



Shahid Bahonar
University of Kerman



Iranian
Accounting Association

Explaining the Ethical and Unethical Behaviors of Earnings Management Using Advanced Structural Models

Saeid Behmanesh

Rezvan Hejazi

*Seyede Mahboobeh Jafari**

Abstract

Objective: Stakeholders such as shareholders, legal entities, investors, and the financial services industry are often praised for their vital role in society. This issue occurs while others believe that the financial industry needs to strengthen the corporate strategy system to increase organizational capabilities and economic growth. A third group believes that those are involved in the financial industry can bring far-reaching benefits to society by reducing injustice in the distribution of poverty and income. Many researchers consider ethics as an important factor in dealing with behavioral anomalies. The purpose of this study is to explain the ethical and unethical behaviors of earnings management using advanced structural models.

Method: The present study is of semi-experimental and semi-applied type and is performed by the qualitative or judgmental method in different stages. The field research was conducted after a random selection of 403 financial managers of the Tehran Stock Exchange.

Results: Analysis of relationships between variables based on the method of structural equations showed that ethical pressure, organizational ethical beliefs, the culture of aversion to power, and ethical justification affect profit management behavior.

Conclusion: The analysis of opinions consistency showed that there is a consensus about the ethical and immoral behaviors of earnings management between types of public opinions, regardless of gender, age, experience, marital status, and level of education and the public unanimously exposes the high importance of earnings management behaviors. Some compelling factors made it clear. After diagnostic tests consisting of the evaluation of normality of the distribution of variables, homogeneity of variances, confirmatory factor analysis, and validation of the estimation of the structural equation model, we used advanced structural equation models, path analysis, and regression estimation to interpret the direct relationship between directional behavior and the effective factors of moderating variables in

these relationships. Finally, the coefficient of determination was estimated to validate the relationships and the t-student statistic was used to measure the significance of these relationships. Summarizing the relationships among variables showed that ethical pressures have positive impacts on the formation of one's moral beliefs and one's level of moral justification. Ethical justification has a positive impact on earnings management behaviors. The level of one's moral beliefs has a positive effect on his or her moral justification. Organizational culture for individual empowerment has a positive effect on ethical beliefs, ethical justification, and ultimately, on profit management behaviors. A person's moral beliefs exacerbate the relationship between the moral pressure on the individual and his or her level of moral justification. Finally, one's escapist culture exacerbates the relationship between ethical pressures on the individual and the emergence of profit management behaviors.

Keywords: *Ethical Behaviors, Earnings Management, Ethical Beliefs, Ethical Pressures.*

Paper Type: *Research Paper.*

Citation: Behmanesh, S., Hejazi, R., Jafari, S.M. (2020). Explaining the ethical and unethical behaviors of earnings management using advanced structural models. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(4), 211-233.



تبیین رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی مدیریت سود با استفاده از الگوهای پیشرفته ساختاری

سعید بهمنش
رضوان حجازی*
سیده محبوبه جعفری*

چکیده

هدف: هدف این مقاله، تبیین رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی مدیریت سود با استفاده از الگوهای پیشرفته ساختاری است. روش: پژوهش حاضر از نوع نیمه تجربی و کاربردی بوده و پس از طی مراحل مختلف و با روش کیفی یا قضاوتی انجام می‌گیرد. بخش میدانی پژوهش، پس از گزینش تصادفی ۴۰۳ نفر از مدیران مالی شرکت‌های بورسی، انجام گرفت. یافته‌ها: تحلیل روابط بین متغیرها بر اساس روش معادلات ساختاری نشان داد که فشارهای اخلاقی، باورهای اخلاقی سازمانی، فرهنگ گرایش به قدرت‌گریزی و توجیه اخلاقی بر رفتار مدیریت سود اثرگذار هستند. نتیجه‌گیری: تحلیل هم‌خوانی نظرات نشان داد که بین نوع اظهار نظر افراد در زمینه رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی مدیریت سود، صرف نظر از جنسیت، سن، تجربه، وضعیت تأهل و سطح تحصیلات، اتفاق نظر وجود داشته و به اتفاق بر اهمیت بالای رفتارهای مدیریت سود و عوامل موثر تصریح نموده‌اند. فشارهای اخلاقی بر شکل‌گیری باورهای اخلاقی فرد و سطح توجیه اخلاقی فرد تأثیر مثبت دارد. توجیه اخلاقی بر بروز رفتارهای مدیریت سود تأثیر مثبت دارد. سطح باورهای اخلاقی فرد بر میزان توجیه اخلاقی وی تأثیر مثبت دارد. فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی فرد بر باورهای اخلاقی، توجیه اخلاقی و در نهایت بروز رفتارهای مدیریت سود تأثیر مثبت دارند. باورهای اخلاقی فرد رابطه بین فشارهای اخلاقی وارده بر فرد و سطح توجیه اخلاقی وی را تشدید می‌کند. در نهایت، فرهنگ قدرت‌گریزی فرد رابطه بین فشارهای اخلاقی وارده بر فرد و بروز رفتارهای مدیریت سود را تشدید می‌نماید.

واژه‌های کلیدی: رفتارهای اخلاقی، مدیریت سود، باورهای اخلاقی، فشارهای اخلاقی.

نوع مقاله: پژوهشی.

دانش حسابداری، دوره یازدهم، ش ۴، پیاپی ۴۳، صص. ۲۳۳-۲۱۱.

گروه حسابداری، واحد بین‌الملل کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران. (رایانامه: s.behmanesh4@gmail.com).

* نویسنده مسئول، استاد گروه حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. (رایانامه: hejazi33@gmail.com).

استادیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (رایانامه: sm_jafari@azad.ac.ir).

تاریخ پذیرش: ۹۹/۵/۱۲

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۱/۳۰

دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

استناد: بهمنش، سعید؛ حجازی، رضوان؛ جعفری، سیده محبوبه. (۱۳۹۹). تبیین رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی مدیریت سود با استفاده از الگوهای پیشرفته ساختاری. *دانش حسابداری*، ۱۱(۴)، ۲۳۳-۲۱۱.

مقدمه

عموماً ذی‌نفعانی چون سهام داران، نهادهای قانونی، سرمایه‌گذاران، صنعت خدمات مالی را بدلیل نقش حیاتی آن در جامعه ستایش می‌کنند. در حالی که برخی دیگر بر این باورند که صنعت مالی نیازمند تقویت نظام راهبرد شرکتی در راستای تقویت توانمندی‌های سازمانی و رشد اقتصادی است. دسته‌سومی نیز براین اعتقادند که دست‌اندرکاران صنعت مالی می‌توانند با کاستن از بی‌عدالتی در توزیع فقر و درآمد، منافع گسترده‌ای را برای جامعه به ارمغان بیاورند (بک و همکاران، ۲۰۰۷). در کنار منافع و برآیندهای مثبتی که صنعت خدمات مالی در پی داشته، در مقابل می‌توان به مواردی نیز اشاره کرد که بحران‌های مالی، نظیر بحران‌ها و رسوایی‌های مالی در امریکا، ناشی از سوء استفاده یا رسوایی‌های مالی را به همراه داشته که صنعت خدمات مالی نتوانسته آن را پیش‌بینی و یا حتی به درستی منعکس نماید. در واقع، بازخوانی بحران‌های مالی تاریخی مهم، می‌تواند درس‌های کلیدی و بهترین روش‌های نظارتی را برای قانون‌گذاران، سیاست‌گذاران و سایر ذی‌نفعان برای مدیریت یا نظارت بهتر بر سازمان‌ها در دوره پسابحران دهه گذشته، به ارمغان آورد.

از جمله این موارد، دست‌کاری اسناد و مدارک، صورت‌های مالی یا گزارش‌های تهیه شده در راستای منافع مدیران از طریق رفتارهای غیراخلاقی چون مدیریت سود بوده است. بر پایه رویکرد مدیریت سود فرصت طلبانه، شرکت‌های دارای مدیریت سود گزارش‌های پیچیده‌تر منتشر می‌کنند تا بدین طریق، رفتار فرصت طلبانه مدیران را پنهان نموده، امکان شناسایی آن توسط سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران مالی و سایر نهادهای قانونی را کاهش دهند (داداشی و نوروزی، ۱۳۹۹). رفتار غیراخلاقی سازمانی به نوعی از رفتار اجتماعی غیرقابل پذیرش کارکنان اشاره دارد که انگیزه انجام آن تمایل به پیش‌برد منافع شرکت است. مواردی که اغلب به عنوان مصادیق رفتار غیراخلاقی سازمانی تلقی می‌کنند، عبارت از: فریب دادن مشتریان، دروغ گفتن به ارباب رجوع، ارجحیت دادن منافع شرکت بر امنیت عمومی و تحریف گزارش‌های مالی، است. این پژوهش در راستای بررسی نگرش‌های حرفه‌ای کسب و کار، در زمینه یکی از رفتارهای غیراخلاقی سازمانی و در چارچوب یک الگوی تعاملی وضعیت فردی به انجام خواهد رسید. به طور خاص، این مطالعه دیدگاه‌های اخلاقی حسابداران را در رابطه با دست‌کاری و تحریف سود در فرآیند گزارشگری مالی، مورد بررسی قرار خواهد داد. تحریف‌های مذکور به گونه‌ای در گزارشگری مالی صورت می‌گیرد که نتایج مالی منعکس شده در گزارش‌های مالی، بیانگر عملکرد مورد نظر مدیریت باشد. بررسی پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهد که معمولاً از این شیوه رفتاری غیر اخلاقی سازمانی، در اصطلاح به عنوان رفتار مدیریت سود یاد کرده‌اند (مالفورد و کامیسکی، ۲۰۱۱).

سود یکی از مهم‌ترین منابع برای ارزیابی عملکرد واحد اقتصادی و شاخصی مناسب برای تصمیمات سرمایه‌گذاران به حساب می‌آید. هم‌چنین سود به عنوان مبنایی برای محاسبه مالیات، معیاری برای ارزیابی موفقیت عملکرد شرکت، معیاری برای تعیین میزان سودهای قابل تقسیم، معیاری برای توزیع سود سهام و مبنایی برای ارزیابی موفقیت مدیریت

واحد اقتصادی است. بنابراین چون سودها حاوی اطلاعات مهمی برای استفاده کنندگان داخلی و خارجی هستند، به وسیله مدیران مدیریت می شوند تا به سرمایه گذاران آگاهی دهند که عملکرد شرکت مطلوب است (اخگر و داودی، ۱۳۹۸). با توجه به پیامدهای متعدد منفی مرتبط با رفتار غیراخلاقی سازمانی، شناسایی عوامل مؤثر بر رفتار غیراخلاقی سازمانی، موضوع مورد علاقه در برخی از مطالعات اخیر بوده است. تحقیقات اخیر نشان داده است که رفتار غیراخلاقی سازمانی نه تنها بر ذی نفعان خارجی مثل مصرف کنندگان، ارباب رجوع‌ها و شرکای تجاری، تأثیر منفی می گذارد بلکه به طور بالقوه حتی می تواند پیامدهای منفی جبران ناپذیری را برای سازمان در پی داشته باشد. از پیامدهای منفی رفتار غیراخلاقی سازمانی، به عنوان مثال می توان مواردی مانند خدشه دار شدن اعتماد عمومی، آسیب رسیدن به حیثیت و اعتبار سازمان‌ها و حتی بروز منازعات قضایی را نام برد (گراهام و همکاران، ۲۰۱۳).

