

ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار

هادی مشهدی قره قیه

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج، البرز، ایران

بهمن بنی‌مهد

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج، البرز، ایران (نویسنده مسئول)
dr.banimahd@gmail.com

کامبیز فرقاندوست حقیقی

استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، تهران، ایران

مهدی مرادزاده فرد

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

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۵/۰۷ تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۸/۰۱

چکیده

مقاله حاضر تاثیر پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری بر ماکیاولیسم و سپس تاثیر همه این متغیرها را بر خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار، مورد مطالعه و بررسی قرار می دهد. ماکیاولیسم یکی از ویژگی های شخصیتی افراد است. در پژوهش حاضر، مبانی نظری پژوهش از طریق مطالعات کتابخانه ای و داده های تحقیق از طریق پرسش نامه جمع آوری شده است. فرضیه تحقیق بر اساس روش تحلیل مسیر و از طریق آزمون رگرسیون چند متغیره مورد بررسی قرار گرفته است. نمونه آماری این تحقیق شامل ۱۲۰ نفر از حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی می باشد. نتایج این پژوهش نشان می دهد خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار، تحت تاثیر ویژگی های ماکیاولیسم و فرهنگ مشتری مداری حسابرسان است. ماکیاولیسم نیز متاثر از پول پرستی و فرهنگ مشتری مداری است. در نهایت پول پرستی نیز تاثیر معنی دار و مثبتی بر فرهنگ مشتری مداری و هم چنین ماکیاولیسم دارد.

واژه‌های کلیدی: پول پرستی، ماکیاولیسم، مشتری مداری و خرید اظهار نظر.

۱- مقدمه

هر شغل و حرفه ای، از ویژگی ها و ارزش های اجتماعی، فرهنگی و اخلاقی جامعه خود تاثیر می پذیرد. در حرفه حسابداری نیز افراد شاغل در این حرفه، روابط و رفتار حرفه ای خود را بر اساس مولفه های اخلاقی و فرهنگی حاکم بر کشور تنظیم می نمایند. این در حالی است که اعضای این حرفه 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 (شعبان و همکاران، ۱۳۹۶).

خرید اظهارنظر، به معنی تغییر حسابرس از سوی صاحبکار به منظور دریافت اظهارنظر بهبود یافته حسابداری از حسابرس جدید می باشد. اگر حسابرس جدید، اظهار نظر حسابداری را مطابق میل صاحبکار تنظیم نماید، به این پدیده فروش اظهار نظر از سوی حسابرس یا خرید اظهار نظر^۱ از سوی مدیریت واحد تجاری می گویند (چن و همکاران، ۲۰۱۶). ماکیاولیسیم یا فرصت طلبی به عنوان یکی از خصوصیات اخلاقی و ویژگی های روانشناختی افراد است و نشان دهنده میزان نفوذ و سلطه یک شخص بر طرف مقابل خود می باشد، که به موجب آن، طرف مقابل به انجام خواسته های شخص متقاعد می شود. 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). پول پرستی یا همان عشق به پول، بیانگر قضاوت افراد نسبت به پول و ارزشی است که افراد برای پول قائل هستند (لی پینگ و همکاران، ۲۰۰۳). مشتری مداری، تمایل به حفظ و جذب مشتری تعریف می شود. تحقق اصل مشتری مداری، درک عمیق این سخن است که "همیشه حق با مشتری است". امروزه رضایت مشتری، یعنی ارزش آفرینی و احترام گذاشتن و ارج نهادن به مشتری و خواسته هایش، به گونه ای که گسترش خدمات و حتی آرایه آن بدون در نظر گرفتن این اصل نه تنها مشکل، بلکه غیرممکن است (حمیدی و اسماعیلی بیدهدندی، ۱۳۸۳).

در پژوهش های رفتاری، عشق به پول یا همان پول پرستی می تواند با فرهنگ مشتری مداری ارتباط مستقیمی داشته باشد. زیرا جذب و نگهداری مشتریان منبع ای برای کسب پول و ثروت بیشتر است (لی پینگ و همکاران، ۲۰۰۳). ویژگی های رفتاری پول پرستی و مشتری مداری می تواند محرکی برای فرصت طلبی افراد (ماکیاولیسیم) باشد. از دیدگاه نظری،

افراد پول پرست و مشتری مدار به دنبال منافع شخصی خود بوده و رعایت اخلاق کسب و کار برای آن ها مهم نیست. این یعنی، همان ویژگی ماکیاولیسیمی افراد که برای رسیدن به اهداف شخصی، هرگونه چارچوب اخلاقی و حرفه ای را نقض می نمایند. از این رو، به نظر نویسندگان مقاله حاضر، یک ارتباط نظری میان متغیرهای پول پرستی، مشتری مداری و ماکیاولیسیم برقرار است. هم چنین این ارتباط را می توان میان این متغیرها و خرید اظهار نظر حسابداری از سوی صاحبکار نیز برقرار نمود. به بیان دیگر، افراد پول پرست، مشتری مدار و فرصت طلب به منظور کسب درآمد، مطابق با میل صاحبکار عمل می نمایند و گزارش حسابداری را طبق نظر صاحبکار تنظیم می کنند.

بازار حسابداری کشور به عنوان یک بازار نوظهور، متشکل از موسسات حسابداری است که در سال های اخیر وارد این بازار شده اند. در این بازار، رقابت میان موسسات حسابداری رشد قابل توجهی داشته است. از این رو، ماندن در بازار رقابت، حفظ و جذب مشتریان جدید برای موسسات حسابداری موضوعی حیاتی است. بنابراین فرهنگ مشتری مداری که یکی از مفاهیم بازاریابی است در حرفه حسابداری نیز کاربرد. هم چنین رقابت در بازار حسابداری و انگیزه کسب درآمد بیشتر، ممکن است روحیه عشق به پول را میان حسابرسان تقویت نماید. از طرف دیگر، نتایج تحقیقات گذشته بیانگر آن است که ماکیاولیسیم در حرفه حسابداری موجب خدشه دار شدن اخلاق حرفه ای میان حسابرسان می شود. این مسائل، ممکن است استقلال و اظهار نظر حسابرس و هم چنین کیفیت حسابداری را تحت الشعاع خود قرار دهد و در نتیجه اعتماد عموم به حسابرسان کاهش یابد. مسئولیت اجتماعی حسابداران و حسابرسان در ارتقای شفافیت اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. این مهم و هم چنین فقدان پژوهش در این مورد، این انگیزه را در نویسندگان این مقاله به وجود آورد تا موضوع خرید اظهار نظر حسابداری توسط صاحبکار را از دیدگاه رفتاری مورد مطالعه قرار دهند. بنابراین، پرسش اصلی این پژوهش آن است که تا چه اندازه پول پرستی، مشتری مداری و فرصت طلبی می توانند از عوامل تاثیرگذار بر تمایل حسابرسان بر فروش اظهار نظر باشند. هدف نخست این پژوهش، سنجش و شناسایی میزان تمایل حسابرسان به فروش اظهار نظر و سنجش سطح فرصت طلبی (ماکیاولیسیم)، پول پرستی و مشتری مداری در آن ها است. هدف دوم مقاله نیز مطالعه عوامل رفتاری تمایل و وسوسه حسابرسان بر فروش اظهار نظر 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 و گزارش های حسابرسی در مورد اثر ویژگی های شخصیتی و فرهنگی نظیر ماکیاولیسم، پول پرستی و مشتری مداری بر رفتار حرفه ای حسابرسان در صدور گزارش حسابرسی 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 حوزه اخلاق و رفتار در حسابداری شود. دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد که آیا ماکیاولیسم، پول پرستی و مشتری مداری عوامل تاثیر گذاری بر نگرش حسابرسان درباره فروش اظهارنظر خواهد بود یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار نهادهای قانونگذار در حرفه حسابرسی قرار دهد. سوم این که این مقاله می تواند درک بهتری از چگونگی تاثیر هنجارها و ویژگی های شخصیتی، اخلاقی و فرهنگی بر قضاوت حسابرسان، به خوانندگان ارائه نماید. چهارم این که نتایج این پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه پژوهش های رفتاری در حسابرسی، پیشنهاد نماید. در ادامه مبانی نظری، متغیرها و آزمون فرضیه های پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۱-۲- ماکیاولیسم و فروش اظهار نظر

