

## بررسی تأثیر ارزشهای اخلاق شرکتی بر درک مدیریت سود

حسین اعتمادی<sup>۱</sup>، حجت اله فرزانی<sup>۲\*</sup>، رضا غلامی حسین آباد<sup>۲</sup>، مهدی ناظمی اردکانی<sup>۱</sup>

۱. گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران

۲. گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی، تهران، ایران

### چکیده

زمینه: رسواییهای اخیر شرکتها و بروز بحرانها، مد نظر قرار دادن فرهنگ و ارزشهای اخلاقی را در شرکتهای بزرگ مجدداً کانون توجه ساخته است. حسابداران با انتقادات فراوانی پیرامون شکست خود در هشدار به رفتارهای غیراخلاقی مدیریت و رفتارهای غیراخلاقی خودشان مواجه شده‌اند. اعمال مدیریت سود توسط برخی حسابداران به عنوان اعمالی مشروع و درست و توسط سایرین به عنوان اعمالی نامشروع تلقی شده است. روش کار: این تحقیق، ارزشهای اخلاق شرکتی را به عنوان معیاری بالقوه از اصول اخلاقی مدیریت سود مورد بررسی قرار داده است. انگیزه این تحقیق، توجه به نقش قابل توجه ارزشهای اخلاق شرکتی در رسوایی شرکتها و مدیریت سود می‌باشد. در این تحقیق، همچنین موقعیتهای شغلی مختلف حسابداران و دیدگاههای متفاوت آنها از ارزشهای اخلاقی سازمانشان مورد بررسی قرار گرفت. تحقیق حاضر از نوع تحقیق میدانی و کاربردی می‌باشد. روش جمع‌آوری داده‌ها، استفاده از پرسشنامه و مطالعات کتابخانه‌ای بوده است. جامعه آماری تحقیق حاضر، جامعه آماری دانشگاهیان و اعضای حرفه حسابداری می‌باشد.

یافته‌ها: نتایج پاسخهای دریافتی نشان می‌دهد که حسابداران در شرکتهایی با ارزشهای اخلاقی بالا (پایین)، فعالیتهای مدیریت سود را به عنوان فعالیتهای غیراخلاقی تر (اخلاقی تر) درک می‌کنند. درک ارزشهای اخلاق شرکتی زنان در مقایسه با مردان به طور معنی‌داری بالاتر به دست آمد؛ به عبارتی زنان در ایران به ارزشهای اخلاق شرکتی پایبندتر می‌باشند. در میان جامعه دانشگاهیان افراد جوان از ارزشهای اخلاق شرکتی، درک بالاتری دارند. همچنین افراد دارای سطح تحصیلات بالاتر، معتقد به ارزشهای اخلاقی بالاتری در شرکت می‌باشند و نیز در میان جامعه حرفه‌ای حسابداری، شرکتهای بزرگ نسبت به شرکتهای کوچک تر ارزشهای اخلاقی بالاتری را قائل هستند.

نتیجه‌گیری: با توجه به یافته‌های حاصل به نظر می‌رسد که ارزشهای اخلاق شرکتی و به عبارتی فرهنگ شرکتی، معیار مهمی از درک مدیریت سود می‌باشد.

کلید واژه‌ها: ارزشهای اخلاق شرکتی، اعضای حرفه حسابداری، فرهنگ شرکتی، مدیریت سود.

### سر آغاز

رفتارهای غیراخلاقی خودشان از طریق مدارک ناقص و ایجاد موانعی برای بررسی و تحقیق مواجه شده‌اند (۱). این رفتار زمانی برجسته می‌شود که حرفه حسابداری در سطح بین‌المللی توجه قابل ملاحظه‌ای را بر موضوعات اخلاقی گذارده است (۲). اعمال مدیریت سود توسط برخی حسابداران به عنوان اعمالی

رسواییهای اخیر شرکتها و ایجاد بحرانها، مد نظر قرار دادن فرهنگ و ارزشهای اخلاقی را در شرکتهای بزرگ مجدداً کانون توجه ساخته است. حسابداران با انتقادات فراوانی پیرامون شکست خود در هشدار به رفتارهای غیراخلاقی مدیریت و

\* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: farzani.ses@gmail.com

شرکت بدون افزایش (کاهش) متقابل در سودآوری اقتصادی بلندمدت آن تبیین می‌کنند (۴).

تعبیر متعددی برای مدیریت سود ارائه شده است. دانکن (۸) بین عوامل برون سازمانی و شخصی در مدیریت سود، تمایز قائل می‌شود. وی فشار ناشی از تحقق پیش‌بینی‌های تحلیلگران و تعهدات نشأت گرفته از قراردادهای را به عنوان نمونه‌هایی از عوامل برون سازمانی ذکر می‌کند. وی همچنین، فشارهای ناشی از تحقق پاداشها، ارتقاها و ملاحظه کم حساب‌رسان ۲ را به عنوان عوامل شخصی بالقوه در مدیریت سود بیان می‌کند. تحقیقات تجربی این عوامل را مورد تأیید قرار می‌دهند. در تحقیقی به طور مشابه انگیزه‌های مربوط به بازار سرمایه (عوامل برون سازمانی) با دستکاری وضعیت انتشار قریب الوقوع سهام سنجیده شد، به طوری که این وضعیت منجر شد مدیران بتوانند به شکل راهبردی، طرح‌هایی را گزینش کنند که سبب افزایش سود گزارش شده و قیمت سهام شود (۹). در مطالعه ای نتیجه شد که مدیران برای رسیدن به پیش‌بینی تحلیلگران، درگیر مدیریت سود می‌شوند و معتقدند که انجام چنین کاری موجب افزایش قیمت سهام شرکت می‌شود (۱۰).

نوروش و همکاران (۱۱) با بررسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که مدیران شرکت‌های بزرگ از اقلام تعهدی برای به حداقل رساندن مالیات شرکت‌های خود استفاده می‌کنند. به عبارت دیگر، انگیزه مدیریت سود در این تحقیق، صرفه جویی مالیاتی می‌تواند باشد و همچنین زیاد بودن بدهی شرکت، تمایل مدیران برای مدیریت سود را بیشتر می‌کند. در تحقیقی بیان می‌شود که سرمایه ای کردن مخارج تحقیق و توسعه و حسابداری کاهش ارزشها می‌تواند موجب شود تا مدیران در طرح‌های جاری تحقیق و توسعه، سرمایه گذاری اضافی نمایند. این امر به این دلیل رخ می‌دهد که مدیران از بابت مخدوش شدن شهرت خود به دلیل رها کردن یک طرح نگران هستند که به کاهش ارزش دارایی در شرکت منجر می‌شود (۱۲).

