

رابطه باورهای دینی مدیران با رفتار مدیریت سود

سحر سپاسی*^۱

حسن حسنی^۲

تاریخ دریافت: ۹۴/۱۲/۲۰

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۱/۲۳

چکیده

رفتار غیر اخلاقی مدیریت سود می‌تواند عامل شکست اخلاقی در شرکت‌ها باشد. از این رو، پژوهش حاضر بر آن شد تا رابطه سطح دینداری مدیران با رفتار مدیریت سود را مورد بررسی قرار دهد. پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر نحوه گردآوری داده‌ها، از نوع تحقیقات توصیفی از نوع همبستگی است. جامعه آماری پژوهش حاضر را ۱۶۵ مدیر مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهند که طریق نمونه‌گیری حذفی انتخاب شدند که در نهایت ۱۱۰ نفر از آنها به پرسشنامه ارسالی پاسخ داده‌اند و در طی سال‌های ۱۳۸۸ لغایت ۱۳۹۴ آزمون شده است. داده‌های مورد نیاز با استفاده صورت‌های مالی شرکت‌ها و پرسشنامه جمع‌آوری و در تجزیه و تحلیل آنها از روش رگرسیون خطی چند متغیره استفاده شد. نتایج نشان‌دهنده این است بین سطح دینداری مدیران و مدیریت سود اقلام تعهدی رابطه منفی و معنادار وجود دارد. در مقابل، بین سطح دینداری مدیران و مدیریت سود واقعی رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. نتایج بیانگر این است که مدیرانی با سطح دینداری بالاتر توجه ویژه‌ای به مدیریت سود واقعی نسبت به دستکاری اقلام تعهدی نشان می‌دهند. به عبارت دیگر، هنجارهای اجتماعی دینی مکانیزمی برای کاهش تضاد نمایندگی بوجود می‌آورد و همچنین زمانی که نظارت بیرونی بر روی شرکت‌ها کم است، به عنوان مکانیزمی برای نظارت بر رفتار گزارشگری شرکت‌ها عمل می‌کند. از اینرو می‌توان بیان نمود که سطح باور دینی مدیران یکی از راه‌هایی است که می‌تواند برای شرکت ارزش آفرینی کند. همچنین، نتایج پژوهش نشان دهنده این است که اعتقادات دینی و سطح دینداری مدیران نقش مهمی در تصمیم‌گیری آنها دارد.

واژه‌های کلیدی: اخلاق، مدیریت واقعی سود، مدیریت حسابداری سود، اقلام تعهدی، دینداری.

^۱ استادیار گروه حسابداری دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس (نویسنده مسئول) sepasi@modares.ac.ir

^۲ کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

۱- مقدمه

هنگامی که شخصیت افراد در جامعه متزلزل شود، جامعه به طور فاجعه آمیزی آسیب پذیر می‌گردد. دوام و بقای یک ملت و یا یک فرهنگ منوط به این است که آن ملت مجهز به ارزش‌های ساده و ابتدایی اخلاقی نظیر دلاوری، نوع دوستی، احترام به دیگران و قانون باشد. یک ملت بقا نخواهد داشت مگر اینکه دارای افرادی باشد که مبنای عملشان انگیزه‌هایی فراتر از سود شخصی باشد. از بین‌گرایش‌هایی که جامعه را به سمت و سوی رونق و شکوفایی سیاسی هدایت می‌کند، مذهب و اخلاقیات تکیه‌گاه‌های اجتناب‌ناپذیرند. ارزش‌های اخلاقی، زیربنایی را فراهم می‌کند که یک جامعه متمدن و متعالی فرهنگی و رفتاری بر آن بنا می‌شود، زیرا بدون این زیربنا، جامعه متمدن از هم پاشیده و فرو می‌ریزد (اسمیت، ۲۰۰۳).

اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می‌دهد. اخلاق متشکل از مجموعه قوانین حاکم بر چگونگی رفتار مردم با یکدیگر است که افراد متعقل، برای تامین منافع متقابلشان بر سر پذیرش آن توافق کرده‌اند، مشروط بر اینکه سایرین نیز از آن قواعد تبعیت کنند (ریچلز، ۱۳۸۹). کلمه اخلاق در اصطلاح اخلاق کسب و کار از کلمه یونانی اتوس به معنی سیرت و عادت و سجیه آمده است (تقی زاده و سلطانی، ۱۳۸۹). پژوهشگران، اخلاق را اینگونه تعریف می‌کنند: «اخلاق به انصاف، راستی و درستی مربوط می‌گردد، به تصمیم‌گیری در زمینه اینکه چه چیز خوب است و چه چیز بد، و به فعالیت‌ها و قواعدی که رفتار پاسخگوپانه را بین افراد و گروه‌ها پی‌ریزی می‌کند». برخی دیگر از پژوهشگران، اخلاق را بدین صورت توصیف می‌نمایند: «اخلاقی بودن و اخلاقی عمل کردن شامل انجام دادن اقدام‌هایی در جهت کسب اطمینان از اینکه رفتار اخلاقی همواره و در همه شرایط اعمال می‌گردد» (ابزازی و یزدانشناس، ۱۳۸۶).

حرفه حسابداری یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدماتی که ارائه می‌کند باید اعتبار و اعتماد خاصی داشته باشد. تداوم این اعتبار و اعتماد و تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (کمپته حسابرسی، ۱۳۸۵). اخلاق و رفتار حرفه‌ای برای حرفه حسابداری بسیار مهم است. بدون پذیرش و جلب اعتماد استفاده‌کنندگان ارائه خدمات از سوی حسابداران بیهوده است. اعتماد به خدمات، تابع اعتماد به ارائه‌کننده و آن نیز تابع درستکاری و پایبندی به اصول اخلاقی است. با توجه به نقش حیاتی حسابداری در پیشرفت اقتصادی و اجتماعی جامعه و نیز اهمیت درستی اطلاعات برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، اخلاق در حسابداری عنصری محوری به شمار می‌آید (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۱). اما متأسفانه رخدادهای اخیر حسابداری در جهان و بررسی روند گزارشگری در ایران و سایر کشورها نشان دهنده قصورات اخلاقی در این حرفه است.

رسوایی‌های اخیر شرکت‌هایی مانند انرون و ورلدکام 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 غیر اخلاقی مدیریت و رفتارهای غیر اخلاقی خودشان از طریق مدارک ناقص و ایجاد موانعی برای بررسی و تحقیق مواجه شده‌اند (سریدهاران و همکاران، ۲۰۰۲).

رکود اخلاقی مساله‌ای نیست که فقط متوجه بخش مالی باشد بلکه این مساله سرتاسر دنیا را فرا گرفته و بشریت را در سیر نزولی قرار داده است. در بخش مالی به دلیل وجود پول و منافع شخصی این سیر شدیدتر و در ضمن به دلیل حساسیت آن، هرگونه رسوایی سریعتر از سایر بخش‌ها به چشم می‌آید. سست شدن ساختار خانواده‌ها، توجه به مادیات، بی معنی شدن آموزش‌ها، پوچ گرایی و از همه مهمتر فقدان معنویت و بی معنی بودن آن برای بشر امروزی زمینه را برای بی‌توجهی به اصول، ضوابط، اخلاق و رفتارها فراهم کرده است. مشکل اقتصادی برای بشر امروزی و زیاده خواهی او شرایط لازم را برای هرگونه بی‌تعهدی اخلاقی فراهم می‌آورد که اثرات آن در بخش مالی بیشتر جلب توجه می‌نماید. مدیران و حسابداران در نبود تعهد اخلاقی صورت‌های مالی را خوش آب و رنگ جلوه می‌دهند و برای رهایی از تهدیدات مدیریت بدون توجه به اصول اخلاقی دست به تغییر اعداد و ارقام می‌زنند (مهدوی خو و ختن لو، ۱۳۸۷).

وضعیت فعلی حرفه حسابداری نشان از رسوایی‌های مالی عظیمی است. اینگونه رسوایی‌ها حاکی از آن است که رعایت موازین اخلاقی در حرفه حسابداری از ضروریات می‌باشد. علاوه بر اینکه ممکن است با عدم رعایت موازین اخلاقی توسط مدیران مالی منافع سهامداران زیر پا گذاشته شود، از حیث اینکه اطلاعات حسابداری، ورودی بسیاری از تصمیم‌گیری‌های اقتصادی محسوب می‌شود نیز بسیار حائز اهمیت است. تا به حال پژوهش‌های مختلفی در حوزه نقش اخلاق در حسابداری انجام شده است ولی در پژوهش‌های داخلی به تاثیر باورهای معنوی مدیران بر رفتار مدیریت سود پرداخته نشده است. بنابراین هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی رابطه بین باورهای معنوی مدیران مالی و رفتار گزارشگری مالی توسط آنها می‌باشد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

یکی از اهداف گزارشگری مالی، ارائه اطلاعاتی است که برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگر کاربران فعلی و بالقوه در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری و اعتبار دهی و سایر تصمیم‌ها، سودمند باشد. یکی از معیارهای مهمی که گروه‌های مزبور برای برآورد قدرت سودآوری شرکت، پیش‌بینی سودهای آینده و ریسک‌های مربوط به آن و همچنین ارزیابی عملکرد مدیریت

