



## Clarification, Prioritization, and Examination of the Role of Financial Corruption Dimensions in Financial Statement Manipulation

**Hasan Zalaghi** 

Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Economic and Social Sciences, Bu-Ali Sina University, Hamedan, Iran. E-mail: zalaghi@basu.ac.ir

**Kaveh Ghaderi\*** 

\*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Faculty of Management, Economics and Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. E-mail: tekosh.gh@pnu.ac.ir

**Abbas Aflatooni** 

Associate Prof., Faculty of Economic and social Sciences, Bu-Ali Sina University, Hamedan, Iran. E-mail: a.aflatooni@basu.ac.ir

### Abstract

#### Objective

The higher the level of corruption in a society, the greater the number of justifications for immoral actions and behaviors. Therefore, companies that operate in highly corrupted environments face a weaker financial reporting system. The current research aims to explain various types of financial corruption and investigate their relationship with financial misstatements. Based on the theoretical foundations, three dimensions of administrative-operational corruption, administrative corruption, and political corruption were identified, and their components and indicators were explained.

#### Methods

The research employed a survey method with a cross-sectional design. The statistical population of the research included faculty members, financial managers, and members of the public accountant community. The sample size comprised 193 individuals, and the data were collected using a researcher-designed questionnaire. To check the validity of the questionnaire, content validity was used and to measure its reliability, Cronbach's alpha method was used. SPSS and AMOS software were used to test the hypotheses.

#### Results

The results indicated a direct and significant relationship between the commercial and political aspects of corruption and financial misstatements. However, no significant relationship was found between the administrative-operational dimension and the financial

misstatements. Moreover, the results of the regression analysis indicated the presence of positive and significant relationships between the dimensions of commercial and political corruption indicators and financial misstatements. In addition, the results of Structural Equation Modeling showed the acceptability of the collected data and the fit of the conceptual model of the research.

## Conclusion

It can be argued that corruption in hiring employees and managers alone is not a sufficient factor for the occurrence of corruption and, consequently, distortion in financial statements. However, corruption in the employment of managers and employees can lead to distortions in financial statements through embezzlement, receiving bribes, extortion, influencing company tenders, fraud by managers, and conflict of interests. Also, the results showed that connection with political parties and dependence on the government, connection with special customers and not dealing with new customers and ethnocentrism can lead to distortion in financial statements. This type of communication not only affects the financial resources of the companies but also motivates the managers to provide reports and financial statements under the opinions of the government. Furthermore, on one hand, bribery through management collusion with other people can lead to the concealment of facts and provide misleading financial statements by lengthening and complicating financial reports. In addition, management can distort financial statements through manipulation of financial reports and fraud for personal gain. On the other hand, purchasing goods, materials, and services needed by the company's employees from institutions or companies in which they or their relatives have interests can increase the cost of goods and services, thereby reducing profits. Embezzlement also leads to illegal changes in the company's assets and liabilities. These changes can have serious effects on the accuracy and reliability of financial reporting. Moreover, extortion by employees can lead to the removal of customers and suppliers of raw materials of the company, hence the financial statements are also subject to change. Based on the results of the structural equation model, the indicators used to measure the existing variables have appropriate factor loadings and can be used to measure the variables of administrative corruption, commercial corruption, political corruption, and distortion in financial statements. Also, the results indicate the impact of financial statements on commercial corruption and political corruption.

**Keywords:** Corruption, Financial misstatements, Structural Equation Modeling.

**Citation:** Zalaghi, Hasan, Ghaderi, Kaveh & Aflatooni, Abbas (2024). Clarification, Prioritization, and Examination of the Role of Financial Corruption Dimensions in Financial Statement Manipulation. *Accounting and Auditing Review*, 31(3), 519-546. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2024, Vol. 31, No.3, pp. 519-546

Published by University of Tehran, Faculty of Management

<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.371834.1008910>

Article Type: Research Paper

© Authors

Received: January 30, 2024

Received in revised form: June 04, 2024

Accepted: August 09, 2024

Published online: October 01, 2024



## تبیین، اولویت‌بندی و بررسی نقش ابعاد فساد مالی در تحریف صورت‌های مالی

حسن زلقی

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی سینا، همدان، ایران. رایانامه: zalaghi@basu.ac.ir

کاوه قادری\*

\* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. رایانامه: tekosh.gh@pnu.ac.ir

عباس افلاطونی

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی سینا، همدان، ایران. رایانامه: a.aflatooni@basu.ac.ir

### چکیده

**هدف:** هر اندازه فساد در یک جامعه بیشتر باشد، توجیه اعمال و رفتارهای غیراخلاقی نیز بیشتر خواهد بود؛ از این رو شرکت‌هایی که در محیط‌های بسیار فاسد فعالیت می‌کنند با سیستم گزارشگری مالی ضعیف‌تری روبه‌رو هستند. هدف از پژوهش حاضر، تبیین ابعاد مختلف فساد مالی و بررسی ارتباط این ابعاد با تحریف صورت‌های مالی است. مطابق با مبانی نظری، سه بُعد فساد اداری - عملیاتی، فساد تجاری و فساد سیاسی شناسایی و مؤلفه‌ها و شاخص‌های آن تبیین شد.

**روش:** روش پژوهش حاضر، پیمایشی و از نوع مقطعی بوده است. جامعه آماری پژوهش، اعضای هیئت علمی دانشگاه، مدیران مالی و اعضای جامعه حسابداران رسمی بوده‌اند و حجم نمونه ۱۹۳ نفر بود. اطلاعات لازم برای پژوهش، از طریق پرسش‌نامه محقق ساخته جمع‌آوری شد. برای بررسی اعتبار پرسش‌نامه، از اعتبار محتوایی و به‌منظور سنجش پایایی آن، از روش آلفای کرونباخ استفاده شد. برای آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزارهای اسپاس و آموس بهره گرفته شد. آزمون فرضیه‌ها با استفاده از آزمون هم‌بستگی پیرسون صورت گرفت و ارزیابی مدل، بر اساس تحلیل عاملی داده‌ها آزمون شد.

**یافته‌ها:** نتایج پژوهش از ارتباط مستقیم و معنادار بُدهای تجاری و سیاسی فساد، بر تحریف در صورت‌های مالی حکایت دارد؛ اما ارتباط معناداری بین بُعد اداری - عملیاتی با تحریف در صورت‌های مالی یافت نشد. همچنین نتایج معادلات ساختاری گویای قابل قبول بودن داده‌های گردآوری شده و برازش مدل مفهومی پژوهش بود.

**نتیجه‌گیری:** بر اساس نتایج، فساد در به‌کارگیری کارکنان و مدیران، به‌تنهایی عاملی برای بروز فساد و در نتیجه، تحریف در صورت‌های مالی نخواهد شد. همچنین نتایج نشان داد که ارتباط با احزاب سیاسی و وابستگی به دولت، ارتباط با مشتریان خاص و عدم معامله با مشتریان جدید و قوم‌گرایی، می‌تواند به تحریف در صورت‌های مالی منجر شود. این نوع برقراری ارتباط، نه‌تنها منابع مالی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد، بلکه انگیزه مدیران را برای ارائه گزارش‌ها و صورت‌های مالی مطابق با نظر دولت فراهم خواهد کرد. از طرفی، بر اساس نتایج می‌توان گفت که رشوه، تقلب، تضاد منافع، اختلاس و اخاذی، به‌ترتیب به تبانی مدیریت با سایر افراد (کنمان حقیقی و طولانی‌تر و پیچیده‌کردن گزارش‌های مالی)، دست‌کاری در گزارش‌های مالی (جهت منافع شخصی)، افزایش پهای تمام شده کالا و خدمات و کاهش سود، تغییرات غیرقانونی در دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت و حذف مشتریان و تأمین‌کنندگان مواد اولیه منجر خواهد شد. بر اساس نتایج حاصل از مدل معادلات ساختاری، شاخص‌هایی که برای سنجش متغیرهای مکنون

به‌کارگرفته شده است، بار عاملی مناسبی دارند و می‌توان از آن‌ها برای اندازه‌گیری متغیرهای فساد اداری، فساد تجاری، فساد سیاسی و تحریف در صورت‌های مالی بهره‌برد. همچنین نتایج حاکی از تأثیرپذیری صورت‌های مالی از فساد تجاری و فساد سیاسی است.

**کلیدواژه‌ها:** تحریف در صورت‌های مالی، فساد مالی، معادلات ساختاری.

**استناد:** زلفی، حسن؛ قادری، کاوه و افلاطونی، عباس (۱۴۰۳). تبیین، اولویت‌بندی و بررسی نقش ابعاد فساد مالی در تحریف صورت‌های مالی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۱(۳)، ۵۱۹-۵۴۶.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۱/۱۰

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۳/۰۳/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۵/۱۹

تاریخ انتشار: ۱۴۰۳/۰۷/۱۰

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.371834.1008910>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۳، دوره ۳۱، شماره ۳، صص. ۵۱۹-۵۴۶

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

## مقدمه

بروز رفتارهای غیراخلاقی به چالشی فراگیر در کل جهان تبدیل شده و باعث شده است که فعالیت‌های گوناگونی تحت تأثیر قرار گیرد (پیلوناتو<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). مکرای<sup>۲</sup> (۱۹۸۲) از فساد به‌عنوان مبادله بین دو طرف یاد کرده که تخصیص منابع در زمان حال یا آینده را تحت تأثیر قرار داده و استفاده یا سوءاستفاده از مسئولیت عمومی یا جمعی برای اهداف خصوصی را در برمی‌گیرد است. همچنین فساد یک ویژگی نفوذپذیر و غیررسمی یک کشور، در فعالیت‌ها و معاملات روزمره افراد و شرکت‌ها با پیامدهای منفی است (رودریگز، اولنبروک و ادن<sup>۳</sup>، ۲۰۰۵)؛ به نحوی که از آن به‌عنوان سرطان در جامعه یاد می‌شود (نو و رحمان<sup>۴</sup>، ۲۰۰۷). از جمله پیامدهای ناشی از فساد، می‌توان به تأثیر بر عدم تخصیص مناسب منابع، کاهش در سطح سرمایه‌گذاری و رشد اقتصادی منفی اشاره کرد (بریان و جاوولگی<sup>۵</sup>، ۲۰۱۶). همچنین از نظر بوتن و داهل<sup>۶</sup> (۲۰۱۵) انتشار خبر فساد شرکت‌ها، بر قیمت سهام آن‌ها تأثیر منفی دارد. در این بین نقش حسابداری به‌عنوان عاملی به‌منظور ممانعت از بروز فساد یا عاملی جهت تسهیل در ارتکاب آن مورد توجه است. زمانی که استانداردهای حسابداری با کیفیت وجود داشته باشد، شرکت‌ها موظف‌اند که اطلاعات و داده‌ها را به روش‌هایی افشا کنند که به ایجاد اطلاعات مالی شفاف، دقیق و قابل مقایسه منجر می‌شود. بهره‌گیری شرکت‌ها از استانداردهای با کیفیت‌تر حسابداری و حسابرسی، باعث خواهد شد که بر مدیران و سایر افراد، در راستای رعایت شفافیت بیشتر در بهره‌گیری از دارایی‌های شرکت فشار وارد شد؛ از این رو ارتکاب و پنهان‌کاری فساد توسط مدیر و دیگران دشوارتر خواهد شد (ریکاردو، چاد، کریستوفر و کریستوفر<sup>۷</sup>، ۲۰۱۰). از نظر چانگونی و پترسون<sup>۸</sup> (۲۰۱۹) حسابداری از طریق افزایش اثربخشی سازوکارهای نظارت غیرمتمرکز، باعث کاهش فساد خواهد شد. ریکاردو و همکاران (۲۰۱۰) بیان کردند که وجود یک سیستم حسابداری مؤثر، احتمال بروز اقدامات مفسدانه‌ای را کاهش می‌دهد که کشف آن ممکن نیست. شلیفر و ویشنی<sup>۹</sup> (۱۹۹۳) نشان می‌دهند که اولین گام در راستای کاهش فساد، برقراری یک سیستم حسابداری است که مانع سرقت در شرکت شود. همچنین نو و رحمان (۲۰۰۷) عنوان کردند که فساد یک مشکل است و حسابداری می‌تواند در مبارزه با آن کمک کند. از طرف دیگر، نباید این مسئله را نادیده گرفت که بازیگران فاسد، ممکن است استراتژی‌های خود را به‌نحوی تدوین و اجرا کنند که حسابداری توان تشخیص آن را نداشته باشد و اثربخشی و کارایی آن را مختل کند. به همین دلیل است که برخی از پژوهشگران در خصوص نقش حسابداری برای جلوگیری و مبارزه با فساد تردید دارند (سارگیاکامو، ایانی، سروالی و داندیریماتو<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۵). از نظر نو، اورت و رحمان<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۵) بهره‌گیری از تخصص حسابداران حرفه‌ای، می‌تواند به پنهان کردن اقدامات بازیگران فاسد در شرکت کمک کند. به تعبیری دیگر، حسابداران می‌توانند با انجام اقدامات خلاقانه،