پژوهشها حاکی از آن است که عمل مدیریت سود طیف بسیار وسیعی را در بر می‌گیرد. به طوری که در سالهای اخیر، کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا دقت بررسیهای خود را در

مشروع و درست (۳) و توسط سایرین به عنوان اعمالی نامشروع تلقی شده است (۴). اگر چه، این توافق وجود دارد که مدیران با فشار قابل ملاحظه ای، ناشی از تضاد منافع و نظریه نمایندگی برای مدیریت سود مواجه هستند و این که، این فشار موجب می‌شود تا برخی از آنها بیش از حد در معرض رفتار غیراخلاقی قرار گیرند (۴)؛ مارتین و همکاران (۵) دریافتند که سازمان بورس اوراق بهادار، بررسیهای خود را از فعالیتهای مدیریت سود در سالهای اخیر مطابق با نظریه نمایندگی مبنی بر اینکه برخی از این فعالیتهای حقیقتاً متقلبانه می‌باشد، افزایش داده است، به طوری که در طی یک ماه ۲۶۰ مورد تقلب مرتبط با سود را مورد بررسی قرار داده است.

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. ورشکستگی شرکت‌های بزرگ و بحرانهای مالی اخیر، دوباره نگاهها را به سمت مدیریت سود سوق داده است. به نظر محققان، رفتار غیراخلاقی مدیریت سود می‌تواند عامل شکست اخلاقی در شرکتها باشد (۶).

**تعریف مدیریت سود:** در میان تحقیقات حوزه حسابداری و مالی شاید هیچکدام مهیج تر از مدیریت سود نباشد، زیرا موضوع دارای ظرفیت بالقوه خطاکاری، ناسازگاری و معما است. بر اساس آرای هیلی و وال و شیر در دهه ۹۰ مدیریت سود زمانی رخ می‌دهد که مدیران از قضاوت در گزارشگری مالی استفاده کنند و معاملات را طوری ارائه دهند که گزارشهای مالی موجب گمراهی برخی افراد ذینفع در خصوص عملکرد اقتصادی شرکت شود یا نتایج توافقات مبتنی بر ارقام حسابداری تحت تأثیر قرار گیرد. به عبارت ساده تر، شخصی کاری را انجام می‌دهد که به شخص دیگر ضرر می‌زند. حساب‌رسان، قانونگذاران، سرمایه‌گذاران و محققان در حین یافتن این خطاکاری و حل معما ممکن است به نتیجه تقلب هم برسند (۷). مدیریت سود به اشکال مختلف تعریف شده است. ۱- برخی آن را به عنوان گمراه کنندگی حسابداری ۱ که منجر به پنهان ماندن واقعیات مالی از دید سرمایه‌گذاران می‌گردد، تعریف می‌کنند ۲- بعضی دیگر با ارائه تعریف حسابداری دقیقتری، مدیریت سود را به عنوان رفتاری از جانب مدیران با هدف افزایش (کاهش) سود گزارش شده جاری یک

آنها از کیفیت صورتهای مالی در طول زمان و تأثیر مدیریت سود بر کیفیت آنها را تعیین نماید. نتایج حاصل، تأییدکننده دغدغه‌های کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا بود: درک کیفیت سود<sup>۵</sup> برای تمام شرکتهای سهامی عام، همانند درک استقلال حسابرس و همچنین درک قابلیت اتکای صورتهای مالی حسابرسی شده، در طول زمان کاهش یافته است (۱۵).

### رسواییهای شرکتی و مدیریت سود

اخبار ورشکستگی شرکتهای بزرگ دنیا (همچون انرون و ورلدکام در سال ۲۰۰۲) منجر به بررسیهای کمیسیون بورس اوراق بهادار در مورد بسیاری از شرکتهای بزرگ دیگر (همچون زیراکس و تایسون فود) گشت. بررسیهای بعدی در مورد علل فروپاشی این شرکتهای نشان داد که فعالیتهای مدیریت سود در ورشکستگی آنها دخیل بوده است. این فعالیتهای شامل تأسیس واحدهای تجاری با اهداف خاص<sup>۶</sup> برای مثال جهت عدم ثبت بدهیها و ثبتهای خارج از ترازنامه و غیره در مورد انرون و فرایندهای شناسایی نامناسب درآمد در مورد ورلدکام می‌شود (۴).

ورشکستگی شرکتهای بزرگ، زبانی جدی به تمام ذی‌نفعان وارد کرد. سرمایه‌گذاران فرصتها را از دست دادند، کارکنان بیکار شدند و عامه مردم نیز اعتماد خود به فرایند گزارشگری مالی را از دست دادند. این ورشکستگیها همچنین منجر به انحلال مؤسسات حسابرسی (همچون آرتور اندرسن در ۲۰۰۲) گردید. پس از این رسواییها، کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا تلاش خود را برای بررسی مدیریت سود افزایش داد و کنگره، قانون ساربنز-اکسلی<sup>۷</sup> را در ۲۰۰۲ به تصویب رساند. این قانون، مدیران اجرایی را شخصاً مسؤول و از نظر قضایی آنها را متعهد کرد که صحت صورتهای مالی را مورد تأیید قرار دهند (۴).

بسیاری از محققان، در مورد دلایل ورشکستگیها و روشهای مناسب برای جلوگیری از وقوع مجدد آنها تحقیقاتی انجام دادند. محققان این ورشکستگیها را به این مفهوم نسبت می‌دهند که مدیران باید مانند سرمایه‌گذاران فکر کنند. او اظهار می‌دارد که منافع مدیران آنچنان با منافع سرمایه‌گذاران، تحلیلگران مالی و

مورد فعالیتهای مدیریت سود افزایش داده است؛ این موضوع مؤید نظریه نمایندگی است که برخی از این فعالیتهای را فریبنده می‌شمارد (۵). محققین دیگری تحقیقی را در خصوص با مدیران حسابرسی یک مؤسسه بزرگ حسابرسی انجام دادند که تکرار اعمال مدیریت سود را مورد بررسی قرار می‌داد. مدیران، ۵۱۵ مورد خاص از تلاش صاحبکاران خود برای مدیریت سود را گزارش کردند (۱۳).

هر چند تحقیقات به این نتیجه رسیده اند که فعالیتهای مدیریت سود بسیار گسترده هستند، اما در حرفه حسابداری هیچ‌گونه توافق عمومی بر سر مقبولیت اخلاقی آنها وجود ندارد. از طرفی، کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا و بسیاری از استفاده‌کنندگان معتقدند که مدیریت سود، حقایقی را که سرمایه‌گذاران باید بدانند مبهم و نامفهوم می‌کند و هرگونه رفتار عمدی مدیریت سود، صرف نظر از اهمیت، غیر قابل پذیرش است (۴). از طرف دیگر، برخی محققین حسابداری خاطر نشان کرده اند که همه فعالیتهای مدیریت سود برای شرکت، زیان آور نمی‌باشد. در ۱۹۹۸ این موضوع مطرح شد که سهامداران فعلی، متقاضیان مدیریت سود هستند تا از این طریق به هزینه سهامداران بعدی، ارزش سهام خود را حداکثر سازند. این موضوع، انگیزه ای را برای مدیران جهت مدیریت سود ایجاد می‌کند (۴). در مطالعه ای این اختلاف نظر در بین دانشجویان مدیریت اجرایی مورد آزمون قرار گرفت. دانشجویان بین فعالیتهای منفعت طلبانه برای شرکت<sup>۳</sup> که غیراخلاقی انگاشته نمی‌شدند و فعالیتهای منفعت طلبانه شخصی<sup>۴</sup> که غیراخلاقی تلقی می‌شدند، تمایز قائل بودند (۱۴). پژوهشگر دیگری نیز این موضوع را مورد تأیید قرار می‌دهد که برخی فعالیتهای مدیریت سود که منجر به ایجاد عملکرد مالی پایدار برای شرکت می‌شوند، مادامی که ثروت سهامداران را افزایش می‌دهند، مفید هستند؛ هر چند این حالت تنها از طریق تصمیمات تجاری قابل پذیرش و داوطلبانه ای چون فروش داراییهای مازاد در پایان سال به منظور حداکثرسازی سود، قابل انجام است (۳).

