

Identification and Prioritization of Professional Accounting Ethics Indicators Affecting Earnings Management and Tone Management

1. **Matin Ghasemi**^{ID}: Department of Accounting, Bu.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran

2. **Mostafa Ghasemi**^{ID*}: Department of Accounting, Bu.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran. Email: Mostafa.ghasemi@iau.ac.ir (Corresponding Author)

3. **Abdolreza Mohseni**^{ID}: Department of Accounting, Bu.C., Islamic Azad University, Bushehr, Iran

Article history



Received: 23 July 2025

Revised: 10 November 2025

Accepted: 25 November 2025

Initial Publish: 15 December 2025

Final Publish: 23 September 2026

Abstract:

The objective of this study was to identify and prioritize professional accounting ethics indicators that influence earnings management and tone management. This applied and descriptive study employed the Analytic Hierarchy Process (AHP) to collect and analyze data through pairwise comparison questionnaires. The statistical population consisted of certified public accountants, independent auditors, auditors of the Audit Organization, and business unit managers, from whom 25 experts were purposively selected. Content validity was assessed using the Lawshe Content Validity Ratio (CVR), and all indicators were validated. Weights of criteria and subcriteria were computed using eigenvector analysis, and consistency ratios were examined to ensure the reliability of comparisons. The AHP results revealed that “honesty and transparency” ranked first with a weight of 0.339, demonstrating the strongest influence on reducing earnings management and tone manipulation. “Professional responsibility” (0.222) and “fairness and justice” (0.207) ranked second and third, respectively, while “confidentiality and integrity” had the lowest weight (0.097). Among subcriteria, “avoidance of factual distortion” (0.192) was the highest-ranked indicator, followed by “stakeholder accountability” (0.084) and “compliance with laws and regulations” (0.075). The overall consistency ratio was 0.006, indicating highly reliable pairwise judgments. The study concludes that professional ethics indicators—particularly honesty and transparency—play a crucial role in mitigating earnings management and tone manipulation and can serve as a foundation for developing ethical guidelines and regulatory mechanisms to enhance the quality of financial reporting.

Keywords: Professional accounting ethics, earnings management, tone management, transparency, AHP

Citation: Ghasemi, M., Ghasemi, M., & Mohseni, A. (2026). Identification and Prioritization of Professional Accounting Ethics Indicators Affecting Earnings Management and Tone Management. *Accounting, Finance and Computational Intelligence*, 4(3), 1-18.



Copyright: © 2026 by the authors. Published under the terms and conditions of Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

Extended Abstract

Introduction

Ethical conduct in accounting has become a central concern in contemporary financial environments, where increasing organizational complexity, accelerated technological developments, and rising stakeholder expectations place substantial pressure on accountants and financial managers. Recent research demonstrates that professional ethics is not merely a normative construct but a functional determinant of reporting quality, transparency, and public trust (Romero-Carazas et al., 2024). Weaknesses in ethical judgment can manifest through financial misrepresentation, biased decision-making, and opportunistic managerial behaviors—most notably earnings management and tone manipulation (Alrobai & Albaz, 2024). While earnings management involves deliberate intervention in financial reporting to achieve certain managerial objectives, tone management refers to strategically adjusting the linguistic framing of narrative disclosures to influence stakeholder perception (Kayed & Meqbel, 2024). Both practices can erode the credibility of financial communication and contribute to information asymmetry in capital markets (Guan et al., 2025).

Professional ethics functions as a key safeguard against such distortions. Empirical and conceptual studies emphasize that ethical values—including honesty, transparency, accountability, fairness, confidentiality, independence, and objectivity—shape accountants' moral reasoning and reduce the likelihood of unethical reporting choices (Ariail et al., 2024; Zhang, 2024). Research further indicates that ethical competencies are influenced by educational experiences, organizational culture, personal integrity, and institutional frameworks (Nguyen et al., 2025; Rosdiana et al., 2025). Educational programs that strengthen ethical awareness have been shown to improve students' and practitioners' decision-making in morally ambiguous financial situations (Okougbo et al., 2021). Moreover, the structure and enforcement of ethical codes can significantly impact compliance and reduce deviant behaviors in real reporting environments (Rogošić & Perica, 2023).

At the same time, studies reveal that work environments characterized by cultural expectations of fairness, collective responsibility, and transparency generate stronger adherence to ethical norms (Nahtani et al., 2024; Prabowo et al., 2025). Conversely, environments marked by high conflict of interest, weak regulatory oversight, or substantial economic pressures may reinforce incentives for opportunistic financial reporting (Ishaque, 2021). The role of audit firms and professional bodies is equally important; research indicates that strong ethical infrastructure enhances audit quality and mitigates reporting manipulation (Andini et al., 2025; Riyadi et al., 2025). Likewise, contemporary reviews of international studies note that global discussions about ethics have intensified, reflecting increasing awareness of the risks associated with unethical financial conduct (Moeinodin et al., 2024; O'Zodi et al., 2023).

Beyond traditional ethical concerns, new technological and organizational developments introduce fresh challenges. The integration of artificial intelligence and advanced analytical tools into accounting systems can improve efficiency while simultaneously presenting opportunities for new forms of manipulation or ethical negligence (Calado & Veloso, 2025). Additionally, the growing use of forensic accounting techniques highlights the need for ethical clarity in identifying and preventing fraud (Maulidi et al., 2025). Systematic reviews of unethical behavior in accounting emphasize persistent global concerns and call for frameworks that more effectively identify critical ethical indicators (Maunzagona, 2025).

Despite extensive scholarly attention to professional ethics, significant gaps remain in understanding how specific ethical indicators directly influence earnings management and tone manipulation. Only a limited number of studies have examined these behaviors concurrently or assessed ethical variables through structured prioritization frameworks (Ghasemi et al.,

2025). Thus, identifying and ranking the ethical dimensions that most strongly prevent manipulation in accounting communication is essential for strengthening policy development, educational programs, and organizational governance.

Accordingly, the present study aims to identify and prioritize the professional accounting ethics indicators that influence earnings management and tone management.

Methods and Materials

This study employed an applied descriptive design based on expert judgment. The research utilized the Analytic Hierarchy Process (AHP) to identify and prioritize ethical indicators relevant to earnings management and tone manipulation. The statistical population consisted of certified public accountants, independent auditors, auditors from the Audit Organization, and business unit managers. Twenty-five experts were selected purposively based on professional experience, academic qualifications, and extensive involvement in financial reporting or auditing.

Data were collected through a pairwise comparison questionnaire constructed on the standard nine-point Saaty scale. Experts evaluated relative importance among five main ethical criteria and their associated sub-criteria. Content validity was assessed using the Lawshe Content Validity Ratio (CVR), and all indicators exceeding the minimum threshold were retained. Pairwise matrices were aggregated using geometric means, and weights were computed through eigenvector analysis. Consistency ratios were examined to ensure logical coherence of the comparisons. Finally, hierarchical weighting produced a prioritized list of both main criteria and subordinate ethical indicators.

Findings

The demographic analysis showed that most experts possessed more than 20 years of professional experience and held graduate-level academic qualifications. All ethical indicators achieved acceptable CVR scores, confirming their suitability for inclusion in the AHP assessment.

Results of the AHP analysis revealed that “honesty and transparency” received the highest overall weight (0.339), establishing it as the most influential ethical dimension in mitigating both earnings management and tone manipulation. Following this, “professional responsibility” (0.222) ranked second, and “fairness and justice” (0.207) ranked third. “Independence and objectivity” held the fourth position (0.134), while “confidentiality and integrity” received the lowest weight (0.097).

At the sub-criteria level, “avoidance of factual distortion” ranked first (0.192), followed by “stakeholder accountability” (0.084) and “compliance with laws and regulations” (0.075). Other ranked indicators included “honest reporting,” “full financial disclosure,” “avoidance of discrimination,” “adherence to professional standards,” and “avoidance of personal interests.” The consistency ratio for all matrices was below 0.10, demonstrating reliable expert judgments.

Discussion and Conclusion

The results indicate that honesty and transparency are fundamental ethical components that exert the strongest influence on reducing both numerical manipulation and linguistic distortion in the reporting process. These findings underscore the centrality of truthfulness in shaping responsible financial communication and align with global concerns regarding report credibility. The prominence of professional responsibility further highlights the need for accountable decision-making and strict adherence to laws and standards. Ethical conduct rooted in fairness and justice likewise supports balanced decision environments where opportunistic behavior becomes less likely.

Independence and objectivity, although ranking lower, remain essential safeguards that ensure unbiased judgment and reduce susceptibility to internal and external pressures. Confidentiality and integrity, while foundational to professional conduct, demonstrate limited direct impact on managerial manipulation behaviors, suggesting that their preventive role may be more indirect or context-dependent.

Overall, the study provides a systematic ethical framework that can help organizations prioritize interventions, strengthen ethical infrastructure, and guide educational programs aimed at minimizing manipulation in both quantitative and narrative aspects of financial reporting. The structured identification and ranking of ethical indicators offer important implications for professional bodies, regulators, and accounting educators seeking to enhance the reliability and trustworthiness of financial communication.

Authors' Contributions

Authors equally contributed to this article.

Acknowledgments

Authors thank all participants who participate in this study.

Declaration of Interest

The authors report no conflict of interest.

Funding

According to the authors, this article has no financial support.

Ethical Considerations

All procedures performed in this study were under the ethical standards.

