

## **Investigating the Individual's Intention Physiological Factors in Different Earning Management Methods: Applying the Theory of Planned Behavior**

**Mohammad Ali Aghaei \***

*Associate Professor of Accounting, Faculty of Economics and Management of Tarbiat Modares University, Tehran, Iran (Corresponding Author)-  
aghaeim@modares.ac.ir*

**Javad Rezazadeh**

*Associate Professor of Accounting, Faculty of Economics and Management of Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. j.rezazadeh@modares.ac.ir*

**Maryam Esmaeilinasab**

*Associate Professor of Psychology, Department of Psychology of Tarbiat Modares, Tehran, Iran . esmaeilinasab@modares.ac.ir*

**Seyed Amir Hosein Mirhadi**

*Ph.D. Student in Accounting, Faculty of Economics and Management of Tarbiat Modares University, Tehran, Iran . amirhosein.mirhadi@modares.ac.ir*

### **Abstract:**

There are few studies about the role of the theory of planned behavior as an individual's important psychological behavior despite several investigations about earning management. This study aims to design, develop and examine the model of earning management intentions by applying the theory of planned behavior based on psychological characteristics to empirically represent the effect of attitudes, subject norms, perceived behavioral controls, and moral obligation on different methods of earning management intentions. We use three different scenarios including real earning management, choosing accounting methods, and manipulating accruals and the standard theory of planned behavior questionnaires. The examination of this study is based on ۲۷۸ questionnaires answered by MBA students in ۲۰۲۲ and ۲۰۱۱ through convenience sampling. To test hypotheses, we use Kruskal Wallis (H Test) and structural equation. The results show that there is a significant difference between individuals' attitudes, subject norms, perceived controls, and moral obligations in different earning management methods. Besides, we find that the individual earning management intentions model applying the theory of planned behavior in each of the three earning management methods is significant, and attitudes, subject norms, perceived controls, and moral

obligations have significant effects on their intentions to engage in earning management behavior. The results of applying the theory of planned behavior for forecasting individuals' engagement in earning management could be used in setting educational programs, standard setting, and empowering internal control mechanisms in firms.

**Keywords:** Theory of Planned Behavior, Different Earning Management Methods

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

## بررسی عوامل روانشناسی تاثیرگذار بر قصد فردی در هر یک از روش‌های مدیریت سود: کاربرد تئوری رفتار برنامه ریزی شده

محمدعلی آقایی\*<sup>۱</sup>      جواد رضا زاده<sup>۲</sup>      مریم اسماعیلی نسب<sup>۳</sup>  
سید امیرحسین میرهادی<sup>۴</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۰/۲۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۰۴

### چکیده

علی‌رغم تعداد روزافزون مطالعات در مورد مدیریت سود، شواهد چندانی در مورد نقش تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده به‌عنوان ویژگی رفتاری مهم افراد در اقدام به مدیریت سود وجود ندارد. بر این اساس، هدف پژوهش طراحی، توسعه و آزمون مدل رفتاری مدیریت سود با کاربرد تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده بر اساس ویژگی‌های روانشناسی بوده است تا به صورت تجربی نشان دهد که نگرش، هنجارهای ذهنی، کنترل ادراکی و تعهد اخلاقی افراد نسبت به مدیریت سود چه تأثیری بر قصد آن‌ها در اقدام به روش‌های مختلف مدیریت سود دارد. ابزار پژوهش را طرح آزمایشگاهی با سه سناریوی مدیریت سود واقعی، مدیریت سود با انتخاب رویه‌های حسابداری و مدیریت سود با دست‌کاری ارقام تعهدی و پرسشنامه استاندارد تئوری رفتار برنامه‌ریزی تشکیل داده است. داده‌های این پژوهش از ۲۷۸ پرسشنامه استخراج شده است که توسط دانشجویان مدیریت کسب و کار در سال ۱۴۰۰-۱۴۰۱ تکمیل شده است. دانشجویان به روش نمونه‌گیری دردسترس انتخاب شده‌اند. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون کروکسال - والیس

۱ دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران (نویسنده مسئول) aghaeim@modares.ac.ir

۲ دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. j.rezazadeh@modares.ac.ir

۳ دانشیار گروه روانشناسی، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. esmaeilinasab@modares.ac.ir

۴ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. amirhosein.mirhadi@modares.ac.ir

(آزمون H) و معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد اختلاف معناداری بین نگرش افراد، هنجارهای ذهنی، کنترل ادراکی و تعهد اخلاقی افراد نسبت به روش‌های مختلف مدیریت سود وجود دارد. همچنین؛ نتایج حاکی از آن است که مدل قصد مدیریت سود با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده در هر سه سناریوی مدیریت سود معنادار است و نگرش، هنجارهای ذهنی و کنترل ادراکی و تعهد اخلاقی افراد نسبت به مدیریت سود بر قصد آن‌ها در اقدام به مدیریت سود تأثیر معناداری دارند. نتایج حاصل از کاربست تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده جهت پیش‌بینی اقدام افراد به مدیریت سود را می‌توان در تدوین برنامه‌های آموزشی، استاندارد گذاری و همچنین تقویت بکارگیری مکانیزم‌های کنترل داخلی در شرکت‌ها بکار برد.

**کلید واژه‌ها:** تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده، روش‌های مختلف مدیریت سود

۱-مقدمه:

با توجه به افزایش فعالیت‌های غیراخلاقی، به خصوص به شکل مدیریت سود<sup>۱</sup>، بررسی رفتار غیراخلاقی در کسب و کار و جامعه توجه چشمگیری را در دو دهه گذشته به خود جلب کرده است (شوارتز، ۲۰۱۶). اقدامات مدیریت سود همگام با رسوایی‌های شرکتی از اواخر دهه ۱۹۹۰، اعتماد سرمایه‌گذاران، سهام‌داران و عموم مردم به سیستم گزارشگری مالی را خدشه‌دار کرده است، همچنین درستی و صداقت حرفه حسابداری را به طور کل زیر سوال برده است (سایال و سینگ، ۲۰۲۰). افزایش قابل ملاحظه تقلب، تحریف‌ها و ارائه مجدد صورت‌های مالی که اغلب با ورشکستگی شرکت‌های بزرگ همراه است، نگرانی در مورد کیفیت صورت‌های مالی را به همراه داشته است، به همین دلیل پیشگیری یا کشف اشتباهات و تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی همراه کانون توجه سرمایه‌گذاران و مدیران بوده است (حساس یگانه و مداحی، ۱۳۸۸).

علی‌رغم تلاش‌های سازمانی در پیاده‌سازی ساختار حاکمیتی، کدهای سختگیرانه اخلاقی و برنامه‌های آموزش اخلاقی (مرکز منابع اخلاق<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴)، رفتار غیراخلاقی مدیران به شکل دستکاری سود در سازمان‌ها هنوز هم ادامه دارد (فیولیو و کاپلان، ۲۰۱۷). از آنجایی که رقم سود شرکت‌ها عامل مهمی در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران محسوب می‌شود، امروزه مدیریت سود به یکی از موضوعات مطرح در پژوهش‌های حسابداری تبدیل شده و بروز تضادهای نمایندگی در شرکت‌ها موجب شده یکی از راه‌های رسیدن مدیران به برخی منافع، مدیریت سود باشد (جمالیان پور، حسینی، ۱۴۰۱).

بنابراین، بررسی عوامل موثر بر رفتار مدیریت سود افراد برای درک اینکه چرا افراد در رفتار مدیریت سود، شرکت می‌کنند ضروری است. چنین درکی به توسعه سیاست‌های حسابداری و همچنین تدوین برنامه‌های آموزشی کمک می‌کند تا از گزارش نادرست اطلاعات مالی جلوگیری شود (سایال و سینگ، ۲۰۲۰).

مدیریت سود، شامل دستکاری اطلاعات مالی برای رسیدن به سود هدف است و شاید مهم‌ترین مساله‌ای است که حرفه حسابداری با آن مواجه است (فیولیو و کاپلان، ۲۰۱۷). مدیریت سود، برداشتن گام‌های آگاهانه در محدوده اصول پذیرفته شده حسابداری برای رساندن سود گزارش شده به سطح سود مورد نظر می‌باشد (شفاعت و همکاران، ۱۴۰۰). رفتار مدیریت سود، مبتنی بر اهداف فردی می‌باشد و دارای ماهیتی پیچیده هستند (فرانکشتی، ۲۰۱۸). اغلب تحقیقات در حوزه مدیریت سود بر تشخیص، میزان و عواقب مشارکت در مدیریت سود متمرکز هستند (فیولیو

<sup>۱</sup> Earning management

<sup>۲</sup> Ethics Resource Center

و کاپلان، ۲۰۱۷). اخیراً جریان برخی از پژوهش‌های مدیریت سود و رفتار غیراخلاقی به سمت بررسی تاثیر ساختار مالکیت، کیفیت حسابداری و ترکیب اعضا هیئت مدیره بر مدیریت سود متمایل شده است (هیوک و همکاران، ۲۰۱۷). با این حال، هنوز هم محققین پرشماری به بررسی اینکه چرا افراد خودآگاه یا ناخودآگاه مرتکب مدیریت سود می‌شوند می‌پردازند (سایال و سینگ، ۲۰۲۰).

با وجود چهارچوب‌های قیاسی مطلوبی که می‌توانند در بستر رفتار اخلاقی (غیراخلاقی) فردی استفاده شوند، نبود دیدگاه هوشمند یا چهارچوب روانشناسی که عوامل موثر بر رفتار غیراخلاقی، به صورت مشخص مدیریت سود را مشخص کند احساس می‌شود.

افزایش رویدادهای غیراخلاقی و درک محدود از عوامل روانشناسی موثر بر قصد<sup>۱</sup> مدیریت سود منتج به شکاف تحقیقاتی در مدیریت سود شده است. شکافی در فهم اینکه چرا و چگونه افراد در این نوع رفتار غیراخلاقی شرکت می‌کنند؟ آیا پاسخ به این پرسش صرف وجود حرص و طمع در انسان است یا نیاز ناخودآگاه انسان برای رسیدن به رضایت فوری است؟ یا وجود محرک فشار روانی یا پاسخ نهفته در رفتار ذاتی انسان؟ می‌توان به برخی از این سوالات پاسخی محتاطانه داد؛ با این حال، اهمیت این سوالات را نمی‌توان نادیده گرفت. درک قصد یک رفتار، فرآیند مستقیم و ساده نیست، بلکه فرآیندی پویا و پیچیده است (گینو، ۲۰۱۵). افراد متفاوت در مورد یک تناقض اخلاقی دیدگاه‌های متفاوتی دارند و به شکل‌های متفاوتی با آن برخورد می‌کنند. افرادی که برای اخلاقیات ارزش قائل هستند و یا خودشان را فردی اخلاقی در نظر می‌گیرند، گاهی به شکل آگاهانه یا ناخودآگاه نمی‌توانند درک کنند که آیا مسئله‌ای اخلاقی در تصمیماتی که گرفته‌اند وجود داشته است یا خیر (گینو، ۲۰۱۵).

طبق ادبیات روانشناسی، احساسات و هیجانات اشخاص در تصمیم‌گیری‌های آنها نقش با اهمیتی را ایفا می‌نماید. این مهم برخاسته از نتایج پژوهش‌های روانشناسی می‌باشد که نشان داده‌اند قضاوت و تصمیم‌گیری افراد تحت تاثیر ویژگی‌های فردی-رفتاری افراد بوده و این ویژگی-ها بر تصمیمات مالی افراد اثرگذار است (رفاهی بخشی و همکاران، ۱۳۹۷). بدون شک، عوامل روانشناسی گوناگونی وجود دارند که بر قصد مدیریت سود تاثیر می‌گذارند. با این حال، در پژوهش کنونی، حوزه پژوهش محدود به شناسایی نقش عوامل روانشناسی شخصی تاثیرگذار بر قصد مدیریت سود شده است. زیرا مدیریت سود یک رفتار شخصی است که شامل احساسات و تفکر فردی موثر بر مولفه‌های شخصیتی یک فرد می‌باشد. بنابراین، برای یافتن پاسخی به مسئله مطرح شده در بالا، این پژوهش سوال زیر را بررسی می‌کند:

<sup>۱</sup> Intention

چگونه عوامل روانشناسی شخصی بر قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود تاثیر می‌گذارند؟ برای پاسخ دادن به این سوال، این پژوهش از تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده<sup>۱</sup> به عنوان پایه و اساس تئوریک برای مشخص کردن عوامل روانشناسی شخصی تاثیرگذار بر قصد مدیریت سود استفاده می‌کند. تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده یکی از کارآمدترین و منطبق‌ترین نظریه‌های روانشناسی استفاده‌شده برای مطالعه رفتار فردی است (آیزن، ۱۹۹۱). تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده در حوزه‌های متفاوت کسب و کار برای در مطالعه رفتار اخلاقی (غیراخلاقی) فردی استفاده شده است (ریمشاید و همکاران، ۲۰۱۱؛ کرونان و همکاران، ۲۰۱۸). در مورد مدیریت سود، تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده عواملی ارائه می‌کند که به شکل آگاهانه یا ناخودآگاه فرد را زمانی که با مسئله‌ی اخلاقی در مدیریت سود مواجه می‌شوند به گذر از مرزهای اخلاقی می‌کشاند.

همچنین بررسی روش‌های مختلف مدیریت سود، مقاصد و عوامل روانشناسی فردی موثر بر هر کدام از این روش‌ها ممکن است پاسخی بهتر برای سوال پژوهش ارائه کند. قضاوت‌های اخلاقی افراد نسبت به روش‌های مختلف مدیریت سود متفاوت است و نمی‌توان ادعا کرد که بار اخلاقی روش‌های مختلف مدیریت سود یکسان می‌باشد (بلسکی و همکاران، ۲۰۰۸؛ اعتمادی و رحمانی، ۱۳۸۸). در نتیجه می‌توان انتظار داشت بررسی تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده در روش‌های مختلف مدیریت سود پیش‌بینی‌های بهتری را در خصوص اقدام به مشارکت افراد در مدیریت سود فراهم سازد.

