

مدیریت سود به منزله موضوعی اخلاقی (با توجه به نظریه استدلال اخلاقی کلبرگ)

جعفر احمدپور*، حبیب‌الله نخعی**

چکیده

اهمیت دستاوردهای نظریه کلبرگ (Kohlberg) در مدیریت سود هنگامی آشکار می‌شود که با سؤالاتی درباره چگونگی رفتار افراد ارتباط پیدا می‌کند. این نظریه را می‌توان یک تحلیل توصیفی دانست که تلاش می‌کند پیشرفت اخلاقی افراد را توصیف کند. یکپارچه‌سازی اصول اخلاقی توصیفی و هنجاری به نوبه خود باعث می‌شود برای بررسی استدلال اخلاقی مدیر از روشی مفیدتر استفاده شود. هدف پژوهش حاضر این است که اخلاق را در مدیریت سود در جامعه دانشگاهی با توجه به نظریه کلبرگ معرفی و تبیین کند. از این رو، کوشیده‌ایم با تحلیل این نظریه، بینشی درباره مفاهیم کلیدی مسئله اخلاق در مدیریت سود ارائه کنیم. روش تحقیق حاضر، توصیفی و رویکرد آن، نظری است. این پژوهش به دنبال ارتباط نظریه استدلال اخلاقی کلبرگ به منزله رویکردی در فرآیند بررسی

* دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قاننات، قاننات، ایران (نویسنده مسئول).

j.ap60@yahoo.com

** استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بیرجند، بیرجند، ایران.

habibollahnakhaei@yahoo.com

تاریخ تأیید: ۱۳۹۹/۰۶/۲۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۳/۲۱



پیشینه و استدلال‌های نهفته در اخلاق مدیر در مدیریت سود است. این نظریه توضیح می‌دهد که افراد چگونه احساس درست یا غلط بودن را تعیین و توجیه می‌کنند. به طور کلی، نتایج پژوهش در راستای بینش‌های مفهومی درباره اخلاق در مدیریت سود است و ارتباط اخلاق مدیران در مدیریت سود را با مدل استدلال اخلاقی کلبرگ مطرح می‌کند. بر این اساس، می‌توان از دیدگاه نظری، مفاهیم بیشتری را درباره استدلال اخلاقی در موضوع مدیریت سود بررسی و تحلیل کرد.

کلیدواژه‌ها

مدیریت سود، اخلاق، نظریه استدلال اخلاقی کلبرگ.

مقدمه

یکی از اهداف اساسی وضع استانداردهای حسابداری این است که استفاده‌کنندگان بتوانند با اتکا بر صورت‌های مالی، تصمیمات نسبتاً مربوط و صحیحی بگیرند. به نوعی، حرفه حسابداری به شیوه‌ای از گزارشگری نیاز دارد تا منافع تمام استفاده‌کنندگان را لحاظ کند. از سوی دیگر، همان‌طور که از تعریف مدیریت سود (EM) برمی‌آید، به علت قابلیت انعطاف‌پذیری ذاتی که بعضی از استانداردهای حسابداری دارند و همچنین، به دلیل نحوه تفسیر و به کارگیری این رویه‌ها، در بسیاری از موارد، سود تابع قضاوت و اعمال نظر مدیران است و این فرصت برای آنان فراهم شده تا با استفاده از راهکارهای متنوع، از جمله اقلام تعهدی حسابداری، سود گزارش شده را مدیریت کنند.

بنابراین، سود حسابداری ممکن است گویای عملکرد واقعی حسابداری شرکت نباشد (احمدپور و قهرمانی صغیر، ۱۳۸۸، ص ۳). این امر ممکن است موجب تخصیص نادرست منابع کمیاب اقتصادی به سرمایه‌گذاری‌های با کارایی اندک شود (خلیفه سلطانی و برزگر، ۱۳۹۵، ص ۶۷).



به طور کلی، سود حسابداری گزارش شده می تواند اطلاعات مفید و مربوطی را برای سرمایه گذاران و دیگران فراهم کند و استفاده کنندگان از صورت های مالی، با توجه به قابل اتکا بودن رقم سود، می توانند در تصمیمات خود از آن بهره بگیرند. مشکل مدیریت سود یک پدیده جهانی و از مهم ترین مسائل اخلاقی در قابلیت اتکا و اعتبار اطلاعات مالی است. نواحی خاکستری در استانداردهای حسابداری، به نوعی فضایی را برای حسابداری فرصت طلبانه باز می کنند و به مدیران امکان می دهند وضعیت مالی شرکت را بهبود بخشند تا سود گزارش شده ضرورتاً عملکرد مالی واقعی شرکت را منعکس نکند. مدیر واحد تجاری در مقام یک تصمیم گیرنده، هر بخش از سازمان را هدایت می کند و نقش وی در ایجاد یکپارچگی این فرآیند مهم و اساسی است (Belgasem-Hussain & Hussaien, 2020, P.3).

هدف از این تحقیق آن است که اخلاق در مدیریت سود، با توجه به نظریه کلبرگ، برای محققان و دانشجویان معرفی و تبیین شود. پس از بررسی تحقیقات انجام شده، معلوم شد مقالات مختلفی به طور مجزا درباره اخلاق و مدیریت سود نوشته شده است؛ برای نمونه، معین الدین و همکاران (۱۳۹۴، ص ۱۱۹) به بررسی رابطه اخلاق با رفتار مدیریت سود پرداخته و بیان کرده اند رفتار غیر اخلاقی مدیریت سود، چه در میان نسبی گراها و چه در میان آرمان گراها، می تواند عامل شکست اخلاقی شرکت ها و ورشکستگی آنها باشد. خلیفه سلطانی و برزگر (۱۳۹۵، ص ۶۷) در بررسی رابطه مخاطرات اخلاقی و مدیریت سود نشان دادند که رابطه این دو متغیر، مثبت و معنادار است.

