

پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی  
(علمی - تخصصی)  
سال دوم، شماره ۱، پیاپی (۳) بهار ۱۳۹۱، صص ۶۵-۷۷

## بررسی عوامل مؤثر اخلاقی در مدیریت سود\*

دکتر محمد حسین ودیعی  
دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد  
صالح عنبرانی  
کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد

### چکیده

رشته حسابداری همانند سایر رشته‌ها دارای الزامات اخلاقی خاصی با عنوان ((آیین رفتار حرفه‌ای)) است. بسیاری از موضوعات حسابداری از جمله موضوع مدیریت سود، نیازمند انجام قضاوت اخلاقی است. از این رو، هدف این تحقیق بررسی نقش قضاوت‌های اخلاقی در مدیریت سود است. به همین منظور تعداد ۲۵۰ پرسشنامه بین دانشجویان کارشناسی ارشد رشته‌های حسابداری، مدیریت و اقتصاد دانشگاه‌های دولتی سراسر کشور بر اساس قطب‌بندی اعلامی از سوی سازمان سنجش توزیع شده است. یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪ تفاوت بسیاری بین اهداف و اهمیت مدیریت سود وجود دارد. به این صورت که مدیریت سود با اهداف شخصی، غیر اخلاقی‌تر از مدیریت سود با اهداف شرکت است و نیز مدیریت سود با اهمیت، غیر اخلاقی‌تر از مدیریت سود کم اهمیت قضاوت شده است. همچنین تفاوتی بین رشته و جنسیت دانشجویان از نظر تأثیر بر قضاوت‌های اخلاقی مشاهده نشده است.

### واژگان کلیدی

قضاوت‌های اخلاقی، ادراک اخلاقی، اهمیت مدیریت سود، هدف مدیریت سود

\* تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۱/۰۲/۱۱ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۳۹۱/۰۳/۲۴

## ۱- مقدمه

اصول اخلاقی برای حرفه حسابداری که با بخش‌های اقتصادی جامعه در ارتباط است اهمیت فراوانی دارد. حرفه، موجودیت خود را از جامعه می‌گیرد، بنابراین باید برای منافع جامعه احترام قائل شود و در انجام امور مرتبط با جامعه، ارزش‌های اخلاقی را رعایت کند. همان‌طور که در متون علمی آمده، مدیریت سود یک موضوع اخلاقی مهم در رابطه با حرفه حسابداری امروز است. مدیران، مدیریت سود را برای رسیدن به اهداف خود که در اکثر مواقع با منافع صاحبان سهام در تضاد است انجام می‌دهند. از طرفی تصمیم‌گیرندگان نیز بر مبنای اطلاعات منتشر شده توسط شرکت‌ها تصمیم‌گیری می‌کنند، بنابراین اگر این اطلاعات متأثر از دست‌کاری و تحریف باشد، افراد ذی‌نفع در تصمیم‌گیری دچار اشتباه و گمراهی می‌شوند.

(( طبق تحقیقات انجام شده، معمولاً مدیریت سود در شرکت‌ها وجود دارد. در این تحقیقات، شرکت‌هایی را بررسی کرده‌اند که در آنها مدیریت سود از نظر تئوری وجود دارد و مدارکی پیدا کردند که مطابق آنها وجود مدیریت سود در این شرکت‌ها بررسی می‌شود (تعدادی از این مطالعات شامل جونز و همکارانش<sup>۱</sup> ۱۹۹۱ است.))، اما سؤالی که می‌توان مطرح کرد این است که آیا قضاوت‌های اخلاقی گروه‌های مختلف در ارتباط با رفتار مدیریت سود متفاوت است؟ یافته‌های این بررسی، اطلاعات مفیدی را از ادراک اخلاقی دانشجویان حسابداری و غیر حسابداری در ارتباط با سناریوهای مختلف مدیریت سود نشان می‌دهد.

## ۲- مبانی نظری پژوهش

مدیریت سود زمانی در یک شرکت رخ می‌دهد که مدیران از قضاوت در گزارشگری مالی استفاده کنند و معاملات را طوری ترتیب دهند که گزارش‌های مالی موجب گمراهی برخی از افراد ذی‌نفع شود و یا ارقام گزارش‌های مالی تحت تأثیر قرار گیرد. به بیان دیگر، مدیریت سود به عنوان تنظیم معاملات و گزارشگری برای گمراه‌سازی عمدی سهامداران توسط مدیران تعریف شده است.

