

بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود

دکتر حسین اعتمادی، حلیمه رحمانی*

گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی دانشگاه تربیت مدرس

چکیده

زمینه: اخلاق در حسابداری اهمیت خاصی دارد زیرا، این رشته نیز همانند رشته‌های دیگر دارای الزامات اخلاقی خاصی تحت عنوان "آیین رفتار حرفه‌ای" است. از طرفی، با توجه به اینکه بسیاری از حوزه‌های حسابداری از جمله بحث مدیریت سود، نیازمند انجام قضاوت‌های اخلاقی است، لذا، هدف این تحقیق بررسی نقش قضاوت‌های اخلاقی در مدیریت سود می‌باشد.

روش کار: برای این منظور پرسشنامه بین ۲۰۰ نفر از دانشجویان مقطع کارشناسی رشته حسابداری توزیع گردید. این پرسشنامه شامل ۶ سناریو می‌شود که در هر یک از سناریوها، انگیزه مدیریت سود و روش مدیریت سود خاصی، مطرح شده است. انگیزه مدیریت سود شامل دو سطح "فرصت‌گرایانه" و "افزایش ارزش شرکت" و روش مدیریت سود، شامل سه سطح "تغییر در روشهای حسابداری"، "دستکاری اقلام تعهدی"، و "تغییر در زمان‌بندی مبادلات اقتصادی" می‌باشد. به منظور آزمون فرضیات از تحلیل واریانس دو عامله و آزمون تی استیودنت استفاده گردید.

یافته‌ها: بر اساس نتایج حاصله انگیزه مدیریت سود و روش مدیریت سود در سطح اطمینان ۹۹ درصد، تاثیر قابل ملاحظه‌ای بر قضاوت اخلاقی دارد. بر اساس این نتایج، می‌توان چنین استنباط کرد که فرضیه اول و دوم، هر دو در سطح اطمینان ۹۹ درصد تایید می‌شوند.

نتیجه گیری: نتیجه اینکه، انگیزه مدیریت سود حائز اهمیت است. بدین معنی که، مدیریت سود با انگیزه "فرصت‌گرایانه" غیر اخلاقی تر از مدیریت سود با انگیزه "افزایش ارزش شرکت" است. علاوه بر این، روش مدیریت سود نیز با اهمیت است. به این صورت که روش "دستکاری اقلام تعهدی" از سایر روشها، غیر اخلاقی تر بوده و سپس روش "تغییر در زمان‌بندی مبادلات اقتصادی" است. روش "تغییر در روشهای حسابداری" نسبت به دو روش دیگر، میزان غیر اخلاقی بودن کمتری دارند.

کلید واژه‌ها: مدیریت سود، انگیزه مدیریت سود، روش مدیریت سود، قضاوت اخلاقی.

سرآغاز

دیگر، نگرشی کاملاً منفی. منظور از نگرش کاملاً مثبت، این است که مدیریت سود، صرفاً برای مقاصد بهبود وضعیت شرکت انجام می‌شود (۴-۶). ولی در نگرش منفی، مدیریت سود وسیله‌ای است در دست مدیران برای بهتر وانمود کردن عملکرد خودشان و در نتیجه رسیدن به مزایای بیشتر (۷-۸). سقوط انرون، و ورلداکام نمونه‌هایی از مواردی است که در آنها مدیریت سود با نگرش منفی انجام شده بود (۶). البته ممکن است شرایطی هم وجود داشته باشد

طبق معیارین‌های حسابداری، حسابداران در انتخاب برخی از روشهای حسابداری تاحدودی آزادی عمل دارند. از به‌کارگیری این آزادی و انعطاف پذیری به منظور بهتر وانمود کردن وضعیت شرکت معمولاً در محافل دانشگاهی به عنوان "مدیریت سود" یاد می‌شود (۲۰۱). با این حال، در عمل، تعاریف مختلفی از مدیریت سود ارائه شده است (۳). در واقع تعاریف ارائه شده در طیفی قرار می‌گیرند که یکسر آن، نگرشی کاملاً مثبت نسبت به این موضوع است و طرف

دکتر حسین اعتمادی: بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود

اخلاقی در جوامع، بررسی نقش اخلاق موضوع بسیار مهمی تلقی می‌شود (۱۱).

بررسی بحث اخلاق در موضوع مدیریت سود نیز که یکی از مباحث عمده در حسابداری است، بسیار با اهمیت محسوب می‌شود (۶). از این رو هدف این تحقیق، بررسی نقش قضاوت‌های اخلاقی در مدیریت سود می‌باشد. به عبارتی دیگر، در این تحقیق به دنبال بررسی جایگاه اخلاق در انتخاب روش مدیریت سود و انگیزه یا نیت مدیریت سود هستیم. برای این منظور دو فرضیه مطرح می‌شود. در فرضیه اول اثر احتمالی انگیزه مدیریت سود به قضاوت‌های اخلاقی پاسخ‌دهندگان بررسی می‌شود، اما در فرضیه دوم، اثر احتمالی روش مدیریت سود بر قضاوت‌های اخلاقی پاسخ‌دهندگان بررسی می‌شود.