به طور کلی، اخلاق و رعایت آن در محیط کار بسیار مهم است. با این حال، پژوهشی که مدیریت سود را به عنوان موضوعی اخلاقی با توجه به نظریه استدلال اخلاقی کلبرگ (با توجه به نظریه استدلال اخلاقی کلبرگ) تحلیل و مفاهیم کلیدی آن را بررسی کرده است. در حقیقت، این موضوع ضرورت انجام پژوهش حاضر را نشان می دهد. با توجه به ضرورت انجام این پژوهش، سؤال اصلی که در این تحقیق مطرح می گردد بدین شرح است: آیا می توان مدیریت سود



را به منزله موضوعی اخلاقی بر اساس نظریه استدلال اخلاقی کلبرگ تحلیل و بررسی کرد؟

تحقیق حاضر با هدف بررسی مدیریت سود به منزله موضوعی اخلاقی، با توجه به نظریه استدلال اخلاقی کلبرگ، می‌کوشد تا ابتدا تعریفی از مدیریت سود ارائه دهد و الزامات اخلاقی در گزارشگری سود را بررسی کند و بعد از آن، نظریه استدلال اخلاقی کلبرگ و مراحل آن را مطرح نماید. سپس، این پژوهش به تحلیل دستاوردهای نظریه کلبرگ در درک بیشتر اخلاق در مدیریت سود می‌پردازد و در نهایت، در بخش نتیجه‌گیری، به دنبال ارائه مدل پیشنهادی مراحل پیشرفت اخلاقی است که می‌تواند درباره مدیریت که تصمیم بر مدیریت سود دارد، اعمال گردد.

روش تحقیق در گردآوری اطلاعات، کتابخانه‌ای و از نظر ارائه، تحلیلی و کاربردی است و برای تدوین تحقیق از مقالات داخلی و خارجی استفاده شده است.

مدیریت سود چیست؟

در تعریف مدیریت سود تقریباً هیچ‌گونه اجماع عمومی وجود ندارد؛ در نتیجه، تعاریف مختلفی را می‌توان در ادبیات مالی یافت. هیلی و واهلن، در تعریف مدیریت سود چنین نوشته‌اند:

«مدیریت سود وقتی است که مدیران از قضاوت در گزارشگری مالی و ساختاردهی معاملات استفاده می‌کنند تا گزارش‌های مالی را تغییر دهند و ذی‌نفعان را درباره عملکرد اقتصادی واقعی شرکت گمراه کنند یا خروجی‌های قراردادی را که به ارقام حسابداری گزارش شده بستگی دارد، تحت تأثیر قرار دهند» (Healy & Wahlen, 1999, P.365). این تعریف گسترده را می‌توان همچون نلسون و همکارانش چنین تفسیر کرد:

• مدیریت سودی که با اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری (GAAP)

مطابقت دارد؛



● مدیریت سودی که توضیح آن بر اساس اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری آسان نیست؛

● و مدیریت سودی که به طور واضح با اصول پذیرفته شده حسابداری مغایر است (Nelson, Elliott & Tarpley, 2003, P.17).

شیپر، مدیریت سود را این گونه تعریف می کند: «دخاله هدفمند در فرآیند گزارشگری با قصد دستیابی به برخی منافع شخصی» (Schipper, 1989, P.91).
با این حال، دیچو و اسکینر اذعان می کنند که افشای فریبکارانه (که برای فریب برنامه ریزی می گردد) باید از انتخاب مواردی از جمله قضاوت های حسابداری قابل قبول (که برای تعیین سود است) تفکیک شوند (Dechow & Skinner, 2000, P.235).

در حقیقت، شیپر در تعریف خود بر این نکته تأکید می کند که تصمیم مدیریت با هدف پیگیری منافع شخصی ممکن است زمانی موجب شود قیمت سهام با سودهای دستکاری شده (که قبل از زمان واقعی تحقق سود گزارش گردیده)، گزینه های مختلف انجام سرمایه گذاری را تحریک کند.

هیلی و واهلن، دادن اطلاعات غلط به ذی نفعان را با هدف پیشبرد قصد مدیریت و استفاده از ابزارهای حسابداری برای تأثیرگذاری عمدی بر سود گزارش شده، مدیریت سود می نامند (Healy & Wahlen, 1999, P.365).

رویکرد دیچو و اسکینر درباره مدیریت سود متفاوت است و این گونه استدلال می کنند که کلاهبرداری واضح و مشخص، نوعی مدیریت سود غیرقابل قبول است (Dechow & Skinner, 2000, P.235). این اقدام زمانی می تواند قابل قبول باشد که مربوط به اصول حسابداری باشد و اثبات شود که نسبت به دیگر روش ها، سود بالاتری گزارش می کند (Mintz & Morris, 2008, P.850).

مک کی، مدیریت سود را این گونه تعریف می کند: «گزارشگری و تصمیم گیری منطقی و قانونی مدیریت با هدف دستیابی به نتایج مالی ثابت و قابل پیش بینی» (McKee, 2005, P.81).



وی معتقد است مدیریت سود به معنای «دستکاری دفاتر و اسناد مالی» نیست، اما نشان‌دهنده قضاوت آگاهانه مدیر برای هموارسازی سود طی زمان است. این بدان معناست که مدیریت با اضافه کردن درآمد یا حذف آن، به جای داشتن عملکردی خوب یا بد، تقریباً به دنبال ثابت نگه‌داشتن ارقام سود است. به گفته دیچو و اسکینر، قابلیت پذیرش مدیریت سود با اصول حسابداری ارتباط دارد (Dechow & Skinner, 2000, P.235).

مک کی نیز مدیریت سود را حفظ ثبات و دستیابی به قابلیت پیش‌بینی سود آتی به طور منطقی و قابل قبول می‌داند. بنابراین، به نظر می‌رسد نویسندگان یادشده، مدیریت سود را از منظر قانونی تأیید می‌کنند (از زمانی که اصول حسابداری رعایت می‌شود) و شمار دیگری از نویسندگان، قابلیت پذیرش این اقدام را در سایه نتایج مورد انتظار (ثبات و قابلیت پیش‌بینی سود) و توزیع سود می‌دانند (Belgasem-Hussain & Hussain, 2020, P.3).

مدیریت سود با تقلب و تحریف صورت‌های مالی متفاوت است؛ زیرا مدیریت سود کاملاً در چارچوب استانداردهای حسابداری انجام می‌شود. هموارسازی سود یکی از روش‌های رایج مدیریت سود به شمار می‌رود و هدف از هموار کردن سود، ایجاد جریان رشد ثابت سود و کاهش نوسانات آن است. مدیریت سود یکی از شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت سود در نظر گرفته می‌شود؛ به این معنی که سودهایی که کمتر مدیریت شوند، کیفیت بالاتری دارند (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۶، ص ۵۱۴). به طور کلی می‌توان گفت مدیریت سود، دخالت مدیر در راستای منافع شخصی است؛ از این رو، گاهی مدیران از رویه‌های حسابداری برای دستیابی به اهداف خاصی مانند پاداش، امتیازات و... استفاده می‌کنند تا بتوانند سود واحد تجاری را از دیدگاه خودشان در حد معقول افزایش دهند.

