



## نقش فشار درک شده بر اعتقادات اخلاقی حسابداران در گزارشگری مالی

زینب یزدی<sup>۱</sup>

بهمن بنی مهد<sup>۲</sup>

هاشم نیکومرام<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۱۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۲۰

### چکیده

هدف مطالعه حاضر، بررسی تأثیر فشار اخلاقی درک شده بر اعتقادات اخلاقی در گزارشگری مالی (گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت و کم‌اهمیت، مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه) است. این پژوهش از نوع تحقیقات کاربردی است.

جامعه آماری این پژوهش افراد شاغل در حرفه حسابداری شامل مدیران مالی، سرپرستان حسابداری و کارشناسان حسابداری شرکت‌های خصوصی و شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۰ است. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه به روش تصادفی جمع‌آوری شده و با استفاده از مدل معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) مورد تحلیل قرار گرفته است. برای تعیین حجم نمونه از ده برابر بیشترین شاخص مدل اندازه‌گیری استفاده شد که تعداد ۲۰۱ نفر به‌عنوان حجم نمونه انتخاب گردید. یافته‌ها نشان می‌دهد که فشار اخلاقی درک شده، تأثیر منفی و معنی‌داری بر اعتقادات اخلاقی دارد. همچنین اعتقادات اخلاقی تأثیر منفی و معنی‌داری بر مدیریت سود کارا، فرصت‌طلبانه، گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت و کم‌اهمیت دارد؛ بنابراین فشار درک شده توسط حسابداران می‌تواند باعث ایجاد استرس در آن‌ها شود و زمینه‌هایی را فراهم کند که عمل به روش‌های اخلاقی نادیده گرفته‌شده، نگرش و عملکرد حسابداران تحت تأثیر قرار گیرد و منجر به تغییر اعتقادات در افراد و درنهایت رفتارهای سؤال‌برانگیز در گزارشگری مالی شود.

۱- گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران Yazdi\_auf89@yahoo.com

۲- گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول).

Dr.banimahd@gmail.com (گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران)

۳- گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران Nikoomaramh@srbiau.ac.ir



تحقیقات بی‌شماری نشان داده‌اند که شرکت‌ها از طریق مدیریت سود و تقلب اقدام به دست‌کاری در صورت‌های مالی برای دستیابی به اهداف خود می‌کنند؛ اما آنچه ناشناخته است؛ عوامل رفتاری است که از نظر روانی فرد را تحت تأثیر قرار می‌دهد تا اقدام به دست‌کاری در صورت‌های مالی نماید؛ بنابراین نیاز به درک بهتر ماهیت اخلاقی فرد و عوامل مرتبط با آن که افراد را ترغیب می‌کند تا باورهای اخلاقی را کنار بگذارند و در رفتارهای غیراخلاقی مشارکت نمایند، وجود دارد. این مطالعه با آشکارسازی این جنبه ناشناخته از رفتار که مطالعات ناقصی در مورد آن وجود دارد به این شکاف تحقیقاتی در ادبیات می‌پردازد.

**واژه‌های کلیدی:** فشار اخلاقی درک شده، اعتقادات اخلاقی، گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت و کم‌اهمیت، مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه.

#### ۱- مقدمه

امروزه کیفیت گزارشگری مالی توجه بسیاری از محققین در سراسر جهان را به خود جلب کرده است زیرا کارایی بسیاری از تصمیمات اقتصادی گروه‌های مختلف بازار به آن بستگی دارد (اسد و الشوریده<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰). اطلاعات مالی صحیح همواره یکی از ستون‌های اصلی بازارهای مالی بوده است؛ زیرا منابع از طریق انتشار صحیح اطلاعات به بهترین نحو تخصیص می‌یابد (قوقزه و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰)؛ که منجر به توسعه اقتصادی و بهبود رفاه اجتماعی خواهد شد. گزارش‌های مالی از مهم‌ترین منابع اطلاعاتی است که هدف آن فراهم کردن اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است و بخش عمده‌ای از نیاز اطلاعاتی بازار سرمایه را تأمین می‌کند (موسوی و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). متأسفانه در سال‌های پایانی قرن بیستم میلادی و در ابتدای قرن بیست و یکم، ورشکستگی شرکت‌های بزرگی مانند انرون، آدلفی، سیسکو، لیوسنت و زیراکس، سیستم گزارشگری مالی را با بحران مواجه کرد. ورشکستگی چنین شرکت‌هایی باعث نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حسابداری و گزارشگری مالی شد، به طوری که در موارد متعدد از این وقایع به‌عنوان رسوایی حسابداری یاد شد؛ اما این پایان کار نبود، بلکه سیستم گزارشگری مالی به دلیل خدشه‌دار شدن اعتبار آن، همواره در جلب اعتماد عمومی با بحران‌هایی مواجه شد (بولو، ۱۳۹۶). جامعه تجاری در سراسر جهان سندرم شکست اخلاقی در گزارشگری مالی بسیار پرهزینه را تجربه کرده است. نقض اصول اخلاقی رسوایی‌های بزرگی را برای شرکت‌ها در پی داشته و منجر به از دست رفتن اعتماد از تجارت شد (داسکا و داسکا<sup>۴</sup>، ۲۰۰۳). حسابداری در دنیا دیگر مانند گذشته یک حرفه قابل‌اتکا و معقول به نظر نمی‌رسد و اکنون در بحران‌های اخلاقی به سر می‌برد و قابلیت اعتماد و اعتبار آن خدشه‌دار شده است (آلبرشت<sup>۵</sup>، ۲۰۰۶).

1 Assad & Alshurideh

2 Qawqzeh et al.

3 Moosavi et al.

4 Duska & Duska

5 Albrecht

از دلایل مهم می‌توان به رفتار مدیریت سود و تبعات آن و تقلب در گزارشگری مالی اشاره نمود. دلیل وقوع مدیریت سود این است که اصول پذیرفته شده حسابداری امکان استفاده از قضاوت و انتخاب از میان روش‌های گزارشگری را فراهم می‌کند و این حق انتخاب می‌تواند فرصتی برای انتخاب عمدی و هدفمند در جهت منافع شخصی ایجاد کند (آمار و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). هیلی و والن<sup>۲</sup> (۱۹۹۹) بیان می‌کنند مدیریت سود هنگامی رخ می‌دهد که مدیران از قضاوت‌های شخصی خود در گزارشگری مالی استفاده کرده و ساختار معاملات را جهت تغییر گزارشگری مالی دست‌کاری نمایند. این هدف یا برای مقاصد بهبود وضعیت شرکت در جهت حفظ منافع سهامداران (مدیریت سود کارا) و یا وسیله‌ای در دست مدیران برای بهتر وانمود کردن عملکرد خودشان و به دنبال آن کسب پاداش و جایگاه بهتر مدیریتی (مدیریت سود فرصت‌طلبانه) است. هر نوع مدیریت سود که منجر به دست‌کاری در سود شرکت شود و بر تصمیم استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی تأثیرگذار باشد از نظر اخلاقی ناپسند می‌باشد (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۵). گزارشگری مالی متقلبانه، تحریف یا حذف عمدی مبالغ یا موارد افشا از صورت‌های مالی است که به‌منظور فریب استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی انجام می‌شود. این موضوع اعتماد سرمایه‌گذاران را کاهش داده و اعتبار و صلاحیت حرفه‌ای حسابداری را با تردید مواجه می‌کند (خواجوی و منصور، ۱۳۹۳). تنها نقطه تمایز بین مدیریت سود و تقلب مطابقت با استانداردها در مدیریت سود است (آمار و همکاران، ۲۰۲۲)، پروفیسور مک‌گی<sup>۳</sup> (۲۰۰۶) تأکید می‌کند که رفتار غیراخلاقی همیشه به معنای فعالیت‌های غیرقانونی نیست این موضوع باعث می‌شود حسابداران رفتار غیراخلاقی خود را توجیه کنند و انجام آن را آسان‌تر می‌کند. جونز<sup>۴</sup> (۲۰۱۲) بیان می‌دارد که حتی اگر مدیریت سود استانداردهای حسابداری را نقض نکند کماکان می‌تواند منجر به ارائه اطلاعات نادرست درباره شرکت شود و سرمایه‌گذاران را در امر قضاوت در خصوص عملکرد شرکت فریب دهد. به‌واسطه نقض‌های اخلاقی به وقوع پیوسته در حرفه حسابداری و خدشه‌دار شدن اعتماد عمومی نسبت به حرفه این سؤال مطرح می‌شود که چه عاملی باعث بروز رفتارهای غیراخلاقی از سوی حسابداران می‌شود.

مهم‌ترین مشکل رسوایی‌های حسابداری را می‌توان به فشار وارده به حسابداران برای انجام رفتارهای غیراخلاقی، به دلیل نوع خدمات ارائه شده، دانست (اسپینوسوپایک و بارانیکا<sup>۵</sup>، ۲۰۱۶). حسابداران همیشه در معرض فشار از سوی روسا و همکاران خود بوده‌اند تا ارزش‌های اخلاقی خود را برای دستیابی به برخی اهداف سازمان زیر پا بگذارند (لرد و دی‌زورت<sup>۶</sup>، ۲۰۰۱). چنین فشارهایی به‌وضوح در حوزه کاری حسابداران قابل مشاهده است. تحقیقات مربوط به فشارهای دریافت شده توسط حسابداران در هنگام انجام فعالیت‌های

1 Amar et al.

2 Healy & Wahlen

3 McGee

4 Jones

5 Espinosa-Pike & Barrainkua

6 Lord & DeZoort

حرفه‌ای خود (لرد و دیزورت، ۱۹۹۷، اسپینوسوپایک و بارانیکا، ۲۰۱۶، فدراسیون حسابداران اروپا، ۲۰۱۶، لانگ و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶، لرد و دیزورت، ۲۰۰۱ و نلسون<sup>۳</sup>، ۲۰۰۶) نشان می‌دهد که بیشتر حسابداران حرفه‌ای هم از طرف مافوق خود و هم از طرف مشتری، برای انجام فعالیت‌هایی مغایر با اصول و موازین اخلاقی تحت فشار قرار می‌گیرند.

پژوهش‌های حسابداری که رفتار حسابداران را بررسی می‌کنند، از اینکه این فشارها می‌توانند نگرش و اعتقادات حسابداران را تحت تأثیر قرار دهند ابراز نگرانی کرده‌اند (لرد و دیزورت، ۱۹۹۷؛ اسپینوسوپایک و بارانیکا، ۲۰۱۶؛ لرد و دیزورت، ۲۰۰۱؛ سوینی و پیرس<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶). تحقیقات وجود فشارها را هم برای متخصصان حسابداری که به‌عنوان کارمند در یک شرکت کار می‌کنند (لانگ و همکاران، ۲۰۱۶؛ مک‌کنا<sup>۵</sup>، ۱۹۹۳) و هم برای حسابرسان (لرد و دیزورت، ۱۹۹۷؛ اسپینوسوپایک و بارانیکا، ۲۰۱۶؛ لرد و دیزورت، ۲۰۰۱) مستند کرده است. نویسندگان مختلف اظهار داشتند که حسابرسان به دلیل استقلالی که دارند فشار کمتری از سازمان خود برای نقض استانداردهای حرفه‌ای احساس می‌کنند. از طرف دیگر، متخصصان حسابداری گروه مالی یک شرکت، کارکنان سازمانی هستند که صورت‌های مالی را تهیه می‌کنند. رابطه شغلی با سازمانی که خدمات برای آن ارائه می‌شود، با این واقعیت همراه است که فعالیت حسابداران این سازمان‌ها با اهداف تجاری سازمان مرتبط است و ممکن است باعث شود آن‌ها تحت فشار بیشتری قرار بگیرند (سودابی و جندرون<sup>۶</sup>، ۲۰۰۹). ایوا و ادوایانگ<sup>۷</sup> (۲۰۱۲) بیان می‌دارد؛ رفتار غیراخلاقی در حسابداری از نگرش افراد در مورد فشار و انتظارات مافوق از رفتار وی ناشی می‌شود.

محققان در تحلیل تحقیقات خود در مورد تأثیرات فشار در حسابداری به این نتیجه رسیدند که یک نوع فشار قابل توجه که می‌تواند در زمینه حسابداری اعمال شود، فشار مافوق به زیردستان است (دیزورت و لرد، ۱۹۹۷؛ بیشاپ و دیزورت<sup>۸</sup>، ۲۰۱۷؛ وست و فلیشمن<sup>۹</sup>، ۲۰۲۲). ادبیات حسابداری و روانشناسی شامل مطالعات بی‌شماری در مورد تأثیر فشارهای درک شده توسط حسابداران و چگونگی تغییر نگرش، اعتقادات و / یا رفتارهای فردی توسط افراد است. پترسون<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۳) فشار اخلاقی درک شده را به‌عنوان موقعیتی تعریف می‌کند که در آن احساس می‌شود که کارکنان از طرف سرپرستان و سایر اعضای سازمان تحت فشار قرار می‌گیرند تا ارزش‌های شخصی خود را برای دستیابی به اهداف سازمان به خطر بیندازند، این فشار ممکن است

1 Federations of European Accountants

2 Lang et al.

3 Nelson

4 Sweeney & Pierce

5 McKenna

6 Suddaby & Gendron

7 Ewa & Udoayang

8 Bishop & DeZoort

9 West & Fleischman

10 Peterson

ناشی از درک افراد از این موضوع باشد که حفظ شغل، ارزیابی عملکرد مثبت، ترفیع، پاداش و پیشرفت، مستلزم انجام کارهایی است که برای شرکت برتری ایجاد کند. فشار برای دست‌کاری ارقام حسابداری اغلب اوقات توسط مدیران میانی از جمله حسابداران و بازرسان حرفه‌ای احساس می‌شود (کناپ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). فشار از سوی هم‌تایان، سرپرستان و سایر اعضای سازمان برای مشارکت در رفتار غیراخلاقی، احتمالاً برای اکثر حسابداران تعارض اخلاقی استرس‌زا ایجاد خواهد کرد؛ زیرا افراد به‌طور طبیعی سازش بین ارزش‌های اخلاقی خود و سازمان را ترجیح می‌دهند (دوبینسکی و اینگرام<sup>۲</sup>، ۱۹۸۴؛ تیان و پیترسون<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶). بر اساس تئوری ناهماهنگی شناختی افراد برای حفظ ثبات بین اعتقادات و رفتار، انگیزه درونی دارند. برای تسکین استرس ناشی از تعارض اخلاقی، حسابداران ممکن است اعتقادات خود را طوری تغییر دهند که اعتقادات شخصی آن‌ها با رفتار مورد انتظار مطابقت داشته باشد (فستینگر<sup>۴</sup>، ۱۹۵۷). تغییر اعتقادات اخلاقی، سازگار با منافع شرکت، مسئولیت رفتار غیراخلاقی را متوجه شرکت می‌کند و درگیری درونی کارمند را کاهش می‌دهد (دیویس و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۶).