طی پژوهش حاضر از مدیریت سود به عنوان مصداق خاص رفتار غیراخلاقی سازمانی، بهره گرفته شده و بنابراین تصور می شود که مدیریت سود بتواند به طور مؤثر در چارچوب الگوی تعامل گرای شخصی مورد بررسی قرار گیرد. بر همین اساس، مطالعه حاضر یک الگوی خاصی را تبیین می کند که طی آن انتظار می رود، دیدگاه‌های اخلاقی در مورد مدیریت سود تحت تأثیر تعامل بین یک متغیر شخصی و یک وضعیت قرار گیرد. انتظار می رود نتایج این پژوهش رابطه بین فشار اخلاقی و قضاوت‌های اخلاقی پیرامون مدیریت سود یا به تعبیری توجیه اخلاقی بودن مبادرت به رفتار مدیریت سود، توسط حسابداران با جهت گیری بر پایه قوی بودن سطح قدرت گریزی ارتباطی قوی داشته باشند. علاوه بر این انتظار می رود نتایج پژوهش نحوه اثرگذاری اعتقادات اخلاقی در حمایت از شرکت، به عنوان واسطه‌ای برای رابطه متقابل فشار اخلاقی و جهت گیری در مورد قدرت گریزی، را بیان کند. لذا، بر پایه آن چه که در تبیین مسئله پژوهش طی سطور فوق عنوان گردید پژوهش حاضر با هدف پاسخ به این پرسش اساسی به انجام خواهد رسید که آیا می توان با استفاده از الگوهای پیشرفته ساختاری، رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی مدیریت سود را تبیین نمود؟

پیشینه پژوهش و تدوین فرضیه‌ها

با توجه به تحقیقات در روان شناسی اجتماعی، قصد فرد نشانگر این است که وی در یک رفتار خاص دخیل است. علاوه بر این نیت‌ها یا مقاصد رفتاری به ادراکات و باورداشت های فرد نسبت به اخلاقی بودن یا نبودن رفتارهای فردی در ارتباط است. علاوه بر این، ادبیات تحقیق در حوزه جرم شناسی نشان می دهد که تعامل بین ویژگی‌های شخصیتی و عوامل سازمانی، مثلاً نقش فرد در یک سازمان، به بروز یا گرایش به رفتار نامناسب کمک می کند (باشا، ۲۰۱۸). پژوهش حاضر در راستای بررسی نگرش‌های حرفه‌ای‌های کسب و کار، در زمینه یکی از رفتار غیراخلاقی سازمانی، در چارچوب یک الگوی تعاملی فردی وضعیت به انجام رسیده است. به طور خاص، این مطالعه دیدگاه‌های اخلاقی حسابداران را در رابطه با دست کاری و تحریف سود در فرآیند گزارشگری مالی، مورد بررسی قرار داده است. تحریف‌های ذکر شده به گونه‌ای در گزارشگری مالی صورت می گیرد که نتایج مالی منعکس شده در گزارش‌های مالی، بیانگر عملکرد مورد نظر مدیریت باشد. بررسی ادبیات تحقیق نشان می دهد که معمولاً از این شیوه رفتاری غیر اخلاقی سازمانی، در اصطلاح به عنوان مدیریت سود یاد کرده‌اند.

بروز رفتار غیر اخلاقی سازمانی

بررسی پژوهش‌های مرتبط انجام شده در زمینه مدیریت سود نشان می‌دهد که تحقیقات گذشته عمدتاً به شیوه‌های مدیریت سود در شرکت‌ها و تأثیر آن بر متغیرهای عملکردی نظیر نقدینگی و سودآوری شرکت‌ها پرداخته‌اند. در عین حال واقعیت‌ها حاکی از آن است که مطالعات نسبتاً کمی به بررسی ویژگی‌هایی فردی مؤثر بر رفتارهای غیر اخلاقی از جمله در زمینه مدیریت سود پرداخته‌اند. به تعبیری ویژگی‌های اخلاقی که می‌تواند افراد را به مشارکت در شیوه‌های غیر اخلاقی در زمینه کسب و کار تحریک کند، کمتر مورد توجه قرار گرفته است (آگری والا و همکاران^۵، ۲۰۱۷).

با توجه به تحقیقات در روان‌شناسی اجتماعی، قصد فرد نشانگر این است که وی در یک رفتار خاص دخیل است. علاوه بر این نیت‌ها یا مقاصد رفتاری به ادراکات و باورداشت‌های فرد نسبت به اخلاقی بودن یا نبودن رفتارهای فردی در ارتباط است. همچنین، ادبیات تحقیق در حوزه جرم‌شناسی نشان می‌دهد که تعامل بین ویژگی‌های شخصیتی و عوامل سازمانی، مثلاً نقش فرد در یک سازمان، به بروز یا گرایش به رفتار نامناسب کمک می‌کند (پی رولز و لوگی^۶، ۲۰۱۱). بر اساس آن چه بیان شد، در این تحقیق فرض بر این خواهد بود که افرادی که حسابداری با حفظ اصول اخلاقی را به عنوان باور اخلاقی تلقی می‌کنند، ممکن است در آینده با احتمال بیشتری در چنین شرایطی درگیر شوند. هم‌چنین تحقیقات نشان می‌دهد که تمایل به اقدام به یک رفتار غیر اخلاقی و خودخواهانه به تدریج روند افزایشی دارد.

نقش فشارهای اخلاقی درک شده و توجیه اخلاقی بر بروز رفتار غیر اخلاقی سازمانی

بسیاری از رسوایی‌های حسابداری شرکت‌های بزرگ نظیر شرکت انرون، حجم قابل توجهی از تحقیقات به بررسی اخلاق تکنیک‌های حسابداری مورد استفاده برای توسعه گزارش‌های مالی خارجی اختصاص یافته است. بر پایه یافته‌های پژوهش واکر و فلیشرمن^۷ (۲۰۱۳)، اغلب مدیران و حسابداران، متأثر از فشارهایی چون: فشار بازار سرمایه، مشوق‌های قرارداد خارجی، ملاحظات مالیاتی و جبران خدمات، برای دست‌کاری سود گزارش شده، دارای انگیزه هستند. در حالی که کلیه اصول حسابداری پذیرفته شده، میزان استفاده از روش‌های حسابداری در ارتباط با سطح استفاده از اختیارات مدیریتی را پذیرفته و در نتیجه بحث‌های زیادی در رابطه با اخلاق در زمینه مدیریت سود وجود دارد. به نظر می‌رسد که بین دیدگاه‌های مربوط به شیوه‌های مدیریت سود و باورهای اخلاقی قضاوتی متفاوتی، بسته به ترکیبی از فنون خاص مورد استفاده و نتایج رفتاری، رابطه معناداری وجود دارد.

بررسی پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهد که طی مطالعات متعددی، عوامل موقعیتی یا سازمانی بالقوه‌ای را مورد بررسی قرار داده‌اند که ممکن است بر پایه مشاهدات تجربی ملموس‌تری، بر اخلاق مدیریت سود تأثیر داشته باشند. در بین این عوامل، می‌توان به موارد قابل توجهی چون: فرهنگ سازمانی و یا اعتقادات پایدار در مورد رفتارهای عمومی پذیرفته شده، باورهای مشترک و هنجارهای اجتماعی سازمانی اشاره نمود. به طور معمول پذیرفته شده است که سطح عالی مدیریت فرهنگ سازمانی را ایجاد کرده و استانداردهای کیفیت گزارشگری مالی خارجی را تبیین می‌کند. بر همین اساس مطالعات و تحقیقاتی به طور خاص پیرامون ارتباط بین فرهنگ سازمانی و قضاوت اخلاقی در زمینه مدیریت سود به انجام رسیده است (شافر و وانگ^۸، ۲۰۱۱).

در واقع، عامل وضعیتی در رابطه با گزارشگری مالی، فشارهای سازمانی است که در برخی از پژوهش‌ها مورد بررسی قرار گرفته‌اند. بر پایه یافته‌های قبلی، حسابداران اغلب با فشارهایی از ناحیه منابع مختلف برای تهیه گزارش‌هایی که بیانگر سطح مطلوبی از سود شرکت است، روبرو می‌شوند. این فشارها ممکن است ناشی از ادراک حسابدار باشد که ساختار پاداش شرکت، و انگیزه‌هایی مانند حفظ شغل، نشان دادن عملکرد مثبتی در ارزیابی، ارتقاء، بهره‌گیری از پاداش‌ها و پیشرفت شغلی، زمینه‌ای برای انجام کاری که برای شرکت بهتر است، را فراهم می‌آورد. در همین راستا برای برخی از حسابداران یا کنترل‌گرهای حسابداری و مالی، فشار برای دست کاری سود جهت تدوین گزارش‌های مالی بر پایه سطح سود مطلوب، احساس می‌شود. لذا با توجه به مبانی، مفاهیم و استدلال‌های نظری عنوان شده و ارائه شواهد تجربی مرتبط در این زمینه، فرضیه‌های (۱) تا (۳) به صورت زیر عنوان گردیده است:

فرضیه اول: سطح فشار سازمانی درک شده توسط حسابداران و کارشناسان مالی بر باورهای اخلاق سازمانی فرد در پشتیبانی از منافع سازمانی تأثیر مثبت معناداری دارد.

فرضیه دوم: سطح فشار سازمانی درک شده توسط حسابداران و کارشناسان مالی بر توجیه رفتارهای غیراخلاقی تأثیر مثبت معناداری دارد.

فرضیه سوم: توجیه رفتارهای غیراخلاقی بر تلقی اخلاقی رفتار غیراخلاقی سازمان در زمینه مدیریت سود تأثیر مثبت معناداری دارد.

نقش باورهای اخلاقی سازمانی در پشتیبانی از شرکت بر بروز رفتار غیراخلاقی سازمانی

ارزیابی و اندازه‌گیری اخلاق سازمانی در طیف وسیعی از دیدگاه‌ها پی‌گیری شده است. خود ارزیابی رفتارهای اخلاقی یا رفتارهای غیر اخلاقی به علت حساسیت بالا نسبت به سوگیری پاسخ مطلوب اجتماعی مورد انتقاد قرار گرفته است. برخی از مؤلفین بر این اعتقادند که تشخیص رفتار غیر اخلاقی سازمانی به طور کلی دشوار است، زیرا معمولاً ماهیت واقعی آن به خاطر ترس از مجازات پنهان است. با این وجود، مطالعات متعدد بر توسعه ابزارهای ارزیابی اخلاق متمرکز شده است و تعداد زیادی از مطالعات این مقیاس‌ها را در یک محیط سازمانی مورد استفاده قرار داده‌اند.

هنگام ارزیابی اخلاقی بودن رفتارها در سطح سازمانی، ممکن است سوالاتی در رابطه با خود و دیگران بیان شوند. مشکلات جمع آوری معیارهای دقیق، ارجاع فرد به خود درباره رفتارهای اخلاقی شامل ترس از مجازات، عدم تمایل به نقض هنجارهای سازمانی و ارتباط قوی بین ناسازگار و رفتار غیراخلاقی است. هنگامی که فرد ناعادلی از شخصی می‌پرسد آیا فلان رفتار نادرست است، ممکن است پاسخ اعتبار نداشته باشد. به طور مشابه، اعتبارسنجی اقدامات خودپنداره اخلاقی، طبق ماهیت خود، ممکن است دشوار باشد. با توجه به مشکلات مربوط به خود ارزیابی اخلاق در سازمان‌ها، اکثر ابزار ارزیابی اخلاقی بر پایه آرای دیگران است. این آرا می‌توانند از منابع مختلفی باشند اما اکثراً از کارکنان، همکاران، مشتریان یا عموم مردم به دست می‌آیند.

مقیاس‌های مورد استفاده در ارزیابی اخلاق سازمانی را می‌توان به دو دسته گسترده از هنجارها و اثبات‌گرایی طبقه بندی کرد. چشم انداز هنجاری اخلاقی بر اندازه‌گیری آن چه کارکنان بر این باورند که باید در یک سازمان اتفاق بیفتد متمرکز است. مقیاس نوع هنجاری به دلیل در نظر گرفتن استانداردهای جامع عمومی و حقیقت مطلق که مجموعه‌ای از

استانداردها را پایه ریزی می‌کند، پایه و اساس هر سازمان است. بخشی از نتیجه انتقادات دیدگاه هنجاری، دیدگاه مثبت اخلاق بیشتر بر آنچه در واقع در سازمان رخ می‌دهد، تمرکز کرده و چیزی را دنبال می‌کند که توسط گروه هدف به عنوان پاسخ دهندگان درک شده است (لو و همکاران، ۲۰۱۸).