در واقع تعریف ارائه شده در طیفی قرار می‌گیرد که یک طرف آن نگرشی کاملاً مثبت و طرف دیگر نگرشی کاملاً منفی نسبت به این موضوع است. منظور از نگرش کاملاً مثبت این است که مدیریت سود صرفاً برای مقاصد بهبود وضعیت شرکت انجام می‌شود، در حالی که در نگرش منفی، مدیریت سود ابزار و وسیله‌ای در دست مدیران است تا عملکرد خودشان را بهبود بخشیده، به مزایای بیشتری نیز دست یابند. سقوط انرون و ورلدکام نمونه‌هایی از مواردی است که در آنها مدیریت سود با نگرش منفی انجام شده بود.

همان‌طور که ذکر شد، در نگرش مثبت فرض بر این است که هدف مدیریت، افزایش کارایی و آینده شرکت است نه منافع شخصی. بدین ترتیب می‌توان گفت که در این نگرش، نقش اخلاق پررنگ‌تر است و به بیان دیگر، غیر اخلاقی بودن مدیریت سود کمتر است. این در حالی است که در نگرش منفی، هدف انتفاع شخصی مدیر است نه انتفاع شرکت. از این رو، فرض بر این است که این نگرش کمتر اخلاقی باشد. بررسی اخلاق در موضوع مدیریت سود نیز که یکی از مباحث عمده در حسابداری است، بسیار با اهمیت محسوب می‌شود. از این رو، هدف این تحقیق بررسی نقش قضاوت‌های اخلاقی در مدیریت سود است.

در مورد اهمیت مدیریت سود می‌توان بیان کرد که امروزه مدیریت سود، یکی از موضوعات بحث برانگیز و جذاب در پژوهش‌های حسابداری به شمار می‌رود. به دلیل اینکه سرمایه‌گذاران به عنوان یکی از فاکتورهای مهم تصمیم‌گیری به رقم سود توجه خاصی دارند، این پژوهش‌ها از جنبه رفتاری اهمیت خاص خود را دارد. پژوهش‌ها نشان داده است که نوسان کم و پایدار سود، حکایت از کیفیت آن دارد. به این ترتیب، سرمایه‌گذاران با اطمینان خاطر بیشتر در سهام شرکت‌هایی سرمایه‌گذاری می‌کنند که روند سود آن‌ها با ثبات‌تر است.

قضاوت (مشاهدات) اخلاقی نیز به این معنی است که آیا یک شخص قادر به فهم این موضوع است که مدیریت سود، اخلاقی است یا غیر اخلاقی.

### ۳- پیشینه تحقیق

#### تحقیقات خارجی

در زمینه بررسی هدف مدیریت سود، مرچنت و همکاران<sup>۲</sup> (۱۹۹۴) و همچنین کاپلان<sup>۳</sup> (۲۰۰۱) بررسی کرده‌اند که مدیران و حسابداران چطور قابلیت پذیرش مدیریت سود را قضاوت می‌کنند. این قضاوت‌ها وابسته به نوع عمل (مدیریت سود حسابداری در مقایسه با مدیریت سود عملیاتی)، سازگاری با اصول پذیرفته شده حسابداری، جهت تأثیر بر سودها، اهمیت، دوره اثر و هدف آن هستند. نتیجه تحقیقات حاکی از این است که مدیریت سود با اهداف شخصی، غیر اخلاقی‌تر از مدیریت سود با هدف افزایش ارزش شرکت است.

در مورد بررسی تأثیر رشته تحصیلی بر قضاوت‌های اخلاقی، کلیکمن<sup>۴</sup> (۲۰۰۰) دانشجویان دو مقطع متفاوت را مورد بررسی قرار داده است که می‌توان این بررسی را بین دانشجویان هم‌سطح و رشته‌های بازرگانی متفاوت مورد آزمایش قرار داد. همچنین استاباس<sup>۵</sup> (۲۰۰۵)، حرفه حسابداری و حسابرسی را با سایر رشته‌های بازرگانی از نظر

اخلاقیات مقایسه کرده و به این نتیجه رسیده است که دانشجویان رشته حسابداری اخلاقی‌تر از سایر رشته‌ها قضاوت می‌کنند.

تحقیقات دیگری نیز ارتباط مثبت قوی بین جنسیت و قضاوت‌های اخلاقی را نشان می‌دهد، به طوری که کرشینان<sup>۶</sup> (۲۰۰۸)، در بررسی خود جامعه مدیران را مورد مطالعه قرار داده و به این نتیجه رسیده است که کیفیت سودها برای گروهی که در سطوح بالای مدیریت، تنوع جنسیتی دارند بالا است. به عبارت دیگر، در این بررسی رفتارهای اخلاقی در بین زن‌ها بیشتر از مردها دیده می‌شود. این در حالی است که گیگر<sup>۷</sup> (۲۰۰۱) به نتایجی کاملاً متفاوت دست یافته است.

