رابطهٔ تعهد حرفه‌ای و دیدگاه اخلاقی با رفتار مدیریت سود

دکتر اسفندیار ملکیان[1]، منیر جفایی رهنی[2*]، بهروز خسروی[2]

1. گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و علوم اداری ، دانشگاه مازندران

2. گروه حسابداری، دانشگاه آزاد واحد گناباد

(تاریخ دریافت: 92/11/01، تاریخ پذیرش:93/03/31)

چکیده

زمینه: حرفه حسابداری آن شیوه از گزارشگری را می‌پذیرد که منافع تمام استفاده کنندگان به‌صورتی مطلوب در نظر گرفته شود. از طرف دیگر، با توجه به تعریف مدیریت سود مدیران برای رسیدن به اهداف خاصی که منافع عده‌ای خاص را تأمین می‌کند، سود را طوری گزارش می‌کنند که این مسأله با هدف تأمین منافع عمومی استفاده کنندگان مطابقت ندارد. پژوهش حاضر به دنبال بررسی رابطهٔ تعهد حرفه‌ای و دیدگاه اخلاقی با رفتار مدیریت سود است.

روش: پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی است. جامعه آماری این بررسی، مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال 1389 می‌باشند. با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی، جامعهٔ مورد نظر 200 نفر به‌عنوان نمونه انتخاب شدند. ابزار مورد استفاده در این بررسی پرسشنامه بود. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز از روش الگوی معادلات ساختاری، مبتنی بر روش PLS استفاده گردید.

یافته‌ها: نتایج این بررسی رابطه‌ای محسوس بین جهت‌گیری اخلاقی فرد و تصمیم‌گیری را نشان می‌دهد. به علاوه، پاسخ دهندگانی که سطح تعهد حرفه‌ای بالاتری داشتند به ظاهرکمتر به رفتار مدیریت سود دست می‌زدند. این تحقیق نشان داد که؛ افراد هنگامی که از تصمیمی نفع شخصی ببرند، این نفع شخصی با میزان ایده‌آل‌گرایی افراد رابطه دارد، ولی با نسبیت‌گرایی و تعهد حرفه‌ای افراد رابطه نخواهد داشت.

نتیجه‌گیری: با توجه به رابطهٔ دیدگاه اخلاقی مدیران و تعهد حرفه‌ای با رفتار مدیریت سود، به نظر می‌رسد ضروری است که نهادهای حرفه‌ای و مراجع مسئول درجهت تقویت دیدگاه اخلاقی مدیران به سمت ایده‌آل‌گرایی و درنتیجه، ارتقای حرفه حسابداری و اتکای بیشتر به گزارش‌های ارائه شده توسط آنان، برنامه‌ریزی نمایند.

کلیدواژگان: *اخلاق، تعهد حرفه‌ای، مدیریت سود*

سرآغاز

رسوایی‌های اخیر برخی شرکت‌های بزرگ جهان، انتظارات از حسابداران را برای رعایت دقیق و همه جانبه رهنمودهای اخلاقی افزایش داده است(1). زمانی‌که، مدیران از روش‌های گزارشگری‌ای استفاده می‌کنند که منعکس‌کنندهٔ وضعیت دقیق شرکتشان نیست، مدیریت سود اتفاق می‌افتد. مدیریت سود زمانی رخ می‌دهد که؛ مدیران از قضاوت در گزارشگری مالی استفاده کنند و معاملات را طوری ترتیب دهند تا گزارشات مالی موجب گمراهی برخی افراد برخوردار شود.

یکی از اهداف اساسی تدوین معیارهای حسابداری این است که استفاده کنندگان بتوانند با تکیه بر صورت‌های مالی تصمیمات صحیحی بگیرند، پس حرفه حسابداری آن شیوه از گزارشگری را می‌پذیرد که منافع تمام استفاده کنندگان به‌صورتی مطلوب در

* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: m. jafaei @ yahoo.com

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1393.9.4.12.2]

نظر گرفته شود. از طرف دیگر، با توجه به تعریف مدیریت سود مدیران برای رسیدن به اهداف خاصی که به طور منطقی منافع عده‌ای خاص را تأمین می‌کند، سود را طوری گزارش می‌کنند که این مسأله با هدف تأمین منافع عمومی استفاده کنندگان مطابقت ندارد. از مدیریت شرکت در مواقعی که به او آزادی عمل داده شده است انتظار می‌رود که با بصیرت و صداقت حرفه‌ای، اصول و معیارهایی انتخاب کند که شرایط مالی شرکت را به طور دقیق منعکس نماید. در چند دهه اخیردر دنیا، تعدادی از شرکت‌ها رو به اعمال مدیریت سود[1] آورده‌اند که نادرست و غیرقانونی است. این اعمال با اصول پذیرفته شده حسابداری[2] تناقض دارند.