در مقابل نظریه هنجاری، دیدگاه اثبات‌گرایی بر دوگانگی هنجاری به عنوان یک تفاوت کلیدی تأکید می‌کند که بر پایه آن معیارهای اخلاق سازمانی را تقسیم می‌کند. به رغم ضرورت داشتن ابزارهای ارزیابی سازگار و به سادگی تکرارپذیر برای ارزیابی اخلاق تجاری، کمبود مطالعات منتشر شده وجود داشته و این مطالعات اندک هم به نوعی تکرار مطالعات گذشته هستند. غالب مطالعاتی که ساختارهای مشابهی را اندازه‌گیری می‌کنند از روش‌های مختلف استفاده کرده و مقایسه‌های تجربی را مشکل می‌سازند (مارتین و کالن، ۲۰۰۶). در ادامه به بعضی از ابزارهای ارزیابی اخلاق که در تحقیقات گذشته بیش از همه مورد استفاده قرار گرفته، اشاره شده است.

از الگوی نیو استورم و راج^{۱۱} (۱۹۷۵)، اغلب به عنوان اولین ابزاری یاد می‌شود که توسط آن مفهوم توسعه رفتار ناخودآگاه مورد بررسی قرار می‌گیرد. این الگوی ارزیابی اخلاق را تک بعدی و مشتمل بر هفده سنجه تعریف کرده است. برخی از سنجه‌ها را می‌توان مشتمل بر: «داعیه اعتبار برای کار دیگران»، «خواستن از بیمار برای یک روز استراحت و انجام کار بیشتر در آینده»، تلقی نمود. اندازه‌گیری این ابزار بر پایه فراوانی‌های مشاهده شده بوده و طراحی این ابزار با استفاده از بررسی اصول اخلاق مدیریتی صورت گرفته بود. متأسفانه این پژوهش بر پایه بررسی ضوابط قابلیت اطمینان داخلی یا اعتبار محتوا، صورت نگرفته بود. هم‌چنین، مقیاس‌های این الگو محدود به تمرکز بر اخلاق مدیریتی، به ویژه موارد تقلب درون سازمانی بوده است. با وجود این محدودیت‌ها، الگوی مزبور جهت اندازه‌گیری باورهای اخلاقی توسط بسیاری از محققان با همان شکل اصلی مورد استفاده قرار گرفته است.

شاید ابزاری که در ارزیابی اخلاق، بیشترین کاربرد را داشته عبارت از پرسشنامه جو اخلاق سازمانی است که توسط ویکتور و کالن^{۱۲} (۱۹۸۸)، ابداع گردیده است. ابعاد گردیده است. ابعاد مختلف در این الگو بر پایه موضوعات مختلف هنجاری از جمله نظریه‌های روان‌شناختی توسعه اخلاقی مبتنی بر خودمحوری، خیرخواهی و اصالت، برگرفته شده است. نمونه‌ای از سنجه‌ها در این الگو عبارتند از: «نگرانی اصلی ما این است که همیشه چه چیزی برای فرد دیگر بهتر است» و «کار تنها زمانی غلط است که منافع این شرکت صدمه ببیند». اقلام مورد بررسی در این ابزار به زیرمجموعه‌های جو اخلاق سازمانی از جمله: استقلال، مقررات، قاعده یا کد و مراقبت، گروه بندی شده‌اند. اگرچه الگوی مزبور در اصل به عنوان یک ارزیابی جامع از اصول کلی اخلاقی سازمان طراحی شده است، در عین حال در برخی موارد از آن برای ارزیابی ادراکات فردی پیرامون هنجارهای اخلاق سازمانی استفاده می‌شود.

بنابر یافته‌های پژوهش فرالیچ و کاتکه^{۱۳} (۱۹۹۱)، باورهای اخلاقی که از منافع شرکت پشتیبانی می‌کنند، متعهد به تأثیر متقابل بین فشارهای اخلاقی و از سطح بالای گرایش فرهنگی قدرت‌گریزی، برخوردار هستند در صورت مواجهه با فشارهای اخلاقی، کمتر به توجیه اخلاقی رفتارهای غیراخلاقی سازمانی نظیر مدیریت سود، متوسل می‌شوند. لذا، با توجه به مبانی، مفاهیم و استدلال‌های نظری عنوان شده و ارائه شواهد تجربی مرتبط، فرضیه‌های (۴) و (۵) پژوهش به صورت زیر تبیین گردیده است:

فرضیه چهارم: باورهای اخلاق سازمانی فرد در زمینه ضرورت پشتیبانی از منافع سازمانی شرکت، بر توجیه رفتارهای غیراخلاقی مدیریت سود تأثیر مثبت معناداری دارد.

فرضیه پنجم: باورهای اخلاق سازمانی فرد در زمینه ضرورت پشتیبانی از منافع سازمانی شرکت، بر رابطه بین تعامل متغیرهای سطح فشار سازمانی درک شده توسط حسابداران و کارشناسان مالی و فرهنگ سازمانی در زمینه قدرت گریزی با توجیه رفتارهای غیراخلاقی سازمانی تأثیر مثبت معناداری دارد.

همان طور که در نمودار ۱ نشان داده شده و با توجه به الگوی تعامل گرای فردی، پژوهش حاضر به پیروی از داپنیک^{۱۴} (۲۰۰۸)، نوروها و همکاران^{۱۵} (۲۰۰۸) و هافتسد^{۱۶} (۲۰۱۳)، فرض کرده است که متغیر تعدیل گر و فرهنگ سازمانی در زمینه قدرت گریزی، بر رابطه بین باورهای اخلاقی فرد با توجیه (اخلاقی تلقی کردن) رفتارهای غیراخلاقی سازمانی در زمینه مدیریت سود تأثیر مثبت دارد. این توجیه اخلاقی است که به نوبه خود بر تصمیم گیری های مدیریت سود تأثیر می گذارد. پژوهشی که توسط هافتسد (۲۰۱۳) در چین به انجام رسید نشان داد که در بین کارکنان حسابداری و مالی چینی از سطح بالای فرهنگی در زمینه قدرت گریزی، برخوردار هستند. از این رو، حسابداران چینی ممکن است از همتایان خود در کشورهای برخوردار از سطح پایین فرهنگی در زمینه قدرت گریزی، از فرهنگ های کم توان قدرت باشند، مایل تر باشند تا متأثر از فشارهای اخلاقی در زمینه منافع سازمان به مشارکت در روش های حسابداری غیراخلاقی مبادرت ورزند. بر اساس یافته های پژوهش داپنیک (۲۰۰۸)، شواهد زیادی وجود دارد که شرکت های چینی مبادرت به رفتاری غیر اخلاقی مدیریت سود و دست کاری گزارش های مالی می کنند. این امر متأثر از قدیمی بودن شرکت ها و فرهنگ محرمانه تلقی کردن اطلاعات، گزارش شده است. مدرک مدیریت سود در چین بیشتر از کشورهای غربی بیشتر است.

نقش فرهنگ سازمانی در زمینه قدرت گریزی بر بروز رفتار غیر اخلاقی سازمانی

علی رغم فشارهای سازمانی که از ناحیه عواملی نظیر مدیریت برعالیه حسابداران و کارشناسان مالی در سازمان اعمال شده تا باورهای اخلاقی خود را با رفتارهای غیراخلاقی سازمانی سازگار سازند، مطالعات نشان داده است بسیاری از حسابداران از مشارکت در تکنیک های حسابداری شبهه برانگیز خودداری می نمایند. بنابراین، یکی از ابعاد مسئله تحقیق عبارت است از شناسایی عوامل شخصی کلیدی، که ممکن است به تفاوت های فردی در زمینه تمایل به تسلیم فشار جهت سازش اخلاقی شخصی مطابقت داشته باشد. مطالعات قبلی تعدادی از عوامل شخصی را شناسایی کرده که بر حسابداران مدیریت در آمد تأکید دارند.

بررسی پژوهش های گذشته نشان می دهد که برخی از پژوهش ها نظیر گراسو و همکاران^{۱۷} (۲۰۰۹)، نشان داده اند که دیدگاه های مدیریت سود، بسته به سطح آشنایی با مقررات دولتی متفاوت است. افزون بر این، شواهد تجربی نیز در زمینه تفاوت های فرهنگ سازمانی فرد به عنوان یکی از عوامل مؤثر بر توجیه پذیری اخلاقی فرد، ارائه داده اند. در این زمینه می توان به داپنیک (۲۰۰۸)، اشاره کرد که سطح توجیه پذیری اخلاقی فرد در زمینه فشارهای سازمانی مرتبط با سوء رفتار اخلاقی در زمینه ای چون رفتارهای مدیریت سود را متأثر از سطح باورهای فرهنگی فردی تلقی کرده اند.

مطالعات انجام شده در مورد تفاوت‌های فرهنگی گزارش کرده‌اند که بین مدیریت سود در کشورهای مختلف با شدت گرایش فرد به قدرت‌گریزی، ارتباط معناداری، وجود دارد. قدرت‌گریزی، عبارت است از: «نیروی است که زیردستان و به تعبیری اعضای کم‌قدرت در یک سازمان پذیرفته و انتظار دارند که قدرت به طور نابرابر توزیع شود». در سطح فردی، فردی که باور دارد ساختار سلسله‌مراتبی سازمان‌ها مناسب بوده، تفاوت‌های موقعیتی افراد در سازمان باید مورد پذیرش دیگران قرار گرفته و افراد در موقعیت‌های بالا یا قوی قدرت (مدیران عالیه) باید بتوانند تصمیم‌های یک‌جانبه را اتخاذ نمایند.

قدرت‌گریزی و ساختارهای مربوطه تقریباً در تمام چارچوب‌های باورهای فرهنگی موجود فاصله قدرت بالا را به عنوان سلسله‌مراتب و فاصله کم قدرت را به عنوان «عدالت خواهی»، تعبیر کرده‌اند. برای تمایز بین فاصله قدرت در سطح کلان و سطح فردی تجزیه و تحلیل، در این پژوهش از اصطلاح فاصله قدرت برای نشان دادن یک ساختار سطح فردی استفاده شده است. در این مورد می‌توان به تعبیر عنوان شده در مطالعه **جکسون و همکاران**^{۱۸} (۲۰۰۶)، اشاره کرد. به تعبیر ایشان، عدالت رویه‌ای به عنوان ادراک عدالت از معیار تصمیم‌گیری مورد استفاده توسط مقامات سازمانی، تعریف شده است. فرض بر این است که عدالت رویه‌ای در روابطی است که هر دو حالت قدرت‌گریزی با رفتار غیراخلاقی سازمانی در ارتباط بوده که فراتر از وظایف شغلی فرد در سازمان است.

انتظار می‌رود افرادی که سطح بالای قدرت‌گریزی، برخوردار است، بیشتر احتیاط کرده و به تعبیری محافظه‌کاری به خرج داده و در نتیجه احتمال بیشتری دارد که فشارهای سازمانی به توجیه رفتارهای غیراخلاقی سازمانی در مواردی چون مدیریت سود، بیانجامد را تحمل کنند. بر این اساس اگر حسابداران یا کارشناسان مالی در یک سازمان از سطح بالایی از قدرت‌گریزی، برخوردار بوده و در یک سازمان تحت فشارهای سازمانی از طرف مراجع قدرت نظیر مدیریت عالی قرار بگیرند، به احتمال زیاد به توجیه اخلاقی رفتارهای غیراخلاقی سازمانی نظیر مدیریت سود، مبادرت خواهند ورزید. به تعبیری فرهنگ سازمانی در زمینه قدرت‌گریزی، رابطه بین فشارهای اخلاقی در سازمان و رفتار غیراخلاقی سازمانی به عنوان یک متغیر تعدیل‌گر متأثر خواهد ساخت. لذا، با توجه به مبانی، مفاهیم و استدلال‌های نظری عنوان شده و ارائه شواهد تجربی مرتبط، فرضیه (۶) تا (۹) پژوهش به صورت زیر عنوان خواهد شد:

فرضیه ششم: فرهنگ سازمانی در زمینه قدرت‌گریزی، بر باورهای اخلاق سازمانی فرد در زمینه پشتیبانی از منافع سازمانی تأثیر مثبت معناداری دارد.