مبحث مقبولیت اخلاقی فعالیتهای مدیریت سود بعد از آشکارشدن پیامدهای منفی آن شدت یافت. محققان، سرمایه‌گذاران عمده را مورد بررسی قرار داد تا از این طریق، برداشت

(۱۸) اولین تحقیق را در زمینه بررسی تفاوت‌های بین این دو مفهوم به انجام رساندند. آنها ارزشهای اخلاق شرکتی را به عنوان «ترکیبی از ارزشهای فردی مدیران و سیاستهای اخلاقی رسمی و غیررسمی سازمان» تعریف کردند. نتیجه این تحقیق، حاکی از آن بود که ارزشهای شرکتی، بعد مرکزی فرهنگ شرکتی را تشکیل می‌دهند.

تحقیقات بسیاری نیز پیامدهای ارزشهای اخلاق شرکتی را مورد بررسی قرار داده‌اند. برخی این موضوع را مطرح کردند که معیارهای مختلفی از زمینه‌های اخلاقی با رفتار و تعهدات کارکنان در ارتباط است (۱۹). نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که ارزشهای سازمانی در سطح بالا بر افشای فعالیتهای غیرقانونی و غیراخلاقی به خارج از سازمان (۲۰)، تعهدات سازمانی (۱۸)، تضادهای سازمانی (۲۱) و مقاصد رفتاری اخلاقی (۲۲) تأثیرگذار است. برخی نیز این گونه استدلال می‌کنند که آیین‌نامه‌های اخلاقی در شکل دهی رفتار در سازمان موفق نخواهند بود مگر این که کارکنان برای داشتن ارزشهای اخلاقی سطح بالا این آیین‌نامه‌ها را به شکل عملی در سازمان خود درک کنند (۲۳).

الیاس (۲۴) برخی مشخصه‌های درک اخلاقی مدیریت سود را مورد بررسی قرار داد. او دریافت که شعور اخلاقی فرد (مانند آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی) و میزان درک مسؤولیت‌های اجتماعی از مشخصه‌های مهم اصول اخلاقی مدیریت سود می‌باشند. نتیجه تحقیق او حاکی از آن بود که حسابدارانی که از درک بالا (پایین) در مورد مسؤولیت‌های اجتماعی برخوردار هستند، فعالیتهای مدیریت سود را غیراخلاقی‌تر (اخلاقی‌تر) می‌دانند.

دو محقق ارتباط بین اصول اخلاقی و سود را در بین افرادی از مذاهب مختلف در کشور چین مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاکی از آن است که افزایش سود، احتمال رعایت اصول اخلاقی توسط یک فرد معتقد به یک مذهب را افزایش می‌دهد در حالی که این احتمال برای گروه غیرمذهبی کاهش می‌یابد (۲۵).

اولین بار لنتز و تشریگی معیارهای محتوای اخلاقی گزارشهای سالانه را همراه با برخی تحلیل‌های تفسیری ارائه کردند. آنها این گونه استدلال کردند که گزارشهای سالانه شرکتی که دارای ارتباط قابل

حسابداران همسو شود که حمایت از سایر حالات را تقریباً برای هر کسی غیرممکن سازد (۱۶). دیگری خاطر نشان می‌کند که عدم موفقیت در زمینه آموزش اصول اخلاق شرکتی در مؤسسات آموزشی منجر به تربیت نسلی از مدیران شده است که می‌خواهند به هر قیمتی که شده منافع خود را تأمین نمایند (۱۷).

برخی این رسواییها را به فرهنگ مدیریت سود نسبت می‌دهند. در بررسیهای کمیسیون بورس اوراق بهادار در مورد شرکتهای ورشکسته، مدیران، فعالیتهای مدیریت سود را به منظور هموارسازی سود و ایجاد ارزش و ثروت برای سهامداران به کار گرفته‌اند اما بعداً به سوء استفاده‌های آشکار از شیوه‌های مالی و تقلب تبدیل گردید (۴). پریست (۶) فرهنگ شرکتی بسیاری از شرکتهای ورشکسته را مقصر می‌داند. وی یادآور می‌شود که فرهنگ حاکم بر این شرکتهای نسبت به ابتکار، تلاش، خطرپذیری و تحت فشار قرار دادن اصول پذیرفته شده حسابداری<sup>۸</sup> ارزش قائل است؛ ولی این فرهنگ برای رعایت ارزشی قائل نمی‌شود. این مفهوم که فرهنگ شرکتی، نقش بسیار مهمی را در رفتار مدیریت سود ایفا می‌کند منجر به افزایش مقبولیت و برجسته شدن مفهوم ارزشهای اخلاق شرکتی شده است.

### ارزشهای اخلاق شرکتی و فرهنگ

مبحث وجود منافع، در محیط اخلاقی سازمان موضوع جدیدی نیست. در تحقیقی برای تعیین دیدگاه مدیران شرکتهای در رابطه با علل رفتارهای غیراخلاقی، آنها مورد مصاحبه قرار گرفتند. مدیران نشان دادند که رفتار مقامات بالاتر، سایر مدیران هم رده و آیین‌نامه‌های سازمانی منشأ اصلی رفتارهای غیراخلاقی می‌باشند. همچنین کارکنان، شکلهای پنهان، ضمنی و ناآشکار اصول اخلاقی رسمیت یافته (مانند رهبری و فرهنگ شرکتی) را نسبت به اشکال صریح و آشکار آن (مانند آیین‌نامه‌ها و کمیته‌های اخلاقی) در شکل دهی رفتار اخلاقی، مؤثرتر می‌دانند (۴).

با درک اهمیت ارزشهای اخلاق شرکتی، محققان بین ارزشهای شرکتی و فرهنگ شرکتی تمایز قائل شده‌اند. هانت و همکاران

این تحقیق، همچنین موقعیتهای شغلی مختلف حسابداران و دیدگاههای متفاوت آنها را از ارزشهای اخلاقی سازمانشان مورد بررسی قرار می‌دهد. اگر تفاوتی بین حسابداران جامعه حرفه‌ای و دانشگاهی یافت شود، می‌تواند کاربردهای مهمی برای حرفه حسابداری داشته باشد.