پیشینه تحقیق

با مراجعه به سوابق تحقیقات مرتبط با موضوع این تحقیق، یعنی قضاوت‌های اخلاقی در مدیریت سود، مشخص شد که علی‌رغم اهمیت این موضوع، تحقیقی در این زمینه در ایران صورت نگرفته است. اما سوابق تحقیقات انجام شده خارجی، به‌طور خلاصه به شرح زیر است:

در سال ۱۹۹۰ برونز و همکاران با انجام تحقیقی در مورد اخلاقی یا غیراخلاقی بودن مدیریت سود، به این نتیجه رسیدند که در مورد اخلاقی بودن مدیریت سود، بین مدیران اختلاف نظرهای قابل ملاحظه‌ای وجود دارد. همچنین آنها پی به این موضوع بردند که از نظر مدیران مدیریت سود از طریق روش‌های حسابداری غیر اخلاقی تراز مدیریت سود از طریق تصمیم‌گیریهایی عملیاتی است. ابزار مورد استفاده در تحقیق آنها پرسشنامه‌ای بود که در آن ۱۳ اقدام مربوط به مدیریت سود در ۱۳ سناریو مطرح شده بود و در

که در آن مدیریت سود، ترکیبی از دو دیدگاه باشد. در این حالت مدیریت سود هم می‌تواند با دید مثبت انجام شود و هم با دید منفی.

همانطور که ذکر شد، در نگرش مثبت، فرض بر این است که هدف مدیریت، افزایش اثربخشی و کارایی و آینده شرکت است نه خودش. فرض بر این است که در این نگرش، نقش اخلاق پررنگتر باشد و به عبارتی دیگر غیراخلاقی بودن مدیریت سود، کمتر باشد (۲، ۹). در حالی که در نگرش منفی، هدف، انتفاع شخصی مدیر است نه انتفاع شرکت و به عبارتی سهامداران. از این رو تصور می‌رود که این نگرش، کمتر اخلاقی باشد (۲). این کمتر اخلاقی بودن باعث بروز نگرانی‌هایی در مورد به خطر افتادن منافع سهامداران می‌گردد، چرا که در این حالت، مدیر ممکن است برای رسیدن به منافع شخصی خود، منافع سهامداران را زیرپا بگذارد. همانطور که در مورد نمونه‌های زیادی چون انرون، وردکام، آرتور اندرسن، تیکو پروکامپ اینفودیسک، تنتکس، ریبار و ... مشاهده می‌شود، داستانهای بسیاری از رفتارهای غیراخلاقی حسابداران گزارش شده است، ولی نباید همه حسابداران و موسسات حسابداری را متهم به چنین رفتاری کرد. این گونه داستانها، حاکی از آن است که حساسیت بر رفتار اخلاقی در حرفه حسابداری از ضروریات می‌باشد (۱۰). زیرا، علاوه بر اینکه ممکن است با عدم رعایت موازین اخلاقی توسط حسابداران منافع سهامداران زیرپا گذاشته شود، از حیث اینکه اطلاعات حسابداری، ورودی بسیاری از سامانه‌های تصمیم‌گیریهایی اقتصادی می‌شود، نیز نقش حسابداری بسیار حائز اهمیت است. از طرفی هم با توجه به رشد پرشتاب علم و فناوری، همزمان با ضعف و مسأله‌آمیز شدن نظام‌های سنتی

فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال چهارم، شماره های ۳ و ۴، ۱۳۸۸

پس از مرچانت و همکاران (۹)، کاپلان (۱۴) میزان ارتباط بین قضاوت‌های اخلاقی افراد از فعالیتهای مدیریت سود و نقش آنها را با استفاده از سه سناریو بررسی کرد. این سناریوها در زمینه مسائلی چون کسب سود از طریق فعالیت عملیاتی، کسب سود از طریق فعالیت حسابداری، و ایجاد زیان از طریق فعالیت حسابداری بودند. اما قبل از اینکه پاسخ‌دهندگان این سه سناریو را مطالعه کرده و به سوالات پاسخ بدهند، هر کدام از آنها در یکی از سه نقش سهامدار، یکی از مدیران شرکت که با مدیر مدنظر در سناریوها ناآشنا باشد، و یکی از مدیران شرکت که با مدیر مدنظر سناریوها آشنا باشد، قرار می‌گرفتند. پس از مطالعه هر سناریو از دانشجویان خواسته می‌شد تا چهار قضاوت اخلاقی انجام دهند (هر سناریو شامل چهار سوال بود). انتظار می‌رفت دانشجویانی که در نقش یکی از مدیران شرکت که با مدیر مدنظر در سناریوها ناآشنا بود، قرار داشتند، قضاوت‌های کم اخلاقی تری نسبت به گروه‌های دانشجویان دیگر داشته باشند. بر اساس نتایج حاصل شده، چنین پیش‌بینی‌ای در مورد فعالیتهای حسابداری مدیریت سود مصداق داشت اما در مورد فعالیتهای عملیاتی مدیریت سود، صادق نبود.

