



The role of Moral Development and Ambiguity Tolerance on Unethical Decisions in an Earnings Management Situation

- Seyedeh Maryam Mousavi ^۱
- Ali Khozein ^۲
- Ebrahim Abbasi ^۳
- Arash Naderian ^۴

Abstract

Ethical growth is one of the influencing factors on the ethical decision making of accountants in ethical dilemmas that arise in the workplace. Following the recent financial scandals, accountants have been severely criticized and lost their professional credibility due to unethical decisions and complicity with their superior managers in companies. The consequences of unethical decision-making in companies have made the influencing factors one of the challenging issues in accounting research. Based on this, in order to identify the influencing factors on accountants' decision-making, the purpose of this research is to investigate the role of ethical growth and ambiguity tolerance on unethical decisions in the position of profit management. In order to collect the required information, ۹۳ accountants from companies admitted to the Tehran Stock Exchange were selected as a sample, and the research questionnaire was distributed and collected among them. In order to test the research hypotheses, structural equation modeling method with partial least squares approach and Smart-PLS software were used. The results of the research showed that there is a significant and inverse relationship between the ethical growth of accountants and their unethical decision-making in the position of profit management, so that the higher the level of ethical growth of accountants, the less unethical decision-making they have. Also, the results of the research showed that the level of moral development and ambiguity tolerance of accountants have a positive and significant relationship with each other. In addition, the level of ambiguity tolerance and unethical decision-making by accountants in earnings management situation have a significant and inverse relationship with each other, and ambiguity tolerance as a mediating variable can influence the relationship between the level of moral development and unethical decision-making by accountants in earnings management situation. make an impact The evidence shows that the higher the level of moral development of accountants and the greater their ability to tolerate ambiguity, the more ethical decisions they make and the less unethical decisions they make, and they will not fulfill the unethical demands of managers.

Keywords: Ambiguity Tolerance, Unethical Decisions, Moral Growth, Earnings Management Situation.

^۱ Department of Accounting, Aliabad Katul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katul, Iran
Mail: (Masiha.mehr92@gmail.com).

^۲ Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran
(corresponding author) Mail: (khozain@yahoo.com).

^۳ Department of Management, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran
Mail: (abbasiebrahim2000@alzahra.ac.ir).

^۴ Department of Accounting, Aliabad Katul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katul, Iran
Mail: (Arashnaderian@yahoo.com).

نقش رشد اخلاقی و تحمل ابهام بر تصمیمات غیر اخلاقی در موقعیت مدیریت

سود

- سیده مریم موسوی^۱
- علی خوزین^۲
- ابراهیم عباسی^۳
- آرش نادریان^۴

چکیده

رشد اخلاقی یکی از عوامل تاثیرگذار بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران در معضلات اخلاقی به وجود آمده در فضای شغلی می‌باشد. به دنبال رسوایی‌های مالی اخیر، حسابداران به دلیل تصمیم‌گیری‌های غیر اخلاقی و همدستی با مدیران بالادستی خود در شرکت‌ها به شدت مورد انتقاد قرار گرفته و اعتبار حرفه‌ای خود را از دست داده‌اند. پیامدهای ناشی از تصمیم‌گیری غیر اخلاقی در شرکت‌ها، عوامل تاثیرگذار بر این امر را به عنوان یکی از موضوعات چالش برانگیز در تحقیقات حسابداری تبدیل کرده است. بر این اساس جهت شناسایی عوامل تاثیرگذار بر تصمیم‌گیری حسابداران، هدف تحقیق حاضر بررسی نقش رشد اخلاقی و تحمل ابهام بر تصمیمات غیر اخلاقی در موقعیت مدیریت سود می‌باشد. به منظور گردآوری اطلاعات مورد نیاز تعداد ۹۳ حسابدار از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه انتخاب شد و پرسشنامه تحقیق در میان آنان توزیع و جمع‌آوری گردید. جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش مدلسازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و نرم افزار Smart-Pls استفاده گردید. نتایج تحقیق نشان داد که رابطه معنادار و معکوس بین رشد اخلاقی حسابداران و تصمیم‌گیری غیر اخلاقی آنان در موقعیت مدیریت سود وجود دارد به طوریکه هر چقدر سطح رشد اخلاقی حسابداران بالاتر باشد، تصمیم‌گیری غیر اخلاقی کمتری دارند. همچنین نتایج تحقیق نشان داد که سطح رشد اخلاقی و تحمل ابهام حسابداران رابطه مثبت و معناداری با یکدیگر دارند. علاوه بر این، میزان تحمل ابهام و تصمیم‌گیری غیر اخلاقی حسابداران در موقعیت مدیریت سود دارای یک رابطه معنادار و معکوس با یکدیگرند و همچنین تحمل ابهام به عنوان متغیر میانجی می‌تواند روابط بین سطح رشد اخلاقی و تصمیم‌گیری غیر اخلاقی حسابداران در موقعیت مدیریت سود را تحت تاثیر قرار دهد. شواهد نشان دهنده این امر می‌باشد که هر چقدر سطح رشد اخلاقی حسابداران بالاتر و قدرت تحمل ابهام آنان بیشتر باشد تصمیم‌گیری اخلاقی بیشتر و تصمیم‌گیری غیر اخلاقی کمتری دارند و خواسته‌های غیر اخلاقی مدیران را برآورده نخواهند نساژند.

واژه گان کلیدی: تحمل ابهام، تصمیمات غیر اخلاقی، رشد اخلاقی، موقعیت مدیریت سود.

۱- گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران

۲- گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل:

khozain@yahoo.com

۳- گروه مدیریت، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

۴- گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران

تخلفات بزرگ در سال‌های اخیر و نقش غیرقابل انکار حرفه حسابداری و حسابرسی در بروز این تخلفات، موجب شکست اخلاقی حرفه حسابداری و کاهش اعتماد عمومی به حرفه شده است. به دنبال این بی‌اعتمادی، حرفه حسابداری به دنبال جلب اعتماد جامعه و افزایش اعتبار حرفه می‌باشد، زیرا اعتماد جامعه علاوه بر موفقیت حرفه موجب رشد کسب و کارها و به طور کلی تر اقتصاد می‌شود. در پی این مشکلات مبارزه بی سابقه با فساد مالی و سیاست‌ها و قوانین سخت گیرانه شرکت‌ها در مبارزه با کلاهبرداری صورت گرفته، اما با وجود این سیاست‌ها و قوانین تنها احتمال به وقوع پیوستن چنین تخلفاتی کاهش یافته و همچنان جامعه از این تخلفات متضرر می‌گردد. این امر محققان را واداشته تا به بررسی عوامل تاثیرگذار و پیشگیری کننده از این تخلفات بپردازند و آن‌ها دریافته‌اند که اصول اخلاقی مدیران و حسابداران از عوامل بسیار تاثیرگذار می‌باشد. حسابداران شاغل در حرفه همواره در معرض قضاوت، تصمیم و انتخاب‌های مختلف قرار دارند، حال اینکه در بسیاری از این موقعیت‌ها حسابداران درگیر دوراهی‌های اخلاقی می‌گردند. تمرکز واحدهای تجاری برای افزایش سود، مقابله با چالش‌های رقابتی، تاکید بر نتایج کوتاه‌مدت و ارائه خدمات متنوع حسابداری، حسابداران را در محیطی مملو از تضاد و فشار قرار داده که منجر به پیامدهای غیراخلاقی برای آن‌ها گردیده است (سرلک، ۱۳۷۸). در دنیای حرفه‌ای قواعد، مقررات و آئین رفتار حرفه‌ای به تنهایی نمی‌تواند موجب قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران شود. اینکه تصمیم‌گیری اخلاقی چگونه اتفاق می‌افتد و چگونه در طول زمان به بلوغ می‌رسد به دلیل اثرگذاری عوامل متعدد بسیار پیچیده است. رشد اخلاقی از عواملی است که موجب بلوغ تصمیم‌گیری اخلاقی و افزایش دهنده ظرفیت تصمیم‌گیری اخلاقی است. در طول سال‌های گذشته، محققان تلاش کرده‌اند تا رابطه پیچیده بین احساسات، عواطف و رشد اخلاقی با تصمیم‌گیری و قضاوت اخلاقی درک نمایند (جانسون و تورسکی^۱، ۱۹۸۳، لرنر و همکاران^۲، ۲۰۰۴). آنها نهایتاً دریافته‌اند که افراد با رشد اخلاقی بالاتر، اخلاقی‌ترند (ترینیو و یانگبلود^۳، ۱۹۹۰؛ اشکاناسی و همکاران^۴، ۲۰۰۶).

با این حال، امروزه رسوایی‌های مالی مربوط به شرکت‌های معروف در سراسر جهان، شرکت‌ها را ناامید کرده است. انتظار عمومی تعداد موارد گزارش شده از تقلب، فساد و سوء مدیریت ناشی از رفتار غیراخلاقی حسابداران، به ویژه برای کارکنان و جامعه پرهزینه است (جوهری و همکاران^۵،

^۱ - Johnson and Tversky

^۲ - Lerner et al.

