

## تأثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر زهرا دیانتی دیلمی<sup>۱\*</sup>، وحید طبیعی<sup>۲</sup>

۱. گروه حسابداری، دانشگاه علوم اقتصادی

۲. گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

### چکیده

زمینه: از آنجا که سود یکی از مهمترین اقلام دخیل در تصمیمات سرمایه گذاری است بنابراین، رعایت ملاحظات اخلاقی از سوی مدیران مالی برای گزارش صحیح و قابل انکا از اهمیت والایی برخوردار است. بررسی تحقیقات موجود نشان می دهد که تاکنون تحقیقی داخلی به بررسی تاثیر ابعاد اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت سود گزارش شده توسط آنها نپرداخته است. از اینرو، هدف تحقیق حاضر بررسی میزان و نوع تأثیر ابعاد اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت سود شرکتهاست.

روش کار: روش تحقیق از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ نحوه جمع آوری داده های مربوط به ابعاد اخلاقی مدیران مالی، توصیفی - پیمایشی و درخصوص داده های کیفیت سود، توصیفی (استخراج داده ها از صورتهای مالی شرکتها) است. در این تحقیق با استفاده از داده های ۸۵ شرکت بورسی و الگو معادلات ساختاری مبتنی به روش حداقل مرباعات جزئی، الگوی علی تاثیرگذاری بعد اخلاقی آرمان گرایی بر کیفیت سود ارائه شده است.

یافته ها: نتایج تحلیل آماری نشان می دهد که بعد اخلاقی آرمان گرایی مدیران بر کیفیت سود گزارش شده توسط آنها تأثیر مثبت دارد و ۵۶٪ تغییرات این متغیر را تبیین می نماید.

نتیجه گیری: کیفیت سود شرکتها تحت تأثیر مستقیم دیدگاه اخلاقی مدیران آنهاست. بعلاوه، نتایج تحقیق، تأکید بر آثار دو متغیر قابل بررسی در تبیین تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت سود دارد. اندازه شرکت، برکیفیت سود شرکتهای دارای مدیران مالی با دیدگاه آرمانگرا اثر بازدارنده دارد و نسبت بدھیهای غیر جاری به داراییهای دارای نقش تقویت کننده در این رابطه می باشد.

کلید واژه ها: آرمان گرایی، کیفیت سود، نسبت گرایی

معناشناسی، جمع خلق، و خلق در لغت به معنی عادت و رویه است. در لغت نامه دهخدا اخلاق به معنی «خویها» بیان شده است(۱). اخلاق حرفه ای حسابداران، قاعدها در شاخه اخلاق کاربردی قرار دارد و حاوی یک نظام ارزشی و باورهای جمیع

### سرآغاز

اخلاق را مجموعه ای از صفات روحی و باطنی انسان تعریف کرده اند که به صورت اعمال و رفتاری که از خلقيات درونی انسان ناشی می شود، بروز ظاهری پیدا می کند. اخلاق از دیدگاه

تحقیق مذکور، این ذهنیت پیش آمد که مدیران ممکن است از روش‌های مدیریت سود جهت افزایش پاداش خود و یا جهت حفظ وضعیت استخدامی خود در شرکت استفاده کنند. بر این اساس، محققان دیگری به بررسی این موضوع پرداختند که آیا رابطه مثبتی(منفی) بین نسبیگرایی (آرمانگرایی) و مدیریت سود وجود دارد یا نه؟ نتایج تحقیق ایشان نشان داد که بُعد اخلاقی افراد (آرمانگرایی نسبیگرایی بودنشان) بر تصمیمات آنها و نحوه انجام وظایفی که به آنها محول شده است اثر می گذارد. به نحوی که افراد دارای بعد اخلاقی آرمانگرایی تر در مقایسه با افراد نسبیگرایی، تمايل کمتری به دستکاری ارقام سود شرکت دارند(۷). در ادامه، محقق دیگری بیان می دارد ابعاد اخلاقی اشخاص (نسبیگرایی در مقابل آرمانگرایی) باید بر تصمیم‌گیریهای تجاری(نظیر مدیریت سود) اثرگذار باشد. او در تحقیق خود به این نتیجه رسید که افراد با دیدگاه اخلاقی آرمانگرایی تمايلی به مدیریت کردن سود ندارند چون باعث به خطر انداختن منافع سهامداران می شود. یعنی افراد آرمانگرایی در ذهن خود به پیامدهای ناشی از رفتارهای فرصت طلبانه و غیر اخلاقی مدیریت سود توجه دارند و به همین خاطر از آن اجتناب می ورزند. اما افرادی که دارای دیدگاه نسبیگرایی هستند به جای اثرات منفی احتمالی یک تصمیم، در درجه اول به موقعیتها و افراد واقع در آن توجه می کنند. این افراد(نسبیگرایان) به رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت سود، دید مثبتتری در مقایسه با افراد آرمانگرای دارند (۸).

