

The Pattern Restricting Monopolism and Negative Machiavellian Property of Auditors with Emphasis on Critical Theory

Saeid Samimi* 

PhD in Accounting, Faculty of Economics, Management and Accounting, Islamic Azad University, Tabriz, Iran, Samimisaied@gmail.com

Abstract

Purpose: This study strives to assess the underlying and effective factors of monopolism and Machiavellian biases in audit and present some strategies for them to improve auditors' judgment quality in the light of accounting critical theory using grounded theory.

Method: Since Machiavellian traits and monopolism in audit tend to have the desire for elitism, the statistical society of this study comprises professional academic accounting professors, stakeholders of audit institutes, and top managers of audit organizations. This research has been implemented during 2021 and 2022 using composite purposive sampling, and 12 in-depth and semi-structured interviews until reaching theoretical saturation. Moreover, structural equation modeling (SEM) and PLS software have been used to examine the validity of the conceptual model of study.

Results: Results showed that cultural, environmental, and social factors had an impact (0.276) on audit monopolism and also had an effect (0.463) on the Machiavellian biases of auditors. Structural and technical agents had 0.485 and 0.358 impact factors on monopolism and Machiavellian biases, respectively. Moreover, political governance in the audit profession influences (0.654) monopolism in the audit profession because regulatory bodies are close to the government. In addition, restrictive, legal, and regulatory factors have an impact factor of 0.368 on monopolism in the audit profession, and this component influence (0.597) the Machiavellian biases. Also, creating a foundation for increasing audit quality is one of the consequences of Restricting Monopolism in auditing and Machiavellian Property of auditors.

Conclusion: Restricting of Machiavellian characteristics and Monopolism in auditing can be achieved through strengthening the knowledge and skills of human resources, structural and technical reforms, economic improvement and political communication, determination in the implementation of laws and continuous monitoring of auditors' performance, and improves the quality of auditing services and Intellectual and practical maturity of auditors.

Contribution: The novelty aspect of this study is mixing qualitative analysis and empirical experiments to identify factors affecting monopolism in audit and creating Machiavellian biases in Iran. To match with sorted viewpoints of audit professionals, some strategies are proposed to restrict these two phenomena influencing the quality of audits.


Keywords: Negative Machiavellian Property, Monopolism in Audit, Critical Thinking, Political Governance and Management Weakness, Restrictive and Regulatory Factors, Audit Quality.

Research Article

Cite this article: Samimi (2023) The Pattern Restricting Monopolism and Negative Machiavellian Property of Auditors with Emphasis on Critical Theory, Journal of Financial Accounting Knowledge, Vol.10, NO.2, Summer 2023, 185-215.

DOI: 10.30479/jfak.2023.19028.3107

Received on 10 July, 2023 **Accepted on** 22 August, 2023

© The Author(s). 

Publisher: Imam Khomeini International University.

Corresponding Author: Saeid Samimi (Samimisaied@gmail.com)

رهیافتی برای محدودسازی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم و انحصارطلبی حساب‌رسان

سعید صمیمی ^{id}*

دکتری حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. Samimisaied@gmail.com

چکیده

هدف: پژوهش حاضر تلاش می‌کند در پرتو تئوری انتقادی و با استفاده از روش زمینه بنیان، عوامل مؤثر و زمینه‌ساز انحصارطلبی در حسابرسی و ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حساب‌رسان را شناسایی نموده و در راستای بهبود کیفیت قضاوت‌های حساب‌رسان و محدودسازی هر یک از این ویژگی‌ها، راهبردهایی را ارائه نماید.

روش: با توجه به اینکه ویژگی‌های ماکیاولیسم و انحصارطلبی در حسابرسی میل به نخبه‌گرایی دارد، از روش زمینه بنیان و مصاحبه عمیق نیمه ساختاریافته برای بیان جنبه‌های معلوم و مجهول هر یک از پدیده‌های موردبررسی این پژوهش استفاده شده است. دوره زمانی اجرای پژوهش طی سال‌های ۱۴۰۰ و ۱۴۰۱ می‌باشد و جامعه آماری را اساتید خبره و مجرب دانشگاهی در حوزه حسابرسی، شرکای مؤسسات حسابرسی، کارشناسان رسمی دادگستری و مدیران ارشد سازمان حسابرسی تشکیل می‌دهند. به‌منظور سنجش اعتبار مدل تدوین‌شده در بخش کیفی پژوهش، از رویکرد معادلات ساختاری و از نرم‌افزار PLS استفاده شده است.

یافته‌ها: نتایج نشان داد که عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی به ترتیب ۰/۲۷۶، ۰/۴۶۳ در انحصارطلبی حسابرسی و ویژگی‌های ماکیاولیسم حساب‌رسان مؤثر می‌باشد. ضعف ساختاری و فنی نیز به ترتیب به میزان ۰/۴۵۸ و ۰/۳۵۸ در انحصارطلبی و ویژگی‌های ماکیاولیسم مؤثر می‌باشد. حکمرانی سیاسی در حسابرسی به میزان ۰/۶۵۴ و عوامل بازدارنده، قانونی و نظارتی به میزان ۰/۳۶۸ بر انحصارطلبی در حسابرسی تأثیرگذار است.

نتیجه‌گیری: محدودسازی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسمی و انحصارطلبی در حسابرسی، از طریق تقویت دانش و مهارت‌های نیروی انسانی، اصلاحات ساختاری و فنی، بهبود اقتصادی و ارتباطات سیاسی، قاطعیت در اجرای قوانین و پایش مستمر عملکرد حساب‌رسان میسر می‌گردد و موجب ارتقا کیفیت خدمات حسابرسی و بلوغ فکری و عملی حساب‌رسان می‌شود. همچنین بسترسازی برای افزایش کیفیت حسابرسی از جمله پیامدهای محدودسازی انحصارطلبی در حسابرسی و ویژگی‌های ماکیاولیسم حساب‌رسان می‌باشد.

دانش‌افزایی: نوآوری پژوهش، ترکیب تحلیل کیفی و آزمون تجربی برای شناسایی عوامل مؤثر بر انحصارطلبی در حسابرسی و ویژگی‌های ماکیاولیسمی حساب‌رسان در ایران است که پیرامون انطباق دیدگاه‌های رسته شده صاحب‌نظران حرفه حسابرسی، تلاش می‌شود راهبردهایی برای بهبود کیفیت قضاوت‌های حساب‌رسان ارائه گردد.

واژگان کلیدی: ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم، انحصارطلبی در حسابرسی، تئوری انتقادی، حکمرانی سیاسی و ضعف مدیریتی، عوامل بازدارنده و نظارتی، کیفیت حسابرسی.

مقاله پژوهشی

*استناد: صمیمی (۱۴۰۲)؛ رهیافتی برای محدودسازی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم و انحصارطلبی حساب‌رسان، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۱۰، شماره ۲، پیاپی ۳۷، تابستان ۱۴۰۲، ۱۸۵-۲۱۵.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۲/۴/۱۹ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۲/۵/۳۱



ناشر: دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان

۱- مقدمه

حسابرسی به‌عنوان یکی از خدمات حرفه‌ای بر پایه روابط اجتماعی، نقش مهمی در تأمین انتظارات ذی‌نفعان گزارش‌های مالی در ارزیابی و پیش‌بینی عملکرد آتی دارد و عاملی برای ثبات مالی، اعتماد و اطمینان در بازارهای مالی در ارائه منصفانه اطلاعات به‌منظور سودمندی در تصمیم‌گیری است. در واقع، حسابرسی می‌تواند با جلوگیری از افشای جانبدارانه اطلاعات نهانی، به توسعه بازارهای مالی شفاف کمک شایانی نماید؛ اما هرچه کیفیت این گزارش‌ها در سطح پایین‌تری باشد، در سطح اقتصاد خرد، افراد زیادی سرمایه‌های خود را از دست می‌دهند و در سطح کلان، موجب بدبینی شدید به اقتصاد و بازارهای مالی می‌گردد. از این‌رو، ارتباط بین حسابرسان و ذی‌نفعان گزارش‌های مالی از دایره محدودیت‌های ارتباط بشری (از طریق نمادها و علائم) فارغ نیست و عدم درک این موضوع توسط حسابرسان، ممکن است بقای حرفه حسابرسی را به مخاطره بیندازد. از طرفی، وجود محدودیت‌های ذاتی در رسیدگی‌ها و عدم تأمین نیازهای اطلاعاتی که اغلب با مطلوبیت اطلاعاتی طیف گسترده استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی در تضاد است، نقش حسابرسان را به‌عنوان یک مکانیزم اجتماعی یاری‌دهنده کمرنگ‌تر نموده است. از این‌رو، توجه به کیفیت گزارش‌های مالی و جنبه‌هایی که می‌تواند کیفیت قضاوت حسابرسان را تحت تأثیر خود قرار دهد، نیازمند بررسی‌های دقیق و اجمالی پژوهشگران و مجامع و انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی است (سایال و سینگ، ۲۰۲۲، ۶۵۵؛ کروئنبرگر و لاکس، ۲۰۲۰، ۴۴).

در این میان ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حسابرسان، کیفیت قضاوت‌های بااهمیت و اثربخشی و ارزش‌افزوده خدمات حسابرسی را تحت تأثیر خود قرار داده است (سها و ایریانی، ۲۰۱۸، ۱۷). هامیلتون و اسمیت (۲۰۲۱، ۲۳۰) معتقدند، محدودسازی ویژگی‌های ماکیاولیسم حسابرسان همچون فرصت‌طلبی، خودمحوری، روان‌آزاری و شخصیت ضداجتماعی اگرچه به‌صورت واضح در استانداردهای حسابداری و حسابرسی توضیح داده نشده است؛ اما برای قضاوت حسابرسان به‌جامانده است و حذف ویژگی‌های رفتاری مؤثر بر قضاوت‌های بااهمیت حسابرسان را با مشکل اساسی مواجه ساخته است. ابعاد شخصیتی ماکیاولیسم در قضاوت‌های یک فرد می‌تواند جنبه‌های مثبت و منفی در پی داشته باشد. هدف این پژوهش بررسی و محدودسازی جنبه‌های منفی ماکیاولیسم حسابرسان در قضاوت‌های بااهمیت است. از ابعاد منفی ویژگی‌های ماکیاولیسم حسابرسان می‌توان به اختلال‌های مربوط به فقدان احساس شرم یا پشیمانی، شکست در عبرت گرفتن از تجربیات گذشته، ضعف و نارسایی در عاطفه و هیجان، انزواگرایی و تعلق نداشتن به کار تیمی، اضطراب و استرس بالا اشاره نمود. در واقع، ماکیاولیسم با قدرت‌طلبی رابطه‌ای تنگاتنگ دارد و فردی که این ویژگی‌ها را دارد اهل عمل (عمل‌گرا) است، احساساتی نیست و بر این باور است که هدف،

وسیله را توجیه می‌کند. کسانی که از نظر شخصیتی مقدار زیادی این ویژگی را دارا می‌باشند به نظر می‌رسد موفق‌تر هستند، کمتر غایب می‌شوند و بیشتر دیگران را ترغیب می‌کنند، ولی بازدهی این افراد تحت عوامل موقعیتی ممکن است تعدیل شود (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۵، ۱۰۹). در این راستا، رسیدن به درک مشترک به واسطه بینش‌های نظری، می‌تواند به تدوین و بازنگری آیین‌نامه‌های نظارتی و آیین رفتار حرفه‌ای به منظور شناخت در خصوص نحوه محدودسازی ویژگی‌های ماکیاولیسمی حسابرسان کمک شایانی نماید چرا که ویژگی‌های ماکیاولیسمی یک پدیده جهان‌شمول و غیرقابل اجتناب را در قضاوت‌های حسابرسان ایجاد کرده است و درک این واژه را تا اندازه‌ای مبهم ساخته است. یکی از آفت‌های مهم تأثیرگذار در نظام‌های متمرکز بر اقتصادهای آزاد، نفوذ سیاسی در نظام اداری و مالی سازمان‌های درگیر است. گذار از اقتصاد سوسیالیستی به اقتصاد بازار و پایه‌ریزی اقتصاد مبتنی بر مالکیت خصوصی به نمایان شدن انحصارطلبی و الیگارش‌ی و رشد آن در این نوع اقتصادها و به‌طور خاص رسوخ آن در حرفه حسابرسی کشورمان مشهود بوده است و باوجود برنامه‌های متعددی برای محدود نمودن نفوذ سیاسی، هنوز راهکاری اساسی برای حل این مشکل تبیین نگردیده است. توسعه و پیچیدگی روزافزون فعالیت‌های واحدهای اقتصادی، پیشرفت مستمر فناوری اطلاعات، کمبود منابع، وجود انواع ریسک‌ها و جنبه‌های منفی ویژگی‌های ماکیاولیسم حسابرسان نیز به پدیده انحصارطلبی در ارائه خدمات حسابرسی دامن زده است (وینتر، ۲۰۲۲، ۲۱۱). در این شرایط، چه در حوزه خدمات مالی و چه در سیاست، تصمیمات مهم و اساسی در دست عده معدودی خواهد بود که قدرت متمرکز به آن‌هاست و توزیع عادلانه درآمد میسر نخواهد بود. بدیهی است که این گروه خاص بازار وسیع‌تری را در اختیار داشته و علاوه بر سیاست‌گذاری‌های اصلی در حرفه حسابرسی، به دنبال تأمین منافع گروه‌های ذینفع از این منبع خواهند بود (گورودنیچنکو و گریگورنکو، ۲۰۰۸، ۲۲). از این رو، انحصارطلبی در حسابرسی بر دلالت به این موضوع دارد که حسابرسی در صنایع خاص و مادر، بر مبنای ارتباطات سیاسی، نقض قوانین و مقررات و دوگانگی مسئولیت‌ها در حوزه‌های اجرایی و نظارتی، در اختیار گروه خاصی از حسابرسان قرار دارد و به نظر می‌رسد این گروه خاص با حکمرانی سیاسی در حوزه‌های کارکردی خود، علاوه بر ایجاد فضای غیررقابتی، در برآورده نمودن انتظارات ذینفعان گزارش‌های مالی به‌خصوص در حوزه مسئولیت‌های اجتماعی، آن‌گونه که انتظار می‌رود، مسئولانه عمل نکرده و موجب توزیع ناعادلانه درآمد میان مؤسسات حسابرسی، فضای رقابتی ناسالم در ارجاع به کار حسابرسی و درنهایت مشکل تداوم فعالیت مؤسسات کوچک حسابرسی شده است (صمیمی و همکاران، ۱۴۰۱، ۵۵).

