

## رابطه اخلاق با رفتار مدیریت سود و تأثیر ویژگی‌های

### جمعیت‌شناختی بر آن

دکتر محمود معین‌الدین<sup>۱</sup>، دکتر شهناز نایب‌زاده<sup>۲\*</sup>، الهام یآوری<sup>۱</sup>، محمد میرمحمدی صدرآبادی<sup>۱</sup>

گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد

گروه مدیریت، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد

(تاریخ دریافت ۹۳/۴/۷، تاریخ پذیرش ۹۳/۷/۵)

#### چکیده

**زمینه:** رفتار غیراخلاقی مدیریت سود می‌تواند عامل شکست اخلاقی در شرکت‌ها باشد. از این رو، پژوهش حاضر بر آن شد تا رابطه اخلاق با رفتار مدیریت سود را مورد بررسی قرار دهد.

**روش:** پژوهش حاضر در جرگه پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی قرار دارد. جامعه آماری در برگزیده دو گروه است: مدیران مالی شرکت‌های خصوصی بزرگ استان یزد و نیز دانشجویان کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد. نمونه‌های آماری این تحقیق ۱۱۰ نفر از مدیران شرکت خصوصی و نیز ۱۸۰ نفر از دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری در نظر گرفته شدند که به صورت تصافی انتخاب شدند. داده‌های مورد نیاز از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری و در تجزیه و تحلیل آنها از تکنیک تحلیل عاملی، آزمون همبستگی اسپیرمن، آزمون تی و تحلیل واریانس استفاده شد.

**یافته‌ها:** نتایج نشان داد: بین اخلاق آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی تفاوتی وجود ندارد و فرضیه‌های آنها تأیید نمی‌شود. طبق فرضیه دوم (وضعیت جمعیت‌شناختی) جنسیت و اصول اخلاق حرفه‌ای در شغل رابطه معناداری با مدیریت سود نشان نداده و فرضیه‌های آنها تأیید نمی‌شود. ولی وضعیت فعلی (مدیر مالی، دانشجو)، تحصیلات، سن، مدت زمان اخذ مدرک دانشگاهی، اصول اخلاق حرفه‌ای در دانشگاه، تجربه حسابداری، رابطه معناداری با مدیریت سود نشان دادند و مورد تأیید واقع شدند.

**نتیجه‌گیری:** رفتار غیراخلاقی مدیریت سود، چه در بین نسبی‌گراها و آرمان‌گراها، می‌تواند عامل شکست اخلاقی در شرکت‌ها و ورشکستگی باشد.

**کلید واژه‌گان:** اخلاق، مدیریت سود، ویژگی‌های جمعیت‌شناختی.

#### سرآغاز

اخلاقی در حوزه مدیریت موفقیت مطلوب را کسب نکرده و در نتیجه با ناکامی روبرو شده‌اند (۱). مدیریت سود به عنوان یکی از مشکلات حرفه حسابداری مطرح گردیده است که وضعیت مالی واقعی سازمان‌ها را نشان نمی‌دهد و اطلاعات مربوطی را که سرمایه‌گذاران باید از آن مطلع باشند پنهان می‌کند. به نظر محققان، رفتار غیراخلاقی مدیریت سود می‌تواند عامل شکست اخلاقی<sup>۱</sup> در شرکت‌ها باشد (۲). رسوایی‌های مالی عظیمی مشاهده می‌شود که با مشاهده هر یک از این رسوایی‌ها

نقش اخلاقی مدیر در اشتیاق و برانگیختن انگیزه‌ها و در انسجام واحدها و سرعت بخشیدن به امور سازمانی جهت رسیدن به نتایج مطلوب امری انکارناپذیر و حائز اهمیت فراوان در اداره بهینه سازمان است. چه بسیارند مدیرانی که با داشتن خصوصیات مانده قاطعیت، تخصص، قدرت و آگاهی‌های لازم در سطحی بالا قرار داشته‌اند، ولی به خاطر عدم رعایت مسائل

\* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: Snayebzadeh@iauyazd.ac.ir

دکتر شهناز نایب‌زاده و همکاران: رابطه اخلاق با رفتار مدیریت سود و تأثیر ویژگی‌های جمعیت‌شناختی بر آن

دانشجویان مقطع کارشناسی پرداختند. در پژوهش آنها انگیزه مدیریت سود شامل دو سطح فرصت‌گرایانه و افزایش ارزش شرکت، و نیز روش مدیریت سود در سه سطح، تغییر در روش‌های حسابداری، دستکاری ارقام تعهدی و تغییر در زمان بندی مبادلات اقتصادی در نظر گرفته شد. نتایج نشان داد که مدیریت سود با انگیزه فرصت‌گرایانه، غیر اخلاقی‌تر از مدیریت سود با انگیزه افزایش ارزش شرکت است و روش دستکاری<sup>۷</sup> ارقام تعهدی<sup>۸</sup> از سایر روش‌ها غیر اخلاقی‌تر بوده و تغییر در زمان بندی مبادلات اقتصادی نسبت به دو روش قبل میزان غیر اخلاقی کمتری دارد (۷). محققینی به منظور بررسی تأثیر اخلاق شرکتی بر درک مدیریت سود، ارزش‌های اخلاقی<sup>۹</sup> شرکتی را به عنوان معیار بالقوه از اصول اخلاقی مدیریت سود مورد بررسی قرار دادند. تحقیق آن‌ها با استفاده از پرسشنامه که بین ۴۵۴ نفر از شرکت‌های سهامی عام و دانشجویان دانشگاه توزیع شد، انجام پذیرفت. نتایج حاصله اینکه حسابداران در شرکت‌های با ارزش‌های اخلاقی بالا (پایین)، فعالیت‌های مدیریت سود را به عنوان فعالیت‌های غیر اخلاقی‌تر (اخلاقی‌تر) درک می‌کنند (۲). نتایج پژوهش محققینی دیگر نشان می‌دهد جهت افزایش حساسیت اخلاقی<sup>۱۰</sup>، نیت اخلاقی<sup>۱۱</sup> و جهت‌گیری اخلاقی<sup>۱۲</sup> حسابداران و حساب‌رسان، لازم است بر آموزش مداوم و مستمر اخلاق حرفه‌ای تأکید گردد (۳). صاحب‌نظران با توزیع پرسشنامه در میان صاحب‌نظران آموزش حسابداری که جزء ۱۵۰ دانشگاه برتر جهان هستند، درس اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی دانشگاه‌هایی که برگزار کننده دوره کارشناسی حسابداری هستند را ارائه کردند. نتیجه نشان داد جلب اعتماد عمومی برای حرفه حسابداران بسیار با اهمیت است و صاحب‌نظران و استادان حسابداری مورد پرسش در این تحقیق، آموزش مفاهیم و اصول اخلاقی به حسابداران را ضروری قلمداد نموده‌اند. در نهایت توصیه شد این واحد درسی به مجموعه دروس مقطع کارشناسی حسابداری اضافه گردد (۸).