مطالعات گذشته حاکی از آن است که تفاوت‌های جنسی و جمعیتی، نقش مهمی در دیدگاه اخلاقی دارد. پژوهشگری در تحقیقی دریافت که مردها نسبت به زن‌ها، با این موضوع که شرکت آنها یک محیط اخلاقی مثبت دارد، موفق‌ترند (۴). با این حال، تحقیقات محدودی بویژه در حرفه حسابداری، متغیرهای جنسی و جمعیتی را به عنوان معیارهای درک ارزشهای اخلاقی شرکتی مورد بررسی قرار داده اند.

با توجه به مبانی نظری، تحقیقات مطرح شده و مساله تحقیق، فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر بیان می‌شود:

۱- حسابداران سازمانهای با ارزشهای اخلاقی بالا (کم) اعمال مدیریت سود را به عنوان فعالیتی غیراخلاقی تر (اخلاقی تر) تلقی می‌کنند.

۲- تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در درک ارزشهای اخلاقی شرکتی به لحاظ جنسیت، سن، تجربه، سمت کاری و بسیاری عوامل جمعیتی دیگر وجود دارد.

## روش

### روش تحقیق

این تحقیق از لحاظ هدف، کاربردی است زیرا به دنبال افزایش توجه به ارزشهای اخلاقی شرکتی در محیط سازمانی و تاثیرات آن بر متغیرهای مدیریت سود می‌باشد. همچنین بر طبق نحوه گردآوری داده‌ها، تحقیقی توصیفی-پیمایشی محسوب می‌شود. تحقیق همبستگی یکی از انواع روشهای تحقیق توصیفی می‌باشد.

### جامعه آماری و نمونه تحقیق

جامعه آماری تحقیق حاضر شامل دو جامعه زیر می‌باشد:

الف) جامعه آماری دانشگاهیان رشته حسابداری

ب) جامعه آماری اعضای حرفه حسابداری

ملاحظه‌ای با مشتریان بومی، جامعه و کمیسیونهای قانونی می‌باشند، توجه استفاده کنندگان را به سوی اهدافی فراتر از انگیزه‌های سود جلب می‌کنند (۴).

الیاس (۴) با پرسش از ۵۸۳ حسابدار خبره به بررسی تأثیر ارزشهای اخلاقی شرکتی بر نحوه درک مدیریت سود پرداخت. نتایج پرسشنامه‌ها حاکی از آن است که حسابداران خبره در سازمانهای با ارزشهای اخلاقی بالاتر، فعالیتهای مدیریت سود را غیر اخلاقی تر می‌دانند.

یک پژوهشگر، ارتباط بین ارزشهای اخلاقی شرکتی و درک اهمیت مسؤلیتهای اجتماعی شرکتی را مورد بررسی قرار داد. یافته‌های او نشان می‌دهد که حسابداران رسمی که در سازمانهایی با ارزشهای اخلاقی سطح بالا (پایین) مشغول به کار هستند، مسؤلیتهای اجتماعی شرکتی را در سودآوری و موفقیت بلندمدت، با اهمیت تر (کم اهمیت تر) و در موفقیت کوتاه مدت شرکتها کم اهمیت تر (با اهمیت تر) دانسته‌اند (۲۶).

## مسأله تحقیق

با توجه به نقش ارزشهای اخلاقی شرکتی در درک مدیریت سود و دیدگاههای مدیریت سود در شرکت، سؤالات زیر مطرح می‌شوند:

- آیا اعمال مدیریت سود در سازمانهای با ارزشهای اخلاقی شرکتی متفاوت، اخلاقی تلقی می‌شود یا غیر اخلاقی؟

- آیا تفاوت‌های به لحاظ جنسیت، سن، تجربه، سمت کاری و بسیاری عوامل جمعیتی دیگر در درک ارزشهای اخلاقی شرکتی تاثیر دارد یا خیر؟

## فرضیه‌های تحقیق

تحقیق حاضر، ارزشهای اخلاقی شرکتی را به عنوان یک معیار بالقوه از اصول اخلاقی مدیریت سود مورد بررسی قرار می‌دهد. انگیزه این تحقیق، سهم قابل توجه آن در رسوایی شرکتها و مدیریت سود بوده است. بر مبنای تحقیقات قبلی، انتظار می‌رود که فرهنگ شرکتی (ارزشهای اخلاقی شرکتی)، معیارهای مهمی از درک مدیریت سود باشند.

مخالف تا کاملاً موافق ثبت می‌کنند. بسیاری از مطالعات با استفاده از این ابزار و معیارها انجام شده است (برای نمونه ۴، ۲۱، ۲۲، ۲۴، ۲۶ و ۲۸).

به منظور ارزیابی و حصول اطمینان منطقی از روایی و پایایی پرسشنامه، علاوه بر استفاده‌های پیش گفته از این معیار که خود دلیلی بر روایی بالای آن دارد، از نظرات اصلاحی صاحب‌نظران نیز استفاده شد. بدینگونه که پرسشنامه به صورت مقدماتی به این اشخاص فرستاده شد و پس از دریافت پاسخها و ایرادات این گروه، اصلاحات لازم انجام گردید و پرسشنامه نهایی طراحی شد.

در تعیین پایایی پرسشنامه با تأکید بر همسانی درونی از روش ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. در این روش اجزا یا قسمتهای آزمون برای سنجش ضریب پایایی آزمون به کار می‌روند. ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شده برای پرسشنامه‌های برگشتی ۰/۷۹ می‌باشد و از آنجایی که ضریب آلفای محاسبه شده بزرگتر از ۰/۷ است، ابزار گردآوری داده‌ها پایایی قابل قبولی دارد.

به دلیل تفاوت‌های جامعه دانشگاهی با جامعه حرفه‌ای حسابداری برای هر گروه در مراحل مختلف، تجزیه و تحلیل‌های جداگانه داده‌ها با استفاده از نرم افزار رایانه ای SPSS صورت گرفته است.

