

## تأثیر عقاید اسلامی بر مدیریت سود

تاریخ دریافت: ۹۳/۱۰/۱۱

تاریخ پذیرش: ۹۴/۰۶/۲۱

عسگر پاکمرام\*

احمد فتحی عبدالهی\*\*

لطف‌اله تقی‌زاده\*\*\*

### چکیده

نگرانی فزاینده‌ای در بین استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در خصوص تقلبات در شرکت‌ها وجود دارد. فروپاشی غیرمنتظره شرکت‌های بزرگی همچون انرون و وُردکام در آمریکا باعث شده که ذینفعان شرکت‌ها توجه بیشتری به اعمال غیراخلاقی در سیستم‌های حسابداری و اقتصادی بنمایند. پدیده مدیریت سود یکی از مسائل بحث برانگیز حرفه حسابداری در دهه‌های اخیر است. این بحث مطرح می‌گردد که مدیریت سود، استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را گمراه می‌کند. این امر بخاطر این است که زمانی که مدیران سود حسابداری را دستکاری می‌نمایند آنگاه صورت‌های مالی به شکل صحیحی ثروت اقتصادی شرکت را نشان نمی‌دهند و این نهایتاً منجر به سلب اعتماد ذینفعان یا سهامداران شرکت می‌گردد. هدف این مقاله در ابتدا بررسی مسأله اخلاقی مدیریت سود و ارزیابی پیشرفت تحقیق در مقابله با این مسأله از این جهت که آیا چارچوب ساختار اسلامی براساس عقاید اسلامی می‌تواند برخی بینش‌ها در الگوی رفتاری و فعالیتهای اقتصادی ارائه دهد که بتواند برای کاهش یا حذف پدیده مدیریت سود بکار گرفته شود، می‌باشد. به عبارت دیگر، مقاله یک چارچوب مفهومی از عقاید اسلامی و مسأله مدیریت سود مطرح می‌نماید که راهنمایی برای نیت مدیران و همچنین رفتارهای آنان به سوی حالات بهتر باشد (که از قرآن و سنت استخراج شده است).

### واژگان کلیدی

مدیریت سود، اخلاقیات مدیر، اسلام

طبقه‌بندی JEL: M1, H3, Z12

\* استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی بناب (نویسنده مسئول) . pakmaram@bonabiau.ac.ir

\*\* مربی گروه حسابداری دانشگاه پیام نور . ahmadsave@yahoo.com

\*\*\* مربی گروه معارف اسلامی دانشگاه پیام نور . lt0379@yahoo.com

## مقدمه

پروفسور ایجیری<sup>۱</sup> در سخنرانی معروف خود در کنفرانس چارچوب نظری دانشگاه هاروارد که در سال ۱۹۸۳ ارائه گردید، اعلام نمود که چارچوب نظری حسابداری می‌تواند بر مبنای تصمیم‌گیری و یا بر مبنای مسئولیت پاسخگویی تدوین شود. انتخاب هر یک از این چارچوب‌های نظری بر نتایج کار تأثیر فراوانی دارد. ایجیری در همان مقاله اعلام نمود که در چارچوب نظری مبتنی بر مسئولیت پاسخگویی، هدف حسابداری یک سیستم مناسب جریان اطلاعات بین پاسخگو و پاسخ‌خواه یا صاحب حق است. در این چارچوب، مفید بودن اطلاعات در درجه دوم اهمیت و مفید بودن سیستم در درجه اول اهمیت قرار می‌گیرد. به همین دلیل، این چارچوب بر پایه یک ارتباط دوطرفه بنا شده است و براساس این ارتباط، همانطور که پاسخ‌خواه حق دارد بداند، پاسخگو نیز حق دارد در افشاء اطلاعات یک حریم قانونی برای خود حفظ نماید. این سخن پروفسور ایجیری در دنیای اسلام مطلب جدیدی نیست چون که از پیامبر اکرم (ص) نقل شده است: "پیش از آنکه به حساب شما برسند خود به حساب خویش برسید و قبل از آنکه مورد سنجش قرار گیرید خویشتان را بسنجید و خود را برای رستخیز بزرگ آماده کنید" (عَلَّامَه مَجَلَسِی، جلد ۶۷، ص ۷۳). در جایی دیگر پیامبر (ص) فرمودند: "وقتی چیزی خریدی پیش از آنکه آن را تحویل بگیری، نفروش" (اصل تحقق درآمد در حسابداری) (مَتَقِی هِنْدِی، جلد ۴، ص ۱۵). و در سخنی دیگر از ایشان: "کسی که قیمت جنسی را بالا می‌برد بدون آنکه قصد خرید داشته باشد، خائن است" (انصاف در کسب و کار) (عَلَّامَه مَجَلَسِی، جلد ۱۰۳، ص ۸۱). یا اینکه خداوند در سوره مبارکه المائده آیه ۲ می‌فرماید: "در راه نیکی و پرهیزگاری با هم تعاون کنید و (هرگز) در راه گناه و تعدی همکاری ننمایید و از (مخالفت فرمان) خدا پرهیزید که مجازات خدا شدید است" (بحث مشارکت تعاونی و سهامی). از علی (ع) نقل است: "بازرگان ترسو محروم است و بازرگان شجاع بهره‌مند" (بحث

ریسک‌گریزی و ریسک‌پذیری در مدیریت مالی) (شیخ عاملی، جلد ۱۲، ص ۳۲۳). امام صادق(ع) فرمود: "مسلمانان به شروط خود وفا دارند مگر شرطی که برخلاف کتاب خدا (قرآن) باشد" (اخلاق در کسب و کار) (علّامه مجلسی، جلد ۱۰۳، ص ۱۳۷)، و در جایی دیگر فرمودند: "همانا کسی که با کمک قسم کالای خود را بفروشد، مورد خشم خداست" (علّامه مجلسی، جلد ۱۰۳، ص ۹۹).

همچنین، در هشت آیه از آیات قرآنی در مورد ربا گفته شده است و مسائل بیشماری از این دست مثل اهمیت زکات و خمس، قرض، عقود اسلامی و... در دین مبین اسلام وجود دارد که توجه ما را به اهمیت و دیدگاه اسلام در خصوص مسائل اقتصادی، حسابداری و حسابرسی معطوف می‌نماید.

افزایش شمار رسوایی‌های اخیر شرکت‌ها نشان از گسترش سوء استفاده‌ها و تقلبات در میان مدیران دارد. این رسوایی‌های حسابداری آشکار نموده‌اند که تحریف گزارش‌های مالی و مدیریت سود شایع شده و به عنوان فرهنگ بسیاری از سازمان‌ها درآمده‌اند (Ferrell et al, 2008). بعبارت دیگر، این مقاله به هدف شناساندن اهم اصول و قوانین راهنمای مورد عمل اسلامی به نام چارچوب مفهومی عقاید اسلامی که ممکن است بینش‌هایی در الگوهای رفتاری و عملکردها که مدیریت سود را تحت کنترل درآورده و کاهش دهد، عمل می‌کند(اسلام تنها یک دین نیست بلکه روش زندگی است، بنابراین اعتقاد بر این است که با افزایش باور، القاء و تمرین درست آموزش اسلام بویژه در بین مدیران و حسابداران مسلمان آنها بتوانند مسائل مدیریت سود را حل نمایند). با سازه‌ای از اصول اسلامی به نام عقاید و منابع اصلی آن (قرآن و سنت)، اعتقاد بر این است که این ارزش‌های اسلامی در تمام جنبه‌های زندگی شامل فعالیت‌های اقتصادی و تجارت دخیل است. در واقع اسلام به اخلاقیات به عنوان شاخه‌ای از ایمان می‌نگرد (سیستم اعتقادی یک مسلمان) که از دکتربین اسلامی ظهور یافته است (Ahmad, 1997). بنابراین، رسیدن به رستگاری در این زندگی دنیایی و بعد از آن

نمی‌تواند حس بشود اگر اعتقادی در این مفهوم وجود نداشته باشد. بینش پشت سر این سنجش هم در متون تئوری و هم در عمل قابل دسترس است که نقش سودمند دینداری شخصی را نشان می‌دهد. این منبع هنجارهای اخلاقی است (Clark & Dawson, 1996; Hunt & Vitell, 1986). در این مطالعه بینش مزبور به یک عقیده عملی از جنبه اسلامی توسعه پیدا می‌کند. با دادن این فهم، فرض شده، مدیرانی که قدرت ایمان کافی دارند به احتمال بیشتر به طور اخلاقی رفتار کرده و مدیریت سود را رد می‌کنند. به جهت مشخص نمودن هدف مطالعه ذکر این نکته لازم است که ما تلاش در سنجش مذهب با عمل مدیریت سود نداریم علی‌رغم اینکه بسیاری از مطالعات گذشته تلاش در طبقه‌بندی عمل مدیریت سود به عنوان یک رفتار اخلاقی یا غیراخلاقی داشتند و اثرات مذهب بر عمل مدیریت سود را بررسی کرده‌اند. در این مطالعه چارچوبی اساسی برای عقیده اسلامی در خصوص مدیریت سود توسعه و طرح می‌گردد. این عقیده اسلامی یک زمینه هوشمندانه‌ای است که تمام تفکرات، احساسات و قوانین دولتی از آن استخراج می‌گردد. این مسأله مهمی است زیرا هر فعالیتی در جامعه از محیط احساسی درون یک فرد در جامعه متأثر است. همچنین مفید بودن این چارچوب نظری را به واقع آنجایی که چارچوب مفهومی اسلامی بر رفتار و شخصیت یک فرد در عمل مدیریت سود اثر می‌گذارد، تشریح می‌نماییم. با کاوش بیشتر پی می‌بریم که عقیده و ایمان در توضیح مدیریت سود اثر مضاعفی نسبت به هم دارند که با اصول اسلامی یک عامل تعیین‌کننده قوی می‌باشند. به عبارت دیگر، مقاله یک چارچوب مفهومی از عقاید اسلامی و مسأله مدیریت سود طرح می‌نماید که راهنمایی برای نیات مدیران و همچنین رفتارهای آنان به سوی حالات بهتر باشد که از قرآن و سنت استخراج شده است. نهایتاً امید است این مقاله زیرساختی برای فرصت‌های تحقیقی آتی فراهم نماید.

## ۱. روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ پیامدها در زمره پژوهش‌های بنیادی راهبردی است و با منطق قیاسی به بررسی کیفی پدیده‌شناختی موضوع می‌پردازد. هدف این پژوهش سنجش تأثیر عقاید اسلامی بر مدیریت سود (البته جنبه منفی و مذموم مدیریت سود که همان انتفاع‌طلبی سوداگرایانه است) می‌باشد. با توجه به مطالعات اکتشافی و بررسی تئوری‌های مطرح شده و نتایج تحقیقات تجربی صورت گرفته در زمینه تحقیق حاضر، مبانی علمی پژوهش با بررسی اسناد و مدارک آرشیوی و منابع علمی کتابخانه‌ای، جمع‌آوری گردیده است.

