

## محافظه کاری اجتماعی و تمایل به مدیریت سود: یک رویکرد رفتاری

منصور باقری<sup>۱</sup>

بهمن بنی‌مهد<sup>۲</sup>

هاشم نیکومرام<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۵/۱/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۴/۱۱/۱۰

### چکیده

این تحقیق رابطه میان محافظه کاری اجتماعی و مدیریت سود را از دیدگاه رفتاری مورد بررسی قرار می دهد. محافظه کاری اجتماعی به معنی پایبندی افراد به سنت ها و ارزش های اجتماعی است. مبانی نظری تحقیق از طریق مطالعات کتابخانه ای و داده های تحقیق از طریق پرسش نامه جمع آوری شده است. فرضیه تحقیق بر اساس روش همبستگی و از طریق آزمون رگرسیون چند متغیره مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج این تحقیق نشان می دهد که رابطه ای مستقیم و مثبت میان سطح محافظه کاری اجتماعی و تمایل به مدیریت سود از نوع فرصت طلبانه وجود دارد. همچنین شواهد این پژوهش نشان می دهد مردان در مقایسه با زنان تمایل بیشتری به مدیریت سود فرصت طلبانه دارند. رتبه شغلی و تجربه کاری رابطه معنی داری با مدیریت سود فرصت طلبانه ندارد.

**واژه های کلیدی:** محافظه کاری اجتماعی، مدیریت سود فرصت طلبانه و رویکرد رفتاری.

۱- دانشجوی کارشناسی ارشد مدیریت دولتی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

۲- استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج (مسئول مکاتبات) dr.banimahd@gmail.com

۳- استاد گروه حسابداری و مالی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات

## ۱- مقدمه

مطالعات انجام شده در حوزه فرهنگ، نشان می‌دهد حسابداری خرده فرهنگی است که در درون فرهنگ ملی بزرگتری قرار گرفته است. به بیان دیگر، رفتار حسابداران در تهیه و گزارش اطلاعات، تحت تاثیر فرهنگ و ارزش‌های اجتماعی است (گری، ۱۹۸۸). محافظه کاری فرهنگی یکی از مشخصه های فرهنگی جوامع است. این نوع محافظه کاری متمایز از محافظه کاری حسابداری است. محافظه کاری فرهنگی یعنی تمایل افراد به حفظ چیزها همان گونه که هستند. در محافظه کاری فرهنگی، حرمت نگهداشتن و حفظ ارزش های اجتماعی، سیاسی و خصوصاً ارزش هایی که به تدریج طی دوره ای طولانی حاصل آمده، از اهمیت خاصی برخوردار است (محمدی اصل، ۱۳۸۵). محافظه کاری فرهنگی به دو جزء محافظه کاری اجتماعی و محافظه کاری اقتصادی طبقه بندی می‌شود. محافظه کاری اقتصادی گرایش افراد به لیبرالیسم اقتصادی و عدم دخالت دولت در اقتصاد را نشان می‌دهد. محافظه کاری اجتماعی، بیانگر تمایل افراد به حفظ ارزش های سنتی جامعه است. به بیان دیگر، محافظه کاری اجتماعی نشان دهنده پابندی اشخاص به سنت ها و مذهب است. اشخاصی که محافظه کاری اجتماعی بالایی دارند معمولاً با تردید و احتیاط بیشتری قضاوت و تصمیم گیری می‌کنند. از این رو محافظه کاری اجتماعی با موضوعات رفتاری در حسابداری می‌تواند ارتباط داشته باشد. مسئولیت اجتماعی حسابداران در ارتقای شفافیت اطلاعات و اعتماد بخشی به عموم، نقش و مسئولیتی خطیر است. حسابداران و حسابرسان وظیفه دارند تا مصادیق فساد نظیر پولشویی و تقلب را گزارش نمایند. این مهم بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و هم چنین بروز تقلب و فساد در نظام مالی کشور و نیز با گسترش و

