



ارائه الگوی اخلاقی گرایش به تقلب در حسابداری با روش نظریه داده بنیاد

ریحانه کاشانی امین^۱

فریدون رهنمای رودپشتی^۲

حسین بدیعی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۹/۱۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۷/۱۳

چکیده

با توجه به اینکه یکی از راه‌های به حداقل رساندن گرایش به تقلب حسابداران در نهادهای دولتی و خصوصی، توجه به ارزش‌های اخلاقی است؛ در این پژوهش به ارائه الگوی اخلاقی گرایش به تقلب در حسابداری با روش نظریه داده بنیاد پرداخته شده است. برای این منظور، ابتدا با مطالعه ادبیات تحقیق، سوالات مصاحبه نیمه ساختار یافته طراحی گردیده و ۱۵ نفر از اساتید دانشگاهی و کارشناسان خبره حوزه حسابداری با روش نمونه‌گیری گلوله برفی در آن شرکت نمودند تا اطلاعات به حد کفایت و اشباع نظری رسید و سپس مدل تحقیق با استفاده از نظریه داده بنیاد از طریق فرآیند کدگذاری در سطوح باز، محوری و انتخابی انجام گرفت. در این مسیر ۴۲ کد مفهومی، ۱۴ مقوله و ۲ مدل مفهومی استخراج شد. نتایج تحقیق نشان داد ارزش‌های اخلاقی در حسابداری تحت تاثیر شرایط علی (مؤلفه‌های فردی و مؤلفه‌های اقتصادی) قرار دارد و به واسطه راهبردهایی (ابزارهای نظارتی) می‌تواند منجر به ایجاد مؤلفه‌های حرفه‌ای و مؤلفه‌های سیاسی شود. در این جریان برخی شرایط زمینه‌ای (مؤلفه‌های محیطی) و متغیرهای مداخله‌گر (مؤلفه‌های سازمانی و مؤلفه‌های فرهنگی) نقش دارند. گرایش به تقلب در حسابداری نیز تحت تاثیر شرایط علی (ویژگی‌های رفتاری-ایدئولوژی شخص و ویژگی‌های سازمانی) است و به‌واسطه راهبردهایی (ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی) می‌تواند منجر به ایجاد ویژگی‌های اقتصادی شود. در این جریان برخی شرایط زمینه‌ای (ویژگی‌های نظارتی و قانونی و ویژگی‌های سیاسی) و متغیرهای مداخله‌گر (مؤلفه‌های سازمانی و مؤلفه‌های فرهنگی) نقش دارند.

واژه‌های کلیدی: الگوی اخلاقی، گرایش به تقلب، نظریه داده بنیاد.

۱ گروه حسابداری، واحد امارات، دانشگاه آزاد اسلامی، دبی، امارات متحده عربی reyhane.kashaniamin@iau.ac.ir

۲ گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول) Dr.Rahnama@iau.ac.ir

۳ گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران badiei@iau.ac.ir



۱- مقدمه

حرفه حسابداری یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیا است و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط اخلاقی آن بستگی دارد؛ اما متأسفانه رخدادهای اخیر حسابداری در جهان و بررسی روند گزارشگری در ایران و سایر کشورها نشان‌دهنده قصورات و تقلب در این حرفه است. با بروز بحران مالی در شرکت‌هایی همچون انرون، گلوبالکراسینگ و ورلدکام، مسئله تقلب در گزارشگری مالی بر اقتصاد، سیاست و سرمایه‌گذاری‌ها و بازارهای مالی تأثیر بسزایی داشته است (خوشبخت، تائبی نقندری و حدیث زینلی، ۱۴۰۱). گزارش‌های مالی ابزاری برای مسئولیت مدیریت اطلاعات در قبال استفاده از منابعی است که به آن‌ها سپرده شده است. از آنجایی که اطلاعات موجود در گزارش‌های مالی برای سرمایه‌گذاران و مدیریت مورد نیاز است، این اطلاعات باید قابل اعتماد باشد (سولستی‌اواتی، سانتوسو و نوگروهو^۱، ۲۰۲۳). هدف گزارش‌های مالی ارائه اطلاعاتی در مورد وضعیت مالی، عملکرد و تغییرات در صورت‌های مالی موقعیت شرکت است که برای تعداد زیادی از کاربران و تصمیم‌گیرندگان سودمند است (انجمن حسابداران اندونزی^۲، ۲۰۱۵). اطلاعات دقیق و عاری از تقلب مورد نیاز کاربران صورت‌های مالی است تا در فرآیند تصمیم‌گیری گمراه نشوند (اسود و همکاران^۳، ۲۰۱۸)؛ بنابراین امروزه مجامع قانون‌گذار، حرفه حسابداری به علل ایجاد و راه‌های موجود تقلب به منظور جلوگیری از وقوع رفتار متقلبانه در گزارشگری مالی توجه خاصی کرده‌اند (نمازی و ابراهیمی، ۱۳۹۵).

تقلب عملی است که توسط یک طرف یا یک فرد به قصد کسب منافع، اجتناب از تعهد یا ایجاد ضرر مالی یا غیر مالی به طرف دیگر انجام می‌شود. تقلب معمولاً توسط مرتکبین برای دستیابی به منافع شخصی انجام می‌شود. انجمن بازرسان خبره تقلب گزارش کرد که حوادث تقلب ۳۶/۶ درصد در بخش بانکی و ۱۷/۸ درصد در خدمات مالی با میانگین ضرر ۲۰۰۰۰۰ دلار رخ می‌دهد (سید^۴ و همکاران، ۲۰۱۷).

تقلب در حسابداری یک عمل غیرقانونی است و ارتباط نزدیکی با اخلاق دارد. رسوایی‌های مالی زیادی که در کار رخ می‌دهد ثابت می‌کند که مسائل اخلاقی هنوز یک مشکل اساسی است. اخلاق بحث اصلی در مباحث مربوط به حسابداری است. جایگاه یک حسابدار در نزد عموم به نگرش‌ها و اقدامات اخلاقی حسابدار بستگی دارد. حرفه حسابداری بر ضرورت آموزش رفتار اخلاقی از ابتدای کار، حتی قبل از ورود به این رشته تأکید دارد (هلمایونیتا و همکاران^۵، ۲۰۲۲). آموزش اخلاق در سازمان به سیاست‌های کلی و اقدامات مدیریت سازمان در راستای ارج نهادن به ارزش‌های اخلاقی بستگی دارد. هرچه مدیریت سازمان حساسیت بیشتری به ارزش‌های اخلاقی داشته باشد،

¹ Sulistyawati, Santoso & Nugroho

² Indonesian Association of Accountants

³ Aswad et al

⁴ Said et al

⁵ Helmayunita et al

در آن صورت آموزش اخلاق راحت تر خواهد بود (بنی‌مهد و گل‌محمدی، ۱۳۹۶). پرورش ارزش‌های اخلاقی خوب نقش مهمی در کاهش گرایش به تقلب کارکنان در محل کار دارد (سید و همکاران، ۲۰۱۷). انگیزه‌های فردی برای تقلب بر اساس مدل نظریه اسناد هاید و نظریه اسناد جنسن و مک‌لینگ تبیین می‌شود.

نظریه اسناد فرآیند چگونگی تفسیر یک رویداد، دلیل یا علت رفتار را مطالعه می‌کند. این نظریه توسط فریتز هایدر ایجاد شد و استدلال کرد که رفتار یک فرد توسط ترکیبی از نیروهای درونی تعیین می‌شود، یعنی عواملی که از درون فرد ناشی می‌شوند، مانند توانایی یا تلاش، سرشت، شخصیت، نگرش و نیروهای بیرونی، مانند مشکلات در کار یا شانس، فشار ناشی از موقعیت‌های خاص که فرد را مجبور به انجام اعمال خاصی می‌کند (آپریلیا، پرهوسی و اسماونت^۱، ۲۰۱۸).

نظریه اسناد جنسن و مک‌لینگ اغلب برای توضیح تقلب حسابداری استفاده می‌شود. جنسن و مک‌لینگ رابطه اسناد را قراردادی بین یک یا چند نفر تعریف می‌کنند که به عنوان رؤساء (یعنی سهام‌داران) که افراد دیگری را به عنوان کارگزار (یعنی مدیران) منصوب می‌کنند، که خدماتی را در راستای منافع رؤساء از جمله تفویض اختیار در تصمیم‌گیری انجام می‌دهند. مدیران شرکت، از اطلاعات داخلی و چشم‌انداز شرکت در آینده بیشتر از مالکان (سهام‌داران) آگاه هستند (انیمه^۲، ۲۰۱۸).

نتایج تحقیق هلمایونیتا و ستیوان^۳ (۲۰۱۷) ثابت می‌کند که رفتار غیراخلاقی و گرایش به تقلب حسابداری ناشی از موارد اساسی یعنی نگرش‌ها و مسئولیت اخلاقی است. افرادی که از نظر اخلاقی در سطح پایینی قرار دارند با افرادی که از نظر اخلاقی در سطح بالایی قرار دارند، رفتار متفاوتی خواهند داشت. یکی از راه‌هایی که برای به حداقل رساندن میزان تقلب در نهادهای دولتی باید دنبال شود، اولویت‌بندی و ارائه یک محیط اخلاقی است (نویکاساری^۴، ۲۰۱۷).

