(مقالهٔ پژوهشی)

پذیرش اخلاقی مدیریت سود

دکتر ناصر ایزدی‌نیا، حمید زارع حسین‌آبادی*، حسام رحمانی

1. **گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه اصفهان**

(تاریخ دریافت:94/8/10، تاریخ پذیرش: 94/11/12)

چکیده

زمینه: با توجه به اینکه بسیاری از حوزه‌های حسابداری ازجمله بحث مدیریت سود، نیازمند انجام قضاوت اخلاقی است. لذا هدف این پژوهش، بررسی دیدگاه دانشجویان رشته حسابداری در ارتباط با پذیرش اخلاقی مدیریت سود است.

روش: پژوهش حاضر از نوع علی-مقایسه‌ای است. جامعه آماری این پژوهش شامل تمامی دانشجویان حسابداری دانشگاه‌های استان اصفهان است که در سال 1394 در دانشگاه‌های این استان مشغول به تحصیل می‌باشند. با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی از جامعه مورد نظر 390 نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. ابزار مورد استفاده در این پژوهش پرسشنامه پژوهشگرساخته بود. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز از آزمون t تک نمونه‌ای، t دو نمونه‌ای و تحلیل واریانس استفاده شد.

یافته‌ها: نتایج پژوهش نشان داد که مدیریت سود برای اهداف شرکت و اهداف شخصی غیر اخلاقی می‌باشد و مدیریت سود برای اهداف شخصی غیراخلاقی‌تر از مدیریت سود در جهت اهداف شرکت می‌باشد. همچنین نتایج نشان داد که مدیریت سود با هر مبلغی (با اهمیت و کم اهمیت) غیراخلاقی است و مدیریت سود در هر صورت چه در پایان دوره یا در میان دوره صورت بگیرد غیراخلاقی است و نشان از غیراخلاقی‌تر بودن مدیریت سود میان دوره نسبت به مدیریت سود در پایان دوره دارد. همچنین نتایج نشان داد که مدیریت سود بر مبنای واقعی غیراخلاقی‌تر از مدیریت سود بر مبنای اعداد حسابداری می‌باشد.

نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش بیانگر این است که افراد مورد پرسش هر نوع مدیریت سود که منجر به دستکاری در سود شرکت شود و بر تصمیم استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی تأثیر بگذارد را از نظر اخلاقی ناپسند می‌دانند.

کلیدواژگان: *اخلاق، حسابداری*، مدیریت سود

سرآغاز

اخلاق را از صفت‌های روحی و باطنی انسان تعریف کرده‌اند که به‌صورت اعمال و رفتاری که از خلقیات درونی انسان ناشی می‌شود، بروز ظاهری پیدا می‌کند و به همین دلیل گفته می‌شود که اخلاق را از راه آثارش می‌توان تعریف کرد. امروزه، سازمان‌ها به‌صورت فزاینده‌ای درگیر مسئله‌ای به نام معمای اخلاقی[1] می‌باشند، یعنی اوضاع و شرایطی که باید یک بار دیگر کارهای خلاف و کارهای درست را تعریف کرد، زیرا مرز بین کارهای درست و خلاف بیش از پیش از بین رفته است. از طرفی اخلاقی بودن یا نبودن رفتار و عملکرد می‌تواند موجب بروز پیامدهای مثبت یا منفی در سطح سازمان گردد(1). اخلاق موضوعی است فراگیرکه همه جنبه‌های زندگی بشر را پوشش می‌دهد. اخلاق، ضرورت و لازمه یک جامعه سالم است. هر جامعه‌ای که بتواند اصول و ارزش‌های اخلاقی را در میان افراد خود گسترش دهد، پیش‌شرط حرکت در مسیر تعالی را اجرا کرده است. در حرفه

* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: hamid.zare1365@gmail.com

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.4.13.7]

حسابداری با توجه به این که اعضای این حرفه در تعامل بسیاری با افراد جامعه هستند، در نتیجه، عدم رعایت اصول و آیین‌نامه‌های اخلاقی مرتبط با حرفه حسابداری می‌تواند بر روند توسعه و رشد نظام این حرفه در جامعه تأثیر بسزایی گذاشته و عملکرد حرفه را با چالش روبرو سازد(2).

