

25. Jambalvo
26. Rees
27. Teoh
28. Shiue & Lin
29. Yoon
30. Islam
31. Algharaballi & Albuloushi
32. Plummer & Mest
33. Marquardt & Wiedman
34. Stubben
35. Dechow & Dichev
36. McNichols
37. Watts & Zimmerman
38. Habib
39. Moses
40. Beatty
41. Matsumoto
42. Ndubizu & Tsetsekos
43. Dhaliwal
44. Dye
45. Ohlson
46. Value Relevance
47. Francis & Schipper
48. Barth & Beaver & Landsman



بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران - حسابران - پزشکان و مهندسان

کامبیز فرقاندوست حقیقی^۱

بهمن بنی مهد^۲

حیدر ولی ل^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۴/۰۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۰۶/۰۷

چکیده

این پژوهش ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابران، پزشکان و مهندسان را مورد بررسی می‌نماید. برای اندازه‌گیری ماکیاولیسم از پرسشنامه استفاده شده است. برای بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان چهار گروه مزبور از آزمون T و ANOVA استفاده شده است. همچنین برای بررسی عوامل مؤثر بر ماکیاولیسم در حرفه حسابداری، از رگرسیون چندگانه نیز استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد میزان ماکیاولیسم در حرفه مهندسی، پزشکی و حسابداری متفاوت است. حرفه مهندسی بیشترین میزان گرایش به ماکیاولیسم را به خود اختصاص داده است و بعد از آن حرفه حسابداری و بعد نیز حرفه پزشکی. همچنین یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که عوامل تأثیرگذار بر میزان ماکیاولیسم در حرفه حسابداری عبارت‌اند از جنسیت، سابقه کار و شاغل بودن در بخش خصوصی. نتایج تحقیق می‌تواند این ادعا را که در حرفه پزشکی رعایت اخلاق بیشتر از سایر حرفه‌ها است از لحاظ تئوریک تأیید نماید.

واژه‌های کلیدی: ماکیاولیسم، اخلاق و حرفه حسابداری.

۱- استادیار، گروه آموزشی حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.
k.forqandoost@gmail.com

۲- استادیار، گروه آموزشی حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران
۳- کارشناس ارشد، گروه آموزشی حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۱- مقدمه

حرفه حسابداری همانند سایر افراد و حرفه‌های فعال در جامعه، ملزم به رعایت اخلاق عمومی جامعه و آیین رفتار حرفه‌ای خود هستند. عدم رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای، می‌تواند موجب تضعیف فرهنگ و اخلاق کار و در نتیجه تضعیف حرفه حسابداری شود. اخلاق حرفه‌ای حاوی نظام ارزشی و باورهای جمعی صاحبان یک حرفه است که بر چگونگی رفتار، اعمال و مسئولیت‌های اعضای آن حرفه در مقابل جامعه، در مقابل یکدیگر و در مقابل اشخاصی که از خدمات شاغلین آن حرفه استفاده می‌کنند، نظارت دارد (علی مدد، ۱۳۸۹). بررسی‌های کارشناسان مسائل اجتماعی ایران، مدیران، نخبگان فرهنگی و سیاسی و جامعه شناسان نشان می‌دهد که اخلاق و فرهنگ کار در ایران در مقایسه با کشورها و جوامع صنعتی در سطح پایین‌تری قرار دارد. این موضوع را می‌توان به‌عنوان یک معضل اقتصادی و اجتماعی تلقی نمود (معدیفر، ۱۳۸۵).

ماکیاولیسم که آن را فرصت‌طلبی نیز می‌نامند، عبارت است از میزان نفوذ و سلطه یک شخص برطرف مقابل خود، که به‌موجب آن، طرف مقابل خود را به انجام خواسته‌های شخص متقاعد می‌نماید. با افزایش میزان نفوذ شخص برطرف مقابل، دیگران در چنگ او درمی‌آیند و آنچه را که او می‌خواهد انجام می‌دهند و آن می‌شود که او توقع داشته است. افراد با ویژگی ماکیاولی بالا تمایل به برد دارند و توجه اساسی آن‌ها وظیفه و کاری است که باید انجام دهند و نه چیز دیگر. در این راستا، آن‌ها برای انجام وظیفه خود از افراد تحت سلطه خود، برای رسیدن به هدف به‌عنوان یک ابزار استفاده می‌نمایند (فرهنگی، ۱۳۸۸).

