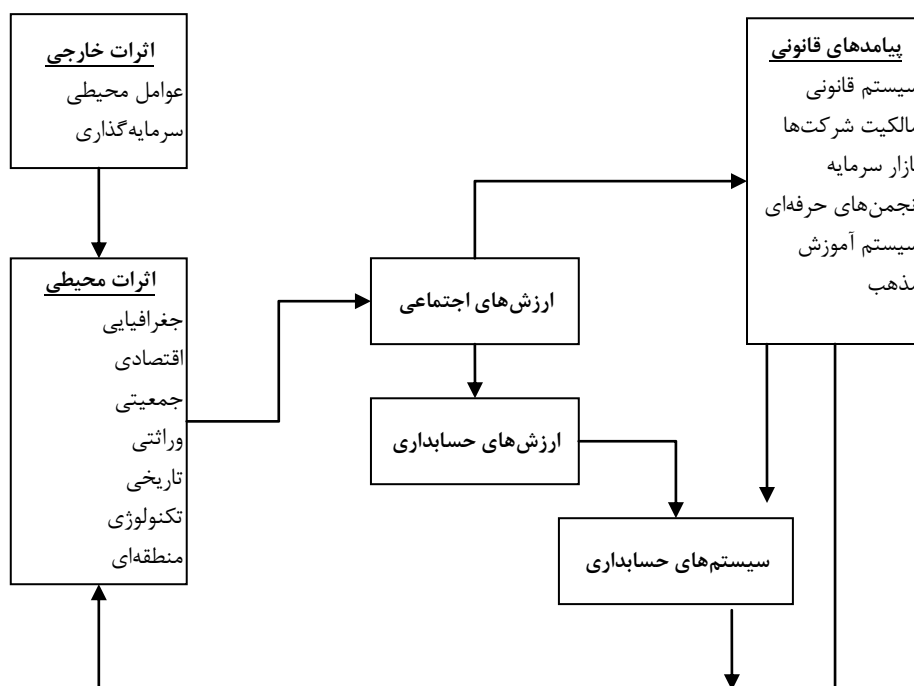
## ۲-۱- مبانی نظری پژوهش

پژوهشگران حسابداری حوزه فرهنگ اعتقاد دارند، حرفه حسابداری همانند هر حرفه دیگری متأثر از ارزشهای اجتماعی

است که سطح محافظه کاری حسابداری نیز در حرفه و نظام حسابداری آن جامعه بالا باشد.

در این تحقیق، بر اساس نمودار بالا می تواند اظهار داشت که محافظه کاری فرهنگی و اجتماعی به عنوان یک ارزش اجتماعی و ماکیاولیسم به عنوان یک ویژگی شخصیتی، بر اخلاق حرفه ای حسابرسان یعنی استقلال اثر گذار است. به بیان دیگر می توان اظهار داشت، تمایل به رعایت استقلال در حسابرسان تحت تاثیر میزان تمایل آنها به محافظه کاری اجتماعی و همچنین تمایل آنها به ماکیاولیسم می باشد.

و اخلاقی جامعه است. نمودار شماره ۱ عقیده گری<sup>۱</sup> را در مورد ارتباط بین حسابداری و فرهنگ نشان میدهد. (گری ۱۹۸۸) طبق نمودار شماره یک، ارزشهای اجتماعی متأثر از اثرات محیطی شامل، محیط جغرافیایی، اقتصادی، تاریخی و ... است. ارزش اجتماعی به نوبه خود بر سیستم های قانونی هر جامعه و نیز ارزش های حسابداری آن جامعه اثر گذار است. همچنین ارزشهای اجتماعی به طور غیر مستقیم بر سیستم های حسابداری اثر می گذارد. به عنوان نمونه در جامعه ای که سطح محافظه کاری فرهنگی و اجتماعی بالا باشد، انتظار بر آن



نمودار شماره ۱- ارتباط حسابداری و فرهنگ

کاران، میراث گذشته به زحمت بدست آمده و نباید و نمی توان آن را به یکباره کنار گذاشت. مالکیت، خانواده، سنت، مذهب، دولت، و سایر نهادهای اجتماعی موارث ارزشمند گذشته هستند. در همین راستا مایکل اوکشات فیلسوف سیاسی محافظه کار در سده بیستم، محافظه کاری را چنین تعریف میکند: «محافظه کاری یعنی ترجیح امر معلوم بر امر مجهول، امر آزموده بر نیازموده، امر موجود بر امر مطلوب و امر محدود بر امر نامحدود.» بدین سان، پای بندی به امور مانوس و ترس از آنچه تجربه نشده و بدبینی به آن جوهر محافظه کاری است (بشیریه، ۱۳۹۲).

## ۲-۲- محافظه کاری اجتماعی

محافظه کاری اجتماعی یک واژه کلی برای جهان بینی سیاسی و اجتماعی و مذهبی است که هدف آن نگهداری جامعه و ارزش های موجود است. مفهوم محافظه کاری یعنی تمایل به حفظ چیزها همان گونه که هستند. محافظه کاری به منزله ایدئولوژی سیاسی، اصول و مبانی فکری و فلسفی است. محافظه کاران خود را اهل تمیز و هوادار عقل سلیم و واقع بین می دانند. با هرگونه طرح و اندیشه خیالی و انتزاعی بر ای ایجاد دگرگونی های عمیق در جامعه و سیاست مخالف اند؛ و اجرای چنین طرحهایی را ناممکن می پندارند. محافظه کاری آنچه را محصول تاریخ و سنت است می پذیرد. به نظر محافظه

## ۲-۳- ماکیاولیسم

صمیمانه و ارباب اندازه گیری نمودند. آن ها دریافتند که استقلال حسابرسان در دوره های تصدی کوتاه مدت بیشتر از تصدی طولانی مدت تهدید می شود. نوروش و دیبانتی دیلمی (۱۳۸۲) تأثیر فرهنگ بر ارزشهای حسابداری در ایران را بررسی نموده اند. در این تحقیق آزمون مدل گری و بررسی روابط تئوریک مطرح شده در این مدل و در رابطه با نحوه ارتباط ابعاد فرهنگی با ارزشهای حسابداری در کشور ایران پرداخته شده است. نتایج پژوهش نشان داد که قدرت توضیحی مدل گری در کشور ایران پایین می باشد. آن ها دلیل آن را عدم تناسب تکامل رشته حسابداری با نیاز های جامعه می دانند.

