



## بررسی تأثیر میل به ریسک شرکت و فشار اجتماعی بر رفتار گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه

عبداله تاکی<sup>۱</sup>

سعید علی احمدی<sup>۲</sup>

مهدی آقابیک زاده<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۴/۱۶

تاریخ دریافت: ۹۸/۱۰/۰۶

### چکیده

تمایل شرکت برای پذیرش ریسک و مدیریت آن که به عنوان میل به ریسک شناخته می شود و فشار ناشی از نفوذ افراد بر یکدیگر که فشار اجتماعی نامیده می شود، می تواند گزارشگری مالی شرکت را گمراه کننده سازد. هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر میل به ریسک شرکت و فشار اجتماعی بر گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه است. به منظور آزمون فرضیه های پژوهش از پرسش نامه مبتنی بر سناریو، بر گرفته از پژوهش برینک و همکاران (۲۰۱۸)، استفاده شد. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۳۹۸ است. تعداد ۱۶۰ مدیر مالی بر اساس جدول کوهن و همکاران (۲۰۰۰) به عنوان نمونه پژوهش انتخاب گردید. برای آزمون فرضیه های پژوهش از تحلیل واریانس استفاده شد. نتایج پژوهش نشان می دهد، زمانی که میل به ریسک شرکت جسورانه باشد، فشار اجتماعی دستوری (فشار اجتماعی همرنگی) موجب تمایل بیشتر (کمتر) مدیران مالی به گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه می شود. همچنین، هنگامی که میل به ریسک شرکت محافظه کارانه یا جسورانه باشد، فشار اجتماعی دستوری (فشار اجتماعی همرنگی) موجب تمایل بیشتر (کمتر) مدیران مالی به گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه می شود.

**واژه های کلیدی:** میل به ریسک، فشار اجتماعی، گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه.

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران.

۲- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران. (نویسنده مسئول)

۳- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران

## ۱- مقدمه

وقوع انقلاب صنعتی و جدایی مالکیت از مدیریت باعث گردید که اهمیت روزافزون گزارشگری مالی به مالکان به عنوان یکی از اهداف عمده حسابداری مورد توجه قرار گیرد. گزارشگری مالی باید ارائه اطلاعات قابل اتکا را تضمین نماید زیرا استفاده کنندگان اطلاعات صورت های مالی خواستار اطلاعات صحیح، معتبر و قابل اتکا هستند و این مهم تنها با ارزش گذاری هر چه بیشتر استانداردهای اخلاقی محقق می شود (هندریکسون و ن بردا<sup>۱</sup>، ۱۹۹۲). همچنین، یکی از ویژگی های بارز حرفه حسابداری، پذیرش مسئولیت حفظ منافع عمومی است. از این رو، مسئولیت حسابداران حرفه ای، در راستای حفظ منافع عمومی این است که به آیین رفتار حرفه ای عمل کنند. آیین رفتار حرفه ای حاکم بر حرفه، منبع اصول اخلاقی در رشته حسابداری است. با این حال هیچ آیین رفتار حرفه ای نمی تواند تمام مسئله های اخلاقی بالقوه را، که فرد حرفه ای با آن روبرو می شود در برگیرد زیرا به اعتقاد فلائگن و کلارک<sup>۲</sup> (۲۰۰۷) شیوه های تصمیم گیری در زمان تهیه گزارش های مالی، فراتر از استانداردها و آیین رفتار حرفه ای حسابداری عمل می کنند (مهدوی و علی پور، ۱۳۸۹). از طرفی اعتماد به صحت اطلاعات، سنگ بنای بازارهای سرمایه است و گزارشگری مالی متقلبانانه این اعتماد را خدشه دار می کند (رضایی و ریلی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰). برخی از پژوهش ها از جمله الکنید و مک لین<sup>۴</sup> (۲۰۰۲)، مهتا<sup>۵</sup> (۲۰۰۲) و کاهن<sup>۶</sup> (۲۰۰۳) با بررسی بسیاری از گزارشگری های متقلبانانه به این نتیجه رسیدند که فرهنگ سازمانی تهاجمی موجب انجام و تشویق رفتار های غیر اخلاقی در گزارشگری مالی می شود. گزارشگری مالی متقلبانانه می تواند با هدف گمراه کنندگی صورت های مالی تهیه شود. به عبارت دیگر، در صورتی که مدیران روش های حسابداری را با هدف فریب استفاده کنندگان اطلاعات مورد استفاده قرار دهند و سود حسابداری را تحریف نمایند، گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه<sup>۷</sup> صورت گرفته است (پوولو همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۰۵). امروزه مدیریت ریسک سازمانی به دستورالعمل حیاتی برای

بسیاری از شرکت ها تبدیل شده است. مدیریت ریسک سازمانی، از استراتژی، برنامه ریزی و تصمیم گیریهای روزمره جدا نیست و به شرکت ها کمک میکند تا در جهت دستیابی به اهداف و اجتناب از ورشکستگی بر ریسک هایی تمرکز کنند که اهداف شرکت را تهدید میکند. مدیران ارشد شرکت باید بدانند که در مسیر نیل به اهداف تمایل دارند چه میزان ریسک بپذیرند. این تمایل به میل به ریسک اشاره دارد (قره خانی و نصیری، ۱۳۹۴). به عبارت دیگر، میل به ریسک به عنوان مقدار ریسکی که شرکت در راستای تحقق اهداف تجاری شرکت می پذیرد، تعریف می شود. مطابق با کمیته سازمان های پشتیبانی مالی کمیسیون تردوی (COSO)<sup>۹</sup> میل به ریسک، میزان ریسکی است که شرکت برای کسب ارزش حاضر به پذیرش آن است. اگر یک شرکت اهداف جسورانه در خصوص اجرای قوانین و مقررات، تامین نقدینگی، اجرای استراتژی شرکت و غیره را در دستور کار خود قرار دهد، در واقع میزان ریسک بالایی را پذیرفته است و میل به ریسک جسورانه را دنبال کرده است. در مقابل، اگر پذیرش ریسک شرکتی پایین باشد، بایستی اهداف محافظه کارانه را دنبال کند که این اهداف، میل به ریسک محافظه کارانه را می طلبد (برینک و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۸).