رفتار اخلاقی از اهمیت بسیار زیادی در حرفه حسابداری برخوردار است زیرا قابلیت اعتبار حرفه حسابداری بستگی به تمامیت و قابلیت اعتماد اطلاعات مالی دارد (عبدالمحمدی و بیگر، ۲۰۰۸). بنابراین، این پژوهش بصورت تجربی مدلی را ارائه و آزمون می‌کند که در برگیرنده کاربرست تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده با هدف بررسی عوامل روانشناسی تاثیرگذار بر قصد فردی در هر یک از روش‌های مدیریت سود است.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مدیریت سود، عبارت است از انتخاب رویه‌های حسابداری توسط مدیر با انجام اقدامات موثر بر سود، به قصد دستیابی به سود هدف. با توجه به هدف مدیریت از اقدام به مدیریت سود، می‌توان این پدیده را هم خوب هم بد دانست. به عنوان مثالی از مدیریت سود خوب می‌توان بیان کرد که مدیران زمانی که محدودیتی در کانال‌های ارتباطی وجود داشته باشد از مدیریت سود برای علامت

<sup>۱</sup> Theory of planned behavior

دهی به بازار سرمایه استفاده می‌کنند. همچنین به عنوان مدیریت سود بد، می‌توان به اقدام مدیر به مشارکت در مدیریت سود جهت حداکثرسازی پاداش خود اشاره کرد. به اصطلاح به مدیریت سود بد، مدیریت سود فرصت طلبانه نیز می‌گویند (اسکات، ۲۰۱۹).

مدیران چرا سود را مدیریت می‌کنند؟ محققان با توجه ویژگی‌های مدیران به عنوان انسان، تا به حال پاسخ‌های گوناگونی به این پرسش داده‌اند. پاسخ‌ها را می‌توان به سه رویکرد اساسی تقسیم کرد. رویکرد اول تئوری اثباتی حسابداری، رویکرد دوم تئوری بازی‌ها و رویکرد سوم رویکرد روانشناسی می‌باشد.

رویکرد اول: واتس و زیمرمن با انتشار مقالاتی در سالهای ۱۹۷۸ و ۱۹۷۹ و همچنین کتابی تحت عنوان **تئوری اثباتی حسابداری** در سال ۱۹۸۶ در تلاش برای توضیح و پیش‌بینی چگونگی انتخاب رویه‌های حسابداری توسط مدیران و واکنش مدیران نسبت به استانداردهای جدید بودند (واتس و زیمرمن، ۱۹۷۸، ۱۹۸۶، ۱۹۷۹). انتخاب رویه‌های حسابداری منجر به پیامدهای اقتصادی می‌شود و افراد در انتخاب این رویه‌ها منافع و هزینه‌های هر انتخاب را محاسبه می‌کنند. فرض بنیادین تئوری‌های مطرح شده توسط واتس و زیمرمن (۱۹۷۸ و ۱۹۸۶، ۱۹۷۹) این است که مدیران افرادی عقلایی هستند و در جهت حداکثرسازی مطلوبیت شخصی عمل می‌کنند لذا عامل تاثیرگذار بر قصد مشارکت مدیران در انتخاب رویه‌های حسابداری و مدیریت سود از دیدگاه واتس و زیمرمن رفتار عقلایی مدیران می‌باشد. فرض عقلایی بودن افراد در این تئوری‌ها عاریه‌ای از اقتصاد نئوکلاسیک و بنیان اساسی تئوری اثباتی حسابداری می‌باشد (اسکات، ۲۰۱۹).

رویکرد دوم: رویکرد مطرح دیگر رویکرد تحلیلی-قیاسی در غالب تئوری بازی‌ها می‌باشد. ویژگی اصلی بازی‌ها در تئوری بازی‌ها، وجود عدم اطمینان و عدم تقارن اطلاعات میان طرفین بازی می‌باشد. همچنین مانند تئوری اثباتی حسابداری، طرفین بازی افرادی عقلایی در نظر گرفته می‌شوند که در صدد حداکثرسازی مطلوبیت شخصی عمل می‌کنند. تفاوت دیدگاه تئوری بازی‌ها با تئوری اثباتی حسابداری، در نظر گرفتن عدم اطمینان در حالات محتمل کنش‌ها و واکنش‌های احتمالی طرف مقابل بازی توسط فرد تصمیم گیرنده (مدیر) می‌باشد (اسکات، ۲۰۱۹).

رویکرد سوم: مطالعات روانشناسی بیان می‌دارند که مقاصد پیش‌بینی کننده رفتار هستند. تحقیقات روانشناسی عواملی فراتر از رفتار عقلایی و حداکثرسازی مطلوبیت شخصی را موثر بر قصد انجام یک عمل می‌دانند. طبق دیدگاه فیشبین و آیزن (۱۹۷۵)، تاثیر نگرش بر رفتار از طریق مقاصد رفتاری توصیف می‌شود (آرمیتیچ و کریستین، ۲۰۰۳). فهم قصد رفتار یک فرآیند ساده و سر راست نیست، بلکه به عنوان فرآیندی روانشناسی، مفهومی قابل انعطاف، پویا و پیچیده است که در ذهن افراد اتفاق می‌افتد و در نهایت بر رفتار افراد تاثیر می‌گذارد. افراد متفاوت دیدگاه‌های متفاوتی در یک مسئله اخلاقی دارند و در نتیجه متفاوت رفتار خواهند کرد. افرادی

که خود را اخلاق مدار می‌دانند یا اخلاقیات را با ارزش می‌شمارند گاهی اوقات خودآگاه یا ناخودآگاه در تصمیم‌گیری‌های خود، مسائل را در حوزه اخلاق نمی‌بینند (گینو، ۲۰۱۵). بنابراین هرچه بیشتر در مورد عوامل روانشناسی فردی موثر بر قصد اقدام به مدیریت سود بدانیم، بیشتر می‌توانیم رفتار افراد را شکل دهیم (عبدالمحمدی و بیکر، ۲۰۰۸).

تفاوت جریان اول و دوم با جریان سوم را می‌توان در پیش‌فرض‌های فرانظری متفاوت آنها جست. تئوری اثباتی حسابداری و تئوری بازی‌ها، پیش‌فرض جبرگرایانه<sup>۱</sup> نسبت به ماهیت انسان دارند. جبرگرایی درباره ماهیت انسان قائل به این است که فعالیت‌های انسان تماماً توسط موقعیت یا محیطی که در آن قرار دارد تعیین می‌شود (بارل و مورگان، ۲۰۱۷). در مقابل جریان سوم تحقیقات بیان می‌دارد که مقاصد پیش‌بینی‌کننده رفتار انسان هستند و پیش‌فرض اختیارگرایانه<sup>۲</sup> نسبت به ماهیت انسان دارد. در اختیارگرایی بر خلاف جبرگرایی، انسان کاملاً خودمختار فرض می‌شود و لزوماً محیط و موقعیت انسان تعیین‌کننده رفتار او نیستند (بارل و مورگان، ۲۰۱۷).

تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بسط یافته از تئوری عمل مستدل<sup>۳</sup> فیشبین و آیزن (۱۹۷۵) می‌باشد. تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده یکی از متقاعدکننده‌ترین تئوری‌های روانشناسی برای مطالعه رفتار فردی می‌باشد (آیزن، ۱۹۹۱). این تئوری بیان می‌کند که قصد، کلید عمل واقعی است و از ۴ سازه نشأت می‌گیرد. ۱. نگرش نسبت به رفتار ۲. هنجار ذهنی ۳. کنترل ادراکی ۴. تعهد اخلاقی.

#### مقاصد<sup>۴</sup>

هدف تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده پیش‌بینی و توصیف رفتار افراد است (آیزن، ۱۹۹۱). طبق این تئوری قصد کلید رفتار واقعی است. آیزن و فیشبین (۱۹۸۰) عنوان می‌کنند که: *کلمه قصد، برای نشان دادن نیت افراد برای انجام رفتار به کار می‌رود. قصد نشان می‌دهد که یک فرد چقدر مشتاق به امتحان رفتاری است و چه مقداری تلاش در راستای انجام آن رفتار خاص حاضر است انجام دهد.*

در نتیجه هرچه فرد قصد قوی‌تری بر انجام رفتاری داشته باشد، احتمال اینکه اقدام به رفتار خاصی کند بیشتر است. در نهایت قصد افراد است که منجر به انجام رفتاری غیراخلاقی می‌شود.

<sup>۱</sup> Determinism

<sup>۲</sup> Volunteerism

<sup>۳</sup> Reasoned action theory

<sup>۴</sup> Intentions

### نگرش نسبت به رفتار

نگرش نسبت به رفتار<sup>۱</sup>، درجه‌ای از ارزیابی فرد از مطلوبیت یا عدم مطلوبیت رفتار مورد سوال است (آیزن، ۱۹۹۱). نگرش نسبت به رفتار، بیانگر اعتقادات فرد نسبت به اقدام به یک رفتار خاص (دوست داشتن/دوست نداشتن، جذاب بودن/جذاب نبودن) براساس ارزیابی فرد از رفتار (مطلوب/نامطلوب) است. براساس نگرش نسبت به رفتار، هرچه عواقب اقدام به رفتاری خاص مثبت‌تر باشد نگرش فرد نسبت به رفتارش مطلوب‌تر است.

### ■ هنجارهای ذهنی

هنجارهای ذهنی<sup>۲</sup> که عنصری اجتماعی است نشان دهنده درک شخص از دیدگاه افرادی که برای او مهم هستند است که آیا آنها انجام رفتاری خاص را توسط او شایسته یا ناشایسته می‌دانند؟ (فیشبین و آیزن، ۱۹۷۵). هنجارهای ذهنی بر اساس اعتقاد افراد درباره این است که آیا افرادی که برای او مهم هستند (دوستان، خانواده و همکاران شرکت) تصمیمات و قصدهای او را حمایت می‌کنند؟

### ■ کنترل ادراکی

کنترل ادراکی<sup>۳</sup> نشان دهنده احساس راحتی و سختی انجام رفتار است و نشان دهنده تجربیات پیشین همچنین موانع پیش‌بینی شده است (آیزن، ۱۹۸۸). کنترل ادراکی بر اساس اعتقاد افراد درباره بهره‌برداری اثربخش از موقعیت‌ها و منابع در اختیار فرد است. طبق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده هرچه فرآیند کنترل فرد بیشتر و موانع کمتر باشد، قصد برای انجام عمل خاص در افراد بیشتر است.

### ■ تعهد اخلاقی

بک و آیزن (۱۹۹۱) عنوان کردند که در نظر گرفتن احساسات افراد در انجام یک رفتار حائز اهمیت است. بنابراین تعهد اخلاقی<sup>۴</sup> به تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده افزوده شد. تعهد اخلاقی عبارت است از مسئولیت یک انجام یا امتناع از انجام یک رفتار خاص (آیزن، ۱۹۹۱). طبق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده اگر یک فرد احساس تعهد اخلاقی داشته‌باشد، به احتمال کمتری مرتکب رفتارهای غیراخلاقی می‌شود.

<sup>۱</sup> Attitude toward behavior

<sup>۲</sup> Subjective norms

<sup>۳</sup> Perceived behavior control

<sup>۴</sup> Moral obligation

### پیشینه پژوهش‌های خارجی

کارپنتر و ریمرز (۲۰۰۵) در پژوهشی تحت عنوان گزارشگری مالی غیراخلاقی و متقلبانه: کاربست تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده به بررسی رفتار مدیران شرکت در ارتکاب تقلب در تصمیمات گزارشگری مالی پرداختند. آنها تاثیر سنج‌های تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (شامل نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل ادراکی) بر تخطی مدیران از اصول پذیرفته شده حسابداری را در یک طرح آزمایشگاهی روی دانشجویان مدیریت کسب و کار انجام دادند. نتایج حاکی از آن بود که تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده که ریشه‌های روانشناسی فردی افراد را دربرمی‌گیرد، می‌تواند پیش‌بینی کننده تصمیمات گزارشگری مالی غیراخلاقی و متقلبانه مدیران باشد (کارپنتر و ریمرز، ۲۰۰۵). این پژوهش اولین تلاش برای ارائه مدل رفتاری مدیریت سود بود.

بوچان (۲۰۰۵) در پژوهشی با عنوان تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداران حرفه‌ای بخش عمومی: بسط تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده به بررسی تاثیر عوامل فردی، اجتماعی و سازمانی بر مقاصد اخلاقی پرداخت. او با بررسی ۲۲۴ حسابدار از ۵ شرکت دریافت که تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بصورت معناداری پیش‌بینی کننده تصمیمات اخلاقی حسابداران می‌باشد.

بلسکی و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی قضاوت‌های اخلاقی افراد نسبت به روش‌های مختلف مدیریت سود و قصدهای مختلف سود پرداختند. در پژوهش آنها روش‌های مختلف مدیریت سود شامل تغییر رویه حسابداری، تغییر برآوردها و تغییر فعالیت‌های واقعی شرکت بود همچنین قصدهای مختلف مدیریت سود شامل رویکرد قرارداد کارا و فرصت طلبانه بود. آنها دریافتند که قضاوت‌های اخلاقی افراد نسبت به روش‌های مختلف مدیریت متفاوت است و نمی‌توان ادعا کرد که بار اخلاقی روش‌های مختلف مدیریت سود یکسان می‌باشد.

هایس (۲۰۱۳) در رساله دکتری با عنوان "بررسی قصد حسابداران مدیریت برای گزارش فعالیت‌های متقلبانه: کاربست تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده"، با بررسی ۲۸۵ حسابدار مدیریت دریافت که تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بصورت معناداری قصد گزارش فعالیت‌های متقلبانه را پیش‌بینی می‌کند.

سایال و سینگ (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان بررسی نقش تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و ماکیاولیسم در مقاصد مدیریت سود با بررسی دانشجویان مدیریت کسب و کار در یک سناریوی مدیریت سود، به توسعه و آزمون تجربی مدل اخلاقی مدیریت سود پرداختند تا نقش عوامل فردی روانشناسی موثر بر قصد مشارکت افراد در مدیریت سود را تبیین کنند. ایشان دریافتند که تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و ماکیاولیسم بصورت معناداری پیش‌بینی کننده قصد افراد در مشارکت در مدیریت سود می‌باشد.