مشکل از جایی آغاز می‌شود که مدیران تصمیمات حسابداری[3] می‌گیرند که بر سود تأثیرگذار هستند، اما این تصمیمات با اصول پذیرفته شده حسابداری تناقض ندارند. به عنوان نمونه، هنگامی که مدیر یک شرکت تصمیم می‌گیرد به جای محاسبه استهلاک به روش خط مستقیم از روش نزولی مضاعف استفاده کند که در نتیجه سود شرکت تحت تأثیر قرار می‌گیرد. اما، تصمیمات حسابداری که با اصول پذیرفته شده حسابداری تناقض ندارند به الزام تصمیمات اخلاقی[4] نیستند. هنگامی‌که نیت یک تصمیم حسابداری گمراه کردن یا فریب دادن افراد برخوردار باشد این تصمیم غیراخلاقی[5] تصور می‌شود. حسابرسان نیز از این نظر نمی‌توانند بر صورت‌های مالی ایرادی بگیرند. چون تصمیم گرفته شده مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری است. آن چه که بر نوع تصمیم‌گیری افراد اثر گذار است به دیدگاه اخلاقی[6] افراد بستگی دارد. دیدگاه اخلاقی شامل دو بعد ایده‌آل گرایی[7] و نسبیت‌گرایی[8] است.

نسبیت‌گرایی به معنای اهمیتی است که فرد به دسته‌ای از قوانین یا معیارهای کلی می‌دهد. افراد بسیار نسبیت‌گرا مجموعه قوانین مربوط به اعتقادات اخلاقی را رد کرده و معتقد هستند که شرایط، اخلاقی بودن تصمیم را تعریف می‌کنند. فردی با جهت‌گیری اخلاقی نسبیت‌گرایانه تصمیمات را ابتدا بر مبنای شرایط و بعد بر مبنای قوانین مورد قبول می‌سنجد.

ایده‌آل‌گرایی بر جنبه رفاه و سعادت دیگران در اثر تصمیم‌گیری اشخاص تأکید می‌کند. افرادی که ایده‌آل‌گرا در نظر گرفته می‌شوند معتقد هستند که همیشه می‌توان از آسیب رساندن به دیگران جلوگیری کرد (اهمیت زیاد به رفاه انسانی[9]). فردی با جهت‌گیری اخلاقی ایده‌آل‌گرایانه تصمیم خود را بر مبنای کاهش سطح آسیب به تمام طرف‌های متأثر از تصمیم خواهد گرفت.

تعهد حرفه‌ای به معنای اعتقاد به (یا قبول کردن) اصول حرفه، تمایل به اعمال تلاش بسیار به نفع حرفه؛ و تمایل زیاد به باقی ماندن در حرفه تعریف شده است(12). به طور کل، جامعه از حرفه‌ای‌ها توقع دارد بیشتر متعهد به حرفه خود باشند تا منابع شخصی‌شان. سهامداران از مدیران شرکت توقع دارند دارایی شرکت را حفظ کرده و تصمیماتی بگیرند که ارزش شرکت را بالا ببرد؛ تمام سهامداران از حسابداران توقع دارند که با گزارش‌های سالانه بدون غرض در مورد شرایط مالی شرکت، سعی در حفظ اعتماد عموم داشته باشند.

مدیران ممکن است از روش‌های متفاوت مدیریت سود جهت افزایش حقوقشان یا دریافت پاداش یا حفظ شرایط استخدامشان استفاده کنند. این اهداف باعث منفعت شخصی[10] مدیر می‌شوند. برای بررسی رابطه دیدگاه اخلاقی و رفتار مدیریت سود تحقیقات گذشته مرور شده است. در بیشتر تحقیقات برای اندازه‌گیری رفتار اخلاقی از دو مقیاس رشد اخلاقی و جهت گیری اخلاقی استفاده شده است. آزمون رشد اخلاقی[11] در کارهای انجام شده در زمینه آموزش حسابداری، جهت اندازه‌گیری رشد اخلاقی به طور گسترده‌ای استفاده شده است. اما، مروری بر تحقیقات آموزش حسابداری زیر نشان می‌دهد که نتایج آنها بی‌ثبات است و در نتیجه بعضی‌ها اعتبار آزمون رشد اخلاقی را زیر سؤال می‌دانند.

با وجود اینکه نظریه رشد اخلاقی توسط بعضی محققان به صورت گسترده‌ای به کار گرفته شده است، اما عده‌ای درست بودن آن را زیر سؤال برده‌اند(2). یک پژوهشگر آزمون رشد اخلاقی، معتقد است که؛ این آزمون بر مبنای رویکردی فلسفی در تحلیل رفتار اخلاقی[12] است نه رویکردی علمی. وی معتقد است که؛ روش علمی اندازه‌گیری رفتار اخلاقی مناسب‌تر است(3).

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1393.9.4.12.2]

این محقق معتقد است افراد «در زمینه اخلاقیات موضع‌های خاصی می‌گیرند و این موضع اتخاذ شده بر قضاوت نهایی تأثیرگذار است.» الگوی او که بر مبنای پرسشنامه دیدگاه اخلاقی[13] او است، به جای تأکید بر رشد اخلاقی فرد بیشتر بر «مقیاسی کامل از لحاظ روان‌سنجی» برای اندازه‌گیری رفتار اخلاقی تأکید می‌کند .