نتایج پژوهش‌های انجام‌شده در کانادا نشان می‌دهد که میزان ماکیاولیسم میان مدیران و شرکای حسابرسی مؤسسات بزرگ و کوچک برابر است. همچنین این نتایج در حرفه حسابداری آمریکا نشان می‌دهد میزان ماکیاولیسم در حسابداران رسمی آمریکا کمتر از سایر حرفه‌ها است. حسابداران جوان‌تر نسبت به حسابداران مسن‌تر از سطح ماکیاولیسم بیشتری برخوردار هستند. از این‌رو سؤال اصلی این پژوهش آن است که وضعیت حرفه حسابداری ایران از لحاظ متغیرهای مذکور چگونه است. تاکنون پژوهش‌های مختلفی درباره رعایت اخلاق در کشور انجام‌شده است. خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی و در نتیجه افزایش رقابت در بازار حسابرسی کشور و همچنین فقدان پژوهش‌های کافی درباره ماکیاولیسم این انگیزه را در نویسندگان این مقاله به وجود آورد که موضوع ماکیاولیسم را به‌عنوان یک موضوع پژوهشی انتخاب نمایند. انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش‌افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد.

اولاً نتایج این پژوهش می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در حوزه رعایت اخلاق داشته باشد. ثانیاً شواهد پژوهش نشان خواهد داد خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی، چه اثری بر رعایت اخلاق گذاشته است. این موضوع به‌عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون‌گذاران حوزه بازار حسابرسی قرار دهد. ثالثاً نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه اخلاق و تحقیقات رفتاری، پیشنهاد نماید.

هدف این پژوهش در درجه اول معرفی مبحث ماکیاولیسم در حوزه آموزش حسابداری و بررسی آن در حرفه حسابداری ایران است. اهمیت این پژوهش آن است با توجه به خصوصی سازی حرفه حسابداری، بررسی موضوع ماکیاولیسم می تواند منجر به شناخت بهتر از این حرفه، از نظر رعایت اخلاق شود. زیرا عدم رعایت اخلاق و رفتار حرفه ای، می تواند موجب تضعیف فرهنگ و اخلاق کار و در نتیجه تضعیف حرفه حسابداری شود. از این رو، نتایج این پژوهش می تواند مورد استفاده تدوین کنندگان مقررات حرفه ای در جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابداری قرار گیرد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۱-۲- تعریف ماکیاولیسم

ماکیاولیسم به معنای بکار بردن روش های غیراخلاقی 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 می کند» و «صحت کردن، مطابق میل مردم»، استوار است. دروغ گویی 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 ویژگی های افراد باشخصیت ماکیاولیسم است (فرهنگی، ۱۳۸۸).

۳- پیشینه پژوهش

۱-۳- پژوهش های داخلی

با توجه به بررسی به عمل آمده، در داخل کشور چند پژوهش در حسابداری و رشته های مرتبط البته نه کاملاً در قالب و عنوان ماکیاولیسم، مشاهده شده است که از جمله آن ها می توان به مقاله فرقاندوست حقیقی و منصور زارع (۱۳۸۶) با موضوع اصول اخلاقی به عنوان یکی از مفروضات بنیادی اشاره کرد که در این مقاله به اصول اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابداری و نقشی که دانشگاهیان حسابداری در این مورد دارند و همچنین نقش آتی آن ها در پیشرفت رفتار اخلاقی تأکید شده است. نتایج به دست آمده از این مقاله حاکی از آن است که دانشگاهیان یا شاغلان در حرفه باید اصول را بیاموزند و حق انتخابی ندارند وقتی شرکا مؤسسات در جلسات حرفه ای و اساتید در مقابل دانشجویان در کلاس ها حضور دارند خواسته یا ناخواسته این نقش را بر عهده خواهند داشت.

نوروش و دیانتی دیلمی (۱۳۸۲) تأثیر فرهنگ بر ارزش های 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 ارزش های حسابداری در کشور ایران پرداخته شده است. نتایج پژوهش نشان داد که قدرت

توضیحی مدل گری در کشور ایران پائین می‌باشد. آن‌ها دلیل آن را عدم تناسب تکامل رشته حسابداری با نیازهای جامعه می‌دانند.

سرلک (۱۳۸۷) آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران و اصول بنیادی اخلاق را مهم‌ترین موضوع برای تجدید حیات حیثیت حسابداری بیان می‌نماید. در این تحقیق بیان شده است که آینده حرفه حسابداری، به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و رهبران این حرفه وابسته است. به نظر او رعایت معیارهای اخلاقی و آموزش آن‌ها، برای درستکاری حسابداران ضروری است.

