

بررسی عوامل مؤثر بر قصد گزارشگری تقلب با استفاده از مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: از دیدگاه حسابداران

مهدی ساریخانی^۱ ناصر ایزدی نیا^{۲*} سعید دائی کریم زاده^۳

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۶/۰۵

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۸/۲۷

چکیده

امروزه از گزارشگری تقلب به عنوان مکانیزم مهمی در پیشگیری و کشف تقلب یاد می‌شود. هدف این پژوهش، بررسی عوامل مؤثر بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران با استفاده از ترکیب اجزای مثلث تقلب، به عنوان عوامل محیطی توجیه کننده قصد گزارشگری تقلب، و مؤلفه‌های تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بسط داده شده، که عوامل فردی توجیه کننده هستند، و ارائه الگویی تلفیقی به منظور تبیین قصد گزارشگری تقلب است. بدین منظور، پس از تبیین ارتباط میان اجزای مثلث تقلب و مؤلفه‌های تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بسط داده شده، تأثیر عوامل کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش در مورد گزارشگری تقلب و تعهد اخلاقی بر قصد گزارشگری تقلب مورد بررسی قرار گرفته است. این پژوهش، از نوع پژوهش‌های پیمایشی است و نمونه آماری پژوهش را ۱۷۱ نفر از کارکنان حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس در سال ۱۳۹۷ تشکیل می‌دهند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش کمترین مربعات جزئی بیانگر این است که متغیرهای کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش در مورد گزارشگری تقلب و تعهد اخلاقی دارای تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب هستند. نتایج پژوهش بیانگر این است که ترکیب مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده چارچوب تئوریک مناسبی را برای پیش‌بینی قصد گزارشگری تقلب فراهم می‌آورد. از این رو، به منظور ترویج گزارشگری تقلب در شرکت‌ها ایجاد محیط اخلاقی قوی، بهبود کانال‌های گزارشگری و برنامه‌های انگیزشی، ایجاد خط مشی‌های مناسب کاهش نگرانی‌های ناشی از انتقام‌جویی حائز اهمیت است.

واژگان کلیدی: تعهد اخلاقی، تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، فعالیت‌های حسابداری متقلبان، قصد گزارشگری تقلب، مثلث تقلب

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران.
mehdi.sarikhani@gmail.com

^۲ دانشیار حسابداری، دانشگاه اصفهان، اصفهان، ایران (نویسنده مسئول) n.izadinia@ase.ui.ac.ir

^۳ دانشیار، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران saeedkarimzade@yahoo.com

۱-مقدمه

امروزه از تقلب به عنوان جدی‌ترین تهدید برای منافع عمومی و بازار سرمایه یاد می‌شود؛ به گونه‌ای که طی دهه گذشته نزدیک به چهار برابر شده است و اثرات مخرب آن همچنان ادامه دارد (براون و همکاران، ۲۰۱۶). بر اساس برآوردهای صورت گرفته، هزینه جهانی تقلب سالانه بیش از ۳/۵ تریلیون دلار می‌باشد که بی‌تردید از بودجه سالانه چندین کشور بیشتر است (انجمن بررسی‌کنندگان خبره تقلب^۱، ۲۰۱۶). این مباحث ضرورت پرداختن به مکانیزم‌های نظارتی و کشف تقلب را دوجندان می‌کند. هر چند که نظارت سنتی به طرق مختلف به طور مثال، حسابرسان و یا دولت صورت می‌گیرد و دارای مزایایی است، اما این نظارت‌ها دارای یک ضعف بزرگ است؛ نظارت از بیرون بر فعالیت‌های داخلی شرکت. نظارت کنندگان خارجی باید بر اطلاعاتی که مدیران در اختیار آنها قرار می‌دهند، اتکا نمایند. حتی در خوش‌بینانه‌ترین شرایط، ممکن است این اطلاعات تا حدی ناقص و خودخواهانه باشد. در بدترین شرایط نیز ممکن است مدیران به منظور عدم پاسخگویی، اطلاعات را نادرست ارائه کرده و یا مخفی نگه دارند. بنابراین این شرایط می‌تواند منجر به بروز مشکل جریان اطلاعات گردد، زیرا نظارت کنندگان سنتی اطلاعات کافی ندارند و یا اطلاعاتی که در اختیار آنها قرار می‌گیرد، اغلب تحریف شده است. این مشکلات به شکست نظارت سنتی در شناسایی و کشف تقلب‌ها می‌انجامد. به گونه‌ای که رسوایی‌های سال ۲۰۰۰ گویای آن است و اطلاعات تحریف شده بسیاری از شرکت‌ها منجر به از دست رفتن میلیون‌ها دلار از ارزش سرمایه‌گذاری سهامداران شد (موبرلی، ۲۰۰۶). در این شرایط گزارشگری تقلب^۲ می‌تواند به عنوان یک مکانیزم کنترل داخلی مهم در کشف و پیشگیری از تقلب در نظر گرفته شود. بررسی گزارش‌های ارائه شده توسط انجمن بررسی‌کنندگان خبره تقلب در سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۶ نیز بیانگر این است که بیشترین موارد کشف تقلب در شرکت‌ها، از طریق گزارشگری تقلب صورت می‌گیرد و مطابق با این گزارش‌ها، گزارشگری تقلب، از حسابرسی داخلی، بررسی مدیریت، کشف تصادفی و حسابرسی مستقل اثربخش‌تر است. (انجمن بررسی‌کنندگان خبره تقلب، ۲۰۱۶).

حسابداران شرکت‌ها به واسطه مزیت اطلاعاتی که نسبت به نظارت کنندگان سنتی دارند، می‌توانند در حل مشکلات ذاتی مربوط به نظارت‌های خارجی سنتی سودمند باشند. آنها با توجه به نقش کلیدی در فعالیت‌های شرکت، می‌توانند با کشف به موقع و گزارشگری تقلب، شرکت‌ها را از رسوایی و ورشکستگی نجات دهند. بر این اساس، تشویق آنها به استفاده از دانش خود در گزارشگری تقلب یک گام مهم در پیشگیری و کشف تقلب در شرکت‌ها است.

^۱- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)

^۲- Whistle-blowing

با توجه به موارد ذکر شده، این پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که: "چه عواملی منجر به گزارشگری تقلب توسط حسابداران می‌شود؟" و "چگونه می‌توان این عوامل مؤثر را در یک مدل ارائه داد؟". تمایز اساسی این پژوهش با سایر پژوهش‌های انجام شده در این زمینه این است که اگرچه در این پژوهش‌ها از متغیرهای متفاوت و تئوری‌ها و مدل‌های گوناگونی نظیر تئوری‌های مدیریتی و سازمانی، اقتصادی و روانشناسی برای تعیین عوامل مؤثر بر گزارشگری تقلب توسط اعضای حرفه حسابداری استفاده شده است، اما اکثر پژوهش‌ها تنها به یک دسته از متغیرها که محدود به متغیرهای فردی یا محیطی است، توجه داشته‌اند و تلفیقی از این عوامل را مورد مطالعه قرار نداده‌اند (گائو و همکاران، ۲۰۱۵؛ شاورو و همکاران، ۲۰۱۵). در این پژوهش با بهره‌گیری از عوامل محیطی و بیرونی که به وسیله مثلث تقلب تبیین می‌شوند (فرصت‌ها و انگیزه‌ها) و عوامل درونی و فردی که از طریق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بسط داده شده^۱ توضیح داده می‌شوند (کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش نسبت به گزارشگری تقلب، تعهد اخلاقی)، و تلفیق این عوامل، دیدگاه جامع‌تری از قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران ارائه شده است. این پژوهش با در نظر گرفتن این دو تئوری در کنار یکدیگر و ارائه مدلی ترکیبی، تمامی عوامل مؤثر بر گزارشگری تقلب که در مدل نیر و میچلی (۱۹۹۵) ارائه شده که شامل ویژگی‌های گزارش‌کننده تقلب، ویژگی‌های دریافت‌کننده گزارش تقلب، ویژگی‌های تقلب‌کننده، ویژگی‌های تقلب، ویژگی‌های سازمان می‌باشد، را در بر می‌گیرد. بطور مثال در پژوهش نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) از متغیرهای هزینه‌های شخصی گزارشگری و ویژگی شخصیتی فعال به عنوان متغیرهای مستقل استفاده شده که می‌توان آنها را زیر مجموعه‌ای از متغیر کنترل رفتاری ادراک شده محسوب نمود. بنابراین پژوهش صورت گرفته مدل جامع‌تر و کامل‌تری نسبت به پژوهش‌های پیشین ارائه می‌دهد. انتظار بر این است که پرداختن به این موضوع بتواند پیامدهای قابل توجهی را در تقویت نظام کنترل داخلی شرکت‌ها، افزایش پاسخگویی و مسئولیت اجتماعی حسابداران و ارتقای موقعیت حرفه حسابداری در جامعه در بر داشته باشد. بدین منظور نخست به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش و فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود؛ سپس، روش‌شناسی پژوهش مورد بحث قرار می‌گیرد. در پایان، نیز یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری و بحث ارائه می‌شود.

¹ - Extended Theory of Planned Behavior

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

■ گزارشگری تقلب

پیشینه پژوهش در مورد گزارشگری تقلب به دهه ۱۹۸۰ بر می‌گردد (کیل و همکاران، ۲۰۱۰) و با توجه به تکامل تدریجی در ادبیات گزارشگری تقلب، تعریف گوناگونی از گزارشگری تقلب ارائه شده است.

تعریف ارائه شده به وسیله نیر و میچلی (۱۹۸۵) که پرکاربردترین تعریف ارائه شده در مورد گزارشگری تقلب در پژوهش‌های حسابداری است (کینگ، ۱۹۹۷)، به این شرح است: "افشای رویه‌های غیرقانونی، غیراخلاقی یا نامشروع تحت کنترل واحد استخدام‌کننده توسط کارکنان فعلی و قبلی یک سازمان به اشخاص و سازمان‌هایی است که ممکن است قادر باشند بر این رویه‌ها تأثیر بگذارند."

بررسی ادبیات گزارشگری تقلب بیانگر این است که گزارشگری به دو دسته داخلی و خارجی تقسیم می‌شود. بر این اساس، گزارشگری تقلب داخلی عبارتست از گزارش تقلب به شخص بالاتر در سلسله مراتب سازمانی و گزارشگری تقلب خارجی عبارتست از گزارش تقلب به افراد یا گروه‌های بیرون از سازمان، از قبیل نهادهای حامی منافع عموم یا نهادهای نظارتی (باثر و کلی، ۲۰۰۶). بارنت (۱۹۹۲) و باثر و کلی (۲۰۰۶) معتقدند که گزارشگری داخلی به شرکت‌ها فرصتی برای حل مشکلات، پیش از رسیدن به رسوایی‌های گسترده می‌دهد و با مهیا ساختن شرایط برای برطرف نمودن تقلب به صورت داخلی منجر به ارتقای حاکمیت شرکتی می‌شود. قانون ساربینز اکسلی^۱ نیز از گزارشگری داخلی تقلب حمایت کرده و شرکت‌های سهامی عام را ملزم به ایجاد کانال گزارشگری در درون شرکت برای گزارشگری تقلب به صورت ناشناس نموده است (قانون ساربینز اکسلی، ۲۰۰۲).

کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی^۲ (۱۹۹۲)، به طور خاص اشاره نموده است که گزارشگری تقلب در زمینه تلاش برای برقراری یک محیط کنترلی مؤثر در شرکت است و در ارزیابی درست محیط کنترلی برای ارزیابی وقوع اقدامات متقلبانه مفید خواهد بود (پونمون، ۱۹۹۴). با توجه به مطالب ذکر شده، در این پژوهش گزارشگری داخلی تقلب در صورت‌های مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

1- Sarbanes-Oxley

2- The Committee of Sponsoring Organizations (COSO)

■ مثلث تقلب

اصطلاح مثلث تقلب توسط کریزی (۱۹۵۳) مطرح شد. به اعتقاد کریزی سه عامل "فشار"^۱، "فرصت"^۲ و "توجیه"^۳ از عوامل مؤثر در وقوع تقلب هستند. بر این اساس، تقلب معمولاً در صورت بروز سه وضعیت زیر رخ می‌دهد:

- ۱) مدیریت یا سایر کارکنان در پی انگیزه‌ای یا تحت فشار خاصی مرتکب تقلب می‌شوند.
- ۲) وضعیت موجود فرصتی را برای ارتکاب تقلب فراهم می‌کند؛ مثلاً نبود کنترل، نامناسب بودن کنترل‌های موجود یا توانایی مدیریتی برای زیر پا گذاشتن آن.
- ۳) افرادی که مرتکب اعمال متقلبانه می‌شوند قادر به توجیه عمل خود هستند و بعضی از این افراد دارای رویکرد، ویژگی یا مجموعه‌ای از اصول اخلاقی هستند که به آنها اجازه می‌دهد تا آگاهانه و به عمد تخلفاتی را مرتکب شوند.

در حوزه حسابداری و حسابرسی، تقلب به عنوان هرگونه اقدام عمدی یا فریب‌کارانه یک یا چند نفر از مدیران، کارکنان یا اشخاص ثالث، برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیرقانونی تعریف می‌شود (کمپته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۸) و شامل دو بخش تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و تحریف ناشی از سوءاستفاده از دارایی‌ها است. در این پژوهش، به دلیل اهمیت پرداختن به موضوع تقلب در صورت‌های مالی و به دلیل گستردگی مفهوم تقلب، فقط گزارشگری مالی متقلبانه، و به صورت خاص مورد فریبکاری از قبیل سندسازی و دستکاری یا تغییر سوابق حسابداری یا مدارک پشتوانه تهیه صورت‌های مالی، مورد توجه قرار می‌گیرد.

■ تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده

نخستین بار مفهوم تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده توسط اجزن^۴ (۱۹۹۱) مطرح شد. این تئوری بر نقش قصد و نیت یا همان برنامه‌ریزی در تشریح رفتار تأکید می‌کند و مدعی است که قصد و نیت برای انجام رفتارهای مختلف را می‌توان از طریق این تئوری پیش‌بینی کرد. مؤلفه‌های این تئوری به صورت زیر است:

- ۱) کنترل رفتاری ادراک شده^۵: به عنوان ادراک شخص از سادگی یا مشکل بودن انجام رفتار تعریف می‌شود.

1- Pressure
2- Opportunity
3- Rationalization
4- Ajzen
5- Perceived Behavioral Control

۲) هنجارهای ذهنی^۱: ادراک شخص از نظر افرادی که برای او مهم هستند و فکر می‌کند که او باید یا نباید رفتار مورد بحث را انجام دهد.

۳) نگرش نسبت به رفتار^۲: اشاره به درجه‌ای از ارزیابی یا برآورد شخص از مساعد یا نامساعد بودن رفتار دارد و منعکس کننده اعتقاد شخص نسبت به رفتار و پیامدهای آن می‌باشد. نگرش از تجربیات گذشته افراد و ارزیابی آنها از تأثیر مثبت و یا منفی بالقوه رفتار ناشی می‌شود.

بک و اجزن^۳ (۱۹۹۱) با اضافه نمودن مؤلفه چهارم تعهد اخلاقی^۴ به مدل، مدل بسط داده شده تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده را ارائه کردند. تعهد اخلاقی به عنوان یک هنجار شخصی است که نشان دهنده تمایل فرد به انجام رفتاری خاص بر اساس مسئولیت و وظیفه شخصی است. از آنجایی که قصد گزارشگری تقلب دارای فرایند روانشناسی بسیار پیچیده‌ای است، بنابراین تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده چارچوب تئوریک مختصری برای پیش‌بینی قصد گزارشگری تقلب است (براون و همکاران، ۲۰۱۶).

■ مدل مفهومی پژوهش

به هنگام مشاهده تقلب، افراد می‌توانند نسبت به افشای آن اقدام نمایند و یا در برابر آن سکوت اختیار کنند. سکوت در برابر تقلب، به معنای مشارکت ضمنی در ادامه تقلب است. مطابق با تئوری مثلث تقلب، زمانی تقلب و همچنین گزارش نکردن تقلب مشاهده شده رخ می‌دهد که اشخاص قصد خود در این موارد را با توجه به فرصت‌ها و انگیزه‌ها (عوامل خارجی) توجیه کنند. به روشی مشابه، اشخاص قصد خود از گزارشگری تقلب را با توجه به عوامل خارجی مثلث تقلب (فرصت‌ها و انگیزه‌ها)، توجیه می‌کنند. به عبارت دیگر، در حالی که می‌توان از مثلث تقلب برای تجزیه و تحلیل تقلب و همچنین گزارش نکردن تقلب استفاده کرد، از آن می‌توان برای تجزیه و تحلیل گزارشگری تقلب نیز استفاده کرد. در حالی که مثلث تقلب بیانگر تأثیر عوامل خارجی (فرصت‌ها و انگیزه‌ها) بر توجیه افراد می‌باشد، تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، تفسیر بیشتری از عوامل یا اجزای تشکیل دهنده توجیه در مثلث تقلب را فراهم می‌آورد. به طور خلاصه با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و مثلث تقلب، می‌توان مدلی یکپارچه به منظور تبیین قصد گزارشگری یا سکوت در برابر تقلب، توسط حسابداران ارائه کرد (براون و همکاران، ۲۰۱۶).

¹- Subjective Norms

²- Attitude toward Behavior

³- Beck and Ajzen

⁴- Moral Obligation

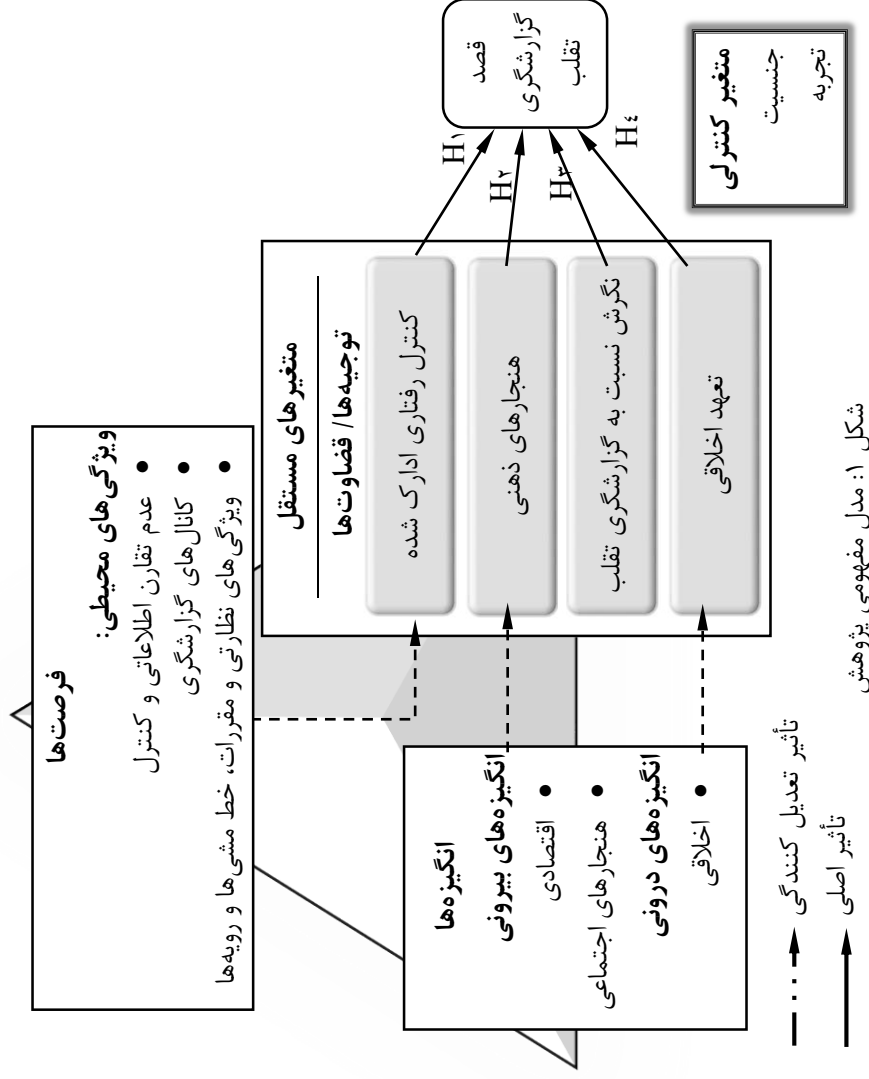
شکل ۱، نشان دهنده مدل مفهومی یکپارچه پژوهش است. در این مدل، مطابق با مدل‌های ارائه شده توسط کوهن و همکاران (۲۰۱۰) و براون و همکاران (۲۰۱۶) از اجزای خارجی مثلث تقلب (فرصت‌ها و انگیزه‌ها) به عنوان مبنا و اساسی برای مدل بسط داده شده تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش نسبت به گزارشگری تقلب، تعهد اخلاقی) به منظور پیش‌بینی قصد گزارشگری تقلب استفاده شده است که در ادامه به تبیین مدل و ارتباط اجزای مثلث تقلب و مؤلفه‌های تئوری رفتار برنامه‌ریزی بسط داده شده پرداخته می‌شود.