1. Pilonato
2. Macrae
3. Rodriguez, Uhlenbruck & Eden
4. Neu & Rahaman
5. Bryant & Javalgi
6. Botn & Dahl
7. Ricardo, Chad, Christopher & Christopher
8. Changwony & Paterson
9. Shleifer and Vishny
10. Sargiacomo, Ianni, D'Andreamatteo & Servalli
11. Neu, Everett & Rahaman

مقاصد فرصت‌طلبانه افراد را تأمین (محمدی، صفری گرایلی، عربزاده و فرزین‌فر، ۱۴۰۲) و منافع سایر افراد قدرت‌طلب را برآورده کنند (عسگری آلوج، نیکبخت، کرمی و مؤمنی، ۱۳۹۸). مطالعات اندکی به بررسی تأثیر فساد بر تحریف در صورت‌های مالی و ارائه عوامل مرتبط با فساد در گزارشگری مالی پرداخته‌اند؛ به‌طوری که ریاحی بلکویی<sup>۱</sup> (۲۰۰۴) از مطرح نشدن تأثیر فساد بر کیفیت حسابداری در ادبیات اقتصادی و حسابداری ابراز ناراحتی کرده است. آثار زیان‌باری که رسوایی‌های مالی در سال‌های اخیر به‌وجود آورده‌اند، توجه به بحث تقلب، به‌ویژه تقلب در صورت‌های مالی را اجتناب‌ناپذیر کرده است. بسیاری از مطالعات به بررسی ابعاد مختلف تقلب و ارائه مدل‌های گوناگون جهت پیش‌بینی تقلب در گزارشگری مالی پرداخته‌اند؛ اما به نقش فساد و آثار مخرب آن در گزارشگری مالی توجه چندانی نشده است. با توجه به اینکه فساد مالی به عدم شفافیت در گزارشگری مالی منجر می‌شود و ایجاد هزینه عملیاتی، افزایش عدم اطمینان و دلسرد شدن سرمایه‌گذاران را در پی خواهد داشت، تعیین عوامل، ابعاد و رویدادهای مرتبط با فساد در سطح گزارشگری مالی شرکت‌ها، انگیزه شکل‌گیری این پژوهش را شکل داده است که می‌تواند به بهبود کیفیت گزارشگری منجر شود و به تقویت کنترل داخلی کمک شایانی کند. همچنین بررسی پیشینه پژوهش حاکی از استفاده از داده‌های اقتصادی در سطح کلان (شاخص ادراک فساد) برای شناسایی فساد در کشورهاست، در حالی که پژوهش حاضر تلاش می‌کند تا ابعاد فساد درون شرکتی و نقش آن در تحریف صورت‌های مالی را تبیین کند و از این دیدگاه نوآوری دارد. بر این اساس، پژوهش حاضر ضمن بررسی ابعاد فساد مالی و تأثیر آن بر تحریف صورت‌های مالی، در پی توسعه ادبیات نظری است. در ادامه، چارچوب نظری، پیشینه پژوهش و فرضیه‌های آن مطرح شده است و پس از آن، روش پژوهش تشریح می‌شود و در نهایت، یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری بیان خواهد شد.

## مبانی نظری

پیلوناتو (۲۰۲۲) از دو دیدگاه به نحوه ارتباط حسابداری و فساد توجه کرده است. دیدگاه نخست به نقش تسهیلگر حسابداری در بروز فساد مربوط است. از نظر وی، حسابداری به ایجاد و توسعه جریان‌های نقدی، به‌عنوان منبع اصلی هر شبکه فساد منجر خواهد شد. در این حالت، حسابداری می‌تواند فعالیت‌های فاسد را از دید عموم پنهان کند. همچنین نو، اورت، رحمان و مارتینز<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) معتقدند که بهره‌گیری ماهرانه و حرفه‌ای از روش‌های حسابداری، می‌تواند به افزایش طول زنجیره معاملات منجر شود و متعاقب آن، امکان ایجاد اسناد هزینه با استفاده از فاکتورهایی که معاملات حسابداری را عادی جلوه می‌دهد، فراهم آورد. دیدگاه دوم نقش حسابداری در آشکارسازی و جلوگیری از فساد مربوط می‌شود. در صورتی که یک سیستم حسابداری مؤثر وجود داشته باشد، این احتمال کاهش می‌یابد که کسی بتواند بدون کشف شدن، دست به اقدامات مفسدانه بزند (ریکاردو و همکاران، ۲۰۱۰). شلیفر و ویشنی<sup>۳</sup> (۱۹۹۳) بیان کردند که نخستین گام برای کاهش فساد، برقراری و راه‌اندازی یک سیستم حسابداری است؛ زیرا می‌تواند مانع سرقت در شرکت شود. همچنین سان<sup>۴</sup> (۱۹۹۹) نشان داد که روش‌های حسابداری می‌تواند فساد را در کشور چین کاهش دهد. تأثیر فساد بر کیفیت حسابداری،

1. Riahi-Belkaoui

2. Neu, Everett, Rahaman & Martinez

3. Shleifer and Vishny

4. Sun

یکی از پیامدهایی است که تا حدی در ادبیات اقتصادی و حسابداری به آن کمتر توجه شده است (ریاحی بلکویی، ۲۰۰۴). ریاحی بلکویی (۲۰۰۴) معتقد است که فساد به ایجاد محیط غیراخلاقی کمک می‌کند و می‌تواند درآمد دیگران را تصاحب کند. فساد ناشی از سطح پایین اخلاق در شرکت‌ها، به راحتی به سایر فعالیت‌های مربوط به جمع‌آوری و انتشار اطلاعات سرایت می‌کند و به طور خاص، به اطلاعات حسابداری گسترش می‌یابد. به گفته وی، کیفیت مطلوب حسابداری از کشوری که فساد در آن نهادینه شده یا توانایی کاهش آن را ندارد، دور از انتظار است. همچنین پاچینی، سوینگن و راجرز<sup>۱</sup> (۲۰۰۲) بیان کردند که فعالیت‌های مرتبط با فساد، از جمله رشوه، به اختلال در شفافیت گزارشگری مالی منجر خواهد شد. از نظر آن‌ها وجود کارکنان فاسد در شرکت، به پرداخت هزینه‌های اضافی هنگام خرید کالا و دریافت خدمات منجر خواهد شد. این عدم شفافیت از طریق وجود رابطه پنهانی کارکنان شرکت با ارائه‌دهندگان کالا و خدمات به وجود خواهد آمد. از نظر آن‌ها به این نوع از فساد، تضاد منافع اطلاق می‌شود. تضاد منافع از طریق تخفیف‌های اعطایی می‌تواند به کاهش فروش منجر شود. همچنین افشای نامناسب معاملات با اشخاص وابسته نیز می‌تواند بر صورت‌های مالی تأثیر گذارد و به گمراه‌شدن سهام‌داران بینجامد (راشا و اندرو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶). ولز<sup>۳</sup> (۲۰۱۱) عنوان کرد که فساد می‌تواند از طریق خرید کالا و خدمات با قیمت زیاد بر صورت‌های مالی تأثیر بگذارد. علاوه بر این، در بیشتر موارد، فساد باعث پرداخت پول نقد و ثبت آن در سوابق مالی و دفاتر شرکت خواهد شد. از جمله حساب‌های دیگری که تحت تأثیر فساد قرار خواهد گرفت، می‌توان به وجه نقد، هدایا، پرداخت بابت پذیرایی، حساب‌های دریافتی، کمک‌های مالی و قراردادهای فروش اشاره کرد. پرداخت رشوه در دفاتر حسابداری، به احتمال زیاد به صورت بدهی‌های ساختگی، خریدهای کاذب، پرداخت حقوق به کارمندان شب، اعطای وام و تسهیلات بدون بهره و فاکتورهای ساختگی ثبت می‌شود (وونا<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸؛ ولز، ۲۰۱۱). کوپر و فارگر<sup>۵</sup> (۲۰۱۱) معتقدند که مخفی کردن رشوه، از طریق پرداخت هزینه برای خدمات یا صدور صورت‌حساب خدمات با قیمتی بالاتر، انجام خواهد شد که این امر ارائه نادرست هزینه‌ها و دارایی‌ها در صورت‌های مالی را در پی خواهد داشت. فساد در شرکت‌ها از نظر جپسن<sup>۶</sup> (۲۰۱۹) به دو نوع فساد تقسیم می‌شود:

الف) فساد تجاری شامل رشوه، تقلب در منافعه، تضاد منافع، پاداش غیر قانونی و اخاذی.

ب) فساد سیاسی: جانب‌داری از اقوام و نزدیکان (خویشاوندگرایی)، ارتباط با مشتریان خاص (مشتری‌گرایی) و طرف‌داری از شخص یا جریانی خاص (حزب‌گرایی).

از طرفی وبگاه شفاف‌سازی در یک دسته‌بندی، از فساد اداری، رشوه، اختلاس، رانت‌خواری، حق کمیسیون، فساد سیاسی و تقلب، به عنوان فساد یاد کرده است.

از نظر ولز (۲۰۱۴) مرسوم‌ترین نوع فساد، رشوه و تضاد منافع است. این نوع از فساد احتمالاً باعث بروز اشتباه در صورت‌های مالی شرکت می‌شود. در این حالت، سه نوع خطای احتمالی رخ خواهد داد: خطای طبقه‌بندی، درآمد‌های

1. Pacini, Swingen & Rogers
2. Rasha and Andrew
3. Wells
4. Vona
5. Cooper and Fargher
6. Jeppesen

نامشخص و هزینه‌های ساختگی. با توجه به اینکه رشوه در اغلب کشورها غیرقانونی است، شرکتی که رشوه می‌دهد ممکن است رشوه‌ها را به‌عنوان نوعی هزینه مشروع گزارش و افشا کند (چپسن، ۲۰۱۹). برای نمونه، رشوه می‌تواند در قالب هزینه مشاوره، کمیسیون یا پرداخت بابت خدماتی که هیچ‌گاه انجام نشده، ثبت شود (ولز، ۲۰۱۴). از طرفی دریافت رشوه، می‌تواند باعث خرید بیش از حد کالا و خدمات، خریدهای گران‌تر یا ارائه کالا و خدمات با کیفیت غیر استاندارد شود (ولز، ۲۰۰۳). این امر به احتمال زیاد، باعث افزایش موجودی کالا می‌شود و خطای ارزشیابی را ایجاد می‌کند؛ زیرا موجودی کالا مطابق با استانداردهای حسابداری با استفاده از قاعده اقل بهای تمام شده و خالص ارزش فروش اندازه‌گیری می‌شود و چون بهای تمام شده موجودی کالا، بیشتر از خالص ارزش فروش است، به شناسایی هزینه کاهش ارزش موجودی می‌انجامد و بر صورت‌های مالی تأثیر خواهد شد.

#### جدول ۱. انواع تحریف‌های ناشی از فساد در گزارشگری مالی

نوع فساد	تحریف در صورت‌های مالی
فساد تجاری: رشوه، تقلب در مناقصه، تضاد منافع، پاداش غیرقانونی، اخاذی اقتصادی	خطای طبقه‌بندی، درآمد نامشخص، هزینه‌های ساختگی، عدم رعایت مقررات، خطای ارزشیابی موجودی کالا، کاهش کارایی و اثربخشی
فساد سیاسی: خویشاوندگرایی، مشتری‌گرایی، طرف‌داری از شخص یا جریان خاص	عدم افشا معاملات با اشخاص وابسته، هدایای افشا نشده، عدم رعایت قوانین و مقررات، ایجاد مشکلات اقتصادی، کاهش کارایی و اثربخشی

منبع: چپسن (۲۰۱۹)

#### تئوری‌های پشتوانه فساد مالی

**تئوری انتخاب عمومی:** کانون توجه این تئوری مقام و جایگاه فردی فاسد است که سعی در رسیدن منافع شخصی خود دارد. در این حالت فردی منطقی وجود دارد که مزایای مورد انتظار را با معایب مورد انتظارش مقایسه می‌کند و تصمیم می‌گیرد که فاسد باشد. منظور از معایب مورد انتظار، ترکیبی از احتمال دستگیر شدن و مجازات است (دی‌گراف<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷). این تئوری مبتنی بر دیدگاه رز آکرمن<sup>۲</sup> (۱۹۷۸) است. وی معتقد است که مقامات به یک دلیل ساده فاسد می‌شوند: منافع بالقوه فساد بیشتر از هزینه‌های آن است.

**تئوری سیب لکه‌دار:** این نظریه نیز همانند نظریه انتخاب عمومی بر سطح عامل فردی در فساد متکی است. این تئوری علت فساد را وجود افرادی با منش و اخلاق معیوب در سازمان (سیب بد در سبد) در نظر می‌گیرد. بر این اساس علت اصلی فساد در شخصیت معیوب و تمایل به فعالیت مجرمانه فرد است (دی‌گراف، ۲۰۰۷).