#### تحقیقات داخلی

جفائی و کاردان (۱۳۸۷)، به بررسی تأثیر جهت‌گیری (گرایش اخلاقی) و تعهد حرفه‌ای بر رفتار مدیریت سود پرداخته‌اند. اولین هدف بررسی ایشان، تعیین این مسئله بود که آیا گرایش اخلاقی فرد با تصمیم مدیریت سود ارتباطی دارد یا خیر؟ نتایج این تحقیق، رابطه‌ی بسیاری را بین گرایش اخلاقی فرد و تصمیم‌گیری وی نشان می‌دهد.

شیرخانی (۱۳۸۹) به بررسی ارتباط بین قضاوت اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای در افراد، و عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای پرداخته است. در تحقیق وی نیز این نتیجه به دست آمده است که رابطه‌ی معناداری بین گرایش اخلاقی و تشخیص و انجام قضاوت حرفه‌ای وجود دارد.

اعتمادی و رحمانی (۱۳۸۸) نیز پیرامون بررسی دو عامل انگیزه مدیریت سود و روش مدیریت سود تحقیقی را انجام داده‌اند. در این تحقیق به این نتیجه رسیده‌اند که انگیزه منفعت‌طلبانه مدیر و روش دست‌کاری ارقام تعهدی، غیر اخلاقی‌تر از انگیزه افزایش ارزش شرکت و سایر روش‌های مدیریت سود است.

#### ۴- فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، ۴ فرضیه به شرح زیر مورد بررسی و آزمون قرار گرفته است:

فرضیه یک: بین اهداف شخصی برای مدیریت سود و اهداف شرکت برای مدیریت سود تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه دو: بین دیدگاه دانشجویان حسابداری و دانشجویان غیر حسابداری، در مورد غیر اخلاقی دانستن مدیریت سود، تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه سه: بین جنسیت فرد و اخلاقی دانستن مدیریت سود، رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

فرضیه چهار: بین مدیریت سود با اهمیت و مدیریت سود کم اهمیت از دیدگاه غیر اخلاقی دانستن آن‌ها تفاوت معناداری وجود دارد.

#### ۵- روش تحقیق

جامعه آماری دانشجویان کارشناسی ارشد رشته‌های حسابداری، مدیریت و اقتصاد در دانشگاه‌های دولتی مجری این دوره در سال ۸۹ و ۹۰ در ایران است. دلیل این انتخاب این است که نمونه‌های انتخابی دارای ادراک و قضاوت‌های متفاوتی در مورد مدیریت سود بوده و همچنین سعی شده است تا گروه‌های مختلف در این بررسی با هم مقایسه شوند. روش نمونه‌گیری این پژوهش، نمونه‌گیری خوشه‌ای دمرحله‌ای است. بدین منظور، ابتدا دانشگاه دولتی ارائه دهنده دوره‌های حضوری کارشناسی ارشد حسابداری، مدیریت و اقتصاد بر اساس قطب‌بندی اعلامی از سوی سازمان سنجش آموزش کشور خوشه‌بندی شده، سپس از هر خوشه نمونه‌هایی به صورت تصادفی انتخاب شد. همچنین افراد در پاسخ به سؤالات پرسشنامه هیچ اجباری نداشتند و به صورت کاملاً اختیاری و داوطلبانه به سؤالات پاسخ دادند.

قابل توجه است که در این پرسشنامه از طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای استفاده شده است. در این پرسشنامه، ابتدا شرح مختصری در مورد پژوهش بیان شده و پس از بیان موضوع تحقیق، هدف از انجام این بررسی ذکر شده است. همچنین پس از بیان اهداف تحقیق، دو تعریف کاملاً روشن از مدیریت سود و ادراک اخلاقی بیان شده است تا پاسخ دهندگان با این دو موضوع مهم و مورد بررسی در این تحقیق، بیشتر آشنا شوند. در ادامه، ویژگی فردی پاسخ دهنده شامل جنسیت و رشته تحصیلی پرسیده شده است. سپس برای تعیین تأثیر عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی دانشجویان حسابداری، مدیریت و اقتصاد، ۱۵ سناریوی استاندارد شده طراحی و به کار گرفته شد تا قضاوت‌های اخلاقی دانشجویان در ارتباط با این سناریوها دریافت شود.