■ تبیین مدل ارائه شده

فرصت‌ها: هنگامی فرصت انجام تقلب وجود دارد که کنترل‌ها اثربخش نبوده یا وجود نداشته باشند و یا زمانی که مدیریت توانایی زیر پا گذاشتن کنترل‌ها را داشته باشد. بر اساس همین استدلال، هنگامی فرصت‌های گزارشگری تقلب وجود دارد که شخصی (به طور مثال حسابدار سازمان) از وجود تقلبی مطلع بوده و یک احساس وظیفه اخلاقی یا قانونی برای گزارش عمل، در وی وجود داشته و همچنین در سازمان خط مشی‌هایی برای گزارشگری تقلب وجود داشته باشد (مک‌گرگور و استیوبس، ۲۰۱۴). به عبارت دیگر، هنگامی که تقلب مشاهده شود، فرصت گزارش وجود خواهد داشت. عواملی مانند ادراک از عمدی بودن تقلب، سابقه گزارشگری تقلب در سازمان و وجود شواهد متقاعدکننده در مورد تقلب بر فرصت و احتمال گزارشگری تقلب تأثیر دارد. همچنین، خط مشی‌های سازمانی و قوانین گزارشگری تقلب نیز می‌تواند با تأثیر بر کانال‌های در دسترس برای گزارشگری تقلب، بر فرصت و قصد گزارشگری تقلب مؤثر باشند (براون و همکاران، ۲۰۱۶).

کنترل رفتاری ادراک شده: در تبیین قصد گزارشگری تقلب، تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده فرض می‌کند که کنترل رفتاری ادراک شده افراد بر اساس بخشی از فرصت‌های خارجی است. کنترل رفتاری ادراک شده بیانگر "سهولت یا دشواری در انجام رفتار" است و شامل ادراک شخص از مؤلفه فرصت در مثلث تقلب می‌شود. به بیان دیگر، ویژگی‌های تأثیرگذار بر فرصت در مثلث تقلب، بر کنترل‌های رفتاری ادراک شده مؤثرند (کوهن و همکاران ۲۰۱۰؛ براون و همکاران، ۲۰۱۶). از این رو، انتظار بر این است که کنترل رفتاری ادراک شده نسبت به گزارشگری فعالیت‌های حسابداری متقلبانه تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران داشته باشد.

انگیزه‌های بیرونی: انگیزه‌های گزارشگری تقلب شامل انگیزه‌های اقتصادی، اجتماعی و اخلاقی است. انگیزه‌های اقتصادی و اجتماعی از شرایط محیطی شخص نشأت می‌گیرد. انگیزه‌های اقتصادی تأمین‌کننده منافع و سود شخصی است.



شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش

برای نمونه در جهت ایجاد این انگیزه‌ها، قوانینی در جهت اعطای پاداش نقدی به گزارش‌کنندگان تقلب وضع شده است. انگیزه‌های اجتماعی شامل بیزاری شخص از رفتارهایی است که نسبت به هنجارهای اجتماعی غیرعادی تلقی می‌شود (براون و همکاران، ۲۰۱۶).

هنجارهای ذهنی: مطابق با تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، هنجارهای ذهنی بر قصد گزارشگری تقلب مؤثر بوده و هنجارهای ذهنی ادراک شده، بر اساس انگیزه‌ها و هنجارهای اقتصادی و اجتماعی در مؤلفه انگیزه‌های مثلث تقلب شکل می‌گیرد (براون و همکاران، ۲۰۱۶). مطابق با تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، هنجارهای ذهنی، فشارهای ذهنی ادراک شده به انجام یا عدم انجام رفتار است و بر اساس باورهای هنجاری فرد درباره "احتمال اینکه افراد یا گروه‌های مهم تأثیرگذار، رفتار فرد را تأیید یا رد کنند"، شکل می‌گیرد (اجزن، ۱۹۹۱). از این رو انتظار بر این است که هنجارهای ذهنی نسبت به گزارشگری فعالیت‌های حسابداری متقلبان، تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران داشته باشد.

انگیزه‌های درونی: هر چند که از انگیزه‌های اقتصادی و اجتماعی به عنوان عوامل خارجی گزارشگری تقلب نام برده می‌شود، انگیزه‌های اخلاقی به عنوان انگیزه درونی شناخته می‌شوند. انگیزه‌های اخلاقی شامل بیزاری شخص از انجام کاری است که با وظایف، مسئولیت‌ها و تعهدات وی سازگار نیستند (براون و همکاران، ۲۰۱۶).

تعهد اخلاقی: تعهد اخلاقی عبارت است از مسئولیت انجام و یا عدم انجام رفتاری خاص، زمانی که فرد با یک موقعیت اخلاقی مواجه است (بک و اجزن، ۱۹۹۱). پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که تعهد اخلاقی شخص، نقش مهمی در پیش‌بینی قصد انجام رفتار بازی می‌کند (مک‌گرگور و استیوس، ۲۰۱۴). از این رو انتظار بر این است که تعهد اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران داشته باشد.

نگرش / توجیه: کوهن و همکاران (۲۰۱۰) بیان نمودند که مفهوم نگرش در تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و مثلث تقلب متفاوت است. مفهوم نگرش در مثلث تقلب مفهومی گسترده‌تر است که اجزای تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده یعنی کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، تعهد اخلاقی و نگرش را در بر می‌گیرد. بنابراین توجیه اشخاص از گزارشگری تقلب یا سکوت در برابر تقلب، بر اساس فرصت‌های ادراک شده (پشتیبانی شده توسط فرصت‌های محیطی)، هنجارهای ذهنی (پشتیبانی شده توسط انگیزه‌های بیرونی)، تعهد اخلاقی (پشتیبانی شده توسط انگیزه‌های درونی) و نگرش آنها نسبت به انجام یا عدم انجام رفتار است (براون و همکاران، ۲۰۱۶). از این رو انتظار بر این است که نگرش نسبت به گزارشگری فعالیت‌های

حسابداری متقربانه، تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران داشته باشد.

به طور کلی، مطابق با کوهن و همکاران (۲۰۱۰) و براون و همکاران (۲۰۱۶)، اجزای مثلث تقلب به عنوان عوامل محیطی و بیرونی توجیه کننده قصد گزارشگری تقلب، اساس مؤلفه‌های تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بسط داده شده، که عوامل فردی و درونی توجیه کننده قصد گزارشگری تقلب هستند، می‌باشند. بنابراین طبق مدل مفهومی پژوهش، تقویت سیستم کنترل‌های داخلی و عدم تقارن اطلاعاتی، ایجاد کانال‌های گزارشگری، مکانیزم‌های نظارتی و قانونی و خط مشی‌ها و رویه‌های مناسب شرکت، موجب فراهم آوردن فرصت‌های گزارشگری تقلب شده و باعث می‌شود که گزارش کننده تقلب کنترل ادراک شده بالاتری نسبت به گزارشگری تقلب داشته و این رفتار را آسان تلقی کند. همچنین، هنجارهای ذهنی بر اساس انگیزه‌های بیرونی و اقتصادی و هنجارهای اجتماعی مثلث تقلب شکل گرفته و انگیزه‌های درونی و اخلاقی مثلث تقلب، تعهد اخلاقی فرد در برابر گزارشگری تقلب را شکل می‌دهند. افزون بر این مفهوم نگرش نیز توجیه و نگرش فرد نسبت به انجام یا عدم انجام گزارشگری تقلب می‌باشد. به عبارت دیگر با بررسی مؤلفه‌های تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده تمام اجزای مثلث تقلب نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد.

در ادامه به بیان تحقیقات پیشین مرتبط با موضوع این تحقیق پرداخته می‌شود:

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر این بود که شدت اخلاقی ادراک شده تأثیر متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارش موارد تقلب و هنجارهای غیرعینی را تعدیل خواهد کرد، اما تأثیر سازه دینداری را تعدیل نخواهد کرد. همچنین، جنسیت و سطح تحصیلات دارای تأثیر مثبت و معنادار و تجربه دارای تأثیر منفی و معنادار بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در صورت‌های مالی بود.

آقایی چادگانی و احمدی (۱۳۹۵) در پژوهشی تأثیر تعامل بین ویژگی‌های فردی حساب‌سازان، فرهنگ اخلاقی در مؤسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی بر انگیزه حساب‌سازان به گزارش اشتباهات کشف شده را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج پژوهش آنها حاکی از آن است که وجود فرهنگ اخلاقی در مؤسسه حسابرسی و هنجارهای تیم حسابرسی باعث تعدیل رابطه بین ویژگی‌های فردی حساب‌سازان و انگیزه آنها به گزارش اشتباهات کشف شده می‌شود؛ به این ترتیب که با وجود فرهنگ اخلاقی قوی و هنجارهای اخلاقی در تیم حسابرسی، حساب‌سازان با هر ویژگی شخصیتی تمایل بیشتری برای گزارش اشتباهات کشف شده دارند.

بیگی هرچگانی و همکاران (۱۳۹۵) با استفاده از نمونه‌ای شامل ۳۸۵ نفر از حسابرسان شاغل در دو بخش دولتی و خصوصی، به بررسی تأثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر هشداردهی حسابرسان پرداختند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد که فرصت طلبی تأثیر منفی و معنی داری بر هشداردهی حسابرسان دارد. همچنین به واسطه برداشتی که حسابرسان از عواقب خطاکاری‌های سازمانی و مسئولیت فردی خود در زمینه افشای این خطاکاری‌ها دارند و نیز برداشت آنان از هزینه‌های مترتب با افشای این خطاکاری‌ها، این تأثیر شدت می‌یابد.

نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) در پژوهشی به مدل‌بندی عوامل مؤثر بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب در ارقام مالی توسط حسابداران و اولویت‌بندی آنها پرداختند. نمونه مورد بررسی آنها کارکنان حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۴ بود. نتایج این پژوهش بیانگر این بود که متغیرهای عدالت سازمانی، نگرش در مورد گزارشگری، ویژگی شخصیتی فعال، دینداری و شدت اخلاقی دارای تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب هستند و تأثیر متغیر هزینه شخصی گزارشگری معنادار نیست. همچنین یافته‌های آنها حاکی از آن بود که متغیرهای عدالت سازمانی، شدت اخلاقی و نگرش در مورد گزارشگری به ترتیب دارای بیشترین تأثیر بر قصد گزارش موارد تقلب در ارقام مالی است.

بنی مهد و گل محمدی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر جو اخلاقی بر هشداردهی در مورد تقلب با استفاده از نمونه‌ای شامل ۳۳۰ نفر از حسابرسان شاغل در مؤسسات خصوصی حسابداری و سازمان حسابداری پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که جو اخلاقی بر هشداردهی و دو مؤلفه از سه مؤلفه آن تأثیرگذار است. دو مؤلفه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار دارند، شامل برداشت حسابرسان از مسئولیت فردی در قبال هشداردهی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل هشداردهی در مورد تقلب می‌باشد و مؤلفه‌ای که تحت تأثیر جو اخلاقی قرار نمی‌گیرد، برداشت حسابرسان از هزینه‌های مربوط به هشداردهی در مورد تقلب می‌باشد.

