

## Organizational fraud(Shalatanism) and self-interest: evidence from the auditing profession

**DonyaMaleki**

*PhD student of accounting, University of Science and Research, Tehran  
branch(donya.maleki@srbiau.ac.ir)*

**Hashem Nikumram\***

*Professor of Accounting, University of Science and Research, Tehran branch  
(Corresponding Author) , h-nikoumaram@srian.ac.ir*

### Abstract:

Considering the importance and place of ethical compliance in the auditing profession in order to protect the public interest, the purpose of this article is to study the relationship between organizational deception and profit seeking in the auditing profession. This research is a survey research and the statistical sample of the research includes ۲۲۹ auditors working in the audit organization and private audit institutions that are members of the public accountants society. The information needed for the current research was collected by completing a questionnaire in ۲۰۲۳ and using available sampling method. The results of the research show that regardless of gender, level of education and job rank, there is a direct and significant relationship between deception and profit seeking. In other words, with the increase in the level of fraud in auditors, their self-interest increases. Also, the evidence of this research shows that the employment of auditors in private auditing firms is directly related to their profit seeking. In other words, due to the existence of competition in the private audit market, auditors working in the private sector are more deceitful than auditors working in the public sector and seek their personal interests.

**Keywords:** Fraud, Profit Seeking, Auditors,Audit Profession.

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.



## رابطه میان فریبکاری و منفعت طلبی در میان حسابرسان: شواهدی از حسابرسان شاغل در بخش دولتی و خصوصی]

دنیا ملکی<sup>۱</sup> هاشم نیکومرام<sup>۲</sup>\*

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۲۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۳۱

### چکیده

با توجه به اهمیت و جایگاه رعایت اخلاق در حرفه حسابرسی در راستای حفظ منافع عموم، هدف این مقاله مطالعه رابطه میان فریبکاری سازمانی و منفعت طلبی در حرفه حسابرسی است. روش پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، توصیفی-پیمایشی و از نوع همبستگی، محسوب می گردد. جامعه آماری مورد بررسی، شامل کلیه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی بوده که تعداد ۲۲۹ نفر از اعضا جامعه به عنوان نمونه آماری، با استفاده از روش نمونه گیری خوشه ای تصادفی انتخاب شده اند. ابزار پژوهش پرسشنامه می باشد برای تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزار Spss استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد فارغ از جنسیت، سطح تحصیلات و رتبه شغلی، در سطح ۹۵ درصد، رابطه ای مستقیم و معنی داری میان فریبکاری و منفعت طلبی وجود دارد. به عبارت دیگر، با افزایش سطح فریبکاری در حسابرسان، منفعت طلبی در آن ها افزایش می یابد. هم چنین شواهد این پژوهش نشان می دهد که اشتغال حسابرس در موسسات خصوصی حسابرسی ارتباط مستقیمی با منفعت طلبی ایشان دارد. به بیان دیگر، به دلیل وجود رقابت در بازار خصوصی حسابرسی، حسابرسان شاغل در بخش خصوصی بیشتر از حسابرسان شاغل در بخش دولتی روحیه فریبکارانه دارند و دنبال منافع فردی خود هستند. یافته های این تحقیق می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سیاست گذاران حرفه حسابرسی در دو بخش دولتی و خصوصی به منظور برنامه ریزی های لازم در حوزه اخلاق حرفه ای قرار دهد.

**کلید واژه ها:** فریبکاری، منفعت طلبی، حسابرسان و حرفه حسابرسی.

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، واحد علوم و تحقیقات دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران donya.maleki@srbiau.ac.ir

<sup>۲</sup> استاد واحد علوم و تحقیقات دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)، h-nikoumaram@srian.ac.ir

## ۱-مقدمه:

بررسی رفتارهای فردی و جمعی در ایران نشان می دهد که از دیرباز به دلایل متعدد فرهنگی، سیاسی، تاریخی، طیفی از رفتارهای فریبکارانه<sup>۱</sup> در لایه های مختلف جامعه نهادینه شده و براین اساس، بسیاری از روابط میان فردی شکل گرفته است (انواری، ۱۳۹۷). مطالعه در این زمینه می تواند دانش و آگاهی ها را از این موضوع بهبود ببخشد و پیشنهادهایی به منظور انجام پژوهش آتی فراهم آورد. فریبکاری در روابط و تعاملات اجتماعی و سازمانی احتمالا وجود دارد. دروغ و پنهان کاری از ویژگی های بارز یک فریبکار است. فریبکار به ناچار مدام درباره خود دروغ می گوید یا چیزهایی را پنهان می کند. اما همزمان با اوج گرفتن شهرت یک فریبکار، این دروغ ها آشکار می شود. در سالهای اخیر در حرفه حسابرسی با افرادی یا ماجرای افرادی را شنیده ایم که با نفوذ و ایجاد سوابق حرفه ای مدرک حسابدار رسمی را از سوی جامعه حسابداران رسمی دریافت نمودند. اما بعد از مدتی به دلیل عدم آشنایی آنها با موضوعات منفی، از سوی جامعه حسابداران رسمی لغو عضویت گردیده اند. همچنین برخی از مدیران شرکت ها با دستکاری در سود اقدام به فریب سهامداران نموده اند، تا بدین وسیله پاداش بیشتر در راستای منافع شخصی دریافت نمایند. سلیمانی و همکاران (۱۳۹۶) ضعف در باورهای دینی، رفتارهای توجیهی-جبرانی، سوءمدیریت در کسب و کار، طمع ورزی، ضعف اخلاق حرفه ای، عدم نظارت صحیح، ضعف آموزش و دستیابی سریع به اهداف را از جمله دلایل وقوع پدیده فریبکاری در کشور می دانند.

پژوهش های انجام شده در حوزه مطالعات سازمانی نشان می دهد این گروه از افراد فریبکار، به جای استخدام در مشاغل با دستمزد کمتر، جذب سازمان هایی می شوند تا قدرت، پول و اعتبار بیشتری به دست آورند (بادی، ۲۰۱۰). هم چنین مطالعات در حوزه جامعه شناسی، شیوع پدیده شارلاتانیسم را به ساختار اجتماعی و جو فرهنگی و اقتصادی جامعه نسبت می دهند (فدرمنو همکاران، ۲۰۰۹). افراد فریبکار و شاید در ذهن خود منافع فردی<sup>۲</sup> را جایگزین منافع عموم<sup>۳</sup> می نمایند. آن ها فریب را به عنوان یک استراتژی برای به حداکثر رساندن منافع شخصی و بهره برداری از منافع عموم تبدیل می کنند (لو و چانگ، ۲۰۱۱).

<sup>۱</sup> Deceptive behaviors<sup>۲</sup> Individual interests<sup>۳</sup> public interest