استفاده می‌کنند، سودهای جاری و گذشته شرکت است؛ اما محاسبه سود خالص یک واحد انتفاعی متأثر از روش‌ها و برآوردهای حسابداری است. اختیار عمل مدیران در استفاده از اصول تحقق و تطابق، برآورد و پیش‌بینی و همچنین اعمال روش‌هایی نظیر تغییر روش ارزیابی موجودی کالا، استهلاک سرفلی، هزینه جاری یا سرمایه‌ای تلقی کردن هزینه‌های تحقیق و توسعه و تعیین هزینه مطالبات مشکوک الوصول از جمله مواردی هستند که مدیران می‌توانند از طریق اعمال آن‌ها، سود را تغییر دهند. از یک طرف به دلیل آگاهی بیشتر مدیران از وضعیت شرکت، انتظار می‌رود بگونه‌ای اطلاعات تهیه و ارائه شود که وضعیت شرکت را به بهترین نحو منعکس کند. از طرف دیگر بنا به دلایلی نظیر ابقا در شرکت، دریافت پاداش و ...، مدیریت واحد انتفاعی خواسته یا ناخواسته ممکن است با دستکاری سود، وضعیت شرکت را مطلوب جلوه دهد. تحت چنین شرایطی سود واقعی با سود گزارش شده در صورت‌های مالی مغایرت داشته و رویدادی تحت عنوان مدیریت سود رخ داده است (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰). اعمال مدیریت سود توسط برخی از حسابداران به عنوان اعمالی مشروع و درست (پارفت، ۲۰۰۰) و توسط سایرین به عنوان اعمالی نامشروع تلقی شده است (الیس، ۲۰۰۴). اگر چه، این توافق وجود دارد که مدیران با فشار قابل ملاحظه‌ای، 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 غیر اخلاقی قرار گیرند (الیس، ۲۰۰۴). 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. به نظر محققان، رفتار غیر اخلاقی مدیریت سود می‌تواند عامل شکست اخلاقی در شرکت‌ها باشد (پریست، ۲۰۰۲).

در ادبیات حسابداری، ارائه تعریف درستی از مدیریت سود بسیار دشوار است زیرا مرز بین مدیریت سود (هموارسازی سود) و تقلب‌های مالی را نمی‌توان به روشنی تعیین نمود. اسکیر (۱۹۸۹) مدیریت سود را به عنوان مداخله هدفمند در فرآیند گزارشگری مالی با قصد تحصیل برخی منافع شخصی، تعریف می‌کند. این تعریف بر جنبه فرصت طلبانه مدیریت تمرکز دارد. یعنی، مدیریت با انگیزه‌های سودجویانه اقدام به مدیریت سود می‌کند و این اقدام موجب کاهش محتوای اطلاعاتی اعداد حسابداری می‌شود.

هیلی و واهلن (۱۹۹۹) معتقدند که مدیریت سود زمانی رخ می‌دهد که مدیر برای گزارشگری مالی از قضاوت شخصی خود استفاده می‌کند و این کار را با هدف گمراه کردن برخی از سهامداران درباره عملکرد واقعی و یا برای تأثیر در نتایج قراردادهایی که به ارقام حسابداری گزارش شده بستگی دارند، انجام می‌دهد. مجموعه دیگری از مطالعات بر امنیت شغلی مدیران و انگیزه‌های

دستکاری سود در زمانی که مدیران با احتمال از دست دادن شغل خود مواجه می‌شوند، تاکید دارد. تعریف فوق به دو شیوه مدیریت سود اشاره دارد. طبق این تعریف مدیریت حسابداری سود (مدیریت اقلام تعهدی) زمانی رخ می‌دهد که مدیریت، سود گزارش شده را با استفاده اختیار حسابداری خود بر اساس اصول پذیرفته شده حسابداری دستکاری کند. در مقابل، مدیریت واقعی سود شامل تلاش مدیریت برای دستکاری سود گزارش شده با استفاده از تغییر زمان بندی و معیار اندازه گیری فعالیت‌های تجاری می‌باشد (ژئو و همکاران، ۲۰۰۷).

در روش مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی، مدیریت از طریق دستکاری اقلام تعهدی به آرایش ارقام حسابداری مطابق با اهداف مطلوب خود می‌پردازد. در این روش، مدیر به وسیله تسریع در شناخت درآمدها و تاخیر در شناخت هزینه‌ها، به منظور ارائه عملکردی بهتر در دوره جاری، اقدام به مدیریت سود می‌کند. اما در روش مدیریت سود واقعی، مدیریت با اتخاذ برخی تصمیم‌های عملیاتی و به عبارت دیگر دستکاری فعالیت‌های واقعی نظیر کاهش قیمت فروش محصولات به منظور افزایش فروش، تغییر جدول ارسال کالا و کاهش مخارج اختیاری مانند مخارج تحقیق و توسعه به مدیریت واقعی سود روی می‌آورد و به سود مورد نظر خویش دست می‌یابد (ریچودری، ۲۰۰۶).

دینداری^۱ و اخلاق کسب و کار

دین کلمه‌ای عربی است به معنای جزا و پاداش و عبارت است از: اعتقاد به خالق هستی و مجموعه قوانینی که از جانب او بر بشر عرضه گردیده است. همچنین دین به معنای اطاعت و آیین و شریعت است یعنی وضع و تاسیس الهی که مردم را به رستگاری هدایت می‌کند و شامل عقیده و عمل است (منظری توکلی و عراقی پور، ۱۳۸۹). از دیدی دیگر دینداری را می‌توان پذیرش تمام یا بخشی از عقاید، اخلاقیات و احکام دینی به نحوی که شخص دیندار خود را ملزم به تبعیت و رعایت از این مجموعه بداند، دانست (حشمت یغمایی، ۱۳۸۰). دینداری و حیات دینی امور نامتعارف استثنایی و غیرعادی نیست، بلکه دینداری می‌تواند در متن زندگی روزمره افراد ظهور و بروز داشته باشد و به همه افکار، احساسات و رفتار فرد جهت خاصی اعطاء کند. دین به عنوان یک نوع جهان‌بینی نه فقط معیار و داور رفتارهای فردی و جمعی انسان است، بلکه در عین حال و به طریقی دیگر، در اصل شکل‌گیری رفتارهای انسان نیز موثر است. دین با احکام شرعی خود اراده را در افراد مومن تقویت می‌کند و هسته اصلی پرهیز از انحرافات را بر آن‌ها به وجود می‌آورد (بسطامی، ۱۳۸۹).

^۱. Religiosity

ارتباط بین دینداری و اخلاق کسب و کار به طور گسترده در ادبیات روانشناسی و مدیریت مورد مطالعه قرار گرفته است. بسیاری از این تحقیقات از نظر ماهیت تجربی و هنجاری بودند. ویور و ایگل (۲۰۰۲) یک چارچوب نظری برای درک تاثیر دینداری در اخلاق کسب و کار را مطرح کردند و نتیجه گیری کردند که دین بر اخلاق کسب و کار موثر است، در حالیکه دین یک جزء برجسته از هویت فرد است. پاروتیه و همکاران (۲۰۰۸) استدلال می کنند شرکت در مراسم مذهبی و دینی یک مکانیزمی است که به موجب آن فرد با افراد دیگر در ارتباط بوده و می تواند ارزش ها و اعتقادات دینی، اخلاقی و ایدئولوژیکی خود را با آنها به اشتراک بگذارد. بنابراین، مشارکت مکرر در مراسم مذهبی باعث تقویت آموزه های اخلاقی می شود، بطوریکه شرکت کنندگان در این مراسم با ارزش های اخلاقی مشابه از نظر اخلاقی بر هم تاثیر متقابل دارند.

زمانیکه دین برای هویت فردی مرکز ثقل است، انحراف از انتظارات نقش های دینی سطوح بالاتری از ناراحتی شناختی و عاطفی را ایجاد می کند، که انگیزه هواداران برای حفظ رفتار خود منطبق با نقش مورد انتظار را بوجود می آورد (سانستین، ۱۹۹۶؛ ویور و ایگل، ۲۰۰۲). بنابراین، برجسته ترین هویت دینی یک فرد به احتمال زیاد این است که فرد مطابق با نقش مورد انتظار دین خود عمل کند. مطابق با این نظریه، تحقیقات قبلی نشان می دهد افرادی که نمره بالایی از دینداری را به خود اختصاص داده اند تمایل به حفظ دیدگاه سنتی در مورد مسائل اخلاقی دارند و استانداردهای اخلاقی محافظه کارانه تری را نسبت به افراد با سطوح پایین تر از دینداری دارند (ترپسترا و همکاران، ۱۹۹۳؛ بارنت و همکاران، ۱۹۹۶).