بنی مهد (۱۳۹۱) فرصت طلبی میان دانشجویان رشته حسابداری و شاغلین حرفه حسابداری را مورد مطالعه قرار داد. او دریافت میزان فرصت طلبی دانشجویان رشته حسابداری بیشتر از شاغلین در حرفه است. هم چنین سطح فرصت طلبی حسابداران حرفه ای شاغل در بخش خصوصی بیشتر از حسابداران حرفه ای بخش دولتی است. فرقان دوست حقیقی و همکاران (۱۳۹۲) فرصت طلبی را در حرفه حسابداری کشور مورد بررسی قرار دادند. آن ها دریافتند که عوامل تأثیرگذار بر میزان فرصت طلبی در حرفه حسابداری عبارت است از مرد بودن، سابقه کار و شاغل بودن در مؤسسات خصوصی حسابرسی. نتایج پژوهش آن ها نشان داد فرصت طلبی در میان حسابرسان بخش خصوصی بیشتر از بخش دولتی است. هم چنین نتایج بیانگر آن بود که هر چه تحصیلات حسابرسان افزایش یابد، میزان فرصت طلبی نیز کاهش می یابد؛ اما با افزایش رتبه و سمت سازمانی حسابرسان میزان فرصت طلبی نیز افزایش می یابد. دیبانتی دیلمی و رضاپور پرورش (۱۳۹۳) رابطه اخلاق شرکتی، ماکیاولیسم و تمایل به مسئولیت پذیری اجتماعی را در مدیران مالی مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد که رابطه ای منفی میان سطح ماکیاولیسم مدیران و اعتقاد آن ها به رعایت اخلاق شرکتی و مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت وجود دارد. هم چنین هر چه سطح ماکیاولیسم افزایش یابد، فرار مالیاتی نیز افزایش می یابد. باقری و همکاران (۱۳۹۴) نشان دادند که رابطه ای مستقیم و مثبت میان سطح محافظه کاری اجتماعی و تمایل به مدیریت سود از نوع فرصت طلبانه وجود دارد. همچنین آن ها نشان دادند مردان در مقایسه با زنان تمایل بیشتری به مدیریت سود فرصت طلبانه دارند. رتبه شغلی و تجربه کاری رابطه معنی داری با مدیریت سود فرصت طلبانه ندارد.

از طرف دیگر ماکیاولیسم یک ویژگی شخصیتی است که عبارتست از میزان نفوذ و سلطه یک شخص بر طرف مقابل خود، که به موجب آن طرف مقابل خود را به انجام خواسته های شخص متقاعد می نماید. با افزایش میزان نفوذ فرد در طرف مقابل، دیگران در چنگ او در می آیند و آنچه را او میخواهد انجام میدهند و آن می شود که او توقع داشته است. در این راستا افراد ماکیاولی برای انجام وظیفه خود از افراد تحت سلطه خود برای رسیدن به هدف به عنوان یک ابزار استفاده می نمایند. ماکیاولیسم به معنای بکار بردن روشهای غیر اخلاقی برای رسیدن به هدف است. شخصیت "ماکیاولی" از نظریه ی "نیکولو ماکیاولی" فیلسوف ایتالیایی قرن پانزدهم میلادی اقتباس شده است و بر اساس دو دیدگاه عمده ی: "هدف، وسیله را توجیه میکند" و "صحبت کردن مطابق میل مردم" استوار است. دروغگویی و گرایش به نیرنگ، فریب کاری، کنترل اوضاع به نفع خود، جاه طلبی، جعل شخصیت واقعی، تفرقه افکنی، تخریب شخصیت افراد، به بردگی گرفتن دیگران، احترام به افراد صاحب ثروت، قدرت و شهرت، تحمیق دیگران، نقش بازی کردن و مطابق میل دیگران رفتار کردن به منظور نیل به هدف از جمله ویژگیهای افراد با شخصیت ماکیاولیسم است (فرهنگی، ۱۳۸۸).

## ۲-۴- پیشینه پژوهش

بنی مهد و درویش (۱۳۹۵) رابطه میان اعتماد اجتماعی و تمایل حسابرسان به رعایت استقلال را مورد مطالعه قرار دادند. آن ها در این تحقیق به این نتیجه رسیدند که با بهبود سطح اعتماد اجتماعی در حسابرسان می توان رعایت استقلال در حسابرسان را بهبود بخشید. بنی مهد و همکاران (۱۳۹۲) رابطه بین ارزش های فرهنگی و فرصت طلبی را بررسی نمودند. آن ها دریافتند که میزان فرصت طلبی و حرفه گرایی و رعایت یکنواختی در میان حسابرسان شاغل در هر دو بخش سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی یکسان است. اما ارزش های فرهنگی پنهان کاری و محافظه کاری در هر دو بخش متفاوت است. همچنین رابطه ای مثبت میان ویژگی اخلاقی فرصت طلبی و ویژگی فرهنگی تمایل به پنهان کاری در حسابرسان هر دو بخش یافتند. نتایج دیگر پژوهش آن ها نشان داد که میزان تمایل به پنهان کاری در حرفه حسابرسی متأثر از فرصت طلبی و رتبه شغلی حسابرسان است. شورورزی و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی تأثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرسان پرداختند. آن ها استقلال حسابرسان را توسط پنج عامل تهدید منافع شخصی، خود بررسی، جانبداری، روابط

مخدر، قرار می گیرند، احساس ترس و اضطراب باعث دوری آن ها از آن عمل مضر و غیر اخلاقی می شود. در این تحقیق نشان داده شد که رابطه ای مثبت میان محافظه کاری اجتماعی و سیستم بازداری رفتاری افراد وجود دارد.

دو و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۱۴) نشان دادند که شرکتهای که در استان های مذهبی واقع شده اند، مدیریت سود کمتری را گزارش می کنند. به عقیده آن ها مذهب عامل محدود کننده رفتارهای فرصت طلبانه مدیر در بیش نمای سود است. ساندر<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۵) هنجارهای اجتماعی را عامل مهمی در تصمیم گیری های حسابداری و حسابرسی می داند. نتایج پژوهشی بیانگر آن است که فشارهای اجتماعی در جوامعی که فاصله قدرت بالا بوده و فرد گرایی پایین است، بر قضاوت حسابرس تاثیر گذار است. در چنین جوامعی حسابرسان، قضاوت محافظه کارانه تری را ارائه می نمایند (Nasution and Ostermark, 2012 کانگ و همکاران<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۴) نشان دادند در کشورهایی که محافظه کاری فرهنگی بالایی دارند، رابطه ای مستقیم میان محافظه کاری اجتماعی و محافظه کاری حسابداری وجود دارد. به عقیده آن ها محافظه کاری اجتماعی می تواند در رفتار مدیران در انتخاب رویه های حسابداری به ویژه رویه های محافظه کارانه حسابداری اثر گذار باشد.

شیفر و وانگ<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۱) رابطه میان رفتار ماکیاولیسمی حسابرسان در برخورد با مدیریت سود را بررسی نمودند. آنها دریافتند هرچه درجه ماکیاولیسم در حسابرسان بالا باشد در برخورد با مدیریت سود خالص بی تفاوت هستند. هارتمن و ماس<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۰) در پژوهش خود دریافتند، در مواقعی که مدیریت واحدهای تجاری از سوی جامعه برای تصمیم گیری های مرتبط با مسئولیت اجتماعی شرکت تحت فشار هستند، کنترلرها و حسابداران مدیریت از سوی مدیریت واحد تجاری، مجبور هستند تا با اعلام کسری بودجه بر نتایج آن تصمیم گیری ها، تاثیرگذار باشند. در چنین مواقع ای میزان فرصت طلبی و ماکیاولیسم در حسابداران مدیریت افزایش می یابد. نتایج پژوهش آن ها نشان داد که هر چه میزان مشارکت کنترلرها در همراهی با مدیریت شرکت افزایش یابد، میزان فرصت طلبی نیز در آن ها افزایش می یابد. چند<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۲) تفاوت قضاوت محافظه کارانه حسابرسان نژاد فیجیایی را با حسابرسان هندی تبار مقیم کشور فیجی در تفسیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی مورد مطالعه قرار داد. او نشان داد که میزان محافظه کاری حسابرسان هندی تبار بیشتر از حسابرسان فیجی تبار است. نتیجه پژوهش او بر این نکته تاکید داشت که نژاد می تواند عامل تاثیرگذاری بر ارزش های فرهنگی حسابداری باشد.