در پژوهش حاضر بسط اصطلاح انحصارطلبی (الیگارش‌ی) به حرفه حسابرسی به دلیل سیادت و حاکمیت گروه معدودی از حسابرسان خاص بوده است که عملاً مجری و مالک انجام

حسابرسی در صنایع خاص می‌باشند و این موضوع مدتی است بین صاحب‌نظران حرفه حسابرسی کشورمان در همایش‌های مختلف حسابداری موردنقد و کنکاش قرار گرفته است. اگرچه در ظاهر ممکن است این موضوع کمی مبهم و بر اساس ساختار اقتصاد سیاسی باشد، اما پژوهش حاضر تلاش می‌کند با راستی آزمایی نفوذ این پدیده در حرفه حسابرسی کشورمان و اثرات آن بر کیفیت قضاوت‌های حسابرسان و همچنین بررسی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حسابرسان به واسطه دیدگاه‌های رسته شده صاحب‌نظران حرفه حسابرسی، راهبردهایی مناسب برای بازنگری آیین‌نامه‌های نظارتی، پایش مستمر عملکرد حسابرسان و اصلاح قوانین و مقررات توسط مجامع حرفه‌ای و نهادهای ناظر در سیاست‌گذاری حرفه ارائه نماید. بدین منظور در ادامه پژوهش، مبانی نظری و پیشینه، روش‌شناسی، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری ارائه خواهد شد.

۲- مبانی نظری و پیشینه

در اوایل سال ۲۰۰۰ و پس از رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگ و به تبع آن اضمحلال موسسه حسابرسی اندرسون، کمیسیون بورس اوراق بهادار ایالات متحده با تدوین قانون ساربنز- آکسلی تلاش نمود اعتماد را به حرفه حسابرسی بازگرداند؛ زیرا لازمه رشد و بلوغ فکری و عملی حسابرسی وابسته به اعتماد جامعه در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرسان بود. از سویی دگرذیسی دیجیتال، فراوانی اطلاعات در دسترس و سرعت دسترسی به اطلاعات داده‌های بزرگ و از همه مهم‌تر لزوم توجه به مسئولیت‌های اجتماعی و گزارشگری پایداری مفهوم اعتباربخشی در حسابرسی را از شکل سنتی خود خارج نموده و مفهومی گسترده‌تر به خود گرفته بود. انتظارات استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی دیگر محدود به گزارش‌های رعایت یا عدم رعایت استانداردهای حسابداری (گزارش صفر و یک) نبود و این نوع گزارشگری با اهداف اصلی گزارشگری مالی یعنی سودمندی در تصمیم‌گیری در تناقض بود. تا قبل از سال ۲۰۱۵ اهداف اصلی حسابرسی متمرکز بر اعتباربخشی و اطمینان بخشی بود، اما از سال ۲۰۱۶ سیاست و اهداف تعیین‌شده توسط مجامع حرفه‌ای به رویکرد اثربخشی به‌جای اطمینان بخشی تغییر یافت و تدوین استانداردهای حسابرسی جدید نیز تحت تأثیر رویکرد جدید قرار گرفت؛ اما هنوز به اذعان بسیاری از صاحب‌نظران، حسابرسی از رویکرد خودکنترلی و خود انتظامی خود فاصله گرفته و به‌منظور ایجاد اثربخشی در این حرفه ابتدا باید اعتبار و مشروعیت خود را مجدداً کسب نموده و اعتماد ذینفعان گزارش‌های مالی را در جایگاه یک مکانیزم اجتماعی یاری‌دهنده، جلب نماید (کاستکا، ۲۰۲۰، ۱۶۵).

در ایران عوامل اثرگذار متعددی بر اثربخشی و ارتقای کیفیت حسابرسی موردبررسی قرار گرفته است که عمده آن‌ها متمرکز بر عملکرد ضعیف حسابرسان، نقص در استانداردها و پایش ضعیف عملکرد توسط مجامع حرفه‌ای و نهادهای ناظر می‌باشد؛ اما پدیده مهمی که در

راستای شناسایی عوامل مؤثر حسابرسی‌های بی‌کیفیت مسکوت مانده است و به آن توجهی نگردیده است، انحصارطلبی و ظهور پدیده الیگارشی در حسابرسی است. پس از انقلاب اسلامی و در اوایل سال ۱۳۵۸، سه مؤسسه حسابرسی تحت لایحه حفاظت ملی، صنایع بانکی و بیمه‌ای را حسابرسی می‌نمودند که در سال ۱۳۶۲ این سه مؤسسه درحالی‌که شرح وظایف آن‌ها یکسان نبود، باهم ادغام‌شده و سازمان حسابرسی را تشکیل دادند. پس از آن‌که اساسنامه سازمان حسابرسی تدوین گردید، در ماده ۷ اساسنامه، وظیفه استاندارد گذاری و همچنین رسیدگی به امور حسابرسی شرکت‌های دولتی به سازمان حسابرسی محول گردید که این وظیفه بسیار مهم، وظایف نظارتی سازمان را با وظیفه اجرایی آن درگیر نمود (بیگ پناه و همکاران، ۱۴۰۱، ۲۱۸). دوگانگی وظایف اجرایی و نظارتی سازمان حسابرسی، علاوه بر این‌که اثربخشی لازم را در حوزه نظارت به همراه نداشته است؛ بلکه کیفیت حسابرسی را نیز به واسطه عدم رقابت‌پذیری در بازار خدمات مالی، به‌طور مضاعفی تضعیف نموده است. استمرار این وضعیت موجب ایجاد شرایط انحصاری ارجاع به کار حسابرسی در برخی از شرکت‌های وابسته به دولت و به‌اصطلاح انحصار در این حوزه شده است. نفوذ سیاسی در حرفه‌های مالی و خدماتی به‌عنوان یک عنصر مخرب روابط اقتصادی، به‌صورت قابل توجهی شانس تقویت غیرقانونی را افزایش داده و بستری برای توسعه بی‌عدالتی در دستگاه‌های دولتی می‌گردد. در ورای بحث سیاسی، حسابرسان بخش غیردولتی به انزوای بیشتری در سیاست‌گذاری کلان حرفه حسابرسی نائل شده‌اند که این موضوع به استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان در ارائه خدمات اطمینان بخشی نیز خدشه وارد نموده است.

علوم اجتماعی همواره با تفسیر درآمیخته است و رشته‌های مطرح در این علوم مبتنی بر برداشت‌های ذهنی بوده و عینی نیستند و امکان سوگیری در قضاوت‌ها محتمل بوده است. به عبارتی هر آنچه در حرفه‌های خدماتی به وقوع می‌پذیرد مبتنی بر قضاوت‌های با اهمیت است. در مکاتب علمی مرتبط با علوم اجتماعی، دیدگاه‌های نو واقع‌گرا و نو لیبرالیسم مطرح هستند که مبتنی بر اندیشه‌های ترقی‌خواهانه بوده و در نقطه مقابل تئوری انتقادی قرار می‌گیرند. نظریه‌پردازی واقع‌گرا نظم موجود را مسلم فرض می‌کند درحالی‌که نظریه‌پردازی انتقادی به دنبال برهم زدن نظم ظاهری و ایجاد تغییر در خصوص آنچه هست می‌باشد. دیدگاه‌های حاکم بر نظریه واقع‌گرایی منطبق بر منافع اکثریت استوار بوده و هدف غایی آن تأمین انتظارات گروه‌های غالب است. در مقابل، نظریه انتقادی منطبق بر آشکار ساختن و از میان بردن ساختارهای سلسله مراتبی است که گروه‌های کوچک جامعه را تحت تأثیر خود قرار می‌دهد. به بیانی دیگر، نظریه انتقادی موضعی اخلاقی نیز دارد که ریشه آن را می‌توان در تأمین حقوق اقلیت جستجو کرد. کاهش نابرابری‌ها، برقراری عدالت توزیعی، تنوع‌طلبی به‌جای انحصارطلبی و تکرر و تفاوت‌ها، از نکات موردتوجه نظریه‌پردازان انتقادی در تحلیل‌های علمی است (ترکمه

و همکاران، ۱۴۰۱، ۲۶؛ لینکلتر، ۱۳۸۹، ۴۲۸). در واقع، پیروان مکتب انتقادی معتقدند، آنچه مانع از شکل‌گیری یک اجتماع تخصصی و رقابتی می‌شود ساختار دولتی مبتنی بر حاکمیت در بدنه آن اجتماع است که با برداشتی خاص از عملکرد و وقایع، ممکن است کارکردهای اصلی آن حوزه تخصصی را محدود به یک گروه خاص نماید. لینکلتر (۱۳۸۹) معتقد است که نظریه انتقادی خاستگاه مقابله با ساختارهای سیاسی است تا به منافع اقلیت توجه مضاعفی داشته و به‌نوعی عام‌گرایی برای توجه به تفاوت‌ها و احساس مسئولیت‌ها نسبت به دیگر آحاد بشر را فراهم آورد. در پژوهش حاضر، بررسی موضوع انحصارطلبی یا به عبارتی الیگارشی در حسابرسی ریشه در همین دیدگاه دارد و تلاش می‌کند که موضوع وجود انحصارطلبی در حرفه حسابرسی را که ممکن است به تداوم فعالیت سایر مؤسسات حسابرسی لطمه وارد کند، بررسی نموده و با دیدگاه‌های رسته شده صاحب‌نظران حرفه، بسترها و راهبردهایی را برای محدودسازی آن در یک فضای رقابتی و سالم فراهم آورد.

تئوری متمرکز بر انتقاد

نظریه انتقادی به همراه رویکرد فرا اثبات‌گرایی، جنبه انتقادگرا و تحول‌طلبی دارند و از آنجاکه نقد موازی جامعه سرمایه‌داری و اثبات‌گرایی را دنبال می‌کنند شاید بتوان گفت همین موضع، باعث تداوم هویتی رویکرد انتقادی شده است؛ زیرا نظریه انتقادی، از همان ابتدا، مدافع ایده رفع نابرابری‌های سیاسی و اجتماعی بوده است و از نقش علم و ایدئولوژی اجتماعی در تداوم بی‌عدالتی‌ها، ناخرسند بوده است. به این ترتیب افزایش منافع سرکوبگرانه را که در پس رویکردهای اثبات‌گرا مشاهده می‌کرد، در دستور کار خود قرارداد و برانگیختن و ترغیب دیگران به تغییر شیوه‌های موجود را دنبال نمود؛ این موضوع با فلسفه علوم تجربی که به آنچه «هست» می‌پردازند و به آنچه «باید باشد» در تعارض است. نظریه انتقادی مبتنی بر دیدگاه‌های بدیل و یا غیر جریان اصلی است و پرداختن به آن نوعی پژوهش بین‌رشته‌ای محسوب می‌شود که علم سیاست و جامعه‌شناسی را در حوزه حرفه‌های خدماتی ترکیب می‌کند تا نظریه‌های منتج شده از آن بدیلی در برابر برداشت واقع‌گرایانه از روابط اجتماعی باشد (معینی علمداری، ۱۳۹۴، ۸).

جامعه حسابداری را شاخه‌ای از علوم اجتماعی می‌داند که نقطه نظرات سیاسی، اقتصادی و اجتماعی افراد درگیر را به نمایش می‌گذارد. با توجه به ماهیت اجتماعی حسابداری به نظر می‌رسد که فلسفه تحقیق پوزیتیویستی علوم طبیعی، برای استفاده در رشته حسابداری، اگر هم ایده آل نیست، حداقل ناکافی است. در ادبیات نیز این نظریه وجود داشته است که به هر تحقیق غیراثبات‌گرا، تحقیق انتقادی اطلاق می‌گردد. به بیان دیگر، از ویژگی‌های اصلی تئوری انتقادی، رد پوزیتیویسم به‌عنوان یگانه تولیدکننده و مبنای قضاوت در حرفه حسابداری است. تئوری انتقادی در ابتدا به‌شدت تحت تأثیر مارکسیسم بوده است، اما در تضاد با مادی‌گرایی،

جبرگرایی و مارکسیسم علمی که بعداً در اتحادیه اروپا رایج گردید، توسعه پیدا نموده است (پاور و همکاران، ۲۰۰۳، ۲۹۸). در همین راستا چندین مطالعه در حسابداری از رویکرد انتقادی حمایت نموده‌اند که بارزترین آن‌ها، لافلین (۱۹۹۹، ۷۳)، سیکا و ویلموت (۱۹۹۷، ۱۵۳)، دیگان، ۲۰۱۷، ۶۹) بوده است. لافلین (۱۹۹۹، ۷۶) بیشتر بر به‌کارگیری تئوری انتقادی برای حل مسائل و مشکلات حسابداری تأکید کرده است و چهار ویژگی مهم برای آن بیان می‌کند. اول اینکه، این تئوری اغلب متنی و دارای اثرات اقتصادی، سیاسی و اجتماعی است (می‌توان چکیده این ویژگی را در انحصارطلبی و پدیده الیگارشلی در حسابرسی دنبال نمود). دوم اینکه، این تئوری به دنبال مشارکت و تعامل بوده و همواره به دنبال تغییر و یا بهبود رویه‌های حسابداری است. سوم، با هر دو سطح خرد و کلان (افراد و سازمان‌ها) جامعه درگیر است و چهارم، تئوری انتقادی بین‌رشته‌ای است و با سایر نظام‌ها ارتباط تنگاتنگی دارد و گاهی از آن‌ها الهام گرفته و یا با آن‌ها ترکیب می‌شود (گافکین و همکاران، ۲۰۱۳، ۶۳). در واقع می‌توان اذعان نمود، تئوری متمرکز بر انتقاد در حسابداری به دنبال آشکارسازی منافع اغلب پنهان افراد و گروه‌هایی است که به دنبال تخصیص ناعادلانه منابع محدود اقتصادی هستند. ورشکستگی و رسوایی‌های صورت گرفته شرکت‌های سهامی و تقلب‌های گسترده با همکاری مراجع و نهادهای ناظر، نمونه‌ای است که منافع ناسازگار گروه‌ها و بعضاً تبانی گروه‌های مشترک را بیان می‌نماید. از این رو، ویژگی‌های بیان‌شده در این تئوری نشان می‌دهد بررسی پدیده انحصارطلبی در حسابرسی کشورمان به‌طور خاص در گروه تحقیقات انتقادی حسابداری قرار می‌گیرد.