تحقیقات قبلی نشان می دهند که دینداری، اخلاق کسب و کار و همچنین گزارشگری مالی را نیز تحت تاثیر قرار می دهد. کونروی و امرسون (۲۰۰۴) با استفاده از یک بررسی تجربی، به ارتباط بین مذهب و استفاده از ترفندهای حسابداری برای پنهان کردن تخلفات پرداختند. محققین پس از کنترل طیف گسترده ای از متغیرهای جمعیت شناختی، دریافتند که حضور در اماکن مذهبی و معنوی (شاخص آنها برای دینداری) منجر به دستکاری کمتر اطلاعات حسابداری می گردد. به همین ترتیب، لانگنیکر و همکاران (۲۰۰۴) دریافتند برای پاسخ دهندگان به نظرسنجی، دینداری بیشتر از ارزیابی دیگران از فرد، منجر به پذیرش کمتر تصمیمات غیر اخلاقی می گردد همچنین محققین به بررسی حدود ۱۲۰۰ مدیر و افراد حرفه ای کسب و کار در ایالات متحده پرداختند و از آنها خواستند به سوالاتی به منظور ارزیابی مقبولیت اخلاقی از ۱۶ سناریوی کسب و کار، از جمله؛ استفاده از روش های قانونی گزارشگری مالی برای پنهان کردن واقعیات؛ و نیز گزارش تنها نیمی از وجوه دریافتی جهت گزارش کمتر مالیات بر درآمد؛ پاسخ دهند. محققین دریافتند باورها و اعتقادات دینی مدیران و افراد حرفه ای کسب و کار به اندازه ای مهم هستند که به طور قابل توجهی منجر به تایید کمتر سناریوهای فوق گردند. محققان بر اساس شواهد به دست آمده از

تحقیق خود، به پاسخ مثبت به سؤال تحقیق خود مبنی بر اینکه «آیا تعهد مذهبی با اخلاق کسب و کار مرتبط است؟» رسیدند (لانگنیکر و همکاران، ۲۰۰۴).

هنجارهای اجتماعی دینی و گزارشگری مالی

نظریه هنجار اجتماعی پیش بینی می‌کند که هنجارهای اجتماعی بر رفتار افراد تأثیر می‌گذارند زیرا افراد ترجیح می‌دهند مطابق با گروه همسالان خود باشند (کوهلبرگ، ۱۹۸۴) و در نتیجه از هزینه و یا مجازات‌های مرتبط با رد استاندارد، ارزش‌ها، و یا باورهایی که قابل قبول و مناسب در نظر گرفته شده‌اند، جلوگیری می‌کند (سانستین، ۱۹۹۶). بنابراین، نظریه هنجارهای اجتماعی پیش بینی می‌کند که دینداری مدیران متأثر از هنجارهای مذهبی و دینی در یک منطقه جغرافیایی محلی خواهد شد به این دلیل که هنجارهای اجتماعی دینی مردم محلی یک عنصر مهم محیطی می‌باشد که مدیران در آن زندگی می‌کنند و به کار و فعالیت مشغولند (کوهلبرگ، ۱۹۸۴؛ سانستین، ۱۹۹۶). اهمیت هنجارهای اجتماعی دینی در یک جامعه نقش مهمی در پایبندی افراد به یک هنجار اجتماعی بازی می‌کند (ولچ و همکاران، ۱۹۹۱). به عنوان مثال، ولچ و همکاران (۱۹۹۱) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا افراد به فرار مالیاتی روی می‌آورند و یا از تجهیزات کارفرما برای منافع شخصی استفاده می‌کنند یا خیر. نتایج پژوهش آنها نشان داد که سطح دینداری فرد و به طور کلی سطح مذهب و دینداری جامعه محلی رابطه منفی با فرار مالیاتی افراد و یا استفاده از تجهیزات کارفرما برای منافع شخصی دارد (ولچ و همکاران، ۱۹۹۱). به نظر می‌رسد تجربه‌های معنوی و مذهبی انسان در اشتیاق او نسبت به یک واقعیت فرا مادی نمایانگر می‌شود. باورهای دینی مجموعه رفتارها، باورها و نگرش‌های مرتبط با اصول دین، فروع دین و دیگر حیطه‌های مرتبط با مذهب است. مذهب به مجموعه‌ای از جهان بینی‌ها و ایدئولوژی‌هایی اطلاق می‌شود که تلقین آن‌ها می‌تواند شیوه زندگی فرد را تعیین کند. باورهای دینی به معنای خاص همیشه باورهای مشترک جماعت معینی هستند که از گرویدن به آن باورها و عمل کردن به مناسک همراه با آن‌ها به خود می‌بالند. این باورها نه به عنوان امری فردی که همه اعضای جماعت آن را پذیرفته‌اند، بلکه در حکم امری متعلق به تمامیت گروه تلقی می‌شوند و جزیی از وحدت گروه را تشکیل می‌دهند (دورخیم، ۱۹۱۲). آلپورت (۱۹۶۶) جهت گیری دینی را به صورت اعتقادات دینی افراد در زندگی شخصی‌شان می‌داند و دو نوع جهت گیری دینی (درونی و بیرونی) را از هم متمایز می‌کند. افرادی که دارای گرایش دینی درونی هستند، دینی را که پذیرفته‌اند درونی کرده و آن را تمام و کمال در زندگی خود به کار می‌گیرند. اینان با الگوی رفتاری و اعتقادی دینی‌شان زندگی می‌کنند و دین را فلسفه زندگی خود می‌دانند. افرادی که دارای گرایش دینی بیرونی هستند، دین را به عنوان وسیله‌ای برای رسیدن به اهداف خود مورد

استفاده قرار می‌دهند، بیشتر بر اثر اجبار اجتماعی، مذهب را می‌پذیرند و برای کسب منافع مادی و حفظ جایگاه اجتماعی، به اعمال مذهبی و دینی مبادرت می‌ورزند (آپورت، ۱۹۶۶). مذاهب با تأکید بر اهمیت کلی رفتار اخلاقی، رهنمودهای اخلاقی خاصی را ارائه می‌کنند، و پیروانی با یک زبان یا مجموعه‌ای از گروه‌ها برای توصیف و درک تجارب اخلاقی یا غیر اخلاقی فراهم می‌آورند (لانگینگر و همکاران، ۲۰۰۴). مک گویر و همکاران (۲۰۱۲) بیان می‌کنند در جامعه‌ای که تا حدی هنجارهای اجتماعی دینی برجسته می‌باشد، مدیران به احتمال زیاد در فرآیند تصمیم‌گیری خود هنجارهای اجتماعی دینی را در نظر می‌گیرند. به عنوان مثال، به اعتقاد مردم مدیران رده میانی و با سطح دینداری بالا می‌توانند فشار را از مدیران رده بالایی برای دستکاری در نتایج مالی کاهش دهند زیرا مدیران رده بالا فرض می‌کنند که مدیران رده میانی و با سطح دینداری بالا بعید است با یک عمل غیر اخلاقی بالقوه کسب و کار موافقت کرده و درگیر آن شوند. به طور مشابه، مدیران شرکت‌های واقع در مناطق مذهبی‌تر کمتر احتمال دارد تحت فشار برای دستکاری در نتایج مالی باشند زیرا مدیر عامل شرکت و یا اعضای تیم مدیریت به احتمال زیاد چنین رفتاری را غیر اخلاقی در پرتو شرایط و شواهد می‌بینند.

مدیران می‌توانند برای تغییر و اصلاح سود گزارش شده از طریق دستکاری ارقام تعهدی و یا مدیریت سود واقعی اقدام کنند. برونس و مرچنت (۱۹۹۰) شواهدی را فراهم کردند که مدیران، مدیریت سود واقعی را به عنوان یک گزینه اخلاقی‌تر نسبت به مدیریت سود ارقام تعهدی می‌بینند. مرچنت و روکنس (۱۹۹۴) به نتایج مشابهی در بررسی خود دست یافتند و نشان دادند که مذهب و تحصیلات دو ویژگی فردی است که به احتمال زیاد بر قضاوت اخلاقی در مورد مدیریت سود تاثیر گذار می‌باشد.

الیاس (۲۰۰۲) در بررسی از شاغلان حسابداری، استادان و دانشجویان دریافتند در حالی که هر سه گروه دستکاری ارقام تعهدی به عنوان تصمیم غیر اخلاقی ارزیابی می‌کردند، شاغلان حسابداری، مدیریت سود واقعی را به عنوان یک تصمیم اخلاقی می‌پنداشتند. همچنین، نتایج پژوهش نشان دهنده رابطه منفی بین مذهب و مدیریت سود ارقام تعهدی است و بیانگر این که مذهب عامل مؤثری در کاهش مدیریت سود ارقام تعهدی است. گراهام و همکاران (۲۰۰۵) نشان دادند که مدیران بیشتر تمایل به مدیریت سود واقعی نسبت به مدیریت ارقام تعهدی دارند، زیرا آنها مدیریت سود واقعی را به عنوان یک گزینه کم خطر و غیرقابل حدس توسط حسابرسان می‌بینند.