رویز پالومینو و بانان گومز<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) رابطه میان رعایت اخلاقی کار را با ماکیاولیسم در کارکنان شاغل در بانک های اسپانیایی مورد بررسی قرار دادند. به عقیده آن ها، افراد با شخصیت ماکیاولیسم رفتارهای غیر محافظه کارانه و فرصت طلبانه ای را برای حداکثر سازی منافع شخصی خود انجام می دهند. نتایج تحقیق آن ها نشان داد هر چه سطح ماکیاولیسم افزایش یابد، رعایت اصول اخلاقی نیز کاهش می یابد. تیپ و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) در بررسی ارتباط میان محافظه کاری مذهبی و تصمیم گیری اخلاقی در جامعه مسلمان ترکیه نشان دادند که رابطه ای مثبت میان تصمیم گیری اخلاقی و عقاید مذهبی محافظه کارانه وجود دارد. هم چنین آن ها دریافتند وابستگی های سیاسی افراد و جنسیت از عوامل مهم تصمیم گیری اخلاقی هستند. زنان در مقایسه با مردان تصمیم گیری اخلاقی مناسب تری اتخاذ می نمایند. فلدمن و وبر<sup>۴</sup> (۲۰۱۶) اعتقاد دارند که برای فهم واکنش افراد به موضوعات اجتماعی، دیدگاه های مختلفی وجود دارد. به عقیده آن ها محافظه کاری اجتماعی یکی از ویژگی های رفتاری است که می تواند بر نگرش افراد جامعه بر رعایت موازین اخلاقی و همنوایی با ارزش های اجتماعی تاثیر گذار باشد.

بیلا بیرکش و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۵)، نشان می دهند افراد با شخصیت ماکیاولیسم برای به دست آوردن منافع کوتاه مدت با پاداش بالقوه بالا انگیزه دارند. نتایج نشان داد ارتباط مثبت قوی بین ویژگی های رفتاری ماکیاولیسم با حساسیت به پاداش، و همبستگی نسبتا منفی با حساسیت جریمه وجود دارد. کاناگارتنام و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۴) نشان دادند مذهب عاملی در کاهش رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت سود می باشد. آن ها تاکید دارند دین داری متغیری تاثیر گذار در جلوگیری از رفتارهای غیر اخلاقی است. نتایج پژوهش آن ها هم چنین مشخص نمود در کشورها با دینداری بالا، پایداری سود بیشتر از سایر کشورها است. عمر و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۱۰) مذهب را عامل مهمی در ارتقای کیفیت حسابرسی می دانند. آن ها در پژوهش خود نشان دادند حسابرسان مذهبی تر گزارش های حسابرسی محافظه کارانه تری را ارائه می نمایند. تریزی و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۳) رابطه میان محافظه کاری و سیستم بازداری رفتاری افراد را بر اساس روش تحقیق کیفی فرا تحلیل مورد بررسی قرار دادند. سیستم بازداری رفتاری یکی از صفات رفتاری افراد است و به این موضوع اشاره دارد که افراد در صورت مشاهده تنبیه و یا حذف پاداش، از انجام اعمال خلاف و غیر اخلاقی تاثیر گذار بر سلامت جسم و روان چشم پوشی می کنند. افراد با سیستم بازداری رفتاری فعال زمانی که در معرض یک موقعیت خطرناک غیر اخلاقی مثلاً مصرف مواد

پررا و همکاران<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۲) حرفه گرایی حسابداری که یکی از مشخصه های فرهنگی حسابداری است را در دو کشور نیوزلند و ساموآ مورد مطالعه قرار دادند. آن ها نشان دادند که حرفه گرایی حسابداری در دو کشور تفاوت با اهمیتی با هم دارند. شواهد پژوهش آنها نشان داد که این موضوع می تواند بر اندازه گیری؛ افشاء و ارزش های اخلاقی را در حرفه حسابداری تحت تاثیر قرار دهد.

مورفی<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۲) طی پژوهشی نشان داد حسابداری که تمایل به افشای نادرست اطلاعات حسابداری دارند، سطح فرصت طلبی در آنها بالا است. این دسته از حسابداران بابت افشای نادرست اطلاعات نگرانی و یا احساس پشیمانی نیز ندارند. او پیشنهاد می کند که این موضوع می تواند باعث بروز تقلب در حرفه حسابداری شود. بنابراین او پیشنهاد می کند که نهادهای نظارت کننده بر حرفه حسابداری باید نظارت بیشتری بر حسابداران حرفه ای داشته باشد.

دایاناندان<sup>۱۷</sup> و همکاران (۲۰۱۲) رابطه بین ارزش های اخلاقی و فرصت طلبی در دانشجویان رشته حسابداری درباره اخلاقی بودن مدیریت سود را مورد مطالعه قرار دادند. آن ها دریافته اند افراد با درجه اخلاقی ایده آل گرایی و نسبی گرایی بالا مدیریت سود را عملی غیر اخلاقی و زیان بار تصور می کردند. اما آن ها رابطه ای معنی دار میان ویژگی فرصت طلبی افراد و نگرش آن ها درباره مدیریت سود دست نیافتند. شوم و راثو<sup>۱۸</sup> (۲۰۰۹) در بررسی میزان ماکیاولیسم در حسابرسان کانادایی شاغل در ۴ موسسه حسابرسی بزرگ و موسسات کوچک نشان دادند که میزان ماکیاولیسم در سطح مدیران و شرکاء حسابرسی تفاوت معنی داری در میان موسسات بزرگ و کوچک وجود ندارد. اسمیت<sup>۱۹</sup> و همکاران (۲۰۰۹) میزان فرصت طلبی و ماکیاولیسم در میان کارکنان موسسات غیر انتفاعی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که کارکنان این موسسات فرصت طلب هستند. آن ها به واحدهای نظارت کننده بر عملکرد این موسسات و سیاست گذاران و اعضای هیئت مدیره آن موسسات پیشنهاد نمودند که به منظور کاهش رفتارهای فرصت طلبانه کارکنان، نظام پاسخگویی و ارکان راهبری را در این موسسات توسعه دهند.

شیفر و سیمونز<sup>۲۰</sup> (۲۰۰۸) در بررسی اثر فرصت طلبی بر فرار مالیاتی و مسئولیت اجتماعی، نشان دادند که فرصت طلبی با فرار مالیاتی رابطه دارد. هم چنین هر چه فرصت طلبی افزایش یابد، قضاوت درباره مسئولیت اجتماعی در میان مدیران شرکت ها کاهش می یابد.