## یافته‌ها

### بررسی فرضیه اول

در آزمون فرضیه اول مبنی بر اینکه آیا درک ارزشهای اخلاق شرکتی با درک مدیریت سود رابطه دارد یا خیر، از تجزیه و تحلیل رگرسیونی استفاده شده است؛ بدینگونه که درک اخلاقی هر یک از موضوعهای مدیریت سود به عنوان متغیرهای مستقل و درک ارزشهای اخلاق شرکتی به عنوان متغیر وابسته برای هر یک از دو جامعه مزبور به کار گرفته شد. نتایج آزمون فرضیه اول در جدول ۱ نشان داده شده است. نتایج برای هر دو جامعه دانشگاهی و اعضای حرفه نشان می‌دهد که در سطح خطایی کمتر از ۵٪ بین ارزشهای اخلاق شرکتی و درک مدیریت سود از

در این تحقیق به دلیل ناهمگون بودن جامعه مورد بررسی و تفاوت در محیط آنها از نمونه گیری طبقه بندی با گزینش تصادفی استفاده شده است. بدین شکل که ابتدا جامعه به گروههای همگون اعضای حرفه حسابداری و دانشگاهیان تقسیم شده و سپس نمونه آماری به صورت گزینش تصادفی از بین جامعه آماری اعضای حرفه بر مبنای فهرست منتشر شده سازمان بورس اوراق بهادار تهران در ۱۳۸۸ در خصوص با حسابرسان معتمد بورس، ۱۰۵ مؤسسه حسابداری و همچنین حسابداران شاغل در شرکتهای سهامی عام پذیرفته شده شامل ۴۵۴ شرکت سهامی عام و از جامعه آماری دانشگاهیان نیز از دانشگاهیان دانشگاههای دولتی مربوط به رشته حسابداری می‌باشد.

### روش تحلیل داده‌ها

برای هر دو گروه فوق الذکر پرسشنامه فرستاده شد که ۱۵۰ پرسشنامه برگشت داده شد و پس از مراجعه حضوری میزان پرسشنامه‌های قابل تجزیه و تحلیل این تحقیق به ۱۷۸ عدد رسید. با توجه به نوع تحقیق و نمونه آماری مطروح، تحقیق حاضر از نوع تحقیق میدانی و کاربردی می‌باشد. روش جمع‌آوری اطلاعات، استفاده از پرسشنامه و مطالعات کتابخانه‌ای بوده است. در پرسشنامه برای تعیین میزان درک از اصول اخلاقی مدیریت سود از پرسشنامه طراحی شده توسط مرکانت (۲۷) استفاده شده است. مرکانت (۲۷) بر اساس مصاحبه‌های متعدد با مدیران مالی شرکتهای متفاوت، پرسشنامه ای متشکل از ۱۳ موضوع برای مدیریت سود طراحی کرد. در هنگام تکمیل این پرسشنامه، پاسخ دهندگان نقش ناظر را بر مدیر درگیر با فعالیت مدیریت سود فرض می‌کنند و درک اخلاقی خود را از این عمل در طیفی ۵ قسمتی از کاملاً اخلاقی تا کاملاً غیراخلاقی ثبت می‌نمایند. در این پرسشنامه، فعالیت‌های مدیریت سود به دستکاری و مدیریت واقعی سود (۶ سؤال) و مدیریت از طریق ارقام حسابداری (۷ سؤال) طبقه بندی شده است.

برای اندازه گیری ارزشهای اخلاق شرکتی از معیار طراحی شده توسط هانت و همکاران (۱۸) استفاده شده است. این معیار متشکل از ۵ گویه با توجه به درک پاسخ دهندگان از ارزشهای اخلاقی سازمان متبوع خود می‌باشد. پاسخ دهندگان، توافقاتشان را با هر یک از گویه‌ها بر اساس معیاری ۷ قسمتی از کاملاً

جدول ۱: نتایج آماری آزمون فرضیه اول

ارزشهای اخلاق شرکتی جامعه حرفه‌ای			ارزشهای اخلاق جامعه دانشگاهی			موضوعها پارامترهای رگرسیون (آماره-t)
sig	آماره-t	ضرایب	sig	آماره-t	ضرایب	
<u>دستکاریهای عملیاتی</u>						
۰,۵۱۳	-۰,۶۵۸	-۰,۰۸۸	۰,۱۰۶	۱,۶۴	۰,۲۱۶	موضوع ۱: انجام هزینه زودتر
۰,۲۳۷	۱,۱۹۳	۰,۲۶۳	۰,۰۶۷	۱,۸۶۴***	۰,۳۹۴	موضوع ۲: تاخیر در شناسایی هزینه (صورت‌های سه ماهه)
۰,۰۸۴	۱,۷۵۷***	۰,۲۴۳	۰,۴۰۴	-۰,۸۴	-۰,۱۱۳	موضوع ۳: تاخیر در شناسایی هزینه (صورت‌های سالانه)
۰,۴۱۶	۰,۸۱۸	۰,۱۰۲	۰,۰۰۰	۴,۳۳۷*	۰,۳۸۴	موضوع ۵: انتقال فروشهای سال بعد به سال جاری
۰,۷۷۷	-۰,۲۸۵	-۰,۰۶۲	۰,۰۰۵	۲,۹۳۷*	۰,۵۴۲	موضوع ۶: اضافه کاری در پایان سال
۰,۷۴۷	-۰,۳۲۳	-۰,۰۴۳	۰,۲۸۳	-۱,۰۸۲	-۰,۱۵۵	موضوع ۷: فروش داراییهای مازاد
<u>دستکاری ارقام حسابداری</u>						
۰,۴۹۱	۰,۶۹۲	۰,۰۹۳	۰,۰۰۰	۶,۵۶۷*	۰,۴۴۹	موضوع ۴: ثبت دیرتر ملزومات
۰,۲۳۰	۱,۲۱۱	۰,۱۵۲	۰,۰۹۱	۱,۷۱۵***	۰,۱۹۳	موضوع ۸: پیش پرداخت هزینه و ثبت به عنوان هزینه جاری
۰,۳۸۹	۰,۸۶۷	۰,۱۰۴	۰,۵۴۱	۰,۶۱۴	۰,۰۷۸	موضوع ۹: کاهش ارزش موجودی کالا (کالاهای دارای ارزش)
۰,۱۱۵	۱,۵۹۵***	۰,۲۲۲	۰,۰۰۹	۲,۶۸۸*	۰,۳۰۱	موضوع ۱۰: برگشت کاهش ارزش داده شده موجودی کالا
۰,۰۵۶	۱,۹۴۸**	۰,۲۳۱	۰,۷۸۷	-۰,۲۷۱	-۰,۰۲۷	موضوع ۱۱: برگشت کاهش ارزش موجودی برای تحقق سود بودجه شده
۰,۳۵۱	۰,۹۳۹	۰,۱۷۸	۰,۰۴۲	۲,۰۷۸**	۰,۲۷۳	موضوع ۱۲: تاخیر در پرداخت صورت‌حسابها (مبلغ بی اهمیت)
۰,۶۳۳	-۰,۴۷۹	-۰,۰۷۹	۰,۰۵۲	۱,۹۸۱***	۰,۴۱۸	موضوع ۱۳: تاخیر در پرداخت صورت‌حسابها (مبلغ با اهمیت)
۰,۰۱۶	۲,۴۵۵*	۰,۳۰۲	۰,۰۱۱	۲,۵۹۵**	۰,۳۲۴	مدیریت سود در حالت کلی

آماره F = ۲,۵۲۲ و sig = ۰,۰۰۷

$R^2 = ۰,۳۳۳$

آماره F = ۱۴,۷۴۸ و sig = ۰,۰۰۰

$R^2 = ۰,۷۴۴$

\* p<0.01; \*\* p<0.05; \*\*\* p<0.10

ارزشهای اخلاق شرکتی: ۱= کاملاً مخالف، ۷= کاملاً موافق

ارزشهای اخلاقی مدیریت سود: ۱= عملی اخلاقی، ۵= کاملاً غیر اخلاقی

توانسته است تغییرات در متغیر وابسته را توسط متغیرهای مستقل توضیح دهد. همچنین ضریب تعیین الگوی رگرسیون برای جامعه اعضای حرفه حسابداری ۳۳/۳٪ محاسبه شده است. تحلیل واریانس مربوط به الگو دارای معنی داری (۰/۰۰۷) کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد که نشان می‌دهد رگرسیون توانسته است تغییرات در متغیر وابسته را توسط متغیرهای مستقل توضیح دهد.