همان گونه که گفته شد کسب قدرت، پول و اعتبار محرک افراد فریبکار و شاید بوده و رعایت اخلاق کسب و کار برای آن ها مهم نیست. بنابراین می توان نتیجه گرفت که شخصیت فرد شارلاتان و فریبکار، با ویژگی رفتاری عوام فریبی<sup>۱</sup> افراد، برای رسیدن به اهداف شخصی، مطابقت دارد. (جاناسن و همکاران، ۲۰۱۴). مطالعات انجام شده در حرفه حسابرسی نشان می دهد که رفتارهای های منفعت طلبانه و فرصت طلبانه میان حسابرسان وجود دارد. ماکیاولیسم، نوعی رفتار عوام فریبانه و فرصت طلبانه است. منفعت طلبی یکی از زیرمجموعه های رفتار ماکیاولیسمی (عوام فریبانه و فرصت طلبانه) می باشد. پژوهش مشهدی و همکاران (۱۳۹۸) نشان می دهد ویژگی رفتاری فرصت طلبی حسابرسان متأثر از پول پرستی (منفعت طلبی)<sup>۲</sup> و فرهنگ مشتری مداری است. شواهد پژوهش بنی مهد و همکاران (۱۳۹۲) نیز تایید می نماید رابطه ای مثبت میان ویژگی عوام فریبی و تمایل به پنهان کاری در حسابرسان وجود دارد. آن ها هم چنین دریافتند با افزایش رتبه شغلی حسابرسان، میزان تمایل آن ها به پنهان کاری بیشتر می شود. طبق گزارش کمیته پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار<sup>۳</sup> (۱۴۰۰)، تعداد ۲۳ نفر از شرکای موسسات حسابرسی، مشمول رأی عدم امکان تصدی سمت شریک و مدیر گردیده که ۶ نفر از این تعداد، به دلیل صدور رأی انضباطی تعلیق عضویت توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، مشمول رأی عدم امکان تصدی سمت شریک و مدیر شده اند. هم چنین در این گزارش اشاره شده است که تعداد موسسات حسابرسی معتمد بورس از ۱۰۹ موسسه در سال ۱۳۹۱ به ۵۴ موسسه در سال ۱۴۰۰ تقلیل یافته است. شواهد فوق بیانگر آن است که رفتارهای عوام فریبانه و فریبکارانه در حرفه حسابرسی وجود دارد و رعایت اخلاق و رفتار حرفه ای میان برخی از حسابرسان در هاله ای از ابهام قرار دارد. از این رو، با توجه به اهمیت رعایت اخلاق در حرفه حسابرسی در راستای حفظ منافع عموم، و هم چنین فقدان پژوهش کافی درباره مفهوم فریبکاری در حرفه حسابرسی، این انگیزه در نویسندگان مقاله حاضر ایجاد نمود تا ارتباط میان فریبکاری و منفعت طلبی را مورد بررسی قرار دهند. هدف اصلی این پژوهش معرفی نظریه فریبکاری و بررسی اهمیت آن در رعایت اخلاق در حرفه حسابرسی می باشد. این پژوهش قصد دارد تا به این پرسش پاسخ دهد که تا چه اندازه گرایش به فریبکاری در حسابرسان بر منفعت طلبی آن ها تاثیرگذار است؟ به عقیده نویسندگان، این مقاله می تواند دستاوردها و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

<sup>۱</sup> Machiavellianism<sup>۲</sup> Profiteering<sup>۳</sup> <https://www.seo.ir/>

اول آن که نتایج این مقاله به صورت تجربی می تواند موجب بسط و گسترش متون و مباحث رفتاری در حرفه حسابرسی شود. دوم آن که این پژوهش در مقایسه با تحقیقات قبلی این است که موضوع فریبکاری و منفعت طلبی را در دو بخش دولتی و خصوصی در حرفه حسابرسی مورد بررسی قرار می دهد. که این امر موجب بسط و گسترش متون و مباحث رفتاری در حرفه حسابرسی می شود.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بر اساس نظریه فریبکاری<sup>۱</sup>، انسان ها در اغلب روابط خود با دیگران، افرادی فریبکار و دروغگو به شمار می آیند. البته ادامه رابطه و برقراری ارتباط در طولانی مدت، سبب می شود طرفین رابطه، شناخت بیشتری از یکدیگر به دست آورند. این افزایش شناخت، سبب رسوا شدن فریبکار می شود. اما در اغلب موارد افراد به دلیل اعتمادی که در اثر برقراری ارتباط و پیشینه ذهنی از طرف دیگر رابطه (یعنی همان فرد فریبکار) در ذهن دارند، رفتار او را جدی نمی گیرند و اعمال زشت او را به گونه ای دیگر در ذهن خود توجیه می کنند. در چنین شرایطی است که فریبکار می تواند با پیش گرفتن رفتاری توجیهی، سوء ظن طرف دیگر رابطه را کاهش دهد (بولر و بورگن، ۱۹۹۶).

برخی افراد به منظور کسب منفعت و منزلت، به فریبکاری روی می آورند. آن ها برای دست یابی به این هدف، سعی می کنند تا چهره ای از خود به نمایش بگذارند که مورد پذیرش دیگران باشد. در واقع، تلاش دارند مخاطب را متقاعد سازند که این همان خودی است که او قصد نمایش آن را دارد (انواری، ۱۳۹۷). در جامعه ایران، طی سده های متمادی، به دلیل تنزل اعتماد اجتماعی عادت های رفتاری و گفتاری ته نشین شده و ریاکاری، تظاهر و رفتارهای فریبکارانه افزایش یافته است (مشیرزاده، ۱۳۷۴). مطالعات در حوزه بازار خدمات حسابرسی کشور نیز نشان می دهد با خصوصی سازی و توسعه این بازار، موسسات حسابرسی به دنبال نفوذ بیشتر در بازار و جذب مشتریان جدید در فضای رقابتی هستند. این موضوع باعث شده است تا شرکای موسسات حسابرسی بیشتر به دنبال اهداف اقتصادی باشند و زمان بیشتری را برای فعالیت های بازاریابی صرف نمایند (شجاع و همکاران، ۱۳۹۷). از طرف دیگر، مشهدی و همکاران (۱۳۹۸) طی پژوهشی نشان دادند شخصیت ماکیاولیسمی که نمادی از رفتارهای فریبکارانه است، ارتباط مستقیمی با پول پرستی و مشتری مداری حسابرسان دارد (مشهدی و همکاران، ۱۳۹۸). مطالعات انجام شده در آمریکا نیز نشان می دهد که ۷ درصد از موسسات خدمات مالی بازار سرمایه این

<sup>۱</sup> Deception theory

کشور، به دلیل فریبکاری و ارائه اطلاعات گمراه کننده به مشتریان خود، مشمول جریمه شده اند (ایگن و همکاران، ۲۰۱۶). در پژوهش دیگر از حرفه پزشکی آمریکا تایید شد که حدود سه درصد از پزشکان به دلیل فریبکاری در راستای کسب منفعت شخصی، حکم لغو مجوز طبابت دریافت نموده اند (استیودرت و همکاران، ۲۰۱۶). گزارش هیئت حسابداری ایالت اوهایو<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) در آمریکا بیانگر آن است که از سال ۲۰۱۲ تاکنون بیش از ۲۱۱ نفر از حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی در این ایالت، مشمول مقررات انضباطی شامل تعلیق عضویت و یا لغو مجوز فعالیت شده اند. در این گزارش عدم رعایت اخلاق حرفه ای در راستای کسب منافع فردی از عمده ترین دلیل قصور حسابرسان بوده است.

#### پیشینه پژوهش های خارجی

کنراد و همکاران (۲۰۱۴) در بررسی از گزینه های فریب در مالیات دهندگان، به این نتیجه رسیدند افرادی که خود را صادق معرفی می کنند، فرار مالیاتی بیشتری دارند. هم چنین آن ها دریافتند با افزایش جرایم مالیاتی می توان فریبکاری افراد را کاهش داد.

بالدنیوس و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند با افزایش قدرت مدیران، منفعت طلبی آن ها نیز افزایش یافته و تصمیم گیری ها نیز در راستای منفعت طلبی مدیران قرار می گیرد. به عقیده آن ها مکانیزم های نظارتی نظیر استقرار نظام راهبری شرکتی می تواند رفتارهای فرصت طلبانه مدیران را محدود نماید.

ابراهام و برلین (۲۰۱۵) طی مطالعه ای نشان دادند فریبکاری تاثیر معنی داری بر شرمنده بودن افراد از اعمال غیر اخلاقی ندارد، اما هویت اخلاقی با فریبکاری، تاثیر منفی و معنی داری دارد.

گورگیس و سنکی (۲۰۱۶) نتیجه یافته های تحقیق ایشان نشان می دهد، محیط رقابتی و ساختار سازمانی متفاوت میان سازمان های دولتی و خصوصی تفاوت هایی را در شخصیت و رفتار کارکنان و مدیران سازمان ایجاد می نماید. محیط رقابتی باعث می شود تا کارکنان بخش خصوصی در مقایسه با بخش دولتی؛ شخصیتی سخت کوش و رقابت پذیر داشته باشند و در راستای منافع فردی خود عمل نمایند.