فشار اجتماعی به عنوان فشار سازمانی ناشی از نفوذ افراد روی یکدیگر تعریف می شود (دزورت و لرد<sup>۱۱</sup>، ۱۹۹۷). پژوهش های قبلی از جمله برینک و همکاران (۲۰۱۶)، داویس و همکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۶) و دزورت و لرد (۱۹۹۷) دریافتند که فشار اجتماعی دستوری<sup>۱۳</sup> یا همرنگی<sup>۱۴</sup> می تواند بر تصمیم گیری های اخلاقی حسابداران و حسابرسان تاثیر داشته باشد. فشار دستوری به این مفهوم است که در شرایطی که فرد درخواست های دیگران را قبول نمی کند، دیگران می توانند به دلیل وجود قدرت ناشی از ساختار سازمانی اقدام به صدور دستور نمایند. فشار همرنگی در نتیجه فشار غیر مستقیم گروه انجام می گیرد. به این مفهوم که اگر فرد درک کند که شکل خاصی از رفتار توسط همکاران یا گروه قابل پذیرش

پذیرش آن در جهت دستیابی به اهداف تجاری دارد، تعریف کرده است. این سیاست ها شامل بیانیه های کیفی، رهنمودها، معیارهای کمی و محدودیت های پیش روی شرکت است.

براساس رهنمودهای موسسه های حسابرسی از جمله موسسه حسابرسی کی پی ام جی (KPMG)، بیانیه های میل به ریسک، ریسک های موجود در حوزه استراتژی رشد شرکت، نقدینگی، شهرت و محیط های نظارتی شرکت را در بر می گیرد (آلیکس و همکاران<sup>۱۶</sup>، ۲۰۱۵). با توجه به میزان ریسک کلی که شرکت تمایل به پذیرش آن دارد، بیانیه میل به ریسک شرکت می تواند طیفی از میل به ریسک محافظه کارانه<sup>۱۷</sup> تا میل به ریسک جسورانه<sup>۱۸</sup> را شامل شود. میل به ریسک محافظه کارانه، با اجتناب کردن از ریسکبه دنبال دستیابی به اهداف عملیاتی شرکت است در حالی که درمیل به ریسک جسورانه، با پذیرش سطح بالایی از ریسک، اهداف عملیاتی شرکت دنبال می شود. در شرکتی که برای دستیابی به اهداف، ریسک پذیری ترویج می شود، ممکن است رفتار ریسکی موجب شود که گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه قابل قبول باشد حتی زمانی که این موضوع اخلاقی نباشد. در حالی که احتمال وقوع این رفتار در شرکتی که میل به ریسک محافظه کارانه دارد، کمتر است. اگر چه نمی توان بیان نمود که شرکت هایی که میل به ریسک بالاتری دارند، رفتاری های غیر اخلاقی و متقلبانه را تشویق می کنند اما این احتمال وجود دارد که پذیرش میل به ریسک بالا موجب شود که تمایل حسابداران و مدیران مالی برای انجام گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه افزایش یابد (برینک و همکاران، ۲۰۱۸).

## ۲-۲- فشار اجتماعی و گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه

بیانیه میل به ریسک از طرف مدیران شرکت صادر می گردد و میزان رفتار ریسک پذیری در شرکت را مشخص می کند. با این وجود، فشار اجتماعی ممکن است منجر به گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه

است، تمایل فرد برای پذیرش آن رفتار بیشتر می شود.

بر این اساس، هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر میل به ریسک شرکت و فشار موثر اجتماعی بر گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه است. نتایج این پژوهش، می تواند ضمن توسعه ادبیات مربوط به میل به ریسک شرکتی، نقش فشار اجتماعی را در گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه آشکار سازد. همچنین، با انجام این پژوهش عوامل موثر بر شکل گیری رفتاری های اخلاقی مدیران مالی در حوزه گزارشگری مالی مشخص می گردد. علاوه بر این، نتایج این پژوهش می تواند جهت تدوین سیاست گذاری های لازم در خصوص تاثیر فشار اجتماعی بر گزارشگری مالی مورد استفاده کمیته حسابرسی و حسابرسان قرار گیرد. در ادامه مقاله، مبانی نظری و پژوهش های انجام شده در این حوزه ارائه می شود. سپس به بیان فرضیه های پژوهش و روش آزمون آنها پرداخته می شود. در نهایت یافته های پژوهش، بحث و نتیجه گیری و پیشنهادهایی بر اساس نتایج به دست آمده ارائه می گردد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ۲-۱- میل به ریسک و گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه

پیش فرض اصلی مدیریت ریسک این است که دلیل وجودی هر واحد اقتصادی ایجاد ارزش برای ذینفعان خود می باشد. همه شرکت ها با عدم قطعیت روبه رو هستند و یکی از چالش های مدیریت این است که چه مقدار عدم قطعیت را بپذیرد به طوریکه ثروت ذینفعان رشد یابد. از این رو، در مدیریت ریسک ضرورت دارد میل به ریسک شرکت تعیین شود. میل به ریسک شرکت عمدتاً به عنوان مقدار ریسکی که شرکت جهت کسب ارزش، تمایل به پذیرش آن دارد، تعریف می شود (ریتنبرگ و مارتنز<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۲). انجمن حسابداران مدیریت (۲۰۱۵)، میل به ریسک را به عنوان: سیاستهای مصوب شده هیات مدیره، که در آن سطوح تهاجمی و انواع ریسکی را که شرکت تمایل به

(۲۰۰۶) و برینک و همکاران (۲۰۱۶) نشان دادند که فشار دستوری از طرف سرپرست و فشار هم‌رنگی از طرف همکار می‌تواند تصمیم‌گیری اخلاقی را در حرفه حسابداری تحت تاثیر قرار دهد. مدیران مالی در مقایسه با سایر افراد ممکن است بیشتر در معرض تضادهای سازمانی قرار بگیرند زیرا آنها اغلب توسط سیاست‌ها و نظارت‌های افرادی که بخشی از حرفه حسابداری نیستند (مثل مدیر عامل) احاطه شده‌اند و تحت نظارت آنها قرار دارند (دیویس و همکاران، ۲۰۰۶، سودابی و همکاران<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۹).

مبانی نظری فشارهای اجتماعی در حسابداری، بیشتر بر فشار دستوری متمرکز بوده‌اند. به طوری که در آن سرپرستان به زیردستان فشار می‌آورند تا در رفتارهای مشکوک مشارکت داشته باشند. دیویس و همکاران (۲۰۰۶) نشان دادند که حسابداران مدیریت احتمالا به جهت فشارهای دریافتی از سوی سرپرست، سیاست‌های مرتبط با تدوین بودجه شرکت را نقض کرده و کسری بودجه را ایجاد می‌نمایند. بی‌شاپ و همکاران<sup>۲۶</sup> (۲۰۱۶) دریافتند که احتمال بیشتری وجود دارد که مدیران مالی شرکت پیش‌بینی‌های مالی را هنگامی که تحت فشار دستوری مدیر عامل قرار می‌گیرند، مورد بازنگری قرار دهند. به نظر می‌رسد فشار دستوری به عنوان یک محرک مهم در انحلال موسسه آرتور اندرسن و همچنین تقلب‌های مالی از جمله انرون و ورد کام نقش داشته است (مکلین و الکلین<sup>۲۷</sup>، ۲۰۰۳، مککافرتی<sup>۲۸</sup>، ۲۰۰۴).