علاوه بر موارد فوق، بررسی تحقیقات انجام شده در داخل کشور نشان می دهد که تاکنون دو تحقیق با درنظر گرفتن مباحث اخلاقی در ایران انجام شده است که تاحدودی نزدیک به موضوع مقاله حاضر هستند اما بر کیفیت سود تاکید نداشته اند. در یک تحقیق دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت اطلاعات مالی تهیه شده در شرکتهای پذیرفته شده در بورس با استفاده از پرسشنامه موقعیت اخلاقی مورد بررسی قرار گرفت . از میان خصوصیات کیفی اطلاعات مالی، خصوصیات کیفی مربوط به محتوای اطلاعات یعنی مربوط بودن و قابل اتکا بودن بررسی شد و در نهایت این نتیجه حاصل گردید که حصول به ویژگیهای کیفی اطلاعات نظیر صداقت در ارائه (عینیت)، انصاف

است که براساس آن، بد و خوب، و درست و نادرست رفتار حرفه ای حسابداران تعريف و تبیین می شود(۲).

هدف اصلی و اساسی حسابداری، ارائه اطلاعات درباره امور اقتصادی یک شخص یا سازمان در قالب صورتها و گزارش‌های مالی می باشد که جهت تصمیم گیری مدیران، مالکان، دولت، اتحادیه ها، اعتبارکنندگان، عرضه کنندگان کالا و کارکنان شرکت مورد استفاده قرار می گیرد(۳). حسابداران حرفه ای عموماً با موقعیتهای مختلفی روبرو می شوند که نیاز به قضاوتهای اخلاقی با اهمیتی دارد و اگر در این موقعیتها رفتار غیر اخلاقی داشته باشند می توانند ظاهرآ منافع شخصی قبل ملاحظه ای کسب کنند. به عنوان مثال، ممکن است بنا به دلایلی مانند ابقا در شرکت، دریافت پاداش و سایر عوامل، مدیر خواسته یا ناخواسته وضعیت شرکت و میزان سودآوری آن را مطلوبتر از واقع جلوه دهد؛ چرا که سود به عنوان یکی از مهمترین عوامل موثر در تصمیم گیری سرمایه گذاران و سایر ذی نفعان اطلاعات حسابداری، جایگاه بسزایی را در بین اطلاعات موجود در صورتهای مالی به خود اختصاص داده است از طرف دیگر، اختیار عمل مدیران در استفاده از اصول تحقق و تطابق و استفاده از برآورد و پیش بینی، از جمله عواملی است که کیفیت سود را تحت تأثیر قرار می دهد؛ بنابراین، کیفیت سود شرکتها تحت تأثیر مبانی گزارشگری و صلاحديد مدیران آنها قرار می گیرد(۴). به طوری که نحوه تصمیم گیری مدیران در گزارش سود و کیفیت آن تابعی از شخصیت فکری و اخلاقی مدیر است؛ از این رو ضروری است تا به بررسی نحوه تأثیرگذاری دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت سود شرکتها پرداخته شود. زیرا، اطلاعات حسابداری با کیفیت پایین علاوه بر اینکه منافع سهامداران را به خطر می اندازد از این جهت که این اطلاعات ورودی بسیاری از سامانه های تصمیم گیری اقتصادی محسوب می شوند، می تواند اثرات نامطلوبی بر پیکره اقتصادی کشور نیز داشته باشند(۵). به دلیل اهمیت موضوع در جوامع پیشرفتنه تحقیقات متعددی در این خصوص انجام شده است. نتایج اولین تحقیقی که به بررسی تأثیر ابعاد اخلاقی بر تصمیمات تجاری انجام شد نشان داد که ابعاد اخلاقی افراد بر تصمیمات تجاری آنها مؤثر است(۶). با توجه به یافته های

آنها برای سال مالی ۱۳۸۸ در دسترس بوده است که برابر ۳۳۱ شرکت می باشد که با روش نمونه گیری تصادفی ساده ۱۷۸ شرکت با استفاده از فرمول کوکران انتخاب شدند. سپس پرسشنامه تحقیق بین مدیران مالی این ۱۷۸ شرکت توزیع شد که در نهایت مدیران مالی ۸۵ شرکت به پرسشنامه ها پاسخ دادند. در ادامه روش سنجش، پارامترهای تحقیق توضیح داده شده است.