**تئوری فرهنگ سازمانی:** این تئوری بیشتر به سطح ساختار سازمانی و فرهنگ سازمان توجه دارد. به نظر می‌رسد فرض اساسی این است که یک مسیر علی از یک فرهنگ خاص، به یک وضعیت روانی خاص منتهی می‌شود که به رفتار فاسد می‌انجامد (دی‌گراف، ۲۰۰۷).

1. De Graaf

2. Rose-Ackerman



**تئوری‌های تضاد با ارزش‌های اخلاقی:** زنجیره‌ی علی در این نظریه‌ها با ارزش‌ها و هنجارهای خاص جامعه شروع می‌شود که مستقیماً بر ارزش‌ها و هنجارهای افراد تأثیر می‌گذارد. این ارزش‌ها و هنجارها، بر رفتار تک‌تک مقامات تأثیر می‌گذارد و آن‌ها را فاسد می‌کند. برای مثال، حس وفاداری مدیران به اقوام و دوستان خود، گاهی به بروز رفتارهای فاسد از سوی آن‌ها منجر خواهد شد. در واقع این نظریه‌ها به اخلاقیات توجه دارد و موافق اجبار، تهدید و وضع قوانین سخت‌گیرانه نیست (کاپتن و ومپ<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲). در این راستا رضوانی، سپاسی، اعتمادی و رضازاده (۱۴۰۰) استخدام افراد اخلاق‌مدار و برگزاری برنامه‌های پرورش معنویات در سازمان را پیشنهاد داده‌اند.

### فساد مالی و تحریف در صورت‌های مالی

#### فساد اداری و تحریف در صورت‌های مالی

استخدام افراد بدون ضابطه و بر اساس دستورها و توصیه‌های غیرقانونی، به افزایش هزینه‌ها، کاهش بهره‌وری و کاهش کیفیت خدمات منجر خواهد شد. از طرفی پژوهش‌های گوناگونی نشان داده‌اند که استخدام و به‌کارگیری مدیران غیرموظف، می‌تواند باعث کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه از سوی آن‌ها شود (فلاح حمیدی، فغانی ماکرانی و ذیحی، ۱۴۰۰؛ سابمیتزر، سعید، امیرالدین و پونتو<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). همچنین شراند و زچمن<sup>۳</sup> (۲۰۱۱) بیان کردند که مسئولیت دوگانه مدیر در سمت‌های رئیس هیئت‌مدیره و مدیر عامل، می‌تواند به کتمان اطلاعات و افشای کمتر اطلاعات توسط وی منجر شود.

#### فساد تجاری و تحریف در صورت‌های مالی

**رشوه:** فریس، هانوسک و ترسل<sup>۴</sup> (۲۰۲۱) معتقدند که پرداخت رشوه توسط شرکت‌ها به مقامات دولتی یا قانون‌گذاران، به ایجاد مزیت نظارتی، ایمن‌سازی شرکت در برابر تصمیمات سیاسی و معافیت از الزامات اداری منجر خواهد شد. آن‌ها بیان کردند که پرداخت رشوه ارزش شرکت را افزایش می‌دهد و می‌تواند به تبانی منجر شود (دپارتمان توسعه بین‌الملل<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵)، در این حالت مدیر می‌تواند با تبانی و همکاری مدیر حسابرس داخلی، واقعیت‌ها را کتمان کند و با طولانی‌تر و پیچیده‌کردن گزارش‌های مالی، صورت‌های مالی گمراه‌کننده ارائه کند (بیگلرخانی و طالب‌نیا، ۱۴۰۱).

**تقلب:** سازمان شفافیت بین‌الملل از تقلب به‌عنوان یکی از زیر مجموعه‌های فساد مالی یاد کرده است. تقلب برنامه‌ای از پیش تعیین شده است که از طریق اسناد ساختگی قصد گمراه‌کردن استفاده‌کنندگان از اطلاعات را دارد (والاس<sup>۶</sup>، ۱۹۹۵). هدف از تقلب، تأثیر بر نتایج فعالیت‌ها با استفاده از روش‌هایی غیر از اصول پذیرفته‌شده جهت گمراه‌کردن سهام‌داران است (پرولز و لوجی<sup>۷</sup>، ۲۰۱۱). تقلب به‌عنوان رفتاری غیراخلاقی، موجب سلب اعتماد از گزارش‌های مالی می‌شود و به عدم اطمینان سهام‌داران و سرمایه‌گذاران به حسابداری منجر خواهد شد (شاه‌مرادی، ۱۳۹۹).

1. Kaptein & Wempe
2. Submitter, Said, Amiruddin & Pontoh
3. Scherand & Zechman
4. Ferris, Hanousek & Tresl
5. Department for International Development
6. Wallace
7. Perols & Lougee

**تضاد منافع:** کارکنان شرکت به‌منظور تأمین منافع شخصی خود کالاها، مواد و خدمات مورد نیاز شرکت را از بنگاه‌هایی که در آن منافع دارند، خریداری می‌کنند. این امر باعث افزایش بهای تمام شده کالا و خدمات و کاهش سود می‌شود. بنیاد استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IFRS) معتقد است که تضاد منافع شامل این موارد است: تضاد و عدم مطابقت اهداف و منافع اعضای هیئت‌مدیره و کارکنان، تضاد منافع شخصی یا خانوادگی اعضای هیئت‌مدیره و کارکنان با منافع مؤسسه، سود یا منفعت مالی مستقیم اعضای هیئت‌امنا یا هیئت‌مدیره یا کارمند در شرکت‌های رقیب و منافع مالی غیرمستقیم اعضای هیئت‌مدیره در شرکت‌های رقیب.

**اختلاس:** اختلاس می‌تواند باعث تغییرات غیرقانونی در دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت شود. به‌علاوه، قادر است درآمدها و هزینه‌های شرکت و همچنین، سود را تغییر دهد. از طرفی دیگر، وقوع اختلاس گویای ایراد در سیستم کنترل داخلی شرکت است که می‌تواند ریسک‌های مالی شرکت را افزایش دهد. این ریسک‌ها به کاهش اعتماد سهام‌داران و سایر ذی‌نفعان منجر می‌شود و بر قابل اطمینان بودن گزارشگری مالی تأثیرهای جدی خواهد داشت.

**تقلب در مناقصه:** از نظر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) تقلب در مناقصه، هنگامی رخ می‌دهد که مؤسسه‌ها مخفیانه برای افزایش قیمت یا کاهش کیفیت کالاها، برای خریدارانی که مایل به خرید محصولات یا خدمات از طریق یک فرایند مناقصه هستند، تبانی می‌کنند. هدف این تبانی، افزایش مبلغ پیشنهادی و در نتیجه افزایش مبلغی است که برنده مناقصه به دست می‌آورد. چنین توطئه‌هایی به کاهش اعتماد عمومی، کاهش مزایای بازار رقابتی، افزایش قیمت کالاها و خدمات و کاهش کیفیت محصولات منجر خواهد شد.

**اخاذی:** برخی از خریداران، تأمین‌کنندگان خود را وادار می‌کنند تا با سوء استفاده از یک فروشنده، در صورت عدم تأیید انجام کاری که از آن‌ها خواسته می‌شود، مجدداً به آن‌ها سفارش ندهند، رشوه بدهند و اخاذی اقتصادی کنند. این امر می‌تواند قیمت‌ها و کیفیت مواد اولیه را تحت تأثیر قرار دهد. از طرفی، اخاذی اقتصادی به حذف مشتریان و تأمین‌کنندگان مواد اولیه شرکت منجر خواهد شد؛ در نتیجه صورت‌های مالی تحت تأثیر قرار خواهد گرفت.

### فساد سیاسی و تحریف در صورت‌های مالی

وابستگی شرکت‌ها به دولت و تصمیم‌های دولتی، باعث می‌شود که شرکت‌ها به برقراری ارتباط با مقامات سیاسی و ارگان‌های دولتی تمایل داشته باشند. این نوع برقراری ارتباط، نه‌تنها منابع مالی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد، بلکه انگیزه مدیران را برای ارائه گزارش‌ها و صورت‌های مالی مطابق با نظرهای دولت فراهم خواهد کرد (وانگ، چن، چین و ژنگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). همچنین چانی، فاجیو و پارسل<sup>۳</sup> (۲۰۱۱) بیان کردند که سود گزارش شده شرکت‌هایی که ارتباطات سیاسی دارند، از سود سایر شرکت‌ها ضعیف‌تر است؛ زیرا منافع حاصل از این ارتباط کمتر از مخارجی است که بابت آن صرف می‌شود. مدیران این نوع شرکت‌ها می‌توانند با تأخیر در گزارشگری منافع حاصل از ارتباطات سیاسی، باعث گمراهی استفاده‌کنندگان شوند. بر اساس نظر آن‌ها، در شرکت‌هایی که ارتباطات سیاسی دارند، کیفیت اطلاعات کاهش و

1. Organisation de Cooperation et de Developpement Economiques

2. Wang, Chen, Chin & Zheng

3. Chaney, Faccio & Parsley

موارد تقلب و تحریف در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. از طرفی، ارتباط با مشتریان خاص و عدم مبادله با مشتریان جدید می‌تواند به از دست دادن بازار منجر شود و مزیت رقابتی شرکت را به خطر اندازد. این نوع از فساد، به دلیل عدم وجود رقابت آزاد، به مشکلات اقتصادی، کارایی و اثربخشی در شرکت ارائه‌دهنده منجر خواهد شد (جپسن، ۲۰۱۹). همچنین معاملات با اشخاص وابسته نیز می‌تواند تحریف در صورت‌های مالی را در پی داشته باشد. گوردون و هنری<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) معتقدند که رفتار فرصت طلبانه مدیران در رابطه با معاملات با اشخاص وابسته منجر به تحمل ضرر و زیان توسط سهام‌داران خواهد شد.

### پیشینه تجربی پژوهش

قادری، زلقی و افلاطونی (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر فساد مالی بر تقلب در شرکت‌ها پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان از تأثیر مثبت فساد مالی بر تقلب و ارائه گزارش گمراه کننده دارد. آن‌ها بیان کردند که در محیط‌های اقتصادی فاسد، بروز اقدامات متقلبانه و انجام رفتارهای غیراخلاقی و غیرقانونی توسط مدیران بیشتر خواهد شد. همچنین آن‌ها نشان دادند که بین پاسخ‌گویی و تقلب ارتباط منفی وجود دارد؛ به این معنا که با افزایش در شاخص پاسخ‌گویی تقلب در شرکت‌ها کاهش خواهد یافت.

آقایی، رضازاده و بیات (۱۴۰۰) در مطالعه خود تأثیر فرهنگ بر تحریف‌های حسابداری را بررسی کردند. آن‌ها ضمن بررسی اطلاعات مربوط به شرکت‌های ۸ کشور خاورمیانه، به این نتیجه رسیدند که فزونی منافع شخصی بر منافع جمعی، به افزایش سوء استفاده‌ها و گزارشگری متقلبانه منجر خواهد شد؛ از این رو توجه به منافع و مزایای شخصی در جامعه، می‌تواند حسابداری را نیز تحت تأثیر قرار دهد و به افزایش تحریف‌های حسابداری منجر شود. همچنین آن‌ها نشان دادند که افزایش در عدالت اجتماعی، صلح و امنیت، به کاهش تحریف‌های حسابداری منجر خواهد شد. همچنین، تخصیص بهینه منابع می‌تواند امنیت اجتماعی و پایداری تولیدات بهینه را فراهم کند. آن‌ها در پژوهشی دیگر، به بررسی تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد (شاخص ادراک فساد، کنترل فساد و پاسخ‌گویی) در ۸ کشور خاورمیانه پرداختند. آن‌ها دریافتند که بین کیفیت گزارشگری مالی و شاخص فساد، کنترل فساد و پاسخ‌گویی رابطه معناداری وجود دارد. در واقع با افزایش کیفیت گزارشگری مالی، شاخص ادراک فساد که نقش تقویت‌کننده حسابداری در فساد است، کاهش می‌یابد. از طرفی دیگر با افزایش کیفیت گزارشگری مالی، کنترل فساد و پاسخ‌گویی که شاخص‌های سنجش نقش تقویت‌کننده حسابداری در فساد (کنترل فساد و پاسخ‌گویی) هستند، افزایش خواهد یافت.

پیلانتو (۲۰۲۲) با بررسی چندین پرونده دادگاهی در ایتالیا در پی یافتن پاسخی به این سؤال بود که آیا حسابداری می‌تواند از شبکه فساد پایدار حمایت کند؟ وی بیان کرد که بازیگران فاسد می‌توانند از روش‌های حسابداری جهت هماهنگ کردن اقدامات و سازمان‌دهی تخلف‌های خود بهره گیرند. به بیانی دیگر، بازیگران فاسد نه تنها قادرند از ابزارهای حسابداری ضدفساد جلوگیری کنند، بلکه می‌توانند از آن‌ها در راستای نیل به اهداف خود بهره برند.

