

اثر بخشی ارزش های انگیزشی شوآرتز و اخلاق حرفه ای حسابداری بر گزارشگری مالی متقلبانه

مونا سادات کابلی -
علی رحمانی -
هاشم نیکومرام -
فریدون رهنمای رودپشتی -

چکیده

حسابداران حرفه ای به عنوان نمایندگان اخلاقی جامعه حسابداری، جهت ایفای نقش خود؛ نیاز به فراگیری و رعایت مستمر اصول اخلاق حرفه ای هستند. نهادینه کردن اخلاق در فرآیند گزارشگری صورت های مالی باید به عنوان یک اصل زیربنایی به منظور پایداری روابط تجاری، مورد توجه قرار گیرد. در خصوص پیشنهادهای بی صداقتی در گزارشگری مالی که کنش غیراخلاقی است، منطقی است که پژوهشگران، نقش سازه های اخلاقی را در تولید آن کنکاش نمایند. پژوهش حاضر در چارچوب یک مدل علی، پیش بینی رفتارهای متقلبانه مدیر را در صورت های مالی واحد گزارشگر بررسی می کند. در این مدل، میزان اثربخشی اخلاق حرفه ای حسابداری به عنوان یک متغیر میانجی، ارزش های اخلاقی (طبق نظریه شوآرتز) به عنوان متغیر برون زا و صورت های مالی متقلبانه به عنوان متغیر درون زا در نظر گرفته شدند. هدف پژوهش واکاوی رفتار مدیران واحد گزارشگر، نسبت به تهیه صورت های مالی متقلبانه است. جامعه آماری مدیران شرکت های فعال در بازار سرمایه هستند و به روش نمونه گیری تصادفی ۳۱۹ نفر از میان آنها انتخاب گردیده است. با استفاده از پرسشنامه استاندارد و مدل سازی معادلات ساختاری، فرضیه های تحقیق، مورد آزمون قرار گرفت. یافته های پژوهش نشان داد، ارزش های انگیزشی مدیران هم به صورت مستقیم و هم با واسطه گری پایداری به اخلاق حرفه ای، پیش بینی کننده رفتار متقلبانه مدیران واحد گزارشگر است. نتایج پژوهش پیشرو می تواند برای رفع نگرانی کلیه ذینفعان واحد گزارشگر، مراجع استاندارد گذار و قانون گذار از انتشار صورت های مالی متقلبانه، سودمند باشد.

واژگان کلیدی: ارزش های انگیزشی شوآرتز، اخلاق حرفه ای، گزارشگری صورت های مالی متقلبانه

- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران
- استاد گروه حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران (نویسنده مسئول) rahmani@alzahra.ac.ir

استاد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران
استاد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران.

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۸/۰۶

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۵/۳۱

مقدمه

موضوع اخلاق از گذشته های دور تا به امروز در روابط اقتصادی، بین ملت ها و فرهنگهای مختلف همواره از اهمیت ویژه ای برخوردار بوده است. به تدریج هر چه روابط و مناسبات اجتماعی و اقتصادی به سمت گستردگی و پیچیدگی بالاتری حرکت کرده است، اهمیت و نقش اخلاق و رعایت اصول و موازین اخلاقی در این حیطه به طور فزاینده ای برجسته شده است. تا جایی که این موضوع در بسیاری از رشته های علوم انسانی و اجتماعی، نظیر رشته حسابداری، نقش زیربنایی و بستر مناسب برای پایداری روابط تعریف شده بین تهیه کنندگان صورت های مالی را به خود اختصاص داده است.

پس از گذشت سالیان طولانی از تحول های اخلاقی، هنوز با محدودیت های متعددی در فضای تجاری روبرو هستیم که زائیده رفتارهای غیراخلاقی همچون بی عدالتی، تقلب، فریب کاری، دستکاری مغرضانه و اقدامات تردیدآمیز و بسیاری موارد دیگر است که آینده زندگی اجتماعی، اقتصادی و مالی، همراه با رفاه نسل بشر را تهدید می کند.

با مشخص کردن دلایل اصلی در ارتباط با قضاوت های اخلاقی که مدیران در هنگام مواجهه با موقعیت های اخلاقی انجام می دهند می توان شکست های اخلاقی آینده را به منظور کسب اعتماد عمومی در حرفه حسابداری کاهش داد. (جعفری سرشت، ۱۳۹۴)

برای جلوگیری از آسیب های ناشی از ناهنجاری های اخلاقی در جامعه، نهادها و متولیان باید برای کشف بسترها، عوامل و عناصر موثر بر تخلف شکل گرفته در جامعه تلاش کنند. از جمله تخلفات که در جامعه حسابداری وجود دارد، ارائه صورت های مالی متقلبانه واحد گزارشگر به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی است. این انحراف در عرصه هنجارهای اجتماعی و روانشناسی دارای سطوح متفاوتی هستند به طوری که تقلب به عنوان یک رفتار غیر اخلاقی است که ناشی از انحراف از ارزش های اخلاقی فردی و ارزش های اخلاقی حرفه ای (اجتماعی) شناخته می شود و این دو سطح گرچه متمایز از یکدیگر هستند ولی متاثر از یکدیگر هستند. (بریت ویت، ۱۹۸۵)

بنابراین شایسته است برای پیشگیری از روند رو به رشد تقلب در صورت های مالی که اثرات زیان باری به اعتباردهندگان و سرمایه گذاران خواهد گذاشت؛ به ارزیابی ریشه های اخلاقی آن پرداخت.

در این راستا پژوهشگران سعی نموده اند به شناسایی عواملی بپردازند که در پیشگیری

از به وجود آمدن بحران های ایجاد شده ناشی از تقلب در صورت های مالی، نقش بازدارنده داشته باشند. ارزیابی روانشناختی تقلب با تاکید بر رابطه مولفه های شناختی بر قصد و رفتار متقابلانه، یکی از مهم ترین مکانیزم های اثربخش در پیشگیری از به وجود آمدن رسوایی های مالی در شرکت ها، مطرح شده است. به طوریکه در علم روانشناسی، به شناخت و تحلیل نظام باورها و ارزش های افراد پرداخته می شود و ارتباط ارزش های افراد با نیت و قصد رفتارهای غیرمعارف را توضیح می دهد.

اصول اخلاق حرفه ای در حوزه حسابداری هم از سویی دیگرالزام می دارد که مدیران باید، صورت های مالی را شفاف و با رعایت استانداردهای حسابداری و عاری از هرگونه تقلب و حساب آرایبی منتشر کنند؛ ولی رسوایی های مالی که از گذشته تا کنون به وقوع پیوسته، اعتبار اصول اخلاق حرفه ای در پیشگیری از چنین رسوایی هایی را در جهت حمایت از منافع ذینفعان شرکت، زیر سوال برده است. شکست آشکار اصول اخلاق حرفه ای در واحدهای گزارشگر در زمان تهیه صورت های مالی را می توان در حوزه حسابداری رفتاری جستجو کرد و با بهره مندی از الگوهای روانشناسی، شناخت بهتری از ابعاد مبهم گزارشگری متقابلانه کسب نمود.

یکی از این عوامل، شاید نظام باورها و ارزش های افراد است. نظریه ارزشهای شوآرتز بهترین الگوی روانشناسی است که با فراهم کردن مجموعه ای از ارزشهای جهان شمول، علت رفتار افراد در جامعه را ترسیم می کند. به عقیده شوآرتز اگر ارزش ها به مثابه اهداف نگریده شوند، آنگاه دستیابی به آنها باید منافع فرد و یا منافع گروه ها و جوامع را حفظ نماید. ارزش هایی که منافع شخصی را حفظ می کند در مقابل آنهایی قرار می گیرند که با دستیابی آنها منافع گروهی حفظ می گردد.

شوآرتز، بر اساس بررسی ساختاری داده های خود پی برد که پنج گونه ارزش قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی و خودفرمانی منافع فردی را تامین می نماید. از طرفی دیگر، عام گرایی، خیرخواهی، هماهنگی، سنت و امنیت ارزش هایی هستند که منافع گروهی را تامین می کند.

از طرف دیگر یکی از عمده ترین دغدغه های صاحبان کسب و کار، رعایت اصول اخلاق حرفه ای در واحد های گزارشگر است و اخلاق حرفه ای که معادل اخلاق کاری تلقی می گردد هم بر اخلاق فردی و هم بر اخلاق اجتماعی شاغلان در حرفه، تمرکز دارد. از آن جایی که اخلاق حرفه ای هم ریشه در ارزش های فردی و جمعی دارد، می تواند به

همراه ارزش های انگیزشی شوآرتز، پاسخگوی رفتار اخلاقی و یا غیر اخلاقی افراد باشد. مدیران نیز که نمایندگان اخلاق واحدهای تجاری به شمار می روند، تحت تاثیر ارزش های انگیزشی فردی و جمعی هستند. بنابراین می توان انتظار داشت که ارزش های انگیزشی متمرکز بر جمع که به دنبال تامین منافع عمومی هستند، تاثیر مثبت بر پایداری مدیران به اخلاق حرفه ای و تاثیر منفی بر رفتار متقلبانه دارد و ارزش های انگیزشی متمرکز در فرد، که به دنبال تامین منافع شخصی هستند تاثیر منفی بر پایداری به اخلاق حرفه ای ولی رابطه ای مستقیم بر رفتار متقلبانه مدیران در زمان انتشار صورت های مالی دارد.