منظر اخلاقی رابطه وجود دارد. به عبارتی دیگر در سطح اطمینان بیش از ۹۵٪ می‌توان تأیید کرد که حسابداران در شرکت‌هایی با ارزشهای اخلاقی بالا (پایین)، فعالیتهای مدیریت سود را به عنوان فعالیتهای غیراخلاقی‌تر (اخلاقی‌تر) درک می‌کنند. از این رو فرضیه اول تحقیق مورد تأیید قرار می‌گیرد. ضریب تعیین الگوی رگرسیون برای جامعه دانشگاهی ۷۴/۴٪ محاسبه شده است. تحلیل واریانس مربوط به این الگوی دارای معنی داری کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد که نشان می‌دهد که رگرسیون

بررسی فرضیه دوم:

در آزمون فرضیه دوم تحقیق مبنی بر وجود تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در درک ارزشهای اخلاق شرکتی به لحاظ جنسیت، سن، موقعیت شغلی و بسیاری عوامل جمعیتی دیگر از آزمونهای مقایسه میانگین و تحلیل واریانس استفاده شده که نتایج آنها به ترتیب در جدولهای ۲ و ۳ آورده شده اند.

آزمون مقایسه میانگین ارزشهای اخلاق شرکتی بر اساس متغیر جنسیت برای هر دو جامعه دانشگاهی و حرفه‌ای نتایجی مشابه به همراه داشت؛ بدینگونه که درک ارزشهای اخلاق شرکتی جنس زن در مقایسه با مرد به طور معنی داری بالاتر است. به عبارت دیگر در سطح خطای کمتر از ۱٪ می‌توان بیان داشت که درک ارزشهای اخلاق شرکتی جنس زن در مقایسه با همکاران مرد در سازمان به طور معنی داری (۰/۰۰۲ و ۰/۰۴۴) به ترتیب برای جامعه دانشگاهی و حرفه‌ای بالاتر است.

تحلیل واریانس ارزشهای اخلاق شرکتی بر اساس متغیر سن که به سه طبقه کمتر از ۲۵ سال، بین ۲۵ تا ۳۵ سال و بیشتر از ۳۵ سال تقسیم شده است، برای هر دو جامعه دانشگاهی و حرفه‌ای نتایج زیر را در برداشت: بدین شرح که برای جامعه دانشگاهی میانگین درک ارزشهای اخلاق شرکتی افراد مسن به طور معنی داری متفاوت و پایین‌تر از افراد جوان می‌باشد به عبارت دیگر افراد جوان، ارزشهای اخلاق شرکتی را به طور معنی داری در سطح اطمینان بیشتر از ۹۹٪ بالاتر درک می‌کنند. در رابطه با این آزمون برای اعضای حرفه به دلیل اینکه تفاوت معنی داری میان سه طبقه مذکور یافت نشد، نمی‌توان نظری اظهار داشت. تحلیل واریانس درخصوص با ارزشهای اخلاق شرکتی بر اساس

متغیر تحصیلات پاسخ دهندگان برای جامعه دانشگاهی، تفاوت میانگین برای هر سه گروه کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری معنی دار می‌باشد و به گونه‌ای است که در سطح اطمینان بیشتر از ۹۹٪، افراد با تحصیلات بالاتر معتقد به ارزشهای اخلاق بالاتری در شرکت می‌باشند. نتایج آزمون برای جامعه حرفه‌ای تفاوت معنی داری بین میانگینها قائل نیست.

تحلیل واریانس در رابطه با ارزشهای اخلاق شرکتی بر اساس موقعیت شغلی که تنها برای جامعه حرفه‌ای مورد سؤال قرار گرفته بود تفاوت معنی داری در میانگین جامعه یافت نشد ولی با توجه به میانگین بالای موقعیت شغلی رئیس می‌توان با تردید بیان داشت که افراد با درجه بالای موقعیت شغلی معتقد به ارزشهای اخلاقی بالاتری در شرکتها می‌باشند.

تحلیل واریانس پیرامون ارزشهای اخلاق شرکتی بر مبنای متغیر اندازه شرکتها تنها برای جامعه حرفه‌ای مورد پرسش قرار گرفت که دارای نتایج زیر بود: شرکت‌های بزرگ با تعداد اعضای حرفه‌ای حسابداری بیشتر نسبت به شرکت‌های کوچک در سطح خطای کمتر از ۵٪ دارای میانگین بالاتری می‌باشند به عبارت دیگر شرکت‌های بزرگ به طور معنی داری ارزشهای اخلاقی بالاتری را در شرکت قائل هستند و درک می‌کنند.

با توجه به نتایج آزمونهای فوق و تفاوت معنی دار میانگینهای ارزشهای اخلاق شرکتی بر اساس ویژگیهای جنسیت، سن، تحصیلات، موقعیت شغلی و اندازه شرکت، فرضیه دوم تحقیق مبنی بر وجود تفاوت قابل ملاحظه در درک ارزشهای اخلاق شرکتی بر اساس ویژگیهای جنسیتی، سن و سایر عوامل جمعیتی تأیید می‌گردد.

جدول ۲: آزمون مقایسه میانگین ارزشهای اخلاق شرکتی بر اساس متغیر جنسیت

نوع آزمون	متغیرها	ارزشهای اخلاقی جامعه دانشگاهی			ارزشهای اخلاقی شرکتی جامعه حرفه‌ای		
		میانگین	آماره t	sig	میانگین	آماره t	sig
مقایسه میانگین دو جامعه	مرد	۴,۲۱۱۸*	-۳,۲۷۰	۰,۰۰۲	۴,۶۴۳۳**	-۲,۰۴۰	۰,۰۴۴
	زن	۵,۰۰۰۰*			۵,۲۳۳۳**		
		آماره F = ۱۳,۳۶۴ و sig = ۰,۰۰۰			آماره F = ۰,۲۷۴ و sig = ۰,۶۰۲		

