

ارزیابی رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی مدیریت سود مبتنی بر تحلیل حوزه دانش و الگوی تحلیل شبکه فازی

سعید بهمنش^۱، دکتر رضوان حجازی^{۲*}، دکتر سیده محبوبه جعفری^۳
۱. گروه حسابداری، واحد بین المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران
۲. گروه حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران
۳. گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
(تاریخ دریافت: ۹۸/۱۰/۲۳، تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۲/۲۳)

چکیده

زمینه: یک راه حل بهتر برای شناسایی شرکت‌های مدیریت کننده سود وجود دارد و آن عبارتست از تمرکز بر انگیزه و اعتقادات اخلاقی مدیران. از این رو، هدف این تحقیق ارزیابی رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی مدیریت سود است.
روش: روش اجرای تحقیق حاضر در زمره پژوهش های کیفی، توصیفی - پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش عبارت است از صاحب نظران، اساتید دانشگاه و متخصصین در زمینه مدیریت سود و مبانی اخلاقی و از بین آنها ۱۹ نفر به عنوان نمونه آماری به شکل دردسترس انتخاب شد. داده های تحقیق از طریق پرسشنامه جمع آوری شده است و در نهایت داده ها با الگوی تحلیل شبکه فازی ارزیابی و پالایش شد و مدل نهایی پیشنهادی تبیین گردید.
یافته ها: بر مبنای تحلیل های نهایی، رفتارهای سود مشتمل بر ده استراتژی رفتاری به عنوان تابعی از فشارهای اخلاقی، فرهنگ سازمانی قدرت گریزی، باورهای اخلاقی و توجیه اخلاقی به عنوان عوامل موثر تلقی و مولفه های اندازه گیری آنها شناسایی و پالایش گردید.
نتیجه گیری: تحت فشار شدید بودن کارکنان، حاکمیت مدیریت بر کارکنان و سازمان، مسئولیت نداشتن زبردست در غفلت مدیریت، تلاطم و پیچیدگی وحشتناک امور، مطلوبیت گرای، تضاد منافع سازمان و ارجحیت های فردی، تلقی گردید. ابعاد توجیه اخلاقی می تواند کارکنان مالی و حسابداری را به توجیه رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی مدیریت سود وا دارد.

کلید واژگان: رفتار اخلاقی، مدیریت سود، دانش

سر آغاز

اگر مدیریت برای جلوگیری از نوسان های شدید و در جهت حفظ منافع سهامداران و نه در جهت منافع شخصی با استفاده از روش هایی اقدام به مدیریت سود نماید تا سود شرکت از یکنواختی یکسانی برخوردار شود به آن مدیریت سود خوب گفته می شود. از جمله روش های مدیریت سود عبارتند از: ۱. انتخاب رویه حسابداری ۲. برآوردهای اختیاری ۳. زمان بندی.
بنا به دلایل مختلفی، مدیریت اقدام به مدیریت سود می نماید. برخی از پژوهشگران بر این باورند مدیریت سود هنگامی رخ می دهد که مدیران از قضاوت های شخصی خود در گزارشگری مالی استفاده کنند و داد و ستد را جهت تغییر گزارشگری مالی دستکاری نمایند.

تعریف های مختلفی از مدیریت سود^۱ ارائه شده و این تعریف ها در طیفی قرار می گیرند که یک طرف آن نگرشی به طور کامل مثبت به مدیریت سود و طرف دیگر نگرشی به طور کامل منفی نسبت به آن دارد. منظور از نگرش مثبت این است که مدیریت سود صرفاً برای مقاصد بهبود وضعیت شرکت انجام می شود (۱). ولی در نگرش منفی، مدیریت سود وسیله ای است در دست مدیران برای بهتر وانمود کردن عملکرد خودشان و کسب مزیت های بیشتر. لذا مدیریت ممکن است با استفاده از روش هایی به مدیریت سود به منظور کسب منافع شخصی^۲ برآید که به این شیوه، مدیریت سود بد گفته می شود.

نویسنده مسئول: نشانی الکترونیکی: hejazi33@gmail.com

این هدف یا به قصد گمراه کردن برخی از صاحبان سود در خصوص عملکرد اقتصادی شرکت می‌باشد و یا تأثیر بر نتایج قراردادهایی است که انعقاد آن‌ها منوط به دستیابی به سود شخصی است (۲). به طور کلی، مدیریت سود از دو طریق امکانپذیر است: مدیریت سود مبتنی بر ارقام حسابداری و مدیریت واقعی سود است. در حالت اول مدیریت از طریق ارقام تعهدی اختیاری^۳ به آرایش ارقام حسابداری مطابق با اهداف مطلوب خود می‌پردازد اما در حالت دوم، مدیریت با اتخاذ برخی تصمیمات عملیاتی و به عبارت دیگر دستکاری فعالیت‌های واقعی به مدیریت واقعی سود روی آورده و به سود مورد نظر خویش دست می‌یابد (۳).

در راستای تبیین رفتار غیراخلاقی^۴ سازمانی، اساساً تمام مطالعات، این متغیر را بر اساس تمایل فرد برای گزارش‌دهی کارکنان در مورد انواع مختلف رفتارهای غیراخلاقی سازمانی، اندازه‌گیری کرده‌اند. به رغم این که اکثر تحقیقات در مورد رفتار غیراخلاقی سازمانی، طی سال‌های اخیر انجام شده است، صرفاً یکی از آن‌ها به جعل یا دستکاری در گزارش‌های مالی به عنوان مصداق رفتار غیراخلاقی سازمانی، اشاره کرده و بیش از ۲۰ سال گزارش‌گری مالی را در این زمینه مورد مطالعه قرار داده است (۴).

طی پژوهش حاضر از مدیریت سود به عنوان مصداق خاص رفتار غیراخلاقی سازمانی، بهره گرفته شده و بنابراین تصور می‌شود که مدیریت سود بتواند به طور مؤثر در چارچوب مدل تعامل‌گرای شخصی^۵ مورد بررسی قرار گیرد. بر همین اساس، مطالعه حاضر یک مدل خاصی را تبیین می‌کند که طی آن انتظار می‌رود، دیدگاه‌های اخلاقی در مورد مدیریت سود تحت تأثیر تعامل بین یک متغیر شخصی و یک وضعیت قرار گیرد. انتظار می‌رود نتایج این پژوهش رابطه بین فشار اخلاقی^۶ و قضاوت‌های اخلاقی^۷ پیرامون مدیریت سود یا به تعبیری توجیه اخلاقی^۸ بودن مبادرت به رفتار مدیریت سود، توسط حسابداران با جهت‌گیری بر پایه قوی بودن سطح قدرت‌گریزی ارتباطی قوی داشته باشد.