دامنه اخلاق را در حد رفتارهای فردی تلقی می‌کنند، اما رفتارهای فردی وقتی در سطح جامعه یا نهادهای اجتماعی تسری پیدا می‌کند، به‌نوعی به اخلاق جمعی[2] تبدیل می‌شود که ریشه در فرهنگ جامعه می‌دواند و خود نوعی وجه غالب می‌یابد که جامعه را با آن می‌توان شناخت (3). در حال حاضر در تجزیه و تحلیل رفتار سازمان‌ها، پرداختن به اخلاق و ارزش‌های اخلاقی[3] یک الزام است. نماد بیرونی سازمان‌ها را رفتارهای اخلاقی آن‌ها تشکیل می‌دهد که خود، حاصل جمع ارزش‌های گوناگون اخلاقی است که در آن سازمان‌ها، ظهور و بروز یافته است. اخلاقیات در سازمان به عنوان سیستمی از ارزش‌ها و بایدها و نبایدها تعریف می‌شود که بر اساس آن نیک و بدهای سازمان مشخص و عمل بد از خوب متمایز می‌شود. به‌طورکلی انسان‌ها در بعد فردی و شخصیتی دارای ویژگی‌های خاص اخلاقی هستند که پندار، گفتار و رفتار آن‌ها را شکل می‌دهد. ممکن است همین افراد وقتی در یک جایگاه و پست سازمانی قرار می‌گیرند عواملی موجب شود که پندار، گفتار و رفتار متفاوتی از فرد سر بزند که این ویژگی‌های انسانی بر روی میزان کارایی[4] و اثربخشی[5] سازمان تأثیر بگذارد (1). از جمله این رفتارها می‌توان به مدیریت سود[6] در سازمان‌ها اشاره کرد.

تعریف‌های مختلفی از مدیریت سود ارائه شده است. در واقع تعریف‌های ارائه شده از مدیریت سود در طیفی قرار می گیرند که یک طرف آن نگرشی به طور کامل مثبت به مدیریت سود و طرف دیگر نگرشی به طور کامل منفی نسبت به آن دارد. منظور از نگرش مثبت این است که مدیریت سود صرفا برای مقاصد بهبود وضعیت شرکت انجام می‌شود. ولی در نگرش منفی، مدیریت سود وسیله‌ای است در دست مدیران برای بهتر وانمود کردن عملکرد خودشان و کسب مزیت‌های بیشتر به دلیل اینکه میزان سود در هر شرکت تاثیر قابل ملاحظه‌ای را بر قیمت سهام شرکت و به دنبال آن بر پاداش و جایگاه مدیریت شرکت می‌گذارد. بنابراین مدیریت ممکن است با استفاده از روش‌هایی به مدیریت سود در شرکت به منظور کسب منافع شخصی برآید که به این مدیریت سود مدیریت سود بد گفته می‌شود. اگر مدیریت برای جلوگیری از نوسان‌های شدید و در جهت حفظ منافع سهامداران و نه در جهت منافع شخصی با استفاده از روش‌هایی اقدام به مدیریت سود نماید تا سود شرکت از یکنواختی یکسانی برخوردار شود به این نوع از مدیریت سود، مدیریت سود خوب گفته می‌شود (4). اما باید توجه داشت که در صورت استفاده از یک روش باید ثبات رویه داشت و به طور مرتب از روشی به روش دیگر تغییر صورت نگیرد. از جمله روش‌های مدیریت سود عبارتند از:

1. انتخاب رویه حسابداری: انتخاب رویه حسابداری بر زمان بندی شناخت درآمدها و هزینه‌ها و بر سود تاثیر می‌گذارد. به عنوان مثال می‌توان با استفاده از رویه‌هایی که شناخت درآمدها را به جلو و تشخیص هزینه‌ها را به عقب می‌اندازد سود گزارش شده را افزایش داد.
2. برآوردهای اختیاری: برای محاسبه بسیاری از هزینه‌ها و درآمدها مدیریت ناچار به استفاده از برآورد می‌باشد که با توجه به جنبه ذهنی بودن این برآوردها مدیریت می‌تواند جهت مدیریت سود این برآوردها را افزایش یا کاهش دهد. از جمله این برآوردها، برآورد عمر خدمات، ارزش باقی‌مانده و عمر دارایی‌های نامشهود می‌باشد.
3. زمان بندی: زمان بندی تحصیل و فروش دارایی‌ها می‌تواند بر سود شرکت تاثیر بگذارد. مدیریت می‌تواند زمان و مقدار سرمایه‌گذاری و هزینه‌های تحقیق و توسعه را در دوره‌های زمانی خاص افزایش یا کاهش دهد و از این طریق به مدیریت سود بپردازد(4).