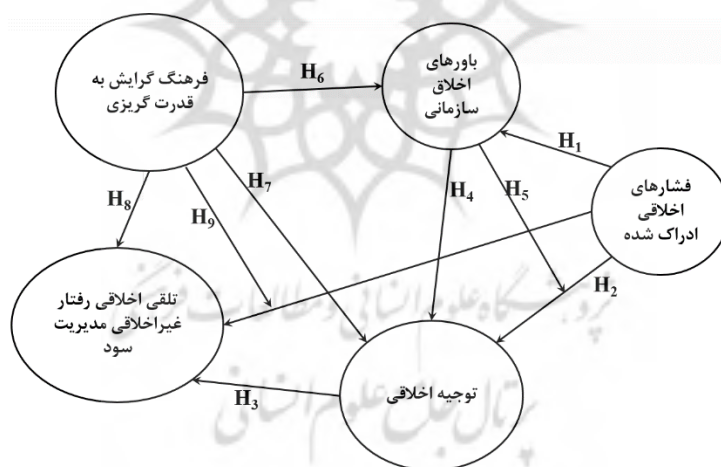
فرضیه هفتم: فرهنگ سازمانی در زمینه قدرت‌گریزی، بر توجیه اخلاقی رفتارهای غیراخلاقی تأثیر مثبت معناداری دارد.

فرضیه هشتم: فرهنگ سازمانی در زمینه قدرت‌گریزی، بر تلقی اخلاقی بودن رفتار غیراخلاقی سازمانی در زمینه مدیریت سود تأثیر مثبت معناداری دارد.

فرضیه نهم: فرهنگ سازمانی در زمینه قدرت‌گریزی، بر رابطه بین سطح فشار سازمانی درک شده توسط حسابداران و کارشناسان مالی و تلقی اخلاقی بودن رفتار غیراخلاقی سازمانی در زمینه مدیریت سود تأثیر مثبت معناداری دارد.

روش‌شناسی تحقیق

روش کلی تحقیق حاضر از جهتی به دلیل تلاش برای تبیین الگوی رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی سود و عوامل مؤثر از جهت هدف نظری و از طرف دیگر به دلیل انتظار کمک به کاهش رفتارهای مدیریتی سود و لذا بهبود در عملکرد کاربردی تلقی می‌گردد. همچنین به جهت تکیه بر شیوه قضاوتی نظر سنجی از خبرگان متکی به طرح پیمایشی بوده و نهایتاً نوع تحقیق به جهت به کارگیری تلفیقی از روش‌های قضاوتی در نظر سنجی و شیوه‌های کمی تحلیل عاملی تأییدی و الگوی معادلات ساختاری در تبیین روابط بین متغیرها، آمیخته یعنی کیفی-کمی بوده است. بر اساس پژوهش‌های گذشته از جمله پژوهش‌هایی چون: الگوی عدم تجانس شناختی فستینگر^{۱۹} (۱۹۵۷)، الگوی سناریوهای مدیریت سود برنز و همکاران^{۲۰} (۱۹۹۰)، الگوی فشارهای اخلاقی سازمان پترسون^{۲۱} (۲۰۰۳)، الگوی فرهنگ سازمانی در زمینه قدرت گریزی کرکمن و همکاران^{۲۲} (۲۰۰۹)، الگوی باورهای اخلاقی لوو و همکاران (۲۰۱۸)، الگوی تردید حرفه‌ای هارت^{۲۳} (۲۰۱۰)، الگوی فشارهای اخلاقی در سازمان، فرهنگ قدرت گریزی و تلقی اخلاقی بودن رفتارهای مدیریت سود پترسون (۲۰۰۳) و الگوی خودباوری و تردید حرفه‌ای آگراوالا و همکاران (۲۰۱۷)، چارچوب کلی تعریف، اندازه‌گیری و تعیین ارتباط بین متغیرهای پژوهش، تبیین گردیده است. در ابتدا در قالب تصویر عینی الگوی مفهومی پژوهش ترسیم گردیده است و بر اساس پژوهش‌های گذشته نسبت به تعریف و اندازه‌گیری متغیرها اقدام شده است. این چارچوب در قالب نمودار ۱ نشان داده شده است:



نمودار ۱. الگوی مفهومی

اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق

تلقی اخلاقی رفتارهای غیر اخلاقی مدیریت سود

جهت اندازه‌گیری سطح اخلاقی تلقی کردن یا سطح ادراک از اخلاقی بودن گزینه‌های رفتاری مدیریت سود، بر مبنای الگوی پالهاس^{۲۴} (۱۹۹۱)، هارت (۲۰۱۰) و برنز و مرچنت (۱۹۹۰)، ده سناریو مختلف از مدیریت سود در اختیار افراد قرار گرفته و سطح تلقی مدیران میانی و کارشناسان حسابداری و مالی از اخلاقی بودن هر یک از گزینه‌های رفتاری مدیریت سود از طریق نظر سنجی (البته پس از آموزش یا توجیه اولیه در مورد شیوه نظر سنجی) با گزینه‌های کمی در مقیاس ۰ تا ۱۱ امتیازی کمی اندازه‌گیری شد. بر اساس گزینه‌های تعریف شده افراد ادراکات اخلاقی خود را در یک

مقیاس ۱۱ امتیازی از نظر اخلاقی (۰) تا کاملاً غیر اخلاقی (۱۰) با میانگین اخلاقی (۵) به عنوان نقطه میانی تعریف شده‌اند. در این راستا به صورت مجزی هر دسته از کارشناسان یا مدیران میانی مورد ارزیابی قرار گرفتند.

فشارهای اخلاقی سازمانی

از جمله متغیرهای مستقل مؤثر بر تلقی اخلاقی رفتارهای اخلاقی نظیر مدیریت سود، عبارت از فشارهای وارده سازمانی بر کارشناسان مالی جهت دست کاری اسناد و مدارک مالی یا رویه‌های حسابداری در راستای مدیریت سود است. به جهت عدم امکان اندازه‌گیری مستقیم این فشارها از اندازه‌گیری سطح درک شده فشارهای سازمانی بر پایه الگوی پترسون (۲۰۰۳)، بهره گرفته شده است. در این راستا از سه سنجه بهره گرفته شده که عبارت از: ۱) سطح ادراک فرد از فشار مافوق برای بروز رفتارهای غیر اخلاقی، ۲) سطح فشار درک شده در زمینه احساس نیاز به انجام کار غیر اخلاقی در راستای ارزیابی عملکرد فردی، ۳) احساس فشار در زمینه تلقی ارجحیت اوامر کارفرما نسبت به باورهای اخلاقی، می‌باشند. سطح ادراک فرد از فشارهای سازمانی با مقیاس کمی ۱ تا ۹ اندازه‌گیری شده است.

فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی

دومین متغیر مستقل عبارت است از فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی. همان‌طور که پیش از این اشاره شد، قدرت‌گریزی و ساختارهای مربوطه تقریباً در تمام چارچوب‌های باورهای فرهنگی موجود فاصله قدرت بالا را به عنوان سلسله مراتب و فاصله کم قدرت را به عنوان «عدالت خواهی»، تعبیر کرده‌اند. در این راستا بر پایه الگوی ارلی و اریز (۱۹۹۷)، این فرهنگ سازمانی در سطح فردی اندازه‌گیری شده در حالی مدل فرهنگی هافتسد (۲۰۱۳)، به اندازه‌گیری سطح سازمانی آن اشاره دارد. در این زمینه از ۸ سنجه مشتمل بر: ۱) عدم نیاز مدیریت مافوق به مشاوره با زیردستان (۲) حق مدیریت مافوق بر اطاعت زیردستان در امور سازمانی (۳) امکان تحقق اثربخشی مدیریت با مشروعیت بخشی زیردستان (۴) ضرورت سرپیچی و مخالفت نکردن زیردستان با مدیران مافوق (۵) حق مدیریت در عدم مشاوره با دیگران (۶) بی‌نیازی مدیریت از پاسخ‌گویی به زیردستان (۷) کاهش قدرت مدیر در صورت مشارکت با زیردستان در تصمیم‌گیری و نهایتاً (۸) ضرورت عدم تغییر مقررات سازمانی بنا به تشخیص کارکنان، اندازه‌گیری شده است. اندازه‌گیری سطح فرهنگ سازمانی فرد در گرایش به قدرت‌گریزی نیز در مقیاس کمی و در بازه اعداد ۱ تا ۹ اندازه‌گیری شده است.

باورهای اخلاقی

سومین متغیر مستقل عبارت از باورهای اخلاقی در زمینه ضرورت پشتیبانی فرد به عنوان عضوی از یک سازمان در پشتیبانی از منافع و اهداف سازمانی است. این باورها مستقل از باورهای اخلاقی بر پایه باورداشت‌های مذهبی، فرهنگی و اجتماعی است. در راستای اندازه‌گیری این متغیر از الگوی پیشنهادی فرالیچ و کاتکه (۱۹۹۱)، بهره گرفته و لذا متغیر مزبور در شش بعد مختلف از طریق ۶ سنجه اندازه‌گیری شده است. این باورهای اخلاقی شش‌گانه در حمایت از منافع سازمانی عبارت‌اند از: ۱) تحت فشار شدید بودن کارکنان (۲) حاکمیت مدیریت بر کارکنان و سازمان (۳) مسئولیت نداشتن در قبال غفلت مدیریت (۴) تلاطم و پیچیدگی و حشتناک امور (۵) مطلوبیت‌گرایی و نهایتاً (۶) ناسازگاری منافع سازمانی با ارجحیت‌های فردی، می‌باشند. سنجه‌های ۶ گانه این متغیر نیز بر پایه مقیاس کمی در بازه ۱ تا ۹ اندازه‌گیری شده‌اند.

توجیه اخلاقی

چهارمین متغیر مستقل عبارت از توجیه اخلاقی یا دست کاری باورهای اخلاقی در راستای کاهش عدم تجانس شناختی بین باورهای اخلاقی و رفتار اخلاقی و تلاشی برای هماهنگ ساختن باورهای اخلاقی در انطباق با رفتارهای غیر اخلاقی در سازمان است. در اندازه گیری این متغیر از الگوی **نیهوف و مورمان**^{۲۶} (۱۹۹۳)، بهره گرفته شده است. بر این اساس متغیر مزبور در شش بعد یا سنجه مختلف اندازه گیری شده است. این سنجه های شش گانه عبارت اند از: (۱) غلط نبودن تصمیم اتخاذ شده توسط مدیر مافوق (۲) اطمینان از توجه مدیر به همه نگرانی های کارکنان (۳) تصمیم گیری مدیر بر مبنای اطلاعات کامل و دقیق (۴) شفاف سازی مدیریت مافوق در صورت درخواست کارکنان (۵) عمومیت الزام به اطاعت زبردستان در انجام امور شغلی و نهایتاً (۶) امکان بازخواست مدیریت در مواردی تصمیم گیری شده، می باشد.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

در این تحقیق در پلایش عوامل مؤثر و تعیین الگوی نهایی از بین اساتید دانشگاه، پژوهش گران مجرب و مؤلفین یا به طور کلی خبرگان ۱۵ نفر انتخاب کرده و در تعیین درجه اهمیت عوامل و تعیین ارتباط بین آنها از بین حسابرسین، کارشناسان مالی و مدیران به روش تصادفی نمونه گیری شده است. با عنایت به استفاده از نظر سنجی در قلمرو تحقیق، جهت تعیین حجم نمونه تصادفی از فرمول کوکران به شرح زیر استفاده شده است:

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 p \cdot q}{d^2}$$

که در این رابطه n حجم نمونه آماری که از فرمول تعیین گردیده، p نسبت موافقین که در بدینانه ترین حالت برای محاسبه بیشترین واریانس کیفی برابر ۰/۰۵، q برابر با متمم نسبت موافقین و در واقع با کسر نسبت موافقت از عدد ۱ محاسبه گردیده، α احتمال خطای نوع اول که در علوم اجتماعی و به تبع آن تحقیق حاضر برابر ۵ درصد منظور شده، Z کوانتیل یا مقادیر تابع توزیع نرمال استاندارد متناظر با $\frac{\alpha}{2}$ و در این تحقیق متناظر با ۲/۵ درصد و برابر ۱/۹۶ و نهایتاً d خطای مجاز در برآورد نسبت موافقین که معمولاً در علوم اجتماعی و به پیروی از آن طی تحقیق حاضر نیز ۰/۰۵ یا ۵ درصد منظور گردیده است. با جای گذاری مقادیر یاد شده در فرمول فوق الذکر محاسبه حجم نمونه تصادفی مورد نیاز به صورت زیر انجام شده است:

$$n = \frac{1.96^2 * 0.5 * 0.5}{0.05^2} = 384.16$$

که با احتساب نرخ برگشت مؤثر ده درصد ۴۳۰ پرسشنامه توزیع گردیده و با حذف پرسشنامه های ناقص یا غیر قابل استفاده ۴۰۳ پرسشنامه مورد تحلیل نهایی قرار گرفت.