کاپلان (۱۵) مجدداً در تحقیق دیگری بررسی نمود که آیا قضاوت اخلاقی استفاده‌کنندگان صورتهای مالی از مدیریت سود تابع "نفع شخصی" است یا خیر. وی برای انجام این امر، دانشجویان را در دو نقش سهامدار و غیرسهامدار قرار داد. پاسخ‌دهندگان باید سه سناریو را که در آنها مدیر اقدام به مدیریت سود می‌کند، مطالعه نموده و به دو سوال در باره با اخلاقی بودن یا غیراخلاقی بودن مدیریت سود و انتفاع مالی احتمالی سهامداران به واسطه مدیریت سود، جواب دهند. نتایج حاصله، بیانگر این بود که از نظر

انتهای هر سناریو از اعضای نمونه خواسته می‌شد که نظر خودشان را در مورد اخلاقی یا غیراخلاقی بودن آن اقدام بیان کنند (۱۲). در تحقیقی که روزنزیوگ و همکاران وی در سال ۱۹۹۴ انجام دادند، به دنبال پاسخگویی به این سوال بودند که آیا مدیریت سود از لحاظ اخلاقی پذیرفته شده است یا خیر. تفاوت این تحقیق با تحقیق برونز و همکاران وی در این بود که نمونه تحقیق آنها شامل مدیران بود اما نمونه این تحقیق شامل حسابداران است. ابزار تحقیق نیز همان پرسشنامه‌ای بود که برونز و همکاران وی استفاده کرده بودند. نتایج این تحقیق بیانگر این موضوع بود که از نظر حسابداران، مدیریت سود از طریق روشهای حسابداری از لحاظ اخلاقی بسیار ناپسندیده‌تر از مدیریت سود از طریق تصمیم‌گیرهای عملیاتی است.

مرچانت و همکاران (۹) با استفاده از پرسشنامه‌ای که در آن ۱۳ اقدام چالش برانگیز در زمینه مدیریت سود مطرح شده بود، بحث اخلاق در مدیریت سود را مورد بررسی قرار دادند. پرسشنامه‌های آنها بین مدیران، حسابداران، و حسابرسان توزیع گردید. نتایج حاکی از این بود که از نظر پاسخ‌دهندگان قضاوت‌های اخلاقی، بستگی به نوع، اندازه، زمانبندی، و هدف اقدامات مرتبط با مدیریت سود دارد. البته اختلاف‌نظرهای زیادی هم بین پاسخها مشاهده گردید.

فیشر و همکاران وی در طی تحقیق پیمایشی نظر دانشجویان و حسابداران را در رابطه با ابعاد اخلاقی مدیریت سود جویا شدند. نتایج این تحقیق بیانگر این بود که برنامه آموزشی حسابداری و آموزشهای اخلاقی ممکن است حساسیت اخلاقی دانشجویان و حسابداران را نسبت به مدیریت سود افزایش دهد (۱۳).

روش بررسی

جامعه و نمونه آماری

از آنجایی که دانشجویان فعلی همان مسؤولان مالی آتی خواهند بود، لذا جامعه آماری این تحقیق شامل دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری می‌باشد. به منظور انتخاب اعضای نمونه از روش نمونه‌گیری دردسترس^۱ استفاده شده است. نمونه‌گیری دردسترس بعضی اوقات به عنوان نمونه‌گیری اتفاقی یا تصادفی نیز خوانده می‌شود. این روش نمونه‌گیری، زمانی کاربرد دارد که دسترسی به اعضای نمونه زمان بر و هزینه بر است. در روش نمونه‌گیری دردسترس تعداد اعضای نمونه بر مبنای دسترسی نسبی انتخاب می‌شوند (۱۸). برای انتخاب گروهی از دانشجویان دانشگاه‌های مختلف در بسیاری از تحقیقات از روش نمونه‌گیری دردسترس استفاده شده است (۲۱-۱۹). تعداد پرسشنامه‌های توزیع شده ۲۰۰ و پرسشنامه‌های برگشت داده شده و کامل ۱۸۳ بودند.

ابزار گردآوری داده‌ها

در این تحقیق به منظور بررسی بحث اخلاق در مدیریت سود از پرسشنامه استفاده می‌شود. پرسشنامه مورد استفاده توسط ویلیام بلسکی و همکاران وی (۲) تنظیم شده است. در این پرسشنامه، شش سناریو مطرح شده است و پس از هر سناریو، نظر پاسخ‌دهندگان در باره اقدام توصیف شده در آن پرسیده می‌شود. سناریوهای ارائه شده در این پرسشنامه به گونه‌ای طراحی شده اند که با استفاده از هر یک از آنها، یک متغیر اندازه‌گیری و از اثر متغیرهای مختلف بر یکدیگر جلوگیری می‌شود. نحوه اندازه‌گیری متغیرها در هر یک از سناریوها به شرح جدول شماره یک می‌باشد.

سهامداران، در سناریوهایی که در آن مدیریت سود با انگیزه منتفع شدن شرکت انجام شده است، نسبت به دو سناریوی دیگر به میزان کمتری غیراخلاقی می‌باشد. همچنین نتایج، حاکی از این بود که در مورد دانشجویانی که در نقش غیرسهامدار بودند، انگیزه مدیریت سود تأثیری بر قضاوت‌های اخلاقی آنان ندارد.

الحیله و همکاران در تحقیقی نظرات مدیران و حسابرسان مستقل را نسبت به رویه‌ها و موضوعات معمول مدیریت سود مقایسه کردند. ابزار تحقیق آنها پرسشنامه بود. نمونه آنها شامل ۵۲ مدیر و ۲۸ حسابرس بود. نتایج حاصل از تحقیق آنها نشانگر این موضوع بود که از نظر حسابرسان نسبت به نظر مدیران، رویه‌های مدیریت سود به طور قابل ملاحظه‌ای کمتر اخلاقی است (۱۶).