عدم پایداری به ارزش اخلاقی بر اقتصاد یک کشور به عنوان یک کل تأثیر منفی می‌گذارد و در بخش غیرمالی، از نظر رواج بی‌اعتمادی پیامدهای بزرگی برای یک کشور به همراه دارد. همچنین گرایش به تقلب موجب افزایش ریسک و هزینه کسب‌وکار شده، اعتبار و درستکاری حرفه‌ی حسابداری را زیر سؤال برده، کارایی و عملکرد حسابداران را با مشکل مواجه کرده و نیز می‌تواند از پیشرفت کشور جلوگیری کند. از این‌رو، در کشور ما نیز با توجه به روند خصوصی‌سازی و رشد سرمایه ارائه الگویی در این زمینه از اهمیت بالایی برخوردار بوده و ضرورت دارد.

تاکنون پژوهش‌های مختلفی جهت بررسی و شناسایی تقلب بکار گرفته شده اند؛ اما اکثر پژوهش‌ها با استفاده از اطلاعات مالی به پیش‌بینی تقلب و بررسی رابطه تقلب با سایر متغیرها پرداخته‌اند (نژادتولمی، رهنمای‌رودپشتی

¹ Aprilia, Parhusip & Asmawanti

² Animah

³ Helmayunita & Setiawan

⁴ Novikasari

و نیکومرام، ۱۴۰۰؛ نمازی و حسینی نیا، ۱۳۹۸؛ سولستیواواتی، سانتوسو و نوگروهو، ۲۰۲۳؛ فرناندیتیا و موسلیچاه ، ۲۰۲۰؛ میریانی، سوزانتو و وارگانگارا^۱، ۲۰۱۹). کمتر به ارائه الگو اخلاقی در زمینه تقلب حسابداران توجه نموده‌اند؛ بنابراین هدف این پژوهش ارائه الگوی اخلاقی گرایش به تقلب در حسابداری است.

۲. مروری بر چارچوب نظری و پیشینه‌ی تحقیق

۲-۱. اخلاق

مفهوم اخلاق نشأت گرفته از واژه یونانی ethics به معنی اقتدار رسوم و سنت می‌باشد. در فرهنگ و بستر اخلاقیات به معنی موجه، منضبط یا آنچه خوب و بد است و یا با وظایف و تعهدات اخلاقی آمده است. از نگاه اسلام اخلاق جمع خلق یا خلق می‌باشد که در قرآن هم آمده است. در مورد واژه خلق چنانچه لغت‌نامه‌ها آورده‌اند، عبارت است از: عادت، رویه، سبیه و امثال آن؛ مثلاً وقتی می‌گوییم خلق من است یعنی عادت کرده‌ایم، روش من این است. واژه اخلاق همانند دو واژه ethic و moral دو کاربرد متمایز دارد: گاهی اخلاق به معنی خلق و خو، رفتار عادت شده و مزاج به کار می‌رود. همانگونه که دو واژه انگلیسی یاد شده به معنای عادت، سبیه و custom بکار می‌رود. معنای دیگر این واژه‌ها دانشی است که از حسن، قبح و خوبی رفتار صحبت می‌کند. بنا بر نظر برخی محققین، بین ethic و morality تمایز وجود دارد. به نظر ایشان اولی همان اخلاق عملی است که به معنای علم عمل به اخلاقیات و تهذیب نفس دارد و دومی هم همان اخلاق نظری است که به علم تشخیص خوب و بد مشهور است (اسلامی و عطایی، ۱۴۰۰).

برخی از محققان اخلاق را به عنوان فرآیند به کار رفته در تعیین آنچه که حقیقت است تعریف کرده‌اند. اخلاق به معنی عام آن در هر زمینه‌ای که انسان، محور آن است همواره به عنوان یک تنظیم و تعدیل کننده عمل می‌نماید. از دیدگاه دوسکا رفتار اخلاقی عبارت از اصولی در جهت تشویق افراد برای انجام عملی که ایجاد می‌کند (حسینی، ۱۴۰۰).

موضوع اخلاق از گذشته‌های دور تا به امروز در روابط اقتصادی، بین ملت‌ها و فرهنگ‌های مختلف همواره از اهمیت ویژه‌ای 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 فزاینده‌ای برجسته شده است. تا جایی که این موضوع در بسیاری از رشته‌های علوم انسانی و اجتماعی، نظیر رشته حسابداری، نقش زیربنایی و بستر مناسب برای پایداری روابط تعریف شده بین تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی را به خود اختصاص داده است. پس از گذشت سالیان طولانی از تحول‌های اخلاقی، هنوز با محدودیت‌های متعددی در فضای تجاری روبرو هستیم که زائیده رفتارهای غیراخلاقی همچون بی‌عدالتی، تقلب، فریب‌کاری، دستکاری

¹ Meiryani, Susanto & Warganegara

مغرضانه و اقدامات تردیدآمیز و بسیاری موارد دیگر است که آینده زندگی اجتماعی، اقتصادی و مالی، همراه با رفاه نسل بشر را تهدید می‌کند (کابلی و همکاران، ۱۳۹۹).

اخلاق در حسابداری موضوعی حیاتی است، زیرا اخلاق روی سه جنبه مهم رفتار فردی، رفتار سازمانی و رفتار اجتماعی حسابداران تأثیر می‌گذارد و حتی از آن‌ها تأثیر می‌پذیرد. عوامل فردی مواردی است که به شخص و شخصیت حسابداران و حسابرسان مرتبط است. عوامل فردی به حسابداران و حسابرسان کمک می‌کند تا بتوانند در شرایطی که برای عمل به وظایف استانداردها دارای ابهام است یا استاندارد خاصی وجود ندارد، بهترین قضاوت اخلاقی را داشته باشد. عوامل سازمانی به نقش حسابداران و حسابرسان در سازمان و فعالیت‌های اقتصادی سازمان مرتبط است. عوامل اجتماعی نیز عواملی است که نقش حسابداران و حسابرسان را در رابطه با محیط اجتماعی و پیرامونی روشن می‌کند. شایان ذکر است بررسی تعامل و تأثیر عوامل ذکر شده برای رسیدن به کارایی بیشتر ضروری است و باید به همه ابعاد به صورت مدون برای نمونه، با استفاده از فن ارزیابی متوازن توجه شود. برای نمونه، اگر در سازمان تنها به اخلاق سازمانی توجه گردد و سایر ابعاد نادیده گرفته شود، به همان اندازه که توجه به اخلاق سازمانی می‌تواند مفید واقع شود، چشم‌پوشی از سایر ابعاد می‌تواند برای گسترش اخلاق مخرب باشد (رجب‌دوری و همکاران، ۱۴۰۱).

۲-۲. ارزش اخلاقی

لاکزنیاک (۱۹۹۳) از اخلاق به عنوان اعمالی یاد کرد که کارکنان را بر اساس اصول اخلاقی و رفتاری هدایت می‌کند. علاوه بر این، آمبروز و همکاران (۲۰۰۸) ارزش‌های اخلاقی را به عنوان ارزش‌های کلی که توسط افراد و سازمان‌ها پذیرفته شده‌اند، قلمداد کردند. حرفه حسابداری نقشی حیاتی در جامعه ایفا می‌کند. در منشور اخلاقی، حسابداران نه تنها نسبت به مشتریان، بلکه در قبال مردم نیز مسئولیت دارند. عموم مردم از حسابداران انتظار دارند که تعهدات خود را به درستی و با رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای انجام دهند. چندین ارزش باید توسط حسابداران حرفه‌ای رعایت شود، از جمله صداقت، مسئولیت‌پذیری، استدلال اخلاقی، صداقت، اعتماد و رازداری. این ارزش‌ها نقش اساسی ایفا می‌کنند. دانش در مورد اخلاق می‌تواند به حسابداران و حسابرسان کمک کند تا معضلات اخلاقی را حل کنند و آنها را قادر می‌سازد تا انتخاب درستی داشته باشند، حتی اگر این انتخاب برای شرکت سودی نداشته باشد (فرناندیتیا و موسلیچاه، ۲۰۲۰).

۳-۲. تعریف تقلب

تعریف‌های زیادی از تقلب در مفهوم کلی خود در حرفه وجود دارد. برای اینکه عملی تقلب در نظر گرفته شود، مرتکب شونده باید از عمل خیانت آگاهی و قصد فریب داشته باشد و گروه قربانی باید از زیان‌های به وجود رنج برد یا دچار آسیب شوند. تقلب اصطلاحی عمومی است و شامل تمام راه‌های گوناگونی می‌شود که شامل ابتکارات



و مهارت‌های انسانی است که به وسیله افرادی برای کسب منفعت از چیزی با غلط نشان دادن آن انجام می‌شود. هیچ قانون صریح و ثابتی را نمی‌توان به عنوان گزاره کلی در تعریف تقلب منظور نمود، به این دلیل که شامل راه‌های حیرت‌انگیز، نیرنگ‌گونه، حيله‌گرایانه و غیرمنصفانه است که به وسیله آن‌ها دیگران را فریب می‌دهند. تنها مرزهای تعریف آن مواردی است که رذالت‌های انسانی را محدود می‌کند (نمازی و حسینی نیا، ۱۳۹۸).