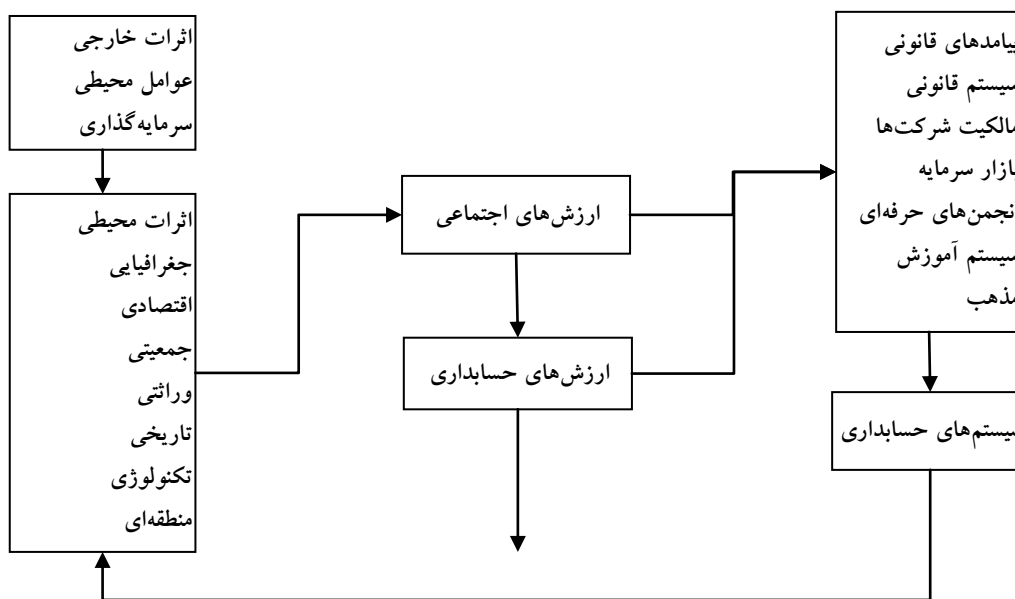
رشد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و نیاز به سرمایه گذاری خارجی اهمیت خاصی به خود گرفته است. لذا انتظار می‌رود افرادی که محافظه کاری اجتماعی بالایی دارند، رفتارهای حرفه‌ای محافظه کارانه تری در حرفه حسابداری داشته باشند. فقدان پژوهش کافی در زمینه نگرش حسابداران درباره محافظه کاری اجتماعی و هم چنین اهمیت ویژه ای که محافظه کاری اجتماعی به عنوان یک مشخصه رفتاری بر رفتار حرفه‌ای حسابداران دارد، این انگیزه را در نویسندگان این مقاله به وجود آورد تا موضوع محافظه کاری اجتماعی و رابطه آن با تمایل به رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت سود را مورد مطالعه قرار دهند. بنابراین پرسش اصلی این پژوهش آن است که آیا رفتار حسابداران در بیش نمایی سود، تحت تاثیر محافظه کاری اجتماعی قرار می‌گیرد؟ هدف نخست این پژوهش، سنجش و شناسایی میزان تمایل حسابداران به محافظه کاری اجتماعی است. هدف دوم بررسی رابطه بین محافظه کاری اجتماعی با رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت سود می‌باشد. هدف سوم این پژوهش نیز آگاه نمودن جامعه حسابداران رسمی کشور، سازمان بورس اوراق بهادار، سرمایه گذاران، دانشجویان، پژوهشگران حسابداری و سایر استفاده کنندگان صورتهای مالی در مورد اثر ارزش های اجتماعی نظیر محافظه کاری اجتماعی بر رفتارهای حسابداران در بیش نمایی سود است.

انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول اینکه نتایج این پژوهش می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با ارزش های فرهنگی حسابداری و رفتاری شود. دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد که آیا محافظه کاری اجتماعی عامل تاثیر گذاری در نگرش

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش  
تحقیقات در حوزه فرهنگ و حسابداری، حرفه حسابداری را متأثر از ارزشهای اجتماعی می شناسد. یعنی حسابداری خرده فرهنگی است که در درون فرهنگ ملی بزرگتری قرار دارد. به بیان دیگر، ارزش های حسابداری زیر مجموعه ای از ارزش های اجتماعی هستند. این تحقیقات نشان می دهند آن دسته از ارزش یا رفتارهای حسابداران که از ارزش های اجتماعی مشتق می شوند، توسعه ارزش های حسابداری را تحت تاثیر قرار خواهد داد. گری<sup>۱</sup> (۱۹۸۸) ارتباط بین حسابداری و فرهنگ را می توان به صورت نمودار زیر نشان داد.