در هر حال باید توجه داشت که فرایند اندازه‌گیری سود ونتیجه آن نقش مهمی در اداره شرکت دارد و به طور معمول برای کاربران صورت‌های مالی اهمیت زیادی دارد. از آنجا که محاسبه سود بنگاه اقتصادی متأثر ازروش‌های برآوردی حسابداری[7]است و تهیه صورت‌های مالی بر عهده مدیریت واحد تجاری است،

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.4.13.7]

ممکن است بنا به دلایل مختلف، مدیریت اقدام به مدیریت سود نماید(5). برخی از پژوهشگران بیان می‌کنند که مدیریت سود هنگامی رخ می‌دهد که مدیران از قضاوت‌های شخصی[8] خود در گزارشگری مالی استفاده کنند و داد و ستد را جهت تغییر گزارشگری مالی دست‌کاری نمایند (6). این هدف یا به قصد گمراه کردن برخی ازصاحبان سود در خصوص عملکرد اقتصادی شرکت می‌باشد و یا تأثیر بر نتایج قراردادهایی است که انعقاد آن‌ها منوط به دستیابی به سود شخصی است. به‌طورکلی، مدیریت سود از دو طریق امکان‌پذیر است: مدیریت سود مبتنی بر اعداد حسابداری[9] ومدیریت واقعی سود[10]. درحالت اول مدیریت از طریق اقلام تعهدی اختیاری به آرایش اعداد حسابداری مطابق با اهداف مطلوب خود می‌پردازد. اما درحالت دوم، مدیریت با اتخاذ برخی تصمیمات عملیاتی و به عبارت دیگر دست‌کاری فعالیت‌های واقعی به مدیریت واقعی سود روی آورده و به سود مورد نظرخویش دست می‌یابد (6). با این وجود استادان دانشگاه در حرفه حسابداری اغلب تصوراتی متفاوتی از مدیریت سود نسبت به حسابداران حرفه‌ای و قانون‌گذاران دارند، حسابداران حرفه‌ای و قانون‌گذاران اغلب خواهان اقدام عاجل برای پیش‌گیری از پدیده دردسرساز مدیریت سود هستند ولی استادان حسابداری دانشگاه‌ها خوش‌بین‌تر هستند و معتقدند که شرکت‌های زیادی اقدام به مدیریت سود خود نمی‌کنند و این موضوع نگرانی زیادی برای سرمایه‌گذاران به وجود نمی‌آورد(7-10). یکی از درس هایی که می‌توان از پژوهش‌های دانشگاهی در زمینه مدیریت سود گرفت این است که اندازه گیری مدیریت سود در پژوهش‌ها نتوانسته است در عمل مفید باشد و مورد استفاده قرار گیرد، اعتقاد بر این است که راه حل بهتری برای شناسایی شرکت‌های مدیریت‌کننده سود وجود دارد و آن تمرکز بر انگیزه و اعتقادات اخلاقی مدیران است. اعتقاد بر این است که پژوهشگران باید بیشتر بر روی انگیزه و اعتقادات اخلاقی مدیران در بازار سرمایه متمرکز شوند (11).

رسوایی‌های اخیر برخی شرکت‌های بزرگ جهان، انتظارات از حسابداران را برای رعایت دقیق و همه جانبه رهنمودهای اخلاقی[11] فزایش داده است (10). یکی از اهداف اساسی تدوین معیارهای حسابداری این است که استفاده‌کنندگان بتوانند با تکیه بر صورت‌های مالی تصمیم‌های صحیحی بگیرند، پس حرفه حسابداری آن شیوه از گزارشگری را می‌پذیرد که منافع تمام استفاده‌کنندگان به صورتی مطلوب در نظر گرفته شود. ازطرف دیگر، با توجه به تعریف مدیریت سود، مدیران برای رسیدن به اهداف خاصی که به طور غیرمنطقی منافع عده‌ای خاص را تأمین می‌کند، سود را طوری گزارش می‌کنند که این مسئله با هدف تأمین منافع عمومی استفاده‌کنندگان مطابقت ندارد. بنابر این از مدیریت شرکت در مواقعی که به او آزادی عمل داده می‌شود انتظار می‌رود که با بصیرت و صداقت حرفه‌ای، اصول و معیارهایی انتخاب کند که شرایط مالی شرکت را به طور دقیق منعکس نماید. مشکل از جایی آغاز می‌شود که مدیران تصمیم‌های حسابداری می‌گیرند که بر سود تأثیرگذار است، اما این تصمیم‌ها با اصول پذیرفته‌شده حسابداری[12] مخالف نیست. به‌عنوان نمونه می‌توان به زمانی اشاره کرد که مدیر یک شرکت تصمیم می‌گیرد به جای محاسبه استهلاک به روش خط مستقیم از روش نزولی بیشینه[13] استفاده کند که در نتیجه سود شرکت تحت تأثیر قرارمی‌گیرد؛ اما نمی‌توان گفت تصمیم‌های حسابداری که با اصول پذیرفته‌شده حسابداری مخالف نیستند به طور حتم تصمیم‌هایی اخلاقی هستند. هنگامی که نیت یک تصمیم حسابداری گمراه کردن یا فریب دادن افراد باشد این تصمیم غیراخلاقی تصور می‌شود. این در حالی است که دیدگاه اخلاقی[14] مدیران بر کیفیت گزارش‌های مالی موثر است به طوری که در حدود 18 درصد تغییرات کیفیت گزارشگری را دیدگاه اخلاقی مدیران تعیین می‌کند (12). حسابرسان نیز از نظر اخلاقی بودن نمی‌توانند برصورت‌های مالی ایرادی بگیرند چون تصمیم گرفته‌شده مطابق با اصول پذیرفته‌شده حسابداری است و آن چه بر نوع تصمیم‌گیری افراد اثرگذار است به دیدگاه اخلاقی افراد بستگی دارد (13). از طرف دیگر نظر دانشجویان رشته حسابداری به‌عنوان بخشی از حرفه حسابداری که درآینده