ماکیاولیسم یک ویژگی شخصیتی است و عبارت است از میزان نفوذ و سلطه یک شخص بر طرف مقابل خود که، به موجب آن، آن شخص طرف مقابل را به انجام خواسته های خود متقاعد می نماید. با افزایش میزان نفوذ فرد در طرف مقابل، دیگران در چنگ او در می آیند و مطابق میل او رفتار می کنند و آن می شود که او توقع داشته است. در این راستا افراد با ویژگی ماکیاولیسم 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 نیز تعریف شده است. شخصیت "ماکیاوی" از نظریه ی "نیکولو ماکیاوی" سیاستمدار 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). ماکیاولیسم به عنوان یک ویژگی شخصیتی با رفتارهای غیر اخلاقی ارتباط مستقیمی دارد. پژوهشگران نشان دادند مدیران با شخصیت ماکیاولیسم، مشکلات اخلاقی را کمتر جدی می گیرند. از این رو ماکیاولیسم رابطه ای منفی با تصمیم گیری اخلاقی دارد (وربرک و همکاران، ۱۹۹۶). باس و استند مایر (۱۹۹۹) نشان دادند افراد با شخصیت ماکیاولیسم بالا، رویه های مشکوک و مسئله داری را در رابطه با ارائه خدمات دنبال می کنند. به بیان دیگر، افرادی که در آنها ویژگی ماکیاولیسم بالا است، تصمیم گیری اخلاقی کمتری در رابطه با ارائه خدمات به مشتریان خود دارند. ویک فیلد (۲۰۰۸) دریافت حسابداران که سطح ماکیاولیسم در آنها بالا است، تمایلات غیراخلاقی در آنها در سطح بالایی قرار دارد. آن ها به منافع عموم کمتر اهمیت می دهند و به دنبال منافع شخصی خود هستند. افراد با روحیه ماکیاولیسم بالا، معمولاً در مذاکرات با مشتریان خود موفق عمل می کنند و با آن ها کنار می آیند. آنها از تاکتیک های اغواء کننده ای برای دست یابی به هدف استفاده می نمایند. در انجام وظایف، قضاوت و تصمیم گیری های خود، خیلی انعطاف پذیر هستند. از این رو، انتظار بر آن است حسابرسانی که از سطح بالایی از ماکیاولیسم برخوردار هستند، در صدور گزارش حسابرسی انعطاف پذیری بیشتری داشته باشند. مورفی (۲۰۱۲) نشان داد که افرادی با سطح ماکیاولیسم بالا از رویه های گمراه کننده گزارشگری مالی بیشتر از بقیه استفاده می نمایند. رویز پالومینو و بانان گومز^۲ (۲۰۱۶) رابطه میان رعایت اخلاق 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. 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 موسسات خصوصی حسابرسی یکسان است. اما ارزش های فرهنگی پنهان کاری و محافظه کاری در این بخش ها متفاوت است. همچنین رابطه ای مثبت میان ویژگی اخلاقی فرصت

طلبی و ویژگی فرهنگی تمایل به پنهان کاری در حسابرسان هر دو بخش یافتند.

براساس یافته های پژوهش های قبلی می توان فرضیه اول این پژوهش را به شکل زیر نوشت:

فرضیه اول: ویژگی شخصیتی ماکیاولیسم در حسابرسان، می تواند تمایل آن ها به فروش اظهار نظر حسابرسی را افزایش دهد.

۲-۲- پول پرستی و ماکیاولیسم

پول پرستی یا همان عشق به پول بیانگر قضاوت افراد نسبت به پول است. به بیان دیگر، پول پرستی نشان دهنده ارزشی است که اشخاص درباره پول دارند. افراد پول پرست، پول را بخش مهمی در زندگی خود در نظر می گیرند. عشق به پول با ادراک اخلاقی افراد رابطه ای معکوس دارد، به این صورت که هرچه عشق به پول در افراد بیشتر باشد، درک آنها نسبت به اخلاق کمتر خواهد بود و معمولاً در قضاوت ها و تصمیم گیریهای خود اخلاق را رعایت نمی کنند (عاطفی و برزگر ۱۳۹۵). اشخاصی که به پول علاقه دارند، هیچگاه از ثروت و درآمد خود راضی نبوده و همواره به دنبال کسب درآمد بیشتر هستند. این دسته از افراد برای دستیابی به هدف خود، یعنی دسترسی به پول بیشتر، از هر وسیله ای استفاده می کنند. آنها رفتارها و عقاید مثبت در انجام معاملات و روابط با دیگران را کنار می گذارند. این گونه افراد در روابط اقتصادی خود، اخلاق را رعایت نمی کنند. نتایج پژوهش تانگ و چن^۳ (۲۰۰۸) نشان داد که عشق به پول با ماکیاولیسم رابطه ای مستقیم دارد. زیرا افراد برای دستیابی به پول بیشتر از رفتارهای اغواء کننده و غیر اخلاقی و هم چنین استراتژی های متقلبانه استفاده می کنند. تانگ و چو^۴ (۲۰۰۳) دریافتند افراد با شخصیت ماکیاولیسم به دنبال کسب پول و ثروت بیشتری هستند. در این راستا، پکد میر و ترن^۵ (۲۰۱۵) در مطالعه خود دریافتند رابطه ای مستقیم و مثبت میان ماکیاولیسم و پول پرستی وجود دارد. بر اساس آن چه که در بالا ذکر شد، می توان فرضیه دوم زیر را به صورت زیر تدوین نمود:

فرضیه دوم: میان پول پرستی حسابرسان و شخصیت ماکیاولیسم رابطه ای معنی دار و مثبت وجود دارد.

۲-۳- پول پرستی و فرهنگ مشتری مداری

مطالعات نشان داده است افرادی که پول پرست هستند، برای کسب پول بیشتر، همواره دنبال حفظ روابط خود با

مشتریان در مبادلات تجاری هستند. آنها از مشتریان به عنوان ابزاری برای کسب درآمد و ثروت بیشتر استفاده می کنند. در فرهنگ سرمایه داری، جذب مشتری موجب کسب سود و در نتیجه پول بیشتر می شود. در این فرهنگ، مشتری، کارگر و تولید کننده سه جزء فعال در حداکثر سازی ثروت بوده که مشتری جزئی مهم آن محسوب می شود. پژوهش ها نشان می دهند، پول پرستی و عشق به پول باعث می شود تا افراد در روابط خود با مشتریان، آن ها را به عنوان یک داده ورودی ببینند و از آن ها انتظار ستانده باشند (تنگ و همکاران^۶، ۲۰۱۶). هم چنین، سین قا پاک دی و همکاران^۷ (۲۰۱۳) نشان دادند مدیرانی که پول پرستی و عشق به پول در آن ها بالا است، به دنبال حفظ مشتری هستند و در این راستا ممکن است اخلاق را رعایت نکنند. بنابراین بر اساس آن چه که گفته شد، فرضیه سوم تحقیق را به صورت زیر می توان نوشت:

فرضیه سوم: میان پول پرستی حسابرسان و تمایل آن ها به مشتری مداری رابطه ای معنی دار و مثبت وجود دارد.