بولو و اکبریان شورکایی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه پدیده تماشاگری، قدرت شواهد و مسئولیت ادراک‌شده با احتمال گزارشگری تقلب پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که قدرت شواهد ناشی از وقوع تقلب و میزان مسئولیت ادراک شده، دارای اثر مثبت معناداری بر احتمال گزارشگری می‌باشند. همچنین افراد، در زمان وجود شواهد قوی از تقلب، نسبت به گزارش آن، احساس مسئولیت بیش‌تری می‌کنند و به احتمال زیاد آن را در صورت ناشناس ماندن گزارش می‌کنند.

فیروزی و برزگر (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی رابطه میان جنبه‌های موقعیتی حسابداران و تصمیم به اعلام و انتشار اقدامات غیراخلاقی با استفاده از نمونه‌ای شامل ۳۸۴ نفر از حسابداران بخش‌های عمومی پرداختند. نتایج بررسی آنها نشان داد که ارتباط منفی و معناداری بین هزینه

و محکوم کردن جرم وجود دارد. همچنین ارتباط مثبت و معناداری بین رابطه فرد با سازمان و محکوم کردن جرم وجود دارد.

آرنولد و پونمون (۱۹۹۱) در پژوهشی به بررسی ادراک حسابرسان داخلی از گزارشگری تقلب و اثر استدلال اخلاقی بر آن، پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که حسابرسان با سطوح پایین تر استدلال اخلاقی، تمایل کمتری به گزارشگری تقلب دارند و این نتایج با حضور متغیر "انتقام" تشدید شد.

ژو و زیگنفسوس (۲۰۰۸) در پژوهشی گزارشگری تقلبی که توسط حسابرسان داخلی در فرآیند تهیه اطلاعات مالی شناسایی می‌شود و تأثیر سیستم‌های پاداش مانند انگیزه‌های نقدی و قراردادهای استخدام بر گزارشگری تقلب را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش حاکی از تأثیر مثبت و معنادار سیستم‌های پاداش بر گزارشگری تقلب بود. همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن بود که تأثیر انگیزه‌های نقدی گزارشگری تقلب در حسابرسان داخلی با سطوح پایین تر استدلال اخلاقی بیشتر است.

شاوور و کلمنتس (۲۰۰۸) در پژوهشی دلایل حسابداران مدیریت برای گزارشگری تقلب و اعمال غیر اخلاقی را بررسی کردند. آنها به این نتیجه رسیدند که حسابداران مدیریت قادر به شناسایی اعمال غیر اخلاقی بوده و در مواقع تضمین محرمانه بودن گزارشگری و حفظ موقعیت شغلی، با افزایش سطح اهمیت، احتمال گزارشگری تقلب و اعمال غیر اخلاقی افزایش می‌یابد. همچنین نتایج پژوهش بیانگر این بود که متغیرهای رضایت شغلی، تعهد سازمانی، ادراک از ارزش‌های اخلاقی و ادراک از اجرای منشور اخلاقی تأثیر معناداری بر قصد گزارشگری تقلب و اعمال غیر اخلاقی ندارند.

کاپلان و همکاران (۲۰۰۹) در پژوهشی به بررسی رابطه بین جنسیت و قصد گزارشگری تقلب در صورت‌های مالی با استفاده از کانال‌های گزارشگری محرمانه و غیرمحرمانه پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که در کانال محرمانه، در مورد اشخاص مورد آزمون قصد گزارشگری زن‌ها بیشتر از مردها است، اگرچه رابطه جنسیت شخص مرتکب شونده تقلب و تعامل بین متغیرهای جنسیت با قصد گزارشگری معنادار نبود. همچنین رابطه هیچ یک از متغیرهای جنسیت و تعامل بین آنها با قصد گزارشگری تقلب در صورت‌های مالی با استفاده از کانال گزارشگری غیرمحرمانه معنادار نبود.

آلین و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به ارائه مدلی مفهومی از قصد گزارشگری تقلب توسط حسابرسان مستقل پرداختند. مدل ارائه شده بیانگر این است که عوامل فردی (نظیر نگرش در مورد گزارشگری تقلب، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد استقلال، مسئولیت شخصی و هزینه‌های شخصی برای گزارشگری) اثر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب دارد، اگرچه این تأثیر به وسیله

عوامل متناظر، مانند درک از حمایت سازمانی و هنجارهای گروهی و عوامل مرتبط با مسئله نظیر درک از شدت اخلاقی تعدیل می‌شود.

ترونگماتروت و سوئینی (۲۰۱۳) با استفاده از تئوری عمل منطقی به بررسی تأثیر هنجارهای ذهنی بر گزارشگری تقلب پرداختند. مطابق با یافته آنها، انگیزه‌های گزارش در فرهنگ‌های جمع‌گرا نسبت به فرهنگ‌های فردگرا متفاوت بوده و قصد گزارشگری در فرهنگ‌های جمع‌گرا به طور قابل توجهی بیشتر بوده و به شدت تحت تأثیر هنجارهای ذهنی قرار می‌گیرد. همچنین در فرهنگ‌های جمع‌گرا، هنجارها، نگرش‌ها و نیت‌های ذهنی برای گزارشگری تقلب، به صورت معناداری نسبت به فرهنگ‌های فردگرا بالاتر است.

یانگ (۲۰۱۳) با استفاده از تئوری‌های عدالت سازمانی و رفتار برنامه‌ریزی شده به بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر قصد گزارشگری تقلب با استفاده از نمونه‌ای از فارغ‌التحصیلان حسابداری پرداخت. وی به این نتیجه رسید که مهم‌ترین عامل تأثیرگذار بر قصد گزارشگری تقلب، نگرانی در مورد پیامدهای بالقوه ناشی از گزارشگری است و ادراک از انصاف تأثیری در کاهش این نگرانی ندارد.

مک‌گرگور و استیوبس (۲۰۱۴) با استفاده از مثلث تقلب و مدل‌های رفتار اخلاقی مدلی برای ساکت ماندن مشاهده‌کنندگان تقلب و گزارش نکردن آن ارائه و عوامل مؤثر بر توان توجیه برای ساکت ماندن را تعیین کردند. آنها با استفاده از نمونه‌ای از فارغ‌التحصیلان رشته حسابداری به این نتیجه رسیدند که توانایی توجیه ساکت ماندن با اثرات اجتماع و ویژگی‌های شخصی مانند آگاهی و صلاحیت اخلاقی رابطه دارد.

گائو و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی اثر کانال گزارشگری، وجود ناظران و قدرت انجام دهنده عمل متقلبان را بر قصد گزارشگری تقلب مورد بررسی قرار دادند. آنها به این نتیجه رسیدند که قصد گزارشگری تقلب به هنگام استفاده از کانال گزارشگری برون سازمانی بیشتر از استفاده از کانال گزارشگری درون سازمانی است. همچنین استفاده از کانال گزارشگری برون سازمانی اثر منفی وجود ناظران بر قصد گزارشگری تقلب را کاهش می‌دهد.

آندون و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی با استفاده از نمونه‌ای شامل حسابداران حرفه‌ای، به بررسی تأثیر انگیزه‌های مالی و ادراک از جدیت تقلب بر قصد گزارشگری تقلب پرداختند. نتایج این پژوهش بیانگر تأثیر مثبت و معنادار انگیزه‌های مالی بر قصد گزارشگری تقلب بود. همچنین یافته‌های آنها بیانگر این بود که تأثیر انگیزه‌های مالی بر قصد گزارشگری تقلب، با ادراک از جدیت تقلب تعدیل می‌گردد.

شاوور و شاوور (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر استدلال اخلاقی بر قصد گزارشگری تقلب در صورتهای مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنها بیانگر این است که سطح فردی استدلال

اخلاقی بر قصد گزارشگری داخلی تقلب تأثیر داشته در حالی که بر قصد گزارشگری خارجی تقلب بی تأثیر است.

۳- فرضیه‌های پژوهش

مطابق با مدل مفهومی ارائه شده در شکل ۱ و روابط به تصویر کشیده شده در شکل، مثلث تقلب بیانگر تأثیر عوامل خارجی (فرصت‌ها و انگیزه‌ها) بر توجیه افراد است و مدل بسط داده شده تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش نسبت به گزارشگری تقلب، تعهد اخلاقی)، تفسیر بیشتری از اجزای مثلث تقلب را فراهم می‌آورد. بر این اساس فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین شده است:

در تبیین قصد گزارشگری تقلب، تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده فرض می‌کند که کنترل رفتاری ادراک شده افراد بر اساس مؤلفه فرصت در مثلث تقلب شکل می‌گیرد. از این رو، با توجه به تبیین ارتباط فرصت در مثلث تقلب و کنترل رفتاری ادراک شده در تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، فرضیه اول پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: کنترل رفتاری ادراک شده تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران دارد.

مطابق با تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، هنجارهای ذهنی بر قصد گزارشگری تقلب مؤثر بوده و هنجارهای ذهنی ادراک شده، بر اساس مؤلفه انگیزه در مثلث تقلب شکل می‌گیرد. از این رو، با توجه به تبیین ارتباط انگیزه در مثلث تقلب و هنجارهای ذهنی در تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه دوم: هنجارهای ذهنی تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران دارد.

مفهوم نگرش، توجیه و نگرش فرد نسبت به انجام یا عدم انجام گزارشگری تقلب است. از این رو، فرضیه سوم پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه سوم: نگرش نسبت به گزارشگری فعالیت‌های حسابداری متقلبان، تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران دارد.

مطابق با تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، انگیزه‌های اخلاقی به عنوان انگیزه درونی شناخته می‌شوند. تعهد اخلاقی بر قصد گزارشگری تقلب مؤثر بوده و این مؤلفه نیز بر اساس مؤلفه انگیزه

در مثلث تقلب شکل می‌گیرد. از این رو، با توجه به تبیین ارتباط انگیزه در مثلث تقلب و تعهد اخلاقی در تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، فرضیه چهارم پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه چهارم: تعهد اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

هدف پژوهش حاضر، بررسی عوامل مؤثر بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران با استفاده از ترکیب مثلث تقلب (عوامل محیطی) و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (عوامل فردی و درونی) و ارائه مدلی یکپارچه به منظور تبیین قصد گزارشگری یا سکوت در برابر تقلب توسط حسابداران است. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر شیوه پژوهش، توصیفی-پیمایشی و با در نظر گرفتن معیار زمان، مقطعی است. در این پژوهش به منظور گردآوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه استفاده شده است و به منظور حصول اطمینان از روایی پرسشنامه از میانگین واریانس استخراج شده، ریشه دوم میانگین واریانس استخراج شده (معیار فورنل و لارکر) و نسبت خصیصه متفاوت، خصیصه یکسان و به منظور حصول اطمینان از پایایی پرسشنامه از بار عاملی گویه‌ها، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شد که در قسمت برازش مدل‌های اندازه‌گیری به تفصیل بیان شده است. جامعه آماری این پژوهش را کارکنان حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس در سال ۱۳۹۷ تشکیل می‌دهند. با توجه به اینکه تعداد جامعه آماری این پژوهش نامشخص فرض شده است، از این رو، برای محاسبه حجم نمونه در جامعه نامشخص از رابطه (۲) استفاده شد. همچنین انحراف معیار (σ) برای داده‌های طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از رابطه (۱) محاسبه شده است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۹۴). با توجه به رابطه (۲) حداقل حجم نمونه حدود ۱۷۰ نفر بدست می‌آید.

$$\sigma \approx \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} = \frac{5 - 1}{6} = 0.667 \quad (1)$$

$$n = \frac{Z^2 \alpha / \sigma^2}{\epsilon^2} = \frac{(1.96)^2 (0.667)^2}{(0.1)^2} = 170 \quad (2)$$

که در آن، $\max(x_i)$ و $\min(x_i)$ به ترتیب بزرگترین و کوچکترین مقادیر اختصاص داده شده به سؤالات پرسشنامه در طیف پنج گزینه‌ای لیکرت می‌باشد. همچنین، Z مقدار احتمال نرمال استاندارد و α سطح خطای مورد نظر است.

