

## ارتباط بین جو اخلاقی، مسئولیت پذیری اجتماعی و مدیریت سود

بهاره حاجی محمدلو، دکتر زهره حاجیها\*

گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

(تاریخ دریافت: ۹۷/۶/۱۸، تاریخ پذیرش: ۹۷/۸/۲۲)

### چکیده

**زمینه:** یکی از عوامل اصلی شکل دهی مسئولیت پذیری اجتماعی و مدیریت سود، نیت اخلاقی حسابرسان می باشد. رفتار اخلاقی می تواند منجر به رفتارهای متفاوتی از سوی مدیران در مورد مدیریت سود گردد. از این رو هدف تحقیق حاضر بررسی و تجزیه و تحلیل ارتباط بین جو اخلاقی، مسئولیت پذیری اجتماعی و مدیریت سود است.

**روش:** روش تحقیق استفاده شده در این تحقیق، روش توصیفی-پیمایشی از نوع کاربردی و همبستگی است. جامعه آماری تحقیق روسای حسابداری، مدیران مالی و معاونان مالی و اقتصادی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و حجم نمونه آماری مورد استفاده در تحقیق حاضر از طریق جدول مورگان ۱۹۶ نفر در سال ۱۳۹۵ و به روش نمونه گیری طبقه ای متناسب می باشد. ابزار تحقیق پرسشنامه استاندارد برگرفته از تحقیقات قبلی است. همچنین آزمون فرضیه ها از روش های همبستگی و مدل رگرسیون با استفاده از نرم افزار Spss و مدل سازی معادلات ساختاری انجام شده است.

**یافته ها:** یافته ها نشان می دهد جو اخلاقی خود خواهانه، دلسوزانه و نظام مند اثر مستقیم و معناداری بر حمایت حسابداران از ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی دارد. از طرفی دیگر قضاوت های اخلاقی حسابداران در خصوص مدیریت سود با نیت و رفتار اخلاقی آنها رابطه معنادار و مثبت دارد.

**نتیجه گیری:** این نتایج بر اهمیت جو اخلاقی سازمان در پیشبرد اهداف برنامه های مسئولیت اجتماعی توسط حسابداران تاکید می کند و قضاوت حسابداران در مورد مدیریت سود مستقیماً با نیت اخلاقی آنان رابطه دارد.

**کلیدواژگان:** جو اخلاقی، مسئولیت پذیری اجتماعی، مدیریت سود

### سر آغاز

نتایج پژوهشی نشان داده است چون ارزش های حسابداری<sup>۵</sup> زیر مجموعه ای از ارزش های اجتماعی و فرهنگی است، می توان ارزش های حسابداری را از ارزش های فرهنگی استخراج نمود (۲). از سوی دیگر اخلاق مدیریت و سایر شرکا در فرآیند گزارش گیری مالی<sup>۶</sup> برای سرمایه گذاران و استفاده کنندگان از صورت های مالی اهمیت زیادی دارد. به عبارت دیگر فرهنگ اخلاقی یک شرکت می تواند از تقلب مالی<sup>۷</sup> جلوگیری کند (۳). جو اخلاقی به روش هایی اشاره می کند که سازمان از طریق مدیریت این روش ها و رفتارهای روتین، اقدامات مورد انتظار را مورد حمایت و پاداش قرار می دهند (۴). جو اخلاقی به عنوان بخشی از فرهنگ سازمانی<sup>۸</sup> یا جو سازمانی<sup>۹</sup> در نظر گرفته می شود.

جو اخلاقی<sup>۱</sup> در هر کشوری یکی از عوامل مهم تأثیرگذار بر ارزش های حسابداری می باشد که بایستی در پژوهش های حسابداری مورد توجه قرار گیرد. در سال های اخیر گرایش به استفاده از تئوری های رفتاری<sup>۲</sup> در پژوهش های حسابداری وجود داشته که همگی مؤید تعامل حسابداری و محیط بر یکدیگر می باشد (۱). اختلاف در ارزش های فرهنگ ملی<sup>۳</sup> می تواند عامل احتمالی اختلاف در رویه های حسابداری شناخته شود، لذا انتظار بر این است که محیط فرهنگی<sup>۴</sup> به عنوان یک سیستم ملی یا منطقه ای شامل زبان، آداب و رسوم، مذهب، قانون، آموزش و سازمان های اجتماعی، فناوری و فرهنگ مادی تعامل پیچیده ای با عناصر حسابداری داشته باشد.



حاصل می‌گردد، صورت های مالی از نظر قرار گرفتن در چارچوب استانداردهای حسابداری مشکلی نداشته و حساب‌برسان از این منظر نمی‌توانند بر صورت‌های مالی اشکال بگیرند، ولی با توجه به اینکه سود یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری هاست، آگاهی استفاده کنندگان از قابلیت اتکای رقم سود می‌تواند آن‌ها را در انتخاب تصمیمات بهتر یاری کند (۷). شرکت‌ها بطور استراتژیک از فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی برای دفاع از خود در برابر رفتارهای منفی ناشی از مدیریت سود بهره می‌برند. با این حال، چند محقق دریافته‌اند که بنگاه‌های متعهد به مسئولیت اجتماعی با احتمال کمتری درگیر مدیریت سود می‌شوند، که تأکیدی بر مباحث اخلاقی می‌باشد (۸، ۹).