ادیکارا و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان "مؤلفه‌های تبعیت مؤنذیان از قانون: بکارگیری تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و تئوری اسناد" با بررسی مؤنذیان جاکارتا به این نتیجه رسیدند که آگاهی مالیاتی در بستر تئوری اسناد و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده موجب کاهش فرارهای مالیاتی می‌شود.

### پیشینه پژوهش‌های داخلی

اعتمادی و رحمانی (۱۳۸۸) در پژوهشی با عنوان بررسی تجربی اخلاق در مدیریت سود با بررسی ۲۰۰ دانشجوی رشته حسابداری در ۶ سناریو (۳ روش مختلف مدیریت سود\* انگیزه فرصت طلبانه و افزایش ارزش شرکت) دریافتند که قضاوت اخلاقی افراد نسبت به روش‌های مختلف مدیریت سود و انگیزه متفاوت مدیریت سود متفاوت است.

ساریخانی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی عوامل مؤثر بر قصد گزارشگری تقلب توسط حسابداران با استفاده از ترکیب اجزای مثلث تقلب، مؤلفه‌های تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بسط داده شده پرداختند. نتایج نشان داد که ترکیب مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده چهارچوب تئوریک مناسبی را برای پیش‌بینی قصد گزارشگری تقلب فراهم می‌آورد.

ساریخانی و همکاران (۱۳۹۷) نقش تعدیل‌گری شدت اخلاقی بر رابطه بین قصد گزارشگری تقلب با استفاده از متغیرهای تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بسط داده شده و تعهد حرفه‌ای را بررسی نمودند. نتایج پژوهش بیانگر آن بود که تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بسط داده شده چارچوب تئوریک مناسبی را برای پیش‌بینی قصد گزارشگری تقلب فراهم می‌آورد.

نتایج پژوهش حیدری و همکاران (۱۳۹۸) بیانگر آن بود که قصد مدیران برای گزارشگری پایندگی از هنجار ذهنی و کنترل ادراکی تأثیر می‌پذیرد، این در حالی است که نگرش نسبت به رفتار گزارشگری پایندگی مدیران تأثیری بر قصد مدیران برای گزارشگری ندارد.

رستمی نیا و همکاران (۱۳۹۹) تأثیر منبع کنترل درونی، منبع کنترل بیرونی و تعهد سازمانی بر پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسی بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده را بررسی نمودند. نتایج نشان داد که منبع کنترل درونی و تعهد سازمانی تأثیر منفی و منبع کنترل بیرونی تأثیر مثبت بر پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسی دارند. به این معنی که حسابرسان با منبع کنترل درونی و تعهد سازمانی از پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسی اجتناب می‌کنند و حسابرسان با منبع کنترل بیرونی تمایل به پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسی دارند.

همچنین عبداله‌زاده و امین (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان تأثیر نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، تعهد اخلاقی و ادراک ریسک بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی به بررسی نقش توضیح‌دهندگی تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده در ارائه گزارشات پایداری شرکتی پرداختند.

آنها دریافته‌اند که با تقویت نگرش، هنجارهای ذهنی، کنترل ادراکی و تعهد اخلاقی می‌توان انگیزه‌ی حسابداران به گزارشگری پایداری را افزایش داد.

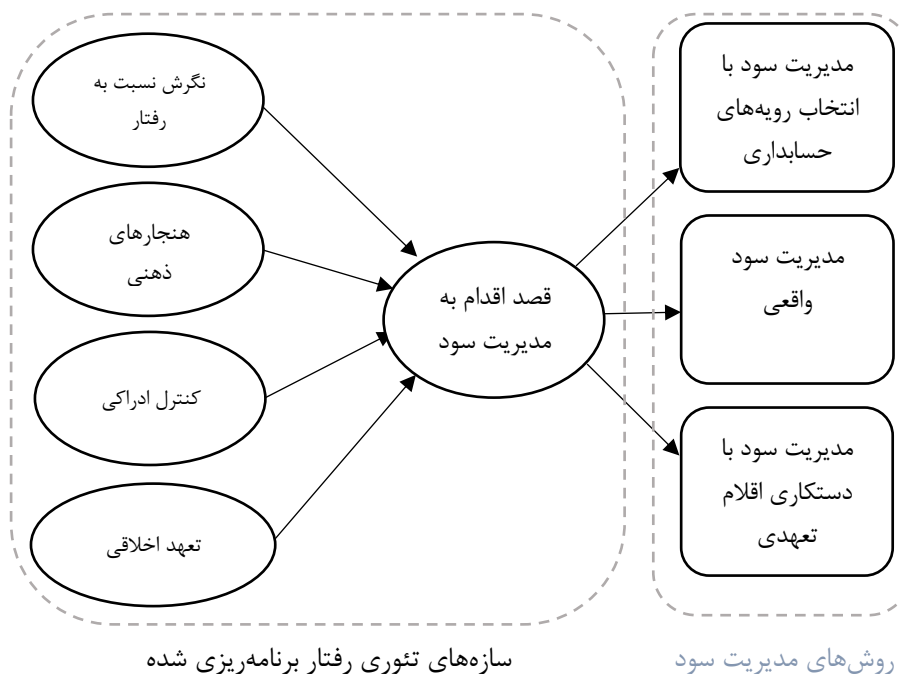
کابلی و همکاران (۱۴۰۰) با واکاوی رفتار مدیران واحد گزارشگر نسبت به تهیه صورت‌های مالی متقلبان به این نتیجه دست‌یافتند که روابط میان سازه‌های تئوری تکامل یافته رفتار برنامه‌ریزی‌شده به جز کنترل رفتاری درک شده، می‌تواند مکانیسمی مناسب برای پیش‌بینی تصمیم‌گیری مدیران در رابطه با رفتارهای متقلبان واحد گزارشگر تلقی گردد.

در پژوهش‌های پیشین در خارج از محیط اقتصادی، اجتماعی و اخلاقی ایران (از جمله کارپنتر و ریمرز، ۲۰۰۵ و سایال و سینگ، ۲۰۲۰) مشخص شده است که اقدام به مدیریت سود فرصت‌طلبانه توسط مدیران از طریق تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده قابل توصیف بوده است؛ لذا نیاز است که در ایران نیز چنین پژوهشی با حفظ نوآوری نسبت به پژوهش‌های ذکر شده انجام شود تا مشخص شود که آیا در شرایط حاکم هم‌چون پایبندی‌های اخلاقی ناشی از دین اسلام، باورها و اعتقادات و ترس از مجازات، می‌توان مدیریت سود فرصت‌طلبانه توسط مدیران را از طریق کاربست تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده قابل توصیف نمود یا خیر؟

یکی از نوآوری‌های پژوهش حاضر نسبت به پژوهش‌های پیشین به‌کارگیری چندین روش مدیریت سود است. دلیل بررسی روش‌های مختلف مدیریت سود در این پژوهش نتایج حاصل پژوهش‌های مرتبط با مدیریت سود است. بلسکی و همکاران (۲۰۰۸) دریافته‌اند که قضاوت‌های اخلاقی افراد نسبت به روش‌های مختلف مدیریت متفاوت است و نمی‌توان ادعا کرد که بار اخلاقی روش‌های مختلف مدیریت سود یکسان می‌باشد (بلسکی و همکاران، ۲۰۰۸) هم‌چنین، اعتمادی و رحمانی (۱۳۸۸) در پژوهشی مشابه دریافته‌اند که قضاوت اخلاقی افراد نسبت به روش‌های مختلف مدیریت سود متفاوت است. در نتیجه می‌توان انتظار داشت بررسی تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده در روش‌های مختلف مدیریت سود پیش‌بینی‌های بهتری را فراهم سازد.

علاوه بر این، نوآوری دیگر این پژوهش این است که پژوهش‌های پیشین (از جمله کارپنتر و ریمرز، ۲۰۰۵ و سایال و سینگ، ۲۰۲۰) دانشجویان مدیریت کسب و کار که اغلب فاقد شناخت از محیط کار واقعی بودند و سابقه کار چندانی نداشتند را به عنوان نمونه استفاده کرده بودند که این امر موجب اندازه‌گیری سوبه دار متغیر کنترل ادراکی شده بود. لذا در این پژوهش برای برآورد بهتر از تاثیر متغیر کنترل ادراکی بر قصد مشارکت در مدیریت سود از دانشجویان مدیریت کسب و کار با حداقل ۳ سال سابقه کار استفاده شده است. مطابق با مبانی نظری و پیشینه ذکر شده، مدل مفهومی پژوهش در شکل ۱ ارائه شده است.

شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش



### ۳- فرضیه‌های پژوهش

طبق ادبیات روانشناسی، احساسات و هیجانات اشخاص در تصمیم‌گیری‌های آنها نقش با اهمیتی را ایفا می‌نماید. این مهم برخاسته از نتایج پژوهش‌های روانشناسی می‌باشد که نشان داده‌اند قضاوت و تصمیم‌گیری افراد تحت تاثیر ویژگی‌های فردی-رفتاری افراد بوده و این ویژگی-ها بر تصمیمات مالی افراد اثرگذار است (رفاهی بخشی و همکاران، ۱۳۹۷). بدون شک، عوامل روانشناسی گوناگونی وجود دارند که بر قصد مدیریت سود تاثیر می‌گذارند. از آن جا که تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده یکی از کارآمدترین و منطبق‌ترین نظریه‌های روانشناسی استفاده شده برای مطالعه رفتار فردی است (آیزن، ۱۹۹۱)، در پژوهش کنونی، حوزه پژوهش محدود به شناسایی نقش عوامل روانشناسی شخصی تاثیرگذار بر قصد مدیریت سود شده است. تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده در حوزه‌های متفاوت کسب و کار برای در مطالعه رفتار اخلاقی (غیراخلاقی) فردی استفاده شده است (ریمشنايدر و همکاران، ۲۰۱۱؛ کرونان و همکاران، ۲۰۱۸).

طبق پیش‌بینی تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده هر چه فرد انجام عملی خاص را مطلوب‌تر<sup>۱</sup> ارزیابی کند، احتمال انجام آن عمل خاص توسط آن فرد افزایش می‌یابد (فیشبین و آیزن، ۱۹۷۵). محققین در مطالعات خود دریافتند که افرادی که مشارکت در عملی غیراخلاقی را مطلوب می‌انگارند، قصد بیشتری در اقدام به رفتار اخلاقی دارند (جعفر کریمی و همکاران، ۲۰۱۶؛ کرونا و همکاران، ۲۰۱۸). همچنین نگرش مثبت به تصمیم‌گیری اخلاقی بصورت معناداری بر قصد اتخاذ تصمیمات اخلاقی حسابداران حرفه‌ای موثر است (بوکان، ۲۰۰۵). از سوی دیگر نگرش مثبت مدیران حسابداری به تخطی از استانداردها گزارشگری مالی بر قصد آنها در اقدام به گزارشگری مالی غیراخلاقی موثر است (کارپنتر و ریمرز، ۲۰۰۵). از سوی دیگر، بصورت مشخص در مورد مدیریت سود، هر چه فرد دارای نگرش مثبت تری نسبت به مدیریت سود باشد، قصد فرد برای دستیابی به سود هدف با استفاده از مدیریت سود بیشتر است. بنابراین فرضیه اول پژوهش در مورد نگرش افراد به مدیریت سود اینگونه مطرح می‌شود:

**فرضیه اصلی اول:** هر چه نگرش فرد نسبت به مدیریت سود مثبت‌تر باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود بیشتر خواهد بود.

فرضیه فرعی ۱-۱: هر چه نگرش فرد نسبت به مدیریت سود به روش انتخاب رویه‌های حسابداری مثبت‌تر باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود بیشتر خواهد بود.

فرضیه فرعی ۱-۲: هر چه نگرش فرد نسبت به مدیریت سود به روش واقعی مثبت‌تر باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود بیشتر خواهد بود.

فرضیه فرعی ۱-۳: هر چه نگرش فرد نسبت به مدیریت سود به روش دستکاری اقلام تعهدی مثبت‌تر باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود بیشتر خواهد بود.

طبق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده اگر افرادی که برای فرد مهم هستند (مانند دوستان، خانواده و همکاران) تصمیم او را حمایت کنند، شخص قصد بیشتری برای انجام یک عمل خاص را خواهد داشت. نظر افرادی که برای دانش‌آموزان مهم هستند بصورت معناداری بر قصد اقدام دانش‌آموزان به سرقت علمی موثر است (یون، ۲۰۱۱). همچنین عقیده تاییدکننده افرادی که برای شخصی مهم هستند بصورت معناداری بر قصد دانشجویان حسابداری برای حفظ اطلاعات محرمانه شرکت و اقدام آنها به مدیریت سود موثر است (آلین و همکاران ۲۰۱۵؛ کارپنتر و ریمرز، ۲۰۰۵). همچنین نظر افرادی که برای فردی مهم هستند بر مشارکت افراد در رفتارهای غیراخلاقی در شبکه‌های اجتماعی تاثیر معناداری دارد (جعفر کریمی و همکاران، ۲۰۱۶). در رابطه با رفتار مدیریت سود، زمانی که درک افراد از هنجارهای اخلاقی (دوستان، خانواده و

<sup>۱</sup> Favorable

همکاران) تایید کننده و حمایت کننده اقدام به مدیریت سود باشد بر قصد اقدام به مدیریت سود افراد موثر است. بنابراین فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر خواهد بود:

**فرضیه اصلی دوم:** اگر هنجارهای اخلاقی فرد تایید کننده مدیریت سود باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود بیشتر خواهد بود.

**فرضیه فرعی ۱-۲:** اگر هنجارهای اخلاقی فرد تایید کننده مدیریت سود با انتخاب رویه‌های حسابداری باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود بیشتر خواهد بود.