طبق گفته انجمن بررسی‌های تقلب، تقلب به هر چیزی گفته می‌شود که بتوان به صورت زیرکانه از طریق پوشاندن حقیقت، فریب، حيله‌گری و سایر راه‌های غیرصادقانه از آن سود به دست آورد. تقلب به عنوان هرگونه تلاش عمدی برای کلاهبرداری، به منظور تصاحب اموال یا حقوق شخصی دیگر، تعریف می‌شود. اگرچه تمام تقلب‌ها شامل تحریفات مالی است، اما برای واجد شرایط بودن به عنوان یک طرح برای این نوع تقلب، گزارش باید یک سود مالی فوری برای مرتکب تقلب ارائه کند. به عبارت دیگر، گزارش ابزاری برای پنهان کردن یا سرپوش گذاشتن بر یک عمل متقلبانه نیست. به عنوان مثال، میزان بدهی بسیار کم گزارش می‌شود تا تصویر مالی خوبی از شرکت برای افزایش قیمت سهام ارائه شود (نوویکاساری، ۲۰۱۷).

تقلب علمی را نیز می‌توان خیانت یا نادرستی علمی و دانشگاهی یا سوءرفتار علمی نامید که شکلی از تقلب در رابطه با فعالیت‌های علمی است. همچنین، تقلب را می‌توان شامل اقدام‌های عامدانه برای استفاده از منابع ممنوع و غیر مجاز دانست. در تعریفی دیگر نیز تقلب علمی عبارت است از رفتار منحرفی که در آن فرد نتایج کاری که سایرین در گذشته انجام داده‌اند را جمع‌آوری و به عنوان کار خود معرفی می‌کند. بر اساس تعریفی دیگر، کسی که از کار دیگران استفاده می‌کند بدون آنکه ذکر آن نام منع داشته باشد نیز به تقلب عملی روی آورده است (حجازی، رجب‌دري و بردبار، ۱۳۹۹).

به گونه کلی، تقلب علمی شامل نقض قوانین است، زیرا فرد مرتکب جرم، قوانین را زیر پا می‌گذارد. تقلب علمی رابطه تنگاتنگی با تقلب‌هایی که در یک شرکت انجام می‌شود دارد، زیرا تقلب در یک شرکت می‌تواند از تقلبی که در نهادهای آموزشی انجام گرفته سرچشمه گرفته و به وجود آید. از نظر سنتوسو و کاهایا^۱ (۲۰۱۹) مقابله با تقلب باید از بخش آموزشی شروع شود، زیرا نمی‌توان تقلب را به یکباره کاهش داد؛ بلکه باید از همان مراحل مقدماتی و اولیه تحصیل و آموزش به تدریج مطرح شود. سرقت ادبی یک مفهوم به گونه کامل پیچیده است. پژوهشگران مختلف در محیط دانشگاهی و علمی، دانش را توسعه می‌دهند. این سیستم به توانایی آنان در استفاده از نتایج قبلی برای توسعه دانش فعلی بستگی دارد و زمانی منجر به نتیجه می‌شود که پژوهشگر با ذکر منبع مطالعه‌های قبلی از آن‌ها استفاده کند. وقتی پژوهشگر از ذکر منبع یافته‌های سایر مطالعه‌ها در پژوهش خودش امتناع می‌کند، تمامیت پژوهش زیر سؤال می‌رود و از ارزش آن کاسته خواهد شد (سانتانو و کاهایا، ۲۰۱۹).

¹ Santoso & Cahaya

۲-۴. گرایش به تقلب در حسابداری

موسسه حساب رسمی اندونزی (۲۰۱۵) بین تقلب و اشتباه تمایز قائل می‌شود. اگر خطا ناشی از یک عمل عمدی باشد، به آن تقلب می‌گویند، اما اگر خطا ناشی از عمل غیرعمدی باشد، به آن اشتباه گفته می‌شود. گرایش به تقلب حسابداری عبارت است از هرگونه اقدام، خط‌مشی و تدابیر، حيله، اختفا و پنهان‌سازی غیرعمدی در ارائه صورتهای مالی و در مدیریت دارایی‌های سازمانی که به هدف دستیابی به سود برای خود فرد انجام می‌شود و دیگران را به طرفینی تبدیل می‌کند که آسیب می‌بینند. گرایش به تقلب حسابداری تهدیدی است که همچنان در حال رشد است. به طور کلی، به سه دلیل (به عنوان مثلث تقلب)، یعنی فرصت، انگیزه و فشار، و توجیه رخ می‌دهد (پوتری و ابرواندی^۱، ۲۰۱۷).

۲-۵. ارزش‌های اخلاقی و وقوع تقلب در کارکنان

ارزش‌های اخلاقی فردی تحت تأثیر آنچه رفتار درست یا نادرست است، قرار می‌گیرد. در همین حال، ایریانتو و همکاران^۲ (۲۰۰۹) به ارزش‌های اخلاقی به عنوان صداقت همراه با پیروی از سیاست‌ها و رویه‌های شرکت اشاره کرد. ماهنگه^۳ (۲۰۱۴) ارزش‌های اخلاقی را در بین کارکنان مجری که به راحتی در معرض فساد قرار می‌گیرند بررسی کرد. از این رو، ارزش‌های اخلاقی بالا (شایستگی، اعتماد به نفس و حرفه‌ای بودن) احتمال انجام فعالیت‌های متقلبانه توسط کارکنان را در انجام کارشان کاهش می‌دهد.

مطالعات متعددی تأثیر ارزش‌های اخلاقی را بر رفتار شغلی کارکنان بررسی کرده‌اند. محققان پیشنهاد می‌کنند که ارزش‌های اخلاقی ممکن است تمایل کارکنان به ارتکاب تقلب را کاهش دهد. بنابراین، با پذیرش ارزش‌های اخلاقی توسط یک شرکت، کارکنان به طور طبیعی پاسخ‌های مطلوبی نسبت به کار و رفتار سودمند خواهند داد. افرادی که دارای ارزش‌های اخلاقی قوی هستند، رفتار اخلاقی و درستکاری از خود نشان می‌دهند. چن و همکاران^۴ (۲۰۱۳) دریافتند که کارکنان فاقد ارزش‌های اخلاقی تمایل به رشوه‌دادن و فساد دارند. علاوه بر این، مدیرانی که فاقد ارزش‌های اخلاقی هستند، تمایل دارند در جهت دستیابی به منافع شخصی خود سیاست‌ها و روش‌ها را نادیده بگیرند. بنابراین، تصمیمات غیراخلاقی و رفتارهای متقلبانه احتمالاً در میان کارکنان کمتر اخلاقی بروز پیدا خواهد کرد (سید و همکاران، ۲۰۱۷).

بر اساس نظریه توسعه اخلاقی، افراد نظریاتی درباره مباحث اخلاقی طبق نظر شخصی خود از درست یا نادرست بودن (هنجارهای اخلاقی درونی)، افکار والدین خود، افکار دیگران از طریق درک و تجربه نتایج احتمالی

¹ Putri & Irwandi

² Irianto et al

³ Mathenge

⁴ Chen et al

را بسط می‌دهند. بنابراین، حسابداران با سطح هنجارهای اخلاقی درونی بالا تمایل کمتری به ارتکاب تقلب دارند و در مقابل مدیران با سطح پایین هنجارهای اخلاقی درونی تمایل بیشتری به ارتکاب تقلب دارند. بر اساس نظریه رشد اخلاقی، افراد بر اساس نظر شخصی خود در مورد درست یا نادرست (معیارهای اخلاقی درونی)، افکار والدین خود و افکار دیگران برای درک نتایج، نظریه‌هایی را در مورد مسائل اخلاقی ایجاد می‌کنند. بنابراین، حسابدارانی که سطح بالایی از هنجارهای اخلاقی درونی دارند، بیشتر احتمال دارد که مرتکب تقلب شوند. برخی از مطالعات مربوط به تقلب در مدیریت با نظریه‌های جرم‌شناسی (یقه‌سفید) و جامعه‌شناسی، مانند نظریه ارتباط تفاضلی و نظریه کشش عمومی، مطابقت دارند. جرایم یقه‌سفید توسط ساترلند ابداع شد و او این جرایم را جرایم مالی غیرخسوت‌آمیز، که توسط رهبران سازمان‌ها در دوران تصدی آن‌ها با یادگیری و برقراری ارتباط با گروه‌هایی که آن‌ها را به ارتکاب جرایم مالی تشویق می‌کنند، تعریف کرد. این نوع نظریه‌ها بر تأثیر ساختارهای اجتماعی و تأثیر جامعه بر رفتار افراد از طریق اعمال و فشارهای دیگران تأکید می‌کنند (نمازی و حسینی نیا، ۱۳۹۸).