فشار هم‌رنگی بر مبنای تئوری فرآیندهای مقایسه اجتماعی توسط فستینگر<sup>۲۹</sup> (۱۹۵۴) ارائه شده است. فشار هم‌رنگی یک نوع تاثیر اجتماعی است که تغییر در باور یا رفتار را در بر می‌گیرد تا در نهایت منجر به سازگاری فرد با یک گروه شود. فشار هم‌رنگی را می‌توان به سادگی به عنوان تسلیم شدن در برابر فشار گروه تعریف کرد. فشار هم‌رنگی معمولاً در زمانی اتفاق می‌افتد که یک فرد فاقد دانش کافی بوده و به گروه به عنوان راهنما نگاه می‌کند یا در یک موقعیت مبهم قرار دارد و رفتار خود را با گروه مقایسه می‌کند. معمولاً در تصمیم‌های گزارشگری مالی، توجه

شود حتی اگر یک شرکت، بیانیه محافظه کارانه‌ای از ریسک داشته باشد. از طرفی عواملی مانند عدم تمرکز، اندازه شرکت، عملیات چند ملیتی و ادغام‌نیز ممکن است یکپارچگی میل به ریسک شرکت را محدود کند (تیلور<sup>۱۹</sup>، ۲۰۱۵). همچنین، نوع نگرش به ریسک ممکن است در بین واحدهای تجاری، مدیران و اعضای هیئت مدیره شرکت متفاوت باشد (کریکت و همکاران<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۲). پژوهش‌های مارتین و سیه<sup>۲۱</sup> (۱۹۸۳)، براون<sup>۲۲</sup> (۱۹۹۵)، اوفالون و کره<sup>۲۳</sup> (۲۰۱۲) نشان دادند که نحوه عمل کارکنان ممکن است تحت تاثیر اثرات متقابل سایر عوامل موجود در شرکت قرار بگیرد. برای مثال خرده فرهنگ‌های سازمانی که ممکن است رفتار مدیر را تحت تاثیر قرار دهد، می‌تواند با بیانیه فرهنگ سازمان سازگاری نداشته باشد. بنابراین، با توجه به چالش‌های موجود در یکپارچگی بیانیه میل به ریسک، تفاوت در نگرش به ریسک و وجود خرده فرهنگ‌ها، ممکن است فشارهای اجتماعی از طرف همکار یا سرپرست وجود داشته باشد که با بیانیه میل به ریسک شرکت متناقض باشد (برینک و همکاران، ۲۰۱۸).

در خصوص تشریح فشار اجتماعی و نتایج آن می‌توان به الگوی اقتدار میلگرام<sup>۲۴</sup> (۱۹۷۴) اشاره کرد. میلگرام (۱۹۷۴) به دنبال بررسی تجربی این موضوع بود که چه عوامل موقعیتی و شخصیتی می‌توانند مساله اطاعت از فرمانده را کم یا زیاد کنند. چگونه است فردی با احساسات انسانی و انزجار از ارتکاب اعمال مجرمانه، به عنوان یک سرباز می‌تواند دستور قتل دیگران را که یک منبع اقتدار (مانند فرمانده) صادر می‌کند، اجرا نماید. میلگرام اعتقاد دارد شخصی که وارد یک الگوی اقتدار می‌شود، به طور مشخص دیگر خود را چون شخصی که در پی اهداف خویش است، تصور نمی‌کند بلکه به تدریج خود را عامل اجرای فرمان شخصیت دیگری می‌بیند.

بر مبنای الگوی اقتدار، فشار اجتماعی را می‌توان به عنوان فشار سازمانی ناشی از نفوذی که افراد بر یکدیگر دارند، تعریف نمود (دزورت و لرد، ۱۹۹۴). پژوهش‌های قبلی از جمله دیویس و همکاران

عبارت دیگر، هنگامی که ميل به ريسک شرکت محافظه کارانه است، تاثیر فشار اجتماعی بر رسيدن به گزارشگری مالی غير محافظه کارانه با بيانیه ميل به ريسک شرکت سازگاری ندارد. مطابق با دیدگاه مقدار پردازش اطلاعات از استدلال انگیزشی، شدت پردازش شناختی در شرایط وجود اطلاعات سازگار با اولویت ها با اطلاعات ناسازگار با اولویت ها متفاوت است. بر اساس این تئوری افراد در زمان تصمیم گیری هنگامی که اطلاعات در دسترس را با نتایج مورد انتظار سازگار می بینند، بدون تحلیل بیشتر و انتقاد آن را می پذیرند. در واقع پذیرش اطلاعات سازگار با اولویت ها، غير انتقادی است (دیتو و لویز<sup>۳۵</sup>، ۱۹۹۲). بنابراین، این انتظار نیز وجود دارد که در شرایط ميل به ريسک جسورانه، مدیران مالی در صورتی که تحت فشار سرپرست قرار بگیرند (در مقایسه با فشار یک فرد همکار) گزارشگری غير محافظه کارانه داشته باشند (برینک و همکاران، ۲۰۱۸). دیتو و همکاران<sup>۳۶</sup> (۱۹۹۸) اعتقاد دارند که پردازش بیشتر اطلاعات ناسازگار با اولویت ها می تواند منجر به حساسیت بیشتر در رابطه با کیفیت اطلاعات ناسازگار با اولویت ها شود و از این رو، اثرات مرتبط با اطلاعات ناسازگار با اولویت ها را تقویت کند. براین اساس، فرض بر این است که تاثیر فشار اجتماعی بر گزارشگری مالی غير محافظه کارانه هنگامی که اطلاعات ناسازگار با اولویتهای (یعنی بیانیه محافظه کارانه ی ميل به ريسک) نسبت به زمانی که اطلاعات سازگار با اولویت ها (یعنی بیانیه غير محافظه کارانه ميل به ريسک) ارائه می گردد، بیشتر شود. از این رو، بر مبنای بیانیه محافظه کارانه ميل به ريسک، پیش بینی می شود که به احتمال زیاد، مدیران مالی، در صورتی که تحت فشار سرپرست قرار بگیرند (در مقایسه با فشار یک فرد همکار) گزارشگری غير محافظه کارانه تری داشته باشند (برینک و همکاران، ۲۰۱۸).