## ۲. ابعاد مدیریت سود

مدیریت سود در ادبیات حسابداری از مباحثی است که در حوزه سود حسابداری مطرح می‌شود این مبحث در حسابداری از حدود ابتدای قرن بیستم به بعد با تحقیقات مختلفی توسط صاحب‌نظران رشته حسابداری شکل گرفت. هر یک از این پژوهش‌ها از ابعاد خاصی و با عبارات متفاوتی نظیر دستکاری سود، هموارسازی سود و در نهایت مدیریت سود به موضوع پرداخته‌اند. در ادبیات حسابداری تعاریف گوناگونی از مدیریت سود ارائه شده است که در ادامه به چند مورد آن اشاره می‌شود. دیویدسون و همکاران (۱۹۸۷) مدیریت سود را فرآیند برداشتن گام‌های عمدی در چارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری که مدیران را قادر می‌سازد تا سود گزارش شده را به سطح مطلوب خودشان برسانند، تعریف می‌کنند. شیپر (۱۹۸۹) مدیریت سود را مداخله‌ای هدفمند در فرآیند گزارشگری مالی خارجی به قصد به دست آوردن منافع شخصی بیان می‌دارد. بیٹی (۱۹۹۴) مدیریت سود را فرآیند تصمیم‌گیری آگاهانه با رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری به منظور رساندن سود گزارش شده به سطح مورد نظر، تعریف کرده است. اسکات (۱۹۹۷) مدیریت سود را به عنوان انتخاب سیاست‌های حسابداری به منظور دستیابی به برخی اهداف خاص تعریف کرده است. دی‌جورج و همکاران

(۱۹۹۹) مدیریت سود را به عنوان نوعی دستکاری مصنوعی سود توسط مدیریت برای حصول به سطح مورد انتظار سود برای بعضی تصمیمات خاص تعریف می‌کنند. در نظر آنها در واقع انگیزه اصلی مدیریت سود، مدیریت تصور سرمایه‌گذاران در مورد واحد تجاری است. از نگاه جونز و شارما (۲۰۰۱) مدیریت سود نوعی اقدام آگاهانه با هدف طبیعی نشان دادن سود شرکت به یک سطح مطلوب و مورد نظر می‌باشد. به عقیده جونز و شارما مدیریت سود زمانی اتفاق می‌افتد که مدیران با استفاده از قضاوت در گزارشگری مالی و ساختار مبادلات جهت گمراه نمودن بعضی از ذینفعان درباره‌ی عملکرد اقتصادی شرکت یا تحت تأثیر قراردادان نتایج قراردادی که به ارقام حسابداری گزارش شده وابسته است، در گزارشگری مالی تغییر ایجاد می‌کنند. سالمون (۲۰۰۵) می‌نویسد مدیریت سود یک دستکاری آگاهانه و فعال در نتایج حسابداری به منظور ایجاد تغییر در نشان دادن وضعیت تجاری واحد اقتصادی می‌باشد (مشایخ و همکاران، ۱۳۹۲). در پژوهش حاضر از بین تعاریف ارائه شده فوق از اندیشمندان حسابداری در مجموع تعاریفی که مدیریت سود را عملی مذبحانه به تصویر کشیده، مدنظر بوده است. در تحقیق مشایخ و همکاران (۱۳۹۲) انگیزه‌های مدیریت سود به تفصیل ارائه شده که عبارتند از: ۱) انگیزه‌های بازار سرمایه، ۲) انگیزه‌های قراردادی، ۳) انگیزه‌های سیاسی، ۴) انگیزه‌های مالیاتی، ۵) انگیزه‌های شخصی.

### ۳. مروری بر ادبیات موضوع

نوروش و همکاران (۱۳۸۴) در پژوهشی به بررسی مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران پرداختند، یافته‌های این پژوهش نشان داد که شرکت‌های بزرگ در ایران، اقدام به مدیریت سود کرده‌اند و انگیزه اعمال این مدیریت با افزایش بدهی بیشتر می‌شود. یافته‌ها همچنین نشان داد که مدیران شرکت‌های بزرگ از اقلام تعهدی برای کمتر کردن مالیات شرکت‌هایشان استفاده می‌نمایند و اینکه با بزرگتر شدن شرکت‌ها، تمایل مدیران به مدیریت سودشان بیشتر خواهد شد.

در مقاله‌ای با عنوان اهداف و خصوصیات حسابداری اسلامی، بزرگ‌اصل (۱۳۸۴) بیان می‌دارد که اسلام به عنوان یک روش زندگی توجه زیادی به فعالیت‌های تجاری دارد. خداوند در قرآن راهنمایی‌های لازم را برای رستگاری انسان در دنیا و آخرت ارائه کرده است. در فعالیت‌های اقتصادی باید فلاح و رستگاری به عنوان هدف نهایی انتخاب شود و حسابداری هم به عنوان ابزار ارائه اطلاعات در محیط اقتصادی باید با این اهداف سازگار باشد. بنابراین اهداف و خصوصیات حسابداری اسلامی نه تنها باید موجب ارائه تصویر درست درباره واحد تجاری شود بلکه باید به گونه‌ای باشد که واحدهای تجاری را به سوی احسان و پرهیز از بی‌عدالتی تشویق کند. برای حسابداری اسلامی اهداف متفاوتی مانند سودمندی برای تصمیم‌گیری، پاسخگویی اسلامی و پاسخگویی از طریق زکات مطرح شده است. مخاطبان پاسخگویی اسلامی را به عنوان هدف اصلی انتخاب کرده‌اند. در زمینه خصوصیات حسابداری نیز مباحث متمرکز بر اندازه‌گیری و افشاست. در حوزه اندازه‌گیری نظر غالب این است که برای مقاصد اسلامی بخصوص تعیین زکات باید از ارزش‌های جاری استفاده شود. در بعد افشاء تأکید بر پیروی از شریعت و ارائه اطلاعات لازم بخصوص در زمینه مسئولیت‌های اجتماعی است.

اعتمادی و رحمانی (۱۳۸۸) با بررسی تجربه اخلاق در مدیریت سود به این نتیجه رسیدند که انگیزه مدیریت سود حائز اهمیت است. بدین معنی که مدیریت سود با انگیزه فرصت‌گرایانه غیراخلاقی‌تر از مدیریت سود با انگیزه افزایش ارزش شرکت است. علاوه بر این روش مدیریت سود نیز با اهمیت است به این صورت که روش دستکاری ارقام تعهدی از سایر روش‌ها غیراخلاقی‌تر بوده و سپس روش تغییر زمانبندی مبادلات اقتصادی است. روش تغییر در روش‌های حسابداری نسبت به دو روش دیگر میزان غیراخلاقی بودن کمتری دارد.

در مطالعه‌ی اعتمادی و همکاران (۱۳۸۹) با بررسی تأثیر ارزش‌های اخلاق شرکتی بر درک مدیریت سود، نتایج نشان داد که حسابداران در شرکت‌هایی با ارزش‌های اخلاقی بالا (پایین) فعالیت‌های مدیریت سود را به عنوان فعالیت‌های غیراخلاقی (اخلاقی‌تر) درک می‌کنند.

در پژوهشی دیگر آقای و حصارزاده (۱۳۹۱) الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران را بررسی نمودند، الگوهای مفهومی اخلاق در این پژوهش، قابلیت‌های مختلف حسابداری را در تحقق مفاهیم اخلاقی نشان می‌دهد. نتایج پیمایش دیدگاه حسابداران نیز حاکی از موافقت آنان با بسیاری از کارکردهای اخلاقی می‌باشد. الگوهای مزبور نشان می‌دهد سهم حسابداری در اخلاق نه تنها وجه بازدارندگی آن از رفتارهای غیراخلاقی است بلکه افزون بر این، حسابداری باعث تعالی اخلاق نیز می‌گردد.

ساری (۱۳۹۳) در مطالعه‌ای با عنوان اسلام و حسابداری محیط زیست، با تکیه بر مبانی محوری توحید، امانتداری، عدالت اجتماعی، جهان‌شمولی آموزه‌های اسلامی و تحسین زیبایی طبیعت در اسلام، بر اهمیتی که دین مبین اسلام بر حفظ محیط زیست قائل شده است، تأکید و آموزه‌های اسلام در خصوص رابطه‌ی پسندیده بین انسان و طبیعت را ذکر نمود. سپس با بهره‌مندی از مبانی محوری و آموزه‌های مذکور، تئوری حسابداری محیط زیست از منظر اسلام بسط داده شد. در این تئوری، از طریق سیستم حسابداری، ایجاد یک سیستم اطلاعاتی جامع پیشنهاد می‌شود که دربردارنده اطلاعات مالی و غیرمالی و نیز مکانیزم‌های نظارت و پاسخگویی می‌باشد. اجزای این سیستم اطلاعاتی باید در سطح فراگیری با یکدیگر تعامل داشته، به نحوی که بتوانند اطلاعاتی را در سطح کلان (گزارشگری ملی)، در سطح خرد (گزارشگری برون سازمان) و نیز در سطح فردی - سازمانی (گزارشگری درون‌سازمانی)، در زمینه مشروع بودن منفعت کسب براساس موازین شریعت و مبانی محوری حفظ محیط زیست ارائه نماید.



نیکومرام و همکاران (۱۳۹۳) در تحقیقی با عنوان ارزیابی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت (با استفاده از تکنیک آنتروپی - فازی) به این نتیجه رسیدند که اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت در تمام ابعاد مؤثر است و این موضوع نشان‌دهنده اهمیت اخلاق حرفه‌ای در واحدهای مالی و حسابداری در کنار سایر فاکتورهای مؤثر می‌باشد. در بین ابعاد اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای حسابداران مدیریت بیشترین، سپس عینیت و بی‌طرفی حسابداران مدیریت تأثیر بسزایی بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت دارند.

در یک شرکت بزرگ گزارش شد که مدیریت سود انجام گردیده است و ۷۷٪ از مدیران ارشد در رفتارهای غیراخلاقی مشارکت داشته‌اند. گزارش ادعا می‌کند که مدیریت سود یکی از عوامل اصلی پشت سر این رسوایی‌ها است (ERC, 2005).

کارچر<sup>۲</sup> (۱۹۹۶) مطرح می‌نماید که مدیریت سود به عنوان یک عامل مؤثر در دستکاری گزارش‌های مالی مورد توجه قرار گرفته و بنابراین منجر به تقلب مدیران می‌شود. بخاطر اینکه عمل مدیریت سود گسترده می‌باشد، بسیاری از محققین معتقدند که انعطاف‌پذیری اصول و روش‌های پذیرفته شده عمومی حسابداری<sup>۳</sup> باعث مدیریت سود می‌گردد (Ferrell et al, 2008; Healy & Wahlen, 1999). این رویه استاندارد در انتخاب روش‌های حسابداری در ادبیات آکادمیک و حرفه‌ای به مدیریت سود اشاره دارد (Belski et al, 2008). طبق تعریف، مدیریت سود یعنی استفاده از رویکرد اختیاری و تعهدی در انتخاب رویه‌های حسابداری برای تغییر صورت‌های مالی با کشیدن تصویری زیبا از این صورت‌های مالی برای سهامداران یا برای ارضای منافع مدیران می‌باشد (Healy & Wahlen, 1999; Hao and Yao, 2007; Greenfield et al, 2008). به عبارت دیگر علی‌رغم حالت مرموز عمل مدیریت سود مطالعات تجربی شواهدی ارائه می‌نمایند که مدیران بطور مداوم از مدیریت سود حسابداری<sup>۴</sup> (Healy, 1985; Beaver et al, 1989; Jone, 1991; Wahlen, 1994; Sloan, 1996; Subramaniam, 1996; Guay et al,

محیط‌کاری خود استفاده می‌نمایند. در بین حسابداران، دانشگاهیان و استانداردارگذاران اقتصادی<sup>۵</sup> (Dechow and Sloan, 1991; Baber et al, 1991; Bushee, 1998; Dechow & skinner, 2000; Healy & Wahlen, 1999; 1996) یا مدیریت سود واقعی و (Rochowdhury, 2006; Cohen et al, 2007; Zang, 2006; Cohen & Zarowin, 2010) در محیط‌کاری خود استفاده می‌نمایند. در بین حسابداران، دانشگاهیان و استانداردارگذاران حسابداری هنوز توافقی بر سر این مسأله که عمل مدیریت سود از لحاظ اخلاقی قابل توجیه است یا نه حاصل نشده است (Gaa and Dunmore, 2007). در حقیقت مرزبندی بین رفتار پسندیده و غیرپسندیده بخاطر اینکه افراد صفات گوناگونی در مکان‌های مختلف دارند، همواره نامشخص است (Staubus, 2005).