زمانی که حسابداران در محیط کار با موقعیت‌هایی مواجه می‌شوند که گاهی اوقات، اعمال غیراخلاقی قابل توجیه به نظر می‌رسد. خود فریبی که در طول مسیر انجام رفتارهای غیراخلاقی رخ می‌دهد، ممکن است منجر به جداسازی اخلاقی شود (ولش و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۵). جداسازی اخلاقی شامل غیرفعال کردن فرآیندهای خودتنظیمی اخلاقی است که از طریق آن فرد از خود تحریمی‌ها و احساس گناه، زمانی که رفتاری استانداردهای داخلی را نقض می‌کند، رها می‌شود (دترت<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۰۸). با جدایی اخلاقی افراد رفتارهای مشکوک را توجیه کرده و با نسبت دادن آن به دیگران، مسئولیت شخصی خود را به حداقل می‌رسانند (بندورا<sup>۸</sup>، ۲۰۰۴). تنبرونسل و مسیک<sup>۹</sup> (۲۰۰۴) بیان می‌کنند که با افزایش درجه انفصال اخلاقی، حوزه رفتار مجاز فرد افزایش می‌یابد و این موضوع تمایل افراد به انجام انواع رفتارهای غیراخلاقی را به دنبال خواهد داشت؛ بنابراین با توجه به این نگرانی که فشارهای وارده به حسابداران در محیط کار می‌تواند نگرش و عملکرد آن‌ها را در جهت منفی تغییر دهد و با توجه به اینکه مطالعات انجام‌شده در حوزه رفتاری، هنوز به‌اندازه کافی بینشی در مورد عوامل به وجود آورنده چنین رفتارهایی در گزارشگری مالی ایجاد نکرده‌اند، این پژوهش با بررسی نقش فشار اخلاقی درک شده توسط حسابداران در انجام فعالیت‌های حرفه‌ای خود و تأثیر آن بر اعتقادات اخلاقی آن‌ها در گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ کم‌اهمیت و بااهمیت و مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه سعی

- 1 Knapp
- 11 Dubinsky & Ingram
- 3 Tian & Peterson
- 4 Festinger
- 5 Davis et al.
- 6 Welsh et al.
- 7 Detert et al.
- 8 Bandura
- 9 Tenbrunsel & Messick

دارد با شناسایی و معرفی برخی ابعاد پنهان ایجاب‌کننده چنین رفتارهایی و با ارائه پیشنهادهایی به قانون‌گذاران، سیاست‌گذاران و محققان در این حوزه، به کاهش هزینه‌های رفتارهای ناکارآمد ناشی از فشار درک شده توسط حسابداران و بهبود کیفیت گزارشگری مالی کمک نماید.

در این پژوهش گزارشگری مالی متقلبانانه برای مبالغ بااهمیت و کم‌اهمیت و مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه به تفکیک مورد بررسی قرار گرفته است. دلیل این تفکیک، نتایج تحقیقاتی است که نشان می‌دهد؛ افراد اغلب مستعد ارتکاب بی‌احتیاطی‌های کوچک هستند که به راحتی قابل توجیه است و به خود پنداره مثبت آن‌ها آسیبی نمی‌رساند، اما نه نقض‌های اخلاقی عمده که به خود پنداره اخلاقی فرد آسیب می‌رساند (مزار و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸؛ ولش و همکاران، ۲۰۱۵). به این ترتیب، از آنجا که افراد مدیریت سود کارا و گزارشگری مالی متقلبانانه برای مبالغ کم‌اهمیت را از نظر اخلاقی قابل توجیه‌تر از مدیریت سود فرصت‌طلبانه و گزارشگری مالی متقلبانانه برای مبالغ بااهمیت می‌دانند، احتمالاً با ارتکاب به آن‌ها به خود پنداره مثبتشان آسیبی نرسد. در مقابل، هنگامی که رفتار غیراخلاقی بیش از حد فاحش باشد ممکن است پاداش‌های بیرونی با هزینه روان‌شناختی داخلی ناشی از رفتار غیراخلاقی جبران نشود (مزار و همکاران، ۲۰۰۸)؛ بنابراین این احتمال وجود دارد که وقتی حسابداران فشار مافوق را به‌عنوان یک عامل تهدیدکننده درک می‌کنند در مقابل اعمال غیراخلاقی جزئی مقاومت کمتری نسبت به موارد بااهمیت اخلاقی بالاتر نشان دهند و نگرش و باورهای اخلاقی‌شان راحت‌تر تحت تأثیر قرار گیرد. با در نظر گرفتن این استدلال، در این پژوهش اعتقادات اخلاقی حسابداران در مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه و گزارشگری مالی متقلبانانه برای مبالغ کم‌اهمیت و بااهمیت به صورت مجزا مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به اینکه تحقیقات انجام‌شده در زمینه گزارشگری مالی به این موضوع که می‌تواند نتایج متفاوتی در بر داشته باشد، توجه نموده‌اند، این مطالعه می‌تواند خلأ تحقیقات گذشته در این زمینه را تکمیل نماید.

با توجه به اهمیتی که شناسایی عوامل اثرگذار بر اعتقادات اخلاقی حسابداران در گزارشگری مالی دارد و با در نظر داشتن اینکه تاکنون پژوهشی در ایران انجام نشده است که تأثیر فشار اخلاقی درک شده را بر اعتقادات اخلاقی در گزارشگری مالی مورد بررسی قرار داده باشد. پژوهش حاضر با ارائه الگو برای تبیین عوامل اثرگذار بر اعتقادات اخلاقی در گزارشگری مالی، به دنبال بررسی آن است که گزارشگری مالی متقلبانانه و مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه تا چه اندازه متأثر از عامل موقعیتی فشار اخلاقی درک شده توسط حسابداران است. همچنین هدف این پژوهش در درجه اول، بسط مبانی نظری پژوهش‌های رفتاری در رابطه با گزارشگری مالی و در درجه دوم شناخت میزان تأثیر عامل موقعیتی فشار اخلاقی درک شده بر اعتقادات اخلاقی حسابداران و در نتیجه بر گزارشگری مالی متقلبانانه، مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه است. در ادامه مقاله مبانی نظری، روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود.

1 Mazar et al.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱- فشار درک شده تهدیدکننده اعتقادات اخلاقی حسابداران

ادبیات حسابداری و روانشناسی شامل مطالعات بی‌شماری در مورد تأثیر فشارهای درک شده توسط حسابداران و چگونگی تغییر نگرش، اعتقادات و / یا عملکرد افراد است (اسپینوسوپایک و بارانیکا، ۲۰۱۶ لرد و دی‌زورت ۲۰۰۱ و سوینی و پیرس، ۲۰۰۶). آلبرشت<sup>۱</sup> (۲۰۱۴) استدلال کرد که فشار برای انجام رفتارهای غیراخلاقی لزوماً واقعی نیست. از این رو، وی پیشنهاد کرد که کلمه فشار درک شده به جای فشار استفاده شود. اگر افراد معتقد باشند که تحت فشار قرار گرفته‌اند، چنین اعتقادی می‌تواند منجر به رفتار غیراخلاقی در گزارشگری مالی شود (عبداللهی و منصور<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). پترسون (۲۰۰۳) فشار درک شده را به‌عنوان موقعیتی تعریف می‌کند که در آن احساس می‌شود، کارکنان از طرف هم‌تایان، سرپرستان و سایر اعضای سازمان تحت فشار قرار می‌گیرند تا ارزش‌های شخصی خود را برای دستیابی به اهداف سازمان به خطر بیندازند. کنترل ترفیع، پاداش و امنیت شغلی، از ابزارهایی هستند که از طریق آن‌ها سازمان‌ها می‌توانند افراد را تحت فشار قرار دهند تا مطابق با هنجارهای شرکت عمل کنند (دانکن<sup>۳</sup>، ۲۰۰۱).

آلبرشت (۲۰۱۴) معتقد است که فشار برای انجام تقلب در صورت‌های مالی، برای اهداف یا عملکرد غیرواقعی از طرف مدیریت یا هیئت‌مدیره اعمال می‌شود که در نتیجه منجر به حسابداری ساختگی و در نهایت منجر به تقلب در صورت‌های مالی می‌شود. عدم تحقق پیش‌بینی‌های تحلیلگران، حاشیه ناخالص یا سود، کمبود وجه نقد و حذف از لیست بورس اوراق بهادار نمونه‌هایی از فشارهای قابل‌درک است که باعث می‌شود مدیران کارکنان را مجبور به تقلب برای سازمان خود کنند (آلبرشت، ۲۰۱۴). فشار برای دست‌کاری ارقام حسابداری برای دستیابی به سودهای هدفمند، اغلب اوقات توسط مدیران میانی از جمله حسابداران و بازرسان حرفه‌ای احساس می‌شود (کناپ، ۲۰۱۲). پژوهش‌ها در این زمینه نشان می‌دهد که فشار مافوق برای انجام عملکرد غیراخلاقی مهم‌ترین معضل حسابداران در سال‌های اخیر بوده است (ایوا و ادوایانگ، ۲۰۱۲).

طبق نظرسنجی که ژاتکین و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) در مورد فشارهای قابل‌درک توسط حسابداران در عملکرد حسابداری از حسابداران اکراینی انجام دادند به این نتیجه رسیدند که وقوع فشار در عملکرد حسابداران اغلب اتفاق می‌افتد از ۲۱۹ پاسخ‌دهنده، ۷۰ درصد حسابداران خود را تحت فشار احساس می‌کردند بیش از نیمی (۵۲ درصد) از حسابدارانی که تحت فشار بودند برای انجام عمل غیراخلاقی به اخراج، کاهش حقوق و غیره تهدید می‌شدند و در برخی از موارد (۱۹ درصد) به حسابداران درازای انجام رفتار غیراخلاقی پاداش داده

1 Albrecht

2 Abdullahi & Mansor

3 Duncan

4 Zhatkin et al.

می‌شد. این نظرسنجی نشان داد که اخلاق حرفه‌ای در حسابداری در سطح پایینی قرار دارد و حسابداران اغلب با مسائل اخلاقی روبرو هستند و تحت فشار قرار می‌گیرند تا برخلاف قوانین و مقررات عمل کنند. فشارهایی که به حسابداران وارد می‌شود می‌تواند تهدیدی برای بروز رفتارهای غیراخلاقی در گزارشگری مالی باشند.

با توجه به ادبیات مطرح شده می‌توان استنباط کرد که فشار اخلاقی درک شده می‌تواند نقش سوء مهمی در ایجاد جهت‌گیری اعتقادی اخلاقی فرد ایفا کند، وقتی حسابداران با فشار اخلاقی روبرو شوند، در صورتی که آن را به‌عنوان یک عامل تهدیدکننده درک کنند این ادراکات و ارزیابی آن‌ها از محرک فشار می‌تواند منجر به تغییر اعتقادات، نگرش و رفتار در آن‌ها شود.

## ۲-۲- اعتقادات اخلاقی در حمایت از شرکت و تنزل اخلاق در گزارشگری مالی

بسیاری از شرکت‌ها فشار قابل‌توجهی را بر کارکنان برای دستیابی به اهداف شرکت، بدون در نظر گرفتن راه‌های دستیابی به این اهداف، اعمال می‌کنند که باعث ایجاد درگیری روانی برای کارمند خواهد شد؛ زیرا افراد به‌طور طبیعی مصالحه بین ارزش‌های اخلاقی خود و سازمان خود را ترجیح می‌دهند (کلینارد و یگر، ۱۹۸۰). استرس و تنش ناشی از درگیری روانی یا اخلاقی می‌تواند پیامدهای منفی زیادی را به دنبال داشته باشد. تحقیقات در جامعه حسابداران رسمی نشان داد که درگیری اخلاقی ناشی از فشار درک شده از سوی سازمان، با رضایت شغلی پایین، تعهد سازمانی پایین‌تر و اهداف قوی‌تر برای ترک سازمان همراه است (شفر، ۲۰۰۲).

روانشناسان به تعارض روان‌شناختی ناشی از بی‌ثباتی در اعتقادات اخلاقی و رفتارها به‌عنوان ناهماهنگی شناختی اشاره می‌کنند (فستینگر، ۱۹۵۷). تئوری ناهماهنگی شناختی مطرح می‌کند دو عنصر شناختی زمانی ناهماهنگی پیدا می‌کنند که تأیید یکی موجب نفی دیگری می‌شود. این حالت زمانی پیش می‌آید که فرد باورهای متضاد یا حتی نگرش و رفتار مخالف هم داشته باشد. به عقیده فستینگر کسی که می‌داند دو عنصر شناختی ناهماهنگ دارد حالت تنش ناخوشایندی احساس می‌کند. هر اندازه شناخت‌های موردنظر مهم و انحراف آن‌ها از یکدیگر بیشتر باشد، ناهماهنگی به همان اندازه بزرگ‌تر خواهد بود. از آنجاکه ابتلا به ناهماهنگی شناختی، چه از لحاظ روحی و چه جسمی حالت ناخوشایندی است (ریکرز و سامولسون، ۲۰۱۶) فرد می‌کوشد خود را از این وضعیت نجات دهد (احمدی، ۱۳۹۲).

ناماهنگی از راه‌های مختلفی کاهش می‌یابد. به‌عنوان مثال از طریق تغییر یکی از شناخت‌های ناهماهنگ، به این صورت که یکی از عناصر ناهمساز را به نحوی تغییر دهیم که با شناخت‌های دیگرمان همساز شود.

1 Clinard & Yeager

2 Shafer

3 Reckers & Samuelson



غالباً این تغییر متضمن تغییر نگرش فرد است به طوری که نگرش با رفتاری که قبلاً انجام گرفته هماهنگ شود (مورفی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲).

بنابراین بر اساس تئوری ناهماهنگی شناختی، مکانیسم مقابله‌ای که افراد ممکن است برای حفظ ثبات و تسکین فشار درک شده و تنش ناشی از درگیری روانی به کار برند، تغییر اعتقادات شخصی آنها است به گونه‌ای که بین اعتقادات و رفتارها سازگاری وجود داشته باشد (برهام و کوهن<sup>۲</sup>، ۱۹۶۲)؛ بنابراین، حسابداران ممکن است استانداردهای اخلاقی کارفرمای خود را قبول کرده و بپذیرند که رفتارهای خاص، بخشی ضروری از شغل آنها است. پذیرش اعتقادات اخلاقی سازگار با شرکت، مسئولیت رفتار غیراخلاقی را متوجه شرکت می‌کند و درگیری درونی کارمند را کاهش می‌دهد (دیویس و همکاران، ۲۰۰۶)؛ بنابراین می‌توان استنباط کرد که تضعیف اعتقادات اخلاقی حسابداران، پیش شرط مهم برای پذیرش رفتارهای غیراخلاقی در گزارشگری مالی (گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت و کم‌اهمیت، مدیریت سود کارا و فرصت طلبانه)، به عنوان اخلاقی قابل قبول است.