در این پژوهش از مجموع پرسشنامه‌های توزیع شده بین اعضای جامعه آماری در نهایت ۱۷۱ پرسشنامه صحیح از ۵۲ شرکت جمع‌آوری شد. همچنین، به منظور آماده‌سازی داده‌ها از نرم‌افزار

Excel نسخه ۲۰۱۶ و از نرم افزار SmartPLS نسخه ۳ به عنوان ابزار تجزیه و تحلیل و برای آزمون فرضیه‌ها از مدل سازی معادلات ساختاری به روش کمترین مربعات جزئی استفاده شد. در این پژوهش از "قصد گزارشگری تقلب" به عنوان متغیر وابسته استفاده شده است. دلیل سنجش متغیر وابسته با استفاده از قصد رفتاری این است که مطابق با تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (بک و اجزن، ۱۹۹۱)، قصد رفتاری، رفتار واقعی را پیش‌بینی خواهد کرد و نقش مهمی را در تعیین رفتار انسان ایفا می‌کند. از سوی دیگر به این دلیل که گزارشگری تقلب رفتاری غیرمکرر بوده و به ندرت مشاهده می‌شود، محققان اغلب پژوهش‌های خود را محدود به بررسی قصد رفتاری در گزارشگری تقلب می‌کنند و رفتار واقعی را مورد بررسی قرار نمی‌دهند (آلین و همکاران، ۲۰۱۳؛ ترونگماتروت و سوئی، ۲۰۱۳). برای سنجش متغیر وابسته از پرسشنامه‌های ارائه شده توسط آلین و همکاران (۲۰۱۳) و دالتون و راتکی (۲۰۱۳) استفاده شد.

در این پژوهش، به منظور بررسی عوامل مؤثر بر قصد گزارشگری تقلب در صورت‌های مالی توسط حسابداران، مطابق با مدل بسط داده شده تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده از متغیرهای کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش نسبت به گزارشگری تقلب و تعهد اخلاقی به عنوان متغیر مستقل استفاده شد. برای بررسی تأثیر متغیرهای مستقل بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران، مطابق با فری‌دین (۲۰۱۱) در ابتدا از یک سناریو که در آن مسئول حسابداری انبار فرضی با نمونه‌ای از تقلب در صورت‌های مالی مواجه می‌شود، استفاده شد. در این پژوهش برای سنجش متغیرهای کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی و نگرش نسبت به گزارشگری تقلب از پرسشنامه ارائه شده توسط براون و همکاران (۲۰۱۶) استفاده شد. مطابق با اجزن (۱۹۹۱) کنترل رفتاری ادراک شده به وسیله حاصلضرب باورهای کنترلی و قدرت ادراک شده، هنجارهای ذهنی با حاصلضرب باورهای هنجاری و انگیزه فرد برای برآوردن انتظارات دیگران، و نگرش نسبت به رفتار از طریق حاصلضرب باورهای رفتاری و ارزشیابی پیامدها سنجیده می‌شود. همچنین به منظور سنجش تعهد اخلاقی از پرسشنامه ارائه شده توسط بک و اجزن (۱۹۹۱) استفاده شد. در این پرسشنامه‌ها از پاسخ دهنده خواسته شد که با توجه به سناریوی مطرح شده میزان موافقت خود را با هر گویه براساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای (از ۱= بسیار کم تا ۵= بسیار زیاد) بیان نماید.

به منظور کنترل دیگر عوامل احتمالی مؤثر بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران، مطابق با پژوهش‌های پیشین (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۰؛ آلین و همکاران، ۲۰۱۳) تأثیر جنسیت و تجربه به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شد. اطلاعات مربوط به این متغیرها از قسمت سؤالات عمومی پرسشنامه استخراج گردید.

۵- یافته‌های پژوهش

جدول شماره ۱، آماره‌های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه شامل میانگین و انحراف استاندارد را نشان می‌دهد. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل سؤال‌های عمومی پرسشنامه نیز بیانگر این است که ۶۳٪ از پاسخ‌دهندگان مرد و بقیه زن هستند. همچنین، ۷۵٪ از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی در رشته حسابداری، ۱۴٪ در رشته مدیریت، ۶٪ در رشته اقتصاد و ۵٪ در سایر رشته‌ها هستند. ۱۱٪ از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی کاردانی و پایین‌تر، ۳۵٪ دارای مدرک تحصیلی کارشناسی، ۴۶٪ دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و ۸٪ از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی دکتری هستند.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	انحراف استاندارد
قصد گزارشگری تقلب	۳/۳۴	۱/۱۰
کنترل رفتاری ادراک شده	۶/۹۸	۴/۷۶
هنجارهای ذهنی	۱۴/۲۶	۷/۲۷
نگرش نسبت به گزارشگری تقلب	۱۶/۳۵	۷/۱۰
تعهد اخلاقی	۴/۳۰	۱/۰۱
تجربه	۱۱/۰۵	۵/۳۴

■ برازش مدل‌های اندازه‌گیری

در این پژوهش برای ارزیابی مدل‌های اندازه‌گیری انعکاسی و حصول اطمینان از پایایی ابزار اندازه‌گیری از سه معیار سنجش بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی و به منظور حصول اطمینان از روایی ابزار اندازه‌گیری، از سه معیار روایی محتوا، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شده است. بار عاملی حداقل ۰/۴ برای هر گویه نشان دهنده ساختار مناسب است. همانطور که در جدول شماره ۲ مشاهده می‌شود تمامی متغیرها دارای مقدار مناسب بار عاملی هستند. همچنین مطابق با این جدول ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بیشتر از ۰/۷ حاکی از پایایی مدل است. روایی محتوا به وسیله اطمینان از سازگاری بین شاخص‌های اندازه‌گیری و ادبیات موجود ایجاد می‌شود. این روایی از طریق نظر سنجی از اساتید و صاحب‌نظران حاصل گردید. روایی همگرا به بررسی میزان همبستگی هر سازه با شاخص‌های خود می‌پردازد و میانگین واریانس استخراج شده حداقل ۰/۵ بیانگر روایی همگرا است. همانطور که در جدول شماره ۲ مشاهده می‌شود، ابزار اندازه‌گیری از روایی همگرا برخوردار است.

جدول ۲: روایی همگرا و پایایی ابزار اندازه‌گیری

متغیر	میانگین واریانس استخراج شده	بارهای عاملی	آماره t	معناداری	پایایی مرکب	آلفای کرونباخ
قصد گزارشگری تقلب	۰/۶۴				۰/۸۸	۰/۸۲
گویه ۱		۰/۸۱	۲۵/۷۸	۰/۰۰		
گویه ۲		۰/۷۷	۱۴/۴۴	۰/۰۰		
گویه ۳		۰/۸۵	۲۰/۲۳	۰/۰۰		
گویه ۴		۰/۷۷	۲۱/۶۱	۰/۰۰		
کنترل رفتاری ادراک شده	۰/۷۷				۰/۹۱	۰/۸۵
حاصلضرب گویه ۱ در گویه ۲		۰/۹۳	۳/۸۵	۰/۰۰		
حاصلضرب گویه ۳ در گویه ۴		۰/۹۴	۳/۹۹	۰/۰۰		
حاصلضرب گویه ۵ در گویه ۶		۰/۷۶	۲/۵۲	۰/۰۱		
هنجارهای ذهنی	۰/۶۴				۰/۹۱	۰/۸۹
حاصلضرب گویه ۱ در گویه ۲		۰/۷۳	۱۳/۴۶	۰/۰۰		
حاصلضرب گویه ۳ در گویه ۴		۰/۶۵	۱۰/۶۰	۰/۰۰		
حاصلضرب گویه ۵ در گویه ۶		۰/۷۴	۱۵/۰۷	۰/۰۰		
حاصلضرب گویه ۷ در گویه ۸		۰/۸۷	۴۶/۰۳	۰/۰۰		
حاصلضرب گویه ۹ در گویه ۱۰		۰/۸۶	۳۸/۰۴	۰/۰۰		
حاصلضرب گویه ۱۱ در گویه ۱۲		۰/۹۱	۷۸/۷۶	۰/۰۰		
نگرش نسبت به گزارشگری تقلب	۰/۵۰				۰/۸۳	۰/۷۶
حاصلضرب گویه ۱ در گویه ۲		۰/۷۵	۱۰/۰۲	۰/۰۰		
حاصلضرب گویه ۳ در گویه ۴		۰/۶۴	۸/۲۲	۰/۰۰		
حاصلضرب گویه ۵ در گویه ۶		۰/۶۳	۶/۷۵	۰/۰۰		
حاصلضرب گویه ۷ در گویه ۸		۰/۶۱	۷/۸۸	۰/۰۰		
حاصلضرب گویه ۹ در گویه ۱۰		۰/۸۷	۳۹/۳۸	۰/۰۰		
تعهد اخلاقی	۰/۶۸				۰/۸۶	۰/۷۸
گویه ۱		۰/۸۸	۳۸/۱۸	۰/۰۰		
گویه ۲		۰/۸۵	۱۴/۷۱	۰/۰۰		
گویه ۳		۰/۷۴	۹/۲۸	۰/۰۰		
جنسیت	۱	۱			۱	۱
تجربه	۱	۱			۱	۱

معیار دیگر بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی واگرا است که از طریق معیارهای فورنل و لارکر، و نسبت خصیصه متفاوت، خصیصه یکسان محاسبه می‌شود. معیار فورنل و لارکر از طریق مقایسه جذر میانگین واریانس استخراج شده با همبستگی بین سازه‌ها (جدول شماره ۳) سنجیده شده و برای هر کدام از سازه‌های انعکاسی جذر میانگین واریانس استخراج شده باید بیشتر از همبستگی آن سازه با سایر سازه‌های مدل باشد.