امروزه اخلاقیات در تجارت و اقتصاد نهادینه‌تر شده و سهامداران یا ذینفعان شرکت‌ها خواهان تقویت استانداردهای اخلاقی در تجارت هستند. فرل و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۰۸) بیان می‌کنند که امروزه سرمایه‌گذاران بطور فزاینده‌ای درباره اخلاقیات، مسئولیت اجتماعی و حسن اعتبار شرکت‌هایی که آنها در آن سرمایه‌گذاری می‌کنند، نگرانند. این بخاطر این مسأله است که سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان شرکت‌ها از کاستی‌های مدیریت که باعث از بین رفتن اعتبارشان در بازارهای جهانی می‌شود، عمیقاً زده شده‌اند (Angelidis and Ibrahim, 2004). این نگرانی گسترده درباره اخلاقیات تجاری با یک افزایش در تحقیق تجربی در جستجوی کشف عوامل تعیین‌کننده هدایت غیراخلاقی همراه شده است (Carpenter and Reimers, 2005). چندین مطالعه با عنوان اخلاقیات و مدیریت سود برای آزمون اخلاقی بودن تصمیم‌گیری مدیران انجام شده است. برای مثال مرچانت و راکنس<sup>۷</sup> (۱۹۹۴)، فیشر و روزینزویج<sup>۸</sup> (۱۹۹۵) و کاپلان<sup>۹</sup> (۲۰۰۱) پی بردند که احتمالاً مدیریت سود از حیاتی‌ترین مسائلی است که حرفه حسابداری امروزه با آن روبرو است. بنابراین پذیرش این رویه در طی زمان به وجود آن مشروعیت بخشیده و به عنوان یک عمل غیراخلاقی بدان نگرسته نمی‌شود. علاوه بر این طبق تحقیق آن مدیرانی که فرض می‌شود به قوانینی که توسط مجامع

حسابداری وضع می‌شوند پایبندند، موافق این رویه‌ها بوده‌اند. در مالزی عبدالرحمن و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۵) تفاوت‌های بین رویه‌های مدیریت سود شرکت‌های با مدیریت یک فرد مسلمان و شرکت‌های تحت مدیریت یک فرد غیرمسلمان را که در بورس اوراق بهادار کوالالمپور قرار داشتند را آزمون نمودند. مطالعه نشان داد که مدیریت سود توسط اکثریت مدیران مسلمان در شرکت تحت تأثیر قرار نگرفته است. این یک حقیقت شناخته شده است که تصمیم‌گیری مدیران در شکل‌گیری و بهبود فرهنگ یک شرکت و رفتار اخلاقی سازمانی نقش کلیدی بازی می‌کند (Malone, 2006; Forte, 2004). این بخاطر این است که افراد شخصیت‌ها و صفات رفتاری خاصی را با توجه به شغل خود به شرکت می‌آورند. مرچانت و راکنس (۱۹۹۴) بیان می‌دارند که زمینه مذهبی یکی از اجزای مهمی است که به رفتار افراد اثر می‌گذارد. علاوه بر این کانروی و امرسون<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۴) این را مطرح می‌کنند که آنهایی که به خدا اعتقاد دارند به خاطر ترس در خصوص از دست دادن پاداش‌های خداوندی با احتمال کمتری درگیر فعالیت‌های غیراخلاقی می‌شوند. براین اساس مذهب براساس ارزش و هنجارهایی که دارد راست و درست را تعیین می‌کند.

تحقیقات قابل توجهی در ارتباط با رابطه اخلاقیات و مذهب انجام شده است. بهر حال مرور ادبیات، فقدان تحقیق و مطالعه در خصوص اخلاقیات تجاری اسلامی و مسأله مدیریت سود را نشان می‌دهد. علی‌رغم این مسأله اهمیت چنین تحقیقی در از بین بردن برخی از معضلات جدی که مدیران در محیط تجاری پویا تجربه می‌کنند، است. بنابراین با ارائه چارچوب مفهومی دین اسلام با نام «چارچوب مفهومی عقیده اسلامی»، به مسائل اخلاقی مدیریت سود، گستره‌ای جالب توجه مطرح شد. فرض گردید که رهنمودهای این چارچوب مفهومی که براساس الهیت و ایمان است ممکن است یک چارچوب سیستماتیک برای ریشه‌کن کردن پدیده تقلب بین مدیران ارشد ارائه دهد. همچنین توجه به این نکته ضروری است که دیدگاه اسلامی کاملاً

منحصربفرد بوده و در عبارت «شریعت» قابل بیان است که براساس آن قوانین اسلامی در تمام جنبه‌های زندگی انسان از قبیل معنویت، اقتصاد، سیاست، اجتماع و غیره، حکم می‌راند (Normala & Demikha, 2011).

#### ۴. حوزه عمل حسابداری اسلامی

رشد بازارها و مؤسسات مالی اسلامی و به اوج رسیدن علاقه رو به رشد به بانکداری، بیمه و بازار سرمایه اسلامی، نیاز به الزامات حسابداری متفاوت را تصریح می‌کند. برای ارائه مبانی و اصول مختلف ابزارهای مالی، به حسابداری اسلامی نیاز است که این مهم در الزامات دنیای اسلام و شریعت اسلامی یافت می‌شود. تلاش‌های سازمان حسابداری و حسابرسی مؤسسات مالی اسلامی در دهه ۱۹۹۰ برای توسعه استانداردهای حسابداری برای مؤسسات مالی اسلامی به عنوان یک کمک مثبت به سوی هماهنگ‌سازی رویه‌های حسابداری مؤسسات مالی اسلامی، قابل ستایش است (عبدالرحمن، ص ۱۲).

این موضوعی عقیدتی- مذهبی و اخلاقی بین مسلمانان است که رفتار و عمل به شکل منصفانه و خالصانه یک الزام از پاسخگویی در قبال جامعه و نهایتاً درگاه الهی است. پاسخگویی در اسلام دربرگیرنده دو بستر است: اول، پاسخگویی در امتداد (طول)، در برابر انسان‌ها یعنی همان سهامداران یا ذینفعان و از طرف دیگر و دوم، پاسخگویی متعالی به درگاه خداوند. این مفهوم یک جنبه معنوی را در داخل عقاید مسلمان بیان می‌دارد و آن اینکه موفقیت نه تنها در امور دنیوی در نظر گرفته می‌شود بلکه فراتر از آن نیز وجود دارد. بنابراین حسابداری اسلامی می‌تواند به عنوان فرآیند شناسایی، اندازه‌گیری و مرتبط نمودن اطلاعات اقتصادی و سایر اطلاعات مربوط الهام گرفته از جهان‌بینی و اخلاقیات اسلامی و مطابقت دادن با قانون شریعت اسلامی (به منظور انجام قضاوت‌ها و تصمیمات آگاهانه توسط استفاده‌کنندگان بالقوه و بالفعل اطلاعات) جهت افزایش رفاه و موهبت الهی، تعریف گردد (عبدالرحمن، ص ۲۱-۲۲).

## ۵. مسائل اخلاقی مدیریت سود از نگاه محققین غیراسلامی

مسائل اخلاقی یا معضل اخلاقی عبارتی است برای توصیف وضعیتی که یک تصمیم باید برای غلبه بر یک رفتار اخلاقی که درست یا اشتباه می‌باشد، گرفته شود. اخیراً مدیریت سود به یک نگرانی عمده برای بخش‌های مختلف جامعه از قبیل عموم مردم، استانداردارگذاران حسابداری، قانونگذاران، اعتباردهندگان به شرکت‌ها و حرفه حسابداری، بخاطر اثر غیرقابل انکار آن بر رفاه اجتماعی- فرهنگی و اقتصادی- اجتماعی ذینفعان شرکت‌ها بدل شده است (Normala & Demikha, 2011). مرچانت و راکنس (۱۹۹۴) معتقدند که اعتماد سرمایه‌گذاران به شدت متزلزل شده و پایداری اقتصادی به شدت تضعیف گشته است.

در سخنرانی رئیس پیشین کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا<sup>۱۲</sup> در خصوص مدیریت سود، وی گفت که این مسأله یک رفتار غیرقابل قبول است، علی‌رغم اینکه به وفور انجام می‌گردد (Elias, 2002). مسأله اخلاقی مدیریت سود معمولاً از تعارض بین ارزش‌های اخلاقی فردی، ارزش و فرهنگ سازمانی ناشی می‌شود و بدون شک اثر منفی مدیریت سود: (۱) بر سهامداران شرکت است که نیاز به گزارش‌های مفید شرکت‌ها دارند (اگر اسناد شرکت حاوی اطلاعات ناصحیح چه عمدی و چه غیرعمدی باشند دادخواهی‌های حقوقی بر مدیران تحمیل می‌گردند (Ferral et al, 2008)، (۲) بر عموم جامعه که از صورت‌های مالی شرکت‌ها برای برنامه‌ریزی بلندمدتشان استفاده می‌نمایند (Fischer and Rosenzweig, 1995)، (۳) بر بازار سهام است که از صورت‌های مالی در تعیین قیمت سهام شرکت‌ها استفاده می‌نماید.

به هر حال برخی شرکت‌ها و محیط‌های آکادمیک به مدیریت سود به عنوان رفتار غیرمربوط به اخلاق نگاه می‌کنند. اینچنین برداشتی براساس مطالعات تجربی است که ثابت می‌کند سهامداران طرفدار مدیریت سود هستند بخاطر اینکه نتایج مثبتی از مدیریت سود می‌تواند عایدشان شود. برای مثال دی<sup>۱۳</sup> (۱۹۸۸) این بحث را مطرح

می‌کند که تقاضا برای مدیریت سود اساساً از جانب سهامداران بمنظور افزایش قیمت سهام حمایت می‌شود، که به نوبه خود باعث جذب سرمایه‌گذاران جدید خواهد شد. به همین طریق شیپیر<sup>۱۴</sup> (۱۹۸۹) بیان کرد که مدیریت سود در سیستم‌های گزارشگری مالی مسأله‌ای ذاتی است. این گفته‌ها در تلاش‌اند بیان کنند که کوشش‌ها برای کاهش مدیریت سود تا حدودی بهبود یافته و بیشتر ایده‌های ساده‌انگارانه است. پارفیت<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۰) می‌نویسد که عمل مدیریت سود همچنانکه بسیاری از افراد عنوان نموده‌اند، یک رفتار غیراخلاقی نیست بلکه نتیجه منطقی انعطاف‌پذیری رویه‌های عموماً پذیرفته شده حسابداری است. طرفداران این بحث همچنین می‌گویند که تمرکززدایی سازمان‌ها به معنی انتشار اطلاعات است و بنابراین برای شرکت‌ها مدیریت سود مفید است زیرا ممکن است اطلاعات محرمانه بیشتری از زمانی که سود مدیریت نمی‌شود به خارج از شرکت درز نماید. یک مسأله که باید با توجه به این بحث مشخص گردد این است که بجای تمرکز بر ریشه‌کن کردن مدیریت سود، بهتر است بر ویژگی‌های حسابداری تمرکز گردد (Arya et al, 2003).