بررسی ادبیات مرتبط تحقیق در زمینه مدیریت سود نشان می‌دهد که تحقیقات گذشته عمدتاً به شیوه‌های مدیریت سود در شرکت‌ها و تأثیر آن بر متغیرهای عملکردی نظیر نقدینگی و سودآوری شرکت‌ها پرداخته‌اند. در عین حال واقعیت‌ها حاکی از آن است که مطالعات نسبتاً کمی به بررسی ویژگی‌های فردی مؤثر بر رفتارهای غیراخلاقی از جمله در زمینه مدیریت سود پرداخته‌اند. به تعبیری ویژگی‌های اخلاقی که می‌تواند افراد را به مشارکت در شیوه‌های غیراخلاقی در زمینه کسب و کار تحریک کند، کمتر مورد توجه قرار گرفته است (۵).

برخی محققان (۶) طی تحقیقی نشان داده‌اند که ویژگی‌های فرآیندهای شناختی تفکر افراد، تأثیر قابل توجهی بر ادراک حسابداران از اخلاقی بودن رفتارها دارد. طی تحقیقی (۷)، در یک چارچوب مطالعاتی حسابداری نشان داد که مدیرانی که معتقد بودند دروغ گفتن غیراخلاقی است، گرایش یا تمایل کمتری برای تولید بودجه‌های کاذب^۹ داشتند که ممکن است از دیدگاه مدیریت مطلوب بوده ولی به طور کلی بر عملکرد سازمان تأثیری ندارد. برخی محققان (۸) بر مبنای یافته‌های تحقیق

خویش نشان دادند که احتمال گزارش صادقانه با ادراک فرد از منصفانه بودن گزارش‌گری ارتباط مثبت وجود دارد. محقق (۹) بر پایه نتایج به دست آمده از تحقیقات خود نشان دادند که ارتباط مستقیم و مثبتی بین سطح خودشیفتگی^{۱۰} و گزارش‌گری مالی تهاجمی^{۱۱} وجود دارد.

برخی صاحب‌نظران (۱۰) بر اساس نتایج به دست آمده از تحقیق خویش نشان می‌دهد که افرادی که سطح بالاتری از بکارگیری رویه‌های مدیریت سود را تجربه می‌کنند، تجربه نسبتاً کمتری از اختلالاتی چون عدم تجانس شناختی^{۱۲} دارند و از این‌رو می‌توانند اقدامات اشتباه خود را به راحتی توجیه نموده و موجه جلوه دهند. این امر به نوبه خود باعث می‌شود افرادی که سطح بالایی از رفتارهای مدیریت سود را تجربه می‌کنند، احتمال بیشتری از ارتکاب رفتارهای غیراخلاقی دارند. هدف از این تحقیق آن است که به بخشی از ادبیات تحقیق که ارتباط بین ویژگی‌های شناختی^{۱۳} افراد و ادراک از اخلاقی^{۱۴} بودن رفتارهای غیراخلاقی را مورد بررسی قرار داده و در این راستا بر دو عامل اساسی خودباوری^{۱۵} و شک یا تردید حرفه‌ای تأکید گردیده است. با این فرض که خودباوری و تردید حرفه‌ای می‌توانند بر ادراک فرد مؤثر بوده و به تعبیری ویژگی‌های شخصیتی می‌تواند تمایل به تحسین رفتار غیر اخلاقی را توضیح دهد.

بر اساس موارد بالا در این تحقیق فرض شده است افرادی که حسابداری منتقدانه یا تهاجمی را به عنوان ارزش یا باور اخلاقی تلقی می‌کنند، ممکن است در آینده با احتمال بیشتری در چنین شرایطی درگیر شوند. همچنین تحقیقات نشان می‌دهد که تمایل به اقدام به یک رفتار غیراخلاقی و خودخواهانه به تدریج روند افزایشی دارد. پژوهش حاضر در راستای بررسی نگرش‌های حرفه‌ای‌های کسب و کار، در زمینه یکی از رفتار غیراخلاقی سازمانی، در چارچوب یک مدل تعاملی فردی وضعیت به انجام رسیده است. به طور خاص، این مطالعه دیدگاه‌های اخلاقی حسابداران را در رابطه با دستکاری و تحریف سود در فرآیند گزارش‌گری مالی، مورد بررسی قرار داده است. تحریف‌های ذکر شده، به گونه‌ای در گزارش‌گری مالی صورت می‌گیرد که نتایج مالی منعکس شده در گزارش‌های مالی، بیانگر عملکرد مورد نظر مدیریت باشد. بررسی ادبیات تحقیق نشان می‌دهد که معمولاً از این شیوه رفتاری غیراخلاقی سازمانی، در اصطلاح به عنوان مدیریت سود یاد کرده‌اند.

عامل وضعیتی که در این مطالعه به عنوان عامل بالقوه‌ای برای بروز رفتار غیراخلاقی سازمانی، مطرح شده است، فشارهای اخلاقی است. بررسی ادبیات تحقیق نشان می‌دهد که در پژوهش‌هایی (۸)، فشار اخلاقی را به عنوان وضعیتی تعریف کرده‌اند که در آن کارکنان از طرف افراد مافوق، همکاران، ناظران و سایر اعضای سازمان تحت فشار قرار گرفته تا ارزش‌های شخصی خود را به منظور دستیابی به اهداف سازمانی نادیده گرفته یا تغییر دهند و به تعبیری نوعی تعارض اخلاقی بین ارزش‌های کار کند و منافع سازمان را به وجود می‌آورند (۱۱).

فرض بر این است که فرهنگ سازمانی می‌تواند بر توجیه کارکنان به بروز رفتار متعارض با ارزش‌های اخلاقی خود مؤثر باشد و در واقع به نوعی عامل شخصی، که در این تحقیق مورد بررسی قرار گرفته و بعدی

شیوه غیرتصادفی یا نمونه‌گیری در دسترس بوده است. ویژگی‌های جمعیت شناختی نشان می‌دهد ۹۰/۱ درصد مرد و ۹/۹ درصد زن بوده‌اند. ۱/۷ درصد مدرک کاردانی، ۵۶/۶ درصد مدرک کارشناسی، ۴۰ درصد مدرک کارشناسی ارشد، ۱/۷ درصد مدرک دکتری داشتند. ابزار تحلیل پرسشنامه بود که شرح آن در یافته‌ها ارائه شده است. در این تحقیق جهت شناسایی استراتژی (رفتارهای) اخلاقی یا غیراخلاقی سود و عوامل موثر بر آنها و نیز سنجه‌های اندازه‌گیری هر متغیر از الگوهای تحلیل حوزه دانش و تحلیل محتوی بهره گرفته شده و سنجه‌های اولیه شناسایی شده‌اند. سپس با استفاده از شیوه نظرسنجی اقماعی دلفی نسبت به سنجش سطح اهمیت هر یک از سنجه‌ها مبادرت گردیده و با تکیه بر الگوی چندمعیاره تحلیل شبکه فازی مبادرت به پالایش سنجه‌های تعیین کننده در ارزیابی متغیرها، مبادرت شده است. برای تعیین اهمیت نسبی هر یک از عوامل موثر بر رفتارهای مدیریت سود، از روش فرآیند تحلیل شبکه‌ای فازی (ANP)، استفاده شده است.