تحقیقاتی که از پرسشنامه موقعیت اخلاقی استفاده می‌کنند به توصیف تصمیمات گوناگونی که افراد در سازمان‌ها می‌گیرند کمک می‌کنند. به عنوان نمونه: گروهی از محققین پی‌بردند که؛ حسابرسانی که نسبیت‌گراتر بودند کمتر به مسائل اخلاقی در پروژه‌های حسابرسی اهمیتمی‌دادند در حالی که آنهایی که ایده آل‌گراتر بودند به مسائل اخلاقی در پروژه‌های حسابرسی بیشتر اهمیت می‌دادند(4). نتایج تحقیق گروهی دیگر نشان می‌دهد که در شرایط بحرانی و دشوار اخلاقی، جهت‌گیری اخلاقی حسابداران با تصمیم‌گیری اخلاقی آنها ارتباط دارد(5). محققان عوامل موثر برعکس‌العمل حسابرسان در پاسخ به خدمات حسابداری مورد تقاضای صاحبکاران را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که؛ اخلاق حرفه‌ای عامل انگیزشی مهمی در این راستا بشمار می‌رود(6). برخی پژوهشگران با بررسی جهت‌گیری اخلاقی مدیران صنعت بیمه به این نتیجه رسیدند که؛ افزایش سن مدیران توجه انان را به منافع شخصی کاهش می‌دهد. همچنین، مدیران زن در مقایسه با مدیران مرد به اصول اخلاقی پایبندترند(7). برخی محققان با بررسی دیدگاه اخلاقی دانشجویان حسابداری به این نتیجه رسیدند که؛ ایده ال گرایی به طور غیرمستقیم نیات اخلاقی آنان را تحت تاثیر قرار می‌دهد(8).

در ایران نیز محققان به نتایج زیر دست یافته‌اند: انگیزه مدیریت سود تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر قضاوت اخلاقی دارد(9). حسابداران در شرکت‌های با ارزش‌های اخلاقی بالاتر فعالیت‌های مدیریت سود را به‌عنوان رفتارهای غیراخلاقی تر درک می‌کنند(10).کیفیت سود شرکت‌ها تحت‌تاثیر مستقیم دیدگاه اخلاقی مدیران آنهاست(11). پس جهت‌گیری اخلاقی فرد باید بر تصمیم‌گیری تجاری وی، مانند تصمیم مبنی بر مدیریت سود، تأثیر بگذارد. افرادی که ایده ال‌گراتر هستند نباید دست به رفتار مدیریت سود بزنند. زیرا می‌توانند به دیگران خسارت وارد کنند و این چیزی است که آنها از آن خودداری می‌کنند. از طرف دیگر، افرادی که نسبیت‌گراتر هستند ابتدا شرایط و موقعیت را در نظر می‌گیرند و اعتقادی به قواعد و اصول اخلاقی ندارند.

برای بررسی رابطه تعهد حرفه‌ای و رفتار مدیریت سود تحقیقات گذشته مرور شده است. محققین تعهد حرفه‌ای را در یک محیط دانشگاهی بررسی کردند و رابطه‌ای مثبت بین تعهد حرفه‌ای اساتید و تعداد مقالات منتشر شده پیدا کردند(13). گروهی از پژوهشگران از تعریف تعهد حرفه ای پورتر و همکارانش جهت بررسی تعهد حرفه‌ای[14] حسابداران و رابطه آن با تعهد سازمانی[15] و سطح مسئولیت در سازمان استفاده کردند. نتایج آنها نشان داد که؛ افرادی که بالاترین تعهد حرفه‌ای را داشتند بالاترین تعهد سازمانی را نیز داشتند(14).

این مبحث نشان می‌دهد که؛ تعهد حرفه‌ای عاملی مهم و تأثیرگذار در رفتار فرد در محیط تجاری است. به عبارت دیگر، سطح بالاتر تعهد حرفه‌ای منجر به رفتار مثبتی می‌شود که به نفع سازمان است. به همین دلیل، افرادی که سطح تعهد حرفه‌ای بالاتری دارند باید کمتر به فعالیت‌هایی دست بزنند که به شرکت آسیب می‌رساند، رفتارهایی مانند مدیریت سود.

در زمینه بررسی رابطه دیدگاه اخلاقی و منفعت شخصی آنچه مشخص نیست این است که؛ آیا منفعت شخصی بر موقعیت اخلاقی فرد و در نتیجه تصمیم مدیریت سود تأثیرگذار است یا خیر. افرادی که موقعیت اخلاقی نسبیت‌گرایی دارند این تصمیمات را بر اساس شرایطی خاص قابل قبول و اخلاقی در نظر می‌گیرند. بنابراین، افراد فرصت‌طلبی که ممکن است از یک تصمیم منفعت شخصی ببرند بیشتر تمایل به دست‌کاری سود دارند تا آنهایی که منفعتی شخصی نخواهند داشت. بنابراین، افراد نسبیت‌گرایی که منفعتی شخصی خواهند داشت نسبت به کسانی که منفعت شخصی نخواهند داشت بیشتر تمایل به دست بردن در سود شرکت دارند. همچنین، افراد ایده‌آل‌گرایی که منفعت شخصی خواهند داشت نسبت به افراد ایده‌آل‌گرایی که منفعت شخصی نخواهند داشت تمایل بیشتری به دست بردن در سود خواهند داشت، اما، میزان دستکاری در سود توسط انان باید

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1393.9.4.12.2]

کمتر از افراد نسبیت‌گرایی باشد که منفعت شخصی خواهند داشت.