^۳ - Treviño and Youngblood

^۴ - Ashkanasy et al

^۵ - Johari et al

۲۰۱۹؛ یوسف و همکاران^۱، ۲۰۱۱). زمانی که حسابداران از مسائل اخلاقی که در آن موقعیت با آنها مواجه نمی‌شوند، بی اطلاع هستند، احتمال زیادی وجود دارد که حسابداران درگیر رفتار غیراخلاقی شوند. به عنوان مثال، پس از گذشت ۱۵ سال از پرونده انرون، به نظر می‌رسید که هنوز بسیاری از شرکت های سقوط کرده وجود دارند، حتی اگر قاعده و مقررات مربوط به منشور اخلاقی در حال تغییر و اصلاح بود؛ دلایلی که این شرکت های بزرگ سقوط کردند، وضعیت و اعتبار حسابداران را با اتهامات نقض اعتماد عمومی توسط حسابداران زیر سوال برده است. در نتیجه، افکار عمومی دریافتند که حسابداران از پیامدهای اخلاقی تصمیم فنی خود اطلاع دارند و همه این رسوایی‌های مالی باعث اتهامات و انتقادات زیادی به آنان شده است. بنابراین، شناسایی عواملی که بر حساسیت اخلاقی تأثیر می‌گذارند، ممکن است به مدیران، سهامداران و.. در بهبود قضاوت مانند شناسایی قصد و رفتار حسابداران کمک کند(جوهری و همکاران، ۲۰۲۱).

ویژگی‌های روانشناختی تأثیر قابل توجهی بر ادراک حسابداران از اخلاقیات دارد، رفتار غیر اخلاقی مدیریت سود با غیر واقعی نشان دادن وضعیت مالی شرکت‌ها به اعتبار آنها خدشه وارد می‌کند. ویژگی‌های شخصیتی افراد، زمینه‌ساز رفتارهای آنان است، با توجه به آنکه برخی از عوامل رفتاری دخیل در شخصیت مدیران باعث جهت‌دهی به تصمیم‌گیری آنان خواهد شد، لذا شناسایی این عوامل و اثرات آنها می‌تواند در بهبود فرآیند تصمیم‌گیری مؤثر باشد. پژوهشگران در هر دو رشته روانشناسی و حسابداری به اهمیت شخصیت افراد در تصمیم‌گیری اذعان نموده‌اند (اجاز و همکاران^۲، ۲۰۲۲). رفتار غیر اخلاقی مدیریت سود یکی از موضوع های جذاب در پژوهش‌های تجربی حسابداری و رفتاری است. مدیریت سود، مداخله عمومی مدیریت در فرآیند تعیین سود و غالباً در راستای اهداف دلخواه آن می‌باشد. دست‌کاری فعالیت‌های واقعی، انحراف از روش‌های عادی عملیاتی بوده و با هدف اولیه برآورده‌سازی آستانه‌های خاص سود انجام می‌گیرد. سود مهمترین محصول حسابداری است که هدف اصلی آن فراهم آوردن اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد و توانایی پیش‌بینی جریان نقدی آتی است. لذا مدیران می‌توانند با مدیریت سود بر تصمیمات حسابداران اثرگذار باشند(کریمی و همکاران، ۱۴۰۲). جهت نیل به این هدف حسابداران و حسابرسان علاوه برداشتن مهارت، تجربه و آموزش مستمر؛ باید از فضیلت‌های اخلاقی نظیر درستکاری، واقع بینی و صداقت برخوردار بوده و خدمات حرفه ای خود را با رعایت اخلاق و آیین رفتار حرفه ای انجام دهند.

^۱ - Yusoff, et al.

^۲ - Ejaz et al

چرا که تصمیم‌سازی و چگونگی رفتار آنها می‌تواند عواقب متفاوتی برای ذینفعان، استفاده کنندگان از اطلاعات و صورت‌های مالی به همراه داشته باشد (جوهری و همکاران، ۲۰۲۱).

برون (۲۰۰۴) و یوکی (۲۰۰۵) بیان می‌کنند پذیرش یا عدم پذیرش حسابداران در همکاری با مدیران مخرب در خصوص مدیریت سود به عنوان یک عمل اخلاقی می‌تواند تحت تاثیر سطح رشد اخلاقی و عواطف مثبت و منفی حسابداران باشد. جانسون و همکاران (۲۰۱۶) عنوان می‌کنند یکی از مهم‌ترین مصادیق تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران، تصمیم‌گیری در رابطه با پذیرش پیشنهاد غیر اخلاقی مدیران مخرب در خصوص مدیریت سود می‌باشد. جوهری و همکاران (۲۰۲۱) حساسیت اخلاقی با فرهنگ اخلاقی رابطه مثبتی دارد. اجاز و همکاران (۲۰۲۲) در تحقیق خود عنوان کردند ویژگی‌های روانشناختی تأثیر قابل توجهی بر ادراک حسابداران از اخلاقیات دارد، رفتار غیر اخلاقی مدیریت سود با غیر واقعی نشان دادن وضعیت مالی شرکت‌ها به اعتبار آنها خدشه وارد می‌کند. رانتونگ و همکاران^۱ (۲۰۲۳) بیان کردند رفتار غیر اخلاقی با گرایش به تقلب در حسابداری رابطه دارد. هاشمی بهرمان و همکاران (۱۴۰۳) بیان کردند سبک‌های تصمیم‌گیری (شهودی، وابستگی، عقلانی و اجتنابی) بر گزارشگری متقلبانه تأثیری معنی داری دارد. درویش و همکاران (۱۴۰۱) بیان کردند با افزایش میزان تخصص حسابداری افراد، باورهای اخلاقی در آنان کاهش می‌یابد. وجودی نوبخت و همکاران (۱۴۰۰) نشان دادند از بین ارزش‌های شخصی حسابرسان، ارزش برانگیختگی، بیشترین و ارزش شخصی خیرخواهی، کمترین تأثیر را بر کشف مدیریت سود داشته است. یکی از تفاوت‌های اساسی تحقیق حاضر با تحقیقات بیان شده بررسی رفتار اخلاقی حسابداران در شرایط تحمل ابهام و نوع رفتار اخلاقی حسابداران در شرایط مدیریت سود است که توسط مدیران شرکت و سازمان انجام می‌شود است.

تحمل ابهام و رشد اخلاقی حسابداران می‌تواند نقش مهمی در کاهش تصمیمات غیر اخلاقی مدیران در موقعیت مدیریت سود داشته باشد. هنگامی که حسابداران توانایی تحمل ابهام را دارند، آنها می‌توانند بهترین راهکارهایی را برای حل مسائل پیچیده پیدا کنند و به مدیران کمک کنند تا در تصمیم‌گیری‌هایشان بهترین تصمیمات را اتخاذ کنند. علاوه بر این، رشد اخلاقی حسابداران نیز می‌تواند به کاهش تصمیمات غیر اخلاقی مدیران کمک کند. زیرا حسابداران با داشتن اخلاق قوی، مدیران را به اجرای تصمیمات اخلاقی و منطبق با قوانین و مقررات راهنمایی می‌کنند و در صورت لزوم، به آنها گزارش می‌دهند. بنابراین، تحمل ابهام و رشد اخلاقی حسابداران می‌تواند بهبود قابل

^۱ - Rantung et al

توجهی در تصمیمات مدیران در موقعیت مدیریت سود داشته باشد و به کاهش تصمیمات غیراخلاقی کمک کند. بر این اساس مسئله اصلی پژوهش حاضر پاسخ به این سوال است نقش رشد اخلاقی و تحمل ابهام حسابداران بر تصمیمات غیراخلاقی در موقعیت مدیریت سود چیست؟. بنابراین هدف و ضرورت اصلی پژوهش حاضر بررسی نقش رشد اخلاقی و تحمل ابهام حسابداران بر تصمیمات غیراخلاقی در موقعیت مدیریت سود است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مبانی نظری

گاهی اوقات تصمیمات حسابداران در شرایطی گرفته می شود که فرد در تعارض اعتقادات شخصی و هویت اخلاقی اش با خواسته های غیر اخلاقی مدیران قرار می گیرد، در این شرایط افراد متفاوت، رفتار متفاوتی دارند. بعضی از افراد می خواهند از طریق پذیرش خواسته مدیران به اهداف شخصی خود برسند، برخی نیز می خواهند خود را از ضررها و پیامدهای ناشی از عدم پذیرش از پیشنهادها و تهدیدهای مدیران در امان نگه دارند، برخی نیز بر اساس باورها و اعتقادات اخلاقی خود عمل کرده و عواقب ناشی از عدم تبعیت و تبانی با مدیر را می پذیرند و خواسته های مدیران خود را نمی پذیرند. یکی از مصادیق تصمیم گیری غیر اخلاقی در شرکت ها تصمیم گیری در خصوص مدیریت سود می باشد. مدیریت سود به عنوان یکی از مسائل حرفه حسابداری مطرح شده که وضعیت مالی واقعی ساز مان را نشان نمی دهد و اطلاعات مربوطی را که سرمایه گذاران باید از آن مطلع باشند پنهان می کند. به نظر محققان، رفتار غیراخلاقی مدیریت سود را می توان عامل شکست اخلاقی در برخی شرکت ها دانست (اعتمادی و همکاران^۱، ۲۰۱۰). مدیریت سود توسط مدیر با همکاری حسابداران صورت می پذیرد. مدیران برای ثبت و گزارش رویدادهای مالی از آزادی عمل زیادی برخوردارند. این نوع اختیارات به گونه ای است که مدیران می توانند در هر زمان بر مقدار سودی که باید گزارش شود، اعمال نفوذ نمایند و مدعی شوند که هدف تامین منافع مدیریت و سهامداران است. این در واقع اعمال مدیریت بر سود است. مدیریت سود به عنوان گزارش نادرست سطح عملکرد اقتصادی شرکت توسط افراد درون سازمانی تعریف می شود که هدف از آن گمراه کردن ذینفعان و دست اندرکاران بازار سرمایه می باشد (هیلی و والن^۲، ۱۹۹۹). برای مدیریت سود مدیران به یکی از سه روش زیر عمل می کنند: ۱- استفاده از گزینه های موجود در اصول پذیرفته شده حسابداری ۲- تکیه بر برآوردهای ذهنی بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری ۳- خرید و فروش دارایی های