یافته‌ها

در این پژوهش مبتنی بر الگوی تعریف شده در ابتدا به شیوه تحلیل حوزه دانش و تحلیل محتوی مبادرت به شناسایی رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی مدیریت سود و سنجه‌های اندازه‌گیری عوامل موثر بر آنها مبادرت شده و در ادامه مبتنی بر نظرسنجی از خبرگان به شیوه دلفی و استفاده از تحلیل شبکه فازی مبادرت به پالایش عوامل موثر شده است. بر پایه تحلیل حوزه دانش و بکارگیری الگوی تحلیل محتوی، رفتارهای اخلاقی یا غیراخلاقی مدیریت سود و مهمترین عوامل موثر بر آن شناسایی و دسته‌بندی و به صورت جدول ۱ خلاصه گردیده است.

از فرهنگ سازمانی تلقی شده که بر اساس الگوی فرهنگی هافستد (۱۲)، گرایش به فاصله فردی از قدرت است. به تعبیر چائو و پانگ (۱۳)، گرایش به فاصله فردی از قدرت (قدرت‌گریزی) نشان دهنده میزان باوری است که فرد زیر سوال بردن یا به چالش کشیدن تصمیمات اتخاذ شده توسط مدیران مافوق (رهبران) را نامناسب قلمداد می‌نماید. در راستای تبیین رفتار غیراخلاقی سازمانی، اساساً تمام مطالعات، این متغیر را بر اساس تمایل فرد برای گزارش‌دهی کارکنان در مورد انواع مختلف رفتارهای غیراخلاقی سازمانی، اندازه‌گیری کرده‌اند. به رغم این‌که اکثر تحقیقات در مورد رفتار غیراخلاقی سازمانی، طی پنج سال گذشته انجام شده است، صرفاً یکی از آن‌ها به جعل یا دستکاری در گزارش‌های مالی به عنوان مصداق رفتار غیراخلاقی سازمانی، اشاره کرده که این پژوهش نیز بیش از ۲۰ سال گزارشگری مالی را در این زمینه مورد مطالعه قرار داده است (۴). بنابراین، این پژوهش در راستای پاسخ به پرسش‌های اساسی ذیل به انجام رسیده است:

۱) مبتنی بر تحلیل حوزه دانش و الگوی کیفی تحلیل محتوی، استراتژی (رفتار) های اخلاقی و غیراخلاقی مدیریت سود و سنجه‌های اندازه‌گیری عوامل موثر بر آن‌ها کدامند؟
 ۲) بر پایه استفاده از نظرسنجی اقماعی دلفی از خبرگان و بکارگیری الگوی چند معیاره تحلیل شبکه فازی، موثرترین سنجه‌های اندازه‌گیری رفتارهای مدیریت سود و عوامل موثر بر آن‌ها کدامند؟

روش

پژوهش حاضر کیفی و روش اجرای آن توصیفی - پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش عبارت است از خبرگان مشتمل بر صاحب‌نظران، اساتید دانشگاه و متخصصین در زمینه مدیریت سود و مبانی اخلاقی. در این تحقیق به پیروی از تحقیقات گذشته در پالایش عوامل موثر و تعیین الگوی نهایی از بین اساتید دانشگاه، پژوهشگران مجرب و مولفین یا به طور کلی خبرگان ۱۹ نفر انتخاب گردیده است. انتخاب افراد مزبور به

جدول ۱: رفتارهای مدیریت سود و عوامل موثر بر آن (تحلیل حوزه دانش)

پشتوانه پژوهشی	گویه (پرسش)	متغیر	ردیف
(۱۴، ۸)	تغییر کاهشی سود کوتاه مدت از طریق عملیات یا تصمیمات	رفتارهای مدیریت سود	۱
	تغییر افزایشی سود کوتاه مدت از طریق عملیات یا تصمیمات		۲
	تغییر کاهشی سود کوتاه مدت از طریق شیوه‌های حسابداری		۳
	تغییر افزایشی سود کوتاه مدت از طریق شیوه‌های حسابداری		۴
	انتقال هزینه‌های قطعی به دوره آتی در بودجه سالانه		۵
	انتقال هزینه‌های قطعی به دوره آتی در بودجه فصلی		۶
	افزایش سود کوتاه مدت از طریق فروش دارایی‌ها		۷
	افزایش سود کوتاه مدت با کار و سفارشات اضافی		۸
	افزایش سود کوتاه مدت با بهبود شرایط اعتباری و فروش		۹
	افزایش سود کوتاه مدت با صرفه جویی هزینه‌ای		۱۰
	افزایش سود کوتاه مدت با جابجایی حسابها		۱۱
	کاهش سود کوتاه مدت با ثبت کمتر از واقع درآمد		۱۲
	کاهش سود کوتاه مدت با ثبت بیش از واقع هزینه		۱۳
	کاهش سود کوتاه مدت با ثبت هزینه غیر واقعی		۱۴