حسابداران در بیش نمایی سود خواهد بود یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار نهادهای قانونگذار در حرفه حسابداری قرار دهد. سوم این که این مقاله می تواند درک بهتری از این که هنجارها و ارزش های اجتماعی چگونه بر حرفه حسابداری تاثیر خواهد گذاشت، به خوانندگان بدهد. چهارم این که نتایج این پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه حسابداری رفتاری، پیشنهاد نماید. در ادامه مبانی نظری، متغیرها و آزمون فرضیه های پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد.



(نمودار شماره ۱)

امثالهم اثر گذار هستند. کوهن و همکاران (۱۹۹۳) معتقدند حسابداران در کشورهای مختلف دارای ارزش های اخلاقی و فرهنگی مختلفی هستند و لازم است مولفه های فرهنگی بر قضاوت و تصمیم گیری آن ها مورد مطالعه قرار گیرد. ساندر (۲۰۰۵) هنجارهای اجتماعی را عامل مهمی در تصمیم گیری

این نمودار نشان می دهد که ارزش های حسابداری تحت تاثیر ارزش ها و هنجارهای اجتماعی است. این همان موضوعی است که جامعه شناسان بر آن تاکید دارند. به عقیده آن ها، هنجارهای اجتماعی بر تصمیم گیری و رفتارهای اقتصادی نظیر مصرف، تنظیم قراردادهای تجاری، سرمایه گذاری و

اعتماد اجتماعی نسبت به شرکت بالا است، در آن صورت ریسک شرکت پایین خواهد بود و در نتیجه حق الزحمه کمتری را پیشنهاد خواهند کرد. آن‌ها اعتقاد دارند که هنجارها و ویژگی‌های اجتماعی بر کار حسابرسان و گزارشگری مالی تاثیرگذار هستند.

لی و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۳) رابطه مشخصه‌های فرهنگی با ریسک‌پذیری را در ۳۵ کشور مورد مطالعه قرار دادند. آنها نشان دادند که فردگرایی رابطه‌ای مستقیم و اجتناب از عدم اطمینان رابطه‌ای منفی با ریسک‌پذیری دارد. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که مشخصه‌های فرهنگی هر کشور می‌تواند عاملی برای ریسک‌پذیری و جذب سرمایه‌گذاری باشد. سیزلویچ<sup>۹</sup> (۲۰۱۳) فرهنگ اقتصاد ملی شامل فرهنگ؛ رهبری و سازمان را عاملی در پذیرش و تغییرات استانداردهای بین‌المللی در هر کشور می‌شناسد و اعتقاد دارد که سیستم مدیریت و رهبری، نهادها و سازمان‌های ملی در هر کشور بر سیستم حسابداری و پذیرش استانداردهای بین‌المللی تاثیرگذار است. او اعتقاد دارد که افراد شاغل در حرفه حسابداری نیز رفتار خود را بر اساس فرهنگ اقتصاد ملی تنظیم می‌نمایند. به عبارت دیگر رفتار حرفه‌ای آنان بازتابی از فرهنگ اقتصاد ملی است. به عقیده او تغییر در استانداردهای حسابداری ناشی از تفکر مردم آن کشور نیست بلکه ناشی از تغییر در سیستم مدیریتی و اقتصادی کشور است. تغییر در تدوین استانداردهای حسابداری از رویکرد مبتنی بر قواعد به رویکرد مبتنی بر اصول در تدوین استانداردهای حسابداری را می‌توان نمونه‌ای از آن دانست. یا تغییر در استانداردهای حسابداری در کشورهای کمونیستی نمونه‌ای دیگر از آن است.

