

## بررسی روابط میان ماکیاولیسم، هویت اخلاقی و تجاری سازی حرفه حسابداری

سید محمد باقر آبادی

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

هاشم نیکومرام

استاد، گروه حسابداری، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۱۸ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۱۹

### چکیده

پیرو انتقال بخشی از بازار حسابداری از بخش دولتی به بخش خصوصی در دو دهه اخیر، رقابت در بازار حسابداری کشور گسترش یافته و موسسات حسابداری اقدام به تجاری سازی حرفه حسابداری نموده و فعالیت های بازاریابی خود را افزایش داده اند. از این رو، در این پژوهش قصد بر آن است تا ضمن معرفی مفهوم تجاری سازی حرفه حسابداری، ارتباط میان ماکیاولیسم و هویت اخلاقی با آن بررسی شود. پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نوع توصیفی-همبستگی است. جامعه آماری پژوهش حاضر را ۲۲۸ نفر از حسابداران شاغل در موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی تشکیل می دهند. سنجش متغیرهای پژوهش با استفاده از پرسش نامه های استاندارد صورت گرفته و برای تحلیل داده های جمع آوری شده از آزمون رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. شواهد این پژوهش تایید می نماید که ماکیاولیسم و هویت اخلاقی حسابرس تاثیر مثبت و معنی داری بر تجاری سازی حرفه حسابداری دارد. به بیان دیگر با افزایش ماکیاولیسم و هویت اخلاقی، تجاری سازی حرفه حسابداری نیز افزایش می یابد. از یافته های دیگر این مقاله آن است که ماکیاولیسم بر هویت اخلاقی حسابداران تاثیر منفی و معنی دار دارد و موجب کاهش آن می شود.

**واژه های کلیدی:** ماکیاولیسم، هویت اخلاقی، تجاری سازی حرفه حسابداری.

## ۱- مقدمه

ارتباط مستقیمی با فعالیت های بازاریابی دارد (هانت و چونکو<sup>۲</sup>، ۱۹۸۴). با توجه به اهمیت اخلاق و رفتارهای اخلاقی در حرفه حسابرسی، هدف این پژوهش در درجه اول بررسی سطح ماکیاولیسم و هویت اخلاقی حسابرسان و در درجه دوم بررسی میزان تاثیرگذاری آن ها در گرایش حسابرسان به تجاری سازی حرفه حسابرسی است. بنابراین پرسش اصلی این پژوهش آن است که تا چه اندازه ماکیاولیسم و هویت اخلاقی می تواند بر تمایل حسابرسان به تجاری سازی حرفه حسابرسی اثرگذار باشد. دستاوردها و ارزش افزوده علمی پژوهش حاضر را می توان به شرح زیر برشمرد:

اولاً یافته های این پژوهش می تواند موجب بسط و گسترش مبانی نظری در حوزه تجاری سازی حسابرسی گردد و می تواند شکاف مربوط به ارتباط بین رشته ای بین حسابرسی و روانشناسی را تا حدودی بر طرف نماید. ثانیاً شواهد این پژوهش، اطلاعات سودمندی از سطح تجاری سازی حرفه حسابرسی در اختیار سیاست گذاران و قانون گذاران حرفه حسابرسی قرار دهد. در ادامه، ابتدا مبانی نظری پژوهش آورده می شود و سپس روش شناسی پژوهش معرفی و در نهایت یافته های پژوهش و نتیجه گیری ارائه می گردد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

## ۲-۱- ماکیاولیسم

ماکیاولیسم عبارت است از میزان نفوذ و سلطه یک شخص بر طرف مقابل خود، که به موجب آن طرف مقابل، به انجام خواسته های شخص متقاعد می شود. با افزایش میزان نفوذ فرد در طرف مقابل، دیگران در چنگ او در می آیند و آنچه را او می خواهد انجام می دهند و آن می شود که او توقع داشته است. ماکیاولیسم بر اساس دو دیدگاه عمده<sup>۱</sup>: "هدف وسیله را توجیه می کند" 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، تحمیل دیگران، نقش بازی کردن و مطابق میل دیگران رفتار کردن به منظور نیل به هدف از جمله ویژگی های افراد با شخصیت ماکیاولیسم است (شعبان و همکاران، ۱۳۹۶).

## ۲-۲- هویت اخلاقی

هویت اخلاقی به معنای اهمیتی است که فرد برای اخلاق مدار بودن رفتار خود قائل است. هویت اخلاقی به عنوان یک عامل انگیزشی، قضاوت اخلاقی را با عمل اخلاقی مرتبط می سازد. به عبارت دیگر، هویت اخلاقی

پیرو انتقال بخشی از بازار حسابرسی از بخش دولتی به بخش خصوصی در دو دهه اخیر، رقابت در بازار حسابرسی کشور گسترش یافته و موسسات حسابرسی اقدام به تجاری سازی حرفه حسابرسی نموده و فعالیت های بازاریابی خود را افزایش داده اند (شجاع و همکاران، ۱۳۹۷). هم چنین مطالعات نشان می دهد تمایل موسسات خصوصی حسابرسی به مشتری مداری رونق یافته و پدیده خرید اظهار نظر در حرفه حسابرسی رایج گردیده است (مشهدی قره قیه و همکاران، ۱۳۹۸). برخی از موسسات حسابرسی نیز برای کاهش هزینه ها و افزایش سهم بازار و در نتیجه افزایش سودآوری، به ادغام با موسسات دیگر روی آورده اند (صفرزاده و همکاران، ۱۴۰۲). پژوهش های انجام شده درباره تجاری سازی حرفه حسابرسی، هر کدام از جنبه های متفاوتی به موضوع نگاه کرده اند. از یک سو، پژوهش ها بر این نکته تاکید دارند که تجاری سازی حرفه حسابرسی موجب افزایش رفاه حسابرسان می شود و از این رو، ترک شغل از سوی حسابرسان کاهش می یابد (آراد و همکاران، ۱۴۰۱). از سوی دیگر نیز برخی از پژوهش ها هویت حرفه ای و هویت سازمانی را عاملی برای تجاری سازی حرفه حسابرسی می شناسد (آراد و همکاران، ۱۴۰۰). پژوهش مهدوی و دریایی (۱۳۹۴) نیز نشان می دهد اعتقاد به برقراری تعادل زمانی میان فعالیت های حسابرسی و بازاریابی در هرو گروه از حسابرسان کارآفرین و سایر حسابرسان یکسان است. در همه این پژوهش ها تاکید می گردد که گرایش حسابرسان به فعالیت های بازاریابی و تجاری سازی حرفه حسابرسی، موجب کاهش استقلال حسابرس، تنزل کیفیت حسابرسی و در نتیجه شهرت حسابرس می گردد.