	کاهش سود کوتاه مدت با ارزیابی موجودی‌ها	۱۵
	افزایش سود کوتاه مدت با ارزیابی موجودی‌ها	۱۶
(۱۵، ۱۲، ۱۶)	تلقی فشار مافوق برای بروز رفتارهای غیراخلاقی	۱۷
	تلقی ضرورت کار غیراخلاقی جهت مقبولیت عملکردی	۱۸
	تلقی ارجحیت اوامر کارفرما نسبت به باورهای اخلاقی،	۱۹
	تلقی ارجحیت وضعیت مالی شرکت نسبت به باورهای اخلاقی،	۲۰
	تلقی ارجحیت جایگاه رقابتی شرکت نسبت به باورهای اخلاقی،	۲۱
(۱۷، ۱۸، ۱۶)	بی نیازی مدیریت مافوق از نظر زیردستان	۲۲
	ضرورت اطاعت زیر دستان از مافوق در امور سازمانی،	۲۳
	اثربخشی مدیریت با مشروعیت بخشی زیردستان	۲۴
	ضرورت مخالفت نکردن زیردستان با مدیران مافوق،	۲۵
	حق مدیریت در عدم مشاوره با دیگران	۲۶
	بی نیازی مدیریت از پاسخگویی به زیردستان	۲۷
	کاهش قدرت مدیر از مشارکت با زیردستان در امور	۲۸
	لزوم عدم تغییر مقررات سازمانی با تشخیص کارکنان	۲۹
	جرات نداشتن زیردستان در مخالفت با مافوق	۳۰
	عدم اعتماد زیردستان به مافوق جهت ابراز نظر	۳۱
	(۱۲، ۱۶)	تحت فشار شدید بودن کارکنان
حاکمیت مدیریت بر کارکنان و سازمان		۳۳
مسئولیت نداشتن زیردست در غفلت مدیریت		۳۴
تلاطم و پیچیدگی وحشتناک امور،		۳۵
مطلوبیت گرایی		۳۶
تضاد منافع سازمان و ارجحیت‌های فردی		۳۷
عافیت طلبی و اجتناب از دردسر		۳۸
مجرب‌تر و خبره‌تر تلقی کردن مافوق		۳۹
مذموم بودن سوءظن به دیگران		۴۰
(۱۸، ۱۵)		غلط نبودن تصمیم اتخاذ شده توسط مدیر مافوق
	اطمینان از توجه مدیر به همه نگرانی‌های کارکنان	۴۲
	تصمیم‌گیری مدیر بر مبنای اطلاعات کامل و دقیق	۴۳
	شفاف‌سازی مدیریت مافوق در صورت درخواست کارکنان	۴۴
	عمومیت الزام به اطاعت زیردستان در انجام امور شغلی	۴۵
	امکان بازخواست مدیریت در مواردی تصمیم‌گیری شده	۴۶
	ضرورت احترام به مدیریت مافوق	۴۷
	مصلحت اندیشی مدیریت مبتنی بر منافع سازمان	۴۸

کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد، میزان موافقت خود را با عبارات مندرج در پرسشنامه، ابراز نموده‌اند. در جدول ۲، اعداد فازی مثلثی متغیرهای کلامی و اعداد فازی قطعی شده با استفاده از رابطه مینکوسکی به صورت زیر محاسبه شده‌اند:

در این مطالعه روش دلفی فازی بر اساس نظر خبرگان، به بررسی تناسب عوامل استخراج شده از مرور ادبیات با زمینه‌ها و شرایط رفتارهای مدیریت سود، با طی مراحل پرداخت. در ادامه هر یک از خبرگان در طیف پنج گانه لیکرت از طریق متغیرهای کلامی: خیلی کم،

جدول ۲: اعداد فازی مثلثی متغیرهای کلامی

متغیرهای کلامی	اعداد فازی مثلثی	عدد فازی قطعی شده	متغیرهای کلامی	اعداد فازی مثلثی	عدد فازی قطعی شده
خیلی کم	(۰، ۰، ۰/۲۵)	۰/۵۶۲۵	زیاد	(۰/۵، ۰/۷۵، ۱)	۰/۵۶۲۵
کم	(۰، ۰/۲۵، ۰/۵)	۰/۷۵	خیلی زیاد	(۰/۷۵، ۱، ۱)	۰/۶۲۵
متوسط	(۰/۲۵، ۰/۵، ۰/۷۵)	***	***	***	۰/۳۱۲۵

تمام مولفه‌های موفقیت، کمتر از حد آستانه خیلی کم (۰/۱) شد. بنابراین نظرسنجی در این مرحله متوقف گردیده و نهایتاً رفتارهای مدیریت سود و عوامل موثر به صورت جدول ۳ خلاصه شد:

سپس نظرهای قبلی هر خبره و میزان اختلاف آنها با دیدگاه سایر خبرگان، با پرسشنامه‌ای جدید، برای تمام اعضای گروه خبره ارسال گردیده، فازی سازی و میانگین‌گیری شد. بر اساس نتایج بدست آمده از این مرحله، میزان اختلاف نظر خبرگان در مرحله‌های دوم و سوم برای

جدول ۳: رفتارهای نهایی مدیریت سود و عوامل موثر

ردیف	متغیر	سنجه اندازه گیری	ردیف	متغیر	سنجه اندازه گیری
۱	فرهنگ سازمانی	تغییر کاهشی سود کوتاه مدت از طریق عملیات یا تصمیمات	۲۱	رفتارهای مدیریت سود	تغییر افزایشی سود کوتاه مدت از طریق عملیات یا تصمیمات
۲		تغییر کاهشی سود کوتاه مدت از طریق عملیات یا تصمیمات	۲۲		تغییر افزایشی سود کوتاه مدت از طریق عملیات یا تصمیمات
۳		تغییر کاهشی سود کوتاه مدت از طریق شیوه‌های حسابداری	۲۳		تغییر افزایشی سود کوتاه مدت از طریق شیوه‌های حسابداری
۴		تغییر کاهشی سود کوتاه مدت از طریق شیوه‌های حسابداری	۲۴		تغییر افزایشی سود کوتاه مدت از طریق شیوه‌های حسابداری
۵		انتقال هزینه‌های قطعی به دوره آتی در بودجه سالانه	۲۵		انتقال هزینه‌های قطعی به دوره آتی در بودجه فصلی
۶	باورهای اخلاقی	انتقال هزینه‌های قطعی به دوره آتی در بودجه فصلی	۲۶	فشارهای اخلاقی	افزایش سود کوتاه مدت از طریق فروش دارایی‌ها
۷		افزایش سود کوتاه مدت از طریق فروش دارایی‌ها	۲۷		افزایش سود کوتاه مدت با کار و سفارشات اضافی
۸		افزایش سود کوتاه مدت با کار و سفارشات اضافی	۲۸		افزایش سود کوتاه مدت با بهبود شرایط اعتباری و فروش
۹		افزایش سود کوتاه مدت با بهبود شرایط اعتباری و فروش	۲۹		افزایش سود کوتاه مدت با صرفه‌جویی هزینه‌ای
۱۰		افزایش سود کوتاه مدت با صرفه‌جویی هزینه‌ای	۳۰		افزایش سود کوتاه مدت با جابجایی حسابها
۱۱		افزایش سود کوتاه مدت با جابجایی حسابها	۳۱		کاهش سود کوتاه مدت با ثبت کمتر از واقع درآمد
۱۲		کاهش سود کوتاه مدت با ثبت کمتر از واقع درآمد	۳۲		تلقی فشار مافوق برای بروز رفتارهای غیراخلاقی
۱۳		تلقی فشار مافوق برای بروز رفتارهای غیراخلاقی	۳۳		تلقی ضرورت کار غیراخلاقی جهت مقبولیت عملکردی
۱۴		تلقی ضرورت کار غیراخلاقی جهت مقبولیت عملکردی	۳۴		تلقی ارجحیت اوامر کارفرما نسبت به باورهای اخلاقی،
۱۵		تلقی ارجحیت اوامر کارفرما نسبت به باورهای اخلاقی،	۳۵		تلقی ارجحیت وضعیت مالی شرکت نسبت به باورهای اخلاقی،
۱۶		تلقی ارجحیت وضعیت مالی شرکت نسبت به باورهای اخلاقی،	۳۶		تلقی ارجحیت جایگاه رقابتی شرکت نسبت به باورهای اخلاقی،
۱۷		تلقی ارجحیت جایگاه رقابتی شرکت نسبت به باورهای اخلاقی،	۳۷		قدرت‌گریزی
۱۸	بی‌نیازی مدیریت مافوق از نظر زیردستان	۳۸	ضرورت اطاعت زیر دستان از مافوق در امور سازمانی،		
۱۹	ضرورت اطاعت زیر دستان از مافوق در امور سازمانی،	۳۹	اثربخشی مدیریت با مشروعیت بخشی زیردستان		
۲۰	اثربخشی مدیریت با مشروعیت بخشی زیردستان	۴۰			