ابزار اندازه گیری

از ابزار پرسشنامه در اندازه گیری متغیرهای قضاوتی و کیفی که در الگوی پژوهش به عنوان کیفی یا قضاوتی تعریف شده اند بهره گرفته می شود. پرسشنامه مورد استفاده در مقیاس کمی ۱ تا ۹ بر اساس شدت اهمیت یا تأثیر تعریف گردیده و در اختیار صاحب نظران هر شرکت (مدیر مالی، کارشناسان حسابداری یا مالی) قرار داده خواهد شد.

روش دلفی فازی

فرآیند اجرای روش دلفی فازی مشتمل بر چند مرحله است. در این روش، معمولاً خبرگان مبتنی بر منطق فازی مثلثی، نظریات خود را در قالب حداقل مقدار، ممکن ترین مقدار و حداکثر مقدار (اعداد فازی مثلثی) ارائه داده، سپس میانگین نظر خبرگان (اعداد ارائه شده) و میزان اختلاف نظر هر فرد خبره از میانگین، محاسبه و آنگاه این اطلاعات برای اخذ نظریات جدید به خبرگان ارسال می‌شود. در مرحله بعد هر فرد خبره بر اساس اطلاعات حاصل از مرحله قبل، نظر جدیدی را ارائه می‌دهد. این فرآیند تا زمانی ادامه می‌یابد که میانگین اعداد فازی به اندازه کافی با ثبات شود. در این مطالعه، شناسایی عوامل مؤثر بر رفتارهای مدیریت سود شامل ابعاد و مؤلفه‌های رفتارهای مدیریت سود و تعیین اهمیت نسبی هر یک از این عوامل، از طریق رویه‌ای شامل دو گام زیر، انجام گرفته است:

روش دلفی بر اساس نظر خبرگان به بررسی و تأیید تناسب عوامل به دست آمده از ادبیات موضوع با زمینه‌ها و شرایط واقعی موجود در تصمیم‌گیری، بویژه برای روش‌های تصمیم‌گیری چند معیاره، می‌پردازد.

یافته‌های تحقیق

در اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق جامعه آماری این پژوهش، مدیران و کارشناسان ذی‌ربط شرکت‌های بورسی و به تعبیری خبرگان بوده که در نهایت و با حذف پرسشنامه‌های ناقص یا غیر قائل استفاده ۴۰۳ پرسشنامه مورد تحلیل نهایی قرار گرفت. در ابتدا با تکیه بر تحلیل حوزه دانش و الگوی کیفی تحلیل محتوی سنج‌های اندازه‌گیری رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آنها شناسایی شد. سپس با نظر سنجی اقناعی دلفی، ۱۷ نفر از صاحب نظران در حوزه مدیریت سود، به روش غیر تصادفی انتخاب و با الگوی تحلیل شبکه فازی مبادرت به ارزیابی و پالایش موثرترین سنج‌های اندازه‌گیری متغیرها و تبیین الگوی نهایی پیشنهادی گردید (برای مشاهده فرایند پالایش عوامل نهایی به پژوهش بهمنش، ۱۳۹۸ مراجعه شود). ویژگی‌های جمعیت شناختی نشان می‌دهد ۹۰/۱ درصد مرد و ۹/۹ درصد زن بوده‌اند. ۱/۷ درصد مدرک کاردانی، ۵۶/۶ درصد مدرک کارشناسی، ۴۰ درصد مدرک کارشناسی ارشد، ۱/۷ درصد مدرک دکتری داشتند. در ادامه پس از آزمون‌های تشخیصی (نرمال بودن توزیع داده‌ها، همگنی واریانس‌ها، تحلیل عاملی تأییدی و سنجش مناسبت برآزش الگوی ساختاری) با برآزش الگوی معادلات ساختاری اقدام به تبیین روابط بین رفتارهای مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آن گردید.

شناسایی و پالایش رفتارهای مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آن

بر پایه تحلیل حوزه دانش و به کارگیری الگوی تحلیل حوزه دانش، رفتارهای اخلاقی یا غیر اخلاقی مدیریت سود و مهم‌ترین عوامل مؤثر بر آن شناسایی و دسته‌بندی شده و سپس به روش دلفی و طی نظر سنجی اقناعی از خبرگان اهمیت و دسته‌بندی عوامل مورد بازنگری و ارزیابی قرار گرفته و با تکیه بر این نظر سنجی و به کارگیری الگوی تحلیل شبکه فازی، رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی مهم و سنج‌های اندازه‌گیری عوامل مؤثر بر آنها نهایی گردیده که طی جدول ۱ خلاصه گردیده است (بهمنش، ۱۳۹۸).

جدول ۱. رفتارهای مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آن (نظرسنجی دلفی و تحلیل شبکه فازی)

ردیف	متغیر	سنجه اندازه گیری	ردیف	متغیر	سنجه اندازه گیری
۱	رفتارهای مدیریت سود	تغییر کاهشی سود کوتاه مدت از طریق عملیات یا تصمیمات	۱۹	فرهنگ سازمانی قدرت‌گیزی	ضرورت مخالفت نکردن زیردستان با مدیران مافوق
۲		تغییر افزایشی سود کوتاه مدت از طریق عملیات یا تصمیمات	۲۰		حق مدیریت در عدم مشاوره با دیگران
۳		تغییر کاهشی سود کوتاه مدت از طریق شیوه‌های حسابداری	۲۱		بی‌نیازی مدیریت از پاسخ‌گویی به زیردستان
۴		تغییر افزایشی سود کوتاه مدت از طریق شیوه‌های حسابداری	۲۲		کاهش قدرت مدیر از مشارکت با زیردستان در امور
۵		انتقال هزینه‌های قطعی به دوره آتی در بودجه سالانه	۲۳		لزوم عدم تغییر مقررات سازمانی با تشخیص کارکنان
۶		انتقال هزینه‌های قطعی به دوره آتی در بودجه فصلی	۲۴		تحت فشار شدید بودن کارکنان
۷		افزایش سود کوتاه مدت از طریق فروش دارایی‌ها	۲۵		حاکمیت مدیریت بر کارکنان و سازمان
۸		افزایش سود کوتاه مدت با کار و سفارشات اضافی	۲۶		مسئولیت نداشتن زیردست در غفلت مدیریت
۹		افزایش سود کوتاه مدت با بهبود شرایط اعتباری و فروش	۲۷		تلاطم و پیچیدگی وحشتناک امور،
۱۰		افزایش سود کوتاه مدت با صرفه‌جویی هزینه‌ای	۲۸		مطلوبیت گزایی
۱۱	فشارهای اخلاقی	تلقی فشار مافوق برای بروز رفتارهای غیر اخلاقی	۲۹	باورهای اخلاقی	تضاد منافع سازمان و ارجحیت‌های فردی
۱۲		تلقی ضرورت کار غیر اخلاقی جهت مقبولیت عملکردی	۳۰		غلط بودن تصمیم اتخاذ شده توسط مدیر مافوق
۱۳		تلقی ارجحیت اوامر کارفرما نسبت به باورهای اخلاقی	۳۱		اطمینان از توجه مدیر به همه نگرانی‌های کارکنان
۱۴		تلقی ارجحیت وضعیت مالی شرکت نسبت به باورهای اخلاقی	۳۲		تصمیم‌گیری مدیر بر مبنای اطلاعات کامل و دقیق
۱۵		تلقی ارجحیت جایگاه رقابتی شرکت نسبت به باورهای اخلاقی	۳۳		شفاف‌سازی مدیریت مافوق در صورت درخواست کارکنان
۱۶		بی‌نیازی مدیریت مافوق از نظر زیردستان	۳۴		عمومیت الزام به اطاعت زیردستان در انجام امور شغلی
۱۷		ضرورت اطاعت زیردستان از مافوق در امور سازمانی	۳۵		امکان بازخواست مدیریت در مواردی تصمیم‌گیری شده
۱۸		اثربخشی مدیریت با مشروعیت بخشی زیردستان			

آزمون‌های تشخیصی

با توجه به استفاده از معادلات پیشرفته ساختاری مبتنی بر رگرسیون خطی مرکب و استفاده از تحلیل داده‌های مقطعی در تعیین ارتباط بین رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آن وفق الگوی پیشنهادی، آزمون‌های تشخیصی جهت استفاده از این روش مورد بررسی قرار گرفته است که عبارت از: (۱) نرمال بودن توزیع داده‌ها (۲) آزمون پایایی پرسشنامه (۳) تحلیل عاملی تأییدی (۳) روایی همگرایی (۴) شاخص نیکویی برازش الگوی (GOF)، است.

آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها

در این تحقیق از آزمون کولموگروف-اسمیرونوف با فرض صفر نرمال نبودن داده‌ها در سطح معناداری ۵ درصد، استفاده شده که به شرح جدول ۲ خلاصه شده است.

با توجه به اینکه سطوح معنادار محاسبه شده به ازای هر یک از متغیرهای الگوهای رفتار اخلاقی و غیر اخلاقی مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آن، کمتر از ۵ درصد سطح آزمون به دست آمده است، فرض صفر رد و در سطح ۹۵ درصد اطمینان نمی‌توان فرض نرمال بودن توزیع متغیرها را رد کرد.

جدول ۲. نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

ردیف	عامل	نماد	آماره Z	سطح معناداری	نتیجه
۱	رفتارهای مدیریت سود	EMB	۱/۶۰۳	۰/۰۱۶	رد H ₀
۲	فشارهای اخلاقی	ETP	۱/۵۷۰	۰/۰۱۴	رد H ₀
۳	فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی	PVC	۱/۹۴۹	۰/۰۰۱	رد H ₀
۴	باورهای اخلاقی	MOB	۱/۸۸۸	۰/۰۰۳	رد H ₀
۵	توجه اخلاقی	MOJ	۱/۴۵۶	۰/۰۱۹	رد H ₀

پایایی پرسشنامه

در این تحقیق به پیروی از پژوهش‌های مبتنی بر نظرسنجی پرسشنامه‌ای در حوزه مالی رفتاری جهت برآورد پایایی از روش آلفای کرونباخ استفاده گردیده که نتایج بررسی، در جدول ۳ آورده شده است. از آن جهت که بیش از ۰/۷ و حد قابل قبول پایایی نتایج نظرسنجی به دست آمده، لذا پرسشنامه از پایایی لازم برخوردار بوده است:

جدول ۳. آلفای کرونباخ برای عوامل تحقیق جهت سنجش پایایی

ردیف	متغیر	نماد	تعداد گویه‌ها	شماره گویه‌ها	ضریب آلفا	قضای
۱	رفتارهای مدیریت سود	EMB	۱۰	۱-۱۰	۰/۹۳۷	پذیرش پایایی
۲	فشارهای اخلاقی	ETP	۵	۱۱-۱۵	۰/۸۵۴	پذیرش پایایی
۳	فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی	PVC	۸	۱۶-۲۳	۰/۸۵۰	پذیرش پایایی
۴	باورهای اخلاقی	MOB	۶	۲۴-۲۹	۰/۹۱۲	پذیرش پایایی
۵	توجه اخلاقی	MOJ	۶	۳۰-۳۵	۰/۹۰۲	پذیرش پایایی

تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول

ضرایب عاملی نشان می‌دهد که حداکثر پوشش برای هر یک از رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آن، با سازه‌های مورد نظر رخ داده و زیرسازه‌های انتخاب شده در مقایسه با زیرسازه‌های دیگر نیز در این جدول ۴ ارائه شده که با توجه بیش از ۱/۹۶ بودن مقادیر تی استیودنت معناداری تأثیر گذاری مؤلفه پذیرفته شده است:

جدول ۴. شاخص‌های برازش الگوی برآوردی

سؤال	متغیر	بار عاملی	وزن عاملی	آماره t	نتیجه	سؤال	متغیر	بار عاملی	وزن عاملی	آماره t	نتیجه
۱	رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی مدیریت سود (EMB)	۰/۷	۰/۱۴	۶/۲۵	تأیید	۲۴	باورهای اخلاقی (MOB)	۰/۷	۰/۲۵	۲/۶۵	تأیید
۲		۰/۶	۰/۲۵	۴/۶۵	تأیید	۲۵		تأیید			
۳		۰/۷	۰/۳۳	۳/۲۸	تأیید	۲۶		تأیید			
۴		۰/۶	۰/۲۸	۴/۶۸	تأیید	۲۷		تأیید			
۵		۰/۶	۰/۲۸	۵/۲۳	تأیید	۲۸		تأیید			
۶		۰/۷	۰/۳۴	۲/۳۳	تأیید	۲۹		تأیید			
۷		۰/۸	۰/۴۵	۸/۶۲	تأیید	۳۰		تأیید			
۸		۰/۷	۰/۱۴	۲/۷۷	تأیید	۳۱		تأیید			
۹		۰/۶	۰/۲۸	۴/۶۸	تأیید	۳۲		تأیید			
۱۰		۰/۸	۰/۱۱	۲/۶۶	تأیید	۳۳		تأیید			

سؤال	متغیر	بار عاملی	وزن عاملی	آماره t	نتیجه	سؤال	متغیر	بار عاملی	وزن عاملی	آماره t	نتیجه
۱۶		۰/۸	۰/۲۸	۴/۵۵	تأیید	۳۴		۰/۷	۰/۱۴	۲/۷۷	تأیید
۱۷		۰/۸	۰/۳۱	۹/۵۸	تأیید	۳۵		۰/۶	۰/۲۵	۴/۶۵	تأیید
۱۸		۰/۷	۰/۲۹	۶/۳۸	تأیید	۱۱		۰/۸	۰/۱۳	۳/۲۹	تأیید
۱۹		۰/۶	۰/۲۲	۲/۵۵	تأیید	۱۲		۰/۸	۰/۲۵	۲/۲۲	تأیید
۲۰		۰/۸	۰/۳۴	۳/۳۶	تأیید	۱۳		۰/۷	۰/۳۲	۲/۳۶	تأیید
۲۱		۰/۸	۰/۲۹	۳/۲۸	تأیید	۱۴		۰/۶	۰/۴۱	۱/۹۸	تأیید
۲۲		۰/۸	۰/۳۵	۹/۲۲	تأیید	۱۵		۰/۷	۰/۳۴	۳/۶۸	تأیید
۲۳		۰/۸	۰/۳۴	۳/۳۶	تأیید						

روایی هم‌گرایی

روایی هم‌گرایی مبتنی بر معیار میانگین واریانس استخراج شده، AVE، نشان دهنده میانگین واریانس به اشتراک گذاشته بین هر سازه با شاخص‌های خود و به تعبیری نشان دهنده همبستگی یک سازه با شاخص‌های مربوطه است. هر چه همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بیشتر خواهد بود. فورنل و لاکر^{۲۷} (۱۹۸۱) عدد ۰/۵ و محققین دیگر نظیر مگنر و همکاران^{۲۸} (۱۹۹۶) مقدار ۰/۴ را حد بحرانی معیار AVE معرفی کرده‌اند. نتایج ارزیابی هم‌گرایی به شرح جدول ۵ خلاصه گردیده است. با توجه به اینکه مقادیر به دست آمده بیش از ۰/۴ است لذا متغیرهای مکنون الگوی پژوهش روایی هم‌گرایی وجود داشته و فرض وجود داشتن هم خطی چندگانه رد شده است:

جدول ۵. مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE)

عامل	میانگین واریانس	میانگین واریانس	میانگین واریانس	میانگین واریانس	میانگین واریانس
رفتارهای مدیریت سود	۰/۴۸	تأیید	باورهای اخلاقی	۰/۵۳	تأیید
فشارهای اخلاقی	۰/۶۲	تأیید	توجیه اخلاقی	۰/۴۹	تأیید
فرهنگ قدرت‌گریزی	۰/۴۳	تأیید			

شاخص نیکویی برازش الگوی

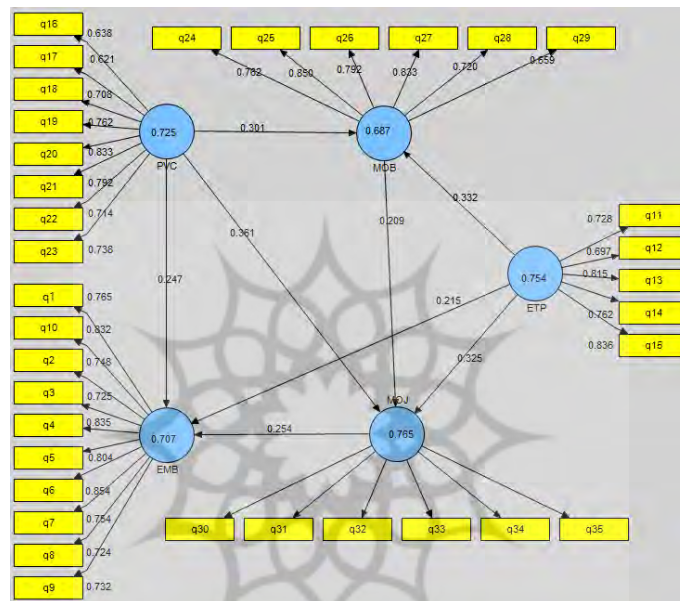
این شاخص سازش بین کیفیت الگوی ساختاری و الگوی اندازه‌گیری شده را نشان داده و بر مبنای آن می‌توان پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری الگوی کلی تحقیق خود، برازش را نیز کنترل نمود. مقدار GOF محاسبه شده الگوی تحقیق ۰/۴۱ محاسبه شده و می‌توان نتیجه گرفت که الگوی آزمون شده در نمونه مورد بررسی برازش مناسبی دارد.

ارتباط رفتار مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آن

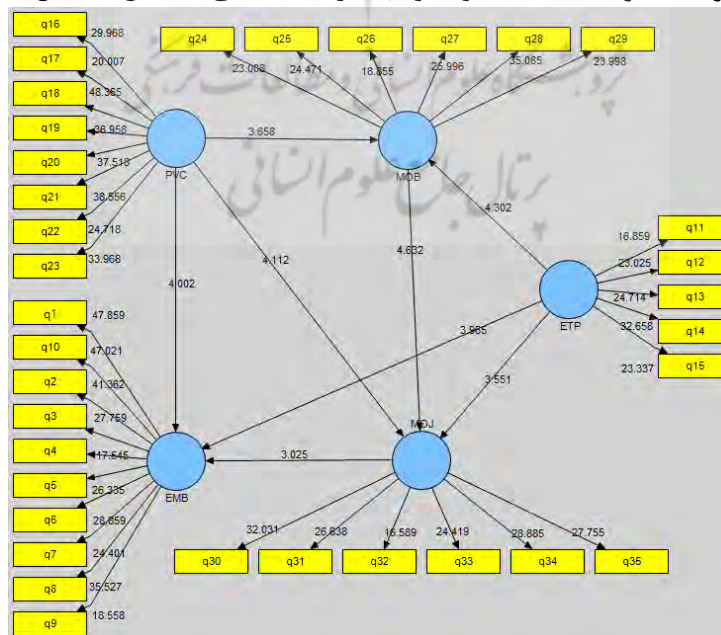
در این تحقیق بر اساس الگوهای فستینگر (۱۹۵۷)، برنز و مرچنت (۱۹۹۰)، پترسون (۲۰۰۳)، کرکمن و همکاران (۲۰۰۹)، لوو و همکاران (۲۰۱۸) و باشا (۲۰۱۸)، رابطه بین تلقی اخلاقی رفتار غیر اخلاقی مدیریت سود به عنوان متغیر وابسته و از فشارهای اخلاقی، فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی، باورهای اخلاقی و توجیه اخلاقی به عنوان متغیرهای توضیحی و عوامل مورد مطالعه قرار گرفته است.

ارتباط بین رفتارهای مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آن

جهت ارزیابی ارتباط بین رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آن از تحلیل مسیر یا معادلات ساختاری پیشرفته بهره گرفته شده است. بر این اساس الگوی معادلات ساختاری را فوق الگوی مفهومی تحقیق و جدول ۱ در دو بعد معناداری و استاندارد برآورد گردیده است. نمودار شماره ۲ ضرایب مسیر بین متغیرها و نمودار ۳ آماره تی استیودنت یا سطح معناداری ارتباط بین متغیرها را نشان داده است. علاوه بر این در جدول ۴، ضرایب مسیر، ضرایب معناداری و ضرایب تعیین مسیرهای مطرح شده در الگوی مفهومی پژوهش و نتایج تأیید یا عدم تأیید آنها براساس خروجی الگویابی معادلات ساختاری ارائه شده است.



نمودار ۱. الگوی ساختاری به همراه ضرایب مسیر، بارهای عاملی و واریانس‌های تبیین شده



نمودار ۲. آماره t روابط بین متغیرهای تحقیق

جدول ۶. نتایج اجرای الگویابی معادلات ساختاری

ردیف	مسیر	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه	ضریب تعیین
۱	فشارهای اخلاقی ← باورهای اخلاقی	۰/۶۰۰	۳/۶۲۸	تأیید	۰/۵۶۹
۲	فشارهای اخلاقی ← توجیه اخلاقی	۰/۶۶۶	۳/۵۵۲	تأیید	۰/۴۰۸
۳	توجیه اخلاقی ← رفتارهای مدیریت سود	۰/۴۸۰	۴/۴۸۲	تأیید	۰/۴۴۶
۴	باورهای اخلاقی ← توجیه اخلاقی	۰/۴۸۸	۴/۴۰۲	تأیید	۰/۶۰۸
۵	فرهنگ سازمانی قدرت گریزی ← باورهای اخلاقی	۰/۴۸۶	۲/۹۹۸	تأیید	۰/۵۱۹
۶	فرهنگ سازمانی قدرت گریزی . توجیه اخلاقی	۰/۵۲۶	۳/۳۶۸	تأیید	۰/۶۳۸
۷	فرهنگ سازمانی قدرت گریزی ← رفتارهای مدیریت سود	۰/۶۱۴	۳/۴۸۹	تأیید	۰/۴۲۹

بر پایه تحلیل مسیرهای مبتنی بر الگوی تحلیل معادلات ساختاری پیشرفته می‌توان با توجه به روابط مستقیم بین رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آنها، نتایج تحقیق نشان داد که ضریب تأثیر فشارهای اخلاقی در رابطه بین فشارهای اخلاقی و باورهای اخلاقی برابر با ۰/۶۰۰ و مثبت، لذا فشارهای اخلاقی وارده به فرد بر باورهای اخلاقی وی تأثیر مثبت دارد. سطح آماره تی استیودنت به سمت صفر میل کرده و در سطح اطمینان ۹۵ درصد معناداری تأثیر مستقیم فشارهای اخلاقی به فرد بر باورهای اخلاقی وی را نمی‌توان رد کرد. ضمناً رابطه برآوردی ۵۶/۹ درصد تغییرات در باورهای اخلاقی را متأثر از فشارهای اخلاقی وارده به فرد بیان کرده است. ضریب تأثیر متغیر فشارهای اخلاقی در رابطه بین فشارهای اخلاقی و توجیه اخلاقی برابر با ۰/۶۶۶ و مثبت بوده لذا فشارهای اخلاقی وارده به فرد بر توجیه اخلاقی وی تأثیر مثبت دارد. سطح معناداری تی استیودنت به سمت صفر میل کرده و در سطح اطمینان ۹۵ درصد معناداری تأثیر مستقیم فشارهای اخلاقی به فرد بر توجیه اخلاقی وی را نمی‌توان رد کرد. رابطه برآوردی ۴۰/۸ درصد تغییرات در توجیه اخلاقی را متأثر از فشارهای اخلاقی وارده به فرد بیان کرده است. ضریب تأثیر متغیر توجیه اخلاقی در رابطه بین توجیه اخلاقی و رفتارهای مدیریت سود برابر با ۰/۴۸۰ و مثبت بوده یعنی توجیه اخلاقی توسط فرد بر بروز رفتارهای مدیریت سود تأثیر مثبت دارد. سطح معناداری تی استیودنت تقریباً صفر و در سطح اطمینان ۹۵ درصد معناداری تأثیر مستقیم توجیه اخلاقی فرد بر بروز رفتارهای مدیریت سود را نمی‌توان رد کرد. رابطه برآوردی ۴۴/۶ درصد تغییرات در بروز رفتارهای مدیریت سود را متأثر از توجیه اخلاقی فرد بیان کرده است.