با توجه به اینکه در زمینه موضوع پژوهش، در ایران پژوهشی صورت نگرفته، بنابراین به پیشینه خارجی موضوع پرداخته می شود:

کمتر به اثر فشار هم رنگی در مقایسه با فشار دستوری شده است. این مسئله تا حدی جای تعجب دارد زیرا پژوهش های حوزه اخلاق تجاری نشان می دهد که رفتار اخلاقی همکاران در درون یک شرکت، در واقع نشان دهنده رفتار اخلاقی سرپرست است (زی-فرلر و همکاران<sup>۳۰</sup>، ۱۹۷۹) و اغلب به عنوان یک پیش بینی کننده از رفتار اخلاقی فرد محسوب می شود (ایزالی<sup>۳۱</sup>، ۱۹۸۸). رفتار اخلاقی فرد به احتمال زیاد زیاد می تواند تحت تاثیر همکاران خود قرار بگیرد زیرا آنها به مشابه بازیکنان یک تیم هستند (لرد و دزورت<sup>۳۲</sup>، ۲۰۰۱). علاوه بر این، اگر دیدگاه فرد، این باشد که شکل خاصی از رفتار، مورد قبول همکاران است، تمایل آن فرد برای انجام این رفتار، افزایش می یابد (سیالدینی و گلدشتاین<sup>۳۳</sup>، ۲۰۰۴).

با توجه به نبود اقتدارگرایی در بین همکاران، پژوهش های قبلی نشان دادند که در حوزه حسابرسی، فشار هم رنگی در مقایسه با فشار دستوری تاثیر کمتری برخوردار است (لرد و دزورت، ۲۰۰۱، برینک و همکاران، ۲۰۱۶). این تاثیرگذاری را می توان با تبعیت از نظریه میلگرام<sup>۳۴</sup> (۱۹۷۴) توضیح داد. میلگرام (۱۹۷۴) اعتقاد دارد که تحت فشار دستوری افراد تمایل دارند مسئولیت اعمال خود را از خود دور کنند یا اقدام های خود را به افراد یا عوامل مشخص محیطی نسبت دهند. بنابراین، با بیرونی کردن این رفتارها، زبردستاندر برابر فشارهای صورت گرفته از سوی سرپرست، حتی اگر مغایر با نگرش، اعتقادهای ارزشهای آنها باشد، تسلیم می شوند. اما به دلیل نبود اقتدارگرایی از سوی همکاران، این استدلال در فشار هم رنگی کمتر روی می دهد (برینک و همکاران، ۲۰۱۸).

## ۲-۳- اثر متقابل فشار اجتماعی و ميل به ريسک بر گزارشگری مالی غير محافظه کارانه

برینک و همکاران (۲۰۱۸) اعتقاد دارند که اثر فشار اجتماعی بر گزارشگری مالی غير محافظه کارانه مشروط بر این موضوع است که آیا فشار اجتماعی با بیانیه ميل به ريسک شرکت سازگار است یا نه. به

می کند. علاوه بر این، تعامل فشار نفوذ اجتماعی و پیامدهای گزارشگری قصد تهیه کنندگان صورت های مالی برای انتخاب برآوردهای مشکوک را تحت تاثیر قرار می دهد.

برینک و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی تاثیر منبع برآورد و فشار اجتماعی بر انتخاب برآورد ارزش منصفانه حسابرسان پرداختند. این پژوهش به شکل سناریو در قالب پرسشنامه است. نتایج پژوهش نشان داد که فشار اجتماعی به ویژه فشار دستوری بر منبع برآورد که در این پژوهش مشاوران داخلی و خارجی در نظر گرفته شده، موثر بوده و در نتیجه حسابرسان ارزش منصفانه برآوردی را بیشتر در نظر می گیرند.

بی شاپ و دزورت<sup>۳۸</sup> (۲۰۱۶) موضوع اثر فشار اجتماعی مدیران اجرایی و تجربه مدیران مالی بر تصمیم ها و قضاوت های گزارشگری مدیران مالی را مورد بررسی قرار دادند. آنها با استفاده از ابزار سناریو و دریافت پاسخ ها از طریق ایمیل در یک نمونه ۱۲۴ نفره از مدیران مالی شرکت های امریکا با تجربه بالا، پژوهش خود را انجام دادند. آنها دو نمونه از فشار اجتماعی (دستوری و همرنگی) را مدنظر قرار دادند. نتیجه پژوهش صورت گرفته حاکی از این است که هر دو نوع فشار اجتماعی، قضاوت و تصمیم های مدیران مالی را تحت تاثیر قرار می دهند اما فشار دستوری اثرگذاری بیشتری نسبت به فشار همرنگی دارد. همچنین، یافته های پژوهش نشان داد که بین میزان تجربه حسابداران و اصلاحات صورت گرفته توسط مدیران مالیدر شرایط فشار اجتماعی رابطه معکوسی وجود دارد.

کلایتون و استادن<sup>۳۹</sup> (۲۰۱۵) به بررسی تاثیر فشار نفوذ موثر بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران در کشور استرالیا و نیوزلند پرداخته است. ابزار این پژوهش پرسش نامه مبتنی بر سناریو است و فشار اجتماعی دستوری و همرنگی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش حاکی از این است که فشار اجتماعی دستوری و همرنگی بر تصمیم گیری های اخلاقی حسابداران تاثیر دارد.

محمودی و سوپریادی<sup>۳۷</sup> (۲۰۱۹) به بررسی تاثیر فشار دستوری بر مدیریت سود واقعی و همچنین تاثیر تعدیل کننده متغیر مذهب بر رابطه فشار دستوری و مدیریت سود در کشور مالزی پرداختند. ابزار پژوهش پرسش نامه مبتنی بر سناریو بوده و نمونه پژوهش شامل ۸۹ نفر حسابدار است. نتایج پژوهش حاکی از این است که فشار دستوری بر مدیریت سود واقعی تاثیر دارد. اما متغیر مذهب بر رابطه بین فشار دستوری و مدیریت سود تاثیر ندارد.