در سال ۲۰۰۶ گیاکومینو و همکاران در تحقیقی به دنبال مقایسه نظرات پاسخ‌دهندگان قبل از رسواییهای مالی اخیر و تصویب قانون ساربنز اکسلی با نظرات پاسخ‌دهندگان بعد از آن بود. نتیجه این بود که نتایج حاصل، شبیه نتایج تحقیقات قبلی بود اما شدت نظرات پاسخ‌دهندگان از لحاظ کمتر اخلاقی بودن مدیریت سود، نسبت به تحقیقات قبلی بیشتر بود (۱۷).

بلسکی و همکاران (۲) در زمینه اخلاق در مبحث مدیریت سود تحقیقی انجام دادند. نمونه آنها شامل دانشجویان و ابزار اندازه‌گیری آنها پرسشنامه بود. نتایج تحقیق آنها بیانگر این بود که انگیزه مدیریت سود (فرصت گرایانه یا افزایش ارزش شرکت) در مدیریت سود دارای اهمیت فراوانی است. علاوه بر این، روش مدیریت سود نیز عامل مهمی در مدیریت سود محسوب می‌شود. به این ترتیب که روش تغییرات حسابداری، از لحاظ اخلاقی در پایین ترین سطح قرار گرفت.

ابزارهای اندازه گیری و آزمونهای آماری

در این تحقیق به منظور بررسی تاثیر انگیزه و روش مدیریت سود بر قضاوت‌های اخلاقی از پرسشنامه استفاده شده است. داده‌های مربوط به این تحقیق در سال ۱۳۸۸ گردآوری شده است. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم افزار SPSS صورت گرفته است. نوع روش تحقیق، همبستگی می‌باشد. همچنین با توجه به اینکه متغیرهای مستقل این تحقیق دارای چند سطح (انگیزه مدیریت سود دارای دو سطح "فرصت گرایانه" و "افزایش ارزش شرکت"، و روش مدیریت سود دارای سه سطح "تغییر در روشهای حسابداری"، "دستکاری ارقام تعهدی"، و "تغییر در زمان بندی مبادلات اقتصادی") هستند، و هدف ما بررسی اثر این متغیرها روی متغیر وابسته (قضاوت اخلاقی) است، لذا بهترین روش آماری به منظور آزمون فرضیات تحلیل، واریانس دوعامله^۶ می‌باشد. به این علت که این آزمون آماری، زمانی استفاده می‌شود که اثر متغیرهای مستقلی که دارای چندین سطح هستند بر متغیر وابسته‌ای در حال بررسی است. در تحلیل واریانس دو عامله علاوه بر اینکه اثر هر یک از متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته آزمون می‌شود، اثر تعاملی بین متغیرهای مستقل نیز بر متغیر وابسته آزمون می‌شود. به منظور بررسی بیشتر اثرات متغیرها از آزمون تی استیوننت نمونه‌های جفت شده^۷ نیز استفاده شده است.

یافته‌ها

در جدول شماره ۲ آمار توصیفی پاسخ‌ها شامل میانگین، انحراف معیار، و دامنه پاسخ‌های مربوط به سوالات هر یک از سناریوها ارائه شده است. متغیرهای مستقل این تحقیق عبارتند از:

جدول ۱: متغیرهای اندازه‌گیری شده در هر یک از سناریوها

شرح	انگیزه مدیریت سود	روش مدیریت سود
سناریو اول	افزایش ارزش شرکت	تصمیم‌گیری عملیاتی
سناریو دوم	فرصت گرایانه	تصمیم‌گیری عملیاتی
سناریو سوم	افزایش ارزش شرکت	تغییر در روشهای حسابداری
سناریو چهارم	فرصت گرایانه	دستکاری ارقام تعهدی
سناریو پنجم	فرصت گرایانه	تغییر در روشهای حسابداری
سناریو ششم	افزایش ارزش شرکت	دستکاری ارقام تعهدی

در طراحی پاسخنامه شده از مقیاس لیکرت استفاده شده است و به صورت طیفی از ۱ (احتمال پایین یا غیر اخلاقی) شروع و تا ۷ (احتمال بالا یا اخلاقی) ادامه دارد.

تاکید اصلی این تحقیق بر سوال سوم (اخلاقی یا غیر اخلاقی بودن) می‌باشد. در واقع جواب این سوال، متغیر مستقل این تحقیق محسوب می‌شود. هر چند که سوالات اول و دوم بر آزمون فرضیات تأثیری ندارند ولی برای بررسی سوگیری نسبت به تمایلات اجتماعی^۲ طراحی شده است. اندازه‌گیری سوگیری نسبت به تمایلات اجتماعی از طریق مقایسه جواب این دو سوال انجام می‌شود.

قابلیت اعتماد^۳ و اعتبار^۴ ابزار گردآوری داده‌ها

هر چند که قابلیت اعتماد و اعتبار ابزار اندازه‌گیری این تحقیق در تحقیقات دیگری نیز مورد بررسی قرار گرفته است که نتیجه آنها حاکی از این است که قابلیت اعتماد و اعتبار این ابزار بسیار بالا است (۲)، با این حال در این تحقیق به منظور ارزیابی قابلیت اعتماد ابزار اندازه‌گیری از روش آلفای کرونباخ استفاده شد و برای بررسی اعتبار آن از اعتبار محتوا^۵ استفاده شد. برای این منظور از نظرات افراد متخصص در این زمینه استفاده گردید. ضریب آلفای محاسبه شده ۰/۸۱۴ می‌باشد.