ویژگی‌های ماکیاولیسمی

حسابرسان به‌واسطه ویژگی‌های ماکیاولیسمی همچون ضداجتماعی بودن، باور ندارند که گزارش‌های آنان ممکن است به سلامت اقتصادی و اجتماعی جامعه تأثیر بگذارد؛ درحالی‌که سطح انتظارات استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و کل جامعه، روز به روز بر پاسخگویی حسابرسان منطبق می‌شود. در واقع حسابرسان اذعان دارند که انتظارات جامعه از حسابرسان اغلب پرهزینه، غیرمنطقی و فاقد صحت و مبنای علمی است (کاستاکا، ۱۶۵، ۲۰۲۰). شخصیت ضداجتماعی و خودمحوری که حسابرسان در عدم تأمین نیازهای استفاده‌کنندگان از خود بروز می‌دهند، موجب محدودیت در به‌کارگیری ارزش‌های حرفه‌ای در یک سیستم نظارتی می‌گردد. استفاده‌کنندگان، زمانی می‌توانند به گزارش‌های مالی اتکا کنند که شخصی مسئولیت‌پذیر، ذیصلاح و فاقد هرگونه جنبه‌های منفی ماکیاولیسم، نسبت به میزان اعتبار اطلاعات، نظر حرفه‌ای مستقل ارائه کرده باشد (حیدری و همکاران، ۱۴۰۱، ۱۸۶). از این رو، شناخت و محدودسازی ویژگی‌های ماکیاولیسم لازمه یک حسابرسی باکیفیت است و به افزایش اعتماد، تخصیص بهینه منابع، افزایش کیفیت گزارشگری مالی و اثربخشی آن کمک شایانی خواهد

نمود. وجود ویژگی‌های ماکیاولیسم در قضاوت‌های با اهمیت، تهدید جدی برای منافع عمومی به خصوص فعالان بازار سرمایه محسوب می‌شود و اثرات مخرب آن می‌تواند سال‌ها ادامه داشته باشد (براون و همکاران، ۲۰۱۶، ۱۷). علاوه بر این، در دهه‌های اخیر شواهد نشان داده است که نارضایتی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی از عملکرد حسابرسان، دادخواهی علیه آنان را پس از رسوایی‌های مالی صورت گرفته در شرکت‌های انرون، پارمالات، زیراکس به همراه داشته است و در نتیجه آن، شش موسسه حسابرسی در ایالات متحده به دلیل قصور و کارشکنی در کسب شواهد، محکوم به پرداخت ۴۴۷ میلیون دلار غرامت به شاکیان پرونده‌های فساد مالی شرکت‌های مزبور شده‌اند (رویائی و محمدی، ۱۳۹۴، ۶). مطالب فوق جملگی نشان می‌دهد که پرداختن به موضوع افزایش کیفیت حسابرسی از طریق محدود نمودن ویژگی‌های ماکیاولیسم حسابرسان، می‌تواند کیفیت قضاوت‌های حسابرسان را بهبود بخشیده و ضمن جلب اعتماد جامعه، موجب رشد و ارتقای حرفه حسابرسی گردد.

پیشینه پژوهش

تحقیق در خصوص انحصارطلبی در حسابرسی و ویژگی‌های ماکیاولیسم حسابرسان، دارای تاریخچه طولانی و برجسته‌ای در ادبیات پیشین نیست و می‌توان بررسی این پدیده‌ها را از سال ۱۹۹۵مورد کنکاش قرارداد. همچنین بررسی‌های انجام‌شده نشان از وجود و تداوم سویه‌های رفتاری و سازمانی در اکثر نقاط دنیا بوده است. در جدول ۱ خلاصه‌ای از پژوهش‌های صورت گرفته خارجی و داخلی در خصوص موضوع پژوهش حاضر ارائه می‌گردد.

جدول ۱. خلاصه‌ای از پیشینه تجربی پژوهش

ردیف	نویسندگان	سال	موضوع	نتایج کلیدی
پژوهش‌های خارجی				
۱	ویزاندرا و سوداریاتی	۲۰۲۲	رابطه بین ویژگی‌های ماکیاولیسمی، باورهای اخلاقی و رفتاری در پرداخت مالیات	مالیات‌دهندگانی که ویژگی‌های ماکیاولیسم پابینی دارند یا در گروه مالیاتی هم‌افزایی بالایی دارند، سطح بالاتری از درآمد را دارا می‌باشند، اما اخلاق شخصی و حرفه‌ای آنان نقشی در تصمیم‌گیری‌های مربوط به رعایت اخلاق مالیاتی ندارد.
۲	گارسیا	۲۰۲۲	الیگارش مالی در سازمان‌های اجتماعی، اقتصادی و سیاسی	سرمایه‌های ملی توسط گروه‌هایی کنترل می‌شود که از پیوند بانک‌ها، شرکت‌های بیمه، شرکت‌های مالی، شرکت‌های پس‌انداز و فرض‌الحسنه، انبارها، تراست‌های سرمایه‌گذاری، صندوق‌های توسعه، بانک مرکزی و شرکت‌های بزرگ تجاری و صنعتی تشکیل شده‌اند و توسط تعداد معدودی از سهامداران نهادی، رئیس هیئت‌مدیره، رؤسای جمهور، معاونان رئیس‌جمهور مدیریت و تحت کنترل قرار دارند. در نتیجه تفکیک مالکیت و کنترل در الیگارش مالی وجود ندارد. به عبارتی حاکمیت سیاسی سرمایه مالی، محدود به موضوع قدرت مطلق نیست و مسئله پیگیری منافع طبقاتی در مقیاس ملی و بین‌المللی است.
۳	وینتر	۲۰۲۲	الیگارش مالی در بانک‌های در ایتالیا	قدرت مالی، قضایی، سیاسی و حتی نظامی قابل توجهی در اقتصاد کشور حاکم است و از نظر سیاسی دولت به هیچ‌یک از گروه‌های جامعه پاسخگو نیست و در مورد بدهی عمومی در ایتالیا دوره رنسانس، فرضیه حاکم بر اساس جامعه آماری مورد پژوهش به همین منوال بوده است.
۴	منصوری نعلبندان و هاشمی گوهر	۲۰۲۱	رابطه فرهنگ سازمانی در مؤسسات حسابرسی و قضاوت حرفه‌ای با تأکید بر ماکیاولیسم	اجزای پدیده ماکیاولیسم متغیری مؤثر در حوزه حسابرسی است و این موضوع به طور قابل توجهی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر دارد. همچنین این مطالعه نشان داد که متغیر جنسیت تأثیر معناداری بر قضاوت حرفه‌ای دارد؛ به عبارت دیگر، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مرد بیشتر تحت تأثیر ماکیاولیسم قرار دارد.

۵	ساندر	۲۰۲۱	انحصار در گزارشگری مالی	انحصار در گزارشگری مالی از نظر تکاملی زیان آور است زیرا فرصت مقایسه شیوه‌های جایگزین و یادگیری از آن‌ها را از بین می‌برد. همچنین تطبیق گزارشگری مالی با تغییرات محیطی در زمینه‌های اقتصادی، تجاری، حقوقی، حساسی، شرایط نظارتی و حاکمیتی در سراسر جهان به‌واسطه انحصارطلبی گروهی از استانداردها گذاران از بین می‌رود.
۶	سیال و سینگ	۲۰۲۰	نقش نظریه رفتاری و ماکیاولیسمی در قصد مدیریت سود	ویژگی‌های ماکیاولیسمی در قصد افراد و نگرش آنان نسبت به رفتار و هنجارهای ذهنی تأثیرگذار است؛ با این وجود، نتایج، رابطه بین تعهد اخلاقی و قصد درگیر شدن در مدیریت سود را تأیید نمی‌کند و همچنین رابطه منفی بین ماکیاولیسم و قصد مدیریت سود بین افراد وجود دارد.
۷	پتاپیک	۲۰۱۹	ایدئولوژی الیگارشالی مالی و شرکتی	ناسیونالیسم در هندوستان برخاسته از مقاومت در برابر استعمار بوده است. پالین‌حال، یک بخش بزرگ شرکتی در اقتصاد رشد نموده و ایدئولوژی مستقلی در حوزه اقتصاد نمایان شده است. سیستم تنزیل‌طلبی در اقتصاد که ریشه خود را در ایدئولوژی نیمه فاشیستی گرفته است در خدمت منافع الیگارشالی مالی شرکتی است و به همین دلیل برای رفاه اکثریت عظیم جمعیت هند بسیار مضر است.
۸	برانیانینا و سوچانا	۲۰۱۹	ویژگی‌های ماکیاولیسمی، محدودیت بودجه زمانی و منابع کنترل رفتار حرفه‌ای حسابرسان در کارآمدی فرایندها انجام دادند	ماهیت ماکیاولیسمی، فشار بودجه زمانی و منبع کنترل خارجی تأثیر مثبتی بر ناکارآمدی حسابرسی دارد؛ درحالی‌که کانون کنترل درونی بر ناکارآمدی حسابرسی اثر منفی دارد. رفتار نامتقارن حسابرسان یکی از عوامل مؤثر بر این انحراف رفتاری است. رفتار حسابرسی ناکارآمد می‌تواند موجب کاهش کیفیت حسابرسی شود.
۹	ویجایانینی	۲۰۱۸	تأثیر ماهیت ماکیاولیسمی، هوش هیجانی، هوش معنوی و درک کدهای اخلاقی حرفه‌ای حسابداری بر رفتار اخلاقی در حسابرسی	(۱) ویژگی‌های ماکیاولیسمی بر رفتار اخلاقی و قضاوت‌های حسابرسان تأثیر می‌گذارد که هر چه سطح ماکیاولیسم بالاتر باشد، تمایل به انجام اقدامات غیراخلاقی بیشتر است، (۲) هوش معنوی تأثیر مثبتی بر رفتار اخلاقی حسابرسان دارد. (۳) درک کدهای اخلاقی حرفه‌ای حسابداری تأثیر مثبتی بر رفتار اخلاقی حسابرسان دارد و هوش هیجانی تأثیری بر رفتار اخلاقی حسابرسان ندارد. به عبارتی، یافته‌های پژوهش حاکی از اهمیت محتوای اخلاقی در حرفه حسابرسی است.
۱۰	آروسلو و وایرین	۲۰۱۶	الیگارشالی مالی و صنعتی؛ ساختار کنونی و برخی روندها	بازرترین پدیده‌ای که در صنعت بانکداری به وقوع پیوسته است، تشکیل اتحادیه‌هایی از بانک‌های بین‌المللی است. همچنین کاهش‌ها نشان می‌دهد که میزان تمرکز به این موضوع از آغاز قرن بیستم به‌طور قابل توجهی افزایش یافته است. درحالی‌که کشورهایمانند ایالات متحده، ژاپن و ایتالیا قدرت مالی خود را افزایش داده‌اند در بانک‌های تجاری چندملیتی، میزان تمرکز چندان قابل توجه نیست. علاوه بر این، نتایج به‌وضوح نشان می‌دهد که تقسیم فعالیت‌ها بین کشورهای کوچک‌تر اروپای غربی محدودتر است درحالی‌که در مراکز صنعتی قرار دارند (برای مثال کشورهای هلند و سوئیس).
۱۱	سایوتی و ویراما	۲۰۱۵	تأثیر ماکیاولیسم و نوع شخصیت بر رفتار ناکارآمد حسابرسان	ماکیاولیسم و تیپ شخصیتی بر رفتار ناکارآمد حسابرسان تأثیر بسزایی دارد. حسابرسان با ارزش‌های ماکیاولیسمی بالا و تیپ شخصیتی منفی تمایل به انجام رفتارهای ناکارآمد دارند.
۱۲	جمال و ساندر	۲۰۱۴	انحصار به جای رقابت در تعیین استانداردهای حسابداری	یافته‌ها نشان داد که استانداردهای حسابداری توسط سازمان‌هایی تنظیم می‌شود که درجه قابل توجهی از قدرت انحصاری توسط دولت‌های مختلف به آن‌ها اعطا شده است؛ درحالی‌که بحث‌های قابل توجهی در مورد شایستگی‌های ملی (مانند هیئت استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده (FASB) در مقابل انحصارات بین‌المللی (هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB)) وجود داشته است.
۱۳	گورودنچنکو و گریگورنکو	۲۰۰۸	مدل تعادل جزئی برای توضیح حقایق در مورد رفتار الیگارشالی را از نظر سیاسی و اقتصادی	الیگارشالی بیشتر از سایر گروه‌ها در پروژه‌های سودآور سرمایه‌گذاری می‌کنند و شرکت‌ها را به‌طور عمودی ادغام می‌کنند تا سود حاصل از هم‌افزایی‌های احتمالی را به دست آورند. همچنین برخلاف دیدگاه‌های رایج، نتایج نشان داد که پس از کنترل درون‌زایی مالکیت، الیگارشالی می‌تواند عملکرد شرکت‌های خود را نسبت به سایر شرکت‌ها بهبود بخشد.
۱۴	باؤم و همکاران	۲۰۰۸	الیگارشالی در بانکداری اکراین	بانک‌های اکراین حاشیه نرژ بهره بسیار کمتری دارند و در نتیجه سرمایه بیشتری نیز دارند؛ از این رو الیگارشالی به دلیل وجود ارتباطات سیاسی قوی از بانک‌های تحت منافع خود سود بیشتری کسب می‌کنند درحالی‌که سایر سرمایه‌گذاران در این خصوص محافظتی از منافع خود ندارند.
۱۵	مک انرو و ریتمان	۲۰۰۳	تحلیلی از الیگارشالی حرفه حسابداری؛ هیئت استانداردهای حسابرسی	نتایج نشان داد که در ربع قرن گذشته، منتقدان زیادی از ASB در خصوص عملکرد این هیئت وجود داشته است. اما مدیران آن برابر ایجاد هرگونه تغییر مهم در ترکیب هیئت مدیره یا عملیات آن مقاومت نشان می‌دهد. بررسی فرآیند تنظیم استانداردهای حسابرسی و فراخوانی برای تجدید ساختار ASB از

رهیافتی برای محدودسازی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم و انحصارطلبی حسابرسان/۱۹۵