ارچمبولت و ارچمبولت (۲۰۰۳) در تحقیقی در ارتباط با افشاء گری مالی، تأثیر مذهب بر افشای مالی مذاهب اسلامی، کاتولیک، پروتستان، یهودی و بودایی را در مدل خود مورد بررسی قرار دادند و نتیجه گرفتند که ضرایب مربوط به مذاهب کاتولیک، پروتستان و بودایی در ارتباط با

افشای گری مالی با اهمیت نمی‌باشد. اما ضرایب مربوط به مذهب یهودی به طور با اهمیتی منفی و ضریب مربوط به مذهب اسلام به طور با اهمیتی مثبت بود. بنابراین، به نظر می‌رسد مذهب تأثیر بسزایی در افشای اطلاعات توسط طرفین قرارداد دارد. به عبارت دیگر، مذهب باعث می‌شود افراد اطلاعات را به نحو بهتری در اختیار یکدیگر قرار داده تا مشکل عدم تقان اطلاعات تا حدودی زیادی بهبود یابد. گراهام و همکاران (۲۰۰۵) در تحقیقی نشان دادند که مدیران بیشتر تمایل به مدیریت سود واقعی نسبت به مدیریت اقلام تعهدی دارند، زیرا آنها مدیریت سود واقعی را به عنوان یک گزینه کم خطر و غیرقابل حدس توسط حسابرسان می‌بینند. به طوری که ۸۰٪ مدیران مخارج اختیاری را کاهش می‌دهند، ۵۵٪ پروژه‌ها را به تأخیر می‌اندازند؛ در صورتی که تنها ۲۸٪ از مدیران ذخیره در نظر می‌گیرند و ۸٪ از مدیران مفروضات حسابداری را تغییر می‌دهند. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که مدیران مخارج اختیاری (تحقیق و توسعه و تبلیغات) و تصمیمات سرمایه‌گذاری برای طرح‌های جدید را جزو بهترین راهها برای رسیدن به سودهای تعیین شده خود طبقه بندی می‌کنند و این به آن معناست که مدیریت سود واقعی می‌تواند بسیار متداول باشد. گروولن و همکاران (۲۰۱۰) به بررسی تأثیر دینداری بر رفتارهای نادرست شرکت بین سال‌های ۱۹۹۰ تا ۲۰۰۰ پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد دینداری رفتار غیر اخلاقی مدیران شرکت را کاهش می‌دهد و شرکت‌هایی که مقر آنها در نواحی با سطح بالاتری از دینداری قرار دارد رفتار غیر اخلاقی کمتری را نشان می‌دهند. همچنین، نتایج پژوهش نشان دهنده رابطه منفی بین دینداری و مدیریت سود اقلام تعهدی است و بیانگر این است که اعتقادات دینی و مذهبی عامل مؤثری در کاهش مدیریت سود اقلام تعهدی است. مک گویر و همکاران (۲۰۱۲) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا دینداری روش‌های مدیریت سود مدیران را تحت تأثیر قرار می‌دهد یا خیر. نتایج نشان دهنده رابطه منفی و معنادار بین دینداری و مدیریت سود اقلام تعهدی و رابطه مثبت و معنادار بین دینداری و مدیریت سود بود که بیانگر آن است که مدیران در نواحی با سطح بالاتری از دینداری مدیریت سود واقعی را نسبت به مدیریت سود اقلام تعهدی ترجیح می‌دهند.

چن و همکاران (۲۰۱۳) نشان دادند که دینداری رابطه منفی با سوء رفتار حسابداری و اقلام تعهدی اختیاری دارد. دئو و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی این موضوع پرداختند آیا دین منجر به کاهش مدیریت سود می‌شود. نتایج پژوهش نشان دهنده رابطه منفی و معنادار بین دینداری و مدیریت سود بود که بیانگر آن است دین می‌تواند به عنوان مجموعه‌ای از هنجارهای اجتماعی منجر به کاهش رفتارهای غیر اخلاقی مدیران شرکت‌ها همچون مدیریت سود شود. همچنین نتایج پژوهش نشان داد رابطه منفی و معنادار بین دینداری و مدیریت سود برای شرکت‌هایی که نزدیک مراکز نظارتی چینی هستند، کمتر است. مونتنگرو (۲۰۱۷) به بررسی دینداری و

گزارشگری مالی شرکت در شرکت پرتغال بین سال‌های ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۸ پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد رابطه منفی و معنادار بین دینداری و مدیریت سود اقلام تعهدی وجود دارد و شرکت‌هایی که در نواحی با سطح بالاتری از دینداری قرار دارند کمتر درگیر مدیریت سود می‌شوند. همچنین وی بیان می‌کند دینداری همراه با سایر روش‌های نظارت بیرونی می‌تواند یک مکانیزیمی برای کاهش رویه‌های حسابداری متهورانه باشد.

همانطور که در بالا ذکر شد در ایران پژوهشی در زمینه تأثیر دینداری بر رفتار اخلاقی مدیران در نحوه گزارشگری مالی شرکت‌ها نپرداخته است. لذا، در ادامه به تعدادی از پژوهش‌های داخلی مرتبط با مدیریت سود، کیفیت گزارشگری مالی و اخلاق کسب و کار صورت گرفته اشاره می‌گردد. اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۸) به بررسی تأثیر دیدگاه‌های اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها پرداختند. آنان بر این عقیده بودند که؛ حسابداران مسئولیت حساس و دشواری در تفسیر مبادلات و ارائه آنها به شکل گزارشگری مالی قابل استفاده برای گروه‌های برخوردار جهت ارزیابی عملکرد شرکت‌ها دارند. بنابراین، انجام اعمال حرفه‌ای غیر اخلاقی شامل ارائه اطلاعات مالی با کیفیت نامطلوب و مقلوب می‌تواند اعتماد عموم را به حسابداران از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه بزنند. آنان به این نتیجه رسیدند که؛ دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشگری مالی موثر است. اعتمادی و همکاران (۱۳۸۹) به بررسی تأثیر ارزش‌های اخلاقی شرکتی بر درک مدیریت سود را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان می‌دهد در شرکت‌هایی با ارزش‌های اخلاقی بالا (پایین)، فعالیت‌های مدیریت سود به عنوان فعالیت‌های غیر اخلاقی تر (اخلاقی تر) پذیرفته می‌شود. درک ارزش‌های اخلاقی 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، دانشجویان و 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، شرکت‌های بزرگ نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر ارزش‌های اخلاقی بالاتری را قائل هستند.

اعتمادی و همکاران (۱۳۹۱) در تحقیق خود به دنبال شناسایی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکا صورت‌های مالی بودند. نتایج تحقیق نشان داد که اخلاق حرفه‌ای حسابداران در تمام ابعاد خود (درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، استقلال و تضاد منافع)، رابطه تنگاتنگی با ابعاد قابلیت اتکا صورت‌های مالی (ارائه منصفانه، اثبات پذیری و بی‌طرفی) دارد. معین‌الدین و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی رابطه اخلاق با مدیریت سود و تأثیر ویژگی‌های جمعیت شناختی بر آن با استفاده از پرسشنامه پرداختند. نتایج بیانگر این بود که بین جنسیت و اصول اخلاق حرفه‌ای در شغل با مدیریت سود رابطه‌ای وجود ندارد. ولی وضعیت فعلی (مدیر

مالی، دانشجو)، تحصیلات، سن، مدت زمان اخذ مدرک دانشگاهی، اصول اخلاق حرفه‌ای در دانشگاه، تجربه حسابداری رابطه معناداری با مدیریت سود دارد.

۳- فرضیه پژوهش

با توجه به ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش، تا آنجا که محققین این پژوهش اطلاع دارند تاکنون هیچ پژوهشی در ایران به بررسی این موضوع نپرداخته است که آیا سطح دینداری مدیران بر اخلاق کسب و کار آنها موثر می‌باشد یا خیر. بنابراین، فرضیه پژوهش به صورت زیر شکل می‌گیرد:

فرضیه پژوهش: سطح دینداری مدیران، بیشتر از مدیریت سود فعالیت‌های واقعی نسبت به مدیریت سود اقلام تعهدی استفاده می‌کنند. به بیان دیگر، بین سطح دینداری مدیران با اخلاق کسب و کارشان رابطه معناداری وجود دارد.

۴- روش شناسی پژوهش

به طور کلی، روش‌های تحقیق در علوم رفتاری را می‌توان با توجه به ۲ ملاک طبقه بندی نمود: الف) هدف تحقیق، ب) نحوه گردآوری داده‌ها (سرمد و همکاران، ۱۳۸۶). این تحقیق از لحاظ طبقه بندی بر مبنای هدف، از نوع کاربردی است.

از سوی دیگر، بر اساس چگونگی جمع‌آوری داده‌ها، تحقیق حاضر از نوع تحقیقات توصیفی است. اجرای تحقیقات توصیفی می‌تواند صرفاً برای شناخت بیشتر شرایط موجود و یا به منظور یاری رساندن به فرایند تصمیم‌گیری باشد. از نظر دسته بندی‌های مختلف تحقیقات توصیفی، تحقیق حاضر از نوع همبستگی خواهد بود. روش تحقیق همبستگی برای دو هدف: کشف همبستگی بین متغیرها و پیش‌بینی یا توضیح یک متغیر از طریق یک یا چند متغیر دیگر به کار می‌رود (دلاور، ۱۳۷۴). در تحقیق‌های همبستگی، رابطه بین متغیرهای مختلف، با استفاده از ضریب همبستگی، کشف یا تعیین شده و حدود تغییرات یک یا چند متغیر، با حدود تغییرات یک یا چند متغیر دیگر مورد مطالعه قرار می‌گیرد.

در این پژوهش به منظور گردآوری داده‌های مورد نیاز از صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی و پرسشنامه استفاده شده است. در این راستا جهت سنجش دینداری مدیران مالی شرکت‌ها از مدل بومی شده پرسشنامه ۲۱ سنج‌های (سوال) جهت‌گیری دینی آلپورت و راس توسط جان بزرگی در سال ۱۳۷۸ استفاده شده است که در پژوهش‌های پیشین به کار رفته و اعتبار و پایایی آن تایید شده است (جان بزرگی، ۱۳۷۸؛ مختاری، ۱۳۷۹)، همچنین مقیاس

پاسخگویی آن طیف لیکرت ۴ درجه‌ای از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم است. این آزمون ۲۱ ماده دارد که برای فهم و ارزیابی دینداری درونی و بیرونی بکار می‌رود. این آزمون توسط برخی محققان و صاحب‌نظران در ایران ترجمه و هنجاریابی شد، همسانی درونی آن با استفاده از آلفای کرونباخ ۰/۷۱ و پایایی باز آزمایی آن ۰/۷۴ است (جان بزرگی، ۱۳۷۸). در پژوهش حاضر، برای ارزیابی پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده شده است. از آنجایی که ضریب آلفای محاسبه شده بزرگ‌تر از ۰/۷ است، ابزار گردآوری داده‌ها پایایی قابل قبولی دارد.