سود و عوامل موثر به شرح جدول شماره ۴ و به صورت زیر خلاصه گردیده است:

جهت محاسبه اهمیت عوامل موثر بر رفتارهای مدیریت سود، از روش فرآیند تحلیل شبکه‌ای (ANP) استفاده شد و ساختار ماتریس کنترل جهت انجام مقایسات زوجی بین رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی مدیریت

جدول ۴: ساختار ماتریس کنترل جهت مقایسه های زوجی ابعاد با توجه به روابط وابستگی آن ها

نسبت به رفتارهای مدیریت سود						
متغیر	رفتار مدیریت سود	فشار اخلاقی	فرهنگ قدرت گریزی	باورهای اخلاقی	توجه اخلاقی	بردار وزن ها
رفتارهای مدیریت سود	۱	۱/۳۵۲	۱/۲۶۸	۰/۸۵۹	۰/۶۶۸	۰/۲۸۵
فشارهای اخلاقی	۰/۸۴۵	۱	۰/۶۸۹	۰/۷۷۸	۰/۷۵۴	۰/۱۷۵
فرهنگ قدرت گریزی	۱/۱۲۱	۰/۷۵۸	۱	۱/۰۶۵	۱/۰۵۲	۰/۱۶۸
باورهای اخلاقی	۱/۰۵۸	۰/۶۵۸	۱/۱۵۲	۱	۱/۱۱۲	۰/۱۲۳
توجه اخلاقی	۱/۰۲۱	۰/۶۹۹	۰/۷۲۵	۰/۸۷۱	۱	۰/۲۴۹
نسبت به فشارهای اخلاقی						
رفتارهای مدیریت سود	۱	۱/۴۳۶	۱/۶۱۸	۰/۶۷۲	۰/۷۷۹	۰/۲۸۳
فشارهای اخلاقی	۰/۸۵۱	۱	۰/۷۲۵	۱/۲۲۱	۰/۹۰۱	۰/۱۷۴
فرهنگ قدرت گریزی	۱/۵۷۳	۰/۶۸۳	۱	۱/۳۷۶	۱/۳۳۶	۰/۱۷۱
باورهای اخلاقی	۱/۳۰۲	۰/۹۹۲	۱/۵۹۹	۱	۱/۰۵۹	۰/۱۲۴
توجه اخلاقی	۱/۳۶۹	۰/۷۹۶	۰/۷۰۲	۰/۷۶۶	۱	۰/۲۴۸
نسبت به فرهنگ سازمانی قدرت گریزی						
رفتارهای مدیریت سود	۱	۱/۴۴۱	۱/۶۱۲	۰/۶۷۰	۰/۷۷۴	۰/۲۸۴
فشارهای اخلاقی	۰/۸۵۲	۱	۰/۷۱۵	۱/۲۲۹	۰/۸۹۲	۰/۱۷۶
فرهنگ قدرت گریزی	۱/۵۶۹	۰/۶۹۱	۱	۱/۲۷۸	۱/۳۳۴	۰/۱۷۲
باورهای اخلاقی	۱/۳۰۹	۰/۹۹۳	۱/۵۹۸	۱	۱/۰۵۹	۰/۱۲۱
توجه اخلاقی	۱/۳۷۶	۰/۸۰۲	۰/۷۰۰	۰/۷۶۴	۱	۰/۲۴۷
نسبت به باورهای اخلاقی						
رفتارهای مدیریت سود	۱	۱/۴۴۶	۱/۶۱۵	۰/۶۷۵	۰/۷۶۵	۰/۲۸۷
فشارهای اخلاقی	۰/۸۵۴	۱	۰/۷۱۸	۱/۲۲۹	۰/۸۹۳	۰/۱۷۵
فرهنگ قدرت گریزی	۱/۵۷۳	۰/۶۹۸	۱	۱/۲۷۹	۱/۳۳۳	۰/۱۷۰
باورهای اخلاقی	۱/۳۱۲	۰/۹۹۵	۱/۶۰۵	۱	۱/۰۶۱	۰/۱۲۳
توجه اخلاقی	۱/۳۷۵	۰/۷۷۹	۰/۷۱۲	۰/۷۷۲	۱	۰/۲۴۵
نسبت به توجه اخلاقی						
رفتارهای مدیریت سود	۱	۱/۴۴۲	۱/۶۱۲	۰/۶۷۷	۰/۷۶۷	۰/۲۸۳
فشارهای اخلاقی	۰/۸۵۹	۱	۰/۷۱۹	۱/۲۳۰	۰/۸۹۵	۰/۱۷۶
فرهنگ قدرت گریزی	۱/۵۷۰	۰/۶۹۷	۱	۱/۲۸۱	۱/۳۳۱	۰/۱۶۸
باورهای اخلاقی	۱/۳۱۶	۰/۹۹۶	۱/۶۰۷	۱	۱/۰۵۹	۰/۱۲۴
توجه اخلاقی	۱/۳۷۷	۰/۷۸۱	۰/۷۱۴	۰/۷۷۰	۱	۰/۲۴۹
ماتریس کنترل						
رفتارهای مدیریت سود	۰/۲۵۱	۰/۲۵۰	۰/۲۵۱	۰/۲۵۶	۰/۲۵۵	*****
فشارهای اخلاقی	۰/۱۶۱	۰/۱۶۳	۰/۱۶۴	۰/۱۶۰	۰/۱۶۱	*****
فرهنگ قدرت گریزی	۰/۲۶۸	۰/۲۶۷	۰/۲۶۸	۰/۲۷۰	۰/۲۷۲	*****
باورهای اخلاقی	۰/۱۷۸	۰/۱۷۹	۰/۱۷۷	۰/۱۷۷	۰/۱۷۶	*****
توجه اخلاقی	۰/۱۴۴	۰/۱۴۰	۰/۱۴۸	۰/۱۴۱	۰/۱۳۷	*****