۲-۴- مشتری مداری و ماکیاولیسم

متون بازاریابی یکی از ویژگی افراد موفق در بازاریابی را ویژگی ماکیاولیسم می دانند. به عقیده پژوهشگران بازاریابی، افرادی که سطح مشتری مداری در آن ها بالاست، از ویژگی شخصیتی ماکیاولیسم نیز برخوردار هستند. بازاریاب ها احتمالاً برای حفظ مشتری و جذب مشتریان جدید، رفتاری فریبکارانه و انعطاف پذیر با مشتری دارند. آن ها در این راه برای دست یابی به مشتری بیشتر، رفتارهای اخلاقی را نادیده می گیرند. به عقیده پژوهشگران بازاریابی، هر چه کنترل بیشتری برای نظارت بر رفتار بازاریاب ها، وجود داشته باشد، رفتارهای غیر اخلاقی آنها کمتر خواهد شد. این پژوهشگران اذعان دارند که رضایت مشتری از خدمات و محصولات شرکت، حق مسلم مشتری است. رعایت اخلاق در ارائه خدمات به مشتریان از جمله وظایف اساسی مدیران شرکت محسوب می شود. آنها نتیجه می گیرند که مشتری مداری با رفتارهای ماکیاولیسمی رابطه ای مستقیم دارد (سوجکا و دیتر شملز^۸، ۲۰۰۸). پولای^۹ (۱۹۸۶) نیز اعتقاد دارد فروشندگانی در جذب مشتری موفق هستند که رفتارهای فرصت طلبانه و ماکیاولیسمی دارند و قادر هستند تا مشتریان را به خرید کالاها و خدمات تشویق نمایند. اسپارکرز^{۱۰} (۱۹۹۴) دریافت که میان آزادی عمل بازاریاب ها در روش های جذب مشتری و ماکیاولیسم رابطه ای مثبت وجود دارد. هم چنین نتایج پژوهش چن (۲۰۱۰) بیانگر آن است که میان ماکیاولیسم و دریافت درصدی از مبلغ

فروش در میان دلان فروش رابطه ای مستقیم وجود دارد. آریل و آناندیا^{۱۱} (۲۰۱۷) نشان دادند ماکیاولیسم تاثیر منفی بر همدلی با مشتریان و رفتارهای اخلاقی با مشتریان می گذارند. آن ها نتیجه می گیرند ویژگی ماکیاولیسم در فروشندگان، آن ها را وادار می نماید تا رفتارهای فریبنده و اغواکننده ای را برای جذب مشتری برگزینند. بر اساس آن چه درباره ارتباط میان مشتری مداری و ماکیاولیسم بیان شد، فرضیه چهارم تحقیق را می توان به شکل زیر بیان نمود:

فرضیه چهارم: میان تمایل حسابرسان به مشتری مداری و شخصیت ماکیاولیسم در آن ها رابطه ای معنی دار و مثبت وجود دارد.

۵-۲- مشتری مداری و فروش اظهار نظر حسابرسی

تحقیقات درباره ارتباط میان بازاریابی و خدمات حسابرسی در چند سال اخیر توسعه یافته است. شواهد این تحقیقات نشان می دهد که حسابرسان زمان زیادی را برای فعالیت های بازاریابی و جذب مشتری صرف می کنند. این تحقیقات دلیل گرایش موسسات حسابرسی به بازاریابی و جذب و حفظ مشتری را رقابت موسسه های نوظهور در بازار حسابرسی می دانند. هم چنین نتایج بیانگر آن است که گرایش موسسات حسابرسی به جذب و حفظ مشتری موجب تغییر در رویه ها و اظهار نظر حسابرسی می شود. این درحالی است که فعالیت های بازاریابی و تبلیغات برای جذب مشتری، تاثیر نا مطلوبی بر اخلاق حرفه ای و استقلال حسابرس خواهد داشت (چسر^{۱۲} و همکاران، ۱۹۹۴). موسسات حسابرسی کوچک و هم چنین موسسات تازه وارد شده به بازار، تحت فشار رقابت در بازار حسابرسی هستند. این موسسات به منظور باقی ماندن در این بازار رقابتی، مجبور به بکارگیری رویه های بازاریابی به منظور حفظ و یا جذب مشتری هستند. این پدیده می تواند موجب وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار شود. این وابستگی هم به مرور، اظهار نظر حسابرس را تحت الشعاع خود قرار داده و در نتیجه موجب تنزل کیفیت حسابرسی می گردد. از این رو، باید میان فعالیت های بازاریابی برای جذب مشتری و فعالیت های حسابرسی نوعی موازنه برقرار نمود تا اعتماد و اطمینان عموم به حرفه حسابرسی حفظ شود (برابگ^{۱۳} و همکاران، ۲۰۱۳). در پژوهش دیگری کارتر و همکاران (۲۰۱۵) ادعان دارند تجاری سازی سازی حسابرسی، محرکی برای رفتارهای غیر اخلاقی و کاهش استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی خواهد شد. به عقیده آن ها این موضوع باعث می شود تا موسسات حسابرسی به فعالیت های غیرحرفه ای روی آورند. برابگ و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش دیگری دریافتند هویت

حرفه ای حسابرس و هویت سازمانی حسابرس متأثر از تجاری سازی موسسات حسابرسی است. آن ها نشان دادند هویت حرفه ای حسابرس، رابطه ای مثبت با سه جنبه تجاری سازی موسسات حسابرسی یعنی بازارمحوری، مشتری مداری و فعالیت حرفه ای دارد. هم چنین، نتیجه پژوهش آن ها نشان داد موسسات حسابرسی کوچک بیشتر به دنبال فعالیت های بازاریابی هستند تا فعالیت های حرفه ای. در این راستا، نتایج پژوهش بنی مهد و شجاع (۱۳۹۷) نشان میدهد در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، مدیران و شرکای حسابرسی، زمان بیشتری برای فعالیت های بازاریابی صرف می کنند تا فعالیت حسابرسی. به عقیده آن ها، این موضوع می تواند استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی را تنزل دهد. رضانی و همکاران (۱۳۹۴) دریافتند هر چه سهم موسسات حسابرسی از بازار حسابرسی بیشتر باشد، یعنی از نظر جذب مشتری نگرانی نداشته باشند، تعداد بندهای حسابرسی بیشتری می نویسند و اظهار نظر مقبول کمتری را صادر می نمایند.

بر اساس آن چه رابطه با مشتری مداری و فروش اظهار نظر گفته شد، فرضیه پنجم تحقیق را می توان به شکل زیر بیان نمود:

فرضیه پنجم: میان تمایل حسابرسان به مشتری مداری و تمایل آن ها به فروش اظهار نظر رابطه ای معنی دار و مثبت وجود دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

۱-۳- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری در این پژوهش، حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی بخش خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی می باشد. قلمرو زمانی پژوهش نیز سال ۱۳۹۷ است. روش نمونه گیری تصادفی است. بدین منظور پرسش نامه میان سرپرستان حسابرسی، مدیران و شرکای حسابرسی به صورت تصادفی توزیع شده است. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه آماری نامعلوم استفاده شده است:

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

در این فرمول:

n تعداد نمونه

Z_{α} مقدار نرمال استاندارد یعنی ۱/۹۶

P=q=0/5

d=0/1

نظری پس از اجرای آزمون به مدل تجربی تحقیق تبدیل می شود (آذر، ۱۳۸۱).