### ۳- پیشینه پژوهش

در سال‌های اخیر شیوع رفتارهای غیراخلاقی در محیط‌های کاری و نقش مدیران در دست‌کاری‌های حسابداری زمینه‌ساز جلب توجه اندیشمندان و محققان مختلف به عوامل مرتبط با این گونه رفتارها شده است. برخی از تحقیقات به بررسی فشارهای دریافت شده توسط حسابداران و ارزیابی اخلاقی معضلاتی که حسابداران با آن مواجه می‌شوند، پرداختند. سجادی و کاظمی (۱۳۹۵) در تحقیقی تحت عنوان «الگوی جامع گزارشگری مالی متقلبانه در ایران» به روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان، عامل فشار را به عنوان عامل اصلی و شرط علی گزارشگری مالی متقلبانه شناسایی و مهم‌ترین دلیل ارتکاب به تقلب در صورت‌های مالی را اعمال فشار به مدیریت برای گزارش سود معرفی نمودند. آلبرت و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) به بررسی نقش قدرت در شکل‌های مختلف تقلب در صورت‌های مالی جهت درک بهتر فرایند جذب افراد برای شرکت در طرح‌های تقلب در صورت‌های مالی پرداختند مطالعه آنها نشان داد، مدیران معمولاً از قدرت برای به‌کارگیری افراد برای شرکت در تقلب استفاده می‌کنند؛ و مدلی را بر اساس طبقه‌بندی کلاسیک قدرت فرنچ و ریون<sup>۴</sup> ارائه دادند که توضیح می‌دهد چگونه یک فرد بر شخص دیگری تأثیر می‌گذارد تا در تقلب در صورت‌های مالی شرکت کند. فدراسیون حسابداران و حسابرسان بنگاه‌های کوچک و متوسط در اروپا<sup>۵</sup> (۲۰۱۷)، نظرسنجی در

1 Murphy

2 Brehm & Cohen

3 Albrecht et al.

۴ نظریه قدرت فرنچ و ریون بیان می‌دارد، پنج منبع مختلف قدرت اجتماعی وجود دارد که شامل: ۱- قدرت اجبار ۲- قدرت پاداش ۳- قدرت تخصص ۴- قدرت مشروع ۵- قدرت مرجع است. در این نظریه شخصی که قدرت را در دست دارد از قدرت خود برای تأثیرگذاری بر فرد دیگر جهت ایجاد تغییر موردنظر خود استفاده می‌کند.

5 European Federation of Accountants and Auditors for SMEs (EFAA)

مورد اینکه حسابداران در اروپا تا چه حد تحت فشار قرار می‌گیرند تا غیراخلاقی عمل کنند و نحوه پاسخ آن‌ها به این فشارها چگونه است، انجام دادند. این نظرسنجی آنلاین با مشارکت ویژه حسابداران در اسپانیا، آلمان و لهستان، ۶۶۲ پاسخ از ۲۳ کشور را دریافت نمود. بر اساس یافته‌های نظرسنجی، حسابداران در انواع نقش‌ها از طرف مدیران یا اعضای هیئت‌مدیره، صاحبان مشاغل و مشتریان تحت فشار قرار گرفته بودند. بسیاری از پاسخ‌دهندگان فشار را یک رفتار عادی در تجارت می‌دانستند و برخی از آن‌ها توسط شخصی که تحت فشار قرار گرفته بودند به قطع ادامه همکاری تهدید شده بودند. این نظرسنجی فشار گسترده در جامعه حسابداری را تأیید کرد. طبق نظرسنجی که ژاتکین و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) در مورد فشارهای قابل درک توسط حسابداران در عملکرد حسابداری از حسابداران اکراینی انجام دادند به این نتیجه رسیدند که وقوع فشار در عملکرد حسابداران اغلب اتفاق می‌افتد از ۲۱۹ پاسخ‌دهنده، ۷۰ درصد حسابداران خود را تحت فشار احساس می‌کردند این فشارها توسط سه گروه مدیران (۸۱٪)، همکاران (۱۰٪) و نهادهای دولتی (۸٪) اعمال می‌شد. بیش از نیمی از حسابدارانی که تحت فشار بودند برای انجام عمل غیراخلاقی به اخراج، کاهش حقوق و غیره تهدید می‌شدند و در برخی از موارد به حسابداران درازای انجام رفتار غیراخلاقی پاداش داده می‌شد. این نظرسنجی نشان داد حسابداران اغلب با مسائل اخلاقی روبرو هستند و تحت فشار قرار می‌گیرند تا برخلاف قوانین یا مقررات عمل کنند. این محققان به شدت بحث بیشتر درباره وقوع فشار در فعالیت‌های حسابداری را پیشنهاد کردند. سپتیاری و مارولی<sup>۲</sup> (۲۰۱۷) به بررسی تأثیر فشار بر عملکرد رفتار در چارچوب مدیریت سود پرداختند. آن‌ها سه نکته کلیدی خاص را مورد بررسی قرار دادند: آیا فشار بر رفتار مدیریت سود اثر دارد؛ آیا فشار دارای اثر متقابل با جهت‌گیری اخلاقی در مدیریت سود است و آیا فشار دارای اثر متقابل با تعهد حرفه‌ای بر رفتارهای مدیریت سود است. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد بین جهت‌گیری اخلاقی فردی و رفتار مدیریت سود رابطه وجود دارد و شرکت‌کنندگان با سطح بالاتری از تعهد حرفه‌ای، کمتر در مدیریت سود مشارکت می‌کنند. علاوه بر این، فشار بر رفتار مدیریت سود تأثیرگذار بود. بیشاپ و همکاران (۲۰۱۷)، به بررسی تأثیر فشار نفوذ اجتماعی نامناسب مدیرعامل و تجربه مدیر مالی بر قضاوت و تصمیمات مدیر مالی در گزارشگری مالی پرداختند. نتایج نشان داد، هر دو نوع فشار اطاعت و همنوایی به‌طور قابل‌توجهی منجر به دست‌کاری در صورت‌های مالی می‌شوند. البته تأثیر فشار اطاعت بیشتر از فشار همنوایی بود. همچنین مدیران مالی باتجربه بالاتر، کمتر تحت تأثیر فشار مدیرعامل قرار گرفتند و تجربه حسابداری تا حدودی می‌تواند مدیران مالی را از فشار مدیرعامل محافظت کند. محمودی و سوپریادی<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) به بررسی تأثیر فشار اطاعت بر مدیریت سود واقعی و همچنین تأثیر متغیر تعدیل‌کننده سطح دین‌داری بر رابطه فشار اطاعت و مدیریت سود در کشور مالزی پرداختند. این مطالعه نشان داد که افراد تحت فشار اطاعت بیشتر مدیریت سود واقعی را انجام می‌دهند.

1 Zhatkin et al.

2 Septiari &amp; Maruli

3 Mahmudi &amp; Supriyadi

باین حال، دین‌داری به‌طور قابل توجهی ارتباط بین فشار اطاعت و مدیریت سود واقعی را کاهش نداد. وست و فلیشمن (۲۰۲۲)، به‌منظور رسیدگی به معضل اخلاقی استفاده از تعهدات مالیاتی غیرقطعی در مدیریت سود توسط مدیران شرکت‌ها، از استدلال اخلاقی و روان‌شناختی برای ارزیابی و تجزیه‌وتحلیل رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران استفاده کردند. آن‌ها در مطالعه خود تأثیر بدبینی مدیر حسابداری را بر مدیریت سود باواسطه گری عدم مشارکت اخلاقی تحت دو شرایط متفاوت؛ در شرایطی که یک مدیرعامل مستبد، مدیر حسابداری را برای مدیریت سود تحت فشار قرار می‌دهد و در شرایطی که یک مدیر تحول‌گرا، مدیر حسابداری را تشویق به ایجاد تغییرات مثبت در سازمان می‌کند، موردبررسی قرار دادند. مطالعه آن‌ها نشان داد فشار مدیرعامل مستبد بر بدبینی مدیر حسابداری تأثیر گذاشته، موجب جدایی اخلاقی مدیر حسابداری و در نتیجه فشار وارده منجر به افزایش قابل توجه مدیریت سود می‌شود. آن‌ها با انجام این تحقیق به خطرات وجود مدیر مستبد و سوءاستفاده کننده در سازمان که می‌تواند تأثیرات منفی بسیاری به همراه داشته باشد، هشدار دادند. نافیاتی و عینی<sup>۱</sup> (۲۰۲۲)، به بررسی اثر تعدیل‌کننده دین‌داری بر رابطه بین فشار اطاعت و رفتار گزارشگری مالی متقابلانه در بین مدیران مالی شرکت‌ها پرداختند. آن‌ها آزمودنی‌ها را به‌طور تصادفی به دودسته تقسیم کردند، دسته اول، تحت فشار اطاعت و دسته دوم، تحت هیچ فشاری قرار نگرفتند و میزان دین‌داری آن‌ها اندازه‌گیری شد. نتایج مطالعه آن‌ها نشان داد که فشار اطاعت بر رفتار گزارشگری مالی متقابلانه تأثیر می‌گذارد؛ اما تأثیر این فشار از طریق دین‌داری کاهش نمی‌یابد. آن‌ها اظهار کردند که افرادی که از سوی مافوق تحت فشار قرار می‌گیرند تمایل دارند از مافوق خود اطاعت کنند حتی اگر خلاف ارزش‌ها، اخلاقیات و اعتقادات آن‌ها باشد. آمار و همکاران (۲۰۲۲) با تحقیق در مورد رفتارهای سوء در گزارشگری مالی به این نتیجه رسیدند که مدیران مالی به دلیل فشار بازار سرمایه و برآورده کردن انتظارات سرمایه‌گذاران، علیرغم آگاهی از اثرات مخرب بالقوه بلندمدت مدیریت سود بر شرکت، بر مدیریت سود در کوتاه‌مدت در راستای منافع خودشان تمرکز می‌کنند. آن‌ها بر این عقیده‌اند که مدیریت سود در کوتاه‌مدت خطر لغزش به ثقلب را در آینده به همراه خواهد داشت.

برخی از تحقیقات به بررسی فشارهایی که حسابرسان در محیط‌هایی کاری با آن‌ها مواجه می‌شوند، پرداختند. مهرانی و نعیمی (۱۳۸۲) به بررسی تأثیر فشار بودجه زمانی و بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای تحت تئوری اخلاقی پرداختند. نتایج تحقیق بیانگر آن بود که هرچند حسابرسان خود را معتقد و مقید به رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌دانند اما در برابر فشار بودجه زمانی اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌نمایند. همچنین نتایج نشان داد با افزایش فشار بودجه زمانی، احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای نیز بیشتر می‌شود. رخصی و همکاران (۱۴۰۰) طی تحقیقی به تحلیل فشارهای دریافت شده توسط حسابرس در حرفه و معضلات اخلاقی حسابرس در تضاد حسابرسی و همچنین شناسایی عوامل حل تضاد منافع پرداختند. مطالعه آن‌ها علاوه بر فشار دریافتی

از صاحب‌کار، فشارهای ناشی از مؤسسات حسابرسی را که می‌تواند اثر آسیب‌رسان بر کیفیت حسابرسی داشته باشد را موردبررسی قرارداد. نتایج نشان داد که فشار از طرف موسسه حسابرسی و صاحب‌کار بر عملکرد حسابرسان تأثیرگذار است. همچنین تجربه حسابرس بر درک وی از فشار صاحب‌کار و قضاوت اخلاقی او تأثیرگذار بود. با توجه به نتایج حاصله آن‌ها بر رعایت آیین رفتار حرفه‌ای با نظارت و دقت بیشتر جهت کاهش تعارض‌های اخلاقی و افزایش کیفیت حسابرسی تأکید کردند. بخشی و همکاران (۱۴۰۱)، به بررسی تأثیر فشار زمانی حسابرس بر کیفیت حسابرسی و کیفیت سود با تأکید بر نقش تعدیلی استرس کاری حسابرسان پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد فشار زمانی، کیفیت حسابرسی و کیفیت سود را کاهش می‌دهد. همچنین استرس کاری حسابرسان باعث تشدید ارتباط منفی فشار زمانی با کیفیت سود و کیفیت حسابرسی می‌شود. آن‌ها دریافته‌اند استرس کاری می‌تواند باعث کاهش کارایی و اثربخشی حسابرسی در محیط کاری شده و کیفیت حسابرسی را از طریق حسابرسی زودهنگام کاهش می‌دهد و با افزایش ریسک حسابرسی باعث تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی و متعاقب آن افزایش رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران شود که این امر کاهش کیفیت سود در شرکت‌ها را به دنبال دارد. کلایتن و استادن<sup>۱</sup> (۲۰۱۵) نقش فشار اخلاقی بر اتخاذ تصمیم‌های غیراخلاقی حسابداران رسمی را در دو کشور استرالیا و نیوزلند بررسی کردند. برای این منظور ۹۱۹ آزمودنی را به‌طور تصادفی به سه گروه فاقد فشار، تحت فشار فرمان‌برداری و تحت فشار هم‌نویی تقسیم کردند و سناریوهایی مربوط به موقعیت‌های فرضی در حسابرسی را در اختیار هر یک از گروه‌ها قرار دادند. نتایج نشان داد فشار اخلاقی بر حسابداران رسمی، احتمال اتخاذ تصمیم‌های غیراخلاقی را به‌وسیله آن‌ها افزایش می‌دهد.