اولویت های اصلی حرفه حسابداری است.				
پژوهش های داخلی				
۱۶	حیدری و همکاران	۱۴۰۱	رابطه میان ویژگی های صفات تاریک شخصیت در گرایش به رفتارهای متقلبانانه: آزمون نظریه اعتماد اجتماعی	برآیند پژوهش حاکی از آن است که ویژگی های تاریک شخصیت، جایگاه افراد و محیط سازمانی می تواند بر نگرش ها، رفتارهای ناپسند اجتماعی و غیراخلاقی در همسویی منافع شخصی و سازمانی و یا هر دو تأثیر گذارد. این یک چالش بزرگ در برابر همه مشارکت کنندگان در اکوسیستم گزارشگری مالی باکیفیت و ناشی از سربیزی های فردی و سازمانی است.
۱۷	مران جوری و همکاران	۱۴۰۰	تاثیر ماکیاولیسم بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت های بازاریابی با نقش میانجی جهت گیری اخلاقی	ماکیاولیسم بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت های بازاریابی تأثیر مثبت و معناداری دارد. ماکیاولیسم از طریق جهت گیری اخلاقی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت های بازاریابی تأثیر مثبت و معناداری دارد. ماکیاولیسم از طریق ایده آل گرایی و نسبی گرایی بر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت های بازاریابی تأثیر مثبت و معناداری دارد.
۱۸	کریم پور امشلی و همکاران	۱۳۹۹	تاثیر ماکیاولیسم، عواطف فردی و سبک های پردازش اطلاعات بر گزارشگری مالی متقلبانانه	عواطف مثبت با ماکیاولیسم و سبک پردازش خردگرا به ترتیب رابطه منفی و مثبت دارد و عواطف منفی با ماکیاولیسم و سبک پردازش تجربه گرا به ترتیب رابطه مثبت و منفی دارد. ماکیاولیسم با سبک پردازش خردگرا و گزارشگری مالی متقلبانانه رابطه معنی دار مثبت و با سبک پردازش تجربه گرا رابطه منفی دارد.
۱۹	ایمر وگرکز	۱۳۹۷	رابطه بین سه گانه تاریک شخصیت با تصمیم گیری فرصت طلبانه مدیران مالی	بین سه گانه تاریک شخصیت و تصمیم گیری فرصت طلبانه مدیران مالی در حسابداری رابطه معناداری وجود دارد؛ همچنین اختلاف معناداری بین سطوح (ضعیف، متوسط و شدید) سه گانه تاریک شخصیت در تصمیم گیری فرصت طلبانه در حسابداری وجود دارد که نشان می دهد که در این شرایط تصمیم گیری فرصت طلبانه مدیران در حسابداری بیشتر خواهد شد.
۲۰	فرقان دوست و همکاران	۱۳۹۳	بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابرسان، پزشکان و مهندسان	حرفه مهندسی بیشترین ماکیاولیسم را در میان حرفه های مزبور به خود اختصاص داده و بعداز آن حرفه حسابداری و سپس حرفه پزشکی بیشترین ویژگی های ماکیاولیسمی را در قضاوت های خود به همراه دارند و در حرفه پزشکی بیشترین اخلاق حرفه ای صورت می پذیرد.
۲۱	دباتنی دلیلی و رضابور	۱۳۹۳	بررسی رابطه بین اخلاق شرکتی، مسئولیت اجتماعی و ماکیاولیسم با فرار مالیاتی	بین میزان اعتقاد مدیران مالی به اخلاق شرکتی و پذیرش مسئولیت اجتماعی و میزان مخالفت آن ها با برنامه های فرار مالیاتی، رابطه معنی دار وجود ندارد، اما بین میزان مخالفت مدیران مالی با برنامه های فرار مالیاتی و میزان مشارکت آن ها در برنامه های فرار مالیاتی، رابطه منفی وجود دارد. همچنین، بین میزان گرایش ماکیاولیسمی مدیران مالی و میزان اعتقاد آن ها به اخلاق شرکتی و مسئولیت اجتماعی و نیز بین میزان گرایش ماکیاولیسمی مدیران مالی و میزان مخالفت آن ها با برنامه های فرار مالیاتی، رابطه منفی وجود دارد.

با بررسی پیشینه تجربی پژوهش می توان اذعان نمود که موضوع انحصارطلبی در حسابرسی برای اولین بار در ایران صورت می پذیرد. همچنین نوآوری پژوهش ترکیب تحلیل کیفی و آزمون تجربی برای شناسایی عوامل مؤثر بر انحصارطلبی در حسابرسی و ویژگی های ماکیاولیسمی حسابرسان در ایران است که پیرامون انطباق دیدگاه های رسته شده صاحب نظران حرفه حسابرسی، تلاش می شود راهبردهایی برای بهبود کیفیت قضاوت های حسابرسان ارائه گردد. از این رو، بررسی عمیق و ساختاریافته موضوع ویژگی های منفی ماکیاولیسم حسابرسان و انحصارطلبی در حسابرسی می تواند موجب برطرف نمودن خلأ تحقیقاتی موجود با استفاده از روش زمینه بنیان و ارائه الگویی مناسب برای محدودسازی انحصارطلبی در حسابرسی و ویژگی های ماکیاولیسمی ارائه نماید. بر این اساس در راستای اهداف اصلی و مبانی نظری پژوهش، سؤالات اصلی به شرح زیر مطرح می گردد:

- ۱) عوامل مؤثر و مداخله گر ویژگی های منفی ماکیاولیسم حسابرسان کدامند؟
- ۲) الگوی مناسب برای محدودسازی تورش های ماکیاولیسم حسابرسان چگونه است؟

۳) ابعاد و مؤلفه‌های تأثیرگذار بر انحصارطلبی در حرفه حسابرسی با تأکید بر تئوری انتقادی کدامند؟

۴) الگوی مناسب برای محدودسازی انحصارطلبی و حکمرانی سیاسی بر حرفه حسابرسی چگونه است؟

۳- روش‌شناسی

پژوهش حاضر به لحاظ نتیجه، جزء تحقیقات توسعه‌ای قلمداد می‌گردد؛ به لحاظ هدف، از جمله تحقیقات کاربردی است؛ به لحاظ روش، توصیفی و به لحاظ اجرا از نوع میدانی است. همچنین رویکرد و منطق گردآوری داده‌ها در این پژوهش از نوع استقراء قیاسی است. قلمرو زمانی پژوهش طی سال‌های ۱۴۰۰ الی ۱۴۰۱ می‌باشد و روش اصلی اجرای پژوهش از نوع آمیخته است که در ادامه به توصیف نحوه انجام روش‌شناسی هریک از این بخش‌ها پرداخته می‌شود.

بخش کیفی

در بخش کیفی پژوهش به منظور شناسایی عوامل مؤثر ایجادکننده ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم و انحصارطلبی حسابرسان و همچنین تبیین بسترها و راهبردهای مؤثر در محدودسازی این پدیده‌ها از روش زمینه بنیان و به دلیل میل به نخبه‌گرایی پدیده‌های موردبررسی، از ابزار مصاحبه نیمه ساختاریافته استفاده شده است. روش زمینه بنیان به منظور نظریه‌پردازی و نظریه گسترده‌تری برخاسته از داده‌هایی است که به شکل نظام‌مند و هم‌زمان گردآوری و تحلیل می‌شوند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸، ۱۹۹۱). جامعه آماری پژوهش حاضر به منظور انجام مصاحبه و احصاء مدل مفهومی پژوهش، از اساتید خبره و مجرب در حوزه حسابرسی با تخصص علمی و اجرایی، مدیران ارشد و مدیران فنی سازمان حسابرسی و همچنین شرکای مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی و اعضای مجامع حرفه‌ای و نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی همچون شورای عالی جامعه حسابداران رسمی تشکیل یافته‌اند. همچنین با توجه به ماهیت اکتشافی بودن پژوهش، از روش نمونه‌گیری ترکیبی هدفمند یا انتخاب آگاهانه شرکت‌کننده‌های خاص استفاده شده است. بهره‌گیری از این روش به دلیل استفاده از نمونه خبره در گروه‌های مختلف و باهدف اشباع نظری در ارائه الگوی مفهومی می‌باشد (تدیل و یو، ۲۰۰۷). به منظور انتخاب نمونه تا حد کفایت و باهدف اشباع نظری داده‌ها، ۱۲ مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته با میانگین وزنی ۳۶ دقیقه صورت پذیرفت. سؤالات با توجه به اهداف پژوهش طراحی و با مشاوره و تأیید ۵ نفر اساتید دانشگاهی در حوزه حسابرسی مورد استفاده قرار گرفته است. در مصاحبه با خبرگان ۶ سؤال برای رسیدن به اشباع نظری مطرح گردید که نمونه‌ای از سؤالات تدوین شده به شرح زیر ارائه می‌گردد:

(۱) به نظر شما عوامل مؤثر و مداخله‌گر در ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حسابرسان کدامند؟
(۲) ابعاد و مؤلفه‌های مؤثر و تعیین‌کننده در انحصارطلبی حسابرسان را چه مواردی تشکیل می‌دهند؟

(۳) چه راهکارها و بستریابی را برای محدودسازی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حسابرسان پیشنهاد می‌کنید؟ این بسترها و راهبردها توسط چه نهاد و یا مرجعی باید فراهم و نظارت شود؟
(۴) بسترها و راهبردهای محدودسازی انحصارطلبی حسابرسان را چه مواردی تشکیل می‌دهند؟

(۵) در صورت ارائه رهیافتی برای محدودسازی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم و انحصارطلبی حسابرسان پیامدهای آن بر حرفه حسابرسی چه مواردی می‌تواند باشد؟ (به تفکیک، پیامدها بیان شود).

(۶) چنانچه احساس می‌کنید به موارد مهمی در رهیافت محدودسازی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم و انحصارطلبی حسابرسان اشاره نشده است، لطفاً نکته نظر خود را در این خصوص اعلام فرمایید؟

پس از انجام مصاحبه‌ها، گردآوری، تجزیه و تحلیل و ساخت داده‌ها به صورت هم‌زمان صورت پذیرفت و شاخص‌های مدل در این بخش، به صورت کدهای انتخابی، کدهای محوری و کدهای باز به منظور تحلیل داده‌های متنی و ساختار نیافته با استفاده از نرم‌افزار مکس کیودا تعیین گردید. در کدگذاری باز، با مرور مجموعه داده‌های گردآوری شده برای تعیین کدها و باهدف تقطیر و تلخیص انبوه اطلاعات، به طبقه‌بندی و کدگذاری مفاهیم درون مصاحبه‌ها پرداخته شد. در مرحله بعد (کدگذاری محوری) به منظور ایجاد ارتباط بین مقوله‌های رسته شده در کدگذاری باز، محورهای اصلی در مجموعه داده‌ها حول محور دو مقوله اصلی به نام‌های انحصارطلبی در حسابرسی و ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حسابرسان مشخص گردید. در آخرین مرحله یعنی کدگذاری انتخابی نیز، فرآیند انتخاب و دسته‌بندی اصلی، مرتبط کردن نظام‌مند هریک از مفاهیم با دیگر دسته‌بندی‌ها، تأیید اعتبار هریک از روابط بین مؤلفه‌های اصلی و فرعی صورت پذیرفت. بدین ترتیب مقوله‌های محوری یعنی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حسابرسان و انحصارطلبی در حرفه حسابرسی به شکل نظام‌مند به دیگر مقوله‌ها ربط داده شد و مقوله‌هایی که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز داشتند، اصلاح گردید. به منظور کسب اطمینان از روایی داده‌های کیفی، در زمان انجام مصاحبه‌ها، پس از هماهنگی با مصاحبه‌شوندگان، از دستگاه‌های ضبط صدا استفاده گردید تا امکان بررسی دقیق داده‌های خام فراهم گردد و با تولید متن مصاحبه به‌طور کلمه به کلمه، داده‌های غنی، عمیق و آشکار حاصل گردد. همچنین برای بررسی پایایی داده‌های این بخش و اطمینان از صحت کدگذاری‌ها و اعتبار درونی داده، از

آزمون کاپای کوهن در نرم‌افزار SPSS استفاده شده است که نتایج آن در بخش یافته‌های پژوهش ارائه می‌گردد.

بخش کمی

در بخش کمی پس از تهیه پرسشنامه که سؤالات آن بر اساس مفاهیم استخراج شده از مصاحبه با خبرگان و مؤلفه‌های نوظهور می‌باشد، تدوین گردید. به عبارتی ابزار گردآوری داده‌های پژوهش در بخش کمی، پرسشنامه محقق ساخته مبتنی بر گویه‌های مستخرج از بخش کیفی شامل ۶ سؤال اصلی با ۱۲۱ گویه بر پایه طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (از بدون تأثیر تا تأثیر زیاد) و با تأیید ۵ نفر از اساتید مجرب در حوزه حسابرسی می‌باشد. جامعه آماری بخش کمی نیز شامل: اعضای پانل مصاحبه‌شونده بخش کیفی، سایر اساتید دانشگاهی، مدیران فنی و حسابرسان ارشد سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی، تحلیل‌گران مالی، کارشناسان رسمی دادگستری و در نهایت دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد رشته حسابداری و حسابرسی مشتمل بر ۷۱۳ نفر می‌باشد. با بهره‌گیری از فرمول کوکران ۲۴۹ پرسشنامه توزیع گردید که از این تعداد ۲۱۲ فقره وصول و ۱۹۶ مورد، قابل استفاده ارزیابی گردید. به منظور بررسی روایی و پایایی پرسشنامه نیز از آزمون آلفای کرونباخ و شاخص KMO استفاده شد که در بخش یافته‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. در ادامه به منظور اعتبار سنجی مدل مفهومی پژوهش از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS₃ استفاده گردید تا میزان تأثیر و ضرایب هر یک از مؤلفه‌های مکنون و آشکار مدل مفهومی، ارزیابی گردد.

۴- یافته‌ها

پژوهش حاضر با مشارکت حداقل ۱۲ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی کشورمان صورت پذیرفته و نظرات ارزشمند ایشان مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. جدول ۲ آمار مشارکت‌کنندگان پژوهش را در بخش کیفی نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود عمده خبرگان مشارکت‌کننده در پژوهش اساتید برجسته و مجرب دانشگاهی است که هرکدام از این خبرگان، با همراهی علم و تجربه بسیار طولانی، گنجینه ارزشمندی برای حرفه حسابداری و حسابرسی کشورمان هستند و پژوهش حاضر با اتکا به دیدگاه‌های رسته شده خبرگان و دستاوردهای تحلیلی علمی ایشان، تلاش می‌نماید رهیافتی مناسب برای محدودسازی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم و انحصارطلبی حسابرسان احصاء نماید. شایان ذکر است که برخی از خبرگان مذکور، هم در حوزه دانشگاه (عضویت در هیئت علمی دانشگاه‌ها) و هم در زمره شرکای مؤسسات حسابرسی قرار می‌گیرند که به منظور همخوانی مجموع مصاحبه‌ها با نمونه آماری بخش کیفی به صورت جداگانه گروه‌بندی شده است.

