

## بررسی دیدگاه‌های اخلاقی استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی نسبت به مدیریت سود\*

دکتر فریدون رهنمای رودپشتی<sup>۱</sup>

نرگس یزدانیان<sup>۲</sup>

### چکیده

در این پژوهش، دیدگاه‌های اخلاقی تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان مختلف اطلاعات مالی نسبت به مدیریت سود، مورد بررسی و مقایسه قرار می‌گیرد. بدین منظور پرسشنامه‌هایی شامل ۱۵ سناریو در اختیار ۱۷۱ نفر از مدیران مالی شرکت‌ها، حسابرسان سازمان حسابرسی، حسابداران، دانشگاهیان شامل اعضای هیات علمی و دانشجویان دوره دکتری و کارشناسی ارشد در رشته حسابداری، سرمایه‌گذاران فعال در بورس و مقامات مالیاتی قرار گرفت. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که تمام گروه‌های مختلف مورد آزمون زنان، مردان، دانشگاهیان، افراد شاغل در حرفه، حسابرسان، حسابداران، مدیران، غیر مدیران و افراد شاغل در بخش‌های دولتی و خصوصی، همگی دارای دیدگاه مشابهی نسبت به مدیریت سود می‌باشند و مدیریت سود را غیر اخلاقی تلقی می‌کنند.

**واژگان کلیدی:** اخلاق، مدیریت سود، اخلاق حسابداری، استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی، تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی

---

۱. استاد و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران (مسئول مکاتبه)

Email: Rahnama@iau.ir

۲. دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۹/۰۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۹/۱۷

## ۱. مقدمه

از آنجایی که فعالیت‌های مالی برای بقای دنیای فعلی ما ضروری هستند و حسابداری این فعالیت‌ها را تسهیل می‌کند؛ از این رو، حسابداری به عنوان حرفه‌ای سودمند تلقی شده و به خاطر نقش اساسی آن در ردیابی شبکه بزرگ و مبهم روابط مالی پیچیده در دنیای اقتصادی امروز به حرفه خدماتی حساس تبدیل شده که چون دیگر حرفه‌ها، دارای فرمان‌های اخلاقی می‌باشد (سرلک، ۱۳۸۷). 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. اما 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 این رو، خدمات حرفه حسابداری باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم این خدمات با کیفیت مناسب را تضمین کند. اما متأسفانه آن چه که امروز دغدغه بسیاری از جوامع بین‌المللی شده است و بزرگترین تهدید اخلاق در حسابداری محسوب می‌شود، تمایل مدیران به اعمال مدیریت سود و سوءاستفاده از آن می‌باشد. این خطر وجود دارد که مدیران برای کسب سود و خلق ثروت تلاش کافی نکنند و هر نوع ضعف در عملکرد شرکت را بر مبنای عواملی توجیه کنند که خارج از کنترل آنها می‌باشد یا سهامداران عمده دارای کنترل شرکت از طریق انجام معاملات غیرمنصفانه با شرکت‌ها و اشخاص وابسته به خود و به زیان سایر سرمایه‌گذاران عمل کنند، این وضعیت نیز باعث بی‌اعتمادی سهامداران و اخلال در عملکرد بازارهای سرمایه خواهد شد (رحمانی، ۱۳۸۳). بنابراین امروزه بررسی بحث اخلاق در مدیریت سود، از مباحث با اهمیت در حرفه حسابداری تلقی می‌شود. در این پژوهش، سعی شده است که دیدگاه‌های اخلاقی گروه‌های مختلف از قبیل مدیران، حسابداران، حسابرسان، دانشگاهیان و افراد شاغل در حرفه‌ی نسبت به مدیریت سود مورد بررسی و مقایسه قرار گیرد.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه تحقیق:

فرآیند قضاوت اخلاقی در مورد یک اقدام، دارای ساختاری چند بعدی می‌باشد. روبین<sup>۱</sup> (۱۹۹۰) و ریدنباچ<sup>۲</sup> (۱۹۸۸) ساختار سه بعدی برای بررسی قضاوت‌های اخلاقی ارائه کردند. این سه بعد انصاف اخلاقی<sup>۳</sup>، نسبیّت گرایی<sup>۴</sup>، قرارداد گرایی (معاهده محور)<sup>۵</sup> می‌باشند. بعد انصاف اخلاقی، مسائل اصلی درست و غلط مانند انصاف، عدالت و درست و غلط اخلاقی و قابلیت پذیرش نزد خانواده را مورد بررسی قرار می‌دهد. به نظر می‌رسد این بعد از طریق آموزش اخلاقی به دست می‌آید و می‌تواند در سال‌های اولیه کسب شود. بعد نسبیّت گرایی به بینش و درک اجتماعی و فرهنگی نسبت به اخلاق مربوط می‌شود. این بینش محصول آموزش‌های متوالی است که فرد در طول دوره زندگی خود کسب می‌کند با توجه به تفاوت در این آموزش‌ها، در بینش اجتماعی و فرهنگی افراد نسبت به قضاوت اخلاقی در مورد موضوعات مختلف تفاوت ایجاد می‌شود. همبستگی بالایی میان این دو بعد وجود دارد به گونه‌ای که اخلاق اکتسابی از خانواده (موضوع انصاف اخلاقی) محصولی از اخلاق فرهنگ و سنت (موضوع نسبیّت گرایی) شخص می‌باشد. بعد قراردادگرایی، میزان آگاهی افراد را از تعهداتی مورد بررسی قرار می‌دهد که بین آن‌ها با سایر افراد یا بین فرد با جامعه وجود دارد. در بعد انصاف اخلاقی، آنچه که به نظریک شخص، عدالت یا انصاف به نظر می‌رسد، ممکن است از نظر دیگری کمتر عادلانه یا منصفانه باشد. به علاوه در جایی که بعد نسبیّت گرایی را در نظر گرفت، اشخاص مختلف ممکن است رویدادهای مشابه را به صورت متفاوت بپذیرند یا رد کنند. در نهایت، اشخاص ممکن است ادراکات مختلفی از قرارداد ضمنی اجتماعی زیربنای مبادلات تجاری داشته باشند (Schepers, 2003). بنابراین، تصمیمات اخلاقی و قضاوت‌های اخلاقی میان اشخاص مختلف، متفاوت است (Meuwissen, 2010).

1. Robin
2. Reidenbach
3. Moral equity
4. Relativism
5. Contractualism

رافیک الیاس<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۴ دیدگاه اخلاقی ۵۸۳ حسابدار رسمی (CPA) شاغل در صنعت، دولت و مراکز علمی را پیرامون مدیریت سود مورد بررسی قرار داد. وی بر اساس پایگاه اطلاعاتی انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، اسامی و آدرس ۴۲۰۰ نفر از حسابداران رسمی را استخراج کرد که شامل ۱۶۰۰ نفر شاغل در صنعت، ۱۶۰۰ نفر شاغل در بخش دولت و ۱۰۰۰ نفر در مراکز علمی بوده اند. برای همه آنان پرسشنامه ارسال شد. مجموعاً ۶۰۴ پاسخ دریافت شد. پس از حذف پاسخنامه‌های غلط، تعداد پاسخنامه صحیح به ۵۸۳ فقره رسید که شامل ۱۷۵ پاسخنامه حسابداران رسمی شاغل در دولت، ۱۶۳ پاسخنامه حسابداران رسمی شاغل در صنعت و ۲۴۵ پاسخنامه مربوطه به حسابداران رسمی شاغل در مراکز علمی بودند.