برخی از تحقیقات به بررسی اعتقادات اخلاقی حسابداران در تصمیم‌گیری‌های مالی پرداختند. لاری و همکاران (۱۳۹۲) تحقیقی تحت عنوان «رفتار اخلاقی حسابداران تفاوت‌های بین عقاید و عمل» انجام دادند. پژوهش آن‌ها رفتار اخلاقی حسابداران را بر اساس دیدگاه اخلاقی فوکو در مورد حقیقت‌گویی و ویژگی‌های حقیقت‌گویی در عقاید و اعتقادات حسابداران و تفاوت‌هایی بین این عقاید و چگونگی اجرایی و عملی شدن آن در محیط کار حرفه حسابداری را موردبررسی قرار دادند. نتایج حاکی از وجود تفاوت معنادار بین اعتقادات و عمل حسابداران بود. به‌طوری‌که نشان داد آنچه افراد به آن اعتقاد دارند با آنچه در محیط حرفه‌ای خود به آن عمل می‌کنند متفاوت است که می‌تواند مبین توانمندی آن‌ها در استفاده از اعتقادات اخلاقی خود در عمل باشد. فرولیچ و کوتیک<sup>۲</sup> (۱۹۹۱) به اندازه‌گیری باورهای فردی درباره اخلاق سازمانی پرداختند. هدف مطالعه آن‌ها ایجاد یک مقیاس سنجش فردی برای استفاده به‌عنوان ابزاری کلی در شناسایی عقاید اخلاقی شخصی بود که با منافع شرکت مشاهده‌شده تضاد داشته باشد. در مجموع ۲۲۵ نفر شاغل اعم از فارغ‌التحصیلان کارشناسی تا دانشجویان مقطع کارشناسی ارشد به یک نظرسنجی ۱۶ موردی پاسخ دادند. دو عامل از تحلیل

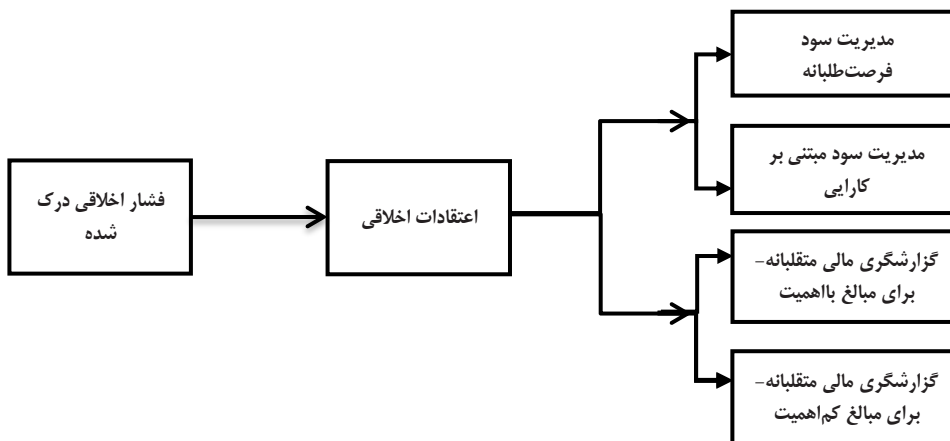
1 Clayton &amp; Staden

2 Froelich &amp; Kottke

عاملی ناشی شد. اولین عامل «پشتیبانی شرکت» و دومین عامل «دروغ برای حمایت از شرکت» بود. این موارد بیانگر اعتقادات یک کارمند در مورد رفتار اخلاقی در محیط‌های سازمانی در مواجهه با تعارضات اخلاقی معرفی شد.

با توجه به تحقیقات انجام شده در ایران و سایر کشورها، محققان فشار گسترده در جامعه حسابداری را تأیید می‌کنند. تحقیقاتی که در ایران انجام شده‌اند اکثراً فشار وارده بر حساب‌برسان از طرف صاحب‌کار، موسسه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند و تأثیر فشار وارده در محیط کار بر حسابداران تا زمان انجام این مطالعه مورد بررسی قرار نگرفته است. با توجه به اهمیتی که شناسایی عوامل اثرگذار بر اعتقادات اخلاقی حسابداران در گزارشگری مالی دارد، این مطالعه با ارائه الگو برای تبیین عوامل اثرگذار بر اعتقادات اخلاقی حسابداران و در نتیجه بر گزارشگری مالی متقلبان، مدیریت سود کارا و فرصت طلبانه است.

هر الگوی پژوهشی نیازمند مبنای نظری و تجربی پشتیبان است که در آن بایستی بتوان برونداد نهایی الگو را بر اساس چیدمان منطقی و تجربی متغیرها تبیین و توجیه نمود. جهت توجیه نظری الگوی مفروض پژوهش از نظریه‌های پشتیبانی مانند نظریه فشار اطاعت، نظریه ناهماهنگی شناختی استفاده شده است. بر این اساس مدل مفهومی پژوهش به شرح شکل ۱ ارائه شده است.



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

قدرت و فشار اغلب قضاوت را مختل می‌کنند (آلبرشت و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). در موقعیت اطاعت کنترل و نفوذ در افراد به صورت مستقیم اعمال می‌گردد. نفوذ نامناسب افراد در قدرت می‌تواند زمینه‌های فردی را برای عمل به روش‌های اخلاقی موردنظر نادیده بگیرد و باعث ایجاد استرس شود که در نهایت می‌تواند نگرش و رفتار را تغییر دهد (دیزورت و لرد، ۱۹۹۷).

ریشه تئوری اطاعت را می‌توان در آزمایش میلگرام<sup>۲</sup> (۱۹۷۴) جستجو کرد که میزان تمایل شرکت‌کنندگان برای اطاعت از شخصیتی که آن‌ها را به سمت به ظاهر شوک دادن الکتریکی به دیگران هدایت می‌کند، در تعارض با وجدان شخصی آن‌ها اندازه‌گیری کرد. مطالعه میلگرام نشان داد که شرکت‌کنندگان با وجود درد آشکار ناشی از رفتار آن‌ها، بیشتر از حد انتظار اطاعت می‌کنند و منجر به این نظریه شد که اطاعت یک رفتار کاملاً ریشه‌ای است که بر اخلاق عمومی یا اخلاق حرفه‌ای (میلگرام ۱۹۷۴) و تمایلات و اهداف شخصی غلبه دارد (بلاس<sup>۳</sup>، ۱۹۹۱).

پس از دهه‌ها تحقیق روان‌شناختی گسترده، مطالعات جدیدتر مفهوم اطاعت را به سازمان‌های تجاری گسترش دادند. به عنوان مثال، مدیران در صورت سفارش توسط سرپرست، به احتمال زیاد در محیط کار به جای اینکه با اختیار خود عمل کنند، غیراخلاقی یا غیرقانونی عمل می‌کنند (اسمیت و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۷). به نظر می‌رسد بسیاری از شرکت‌کنندگان در تقلب‌های شایع اخیر شرکت‌های بزرگ، کارمندان اخلاقی هستند که بی‌سروصدا با فعالیت‌هایی که به وضوح غیراخلاقی است همراه می‌شوند و سپس با انکار مسئولیت رفتارهای خود احساسات منفی یا پشیمانی خود را خنثی می‌کنند (آناند و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۴). در آزمایش‌های انجام شده با حسابداران مدیریت، هنگامی که افراد با فشار اطاعت از طرف مافوق خود روبرو می‌شوند، احتمال نقض سیاست صریح و ایجاد کسری بودجه افزایش می‌یابد (دیویس و همکاران، ۲۰۰۶ و هارتمن و ماس<sup>۶</sup>، ۲۰۱۰). این فشارها ممکن است ناشی از درک افراد از این موضوع باشد که حفظ شغل، ارزیابی عملکرد مثبت، ترفیع، پاداش و پیشرفت، مستلزم انجام کارهایی است که برای شرکت برتری ایجاد کند. فشارهایی که به حسابداران وارد می‌شود می‌توانند تهدیدکننده اعتقادات اخلاقی آن‌ها و زمینه‌ساز بروز رفتارهای غیراخلاقی در گزارشگری مالی باشند.

1 Albrecht et al.

2 Milgram

3 Blass

4 Smith et al.

5 Anand et al.

6 Hartmann & Maas

بنابراین فرضیه اول پژوهش به این صورت مطرح می‌شود:

**فرضیه اول:** فشار اخلاقی درک شده توسط حسابداران با اعتقادات اخلاقی آن‌ها رابطه منفی و معنی‌داری دارد.

مطالعات نشان داده است که بسیاری از حسابداران در معرض فشارهای اخلاقی برای شرکت در رفتار مغایر با اعتقادات اخلاقی‌شان دچار اختلال شناختی خواهند شد، روانشناسان اجتماعی به تعارض روان‌شناختی ناشی از بی‌ثباتی در اعتقادات اخلاقی و رفتارها، به‌عنوان ناهماهنگی شناختی اشاره می‌کنند (فستینگر، ۱۹۵۷). عمومی‌ترین نظریه از میان تمام نظریه‌های هماهنگی و نظریه‌ای که گسترده‌ترین داده‌های تجربی را به وجود آورده است، نظریه ناهماهنگی شناختی لئون فستینگر (۱۹۵۷) است. نظریه‌های دیگر، به مسئله عدم توافق با دیگران شامل فرد با منبع اطلاعاتی پرداختند اما این نظریه درباره عدم توافق با خود است. از نظر فستینگر (۱۹۵۷) پایه اصلی این نظریه، این عقیده است که ارگانیزم انسان همیشه برای حفظ هم‌سختی، انسجام یا همسازی درونی بین عقاید، نگرش‌ها و ارزش‌هایش تلاش می‌کند. به عبارت دیگر نوعی کشش به سوی هماهنگی بین شناخت‌ها وجود دارد. طبق این نظریه، وجود نوعی عدم انسجام و ناهمخوانی به میزان کافی بین دو شناخت، موجب حالت انگیزشی آزارنده‌ای می‌شود. ناهماهنگی که فرد را وامی‌دارد ناهمخوانی بین شناخت‌هایش را کاهش دهد. یکی از طرق کاهش این ناهماهنگی برای او تغییر نگرش نسبت به جنبه اخلاقی آن عمل، یعنی متقاعدشدن او در این مورد است که این عمل خیلی غیراخلاقی نیست. به این ترتیب، نظریه ناهماهنگی، پیش‌بینی می‌کند که یک فرد، بعد از انجام یک عمل غیراخلاقی، نسبت به این عمل نگرش اغماض آمیز تر از سابق خواهد داشت.

بنابراین با توجه به موارد ذکر شده، می‌توان استنباط کرد تضعیف اعتقادات اخلاقی حسابداران می‌تواند به‌عنوان یک پیش‌شرط مهم برای دیدگاه‌های مداراگرتر در مورد قابل‌قبول بودن رفتارهای سؤال‌برانگیز مطرح شود. در نتیجه تضعیف اعتقادات اخلاقی حسابداران می‌تواند بر قضاوت اخلاقی حسابداران در رابطه با تهیه گزارش‌های مالی (مدیریت سود و گزارشگری مالی متقلبانه) تأثیرگذار باشد.

با توجه به نتایج تحقیقات ولش و همکاران (۲۰۱۵) و مزار و همکاران (۲۰۰۸) که بر این عقیده‌اند، افراد با سهولت بیشتری بی‌احتیاطی‌های کوچک را در مقابل نقض‌های اخلاقی عمده توجیه می‌کنند. این احتمال وجود دارد که زمانی که اعتقادات اخلاقی حسابداران در معرض فشار اخلاقی درک شده کاهش می‌یابد در مقابل اعمال غیراخلاقی جزئی مقاومت کمتری نسبت به موارد بااهمیت اخلاقی بالاتر نشان دهند و به این ترتیب میزان مشارکت آن‌ها در مدیریت سود کارا و گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ کم‌اهمیت بیشتر از مدیریت سود فرصت‌طلبانه و گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت باشد.

بنابراین در این پژوهش، اعتقادات اخلاقی حسابداران در مدیریت سود به کارا (فرضیه دوم) و فرصت‌طلبانه (فرضیه سوم) و اعتقادات اخلاقی حسابداران در گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت (فرضیه چهارم)

و کم‌اهمیت (فرضیه پنجم) به صورت مجزا مورد بررسی قرار گرفته است. بر اساس ادبیات مطرح شده فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر خواهد بود:

**فرضیه دوم:** اعتقادات اخلاقی حسابداران رابطه منفی و معنی‌داری بر مدیریت سود کارا دارد.

**فرضیه سوم:** اعتقادات اخلاقی حسابداران رابطه منفی و معنی‌داری بر مدیریت سود فرصت‌طلبانه دارد.

**فرضیه چهارم:** اعتقادات اخلاقی حسابداران رابطه منفی و معنی‌داری بر گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت دارد.

**فرضیه پنجم:** اعتقادات اخلاقی حسابداران رابطه منفی و معنی‌داری بر گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ کم‌اهمیت دارد.

#### ۵- روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف، از نوع تحقیقات کاربردی است؛ زیرا هدف تحقیق‌های کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. این تحقیق از نظر روش توصیفی است و از نظر نوع داده‌ها کمی است. همچنین بر اساس نحوه گردآوری داده‌ها، این تحقیق از نوع پیمایشی محسوب می‌شود. جامعه آماری این پژوهش افراد شاغل در حرفه حسابداری شامل مدیران مالی، سرپرستان حسابداری و کارشناسان حسابداری شرکت‌های خصوصی و شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۰ می‌باشند.

برای تعیین حجم نمونه در PLS از ده برابر بیشترین شاخص یک سازه در میان مدل‌های اندازه‌گیری یا بیشترین روابط موجود در بخش ساختاری استفاده می‌شود (داوری و رضازاده، ۱۳۹۵). با توجه به اینکه در این پژوهش بیشترین سؤال مربوط به اعتقادات اخلاقی با تعداد ۶ سؤال است، حداقل به تعداد  $60 (6 \times 10)$  نفر نیاز بوده که بدین منظور تعداد ۴۶۵ عدد پرسشنامه به صورت تصادفی در اختیار جامعه آماری قرار گرفت سپس ۲۲۱ پرسشنامه دریافت شد که ۲۰۱ پرسشنامه قابل استفاده بود و برای تجزیه و تحلیل از آن‌ها استفاده شد.

در این پژوهش به منظور تبیین مبانی نظری و جمع‌آوری پیشینه پژوهش، از متون کتابخانه‌ای استفاده شد. برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از ابزار پرسشنامه استفاده گردید. بخش اول پرسشنامه، سؤال‌های مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی، شامل جنسیت، سن، مدرک تحصیلی، سابقه کار، مرتبه شغلی و محل خدمت است. بخش‌های دوم تا پنجم شامل سؤالات تخصصی در رابطه با متغیرهای پژوهش شامل: فشار اخلاقی درک شده، اعتقادات اخلاقی حسابداران، مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه و گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت و کم‌اهمیت می‌باشد. در بخش دوم، متغیر فشار اخلاقی درک شده، به منظور اندازه‌گیری درک شرکت‌کنندگان از فشار اخلاقی طراحی شده است. برای اندازه‌گیری این متغیر از پرسشنامه طراحی شده در



تحقیق پترسون (۲۰۰۳) و تیان و پترسون (۲۰۱۶)، استفاده شد. سؤالات پرسشنامه شامل سه سؤال به صورت بسته پاسخ و برای پاسخ سؤالات از مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای از ۱ "اغلب" تا ۵ "هرگز" استفاده شد. همچنین به منظور جلوگیری از تعصب در پاسخ‌دهی از امتیازدهی معکوس استفاده شده است. در بخش سوم، متغیر اعتقادات اخلاقی برای ارزیابی اعتقادات افراد در مورد رفتار اخلاقی در محیط‌های سازمانی در مواجهه با تعارضات اخلاقی مطرح شده است. برای اندازه‌گیری این متغیر از پرسشنامه طراحی شده در تحقیق فرولیچ و کوتیک (۲۰۰۶)، استفاده شده است. پرسشنامه شامل شش سؤال به صورت بسته پاسخ از مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای که ۱ بیانگر "کاملاً موافق" تا ۵ بیانگر "کاملاً مخالف" استفاده شده است. در بخش چهارم، متغیرهای گزارشگری مالی متقلبانانه برای مبالغ بااهمیت و گزارشگری مالی متقلبانانه برای مبالغ کم‌اهمیت برای اندازه‌گیری تمایل افراد به گزارشگری مالی متقلبانانه برای مبالغ بااهمیت و کم‌اهمیت (با انتخاب در دامنه ۰٪ تا ۱۰۰٪) از سناریوی گزارشگری مالی متقلبانانه (ویلیام شافر، ۲۰۰۲) استفاده شده است؛ و بخش پنجم، سؤالات مربوط به متغیرهای مدیریت سود کارا و مدیریت سود فرصت‌طلبانه برای اندازه‌گیری تمایل افراد به مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه طراحی شده است. برای اندازه‌گیری این دو متغیر از پرسشنامه مدیریت سود بلسکی و همکاران (۲۰۰۸) استفاده شد. سؤالات پرسشنامه شامل ۳ سؤال از مدیریت سود کارا و ۳ سؤال از مدیریت سود فرصت‌طلبانه می‌باشد که به صورت متن ارائه و سپس سؤالات آن مطرح شد. در هر دو سؤالات مربوط به مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه، گزینه‌ها بر اساس طیف لیکرت ۷ گزینه‌ای از ۱ "اصلاً" تا ۷ "کاملاً" رتبه‌بندی شد.