جدول ۳: ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

متغیر	قصد گزارشگری تقلب	کنترل رفتاری ادراک شده	هنجارهای ذهنی	نگرش نسبت به گزارشگری تقلب	تعهد اخلاقی	جنسیت	تجربه
قصد گزارشگری تقلب	۰/۸۰۲						
کنترل رفتاری ادراک شده	۰/۰۷۸	۰/۸۷۹					
هنجارهای ذهنی	۰/۵۱۹	-۰/۲۵۷	۰/۸۰۰				
نگرش نسبت به گزارشگری تقلب	۰/۴۰۱	-۰/۱۹۴	۰/۴۹۳	۰/۷۰۶			
تعهد اخلاقی	۰/۵۳۲	-۰/۲۱۴	۰/۵۱۵	۰/۴۰۸	۰/۸۲۵		
جنسیت	-۰/۰۷۳	-۰/۰۷۰	۰/۰۶۴	۰/۰۹۰	۰/۰۴۴	۱/۰۰۰	
تجربه	-۰/۰۴۹	-۰/۰۸۴	۰/۱۱۷	۰/۰۲۰	-۰/۰۵۳	۰/۱۱۳	۱/۰۰۰

همچنین در جدول شماره ۴ نیز نسبت خصیصه متفاوت، خصیصه یکسان نشان داده شده است. این نسبت، همبستگی بین خصیصه‌های متفاوت به خصیصه‌های یکسان را نشان می‌دهد. بنابراین در این رویکرد، هر چه همبستگی خصیصه‌های متفاوت کمتر از همبستگی خصیصه‌های یکسان باشد، معیار مناسب‌تری است. با توجه به این نسبت، مطابق با جدول شماره ۴ زمانی روایی واگرا بین دو سازه انعکاسی وجود دارد که این مقدار حداکثر ۰/۹ باشد (هیرو همکاران، ۲۰۱۶).

جدول ۴: ماتریس خصیصه متفاوت، خصیصه یکسان جهت بررسی روایی واگرا

متغیر	قصد گزارشگری	کنترل رفتاری ادراک شده	هنجارهای ذهنی	نگرش نسبت به گزارشگری	تعهد اخلاقی	جنسیت	تجربه
قصد گزارشگری							
کنترل رفتاری ادراک شده	۰/۱۳۲						
هنجارهای ذهنی	۰/۵۷۲	۰/۳۱۸					
نگرش نسبت به گزارشگری	۰/۴۵۶	۰/۳۲۰	۰/۶۰۹				
تعهد اخلاقی	۰/۵۹۹	۰/۲۳۳	۰/۵۹۲	۰/۵۲۵			
جنسیت	۰/۰۸۳	۰/۰۷۵	۰/۰۷۸	۰/۱۰۵	۰/۰۴۶		
تجربه	۰/۰۵۴۰	۰/۰۵۷	۰/۱۱۱	۰/۰۳۸	۰/۰۶۴	۰/۱۱۳	

جدول ۵، نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها را نشان می‌دهد. بررسی رابطه متغیرها در روش کمترین مربعات جزئی از طریق ضرایب مسیر انجام می‌شود. به منظور بررسی معنادار بودن ضرایب مسیرها از آماره t استفاده شده است. اگر t بیشتر از $۱/۹۶$ باشد، ضریب مسیر در سطح ۵٪ معنادار است. همان طور که ملاحظه می‌شود نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول با توجه به ضریب مسیر ($\beta = ۰/۲۶۱$)، مقدار آماره t ($t = ۲/۸۵۰$) و سطح معناداری ($p - value = ۰/۰۰۵$) مربوط به متغیر کنترل رفتاری ادراک شده، بیانگر این است که کنترل رفتاری ادراک شده تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب دارد. بنابراین، فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود.

ضریب مسیر ($\beta = ۰/۳۴۵$)، مقدار آماره t ($t = ۳/۶۶۶$) و سطح معناداری ($p - value = ۰/۰۰۰$) مربوط به متغیر هنجارهای ذهنی بیانگر این است که هنجارهای ذهنی تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب دارد. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. ضریب مسیر ($\beta = ۰/۱۴۸$)، مقدار آماره t ($t = ۲/۰۲۲$) و سطح معناداری ($p - value = ۰/۰۴۴$) مربوط به متغیر نگرش نسبت به گزارشگری تقلب بیانگر این است که نگرش نسبت به گزارشگری تقلب تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب دارد. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد

پذیرفته می‌شود. ضریب مسیر $(\beta = 0/351)$ ، مقدار آماره t ($t = 4/079$) و سطح معناداری ($p - value = 0/000$) مربوط به متغیر تعهد اخلاقی بیانگر این است که تعهد اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب دارد. بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود.

ضریب مسیر $(\beta = -0/099)$ ، مقدار آماره t ($t = 1/787$) و سطح معناداری ($p - value = 0/074$) مربوط به متغیر کنترلی جنسیت و ضریب مسیر $(\beta = -0/053)$ ، مقدار آماره t ($t = 0/928$) و سطح معناداری ($p - value = 0/354$) مربوط به متغیر کنترلی تجربه نیز بیانگر این است که جنسیت و تجربه تأثیر معناداری بر قصد گزارشگری تقلب ندارند.

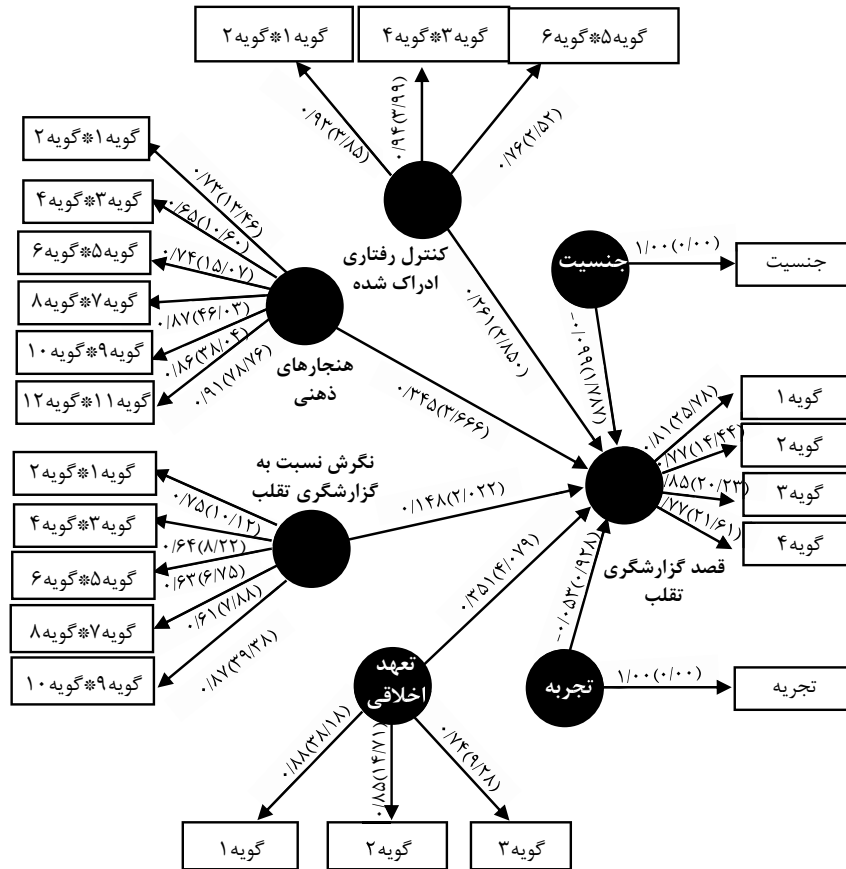
جدول ۵: نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

معناداری	آماره t	ضریب مسیر	مسیر
0/005	2/850	0/261	کنترل رفتاری ادراک شده -> قصد گزارشگری تقلب
0/000	3/666	0/345	هنجارهای ذهنی -> قصد گزارشگری تقلب
0/044	2/022	0/148	نگرش نسبت به گزارشگری تقلب -> قصد گزارشگری تقلب
0/000	4/079	0/351	تعهد اخلاقی -> قصد گزارشگری تقلب
0/074	1/787	-0/099	جنسیت -> قصد گزارشگری تقلب
0/354	0/928	-0/053	تجربه -> قصد گزارشگری تقلب

شکل ۲ مقادیر بارهای عاملی، ضرایب مسیر و آماره t مربوط به مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری را به تصویر کشیده است.

جدول شماره ۶ نتایج حاصل از برازش مدل ساختاری را نشان می‌دهد. در این مدل ضریب تعیین (R^2) 0/455 است. از این رو، ۴۵/۵٪ تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترلی قابل توضیح است. شاخص تورم واریانس کمتر از ۵ بیانگر این است که بین متغیرهای مستقل و کنترلی مدل هم‌خطی چندگانه معناداری وجود ندارد. همچنین مقادیر مثبت شاخص افزونگی نشان می‌دهد که سازه‌های برون‌زا دارای تناسب پیش‌بین برای سازه درون‌زای مدل هستند و با توجه به اینکه برای شاخص اشتراک مقادیر 0/02، 0/15 و 0/35 به ترتیب سنجش قدرت پیش‌بینی مدل در مورد سازه‌های درون‌زا را در سه سطح ضعیف، متوسط و قوی نشان می‌دهد، از این رو مقادیر محاسبه شده برای شاخص‌های اشتراک و افزونگی بیانگر کیفیت مناسب مدل است (هیر و همکاران، ۲۰۱۶).

شکل ۲: مقادیر بارهای عاملی، ضرایب مسیر و آماره *t*



جدول ۶: نتایج حاصل از برازش مدل ساختاری

متغیرها	شاخص اشتراک	شاخص افزونگی	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	شاخص تورم واریانس
قصد گزارشگری تقلب	۰/۳۹۴	۰/۲۵۷	۰/۴۵۵	۰/۴۳۵	
کنترول رفتاری ادراک شده	۰/۴۶۸				۱/۰۸۸
هنجارهای ذهنی	۰/۴۸۸				۱/۶۳۹
نگرش نسبت به گزارشگری تقلب	۰/۲۷۱				۱/۳۹۲
تعهد اخلاقی	۰/۳۵۲				۱/۴۵۶
جنسیت	۱/۰۰۰				۱/۰۲۴
تجربه	۱/۰۰۰				۱/۰۴۵