در سطح بین‌المللی محققینی با یک بررسی بر روی اخلاق و درآمد مدیریت، نشان داد مدیرانی که درگیر مدیریت سود می‌شوند به نظر می‌رسد که فرصت طلب و خودخواه هستند و آنهایی که بیشتر غیر اخلاقی هستند، از رفتار مدیریت سود به منظور بالا بردن اثر

سؤالاتی به ذهن می‌آید که چرا و چگونه چنین رسوایی‌های بار آمده است؟ جواب این است: عدم رعایت اخلاق. این‌گونه رسوایی‌ها حاکی از آن است که رعایت موازین اخلاقی در حرفه حسابداری از ضروریات می‌باشد. با توجه به کم رنگ شدن نظام سنتی اخلاقی در جوامع و رشد پرشتاب علم و فناوری، توجه به نقش اخلاق موضوع بسیار مهمی تلقی می‌شود (۳). با توجه به این که روند خصوصی‌سازی با اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی شتاب بیش‌تری گرفته است، همچنین با وجود انگیزه‌های مدیران برای اعمال مدیریت سود<sup>۱۳</sup>، لازم است رابطه بین مدیریت سود و اخلاق را مورد بررسی قرار دهیم (۴). برجستگی متمایز کننده حرفه حسابداری پذیرش مسؤلیت نسبت به عموم است. جامعه انتظارات فراوانی از اهل این حرفه دارد و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری اعتماد داشته باشند. از این رو اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران باید به‌طور قابل توجهی مربوط<sup>۱۴</sup>، قابل اتکا<sup>۱۵</sup>، واقعی و بی‌غرضانه<sup>۱۶</sup> باشد. در نتیجه اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای و افرادی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد (۵).

در زمینه اخلاقیات مدیریت سود<sup>۱۷</sup> تحقیقات زیادی هم در سطح ملی و هم در سطح بین‌المللی انجام شده است. در سطح ملی محققینی در تحقیق خود، حسابداری در دنیای پیشرفته اقتصادی امروز را حرفه‌ای حیاتی بر می‌شمارد، زیرا سامانه اقتصادی جاری بدون آن نمی‌تواند، وجود داشته باشد و برجستگی متمایز کننده حرفه حسابداری پذیرش مسؤلیت نسبت به عموم است. پس حسابداران نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آنها باشد (۵). در تحقیقی جمعی از صاحب‌نظران به بررسی دیدگاه اخلاقی مدیران مالی با استفاده از پرسشنامه پرداختند. نتیجه این تحقیق، با توجه به اثر مثبت دیدگاه آرمان‌گرایی مدیران، بر کیفیت اطلاعات مالی، به نظر می‌رسد ضروری است که نهادهای حرفه‌ای و مراجع مسئول در جهت تقویت آرمان‌گرایی مدیران و در نتیجه، ارتقای کیفیت گزارش‌های مالی برنامه ریزی نمایند (۶). در بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود، محققین به مطالعه

سود دارد. همچنین متغیرهای دیگر اخلاقی (سود شخصی، آرمان گرایی) ارتباط منفی با مدیریت سود دارد (۱۵). پژوهشگری در بررسی آسیب پذیری شرکت‌ها در مدیریت کوتاه مدت سود، بر اثر شیوه‌های حسابداری همراه کننده، از نتیجه تبلیغاتی شکست مالی و تقلب توسط انرون و وردکام استفاده نمود. نتیجه تحقیق نشان می‌دهد که تفاوت معنی داری بین درک مدیران مالی و دانشجویان حسابداری در مورد مدیریت سود وجود دارد ولی هیچ تفاوت معنی داری بین جنسیت وجود ندارد (۱۶).

اخلاق در حسابداری اهمیت خاصی دارد زیرا، این رشته نیز همانند رشته‌های دیگر دارای الزامات اخلاقی خاصی تحت عنوان «آیین رفتار حرفه‌ای» است (۱). در چند دهه اخیر پدیده مدیریت سود به عنوان یکی از مشکلات حرفه حسابداری مطرح گردیده است. مدیریت سود، وضعیت مالی واقعی سازمان‌ها را نشان نمی‌دهد و اطلاعات مربوطی را که سرمایه‌گذاران باید از آنها مطلع باشند پنهان می‌کند. به نظر محققان، رفتار غیر اخلاقی مدیریت سود می‌تواند عامل شکست اخلاقی در شرکت‌ها باشد (۲). وضعیت فعلی حرفه حسابداری نشان از رسوایی‌های مالی عظیمی است. اینگونه رسوایی‌ها حاکی از آن است که رعایت موازین اخلاقی در حرفه حسابداری از ضروریات می‌باشد. علاوه بر اینکه ممکن است با عدم رعایت موازین اخلاقی توسط حسابداران منافع سهامداران زیر پا گذاشته شود، از حیث اینکه اطلاعات حسابداری، ورودی بسیاری از سامانه‌های تصمیم‌گیری‌های اقتصادی محسوب می‌شود نیز نقش حسابداران بسیار حائز اهمیت است. تا به حال پژوهش‌های مختلفی در حوزه نقش اخلاق در حسابداری انجام شده است ولی در پژوهش‌های داخلی کمتر به تأثیر نسبی گرایی و آرمان گرایی اخلاقی بر مدیریت سود پرداخته شده است. لذا تحقیق حاضر که به بررسی رفتارهای اخلاقی مدیریت سود و مقایسه آن در بین مدیران مالی و نیز دانشجویان می‌پردازد از نوآوری برخوردار است. بنابراین هدف اصلی تحقیق بررسی رابطه بین رفتار مدیریت سود و اخلاق از طریق بررسی مقایسه‌ای اخلاقیات مدیریت سود در بین مدیران مالی و دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری می‌باشد. همچنین رابطه بین ویژگی‌های جمعیت شناختی این دو گروه و نوع رفتار