برینک و همکاران (۲۰۱۸) پژوهشی با موضوع اثر میل به ریسک شرکتی و فشار اجتماعی بر رفتار گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه را مورد بررسی قرار دادند. ابزار پژوهش پرسشنامه مبتنی سناریو و نمونه انتخابی آنها، تعداد ۶۹ نفر است. در این پژوهش، دو نوع فشار همرنگی و دستوری را با در نظر گرفتن میل به ریسک شرکتی جسورانه در مقابل محافظه کارانه مورد سنجش قرار دادند و به دنبال این بودند که این عوامل چه تاثیری بر رفتار گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه دارد. یافته های پژوهش آنها نشان می دهد که گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه در شرایطی که فشار دستوری وجود دارد در مقایسه با زمانی که فشار همرنگی وجود دارد، بیشتر تحت تاثیر قرار می گیرد. به عبارت دیگر، هنگامی که فشار دستوری وجود دارد مدیران مالی، مسئولیت اقدامات خود را نادیده می گیرند و راحت تر گزارش های مالی را دستکاری می کنند.

برینک و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی تاثیر فشار نفوذ اجتماعی و پیامد های گزارشگری انتخاب های برآوردی ارزش منصفانه تهیه کنندگان صورتهای مالی پرداختند. این پژوهش به شکل سناریو در قالب پرسشنامه و با استفاده از نمونه انتخابی ۱۲۱ نفره از جامعه حسابداران شاغل در شرکت های عمومی و خصوصی چین انجام گرفته است. نتایج پژوهش نشان داد که حسابداران برآورد های ارزش منصفانه بر مبنای ورودی های سطح سوم ذهنی است و قابل اتکا نمی باشد. اما، فشار سرپرست و پیامد های گزارشگری مثبت احتمال انتخاب برآوردهای مشکوک را بیشتر

برای گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه بیشتر می شود.

#### ۴- روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی، از لحاظ ماهیت به عنوان پژوهشی شبه تجربی و از نوع پیمایشی است. در این مطالعه یک طرح ۲\*۲ بین موضوع های پژوهش مورد استفاده قرار گرفت که در آن میل به ریسک شرکت (میل به ریسک جسورانه در مقابل میل به ریسک محافظه کارانه) و فشار اجتماعی (فشار اجتماعی دستوری در مقابل فشار اجتماعی همرنگی) مورد بررسی قرار گرفتند. در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه های پژوهش از پرسشنامه مبتنی بر سناریو استفاده شده است. پرسشنامه استاندارد و برگرفته از پژوهش برینک و همکاران (۲۰۱۸) است. اما به منظور اطمینان از روایی سناریو، قبل از توزیع نهایی پرسشنامه در بین نمونه پژوهش، سناریو تدوین شده توسط استادان حسابداری بررسی و نظر آنها در سناریو اعمال شد و سناریو منطبق با شرایط محیطی ایران تغییر یافت.

جامعه آماری این پژوهش تمامی مدیران مالی است. دلاور (۱۳۸۷ و ۱۳۹۶) معتقد است که حداقل حجم نمونه در پژوهش های آزمایشی ۳۰ نفر می باشد. نادری و سجادیان (۱۳۸۹) چهار عامل: ۱) سطح معنی داری، ۲) واریانس جامعه، ۳) توان آزمون و ۴) حجم (اندازه) اثر را در محاسبه حجم نمونه در پژوهش های آزمایشی دخیل می دانند. آنها معتقدند که در پژوهش های آزمایشی، ساده ترین روش جهت محاسبه حجم نمونه، استفاده از جداول حجم نمونه کوهن و همکاران<sup>۴۲</sup> (۲۰۰۰) می باشد. رضایی (۱۳۹۴) مطرح می کند که جداول کوهن<sup>۴۳</sup> (۱۹۸۸) مشخص می کند که چه تعداد نمونه نیاز است تا با توجه به اندازه اثر مورد نظر، توان آزمون کافی حاصل گردد. بر اساس این روش، با در نظر گرفتن سطح خطای ۰/۰۵، توان آزمون ۹۰ درصد، تعداد چهار گروه مورد بررسی و اندازه اثر ۳۰ درصد، حجم نمونه هر یک از گروه های چهارگانه ۴۰ نفر محاسبه و تعیین

نسیوشن و اوستمارک<sup>۴۰</sup> (۲۰۱۲) به بررسی تاثیر فشار اجتماعی، کنترل داخلی و تعهدات حرفه ای بر قضاوت حسابرسان پرداختند. در این پژوهش از پرسش نامه مبتنی بر سناریو استفاده شده است. نتایج پژوهش حاکی از این است که فشار اجتماعی بر قضاوت حسابرسان تاثیر دارد. به عبارت دیگر حسابرسان در شرایط فشار اجتماعی، صداقت و حرفه گرایی را نقض می کند. همچنین، نتایج پژوهش حاکی از این است که تعهدات حرفه ای و کنترل داخلی بر قضاوت حسابرسان تاثیر دارد.

دی ویس و دزورت<sup>۴۱</sup> (۲۰۰۶) پژوهش خود را با عنوان اثر فشار دستوری و مسئولیت پذیری درک شده بر ایجاد کسری بودجه بندی حسابداران مدیریت انجام دادند. این پژوهش به شکل پرسش نامه مبتنی بر سناریو و نمونه انتخابی ۸۲ نفر است که از بین حسابداران مدیریت شاغل در شرکت های تولیدی آمریکایی و کانادایی انجام شده است. آنها در پژوهش خود از مشارکت کنندگان خواستند، بودجه پیشنهادی را در راستای افزایش پاداش آخر سال به میزان ۱۰ درصد افزایش دهند. این درخواست از نوع فشار دستوری شکل گرفته است. نتایج پژوهش حاکی از این است که فشار دستوری می تواند منجر به کسری بودجه تهیه شده توسط حسابداران مدیریت شود.

#### ۳- فرضیه های پژوهش

بر اساس مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه های پژوهش به شرح زیر بیان می شود:

**فرضیه اول:** هنگامی که میل به ریسک جسورانه است، فشار دستوری موجب می شود مدیران مالی تمایل بیشتری به گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه داشته باشند.

**فرضیه دوم:** هنگامی که میل به ریسک محافظه کارانه است، فشار دستوری موجب می شود مدیران مالی تمایل بیشتری به گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه دارند.