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.4.13.7]

رشته حسابداری نقش مفیدی را ایفا خواهند کرد درباره مسئله مدیریت سود و اخلاقی بودن آن مهم است چراکه دیدگاه‌های دانشجویان می‌تواند بسیاری از مسائلی را که در آینده به وجود می‌آید را حل و یا مورد بررسی قرار دهند. بنابراین این پژوهش به دنبال پاسخ به این سؤال است که ازنظر دانشجویان رشته حسابداری، آیا مدیریت سود یک عمل اخلاقی است یا خیر؟

روش

پژوهش حاضر از نوع علی-مقایسه‌ای است. جامعه آماری این پژوهش عبارت است از کلیه دانشجویان حسابداری دانشگاه‌های استان اصفهان که در سال 1394 مشغول به تحصیل می‌باشند. از جامعه مورد نظر 390 نفر به عنوان نمونه با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شد. شاخص‌های توصیفی فراوانی و درصد فراوانی ویژگی‌های جمعیت شناختی افراد نمونه در جدول1 نشان داده شده است.

جدول1: ویژگی‌های جمعیت شناختی گروه نمونه

متغیر	زیر متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
تجربه کاری	شاغل	81	0/21
	غیر شاغل	309	0/79
جنسیت	مرد	204	0/52
	زن	186	0/48
سن	20-17	174	0/45
	24-21	105	0/27
	30-25	61	0/15
	30 و بیشتر	51	0/13
نوع دانشگاه	دولتی	225	0/58
	آزاد	39	0/10
	پیام نور	87	0/22
	غیر انتفاعی	36	0/09
	علمی کاربردی	3	0/01

ابزار مورد استفاده در این پژوهش پرسشنامه پژوهشگر ساخته است. روش اجرای پژوهش بدین صورت بود که از دانشجویان حسابداری خواسته شد پس از خواندن موقعیت‌های مورد آزمایش، میزان حمایت خود را از نظر اخلاقی بودن تصمیم‌های مدیریت با استفاده از یک مقیاس پنج امتیازی طیف لیکرت نشان دهند. برای بررسی اعتبار ابزار، فرایند طراحی پرسشنامه به گونه‌ای بود که ابتدا گروه سؤال‌های مربوط به هر فرضیه توسط پژوهشگران تدوین و به نظر چند تن از صاحب‌نظران و استادان رسید و نظرات اصلاحی بعد از اخذ، در متن پرسشنامه اعمال گردید. از آلفای کرونباخ برای تعیین پایایی پرسشنامه استفاده شد. هر قدر شاخص آلفای کرونباخ به 1 نزدیک‌تر باشد، همبستگی درونی بین سؤال‌ها بیشتر و در نتیجه پرسش‌ها همگن‌تر خواهند بود. مقدار آلفای کرونباخ در این پژوهش 0/73 به دست آمده است که نشان‌دهنده همگنی و همبستگی درونی بالای بین سؤال‌ها می‌باشد. به منظور بررسی آماری و تجزیه و تحلیل داده‌های بدست آمده از روش آزمون t تک نمونه‌ای برای آزمون فرضیه‌های اول، سوم، چهارم، پنجم، هفتم و برای آزمون فرضیه‌های دوم، ششم و هشتم از آزمون t دو نمونه‌ای استفاده شد. همچنین از تحلیل واریانس در جهت آزمون یکسانی یا تفاوت دیدگاه‌های بین تجربه کاری، جنسیت، سن و نوع دانشگاه دانشجویان استفاده شد. درپردازش اطلاعات نیز از نرم‌افزار SPSS نسخه 22 استفاده گردید.