شناسایی و اولویت‌بندی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری اثرگذار بر مدیریت سود و مدیریت لحن

تاریخچه مقاله



تاریخ دریافت: ۱ مرداد ۱۴۰۴

تاریخ بازنگری: ۱۹ آبان ۱۴۰۴

تاریخ پذیرش: ۴ آذر ۱۴۰۴

تاریخ چاپ اولیه: ۲۴ آذر ۱۴۰۴

تاریخ چاپ نهایی: ۱ مهر ۱۴۰۵

۱. متین قاسمی^{ID}: گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران

۲. مصطفی قاسمی^{ID}*: گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. ایمیل: Mostafa.ghasemi@iaau.ac.ir (نویسنده مسئول)

۳. عبدالرضا محسنی^{ID}: گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران

چکیده

این پژوهش با هدف شناسایی و اولویت‌بندی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری اثرگذار بر مدیریت سود و مدیریت لحن انجام شد. این مطالعه از نوع کاربردی-توصیفی بوده و داده‌ها از طریق پرسشنامه مقایسات زوجی مبتنی بر تکنیک فرایند تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP) جمع‌آوری شد. جامعه آماری شامل حسابداران رسمی، حسابرسان مستقل، حسابرسان سازمان حسابرسی و مدیران واحدهای تجاری بود و ۲۵ خبره به‌صورت هدفمند انتخاب شدند. روایی محتوایی با شاخص لاوشه (CVR) بررسی شد و تمامی شاخص‌ها با مقادیر بالاتر از حد آستانه تأیید گردیدند. وزن‌دهی معیارها و زیرمعیارها با استفاده از محاسبه بردار ویژه و نرخ ناسازگاری انجام شد. نتایج تحلیل AHP نشان داد که معیار «صداقت و شفافیت» با وزن ۰.۳۳۹ بالاترین اولویت را دارد و بیشترین اثر را بر کاهش مدیریت سود و مدیریت لحن می‌گذارد. پس از آن، «مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای» با وزن ۰.۲۲۲ و «رعایت انصاف و عدالت» با وزن ۰.۲۰۷ قرار گرفتند. کم‌اهمیت‌ترین شاخص، «حفظ محرمانگی و امانت‌داری» با وزن ۰.۰۹۷ بود. در میان زیرمعیارها، «پرهیز از تحریف واقعیت‌ها» (۰.۱۹۲) بالاترین رتبه را به دست آورد و پس از آن «پاسخگویی به ذی‌نفعان» (۰.۰۸۴) و «رعایت قوانین و مقررات» (۰.۰۷۵) قرار گرفتند. نرخ ناسازگاری کل برابر ۰.۰۰۶ بود که نشان‌دهنده دقت و اعتبار مقایسات زوجی است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای، به‌ویژه صداقت و شفافیت، نقش اساسی در کاهش مدیریت سود و مدیریت لحن دارند و می‌توانند به‌عنوان محور سیاست‌گذاری‌های حرفه‌ای و سازمانی برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی مورد استفاده قرار گیرند.

کلیدواژگان: اخلاق حرفه‌ای حسابداری، مدیریت سود، مدیریت لحن، شفافیت، AHP

شیوه استناددهی: قاسمی، متین، قاسمی، مصطفی، و محسنی، عبدالرضا. (۱۴۰۵). شناسایی و اولویت‌بندی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری اثرگذار بر مدیریت سود و مدیریت لحن. *حسابداری، امور مالی و هوش محاسباتی*، ۴(۳)، ۱۸-۱.



اخلاق حرفه‌ای در حسابداری طی دهه‌های اخیر به یکی از بنیادی‌ترین مؤلفه‌های اعتماد عمومی و سرمایه اجتماعی در نظام‌های مالی تبدیل شده است. پیچیدگی فزاینده محیط‌های کسب‌وکار، رشد فناوری‌های نوین، فشارهای رقابتی و الزامات نظارتی موجب شده‌اند که حساسیت نسبت به رفتارهای اخلاقی حسابداران و مدیران مالی افزایش یابد. در چنین بستری، رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای نه تنها به عنوان یک الزام اخلاقی، بلکه به عنوان یک سازوکار حیاتی برای تضمین شفافیت، قابلیت اتکا و کیفیت گزارشگری مالی نقش آفرینی می‌کند. یافته‌های پژوهش‌های کیفی و تجربی تأکید دارند که رفتار اخلاقی حسابداران و نحوه پایبندی آن‌ها به اصول صداقت، بی‌طرفی، مسئولیت‌پذیری و رعایت قوانین، تأثیر مستقیم و معناداری بر کاهش انحرافات گزارشگری مالی دارد (Romero-Carazas et al., 2024). چنین چارچوبی زمانی اهمیت بیشتری می‌یابد که به چالش‌هایی همچون مدیریت سود و مدیریت لحن توجه شود؛ پدیده‌هایی که در ظاهر قانونی‌اند، اما از منظر اخلاق حرفه‌ای پیامدهای قابل توجهی بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و اعتماد بازار دارند.

گزارشگری مالی یک فرایند کاملاً بی‌طرفانه نیست، بلکه تحت تأثیر انگیزه‌های مدیریتی، فشار ذی‌نفعان و ساختارهای سازمانی قرار دارد. مدیران ممکن است در مواجهه با فشارهای عملکردی، از ابزارهای درون‌متنی و برون‌متنی استفاده کنند تا تصویر مطلوب‌تری از وضعیت مالی سازمان ارائه دهند. در این زمینه، مدیریت لحن به عنوان یکی از ابزارهای ظریف دستکاری ادراکات کاربران اطلاعات مالی شناخته شده است. پژوهش‌های جدید نشان می‌دهند که مدیران در گزارش‌های متنی، نشست‌های اطلاع‌رسانی یا یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی از زبان خوش‌بینانه یا گمراه‌کننده استفاده می‌کنند تا تأثیر واقعی عملکرد را تعدیل کنند (Alrobai & Albaz, 2024). این پدیده اغلب در کنار مدیریت سود رخ می‌دهد و موجب شکل‌گیری تصویری ناسازگار با واقعیت‌های مالی شرکت می‌شود (Kayed & Meqbel, 2024). هنگامی که مدیران از این دو ابزار به صورت هم‌زمان استفاده می‌کنند، قضاوت سرمایه‌گذاران تحت تأثیر قرار گرفته و بازار با عدم تقارن اطلاعاتی بیشتری مواجه می‌شود (Guan et al., 2025).

تعدد و تنوع رفتارهای مدیریتی غیرملموس، ضرورت توجه به اصول اخلاق حرفه‌ای را بیش از پیش برجسته می‌سازد. در شرایطی که مدیران به دلیل پاداش‌های مبتنی بر عملکرد، فشارهای سهامداران یا نیاز به حفظ وجهه سازمانی تمایل به تعدیل اطلاعات دارند، اتکای حسابداران به چارچوب‌های اخلاقی می‌تواند نقش بازدارنده اساسی ایفا کند. پژوهش‌های بین‌المللی نشان داده‌اند که آموزش اخلاق حرفه‌ای و نهادهای سازشی ارزش‌های اخلاقی در دوره‌های دانشگاهی و محیط‌های اجرایی، توانایی حسابداران را در تشخیص تعارضات اخلاقی و اتخاذ تصمیمات درست افزایش می‌دهد (Okougbo et al., 2021). این امر با افزایش مهارت قضاوت اخلاقی، زمینه کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه را فراهم می‌سازد (Rosdiana et al., 2025). افزون بر این، آموزش اخلاق حرفه‌ای بر باورهای بنیادین حسابداران اثر گذاشته و موجب می‌شود نقش خود را فراتر از یک مجری فنی، به عنوان حافظ اعتماد عمومی در بازارهای مالی درک کنند (Nguyen et al., 2025).

از سوی دیگر، سازمان‌ها و مؤسسات حسابرسی نیز نقش مهمی در تقویت اخلاق حرفه‌ای دارند. مطابق یافته‌های پژوهش‌های اخیر، کیفیت گزارشگری مالی به شدت به استقلال و بی‌طرفی حسابداران وابسته است و زمانی که تضاد منافع وجود دارد، امکان بروز رفتارهای غیراخلاقی افزایش می‌یابد (Ishaque, 2021). فشارهای مدیریتی، روابط نزدیک با مشتریان، یا وابستگی اقتصادی می‌تواند استقلال حسابداران را محدود کند؛ امری که به طور مستقیم کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی را کاهش می‌دهد (Riyadi et al., 2025). در چنین موقعیتی، آیین رفتار حرفه‌ای و کدهای اخلاقی نقش حیاتی در تنظیم روابط و جلوگیری از انحرافات دارند. کدهای اخلاقی علاوه بر تعیین حدود حرفه‌ای، به عنوان سند تعهد حرفه‌ای عمل می‌کنند و به نهادهای سازشی ارزش‌های اخلاقی میان کارکنان کمک می‌کنند (Rogošić & Perica, 2023).