در بررسی رابطه جهت‌گیری اخلاقی و تعهد حرفه‌ای تحقیقات موجود نشان می‌دهند که مدیران ارشد به طور متداول از شرایط جهت بهبود ثروت شخصی خود، بی‌توجه به منافع شرکت استفاده می‌کنند، و این نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای آنها ابهام دارد.

برای بررسی رابطه بین منفعت شخصی و تعهد حرفه‌ای تحقیقات زیادی انجام شده است. با وجود اینکه اکثر تحقیقات به سوء استفاده مدیران ارشد پرداخته‌اند، اما این شرایط در سراسر سازمان بسیار تأثیرگذار است. اگر مدیران سطح متوسط و پایین‌تر ببینند که مدیران ارشد اطلاعات مالی را در جهت منافع شخصی خود دست‌کاری می‌کنند، آنها نیز ممکن است ترغیب شوند به دنبال فرصت‌هایی در سطح خود باشند که بتوانند از شرکت جهت منافع خود سوء استفاده کنند.این مبحث نشان می‌دهد که مدیران در هر سطحی از سازمان، هنگامی که فرصت منفعت شخصی داشته باشند، ممکن است تعهد حرفه‌ای را فدا کنند.

به‌طورکلی این پژوهش به دنبال بررسی رابطهٔ دیدگاه اخلاقی و سطح تعهد حرفه‌ای فرد با میل او به رفتار مدیریت سود و همچنین رابطه منفعت شخصی با دیدگاه اخلاقی و تعهد حرفه‌ای می‌باشد.

روش

این پژوهش توصیفی از نوع همبستگی است. جامعه آماری این بررسی، مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال 1389 می‌باشند. از جامعه مورد نظر 200 نفر به‌عنوان نمونه با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شد.

ابزار مورد استفاده در پژوهش حاضر پرسشنامه بود. در پرسشنامه، از مدیران مالی خواسته شد پس از خواندن موقعیت‌های مورد آزمایش، میزان حمایت خود از تصمیمات ذکر شده را با استفاده از مقیاس هفت امتیازی نوع لیکرت نشان دهند. بعد از سؤالات شخصی نیز، در بخش بعدی پرسشنامه از آنها خواسته شد 15 سؤال مربوط به سطح تعهد حرفه‌ای و 20 سؤال موقعیت اخلاقی را پاسخ دهند. پرسشنامه تعهد حرفه‌ای و موقعیت اخلاقی از یک مقیاس پنج امتیازی نوع لیکرت استفاده می‌کند. لازم به ذکر است که از میانگین امتیازات هر قسمت از سؤالات پرسشنامه، به عنوان شاخص سنجش میزان متغیر موردنظر استفاده شده است.

آزمون الگوی اندازه‌گیری شامل بررسی پایایی (همسانی درونی) و روایی (روایی واگرا) سازه‌ها و ابزارهای پژوهش می‌شود. به منظور بررسی پایایی سازه‌ها محققین سه ملاک را پیشنهاد کرده‌اند که شامل: 1- پایایی هریک از گویه‌ها، 2- اعتبار مرکب

جدول 1: بارهای عاملی، پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج شده سازه‌ها

گویه	بار عاملی	گویه	بار عاملی	گویه	بار عاملی
تعهد1	0/63	ایده‌آل‌گرایی 1	0/81	نسبیت‌گرایی1	0/60
تعهد 2	0/62	ایده‌آل‌گرایی 2	0/80	نسبیت‌گرایی2	0/75
تعهد 3	0/63	ایده‌آل‌گرایی 3	0/67	نسبیت‌گرایی3	0/78
تعهد 4	0/70	ایده‌آل‌گرایی 4	0/61	نسبیت‌گرایی4	0/74
تعهد 5	0/81	ایده‌آل‌گرایی 5	0/60		
ρ_c	0/81		0/82		0/81
AVE	0/50		0/50		0/52

توجه: تمامی بارهای عاملی در سطح 0/01 و بالاتر معنی دار می باشند.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1393.9.4.12.2]

جدول 2: ماتریس همبستگی و جذر متوسط واریانس استخراج شده متغیرهای پژوهش

شماره	متغیر	1	2	3	4	5
1	منفعت شخصی	1	0/22*	-0/17	0/01	-0/01
2	رفتار مدیریت سود	0/19	1	-0/53**	0/48**	-0/41**
3	ایده آل گرایی	-0/14	0/48**	0/71	-0/41**	0/36**
4	نسبیت گرایی	-0/05	0/43**	-0/44**	0/72	-0/66**
5	تعهد حرفه ای	-0/02	0/41**	0/38**	-0/67**	0/71

توجه: اعداد روی قطر ماتریس همبستگی جذر میانگین واریانس استخراج شده می باشند.