در این تحقیق، برای آزمون فرضیه‌ها ابتدا از آزمون نیکویی برازش کولموگروف اسمیرنوف در تعیین فرض نرمال بودن توزیع متغیرها استفاده می‌شود. در صورت پذیرفته شدن این فرض، از آزمون‌های پارامتری  $t$  دونمونه‌ای مستقل و  $t$  دونمونه‌ای وابسته و تحلیل واریانس یک طرفه استفاده می‌شود. در صورت رد شدن فرض مذکور، از معادل ناپارامتری آزمون‌های فوق، ویلکاکسن و کروسکال والیز، استفاده خواهد شد.

## ۶- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر مستقل هدف از مدیریت سود:

هدف از مدیریت سود، ممکن است افزایش ارزش شرکت باشد. در مقابل، مدیریت سود باهدف و انگیزه منفعت طلبانه بدین معنی است که مدیریت سود در راستای دستیابی به پاداش یا سایر منافع شخصی مدیریت است و در این نوع از مدیریت سود، مدیریت هیچ انگیزه‌ای برای افزایش ارزش شرکت ندارد. برای آزمون هدف از مدیریت سود، سؤالات ۱ و ۱۳ برای اندازه‌گیری هدف شرکت و سؤالات ۲ و ۱۲ برای اندازه‌گیری هدف شخصی طراحی شده‌اند.

نگاره ۱- آمار توصیفی فرضیه اول

میانگین خطای انحراف استاندارد	انحراف استاندارد	حجم نمونه	میانگین	فرضیه ۱
۰.۸۱۸۰	۱.۲۹۳۳۶	۲۵۰	۲.۳۳۰۰	اهداف شرکت
۰.۸۴۸۸	۱.۳۴۲۰۰	۲۵۰	۳.۳۹۴۰	اهداف شخصی

## متغیر مستقل رشته تحصیلی و دیدگاه دانشجویان:

دیدگاه دانشجویان بدین معنی است که هر دانشجو با توجه به قضاوت‌های ذهنی خود، نظری را درباره موضوع مورد بررسی ارائه می‌دهد. همچنین برای بررسی و آزمون فرضیه مورد ذکر، باید مشخص کرد که پاسخ دهنده در چه رشته‌ای در حال تحصیل است. برای این منظور، در بخش اول پرسشنامه از دانشجویان خواسته شده است تا رشته تحصیلی خود را مشخص کنند و پس از معلوم شدن رشته تحصیلی، کلیه سؤالات مربوط به سناریوهای ۱ تا ۱۵ از دانشجویان حسابداری و غیر حسابداری پرسیده می‌شود تا دیدگاه آنان در مورد اخلاقیات مدیریت سود مشخص شود.

نگاره ۲- آمار توصیفی فرضیه دوم

میانگین خطای انحراف استاندارد	انحراف استاندارد	میانگین	حجم نمونه	رشته تحصیلی
۰.۷۳۰۰	۰.۸۱۹۴۷	۲.۸۲۸۶	۱۲۶	حسابداری
۰.۷۴۹۹	۰.۸۳۵۰۷	۲.۸۶۷۲	۱۲۴	غیر حسابداری

### جنسیت:

در این پژوهش، از طریق یک سؤال در ابتدای پرسشنامه جنسیت افراد پرسیده شده است. این متغیر از نوع مستقل، کیفی، نامرتب و با مقیاس اسمی اندازه‌گیری شده است. همچنین کلیه سؤالات پرسشنامه برای اندازه‌گیری فرضیه سوم مورد استفاده قرار گرفته است، زیرا در تمام آنها جنسیت فرد تأثیرگذار است.

نگاره ۳- آمار توصیفی فرضیه سوم

	جنسیت	حجم نمونه	میانگین	انحراف استاندارد	میانگین خطای انحراف استاندارد
جنسیت	مرد	۱۰۶	۲.۷۹۸۱	.۷۹۳۷۶	.۰۷۷۱۰
	زن	۱۴۴	۲.۸۸۴۳	.۸۴۹۵۲	.۰۷۰۷۹

### متغیر مستقل اهمیت مدیریت سود:

مدیریت سود با اهمیت، مدیریت سودی است که به صورت فراوان بر سود اثر گذارد، در حالی که مدیریت سود کم اهمیت، مدیریت سودی است که تأثیر زیادی بر سود نداشته باشد. برای تعریف عملیاتی این متغیر مستقل، از سؤالات مربوط به سناریوهای ۱۰ و ۱۱ که به ترتیب نشان‌دهنده مدیریت سود کم اهمیت و مدیریت سود با اهمیت است، استفاده شده است.