در پژوهشی تأثیر رهبری اخلاقی حساب‌برسان بر تعهد شغلی مورد بررسی قرار گرفته شده است، نتایج این تحقیق نشان می‌دهد حساب‌برسانی که رهبری اخلاقی بیشتری دارد، بیشتر به مسائل تعهد شغلی در حسابرسی اهمیت می‌دهد در حالیکه آنهایی که رهبری اخلاقی کمتری دارند به تعهد شغلی در پروژه‌های حسابرسی کمتر اهمیت می‌دادند (۱۰). طی پژوهشی چگونگی تأثیر جو اخلاقی را بر تعهدات شغلی حسابداران مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و نتایج بیانگر این بود که جو اخلاقی می‌تواند یک عامل در افزایش تعهدات شغلی حسابداران باشد و همچنین دریافت که احساس پشیمانی در یک تصمیم‌گیری غیر اخلاقی، مفیدترین عامل بازدارنده می‌باشد (۱۱). در پژوهشی دیگر تأثیر رهبری اخلاقی حساب‌برسان بر جو اخلاقی آنها مورد بررسی قرار گرفت و یافته‌ها نشان داد که کارکنان حسابرسی با سطوح مختلف تجربه به شکل متفاوتی در هنگام قضاوت اخلاقی نسبت به حالت‌های عاطفی رهبری اخلاقی بیشتری نشان می‌دهند (۱۲). در تحقیقی تأثیر جهت‌گیری اخلاقی، سطح تعهد حرفه‌ای و منفعت شخصی بر تصمیمات مدیریت سود مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحقیق آنها رابطه‌ای محسوس بین جهت‌گیری اخلاقی فرد و تصمیم‌گیری نشان می‌دهند. به علاوه، شرکت‌کنندگانی که سطح تعهد حرفه‌ای بالاتری داشتند کمتر به رفتار مدیریت سود دست می‌زدند (۱۳). این نتایج می‌توانند به درک رفتارهای خاص پرسنل حسابرسی کمک کرده و به نظر می‌رسد برای مدیران، شاغلین، دانشگاهیان و محققان حائز اهمیت باشد (۱۴). در تحقیقی دیگر اخلاق در مدیریت و حسابرسی بررسی شده است (۱۵). طبق نتایج این تحقیق حساسیت اخلاقی دو تا از ویژگی‌های کلیدی متصل به مسائل حسابداری مانند محافظه‌کاری در گزارش‌های مالی می‌باشد که مخالف هر گونه تقلب خواهند بود. رابطه بین جو اخلاقی و تعهد سازمانی نیز در پژوهشی دیگر شرح داده شده است (۱۶). در زمینه پیش‌بینی آوای سازمانی از طریق جو اخلاقی و سرمایه روان‌شناختی، تحقیقی صورت گرفته است. نتایج آزمون نشان داد که بین جو اخلاقی، سرمایه روان‌شناختی و آوای سازمانی، روابط مثبت و معناداری وجود داشت (۱۷). در یک کار تحقیقاتی به مسئولیت اجتماعی در بانک‌ها با رویکرد اخلاقی پرداخته شده است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که بین بانک‌های بخش خصوصی و بخش دولتی در گزارشگری اینترنت مسئولیت اجتماعی و در اندازه‌گیری اینترنتی ارقام

دو محقق گونه‌شناسی انواع جو را بر مبنای دو بعد (۱) معیارهای اخلاقی که در تصمیم‌گیری‌های سازمانی بکار گرفته شده (خودپرستی<sup>۱</sup>، نیک‌خواهی<sup>۱۱</sup>، اصول اخلاقی<sup>۱۲</sup>)، (۲) کانون تحلیل (سطح فردی<sup>۱۳</sup>، سازمانی و اجتماعی) ارایه می‌کنند. معیارهای اخلاقی بر سه مجموعه تئوری اخلاق مبتنی است، که در این پژوهش نیز به عنوان متغیرهای اصلی تحقیق مورد بررسی قرار گرفته است، از جمله خودپرستی که برای به حداکثر رساندن منفعت خود می‌باشد، علاقه مندی‌های فردی و نیک‌خواهی که به سود سازمان یا گروهی خاص مربوط است و علم‌الاخلاق که بر اصول اخلاقی تأکید می‌کند. بعد کانون تحلیل به کسانی اشاره دارد که درباره موضوعات اخلاقی می‌اندیشند. سطح فردی به دلالت‌های اخلاقی در فرد اشاره می‌کند، سطح سازمانی به گروه‌هایی که در سیستم‌های اجتماعی وجود دارد، اشاره می‌کند و سطح اجتماعی به دلالت‌های اخلاقی که ماورای سازمان و گروه وجود دارد، دلالت دارد. هنگامی که این دو بعد ترکیب می‌گردد، ۹ گونه جو اخلاقی به صورت تئوری ذیل ارائه می‌شود (۵):

جدول ۱: انواع جو اخلاقی سازمان (۵)

شرح	محور تحلیل		
	سطح اجتماعی	سطح سازمانی	سطح فردی
مستوی اخلاقی	کارایی	علاقه مندی سازمانی	علاقه مندی فردی
	مسئولیت اجتماعی	روحیه کار گروهی	دوستی
	قوانین و اصول حرفه‌ای	قوانین و رویه‌های سازمانی	معنویات فردی