^۱ - Etemadi et al

^۲ - Healy and Wahlen

ثابت و اعمال نفوذ بر زمان گزارش این رویدادهای مالی (برون^۱، ۱۹۹۹). مدیریت سود زمانی که در جهت منافع مدیریت و در تضاد با منافع سهام‌داران باشد بر خلاف اخلاق حرفه‌ای و یک عمل غیر اخلاقی است. مدیران برای مدیریت سود نیاز به همکاری حسابداران دارند. وجود مدیران مخرب بر سلامت سازمان و نیروی انسانی تاثیر می‌گذارد، در تحقیقات اخیر در زمینه رفتارهای منفی و غیراخلاقی در سازمان‌ها بر رهبری مخرب و رفتارهای مخرب آنها تمرکز شده است (لو و همکاران^۲، ۲۰۱۲). تحقیقات در این زمینه شخصیت این مدیران را در سه قالب شخصیت خودشیفتگی، ماکیاولیسم و روان رنجور تعیین کرده است (آمرنیک و کریگ^۳، ۲۰۱۰). مدیران مخرب به دنبال تمایلات و منافع شخصی‌اند و به مسئولیت اجتماعی، اخلاق و تعهد به کارکنان پایبند نیستند. آنها برای رسیدن به اهداف خود خواستار انطباق و یا تبانی کارکنان خود هستند، زیرا تصمیماتی می‌گیرند که بی‌رحمانه به نفع خودشان است نه به نفع کارمندان. از آنجائیکه شرکت‌ها دارای محیط سلسله مراتبی‌اند و ارزیابی، ارتقا شغلی و حفظ شغل کارکنان توسط مافوق انجام می‌شود، زمانی که زیردستان در معرض فشارهای مافوق جهت انجام عمل غیراخلاقی قرار بگیرند ممکن است به سمت تبانی و تبعیت با مافوق سوق پیدا کنند (جنکینز و همکاران^۴، ۲۰۰۸). این مدیران ممکن است درخواست‌های ضمنی و یا صریح از کارکنان برای انجام رفتار غیر اخلاقی داشته باشند و اینگونه کارکنان را در شرایط تصمیم‌گیری و انجام عمل غیر اخلاقی قرار دهند و کارکنان به دلایل مختلف از دستورات مافوق تبعیت کنند. در نتیجه با تعامل مدیران مخرب و کارکنان تابع، رفتار غیر اخلاقی در محیط شرکت افزایش می‌یابد. محققان بیشتر توجه به پژوهش‌هایی داشته‌اند که به مدیران مخرب اختصاص داده شده و نقش کارکنان در میزان بسیار کمتری از توجه قرار گرفته است. این در حالیست که تصمیم‌گیری اخلاقی کارکنان در این معضلات اخلاقی می‌تواند از تخلفات مالی بسیاری جلوگیری کند و حال اینکه بیشتر رسوایی‌های مالی در اثر تعامل حسابداران و مدیران مخربشان صورت گرفته است. تصمیم‌گیری حسابداران در این موقعیت‌ها و استقامت یا تسلیم شدن در مقابل پذیرش و یا رد خواسته‌های مدیران مخرب تحت تاثیر ویژگی‌های فردی آن‌ها می‌باشد (سیزلوویچ^۵، ۲۰۱۰).

حسابداران با انتقادات فراوانی پیرامون شکست خود در هشدار به رفتارهای غیر اخلاقی مدیریت و رفتارهای غیر اخلاقی خودشان از طریق مدارک ناقص و ایجاد موانعی برای بررسی و تحقیق مواجه

^۱ - Brown

^۲ - Lowe and Reckers

^۳ - Amernic and Craig

^۴ - Jenkins et al

^۵ - Cieslewicz

شده‌اند. مدیران و حسابداران در نبود تعهد اخلاقی صورت‌های مالی را خوش آب و رنگ جلوه می‌دهند و برای رهایی از تهدیدات مدیریت بدون توجه به اصول اخلاقی دست به تغییر اعداد و ارقام می‌زنند (سپاسی و حسنی، ۱۳۹۵). مدیریت سود هنگامی رخ می‌دهد که مدیران از قضاوت‌های شخصی خود در گزارشگری مالی استفاده کنند و ساختار معاملات را جهت تغییر گزارش‌گری مالی دست‌کاری می‌نمایند. این هدف یا به قصد گمراه نمودن برخی از صاحبان سهام در خصوص عملکرد اقتصادی شرکت صورت می‌گیرد، یا به منظور تاثیر بر نتایج قراردادهایی است که انعقاد آن‌ها منوط به دستیابی به سود مشخصی می‌باشد. مدیریت سود مجموعه‌ای از تصمیمات مدیریتی قلمداد می‌شود که به منظور حداکثر کردن ارزش سود، برخی از حقایق کوتاه مدتی را که برای مدیریت شناخته شده اند گزارش نمی‌کند. مدیریت سود به عنوان اختیار شرکت در انتخاب سیاست‌های حسابداری برای دست‌یابی به برخی اهداف خاص مدیر شمرده می‌شود (هاشمی بهرمان و همکاران، ۱۴۰۳).

پیشینه پژوهش

رانتونگ و همکاران (۲۰۲۳) در تحقیقی با عنوان عوامل مؤثر بر رفتار غیراخلاقی و تأثیر آن بر گرایش به تقلب در حسابداری نشان دادند که اثربخشی کنترل داخلی بر رفتار غیراخلاقی اثر مثبت و معناداری دارد. تناسب پاداش بر رفتار غیراخلاقی و رفتار غیراخلاقی بر گرایش به تقلب حسابداری اثر مثبت و معناداری دارد. برای متغیرهای اخلاقی فردی، اثربخشی کنترل‌های داخلی و تناسب پاداش تأثیر معنی‌داری بر رفتار غیراخلاقی وجود ندارد و همچنین اثربخشی کنترل‌های داخلی تأثیر معناداری بر تمایل به تقلب حسابداری ندارد.

جوهری و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر حساسیت اخلاقی حساب‌رسان مالزیایی پرداختند. این مطالعه داده‌های اولیه را بر اساس یک بررسی پرسشنامه در میان موسسات حسابرسی جمع‌آوری کرد و در مؤسسه‌های حسابداران مالزی ثبت شد. نتایج نشان داد حساسیت اخلاقی با نسبیت گرای رابطه منفی معنادار و در برخی موارد با ایده آل گرای رابطه مثبت و معنادار دارد. همچنین بین حساسیت اخلاقی و فرهنگ اخلاقی رابطه مثبت و معناداری یافت شد.

زاتکین و همکاران^۱ (۲۰۱۸) به بررسی اخلاق حرفه‌ای در بین متخصصان اوکراینی پرداختند. اعتقاد عمومی پاسخ‌دهندگان نشان داد که سطح اخلاق حسابداری در اوکراین پایین می‌باشد، این در حالیست که پاسخ‌دهندگان به خوبی از منشور اخلاقی حسابداران حرفه‌ای آگاهی دارند. همچنین

^۱ - Zhatkin et al

دریافتند که اخلاق حرفه‌ای باید در برنامه‌های درسی دانشگاه‌ها و همچنین از سوی عموم مورد توجه قرار گیرد.

دگراسی^۱ (۲۰۱۷) در تحقیقی اثر صفت مثبت و منفی بر نگرش، تصمیم و رفتار کارکنان را مورد بررسی قرار داد و نتایج نشان داد که ترکیبی از اثر مثبت بالا و اثر منفی پایین برای هر دو مدیران و همکاران دارای ارتباط با نتایج مفید بودن کارمندان است.

هاشمی بهرمان و همکاران (۱۴۰۳) در تحقیقی با عنوان نقش سبک های تصمیم گیری در مدیریت سود فرصت طلبانه نشان دادند سبک های تصمیم گیری (شهودی، وابستگی، عقلانی و اجتنابی) بر گزارشگری متقلبانانه تأثیری معنی داری دارد. از اینرو تأثیر مولفه سبک آنی تصمیم گیری بر گزارشگری متقلبانانه مشاهده نگردید.

درویش و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی با عنوان ارزیابی باورهای اخلاقی حسابداران در مقایسه با غیر حسابداران نشان دادند که با افزایش میزان تخصص حسابداری افراد، باورهای اخلاقی در آنان کاهش می‌یابد. همچنین یافته‌های پژوهش حاکی از این مطلب است که متخصصین غیر حسابدار نسبت به متخصصین حسابدار باورهای اخلاقی بیشتری دارند.