جدول ۲. آمار مشارکت‌کنندگان بخش کیفی پژوهش

حوزه کاری	تعداد	رتبه علمی					میزان تحصیلات		میزان تجربه اجرایی (به سال)
		استاد	دانشیار	استادیار	کارشناسی ارشد	دکتری	کمتر از ده سال	بیش از ده سال	
اساتید مجرب دانشگاهی با تخصص علمی و اجرایی	۶	۳	۳	-	-	۶	۱	۵	
مدیران ارشد و مدیران فنی سازمان حسابرسی	۲	-	۱	۱	-	۲	-	۳	
شرکای مؤسسات بخش خصوصی	۲	-	-	۲	-	۲	-	۲	
شورای عالی جامعه حسابداران رسمی	۲	-	-	۲	۱	۱	-	۲	
مجموع	۱۲	۳	۴	۵	۱	۱۱	۱	۱۱	

همان‌گونه که بیان شد ۱۹۶ فقره پرسشنامه در بخش کمی به منظور اعتبار سنجی مدل مفهومی و مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت که جدول ۳ آمار توصیفی مشارکت‌کنندگان این بخش را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، حدود ۲۷ درصد پاسخ‌دهندگان را زن و ۷۳ درصد آن‌ها را مرد تشکیل داده است و حدود ۵ درصد از نمونه آماری در این بخش با مرتبه علمی دانشیار و ۲۵ درصد با مرتبه علمی استادیار و همچنین ۳۳ درصد با مدرک تحصیلی دکتری تخصصی و ۵۶ درصد با مدرک کارشناسی ارشد مشارکت داشته‌اند؛ همچنین ۵۲ درصد از مشارکت‌کنندگان این بخش بیش از ده سال تجربه اجرایی در حوزه حسابرسی داشته و ۴۸ درصد کمتر از ده سال سابقه اجرایی دارند و عمده‌ترین رده حرفه‌ای از حسابرسان مشارکت‌کننده در بخش کمی و تکمیل پرسشنامه را حسابرسان ارشد با حدود ۳۰ درصد و سرپرستان حسابرسی با ۱۴ درصد تشکیل می‌دهند.

جدول ۳. آمار مشارکت‌کنندگان بخش کمی پژوهش

حوزه کاری	جنسیت		رتبه علمی		میزان تحصیلات		میزان تجربه (به سال)		رده حرفه‌ای	
	زن	مرد	استاد	دانشیار	استادیار	کارشناسی ارشد	کمتر از ده سال	بیش از ده سال	سرپرست	بازرس ارشد
اعضای پائین بخش کیفی	۷	۸	-	-	-	-	-	۸	-	۶
آموزش (اعضای هیئت علمی دانشگاه)	۱۹	۲۲	-	-	-	-	-	۶	-	۱۰
حسابرسان سازمان حسابرسی و مؤسسات بخش خصوصی	۲۷	۷۸	۲	-	۲۱	۲۲	۵۵	۲۲	۱۴	۲
کارشناس رسمی دادگستری	۷	۷	-	-	-	۲	۵	۲	۱	۴
تحلیل‌گران مالی	۲۸	۳۶	-	-	۸	۲	۲۵	۱۱	۲	۳۱
دانشجویان دکتری رشته حسابداری و حسابرسی	۲۴	۲۵	-	-	-	۱	۲۴	۲۱	۱۱	۲۸
مجموع	۱۲۲	۱۹۶	۲	۱۰	۴۸	۱۲۶	۶۶	۱۲۰	۵۷	۸۱

تحلیل عاملی تأییدی داده‌های کمی

قبل از انجام هرگونه تحلیل بر روی داده‌های جمع‌آوری شده و استنباط آماری، آزمون پایایی و روایی ابزار اندازه‌گیری در نرم‌افزار SPSS صورت پذیرفت. نتایج پایایی پرسشنامه از طریق آزمون آلفای کرونباخ نشان داد که پرسشنامه مورد استفاده از پایایی و دقت لازم برخوردار است. به منظور سنجش روایی نیز از آزمون تحلیل عاملی تأییدی و از شاخص KMO و آزمون

بارتلت بهره گرفته شده است. با توجه به آزمون فوق مقدار شاخص KMO برابر ۰/۶۴۱ است (بیش از ۰/۶) که نشان می‌دهد کفایت نمونه‌گیری بهتری در انتخاب متغیرهای آشکار صورت پذیرفته است. همچنین مقدار sig آزمون بارتلت، کوچک تر از ۰/۰۵ است که نشان می‌دهد تحلیل عاملی تأییدی برای شناسایی ساختار مدل عاملی مناسب است. خروجی این آزمون‌ها در جدول ۴ ارائه گردیده است.

جدول ۴. آزمون KMO و بارتلت برای سؤالات پرسشنامه

ازمون KMO		۰/۶۴۱
	χ^2	۷۸۱/۸۶۵
آزمون بارتلت	درجه آزادی	۳۸۹
	Sig	۰/۰۰۱

در بخش اجرای روش معادلات ساختاری، سنجه رایج برای ایجاد روایی همگرا در سطح سازه، میانگین واریانس استخراج شده می‌باشد که نتایج این بخش در جدول ۵ ارائه شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، مقادیر بارهای عاملی مؤلفه‌های پنهان مدل، بیش از ۰/۴ است که به لحاظ آماری معنی‌دار بوده و مؤید تشریح مناسب واریانس معرف‌های متناظر خود نیز می‌باشد. همچنین، میانگین واریانس استخراج شده هر یک از مؤلفه‌ها بیش از ۰/۴ است که نشان می‌دهد مدل برازش شده، از روایی همگرای مناسبی برخوردار است و مؤید تحلیل عاملی تأییدی نیز می‌باشد.

جدول ۵. نتایج تحلیل عاملی تأییدی سؤالات پرسشنامه

مؤلفه	پدیده مورد بررسی	گویه	بار عاملی	خطای استاندارد	AVE
عوامل فرهنگی و اجتماعی	ویژگی‌های ماکیاولیسم	باورها و اعتقادات مذهبی	۰/۶۲۱	۰/۰۷۳	۰/۶۵۱
		تحمیل نظرات شخصی ناشی از فردگرایی			
		تبیل شخصیتی و فرهنگ اجتماعی حساب‌رسان			
		فقدان درک واقعی از اهمیت پیامدهای گزارش‌های غیرمنصفانه			
		تبعیض و نبود شایسته‌سالاری برای کار درست			
		بیکاری افسارگسیخته			
		وجود آینده مبهم			
		بی‌ثباتی اخلاق کاربردی و هنجاری در جامعه			
		جایگزینی ضد ارزش‌ها به جاری ارزش‌های اخلاقی و رفتاری در جامعه			
		نبود تعریف جامعی از حساب‌رسان مسئول			
		شرایط محیط کار و شرایط حاکم بر آن			
		درگیری‌های ذهنی زمینه‌ساز در تورش‌های ماکیاولیسمی			
بی‌توجهی به اهداف اجتماعی حساب‌رسان					
انحصارطلبی حساب‌رسانی	در	نبود جایگاه و وجاهت قانونی حرفه حساب‌رسانی در اقتصاد	۰/۶۳۹	۰/۰۷۴	۰/۵۶۹
		فقدان درک واقعی از اثرات مخرب انحصارطلبی			
		ویژگی‌های خاص حرفه در کشور ایران			
		شرایط محیط کار و شرایط حاکم بر آن			
		ویژگی‌های خاص حرفه	۰/۶۲۸	۰/۰۷۱	۰/۵۹۹
		چشم‌پوشی نسبت به افشای واقعیت‌های اقتصادی به‌واسطه عدم مسئولیت‌پذیری			
		عدم کفایت اعضای کمیته حساب‌رسانی به لحاظ تخصصی که نظارت بر عملکرد حساب‌رسان را با چالش مواجه ساخته است			
		تحولات جهانی و تخصصی شدن امور			
		بیشی گرفتن محیط از حرفه حساب‌رسانی			

رهیافتی برای محدودسازی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم و انحصارطلبی حساب‌رسان/۲۰۱

			سبک مدیریت، کیفیت گزارشگری و ابزار مورد استفاده گزارشگری	ویژگی‌های ماکیاولیسم	عوامل ساختاری و فنی
			ماهیت پیچیده تعریف‌ها که موجب برت کردن حساب‌رسان به حساب های پاک می شود		
			بازخورد نامناسب مدیران نسبت بندهای حسابرسی که موجب کاهش انگیزه حساب‌رسان برای حسابرسی محتوا می‌شود		
			کمبود کسری یا نقصان استانداردها در حوزه فناوری اطلاعات		
			انحراف رشد محیطی صاحب‌کاران به لحاظ فناوری اطلاعات و عدم تخصص کافی حساب‌رسان در این حوزه		
۰/۵۶۵	۰/۰۷۲	۰/۶۵۴	ساختار مالکیت شرکت‌ها (دولتی یا خصوصی)	انحصارطلبی در حسابرسی	
			کیفیت کار پایین مؤسسات حسابرسی در بخش خصوصی		
			به دلیل طبقه‌بندی برد های تخصصی در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی شبه‌دولتی کیفیت حسابرسی‌ها در برخی از صنایع که در انحصار سازمان است مطلوب‌تر است.		
			فقدان افراد مؤثر حرفه‌ای در مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی به منظور قانون‌گذاری و اصلاح قوانین پایه در حوزه نظارتی موضوعیت نداشتن قانون تجارت با ساختار کسب‌وکارهای امروزی و نبود همت کافی و متولی برای اصلاح آن		
			محتوای اطلاعاتی نداشتن گزارش‌های مالی در بازارهای نوظهور (به عبارتی بازار سرمایه به گزارش‌های حسابرسی واکنش نشان نمی‌دهد و فضای رقابتی برای حساب‌رسان ایجاد نمی‌شود)		
۰/۵۸۶	۰/۰۷۲	۰/۵۳۳	حساب‌رسان و مؤسسات حسابرسی در خصوص ایفای فعالیت خود در شرکت نگران هستند و این موضوع به استقلال آن‌ها خدشه‌دار می‌شوند	ویژگی‌های ماکیاولیسم	عوامل مالی و اقتصادی
			فشار حق‌الزحمه حسابرسی که رو به پایین است		
			ناپسامانی وضعیت اقتصاد ملی و فقدان ثبات درآمدی		
			وابستگی به اقتصاد رانتی		
			تأمین نبودن نیازهای شخصی در شرایط عدم اطمینان وجود تورم حاد در اقتصاد کشور که عملاً اطلاعات و گزارش‌های مالی و رسیدگی به آن‌ها را تحت تأثیر قرار داده است.		
۰/۶۹۸	۰/۰۷۲	۰/۶۶۸	سبک مدیریت‌ها، کیفیت گزارشگری، ابزار مورد استفاده گزارشگری	انحصارطلبی در حسابرسی	حکمرانی سیاسی و عوامل مدیریتی
			ارتباطات غیرسالم و حکمرانی سیاسی بر حرفه		
			کمیته‌های حسابرسی غیر مؤثر و عدم‌کفایت اعضا به لحاظ تخصص در امور مالی		
			وابستگی به اقتصاد رانتی		
			انحصاری شدن حسابرسی در برخی از صنایع مادر		
			تغییر کارکرد سازمان حسابرسی از حوزه نظارت به اجرا		
			انگیزه‌های مربوط به منافع شخصی در مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد		
			سرمایه‌گذاری ناکافی در بخش نیروی انسانی متخصص به بهانه حق‌الزحمه پایین در مؤسسات حسابرسی خصوصی		
			عدم دسترسی به منابع انسانی کافی و مجرب در مؤسسات بخش خصوصی		
فقدان ذهن خلاق در ایجاد نوآوری ارائه خدمات در بخش خصوصی					
۰/۶۵۱	۰/۰۷۱	۰/۶۶۳	عدم مسئولیت‌پذیری حساب‌رسان در قبال رشد فناوری اطلاعات	ویژگی‌های ماکیاولیسم	عوامل ادراکی، انسانی و دانشی
			کمبود نیروی انسانی مجرب و آموزش‌دیده		
			گاهی قضاوت‌های حرفه حسابرسی مبتنی بر تسلط بر مفاهیم و ابزارهای قضاوت نیست و سوء گیری قضاوتی وجود دارد		
			عوامل شخصیتی مانند استرس و اضطراب زیاد		
			تجارب کم در قبال حجم کاری زیاد		
			ویژگی‌های فردی تأثیرگذار: میزان خوش‌بینی یا بدبینی حساب‌رس، احساسات همراه با استرس و نگرانی		
			ویژگی‌های روان‌شناختی و احساسی		
			فشار و ارعاب شخصی و انتظار موقعیت کاری و اجتماعی (سمت خاصی)		
			سرمایه‌گذاری ناکافی در بخش نیروی انسانی متخصص به بهانه حق‌الزحمه پایین		