آذر و همکاران (۱۳۸۷) در تحقیقی به بررسی اخلاق در علم مدیریت پرداخته‌اند که در این تحقیق ضمن مقایسه موقعیت‌های دنیای طبیعی و انسانی و قیاسی تصمیم‌گیری در این موقعیت‌ها، به این مسئله توجه شده است که تصمیم‌گیری در موقعیت‌های انسانی نیازمند آن است که به سه قطب اثرگذار یعنی منطق، ذهنیت و اخلاق توجه شود. نتیجه‌ای که از این تحقیق به دست آمده این است که تصمیم‌گیری در حوزه علم مدیریت بدون توجه به مؤلفه‌های اخلاق و مسئولیت اجتماعی، واقع‌بینانه نیست. این تحقیق ضمن بررسی جامع تحقیقات گذشته و آخرین دستاوردها به یک متدولوژی چند شاخصه دست‌یافته است که پژوهشگران و تصمیم‌گیرندگان را قادر می‌سازد مسائل اخلاقی را در مدل‌سازی و تصمیم‌گیری دخالت دهند.

پور جلالی و میک (۱۹۹۵) در یک مقاله تحلیلی - نظری به بررسی تغییرات فرهنگی ایجاد شده در کشور ایران قبل و بعد از انقلاب اسلامی و تأثیرات آن بر ارزش‌های حسابداری پرداختند. به عقیده پور جلالی و میک، بعد از انقلاب، فرهنگ جامعه ایران از نظر جمع‌گرایی، فاصله قدرت اجتماعی، اجتناب از عدم اطمینان، مرد گرایی، کنترل قانونی، یکنواختی در حسابداری، محافظه‌کاری و پنهان‌کاری افزایش یافته است.

۳-۲- پژوهش‌های خارجی

شیفر و وانگ (۲۰۱۱) در چین رابطه میان رفتار ماکیاولیسمی حسابرسان در برخورد با مدیریت سود را بررسی نمودند. آن‌ها دریافتند هر چه درجه ماکیاولیسم در حسابرسان بالا باشد، آن‌ها در برخورد با مدیریت سود خالص بی‌تفاوت هستند. اما علی‌رغم بالا بودن درجه ماکیاولیسم در میان حسابرسان، این بی‌تفاوتی در برخورد با مدیریت سود عملیاتی وجود ندارد.

هارتمن و ماس (۲۰۱۰) در پژوهش خود دریافتند در مواقعی که مدیریت واحدهای تجاری از سوی جامعه برای تصمیم‌گیری‌های 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 تصمیم‌گیری‌ها، تأثیرگذار باشند. در چنین مواقع ای میزان ماکیاولیسم در حسابداران مدیریت افزایش می‌یابد. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که هر چه میزان مشارکت کنترلرها در همراهی با مدیریت شرکت افزایش یابد، میزان ماکیاولیسم نیز در آن‌ها افزایش می‌یابد.

پالومینو و کاناس (۲۰۱۰) در بررسی اثر ماکیاولیسم بر ترک شغل در میان کارکنان بانک‌های اسپانیا دریافتند که ماکیاولیسم اثری منفی بر تمایل به ترک شغل دارد. به عبارت دیگر، هر چه میزان ماکیاولیسم افزایش یابد، ترک شغل کاهش می‌یابد.

شوم و راثو (۲۰۰۹) در بررسی میزان ماکیاولیسم در حساب‌رسان کانادایی شاغل در ۴ موسسه حسابرسی بزرگ و مؤسسات کوچک نشان دادند که میزان ماکیاولیسم در سطح مدیران و شرکای حسابرسی تفاوت معنی‌داری در میان مؤسسات بزرگ و کوچک وجود ندارد. نتایج تحقیق آن‌ها نتایج تحقیقات قبلی را در این ارتباط تأیید نمود.

اسمیت و دیگران (۲۰۰۹) میزان ماکیاولیسم در میان کارکنان مؤسسات غیرانتفاعی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که کارکنان این مؤسسات فرصت‌طلب هستند. آن‌ها به واحدهای نظارت‌کننده بر عملکرد این مؤسسات و سیاست‌گذاران و اعضای هیئت‌مدیره آن مؤسسات پیشنهاد نمودند که به منظور کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه کارکنان، نظام پاسخگویی و ارکان راهبری را در این مؤسسات توسعه دهند.