عماراء، خلیف و العماری<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) در پژوهش خود ارتباط بین استانداردهای حسابداری و حسابرسی، فساد و پول‌شویی در کشور عربستان را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که استفاده از استانداردهای با کیفیت حسابداری و حسابرسی بر پدیده پول‌شویی تأثیر منفی دارد. این در حالی است که فساد تأثیر ناچیزی بر پول‌شویی دارد. آن‌ها بیان کردند در صورتی که از استانداردهای با کیفیت حسابداری و حسابرسی استفاده نشود، فساد می‌تواند تأثیر مثبتی بر پول‌شویی داشته باشد.

استاوریانا، ماریا و سوزانا<sup>۲</sup> (۲۰۱۹) در مطالعه خود تأثیر فساد بر رویه‌های حسابداری در کشور انگلستان را بررسی کردند. بر اساس نتایج پژوهش، تدوین قانون ضد فساد در انگلستان، به ایجاد شوکی به شرکت‌های در معرض فساد منجر شد. این شوک باعث شد که روش‌های حسابداری تغییر کند. نتایج آن‌ها نشان داد شرکت‌هایی که با فساد بیشتری مواجهند، جهت پیشگیری از دعاوی حقوقی و کاهش حُسن شهرتشان، از کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی بهتری بهره خواهند گرفت. همچنین آن‌ها بیان کردند که هنگامی حسابرس در مواجهه با ریسک اعتبار و حُسن شهرت قرار می‌گیرد، آن‌ها سعی می‌کنند با ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده، زیان‌های احتمالی آتی را کاهش دهند.

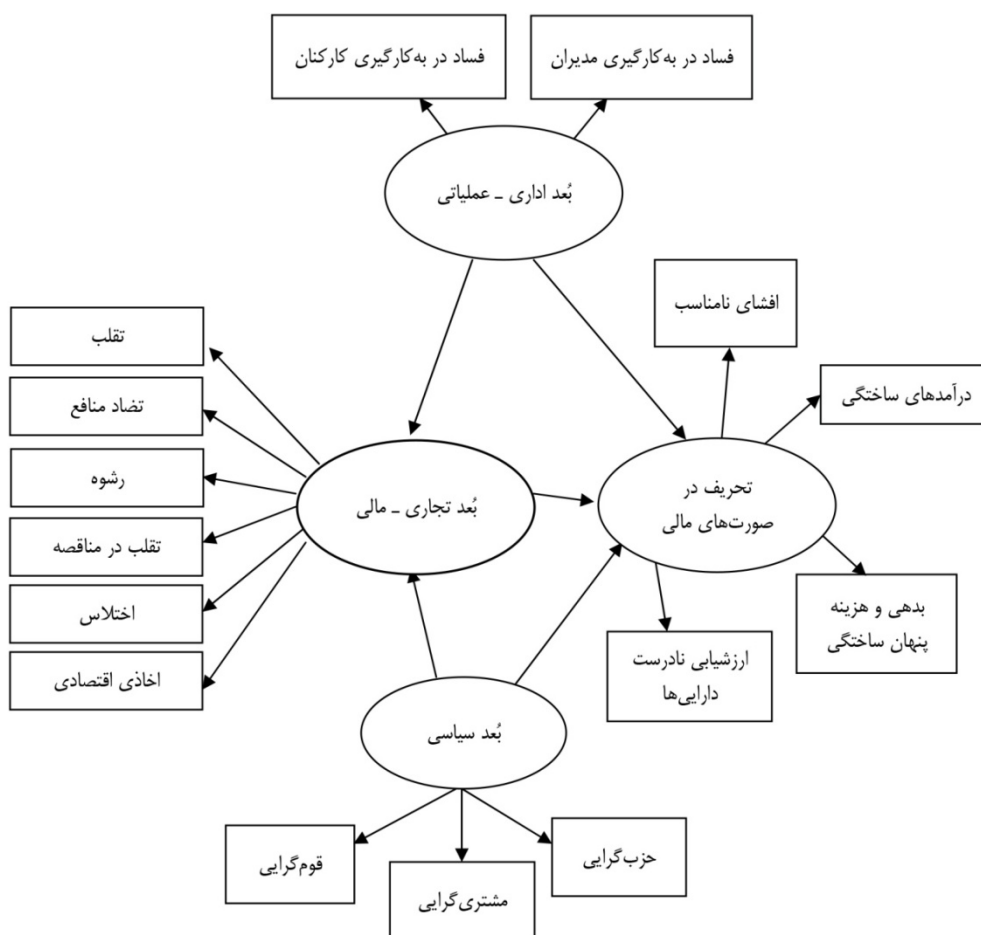
چانگونی و پترسون (۲۰۱۹) تأثیر عمل حسابداری و تمرکززدایی مالی بر فساد را آزمون کردند. آن‌ها بیان کردند که انگیزه‌های نظارت در سیستم‌های گزارشگری و حسابداری مالی ضعیف را می‌توان مهار کرد و در نتیجه، مزایای تمرکززدایی در مقابله با فساد را کاهش داد؛ بنابراین بین اثربخشی تمرکززدایی (مانع ضد فساد) و کیفیت عملکرد حسابداری در یک کشور، ارتباط مستقیم وجود دارد. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که تمرکززدایی بر کاهش فساد در بین کشورهای با عملکرد حسابداری با کیفیت تأثیر مثبت و فزاینده‌ای دارد. به‌علاوه، تمرکززدایی بر کاهش فساد در میان کشورهایی با شیوه‌های حسابداری ضعیف، اثر منفی و کاهشی دارد.

ژنگ<sup>۳</sup> (۲۰۱۷) به بررسی تأثیر فساد سیاسی بر انتخاب‌های حسابداری شرکت‌ها پرداخت. وی بیان کرد درآمد شرکت‌هایی که دفتر مرکزی آن‌ها در مناطق فاسد قرار دارد، نسبت به سایر شرکت‌هایی که دفتر مرکزی آن‌ها در مناطق دیگری است، کمتر از واقع نشان داده می‌شود. وی بیان کرد که این شرکت‌ها با به‌کارگیری روش LIFO سود را کمتر گزارش می‌کنند و با استفاده از روش استهلاک نزولی هزینه استهلاک بیشتری را در نظر می‌گیرند. وی نشان داد که تأثیر فساد بر مدیریت سود در شرکت‌های متمرکز جغرافیایی و شرکت‌های فاقد روابط سیاسی آشکارتر است. به بیانی دیگر، شرکت‌ها با کاهش درآمدهای حسابداری خود، به فساد واکنش نشان می‌دهند.

ریاحی بلکویی (۲۰۰۴) به بررسی تأثیر فساد بر عدم شفافیت سود در سطح بین‌المللی پرداخت. وی بیان کرد که افزایش فساد، کاهش در کیفیت حسابداری را در پی خواهد داشت. از طرفی، کاهش کیفیت حسابداری بستری مناسب جهت افزایش فساد به‌وجود خواهد آورد. دلیل این واقعیت از وجود رفتار یا محیطی غیراخلاقی نشئت می‌گیرد. وی با بررسی اطلاعات ۳۴ کشور، نشان داد زمانی که فساد کمتر است، تقاضا برای عدم شفافیت درآمد کمتر است.

## فرضیه‌های پژوهش

پژوهش حاضر به بررسی و تبیین ابعاد فساد مالی و تعیین نقش آن‌ها در تحریف صورت‌های مالی می‌پردازد. بر اساس مبانی نظری مطروحه، سه بُعد مرتبط با فساد مالی شناسایی شد: بُعد اداری فساد که از دو متغیر فساد در به‌کارگیری کارکنان و مدیران و مدیران در شرکت‌ها تشکیل شده است. بُعد فساد تجاری که متغیرهای رشوه، تقلب، تضاد منافع، تقلب در مناقصه، پاداش و اخاذی اقتصادی را دربرمی‌گیرد. بُعد فساد سیاسی که شامل متغیرهای حزب‌گرایی، مشتری‌گرایی و قوم‌گرایی است.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

بر اساس مبانی نظری و آنچه بیان شد، فرضیه‌های زیر تدوین شده است:

- فرضیه اول:** بین فساد در به‌کارگیری کارکنان و تحریف صورت‌های مالی رابطه معنادار وجود دارد.
- فرضیه دوم:** بین فساد در به‌کارگیری مدیران و تحریف صورت‌های مالی رابطه معنادار وجود دارد.
- فرضیه سوم:** بین دریافت و پرداخت رشوه و تحریف صورت‌های مالی ارتباط معنادار وجود دارد.
- فرضیه چهارم:** بین وقوع تقلب و تحریف صورت‌های مالی ارتباط معنادار وجود دارد.

فرضیه پنجم: بین تضاد منافع و تحریف صورت‌های مالی ارتباط معنادار وجود دارد.

فرضیه ششم: بین اختلاس و تحریف صورت‌های مالی ارتباط معنادار وجود دارد.

فرضیه هفتم: بین تقلب در مناقصه و تحریف صورت‌های مالی ارتباط معنادار وجود دارد.

فرضیه هشتم: بین اخذی اقتصادی و تحریف صورت‌های مالی ارتباط معنادار وجود دارد.

فرضیه نهم: بین حزب‌گرایی و تحریف صورت‌های مالی ارتباط معنادار وجود دارد.

فرضیه دهم: بین مشتری‌گرایی و تحریف صورت‌های مالی ارتباط معنادار وجود دارد.

فرضیه یازدهم: بین قوم‌گرایی و تحریف صورت‌های مالی ارتباط معنادار وجود دارد.

همچنین با توجه به تأثیر بُعد اداری - عملیاتی فساد و فساد سیاسی بر فساد تجاری فرضیه‌های زیر نیز تدوین شده

است.

فرضیه دوازدهم: وجود فساد اداری - عملیاتی به وقوع فساد تجاری منجر خواهد شد.

فرضیه سیزدهم: وجود فساد سیاسی به وقوع فساد تجاری منجر خواهد شد.

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از لحاظ زمان جمع‌آوری داده‌ها، مقطعی است. داده‌های لازم برای پژوهش، در زمستان ۱۴۰۱ و بهار ۱۴۰۲ جمع‌آوری شد. همچنین از نظر روش مورد استفاده توصیفی پیمایشی است؛ زیرا ضمن توصیف وضع موجود در جامعه، از ابزار پرسش‌نامه برای جمع‌آوری اطلاعات استفاده خواهد شد. جامعه آماری پژوهش مشتمل است بر سه گروه: اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌ها، مدیران مالی شرکت‌ها و سرپرستان، سرپرستان ارشد و مدیران مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران.

برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز پژوهش، از پرسش‌نامه محقق ساخته استفاده شد. به‌منظور تبیین مبانی نظری و جمع‌آوری پیشینه پژوهش نیز، از متون کتابخانه‌ای استفاده شد. داده‌ها نیز از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری شدند. شیوه پاسخ به سؤال‌ها در قالب طیف پنج‌گزینه‌ای لیکرت است. به‌منظور تأیید روایی محتوایی، پرسش‌نامه پیش از توزیع در اختیار ۵ نفر از استادان و خبرگان قرار گرفت و نظرهای اصلاحی و پیشنهادهای ایشان در پرسش‌نامه اعمال و با تأیید ایشان پرسش‌نامه نهایی جهت توزیع بین نمونه آماری آماده شد. با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی، ساختار کلی پرسش‌نامه‌ها، از نظر روایی محتوایی سازه سنجیده شد. برای سنجش پایایی نیز، از روش‌های آلفای کرونباخ استفاده شد. فرضیه‌ها نیز با استفاده از ضریب هم‌بستگی پیرسون آزمون شد.

### یافته‌های پژوهش

در این پژوهش برای شناسایی بُعد فساد اداری - عملیاتی، از ۸ گویه در قالب دو متغیر فساد در به‌کارگیری کارکنان و فساد در به‌کارگیری مدیران، بُعد فساد سیاسی از ۸ گویه در قالب سه متغیر حزب‌گرایی، مشتری‌گرایی و قوم‌گرایی و بُعد فساد تجاری از ۱۷ گویه در قالب شش متغیر تقلب، تضاد منافع، رشوه، تقلب در مناقصه، اختلاس و اخذی استفاده شده است. همچنین، برای شناسایی تحریف در صورت‌های مالی، از ۱۲ گویه در قالب چهار متغیر افشای نامناسب، درآمد

ساختگی، بدهی و هزینه پنهان و ارزشیابی نادرست دارایی‌ها استفاده شده است. آمار جمعیت‌شناسی در جدول ۲ و آمار توصیفی داده‌ها در جدول ۳ درج شده است.