وجودی نوبخت و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی با عنوان تأثیر انحراف توجه حسابرسان و ارزش‌های شخصی بر کشف مدیریت سود نشان دادند منحرف کردن توجه حسابرسان به حساب‌های فاقد تحریف، احتمال کشف مدیریت سود را کاهش می‌دهد و زمانی که توجه حسابرسان به حساب‌های دارای تحریف منحرف شود، احتمال کشف مدیریت سود افزایش می‌یابد. همچنین، از بین ارزش‌های شخصی، ارزش برانگیختگی، بیشترین و ارزش شخصی خیرخواهی، کمترین تأثیر را بر کشف مدیریت سود داشته است.

حاجیه‌ها و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به تحلیل رابطه جهت گیری های اخلاقی با شدت و حساسیت اخلاقی نشان دادند که بین جهت گیری اخلاقی آرمانگرا با شدت و حساسیت اخلاقی رابطه مثبت و معنادار و بین جهت گیری اخلاقی نسبی گرا با شدت و حساسیت اخلاقی رابطه منفی و معنادار وجود دارد. نتیجه گیری نتایج تحقیق بیانگر این است که حسابرسان با درجه نسبی گرایی بالا در مقایسه با حسابرسان آرمانگرا، فرایندهای تصمیم گیری اخلاقی نامطلوبی را به نمایش می‌گذارند. به این دلیل که نسبت به معضلات اخلاقی حساسیت و شدت اخلاقی پایین تری دارند. بنابراین این تحقیق نقش جهت گیری اخلاقی آرمانگرا و نسبی گرا را در امر تصمیم گیری حسابرسان نشان می‌دهد.

^۱ - DeGrassi

مبانی توسعه‌ی فرضیه‌های پژوهش

بررسی نظریه‌های رشد اخلاقی در میان روانشناسان نشان می‌دهد که آنان را میتوان در سه گروه قرار داد. گروهی از روانشناسان (از جمله گودال^۱، ۱۹۹۰؛ هافمن^۲، ۲۰۰۰ و هاید^۳، ۲۰۰۱) ریشه اخلاقیات و رفتار اجتماعی را در تاریخ تکامل زیستی انسان دانسته و گروهی دیگر از نظریه پردازان یادگیری اجتماعی (چون باندورا^۴، ۱۹۷۷)، اخلاقیات را سازگاری با هنجارهای اجتماعی قلمداد می‌کنند. گروه سوم، که دیدگاه‌هایشان بیش از همه، مورد توجه قرار گرفته، روانشناسانی هستند که سطح رشد شناختی را اساس اخلاق می‌دانند. ژان پیاژه^۵ (۱۹۳۲، ۱۹۶۵) و لارنس کولبرگ^۶ (۱۹۷۶) بیشتر از هر روانشناس دیگر این گروه را نمایندگی می‌کنند. در این تحقیق دیدگاه سوم که سطح رشد اخلاقی را اساس اخلاق می‌داند مورد توجه قرار داده است. سطح رشد اخلاقی حسابداران در این مواجهه با معضلات اخلاقی می‌تواند بر تصمیم‌گیری اخلاقی یا غیر اخلاقی آن‌ها تاثیرگذار باشد. انتظار می‌رود که حسابداران با سطح رشد اخلاقی بالا فراتر از منافع شخصی و حتی انگیزه‌های قانونی رفته و بر اساس ارزش‌های اجتماعی و جهانی، تصمیم‌گیری نمایند. در اینجا است که حسابداران با سطح رشد اخلاقی بالا با مدیران مخرب خود همکاری نکرده و تصمیم می‌گیرند که پیشنهادات غیر اخلاقی مدیران خود را نپذیرند و در مقابل خواسته‌های غیر اخلاقی مدیران مقاومت می‌کنند. در مقابل، حسابداران با رشد اخلاقی پایین انتظار می‌رود که منافع شخصی خود را مقدم بدانند و در معضلات اخلاقی حرفه، از مدیران مخرب خود تبعیت کرده و تصمیم‌گیری غیر اخلاقی بالاتری داشته باشند. بر اساس این استدلال‌ات فرضیه اول تحقیق به صورت زیر شکل گرفت:

فرضیه اول: بین رشد اخلاقی و تصمیم‌گیری غیر اخلاقی حسابداران در موقعیت مدیریت سود رابطه وجود دارد.

منظور از ابهام، ناپایداری، عدم قطعیت و پیچیدگی وضعیتی را توصیف می‌کند که انسان‌ها همواره با آن روبرو بوده‌اند (مک و همکاران^۷، ۲۰۱۶). حذف و یا نادیده گرفتن پدیده ابهام به عنوان واقعیت انکارناپذیر زندگی فردی و سازمانی در عمل امکان‌پذیر نیست اما در صورت مواجهه درست با این

^۱ - Goodall

^۲ - Hoffman

^۳ - Haid

^۴ - Bandura

^۵ - Jean Piaget

^۶ - Lawrence Kohlberg

^۷ - Mack et al.

پدیده می‌توان از فرصت‌های بالقوه رشد و شکوفایی نهفته در آن بهره برداری نمود و از این رهگذر، جهشی چشمگیر در مسیر رشد و توسعه فردی و سازمانی رقم زد. رویارویی صحیح با ابهام در گرو برخورداری از تحمل ابهام می‌باشد. تحمل ابهام یا توانایی عملکرد مثبت در ابهام نشانگر ظرفیت و پتانسیل زندگی با ابهام، تحمل ابهام، اقدام با وجود ابهام و درون ابهام می‌باشد. البته افراد در رویارویی با ابهام، سطوح متفاوتی از تحمل یا عدم تحمل را نشان می‌دهند (سعادت و همکاران، ۱۴۰۱). از دیگر ویژگی فردی اثرگذار بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران تحمل ابهام می‌باشد. بشر در زندگی خود همواره با موقعیت‌ها و مسائل پیچیده متعددی روبرو می‌شود که در آن ابهام وجود دارد و بایستی در حل مسائل، ابهام را نیز در نظر گیرد. در این موقعیت‌ها برخی افراد آستانه تحمل بالاتری دارند و به بهترین نحو با ابهام مقابله می‌کنند و تصمیم‌سازی صحیحی دارند و برخی دیگر آستانه تحمل ابهام پایین‌تری داشته و تمایل به گریز از ابهام را دارند و در حل مسئله باز می‌مانند. تحمل ابهام توانایی پذیرش احساس اضطراب و ناراحتی روانی ایجاد شده در معاشرت با موقعیت‌های مبهم و دشوار است و این قدرت باعث می‌شود فرد بررسی و تحلیل مسائل پیچیده را ادامه داده و با ذهنی باز به راه‌حل‌های جدید و درست دست پیدا کند (زناسنی و همکاران^۱، ۲۰۰۶). بنابر این تحمل ابهام یک ویژگی فردی است که احساسات کلی و نگرش‌های فرد را نسبت به ابهام و موقعیت‌های مبهم نشان می‌دهد (استین کمپ و وسلز^۲، ۲۰۱۴). تحمل ابهام فرد می‌تواند تصمیم‌گیری اخلاقی او را تحت تاثیر قرار دهد. به طوریکه، افراد نه تنها بر مبنای اطلاعات بلکه بر مبنای ابهام نیز تصمیم می‌گیرند (ژو و ترسی^۳، ۲۰۱۴). تحمل ابهام در حوزه‌های مختلف حسابداری مورد تحقیق قرار گرفته شده است؛ از جمله پردازش اطلاعات، طراحی سیستم‌های حسابداری و مدیریت و تناسب اندازه‌گیری عملکرد (تریکی و همکاران^۴، ۲۰۱۲). در سال‌های اخیر نیز محققان به بررسی چگونگی تحمل ابهام بر شناخت تصمیم‌گیری اخلاقی پرداختند (فورنهام و مارکز^۵، ۲۰۱۳). تاکنون تحقیقات متعدد به بررسی تحمل ابهام، تبیین مفهوم و نیز ارتباط تحمل ابهام با ویژگی‌های فردی چون احساسات، نگرش‌ها، سن، تحصیلات و ... پرداخته است. اما تاکنون تحقیقی در خصوص تاثیرگذاری ویژگی فردی رشد اخلاقی بر تحمل ابهام انجام نشده است. همچنین، تحقیقاتی در خصوص بررسی نقش میانجی‌گری تحمل ابهام بر روابط بین رشد اخلاقی و تصمیم‌گیری غیراخلاقی صورت نگرفته است. بر اساس مطالب ذکر شده فرضیات زیر طراحی شدند:

^۱ - Zenasni et al

^۲ - Steenkamp and Wessels

^۳ - Xu and Tracey

^۴ - Triki et al

^۵ - Furnham and Marks

فرضیه دوم: بین میزان رشد اخلاقی و تحمل ابهام حسابداران رابطه وجود دارد.

فرضیه سوم: بین میزان تحمل ابهام و تصمیم‌گیری غیراخلاقی حسابداران در موقعیت مدیریت سود رابطه وجود دارد.

فرضیه چهارم: رشد اخلاقی حسابداران از طریق تحمل ابهام بر تصمیم‌گیری غیراخلاقی حسابداران در موقعیت مدیریت سود تاثیر گذار است.