برای آزمون فرضیه پژوهش از روش رگرسیون خطی چند متغیره استفاده گردید. به منظور آزمون فرض‌های آماری، ابتدا الگوی رگرسیون مربوط برآورد شده، و سپس به منظور آزمون معنی‌دار بودن الگو از آماره F و برای آزمون معنی‌دار بودن ضرایب رگرسیون از آماره t استفاده شده است. همچنین، به منظور انجام محاسبات و آماده نمودن داده‌ها و همچنین تجزیه و تحلیل نهایی به منظور واکاوی داده‌ها از نرم‌افزارهای Excel و EViews استفاده گردید.

جامعه آماری و نمونه پژوهش: جامعه آماری پژوهش، مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و دوره تحت پوشش این مطالعه، ۷ سال از سال ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ است. دلیل انتخاب بورس به عنوان جامعه آماری، توجه بیشتر سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی به بورس اوراق بهادار و همچنین در دسترس بودن اطلاعات حسابداری آن‌هاست که امکان انجام پژوهش را فراهم می‌آورد. برای انتخاب نمونه آماری پژوهش از روش حذفی سیستماتیک استفاده گردید، به نحوی که کلیه شرکت‌های عضو جامعه آماری که دارای شرایط زیر بوده‌اند، به عنوان شرکت‌های عضو نمونه انتخاب شده‌اند:

۱. جزء شرکت‌های صنایع واسطه‌گری، سرمایه‌گذاری، لیزینگ و شرکت‌های بیمه نباشند.

۲. صورت‌های مالی و داده‌های مورد نظر آن‌ها در دسترس باشد.

۳. مدیران مالی آن‌ها طی بازه زمانی پژوهش تغییر نکرده باشد.

بنابراین شرکت‌های فاقد شرایط پیشگفته، خارج از نمونه آماری پژوهش محسوب می‌گردند. با توجه به شرایط فوق، تعداد ۱۶۵ شرکت به عنوان نمونه اولیه پژوهش انتخاب گردیدند. سپس پرسشنامه پژوهش برای کلیه مدیران مالی این شرکت‌ها ارسال گردید و از این تعداد در نهایت مدیران مالی ۱۱۰ شرکت به پرسشنامه پژوهش پاسخ دادند و در تحلیل‌های آماری پژوهش لحاظ شده‌اند. از این تعداد، حدود ۴۰ درصد (۴۴ نفر) دارای مدرک تحصیلی کارشناسی، ۵/۵۴ درصد (۶۰ نفر) کارشناسی ارشد و ۶ نفر دارای مدرک دکتری بودند. از لحاظ جنسیت، ۸۷ درصد (۹۶ نفر) مرد و ۱۳ درصد آنها را (۱۴ نفر) زنان تشکیل می‌دهند. میانگین سنی مدیران مالی نمونه

۴۹/۶ سال (با انحراف معیار ۳/۸۱) و میانگین سابقه شغلی آنها ۲۳/۴ سال (با انحراف معیار ۳/۷۴) می‌باشد.

متغیرهای وابسته: در این پژوهش از مدیریت سود واقعی و مدیریت سود حسابداری به عنوان متغیرهای وابسته استفاده شده و بصورت زیر محاسبه می‌شوند:

مدیریت سود واقعی: به منظور سنجش مدیریت سود واقعی در مدل (۱) پژوهش، مطابق با پژوهش رویچودھاری (۲۰۰۶)، کوهن و همکاران (۲۰۰۸) و کوهن و زاروین (۲۰۱۰) از جریان‌های نقدی عملیاتی غیرعادی، هزینه‌های تولید غیرعادی و هزینه‌های اختیاری غیرعادی استفاده گردیده، که بصورت زیر اندازه‌گیری و محاسبه می‌گردند:

اندازه‌گیری جریان‌های نقد عملیاتی غیرعادی: در این پژوهش، مطابق با پژوهش رویچودھاری (۲۰۰۶)، کوهن و همکاران (۲۰۰۸) و کوهن و زاروین (۲۰۱۰)، از مدل (۱) برای برآورد جریان‌های نقدی عملیاتی غیرعادی استفاده شده است، به نحوی که باقیمانده مدل به عنوان معیار جریان‌های نقدی عملیاتی غیرعادی (AB_CASH) در نظر گرفته شده است.

$$\frac{CFO_{i,t}}{TA_{i,t-1}} = \beta_0 \frac{1}{TA_{i,t-1}} + \beta_1 \frac{Sales_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{\Delta Sales_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t} \quad (1) \text{ مدل}$$

که در آن جریان‌های نقد عملیاتی (CFO)، جمع کل دارایی‌های شرکت (TA)، فروش خالص شرکت (Sales)، تغییرات در فروش خالص شرکت ($\Delta Sales$) که برابر فروش در سال t منهای فروش در سال t-1 و باقیمانده مدل (ε) می‌باشد.

اندازه‌گیری هزینه‌های تولید غیرعادی: مطابق با پژوهش رویچودھاری (۲۰۰۶)، کوهن و همکاران (۲۰۰۸) و کوهن و زاروین (۲۰۱۰)، هزینه‌های تولید غیرعادی از طریق مدل (۲) برآورد شده است، به نحوی که باقیمانده مدل به عنوان معیار هزینه تولید غیرعادی (AB_COST) در نظر گرفته شده است.

$$\frac{PROD_{i,t}}{TA_{i,t-1}} = \beta_0 \frac{1}{TA_{i,t-1}} + \beta_1 \frac{Sales_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{\Delta Sales_{i,t}}{TA_{i,t-1}} + \beta_3 \frac{\Delta Sales_{i,t-1}}{TA_{i,t-1}} + \delta_{i,t} \quad (2) \text{ مدل}$$

$PROD_{i,t}$: که در آن هزینه تولید (PROD) که برابر با بهای تمام شده کالای فروش رفته بعلاوه تغییرات در موجودی کالا، فروش خالص شرکت (Sales)، تغییرات در فروش خالص شرکت ($\Delta Sales$) که برابر فروش در سال t منهای فروش در سال t-1 و باقیمانده مدل (δ) می‌باشد.

اندازه‌گیری هزینه‌های اختیاری غیرعادی: مطابق با پژوهش رویچودھاری (۲۰۰۶)، کوهن و همکاران (۲۰۰۸) و کوهن و زاروین (۲۰۱۰)، هزینه‌های اختیاری غیرعادی از طریق مدل (۳)

برآورد شده است، به نحوی که باقیمانده مدل به عنوان معیار هزینه اختیاری غیرعادی (AB_EXP) در نظر گرفته شده است.

$$DISEXP_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \frac{S_{i,t}}{E_{i,t}} + \beta_2 \frac{H_{i,t}}{E_{i,t}} + \beta_3 \frac{A_{i,t}}{E_{i,t}} + \beta_4 \frac{O_{i,t}}{E_{i,t}} + \epsilon_{i,t}$$

که در آن هزینه اختیاری (DISEXP) که برابر با هزینه‌های فروش، اداری و عمومی و باقیمانده مدل () می‌باشد.

مدیریت سود حسابداری: اقلام تعهدی اختیاری به عنوان نماینده متغیر مدیریت سود حسابداری در نظر گرفته شده، که با استفاده از مدل (۴) از طریق باقیمانده مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵) محاسبه می‌گردد. اندازه‌گیری و محاسبه آن بصورت زیر می‌باشد:

$$ROA_{i,t} = \frac{E_{i,t}}{E_{i,t}} + \frac{S_{i,t}}{E_{i,t}} + \frac{22}{E_{i,t}} + \frac{5}{E_{i,t}} + \frac{H_{i,t}}{E_{i,t}} + \frac{A_{i,t}}{E_{i,t}} + \frac{O_{i,t}}{E_{i,t}} + \frac{41}{E_{i,t}}$$

که در آن مجموع اقلام تعهدی (TACC) بوده و برابر با تفاوت بین جریان نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی و سود خالص پس از مالیات، اموال، ماشین آلات و تجهیزات (PPE)، بازده دارایی‌ها (ROA) و باقیمانده مدل () می‌باشد. همچنین، سایر متغیرها در بالا شرح داده شده است.

متغیر مستقل: سطح دینداری مدیران به عنوان متغیر مستقل استفاده شده است. دینداری یعنی دینی بودن، پایبندی دینی و التزام دینی داشتن. تجلی ارزش‌ها و نشانه‌های دینی بودن فرد را در نگرش، گرایش و کنش‌های آشکار و پنهان او می‌توان جستجو کرد. بر این اساس به دو طریق می‌توان فرد دیندار را از دیگران بازشناخت: نخست پایبندی و التزام دینی‌اش و دوم پیامد دینداری و آثار آن در فکر و جان و عمل فردی و اجتماعی او. پس به بیانی کلی‌تر دینداری یعنی داشتن التزام دینی، به نحوی که نگرش، گرایش و کنش‌های فرد را متأثر سازد (شجاعی زند، ۱۳۸۴)

اندیشمندان حوزه‌های جامعه‌شناسی و روان‌شناسی در تعریف عملیاتی دینداری ابعاد متنوعی را آورده‌اند. در این پژوهش از مدل بومی شده آلپورت و راس (جان بزرگی، ۱۳۷۸) استفاده شده است.