متغیر وابسته در این پژوهش گزارشگری مالی متقلبانانه برای مبالغ بااهمیت، گزارشگری مالی متقلبانانه برای مبالغ کم‌اهمیت، مدیریت سود کارا و مدیریت سود فرصت‌طلبانه می‌باشد. متغیر مستقل پژوهش فشار اخلاقی درک شده می‌باشد. همچنین متغیر اعتقادات اخلاقی حسابداران نیز به عنوان متغیر میانجی در جهت تبیین بهتر ارتباط بین متغیر وابسته و مستقل در نظر گرفته شده‌اند.

پس از جمع‌آوری و تلخیص داده‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS 22، Lisrel 8.8 و PLS3 از طریق شاخص‌های توصیفی و آمار استنباطی به تجزیه تحلیل داده‌ها پرداخته شد. در بخش نخست، داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از شاخص‌های آمار توصیفی، توصیف و سپس با استفاده از نرم‌افزار لیزرل، به منظور ایجاد مدل اندازه‌گیری برازنده و قابل قبول، با استفاده از آزمون تحلیل عاملی تأییدی روایی و پایایی متغیرهای پژوهش مورد آزمون قرار گرفت. برای اندازه‌گیری پایایی ابزار پژوهش از معیار پایایی ترکیبی (CR) استفاده شد، همچنین برای اندازه‌گیری روایی محتوا از روش دلفی و برای اندازه‌گیری روایی همگرا از روش تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از معیارهای معیار بار عاملی<sup>۱</sup> و میانگین واریانس استخراج شده<sup>۲</sup> (AVE)، استفاده شد.

1 Belski et al.

2 Factor Loading

3 Average Variance Extracted

در ادامه نیز از طریق معادلات ساختاری و با استفاده از نرم‌افزار PLS، روابط علی بین فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار گرفت. الگوسازی معادلات ساختاری مجموعه‌ای از روش‌های آماری است که امکان بررسی هم‌زمان مجموعه‌ای از روابط مفروض بین یک یا چند متغیر مستقل و یک یا چند متغیر وابسته را فراهم می‌کند (الی و همکاران، ۲۰۱۱). برای تأیید یا رد این فرضیه‌ها از مقدار احتمال T-value استفاده شده است که اگر این مقادیر بیشتر از ۱/۹۶ یا کمتر از ۱/۹۶- باشند، فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار می‌گیرد (رامین مهر و چارستاد، ۱۳۹۴). برای سنجش برازش الگوی مفهومی پژوهش از شاخص‌های برازندگی مقدار مجذور کای  $X^2$ ، شاخص برازش نرمال (NFI)، شاخص برازش غیر نرمال (NNFI)، شاخص برازش تطبیقی (CFI) و شاخص ریشه میانگین مربعات خطاهای برآورد (RMSEA) استفاده شد.

#### ۶- یافته‌های پژوهش

جدول ۱، ویژگی‌های جمعیت شناختی پژوهش بر اساس متغیرهای جنسیت، سن، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، پست سازمانی و سابقه کاری را نشان می‌دهد.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، ۵۹/۷ درصد از پاسخگویان مرد و ۴۰/۳ درصد زن بوده‌اند. توزیع سنی نشان می‌دهد که ۱۹/۹ درصد بین ۲۰ تا ۳۰ سال، ۳۷/۸ درصد بین ۳۰ تا ۴۰ سال، ۲۹/۴ درصد بین ۴۰ تا ۵۰ سال و ۱۲/۹ درصد بالاتر از ۵۰ سال سن بوده‌اند. ۴ درصد دارای مدرک کاردانی و پایین‌تر از آن، ۲۱/۹ درصد دارای مدرک کارشناسی، ۳۷/۸ درصد دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۳۶/۳ درصد دارای مدرک دکتری بوده‌اند. ۶۶/۲ درصد رشته حسابداری و حسابرسی، ۲۶/۴ درصد رشته مدیریت، ۵/۹ درصد رشته اقتصاد و ۱/۵ درصد در سایر رشته‌های مرتبط بوده‌اند. ۳۲/۸ درصد کارشناس حسابداری، ۱۷/۹ درصد رئیس حسابداری، ۲۷/۳ درصد مدیر مالی، ۱۰ درصد معاون مالی و ۱۲ درصد در سایر شغل‌های مرتبط فعالیت داشتند. ۲۰/۹ درصد دارای سابقه کمتر از ۵ سال، ۲۴/۴ درصد بین ۵ تا ۱۰ سال، ۲۱/۴ درصد بین ۱۰ تا ۱۵ سال، ۱۳/۴ درصد بین ۱۵ تا ۲۰ سال و ۱۹/۹ درصد بالاتر از ۲۰ سال بوده‌اند.

جدول ۲، آمار توصیفی شامل معیارهای تمرکز (میانگین و میانه) و معیارهای پراکندگی (انحراف معیار، بیشینه و کمینه) برای متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۱- ویژگی‌های جمعیت شناختی پژوهش

جنسیت	مرد		زن	
	شخص	۱۲۰	۸۱	درصد فراوانی
سن	شخص	۲۰ تا ۳۰ سال	۳۰ تا ۴۰ سال	بالاتر از ۵۰ سال
	فراوانی	۴۰	۷۶	۲۶
	درصد فراوانی	۱۹/۹	۳۷/۸	۱۲/۹
میزان تحصیلات	شخص	کاردانی و پایین‌تر از آن	کارشناسی	کارشناسی ارشد
	فراوانی	۸	۴۴	۷۳
	درصد فراوانی	۴	۲۱/۹	۳۶/۳
رشته تحصیلی	شخص	حسابداری و حسابرسی	مدیریت	اقتصاد
	فراوانی	۱۳۳	۵۳	۱۲
	درصد فراوانی	۶۶/۲	۲۶/۴	۵/۹
پست سازمانی	شخص	کارشناس حسابداری	رئیس حسابداری	مدیر مالی
	فراوانی	۶۶	۳۶	۵۵
	درصد فراوانی	۳۲/۸	۱۷/۹	۲۷/۳
سابقه کاری	شخص	کمتر از ۵ سال	بین ۵ تا ۱۰ سال	بین ۱۰ تا ۱۵ سال
	فراوانی	۴۲	۴۹	۴۳
	درصد فراوانی	۲۰/۹	۲۴/۴	۲۱/۴
سایر	معاون مالی	سایر	۳	۱/۵
۲۴	۱۲	۲۴	۲۰	۱۲
۱۲	۱۰	۱۲	۱۰	۱۲
۴۰	۲۷	۴۰	۲۷	۴۰
۱۹/۹	۱۳/۴	۱۹/۹	۱۳/۴	۱۹/۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	تعداد	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
فشار اخلاقی درک شده	۲۰۱	۳/۱۹	۳	۱/۰۶	۱/۳۳	۵
اعتقادات اخلاقی در حمایت از شرکت	۲۰۱	۳/۱۴	۳/۱۶	۱/۱۶	۱	۵
مدیریت سود کارا	۲۰۱	۴/۱۴	۴	۱/۶۳	۱	۷
مدیریت سود فرصت‌طلبانه	۲۰۱	۳/۸۹	۳/۷۷	۱/۶۶	۱	۷
گزارشگری مالی متقلبانه-مبالغ بااهمیت	۲۰۱	۴۷/۵۱	۵۰	۲۶/۰۱	۰	۱۰۰
گزارشگری مالی متقلبانه-مبالغ کم اهمیت	۲۰۱	۵۶/۳۸	۵۲/۵	۲۶/۰۹	۰	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی  
دوره ۱۶/ پیاپی ۶۱/ بهار ۱۴۰۳

همان‌طور که مشاهده می‌شود با توجه به اینکه مقادیر میانه و میانگین متغیرها به هم نزدیک هستند، می‌توان اظهار داشت که توزیع متغیرها نرمال می‌باشد.

در بررسی پایایی و روایی الگوهای اندازه‌گیری شاخص‌ها، روایی همگرا میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) و پایایی ترکیبی (CR) مورد توجه قرار گرفته است. نتایج این محاسبات در جدول شماره ۳ نمایش داده شده است.

پایایی ترکیبی در الگوهای ساختاری معیار بهتر و معتبرتری نسبت به آلفای کرونباخ به شمار می‌رود، به دلیل اینکه در محاسبه آلفای کرونباخ در مورد هر سازه تمامی شاخص‌ها بااهمیت یکسان وارد محاسبات می‌شوند، ولی در محاسبه پایایی ترکیبی شاخص‌ها با بار عاملی بیشتر اهمیت زیاده‌تری داشته و باعث شود که مقادیر CR سازه‌ها معیار واقعی‌تر و دقیق‌تری نسبت به آلفای کرونباخ باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). در صورتی که میزان مقدار پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۷ باشد، نشان از پایداری درونی مناسب است؛ بنابراین، می‌توان گفت الگوی حاضر از پایایی قابل قبولی برخوردار است. معیار AVE اگر بالاتر از ۰/۴ باشد الگوی اندازه‌گیری دارای روایی همگرا است. بر اساس نتایج جدول شماره ۳ میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) بزرگ‌تر از ۰/۴ است، بنابراین روایی همگرا وجود دارد.

جدول ۳- روایی همگرا و پایایی متغیرهای پژوهش

CR	AVE	نام متغیر
۰/۹۱۵۹۱۷	۰/۶۳۵۱۳۳	فشار اخلاقی درک شده
۰/۹۱۹۸۳۶	۰/۶۵۴۳۵	اعتقادات اخلاقی
۰/۹۵۵۹۹۵	۰/۷۰۷۱	مدیریت سود کارا
۰/۹۴۷۷۱۵	۰/۶۷۲۲	مدیریت سود فرصت‌طلبانه
۰/۸۲۰۱	۰/۷۰۴۸	گزارشگری مالی متقلبانانه برای مبالغ بااهمیت
۰/۶۳۱۳۴۹	۰/۴۶۴۹	گزارشگری مالی متقلبانانه برای مبالغ کم‌اهمیت

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بار عاملی نشان‌دهنده میزان همبستگی هر متغیر مشاهده‌گر (سؤال پرسشنامه) با متغیرها (عامل‌ها) است. زمانی که تمامی بارهای عاملی در یک عامل همگی بزرگ‌تر از ۰/۴ باشند روایی سازه از نوع همگرا وجود دارد. جدول ۴ نتایج حاصل از تحلیل عاملی و معنی‌داری را به تفکیک هر سؤال نشان می‌دهد. با توجه به اینکه بار عاملی تمامی گویه‌ها بیشتر از ۰/۴ است تحلیل عاملی الگو تأیید می‌گردد.

جدول ۴- بار عاملی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	گویه	بار عاملی	آماره T	نام متغیر	گویه	بار عاملی	آماره T
فشار اخلاقی درک شده	۱	۰/۶۸	۱۰/۶۱	مدیریت سود کارا	۱	۰/۹۰	۱۴/۲۱
	۲	۰/۸۰	۱۳/۲۴		۲	۰/۶۹	۱۴/۷۲
	۳	۰/۷۹	۱۳/۰۲		۳	۰/۸۹	۲۹/۲۷
اعتقادات اخلاقی	۱	۰/۷۸	۱۴/۵۰		۴	۰/۹۲	۲۰/۴۶
	۲	۰/۸۸	۱۴/۰۸		۵	۰/۶۹	۱۱/۵۳
	۳	۰/۷۷	۱۲/۲۱		۶	۰/۹۰	۱۹/۲۷
	۴	۰/۷۱	۱۰/۸۸		۷	۰/۸۵	۱۷/۲۱
	۵	۰/۷۸	۱۲/۲۹		۸	۰/۶۴	۱۰/۶۲
	۶	۰/۷۸	۱۲/۳۳		۹	۰/۸۴	۱۶/۷۹
گزارشگری مالی متقلبانانه	۱	۰/۷۲	۱۰/۰۹	مدیریت سود فرصت طلبانه	۱	۰/۸۶	۱۵/۲۱
برای مبالغ بااهمیت	۲	۰/۸۷	۱۰/۶۰		۲	۰/۵۳	۱۰/۰۰
گزارشگری مالی متقلبانانه	۱	۰/۵۴	۹/۱۶		۳	۰/۸۶	۲۷/۴۷
برای مبالغ کم‌اهمیت	۲	۰/۸۹	۷/۹۹		۴	۰/۹۵	۲۰/۲۹
					۵	۰/۶۸	۱۱/۸۸
					۶	۰/۹۳	۱۹/۳۹
					۷	۰/۸۶	۱۶/۵۰
					۸	۰/۵۸	۹/۱۰
					۹	۰/۷۹	۱۴/۲۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

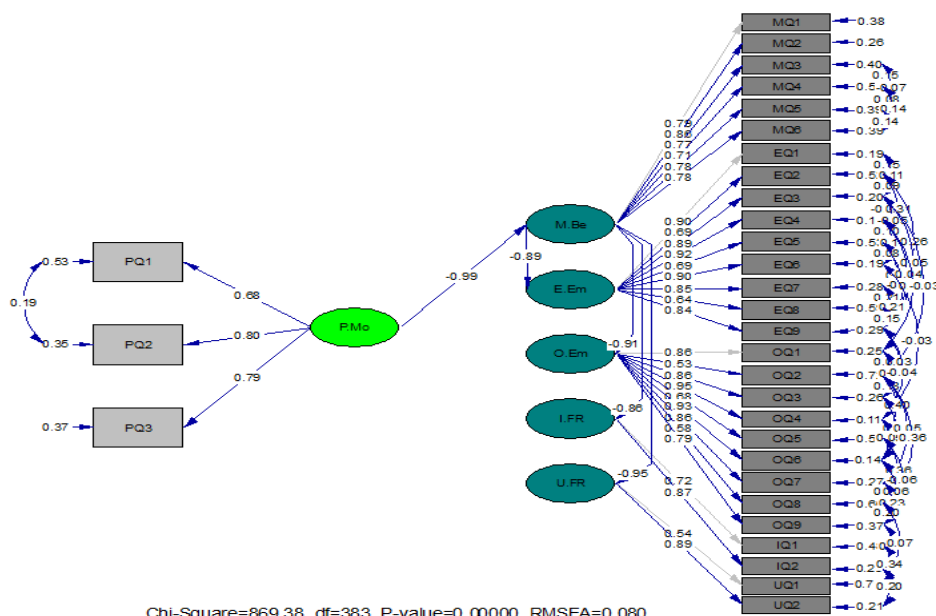
با استفاده از مدل درونی می‌توان به بررسی فرضیه‌ها پرداخت. با مقایسه مقدار  $t$  محاسبه‌شده برای ضریب هر مسیر می‌توان به تأیید یا رد فرضیه پژوهش پرداخت. بدین‌سان اگر مقدار قدر مطلق آماره  $t$  بزرگ‌تر از  $۱/۹۶$  گردد، در سطح اطمینان  $۹۵\%$  و در صورتی که مقدار آماره  $t$  بیشتر از  $۲/۵۸$  گردد، ضریب مسیر در سطح اطمینان  $۹۹\%$  معنادار است. نتایج آزمون مدل مفهومی تحقیق در حالت معناداری و در حالت استاندارد در شکل‌های زیر نشان داده‌شده است. برای بررسی معنادار بودن ضرایب مسیر لازم است تا مقدار  $t$  هر مسیر بالاتر از  $۱/۹۶$  شود. در این تحلیل مقدار آماره  $t$  برای تمامی مسیرها، بالاتر از  $۱/۹۶$  بوده و در نتیجه معنادار است.