۳-۳- متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته در این پژوهش، تمایل حسابرسان به فروش اظهار نظر و متغیرهای مستقل در این پژوهش تمایل حسابرسان به ماکیاولیسم، پول پرستی و فرهنگ مشتری مداری می باشند.

برای اندازه گیری ماکیاولیسم از پرسش نامه کریستی و جیس^{۱۴} (۱۹۷۰) استفاده شده است. این پرسش نامه شامل ۲۰ سؤال در طیف لیکرت پنج گزینه ای می باشد. برای سنجش متغیر پول پرستی نیز از پرسش نامه لی پینگ^{۱۵} و همکاران (۲۰۰۳) که دارای ۱۸ سؤال پنج گزینه ای و برای اندازه گیری متغیر فرهنگ مشتری مداری از پرسش نامه وبستر^{۱۶} (۱۹۹۰) شامل هفت سؤال هفت گزینه ای، استفاده شده است. هم چنین متغیر وابسته تمایل حسابرسان به فروش اظهار، بر اساس پرسش نامه ونبرگ و اوهمن^{۱۷} (۲۰۱۶) شامل یک مطالعه موردی و طرح سه سؤال ده گزینه ای، اندازه گیری شده است. در زیر نمونه پرسش نامه تمایل حسابرسان به فروش اظهار نظر آورده می شود:

موسسه حسابرسی آلفا حسابرس شرکت A است. در سال مالی قبل، اختلافی میان مدیران شرکت و این موسسه درباره گزارش حسابرسی رخ داده است. موضوع از این قرار بود که شرکت A هزینه مطالبات مشکوک الوصول که رقم آن با اهمیت بود را در دفاتر به عنوان هزینه ثبت و شناسایی نکرده است. زیرا به عقیده مدیران شرکت، این رقم بی اهمیت می باشد. اما حسابرس آن را با اهمیت می دانست و نسبت به این موضوع، گزارش غیرمقبول (مشروط) صادر نمود. این عمل حسابرس، موجب تغییر او شد و در سال مالی جاری موسسه حسابرسی گاما به عنوان حسابرس شرکت A انتخاب گردیده است. تا پایان سال مالی جاری، هنوز شرکت A هزینه مذکور را ثبت ننموده است و حسابرس جدید با توجه به با اهمیت بودن رقم، این موضوع را بعد از بند اظهار نظر به عنوان "تاکید بر مطلب خاص" در گزارش حسابرسی درج می نماید و نسبت به صورت های مالی شرکت A گزارش مقبول صادر می نماید. هدف حسابرس جدید، به نوعی همکاری با مدیریت شرکت به منظور دستیابی مدیریت به اهداف سود و هم چنین از دست ندادن مشتری (صاحبکار) است. زیرا رقم حق الزحمه حسابرسی قابل توجه بوده و با عنایت به شرایط و وضعیت رقابت در بازار حسابرسی و هم چنین اوضاع نابسامان اقتصادی حاکم بر جامعه، از دست دادن مشتری (صاحبکار) موجب

تعداد نمونه آماری بدست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ می باشد که در این تحقیق تعداد ۱۵۰ پرسش نامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع شد و ۱۲۰ پرسش نامه دریافت گردید.

۳-۲- نوع و روش پژوهش

این تحقیق با توجه به ماهیت از نوع تحقیقات کاربردی است. زیرا هدف آن توسعه دانش آگاهی و زمینه اخلاق و رفتار در حرفه حسابرسی است. هم چنین از نظر روش توصیفی پیمایشی است. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از راه مطالعات کتابخانه ای و جمع آوری داده ها از طریق پرسش نامه انجام می شود. از آنجایی که این تحقیق در یک محیط واقعی یعنی مؤسسات خصوصی حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به شمار می آید.

برای تجزیه تحلیل نتایج پژوهش از روش تحلیل مسیر استفاده شده است. تحلیل مسیر یک روش پیشرفته آماری است که به کمک آن می توانیم علاوه بر تاثیرات مستقیم، تاثیرات غیر مستقیم هر یک از متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته را نیز شناسایی کنیم. بنابراین، مهم ترین مزیتی که استفاده از روش تحلیل مسیر نسبت به روش رگرسیون دارد، این است که در روش تحلیل رگرسیون، تنها قادر به شناسایی تاثیر مستقیم هر متغیر مستقل بر متغیر وابسته است. اما در روش تحلیل مسیر علاوه بر تاثیر مستقیم، امکان شناسایی تاثیرات غیر مستقیم هر یک از متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته نیز وجود دارد. به همین دلیل، در تحلیل مسیر، با چندین معادله خط رگرسیونی استاندارد شده مواجه هستیم، در حالی که در تحلیل رگرسیون، تنها یک معادله خط رگرسیونی استاندارد شده وجود دارد.

در تحلیل مسیر فلش ها مشخص کننده تاثیرات علی از متغیرهای مستقل به سمت متغیرهای وابسته میانی و نهایی می باشند. تحلیل مسیر مشخص می کند اثر هر متغیر تا چه حد مستقیم و تا چه حد غیر مستقیم است. بدین ترتیب، تحلیل مسیر به طریقی قابل فهم، اطلاعات زیادی درباره فرآیندهای علی فراهم می آورد. به عبارتی تکنیک تحلیل مسیر برای تعیین اثر مستقیم و غیر مستقیم و بی اثری بین متغیرهای موجود در نظام علی و همچنین میزان تطابق مدل نظری با مجموعه ای از داده ها مورد استفاده قرار می گیرد. بنابراین، در تحلیل مسیر، مدل نظری تحقیق مبنی بر الگوی روابط علی بین متغیرها مورد آزمون قرار گرفته و این مدل

۴- یافته های پژوهش

۴-۱- 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 متغیر های پژوهش را طور کلی نشان می دهد.

این جدول نشان می دهد میانگین تمایل حسابرسان به فروش اظهار نظر برابر ۴/۹۸۵ و حداقل آن ۲ و حداکثر آن ۹، میانگین ماکیاولیسم برابر ۵۳/۸۴۶ و حداقل آن ۴۰ و حداکثر آن نیز ۸۳، میانگین فرهنگ مشتری مداری برابر ۴/۶۷ و حداقل آن ۲/۵۷ و حداکثر آن ۷ هم چنین میانگین پول پرستی برابر ۳/۰۵ و حداقل آن ۲/۰۶ و حداکثر آن ۴/۱۱ می باشد.

جدول شماره ۱- آمار توصیفی

شرح	تمایل حسابرسان به فروش اظهار نظر	ماکیاولیسم	فرهنگ مشتری مداری	پول پرستی
میانگین	۴/۹۸۵	۵۳/۸۴۶	۴/۶۷	۳/۰۵
میانه	۵	۵۳	۴/۷۱	۳/۰۵
انحراف معیار	۱/۵۰۷	۷/۵۰۴	۰/۷۸۱	۳/۱۱
حداقل	۲	۴۰	۲/۵۷	۲/۰۶
حداکثر	۹	۸۳	۷	۴/۱۱

کاهش درآمد موسسه خواهد شد و موسسه حسابرسی نخواهد توانست هزینه های خود را جبران نماید.

لطفاً با توجه به متن بالا به سؤال های زیر از یک تا ده امتیاز دهید:

سوال ۱: شما تا چه اندازه گزارش موسسه حسابرسی گاما (حسابرس جدید) را صحیح می دانید.

خیلی زیاد										خیلی کم
۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	

سوال ۲: شما تا چه اندازه به موسسه حسابرسی گاما (حسابرس جدید) در رابطه با از دست دادن مشتری (صاحبکار) با توجه به شرایط موجود در اقتصاد جامعه و وضعیت رقابت در بازار حسابرسی حق می دهید؟

خیلی زیاد										خیلی کم
۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	

سوال ۳: به عقیده شما تا چه اندازه موسسات حسابرسی فعال در بازار حسابرسی، در حال حاضر همانند موسسه حسابرسی گاما (حسابرس جدید) عمل می نمایند.