متغیرهای کنترلی: در این پژوهش به پیروی از رویچودهای (۲۰۰۶) و مک گویر و همکاران (۲۰۱۲) از تعدادی متغیر کنترلی که در برگیرنده عوامل ذاتی مؤثر بر گزارشگری مالی و مدیریت سود هستند، استفاده شده و نحوه اندازه‌گیری و محاسبه آنها به شرح زیر می‌باشند:

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی ارزش بازار شرکت i در پایان سال t ؛

بازده دارایی‌ها (ROA): نشان دهنده بازده دارایی‌های شرکت i در پایان سال t است که برابر با نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌های شرکت i در پایان سال t ؛
 اهرم مالی (LEV): برابر با نسبت مجموع بدهی‌ها بر مجموع کل دارایی‌های شرکت i در پایان سال t ؛

نوع حسابرس (AUD): متغیر مجازی، اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده باشد برابر ۱ و در غیر این صورت برابر صفر است.

نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار (BM): نسبت ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام بر ارزش بازار سهام شرکت i در پایان سال t ؛

زیان شرکت (LOSS): متغیر مجازی، اگر شرکت i در سال جاری و یا در دو سال قبل زیان گزارش کرده باشد برابر ۱ و در غیر این صورت برابر صفر است.

مدل‌های مورد استفاده در پژوهش: به منظور آزمون فرضیه پژوهش از مدل رگرسیونی چند متغیره (۵) استفاده گردید که به شرح زیر می‌باشد:

$$EARNMGMT_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 RELIGIOSITY_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 LEV_{i,t} + \beta_5 AUD_{i,t} + \beta_6 BM_{i,t} + \beta_7 LOSS_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad \text{مدل (5)}$$

$EARNMGMT$ نشان دهنده شاخص‌های مختلف برای مدیریت سود حسابداری و مدیریت سود واقعی است. برای سنجش مدیریت سود حسابداری، از مدل مقطعی کوتاری و همکاران (۲۰۰۵) با استفاده از مدل (۴) به منظور به دست آوردن اقلام تعهدی و غیرعادی (AB_ACCRAL) استفاده شده است.

برای شاخص مدیریت سود واقعی، مطابق با پژوهش رویچودھاری (۲۰۰۶)، کوهن و همکاران (۲۰۰۸) و کوهن و زاروین (۲۰۱۰) از جریان‌های نقد عملیاتی غیرعادی، هزینه‌های تولید غیرعادی و هزینه‌های اختیاری غیرعادی استفاده شد. مطابق با پژوهش کوهن و زاروین (۲۰۱۰)، مدیریت سود واقعی با استفاده از دو مقیاس جداگانه برآورد گردید. اولین مقیاس استفاده شده برای سنجش مدیریت سود واقعی برابر با حاصل جمع جریان‌های نقد عملیاتی غیرعادی و هزینه‌های اختیاری غیرعادی (REM1) است. دومین مقیاس سنجش مدیریت سود واقعی برابر با حاصل جمع هزینه‌های تولید غیرعادی و هزینه‌های اختیاری غیرعادی (REM2) است.

۵- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی: جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای مورد آزمون را در بر دارد. در این جدول متغیرها، میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و حداکثر متغیرها آورده شده است. همان طور

که در جدول (۱) نشان داده شده است، میانگین سطح دینداری مدیران ۶۶ درصد است که میانگین متوسط رو به بالا را نشان می دهد. بالا بودن نمره دینداری مدیران در این پژوهش با آنچه از جامعه ایرانی انتظار می رود، همخوانی دارد؛ از آنجا که دین در جامعه ایران از نفوذ بالایی برخوردار است و در این راستا به صورت رسمی نیز از جانب حاکمیت حمایت می شود، این انتظار طبیعی است.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
مدیریت سود اقلام تعهدی اختیاری	۰/۱۰۲۰	۰/۰۷۱۵	۰/۱۲۴۳	۱/۸۹۱۳	۰/۰۰۱۰
مدیریت سود اقلام واقعی نوع ۱	-۰/۰۱۶۲	-۰/۰۱۰۷	۰/۱۵۵۸	۰/۵۵۳۷	-۰/۴۵۲۴
مدیریت سود اقلام واقعی نوع ۲	۰/۰۱۵۲	۰/۰۱۰۳	۰/۱۵۱۱	۰/۵۳۱۸	-۰/۴۳۰۶
دینداری	۵۵/۰۳۶	۵۵	۲/۴۹۵۱	۶۲	۵۰
اندازه شرکت	۵/۸۶۳۹	۵/۸۱۵۴	۰/۶۱۸۵	۷/۹۱۱۲	۳/۶۲۷۵
بازده دارایی ها	۰/۱۳۶۹	۰/۱۱۰۰	۰/۱۲۶۸	۰/۶۳۱۳	-۰/۴۴۲۰
اهرم مالی	۰/۶۰۲۶	۰/۶۱۱۹	۰/۱۸۴۱	۱/۰۹۱۹	۰/۰۹۶۴
نوع حسابرِس	۰/۲۳۴۳	۰	۰/۴۲۳۹	۱	۰
نسبت ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام بر ارزش بازار سهام	۰/۵۸۲۶	۰/۴۷۹۰	۰/۴۰۸۲	۳/۵۲۷۸	-۰/۴۱۹۱
زیان شرکت	۰/۱۰۷۲	۰	۰/۳۰۹۶	۱	۰

آمار استنباطی

با توجه به نتایج بدست آمده در جدول شماره (۲)، آماره F برای هر یک از مدل ها با استفاده از متغیرهای وابسته مدیریت سود اقلام تعهدی، مدیریت سود اقلام واقعی نوع ۱ و مدیریت سود اقلام واقعی نوع ۲ به ترتیب برابر با ۱۰/۱۱، ۲۲/۶۲ و ۵۰/۳۶ است. سطح خطای بدست آمده برای هر سه متغیر برابر با (۰/۰۰۰) و کمتر از سطح خطای ۰/۰۱ می باشد، در نتیجه در سطح اطمینان ۰/۹۹ می توان بیان کرد که در کل، الگوی پژوهش با استفاده از سه متغیر به خوبی برازش شده و از معناداری بالایی برخوردار است. همچنین، میزان آماره دوربین و اتسون برای هر یک از متغیرها بین ۱/۵ تا ۲/۵ می باشد و نشان دهنده تأیید استقلال اجزای خطا در مدل

برازش شده رگرسیون است، که نشان دهنده عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاخ مدل فوق است.

جدول ۲. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش

متغیر وابسته مدیریت سود اقلام واقعی نوع ۲	متغیر وابسته مدیریت سود اقلام واقعی نوع ۱		متغیر وابسته مدیریت سود اقلام تعهدی اختیاری		β _i	متغیرهای توضیحی
	ضرایب	آماره t	ضرایب	آماره t		
						عدد ثابت
						دینداری
						اندازه شرکت
						بازده دارایی‌ها
						اهرم مالی
						نوع حسابرس
						نسبت ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام بر ارزش بازار سهام
						زیان شرکت
		F				آماره F
		آماره دوربین واتسون				آماره دوربین واتسون
		ضریب تعیین				ضریب تعیین
		ضریب تعیین تعدیل شده				ضریب تعیین تعدیل شده

* و ** به ترتیب در سطح خطای ۱٪ و ۵٪ معنادار است.

بر اساس فرضیه پژوهش، انتظار بر این است مدیرانی با سطح معنویت و دینداری بالاتر، مدیریت سود اقلام تعهدی را از لحاظ اخلاقی نادرست و پر ریسک می‌پندارند، لذا ضریب منفی و معنادار بر روی β_۱ پیش‌بینی شد. با توجه به جدول شماره (۲)، ضریب β_۱ منفی و برابر با ۰/۰۰۷ است که در سطح خطای ۱٪ معنادار است. بنابراین، فرضیه تأیید شده و نشان‌دهنده این است شرکت‌هایی که مدیران آنها اعتقادات مذهبی و دینی بالاتری دارند، احتمال دارد کمتر از اقلام تعهدی افزایش دهنده درآمد برای سودهای گزارش شده متورم استفاده کنند. این نتایج مطابق با این موضوع است که صداقت منجر به ریسک‌گریزی بیشتر می‌شود.

در مقابل، بر اساس فرضیه پژوهش انتظار بر این است مدیرانی با سطح دینداری بالاتر، مدیریت سود واقعی را اخلاقی و کم ریسک پنداشته، بنابراین برای هر دو شاخص مدیریت سود واقعی

(مدیریت سود اقلام واقعی نوع ۱ و مدیریت سود اقلام واقعی نوع ۲) ضریب مثبت و معنادار بر روی β_1 پیش‌بینی می‌کردیم. نتایج ارائه شده در جدول (۲)، نشان دهنده این است که رابطه مثبت بین سطح دینداری و هر دو شاخص مدیریت سود واقعی (مدیریت سود اقلام واقعی نوع ۱ و مدیریت سود اقلام واقعی نوع ۲) وجود دارد که این رابطه از لحاظ آماری معنادار می‌باشد. بنابراین، فرضیه در سطح اطمینان ۹۹ درصد تایید شده و نشان‌دهنده این است شرکت‌هایی که مدیران آنها اعتقادات مذهبی و دینی بالاتری دارند، احتمال دارد بیشتر از مدیریت سود فعالیت‌های واقعی استفاده کنند زیرا مدیران بر این باورند که مدیریت سود فعالیت‌های واقعی نشان دهنده انحراف و تخطی از استانداردهای حسابداری نیست. همچنین، ضرایب تعیین به دست آمده برای مدیریت سود اقلام تعهدی اختیاری، مدیریت سود اقلام واقعی نوع ۱ و مدیریت سود اقلام واقعی نوع ۲ به ترتیب برابر با ۰/۰۶۸، ۰/۳۱۶ و ۰/۲۷۷ است. با توجه به نتایج به دست آمده در جدول (۳) فرضیه پژوهش تایید می‌گردد و بیانگر این است که مدیرانی با سطح دینداری بالاتر توجه ویژه‌ای به مدیریت سود واقعی نسبت به دستکاری اقلام تعهدی نشان می‌دهند. مک‌گویر و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهشی مشابه، به بررسی تأثیر دینداری بر روی سوء استفاده‌های گزارشگری مالی در کشور آمریکا طی سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۰۸ پرداختند. یافته‌های پژوهش حاضر منطبق با پژوهش انجام‌شده توسط مک‌گویر و همکاران (۲۰۱۲) است.