الیاس در پژوهش خود فرض کرد که تفاوت معناداری بین دیدگاه اخلاقی افراد مختلف نسبت به مدیریت سود بر مبنای جنس، سن، تجربه، عنوان شغلی و دیگر عوامل جمعیت‌شناسی وجود دارد. وی به منظور آزمون این فرض از پرسشنامه مرچانت حاوی ۱۳ سناریو در مورد مدیریت سود استفاده کرد. تجزیه و تحلیل نشان داد که تفاوت معناداری بر مبنای شغل وجود دارد. حسابداران رسمی شاغل در صنعت نسبت به حسابداران رسمی شاغل در بخش دولت و مراکز علمی به احتمال بیشتری به ارزش‌های اخلاقی بالا در سازمان خود پای بندند.

علاوه بر این تفاوت معناداری بر اساس عوامل جمعیت‌شناسی در میان حسابداران رسمی وجود دارد. در صنعت حسابداران رسمی که از موقعیت سازمانی و درآمد بالا برخوردارند و شغل آنها مرتباً تغییر می‌کند نسبت به آنهایی که در سطوح شغلی پایین تر قرار دارند، احتمالاً بیشتر به معیارهای اخلاقی بالا در سازمان خود پای بندند.

همچنین، کارکنان شرکت‌های کوچکتر در مقایسه با کارکنان شرکت‌های بزرگتر احتمالاً به ارزش‌های اخلاقی بالا در سازمان خود پای بندتر هستند. در

بخش دولتی، مردان و همکاران جوان نسبت به همکاران زن و کارکنان مسن تر به وجود ارزش‌های اخلاقی بالا در سازمان خود پای بندتر هستند.

همچنین کارکنان با تجربه و درآمد بالا در مقایسه با کارکنان کم تجربه و درآمد اندک به وجود ارزش‌های اخلاقی بالا در سازمان خود پای بندتر هستند. در ارتباط با شاغلان در مراکز علمی تفاوت معناداری بر مبنای رتبه بندی سن و نوع سازمان وجود دارد. استادیاران، دانشیاران و اساتید جوان به وجود جو اخلاقی مثبت تری در سازمان خود نسبت به مربیان آموزشی و استاد تمام و آنهایی معتقد هستند. که مسن تر می‌باشند، همچنین اساتید حسابداری شاغل در سازمان‌های خصوصی مذهبی و غیر مذهبی، در مقایسه با اساتید شاغل در موسسات عمومی، به ارزش‌های اخلاقی بالاتری در سازمان خود ارجح می‌گذارند. بنابراین فرضیه وی مورد تایید قرار گرفت (Elias, 2004).

مک دانیل و همکاران در سال ۲۰۰۱ در پژوهش خود بر روی ۲۰۰۰ کارمند در یک شرکت پی برد که مردان نسبت به وجود محیط اخلاقی مثبت در شرکت خود نسبت به زنان پابندی بیشتری دارند (McDaniel. et. al., 2001).

کریشان و پارسونز در سال ۲۰۰۸ این موضوع را مورد پژوهش قرار داد که آیا وجود تنوع جنسیتی در بین مدیران ارشد سازمانها، کیفیت سود گزارش شده توسط آنها را تحت تاثیر قرار می‌دهد یا خیر. وی کیفیت سود، را این گونه تعریف کرد: آن میزان که سود گزارش شده که می‌تواند بیانگر واقعیت‌های اقتصادی موجود در سازمان باشد را کیفیت سود گویند. وی پنج معیار برای اندازه گیری میزان کیفیت سود در نظر گرفت. اولین شاخص برای ارزیابی کیفیت سود عدم تقارن زمانی در انعکاس اخبار خوب و بد در سود حسابداری می‌باشد. این شاخص موید مفهوم محافظه کاری در حسابداری، بیانگر این است که سودهایی از کیفیت بالاتری برخوردارند که در آنها اخبار بد نسبت به اخبار خوب زودتر شناسایی و منعکس می‌شود. دومین معیار عدم تقارن چولگی سود<sup>۱</sup> می‌باشد. این معیار نیز که منطبق بر مفهوم محافظه کاری می‌باشد در صورتیکه در شرکتی منفی باشد موید این است که

این شرکت اخبار بد را در مورد جریان‌های نقدی آتی به سرعت منعکس می‌کند و شناسایی اخبار خوب را به تاخیر می‌اندازد. هموارسازی سود، شاخص دیگری بود که کریشنان (۲۰۰۸) به منظور اندازه‌گیری کیفیت سود بکار برد. از دیدگاه وی، هموارسازی سود و کیفیت سود، رابطه معکوس بایکدیگر دارند. تمایل به کاهش زیان و عدم شناسایی زیان نیز شاخص دیگری بود که در این پژوهش به عنوان کاهنده کیفیت سود تلقی گردید. پنجمین معیار و آخرین معیار بکار گرفته شده در این پژوهش به منظور اندازه‌گیری کیفیت سود، پایداری<sup>۱</sup> می‌باشد. این شاخص که موید دوام و ثبات سود<sup>۲</sup> می‌باشد از دیدگاه تحلیل گران و سرمایه‌گذاران در کیفیت سود اهمیت زیادی دارد. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که کیفیت سود گزارش شده با توجه به شاخص‌های پیش گفته فوق در شرکت‌های با تنوع جنسیتی بالا در رده مدیران ارشد با کیفیت سود گزارش شده در شرکت‌های با تنوع جنسیتی پایین در رده مدیران ارشد متفاوت است. در واقع نتایج نشان داد که با افزایش درصد حضور زنان در مدیران رده بالای سازمان‌ها، کیفیت سود نیز افزایش می‌یابد (Krishnan & Parsons, 2008).

نتایج حاصل از پژوهش پنی و واهاما در سال ۲۰۱۰ با عنوان "مدیران زن و مدیریت سود" نشان می‌دهد که مدیران زن در شرکت‌ها نسبت به مدیران مرد از راهبردهای کاهنده سود و شیوه‌های محافظه کارانه مدیریت سود بهره می‌برند (Peni & vahamaa, 2010).

میوزن (۲۰۱۰) در پژوهش خود با عنوان اخلاق و مدیریت سود در سال ۲۰۱۰ با استفاده از پرسشنامه ای دیدگاه‌های اخلاقی دانشجویان را نسبت به مدیریت سود مورد بررسی قرار داد. این پرسشنامه شامل ۱۵ سناریو بود که ۱۳ سناریو آن براساس پرسشنامه مرچانت<sup>۳</sup> (۱۹۹۴) و روزنویگ<sup>۴</sup> (۱۹۹۵) تنظیم شده بود. وی در این پژوهش فرض کرد که زنان نسبت به مردان دیدگاه غیر اخلاقی تری نسبت به مدیریت سود دارند. نتایج حاصل از پژوهش نیز موید تفاوت معنادار میان

- 
1. Persistence
  2. Sustainability
  3. Merchant
  4. Rosenzweig

دیدگاه‌های زنان و مردان نسبت به مدیریت سود بود و بنابراین فرضیه تحقیق مورد تایید قرار گرفت (Meuwissen, 2010).