**فرضیه فرعی ۲-۲:** اگر هنجارهای اخلاقی فرد تایید کننده مدیریت سود به روش واقعی باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود بیشتر خواهد بود.

**فرضیه فرعی ۲-۳:** اگر هنجارهای اخلاقی فرد تایید کننده مدیریت سود به روش دستکاری اقلام تعهدی باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود بیشتر خواهد بود.

طبق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده اگر فرد درک کند که موقعیت و منابع لازم و موانع کمی را برای انجام عملی خاص در پیش دارد، قصد بیشتری برای اقدام به آن عمل خاص دارد (کارپنتر و ریمرز، ۲۰۰۵). کنترل ادراکی کاربران شبکه‌های اجتماعی (دسترسی آسان به این شبکه‌ها و توانایی افراد در دستکاری اطلاعات) بصورت معناداری پیشبینی کننده قصد افراد برای مشارکت در رفتاری غیراخلاقی در این شبکه‌های اجتماعی است (جعفرکریمی و همکاران، ۲۰۱۶). کنترل ادراکی دانشجویان (دسترسی آسان و توانایی سرقت علمی) عاملی اثرگذار در قصد دانشجویان در سرقت علمی است (یون، ۲۰۱۱). از سوی دیگر سهولت درک شده نقض محرمانگی اطلاعات برای دانشجویان حسابداری بصورت معناداری بر قصد دانشجویان به نقض محرمانگی اطلاعات موثر است (آلین و همکاران، ۲۰۱۴). در مورد مدیریت سود اگر درک فرد بر مساعد بودن محیط و فراهم بودن موقعیت و منابع و کمبود موانع باشد، قصد مشارکت فرد در مدیریت سود بیشتر خواهد بود. بنابراین فرضیه سوم پژوهش بصورت زیر خواهد بود:

**فرضیه اصلی سوم:** هرچه کنترل ادراک شده فرد نسبت به مدیریت سود بیشتر باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود بیشتر خواهد بود.

**فرضیه فرعی ۱-۳:** هرچه کنترل ادراک شده فرد نسبت به مدیریت سود با انتخاب رویه‌های حسابداری بیشتر باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود بیشتر خواهد بود.

**فرضیه فرعی ۲-۳:** هرچه کنترل ادراک شده فرد نسبت به مدیریت سود به روش واقعی بیشتر باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود بیشتر خواهد بود.

**فرضیه فرعی ۳-۳:** هرچه کنترل ادراک شده فرد نسبت به مدیریت سود به روش دستکاری اقلام تعهدی بیشتر باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود بیشتر خواهد بود.

تعهد اخلاقی مسئولیت و تعهد اخلاقی فرد در اقدام به رفتاری خاص می‌باشد (آیزن، ۱۹۹۱). احساس مسئولیت شخصی دانشجویان در سرقت علمی بصورت معناداری بر قصد آنها در عدم مشارکت در سرقت علمی موثر است (یون، ۲۰۱۱) و از سوی دیگر احساس مسئولیت شخصی بر قصد رعایت قوانین مالیاتی از جانب مؤنذیان موثر است (بوبک و هاتفیلد، ۲۰۰۳)، همچنین تعهد اخلاقی بر قصد تقلب دانشجویان موثر است (آیزن و بک، ۱۹۹۱). این درحالیست که شماری از پژوهش‌ها (بوکان، ۲۰۰۵) (فلانری و می، ۲۰۰۰) با بررسی تعهد اخلاقی در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابداران و مدیران در صنعت فولاد به این نتیجه رسیدند که احساس گناه و مسئولیت شخصی افراد بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی افراد موثر نیست. در رابطه با مدیریت سود، افرادی که خود را بصورت اخلاقی متعهد می‌دانند که مدیریت سود نکنند، قصد مشارکت کمتری در مدیریت سود دارند. بنابراین فرضیه چهارم پژوهش به این صورت خواهد بود:

**فرضیه اصلی چهارم:** هرچه تعهد اخلاقی فرد بیشتر باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود کمتر خواهد بود.

**فرضیه فرعی ۱-۴:** هرچه تعهد اخلاقی فرد بیشتر باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود با انتخاب رویه‌های حسابداری کمتر خواهد بود.

**فرضیه فرعی ۲-۴:** هرچه تعهد اخلاقی فرد بیشتر باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود به روش واقعی کمتر خواهد بود.

**فرضیه فرعی ۳-۴:** هرچه تعهد اخلاقی فرد بیشتر باشد، قصد فرد برای مشارکت در مدیریت سود به روش دستکاری ارقام تعهدی کمتر خواهد بود.

بلسکی و همکاران (۲۰۰۸) دریافتند که قضاوت‌های اخلاقی افراد نسبت روش‌های مختلف مدیریت سود متفاوت است و نمی‌توان ادعا کرد که بار اخلاقی روش‌های مختلف مدیریت سود یکسان می‌باشد (بلسکی و همکاران، ۲۰۰۸). همچنین قضاوت اخلاقی افراد نسبت به روش‌های مختلف مدیریت سود نیز متفاوت می‌باشد (اعتمادی و رحمانی، ۱۳۸۸). از آن سو از نظر افراد حرفه حسابداری، مدیریت سود بر مبنای ارقام تعهدی غیراخلاقی‌تر از مدیریت سود واقعی است (فاراگ و الیاس، ۲۰۱۲). بنابراین با وجود بارهای مختلف اخلاقی روش‌های مختلف مدیریت سود می‌توان انتظار داشت قصد مشارکت، نگرش، هنجارهای اخلاقی، کنترل ادراکی و تعهد اخلاقی افراد نسبت به روش‌های مختلف مدیریت سود متفاوت باشد. فلذا فرضیه‌های پنجم تا نهم بصورت زیر مطرح می‌شود:

**فرضیه پنجم:** قصد مشارکت افراد در روش‌های مختلف مدیریت سود متفاوت است.

**فرضیه ششم:** نگرش افراد در روش‌های مختلف مدیریت سود متفاوت است.

فرضیه هفتم: هنجارهای ذهنی افراد در روش‌های مختلف مدیریت سود متفاوت است.  
 فرضیه هشتم: کنترل ادراکی افراد در روش‌های مختلف مدیریت سود متفاوت است.  
 فرضیه نهم: تعهد اخلاقی افراد در روش‌های مختلف مدیریت سود متفاوت است.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

با توجه به اینکه هدف پژوهش حاضر طراحی و آزمون تجربی مدل گزارشگری غیراخلاقی با کاربری تئوری رفتار برنامه‌ریزی می‌باشد و نتایج حاصل از این اطلاعات گردآوری شده می‌تواند به سرمایه‌گذاران جهت تصمیم‌گیری، قانون‌گذاران، تدوین‌کنندگان برنامه‌های آموزشی و حرفه‌ای، دانشگاه‌ها و حاکمیت شرکتی سازمان‌ها کمک قابل توجهی کند، لذا این پژوهش از نوع کاربردی است. بدلیل اینکه داده‌های مورد بررسی از طریق ارائه سه سناریوی مدیریت سود و همچنین پرسشنامه به پرسش‌شونده‌ها حاصل می‌شوند، این پژوهش از نوع شبه تجربی و از نظر زمان مقطعی می‌باشد. در این پژوهش در راستای آزمون فرضیه‌های پژوهش داده‌ها از طریق طرح آزمایشگاهی (سناریوهای فرضی مدیریت سود) و پرسشنامه جمع‌آوری شده است. برای مقایسه تفاوت متغیرهای روانشناسی در روش‌های مختلف مدیریت سود بدلیل نرمال نبودن توزیع متغیرها از آزمون کروکسال - والیس (آزمون H) استفاده شده است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۹۹). همچنین، برای تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه و برآورد مدل نیز از معادلات ساختاری استفاده شده است. وجود متغیرهای مکنون، مسیرهای پیچیده، متغیر وابسته چند سطحی دلایلی است که روش حداقل مربعات جزئی معادلات ساختاری بکار گرفته شده است (دبانتی، ۱۳۹۹). جهت جمع‌آوری داده‌ها از طرح آزمایشگاهی و پرسشنامه به شرح ذیل عمل شده است:

به هر یک از شرکت‌کنندگان یکی از سه سناریوی مدیریت سود داده شد تا در شرایط تصمیم‌گیری درباره مدیریت سود قرار بگیرند. سپس با استفاده از پرسشنامه استاندارد رفتار برنامه‌ریزی که در تحقیقات مشابه حسابداری همچون سایال و سینگ (۲۰۲۰) و کارپنتر و ریمرز (۲۰۰۵) استفاده شده است، قصد افراد در اقدام به مدیریت سود و چهار سنجه نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی، کنترل ادراکی و تعهد اخلاقی اندازه‌گیری شد. لازم به ذکر است پرسشنامه‌های طراحی شده در سه دسته طبقه‌بندی و توزیع شدند. بدین نحو که در هر دسته پرسشنامه رفتار برنامه‌ریزی شده ثابت بوده و فقط سناریوی مدیریت سود (اول، دوم و سوم) تغییر می‌کند. به عنوان مثال دسته اول شامل سناریوی مدیریت سود واقعی به همراه پرسشنامه‌های رفتار برنامه‌ریزی شده می‌باشد. در حالی که دسته دوم دارای سناریوی مدیریت سود با رویه‌های

حسابداری به همراه پرسشنامه‌های رفتار برنامه‌ریزی‌شده و دسته سوم نیز دارای سناریوی مدیریت سود تعهدی به همراه پرسشنامه‌های رفتار برنامه‌ریزی‌شده بود. سناریوهای مدیریت سود و پرسشنامه رفتار برنامه‌ریزی شده در قسمت پیوست‌ها ارائه شده است.

در پرسشنامه رفتار برنامه‌ریزی شده که در پیوست ارائه شده، ۳ سوال اول جهت سنجش قصد اقدام به مدیریت سود، ۵ سوال بعد برای سنجش نگرش نسبت به رفتار، ۳ سوال بعد جهت سنجش هنجارهای ذهنی، ۳ سوال بعد برای سنجش کنترل ادراکی و در نهایت ۳ سوال آخر جهت سنجش تعهد اخلاقی می‌باشند. پایایی این پرسشنامه بر اساس آلفای کرونباخ برابر ۰,۷۹ و پایایی ترکیبی برابر ۰,۸۷ مورد تایید قرار گرفت. جهت بررسی روایی محتوایی پرسشنامه، نظر اساتید حسابداری و روانشناسی استفاده شد که پرسشنامه از نظر روایی مورد تایید قرار گرفت.

جامعه آماری این پژوهش دانشجویان رشته مدیریت کسب و کار<sup>۱</sup> در ایران می‌باشد. پژوهش‌های پیشین در رابطه با کاربرد تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده در حسابداری، از دانشجویان مدیریت کسب و کار به عنوان نمونه استفاده کرده‌اند. از این میان می‌توان به پژوهش کارپنتر و ریمرز (۲۰۰۵) با عنوان "گزارشگری مالی غیراخلاقی و متقلبانانه: کاربرد تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده" و سایال و سینگ (۲۰۲۰) با عنوان "بررسی نقش تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و ماکیاولیسم در مقاصد مدیریت سود" اشاره کرد. هر دو پژوهش دلیل انتخاب دانشجویان کسب و کار به عنوان نمونه را این مهم عنوان کرده‌اند که این دانشجویان مسئولان و مدیران آتی شرکت‌ها می‌باشند و عموماً دانشجویان مدیریت کسب و کار دارای سابقه کار هستند و شناختی از محیط کار دارند. بنابراین، در این پژوهش نیز از دانشجویان مدیریت کسب و کار در دانشگاه‌ها (دانشگاه تربیت مدرس، تهران و شهید بهشتی) و موسسات عالی آزاد (ترجمان علوم، مجتمع فنی تهران و ماهان) با شرط گذراندن درس مرتبط با حسابداری و داشتن حداقل ۳ سال سابقه کار استفاده شده است. لازم به ذکر است جهت کنترل تاثیر در نظر گرفتن بازگشت اقلام تعهدی در مدیریت سود، در سناریوها مدت مدیریت افراد یک سال (تا پایان سال ۱۴۰۰) عنوان شده است.

با توجه به این مهم که در دسترس بودن و واجد شرایط بودن (گذراندن درس مرتبط با حسابداری و داشتن حداقل ۳ سال سابقه کار) افراد جامعه از اهمیت ویژه‌ای برای محقق برخوردار است، لذا از نمونه‌گیری در دسترس استفاده شد. همچنین، از آنجا که در پژوهش حاضر برای آزمون فرضیه‌ها از دو روش کروکسال - والیس و معادلات ساختاری استفاده شده است، نیاز بود که حجم نمونه‌ای انتخاب شود که پاسخگوی هر دو بخش باشد. با توجه به نبود دسترسی به

<sup>۱</sup> MBA

اطلاعات دقیق از تعداد دانشجویان مدیریت کسب و کار، با فرض نامحدود بودن جامعه آماری جهت یافتن تعداد نمونه لازم برای آزمون کروکسال - والیس از رابطه‌ی زیر استفاده شده است.

$$n = \frac{Z_{\frac{\alpha}{2}}^2 \times s^2}{d^2}$$

در این رابطه جهت برآورد انحراف معیار اولیه جامعه (S)، از نمونه ۳۰ تایی عدد ۰.۸۱۶۵ حاصل شد. همچنین در سطح خطای ۵٪ و سطح اطمینان ۹۵٪ پژوهش،  $Z_{\frac{\alpha}{2}}$  برابر با ۱.۹۶ خواهد بود. با جایگذاری این مقادیر در فرمول به صورت زیر تعداد نمونه مورد نیاز برابر با ۲۵۶ خواهد شد.

$$n = \frac{1.96^2 * (0.8165)^2}{0.1^2} \approx 256$$

برای محاسبه تعداد نمونه حداقلی در مدلیابی معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس یا روش حداقل مربعات جزئی دو روش پیشنهاد می‌شود. در روش اول تعداد نمونه برابر خواهد بود با ده برابر بیشترین مسیرهای ساختاری که به یک سازه خاص در مدل مسیری داخلی ختم می‌شود و در روش دوم، ده برابر تعداد نشانگرهای تشکیل دهنده یک سازه در معادله ساختاری (هنسلر و همکاران، ۲۰۰۹). با توجه به مدل ساختاری این پژوهش به ترتیب در دو روش تعداد نمونه حداقلی برابر با ۵۰ (ده برابر چهار گویه‌های متغیر نگرش نسبت به رفتار) و ۴۰ (ده برابر چهار سازه موثر بر قصد اقدام به مدیریت سود) می‌باشد. بر این اساس سعی شد که با در نظر گرفتن عدم بازگشت برخی از پرسشنامه‌ها، تعداد ۴۲۰ پرسشنامه (سه گروه ۱۴۰ تایی) میان دانشجویان رشته مدیریت کسب‌وکار بصورت حضوری و اینترنتی توزیع شود تا تعداد نمونه کافی برای تمامی آزمون‌ها فراهم شود. در نهایت ۲۷۸ پرسشنامه قابل استفاده برگشت داده شد که در جدول (۱) ارائه شده‌اند. از این تعداد ۹۱ پرسشنامه مرتبط با سناریوی مدیریت سود به روش دستکاری اقلام تعهدی، ۸۹ پرسشنامه مربوط به مدیریت سود واقعی و ۹۸ پرسشنامه در رابطه با مدیریت سود به روش انتخاب رویه‌های حسابداری بوده‌اند. بنابراین، نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها حدود ۶۶ درصد بوده است.