خیلی زیاد										خیلی کم
۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	

جدول شماره ۲- آمار توصیفی سئوالات پرسش نامه ماکیاولیسم

ردیف	سئوالات	میانگین	میانه	انحراف معیار
۱	هرگز دلیل واقعی انجام کاری را که برای کسی نگویید مگر آنکه گفتن آن فایده ای داشته باشد	۳,۶۱۲۶	۴	۱,۰۲۸۴۲
۲	بهترین راه تعامل با مردم، گفتن آن چیزی است که تمایل به شنیدن آن دارند	۳,۱۵۳۲	۴	۱,۱۴۵۷۳
۳	فرد باید تنها زمانی به انجام کاری مبادرت ورزد که مطمئن باشد آن کار از نظر اخلاقی صحیح است	۱,۹۰۹۹	۲	۰,۷۰۷۷۴
۴	اکثر مردم اساساً خوب و مهربان هستند	۲,۶۱۲۶	۲	۱,۰۵۴۶۱
۵	فرض اینکه همه افراد تمایل به بد ذات بودن دارند و در راستای آن حرکت می کنند، صحیح است	۲,۳۸۷۴	۲	۱,۰۸۸۵۵
۶	در همه موارد بهترین خط مشی، صداقت است	۱,۹۳۶۹	۲	۰,۸۴۵۰۹
۷	هیچ عذری برای دروغ گفتن به دیگران پذیرفته نیست	۲,۲۱۶۲	۲	۰,۹۲۸۳۹
۸	بطور کلی افراد تا زمانی که زور بالای سر آن ها نباشد تن به کارهای سخت و دشوار نمی دهند	۳,۲۲۵۲	۴	۱,۱۸۰۷۹
۹	روی هم رفته فروتنی و صداقت بهتر از مهم بودن و ریاکاری است	۱,۸۲۸۸	۲	۰,۷۱۱۹
۱۰	وقتی از کسی درخواست انجام کاری را می کنید، بهتر است دلایل اصلی این درخواست را به او بگویید؛ تا اینکه به دلیل تراشی بپردازید زیرا گفتن دلایل اصلی مؤثرتر واقع خواهد شد	۲,۰۹۹۱	۲	۰,۸۸۳۷۴
۱۱	بیشتر افراد موفق در جهان زندگی پاک و شرافتمندانه ای دارند	۲,۷۷۴۸	۳	۰,۹۹۷۱۳
۱۲	اطمینان کامل به دیگران، موجب ایجاد دردسر در آینده خواهد داشت	۳,۸۶۴۹	۴	۰,۸۵۷۹۷

ردیف	سئوالات	میانگین	میانه	انحراف معیار
۱۳	بزرگترین تفاوت بین مجرمان و دیگر مردم این است که حماقت مجرمان منجر به دستگیری آنها می شود	۲,۷۷۴۸	۳	۱,۰۱۵۲
۱۴	بیشتر مردم شجاع هستند	۳,۴۸۶۵	۴	۰,۸۸۲۸۱
۱۵	کرنش و چاپلوسی در مقابل افراد مهم ، کاری عاقلانه است	۲,۰۸۱۱	۲	۱,۰۰۱۲۳
۱۶	اینکه از همه جنبه ها بخواهیم خوب باشیم ، امکان پذیر است	۳,۱۱۷۱	۳	۱,۰۸۴۹۳
۱۷	چقدر با این عبارت موافق هستید: همواره در دنیا به اندازه کافی هالو (افراد ساده لوح) وجود دارد؟	۲,۷۲۰۷	۲	۱,۰۱۹۵۵
۱۸	بدون زدن از سر و ته کار، پیشرفت کردن امری دشوار خواهد بود	۲,۲۷۹۳	۲	۱,۰۸۸۵۵
۱۹	افرادی که از بیماریهای لاعلاج رنج می برند باید حق انتخاب مرگ آرام را داشته باشند	۳,۳۷۸۴	۴	۱,۲۲۱۴۳
۲۰	اکثر افراد ، مرگ والدین خود را راحت تر از؛ از دست دادن اموال خود، فراموش می کنند	۲,۳۸۷۴	۲	۱,۰۹۶۸۶

جدول ۳ - آمار توصیفی سئوالات فرهنگ مشتری مداری

ردیف	سئوالات	میانگین	میانه	انحراف معیار
۱	استفاده از روش های خلاقانه و جدیدی که در حرفه بازاریابی مورد استفاده قرار می گیرد	۵,۱۵۳۲	۵	۱,۲۹۴۷۳
۲	ارائه خدمات مورد نظر صاحبکار در جهت حفظ صاحبکار و هم چنین انعقاد قرارداد های جدید حسابرسی و غیر حسابرسی	۳,۹۰۹۹	۴	۱,۷۲۴۴۲
۳	تشویق کارکنان موسسه به کشف راهبردها و تکنیک های جدید به منظور جذب مشتری و صاحبکاران جدید	۵,۲۱۶۲	۵	۱,۳۲۳۹۴
۴	ارائه پاداش به کارکنان موسسه به منظور جذب مشتری های جدید به جای رقابت با سایر موسسات حسابرسی	۴,۴۲۳۴	۵	۱,۸۷۵۹۲
۵	مدیران و شرکای موسسه باید وقت زیادی را برای جذب کسب و کارهای جدید(عمدتا خدمات غیر حسابرسی) اختصاص دهند	۴,۷۲۹۷	۵	۱,۶۱۲۱۵
۶	شرکای این موسسه شناخت کاملی از نتایج استفاده از تکنیک های بازاریابی دارند	۴,۳۱۵۳	۵	۱,۵۳۱۳۸
۷	بخشی از فعالیت های مدیران و شرکای موسسه پیگیری مطالبات از صاحبکاران می باشد	۴,۹۴۵۹	۵	۱,۲۸۵۱۴

جدول شماره ۴ - آمار توصیفی سئوالات پول پرستی

ردیف	سئوالات	میانگین	میانه	انحراف معیار
۱	من پول خود را به خوبی برنامه ریزی و بودجه بندی می کنم	۳,۸۸۲۹	۴	۰,۷۷۱۵۲
۲	من پول خود را با دقت زیاد مصرف می کنم	۳,۲۷۰۳	۴	۱,۱۱۱۴۸
۳	من صورتحساب های شخصی را برای آن که مشمول جریمه نشوند، فوراً پرداخت می کنم	۳,۸۶۴۹	۴	۰,۸۱۴۴۹
۴	من برای آینده برنامه ریزی مالی انجام می دهم	۳,۹۲۷۹	۴	۰,۷۵۹۳۳
۵	پول هنجارها و استانداردهای اخلاقی و رفتاری فرد را تضعیف می کند	۳,۱۸۰۲	۳	۱,۱۰۵۲۴
۶	مردم برای افزایش ثروت پولی خود ، اعمال غیر اخلاقی انجام می دهند	۳,۲۱۶۲	۳	۱,۱۲۳۳۵
۷	پول عامل بدبختی و بلا است	۱,۹۱۸۹	۲	۰,۸۵۴۲۴
۸	عشق به پول ، ریشه تمام بدی ها است	۲,۳۳۳۳	۲	۱,۱۳۰۸۴
۹	هیچ پولداری از راه درست پول دار نشده است	۱,۹۲۷۹	۲	۰,۸۴۹۷۲
۱۰	پول از هر دری وارد شود ، خوشبختی از همان در خارج می شود	۱,۸۸۲۹	۲	۰,۷۷۱۵۲
۱۱	پرداخت حقوق و مزایا به افراد ، در مشاغل مشابه باید عادلانه و برابر باشد	۲,۳۶۹۴	۲	۱,۱۹۷۹۴
۱۲	پرداخت حقوق و مزایا به افراد ، باید بر مبنای شایسته سالاری باشد	۴,۲۶۱۳	۴	۰,۸۲۸۰۵
۱۳	برای افرادی که در سطوح شغلی پایین کار می کنند و مسئولیت کمتری دارند، باید حقوق کمتری	۳,۳۸۷۴	۴	۱,۰۸۸۵۵