ال مهدی و پارک<sup>۱</sup> در پژوهش خود در سال ۲۰۱۰ پی بردند که روش‌های اعمال مدیریت سود در بین مدیران زن و مرد متفاوت می‌باشد. مدیران زن از اقسام تعهدی اختیاری و هزینه‌های اختیاری غیرعادی در مدیریت سود استفاده می‌کنند در حالیکه مدیران مرد از هزینه‌های غیر عادی تولید و جریان‌های نقد عملیاتی غیر عادی به منظور اعمال مدیریت سود بهره می‌برند (El Mahdy & Park, 2010).

تحقیقات تجربی متعددی نیز نشان می‌دهد که تفاوت‌های رفتاری میان زنان و مردان، فرآیند حسابرسی و قضاوت حسابرسان را تحت تاثیر قرار می‌دهد. چانگ<sup>۲</sup> و مونرو<sup>۳</sup> در سال ۲۰۰۱ در بررسی ارتباط بین جنسیت حسابرسان و قضاوت وی پی بردند که حسابرسان زن در مقایسه با حسابرسان مرد در کارهای حسابرسی پیچیده کاراتر و دقیق‌تر عمل می‌کنند. دونل<sup>۴</sup> و جانسون<sup>۵</sup> نیز به نتایج مشابهی دست یافتند. ایتونن<sup>۶</sup> و همکاران در پژوهش خود در سال ۲۰۰۹ با عنوان "آیا حسابرسان زن انجام مدیریت سود را محدود می‌کنند؟" به بررسی و مطالعه جنسیت حسابرسان بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. ایشان با مطالعه ۳۲۵ شرکت فنلاندی و سوئدی پذیرفته شده در بورس پی بردند که وجود حسابرسان زن در کاهش مدیریت سود تاثیر دارد (Ittonen et. al. , 2009).

تیرووادی<sup>۷</sup> هیونگ<sup>۸</sup> در پژوهشی با هدف تاثیر تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی بر مدیریت سود شرکت‌ها پی بردند که وجود مدیر زن در کمیته حسابرسی، شرکت اعمال مدیریت سود در جهت کاهش سود را محدود می‌کند (Thiruvandi and Huang , 2011).

- 
1. Mung S.Park
  2. Chung
  3. Monroe
  4. O'Donnell
  5. Johnson
  6. Kim Ittonen
  7. Sheela Thiruvadi
  8. Hua-Wei Huang

جک لینگ<sup>۱</sup> در مقاله خود در سال ۲۰۰۷ به اهمیت نقش آموزش اخلاق در حرفه حسابداری پرداخت. وی عدم توجه به این امر را از عوامل موثر در عدم رعایت اخلاق حرفه ای تلقی نموده است (Meuwissen, 2010). این در حالی است که فیشر<sup>۲</sup> و همکاران نیز در پژوهش خود در سال ۱۹۹۵ پی بردند که برنامه‌های آموزش اخلاقی می‌تواند در افزایش میزان حساسیت دانشجویان نسبت به مدیریت سود موثر باشد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸).

در ایران نیز گرچه پژوهش‌های متعددی در خصوص مدیریت سود صورت گرفته است، اما مطالعه ای در خصوص میزان پذیرش اقدامات مدیریت سود توسط گروه‌های مختلف فعال در حوزه حسابداری و استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری و مقایسه دیدگاه‌های آن‌ها به ندرت صورت گرفته است.

### ۳. فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مبانی نظری مطرح شده و پیشینه تحقیق، فرضیات پژوهش به شرح زیر طرح می‌شود:

فرضیه اول: زنان نسبت به مردان معتقدند که اعمال مدیریت سود، غیر اخلاقی تر است.

فرضیه دوم: افراد دانشگاهی نسبت به افراد شاغل در حرفه معتقدند که مدیریت سود، غیر اخلاقی تر است.

فرضیه سوم: حسابرس‌ها نسبت به حسابدارها معتقدند که مدیریت سود غیر اخلاقی تر است.

فرضیه چهارم: افراد شاغل در سمت‌های غیر مدیریتی نسبت به مدیران معتقدند که مدیریت سود غیر اخلاقی تر است.

فرضیه پنجم: افراد شاغل در بخش دولتی نسبت به افراد شاغل در بخش خصوصی معتقدند که مدیریت سود غیر اخلاقی تر است.

---

1. Jackling

2. Fischer



## ۴. روش تحقیق

روش تحقیق حاضر پیمایشی توصیفی از نوع مقایسه‌ای است که منابع علمی آن به روش کتابخانه‌ای و داده‌های آزمون فرضیات به روش میدانی جمع‌آوری گردید. به منظور انجام این مطالعه از پرسشنامه استفاده شده است. این پرسشنامه بر اساس پرسشنامه‌ای تنظیم شده که در پژوهش میوزین در سال ۲۰۱۰ مورد استفاده قرار گرفته است. این پرسشنامه شامل ۱۵ سناریو مرتبط با مدیریت سود می‌باشد که سناریوهای ۱ تا ۱۳ عیناً<sup>۱</sup> از پرسشنامه‌ای اخذ شده که در پژوهش‌های مرجانت (۱۹۹۴) و فیشر و روزنزویگ (۱۹۹۵) مورد استفاده قرار گرفته است. سناریوهای ۱ و ۲ به منظور بررسی دیدگاه اخلاقی گروه‌های مختلف نسبت به قصد مدیران نسبت به اعمال مدیریت سود (فرضیه ۱) توسط میوزین اضافه گردیده است. از نمونه‌های مورد بررسی خواسته شد که درباره قابلیت پذیرش هر اقدام مدیریت سود بیان شده در ۱۵ سناریو، قضاوت کنند. پاسخ‌های مربوط در طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت<sup>۱</sup> از ۱ (کاملاً اخلاقی) تا ۵ (کاملاً غیر اخلاقی) تنظیم شده است (سرمد و همکاران، ۱۳۸۹).

به منظور آزمون پایایی پرسشنامه از روش ضریب آلفای آزمون کرونباخ استفاده شده است. نتایج حاصل از این آزمون که در نگاره (۱) نشان داده شده است و بیانگر این است که پرسشنامه از پایایی قابل قبولی برخوردار است.