جدول ۱. تعداد پرسشنامه‌های توزیع شده و دریافت شده

تعداد	شرح
۴۲۰	پرسشنامه توزیع شده
۲۷۸	پرسشنامه دریافت شده قابل استفاده

### ۵- یافته‌های پژوهش

همانطور که در جدول (۲) مشاهده می‌شود بیش‌ترین فراوانی در مدرک تحصیلی مربوط به کارشناسی است (حدود ۷۵ درصد). در حالی که حدود ۳ درصد مشارکت‌کنندگان دارای مدرک دکتری می‌باشند. همچنین، در ارتباط با جنسیت و سابقه شغلی به ترتیب بیشترین فراوانی مربوط به جنسیت مرد و سابقه بین ۵ تا ۱۵ سال است. ۳۱ درصد سن مشارکت‌کنندگان نیز کمتر از ۳۰ سال است.

جدول (۲). توزیع فراوانی مشارکت‌کنندگان پژوهش

معیار	تعداد	درصد فراوانی
کارشناسی	۲۱۱	۷۵
مدرک تحصیلی	۶۱	۲۲
کارشناسی ارشد	۶	۳
دکتری	۲۷۸	۱۰۰
جمع	۲۷۸	۱۰۰
محل تحصیل در رشته مدیریت کسب و کار	۴۳	۱۵
دانشگاه تربیت مدرس	۵۱	۱۸
دانشگاه تهران	۵۵	۲۰
دانشگاه شهید بهشتی	۳۱	۱۱
موسسه آموزش عالی آزاد ترجمان علوم	۵۲	۱۹
موسسه آموزش عالی آزاد ماهان	۴۶	۱۷
مجتمع فنی تهران	۲۷۸	۱۰۰
جمع	۲۷۸	۱۰۰
سن	۸۸	۳۱
کمتر از ۳۰ سال	۱۲۵	۴۵
بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۶۵	۲۴
بیشتر از ۴۰ سال	۲۷۸	۱۰۰
جمع	۲۷۸	۱۰۰
جنسیت	۱۸۷	۶۷
مرد	۹۱	۳۳
زن	۲۷۸	۱۰۰
جمع	۲۷۸	۱۰۰

نتایج آمار توصیفی داده‌های جمع‌آوری شده از پرسشنامه با طیف لیکرت ۷ تایی برای هر یک از متغیرهای تحقیق به شرح جدول (۳) می‌باشد.

جدول ۳. آمار توصیفی داده‌های پژوهش

متغیر	شاخص				
	میانگین	میانه	انحراف معیار	مد	کشی‌دگی
قصد اقدام به مدیریت سود	۳,۶۳	۳,۶۶	۱,۳۱	۵	-۱,۱۹
نگرش نسبت به رفتار	۳,۶۱	۳,۷۱	۱,۰۹	۴,۴	-۱
هنجارهای ذهنی	۳,۴۰	۳,۳۳	۱,۲۸	۲,۳	-۱,۱۱
کنترل ادراکی	۳,۶۶	۳,۶۶	۱,۳۹	۲,۳	-۱,۴۱
تعهد اخلاقی	۴,۷۲	۵	۱,۶۳	۶,۳	-۰,۶۲

## برازش مدل اندازه گیری

در اولین مرحله از تجزیه و تحلیل داده‌ها، پایایی و روایی مدل‌های اندازه گیری آزمون می‌شود. برای آزمون پایایی از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی و برای آزمون روایی از روایی همگرا استفاده شده است که نتایج آن در جدول ۴ گزارش شده است. با توجه به این که مقادیر آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی سازه‌ها در تمامی متغیرها بالاتر از ۰,۷ می‌باشند بنابراین پایایی مدل‌های اندازه گیری مورد تایید می‌باشد. برای سنجش روایی همگرا از متوسط واریانس استخراجی<sup>۱</sup> که توسط فورنل و لاکر<sup>۲</sup> (۱۹۸۱) معرفی شده استفاده شده است. مقدار بحرانی در این آزمون عدد ۰/۵ است. جدول ۳ نشان می‌دهد که میانگین واریانس استخراجی همه متغیرهای پژوهش حاضر بیشتر از ۰/۵ است که نشان‌دهنده روایی همگرای قابل قبول است.

جدول ۴. نتایج ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراجی

سازه	تعداد گویه	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراجی
قصد اقدام به مدیریت سود	۳	۰,۷۲۹	۰,۸۴۹	۰,۶۵۴
نگرش نسبت به رفتار	۵	۰,۸۱۸	۰,۸۷۷	۰,۵۹۶
هنجارهای ذهنی	۳	۰,۷۶۷	۰,۸۶۶	۰,۶۸۲
کنترل ادراکی	۳	۰,۸۶۸	۰,۹۱۹	۰,۷۹۲
تعهد اخلاقی	۳	۰,۸۴۰	۰,۹۰۲	۰,۷۵۵

<sup>۱</sup> Average variance extracted

همچنین جهت بررسی روایی واگرا از آزمون فونل-لارکر استفاده شده است. همانگونه که در جدول ۵ مشاهده می‌کنید مقادیر قطر اصلی ماتریس که همان ریشه دوم مقادیر میانگین واریانس استخراجی هر سازه می‌باشد، از همبستگی‌های هر سازه با سازه‌های دیگر بیشتر می‌باشد پس روایی واگرا در مدل‌های اندازه‌گیری برقرار می‌باشد.

جدول ۵. روایی واگرا

سازه	قصد اقدام به مدیریت سود	نگرش نسبت به رفتار	هنجارهای ذهنی	کنترل ادراکی	تعهد اخلاقی
قصد اقدام به مدیریت سود	۰,۸۱				
نگرش نسبت به رفتار	۰,۲۸۵	۰,۷۷			
هنجارهای ذهنی	۰,۳۶۹	۰,۱۳۴	۰,۸۳		
کنترل ادراکی	۰,۴۴۷	۰,۰۸۶	۰,۲۹۲	۰,۸۹	
تعهد اخلاقی	-۰,۴۷۴	-۰,۱۶۵	-۰,۱۳۲	-۰,۲۹۰	۰,۸۷

#### برازش مدل‌های ساختاری

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری به بررسی برازش مدل ساختاری پرداخته شد. در این مرحله با استفاده از تابع Bootstrapping در نرم افزار SmartPLS<sup>۳</sup> مدل‌های ساختاری را در هر یک از روش‌های مدیریت سود برازش شدند. سپس با استفاده از ضرایب تعیین، برازش مدل‌های ساختاری بررسی شدند. مقادیر ۰,۱۹، ۰,۳۳ و ۰,۶۷ در ضریب تعیین تعدیل شده مدل ساختاری به ترتیب ضعیف، متوسط و قابل توجه می‌باشد (اسفیدانی و محسنین، ۱۳۹۶، ص ۷۰). با توجه به ضرایب تعیین تعدیل شده می‌توان نتیجه گرفت که قدرت پیش‌بینی مدل ساختاری مدیریت سود به روش دستکاری اقلام تعهدی، انتخاب رویه‌های حسابداری و روش واقعی در سطح متوسط می‌باشد. نتایج ضریب تعیین در جدول ۶ ارائه شده است:

جدول ۶. نتایج برازش مدل ساختاری

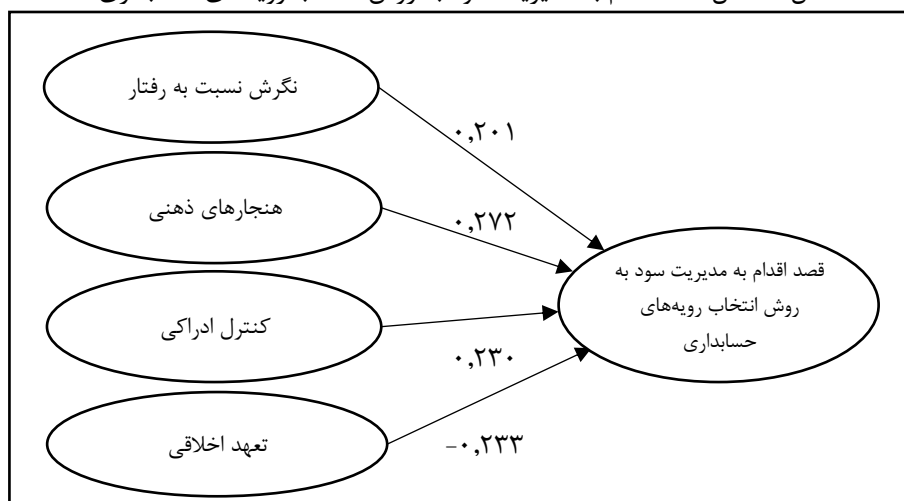
روش مدیریت سود	ضریب تعیین تعدیل شده
مدیریت سود با انتخاب رویه‌های حسابداری	۰,۳۰
مدیریت سود به روش واقعی	۰,۴۶
مدیریت سود به روش دستکاری اقلام تعهدی	۰,۴۳

لازم به ذکر است در بررسی نیکویی برازش مدل‌های ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی، به طور معمول از شاخص‌های اندازه اثر، ضریب تعیین، ضریب تعیین تعدیل شده و آماره GOF استفاده می‌شود. با توجه به این که سودمندی آماره GOF در منابع متعددی به چالش کشیده شده است (هیر و همکاران، ۲۰۲۱؛ هنسلر و سارستد، ۲۰۱۲)، در این پژوهش از ضریب تعیین تعدیل شده که یکی از متداول‌ترین معیارهای بررسی نیکویی برازش مدل ساختاری می‌باشد استفاده شده است.

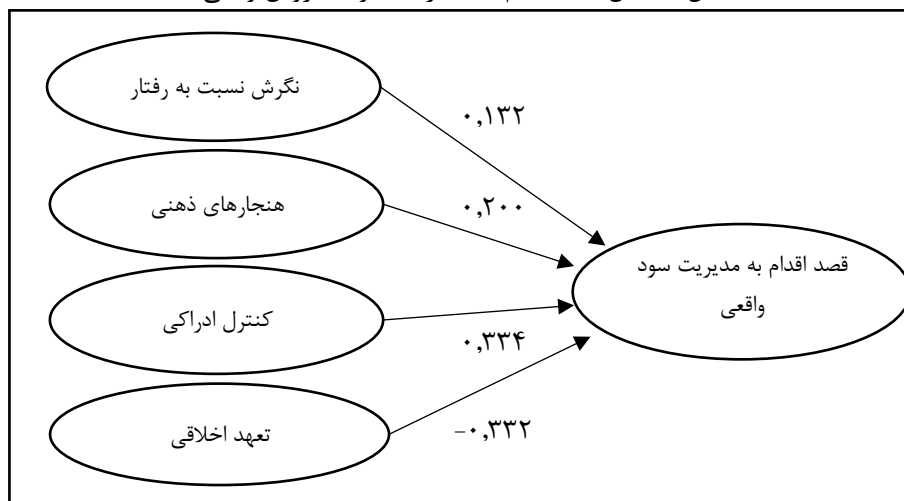
### بررسی معناداری ضرایب مسیر

شکل‌های ۲، ۳ و ۴ مدل‌های ساختاری و ضرایب مسیر در هر سه روش مدیریت سود را نشان می‌دهد. با بررسی ضرایب و معناداری آنها می‌توان به آزمون فرضیه‌های اول تا چهارم پرداخت. نتایج آزمون فرضیه‌های مذکور در جدول ۷ ارائه شده است.