بررسی‌های ساختارمند در حوزه اخلاق حسابداری نشان می‌دهد که رفتارهای غیراخلاقی حسابداران دلایل متعددی دارند که فراتر از انگیزه‌های فردی، شامل عوامل سازمانی، فرهنگی و نهادی نیز می‌شوند. پژوهش‌های مروری اخیر نقاط ضعف موجود در نظام‌های آموزشی و حرفه‌ای را شناسایی کرده‌اند و بیان می‌کنند که نبود آموزش کافی، ضعف نظارتی و کمبود مکانیزم‌های کنترل داخلی، احتمال بروز رفتارهای غیراخلاقی را افزایش می‌دهد (Maunzagona, 2025). این مسئله در کشورهایی با ساختارهای نظارتی ضعیف‌تر یا محیط‌های کسب‌وکار پرتنش بیشتر مشاهده می‌شود (Chulpanovna et al., 2021). در همین راستا، تحلیل‌های کتاب‌سنجی نشان داده‌اند که توجه به اخلاق حرفه‌ای در پژوهش‌های حسابداری طی سال‌های اخیر افزایش یافته و به تدریج به حوزه‌ای میان‌رشته‌ای تبدیل شده است (Poje & Zaman Groff, 2022).

یکی دیگر از ابعاد مهم اخلاق حرفه‌ای، نقش ارزش‌های فرهنگی در شکل‌گیری رفتار اخلاقی حسابداران است. برخی پژوهش‌ها تأکید دارند که ارزش‌های فرهنگی مانند احترام، صداقت و همیاری می‌توانند در تقویت حس مسئولیت‌پذیری حسابداران مؤثر باشند (Prabowo et al., 2025). هنگامی که حسابداران در محیط‌هایی فعالیت می‌کنند که ارزش‌های اخلاقی در فرهنگ سازمانی نهادینه شده، احتمال بروز رفتارهای نادرست کاهش می‌یابد. افزون بر این، وجود سیستم نظارتی قوی و حمایت مدیریتی کافی می‌تواند این تأثیر را تقویت کند (Hoshiyarzadeh & Falamarzi, 2024). در چنین محیط‌هایی، قضاوت حرفه‌ای حسابداران ارتقا می‌یابد و احتمال دستکاری عمدی اطلاعات مالی یا استفاده از لحن گمراه‌کننده کاهش می‌یابد.

پژوهش‌های مرتبط با موضوع مدیریت سود نیز اهمیت رعایت اخلاق حرفه‌ای را تأیید کرده‌اند. مدیریت سود یکی از چالش‌برانگیزترین رفتارهای گزارشگری مالی است که بسیاری از شرکت‌ها به دلایل مختلف به آن روی می‌آورند. مطالعات نشان داده‌اند که در برخی موارد، مدیران از رویه‌های حسابداری مجاز استفاده می‌کنند اما انگیزه آن‌ها نه انعکاس بهتر عملکرد، بلکه دستیابی به اهداف شخصی است (Ariail et al., 2024). همین مسئله آسیب‌پذیری بازار سرمایه را افزایش می‌دهد. پژوهش‌های تجربی نیز نشان داده‌اند که شرکت‌هایی که دارای فرهنگ سازمانی قوی و سازوکارهای اخلاقی مؤثر هستند، احتمال کمتری برای مدیریت سود دارند (Ghasemi et al., 2025).

در ارتباط با مدیریت لحن نیز یافته‌های مشابهی ارائه شده است. طبق مطالعات، یکی از انگیزه‌های مهم مدیران برای استفاده از لحن مثبت یا مبهم، تلاش برای تأثیرگذاری بر برداشت سرمایه‌گذاران نسبت به عملکرد شرکت است (Alrobai & Albaz, 2024). زمانی که سود واقعی شرکت کمتر از انتظارات است، مدیران ممکن است تلاش کنند پیامدهای منفی عملکرد را با استفاده از لحن مثبت تعدیل کنند. اما این اقدام زمانی به یک مسئله اخلاقی تبدیل می‌شود که موجب گمراهی سرمایه‌گذاران شده و تصمیم‌گیری آن‌ها را در مسیر نادرست قرار دهد. یافته‌های پژوهش‌های جدید نشان می‌دهند که رابطه مستقیمی میان مدیریت سود و مدیریت لحن وجود دارد و هر دو رفتار از انگیزه‌های مشابهی ناشی می‌شوند (Kayed & Meqbel, 2024). به‌ویژه در شرکت‌هایی که سیستم پاداش مبتنی بر عملکرد دارند، انگیزه برای تنظیم لحن گزارشگری افزایش می‌یابد (Guan et al., 2025).

در سال‌های اخیر، تحلیل‌های تجربی درباره عوامل مؤثر بر رفتارهای اخلاقی حسابداران نیز گسترش یافته است. مطالعات نشان داده‌اند که قضاوت اخلاقی حسابداران تحت تأثیر مجموعه‌ای از عوامل روان‌شناختی، شناختی و اجتماعی قرار می‌گیرد و رفاه معنوی و آگاهی اخلاقی می‌تواند نقشی اساسی در بهبود رفتار اخلاقی ایفا کند (Rosdiana et al., 2025). همچنین، کیفیت آموزش دانشگاهی و تجربه حرفه‌ای نیز به‌عنوان عوامل پیش‌بینی‌کننده رفتار اخلاقی معرفی شده‌اند (O'Zodi et al., 2023). در این میان، نقش آموزش اخلاق در حرفه حسابداری نسبت به گذشته پررنگ‌تر شده و نظام‌های آموزشی تلاش می‌کنند مهارت‌های اخلاقی دانشجویان را تقویت کنند تا آنان در آینده بتوانند در مواجهه با چالش‌های اخلاقی، تصمیمات صحیح اتخاذ کنند (Nguyen et al., 2025).

افزون بر مسائل آموزشی، نقش قوانین و مقررات نیز در تقویت رفتار یکپارچه و اخلاق‌محور اهمیت دارد. بررسی‌های انجام‌شده بر روی نظام‌های نظارتی نشان می‌دهند که وجود استانداردهای حرفه‌ای سخت‌گیرانه و الزام به رعایت قوانین می‌تواند به طور چشمگیری احتمال بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای را کاهش دهد (Moeinodin et al., 2024). این استانداردها چارچوبی فراهم می‌کنند که در آن حسابداران و مدیران ملزم به رعایت اصول اخلاقی و گزارشگری شفاف می‌شوند. همچنین، اجرای مناسب کنترل‌های داخلی و نظارت‌های بیرونی نقش مهمی در پیشگیری از تخلفات مالی دارند (Nahtani et al., 2024).

در کنار این موارد، رشد فناوری‌های نوین همچون هوش مصنوعی نیز چالش‌های جدیدی برای اخلاق حرفه‌ای در حسابداری ایجاد کرده است. سیستم‌های هوشمند می‌توانند گزارشگری مالی را دقیق‌تر کنند، اما هم‌زمان خطر دستکاری داده‌ها نیز افزایش می‌یابد. به همین دلیل، پژوهش‌ها بر ضرورت بازتعریف اخلاق حرفه‌ای برای مواجهه با محیط‌های فناوری‌محور تأکید دارند (Calado & Veloso, 2025). علاوه بر این، فناوری‌های نوین موجب شده‌اند که نیاز به مهارت‌های دیجیتال و توانایی تشخیص خطاهای سیستماتیک در گزارشگری مالی افزایش یابد، که این امر بر اهمیت اخلاق حرفه‌ای در محیط‌های دیجیتال تأکید بیشتری دارد (Zhang, 2024).

مجموع این مباحث نشان می‌دهد که اخلاق حرفه‌ای در حسابداری مفهومی چندبعدی و پیچیده است که در تعامل با عوامل فردی، سازمانی، فرهنگی و نهادی شکل می‌گیرد. همچنین، نقش اخلاق حرفه‌ای در کنترل رفتارهای مدیریتی همچون مدیریت سود و مدیریت لحن انکارناپذیر است و ضعف در این حوزه می‌تواند پیامدهای جدی برای سلامت

مالی سازمان‌ها و اعتماد عمومی به همراه داشته باشد. از این رو، شناسایی و اولویت‌بندی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری که می‌توانند بر مدیریت سود و مدیریت لحن تأثیر مستقیم یا غیرمستقیم داشته باشند، ضرورت دارد. بنابراین هدف این مطالعه شناسایی و اولویت‌بندی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری اثرگذار بر مدیریت سود و مدیریت لحن است.

روش پژوهش و مواد

این پژوهش از نوع تحقیق کاربردی-توصیفی است که به شناسایی و اولویت‌بندی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری اثرگذار بر مدیریت سود و مدیریت لحن می‌پردازد. روش جمع‌آوری داده‌ها بر پایه رای‌گیری خبرگان و تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP) طراحی شده است که امکان مقایسه و اولویت‌بندی شاخص‌ها را فراهم می‌آورد. جامعه آماری این تحقیق شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی، حساب‌برسان مستقل، حساب‌برسان سازمان حسابرسی و مدیران واحدهای تجاری است. این افراد به دلیل تجربه و تخصص خود در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی، قادرند ارزش و اهمیت شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای را از منظر اثرگذاری بر مدیریت سود و مدیریت لحن ارزیابی کنند. با توجه به ماهیت خبرگان تحقیق، نمونه پژوهش شامل ۲۵ خبره انتخاب شد. معیار انتخاب خبرگان بر اساس دانش، تجربه حرفه‌ای و سابقه کار در حسابرسی و مدیریت مالی تعیین گردید. بدین ترتیب، افرادی که حداقل ۱۰ سال سابقه فعالیت حرفه‌ای در حسابداری یا حسابرسی داشته و در موقعیت تصمیم‌گیری مالی یا مدیریتی قرار دارند، به عنوان خبرگان پژوهش انتخاب شدند. این روش نمونه‌گیری را می‌توان نمونه‌گیری هدفمند خبرگان نامید که در مطالعات مشابه برای شناسایی معیارهای تخصصی به کار می‌رود.