ردیف	سئوالات	میانگین	میانه	انحراف معیار
	پرداخت شود			
۱۴	پول سمبل و مظهر پیشرفت و موفقیت افراد است	۲,۷۹۲۸	۳	۱,۰۸۸۰۹
۱۵	پول دار بودن یک فرد، بیانگر آن است که او فردی موفق است	۲,۷۰۲۷	۲	۱,۱۰۸۶
۱۶	پول به انسان شخصیت می دهد	۲,۵۹۴۶	۲	۱,۱۷۰۶۹
۱۷	پول عامل انگیزشی افراد محسوب می شود	۳,۹۰۰۹	۴	۰,۷۷۴۰۷
۱۸	برای پولدار شدن، من انگیزه دارم تا سخت کار کنم	۳,۵۴۹۵	۴	۱,۰۷۶۵۲

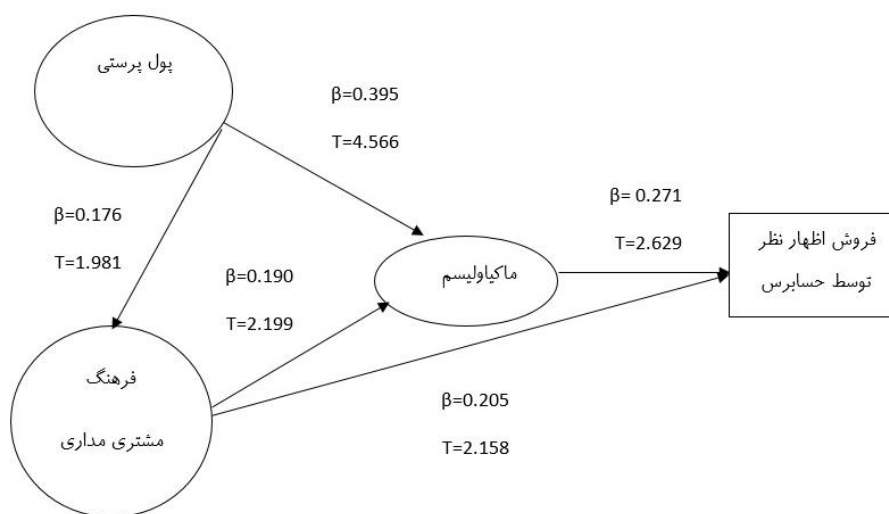
جدول شماره ۵- آمار توصیفی سئوالات فروش اظهار نظر

ردیف	سئوالات	میانگین	میانه	انحراف معیار
سوال ۱	شما تا چه اندازه گزارش موسسه حسابرسی گاما (حسابرس جدید) را صحیح نمی دانید.	۳,۵۶۷۶	۳	۲,۷۰۵۶۲
سوال ۲	شما تا چه اندازه به موسسه حسابرسی گاما (حسابرس جدید) در رابطه با از دست دادن مشتری (صاحبکار) با توجه به شرایط موجود در اقتصاد جامعه و وضعیت رقابت در بازار حسابرسی حق می دهید؟	۴,۱۶۲۲	۴	۲,۷۹۷۸۶
سوال ۳	به عقیده شما تا چه اندازه موسسات حسابرسی فعال در بازار حسابرسی، در حال حاضر همانند موسسه حسابرسی گاما (حسابرس جدید) عمل می نمایند.	۷,۲۲۵۲	۸	۲,۰۸۷۵۶

۴-۲- آزمون فرضیه های پژوهش

برای آزمون فرضیه های پژوهش از روش تحلیل مسیر استفاده شده است. نتایج این روش در نمودار شماره ۱ ارائه شده است. فرضیه اول پژوهش را می توان به صورت زیر عنوان نمود:

H_0 : میان تمایل حسابرسان به ماکیاولیسم و تمایل آن ها به فروش اظهار نظر رابطه ای معنی دار و مثبت وجود ندارد.
 H_1 : میان تمایل حسابرسان به ماکیاولیسم و تمایل آن ها به فروش اظهار نظر رابطه ای معنی دار و مثبت وجود دارد.



نمودار شمار ۱- تحلیل مسیر

نتایج نمودار شماره یک نشان می دهد که مقدار آماره T متغیر ماکیاولیسم برابر ۲/۶۲۹ است. از آنجاییکه این مقدار بزرگ تر از ۱/۹۶ می باشد ، سطح معنی داری آن نیز کمتر از ۵ درصد است. از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا نمود که میان تمایل حسابرسان به ماکیاولیسم و تمایل آن ها به فروش اظهار نظر رابطه ای معنی دار وجود دارد. هم چنین ضریب متغیر ماکیاولیسم برابر ۰/۲۷۱ و مثبت می باشد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که پول پرستی تأثیری مستقیم و مثبت بر تمایل حسابرسان به فروش اظهار نظر دارد. بنابراین ، فرض H_0 رد و فرض H_1 تأیید می شود.

فرضیه دوم تحقیق به صورت زیر نوشته می شود:

H_0 : میان تمایل حسابرسان به پول پرستی و تمایل آن ها به ماکیاولیسم رابطه ای معنی دار و مثبت وجود ندارد.
 H_1 : میان تمایل حسابرسان به پول پرستی و تمایل آن ها به ماکیاولیسم رابطه ای معنی دار و مثبت وجود دارد.
 مقدار آماره T متغیر پول پرستی در نمودار شماره یک برابر ۴/۵۶۶ است. از آنجاییکه این مقدار بزرگ تر از ۱/۹۶ می باشد ، سطح معنی دار آن نیز کمتر از ۵ درصد خواهد بود. از این رو ، در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا نمود که میان پول پرستی و ماکیاولیسم رابطه ای معنی دار وجود دارد. هم چنین ضریب متغیر پول پرستی برابر ۰/۳۹۵ و مثبت می باشد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که پول پرستی تأثیری مستقیم و مثبت بر رفتار ماکیاولیسم دارد. بنابراین ، فرض H_0 رد و فرض H_1 تأیید می شود.

همچنین فرضیه سوم تحقیق می توان به شرح زیر نوشت:

H_0 : میان تمایل حسابرسان به پول پرستی و تمایل آن ها به مشتری مداری رابطه ای معنی دار و مثبت وجود ندارد.
 H_1 : میان تمایل حسابرسان به پول پرستی و تمایل آن ها به مشتری مداری رابطه ای معنی دار و مثبت وجود دارد.
 مقدار آماره T متغیر پول پرستی در نمودار شماره یک برابر ۱/۹۸۱ است. از آنجاییکه این مقدار بزرگ تر از ۱/۹۶ می باشد ، سطح معنی دار آن نیز کمتر از ۵ درصد خواهد بود. از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا نمود که میان پول پرستی و مشتری مداری رابطه ای معنی دار وجود دارد. هم چنین ضریب متغیر پول پرستی برابر ۰/۱۷۶ و مثبت می باشد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که پول پرستی حسابرسان تأثیر مستقیمی بر تمایل آن ها به مشتری مداری دارد. بنابراین ، فرض H_0 رد و فرض H_1 تأیید می شود.