** p<0/01 * p<0/05

هریک از سازه‌ها و 3- متوسط واریانس استخراج شده می‌شود(15). در مورد پایایی هریک از گویه‌ها، بار عاملی 0/6 و بیشتر هر گویه در تحلیل عاملی تأییدی نشانگر مناسب بودن هر یک از گویه‌های آن سازه می‌باشد. گروهی اظهار می‌کنند که بارعاملی گویه‌ها باید حداقل در سطح 0/01 معنی‌دار باشند. جهت محاسبه آماره t برای تعیین معنی‌داری بارهای عاملی از آزمون بوت استراب (با 250 زیرنمونه) استفاده شد. جهت بررسی اعتبار مرکب هر یک از سازه‌ها از ضریب دیلون – گلداشتاین (ρ_c) استفاده شد. مقادیر قابل پذیرش ρ_c باید 0/7 یا بیشتر باشند. ملاک سوم بررسی پایایی که توسط پژهشگرانی پیشنهاد شد متوسط واریانس استخراج شده می‌باشد. این پژوهشگران مقادیر AVE 0/5 و بیشتر را توصیه می‌کنند، یعنی هر کدام از سازه‌های مورد نظر حدود 50 درصد و یا بیشتر واریانس نشانگرهای خود را تبیین می‌کند (16). در جدول 1 بارهای عاملی، ρ_c، و AVE هر یک از سازه‌های تعهد حرفه‌ای، ایده‌آل‌گرایی و نسبیت‌گرایی ارائه شده‌اند. مقادیر این جدول‌ها نشان دهنده پایایی کافی و مناسب سازه‌ها هستند.

برای بررسی روایی‌واگرای سازه‌ها از جذر متوسط واریانس استخراج شده سازه‌ها استفاده شد، چین توصیه می‌کند که جذر AVE یک سازه باید بیشتر از همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد. این امر نشانگر آن است که همبستگی آن سازه با نشانگرهای خود بیشتر از همبستگی اش با سازه های دیگر است. در جدول 2 نتایج مربوط به بررسی روایی ارائه شده اند، که نشانگر روایی مناسب سازه ها هستند.

اعداد بالای قطر ماتریس ضرایب همبستگی اسپیرمن را نشان می‌دهند و اعداد پایین قطر ماتریس همبستگی ضرایب همبستگی پیرسون را نشان می‌دهند. ضرایب همبستگی پیرسون در جدول بالا نشان می‌دهد که به جز منفعت شخصی ضرایب همبستگی بین تمام متغیرها در سطح 0/01 معنی‌دار می‌باشد. همبستگی‌های بین ایده آل‌گرایی و رفتار مدیریت سود (0/48-)، ایده‌آل‌گرایی و نسبیت‌گرایی(0/44-)، و تعهد حرفه‌ای با رفتار مدیریت سود (0/41-)، و نسبیت‌گرایی (0/67-)، منفی و معنادار است، اما همبستگی بین نسبیت‌گرایی و رفتار مدیریت سود (0/43) و تعهد حرفه‌ای با ایده‌آل‌گرایی (0/38) مثبت و معنادار است.

روش اجرای تحقیق بدین صورت بود که پس از انتخاب نمونه پرسشنامه‌ها بین آنها توزیع شد که در نهایت از 200 پرسشنامه 143 پرسشنامه از هر دوگروه برگشت داده شد و تعداد 55 پرسشنامه از هر گروه قابل استفاده بود که اطلاعات استخراج و مورد تجزیه‌وتحلیل قرار گرفت.

در این تحقیق، جهت تجزیه و تحلیل نتایج از الگوی معادلات ساختاری استفاده شد.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1393.9.4.12.2]

جدول 3: میانگین، انحراف استاندارد، چولگی و کشیدگی متغیرهای پژوهش برای گروه منفعت شخصی

متغیرها	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
رفتار مدیریت سود	1	7	5/34	1/97	-1/22	-0/037
ایده آل گرایی	16	25	21/96	2/28	-0/781	0/314
نسبیت گرایی	5	14	7/80	2/28	0/598	0/243
تعهد حرفه ای	13	25	20/08	3/27	-0/348	-0/890

جدول 4: میانگین، انحراف استاندارد، چولگی و کشیدگی متغیرهای پژوهش برای گروه عدم منفعت شخصی

متغیرها	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
رفتار مدیریت سود	1	7	4/54	2/19	-0/573	-1/47
ایده آل گرایی	16	25	22/60	2/34	-1/11	0/735
نسبیت گرایی	4	15	8/08	3/25	0/687	-0/487
تعهد حرفه ای	14	25	20/20	3/01	-0/392	-0/742

یافته‌ها

شاخص‌های توصیفی (میانگین، انحراف استاندارد، چولگی و کشیدگی) برای کل نمونه بررسی و در جدول 3 و 4 گزارش شد. نتایج آماره‌های چولگی و کشیدگی نشان‌دهنده پراکندگی داده‌ها در هر متغیر به صورت توزیع نرمال می‌باشد.

به منظور بررسی هم خطی بین متغیرها از ضرایب تحمل و عامل تورم واریانس استفاده شد، نتایج در جدول 5 نشان داده شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود ضرایب تحمل و عامل تورم واریانس در سطح مناسبی هستند که نشان از عدم هم خطی بین متغیرها است.