ضریب تأثیر متغیر باورهای اخلاقی در رابطه بین باورهای اخلاقی و توجیه اخلاقی برابر با ۰/۴۸۸ و مثبت بوده یعنی باورهای اخلاقی فرد بر توجیه اخلاقی وی تأثیر مثبت دارد. سطح معناداری تی استیودنت تقریباً صفر و سطح اطمینان ۹۵ درصد معناداری تأثیر مستقیم باورهای اخلاقی فرد بر سطح توجیه اخلاقی وی را نمی‌توان رد کرد. رابطه برآوردی ۴۸/۸ درصد تغییرات در توجیه اخلاقی فرد را متأثر از باورهای اخلاقی فرد بیان کرده است. ضریب تأثیر متغیر فرهنگ سازمانی قدرت گریزی در رابطه بین فرهنگ سازمانی قدرت گریزی و باورهای اخلاقی برابر با ۰/۴۸۶ و مثبت بوده یعنی بین دو ارتباط مستقیم وجود داشته و به تعبیری فرهنگ سازمانی قدرت گریزی فرد بر باورهای اخلاقی وی تأثیر مثبت دارد. آماره تی استیودنت متناظر با این رابطه ۲/۹۹۸ و بیش از ۱/۹۶۰ و سطح معنادار آن تقریباً به سمت صفر میل کرده و لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد معناداری تأثیر مستقیم فرهنگ سازمانی قدرت گریزی فرد بر باورهای اخلاقی وی را

نمی‌توان رد کرد. ضریب تعیین برآوردی ۰/۵۱۹ بوده که نشان می‌دهد رابطه برآوردی ۵۱/۹ درصد تغییرات در باورهای اخلاقی را متأثر از فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی فرد بیان کرده است.

ضریب تأثیر فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی در رابطه بین فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی و توجیه اخلاقی برابر با ۰/۵۲۶ و مثبت بوده یعنی این متغیر بر توجیه اخلاقی وی تأثیر مثبت دارد. سطح معناداری تی استیودنت تقریباً صفر بوده و در سطح اطمینان ۹۵ درصد معناداری تأثیر مستقیم فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی فرد بر توجیه اخلاقی وی را نمی‌توان رد کرد. رابطه برآوردی ۶۳/۸ درصد تغییرات در توجیه اخلاقی را متأثر از فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی فرد بیان کرده است. ضریب تأثیر متغیر فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی در رابطه بین فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی و رفتارهای مدیریتی سود برابر با ۰/۶۱۴ و مثبت بوده یعنی فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی فرد بر بروز رفتارهای مدیریتی سود تأثیر مثبت دارد. سطح معنادار تی استیودنت تقریباً صفر است، لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد معناداری تأثیر مستقیم فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی فرد بر بروز رفتارهای مدیریتی سود را نمی‌توان رد کرد. رابطه برآوردی ۴۲/۹ درصد تغییرات در بروز رفتارهای مدیریتی سود را متأثر از فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی فرد بیان کرده است.

تأثیر متغیرهای تعدیل‌گر بر روابط متغیرها

علاوه بر تحلیل مسیر مبتنی بر برآورد معادلات ساختاری پیشرفته در تبیین روابط مستقیم بین متغیرهای توضیحی و وابسته، اثر متغیرهای تعدیل‌کننده بر روابط بین رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آنها نیز مبتنی بر برآوردهای رگرسیونی متکی بر ضریب تقابل بین متغیرهای تعدیل‌گر و مستقیم، بررسی شده است:

الف) اثر تعدیلی باورهای اخلاقی بر رابطه فشارهای اخلاقی و توجیه اخلاقی: بر مبنای الگوی برآزش شده تأثیر باورهای اخلاقی، بر ارتباط بین فشارهای اخلاقی و توجیه اخلاقی در تناظر با فرضیه پنجم تحقیق مورد ارزیابی قرار گرفته است. در این ارزیابی توجیه اخلاقی به عنوان متغیر وابسته و عامل فشارهای اخلاقی به عنوان متغیر مستقل و باورهای اخلاقی به عنوان متغیر تعدیل‌کننده تعریف شده و نتایج برآورد رگرسیونی به شرح جدول ۷ خلاصه شده است:

جدول ۷. اثر تعدیلی باورهای اخلاقی بر رابطه فشارهای اخلاقی و توجیه اخلاقی

شرح عامل	نماد	ضریب	تی استیودنت	سطح معناداری	نوع تأثیر
ضریب	a_0	۰/۶۸	۱/۹۸	۰/۰۳۱	مثبت
فشارهای اخلاقی	ETP	۰/۱۸	۲/۷۱	۰/۰۲	مثبت
تقابل فشار و باور اخلاقی	MOB*ETP	۰/۲۸	۳/۵۱	۰/۰۰	منفی

$$MOJ = 0.68 + 0.31 ETP + 0.28 ETP * MOB + \varepsilon$$

ضریب تعیین ۰/۶۳۲ واریانس خطاها ۰/۶۹

در رابطه رگرسیونی برآوردی (جدول ۷)، ضریب تقابل متغیرهای فشارهای اخلاقی و باورهای اخلاقی که در این رابطه با نماد $PVC * ETP$ نشان داده شده است، برابر ۰/۲۸ و مثبت بوده، لذا رابطه بین تقابل فشارهای اخلاقی و باورهای اخلاقی با توجیه اخلاقی، مستقیم بوده و به تعبیری باورهای اخلاقی ارتباط مثبت بین فشارهای اخلاقی و توجیه اخلاقی را تشدید می‌کند. رابطه برآوردی ۶۳/۲ درصد از تغییرات بین متغیرها توسط رابطه برآوردی بیان شده است. آماره تی استیودنت برابر با ۳/۵۱ و سطح معنادار متناظر با آن تقریباً به صفر میل کرده است. لذا، در سطح اطمینان ۹۵ درصد اثر تشدید باورهای اخلاقی بر رابطه بین فشارهای اخلاقی و توجیه اخلاقی پذیرفته شده است.

ب) اثر تعدیلی فرهنگ قدرت گریزی، بر رابطه فشار اخلاقی و رفتار مدیریت سود: در الگوی پیشنهادی تأثیر فرهنگ سازمانی قدرت گریزی، بر ارتباط بین فشارهای اخلاقی و رفتارهای مدیریت سود در تناظر با فرضیه نهم تحقیق مطرح شده است. در این رابطه رفتارهای مدیریت سود به عنوان متغیر وابسته و فشارهای اخلاقی به عنوان متغیر مستقل و فرهنگ سازمانی قدرت گریزی به عنوان متغیر تعدیل کننده تعریف شده و نتایج بر آورد رگرسیونی با نرم افزار لیزرل در جدول ۸ خلاصه شده است.

جدول ۸. اثر تعدیلی فرهنگ قدرت گریزی، بر رابطه فشار اخلاقی و رفتار مدیریت سود

شرح عامل	نماد	ضریب	آماره t	سطح معناداری	نوع تأثیر
ضریب	a_0	۰/۹۵	۱/۳۵	۰/۰۴۹	مثبت
فشارهای اخلاقی	ETP	۰/۲۱	۳/۳۵	۰/۰۰	مثبت
تقابل فشار اخلاقی و فرهنگ قدرت گریزی	PVC*ETP	۰/۳۳	۳/۴۹	۰/۰۰	مثبت
$EMB = 0.95 + 0.21 ETP + 0.33 ETP * PVC + \varepsilon$					
ضریب تعیین ۰/۶۹۵ واریانس خطاها ۰/۵۱					

در رابطه بر آوردی (جدول ۸)، رفتارهای مدیریت سود به عنوان متغیر وابسته و عامل فشارهای اخلاقی به عنوان متغیر مستقل و فرهنگ سازمانی قدرت گریزی به عنوان متغیر تعدیل کننده تعریف شده اند. نتایج تحقیق نشان داد که ضریب متغیر تقابل فشارهای اخلاقی و فرهنگ سازمانی که با نماد PVC*ETP نشان داده شده است، برابر ۰/۳۳ و مثبت بوده، لذا رابطه بین تقابل فشارهای اخلاقی و فرهنگ سازمانی با رفتارهای مدیریت سود، مستقیم بوده و به تعبیری فرهنگ سازمانی قدرت گریزی، ارتباط مستقیم بین فشارهای اخلاقی و رفتارهای مدیریت سود را تشدید می کند. ۶۹/۵ درصد از تغییرات بین متغیرها توسط رابطه بر آوردی بیان شده، آماره تی استیودنت برابر با ۳/۴۹ و سطح معنادار متناظر با آن ۰/۰۰ و کمتر از ۵ درصد شده، لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد اثر تشدید فرهنگ سازمانی قدرت گریزی، پذیرفته شده است.

بر اساس جمع بندی روابط بین رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی مدیریت سود و عوامل مؤثر بر آنها با تکیه بر آزمون های تشخیصی، بر آورد معادلات ساختاری پیشرفته، الگوی تحلیل مسیر، بر آوردهای رگرسیونی انجام شده و آزمون تی استیودنت کلیه فرضیات پژوهش مورد تأیید قرار گرفت.

نتیجه گیری

در دو دهه اخیر موضوع مدیریت سود بخش قابل توجهی از ادبیات تحقیق در حوزه حسابداری را به خود اختصاص داده است؛ هم چنین شواهد نشان دهنده سیر صعودی مدیریت سود در دهه های اخیر بوده است (فغانی و پهلوان، ۱۳۹۷). در این تحقیق، رابطه بین تلقی اخلاقی رفتار غیر اخلاقی مدیریت سود به عنوان متغیر وابسته و از فشارهای اخلاقی، فرهنگ سازمانی قدرت گریزی، باورهای اخلاقی و توجیه اخلاقی به عنوان متغیرهای توضیحی و عوامل مورد مطالعه قرار گرفته است. روش پژوهش از جهت هدف نظری - کاربردی، متکی به طرح تحقیق پیمایشی و روش استنتاج توصیفی - استقرایی بوده و به جهت ماهیت داده ها و روش تحلیل از نوع آمیخته (کمی - قضاوتی) بوده است.

نتایج به دست آمده از تحقیق در مورد فرضیه اول و دوم تحقیق نشان داد که فشارهای اخلاقی بر شکل گیری باورهای اخلاقی فرد و سطح توجیه اخلاقی فرد تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین، به نهادهای قانونی، ارکان نظارتی و

سیاست‌گذاران توصیه می‌شود به منظور پیش‌گیری از شکل‌گیری باورهای غیراخلاقی در کارکنان و نیز پیش‌گیری از توجیه اخلاقی رفتارهای غیراخلاقی دستکاری و مدیریت سود در شرکت‌ها، تدابیر لازم در زمینه کاهش بروز فشارهای اخلاقی سازمانی در ابعادی چون تلقی فشار مافوق برای بروز رفتارهای غیراخلاقی، تلقی ضرورت کار غیراخلاقی جهت مقبولیت عملکردی، تلقی ارجحیت اوامر کارفرما نسبت به باورهای اخلاقی، تلقی ارجحیت وضعیت مالی شرکت نسبت به باورهای اخلاقی و نهایتاً تلقی ارجحیت جایگاه رقابتی شرکت نسبت به باورهای اخلاقی، به عمل آید. تأثیر فشارهای اخلاقی بر شکل‌گیری باورهای اخلاقی فرد و سطح توجیه اخلاقی فرد پیش از این نیز توسط **آگروالا و همکاران (۲۰۱۷)** نیز گزارش شده بود. علاوه بر این گراهام و همکاران نیز بر تأثیر باورهای اخلاقی بر بروز رفتارهای غیراخلاقی سازمانی اذعان داشته بود.