نوآوری پژوهش حاضر در مقایسه با مطالعات قبلی آن است که در پژوهش های قبلی به ویژگی های رفتاری و اخلاقی حسابرس در تجاری سازی حسابرسی اشاره ای نگردیده است. این در حالی است که ویژگی های رفتاری و اخلاقی عامل مهمی در بازاریابی حرفه حسابرسی است (تقی پور و عزیزی، ۱۴۰۱). هویت اخلاقی بیانگر اهمیت اخلاق نزد فرد است که عملکرد اخلاقی او را هدایت می کند (آکونینو<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۹). ماکیاولیسم یکی از ویژگی های تاریک شخصیت است که محرک بسیاری از رفتارهای غیر اخلاقی محسوب می شود. در روانشناسی ماکیاولیسم به عنوان یکی از ویژگی های رفتاری غیر اخلاقی فرد شناخته می شود که به موجب آن فرد به دنبال فریب دیگران به منظور رسیدن به اهداف و منافع شخصی است. مطالعات در حوزه بازاریابی نیز نشان می دهد ماکیاولیسم

<sup>2</sup> Hunt & Chonko<sup>1</sup> Aquino

و مسئولیت پذیری اجتماعی هدایت می نماید. هویت اخلاقی، فروشندگان را به سمت حساس بودن نسبت به نیازهای خریداران و نگرانی در مورد رفاه آنها رهنمون می سازد (هی<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۶). بر این اساس، یک موسسه حسابرسی استراتژی های بازار خود را باید بر اساس درک نیازهای مشتریان خود تنظیم نماید و خدمات خود را با توجه به نیاز مشتریان بهبود و ارتقاء دهد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که با ارتقای هویت اخلاقی در حسابرسان، استراتژی های بازاریابی در حرفه حسابرسی به سمت نیاز مشتریان سوق خواهد یافت.

#### ۲-۶- رابطه هویت اخلاقی و ماکیاولیسم

هویت اخلاقی یک فرد بر اساس اهمیتی که فرد به ویژگی های اخلاقی مثلاً دلسوز بودن، سخاوتمند بودن، کمک کننده، صداقت و ... قائل است، تعیین می شود. لذا انتظار می رود هویت اخلاقی منجر به کاهش رفتاری های اخلاقی و در نتیجه کاهش ماکیاولیسم شود. بنابراین هویت اخلاقی با ماکیاولیسم رابطه ای منفی و معنی دار دارد (چودهری<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰). هم چنین پژوهشی نشان داده شد ویژگی رفتاری ماکیاولیسم در حسابداران بر جهت گیری اخلاقی آن ها تاثیر معنی دار دارد و موجب رفتارهای متقلبانه و غیر اخلاقی در گزارشگری مالی می شود (صادقیان و همکاران، ۱۳۹۸). باقرآبادی و همکاران (۲۰۲۳) دریافته اند که رابطه ای منفی و معنی دار با هویت اخلاقی حسابرسان دارد. به عبارت دیگر با افزایش سطح ماکیاولیسم در حسابرسان، هویت اخلاقی کاهش می یابد. هم چنین آن ها به این نتیجه رسیدند که این کاهش در زنان بیشتر از مردان است.

#### ۲-۷- پیشینه تحقیق

صفری (۱۳۸۹) استفاده از روش های بازاریابی نوین را در موسسات مالی ضروری می داند. به عقیده او سه عامل فشارهای جهانی، پیشرفت مستمر فن آوری و مقررات زدایی فرصت هایی جدیدی را برای جذب مشتریان در اختیار موسسات می گذارد. این سه عامل باعث تغییر در نیازها و انتظارات مشتریان خواهد شد. جعفری و رضایی (۱۳۹۵) دانش بازاریابی را عامل با اهمیتی در ارتباط با عملکرد سازمان به ویژه بر عملکرد بازار و عملکرد مالی می شناسند. آن ها آگاهی از این دانش و بکارگیری آن را برای موفقیت در کسب سهم بازار می دانند. بنی مهد و شجاع (۱۳۹۷)، به این نتیجه دست یافتند که موسسات حسابرسی در جذب و حفظ روابط خود با صاحبکاران، به فعالیت

منجر به اعمال اخلاقی می شود و بر مسئولیت پذیری اخلاقی تاثیر به سزایی دارد. در نهایت هویت اخلاقی باعث می شود افراد به اصول و ارزش ها پایبند باشد و نسبت به اخلاقیات و عمل بر اساس آن حساس و دقیق باشند. در نهایت زمانی که هویت افراد در هر بعدی شکل بگیرد، فرد بهزیستی ذهنی و رفاه بیشتری را تجربه خواهد کرد (هاردی<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۴).