ویک فیلد<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۸) در بررسی فرصت طلبی در حرفه حسابداری آمریکا دریافت که میزان فرصت طلبی در

حسابداران رسمی آمریکا، کمتر از سایر حرفه ها است. او نشان داد که افراد جوان تر نسبت به افراد مسن تر از سطح فرصت طلبی بیشتری برخوردار هستند. هم چنین نتایج پژوهش او تایید نمود هر چه سطح تحصیلات افزایش یابد، فرصت طلبی نیز افزایش می یابد و مردان بیشتر از زنان فرصت طلب هستند، اما نتایج این پژوهش رابطه میان سطح درآمد با فرصت طلبی و سطح رضایت شغلی با فرصت طلبی را تایید نمود.

عزیز<sup>۲۲</sup> (۲۰۰۷) در بررسی عوامل تعیین کننده فرصت طلبی در میان حسابداران حرفه ای آمریکا نشان داد که جنسیت، سن، تحصیلات و تجربه با فرصت طلبی رابطه معنی دار دارند و بر آن تاثیر گذار هستند. مولر<sup>۲۳</sup> (۲۰۰۱) اذعان می نماید محافظه کاری اجتماعی بر رعایت مفاهیمی چون عرف، هنجارها، قوانین و آئین نامه ها توسط نوع بشر تاکید دارد. محافظه کاران اعتقاد دارند که بدون رعایت موارد فوق جامعه بشری نمی تواند پیشرفت نماید. آن ها نقش دولت در حل مسائل اقتصادی و اجتماعی را نقشی با اهمیت می دانند. تفکر محافظه کارانه بر این نکته تاکید دارد که نوع بشر از نظر درک، هیجانات و بیولوژیکی کامل نیست و این موضوع باعث می شود تا بشر به سمت رفتارهای غیر اخلاقی سوق داده شود. از این رو، برای جلوگیری از رفتارهای غیر اخلاقی نوع بشر باید از طریق آئین نامه ها، قوانین، سنت و عرف رفتار بشر را کنترل نمود. کندی و لاوتن<sup>۲۴</sup> (۱۹۹۸) در پژوهشی نشان دادند رابطه ای مثبت میان محافظه کاری مذهبی و رعایت اخلاق وجود دارد. به عبارت دیگر، اعتقادات محافظه کارانه مذهبی، موجب کاهش رفتارهای فرصت طلبانه غیر اخلاقی می شود.

فیشر و سوئینی<sup>۲۵</sup> (۱۹۹۸) رابطه میان محافظه کاری اجتماعی و محافظه کاری اقتصادی با قضاوت اخلاقی دانشجویان رشته حسابداری را بررسی نمودند. آن ها دریافتند هر چه سطح تفکر محافظه کاری اجتماعی در دانشجویان افزایش یابد، قضاوت اخلاقی افزایش و بر عکس هر چه سطح تفکر غیر محافظه کارانه افزایش یابد، قضاوت اخلاقی کاهش می یابد. وودرام (۱۹۸۸) در پژوهش خود اذعان دارد محافظه کاری اجتماعی با ایده آل گرایی اخلاقی رابطه ای مثبت دارد. در حالی که لیبرالیسم اجتماعی با نسبی گرایی اخلاقی رابطه ای مستقیم دارد. به عقیده او برای فهم تغییر رفتار افراد نسبت به موضوعات اخلاقی باید مفاهیم جامعه شناختی را درک نمود.

ویولت<sup>۲۶</sup> (۱۹۸۳) توسعه استانداردهای حسابداری بین المللی را از دید انسان شناسی بررسی نمود و نتیجه گرفت که موفقیت هیات استانداردهای حسابداری بین المللی به دلیل متغیرهای فرهنگی محدود شده است. وی چنین نتیجه می گیرد که هر فرهنگی ساختار حسابداری یکه خود را که شامل

رشته ای از محدودیت ها و متغیرهای فرهنگی است دارد. از این رو فرهنگ یک عامل مهم تاثیرگذار بر حسابداری است.

### ۳- روش شناسی پژوهش

جامعه آماری در این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابداری و موسسات حسابداری بخش خصوصی می باشند. قلمرو زمانی پژوهش نیز سال ۱۳۹۴ است. روش نمونه گیری خوشه ای تصادفی است. بدین منظور دو جامعه حسابرسان شاغل در سازمان حسابداری و موسسات حسابداری بخش خصوصی هر کدام به عنوان یک خوشه در نظر گرفته شد. از آن جایی که جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم استفاده شد:

رابطه (۱-۳) فرمول کوکران برای تعیین حجم نمونه

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 pq}{d^2}$$

در این فرمول:

n تعداد نمونه

$Z_{\alpha}^2$  مقدار نرمال استاندارد یعنی ۱/۹۶

P=q=0/5

d=0/1

تعداد نمونه آماری بدست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ می باشد که در این تحقیق تعداد ۳۰۰ پرسش نامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع شد و ۲۳۷ پرسش نامه دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و نرمال بودن متغیرهایی که پرسش نامه آن ها را اندازه گیری می نماید، این تعداد از پرسش نامه کافی است.

این تحقیق با توجه به ماهیت از نوع تحقیقات کاربردی است زیرا هدف آن توسعه دانش آگاهی و زمینه حسابداری اخلاق و فرهنگ در حرفه است. همچنین از نظر روش توصیفی پیمایشی است چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از راه مطالعات کتابخانه ای و جمع آوری داده ها و نتیجه نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه ها از راه استقرایی و از طریق پرسش نامه انجام می شود. برای اندازه گیری فرصت طلبی از پرسش نامه کریستی و جیس<sup>۲۷</sup> (۱۹۷۰) استفاده شده است و برای اندازه گیری محافظه کاری اجتماعی از پرسشنامه اوقاقت<sup>۲۸</sup> (۲۰۱۳) استفاده شده است. همچنین برای سنجش تمایل حسابرسان به رعایت استقلال، از روی مواد مربوط به رعایت استقلال طبق قانون جامعه حسابداران رسمی، سؤالاتی در طیف لیکرت پنج گزینه ای طراحی شده است. از آنجایی که این تحقیق در یک محیط واقعی یعنی سازمان حسابداری و

مؤسسات خصوصی، حسابداری انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به شمار می آید. مقدار ضریب آلفا برای پرسشنامه ماکیاولیسم برابر ۷۵/۳ درصد و پرسش نامه محافظه کاری اجتماعی ۷۳/۴ درصد و برای پرسش نامه استقلال ۶۸/۶ درصد محاسبه شد. از آنجایی که این مقادیر بیش از ۶۷ درصد است، بنابراین پرسش نامه از روایی لازم برخوردار است. برای تجزیه تحلیل نتایج پژوهش نیز از رگرسیون لاجستیک ترتیبی استفاده شده است.

### ۴- متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته در این پژوهش، تمایل حسابرسان به رعایت استقلال و متغیرهای مستقل در این پژوهش تمایل حسابرسان به ماکیاولیسم و همچنین تمایل آنها به محافظه کاری اجتماعی می باشند. همچنین متغیرهای جنسیت، سن، محل اشتغال و رتبه شغلی از جمله متغیرهای کنترل در این پژوهش هستند.