			عدم دسترسی به منابع انسانی کافی و مجرب		
			به‌کارگیری نادرست استانداردها ناشی از ضعف آموزش و مهارت ناکافی		
			خصیصه‌های فردی و تربیتی		
			بی‌توجهی مدیران به رفع ابهام و رفع مشکل بندهای حساسی		
			فقدان ذهن خلاق در ایجاد نوآوری ارائه خدمات		
			نظارت کافی بر رفتارهای ماکیاولیسمی حسابرسان وجود ندارد		
			قیمت‌گذاری دستوری خدمات حسابرسان		
			سطح اهمیت در حساسی موجب بی‌تفاوتی حسابرسان در رسیدگی به تخلف‌های پایین‌تر از این سطح با توجه به اندازه شرکت می‌شود		
			فقدان قوانین مالی منضبط و بازدارنده		
			استانداردها دامنه مسئولیت حسابرسان را محدود کرده و موجب محافظه‌کاری حسابرسان می‌شوند		
			عدم وجود چارچوبی برای پاسخگویی در مقابل ذینفعان و بیگرد علیه حسابرسان	ویژگی‌های ماکیاولیسم	
			نبود پوشش بیمه‌ای برای حسابرسان که بیم و هراس از افضای پیامدهای اقتصادی را بیشتر می‌کند		
			تفسیرپذیری بیش‌ازحد قوانین و مقررات و استنباط نادرست از آن‌ها		
			عدم نظارت کافی توسط مجامع حرفه‌ای و نهادهای ناظر بر رفتار، افکار و اخلاق حسابرسان		
			عدم وجود سازوکاری برای گواهی شفافیت اطلاعات		
			برون‌سپاری کار حسابرسان به شرکت‌های ثالث		
			نقص در الزامات قانونی و تأثیر آن بر محافظه‌کاری حسابرسان		
			قیمت‌گذاری دستوری خدمات حساسی		
			زمانی که مخالفان و وظایف دوگانگی سازمان حساسی در این خصوص اعتراضی دارند؛ مخاطبان کسانی هستند که خود دستوردهنده و متولی چنین اقداماتی می‌باشند	انحصارطلبی در حساسی	
			جلب‌گیری از برون‌سپاری فرایندهای حساسی به شرکت‌های حسابداری		
			فقدان وجود سازوکاری برای گواهی شفافیت اطلاعات		
			تفسیرپذیری بیش‌ازحد قوانین و مقررات و استنباط نادرست از آن‌ها		
			در امور نظارتی		
			فقدان قوانین مالی منضبط و بازدارنده		
بسترها و راهبردهای محدودسازی ویژگی‌های ماکیاولیسم و انحصارطلبی در حساسی					
			بهبود ارتباط و ایجاد زبان مشترک بین کمیته‌های حساسی، سهامداران جزء، مدیران اجرایی و حسابرسان داخلی	ویژگی‌های ماکیاولیسم	
			رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای در خصوص نرخ شکنی‌ها و دوری از منفعت‌گرایی		
			کاهش فشار اجتماعی به حسابرسان		
			افزایش نقش فعالان حرفه حساسی و حسابداری در آکو سیستم گزارشگری مالی		
			درک زمینه‌های فنی و رفتاری و شخصیتی حسابرسان		
			ایجاد فضای رقابتی سالم بین مؤسسات حساسی و حذف انحصارطلبی	انحصارطلبی در حساسی	
			ایجاد فرهنگ‌سازمانی اخلاق مدار در پیشبرد اهداف اجتماعی		
			رتبه‌بندی حسابرسان (هر حساسی الزاماً اجازه حساسی هر شرکتی با هرا اندازه‌ای را نداشته باشد) همانند نظام مهندسی		
			ایپدنگری و بیان پیامدهای بندهای حساسی در فعالیت‌های آتی شرکت	ویژگی‌های ماکیاولیسم	
			کنترل عوامل محیطی و محاطی		
			پیشگیری از تقلب از طریق اهتمام کامل به سازوکارهای راهبری شرکتی		
			ایجاد سازوکاری برای سلامت گزارشگری مالی		
			حسابرسان بر اساس تجربه در یک صنعت خاص و قوانین و مقررات خاص صنعت و شرایط کسب‌وکار آن صنعت انتخاب شوند	انحصارطلبی در حساسی	
			مقوله نظارت و اجرا در سازمان حساسی باید تفکیک گردد (برای مثال با نبود حجم مناسب نیروی انسانی و با توجه به میزان حجم		

رهیافتی برای محدودسازی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم و انحصارطلبی حسابرسان/۲۰۳

			فعالیت اجرایی سازمان، برون‌سپاری برخی از رسیدگی‌ها و اخذ کمیسیون‌های غیرمجاز و کار انحرافی و توزیع کار نادرست صورت می‌گیرد) به عبارتی به صورت شکلی سازمان حسابرسی حسابرس شرکت دولتی است اما رسیدگی‌ها توسط سایر حسابرسان انجام می‌پذیرد (کار دست‌دوم)		
۰/۵۹۱	۰/۰۷۲	۰/۵۵۶	تصمیم‌گیری و قضاوت آگاهانه در یک محیط اقتصادی در سرمایه‌گذاری‌ها	ویژگی‌های ماکیاولیسم	بهبود اقتصادی و ارتباطات سیاسی
۰/۶۱۴	۰/۰۷۳	۰/۵۹۶	کنترل نفوذ برخی از حکمرانی‌های سیاسی در تدوین استانداردها و قوانین افزایش کارایی بازارهای مالی مقررات نظارتی بر حرفه حسابرسی ایجاد فضای رقابتی در اقتصاد و خصوصی‌سازی واقعی	انحصارطلبی در حسابرسی	
۰/۶۲۲	۰/۰۷۳	۰/۵۶۶	آموزش مستمر حسابرسان برای افزایش تخصص و مهارت فنی شناخت و آگاهی از عوامل بیرونی و درونی توسط حسابرسان به‌کارگیری نیروی انسانی متخصص برای استاندارد گذاری در سازمان حسابرسی بایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای و استقلال باطنی متزه کردن حسابرسان به معیارهای اخلاقی و ارزشی و مجهز کردن آنان به سرمایه‌گذاری‌های بیشتر در حوزه آموزش مستمر آنان آموزش حسابرسان در حوزه کسب‌وکارهای روز و تطبیق و پیشرفت در حوزه فناوری اطلاعات رجحان محتوا بر شکل کمیته‌های حسابرسی که جزو افراد زیر کلید مدیرعامل نباشند تقویت مؤسسات حسابرسی به لحاظ ابزاری و نیروی انسانی مجرب	ویژگی‌های ماکیاولیسم	تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی
۰/۵۹۶	۰/۰۷۴	۰/۵۳۲	ایجاد توازن به این معنا که حسابرسی شرکت‌های بزرگ توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ صورت پذیرد و بالعکس به‌کارگیری نیروی انسانی متخصص دانش‌بنیان برای استاندارد گذاری در سازمان حسابرسی برنامه‌ریزی بلندمدت برای اصلاح ساختارها و بهره‌گیری از ایده‌های صاحب‌نظران حرفه در خصوص رفع مشکل آلیگاری آموزش مستمر حسابرسان برای افزایش تخصص و مهارت فنی	انحصارطلبی در حسابرسی	
۰/۵۶۸	۰/۰۷۱	۰/۵۲۶	فراهم نمودن بستر قانونی لازم برای اجرا و پیاده‌سازی حسابداری قضایی محدودسازی تداوم فعالیت مؤسسات به واسطه فروش اظهارنظر طبقه‌بندی و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی به لحاظ اندازه شرکت‌های مورد رسیدگی و حجم گزارش‌های ارائه‌شده رفع دغدغه تداوم فعالیت حسابرسان با تعریف حق‌الزحمه‌ها و نحوه تغییر حسابرس صراحت در قوانین و مقررات و قاطعیت در اجرای آن افزایش کیفیت گزارشگری مالی و کاهش محدودیت‌های موجود در گزارشگری رتبه‌بندی حسابرسان و ارزیابی هم‌پیشگان از شاخص‌های کیفیت حسابرسان تعیین شاخص‌هایی برای چگونگی انتخاب حسابرس اعمال جریمه‌های سنگین برای سهل‌انگاری بازنگری ساختارمند و منطقی حق‌الزحمه‌های حسابرسی و شفافیت متغیرهایی که بر حق‌الزحمه و قراردادهای حسابرسی تأثیر دارد لزوم بازنگری استانداردهای حسابرسی به‌واسطه آینده‌نگری و بیان پیامدهای اقتصادی شرکت‌ها بیان مشکلات اقتصادی شرکت دریندهای حسابرسی به‌تنهایی کافی نیست و پیامدهای آن نیز بر فعالیت‌های آتی شرکت بایستی مشخص شود تقویت قوانین نظارتی و قوانین پایه (مانند قانون تجارت) ایجاد قوه فهریه برای پاسخگویی حسابرسان در مقابل استفاده‌کنندگان در صورت قصور و حرکت در راستای اهداف	ویژگی‌های ماکیاولیسم	اصلاحات بستر قانونی و نظارتی

			اجتماعی شرکت‌ها تفکیک گزارش‌های حسابرسی از بازرسی قانونی به منظور تمایز و اهمیت گزارش‌ها و حجم رسیدگی‌ها به واسطه اصلاح قانون تجارت تشکیل نهاد مستقل متشکل از ذینفعان مختلف و تشکل‌های حرفه‌ای حسابرسی برای کنترل تورش‌های ماکیاولیسمی حسابرسان نظارت بر حق‌الزحمه‌های حسابرسی توجه به جنبه‌های شخصیتی حسابداران رسمی در موعده عضویت در جامعه ارج نهادن به خدمات حسابرسی و کمک به پویایی و اثربخشی حرفه حسابرسی		
۰/۵۵۷	۰/۰۷۲	۰/۶۱۱	صراحت در قوانین و مقررات و قاطعیت در اجرای آن ایجاد بستری سالم برای رقابت به واسطه کیفیت کار ایجاد یک مرجع نظارت برگزارشگری مالی متشکل از نمایندگان بخش عمومی و بخش خصوصی که به‌طور مستقل بر حرفه نظارت داشته باشد اجرای صحیح قانون ماده واحد در راستای به‌کارگیری تمام ظرفیت‌های حسابداران رسمی در راستای سیاست‌های اجرایی اصل ۴۴ قانون اساسی	انحصارطلبی در حسابرسی	
پیامدهای محدودسازی ویژگی‌های ماکیاولیسم و انحصارطلبی در حسابرسی					
۰/۵۶۹	۰/۰۷۳	۰/۶۹۸	رفع ابهام در خصوص سوء عملکرد شرکت‌ها رشد، تعالی و پویایی حرفه احقاق مسئولیت پاسخگویی عملیاتی حسابرسان افزایش کیفیت حسابرسی و اثربخشی حرفه حصول اطمینان از دستیابی به اهداف اجتماعی در فضای بیرونی مبنای دقیق‌تری برای قضاوت و اظهارنظر ایجاد می‌شود میزان اشتباهات یا اهمیت (تحریفات) به حداقل رسد	ویژگی‌های ماکیاولیسم	پیامدهای فرهنگی و اجتماعی بر حرفه حسابرسی
۰/۵۲۱	۰/۰۷۱	۰/۶۵۴	رشد، تعالی و پویایی حرفه حسابرسی رفع انحصارطلبی، رقابت ناسالم و در نتیجه عدالت و انصاف در حرفه افزایش کیفیت حسابرسی و اثربخشی آن تخصیص بهینه منابع درآمدی و رفع مشکل تداوم فعالیت مؤسسات حسابرسی حصول اطمینان از دستیابی به اهداف اجتماعی به واسطه رقابت در ارائه خدمات با کیفیت	انحصارطلبی در حسابرسی	
۰/۵۳۴	۰/۰۷۲	۰/۵۳۸	توزیع عادلانه درآمد و نتایج گزارش‌های مالی سودمندی اطلاعات افزایش می‌یابد ویژگی‌های کیفی اطلاعات: قابلیت اعتماد، قابلیت مقایسه و مربوط بودن ارتقا می‌یابد محدودیت در فروش اظهارنظر و ایجاد اطمینان عمومی حاصل می‌شود کارایی بازار سرمایه و تخصیص بهینه منابع جلوگیری از برون‌سپاری فرایندها کاهش فساد مالی و اداری و افزایش کیفیت گزارشگری مالی	ویژگی‌های ماکیاولیسم	
۰/۵۴۵	۰/۰۷۳	۰/۵۱۱	اداره حرفه به سبک بخش خصوصی و توجه مضاعف به شاخص‌های اثربخشی احقاق مسئولیت پاسخگویی عملیاتی حسابرسان نوآوری در ارائه خدمات و توجه به مسئولیت‌های اجتماعی حسابرسان تخصیص شدن در صنایع خاص به معنای واقعی در فضای بیرونی مبنای دقیق‌تری برای قضاوت و اظهارنظر ایجاد می‌شود زهگیری ارتباط بین گزارش ارائه شده و پیامدهای ایجادشده جذب سرمایه‌گذاری خارجی با بهبود شرایط اقتصادی کمک به تجدید ساختار مالکیت شرکت‌ها با توجه به اصل ۴۴ قانون اساسی توزیع عادلانه درآمد مؤسسات و متعاقباً دستیابی به اهداف کیفیت	انحصارطلبی در حسابرسی	بسترسازی برای افزایش کیفیت حسابرسی

				گزارش‌های مالی		
--	--	--	--	----------------	--	--

به‌منظور اجرای آزمون روایی واگرا در مدل‌یابی معادلات ساختاری از آزمون فورنل ولارکر (۱۹۸۱) استفاده شده است. اساس این روش تعیین رابطه هر مؤلفه با معرف‌هایش و با سایر مؤلفه‌ها می‌باشد. مقادیر ضریب همبستگی بین مؤلفه‌ها در قطر اصلی و جذر مقادیر میانگین واریانس استخراج شده مربوط به هر مؤلفه در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶. نتایج ماتریس فورنل ولارکر

مؤلفه‌ها	فهرست ویژگی‌های محیطی و اجزایی	فهرست ساختاری و فنی	فهرست مانی اقتصادی، حکمرانی و مدیریت	فهرست دانشی	فهرست ادراکی، فنی و دانشی	فهرست فرهنگی و اجتماعی	فهرست قانونی و نظارتی	فهرست اصلاحات ساختاری و فنی	فهرست ارتباطات سیاسی	فهرست بهبود اقتصادی و ارتباطات سیاسی	فهرست تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی	فهرست فرایم نمودن بستر قانونی و نظارتی	فهرست پیامدهای فرهنگی و اجتماعی	فهرست کیفیت حسابرسی	فهرست بستری برای افزایش کیفیت حسابرسی
فرهنگی، محیطی و اجزایی	۰/۶۵۷														
عوامل ساختاری و فنی	۰/۶۹۸	۰/۶۶۷													
عوامل ادراکی، فنی و دانشی	۰/۰۵۲	۰/۲۴۳	۰/۷۳۳												
عوامل اقتصادی، حکمرانی و مدیریت	۰/۳۳۱	۰/۴۲۷	۰/۶۴۷	۰/۶۵۸											
عوامل فرهنگی و اجتماعی	۰/۵۲۰	۰/۳۳۸	۰/۶۵۸	۰/۷۶۹	۰/۶۶۷										
عوامل قانونی و نظارتی	۰/۶۷۱	۰/۱۰۵	۰/۳۳۱	۰/۱۰۷	۰/۱۲۵	۰/۷۳۹									
عوامل اصلاحات ساختاری و فنی	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۲۲۳	۰/۱۸۹	۰/۲۹۰	۰/۷۴۲								
عوامل ارتباطات سیاسی	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۱۸۰	۰/۱۵۷	۰/۲۲۰	۰/۷۱۱	۰/۷۲۱							
عوامل بهبود اقتصادی و ارتباطات سیاسی	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۱۸۰	۰/۱۵۷	۰/۲۲۰	۰/۷۱۱	۰/۷۲۱	۰/۱۸۰						
عوامل تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۱۸۰	۰/۱۵۷	۰/۲۲۰	۰/۷۱۱	۰/۷۲۱	۰/۱۸۰	۰/۱۸۰					
عوامل فرایم نمودن بستر قانونی و نظارتی	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۱۸۰	۰/۱۵۷	۰/۲۲۰	۰/۷۱۱	۰/۷۲۱	۰/۱۸۰	۰/۱۸۰	۰/۳۳۱				
عوامل پیامدهای فرهنگی و اجتماعی	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۱۸۰	۰/۱۵۷	۰/۲۲۰	۰/۷۱۱	۰/۷۲۱	۰/۱۸۰	۰/۱۸۰	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱			
عوامل کیفیت حسابرسی	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۱۸۰	۰/۱۵۷	۰/۲۲۰	۰/۷۱۱	۰/۷۲۱	۰/۱۸۰	۰/۱۸۰	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱		
بستری برای افزایش کیفیت حسابرسی	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۱۸۰	۰/۱۵۷	۰/۲۲۰	۰/۷۱۱	۰/۷۲۱	۰/۱۸۰	۰/۱۸۰	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	۰/۳۳۱	