#### ۲-۳- تجاری سازی حرفه حسابرسی

پیشرفت و توسعه بازاریابی در حرفه حسابرسی را تجاری سازی حرفه حسابرسی می گویند (برابگ و همکاران، ۲۰۱۸). هرگاه حسابرسان به دنبال حفظ رابطه با مشتریان خود باشند، این امر نشان دهنده تمایل آنان به تجاری سازی است. آن ها با انجام خدمات متمایز از رقبای خود در پی جذب صاحبکاران جدید و به دست گرفتن بازار حسابرسی هستند. بنابراین به منظور حفظ بقا در صحنه رقابت، گرایش حرفه حسابرسی به سمت تجاری شدن و فعالیت های بازاریابی افزایش می یابد (شجاع و همکاران، ۱۳۹۷).

#### ۲-۴- رابطه ماکیاولیسم و تجاری سازی حرفه حسابرسی

یکی از ویژگی افراد موفق در بازاریابی را ویژگی ماکیاولیسم است. به عقیده پژوهشگران بازاریابی، افرادی که سطح ماکیاولیسم در آن ها بالا است، معمولاً در مشتری مدار هستند. زیرا این افراد 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 مشهودی و همکاران، ۱۳۹۸). هم چنین پژوهش های انجام شده درباره عملکرد بازاریاب ها نشان می دهند که ویژگی های تاریک شخصیت بازاریاب های فروش از جمله ماکیاولیسم تاثیر مثبتی بر افزایش فروش دارد (ساتورنینو<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳).

#### ۲-۵- هویت اخلاقی و تجاری سازی حرفه حسابرسی

هویت اخلاقی پایبندی به اصول و ارزش های اخلاقی را نشان می دهد. از دیدگاه نظریه شناخت اجتماعی هویت اخلاقی موجب تقویت پاسخگویی، نگرش ها و اعمال اخلاقی در افراد می گردد. هویت اخلاقی، نگرانی فرد را نسبت به سایر افراد افزایش می دهد و فرد را به سمت احترام به حقوق و رفاه سایر گروه ها و افراد سوق می دهد. هویت اخلاقی افراد به مبادله منابع خاص مانند عشق و خدمت به دیگران وادار می نماید (آکینو و رید<sup>۳</sup>، ۲۰۰۲). هویت اخلاقی افراد را به مشارکت در کارهای عام منفعه

<sup>4</sup>He

<sup>5</sup> Chowdhury

<sup>1</sup> Hardy

<sup>2</sup> Satornino

<sup>3</sup> Aquino & Reed

استوارت<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) نشان داد موسسات حسابداری برای ماندن در بازار رقابت با موسسات دیگر ادغام می شوند. در گذشته تعداد موسسات حسابداری بزرگ هشت موسسه حسابداری بوده است. اما در حال حاضر به دلیل ادغام به چهار موسسه حسابداری تقلیل یافته است. این موضوع به خوبی نشان می دهد که موسسات حسابداری به منظور کسب بیشتر سود و کاهش هزینه های خود، اصول بازاریابی و تجاری سازی را دنبال می نمایند. موسسات حسابداری کوچک نیز به پیروی از موسسات بزرگ، واحدهای بازاریابی را در دفاتر خود ایجاد نموده اند. هدف این موسسات، از این کار کسب مشتریان بیشتر می باشد.

اس ونبرگ و اوهمان<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) طی پژوهشی نشان دادند حسابرسان با انجام خدماتی مطابق میل مشتریان و دارای ارزش افزوده برای آنها، سعی به درآمدزایی و افزایش سهم خود از بازار حسابداری دارند.

باررت و جندرون<sup>۳</sup> (۲۰۰۶) اعتقاد دارند که در گذشته حرفه حسابداری از طریق خدمات با کیفیت به مشتریان خود، مشکلی برای جذب مشتریان جدید نداشته است. اما در دهه های اخیر به دلیل رشد لیبرالیسم و جهانی شدن فعالیت های اقتصادی و هم چنین افزایش موسسات حسابداری، رقابت در بازار حسابداری رشد نموده و موسسات حسابداری به ناچار به فعالیت های بازاریابی برای جذب مشتری روی آورده اند.

برابریگ<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۳)، طی پژوهشی از حسابرسان در سوئد با عنوان "نحوه نگرش اهمیت بازاریابی از دیدگاه حسابرسان و زمان صرف شده برای فعالیت های بازاریابی و حسابداری" نشان دادند که حسابرسان به فعالیت های بازاریابی تمایل مثبت نشان می دهند و زمان بیشتری را برای انجام فعالیت های بازاریابی صرف می کنند. آن ها دریافتند تفاوت با اهمیتی میان فعالیت های حسابداری و بازاریابی از دیدگاه حسابرسان وجود ندارد. آن ها پیشنهاد می نمایند تا موسسات حسابداری برای حفظ بقا و رقابت باید به فعالیت های بازاریابی روی آورده و بین فعالیت های حسابداری و بازاریابی موازنه برقرار شود.