نگاره ۴- آمار توصیفی فرضیه چهارم

	متغیرها	میانگین	حجم نمونه	انحراف استاندارد	میانگین خطای انحراف استاندارد
متغیر مستقل اهمیت مدیریت سود	مدیریت سود با اهمیت	۳.۳۶	۲۵۰	۱.۳۸۲	۰.۸۷
	مدیریت سود کم اهمیت	۲.۳۳	۲۵۰	۱.۳۴۹	۰.۸۵

### ۷- آزمون فرضیه‌ها و یافته‌های پژوهش

در این پژوهش، چهار فرضیه مورد آزمون قرار گرفته است که در این قسمت به بررسی نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل‌های آماری انجام شده می‌پردازیم. قبل از بررسی فرضیه‌ها، این موضوع را بررسی می‌کنیم که آیا از نظر کلی، مدیریت سود از دیدگاه دانشجویان، اخلاقی قضاوت می‌شود یا غیراخلاقی؟ بدین منظور جدول زیر ارائه شده و با توجه به منفی بودن مقدار فاصله اطمینان در هر دو سطح و همچنین به خاطر اینکه مقدار  $p$  از  $\alpha=0/05$  کمتر شده است، می‌توان نتیجه گرفت که دانشجویان هر سه رشته و با جنسیت‌های متفاوت، مدیریت سود را غیراخلاقی قضاوت می‌کنند.

نگاره ۵- آزمون نمونه‌های وابسته یا جفتی					
اختلافات دو نمونه وابسته					
ت	درجه آزادی	مقدار p	اختلاف میانگین	فاصله اطمینان در سطح ۹۵%	
				مقدار بالا	مقدار پایین
مدیریت سود	۲۴۹	۰۰۴	-۱۵۲۲۷	-۲۵۵۱	-۰۴۹۴

فرضیه اول: بین اهداف شخصی برای مدیریت سود و اهداف شرکت برای مدیریت سود تفاوت معناداری وجود دارد.

نتایج حاصل از پردازش داده‌ها در نگاره ۵ در ۶ ارائه شده است. این اطلاعات نشان می‌دهد که بین اهداف شرکت برای مدیریت سود و اهداف شخصی برای مدیریت سود، تفاوت معناداری وجود دارد. بدین معنی که از دیدگاه دانشجویان، مدیریت سود با هدف منفعت‌طلبانه، غیر اخلاقی‌تر از مدیریت سود با اهداف شرکت است. این نتیجه مطابق با تحقیقات مرچنت و همکاران (۱۹۹۴) و فیشر و روزنویگ (۱۹۹۵) است. در آن تحقیقات، مدیریت سود با اهداف شرکت، اخلاقی و مدیریت سود با اهداف شخصی، غیر اخلاقی در نظر گرفته شده است. اعتمادی (۱۳۸۸) نیز در بررسی خود به این نتیجه دست یافته است که مدیریت سود با انگیزه فرصت‌گرایانه، غیر اخلاقی‌تر از مدیریت سود با انگیزه افزایش ارزش شرکت است.

نگاره ۶- آزمون نمونه‌های وابسته یا جفتی					
اختلافات دو نمونه وابسته					
ت	درجه آزادی	مقدار p	فاصله اطمینان در سطح ۹۵%		اختلاف میانگین
			مقدار بالا	مقدار پایین	
اهداف	۲۴۹	۰۰۰	-۸۳۱۹۰	-۱۲۹۶۱۰	۱۱۷۸۴

فرضیه دوم: بین دیدگاه دانشجویان حسابداری و دانشجویان غیر حسابداری نسبت به غیر اخلاقی دانستن مدیریت سود، تفاوت معناداری وجود دارد.

برای بررسی این فرضیه، می‌بایست ابتدا فرضیه برابری واریانس‌ها را آزمون کرد. با توجه به پذیرش فرضیه برابری واریانس‌ها، مقدار آماره آزمون برای فرضیه دو ۰,۳۶۹- حاصل شده است که سطح معناداری متناظر با آن، ۰,۰۷۱۲ است. پس می‌توان نتیجه گرفت که چون ۰,۷۱۲ از  $\alpha=۰/۰۵$  بیشتر است، فرضیه صفر پذیرفته می‌شود، یعنی بین دیدگاه دانشجویان حسابداری و دانشجویان غیر حسابداری نسبت به غیر اخلاقی دانستن مدیریت سود، تفاوت معناداری وجود ندارد.