### ۵- فرضیه های تحقیق

فرضیه های تحقیق بر اساس مبانی نظری و هدف تحقیق به شرح زیر تدوین می شود:

**فرضیه اول:** میزان تمایل حسابرسان به ماکیاولیسم بر تمایل آنها به رعایت استقلال اثر گذار است.

**فرضیه دوم:** میزان تمایل حسابرسان به محافظه کاری اجتماعی بر تمایل آنها به رعایت استقلال اثر گذار است.

### ۶- یافته های پژوهش

#### ۶-۱- آماره های توصیفی پژوهش

آماره های توصیفی از جمله میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و حداکثر برای تمام متغیرها محاسبه شده است. جدول شماره ۱ آمار توصیفی متغیرهای تحقیق را طور کلی نشان می دهد.

این جدول نشان می دهد میانگین محافظه کاری اجتماعی برابر ۷۸/۸۴ و حداقل آن ۳۹ و حداکثر آن ۱۰۳، میانگین ماکیاولیسم برابر ۵۱/۷۶ و حد اقل آن ۳۷ و حداکثر آن نیز ۷۳، میانگین استقلال برابر ۳/۴۵ و حداقل آن ۱ و حداکثر آن ۵، میانگین سن برابر ۳۸/۱۵ و حد اقل آن ۱۹ و حداکثر آن نیز ۷۲ و میانگین سابقه برابر ۱۳/۱۵ و حداقل آن ۱ و حداکثر آن ۴۹ می باشد.

**جدول شماره ۱- آمار توصیفی**

شرح	محافظة كاری اجتماعي	ماکياوليسم	استقلال	سن	سابقه
تعداد مشاهده	۲۳۶	۲۳۶	۲۳۶	۲۳۶	۲۳۶
میانگین	۷۸/۸۴	۵۱/۷۶	۳/۴۵	۳۸/۱۵	۱۳/۱۵
میانه	۸۰	۵۲	۳/۴۳	۳۶	۱۱
انحراف معیار	۱۱/۶۱۹	۶/۰۵۵	۰/۶۶۵	۱۰/۴۷۵	۹/۸۴
حداقل	۳۹	۳۷	۱	۱۹	۱
حداکثر	۱۰۳	۷۳	۵	۷۲	۴۶

جدول شماره ۸ میانگین متغیرهای تحقیق را بر حسب رتبه شغلی نشان می دهد. این جدول نشان می دهد حدود ۲۳ درصد مشارکت کنندگان در سطح حسابرس، حدود ۱۹ درصد آنها در سطح حسابرس ارشد، حدود ۳۰ درصد نیز در سطح سرپرست، حدود ۱۵ درصد مدیر و همچنین حدود ۱۳ درصد آنها شریک هستند. نتایج جدول شماره ۹ بیانگر آن است که میانگین رعایت استقلال، محافظه کاری اجتماعی و ماکیاولیسیم میان رتبه های شغلی حسابرسان برابر بوده و تفاوت معنی داری با هم ندارند.

**جدول شماره ۲ - ادامه آمار توصیفی**

شرح	تعداد	میانگین استقلال	میانگین ماکياوليسم	میانگین محافظه كاری اجتماعي
خصوصی	۱۴۳	۳/۴۴۶	۵۲/۱۴۶	۴۸/۸۱
دولتی	۹۳	۳/۵۹۵۸	۵۱/۰۶۴	۵۲/۹۷

جدول شماره ۲ میانگین متغیرهای تحقیق را به تفکیک بخش دولتی و خصوصی نشان می دهد. طبق این جدول ، حدود ۶۰ درصد نمونه آماری، افراد شاغل در بخش خصوصی و ۴۰ درصد شاغل در بخش دولتی می باشند. هم چنین نتایج آزمون من ویتنی و ویلکاکسون (جدول شماره ۳) بیانگر آن است که تفاوت محافظه کاری اجتماعی و استقلال در میان حسابرسان بخش دولتی و خصوصی با اهمیت و معنی دار است . به عبارت دیگر ، سطح محافظه کاری اجتماعی و استقلال در بخش دولتی بیشتر از بخش خصوصی است. اما میانگین ماکیاولیسیم در دو بخش دولتی و خصوصی تفاوت با اهمیتی با هم ندارند و تقریباً با هم برابر هستند.

**جدول شماره ۳ - آزمون من ویتنی و ویلکاکسون**

شرح	استقلال	ماکياوليسم	محافظه كاری اجتماعي
آماره من ویتنی	۵۰۷۲	۶۰۶۱	۵۱۲۸/۵
آماره ویلکاکسون	۱۵۴۶۸	۱۰۴۳۲	۱۵۴۲۴/۵
آماره Z	-۳/۰۸۶	-۱/۱۵۰	-۲/۹۷۰
سطح معنی داری	۰/۰۰۲	۰/۲۵۰	۰/۰۰۳

جدول شماره ۴ میانگین متغیرهای تحقیق را به تفکیک جنسیت نشان می دهد. نتایج این جدول نشان دهنده آن است که حدود ۱۸ درصد نمونه آماری زن و ۸۲ درصد مرد هستند. جدول شماره ۵ نیز با اهمیت بودن تفاوت میانگین متغیرهای استقلال ، ماکیاولیسیم و محافظه کاری اجتماعی را به تفکیک زنان و مردان نشان می دهد. این جدول نشان می دهد که سطح محافظه کاری اجتماعی مردان نسبت به زنان بیشتر است و این تفاوت معنی دار و با اهمیت است. اما میانگین استقلال و ماکیاولیسیم در دو گروه زنان و مردان با هم تفاوت معنی داری با هم ندارند.

**جدول شماره ۴- ادامه آمار توصیفی**

شرح	تعداد	میانگین استقلال	میانگین ماکياوليسم	میانگین محافظه كاری اجتماعي
زن	۴۳	۳/۴۳۴۷	۵۳/۰۴۶۵	۴۵/۹۵۳۵
مرد	۱۹۳	۳/۴۵۰۸	۵۱/۴۱۴۵	۵۱/۵۰۲۶

**جدول شماره ۵- آزمون من ویتنی و ویلکاکسون**

شرح	استقلال	ماکياوليسم	محافظه كاری اجتماعي
آماره من ویتنی	۵۰۵۴/۵	۳۵۳۲/۵	۲۸۰۸
آماره ویلکاکسون	۵۰۰۰/۵	۲۲۲۵۳/۵	۳۷۵۴
آماره Z	-۰/۲۳۵	-۱/۵۲۷	-۳/۳۱۶
سطح معنی داری	۰/۸۱۴	۰/۱۲۷	۰/۰۰۱

جدول شماره ۶ میانگین متغیرهای تحقیق را بر حسب سطح تحصیلات نشان می دهد. حدود ۴۸ درصد از مشارکت کنندگان در تحقیق، در سطح کارشناسی و همچنین حدود ۴۷ درصد آنان در سطح کارشناسی ارشد و حدود ۵ درصد نیز کاردانی و دکترا بوده اند. نتایج آزمون کروسکال والیس بیانگر آن است که تفاوت میان میانگین های استقلال ، ماکیاولیسیم و محافظه کاری اجتماعی در سطوح مختلف تحصیلی معنی دار نیست. به عبارت دیگر ، میانگین این سه متغیر در سطوح مختلف تحصیلی با هم برابر است .