در پژوهش حاضر مکانیزمی طراحی شده است که اثربخشی ارزش های انگیزشی شوآرتز بر قصد متقلبانه مدیران واحد گزارشگر با وارد کردن متغیر میانجی پایداری به اصول اخلاق حرفه ای ارزیابی گردد و پاسخ به این سوال که طبق تئوری روانشناختی شوآرتز، ارزش های انگیزشی می تواند مکانیسمی بر پیش بینی گزارشگری مالی متقلبانه مدیران تلقی گردد.

کمیسیون ملی گزارشگری مالی متقلبانه^۱ "عوامل اصلی اثرگذار بر انتشار صورت های مالی متقلبانه" را در سال ۱۹۸۷ منتشر کرد و هیات تدوین استانداردهای حسابداری آمریکا^۲ را به سهل انگاری در حوزه عوامل موثر بر تقلب در صورت های مالی متهم کرد. از سوی دیگر سازوکارهای درمانشناختی تقلب در صورت های مالی توسط هیات های تدوین کننده استانداردهای حسابداری بیان نشده است.

کمیسیون ملی گزارشگری مالی متقلبانه بیان می کند که در حوزه های فعالیت های تجاری، گزارشگری صورت های مالی، تکیه بر ارزش های اخلاق فردی مدیران و اصول اخلاق حرفه ای حسابداری، به کشف و جلوگیری از گزارشگری مالی متقلبانه کمک خواهد کرد.

ارتقای اخلاق فردی و حرفه ای، مبحث مشترک و مورد نیاز تمام حرفه های فعال در دنیا است زیرا چنانچه در یک حرفه؛ اخلاق حرفه ای وجود داشته باشد، آن حرفه پیشرفت خواهد کرد وگرنه باید منتظر نابودی آن حرفه بود. (نمازی، ۱۳۹۷)

پژوهش های کیفی در حوزه اخلاق در حرفه حسابداری دارای دو مزیت عمده است:

- ۱- باعث کسب فایده معنوی برای حرفه حسابداری و استفاده کنندگان از صورت های مالی می شود.
- ۲- افزایش فایده مادی را برای کلیه ذینفعان شرکت در بردارد.

با توجه به اهمیت فوق، در پژوهش مذکور، ارزش های انگیزشی شوآرتز که شامل ده سازه عام گرای، خیرخواهی، هماهنگی، سنت گرایی، امنیت، خودفرمانی، قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی و انگیزش می باشد را در سطح فردی و جمعی که تحت تاثیر اخلاق حرفه ای واحد گزارشگر می باشد را بررسی نمودیم تا اثرات معنوی و مادی اخلاق گرای و پایبندی به اخلاق حرفه ای حسابداری نشان داده شود. از سویی دیگر جایگاه ارزش های انگیزشی و اخلاقی مدیران که تاکنون به صورت متمرکز در پژوهش های علمی مورد توجه اندکی قرار گرفته است، از دیدگاه مطالعه رفتار شناسی قرار گیرد. به عبارت دیگر به ارزش های انگیزشی شوآرتز، متغیر اخلاق حرفه ای به عنوان یک متغیر میانجی اضافه شده است که خود، تحت تاثیر ارزش های انگیزشی فردی و جمعی شوآرتز می باشد. با اضافه شدن این متغیر به مدل اولیه شوآرتز، انتظار می رود آن دسته از ارزش هایی که منافع فردی مدیران را تامین می کند، بر اخلاق حرفه ای و گزارشگری مالی متقلبانه تاثیر منفی داشته باشد و آن دسته از ارزش هایی که منافع گروهی را دنبال می کند، اثر مثبتی بر پایبندی به اخلاق حرفه ای در واحد گزارشگر و تهیه صورت های مالی متقلبانه داشته باشد.

مدل مفهومی پژوهش، با تعیین میزان اثر بخشی ارزش های انگیزشی و میزان پایبندی به اخلاق حرفه ای حسابداری مدیران، در زمان انتشار صورت های مالی متقلبانه، یک مدل مفهومی ضدتقلب در واحد گزارشگر را معرفی می نماید و در کلیه سازمانهای خصوصی، دولتی، انتفاعی و غیر انتفاعی، کوچک و بزرگ کاربرد دارد و به نظر می رسد در راه پیکار با تقلب مدیران در صورت های مالی، پیروز باشد.

در ادامه مقاله به بررسی مبانی نظری، سوال ها و فرضیه های پژوهش پرداخته می شود، سپس روش آماری مورد بحث قرار می گیرد و در پایان نیز تجزیه و تحلیل یافته ها، نتایج و پیشنهادها ارائه می شود.

بیان مساله و پیشینه پژوهش

علم مدیریت استراتژیک معتقد است، اصول اخلاقی شایسته در سازمان پیش شرط مدیریت استراتژیک خوب می باشد، اما اقتصاددانان پا را از این فراتر گذارده و پیش شرط تحقق تمامی روابط اقتصادی را رعایت اخلاق حرفه ای و التزام به پیش شرط های اخلاقی دانسته اند. (فریتز و همکاران^۱، ۲۰۰۷)

در حوزه حسابداری، نقش اخلاق در پایداری عقود و حفظ اعتماد در بازار سرمایه، مهم قلمداد می‌شود و سنگ بنای بازارهای مالی نوین و اعتماد ذینفعان واحد تجاری تلقی می‌گردد و در پایداری روابط میان تهیه کنندگان صورت های مالی در واحدهای گزارشگر و استفاده کنندگان از اطلاعات مالی، نقش زیربنایی دارد. (بل و کارسلو،^۱ ۲۰۰۰)

در حوزه اخلاق شناسی یک سوال اساسی به ذهن می‌رسد و آن این موضوع است که منشا ارزش یا مشروعیت کار اخلاقی از کجاست؟ با توجه به نظریه های اخلاقی مطرح شده، در یک تقسیم بندی کلی می‌تواند اخلاق را به دو بخش عمده شامل اخلاق فردی و اخلاق اجتماعی طبقه بندی کرد. اخلاق فردی ریشه در روانشناسی فردگرایانه افراد و اخلاق اجتماعی ریشه در روانشناسی اجتماعی دارد. (کوهن،^۲ ۲۰۰۷)

طبق مطالعه صورت گرفته توسط بریف و داکرچ^۳ (۱۹۹۱)، رفتار خلاف قاعده و غیر اخلاقی افراد نیز تحت تاثیر ارزش های فردی یا جمع گرایانه قرار می‌گیرد. مدیران در واحدهای گزارشگر نیز در شرایطی که به تهیه گزارش های مالی صورت های متقلبانه می‌پردازند، تحت تاثیر ارزش های اخلاقی فردگرایانه و جمع گرایانه می‌باشند. دسته بندی های متعددی در حوزه نظریه های اخلاقی مطرح شده است و کلمن^۴ (۲۰۱۰) یکی از کامل ترین دسته بندی ها را به شرح جدول ۱ ارائه کرده است.

جدول ۱- دسته بندی نظریه های اخلاقی

| نظریه های اخلاقی | تفسیر نظریه |
|----------------------------------|--|
| نظریه قانون جاویدان (مطلق گرایی) | در این نظریه معیارهای اخلاقی در قالب یک قانون ابدی ارائه می‌شوند و در یک کتاب مقدس یا ظاهرا در طبیعت آشکار می‌شود و سپس به وسیله رهبران مذهبی یا فلاسفه تفسیر می‌گردد. |
| نظریه نفع گرایی (فرجام گرایی) | در این نظریه، اخلاقی بودن بستگی به نتیجه یک عمل و تصمیم دارد. اصل آن است که هر شخص باید در جهت خلق منابع بیشتر برای اکثریت مردم عمل کند. |
| نظریه وظیفه گرایی (آغازگرایی) | در این نظریه اخلاقی بودن بستگی به نتیجه یک عمل یا تصمیم ندارد. اصل این است که هر شخص باید طوری عمل کند که دیگران نیز همانند آن عمل می‌کنند. |
| نظریه عدالت توزیعی | معیار اخلاقی در این نظریه بر اساس واحدی که همان عدالت است بیان می‌شود. هر شخصی باید طوری عمل کند که توزیع عادلانه تر منافع عملی گردد، زیرا این امر |