شیفر و سیمونز (۲۰۰۸) در بررسی اثر ماکیاولیسم بر فرار مالیاتی و مسئولیت اجتماعی، نشان دادند که ماکیاولیسم با فرار مالیاتی رابطه دارد. همچنین هر چه ماکیاولیسم افزایش یابد، قضاوت درباره مسئولیت اجتماعی در میان مدیران شرکت‌ها کاهش می‌یابد. ویک فیلد (۲۰۰۸) در بررسی ماکیاولیسم در حرفه حسابداری آمریکا دریافت که میزان ماکیاولیسم در حسابداران رسمی آمریکا کمتر از سایر حرفه‌ها است. او نشان داد که افراد جوان‌تر نسبت به افراد مسن‌تر از سطح ماکیاولیسم بیشتری برخوردار هستند. همچنین نتایج پژوهش او تأیید نمود هر چه سطح تحصیلات افزایش یابد، ماکیاولیسم نیز افزایش می‌یابد و مردان بیشتر از زنان فرصت‌طلب هستند. اما نتایج این پژوهش رابطه میان سطح درآمد با ماکیاولیسم و سطح رضایت شغلی با ماکیاولیسم را تأیید ننمود.

عزیز (۲۰۰۷) در بررسی عوامل تعیین‌کننده ماکیاولیسم در میان حسابداران حرفه‌ای آمریکا نشان داد که جنسیت، سن، تحصیلات و تجربه با ماکیاولیسم رابطه معنی‌دار دارند و بر آن تأثیرگذار هستند.

۴- روش‌شناسی پژوهش

۴-۱- جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل جامعه حسابداران، جامعه حساب‌رسان، نظام پزشکی و نظام مهندسی می‌باشد. دلیل انتخاب جامعه پزشکی و مهندسی آن است که این دو رشته نیز مانند حرفه حسابداری، حرفه محسوب می‌شوند و بر اساس مقررات حرفه و نظام خود ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای هستند. برای جمع‌آوری داده‌های آماری پژوهش از پرسشنامه کریستی و گیس (۱۹۷۰) استفاده شده است. این پرسش‌نامه شامل ۲۰ سؤال در طیف لیکرت (پنج گزینه‌ای) است. حداکثر امتیاز برای سنجش ماکیاولیسم نیز برابر ۱۰۰ است. این نحوه سنجش در تحقیقات معتبر از جمله پژوهش‌های اشاره‌شده در مبانی نظری مورد استفاده

قرار گرفته است. روش نمونه‌گیری هر جامعه به‌طور تصادفی بوده که پرسشنامه فوق به‌طور تصادفی بین افراد هر جامعه پخش شده است.

۵- روش تحقیق

این تحقیق از نوع قیاسی - استقرائی است. به‌طوری‌که چارچوب نظری و پیشینه آن از راه قیاسی و جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها از راه استقرایی و از طریق پرسش‌نامه انجام شده است. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم‌افزار Excel پردازش و با نرم‌افزار spss نسخه ۱۶ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند.

۶- فرضیه‌های تحقیق

- ۱) میانگین ماکیاولیسم دو گروه مهندسين با حسابداران و حسابرسان برابر می‌باشد.
- ۲) میانگین ماکیاولیسم دو گروه مهندسين و پزشکان با حسابداران و حسابرسان باهم برابر می‌باشد.
- ۳) میزان ماکیاولیسم با توجه به مدرک تحصیلی در حسابداران و حسابرسان یکسان است.
- ۴) میزان ماکیاولیسم با توجه به رتبه شغلی در حسابداران و حسابرسان یکسان است.
- ۵) میانگین ماکیاولیسم زنان و مردان حسابداران و حسابرسان باهم برابر می‌باشد.
- ۶) میانگین ماکیاولیسم در میان حسابداران و حسابرسان متأهل و مجرد باهم برابر می‌باشد.
- ۷) میانگین ماکیاولیسم بخش دولتی و بخش خصوصی حسابداران و حسابرسان باهم برابر می‌باشد.
- ۸) میانگین ماکیاولیسم دو گروه پزشکان با حسابداران باهم برابر می‌باشد.
- ۹) میانگین ماکیاولیسم دو گروه پزشکان با حسابرسان باهم برابر می‌باشد.

۶-۱- روش آزمون فرضیه‌ها

تحلیل داده‌ها در بخش آمار توصیفی با محاسبه شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین، میانه و شاخص‌های پراکنندگی انحراف معیار چولگی و کشیدگی شروع شده است. آزمون کلموگروف- اسمیرنوف^۱ برای بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها استفاده شده است و با توجه به نرمال بودن توزیع داده‌ها از آزمون t برای دو نمونه مستقل، آزمون همبستگی پیرسون و آنالیز واریانس استفاده شده است.