در اواسط قرن بیستم، عنوان مسئولیت اجتماعی شرکت<sup>۱۴</sup> توسط متفکران مدیریت کسب و کار، مطرح و بدین ترتیب تعریف شد: مسئولیت اجتماعی، وظیفه‌ای است بر عهده موسسات، به این معنا که تأثیر سوء بر زندگی اجتماعی که در آن کار می‌کنند، نگذارند. میزان این وظیفه مشتمل است بر وظایفی چون: آلوده نکردن، تبعیض قائل نشدن در استخدام، نپرداختن به فعالیت‌های غیراخلاقی و مطلع کردن مصرف‌کننده از کیفیت محصولات. همچنین مدیریت سود<sup>۱۵</sup> به عنوان اقدامات آگاهانه به عمل آمده توسط مدیریت برای رسیدن به اهداف خاص تعریف می‌گردد. از طرف دیگر، تلاشی از سوی مدیریت شرکت است که سعی می‌کند تا انحرافات غیر عادی سود را کاهش دهد. مدیریت سود، به عنوان فرآیند برداشتن گام‌های آگاهانه در محدوده اصول پذیرفته شده حسابداری برای رساندن سود گزارش شده به سطح سود مورد نظر تعریف شده است، که از طریق دست‌کاری حسابداری انجام می‌گیرد (۶). از آنجائی که هموارسازی سود<sup>۱۶</sup> بیشتر در اثر تعبیر و تفسیر به دست آمده از اصول و استانداردهای پذیرفته شده حسابداری

رفتار اخلاقی سه گویه) می باشد و نگاره شماره ۱ بیانگر روابط بین متغیرهاست. در روش اجرا یکی از اصلی ترین روش های جمع آوری داده ها در تحقیق حاضر، روش کتابخانه ای می باشد.

**جدول ۲: تشریح نمونه آماری بر حسب جنسیت، تحصیلات، سن و سابقه کار**

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی	تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
مرد	۱۶۲	۸۲/۷٪	لیسانس	۳۹	۱۹/۹٪
زن	۳۴	۱۷/۳٪	فوق لیسانس	۱۳۷	۶۹/۹٪
جمع	۱۹۶	۱۰۰٪	دکتری	۲۰	۱۰/۲٪
سن	فراوانی	درصد فراوانی	سابقه کار	حسابدار	مدیر، معاون و ...
۳۰ سال کمتر	۲۶	۱۳/۳٪	کمترین سابقه	۳	۱
بین ۳۱ الی ۴۰ سال	۷۱	۳۶/۲٪	میانگین سابقه	۷/۹۴	۷/۶۸
۴۱ سال و بیشتر	۹۹	۵۰/۵٪	بیشترین سابقه	۱۲	۱۸
جمع	۱۹۶	۱۰۰٪	انحراف معیار	۲/۴۷	۴/۵۲

بعد از اتمام این مرحله، برای گردآوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده شده است و گویه های آن به نظر استادان و کارشناسان متخصص رسید تا دیدگاه های ایشان برای تعدیل و اصلاح گویه ها لحاظ شود و از این بابت اعتبار پرسشنامه محرز گردد. روش آماری روش معادلات ساختاری مورد است. در معادلات ساختاری مدل ها در دو بخش تحلیل عاملی تاییدی و تحلیل مسیر مورد بررسی قرار می گیرد.

کمی تفاوت معناداری وجود دارد (۱۸). در تحقیقی دیگر اصول اخلاقی کسب و کار و مسئولیت اجتماعی در شرکت ها بررسی شده است (۱۹). نتایج نشان می دهد که ارزش های درون سازمانی مانند رعایت اصول اخلاق کسب و کار که در شرایطی که اخلاق بر جامعه حاکم است کمتر مورد توجه عموم مردم است، در شرایط افول اخلاقی از فاکتورهای اساسی در بهبود عملکرد سازمان ها محسوب می شود. در تحقیقی دیگر پذیرش اخلاقی مدیریت سود بررسی شده است. نتایج پژوهش نشان داد که مدیریت سود برای اهداف شرکت و اهداف شخصی غیر اخلاقی می باشد و مدیریت سود برای اهداف شخصی غیر اخلاقی جهت اهداف شرکت می باشد (۲۰). در تحقیقی دیگر محققین پیامد های جو اخلاقی در سازمان را بررسی کرده اند. نتایج حاکی از آن است که جو اخلاقی ابتدا باعث تقویت تعهد سازمانی و اشتیاق شغلی می شود و سپس موجبات تقویت رفتار شهروندی سازمانی و تضعیف رفتار ضد تولید را فراهم می سازد (۲۱).

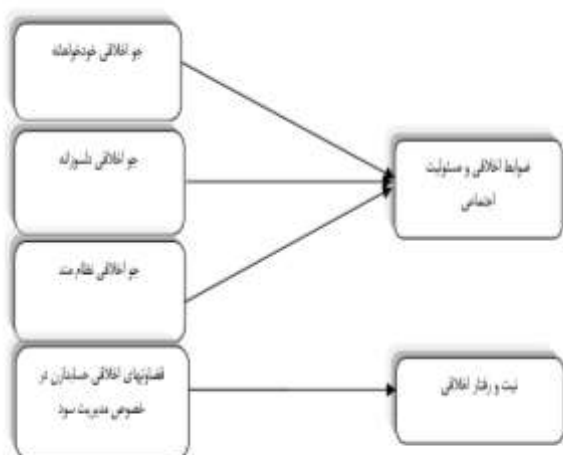
برخی محققین دیگر نیز به بررسی رابطه اخلاق حسابداری با توان تصمیم گیری و رفتار مدیران پرداختند (۲۲). نتایج نشان می دهد که اخلاق حسابداری بر بهبود تصمیم گیری و رفتار مدیران در بخش خصوصی تأثیر دارد و با تقویت اخلاق در شرکت می توان به اخذ تصمیم ها و رفتارهای اخلاقی امیدوار، و نگرانی های مربوط به رسوائی اخلاقی در شرکت را رفع نمود. در تحقیقی دیگر به بررسی رابطه بین هوش اخلاقی با عملکرد حسابرسان مستقل پرداخته شده است (۲۳). نتایج به دست آمده حاکی از آن است که رابطه معنی داری بین هوش اخلاقی و همه مؤلفه های آن به جز بخشش با عملکرد حسابرسان وجود دارد.