جدول ۲. آمار جمعیت‌شناسی

درصد فراوانی	فراوانی مطلق		درصد فراوانی	فراوانی مطلق	
		مدرک تحصیلی			نوع شغل
۳/۱	۶	کارشناسی	۶۳/۷	۱۲۳	عضو هیئت علمی
۲۴/۴	۴۷	کارشناسی ارشد	۱۸/۶	۳۶	مدیر مالی
۷۲/۵	۱۴۰	دکتری	۲۹/۵	۵۷	حسابدار رسمی
۱۰۰	۱۹۳	جمع	۱۰۰	۱۹۳	جمع
		سن			سابقه کار
۲	۴	۲۵-۳۵	۴/۷	۹	۱۰-۱
۵۶/۹	۱۱۰	۳۵-۴۵	۵۳/۳	۱۰۳	۲۰-۱۱
۳۷/۴	۷۲	۴۵-۵۵	۳۷/۴	۷۲	۳۰-۲۱
۳/۷	۷	بالتر از ۵۵	۴/۶	۹	بالتر از ۳۰
۱۰۰	۱۹۳	جمع	۱۰۰	۱۹۳	جمع
		جنس			رشته تحصیلی
۸۲/۳	۱۹۵	مرد	۷۵/۶	۱۴۶	حسابداری
۱۷/۷	۳۴	زن	۷/۷	۱۵	حسابرسی
۱۰۰	۱۹۳	جمع	۹/۴	۱۸	مدیریت
			۷/۳	۱۴	اقتصاد
			۱۰۰	۱۹۳	جمع

جدول ۳. آمار توصیفی

کمترین	بیشترین	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	میانگین	بُعد
۴	۲۰	۰/۰۴۷	-۰/۵۹۲	۳/۰۱۴۹	۱۴/۱۳۹۹	فساد در به‌کارگیری کارکنان
۸	۲۰	-۰/۷۳۹	-۰/۱۷۰	۲/۶۸۷	۱۴/۰۹۳۳	فساد در به‌کارگیری کارکنان
۷	۲۰	۰/۷۲۴	-۰/۷۸۴	۲/۷۸۵	۱۶/۴۷۱	حزب‌گرایی
۴	۱۰	۰/۰۳۱	-۰/۲۹۹	۱/۳۳۳	۷/۴۸۷	مشتری‌گرایی
۳	۱۰	۰/۷۶۹	-۰/۶۶۳	۱/۲۸۱	۷/۴۳۲	قوم‌گرایی
۱۲	۲۰	۰/۰۰۸	-۱/۰۶۷	۱/۹۲۹	۱۸/۶۳۷	تقلب
۶	۱۵	۰/۳۴۸	-۰/۲۹۹	۳/۳۸۹	۱۱/۸۹۱	تضاد منافع
۶	۱۰	۰/۲۶۲	-۰/۸۹۵	۰/۸۳۸	۹/۲۵۹	رشوه
۴	۱۰	۰/۰۴۸	-۰/۶۲۳	۱/۵۷۰	۷/۹۴۸	تقلب در مناقصه
۳	۱۵	۰/۲۶۳	-۰/۴۳۵	۲/۴۷۳	۱۱/۴۰۹	اختلاس
۸	۱۵	۰/۰۸۴	-۰/۵۷۴	۲/۰۷۹	۱۳/۱۳۹	آخازی
۹	۱۵	-۰/۷۵۴	-۰/۶۶۸	۱/۵۴۸	۱۳/۶۹۹	افشای نامناسب
۹	۱۵	-۰/۶۲۶	-۰/۷۲۵	۱/۵۹۱	۱۳/۶۹۹	درآمد ساختگی
۷	۱۵	۰/۴۹۵	-۰/۹۶۹	۱/۵۵۹	۱۳/۸۱۸	بدهی و هزینه‌های پنهان
۹	۱۵	۰/۸۱۲	-۰/۶۹۶	۱/۵۷۰	۱۳/۷۳۵	ارزشیابی نادرست دارایی‌ها

بر اساس نتایج جدول ۳ میانگین متغیرها به ترتیب برابر ۱۴/۱۳، ۱۴/۰۹، ۱۶/۴۷، ۷/۴۸، ۷/۴۳، ۱۸/۶۳، ۱۱/۸۹، ۹/۲۵، ۷/۹۴، ۱۱/۴۰، ۱۳/۱۳، ۱۳/۶۹، ۱۳/۶۹، ۱۳/۸۱ و ۱۳/۷۳ است. با توجه به اینکه اختلاف بین ضریب چولگی و ضریب کشیدگی کمتر از  $\pm 2$  است، می‌توان گفت که توزیع این متغیرها نزدیک به توزیع نرمال است. علامت منفی ضریب چولگی نشان از پایین بودن میانگین نمره‌های افراد از نما و میانه است. همچنین ضریب مثبت کشیدگی حاکی از بیشتر بودن پراکندگی داده‌ها از میانگین است.

### بررسی اعتبار و پایایی متغیرهای پژوهش

برای سنجش اعتبار پرسش‌نامه، از اعتبار صوری استفاده شده است. با مراجعه به داوران و استادان و متخصصان این حوزه، نظرهای ایشان در راستای تصحیح پرسش‌نامه طراحی شده اعمال شد. نتایج حاصل از آزمون آلفای کرونباخ در جدول ۴ نشان داده شده است.

جدول ۴. نتایج آزمون آلفای کرونباخ

ابعاد	متغیرها	تعداد گویه	آلفای کرونباخ	آلفای کرونباخ ابعاد	آلفای کل
فساد اداری مالی	فساد در به‌کارگیری کارکنان	۴	۰/۸۸۴	۰/۹۰۸	
	فساد در به‌کارگیری مدیران	۴	۰/۷۸۶		
فساد سیاسی	حزب‌گرایی	۴	۰/۹۰۳	۰/۹۱۳	
	مشتری‌گرایی	۲	۰/۹۰۱		
	قوم‌گرایی	۲	۰/۸۶۱		
فساد تجاری	تقلب	۴	۰/۹۳۹	۰/۹۰۱	۰/۹۵۱
	تضاد منافع	۳	۰/۸۶۰		
	رشوه	۲	۰/۶۵۲		
	تقلب در مناقصه	۲	۰/۹۴۱		
	اختلاس	۳	۰/۹۶۲		
	اخاذی اقتصادی	۳	۰/۶۳۹		
تحریف در صورت‌های مالی	افشای نامناسب	۳	۰/۹۱۵	۰/۹۷۷	
	درآمد ساختگی	۳	۰/۹۳۸		
	بدهی و هزینه‌های پنهان	۳	۰/۹۵۳		
	ارزشیابی نادرست دارایی‌ها	۳	۰/۹۵۱		

بر اساس نتایج حاصل، ضریب آلفای کرونباخ برای ابعاد اداری مالی فساد، فساد تجاری، فساد سیاسی و شاخص تحریف در صورت‌های مالی به ترتیب ۰/۹۰۸، ۰/۹۱۳، ۰/۹۰۱ و ۰/۹۷۷ است. همان‌طور که از نتایج جدول فوق مشخص است، ضریب آلفای کرونباخ کل ۰/۹۵۱ است. با توجه به اینکه ضرایب آلفای بیشتر از ۰/۷ نشان‌دهنده اعتبار درونی است، می‌توان گفت که ابعاد به‌کار گرفته شده در پرسش‌نامه اعتبار درونی مناسبی دارد.



## برآورد مدل‌ها

در جدول ۵، ضرایب رگرسیون و هم‌بستگی پیرسون برای فرضیه اول درج شده است.

جدول ۵. ضرایب رگرسیون و هم‌بستگی پیرسون فرضیه اول به صورت کلی

متغیر وابسته	متغیر مستقل	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب هم‌بستگی پیرسون	سطح معناداری	R <sup>۲</sup>
فساد در به‌کارگیری کارکنان	مقدار ثابت	۰/۰۷۹	۵۳/۸۴۱	۰/۰۰۰	۰/۰۴۰	۰/۵۸۱	۰/۰۰۲
	مقدار ثابت	۰/۰۶۸	۲۶/۲۰۱	۰/۰۰۰	۰/۰۴۰	۰/۵۸۱	۰/۰۰۲
فساد در به‌کارگیری مدیران	مقدار ثابت	۰/۰۶۸	۵۳/۹۹۹	۰/۰۰۰	۰/۰۳۱	۰/۶۷۲	۰/۰۰۱
	مقدار ثابت	۰/۰۶۸	۲۳/۵۹۳	۰/۰۰۰	۰/۰۳۱	۰/۶۷۲	۰/۰۰۱
رشوه	مقدار ثابت	۲/۷۹۴	۲۹/۸۰۳	۰/۰۰۰	۰/۳۹۵	۰/۰۰۰	۰/۱۵۶
	مقدار ثابت	۲/۷۹۴	۶/۶۵۹	۰/۰۰۰	۰/۳۹۵	۰/۰۰۰	۰/۱۵۶
تقلب	مقدار ثابت	۱/۲۸۶	۳۰/۹۹۲	۰/۰۰۰	۰/۴۱۸	۰/۰۰۰	۰/۱۷۱
	مقدار ثابت	۱/۲۸۶	۸/۱۹۲	۰/۰۰۰	۰/۴۱۸	۰/۰۰۰	۰/۱۷۱
تضاد منافع	مقدار ثابت	۲/۷۶۲	۴۵/۸۸۹	۰/۰۰۰	۰/۲۳۷	۰/۰۰۱	۰/۰۵۶
	مقدار ثابت	۲/۷۶۲	۱۶/۸۴۸	۰/۰۰۰	۰/۲۳۷	۰/۰۰۱	۰/۰۵۶
اختلاس	مقدار ثابت	۰/۵۶۷	۴۸/۴۸۸	۰/۰۰۰	۰/۲۳۶	۰/۰۰۰	۰/۰۵۶
	مقدار ثابت	۰/۵۶۷	۲۴/۶۵۳	۰/۰۰۰	۰/۲۳۶	۰/۰۰۰	۰/۰۵۶
تقلب در مناقصه	مقدار ثابت	۰/۳۲۸	۵۲/۳۴۲	۰/۰۰۰	۰/۰۸۷	۰/۲۲۹	۰/۰۰۸
	مقدار ثابت	۰/۳۲۸	۲۳/۷۴۶	۰/۰۰۰	۰/۰۸۷	۰/۲۲۹	۰/۰۰۸
اخاذی	مقدار ثابت	۱/۸۹۷	۳۰/۰۲۹	۰/۰۰۰	۰/۴۶۱	۰/۰۰۰	۰/۲۱۳
	مقدار ثابت	۱/۸۹۷	۸/۶۰۹	۰/۰۰۰	۰/۴۶۱	۰/۰۰۰	۰/۲۱۳
حزب‌گرایی	مقدار ثابت	۰/۹۵۸	۳۹/۱۶۶	۰/۰۰۰	۰/۴۵۰	۰/۰۰۰	۰/۲۰۳
	مقدار ثابت	۰/۹۵۸	۱۷/۰۵۷	۰/۰۰۰	۰/۴۵۰	۰/۰۰۰	۰/۲۰۳
مشتری‌گرایی	مقدار ثابت	۰/۷۷۷	۴۹/۱۳۳	۰/۰۰۰	۰/۱۷۴	۰/۰۱۶	۰/۰۳۰
	مقدار ثابت	۰/۷۷۷	۲۰/۲۴۶	۰/۰۰۰	۰/۱۷۴	۰/۰۱۶	۰/۰۳۰
قوم‌گرایی	مقدار ثابت	۱/۱۹۲	۴۶/۲۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۵۸	۰/۰۰۰	۰/۰۶۶
	مقدار ثابت	۱/۱۹۲	۱۹/۱۷۴	۰/۰۰۰	۰/۲۵۸	۰/۰۰۰	۰/۰۶۶

تحریف در صورت‌های مالی

با توجه به نتایج مندرج در جدول ۵، ضریب هم‌بستگی پیرسون بین متغیرهای فساد در به‌کارگیری کارکنان و فساد در به‌کارگیری مدیران با تحریف در صورت‌های مالی به ترتیب ۰/۰۴۰ و ۰/۰۳۱ است. با توجه به اینکه سطح معناداری (۰/۵۸۱ و ۰/۶۷۲) بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش (۰/۰۵) است، فرضیه‌های اول و دوم پژوهش رد می‌شود و می‌توان گفت که ارتباط معناداری بین متغیرهای فساد، برای به‌کارگیری کارکنان و مدیران، در تحریف صورت‌های مالی وجود ندارد. مقدار ضریب تعیین بیانگر این مطلب است که تغییر در متغیرهای فساد، در به‌کارگیری کارکنان و به‌کارگیری