\* p<0.01 \*\* p<0.05 \*\*\* p<0.10

جدول ۳: آزمون تحلیل واریانس برای ارزشهای اخلاق شرکتی بر اساس متغیرهای گوناگون

ارزشهای اخلاق شرکتی جامعه حرفه‌ای					ارزشهای اخلاق جامعه دانشگاهی					متغیرها
مقدار p, (Sig)					مقدار p, (Sig)					
۴	۳	۲	۱	میانگین	۴	۳	۲	۱	میانگین	
۰,۳۷۲	۰,۴۹۶	—	—	۴,۴۲۵	۰,۰۰۰	۰,۷۶۴	—	—	۴,۴۵*	۱: <۲۵
۰,۸۵۴	—	۰,۴۹۶	—	۴,۷۳۰۸	۰,۰۰۰	—	۰,۷۶۴	—	۴,۵۶۶*	سن ۲۵-۳۵: ۲
—	۰,۸۵۴	۰,۳۷۲	—	۴,۸۷۵	—	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	—	۲,۹*	۳: >۳۵
آماره F = ۰,۹۸۳ و sig = ۰,۳۷۹					آماره F = ۲۰,۷۲۴ و sig = ۰,۰۰۰					
۰,۷۷۱	۰,۰۰۴	—	—	۴,۳۹۴۱	۰,۰۰۱	۰,۱۱۷	—	—	۳,۸*	کارشناسی
۰,۲۰۸	—	۰,۰۰۴	—	۴,۵۹۸۳	۰,۰۰۵	—	۰,۱۱۷	—	۴,۴۳۰۸*	تحصیلات کارشناسی ارشد
—	۰,۲۰۸	۰,۷۷۱	—	۵,۴	—	۰,۰۰۵	۰,۰۰۱	—	۵*	دکتری
آماره F = ۶,۱۹۰ و sig = ۰,۰۰۳					آماره F = ۸,۷۵۳ و sig = ۰,۰۰۰					
۰,۴۶	۰,۸۵۱	۰,۶۲۸	—	۴,۶۷۸۶	—	—	—	—	—	کارمندان حسابداری
۰,۸۲	۰,۵۶۷	—	۰,۶۲۸	۵,۰۵	—	—	—	—	—	سرپرست
۰,۳۱	—	۰,۵۶۷	۰,۸۵۱	۴	—	—	—	—	—	مدیر میانی موقعیت شغلی
—	۰,۳۱	۰,۸۲	۰,۴۶	۵,۸	—	—	—	—	—	رئیس
۰,۴۴	۰,۹۴۵	۰,۷۳۱	۰,۹۹۶	۴,۵۵	—	—	—	—	—	سایر
آماره F = ۱,۵۳۸ و sig = ۰,۱۹۹										
—	۰,۶۱۵	۰,۰۴۹	—	۴,۵۸۱۸	—	—	—	—	—	۱: ۲-۹ حسابدار
—	۰,۰۹۹	—	۰,۰۴۹	۵,۱۳۳۳**	—	—	—	—	—	اندازه شرکت ۲: ۱۰-۹۹ حسابدار
—	—	۰,۰۹۹	۰,۶۱۵	۴,۷۱۲۵	—	—	—	—	—	۳: >۱۰۰ حسابدار
آماره F = ۲,۲۶۹ و sig = ۰,۱۱										

ارزشهای اخلاق شرکتی: ۱ = کاملاً مخالف، ۷ = کاملاً موافق \* p<0.01 \*\* p<0.05 \*\*\* p<0.10

### بحث و نتیجه گیری

توجه ساخته است. حسابداران با انتقادات فراوانی پیرامون شکست خود در هشدار به رفتارهای غیراخلاقی مدیریت و رفتارهای غیراخلاقی خودشان از طریق مدارک ناقص و ایجاد

رسواییهای اخیر شرکتها و ایجاد بحرانها، مد نظر قرار دادن فرهنگ و ارزشهای اخلاق را در شرکتهای بزرگ مجدداً کانون

معنی داری بالاتر به دست آمد که نشان دهنده این است که زنان در ایران به ارزشهای اخلاق شرکتی پایبندتر می‌باشند. در میان جامعه دانشگاهیان افراد جوان نسبت به ارزشهای اخلاق شرکتی دارای درک بالاتری در مقایسه با افراد مسن می‌باشند. همچنین در رابطه با میزان تحصیلات افراد نتیجه شد که افراد دارای سطح تحصیلات بالاتر، معتقد به ارزشهای اخلاقی بالاتری در شرکت می‌باشند، و نیز در میان جامعه حرفه‌ای حسابداری، شرکت‌های بزرگ ارزشهای اخلاقی بالاتری قائل هستند.

### پیشنادهای تحقیق

دانشگاهیان باید بکوشند که تا آیین رفتار حرفه‌ای و ارزشهای اخلاقی را به دانش‌آموختگان آموزش دهند تا آنان بتوانند در محیط‌های کاری آینده به کار گیرند؛ افراد شاغل در حرفه باید مناسبات و ارتباطات موضوعی را که در دانشگاه آموزش داده می‌شود در عمل درک کند و آنها را حتی المقذور عمل نماید؛ برگزاری همایشها و انتشار نشریاتی در زمینه ارزشهای اخلاق شرکتی برای آشنایی بیشتر حرفه؛ انتشار منشور ارزشهای اخلاقی متناسب با مقتضیات هر صنعت، جدای از آیین رفتار حرفه‌ای موجود.

### سپاسگزاری

بدون تردید راهنماییهای استادان ارجمند جناب آقای دکتر نظام الدین رحیمیان و جناب آقای دکتر مهدی مرادزاده فرد و همچنین همکاری خانمها هیوا رستگار مقدم، فاطمه فراهانی و مینا ابوحمزه و آقایان مجید مرادی و امیر بایرامی در گردآوری داده‌های میدانی ارزشمند بوده است. از این رو با سپاس و تشکر فراوان، از زحمات تمامی استادان و دوستان یاری دهنده و همچنین سردبیر و داوران محترم که با نظرات خویش باعث ارتقاء کیفی مقاله شدند موفقیت روزافزون آنان را از درگاه ایزدی آرزو مندیم.

موانعی برای بررسی و تحقیق مواجه شده اند. این رفتار، زمانی برجسته می‌شود که حرفه حسابداری بین الملل توجه قابل ملاحظه ای را بر موضوعات اخلاقی گذارده است.

اعمال مدیریت سود توسط برخی حسابداران به عنوان اعمالی مشروع و درست و توسط سایرین به عنوان اعمالی نامشروع تلقی شده است. اخبار ورشکستگی شرکت‌های بزرگ دنیا منجر به بررسیهای کمیسیون بورس اوراق بهادار گردید. بررسیهای بعدی این شرکتها نشان داد که فعالیتهای مدیریت سود در ورشکستگی آنها دخیل بوده است. این تحقیق، ارزشهای اخلاق شرکتی را به عنوان معیاری بالقوه از اصول اخلاقی مدیریت سود مورد بررسی قرار داد. انگیزه این تحقیق، سهم قابل توجه ارزشهای اخلاق شرکتی در رسوایی شرکتها و مدیریت سود بود. بر مبنای تحقیقات قبلی، انتظار بر این بود که فرهنگ شرکتی (ارزشهای اخلاق شرکتی) معیار مهمی از درک مدیریت سود باشد. در این تحقیق، همچنین موقعیتهای شغلی مختلف حسابداران و دیدگاههای متفاوت آنها از ارزشهای اخلاقی سازمانشان مورد بررسی قرار گرفت.