دکتر حسین اعتمادی: بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود

انگیزه‌های مدیریت سود و روشهای مدیریت سود. انگیزه‌های مدیریت سود عبارتند از: انگیزه فرصت‌گرایانه و انگیزه افزایش ارزش شرکت. روشهای مدیریت سود هم عبارتند از: روشهای مدیریت سود از طریق "تصمیم‌گیریهای عملیاتی، دستکاری ارقام تعهدی، و تغییر در روشهای حسابداری. همانطور که اشاره شد، به منظور آزمون فرضیه اول (تاثیر احتمالی انگیزه مدیریت سود بر قضاوتهای اخلاقی) و فرضیه دوم (تاثیر احتمالی روش مدیریت سود بر قضاوتهای اخلاقی) از تحلیل واریانس دو عامله استفاده گردید. نتایج حاصل از آن در جدول شماره ۳ ارائه شده است. علاوه بر این، به منظور بررسی بیشتر، وجود اختلاف معنی‌دار بین انگیزه‌های مدیریت سود و روشهای مدیریت سود نیز بررسی گردید. برای این منظور از آزمون تی استیودنت نمونه‌های جفت شده استفاده شده است. نتایج حاصل در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

جدول ۲: اطلاعات مربوط به میانگین، انحراف معیار، و دامنه پاسخها

شرح	انگیزه	روش	تعداد	میانگین	دامنه	انحراف معیار
سناریو اول						
سوال اول	افزایش ارزش	تصمیم‌گیری	۱۷۹	۳/۵۹۷۸	۱-۷	۱/۹۱۲۴۷
سوال دوم	شرکت	عملیاتی	۱۷۹	۴/۰۳۳۵	۱-۷	۱/۶۰۷۲۱
سوال سوم			۱۷۵	۳/۶۱۱۴	۱-۷	۱/۹۳۲۱۵
سناریو دوم						
سوال اول	فرصت‌گرایانه	تصمیم‌گیری	۱۸۲	۳/۴۱۲۱	۱-۷	۱/۹۹۱۸۳
سوال دوم		عملیاتی	۱۸۲	۴/۳۹۰۱	۱-۷	۱/۶۳۰۶۸
سوال سوم			۱۸۲	۲/۹۵۶۰	۱-۷	۱/۹۰۹۰۵
سناریو سوم						
سوال اول	افزایش ارزش	تغییر در روشهای	۱۷۹	۳/۸۰۱۱	۱-۷	۱/۹۸۸۲۰
سوال دوم	شرکت	حسابداری	۱۷۹	۴/۳۵۲۰	۱-۷	۱/۲۶۹۸۳
سوال سوم			۱۷۸	۴/۰۸۹۹	۱-۷	۱/۹۹۵۱۴
سناریو چهارم						
سوال اول	فرصت‌گرایانه	دستکاری ارقام	۱۷۸	۳/۱۷۴۲	۱-۷	۱/۸۱۲۷۰
سوال دوم		تعهدی	۱۷۸	۳/۹۷۷۵	۱-۷	۱/۵۸۱۲۲
سوال سوم			۱۷۸	۳/۰۱۶۹	۱-۷	۱/۸۳۶۴۶
سناریو پنجم						
سوال اول	فرصت‌گرایانه	تغییر در روشهای	۱۷۵	۳/۹۹۴۳	۱-۷	۱/۹۴۰۱۹
سوال دوم		حسابداری	۱۷۵	۴/۴۵۷۱	۱-۷	۱/۶۲۱۳۹
سوال سوم			۱۷۵	۳/۶۶۲۹	۱-۷	۲/۰۱۳۰۱
سناریو ششم						
سوال اول	افزایش ارزش	دستکاری ارقام	۱۷۶	۳/۸۰۱۱	۱-۷	۱/۸۴۸۶۱
سوال دوم	شرکت	تعهدی	۱۷۶	۴/۰۴۵۵	۱-۷	۱/۵۱۴۹۵
سوال سوم			۱۷۶	۳/۹۷۱۶	۱-۷	۱/۹۳۲۱۵

جدول ۳: نتایج تحلیل واریانس دوعامله

منبع واریانس	دامنه آزادی	P-Value
انگیزه مدیریت سود	۱	۰/۰۰۰
روش مدیریت سود	۲	۰/۰۰۰
انگیزه مدیریت سود × روش مدیریت سود	۲	۰/۱۹۳
خطا	۱۰۵۸	

جدول ۴: نتایج آزمون تی استیودنت نمونه‌های جفت شده

شرح	اختلاف میانگین	دامنه آزادی	P-Value
انگیزه مدیریت سود			
افزایش ارزش شرکت-فرصت طلبانه	۰/۶۶۸۵۹	۵۱۸	۰/۰۰۰
روش مدیریت سود			
تغییر در روشهای حسابداری-دستکاری اقلام تعهدی	۰/۴۲۶۰۹	۳۴۴	۰۰۱
تغییر در روشهای حسابداری-تصمیم‌گیری عملیاتی	۰/۶۱۲۷۲	۳۴۵	۰/۰۰۰
دستکاری اقلام تعهدی-تصمیم‌گیری عملیاتی	۰/۲۴۱۳۸	۳۴۷	۰۷۸