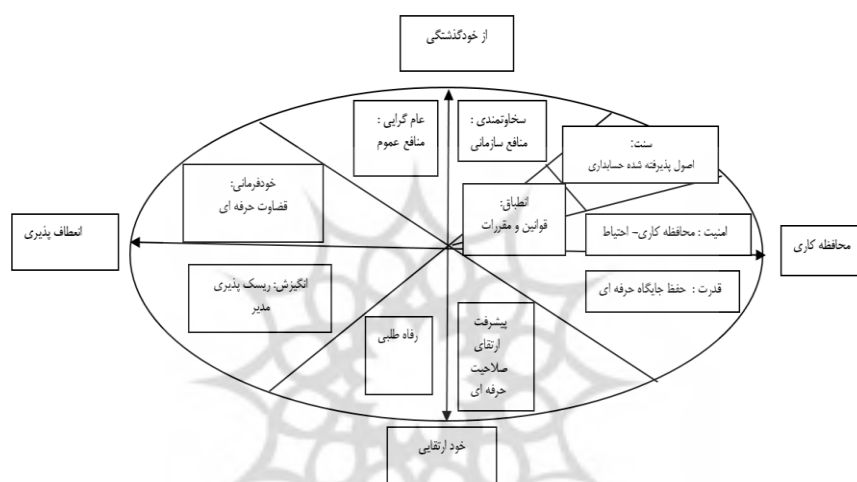
1. Bell&carcello
2. Cohen
3. Brief&Dukerch
4. Coleman

| | |
|---|----------------------|
| موجب افزایش عزت نفس می شود که برای همکاری اجتماعی ضروری است. | |
| در این نظریه معیارهای اخلاقی بر اساس تقدم یک ارزش واحد که شامل آزادی فردی است بنا می شوند. همه باید برای آزادی بیشتر فعالیت کنند، زیرا موجب افزایش تبادل می شود که برای بهره وری جامعه ضروری است. | نظریه آزادی فردی |
| در این نظریه، نظام ارزش ها و باورها جهان شمول است و شامل ده سازه عام گرای، خیرخواهی، هماهنگی و انطباق به سنت، امنیت، خودفرمانی، قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی و انگیزش می باشد. | نظریه انگیزشی شوآرتز |

با توجه به جدول ۱، نظریه انگیزشی شوآرتز که نظام ارزشی را به دو بخش فردگرایانه و جمع گرایانه طبقه بندی کرده است، بین منافع فرد و یا منافع عموم تمایز قائل شده است. از نظریه مذکور می توان در حوزه حسابداری استفاده نمود، به طوری که در حوزه گزارشگری مالی مدیران در زمان تهیه صورت های مالی، با ارزش های انگیزشی متفاوت، از کیفیت گزارشگری مالی تفاسیر چند بعدی خواهند داشت. به طوریکه بر اساس تئوری شوآرتز، پنج سازه ارزشی قدرت، پیشرفت، رفاه طلبی، انگیزش و خودفرمانی عمدتاً منافع فردی را تامین می کند و از عام گرای، خیرخواهی، هماهنگی و انطباق، سنت گرای و امنیت به عنوان ارزش های انگیزشی متمرکز بر منافع جمع یاد می شود. شوآرتز بیان می کند که با افزایش فاصله از ارزشهای مذکور، تضادها و ناهنجاری های رفتاری افزایش می یابد. (شوآرتز^۱، ۲۰۱۱)

پژوهش صورت گرفته توسط شوآرتز نشان داد که می توان با متمرکز شدن بر ارزشهای اخلاقی فرد، به ارتباط ناهنجاری های رفتاری مدیران در زمان انتشار صورت های مالی تمرکز کرد. از سوی دیگر اخلاق حرفه ای حسابداری یا اخلاق کسب و کار واحد گزارشگر مجموعه ای از اصول و استانداردهای سلوک بشری است که رفتار حرفه ای حسابداران و گروه مالی واحد گزارشگر را تعیین می کند. به عبارت دیگر اخلاق حرفه ای در حوزه حسابداری، یک فرآیند تفکر عقلانی است که هدفش محقق کردن این امر است که در سازمان و محیط کسب و کار، چه ارزش هایی را باید حفظ و ترویج کرد. اخلاق حرفه ای در سه محور عمده شامل ارزش های اخلاقی، اصول اخلاق حرفه ای و منشور اخلاقی طبقه بندی می شود و می تواند به عنوان یک متغیر میانجی به همراه تئوری انگیزشی شوآرتز در نظر گرفته شود و به عنوان یک مدل تکامل یافته رفتار اخلاقی مدیران

در واحد گزارشگر تفسیر گردد. در صورتی که هفت سازه اخلاق حرفه ای در حسابداری مشتمل بر، صداقت، بی طرفی، شایستگی، انصاف، رازداری، حرفه ای گری و سخت کوشی تعریف می شود و باید ها و نبایدهای رفتاری در حوزه فعالان در حوزه حسابداری را بیان می کنند و عدول از آنها را از عوامل موثر بر مصادیق گزارشگری مالی متقلبانه تلقی خواهد شد. با توجه به تلفیق تئوری ارزشی شوآرتز و ارزش های اخلاق حرفه ای در حوزه حسابداری می تواند ساختار تئوریک به شرح نمودار یک نشان داد.



نمودار ۱- ساختار تئوریک ارزش های انگیزشی شوآرتز و ارزش های اخلاق حرفه ای (شوآرتز، ۲۰۱۰)

به منظور بررسی ادبیات نظری سایر پژوهش های داخلی و خارجی که تاثیر ارزش های اخلاقی در سطح فرد با بهره مندی از تئوری های شناختی و روانشناسی بر گزارشگری مالی واحدهای تجاری مورد ارزیابی قرار گرفته است، جداول ۱ و ۲ نتایج پژوهش های مذکور را نشان می دهد.

جدول ۱. پیشینه پژوهش های داخلی

| عنوان پژوهشگر | عنوان پژوهش | نتیجه |
|--|--|--|
| داود سلمانی، محبوبه رادمند، (۱۳۸۸) | بررسی نقش مدیریت در بروز رفتارهای کاری انحرافی | ضعف فرهنگی، بی عدالتی در قوانین و ساختار نامناسب پاداش خدمت به عنوان عوامل مهم در گرایش به سمت رفتارهای انحرافی اعلام شد. رفتارهای فردی تاثیر با اهمیتی در رفتارهای انحرافی در محیط کسب و کار ندارند. |

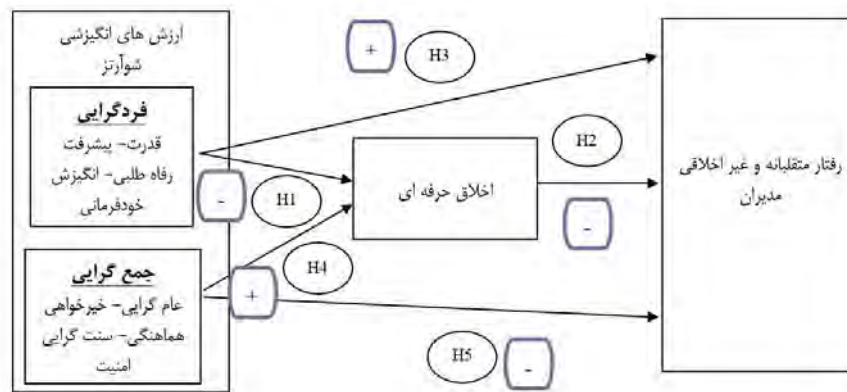
| | | |
|--|--|--|
| <p>دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارش های مالی موثر است و آرمان گرایی مدیران اثر مثبت معنی داری بر کیفیت گزارش های مالی دارد.</p> | <p>تاثیر دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارش های مالی شرکت ها</p> | <p>حسین اعتمادی، زهرا دیانتی دیلمی (۱۳۸۸)</p> |
| <p>کیفیت سود شرکت ها تحت تاثیر مستقیم دیدگاه اخلاقی مدیران آنهاست.</p> | <p>تاثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران</p> | <p>زهرا دیانتی دیلمی، وحید طیبی (۱۳۹۰)</p> |
| <p>مدیران به طور نسبی تمایل به پاسخ معضلات اخلاقی دارند و ارزش های فردی شامل نوع دوستی، عزت نفس و آزادی بر تصمیم گیری اخلاقی اثر مثبت و عزت نفس بر آزادی اثر معکوس دارد و سنت طلبی مدیران به عنوان ارزش فردی هیچ گونه اثری بر تصمیم گیری اخلاقی ندارد.</p> | <p>تاثیر ارزش های فردی بر تصمیم گیری اخلاقی مدیران</p> | <p>الناز نجاتی کریم آباد(۱۳۹۴)</p> |
| <p>اخلاق فردی شامل، دینداری و اخلاق اجتماعی شامل عدالت سازمانی بر قصد گزارشگری متقلبانه تاثیرگذار می باشند. اجرای برنامه های آموزش اخلاق و برنامه های فرهنگی و دینی می تواند تاثیر مثبتی بر اخلاق فردی بگذارد.</p> | <p>مدل بندی و تعیین الویت، عوامل موثر بر قصد گزارش تقلب های مالی توسط حسابداران</p> | <p>محمد نمازی، فهیمه ابراهیمی (۱۳۹۵)</p> |
| <p>متغیرهای فردی نظیر دینداری، جنسیت، بیشترین تاثیر را بر شدت اخلاقی ادراک شده دارند و اثرگذاری سازه های فردی بیشتر از سازه های اجتماعی است.</p> | <p>بررسی تاثیر سازه های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران</p> | <p>محمد نمازی و فهیمه ابراهیمی (۱۳۹۶)</p> |
| <p>تجدید ارائه صورت های مالی به عنوان شکست گزارشگری برای مدیران غیر موظف منجر به جریمه های بازار کار برای مدیران غیر موظف نشده است و مدیران غیرموظف از رویکردهای غیر اخلاقی در تهیه صورت های مالی استفاده می کنند. طبق یافته های پژوهش جریمه های بازار کار و مدیریت کارا، مانعی برای رویکردهای ضد اخلاقی مدیران تلقی نشده است.</p> | <p>پیامدهای شکست گزارشگری مالی برای مدیران غیر موظف</p> | <p>فرشید خیر الهی، فرزاد ابراهیمی، احسان محبی (۱۳۹۶)</p> |
| <p>طبق مدل ۵ بعدی پنتاگون، تقلب شامل فشار، انگیزه، فرصت طلبی، توجیه سازی، توانایی و غرور مدیران با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی، فرصت طلبی مدیران مهمترین بعد تقلب در صورت های مالی است.</p> | <p>بررسی اهمیت ابعاد و نشانه های تقلب در تعدیل برنامه حسابرسی با استفاده از مدل پنتاگون تقلب</p> | <p>مسعود طاهری، ناصر ایزدی نیا (۱۳۹۷)</p> |