در نهایت وزن های اهمیت نهایی و اولویت بندی مولفه های موثر بر رفتار مدیریت سود، در جدول ۵ ارایه شده است:

جدول ۵: اهمیت نهایی و اولویت بندی ابعاد و گویه های موثر بر رفتارهای مدیریت سود

ردیف	متغیر	نماد	گویه (پرسش)	وزن	رتبه گویه	وزن متغیر	رتبه متغیر
۱	رفتارهای مدیریت سود	EMB01	تغییر کاهشی سود کوتاه مدت از طریق عملیات یا تصمیمات	۰/۰۲۶۵	۵	۰/۲۹۲۹	۱
۲		EMB02	تغییر افزایشی سود کوتاه مدت از طریق عملیات یا تصمیمات	۰/۰۲۲۱	۷		
۳		EMB03	تغییر کاهشی سود کوتاه مدت از طریق شیوه های حسابداری	۰/۰۴۰۹	۱		
۴		EMB04	تغییر افزایشی سود کوتاه مدت از طریق شیوه های حسابداری	۰/۰۱۷۳	۹		
۵		EMB05	انتقال هزینه های قطعی به دوره آتی در بودجه سالانه	۰/۰۱۶۹	۱۰		

		۳	۰/۰۲۸۷	انتقال هزینه‌های قطعی به دوره آتی در بودجه فصلی	EMB06	فشارهای اخلاقی	۶
		۸	۰/۰۱۸۳	افزایش سود کوتاه مدت از طریق فروش دارایی‌ها	EMB07		۷
		۴	۰/۰۲۷۶	افزایش سود کوتاه مدت با کار و سفارشات اضافی	EMB08		۸
		۲	۰/۰۴۲۷	افزایش سود کوتاه مدت با بهبود شرایط اعتباری و فروش	EMB09		۹
		۶	۰/۰۲۳۱	افزایش سود کوتاه مدت با صرفه جویی هزینه‌ای	EMB10		۱۰
		۱۱	۰/۰۱۰۴	افزایش سود کوتاه مدت با جابجایی حسابها	EMB11		۱۱
		۱۲	۰/۰۰۸۴	کاهش سود کوتاه مدت با ثبت کمتر از واقع درآمد	EMB12		۱۲
		۵	۰/۰۰۷۹	تلقی فشار مافوق برای بروز رفتارهای غیراخلاقی	ETP01		۱۳
		۲	۰/۰۲۵۸	تلقی ضرورت کار غیراخلاقی جهت مقبولیت عملکردی	ETP02		۱۴
		۱	۰/۰۴۵۱	تلقی ارجحیت اوامر کارفرما نسبت به باورهای اخلاقی،	ETP03		۱۵
		۳	۰/۰۱۳۴	تلقی ارجحیت وضعیت مالی شرکت نسبت به باورهای اخلاقی،	ETP04		۱۶
		۴	۰/۰۱۰۶	تلقی ارجحیت جایگاه رقابتی شرکت نسبت به باورهای اخلاقی	ETP05		۱۷
۲	۰/۲۴۵۹	۵	۰/۰۲۷۸	بی‌نیازی مدیریت مافوق از نظر زبردستان	PVC01	فروهمگ سازمانی قدرت‌گریزی	۱۸
		۶	۰/۰۲۵۶	ضرورت اطاعت زبردستان از مافوق در امور سازمانی،	PVC02		۱۹
		۳	۰/۰۳۵۵	اثربخشی مدیریت با مشروعیت بخشی زبردستان	PVC03		۲۰
		۷	۰/۰۱۷۶	ضرورت مخالفت نکردن زبردستان با مدیران مافوق،	PVC04		۲۱
		۱	۰/۰۴۴۵	حق مدیریت در عدم مشاوره با دیگران	PVC05		۲۲
		۲	۰/۰۴۲۰	بی‌نیازی مدیریت از پاسخگویی به زبردستان	PVC06		۲۳
		۴	۰/۰۳۴۴	کاهش قدرت مدیر از مشارکت با زبردستان در امور	PVC07		۲۴
		۸	۰/۰۱۰۶	لزوم عدم تغییر مقررات سازمانی با تشخیص کارکنان	PVC08		۲۵
		۹	۰/۰۰۸۰	جرات نداشتن زبردستان در مخالفت با مافوق	PVC09		۲۶
۳	۰/۱۸۰۸	۵	۰/۰۲۰۵	تحت فشار شدید بودن کارکنان	MOB01	باورهای اخلاقی	۲۷
		۲	۰/۰۳۵۸	حاکمیت مدیریت بر کارکنان و سازمان	MOB02		۲۸
		۱	۰/۰۳۹۰	مسئولیت نداشتن زبردست در غفلت مدیریت	MOB03		۲۹
		۴	۰/۰۲۸۵	تلاطم و پیچیدگی وحشتناک امور،	MOB04		۳۰
		۳	۰/۰۲۹۴	مطلوبیت‌گرایی	MOB05		۳۱
		۶	۰/۰۱۳۹	تضاد منافع سازمان و ارجحیت‌های فردی	MOB06		۳۲
		۷	۰/۰۱۳۷	عاقبت‌طلبی و اجتناب از دردرس	MOB07		۳۳
۴	۰/۱۷۷۵	۴	۰/۰۲۵۳	غلط نبودن تصمیم اتخاذ شده توسط مدیر مافوق	MOJ01	توجیه اخلاقی	۳۴
		۱	۰/۰۲۸۴	اطمینان از توجه مدیر به همه نگرانی‌های کارکنان	MOJ02		۳۵
		۵	۰/۰۲۳۵	تصمیم‌گیری مدیر بر مبنای اطلاعات کامل و دقیق	MOJ03		۳۶
		۳	۰/۰۲۸۳	شفاف‌سازی مدیریت مافوق در صورت درخواست کارکنان	MOJ04		۳۷
		۲	۰/۰۳۳۰	عمومیت الزام به اطاعت زبردستان در انجام امور شغلی	MOJ05		۳۸
		۶	۰/۰۱۶۹	امکان بازخواست مدیریت در مواردی تصمیم‌گیری شده	MOJ06		۳۹
		۷	۰/۰۱۲۱	ضرورت احترام به مدیریت مافوق	MOJ07		۴۰