قراردادهای شرکت استفاده می‌کنند (۹). در پژوهش دیگری یک محقق نشان داد یک رابطه مثبت بین مسئولیت اجتماعی و تمرکز روی سودهای بلند مدت، آرمان گرایی و شناخت اخلاقی مدیریت سود می‌باشد و همچنین یک رابطه منفی بین تمرکز روی سودهای کوتاه مدت، واقعیت گرایی<sup>۱۳</sup> و شناخت اخلاقی این عمل وجود دارد (۱۰). در پژوهش دیگری که در آمریکا و در میان ۷۶۳ فعال حسابداری و اعضای هیئت علمی و دانشجویان حسابداری در دانشگاه کالیفرنیا انجام گرفت، صاحب نظری به بررسی رابطه بین ارزش‌های سازمانی اخلاقی و درک اهمیت مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها پرداخت. نتایج نشان دهنده یک رابطه مثبت بین مسئولیت اجتماعی و تمرکز روی سودهای بلند مدت، آرمان گرایی و شناخت اخلاقی مدیریت سود می‌باشد و همچنین یک رابطه منفی بین تمرکز روی سودهای کوتاه مدت، واقعیت گرایی و شناخت اخلاقی این عمل وجود دارد (۱۱). صاحب نظری به طور گسترده، معیارهای اخلاقی مؤثر در هدایت رفتار کسب و کار را در سه چیز لازم دانست: ۱. اخلاق به عنوان یک استراتژی، ۲. اخلاق انگیزه‌ای برای یک چارچوب اقتصادی و حقوقی و ۳. نیاز مردم به اخلاق، که با توجه به استانداردهای اخلاقی پذیرفته شده تمایل به عمل دارند (۱۲). محقق در پژوهشی برای تعیین قصد حسابداری مدیریت از سه روش حسابداری شامل بدهی‌ها، ضمانت‌ها و استهلاک، که مدیران شرکت‌های بزرگ ممکن است برای مدیریت سود به کار گیرند، استفاده نمود. سه سطح از قصد مدیریتی<sup>۱۴</sup> شامل: تمایل به افزایش قیمت سهام شرکت، تمایل به کسب یک پاداش مبتنی بر عملکرد و دلیل کسب و کار که مربوط به مدل حسابداری است، برای اهداف تعیین معیار در نظر گرفته شد. نتایج براساس سه دلیل فوق نشان دهنده این است که اقدام به مدیریت سود از طریق مدیران به دلیل این است که این عمل را کمتر غیر اخلاقی می‌دانند (۱۳). پژوهشگری به بررسی درک اخلاقی دانشجویان در مورد درآمدهای مختلف پرداخت. نتیجه این تحقیق نشان می‌دهد که مدیریت سود برای مقاصد فردی کمتر غیر اخلاقی است تا مقاصد شرکت ضمناً ملیت و جنسیت، هیچ تأثیری بر روی درک اخلاقی درآمد و مدیریت سود ندارد (۱۴). یافته‌های محققین نشان داد دو متغیر اخلاق (تعهد حرفه‌ای) و اخلاق نسبیت و آشنایی، بیشترین اثر را بر مدیریت

### جدول ۱: نتایج آزمون مقایسه میانگین رفتار مدیریت سود در بین گروه‌های مختلف اخلاقیات

سطح معناداری sig	F	میانگین توان دوم	درجه آزادی	مجموع توان دوم	رفتار مدیریت سود
		۰/۶۴۵	۳	۱/۹۳۴	بین گروهی
۰/۱۱۴	۲/۰۰۲	۰/۳۲۲	۲۵۲	۸۱/۱۵۸	درون گروهی
			۲۵۵	۸۳/۰۹۲	جمع

مدیریت سود در گروه‌های مختلف اخلاقیات مورد بررسی قرار گرفته است.

### روش

روش تحقیق حاضر به لحاظ هدف از نوع کاربردی، در بررسی رابطه از نوع توصیفی-همبستگی و در بررسی اثربخشی از نوع توصیفی-پس رویدادی محسوب می‌شود. از آنجایی که یکی از فرصت‌های شغلی برای دانشجویان حسابداری، مدیریت مالی مؤسسات و شرکت‌ها است، داده‌های مورد نیاز پژوهش برای دوره زمانی پاییز و زمستان ۱۳۹۰، از جامعه آماری در دو گروه به شرح زیر به دست آمده‌اند:

مدیران مالی شرکت‌های خصوصی بزرگ استان یزد

دانشجویان کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد

نمونه آماری این تحقیق که به صورت تصادفی انتخاب شد، ۱۱۰ شرکت خصوصی می‌باشد که بیش از ۵۰ نفر پرسنل داشته باشد و نیز ۱۸۰ نفر از دانشجویان کارشناسی ارشد حسابداری شاغل به تحصیل در دانشگاه آزاد اسلامی یزد که آخرین سال تحصیلی خود را می‌گذرانند در نظر گرفته شده است. تعداد ۱۰۲ مدیر مالی و ۱۵۴ دانشجوی کارشناسی ارشد به پرسشنامه پاسخ دادند که در تحلیل آماری تحقیق لحاظ شدند.

در تحقیق حاضر از پرسشنامه استاندارد بین‌المللی استفاده شده است که شامل ۳ بخش می‌باشد. بخش اول ویژگی‌های جمعیت‌شناختی شامل ۸ سوال می‌باشد و در بخش دوم برای سنجش اخلاق، پرسشنامه فورسیت شامل ۲۰ سوال که ۱۰ سوال اول مربوط به افراد آرمان‌گرا و ۱۰ سوال دوم مربوط به افراد نسبی‌گرا است، به کار گرفته شد (۱۷). در بخش سوم جهت سنجش مدیریت سود، از پرسشنامه مرجانت شامل ۱۲ سوال

استفاده گردید که در آن ۶ سوال اول مربوط به دستکاری عملیاتی<sup>۱۵</sup> و ۶ سوال دوم مربوط به دستکاری حسابداری<sup>۱۶</sup> می‌باشد (۱۸). این پرسشنامه مورد تایید جمع کثیری از محققان و صاحب‌نظران علم حسابداری در سطح بین‌الملل می‌باشد و به همین خاطر می‌توان از حیث روایی آن را تایید شده دانست. برای ارزیابی پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده شده است. از آنجایی که ضریب آلفای محاسبه شده بزرگ‌تر از ۰/۷ است، ابزار گردآوری داده‌ها پایایی قابل قبولی دارد.

در تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از تکنیک تحلیل عامل و نرم افزار SPSS شاخص‌های اندازه‌گیری متغیرهای تحقیق مشخص شده است. برای بررسی وجود رابطه بین متغیرها (پیوسته و غیرنرمال)، از آزمون همبستگی اسپیرمن استفاده شده است. همچنین برای بررسی تفاوت بین دو گروه برای متغیرهای که توزیع نرمال دارند از آزمون t برای دو نمونه مستقل و برای بررسی تفاوت بین سه دسته یا بیشتر برای متغیرهای که توزیع نرمال دارند از آنالیز واریانس یک طرفه میانگین چند جامعه (ANOVA) و برای بررسی نرمال بودن متغیرها از آزمون ناپارامتری کولموگروف اسمیرنوف استفاده شده است. به منظور مشخص نمودن افراد از نظر نسبی‌گرایی یا آرمان‌گرایی از میانگین ۱۰ سوال اول و متغیر نسبی از ۱۰ سوال دوم به دست آمده است. برای دسته‌بندی آرمان‌گرایی با محاسبه میانه متغیر، نمراتی که بیشتر از میانه بود را «کامل آرمان‌گرا»<sup>۱۷</sup> و نمرات کمتر از میانه را «کمتر آرمان‌گرا»<sup>۱۸</sup> در نظر گرفته شده‌اند و همچنین برای دسته‌بندی متغیر نسبی‌گرا با محاسبه میانه متغیر، نمراتی که بیشتر از میانه بود را «کامل نسبی‌گرا»<sup>۱۹</sup> و نمرات کمتر از میانه را «کمتر نسبی‌گرا»<sup>۲۰</sup> در نظر گرفته شد.