بر اساس مطالعات و مبانی ارائه شده هدف این تحقیق، بررسی ارتباط بین جو اخلاقی، مسئولیت پذیری اجتماعی و مدیریت سود می باشد.

## روش

روش تحقیق حاضر کاربردی و از نوع توصیفی-پیمایشی و همبستگی است. جامعه آماری تحقیق روسای حسابداری، مدیران مالی و معاونان مالی و اقتصادی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشند که تعداد آن حدود ۴۰۰ نفر می باشد. برای تعیین تعداد نمونه از جدول مورگان استفاده گردید و نمونه مورد بررسی حدود ۱۹۶ نفر گردید. روش نمونه گیری، روش طبقه ای متناسب است که در آن، نمونه تحقیق به گونه ای انتخاب می شود که زیر گروه ها در حد امکان با همان نسبتی که در جامعه وجود دارند در نمونه نیز حضور یابند. جدول ۲، بیانگر ویژگی های جمعیت شناختی است.

ابزار در این تحقیق پرسشنامه استاندارد شده در تحقیقات قبلی می باشد (۲۴) و (۲۵). بر این اساس پرسشنامه دارای ۲۲ گویه با طیف هفت گزینه ای لیکرت (شامل ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی) (که خود شامل جو اخلاقی خودخواهانه هفت گویه، جو اخلاقی دلسوزانه چهار گویه، جو اخلاقی نظام مند چهار گویه)، مدیریت سود چهار گویه و نیت و



**نگاره ۱: مدل مفهومی پژوهش (۱)**

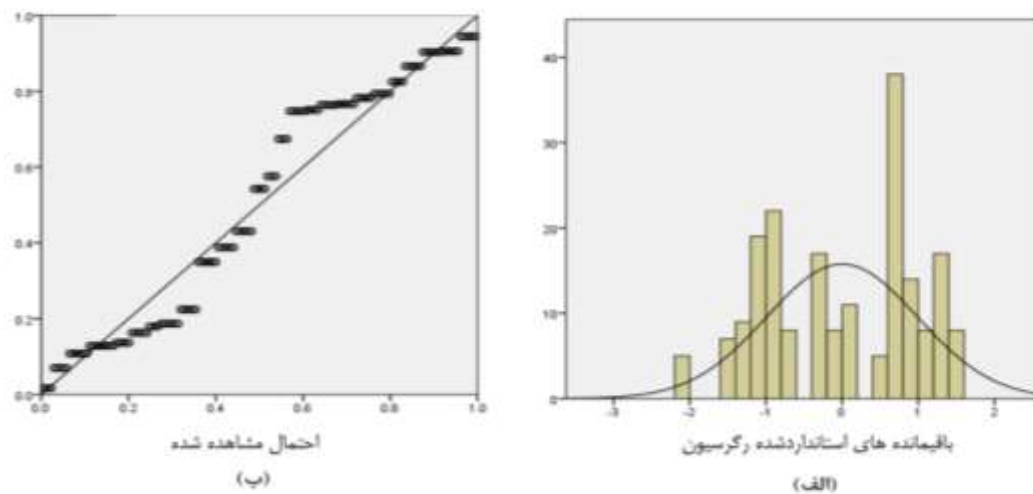


### یافته ها

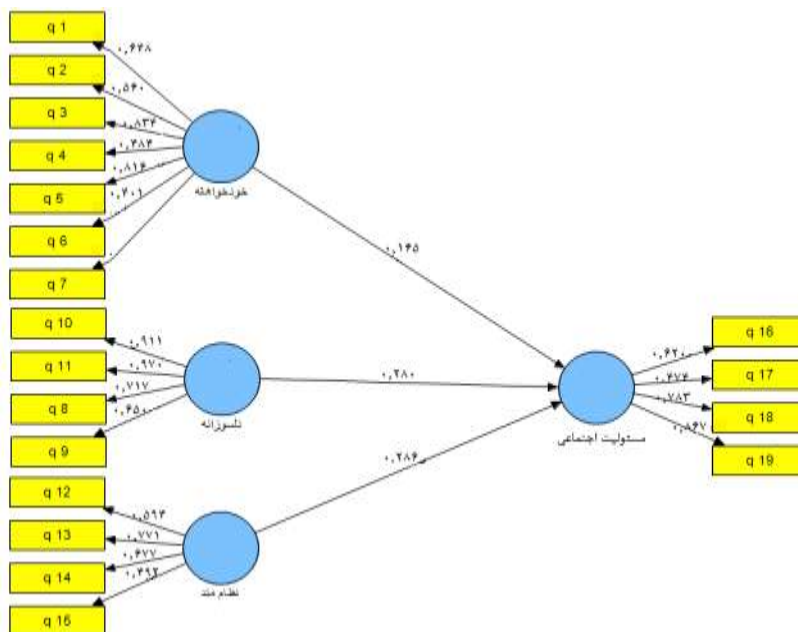
در این پژوهش برای مدل اول ۲/۳۴ و برای مدل دوم ۲/۱۵ است که در بازه گفته شده قرار می گیرد. پس می توان نتیجه گرفت که خطاها در هر دو مدل از هم مستقل هستند. نرمال بودن خطاها: یکی دیگر از مفروضات در نظر گرفته شده در رگرسیون این است که خطاها دارای توزیع نرمال با میانگین صفر باشند. جهت بررسی نرمال بودن خطاها باید نمودار توزیع خطاها و نمودار نرمال آنها رسم شود. این نمودار برای دو مدل پژوهش به صورت زیر می باشد.