بحث

با توجه به اطلاعات ارائه شده در جدول شماره ۲، درصد بالایی از میانگین پاسخها به نقطه میانی طیف (یعنی ۳/۵) نزدیک هستند و این یعنی اینکه، از نظر پاسخ‌دهندگان، اقدامات مدیریت سود فقط تا حدودی سوال برانگیز و مشکل‌آفرین است و در همه موارد، قضاوت اخلاقی در مورد آنها مشکل نیست. از این رو می‌توان چنین استنباط کرد که بحث اخلاق در مدیریت سود در بسیاری از موارد نادیده گرفته می‌شود و توجه کافی به آن مبذول نمی‌گردد. علاوه بر این انحراف معیار بالای پاسخها نیز بیانگر این موضوع است که میزان اتفاق نظر بین پاسخ‌دهندگان کم است. به عبارت دیگر پاسخ‌دهندگان نسبت به میزان اخلاقی یا غیراخلاقی بودن اقدامات مدیریت سود و انجام آن اقدامات دارای نظرات متفاوتی هستند.

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول شماره ۳ انگیزه مدیریت سود ($F=32.676$ و $P\text{-Value}=0$) و روش مدیریت سود ($F=8.526$ و $Value=0$) در سطح اطمینان ۹۹ درصد، تاثیر قابل ملاحظه‌ای بر قضاوت اخلاقی پاسخ‌دهندگان دارد. اما اثر متقابل آنها ($F=1.649$ و $P\text{-Value}=0.193$) در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تاثیر قابل ملاحظه‌ای بر قضاوت اخلاقی پاسخ‌دهندگان ندارد. بر اساس این نتایج، می‌توان چنین استنباط کرد که فرضیه اول و دوم، هر دو در سطح اطمینان ۹۹ درصد تایید می‌شوند. با توجه به نتایج تحقیقات قبلی (9) و (2) این نتایج مورد انتظار بود.

با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره ۴، می‌توان چنین استنباط کرد که در سطح اطمینان ۹۹ درصد بین انگیزه فرصت‌گرایانه و انگیزه افزایش ارزش شرکت، تفاوت معنی‌داری وجود دارد. از طرفی، همانطور که مشاهده می‌شود اختلاف میانگین نمرات، انگیزه افزایش ارزش شرکت به میزان ۰/۶۶۸۵۹ بیشتر از انگیزه فرصت‌گرایانه می‌باشد. به عبارتی دیگر از نظر

دکتر حسین اعتمادی: بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود

مدیریت سود، افزایش ارزش شرکت باشد، در نهایت این افزایش ارزش شرکت به طور غیر مستقیم به نفع مالکان (در واقع سهامداران) خواهد بود. علاوه بر این، نتایج بیانگر این است که روش مدیریت سود نیز حائز اهمیت است. بدین معنی که به نظر پاسخ‌دهندگان ابتدا روش دستکاری اقلام تعهدی، سپس روش تصمیم‌گیری عملیاتی، و نهایتاً روش تغییر در روشهای حسابداری، به ترتیب نسبت به بعدی غیراخلاقی‌تر هستند. این نتایج در مورد ترتیب روشها، با نتایج تحقیق بلسکی و همکاران (۲) هماهنگی دارد اما ناقص نتایج تحقیق مرجانت و همکاران (۹) و کاپلان (۱۴) می‌باشد. نتایج تحقیق این دانشمندان اشاره به این موضوع دارد که روش تغییر در روشهای حسابداری، غیراخلاقی‌تر از روش تصمیم‌گیریهایی عملیاتی است.

در تحقیق بلسکی و همکاران (۲) از پرسشنامه‌ای استفاده شده است که در تحقیق حاضر نیز از آن استفاده شده است. از طرفی نتایج این تحقیق مؤید نتایج حاصل از تحقیق بلسکی و همکاران (۲) است. بلسکی و همکاران وی در توجیه این تضاد (بین نتایج تحقیق خودشان با تحقیقات قبلی) این دلیل را ذکر کرده اند که در سناریوی دوم، اشاره به اضافه کاری کارمندان شده است. بدین صورت که مدیر از کارمندان می‌خواهد که اضافه کار بمانند تا اهداف مدیر تحقق یابد. بحث اضافه کار از نظر پاسخ‌دهندگان، موضوع منفی جلوه کرده است اما، ممکن است همیشه این طور نباشد. از این رو، میزان غیراخلاقی بودن این سناریو، بالاتر تعیین شده است و این موضوع باعث شده که روش تصمیم‌گیری عملیاتی نسبت به روش تغییر در روشهای حسابداری، غیراخلاقی‌تر تصور شود. همانگونه که بلسکی و همکاران بیان کردند، در تحقیق

پاسخ‌دهندگان، انگیزه افزایش ارزش شرکت از نظر اخلاقی پذیرفته شده‌تر از انگیزه فرصت‌گرایانه می‌باشد.