هپ و وانگ (۲۰۱۸) براساس تحلیل گفتار مدیران عامل شرکت ها در کنفرانس های خبری، سطح فریبکاری آن ها را اندازه گیری نمودند. مدیرانی که کلمات با بار احساسی بیشتر استفاده می نمایند، معمولاً دروغگو و فریبکار هستند. در نهایت نتیجه پژوهش آن ها بیانگر آن بود که عدم تقارن اطلاعاتی با افزایش گفتمان فریبکارانه مدیران افزایش می یابد.

<sup>۱</sup> Report of the Ohio State Board of Accountancy

گنیا و لوین (۲۰۱۹) فریبکاری را به عنوان انتقال عمدی اطلاعات گمراه کننده به منظور منفعت شخصی، تعریف می نمایند. به عقیده آن ها فریبکاری کارکنان، موجب بروز رفتارهای غیر اخلاقی می شود. از این رو، آن ها پیشنهاد می نمایند تا سازمان ها هنگام استخدام، افراد فریبکار را جذب نمایند.

لوپز و اسپیکلمن (۲۰۱۹) عقیده دارند که دانشجویان رشته های کسب و کار و اقتصاد تمایل به دروغ گویی و فریبکاری بالاتری در مقایسه با دانشجویان سایر رشته ها از جمله مهندسی و علوم اجتماعی دارند.

بسا سنه و ورناسانو (۲۰۲۰) طی پژوهشی نشان دادند فریبکاری در دانشجویان رشته های کسب و کار و پزشکی بالاتر از میانگین است. هم چنین یافته های تحقیق ایشان نشان می دهد که فریبکاری در دانشجویان رشته های کسب و کار بیشتر از دانشجویان پزشکی است. آن ها در این پژوهش نتیجه می گیرند افرادی که دنبال منافع بیشتر هستند، بیشتر دروغ می گویند. برک و ون بینس برگن (۲۰۲۲) بر اهمیت تدوین مقررات برای جلوگیری از رفتارهای فریبکارانه موسسات حرفه ای حسابرسی به منظور حفظ منافع مشتریان تاکید دارند. به عقیده آن ها تدوین مقررات مذکور به نفع مشتریان خواهد بود. آن ها هم چنین نشان دادند در موسساتی که مهارت های حرفه ای متنوعی را به مشتریان خود عرضه می کنند، موسساتی که ضعف در رقابت دارند و موسساتی که اطلاعات کمتری درباره عملکرد خود منتشر می کنند، به احتمال زیاد مدیران فریبکاری دارند که به دنبال منافع فردی خود هستند.

زهری و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهش خود دریافتند فریبکاری در بخش دولتی رابطه مستقیم با رفتارهای متقلبانه در راستای منافع شخصی دارد. نتایج این تحقیق بیانگر آن است که مدیران سازمانی نقش اصلی را در شکل دادن به رفتارهای فریبکارانه ایفا می کنند.

لمپ و تسا (۲۰۲۲) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که برای کشف رفتارهای فریبکارانه؛ گوش دادن دقیق، پرسیدن سؤال، هوش هیجانی، شهود، بررسی ثبات و درخواست شواهد را پیشنهاد می کنند. به نظر آن ها، نشانه های فیزیکی مانند زبان بدن و نشانه های کلامی مثل تناقضات کلامی، نشانه های احساسی و نشانه های محیطی می توانند در تشخیص افراد فریبکار موثر باشند.

اورث و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که با کاهش رفتارهای فریبکارانه حسابرسان می توان رفتارهای غیر اخلاقی حسابرسان را کاهش داد و این موضوع باعث خواهد شد تا از وقوع پدیده هایی چون تقلب حسابداری جلوگیری شود.



اوبو (۲۰۲۳) طی یک بررسی از حسابداران نیجیریه ای دریافت که رفتارهای فریبکارانه آن ها رابطه ای مستقیم با هوش هیجانی دارد. او نشان داد که حسابداران تمایل بیشتری به منطقی سازی و مشارکت در رفتارهای فریبکارانه شغلی دارند. علاوه بر این، نتیجه تحقیق او بیانگر آن بود که هوش تحصیلی نیز ارتباط مثبتی با تمایل به رفتارهای فریبکارانه دارد. یولیانتی و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند که تعهد حرفه ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی کشف رفتارهای فریبکارانه کارکنان صاحبکار دارد. هم چنین آن ها دریافتند که تعهد حرفه ای حسابرسان می تواند رفتارهای فریبکارانه آن ها را در فرایند حسابرسی کاهش دهد و این موضوع باعث خواهد شد تا کیفیت حسابرسی نیز بهبود یابد.

به عقیده اسکات و مرتن (۲۰۲۳) با اعمال قوانین و مقررات اداری می توان رفتارهای فریبکارانه کارکنان محدود نمود. این محدودیت های قانونی می تواند مانع رفتارهای منفعت طلبانه مدیران و کارکنان گردد. در نتیجه، مدیران در چارچوب محدودیت های اخلاقی مبتنی بر قوانین، پایبندی بیشتری به هنجارهای رفتاری خواهند داشت و در راستای منافع عموم عمل خواهند نمود.

#### پیشینه پژوهش های داخلی

نتایج پژوهش بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) نشان میدهد که میزان فرصت طلبی و ارزشهای فرهنگی حرفه گرایی و رعایت یکنواختی در میان حسابرسان شاغل در هر دو بخش سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی یکسان است. همچنین شواهد پژوهش تایید می نماید که رابطه ای مثبت میان ویژگی اخلاقی فرصت طلبانه و ویژگی تمایل به پنهان کاری در حسابرسان هر دو بخش خصوصی و دولتی وجود دارد. نتایج دیگر این پژوهش نشان داد که میزان تمایل به پنهان کاری در حرفه حسابرسی متأثر از فرصت طلبی و رتبه شغلی حسابرسان است. فرقاندوست حقیقی و همکاران (۱۳۹۳) بیان کردند، فرصت طلبی در میان حسابرسان بخش خصوصی بیشتر از بخش دولتی است. همچنین هر چه سطح تحصیلات حسابرسان افزایش یابد، میزان فرصت طلبی نیز کاهش می یابد اما با افزایش رتبه و سمت سازمانی حسابرسان میزان فرصت طلبی نیز افزایش می یابد.

مران جوری و همکاران (۱۳۹۶) نشان دادند که با افزایش سطح تحصیلات حسابرسان تمایل به استفاده از رویه های غیراخلاقی بازاریابی افزایش می یابد. به عبارتی، نتایج تایید می نماید که رقابت در حرفه حسابرسی منجر به افزایش رویه های غیر اخلاقی در بخش خصوصی و در نهایت منجر به افت کیفیت حسابرسی میگردد.

روایبی و محمدی (۱۳۹۹) بیان کردند که تمایل به رفتار فریبنده برای رسیدن به سهم بیشتر در بازار خدمات حسابرسی و حداکثر کردن منافع خود، می تواند منشاء بحران های اخلاقی باشد.

از آنجایی که در شرایط محیطی ایران حسابرسان نمی توانند به بازاریابی خدمات خود بپردازند و از سوی در پی خصوصی سازی تعداد مؤسسات حسابرسی و در نتیجه رقابت در بازار خدمات حسابرسی در حال افزایش است، احتمال عدم رعایت مصادیق اخلاق و جهت گیری اخلاقی و در نتیجه تحریک انجام رفتارها و فعالیت های فریبنده متحمل به نظر است. با توجه به مطالب فوق چنین استنباط می شود حسابرسانی که تمایل به رفتار فریبنده دارند سعی می کنند از رویه های غیراخلاقی برای جذب مشتری و سودآوری استفاده نمایند. بر اساس بررسی های انجام شده، تاکنون در ایران، پژوهشی که به بررسی رابطه میان این مفاهیم پرداخته باشد، انجام نشده است.