فرضیه چهارم نیز به صورت زیر بیان می گردد:

H_0 : میان تمایل حسابرسان به مشتری مداری و تمایل آن ها به ماکیاولیسم رابطه ای معنی دار و مثبت وجود ندارد.
 H_1 : میان تمایل حسابرسان به مشتری مداری و تمایل آن ها به ماکیاولیسم رابطه ای معنی دار و مثبت وجود دارد.
 مقدار آماره T متغیر مشتری مداری در نمودار شماره یک برابر ۲/۱۹۹ است. از آنجاییکه این مقدار بزرگ تر از ۱/۹۶ می باشد ، سطح معنی دار آن نیز کمتر از ۵ درصد خواهد بود. از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا نمود که میان مشتری مداری و ماکیاولیسم رابطه ای معنی دار وجود دارد. هم چنین ضریب متغیر پول پرستی برابر ۰/۱۹۰ و مثبت می باشد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که مشتری مداری حسابرسان تأثیری مثبت و مستقیم بر تمایل آن ها به ماکیاولیسم دارد. بنابراین ، فرض H_0 رد و فرض H_1 تأیید می شود.

فرضیه پنجم این تحقیق به صورت زیر تدوین می شود:

H_0 : میان تمایل حسابرسان به مشتری مداری و تمایل آن ها به فروش اظهار نظر رابطه ای معنی دار و مثبت وجود ندارد.
 H_1 : میان تمایل حسابرسان به مشتری مداری و تمایل آن ها به فروش اظهار نظر رابطه ای معنی دار و مثبت وجود دارد.
 همان گونه که در نمودار شمار یک مشاهده می شود ، مقدار آماره T برای متغیر مشتری مداری برابر ۲/۱۵۸ است. از آنجاییکه این مقدار بزرگ تر از ۱/۹۶ می باشد ، سطح معنی دار آن نیز کمتر از ۵ درصد خواهد بود. از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا نمود که میان مشتری مداری و تمایل حسابرسان به فروش اظهار نظر ، رابطه ای معنی دار وجود دارد. هم چنین ضریب متغیر مشتری مداری برابر ۰/۲۰۵ و مثبت می باشد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که مشتری مداری حسابرسان تأثیری مستقیمی بر تمایل آن ها به فروش اظهار نظر دارد. بنابراین ، فرض H_0 رد و فرض H_1 تأیید می شود.

جدول شماره ۶ آثار مستقیم و غیر مستقیم هریک از متغیرهای مستقل پژوهش بر تمایل حسابرسان به فروش اظهار نظر را نشان می دهد. اعداد این جدول همان ضرایب متغیرها در نمودار شماره یک می باشد. برای محاسبه اثرات غیر مستقیم باید ضریب هر متغیر در هریک از مسیرها را در هم ضرب و سپس حاصل جمع آن ها را نوشت. به عنوان نمونه اثر غیر مستقیم متغیر مشتری مداری از حاصل ضرب ضرایب ۰/۱۹۰ و ۰/۲۷۱ به دست آمده است. نتایج این جدول نشان می دهد ماکیاولیسم تأثیری مستقیم ، پول پرستی اثری غیر

اولویت دادن حسابرس به منافع شخصی به جای منافع عموم، عملکرد و اعتبار آن‌ها از نظر عموم مورد تردید قرار می‌دهد. یافته‌های این مطالعه با نتایج پژوهش باس و استد مایر (۱۹۹۹)، ویک فیلد (۲۰۰۸) و مبانی نظری پژوهش مطابقت دارد. شواهد پژوهش‌های مذکور بیانگر آن است افرادی که منافع شخصی خود را مقدم بر منافع عموم می‌دانند، اخلاق حرفه‌ای را در ارائه خدمات خود رعایت نمی‌کنند.

با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و خصوصی سازی حرفه حسابرسی، بازار خدمات حسابرسی رونق گرفته است. در این بازار، موسسات حسابرسی به دنبال نفوذ بیشتر در بازار و جذب مشتریان جدید در فضای رقابتی بازار هستند. این موضوع باعث شده است تا شرکای موسسات حسابرسی بیشتر به دنبال اهداف اقتصادی باشند و زمان بیشتری را برای فعالیت‌های بازاریابی صرف نمایند (بنی‌مهد و شجاع، ۱۳۹۷). یافته‌های این مقاله این موضوع را از دیدگاه تحقیقات رفتاری مجدداً تأیید می‌نماید. این مقاله در راستای اهداف تحقیق، درک بهتری از سطح ماکیاولیسم و عشق به پول در حرفه حسابرسی و ارتباط آن‌ها با فروش اظهار توسط حسابرسان ارائه می‌نماید. بدون تردید، شرایط حاکم بر اقتصاد کشور، یکی از عوامل مهم در بروز رفتارهای فرصت طلبانه در راستای دستیابی به منافع و اهداف اقتصادی شخصی حسابرسان است. از این رو، به نظر می‌رسد تا شرایط اقتصادی جامعه بهبود نیابد اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی رشد ننموده و کیفیت حسابرسی نیز بهبود نمی‌یابد.

دستاوردها و ارزش افزوده‌ی نتایج مقاله بیانگر این موضوع است که ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی یک عامل مهم و اثر گذار در نگرش حسابرسان درباره رعایت استقلال در صدور اظهار نظر حسابرسی است. براساس شواهد این پژوهش، می‌توان گفت اخلاق حرفه‌ای از طریق ارزش‌های رفتاری و اجتماعی توسعه و بهبود می‌یابد. به عقیده نویسندگان مقاله، با نظارت بر رفتار حسابرسان، می‌توان رفتارهای فرصت طلبانه آن‌ها در صدور گزارش حسابرسی را محدود نمود. این موضوع می‌تواند اخلاق حرفه‌ای در میان حسابرسان را ارتقاء بخشد و باعث خواهد شد تا شهرت حسابرسان بهبود یابد. در نتیجه ریسک دعاوی حقوقی و قضایی علیه آن‌ها کاهش می‌یابد. هم‌چنین این مهم، موجب بهبود کیفیت حسابرسی و عاملی برای ارتقای مشروعیت اجتماعی حسابرس خواهد بود.

بر اساس شواهد به دست آمده در پژوهش حاضر می‌توان به قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران در حوزه حسابرسی پیشنهاد داد تا به منظور جلوگیری از رفتارهای فرصت طلبانه،

مستقیم و مشتری مداری نیز دارای دو تاثیر مستقیم و غیرمستقیم بر تمایل حسابرسان به فروش اظهار نظر است. از میان این متغیرها، متغیر ماکیاولیسم تاثیر بیشتری تمایل حسابرسان به فروش اظهار نظر دارد. بعد از آن مشتری مداری با جمع اثرات برابر ۰/۲۵۶ در رتبه دوم و در نهایت، پول پرستی در رتبه سوم قرار می‌گیرد.