یافته‌ها

بر اساس نتایج جدول2 فرضیه اول در سطح معنی‌داری 0/05 تایید شد و نشان می‌دهد که از نظر دانشجویان رشته حسابداری مدیریت سود برای اهداف شرکت[15] غیر اخلاقی می‌باشد، علاوه بر آن نتایج فرضیه دوم نشان می‌دهد که از نظر دانشجویان مدیریت سود برای اهداف شخصی[16]غیراخلاقی‌تر از مدیریت سود در جهت اهداف شرکت می‌باشد. بر مبنای نتایج فرضیه سوم و چهارم در سطح معنی‌داری 0/05 نتایج حاکی از آن است که مدیریت سود با هر مبلغی (با اهمیت و کم اهمیت) غیراخلاقی است. فرضیه پنجم در سطح معنی‌داری 0/05 تایید شد و بر طبق این نتایج مدیریت سود در صورتی که در پایان دوره یا در میان دوره صورت بگیرد از هر دو لحاظ غیر اخلاقی است. بر مبنای نتایج فرضیه ششم با توجه به مقدار اماره (4/35) نشان از غیراخلاقی‌تر بودن مدیریت سود میان دوره نسبت به

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.4.13.7]

مدیریت سود در پایان دوره است. در ارتباط با فرضیه هفتم نیز نتایج حاکی از آن است که مدیریت واقعی سود غیراخلاقی می‌باشد و با توجه به فرضیه هشتم مدیریت سود بر مبنای واقعی غیراخلاقی‌تر از مدیریت سود بر مبنای اعداد حسابداری می‌باشد چرا که با توجه به مقدار آماره (5/477) نشان می‌دهد سطح میانگین غیراخلاقی بودن مدیریت سود واقعی از مدیریت سود مبتنی بر اعداد حسابداری بیشتر است.

از آزمون تحلیل واریانس برای مشخص نمودن یکسانی نظرات دانشجویان رشته حسابداری و مشخصه‌های فردی (سابقه کاری، جنسیت، سن و نوع دانشگاه) آن‌ها استفاده شد. نتایج این آزمون در جدول (3) نشان داده شده است. نتایج آزمون تحلیل واریانس نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری برای بررسی دیدگاه‌های دانشجویان بیشتر از سطح خطای 0/05 بوده و می‌توان با اطمینان 95 درصد ادعا نمود که پاسخ‌دهندگان بدون توجه به تجربه کاری، جنسیت، سن و نوع دانشگاه دیدگاه‌های یکسانی در مورد سؤال‌های بیان شده دارند. به عبارت دیگر، با درنظر گرفتن اینکه این پژوهش پرسشنامه‌ای بوده که ورودی‌های آن برای بررسی فرضیه‌ها، نظرات دانشجویان رشته حسابداری می‌باشد، این اشخاص دارای دیدگاه‌های یکسانی در ارتباط با متغیرهای بررسی شده در این پژوهش داشته‌اند که حاکی از قابل اتکا بودن داده‌ها برای بررسی فرضیه‌های پژوهش می‌باشند؛ چرا که اگر دیدگاه‌های متفاوتی در ارتباط با متغیرها داشتند نیاز به بررسی و آزمون بیشتر فرضیه‌ها می‌بود.

جدول2: خلاصه آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های پژوهش	درجه آزادی	مقدار آماره	p- Value	تأیید یا رد فرضیه پژوهش
مدیریت سود برای اهداف شرکت غیر اخلاقی می‌باشد	389	48/90	0/000	تایید می‌شود
مدیریت سود برای اهداف شخصی غیراخلاقی‌تر از مدیریت سود در جهت اهداف شرکت می‌باشد	389	15/59	0/000	تایید می‌شود
مدیریت سود مبالغ بااهمیت، غیراخلاقی می‌باشد.	389	68/98	0/000	تایید می‌شود
مدیریت سود مبالغ کم اهمیت، غیراخلاقی می‌باشد.	389	46/94	0/000	تایید می‌شود
مدیریت سود در صورتی که در پایان دوره یا در میان دوره صورت بگیرد از هر دو لحاظ غیر اخلاقی است	389	40/45	0/000	تایید می‌شود
غیراخلاقی‌تر بودن مدیریت سود میان دوره نسبت به مدیریت سود در پایان دوره است	389	4/35	0/000	تایید می‌شود
مدیریت واقعی سود غیراخلاقی می‌باشد	389	43/31	0/000	تایید می‌شود
مدیریت سود بر مبنای واقعی غیراخلاقی‌تر از مدیریت سود بر مبنای اعداد حسابداری می‌باشد	389	5/477	0/000	تایید می‌شود