### ۳- فرضیه های پژوهش

طبق نظریه فریبکاری، فریبکاری بالا موجب افزایش منفعت طلبی حسابرسان می گردد. افراد با تمایلات فریبکاری بالا به دنبال موقعیت های برتر هستند (بادی، ۲۰۱۰). آنها در ذهن خود منافع فردی را جایگزین منافع عموم می نمایند. آن ها فریب را به عنوان یک استراتژی برای به حداکثر رساندن منافع شخصی و بهره برداری از منافع عموم تبدیل می کنند (لو و چانگ، ۲۰۱۱). خان (۲۰۰۴) نیز اعتقاد دارد افراد حریص و منفعت طلب در قید و بند قوانین نیستند و از هر شیوه دغل کارانه ای به دنبال افزایش منافع اقتصادی خود هستند. از این رو، می توان استدلال نمود فریبکاری و منفعت طلبی دو روی یک سکه و جزء لاینفک هم هستند و فرضیه پژوهش را به صورت زیر نوشت:

**فرضیه پژوهش:** میان فریبکاری و منفعت طلبی حسابرسان رابطه مثبت وجود دارد.

### ۴- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، از منظر هدف؛ به عنوان تحقیقات کاربردی و از نظر روش و جمع آوری اطلاعات جزء پژوهش های توصیفی و از نوع پیمایشی می باشد. جامعه آماری مورد بررسی، شامل کلیه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی بوده و قلمرو زمانی پژوهش نیز سال ۱۴۰۱ است. از ابزار پرسشنامه با طیف لیکرت استفاده شده است. نمونه پژوهش متشکل از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوص حسابرسی در دسترس به روش نمونه گیری غیر احتمالی (در دسترس) انتخاب شدند. با توجه به اینکه تعداد جامعه آماری این پژوهش نامشخص و نامعلوم فرض شده است. به این دلیل برای محاسبه حجم نمونه از رابطه (۲)، که در آن انحراف معیار ( $\delta$ ) برای داده های طیف

لیکرت ۵ گزینه ای از رابطه (۱) محاسبه شده است. (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۹۴). براساس رابطه (۲) تعداد نمونه حداقل ۱۷۰ نفر است. در رابطه بالا:

$$\delta = \frac{\text{Max}(x_i) - \text{Min}(x_i)}{6} = \frac{5 - 1}{6} = 0.667$$

$$N = \frac{Z^2 \frac{pq}{\epsilon^2}}{(\cdot 1)^2} = \frac{(1.96)^2 (0.667)^2}{(0.1)^2} = 170$$

$\text{Max}(x_i)$  و  $\text{min}(x_i)$ : بزرگترین و کوچکترین مقادیر اختصاص داده شده به سوالات

پرسشنامه در طیف ۵ گزینه ای لیکرت

N: حجم نمونه

Z: مقدار احتمال نرمال استاندارد

$\delta$ : سطح خطا

E: دقت مورد نظر پژوهشگر (معمولاً مقدار کمتر از ۱ درصد است)

پرسشنامه به صورت کاغذی تهیه شده و بین حسابرسان مورد نظر توزیع گردیده است. این پرسش نامه شامل دو بخش می باشد. بخش اول شامل مشخصات جمعیت شناسی (جنسیت، مدرک دانشگاهی، سابقه کاری و محل اشتغال) است.

بخش دوم پرسشنامه سوالات اصلی پژوهش، شامل نه سوال متغیر فریبکاری سازمانی و ده سوال متغیر منفعت طلبی می باشد. هر دو پرسشنامه دارای پاسخ های پنج گزینه ای در طیف لیکرت می باشند. برای اندازه گیری فریبکاری سازمانی از پرسشنامه استاندارد پارنل و سینگر (۲۰۰۱) و برای سنجش منفعت طلبی از پرسشنامه استاندارد مو شاگن و همکاران (۲۰۱۸) استفاده گردیده است. هر دو پرسشنامه استاندارد می باشد که در تحقیقات قبلی مورد استفاده پژوهشگران قرار گرفته و از روایی کافی برخوردار می باشد. پایایی این پرسشنامه نیز با توجه به مقدار آلفای کرونباخ که برای پرسشنامه فریبکاری سازمانی برابر ۸۱ درصد و برای منفعت طلبی برابر ۷۶ درصد است، مورد قبول می باشد.

همان گونه که قبلاً گفته شد تعداد جامعه آماری در این پژوهش، نامشخص و نامعلوم فرض شده است. لذا حجم نمونه از روش نمونه گیری غیراحتمالی (درد سترس) قابل قبول می باشد. تعداد ۲۵۰ پرسشنامه به صورت کاغذی بین حسابرسان مورد نظر توزیع گردید که تعداد ۲۳۱ پرسشنامه تکمیل و دریافت شد. از این تعداد، ۲۲۹ پرسشنامه قابل استفاده بود و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در این پژوهش به منظور بررسی مشخصات عمومی متغیرها و تجزیه و

تحلیل داده ها، از آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. تحلیل داده ها با استفاده از نرم افزار SPSS شماره ۲۶ انجام شده است. هم چنین به کمک این نرم افزار، از رگرسیون چند متغیره برای آزمون فرضیه استفاده شده است.

مدل و متغیر های پژوهش به صورت رابطه شماره ۳ نوشته می شود:

$$Y = a_0 + a_1X_1 + a_2X_2 + a_3X_3 + a_4X_4 + a_5X_5 + \varepsilon$$

رابطه شماره ۳

تحصیلات =  $X_3$       جنسیت =  $X_2$       فریبکاری سازمانی =  $X_1$       منفعت طلبی =  $Y$

رتبه شغلی =  $X_5$       محل اشتغال حسابرسان =  $X_4$

در این پژوهش متغیر وابسته منفعت طلبی و متغیر مستقل فریبکاری سازمانی می باشد. هم چنین متغیرهای جنسیت، محل اشتغال، سطح تحصیلات و رتبه شغلی به عنوان متغیرهای کنترل انتخاب شده اند. علت انتخاب این متغیرها آن است که در مطالعات رفتاری، متغیرهای مذکور از جمله متغیرهای اثرگذار بر رفتار افراد می باشند. ( اندرسن، ۲۰۱۰). گورگیس و سنکی (۲۰۱۶) و حیدری و همکاران (۱۳۹۷) تاکید دارند که تجربه و رتبه شغلی، جنسیت، محل اشتغال و سطح تحصیلات از یک گروه به گروه دیگر متفاوت بوده و از جمله عوامل مهم در بررسی ویژگی های رفتاری و سازمانی هستند.

اطلاعات متغیرهای کنترل از طریق طرح سؤال در پرسشنامه جمع آوری شده است. در ادامه نحوه اندازه گیری آن ها توضیح داده می شود :

جنسیت : یک متغیر مجازی با مقدار یک و صفر است. اگر پاسخ دهنده مرد باشد مقدار آن یک و زن باشد صفر.

محل اشتغال : یک متغیر مجازی با مقدار یک و صفر است. اگر پاسخ دهنده شاغل در موسسات خصوصی باشد مقدار آن یک و شاغل در سازمان حسابرسان صفر.

سطح تحصیلات : یک متغیر رتبه ای با مقدار یک تا هفت است. اگر پاسخ دهنده دارای تحصیلات دیپلم باشد مقدار آن یک، دارای مدرک کاردانی و یا دانشجوی کارشناسی باشد مقدار آن دو؛ دارای مدرک کارشناسی باشد مقدار آن سه؛ دانشجوی کارشناسی ارشد باشد مقدار آن چهار؛ دارای مدرک کارشناسی ارشد باشد مقدار آن پنج؛ دانشجوی دوره دکتری باشد مقدار آن شش و دارای مدرک دکتری باشد مقدار آن هفت خواهد بود.