آماره‌های توصیفی تحقیق

آماره‌های توصیفی پژوهش شامل میانگین، انحراف معیار، حداقل، حداکثر، چولگی و کشیدگی شاخص ماکیاولیسم در گروه پزشکان، حسابداران، حسابرسان و مهندسان در جدول شماره ۱ نشان داده شده است. مطابق این جدول، میانگین ماکیاولیسم در گروه مهندسين و حسابرسان بیشتر از سایر گروه‌ها است.

جدول شماره ۱- آماره‌های توصیفی نمره ماکیاولیسیم در گروه‌های مختلف

گروه	تعداد مشاهده	میانگین نمره ماکیاولیسیم	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	حداقل	حداکثر
پزشکان	۱۰۶	۵۰/۲۳	۷/۶۵۵	۰/۴۶۴	۰/۲۳۲	۳۲	۷۲
حسابداران	۱۰۹	۵۱/۶۵	۷/۰۹۶	۰/۵۸۵	۱/۱۳۰	۳۶	۷۶
حسابرسان	۱۵۵	۵۳/۳۶	۶/۵۳۱	۰/۳۳۷	۱/۳۹۱	۳۳	۷۶
مهندسیین	۱۲۳	۵۴/۹۵	۸/۹۸۸	۰/۲۰۰	۰/۲۳۹	۳۵	۷۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۶- نتایج آزمون فرضیه‌ها

شرح فرضیه‌ها و نتایج آزمون آن‌ها در جدول شماره ۲ گزارش شده است:

جدول شماره ۲- نتایج آزمون فرضیه

شرح فرضیه	نوع آزمون مورد استفاده	سطح معنی داری	وضعیت تأیید یا رد فرضیه
۱- میانگین ماکیاولیسیم دو گروه مهندسیین با حسابداران و حسابرسان برابر می‌باشد.	آزمون T	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
۲- میانگین ماکیاولیسیم دو گروه مهندسیین و پزشکان با حسابداران و حسابرسان باهم برابر می‌باشد.	آزمون T	۰/۰۰۰	تأیید فرضیه
۳- میزان ماکیاولیسیم با توجه به مدرک تحصیلی در حسابداران و حسابرسان یکسان است.	آنالیز واریانس	۰/۰۰۱	رد فرضیه
۴- میزان ماکیاولیسیم با توجه به رتبه شغلی در حسابداران و حسابرسان یکسان است.	آنالیز واریانس	۰/۱۹۱	تأیید فرضیه
۵- میانگین ماکیاولیسیم زنان و مردان حسابداران و حسابرسان باهم برابر می‌باشد.	آزمون T	۰/۶۴۱	رد فرضیه
۶- میانگین ماکیاولیسیم در میان حسابداران و حسابرسان متأهل و مجرد باهم برابر می‌باشد.	آزمون T	۰/۷۳۹	رد فرضیه
۷- میانگین ماکیاولیسیم بخش دولتی و بخش خصوصی حسابداران و حسابرسان باهم برابر می‌باشد.	آزمون T	۰/۰۹۸	رد فرضیه
۸- میانگین ماکیاولیسیم دو گروه پزشکان با حسابداران باهم برابر می‌باشد.	آزمون T	۰/۲۱۴	رد فرضیه
۹- میانگین ماکیاولیسیم دو گروه پزشکان با حسابرسان هم برابر می‌باشد.	آزمون T	۰/۰۴۷	تأیید فرضیه

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۷- عوامل تعیین کننده ماکیاولیسم در حرفه حسابداری و حسابرسی

۷-۱- آماره‌های توصیفی

جدول شماره ۳، ۴ و ۵ آماره‌های توصیفی مربوط به اطلاعات حسابداران و حسابرسان (اعم از نمونه حسابداران و حسابرسان) را نشان می‌دهند. در جدول شماره ۳ سطح تحصیلات به شرح زیر است.

جدول شماره ۳- تحصیلات حسابداران و حسابرسان

تعداد	سطح تحصیلات
۸	کاردانی
۱۷۷	کارشناسی
۷۸	کارشناسی ارشد
۱	دکتری
۲۶۴	جمع

منبع: یافته‌های پژوهشگر

از کل مشاهدات حسابداران و حسابرسان ۱۸۶ نفر در بخش خصوصی و ۷۸ نفر در بخش دولتی شاغل بودند. تعداد ۵۱ زن و تعداد ۲۱۳ نفر مرد در نمونه آماری حسابرسان و حسابداران وجود دارد. آماره‌های توصیفی مربوط به نمره ماکیاولیسم، سن و سابقه کار در دو گروه حسابداران و حسابرسان به شرح جدول شماره ۴، و هم‌چنین توزیع فراوانی سابقه کار به شرح جدول شماره ۵ می‌باشد. در این پژوهش برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر میزان ماکیاولیسم در حرفه حسابداری (اعم از نمونه حسابداری و حسابرسی) متغیرهایی نظیر جنسیت، سن، تحصیلات، سابقه کار، مرتبه شغلی و محل خدمت در نظر گرفته شده است. برای تدوین عوامل تبیین کننده ماکیاولیسم، ابتدا عدم خودهمبستگی میان متغیرهای بالا با یکدیگر آزمون شده است. این آزمون در جدول شماره ۶ آورده شده است.