پرا و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۲) حرفه‌گرایی حسابداری که یکی از مشخصه‌های فرهنگی حسابداری است را در دو کشور نیوزلند و ساموآ

های حسابداری و حسابرسی می‌داند. نتایج پژوهشی بیانگر آن است که فشارهای اجتماعی در جوامعی که فاصله قدرت بالا بوده و فردگرایی پایین است، بر قضاوت حسابرس تاثیرگذار است. در چنین جوامعی حسابرسان، قضاوت محافظه‌کارانه تری را ارائه می‌نمایند (Nasution and Ostermark, 2012). کانگ و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۴) نشان دادند در کشورهایی که محافظه‌کاری فرهنگی بالایی دارند، رابطه‌ای مستقیم میان محافظه‌کاری اجتماعی و محافظه‌کاری حسابداری وجود دارد. به عقیده آن‌ها محافظه‌کاری اجتماعی می‌تواند در رفتار مدیران در انتخاب رویه‌های حسابداری به ویژه رویه‌های محافظه‌کارانه حسابداری اثرگذار باشد. مک‌گیر و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) اعتقاد دارند که هنجارها و ارزش‌های اجتماعی هر منطقه بر فعالیت شرکت تاثیرگذار است. آن‌ها می‌گویند که مدیران شرکتها برای جلوگیری از تحمیل هزینه و جریمه بر شرکت، مجبور هستند که در چارچوب هنجارهای اجتماعی عمل کنند. نتایج تحقیق دیرنگ و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۲) نشان داد هنجارهای اجتماعی ناشی از مذهب، موجب کاهش اجتناب مالیاتی و گزارشگری غیر محافظه‌کارانه می‌شود. عمر و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۲) دریافتند که هنجارهای اجتماعی بر تصمیم‌گیری و قضاوت حسابرسان اثرگذار هستند. آنها نشان دادند حسابرسانی که تمایلات مذهبی بیشتری دارند، رفتارهای حرفه‌ای محافظه‌کارانه تری دارند. لونتیس و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۳) اثر هنجارهای اجتماعی را بر قیمت‌گذاری حسابرسی بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد شرکت‌هایی که هنجارهای اجتماعی را رعایت نمی‌کنند، ریسک دعاوی حقوقی و اجتماعی در آن‌ها بالا است و حق الزحمه حسابرسی آن‌ها بیشتر از سایر شرکتها است. برگ‌لند و کنگ<sup>۷</sup> (۲۰۱۳) نشان دادند هرگاه حسابرسان درک کنند که

رابطه ای معنی دار و مستقیم بین افشای داوطلبانه اطلاعات اجتماعی و زیست محیطی و ارزش های فرهنگی وجود دارد.

### ۳- روش شناسی پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر کارشناسان، رئیس های حسابداری و مدیران مالی شاغل در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می باشند. روش نمونه گیری تصادفی است. در این تحقیق تعداد ۲۰۰ پرسش نامه میان پاسخ دهندگان به صورت تصادفی توزیع شد و ۱۸۹ پرسش نامه دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و نرمال بودن متغیرهایی که پرسشنامه، آنها را اندازه گیری می نماید، می توان اظهار داشت که این تعداد از پرسش نامه به عنوان نمونه آماری کافی است.

این تحقیق با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است. زیرا هدف آن توسعه دانش و آگاهی زمینه محافظه کاری فرهنگی یعنی محافظه کاری اجتماعی و اقتصادی در حرفه حسابداری است. هم چنین از نظر روش پیمایشی است. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق نیز از روش کتابخانه ای و جمع آوری داده ها و نتیجه نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه ها از طریق پرسش نامه انجام می شود. از آنجاییکه این تحقیق در یک محیط واقعی یعنی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انجام شده است، جزو تحقیقات میدانی به شمار می آید. در این پژوهش از پرسش نامه اوقت<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۳) برای سنجش محافظه کاری اجتماعی و نیز از پرسش نامه بلسکی و همکاران<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۸) برای سنجش تمایل به مدیریت سود و هم چنین برای آزمون فرضیه ها، از رگرسیون چند متغیره استفاده شده است.