جدول 3: نتایج آزمونt و تحلیل واریانس

متغیرها	سابقه کار	جنسیت	سن	نوع دانشگاه
اهداف شخصی مدیریت سود	0/301	0/133	0/113	0/207
اهداف شرکت مدیریت سود	0/109	0/282	0/110	0/115
مبالغ کم‌اهمیت	0/827	0/759	0/908	0/159
مبالغ بااهمیت	0/231	0/440	0/552	0/093
مدیریت سود میان‌دوره	0/647	0/914	0/663	0/093
مدیریت سود پایان دوره	0/064	0/550	0/101	0/064
مدیریت سود مبتنی بر اعداد حسابداری	0/229	0/074	0/208	0/118
مدیریت واقعی سود	0/355	0/374	0/372	0/240

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.4.13.7]

بحث

دخالت عمدی در فرآیند گزارشگری مالی خارجی با هدف دستیابی به برخی منافع شخصی، تمایل به دستیابی به قیمت بالای سهام و سطح مطلوبی از سود، مدیران شرکت را بر آن می‌دارد تا به مدیریت سود روی آورند. به منظور دستیابی به سطح مورد نظر سود، مدیران می‌توانند تا پایان سال صبر کنند و از اقلام تعهدی اختیاری برای مدیریت سود گزارش شده استفاده نمایند (14). اما این راه کار ممکن است این ریسک را در پی داشته باشد که مقدار سودی که برای دستکاری مد نظر است از اقلام تعهدی اختیاری موجود بیشتر باشد زیرا اختیار در مورد اقلام تعهدی از طریق اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری محدود شده است (15). از آن جا که حسابرسان و قانون‌گذاران کمتر به فعالیت‌های واقعی مدیریت سود توجه می‌کنند مدیران بیشتر به سمت فعالیت‌های واقعی مدیریت سود، روی آورده‌اند. با این وجود، دستکاری فعالیت‌های واقعی چندان هم بدون هزینه نیست چرا که این احتمال وجود دارد که جریان‌های نقدی در دوره‌های آتی به طور غیر مستقیم تحت تأثیر اعمالی قرار گیرد که در حال حاضر برای افزایش سود انجام می‌شود. از طرف دیگر رفتار مدیران به گونه‌ای نامشهود تاثیر شگرفی بر معاملات گوناگون شرکت گذاشته به گونه‌ای که این مدیران معیارهای اخلاقی متفاوت‌تری نسبت به گذشته برگزیده و رفتارهای ویژه‌ای به حسب آن از خود بروز می‌دهند، همچنین سرمایه‌گذاران از یک سو خواهان موفقیت، بقا و حرکت از وضع موجود به وضع مطلوب هستند و از سوی دیگر موفقیتشان تحت تاثیر نحوه برقراری ارتباط و تعامل درست با نمایندگان است. موضوع اخلاق حرفه‌ای نیز از همین تعامل سرچشمه می‌گیرد و ماهیت آن به چگونگی ساماندهی رفتار ارتباطی شرکت به عنوان شخصیتی حقوقی، بر می‌گردد. به تازگی پژوهشگران سازمانی علاقه‌مند به هوش اخلاقی رهبری شده‌اند، زیرا می‌تواند مرز بین نوع دوستی و خود پرستی را خوب توصیف کند، پژوهش‌ها نشان می‌دهند که رشد اخلاقی مدیران با رفتارهایی که از خود نشان می دهند، رابطه مستقیم دارد. به این معنی که رفتار آنها چند بعدی است و رفتارهای مختلف مدیریتی، با سطوح مختلف رشد اخلاقی ارتباط دارد (16). هوش اخلاقی را می‌توان ظرفیت و توانایی درک درست از اخلاق، داشتن اعتقادات اخلاقی قوی و عمل به آن‌ها و رفتار در جهت صحیح و درست تعریف می‌کند (17). بر این اساس این پژوهش دستکاری سود توسط مدیریت را از لحاظ ارزش‌های اخلاقی و تعهد حرفه‌ای به عنوان عاملی موثر از دیدگاه دانشجویان مورد بررسی قرار داده است. در این پژوهش با استفاده از ابزار پرسشنامه سعی شده است دیدگاه اخلاقی بودن مدیریت سود توسط مدیران با استفاده از نظرات دانشجویان حسابداری سنجیده شود، لذا در ابتدا مدیریت سود در ارتباط با اهدافی که مدیران در نظر دارند در چهار سطح در راستای هدف شخصی، در راستای هدف شرکت و همچنین برای گزارش سود در میان دوره و پایان دوره مورد بررسی قرار داده و سپس به مقایسه اهمیت مدیریت سود مبتنی بر اعداد حسابداری و مدیریت سود واقعی پرداخته شد و در انتها جهت اطمینان از اینکه نظرات دانشجویان هماهنگ با ویژگی‌های شخصی آنان است پرداخته شد. نتایج پژوهش حاضر بیان می‌دارد که افراد مورد پرسش هر نوع مدیریت سود که منجر به دستکاری در سود شرکت شود و بر تصمیم استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی تاثیر بگذارد را از نظر اخلاقی ناپسند می‌دانند و بیانگر این واقعیت می‌باشد که دانشجویان حسابداری به عنوان حسابداران آتی شرکت‌ها مدیریت سود را عملی غیراخلاقی می‌دانند. همچنین بر مبنای نتایج این پژوهش اقداماتی که مدیریت با استفاده از دستکاری اقلام تشکیل دهنده سود انجام می دهند در صورتی که برای اهداف شخصی خود، اهداف شرکت و یا با هر مبلغی و در هر زمانی صورت بگیرد این عمل از نظر ارزش‌های اخلاقی اقدامی نامناسب می‌باشد که این نتایج مطابق با نتایج پژوهشگران دیگر می‌باشد (18 و 19). این در حالی است که توجه به نتایج پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه مدیریت سود نشان می‌دهند در شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار مدیریت سود به شکل بارزی اتفاق می‌افتد (20 و 21). این نتایج بیانگر این واقعیت می‌باشد که علی رغم اینکه دانشجویان حسابداری به عنوان حسابداران آتی شرکت‌ها