جدول شماره ۶- ادامه آمار توصیفی

شرح	تعداد	میانگین استقلال	میانگین ماکیاولیسم	میانگین محافظه کاری اجتماعی
کاردانی	۲	۳/۰۰۰۰	۵۲/۰۰۰۰	۵۷/۵۰۰۰
کارشناسی	۱۱۵	۳/۳۸۱۲	۵۲/۰۸۷۰	۵۰/۲۸۷۰
کارشناسی ارشد	۱۱۱	۳/۵۲۱۲	۵۱/۵۹۴۶	۵۰/۲۳۴۲
دکتری	۸	۳/۶۰۷۵	۴۸/۷۵۰۰	۵۴/۱۲۵۰

جدول شماره ۷- آزمون کروسکال والیس

آماره کای دو	استقلال	ماکیاولیسم	محافظه کاری اجتماعی
۴/۴۰۶	۳	۲/۷۶۷	۳/۰۶۳
درجه آزادی	۳	۳	۳
سطح معنی داری	۰/۲۲۱	۰/۴۲۹	۰/۳۸۲

جدول شماره ۸- ادامه آمار توصیفی

شرح	تعداد	میانگین استقلال	میانگین ماکیاولیسم	میانگین محافظه کاری اجتماعی
حسابرس	۵۶	۳/۳۸۵۴	۵۲/۷۵۰۰	۵۰/۲۸۵۷
حسابرس ارشد	۴۵	۳/۴۸۲۴	۵۱/۳۵۵۶	۵۰/۸۲۲۲
سرپرست	۷۰	۳/۴۸۷۹	۵۱/۰۷۱۴	۵۰/۵۱۴۳
مدیر	۳۵	۳/۵۰۶۰	۵۱/۴۲۸۶	۵۲/۰۰۰۰
شریک	۳۰	۳/۳۴۶۷	۵۲/۴۰۰۰	۴۸/۴۳۳۳

جدول شماره ۹- آزمون کروسکال والیس

آماره کای دو	استقلال	ماکیاولیسم	محافظه کاری اجتماعی
۱/۶۹۸	۴	۳/۱۵۰	۳/۳۳۵
درجه آزادی	۴	۴	۴
سطح معنی داری	۰/۷۹۱	۰/۵۳۳	۰/۵۰۳

سطح معنی داری متغیر ماکیاولیسم در جدول شماره ۱۰ برابر ۴/۶ درصد و کمتر از ۵ درصد است. از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا نمود که میان ماکیاولیسم حسابرسان و رعایت استقلال در میان آنها رابطه ای معنی دار وجود دارد. از این رو فرض  $H_0$  رد و فرض  $H_1$  تأیید می شود.

همچنین فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر نوشته می شود:  
 $H_0$ : میان تمایل حسابرسان به محافظه کاری اجتماعی و تمایل آنها به رعایت استقلال رابطه ای معنی داری وجود ندارد.  
 $H_1$ : میان تمایل حسابرسان به محافظه کاری اجتماعی و تمایل آنها به رعایت استقلال رابطه ای معنی داری وجود دارد.

سطح معنی داری محافظه کاری اجتماعی در جدول شماره ۱۰ برابر ۴/۸ درصد و کمتر از ۵ درصد می باشد. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا نمود میان سطح محافظه کاری اجتماعی حسابرسان و رعایت استقلال در حسابرسان رابطه ای معنی دار وجود دارد. از این رو فرض  $H_0$  رد و فرض متقابل آن یعنی  $H_1$  تأیید می شود.

نتایج جدول شماره ۱۰ همچنین بیانگر آن است که رتبه شغلی حسابرسان ارتباط معنی داری با متغیر وابسته ندارد. زیرا سطح معنی داری تمام رتبه های شغلی حسابرسان بالای ۵ درصد است. اما حسابرسان شاغل در بخش خصوصی استقلال را کمتر از حسابرسان بخش دولتی رعایت می کنند زیرا ضریب برآوردی متغیر بخش خصوصی حسابرسی منفی و سطح معنی داری آن نیز زیر ۵ درصد است. همچنین نتایج این جدول نشان می دهد که سطح معنی داری جنسیت و سطح تحصیلات بالای ۵ درصد می باشد. از این رو بین این دو متغیر رابطه ای معنی دار با رعایت استقلال وجود ندارد. همچنین نتایج جدول شماره ۱۰ نشان می دهد که آماره کای دو برابر ۵۴۴۳/۰۶ و سطح معنی داری آن صفر است. این موضوع بیانگر آن است که نتایج رگرسیون لاجستیک ترتیبی معتبر می باشد. ضریب تعیین کاکس و اسنل<sup>۲۹</sup> برابر ۸/۲ درصد می باشد.

## ۶-۲- آزمون فرضیه

جدول شماره ۱۰ نتایج آزمون فرضیه را نشان می دهد.

فرضیه اول تحقیق به صورت زیر نوشته می شود:

$H_0$ : میان تمایل حسابرسان به ماکیاولیسم و تمایل آنها به رعایت استقلال رابطه ای معنی داری وجود ندارد.

$H_1$ : میان تمایل حسابرسان به ماکیاولیسم و تمایل آنها به رعایت استقلال رابطه ای معنی داری وجود دارد.

جدول شماره ۱۰- آزمون فرضیه ها

سطح معنی داری	آماره والد	ضرایب برآوردی		
۰/۰۴۶	۳/۹۶۷	-۰/۰۴۱	ماکیاولیسم	متغیرهای مستقل
۰/۰۴۸	۳/۹۱۲	۰/۰۲۲	محافظه کاری اجتماعی	
۰/۹۸۶	۰/۰۰۰	-۰/۰۰۷	حسابرسی	متغیرهای کنترل
۰/۸۱۶	۰/۰۵۴	۰/۱۰۴	حسابرسی ارشد	
۰/۷۵۲	۰/۱۰۰	۰/۱۳۲	سرپرست	
۰/۹۸۰	۰/۰۰۱	۰/۰۱۱	مدیر	
۰/۰۱۷	۵/۷۳۶	-۰/۶۳۷	محل اشتغال	
۰/۴۵۰	۰/۵۷۲	۰/۲۴۴	جنسیت	
۰/۸۲۶	۰/۰۴۸	۰/۴۷۷	کاردانی	
۰/۳۸۰	۰/۷۷۰	۱/۵۶۲	کارشناسی	
۰/۲۷۲	۱/۲۰۸	۱/۹۵۳	کارشناسی ارشد	
۰/۱۸۷	۱/۷۳۷	۲/۴۸۲	دکتری	
ضریب تعیین ۰/۰۸۲ = cox and snell	سطح معنی داری آماره کای دو ۰/۰۰۰		آماره کای دو ۵۴۴۳/۰۶	