نگاره ۱: نتایج آزمون کرونباخ

%	N	تعداد	
۱۰۰	۱۷۱	معتبر	
۰	۰	مستثنی	
۱۰۰	۱۷۱	کل	

۱. این مقیاس از مجموعه‌ای منظم از گویه‌ها (عبارات) ساخته می‌شود که به ترتیب خاصی تدوین شده است، این گویه‌ها حالات خاصی از پدیده مورد اندازه‌گیری را به صورت گویه‌هایی عرضه می‌کند. که از لحاظ ارزش اندازه‌گیری دارای فاصله‌های مساوی است، پاسخ دهنده میزان موافقت خود را با هر یک از عبارات در یک مقیاس درجه بندی شده نشان می‌دهد که معمولاً از یک تا پنج (یا هفت) درجه است. سپس پاسخ آزمودنی به هر یک از گونه‌ها از نظر عددی (رتبه) ارزش‌گذاری می‌شود. حاصل جمع عددی این ارزش‌ها نمره آزمودنی را در این مقیاس به دست می‌دهد (سرمد و همکاران، ۱۳۸۹)

آمار مربوط به پایایی	
تعداد	آلفای کرونیخ
۱۵	۰,۷۱۹

به منظور تعیین روایی ابزار پژوهش، پرسشنامه در اختیار تعدادی از اساتید دانشگاه در رشته حسابداری گذاشته شده و کمیت و کیفیت پرسشنامه از دیدگاه آنان مورد تأیید قرار گرفته است.

این پژوهش به دنبال مطالعه دیدگاه‌های اخلاقی گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات مالی نسبت به مدیریت سود است، لذا پرسشنامه در اختیار تعدادی از مدیران مالی شرکت‌ها، حسابرسان سازمان حسابرسی، حسابداران، دانشگاهیان اعم از اعضای هیات علمی و دانشجویان دوره دکتری و کارشناسی ارشد در رشته حسابداری، سرمایه‌گذاران فعال در بورس و مقامات مالیاتی قرار گرفت. از آنجا که تعیین حجم نمونه اهمیت فراوانی در قابلیت تعمیم نتایج آزمون به جامعه دارد. لذا باید دقیق‌ترین روش را برای تعیین حجم نمونه برگزید. بنابراین به منظور تعیین حجم نمونه، سطح اطمینان در این مطالعه ۹۵ درصد  $\alpha = 5\%$  و دقت  $0/1$  ( $\epsilon = 0/1$ ) در نظر گرفته شده است و با توجه به اینکه در پرسشنامه از طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت استفاده می‌شود و متغیر تحقیق به صورت میانگین نتایج هر پاسخ دهنده تعیین می‌گردد لذا بزرگ‌ترین مقدار ۵ و کوچک‌ترین مقدار ۱ می‌باشد بنابراین واریانس داده‌ها به صورت ذیل محاسبه گردید:

$$\delta = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6}$$

$$\delta \approx \frac{5-1}{6} = \frac{4}{6} = 0.667$$

و با توجه به اینکه متغیرها از نوع چند ارزشی با مقیاس فاصله‌ای باشد و حجم جامعه نامحدود باشد از رابطه زیر حجم نمونه را تعیین نمودیم (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۸۶).

$$n = \left( \frac{Z \frac{\alpha}{2} \times \delta}{\epsilon} \right)^2$$

$$Z \frac{\alpha}{2} = 1.96$$

$$n = \left( \frac{1.96 \times 0.667}{0.1} \right)^2 \cong 171$$

از میان ۳۰۰ پرسشنامه توزیع شده میان گروه‌های مختلف پاسخ، ۲۸۳ پرسشنامه برگشت شد که از میان آنها، ۲۶۵ پرسشنامه به صورت کامل توسط پاسخ دهندگان تکمیل گردیده بود و ۱۸ پرسشنامه نیز به عنوان داده‌های از دست رفته تلقی شد. از میان ۲۶۵ پرسشنامه نیز ۱۷۱ پرسشنامه برای آزمون هر فرضیه با توجه به ویژگی مورد مطالعه در آن فرضیه انتخاب گردید به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم افزار آماری SPSS نیز استفاده شده است. به منظور آزمون فرضیات تحقیق لازم است که متغیر جدیدی را تعریف کنیم. این متغیر با استفاده از مسیر Transform- Compute Variable در SPSS تعریف شده است. این متغیر Overall EM نامیده می‌شود که به صورت زیر تعریف می‌شود. این متغیر از میانگین نتایج ۱۵ سناریوی مدیریت سود برای هر پاسخ دهنده به دست می‌آید که در پرسشنامه استفاده شده است (Meuwissen, 2010).

$$\text{Variable Overall EM} = \frac{Q1+Q2+\dots+Q15}{15}$$

بعد از محاسبه متغیر می‌توان فرضیه‌ها را آزمون کرد. از آن جا که فرضیه‌های مطرح شده به مقایسه میانگین دو جامعه می‌پردازد، بنابراین برای بررسی صحت و سقم آن از آزمون مقایسه میانگین دو جامعه با استفاده از نرم افزار SPSS بهره گرفته شده است.

## ۵. نتایج آزمون فرضیه‌ها و تجزیه و تحلیل آن

فرضیه اول: زنان نسبت به مردان معتقدند که اعمال مدیریت سود غیر اخلاقی تر است.

این فرضیه به بررسی و مقایسه دیدگاه اخلاقی پاسخ دهندگان نسبت به مدیریت سود بر اساس جنسیت می‌پردازد. این فرضیه بیان می‌کند که زنان نسبت به مردان مدیریت سود را غیر اخلاقی تر می‌دانند. در این فرضیه، فرضیه صفر بیان می‌کند که

زنان و مردان دیدگاه اخلاقی یکسانی نسبت به مدیریت سود دارند در حالی که فرضیه مقابل بیان می‌کند که دیدگاه اخلاقی این دو گروه نسبت به مدیریت سود متفاوت می‌باشد.

پس از تعریف متغیر Variable Overall EM به آزمون فرضیه فوق از طریق آزمون مقایسه میانگین دو جامعه پرداختیم که نتایج به دست آمده از این آزمون با استفاده از نرم افزار SPSS در نگاره (۲) و (۳) ارائه شده است:

نگاره ۲: آمار توصیفی متغیرها					
	جنسیت	تعداد	میانگین	انحراف معیار	متوسط خطای معیار
میانگین	زن	۶۵	۳,۲۴۳۱	۰,۴۵۶۰۴	۰,۰۵۶۵۷
	مرد	۱۰۶	۳,۱۹۵۶	۰,۵۹۶۴۵	۰,۰۵۷۹۳

نگاره ۳: آزمون مقایسه میانگین دو جامعه										
آزمون t-test برای مقایسه میانگین							آزمون لوین (واریانس)		میانگین	
۹۵ درصد اطمینان	تفاوت خطای انحراف معیار	تفاوت میانگین	ضرب اهمیت (دو دنباله)	df	ضرب t	ضرب F	ضرب اهمیت	۰,۰۲۱	۵,۴۵۹	فرض مساوی بودن واریانس‌ها
۰,۰۸۶۲۶	۰,۰۴۷۴۸	۰,۰۵۸۳	۱۶۹	۰,۵۵	۰,۰۲۱	۵,۴۵۹	۰,۰۲۱	۵,۴۵۹	فرض مساوی بودن واریانس‌ها	
۰,۰۸۰۹۷	۰,۰۴۷۴۸	۰,۰۵۵۸	۱۶۰,۸۲	۰,۵۸۶	۰,۰۲۱	۵,۴۵۹	۰,۰۲۱	۵,۴۵۹	فرض عدم تساوی واریانس‌ها	

نتایج ارائه شده نگاره (۲)، بیانگر آمار توصیفی دو متغیر می‌باشد. همان طور که مشاهده می‌گردد ۶۵ نفر از پاسخ دهندگان زن و ۱۰۶ نفر مرد بودند. اطلاعات خروجی نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌های زنان و مردان به سناریوهای مدیریت سود به ترتیب ۳,۲۴۳۱ و ۳,۱۹۵۶ می‌باشد و از آنجا که طیف لیکرت در این مطالعه از ۱ یعنی اخلاقی (Ethical=۱) تا ۵ یعنی کاملاً غیر اخلاقی (Totally = ۵) می‌باشد.