با توجه به اینکه انجام هر رگرسیونی مستلزم برقراری مفروضات اساسی آن است ابتدا آزمون های زیر انجام شده است. آزمون استقلال خطاها: یکی از مفروضات رگرسیون، مستقل بودن خطاها از یکدیگر است. به منظور بررسی استقلال خطاها از یکدیگر از آزمون بی نام آزمون دوربین- واتسون استفاده شد. در این آزمون فرض صفر عدم همبستگی بین خطاها را بیان می کند. اگر مقدار آماره آزمون در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گیرد فرض صفر پذیرفته می شود. مقدار این آماره

نرمال سازی باقیمانده های استاندارد شده رگرسیون برای متغیر وابسته



نگاره ۲. الف) هیستوگرام خطاها و خط نرمال مدل اول (ب) نمودار P-P برای خطاهای رگرسیون مدل دوم



نگاره ۳: نتایج برازش قسمت اول مدل با روش معادلات ساختاری

نتایج در دو بخش تحلیل عاملی تاییدی و تحلیل مسیر بررسی شده است. در قسمت اول مدل در نگاره شماره ۳ تحلیل عاملی، رابطه بین سوالات که با مستطیل نشان داده شده است و متغیرها که با دایره نشان

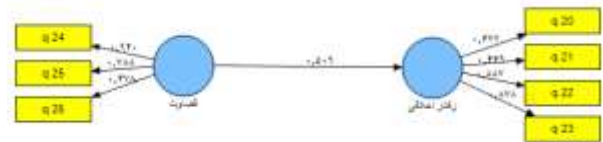
با توجه به نمودارهای بررسی نرمال بودن خطاها در هر دو مدل، ملاحظه می شود که فرض نرمال بودن خطاها در هر دو مدل برقرار است.

در بیشتر تحلیل‌های عاملی تأییدی و مدل‌های معادلات ساختاری برای سنجش مناسب بودن پرسشنامه از شاخص‌های معادلات ساختاری استفاده می‌شود. در جدول شماره ۳ خلاصه شاخص‌های برازندگی و دامنه پذیرش و همچنین خروجی نرم افزار LISREL 8.50 برای پرسشنامه تحقیق نشان داده شده است. پرسش‌نامه در تمامی شاخص‌های معادلات ساختاری حد قابل قبول را کسب کرده است.

### جدول ۳: خلاصه دامنه پذیرش شاخص‌های برازندگی

شاخص برازندگی	$\chi^2/df$	RMSEA	GFI	NFI	NNFI	IFI
دامنه پذیرش	۵-۱	< ۰/۵	> ۰/۹	> ۰/۹	> ۰/۹	۰-۱
خروجی شاخص تحقیق بخش اول مدل	۲/۵۳	۰/۲۳۴	۰/۹۲۳	۰/۹۶۸	۰/۹۸۱	۰/۹۰۱
خروجی شاخص تحقیق بخش دوم مدل	۲/۱۳	۰/۱۰۳	۰/۹۵۶	۰/۹۸۲	۰/۹۱۲	۰/۸۹۳

داده شده است را بررسی می‌کند. ضریب برآورد شده برای رابطه باید بزرگتر از ۰/۴ باشد در شکل ملاحظه می‌شود برای تمام سوالات رابطه بزرگتر از ۰/۴ است؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که سوالات مورد تأیید است و می‌تواند به طور مناسب متغیرها را اندازه‌گیری کنند. در بخش دوم رابطه بین سوالات بررسی می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که هر سه متغیر بر متغیر مسئولیت اجتماعی تأثیر مثبت دارد و با توجه به این که ضریب مسیر برآورد شده بزرگتر از ۰/۱ است معنادار می‌باشد. در تحلیل عاملی تأییدی نتایج نشان می‌دهد سوالات به درستی متغیرها را اندازه‌گیری می‌کند. این مناسب بودن سوالات را نشان می‌دهد. در بررسی تحلیل مسیر مشاهده می‌شود که متغیر قضاوت بر متغیر رفتار اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار دارد. نتایج در قسمت دوم مدل در نگاره ۴ ارائه شده است.



نگاره ۴. نتایج برازشی قسم دوم مدل با روش معادلات ساختاری

نتایج آزمون مدل‌ها به صورت جدول شماره ۴ زیر است:

### جدول ۴: آزمون ضرایب رگرسیونی

مدل	متغیرها	ضرایب غیر استاندارد	ضرایب استاندارد شده	t	سطح معنی داری
اول	عرض از مبدا	۲/۴۱۸		۰/۹۲۷	۰/۳۵۵
	جو اخلاقی خودخواهانه	۰/۱۸	۰/۳۰۹	۳/۷۲۶	۰/۰
	جو اخلاقی دلسوزانه	۰/۲۰۷	۰/۲۳۵	۲/۷۰۸	۰/۰۰۷
	جو اخلاقی نظام مند	۰/۵۳۳	۰/۴۸۷	۶/۹۸۱	۰/۰
$R^2$			تعدیل شده $R^2$	۰/۲۷۲	
دوم	عرض از مبدا	۱۵/۴۶		۱۱/۵۴	۰/۰
	قضاوت‌های اخلاقی حسابداران در خصوص مدیریت سود	۰/۴۳۸	۰/۳۷۲	۵/۵۷	۰/۰
	$R^2$		تعدیل شده $R^2$	۰/۱۳۴	