#### ۶. اسلام درباره مدیریت سود چه می‌گوید

منحصربفرد بودن اسلام از آنجا ناشی می‌شود که آموزه‌های آشکار آن از جانب خداست. به معنای واقعی کلمه اسلام به معنی آرامش بوسیله تسلیم شدن در مقابل اراده خداوند است. معتقدین به دین مبین اسلام اعلام می‌نمایند که خدایی غیر از خدای احد و واحد وجود ندارد و حضرت محمد(ص) آخرین پیام‌رسان از جانب خداست. این اعلام به عنوان شهادتین معروف است. اسلام هدف انسان‌ها در زندگی را تعریف کرده و این بزرگترین مشکلات انسان‌ها را حل می‌نماید (An-Nabahani, 2001). خداوند در قرآن کریم سوره مبارکه ذاریات آیات ۵۱ تا ۵۶ می‌فرماید: "من جنّ و انس را نیافریدم جز برای این که عبادتم کنند (و از این راه تکامل یابند و بهم نزدیک شوند)". سرشت عبادت خداوند می‌تواند با اعمال بسیاری بدست آید و عابد بنده خدا

است. این مستلزم این است که انسان مجبور به پیروی از تمام دستوراتی است که از جانب خداوند جهانیان به او می‌رسد. در اصل، اسلام به این معنی است که یک مسلمان در هر کاری باید ارتباطش با خدا را درک نماید، بنابراین وی آموزش را طبق دستورات و ممنوعیت‌های وضع شده از جانب خدا به پیش خواهد راند (An-Nabahani, 2001).

با این درک اساسی یک مسلمان باید به دو اصل معتقد باشد. ابتدا اینکه قرآن یک کتاب مقدس از جانب خداست و دوم اینکه سنت ما را به رفتار او رهنمون می‌نماید. این دو اصل منبع قانون اسلامی یا شریعت را می‌سازد (Abdul Rahman, 2003).

برخلاف ایدئولوژی سرمایه‌داری، اسلام جدایی بین دین و زندگی را نمی‌پذیرد. امام علی(ع) در نامه‌ای به مالک اشتر فرمود: ... بیشترین چیزی که برای خود ذخیره می‌کنی، عمل صالح باشد. پس بر نفس خود مالک باش و بخل بورز بر خودت (خود را به آسانی مفروش)، (نهج البلاغه، نامه ۵۳). والش<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۷) بیان می‌دارد که تفکیک قائل شدن بین گستره‌های مادی و معنوی در اسلام وجود ندارد. این به این معنی است که ارزش‌ها و هنجارهای اسلامی در تمام جنبه‌های زندگی شامل تجارت و سایر فعالیت‌های اقتصادی دخیل است. سیستم اخلاقیات در اسلام سودگرایانه و نسبی نیست بلکه اصول آن ابدی و کامل است (Hassan, 1995). امام علی(ع) به ابن عباس فرمود: مبدا هدف تو از فرمانروایی، سودجویی و جمع مال، یا خنک کردن خشمی باشد. بلکه باید هدف تو از بین بردن باطل و احیای حق باشد (مناقب، جلد ۲، ص ۱۰۱). اندیشمندان دنیای اسلام در این خصوص به ریشه رفتار بشر درباره سود و منفعت نگاهی ژرف داشته و دارند. آیت‌الله مطهری(ره) می‌نویسد: "بشر قدیم به حکم طبیعت خودش منفعت‌طلب بود، سود طلب بود، از هر وسیله‌ای می‌خواست به نفع خودش استفاده کند. گوسفند را اگر چاق می‌کرد و آن وقتی که سرش را می‌برید چه منظوری داشت؟ جز منافع خودش چیزی را در نظر نمی‌گرفت. همین طور افراد دیگر را اگر برده می‌گرفت و بنده‌ی خودش می‌کرد. پس آن علتی که در دوران گذشته بشر

را وادار می‌کرد به سلب آزادی اجتماعی و پایمال کردن حقوق اجتماعی دیگران، حس منفعت‌طلبی او بوده است و بس. حس منفعت‌طلبی بشر امروز چطور؟ هست یا نیست، بله هست... نه علم توانسته است جلوی آن را بگیرد نه تغییر قوانین. تنها کاری که کرده است همان محتواست، یک روپوش یک زورورق روی آن می‌گذارد. بشر قدیم یک موجود صریح بود، هنوز به حد نفاق و دورویی نرسیده بود" (تجلی پیام) (استاد مطهری)، ص ۳۴۷).

اسلام به اخلاقیات به عنوان شاخه‌ای از ایمان می‌نگرد که از عقیده یا دکتترین اسلامی ظهور و بروز می‌یابد (Ahmad, 1997). در بافت چارچوب اسلامی اخلاقیات تجارت به عنوان اخلاقیات مدیریتی و سازمانی به موجب قرآن و سنت به عنوان دو منبع اصلی تعریف می‌شوند (Abuznaid, 2009). در فرمایشات ائمه معصومین (س) نیز مسائل اخلاقی کسب و کار بسیار مورد تأکید قرار گرفته است. امام علی (ع) هنگامیکه داخل بازار شد فرمود: "هان ای گوشت‌فروشان هرکدامتان که در گوشت بدمد (و آن را چاق نشان دهد) از ما (مسلمانان) نیست" (علامه مجلسی، جلد ۱۰۳، ص ۱۰۲) و در جایی دیگر فرمودند: "احتکار راه و رسم اشرار است" (آیت الله محمدی ری‌شهری، جلد ۲، ص ۲۸۶). همچنین، ایشان فرمودند: "هیچ تجارتی همانند عمل صالح و هیچ سودی مانند پاداش الهی نیست" (آیت الله محمدی ری‌شهری، جلد ۱، ص ۵۲۲). امام صادق (ع) فرمود: "خداوند سه کس را بدون حساب وارد بهشت می‌نماید، پیشوای عادل، بازرگان راستگو و پیری که غم خود را در اطاعت خدا گذرانیده باشد" (آیت الله محمدی ری‌شهری، جلد ۱، ص ۵۲۸).

این سوال مطرح می‌شود که آیا دکتترین اسلامی (عقیده) می‌تواند به تلاش‌ها برای حذف رویدادهای متقلبانانه در صورت‌های مالی کمک مثبتی بنماید. به عبارت دیگر، اثربخشی عقیده در کاهش عمل مدیریت سود چگونه است؟



اساساً عمل مدیریت سود اغلب زمانی اتفاق می‌افتد که مدیران قصدی برای پیشینه کردن پاداش خود دارند. اعتقاد بر این است مدیرانی که فلسفه غربی یا سرمایه‌داری را برای خود انتخاب نموده‌اند، فعالیت‌های خود را براساس منفعت خویش در نظر می‌گیرند. بنابراین، سیستم ماتریالیستی در این زندگی به عنوان معیار می‌باشد. با وجود این در اسلام اساس کارها بر پایه حلال و حرام است. بر این اساس انجام امور حلال آزاد است و انجام امور حرام ممنوع است. در حقیقت معیار تغییر و تحول نمی‌یابد و تحت تأثیر منفعت نیست بلکه براساس مصلحت است (An-Nabahani, 2001). حضرت علی(ع) در نهج‌البلاغه اصول کلی حاکم بر نگرش مدیران و وظایف کلی آنان در یازده اصل را بیان فرمودند:

۱. امانت بودن مسئولیت و مدیریت؛
۲. ارزش ابزاری حکومت و مدیریت؛
۳. نگرش اخلاقی به مدیریت؛
۴. سلسله مراتب و مشارکت در مسئولیت‌ها؛
۵. مسئولیت فرصتی اخلاقی و معنوی؛
۶. عمران و آبادانی در کنار وظایف فرهنگی؛
۷. ضرورت استفاده از تجارب تاریخی در مدیریت؛
۸. حقوق و وظایف متقابل؛
۹. نگرش مثبت و کرامت‌مدار به انسان‌ها؛
۱۰. توجه به قدرت و نظارت الهی؛
۱۱. توجه به مشارکت و نقدپذیری در مدیریت (اعرافی، به نقل از نهج‌البلاغه).

اسلام جایی برای ابهام باقی نمی‌گذارد و فرض می‌شود افراد پایبند به سیستم اخلاقی که اسلام ارائه می‌کند، هستند. لذا ضرورتی برای مدیریت سود از منظر انتفاع‌طلبی و یا هر نیتی دیگر وجود ندارد. این روایت از یکی از احادیث حضرت محمد(ص) است که

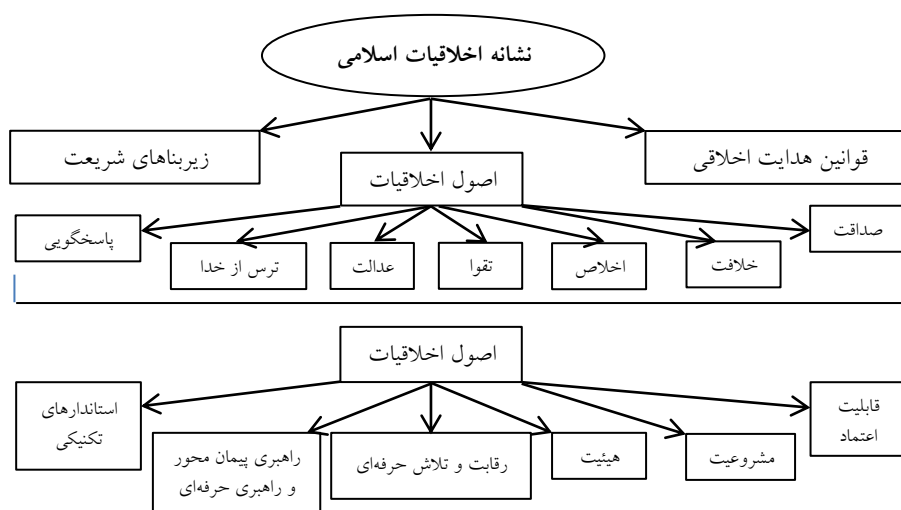
می‌فرماید: "یک تاجر درستکار در روز قیامت در میان پیامبران، راستگویان و شهدا خواهد بود" (کنز العمال، جلد ۴، ص ۷). این حدیث بیانی است که یک مدیر را در اسلام به دارا بودن خصوصیات و رفتار خوب تشویق می‌نماید. امام علی (ع) به کارگزاران خود فرمود: نوک قلم‌ها را تیز کنید، سطرها را نزدیک هم قرار دهید، مطالب اضافی را از متن حذف کنید، فقط مسائل لازم را بنویسید (ویژگی اهمیت در حسابداری) و از زیاده‌روی در نوشتن بپرهیزید، زیرا اموال مسلمانان تحمل ضرر و زیان را ندارد (بحث هزینه-منفعت در ارائه اطلاعات)، (وسائل الشیعه، جلد ۱۷، ص ۴۰۴). این بیان از آن حضرت در خصوص ارائه اطلاعات شفاف و افشاء مناسب، بسیار تأمل برانگیز است.

ابوزنید (۲۰۰۹) بیان می‌دارد که خاطر نشان کردن و امتیازدهی به اخلاقیات، رفتار اخلاق‌گرایانه کارکنان و مدیران را چه در بخش خصوصی و چه بخش عمومی ممکن است افزایش دهد. فرض می‌شود که امتیازدهی از یک مدیر مسلمان می‌خواهد مطابق با اصول به دلیل اعتقاد دینی عمل نماید. به عبارت دیگر، تطابق با مواد اصول از این حقیقت نشأت می‌گیرد که مدیران می‌دانند که آنها از دستور خداوند پیروی می‌نمایند و از چیزهایی که خداوند ممنوع کرده خودداری می‌نمایند (Abdul Rahman, 2003). در این زمینه مهم است که اساس زیربنایی چارچوب عقیده مشخص گردد. بحث‌های مطرح شده فوق ما را به تفکر درباره ابزارهای ممکن که بتواند به منظور پایه‌گذاری نظم اخلاق اسلامی در مدیران استفاده گردد، و می‌دارد. در این راستا یک اصل اخلاقی یا اصول اخلاقیات که راهنمای مدیران در انتخاب‌هایی که آنها در سازمان‌ها با آن مواجه می‌شوند، ارائه شده است.