| | | |
|---|--|---|
| امید پور حیدری، عارف فروغی (۱۳۹۸) | بررسی تاثیر نفوذ مدیرعامل بر کیفیت افشای اطلاعات حسابداری | قدرت به عنوان ویژگی فردی مدیران رابطه منفی و معناداری با به موقع بودن اطلاعات حسابداری دارد. |
|---|--|---|

جدول ۳- پیشینه پژوهش های خارجی

| عنوان پژوهشگر | عنوان پژوهش | نتیجه |
|-------------------------------------|--|---|
| آرتور بریف و همکاران (۱۹۹۸) | بررسی اثرات ارزش های انسانی و اصول اخلاق حرفه ای بر گزارشگری مالی متقلبان | مدیران با قصد گزارشگری مالی متقلبان، رفاه طلبی و شادزیستی به عنوان ارزش نهایی در زندگی می نگرند و مدیرانی که تهیه صورت های مالی متقلبان را ناهنجاری تلقی می نمایند، به عزت نفس و جمع گرایی ارزش بالایی تخصیص می دهند. اصول اخلاق حرفه ای اثری بر کاهش تقلب ندارد و فرضیه پژوهشگر در ارتباط با اثر پایداری به اصول اخلاق حرفه ای بر قصد متقلبان مدیران، رد شد. |
| مورفی (۲۰۱۲) | شکست های اخلاقی در گزارشگری مالی شرکت ها | ارتباط اخلاقی میان مدیران و حسابرسان مستقل بیشتر از ارتباط اخلاقی میان حسابرسان و ذینفعان شرکت قلمداد می شود. |
| تینا کارپنتر و همکاران (۲۰۰۵) | گزارشگری مالی متقلبان و غیراخلاقی مدیران (کاربرد تئوری رفتار برنامه ریزی شده) | ارزش های اخلاقی مدیران در مقایسه با هنجارهای اجتماعی تاثیر بیشتری بر قصد مدیران در گزارشگری مالی متقلبان دارد. |

با توجه به مبانی نظری بیان شده در خصوص تئوری ارزش های انگیزشی شوآرتز، اخلاق حرفه ای و رفتار متقلبان، مدل مفهومی پژوهش حاضر در نمودار شماره ۲ نشان داده شده است.



نمودار ۲- نمودار مفهومی پژوهش (برگرفته از تئوری ارزش های انگیزشی شوآرتز)

سوال های پژوهش

- به منظور بررسی چارچوب نظری و چارچوب مدل مفهومی پژوهش، پاسخ به سوالات زیر، فرضیه های پژوهش طراحی شده است.
۱. آیا مدیرانی که بر ارزش های فردگرایانه خود تمرکز دارند، به اخلاق حرفه ای پایبند هستند؟
 ۲. آیا به واسطه پایبندی به اخلاق حرفه ای، مدیران واحد گزارشگر از ارتکاب به تقلب در صورت های مالی اجتناب می ورزند؟
 ۳. آیا ارزش های انگیزشی مبتنی بر فرد، مدیران را جهت تخطی از استانداردهای حسابداری و تقلب در صورت های مالی، سوق می دهد؟
 ۴. آیا مدیرانی که بر ارزش های جمع گرایی تمرکز دارند، به اخلاق حرفه ای پایبند هستند؟
 ۵. آیا به واسطه پایبندی به اخلاق حرفه ای، مدیرانی که بر ارزش های متمرکز بر جمع متمرکز هستند، از ارتکاب به تقلب در صورت های مالی اجتناب می ورزند؟

فرضیه های پژوهش

- با توجه به سوال های پیش گفته می توان انتظار داشت که اجزای مدل تئوری ارزش های انگیزشی و پایبندی به اخلاق حرفه ای به عنوان یک متغیر میانجی، بر قصد متقابلانه مدیران واحد گزارشگر اثرگذار است و فرضیه ها به شرح زیر بیان می شود:
۱. ارزش های انگیزشی متمرکز در فرد (فردگرایی) و پایبندی بر اخلاق حرفه ای رابطه

معکوس دارد.

۲. پایبندی به اصول اخلاق حرفه ای و قصد گزارشگری مالی متقابلانه رابطه معکوس دارد.
۳. پایبندی به ارزش های انگیزشی متمرکز در فرد (فردگرایی) و قصد گزارشگری مالی متقابلانه رابطه مستقیم دارد.
۴. پایبندی به ارزش های انگیزشی متمرکز بر جمع (جمع گرایی) و پایبندی بر اخلاق حرفه ای رابطه مستقیم دارد.
۵. پایبندی به ارزش های انگیزشی متمرکز بر جمع (جمع گرایی) و قصد گزارشگری مالی متقابلانه رابطه معکوس دارد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی می باشد. اعضای هیات مدیره، مدیران عامل، معاونین مالی و مدیران مالی شرکت ها جمعیت هدف این پژوهش را تشکیل می دهند. برای اندازه گیری متغیر وابسته (گزارشگری مالی متقابلانه مدیران)، متغیر میانجی (پایبندی به اصول اخلاق حرفه ای) و متغیر مستقل (ارزش های انگیزشی شوآرتز) از پرسش نامه استفاده شده است. برای اندازه گیری متغیر وابسته، از موقعیت های فرضی در زمینه دیدگاه مدیران به تقلب در صورت های مالی را به تصویر می کشد و در هر سناریو پرسش شونده را در وضعیتی قرار می دهد که دیدگاه وی را نسبت به تقلب می سنجد. برای اندازه گیری پایبندی به اصول اخلاق حرفه ای از پرسشنامه استاندارد قاسم زاده (۱۳۹۳) استفاده شده است و به منظور اندازه گیری ارزش های انگیزشی از پرسشنامه شوآرتز و همکاران (۲۰۰۱) استفاده شده است. پاسخ ها بر اساس طیف لیکرت، طراحی شده است. در پژوهش حاضر برای اندازه گیری پایایی ابزار پژوهش از معیار پایایی ترکیبی (CR) استفاده شده است. هم چنین برای اندازه گیری روایی همگرا از روش تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از معیارهای بارعاملی و میانگین واریانس استخراج شده (AVE) و برای اندازه گیری روایی تشخیصی نیز از معیار فورنل و لارکر استفاده شده است. برای آزمون فرضیه های پژوهش نیز از روش مدل معادلات ساختاری (SEM) بهره گرفته شده است. با استفاده از مدل معادلات ساختاری، از یک طرف میزان برازش الگوی مفهومی پژوهش با داده ها و شاخص های مورد نظر و از طرف دیگر فرضیه های پژوهش (تأثیر متغیرها بر یکدیگر) مورد اندازه گیری قرار گرفته است. اهم شاخص هایی که برای سنجش برازش الگوی مفهومی

پژوهش مورد استفاده قرار گرفت، عبارت بود از: ریشه خطای میانگین مجذورات تقریب (RMSEA)، شاخص برازش هنجار شده (NFI)، شاخص برازش تطبیقی (CFI)، شاخص برازش هنجار نشده (NNFI)، ریشه میانگین مربعات باقیمانده (RMR) و شاخص برازش افزایشی (IFI).