جدول شماره ۴- آماره‌های توصیفی نمره ماکیاولیسم، سن و سابقه کار حسابداران و حسابرسان

شرح	نمره ماکیاولیسم	سن	سابقه کار
میانگین	۵۲/۵۶	۳۵/۲۱	۱۱/۰۷
میانه	۵۲/۰۰۰	۳۲/۰۰۰	۸
انحراف معیار	۶/۸۰۹	۹/۸۷۴	۹/۴۰۸
حداقل	۳۳	۲۲	۱
حداکثر	۷۶	۷۲	۴۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول شماره ۵- فراوانی سابقه کار حسابداران و حسابرسان

سابقه کار	فراوانی	درصد
۱-۱۰	۱۶۲	۶۱/۴
۱۱-۲۰	۵۳	۲۰
۲۱-۳۰	۳۷	۱۴
۳۱-۴۰	۱۱	۴/۲
۴۱-۵۰	۱	۰/۴
جمع	۲۶۴	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول شماره ۶- همبستگی میان متغیرهای مستقل

متغیرها	جنسیت	سن	تحصیلات	سابقه کار	مرتب شغلی	محل خدمت
جنسیت	۱	۰/۱۸۹	۰/۳۷۶	۰/۱۷۲	۰/۲۵۴	۰/۲۳۳
سن		۱	۰/۱۴۷	۰/۰۳۶	۰/۰۴۴	۰/۰۴۹
تحصیلات			۱	۰/۰۵۹	۰/۲۷۸	۰/۱۱۰
سابقه کار				۱	۰/۳۹۹	۰/۱۷۴
مرتب شغلی					۱	۰/۲۷۷
محل خدمت						۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌گونه که از جدول شماره ۶ مشخص است، میان متغیرهای مستقل مدل خودهمبستگی حاد وجود ندارد. زیرا ضریب همبستگی بالای ۵۰ درصد وجود ندارد.

در جدول شماره ۷ ضرایب مربوط به متغیرهای تأثیرگذار بر میزان ماکیاولیسم و سطح معنی‌داری آن نشان داده شده است. این جدول نشان می‌دهد که جنسیت، سابقه کار و محل خدمت از عوامل تعیین‌کننده و تأثیرگذار بر شاخص ماکیاولیسم در میان حرفه حسابداری است. زیرا سطح معنی‌داری آن زیر ۵٪ است. بنابراین متغیرهای تبیین‌کننده ماکیاولیسم به صورت رابطه شماره ۱ زیر تدوین می‌شود:

$$Y = 47/114 + 2/079 X_1 + 0/118 X_2 - 1/916 X_3 + \varepsilon_i \quad (1)$$

رابطه شماره ۱ که در آن:

Y = نمره ماکیاولیسم هر فرد

X_1 = عبارت است از جنسیت، اگر مرد باشد مقدار آن یک و زن باشد مقدار آن صفر است.

X_2 = سابقه کار که عبارت است از میزان سابقه کار هر فرد

X_3 = محل خدمت، اگر شخص در بخش دولتی خدمت نماید مقدار آن یک و در بخش خصوصی خدمت کند مقدار آن صفر است.

ε_i = خطای مدل

جدول شماره ۷- ضرایب

متغیرهای مدل	بتای استاندارد نشده	خطای استاندارد	بتای استاندارد شده	آماره T	سطح معنی داری	تلورانس	عامل تورم واریانس
عرض از مبدأ	۴۷/۱۱۴	۱/۹۵۲	-	۲۴/۱۳۳	۰/۰۰۰	-	-
جنسیت	۲/۰۷۹	۱/۱۶۹	۰/۱۲۱	۱/۷۷۸	۰/۰۴۲	۰/۷۸۷	۱/۲۷۱
سن	۰/۰۱۷	۰/۰۲۶	۰/۰۴۱	۰/۶۶۳	۰/۵۰۸	۰/۹۵۷	۱/۰۴۵
تحصیلات	۱/۲۵۳	۰/۸۶۰	۰/۰۹۸	۱/۴۵۷	۰/۱۴۶	۰/۸۱۰	۱/۲۳۴
سابقه کار	۰/۱۱۸	۰/۰۴۸	۰/۱۶۳	۲/۴۶۲	۰/۰۱۴	۰/۸۲۶	۱/۲۱۱
مرتبه شغلی	-۰/۱۸۰	۰/۴۴۳	-۰/۰۲۹	-۰/۴۰۷	۰/۶۸۴	۰/۷۳۶	۱/۳۵۸
محل خدمت	-۱/۹۱۶	۰/۹۵۰	-۰/۱۲۹	-۲/۰۱۷	۰/۰۴۵	۰/۸۹۱	۱/۱۲۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۷- اعتبار مدل