الزامات اخلاقی در گزارشگری سود

به دلیل شکست شرکت‌های مشهوری نظیر انرون (Enron)، پارمالات (Parmalat) و مکسول (Maxwell)، کیفیت اطلاعات و گزارشگری صادقانه، توجه کسب و



کارها و رسانه را طی چند دهه اخیر جلب کرده است (ICAEW, 2007). بنابراین، ویژگی شخصیتی مدیران و تأثیرات بالقوه سوء رفتار افراد بر جامعه، از موضوعات مورد علاقه محققان و جامعه کسب و کار است (Mele, 2008, P.291).

علاوه بر این، اهمیت فزاینده قانون گذاری دولتی و فشارهای ذی نفعان، اصول اخلاق شخصی را تضعیف کرده است (Berrone et al, 2007, P.35). آتکینسون در پی پاسخ به این پرسش بود که آیا در چنین شرایطی، مطالعه ای برای ارزیابی اصول اخلاقی انجام شده است؟ (Atkinson, 2002, P.212) در واقع، وی این موضوع را بررسی کرد که اکنون اصول اخلاقی گزارشگری مالی چگونه آموزش داده می شود.

با توجه به ادبیات مربوط به روش های مدیریت سود، مک کی درباره «مرز بین مدیریت سود اخلاقی و غیر اخلاقی» چالشی مطرح کرد و گمان می کند تمایز شفافی بین آنها نیست: «این سؤالی است که همه ما باید با استفاده از ارزش های اخلاقی خودمان به آن پاسخ دهیم» (McKee, 2005, P.81).

مدیران مانند دیگر افرادی که در دنیای کسب و کار فعالیت می کنند، با مسائل اخلاقی مختلفی روبه رو می شوند (Ethics in Accounting, 2009, P.108). آنان در انجام مدیریت سود با دو محدودیت مواجهند: اول، مشکل رعایت استانداردهای حسابداری و دوم، میزان اطلاعات افراد برون سازمانی درباره عملکرد شرکت. بدیهی است هر چه سرمایه گذاران اطلاعات بیشتری درباره عملکرد شرکت داشته باشند، امکان مدیریت سود کمتر می شود و برعکس، هر چه میزان اطلاعات مدیران و سهام داران نامتقارن تر و مخاطرات اخلاقی آنان بیشتر باشد، انگیزه مدیران برای مدیریت سود بیشتر می شود.

به بیان دیگر، عدم تقارن اطلاعاتی، امکان انجام مدیریت سود را به طور فرصت طلبانه برای مدیران فراهم می سازد. همچنین، عدم تقارن اطلاعاتی موجب می شود مدیران برای اطمینان سرمایه گذاران به شکل علامت دهی، مدیریت سود انجام دهند (ثقفی و همکاران، ۱۳۹۳).



برخی معتقدند مدیریت سود در به کارگیری اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری دچار انحراف می شود؛ در این روش، تضعیف اخلاق در عمل مطرح است (Mintz & Morris, 2008, P.851; Healy & Wahlen, 1999).

درباره اینکه آیا انحراف واقعاً نتیجه تصمیماتی است که به طور کلی در محدوده اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری گرفته می شود و یا اینکه انحراف ناشی از تصمیم آگاهانه برای دستکاری سود است، شک و شبهه هایی وجود دارد؛ بی شک، مورد دوم انحراف (تصمیم آگاهانه برای دستکاری سود) نوعی کلاهبرداری تلقی می شود (Mintz & Morris, 2008, P.851).

از آنجایی که حسابرسی و دیگر ساختارهای حاکمیت شرکتی کافی نیستند، چنانچه مدیر از قضاوت استفاده کند، فرصتی برای مدیریت سود ایجاد می شود (Belgasem-Hussain & Hussaien, 2020, P.5).

وضعیت فعلی حرفه حسابداری نشان دهنده رسوایی های مالی عظیمی است. این رسوایی ها ناشی از آن است که موازین اخلاقی که وجود آنها در حرفه حسابداری از ضروریات است، چندان رعایت نمی شود. حال اگر حسابداران این موازین اخلاقی را رعایت نکنند، ممکن است منافع سهام داران ضایع شود؛ در نتیجه، رعایت اصول اخلاقی در مدیریت سود بسیار مهم است.

نظریه استدلال اخلاقی کلبرگ

لارنس کلبرگ (Lawrence Kohlberg)، محقق و استاد روان شناسی آموزشی و اجتماعی در دانشگاه هاروارد است و تحقیقات بسیار گسترده ای درباره پیشرفت اخلاقی انجام داده است. نظریه استدلال اخلاقی او درباره این موضوع است که افراد چگونه فکر می کنند و در یک موقعیت اخلاقی چه چیزی را مدنظر قرار می دهند. این فرآیند، تشخیص درست و غلط در یک موقعیت معین است (Belgasem-Hussain & Hussaien, 2020, P.5).



کلبرگ دربارهٔ رشد قضاوت اخلاقی، از نظریه‌های مریان و روان‌شناسانی چون روسو، دیویی، بالدوین، هاب هاوس (Hobhouse)، پک، هاویگهرست (Havighurst) و پیاژه (Piaget) بهره گرفت.

وی، نظریهٔ رشد اخلاقی پیاژه را گسترش داد و تکمیل کرد. او همچون پیاژه بر این باور بود که رشد اخلاقی بر اساس توانایی‌های شناختی افراد شکل می‌گیرد. همچنین، وی اخلاق را با مفهوم عدالت تبیین می‌کرد و معتقد بود قضاوت‌های اخلاقی افراد با برداشت‌های متفاوت از این مفهوم همراه است (عصاره و همکاران، ۱۳۹۷، ص ۹۴).