یافته‌های پژوهش

مشخصه‌های جمعیت شناختی اعضای نمونه نشان می‌دهد که ۲۰۶ نفر از مشارکت کنندگان، مرد (۶۵ درصد) و ۱۱۳ نفر (۳۵ درصد)، زن بوده‌اند. از نظر رتبه بندی نسبی، کمتر از ۳۰ سال (۲۱ درصد)، ۳۰ تا ۳۵ سال (۲۲ درصد)، ۳۵ تا ۴۰ سال (۲۳ درصد)، ۴۰ تا ۴۵ سال (۱۴ درصد) و بالاتر از ۴۵ سال (۲۰ درصد) می‌باشد، از نظر مدرک تحصیلی، ۴ نفر (۱ درصد) کاردانی، ۷۱ نفر (۲۲ درصد کارشناسی) ۱۸۹ نفر (۵۹ درصد) کارشناسی ارشد و ۵۵ نفر (۱۸ درصد) دکترا بوده‌اند. سابقه کاری پاسخ دهندگان با سابقه کمتر از ۵ سال (۱۸ درصد)، بین ۵ تا ۱۰ سال (۴۱ درصد)، بین ۱۰ تا ۱۵ سال (۲۴ درصد)، بالاتر از ۱۵ سال (۱۷ درصد) و رتبه شغلی آنها، مدیرعامل و عضو هیات مدیره (۲۳ درصد)، معاون مالی (۱۸ درصد)، مدیر مالی (۵۹ درصد) بودند که (۸۱ درصد) آنها در بخش خصوصی، (۱۹ درصد) آنها در بخش دولتی فعالیت می‌کردند.

برای اندازه‌گیری روایی همگرایی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش، از روش تحلیل عاملی تأییدی (CFA) استفاده گردید. روایی همگرا بیان‌گر آن است که شاخص‌های یک سازه، تا چه حد در تبیین واریانس مشترک سهم دارند. روش تحلیل عاملی تأییدی، یکی از روش‌های معتبر علمی برای اندازه‌گیری روایی سازه است که به برآورد بار عاملی و روابط بین مجموعه‌ای از شاخص‌ها و عوامل می‌پردازد. بار عاملی معرف همبستگی شاخص‌ها با عامل مربوطه است و مانند هر گونه همبستگی دیگر تفسیر می‌شود (هومن، ۱۳۸۷). برای اندازه‌گیری روایی تشخیصی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش نیز از معیار فورنل و لارکر استفاده شد براساس این معیار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) با توان دوم ضریب همبستگی متغیرهای مکنون مقایسه می‌گردد.

برای سنجش روایی هم‌گرا در تحلیل عاملی تأییدی بایستی دو معیار بار عاملی و میانگین واریانس استخراج شده در نظر گرفته شود. بار عاملی باید بزرگتر از ۰/۴ باشد و گویه‌هایی با بار عاملی کمتر از ۰/۴ بایست حذف گردند. هم‌چنین تأیید یا رد معناداری

بارهای عاملی باید با توجه به اعداد معناداری (T-Value) صورت بگیرد. بدین ترتیب که در سطح خطای ۰/۰۵ بارعاملی که مقدار T-Value آن بزرگتر از ۱/۹۶ یا کوچکتر از ۱/۹۶- باشد، معنی دار است. متغیر ارزش های انگیزشی (متمرکز بر جمع و متمرکز بر فرد) دارای ابعاد مجزا می باشد لذا در گام اول باید آزمون تحلیل عاملی مرتبه اول را برای ابعاد این متغیر انجام داد. همان طور که در جدول شماره ۶ نشان داده شده است، بارهای عاملی همه گویه های مرتبط با ابعاد متغیر ارزش های انگیزشی بزرگتر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی دار هستند چرا که میزان T-Value آنها بزرگتر از ۱/۹۶ می باشد. میزان میانگین واریانس استخراج شده (AVE) نیز باید بزرگتر از ۰/۴ باشد (مگنر و همکاران، ۱۹۹۶). مقادیر AVE در قطر اصلی جدول شماره ۷ نشان داده شده است، که مقادیر مذکور همگی بیشتر از ۰/۴ می باشد.

برای محاسبه روایی تشخیصی بر اساس معیار فروئل و لارکر، چنان چه میزان میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بیشتر از مربع ارتباط (همبستگی) میان دو متغیر مکنون باشد، روایی تشخیصی وجود دارد. ماتریس همبستگی ابعاد ارزش های انگیزشی در جدول شماره ۷ نشان داده شده است. در قطر اصلی این ماتریس میزان AVE و مربع همبستگی بین ابعاد در پایین قطر اصلی نشان داده شده است. همان طور که نشان داده شده است میزان AVE برای همه ابعاد ارزش های انگیزشی بیشتر از ۰/۴ بوده و همچنین مقدار AVE برای هر سازه از مربع ارتباط بین ابعاد دیگر نیز بیشتر است که بیانگر روایی تشخیصی می باشد.

جدول ۶: تحلیل عاملی ابعاد ارزش های انگیزشی

| سازه | گویه | بار عاملی استاندارد شده | آماره T | خطای استاندارد | سازه | گویه | بار عاملی استاندارد شده | آماره T | خطای استاندارد |
|-------|------|-------------------------|---------|----------------|-------|------|-------------------------|---------|----------------|
| کنترل | BNV1 | ۰/۸۵ | ۱۸/۶۹ | ۱۸/۶۹ | کنترل | UNV1 | ۰/۷۲ | ۱۴/۵۱ | ۰/۴۸ |
| | BNV2 | ۰/۸۹ | ۲۰/۱۵ | ۲۰/۱۵ | | UNV2 | ۰/۸۴ | ۱۸/۲۹ | ۰/۲۹ |
| | BNV3 | ۰/۹۰ | ۲۰/۴۸ | ۲۰/۴۸ | | UNV3 | ۰/۸۹ | ۱۹/۹۴ | ۰/۲۱ |
| | BNV4 | ۰/۸۵ | ۱۸/۴۸ | ۱۸/۴۸ | | UNV4 | ۰/۹۰ | ۲۰/۶۱ | ۰/۱۹ |
| کنترل | CNF1 | ۰/۸۷ | ۱۹/۲۷ | ۰/۲۴ | UNV5 | ۰/۸۸ | ۱۹/۶۹ | ۰/۲۳ | |
| | CNF2 | ۰/۹۱ | ۲۱/۰۱ | ۰/۱۷ | UNV6 | ۰/۷۹ | ۱۶/۶۰ | ۰/۳۸ | |

| | | | | | | | | | |
|------|-------|------|------|-----------|------|-------|------|------|-------|
| ۰/۱۹ | ۲۰/۶۸ | ۰/۹۰ | SLF1 | خودفرمانی | ۰/۱۷ | ۲۰/۶۶ | ۰/۹۱ | CNF3 | سنت |
| ۰/۰۸ | ۲۳/۱۴ | ۰/۹۶ | SLF2 | | ۰/۳۱ | ۱۷/۸۸ | ۰/۸۳ | CNF4 | |
| ۰/۱۵ | ۲۱/۴۳ | ۰/۹۲ | SLF3 | | ۰/۱۹ | ۲۰/۵۴ | ۰/۹۰ | TRD1 | |
| ۰/۲۸ | ۱۸/۶۰ | ۰/۸۵ | SLF4 | | ۰/۱۴ | ۲۱/۹۳ | ۰/۹۳ | TRD2 | |
| ۰/۱۹ | ۲۰/۹۴ | ۰/۹۰ | PWR1 | قدرت | ۰/۱۹ | ۲۰/۴۴ | ۰/۹۰ | TRD3 | سنت |
| ۰/۰۲ | ۲۴/۷۷ | ۰/۹۹ | PWR2 | | ۰/۲۶ | ۱۹/۱۰ | ۰/۸۶ | TRD4 | |
| ۰/۲۱ | ۲۰/۵۱ | ۰/۸۹ | PWR3 | | ۰/۱۷ | ۲۰/۸۶ | ۰/۹۱ | SCR1 | |
| ۰/۷۱ | ۱۰/۱۹ | ۰/۵۴ | ACV1 | پیشرفت | ۰/۱۰ | ۲۲/۶۰ | ۰/۹۵ | SCR2 | امنیت |
| ۰/۱۹ | ۲۰/۶۳ | ۰/۹۰ | ACV2 | | ۰/۱۰ | ۲۲/۷۸ | ۰/۹۵ | SCR3 | |
| ۰/۰۴ | ۲۴/۰۲ | ۰/۹۸ | ACV3 | | ۰/۲۳ | ۲۰/۰۳ | ۰/۸۸ | SCR4 | |
| ۰/۲۱ | ۲۰/۰۷ | ۰/۸۹ | ACV4 | | ۰/۷۴ | ۹/۶۱ | ۰/۵۱ | SCR5 | |
| ۰/۱۵ | ۲۱/۱۵ | ۰/۹۲ | HDN1 | رفاه طلبی | ۰/۱۷ | ۲۱/۱۰ | ۰/۹۱ | STM1 | آرامش |
| ۰/۰۶ | ۲۳/۶۱ | ۰/۹۷ | HDN2 | | ۰/۰۲ | ۲۴/۲۶ | ۰/۹۹ | STM2 | |
| ۰/۲۱ | ۲۰/۲۸ | ۰/۸۹ | HDN3 | | ۰/۱۹ | ۲۰/۶۳ | ۰/۹۰ | STM3 | |