دهد. همچنین هر سه متغیر مستقل دارای معناداری کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد که نشان می‌دهد که هر سه متغیر جو اخلاقی خودخواهانه، جو اخلاقی دلسوزانه و جو اخلاقی نظام مند بر متغیر ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی تأثیر معنادار دارند. همچنین مثبت بودن علامت ضریب نشان می‌دهد که هر سه رابطه مستقیم دارند. با مقایسه ضرایب استاندارد شده مشخص می‌شود متغیر جو اخلاقی نظام مند دارای توانایی پیش بینی بیشتری نسبت به دو متغیر دیگر است همچنین جو اخلاقی خودخواهانه از جو اخلاقی دلسوزانه رابطه بیشتری با ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی دارد.

در مدل دوم معناداری عرض از مبدا و متغیر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران در خصوص مدیریت سود برابر صفر است که کمتر از ۰/۰۵ است و این نشان می‌دهد هر دو رابطه معنادار دارد. همچنین علامت

مقدار ضریب تعیین ۰/۲۸۳ و ۰/۱۳۸ است، یعنی برای مدل اول حدود ۲۸/۳ درصد تغییر پذیری توسط خط رگرسیونی قابل توضیح می‌باشد و برای مدل دوم ۱۳/۸ درصد تغییر پذیری توسط خط رگرسیونی قابل توضیح می‌باشد. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده برای مدل اول برابر ۰/۲۷۲ است و این نشان می‌دهد که ۲۷/۲ درصد ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی حاصل از سه متغیر جو اخلاقی خودخواهانه، جو اخلاقی نظام مند و جو اخلاقی دلسوزانه است. برای مدل دوم ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۱۳۴ است که نشان می‌دهد که ۱۳/۴ درصد نیت و رفتار اخلاقی حاصل از متغیر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران در خصوص مدیریت سود است.

در مدل اول عرض از مبدا دارای معناداری بیشتر از ۰/۰۵ است که فرض صفر پذیرفته می‌شود و معنادار نبودن عرض از مبدا را نشان می‌دهد.



نشان داد جو اخلاقی خود خواهانه رابطه مستقیم و معناداری با حمایت حسابداران از ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی دارد نتایج این بررسی با تحقیقات محققین داخلی همسو می باشد (۲۶). در بررسی فرضیه دوم، نتایج به دست آمده نشان می دهد که جو اخلاقی دلسوزانه با میزان حمایت حسابداران از ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی ارتباط مثبت و معنادار دارد یعنی با افزایش جو اخلاقی دلسوزانه، میزان حمایت حسابداران از ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی افزایش پیدا می کند که با پژوهش های داخلی (۲۷) و خارجی (۱۲) در یک راستا می باشد. در بررسی فرضیه سوم، جو اخلاقی نظام مند با ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی ارتباط معناداری و مثبت وجود دارد که به این معنی است که با افزایش جو اخلاقی نظام مند متغیر ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی افزایش پیدا می کند که با نتایج پژوهش های قبلی همسو می باشد (۱۲)، (۲۷) و (۲۶). در بررسی فرضیه چهارم، قضاوت های اخلاقی حسابداران در خصوص مدیریت سود با نیت و رفتار اخلاقی آنها رابطه معنادار و مثبت دارد که با یافته های سایر محققین همسو می باشد (۲۸). پیشنهادات کاربردی که می توان در راستای فرضیه های تحقیق ارائه داد به شرح زیر می باشد:

با توجه به پذیرش فرضیه دوم و سوم که رابطه جو اخلاقی دلسوزانه، جو اخلاقی نظام مند و رد فرضیه اول (جو اخلاقی خودخواهانه) با ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی را نشان می دهد و هر سه عوامل رابطه مثبت و مستقیمی با ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی دارند. با افزایش جو اخلاقی (اخلاقی و نظام مند) ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی افزایش می یابد. با توجه به نتایج که قضاوت های اخلاقی رابطه معناداری با مدیریت سود دارد و این رابطه معنادار و مثبت است پیشنهاد می شود که با استفاده از روش های مختلف قضاوت های اخلاقی را ارتقا بخشند تا بتوان مدیریت سود را کنترل کرد.

### نتیجه گیری

سازمانها و شرکت ها برای انجام وظایف با بیشترین کارایی و اثربخشی و در نتیجه تحقق اهداف و ماموریتها، علاوه بر رعایت استانداردها و قواعد سازمانی و قانونی، نیاز به مجموعه ای از رهنمودهای اخلاقی دارند که آنها را در این امر یاری کرده، با ایجاد هماهنگی و ثبات رویه، حرکت آنها را به سمت وضعیت مطلوب تسهیل سازد. نتایج تحقیق نشان داد جو اخلاقی دلسوزانه و نظام مند تاثیر مستقیم و معناداری بر حمایت حسابداران از ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی دارد. از طرفی دیگر قضاوت های اخلاقی حسابداران در خصوص مدیریت سود بر نیت و رفتار اخلاقی آنها تاثیر معنادار و مثبت دارد. این یافته بسیار حایز اهمیت است زیرا که می توان با ارتقای الگوهای قضاوت اخلاقی در حسابداران، مدیریت سود توسط آنان را کنترل و نیت و رفتار اخلاقی را در آنان بیشتر متبلور نمود. در این تحقیق گرچه فرضیه نخست رد شد که نتایج آزمون آن نشان داد بین جو اخلاقی خودخواهانه و میزان حمایت حسابداران از ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی ارتباط مثبتی وجود دارد. می توان

ضریب نشان می دهد که متغیر قضاوت های اخلاقی حسابداران در خصوص مدیریت سود با متغیر وابسته نیت و رفتار اخلاقی رابطه مستقیم دارد.