نگاره‌ی ۷- آزمون نمونه‌های مستقل

فاصله اطمینان در سطح %۹۵	آزمون برابری میانگین‌ها							نتایج آزمون برابری واریانس‌ها	
	پایین	بالا	اختلاف خطای انحراف استاندارد	اختلاف میانگین	سطح معنا داری	درجه آزادی	آماره $t$	مقدار $P$	آماره $F$
	-۲۳۴۷۳	۱۶۷۴۷	۱۰۴۶۴	-۰۳۸۶۳	۰۷۱۲	۲۴۸	-۰۳۶۹	۰۸۹۶	۰۰۱۷
	-۲۳۴۷۷	۱۶۷۵۰	۱۰۴۶۴	-۰۳۸۶۳	۰۷۱۲	۲۴۷۰۶۹۸	-۰۳۶۹		

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه این تحقیق نشان داد که هیچ‌گونه تفاوتی بین قضاوت‌های اخلاقی دانشجویان حسابداری و غیر حسابداری وجود ندارد. به عبارت دیگر، کلیه دانشجویان با رشته‌های تحصیلی متفاوت، قضاوت مشابهی در مورد مدیریت سود داشته‌اند. این در حالی است که در تحقیقات انجام شده قبلی، دانشجویان حسابداری نسبت به دانشجویان غیر حسابداری، مدیریت سود را غیر اخلاقی‌تر قضاوت کرده‌اند. این بررسی‌ها شامل مطالعات مرجنت و همکاران (۱۹۹۴)، کلیمن (۲۰۰۰) و استاباس (۲۰۰۵) می‌شود.

فرضیه سوم: بین جنسیت فرد و اخلاقی دانستن مدیریت سود، رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

برای بررسی فرضیه فوق نیز باید ابتدا فرضیه برابری واریانس‌ها را آزمون کرد. به خاطر اینکه مقدار آماره  $t$  استیودنت ۰٫۸۱۵- حاصل شده که سطح معناداری متناظر با آن ۰٫۴۱۶ است و از آنجا که این مقدار از  $\alpha=۰/۰۵$  بیشتر است، لذا فرضیه  $H_0$  پذیرفته شده، نتیجه‌گیری می‌شود که بین جنسیت فرد و اخلاقی دانستن مدیریت سود، رابطه‌ی معناداری وجود ندارد. از طرف دیگر، در ارتباط با فاصله اطمینان نشان داده شده در جدول ۸ نیز می‌توان استنباط مشابهی را داشت، به طوری که فاصله مذکور بین ۰٫۲۹۴- و ۰٫۱۲۲ است و چون عدد صفر در این فاصله قرار می‌گیرد، بنابراین باز هم نتیجه بالا حاصل می‌شود. نتایج آزمون فرضیه درباره این رابطه نیز نشان داد که هیچ تفاوتی بین دیدگاه‌های گروه زن و مرد وجود ندارد. نتایج حاکی از این است که کلیه دانشجویان زن و مرد، قضاوت‌های مشابهی در ارتباط با مدیریت سود دارند. نکته قابل ذکر این است که این نتیجه، مغایر با نتایج مطالعات قبلی است. گیگر (۲۰۰۱) و مرجنت و همکاران (۱۹۹۴)، در بررسی‌های خود به این نتیجه دست یافته‌اند که مدیریت سود از نظر زن‌ها، غیر اخلاقی‌تر از مردها

قضاوت شده است. به عبارت دیگر، زن‌ها کمتر از مردها در فعالیتهای مدیریت سود درگیر می‌شوند، بنابراین در این فرضیه نیز، بر خلاف انتظار مشخص شد که تفاوتی بین قضاوت‌های اخلاقی گروه‌های زن و مرد وجود ندارد.

نگاره ۸- آزمون نمونه‌های مستقل									
نتایج آزمون برابری واریانس‌ها					آزمون برابری میانگین‌ها				
فاصله اطمینان در سطح %۹۵	انحراف استاندارد	اختلاف خطای میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	مقدار P	آماره F	پایین	
								بالا	پایین
۰.۱۲۲۱۵	-۰.۲۹۴۴۴	۰.۱۰۵۷۶	-۰.۸۶۱۵	۰.۴۱۶	۲۴۸	۰.۲۵۹	۱.۲۸۰	فرض برابری واریانس‌ها	
۰.۱۲۰۰۷	-۰.۲۹۲۲۶	۰.۱۰۴۶۷	-۰.۸۶۱۵	۰.۴۱۱	۲۴۴,۳۶۹	-۰.۸۲۳		فرض عدم برابری واریانس‌ها	

فرضیه چهارم: بین مدیریت سود بااهمیت و مدیریت سود کم‌اهمیت از دیدگاه غیر اخلاقی دانستن آن‌ها، تفاوت معناداری وجود دارد.