برای اعتبار مدل، آزمون‌های آنالیز واریانس و دوربین واتسون انجام شده است. در آزمون آنالیز واریانس، مقدار آماره F برابر ۳/۱۱۷ و سطح معنی داری آن برابر ۰/۶ درصد یعنی کمتر از ۵ درصد است. این موضوع به این معنی است که، رابطه شماره ۱ معنی دار است. همچنین این جدول نشان می‌دهد که این مدل تنها ۶/۸ درصد از عوامل تأثیرگذار بر میزان ماکیاولیسم در حرفه حسابداری را نشان می‌دهد و بقیه آن به دلیل کیفی بودن موضوع، در این تحقیق قابل مشاهده نیست. همچنین میزان دوربین واتسون در این جدول نشان‌دهنده آن است که میان مقادیر خطای مدل خودهمبستگی وجود ندارد.

جدول شماره ۸- آزمون‌های مربوط به اعتبار مدل

آماره	مقدار	سطح معنی داری
F	۳/۱۱۷	۰/۰۰۶
ضریب تبیین (R ²)	۶/۸ درصد	-
دوربین واتسون	۲/۰۰۶	-

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۸- نتیجه‌گیری

عوامل تأثیرگذار بر میزان ماکیاولیسم در حرفه حسابداری عبارت‌اند از مرد بودن، سابقه کار و شاغل بودن در بخش خصوصی. از میان عوامل بالا عامل جنسیت با ضریب ۲/۰۷۹ و اشتغال در بخش خصوصی با ضریب ۱/۹۱۶ بیشترین تأثیر را بر رفتار فرصت‌طلبانه افراد دارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که میزان ماکیاولیسم در حرفه مهندسی، پزشکی و حسابداری متفاوت است. حرفه مهندسی بیشترین میزان

ماکیاولیسم را به خود اختصاص داده است و بعد از آن حرفه حسابداری و بعد نیز حرفه پزشکی. در حسابرسان نیز، نمره ماکیاولیسم حسابرسان بخش خصوصی بیشتر از حسابرسان شاغل در بخش دولتی است. این نتایج شاید این ادعا را که در حرفه پزشکی رعایت اخلاق بیشتر از سایر حرفه‌ها است، از لحاظ تئوریک تأیید نماید. هم‌چنین به دلیل نظارت بر کار حسابرسان دولتی، رعایت اخلاق در میان حسابرسان بخش دولتی بیشتر از حسابرسان شاغل در بخش خصوصی است. از این رو به جامعه حسابداران رسمی و نهادهای کنترل‌کننده بر کار حسابرسان بخش خصوصی پیشنهاد می‌شود تا نظارت بیشتری برای رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای در حسابرسان بخش خصوصی اعمال گردد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که خصوصی‌سازی حسابرسی موجب کاهش رعایت اخلاق حرفه‌ای از سوی حسابرسان شاغل در بخش خصوصی شده است. طی تحقیقات انجام‌شده در امریکا تفاوت‌ها و تشابهات تحقیق حاضر با تحقیقات انجام‌شده در امریکا به شرح زیر می‌باشد:

تفاوت‌ها:

- ۱) میزان ماکیاولیسم در حسابداران رسمی آمریکا کمتر از سایر حرفه‌هاست در حالی که در ایران به نظر می‌رسد میزان ماکیاولیسم در حرفه حسابداری بیشتر از حرفه پزشکی است.
- ۲) در حرفه حسابداری آمریکا هر چه سطح تحصیلات بالا باشد درجه ماکیاولیسمی نیز بالا می‌رود. در حالی که طی نتایج تحقیق حاضر مشخص شد هر چه سطح تحصیلات بالا باشد، از درجه ماکیاولیسمی افراد کاسته می‌شود.
- ۳) در تحقیق حاضر بین سن و ماکیاولیسم رابطه معناداری وجود ندارد. در حالی که در آمریکا بین سن و ماکیاولیسم رابطه معناداری وجود دارد.