در ادامه به بررسی فرضیه های تحقیق پرداخته می شود. فرضیه اول عبارت است از اینکه بین جو اخلاقی خودخواهانه و میزان حمایت حسابداران از ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی ارتباط منفی (معکوس) وجود دارد.

با توجه به نتایج به دست آمده از مدل اول که نتایج آن در جدول ۳ آورده شده است، نتایج نشان می دهد که جو اخلاقی خودخواهانه با ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی ارتباط دارد و علامت ضریب مثبت است که نشان می دهد این ارتباط مثبت می باشد یا به عبارتی مستقیم می باشد. بنابراین این فرضیه پذیرفته نمی شود (زیرا رابطه آن مثبت بوده است) و می توان گفت بین جو اخلاقی خودخواهانه و میزان حمایت حسابداران از ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی ارتباط منفی وجود ندارد. فرضیه دوم عبارت است از اینکه بین جو اخلاقی دلسوزانه و میزان حمایت حسابداران از ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی ارتباط مثبت (مستقیم) وجود دارد. نتایج به دست آمده از مدل اول در جدول ۳ نشان می دهد که جو اخلاقی دلسوزانه بر ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی تاثیر دارد و علامت ضریب مثبت است که نشان می دهد این ارتباط مثبت یا به عبارتی مستقیم می باشد. بنابراین این فرضیه پذیرفته می شود. فرضیه سوم عبارت است از اینکه بین جو اخلاقی نظام مند و میزان حمایت حسابداران از ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی ارتباط مثبت (مستقیم) وجود دارد. با توجه به نتایج مدل اول که نشان می دهد که جو اخلاقی نظام مند با ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی رابطه دارد و علامت ضریب مثبت این فرضیه پذیرفته می شود و می توان گفت بین جو اخلاقی نظام مند و میزان حمایت حسابداران از ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی ارتباط مثبت (مستقیم) وجود دارد. فرضیه چهارم عبارت است از اینکه قضاوت های اخلاقی حسابداران در خصوص مدیریت سود با نیت و رفتار اخلاقی آنها رابطه دارد. با توجه به نتایج به دست آمده از مدل دوم که نتایج آن در جدول ۳ آورده شده است، قضاوت های اخلاقی درباره مدیریت سود با نیت و رفتار اخلاقی رابطه دارد.

### بحث

اخلاق در حسابداری اهمیت خاصی دارد زیرا، این رشته نیز همانند رشته های دیگر دارای الزامات اخلاقی خاصی تحت عنوان «آیین رفتار حرفه ای» است. حسابداران مسئولیت حساس و دشواری در تفسیر مبادلات و ارایه آنها به شکل گزارش های مالی که قابل استفاده برای گروه های ذینفع جهت ارزیابی عملکرد شرکت ها دارند. بنابراین انجام اعمال حرفه ای غیراخلاقی شامل ارایه اطلاعات مالی با کیفیت نامطلوب و گمراه کنند می تواند اعتماد عموم را به حسابداران از بین برده و به حیثیت حرفه لطمه وارد سازد. در بررسی فرضیه اول، نتایجی که حاصل گردید

- auditor's independence. [MA Thesis]. Tehran: Allameh Tabataba'i University (in Persian).
4. Schwepker ChH, Good DJ. (2009). Ethical climate's influence on sales management practices. *Journal of Selling & Major Account Management*; 7(3): 8-24.
  5. Keyghobadi AR. (2010). Study on the relationship between ethical climate of the organization and ethical decision-makers of accountants (case study: accountants of national Iranian oil refining and distribution company and its subsidiaries in Tehran). [MA Thesis]. Tehran: Islamic Azad University, Central Tehran Branch (in Persian).
  6. Mulla-Nazari M, Karimi-Zand S. (2007). The relationship between earnings smoothing and industry types in Tehran stock exchange companies. *Accounting and Auditing Reviews*; 5(3): 47- 83 (in Persian).
  7. Stolowy H, Bereton G. (2004). A framework for the classification of accounts manipulations. *International Journal of Accounting*; 49 (4): 58-69.
  8. Hong Y, Andersen ML. (2011). The relationship between corporate social responsibility and earnings management: an exploratory study. *Journal of Business Ethics*; 104: 461 –471.
  9. Kim Y, Park MS, Wier B. (2012). Is earnings quality associated with corporate social responsibility? *The Accounting Review*; 87(3): 761 –796.
  10. Paek S, Xiao Q, Lee S, Song H. (2013). Does managerial ownership affect different corporate social responsibility dimensions? An empirical examination of U.S. publicly traded hospitality firms. *International Journal of Hospitality Management*; 34: 423– 433.
  11. Stilberg Y, Park M S, Wier B. (2015). Is earnings quality associated with corporate social responsibility? *The Accounting Review*; 87(3): 761 –796.
  12. Rich M. (2005). Power-dependence relations. *American Sociological Review*; 27(1): 31-41.
  13. Rahmanparst H, Rafiei M, Kashah M. (2009). Social responsibility; Trans as organization ethics. *Tadbir Monthly*; 19(204):25-29 (In Persian).
  14. Field A. (2005). *Discovering statistics using SPSS*. London: Sage Publications.
  15. Simon SMH, Annie Y, Li Kinsun T, Feida Zh. (2015). CEO gender, ethical leadership and accounting conservatism. *Journal of Business Ethics*; 127:351–370.
  16. Charles H, Schwepker J. (2001). Ethical climate's relationship to job satisfaction, organizational commitment, and turnover intention in the salesforce. *Journal of Business Research*; 54(1): 39–52.