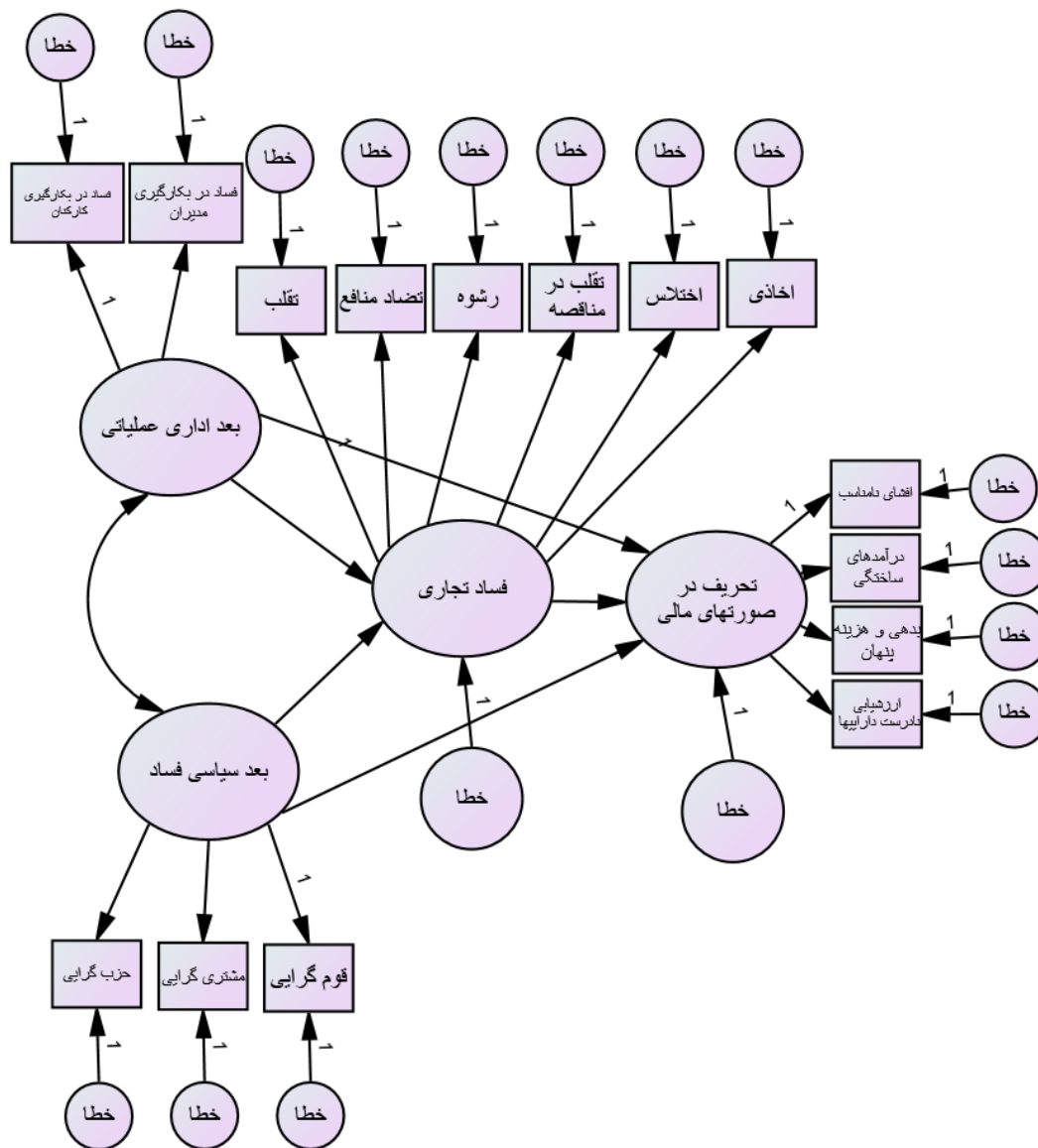
مدیران، تغییرات چندانی در تحریف صورت‌های مالی در پی نخواهد داشت. همچنین ضریب هم‌بستگی پیرسون بین متغیرهای رشوه، تقلب، تضاد منافع، اختلاس، تقلب در مناقصه و اخاذی و تحریف صورت‌های مالی، به ترتیب ۰/۳۹۵، ۰/۴۱۸، ۰/۲۳۷، ۰/۲۳۶، ۰/۰۸۷ و ۰/۴۶۱ است. با توجه به سطوح معناداری حاصل از نتایج، فقط ارتباط بین تقلب در مناقصه با تحریف در صورت‌های مالی تأیید نشد؛ از این رو فرضیه‌های سوم، چهارم، پنجم، ششم و هشتم پژوهش تأیید می‌شود و می‌توان گفت که بین رشوه، تقلب، تضاد منافع، اختلاس، تقلب در مناقصه و اخاذی و تحریف در صورت‌های مالی ارتباط معناداری وجود دارد. مقدار ضرایب تعیین بیانگر این مطلب است که حدود ۱۶ درصد از تغییرات در تحریف صورت‌های مالی، توسط متغیر رشوه تبیین می‌شود. این درصد برای سایر متغیرهای بُعد تجاری فساد، به ترتیب ۱۷، ۶، ۶ و ۲۱ درصد است. همچنین ضریب هم‌بستگی پیرسون بین متغیرهای حزب‌گرایی، مشتری‌گرایی و قوم‌گرایی با تحریف در صورت‌های مالی، به ترتیب ۰/۴۵۰، ۰/۱۷۴ و ۰/۲۵۸ است. با توجه به سطوح معناداری حاصل از نتایج که کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۰/۰۵) است، می‌توان گفت که فرضیه‌های نهم، دهم و یازدهم پژوهش تأیید می‌شود و می‌توان گفت که بین حزب‌گرایی، مشتری‌گرایی و قوم‌گرایی با تحریف در صورت‌های مالی ارتباط معناداری وجود دارد. ضرایب تعیین بیانگر این مطلب است که حدود ۲۰ درصد از تغییرات در تحریف صورت‌های مالی، توسط متغیر حزب‌گرایی، حدود ۳ درصد توسط متغیر مشتری‌گرایی و حدود ۶ درصد از تغییرات در تحریف صورت‌های مالی توسط متغیر قوم‌گرایی تبیین می‌شود.

### مدل‌سازی معادلات ساختاری

در پژوهش حاضر متغیرهای فساد اداری، فساد تجاری، فساد سیاسی و تحریف در صورت‌های مالی متغیر مکنون یا پنهان هستند. مدل‌های معادلات ساختاری ترکیبی از مدل‌های اندازه‌گیری و مدل‌های ساختاری هستند. در مدل‌های اندازه‌گیری اجزای متغیرهای مکنون مشخص و بر مبنای مدل‌های ساختاری رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته آزمون می‌شود (قاسمی، ۱۳۸۹).

با توجه به مبانی نظری مطرح شده پژوهش، مدل ساختاری در قالب شکل ۲ ارائه شده است. مدل حاضر از چهار متغیر مکنون (پنهان) و ۱۵ متغیر آشکار تشکیل شده است. در این مدل متغیر تحریف در صورت‌های مالی، متغیر وابسته نهایی است. به‌منظور سنجش متغیر تحریف در صورت‌های مالی، از شاخص‌های افشای نامناسب، درآمدهای ساختگی، هزینه و بدهی پنهان و ارزشیابی نادرست دارایی‌ها استفاده شده است. همچنین متغیر فساد تجاری، متغیر وابسته میانی است که جهت اندازه‌گیری آن، از شاخص‌های تقلب، تضاد منافع، رشوه، تقلب در مناقصه، اختلاس و اخاذی استفاده شده است. همچنین به‌منظور اندازه‌گیری متغیرهای فساد اداری - عملیاتی، از شاخص‌های (فساد در به‌کارگیری کارکنان و فساد در به‌کارگیری مدیران) و جهت اندازه‌گیری متغیر فساد سیاسی از شاخص‌های (حزب‌گرایی، مشتری‌گرایی و قوم‌گرایی) استفاده شده است. فرض بر این است که بین فساد اداری و فساد سیاسی هم‌بستگی مثبت وجود دارد. در واقع فرض شده که فساد سیاسی می‌تواند باعث وقوع فساد اداری شود و بالعکس. همچنین فرض شده که متغیرهای فساد اداری و فساد سیاسی به صورت مستقل تأثیر مثبت بر فساد تجاری دارند. از طرفی فرض بر این است که دو متغیر فساد

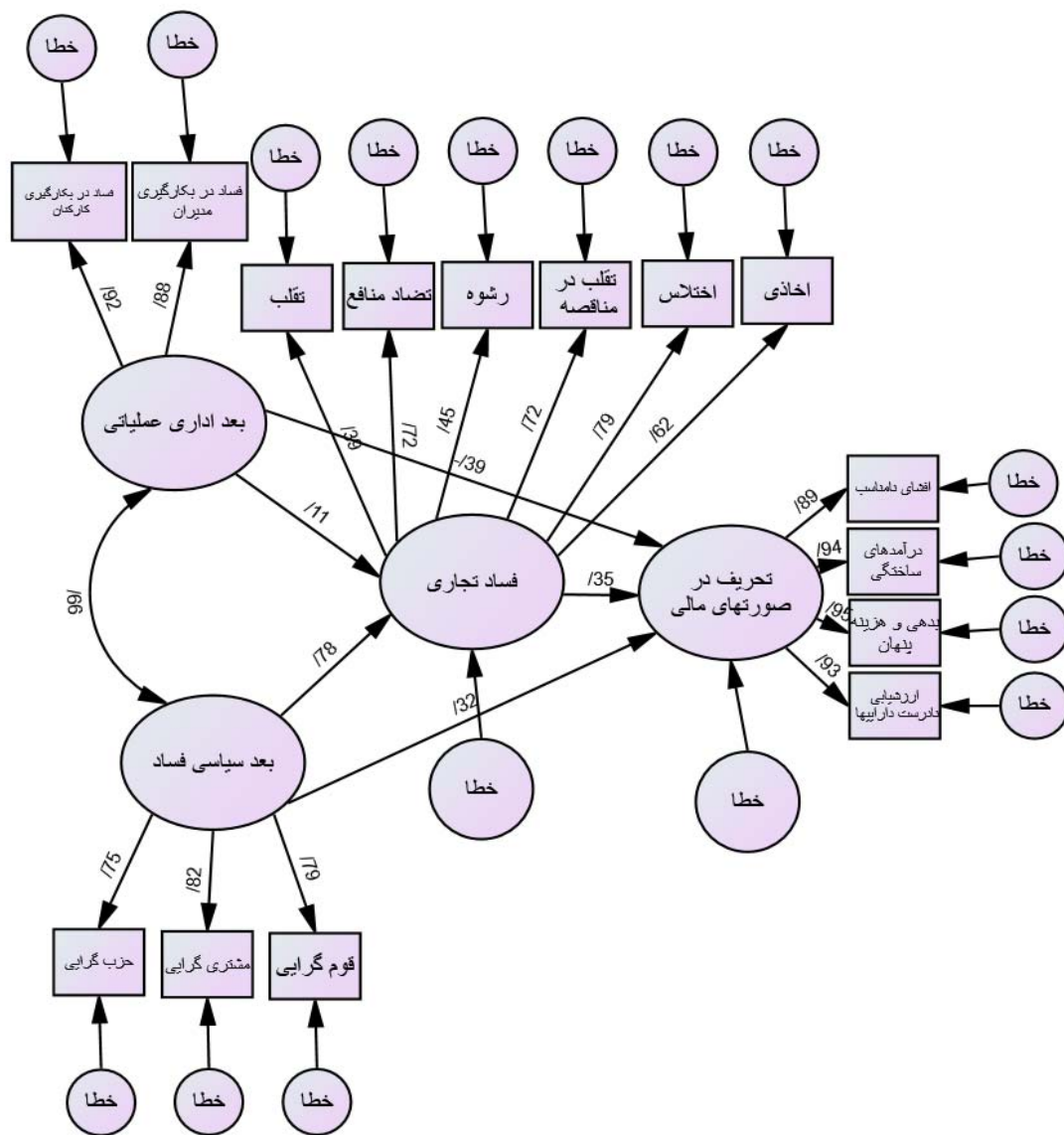
اداری و فساد سیاسی به صورت غیر مستقیم و از طریق فساد تجاری ارتباط مستقیم و مثبت با تحریف در صورت‌های مالی نیز دارند.



شکل ۲. مدل معادلات ساختاری تبیین ابعاد فساد

ارزیابی مدل اندازه‌گیری پژوهش

با تأکید بر بار عاملی که قدرت رابطه بین متغیر پنهان و آشکار را نشان می‌دهد، به تأیید متغیرها پرداخته شد. بار عاملی کمتر از ۰/۳ گویای رابطه ضعیف، بین ۰/۳ و ۰/۶ نشان‌دهنده قابل قبول بودن و بیشتر از ۰/۶ گویای مطلوب بودن رابطه است.