رتبه شغلی : یک متغیر رتبه ای با مقدار یک تا پنج است. اگر پاسخ دهنده حسابرسان باشد عدد یک، حسابرسان ارشد عدد دو، سرپرست عدد سه، مدیر عدد چهار و شریک عدد پنج به عنوان رتبه شغلی اختصاص می دهیم.

## ۵- یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی در جدول شماره ۱ آورده شده است. میانگین منفعت طلبی برابر ۴۰/۴۷ و فریبکاری سازمانی برابر ۲۸/۸۸ است. با عنایت به این که تعداد سئوالات منفعت طلبی ده سؤال پنج امتیازی است، بنابراین حداکثر امتیاز آن ۵۰ و حد وسط آن ۲۵ است. در این پژوهش میانگین منفعت طلبی برابر ۴۰/۴۷ بسیار بیشتر از حد وسط آن می باشد و این موضوع نشان می دهد که منفعت طلبی در حسابرسان نمونه پژوهش بالا می باشد. هم چنین از آن جایی که تعداد سئوالات فریبکاری سازمانی برابر ۹ سؤال پنج امتیازی است، حداکثر نمره فریبکاری برابر ۴۵ خواهد بود. طبق جدول ۱ میانگین فریبکاری در حسابرسان برابر ۲۸/۸۸ و بیش از حد وسط امتیاز پرسشنامه فریبکاری است. این امر بیانگر آن است که نمره فریبکاری حسابرسان بالا است.

جدول ۱: نتایج آماری توصیفی برای متغیرهای تحقیق

شرح	منفعت طلبی	فریبکاری
میانگین	۴۰/۴۷	۲۸/۸۸
میانه	۴۱	۲۹
انحراف معیار	۶/۴	۵/۶۵
کمینه	۲۱	۱۳
بیشینه	۵۰	۴۵

هم چنین از کل مشارکت کنندگان این پژوهش ۷۳ نفر زن و بقیه مرد بوده که ۳۰ درصد آن ها در سازمان حسابرسی و ۷۰ درصد در موسسات خصوصی حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی اشتغال دارند. از نظر سطح تحصیلات ۵ درصد دارای مدرک تحصیلی کاردانی و یا دانشجوی کارشناسی، ۲۵ درصد دارای مدرک کارشناسی، ۱۶ درصد دانشجوی کارشناسی ارشد، ۳۷ درصد کارشناسی ارشد، ۱۱ درصد دانشجوی دوره دکتری و بقیه نیز دارای مدرک تحصیلی دکتری بوده اند. از کل نمونه پژوهش ۵۶ نفر حسابرس، ۵۹ نفر حسابرس ارشد، ۶۴ نفر سرپرست؛ ۲۴ نفر مدیر و بقیه شریک حسابرسی بودند.

برای تحلیل بیشتر آمار توصیفی در جدول شماره ۲، متغیرهای منفعت طلبی و فریبکاری به تفکیک جنسیت، محل اشتغال مورد بررسی قرار گرفت، میانگین منفعت طلبی در حسابرسان مرد برابر ۱۱۳/۷۰ و در حسابرسان زن برابر ۱۱۱/۴۶ است. و این موضوع نشان می دهد نمره منفعت طلبی در مردان بیشتر است. همچنین میانگین فریبکاری در حسابرسان مرد ۱۱۲/۸۳ و در حسابرسان زن برابر ۱۱۳/۳۷ است که بیانگر اینست که فریبکاری در حسابرسان زن سطح بالاتری دارد. با نگاه به جدول شماره ۲ می توان نتیجه گرفت که میانگین منفعت طلبی و

فریبکاری در حسابرسان شاغل در موسسات خصوصی حسابرسی بیشتر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی است.

جدول ۲: میانگین رتبه منفعت طلبی و فریبکاری به تفکیک جنسیت و محل اشتغال

شرح	منفعت طلبی	فریبکاری
جنسیت	مردان	۱۱۳/۷۰
	زنان	۱۱۳/۳۷
محل اشتغال	سازمان حسابرسی	۹۸/۹۱
	موسسات حسابرسی خصوصی	۱۱۹/۱۰
		۱۲۵/۵۲

برای تحلیل بیشتر آمار توصیفی در جدول شماره ۳، متغیرهای منفعت طلبی و فریبکاری به تفکیک سطح تحصیلات مورد بررسی قرار گرفتند، این جدول نشان می دهد میانگین سطح منفعت طلبی نسبت به فریبکاری با افزایش سطح تحصیلات بیشتر می شود.

جدول ۳: میانگین رتبه منفعت طلبی و فریبکاری به تفکیک سطح تحصیلات

سطح تحصیلات	منفعت طلبی	فریبکاری
کاردانی و دانشجوی کارشناسی	۱۱۷	۱۵۵/۸۵
کارشناسی	۱۱۲/۴	۱۰۴/۸۷
دانشجوی کارشناسی ارشد	۱۲۲	۱۰۳
کارشناسی ارشد	۱۰۶	۱۱۶/۸۵
دانشجوی دکتری	۱۲۱/۴۸	۱۲۲/۴۶
دکتری	۱۱۶/۷۹	۹۹/۲۱

جدول شماره ۴ آمار توصیفی منفعت طلبی و فریبکاری برحسب رتبه پاسخ دهندگان نشان داده شده است. این جدول نشان می دهد با افزایش رتبه، میانگین سطح منفعت طلبی نسبت به فریبکاری بیشتر است.

جدول ۴: میانگین رتبه منفعت طلبی و فریبکاری به تفکیک رتبه شغلی

رتبه شغلی	منفعت طلبی	فریبکاری
حسابرس	۱۱۰/۲۹	۱۱۸/۹۰
حسابرس ارشد	۱۲۰/۳۸	۱۰۵/۵۴
سرپرست	۱۰۰/۹۵	۱۰۹/۱۹
مدیر	۱۲۵/۹۲	۱۲۵/۵۶
شریک	۱۰۶/۹۵	۹۹/۲۰

از آنجایی که جنسیت و محل اشتغال متغیرهای اسمی با مقادیر یک و صفر هستند، لذا برای بررسی تفاوت میانگین ها از آزمون ناپارامتریک من ویتنی و ویلکاکسن استفاده می شود. هم چنین به دلیل این که سطح تحصیلات و رتبه شغلی متغیرهای رتبه ای هستند، برای بررسی تفاوت میانگین در سطوح مختلف تحصیلی و رتبه شغلی، آزمون ناپارامتریک کروسکال واریس بکار گرفته می شود. مطابق جدول شماره ۵ نتایج آزمون من ویتنی و ویلکاکسن نشان می دهد براساس آماره من ویتنی، میانگین منفعت طلبی در متغیر محل اشتغال حسابرس برابر  $3372/5$  و فریبکاری برابر  $4380$  می باشد و در آماره ویلکاکسن میانگین منفعت طلبی برابر  $5718/5$  و فریبکاری برابر  $6726$  است. براساس آماره من ویتنی، میانگین منفعت طلبی در متغیر جنسیت حسابرس برابر  $5317$  و فریبکاری برابر  $5399$  می باشد و در آماره ویلکاکسن میانگین منفعت طلبی برابر  $7802$  و فریبکاری برابر  $17489$  است. به عبارتی می توان بیان کرد، میانگین منفعت طلبی برابر میانگین منفعت طلبی و فریبکاری میان زنان و مردان با هم برابر است و تفاوت معنی داری با هم ندارند. زیرا سطح معنی داری آزمون مذکور بالای پنج درصد است. اما از آن جایی که سطح معنی داری نتایج آزمون من ویتنی و ویلکاکسن برای متغیرهای منفعت طلبی برابر  $0/000$  و فریبکاری برابر  $0/032$  است می توان ادعا نمود که میانگین منفعت طلبی و فریبکاری میان حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات خصوصی حسابرسی تفاوت معنی داری با هم دارند؛ با نگاه به جدول شماره ۵ از آن جایی که سطح معنی داری آماره  $Z$  کمتر از ۵ درصد است می توان نتیجه گرفت که میانگین منفعت طلبی و فریبکاری در حسابرسان شاغل در موسسات خصوصی حسابرسی بیشتر از حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی است. در جدول شماره ۲ نشان داده شده است که میانگین منفعت طلبی در موسسات حسابرسی بخش خصوصی برابر  $125/5$  و سازمان حسابرسی برابر  $84/1$  است. هم چنین نتایج این جدول بیانگر آن است که میانگین فریبکاری در حسابرسان شاغل در موسسات خصوصی برابر  $119/1$  و سازمان حسابرسی برابر  $98/9$  می باشد.