جدول ۲: نتایج آزمون مقایسه میانگین رفتار مدیریت سود در بین افراد «کامل آرمان‌گرا» و «کمتر آرمان‌گرا»

فرضیه	آزمون لوین برای برابری واریانس‌ها		آزمون t برای دو نمونه مستقل					
	F	سطح معناداری	T	درجه آزادی	سطح معناداری	تفاضل میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای تفاضل پایینی	بالایی
فرض برابری واریانس	۰/۹۵۸	۰/۳۳۹	-۰/۳۳۷	۲۵۴	۰/۷۳۷	-۰/۰۲۴۱۰	-۰/۱۶۵۱۴	۰/۱۱۶۹۴
فرض نا برابری واریانس			-۰/۳۳۵	۲۴۲/۸۷۸	۰/۷۳۸	-۰/۰۲۴۱۰	-۰/۱۶۵۹۶	۰/۱۱۷۷۶

جدول ۳: نتایج آزمون مقایسه میانگین رفتار مدیریت سود در بین افراد «کامل نسبی‌گرا» و «کمتر نسبی‌گرا»

فرضیه	آزمون لوین برای برابری واریانس‌ها		آزمون t برای دو نمونه مستقل					
	F	سطح معناداری	T	درجه آزادی	سطح معناداری	تفاضل میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای تفاضل پایینی	بالایی
فرض برابری واریانس	۰/۱۷۸	۰/۶۷۴	۱/۴۰۳	۲۵۴	۰/۱۶۲	۰/۱۰۰۰۶	-۰/۰۴۰۴۰	۰/۲۴۰۵۳
فرض نا برابری واریانس			۱/۴۰۴	۲۵۱/۴۵۹	۰/۱۶۲	۰/۱۰۰۰۶	-۰/۰۴۰۳۴	۰/۲۴۰۴۶

### یافته‌ها

برابری واریانس‌ها آزمون می‌شود. نتایج در جدول ۲ ارائه شده است. با توجه به آماره  $t (-۰/۳۳۷)$  و سطح معناداری ( $۰/۷۳۷$ ) که کمتر از  $۰/۰۵$  نمی‌باشد، در سطح اطمینان ۹۵٪، میانگین رفتار مدیریت سود گروه کمتر آرمان‌گرا برابر گروه کامل آرمان‌گرا می‌باشد، بنابراین فرضیه تأیید نمی‌شود.

در فرضیه اول به منظور بررسی اینکه رفتار مدیریت سود در بین گروه‌های مختلف اخلاقیات متفاوت است، از آزمون مقایسه میانگین چند جامعه (ANOVA) استفاده شده است. با توجه به نتایج ارائه شده در جدول ۱، هر چهار گروه واریانس‌های برابری دارند. با توجه به نتایج آزمون آنالیز واریانس یک‌طرفه و اندازه آماره  $F (۲/۰۰۲)$  و سطح معناداری ( $۰/۱۱۴$ ) که از  $۰/۰۵$  بیشتر است در سطح اطمینان ۹۰٪ تفاوت معنی‌داری بین میانگین‌های چهار گروه برای متغیر رفتار مدیریت سود وجود ندارد. بنابراین فرضیه تأیید نمی‌شود.

فرضیه اصلی اول در قالب دو فرضیه فرعی مطرح گردید. در فرضیه فرعی اول برای بررسی تفاوت متغیر رفتار مدیریت سود، با توجه به نرمال بودن داده‌ها، از آزمون  $t$  برای دو نمونه مستقل استفاده شده است. در این آزمون که به لوین معروف است فرض

جدول ۴: نتایج آزمون دو نمونه مستقل جنسیت بر رفتار مدیریت سود

رفتار مدیریت سود	آزمون لوین برای برابری واریانس‌ها		آزمون t برای دو نمونه مستقل					
	F	سطح معناداری	T	درجه آزادی	سطح معناداری	تفاضل میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای	تفاضل بالایی پایینی
فرض برابری واریانس	۲/۹۱۸	۰/۰۸۹	۰/۹۲۴	۲۵۴	۰/۳۵۷	۰/۰۶۷۳۳	-۰/۰۷۶۲۲	۰/۲۱۰۸۹
فرض نا برابری واریانس			۰/۹۵۴	۱۶۱۳	۰/۳۴۱	۰/۰۶۷۳۳	-۰/۰۷۱۶۳	۰/۲۰۶۳۰
				۲۳۸				

جدول ۵: نتایج آزمون دو نمونه مستقل وضعیت فعلی بر رفتار مدیریت سود

رفتار مدیریت سود	آزمون لوین برای برابری واریانس‌ها		آزمون t برای دو نمونه مستقل					
	F	سطح معناداری	T	درجه آزادی	سطح معناداری	تفاضل میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای	تفاضل بالایی پایینی
فرض برابری واریانس	۱/۰۸۷	۰/۲۹۸	-۲/۱۱۲	۲۵۴	۰/۰۳۶	-۰/۱۵۲۸۹	-۰/۲۹۵۴۴	-۰/۰۱۰۳۵
فرض نا برابری واریانس			-۲/۱۴۶	۱۸۲۵	۰/۰۳۳	-۰/۱۵۲۸۹	-۰/۲۹۳۲۷	-۰/۰۱۲۵۲
				۲۲۷				

جدول ۶: نتایج آزمون دو نمونه مستقل آموزش اصول اخلاق حرفه ای در دانشگاه

رفتار مدیریت سود	آزمون لوین برای برابری واریانس‌ها		آزمون t برای دو نمونه مستقل					
	F	سطح معناداری	T	درجه آزادی	سطح معناداری	تفاضل میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای	تفاضل بالایی پایینی
فرض برابری واریانس	۱/۴۱۹	۰/۲۳۵	-۱/۹۵۶	۲۵۴	۰/۰۵۲	-۰/۱۴۰۷۰	-۰/۲۸۲۳۷	-۰/۰۰۰۹۷
فرض نا برابری واریانس			-۱/۹۹۱	۲۴۱/۷۶۶	۰/۰۴۸	-۰/۱۴۰۷۰	-۰/۲۷۹۸۹	-۰/۰۰۱۵۱

جدول ۷: نتایج آزمون دو نمونه مستقل آموزش اصول اخلاق حرفه‌ای

سطح معناداری	آزمون لوین برای برابری واریانس‌ها		آزمون t برای دو نمونه مستقل					
	F	سطح معناداری	T	درجه آزادی	سطح معناداری	تفاضل میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای تفاضل بالایی	پایینی
فرض برابری واریانس	۱/۳۱۹	۰/۲۵۲	-۰/۰۲۱	۲۵۴	۰/۹۸۴	-۰/۰۰۱۵۴	-۰/۱۴۸۹۸	۰/۱۴۵۹۱
فرض نا برابری واریانس			-۰/۰۲۰	۱۶۴	۰/۹۸۴	-۰/۰۰۱۵۴	-۰/۱۵۴۷۸	۰/۱۵۱۷۰

جدول ۸: نتایج آزمون مقایسه میانگین تحصیلات بر رفتار مدیریت سود

رفتار مدیریت سود	مجموع توان دوم	درجه آزادی	میانگین توان دوم	F	سطح معناداری sig
بین گروهی	۲/۳۲۴	۲	۱/۱۶۲		
درون گروهی	۸۰/۷۶۸	۲۵۳	۰/۳۱۹	۳/۶۴۰	۰/۰۲۸
جمع	۸۳/۰۹۲	۲۵۵			

جدول ۹: نتایج آزمون LSD و زوجی شفه مربوط به مقایسه میانگین رفتار مدیریت سود در سطوح تحصیلات