مورد مطالعه قرار دادند. آن ها نشان دادند که حرفه گرایی حسابداری در دو کشور تفاوت با اهمیتی با هم دارند. شواهد پژوهش آنها نشان داد که این موضوع می تواند بر اندازه گیری؛ افشاء و ارزش های اخلاقی را در حرفه حسابداری تحت تاثیر قرار دهد. مورفی<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۲) طی پژوهشی نشان داد حسابداری که تمایل به افشای نادرست اطلاعات حسابداری دارند، سطح فرصت طلبی در آنها بالاست. این دسته از حسابداران بابت افشای نادرست اطلاعات نگرانی و یا احساس پشیمانی نیز ندارند. او پیشنهاد می کند که این موضوع می تواند باعث بروز تقلب در حرفه حسابداری شود. بنابراین نهادهای نظارت کننده بر حرفه حسابداری باید نظارت بیشتری بر حسابداران حرفه ای داشته باشد. چند<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۲) تفاوت قضاوت محافظه کارانه حسابرسان نژاد فیجایی را با حسابرسان هندی تبار مقیم کشور فیجی در تفسیر استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی مورد مطالعه قرار داد. او نشان داد که میزان محافظه کاری حسابرسان هندی تبار بیشتر از حسابرسان فیجی تبار است. نتیجه پژوهش او بر این نکته تاکید داشت که نژاد می تواند عامل تاثیرگذاری بر ارزش های فرهنگی حسابداری باشد.

دیزندر و همکاران<sup>۱۳</sup> (۲۰۱۱) نشان دادند ارزش های فرهنگی با مدیریت سود رابطه معنی داری دارد. آن ها نشان دادند کشوری که در آن مشخصه فرهنگی فرد گرایی بالایی وجود دارد، مدیریت سود کمتر است. هم چنین در کشورها با مشخصه فرهنگی عدالت گرایی، رابطه ای منفی بین مدیریت سود و عدالت گرایی وجود دارد. به عقیده آن ها، فرهنگ عامل مهمی برای استقرار نظام راهبری برای جلوگیری از رفتارهای فرصت طلبانه مدیران است. او ریچ<sup>۱۴</sup> (۲۰۱۰) رابطه ارزش های فرهنگی و افشای داوطلبانه اطلاعات اجتماعی را در ۲۲ کشور مورد مطالعه قرار داد. نتیجه پژوهش او بیانگر آن بود که

#### ۴- متغیرهای پژوهش

متغیرهای مستقل پژوهش عبارت است از محافظه کاری اجتماعی و متغیر وابسته نیز تمایل به مدیریت سود می باشد. هم چنین متغیرهای جنسیت، رتبه شغلی و تجربه کاری از جمله متغیرهای کنترل در این پژوهش هستند.

متغیر محافظه کاری اجتماعی بر اساس پرسش نامه در یک طیف لیکرت از امتیاز صفر تا ده امتیاز بندی می شود. تعداد سؤال ها ۷ سؤال می باشد. بنابراین حداکثر امتیازی که یک فرد می تواند کسب کند برابر ۷۰ می باشد. هم چنین متغیر تمایل به مدیریت سود بر اساس پرسش نامه در یک طیف لیکرت از امتیاز یک تا هفت امتیاز بندی می گردد. متغیرهای کنترل تحقیق نیز به صورت زیر قابل اندازه گیری است:

**جنسیت:** یک متغیر اسمی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می شود. یک برای جنسیت مرد و صفر برای جنسیت زن.

**رتبه شغلی:** یک متغیر رتبه ای است و عبارت است از کارشناس حسابداری، رئیس حسابداری و مدیر مالی که به ترتیب با مقدار یک، دو و سه نشان داده میشود.

**تجربه کاری:** عبارت است از تعداد سالهایی که پاسخ دهندگان پرسش نامه در رشته حسابداری اشتغال داشته اند.

#### ۵- فرضیه های پژوهش

**فرضیه اول:** میان محافظه کاری اجتماعی و مدیریت سود رابطه معنی داری وجود دارد.

#### ۶- یافته های پژوهش

##### ۶-۱- آمار توصیفی

جدول شماره یک نشان می دهد که مقادیر میانه و میانگین به هم نزدیک است. از این رو می توان اظهار داشت که توزیع متغیرها نرمال باشد. هم چنین نتایج این جدول بیانگر آن است که حداقل تمایل به محافظه کاری اجتماعی برابر ۲۳ و حداکثر آن ۷۰ می باشد. در حالی که حداقل تمایل به مدیریت سود طبق طیف لیکرت برابر ۱/۵۶ و حداکثر آن ۷ است. همچنین حداقل تجربه کاری برابر یک سال و حداکثر آن ۳۹ سال است.