جدول ۵: آزمون تفاوت میانگین ها به تفکیک محل اشتغال و جنسیت حسابرس

شرح	محل اشتغال حسابرس		جنسیت حسابرس	
	منفعت طلبی	فریبکاری	منفعت طلبی	فریبکاری
آماره من ویتنی	$3372/5$	$4380$	$5317$	$5399$
آماره ویلکاکسن	$5718/5$	$6726$	$7802$	$17489$
آماره $Z$	$-4/390$	$-2/141$	$-0/239$	$-0/058$
سطح معنی داری	$0/000$	$0/032$	$0/811$	$0/954$

نتایج آزمون کروسکال واریس نیز طبق جدول شماره ۶ بیانگر آن است میانگین منفعت طلبی و فریبکاری در سطوح مختلف تحصیلی و رتبه شغلی حسابرسان تفاوت معنی داری با هم ندارند. زیرا سطح معنی داری نتایج آزمون مذکور، بالای پنج درصد (۵٪) است.

جدول ۶: آزمون تفاوت میانگین ها به تفکیک تحصیلات و رتبه شغلی

شرح	تحصیلات		رتبه شغلی	
	منفعت طلبی	فریبکاری	منفعت طلبی	فریبکاری
آماره کروسکال واریس	۲/۲۲۶	۷/۴۸۱	۴/۱۵۱	۳/۲۷۸
درجه آزادی	۵	۵	۴	۴
سطح معنی داری	۰/۸۱۷	۰/۱۸۷	۰/۳۸۶	۰/۵۱۲

در این پژوهش، فرضیه پژوهش بر اساس همبستگی چند متغیره مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج این آزمون در جدول شماره ۶ آورده شده است. این جدول نشان می دهد سطح معنی داری متغیر فریبکاری برابر صفر یعنی کمتر از پنج درصد است. لذا با اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا نمود رابطه ای معنی دار میان فریبکاری و منفعت طلبی وجود دارد. از آنجایی که ضریب متغیر فریبکاری مثبت می باشد، رابطه مذکور مثبت و مستقیم است. به عبارت دیگر، با افزایش سطح فریبکاری در حسابرسان، منفعت طلبی در آن ها افزایش می یابد. هم چنین نتایج بیانگر آن است، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، متغیرهای جنسیت، سطح تحصیلات و رتبه شغلی رابطه ای معنی دار با منفعت طلبی ندارند. زیرا سطح معنی داری متغیرهای مذکور بیش از پنج درصد است. اما از آن جایی که سطح معنی داری متغیر محل اشتغال برابر صفر و کمتر از پنج درصد است، بنابراین می توان ادعا نمود در سطح اطمینان ۹۵ درصد محل اشتغال حسابرس رابطه ای معنی دار و مثبت با منفعت طلبی حسابرس دارد.

لازم به ذکر است که ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۱۲/۵ درصد است، یعنی تنها ۱۲/۵ درصد از منفعت طلبی توسط متغیرهای محل اشتغال حسابرس و روحیه فریبکاری او تبیین می شود و بقیه ناشی از سایر عواملی است که در این پژوهش دیده نشده است. آماره تورم واریانس کمتر از پنج و نزدیک عدد یک می باشد. این موضوع بیانگر آن است میان متغیرهای توضیحی یعنی فریبکاری، جنسیت، سطح تحصیلات، محل اشتغال و رتبه شغلی خود همبستگی حاد وجود ندارد. مقدار آماره دوربین واتسن نیز نشان می دهد میان مقادیر باقی



مانده مدل رگرسیون، خود همبستگی وجود ندارد. مقادیر باقی مانده دارای توزیع نرمال است زیرا سطح معنی داری آماره کلموگروف - اسمیرنف<sup>۱</sup> برابر ۲۲ درصد و بیش از ۵ درصد است.

## ۶- بحث و نتیجه گیری

با توجه به اهمیت و جایگاه رعایت اخلاق در حرفه حسابرسی در راستای حفظ منافع عموم، این پژوهش رابطه میان فریبکاری و منفعت طلبی در میان حسابرسان شاغل در حرفه حسابرسی را مورد بررسی قرار داد. فریبکاری باعث می شود تا افراد در راستای منافع شخصی خود عمل نموده و منافع عموم را نقض نمایند.

نتایج پژوهش حاضر نشان می دهد فارغ از جنسیت، سطح تحصیلات و رتبه شغلی، رابطه ای مستقیم و معنی داری میان فریبکاری و منفعت طلبی وجود دارد. به عبارت دیگر، با افزایش سطح فریبکاری در حسابرسان، منفعت طلبی در آن ها افزایش می یابد. این موضوع با مبانی نظری پژوهش از جمله پژوهش مشهدی و همکاران (۱۳۹۸)، خان (۲۰۰۴) و ویزکرینچر-مرتین (۲۰۲۲) مطابقت دارد. شواهد این پژوهش ها تایید می نمایند که روحیه فرصت طلبی، دغل کاری و فریبکارانه باعث تمایل هر چه بیشتر افراد به منفعت طلبی می گردد.

هم چنین شواهد این پژوهش نشان می دهد که اشتغال حسابرس در موسسات خصوصی حسابرسی ارتباط مستقیمی با منفعت طلبی دارد. به بیان دیگر، به دلیل وجود رقابت در بازار خصوصی حسابرسی، حسابرسان شاغل در بخش خصوصی بیشتر از حسابرسان شاغل در بخش دولتی روحیه فریبکارانه دارند و دنبال منافع فردی خود هستند. این یافته تحقیق حاضر نیز با نتایج تحقیق مشهدی و همکاران (۱۳۹۸)، گورگیس و سنکی (۲۰۱۶) و برک و ون بیس برگن (۲۰۲۲) مطابقت دارد. در این مطالعات نشان داده شده است که مشتری مداری و رقابت در بین موسسات حسابرسی باعث می گردد تا مدیران موسسات حرفه ای برای افزایش منافع شخصی به فریبکاری روی آورند. هم چنین می توان گفت که یافته های این تحقیق، با نتایج تحقیقات داخلی از جمله فرقاندوست و حقیقی (۱۳۹۳) و بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) همسو است.

با توجه به این که حرفه حسابرسی مسئولیت اعتبار بخشی به صورت های مالی را در راستای حفظ منافع عموم به عهده دارد و باید برای انجام این مسئولیت، اخلاق حرفه ای را رعایت نمایند. لذا منفعت طلبی و روحیه فریبکاری برای حسابرسان شاغل در این حرفه جایز نیست. رعایت اخلاق در راستای حفظ منافع عموم توسط حسابرس یک نیاز اساسی و بسیار مهم است و فقدان آن با هیچ امتیاز دیگری قابل جبران نیست. در سال های اخیر، جامعه حسابداران رسمی

<sup>۱</sup> Kolmogorov-Smirnov Test

در احکام انتظامی خود، عضویت برخی از شرکای حسابرسی را تعلیق نموده است. این قضیه حکایت از رشد منفعت طلبی و فقدان اخلاق حرفه ای نزد حسابرسان شاغل در بخش خصوصی را دارد. یافته های مقاله حاضر بر این مطلب تاکید دارد که روحیه فریبکاری در حسابرسان منجر به رفتارهای ضد اخلاق حرفه ای در حسابرسی می شود و در نهایت منفعت طلبی حسابرسان می تواند حرفه حسابرسی را به فساد سوق دهد. این موضوع خسارت های جبران ناپذیری را برای شهرت و اعتبار مؤسسات حسابرسی و شرکای آن ها به وجود خواهد آورد.