از آنجاکه در این بخش، خروجی نرم افزار بدون تغییر آورده شده است، قبل از مشاهده خروجی نرم افزار، به منظور شناسایی علائم اختصاری متغیرهای مکنون و مشاهده‌ای، (جدول ۵) ارائه شده است.

جدول ۵- راهنمای شناسایی علائم اختصاری متغیرهای مدل

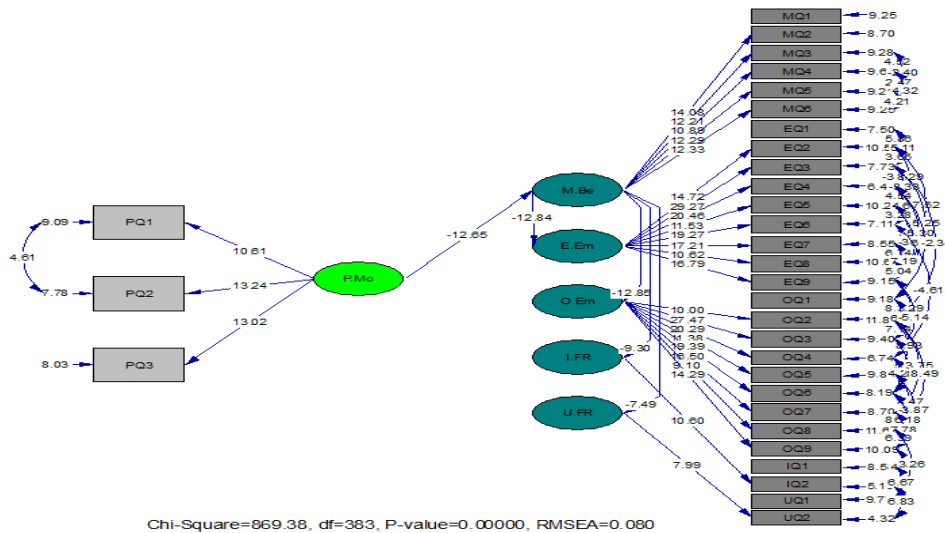
علامت اختصاری	شاخص
P.Mo	فشار اخلاقی درک شده
M.Be	اعتقادات اخلاقی
E.Em	مدیریت سود کارا
O.Em	مدیریت سود فرصت طلبانه
I.FR	گزارشگری مالی متقلبان-مبالغ بااهمیت
U.FR	گزارشگری مالی متقلبان-مبالغ کم اهمیت

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۲- نتیجه آزمون مدل پژوهش در حالت استاندارد

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۳- نتیجه آزمون مدل پژوهش در حالت معنی‌داری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در قالب مدل درونی فرضیات موردبررسی قرار گرفتند و مسیر مدل ساختاری ارزیابی شد. هر مسیر متناظر با یکی از فرضیات مدل است. آزمون هر فرضیه از طریق بررسی علامت، اندازه و معناداری آماری ضریب مسیر (بتا) بین هر متغیر مکنون<sup>۱</sup> با متغیر وابسته است. هراندازه این مسیر بالاتر باشد تأثیر پیش‌بینی کننده متغیر مکنون نسبت به متغیر وابسته بیشتر خواهد بود و با در نظر گرفتن نتایج بررسی روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته با استفاده از ضریب مربوط می‌توان به بررسی معنی‌داری اثرات بین متغیرهای پژوهش پرداخت. به‌منظور معنی‌داری ضریب مسیر یا همان بتا باید معناداری مقدار T-value برای هر ضریب مسیر موردتوجه قرار گیرد اگر مقدار قدر مطلق آماره t کوچک‌تر از ۱/۹۶ باشد فرضیه صفر نتیجه گرفته می‌شود و در صورتی که مقدار قدر مطلق آماره t بالاتر از مقدار ۱/۹۶ باشد فرض صفر رد می‌شود.

**فرضیه اول:** فشار اخلاقی درک شده توسط حسابداران با اعتقادات اخلاقی آن‌ها رابطه منفی و معنی‌داری دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش نشان می‌دهد که: فشار اخلاقی درک شده، تأثیر منفی (۰/۹۹-) بر اعتقادات اخلاقی دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در فشار اخلاقی درک شده، متغیر اعتقادات اخلاقی به میزان ۰/۹۹ واحد و خلاف جهت با فشار اخلاقی درک شده تغییر می‌کند. این تأثیر از نظر آماری معنی‌دار

<sup>۱</sup> پنهان

است چراکه آماره T-Value برابر با (۱۲/۶۵) است که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است؛ بنابراین فرضیه تأثیر فشار اخلاقی درک شده بر اعتقادات اخلاقی رد نمی‌شود.

#### جدول ۶- نتایج آزمون برای فرضیه ۱

فرضیه	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه آزمون
تأثیر فشار اخلاقی درک شده بر اعتقادات اخلاقی	-۰/۹۹	-۱۲/۶۵	رد نمی‌شود

منبع: یافته‌های پژوهشگر

**فرضیه دوم:** اعتقادات اخلاقی حسابداران رابطه منفی و معنی‌داری بر مدیریت سود کارا دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان می‌دهد که: اعتقادات اخلاقی، تأثیر منفی (-۰/۸۹) بر مدیریت سود کارا دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در اعتقادات اخلاقی، متغیر مدیریت سود کارا به میزان ۰/۸۹ واحد و خلاف جهت با اعتقادات اخلاقی تغییر می‌کند. این تأثیر از نظر آماری معنی‌دار است چراکه آماره T-Value برابر با (۱۲/۸۴) است که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است؛ بنابراین فرضیه تأثیر اعتقادات اخلاقی بر مدیریت سود کارا رد نمی‌شود.

#### جدول ۷- نتایج آزمون برای فرضیه ۲

فرضیه	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه آزمون
تأثیر اعتقادات اخلاقی بر مدیریت سود کارا	-۰/۸۹	-۱۲/۸۴	رد نمی‌شود

منبع: یافته‌های پژوهشگر

**فرضیه سوم:** اعتقادات اخلاقی حسابداران رابطه منفی و معنی‌داری بر مدیریت سود فرصت‌طلبانه دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان می‌دهد که: اعتقادات اخلاقی، تأثیر منفی (-۰/۹۱) بر مدیریت سود فرصت‌طلبانه دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در اعتقادات اخلاقی، متغیر مدیریت سود فرصت‌طلبانه به میزان ۰/۹۱ واحد و خلاف جهت با اعتقادات اخلاقی تغییر می‌کند. این تأثیر از نظر آماری معنی‌دار است چراکه آماره T-Value برابر با (۱۲/۸۵) است که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است؛ بنابراین فرضیه تأثیر اعتقادات اخلاقی بر مدیریت سود فرصت‌طلبانه رد نمی‌شود.

#### جدول ۸- نتایج آزمون برای فرضیه ۳

فرضیه	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه آزمون
تأثیر اعتقادات اخلاقی بر مدیریت سود فرصت‌طلبانه	-۰/۹۱	-۱۲/۸۵	رد نمی‌شود

منبع: یافته‌های پژوهشگر



**فرضیه چهارم:** اعتقادات اخلاقی حسابداران رابطه منفی و معنی داری بر گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت دارد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم پژوهش نشان می‌دهد که: اعتقادات اخلاقی، تأثیر منفی (۰/۸۶-) بر گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در اعتقادات اخلاقی، متغیر گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت به میزان ۰/۸۶ واحد و خلاف جهت با اعتقادات اخلاقی تغییر می‌کند. این تأثیر از نظر آماری معنی دار است چراکه آماره T-Value برابر با ۹/۳۰ است که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است؛ بنابراین فرضیه تأثیر اعتقادات اخلاقی بر گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت رد نمی‌شود.

جدول ۹- نتایج آزمون برای فرضیه ۴

نتیجه آزمون	آماره t	ضریب مسیر	فرضیه
رد نمی‌شود	-۹/۳۰	-۰/۸۶	تأثیر اعتقادات اخلاقی بر گزارشگری مالی متقلبانه با فرض مبالغ بااهمیت

منبع: یافته‌های پژوهشگر

**فرضیه پنجم:** اعتقادات اخلاقی حسابداران رابطه منفی و معنی داری بر گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ کم‌اهمیت دارد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم پژوهش نشان می‌دهد که: اعتقادات اخلاقی، تأثیر منفی (۰/۹۵-) بر گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ کم‌اهمیت دارد. به عبارتی با هر واحد تغییر در اعتقادات اخلاقی، متغیر گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ کم‌اهمیت به میزان ۰/۹۵ واحد و خلاف جهت با اعتقادات اخلاقی تغییر می‌کند. این تأثیر از نظر آماری معنی دار است چراکه آماره T-Value برابر با ۷/۴۹ است که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است؛ بنابراین فرضیه تأثیر اعتقادات اخلاقی بر گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ کم‌اهمیت رد نمی‌شود.

جدول ۱۰- نتایج آزمون برای فرضیه ۵

نتیجه آزمون	آماره t	ضریب مسیر	فرضیه
رد نمی‌شود	-۷/۴۹	-۰/۹۵	تأثیر اعتقادات اخلاقی بر گزارشگری مالی متقلبانه با فرض مبالغ کم‌اهمیت

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که مشاهده می‌شود ضریب مسیر برای اعتقادات اخلاقی در گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ کم‌اهمیت (۰/۹۵) بیشتر از ضریب مسیر برای اعتقادات اخلاقی در گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت (۰/۸۶) می‌باشد که نشان‌دهنده این است که حسابداران گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ کم‌اهمیت را از نظر اخلاقی قابل توجیه‌تر از گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت می‌دانند و زمانی که از طرف مافوق در معرض فشار اخلاقی درک شده قرار می‌گیرند، با سهولت بیشتری در آن مشارکت می‌کنند. این یافته مطابق تحقیقات ولش و همکاران (۲۰۱۵) و مزار و همکاران (۲۰۰۸) می‌باشد که بر این عقیده‌اند، افراد با سهولت بیشتری بی‌احتیاطی‌های کوچک را در مقابل نقض‌های اخلاقی عمده توجیه می‌کنند. البته در مورد مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه تفاوت قابل توجهی یافت نشد که می‌تواند به دلیل نقض استانداردها در گزارشگری مالی متقلبانه باشد که از نظر افراد غیراخلاقی‌تر از مدیریت سود می‌باشد.

مقادیر شاخص‌های برازندگی الگوی مفهومی در جدول ۱۱ نشان داده شده است. همان‌گونه که مندرجات جدول ۱۱ نشان می‌دهد الگو از برازندگی خوبی برخوردار است و مورد تأیید می‌باشد.

جدول ۱۱- نتایج برازش معادلات ساختاری

وضعیت برازش	مقادیر محاسبه شده شاخص‌ها	مقادیر توصیه شده	شاخص‌های برازش الگوی مفهومی
—	۸۶۹/۳۸	—	Chi Square
—	۳۸۳	—	Df
قابل قبول	۲/۲۶	$\text{Chi Square/Df} \leq 5$	Chi Square/Df
قابل قبول	۰/۰۸	$\text{RMSEA} \leq 0.08$	RMSEA
قابل قبول	۰/۹۷	$\text{NFI} \geq 0.90$	NFI
قابل قبول	۰/۹۸	$\text{NNFI} \geq 0.90$	NNFI
قابل قبول	۰/۹۸	$\text{CFI} \geq 0.90$	CFI

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۷- بحث و نتیجه‌گیری

در این مقاله تأثیر فشار اخلاقی درک شده بر اعتقادات اخلاقی در گزارشگری مالی (گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت و کم‌اهمیت، مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه) مورد بررسی قرار گرفت. هدف این پژوهش گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در حوزه تصمیم‌گیری اخلاقی در رابطه با گزارشگری مالی و در درجه دوم شناخت میزان تأثیر عامل موقعیتی فشار اخلاقی درک شده بر اعتقادات اخلاقی و در نتیجه بر

گزارشگری مالی است. در این پژوهش به این پرسش پاسخ داده شد که چه عاملی از نظر روانی فرد را تحت تأثیر قرار می‌دهد تا اقدام به دست‌کاری در صورت‌های مالی نماید.