در حوزه اسلامی تلاش قابل توجهی در خصوص ساختار اصول اخلاقی توسط چارچوب مفهومی اسلامی از سوی نهادهای حسابداری و حسابرسی سازمان‌های مالی اسلامی<sup>۱۷</sup> در سال ۱۹۹۸ انجام شده است. این نهادها به ترویج و مرور استانداردهای

حسابداری و مسائل اخلاقی مواجهه با حسابداران می‌پردازند. اینکار از طریق منابعی چون قرآن، سنت و اجماع (اظهارات، ارائه توافق نظر نزدیکان پیامبر(ص) در مورد اموری که بوضوح توسط قرآن و سنت به آن اشاره نشده است) استخراج می‌گردد (An- Nabahani, 2003).

اصول به سه بخش تجزیه شده است. اولین بخش اینکه زیربناهای شریعت اخلاق حسابداری با سیستم اخلاقیات در اسلام از قبیل صداقت، خلافت، اخلاص، تقوا، عدالت، ترس از خدا و پاسخگویی، مواجه می‌گردد. دوم اینکه این بخش اصول اخلاقی را برای حسابداران مشخص می‌نماید. و در نهایت اصول، قوانینی از هدایت اخلاقی برای مدیران ارائه می‌نماید. با استفاده از اصول بخش اول، اصول شش‌گانه اساسی شامل قابلیت اعتماد، مشروعیت، عینیت، رقابت و تلاش حرفه‌ای، راهبری ایمان‌محور و راهبری حرفه‌ای و استانداردهای تکنیکی را توسعه داد (شکل ۱).



شکل (۱): چارچوب مفهومی کدهای اسلامی اخلاقیات

با این وجود برخی محققین به کدهای اخلاقیات که پیشتر گفته شد به دلایل مختلف واکنش مطلوبی نشان نداده‌اند. عبدالرحمن (۲۰۰۳) بیان می‌دارد که داشتن یک

اصل اخلاقی برای اخلاق مدار کردن حسابداران کافی نیست. وی اضافه می‌کند که مطالعات تجربی باید برای ارزیابی سطح قابل قبول یک اصل مابین حسابداران انجام شود. مسأله دیگر که توسط وی تأکید می‌شود فقدان رهنمودهای عملی یا روش‌هایی است که باید برای پایبندی به اصول در پیش گرفته شود. برای غلبه بر این کمبودها وی اصول مصلحتی (منفعت) را به عنوان یک مکانیزم فیلتری و به عنوان یک چارچوب اخلاقی برای حل مسائل پیچیده پیشنهاد می‌نماید.

#### ۷. چارچوب ساختاری رفتار اخلاقی در اسلام

اصول اخلاقی قسمتی از شریعت اسلامی و شاخه‌ای از دستورات و ممنوعیت‌هایی است که یک مسلمان وقتی نیاز است کاری انجام دهد باید به آنها رجوع نماید. روشی که کل جامعه بتواند به این اصول اخلاقی نائل گردد با ایجاد عواطف و افکار اسلامی میسر می‌گردد. این بخاطر این است که جامعه بر پایه نظامات زندگی بنا شده و با عواطف و تفکرات متأثر می‌گردد (An-Nabahani, 2003).

هر رفتاری باید جنبه عاطفی داشته باشد تا به وقوع بپیوندد. رفتار از انگیزه بر می‌خیزد، انگیزه بدون هیجان و عاطفه از نیروی لازم برای حرکت برخوردار نخواهد بود (قاسم‌زاده، ۱۳۷۸). به همین دلیل عواطف و احساسات بخش غیرمحرمانه و سطحی تر حالات جان انسان را تشکیل می‌دهد و در قالب گرفتگی، انبساط چهره، انس‌گیری، انزوای طلبی، فعالیت، دلسردی و مانند اینها خودنمایی می‌نماید (مصباح‌یزدی، ۱۳۷۷).

تجلیات روحی خواستن، شیفته شدن، آرزو کردن، حرارت و حرکت دادن از کانون دل ریشه می‌گیرد و فکر، اندیشه، دوراندیشی، حسابگری، منطق، استدلال، فلسفه، هدایت و روشنایی از تجلیات کانون عقل، دومین مرکز در روح انسان می‌باشد. گاهی بین این دو کانون توافق و هماهنگی حاصل می‌شود و عقل پسند دل را تصدیق می‌کند، ولی بسیاری از اوقات، اختلاف جایگزین توافق بین آن دو می‌گردد (مطهری، ۱۳۸۴).

در خصوص عواطف امام صادق(ع) در روایتی ایمان را منحصر در حب و بغض نموده است و می‌فرماید: "آیا دین و ایمان چیزی غیر از حب و بغض است؟" (میزان الحکمه، جلد ۲، ص ۹۴۴). در زمینه حب و بغض به خاطر خدا، نقل متواتر از شیعه و سنی رسیده است.

نبی اکرم(ص) می‌فرماید: "حب و بغض به خاطر خداوند، واجب است" (کنز العمال، ح ۲۴۶۸۸). منظور از حب و بغض، حب و عشق نسبت به کسانی که بندگان مطیع و عارف درگاه الهی بوده‌اند و بغض نسبت به کسانی که دشمن حق و حقیقت بوده‌اند (توکی و تبری).

در خصوص عقل نیز درباره شناخت خوب و بد و مرزبندی آن در حوزه اخلاق، نگرشی وجود دارد که جریان پایه‌دار عقلی شیعی یعنی نمونه درست و میانه‌روی از عقل‌گرایی اسلامی را تشکیل می‌دهد. در بررسی این دیدگاه، هر چند کوتاه یادآوری نکاتی بایسته می‌باشد:

الف) راه‌های شناخت انسان (در افراد معمولی و بدون در نظر گرفتن وحی و شهود)، منحصر در حس و عقل است.

ب) ادراک حسی به وسیله حواس ظاهری و در اثر پیوند با جهان مادی خارجی به دست می‌آید. بُرد این ادراک بسیار محدود می‌باشد، از این رو نمی‌توان انتظار داشت که به وسیله آن بتوانیم مسیر صحیح زندگی را در همه ابعادش بشناسیم. بعلاوه اینکه حس هم در خیلی جاها خطا می‌کند و قادر به تشخیص نیست.

ج) ادراک عقلی نیز تنها وسیله‌ای برای درک سلسله مفاهیم کلی و بدیهیات اولیه است. اینها نیز برای شناخت و تعیین مسیر زندگی کارایی ندارد.

د) با وجود نارسایی‌های یاد شده در فرآیند راه‌های شناخت پیشین و ناتوانی آنها در تعیین برنامه دقیق زندگی، این نتیجه به دست می‌آید که حکمت الهی اقتضا می‌کند که شناخت لازم را در اختیار همه انسان‌ها قرار داده و راهی را معین کند که بر پایه آن

انسان بتواند هدف و چگونگی رسیدن به آن را بشناسد و این راه چیزی جز راه وحی و نبوت نیست (مصباح یزدی، ۱۳۸۲).

ه) از نگاهی دیگر، رویکرد نارسایی عقل در ترسیم خطوط زندگی را بدین سان می توان یادآور شد که خاستگاه خوب و بد و تشخیص آنها نه صرفاً عواطف و احساسات آدمی است و نه قرارداد محض و نه امر الهی، بلکه مفاهیمی حقیقی و خارجی اند. البته نه به صورت مفاهیم ماهوی که دارای مابه‌ازای عینی و مستقل باشند بلکه از قبیل مفاهیم فلسفی می باشند که منشأ انتزاع خارجی دارند. پس از این بیان کلی اینک به بیان هر یک از منابع یاد شده می پردازیم:

الف) عقل: عقل اصل التزام به اخلاق را برای ما مبرهن می سازد که اگر اخلاق نباشد جامعه و روابط اجتماعی به سردی می گراید و نمی توان زیست مسالمت آمیز و ایده آلی داشت. بنابراین منبعیت عقل در اخلاق به این است که عقل در مستقلات عقلیه بایدها و نبایدها و اصول کلی اخلاق را تعریف می کند. علاوه بر این که ایمان شخص مؤمن باید بر پایه شناخت عقلی واقعی و استدلال استوار باشد (آرام، ۱۳۶۳).

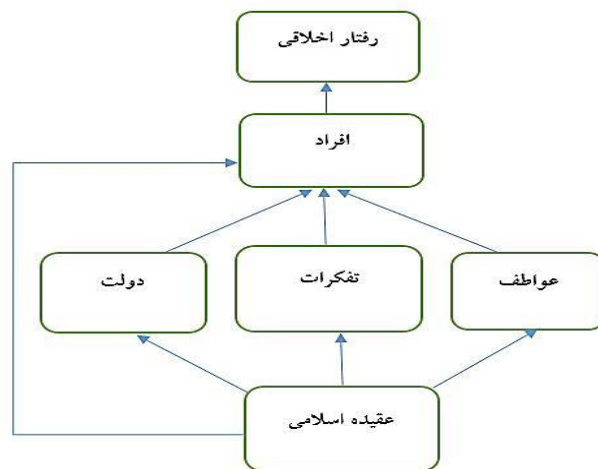
ب) قرآن: برای تعیین مصداق‌های اخلاقی و نکات ریز و ظریف اخلاق نیازمند قرآن و سنت هستیم.

ج) سنت: با وجود این که سنت نیز یکی از منابع شناخت دین و از جمله اخلاق است ولی باید توجه داشت که سنت در حقیقت تفسیر و شرح قرآن است، چه این سنت اقوال و سخنان معصومان باشد و چه افعال و رفتار آن بزرگواران، سنت در هر حال بیانگر مفاد آیات قرآن و توضیح و شرح آیات است چون قرآن در سوره نحل آیه ۸۹ بر جامعیت خود شهادت داده است که آن چه بشر تا روز قیامت به آن نیاز داشته من بیان کرده‌ام.