پیکارد<sup>۵</sup> (۲۰۱۶) تجاری سازی حرفه حسابداری بر اساس نظریه شبکه کنشگران مورد بررسی قرار داد. یافته های این پژوهش نشان می دهد جذب کارشناسان بازاریابی توسط موسسات حسابداری در آمریکای شمالی، سرآغاز تجاری سازی حرفه حسابداری است. او هم چنین عقیده دارد تجاری سازی

های بازاریابی روی می آورند. هم چنین رقابت میان موسسات حسابداری، باعث می شود که آنها از اصول پیچیده بازاریابی پیروی کنند و همواره به دنبال تکنیک های جدید بازاریابی باشند. بنابراین حسابرسان بر این باور هستند که فعالیت های بازاریابی بخش مهمی از حرفه آنهاست. موسوی و پهلوان (۱۳۹۴)، در پژوهش خود "توازن بین مسئولیت های حسابداری و بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی" نشان دادند که تمایل حسابرسان به بازاریابی با سختی جذب کار توسط حسابرس رابطه معناداری دارد و می توان گفت با افزایش سختی جذب کار توسط حسابرس، تمایل حسابرسان به بازاریابی نیز افزایش می یابد. مهدوی و دریایی (۱۳۹۴)، دریافتند که بین نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین نسبت به فعالیت های بازاریابی بر تعادل بین زمان حسابداری و فعالیت های بازاریابی تفاوت معنادار وجود دارد. هم چنین آن ها نشان دادند حسابرسان کارآفرین در مواجهه با موضوعات چالش برانگیز مانند فعالیت های بازاریابی می توانند کمک موثری به مدیران خود نمایند. آن ها پیشنهاد دادند که به منظور کاهش فعالیت های بازاریابی در حرفه حسابداری، قانون گذاران با اتخاذ راه کارهای مناسب بازار حسابداری را انحصار خارج نمایند. صفرزاده و هوشمند کاشانی (۱۳۹۹) دریافتند سطح دانش و آگاهی، میزان سازگاری و مهارت های ارتباطی حسابرسان، ارتباط مثبت و معناداری با گرایش حرفه ای آن ها دارد. هم چنین آن ها دریافتند که با افزایش مهارت های بازاریابی حسابرسان، گرایش های حرفه ای آن ها کاهش می یابد. آن ها در این پژوهش تایید می نمایند که مهارت های بازاریابی و ارتباطی حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری با تجاری سازی حرفه حسابداری دارد. آن ها هم چنین بر این نکته تاکید دارند که تجاری سازی حرفه حسابداری منجر به کاهش کیفیت حسابداری خواهد شد.

آراد و همکاران (۱۴۰۰) طی پژوهشی درباره تجاری سازی حسابداری نشان دادند هویت حرفه ای و هویت سازمانی حسابرسان بر بازار محوری، مشتری محوری و فرآیندمحوری موسسات حسابداری اثر مثبت دارد. آراد و همکاران (۱۴۰۱) در مطالعه ای دیگر دریافتند رشد تجاری سازی و افزایش گرایش به آن؛ بر تقویت روحیه شاغلان حرفه حسابداری اثرگذار است. آن ها هم چنین تاکید دارند که این موضوع می تواند منجر به بهبود کیفیت حسابداری و کاهش انگیزه های ترک حرفه حسابداری گردد.

<sup>4</sup> - Broberg

<sup>5</sup> - Picard

<sup>1</sup>-Stewart

<sup>2</sup> Svanberg, and Öhman

<sup>3</sup> -Barrett and Gendron

### ۳- روش شناسی پژوهش

مبنای نظری پژوهش بر اساس مطالعات کتابخانه ای و جمع آوری داده های تحقیق بر اساس روش پیمایشی و با استفاده از پرسشنامه انجام شده است. در این پژوهش، پرسشنامه طراحی نمی شود. از پرسشنامه برابرگ (۲۰۱۸) برای سنجش تجاری سازی حرفه حسابرسی و برای اندازه گیری هویت اخلاقی از پرسش نامه بلاک و رینولدز<sup>۴</sup> (۲۰۱۶) استفاده شده است. برای سنجش ماکیاولیسم نیز از پرسشنامه کریستی و جیس (۱۹۷۰) استفاده کرده است. پرسشنامه تجاری سازی دارای ۱۷ سوال می باشد که در آن پاسخ دهندگان در طیف لیکرت هفت گزینه ای به سوالات پاسخ می دهند. هویت اخلاقی و ماکیاولیسم هم به ترتیب با ۱۵ و ۲۰ سؤال با استفاده از طیف لیکرت پنج گزینه ای از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق نمره گذاری شده اند. جامعه آماری را حسابران شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی تشکیل می دهند که از میان آن ها تعداد ۲۲۸ نفر با استفاده از روش نمونه گیری در دسترس انتخاب شدند. از این تعداد ۶۱ نفر (۲۷٪) زن و مابقی مرد می باشند. بیشترین پاسخ دهندگان با ۴۹ درصد دارای مدرک کارشناسی هستند و بعد از آن با ۴۵ درصد دارای مدرک کارشناسی هستند و مابقی مدرک دکتری دارند. همچنین رتبه شغلی شامل ۱۰۷ نفر (۴۷٪) سرپرست حسابرسی، ۴۵ نفر (۲۰٪) مدیر و مابقی شریک حسابرسی است. هر سه پرسشنامه استاندارد بوده و از روایی محتوا برخوردار می باشند. برای بررسی روایی سازه از روش تحلیل عاملی تاییدی استفاده شد که طبق نتایج به دست آمده تمام بارعاملی و نیز میانگین واریانس استخراج شده بزرگتر از ۰/۵ و معنی دار می باشد. پایایی ترکیبی متغیرهای پژوهش هم بالاتر از ۰/۷ بود بدین ترتیب می توان از پایایی ابزار پژوهش نیز اطمینان حاصل نمود. در نهایت آزمون فرضیه ها براساس معادلات ساختاری و با استفاده از نرم افزار لیزرل انجام گردید. متغیر وابسته گرایش حسابران به تجاری سازی حرفه حسابرسی است و متغیر مستقل ماکیاولیسم و هویت اخلاقی نیز متغیر میانجی می باشد. نمودار شماره ۱ مدل تحقیق و روابط میان متغیرها را نشان می دهد.