*ردیف بالا در هر یک از سلول‌ها نتایج مربوط به انحصارطلبی حسابرسی در آزمون فورنل ولارکر است و ردیف پایین هر نتیجه همین آزمون برای تورش‌های ماکیاولیسم می‌باشد. نتایج تحلیل مسیر، توان توضیحی هر یک از مؤلفه‌های مؤثر بر ویژگی‌های ماکیاولیسم و انحصارطلبی حسابرسان و بسترها و راهبردهای محدودسازی آن‌ها را نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود، عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی به میزان ۰/۲۷۶ در انحصارطلبی حسابرسی و به میزان ۰/۴۶۳ در ایجاد ویژگی‌های ماکیاولیسمی حسابرسان تأثیرگذار است. عوامل ساختاری و فنی به میزان ۰/۴۵۸ و ۰/۳۵۸ به ترتیب در انحصارطلبی حسابرسی ایجاد ویژگی‌های ماکیاولیسمی حسابرسان مؤثر می‌باشد. همچنین عوامل مالی و اقتصادی به ترتیب به میزان ۰/۳۹۷ و ۰/۵۶۹ در انحصارطلبی حسابرسی ایجاد ویژگی‌های ماکیاولیسمی حسابرسان مؤثر می‌باشد. حکمرانی سیاسی در حرفه حسابرسی به دلیل نزدیک بودن نهادهای نظارتی به دولت نیز به میزان ۰/۶۵۴ در انحصارطلبی حسابرسی مؤثر می‌باشد.

عامل ادراکی، انسانی و دانشی به میزان ۰/۴۲۰ در انحصارطلبی حسابرسی و به میزان ۰/۵۳۷ در ایجاد ویژگی‌های ماکیاولیسمی حسابرسان مؤثر می‌باشند و در نهایت عوامل بازدارنده، قانونی و نظارتی ۰/۳۶۸ در انحصارطلبی و ۰/۵۹۷ در ویژگی‌های ماکیاولیسمی مؤثر می‌باشد.

جدول ۷. نتایج تحلیل مسیر مؤلفه‌های پژوهش

P-value		ضرایب		مسیر
انحصارطلبی	ویژگی‌های ماکیاولیسم	انحصارطلبی	ویژگی‌های ماکیاولیسم	
<۰/۰۰۱	<۰/۰۱۲	۰/۲۷۶	۰/۴۶۳	عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی
<۰/۰۰۸	<۰/۰۰۳	۰/۴۵۸	۰/۳۵۸	عوامل ساختاری و فنی
<۰/۰۱۱	<۰/۰۰۱	۰/۳۹۷	۰/۵۶۹	عوامل مالی و اقتصادی
<۰/۰۱۳	<۰/۰۰۱	۰/۴۲۰	۰/۵۳۷	عوامل ادراکی، انسانی و دانشی
<۰/۰۰۱	-	۰/۶۵۴	-	حکمرانی سیاسی در حرفه حسابرسی
<۰/۰۰۷	<۰/۰۰۱	۰/۳۶۸	۰/۵۹۷	عوامل بازدارنده و نظارتی
<۰/۰۰۱	<۰/۰۰۱	۰/۴۵۱	۰/۶۵۸	فراهم نمودن بستر فرهنگی و اجتماعی
<۰/۰۰۱	<۰/۰۱۰	۰/۴۶۸	۰/۳۶۹	اصلاحات ساختاری و فنی
<۰/۰۰۵	<۰/۰۰۲	۰/۵۱۴	۰/۴۹۸	بهبود اقتصادی و ارتباطات سیاسی
<۰/۰۰۲	<۰/۰۰۸	۰/۵۲۱	۰/۶۹۱	تقویت دانش و مهارت نیروی انسانی
<۰/۰۰۱	<۰/۰۲۰	۰/۴۹۲	۰/۶۰۱	فراهم نمودن بستر قانونی و نظارتی
<۰/۰۰۸	<۰/۰۰۱	۰/۵۳۰	۰/۵۹۶	پیامدهای فرهنگی و اجتماعی بر حرفه حسابرسی
<۰/۰۱۱	<۰/۰۰۳	۰/۵۲۲	۰/۶۳۲	بسترسازی برای افزایش کیفیت حسابرسی

تلخیصی و توسعه مدل ساختاری

مدل ساختاری پژوهش، میزان تأثیر هریک از عوامل ایجادکننده ویژگی‌های منفی ماکیاولیسمی حسابرسان و همچنین عوامل مؤثر بر انحصارطلبی در حسابرسی را نشان می‌دهد. در شکل ۱ همچنین نتایج تحلیل مسیر هریک از مؤلفه‌های اصلی پژوهش نمایش داده شده است.

تشکیل دهنده انحصارطلبی حسابرسان و ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حسابرسان شناسایی شده و رهیافتی برای محدودسازی پدیده‌های فوق احصاء گردد. بدین منظور و در راستای سؤال اول پژوهش، عوامل مؤثر و مداخله‌گر در ایجاد ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حسابرسان موردبررسی قرار گرفت. نتایج این بخش نشان داد که فقدان درک واقعی حسابرسان از پیامدهای اقتصادی گزارشگری محافظه‌کارانه، بین انتظارات استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و حسابرسان فاصله ایجاد نموده است. شواهد پژوهش جاری بیانگر این مطلب بود که حسابرسان در پایان دوره تصدی خود در واحد مورد رسیدگی به مراتب جسورانه‌تر و سخت‌گیرانه‌تر از دو سال اول عمل می‌نمایند. به عبارتی در سال آخر دوره تصدی‌گری حسابرسان استقلال باطنی بیشتری نمود پیدا می‌کند. همچنین قضاوت‌های حسابرسان مبتنی بر تسلط بر مفاهیم و ابزارهای قضاوت نیست و سوءگیری در قضاوت‌های با اهمیت موجب عملکرد نامطلوب آنان شده است؛ این مسئله ممکن است ناشی از تراکم کاری زیاد و ویژگی‌های فردی تأثیرگذار همچون: میزان خوش‌بینی یا بدبینی، احساسات همراه با استرس و نگرانی، بی‌توجهی به اهداف اجتماعی، فشار و ارباب شخصی و به‌کارگیری نادرست استانداردها ناشی از ضعف آموزش و مهارت ناکافی باشد. البته ناگفته نماند که شرایط محیطی و ویژگی‌های خاص حرفه حسابرسی نیز در این میان تأثیر قابل ملاحظه‌ای دارد. تبعیض و نبود شایسته‌سالاری برای کار درست، وجود آینده مبهم کاری، درگیری‌های ذهنی اقتصادی، تحولات جهانی و تخصصی شدن امور از جمله عواملی بود که در ایجاد ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حسابرسان تأثیرگذار می‌باشد.

سؤال دوم پژوهش در راستای چگونگی محدودسازی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حسابرسان بود. از جمله شرایط بسترساز و راهبردهایی که برای محدودسازی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم و انحصارطلبی در حسابرسی می‌توان برشمرد: منزه کردن حسابرسان به معیارهای اخلاقی و ارزشی و مجهز کردن آنان به سرمایه‌گذاری‌های بیشتر در حوزه آموزش کسب‌وکارهای روز احصاء گردید؛ همچنین ایجاد ارتباط و زبان مشترک بین کمیته‌های حسابرسی و حسابرسان مستقل و داخلی (به‌عنوان بازوی اجرایی کمیته‌های حسابرسی)، رتبه‌بندی حسابرسان (هر حسابرسی الزاماً اجازه حسابرسی هر شرکتی با هراندازه‌ای را نداشته باشد، همانند سازمان نظام‌مهندسی)؛ گزینش حسابرسان بر اساس تجربه در یک صنعت خاص با قوانین و مقررات خاص؛ فراهم نمودن بستر قانونی لازم برای اجرا و پیاده‌سازی حسابداری قضایی و رتبه‌بندی حسابرسان و ارزیابی هم‌پیشگان، جملگی از راهبردهای محدودسازی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم حسابرسان تبیین گردید.

در سؤال سوم پژوهش نیز ابعاد و مؤلفه‌های تأثیرگذار بر انحصارطلبی در حرفه حسابرسی با تأکید بر تئوری انتقادی موردبررسی قرار گرفت. نتایج این بخش نشان داد که حسابرسی در کشور ما تحت نفوذ روابط سیاسی است و تصمیم‌های مجامع حرفه‌ای، ناشی از

حکمرانی سیاسی بوده و موجب نقض استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان و مشکل تداوم فعالیت برخی از مؤسسات حسابرسی شده است؛ درحالی‌که در اکثر کشورهای دارای اقتصاد آزاد و توسعه‌یافته، حسابرسی محصول روابط اجتماعی است و ضرورت در شهادت دهی و اطمینان بخشی گزارش‌های مالی برای تقاضاکنندگان حسابرسی بیش از هر چیز اهمیت دارد. اکثر مدیران در کشورمان، انجام حسابرسی را از روی الزام تقاضا می‌کنند و با توجه به فرهنگ فعلی موجود، ضرورتی برای انجام حسابرسی و کمک به شفافیت اطلاعات احساس نمی‌شود. به عبارتی همتی راسخ برای رسیدن به منافع مشترک در تقاضا برای کیفیت بالای حسابرسی بین تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی، ناظران برگزارشگری مالی و حتی ناظران و نهادهای حرفه‌ای حسابرسی، به چشم نمی‌خورد. بر پایه بهره‌گیری از جریان فکری منتقدانه نسبت به عملکرد حرفه حسابرسی، زمانی که در خصوص وظایف دوگانه سازمان حسابرسی در مورد نقش و مسئولیت‌های اجرایی و نظارتی آن دیدگاه منتقدانه‌ای وارد می‌شود؛ معمولاً مخاطبان کسانی هستند که خود دستوردهنده و متولی ایجاد چنین شرایطی می‌باشند؛ زیرا حوزه نظارت با حوزه اجرا درگیر شده است. دیدگاه موافقان تلفیق اجرا و نظارت بر عملکرد حسابرسان بر این نظر استوار است که بخش خصوصی در گروه ضعیف‌تر، بر اساس توانمندی، دانش، تجربه و مهارت گزینش نمی‌شوند و بین دانش مالی و حوزه‌های مسئولیت آن‌ها تضاد قابل وجود دارد که نتیجه آن اثربخش نبودن فرآیندهای حسابرسی و در نتیجه سودمندی در تصمیم‌گیری است. حتی در یک دیدگاه فرا سازمانی به دنبال ادغام مؤسسات حسابرسی کوچک به واسطه کنترل کیفیت عملکرد حسابرسان هستند. از طرفی به استناد ادبیات پژوهش و دیدگاه‌های رسته شده صاحب‌نظران حرفه حسابرسی، اگرچه فقدان نیروی متخصص، دست‌دوم بودن کارها و نرخ‌شکنی حق‌الزحمه، در سایه عدم رعایت کامل آیین رفتار حرفه‌ای، کیفیت عملکرد حسابرسان در بخش خصوصی را مخدوش ساخته است، اما مؤسسات حسابرسی وابسته به دولت نیز در این راستا مطلوب عمل نکرده‌اند (به‌خصوص در حوزه مسئولیت‌های اجتماعی و گزارشگری پایداری). درحالی‌که یکی از عوامل مؤثر بر رضایتمندی ذینفعان گزارش‌های مالی، کیفیت خدمات ارائه‌شده است و این مهم جز رقابتی کردن خدمات حسابرسی و اداره حرفه به سبک بخش خصوصی میسر نخواهد شد. از یافته‌های قابل‌اغماض پژوهش حاضر تفاوت نداشتن بخش خصوصی و دولتی در خصوص عدم پذیرش مسئولیت‌های اجتماعی و مشکلات زیست‌محیطی بود که این مسئله ناشی از فقدان تعریف جامعی از حسابرس مسئول در بدنه اقتصاد کشور و غفلت از کارکردهای اصلی حسابرسان در موضوع گزارشگری پایداری است که IFAC و دیگر سازمان‌های بین‌المللی به‌صورت عملیاتی به آن ورود پیدا نموده‌اند.