### روش سنجش دیدگاه اخلاقی مدیران مالی

تحقیقات اخلاقی در حسابداری عمدهاً براساس الگوی رشد ادارکی - اخلاقی صورت گرفته اند. این الگو ۶ مرحله از رشد ادارک ارائه می دهد که همانند پله های نرdban، ترقی ادارکی و اخلاقی فرد را در ۳ سطح (پیش عرفی، عرفی و پس عرفی) نشان می دهد. تاکنون محققان بسیاری در تحقیقات خود برای سنجش سطح توسعه اخلاقی از الگو رشد ادارکی - اخلاقی و آزمون تعريف مباحث<sup>۱</sup> استفاده کرده اند. با این حال بررسی تحقیقات انجام شده نشان می دهد که آزمون تعريف مباحث از اعتبار بالایی برخوردار نیست و حتی مفروضات آن نیز زیر سوال است. در ادامه، اندیشمند دیگری برای رفع این نقصها، الگوی را ارائه داده است که به جای اینکه به دنبال سطح توسعه اخلاقی افراد باشد بیشترین تمرکزش بروی یک معیار روانسنجی کامل برای سنجش رفتار اخلاقی است. از این رو از الگوی ادارکی - اخلاقی بسیار سودمندتر می باشد. او فرض نمود که عقاید، شخصیت و ارزشها اخلاقی هر فرد ماحصل یک سامانه مفهومی یکپارچه یا به عبارت ساده تر، فلسفه اخلاقی فرد است. فلسفه اخلاقی یک شخص یا ایدئولوژی اخلاقی فاکتوری در توضیح تفاوتها در قضایت اخلاقی افراد می باشد. فلسفه اخلاقی به عنوان اندازه ای که یک شخص می تواند آرمانگرا (و یا) نسبیگرا باشد تعريف شود. از این جهت او فلسفه اخلاقی افراد را به دو دسته آرمانگرایی و نسبیگرایی تقسیم نمود.

آرمانگرایی<sup>۲</sup> : به عنوان میزان اهمیت پرداخته شده به اثر تصمیمات شخص بر رفاه و سعادت دیگران، تعريف می شود. افرادی که بسیار آرمانگرا هستند، معتقدند که رفتار ها و

و بیطریقی در ارتباط مستقیم با گرایشهای درونی تهیه کنندگان اطلاعات است و این گرایشها نیز به ساختار اخلاقی اشخاص مربوط می شود. افراد براساس گرایشهای درونی خود متفاوت بوده و این تفاوت بستگی به فرایندهای ادارکی، ساختار و نحوه استدلال، و درجه رشد ادارکی و اخلاقی آنها دارد. به نحوی که که دیدگاه اخلاقی آرمانگرایی، اثر مثبت بر کیفیت اطلاعات مالی دارد (۹).

در تحقیقی با عنوان «بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود» به بررسی تاثیر انگیزه مدیریت سود که از دو سطح فرصت گرایانه و افزایش ارزش شرکت و همچنین روش مدیریت سود (که از سه سطح تغییر در روشهای حسابداری، دستکاری اقلام تعهدی و تغییر در زمانبندی مبادلات اقتصادی، تشکیل شده است) بر متغیر وابسته تحقیق یعنی قضاوتهای اخلاقی پرداخته شد. نتایج حاصل از این تحقیق، نشان می دهد که انگیزه مدیریت سود حائز اهمیت است به این معنی که مدیریت سود با انگیزه فرصت گرایانه غیراخلاقی تر از مدیریت سود با انگیزه افزایش ارزش شرکت است. علاوه بر این، نتایج حاکی از این است که روش مدیریت سود نیز با اهمیت است. به این صورت که روش دستکاری اقلام تعهدی از سایر روشهای غیر اخلاقی تر بوده و پس از آن روش تغییر در زمانبندی مبادلات اقتصادی است. روش تغییر در روشهای حسابداری نسبت به دو روش دیگر میزان غیر اخلاقی بودن کمتری دارد(۵).