طبق گفتهٔ کلبرگ، داشتن فرصت برای اخذ تصمیمات اخلاقی و مدنظر قرار دادن مسائل اخلاقی، به تحریک قضاوت اخلاقی منجر می‌شود (Smith, 1978, P.53). نظریهٔ کلبرگ بسیار مشهور است و به‌طور گسترده دربارهٔ آن بحث شده است. در علوم رفتاری معاصر نیز به این نظریه بسیار استناد می‌شود (Weber, 1991, P.293; Trevino, 1992, P.445; Hayes, 1994, P.261;) Fisher & Lovell, 2006, P.294; ICAEW, 2007, P.371; Weber & McGivern, 2010, P.149).

مهم‌ترین ابعاد نظریهٔ کلبرگ (۱۹۸۱، ص ۵۱) عبارتند از:

۱. اخلاق، مفهومی مطلق در وجود بشر نیست، بلکه ابناء بشر از سطوح متفاوت رشد اخلاقی برخوردارند (موضع خاکستری میان اخلاق مطلق و نسبی)؛
۲. رشد اخلاقی مراحل دارد و این مراحل دارای تقدم و تأخر است. بنابراین، می‌توان نگاهی فرایندی به آن داشت که نتیجه رویکرد مزبور این خواهد بود که اخلاق، مقوله‌ای تربیتی، تحلیلی و دارای ابعاد مشخص است؛
۳. رشد اخلاقی با نوع قضاوت افراد قابل اندازه‌گیری و تحلیل است. بنابراین، در بیانی تقلیل یافته، نشانه‌های اخلاقی همان نشانه‌های قضاوت افراد و شرح و تعریفی است که از عدالت دارند (جهانگیرزاده، ۱۳۹۰، ص ۱۰۱)؛



۴. مراحل رشد اخلاقی در میان افراد گوناگون همگون و ثابت است؛ یعنی فرایند رشد اخلاقی در افراد متفاوت، یکی است و تنها تفاوت قضاوت افراد، در جایگاه ایشان در مراحل رشدی است (عصاره و همکاران، ۱۳۹۷، ص ۹۳).

تحقیقات استدلال اخلاقی مربوط به اخلاق کسب و کار، همچون تحقیقات تروینو (۱۹۹۲، ص ۴۴۵)، بر نظریه پیشرفت اخلاقی شناختی کلبرگ (۱۹۶۹، ص ۱۰۷) تأکید می‌کنند. فیشر و روزنویگ معتقدند «پیروی از قانون و سیاست‌های کسب و کاری مشخص، تضمین کافی برای اینکه رفتار فرد اخلاقی باشد، نیست و نمی‌تواند باشد» (Fischer & Rosenzweig, 1995, P.443). به عبارت دیگر، یک رفتار اجتماعی ممکن است مجوز رسمی (قانونی) داشته باشد، اما آن رفتار ممکن است فاقد اخلاق اجتماعی یا فردی باشد.

به دلیل اختلاف قضاوت انسانی در گزارشگری مالی، قائل شدن تمایز میان تصمیمات خیرخواهانه و تصمیماتی که با نیت زیرپا گذاشتن قانون گرفته می‌شود، دشوار است (Maines, 2007, P.359). با توجه به این موضوع و بر اساس اعتقاد کلبرگ به ارتباط بین استدلال اخلاقی، تعامل اجتماعی (مثل وفاداری به جامعه) و رفتار اخلاقی، می‌توان دستاوردهای ارزشمندی درباره قابلیت پیش‌بینی و هدایت رفتار مدیریت سود ارائه داد که می‌تواند به کاهش فعالیت‌های معکوس مدیریت سود کمک کند. از این رو، نظریه کلبرگ برای بررسی توضیحات و توجیهات در موضوع مدیریت سود کارآمد است.

همچنین، موضوع اخلاق در مدیریت سود در سایه نظریه کلبرگ و رعایت آن با هدف گزارشگری مناسب و صادقانه سود بسیار مهم و مؤثر است و موجب می‌شود صورت‌های مالی قابل اتکا و معتبر ارائه شود.

حقیقتاً بر اساس این صورت‌های مالی معتبر، می‌توان تصمیمات صحیحی گرفت و منافع ذی‌نفعان را تأمین کرد. روش تحلیل نظریه کلبرگ می‌تواند در آگاهی یافتن از تقلب و کلاهبرداری (مثل مدیریت سود) کارآمد باشد. در این راستا، سلسله مراتب اخلاقی نظریه کلبرگ را می‌توان به‌عنوان مدلی مناسب برای بررسی استدلال



اخلاقی مدیر درباره رفتار مدیریت سود پیشنهاد کرد. این نظریه حتی می‌تواند به بررسی میزان اخلاقی بودن مدیریت سود بر اساس جنسیت مدیر نیز کمک کند؛ به بیان دیگر، می‌توان بر اساس نظریه کلبرگ، رفتار مدیران زن و مدیران مرد را درباره مدیریت سود بررسی و مقایسه کرد.

افزون بر این، به دلایل مختلف از جمله انعطاف‌پذیری ذاتی برخی از استانداردها، سود تابع قضاوت و اعمال نظر مدیران است و مدیران با فنون و روش‌های مختلف می‌توانند سود را همسو با منافع شخصی مدیریت کنند تا سود مدنظرشان متفاوت با سود واقعی گزارش شود. با این وصف، ضرورت دارد مدیر - صرف نظر از منافع شخصی - الزامات و موازین اخلاقی را در قضاوت برای گزارشگری و مدیریت سود رعایت کند تا موجبات گمراهی استفاده‌کنندگان فراهم نشود.

در واقع، این موضوع در نظریه کلبرگ تبلور یافته است، به نحوی که این نظریه با ارائه بینش‌های مفید درباره استدلال اخلاقی مدیران در موضوع روش‌ها و مفاهیم عملیاتی مدیریت سود، موجب می‌شود ذهنیت افراد درباره دیدگاه‌های اخلاقی بهبود یابد. به بیان دیگر، الزام اخلاقی نظریه کلبرگ، الزام احترام به حقوق دیگران اعم از فرد و جامعه است و بهتر است این دیدگاه، هنگام گزارشگری و مدیریت سود به کار گرفته شود.