	تحصیلات (I)	تحصیلات (J)	میانگین تفاضل (I-J)	خطای استاندارد	سطح معناداری sig	فاصله اطمینان ۹۵٪ برای تفاضل			
						پایینی	بالایی		
شفه	دیپلم و کاردانی	کارشناسی	-۰/۳۲۷۷۵	۰/۱۷۶۱۷	۰/۱۸۰	-۰/۷۶۱۳	۰/۱۰۶۲		
		کارشناسی ارشد	-۰/۴۲۷۸۱*	۰/۱۶۸۷۰	۰/۰۴۲	-۰/۸۴۳۲	-۰/۰۱۲۴		
		دیپلم کاردانی و کارشناسی	۰/۳۲۷۷۵	۰/۱۷۶۱۷	۰/۱۸۰	-۰/۱۰۶۲	۰/۷۶۱۳		
		کارشناسی ارشد	-۰/۱۰۰۲۶	۰/۰۷۹۳۱	۰/۴۵۱	-۰/۲۹۵۵	۰/۰۹۵۰		
	کارشناسی ارشد	دیپلم کاردانی و کارشناسی	-۰/۴۲۷۸۱*	۰/۱۶۸۷۰	۰/۰۴۲	-۰/۰۱۲۴	۰/۸۴۳۲		
		کارشناسی	۰/۱۰۰۲۶	۰/۰۷۹۳۱	۰/۴۵۱	-۰/۰۹۲۵۰	۰/۲۹۵۵		
		LS D	دیپلم و کاردانی	کارشناسی	-۰/۳۲۷۷۵	۰/۱۷۶۱۷	۰/۱۶۴	-۰/۶۷۴۵	۰/۰۱۹۴
				کارشناسی ارشد	-۰/۴۲۷۸۱*	۰/۱۶۸۷۰	۰/۰۱۲	-۰/۷۶۰۰	۰/۰۹۵۶
کارشناسی	دیپلم و کاردانی		۰/۳۲۷۷۵	۰/۱۷۶۱۷	۰/۰۶۴	-۰/۰۱۹۴	۰/۶۷۴۵		
	کارشناسی ارشد		-۰/۱۰۰۲۶	۰/۰۷۹۳۱	۰/۲۰۷	-۰/۲۶۵۶	۰/۰۵۵۹		
کارشناسی ارشد	دیپلم کاردانی و کارشناسی	-۰/۴۲۷۸۱*	۰/۱۶۸۷۰	۰/۰۱۲	-۰/۰۹۵۶	۰/۷۶۰۰			
	کارشناسی	۰/۱۰۰۲۶	۰/۰۷۹۳۱	۰/۲۰۷	-۰/۰۵۵۹	۰/۲۵۶۵			

\*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

جدول ۱۰: نتیجه بررسی همبستگی سن بر رفتار مدیریت سود

سن	ضریب همبستگی اسپیرمن	سطح معناداری Sig	تعداد
۲۵۶	-۰/۱۰۸	۰/۰۸۵	رفتار مدیریت سود

با توجه به آزمون آنالیز واریانس یکطرفه در جدول ۸ و اندازه آماره  $F(۳/۶۴۰)$  و سطح معناداری (۰/۰۲۸) که از ۰/۰۵ کمتر است، در سطح اطمینان ۹۵٪، تفاوت معنی داری بین میانگین‌های سه گروه برای متغیر رفتار مدیریت سود وجود دارد، بنابراین فرضیه تأیید می‌شود.

نتایج آزمون‌های زوجی شفه و  $LSD^{۲۱}$  در جدول ۹ نشان می‌دهد بین میانگین رفتار مدیریت سود دسته دیپلم و کاردانی با دسته کارشناسی ارشد تفاوت معنادار وجود دارد. ولی بین میانگین رفتار مدیریت سود دسته دیپلم و کاردانی با کارشناسی و کارشناسی با کارشناسی ارشد تفاوت معناداری وجود ندارد. همچنین با توجه به میانگین‌ها بالاترین میانگین رفتار مدیریت سود مربوط به دسته کارشناسی ارشد و کمترین میانگین مربوط به دسته دیپلم و کاردانی می‌باشد.

با توجه به ضریب همبستگی (-۰/۱۰۸) و سطح معناداری (۰/۰۸۵) در جدول ۱۰ که بزرگ‌تر از ۰/۰۵ می‌باشد، می‌توان گفت در سطح اطمینان ۹۵٪ بین رفتار مدیریت سود و سن رابطه معناداری وجود ندارد، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ سن بر رفتار مدیریت سود اثر ندارد. از طرفی سطح معناداری (۰/۰۸۵) که کوچک‌تر از ۰/۱ می‌باشد، می‌توان گفت در سطح اطمینان ۹۰٪ بین رفتار مدیریت سود و سن رابطه معناداری وجود دارد، بنابراین در سطح اطمینان ۹۰٪ سن بر رفتار مدیریت سود اثر دارد.

با توجه به آزمون آنالیز واریانس یکطرفه در جدول ۱۱ و اندازه آماره  $F(۳/۶۴۰)$  و سطح معناداری (۰/۰۲۸) که از ۰/۰۵ کمتر است در سطح اطمینان ۹۰٪ تفاوت معنی داری بین میانگین‌های سه گروه برای متغیر رفتار مدیریت سود وجود دارد. بنابراین فرضیه تأیید می‌شود.

به همین شکل در نتایج آزمون مشابه برای فرضیه فرعی دوم در جدول ۳ نیز با توجه به آماره  $t(۱/۴۰۳)$  و سطح معناداری (۰/۱۶۲) که کمتر از ۰/۰۵ نمی‌باشد، در سطح اطمینان ۹۵٪، میانگین رفتار مدیریت سود گروه کمتر نسبی گرا برابر گروه کامل نسبی گرا می‌باشد، بنابراین فرضیه تأیید نمی‌شود.

در فرضیه اصلی دوم به منظور بررسی اینکه بین ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و رفتار مدیریت سود رابطه وجود دارد، از آزمون دو نمونه مستقل استفاده گردید. از آنجایی که این فرضیه در قالب ۸ فرضیه فرعی مطرح گردید، نتایج آزمون هر یک از آن‌ها به تفکیک در بخش زیر ارائه می‌شود. منطبق با جدول ۴ نتایج آزمون فرضیه فرعی اول نشان می‌دهد که با توجه به آماره  $t(۰/۹۲۴)$  و سطح معناداری (۰/۳۵۷) که کمتر از ۰/۰۵ نمی‌باشد، در سطح اطمینان ۹۰٪ میانگین رفتار مدیریت سود گروه زن برابر گروه مرد می‌باشد، بنابراین فرضیه تأیید نمی‌شود.

در جدول ۵ با توجه به آماره  $t(-۲/۱۱۲)$  و سطح معناداری (۰/۰۳۶) که کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، در سطح اطمینان ۹۰٪ بین میانگین رفتار مدیریت سود گروه مدیر مالی و گروه دانشجویان کارشناسی ارشد تفاوت معناداری وجود دارد، بنابراین فرضیه تأیید می‌شود.