شکل ۳. ضرایب عاملی در مدل معادلات ساختاری

بر اساس نتایج مندرج در شکل ۳، عدد ضریب لامبدای شاخص‌های فساد اداری - عملیاتی، به‌ترتیب برابر با ۰/۹۲ و ۰/۸۸، ضریب لامبدای شاخص‌های متغیر فساد سیاسی، به‌ترتیب برابر با ۰/۷۵، ۰/۸۲ و ۰/۷۹، ضرایب بار عاملی شاخص‌های متغیر فساد تجاری نیز، به‌ترتیب برابر با ۰/۳۹، ۰/۷۲، ۰/۴۵، ۰/۷۲، ۰/۷۹ و ۰/۶۲، ضرایب لامبدای شاخص‌های متغیر تحریف در صورتهای مالی به‌ترتیب برابر با ۰/۸۹، ۰/۹۴، ۰/۹۵ و ۰/۹۳ است. بر اساس نتایج حاصل، همه شاخص‌ها به‌استثنای شاخص‌های رشوه و تقلب، رابطه مطلوبی با متغیرهای پنهان دارند. با توجه به اینکه بار عاملی شاخص‌های تقلب و رشوه بیشتر از ۰/۳۰ است، این شاخص‌ها نیز پذیرفته می‌شوند. نتایج نشان می‌دهد که بین متغیر فساد اداری و فساد سیاسی، ارتباط معناداری وجود دارد. ضریب گامای ۶۶ درصدی نشان‌دهنده رابطه مناسب بین این دو متغیر است. بر اساس مبانی نظری مطرح شده، انتظار می‌رفت که فساد اداری تأثیری مثبت بر تحریف صورتهای مالی

داشته باشد؛ اما با توجه به عدد حاصل ۰/۳۹- فرضیه فوق تأیید نشد. فساد اداری به صورت غیرمستقیم ارتباطی ناچیزی معادل ۰/۳۸۵ با تحریف در صورت‌های مالی دارد. همچنین بُعد سیاسی، به صورت مستقیم تأثیری معادل ۰/۳۲ بر تحریف در صورت‌های مالی دارد. تأثیر غیرمستقیم این بُعد بر تحریف صورت‌های مالی ۰/۲۷۳ است؛ از این رو فساد سیاسی به صورت مستقیم و غیرمستقیم بر تحریف در صورت‌های مالی تأثیر دارد. ضریب فساد تجاری نیز ۰/۳۹ است که نشان می‌دهد این متغیر تأثیر مثبت و مستقیمی بر تحریف صورت‌های مالی دارد. همچنین ضریب گامای محاسبه شده بین فساد اداری با فساد تجاری، عدد ۰/۱۱ به دست آمده که نشان‌دهنده ارتباط ضعیف بین آن‌هاست. از طرفی ضریب گامای محاسبه شده بین فساد سیاسی و فساد تجاری ۰/۷۸ به دست آمده که ارتباط مثبت و مستقیم بین آن‌ها را نشان می‌دهد. مقدار خطای باقی‌مانده (۰/۵۲) اثرهای کل دو متغیر فساد سیاسی و فساد اداری بر فساد تجاری (۰/۴۸) نشان می‌دهد که فقط ۴۸ درصد از تغییرات در فساد تجاری توسط این دو عامل تبیین می‌شود. همچنین با توجه به خطای باقی‌مانده اثرهای سه عامل فساد اداری، فساد سیاسی و فساد تجاری بر متغیر تحریف صورت‌های مالی، معادل ۰/۷۷ است که نشان می‌دهد حدود ۷۷ درصد از تغییرات تحریف در صورت‌های مالی، توسط این سه متغیر قابل تبیین است و تنها ۲۳ درصد مربوط به سایر عواملی است که در مدل ارائه نشده است.

### ارزیابی مدل ساختاری پژوهش

نتایج حاصل از آزمون کای اسکور نشان‌دهنده بد بودن شاخص برازش مدل است. مقدار شاخص کای اسکور برای درجه آزادی ۸۴ عدد ۲۶۸/۱ را نشان می‌دهد. با توجه به معنادار بودن آماره فوق در سطح ۵ درصد و حساسیت این آزمون به مقدار حجم نمونه، از آزمون‌های دیگری برای اندازه‌گیری برازش مدل استفاده شده است. عدد شاخص‌های برازش افزایشی، شاخص برازش تطبیقی، شاخص برازش نسبی و شاخص توکر - لوپس به ترتیب ۰/۹۱۱، ۰/۹۱۰، ۰/۸۴۳ و ۰/۸۸۷ است. هر اندازه این اعداد به ۱ نزدیک‌تر باشد، برازش مدل مطلوب‌تر خواهد بود؛ از این رو می‌توان ادعا کرد که برازش مدل با استفاده از این شاخص‌ها مطلوب است؛ اما نتایج حاصل از آزمون ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد، حاکی از ضعف در برازش مدل پیشنهادی است. عدد این شاخص ۰/۱۰۷ است که بایستی کمتر از ۰/۱ باشد.

جدول ۶. ارزیابی برازش مدل ساختاری پژوهش

شاخص	مقدار	تفسیر
شاخص مجدور کای	۲۶۸/۱	برازش ضعیف
شاخص برازش افزایشی	۰/۹۱۱	برازش عالی
شاخص برازش تطبیقی	۰/۹۱۰	برازش عالی
شاخص برازش نسبی	۰/۸۴۳	قابل قبول
شاخص توکر - لوپس	۰/۸۸۷	قابل قبول
ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد	۰/۱۰۷	برازش ضعیف

### رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر تحریف صورت‌های مالی

به‌منظور رتبه‌بندی و اولویت‌بندی متغیرهای تأثیرگذار بر تحریف صورت‌های مالی، از تحلیل واریانس فریدمن بهره گرفته شده است. جدول ۷ نتایج حاصل از آزمون فریدمن را نشان می‌دهد.

جدول ۷. تحلیل واریانس فریدمن

کای دو	درجه آزادی	سطح معناداری	شاخص
۱۲۲۸/۸۹۴	۷	۰/۰۰۰	رتبه میانگین متغیرهای مؤثر بر تحریف صورت‌های مالی

با توجه به معنادار بودن آماره کای‌دو در سطح معناداری ۰/۰۵ می‌توان گفت که رتبه میانگین متغیرهای مؤثر بر تحریف صورت‌های مالی با هم برابر نیستند. بر این اساس پرسش‌شوندگان رتبه‌بندی متفاوتی از این متغیرها دارند.

جدول ۸. اولویت‌بندی متغیرهای مؤثر بر تحریف در صورت‌های مالی

اولویت بندی	رتبه میانگین	شاخص
اول	۷/۷۸	تقلب
دوم	۷/۰۳	حزب‌گرایی
سوم	۵/۵۹	اخاذی
چهارم	۴/۸۱	تضاد منافع
پنجم	۴/۴۰	اختلاس
ششم	۳/۱۱	رشوه
هفتم	۱/۷۰	مشتری‌گرایی
هشتم	۱/۵۸	قوم‌گرایی

بر اساس نتایج حاصل، ترتیب و اولویت ۸ عامل تأثیرگذار بر تحریف در صورت‌های مالی از نظر پرسش‌شوندگان به‌ترتیب شامل تقلب، حزب‌گرایی، اخاذی، تضاد منافع، اختلاس، رشوه، مشتری‌گرایی و قوم‌گرایی است.

### بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پژوهش حاضر ضمن معرفی سه بُعد اداری، سیاسی و تجاری برای فساد، به بررسی تأثیر آن‌ها بر تحریف صورت‌های مالی پرداخته است. بر اساس نتایج حاصل، ارتباط معناداری بین فساد اداری و تحریف در صورت‌های مالی یافت نشد؛ اما فساد اداری به‌صورت غیرمستقیم، از طریق فساد تجاری می‌تواند بر تحریف در صورت‌های مالی تأثیرگذار باشد؛ بنابراین می‌توان ادعا کرد که فساد در به‌کارگیری کارکنان و مدیران، به‌تنهایی به بروز فساد و در نتیجه، تحریف در صورت‌های مالی منجر نخواهند شد؛ اما از طریق اختلاس، دریافت رشوه، اخاذی، تقلب توسط مدیران و تضاد منافع، می‌تواند باعث تحریف در صورت‌های مالی شود. همچنین بر اساس نتایج حاصل، بُعد سیاسی هم به‌طور مستقیم و هم غیرمستقیم می‌تواند باعث تحریف صورت‌های مالی شود. در واقع می‌توان مدعی شد که وابستگی به احزاب سیاسی و دولت، برقراری

ارتباط با مشتریان خاص و عدم تعامل با مشتریان جدید و قوم‌گرایی، می‌تواند باعث تحریف در صورت‌های مالی شود. این منابع مالی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد و انگیزه کافی برای ارائه گزارش‌ها و صورت‌های مالی مطابق با نظرهای دولت را فراهم خواهد آورد. همچنین ارتباط با مشتریان خاص و عدم معامله با مشتریان جدید، می‌تواند باعث بروز اعمال غیرقانونی در شرکت شود. از طرفی، رفتار فرصت‌طلبانه مدیران در خصوص معاملات با اشخاص وابسته، می‌تواند ضرر و زیان سهام‌داران را در پی داشته باشد. نتایج پژوهش نشان داد که بعد تجاری فساد، بر تحریف در صورت‌های مالی تأثیری مستقیم دارد. بر این اساس، رشوه می‌تواند از طریق تبانی و همکاری مدیر با دیگران، باعث کتمان واقعیت‌ها و طولانی‌تر و پیچیده‌تر شدن گزارش‌های مالی و ارائه صورت‌های مالی گمراه‌کننده شود. همچنین مدیر در راستای کسب منافع شخصی قادر است که به وسیله تقلب و دستکاری در گزارش‌های مالی، صورت‌های مالی را تحریف کند. همچنین خرید کالاها، مواد و خدمات مورد نیاز شرکت توسط کارکنان، از مؤسسه‌ها و بنگاه‌هایی که خود یا سایر بستگان‌شان در آن منفعت می‌برند، به افزایش بهای تمام‌شده کالا و خدمات منجر می‌شود و سود شرکت را کاهش می‌دهد. همچنین اختلاس، تغییرات غیرقانونی در دارایی‌ها و بدهی‌های شرکت را در پی خواهد داشت. این تغییرات می‌تواند بر صحت و قابل اعتماد بودن گزارشگری مالی تأثیرهای جدی داشته باشد. همچنین می‌تواند درآمدها، هزینه و سود شرکت را دستخوش تغییر قرار دهد. افزون‌براین، اخاذی توسط کارکنان، می‌تواند به حذف مشتریان و تأمین‌کنندگان مواد اولیه شرکت شود و در نتیجه، صورت‌های مالی نیز دستخوش تغییر خواهد شد.

نتایج حاصل از مدل معادلات ساختاری، حاکی از آن است که شاخص‌هایی که برای اندازه‌گیری متغیرهای پنهان استفاده شده، از بار عاملی مناسبی برخوردار بوده است و از آن‌ها می‌توان برای اندازه‌گیری متغیرهای فساد اداری، فساد تجاری، فساد سیاسی و تحریف در صورت‌های مالی استفاده کرد. همچنین با استفاده از شاخص‌های مختلف، برازش مدل ارزیابی شد که از بین شش شاخص بررسی شده، چهار شاخص برازش مناسب داشت و مطلوب بودن مدل را نشان داد. همچنین، نتایج دو شاخص حاکی از ضعف در برازش مدل است. به‌علاوه نتایج آزمون رتبه‌بندی فریدمن، از نظر پرسش‌شوندگان، بیشترین تأثیر را بر تحریف در صورت‌های مالی می‌گذارد که این تأثیر، به‌ترتیب از طریق متغیرهای تقلب، حزب‌گرایی، اخاذی، تضاد منافع، اختلاس، رشوه، مشتری‌گرایی و قوم‌گرایی است.

### محدودیت‌های پژوهش

مفاهیم و متغیرهای تعیین‌کننده ابعاد فساد و تحریف در صورت‌های مالی، بر مبنای مبانی نظری تبیین و تهیه شده است. با توجه به اینکه پرسش‌نامه، فهم و درک پرسش‌شوندگان را درباره واقعیت‌ها می‌سنجد، داده‌ها و اطلاعات حاصل بر مبنای نگرش و فهم پرسش‌شوندگان جمع‌آوری شد. این نتایج ممکن است که از معیارهای واقعی فاصله داشته باشد. همچنین با در نظر گرفتن تأثیر عوامل مختلفی از جمله فرهنگ، مسائل اجتماعی و اقتصادی، بر فهم و نگرش افراد از موضوع فساد، ناتوانی در کنترل این عوامل، از جمله محدودیت‌های دیگر پژوهش حاضر است. از این رو نظر پرسش‌شوندگان می‌تواند تحت تأثیر این عوامل قرار گرفته باشد و تعمیم نتایج به تمامی شرکت‌ها را در سطح کشور با محدودیت مواجه کند. همچنین عدم همکاری افراد پرسش‌شونده و تعداد اندک جامعه آماری پژوهش، از محدودیت‌های دیگر پژوهش حاضر است.

### پیشنهاد‌های کاربردی

بر اساس نتایج پژوهش و با توجه به ارتباط بین متغیرهای اختلاس، رشوه، تقلب، اخاذی، تقلب در مناقصه، قوم‌گرایی، حزب‌گرایی و مشتری‌گرایی با تحریف در صورت‌های مالی، به مراجع قانونی و تدوین‌کنندگان استانداردها و سهام‌داران شرکت‌ها پیشنهاد‌های زیر ارائه می‌شود:

۱. تصویب استانداردهایی به‌منظور شناسایی و جلوگیری از فساد در سطح شرکت‌ها؛
۲. تصویب استانداردهای حسابرسی برای حمایت از حسابداران رسمی در رابطه با کشف فساد؛
۳. درج موارد عدم رعایت دستورالعمل حاکمیت شرکتی در گزارش‌های حساب‌برسان مستقل؛
۴. تأسیس انجمن حرفه‌ای برای مبارزه با فساد و تقلب مشابه انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا.