نتایج حاصل از تحلیل آماری داده‌ها مربوط به فرضیه اول نشان داد که فشار اخلاقی درک شده اثر منفی و معنی‌داری بر اعتقادات اخلاقی حسابداران دارد؛ که حاکی از آن است؛ زمانی که حسابداران فشار اخلاقی را در محیط کار درک می‌کنند با تغییر در نگرش و تغییر در باورهای اخلاقی به آن پاسخ می‌دهند؛ بنابراین، فشارهای وارده به حسابداران می‌تواند تهدیدکننده اعتقادات اخلاقی آن‌ها و زمینه‌ساز بروز رفتارهای غیراخلاقی در آن‌ها باشد. نتیجه این فرضیه مطابق با یافته‌های تحقیقات سپتیری و مارولی (۲۰۱۷) و ژاتکین و همکاران (۲۰۱۷) می‌باشد. آن‌ها اعتقاد دارند که فشار به حسابداران در محیط کار می‌تواند منجر به تغییر اعتقادات اخلاقی در آن‌ها شود. نتایج حاصل از تحلیل آماری داده‌های مربوط به فرضیه دوم و سوم نشان داد اعتقادات اخلاقی تأثیر منفی و معنی‌داری بر مدیریت سود کارا و مدیریت سود فرصت‌طلبانه دارد. نتایج حاکی از این است که فشار درک شده حسابداران در محیط کار در نتیجه تأثیر منفی در نگرش و اعتقادات اخلاقی آن‌ها منجر به افزایش مدیریت سود کارا و فرصت‌طلبانه شده است. نتایج این فرضیات مطابق با یافته‌های تحقیقات سپتیری و مارولی (۲۰۱۷)، وست و فلیشمن (۲۰۲۲) می‌باشد. آن‌ها بر این عقیده‌اند که جهت‌گیری اعتقادی اخلاقی فرد تأثیر قابل‌توجهی در مدیریت سود دارد. نتایج حاصل از تحلیل آماری داده‌های مربوط به فرضیه چهارم و پنجم نشان داد؛ اعتقادات اخلاقی حسابداران تأثیر منفی و معنی‌داری بر گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت و گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ کم‌اهمیت دارد. همچنین رابطه بین اعتقادات اخلاقی در گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ کم‌اهمیت قوی‌تر از گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت بود، همان‌طور که در مبانی نظری و بخش یافته‌ها ذکر شد می‌تواند به آن دلیل باشد که افراد گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ کم‌اهمیت را از نظر اخلاقی قابل‌توجه‌تر می‌دانند و با سهولت بیشتری در آن مشارکت می‌کنند. نتایج این فرضیات مطابق با یافته‌های تحقیقات بیشاپ و همکاران (۲۰۱۷)، نافیاتی و عینی (۲۰۲۲)، می‌باشد.

نتایج به‌دست‌آمده با نظریه فشار اطاعت و نظریه ناهماهنگی شناختی مطابقت دارد. حسابداران در مواجهه با فشارهای درک شده در محیط کار دچار تعارضات اخلاقی می‌شوند و در نتیجه ناهماهنگی شناختی را تجربه می‌کنند به این معنی که بین باورها، نگرش و عقاید شخصی آن‌ها با رفتارهای غیراخلاقی که مافوق از آن‌ها انتظار دارد، تناقض و ناهماهنگی به وجود می‌آید. برای کاهش ناهماهنگی شناختی و حل تعارض به‌ناچار الگوی باورها در آن‌ها تغییر می‌کند به این صورت که باور و اعتقادات شخصی آن‌ها تعدیل یافته و با رفتار هماهنگ می‌شود بنابراین، حسابداران استانداردهای اخلاقی کارفرمای خود را قبول می‌کنند و می‌پذیرند که رفتارهای خاص، بخشی ضروری از شغل آن‌ها است. پذیرش اعتقادات اخلاقی سازگار با شرکت، مسئولیت رفتار غیراخلاقی را متوجه شرکت می‌کند و درگیری درونی آن‌ها را کاهش می‌دهد که در نهایت رفتارهای سوء در گزارشگری مالی را به دنبال خواهد داشت. فشار به کارکنان برای انجام رفتارهای سؤال‌برانگیز می‌تواند

موجب تغییر در سبک تصمیم‌گیری افراد از طریق مکانیسم القایی (رفتار غیراخلاقی در طول زمان بدون نیاز به توجیه، عادی و قابل قبول تلقی می‌شود) شود. بر طبق تئوری یادگیری این‌گونه رفتارها ممکن است به سایر افراد در سازمان نیز سرایت کند و یک محیط کاری خصمانه و ناسالم ایجاد کند. این وضعیت زمانی نامطلوب‌تر خواهد بود که این‌گونه رفتارها در هنجارهای فرهنگی شرکت نهادینه شود؛ بنابراین، اگرچه شرکت‌ها با تصور ظاهر آرای، جذب سرمایه‌گذاران و کسب منافع شخصی، دست به چنین فشارهایی می‌زنند اما در بلندمدت می‌تواند عواقب زیانباری را برای شرکت و بازار سرمایه ایجاد کند که قادر به کنترل آن نیستند. این رفتار نادرست اعتماد بین شرکت‌ها و فعالان بازار را، خدشه‌دار می‌کند.

نتایج این پژوهش درک و آگاهی افراد از تأثیر فشار اخلاقی درک شده بر اعتقادات اخلاقی در گزارشگری مالی را تقویت می‌کند، افزایش درک فشار در حسابداری می‌تواند تلاش‌ها را برای آموزش و پرورش متخصصان جهت استفاده از استراتژی‌های مقابله با فشار درک شده و نحوه عملکرد حسابداران در چنین شرایطی، برای کاهش اثرات نامطلوب و امکان بهبود عملکرد در حسابداری را تسهیل کند. چنین تلاش‌هایی می‌تواند منجر به بهبود سطوح رضایت شغلی و در نهایت افزایش عملکرد در حرفه حسابداری شود؛ بنابراین این مطالعه پیشنهاد می‌کند که تمرکز بر پیشگیری می‌تواند از تغییر در اعتقادات اخلاقی حسابداران ناشی از فشار درک شده در محیط کار و انجام رفتارهای غیراخلاقی در زمانی که حسابداران درگیر تعارض اخلاقی هستند، بکاهد. تمرکز بر پیشگیری از طریق آموزش اخلاق امکان‌پذیر می‌باشد که می‌تواند هم به صورت واحدهای درسی در دانشگاه‌ها و هم دوره‌های آموزشی در سازمان‌ها برگزار گردد. همچنین با تعیین استانداردهای اخلاقی واضح و مشخص کردن مشکلات اخلاقی بالقوه در محیط کار که کارکنان باید از آن‌ها اجتناب کنند، ایجاد می‌شود. با توجه به افزایش احتمال بروز رفتارهای سؤال‌برانگیز در گزارشگری مالی توسط حسابداران تحت تأثیر درک آن‌ها از محرک فشار توسط مدیران، پیشنهاد می‌شود؛ در شرکت‌هایی که تضاد مدیریت و مالکیت وجود دارد، استخدام و برکناری حسابداران به‌طور مستقیم از طرف مالکان، یا از طریق کمیته‌ای متشکل از سهامداران شرکت انجام شود تا حسابداران بتوانند بدون فشارهای وارده از طرف مدیران شرکت، اقدام به گزارش وضعیت و عملکرد شرکت نمایند. همچنین پیشنهاد می‌شود کمیته حسابرسی داخلی در سازمان‌ها ایجاد و تقویت شود. وجود این کمیته موجب تقویت سیستم کنترل داخلی، نظارت بر اطلاعات مالی و اطمینان از رعایت مقررات و همچنین موجب کاهش قدرت مدیرعامل در شرکت می‌شود. توجه و نظارت بیشتر بر نحوه اجرای آیین‌نامه‌ها و قوانینی که در راستای شفافیت بیشتر اطلاعات است می‌تواند احتمال بروز رفتارهای سوء در گزارشگری مالی را کاهش دهد.

به‌طور کلی نتایج بدست آمده از این مطالعه می‌تواند اطلاعات سودمندی برای متخصصان حسابداری، دانشگاهیان، محققان و قانون‌گذاران داشته باشد. یافته‌ها به متخصصان حسابداری کمک می‌کند تا درک بهتری از اثرات سوء پذیرش فشار بر گزارشگری مالی و پیامدهای آن داشته باشند و پایبندی خود را به اصول اخلاقی به جهت حفظ تعهد خود به حرفه حفظ نمایند. شفاف‌سازی عوامل رفتاری مؤثر بر شکل‌گیری

رفتارهای سوء در گزارشگری مالی می‌تواند دانشگامیان را در بازنگری واحدهای درسی و افزایش آگاهی اخلاقی دانشجویان پس از ورود به محیط حرفه در زمان مواجهه با چنین تضادهای اخلاقی ترغیب نماید. با توجه به نتایج این مطالعه به قانون‌گذاران توصیه می‌شود نسبت به بازنگری سیاست‌های جاری و اعمال جریمه نسبت به دست‌کاری در گزارش‌های مالی برای مدیران، اقدام نمایند. محققان می‌توانند با توجه به آثار سوء فشار درک شده، در تحقیقات آتی به بررسی عوامل کاهنده فشار و تأثیر آن بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی بپردازند و با ارائه راهکارهای آزمون شده به حرفه کمک نمایند.

اگرچه تعدادی از انواع فشارهای خاص مربوط به حسابداری و حسابرسی، از جمله فشار حجم کار، اطاعت، انطباق، بودجه زمانی، مشتری، رقابت و غیره، مورد مطالعه قرار گرفته است؛ اما زمینه‌های ناشناخته بسیاری از فشارهای قابل تحقیق که حرفه حسابداری امروزه در محیط کار با آن‌ها مواجه است، باقی مانده است؛ بنابراین پژوهش‌های بیشتر جهت ایجاد درک کامل‌تر از دامنه و میزان تأثیرات فشار بر متخصصان حسابداری ضروری است. همچنین پیشنهاد می‌شود که انواع مختلف از فشارها در ترکیب‌ها و شدت‌های مختلف در مشاغل مختلف حسابداری و حسابرسی، مورد بررسی قرار گیرند.

اجرای این پژوهش همانند سایر پژوهش‌ها با محدودیت‌هایی مواجه بوده است؛ با توجه به اینکه موضوع مورد تحقیق به موضوعات ارزشی حرفه و فرد مربوط می‌شود و همه افراد به رعایت مطالبات اخلاقی اذعان دارند و بیشتر تمایل دارند خلاف واقع، آنچه را که درست می‌دانند را عنوان نمایند، با مسئله تعصب مطلوبیت اجتماعی مواجه هستیم. از آنجاکه پاسخ‌دهندگان در مورد آنچه که همتایانشان انجام می‌دهند، واقعیت را گزارش می‌کنند؛ بنابراین مطالعه حاضر سوگیری ناشی از تعصب مطلوبیت اجتماعی را با استفاده از پرسش غیرمستقیم، کنترل نمود. در این مطالعه از نمونه‌گیری آماری استفاده شده است، این موضوع می‌تواند تعمیم‌پذیری یافته‌های پژوهش را به کل جامعه با محدودیت همراه کند. در این پژوهش سعی شده است یک نسبت قابل قبول از تنوع‌بخشی از اعضای جامعه رعایت شود. یکی دیگر از مشکلات و محدودیت‌های پژوهش‌های میدانی، ضعف فرهنگ پاسخگویی به پرسشنامه است؛ که در این پژوهش نیز به‌خوبی نمایان بود؛ این باعث شد که پژوهشگر برای تکمیل پرسشنامه‌ها توسط افراد پرسش‌شونده وقت و انرژی بسیار زیادی صرف نماید و علاوه بر این تعداد نمونه پژوهش بیشتر می‌شد اگر پاسخ‌های خالی و ناتمام و بی‌دقت وجود نمی‌داشت.

## فهرست منابع

- احمدی، ابراهیم، (۱۳۹۲). رابطهٔ خلاقیت و ناراست گویی با میانجیگری توانایی توجیه رفتار غیراخلاقی: بررسی جنبهٔ منفی خلاقیت، فصلنامه روانشناسی کاربردی، (۱)۷.

- (۲) ایزدی نیا، ناصر؛ حمید زارع حسین آبادی و حسام رحمانی، (۱۳۹۵). پذیرش اخلاقی مدیریت سود. اخلاق در علوم و فناوری. ۱۱ (۴) صص ۸۹-۸۱.
- (۳) بخشی، مجید؛ کاوه اذین فر و سید علی نبوی چاشمی، (۱۴۰۱). بررسی تاثیر فشار زمانی حسابرس بر کیفیت حسابرسی و کیفیت سود با تاکید بر نقش تعدیلی استرس کاری حسابرسان، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۳)، ۶۷-۸۰.
- (۴) بولو، قاسم؛ یحیی حساس یگانه؛ فریدون رهنمای رود پستی و شهرام چهارمحالی، (۱۳۹۶)، الگوی رویکرد حسابداران و حسابرسان به استانداردهای حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت اطلاعات حسابداری، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹(۳۳)، صص ۱۲۵-۱۴۸.
- (۵) حساس یگانه، یحیی و شهرام عمو زاد مهدیرجی، (۱۳۹۹)، عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای (اخلاقی) حسابرسان و فشارهای وارده بر آن‌ها، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۷(۶۷)، صص ۱-۲۶.
- (۶) خواجوی، شکر اله و شعله منصوری، (۱۳۹۳). تقلب: حلقه پنهان در زنجیره امنیتی گزارشگری مالی. مجله حسابدار رسمی، ۲۸، ۵۴-۶۴.
- (۷) خوشبخت، اسماعیل؛ امیرحسین تائبی نقندری و حدیث زینلی، (۱۴۰۱). دین‌داری، اخلاق حرفه‌ای حسابداران و تقلب‌های گزارشگری مالی. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۳)، صص ۲۲۳-۲۵۳.
- (۸) داوری، علی و آرش رضازاده، (۱۳۹۷). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS، چاپ دوم، تهران، جهاد دانشگاهی.
- (۹) رامین مهر، حمید و پروانه چارستاد، (۱۳۹۵). روش پژوهش کمی با کاربرد معادلات ساختاری (نرم‌افزار لیزرل)، چاپ دوم، تهران، انتشارات ترمه.
- (۱۰) رخش، مریم؛ کاوه اذین فر و سید علی نبوی چاشمی، (۱۴۰۰). فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد بها-کیفیت حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۰)، صص ۱۷۳-۲۰۵.
- (۱۱) سجادی، سید حسین و توحید کاظمی، (۱۳۹۵)، الگوی جامع گزارشگری مالی متقلبانه در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۱)، صص ۱۸۵-۲۰۴.
- (۱۲) لاری دشت بیاض، محمود؛ حمید خادم و عباس لاری دشت بیاض، (۱۳۹۲)، رفتار اخلاقی حسابداران تفاوت‌های بین عقاید و عمل، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۲۲(۵)، ۵۰-۶۹.
- (۱۳) مهرانی، ساسان و مهدیس نعیمی، (۱۳۸۲). تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، مجله دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ۱۰(۳۲)، صص ۴۳-۶۱.