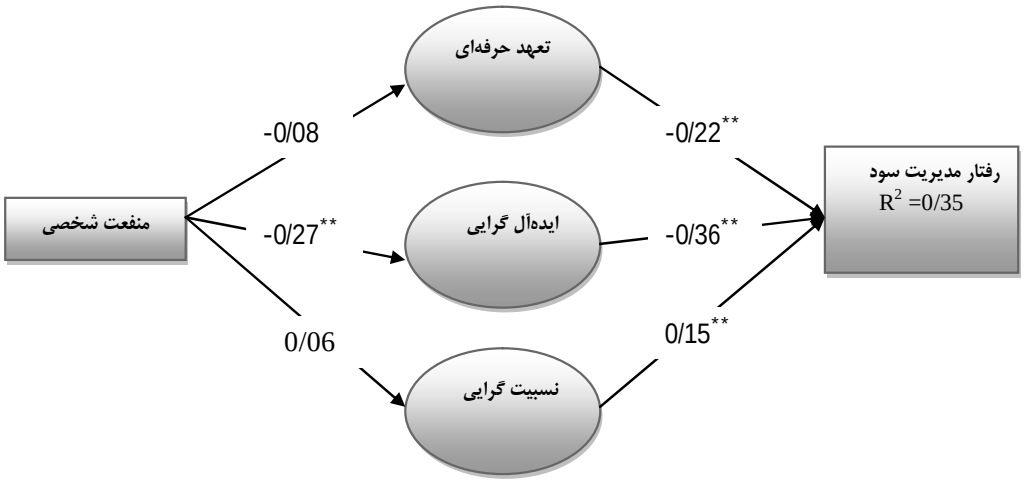
جدول5: تشخیص هم خطی

متغیرها	ضرایب تحمل Tolerance	عامل تورم واریانس VIF
منفعت شخصی	0/96	1/04
ایده آل گرایی	0/77	1/30
نسبیت گرایی	0/50	1/98
تعهد حرفه ای	0/54	1/85

برای پیش‌بینی رفتار مدیریت سود، الگوی مفهومی پیشنهاد شده از طریق روش الگویابی معادلات ساختاری بررسی و با توجه به اهداف پژوهش که از پیش به آنها اشاره شد، از روش حداقل مجذورات جزئی برای برآورد الگو استفاده شد. آزمون الگوی ساختاری PLS و فرضیه‌های پژوهش از طریق بررسی ضرایب مسیر (Beta) و مقادیر R^2 امکان‌پذیر است (چین، 1988). همچنین، از روش بوت استراپ (Boot Strap) زبرای محاسبه مقادیر آماره tجهت تعیین معنی‌داری ضرایب مسیر استفاده شد. ضرایب مسیر برای تعیین سهم هر یک از متغیرهای پیش بین در تبیین واریانس متغیر ملاک مورد استفاده قرار می‌گیرند و مقادیر R^2 نشانگر واریانس تبیین شده متغیر ملاک توسط

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1393.9.4.12.2]



نگارۀ 1: الگوی آزمون شده مدیریت سود

متغیرهای پیش بین است.در نگارۀ 1 الگوی آزمون شده رفتار مدیریت سود نشان داده شده است. با توجه به این نگاره فقط اثر مستقیم منفعت شخصی بر روی تعهد حرفه‌ای و ایده‌آل‌گرایی معنی‌دار نمی‌باشد و سایر مسیرهای مستقیم معنی‌دار می‌باشند. تعداد نشانگرهای هر سازه در بخش الگوی اندازه‌گیری گزارش شده است به همین دلیل از آوردن آنها در الگوی زیر خودداری شده است.

در جدول6 ، برآورد ضرایب اثرات مستقیم گزارش شده اند. با توجه به این جدول اثر مستقیم تعهد حرفه‌ای (0/22-) و ایده‌آل‌گرایی (0/36-) بر رفتار مدیریت سود در سطح (0/01 >p) معنی‌دار می‌باشد. اثر مستقیم نسبیت‌گرایی (0/15) در سطح (0/01 >p) اثر معنی‌دار مستقیم بر رفتار مدیریت سود دارد. اثر مستقیم منفعت شخصی بر ایده‌آل‌گرایی (0/27-) در سطح (0/01 >p) منفی و معنادار بود. اما اثر منفعت شخصی بر نسبیت‌گرایی و تعهد حرفه‌ای معنی‌دار نبود. متغیرهای الگوی آزمون شده پژوهش حاضر در مجموع 35 درصد از واریانس مدیریت سود را تبیین می‌کند. علاوه بر این منفعت شخصی 0/07 از واریانس ایده‌آل‌گرایی و 0/004 از واریانس متغیرهای تعهد حرفه‌ای و نسبیت‌گرایی را تبیین می‌کند.

جدول 6: نتایج آزمون ضرایب الگو

مسیرها			اثر ات مورد انتظار	اثرات مشاهده شده	ضرایب مسیر	t
تعهد حرفه‌ای	رفتار مدیریت سود	←	-	-	-0/22**	3/81
ایده آل‌گرا	رفتار مدیریت سود	←	-	-	-0/36**	9/41
نسبیت گرا	رفتار مدیریت سود	←	+	+	0/15**	2/92
منفعت شخصی	تعهد حرفه‌ای	←	-	-	-0/08	1/03
منفعت شخصی	ایده آل‌گرا	←	-	-	-0/27**	5/50
منفعت شخصی	نسبیت‌گرا	←	+	-	-0/06	1/05

**p<0/01 *p<0/05

بحث

این تحقیق ارزشهای اخلاقی و تعهد حرفه‌ای را به عنوان عاملی موثر در تصمیم گیری های مدیریت سود گمراه کننده توسط

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1393.9.4.12.2]

مدیران مالی شرکتها بررسی نموده است. در این تحقیق با استفاده از پرسشنامه سعی شد که دیدگاه اخلاقی مدیران مالی و میزان تعهد آنها به حرفه حسابداری سنجیده شود. سپس رابطه دیدگاه اخلاقی و تعهد حرفه‌ای آنان با رفتار مدیریت سود مورد ارزیابی قرار گرفت. برای سنجش رابطه منفعت شخصی با دیدگاه اخلاقی و تعهد حرفه‌ای مدیران، دو نوع پرسشنامه توزیع گردید که در یکی، رفتار مدیریت سود باعث هم منفعت شرکت و هم منفعت شخصی مدیر مالی و در دیگری رفتار مدیریت سود فقط باعث منفعت شرکت میشد.