**فرضیه سوم:** هنگامی که میل به ریسک جسورانه و فشار اجتماعی دستوری باشد، تمایل مدیران مالی

سال ۱۳۹۶ هنگامی که مدیر مالی جدید دارایی های ثابت شرکت را مورد بررسی قرار می دهد، متوجه می شود که تعدادی از واکن های باری شرکت که در سال ۱۳۹۵ خریداری شده، مفقود گردیده اند. در این شرایط، مدیر مالی در صورتی که اقدام به حذف دارایی ثابت مفقود شده از دفاتر شرکت نماید، در صورت سود و زیان سال ۱۳۹۶ زیان مفقود شدن دارایی ثابت شناسایی می گردد و این موضوع موجب کاهش سود واقعی می گردد. از طرف دیگر، شناسایی این زیان سبب می شود که سود پیش بینی شده شرکت نیز تحقق پیدا نکند. در ادامه سناریو، بحث میل به ریسک شرکت و فشار اجتماعی مطرح می گردد. شرکت در سال ۱۳۹۶ اقدام به تدوین استراتژی های مدیریت ریسک نموده و میل به ریسک را می تواند به صورت جسورانه یا محافظه کارانه تدوین کرده باشد. بر این اساس، در جدولی محرک های اصلی ریسک بر مبنای معیار های رشد بازار، ارزش سهامدار، ریسک نکول بدهی، شهرت و رعایت قوانین در قالب طیف لیکرت ۵ تایی تدوین گردید. در صورتی که بالاترین نمره برای محرک های ریسک در نظر گرفته شود، میل به ریسک شرکت جسورانه و در صورتی که کمترین نمره برای محرک ریسک در نظر گرفته شود، میل به ریسک محافظه کارانه می شود. بنابراین، سناریو با دو وضعیت میل به ریسک جسورانه و محافظه کارانه تدوین می گردد. به منظور مشخص کردن فشار اجتماعی، در سناریوی پژوهش مطرح شد که مدیر مالی شرکت مفقود شدن دارایی ثابت را به اطلاع مدیر عامل می رساند و مدیر عامل شرکت در این خصوص استدلال هایی را مطرح می کند. از جمله اینکه مدیرعامل شرکت به مدیر مالی می گوید که حسابرس مستقل معمولاً مشاهده عینی دارایی های اضافه شده به شرکت را در سال خرید دارایی ثابت کنترل می کند و در سال های آتی حسابرس به کنترل های داخلی شرکت اتکا می کند. علاوه بر این، مدیر عامل شرکت به استراتژی ریسک شرکت، به خطر افتادن امنیت شغلی مدیر مالی به دلیل شناخت زیان دارایی ثابت و پیدا شدن واکن های مفقود شده در سال های

گردید. از بین مدیران مالی، نمونه آماری به روش در دسترس انتخاب شد و سناریو های پژوهش به صورت تصادفی برای مدیران مالی ارسال شد. پرسشنامه ها به صورت الکترونیکی در اختیار مدیران مالی قرار گرفت و تمامی پرسشنامه ها تکمیل شد و برگشت داده شد. از آنجایی که از چهار نوع پرسشنامه استفاده شده است، هر نوع پرسش نامه را ۴۰ نفر تکمیل کرده اند. برای آزمون فرضیه های پژوهش از تحلیل واریانس استفاده شده است و آزمون های لازم با استفاده از نرم افزار اس پی اس اس نسخه ۲۲ صورت گرفته است. بر این اساس، مدل عملیاتی استفاده شده برای آزمون فرضیه های پژوهش به شرح زیر تدوین گردیده است:

$$FRB_i = \alpha_0 + \alpha_1 RA_i + \alpha_2 SP_i + \alpha_3 RA_i * SP_i + \varepsilon_i$$

که در رابطه با  $FRB_i$  بیانگر گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه است که بر اساس طیف لیکرت ۷ تایی سنجش می شود. متغیر  $RA$  نشان دهنده میل به ریسک می باشد که در صورتی که میل به ریسک جسورانه باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر می شود. متغیر  $SP$  بیانگر فشار اجتماعی است که در صورتی که فشار اجتماعی دستوری باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر به آن اختصاص می یابد. پرسشنامه پژوهش شامل سه بخش است. در بخش نخست، مفاهیم میل به ریسک، فشار اجتماعی و گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه بیان شده است. در بخش دوم، سناریو پژوهش مطرح شده است. در این بخش از مشارکت کنندگان خواسته می شود که نقش مدیر مالی را داشته باشد که قصد دارد درباره حذف کردن دارایی ثابت مفقود شده تصمیم گیری نماید. در ادامه اطلاعات مختصری درباره تاریخچه شرکت و موضوع فعالیت شرکت شرکت فرضی مطرح گردید. در سناریو تشریح گردید که مدیر مالی قبلاً در یکی از شعب شرکت، سمت مدیر مالی را داشته است و بر اساس ارتقای شغلی به عنوان مدیر مالی دفتر مرکزی انتخاب می گردد. شرکت فرضی در حوزه حمل و نقل ریلی فعالیت دارد. این شرکت در سال ۱۳۹۵ تعدادی واکن باری خریداری نموده است. در



محافظة کارانه دارد و در صورتی که عدد ۷ را اختصاص دهد یعنی تمایل به گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه ندارد. بر این اساس، نتایج پژوهش با در نظر گرفتن این موضوع تفسیر شده است. متغیرهای مستقل بر اساس نوع سناریو به عدد صفر و یک تبدیل می شود. به صورتی که اگر میل به ریسک جسورانه باشد به آن سناریو عدد یک و در غیر اینصورت صفر اختصاص می یابد. در مورد متغیر مستقل فشار اجتماعی نیز اگر فشار اجتماعی در سناریو دستوری باشد، عدد یک و در غیر اینصورت صفر تعلق می گیرد.

#### ۵- یافته‌های پژوهش

##### ۵-۱- یافته‌های توصیفی پژوهش

نتایج آمار توصیفی مشارکت‌کنندگان پژوهش به صورت خلاصه در نگاره (۱) و (۲) ارائه شده است. آمار توصیفی از جنبه‌های جنسیت، سن، سابقه کاری و مدرک تحصیلی پاسخ‌دهندگان مورد بررسی قرار گرفت.