تحقیقات فوق که همگی به نوعی غیر مستقیم این حدس را در ذهن محقق ایجاد کرده اند که دیدگاه اخلاقی مدیران مالی شرکتهای بورسی در ایران می تواند بر کیفیت سود اثر گذار باشد. از این رو در تحقیق حاضر درصد هستیم با تأکید بر مباحث اخلاقی به تأثیر آن روی کیفیت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران بپردازیم.

### روش

این تحقیق ازلحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ نحوه جمع آوری داده ها از نوع توصیفی - پیمایشی و از لحاظ روش تحلیل داده ها، تحقیق همبستگی می باشد. جامعه آماری این تحقیق کلیه شرکتهای فعال بورسی است که صورتهای مالی حسابرسی شده

رفتار به خاطر پیامدهای منفی برای برخی افراد مردود شمرده نمی‌شود (قواعد اخلاقی را می‌پذیرند اما استثناتی را در پذیرش معیارها قائل هستند).	اعتقاد دارند که پیامدهای منفی ضرورتا یک عمل را غیر اخلاقی نمی‌سازد
--	--

موقعیت گرا<sup>۴</sup> (نسبیگرایی بالا و آرمانگرایی بالا): افرادی هستند اصول و قواعد اخلاقی جهانی را رد می‌کنند با اعتقاد به اینکه رفتارهای آنها باید پیامدهای مثبتی برای تمام افراد مورد نظر داشته باشد.

ذهنیگرا<sup>۵</sup> (نسبیگرایی بالا و آرمانگرایی پایین): افرادی هستند که اصول اخلاقی جهان شمول را رد می‌کنند و تاکیدی ندارند رفتارهای آنها پیامدهای مثبتی برای افراد مورد نظر داشته باشد. مطلقگرایی<sup>۶</sup> (نسبیگرایی پایین و آرمانگرایی بالا): افرادی هستند با این دید که معتقدند رفتارها و تصمیمات باید پیامدهای مثبتی برای تمامی افراد مورد نظر داشته باشد در حالی که به تعییت از اصول اخلاقی جهان شمول پرداخته می‌شود<sup>(۱۱)</sup>. این افراد هنگام قضاوت‌های اخلاقی بسیار مطیع قوانین هستند مخصوصاً اگر نتیجه تصمیمی باعث به خطر انداختن منافع دیگران شود یا منجر به زیر پا گذاشتن اصول اخلاقی شود.

استثنایگرا<sup>۷</sup> (نسبیگرایی پایین و آرمانگرایی پایین): افرادی هستند که اصول و قواعد اخلاقی را مورد توجه قرار می‌دهند اما اعتقاد ندارند که همیشه بتوان از پیامدهای منفی اجتناب کرد؛ به همین سبب از نظر آنها در بعضی مواقع، منفعت برخی از افراد به قیمت به خطر افتادن منافع برخی دیگر حاصل می‌شود<sup>(۱۱)</sup>.

در این تحقیق برای اندازه گیری میزان نسبیگرایی و آرمانگرایی افراد و جهت طبقه‌بندی آنها در گروه‌های موقعیتگرای، ذهنیگرای، مطلقگرای، استثنایگرای از پرسشنامه موقعیت اخلاقی<sup>۸</sup> استفاده می‌شود. تحقیقات متعدد بسیاری از این پرسشنامه برای اندازه گیری موقعیت اخلاقی افراد استفاده کرده اند و اعتبار آن را تایید نموده اند.

### روش اندازه گیری متغیر کیفیت سود شرکتها

تصمیمات آنها باید پیامدها و نتایج مثبتی داشته باشد و دنبال کردن طریقی که ممکن است پیامدهای نامطلوبی برای سایرین داشته باشد، همیشه اشتباه است. از طرف دیگر، افرادی که دیدگاه آرمانگرایی ضعیفتری دارند اعتقادی ندارند که تصمیمات و رفتارهای آنها همیشه باید پیامدهای مثبتی داشته باشد، از این جهت این افراد بعضی موقع برای دست یافتن به موقعیت بهتر از قبل، پیامدهای نامطلوب را می‌پذیرند.