(Unethical) تعریف شده است، لذا از نظر پاسخ دهندگان اعم از زنان و مردان اعمال مدیریت سود غیر اخلاقی می‌باشد.

اطلاعات نگاره (۳) این آزمون مربوط به آمار استنباطی و حاوی نتایج آزمون بوده و شامل دو قسمت می‌باشد: قسمت اول به آزمون تساوی واریانس دو جامعه می‌پردازد و قسمت دوم نتایج آزمون تساوی میانگین دو جامعه را برای هر دو حالت تساوی و عدم تساوی واریانس ارائه می‌کند. برای آزمون تساوی میانگین دو جامعه لازم است ابتدا بررسی شود که آیا واریانس‌های دو جامعه با هم برابرند یا خیر. به عبارت دیگر آزمون تساوی واریانس‌ها بر آزمون تساوی میانگین مقدم است. فرضیه صفر و مقابل برای آزمون تساوی واریانس دو جامعه به شرح ذیل می‌باشد.

$$\begin{cases} H_0: \sigma^2_F = \sigma^2_M \\ H_1: \sigma^2_F \neq \sigma^2_M \end{cases}$$

حال قسمت اول نگاره (۳) را مورد بررسی قرار می‌دهیم. از آن جا که Sig مربوط به آزمون لوین (Levene) کوچکتر از سطح معنی داری ۵ درصد ( $\alpha = 0.021$ ) می‌باشد در نتیجه فرض مقابل پذیرفته می‌شود و فرض صفر مبنی بر برابری واریانس‌ها رد می‌شود. بنابراین به منظور تجزیه و تحلیل نتایج آزمون t-Test باید از اطلاعات سطر پایین قسمت دوم نگاره (۳) این آزمون استفاده کرد.

حال از آن جا که Sig آزمون تساوی میانگین با فرض عدم تساوی واریانس‌ها ( $\text{Sig} = 0.558$ ) بزرگتر از سطح معنی داری ۵ درصد ( $\alpha = 0.05$ ) است، لذا  $H_0$  مبنی بر تساوی میانگین‌های پاسخ‌های زنان و مردان پذیرفته می‌شود و فرض مقابل مبنی بر عدم تساوی میانگین‌های پاسخ‌های زنان و مردان پذیرفته نمی‌شود. این موضوع بیانگر آن است که میانگین پاسخ‌های زنان و مردان از نظر آماری تفاوت معنی داری با هم ندارند. پس می‌توان گفت که این دو گروه نسبت به اقدامات گوناگون مدیریت سود دیدگاه اخلاقی یکسانی دارند. در واقع، قضاوت اخلاقی افراد نسبت به مدیریت سود تحت تاثیر جنسیت قرار نمی‌گیرد و هر دو مدیریت سود را غیر اخلاقی و زیان آور در نظر می‌گیرند.

فرضیه دوم: افراد دانشگاهی نسبت به افراد شاغل در حرفه معتقدند که مدیریت سود غیر اخلاقی تر است.

این فرضیه به بررسی دیدگاه اخلاقی افراد حرفه ای و افراد دانشگاهی نسبت به مدیریت سود می‌پردازد. به منظور آزمون فرضیه فوق، از میان ۲۶۵ پرسشنامه تکمیل شده، پرسشنامه‌های افرادی حذف گردید که هم در بخش دانشگاهی و هم در بخش حرفه ای فعال بودند. در نتیجه ۱۷۱ پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفت که از بین آن‌ها ۷۶ پرسشنامه توسط افراد دانشگاهی اعم از اساتید دانشگاه و دانشجویان مقاطع کارشناسی ارشد و دکتری تکمیل گردیده بود که صرفاً "به فعالیت‌های دانشگاهی در رشته حسابداری مشغولند و ۹۵ پرسشنامه نیز توسط افراد شاغل در حرفه پاسخ داده شده بود.

به این ترتیب فرضیه صفر بیان می‌کند که افراد دانشگاهی و افراد شاغل در حرفه، دیدگاه اخلاقی یکسانی نسبت به مدیریت سود دارند در حالی که فرضیه مقابل بیان می‌کند که دیدگاه اخلاقی این دو گروه نسبت به مدیریت سود متفاوت می‌باشد.

به منظور آزمون این فرضیه تمام عملیات آزمون فرضیه اول مجدداً تکرار می‌گردد. پس از انجام آزمون مقایسه میانگین دو جامعه توسط نرم افزار SPSS، به نتایجی دست یافتیم که در نگاره (۴) و (۵) ارائه شده است:

نگاره ۴: آمار توصیفی متغیرها					
میانگین	حرفه	تعداد	میانگین	انحراف معیار	میانگین خطای انحراف معیار
۰,۰۶۲۷۹	افراد دانشگاهی	۷۶	۳,۲۱۶۷	۰,۰۵۴۷۳۸	
۰,۰۵۶۱۴	افراد حرفه ای	۹۵	۳,۲۱۷۵	۰,۰۵۴۷۱۸	

نگاره ۵: آزمون مقایسه میانگین دو جامعه									
آزمون t-test برای مقایسه میانگین						آزمون لوین (واریانس)			
۹۵ درصد اطمینان		تفاوت خطای انحراف معیار	تفاوت میانگین	ضریب اهمیت (دو دنباله)	ضریب df	ضریب t	ضریب اهمیت F	ضریب F	
حد بالا	حد پایین								
۰,۱۶۵۳۹	-۰,۱۶۷۱	۰,۰۸۴۲۲	-۰,۰۰۰۹	۰,۹۹۲	۱۶۹	-۰,۰۱	۰,۸۹۶	۰,۰۱۷	فرض مساوی بودن واریانس‌ها
۰,۱۶۵۴۶	-۰,۱۶۷۲	۰,۰۸۴۲۳	-۰,۰۰۰۹	۰,۹۹۲	۱۶۰,۸۳	-۰,۰۱			فرض عدم تساوی واریانس‌ها

نتایج ارائه شده در نگاره (۴) نشان می‌دهد که میانگین پاسخ‌های ارائه شده توسط افراد شاغل در حرفه و افراد دانشگاهی به مدیریت سود بالاتر از ۳ می‌باشد. بنابراین هر دو گروه دیدگاه غیر اخلاقی نسبت به مدیریت سود دارند. نتایج حاصل از آزمون لوین در نگاره (۵) نیز بیانگر تساوی واریانس‌های دو جامعه می‌باشد. لذا به منظور تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از آزمون مقایسه دو میانگین، ارقام ارائه شده در سطر اول بخش دوم نگاره (۵) مورد بررسی قرار می‌گیرد. همان طور که مشاهده می‌کنید ضریب اهمیت آزمون تساوی میانگین با فرض تساوی واریانس‌ها ( $Sig = 0.992$ ) بزرگتر از سطح معنی داری ۵ درصد ( $\alpha = 0.05$ ) است. لذا  $H_0$  مبنی بر تساوی میانگین پاسخ‌های افراد دانشگاهی و افراد شاغل در حرفه پذیرفته می‌شود و فرض مقابل مبنی بر عدم تساوی میانگین پاسخ‌های این دو گروه رد شود. بنابراین نتایج حاصل از آزمون نشان می‌دهد که دانشگاهیان و افراد حرفه‌ای نسبت به اقدامات گوناگون مدیریت سود دیدگاه اخلاقی‌یکسانی دارند. در واقع از منظر این افراد از آنجا که مدیریت سود موجبات مخدوش شدن واقعیت‌های مالی را فراهم می‌سازد، لذا غیر اخلاقی تلقی می‌شود. فرضیه سوم: حسابرس‌ها نسبت به حسابدارها معتقدند که مدیریت سود غیر اخلاقی‌تر است.