ابزار جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش پرسشنامه مقایسات زوجی مبتنی بر روش AHP است. در این پرسشنامه، شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری به صورت جفت‌جفت با یکدیگر مقایسه شده و خبرگان با استفاده از مقیاس ۹ درجه‌ای ساعتی یا ده‌سطحی اهمیت هر شاخص نسبت به شاخص دیگر را ارزیابی می‌کنند. این مقایسات امکان سنجش اهمیت نسبی شاخص‌ها و اولویت‌بندی دقیق آن‌ها را فراهم می‌آورد.

پرسشنامه‌ها به صورت حضوری و الکترونیکی در اختیار ۲۵ خبره قرار گرفت. خبرگان موظف بودند تمامی مقایسات زوجی شاخص‌ها را تکمیل کنند. مقیاس مقایسه زوجی از ۱ تا ۹ (با ۱ برابر بودن اهمیت دو شاخص و ۹ اهمیت بسیار بالای یک شاخص نسبت به دیگری) طراحی شد. این مقایسات به صورت جدول ماتریسی جمع‌آوری شد تا برای محاسبات AHP آماده گردد.

برای تحلیل داده‌ها از تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP) استفاده شد. مراحل این تحلیل شامل موارد زیر است:

۱- تعریف سلسله‌مراتب شاخص‌ها: شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای به سطح کلی (اخلاق حرفه‌ای) و سطوح فرعی (صداقت و شفافیت، مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای، استقلال و عینیت، رعایت انصاف و عدالت، حفظ محرمانگی و امانت‌داری) تقسیم شد.

۲- مقایسه زوجی شاخص‌ها: مقایسات انجام شده توسط خبرگان به ماتریس مقایسه زوجی تبدیل شد.

۳- محاسبه وزن نسبی شاخص‌ها: از روش محاسبه مقادیر ویژه و بردار ویژه برای تعیین وزن هر شاخص استفاده شد.

۴- بررسی سازگاری پاسخ‌ها: شاخص سازگاری (CR) برای هر ماتریس محاسبه شد تا از سازگاری منطقی مقایسات اطمینان حاصل گردد. مقادیر CR کمتر از ۰.۱۰ نشان‌دهنده سازگاری قابل قبول است.

یافته‌ها

این مطالعه براساس دیدگاه ۲۵ نفر از خبرگان حوزه مورد مطالعه انجام شده است. بیشتر خبرگان یعنی ۱۶ نفر مرد هستند و ۹ نفر نیز زن می‌باشند. بیشتر افراد یعنی ۱۵ نفر بیش از ۴۵ سال سن دارند. همچنین ۱۶ نفر از خبرگان کارشناسی ارشد بوده و ۹ نفر نیز مدرک تحصیلی دکتری دارند. در نهایت ۱۴ نفر بیش از ۲۰ سال تجربه در حیطه کاری مرتبط داشته و ۱۱ نفر نیز بین ۱۰ تا ۲۰ سال تجربه کاری در زمینه مورد بررسی دارند.

جدول ۱. مشخصات دموگرافیک خبرگان

جنسیت	فراوانی	درصد	فراوانی تراکمی
مرد	۱۶	۶۴.۰۰	۶۴.۰۰
زن	۹	۳۶.۰۰	۱۰۰.۰۰
کل	۲۵	۱۰۰.۰۰	
سن	فراوانی	درصد	فراوانی تراکمی
کمتر از ۳۵ سال	۲	۸.۰۰	۸.۰۰
۳۵ تا ۴۵ سال	۸	۳۲.۰۰	۴۰.۰۰
بیش از ۴۵ سال	۱۵	۶۰.۰۰	۱۰۰.۰۰
کل	۲۵	۱۰۰.۰۰	
تحصیلات	فراوانی	درصد	فراوانی تراکمی
کارشناسی ارشد	۱۶	۶۴.۰۰	۶۴.۰۰
دکتری	۹	۳۶.۰۰	۱۰۰.۰۰
کل	۲۵	۱۰۰.۰۰	
سابقه کاری	فراوانی	درصد	فراوانی تراکمی
۱۰ تا ۲۰ سال	۱۱	۴۴.۰	۴۴.۰۰
بیش از ۲۰ سال	۱۴	۵۶.۰	۱۰۰.۰۰
کل	۲۵	۱۰۰.۰	

پس از احصاء شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری اثرگذار بر مدیریت سود و مدیریت لحن از طریق مرور ادبیات، جهت تایید این شاخص‌ها از روایی محتوایی (CVR) استفاده شده است. این شاخص توسط لاوشه، طراحی شده است. در این مطالعه جهت اطمینان از درستی شاخص‌های انتخاب شده از دیدگاه ۲۵ نفر از خبرگان استفاده شده است. بر اساس تعداد متخصصینی که سؤالات را مورد ارزیابی قرار داده اند (۲۵ نفر)، حداقل مقدار CVR قابل قبول ۰/۳۷ می‌باشد. نتایج روایی محتوایی شاخص‌ها با استفاده از فرمول لاوشه در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. شناسایی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری اثرگذار بر مدیریت سود و مدیریت لحن

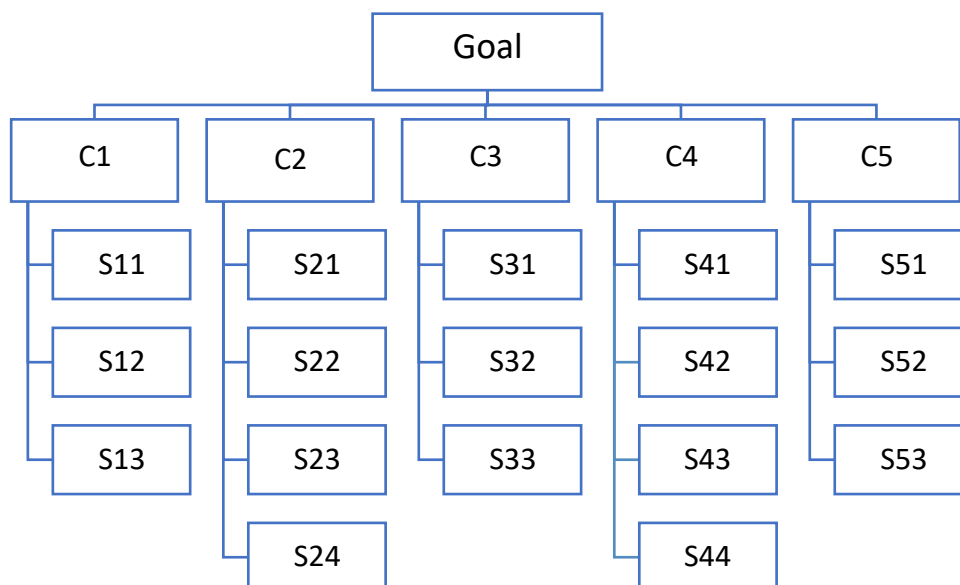
شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری اثرگذار بر مدیریت سود و مدیریت لحن	Ne	CVR	نتیجه
پرهیز از تحریف واقعیت‌ها	۲۱	۰.۶۸	پذیرش
افشای کامل اطلاعات مالی	۲۲	۰.۷۶	پذیرش
صداقت در گزارشگری مالی	۲۵	۱.۰۰	پذیرش
پرهیز از تبعیض در تصمیم‌گیری	۲۲	۰.۷۶	پذیرش
عدالت در تخصیص منابع	۲۴	۰.۹۲	پذیرش
احترام به حقوق سهامداران	۲۲	۰.۷۶	پذیرش
اجتناب از رفتارهای فرصت‌طلبانه	۲۳	۰.۸۴	پذیرش
رعایت قوانین و مقررات	۲۰	۰.۶۰	پذیرش
پاسخگویی به ذی‌نفعان	۲۰	۰.۶۰	پذیرش
پایبندی به استانداردهای حرفه‌ای	۲۳	۰.۸۴	پذیرش
حفاظت از اطلاعات محرمانه	۲۰	۰.۶۰	پذیرش
جلوگیری از افشای غیرمجاز اطلاعات	۲۲	۰.۷۶	پذیرش
رعایت امانت در داده‌ها	۲۴	۰.۹۲	پذیرش
استفاده صحیح از اطلاعات سازمانی	۲۲	۰.۷۶	پذیرش
دوری از منافع شخصی	۲۲	۰.۷۶	پذیرش
قضاوت بی‌طرفانه	۲۴	۰.۹۲	پذیرش
اجتناب از فشارهای بیرونی	۲۳	۰.۸۴	پذیرش

از آنجا که مقدار شاخص CVR برای همه شاخص‌ها از $0/37$ بزرگتر بدست آمده است بنابراین تمامی شاخص‌ها برای رتبه‌بندی نهایی استفاده خواهند شد. هدف این پژوهش شناسایی و اولویت‌بندی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری اثرگذار بر مدیریت سود و مدیریت لحن با استفاده از تکنیک AHP است. عوامل اصلی اخلاق حرفه‌ای حسابداری عبارتند از: صداقت و شفافیت، رعایت انصاف و عدالت، مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای، حفظ محرمانگی و امانت‌داری و استقلال و عینیت. برای هر یک از این معیارهای اصلی تعدادی زیرمعیار انتخاب شده است.