با توجه به آماره  $t(-۱/۹۵۶)$  و سطح معناداری (۰/۰۵۲) در جدول ۶ که کمتر از ۰/۰۵ نمی‌باشد، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه تأیید نمی‌شود. از طرفی سطح معناداری (۰/۰۵۲) که کمتر از ۰/۱ می‌باشد، در نتیجه در سطح اطمینان ۹۰٪، بین میانگین رفتار مدیریت سود دو گروه تفاوت معناداری وجود دارد، بنابراین در سطح اطمینان ۹۰٪ فرضیه تأیید می‌شود.

با توجه به آماره  $t(-۰/۰۲۱)$  و سطح معناداری (۰/۹۸۴) که کمتر از ۰/۰۵ نمی‌باشد، در سطح اطمینان ۹۰٪ تفاوت بین میانگین رفتار مدیریت سود دو گروه معنادار نمی‌باشد، بنابراین فرضیه تأیید نمی‌شود. جدول ۷ نتایج را به خوبی نشان می‌دهد.



افراد با درجه نسبی‌گرایی بالا، مطابق قوانین و مقررات اخلاقی رفتار کنند. از منظر آرمان‌گراها رفاه بشر، نقطه عطف تصمیمات قرار دارد. افرادی که درجه بالای آرمان‌گرایی دارند، معتقدند همواره باید به طریقی عمل کرد که به دیگران آسیبی وارد نشود. آنهایی که آرمان‌گرایی کمتری دارند، معتقدند که جلوگیری از صدمه زدن به دیگران در تمام شرایط ممکن نیست، بنابراین باید کار خوب را حتی اگر به قیمت صدمه دیدن برخی از مردم است، انجام داد. به عنوان مثال یکی از اهداف اولیه مدیریت سود حفظ اعتبار شرکت است چرا که اعتبار باعث می‌شود که شرکت کارا و پویا به حساب آید. کسب جایگاهی مناسب در میان رقبا و بازار سرمایه باعث می‌شود، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان نسبت به شرکت، نظر مساعدتری داشته باشند. این درحالی است که مدیریت سود، وضعیت مالی واقعی سازمان‌ها را نشان نمی‌دهد و اطلاعات مربوطی را که سرمایه‌گذاران باید از آن‌ها مطلع باشند، پنهان می‌کند. این رفتار غیراخلاقی مدیریت سود می‌تواند عامل شکست اخلاقی در شرکت‌ها و ورشکستگی باشد.

نتایج پژوهش حاضر با یافته‌های جمعی از صاحب‌نظران که با بررسی دیدگاه اخلاقی مدیران مالی شرکت‌ها، به تأثیر مثبت دیدگاه آرمان‌گرایی مدیران بر کیفیت گزارش‌دهی دست یافتند، مغایر است (۶). در پژوهش حاضر تنها مدیران مالی شرکت‌های بزرگ در استان یزد مورد بررسی قرار گرفته‌اند ولی این صاحب‌نظران مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را مورد توجه قرار داده‌اند. بنابراین امکان دارد که عدم تأثیر جنبه‌های مختلف اخلاقیات بر مدیریت سود، تنها از ویژگی‌های خاص مدیران استان یزد باشد. همچنین این

در جدول ۱۲ با توجه به ضریب همبستگی (۰/۱۲۶-) و سطح معناداری (۰/۰۶۶) که بزرگتر از ۰/۰۵ می‌باشد، می‌توان گفت در سطح اطمینان ۹۵٪ بین رفتار مدیریت تجربه حسابداری و سن رابطه معناداری وجود ندارد، بنابراین تجربه حسابداری بر رفتار مدیریت سود اثر ندارد. از طرفی سطح معناداری (۰/۰۶۶) که کوچکتر از ۰/۱ می‌باشد، می‌توان گفت در سطح اطمینان ۹۰٪ بین رفتار مدیریت سود و تجربه حسابداری رابطه معناداری وجود دارد، بنابراین در سطح اطمینان ۹۰٪ تجربه حسابداری بر رفتار مدیریت سود اثر دارد.

### جدول ۱۲: نتیجه بررسی همبستگی تجربه حسابداری

بر رفتار مدیریت سود			
تجربه حسابداری			
تعداد	سطح معناداری	ضریب همبستگی	رفتار مدیریت سود
۲۱۴	۰/۰۶۶	۰/۱۲۶-	sig

### بحث

از منظر نسبی‌گراها مجموعه‌ای جهان شمول از قوانین و معیارهای اخلاقی وجود ندارد. افرادی که درجه بالای نسبی‌گرایی دارند تمایلی به پذیرش قوانین جمعی ندارند و معتقدند شرایط، موقعیت‌ها و نیز افراد در تعیین اخلاقی بودن و غیراخلاقی بودن یک تصمیم دخیل هستند و هیچ تضمینی وجود ندارد رفتاری که در یک شرایط اخلاقی است، در شرایط و موقعیتی دیگر نیز اخلاقی محسوب شود. افراد با درجه نسبی‌گرایی پایین، احتمال بیشتری وجود دارد که در مقایسه با

### جدول ۱۱: نتایج آزمون مقایسه میانگین مدت زمان اخذ مدرک دانشگاهی بر رفتار مدیریت سود

سطح معناداری sig	F	میانگین توان دوم	درجه آزادی	مجموع توان دوم	رفتار مدیریت سود
۰/۰۲۸	۳/۶۴۰	۰/۳۱۹	۲۵۳	۸۰/۷۶۸	بین گروهی
			۲	۲/۳۲۴	درون گروهی
			۲۵۵	۸۳/۰۹۲	جمع

صاحب‌نظران به جای بررسی تاثیر تفاوت در جنبه‌های اخلاقیات، تنها به تاثیر دیدگاه آرمان‌گرایی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش حاضر همچنین با یافته‌های محققینی که با بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود مشخص ساختند که دانشجویان مقطع کارشناسی، «مدیریت سود» با انگیزه فرصت‌گرایانه را غیراخلاقی‌تر از «مدیریت سود» با انگیزه افزایش ارزش شرکت می‌دانند که این خود بیانگر تمایل به دیدگاه آرمان‌گرایی بالا می‌باشد نیز مغایر است (۷). جامعه آماری مورد بررسی این محققین شامل دانشجویان مقطع کارشناسی و متفاوت از دانشجویان استان یزد در نظر گرفته شده است. به علاوه به جای بررسی تاثیر تفاوت در جنبه‌های اخلاقیات، میزان غیراخلاقی بودن انگیزه‌های مختلف مدیریت در روش‌های مختلف مدیریت سود را مورد بررسی قرار دادند. بر اساس یافته‌های پژوهشگرانی دیگر، حسابداران در شرکت‌های با ارزش‌های اخلاقی بالا یا پایین، فعالیت‌های مدیریت سود را به‌عنوان فعالیت‌های غیراخلاقی‌تر یا اخلاقی‌تر درک می‌کنند که این نشان از تفاوت در نوع اخلاقیات بر نگرش نسبت به رفتار مدیریت سود است (۲). نتایج پژوهش حاضر با این یافته‌ها نیز مغایر است. این پژوهشگران بر خلاف پژوهش حاضر، مدیران مالی را در سطح شرکت‌های سهامی عام و دانشجویان را مورد بررسی قرار دادند و به جای توجه به تأثیر تفاوت در جنبه‌های اخلاقیات، ارزش‌های اخلاقی شرکتی را به عنوان معیار بالقوه از اصول اخلاقی مدیریت سود مورد بررسی قرار دادند. در واقع انگیزه آن‌ها توجه به نقش قابل توجه ارزش‌های اخلاق شرکتی در رسوایی شرکت‌ها و مدیریت سود بوده است.