در این فرضیه، دیدگاه اخلاقی دو گروه دیگر نسبت به اقدامات مدیریت سود بررسی می‌شود. فرض شده است که حسابرس‌ها در مقایسه با حسابدارها، نگاه غیر اخلاقی‌تری نسبت به اقدامات مدیریت سود دارند. به منظور آزمون این فرضیه

از میان ۲۶۵ پرسشنامه، ۱۸۹ پرسشنامه‌ای تکمیل شده توسط افراد دارای سوابق حرفه‌ای، ۱۷۱ پرسشنامه انتخاب گردید. به منظور افزایش پایایی نتایج آزمون، انتخاب ۱۷۱ پرسشنامه از میان ۱۸۹ پرسشنامه به گونه‌ای بود که پرسشنامه‌ای حذف گردید که توسط افرادی تکمیل شده بود که هم دارای سوابق حسابداری و حسابرسی تقریباً "به صورت یکسان بودند. البته برخی از پاسخ دهندگان دارای هر دو سوابق حرفه‌ای حسابرسی و حسابداری بودند، ولی در یکی از این زمینه‌ها سابقه فعالیت بیشتری داشتند. بنابراین دیدگاه این افراد از نظر حرفه‌ای ملاک قرار گرفت که در آن بیشتر فعال بودند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فوق در نگاره (۶) و (۷) ارائه گردیده است:

نگاره ۶: آمار توصیفی داده‌ها					
میانگین	نوع فعالیت		تعداد	میانگین	انحراف معیار
	حسابرسی	حسابداری			
۰,۰۷۰۶۶	۰,۵۸۲۶۵	۳,۴۴۸	۶۸	۰,۰۷۰۶۶	۰,۵۸۲۶۵
۰,۰۵۳۸۵	۰,۵۴۶۵۱	۳,۱۹۲۲	۱۰۳	۰,۰۵۳۸۵	۰,۵۴۶۵۱

نگاره ۷: آزمون مقایسه میانگین دو جامعه									
آزمون t-test برای مقایسه میانگین						آزمون لوین (واریانس)			
۹۵ درصد اطمینان		تفاوت خطای انحراف معیار	تفاوت میانگین	ضریب اهمیت (دو دنباله)	ضریب df	ضریب t	ضریب اهمیت F	ضریب F	
حد بالا	حد پایین								
۰,۲۲۸۸۹	-۰,۱۱۷۲۷	۰,۰۸۷۶۸	۰,۰۵۵۸۱	۰,۵۲۵	۱۶۹	۰,۶۳۷	۰,۳۸۲	۰,۷۷	فرض مساوی بودن واریانس‌ها
۰,۲۳۱۴۸	-۰,۱۱۹۸۶	۰,۰۸۸۸۴	۰,۰۵۵۸۱	۰,۵۳۱	۱۳۷,۰۶۲	۰,۶۲۸			فرض عدم تساوی واریانس‌ها

همان طور که داده‌های ارائه شده در نگاره (۶) نشان می‌دهد، ۶۸ پرسشنامه توسط حساب‌برسان و ۱۰۳ پرسشنامه توسط حسابداران تکمیل گردیده است. میانگین پاسخ‌های ارائه شده توسط هر دو گروه حساب‌برسان و حسابداران موید این مطلب



است که اقدامات مدیریت سود از نظر هر دو گروه غیر اخلاقی تلقی می‌شود. بالاتر بودن ضریب اهمیت محاسبه شده در آزمون لوین موید فرض تساوی واریانس‌های دو جامعه می‌باشد. همان طور که نتایج ارائه شده در سطر اول بخش دوم نگاره (۷) نشان می‌دهد، ضریب اهمیت آزمون تساوی میانگین با فرض تساوی واریانس‌ها ( $Sig = 0.525$ ) بزرگتر از سطح معنی داری ۵ درصد ( $\alpha = 0.05$ ) است، لذا  $H_0$  مبنی بر تساوی میانگین‌های پاسخ‌های حسابرس‌ها و حسابدارها تایید شده و فرض مقابل مبنی بر عدم تساوی میانگین‌های پاسخ‌های این دو گروه پذیرفته نمی‌شود. بنابراین نتایج حاصل از آزمون نشان می‌دهد حسابداران و حسابرسان نسبت به اقدامات گوناگون مدیریت سود دیدگاه اخلاقی یکسانی دارند. در واقع انجام فعالیت در قالب حسابدار یا حسابرس قضاوت‌های افراد را تحت تاثیر قرار نمی‌دهد و هر دو گروه انجام مدیریت سود را غیر اخلاقی تلقی می‌کنند.

فرضیه چهارم: افراد شاغل در سمت‌های غیر مدیریتی نسبت به مدیران معتقدند که مدیریت سود غیر اخلاقی تر است.

در این فرضیه که به مقایسه دیدگاه اخلاقی افراد شاغل در سمت‌های غیر مدیریتی و مدیریتی پرداخته، فرض شده است که افراد شاغل در سمت‌های غیر مدیریتی دیدگاه غیر اخلاقی تری نسبت به مدیریت سود دارند. به منظور افزایش پایایی آزمون این فرضیه، از ۱۸۹ پرسشنامه تکمیل شده توسط افراد دارای سوابق حرفه ای، پرسشنامه‌های افرادی حذف گردید که دارای سوابق حرفه ای کمتر از ۲ سال بودند. بنابراین ۱۷۱ پرسشنامه انتخاب گردید. همچنین حسابرسانی به عنوان مدیر تلقی شدند که دارای سمت سرپرست حسابرسی بودند.