۶- بحث و نتیجه گیری

در پژوهش حاضر، به بررسی این موضوع پرداخته شد که آیا مدیرانی که سطح دینداری بالاتری دارند، تمایل به مدیریت سود فعالیت‌های واقعی نسبت به مدیریت سود اقلام تعهدی دارند. در این پژوهش با استفاده از پرسشنامه باورهای دینی، سعی شد تا میزان باورهای اعتقادی مدیران مالی شرکت‌ها مشخص گردد سپس، اثر این باورها روی کیفیت گزارشگری مالی تهیه شده توسط آن‌ها مورد آزمون قرار گیرد. نتایج پژوهش نشان دهنده رابطه منفی بین سطح دینداری مدیران و مدیریت سود اقلام تعهدی غیرعادی و رابطه مثبت سطح دینداری مدیران با هر دو شاخص مدیریت سود فعالیت‌های واقعی است، و بیانگر این مطلب است که مدیرانی با سطح دینداری بالاتر، مدیریت سود فعالیت‌های واقعی را نسبت به مدیریت سود از نوع اقلام تعهدی غیر عادی ترجیح می‌دهند. زیرا آنها مدیریت سود فعالیت‌های واقعی را به عنوان یک گزینه کم‌خطر و غیرقابل حدس توسط حسابرسان می‌بینند، همچنین به نظر مدیران مدیریت سود فعالیت‌های واقعی تخطی از استانداردهای وضع شده حسابداری نمی‌باشد. از طرفی، حسابرسان و قانون‌گذاران کمتر متوجه مدیریت سود فعالیت‌های واقعی می‌شوند، در حالی که، کشف دستکاری اقلام تعهدی می‌تواند احتمال نیاز به بررسی‌های ویژه از جانب حسابرسان را به وجود آورد. همچنین ممکن

است منجر به مجازات‌های مالی توسط جوامع حرفه‌ای قانونی (مانند بورس اوراق بهادار)، لزوم ارائه مجدد سود و بررسی موضوع در دادگاه‌های حقوقی شود. مدیران فشار زیادی از طرف بازار سرمایه برای رسیدن به اهداف و گزارشگری سود مناسب را تجربه می‌کنند، نتایج پژوهش موید این است اعتقادات و باورهای دینی مدیران شیوه و رفتار آنها برای رسیدن به اهداف و گزارشگری سود مناسب را تحت تاثیر قرار می‌دهد. که نتایج به دست آمده از فرضیه پژوهش، مطابق با نتایج پژوهش مک گویر و همکاران (۲۰۱۲) است.

گزارش‌های مالی منابع مهم اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی به شمار می‌روند که مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان جهت رفع نیازهای اطلاعاتی خود از آن‌ها استفاده می‌کنند. از آنجایی که اطلاعات به صورت یکسان در اختیار استفاده‌کنندگان قرار نمی‌گیرد، بین مدیران و سایر استفاده‌کنندگان عدم تقارن اطلاعات ایجاد می‌شود که به آن‌ها اجازه می‌دهد تا در تهیه و گزارش اطلاعات، از اختیار خود در جهت منافع شخصی استفاده نمایند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که حصول به گزارشگری مالی با اعتماد در ارتباط مستقیم با گرایش‌های معنوی تهیه‌کنندگان اطلاعات است و این گرایش‌ها نیز به رفتار اخلاقی اشخاص تاثیر می‌گذارد. بطور کلی، نتایج پژوهش بیانگر آن است که هنجارهای اجتماعی دینی مکانیزمی برای کاهش تضاد نمایندگی بوجود می‌آورد و همچنین زمانیکه نظارت بیرونی بر روی شرکت‌ها کم است، به عنوان مکانیزمی برای نظارت بر رفتار گزارشگری شرکت‌ها عمل می‌کند. از اینرو می‌توان بیان نمود که سطح باور دینی مدیران یکی از راه‌هایی است که می‌تواند برای شرکت ارزش آفرینی کند. همچنین، نتایج پژوهش نشان دهنده این است که اعتقادات معنوی و سطح دینداری مدیران نقش مهمی در تصمیم‌گیری آن‌ها دارد.

نتایج این پژوهش از این بابت حائز اهمیت است که در حرفه حساس حسابداری که مبتنی بر جلب اعتماد سرمایه‌گذاران و مالکان شرکت است، علاوه بر تبحر در کار، دیدگاه اخلاقی مناسب نیز با اهمیت است. از این رو شاید بهتر باشد برنامه ریزی دقیق‌تری برای تدوین برنامه‌ها و مباحث درسی اخلاقی در کنار سایر مباحث تخصصی به دانشجویان حسابداری به عنوان مدیران بالقوه شرکت‌ها در نظر گرفته شود. این امر می‌تواند به ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و رعایت ارزش‌های اخلاقی حرفه کمک کند. همچنین، واحدهای نظارت‌کننده و سیاست‌گذاران در سازمان‌ها و میان مدیران و اعضای هیات مدیره در مورد ارزش‌های اخلاقی، اخلاق حرفه‌ای در مورد مدیریت سود و پیامدهای آن آموزش‌های لازم ارائه و فرهنگ‌سازی شود؛ از طرفی، پژوهش حاضر شواهدی از هنجارهایی که می‌تواند زیربنای دستکاری صورت‌های مالی باشد را به قانون‌گذاران ارائه می‌کند، و می‌تواند در فرآیند تدوین استانداردهای گزارشگری مالی مناسب مورد توجه قرار گیرد.

ضمیمه - پرسشنامه پژوهش

۱- فکر می‌کنم دین تنها در هنگام غمها و بدبختی‌ها است که به من بیشترین آسودگی و آرامش را می‌بخشد. الف - کاملاً مخالفم ب- تقریباً مخالفم ج - تقریباً موافقم د - کاملاً موافقم
۲- یکی از دلایل این که به اماکن مذهبی و دینی می‌روم این است که چنین حضوری به استحکام روابط دوستانه من در اجتماع کمک می‌کند. الف - کاملاً نادرست است ب - تقریباً نادرست است ج- تقریباً درست است د- کاملاً درست است.
۳- هدف از عبادات دینی تامین یک زندگی شاد و آرام است. الف - کاملاً مخالفم ب- تقریباً مخالفم ج - تقریباً موافقم د - کاملاً موافقم
۴- برای من داشتن یک زندگی اخلاقی مهمتر از اعتقادات دینی است. الف - کاملاً مخالفم ب- تقریباً مخالفم ج - تقریباً موافقم د - کاملاً موافقم
۵- اگرچه من فردی مذهبی هستم، اما اجازه نمی‌دهم که ملاحظات مذهبی و دینی در امور روزمره زندگی‌ام دخالت کنند. الف - در مورد من کاملاً نادرست است ب - در مورد من تقریباً نادرست است ج- در مورد من تقریباً درست است د- در مورد من کاملاً درست است
۶- مسجد به عنوان یک مکان برای فراهم کردن روابط اجتماعی خوب، بسیار مهم است. الف - کاملاً مخالفم ب- تقریباً مخالفم ج - تقریباً موافقم د - کاملاً موافقم
۷- اگرچه من مذهبی هستم اما فکر می‌کنم چیزهای مهمتری نیز در زندگی‌م وجود دارند. الف - کاملاً مخالفم ب- تقریباً مخالفم ج - تقریباً موافقم د - کاملاً موافقم
۸- من عمدتاً به این دلیل نماز می‌خوانم که به من آموزش داده اند نماز بخوانم. الف-در مورد من کاملاً نادرست است ب - در مورد من تقریباً نادرست است ج- در مورد من تقریباً درست است د- در مورد من کاملاً درست است
۹- من عمدتاً به این دلیل به مکان‌های مذهبی و دینی می‌روم که در چنین اماکنی از ملاقات افرادی که آنها را در آنجا می‌شناسم، لذت می‌برم. الف-در مورد من کاملاً نادرست است ب - در مورد من تقریباً نادرست است. ج- در مورد من تقریباً درست است د- در مورد من کاملاً درست است.
۱۰- گاهی اوقات ضروری می‌بینم که به منظور حفظ رفاه اقتصادی و اجتماعی‌ام در اعتقادات دینی‌ام تجدیدنظر کنم. الف - کاملاً مخالفم ب- تقریباً مخالفم ج - تقریباً موافقم د - کاملاً موافقم
۱۱- من عمدتاً به خاطر کسب حمایت و آرامش نماز می‌خوانم. الف - کاملاً مخالفم ب- تقریباً مخالفم ج - تقریباً موافقم د - کاملاً موافقم