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.4.13.7]

و شاغلین این رشته مدیریت سود را عملی غیراخلاقی می‌دانند ولی به دلیل فشار وارده از طرف مدیران شرکت‌ها بر حسابداران برای دستکاری و مدیریت سود جهت بهتر نشان دادن عملکرد شرکت که به دنبال آن باعث کسب منافع بیشتری برای مدیران شرکت از طریق افزایش شهرت و اعتبار و یا از طریق پاداش می‌باشد ناگزیر به مدیریت سود در شرکت‌ها می‌باشند. همچنین با توجه به اینکه حسابدارانی که اقدام به مدیریت سود طبق خواسته‌های مدیران خود می‌کنند سریع‌تر پله‌های رشد و پیشرفت را در شرکت طی می‌کنند و مدیریت سود از دید مدیران شرکت‌ها به عنوان یک توانایی ویژه برای حسابداران محسوب می‌شود بنابر این حسابداران بر خلاف عقاید خویش اقدام به مدیریت سود در شرکت‌ها می‌نمایند. بنابراین پیشنهاد می‌شود در شرکت‌هایی که تضاد مدیریت و مالکیت وجود دارد استخدام و برکناری حسابداران و کارکنان واحد مالی که عملکرد مدیران را اندازه‌گیری و گزارش می‌نمایند، به طور مستقیم از طرف مالکان و یا از طریق کمیته‌ای متشکل از سهامداران شرکت انجام گیرد تا حسابداران بتوانند بدون فشارهای وارده از طرف مدیران شرکت اقدام به گزارش وضعیت و عملکرد شرکت نمایند.

هر پژوهشی با محدودیت‌هایی همراه است. این پژوهش نیز دارای محدودیت‌هایی در ارتباط با جمع‌آوری اطلاعات بود که از مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به شرایط محیطی، خستگی، زمان صرف شده و عدم تمایل افراد مورد پرسش جهت تکمیل پرسش‌نامه، اشاره نمود. البته این موضوع در اغلب پژوهش‌ها در حوزه علوم انسانی مطرح است. همچنین به دلیل عدم دسترسی به تمامی دانشجویان حسابداری کشور این مطالعه در استان اصفهان انجام گرفت و تعمیم نتایج این مطالعه باید با احتیاط و بررسی بیشتری انجام شود.

پیشنهاد می‌شود در مطالعه‌های آتی متغیرهای مداخله‌گری چون نژاد و مذهب در نظر گرفته شود. و با توجه به اینکه فرهنگ‌های متفاوت در سطح درک اخلاقیات موثر است به متغیر مداخله‌گر فرهنگ توجه بیشتری شود. همچنین در انجام پژوهش‌های آتی از حسابرسان و مدیران مالی استفاده شود و به مقایسه سطح اخلاقیات دانشجویان ورودی جدید رشته حسابداری ودانشجویان درشرف اتمام دوره تحصیلی پرداخته شود.

نتیجه‌گیری

با بی ثباتی‌های مالی سال‌های اخیر موضوع اخلاق در جامعه حسابداران مورد توجه صاحب‌نظران قرار گرفته است. یکی ازمهم‌ترین انتظارهای جامعه از حسابداران داشتن اخلاق حرفه‌ای و تهیه اطلاعات مالی صحیح می‌باشد. نتایج پژوهش بیانگر این است که علی رغم اینکه حسابداران هر نوع مدیریت سود که منجر به دستکاری در سود شرکت شود و بر تصمیم استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی تاثیر بگذارد را از نظر اخلاقی ناپسند می‌دانند ولی بر خلاف عقاید اخلاقی خود اقدام به مدیریت سود در شرکت می‌کنند.