نتایج حاصل از آزمون توصیفی و استنباطی این فرضیه در نگاره (۸) و (۹) ارائه شده است:

نگاره ۸: آمار توصیفی					
متوسط	سمت سازمانی		تعداد	میانگین	انحراف معیار
	مدیریت	غیر مدیریت			
	مدیریت	غیر مدیریت	۵۹	۳,۱۹۰۹	۰,۵۲۹۵۹
			۱۱۲	۳,۲۳۳۳	۰,۵۱۵۹

نگاره ۹: آزمون مقایسه میانگین دو جامعه									
آزمون t-test برای مقایسه میانگین							آزمون لوین (واریانس)		میانگین
۹۵ درصد اطمینان		تفاوت خطای انحراف معیار	تفاوت میانگین	ضریب اهمیت (دو دنباله)	ضریب df	ضریب t	ضریب اهمیت F	فرض مساوی بودن واریانس‌ها	
حد بالا	حد پایین							فرض عدم تساوی واریانس‌ها	
۰,۰۵۷۱۹	-۰,۳۰۴۶۵	۰,۰۹۱۶۵	-۰,۱۲۳۷۳	۰,۱۷۹	۱۶۹	-۱,۳۵	۰,۴۳۳	۰,۶۱۹	فرض مساوی بودن واریانس‌ها
۰,۰۶۴۵۷	-۰,۳۱۲۰۳	۰,۰۹۴۹۸	-۰,۱۲۳۷۳	۰,۱۹۶	۱۰۶,۹۰۶	-۱,۳۰۳			فرض عدم تساوی واریانس‌ها

همان طور که نتایج ارائه شده در نگاره (۸) نشان می‌دهد ۵۹ پرسشنامه توسط مدیران و ۱۱۲ پرسشنامه توسط غیر مدیران تکمیل گردیده است. بالا بودن میانگین پاسخ‌های ارائه شده توسط دو گروه مدیران و غیر مدیران بیانگر دیدگاه غیر اخلاقی هر دو گروه نسبت به اقدامات مدیریت سود می‌باشد. نتایج حاصل از آزمون لوین نشان می‌دهد که فرض تساوی واریانس‌های دو جامعه تایید شده است. بنابراین با مراجعه به سطر اول بخش دوم نگاره (۹) پی می‌بریم که Sig آزمون تساوی میانگین با فرض تساوی واریانس‌ها ( $Sig = 0.179$ ) بزرگتر از سطح معنی داری ۵ درصد ( $\alpha = 0.05$ ) است، لذا  $H_0$  مبنی بر تساوی میانگین‌های پاسخ‌های افراد شاغل در سمت‌های غیر مدیریتی و مدیران پذیرفته می‌شود و فرض مقابل مبنی بر عدم تساوی میانگین‌های پاسخ‌های این دو گروه تایید نمی‌شود. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که موقعیت سازمانی افراد قضاوت آنان را نسبت به مدیریت سود تحت تاثیر قرار نمی‌دهد. در واقع از دیدگاه افراد شاغل در سمت‌های غیر مدیریتی و مدیران مدیریت سود غیر اخلاقی و زیان آور تلقی می‌شود.

فرضیه پنجم: افراد شاغل در بخش دولتی نسبت به افراد شاغل در بخش خصوصی معتقدند که مدیریت سود غیر اخلاقی تر است.

در این فرضیه نیز به بررسی و مقایسه دیدگاه اخلاقی دو گروه دیگر از افراد شاغل در حرفه می‌پردازیم. به منظور افزایش پایایی آزمون این فرضیه نیز از ۱۸۹ پرسشنامه ای که توسط افراد شاغل در حرفه تکمیل شده بود پرسشنامه‌های افرادی

حذف گردید که دارای سوابق حرفه ای کمتر از ۲ سال بودند. بنابراین ۱۷۱ پرسشنامه انتخاب گردید. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه در نگاره (۱۰) و (۱۱) ارائه شده است.

نوع مالکیت شرکت	تعداد	میانگین	انحراف معیار	میانگین خطای انحراف معیار
خصوصی	۶۶	۳,۱۹۰۹	۰,۵۲۹۵۹	۰,۰۶۵۱۹
دولتی	۱۰۵	۳,۲۱۹	۰,۵۷۰۱۸	۰,۰۵۵۶۴

آزمون t-test برای مقایسه میانگین		آزمون لوین (واریانس)		تفاوت خطای انحراف معیار		تفاوت میانگین		ضرب اهمیت (دو دنباله)		ضرب اهمیت		ضرب اهمیت		ضرب اهمیت	
حد بالا	حد پایین	۹۵ درصد اطمینان	تفاوت خطای انحراف معیار	تفاوت میانگین	ضرب اهمیت (دو دنباله)	ضرب اهمیت	ضرب اهمیت	ضرب اهمیت	ضرب اهمیت	ضرب اهمیت	ضرب اهمیت	ضرب اهمیت	ضرب اهمیت	ضرب اهمیت	ضرب اهمیت
۰,۱۴۳۹۴	-۰,۲۰۰۲۲	۰,۰۸۷۱۷	-۰,۰۲۸۱۴	۰,۷۴۷	۱۶۹	-۰,۳۲۳	۰,۲۷۳	۱,۲۰۸	فرض مساوی بودن واریانس‌ها	میانگین					
۰,۱۴۱۲۵	-۰,۱۹۷۵۳	۰,۰۸۵۷۱	-۰,۰۲۸۱۴	۰,۷۴۳	۱۴۵,۸۳۸	-۰,۳۲۸			فرض عدم تساوی واریانس‌ها						

از میان ۱۷۱ پرسشنامه ۶۶ پرسشنامه توسط افراد شاغل در بخش خصوصی و ۱۰۵ پرسشنامه توسط افراد شاغل در بخش دولتی تکمیل شده است. متوسط پاسخ‌های ارائه شده توسط پاسخ دهندگان نشان می‌دهد که هر دو گروه دیدگاه غیر اخلاقی نسبت به مدیریت سود دارند. نتایج آزمون‌های استنباطی ارائه شده در نگاره (۱۱) نشان می‌دهد که به دلیل بالا بودن ضریب sig در آزمون لوین، فرض تساوی واریانس‌های دو جامعه پذیرفته می‌شود. با تجزیه و تحلیل نتایج ارائه شده در سطر اول بخش دوم نگاره (۱۱) نیز به این نتیجه می‌رسیم که فرض تساوی میانگین پاسخ‌های ارائه شده توسط دو گروه افراد شاغل در بخش خصوصی و دولتی تایید شده است و فرض عدم تساوی میانگین پاسخ‌های ارائه شده توسط این دو گروه عدم تایید را نشان می‌دهد. بنابراین نتایج حاصل از آزمون‌های توصیفی و استنباطی

نشان می‌دهد که هر دو گروه دارای دیدگاه یکسانی نسبت به مدیریت سود هستند و از منظر هر دو گروه مدیریت سود غیر اخلاقی تلقی می‌شود.