نتایج این تحقیق رابطه‌ای چشمگیر بین جهت‌گیری اخلاقی فرد و تصمیم‌گیری وی نشان می‌دهد. هر چه نسبیت‌گرایی فرد افزایش پیدا می‌کند، احتمال اینکه اقدام به اعمال مدیریت سود نماید بیشتر می‌شود. برعکس، هر چه ایده آل‌گرایی افزایش پیدا کند، احتمال اینکه فرد اقدام به رفتار مدیریت سود نماید کمتر می‌شود. این نتایج در تحقیقی که بر روی دانشجویان شاغل انجام گرفت نیز تأیید شده است (17). نتایج تحقیق گروهی دیگر نشان داده است که؛ در شرایط بحرانی و دشوار اخلاقی، جهت‌گیری اخلاقی حسابداران با تصمیم‌گیری اخلاقی آنها ارتباط دارد(5).

همچنین نتایج بررسی حاضر مؤید این است که؛ رابطه‌ای چشمگیر بین تعهد حرفه‌ای و رفتار مدیریت سود وجود دارد. نتایج نهایی نشان داد که؛ افرادی که سطح تعهد حرفه‌ای بالاتری دارند کمتر اقدام به رفتارهای مدیریت سود می‌نمایند، درحالی‌که، افرادی که سطح تعهد حرفه‌ای پایین‌تری دارند بیشتر اقدام به رفتارهای مدیریت سود می‌نمایند. این نتیجه نیز در تحقیق پژوهشگران تایید شده است(17).

همچنین، نتایج حاصل از پژوهش حاضر نشان می‌دهد: افراد هنگامی‌که از تصمیمی نفع شخصی ببرند این نفع شخصی با میزان ایده‌آل‌گرایی آنها رابطه دارد، ولی با نسبیت‌گرایی و تعهد حرفه‌ای افراد رابطه‌ای نخواهد داشت. در تحقیق مشابهی رابطهٔ ایده‌آل‌گرایی، نسبیت‌گرایی و تعهد حرفه‌ای با منفعت شخصی مورد تأیید قرار گرفته است (17).

دلیل اینکه در تحقیق حاضر رابطه تعهد حرفه‌ای و نسبیت‌گرایی با منفعت شخصی تأیید نشده است ممکن است به‌دلیل تأثیر سایر موارد از جمله شرایط فرهنگی یا اعتقادات دینی افراد باشد.

این تحقیق با بررسی بعد اخلاقی، درک ما را از مدیریت سود افزایش می‌دهد. تا به حال تحقیقی در زمینه رابطه بین جهت‌گیری اخلاقی، تعهد حرفه‌ای و مدیریت سود در ایران انجام نگرفته و این پژوهش می‌تواند زمینه‌ای برای پرداختن به این نوع تحقیقات رفتاری در حوزه حسابداری باشد.

البته موقعیت مورد آزمایش استفاده شده در این تحقیق ممکن است یکی از محدودیت‌های این بررسی باشد. موقعیت‌های مورد آزمایش، موقعیت‌های خیالی را به تصویر می‌کشد و از پاسخ دهندگان خواسته می‌شود خود را در این موقعیت قرار دهند. به این دلیل که شرکت‌کنندگان در واقع مجبور نیستند این تصمیم را در واقعیت بگیرند، این احتمال وجود دارد که شرکت‌کنندگان موقعیت را جدی نگیرند. بنابراین، پاسخ‌دهندگان ممکن است درصورتی‌که با موقعیتی واقعی روبرو شوند به صورت مشابه یا به صورتی غیر از آنچه در این پرسشنامه بیان می‌کنند عمل کنند.

به محققان آتی پیشنهاد می‌شود برای اندازه‌گیری رفتار اخلاقی از روش رشد اخلاقی استفاده نمایند و نتایج را با تحقیق حاضر مقایسه کنند.

نتیجه‌گیری

این تحقیق، با بررسی تأثیری که جهت‌گیری اخلاقی فرد می‌تواند بر تصمیم مدیریت سود داشته باشد، در محدوده تعریف شده توسط اصول پذیرفته شده حسابداری، درک ما را از رفتار مدیریت سود گسترش می‌دهد. افراد ایده آل گراتر نسبت به افراد نسبیت‌گراتر کمتر دست به رفتار مدیریت سود می‌زدند. همچنین، نتایج این بررسی نشان داد: پاسخ دهندگانی که سطح تعهد حرفه‌ای بالاتری داشتند به ظاهر کمتر به رفتار مدیریت سود دست می‌زدند. این تحقیق نشان داد که؛ افراد هنگامی‌که از تصمیمی نفع شخصی ببرند این نفع شخصی با میزان ایده آل‌گرایی افراد رابطه دارد ولی با نسبیت گرایی و تعهد حرفه‌ای افراد رابطه نخواهد داشت.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1393.9.4.12.2]

به‌طورکلی، این نتایج باید برای تدوین‌کنندگان و تعیین‌کنندگان معیارهای حسابداری، مدیران، شاغلین، سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران و محققین حسابداری اهمیت داشته باشد. تمام این گروه‌ها با درکی بهتر از تأثیر بالقوه جهت‌گیری اخلاقی فرد و تعهد حرفه‌ای بر رفتار مدیریت سود، می‌توانند راه حلی جهت کاهش این رفتار ارائه کنند.