در پژوهش مشایخی و طاهری (۱۴۰۳) نتایج در بخش شرایط علی حاکی از ایجاد تخلفات و دوراهی‌های اخلاقی در دو گروه شرایط فردی و سازمانی بوده است. همچنین، چالش‌های اخلاقی بر دو بستر جوامع حرفه‌ای و جوامع اجتماعی و فرهنگی ایجاد شده‌اند و محدودیت‌های اقتصادی و حرفه‌ای به‌عنوان شرایط مداخله‌گر، به تسریع یا تحدید وقوع چالش‌های اخلاقی منجر شده‌اند. در پژوهش مجبوری یزدی، خلیفه سلطانی و حجازی (۱۴۰۲) بر اساس نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها، کشف تقلب توسط حسابداران دادگاهی مستلزم راهبردهایی در سطوح مختلف فردی، کانون و مرکز وکلا، شرکت و دولت بوده است. در راستای به‌کارگیری و اجرای راهبردها، لازم است مجموعه‌ای از شرایط زمینه‌ای شامل آموزش و پژوهش، فرهنگ و اخلاق، قوانین و فناوری اطلاعات فراهم گردد. اصول اخلاق حرفه‌ای، تهدید، عدم نظارت و اصل اعتماد به‌عنوان شرایط مداخله‌گر در تحقق راهبردها تأثیر منفی به‌جای می‌گذارند. در پژوهش همتی، بیات مزلقانی و مرادی (۱۴۰۱) نتیجه آزمون نشان داد اخلاق حسابرسان بر توانایی حسابرسان در تشخیص شیوه‌های حساب‌آرایی تأثیر مثبت و معنی‌دار دارد. در پژوهش داد‌نوش‌فر، محسنی و قاسمی (۱۴۰۱) نتایج به شکل‌گیری و تأیید پارادایمی با تعداد ۱۵ مقوله اصلی (شامل: عوامل فردی، عوامل سازمانی، عوامل اجتماعی، ویژگی‌های فردی، ویژگی‌های سازمانی، ویژگی‌های اجتماعی، شرایط فردی، شرایط سازمانی، شرایط اجتماعی، محدودیت‌ها، شرایط محیطی، توسعه فردی، توسعه سازمانی، پیامدهای فردی و پیامدهای سازمانی) است که در راستای ساختار پارادایم در بخش‌های شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها در مدل قرار گرفته است. در پژوهش نژادتولمی، رهنمای رودپشتی و نیکومرام (۱۴۰۰) یافته‌ها موید این مطلب بوده است که صفات شخصیتی (روان‌نژندی، برون‌گرایی، تجربه‌پذیری، سازگاری و وظیفه‌شناسی)، وضعیت‌های اخلاقی (ایده‌ال‌گرایی و نسبی‌گرایی)، عدالت سازمانی (رویه‌ای، تعاملی و توزیعی)، بر تمایل به افشاگری هر دو نوع تقلب اثر داشته است و همچنین تمایل به افشاگری اختلاس بیشتر از افشاگری حساب‌سازی بوده است.

در پژوهش پورداداشی و همکاران (۱۳۹۹) نتایج نشان داده است، انگیزه‌ها و رفتارهای غیراخلاقی سازمان‌یار حساب‌برسان از عواملی چون ویژگی‌های فردی، جایگاه سازمانی، ویژگی‌های حرفه، عوامل درون‌سازمانی و عوامل برون‌سازمانی نشأت می‌گیرد. در پژوهش سولیستی‌اواتی، سانتوسو و نوگروهو (۲۰۲۳) نتایج نشان داده است که عدم تقارن اطلاعات، اخلاق فردی از طریق رفتار غیراخلاقی به عنوان میانجی‌گر بر تمایل به تقلب حسابداری تأثیر می‌گذارد. در پژوهش فرناندیتیا و موسلیچاه (۲۰۲۰) نتایج نشانگر تأثیر منفی معنادار ارزش اخلاقی بر تمایل به تقلب حسابداری بوده است. در پژوهش سدریاتی، آگوستی و پراتاما (۲۰۱۹) نتایج اثر منفی شدت اخلاقیات بر گرایش به تقلب حسابداری را نشان داده است. در پژوهش پوتری و لاکسمی (۲۰۱۹) نتایج نشانگر تأثیر منفی اخلاق دستوری بر رفتار غیراخلاقی و گرایش‌های تقلب حسابداری بوده است. در پژوهش هرماوان و کوکتونارینا (۲۰۱۸) نتایج نشان داده است که ادراک اخلاق حسابداری به طور قابل توجهی بر تقلب تأثیر می‌گذارد.

۳. پرسش‌های پژوهش

- با توجه به مطالب عنوان شده، برای بررسی موضوع پژوهش سؤالات به شکل زیر ارائه می‌شود:
- الگوی اخلاقی گرایش به تقلب در حسابداری چگونه است؟ و دارای چه اجزایی است و چه روابطی بین آن‌ها است؟

۴. روش شناسی تحقیق

این پژوهش از نوع کیفی و از منظر بعد زمانی، مقطعی است؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۴۰۳ انجام شده‌اند. از منظر هدف، به دلایل پیش‌رو از نوع اکتشافی است، از منظر منطق اجرا یا نوع استدلال از نوع استقرایی است. این پژوهش با روش نظریه داده بنیاد انجام شد. مهم‌ترین دلیل انتخاب روش نظریه داده بنیاد ابتدا این است که از حوزه مورد مطالعه چیز شناخته شده کمی مشخص باشد. دوم، زمانی که محقق ادراکات و تجربیات شرکت‌کنندگان در یک مورد خاص را درک کند و سوم، زمانی که هدف محقق گسترش یک نظریه جدید باشد. مشارکت‌کنندگان شامل خبرگان حسابداری در رده‌های مختلف (حسابدار، رئیس حسابداری، مدیر و معاون مالی)، در بخش‌های مختلف (خصوصی و عمومی) و در انواع فعالیت‌ها (تولیدی، بازرگانی و خدماتی) بود که از میان آن‌ها ۱۵ نفر به روش نمونه‌گیری گلوله برفی تا رسیدن به اشباع به عنوان نمونه انتخاب شدند. ابزار تحقیق مصاحبه عمیق و نیمه ساختار یافته بود. در مصاحبه نیمه ساختاریافته، در مورد سؤالات از قبل طراحی می‌شود و هدف، کسب اطلاعات عمیق از مصاحبه‌شونده بود و هر پاسخ می‌تواند با سؤالات بعدی بیشتر مورد بررسی قرار گیرد. میانگین طول مصاحبه به منظور طراحی الگو، حدود ۴۵ دقیقه بود. برای سنجش روایی و پایایی تحقیق، قبل از شروع مصاحبه‌ها با ۵ نفر از خبرگان دانشگاه حرفه و شرکت‌ها گفت و گو شد و نظرات آنها جمع‌آوری گردید. راهنمای مصاحبه تهیه شد و مصاحبه‌هایی حول راهنمای مصاحبه انجام شد. با افزایش تعداد مصاحبه‌ها راهنمای مصاحبه نیز گسترش پیدا کرد. کل مصاحبه‌ها با اجازه



مصاحبه‌شوندگان ضبط شدند و پژوهشگران هر مصاحبه را چندین بار بررسی کردند. به منظور اعتبار یافته‌ها، نتایج تحلیل و کدگذاری برخی از مصاحبه‌ها در اختیار ۵ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش و ۵ نفر خارج از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت. خبرگان عموماً مدل استخراج‌شده را معتبر تلقی کردند. در نهایت داده‌ها با استفاده از روش کدگذاری سه‌گانه تحلیل شدند. بر اساس طرح تحقیق کیفی، از سه روش کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی (گزینشی) برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شد. فرآیند کدگذاری داده‌ها در حین جمع‌آوری داده‌ها اجرا شد. در جدول زیر ویژگی‌های خبرگانی که با آن‌ها مصاحبه شده، ارائه شده است.

جدول ۱- آمار توصیفی جمعیت‌شناختی نمونه‌ها

ویژگی	شرح	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	زن	۲	۱۳٪
	مرد	۱۳	۸۷٪
سن	۳۱ تا ۴۰ سال	۱	۷٪
	۴۱ تا ۵۰ سال	۶	۴۰٪
	۵۱ سال و بیشتر	۸	۵۳٪
تحصیلات	کارشناسی ارشد	۵	۳۳٪
	دکتری	۱۰	۶۷٪
سابقه کار	۱۱ تا ۱۵ سال	۲	۱۳٪
	۱۶ تا ۲۰ سال	۴	۲۷٪
	۲۰ سال و بالاتر	۹	۶۰٪

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵. یافته‌های پژوهش

۵-۱. کدگذاری باز

در این قسمت متن مصاحبه چندین بار خوانده شده و به صورت کد استخراج می‌شود. از نظر مفهومی کدهای مشابه در کنار یکدیگر قرار می‌گیرند و برای ارتباط بهتر مفاهیم دسته‌بندی می‌شوند. این مرحله کدگذاری باز نامیده می‌شود. زیرا؛ محقق با ذهن باز کدگذاری را انجام می‌دهد.