مراحل قضاوت اخلاقی کلبرگ

کلبرگ در باب پیشرفت تفکر اخلاقی، دیدگاهی بین‌المللی ارائه می‌کند. وی می‌گوید افراد در موقعیت‌های اخلاقی معمولاً بر اساس رویکردهای مشخصی رفتار می‌کنند. این رویکردها نه بر مبنای ارزش یا موقعیت‌های اخلاقی معین، بلکه بر اساس شکل استدلال اخلاقی فرد مشخص می‌شوند. به اعتقاد کولبرگ، مراحل جهانی پیشرفت اخلاقی به گونه‌ای است که افراد بدون توجه به فرهنگ یا جامعه وارد آن می‌شوند. همچنین، این مراحل ثابتند و توالی منحصر به فردی دارند؛ هیچ کس نمی‌تواند بدون آنکه ترتیب این مراحل را رعایت کند به مراحل بالاتر برسد.

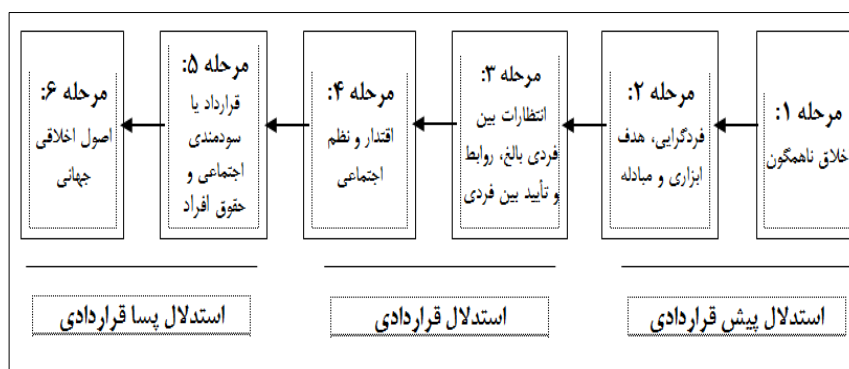


کلبرگ در مدل خود برای استدلال اخلاقی شش مرحله معلوم کرده است:

- مراحل اول و دوم، هنجارهای رفتاری مربوط به اجتناب از تنبیه و برآورده کردن نیازهای خود را پوشش می‌دهند؛
- مراحل سوم و چهارم به افرادی مربوط می‌شوند که قوانین اجتماعی را رعایت می‌کنند و آن‌ها را در رفتارشان در نظر می‌گیرند؛
- مراحل پنجم و ششم، اعتقاد به اعتبار اصول اخلاقی جهانی را نشان می‌دهند و احساس عدالت‌خواهی و تعهد شخصی را در فرد ایجاد می‌کنند (Belgasesm-Hussain & Hussaien, 2020, P.11).

در شکل و جدول (۱)، خلاصه این سه سطح متمایز بر اساس استدلال‌های انجام کار درست آمده است:

شکل (۱)، مراحل استدلال اخلاقی کلبرگ (Kohlberg, 1981, P.207)



جدول (۱)، مراحل استدلال اخلاقی کلبِریگ (Kohlberg, 1981, P.207)

سطح و مرحله	استدلال‌ها برای انجام کار درست
سطح ۱: استدلال پیش قراردادی مرحله ۱: اخلاق ناهمگون	اجتناب از تنبیه و مجازات و اختیارات قدرت برتر
مرحله ۲: فردگرایی، هدف ابزاری و مبادله	برآورده کردن نیازها یا منافع خود در دنیایی که باید افراد دیگری را که منفعی دارند، به رسمیت بشناسید.
سطح ۲: استدلال قراردادی مرحله ۳: انتظارات بین فردی بالغ، روابط و تأیید بین فردی	نیاز به خوب بودن، اعتقاد به قاعده طلایی و تمایل به رعایت قوانین
مرحله ۴: اقتدار و نظم اجتماعی	«اگر همه آن را انجام دهند»، نهاد حفظ می‌شود و از ایجاد مشکل ساختاری جلوگیری می‌شود.
سطح ۳: استدلال پسا قراردادی مرحله ۵: قرارداد یا سودمندی اجتماعی و حقوق افراد	احساس الزام به قانون به خاطر قراردادهای اجتماعی فرد برای تدوین و رعایت قوانین برای رفاه و حفظ حقوق همه مردم
مرحله ۶: اصول اخلاقی جهانی	اعتقاد شخص منطقی به اعتبار اصول اخلاقی جهانی و احساس تعهد شخصی به آنها

مدیریت سود به منزله موضوعی اخلاقی (با توجه به نظریه استدلال اخلاقی کلبِریگ)



بررسی اخلاق و تحلیل نقش آن در مدیریت سود، با تکیه بر نظریه کلبرگ
دیدگاه‌های مختلفی درباره اخلاق وجود دارد. عده‌ای با نگاهی ساده‌انگارانه، اخلاق را بی‌نیاز از تعریف دانسته‌اند. استاد مطهری در این باره می‌گوید:
«برخلاف تصور مردم جهان - مبنی بر اینکه چون همه مردم دنیا اخلاق و ضد اخلاق را می‌شناسند، پس نیازی به تعریف کردن اخلاق نیست - اخلاق از مشکل‌ترین لغات برای تعریف کردن است». ایشان منشأ تفاوت‌ها در تعریف اخلاق را برآمده از تفاوت بینش‌ها و جهان‌بینی‌های مطرح شده در مکاتب مختلف می‌دانند (مطهری، ۱۳۷۵، ص ۲۸۹).

علامه مصباح یزدی در تعریف اخلاق می‌گوید: «اخلاق دانشی است که از انواع صفات خوب و بد و چگونگی اکتساب صفات خوب و زدودن صفات بد بحث می‌کند» (مصباح یزدی، ۱۳۸۱، ص ۱۸). همچنین، مجموعه صفات پایدار در نفس را اخلاق گفته‌اند (مصباح، ۱۳۸۲، ص ۱۵).

کلبرگ، مطالعه رشد اخلاقی را به یک فرآیند غالب در روان‌شناسی رشد و روان‌شناسی تربیتی تبدیل کرد و نظریه او احتمالاً هنوز هم شناخته‌شده‌ترین نظریه رشد اخلاقی است. از دید قرآن، انسان طی زندگی از مراحل با ویژگی‌های مخصوص هر مرحله می‌گذرد و این دیدگاه در نظریه رشد شناختی و اخلاقی روان‌شناسان معاصر از جمله پیاژه و کلبرگ نیز مطرح شده است.