نسبیگرایی<sup>۹</sup>: میزانی است که اشخاص ممکن است قواعد اخلاقی جهان شمول را رد نمایند. افرادی که بسیار نسبیگرا هستند اعتقادی به قواعد و اصول اخلاقی کامل ندارند و بجای آن اعتقاد دارند که اخلاقی بودن یک رفتار مستگی به ماهیت آن موقعیت و افراد درگیر در آن موقعیت دارد. در مقابل، افراد با درجه نسبیگرایی کمتر ترجیح می‌دهند که در انطباق با اصول و قواعد اخلاقی جهانی عمل می‌کنند<sup>(۱۰)</sup>.

وقتی آرمانگرایی و نسبیگرایی به طور همزمان مورد توجه قرار گیرد و به دو سطح بالا و پایین منفک شود طبقه‌بندی دو به دو از ایدئولوژیهای اخلاقی به شرح جدول ۱ ایجاد می‌شود<sup>(۱۱)</sup>.

جدول ۱: طبقه‌بندی آرمانهای اخلاقی

نسبیگرایی بالا	نسبیگرایی پایین
آرمانگرایی بالا	موقعیتگرایی: اعتقادی به مطلقگرایی: رفتارهایی را می‌پذیرند که پیامدهای اصول اخلاقی جهان شمول ندارند و معتقدند مثبتی برای تمام افراد داشته باشد و معتقدند که قوانین اخلاقی پیامدهای مثبتی برای اعمالشان باید در انطباق با اصول اخلاقی کامل همه افراد اثربردار از تصمیم داشته باشد.
آرمانگرایی پایین	ذهبیگرایی: قواعد و اصول استثنایگرایی: قواعد اخلاقی را در اصل می‌کنند و تمايل به سریچی از اعتقاد دارند که قواعد اخلاقی به منظور تصمیمات اخلاقی بسته کاهش پیامدهای منفی دارند به طور کلی یک اشخاص است. ایشان
آرمانگرایی بالا	ذهبیگرایی: قواعد و اصول اخلاقی را رد می‌کنند و تمايل به سریچی از اعتقاد دارند که قواعد اخلاقی به منظور تصمیمات اخلاقی بسته کاهش پیامدهای منفی دارند به طور کلی یک اشخاص است. ایشان

شده است و نیز درصد رشد فروش، به عنوان متغیرهای برسی درنظر گرفته شده اند. از طرف دیگر، نسبت بالای بدھیهای غیرجاری به دارایی منجر می‌شود شرکت در قراردادهای بدھی خود با الزامات و شرطهایی از جانب وام دهنده روبرو شود بدین علت مدیران از طریق روشهای حسابداری سعی در افزایش داراییها دارند. از آنجایی که این متغیرها برکیفیت سود اثر گذار هستند، لذا در این تحقیق به عنوان متغیرهای کنترلی منظور شده‌اند.

## روش تحلیل داده‌ها

به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش شناسی الگوی معادلات ساختاری<sup>۹</sup> استفاده شد. رویکرد های مختلفی در مورد الگوی معادلات ساختاری وجود دارد که یکی از پرکاربرد ترین آنها استفاده از روش شناسی مبتنی بر واریانس به روش حداقل مربعات جزئی یا همان الگوهای نرم است که در مقابل الگوهای ساختاری کوواریانس محور، انعطاف پذیری بالاتری دارند. حداقل مربعات جزئی روشی برای الگوی پیش‌بینی کننده سازه‌ای است؛ بویژه، زمانی که تعداد نشانگرهای هر عامل زیاد و بین آنها همراستایی چند گانه وجود داشته باشد، این رویکرد گزینه اول برای برآورد الگو محسوب می‌شود. این روش به متعارف بودن جامعه وابسته نیست و محقق به راحتی می‌تواند الگو خود را بدون نگرانی از وضعیت توزیع جامعه طراحی نماید. در طراحی الگو ساختاری تحقیق حاضر از این رویکرد جهت برآورده بارهای عاملی و ضرایب مسیر استفاده شده است. بنابراین، روش حداقل مربعات جزئی زمانی که برای هر سازه تعداد متغیر، زیاد و یا حجم نمونه، کم است بسیار مناسب بوده و نتایج قابل اعتمادی برای تخمین الگو ایجاد می‌کند. برای این منظور از نرم افزار PLS GRAPH 3.00 استفاده شده است.