##### نگاره ۱- نتایج آمار توصیفی سن و جنسیت

###### پاسخ‌دهندگان

جنسیت			سن		
پاسخ‌دهندگان			پاسخ‌دهندگان		
درصد	تعداد		درصد	تعداد	
۸۹/۳	۱۴۳	مرد	۵۰/۰	۸۰	بین ۳۰ تا ۴۰
۱۰/۷	۱۷	زن	۴۳/۸	۷۰	بین ۴۰ تا ۵۰
			۶/۲	۱۰	بیشتر از ۵۰
٪۱۰۰	۱۶۰	جمع کل	٪۱۰۰	۱۶۰	جمع کل

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی نشان می‌دهد که بیشترین فراوانی سن در افراد مورد بررسی مربوط به سن ۳۰ تا ۴۰ سال (۵۰/۰ درصد) و کمترین فراوانی به سن بیشتر از ۵۰ سال (۶/۲ درصد) اختصاص دارد. همچنین، نتایج جدول نشان می‌دهد که درصد فراوانی مردان (۸۹/۳ درصد) و زنان (۱۰/۷ درصد)

بعد اشاره می‌کند. بنابراین، در صورتی که دارایی مفقود شده از دفاتر خارج نگردد، طبق عمر مفید باقی مانده سالانه برای آن هزینه استهلاک شناسایی می‌گردد که در مقایسه با شناخت زیان دارایی ثابت عدد کمتری است. بر این اساس، شرایط بیان شده در بالا حاکی از فشار اجتماعی دستوری است. برای سناریو فشار اجتماعی هم‌رنگی، تمام موارد بالا بیان گردید با این تفاوت که در شرایط فشار هم‌رنگی مدیر مالی شرکت از مدیر مالی یکی از شعب شرکت که چندین سال با یک دیگر همکار بوده‌اند، درباره موضوع مفقود شدن مشورت می‌گیرد و مدیر مالی همکار نیز همان استدلال‌های قبلی را بیان می‌کند. از این رو، در این سناریو فشار اجتماعی هم‌رنگی به وجود می‌آید. با ترکیب دو وضعیت میل به ریسک و دو وضعیت فشار اجتماعی در مجموع چهار سناریو ایجا می‌گردد (میل به ریسک جسورانه و فشار اجتماعی دستوری و غیره). در ادامه از مشارکت‌کننده خواسته می‌شود تا به سوال پژوهش در خصوص اینکه چقدر احتمال می‌دهد دارایی ثابت مفقود شده از حساب‌ها خارج گردد، پاسخ دهد. به منظور اطمینان از فهم مطالب توسط مشارکت‌کننده سوال‌های کنترلی در خصوص سناریو مطرح گردید. در بخش سوم، اطلاعات دموگرافیک مشارکت‌کننده مورد سوال قرار می‌گیرد.

از بین پرسش‌نامه‌های فوق دو نوع پرسش‌نامه دارای میل به ریسک جسورانه و محافظه کارانه است و دو نوع دارای فشار اجتماعی دستوری و هم‌رنگی است. بر این اساس، متغیرهای مستقل پژوهش میل به ریسک و فشار اجتماعی است و متغیر وابسته قضاوت مدیران مالی در خصوص احتمال حذف دارایی ثابت مفقود شده است. متغیر وابسته شرکت در قالب سوال تدوین و پاسخ مشارکت‌کنندگان به سوال مطرح شده در طیف لیکرت ۷ نمره‌ای (که نمره ۱ نشان دهنده عبارت "بعید بودن حذف دارایی ثابت مفقود شده" و نمره ۷ بیانگر "بسیار محتمل بودن حذف دارایی ثابت مفقود شده" است) قرار می‌گیرد. در صورتی که مشارکت‌کننده به سوال مطرح شده عدد یک را اختصاص دهد یعنی تمایل به گزارشگری مالی غیر

است. در ادامه نتایج آمار توصیفی سابقه کاری و مدرک تحصیلی پاسخ‌دهندگان مشاهده می‌شود.

نگاره ۲- نتایج آمار توصیفی سابقه کاری و مدرک تحصیلی پاسخ‌دهندگان

مدرک تحصیلی پاسخ‌دهندگان		سابقه کاری پاسخ‌دهندگان		
درصد	تعداد	درصد	تعداد	
۳۵	۵۶	۲۴/۳	۳۹	کمتر از ۵ سال
۴۲/۵	۶۸	۴۳/۱	۶۹	بین ۵ تا ۱۰ سال
۲۲/۵	۳۶	۲۰/۰	۳۲	بین ۱۰ تا ۱۵ سال
		۱۲/۶	۲۰	بیشتر از ۱۵ سال
۱۰۰٪	۱۶۰	۱۰۰٪	۱۶۰	جمع کل

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی نشان می‌دهد که بیشترین فراوانی افراد تحت مطالعه دارای سابقه کاری بین ۵ تا ۱۰ سال (۴۳/۱ درصد) و کمترین فراوانی افراد تحت مطالعه مربوط به افراد دارای سابقه کاری بالاتر از ۱۵ سال می‌باشد (۱۲/۶ درصد). نتایج جدول نشان می‌دهد که بیشترین فراوانی افراد مورد بررسی مربوط به افراد با تحصیلات کارشناسی ارشد (۴۲/۵ درصد) می‌باشد و افراد با تحصیلات دکتری (۲۲/۵ درصد) کمترین فراوانی افراد مورد بررسی را شامل می‌گردند.

### ۵-۲- نتایج فرضیه اول و دوم پژوهش

نتایج مرتبط باقضاوت مدیران مالی درباره احتمال حذف ارزش دفتری دارایی‌های مفقود شده در نگاره (۴) ارائه شده است. در این جدول نتایج میانگین و انحراف معیار قضاوت مدیران مالی به تفکیک میل به ریسک و فشار اجتماعی ارائه شده است. تفاوت میانگین قضاوت مدیران مالی در دو حالت فشار اجتماعی دستوری و فشار اجتماعی هم‌رنگی در شرایط میل به ریسک بالا، پایین و کل به ترتیب ۲/۲۷۵-، ۲/۹۷۵- و ۲/۶۲۵- و آماره t آن‌ها به ترتیب ۶/۱۲۱-، ۸/۲۲۹- و ۹/۱۲۱- می‌باشد. چنانچه ملاحظه می‌شود، میانگین قضاوت مدیران مالی در خصوص حذف ارزش دفتری دارایی ثابت مفقود شده برای فشار اجتماعی دستوری و هم‌رنگی در وضعیت میل به ریسک بالا، پایین و کل در سطح خطای ۵ درصد معنی دار است. بر این اساس، در شرایطی که میل به ریسک جسورانه باشد، فشار اجتماعی دستوری موجب می‌شود تمایل مدیران برای گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه افزایش یابد. از این رو، فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود. همچنین، در شرایطی که میل به ریسک محافظه کارانه است، فشار اجتماعی دستوری موجب می‌شود تمایل مدیران برای گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه افزایش یابد. از این رو، فرضیه دوم پژوهش رد نمی‌شود.