<p>۱۲- دین همان کاری را می‌کند که عضویت من در گروه دوستان و آشنایان می‌کند. یعنی کمک می‌کند که زندگی را متعادل و پایدار نگهدارم.</p> <p>الف - کاملاً مخالفم ب- تقریباً مخالفم ج - تقریباً موافقم د - کاملاً موافقم</p>
<p>۱۳- تلاش زیادی می‌کنم که باورهای دینی را در تمام اعمال و رفتار زندگی وارد کنم.</p> <p>الف - کاملاً مخالفم ب- تقریباً مخالفم ج - تقریباً موافقم د - کاملاً موافقم</p>
<p>۱۴- اغلب حضور خداوند را در زندگی احساس می‌کنم.</p> <p>الف - کاملاً نادرست است ب - تقریباً نادرست است ج- تقریباً درست است د- کاملاً درست است.</p>
<p>۱۵- اعتقادات دینی من پشتوانه واقعی دیدگاه کلی من به زندگی هستند.</p> <p>الف- کاملاً همینطور است ب- تقریباً همینطور است ج - تقریباً اینطور نیست د - مطلقاً اینطور نیست.</p>
<p>۱۶- نمازهایی که در هنگام تنهایی می‌خوانم به همان اندازه که آنها را در جمع می‌خوانم، برایم حس و معنا دارد.</p> <p>الف - تقریباً همیشه ب - اغلب موارد ج - بعضی مواقع د - بندرت</p>
<p>۱۷- اگر اتفاق غیرمنتظره ای برایم پیش بیاید به مسجد می‌روم.</p> <p>الف - بیش از یکبار در هفته ب- حدوداً هفته ای یکبار ج - کمتر از یک بار در ماه د - کمتر از یکبار در سال</p>
<p>۱۸- اگر قرار باشد که در مسجد به یکی از گروه های زیر ملحق شوم، ترجیح می‌دهم که:</p> <p>۱- به گروهی که مشغول خواندن قرآن هستند ملحق شوم. ۲- به گروهی که فعالیت‌های سیاسی انجام می‌دهند ملحق شوم. الف - ترجیح می‌دهم که به گروه اول ملحق شوم. ب - احتمالاً گروه اول را ترجیح خواهم داد. ج - احتمالاً گروه دوم را ترجیح خواهم داد. د - ترجیح می‌دهم که به گروه دوم ملحق شوم.</p>
<p>۱۹- مذهب خاصه از این لحاظ مهم است که به بسیاری از سوالات من درخصوص معنای زندگی پاسخ می‌دهد.</p> <p>الف - کاملاً مخالفم ب- تقریباً مخالفم ج - تقریباً موافقم د - کاملاً موافقم</p>
<p>۲۰- من پیرامون دین خودم مطالعات زیادی انجام می‌دهم.</p> <p>الف - اغلب ب - معمولاً ج - بندرت د - هرگز</p>
<p>۲۱- برای من مهم است که اوقاتی از وقت خود را صرف تامل و تفکر در مورد دین بکنم.</p> <p>الف - کاملاً مخالفم ب- تقریباً مخالفم ج - تقریباً موافقم د - کاملاً موافقم</p>

فهرست منابع

- ابزاری، مهدی و یزدانشناس، مهدی. (۱۳۸۶)، مسئولیت اجتماعی و اخلاق کار در مدیریت کیفیت نوین، فرهنگ مدیریت، سال ۵، شماره ۱۵، صص ۵-۴۲.
- اعتمادی، حسین؛ خلیل پور، مهدی؛ تقی پوریان، یوسف. (۱۳۹۱)، تاثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکا صورت‌های مالی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۷، شماره ۳، صص ۱-۸.
- اعتمادی، حسین و دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۸)، تاثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۴، شماره ۱ و ۲، صص ۱۱-۲۲.
- اعتمادی، حسین؛ فرزانی، حجت اله؛ غلامی حسین آباد، رضا؛ ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۹)، بررسی تاثیر ارزش‌های اخلاق شرکتی بر درک مدیریت سود، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۵، شماره ۳ و ۴، صص ۳۵-۴۶.
- بسطامی، محمود. (۱۳۸۹). مبارزه با فساد مالی و اقتصادی (۳). سایت اینترنتی: <http://www.rasekhoon.net>
- تقی زاده، هوشنگ و سلطانی فسقندیس، غلامرضا. (۱۳۸۹)، تاثیر اخلاق کب و کار بر مسئولیت اجتماعی بنگاه، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۵، شماره ۳ و ۴، صص ۹۴-۱۰۴.
- حشمت یغمایی، محمدتقی. (۱۳۸۰). دینداری نوجوانان و عوامل موثر بر آن. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران.
- ریچلز، جیمز. (۱۳۸۹). فلسفه اخلاق. ترجمه آرش اخگری، تهران: انتشارات حکمت.
- شجاعی زند، علیرضا. (۱۳۸۴)، مدلی برای سنجش دینداری در ایران، مجله جامعه شناسی ایران، دوره ۶، شماره ۱، صص ۳۴-۶۶.
- کمیته فنی سازمان حسابرسی. آئین رفتار حرفه‌ای. چاپ ششم، انتشارات سازمان حسابرسی. ۱۳۸۵، صص ۱-۳۲.
- معین الدین، محمود؛ نایب زاده، شهناز؛ یآوری، الهام؛ میرمحمدی صدرآبادی، محمد. (۱۳۹۴)، رابطه اخلاق با رفتار مدیریت سود و تاثیر ویژگی‌های جمعیت شناختی بر آن، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۱۰، شماره ۲، صص ۱۱۹-۱۳۱.
- منظری توکلی، علیرضا؛ عراقی پور، نجمه. (۱۳۸۹)، بررسی رابطه بین دینداری و شادکامی در بین دانشجویان دختر دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرمان سال ۱۳۸۸-۱۳۸۹، فصلنامه روانشناسی تربیتی، سال ۶، شماره ۱۹، صص ۱۹-۴۵.

- نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰)، بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابداری، شماره ۹: صص ۴-۲۱.
- Allport, G.W., (1966). Religious context of prejudice. *Journal for the Scientific Study of Religion*, Vol. 5(3), pp:447-457.
- Archambault, J., and Archambault, M., (2003). A multinational test of determinants of corporate disclosure. *The International Journal of Accounting*, Vol. 38(1), pp:173-194.
- Ballen-Sanchez, MA., (2012). Spiritual care interventions to improve the quality of life in patients with advanced cancer receiving palliative care: [dissertation]. Florida. University of Central Florida Orlando.
- Chen, D., Hu, X., Liang, S., and Xin, F., (2013). Religion tradition and corporate governance. *Economic Research Journal (in Chinese)*, Vol. 59(10), pp:71-84.
- Cohen, D. A., A. Dey, and T. Lys., (2008). Real and accruals-based earnings management in the pre and post Sarbanes-Oxley periods. *The Accounting Review*, Vol. 83 (3), pp:757-787.
- Cohen, D. A., and P. Zarowin., (2010). Accruals-based and real earnings management activities around seasoned equity offerings. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50 (1), pp:2-19.
- Du, X., Jian, W., Lai, S., Du, W., and Pei, H., (2015). Does religion mitigate earnings management? evidence from China. *Journal of Business Ethics*, Vol. 131 (3), pp:699-749.
- Durkheim, E., (2005). *The elementary forms of the religious life*. Translated by: Parham B. Tehran, Iran: Publishing Center.
- Elias, R. Z., (2004). The effect of corporate ethical values on perceptions of earnings management. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 (1), pp:84-98.
- Graham, J., Harvey, C., and Rajgopal, S., (2005). The economic implications of corporate financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 40 (1-3), pp:3-73.
- Healy, P. M., and Wahlen, J. M., (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting, *Accounting Horizons*, Vol.13, pp:365-383.
- Mohr, W. K., (2010). Spiritual issues in psychiatric care. *Perspective in Psychiatric care*, Vol. 42 (3), pp:174-183.
- Montenegro, T. M., (2017). Religiosity and corporate financial reporting: evidence from a European country. *Journal of Management, Spirituality & Religion*, Vol. 14 (1), pp:48-80.

-
- Parboteeah, K. P., Hoegl, M., and Cullen, J. B., (2008). Ethics and religion: An empirical test of a multidimensional model. *Journal of Business Ethics*, Vol. 80 (2), pp:387-398.
- Parfet, W. U., (2000). Accounting subjectivity and earnings management: a preparer perspective. *Accounting Horizons*, Vol. 14 (4), pp:481-488 .
- Priest, S., (2002). The disconnect in ethics training .*Across the Board*. Vol. 39 (5), pp:2-51.
- Roychowdhury, S., (2006). Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 42 (3), pp:335-370.
- Schipper, K., (1989). Commentary on earnings management. *Accounting Horizons*, Vol. 3, pp:91-102.
- Smith, L. M. (2003). A fresh look at accounting ethics. *Accounting Horizons*, Vol. 17, pp:47-49.
- Sridharan, U.V., Dickes, L., and Caines, W. R., (2002). The social impact of business failure: Enron. *Mid-American Journal of Business*, Vol. 17, pp:11-21.
- Xu, Z. R., Taylor, G. K., and Dugan, M. T., (2007). Review of real earnings management literature. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 26, PP:195-228.