تمامی نقل قول‌ها و مصاحبه‌ها پس از شناسایی نشانه‌ها و کدگذاری در مقوله‌های مفهومی طبقه‌بندی شدند. در این فرآیند پس از بررسی شباهت‌ها و تفاوت‌های مفاهیم و با در نظر گرفتن همپوشانی مفاهیم، ۴۲ کد مفهومی، ۱۶ مقوله شناسایی شد و در نهایت ۲ مدل نهایی از آن‌ها استخراج شد.



۲-۵. کدگذاری محوری

کدگذاری محوری که به آن فرآیند مرتبط کردن مقوله‌ها با زیر مقوله‌ها نیز گفته می‌شود. این کار حول یک مقوله یا محور صورت می‌گیرد و با آشکار شدن این فرآیند، دانش فراینده‌ای در مورد موضوع مورد بحث ایجاد می‌شود (لی، ۲۰۰۱). فرآیند کار به این شکل است که یکی از مفاهیم که از مرحله کدگذاری باز گرفته شده است. در محور قرار می‌گیرد و سپس مفاهیم دیگر با آن‌ها ارتباط برقرار می‌کنند. ۵ مقوله شرایط علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها به شرح زیر شناسایی می‌شوند:

شرایط علی: شرایطی است که بر مقوله اصلی (محوری) تأثیر می‌گذارد و در واقع باعث ایجاد و توسعه پدیده یا طبقه محوری می‌شود. تحلیل نظرات کارشناسان نشان می‌دهد که مؤلفه‌های فردی و اقتصادی شرایط علی موثر بر ارزش‌های اخلاقی است و ویژگی‌های رفتاری-ایدئولوژی شخص و ویژگی‌های سازمانی شرایط علی موثر بر گرایش به تقلب است.

جدول ۲- شرایط علی مربوط به ارزش‌های اخلاقی در حسابداری

مقوله	کد محوری	کد باز
شرایط علی	مؤلفه‌های فردی	دینداری
		هوش معنوی
		راستگویی و درستکاری
		رازداری
		مشارکت‌پذیری
		نگرش فرد به زندگی
	مؤلفه‌های اقتصادی	ویژگی‌های مالی
		حق‌الزحمه حسابرسی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۳- شرایط علی مربوط به گرایش به تقلب در حسابداری

مقوله	کد محوری	کد باز
شرایط علی	ویژگی‌های رفتاری - ایدئولوژی شخص	استقلال
		دانش و آگاهی
		غرور و قدرت‌طلبی
	ویژگی‌های سازمانی	بی‌طرفی کارشناس
		مسئولیت‌پذیری
		عدم وجود روش‌های کنترلی مناسب

منبع: یافته‌های پژوهشگر

شرایط زمینه‌ای: شرایط خاصی که بر کنش‌ها و فعل و انفعالات تأثیر می‌گذارند، شرایط زمینه‌ای نامیده می‌شوند. شرایط زمینه‌ای در الگوی معرفی شده مربوط به ارزش‌های اخلاقی شامل مؤلفه‌های محیطی می‌شود و در الگوی معرفی شده مربوط به گرایش به تقلب شامل ویژگی‌های نظارتی و قانونی و ویژگی‌های سیاسی است.

جدول ۴- شرایط زمینه‌ای مربوط به ارزش‌های اخلاقی در حسابداری

مقوله	کد محوری	کد باز
شرایط زمینه‌ای	مؤلفه‌های محیطی	اندازه سازمان
		دانش و آگاهی مدیران

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵- شرایط زمینه‌ای مربوط به گرایش به تقلب در حسابداری

مقوله	کد محوری	کد باز
شرایط زمینه‌ای	ویژگی‌های نظارتی و قانونی	نظارت بر اخلاق حرفه‌ای
		معیوب بودن سیستم نظارتی
	ویژگی‌های سیاسی	ایدئولوژی سیاسی

شرایط مداخله‌گر: شرایط کلی هستند که مجموعه‌ای از متغیرهای واسطه‌ای را تشکیل می‌دهند و کنش‌های متقابل تحت تأثیر آن‌ها قرار می‌گیرد. تحلیل اظهارات خبرگان نشان می‌دهد که مؤلفه‌های سازمانی و مؤلفه‌های فرهنگی، شرایط مداخله‌گری هستند که بر ارزش‌های اخلاقی در حسابداری تأثیر می‌گذارند و ویژگی‌های حسابرسی مستقل و ویژگی‌های محیطی، شرایط مداخله‌گری هستند که بر گرایش به تقلب در حسابداری تأثیر دارند.

جدول ۶- شرایط مداخله‌گر مربوط به ارزش‌های اخلاقی در حسابداری

مقوله	کد محوری	کد باز
شرایط مداخله‌گر	مؤلفه‌های سازمانی	تضاد منافع (تعارض منافع)
		وجدان کاری
	مؤلفه‌های فرهنگی	پاسخگو بودن
		انگیزش شغلی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۷- شرایط مداخله‌گر مربوط به گرایش به تقلب در حسابداری

مقوله	کد محوری	کد باز
شرایط مداخله‌گر	ویژگی‌های حسابرسی مستقل	تضاد منافع (تعارض منافع)
		وجدان کاری
		پاسخگو بودن
		انگیزش شغلی
	ویژگی‌های محیطی	حاکمیت شرکتی
		شایسته‌سالاری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

راهنم‌ها: اقدامات و واکنش‌هایی هستند که برای مدیریت و کنترل صورت می‌گیرند. به عبارت دیگر، به طور مستقیم تحت تأثیر شرایط علی (مورد بحث در بالا) قرار دارند. با توجه به راهنم‌های مختلف اتخاذ شده، پیامدهای متفاوتی نیز به دنبال خواهد داشت. راهنم‌های ارزش‌های اخلاقی در حسابداری شامل ابزارهای نظارتی است و راهنم‌های گرایش به تقلب در حسابداری شامل ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی است.

پیامدها: بسیاری از طبقه‌ها نتایج و پیامدهای ناشی از اتخاذ راهنم‌ها را نشان می‌دهند. در پژوهش حاضر، پدیده الگوی اخلاقی در حسابداری و گرایش به تقلب در حسابداری حاصل کنش‌ها و تعاملات ایجاد شده و متأثر از طبقه محوری بستر حاکم و شرایط مداخله‌گر است. با توجه به نتایج تحقیق، پیامدهای ارزش‌های اخلاقی در حسابداری دارای مؤلفه‌های حرفه ای و مؤلفه‌های سیاسی است و پیامدهای گرایش به تقلب در حسابداری شامل ویژگی‌های اقتصادی است.

جدول ۸- مفاهیم و مقوله‌های مربوط به راهنم‌ها و پیامدهای ارزش‌های اخلاقی در حسابداری

مقوله	کد محوری	کد باز
راهنم‌ها	ابزارهای نظارتی	تقویت الگوهای نظارتی
		ترویج خودنظارتی
پیامدها	مؤلفه‌های حرفه‌ای گرای	اطمینان بخشی به آینده
		پایبندی به قوانین حسابداری
		افشا و ارائه به موقع اطلاعات
		پرهیز از فساد
	مؤلفه‌های سیاسی	شفافیت و تقارن اطلاعاتی
		سیاست‌های سازمان

منبع: یافته‌های پژوهشگر

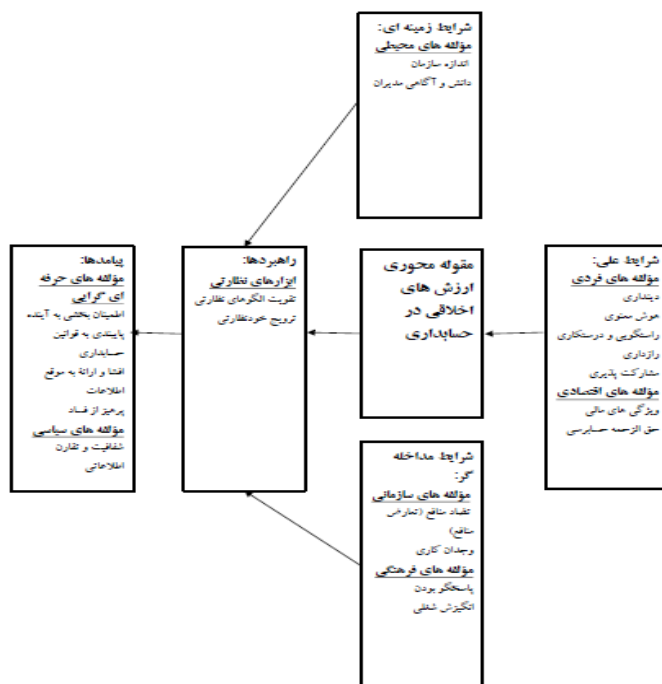
جدول ۹- مفاهیم و مقوله‌های مربوط به راهبردها و پیامدهای گرایش به تقلب در حسابداری