جدول شماره ۲ آمار توصیفی محافظه کاری اجتماعی و مدیریت سود برحسب جنسیت پاسخ دهندگان نشان داده شده است. این جدول نشان می دهد سطح محافظه کاری مردان در مقایسه با زنان بیشتر است. هم چنین تمایل مردان به مدیریت سود کمتر از زنان است.

جدول شماره ۱- آمار توصیفی

شرح	تمایل به مدیریت سود	تمایل به محافظه کاری اجتماعی	سن	تجربه
تعداد	۱۸۹	۱۸۹	۱۸۹	۱۸۹
میانگین	۴/۱۰۱	۵۱/۲۹۶	۴۳/۲	۸/۹۸
میانه	۴/۲۲۲	۵۲	۳۳	۷
انحراف معیار	۰/۹۱۲۳	۹/۰۳۸۷	۶/۶۹۸	۶/۷۳۰
حداقل	۱/۵۶	۲۳	۲۱	۱
حداکثر	۷	۷۰	۵۹	۳۹

جدول شماره ۲- محافظه کاری اجتماعی، تمایل به

##### مدیریت سود به تفکیک جنسیت

جنسیت	تعداد	محافظه کاری اجتماعی	تمایل به مدیریت سود
مرد	۱۲۳	۵۲/۹۴۳	۴/۰۰۹
زن	۶۶	۴۸/۲۲۷	۴/۲۷۱

۲-۶- آزمون فرضیه

در این بخش برای تایید یا رد فرضیه تحقیق آزمون های مربوطه انجام می شود. از آن جایی که فرضیه تحقیق رابطه بین محافظه کاری اجتماعی و تمایل به مدیریت سود فرصت طلبانه را مورد بررسی قرار می دهد؛ از این رو از طریق آزمون رگرسیون خطی چند متغیره این رابطه مورد آزمون قرار می گیرد.

۱-۲-۶- آزمون فرضیه

فرضیه تحقیق به صورت زیر بیان می شود:

$H_0$  = میان محافظه کاری اجتماعی و مدیریت سود فرصت طلبانه رابطه معنی دار وجود ندارد .

$H_1$  = میان محافظه کاری اجتماعی و مدیریت سود فرصت طلبانه رابطه معنی دار وجود دارد .

نتایج آزمون فرضیه در جدول شماره ۳ نشان داده شده است. در این جدول، مقدار سطح معنی داری محافظه کاری اجتماعی برابر ۰/۷ درصد یعنی کمتر از ۵ درصد است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین متغیر مستقل یعنی محافظه کاری اجتماعی و تمایل به مدیریت سود فرصت طلبانه رابطه معنی دار وجود دارد. از اینرو فرض صفر آماری یعنی  $H_0$  رد و فرض مقابل آن یعنی فرض  $H_1$  تایید میگردد.

جدول شماره ۳- نتایج آزمون فرضیه

شرح	ضرایب	آماره T	سطح معنی داری	عامل تورم واریانس (VIF)
عرض از مبدا	۲/۹۵۱	۶/۱۷۹	۰/۰۰۰	-
محافظه کاری اجتماعی	۰/۰۴۳	۲/۷۰۶	۰/۰۰۷	۱/۰۰۵
جنسیت	۰/۲۸۷	۲/۰۶۴	۰/۰۴۰	۱/۰۴۸
تجربه کاری	۰/۰۱۴	۱/۳۱۹	۰/۱۸۹	۱/۱۲۵
رتبه شغلی	-۰/۲۱۲	-۱/۰۷۰	۰/۲۸۶	۱/۱۰۳
F= ۳/۸۰۶ سطح معنی داری = ۰/۰۰۰	ضریب تعیین = ۰/۰۶۵	دوربین واتسن = ۱/۸۳۷		