۶- نتیجه گیری و بحث

هدف این پژوهش، بررسی عوامل مؤثر بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران با استفاده از ترکیب مثلث تقلب (عوامل محیطی) و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (عوامل فردی و درونی) و ارائه مدلی یکپارچه به منظور تبیین قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران بود. به منظور دستیابی به این هدف چهار فرضیه مطرح شد. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اول، حاکی از آن است که کنترل رفتاری ادراک شده تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران دارد. از این رو فرضیه اول پژوهش پذیرفته شد. این نتیجه مطابق نتایج پژوهش‌های آلین و همکاران (۲۰۱۳) و براون و همکاران (۲۰۱۶) است. همچنین با توجه به نتیجه این فرضیه، می‌توان بیان نمود که با تقویت سیستم کنترل‌های داخلی، ایجاد کانال‌های گزارشگری تقلب و وضع قوانین و مقررات مناسب و ایجاد فرصت‌های گزارشگری تقلب، می‌توان موجبات پیشگیری و کشف تقلب را فراهم نمود.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه دوم حاکی از آن است که هنجارهای ذهنی نیز تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران دارد. از این رو فرضیه دوم پژوهش نیز پذیرفته شد. این نتیجه مطابق نتایج پژوهش‌های مسمر-مگنوس و ویسوسواران^۱ (۲۰۰۵)، آلین و همکاران (۲۰۱۳)، ترونگماتروت و سوئنی (۲۰۱۳) و نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳) می‌باشد و مغایر با نتایج پژوهش براون و همکاران (۲۰۱۶) است. دلیل مغایرت نتیجه این فرضیه با پژوهش براون و همکاران (۲۰۱۶) ممکن است ناشی از تفاوت‌های فرهنگی، هنجارهای اجتماعی و تفاوت در انگیزه‌ها و پاداش‌های مالی باشد. همچنین با توجه به نتیجه این فرضیه، می‌توان بیان نمود که با ایجاد جو سازمانی مناسب و فراهم نمودن مشوق و انگیزه‌های مالی می‌توان فرهنگ گزارشگری تقلب در شرکت را ارتقا بخشید.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه سوم حاکی از آن است که نگرش نسبت به گزارشگری تقلب تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران دارد. از این رو فرضیه سوم پژوهش پذیرفته شد که با نتایج پژوهش‌های آلین و همکاران (۲۰۱۳)، ترونگماتروت و سوئنی (۲۰۱۳)، نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۳)، نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۵) مطابقت دارد. همچنین با توجه به نتیجه این فرضیه، می‌توان بیان نمود که آموزش‌های لازم در خصوص گزارشگری تقلب باعث تغییر و بهبود نگرش نسبت به گزارشگری تقلب، و به دنبال آن کاهش تقلب خواهد شد.

^۱- Mesmer-Magnus and Viswesvaran

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه چهارم حاکی از آن است که تعهد اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران دارد. از این رو فرضیه چهارم پژوهش پذیرفته شد که با نتایج پژوهش‌های مک‌گرگور و استیویس (۲۰۱۴) مطابقت دارد. همچنین با توجه به نتیجه این فرضیه، می‌توان استدلال نمود که آموزه‌های فردی و دینی و آموزش آیین رفتار حرفه‌ای باعث ارتقا گزارشگری تقلب خواهد شد.

از این رو، با توجه به نتایج حاصل می‌توان استدلال نمود که با تلفیق اجزای انگیزه و فرصت در مثلث تقلب، که عوامل محیطی تأثیرگذار بر تصمیم‌گیری حسابداران به شمار می‌روند، و کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش نسبت به گزارشگری تقلب و تعهد اخلاقی در مدل بسط داده شده تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، که عوامل مؤثر فردی را در نظر می‌گیرند، می‌توان چارچوب تئوریک مناسبی برای پیش‌بینی قصد گزارشگری تقلب فراهم نمود و به منظور پیش‌بینی قصد گزارشگری تقلب اجزای خارجی مثلث تقلب (فرصت‌ها و انگیزه‌ها) را به عنوان مبنا و اساسی برای مدل بسط داده شده تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش نسبت به گزارشگری تقلب و تعهد اخلاقی) مورد استفاده قرار داد. بر اساس یافته‌های پژوهش به هیأت مدیره و کمیته حسابرسی شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که به منظور ترویج گزارشگری تقلب و پیشگیری و کشف تقلب‌های حسابداری، ایجاد محیط اخلاقی قوی، بهبود کانال‌های گزارشگری، بهبود برنامه‌های انگیزشی، ایجاد خط مشی‌ها و رویه‌های مناسب گزارشگری و برنامه‌های کاهش نگرانی‌های ناشی از انتقام‌جویی را در دستور کار خود قرار دهند. به سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و سایر نهادهای قانونگذار و نظارتی در زمینه ارتقای حاکمیت شرکتی و پاسخگویی نیز پیشنهاد می‌شود که قوانین حمایتی در زمینه گزارشگری تقلب را بهبود دهند. به دانشگاه‌ها توصیه می‌شود که برنامه‌های آموزش اخلاق حرفه‌ای و راهکارهای پیشگیری از تقلب شرکت‌ها در دروس دانشگاهی حسابداری گنجانیده شود. همچنین به پژوهشگران نیز توصیه می‌شود پژوهش‌های کاربردی بیشتری در زمینه گزارشگری تقلب با استفاده از سایر تئوری‌های رفتاری مانند تئوری نسبت دادن و تئوری‌های مبتنی بر هیجان انجام دهند.

پژوهش حاضر نیز همانند سایر پژوهش‌ها با محدودیت‌هایی مواجه است. برای نمونه، در این پژوهش برای سنجش متغیرهای پژوهش از یک سناریوی فرضی برای دستیابی به نتایج پژوهش استفاده شده است که استفاده از این ابزار روایی خارجی را محدود می‌سازد. همچنین استفاده از ابزار پرسشنامه دارای محدودیت‌های ذاتی مانند تفسیر متفاوت اصطلاحات و واژگان توسط پاسخ‌دهندگان در پاسخگویی به سؤال‌های پرسشنامه است.

۷- پیوست: پرسشنامه

سؤال‌های عمومی	
۱	جنسیت: الف. زن <input type="checkbox"/> ب. مرد <input type="checkbox"/>
۲	سطح تحصیلات: الف. دیپلم و پایین‌تر <input type="checkbox"/> ب. کاردانی <input type="checkbox"/> ج. کارشناسی <input type="checkbox"/>
۳	رشته تحصیلی: الف. حسابداری <input type="checkbox"/> ب. مدیریت <input type="checkbox"/> ج. اقتصاد <input type="checkbox"/> د. سایر <input type="checkbox"/>
۴	سن:
۵	میزان تجربه حرفه‌ای در حسابداری:
۶	تعداد کل کارکنان شرکتی که در آن مشغول به کار هستید:
سؤال‌های تخصصی	
پاسخ‌دهنده گرامی، لطفاً سناریوی زیر را مطالعه کرده و به سؤال‌های زیر پاسخ دهید:	
<p>فرض کنید شما مسئول حسابداری انبار شرکتی هستید و رئیس حسابداری به عنوان مقام مافوق، به شما می‌گوید که در جلسه اخیر، مدیر عامل به مدیر مالی تأکید کرده است که «طبق پیش‌بینی می‌بایست شرکت به سود هر سهم (EPS) ۳۱،۱۸۴ ریال برسد (سود خالص بالغ بر ۳۱،۱۸۴،۰۰۰،۰۰۰ ریال)»؛ رئیس حسابداری می‌داند که شرکت در محدوده زیان قرار دارد و دستیابی به این پیش‌بینی به هیچ عنوان امکان‌پذیر نیست. وی با علم بر اینکه موجودی‌های شرکت وضعیت خوبی نداشته و بسیاری از موجودی‌ها ناباب و بی‌ارزش است، به شما پیشنهاد می‌دهد که موجودی‌ها کاهش ارزش داده نشود و از شما می‌خواهد که ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها را شناسایی نکنید. شما می‌دانید که عدم شناسایی این آیتم موجب افزایش مبلغ قابل توجهی در سود شده و باعث محقق شدن سود پیش‌بینی شده می‌گردد، همچنین این مسأله باعث گزارش غیرواقعی سود و فریب و اغوای سهامداران می‌شود. شما این مطالب را به رئیس حسابداری انعکاس می‌دهید؛ اما رئیس حسابداری به شما پیشنهاد می‌کند که این موضوع را مخفی نگهداشته و شرایط را به گونه‌ای جلوه دهید که موجودی‌های شرکت در وضعیت خوبی قرار دارد. با وجود عدم موافقت شما، متوجه می‌شوید که ذخیره کاهش ارزش موجودی‌ها شناسایی نشده است. شما به این مسئله فکر می‌کنید که آیا این اقدام و فعالیت حسابداری متقلبانه رئیس حسابداری را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش دهید یا خیر؟</p>	

میزان موافقت					ردیف	لطفاً هر یک از گزاره‌های زیر را با دقت خوانده و سپس میزان موافقت خود را بر اساس مقیاس زیر مشخص فرمایید.
بسیار زیاد	زیاد	متوسط	کم	بسیار کم		
۵	۴	۳	۲	۱	۱	احتمال اینکه شما اقدام رئیس حسابداری را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش کنید، چقدر است؟
۵	۴	۳	۲	۱	۲	احتمال اینکه سایر حسابداران آگاه از این تقلب آن را به سطوح بالاتر مدیریت گزارش نمایند، چقدر است؟
۵	۴	۳	۲	۱	۳	احتمال اینکه شما اقدام رئیس حسابداری را به دایره حسابرسی داخلی یا کمیته حسابرسی شرکت گزارش کنید، چقدر است؟
۵	۴	۳	۲	۱	۴	احتمال اینکه سایر حسابداران آگاه از این تقلب آن را به دایره حسابرسی داخلی یا کمیته حسابرسی شرکت گزارش نمایند، چقدر است؟
میزان موافقت					ردیف	با توجه به اقدام رئیس حسابداری و سناریوی فوق احتمال هر یک از موارد زیر را مشخص نمایید.
بسیار زیاد	زیاد	متوسط	کم	بسیار کم		
۵	۴	۳	۲	۱	۱	ترس از انتقام‌جویی رئیس حسابداری، گزارشگری فعالیت حسابداری متقلبانه را دشوار می‌کند.
۵	۴	۳	۲	۱	۲	احتمال انتقام‌جویی رئیس حسابداری، در مقابل گزارشگری فعالیت حسابداری متقلبانه بسیار بالاست.
۵	۴	۳	۲	۱	۳	ترس از انتقام‌جویی مدیر مالی، گزارشگری فعالیت حسابداری متقلبانه را دشوار می‌کند.
۵	۴	۳	۲	۱	۴	احتمال انتقام‌جویی مدیر مالی بسیار بالاست.
۵	۴	۳	۲	۱	۵	ترس از انتقام‌جویی شرکت، گزارشگری فعالیت حسابداری متقلبانه را دشوار می‌کند.
۵	۴	۳	۲	۱	۶	احتمال انتقام‌جویی شرکت بسیار بالاست.
میزان موافقت					ردیف	با توجه به اقدام رئیس حسابداری و سناریوی فوق احتمال هر یک از موارد زیر را مشخص نمایید.
بسیار زیاد	زیاد	متوسط	کم	بسیار کم		
۵	۴	۳	۲	۱	۱	من می‌خواهم کاری را انجام دهم که از نظر سهامداران باید انجام شود.
۵	۴	۳	۲	۱	۲	نظر سهامداران این است که من باید فعالیت حسابداری متقلبانه را گزارش کنم.