جدول ۷: ماتریس مربع همبستگی ابعاد ارزش های انگیزشی و مقادیر AVE

| شاخص | عام گرای | خیرخواهی | هماهنگی | سنت | امنیت | خودفرمانی | قدرت | پیشرفت | رفاه طلبی | انگیزش |
|-----------|----------|----------|---------|-------|-------|-----------|-------|--------|-----------|--------|
| عام گرای | ۰/۷۰۴ | | | | | | | | | |
| خیرخواهی | ۰/۱۷۶ | ۰/۷۶۲ | | | | | | | | |
| هماهنگی | ۰/۲۲۱ | ۰/۱۵۲ | ۰/۱۷۷۶ | | | | | | | |
| سنت | ۰/۱۹۴ | ۰/۱۸۵ | ۰/۲۸۱ | ۰/۸۰۶ | | | | | | |
| امنیت | ۰/۱۲۳ | ۰/۱۹۴ | ۰/۱۸۵ | ۰/۲۵۰ | ۰/۷۳۴ | | | | | |
| خودفرمانی | ۰/۱۱۶ | ۰/۰۷۸ | ۰/۰۶۸ | ۰/۰۴۴ | ۰/۰۶۳ | ۰/۸۲۵ | | | | |
| قدرت | ۰/۰۵۸ | ۰/۰۸۴ | ۰/۰۳۲ | ۰/۰۶۸ | ۰/۰۹۶ | ۰/۱۲۳ | ۰/۸۶۱ | | | |
| پیشرفت | ۰/۰۶۳ | ۰/۱۱۶ | ۰/۰۴۴ | ۰/۰۶۸ | ۰/۱۲۳ | ۰/۱۰۹ | ۰/۲۱۲ | ۰/۷۱۴ | | |
| رفاه طلبی | ۰/۰۹۶ | ۰/۰۸۴ | ۰/۰۵۸ | ۰/۰۵۳ | ۰/۱۱۶ | ۰/۰۷۸ | ۰/۰۵۳ | ۰/۱۳۷ | ۰/۸۶۰ | |
| انگیزش | ۰/۰۹۶ | ۰/۱۵۲ | ۰/۰۷۳ | ۰/۰۶۸ | ۰/۰۷۸ | ۰/۳۰۳ | ۰/۱۴۴ | ۰/۰۷۳ | ۰/۰۷۳ | ۰/۸۷۳ |

پس از تحلیل عاملی ابعاد متغیر ارزش های انگیزشی به تحلیل عاملی همزمان کلیه متغیرهای پژوهش خواهیم پرداخت. در آزمون اولیه گویه هایی که شرایط لازم را نداشته حذف گردیدند. نتایج مربوطه به مابقی گویه های هر متغیر در جدول ۸ نشان داده شده است. همان طور که مشاهده می شود، بارهای عاملی همه گویه های باقی مانده مرتبط با متغیرهای پژوهش بزرگتر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی دار هستند چرا که میزان T-Value آنها بزرگتر از ۱/۹۶ می باشد.

ماتریس همبستگی متغیرهای پژوهش در جدول شماره ۹ نشان داده شده است. در قطر اصلی این ماتریس میزان AVE و مربع همبستگی بین متغیرهای پژوهش در پایین قطر اصلی نشان داده شده است. همان طور که نشان داده شده است میزان AVE برای همه متغیرهای پژوهش بیشتر از ۰/۴ بوده و همچنین مقدار AVE برای هر متغیر از مربع ارتباط بین آن متغیر با متغیرهای دیگر نیز بیشتر است که بیانگر روایی تشخیصی می باشد.

جدول ۸ نتایج تحلیل عاملی متغیرهای مدل های مفهومی پژوهش

| سازه | گویه | بار عاملی استاندارد شده | آماره T | خطای استاندارد |
|------------------------|-------|-------------------------|---------|----------------|
| اصول اخلاق حرفه ای | PET1 | ۰/۷۲ | ۱۴/۰۹ | ۰/۴۸ |
| | PET2 | ۰/۷۴ | ۱۴/۸۱ | ۰/۴۵ |
| | PET4 | ۰/۶۵ | ۱۲/۲۵ | ۰/۵۸ |
| | PET5 | ۰/۷۸ | ۱۵/۹۹ | ۰/۳۹ |
| | PET6 | ۰/۷۹ | ۱۶/۲۹ | ۰/۳۸ |
| | PET7 | ۰/۷۴ | ۱۴/۶۳ | ۰/۴۵ |
| | PET8 | ۰/۸۴ | ۱۸/۰۱ | ۰/۲۹ |
| | PET9 | ۰/۷۶ | ۱۵/۴۱ | ۰/۴۲ |
| | PET10 | ۰/۷۴ | ۱۴/۷۸ | ۰/۴۵ |
| | PET14 | ۰/۷۶ | ۱۵/۲۹ | ۰/۴۲ |
| PET16 | ۰/۷۶ | ۱۵/۳۹ | ۰/۴۲ | |
| گزارشگری مالی متقلبانه | BEH1 | ۰/۸۲ | ۱۷/۶۳ | ۰/۳۳ |
| | BEH2 | ۰/۷۸ | ۱۶/۵۲ | ۰/۳۹ |
| | BEH3 | ۰/۸۵ | ۱۸/۷۱ | ۰/۲۸ |
| | BEH4 | ۰/۸۲ | ۱۷/۸۵ | ۰/۳۳ |

| BEH5 | | | متمركز بر جمع | ارزش های انگیزشی |
|------|-------|------|------------------|------------------|
| ۰/۴۱ | ۱۶/۳۲ | ۰/۷۷ | | |
| ۰/۵۵ | ۱۳/۵۳ | ۰/۶۷ | خیرخواهی | |
| ۰/۶۲ | ۱۲/۳۱ | ۰/۶۲ | هماهنگی | |
| ۰/۵۱ | ۱۴/۲۵ | ۰/۷۰ | سنت | |
| ۰/۶۰ | ۱۲/۶۶ | ۰/۶۳ | امنیت | |
| ۰/۵۶ | ۱۳/۳۸ | ۰/۶۶ | خودفرمانی | |
| ۰/۶۲ | ۱۲/۱۱ | ۰/۶۲ | قدرت | |
| ۰/۵۹ | ۱۲/۶۶ | ۰/۶۴ | پیشرفت | |
| ۰/۵۸ | ۱۲/۷۲ | ۰/۶۵ | رفاه طلبی | |
| ۰/۵۰ | ۱۴/۴۷ | ۰/۷۱ | انگیزش | |
| ۰/۶۲ | ۱۲/۰۱ | ۰/۶۲ | | |

جدول ۹: ماتریس مربع همبستگی متغیرهای پژوهش و مقادیر AVE

| شاخص | اصول اخلاق حرفه ای | گزارشگری مالی متقالبانه | ارزش های انگیزشی متمركز بر جمع | ارزش های انگیزشی متمركز بر فرد |
|--------------------------------|--------------------|-------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| اصول اخلاق حرفه ای | ۰/۵۶۹ | | | |
| گزارشگری مالی متقالبانه | ۰/۵۶۳ | ۰/۶۵۴ | | |
| ارزش های انگیزشی متمركز بر جمع | ۰/۴۲۳ | ۰/۴۱۰ | ۰/۴۳۱ | |
| ارزش های انگیزشی متمركز بر فرد | ۰/۳۹۷ | ۰/۴۱۰ | ۰/۳۸۴ | ۰/۴۲۱ |

به منظور تعیین پایایی سؤالات پرسشنامه از روش پایایی سازه (CR) استفاده شد و مقدار پایایی ترکیبی برای هر دسته از سؤالات باقیمانده متغیرهای پژوهش، مورد اندازه گیری قرار گرفت. نتایج پایایی سؤالات در جدول شماره ۱۰ ارائه گردیده است. همان طور که در جدول شماره ۱۰ مشاهده می شود مقادیر پایایی ترکیبی تمام سازه های مدل مفهومی پژوهش بیشتر از ۰/۷۰ می باشد و این نشان از پایایی ابزار پژوهش دارد.

جدول ۱۰: نتایج پایایی متغیرهای مدل مفهومی پژوهش

| سازه | تعداد گویه | پایایی ترکیبی |
|--------------------------------|------------|---------------|
| اصول اخلاق حرفه ای | ۱۱ | ۰/۹۳۵ |
| گزارشگری مالی متقالبانه | ۵ | ۰/۹۰۴ |
| ارزش های انگیزشی متمرکز بر جمع | ۵ | ۰/۷۹۱ |
| ارزش های انگیزشی متمرکز بر فرد | ۵ | ۰/۷۸۴ |

برای آزمون فرضیه های پژوهش از روش مدل معادلات ساختاری (SEM) استفاده گردید که نتایج حاصل به طور خلاصه در جدول شماره ۱۱ نشان داده شده است. بر اساس داده های مندرج در این جدول:

ارزش های انگیزشی متمرکز در فرد تاثیر منفی ۳۶ درصدی بر اصول اخلاق حرفه ای دارد و این تاثیر از نظر آماری معنادار است، بنابراین فرضیه تاثیر ارزش های انگیزشی متمرکز بر فرد بر اصول اخلاق حرفه ای را نمی توان رد کرد.