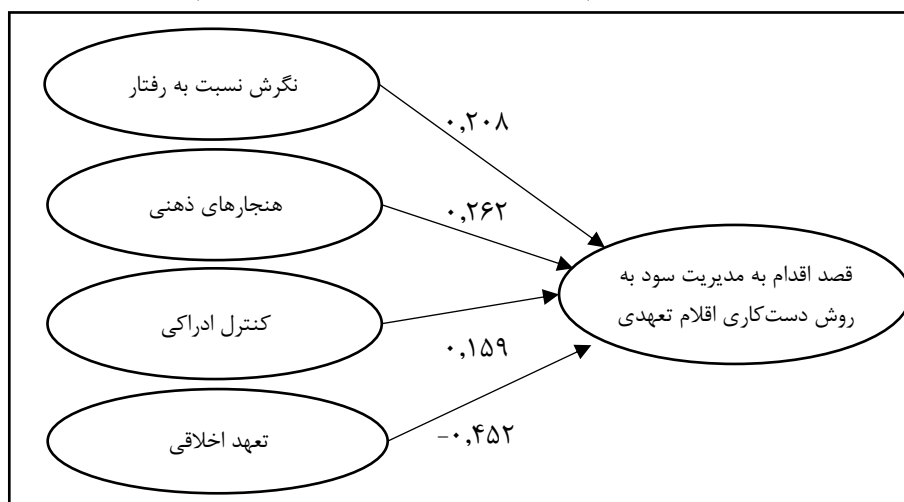
شکل ۲: مدل قصد اقدام به مدیریت سود به روش انتخاب رویه‌های حسابداری



شکل ۳: مدل قصد اقدام به مدیریت سود به روش واقعی



شکل ۴: مدل قصد اقدام به مدیریت سود به روش دستکاری اقلام تعهدی



جدول ۷. نتایج آزمون ضرایب مسیر

نتیجه	سطح معناداری	آماره تی استیودنت	ضریب مسیر	مسیر فرضیه		روش مدیریت سود
				به	از	
تایید	۰,۰۳۰	۲,۱۷۹	۰,۲۰۱	قصد اقدام	نگرش نسبت به رفتار	مدیریت سود با انتخاب رویه‌های حسابداری
تایید	۰,۰۰۴	۲,۸۹۹	۰,۲۷۲		هنجارهای ذهنی	
تایید	۰,۰۰۷	۲,۷۲۹	۰,۲۳۰		کنترل ادراکی	
تایید	۰,۰۰۶	۲,۷۵۷	-۰,۲۳۳		تعهد اخلاقی	
رد	۰,۰۹۱	۱,۶۹۲	۰,۱۳۲	قصد اقدام	نگرش نسبت به رفتار	مدیریت سود به روش واقعی
تایید	۰,۰۲۹	۲,۱۹۵	۰,۲		هنجارهای ذهنی	
تایید	۰,۰۰۳	۳,۰۲۳	۰,۳۳۴		کنترل ادراکی	
تایید	۰,۰۰۰	۴,۰۳۶	-۰,۳۳۲		تعهد اخلاقی	
تایید	۰,۰۱۱	۲,۵۳۹	۰,۲۰۸	قصد اقدام	نگرش نسبت به رفتار	مدیریت سود به روش دستکاری اقلام تعهدی
تایید	۰,۰۰۱	۳,۳۲۹	۰,۲۶۲		هنجارهای ذهنی	
رد	۰,۰۶۸	۱,۸۲۹	۰,۱۵۹		کنترل ادراکی	
تایید	۰,۰۰۰	۵,۹۹۴	-۰,۴۵۲		تعهد اخلاقی	

## نتایج تحلیل آماری فرضیه اول پژوهش:

با توجه به معناداری ضریب مسیر ۰,۲۰۱ با آماره تی استیودنت ۲,۱۷۹ در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۱-۱ در مورد تاثیر مثبت نگرش نسبت به رفتار بر قصد اقدام به مدیریت سود به روش انتخاب رویه‌های حسابداری، تایید می‌شود.

با توجه به عدم معناداری ضریب مسیر ۰,۱۳۲ با آماره تی استیودنت ۱,۶۹۲ در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۱-۲ در مورد تاثیر مثبت نگرش نسبت به رفتار بر قصد اقدام به مدیریت سود به روش واقعی، تایید نمی‌شود.

با توجه به معناداری ضریب مسیر ۰,۲۰۸ با آماره تی استیودنت ۲,۵۳۹ در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۱-۳ در مورد تاثیر مثبت نگرش نسبت به رفتار بر قصد اقدام به مدیریت سود به روش دستکاری اقلام تعهدی، تایید می‌شود.

## نتایج تحلیل آماری فرضیه دوم پژوهش:

با توجه به معناداری ضریب مسیر ۰,۲۷۲ با آماره تی استیودنت ۲,۸۹۹ در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۱-۲ در مورد تاثیر مثبت هنجارهای ذهنی بر قصد اقدام به مدیریت سود به روش انتخاب رویه‌های حسابداری، تایید می‌شود.

با توجه به ضریب مسیر ۰,۲ با آماره تی‌استیودنت ۲,۱۹۵ در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۲-۲ در مورد تاثیر مثبت هنجارهای ذهنی بر قصد اقدام به مدیریت سود به روش واقعی، تایید می‌شود.

با توجه به معناداری ضریب مسیر ۰,۲۶۲ با آماره تی‌استیودنت ۳,۳۲۹ در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۲-۳ در مورد تاثیر مثبت هنجارهای ذهنی بر قصد اقدام به مدیریت سود به روش دستکاری اقلام تعهدی، تایید می‌شود.

#### نتایج تحلیل آماری فرضیه سوم پژوهش:

با توجه به معناداری ضریب مسیر ۰,۲۳۰ با آماره تی‌استیودنت ۲,۷۲۹ در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۱-۳ در مورد تاثیر مثبت کنترل ادراکی بر قصد اقدام به مدیریت سود به روش انتخاب رویه‌های حسابداری، تایید می‌شود.

با توجه به معناداری مسیر ۰,۳۳۴ با آماره تی‌استیودنت ۳,۰۲۳ در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۲-۳ در مورد تاثیر مثبت کنترل ادراکی بر قصد اقدام به مدیریت سود به روش واقعی، تایید می‌شود.

با توجه به عدم معناداری ضریب مسیر ۰,۱۵۹ با آماره تی‌استیودنت ۱,۸۲۹ در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۳-۳ در مورد تاثیر مثبت کنترل ادراکی بر قصد اقدام به مدیریت سود به روش دستکاری اقلام تعهدی، تایید نمی‌شود.

#### نتایج تحلیل آماری فرضیه چهارم پژوهش:

با توجه به معناداری ضریب مسیر ۰,۲۳۳- با آماره تی‌استیودنت ۲,۷۵۷ در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۱-۴ در مورد تاثیر منفی تعهد اخلاقی بر قصد اقدام به مدیریت سود به روش انتخاب رویه‌های حسابداری، تایید می‌شود.

با توجه به معناداری ضریب مسیر ۰,۳۳۲- با آماره تی‌استیودنت ۴,۰۳۶ در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۲-۴ در مورد تاثیر منفی تعهد اخلاقی بر قصد اقدام به مدیریت سود به روش واقعی، تایید می‌شود.

با توجه به معناداری ضریب مسیر ۰,۴۵۲- با آماره تی‌استیودنت ۵,۹۹۴ در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه فرعی ۳-۴ در مورد تاثیر منفی تعهد اخلاقی بر قصد اقدام به مدیریت سود به روش دستکاری اقلام تعهدی، تایید می‌شود.

#### نتایج تحلیل آماری فرضیه پنجم تا نهم پژوهش (آزمون تفاوت گروه‌ها):

برای سنجش فرضیه‌هایی که متغیر آنها دارای توزیع نرمال است از آمار پارامتریک استفاده می‌شود. در مقابل مفروض گرفتن توزیع خاصی درباره شکل جامعه در آزمون‌های ناپارامتریک

ضروری نمی‌باشد. لذا قبل از آزمون فرضیه‌ها، بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها ضروری می‌باشد. بنابراین در این پژوهش از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن متغیرها استفاده شده است. نتایج این آزمون که در جدول ۸ ارائه شده است حاکی از نرمال نبودن داده‌ها در متغیرهای بررسی شده می‌باشد. لذا برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون کروکسال - والیس (آزمون H) استفاده شده است.

جدول ۸. نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

متغیر	آماره آزمون	سطح معناداری
قصد اقدام به مدیریت سود	۰,۱۱۴	۰,۰۰
نگرش نسبت به رفتار	۰,۰۹۱	۰,۰۰
هنجارهای ذهنی	۰,۱۳۲	۰,۰۰
کنترل ادراکی	۰,۱۵۵	۰,۰۰
تعهد اخلاقی	۰,۱۲۹	۰,۰۰

فرضیه‌های پنجم تا نهم بیان می‌دارند که قصد مشارکت افراد در مدیریت سود، نگرش افراد نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی، کنترل ادراکی و تعهد اخلاقی در سه روش مدیریت سود تفاوت معنادار دارد. برای آزمون این فرضیه نتایج آزمون کروکسال - والیس در جدول ۹ ارائه شده است. با توجه به آماره کای مربع و سطح معناداری آن در هر کدام از سازه‌ها می‌توان دریافت تفاوت بین روش‌ها در قصد مشارکت در مدیریت سود، هنجارهای ذهنی، کنترل ادراکی و تعهد اخلاقی به ترتیب با آماره‌های کای مربع ۸,۸۷۹، ۹,۰۹۰، ۱۴,۳۳۴ و ۱۵,۵۵۵ معنادار است اما در روش‌های مختلف مدیریت سود نگرش افراد نسبت به مدیریت سود با آماره ۱,۳۸۸ تفاوت معناداری ندارد.

جدول (۹). نتایج آزمون کروکسال - والیس

روش مدیریت سود	قصد مشارکت در مدیریت سود			نگرش افراد نسبت به رفتار			هنجارهای ذهنی			کنترل ادراکی			تعهد اخلاقی		
	میانگین رتبه	آماره کای مربع	معناداری	میانگین رتبه	آماره کای مربع	معناداری	میانگین رتبه	آماره کای مربع	معناداری	میانگین رتبه	آماره کای مربع	معناداری	میانگین رتبه	آماره کای مربع	معناداری
انتخاب رویه های حسابداری	۱۴۵,۰۵			۱۳۱,۸۴			۱۵۷,۲۷			۱۵۷,۲۷			۱۲۲,۱۹		
روش واقعی	۱۱۹,۳۳			۱۴۴,۲۵			۱۳۷,۵۸			۱۱۴,۱۲			۱۵۳,۱۴		
دستکاری اقلام تعهدی	۱۵۳,۰۲			۱۴۳,۱۱			۱۲۲,۲۵			۱۴۵,۰۸			۱۴۴,۸۰		

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

افزایش قابل ملاحظه تقلب، تحریف‌ها و ارائه مجدد صورت‌های مالی که اغلب با ورشکستگی شرکت‌های بزرگ همراه است، نگرانی در مورد کیفیت صورت‌های مالی را به همراه داشته است، به همین دلیل پیشگیری یا کشف اشتباهات و تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی همراه کانون توجه سرمایه‌گذاران و مدیران بوده است (حساس یگانه و مداحی، ۱۳۸۸). از آنجایی که رقم سود شرکت‌ها عامل مهمی در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران محسوب می‌شود، امروزه مدیریت سود به یکی از موضوعات مطرح در پژوهش‌های حسابداری تبدیل شده و بروز تضادهای نمایندگی در شرکت‌ها موجب شده یکی از راه‌های رسیدن مدیران به برخی منافع، مدیریت سود باشد (جمالیان پور، حسینی، ۱۴۰۱).

نتایج این پژوهش حاکی از کاربست‌پذیری تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده در پیشبینی قصد افراد در مشارکت در مدیریت سود بود. تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده بصورت میانگین ۴۰ درصد (میانگین حساسی ضریب تعیین تعدیل شده در هر سه مدل ساختاری) از تغییرات قصد افراد در مشارکت در مدیریت سود را توضیح می‌دهد.

مطابق نتایج، نگرش نسبت به رفتار در روش‌های دستکاری ارقام تعهدی و انتخاب رویه‌های حسابداری (روش‌های مصنوعی مدیریت سود) تاثیر مثبت معناداری بر قصد افراد در مشارکت در مدیریت سود دارد. اما این تاثیر در روش واقعی مدیریت سود اگرچه مثبت است اما معنادار نیست. این تاثیر مثبت به این معنی است که فرد دارای نگرش مثبت نسبت به مدیریت سود، احتمال تر است که مرتکب مدیریت سود شود. این یافته مطابق با نتایج پژوهش‌های جعفر کریمی و همکاران (۲۰۱۶)، کرونان و همکاران (۲۰۱۸)، کارپنتر و ریمرز (۲۰۰۵)، آلین و همکاران (۲۰۱۴) و سایال و سینگ (۲۰۲۰) می‌باشد. مطابق این پژوهش‌ها اعتقادات افراد، نگرش نسبت به رفتار آنها را شکل می‌دهد که یکی از موثرترین پیشبین‌های قصد افراد در انجام عملی خاص می‌باشد. بنابراین برای کاهش مدیریت سود فرصت طلبانه باید نگرش افراد و جامعه نسبت به مدیریت سود تغییر کند. این تغییر می‌تواند بصورت موثری از طریق برنامه‌های آموزشی رخ دهد (کارپنتر و ریمرز، ۲۰۰۵؛ آلین و همکاران، ۲۰۱۴). دانشکده‌های مدیریت و حسابداری می‌توانند برنامه‌های آموزشی سناریو محوری در رابطه با گزارشگری غیراخلاقی و مدیریت سود و متعاقبات تصمیمات مدیران برگزار کنند تا دانشجویان در معرض تصمیم‌گیری‌های اخلاقی قرار گیرند و هنجارهای اخلاقی و نگرش آنها بصورت مثبتی شکل گیرد.

همچنین با توجه به نتایج می‌توان دریافت که هنجارهای اخلاقی فرد در روش‌های واقعی و انتخاب رویه‌های حسابداری مدیریت سود تاثیر مثبت معناداری بر قصد افراد در مشارکت در

مدیریت سود دارد. اما این تاثیر مثبت در روش دستکاری اقلام تعهدی معنادار نبوده است. این رابطه اشاره دارد که اگر افرادی که برای فرد مهم هستند (مانند دوستان، خانواده و همکاران) تصمیم او بر مدیریت سود را حمایت کنند، شخص قصد بیشتری برای مدیریت سود خواهد داشت. جعفر کریمی و همکاران (۲۰۱۶)، کرونان و همکاران (۲۰۱۸)، کارپنتر و ریمرز (۲۰۰۵)، آلین و همکاران (۲۰۱۴) و سایال و سینگ (۲۰۲۰) نیز مانند پژوهش حاضر در پژوهش‌های خود نتیجه گرفتند که هنجارهای ذهنی فرد تاثیر مثبت بر قصد فرد دارد. بنابراین در رابطه با رفتار مدیریت سود، زمانی که درک فرد از هنجارهای اخلاقی اطرافیان (دوستان، خانواده و همکاران) تایید کننده و حمایت کننده اقدام فرد به مدیریت سود باشد قصد او برای مدیریت سود بیشتر است. لذا پیشنهاد می‌شود علاوه بر تمرکز بر خود تصمیم‌گیرندگان مالی شرکت‌ها، بر سایر اقشار جامعه نیز تمرکز شود. برنامه‌های آموزشی می‌تواند هنجارهای اخلاقی اطرافیان (دوستان، خانواده و همکاران) مدیران را تحت تاثیر قرار دهد تا بصورت مثبتی تصمیمات مدیریت سود مدیران را هدایت کند.