نتایج محققین با نشان دادن یک رابطه مثبت بین تمرکز بر سودهای بلند مدت، ایده‌آل‌گرایی و شناخت اخلاقی مدیریت سود و همچنین یک رابطه منفی بین تمرکز روی سودهای کوتاه مدت، ایده‌آل‌گرایی و شناخت اخلاقی، با نتایج تحقیق حاضر مغایر است (۱۰). جامعه مورد بررسی این محقق که شامل فعالان حسابداری و اعضای هیئت علمی و دانشجویان حسابداری در کشور آمریکا هستند، بسیار متفاوت از جامعه ایرانی پژوهش حاضر بوده و در آن عوامل تعیین‌کننده احتمالی مثل نقش شناخته شده مسئولیت اخلاقی و اجتماعی و فلسفه‌های اخلاقی

فردی (آرمان‌گرایی و واقع‌گرایی) بررسی شده است. همچنین صاحب‌نظران دیگری با نشان دادن ارتباط منفی بین آرمان‌گرایی اخلاقی و مدیریت سود، نتایج مغایری با تحقیق حاضر ارائه کردند (۱۵). این صاحب‌نظران، حسابداران و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را به‌عنوان جامعه در نظر گرفته و هدف خود را بررسی رابطه معیارهای اخلاق و مدیریت سود قرار دادند. در کل هر یک از این تحقیقات نشان می‌دهند که رفتار مدیریت سود در گروه‌های مختلف اخلاقیات متفاوت بوده است درحالی‌که نتایج تحقیق حاضر رفتار یکسانی را برای هر یک از گروه‌های اخلاقیات مورد بررسی نشان می‌دهد. در زمینه بررسی تاثیر ویژگی‌های جمعیت‌شناختی افراد بر رفتار مدیریت سود، نتایج تحقیق حاضر با یافته‌های پژوهشگری که نشان می‌دهد مدیریت سود برای مقاصد فردی کمتر غیراخلاقی است تا مقاصد شرکت، ضمناً ملیت و جنسیت، هیچ تأثیری بر روی درک اخلاقی درآمد و مدیریت سود ندارد، تا حدودی همسو می‌باشد (۱۴). هدف این پژوهشگر درک اخلاقی دانشجویان در مورد درآمدهای مختلف بوده است و مشابه با پژوهش حاضر از پرسشنامه مرچانت استفاده نموده است. نتایج محقق دیگری که در بررسی تجربی مدیریت کوتاه مدت سود نشان می‌دهد تفاوت معنی‌داری بین درک مدیران مالی و دانشجویان حسابداری در مورد مدیریت سود وجود ولی هیچ تفاوت معنی‌داری بین جنسیت وجود ندارد، با نتایج تحقیق حاضر همسو می‌باشد (۱۶). این محقق با در نظر گرفتن دانشجویان حسابداری و مدیران مالی، به بررسی آسیب‌پذیری شرکت‌ها در مدیریت کوتاه مدت سود، بر اثر شیوه‌های حسابداری گمراه‌کننده، به تعبیری دستکاری عمدی مدیریت و حسابداران پرداخت.

هنگامی که شخصیت افراد در جامعه متزلزل شود، جامعه به طور فاجعه آمیزی آسیب پذیر می‌گردد. دوام و بقای یک ملت و یا یک فرهنگ منوط به این است که آن ملت مجهز به ارزش‌های ساده و ابتدایی اخلاقی نظیر دلاوری، نوع دوستی، احترام به دیگران و قانون باشد. یک ملت بقا نخواهد داشت مگر اینکه دارای افرادی باشد که مبنای عملشان انگیزه‌هایی فراتر از سود شخصی باشد. ارزش‌های اخلاقی، زیربنایی را فراهم می‌کنند که

تا از سطحی از خویشتن داری برخوردار شوند که فراسوی الزامات قانونی و مقررات است.

### نتیجه گیری

نتایج نشان داد تفاوت بین چهار گروه از اخلاقیات، بر مدیریت سود هیچ تاثیری ندارد. بنابراین بین افراد آرمان‌گرا و نسبی‌گرا تفاوت معناداری در زمینه مدیریت سود وجود ندارد. با توجه به این که افراد با درجه نسبی‌گرایی بالا معتقدند شرایط، موقعیت‌ها و نیز افراد، در تعیین اخلاقی بودن و غیراخلاقی بودن یک تصمیم دخیل هستند و افراد با درجه نسبی‌گرایی پایین، احتمال بیشتری وجود دارد که در مقایسه با افراد با درجه نسبی‌گرایی بالا، مطابق قوانین و مقررات اخلاقی رفتار کنند، انتظار می‌رفت که رفتار مدیریت سود در بین این دو گروه متفاوت باشد. همچنین از آنجایی که افراد با درجه بالای آرمان‌گرایی، معتقدند همواره باید به طریقی عمل کرد که به دیگران آسیبی وارد نشود و آنهایی که آرمان‌گرایی کمتری دارند، معتقدند که جلوگیری از صدمه زدن به دیگران در تمام شرایط ممکن نیست، انتظار بر تفاوت رفتار مدیریت سود در بین آن‌ها وجود داشت. به‌طور کلی میزان توسعه و رشد اخلاق حرفه‌ای بستگی به میزان کارکرد موفق اخلاق حرفه و همین‌طور میزان تغییر پذیری آن دارد. هر قدر مزایای حاصل از رعایت اخلاق حرفه‌ای فراگیر تر باشد، میزان تعهد به اصول آن از درجه بالاتری برخوردار است. هر اندازه محدودیت‌های اعمال شده ناشی از اصول اخلاق حرفه‌ای منطقی‌تر و در رشد سازمان مؤثرتر باشد، پایداری به آن محکم‌تر خواهد بود. به‌طور مثال هر چه اثر اصول اخلاق حرفه‌ای یک سازمان در ایجاد حس مالکیت در اعضای سازمان موفق‌تر باشد رضایت اعضا بیشتر و تحمل مشکلات برایشان آسانتر است و در پایداری به اصول آن اصرار جمعی به اصرار فردی حاکم می‌شود. همچنین نتایج نشان داد میانگین امتیازات دانش منفی به مدیریت سود در بین مدیران مالی کمتر از دانشجویان است و این امر بیانگر موجه بودن بیشتر مدیریت سود نزد مدیران مالی است. به نظر می‌رسد ورود افراد به حرفه سبب تقویت رفتار بیشتر مدیریت سود آن‌ها