## ۶- خلاصه و نتیجه گیری

نتایج این تحقیق نشان داد که سطح ماکیاولیسم در حسابرسان رابطه ای معنی دار و منفی با رعایت استقلال دارد. به این معنی که هرچه سطح ماکیاولیسم در حسابرسان افزایش یابد رعایت استقلال در آنها کاهش می یابد. همچنین شواهد این پژوهش بیانگر آن است سطح محافظه کاری اجتماعی حسابرسان ارتباط معنی دار و مثبت با رعایت استقلال دارد. به بیان دیگر هر چه سطح محافظه کاری اجتماعی در حسابرسان افزایش یابد رعایت استقلال توسط آنها نیز بیشتر می شود. نتایج این تحقیق با مبانی نظری تحقیق به ویژه نظریه گری<sup>۲۰</sup> مطابقت دارد. طبق این نظریه ارزشهای اجتماعی و فرهنگی بر ارزشهای حسابداری تاثیر گذار است. به بیان دیگر ارزشهای حرفه ای حسابداری مثلاً رعایت استقلال و اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان تحت تاثیر ارزشها و عوامل فرهنگی و اخلاقی جامعه می باشد. به بیان دیگر تا ارزشها و عوامل فرهنگی و اخلاقی در جامعه بهبود پیدا نکند، نمی توان انتظار داشت که ارزشهای حرفه ای نظیر استقلال حسابرس بهبود یابد. هم چنین نتایج تحقیق حاضر در راستای تحقیق فلدمن و وبر (۲۰۱۶) نشان می دهد محافظه کاری اجتماعی می تواند برنگرش افراد جامعه در رعایت موازین اخلاقی تاثیر گذار باشد. شواهد این پژوهش با نتایج تحقیق رویز پالومینو و بانان گومز (۲۰۱۶) هم خوانی دارد. آن ها در تحقیق خود به این نتیجه

رسیدند که ماکیاولیسم با اخلاق کار رابطه ای معنی دار دارد. به عقیده آن ها ، افراد با شخصیت ماکیاولیسم ، رفتارهای فرصت طلبانه ای را برای حداکثر سازی منافع شخصی خود انجام می دهند.

نتایج دیگر این تحقیق نیز بیانگر آن است که حسابرسان شاغل در بخش خصوصی در مقایسه با حسابرسان بخش دولتی، استقلال را کمتر رعایت می کنند. این موضوع شاید به این دلیل باشد که رقابت در بازار حسابرسی در بخش خصوصی بیشتر است. لذا رعایت استقلال تحت تاثیر این رقابت قرار گرفته است. شواهد این پژوهش نشان داد جنسیت، سطح تحصیلات و رتبه شغلی حسابرسان رابطه ای با رعایت استقلال ندارند. این موضوع به این معنی است که دیدگاه زنان و مردان درباره استقلال متفاوت نیست. هم چنین با افزایش سطح تحصیلات و افزایش رتبه شغلی حسابرسان ، دیدگاه آنها درباره رعایت استقلال تغییر نمی کند.

دستاوردها و ارزش افزوده ی علمی مقاله بیانگر این موضوع است که ارزش های اجتماعی و فرهنگی نظیر محافظه کاری اجتماعی و هم چنین موازین اخلاقی از عوامل مهم و اثر گذار در نگرش حسابرسان درباره رعایت استقلال است. به عقیده نویسندگان مقاله، بدون مطالعه ارزش های فرهنگی و اجتماعی در سطح جامعه، نمی توان عوامل تاثیر گذار بر رعایت اخلاق حرفه ای مثلاً استقلال را در حسابرسان درک نمود. شناسایی و بهبود ارزش های فرهنگی ، اجتماعی و روانشناختی

- \* شورروزی، محمدرضا. زنده دل، احمد. قاسمپور انارکی، سینا (۱۳۹۱). تاثیر تصدی طولانی بر استقلال حسابرس. مجله پژوهش های تجربی حسابداری مالی. شماره ۴. دوره ۲. صص ۱۳۴-۱۶۲
- \* فرقاندوست حقیقی، کامبیز. بنی مهد، بهمن و ولی لر، حیدر. (۱۳۹۲) بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابرسان، پزشکان و مهندسان. مجله پژوهش های حسابداری مالی دانشگاه آزاد.
- \* فرهنگ، علی اکبر. (۱۳۸۵). ارتباطات انسانی، تهران: نشر رسا. جلد اول. چاپ دهم.
- \* محمدی اصل، عباس. (۱۳۸۵). محافظه کاری به مثابه منش. خردنامه همشهری. آذر ۱۳۸۵. شماره ۹.
- \* معیدفر، سعید. (۱۳۸۵). بررسی میزان اخلاق کار و عوامل موثر بر آن در میان کارکنان ادارات دولتی. فصلنامه علمی و پژوهشی رفاه اجتماعی. سال ششم. شماره ۲۳، صص ۳۲۱-۳۴۱
- \* نوروش، ایرج و دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۲). بررسی تاثیر فرهنگ بر ارزش های حسابداری در ایران- آزمون تجربی مدل گری. مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی. شماره ۳۳. صص ۴۰-۴۰

- \* Aziz, Abdul. 2007. An Exploratory Performance Of Accountants. International Journal of Management Practice. Vol. 2 . No 3. PP.250-254.
- \* Bela Berkas, Arpad Csatho, Boroka Gacs, Tamas Berczkie (2014) "Nothing ventured Nothing Gained: Strong Associations Between Reward Sensitivity Two easures of Machiavellianism", journal of Personality and Individual Differences 74 ,pp 112-115
- \* Chand P., (2012) The effects of ethnic culture and organizational culture on judgments of accountants, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Vol. 28 PP. 298-306
- \* Cristie, R., and F. L. Geis. 1970. Studies in Machiavellianism. New York, NY: Academic Press
- \* Dayanandan. A., Donker. H., and Lin K., (2012) Ethical perceptions on earnings management, Int. J. Behavioural Accounting and Finance, Vol. 3, PP. 163187 ernational Accounting, Vol. 28 PP. 298-306
- \* Du x. Wei Jian Lai ,S., Y., Du and Pei, H. (2014) Does Religion Mitigate Earnings Management? Evidence from China , Journal of Business Ethics, Vol.6 PP. 1-51
- \* Everett J. (2013) The 12 Item Social and Economic Conservatism Scale (SECS). PLoS ONE 8(12): e82131. doi:10.1371/journal.pone.0082131
- \* Feldman, S., and Weber , C., (2016) Understanding Social Conservatism: The Effects of Moral Values and Authoritarianism, [http://www.overcominghateportal.org/uploads/5/4/1/5/5415260/understanding\\_social\\_conservatism.pdf](http://www.overcominghateportal.org/uploads/5/4/1/5/5415260/understanding_social_conservatism.pdf)

حاکم بر جامعه می تواند بر توسعه اخلاق حرفه ای و در نتیجه ارتقای مشروعیت اجتماعی حسابرس کمک نماید. با توجه به نتایج حاصله می توان گفت که دیدگاه و نگرش حسابرسان نسبت به مقوله استقلال، تحت تاثیر ارزش های اجتماعی و اخلاقی حاکم بر جامعه است. به بیان دیگر، این ارزش های اجتماعی و فرهنگی هستند که ارزش های حرفه ای حسابداری را معنی می بخشند. از این رو، بر اساس نتایج تحقیق حاضر به دست اندرکاران و مسئولین حرفه حسابداری از جمله جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می شود تا در تصمیم گیری های خود برای ارتقای اخلاق حرفه ای در میان حسابرسان، متغیرها و عوامل ارزش های اجتماعی و فرهنگی را مدنظر قرار دهند. هم چنین، نتایج این پژوهش آگاهی سودمندی درباره وضعیت ارزش های اجتماعی حاکم بر حرفه حسابداری در اختیار استفاده کنندگان نتایج تحقیق قرار می دهد. این نتایج می تواند در برنامه ریزی و سیاست گذاری آموزش حسابرسان مورد استفاده سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی قرار گیرد.