جدول شماره ۶- آثار مستقیم و غیر مستقیم متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته

متغیر	اثر مستقیم	اثر غیر مستقیم	جمع اثرات
ماکیاولیسم	۰/۲۷۱	-	۰/۲۷۱
مشتری مداری	۰/۲۰۵	۰/۰۵۱	۰/۲۵۶
پول پرستی	-	۰/۱۵۲	۰/۱۵۲

۶- نتیجه گیری و بحث

این پژوهش تاثیر ویژگی‌های شخصیتی ماکیاولیسم، پول پرستی و مشتری مداری بر رفتار حسابرسان در خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار یا همان فروش اظهار نظر توسط حسابرس را مورد بررسی قرار می‌دهد. خرید اظهار نظر، به معنی تغییر حسابرس از سوی مدیریت واحد تجاری به منظور دریافت اظهار نظر بهبود یافته حسابرسی از حسابرس جدید می‌باشد. اگر حسابرس جدید، گزارش حسابرسی را مطابق میل مدیریت واحد تجاری تنظیم نماید، به این پدیده فروش اظهار نظر از سوی حسابرس یا خرید اظهار نظر از سوی مدیریت واحد تجاری می‌گویند. نتایج این پژوهش بر اساس روش آماری تحلیل مسیر، نشان می‌دهد ویژگی شخصیتی ماکیاولیسم، بیشترین اثر را به طور مستقیم بر رفتار حسابرسان در فروش اظهار نظر دارد. بعد از آن، مشتری مداری حسابرسان و در نهایت پول پرستی آن‌ها بر این رفتار تاثیرگذار است. نتیجه جالب توجه آن است که پول پرستی، خود به طور مستقیم بر پدیده فروش اظهار نظر از سوی حسابرس تاثیر نمی‌گذارد، بلکه تاثیر آن به طور غیر مستقیم است. پول پرستی ابتدا بیشترین اثر را بر ماکیاولیسم و بعد از آن بر مشتری مداری دارد و از طریق این دو متغیر بر متغیر وابسته تاثیر می‌گذارد. به بیان دیگر، تمایل حسابرسان به پول پرستی را می‌توان عامل و محرکی برای مشتری مداری و رفتارهای فرصت طلبانه آن‌ها در فروش اظهار نظر دانست. یافته‌های پژوهش حاضر بر این نکته تأکید دارد که ویژگی‌های فردی و شخصیتی می‌تواند موجب تنزل اخلاق حرفه‌ای یعنی استقلال حسابرس در صدور اظهار نظر حسابرسی شود. به بیان دیگر،

- * Broberg, P., Umans, T., Skog, P., Theodorsson, E., (2018) "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 Issue: 2, pp.374-399
- * Broberg, P., Umans, T. and Gerlofstig, C. (2013), "Balance between auditing and marketing: an explorative study", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 22 No. 1, pp. 57-70.
- * Carter, C., Spence, C. and Muzio, D. (2015), "Scoping an agenda for future research into the professions", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28 No. 8, pp. 1198-1216
- * Chesser, D.L., Moore, C.W. and Conway, L.G. (1994), "Has advertising by CPA's promoted a trend toward commercialism?", *Journal of Applied Business Research*, Vol. 10 No. 2, pp. 98-105.
- * Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z., and Ye, F., (2016) Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence, *Journal of Accounting Research*. Vol.54 Issue 1 PP.79-112
- * 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
- * Kennedy, E., and Lawton, L., (1998) Religiousness and Business Ethics, *Journal of Business Ethics* 17: 163-175,
- * Li-Ping, T., Roberto Luna-Arocas, T., and Whiteside, H.D., (2003), "Money ethic endorsement, self-reported income, and life satisfaction", *Personnel Review*, Vol. 32 Iss 6 pp. 756 - 773
- * Murphy, P. R. (2012). Attitude, Machiavellianism, and the rationalization of misreporting. *Accounting, Organizations, and Society*, 37, 242-259.
- * Pollay, R. W. (1986). The Distorted Mirror: Reflections on the Unintended consequences of Advertising. *Journal of Marketing Research*, 50, 18-36.
- * 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>
- * Sojka, J.Z. and Deeter-Schmelz, D.R., (2008) Need for Cognition and Affective Orientation as Predictors of Sales Performance: An Investigation of Main and Interaction Effects, *Journal of Business Psychology*, Vol. 22 PP. :179-190
- * Sparks, J.R., (1994) Machiavellianism and personal success in marketing: The moderating role of latitude for improvisation. *Journal of the Academy of Marketing Science*, Volume 22, No. 4, pages 393-400
- * Svanberg, J., & Öhman, P., (2016) Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity?, *Accounting in Europe*, 13:1, 65-79
- * Tepe, B., Piyale, Z.E., Sirin, S., Sirin, L., R., (2016) Moral decision-making among young muslim adults
- مکانیزم های نظارتی را برای نظارت بیشتر بر رفتار موسسات حسابرسی را توسعه دهند. برای پژوهش های آتی نیز پیشنهاد می شود تا دلایل بروز رفتارهای فرصت طلبانه در راستای حداکثر سازی منافع شخصی در حرفه حسابرسی را از دیدگاه جامعه شناسی یا روانشناسی اجتماعی مورد بررسی و آسیب شناسی قرار دهند.
- فهرست منابع**
- * آذر، عادل (۱۳۸۱) تحلیل مسیر و علت یابی در علم مدیریت، مجله مجتمع آموزش عالی قم، شماره ۱۵ صص ۵۹ الی ۹۶
- * بنی مهد، بهمن و شجاع، نفیسه (۱۳۹۷) بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت های بازاریابی، مجله های پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، مقاله پذیرفته شده و در نوبت چاپ
- * 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
- * حمدی، کریم و اسماعیلی بیدهندی، حسن (۱۳۸۳) جنبش اصلاحی در مدیریت بازار، مجله مدیریت فرهنگ ف شماره ۵ صص ۱۴۷ الی ۱۶۶
- * رضانی، علی اکبر، بنی مهد، بهمن و رویایی رمضان (۱۳۹۴) سهم بازار حسابرسی و اظهار نظر حسابرسان: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی مجله علمی و پژوهشی حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۳ صص ۸۵-۷۷
- * شعبان، رضوان. بنی مهد، بهمن و رویایی رضوانعلی (۱۳۹۶) اثر محافظه کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابرسان، مجله علمی و پژوهشی حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۲ صص ۷۵-۸۶
- * عاطفه، مرجان و برزگر، الهه (۱۳۹۶) رابطه اخلاق پولی و ادراک اخلاقی دانشجویان حسابداری با درک اقدامات تردیدآمیز، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال دوازدهم، شماره ۲، صص ۱۱۷-۱۲۶
- * Arli, D., & Anandya, D., (2017) Exploring the impact of empathy, compassion, and Machiavellianism on consumer ethics in an emerging market, *Asian Journal of Business Ethics*, PP. 1-17 <https://doi.org/10.1007/s13520-017-0076-8>
- * Bass, B. M., & Steidlmeier, P. (1999). Ethics, character, and authentic transformational leadership behavior. *The Leadership Quarterly*, 10, 181 - 217

- on harmless taboo violations: The effects of gender, religiosity, and political affiliation , *Personality and Individual Differences* 101 PP. 243–248
- * Verbeek, M., Boon, A. & Drent, P. 1996. Exploration, aggressive behavior and dominance in pair-wise confrontations of juvenile male great tits. *Behaviour* 133, 945-963.
 - * Wakefield, R. I. 2008. Accounting and Machiavellianism. *Behavioral Research in Accounting*. VOL. 20 . No 1. pp.115 -129.
 - * Webster, C., (1990) Toward the Measurement of the Marketing Culture of a Service Firm, *Journal of Business Research* Vol.21, PP. 345-362

یادداشت‌ها

- ¹ Opinion Shopping
- ² Ruiz-Palomino and Banon-Gomis
- ³ Tang & Chen
- ⁴ Tang & Chiu,
- ⁵ Pekdemir & Turan
- ⁶ Teng
- ⁷ Singhapakdi
- ⁸ Sojka & Deeter-Schmelz
- ⁹ Pollay
- ¹⁰ Sparks
- ¹¹ Arli. & Anandya
- ¹² Chess er
- ¹³ Broberg
- ¹⁴ Cristie and Geis
- ¹⁵ Li- Ping
- ¹⁶ webster
- ¹⁷ Svanberg & Öhman