حرفه حسابرسی موجب تنزل حرفه گرایی و اخلاق حرفه ای در راستای حفظ منافع عموم خواهد شد.

کالین<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند موسسات حسابرسی به اهمیت بازاریابی و اثبات ارزش خدمات خود به مشتریان پی برده اند. آن ها به این نتیجه رسیدند که حسابران برای دستیابی به موفقیت در ارائه خدمات و کسب مزیت رقابتی باید مهارت های خاصی در حوزه بازاریابی و فعالیتهای تجاری داشته باشند. برابرگ و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی دیگر نشان دادند، افزایش سطح فعالیت بازاریابی موسسات حسابرسی منجر به تمایل بیشتر آن ها برای حفظ مشتریان می شود. این موضوع یک مزیت رقابتی ایجاد می کند. هم چنین تقاضای مشتریان برای دریافت خدمات کسب و کار افزایش می یابد که به نوبه خود منجر به انطباق موسسات حسابرسی با مشتریان می شود و در نهایت منجر به ایجاد نقش فعال در بازار و حفظ مشتری خواهد شد.

آلبرتی و همکاران (۲۰۲۲) طی مقاله ای درباره جو فرهنگی موسسات حسابرسی نشان دادند که تجاری سازی حرفه حسابرسی موجب افزایش انگیزه های اقتصادی شرکای حسابرسی خواهد شد. آن ها هم چنین بر این موضوع اشاره دارند که تجاری سازی در موسسات حسابرسی موجب تقویت شهرت موسسات حسابرسی و در نتیجه بهبود کیفیت حسابرسی خواهد شد.

فولر<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۳) اذعان دارند که هویت فردی حسابرسی، هویت موسسه حسابرسی و هویت تیم حسابرسی همگی می توانند بر کیفیت حسابرسی اثرگذار باشند. به عقیده آن ها تجاری سازی حرفه حسابرسی یکی از تهدیدهای عمده کیفیت حسابرسی است. زیرا تمایل موسسات حسابرسی به تجاری سازی موجب تنزل بی طرفی و استقلال حسابرسی خواهد شد.

دورن<sup>۳</sup> (۲۰۲۳) معتقد است که با ظهور مفهوم حرفه گرایی، افراد حرفه ای تمایل داشتند به دنبال کسب جایگاه اجتماعی باشند تا منفعت طلبی. حسابران نیز برای حفظ چهره حرفه ای خود تلاش کردند که تصویر آنها را به عنوان افراد حرفه ای نمایش داده شود و نه تاجر. اما با گسترش اقتصاد آمریکا و فراگیر شدن اخلاق مبتنی بر بازار در فرهنگ و دولت آمریکا، در یک سوم پایانی قرن بیستم، حسابران از حرفه گرایی به سمت منفعت طلبی و تجاری سازی حرفه تمایل پیدا کرده اند.

<sup>3</sup> Doron

<sup>4</sup> Black & Reynolds

<sup>1</sup> Collin

<sup>2</sup> Fuller

#### ۴-۲- تحلیل عاملی متغیرهای پژوهش

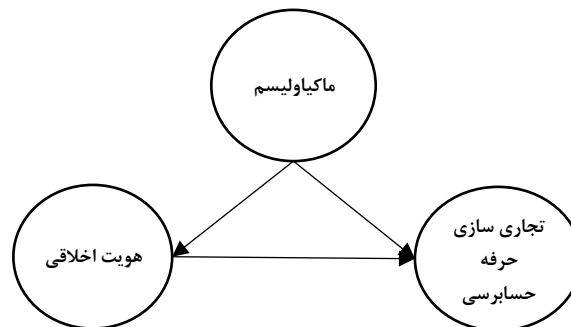
قبل از آزمون فرضیه، ابتدا باید استفاده از آزمون تحلیل عاملی تاییدی، روایی و پایایی متغیرهای پژوهش را مورد آزمون قرار داد. آزمون روایی همگرا با استفاده از روش تحلیل عاملی تاییدی، باید بارهای عاملی هر متغیر بیشتر از ۰/۴ و معنی دار باشد. هم چنین میانگین واریانس استخراج شده (AVE) نیز باید بیشتر از ۰/۴ باشد. آزمون پایایی متغیرهای پژوهش نیز با استفاده از روش پایایی ترکیبی (CR) باید مقدار به دست آمده بیشتر از ۰/۷ باشد تا از پایایی متغیرهای پژوهش نیز اطمینان حاصل نمود. جدول شماره ۲ نتایج تحلیل عاملی متغیرهای پژوهش را نشان می دهد. طبق این جدول، پرسش نامه های تحقیق برای اندازه گیری متغیر از روایی و پایایی مناسبی برخوردار هستند.

جدول شماره ۲: تحلیل عاملی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین واریانس استخراج شده	پایایی ترکیبی
هویت اخلاقی	۰/۵۱۰	۰/۷۴۳
ماکیاولیسم	۰/۴۰۹	۰/۶۶۲
تجاری سازی حسابرسی	۰/۴۵۷	۰/۷۱۴

#### ۴-۳- آزمون فرضیه ها

نتایج آزمون فرضیه در نمودار شماره ۲ و هم چنین جدول شماره ۳ نشان داده شده است. نتایج آزمون فرضیه بیانگر آن است که هر سه فرضیه تایید می شوند. زیرا قدر مطلق آماره  $t$  برای همه فرضیه ها بزرگ تر از ۱/۹۶ است. بنابراین به طور خلاصه می گفت که ماکیاولیسم تاثیر مثبت و معنی داری بر تجاری سازی حرفه حسابرسی دارد و هویت اخلاقی نیز تاثیر مثبت و معنی دار بر تجاری سازی حرفه حسابرسی می گذارد. به بیان دیگر با افزایش ماکیاولیسم و هویت اخلاقی، تجاری سازی حرفه حسابرسی نیز افزایش می یابد. هم چنین، ماکیاولیسم بر هویت اخلاقی حسابرسان تاثیر منفی و معنی دار دارد و موجب کاهش آن می شود. لازم به ذکر است علاوه بر این که ماکیاولیسم به طور مستقیم بر تجاری سازی حرفه حسابرسی اثرگذار است، بلکه از طریق کاهش هویت اخلاقی، به طور غیر مستقیم بر تجاری سازی حرفه حسابرسی تاثیرگذار بوده و باعث کاهش آن می شود.