با توجه به نقش ارزشهای اخلاق شرکتی در درک مدیریت سود و دیدگاههای مدیریت سود در شرکت، در این تحقیق به سؤالات زیر پاسخ داده شد:

- آیا اعمال مدیریت سود در سازمانهای با ارزشهای اخلاق شرکتی متفاوت، اخلاقی تلقی می‌شود یا غیر اخلاقی؟  
- آیا تفاوتها به لحاظ جنسیت، سن، تجربه، سمت کاری و بسیاری عوامل جمعیتی دیگر در درک ارزشهای اخلاق شرکتی تاثیر دارد یا خیر؟

با توجه به پاسخهای دریافتی از پرسشنامه ارسالی، نتایجی به شرح زیر حاصل گردید که برخی از گزاره‌های آن مطابق با تحقیقات پیشگفته می‌باشد. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه اول بدین شرح بود که حسابداران در شرکت‌های با ارزشهای اخلاقی بالا (پایین)، فعالیتهای مدیریت سود را به عنوان فعالیتهای غیر اخلاقی تر (اخلاقی تر) درک می‌کنند. این نتیجه، مطابق با نتایج تحقیقات صورت گرفته کاپلان (۱۴)، الیاس (۲۴)، الیاس (۴) و الیاس (۲۸) در ایالات متحده می‌باشد. در این تحقیق، درک ارزشهای اخلاق شرکتی زنان در مقایسه با مردان به طور

9. Bhojraj S, Libby R (2005). Capital market pressure, disclosure frequency-induced earnings/cash flow conflict, and managerial myopia. *Accounting Review* 80: 1-20.
10. Libby R, Nelson M.W, Hunton JE (2006). Recognition v. disclosure, auditor tolerance for misstatement, and the reliability of stock compensation and lease information. *Journal of Accounting Research* 44 (3): 533-560.
۱۱. نوروش ایرج، سپاسی سحر، نیکبخت محمد رضا. بررسی مدیریت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز*. ۱۳۸۴، ۴۳: ۱۶۵-۱۷۷.
12. Seybert N (2008). R&D capitalization and overinvestment in continuing projects. Working paper. University of Texas at Austin.
13. Nelson M.W, Elliott J.A, Tarpley R.L (2002). Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The Accounting Review* 77: 175-202.
14. Kaplan S.E (2001). Ethically related judgments by observers of earnings management. *Journal of Business Ethics* 32(4): 285-98.
15. Hodge F.D (2003). Investors' perceptions of earnings quality, auditor independence, and the usefulness of audited financial information. *Accounting Horizons*: 37-48.
16. Millman G.J (2002). New scandals, old lessons: financial ethics after Enron. *Financial Executive*. 18: 16-19.
17. Madison R (2002). Is failure to teach ethics the causal factor? *Strategic Finance*. 84: 63-4.
18. Hunt S.D, Wood V.R, Chonko L. B (1989). Corporate ethical values and organizational commitment in marketing. *Journal of Marketing* 53: 79-90.
19. Trevino L.K, Butterfield K.D, McCabe D.L (1998). The ethical context in organizations: influences on employee attitudes and behaviors. *Business Ethics Quarterly*. 8 (3): 447-76.
20. Sims R.L, Keenan J.P (1998). Predictors of external whistleblowing: organizational and intrapersonal variables. *Journal of Business Ethics*. 17 (4): 411-21.
21. Valentine S, Young K, Bailey L, Barhoum N, LaBure G.N, Isaac P (2001). Expressing organizational dissent: the role of ethical ideology and corporate ethical values. *Journal of Business Strategies*. 18: 71-89.

## واژه نامه

1. Accounting hocus-pocus  
گمراه کنندگی حسابداری
2. Low regard for auditors  
ملاحظه کم حسابرسیان
3. Company-benefiting actions  
فعالیت‌های منفعت طلبانه برای شرکت
4. Personal-benefiting actions  
فعالیت‌های منفعت طلبانه شخصی
5. Perceived earnings quality  
درک کیفیت سود
6. Special-purpose entities  
واحدهای تجاری با اهداف خاص
7. Sarbanes-Oxley Act  
قانون ساربنیز - آکسلی
8. Pushing the edge of generally accepted accounting principles (GAAP)  
تحت فشار قرار دادن اصول پذیرفته شده حسابداری

## منابع

1. Sridharan U.V, Dickes L, Caines WR (2002). The social impact of business failure: Enron. *Mid-American Journal of Business*. 17: 11-21.
2. Farrell B.J, Cobbin D.M (2000). An analysis of the ethical environment of the international accounting profession. *Business Ethics: A European Review*. 9: 20-30.
3. Parfet W.U (2000). Accounting subjectivity and earnings management: a preparer's perspective. *Accounting Horizons*. 14 (4): 481-8.
4. Elias R. Z (2004). The Effect Of Corporate Ethical Values On perceptions of earnings management. *Managerial Auditing Journal* 19 (1): 84-98
5. Martin D.R, Aldhizer G.R, Campbell J.L, Baker T.A (2002). When earnings management becomes fraud. *Internal Auditing*. 17: 14-21.
6. Priest S (2002). The disconnect in ethics training. *Across the Board*. Vol. 39: pp. 51-2.
7. Libby R, Seybert N (2009). Behavioral studies of the effects of regulation on Earnings management and Accounting Choice. available at : <http://ssrn.com>
8. Duncan J.R (2001). Twenty pressures to manage earnings. *The CPA Journal* 71: 33-7.

25. Lam K.C, Hung B.W.S (2005). Ethics. Income and Religion. *Journal of Business Ethics* 61 (3): 199-214.
26. Elias R.Z (2005). The Effect Of Corporate Ethical Values On Accountants' Perceptions Of Social Responsibility. *The Journal of Applied Business Research* 21: 4.
27. Merchant K.A (1989). *Rewarding Results: Motivating Profit Center Managers*. Harvard Business School Press. Boston.
28. Elias R.Z (2006). The Impact of Professional Commitment & Anticipatory Socialization on Accounting Students' Ethical
22. Vitell S.J, Bakir A, Paolillo J.G.P, Hidalgo E.R, Al-Khatib J, Rawwas M.Y.A (2003). Ethical judgments and intentions: a multinational study of marketing professionals. *Business Ethics: A European Review*. 12 (2): 151-71.
23. Valentine S, Barnett T (2002). Ethics codes and sales professionals' perceptions of their organizations' ethical values. *Journal of Business Ethics* 40: 191-200.
24. Elias R.Z (2002). Determinants of earnings management ethics among accountants. *Journal of Business Ethics* 40: 33-45.