د) شهود: راه اشراق و شهود راه سومی است که در وراء دستگاه حس و تعقل قرار دارد. تو گویی ظاهربینان به کمک حس، متفکران به مدد استدلال و روشن بینان به یاری

الهام و اشراق از جهان بالا به کشف حقایق می‌پردازند (سبحانی، به نقل از کتاب انسان موجود ناشناخته، ترجمه شکیباپور، ۱۳۸۴). شهود آنچنان که در مکاتب غربی مانند مکتب توماس رید (شهریاری، ۱۳۸۵، ص ۲۱۵) یا کسانی مثل آکویناس و آگوستین (همان، ص ۱۵۵ و ۱۵۶) مطرح است در مکتب اخلاقی ما طرح نشده است. ما شهود را در علم عرفان مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم و آن را یکی از مسائل آن علم می‌دانیم. به هر حال می‌توانیم از طریق تهذیب نفس و شهود به معنایی که در عرفان اسلامی آمده است مفاهیم اخلاقی را کشف و شهود کنیم، مثلاً انسانی با چشم دل خود را و همه موجودات عالم را نیازمند و فقر محض می‌یابد. بُعد دیگر در رفتار اخلاقی دولت و حکومت است. با مرور تاریخ و سیر تحولات حکومتی مشاهده می‌شود که چگونه مردم در زیر سایه حکومتی صالح به صلاح گرایش یافته‌اند. نقش اخلاق فردی حاکم و نوع تربیت او نقشی آشکار است. به بیان امام علی (ع) با تغییر قدرت و حکومت، زمانه و همه چیز تغییر می‌یابد (نهج‌البلاغه، فیض الاسلام، نامه ۳۱). در حاکمیت ستم، میدان عمل برای نیکان بسته و حرمت‌ها شکسته است، بدکاران از هر قیدی رسته و درستکاران به خواری نشسته‌اند، چنانکه امیر مؤمنان فرموده است (نهج‌البلاغه، فیض الاسلام، حکمت ۴۶۰). چنانچه زمامداران خودسر و حاکمان خیره‌سر رشته امور را به دست گیرند، شایستگان خوار و بی‌مقداران بلند مرتبه خواهند گشت و بالعکس در سایه حکومتی شایسته با زمامداری که متخلق به اخلاق الهی باشد، شایستگان اجر و قرب پیدا خواهند کرد، اوامر و مشکلات مردم به اصلاح خواهد گرایید و حق و عدالت در جامعه سایه خواهد گستراند. بنابراین، یکبار که عموم تفکر و عواطف مطلوب را بدست آورد، افراد بطور اجتناب‌ناپذیری آنها را کسب می‌کنند. صحبت در مورد اصول اخلاقی بدون ایجاد تفکرات و عواطف بی‌معنی بوده و تلاش‌های افراد را از بین می‌برد و آنان را در جهت تغییر عموم مردم ناتوان می‌کند. با رجوع به این عبارات با فهم زیربنایی، یک چارچوب متفاوت با شروع از پایه

هوشمندانه اسلامی که عقیده نام دارد، پیشنهاد می‌شود (آنجا که یک مسلمان باید به وجود خداوند یقین پیدا کند که این امر مستلزم عبادت خدا است). خصوصیات بعداً براساس آن ساخته می‌شود، بخاطر اینکه اصول اخلاقی به تنهایی یک فرد کامل و شخصیت اسلامی را نخواهد ساخت (شکل ۲) (Normala & Demikha, 2011).



شکل (۲): چارچوب ساختاری یک رفتار اخلاقی در اسلام

این شکل بیان می‌کند که یک مدیر مسلمان بخاطر صداقت خودش با صداقت توصیف نمی‌شود بلکه بخاطر فرمان خداوند این فضیلت را در می‌یابد. فهم این مسأله مهم است که فردی که از رفتارهای اخلاقی خوب برخوردار است اما عقیده اسلامی ندارد نمی‌تواند به عنوان یک فرد اخلاقی نگریسته شود یا به عبارت دیگر ارزش‌های اسلامی را ندارد زیرا اساساً وی فردی غیرمعتقد است. به همین ترتیب شخصی که رفتارهای اخلاقی خوبی دارد اما خدا را عبادت نمی‌کند نیز چنین شخصیتی دارد، عقیده مستلزم عمل به آن است (Normala & Demikha, 2011).

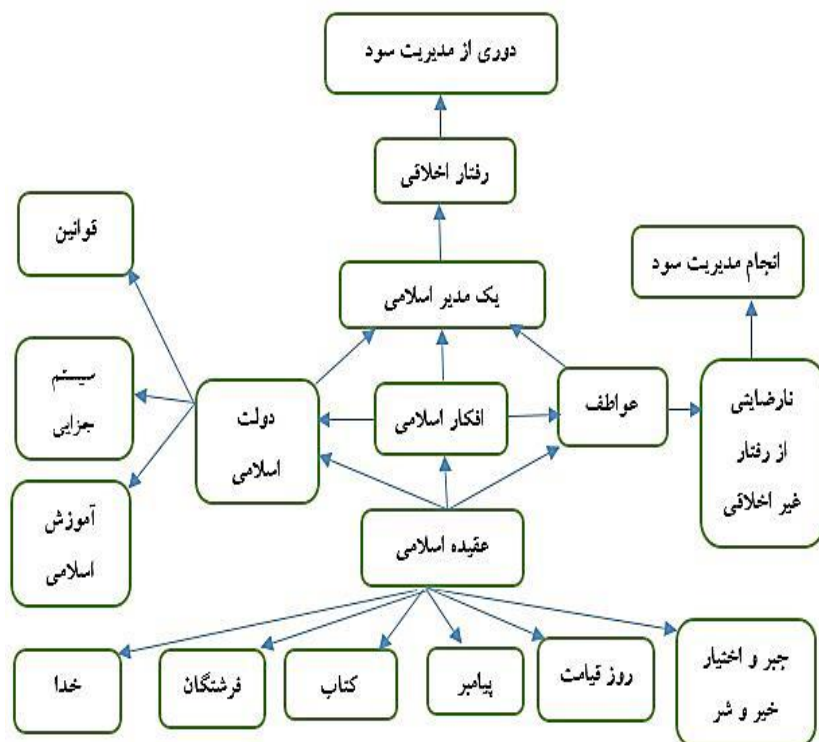
از نقطه نظر مدیریت سود مدیران مسلمان ابتدا باید ایمان خود را با تغییر تفکر جاری خود تغییر دهند. این بخاطر این است که تفکر یک عامل اساسی در تأثیرگذاری



بر رفتار فرد است. خداوند در قرآن سوره مبارکه رعد آیه ۱۱ می‌فرماید: "خداوند احوال هیچ قومی را تغییر نمی‌دهد مگر اینکه آنها آنچه در درون خودشان است تغییر دهند." برای عمل به اینگونه، مدیر تحریک به بازاندیشی اصولی می‌شود که اسلام براساس آن پایه‌گذاری شده است یعنی وجود خدا، پیامبری حضرت محمد(ص) و قرآن. همچنین، مدیر باید بداند که هرآنچه که از این عقیده استخراج می‌گردد باید تأیید و برآورده گردد و در غیر این صورت عمل مدیریت سود وی حرام تلقی خواهد شد. بنابراین، سلوک وی سوال برانگیز خواهد بود. درک زیان پاداش انگیزشی در آخرت، مدیران را به پرهیز از رویه‌های بد مدیریت سود شرکت‌ها وادار خواهد ساخت. برای بیان بهتر شکل ۳ یک توضیح جامع درباره ارتباط بین عقیده اسلامی و انجام مدیریت سود را توضیح می‌دهد. شکل ارتباط ارگانیک بین اجزای عقیده اسلامی را به عنوان یک اساس هوشمندانه نشان می‌دهد که به موجب آن تمام افکار، عواطف و قوانین دولتی باید از آن استخراج گردد. طبق این تعریف عقیده یک مرام و منش خوبی است که قلب یک فرد بدون هیچ تردید و شکی بر مبنای آن استوار شده است. علی‌رغم جدی بودن این عبارات در زندگی مسلمانان، پیداست که قرآن و سنت به معنی عقیده استفاده نمی‌شوند بلکه به عنوان ایمان اشاره دارند.

خداوند در قرآن سوره شوری آیه ۵۲ می‌فرماید: "و همین گونه روحی از امر خودمان به سوی تو وحی کردیم تو نمی‌دانستی کتاب چیست و نه ایمان (کدام است) ولی آن را نوری گردانیدیم که هر که از بندگان خود را بخواهیم به وسیله آن راه می‌نماییم و به راستی که تو به خوبی به راه راست هدایت می‌کنی...". همچنین در سوره بقره آیه ۱۷۷ می‌فرماید: نیکی آن نیست که رویتان را به سوی مشرق و مغرب آورید، بلکه نیکوکار آن کسی است که به خدا و روز قیامت و فرشتگان و کتاب و پیامبران ایمان آورد. به هر مسلمان واجب است که این ارکان را بداند و به آنها با درکی صحیح اعتقاد داشته باشد. دانستن این مسأله مهم است که یک فرد "یک معتقد به تمام

معنی " نامیده نخواهد شد فقط با دانستن و درک این ارکان، بلکه باید پایبند و تسلیم به تمام وظایف خواسته شده شامل رفتار در حالت اخلاق مدارانه باشد.



شکل (۳): چارچوب ساختاری عقیده اسلامی بر انجام مدیریت سود

براساس شکل ۳ عقیده سه زیر شاخه دارد، شامل عواطف، افکار و دولت (Normala & Demikha, 2011). با شروع از عواطف عقیده اسلامی احساسات عاطفی را نسبت به هر حرکت یا هدفی با تولید رضایت یا عدم رضایت تعیین خواهد نمود. در مورد مدیریت سود احساس مورد انتظار از یک مدیر اسلامی یک جواب منفی به انجام مدیریت سود مذموم (فرصت طلبانه و سوداگرایانه) به خاطر نقض توافق بین مالکان شرکت و نمایندگان آنها (مدیران) خواهد بود. جزء دوم، دولت اسلامی است که به موجب آن قوانین باید به منظور محدود نمودن عمل متقلبانه در شرکت‌ها در کنار

یک سیستم جزائی که عملکردهایش به عنوان حصاری از اقتصاد و ثروت ملت است، به تصویب برسد. این حاصل نمی‌گردد مگر با داشتن سیستم آموزشی اسلامی که نسلی تولید کند که به دکتین اسلامی احترام می‌گذارد و به آن پایبند است. بعد از گذاشتن تمام این اجزاء در جای خود گفته می‌شود که یک فرد اسلامی به جامعه تحویل گردیده و به عمل مدیریت سود به عنوان عملی غیرقانونی و حرام نگریسته خواهد شد. در حقیقت مدیری که چنین درکی را کسب کند درگیر مدیریت سود نخواهد شد. برعکس، وی برای جلوگیری از مدیریت سود در شرکت کار خواهد نمود چه در بخش او باشد و یا سایر بخش‌ها. گرچه عقیده رفتار افراد را متأثر می‌کند نگرش فرصت‌طلبانه اغلب در فعالیت‌ها ارائه می‌شود. در این زمینه معمولاً باید مدیر درباره روز قیامت فکر نماید. به عبارت دیگر مفاهیم پاسخگویی باید رفتار مدیران در هدایت تجارت و تصمیم‌گیری‌هایشان را شکل دهد (Normala & Demikha, 2011).

#### ۸. یافته‌های علمی پژوهش

برای اینکه مدل پیشنهادی در خصوص چارچوب ساختاری تأثیر عقیده بر مدیریت سود را بتوانیم ارائه بدهیم در این قسمت ابتدا به بحث مصلحت و تقابل این مفهوم با سود یا منفعت که از عقاید ماتریالیستی نشأت می‌گیرد، می‌پردازیم. واژه «مصلحت» دارای معنای تطبیقی و چندین معنای مجازی است. در محاورات اجتماعی و تعاملات سیاسی، گاهی مصلحت‌اندیشی در برابر بنیان‌گرایی و رادیکال‌اندیشی مطرح می‌شود. علاوه بر معانی متعدد برای مصلحت انگیزه مصلحت‌اندیشان نیز متفاوت است. برخی به خاطر ضعف خویش و برخی بخاطر حل بحران و رعایت مصالح عمومی، مصلحت‌اندیشی می‌کنند. آنچه در اندیشه دینی مصلحت خوانده می‌شود هیچگونه انفکاک و مرز فاصلی با حقیقت ندارد، بلکه چهره و تجلی حقیقت در شرایط مختلف می‌باشد. آنچه بین حقیقت و مصلحت، جدایی می‌افکند نگرش پراگماتیستی بر مصلحت و تفسیر مادی و

سرد انگارانه از آن است. اما در تفکر اسلامی مصلحت در مقابل مفسده و فساد است. در "مصباح المنیر" آمده است: صلاح ضد فساد است، مصلحت در چیزی یعنی وجود خیر در آن (المقری الفیدمی، جلد ۱، ص ۳۴۵) (معرفت، ۱۳۷۶). مصلحت در فقه شیعه به سه شکل است: ۱. احکام حکومتی؛ ۲. احکام اولی؛ ۳. احکام ثانوی (قدیر و ساریخانی، ۱۳۹۰).