مقوله	کد محوری	کد باز
راهبردها	ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی	انگیزه سوء استفاده از دارایی‌ها
		آموزش اخلاق حرفه‌ای
		صدور گواهینامه اخلاق حرفه‌ای
پیامدها	ویژگی‌های اقتصادی	ریسک‌پذیری
		نارضایتی شغلی

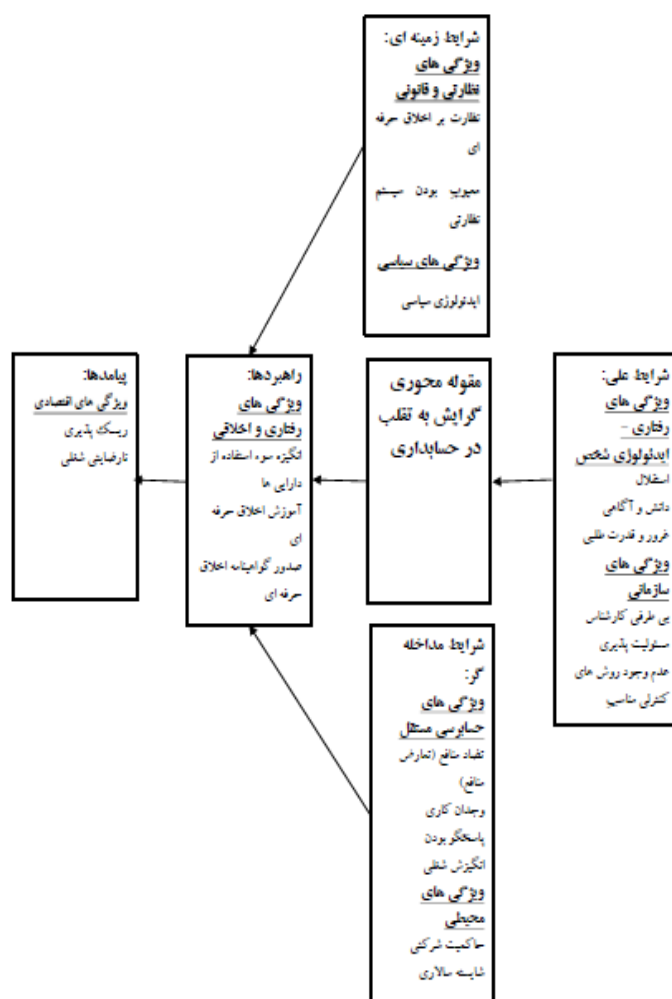
منبع: یافته‌های پژوهشگر

۳-۵. کدگذاری انتخابی

نتایج این تحقیق در قالب کدگذاری بصری ارائه می‌شود. بنابراین، الگو شماره ۱ مدل بصری ارزش‌های اخلاقی در حسابداری و مدل ۲ به عنوان مدل بصری گرایش به تقلب در حسابداری را نمایش می‌دهد.



شکل ۱: مدل بصری ارزش‌های اخلاقی در حسابداری



شکل ۲: مدل بصری گرایش به تقلب در حسابداری

در بیست سال گذشته، در تحقیقات مختلف معیارهای متفاوتی برای ارزیابی پژوهش‌های کیفی از جمله پژوهش‌های مبتنی بر روش نظریه داده بنیاد ارائه شده است. البته تلاش برای ایجاد معیارهایی جهت قضاوت درباره کیفیت مطالعات، کنترل نشدنی به نظر می‌رسد، با این حال توافق‌ها و همپوشی‌های زیادی بین این معیارها دیده می‌شود.

برخی از روش‌هایی که عمدتاً برای اعتباربخشی به مدل و نتایج پژوهش استفاده می‌شود شامل موارد زیر است:

- زاویه‌بندی (اجماع/مثلث سازی)
- کنترل اعضا (بررسی توسط اعضا)
- ارزیابی بر اساس ۱۰ شاخص "مقبولیت"

یافته‌های پژوهش حاضر از طریق روش کنترل اعضا ارزیابی گردیده است. کنترل اعضا تکنیکی است که پژوهشگر به وسیله آن یافته‌های خود را با یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی کنترل می‌کند و این تکنیک جهت تایید تفاسیر پژوهشگر به کار می‌رود. در پژوهش حاضر نیز به منظور اعتبارسنجی یافته‌های پژوهش، الگوی مربوطه به ۱ نفر از مشارکت‌کنندگان ارائه و پس از بحث و بررسی، نظرات تکمیلی آنان دریافت و اعمال شد. همچنین، یافته‌های پژوهش به ۱ نفر دیگر از صاحب نظران حرفه حسابداری که قبلاً در فرایند مصاحبه مشارکت نداشتند، ارائه و توسط آنها نیز مورد بررسی و ارزیابی و تأیید قرار گرفت.

۶. نتیجه‌گیری و بحث

پژوهش حاضر با هدف ارائه الگوی اخلاقی گرایش به تقلب در حسابداری انجام شده است. به منظور دستیابی به اهداف پیش‌روی مطالعه حاضر، در گام اول با بررسی‌های جامع کتابخانه‌ای و ارزیابی مطالعات گذشته، عوامل اخلاقی گرایش به تقلب در حسابداری شناسایی و استخراج گردید. در گام بعدی نیز با بهره‌گیری از روش نظریه داده بنیاد در میان اساتید و خبرگان جامعه مورد مطالعه، عوامل اخلاقی گرایش به تقلب در حسابداری شناسایی شدند و نهایتاً الگویی ارائه و آزمون شده است که تمامی جوانب این پدیده را مشخص نموده است و نشان داد که پیاده‌سازی الگوی اخلاقی گرایش به تقلب می‌تواند تأثیر به‌سزایی بر موفقیت حسابداری داشته باشد. بر اساس روش نظریه داده بنیاد، عوامل علی مؤثر بر ارزش‌های اخلاقی در حسابداری شامل مؤلفه‌های فردی و مؤلفه‌های اقتصادی است و عوامل علی مؤثر بر گرایش به تقلب در حسابداری شامل ویژگی‌های رفتاری-ایدئولوژی شخص و ویژگی‌های سازمانی می‌باشد. عوامل زمینه‌ای مؤثر بر ارزش‌های اخلاقی در حسابداری شامل مؤلفه‌های محیطی است و عوامل زمینه‌ای مؤثر بر گرایش به تقلب در حسابداری شامل ویژگی‌های نظارتی و قانونی و ویژگی‌های سیاسی می‌باشد. شرایط مداخله‌گر مؤثر بر ارزش‌های اخلاقی در حسابداری شامل مؤلفه‌های سازمانی و مؤلفه‌های فرهنگی است. شرایط مداخله‌گر مؤثر بر گرایش به تقلب در حسابداری شامل ویژگی‌های حسابرسی مستقل و

ویژگی‌های محیطی است. راهبردهای مؤثر بر ارزش‌های اخلاقی در حسابداری شامل ابزارهای نظارتی است و راهبردهای مؤثر بر گرایش به تقلب در حسابداری شامل ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی است. مقوله‌های محوری شامل ارزش‌های اخلاقی در حسابداری و گرایش به تقلب در حسابداری است. پیامدهای مؤثر بر ارزش‌های اخلاقی در حسابداری شامل مؤلفه‌های حرفه‌ای‌گرایی و مؤلفه‌های سیاسی است و پیامدهای مؤثر بر گرایش به تقلب در حسابداری شامل ویژگی‌های اقتصادی است. نتایج حاصل از تحلیل نشان می‌دهد عوامل علی بر مقوله محوری تأثیر دارد. عوامل مداخله‌گر و عوامل زمینه‌ای بر مقوله محوری تأثیر دارند. همچنین مقوله عوامل مداخله‌گر و عوامل زمینه‌ای بر راهبردها تأثیر دارند. در نهایت راهبردها بر پیامدها تأثیر دارد.