روش‌شناسی پژوهش

روش تحقیق حاضر توصیفی و از نظر هدف با توجه به این که هدف تحقیقات توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است از نوع تحقیقات کاربردی است، که از منظر گردآوری داده‌ها، به روش میدانی و پیمایشی انجام شده است که مهم‌ترین مزیت تحقیقات پیمایشی، قابلیت تعمیم آن است. در این تحقیق برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به موضوع در بخش نظری از روش کتابخانه‌ای و در بخش تجربی به منظور گردآوری داده‌ها جهت آزمون فرضیه‌ها از روش میدانی به کمک ابزار پرسش‌نامه استفاده شده است.

جامعه آماری تحقیق حاضر حسابداران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که حداقل ۵ سال سابقه فعالیت حرفه‌ای در خصوص حسابداری می‌باشند. روش نمونه‌گیری از جامعه مورد نظر برای گردآوری داده‌ها تصادفی ساده انتخاب گردیده است تا اشتباهات و خطای نمونه‌گیری را به حداقل برساند. جامعه آماری در برگزیده ۱۲۲ نفر است و حجم نمونه با توجه به فرمول کوکران (فرمول ۱) و خطای ۵٪، ۹۳ نفر محاسبه شد. سنجش داده‌های تحقیق با استفاده از مقیاس‌های چندگزینه‌ای در پرسشنامه انجام شده است.

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left[\frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right]} \quad (1)$$

$$= \frac{\frac{1.96^2 (0.5)(0.5)}{0.05^2}}{1 + \frac{1}{122} \left[\frac{1.96^2 (0.5)(0.5)}{0.05^2} - 1 \right]}$$

$$= 93$$

برای سنجش پایایی پرسشنامه روش آلفای کرونباخ مورد استفاده قرار گرفته است. دامنه ضریب آلفای کرونباخ از صفر (عدم ارتباط) تا مثبت یک (ارتباط کامل) می باشد و هرچقدر عدد به دست آمده به یک نزدیک تر باشد، قابلیت اعتماد پرسشنامه بیشتر است (کرونباخ، ۱۹۵۱). بر اساس جدول ۱، میزان آلفای کرونباخ بالای ۰/۷٪ برای هر پرسشنامه دلالت بر پایایی مناسب پرسشنامه استفاده شده دارد.

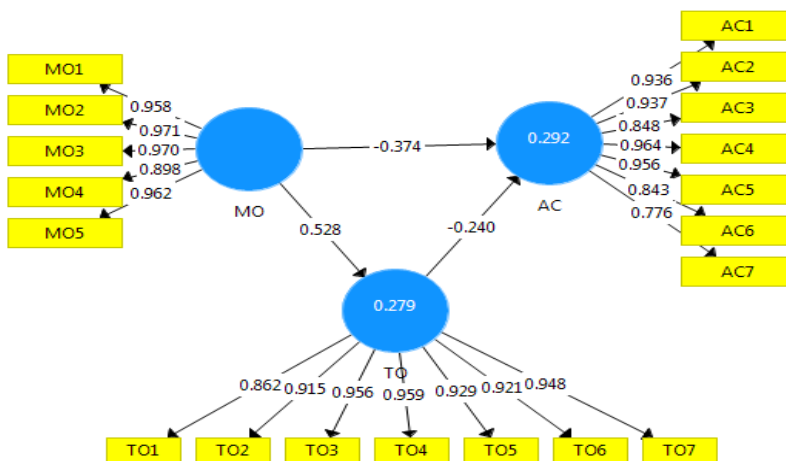
جدول ۱. جزئیات پرسشنامه

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	آلفای کرونباخ ($\alpha > 0,7$)
رشد اخلاقی	MO	۰/۸۷۴
تحمل ابهام	TO	۰/۸۷۳
تصمیم گیری غیراخلاقی در موقعیت مدیریت سود	AC	۰/۸۵۹

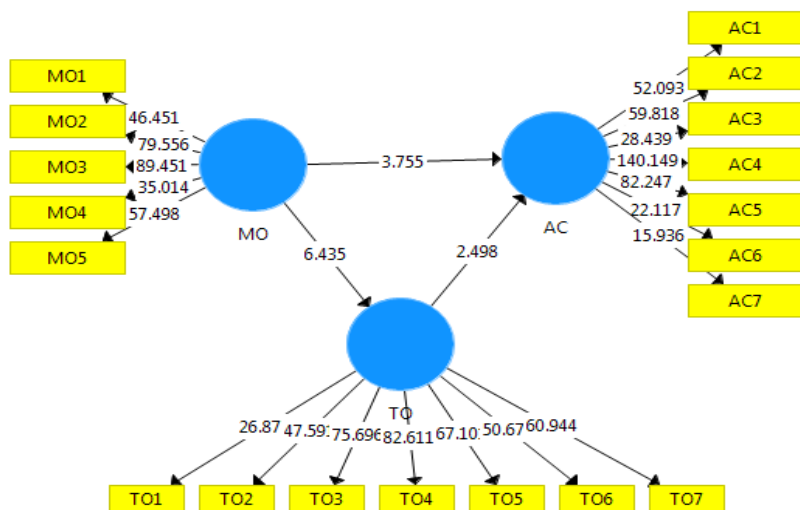
تجزیه و تحلیل داده ها و یافته های تحقیق

آزمون مدل مفهومی

برای تحلیل داده های تحقیق از روش مدل سازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و نرم افزار Smart-Pls استفاده شد. نرم افزارهایی که از مدل سازی معادلات ساختاری بر پایه این روش آماری استفاده می کنند، نسبت به وجود شرایطی مانند هم خطی متغیرهای مستقل، نرمال نبودن داده ها و کوچک بودن نمونه سازگار هستند. خروجی نرم افزار، بعد از آزمون مدل مفهومی تحقیق در شکل ۲ و ۳ نشان داده شده است. در زیر نتایج بررسی دو بخش آزمون مدل اندازه گیری و آزمون مدل ساختاری به تفصیل ارائه شده است.



شکل ۲. مدل مفهومی تحقیق در حالت استاندارد



شکل ۳. مدل مفهومی تحقیق همراه با ضرایب معناداری (T-values)

مدل‌های معادلات ساختاری به طور معمول ترکیبی از مدل‌های اندازه‌گیری (نشان‌دهنده زیر مولفه‌های متغیرهای مکنون) و مدل‌های ساختاری (نشان‌دهنده روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته) هستند.

بررسی آزمون مدل اندازه‌گیری

برای سنجش برازش مدل اندازه‌گیری از پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. برای بررسی اعتبار سازه‌ها، (فرنل و لارکر، ۱۹۸۱)، سه ملاک معرفی کردند که شامل اعتبار هر یک از گویه‌ها، پایایی ترکیبی (CR) هر یک از سازه‌ها و متوسط واریانس استخراج شده (AVE) می‌باشند. مقادیر بیشتر از ۰/۴ برای ضرایب بارهای عاملی، بیشتر از ۰/۵ برای متوسط واریانس استخراج شده (AVE) و بیشتر از ۰/۷ برای پایایی مرکب (CR) بیانگر برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری اند و اینکه از نظر پایایی و روایی همگرا هستند (هالاند، ۱۹۹۹). نتایج این شاخص‌ها در جدول ۲ آمده است.

جدول ۲. آمار توصیفی و نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی (CFA)

متغیر مکنون	متغیرهای آشکار	میانگین	انحراف معیار	بار عاملی (FL)	AVE	C.R
رشد اخلاقی	MO ^۱	۳/۱۱۳	۰/۹۸۷	۰/۹۵۸	۰/۹۰۷	۰/۸۸۰
	MO ^۲			۰/۹۷۱		
	MO ^۳			۰/۹۷۰		
	MO ^۴			۰/۸۹۸		
	MO ^۵			۰/۹۶۲		
تحمل ابهام	TO ^۱	۳/۰۲۴	۱/۰۶۱	۰/۸۶۲	۰/۸۶۰	۰/۸۷۷
	TO ^۲			۰/۹۱۵		
	TO ^۳			۰/۹۵۶		
	TO ^۴			۰/۹۵۹		
	TO ^۵			۰/۹۲۹		
	TO ^۶			۰/۹۲۱		
	TO ^۷			۰/۹۴۸		
تصمیم‌گیری غیراخلاقی در موقعیت مدیریت سود	AC ^۱	۲/۹۵۵	۰/۹۲۵	۰/۹۳۶	۰/۹۵۹	۰/۸۶۶
	AC ^۲			۰/۹۳۷		
	AC ^۳			۰/۸۴۸		
	AC ^۴			۰/۹۶۴		
	AC ^۵			۰/۹۵۶		
	AC ^۶			۰/۸۴۳		
	AC ^۷			۰/۷۷۶		

پس از انجام دادن تحلیل عاملی تأییدی که نتایج حاصل از آن در جدول شماره ۲، نشان داده شد. مشخص شد که تمامی گویه‌ها دارای بارعاملی بالاتر از ملاک ۰/۴، متوسط واریانس استخراج شده

بالای ۰/۷ و پایایی مرکب بالای ۰/۵ می باشند که نشان از مناسب بودن این معیار و پایایی مناسب مدل های اندازه گیری دارد.