از دیدگاه کلبرگ، مراحل رشد اخلاقی ثابت و بی‌تغییرند و استدلال و داوری‌های اخلاقی با جنبه‌های شناختی ارتباط دارند، اما از نظر اسلام، قوانین و احکام اخلاقی مطلق و واقعی‌اند؛ از این رو، در بعضی موارد نظریات روان‌شناسان غربی کاملاً متفاوت و حتی متضاد با رویکرد اسلامی است.

به عبارتی، روان‌شناسان غربی به تمامیت رشد اخلاقی انسان کمتر توجه دارند یا چنان بر سطوح پایین تحول اخلاق آدمی متمرکزند که سطوح متعالی روحانی و عقلانی را در اخلاق نادیده می‌گیرند (جاویدان و همکاران، ۱۳۹۱، ص ۱).



با این وصف، اخلاق در حسابداری اهمیت خاصی دارد؛ زیرا این رشته نیز همانند رشته‌های دیگر دارای الزامات اخلاقی خاصی با عنوان «آیین رفتار حرفه‌ای» است (عباس‌زاده، ۱۳۸۵، ص ۱۰۲).

افزون بر این، در چند دهه اخیر، پدیده مدیریت سود به منزله یکی از مشکلات حرفه حسابداری مطرح گردیده است. مدیریت سود، وضعیت مالی واقعی سازمان‌ها را نشان نمی‌دهد و اطلاعاتی را که سرمایه‌گذاران باید از آن مطلع باشند، پنهان می‌کند. به نظر محققان، رفتار غیر اخلاقی مدیریت سود می‌تواند عامل شکست اخلاقی در شرکت‌ها باشد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۹، ص ۳۵).



نتیجه‌گیری

در علوم رفتاری معاصر، به نظریه مشهور تحلیلی و توصیفی کلبرگ بسیار استناد شده است. این نظریه تلاش کرده تا پیشرفت اخلاقی افراد را وصف کند. در واقع، در این نظریه، مطالعه رشد اخلاقی به یک فرآیند غالب در روان‌شناسی رشد و تربیتی تبدیل شده است.

طبق نظریه کلبرگ، افراد از سطوح متفاوت رشد اخلاقی برخوردارند که مراحل دارد. این مراحل رشد اخلاقی، ثابت و بی‌تغییر و در تمام افراد یکسان‌اند. تنها تفاوت، مربوط به قضاوت، استدلال و داوری اخلاقی افراد در مراحل رشد است که با جنبه‌های شناختی آنان پیوند دارد.

در حقیقت، کلبرگ معتقد است رشد قضاوت اخلاقی بر اساس توانایی شناختی افراد شکل می‌گیرد و از آن رو که انسان‌ها طی زندگی خود از مراحل مختلفی با ویژگی‌های مخصوص هر مرحله می‌گذرند، این نظریه به این مبحث می‌پردازد که افراد چگونه فکر می‌کنند، در یک موقعیت اخلاقی چه چیزی را مدنظر قرار می‌دهند و آیا آن موضوع درست است یا غلط.

از سوی دیگر، کلبرگ، اخلاق را بر اساس مفهوم عدالت تبیین کرده و معتقد است قضاوت اخلاقی افراد با برداشت متفاوت آنان از مفهوم عدالت همراه است و از این رو، رشد اخلاقی افراد با نوع قضاوت آنان قابل اندازه‌گیری و تحلیل است و نشانه اخلاقی آنان، بیانگر قضاوت و شرح و تعریفی است که از عدالت دارند. به بیان دیگر، داشتن فرصت برای مدنظر قرار دادن مسائل اخلاقی و اخذ تصمیمات اخلاقی، موجب تحریک قضاوت اخلاقی افراد می‌شود.

بنابراین، نوع بررسی اخلاق به‌نوبه خود موجب می‌شود تا این نظریه، بررسی استدلال اخلاقی مدیر را روشی مفید معرفی کند.

با وجود اختلافات در پیشرفت اخلاقی سازمانی و با توجه به اینکه سازمان‌ها متشکل از افراد گوناگون با باورها، ارزش‌ها و منافع مختلف در سطوح متفاوتند، مطابقت سازمان با مراحل اخلاقی فردی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.



بدین منظور، پیشرفت اخلاقی فردی در مسائل مربوط به کسب و کار برای سازمان مفیدتر است.

در پژوهش حاضر کوشیدیم مدیریت سود را از منظر اخلاق بررسی کنیم. بدین منظور، نظریه استدلال اخلاقی کلبرگ را تحلیل کردیم و دریافتیم که برای بررسی استدلال مدیر درباره پیشرفت اخلاقی می‌توان از مدل نظریه کلبرگ استفاده کرد. بنابراین، تلاش شد بر پایه نظریه استدلال اخلاقی کلبرگ و با تأکید بر رعایت اخلاق در محیط کار، مبحث مدیریت سود به منزله موضوع اخلاقی نقد و بررسی و مفاهیم اصلی آن تحلیل شود. در حقیقت، مدل کلبرگ از این منظر بررسی شد که چگونه پیشرفت اخلاقی می‌تواند استدلال اخلاقی مدیر را در باب مدیریت سود منعکس کند.

همچنین، در این تحقیق سعی شد مراحل اخلاقی کلبرگ، به‌ویژه درک مدیر از اخلاقی بودن مدیریت سود بیان گردد. این تحقیق بیان می‌کند که مدیران، مانند دیگر افراد، ممکن است سطوح متفاوتی از استدلال اخلاقی را با اشاره به مدیریت سود داشته باشند که به نوعی شبیه‌سازی افراد (غیرمدیر) را داشته باشند؛ برای مثال، بر اساس مراحل استدلال اخلاقی کلبرگ،

در سطح ۱ (استدلال پیش‌قراردادی)، دو مرحله را پیش رو داریم؛ مرحله اول، اخلاق ناهمگون و مرحله دوم، فردگرایی و هدف‌انزایی و مبادله. در مرحله اول، مدیرعامل به دنبال کاهش هزینه‌هاست تا بتواند درآمد را به‌طور غیرواقعی افزایش دهد و به نوعی در پی اجتناب از گزارش ضرر و زیان است. از طرفی، بر اساس مرحله دوم، مدیر به دنبال این است که نظر ذی‌نفعان را جلب کند و به همین دلیل، حاضر است درآمدها را فراتر از حد ممکن افزایش بدهد.