۷- نتیجه گیری و بحث

یافته های این تحقیق نشان داد میانگین محافظه کاری اجتماعی در میان مردان بیشتر از زنان است. همچنین شواهد این پژوهش نشان داد که میانگین مدیریت سود فرصت طلبانه میان مردان و زنان متفاوت است. نتایج آزمون فرضیه بیانگر آن است که هرچه سطح محافظه کاری اجتماعی ارتقاء یابد در آن صورت مدیریت سود فرصت طلبانه افزایش می یابد. همچنین این نتایج نشان داد جنسیت رابطه مثبت و معنی داری با تمایل به مدیریت سود فرصت طلبانه دارد. به بیان دیگر جنسیت مرد موجب افزایش تمایل به مدیریت سود فرصت طلبانه می شود. همچنین متغیرهای رتبه شغلی و تجربه کاری که به عنوان متغیر کنترل در این پژوهش در نظر گرفته شده است رابطه معنی دار با مدیریت سود فرصت طلبانه ندارد.

نتایج تحقیق نشان می دهد هرچه سطح محافظه کاری اجتماعی افزایش یابد، تمایل به رفتارهای فرصت طلبانه در بیش نمایی و مدیریت سود، افزایش می یابد. به عبارت دیگر ارزش فرهنگی محافظه کاری موجب افزایش رفتارهای فرصت طلبانه در بیش نمایی و دستکاری درسود در راستای منافع شخصی می شود. این نتیجه مغایر با نتایج تحقیق کانگ و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۴) می باشد. یافته های تحقیق آن ها بر این نکته تاکید داشت که هر چه سطح محافظه کاری اجتماعی بیشتر شود، در آن صورت استفاده از رویه های محافظه کارانه حسابداری برای کم نمایی سود بیشتر می شود. به عقیده آن ها محافظه کاری فرهنگی و اجتماعی می تواند در رفتار مدیران در انتخاب رویه های حسابداری به ویژه رویه های محافظه کارانه حسابداری اثر گذار باشد. هم چنین شواهد این پژوهش با نتایج تحقیق دیرنگ و همکاران<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۲) مغایرت دارد. آن ها نشان دادند هنجارهای اجتماعی ناشی از محافظه کاری اجتماعی،