نتیجه حاصل از مقایسه روشهای مدیریت سود نیز حاکی از این است که بین روش تغییر در روشهای حسابداری و روش دستکاری اقلام تعهدی، و همچنین بین روش تغییر در روشهای حسابداری و روش تغییر در زمان بندی مبادلات اقتصادی، در سطح اطمینان ۹۹ درصد تفاوت معنی داری وجود دارد. اما بین روش دستکاری اقلام تعهدی و روش تغییر در زمان بندی مبادلات اقتصادی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد تفاوت معنی داری مشاهده نمی‌شود. با توجه به میانگینها می‌توان گفت که روش تغییر در روشهای حسابداری با اختلاف میانگین ۰.۴۲۶۰۹ نسبت به روش دستکاری اقلام تعهدی، از نظر اخلاقی پذیرفته شده‌تر است. همچنین از نظر پاسخ‌دهندگان روش تغییر در روشهای حسابداری با اختلاف میانگین ۰.۶۱۲۷۲ بیشتر نسبت به روش تغییر در زمان بندی مبادلات اقتصادی اخلاقی‌تر می‌باشد. در مورد روش دستکاری اقلام تعهدی و روش تغییر در زمان بندی مبادلات اقتصادی هم اختلاف میانگین مساوی ۰.۲۴۱۳۸، می‌باشد که این اختلاف، بیانگر آن است که روش دستکاری اقلام تعهدی از نظر اخلاقی پذیرفته شده‌تر از روش تغییر در زمان بندی مبادلات اقتصادی است.

این نتایج بدین معنی است که انگیزه مدیریت سود حائز اهمیت است. به عبارتی از نظر پاسخ‌دهندگان، مدیرانی که با انگیزه فرصت طلبانه اقدام به مدیریت سود می‌کنند، نسبت به مدیرانی که با انگیزه افزایش ارزش، اقدام به مدیریت سود می‌کنند، مرتکب عملی غیراخلاقی‌تر می‌شوند. دلیل این امر ممکن است این موضوع باشد که از نظر پاسخ‌دهندگان در صورتی که انگیزه

غیراخلاقی تر باشد، چنین سوگیری بیشتر خواهد بود. این نتایج نیز مؤید نتایج تحقیق بلسکی و همکاران وی (۲) بود.

نتیجه گیری

به طور خلاصه نتایج حاصل، بیانگر این است که انگیزه مدیریت سود حائز اهمیت است. به این معنی که، از نظر پاسخ دهندگان، مدیریت سود با انگیزه "فرصت گرایانه" غیراخلاقی تر از مدیریت سود با انگیزه "افزایش ارزش شرکت" است. علاوه بر این، نتایج، حاکی از این است که روش مدیریت سود نیز با اهمیت است. به این صورت که روش "دستکاری ارقام تعهدی" از سایر روشها غیراخلاقی تر بوده و پس از آن، روش "تغییر در زمان بندی مبادلات اقتصادی" است. روش "تغییر در روشهای حسابداری" نسبت به دو روش دیگر، میزان غیراخلاقی بودن کمتری دارد.

همچنین نتایج، بیانگر وجود سوگیری پاسخ دهندگان نسبت به تمایلات اجتماعی در هریک از سناریوها بود که بین این سوگیری و قضاوت اخلاقی پاسخ دهندگان در مورد هر یک از سناریوها رابطه مستقیمی وجود دارد. این نتیجه دلالت بر این دارد که از نظر پاسخ دهندگان، هر چه اقدام مربوط به مدیریت سود، غیراخلاقی تر باشد، چنین سوگیری بیشتر خواهد بود.

در انتها پیشنهاد می شود این تحقیق در مورد دانشجویان مقاطع کارشناسی ارشد و دکتری، استادان افراد حرفه ای و همچنین صاحب نظران نیز انجام شده و نتایج حاصل از آن با نتایج این تحقیق مقایسه گردد. این امر می تواند موجب شناسایی بسیاری از عوامل از قبیل میزان تحصیلات، میزان تجربه کاری و ... گردد که ممکن است بر تصمیم گیریهای افراد تاثیرگذار باشد.

حاضر نیز می توان این دلیل را برای وجود چنین تضادی بین نتایج این تحقیق با تحقیقات مرچانت و همکاران (۹) و کاپلان (۱۴) ذکر نمود. دلیل دیگری که می توان برای این موضوع ذکر نمود این است که معیارها و روشهای حسابداری به دانشجویان آموزش داده می شود. همین طور تغییر در روشهای حسابداری نیز به آنها تدریس می شود و در مواردی حتی ذکر می شود که بسته به شرایط و صنعت و ... می توان تغییر روش داد. از اینرو این موضوع ممکن است باعث شود که از نظر پاسخ دهندگان، این روش مدیریت سود خیلی غیراخلاقی به نظر نرسد و از این جهت در قضاوتهای آنها از نظر غیراخلاقی بودن در پایین ترین سطح نسبت به روشهای مدیریت سود قرار گیرد.

همانطور که در بخشهای قبلی ذکر گردید، سوال اول و دوم هریک از سناریوها به منظور بررسی سوگیری پاسخ دهندگان نسبت به تمایلات اجتماعی طراحی شده است. در سوال اول از پاسخ دهندگان سوال شده است که احتمال انجام چنین عملی توسط خودشان چقدر است و در سوال دوم از آنها سوال شده است که احتمال انجام چنین عملی توسط همسن و سالان وی چقدر است. نتایج، بیانگر وجود سوگیری پاسخ دهندگان نسبت به تمایلات اجتماعی در هریک از سناریوها بود. این نتایج مؤید نتایج تحقیق کوهن و همکاران (۲۲) و بلسکی و همکاران (۲) بود.