ملاحظه‌های اخلاقی

در پژوهش حاضر ملاحظات اخلاقی و امانتداری مورد توجه قرار گرفته است.

واژه‌نامه

معمای اخلاقی	1. Ethical Dilemma
اخلاق جمعی	2.Social Ethics
ارزش‌های اخلاقی	3. Ethical Values
کارایی	4. Efficiency
اثربخشی	5. Effectiveness
مدیریت سود	6. Earnings Management
روش‌های برآورد حسابداری	7. Accounting Estimation Methods
قضاوت‌های شخصی	8. Personal Judgment
مدیریت سود مبتنی بر اعداد حسابداری	9. Earnings Management is Based on Accounting Numbers
مدیریت واقعی سود	10. Real Earnings Management
رهنمودهای اخلاقی	11.Ethical Guidelines
اصول پذیرفته شده حسابداری	12. Generally Accepted Accounting Principles
استهلاک به روش نزولی بیشینه	13. Descending Additional Depreciation
دیدگاه اخلاقی	14. Ethical Perspectives
اهداف شرکت	15. Firm Goals
اهداف شخصی	16. Personal Goals

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.4.13.7]

منابع

1. Dredge D. (2010). Place change and tourist development conflict: evaluating public interest tourism management. Journal of Applied Psychology; 42(1): 104-112.
2. Moradi J, Zakizadeh Z. (2013). The role of ethical management internal audit function and moral orientations on the accounting and financial reporting. Journal of Accounting Knowledge; 18(5): 141-163. (In Persian).
3. Gharamaleki AH. (2004). Professional ethics. 1st ed. Tehran: Samt Publication. P. 56-57. (In Persian).
4. Nazemiardakani M. (2010). Earnings management is based on accounting numbers versus actual earning management. Journal of Hesabdar Rasmi; 8(3): 114-119. (In Persian).
5. Valizadeh Z. (2009). Results of actual earning management. [MA Thesis]. Tehran: Alzahra University. (In Persian).
6. Healy P, Wahlen J. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. Journal of Accounting Horizons; 13(4): 365-383.
7. Blaylock B, Shevlin T, Wilson R. (2012). Tax avoidance large positive temporary book-tax differences and earnings persistence. Journal of Accounting Review; 87(1): 91-120.
8. Taylor G, Xu R. (2010). Consequences of real earnings management on subsequent operating performance. Journal of Research in Accounting Regulation; 22(2): 128- 132.
9. Dechow P, Sloan R, Sweeny A. (2000). Detecting earning management. Journal of Accounting Review; 70(2): 193-226.
10. Alavitabari H, Bakeri A. (2012). Earnings management in order to achieve the basic points. Journal of Financial Accounting Research; 3(9): 1-18. (In Persian).
11. Dastghir M, Nazemi A. (2008). Reviewing academics professional accountants and legislators in relation to earnings management. Journal of Knowledge and Accounting Research; 11(2): 12-17. (In Persian).
12. Etemadi H, Dianati Z. (2008). Ethical viewpoint of financial directors on the quality of corporate financial reports. Ethics in Science and Technology; 2(2): 11-20. (In Persian).
13. Malekian A, Jafaei M, Khosravi B. (2014). The relationship between professional commitment and of view moral point with earning management behavior. Ethics in Science and Technology; 9(4): 49-59. (In Persian).
14. Schipper K. (1989). Commentary on earnings management. Journal of Accounting Horizon; 3(2): 91-102.
15. Barton J, Simko P. (2002). The balance sheet as an earnings management constraint. Journal of Accounting Review; 77(1): 1-27.
16. Rafik Z. (2002). Determinants of earnings management ethics among accountants. Journal of Business Ethics; 40(1): 33-45.
17. Fischer M, Rosenzweig K. (1995). Attitudes of students and accounting practitioners concerning the ethical acceptability of earnings management. Journal of Business Ethics; 14(6): 433-444.
18. Jooste L. (2014). A comparison of ethical perceptions of earnings-management practices - MENA region and USA. Journal of Global Business and Economics Review; 16(1): 46-59.
19. Merchant K, Rovkness J. (1994). The ethics of managing earnings: an empirical investigation. Journal of Accounting and Public Policy; 13(1): 79-94.
20. Noravesh I, Sepasi S, Nikbakht M. (2005). Study on earnings management in listed companies in Tehran stock exchange. Journal of Humanities and Social Knowledge; 22(2): 165-177. (In Persian).
21. Baharimoghadam M, Kohi A. (2010). Check the type of earnings management in listed companies in Tehran stock exchange. Journal of Accounting Knowledge; 1(2):75-93. (In Persian).

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-09-14]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1395.11.4.13.7]