روایی و اگرایی قابل قبول یک مدل بیانگر آن است که یک سازه در مدل، نسبت به سازه های دیگر تعامل بیشتری با شاخص هایش دارد. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بیان می کنند: روایی و اگرایی وقتی در سطح قابل قبولی است که AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی میزان بین آن سازه و سازه های دیگر در مدل باشد. بررسی این امر توسط ماتریسی صورت می گیرد که خانه های این ماتریس حاوی مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه ها و جذر مقادیر AVE مربوط به هر سازه است. براساس نتایج همبستگی ها و جذر AVE که روی قطر جدول ۳ قرار داده شد، می توان روایی و اگرایی مدل را در سطح سازه از نظر معیار فورنل - لارکر نتیجه گرفت.

جدول ۳. همبستگی های میان متغیرهای مکنون و مقادیر AVE

TO	MO	AC	
		۰/۸۹۷	AC
	۰/۹۵۲	-۰/۵۰۱	MO
۰/۹۲۸	۰/۵۲۸	-۰/۴۳۷	TO

ارزیابی مدل ساختاری

پس از سنجش روایی و پایایی مدل اندازه گیری، مدل ساختاری از طریق روابط بین متغیرهای مکنون ارزیابی شد. در تحقیق حاضر از دو معیار ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش بینی (Q^2)، استفاده شده است.

ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش بینی (Q^2):

در تحقیق حاضر معیار ضریب تعیین R^2 برای بررسی برازش مدل ساختاری مورد استفاده قرار گرفت. R^2 معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون زا بر یک متغیر درون زا دارد و سه مقدار ۰، ۳۳، ۰، ۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R^2 در نظر گرفته می شود. با توجه به مقدار R^2 محاسبه شده برای سازه های درون زای پژوهش در جدول ۴ و با توجه به سه مقدار ملاک، می توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید نموده است. درضمن،

به منظور بررسی قدرت پیش بینی مدل از معیاری با عنوان Q^2 استفاده شد. با توجه به نتایج این معیار در جدول ۴ می توان نتیجه گرفت که مدل، قدرت پیش بینی "قوی" دارد.

جدول ۴. مقادیر ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش بینی (Q^2)

	TO	AC
R^2	۰/۲۷۹	۰/۲۹۲
Q^2	۰/۲۳۲	۰/۲۲۶

پس از برازش بخش اندازه گیری و ساختاری مدل تحقیق حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل از معیاری با عنوان GOF^1 استفاده شد. که سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول ۲ محاسبه می گردد:

$$GOF = \sqrt{\overline{communalities} \times R^2} \quad (2)$$

$\overline{Communalities}$ از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش به دست می آید.

جدول ۵. نتایج برازش مدل کلی متغیرهای تحقیق

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	Communality	R^2	$\overline{Communality}$	R^2	GOF
رشد اخلاقی	MO	۰/۹۰۷	۰/۰۰۰			
تحمل ابهام	TO	۰/۸۶۰	۰/۲۷۹			
تصمیم گیری غیراخلاقی	AC	۰/۹۵۹	۰/۲۹۲	۰/۹۰۸	۰/۲۸۶	۰/۵۱۰

با توجه به اینکه معیار GOF مقدار ۰/۵۱۰ به دست آمده است، برازش کلی مدل در حد "قوی" تایید می شود.

^۱ Goodness of Fit

بررسی معنی‌داری متغیر میانجی (آزمون سوبل):

از آنجا که در این تحقیق متغیر تحمل ابهام متغیر میانجی نیز می‌باشد. بنابراین لازم است بررسی شود آیا این متغیر در رابطه بین متغیر مستقل و وابسته نقش میانجی دارد یا خیر؟
بنابراین برای بررسی معنی‌داری اثر میانجی در این تحقیق از آزمون سوبل (فرمول ۳) استفاده شده است. در این آزمون با استفاده از ضریب غیر استاندارد مسیر و خطای استاندارد آن آزمون اجرا می‌شود.

(۳)

مقدار Z-Value :

$$Z - Value = \frac{a * b}{\sqrt{(b^2 * s_a^2) + (a^2 * s_b^2) + (s_a^2 * s_b^2)}} \\ = \frac{(0.528) * (-0.240)}{\sqrt{((-0.240)^2 * (0.078)^2) + ((0.528)^2 * (0.095)^2) + (0.078^2 * (-0.240)^2)}} = -2.366$$

در این رابطه:

a : ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی

b : ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته

sa : خطای استاندارد مسیر متغیر مستقل و میانجی

sb : خطای استاندارد مسیر متغیر میانجی و وابسته

آزمون فرضیه‌ها

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل‌ها و آزمون معنا داری متغیر میانجی، فرضیه‌های تحقیق، بررسی و آزمون شد. در ادامه، نتایج ضرایب معناداری برای هر یک از فرضیه‌ها، ضرایب استاندارد شده مسیرهای مربوط به هر یک از فرضیه‌ها و نتایج حاصل از بررسی فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد در جدول ۶ و ۷ ارائه شده است.

جدول ۶. آزمون فرضیه های ۱، ۲، ۳ تحقیق

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای تحقیق	علامت اختصاری	ضریب مسیر (β)	ضریب معناداری T- (Value)	نتیجه آزمون
۱	رشد اخلاقی---- تصمیم گیری غیر اخلاقی در موقعیت مدیریت سود	MO---AC	-۰/۳۷۴	۳/۷۵۵	تایید
۲	رشد اخلاقی---- تحمل ابهام	MO---TO	۰/۵۲۸	۶/۴۳۵	تایید
۳	تحمل ابهام---- تصمیم گیری غیر اخلاقی در موقعیت مدیریت سود	TO---AC	-۰/۲۴۰	۲/۴۹۸	تایید

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای تحقیق	علامت اختصاری	P-Value	مقدار آماره آزمون سوبل Z-Value	نتیجه آزمون
۴	رشد اخلاقی---تحمل ابهام---- تصمیم گیری غیر اخلاقی در موقعیت مدیریت سود	MO---TO---AC	۰/۰۱۷	-۲/۳۶۶	تایید

ضرایب معناداری متغیرها در شکل ۲ و ۳ و جدول ۶ و ۷ بیان شده است. با توجه به این که ضرایب معناداری متغیرها بیشتر از قدر مطلق ۱/۹۶ می باشد بنابراین فرضیه های ۱ تا ۴ تحقیق تایید می شوند.

بحث و نتیجه گیری

در حرفه‌های مختلف به خصوص حرفه های مالی بروز معضلات اخلاقی نیازمند تحلیل و بررسی بیشتری می باشد. زیرا امروزه تمرکز واحدهای تجاری بر کسب حداکثر سود، حسابداران و مدیران را در محیطی سرشار از تضاد و فشار قرار داده که منجر به ایجاد پیامدهای غیر اخلاقی برای آن ها می شود. در این شرایط قضاوت کردن و تصمیم گرفتن در مورد این که یک عمل از نظر اخلاقی صحیح است یا غلط، کار آسانی نیست. که این خود منجر به ایجاد معضلات اخلاقی برای افراد در فضای شغلی آن ها می شود. علاوه بر این، رسوایی های مالی اتفاق افتاده در سال های اخیر در واقع نشان دهنده سقوط اخلاقی کارکنان این سازمان ها می باشد. نیروی انسانی با عمل و رفتار خود می تواند موجبات موفقیت و یا شکست سازمان را فراهم کند. مجموعه این عوامل موجب توجه صاحب نظران حرفه به بحث و بررسی در خصوص اخلاق و تاثیر آن بر حرفه شده است و همچنین در خود سازمان ها نیز توجه بیشتری به رفتارهای اخلاقی شده تا بتوانند مهارت های مناسب در این زمینه که منجر به تسهیل برخی از وظایف مهم افراد در سازمان ها از جمله تصمیم گیری ها و قضاوت های آنان می گردد، افزایش دهد. بنابراین ضروری است تا به بررسی عوامل تاثیرگذار بر رفتار و تصمیم گیری اخلاقی حسابداران در موقعیت مدیریت سود پرداخته شود تا با شناخت عوامل اثر گذار بتوان نیروی انسانی را جذب سازمان ها نمود که موجبات تخلفات مالی را در سازمان کاهش دهند. نحوه قضاوت و تصمیم گیری افراد از موقعیت های ایجاد شده وابسته به سطح رشد اخلاقی آنان می باشد. نظریه های رشد اخلاقی بیان داشته است که تغییرات مربوط به استدلال و قضاوت افراد درباره موضوعات اخلاقی به شکل گذر از مراحل مختلف بوده و در طول این مسیر فرد به تدریج از مرحله ای که فقط خود را در نظر می گیرد به مراحل می رسد که دیگران را در قضاوت های خود بیشتر مدنظر قرار می دهد. اخلاقیات و سطح سطح رشد اخلاقی فرد موجب رسیدن فرد به کمال می شود زیرا رشد اخلاقی موجب شکل گیری و ارتقا تفکر، استدلال، رویکرد، تصمیم و در نتیجه رفتار فرد می شود. بنابراین می توان دریافت که از عوامل بسیار تاثیرگذار بر تصمیم گیری اخلاقی فرد سطح رشد اخلاقی او می باشد و هر چقدر از نظر اخلاقی رشد بالاتری داشته باشد در معضلات اخلاقی، اخلاقی تر فکر می کند، اخلاقی تر تصمیم و در نتیجه اخلاقی تر رفتار می کند. تاکنون تلاش های بسیاری به منظور نشان دادن اهمیت رشد اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه ای حسابداران انجام شده است. اما نتوانسته نتایج چشمگیری حاصل نماید. استدلال ما این بوده است که رشد اخلاقی بالا منجر به افزایش منش و تفکر اخلاقی جهت تصمیم گیری و رفتار خواهد شد. زیرا فرد دارای یک جهان بینی بر مبنای عدالت بوده و قادر به مقاومت در برابر خواسته های غیر اخلاقی مافوق و گرفتن یک تصمیم اخلاقی است. بر این اساس در این تحقیق تاثیر سطوح مختلف رشد اخلاقی بر تصمیم گیری غیر اخلاقی و تحمل ابهام و همچنین تاثیر میزان