جدول ۳. شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری اثرگذار بر مدیریت سود و مدیریت لحن

نماد	معیارها	زیرمعیارها	نماد
C۱	صداقت و شفافیت	پرهیز از تحریف واقعیت‌ها	S۱۱
		افشای کامل اطلاعات مالی	S۱۲
		صداقت در گزارشگری مالی	S۱۳
C۲	رعایت انصاف و عدالت	پرهیز از تبعیض در تصمیم‌گیری	S۲۱
		عدالت در تخصیص منابع	S۲۲
		احترام به حقوق سهامداران	S۲۳
		اجتناب از رفتارهای فرصت‌طلبانه	S۲۴
C۳	مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای	رعایت قوانین و مقررات	S۳۱
		پاسخگویی به ذی‌نفعان	S۳۲
		پایبندی به استانداردهای حرفه‌ای	S۳۳
C۴	حفظ محرمانگی و امانت‌داری	حفاظت از اطلاعات محرمانه	S۴۱
		جلوگیری از افشای غیرمجاز اطلاعات	S۴۲
		رعایت امانت در داده‌ها	S۴۳
		استفاده صحیح از اطلاعات سازمانی	S۴۴
C۵	استقلال و عینیت	دوری از منافع شخصی	S۵۱
		قضاوت بی‌طرفانه	S۵۲
		اجتناب از فشارهای بیرونی	S۵۳

برای تعیین وزن معیارها و زیرمعیارهای مدل از تکنیک تحلیل سلسه‌مراتبی (AHP) استفاده شده است. الگوی سلسه‌مراتبی مدل با استفاده از تکنیک AHP در شکل ۱ ترسیم شده است.



شکل ۱. الگوی سلسله‌مراتبی مدل تحقیق

برای انجام تحلیل سلسله‌مراتبی نخست معیارهای اصلی براساس هدف بصورت زوجی مقایسه شده‌اند. تکنیک *AHP* یک تکنیک رتبه‌بندی است و رتبه‌بندی در این تکنیک براساس مقایسه‌های زوجی صورت می‌گیرد. مقایسه زوجی بسیار ساده است و تمامی عناصر هر خوشه باید به صورت دو به دو مقایسه شوند. بنابراین اگر در یک خوشه n عنصر وجود داشته باشد $\frac{n(n-1)}{2}$ مقایسه صورت خواهد گرفت. چون پنج معیار وجود دارد بنابراین تعداد مقایسه‌های انجام شده برابر است با:

$$\frac{n(n-1)}{2} = \frac{5(5-1)}{2} = 10$$

بنابراین ۱۰ مقایسه زوجی از دیدگاه گروهی از خبرگان انجام شده است و با استفاده از تکنیک میانگین هندسی دیدگاه خبرگان تجمیع گردیده است.

جدول ۴. ماتریس مقایسه زوجی معیارهای اصلی

صدافت و شفافیت	رعایت انصاف و عدالت	مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای	حفظ محرمانگی و امانت‌داری	استقلال و عینیت
۱	۱.۵۶۳	۱.۴۴۷	۳.۰۵۷	۳.۱۷۶
۰.۶۴۰	۱	۰.۸۲۹	۲.۲۶۹	۱.۵۵۳
۰.۶۹۱	۱.۲۰۶	۱	۲.۲۸۲	۱.۳۸۷
۰.۳۲۷	۰.۴۴۱	۰.۴۳۸	۱	۰.۶۸۳
۰.۳۱۵	۰.۶۴۴	۰.۷۲۱	۱.۴۶۴	۱

گام بعدی محاسبه میانگین هندسی هر سطر برای تعیین وزن معیارها است:

$$\pi_1 = \sqrt[5]{1 * 1.563 * 1.447 * 3.057 * 3.176} = 1.855$$

به همین ترتیب میانگین هندسی سایر سطرها محاسبه می‌شود.

$$\pi_2 = 1.133$$

$$\pi_3 = 1.214$$

$$\pi_4 = 0.533$$

$$\pi_5 = 0.735$$

سپس مجموع میانگین هندسی تمامی سطرها محاسبه می‌شود.

$$\sum_{i=1}^m \pi_i = 1.855 + 1.133 + 1.214 + 0.533 + 0.735 = 5.470$$

با تقسیم میانگین هندسی هر سطر بر مجموع میانگین هندسی سطرها مقدار وزن نرمال بدست می‌آید که به آن بردارویژه نیز گفته می‌شود.

جدول ۵. تعیین اولویت معیارهای اصلی

بردار ویژه	میانگین هندسی	و	استقلال عینیت	و	محرمانگی حفظ امانت‌داری	مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای	و	انصاف و رعایت عدالت	و	صدقت و شفافیت
۰.۳۳۹	۱.۸۵۵		۳.۱۷۶		۳.۰۵۷	۱.۴۴۷		۱.۵۶۳		۱
۰.۲۰۷	۱.۱۳۳		۱.۵۵۳		۲.۲۶۹	۰.۸۲۹		۱		۰.۶۴۰
۰.۲۲۲	۱.۲۱۴		۱.۳۸۷		۲.۲۸۲	۱		۱.۲۰۶		۰.۶۹۱
۰.۰۹۷	۰.۵۳۳		۰.۶۸۳		۱	۰.۴۳۸		۰.۴۴۱		۰.۳۲۷
										امانت‌داری
۰.۱۳۴	۰.۷۳۵		۱		۱.۴۶۴	۰.۷۲۱		۰.۶۴۴		۰.۳۱۵
										استقلال و عینیت

براساس جدول ۵ بردار ویژه اولویت معیارهای اصلی به صورت W_1 خواهد بود.

$$W_1 = \begin{bmatrix} 0.339 \\ 0.207 \\ 0.222 \\ 0.097 \\ 0.134 \end{bmatrix}$$

براساس بردار ویژه بدست آمده:

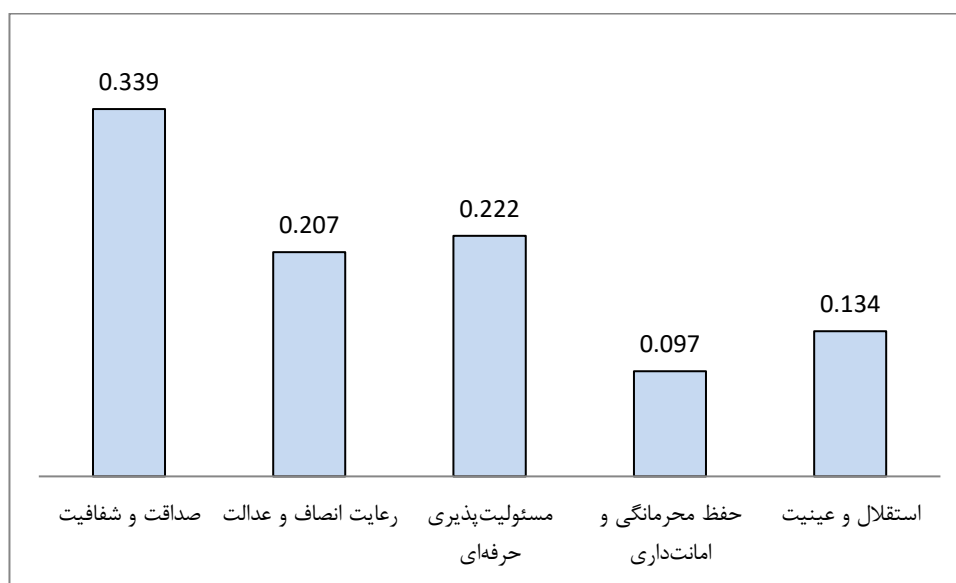
معیار صدقت و شفافیت با وزن نرمال شده ۰/۳۳۹ از بیشترین اولویت برخوردار است.

معیار مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای با وزن ۰/۲۲۲ در اولویت دوم قرار دارد.

معیار رعایت انصاف و عدالت با وزن نرمال ۰/۲۰۷ در اولویت سوم قرار دارد.

معیار استقلال و عینیت با وزن نرمال ۰/۱۳۴ در اولویت چهارم قرار دارد.

معیار حفظ محرمانگی و امانت‌داری با وزن نرمال ۰/۰۹۷ از کمترین اولویت برخوردار است.