نتایج تحقیق در ارتباط با فرضیه سوم تحقیق نشان داد که توجیه اخلاقی بر بروز رفتارهای مدیریت سود تأثیر مثبت دارد. بنابراین، به نهادهای قانونی، ارکان نظارتی و سیاست‌گذاران توصیه می‌شود به منظور پیش‌گیری از به وجود آمدن زمینه تلقی اخلاقی رفتارهای غیراخلاقی مدیریت در ارتباط با رفتارهای دستکاری و مدیریت سود و کاهش امکان بروز چنین رفتارهایی توصیه می‌شود، زمینه‌های توجیه اخلاقی در ابعادی چون غلط نبودن تصمیم اتخاذ شده توسط مدیر مافوق، اطمینان از توجه مدیر به همه نگرانی‌های کارکنان، تصمیم‌گیری مدیر بر مبنای اطلاعات کامل و دقیق، شفاف سازی مدیریت مافوق در صورت درخواست کارکنان، عمومیت الزام به اطاعت زیردستان در انجام امور شغلی، امکان بازخواست مدیریت در مواردی تصمیم‌گیری شده، تدابیر مناسب معمول گردد. اثرگذاری توجیه اخلاقی بر بروز مدیریت سود از سال‌ها قبل در پژوهش‌های **برنز و مرچنت (۱۹۹۰)** و **گراسو و همکاران (۲۰۰۹)** مورد تأیید قرار گرفته بود.

نتایج تحقیق در ارتباط با فرضیه چهارم تحقیق نشان داد که سطح باورهای اخلاقی فرد بر میزان توجیه اخلاقی وی تأثیر مثبت و معناداری دارد. علاوه بر این نتایج تحقیق در ارتباط با فرضیه پنجم نیز نشان داد که باورهای اخلاقی فرد رابطه بین فشارهای اخلاقی وارده بر فرد و سطح توجیه اخلاقی وی را تشدید می‌کند. بنابراین، به نهادهای قانونی، ارکان نظارتی و سیاست‌گذاران توصیه می‌شود به منظور پیش‌گیری از شکل‌گیری باورهای غلط در اذهان کارکنان و افزایش سطح تأثیرپذیری آنها از فشارهای وارده سازمانی در جهت تأمین منافع یا اهداف شخصی مدیران و تسلیم و توجیه اقداماتی چون رفتارهای غیراخلاقی دست‌کاری یا مدیریت سود، تدابیر مناسب در زمینه شکل‌دهی درست باورهایی چون تحت فشار شدید بودن کارکنان، حاکمیت مدیریت بر کارکنان و سازمان، مسئولیت نداشتن زیردست در غفلت مدیریت، تلاطم و پیچیدگی و حشمتناک امور، مطلوبیت‌گرایی، تضاد منافع سازمان و ارجحیت‌های فردی، اتخاذ نمایند. پیش از این، **نیواستورم و راج (۱۹۷۵)** و **کرکمن و همکاران (۲۰۰۹)** در تحقیقات خود به نتیجه‌ای مشابه آن چه در این فرضیه عنوان شد رسیده بودند.

نتایج تحقیق در ارتباط با فرضیه‌های ششم، هفتم و هشتم نشان داد که فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی کارکنان بر باورهای اخلاقی، توجیه اخلاقی و در نهایت بروز رفتارهای مدیریت سود تأثیر مثبت و معناداری دارند. علاوه بر این نتایج تحقیق در ارتباط با فرضیه نهم تحقیق نشان داد که فرهنگ سازمانی قدرت‌گریزی فرد رابطه بین فشارهای اخلاقی

وارد بر فرد و بروز رفتارهای مدیریت سود را تشدید می‌نماید. این نتایج را پیش از این نیز می‌توان در تحقیقاتی نظیر برنز و مرچنت (۱۹۹۰)، گراسو و همکاران (۲۰۰۹)، آگروالا و همکاران (۲۰۱۷) و باشا (۲۰۱۸) مشاهده نمود.

بنابراین، به سیاست‌گذاران، ارکان نظارتی و شرکت‌های سرمایه‌گذاری که واجد تمرکز مالکیت و امکان کنترل شرکت را دارند توصیه می‌شود در راستای کاهش سطح فرهنگ قدرت‌گریزی کارکنان به ویژه کارشناسان مالی و حسابداری تدابیر لازم در زمینه تضعیف این فرهنگ در ابعادی چون تلقی بی‌نیازی مدیریت مافوق از نظر زیردستان، تلقی ضرورت اطاعت زیر دستان از مافوق در امور سازمانی، تلقی اثربخشی مدیریت با مشروعیت بخشی زیردستان، تلقی ضرورت مخالفت نکردن زیردستان با مدیران مافوق، تلقی حق به جانبی مدیریت در عدم مشاوره با دیگران، تلقی بی‌نیازی مدیریت از پاسخ‌گویی به زیردستان، تلقی کاهش قدرت مدیر از مشارکت با زیردستان در امور و نهایتاً لزوم عدم تغییر مقررات سازمانی با تشخیص کارکنان، به عمل آورند.

یادداشت‌ها

- | | | |
|--------------------------|-------------------------|-------------------------|
| 1. Beck | 2. Mulford and Comiskey | 3. Graham |
| 4. Basha | 5. Agarwalla | 6. Perols and Lougee |
| 7. Walker and Fleischman | 8. Shafer and Wang | 9. Lowe |
| 10. Martin and Cullen | 11. Newstrom and Rush | 12. Victor and Cullen |
| 13. Froelich and Kottke | 14. Douppnik | 15. Noronha |
| 16. Hofstede | 17. Grasso | 18. Jackson |
| 19. Festinger | 20. Bruns | 21. Peterson |
| 22. Kirkman | 23. Hurtt | 24. Paulhus |
| 25. Early and Frez | 26. Niehoff and Moorman | 27. Fornell and Larcker |
| 28. Magner | | |

منابع

- اخگر، محمد امید؛ داودی، سمیره (۱۳۹۸). بررسی توانایی سیستم حسابداری شرکت در ارائه اطلاعات قابل مقایسه و مدیریت سود. *دانش حسابداری*، دهم، ۹۱-۱۱۳، (۱)۱۰.
- بهمنش، سعید. (۱۳۹۸). راهبردهای رقابتی، تبیین رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی مدیریت سود با استفاده از مدل‌های پیشرفته ساختاری. رساله دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کیش.
- داداشی، ایمان؛ نوروزی، محمد (۱۳۹۹). بررسی اثر میانجی خوانایی گزارشگری مالی بر رابطه بین مدیریت سود و هزینه سرمایه، *دانش حسابداری*، (۱)۱، ۱۳۵-۱۵۷.
- فغانی، مهدی؛ پهلوان، هادی (۱۳۹۷). تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر رابطه بین کیفیت کنترل‌های داخلی و مدیریت سود، *دانش حسابداری*، (۳)۹، ۶۵-۸۷.

References

- Agarwalla, S.K., Desai, N., Tripathy, A. (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality. *Advances in accounting*, 37, 85-93.
- Akhgar, M., Davoodi, S. (2019). Relationship between accounting comparability and accrual-based and real earnings management. *Journal of Knowledge Accounting*, 10(1), 91-113 [In Persian].
- Basha, M. (2018). Investigate Accrual Earning Management Practicing in Non-Financial Listed Firms in Jordan 2006-2007. Available at SSRN 3197671.
- Beck, T., Demirgüç-Kunt, A., Levine, R. (2007). Finance, inequality and the poor. *Journal of Economic Growth*, 12(1), 27-49.
- Behmanesh, S. (2020). Explaining the ethical and un-ethical behaviors of earnings management using advanced structural models. *Ph.D Dissertation*, Kish International Branch, Islamic Azad University [In Persian].
- Bruns, W.J., Merchant, K.A. (1990). The dangerous morality of managing earnings. *Management Accounting*, 72(2), 22-25.

- Dadashi, I., Norouzi, M. (2020). Investigating the mediating effect of financial reporting readability on the relationship between earnings management and cost of capital. *Journal of Knowledge Accounting*, 11(1), 135-157 [In Persian].
- Doupnik, T.S. (2008). Influence of culture on earnings management: A note. *Abacus*, 44, 3, 317-340.
- Earley, P.C., Erez, M. (1997). *The transplanted executive: Why you need to understand how workers in other countries see the world differently*. New York: Oxford University Press.
- Faghani, M., Pahlavan, H. (2018). Impact of agency costs on the relationship between internal control quality and earnings management. *Journal of Knowledge Accounting*, 9(3), 65-87 [In Persian].
- Festinger, L. (1957). *A Theory of Cognitive Dissonance*. Evanston, IL: Row, Peterson.
- Fornell, C., Larcker, D.F. (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and Statistics'. *Journal of Marketing Research*, 18(3), 382-388.
- Froelich, K.S., Kottke, J.L. (1991). Measuring individual beliefs about organizational ethics'. *Educational and Psychological Measurement*, 51(2), 377-383.
- Graham, K.A., Ziegert, J.C., Capitano, J. (2013). The effect of leadership style, framing, and promotion regulatory focus on unethical pro-organizational behavior. *Journal of Business Ethics*, 126, 3, 1-14.
- Grasso, L.P., Tilley, P.A., White, R.A. (2009). The ethics of earnings management: perceptions after Sarbanes-Oxley. *Management Accounting Quarterly*, 11(1), 45-70.
- Hofstede, G. (2013). The hofstede centre: China'. Available at: <http://geert-hofstede.com/china.html> (accessed 31 December 2015).
- Hurt, R.K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171.
- Jackson, C.L., Colquitt, J.A., Wesson, M.J., ZapataPhelan, C.P. (2006). Psychological collectivism: A measurement validation and linkage to group member performance. *Journal of Applied Psychology*, 91, 884-890.
- Kirkman, B.L., Chen, G., Farh, J.L., Chen, Z.X., Lowe, K.B. (2009). Individual power distance orientation and follower reactions to transformational leaders: a cross-level, cross-cultural examination. *Academy of Management Journal*, 52(4), 744-764.
- Lowe, K.B., Kroeck, K.G., Sivasubramaniam, N. (2018). Effectiveness correlates of transformational and transactional leadership: A meta-analytic review of the MLQ literature. *Leadership Quarterly*, 7, 385-425.
- Magner, N., Welker, R.B., Campbell, T.L. (1996). Testing a model of cognitive budgetary participation processes in a latent variable structural equations framework. *Accounting and Business Research*, 27(1), 41-50.
- Martin, K., Cullen, J. (2006). Continuities and extensions of ethical climate theory: A metaanalytic review. *Journal of Business Ethics*, 69(2), 175-194.
- Mulford, C.W., Comiskey, E.E. (2011). *The financial numbers game: Detecting creative accounting practices*. New York, John Wiley & Sons.
- Newstrom, J.W., Ruch, W.A. (1975). The ethics of management and the management of ethics. *MSU Business Topics*, 2, 29-37.
- Niehoff, B.P., Moorman, R.H. (1993). Justice as a mediator of the relationship between methods of monitoring and organizational citizenship behaviors. *Academy of Management Journal*, 36, 527-556.
- Noronha, C., Zeng, Y., Vinten, G. (2008). Earnings management in China: An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 23, 4, 367-385.
- Paulhus, D. (1991). *Measurement and control of response bias*. In J. Robinson, P. Shaver, & L. Wrightsman (Eds.), *Measures of personality and social psychological attitudes* (pp. 17-59). New York: Academic Press.
- Perols, J.L., Lougee, B.A. (2011). The relation between earnings management and financial statement fraud. *Advances in Accounting*, 27(1), 39-53.
- Peterson, D.K. (2003). The relationship between ethical pressure, relativistic moral beliefs and organizational commitment. *Journal of Managerial Psychology*, 18(6), 557-572.

- Shafer, W.E., Wang, Z. (2011). Effects of ethical context and Machiavellianism on attitudes toward earnings management in China. *Managerial Auditing Journal*, 26(5), 372-392.
- Umphress, E.E., Bingham, J.B., Mitchell, M.S. (2010). Unethical behavior in the name of the company: the moderating effect of organizational identification and positive reciprocity beliefs on unethical pro-organizational behavior. *Journal of Applied Psychology*, 95(4), 769-780.
- Victor, B., Cullen, J.B. (1988). The organizational bases of ethical work climates. *Administrative Science Quarterly*, 33(1), 101-125.
- Walker, K.B., Fleischman, G.M. (2013). Toeing the line: the ethics of manipulating budgets and earnings. *Management Accounting Quarterly*, 14, 3, 18-24.