یک جامعه متمدن و متعالی فرهنگی و رفتاری بر آن بنا می‌شود زیرا بدون این زیربنا، جامعه متمدن از هم پاشیده و فرو می‌ریزد. اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. رشد روز افزون جوامع بشری و پیچیده‌تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهای نوینی را می‌آفریند. پیدایش حرفه‌های گوناگون، زائیده تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل می‌گیرند و به تدریج سیر تحول و تکامل را می‌پیمایند. این حرفه‌ها به دلیل ضرورت تقسیم کار و تخصصی شدن امور، روز به روز منسجم‌تر می‌شوند و نقش خود را در بهبود رفاه عمومی جوامع ایفا می‌کنند. تداوم حیات هر حرفه و اشتغال اعضای آن منوط به نوع و کیفیت خدماتی است که ارائه می‌کند و نیز اعتبار و اعتمادی است که در نتیجه ارائه این خدمات به دست می‌آورد. این اعتبار و اعتماد سرمایه اصلی هر حرفه است و حفظ آن اهمیت والایی دارد. این امر ایجاب می‌کند که وظیفه و هدف اصلی هر حرفه و اعضای آن، خدمت به جامعه باشد و منافع شخصی تنها در چارچوب ارائه این خدمات تفسیر و دنبال شود. حرفه حسابداری نیز یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایداری فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد. بنابراین، برجستگی متمایز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت نسبت به عموم است. انتظارات جامعه از اهل این حرفه، بسیار است و مردم باید به کیفیت خدمات پیچیده ارائه شده توسط حرفه حسابداری اعتماد داشته باشند. حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری تا زمانی میسر است که حسابداران حرفه‌ای، خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته اعتماد جامعه باشد. از طرفی استفاده کنندگان از خدمات حسابداری به ویژه تصمیم‌گیرندگانی که از صورت‌های مالی استفاده می‌کنند، انتظار دارند که اطلاعات ارائه شده به طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بی‌غرضانه باشند؛ در نتیجه اخلاق حسابداری برای حسابداران حرفه‌ای و کسانی که به خدمات حسابداری تکیه دارند اهمیت زیادی دارد. باید اصول اخلاقی و قوانینی را تدوین نموده که اعضای آن را ملزم نماید

16. Accounting Manipulation	دستکاری حسابداری
17. Absolutely Idealist	کامل آرمان‌گرا
18. Rarely Idealist	کمتر آرمان‌گرا
19. Absolutely Relativism	کامل نسبی‌گرا
20. Rarely Relativism	کمتر نسبی‌گرا
21. Local Security Database	امنیت پایگاه داده محلی

### منابع

1. Abbaszadeh H. (2011). Ethics in organizations with an emphasis on Islamic perspective. *Tadbir Journal*; 177: 101-110. (In Persian).
2. Etemadi H, Farzani HA, Gholami Hosseinabad R, Nazemi Ardakani M. (2010). Investigate the impact of corporate ethical values on perceptions of earnings management. *Journal of Ethics in Science and Technology*; 5(3, 4): 35-46. (In Persian).
3. Jabbari H, Rahmani H. (2010). Assessing of ethical considerations in accounting. *Journal of Ethics in Science and Technology*; 5(3, 4): 47-56. (In Persian).
4. Namazi M, Bayazidi A, Jabbarzadeh Kangarlouei S. (2010). Examine the relation between audit quality and earnings management of companies listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Survey*; 3(9): 2-18. (In Persian).
5. Serlek N. (2008). Accounting ethics. *Journal of Ethics in Science and Technology*; 3(1, 2): 71-75. (In Persian).
6. Etamadi H, Dianati Deylami Z. (2009). Effects of moral perspective of financial management on the quality of financial reporting of companies. *Journal of Ethics in Science and Technology*; 4(1, 2): 11-20. (In Persian).
7. Etamadi H, Rahmani H. (2009). Experimental investigation of ethics in earnings management. *Journal of Ethics in Science and Technology*; 4(12): 79-89. (In Persian).
8. Saghafi A, Rahmani H, Rafiei A. (2010). Accounting ethics education in undergraduate. *Journal of Ethics in Science and Technology*; 5(1, 2): 7-18. (In Persian).
9. William HB, John AB. (2002). Ethical judgments in accounting: An Examination on the Ethics of Managed Earnings; 2(2): 59-68.

می‌شود. بنابراین به نهادهای حرفه‌ای از جمله سازمان حسابداری توصیه می‌شود نسبت به ایجاد سازوکارهای لازم جهت رفع این نقصه اقدام نمایند. در این راستا برگزاری کلاس‌های حین کار در خصوص آیین رفتار حرفه‌ای اخلاقی و ایجاد ساز و کارهای تشویقی لازم برای افراد حرفه‌ای جهت شرکت در این کلاس‌ها مفید خواهد بود. همچنین نتایج حاکی از آن بود که رفتار مدیریت سود با سطح تحصیلات در ارتباط است به نحوی که کمتر بین سطح مدیریت سود در بین دارندگان مدرک کارشناسی ارشد مشاهده می‌شود. بنابراین پیشنهاد می‌شود برای بهبود رفتار مدیریت سود، شرایط لازم جهت طی مراتب تحصیلات تکمیلی و ارتقای سطح علمی حسابداران حرفه‌ای فراهم آید.

### ملاحظه‌های اخلاقی

موضوعات اخلاقی همچون: سرقت ادبی، رضایت آگاهانه، انتشار چندگانه و ... در پژوهش حاضر مورد توجه قرار گرفته‌اند.

### واژه نامه

1. Moral Failure	شکست اخلاقی
2. Earning Management	مدیریت سود
3. Relevance	مربوط
4. Reliable	قابل اتکا
5. Unbiased	بی‌غرضانه
6. Ethics of Earnings Management	اخلاقیات مدیریت سود
7. Manipulation	دستکاری
8. Accruals	اقلام تعهدی
9. Moral Values	ارزش‌های اخلاقی
10. Moral Sensibility	حساسیت اخلاقی
11. Ethical Intention	نیت اخلاقی
12. Ethical Orientation	جهت‌گیری اخلاقی
13. Realism	واقعیت‌گرایی
14. Management Plans	قصد مدیریتی
15. Operational Manipulation	دستکاری عملیاتی

13. Andrea SK. (2007). Managerial intent and the ethics of earnings management; 12: 149-172.
14. Leon T. (2010). Ethics and Earnings Management; 18: 1-56.
15. Kavousy E, Vakili Fard HR, Jabbarzade Kangarluei S, Bayazid A. (2010). The Relationship between Ethics Criteria and Earnings; 14(3): 455- 463.
16. Leonie J. (2010). Accounting ethics: An empirical investigation of managing short-term earnings.
17. Forsyth DR. (1980). Taxonomy of ethical ideologies. Journal of Personality and Social Psychology; 39: 175-184.
18. Merchant KA. (1989). Rewarding results: motivating profit center managers. Boston: Harvard Business School Press.
10. Rafik ZE. (2002). Determinants of earnings management among accountants; 40(1): 33- 45.
11. Rafik ZE. (2005). The effect of corporate ethical values on accountants' Perceptions of Social Responsibility; 24(4): 1- 10.
12. Markus H. (2005). Earnings management. Implementing moral standards. Available at: [www.nccr-finrisk.uzh.ch/.../EFRS\\_EM\\_2005\\_pres](http://www.nccr-finrisk.uzh.ch/.../EFRS_EM_2005_pres). accessed: 12 July 2014.