تنظیم‌کنندگان معیارهای حسابداری می‌توانند از طریق فرآیند تعیین معیارها، گزینه‌هایی را در نظر بگیرند که برای کاهش این رفتار ناهنجار موجود است. همچنین، نتایج این تحقیق ممکن است مدیران را به بررسی سیاست‌ها و راهکارهایی در زمینه مجموعه قواعد رفتاری، رفتارهای قابل قبول درون شرکت و اخلاق حرفه‌ای علاقه‌مند کند. زیرا به نظر می‌رسد داشتن مجموعه قواعد اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی افراد تأثیرگذار است. پس لازم است که جهت حفظ کیفیت سود گزارش شده توسط مدیران مالی، آموزش اخلاقیات در دروس حسابداری گنجانده شود.

واژه‌نامه

1. Earning Management مدیریت سود
2. Generally Accepted Accounting Principles اصول پذیرفته شده حسابداری
3. Accounting for Decision Making تصمیم‌گیری حسابداری
4. Ethical Decision-Making تصمیم‌گیری اخلاقی
5. Unethical Decision-Making تصمیم‌گیری غیراخلاقی
6. Ethical Orientation دیدگاه اخلاقی
7. Idealism ایده‌آل‌گرایی
8. Relativism نسبیت‌گرایی
9. Human Welfare رفاه انسانی
10. Self-interest منفعت شخصی
11. Ethical Development آزمون رشد اخلاقی
12. Ethical Behavior رفتار اخلاقی
13. Ethical Perspective پرسشنامه موقعیت اخلاقی
14. Professional Commitment تعهد حرفه‌ای
15. Organizational Commitment تعهد سازمانی

منابع

1. Dredge D. (2010). Place change and tourist development conflict: evaluating public interest tourism management. Journal of Applied Psychology; 42(1): 104-112.
2. Elias R.(2002). Determinants of earnings management ethics among accountants. Journal of Business Ethics; 40(9):33-45.
3. Forsyth D.(1982). Judging the morality of business practices: the influence of personal moral philosophies. Journal of Business Ethics; 11(5): 461–470.
4. Shaub M, Finn D, Munter P.(1993). The effects of leave: a study of professional accountants. Journal of Auditors' Ethical Orientation on Commitment and Managerial Psychology; 16(5, 6): 469–484.
5. Douglas P, Wier B.(2000). Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation. Journal of Business Ethics; 28(3): 267–277.
6. Al Moutaz MM, Bushara Namat MS. (2012). Factors affecting auditor response to the needs of accounting services clients: a case study of audit offices in Saudi Arabia. Journal of American Science; 8(3): 410-416.
7. Vij S, Sharma R, Kaur P. (2010). Ethical orientation of managers in insurance industry in India. Available at: http :// ssrn. com/ abstract. Accessed: 22 Dec 2010.
8. Uswati DH, Prihatin T. (2010). Predicting intended ethical behavior of auditor candidate on accounting students. Available at: http: // ssrn.com/abstract. Accessed: 22 Dec 2010.
9. Etemadi H, Rahmani H. (2009). Experimental study of ethics in earning management. Ethics in Science & Technology; 4(3, 4): 79-89. (In Persian).
10. Etemadi H, Farzani H, Gholami-Hasanabad R, Nazemi Ardakani M. (2010).the effect on moral values on perception of earning management. Ethics in Science & Technology; 5 (3, 4): 45-54. (In Persian).
11. Dianati – Deilami Z, Tayebi V. (2011). The effects of managers' ethical orientation on earnings quality of the firms listed at the Tehran stock exchange.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1393.9.4.12.2]

Ethics in Science & Technology; 69 (3): 23-34. (In Persian).

12. Porter L, Steers R, Mowday R, Boulian P.(2000). Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. Journal of Applied Psychology; 59(4): 603–609.

13. Jauch L, Gleuck W, Osborn R.(1998). Organizational loyalty, professional commitment, and academic research productivity. Journal of Applied Psychology; 45(1): 32–60.

14. Aranya N, Pollock J, Amernic J.(2001).An examination of professional commitment in public accounting. Accounting, Organizations and Society; 6(4): 271–280.

15. Fornell C, Larcker F. (1981). Evaluating structural equations models with unobservable variables and measurement error. Journal of Marketing Research; 18(1): 39-50.

16. Gefen D, Straub W. (2005). A practical guide to factorial validity using PLS-Graph: tutorial and annotated example. Communications of the AIS; 16 (5): 91–109.

17. Greenfield Jr. (2005). The effect of ethical orientation and professional commitment on earnings management behavior. Journal of Business Ethics; 83(3): 419-434.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1393.9.4.12.2]