اصول اخلاق حرفه ای تاثیر منفی ۴۵ درصدی بر قصد گزارشگری مالی متقالبانه دارد و این تاثیر از نظر آماری معنادار است، بنابراین فرضیه تاثیر اصول اخلاق حرفه ای بر قصد گزارشگری مالی متقالبانه را نمی توان رد کرد.

ارزشهای انگیزشی متمرکز در فرد تاثیر مثبت ۲۶ درصدی بر قصد گزارشگری مالی متقالبانه دارد و این تاثیر از نظر آماری معنادار است. بنابراین فرضیه تاثیر ارزشهای انگیزشی متمرکز بر جمع بر قصد گزارشگری مالی متقالبانه را نمی توان رد کرد.

ارزشهای انگیزشی متمرکز بر جمع تاثیر مثبت ۵۴ درصدی بر اصول اخلاق حرفه ای دارد و این تاثیر از نظر آماری معنادار است چرا که آماره T-Value مربوطه برابر با ۶/۱۱ می باشد و این میزان از ۱/۹۶ بیشتر می باشد بنابراین فرضیه تاثیر ارزشهای انگیزشی متمرکز بر جمع بر اصول اخلاق حرفه ای را نمی توان رد کرد.

ارزشهای انگیزشی متمرکز بر جمع تاثیر منفی ۳۱ درصدی بر قصد گزارشگری مالی متقالبانه دارد و این تاثیر از نظر آماری معنادار است چرا که آماره T-Value مربوطه برابر با ۴/۰۱- می باشد و این میزان از ۱/۹۶- کمتر می باشد بنابراین فرضیه تاثیر ارزشهای انگیزشی متمرکز بر جمع بر قصد گزارشگری مالی متقالبانه را نمی توان رد کرد.

جدول ۱۱: نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

| نتیجه آزمون | آماره T- Value | ضریب مسیر | فرضیه |
|-------------|-------------------|--------------|--|
| رد نمی شود | -۴,۴۲ | -۰,۳۶ | تاثیر ارزش های انگیزشی متمرکز در فرد بر اصول اخلاق حرفه ای |
| رد نمی شود | -۴,۴ | -۰,۴۵ | تاثیر اصول اخلاق حرفه ای بر گزارشگری مالی متقلبانه |
| رد نمی شود | ۴,۰۶ | ۰,۲۶ | تاثیر ارزش های انگیزشی متمرکز در فرد بر گزارشگری مالی متقلبانه |
| رد نمی شود | ۶,۱۱ | ۰,۵۴ | تاثیر ارزش های انگیزشی متمرکز بر جمع بر اصول اخلاق حرفه ای |
| رد نمی شود | -۴,۰۱ | -۰,۳۱ | تاثیر ارزش های انگیزشی متمرکز بر جمع بر گزارشگری مالی متقلبانه |

در جدول شماره ۱۲، تعدادی از شاخص های مهم برازش الگوی مفهومی نیز اندازه گیری شده است. لازم به یادآوری است که مجموعه وسیعی از معیارها و شاخص های برازندگی وجود دارند که می توانند برای اندازه گیری کل الگو مورد استفاده قرار گیرند. یک محقق باید از معیارهای مختلفی برای قضاوت در مورد برازش مدل استفاده کند، زیرا شاخص واحدی وجود ندارد که به طور قطعی برای آزمون مدل، مورد قضاوت و ارزیابی قرار گیرد (کلانتری، ۱۳۸۸). براین اساس در اینجا به چند شاخص مهم سنجش برازش الگوی مفهومی اشاره می شود که در این پژوهش مورد اندازه گیری قرار گرفته است.

همان طور که در جدول ۱۲ مشاهده می شود، مقادیر تمامی شاخص ها نشان دهنده برازش مناسب و قابل قبول الگوی مفهومی پژوهش می باشد. بنابراین، همخوانی الگوی مفهومی با داده های گردآوری شده مورد تأیید واقع می شود.

جدول ۱۲: ارزیابی برازش کل الگوی مفهومی پژوهش

| وضعیت برازش | مقادیر توصیه شده | مقادیر محاسبه شده شاخص ها | شاخص های برازش الگوی مفهومی |
|-------------|------------------|------------------------------|--------------------------------|
| — | — | ۶۶۹/۸۸ | Chi Square |
| — | — | ۲۹۲ | Df |

| | | | |
|-----------|-----------------|--------|---------------|
| قابل قبول | Chi Square/Df≤3 | ۲/۲۹۴۱ | Chi Square/Df |
| قابل قبول | RMSEA≤۰/۰۸ | ۰/۰۶۴ | RMSEA |
| قابل قبول | NFI≥۰/۹۰ | ۰/۹۶ | NFI |
| قابل قبول | CFI≥۰/۹۰ | ۰/۹۸ | CFI |
| قابل قبول | NNFI≥۰/۹۰ | ۰/۹۹ | NNFI |
| قابل قبول | RMSEA≤۰/۰۵ | ۰/۰۶ | RMR |
| قابل قبول | CFI≥۰/۹۰ | ۰/۹۷ | IFI |

نتیجه گیری

در مدل مفهومی آزمون شده، از دو زاویه ارزش های انگیزشی متمرکز در فرد و ارزش های متمرکز بر جمع، نگریسته شده است و اخلاق حرفه ای به عنوان متغیر میانجی قلمداد شده است که هم تحت تاثیر ارزش های انگیزشی مبتنی در فرد است و هم تحت تاثیر ارزش های انگیزشی متمرکز بر جمع.

آزمون فرضیه اول نشان داد که ارزش هایی که منافع فردی مدیران را در الویت قرار می دهد از پایداری آنها بر اخلاق حرفه ای، می کاهد و نتایج آزمون فرضیه های دوم و سوم گویای این امر است که پایداری مدیران به اخلاق حرفه ای به صورت مستقیم و غیر مستقیم بر رفتار متقابلانه تاثیر منفی خواهد داشت. آزمون فرضیه های چهارم و پنجم نیز نشان داد که ارزش های انگیزشی متمرکز بر جمع نیز بر اخلاق حرفه ای تاثیر مثبت دارد. از آن جایکه ارتباط ارزش های مذکور با رفتار متقابلانه منفی است، لذا ارزش های انگیزشی شوآرتز که مبنی بر جمع تلقی می گردد به طور غیر مستقیم و به واسطه پایداری به اخلاق حرفه ای، بر رفتار متقابلانه مدیران تاثیر منفی دارد.

نتیجه آزمون فرضیه سوم، گویای این مطلب است که مدیرانی که بر ارزشهای خودفرمانی، قدرت طلبی، پیشرفت طلبی، رفاه طلبی و انگیزش فردی متمرکز می باشند، تهیه صورت های مالی متقابلانه را رویکرد غیراخلاقی تلقی نمی کنند. نتیجه مذکور، یافته های پژوهش های محمد نمازی (۱۳۹۶) و امید پورحیدری (۱۳۹۸) را تایید کرد. نتیجه مذکور، چراغ خطری را برای کلیه ذینفعان شرکت روشن ساخت که پایداری به اصول اخلاق حرفه ای در واحد گزارشگر، اثرات منفی ارزش های انگیزشی مبتنی بر ویژگی های فردی مدیران را نمی کاهد.

همچنین نتیجه آزمون فرضیه پنجم نشان داد که ارزشهای جمع گرایانه انگیزشی

شوآرتز که مشتمل بر عام گرایی، خیرخواهی، انطباق، سنت گرایی و واقعیت طلبی است. با قصد متقابلانه مدیران در زمان تهیه صورت های مالی، در تضاد است و مدیران که به ارزش های جمع گرایانه پایبند هستند، از ارتکاب به تقلب در صورت های مالی اجتناب می ورزند. به عبارت دیگر نتیجه مذکور بیان می کند که مدیران با ارجح قرار دادن ارزشهای جمعی بر ارزش های فردی، از رویکردهای غیر اخلاقی و فسادآور فاصله می گیرند و نسبت به عملکرد خود پاسخگو هستند.