شواهد این پژوهش تایید می نماید ویژگی های رفتاری و اخلاقی حسابرسان تحت تاثیر ویژگی های روانشناختی - اجتماعی است. اگر گرایش به فریب و دغل کاری را به عنوان یک نگرش و طرز فکر بدانیم در آن صورت باید گفت که رفتار اخلاقی حسابرسان، علاوه بر ویژگی های فردی به الگوهای فکری جامعه نیز وابسته است. نویسندگان مقاله اعتقاد دارند که با بهبود الگوهای فکری - اجتماعی می توان مسئولیت پذیری و رعایت اخلاق را در میان مردم جامعه از جمله حسابرسان تقویت نمود. به بیان دیگر، توسعه اخلاقی حرفه حسابرسی به توسعه اجتماعی بستگی دارد. از این رو، از آنجا که حسابرسان نقش با اهمیتی در اطمینان بخشی نسبت به صحت اطلاعات حسابداری به استفاده کنندگان آن اطلاعات دارند، لذا پیشنهاد می شود تا قانون گذاران در حرفه حسابرسی، کارگاه هایی برای تقویت مسائل اخلاقی و قدرت اراده در دانشجویان حسابداری به طور مداوم در دانشگاه ها تشکیل گردد. همچنین از طریق پیاده سازی سیاست های مناسب از جمله آموزش و استقرار مکانیزم های نظارتی بر رفتار اجتماعی حسابرسان نظارت بیشتری داشته باشند.

تعمیم نتایج پژوهش به نمونه های دیگر در زمان های آتی یکی از محدودیت های اصلی این پژوهش است که باید با احتیاط صورت گیرد. و چون روش نمونه گیری این تحقیق از نوع غیر احتمالی (نمونه در دسترس) است لذا نمی توان نتایج را به کل حسابرسان ایران تعمیم داد.

هم چنین از دیگر محدودیت های این تحقیق، شرایط خاص روحی و فکری پاسخ دهندگان در زمان تکمیل پرسشنامه است که می تواند بر پاسخی که انتخاب کرده اند موثر بوده باشد.

## ۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه های اخلاقی

بدین وسیله مراتب قدردانی و سپاس خود را از تمامی افرادی که خالصانه در انجام پژوهش حاضر یاری و پرسشنامه تحقیق را تکمیل نمودند، ابراز می نمایم.

## ۸- پیوست ها

## پرسش نامه فریبکاری

به استحضار می رسانم، هدف این پژوهش ( فریبکاری سازمانی و منفعت طلبی : شواهدی از حرفه حسابرسی ) می باشد. لذا از شما خواهشمندم با دقت سوالات را مطالعه و گزینه مناسب ( آنچه در عمل انجام میدهید) را انتخاب نمایید. امید است نتایج آن را بتوان برای جامعه حسابداران رسمی ارسال نمود.

عبارت ها	کاملاً موافقم	معتدلاً موافقم	معتدلاً مخالفم	کاملاً مخالفم
۱- بهتر است خود را مشغول نشان دهید تا کار کنید	۵	۴	۳	۲
۲- بهتر است آنچه را که رئیس‌تان به شما می گوید انجام دهید تا اینکه نگران آن باشید آن کار درست است یا نه	۵	۴	۳	۲
۳- بهتر است بفهمید سازمان (موسسه) شما را چگونه ارزیابی می کند و بعد بر اساس آن کار کنید تا اینکه بر اساس نیازهای سازمان (موسسه) کار خود را انجام دهید	۵	۴	۳	۲
۴- من فقط نگران انتظارات سازمان (موسسه) از خودم هستم، نه نگران آنچه را که سازمان (موسسه) باید درباره من انجام دهد.	۵	۴	۳	۲
۵- وقتی قرار است با مدیران ارشد سازمان (موسسه) ملاقات داشته باشم، من بهترین لباسم را می پوشم	۵	۴	۳	۲
۶- وقتی قرار است با افرادی دیدار کنیم که بالاترین قدرت را در سازمان (موسسه) دارند، باید تلاش ویژه ای کرد تا ظاهر و جذابیت خود را افزایش دهیم	۵	۴	۳	۲
۷- در دنیای رقابتی امروز، حفظ یک تصویر مثبت و قوی برای موفقیت شغلی امری ضروری است	۵	۴	۳	۲
۸- شما باید کاری را انجام دهید که منجر به ارزیابی قوی مثبت از شما شود، حتی اگر دقیقاً آن چیزی نباشد که سازمان (موسسه) از شما خواسته است.	۵	۴	۳	۲
۹- مشکلات سازمانی از تضادهای شخصیتی با افراد مهم در سازمان (موسسه) ناشی می شود.	۵	۴	۳	۲

## پرسشنامه منفعت طلبی:

لطفا هر کدام از عبارت ها را مطالعه کنید و پاسخ مناسب را علامت گذاری کنید.

عبارت ها	کاملاً موافقم	موافقم	نظری ندارم	مخالقم	کاملاً مخالفم
۱- در جستجوی فرصت هایی برای دستیابی به جایگاه اجتماعی بالاتری هستم	۵	۴	۳	۲	۱
۲- کسب مناصب و درجات نسبتاً عالی از اولویت های من است	۵	۴	۳	۲	۱
۳- همیشه بدنبال یافتن راه هایی برای پیشرفت هستم	۵	۴	۳	۲	۱
۴- داشتن پول زیاد از هدف های زندگی من است	۵	۴	۳	۲	۱
۵- من لیاقت چیزهای بیشتری در زندگی ام دارم	۵	۴	۳	۲	۱
۶- اتفاقات جالب و بزرگی باید برای من پیش بیاید	۵	۴	۳	۲	۱
۷- باید بهترین چیزها به من برسد، چون سزاوار آنها هستم	۵	۴	۳	۲	۱
۸- سعی می کنم مطمئن شوم تا دیگران از موفقیت های من آگاه شوند	۵	۴	۳	۲	۱
۹- من همیشه در جستجوی چیزهایی هستم که شادم کند	۵	۴	۳	۲	۱
۱۰- اگر در کشتی در حال غرق شدن بودم، لایق این بودم که سوار اولین قایق نجات بشوم.	۵	۴	۳	۲	۱

## فهرست منابع

انواری، محمدرضا. (۱۳۹۷)، عوامل ساختاری شکل گیری تظاهر در ایران، فصلنامه اسلام و مطالعات اجتماعی، سال پنجم شماره چهارم، صص ۱۱۸-۱۴۵.

بنی مهد، بهمن؛ مراد زاده فرد، مهدی؛ اردکانی، معصومه. (۱۳۹۲)، فرصت طلبی و ارزش های فرهنگی حسابداری، مدیریت فرهنگی، دوره ۷، شماره ۲۰، صص ۷۱-۸۳.

حیدر، مجتبی؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام هاشم؛ بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۷)، جنسیت حسابرس و سبک های کارکردی تفکر: آزمون نظریه خود حکومتی ذهن، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۵، صص ۱-۹.

رویایی، رمضانعلی؛ محمدی، مهدی. (۱۳۹۹) اخلاق و حرفه گرایی در حسابداری. کتابخانه فرهنگ. ۳۴-۴۰.