- for IFRS, Critical Perspectives on Accounting, Forthcoming
- \* Chand P.,(2012) The effects of ethnic culture and organizational culture on judgments of accountants, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 28 PP. 298–306
  - \* Cohen, J.R., Pant, L.W. and Sharp, D.J. (1993), “Culture-based ethical conflict confronting multinational accounting firms”, *Accounting Horizon*, Vol. 7 No. 3, pp. 1-13.
  - \* Desender, K.A., Castro, C.E., and Escamila De Leon, S.A., (2011) Earnings Management and Cultural Values, *American Journal of Economics and Sociology*, Vol. 70, No. 3, PP. 639-670
  - \* Dyreng, S. D., Mayew, W. J., & Williams, C. D. (2012). Religious social norms and corporate financial reporting. *Journal of Business Finance & Accounting*, 39(7 & 8), 845–875.
  - \* Everett J. (2013) The 12 Item Social and Economic Conservatism Scale (SECS). *PLoS ONE* 8(12): e82131. doi:10.1371/journal.pone.0082131
  - \* Gray, S.J.,(1988) Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, Vol. 24, PP.1-15
  - \* Kang, Tony; Lee, Lian Fen; NG, Tee Yong Jeffrey; and Tay, Joanne, Siok Wan. The Impact of Culture on Accounting Choices: Can Cultural Conservatism Explain Accounting Conservatism?. (2004). Fourth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference. Research Collection School Of Accountancy. Available at: [http://ink.library.smu.edu.sg/soa\\_research/275](http://ink.library.smu.edu.sg/soa_research/275)
  - \* Leventis, s ., Hasan, I, and Dedoulis, E., (2013) The cost of sin: The effect of social norms on audit pricing, *International Review of Financial Analysis* 29 PP. 152–165
  - \* Li, K., Griffin, D., Yue, H., and Zhao, L.,(2013) How Does Culture Influence Corporate Risk – Taking? *Journal of Corporate Finance*, Vol,23. PP. 1-22
  - \* McGuire, S.T., Omer, T.C., and Sharp, N.Y. (2012) The Impact of Religion on Financial Reporting Irregularities. *The Accounting Review* 87 (2): 645-673.
  - \* Murphy. P.R.,(2012) Attitude, Machiavellianism and the rationalization of
- موجب کاهش گزارشگری غیر محافظه کارانه می شود. نتایج این پژوهش بر این نکته تاکید دارد که محافظه کاری اجتماعی به عنوان یکی از هنجارهای اجتماعی می تواند بر رفتار افراد در حرفه حسابداری اثر گذار باشد. این موضوع به این معنی است که ارزش های حسابداری تحت تاثیر ارزش های فرهنگی و اجتماعی است. از این رو، حسابداری را می توان یکی از رشته های علوم اجتماعی به شمار آورد . لذا می توان اظهار داشت پیشرفت و توسعه حرفه حسابداری، در گرو توسعه ارزش های اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی است. براساس نتایج این تحقیق، می توان عنوان نمود پیاده سازی نظام راهبری در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به منظور نظارت و هم چنین بهبود عملکرد مدیران آن شرکتهای، باید به موضوعات جامعه شناسی ازجمله عامل فرهنگ و ارزش های فرهنگی توجه خاص داشت. به بیان دیگر ارتقای مولفه های راهبری شرکتی به منظور محدود ساختن رفتارهای فرصت طلبانه مدیران به بهبود و ارتقای ارزش های فرهنگی وابسته است.
- فهرست منابع**
- \* محمدی اصل، عباس (۱۳۸۵) محافظه کاری به مثابه منش (روان شناسی اجتماعی محافظه کاری) خردنامه همشهری شماره ۹
  - \* Berglund, N., and Kang, T.,(2013) Does Social Trust Matter in Financial Reporting?: Evidence from Audit Pricing, <https://www.uts.edu.au/sites/default/files/ACCconf14TKang.pdf>
  - \* Belski, H.W, Beams J.D., and Brozovsky J.A.,(2008) Ethical Judgments in Accounting: An Examination on the Ethics of Managed Earnings, *The Journal of Global Business Issues – Volume 2 Issue 2*, PP. 59-68
  - \* Cieslewicz, J. K. (2013) Relationships between national economic culture, institutions, and accounting: Implications



- misreporting, Accounting, Organizations and Society, Vol.37,PP. 242–259
- \* 16-Nasution. D. and Ostermark. R., (2012) The impact of social pressures, locus of control, and professional commitment on auditors' judgment : Indonesian evidence, Asian Review of Accounting, Vol. 20 No. 2, pp. 163-178
  - \* Omer, T. C., Sharp, N. Y., & Wang, D. (2012). Do local religious norms affect auditors' going concern decisions? Working paper. . Texas A&M University.
  - \* Orij, R. (2010). Corporate social disclosures in the context of national cultures and stakeholder theory. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 23(7) 868-889.
  - \* Sunder, S. (2005). Minding our manners: Accounting as social norms. The British Accounting Review, 37(4), 367–387.
  - \* Perera, H., Cummings. L., and Chua F., (2012) Cultural relativity of accounting professionalism: Evidence from New Zealand and Samoa, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Vol.28 PP. 138–146

#### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup>- Gray
- <sup>2</sup>-Kang et al.
- <sup>3</sup>-McGuire et al.
- <sup>4</sup>- Dyreng et al.
- <sup>5</sup>- Omer et al.
- <sup>6</sup>- Leventis
- <sup>7</sup>- Berglund and Kang
- <sup>8</sup>-Li et al.
- <sup>9</sup>-Cieslewicz
- <sup>10</sup>- Perera
- <sup>11</sup>- Murphy
- <sup>12</sup>-Chand
- <sup>13</sup>- Desender et al.
- <sup>14</sup>- Orij
- <sup>15</sup>-Evreart
- <sup>16</sup>- Belski et al.
- <sup>17</sup>-Kang et al.
- <sup>18</sup>- Dyreng et al.