- 14) Abdullahi, R., & Mansor, N. (2015). Concomitant Debacle of Fraud Incidences in the Nigeria Public Sector: Understanding the power of Fraud Triangle Theory. *The International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 5(5), 241-255.
- 15) Ahmadi, e. (2014). Relationship Between Creativity and Dishonesty Mediated by Ability to Justify Unethical Behavior: A Review of Negative Aspect of Creativity. *Journal of Applied Psychology*, 7(1) (In persian).
- 16) Albrecht, W. S., Hill, N. C., & Albrecht, C. C. (2006). The ethics development model applied to declining ethics in accounting. *Australian Accounting Review*, 16(38), 30-40.
- 17) Albrecht, C., Holland, D., Malagueño, R., Dolan, S., & Tzafirir, S. (2015). The role of power in financial statement fraud schemes. *Journal of business ethics*, 131(4), 803-813.
- 18) Albrecht, S. 2014. July/August, Iconic Fraud Triangle Endures. Fighting a Culture of Fraud, 4, 46-52.
- 19) Amar, M., Chen, E., Gavius, I., & Weihs, H. (2022). Financial reporting misconduct: Evidence from the field. *Finance research letters*, 47, 102540.
- 20) Anand, V., Ashforth, B. E., & Joshi, M. (2004). Business as usual: The acceptance and perpetuation of corruption in organizations. *Academy of Management Perspectives*, 18(2), 39-53.
- 21) Assad, Nedal Fawzi, and Muhammad T. Alshurideh. 2020. Investment in context of financial reporting quality: A systematic review. *Waffen-Und Kostumkunde Journal* 11: 255–86.
- 22) Bandura, A. (2004). The role of selective moral disengagement in terrorism and counterterrorism. In F. M. Moghaddam & A. J. Marsella (Eds.), *Understanding terrorism: Psychosocial roots, consequences, and interventions*(pp. 121–150). Washington, DC: American Psychological Association.
- 23) Bakhshi, M., Azinfar, K., & Nabavi Chashmi, S. A. (2022). Investigating the effect of auditor time pressure on audit quality and profit quality with emphasis on the moderating role of auditors' work stress. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(43), 67-80.
- 24) Belski, W. H., Beams, J. D., & Brozovsky, J. A. (2008). Ethical judgments in accounting: An examination on the ethics of managed earnings. *Journal of Global Business Issues*, 2(2) (In Persian).
- 25) Bishop, C. C., DeZoort, F. T., & Hermanson, D. R. (2017). The effect of CEO social influence pressure and CFO accounting experience on CFO financial reporting decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 21-41.
- 26) Blass, T. (1991). Understanding behavior in the Milgram obedience experiment: The role of personality, situations, and their interactions. *Journal of personality and social psychology*, 60(3), 398.
- 27) Bolou, G., & Hassas Yeganeh, Y., & Rahnamaye Roodposhti, F., & Chaharmahali, S. (2017). Accountants and Auditors Pattern Approach to Accounting Standards and their Impact on Quality of Accounting Information. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 9(33), 125-148 (In Persian).
- 28) Brehm, J. W., & Cohen, A. R. (1962). Explorations in cognitive dissonance.
- 29) Clayton, B. M., & van Staden, C. J. (2015). The impact of social influence pressure on the ethical decision making of professional accountants: Australian and New Zealand evidence. *Australian Accounting Review*, 25(4), 372-388.

- 30) Davari, A., & Rezazadeh, A. (2018). Structural equation modeling with PLS. Tehran: *Jahad University*, 215(2), 224 (In Persian).
- 31) Davis, S., DeZoort, F. T., & Kopp, L. S. (2006). The effect of obedience pressure and perceived responsibility on management accountants' creation of budgetary slack. *Behavioral Research in Accounting*, 18(1), 19-35.
- 32) Duncan, J. R. (2001). Twenty pressures to manage earnings. *The CPA Journal*, 71(7), 32.
- 33) Duska, R. F., & Duska, B. S. (2003). Accounting Ethics. Eight published, *Blackwell Publishing*. India, 5-25.
- 34) Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de contabilidad*, 19(1), 10-20.
- 35) Etemadi, H., & Rahmani, H. (2010). Examination on the Ethics of Earnings Management. *Ethics in Science & Technology*, 4(3-4), 79-89 (In Persian).
- 36) Ewa, E. U., & Udoayang, J. O. (2012). The impact of internal control design on banks' ability to investigate staff fraud, and life style and fraud detection in Nigeria. *International Journal of Research in Economics & Social Sciences*, 2(2), 32-43.
- 37) Federation of European Accountants (2016). Ethics: Some views from young professional accountants.
- 38) Festinger, L. (1957). *A theory of cognitive dissonance* (Vol. 2). Stanford university press.
- 39) Froelich, K. S., & Kottke, J. L. (1991). Measuring individual beliefs about organizational ethics. *Educational and Psychological Measurement*, 51(2), 377-383.
- 40) Hartmann, F. G., & Maas, V. S. (2010). Why business unit controllers create budget slack: involvement in management, social pressure, and machiavellianism. *Behavioral research in accounting*, 22(2), 27-49.
- 41) Hasas Yaganeh, Y., Amouzad, S. (2020). The Factors Affecting the Professional Judgment (ethics) of Auditors and the Pressures on Them. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(67), 1-26 (In Persian).
- 42) Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the Earnings Management literature and its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365-383.
- 43) Huang, S. Y., Lin, C. C., Chiu, A. A., & Yen, D. C. (2017). Fraud detection using fraud Triangle Risk factors. *Information Systems Frontiers*, 19(6), 1343-1356.
- 44) Jones, M. (2012). The impact of accounting scandals and creative accounting. *Creative accounting, fraud and international accounting scandals*, 479-491.
- 45) Kazemi, T. (2016). A Comprehensive Pattern of Fraudulent Financial Reporting in Iran, Grounded Theory. *Empirical Research in Accounting*, 6(3), 185-204 (In Persian).
- 46) Khajavi, Sh., Mansori, Sh. (2015). Hidden loop fraud in the financial chain of security reporting. *Certified Public Accountant Journal*, 28, 54-64 (In Persian).
- 47) Khoshbakht, E., Taebi, N. A., & Zeinali, H. (2022). Religiosity, Professional Ethics Of Accountants And Financial Reporting Fraud. *Financial Accounting and Auditing Research*, 14(53), 223-254 (In Persian).
- 48) Lang, M. A. R. I. E., Karmańska, A., & Jarvis, R. O. B. I. N. (2016). Accounting and Ethics—pressure experienced by the professional accountants. *European Federation of Accountant and Auditors*.
- 49) Lari Dashtbayaz, M., Khadem, H., Rostami, A., & Lari Dashtbayaz, A. (2017). Accountant's ethical behavior - the differences between beliefs and Practices. *Accounting and Auditing Studies*, 6(22), 50-69 (In Persian).



- 50) Lu'lu'Nafiati, Rintan. N. A. (2022, August). The Effect of Obedience Pressure and Religiosity On Fraudulent Financial Reporting. In *ICBAE 2022: Proceedings of the 3rd International Conference of Business, Accounting, and Economics, ICBAE 2022, 10-11 August 2022, Purwokerto, Central Java, Indonesia* (p. 273). *European Alliance for Innovation*.
- 51) McGee, R. W., & Tyler, M. (2006). Tax evasion and ethics: A demographic study of 33 countries. Available at SSRN 940505.
- 52) Mahmudi, M., & Supriyadi, S. (2019). The effects of religiosity on earnings management under obedience pressure. *Journal of Economics, Business, & Accountancy Ventura*, 22(1), 73-83.
- 53) Mazar, N., Amir, O., & Ariely, D. (2008). The dishonesty of honest people: A theory of self-concept maintenance. *Journal of marketing research*, 45(6), 633-644.
- 54) McKenna, J. N. (1993). Ethical dilemmas in financial reporting situations and the preferred mode of resolution of ethical conflicts as taken by certified and noncertified management accountants in organizations with perceived different ethical work climates. *New York University*.
- 55) Mehrani, S., & Naimi, M. (2003). Ethical theory and the effect of time budget pressure on the behavior of independent auditors. *Accounting and Auditing Review*, 10(2), 43-61 (In Persian).
- 56) Milgram, S. (1963). Behavioral study of obedience. *The Journal of abnormal and social psychology*, 67(4), 371.
- 57) Milgram, S. (1974). Obedience to Authority: An Experimental View. *New York: HarperCollins*.
- 58) Moosavi, S. A., Ranjbar, H., Sameti, M., & Sharifi-Renani, H. (2019). Analysis of the impact of economic growth and asymmetric information of capital market on investors' confidence. *Journal of Money and Economy*, 14(1), 41-62.
- 59) Murphy, P. R. (2012). Attitude, Machiavellianism and the rationalization of misreporting. *Accounting, Organizations and Society*, 37(4), 242-259.
- 60) Nelson, M. W. (2006). Ameliorating conflicts of interest in auditing: Effects of recent reforms on auditors and their clients. *Academy of Management Review*, 31(1), 30-42.
- 61) Putra, W. M. (2022, January). The Effect of Corporate Financial Pressure on Financial Statement Fraud during the COVID-19 Pandemic. In *International Conference on Sustainable Innovation Track Accounting and Management Sciences (ICOSIAMS 2021)* (pp. 125-132). Atlantis Press.
- 62) Putriyanti, N., & Cahyati, A. D. (2020). Effect of Pressure, Opportunity, Rationalizations, Capability and Arrogance in The Concept of The Fraud Pentagon. *Journal of Auditing, Finance, and Forensic Accounting*, 8(2), 85-95.
- 63) Qawqzeh, H. K., Endut, W. A., Rashid, N., & Dakhllalh, M. M. (2020). Impact of the external auditor's effectiveness on the financial reporting quality: The mediating effect of audit quality. *Journal of Critical Reviews*, 7(6), 1197-1208.
- 64) Ramin Mehr, H., & Charsetad, P. (2014). Quantitative research method using structural equation modeling (Lisrel Software). *Tehran: Publishers Terme* (In Persian).
- 65) Rokhshi, M., Azinfar, K., & Nabavi, C. S. A. (2021). Examine the Pressures and Ethical Dilemmas Availablect in the Audit Conflicont Cost & Quality (A Case Study of Small and Medium-Sized Audit Institutions Trusted Exchange). *Financial Accounting and Auditing Research*, 13(50), 173-206 (In Persian).

- 66) Reckers, P., & Samuelson, M. (2016). Toward Resolving the Debate Surrounding Slippery Slope Versus licensing Behavior: The Importance of Individual Differences in Accounting Ethical Decision Making. *Advances in Accounting*, 34, 1-16.
- 67) Septiari, D., & Maruli, M. (2017). Earnings Management Behaviour: The Role of Pressure on Behaviour Performance. *Asian Journal of Business and Accounting*, 10(2), 137-163.
- 68) Shafer, W. E. (2002). Effects of Materiality, Risk, and Ethical Perceptions on Fraudulent Reporting by Financial Executives. *Journal of Business Ethics*, 38(3), 241-260.
- 69) Shafer, W. E. (2002). Ethical Pressure, Organizational-Professional Conflict, and Related Work Outcomes Among Management Accountants. *Journal of Business Ethics*, 38(3), 261-273.
- 70) Smith, N. C., Simpson, S. S., & Huang, C. Y. (2007). Why Managers Fail to do the Right Thing: An Empirical Study of Unethical and Illegal Conduct. *Business Ethics Quarterly*, 17(4), 633-667.
- 71) Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). The Organizational Context of Professionalism in Accounting. *Accounting, organizations and society*, 34(3-4), 409-427.
- 72) Sweeney, B., & Pierce, B. (2006). Good hours, Bad Hours and Auditors' Defence Mechanisms in Audit Firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(6), 858-892.
- 73) Tenbrunsel, A. E., & Messick, D. M. (2004). Ethical fading: The role of self-deception in unethical behavior. *Social justice research*, 17(2), 223-236.
- 74) Detert, J. R., Treviño, L. K., & Sweitzer, V. L. (2008). Moral disengagement in ethical decision making: a study of antecedents and outcomes. *Journal of applied psychology*, 93(2), 374.
- 75) Tian, Q., & Peterson, D. K. (2016). The effects of ethical pressure and power distance orientation on unethical pro-organizational behavior: the case of earnings management. *Business Ethics: A European Review*, 25(2), 159-171.
- 76) Welsh, D. T., Ordonez, L. D., Snyder, D. G., & Christian, M. S. (2015). The slippery slope: how small ethical transgressions pave the way for larger future transgressions. *Journal of Applied Psychology*, 100(1), 114.
- 77) West, A. N., & Fleischman, G. M. (2022). The Roles of Cynicism, CFO Pressure, and Moral Disengagement on FIN 48 Earnings Management. *Journal of Business Ethics*, 1-18.
- 78) Zhatkin, Y., Gurvitš, N., & Strouhal, J. (2017). Addressing Ethical Matters in Ukrainian Accounting Practice. *Economics & Sociology*, 10(3), 167-178.

## Abstract

<https://doi.org/10.30495/faar.2023.1967411.3548>

### The Role of Perceived Pressure on Accountants' Ethical Beliefs in Financial Reporting

Zeynab Yazdi<sup>1</sup>  
Bahman Banimahd<sup>2</sup>  
Hashem Nikoomaram<sup>3</sup>

Received: 11 / December / 2023 Accepted: 02 / February / 2024

#### Abstract

The purpose of this study is to investigate the effect of perceived ethical pressure on ethical beliefs in financial reporting (fraudulent financial reporting for significant and insignificant amounts, opportunistic and efficient earnings management). This research is an applied research. The statistical population of this research is people working in the accounting profession, including financial managers, accounting supervisors, and accounting experts of private companies and companies admitted to the Tehran Stock Exchange. The data of the research was collected through a questionnaire in a random way and using the structural equation model with the approach of Partial Least Squares (PLS) was analyzed. To determine the sample size, ten times the highest index of the measurement model was used, and 201 people were selected as the sample size. Findings show that perceived ethical pressure has a negative and significant effect on ethical beliefs. Ethical beliefs also have a negative and significant effect on opportunistic and efficient earnings management, fraudulent financial reporting for significant and insignificant amount. Therefore, the pressure perceived by accountants creates stress in them and prepares the ground to neglect ethical approaches and affects their performance. It also alters one's beliefs and causes questionable behaviors in financial reporting.

Numerous studies have shown that companies manipulate financial statements to achieve their goals through Income management and fraud. But what is unknown; is behavioral factors that psychologically influence the person to manipulate the financial statements. Therefore, there is a need to better understand the moral nature of a person and the factors related to it that encourage people to abandon moral beliefs and participate in unethical behaviors. This study addresses this research gap in the literature by revealing this unknown aspect of behavior on which there are incomplete studies.

**Key Words:** Perceived Ethical Pressure, Ethical Beliefs, Fraudulent Financial Reporting for Significant and Insignificant Amounts, Opportunistic and Efficient Earnings Management.

<sup>1</sup> Department of Accounting, Islamic Azad University, Science and Research Unit, Tehran, Iran  
Yazdi\_auf89@yahoo.com

<sup>2</sup> Department of Accounting, Islamic Azad University, Science and Research Unit, Tehran, Iran  
(corresponding author). Dr. banimahd@gmail.com

<sup>3</sup> Department of Accounting, Islamic Azad University, Science and Research Unit, Tehran, Iran  
Nikoomaramh@srbiau.ac.ir