بحث

بر پایه تلفیق نهایی یافته‌های بدست آمده از تحلیل حوزه دانش، تحلیل محتوی، نظرسنجی افق‌انگاز از خبرگان و نهایتاً تحلیل شبکه فازی نتایج زیر بدست آمد:

استراتژی‌های ده گانه مدیریت سود به عنوان رفتارهای اخلاقی یا غیراخلاقی در مدیریت سود شرکتها شامل: تغییر کاهشی سود کوتاه‌مدت از طریق عملیات یا تصمیمات، تغییر افزایشی سود کوتاه‌مدت از طریق عملیات یا تصمیمات، تغییر کاهشی سود کوتاه‌مدت از طریق شیوه‌های حسابداری، تغییر افزایشی سود کوتاه‌مدت از طریق شیوه‌های حسابداری، انتقال هزینه‌های قطعی به دوره آتی در بودجه سالانه، انتقال هزینه‌های قطعی به دوره آتی در بودجه فصلی، افزایش سود کوتاه‌مدت از طریق فروش داراییها، افزایش سود کوتاه‌مدت با کار و سفارشات اضافی،

طی سطور فوق و در یک فرآیند منظم و منطقی با تکیه بر شیوه قضاوتی در نظرسنجی از خبرگان و الگوی کمی و چند متغیره تحلیل شبکه فازی، به ارزیابی سطح اهمیت، رتبه‌بندی و پالایش رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی مدیریت سود و عوامل موثر بر آنها، مبادرت گردید. بر اساس تحلیل‌های انجام شده، در این مرحله به خلاصه یافته‌های نظرسنجی از خبرگان و تحلیل شبکه فازی در زمینه پالایش رفتارهای اخلاقی و غیر اخلاقی مدیریت سود و عوامل موثر بر آن پرداخته شد:

رفتارهای مدیریت سود
فشارهای اخلاقی
قدرت‌گریزی
باورهای اخلاقی
توجیه اخلاقی

نتیجه گیری

بحران بی‌اعتمادی در مورد گزارش سود شرکت‌ها و اعتبار مدیران ارشد وجود دارد. بررسی‌ها نشان می‌دهد که برای سال‌های زیادی، اعتماد کمی به سودهای گزارش شده توسط اکثر شرکت‌های وجود داشته است. این بی‌اعتمادی فقط منحصر به شرکت‌هایی چون انرون و وردکام نمی‌شود. شواهد تجربی بیان‌گر استفاده از روش‌های حسابداری قانونی، اما نادرست استفاده شده توسط مدیران اجرایی برای افزایش سود، گزارش شده است. برای برطرف کردن این اقدامات، هیأت مدیره‌ها به مدیران مستقل، کمیته‌های نظارتی یا حساب‌برسان نیازی ندارند تا از این طریق به حل تعارض منافع بین مدیریت و ذینفعان بپردازند. برای رفع این مشکل فقط نیاز به گزارشگری درست است. نگرش و اقدامات هیأت مدیره است که تعیین می‌کند رفتار مدیریت شرکت چگونه است. بقای شرکت مستلزم کسب اعتماد ذینفعان است و این امر از طریق بروز رفتار و احترامی شایسته میسر می‌گردد.

بنابراین، حسابداری تنها محدود به کسب و کار و فعالیت شرکت نشده، بلکه مربوط به جامعه نیز هست. علاوه بر این، "اخلاق تجاری" تحت "تغییر پارادایم" قرار گرفته است به این معنی که جنبه پاسخگویی حسابداری اغلب نادیده گرفته شده است. پاسخگویی چیست؟ برای این موضوع، در دوران معاصر چه باید کرد؟ در مورد مسئولیت چندگانه، چه کسی مسئولیت دارد؟ آیا مسئولیت پاسخگویی شرکتها را تبدیل به گروه‌گانی برای پارادایم اقتصادی نئو کلاسیک و اصول اساسی آن کرده است که رفتار مردم را منفعت طلبانه، عقل‌گرا و فردگرایانه، تفسیر می‌کند؟ نقش حسابداری بازی کردن برای افزایش یا کاهش مقدار یک حساب است؟ یا اینکه حسابداری در قبال پاسخگویی شرکت به ذینفعان خود مسئولیت دارد؟

ملاحظه‌های اخلاقی

پژوهش حاضر با آگاهی پژوهشگران از هدف پژوهش و همکاری آن‌ها در تکمیل سؤال‌های پرسشنامه پژوهش و با معرفی منابع مورد استفاده، اصل امانت‌داری رعایت و حق معنوی مؤلفین آثار محترم شمرده است.

واژه نامه

1. Earnings management	مدیریت سود
2. Personal interests	منافع شخصی
3. Optional commitment	تعهد اختیاری
4. Unethical behaviour	رفتار غیراخلاقی
5. Personal interactive model	مدل تعامل گرای شخصی
6. Moral pressure	فشار اخلاقی
7. Moral judgment	قضاوت های اخلاقی
8. Moral justification	توجیه اخلاقی
9. False budget	بودجه های کاذب
10. Narcissism	خودشیفتگی
11. Aggressive financial reporting	گزارشگری مالی تهاجمی

افزایش سود کوتاه‌مدت با بهبود شرایط اعتباری و فروش و افزایش سود کوتاه‌مدت با صرفه‌جویی هزینه‌ای، تعیین گردید.

انواع فشارهای اخلاقی وارده بر کارکنان مالی یا حسابداری که آنها به توجیه اخلاقی بودن رفتارهای مدیریت سود سوق می‌دهد مشتمل بر: تلقی فشار مافوق برای بروز رفتارهای غیراخلاقی، تلقی ضرورت کار غیراخلاقی جهت مقبولیت عملکردی، تلقی ارجحیت اوامر کارفرما نسبت به باورهای اخلاقی، تلقی ارجحیت وضعیت مالی شرکت نسبت به باورهای اخلاقی، تلقی ارجحیت جایگاه رقابتی شرکت نسبت به باورهای اخلاقی، شناسایی گردید.