تحمل ابهام بر تصمیم‌گیری غیر اخلاقی حسابداران در موقعیت مدیریت سود مورد بررسی قرار گرفت. علاوه بر این نقش میانجی‌گری میزان تحمل ابهام در روابط بین سطح رشد اخلاقی و تصمیم‌گیری غیر اخلاقی حسابداران در موقعیت مدیریت سود نیز بررسی شده است. تحقیقات مختلف در خصوص رشد اخلاقی، میزان تحمل ابهام، تصمیم‌گیری اخلاقی و غیر اخلاقی حسابداران در موقعیت مدیریت سود انجام شده که هیچ یک در حوزه متغیرهای این تحقیق نمی باشد و از آنجائیکه مطابقت بین متغیرهای این تحقیق و سایر تحقیقات به طور دقیق وجود ندارد، امکان مقایسه دقیق نیز وجود نخواهد داشت. اما می‌توان به طور جداگانه اثرات رشد اخلاقی و تحمل ابهام بر تصمیم‌گیری غیر اخلاقی و اثر میانجی‌گری تحمل ابهام در رابطه بین رشد اخلاقی و تصمیم‌گیری غیر اخلاقی را مورد مقایسه قرار داد.

نتایج تحقیق نشان دهنده یک رابطه معنادار و معکوس بین رشد اخلاقی و تصمیم‌گیری غیر اخلاقی در موقعیت مدیریت سود است. به این معنی که هر چه قدر رشد اخلاقی بالاتر باشد، تصمیم‌گیری غیر اخلاقی در موقعیت مدیریت سود پایین‌تر است و هر چقدر رشد اخلاقی پایین‌تر باشد، تصمیم‌گیری غیر اخلاقی بالاتر در موقعیت مدیریت سود است. که این نتایج با نتایج اشکانسی و همکاران (۲۰۰۶) و ترینیو و یانگ بلود (۱۹۹۰) همسو است. آن‌ها دریافتند که افراد با رشد اخلاقی بالاتر، اخلاقی‌ترند.

علاوه بر این ابهام به عنوان یکی از ویژگی‌های زندگی شخصی و شغلی است و مهارتی است که از آن به عنوان قدرت تحمل ابهام نام می‌برند. افرادی که تحمل ابهام پایینی دارند، هر گونه ابهامی را در محیط، در اطلاعات، در برنامه‌ریزی و در تصمیم‌گیری، یک «تهدید» تلقی می‌کنند. افراد با تحمل ابهام پایین، ابهام را به عنوان یک خطر قابل اجتناب تلقی می‌کنند و می‌کوشند به هر شیوه‌ای ممکن حتی شیوه‌های غیرعقلانی و نامعقول از آن فرار کنند. بدیهی است افراد در شرایط ابهام یکسان رفتار نمی‌کنند. برخی به دلیل ترس و نگرانی، سعی در حذف ابهام دارند و برخی دیگر وجود ابهام را پذیرفته و از آن استقبال می‌کنند و با آرامش، در جهت شناسایی و بهره‌مندی از فرصت‌های پنهان در ابهام، تلاش می‌کنند. انسان‌ها معمولاً در هنگام عدم دسترسی به همه اطلاعات مرتبط با موضوع تمایل به تصمیم‌گیری ندارند، اما برخی افراد با برخورداری از سطوح بالا تحمل ابهام در محیط مبهم نیز قادر به تصمیم‌گیری‌اند و در موقعیت‌های مبهم پاسخگویی بالایی دارند. حال اینکه تحمل ابهام از یک طرف از رشد اخلاقی تاثیر می‌پذیرد و از طرف دیگر بر تصمیم‌گیری غیر اخلاقی نیز تاثیر گذار است. در این تحقیق اثر رشد اخلاقی بر تحمل ابهام مورد بررسی قرار گرفت و نتایج نشان دهنده یک رابطه مثبت و معنادار بین این دو متغیر بود یعنی هرچقدر رشد اخلاقی فرد بالاتر باشد میزان تحمل ابهام فرد نیز بالاتر است و هر چقدر رشد اخلاقی پایین

تر باشد میزان تحمل ابهام نیز کمتر است. علاوه بر این اثر تحمل ابهام بر تصمیم‌گیری غیر اخلاقی حسابداران نیز مورد بررسی قرار گرفت. نتایج نشان دهنده یک رابطه معنادار معکوس بود. بدین معنی که هر چقدر تحمل ابهام افراد بالاتر باشد، تصمیم‌گیری غیر اخلاقی آن‌ها کمتر است و هر چقدر تحمل ابهام فرد پایین‌تر باشد تصمیم‌گیری غیر اخلاقی فرد بالاتر است. در نتیجه بالا بودن تحمل ابهام موجب تصمیم‌گیری اخلاقی‌تر می‌شود. نهایتاً اثر تحمل ابهام بر روابط بین سطح رشد اخلاقی و تصمیم‌گیری غیر اخلاقی حسابداران مورد بررسی قرار گرفت و نتایج نشان دهنده نقش میانجی‌گری تحمل ابهام بر روابط بین سطح رشد اخلاقی و تصمیم‌گیری غیر اخلاقی حسابداران در موقعیت مدیریت سود بوده است.

نتایج این تحقیق تغییری در این واقعیت ایجاد نمی‌کند که شناخت و سنجش اخلاق در حسابداری کار مشکلی است اما فرضیات تایید شده این تحقیق نشان می‌دهد که ویژگی‌های فردی حسابداران با اهمیت بوده و تنها تمرکز بر دانش و تجربه حسابداری در استخدام کافی نیست و می‌توان با انجام آزمون‌های اولیه در هنگام جذب افراد در سازمان و لحاظ نمودن نتایج آزمون در گزینش انتخاب مناسب‌تری داشت و از بروز رسوایی‌های اخلاقی در آینده جلوگیری کرد. علاوه بر این با توجه به اینکه آموزش اخلاق حرفه‌ای در نظام آموزشی کشورچندان مطلوب نمی‌باشد و آئین رفتار حرفه‌ای نیز به تنهایی نمی‌تواند خلع بی اخلاقی در حرفه را پوشش دهد. بنابراین، آموزش مباحث اخلاق حرفه‌ای از آن جهت که می‌تواند باعث تقویت رشد اخلاقی شود دارای اهمیت است. زیرا دستیابی به راه‌حل مناسب در هنگام رویارویی با معضلات اخلاقی را تسهیل می‌نماید. آموزش موجب تقویت مهارت‌های اخلاقی مربوط به شناخت، تفسیر، درک و حل مسائل اخلاقی می‌شود. از طرف دیگر، آموزش کارکنان و ارائه دانش و آگاهی به آنان در رابطه ابهام، نگرش صحیح نسبت به آن، ماهیت شایستگی تحمل ابهام، عوامل موثر بر آن و چگونگی توسعه آن، امری مفید به شمار می‌رود. همچنین ضروری است تا مدیران با ایجاد شرایط مناسب در شغل و سازمان، نظیر تفویض اختیار، حمایت سازمانی، بهبود کیفیت زندگی سازمانی افزایش ارتباطات موثر در سازمان، افزایش یادگیری سازمانی و ... زمینه توسعه تحمل ابهام را فراهم نمایند. لحاظ نمودن این موارد می‌تواند تا حدودی یاری رساننده حسابداران در معضلات اخلاقی شود و از بروز اقدامات غیر اخلاقی توسط آنان جلوگیری نماید.

دانشجویان حسابداری در آینده به عنوان حسابداران و حساب‌رسان حرفه‌ای در جامعه فعالیت خواهند داشت. بنابراین درک صحیح از اخلاق و تعهد به آیین رفتار حرفه‌ای می‌توانند از بسیاری از مفاسد مالی آتی جلوگیری کند. پیشنهاد می‌گردد آموزش عالی و وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، شورای عالی انقلاب فرهنگی و سایر نهادهای مرتبط سرفصل‌های بیشتری در دروس حسابداری که مرتبط

با اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای است، بگنجانند. پیشنهاد می‌گردد در جذب حسابداران در شرکت‌ها و سازمان‌ها تنها به تجربه و دانش حسابداری اکتفا نکرده و آزمون تعیین سطح رشد اخلاقی و میزان تحمل ابهام انجام و بر اساس نتایج، افرادی که سطح رشد اخلاقی بالاتر و تحمل ابهام بالاتری دارند جذب گردند. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی به بررسی تأثیر دیگر ویژگی‌های فردی حسابداران مانند اعتماد به نفس، عواطف و هیجانات بر تصمیم‌گیری اخلاقی آنان پرداخته شود. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی به بررسی موضوع تحقیق با استفاده از مصاحبه و روش ساختاری تفسیری در سازمان‌ها پرداخته شود.