همچنین بررسی شده که آیا وجود چنین سوگیری با قضاوت اخلاقی پاسخ دهندگان در هریک از سناریوها (سوال سوم) مرتبط می باشد یا خیر. نتایج حاکی از این بود که بین سوگیری پاسخ دهندگان نسبت به تمایلات اجتماعی و قضاوت اخلاقی آنها در مورد هریک از سناریوها، رابطه مستقیمی وجود دارد. بدین معنی که هرچه از نظر پاسخ دهندگان اقدام مربوط به مدیریت سود،

6. Jiraporn P, Miller G, Yoon S, Kim Y (2008). Is earnings management opportunistic or beneficial? An agency theory perspective. *International Review of Financial Analysis* 17(3): 622-634.
7. Healy P (1985). The impact of bonus schemes on the selection of accounting principles. *Journal of Accounting and Economics* 7: 85-107.
8. Holthausen RW, Larker D, Sloan R (1995). Annual bonus schemes and the manipulation of earnings. *Journal of Accounting and Economics* 19: 29-74.
9. Merchant KA, Rockness J (1994). The Ethics of Managing Earnings: An Empirical Investigation. *Journal of Accounting and Public Policy* 13: 79-94.
۱۰. سرلک نرگس. اخلاق حسابداری. فصلنامه اخلاق در علوم و فن آوری. ۱۳۸۷؛ ۲۱.
۱۱. فراستخواه مسعود. اخلاق علمی رمز ارتقای آموزش عالی. فصلنامه اخلاق در علوم و فن آوری. ۱۳۸۵ زمستان؛ ۱.
12. Bruns WJ, Merchant KA (1990). The Dangerous Morality of Managing Earnings. *Management Accounting* 72(2): 22-25.
13. Fischer M, Rosenzweig K (1995). Attitudes of students and accounting practitioners concerning the ethical acceptability of earnings management. *Journal of Business Ethics* 14(6): 433-445.
14. Kaplan S (2001b). Ethically related judgments by observers of earnings management. *Journal of Business Ethics* 32: 265-298.
15. Kaplan S (2001a). Further evidence on the ethics of managing earnings: An examination of the ethically related judgments of shareholder and nonshareholders. *Journal of Accounting and Public Policy* 20: 27-44.
16. Al-Hayale T, George L (2005). The ethicalness of earnings management in the Middle East: a survey of managers and auditors in Jordanian companies. *International Journal of Accounting*,

سپاسگزاری

از جناب آقای دکتر حسین جباری و سرکار خانم زرافشان رحمانی که در انجام این پژوهش ما را یاری فرمودند، صمیمانه، مراتب قدردانی و تشکر را به جا می‌آورم.

واژه‌نامه

1. Convenience sampling نمونه‌گیری دردسترس
2. Social desirability bias سوگیری نسبت به تمایلات اجتماعی
3. Reliability قابلیت اعتماد
4. Validity اعتبار
5. Content Validity اعتبار محتوا
6. Two-way Analysis of Variance تحلیل واریانس دوعامله
7. Paired Samples t-test آزمون تی استیودنت نمونه‌های جفت شده

منابع

1. Jones J (1991). Earnings management during import relief investigation. *Journal of Accounting Research* 2(29):193-228.
2. Belski W, Beams J, Brozovsky J (2008). Ethical Judgments in Accounting: An Examination on the Ethics of Managed Earnings. *Journal of Global Business Issues*. 2(2): 59-68.
3. Mintz SM, Morris RE (2008). *Ethical Obligations and Decision Making in Accounting* Boston. McGraw-Hill Irwin.
4. Subramanyam KR (1996). The pricing of discretionary accruals. *Journal of Accounting and Economics* 22: 249-281.
5. Jiraporn P, Kim Y, Mathur I (2008). Does corporate diversification exacerbate or mitigate earnings management?: An empirical analysis. *International Review of Financial Analysis* 17(5):1087-1109.

۲۰. رفیعی افسانه. تاثیر جنسیت، مقطع تحصیلی، دینداری و سابقه کار بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران در ایران. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه تهران؛ ۱۳۸۶.

21. Yi-Hui H (2007). Undergraduate accounting students perceptions of accounting ethics: A cross-cultural comparative study.

22. Cohen J, Pant L, Sharp D (1996). Measuring the ethical awareness and ethical orientation of Canadian auditors. Behavioral Research in Accounting. 8: 98-119.

Auditing and Performance Evaluation
2(4): 399 – 413.

17. Giacomino DE, Bellovary JL (2006). The Ethics Of Managing Short-Term Earnings: Business Managers And Business Students Rate Earnings Management Practices-Implications For Academia. Journal of College Teaching & Learning. 3(7): 57-70.

18. Convenience Sampling. www.Social Research Methods.Net/lcb/sampon.phd. [Online]. [cited 2009].

۱۹. جباری حسین. استنباط دانشجویان کارشناسی رشته حسابداری از اخلاق حرفه ای (تحقیق تطبیقی بین فرهنگی). پایان نامه دکتری. دانشگاه آزاد واحد علوم تحقیقات؛ ۱۳۸۸.