### پیشنهاد‌هایی برای پژوهش‌های آتی

با توجه به نتایج حاصل از پژوهش، موضوعات زیر برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود:

- با توجه به اینکه حدود ۷۷ درصد از تغییرات تحریف در صورت‌های مالی، توسط سه متغیر فساد اداری، سیاسی و تجاری تبیین شده است، پیشنهاد می‌شود که عوامل تأثیرگذار دیگر نیز بررسی و به مدل حاضر اضافه شود.
- با توجه به تأثیرگذاری عوامل فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی بر نگرش افراد، می‌توان مطالعه حاضر را با در نظر گرفتن این شرایط مجدد انجام داد و نتایج را با یافته‌های پژوهش حاضر مقایسه کرد.
- با توجه به اهمیت موضوع فساد مالی و تأثیر آن بر متغیرهای حسابداری، پیشنهاد می‌شود مطالعاتی برای کمی‌کردن این شاخص در سطح خرد و متغیرهای شرکت صورت گیرد.

### منابع

- آقایی، محمدعلی؛ رضازاده، جواد و بیات، مرتضی (۱۴۰۰). بررسی تأثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۱(۱)، ۱-۲۹.
- آقایی، محمدعلی؛ رضازاده، جواد و بیات، مرتضی (۱۴۰۰). بررسی تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد (شاخص ادراک فساد، کنترل فساد و پاسخ‌گویی) در ۸ کشور خاورمیانه. *حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۶(۱۲)، ۹۸-۱۲۵.
- بیگلرخانی، غلامرضا و طالب‌نیا، قدرت‌اله (۱۴۰۱). تبیین رابطه بین پیچیدگی گزارش‌های مالی مورد استفاده سرمایه‌گذاران با حاکمیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش سرمایه‌گذاری*، ۱۱(۴۱)، ۵۷۷-۶۰۸.
- رضزانی، محمدجواد؛ سیاسی، سحر؛ اعتمادی، حسین و رضازاده، جواد (۱۴۰۰). مدل‌سازی تمایل حسابداران به گزارش خطاکاری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۴)، ۶۳۷-۶۶۳.
- شاه مرادی، نسیم (۱۳۹۹). مبانی و زمینه‌های ارزیابی اخلاقی حسابداران از تقلب: دیدگاه دین، فلسفه و محیط. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۴)، ۶۰۴-۶۲۳.



عسگری آلود، حسین؛ نیکبخت، محمدرضا؛ کرمی، غلامرضا و مؤمنی، منصور (۱۳۹۸). توسعه مدل بنیشت با ترکیب شبکه‌های عصبی مصنوعی و الگوریتم بهینه‌سازی حرکت تجمعی ذرات برای پیش‌بینی دستکاری سود. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۴)، ۶۱۵-۶۳۸.

فلاح حمیدی، حامی؛ فغانی ماکرانی، خسرو و ذیحی، علی (۱۴۰۰). قدرت و بیش اطمینانی مدیران و گزارشگری متقلبانانه. *اقتصاد مالی*، ۱۵ (۵۴)، ۳۷۹-۴۰۰.

قادری، کاوه؛ زلفی، حسن و افلاطونی، عباس (۱۴۰۱). بررسی تأثیر فساد مالی بر تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۴ (۲)، ۱۹۱-۲۲۰.

قاسمی، وحید (۱۳۸۹). *مدل‌سازی معادله ساختاری در پژوهش‌های اجتماعی*. جامعه‌شناسان، تهران.

محمدی، فرزانه؛ صفری گرایلی، مهدی؛ عرب زاده، میثم و فرزین فر، علی اکبر (۱۴۰۲). طراحی مدل علل زمینه‌ای ایجادکننده حسابداری خلاقانه. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۰ (۳)، ۵۳۲-۵۵۹.

## References

- Aghaei, M. A., Rezaadeh, J. & Bayat, M. (2022). Investigating the Impact of Financial Reporting Quality on Corruption (Corruption Perceptions Index, Corruption Control and Accountability) in 8 Middle Eastern Countries. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 6 (12), 98-125. (in Persian)
- Aghaei, M. A., Rezaadeh, J. & Bayat, M. (2021). Investigating the impact of culture on accounting distortions. *Journal of Accounting Advances*, 13(1), 1-29. (in Persian)
- Amara, I., Khlif, H. & El Ammari, A. (2020). Strength of auditing and reporting standards, corruption and money laundering: a cross-country investigation. *Managerial Auditing Journal*, 35(9), 1243-1259.
- Asgari Alouj, H., Nikbakht, M., Karami, G. & Momeni, M. (2020). Development of the Beneish Model by Combining Artificial Neural Network and Particle Swarm Optimization Algorithm for Earnings Management Prediction. *Accounting and Auditing Review*, 26(4), 615-638. (in Persian)
- Bighlarkhani, G. & Talebnia, G. (2021). Explain the relationship between the complexity of financial reports used by investors and corporate governance in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Investment Knowledge*, 11 (44), 577-608. (in Persian)
- Botn, B. & Dahl, B. (2015). *Does a country's corruption level affect the outcome of a corruption scandal?* Thesis in Finance, Norwegian School of Economics.
- Bryant, E. C. & Javalgi, R. G. (2016). Global economic integration in developing countries: The role of corruption and human capital investment. *Journal of Business Ethics*, 136(3), 437-450.
- Chaney, P.K., Faccio, M., Parsley, D. (2011). The quality of accounting information in politically connected firms. *Journal of Accounting and Economics*, 51 (1), 58-76.
- Changwony, F.K. & Paterson, A.S. (2019). Accounting practice, fiscal decentralization and corruption. *The British Accounting Review*, 51(5), 100834.

- Cooper, K. & Fargher, I. (2011). Accounting for Corruption: Abuse of Rank and Privilege. *Critical Perspectives on Accounting Conference*, pp.1-34. Florida, USA
- De Graaf, G. (2007). Causes of corruption: Towards a contextual theory of corruption. *Public Administration Quarterly*, 31(1), 39-86.
- Department for International Development. (2015). *Why corruption matters: understanding causes, effects and how to address them, Evidence paper on corruption*.
- Falah Hamidei, H., Faghanei Makaranei, Kh. & Zeyhi, A. (2021). The power and overconfidence of managers and fraudulent reporting. *Financial Economics*, 15(54), 379-400. (in Persian)
- Ferris, S., Hanousek, J. & Tresl, J. (2021). Corporate profitability and the global persistence of corruption. *Journal of Corporate Finance*, 66, 1-18.
- Ghaderi, K., Zalaghi, H. & Aflatooni, A. (2023). The impact of financial corruption on the Fraud. *Journal of Accounting Advances*, 14(2), 199-220. (in Persian)
- Ghasemi, V. (2010). *Structural equation modeling in social research*. Jameh Shenasan, Tehran. (in Persian)
- Gordon, E. & Henry, E. (2003). Related party transactions and earnings management. *Working paper*. Rutgers University.
- Hamidi, F. H., Faghani, K. & Zabihi, A. (2021). The power and overconfidence of managers and fraudulent reporting. *Financial Economics*, 15(54), 379-400.
- Jeppesen, K. (2019). The role of auditing in the fight against corruption. *The British Accounting Review*, 51(5). <https://doi.org/10.1016/j.bar.2018.06.001>
- Kaptein, M. & Wempe, J. (2002). *The Balanced Company: A Theory of Corporate Integrity*. Oxford: Oxford University Press.
- Macrae, J. (1982). Underdevelopment and the economics of corruption: a game theory approach. *World Development*, 8(10), 677-687.
- Mohammadi, F., Safari Gerayli, M., Arabzadeh, M. & Farzinfar, A. A. (2023). Designing a Domain-specific Causal Model for Creative Accounting. *Accounting and Auditing Review*, 30(3), 532-559. (in Persian)
- Neu, D. & Rahaman, A.S. (2007). Accounting and the global fight against corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 32(6), 513-542.
- Neu, D., Everett, J. & Rahaman, A.S. (2015). Preventing corruption within government procurement constructing the disciplined and ethical subject. *Critical Perspectives on Accounting*, 28, 49-61.
- Neu, D., Everett, J., Rahaman, A.S. & Martinez, D. (2013). Accounting and networks of corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 38(6-7), 505-524.
- Organisation de Cooperation et de Developpement Economiques (2009). *Guidelines for Fighting Bid Rigging in Public Procurement*. JT03261323

- Pacini, C., Swingen, J. & Rogers, H. (2002). The OECD convention and bribery in international business transactions: implications for auditors. *Managerial Auditing Journal*, 17(4), 205-215.
- Perols, J. L. & Lougee, B. A. (2011). The relation between earnings management and financial statement fraud. *Advances in Accounting*, 27(1), 39 – 53.
- Pilonato, S. (2022). Accounting can support a “sustainable” corruption network: a case analysis. *Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management*, 34 (1), 120-138.
- Ramezani, M. J., Sepasi, S., Etemadi, H. & Rezazadeh, J. (2021). Modeling Accountant Whistle Blowing Intention. *Accounting and Auditing Review*, 28(4), 637-663. (in Persian)
- Rasha, K. & Andrew, H. (2016). External Auditors and Corporate Corruption: Implications for External Audit Regulators. *Auditing*, 10(1), 1-10.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). Relationship between tax compliance internationally and selected determinants of tax morale. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13(2), 135-143.
- Ricardo, M., Chad, A., Christopher, A. & Christopher, S. (2010). Accounting and Corruption: A Cross-Country Analysis. *Journal of Money Laundering Control*, 13(4), 372-393.
- Rodriguez, P., Uhlenbruck, K. & Eden, L. (2005). Government corruption and the entry strategies of multinationals. *Academy of Management Review*, 30(2), 383-396.
- Rose-Ackerman, S. (1978). *Corruption: A Study in Political Economy*. New York: Academic Press.
- Sargiacomo, M., Ianni, L., D’Andreamatteo, A. & Servalli, S. (2015). Accounting and the fight against corruption in Italian government procurement: a longitudinal critical analysis (1992–2014). *Critical Perspectives on Accounting*, 28, 89-96.
- Scherand, C.M. & Zechman, S.L. (2011). Executive overconfidence and the slippery slope to financial misreporting. *Journal of Accounting and Economics*, 53 (1-2), 311–329.
- Shahmoradi, N. (2021). Bases and Grounds of Accountant’s Ethical Evaluation of Fraud: Religion, Philosophy and Environment Viewpoints. *Accounting and Auditing Review*, 27(4), 604-623. (in Persian)
- Shleifer, A. & Vishny, R. (1993). Corruption. *The Quarterly Journal of Economics*, 108(3), 599-617.
- Stavriana, H., Maria, G. U. & Susana, G. (2019). What is the Effect of Corruption on the Accounting Practice? *XV International Research Symposium for Accounting Academics*, [https://indem.uc3m.es/pdf/1561026015-B25\\_Stavriana.pdf](https://indem.uc3m.es/pdf/1561026015-B25_Stavriana.pdf).
- Submitter, G.A., Said A, Amiruddin A, Pontoh GT. (2021). Analysis of Factors Affecting Fraudulent Financial Reporting with Independent Commissioners as Moderation Variable. *Journals and Said, Andalia and Amiruddin, Amiruddin and Pontoh, Grace T., Analysis of Factors Affecting Fraudulent Financial Reporting with Independent Commissioners as Moderation Variable (March 31, 2021)*. Reference to this paper should be made as follows: Andalia. 01-12.

- Sun, Y. (1999). Reform, state, and corruption: is corruption less destructive in China than in Russia? *Comparative Politics*, 32(1), 1-20.
- Vona, L. (2008). *Fraud Risk Assessment: Building a Fraud Audit Program*. New Jersey. John Wiley & Sons, Inc.
- Wallace, W. A. (1995). *Auditing*. Cincinnati, OH: South-Western College.
- Wang, Z., Chen, M.H., Chin, C.L., Zheng, Q. (2017). Managerial ability, political connections, and fraudulent financial reporting. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36, 141-162.
- Wells, J.T. (2003). Corruption: causes and cures. *Journal of Accountancy*, 195(4), 49-52.
- Wells, J.T. (2014). *Principles of Fraud Examination* (4<sup>th</sup> ed.), Hoboken: John Wiley & Sons Inc.
- Wells, T. J. (2011). *Corporate Fraud Handbook: Prevention and Detection* (3<sup>th</sup> ed.). Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc.
- Zhang, J. (2017). *Political corruption and corporate earnings management*. Doctoral thesis Nanyang Technological University, Singapore.