نمودار شماره ۱: مدل تحقیق

#### ۴- یافته های تحقیق

##### ۴-۱- آمار توصیفی

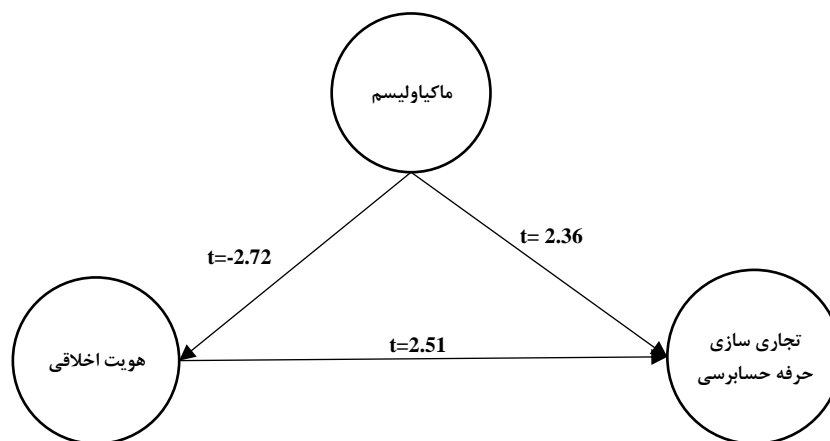
جدول شماره ۱ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و حداکثر را نشان می دهد. طبق این جدول میانگین هویت اخلاقی برابر ۷۶/۸۶ می باشد. از آنجایی که هویت اخلاقی براساس پانزده سؤال پنج گزینه ای اندازه گیری می شود، حداکثر نمره هویت اخلاقی برابر ۷۵ خواهد شد، به بیان دیگر متوسط نمره منفعت طلبی ۳۷/۵ است. از آنجایی که میانگین هویت اخلاقی نزدیک ۷۷ و بسیار بیشتر از حد متوسط آن است، بنابراین می توان گفت که هویت اخلاقی حسابرسان مورد پژوهش بالا است. هم چنین میانگین ماکیاولیسم برابر ۵۱/۵۲ است. این متغیر با بیست سؤال و هر سؤال بر مبنای یک تا پنج امتیاز اندازه گیری می شود. پاسخ دهنده ای که در همه سئوالها، گزینه پنج امتیازی را انتخاب کند، حداکثر امتیاز یعنی ۱۰۰ امتیاز کسب خواهد کرد و حد وسط آن برابر ۵۰ خواهد بود. این در حالی است که میانگین برابر ۵۱/۵۲ و بیانگر آن است که سطح ماکیاولیسم حسابرسان نمونه پژوهش بالاتر از حد متوسط است. تجاری سازی حسابرسی نیز با ۱۷ سؤال در طیف لیکرت هفت امتیازی یعنی حداکثر با امتیاز ۱۱۹ اندازه گیری خواهد شد. اگر حد متوسط امتیاز تجاری سازی برابر ۵۹ باشد، در آن صورت باید گفت از آن جایی که میانگین تجاری سازی برابر ۸۷ است، گرایش حسابرسان به تجاری سازی حرفه حسابرسی بیشتر از حد متوسط آن است.

جدول شماره ۱: آمار توصیفی

شرح	هویت اخلاقی	ماکیاولیسم	تجاری سازی حرفه حسابرسی
میانگین	۷۶/۸۶	۵۱/۵۲	۸۷/۶۲
میانه	۷۶	۵۱	۸۷
انحراف معیار	۸/۲۴۹	۷/۵۶۳	۱۲/۵۹
کمینه	۵۲	۲۸	۵۴
بیشینه	۹۰	۷۱	۱۱۹

جدول شماره ۳: خلاصه نتایج آزمون فرضیه ها

فرضیه ها	مسیر	آماره t	وضعیت تایید یا رد فرضیه
اول	ماکیاولیسم ← جاری سازی حرفه حسابرسی	۲/۳۶	تایید می شود
دوم	ماکیاولیسم ← هویت اخلاقی	-۲/۷۲	تایید می شود
سوم	هویت اخلاقی ← تجاری سازی حرفه حسابرسی	۲/۵۱	تایید می شود
Chi-Square = 134.51 P-Value = 0.000 RMSEA = 0.055			



نمودار شماره ۲: آزمون فرضیه ها

Chi-Square=134.51 P-Value= 0.000 RMSEA=0.055

#### ۵- نتیجه گیری و پیشنهاد

هم چنین نتایج این مقاله نشان می دهد ویژگی شخصیتی ماکیاولیسم در حسابرسان موجب می شود تا آن ها به تجاری سازی حرفه حسابرسی بیشتر سوق پیدا کنند. این موضوع با یافته های مطالعات قبلی از جمله ساتورنیو (۲۰۲۳) مطابقت دارد. آن ها نشان دادند کارشناس های فروش شرکتها که ویژگی ماکیاولیسم در آن ها بالا است، تلاش بیشتری برای جذب مشتری می نمایند.