## ۶. نتیجه گیری

در این پژوهش سعی گردید دیدگاه اخلاقی گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات حسابداری نسبت به اقدامات مختلف مدیریت سود مورد بررسی قرار گیرد. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که کلیه گروه‌های فعال در این حرفه انجام مدیریت سود را غیر اخلاقی تلقی می‌کنند. بررسی میانگین پاسخ‌های ارائه شده در گروه‌های مختلف در جداول مربوط به آزمون استنباطی هر یک از فرضیه‌های تحقیق نشان می‌دهد که تمام گروه‌های مورد آزمون شامل زنان، مردان، دانشگاهیان، افراد شاغل در حرفه، حساب‌برسان، حسابداران، مدیران، غیر مدیران و افراد شاغل در بخش‌های دولتی و خصوصی همگی دارای دیدگاه مشابهی نسبت به مدیریت سود می‌باشند و مدیریت سود را غیر اخلاقی تلقی می‌کنند. بنابراین یافته‌های حاصل از این پژوهش با نتایج حاصل از بررسی‌های صورت گرفته توسط رافیک الیاس منطبق نمی‌باشد که بر وجود تفاوت معنادار بین دیدگاه اخلاقی افراد مختلف نسبت به مدیریت سود بر مبنای جنس، سن، تجربه و عنوان شغلی و دیگر عوامل جمعیت‌شناسی تاکید دارد. همچنین اگرچه یافته‌های حاصل از پژوهش‌های متعددی از جمله پژوهش‌های امیلیانی و سامی واهاما (۲۰۱۰)، میوزن (۲۰۱۱)، وینا اف ال مهدی و میونگ اس پارک (۲۰۱۰) نشان می‌دهد که تفاوت معنی داری میان دیدگاه‌های زنان و مردان نسبت به مدیریت سود وجود دارد، ولی نتایج حاصل از این پژوهش این موضوع را تایید نمی‌کند. بنابراین نتایج حاصل از این تحقیق این دیدگاه را مورد تایید قرار می‌دهد که بیشتر مردم چنین احساس می‌کنند که مدیریت سود "بد" است، زیرا از دیدگاه افراد مدیریت سود به معنای کاهش یافتن قابلیت اتکای اطلاعات صورت‌های مالی می‌باشد.

## ۷. محدودیت تحقیق

هر چند که نتایج حاصل از تحقیق اطلاعات مفیدی در ارتباط با دیدگاه اخلاقی گروه‌های مختلف نسبت به مدیریت سود فراهم می‌آورد اما با این حال این تحقیق با محدودیت‌هایی نیز مواجه بوده است که شامل موارد ذیل می‌باشد:

- ۱- محدودیت‌های ذاتی ابزار پرسشنامه: پرسشنامه به عنوان یکی از ابزارهای پژوهش با محدودیت‌های ذاتی مواجه می‌باشد. افراد غالباً سعی می‌کنند تا تصویری را که از خویش در ذهن دارند در پرسشنامه منعکس کنند یا تصویر مطلوبی از خویش را با ویژگیهای هر پرسش انطباق دهند. در این پژوهش نیز اگر چه نام و نشان پاسخ‌دهندگان کاملاً محرمانه می‌باشد اما با این حال ممکن است برخی از پاسخ‌دهندگان موقعیت شغلی خود را در نظر گرفته و لذا دیدگاه اخلاقی واقعی خود را نسبت به مدیریت سود بیان نکرده باشند.
- ۲- محدودیت در طبقه‌بندی افراد در گروه‌های مورد مقایسه: در برخی موارد پرسشنامه توسط آزمون شوندگانی تکمیل گردید که می‌توانستند در چند گروه مختلف طبقه‌بندی شوند. همان‌طور که در متن نیز به آن اشاره شد در بررسی مقایسه‌ای دیدگاه‌های حسابداران و حسابرسان نسبت به مدیریت سود پرسشنامه توسط افرادی تکمیل شده بود که هم دارای سوابق حسابداری و حسابرسی بودند. لذا طبقه‌بندی این افراد در یکی از گروه‌های حسابدار و حسابرس دشوار بوده است.

## ۸. پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی

- به منظور دریافت اطلاعات بیشتر در خصوص دیدگاه‌های اخلاقی افراد نسبت به مدیریت سود، موضوعات تحقیقاتی زیر پیشنهاد می‌گردد:
- ۱- بررسی دیدگاه اخلاقی گروه‌های مختلف ذینفع از جمله مدیران، کارکنان شرکت، مشتریان، اعتباردهندگان، دولت، حسابرسان و غیره نسبت به مدیریت سود.
  - ۲- بررسی دیدگاه‌های اخلاقی گروه‌های مختلف با توجه به نوع، جهت اثرگذاری، میزان اهمیت، دوره اثرگذاری، هدف مدیریت سود.

## منابع و مأخذ

۱. اسکات، ویلیام آر، *تئوریهای حسابداری*، ترجمه علی پارسایان، تهران، ترمه، چاپ اول، ۱۳۸۶
۲. اعتمادی، حسین؛ رحمانی، حلیمه؛ بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال چهارم، ۱۳۸۸
۳. رحمانی، علی، حمایت از سهامداران در برابر اطلاعات نادرست، ۱۳۸۳، [www.pasneek.com](http://www.pasneek.com)
۴. سرلک، نرگس؛ اخلاق حسابداری، *فصلنامه‌ی اخلاق در علوم و فناوری*، سال سوم، شماره‌های ۱ و ۲، ۱۳۸۷
۵. سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس؛ حجازی، الهه؛ روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، انتشارات آگاه، چاپ بیستم، پاییز ۱۳۸۹
۶. مومنی، منصور؛ فعال قیومی، علی؛ *تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS*، انتشارات کتاب نو، چاپ اول، زمستان ۱۳۸۶
7. Elias Rafik Z. ,2004. The impact of corporate ethical values on perceptions of earnings management, **Managerial Auditing Journal**, Vol. 19 No. 1, pp. 84-98
8. El-Mahdy, Dina F. Myung S. Park.,2010. Gender and Earnings Management: Evidence from the AAERs, Available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
9. Ittonen, Kim., Peni, Emilia., vahama, Sami, 2009. Do Female Auditors Constrain Earning Management ?, department of Accounting and finance University of Vassa, Finland.
10. Krishnan, Gopal V., Parsons, Linda M., 2008. Getting to the bottom Line: An exploration of gender and earnings quality. **Journal of Business Ethics** 78, 65-76.
11. Meuwissen, MMJ, 2010. **Ethics and Earnings Management**. Master thesis, Faculty of Economics and Business Administration Maastricht.
12. Peni, Emilia Sami Vähämaa, 2010. Female executives and earnings management, **Managerial Finance**, Vol. 36 Iss: 7, pp.629 – 645
13. Schepers, Donald H., 2003. Machiavellianism, profit, and the dimensions of ethical judgment:A study of impact. **Journal of Business Ethics** 42, 339-352.
14. Sheela Thiruvadi, Hua-Wei Huang, 2011. Audit committee gender differences and earnings management", Gender in Management: **An International Journal**, Vol. 26 Iss: 7, pp.483 - 498

## **The Investigation of Ethical Perception of Financial Information's Users and Preparators about Earning Management**

**Fraydoon Rahnamay Roodposhti (Ph.D)<sup>1</sup>**

**Narges Yazdanian<sup>2</sup>**

### **Abstract**

This study investigates the ethical perception of different groups of financial information users and preparators. The data is collected through the use of questionnaire. This questionnaire consists out of 15 scenarios. Participants in this study include of financial managers, auditors, accountants, investors and accounting students. The results indicate that different groups have same views about earning management and all of them have unethical view about earning management.

**Keywords:** Ethic, Earning Management, Accounting Ethic, Financial information users and preparators.

- 
1. Professor of Accounting, Islamic Azad University, science & research branch, Tehran, Iran (Corresponding Author) Email: Rahnama@iau.ir
  2. Ph.D student in Accounting, Islamic Azad university, science & research branch, Tehran, Iran