- سلیمانی، مجید، فاضل، رضا، صبوری خسروشاهی، حبیب. (۱۳۹۶). مدل جامعه شناختی فریب پنهانی در بازار ایران (مطالعه موردی شهر قم). جامعه شناسی نهادهای اجتماعی، دوره ۴، شماره ۱۶۱، ۱۰-۱۸۹.
- شجاع، نفیسه؛ بنی مهد، بهمن؛ کیلی فرد، حمید رضا. (۱۳۹۷). بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت‌های بازاریابی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۰، شماره ۳۸، صص ۳۱-۴۶.
- فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ بنی مهد، بهمن؛ ولی لر، حیدر. (۱۳۹۳). بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداری- حسابرسی- پزشکان و مهندسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. سال ۶، شماره ۲۳، صص ۴۱-۵۳.
- مومنی، منصور و فعال قیومی، علی. (۱۳۹۴). تحلیل آماری با استفاده از SPSS. چاپ ۱۱. نشر روزی.
- مران جوری، مهران؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ پورزمانی، زهرا؛ رئیس زاده، سید محمدرضا. (۱۳۹۶). تمایل به رفتار فریبنده و نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیر اخلاقی بازاریابی. فصلنامه اخلاق در عبوم و فناوری. سال ۱۲، شماره ۳، صص ۹۹-۱۰۶.
- مشهدی قره قیه؛ هادی، مراد زاده فرد، مهدی؛ فرقان دوست حقیقی، کامبیز؛ بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۹، صص ۱۶۱-۱۷۳.
- مشیرزاده، حمیرا. (۱۳۷۴). ساختار استبدادی حکومت پادشاهی و عدم رشد بورژوازی در ایران، مجله راهبرد، شماره ۶، صص ۲۹-۶۴.
- Andersen, J. ۲۰۱۰. Public versus Private Managers: How Public and Private Managers Differ in Leadership Behavior , Public Administration Review , vol ۷۰(۱): ۱۳۱-۱۴۱
- Abraham, J., and R. Berline. ۲۰۱۵. An Investigation on Organizational Charlatan Behaviour and Moral Identity as Predictors of Shame: Importance for Education. Journal of Education and Learning. ۹(۲): ۱۳۵-۱۴۴.
- Afrogh, Emad. ۲۰۰۷. analysis of the conflict between the revolution and the Islamic Republic, Surah Andisheh Magazine, ۳: ۲۹-۲۴.
- Bani M., B. Muradzadeh Fard. And M. Ardakani. ۲۰۱۲. opportunism and cultural values of accounting, Cultural Management, ۷( ۲۰): ۷۱-۸۳.
- Boddy, C. R. P. ۲۰۱۰. Corporate psychopaths and organizational type. Journal of Public Affairs, ۱۰(۴), ۳۰۰-۳۱۲.

- Buller, D.B., and J.K. Burgoon. ۱۹۹۶. Interpersonal Deception Theory. *Communication Theory*. ۶ (۳): ۲۰۳-۲۴۲ .
- Baldenius, T., N., Melumad, and X., Meng. ۲۰۱۴. Board composition and CEO power. *Journal of Financial Economics*, ۱۱۲ (۱), ۵۳-۶۸.
- Berk, J.B., and J.H., Van Binsbergen. ۲۰۲۲. Regulation of Charlatans in High-Skill Professions, *Journal of Finance*, ۷۷(۲): ۱۲۱۹-۱۲۵۸.
- Besancenot, D., and R., Vranceanu. ۲۰۲۰. Profession and deception: Experimental evidence on lying behavior among business and medical students, *Journal of Economic Behavior & Organization* . ۱۷۹(۲): ۱۷۵-۱۸۷.
- Egan, M., G., Matvos, and A., Seru. ۲۰۱۶. The Market for Financial Adviser Misconduct," Working Paper ۲۲۰۵۰, National Bureau of Economic Research February. ۲۱۲-۲۴۸.
- Federman, C., D., Holmes, and J. D., Jacob,. ۲۰۰۹. Deconstructing the psychopath: A critical discursive analysis. *Cultural Critique*, ۷۲(۱): ۳۶-۶۵.
- Georgellis, Y., and N., Sankae. ۲۰۱۶. The personality of managers in Britain: gender and sector differences, *Evidence-based HRM: a Global Forum for Empirical Scholarship*. ۴ (۱): ۶۷ - ۸۰
- Gunia, B.C., Levine, E.E., ۲۰۱۹. Deception as competence: The effect of occupational stereotypes on the perception and proliferation of deception , *Organizational Behavior and Human Decision Processes* , Volume ۱۵۲, : ۱۲۲-۱۳۷
- Hope, O., and J. Wang. ۲۰۱۸. Management deception, big-bath accounting, and information asymmetry: Evidence from linguistic analysis , *Accounting, Organizations and Society*. ۷۰(۱) : ۳۳-۵۱
- Jonason , P., Lyons, M., H.M, Baughman, and P.A, Vernon. ۲۰۱۴. What a tangled web we weave: The Dark Triad traits and deception , *Personality and Individual Differences* . ۷۰ : ۱۱۷-۱۱۹
- Knechel, W.R., and N., Mintchik. ۲۰۲۲. Do Personal Beliefs and Values Affect an Individual's Fraud Tolerance? Evidence from the World Values Survey , *Journal of Business Ethics*. ۱۷۷(۲): ۱-۲۷.
- Konrad , K.A., T. Lohse, and S. Qaria. ۲۰۱۴. Deception choice and self-selection – The importance of being earnest , *Journal of Economic Behavior & Organization*. ۱۰۷ (۴): ۲۵-۳۹.
- Khan, M., ۲۰۰۴. Self-Interest, Self-Deception and the Ethics of Commerce *Journal of Business Ethics* . ۵۲(۲): ۱۸۹-۲۰۶.
- Lu, H.J., and L, Chang. ۲۰۱۱. The association between self-deception and moral self-concept as functions of self-consciousness , *Personality and Individual Differences* , ۵۱(۱) : ۸۴۵-۸۴۹.

- López-P .R., and E., Spiegelman. ۲۰۱۹. Do economists lie more?, In: A. Bucciol and N. Montinari (Eds.), *Dishonesty in Behavioral Economics*: ۱۴۳-۱۶۲.
- Lempp, F. and Testa, M. ۲۰۲۲, A qualitative study on the experiences and strategies used by French professional negotiators to detect deception", *International Journal of Conflict Management*, ۳۳ (۵), ۸۸۲-۹۰۸. <https://doi.org/10.1108/IJCM-02-2022-0039>
- Moshagen, M., B. E. Hilbig, and I. Zettler. ۲۰۱۸. The dark core of personality. *Psychological review*, ۱۲۵(۵): ۶۵۶- ۶۸۸.
- Oboh, C.S. ۲۰۲۳, Emotional intelligence and fraud tendency: a survey of future accountants in Nigeria, *European Journal of Management Studies* , Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/EJMS-05-2022-0038>.
- Orth, C.d.O., Marrone, D.D. and Macagnan, C.B. ۲۰۲۲, Accounting fraud in light of organismic integration theory, *Journal of Financial Crime*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFC-08-2022-0198>.
- Parnell, J. A., and M. G. Singer. ۲۰۰۱. The organizational charlatan scale: Developing an instrument to measure false performance. *Journal of Management Development*, ۲۰(۵): ۴۴۱-۴۵۵.
- Studdert, D.M., M.M., Bismark, M.M., Mello, H., Singh, and M.J., Spittal. ۲۰۱۶. Prevalence and characteristics of physicians prone to malpractice claims," *New England Journal of Medicine*, ۳۷۴ (۴): ۳۵۴-۳۶۲.
- Scott, R.J. and Merton, E.R.K. ۲۰۲۳. "(Non) rationality and choice architecture: a behavioural approach to public administrative discretion in New Zealand", *International Journal of Organizational Analysis*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
- Yulianti, Y., Zarkasyi, M.W., Suharman, H. and Soemantri, R. ۲۰۲۳, Effects of professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence on the ability to detect fraud through reduced audit quality behaviors, *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JIABR-02-2021-0076>.
- Zahari, A.I., Said, J. and Muhamad, N. ۲۰۲۲, Public sector fraud: the Malaysian perspective, *Journal of Financial Crime*, ۲۹(۱), pp. ۳۰۹-۳۲۴. <https://doi.org/10.1108/JFC-01-2021-0013>