از دیگر یافته های این پژوهش آن است که رابطه ای منفی میان ماکیاولیسم و هویت اخلاقی حسابرسان وجود دارد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که ویژگی ماکیاولیسم ویژگی های مثبت اخلاقی حسابرسان را کاهش می دهد. این یافته با نتایج تحقیق چوده ری (۲۰۲۰) یکسان است.

در جمع بندی یافته های این تحقیق می توان گفت، ویژگی تاریک شخصیت (در اینجا ماکیاولیسم) عاملی مهم در ایجاد رفتارهای غیر اخلاقی، اضمحلال هویت اخلاقی حسابرسان و در نتیجه فروپاشی اخلاق حرفه ای خواهد شد. هم چنین ویژگی رفتاری ماکیاولیسم موجب هدایت حسابرسان به سوی فعالیت های بازاریابی در حسابرسی خواهد شد و ممکن

مقاله حاضر روابط میان متغیرهای ماکیاولیسم، هویت اخلاقی و تجاری سازی حرفه حسابرسی را مورد بررسی قرار می دهد. نتایج این مقاله نشان می دهد که هر دو متغیر هویت اخلاقی و ماکیاولیسم تاثیر مثبت و معنی دار بر تجاری سازی حرفه حسابرسی دارد. هم چنین ماکیاولیسم اثر منفی و معنی دار بر هویت اخلاقی دارد. همان گونه که در مبانی نظری پژوهش گفته شد هویت اخلاقی، فروشندگان را تشویق می نماید تا نسبت به نیازهای مشتریان حساس باشند. بر این منظور، موسسات حسابرسی باید استراتژی های بازار خود را با توجه به نیازهای مشتریان خود بازبینی نمایند و کیفیت خدمات خود را با توجه به نیاز مشتریان بهبود و ارتقاء دهد. بنابراین می توان نتیجه گرفت با ارتقای هویت اخلاقی در حسابرسان، استراتژی های بازاریابی در حرفه حسابرسی به سمت نیاز مشتریان سوق خواهد یافت. از این رو رابطه ای مثبت میان هویت اخلاقی و استراتژی مشتری مداری موسسات حسابرسی وجود دارد. این نتیجه تحقیق با یافته های پژوهش هی<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۶) مطابقت دارد.

<sup>۱</sup>He

صفرزاده محمد حسین؛ محمدی شمیم (۱۴۰۲) ویژگیهای صنعت مشتری و تغییر حسابرسی؛ پژوهشهای حسابرسی حرفه ای؛ سال دوم، شماره دهم صص ۸-۲۷

مشهدی قره قیه، هادی. مراد زاده فرد، مهدی؛ فرقان دوست حقیقی، کامبیز؛ بنی مهد، بهمن (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۹، صص ۱۶۱-۱۷۳.

موسوی شیری سید محمود؛ پهلوان مریم (۱۳۹۴) توازن بین مسئولیت های حسابرسی و بازاریابی توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی، پیشرفت های حسابداری؛ دوره ۷ شماره ۲ صص ۱۸۳-۲۱۸  
مهدوی، غلامحسین و دریایی، عباسعلی (۱۳۹۴) نگرش حسابرسان کارآفرین و سایرین به تعادل زمانی بین فعالیت های بازاریابی و حسابرسی. مجله علمی - پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره دوم، شماره ۴، صص ۱-۲۵

- Alberti, C.T., Bedard, J.C., Bik, O., Vanstraelen, A., (2022) Audit Firm Culture: Recent Developments and Trends in the Literature, European Accounting Review, Vol. 31(1): 59-109, <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1846574>
- Aquino K, Freeman D, Reed AII, Lim VKG, Felps W. (2009). Testing a social cognitive model of moral behaviour: The interactive influence of situations and moral identity centrality. Journal of Personality and Social Psychology; 97(1):123-141. <https://doi.org/10.1037/a0015406>
- Aquino K, Reed AII. (2002). the self-importance of moral identity. Journal of Personality and Social Psychology; 83(6): 1423-1440. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.83.6.1423>.
- Bagherabadi S M, Banimahd B, Royaei R. (2023) The Relationship between Machiavellianism and Moral Identity of Auditors: Examining the Role of Gender. Int. J. Ethics Soc 5 (1) :43-49 <http://ijethics.com/article-1-231-en.html>
- Black, J. E., & Reynolds, W. M. (2016). Development, reliability, and validity of the Moral Identity Questionnaire. Personality and Individual Differences, 97: 120-129.
- Barrett, M., & Gendron, Y. (2006). WebTrust and the 'commercialistic auditor': the unrealized vision of developing auditor trustworthiness in cyberspace accounting. Auditing Accountability Journal, 19(5), 631-662.
- 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.

است در نهایت در انجام وظایف اصلی حرفه حسابرسی یعنی اعتباردهی گزارش های مالی در راستای حفظ منافع عموم، اخلاق ایجاد نماید. از آنجایی که رعایت اخلاق از جمله متغیرهای تاثیرگذار در تداوم فعالیت موسسات حسابرسی در بازار رقابتی محسوب می شود؛ از این رو به سیاست گذاران و قانون گذاران حرفه حسابرسی پیشنهاد می شود تا هویت اخلاقی و ویژگی های رفتاری حسابرسان را به عنوان دو متغیر جدایی ناپذیر از فعالیت های تجاری موسسات حسابرسی در نظر بگیرند و برنامه ریزی لازم در راستای ارتقای هویت اخلاقی و کاهش رفتارهای غیر اخلاقی حسابرسان از طریق تدوین مقررات و آموزش های لازم فراهم آورند.