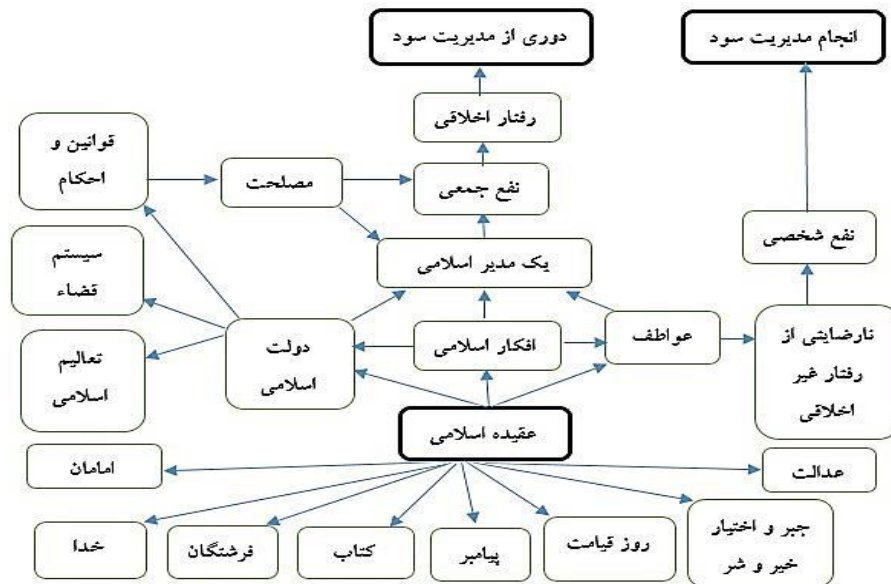
مرحوم آیت الله خوئی می‌فرمایند: مصلحت و مفسده غالباً از سنخ منفعت و ضرر نیستند و به عبارت دیگر احکام شرعی تابع منافع و ضررها نمی‌باشند (واعظی، ۱۳۹۳). نظام سرمایه‌داری اصالت را به سود داده و آن را مبنای امور قرار می‌دهد. مدیر در سیستم سرمایه‌داری نفع خویش را دنبال می‌نماید پس در صورت ضعف نظارت یا تبانی و تحت تأثیر اعتقادات ماتریالیستی، ممکن است به نفع خویش عمل کرده و سود را به زیان سایر ذینفعان، به خاطر افزایش پاداش خویش یا هر هدف پلید دیگری، مدیریت نماید. اما در نظام اعتقادی اسلام و سیستم حکومتی اسلامی که در تحقیقات بالا اشاره گردید زیربنایی به نام عقیده اسلامی وجود دارد که باعث می‌گردد مدیر مسلمان رفتار اخلاقی از خود بروز داده و خود را از این تخطی حفظ نماید.

بحث دیگری که در مطالعات فوق به آن توجه نگردیده است مفهوم عدالت در اسلام است. عدالت نیز از دیدگاه اسلام در تقابل با تفکر سوسیالیسم و لیبرالیسم می‌باشد. در بعد اقتصادی سرمایه‌داری، نفع فردی حاکم بوده و این عین عدالت است. در تفکر سوسیالیستی مفهوم مصرف مطرح می‌باشد و منظور از عدالت نیز تولید به اندازه مصرف جمع است. اسلام مقصود از تولید را برای انتفاع جمع مطرح می‌نماید. بحث جبر و اختیار خود به خود بحث «عدل» را به میان می‌آورد، زیرا رابطه مستقیمی است میان اختیار و عدل از یک طرف و جبر و نفی عدل از طرف دیگر، یعنی تنها در صورت اختیار است که تکلیف و پاداش و کیفر عادلانه مفهوم و معنی پیدا می‌کند (مطهری، ۱۳۵۸).

آخرین مبحث نیز به امامت بر می‌گردد. امامت در مکتب تشیع، جزء اصول دین و در ردیف توحید و نبوت و معاد است. وظایف امامت در این مکتب، امتداد وظایف رسالت پیامبر است و امام به همان وظایفی که بر عهده پیامبر بوده قیام می‌کند و همه را انجام می‌دهد. درست است که با درگذشت پیامبر(ص) باب نبوت و نزول وحی بسته شد و بعد از وی پیامبری نمی‌آید و بر احدی وحی نازل نمی‌شود ولی این به آن معنا نیست که امت اسلامی پس از آن حضرت از بیان اصول عقاید بی‌نیاز باشد و به تشریح فروع و احکام و حکومت و حاکمیت شخصی که از طرف خدا تعیین شده نپردازد، بلکه نیاز آنان به فردی که این وظایف را انجام دهد پیوسته باقی است و این کارها همان وظایف مقام رسالت است که پس از درگذشت پیامبر، امام آنها را بر عهده دارد و قیام به چنین وظایفی، بدون علم وسیع و گسترده و بدون عصمت و مصونیت از گناه و خطا امکان‌پذیر نیست و نیز شناخت چنین فردی جز از طریق وحی برای مردم امکان ندارد. شیعه، مقام امامت را یک منصب الهی می‌داند و معتقد است که امام باید از جانب خدا، منصوب و معین گردد.

در مکتب تشیع، فلسفه بعثت پیامبران، با فلسفه نصب و تعیین امام از طرف خدا یکی است و همان عللی که ایجاب می‌کند خداوند رسولی را بفرستد، همان نیز ایجاب می‌کند که پس از پیامبر، امامی که عهده‌دار وظایف رسالت باشد از طرف خدا منصوب گردد (سبحانی، ۱۳۸۹).

ساختاری که بر پایه این نظام عقیدتی پایه‌ریزی می‌شود و منجر به بروز رفتار اخلاقی می‌گردد در شکل ۴ پیشنهاد گردیده است.



شکل (۴): چارچوب ساختاری عقیده اسلامی بر انجام مدیریت سود

#### جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

مدیریت سود مذموم (فرصت‌طلبانه و سوداگرایانه) به عنوان دستکاری سود توسط مدیران به منظور دستیابی به پاداش یا اهداف نادرست تعریف شده و به عنوان رفتاری غیراخلاقی به خاطر دلایلی که در ادامه می‌آید بدان نگریسته می‌شود. اول اینکه این عمل استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی را که شامل سهامداران، بانکداران و سرمایه‌گذاران بالقوه است گمراه می‌نماید. دوم اینکه این عمل بازده‌های سرمایه‌گذاری سهامداران را تحریف می‌نماید. سوم اینکه اگر دستکاری به موقع کشف نگردد اقتصاد ممکن است تضعیف شود. به هر حال کشف عمل مدیریت سود به نوعی مشکل است اما علیرغم این مسأله برخی مواقع GAAP دست مدیران را در استفاده از انتخاب‌های حسابداری گوناگون، باز می‌گذارد. با این حال مدیران هنوز رفتار ناپاک خودشان را ادامه می‌دهند. تلاش‌های فراوانی برای کاهش عمل مدیریت سود بویژه بعد از فروپاشی شرکت‌های انرون و ووردکام انجام گرفت، به طوری که والش (۲۰۰۷) ادعا نمود که

SOX<sup>۱۸</sup> اصول اخلاقی را به منظور برگرداندن اعتماد عمومی، بعد از رسوایی شرکت انرون تعریف نموده است. از جنبه اسلامی تصمیمات مدیریتی و تجاری توسط ایمان رهنمون می‌گردند که در عمل به معنی مطابقت با احکام شریعت و شرکت در کارهای حلال و دوری از حرام است. اسلام یک مدیر مسلمان را به عنوان شخصی که پاسخگویی به خداوند را در تمام تصمیم‌گیری‌هایش در نظر می‌گیرد، مورد توجه قرار داده است. بنابراین، درستکار و منصف بودن مدیر منجر به بروز اطلاعات صحیح در صورت‌های مالی خواهد شد. ترویج و حفظ این رفتار مستلزم ارتباط ارگانیک بین اجزای عقیده اسلامی به عنوان یک پایه هوشمندانه از تمام تفکرات، عواطف و قوانین دولتی است که باید از آن استخراج گردد. طبق تعریف، عقیده مرام و منشی است که قلب یک فرد بر آن بدون هیچ شک و تردیدی استوار می‌گردد. بنابراین برای هر مسلمانی دانستن این ارکان و اعتقاد به آنها با یک درک صحیح، ضروری است. به هر حال دانستن این نکته مهم است که یک فرد تنها با دانستن و فهم این ارکان یک معتقد کامل نامیده نمی‌شود بلکه باید پایبند و تسلیم به تمام وظایف شامل رفتار به شکل اخلاق‌مدارانه باشد. در این راستا پیش‌بینی می‌شود که چارچوب ساختاری عقیده اسلامی استدلال رفتار اخلاقی مدیران را با افزایش سطح ایمان که در ارتباط با عقیده اسلامی استاندارد است، بهبود بخشد. این ارتقاء باعث کاهش و از بین رفتن عمل مذبحانه مدیریت سود می‌گردد.

عالمان و اندیشمندان اقتصادی پایه و اساس ثروت را ارزش افزوده می‌دانند (نه منابع و ذخایر طبیعی و اندوخته‌های مادی) و این ارزش افزوده را صنعت و خدمات ایجاد می‌نماید (و تعاونوا علی...). برای رسیدن به توسعه پایدار، مدیران شرکت‌ها باید به سوی مدیریتی مطلوب و صادقانه رهنمون گردند. این جمله سید جمال‌الدین اسدآبادی که می‌گوید: "رفتم به غرب اسلام را دیدم ولی مسلمان ندیدم، برگشتم به شرق مسلمان دیدم اما اسلام ندیدم" را بارها شنیده‌ایم، اما رسوایی‌ها و بحران‌های اخیر

که در نظام سرمایه‌داری غرب بروز نموده نشان از این است که تا برقراری ساختار حکومت اسلامی انجام نیافته و تا احکام اسلامی بطور کامل پیاده نگردد و محور رفتار انسانها در جامعه نفع شخصی باشد، همواره با نقایصی مواجه خواهیم بود. پس جوامع اسلامی باید به خود بیایند و مدیران صنعت و خدمات باید به جای الگوبرداری از ایس‌های غربی و شرقی به معارف و تعالیم بی‌نظیر اسلام روی آورند تا شاهد جامعه‌ای توسعه‌یافته باشیم که در آن نفع همه افراد جامعه در نظر گرفته شود.

#### یادداشت‌ها

---

1. Ijiri
2. Karcher
3. Generally Accepted Accounting Principles
4. Accounting Earning Management
5. Real Earning Management
6. Ferrell et al
7. Merchant and Rockness
8. Fischer and Rosenzweig
9. Kaplan
10. Abdul Rahman et al
11. Conroy and Emerson
12. Security and Exchange Commission
13. Dey
14. Schipper
15. Parfet
16. Walsh
17. Accounting and Auditing Organizations of Islamic Financial Institutions
18. The Sarbanes– Oxley Act of 2002, also known as the 'Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act' and 'Corporate and Auditing Accountability and Responsibility Act' and more Commonly Called Sarbanes– Oxley.

#### کتابنامه

آقایی، محمدعلی و رضا حصارزاده (۱۳۹۱)، «الگوسازی مفهومی اخلاق در حسابداری و پیمایش دیدگاه حسابداران»، *اخلاق در علوم و فناوری*، سال هفتم، شماره ۳.