نگاره ۹- آزمون نمونه‌های وابسته یا جفتی									
مقدار P	درجه آزادی	آماره t	فاصله اطمینان در سطح %۹۵		میانگین خطای استاندارد	انحراف استاندارد	اختلاف میانگین	اختلافات دو نمونه وابسته	
			مقدار بالا	مقدار پایین				انحراف استاندارد	میانگین خطای استاندارد
۰.۰۰۰	۲۴۹	۸.۱۰۳	۱.۲۸۳	۰.۷۸۱	۰.۱۲۷	۲.۰۱۴	۱.۰۳۲	اهمیت مدیریت سود	

با استفاده از آمار استنباطی به این نتیجه رسیده‌ایم که تفاوت زیادی بین مدیریت سود بااهمیت و مدیریت سود کم‌اهمیت وجود دارد. در راستای مطابقت با نتایج تحقیقات گذشته نیز باید ذکر کرد که مرچنت (۱۹۹۴) و کاپلان (۲۰۰۱) در بررسی‌های جداگانه خود به این نتیجه رسیده‌اند که مدیریت سود بااهمیت، غیر اخلاقی‌تر از مدیریت سود کم‌اهمیت است. در این بررسی نیز مشخص شده است که اختلاف زیادی بین مدیریت سود بااهمیت و مدیریت سود کم‌اهمیت از دیدگاه غیر اخلاقی دانستن آن‌ها وجود دارد.

#### ۸- خلاصه و نتیجه‌گیری

نتیجه کلی این تحقیق حاکی از آن است که تفاوتی بین دیدگاه‌های دانشجویان زن و مرد و دانشجویان حسابداری و غیر حسابداری درباره غیر اخلاقی دانستن مدیریت سود وجود ندارد. به عبارت دیگر، جنسیت و رشته تحصیلی تأثیری بر دیدگاه دانشجویان ندارد.

از طرف دیگر، سایر نتایج نشان می‌دهند که مدیریت سود با اهداف شخصی، نسبت به مدیریت سود با اهداف شرکت و همچنین مدیریت سود با اهمیت، نسبت به مدیریت سود کم‌اهمیت، غیر اخلاقی‌تر قضاوت شده‌اند. خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها در جدول زیر ارائه شده است.

نگاره ۱۰- نتایج آزمون فرضیه‌ها		
شماره	شرح فرضیه	نتیجه آزمون
اول	بین اهداف شخصی برای مدیریت سود و اهداف شرکت برای مدیریت سود، تفاوت معناداری وجود دارد.	پذیرفته می‌شود
دوم	بین دیدگاه دانشجویان حسابداری و دانشجویان غیر حسابداری نسبت به غیر اخلاقی دانستن مدیریت سود، تفاوت معناداری وجود دارد.	رد می‌شود
سوم	بین جنسیت فرد و اخلاقی دانستن مدیریت سود، رابطه‌ی معناداری وجود دارد.	رد می‌شود
چهارم	بین مدیریت سود با اهمیت و مدیریت سود کم‌اهمیت، از دیدگاه غیر اخلاقی دانستن آنها تفاوت معناداری وجود دارد.	پذیرفته می‌شود

#### ۹- محدودیت‌های تحقیق

استفاده از پرسشنامه، همواره به عنوان یک محدودیت در چنین پژوهش‌هایی مطرح است. همچنین با توجه به اینکه انسان موجودی ایده‌آل گراست، استفاده از پرسشنامه در تحقیقات رفتاری، با محدودیت ذاتی واقعی نبودن پاسخ‌ها همراه است. به عبارتی ممکن است در شرایط واقعی، نحوه عمل هر فرد تغییر کند. همچنین با توجه به اینکه این پژوهش فقط در بین دانشجویان دانشگاه‌های دولتی که با فرایند خاصی پذیرش می‌شوند انجام گرفته است، بنابراین تعمیم آن به کل دانشجویان کشور با محدودیت مواجه است.