به‌طور کلی، برای مدیریت سود از روش‌های مختلفی مانند دستکاری روش‌های حسابداری، نظارت بر ارقام تعهدی و تصمیم‌های اقتصادی استفاده می‌شود. دستکاری روش‌های حسابداری شامل انتخاب از بین روش‌های مختلف (مانند تغییر از روش میانگین به روش اولین صادره از اولین وارده در ارزیابی موجودی کالا) یا



تغییر در نرخ‌های برآوردی (مانند کاهش نرخ مطالبات مشکوک‌الوصول یا عمر مفید دارایی‌های ثابت، ذخیره هزینه‌های تضمین کالا و ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا) است و نظارت بر ارقام تعهدی با اقداماتی مانند انتخاب رویه‌ها و سیاست‌های اعتباری فروش با هدف افزایش فروش صورت می‌گیرد. تصمیمات اقتصادی نیز شامل روش‌هایی مانند کاهش هزینه‌های تحقیق و توسعه و هزینه‌های تبلیغات است.

بر اساس سطح ۲ (استدلال قراردادی)، مدیرعامل دو مرحله دیگر را پیش رو دارد؛ مرحله سوم: انتظارات بین فردی بالغ، روابط و تأیید بین فردی و مرحله چهارم: اقتدار و نظم اجتماعی. در مرحله سوم، مدیر با استفاده از راه‌های مدیریت سود می‌تواند اصول اخلاقی را نادیده بگیرد. همچنین، مدیر، اخلاق در مدیریت سود را عاملی می‌داند که بر اصول حسابداری و افشای استانداردها و برآورده کردن انتظارات ذی‌نفعان و جامعه (حفظ قوانین و هنجارهای اجتماعی) استوار است. بر اساس مرحله چهارم، هنگامی که مدیر از تصمیم‌گیری درباره مدیریت سود استفاده می‌کند، انتظار می‌رود حقوق و منافع استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را فراتر از الزامات قانونی مدنظر قرار دهد تا به حفظ حقوق ذی‌نفعان منجر شود.

در نهایت، بر اساس سطح ۳ (استدلال پسا قراردادی) مدیرعامل دو مرحله دیگر را پیش رو دارد؛ مرحله پنجم: قرارداد یا سودمندی اجتماعی و حقوق افراد و مرحله ششم: اصول اخلاقی جهانی.

با توجه به اینکه شرکت باید صورت‌های مالی خود را بر اساس استانداردهای حسابداری تهیه کند و بدان دلیل که یکی دیگر از اهداف مدیرعامل از مدیریت سود، ارائه وضعیت بهتر به سهامداران است، در مرحله پنجم مدیرعامل به دنبال آن است که برای حفظ حقوق همه ذی‌نفعان گاهی در مدیریت سود از استانداردهای حسابداری بهره بگیرد.

بر اساس مرحله ششم، به طور کلی مدیران باید به اصول اخلاق جهانی که به جای عرف، عدالت را مدنظر دارد، معتقد باشند. بنابراین، در موضوع مدیریت سود



می توان روابطی با مفاهیم گزارشگری مالی و اخلاق خلق کرد تا بتوان بر مبنای آن و بر اساس نظریه استدلال اخلاقی کلبرگ، مدیران را از هم تفکیک کرد. در این راستا پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می گردد:

- با توجه به اهمیت رعایت اخلاق در استانداردهای حسابداری و اجتناب از مدیریت سود و برای آنکه منافع سرمایه گذاران حفظ شود، پیشنهاد می گردد استانداردهای حسابداری، برای اجرای حاکمیت شرکتی، از قابلیت اجرایی بیشتری برخوردار شوند.

- با توجه به اهمیت اخلاق در حسابداری پیشنهاد می گردد مدیران عامل شرکت ها برای آنکه منافع جمعی حفظ شود، اخلاق را رعایت کنند. به عبارتی دیگر، حفظ منافع فردی ممکن است ضررهای مادی و غیرمادی برای شرکت و جامعه ایجاد کند.

- به محققان و افراد علاقه مند به موضوع اخلاق در مدیریت سود پیشنهاد می گردد نتایج این تحقیق را بر اساس نظریه استدلال اخلاقی کلبرگ، به طور عملی در شرکت ها و دید گزارشگری واحدهای تجاری به کار ببندند و در تحقیق و تحلیل خود به ویژگی های فردی و شخصیتی مدیران نیز توجه و دقت داشته باشند.



کتاب‌نامه

۱. احمدپور، احمد و حسنا قهرمانی صغیر (۱۳۸۸)، «بررسی ویژگی کیفی قابلیت اتکاء اطلاعات در ارزیابی کیفیت سود شرکت‌ها»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، ش ۵۸، ص ۳-۱۹.
۲. اعتمادی، حسین، حجت‌الله فرزانی، رضا غلامی حسین آباد و مهدی ناظمی اردکانی (۱۳۸۹)، «بررسی تأثیر ارزش‌های اخلاق شرکتی بر درک مدیریت سود»، اخلاق در علوم و فناوری، ش ۳-۴، ص ۳۵-۴۶.
۳. بنی‌مهد، بهمن، مهدی عربی و شیوا حسن‌زاده (۱۳۹۶)، پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری، چ ۲، تهران: ترمه.
۴. ثقفی، علی، محسن مرادی جز و حسینعلی سهرابی (۱۳۹۳)، «رابطه بین مدیریت سود و عدم تقارن اطلاعاتی در شرایط نااطمینانی محیطی»، دانش حسابداری، سال ۵، ش ۱۷، ص ۷-۲۷.
۵. جهانگیرزاده، محمدرضا (۱۳۹۰)، «دیدگاه‌های شناختی-تحویلی در رشد اخلاقی»، فصلنامه معرفت اخلاقی، دوره ۲، ش ۴، ص ۱۰۱-۱۲۲.
۶. جاویدان، فاطمه، محمدصادق دهقان، احسان شمسی گوشکی و محمود عباسی (۱۳۹۱)، «تحلیل نظریه رشد اخلاقی کولبرگ با رویکرد قرآنی»، فصلنامه اخلاق زیستی. سال ۲، ش ۶، ص ۱۱-۴۸.
۷. خلیفه‌سلطانی، سید احمد و غزاله برزگر (۱۳۹۵)، «رابطه مخاطرات اخلاقی و مدیریت سود»، مجله علمی دانش حسابداری، دوره ۷، ش ۲۴، ص ۶۷-۹۰.
۸. عصاره، علیرضا، آیدین مهدی‌زاده تهرانی، علیرضا امینی زرین و شادی عظیمی (۱۳۹۷)، «نقدی بر نظریه رشد قضاوت اخلاقی لارنس کلبرگ: پژوهشی در بررسی چندجانبه نظریه کلبرگ و ارائه رهنمودی درباره مراحل رشدی او»، فصلنامه علمی - پژوهشی تعلیم و تربیت، دوره ۳۴، ش ۲، ص ۹۳-۱۱۲.
۹. عباس‌زاده، حسن (۱۳۸۵)، «اخلاقیات در سازمان‌ها با تأکید بر دیدگاه اسلامی»، ماهنامه تدبیر، ش ۱۷۷، ص ۱۰۱-۱۰۲.