تشابه:

- ۱) مردان بیشتر از زنان فرصت طلب‌تر هستند. مهم‌ترین محدودیت این تحقیق، استفاده از پرسشنامه می‌باشد. این محدودیت یک محدودیت ذاتی است. زیرا در تحقیقات پرسش‌نامه‌ای ممکن است پاسخ‌دهندگان پرسش‌نامه را با عجله تکمیل نموده باشند و یا در پاسخ به سؤالات واقعیت را ذکر نکرده باشند. این موارد خارج از کنترل پژوهشگران بوده است. به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود تا با استقرار نظام پاسخگویی و نظارت بیشتر بر عملکرد حسابرسان، رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط آنان را مدنظر قرار دهد. به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود تا موضوع آموزش اخلاق را برای حسابداران رسمی در برنامه‌های آموزشی خود لحاظ نماید. به سازمان بورس پیشنهاد می‌شود تا با استقرار نظام راهبری بر عملکرد مدیران و حسابداران نظارت بیشتری اعمال شود.

به‌نظام مهندسی پیشنهاد می‌شود با استقرار نظام حساب‌خواهی، نظارت بیشتری بر عملکرد مهندسان در رعایت اخلاق حرفه‌ای اعمال گردد.

برای تحقیقات آتی پیشنهادات زیر ارائه می‌شود:

- رابطه بین ماکیاولیسم و فرار مالیاتی
- رابطه بین ماکیاولیسم و رضایت شغلی در حسابرسان
- رابطه بین رفتار ماکیاولیسمی بر ترک شغل در کارکنان حسابرسی

فهرست منابع

- ۱) آذر، عادل، ربیع، م و ، قیطاسی، ف،(۱۳۸۷)، "اخلاق در علم مدیریت"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال سوم، شماره‌های ۱ و ۲، صص. ۶۱-۷۰
- ۲) سرلک، نرگس (۱۳۸۷)، "اخلاق حسابداری"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال سوم، شماره‌های ۱ و ۲، صص. ۸۲.
- ۳) معیدفر، سعید، (۱۳۸۵)، "بررسی میزان اخلاق کار و عوامل مؤثر بر آن در میان کارکنان ادارات دولتی"، فصلنامه علمی و پژوهشی رفاه اجتماعی، سال ششم، شماره ۲۳، صص. ۳۲۱ تا ۳۴۱.
- ۴) فرقاندوست حقیقی، کامبیز، منصور زارع، ز، (۱۳۸۶)، "اصول اخلاقی به‌عنوان یکی از مفروضات حسابداری"، دانش و پژوهش حسابداری، سال سوم، شماره یازدهم، صص. ۱۸-۲۳.
- ۵) فرهنگ، علی‌اکبر، "ارتباطات انسانی"، (آذرماه ۱۳۸۸)، نشر رسا، صص. ۱۰۴-۱۰۱.
- ۶) نوروش، ایرج، دیانتی دیلمی، ز، (۱۳۸۲)، "بررسی تأثیر فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری در ایران (آزمون تجربی مدل گری)", بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۳، صص. ۳-۴۰.
- 7) Aziz Abdul (2007), "An exploratory study of Machiavellianism and self-perceived performance of accountants" International Journal of Management Practice, Vol. 2, no.3, PP.250-254
- 8) Hartmann, Frank G. H. And Victor S. M.,(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.
- 9) Pourjalali, H. & Meek, G. ,(1995), Accounting and Cultural: The Case of Iran. Research in Accounting in emerging Economics. Vol. 3,PP. 3-17
- 10) Shafer, William E and Wang, Z. ,(2011), Effects of ethical context and Machiavellianism on attitudes toward earnings management in China, Managerial Auditing Journal. Vol. 26, Iss. 5; PP. 372
- 11) Shome Anamitra , Rao H., (2009), Machiavellianism in public accountants: some additional Canadian evidence , Business Ethics. Vol. 18, Iss. 4; PP. 364.
- 12) Smith Pamela C., Kerry M and Kelly R. P, (2009), " Nonprofit Employees Machiavellian propensities, Financial Accountability & Management, Vol.25, Issue 3, PP.335-352
- 13) Palomino Pablo Ruiz and Cañas R. M., (2010), " Machiavellians, Unethical Workmates And Intention To Stay: An Empirical Exploration. " International Journal of Management and Information Systems; 14, 4, PP.59 – 65.

- 14) Wakefield, R. 1, (2008), Accounting and Machiavellianism, Behavioral Research in Accounting, volume 20 , number 1, PP.115-129.

یادداشت‌ها

¹. Kolmogorov-Smirnov Test