## یافته‌های پژوهش

ابتدا آزمون آماری بدون در نظر گرفتن اثرات مهاری سایر متغیرها انجام شده که ضریب مسیر اثر مستقیم آرمانگرایی بر

موضوع مفید بودن سود اهمیت ویژه‌ای برای استفاده کنندگان اطلاعات مالی دارد. با تمرکز بر سودمندی تصمیم، کیفیت گزارشگری مالی مورد توجه کسانی است که از گزارش‌های مالی برای اخذ تصمیمات مربوط به سرمایه گذاری استفاده می‌کنند. از این‌رو، کیفیت سود نقش مهمی در مفید بودن سود در فرایند تصمیم‌گیری دارد و در سالهای اخیر موضوع مهمی شناخته شده زیرا قابلیت اعتماد بازارهای سرمایه مبتنی بر گزارشگری مالی قابل اعتماد مخصوصاً صورت سود و زیان است.

کیفیت سود دارای چندین تعریف در ادبیات حسابداری می‌باشد و تعریف یکسانی از آن وجود ندارد. برخی کیفیت سود را دامنه ای از سود گزارش شده در صورت سود و زیان که با سود واقعی متفاوت است می‌دانند و برخی نیز آن را به عنوان میزان مشاهبت بین واقعیت و وضعیتی که سود ادعا می‌کند، تعریف می‌کنند. عده ای نیز کیفیت سود را به عنوان محدوده‌ای از سودهای گزارش شده که اصول اساسی عملیاتی را منعکس می‌کند، می‌دانند. دسته‌ای هم می‌گویند: سود زمانی با کیفیت‌تر است که جنبه اطلاعاتی بیشتری داشته و نزدیکتر به ارزش شرکت باشد(۱۲).

کیفیت سود و کیفیت گزارشگری مالی موضوعاتی هستند که مورد توجه خاص هستند و مرکز بحث سرمایه‌گذاران، قانونگذاران و همچنین استادان در سالهای اخیر بوده اند. این توجه زیاد به موضوع کیفیت سود ناشی از رسواییهای حسابداری است که در اوایل دهه ۲۰۰۰ و بعد از ورشکستگی گسترده شرکتهایی مثل انرون و ورلدکام رخ داده است.

در این مقاله برای اندازه گیری کیفیت سود شرکتها از نسبت جریانهای نقدی عملیاتی به سود خالص استفاده شده است؛ زیرا، محققان معتقدند سود حسابداری که نزدیکتر به جریانهای نقدی است، مطلوبتر می‌باشد. بنابراین، نسبت بزرگتری از جریانهای نقدی در سود نشان دهنده کیفیت بالاتر سود می‌باشد(۱۳).

از آنجایی که شرکتهای با اندازه بزرگتر، از نظر سیاسی بیشتر مورد توجه قرار می‌گیرند مدیران آنها سعی در کمتر/بیشتر نشان دادن سود دارند که این امر باعث کاهش کیفیت سود می‌شود. از این‌رو اندازه شرکت که با لگاریتم طبیعی کل داراییها سنجیده

حال با درنظر گرفتن اثر سومین متغیر مهاری یعنی اندازه شرکت به آزمون آماری اثر متغیر مستقل بر متغیر وابسته تحقیق می‌پردازیم. بر اساس نتایج الگوی ساختاری با اثر مهاری اندازه شرکت که با بررسی اثر تعاملی آن با آرمانگرایی بر کیفیت سود اجرا شد مشخص گردید که این اثر معنیدار است؛ زیرا که مقدار  $t$  آن بیشتر از  $1/96$  می‌باشد که نشان می‌دهد اندازه شرکت، اثر آرمانگرایی را بر کیفیت سود، اثری منفی می‌کند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که  $47$  درصد از واریانس متغیر وابسته طبق این رابطه قابل تشریح است. لذا می‌توان بیان نمود که با بزرگتر شدن اندازه شرکتها، اگر آرمانگرایی افزایش یابد، کیفیت سود کمتر خواهد شد.

در مرحله آخر می‌توان به برآورد کلی اثر آرمانگرایی بر کیفیت سود با در نظر گرفتن هر سه متغیر مهاری پرداخت که در قالب اثرات کل قابل بیان است. بر این اساس، اثر کل آرمانگرایی بر کیفیت سود با در نظر گرفتن هر سه متغیر مهاری برابر  $0/55$  است که مقدار  $t$  آن بین  $1/96$  و  $1/64$  می‌باشد است؛ لذا، فرض صفر در سطح  $95$  درصد اطمینان رد و فرض مقابل پذیرفته می‌شود. پس در مجموع با در نظر گرفتن تمام اثرات موجود از هر سه متغیر مهاری می‌توان دریافت که کیفیت سود، تحت تأثیر دیدگاه اخلاقی آرمانگرایی قرار دارد. مقدار واریانس تشریح شده  $56$  درصد می‌باشد که مقدار قابل توجهی است. این ضریب نشان می‌دهد که در کل  $56$  درصد از واریانس کیفیت سود به آرمانگرایی وابسته است.