بر پایه مصاحبه‌های انجام شده، دینداری یکی از مؤلفه‌های فردی مؤثر بر ارزش‌های اخلاقی در حسابداری است. زمانی که حسابداران به دینداری پایبند باشند، این پایبندی موجب می‌شود تا آنان در امور خود از درستکاری، عدالت و انصاف برخوردار باشند. از عوامل تأثیرگذار عدالت و انصاف، ارزش‌های اخلاقی است که حسابداران با آن سروکار دارند. در این قسمت، رابطه دینداری و اخلاقی حسابداران بیشتر می‌شود. به گونه دقیق‌تر، آمیزه‌های دینی ارتباط بسیار مهم و نزدیکی با رعایت ارزش‌های اخلاقی حسابداران دارد. از این رو می‌توان بیان نمود که سطح دینداری حسابداران یکی از راههایی است که می‌تواند برای شرکت‌ها ارزش‌آفرین باشد. بر اساس نظر خبرگان درستکاری نیز نقش مهمی در ارزش‌های اخلاقی در حسابداری دارد. حسابدار حرفه‌ای در انجام خدمات حرفه‌ای خود باید درستکار باشد. درستکاری تنها به معنای صادق بودن نیست بلکه برخورد منصفانه و صادقانه را نیز شامل می‌شود. بیشتر خبرگان نسبت به رازداری حسابداران هم‌نظر بودند. حسابداران باید به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه خدمات خود به دست می‌آورد توجه کند و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحبکار یا کارفرما، استفاده و یا افشا کند؛ مگر آنکه از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق و یا مسئولیت افشای آن را داشته باشد. در بخش مؤلفه‌های اقتصادی فهمیدیم از عواملی که به حسابداران انگیزه بیشتری برای ارائه مناسب‌تر خدمات می‌دهد تعیین حق‌الزحمه مناسب است که پرداخت می‌شود، اما متأسفانه در بیشتر مواقع مبلغ ناچیزی پرداخت می‌شود و حاصل آن برای حسابداران رضایت‌مند نیست و این نارضایتی یکی از عواملی است که بر رعایت ارزش‌های اخلاقی در بین حسابداران تأثیر دارد. در بخش ویژگی‌های رفتاری - ایدئولوژی شخص به این مهم دست یافتیم در صورتی که بیشتر اعضای هیئت مدیره را حسابداران مستقل تشکیل دهند، شرکت از کارایی بیشتری برخوردار خواهد بود. وجود چنین مدیرانی می‌تواند کیفیت تصمیم‌های مدیریت را تحت تأثیر قرار داده و راهکارهای مناسب را در اختیار وی قرار می‌دهد تا به وسیله مدیریت انجام شود تا عملکرد شرکت بهبود یابد. در بخش مؤلفه‌های سازمانی مشخص شد فراهم آوردن محیطی با روش‌های کنترلی مناسب که در آن مدیریت و کارکنان همگی از کنترل‌ها پیروی می‌کنند، ریسک تقلب را به میزان با اهمیتی کاهش می‌دهد. به این ترتیب، عواملی نظیر عدم وجود روش‌های کنترلی مناسب بر ریسک تقلب تأثیر دارد. بر اساس نظر خبرگان بی‌طرفی کارشناس نقش مهمی در گرایش به تقلب دارد. اصل بی‌طرفی، حسابداران را به برخورد منصفانه، درستکارانه و به دور از تضاد منافع ملزم



می‌کند. حسابداران در ابعاد مختلف به انجام خدمات حرفه‌ای می‌پردازند. صرف‌نظر از نوع یا اندازه خدمات حرفه‌ای، حسابداران باید در ارائه خدمات و در قضاوت خود به رعایت کامل بی‌طرفی پایبند باشند.

نتایج حاصل از این مقاله با نتایج پژوهش‌های مشایخی و طاهری (۱۴۰۳)، مجبوری یزدی، خلیفه‌سلطانی و حجازی (۱۴۰۲)، دادنوش‌فر، محسنی و قاسمی (۱۴۰۱)، پورداداشی و همکاران (۱۳۹۹)، سولیستی‌اواتی، سانتوسو و نوگروهو (۲۰۲۳)، سید و همکاران (۲۰۱۷)، فرناندیتیا و موسلیچاه (۲۰۲۰)، پرایوگو و افریزال (۲۰۲۱)، مهدغزالی (۲۰۲۱)، هراموان و کوکتونارینا (۲۰۱۸) همسو است؛ بنابراین برخورد راهبردی با گرایش به تقلب ضروری به نظر می‌رسد. بسیاری از اندیشمندان بر این باورند که پیشرفت جوامع فقط به علم فن و توسعه اقتصادی وابسته نیست بلکه از عوامل مهم ترقی ملت‌ها، رعایت ارزش‌های اخلاقی است (فرمehینی فراهانی، رهنما و بهنام جام، ۱۳۹۲). یکی از مشکلاتی که موجودیت حرفه حسابداری را به خطر انداخته و حسابداران را در سراسر دنیا نگران اعتبار و حیثیت حرفه کرده است، بحث وقوع تقلب و ضعف در رعایت ارزش‌های اخلاقی است. توجه به ارزش‌های اخلاقی در حرفه حسابداری تنها راه نجات از این بحران است. چرا که، اخلاق فراتر از قانون است و به ویژگی‌های فردی، مذهبی، اجتماعی، سازمانی و فرهنگی حسابداران مربوط می‌شود (نمازی و رجب دری، ۱۳۹۶). بنابراین لازم است مدیران برای ایجاد زمینه مناسب به منظور رعایت ارزش‌های اخلاقی کوشش کرده تا اشخاص به طرز مسئولانه‌ای فعالیت کنند. با توجه به نقش و اهمیت ارزش‌های اخلاقی در گرایش به تقلب، پیشنهاد می‌شود در سطح سازمانی سازمان‌ها و شرکت‌ها، در انتخاب، گمارش و تقسیم نقش‌ها، به ارزیابی اخلاق و روانشناسی سازمانی توجه ویژه‌ای کنند و در سطح برون‌سازمانی، با توجه به نتایج تحقیق، عناصر پیشنهادی شامل توجه به آموزش اخلاق و تقلب در سرفصل‌های نهادهای آموزشی و حرفه، تدوین مقررات تشویقی درون‌سازمانی و برون‌سازمانی و در نهایت کنترل جدی و دقیق در برخورد صحیح با تقلب برای پیشگیری و رفع آن، برخوردی جدی توسط عموم مردم با تقلبات، بهبود قابل درک فضای اقتصادی و اجتماعی شرکت‌ها به منظور کاهش حسابسازی به بهانه فرار مالیاتی، ایجاد فرهنگ حساب‌دهی و تقبیح حسابسازی و حساب‌گریزی، استقرار سیستم یکپارچه ارائه اطلاعات مالی برای کلیه شرکت‌ها و سازمان‌ها. با توجه به انتخاب مورد مطالعه در این پژوهش پیشنهاد می‌شود پژوهشگران دانشجویان و علاقه‌مندان در تحقیقات آینده نسبت به گسترش دادن جامعه آماری و یا تغییر آن و آزمون نمودن مدل مفهومی در دیگر سازمان‌ها و صنایع همت گمارند. از آنجا که توجه به اجرای مدل پژوهش حاضر بر اساس ادعای پژوهشگر و به پشتوانه ادبیات موضوع مزایا و منافع متعددی را برای کشور به ارمغان می‌آورد، پیشنهاد می‌گردد هر یک از متغیرهای مدل به طور جداگانه موضوع رساله قرار بگیرد. پیشنهاد می‌گردد پژوهشگران آینده برای پژوهش‌های آتی با رویکردی کیفی تحلیل مضمون نسبت به شناخت جنبه‌های جدیدی از مدل پژوهش تلاش نمایند و در پایان پیشنهاد می‌گردد دانشجویان به روش‌های کمی دیگر از جمله روش تصمیم‌گیری چندمعیاره اهمیت دهند و نهضت تولید علم را در کشور پایدار نگاه دارند. در نهایت باید اضافه کنیم که از جمله محدودیت‌های تحقیق



کمبود اطلاعات و منابع علمی در سطح کشور در این زمینه، عدم علاقه به پاسخگویی به پرسشنامه‌ها و زمان زیاد مورد نیاز برای جمع‌آوری داده‌ها بود.

فهرست منابع

- اسلامی، حسین و عطایی، محمد. ۱۴۰۰. ارائه الگوی ارتباطات سازمانی با رویکرد اخلاقی. فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۵(۱۹)، صص. ۸۷۴-۹۰۳.
- 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. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۳)، صص. ۶۱-۸۶.
- پورداداشی، آریتا؛ معطوفی، علیرضا؛ عباسی، ابراهیم و گرکز، منصور. ۱۳۹۹. ارائه الگوی مفهومی انگیزه‌ها و رفتارهای غیراخلاقی سازمان یار حساب‌رسان مبتنی بر نظریه داده بنیاد. دانش حسابداری مالی، ۷(۲)، صص. ۶۳-۸۴.
- حجازی، رضوان؛ رجب دری، حسین و بردبار، مجتبی. ۱۳۹۹. شناسایی عوامل مؤثر بر تمایل به تقلب در مدرسان حسابداری با تأکید بر نظریه مثلث تقلب. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۲(۲)، صص. ۱۳۳-۱۵۸.
- حسینی، سید مهرداد. ۱۴۰۰. نگاهی بر اخلاق و حرفه‌ای‌گرایی در حسابداری، هشتمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری و توسعه اقتصادی.
- خوشبخت، اسماعیل؛ تائبی نقندری، امیرحسین و زینلی، حدیث. ۱۴۰۱. دینداری، اخلاق حرفه‌ای حسابداران و تقلب‌های گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۳)، صص. ۲۲۳-۲۵۴.
- رجب دری، حسین؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ سالاری، حجت‌الله و امیری، علی. ۱۴۰۱. رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حساب‌رسان. قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۱۱(۱)، صص. ۱۱۳-۱۴۲.
- فرمهبینی فراهانی، محسن؛ رهنما، اکبر و بهنام جام، لیلا. ۱۳۹۲. مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای آموزشی اعضای هیأت علمی و اولویت‌بندی آن. نامه آموزش عالی، ۶(۲۲)، صص. ۴۱-۶۲.
- قاسمی، محمود. ۱۳۹۶. بررسی اثر بیش اطمینانی مدیران بر شدت تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته حسابرسی، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود.
- طاهری، مسعود؛ ایزدی نیا، ناصر و مویدفر، رزیتا. ۱۳۹۷. بررسی اهمیت ابعاد و نشانه‌های تقلب در تعدیل برنامه حسابرسی با استفاده از مدل پنتاگون تقلب. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵(۵۹)، صص. ۸۳-۱۰۶.
- مجبوری یزدی، هدی؛ خلیفه سلطانی، سید احمد و حجازی، رضوان. ۱۴۰۲. تدوین مدل کشف تقلب در حسابداری دادگاهی. حسابداری دولتی، ۹(۲)، صص. ۱-۱۹.