#### فهرست منابع

- \* باقری، منصور؛ نیکومرام، هاشم و بنی مهد، بهمن (۱۳۹۴). محافظه کاری اجتماعی و تمایل به مدیریت سود: یک رویکرد رفتاری، مقاله پذیرفته شده و در نوبت چاپ، مجله علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت
- \* بشیری، حسین. (۱۳۹۲). تاریخ اندیشه های سیاسی در قرن بیستم. تهران: نشر نی. جلد دوم. چاپ دوازدهم.
- \* بنی مهد، بهمن و حدیثه درویش (۱۳۹۵) اعتماد اجتماعی و نگرش حسابرسان درباره استقلال، مجله علمی و پژوهشی حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۹ صص ۱۷-۲۶
- \* بنی مهد، بهمن. مرادزاده فرد، مهدی و اردکانی، معصومه (۱۳۹۲). فرصت طلبی و ارزشهای فرهنگی. مجله مدیریت فرهنگی، شماره ۲۰، دوره ۷، صص ۷۱-۸۳
- \* بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۱). مطالعه ماکیاولیسم میان دانشجویان رشته حسابداری و حسابداران شاغل در حرفه. مقاله پذیرفته و ارائه شده در نخستین همایش حسابداری ارزشی دانشگاه امور اقتصادی.
- \* دیانتی دیلمی، زهرا و رویا رضاپور پرورش (۱۳۹۳). رابطه بین اخلاق شرکتی، مسئولیت اجتماعی و ماکیاولیسم با فرار مالیاتی مجله اخلاق در علوم و فن آوری شماره ۴ صص ۱-۱۲

- \* Smith, Pamela. C. Kerry, McTier. Kelly, Richmond Pope. 2009. Nonprofit employees' Machiavellian Propensities, Financial Accountability & Management . Vol. 25 .No 3. P P. 335-352
- \* Sunder, S. (2005). Minding our manners: Accounting as social norms. The British Accounting Review, 37(4), 367-387.
- \* Tepe, B., Piyale, Z.E., Sirin, S., Sirin, L., R., (2016) Moral decision-making among young muslim adults on harmless taboo violations: The effects of gender, religiosity, and political affiliation , Personality and Individual Differences 101 PP. 243-248
- \* Terrizzi JA, Shook NJ, McDaniel MA. 2013 The behavioral immune system and social conservatism a meta-analysis, Evolution and Human Behavior 34 PP. 99-108
- \* Violet, W.J. 1983. The Development of International Accounting Standards: An Anthropological Perspective. The International Journal of Accounting Education and Research. Spring, p 1-12
- \* Wakefield, R. I. 2008. Accounting and Machiavellianism. Behavioral Research in Accounting. VOL. 20. No 1. pp. 115-129.
- \* William E. Shafer and Richard S. Simmon. 2008. Social Responsibility, Machiavellianism and Tax Avoidance: A Study of Hong Kong Tax Professionals.
- \* Woodrum, Eric. 1988. Determinants of moral attitudes. Journal for the Scientific Study of Religion, 27:4, 553-573.
- \* Fisher, D. and Sweeney, J., (1998) The Relationship Between Political Attitudes and Moral Judgment: Examining the Validity of the Defining Issues Test, Journal of Business Ethics 17: 905-916, 1998
- \* Gray, S.J., (1988) Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, Abacus, Vol. 24, PP. 1-15
- \* Hartman, Frank G. H. Victor S. Maas .2010. Why Business Unit Controllers Create Budget Slack: Involvement in Management, Social Pressure, and Machiavellianism . BEHAVIORAL RESEARCH IN ACCOUNTING . Vol. 22. No 2 pp. 27-49.
- \* Kanagaretnam, K., Lim, C. Y., & Lobo, G. J. (2014). Effects of international institutional factors on earnings quality of banks. Journal of Banking & Finance, 39, 87-106.
- \* Kang, Tony; Lee, Lian Fen; NG, Tee Yong Jeffrey; and Tay, Joanne, Siok Wan. (2004) The Impact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism?. Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research
- \* Kennedy, E., and Lawton, L., (1998) Religiousness and Business Ethics, Journal of Business Ethics 17: 163-175,
- \* Muller, J. Z., (2001) Conservatism: Historical Aspects, encyclopedia of the social and behavioral sciences, volume 4, pp. 2624-2628
- \* Nasution. D. and Ostermark. R., (2012) The impact of social pressures, locus of control, and professional commitment on auditors' judgment : Indonesian evidence, Asian Review of Accounting, Vol. 20 No. 2, pp. 163-178
- \* Omer, T., Sharp, N., & Wang, D. (2010). The impact of religion on the going concern reporting decisions of local audit practice offices. Working paper, University of Nebraska-Lincoln
- \* Perera, H. Lorne Cummings, Frances Chua ۲۰۱۲ . Cultural relativity of accounting professionalism: Evidence from New Zealand and Samoa. Advances in Accounting, incorporating Advances in
- \* Pamela R. Murphy. 2012. Attitude, Machiavellianism and the rationalization of misreporting. Accounting, Organizations and Society. pp 242-259. www.elsevier.com/locate/aos
- \* Ruiz-Palomino, P., & Banon-Gomis, A., (2016) The negative impact of chameleon-inducing personalities on employees' ethical work intentions: The mediating role of Machiavellianism, European Management Journal, <http://dx.doi.org/10.1016/j.emj.2016.02.010>
- \* Shafer, William E. Zhihong Wang. 2011. Effects of ethical context and Machiavellianism on attitudes toward earnings management in China. Managerial Auditing Journal. Vol. 26. No 5. pp. 372.
- \* Shome, A., and Rao, H., (2009) Machiavellianism in public accountants: some additional Canadian evidence, Business Ethics: A European Review, Vol. 18 PP. 364-371

#### یادداشت‌ها

1. Gray
2. Ruiz-Palomino and Banon-Gomis
3. Tepe et al.
4. Feldman and Weber
5. Bela berkash,
6. Kanagaretnam et al.
7. Omer
8. Terrizzi et al.
9. Du et al.
10. Sunder
11. Kang et al.
12. Shafer and wang
13. Hartman and Maas
14. Chand
15. Perera et al
16. Murphy
17. Diandan
18. Shome and Rao
19. Smith
20. Shafer and simmons
21. Wakefield
22. Aziz
23. Muller
24. Kennedy and Lawton
25. Fisher and Sweeney
26. Violet
27. Cristie and Geis
28. Evraett
29. Cox and snel
30. Gray