طبق نتایج، کنترل ادراکی تاثیر مثبت معناداری در پیشبینی قصد اقدام به مدیریت سود در روش‌های واقعی و انتخاب رویه‌های حسابداری داشته‌است اما در روش مدیریت سود دستکاری اقلام تعهدی این تاثیر مثبت بوده اما معنادار نیست. این یافته در تضاد با پژوهش کارپنتر و ریمرز (۲۰۰۵) می‌باشد که در آن تاثیر کنترل ادراکی معنادار نبوده است اما موافق پژوهش‌های آلین و همکاران (۲۰۱۴)، کرونان و همکاران (۲۰۱۸) و جعفر کریمی و همکاران (۲۰۱۶) می‌باشد. تاثیر مثبت و معنادار کنترل ادراکی نشان می‌دهد که اگر فرد کنترل بیشتری در موقعیت‌ها و منابع مورد نیاز برای اقدام مدیریت سود داشته‌باشد، محتمل‌تر است که مرتکب مدیریت سود شود. این تضاد در نتیجه کنترل ادراکی را می‌توان به استفاده از افراد دارای سابقه کار به عنوان نمونه در این پژوهش نسبت داد زیرا این افراد شناخت بهتری از فرصت‌ها و منابع و موانع در شرکت‌های برای اقدام فرد مدیریت سود دارند. این درحالیست که در پژوهش‌های پیشین از دانشجویان به عنوان نمونه استفاده شده که اغلب فاقد سابقه کار و شناخت نسبت به فرصت‌ها و منابع و موانع در شرکت‌ها بوده‌اند. طبق یافته‌های تجربی این پژوهش، هرچه فرد کنترل بیشتری بر منابع و موقعیت‌های مدیریت سود داشته باشد قصد بیشتری برای اقدام به مدیریت سود دارد. بنابراین برای کاهش این کنترل، ضروری است که سازمان‌ها مکانیزم‌های کنترلی قوی تری از کنترل‌های داخلی معمول بکار گیرند. این مکانیزم‌ها باعث می‌شود تا مدیران کنترل خود را کمتر ارزیابی کنند زیرا اعمال خود را تحت نظارت مستمر در می‌یابد و کمتر مرتکب مدیریت سود فرصت طلبانه شوند. همچنین قانون‌گذاران می‌توانند استانداردهای حسابداری و الزامات قانونی جهت کاهش این کنترل وضع کنند.

یافته‌های تجربی این پژوهش همچنین نشان می‌دهد که تعهد اخلاقی رابطه منفی معناداری با قصد اقدام به مدیریت سود در هر یک از سه روش دارد. عدم معناداری این رابطه در پژوهش‌های بوکان (۲۰۰۵)، فلانری و می (۲۰۰۰) و سایال و سینگ (۲۰۲۰) حاصل شده است اما این یون (۲۰۱۱)، آلین و همکاران (۲۰۱۴) و کرونان و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش‌های خود دریافتند که احساس مسئولیت بر قصد مشارکت یا عدم مشارکت در یک تصمیم اخلاقی موثر است. سایال و سینگ (۲۰۲۰) این تضاد را به سابقه کار نداشتن نمونه‌های پژوهش و عدم درک آنها از اثر و متعاقبات تصمیمات بر زندگی سایر افراد نسبت داده‌اند. لذا در این پژوهش از نمونه‌هایی استفاده شد که حداقل ۳ سال سابقه کار داشته باشند و احتمالاً این سابقه کار منجر به شناخت بیشتر ایشان از متعاقبات تصمیمات خود و اثر آن بر زندگی سایر افراد شده است و رابطه تعهد اخلاقی با قصد اقدام به مدیریت سود در هر سه روش منفی و معنادار شده است. برای کاهش مدیریت سود فرصت طلبانه باید تعهد اخلاقی در افراد و جامعه افزایش یابد. این امر می‌تواند بصورت موثری از طریق برنامه‌های آموزشی رخ دهد (کارپنتر و ریمرز، ۲۰۰۵؛ آلین و همکاران، ۲۰۱۴). دانشکده‌های مدیریت و حسابداری می‌توانند برنامه‌های آموزشی سناریو محوری در رابطه با گزارشگری غیراخلاقی و مدیریت سود و متعاقبات تصمیمات مدیران برگزار کنند تا دانشجویان در معرض تصمیم‌گیری‌های اخلاقی قرار گیرند و هنجارهای اخلاقی آنها بصورت مثبتی شکل گیرد.

آزمون‌های آماری در این پژوهش همچنین نشان دهنده تفاوت معنادار در قصد مشارکت افراد در روش‌های مختلف مدیریت سود است. در این پژوهش مشخص شد افراد بیشتری قصد را به ترتیب در اقدام به مدیریت سود به روش دستکاری ارقام تعهدی، انتخاب رویه‌های حسابداری و روش واقعی دارند. این یافته‌ها موافق با پژوهش‌های پرینکوس و همکاران (۲۰۲۱) و کوهن و همکاران (۲۰۰۸) است که دریافتند قبل از انتشار قانون ساربنز- آکسلی مدیریت سود به روش‌های مصنوعی مرسوم‌تر از مدیریت سود به روش واقعی بوده است. حال علت این تفاوت در قصدها در اقدام به روش‌های مختلف مدیریت سود را می‌توان در عوامل موثر بر قصد افراد که همان نگرش نسبت به مدیریت سود، هنجارهای ذهنی، کنترل ادراکی و تعهد اخلاقی است جست.

یافته‌های تجربی این پژوهش نشان می‌دهد که نگرش افراد نسبت به روش‌های مختلف مدیریت سود بصورت معناداری متفاوت نیست. یعنی افراد مطلوبیت حاصل از اجرای هر کدام از روش‌های مدیریت سود را یکسان ارزیابی می‌کنند فلذا عامل اثر گذار برای تفاوت قصد اقدام افراد به روش‌های مختلف مدیریت سود، نگرش افراد به این روش‌ها نیست. در مقابل تعهد اخلاقی و هنجارهای ذهنی که هر دو ریشه در ارزیابی اخلاقی افراد از اخلاقی بودن روش‌های مختلف

مدیریت سود دارند بصورت معناداری متفاوت هستند. از نظر هنجارهای ذهنی بیشترین مخالفت اطرافیان فرد به ترتیب با روش دستکاری ارقام تعهدی، روش واقعی مدیریت سود و انتخاب رویه‌های حسابداری می‌باشد که این یافته موافق با یافته‌های پژوهش‌های بلسکی و همکاران (۲۰۰۸)، اعتمادی و رحمانی (۱۳۸۸) و فاراگ و الیاس (۲۰۱۲) است. در مقابل تعهد اخلاقی افراد به ترتیب بیشترین به کمترین در روش واقعی، دستکاری ارقام تعهدی و انتخاب رویه‌های حسابداری می‌باشد. یعنی افراد روش واقعی را بیشتر معیار اخلاق می‌دانند و سپس دستکاری ارقام تعهدی و بعد آن انتخاب رویه‌های حسابداری. در نهایت افراد به ترتیب بیشترین کنترل را در انتخاب رویه‌های حسابداری، دستکاری ارقام تعهدی و سپس مدیریت سود به روش واقعی احساس می‌کنند. علت احتمالی آن می‌تواند در تفاوت مدیریت سود مصنوعی (روش دستکاری ارقام تعهدی و انتخاب رویه‌های حسابداری) و مدیریت واقعی باشد. در روش‌های مصنوعی نیاز به تغییر رویدادهای واقعی نیست و تمرکز مدیریت بر ارقام تعهدی می‌باشد اما در مقابل در روش واقعی، مدیریت برای تغییر سود متمرکز بر رویداد واقعی مانند جابه‌جایی زمانی تبلیغات می‌باشد. همانطور که بیان شد، با تغییر روش مدیریت سود افراد توجیهات اخلاقی برای خود مطرح می‌کنند تا روشی از مدیریت سود را کمتر غیراخلاقی جلوه دهند. این در حالیست که پیامد هر یک از سه روش مدیریت سود مطرح شده، یکسان بوده است. لذا پیشنهاد می‌شود برنامه‌های آموزشی با تمرکز بر اصول اخلاقی و نه صرفاً مصادیق، تهیه شوند تا از توجیهات اخلاقی فرصت طلبانه اجتناب شود.

این پژوهش از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (آیزن، ۱۹۹۱) برای شناسایی عوامل روانشناسی فردی استفاده کرده است. نتایج این پژوهش بسطی بر پژوهش آیزن (۱۹۹۱) و حمایت از کاربرست‌پذیری تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده در بستر پیش‌بینی قصد اقدام افراد به مدیریت سود می‌باشد.

شایان ذکر است که مانند سایر پژوهش‌ها این پژوهش نیز ما محدودیت‌هایی مواجه بوده است. یکی از محدودیت‌های اساسی این پژوهش استفاده از ابزار پرسشنامه برای سنجش قصد اقدام افراد به مدیریت سود می‌باشد. دلیل محدودیت در مشاهده عمل واقعی مدیران در تصمیم‌گیری‌های اخلاقی ممکن است پرسشنامه عمل واقعی افراد را منعکس نکند. همچنین در سازمان‌ها و شرکت‌های گوناگون تصمیم مدیریت سود گاهی فردی و گاهی جمعی است و علاوه بر آن اطلاعاتی از رشته تحصیلی و سایر ویژگی‌های آنها موجود نمی‌باشد، بنابراین دانشجویان مدیریت کسب و کار می‌توانند یکی از نمونه‌های ممکن برای انجام چنین پژوهش‌هایی باشد. لذا پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی از نمونه‌های دیگر مانند مدیران مالی شرکت‌ها استفاده

شود. همچنین در پژوهش‌های آتی می‌توان ابعاد دیگری از گزارشگری غیراخلاقی مانند تخطی از اصول پذیرفته شده حسابداری را مورد بررسی قرار داد. از آنجا که نمونه این تحقیق معرف کل جامعه آماری نیست لذا در تعمیم نتایج این تحقیق این محدودیت باید لحاظ شود.

#### ۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

از تمامی مشارکت‌کنندگان، موسسات محترم آموزشی ترجمان علوم، مجتمع فنی تهران و ماهان و دانشگاه‌های تربیت مدرس، تهران و شهید بهشتی که ما را در جمع‌آوری اطلاعات یاری نمودند سپاسگزار هستیم.

#### ۸- پیوست‌ها : سناریوهای مدیریت سود

##### سناریو مدیریت سود واقعی

شما تا پایان سال ۱۴۰۰ مدیر بخشی از یک شرکت بزرگ هستید. پاداش شما بر مبنای دستیابی به سود خالص بودجه شده محاسبه می‌شود. سود بودجه شده امسال ۲۵۰ میلیارد ریال می‌باشد.

در ۱۵ اسفند سال ۱۴۰۰ برآورد سود خالص پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۲۴۸ میلیارد ریال است. در هزینه‌های برآوردی، هزینه برگزاری تبلیغاتی ۳ روزه به مبلغ ۵ میلیارد ریال لحاظ شده است که می‌تواند در سودآوری سال‌های آتی تاثیرگذار باشد. در نتیجه لغو یا معوق کردن این تبلیغات به سال مالی آتی، سود خالص شرکت ۲۵۳ میلیارد ریال می‌شود و شما به پاداش ۳ میلیارد ریالی دست پیدا می‌کنید. در غیر این صورت پاداشی به شما تعلق نمی‌گیرد.

##### سناریو مدیریت سود با انتخاب رویه‌های حسابداری

شما تا پایان سال ۱۴۰۰ مدیر بخشی از یک شرکت بزرگ هستید. پاداش شما بر مبنای دستیابی به سود خالص بودجه شده محاسبه می‌شود. سود بودجه شده امسال ۲۵۰ میلیارد ریال می‌باشد.

در ۱۵ اسفند سال ۱۴۰۰ برآورد سود خالص پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۲۴۸ میلیارد ریال است. اگر روش استهلاک یکی از ماشین‌آلات شرکت را تغییر دهید، هزینه استهلاک ۵ میلیارد ریال کاهش پیدا می‌کند و سود خالص شرکت ۲۵۳ میلیارد ریال می‌شود و شما به پاداش ۳ میلیارد ریالی دست پیدا می‌کنید. در غیر این صورت پاداشی به شما تعلق نمی‌گیرد.

## سناریو مدیریت سود با دستکاری اقلام تعهدی

شما تا پایان سال ۱۴۰۰ مدیر بخشی از یک شرکت بزرگ هستید. پاداش شما بر مبنای دستیابی به سود خالص بودجه شده محاسبه می‌شود. سود بودجه شده امسال ۲۵۰ میلیارد ریال می‌باشد.

در ۱۵ اسفند سال ۱۴۰۰ برآورد سود خالص پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه ۲۴۸ میلیارد ریال است. اگر هزینه مطالبات مشکوک‌الوصول یکی از مشتریان شرکت به مبلغ ۵ میلیارد ریال را برگشت دهید، سود خالص شرکت ۲۵۳ میلیارد ریال می‌شود و شما به پاداش ۳ میلیارد ریالی دست پیدا می‌کنید. در غیر این صورت پاداشی به شما تعلق نمی‌گیرد.

## پرسشنامه رفتار برنامه‌ریزی شده

صاحب نظر محترم

با عرض سلام، احترام و وقت بخیر

احتراماً پرسشنامه حاضر در جهت انجام پژوهشی علمی طراحی شده است. شایان ذکر است که پرسشنامه حاضر بی نام می باشد، پاسخ های شما محرمانه بوده و صرفاً در تجزیه و تحلیل یک پژوهش دانشگاهی استفاده خواهد شد. پیشاپیش از همکاری صمیمانه حضرتعالی سپاسگزاری می نمایم.