شکل ۲. نمایش گرافیکی اولویت معیارهای اصلی

قاسمی و همکاران

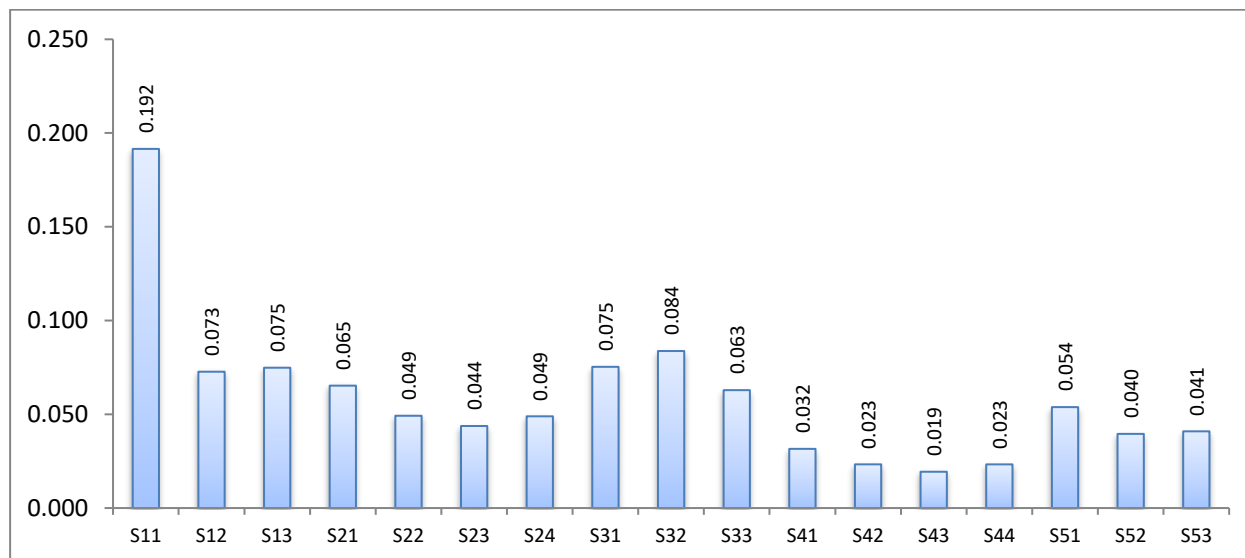
نرخ ناسازگاری مقایسه‌های انجام شده ۰/۰۰۶ بدست آمده است که کوچکتر از ۰/۱ می‌باشد و بنابراین می‌توان به مقایسه‌های انجام شده اعتماد کرد.

برای تعیین اولویت نهایی شاخص‌های با تکنیک *AHP* کفایت وزن شاخص‌ها براساس هر معیار (W_2) در وزن معیارهای اصلی (W_1) ضرب شود. با در دست داشتن وزن هریک از معیارهای اصلی (W_1) و زیرمعیارها (W_2) وزن هریک از شاخص‌ها محاسبه می‌شود. نتایج محاسبه انجام شده و اوزان مربوط به شاخص‌های در جدول زیر آمده است:

جدول ۶. تعیین اولویت نهایی زیرمعیارها

معیارها	وزن	زیرمعیارها	وزن زیرمعیارها	وزن نهایی	رتبه
صداقت و شفافیت	۰.۳۳۹	پرهیز از تحریف واقعیت‌ها	S۱۱	۰.۵۶۵	۱
		افشای کامل اطلاعات مالی	S۱۲	۰.۲۱۴	۵
		صداقت در گزارشگری مالی	S۱۳	۰.۲۲۱	۴
رعایت انصاف و عدالت	۰.۲۰۷	پرهیز از تبعیض در تصمیم‌گیری	S۲۱	۰.۳۱۵	۶
		عدالت در تخصیص منابع	S۲۲	۰.۲۳۸	۹
		احترام به حقوق سهامداران	S۲۳	۰.۲۱۱	۱۱
		اجتناب از رفتارهای فرصت‌طلبانه	S۲۴	۰.۲۳۶	۱۰
		رعایت قوانین و مقررات	S۳۱	۰.۳۳۹	۳
مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای	۰.۲۲۲	پاسخگویی به ذی‌نفعان	S۳۲	۰.۳۷۷	۲
		پایبندی به استانداردهای حرفه‌ای	S۳۳	۰.۲۸۳	۷
		حفاظت از اطلاعات محرمانه	S۴۱	۰.۳۲۴	۱۴
حفظ محرمانگی و امانت‌داری	۰.۰۹۷	جلوگیری از افشای غیرمجاز اطلاعات	S۴۲	۰.۲۳۹	۱۵
		رعایت امانت در داده‌ها	S۴۳	۰.۱۹۹	۱۷
		استفاده صحیح از اطلاعات سازمانی	S۴۴	۰.۲۳۹	۱۶
		دوری از منافع شخصی	S۵۱	۰.۴۰۱	۸
استقلال و عینیت	۰.۱۳۴	قضاوت بی‌طرفانه	S۵۲	۰.۲۹۵	۱۳
		اجتناب از فشارهای بیرونی	S۵۳	۰.۳۰۵	۱۲

براساس نتایج مشخص است که شاخص پرهیز از تحریف واقعیت‌ها با وزن ۰.۱۹۲ در اولویت نخست قرار دارد. شاخص پاسخگویی به ذی‌نفعان با وزن ۰.۰۸۴ در اولویت دوم قرار دارد. شاخص رعایت قوانین و مقررات با وزن ۰.۰۷۵ در اولویت سوم قرار دارد. شاخص صداقت در گزارشگری مالی با وزن ۰.۰۷۵ در اولویت چهارم قرار دارد. شاخص افشای کامل اطلاعات مالی با وزن ۰.۰۷۳ در اولویت پنجم قرار دارد. شاخص پرهیز از تبعیض در تصمیم‌گیری با وزن ۰.۰۶۵ در اولویت ششم قرار دارد. شاخص پایبندی به استانداردهای حرفه‌ای با وزن ۰.۰۶۳ در اولویت هفتم قرار دارد. شاخص دوری از منافع شخصی با وزن ۰.۰۵۴ در اولویت هشتم قرار دارد. شاخص عدالت در تخصیص منابع با وزن ۰.۰۴۹ در اولویت نهم قرار دارد. شاخص اجتناب از رفتارهای فرصت‌طلبانه با وزن ۰.۰۴۹ در اولویت دهم قرار دارد.



شکل ۳. تعیین اولویت نهایی زیرمعیارهای اخلاق حرفه‌ای حسابداری

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری تأثیر متمایزی بر مدیریت سود و مدیریت لحن دارند و در میان آن‌ها، «صداقت و شفافیت» بیشترین وزن و بالاترین اولویت را کسب کرده است. این نتیجه بیانگر آن است که هرچه رفتار حسابداران و مدیران مالی صادقانه‌تر و شفاف‌تر باشد، امکان تغییر جهت دار ارقام مالی یا تنظیم زبانی گزارش‌ها کاهش می‌یابد. اهمیت این شاخص با شواهد پیشین نیز همخوانی دارد؛ پژوهش‌های بین‌المللی نشان داده‌اند که شفافیت اطلاعاتی به‌طور مستقیم اعتماد ذی‌نفعان را افزایش داده و از انگیزه مدیران برای دستکاری داده‌ها یا استفاده از لحن مثبت غیرواقعی می‌کاهد (Alrobai & Albaz, 2024). همچنین، مطالعات کیفی در مورد ارزش‌های اخلاقی حسابداران تأکید می‌کنند که صداقت، هسته اصلی اخلاق حرفه‌ای است و ضعف در این حوزه به‌طور مستقیم زمینه‌ساز رفتارهای انحرافی می‌شود (Ariail et al., 2024). این یافته‌ها با نتایج تحقیق حاضر هماهنگ است و نشان می‌دهد که صداقت و شفافیت مهم‌ترین مؤلفه بازدارنده در برابر هر دو نوع مدیریت سود و مدیریت لحن به شمار می‌رود.

در رتبه دوم، «مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای» قرار دارد که نشان می‌دهد پایبندی به قوانین، استانداردها و پاسخگویی نسبت به ذی‌نفعان نقشی پررنگ در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی دارد. یافته‌های پژوهش‌های پیشین نیز با این نتیجه همخوانی دارند. برخی مطالعات نشان داده‌اند که حسابداران زمانی که نسبت به پیامدهای اجتماعی و اخلاقی تصمیمات خود آگاهی دارند، کمتر به رفتارهای فرصت‌طلبانه همچون مدیریت سود یا تنظیم گزینشی لحن روی می‌آورند (Romero-Carazas et al., 2024). در پژوهشی دیگر نشان داده شده است که وجود فرهنگ پاسخگویی و تعهد حرفه‌ای، قضاوت اخلاقی حسابداران را تقویت کرده و احتمال استفاده از رویه‌های حسابداری انحرافی را کاهش می‌دهد (Rosdiana et al., 2025). همچنین پژوهش‌های مرتبط با آموزش اخلاق حرفه‌ای نشان داده‌اند که مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای همراه با ارتقای آگاهی اخلاقی می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری را به شکل قابل توجهی بهبود دهد (Nguyen et al., 2025). بنابراین، یافته‌های تحقیق حاضر تأیید می‌کند که مسئولیت‌پذیری حرفه‌ای یکی از ستون‌های کلیدی حفظ سلامت گزارشگری مالی است.

رتبه سوم مربوط به «رعایت انصاف و عدالت» است که نشان‌دهنده اهمیت رفتار عادلانه و پرهیز از تبعیض در تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای است. این یافته با پژوهش‌هایی همسو است که تأکید می‌کنند محیط‌هایی که در آن عدالت سازمانی وجود دارد، کمتر شاهد رفتارهای فرصت‌طلبانه و گزارشگری انحرافی هستند (Prabowo et al., 2025). همچنین، پژوهش‌های میان‌رشته‌ای در حوزه اخلاق حرفه‌ای نشان داده‌اند که رعایت عدالت در تعامل با ذی‌نفعان موجب افزایش اعتماد و کاهش فشارهای بیرونی برای دستکاری اطلاعات

می‌شود (Rogošić & Perica, 2023). در واقع، عدالت نه تنها ارزش اخلاقی است، بلکه نقش عملکردی در کاهش تضاد منافع دارد. نتایج پژوهش حاضر نیز این موضوع را تأیید می‌کند و نشان می‌دهد که رعایت عدالت می‌تواند بخشی از سازوکار کنترل‌کننده رفتارهای مدیریتی غیرواقعی‌گرایانه باشد.