#### ۱۰- پیشنهادهای حاصل از پژوهش

با توجه به اینکه از دیدگاه کلیه پاسخ دهندگان، مدیریت سود با اهمیت و مدیریت سود با اهداف شخصی یک امر غیر اخلاقی تلقی شده است، بنابراین به شرکت‌ها و واحدهای اقتصادی پیشنهاد می‌شود در زمان استخدام مدیران، علاوه بر بررسی وضعیت و توانایی‌های فنی، به گرایش اخلاقی آنان و واکنششان در زمان مواجهه با مدیریت سود نیز توجه ویژه‌ای داشته باشند. این سازمان‌ها می‌توانند با تهیه پرسشنامه‌هایی مانند پرسشنامه مورد مطالعه در این بررسی، استدلال اخلاقی افراد و اینکه در چه شرایطی چگونه عمل می‌کنند را دریافت کنند. طبق نظر ریاحی بلکوئی (۱۹۹۲) و نتایج این پژوهش، در این حرفه گرایش وظیفه‌شناسی در زمان مواجهه با مسائل اخلاقی اهمیت فراوانی دارد.

#### ۱۱- پیشنهادهایی برای تحقیق‌های آتی

۱- این احتمال وجود دارد که دانشجویان مقطع دکتری در رشته‌های حسابداری، مدیریت و اقتصاد، دیدگاه‌هایی متفاوت درباره قضاوت‌های اخلاقی داشته باشند، از این رو پیشنهاد می‌شود تحقیقی در بین دانشجویان این مقطع تحصیلی انجام پذیرد تا تأثیر افزایش تحصیلات بر قضاوت‌های اخلاقی مشخص شود.

۲- پیشنهاد می‌شود که این مطالعه، بین دانشجویان چند کشور نیز به صورت مقایسه‌ای انجام شود تا مشخص شود که شرایط محیطی و فرهنگی بر قضاوت‌های اخلاقی تأثیر دارد یا خیر.

۳- با توجه به اینکه این پژوهش در مورد دانشجویان رشته‌های حسابداری، مدیریت و اقتصاد در دانشگاه‌های دولتی صورت گرفته است، پیشنهاد می‌شود در تحقیق‌های آتی، موضوع این پژوهش در بین دانشجویان سایر دانشگاه‌ها نظیر دانشگاه آزاد اسلامی و پیام نور نیز صورت پذیرد تا تأثیر محیط آموزشی بر قضاوت حرفه‌ای مشخص شود.

یادداشت‌ها

1. Jones et al
2. Merchant et al
3. Kaplan
4. Clikeman
5. Staubus
6. Krishnan
7. Geiger

کتابنامه

الف) فارسی

۱- جفائی منیره (۱۳۸۷)، بررسی تأثیر جهت‌گیری اخلاقی و تعهد حرفه‌ای بر رفتار

مدیریت سود، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه فردوسی مشهد به راهنمایی بهزاد

کاردان

۲- اعتمادی حسین، رحمانی حلیمه (۱۳۸۸)، بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود،

فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال چهارم، شماره‌های ۳ و ۴، از ۱ تا ص ۲

۳- شیرخانی بهروز (۱۳۹۰) تأثیر گرایش‌های اخلاقی بر قضاوت حرفه‌ای حسابداران،

پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه فردوسی مشهد به راهنمایی محمد حسین ودیعی

ب) انگلیسی

- 4- Hildebeitel, K. M., & Jones, S. K. (1991). **Initial evidence on the impact of integrating ethics into accounting education.** Issues in Accounting Education, 6(2), 262-275.
- 5- Kaplan, Steven E., 2001. **Ethically related judgments by observers of earnings management.** Journal of Business Ethics 32, 285-298.
- 6- Merchant, Kenneth A., Rockness, J., 1994. **The ethics of managing earnings: An empirical investigation.** Journal of Accounting and Public Policy 13, 79-94.
- 7- Staubus, George J., 2005. **Ethics failures in corporate financial reporting.** Journal of Business Ethics 57, 5-15
- 8- Clikeman, Paul M., Henning, Steven L., 2000. **The socialization of undergraduate accounting students.** Issues in Accounting Education 15, 1-17.
- 9- 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.
- 10- Fischer, M., Rosenzweig, K., 1995. **Attitudes of students and accounting practitioners concerning the ethical acceptability of earnings management.** Journal of Business Ethics 14,433-444
- 11- Paul M. Clikeman, Marshall A. Geiger and brendant.O'Connell. **Student perceptions of Earnings Management: The Effects of national origin and gender.** Teaching Business Ethics 5: 389-410, 2001.