خواهشمند است توضیحات برگه سناریو را به دقت مطالعه فرمایید و پس از تکمیل اطلاعات فردی، بر اساس آن میزان توافق خود با هر گزاره پرسشنامه ی پیوست را مشخص فرمایید.

جنسیت: سن: سابقه کار به سال: مقطع تحصیلی: رشته تحصیلی:

گزاره						
خیلی زیاد	زیاد	متوسط تا زیاد	متوسط	کم تا متوسط	خیلی کم	بسیار کم
						اگر فرصت داشتم، این تصمیم را می گرفتم.
						من هرگز این تصمیم را نمی گرفتم.
						من در آینده در چنین موقعیت‌هایی احتمالاً این تصمیم را بگیرم.
						خوب است.
						مفید است.
						هوشمندانه است.
						جذاب است.
						خوشایند است.
						اهمیت نمی‌دهند.

انتخاب این تصمیم

									تصمیم من را درست قلمداد می‌کنند.	اگر این تصمیم را بگیرم اغلب افرادی که برای من مهم هستند
									من را تحقیر می‌کنند.	
									سخت است.	اتخاذ این تصمیم برای من
									به خواست خودم است.	
									حتی اگر دلیل خوبی داشته باشم نا ممکن است.	
									احساس نمی‌کنم مقصر باشم.	اگر این تصمیم را بگیرم
									برخلاف اصولم عمل کرده‌ام.	
									برخلاف اخلاق عمل کرده‌ام.	

### فهرست منابع

- اسفیدانی، محمد رحیم و محسنین، شهریار. (۱۳۹۶)، معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی به کمک نرم افزار Smart-PLS (چاپ دوم). ناشر: موسسه کتاب مهربان نشر. ۲۷۲ صفحه
- اعتمادی، حسین و دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۸)، تاثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش های مالی شرکت ها، نشریه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۴، شماره ۱-۲، صص ۱۱-۲۰.
- جمالیان پور، مظفر و حسینی، الهه سادات. (۱۴۰۱)، مدیریت سود و لحن و پیچیدگی گزارش حسابرس، مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۹، شماره ۷۳، صص ۱-۲۶.
- حساس یگانه، یحیی ومداحی، یگانه. (۱۳۸۸)، اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. (۴۱)۱، صص ۴۹-۷۶.
- حیدری، رسول؛ خواجهی، شکراله؛ تهرانی، رضا؛ بغزیان آلبرت. (۱۳۹۸)، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده و مدل ارائه گزارشگری پایداری توسط مدیران، فصلنامه حسابداری مالی، سال ۱۱، شماره ۴۲، صص ۲۴-۵۱.
- دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۹۹)، روش تحقیق در حسابداری: راهنمای عملی برای نگارش پایان‌نامه و مقاله ( چاپ چهارم ویرایش دوم). ناشر: عدالت نوین. ۳۴۶ صفحه
- رستمی نیا، رضا؛ حجازی، رضوان؛ طالب نیا، قدرت الله؛ برادران حسن زاده، رسول. (۱۳۹۹)، تاثیر منبع کنترل و تعهدسازمانی بر پذیرش رفتار ناکارآمد حسابرسی بر اساس تئوری رفتار

- برنامه ریزی شده، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ۵، شماره ۱۰، صص ۱۰۳-۱۲۹.
- رفاهی بخش، سمانه؛ بنی مهد، بهمن؛ خردیار، سینا؛ اوشک سرایی، مریم. (۱۳۹۷)، عواطف فردی و رفتار مدیریت سود: آزمونی از نظریه روانشناسی مثبت گرا، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ۳، شماره ۶، صص ۲۴۱-۲۵۴.
- ساریخانی، مهدی؛ ایزدی نیا، ناصر؛ دائی کریم زاده، سعید. (۱۳۹۸)، بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و نقش تعدیل‌گری شدت اخلاقی، دانش حسابداری مالی، سال ۶، شماره ۱، صص ۷۵-۱۰۵.
- ساریخانی، مهدی؛ ایزدی نیا، ناصر؛ دائی کریم زاده، سعید. (۱۳۹۷)، بررسی عوامل مؤثر بر قصد گزارشگری تقلب با استفاده از مثلث تقلب و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده: از دیدگاه حسابداران، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ۳، شماره ۶، صص ۱۳۵-۱۰۵.
- شفاعت، احمدرضا؛ کاشانی پور، محمد؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ جهانگیر نیا، حسین. (۱۴۰۰)، تاثیر متغیر تیپ شخصیتی مدیران بر مدیریت سود و نقش تعدیلی آن در رابطه بین مدیریت سود با افشای مسئولیت‌های اجتماعی شرکت، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ۶، شماره ۱۲، صص ۳۰۸-۳۴۳.
- عبداله زاده، حسن و امین، وحید. (۱۳۹۹)، تاثیر نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، تعهد اخلاقی و ادراک ریسک بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ۵، شماره ۹، صص ۲۶۹-۲۹۹.
- کابلی، مونا سادات؛ نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۴۰۰)، واکاوی رفتار مدیران واحد گزارشگر نسبت به تهیه صورت‌های مالی متقلبانه، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ۱۱، شماره ۴، صص ۷۷-۱۰۳.
- مومنی، منصور و فعال قیومی، علی. (۱۳۹۹)، تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS (چاپ هفتم ویرایش چهارم). ناشر: مولف.

- Abdolmohammadi, M. J , and C. R. Baker. ۲۰۰۸. Moral reasoning and questionable behavior. *The CPA Journal*, ۷۸ (۱۱) : ۵۸-۶۰.
- Adhikara, M. A. , N. D. Maslichah , and M. Basyir . ۲۰۲۲. Taxpayer Compliance Determinants: Perspective of Theory of Planned Behavior and Theory of Attribution. *International Journal of Business and Applied Social Science*, ۸ (۱) : ۳۹۵-۴۰۷.

- Ajzen , I. ۱۹۹۱. The theory of planned behavior. *Organizational behavior and human decision processes*, ۵۰ (۲) : ۱۷۹-۲۱۱.
- Ajzen , I. ۱۹۸۸. *Attitudes, Personality, and Behavior*, Dorsey Press, Chicago
- Ajzen, I., and M. Fishbein. ۱۹۷۵. A Bayesian analysis of attribution processes. *Psychological bulletin*, ۸۲ (۲) : ۲۶۱.
- Ajzen, I., and M. Fishbein. ۱۹۸۰. *Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior*, Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ.
- Alleyne, P. , D. Weekes-Marshall, S. Estwick, and R. Chaderton. ۲۰۱۴. Factors influencing ethical intentions among future accounting professionals in the Caribbean. *Journal of Academic Ethics*, ۱۲ (۲): ۱۲۹-۱۴۴.
- Armitage, C. J. , and J. Christian. ۲۰۰۳. From attitudes to behaviour: Basic and applied research on the theory of planned behaviour. *Current psychology*, ۲۲ (۳): ۱۸۷-۱۹۵.
- Beck, L. , and I. Ajzen. ۱۹۹۱. Predicting dishonest actions using the theory of planned behavior. *Journal of research in personality*, ۲۵ (۳) : ۲۸۵-۳۰۱.
- Belski, W. H. , J. D. Beams, , and J. A Brozovsky. ۲۰۰۸. Ethical Judgments in Accounting: An Examination on the Ethics of Managed Earnings. *Journal of Global Business Issues*, ۲ (۲) : ۵۹-۶۸.
- Buchan, H.F. ۲۰۰۵. Ethical decision making in the public accounting profession: an extension of ajzen's theory of planned behavior , *Journal of Business Ethics*, ۶۱ (۲) : ۱۶۵-۱۸۱.
- Burrell, G. , and G. Morgan. ۲۰۱۷. *Sociological paradigms and organisational analysis: Elements of the sociology of corporate life*. Routledge.
- Carpenter, D.T. and L.J Reimers. ۲۰۰۵. Unethical and fraudulent financial reporting: applying the theory of planned behavior , *Journal of Business Ethics*, ۶۰ (۲) : ۱۱۵-۱۲۹.
- Cohen, D. A. , Dey, A. , and T. Z Lys. ۲۰۰۸. Real and accrual-based earnings management in the pre-and post-Sarbanes-Oxley periods. *The accounting review*, ۸۳ (۳): ۷۵۷-۷۸۷ .
- Cronan, P.T. , K.J. Mullins, and E.D Douglas. ۲۰۱۸. Further understanding factors that explain freshman business students' academic integrity intention and behavior: plagiarism and sharing homework , *Journal of Business Ethics*, ۱۴۷ (۱) : ۱۹۷-۲۲۰
- Ethics Resource Center. ۲۰۱۴. *National Business Ethics Survey*, Ethics Resource Center Arlington, VA .
- Farag, M. S. , and R. Z Elias. ۲۰۱۲. The impact of accounting students' professional skepticism on their ethical perception of earnings management. In *Research on professional responsibility and ethics in accounting*. Emerald Group Publishing Limited, ۱۶ (۱) : ۱۸۵-۲۰۰.

- Farag, M.S. and Elias, R.Z. (۲۰۱۲), "The Impact of Accounting Students' Professional Skepticism on their Ethical Perception of Earnings Management", Jeffrey, C. (Ed.) Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting (Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, ۱۶. ۱۸۵-۲۰۰.
- Fiolleau, K. and S. E Kaplan. ۲۰۱۷. Recognizing ethical issues: an examination of practicing industry accountants and accounting students , Journal of Business Ethics, ۱۴۲ (۲) : ۲۵۹-۲۷۶ .
- Fishbein, M. and I. Ajzen. ۱۹۷۵. Belief, Attitude, Intention, and Behavior: An Introduction to Theory and Research, Addison Wesley: Reading, MA.
- Flannery, B.L. and D.R. May. ۲۰۰۰. Environmental ethical decision making in the US metal-finishing industry , Academy of Management Journal, ۴۳ (۴): ۶۴۲-۶۶۲.
- Franceschetti, B. M. ۲۰۱۸. A critical realist perspective on earnings management , in Franceschetti, B. M. (Ed. ) , Financial Crises and Earnings Management Behavior, Springer, Cham : ۷۵-۱۰۲ .
- Gino, F. ۲۰۱۵. Understanding ordinary unethical behavior: why people who value morality act immorally , Current Opinion in Behavioral Sciences, ۳ : ۱۰۷-۱۱۱.
- Hair Jr, J. F. , Hult, G. T. M. , Ringle, C. M. , Sarstedt, M. , Danks, N. P. , & Ray, S. ۲۰۲۱. Partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM) using R: A workbook, Germany, Springer.
- Harris, L. L. , S. B. Jackson, J.Owens, and N. Seybert. ۲۰۲۱. Recruiting dark personalities for earnings management. Journal of Business Ethics, ۱۷۸ (۱) : ۱-۲۶.
- Hays, J. B. ۲۰۱۳. An investigation of the motivation of management accountants to report fraudulent accounting activity: Applying the theory of planned behavior. Nova Southeastern University.
- Henseler, J. , Ringle, C. M. , & Sinkovics, R. ۲۰۰۹. The use of partial least squares path modeling in international marketing. In New challenges to international marketing. Emerald Group Publishing Limited.
- Henseler, J. , Sarstedt, M. ۲۰۱۳. Goodness-of-fit indices for partial least squares path modeling. Comput Stat ۲۸, ۵۶۵-۵۸۰.
- Houqe, M. N. , K. Ahmed and T. Van Zijl. ۲۰۱۷. Audit quality, earnings management, and cost of equity capital: evidence from India , International Journal of Auditing, ۲۱ (۲) , ۱۷۷-۱۸۹ .
- Jafarkarimi, H. , R. Saadatdoost, T.A. Sim, and M.J. Hee. ۲۰۱۶. Behavioral intention in social networking sites ethical dilemmas: an extended

- model based on theory of planned behavior , Computers in Human Behavior, ۶۲ (۱): ۵۴۵-۵۶۱.
- Pincus, M. , S. Wu, and J. Hwang. ۲۰۲۱. Did Accrual Earnings Management Decline and Real Earnings Management Increase Post-SOX? A Re-examination and Replication. A Re-examination and Replication, Forthcoming at Journal of Financial Reporting , ۱۴۷ : ۵۸-۱۰۲.
- Riemenschneider, C.K. , L.K. Leonard, and T.S. Manly. ۲۰۱۱. Students' ethical decision-making in an information technology context: a theory of planned behavior approach , Journal of Information Systems Education, ۲۲ : ۲۰۳-۲۱۴.
- Sayal, K. , and G. Singh. ۲۰۲۰. Investigating the role of theory of planned behavior and Machiavellianism in earnings management intentions. Accounting Research Journal. ۳۳ (۶) : ۶۵۳-۶۶۸.
- Schwartz, M. S. ۲۰۱۶. Ethical decision-making theory: an integrated approach , Journal of Business Ethics, ۱۳۹ (۴) : ۷۵۵-۷۷۶ .
- Simpson, J. A. , E. S. C. Weiner, ۱۹۸۹. Oxford University Press. The Oxford English Dictionary. Oxford: Clarendon Press.
- Tian, Q. , and D. K. Peterson. ۲۰۱۶. The effects of ethical pressure and power distance orientation on unethical pro-organizational behavior: the case of earnings management. Business Ethics: A European Review, ۲۵ (۲): ۱۵۹-۱۷۱.
- Watts, R. L. , and J. L. Zimmerman. ۱۹۷۸. Towards a positive theory of the determination of accounting standards. Accounting review: ۱۱۲-۱۳۴
- Watts, R. L. , and J. L. Zimmerman. ۱۹۷۹. The demand for and supply of accounting theories: The market for excuses. Accounting review: ۲۷۳-۳۰۵.
- Watts, R. L. , and J. L. Zimmerman. ۱۹۸۶. Positive accounting theory. Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
- Scott, W.R. ۲۰۱۹. Financial Accounting Theory (۸th.) , Pearson Education Canada Inc.
- Yoon, C. ۲۰۱۱. Theory of planned behavior and ethics theory in digital piracy: an integrated model , Journal of Business Ethics, ۱۰۰ (۳) : ۴۰۵-۴۱۷.