- اعتمادی، حسین، حجت‌اله فرزانی و رضا غلامی حسین‌آباد و مهدی ناظمی‌اردکانی و (۱۳۸۹)، «بررسی تأثیر ارزش‌های اخلاق شرکتی بر درک مدیریت سود»، *اخلاق در علوم و فناوری*، سال پنجم، شماره‌های ۳ و ۴.
- اعتمادی، حسین و حلیمه رحمانی (۱۳۸۸)، «بررسی تجربه اخلاق در مدیریت سود»، *اخلاق در علوم و فناوری*، سال چهارم، شماره‌های ۳ و ۴.
- بزرگ‌اصل، موسی (۱۳۸۴)، «اهداف و خصوصیات حسابداری اسلامی»، *حسابرس*، شماره ۳۱.
- ساری، محمدعلی (۱۳۹۳)، «اسلام و حسابداری محیط زیست»، *دانش و پژوهش حسابداری*، شماره ۳۷.
- سبحانی، جعفر (۱۳۸۹)، *عقائد اسلامی در پرتو قرآن عقل و حدیث*، قم: انتشارات بوستان کتاب، صص ۱۹۱-۱۹۲.
- شهریاری، حمید (۱۳۸۵)، *فلسفه اخلاق در تفکر غرب از دیدگاه السدیر مک ایتناید*، تهران: انتشارات سمت، چاپ اول، صص ۱۵۵، ۱۵۶ و ۲۱۵.
- قدیر، محسن و عادل ساریخان (۱۳۹۰)، «احکام حکومتی و مصلحت در فقه شیعه»، *شیعه‌شناسی*، شماره ۳۵.
- کارل، الکسیس (۱۳۸۴)، *انسان موجود ناشناخته*، مترجم: عنایت‌الله شکیباپور به نقل جعفر سبحانی، صص ۱۳۵-۱۳۷.
- قاسم‌زاده، حبیب‌اله (۱۳۷۸)، *شناخت و عاطفه*، تهران: انتشارات فرهنگیان.
- مشایخ، شهناز، زهرا اربابی و معصومه رحیمی‌فر (۱۳۹۲)، «بررسی انگیزه‌های مدیریت سود»، *پژوهش حسابداری*، شماره ۹.
- مک‌درموت، مارتین (۱۳۶۳)، *اندیشه‌های کلامی شیخ مفید*، مترجم: احمد آرام، تهران: مؤسسه مطالعات اسلامی دانشگاه مک‌گیل شعبه دانشگاه تهران، صص ۷۱.
- مصباح‌یزدی، محمدتقی (۱۳۸۲)، *معارف قرآن*، راه و راهنماشناسی، قم: مؤسسه آموزشی و پژوهشی امام خمینی، جلد ۴ و ۵، صص ۱۰، ۱۱ و ۱۵.
- مصباح‌یزدی، محمدتقی (۱۳۷۷)، *اخلاق در قرآن*، قم: مؤسسه آموزشی و پژوهشی امام خمینی.
- معرفت، محمدهادی (۱۳۷۶)، «مصلحت در فقه»، *پیام حوزه*، شماره ۱۴.

معصومی، سید امیر (۱۳۹۰)، *صحیفه مهدی عجل الله تعالی فرجه الشریف*، قم: انتشارات حدیث مهر.

مطهری، مرتضی (۱۳۵۸)، *عدل الهی*، تهران: انتشارات صدرا، ص ۱۸.

مطهری، مرتضی (۱۳۸۴)، *مجموعه آثار*، چاپ دوم، تهران: انتشارات صدرا.

نیکومرام، هاشم، فریدون رهنمای رودپشتی، عباس طلوعی اشلقی و یوسف تقی پوریان، (۱۳۹۳)، «ارزیابی تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران مدیریت بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت (با استفاده از تکنیک آنتروپی - فازی)»، *حسابداری مدیریت*، دوره ۷، شماره ۱.

نوروش، ایرج، سحر سپاسی و محمدرضا نیکبخت (۱۳۸۴)، «بررسی مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران»، *علوم اجتماعی و انسانی*، شماره ۴۳ (ویژه‌نامه حسابداری).

عاملی، شیخ حرّ (۱۰۳۳-۱۱۰۴)، *تفصیل وسائل الشیعه إلى تحصیل مسائل الشریعه*، جلد ۱۲. علاء‌الدین علی بن عبدالملک ابن قاضی خان قادری شاذلی هندی معروف به متقی هندی (۸۸۸-۹۷۵ق)، *کنز العمال فی سنن الأقوال و الأفعال*، جلد ۴.

مجلسی، محمدباقر بن محمدتقی (۱۰۳۷-۱۱۱۱ق)، *بحار الانوار*، جلد ۶۷، ۶۹ و ۱۰۳.

محمدی ری‌شهری، محمد (۱۳۴۷ تا ۱۴۰۷ق)، *میزان الحکمه*، جلد ۱ و ۲.

Abdul Rahman, A.R. (2003), "Ethics in Accounting Education: Contribution of the Islamic Principle of Maslahah", *Journal of Economics and Management*, 11(1).

Abdul Rahman, A.R. (2003), *An Introduction to Islamic Accounting Theory and Practice*, Cert Publication.

Abdul Rahman, U.M, Dowds, J and Cahan, S.F, (2005), "Earnings Management Practices among Muslim and Non- Muslim Managers in Malaysia", *Journal of Economics and Management*, 13(2).

Abuznaid, S. A. (2009), "Business Ethics in Islam: The Glaring Gap in Practice", *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 2(4).

Accounting and Auditing Organizations of Islamic Financial Institutions, (1998), *Code of Ethics for Accountants and Auditors of Islamic Financial Institutions*.

- Ahmad, K. (1997), "Islamic Ethics in the Changing Environment for Managers", *Malaysian Management Review*, 32(3).
- Angelidis, J., & Ibrahim, N. (2004), "An Exploratory Study of the Impact of Degree of Religiousness upon an Individual's Corporate Social Responsiveness Orientation", *Journal of Business Ethics*, 51(2).
- An-Nabahani, T. (2001), *the system of Islam*, London: Al-Khilafah Publications.
- Archer, S, Karim, R. A. A., & Al-Deehani, T. (1998), "Financial Contracting, Governance Structures and the Accounting Regulation of Islamic Banks: An Analysis in terms of Agency Theory and Transaction Cost Economics", *Journal of Management and Governance*, 2(2).
- Arya, A, Jonathan C. G., & Shyam, S. (2003), "Are Unmanaged Earnings Always Better for Shareholders?," *Accounting horizons*, (17).
- Belski, W.H, Beams, J.D., Brozovsky, J.A. (2008) "Ethical judgments in Accounting: An Examination on the Ethics of Managed Earnings," *Journal of Global Business Issues*, 2(2).
- Carpenter, T.D. & Reimers, J.L. (2005), "Unethical and Fraudulent Financial Reporting: Applying the Theory of Planned Behavior," *Journal of Business Ethics*, 60(2).
- Conroy, S. J., & Emerson, T. L. N. (2004), "Business Ethics and Religion: Religiosity as a Predictor of Ethical Awareness among Students," *Journal of Business Ethics*, 50(4).
- Dey, R. A. (1988), "Earning Management in an Overlapping Generations model," *Journal of Accounting Research*, 26(2).
- Elias, R. Z. (2002), "Determinants of Earnings Management Ethics among Accountants," *Journal of Business Ethics*, 40(1).
- Ethics Resource Center, National Business Ethics Survey (2005), *How employees perceive ethics at work*, (30).
- Ferrell, O. C, Fraedrich, J., & Ferrell, L. (2008), *Business Ethics: Ethical Decision Making and Cases*, USA: Houghton Mifflin, 7th.
- Fischer, M., and Rosenzweig, K. (1995), "Attitudes of Students and Accounting Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earnings Management", *Journal of Business Ethics*, 14(6).
- Forte, A. (2004), "Business Ethics: A study of the Moral Reasoning of Selected Business Managers and the Influence of Organizational Ethical Climate," *Journal of Business Ethics*, 51(2).
- Foucault, Michel (1972), *The Archeology of knowledge*, London: Tavistock publication.
- Gaa, J & Dunmore, P. (2007), "The Ethics of Earnings management", *Chartered Accountants Journal*, 86 (8).
- Greenfield, A. C, Norman, C.S., & Wier, B. (2008), "The Effect of Ethical Orientation and Professional Commitment on Earnings Management Behavior", *Journal of Business Ethics*, 83(3).

- Hao, Q & Yao, L.J. (2007),"An explanation for Earnings Management: Opportunities or Signaling", *Journal of Theoretical Accounting Research*.
- Hassan, M.K. (1995),"World View Orientation and Ethics: A Muslim Perspective", *A paper presented in the International Conference on Development, Ethics and Environment at the institute of Policy Research, University Malaya, Kuala Lumpur, January 13-16.*
- Healy, P.M., & Wahlen, J.M. (1999), "A Review of the Earning's Management Literature and its Implications for Standard Setting", *Accounting Horizons*, 13(4).
- Kaplan, S.E. (2001a), "Further Evidence on the Ethics of Managing Earnings: An Examination of the Ethically Related Judgments of Shareholders and non- Shareholders", *Journal of Accounting and Public Policy*, 20(1).
- Karcher, J. N. (1996),"Auditors' Ability to Discern the Presence of Ethical problems", *Journal of Business Ethics*, 15(10).
- Malone, F.L. (2006), "The Ethical attitudes of Accounting Students", *Journal of American Academy of Business Cambridge*, 8(1).
- Merchant, K.A., & Rockness, J. (1994),"The Ethics of Managing Earnings: An Empirical Investigation", *Journal of Accounting and Public Policy*, 13(1).
- Normala Sheikh Obid, S., & Demikha, L (2011), "Earnings Management: Islamic Perspective", *Asia Pacific Journal of Accounting and Finance*, 2(1).
- Parfet, W.U. (2000), "Accounting Subjectivity and Earnings Management: A Preparer Perspective", *Accounting Horizons*, 14 (4).
- Schipper, K. (1989), "Commentary on Earnings Management", *Accounting Horizons*, 3(4).
- Staubus, G. J. (2005), "Ethics Failures in Corporate Financial Reporting", *Journal of Business Ethics*, 57(1).
- Walsh. C. (2007),"Ethics: Inherent in Islamic Finance Through Shariah Law; Resisted in American Business Despite Sarbanes- Oxley", *Fordham Journal of Corporate & Financial Law*, 12(4).

**The Effect of Islamic Beliefs on the Earnings Management**

*Asghar Pakmaram\**

*Received: 01/01/2015*

*Ahmad Fathi Abdollahi\*\**

*Accepted: 15/04/2015*

*Lotfoallah Taghizadeh\*\*\**

There is an increasing concern among financial statements users about the frauds occurring in the business organizations. The unexpected collapse of corporate giants such as Enron and WorldCom has driven those interested to pay more attention to the unethical practices in accounting systems. The phenomenon of earnings management is seen as one of the most controversial issues facing the accounting profession during the last few decades. It has been argued that earnings management misleads the users of financial statements. This is because when the managers alter earnings, the financial statements do not accurately reflect the economic wealth of the company, which ultimately leads to the gross violation of stakeholders' trust. The objective of this paper is firstly to address the ethical issue of earnings management and evaluate the related research progress where a structural framework based on Islamic beliefs can provide some insights into the behavioral pattern and economic actions that could be undertaken to reduce or eliminate the practice of earnings management. Hence, the paper proposes a structural framework of Islamic beliefs and the practice of earnings management (derived from the Quran and *sunna*) that function as guidance for managers towards a more proper manner.

**Keywords:** Earnings Management, Management Ethics, Islam

**JEL Classification:** H3, M1, Z12

---

\* Assistant Professor, Department of Business and Accounting, Islamic Azad University of Bonab, (Corresponding Author), pakmaram@bonabiau.ac.ir

\*\* M.A in Accounting. Department of Accounting, Payame Noor University, ahmadsave@yahoo.com

\*\*\* Department of Ethical Science, Payame Noor University, lt0379@yahoo.com