۱۰. معین‌الدین، محمود، شهناز نایب‌زاده، الهام یاوری و محمد میرمحمدی صدرآبادی (۱۳۹۴)، «رابطه اخلاق با رفتار مدیریت سود و تأثیر ویژگی‌های جمعیت‌شناختی بر آن»، *اخلاق در علوم و فناوری*، دوره ۱۰، ش ۲، ص ۱۲۰-۱۳۲.
۱۱. مصباح یزدی، محمدتقی (۱۳۸۱)، *فلسفه اخلاق*، تحقیق و نگارش احمد حسین شریفی، قم: ارمغان بصیر.
۱۲. مصباح، مجتبی (۱۳۸۲)، *فلسفه اخلاق*، قم: مؤسسه آموزشی و پرورشی امام خمینی رحمته‌الله.

۱۳. مطهری، مرتضی (۱۳۷۵)، *آشنایی با علوم اسلامی (۲)*، چ ۱۷، تهران: صدرا.



14. Atkinson, A.S. (2002), "Ethics in financial reporting and the corporate communication professional", *Corporate Communications: An International Journal*, Vol. 7, No. 4, pp. 212-218.
15. Ball, R., Brown, P. (1968), an empirical evaluation of accounting income numbers, *Journal of Accounting Research*, 2(6), 159-178.
16. Belgasem-Hussain, A.A. and Hussaien, Y.I. (2020), "Earnings management as an ethical issue in view of Kohlberg's theory of moral reasoning", *Journal of Financial Crime*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFC-11-2019-0138>
17. Berrone, P., Surroca, J. and Tribo, J. (2007), "Corporate ethical identity as determinant of firm performance: a test of the mediating role of stakeholder satisfaction", *Journal of Business Ethics*, Vol. 76 No. 1, pp. 35-53.
18. Dechow, P.M. and Skinner, D.J. (2000), "Earnings management: reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators", *Accounting Horizons*, Vol. 14 No. 2, pp. 235-250.

19. Ethics in Accounting (2009), Available at: http://highered.mcgraw-hill.com/sites/0072994029/student_view0/ebook/chapter1/chbody1/ethics_in_accounting.html (accessed 14 June 2009).
20. Fisher, C. and Lovell, A. (2006), Business ethics and values: individual, Corporate and International Perspective, 2nd ed, London: FT Prentice Hall.
21. Fischer, M. and Rosenzweig, K. (1995), "Attitudes of students and accounting practitioners concerning the ethical acceptability of earnings management", Journal of Business Ethics, Vol. 14 No. 6, pp. 433-444.
22. Hayes, R.L. (1994), "The legacy of Lawrence Kohlberg: implications for counseling and human development", Journal of Counseling and Development, Vol. 72, pp. 261-267
23. Healy, P.M. and Wahlen, J.M. (1999), "A review of earnings management in literature and its implications for standard setting", Accounting Horizons, Vol. 13 No. 4, pp. 365-383.
24. ICAEW (2007), "Reporting with integrity: an initiative from the institute of chartered accountants in England and Wales", Information for Better Markets, available at: www.icaew.com/index.cfm/route/127759/icaew_ga/en/Technical_amp_Business_Topics/Topics/Information_for_better_markets/Reporting_with_Integrity
25. Kohlberg, L. and Hersh, R.H. (1977), "Moral development: a review of the theory", Theory into Practice, Vol. 16 No. 2, pp. 53-59.





26. Kohlberg, L. (1986), a current statement on some theoretical issues, in Modgil, S. and Modgil, C. Lawrence Kohlberg: Consensus and Controversy, GB: Taylor & Francis.
27. Kohlberg, L. (1969), Stages in the Development of Moral Thought and Action, New York: Holt Rinehart and Winston.
28. Kohlberg, L. (1981), Essays on Moral Development: The Philosophy of Moral Development, Harper and Row.
29. Mintz, S.M. and Morris, R.E. (2008), Ethical Obligations and Decision Making in Accounting, New York, NY: McGRAWHILL.
30. McKee, T.E. (2005), Earnings Management: An Executive Perspective, Thomson.
31. Maines, L.A. (2007), "Spotlight on principles-based financial reporting", Business Horizons, Vol. 50 No. 5, pp. 359-364.
32. Mele, D. (2008), "Integrating ethics into management", Journal of Business Ethics, Vol. 78, pp. 291-297.
33. Nelson, M.W., Elliott, J.A. and Tarpley, R.L. (2003), "How are earnings managed? Examples from auditors", Accounting Horizons, Vol. 17 No. s-1, pp. 17-5.
34. Piaget, J. (1932/1965), the Moral Judgment of the Child, New York. NY: The Free Press, available at:
www.archive.org/texts/flipbook/flippy.php?id=moraljudgmentoft0056
13mbp (accessed 3 April 2009).
35. Schipper, K. (1989), "Commentary on earnings management", Accounting Horizons, Vol. 3 No. 4, pp. 91-102.

36. Smith, A.F. (1978), "Lawrence Kohlberg's cognitive stage theory of the development of moral judgment", *New Directions for Student Services*, Vol. 4, pp. 53-67.
37. Trevino, L.K. (1992), "Moral reasoning and business ethics: implications for research, education, and management", *Journal of Business Ethics*, Vol. 11, No's 5/6, pp. 445-459.
38. Weber, J. (1991), "Adapting Kohlberg to enhance the assessment of manager's moral reasoning", *Business Ethics Quarterly*, Vol. 1 No. 3, pp. 293-318.
39. Weber, J. and McGivern, E. (2010), "A new methodological approach for studying moral reasoning among managers in business settings", *Journal of Business Ethics*, Vol. 92, pp. 149-166.