### فهرست منابع

- آراد حامد؛ خلعتبری عبدالصمد؛ پوررضا تمیجانی معصومه (۱۴۰۰) توسعه تجاری سازی حرفه حسابرسی در ایران: تحلیلی از جایگاه هویت حسابرسان؛ دانش حسابرسی شماره ۸۴ صص ۱۱۹-۱۴۹
- آراد، حامد؛ مشعشعی، سیدمحمد و بیانفر، فاطمه (۱۴۰۱). تجاری سازی حسابرسی و بهزیستی روانی حسابرسان: تحلیلی از محیط حسابرسی ایران. بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۱)، ۱-۲۵.
- تقی پور بهرام، عزیزی مرتضی (۱۴۰۱) مباحث اخلاقی، قانونی و حرفه ای تاثیرگذار بر تبلیغات و جذب مشتری در حرفه حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۴۲ صص ۳۶۹-۳۴۸
- شجاع، نفیسه؛ بنی مهد بهمن؛ وکیلی فرد حمیدرضا (۱۳۹۷). بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت های بازاریابی، مجله های پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی. دوره ۱۰، شماره ۳۸ صص ۳۱-۴۶
- شعبان، رضوان؛ بنی مهد، بهمن؛ رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۶). اثر محافظه کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابرسان، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ششم، شماره ۲۲، صص ۷۵-۸۶
- صادقیان، مسعود؛ بنی مهد، بهمن؛ جهانگیرنیا، حسین؛ غلامی جمکرانی، رضا (۱۳۹۸) ماکیاولیسم، جهتگیری اخلاقی و گزارشگری مالی متقلبان. بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳)، ۴۱۳-۴۳۴
- صفرزاده، محمد حسین؛ هوشمند کاشانی، عباس (۱۳۹۹) ویژگی های حسابرسان، گرایش های حرفه ای و تجاری و تاثیر آن ها بر کیفیت حسابرسی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۷ شماره ۶۸، صص ۱۴۵-۱۶۵

- Broberg, P., Umans, T., Skog, P. and Theodorsson, E. (2018), "Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 31 No. 2, pp. 374-399. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2014-1607>
- Chowdhury, R.M., (2020) Personal values and consumers' ethical beliefs: the mediating roles of moral identity and Machiavellianism. *Journal of Macromarketing*, 40(3), 415–431.
- Christie, R., & Geis, F. L. (1970). How devious are you? Take the Machiavelli test to find out. *Journal of Management in Engineering*, 15, 4- 17.
- Collin, S.-O. Y., Jonnergård, K., Qvick, P., Silfverberg, B., & Zabit, S. (2017). "Gendered career rein: A gender analysis of the certification process of auditors in Sweden", *International Journal of Auditing*, 11, 17-39.
- Doron, M.E., (2023) Reputation and commercialism: Did accounting have a golden age? The US audit profession 1929–1990 , *Journal of Accounting and Public Policy*, <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2023.107119>
- Fuller, S.H., Riley, T.J., Stuart, A.C., (2023) Antecedents and Outcomes of Auditor Identities: Evidence from the Behavioral Literature and Directions for Future Research . *BEHAVIORAL RESEARCH IN ACCOUNTING* Vol. 35(2) : 1–20
- Hardy, S. A., Walker, L. J., Olsen, J. A., Woodbury, R. D., & Hickman, J. R. (2014). Moral identity as moral ideal self: Links to adolescent outcomes. *Developmental Psychology*, 50 (1), 45-57
- He, H., Zhu, W., Gouran, D. and Kolo, O. (2016), "Moral identity centrality and cause-related marketing: The moderating effects of brand social responsibility image and emotional brand attachment", *European Journal of Marketing*, Vol. 50 No. 1/2, pp. 236-259. <https://doi.org/10.1108/EJM-10-2014-0613>
- Hunt, S. D., & Chonko, L. B. (1984). Marketing and Machiavellianism. *Journal of Marketing*, 48(3), 30–42. <https://doi.org/10.2307/1251327>
- Picard, C.,( 2016) The marketization of accountancy, *Critical Perspectives on Accounting* vol. 34(1): 79-97.
- Satornino, C.B., Allen, A., Shi, H., Bolander W., (2023) Understanding the Performance Effects of "Dark" Salesperson Traits: Machiavellianism, Narcissism, and Psychopathy , *Journal of Marketing* , Vol 87(2): 298–318
- Stewart, B. (2002). *Marketing Professional Services—how to win new clients and keep the ones you have*. Toronto: The Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Svanberg, J., & Öhman, P. (2015). Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality. *The British Accounting Review*, 47(4), 395-408.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 15/ No. 57/ Spring 2025

## **Examining the relationship between Machiavellianism, moral identity and commercialization of auditing profession**

**Seyed Mohammad Bagherabadi**

Ph.D. Student, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University Science and Research Branch, Tehran, Iran.

**Hashem Nikoumaram**

Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University Science and Research Branch, Tehran, Iran.

### **Abstract**

Following the transfer of part of the audit market from the public sector to the private sector in the last two decades, the competition in Iranian audit market has expanded and audit firms have commercialized the audit profession and increased their marketing activities. Therefore, in this study, it is intended to introduce the concept of commercialization of the auditing profession, and examine the relationship between Machiavellianism and moral identity. The current research is applied in terms of purpose and descriptive-correlation type. The statistical population of the present study consists of 228 auditors working in audit firms. The research variables were measured using standard questionnaires and multivariate regression test was used to analyze the collected data. The evidence of this research confirms that Machiavellianism and the auditor's moral identity have a positive and significant effect on the commercialization of the auditing profession. In other words, with the increase of Machiavellianism and moral identity, the commercialization of the auditing profession also increases. Another finding of this article is that Machiavellianism has a negative and significant effect on auditors' moral identity and causes it to decrease.

**Key Words:** Machiavellianism , Moral Identity and Audit Profession commercialization