## بحث و نتیجه گیری

نتایج آماری این تحقیق نشان می‌دهد که کیفیت سود حسابداری در ارتباط مستقیم با گرایش‌های درونی تهیه کنندگان اطلاعات است و این گرایشها به ساختار اخلاقی اشخاص مربوط می‌شود. افراد بر اساس گرایش‌های درونی خود متفاوت بوده و این تفاوت بستگی به فرایندهای ادراکی، ساختار و نحوه استدلال و درجه رشد ادراکی و اخلاقی آنها دارد.

کیفیت سود بدون هیچ متغیر مهاری برابر  $0/663$  می‌باشد که از مقدار  $1/96$  در سطح یک درصد خطأ بیشتر است. لذا، با اطمینان  $99$  درصد می‌توان بیان نمود که آرمانگرایی بر کیفیت سود بدون هیچ متغیر مهاری دارای اثر مثبت و معنیداری به لحاظ آماری است. به عبارت دیگر، با افزایش آرمانگرایی در دیدگاه اخلاقی مدیران، کیفیت سود، افزایش معنیداری از خود نشان می‌دهد. همچنین شواهد حاکی از آن است که این اثر مستقیم، توانایی تشریح واریانس متغیر وابسته تحقیق را تا  $43$  درصد نشان می‌دهد. حال با در نظر گرفتن متغیر مهاری درصد رشد فروش، اثر متغیر مستقل بر متغیر وابسته را بررسی می‌کنیم. نتایج نشان می‌دهد که اثر تعاملی آرمانگرایی و درصد رشد فروش دارای ضریب مسیر  $0/043$  است که به دلیل داشتن  $t$  کمتر از  $1/96$ ، با  $0/99$  اطمینان می‌توان بیان نمود که درصد رشد فروش بر رابطه بین آرمانگرایی و کیفیت سود، اثر مهاری ندارد زیرا، اثر تعاملی آن بی معنی است.

حال با درنظر گرفتن اثر دومین متغیر مهاری یعنی نسبت بدھیهای غیرجاری به داراییها به آزمون آماری اثر متغیر مستقل بر متغیر وابسته تحقیق می‌پردازیم.

بر اساس نتایج الگو ساختاری با اثر مهاری نسبت بدھیهای غیرجاری به داراییها که با بررسی اثر تعاملی آن با آرمانگرایی بر کیفیت سود اجرا شد مشخص گردید که این اثر به شدت معنیدار است؛ زیرا که مقدار ضریب مسیر آن  $0/841$  می‌باشد و با توجه به بیشتر بودن مقدار  $t$  از  $1/96$  می‌توان بیان داشت که با اطمینان  $99$  درصد می‌توان فرض صفر را رد نمود. به دیگر سخن، در حضور متغیر مهاری نسبت بدھیهای غیرجاری به داراییها، اثر آرمانگرایی بر متغیر وابسته تحقیق یعنی کیفیت سود به دلیل مشتبه بودن، ضریب رشد قبل توجهی را نشان می‌دهد. ضرایب نشان می‌دهد که در این حالت، اثر مستقیم بسیار ضعیف شده است و عمدۀ اثر ایجاد شده به واسطه اثر هم‌افزایی دو متغیر آرمانگرایی و نسبت بدھیهای غیرجاری به داراییها بر کیفیت سود است. نتایج نشان می‌دهد که  $51$  درصد از واریانس متغیر وابسته طبق این رابطه قابل تشریح است.