۳	من می‌خواهم کاری را انجام دهم که از نظر خانواده‌ام باید انجام بگیرد.	۱	۲	۳	۴	۵
۴	نظر خانواده‌ام این است که من باید فعالیت حسابداری متقلبانه را گزارش کنم.	۱	۲	۳	۴	۵
۵	من می‌خواهم کاری را انجام دهم که از نظر دوستان و آشنایانم باید انجام شود.	۱	۲	۳	۴	۵
۶	نظر دوستان و آشنایان من این است که باید فعالیت حسابداری متقلبانه را گزارش کنم.	۱	۲	۳	۴	۵
۷	من می‌خواهم کاری را انجام دهم که فرهنگ سازمانی شرکت، انجام آن را ضروری می‌داند.	۱	۲	۳	۴	۵
۸	فرهنگ سازمانی شرکت من ایجاب می‌کند که فعالیت حسابداری متقلبانه را گزارش کنم.	۱	۲	۳	۴	۵
۹	من می‌خواهم کاری را انجام دهم که از نظر دیگر حسابداران حرفه‌ای باید انجام بگیرد.	۱	۲	۳	۴	۵
۱۰	نظر سایر حسابداران این است که من باید فعالیت حسابداری متقلبانه را گزارش کنم.	۱	۲	۳	۴	۵
۱۱	من می‌خواهم کاری را انجام دهم که از نظر نهادهای نظارتی مالی باید انجام بگیرد.	۱	۲	۳	۴	۵
۱۲	نظر نهادهای نظارتی مالی این است که من باید فعالیت حسابداری متقلبانه را گزارش کنم.	۱	۲	۳	۴	۵
میزان موافقت						
ردیف	با توجه به اقدام رئیس حسابداری و سناریوی فوق احتمال هر یک از موارد زیر را مشخص نمایید.					
	بسیار زیاد	زیاد	متوسط	کم	بسیار کم	
۱	۵	۴	۳	۲	۱	تقویت سیستم کنترل داخلی شرکت ضروری است.
۲	۵	۴	۳	۲	۱	گزارشگری فعالیت حسابداری متقلبانه باعث تقویت سیستم کنترل داخلی می‌شود.
۳	۵	۴	۳	۲	۱	جلوگیری از وارد شدن زیان مالی به شرکت ضروری است.
۴	۵	۴	۳	۲	۱	گزارشگری فعالیت حسابداری متقلبانه، مانع وارد شدن زیان مالی به شرکت می‌شود.
۵	۵	۴	۳	۲	۱	کمک به حفظ اعتبار و ارزش‌های حرفه حسابداری ضروری است.
۶	۵	۴	۳	۲	۱	گزارشگری فعالیت حسابداری متقلبانه، موجب حفظ اعتبار و ارزش‌های این حرفه می‌شود.
۷	۵	۴	۳	۲	۱	حفظ (تداوم) شغل کنونی، برای من مهم است.
۸	۵	۴	۳	۲	۱	گزارشگری فعالیت حسابداری متقلبانه، به حفظ (تداوم) شغل کنونی من کمک می‌کند.

۵	۴	۳	۲	۱	داشتن حرکت سازنده در حرفه حسابداری ضروری است.	۹
۵	۴	۳	۲	۱	گزارشگری فعالیت حسابداری متقلبانه، به تداوم حرکت سازنده در حرفه کمک می‌کند.	۱۰
میزان موافقت					با توجه به اقدام رئیس حسابداری و سناریوی فوق احتمال هر یک از موارد زیر را مشخص نمایید.	ردیف
بسیار زیاد	زیاد	معتدل	کم	بسیار کم		
۵	۴	۳	۲	۱	اگر فعالیت حسابداری متقلبانه را گزارش نکنم، احساس گناه می‌کنم.	۱
۵	۴	۳	۲	۱	فعالیت حسابداری متقلبانه بر خلاف اصول من است.	۲
۵	۴	۳	۲	۱	فعالیت حسابداری متقلبانه از نظر اخلاقی نادرست است.	۳

منابع

- آقایی چادگان، آرزو و احمدی، نوشین. (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر تعامل بین فرهنگ اخلاقی مؤسسه حسابرسی، هنجارهای تیم حسابرسی و ویژگی‌های فردی حسابرسان بر انگیزه حسابرسان به گزارش اشتباهات کشف شده، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال پنجم، شماره ۳، صص ۳۳-۵۲.
- بنی مهد، بهمن و گل محمدی، آرش. (۱۳۹۶)، بررسی رابطه میان جو اخلاقی و هشداردهی در مورد تقلب از طریق مدل گزارشگری اختیاری در حرفه حسابرسی ایران. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره ۳، صص ۸۶-۶۱.
- بولو، قاسم و اکبریان شورکایی، رضا. (۱۳۹۶)، بررسی رابطه پدیده تماشاگری، قدرت شواهد و مسئولیت ادراک شده با احتمال گزارشگری تقلب، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره ۳، صص ۳۲-۱.
- بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی مهد، بهمن؛ رئیس زاده، سید محمدرضا؛ رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر ویژگی رفتاری فرصت طلبی بر هشداردهی حسابرسان، فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره ۲، صص ۶۵-۹۵.
- فیروزی، مریم و برزگر، الهه. (۱۳۹۷)، رابطه میان جنبه‌های موقعیتی حسابداران و تصمیم به اعلام و انتشار اقدامات غیراخلاقی، اخلاق در علوم و فناوری، سال سیزدهم، شماره ۲، صص ۱۱۹-۱۲۸.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۸). استانداردهای حسابرسی (چاپ دهم). تهران، ایران: انتشارات سازمان حسابرسی.

مؤمنی، منصور و فعال قیومی، علی. (۱۳۹۴). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS. تهران: گنج شایگان.

نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر متغیر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر قصد گزارش داخلی موارد تقلب توسط حسابداران. بررسی‌های حسابداری، سال دوم، شماره ۵، صص ۱۰۹-۱۳۳.

نمازی، محمد و ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۵). مدل‌بندی و تعیین اولویت عوامل مؤثر بر قصد گزارش تقلب‌های مالی توسط حسابداران، مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال سیزدهم، شماره ۴۹، صص ۱-۲۸.

- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational behavior and human decision processes*, 50(2): 179-211.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. (2013). Towards a conceptual model of whistle-blowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 45(1): 10-23.
- Andon, P., Free, C., Jidin, R., Monroe, G. S., & Turner, M. J. (2016). The impact of financial incentives and perceptions of seriousness on whistleblowing intention. *Journal of Business Ethics*: 1-14.
- Arnold, D., & Ponemon, L. (1991). Internal auditors' perceptions of whistleblowing and the influence of moral reasoning: An experiment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10(2):1-15.
- Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2016). 2016 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse, TX: ACFE.
- Barnett, T. (1992). A preliminary investigation of the relationship between selected organizational characteristics and external whistleblowing by employees. *Journal of Business Ethics*, 11: 949-959.
- Bather, A., & Kelly, M. (2006). A dialectic analysis of the whistleblowing phenomenon. *Australian Accounting Review*, 16(38): 59-65.
- Beck, L., & Ajzen, I. (1991). Predicting dishonest actions using the theory of planned behavior, *Journal of Research in Personality*, 25: 285-301.
- Brown, J. O., Hays, J., & Stuebs, M. T. (2016). Modeling accountant whistleblowing intentions: applying the theory of planned behavior and the fraud triangle, *Accounting and the Public Interest*, 16 (1): 28-56.
- Cohen, J., Ding, Y., Lesage, C., & Stolowy, H. (2010). Corporate fraud and managers' behavior: Evidence from the press, *Journal of Business Ethics*, 95: 271-315.
- Cressey, D. R. (1953). *Other People's Money; a Study of the Social Psychology of Embezzlement*. New York, NY.

- Dalton, D., & Radtke, R. R. (2013). The joint effects of Machiavellianism and ethical environment on whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 117: 153-172.
- Fredin, A. J. (2011). The effects of anticipated regret on the whistleblowing decision. *Ethics & Behavior*, 21(5): 404-427.
- Gao, J., Greenberg, R., & Wong-On-Wing, B. (2015). Whistleblowing intentions of lower-level employees: The effect of reporting channel, bystanders, and wrongdoer power status. *Journal of Business Ethics*, 126(1): 85-99.
- Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2016). *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Sage Publications.
- Kaplan, S. E., Pany, K. R., Samuels, J. A., & Zhang, J. (2009). An examination of the association between gender and reporting intentions for fraudulent financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 87: 15-30.
- Keil, M., Tiwana, A., Sainsbury, R., & Sneha, S. (2010). Toward a theory of whistleblowing intentions: A benefit- to- cost differential perspective. *Decision Sciences Journal*, 41(4): 787-812.
- King, G. (1997). The effects of interpersonal closeness and issue seriousness on blowing the whistle. *Journal of Business Communication*, 34(4): 419-436.
- MacGregor, J., & Stuebs, M. T. (2014). The silent samaritan syndrome: why the whistle remains unblown. *Journal of Business Ethics*, 120: 149-164.
- Mesmer-Magnus, J., & Viswesvaran, C. (2005). Whistleblowing in organizations: An examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of Business Ethics*, 62: 277-297.
- Moberly, R. (2006). Sarbanes-Oxley's structural model to encourage corporate whistleblowers. *Brigham Young University Law Review*, 1107-80.
- Near, J. P., & Miceli, M. P. (1985). Organizational dissidence: The Case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 4(1): 1-16.
- Near, J. P. & Miceli, M. P. (1995). Effective whistle-blowing. *Academy of Management Review*, 20: 679-708.
- Ponemon, L. A. (1994). Comment: Whistle-blowing as an internal control mechanism: Individual and organizational considerations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 118-130.
- Sarbanes, P., & Oxley, M. (2002). *Sarbanes-Oxley Act of 2002*, Washington, D. C.: US Congress.

- Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J., & Thornton, J. M. (2010). The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. *Accounting, Organizations and Society*, 35: 707-717.
- Shawver, T. J., & Clements, L. H. (2008). Whistleblowing: factors that contribute to management accountants reporting questionable dilemmas. *Management Accounting Quarterly*, 9 (2): 26-38.
- Shawver, T. J., Clements, L. H., & Sennetti, J. T. (2015). How Does Moral Intensity Impact the Moral Judgments and Whistleblowing Intentions of Professional Accountants? *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 19: 27-60.
- Shawver, T. J., & Shawver, T. A. (2018). The impact of moral reasoning on whistleblowing intentions. In *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting* (153-168). Emerald Publishing Limited.
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (1992). *Internal control – Integrated framework. Executive Summary Framework Reporting to External Parties*. COSO.
- Trongmateerut, P., & Sweeney, J. T. (2013). The influence of subjective norms on whistle-blowing: A cross-cultural investigation. *Journal of Business Ethics*, 112: 437-451.
- Xu, Y., & Ziegenfuss, D. E. (2008). Reward systems, moral reasoning, and internal auditors' reporting wrongdoing. *Journal of Business Psychology*, 22: 323-331.
- Young, R. (2013). The role of organizational justice as a predictor of intent to comply with internal disclosure policies. *Journal of Accounting and Finance*, 13(6): 29-44.