چنین تفسیر کرد که انجام فعلیت های مسئولیت اجتماعی لزوماً برگرفته از نیات عالی اخلاقی نبوده و ممکن است برخاسته از افزایش مشروعیت سازمانی، سودآوری و اهداف حداکثر کردن ثروت سهامدار باشد و نه لزوماً اهداف خیرخواهانه. به طور کلی می توان نتیجه گیری نمود که جو اخلاقی خود خواهانه، دلسوزانه و نظام مند ممکن است باعث حمایت حسابداران از ضوابط اخلاقی و مسئولیت اجتماعی شود لذا باید بستر جو اخلاقی را در سازمان فراهم نمود تا به نتایج مثبتی در مورد فعالیت های اجتماعی منجر شود. از طرفی دیگر هر قدر که قضاوت های اخلاقی حسابداران در خصوص مدیریت سود بیشتر شود، نیت و رفتار اخلاقی آنها بیشتر خواهد شد.

### ملاحظه های اخلاقی

در این پژوهش با معرفی منابع مورد استفاده، اصل اخلاقی امانتداری علمی رعایت و حق معنوی مولفین آثار محترم شمرده شده و سایر اصل های اخلاقی علمی مانند رازداری و محرمانه بودن اطلاعات شرکت-کنندگان نیز رعایت شده است.

### واژه نامه

1. Ethical atmosphere	اخلاق
2. Behavioral theoris	تئوری های رفتاری
3. National Cultural values	ارزش های فرهنگ ملی
4. Cultural environment	محیط فرهنگی
5. Accounting Values	ارزش های حسابداری
6. Financial reporting	گزارشگری مالی
7. Financial fraud	تقلب مالی
8. Organizational culture	فرهنگ سازمانی
9. Organizational athmosphere	جو سازمانی
10. Egoism	خودپرستی
11. Benevolence	نیک خواهی
12. Ethical Principle	اصول اخلاقی
13. Indivisual level	سطح فردی
14. Corporate social responsibility	مسئولیت اجتماعی شرکت
15. Earnings management	مدیریت سود
16. Earnings smothing	هموار سازی سود

### References

1. William E. (2015). Ethical climate, social responsibility, and earnings management. *Journal of Business Ethics*; 126:43–60.
2. Cohen JR, Trompeter GM. (1998). An examination of factors affecting audit practice development. *Contemporary Accounting Research*; 15(4):481-504.
3. Khoshtinat M, Kazempor AR. (2007). The relationship between non-audit services and



- Science and Technology; 11 (1): 105-116. (In Persian).
23. Hashemi E, Marzayi Z, Beshlide K, Naami A. (2017). Analyzing the model of consequences of organizational ethics Athmosphere. Ethics in Science and Technology; 11 (3): 49-58. (In Persian).
24. Merchant KA. (1989). Rewarding results: motivating profit center managers. Boston: [MA thesis]. Harvard Business School Press.
25. Cullen JB, Victor B, Bronson JW. (1993). The ethical athmosphere questionnaire: an assessment of its development and validity. Psychological Reports; 73: 667-674.
26. Abbaszadeh MR, Moniri J. (2011). Iran: 9<sup>th</sup> Iranian Accounting Conference. University of Sistan and Baluchestan. (In Persian).
27. Etemady H, Rahmani H. (2009). Empirical study of ethics in profit management. Ethics in science and technology; 4(4-3); 79 - 89. (In Persian).
28. Hejazi R, Mesripour M. (2012). Relationship between accounting professional ethics and academic education. Tehran: 10<sup>th</sup> National Accounting Conference of Iran. Alzahra University (In Persian).
17. Derakhshan M. (2017). Prediction of organizational voice by the ethical climate and psychological capital. Ethics in Science and Technology; 12 (2): 37-46. (In Persian).
18. Deyanati Deylami Z, Manteghi Kh, Ali Esfahani Y. (2017). The impact of bank type on social responsibility reporting of banks; an ethical perspective. Ethics in Science and Technology; 11 (4):36-46 (in Persian).
19. Etemadi H, Sepasi S, Beshagh MR. (2017). Business ethics, social responsibility and corporate performance. Ethics in Science and Technology; 11 (3): 107-115. (In Persian).
20. Izadinia N, Zareh Hoseinabadi H, Rahmani H. (2017). The ethical acceptability of earning management. Ethics in Science and Technology; 11 (4) :81-89 (in Persian).
21. Hajiha Z, Rashki-Gazneh A. (2017). Relationship between accounting ethics with decision making ability & manager's behavior. Ethics in Science and Technology; 12 (2):155-160. (In Persian).
22. Hajiha Z, Mola-soltani J. (2016). The investigation of relationship between ethical intelligence & performance of independent auditors. Ethics in