- محمدی، مهدی. ۱۳۹۳. بررسی موارد خاص در حسابداری، چاپ اول، انتشارات کتابخانه فرهنگ.
- مشایخی، بیتا و طاهری، زهرا. ۱۴۰۳. تدوین مدل چالش های اخلاقی حسابداری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۳(۵۰)، صص. ۱۰۵-۱۲۰.
- نژادتولمی، بابک؛ رهنمای رودپشتی، فریدون و نیکومرام، هاشم. ۱۴۰۰. الگوسازی تمایل به افشاگری تقلب های حسابداری مبتنی بر صفات شخصیتی، وضعیت اخلاقی و عدالت سازمانی درک شده. حسابداری مدیریت، ۱۴(۵۰)، صص. ۲۹-۴۴.
- نمازی، محمد و حسینی نیا، سمیه. ۱۳۹۸. تحلیل محتوای نظریه های تقلب مالی و ارائه فراالگوی چندبعدی تقلب. دانش حسابداری مالی، ۱۶(۱)، صص. ۱-۳۶.
- نمازی، محمد و رجب دری، حسین. ۱۳۹۶. بررسی تعامل سازه های الگوی توسعه پایدار اخلاق حرفه ای حسابداری با استفاده از فن دیمتل. نشریه پژوهش های حسابداری مالی، ۹(۲)، صص. ۷۱-۹۰.
- نوش فر، علی داد؛ محسنی، عبدالرضا و قاسمی، مصطفی. ۱۴۰۱. الگویی برای بهبود تصمیم گیری اخلاقی در حرفه حسابداری با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد. پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۲(۴)، صص. ۲۲۳-۲۵۴.
- همتی، حسن؛ بیات مزلقانی، الهام و مرادی، مجید. ۱۴۰۲. تأثیر اخلاق و دوره تصدی بر توانایی حسابرس در تشخیص شیوه های حساب آرایشی. قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری، ۸(۲)، صص. ۱۴۱-۱۶۹.
- Animah. 2018. The Effect of Accounting Information Systems and the Effectiveness of Internal Control on the Tendency of Accounting Fraud. Proceedings of the 4th National Seminar and Call for Papers of the Faculty of Economics, Muhammadiyah University of Jember, pp.168-183.
- Aprilia, N., Parhusip. L; Asmawanti S. D. 2018. The Influence of Internal Control Effectiveness, Appropriateness of Compensation, Information Asymmetry, and Management Morality on Unethical Behavior and Tendencies of Accounting Fraud. XX National Symposium on Accounting, Jember, 2017.
- Aswad, Hijratul; Hassan, Amir; Indrawati, Novita. 2018. Factors Influencing the Tendency of Accounting Fraud with the Effectiveness of Internal Control as a Moderating Variable (Study on Private Oil Palm Plantation Companies in Riau Province). Accounting Journal. Vol. 6 No. 2. Apr. 2018. pp.221-234.
- Chen, J., D., Hou, W., & Lee, E. 2013. Executive integrity, audit opinion, and fraud in Chinese listed firms. Emerging Markets Review, 15(2013), pp.72-91.
- Fernandhytia, F., & Muslichah, M. 2020. The effect of internal control, individual morality and ethical value on accounting fraud tendency. Media Ekonomi Dan Manajemen, 35(1), pp.112-127.
- Ghazali, N. A. M. 2021. Factors influencing ethical judgements of accounting practitioners: some Malaysian evidence. International Journal of Social Economics, 48(3), pp.384-398.
- Helmayunita, N., Handayani, D. F., Serly, V., & Betavia, A. E. 2022. The Tendency to Commit Fraud from the Aspect of Individual Factors. In Eighth Padang International Conference On Economics Education, Economics, Business and Management, Accounting and Entrepreneurship (PICEEBA-8 2021) (pp. 2-6). Atlantis Press.



- Helmayunita, N; Setiawan, M. A. 2017. The Effect of Internal Control, Financial Pressure, and Individual Morality on the Trend of Accounting Fraud: An Experimental Study in the Context of Local Government. *Economic Journal*. 1 (1).
- Hermawan, M. S., & Kokthunarina, K. 2018. FACTORS INFLUENCING ACCOUNTING STUDENTS' PERCEPTION OF ACCOUNTING ETHICS: AN EMPIRICAL STUDY IN INDONESIA. *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, 18(2), pp.88-97.
- Irianto, G., Novianti, N., Rosalina, K., Firmanto, Y. 2009. Integrity, Unethical Behavior, And Tendency Of Fraud, *Ekuitas: Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, 6(2), pp.144-163.
- IAI. 2015. Kerangka Dasar Penyusunan dan Penyajian Laporan Keuangan.
- Mathenge, G.D. 2014. An Empirical study to Measuring Corruption and Integrity in Kenyan Police Agency: An Ethical Perspective, *Public Policy and Administration Research*, 4(2), pp.67-79.
- Meiryani, F., Susanto, A., & Warganegara, D. L. 2019. The effect of accounting information systems performance and unethical behavior on accounting fraud. *International Journal of Recent Technology and Engineering (IJRTE)*, 8(3), pp.2718-2725.
- Novikasari, Y. 2017. The Influence of Individual Morality, Government Internal Control System and Compliance with Accounting Rules on Accounting Fraud Trends (Empirical Study on SKPD Kuantan Singingi Regency). *JOM Fekon*, 4 (1).
- Putri, P. A. A., & Irwandi, S. A. 2017. The determinants of accounting fraud tendency. *The Indonesian Accounting Review*, 6(1), pp.99-108.
- Said, J., Alam, M., Ramli, M., & Rafidi, M. 2017. Integrating ethical values into fraud triangle theory in assessing employee fraud: Evidence from the Malaysian banking industry. *Journal of International Studies*, 10(2).
- Santoso, A., & Cahaya, F. 2019. Factors influencing plagiarism by accounting lecturers. *Accounting Education*, 28 (4), pp.401- 425.
- Sulistyawati, A. I., Santoso, A., & Nugroho, A. H. D. 2023. Determinants Of Accounting Fraud Trends With Un Ethical Behavior As Mediation. *Jurnal Akuntansi*, 27(1), pp.99-117.

Providing The Ethical Model Of Tendency To Fraud In Accounting With The Grounded Theory Method

Reyhaneh Kashani Amin¹
Fereydon Rahnamay Roodposhti²
Hossein Badiei³

Received: 05/ October /2025 Accepted: 04/ December /2025

Abstract

Considering that one of the ways to minimize the tendency of accountants to cheat in public and private institutions is to pay attention to moral values; In this research, the ethical model of the tendency to cheat in accounting has been presented with the method of foundational data theory. For this purpose, first by studying the research literature, semi-structured interview questions were designed and 15 university professors and expert experts in the field of accounting participated in it with the snowball sampling method until the information reached the level of sufficiency and theoretical saturation, and then the research model Using foundational data theory, it was done through the process of coding in open, central and selective levels. In this way, 42 conceptual codes, 14 categories and 2 conceptual models were extracted. The research results showed that ethical values in accounting are influenced by causal conditions (individual components and economic components) and through strategies (monitoring tools) can lead to the creation of professional components and political components. Some background conditions (environmental components) and intervening variables (organizational components and cultural components) play a role in this process. The tendency to cheat in accounting is also influenced by causal conditions (behavioral characteristics-ideology of the person and organizational characteristics) and through strategies (behavioral and moral characteristics) it can lead to the creation of economic characteristics. Some background conditions (regulatory and legal features and political features) and intervening variables (organizational components and cultural components) play a role in this process.

Key words: Ethical Model, Tendency To Fraud, Grounded Theory.

¹ Department of Accounting, UAE.C., Islamic Azad University, Dubai, United Arab Emirates.
reyhane.kashaniamin@iau.ac.ir

² Department of Accounting, SR.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran (corresponding author).
Dr.Rahnama@iau.ac.ir

³ Department of Accounting, ST.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran. badiei@iau.ac.ir