- پرسشنامه موقعیت اخلاقی  
8. Ethical Position Questionnaire (EPQ)  
الگوی معادلات ساختاری  
9. Structural Equation Modeling

## منابع

۱. بیات غلامرضا. اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی. مجله حسابدار. اسفند ۱۳۸۷. شماره ۲۰۴. ص ۵۵.
۲. علی مدد مصطفی. درآمدی بر اخلاق و آینین رفتار حسابداران حرفه‌ای. مجله حسابرس، زمستان ۱۳۸۳. شماره ۲۷. ص ۲۸.
۳. سرلک نرگس. اخلاق حسابداری. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. ۱۳۸۷، سال سوم، شماره‌های ۱ و ۲. ص ۷۳.
۴. جباری حسین. استنباط دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری از اخلاق حرفه‌ای (تحقیق تطبیق بین فرهنگی). پایان نامه دکتری. دانشگاه آزاد آزاد علم و تحقیقات. ۱۳۸۸.
۵. اعتمادی حسین، رحمانی حلیمه، بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. سال چهارم، شماره‌های ۳ و ۴. ص ۷۹-۸۹.
6. Barnett T, Bass K, Brown G (1994). Ethical ideology and ethical judgments regarding business ethics issues. Journal of Business Ethics 13: 469-480.
7. Greenfield Jr, Norman CS, Wier B(2008).The effect of Ethical Orientation and Professional Commitment on Earnings Management Behavior. Journal of Business Ethics 83 (3): 419-434.
8. Elias R (2002).Determinants of Earnings Management Ethics Among Accountants. Journal of Business Ethics 40 (1): 33-45.
۹. اعتمادی حسین، دیانتی زهرا. تاثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتها. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. سال چهارم. ۱۳۸۸. شماره‌های ۱ و ۲. ص ۱۱.
10. Marques PA, Azevedo-Pereira J (2009). Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession. Journal of Business Ethics 86:227-242.
11. Forsyth, Donelson R (1992) . Judging the Morality of Business Practices: The Influence of

در این تحقیق با استفاده از پرسشنامه موقعیت اخلاقی سعی شد تا دیدگاه اخلاقی مدیران شرکتها با توجه به دو دیدگاه آرمانگرایی و نسبیگرایی مشخص گردد. سپس اثر دیدگاه اخلاقی آرمانگرایی بر کیفیت سود گزارش شده توسط آنها مورد آزمون قرار گرفت. در نهایت، این نتیجه به دست آمد که مدیران مالی شرکتها مورد بررسی که دیدگاه اخلاقی آرمانگرا داشته‌اند کیفیت سود بالاتری را نشان داده‌اند. در ضمن متغیر اندازه شرکت بر اثر آرمانگرایی مدیران بر کیفیت سود گزارش شده توسط آنها تأثیر بازدارنده دارد و متغیر نسبت بدھیهای غیرجاری بر داراییها، تقویت کننده اثر آرمانگرایی بر کیفیت سود شرکتها است. این یافته در تطابق با تحقیق قبلی نزدیک به این موضوع است که نشان می‌دهد دیدگاه اخلاقی افراد (آرمانگرایی و نسبیگرایی) بر تصمیمات آنها و نحوه انجام وظایفی که به آنها محول شده است اثرگذار است. به نحوی که مدیران دارای دیدگاه اخلاقی آرمانگرا به احتمال کمتری در گیر رفتارهای مدیریت سود (فرصت‌گرایانه) می‌شوند.

بنابراین، از آنجایی که کیفیت سود شرکتها تحت تأثیر مبانی گزارشگری و صلاحیت مدیران آنها قرار دارد گنجاندن آموزش اخلاقیات در برنامه آموزشی رشته حسابداری ضروری است تا زمینه برای ارائه اطلاعات با کیفیت‌تر در این حرفه فراهم شود زیرا دوام این حرفه به گزارشاتی وابسته است که تهیه می‌کند و کیفیت اطلاعاتی که گزارش می‌دهد.

## واژه نامه

### آزمون تعریف مباحث

- |                             |            |
|-----------------------------|------------|
| 1. Defining Issues Test-DIT | آرمانگرایی |
| 2. Idealism                 | نسبیگرایی  |
| 3. Relativism               | موقعیتگرا  |
| 4. Situationists            | ذهنیگرا    |
| 5. Subjectivist             | مطلقگرا    |
| 6. Absolutists              | استثنایگر  |
| 7. Exceptionists            |            |

Personal Moral Philosophies. Journal of Business Ethics  
11(5/6) : 461-470.

12. Mohammady A (2010). Earnings Quality Contracts and Measures. *The Business Review, Cambridge* 16 (1) :277-283.

13. Labelle R,Makni Gargouri R,Francoeur C (2010).Ethics, Diversity Management, and Financial Reporting Quality. *Journal of Business Ethics* 93:335–353.