در سؤال نهایی پژوهش به دنبال ارائه الگویی مناسب برای محدودسازی انحصارطلبی و حکمرانی سیاسی بر حرفه حسابرسی بودیم. یافته‌های این بخش متمرکز بر تعریف خاستگاه

حسابرس مسئول در کشورمان بود که توسط مجامع حرفه‌ای و نهادهای ناظر می‌بایست تعریف گردد و همچون اکثر کشورهای توسعه‌یافته به سبک بخش خصوصی و با توجه به شاخص‌های اثربخشی، اداره شود. زمانی که مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی در ۶ ماهه دوم سال مشکل تداوم فعالیت و تأمین هزینه‌های خود را دارند، نباید انتظار داشت که از استقلال کافی برخوردار باشند و آیین رفتار حرفه‌ای در این شرایط کارآمد نخواهد آمد. دغدغه تداوم فعالیت حسابرسان جز با تعریف حق‌الزحمه‌ها و ایجاد فضای رقابتی سالم مرتفع نخواهد شد؛ بنابراین تعیین حق‌الزحمه‌های مقطوع می‌تواند در این زمینه راهگشا باشد. تشکیل مراجع نظارتی به‌عنوان هیئت نظارت بر گزارشگری مالی متشکل از نمایندگان بخش عمومی و بخش خصوصی می‌تواند به‌طور مستقل می‌تواند بر موضوع کیفیت گزارشگری مالی نظارت داشته باشد. همچنین پیشنهاد می‌گردد در راستای اجرای صحیح قانون ماده واحد، از تمام ظرفیت‌های حسابداران رسمی (نه یک گروه خاص) در راستای سیاست‌های اجرایی اصل ۴۴ قانون اساسی بهره گرفته شود. تعامل بین تشکلهای حرفه‌ای در پایش مستمر کیفیت عملکرد حسابرسان و تشریک‌مسابی و انسجام قوانین و مقررات و استانداردها نیز از مواردی هستند که در راستای افزایش کیفیت حسابرسی و محدودسازی انحصارطلبی در حسابرسی گامی اساسی تلقی می‌شوند. یافته‌های پژوهش حاضر، با پژوهش‌های منصوری نعلبندان و هاشمی گوهر (۲۰۲۱)، تریانثرو و همکاران (۲۰۲۰)، سایال و سینگ (۲۰۲۰)، فرقاندوست و همکاران (۱۳۹۳)، صادق پور و همکاران (۱۳۹۹) و حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) تطابق داشت و با یافته‌های ساپری و نادیا (۲۰۲۱)، ایمر و گرکز (۱۳۹۷) و کریم پور امشلی و همکاران (۱۳۹۹)، در تناقض است.

یکی از تنگناهای مهم در انجام پژوهش حاضر در بخش پیشنهادی تجربی بود که به دلیل محدود بودن پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه انحصارطلبی حسابرسان با محدودیت در ادبیات پیشین مواجه گردید. همان‌طور که بیان شد این پدیده با توجه به شرایط محیطی کشورمان و الیگارش‌ی حاکم بر حسابرسی صنایع خاص صورت گرفته است و در این زمینه پژوهش‌های بسیار کمی صورت پذیرفته است. در ادامه پیشنهاد می‌شود موضوعات ذیل در پژوهش‌های آتی نیز مورد بررسی قرار گیرد:

- ۱) الگویی برای فرهنگ اقتضایی تقاضای حسابرسی باکیفیت، از دیدگاه تهیه‌کنندگان، حسابرسان استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی.
- ۲) ارائه الگوی خاستگاه حسابرس مسئول در کشور در پرتو همگرایی بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی.
- ۳) الگوی شناسایی و اولویت‌بندی نقش قومیت بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر ویژگی‌های ماکیاولیسمی.

کتابنامه

- ایمر، فرشید، گرکز، منصور. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین سه گانه تاریک شخصیت با تصمیم‌گیری فرصت طلبانه مدیران مالی در حسابداری، مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، ۱۰(۱): ۲۷۳-۳۰۳.
- بیگ پناه، بهزاد، اثنی عشری، حمیده، هشی، عباس، اسدی، غلامحسین. (۱۴۰۱). پاسخ‌گویی مؤسسه‌های حسابرسی: رویکرد تحلیل محتوا، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۲): ۲۴۱-۲۱۳.
- ترکمه، آیدین، حافظ‌نیا، محمدرضا، رومینا، ابراهیم، احمدی پور، زهرا. (۱۴۰۱). تحلیل ژئوپلیتیک انتقادی از منظر رئالیسم انتقادی، فصلنامه بین‌المللی ژئوپلیتیک، ۱۸(۶۵): ۱-۴۳.
- حیدری، قنبر، نیکومرام، هاشم، وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۱). رابطه میان ویژگی‌های صفات تاریک شخصیت در گرایش به رفتارهای متقلبانانه: آزمون نظریه اعتماد اجتماعی، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، ۱۰(۱): ۱۸۴-۲۲۱.
- حیرانی، فروغ، وکیلی فرد، حمیدرضا، بنی‌مهد، بهمن، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۵). تأثیر شخصیت حرفه‌ای گرا، ضداجتماعی و بیش‌اعتمادی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت، فصلنامه حسابداری مالی، ۳۲(۲): ۱۰۶-۱۴۳.
- دیانتی دیلمی، زهرا، رضاپور پرورش، رویا. (۱۳۹۳). رابطه بین اخلاق شرکتی، مسئولیت اجتماعی و ماکیاولیسم با فرار مالیاتی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۹(۴): ۱-۱۲.
- رویائی، رمضانعلی، محمدی، مهدی. (۱۳۹۴). اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری، انتشارات کتابخانه فرهنگ، چاپ سوم.
- صمیمی، سعید، بادآور نهندی، یونس، و متقی، علی اصغر. (۱۴۰۱). الگوی جامع عوامل موثر برشکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی: رهیافت زمینه بنیان‌چندوجهی و معادلات ساختاری، نشریه حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۲(۱): ۴۱-۶۰.
- فرقاندوست حقیقی، کامبیز، بنی‌مهد، بهمن، ولی‌لر، علی. (۱۳۹۳). بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابرسان، پزشکان و مهندسان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۳(۲۶): ۴۱-۵۳.
- کریم‌پور امشلی، سارا، بنی‌مهد، بهمن، خلیل‌پور، مهدی، رضانی فرید، جواد. (۱۳۹۹). تأثیر ماکیاولیسم، عواطف فردی و سبک‌های پردازش اطلاعات بر گزارشگری مالی متقلبانانه، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۹(۱۶): ۲۲۳-۲۵۶.
- گافکین، میکائیل، مهدی، اعظم، اصغری، ایرج. (۱۳۹۴). مروری بر تئوری‌های انتقادی حسابداری، مجله حسابداری و منافع اجتماعی، ۵(۲): ۵۹-۷۸.

لینکلیر، اندرو. (۱۳۸۹). نو واقع گرایی، نظریه انتقادی و مکتب برسازی، مرکز چاپ و انتشارات وزارت امور خارجه، چاپ هشتم.

مران جوری، مهدی،، خلخال، مرضیه،، علیخانی، راضیه،، تقی پور گیلانی، یوسف. (۱۴۰۰). تاثیر ماکیاولیسم برنگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی با نقش میانجی جهت‌گیری اخلاقی، مجله پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۹(۱): ۳۵-۶۰.

معینی علمداری، جهانگیر. (۱۳۹۴). نظریه انتقادی جدید: فراسوی پست مدرنیسم و اندیشه پسا انتقادی، نشریه پژوهش سیاست نظری، ۶(۴): ۱-۱۰.

References

- Arosalo, U., and Vayrynen, R. (2016). Financial and Industrial Oligarchy: Present Structure and Some Trends, *Journal of Peace Research*, 10(1-2):1-35.
- Baum, Christopher F., Mustafa Caglayan, Dorothea Schafer, and Oleksandr Talavera. (2008). "Political patronage in Ukrainian banking". *Economics of Transition*, 16(3):537-557.
- Beygpanah, B., Asnaashari, H., Hoshi, A., and Assadi, G. H. (2022). Accountability of Audit Firms: Content Analysis Method. *Accounting and Auditing Review*, 29(2): 213-241. (in persian).
- Brown, T., D. Hatherly, and J. Innes. (2016) *The review report: An empirical investigation*, *Accounting and Business Research*, 24 (93):11-18.
- Castka.P. Searcy.C. and Mohr.J. (2020). Technology-enhanced auditing: Improving veracity and timeliness in social and environmental audits of supply chains, *Journal of Cleaner Production*, 258(5):152-170.
- Dayanti Dilmi, Z., and Rezapour Parvash, R. (2013). The relationship between corporate ethics, social responsibility and Machiavellianism with tax evasion, *Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*, 9(4):1-12.
- Deagan, C. (2017). Twenty five years of social and environmental accounting research within *Critical Perspectives of Accounting*: Hits, misses and ways forward, *Critical Perspectives on Accounting*, 43(1):65-87.
- Eimer, F., and Garkaz, M. (2018). Investigating the Relationship between the Dark Triad of Personality and Opportunistic Decision making of Financial managers in Accounting. *Journal of Accounting Advances*, 10(1): 273-303. (in persian).
- Forghndost, K., Banimahd, B., & Valilor, H. (2014). Comparative Analysis of Machiavellianism Accountants - Hsabrnsan- doctors and engineers. *Financial Accounting and Auditing Research*, 6(23), 41-54. (in persian).
- Garcia, G. (2022). Colombian financial oligarchy, (*Doctoral dissertation, Durham University*).

- Gaffikin, M., Mohtadi, A., and Asghari, I. (2015). A Review Of Critical Accounting Theories, *Journal of Accounting and Social Interests*, 5(2),59-78.(in persian).
- Gorodnichenko, Y., and Grygorenko, Y. (2008). Are oligarchs productive? Theory and evidence, *Journal of Comparative Economics*, 36,(1):17-42.
- Hamilton, E., and Smith, J. (2021). Error or Fraud? The Effect of Omissions on Management's Fraud Strategies and Auditors' Evaluations of Identified Misstatements, *The Accounting Review*, 96(1): 225–249.
- Heydari, G., Nikoomaram, H., and Vakilifard, H. (2023). The Relationship between the Characteristics of Dark Personality Traits and the Willingness to Fraudulent Behaviors: Testing of Social Trust Theory. *Financial Accounting Knowledge*, 10(1):183-221 .(in persian).
- Heyrani F, Vakilifard H, Banimahd B, and Rahnamayeh Roudposhti F. (2017) The effect of professionalism, antisocial and overconfidence on their judgments to resolve the conflict between the auditor and management. *Quarterly Financial Accounting*, 8 (32):106-143. (in persian).
- Karimpour amshelly, S., Banimahd, B., Khalilpour, M., and Ramazani farid, J. (2020). The Effects of Machiavellianism, Affect and Information processing Styles on Fraudulent Financial Reporting. *Applied Research in Financial Reporting*, 9(1):223-256.(in persian).
- Kronenberger, S., and Laux, V. (2020). *Conservative Accounting, Audit Quality and Litigation*. ssrn.com/sol3/papers.cfm?Abstract_id=2818038, 14(1):42-61.
- Jamal, K., and Sunder, S.H. (2014). Monopoly versus Competition in Setting Accounting Standards, *A journal of accounting, Finance and business Studies*, 14:45-69.
- Laughlin, R. (1999) , “Critical Accounting: Nature, Progress and Prognosis”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 12(1):73–78.
- Linklater, A. (2010). Neorealism, critical theory and school of reconstruction, *Ministry of Foreign Affairs Printing and Publishing Center*, 8th edition. (in persian).
- Mansouri nalbandan, M., and hashemi gohar, M. (2021). Investigating the Relationship between Organizational Culture in Auditing Institutions and Professional Judgment with Emphasis on Machiavellianism, <https://ssrn.com/abstract=3856811>. 14(1):16-29.
- Maranjoori, M., Khalkhali, M., Alikhani, R., and Taghipour Ghilani, Y. (2022). The Effect of Machiavellianism on Auditors' Attitudes toward Marketing Activities with the Mediating Role of Ethical Orientation. *Applied Research in Financial ohn*, (19)1:35-60.
- McEnroe, E., Pitman., M. (2003). An Analysis of the accounting profession'S oligarchy: the auditing standards boards, *Research in Accounting Regulation*, 16(2): 29-34.

- Moini A.(2014). New Critical Theory: Beyond Postmodernism and Post-Critical Thought, *Theoretical Research Journal*, 6(4): 1-10. (in persian).
- Patnaik, P. (2019). The ideology of India's corporate-financial oligarchy-A note. *Studies in People's History, Sage Journal*, 6(2):193-201.
- Patton MQ. (2002). Qualitative research and evaluation methods. 3rd ed. Thousand Oaks, *Sage journal*, 3(1):95-115.
- Power, M., Laughlin, R., and Cooper, DJ (2003). Accounting and critical theory. *Critical Study of Management*,14(2):132-156.
- Pranyanita,I., and Sujana,I. (2019). Pengaruh Sifat Machiavellian, Time Budget Pressure, Loc Pada Dysfunctional, Audit Behavior, Akuntan Publik Di Bali, *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. 26(2):12-39.
- Royaei, Ramzan Ali, Mohammadi, Mehdi (2014). *Ethics and professionalism in accounting, Farhang Library Publications, Third edition*. (in persian).
- Sunder., SH. (2014). IFRS monopoly: the pied piper of financial reporting, *Accounting and Business Research*, 41:293-306.
- Sahla,W., and Iryanie, E. (2018). Perceation of locuse of contorol, level of eduction, machiavellianism and ethical reasoning against auditor behavior in audit confilict situations. *akrual: Jurnal Akuntansi*,10 (1):15-26.
- Saputri,I., and Wirama,D. (2015). Pengaruh sift machiavellian dan tipe kepribadian pada perilaku disfungsiional auditor, *E-Jurnal Akuntansi*, 4(2):70-86,.
- Samimi, S., Badavar Nahandi, Y., and mottaghi, A. (2022). A Comprehensive Model of Factors Affecting the Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements: A Multidimensional Grounded Theory and Structural Equation Modeling. *Journal of Accounting and Social Interests*, 12(1): 41-60.(in persian).
- Sayal,K., and Singh,G. (2022). Investigating the role of theory of planned behavior and Machiavellianism in earnings management intentions. *Accounting Research Journal*, 33(6):653-668.
- Sikka, P., and H, Wilmott.(1997). "Practising Critical Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, 8(1):149-165.
- Strauss, A.L and Corbin,S. (1998). Qualitative anatyvis for social scientists. New York: Cambridge University Press.14(2):165-191.*
- Teddle C, Yu F.(2007). Mixed methods sampling a typology with examples. *Journal of Mixed Methods Research*, 1(1):77-100.
- Turkmeh, Aydin, Hafeznia, Mohammadreza, Romina, Ebrahim, Ahmadipour, Zahra. (1401). Critical geopolitical analysis from the perspective of critical realism, *International Quarterly of Geopolitics*, 18(65):1-43. (in persian).
- Vizandra, E. and Sudaryati, E. (2022). The Effect of Machiavellianism on Ethical Perception of Tax Evasion with Gender as Moderating Variable, *Akuntabilitas*, 16(1): 1-22.

رهیافتی برای محدودسازی ویژگی‌های منفی ماکیاولیسم و انحصارطلبی حسابرسان/۲۱۵

Wijayanti,R. (2018). Studi Determinan Perilaku Etis Mahasiswa Akuntansi. *Jurnal Economi Modernisasi*, 14(3):130-165.

Winter, Y.(2022). A Government of Creditors: Machiavelli on Genoa, the Bank of San Giorgio, and the Financial Oligarchy, 54 (4):207-230.