۱. حاجیه‌ها، زهره؛ رویایی، رمضانعلی و وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۸). تحلیل رابطه جهت گیری های اخلاقی با شدت و حساسیت اخلاقی. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۴(۳)، ۱۴۱-۱۳۷.
۲. درویش، حدیثه؛ هاشمی گهر، محسن و خالبندی، فرزاد. (۱۴۰۱). ارزیابی باورهای اخلاقی حسابداران در مقایسه با غیر حسابداران. *پژوهش های مالی و رفتاری در حسابداری*، ۲(۲)، ۱۳۰-۱۱۴.
۳. سپاسی، سحر و حسنی، حسن. (۱۳۹۵). رابطه باورهای دینی مدیران با رفتار مدیریت سود. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۱(۲)، ۴۰-۱۷.
۴. سرلک، نرگس (۱۳۸۷). *اخلاق حسابداری. فصلنامه‌ی اخلاق در علوم و فناوری*، شماره ۱ و ۲، ۷۱-۸۲.
۵. سعادت، وجیهه؛ قلیچ لی، بهروز؛ رضائیان، علی و طبرسا، غلامعلی. (۱۴۰۱). به کارگیری رویکرد تحلیل مضمون در ارائه الگوی پیامدهای تحمل ابهام رهبران. *چشم انداز مدیریت دولتی*، ۱۳(۳)، ۳۴-۱۵.
۶. کریمی، زهرا؛ یعقوب نژاد، احمد؛ صمدی لرگانی، محمود و پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۲). تأثیر مؤلفه‌های پنج‌گانه شخصیت حسابرسان بر مدیریت سود. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی*، ۲(۶)، ۱۱۴-۹۵.
۷. وجودی نوبخت، ارمین؛ کردستانی، غلامرضا؛ حقیقت، حمید و دریائی، عباسعلی. (۱۴۰۰). تأثیر انحراف توجه حسابرسان و ارزش‌های شخصی بر کشف مدیریت سود. *نشریه پژوهش های حسابداری مالی*، ۱۳(۱)، ۴۴-۲۵.
۸. هاشمی بهرمان، مریم؛ پورزمانی، زهرا و بنی مهد، بهمن. (۱۴۰۳). نقش سبک های تصمیم‌گیری در مدیریت سود فرصت طلبانه. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۳(۵۰)، ۲۱۲-۲۰۳.
۹. Amernic, J. and Craig, R. (۲۰۱۰). Accounting as a facilitator of extreme narcissism. *Journal of Business Ethics*, ۱(۱), ۱-۱۵.
۱۰. Ashkanasy, N.M., Windsor, C.A. and Treviño, L.K. (۲۰۰۶). Bad apples in bad barrels revisited: cognitive moral development, just world beliefs, rewards, and ethical decision making. Later published in *Business Ethics Quarterly*, ۱۶(۱) ۴۴۹-۴۷۳.
۱۱. Bandura, A. (۱۹۷۷). *Social learning theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
۱۲. Brown, R. (۱۹۹۹). Earnings Management: A Subtle (and Troublesome) Twist to Earnings Quality. *The Journal of Financial Statement and Analysis*, p. ۶۲.
۱۳. Cieslewicz, J. (۲۰۱۰). Earnings management through the management of employees. Working paper, University of Hawaii.
۱۴. DeGrassi, Sandra W. (۲۰۱۷). Keep Calm and Smile on: The Influence of Leader Affect Combinations on Employee Attitudes, Intentions, and Behaviors. *Journal of Organizational Psychology*, Vol. ۱۷, Iss. ۳, ۱۲۲-۱۱۲.
۱۵. Ejaz, M., Jalal, R.N.U.D., and Fayyaz, U.E.R. (۲۰۲۲). Directors' reports cosmetic treatment: impact of earnings management on financial report readability. *Global Business and Economics Review*, ۲۶(۱), ۳۶-۲۰.

۱۶. Etemadi, H., Farzani, H.A., Gholami Hosseinabad, R. and Nazemi Ardakani, M. (۲۰۱۰). Investigate the impact of corporate ethical values on perceptions of earnings management. *Journal of Ethics in Science and Technology*, ۳(۴), ۳۵-۴۶. (In Persian).
۱۷. Furnham, A. and Marks, J. (۲۰۱۳). "Tolerance of Ambiguity: A Review of the Recent Literature. *Psychology*. Vol. ۴, No. ۹, ۷۱۷-۷۲۸.
۱۸. Goodall, J. (۱۹۹۰). *Through a window: My thirty years with chimpanzees of Gombe*. Boston: Houghton Mifflin.
۱۹. Haidt, J. (۲۰۰۱). The emotional dog and its rational tail: A social intuitionist approach to moral judgement. *Psychological Review*, ۱۰۸, ۸۱۴-۸۳۴.
۲۰. Healy, P. and Wahlen, J.M. (۱۹۹۹). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, ۱۳(۴): ۱۴۳-۱۴۷
۲۱. Hoffman, M. L. (۲۰۰۰). *Empathy and moral development*. New York: Cambridge University Press.
۲۲. Jenkins, J.G., Deis, D.R., Bedard, J.C. and Curtis, M.B. (۲۰۰۸). Accounting firm culture and governance: A research synthesis. *Behavioral Research in Accounting*, ۲۰(۱), ۴۵-۷۴
۲۳. Johari, R.J., Alam, M.M. and Said, J. (۲۰۲۱). Investigating factors that influence Malaysian auditors' ethical sensitivity. *International Journal of Ethics and Systems*, ۳۷(۳), ۴۰۶, ۴۲۱.
۲۴. Johari, R.J., Mohd. Sanusi, Z. and Zarefar, A. (۲۰۱۹). Auditor's ethical judgments: the influence of moral intensity, ethical orientation and client importance. *International Journal of Financial Research*, ۱۰(۳), ۷۷-۸۷.
۲۵. Johnson, E.J. and Tversky, A. (۱۹۸۳). Affect, generalization, and the perception of risk. *Journal of Personality and Social Psychology*, ۴۵, ۲۰-۳۱.
۲۶. Lerner, J.S., Small, D.A. and Loewenstein, G. (۲۰۰۴). Heart strings and purse strings: Carryover effects of emotions on economic decisions. *Psychological Science*, ۱۵(۵), ۳۳۷-۳۴۱.
۲۷. Lowe, D.J. and Reckers, P.M. (۲۰۱۲). An Examination of the Contribution of Dispositional Affect on Ethical Lapses. *Journal of Business Ethics*, ۱۱۱, ۱۷۹-۱۹۳.
۲۸. Mack, O., Khare, A., Krämer, A. and Burgartz, T. (۲۰۱۶). *Managing in a VUCA World*. Springer Cham Heidelberg New York Dordrecht London, ISBN ۹۷۸-۳-۳۱۹-۱۶۸۸۹-۰.
۲۹. Rantung, D.I., Oroh, N.S., Prayanthi, I. (۲۰۲۳). Factors Affecting the Unethical Behavior and its Impact to the Tendency of Accounting Fraud. *International Journal of Professional Business Review*, ۸(۵), ۱-۲۵.
۳۰. Steenkamp, L.P. and Wessels, P.L. (۲۰۱۴). An Analysis of the Tolerance for Ambiguity among Accounting Students. *International Business & Economics Research Journal*, ۱۳(۲), ۲۷۵-۲۸۸.
۳۱. Treviño L.K. and Youngblood, S.A. (۱۹۹۰). Bad apples in bad barrels: A causal analysis of ethical decision-making.

۳۲. Triki, A., Shane, N., Matt, W., Darlene, B. and Cook, G.L. (۲۰۱۲). Anti-Intellectualism, Terrance for Ambiguity and Locus of Control: Impact on Performance in Education: Teaching and Curriculum Innovations, Vol. ۱۳: ۸۷-۱۰۷.
۳۳. Xu, H. and Tracey, J.G. (۲۰۱۴). The Role of Ambiguity Tolerance in Career Decision Making. Journal of Vocational Behavior, Vol. ۸۵, No. ۱: ۱۸-۲۶.
۳۴. Yusoff, Z.Z., Salleh, W.A., Zakaria, Z., Nair, G.K.S., Vadeveloo, T. and Luqman, A. (۲۰۱۱). The influence of personal and organizational factors on ethical decision making intentions among managers. International Journal of Business and Management, ۶ (۹), ۲۶۱-۲۷۰.
۳۵. Zenasni, F., Besancon, M. and Lubart, T. (۲۰۰۶). Creativity and Tolerance Ambiguity: An Empirical Study, Journal of Creative Behavior, ۲(۱): ۶۱-۷۳.
۳۶. Zhatkin, Y., Gurvitš, N. and Strouhal, J. (۲۰۱۸). Addressing Ethical Matters in Ukrainian Accounting Practice. Economics and Sociology, ۱۰(۳), ۱۶۷-۱۷۸.