مولفه‌های شکل دهنده فرهنگ قدرت‌گریزی کارکنان که بر پایه فشارها و باورهای اخلاقی، کارکنان مالی را به توجیه رفتارهای مدیریت سود و می‌دارد عبارتند از باور به: بی‌نیازی مدیریت مافوق از نظر زبردستان، ضرورت اطاعت زبردستان از مافوق در امور سازمانی، اثربخشی مدیریت با مشروعیت بخشی زبردستان، ضرورت مخالفت نکردن زبردستان با مدیران مافوق، حق مدیریت در عدم مشاوره با دیگران، بی‌نیازی مدیریت از پاسخگویی به زبردستان کاهش قدرت مدیر از مشارکت با زبردستان در امور، لزوم عدم تغییر مقررات سازمانی با تشخیص کارکنان، تعیین شد. تحت فشار شدید بودن کارکنان، حاکمیت مدیریت بر کارکنان و سازمان، مسئولیت نداشتن زبردست در غفلت مدیریت، تلاطم و پیچیدگی وحشتناک امور، مطلوبیت‌گرایی، تضاد منافع سازمان و ارجحیت‌های فردی، تلقی گردید. ابعاد توجیه اخلاقی می‌تواند کارکنان مالی و حسابداری را به توجیه رفتارهای اخلاقی و غیراخلاقی مدیریت سود و دارد عبارتند از: غلط نبودن تصمیم اتخاذ شده توسط مدیر مافوق، اطمینان از توجه مدیر به همه نگرانیهای کارکنان، تصمیم‌گیری مدیر بر مبنای اطلاعات کامل و دقیق، شفاف‌سازی مدیریت مافوق در صورت درخواست کارکنان، عمومیت الزام به اطاعت زبردستان در انجام امور شغلی، امکان بازخواست مدیریت در مواردی تصمیم‌گیری شده، تعیین گردیده است. نتایج حاصله مطابق با نتایج برخی تحقیقات است (۱۴، ۱۵، ۱۷ و ۱۸). در این تحقیق، تأثیر باورهای ارزشی نظیر ارزش‌های اعتقادی ناشی از باورداشت‌های مذهبی و سطح پایبندی بدان‌ها بر سطح توجیه اخلاقی، باورهای اخلاقی و تلقی اخلاقی رفتارهای اخلاقی یا غیر اخلاقی مدیریت سود، نادیده گرفته شده است. به سایر محققین استفاده از این متغیر تعدیلگر بر الگوی تبیین روابط بین رفتارهای مدیریت سود و عوامل موثر بر آن پیشنهاد می‌گردد. نتایج به‌دست آمده از این تحقیق بسته به داده‌های قضاوتی مدیران مالی یا کارشناسان مالی، حسابداری و حسابرسی در شرکت‌های منتخب بورسی و در بازه زمانی ۳ ماهه تابستان ۱۳۹۸ بوده و تممیم کامل آن مثلاً به دلایل تغییر در سطح دانش، نگرش و حتی فرهنگ کارکنان به خارج از این قلمرو امکان‌پذیر نبوده اگر چه می‌توان از روش مورد استفاده در تحقیق جهت انجام تحقیقات مشابه در دیگر شرکت‌های حذف شده از قلمرو تحقیق بهره جست.

9. Majors TM. (2016). The interaction of communicating measurement uncertainty and the dark triad on Managers' reporting decisions. *The Accounting Review*; 91(3): 973-992.
10. Murphy PR. (2012). Attitude, Machiavellianism and the rationalization of misreporting. *Accounting, Organizations and Society*; 37(4): 242-259.
11. Moienedin M, Nayebzadeh S, Yavari E, Mirmohammadi M. (2015). The relationship between ethics and earnings management behavior and the investigation of its effect on demographic characteristic. *Ethics in Science and Technology*; 10(2): 119-131. (In Persian)
12. Hofstede G. (2013). The hofstede centre of China. Available at: <http://geert-hofstede.com/china.html>. Accessed: 31 Dec 2015.
13. Chua AA, Pang A. (2018). US government efforts to repair its image after the 2008 financial crisis. *Public Relations Review*; 38: 150-152.
14. Davis S, DeZoort FT, Kopp LS. (2006). The effect of obedience pressure and perceived responsibility on management accountants' creation of budgetary slack. *Behavioral Research in Accounting*; 18(1): 19-35.
15. Tian Q, Peterson DK. (2016). The effects of ethical pressure and power distance orientation on unethical pro-organizational behavior: the case of earnings management. *Business Ethics: A European Review*; 25(2): 159-171.
16. Noronha C, Zeng Y, Vinten G. (2008). Earnings management in China: an exploratory study. *Managerial Auditing Journal*; 23(4): 367-385.
17. Shafer WE. (2018). Ethical pressure, organizational-professional conflict, and related work outcomes among management accountants. *Journal of Business Ethics*; 38: 263-75
18. Jin Y, Austin L, Eaddy L, Spector S, Reber B, Espina C. (2018). How financial crisis history informs ethical corporate communication: Insights from corporate communication leaders. *Public Relations Review*; 44(4): 574-584.

12. Cognitive homogeneity
13. Cognitive properties
14. Ethical perception
15. Self-esteem

تجانس شناختی
ویژگی های شناختی
ادراک اخلاقی
خودباوری

References

1. Izadinia N, Zare H, Rahmani H. (2017). The ethical acceptability of earning management. *Ethics in Science and Technology*; 11(4): 81-89. (In Persian)
2. Malekian E, Jafayi M, Khosravi B. (2015). The relationship between professional commitment and ethical perspective with the earnings management behavior. *Ethics in Science and Technology*; 9(4): 89-99. (In Persian)
3. Herron TL, Gilbertson DL. (2004). Ethical principles vs. ethical rules: The moderating effect of moral development on audit independence judgments. *Business Ethics Quarterly*; 14(3): 499-523.
4. Johnson EN, Fleischman GM, Valentine S, Walker KB. (2012). Managers' ethical evaluations of earnings management and its consequences. *Contemporary Accounting Research*; 29(3): 910-927.
5. Agarwalla SK, Desai N, Tripathy A. (2017). The impact of self-deception and professional skepticism on perceptions of ethicality. *Advances in Accounting*; 37: 85-93.
6. Abdolmohammadi MJ, Read WJ, Scarbrough DP. (2003). Does selection socialization help to explain accountants' weak ethical reasoning? *Journal of Business Ethics*; 42(1): 71-81.
7. Stevens DE. (2002). The effects of reputation and ethics on budgetary slack. *Journal of Management Accounting Research*; 14(1): 153-171.
8. Evans JH, Hannan RL, Krishnan R, Moser DV. (2001). Honesty in managerial reporting. *The Accounting Review*; 76(4): 537-559.