«استقلال و عینیت» چهارمین اولویت در این پژوهش است و تأکید می‌کند که قضاوت حرفه‌ای بی‌طرفانه و دور از منافع شخصی نقش حیاتی در کاهش احتمال مدیریت سود و لحن دارد. این نتیجه با شواهد تجربی همخوان است؛ به عنوان مثال، برخی پژوهش‌ها اشاره کرده‌اند که کیفیت حسابرسی به میزان استقلال حسابداران وابسته است و نبود استقلال، زمینه‌ساز دستکاری در صورت‌های مالی و استفاده از لحن همراه‌کننده می‌شود (Riyadi et al., 2025). همچنین، مطالعات دیگری نشان داده‌اند که تضاد منافع در شرکت‌های حسابرسی زمینه‌ساز کاهش عینیت و افزایش رفتارهای انحرافی است (Ishaque, 2021). بر همین اساس، پژوهش حاضر تأکید دارد که استقلال حرفه‌ای، حتی اگر نسبت به سایر شاخص‌ها در رتبه پایین‌تری قرار گیرد، همچنان از عناصر ضروری اخلاق حرفه‌ای در کنترل مدیریت سود و لحن است.

سرانجام، «حفظ محرمانگی و امانت‌داری» کمترین وزن را در میان شاخص‌ها داشت، با این حال نقش آن در ایجاد اعتماد میان حسابدار و ذی‌نفعان انکارناپذیر است. نتایج برخی پژوهش‌ها اشاره می‌کنند که محرمانگی بیشتر یک شرط بنیادی برای انجام کار حرفه‌ای است تا یک عامل مستقیم در جلوگیری از مدیریت سود (Moeinodin et al., 2024). بررسی‌های دیگر نشان داده‌اند که در چارچوب اخلاق حرفه‌ای، امانت‌داری بیشتر به عنوان بخشی از مسئولیت عمومی حسابدار در برابر اطلاعات سازمانی در نظر گرفته می‌شود تا عامل اصلی در کنترل رفتارهای مدیریتی انحرافی (Nahtani et al., 2024). همچنین، پژوهش‌های مروری در حوزه اخلاق حسابداری نشان داده‌اند که محرمانگی بیشتر در حوزه کنترل ریسک و حفاظت از داده‌ها اهمیت دارد تا تعدیل انگیزه‌های مدیران (Maulidi et al., 2025). این یافته‌ها با نتیجه پژوهش حاضر مطابقت دارد و نشان می‌دهد که اگرچه محرمانگی از ضروریات حرفه‌ای است، اما نسبت به سایر معیارها نقش کمتری در کاهش مدیریت سود و لحن دارد.

بررسی زیرمعیارها نیز به شناخت عمیق‌تری از ابعاد رفتاری حسابداران می‌انجامد. «پرهیز از تحریف واقعیت‌ها» بالاترین وزن را در میان زیرمعیارها به خود اختصاص داده است. این نتیجه با مطالعات تجربی همراه است که نشان داده‌اند تحریف اطلاعات، هسته اصلی مدیریت سود است و کنترل آن می‌تواند به طور مستقیم از انحرافات مالی جلوگیری کند (Ghasemi et al., 2025). همچنین پژوهش‌های مرتبط با مدیریت لحن نشان داده‌اند که تحریف واقعیت‌ها نه تنها در سطح عددی، بلکه در سطح روایتی نیز رخ می‌دهد و شناسایی آن نیازمند چارچوب اخلاقی دقیق است (Kayed & Meqbel, 2024). بنابراین، یافته تحقیق حاضر بر اهمیت این زیرمعیار به عنوان یکی از کلیدی‌ترین نقاط آسیب‌شناسی گزارشگری مالی صحنه می‌گذارد.

«پاسخگویی به ذی‌نفعان» دومین زیرمعیار با اهمیت بالا است. پژوهش‌های مرتبط با رفتار حرفه‌ای حسابداران تأکید دارند که پاسخگویی، احتمال اتخاذ تصمیمات غیرمسئولانه را کاهش می‌دهد و مدیران را ملزم به ارائه اطلاعات صحیح و منصفانه می‌کند (Romero-Carazas et al., 2024). آموزش اخلاقی نیز این نقش را تقویت می‌کند و موجب افزایش آگاهی مدیران نسبت به پیامدهای اجتماعی رفتارهای مالی می‌شود (Nguyen et al., 2025). یافته‌های پژوهش حاضر نیز این دیدگاه را تأیید می‌کند و نشان می‌دهد که پاسخگویی یکی از مهم‌ترین ابزارهای کنترل انحرافات مدیریتی است.

«رعایت قوانین و مقررات» نیز در رتبه سوم زیرمعیارها قرار گرفته است. این یافته مطابق با نتایج پژوهش‌هایی است که بیان می‌کنند پایبندی به قوانین، مهم‌ترین مانع در برابر اعمال سلیقه غیرحرفه‌ای و استفاده از خلأهای موجود در استانداردها از سوی مدیران است (Moeinodin et al., 2024). همچنین مطالعات تحلیل نظام‌های نظارتی نشان داده‌اند که اجرای قوانین به صورت سخت‌گیرانه، انگیزه مدیران برای مدیریت سود و لحن را کاهش می‌دهد (Nahtani et al., 2024). این یافته‌ها با نتایج پژوهش حاضر همسو است و نشان می‌دهد که رعایت مقررات یک ابزار ساختاری برای کنترل رفتارهای انحرافی است.

از سوی دیگر، برخی زیرمعیارهای مرتبط با حوزه عینیت و استقلال مانند «دوری از منافع شخصی» نیز نقش مهمی دارند. مطالعات متعدد نشان داده‌اند که تضاد منافع به عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل فساد مالی و گزارشگری انحرافی شناخته می‌شود و کنترل آن می‌تواند از دستکاری اطلاعات جلوگیری کند (Ishaque, 2021). همچنین، پژوهش‌هایی که بر عینیت و استقلال تمرکز داشته‌اند تأکید می‌کنند که محیط‌های حرفه‌ای فاقد استقلال بیشترین احتمال بروز رفتارهای غیراخلاقی را دارند (Riyadi et al., 2025). بنابراین، یافته‌های پژوهش حاضر در راستای پژوهش‌های پیشین قرار دارد و اهمیت دوری از منافع شخصی را تأیید می‌کند.

مطالعات فرهنگی نیز یافته‌های این پژوهش را پشتیبانی می‌کنند. پژوهش‌هایی که نقش فرهنگ سازمانی و ارزش‌های اجتماعی را بررسی کرده‌اند نشان داده‌اند که ارزش‌های اخلاقی می‌توانند رفتار حسابداران را تحت‌تأثیر قرار دهند و موجب کاهش مدیریت سود شوند (Prabowo et al., 2025). همچنین بررسی‌های مرتبط با گروه‌های حسابداران جوان و دانشجویان نشان داده‌اند که رفاہ معنوی و آگاهی اخلاقی می‌تواند قضاوت حرفه‌ای را ارتقا دهد (Rosdiana et al., 2025). از سوی دیگر، آموزش اخلاق حرفه‌ای یکی از عوامل مؤثر بر توانایی حسابداران در تشخیص موقعیت‌های دارای تضاد اخلاقی است؛ نتیجه‌ای که در پژوهش‌های دانشگاهی متعدد گزارش شده است (Okougbo et al., 2021). این شواهد همگی یافته‌های تحقیق حاضر را تقویت می‌کنند و نشان می‌دهند که اخلاق حرفه‌ای پدیده‌ای چندبعدی است که رفتار مدیران و حسابداران را در سطوح‌های مختلف تحت‌تأثیر قرار می‌دهد.

نکته قابل‌توجه آن است که توسعه فناوری‌های نوین نیز ابعاد اخلاق حرفه‌ای را پیچیده‌تر کرده است. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که ابزارهای مبتنی بر هوش مصنوعی می‌توانند فرصت‌های جدیدی برای تخلف یا دستکاری داده‌ها فراهم کنند و بنابراین نیاز به چارچوب‌های اخلاقی همگام با فناوری وجود دارد (Calado & Veloso, 2025). این یافته‌ها بیان می‌کنند که اخلاق حرفه‌ای در عصر دیجیتال باید با شناخت ابزارهای نوین و پیامدهای آن‌ها تقویت شود. همچنین، پژوهش‌های تحلیلی اخیر نشان داده‌اند که پیچیدگی محیط‌های جدید کسب‌وکار نیازمند مهارت‌های اخلاقی عمیق‌تر و حساسیت بیشتر نسبت به اطلاعات مالی است (Zhang, 2024). این مباحث اهمیت یافته‌های پژوهش حاضر را در زمینه تقویت اخلاق حرفه‌ای برجسته‌تر می‌سازد.

به‌طور کلی، نتایج تحقیق حاضر با بخش عمده‌ای از پژوهش‌های پیشین هم‌راستا است و تأکید می‌کند که اخلاق حرفه‌ای یکی از مهم‌ترین عوامل بازدارنده مدیریت سود و مدیریت لحن است. ساختار سلسله‌مراتبی شاخص‌های اخلاقی که در این پژوهش ارائه شد، می‌تواند به‌عنوان الگویی برای نهادهای حرفه‌ای، مؤسسات حسابرسی و شرکت‌ها مورد استفاده قرار گیرد تا رفتارهای حرفه‌ای را در مسیر درست هدایت کند.