هر چند که تدوین منشور اخلاق حرفه ای در واحد های گزارشگر طبق نتایج پژوهش، بر ارزش های فردی مدیران بی تاثیر است؛ ولی آزمون فرضیه دوم نشان داد که پایبندی به اصول اخلاق حرفه ای در کاهش رفتارهای غیر اخلاقی و متقابلانه مدیرانی که بر ارزش های انگیزشی جمع گرایانه؛ پایبند هستند، ابزاری اثربخش معرفی می گردد و این دسته از مدیران در تصمیم گیری های اجرایی خود نیز از هرگونه تخطی از استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی متقابلانه اجتناب می ورزند. نتیجه مذکور، پژوهش زهرا دیانتی (۱۳۹۰) را تایید کرد ولی با نتایج پژوهش آرتور بریف (۱۹۹۸) مبنی بر عدم کارایی اخلاق حرفه ای در ارتکاب تقلب مدیران در صورت های مالی واحد گزارشگر در تضاد بود.

چارچوب مفهومی پژوهش با استفاده از سازه های تئوری شوآرتز و اضافه کردن متغیر میانجی اخلاق حرفه ای، در توضیح ارتباط میان ارزش های انگیزشی، اصول اخلاق حرفه ای و رفتار متقابلانه مدیران واحد گزارشگر موفق عمل نمود و نشان داد که مدیرانی که بر ارزش های انگیزشی فرد گرایانه تمرکز داشتند، به اصول اخلاق حرفه ای نیز پایبند نیستند و تقلب در صورت های مالی را یک رویکرد غیر اخلاقی تلقی نمی کنند و تدوین اصول اخلاق حرفه ای در شرکت های تحت مدیریت آنها، اثربخش تلقی نمی گردد. نتیجه مذکور، نتایج پیشینه پژوهش های مسعود طاهری و ناصر ایزدی نیا (۱۳۹۸) و فرشید خیر الهی (۱۳۹۶) را تایید کرد، ولی نتایج پژوهش های حسین اعتمادی (۱۳۸۸) و داود سلمانی (۱۳۸۸)، مورد تایید واقع نگردید.

بحث فوق، می تواند برای کارآفرینانی که تمایل به ارتقای کسب و کار در عرضه ملی و بین المللی دارند، به عنوان یک ابزار ارزشمند تلقی گردد؛ به طوری که از استخدام مدیرانی که به ارزش های جمعی ذینفعان شرکت، توجهی ندارند و بر ارزش های فردی خود متکی هستند، اجتناب ورزند و مدیران متعهد به ارزش های انگیزشی جمع گرایانه را

به استخدام خود در آورند.

بر اساس نتایج پژوهش مذکور پیشنهاد می گردد که اثر الگوهای بازدارنده تقلب به عنوان یک متغیر میانجی جدید، به مدل مفهومی پژوهش، اضافه گردد و میزان اثر بخشی الگوهای بازدارنده و کنترلی؛ به همراه ارزش های فردی و جمعی تئوری شوآرتز ارزیابی گردد. به عبارت دیگر در راستای تکامل مدل پیشنهاد می شود، اثربخشی حسابرسی در راستای کاهش خطاکاری مدیران در زمان تهیه صورت های مالی نیز با استفاده از مطالعه رفتاری بررسی گردد. همچنین، در پژوهشی دیگر؛ می توان، اثر ارزش های انگیزشی تئوری شوآرتز را، بر رویکردهای گزارشگری متهورانه و محافظه کارانه مدیران، بررسی نمود.

افزون بر این، علاوه بر کلیه محدودیت هایی که در پژوهش های رفتاری مواجه می شویم، تئوری روانشناسی شوآرتز به همراه سازه هایش یک چارچوب مفهومی مفید برای مدیران شرکت هایی خواهد بود که به دنبال بهبود فضایی اخلاقی واحد تجاری هستند، به شمار می رود و نگرانی های مراجع قانون گذار، استاندارد گذار، حسابداران، حسابرسان، اعضای هیات مدیره، سهامداران عمده، سرمایه گذاران خرد و نهادی، اعتباردهندگان و سایر گروه ها را در خصوص مشارکت مدیران در امور متقابلانه و بحرانهای ایجاد شده ناشی از آن را از بین خواهد برد.

در پایان این نکته ضروری به نظر می رسد که مطالعات رفتاری حسابداری در حوزه واکاوی اخلاق شکنی مدیران در واحدهای گزارشگر بسیار محدود صورت گرفته است و مشارکت جامعه دانشگاهی در این حوزه ارزشمند تلقی می شود.

منابع

- اعتمادی، حسین، خلیل پور، مهدی و یوسف تقی پوریان. ۱۳۹۱. تأثیر اخلاق حرفه ای حسابداران بر قابلیت اتکای صورت های مالی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۷، شماره ۳، ص ۴۳-۳۵.
- پورحیدری، امید، عارف فروغی. ۱۳۹۸. بررسی تاثیر نفوذ مدیرعامل بر کیفیت افشای اطلاعات حسابداری. فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی. سال ۱۵، شماره ۶۱، ص ۲۷-۵۳.
- جعفری سرشت، محمد و محمدجواد فرهانیان. ۱۳۹۴. اخلاق حرفه ای در بازار سرمایه. تهران، انتشارات بورس، چاپ سوم.
- خیر الهی، فرشید و فرزاد ایوانی. ۱۳۹۶. پیامدهای شکست گزارشگری مالی برای مدیران غیر موظف. فصلنامه علمی و پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۲، شماره ۴۹، ص ۱-۲۸.
- دیانتی دیلمی، زهرا، وحید طیبی. ۱۳۹۰. تاثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه اخلاق در علوم و فن آوری، دوره شماره ۳، ص ۲۱-۱۳.
- روکیچ. (۱۹۶۸). ماهیت ارزش های انسانی و نظام ارزشی. ترجمه فیروز امیری. (۱۳۸۵). مجله رشد آموزش علوم اجتماعی. شماره ۳ (۹): ۲۷-۲۰.
- سلمانی داوود، محبوبه رادمند. ۱۳۸۸. بررسی نقش سازمان و مدیریت در بروز رفتارهای کاری انحرافی. فصلنامه مدیریت دولتی دانشگاه تهران، شماره ۳، ص ۴۷-۲۰.
- طاهری، مسعود، ناصر ایزدی نیا. ۱۳۹۷. بررسی اهمیت ابعاد در نشانه های ثقل در تعدیل برنامه حسابرسی با استفاده از مدل پنتاگون ثقل. فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی. سال ۱۵، شماره ۵۹، ص ۸۳-۱۰۶.
- کلانتری، خلیل (۱۳۸۸). مدل سازی معادلات ساختاری در تحقیقات اجتماعی- اقتصادی، تهران: انتشارات فرهنگ صبا.
- نجاتی کریم آباد، الناز، (۱۳۹۴). تاثیر ارزش های فردی بر تصمیم گیری اخلاقی مدیران. کنفرانس سالانه، ص ۶-۱.
- نمازی، محمد و فهیمه ابراهیمی. ۱۳۹۳. مدل بندی و تعیین الویت عوامل موثر بر قصد گزارش ثقل های مالی توسط حسابداران. فصلنامه علمی- پژوهشی مطالعات تجربی

حسابداری مالی، سال ۱۲، شماره ۴۹، ص ۱-۲۸

نمازی، محمد و حسین رجب دری. ۱۳۹۷. اخلاق حرفه ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوا. فصلنامه علمی - پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۵، شماره ۵۹، ص ۱-۳۴

هومن، حیدرعلی، (۱۳۸۷). مدل یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم افزار لیزرل، تهران: انتشارات سمت.

Association of Certified Fraud Examiners: 2002, 'Report to the Nation' .<http://marketplace.cfcnet.com/downloads.asp>.

Bell. T.B.and J.V.Carcello. (2000), A Decision Aid for Assessing the Likelihood of Fraudulent Financial Reporting, *A Journal of Practice and Theory*, 19,169-184.

Braithewaite, V.A. and H.G. Law: 1985, structure of human values: testing the adequacy of the Rokeach Value Survey. *Journal of personality and social psychology* 49,250-263.

Brief, A, P, M, Dukerich and L.Doran:1991, resolving ethical dilemmas in management: experimental investigation of values, accountability, and choice, *journal of applied social psychology*.

Coleman,L,J,:1951,coefficient alpha and the internal structure of test, *psychometrika* 16,297-334

Coleman, J.W.:1989, the Criminal Elite: The Sociology of White Collar Crime (St. Martin's Press, New York)

Cohen, j, Ding Y., Lesage, c, &Stolowy, H. (2010). Corporate Fraud Manager's Behavior: Evidence From the Press, *Journal of Business Ethics*,95:271-315

Davidy. Fritzche and Effy Oz, (2007), Personal value- Influence on the Ethical Dimension of Decision Making. *Journal of Business Ethics*.75:335-343

Murphy. P.R. 2012. Attitude, Machiavellianism and the rationalization of misreporting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.37,PP. 242-259

Schwartz, S, H. and N.inbar- Sabon: 2011, value self-confrontation as a method to aid in weight loss, *journal of personality and social psychology*54, 396-404.

Tina, D.Carpenter. &Jane.L.Reimers, (2005).unethical and fradulant reporting: applying the theory of planned behavior. *Journal of business ethics*, vol.60,pp115-129