یکی از مهم‌ترین محدودیت‌های این پژوهش، اتکای آن به نظر خبرگان و استفاده از قضاوت‌های ذهنی در روش AHP است که اگرچه علمی و معتبر است، اما همچنان تحت‌تأثیر تجربیات، سوگیری‌ها و بافت حرفه‌ای شرکت‌کنندگان قرار دارد. همچنین تعداد خبرگان محدود بوده و ترکیب آن‌ها ممکن است به‌طور کامل بازتاب‌دهنده تمام گروه‌های حرفه‌ای مرتبط با موضوع نباشد. محدودیت دیگر آن است که پژوهش حاضر متغیرهای اثرگذار بیرونی مانند ساختارهای قانونی کشور، فرهنگ سازمانی یا شرایط اقتصادی را به‌طور تجربی بررسی نکرده و تنها بر اولویت‌بندی شاخص‌های اخلاقی تمرکز داشته است. در نهایت، این پژوهش رفتار واقعی مدیران یا حسابداران را در محیط عملیاتی اندازه‌گیری نکرده و نتایج آن عمدتاً بر تحلیل نظری و قضاوت حرفه‌ای مبتنی است.

پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی از روش‌های ترکیبی مانند مدل‌سازی ساختاری، داده‌کاوی، یا تحلیل محتوای گزارش‌های مالی استفاده کنند تا رابطه میان شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای و مدیریت سود یا لحن به‌صورت تجربی‌تر و عینی‌تر سنجیده شود. همچنین بررسی تأثیر عوامل فرهنگی، فشارهای بازار، و محیط‌های نظارتی بر رفتارهای اخلاقی حسابداران می‌تواند تصویر جامع‌تری فراهم کند. انجام مطالعات تطبیقی بین کشورها نیز می‌تواند بینش‌های ارزشمندی درباره تفاوت‌های ساختاری و فرهنگی در اخلاق حرفه‌ای ارائه دهد. علاوه بر این، پیشنهاد می‌شود نقش فناوری‌های نوین، هوش مصنوعی و ابزارهای گزارشگری دیجیتال در تقویت یا تضعیف اخلاق حرفه‌ای در پژوهش‌های آینده بررسی شود.

سازمان‌ها می‌توانند با تدوین کدهای اخلاقی شفاف و الزام‌آور، ایجاد سیستم‌های آموزشی مستمر در حوزه اخلاق حرفه‌ای، و استقرار سازوکارهای مؤثر نظارتی، زمینه کاهش مدیریت سود و مدیریت لحن را فراهم کنند. علاوه بر این، ارتقای فرهنگ عدالت‌محور، مسئولیت‌پذیر و شفاف در سازمان‌ها می‌تواند رفتارهای حرفه‌ای کارکنان را تقویت کند. مؤسسات حسابرسی نیز می‌توانند با افزایش استقلال، کاهش تضاد منافع و طراحی ابزارهای کنترل داخلی قوی‌تر، کیفیت گزارشگری مالی را ارتقا دهند.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در طی مراحل این پژوهش به ما یاری رساندند تشکر و قدردانی می‌گردد.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

حمایت مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

موازن اخلاقی

در انجام این پژوهش تمامی موازن و اصول اخلاقی رعایت گردیده است.

References

- Alrobai, F., & Albaz, M. M. (2024). Capturing Disclosure Tone in Saudi Arabia: Do Earnings Management and Accounting Conservatism Matter? *Sustainability*, 16(14), 5904. <https://doi.org/10.3390/su16145904>
- Andini, N., Kuntadi, C., & Pramukty, R. (2025). Literature Review of Analysis of The Reputation of Public Accounting Firms as Influenced by The Quality of Audit Results, Ethics, Integrity, and Auditor Experience. *Jurnal Stagflasi: Ekonomi, Manajemen dan Akuntansi*, 3(1), 1-12.
- Ariail, D. L., Smith, K. T., Smith, L. M., & Khayati, A. (2024). An examination of ethical values of management accountants. *Journal of Business Ethics*, 195(2), 407-423. <https://doi.org/10.1007/s10551-024-05640-z>
- Calado, S., & Veloso, C. M. (2025). Artificial Intelligence in Accounting: Driving Value Co-Creation, Compliance, and Ethical Transformation. In *Empowering Value Co-Creation in the Digital Era* (pp. 75-102). IGI Global Scientific Publishing. <https://doi.org/10.4018/979-8-3373-1742-7.ch004>
- Chulpanovna, K. Z., Botiraliyevna, Y. M., & Turgunovich, M. A. (2021). Society interests, professional competence and ethical requirements for professional accountants. *World Economics and Finance Bulletin*, 4, 3-5.
- Ghasemi, M., Ghasemi, M., & Mohseni, A. (2025). Formulating an Ethical Accounting Model in Relation to Earnings Management and Tone Management: A Mixed-Methods Study. *Business, Marketing, and Finance Open*, 2(3), 155-168. <https://doi.org/10.61838/bmfopen.2.3.14>
- Guan, J., Wen, X., & Liu, E. (2025). Management equity incentives and tone management of earnings communication conferences: evidence from China. *Journal of Applied Accounting Research*. <https://doi.org/10.1108/JAAR-06-2023-0167>
- Hoshiyazadeh, M., & Falamarzi, S. (2024). Investigating the Mediating Effect of Managerial Behavior on Accounting Ethics and Decision-Making of Iranian Private Company Managers. *Research in Accounting and Economic Sciences*, 8(2), 41-48.
- Ishaque, M. (2021). Managing Conflict of Interests in Professional Accounting Firms. *Journal of Business Ethics*, 169(3), 537-555. <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04284-8>
- Kayed, S., & Meqbel, R. (2024). Earnings management and tone management: evidence from FTSE 350 companies. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 22(4), 842-867. <https://doi.org/10.1108/JFRA-10-2021-0373>
- Maulidi, A., Girindratama, M. W., & Hananto, H. (2025). Can Forensic Accounting as a 'Science' Prevent Fraud?; Implications for the Undergraduate Accounting Curriculum in Indonesia. *Jurnal Akuntansi AKUNESA*, 13(3), 317-323. <https://doi.org/10.26740/akunesa.v13n3.p317-323>
- Maunzagona, L. (2025). Unethical behaviour by professional accountants: a structured literature review. *International Journal of Law and Management*. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-06-2024-0214>
- Moeinodin, M., O'Zodi, Z., & Mirhosseini, M. (2024). A Review of International Studies on the Topic of Professional Conduct in Auditing in the Web of Science Database. *Journal of Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*(11), 28-47.
- Nahtani, M., Hassanzahi, V., & Rigi, K. (2024). Investigating Ethics and Professional Behavior in Accounting. *Scientific Journal of Modern Research Approaches in Management and Accounting*, 8(28), 399-413.
- Nguyen, L. A., Dellaportas, S., & Phan, D. H. T. (2025). Unpacking elitism: a comprehensive review of accounting ethics education research (1970-2023). *Journal of Accounting Literature*. <https://doi.org/10.1108/JAL-11-2024-0326>

- O'Zodi, Z., Shahmoradi, N., & Moeinodin, M. (2023). A Review of International Articles on the Role of Ethics in the Professional Development of Accountants. *Journal of Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*(8), 122-142.
- Okougbo, P. O., Okike, E. N., & Alao, A. (2021). Accounting ethics education and the ethical awareness of undergraduates: an experimental study. *Accounting Education*, 30(3), 258-276. <https://doi.org/10.1080/09639284.2021.1888135>
- Poje, T., & Zaman Groff, M. (2022). Mapping ethics education in accounting research: A bibliometric analysis. *Journal of Business Ethics*, 179(2), 451-472. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-04846-9>
- Prabowo, M. A., Putri, B. A. D. U., & Hanifah, M. N. (2025). Implementation of Javanese Cultural Values in the Professional Ethics of Public Accountants in Public Services. *Innovation Business Management and Accounting Journal*, 4(3), 84-90.
- Riyadi, T., Supriatiningsih, S., & Suhadasyah, M. A. (2025). The Effect Of Objectivity, Independence And Professional Ethics On Audit Quality. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Kesatuan*, 13(1), 129-138. <https://doi.org/10.37641/jiakes.v13i1.3216>
- Rogošić, A., & Perica, I. (2023). Affective professional commitment and accounting ethics principles: examining the mediating role of the code of ethics. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 36(1), 480-498. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2022.2077791>
- Romero-Carazas, R., Chávez-Díaz, J. M., Ochoa-Tataje, F. A., Segovia-Abarca, E., Monterroso-Unuysuncoco, I., Ocupa-Julca, N., Chávez-Choque, M. E., & Bernedo-Moreira, D. H. (2024). The ethics of the public accountant: A phenomenological study. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies*, 13(1), 339. <https://doi.org/10.36941/ajis-2024-0025>
- Rosdiana, S., Junaidi, J., Anwar, S. M., & Sahrir, S. (2025). Analysis of the Role of Spiritual Well-Being on Ethical Judgment Among Accounting Students. *Nominal: Barometer Riset Akuntansi dan Manajemen*, 14(1), 25-41. <https://doi.org/10.21831/nominal.v14i1.77030>
- Zhang, W. (2024). Ethical dilemmas in accounting: A comprehensive analysis of professional ethics. *Academic Journal of Business & Management*, 6(2), 137-145. <https://doi.org/10.25236/AJBM.2024.060220>