نگاره ۴- میانگین قضاوت مدیران مالی از گزارشگری غیر محافظه کارانه

میل به ریسک جسورانه			میل به ریسک محافظه کارانه			کل			
تعداد	انحراف معیار	میانگین	تعداد	انحراف معیار	میانگین	تعداد	انحراف معیار	میانگین	
۴۰	۰/۵۴۳	۱/۲۵۰	۴۰	۱/۵۱۸	۲/۴۷۵	۸۰	۱/۲۹۰	۱/۸۶۲	فشار اجتماعی دستوری
۴۰	۲/۲۸۶	۳/۵۲۵	۴۰	۱/۷۰۸	۵/۴۵۰	۸۰	۲/۲۲۷	۴/۴۸۷	فشار اجتماعی هم‌رنگی
									تفاوت میانگین فشار اجتماعی آماره t (سطح معنی‌داری)
									۲/۲۷۵-
									۲/۹۷۵-
									۶/۱۲۱-
									۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

### ۵-۳- نتایج آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم پژوهش به بررسی تاثیر همزمان ميل به ريسک جسورانه و فشار اجتماعی دستوری بر گزارشگری مالی غير محافظه کارانه می پردازد. نتایج آزمون این فرضیه در نگاره (۵) ارائه شده است. میانگین مربعات برای متغیر نوع ميل به ريسک، نوع فشار اجتماعی و تعامل نوع ميل به ريسک و فشار اجتماعی به ترتیب ۹۰/۰۰، ۲۶۰/۱۰ و ۷/۲۲ است. مقدار آماره F برای متغیر ميل به ريسک شرکتی، نوع فشار اجتماعی و تعامل نوع ميل به ريسک شرکتی و فشار اجتماعی به ترتیب ۳۱/۱۰، ۸۹/۸۷ و ۲/۴۹ می باشد. با توجه به اینکه در سطح خطای ۵ درصد تعامل

متغیر های ميل به ريسک و فشار اجتماعی معنی دار نمی باشد، فرضیه سوم پژوهش رد می شود. به عبارت دیگر، ميل به ريسک جسورانه و فشار اجتماعی دستوری به صورت همزمان تاثیری بر گزارشگری مالی غير محافظه کارانه ندارد. همچنین، نتایج پژوهش حاکی از این است که متغیر ميل به ريسک بر گزارشگری مالی غير محافظه کارانه در سطح خطای ۵ درصد تاثیر دارد. علاوه براین، نتایج پژوهش نشان می دهد که فشار اجتماعی بر گزارشگری مالی غير محافظه کارانه تاثیر دارد. ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۴۳ است.

نگاره ۵ - نتایج آزمون فرضیه سوم

سطح معنی داری	آماره F	میانگین مربعات	درجه آزادی	نوع ۳ مجموع مربعات	
۰/۰۰۰	۱۲۶۷/۲۲	۳۶۶۷/۲۲	۱	۳۶۶۷/۲۲	تقاطع (عرض از مبدا)
۰/۰۰۰	۳۱/۱۰	۹۰/۰۰	۱	۹۰/۰۰	ميل به ريسک
۰/۰۰۰	۸۹/۸۷	۲۶۰/۱۰	۱	۲۶۰/۱۰	فشار اجتماعی
۰/۱۱۶	۲/۴۹	۷/۲۲	۱	۷/۲۲	ميل به ريسک * فشار اجتماعی
		۲/۸۹	۱۵۶	۴۵۱/۴۵	خطا
			۱۶۰	۴۴۷۶/۰۰	جمع کل
			۱۵۹	۸۰۸/۷۷	جمع کل تصحیح شده
				۰/۴۳	ضریب تعیین تعدیل شده

منبع: یافته های پژوهش

نگاره ۶ - نتایج ویژگی های دموگرافیک

جنسیت	تحصیلات	تجربه کاری	سن	
۰/۸۵	۳/۸۴	۳۲/۷۴	۲/۲۴	مجموع مربعات بین گروه ها
۸۰۷/۹۱	۸۰۴/۹۳	۷۷۶/۰۳	۸۰۶/۵۳	مجموع مربعات درون گروه ها
۰/۱۶	۰/۲۴	۲/۱۹	۰/۱۴	آماره F
۰/۱۶۸	۰/۸۶	۰/۰۹	۰/۹۳	سطح معنی داری

### ۵-۴- نتایج ویژگی های دموگرافیک پژوهش

در این بخش نقش جنسیت، سن، تحصیلات، تجربه کاری و جنسیت بر یافته های به دست آمده از آزمون فرضیه های پژوهش بررسی می شود. نتایج مربوط به تحلیل واریانس گزارشگری مالی غير محافظه کارانه بر اساس ویژگی های دموگرافیک در نگاره (۶) ارائه شده است. نتایج پژوهش حاکی از این است که در سطح خطای ۵ درصد متغیرهای سن، تجربه کاری، تحصیلات و جنسیت بر گزارشگری مالی غير محافظه کارانه تاثیر ندارد.

### ۶- نتیجه گیری

گزارشگری مالی غير محافظه کارانه در صورتی که به قصد فریب و گمراه کردن صورت های مالی انجام

عبارت دیگر، تعامل میل به ریسک جسورانه و فشار اجتماعی دستوری موجب افزایش تمایل مدیران مالی برای گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه نشده است. بنابراین، پیش بینی تئوری استدلال انگیزشی مبنی بر سازگاری اطلاعات با اولویت ها در خصوص اثرات تعاملی رد می گردد. نتایج این پژوهش با پژوهش برینک و همکاران (۲۰۱۸) ناسازگار است. با در نظر گرفتن دیدگاه دیتو و همکاران (۱۹۹۸) که اعتقاد دارند پردازش بیشتر اطلاعات ناسازگار با اولویت ها می تواند اثرات مرتبط با اطلاعات ناسازگار با اولویت ها را تقویت کند و نیز نتایج آزمون فرضیه اول و دوم پژوهش که حاکی از تفاوت قضاوت مدیران مالی درباره گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه در شرایط میل به ریسک جسورانه و محافظه کارانه، می توان گفت که در محیط ایران تاثیر فشار اجتماعی همراه با میل به ریسک محافظه کارانه نیز تاثیر گذار بوده است و تنها احتمال وقوع گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه تنها برای تعامل فشار اجتماعی دستوری و میل به ریسک جسورانه وجود نداشته و می تواند در وضعیت های مختلف نیز اتفاق بیافتد.

نتایج آزمون فرضیه های پژوهش نشان داد که فشار اجتماعی و بیانیه میل به ریسک شرکت می تواند بر قضاوت مدیران مالی در خصوص رفتار گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه تاثیر داشته باشد. به حسابرسی داخلی و مستقل توصیه می شود با تاکید بر تردید حرفه ای آثار ناشی از وجود فشار اجتماعی و میل به ریسک شرکت را مورد توجه قرار دهند. همچنین، به مدیران مالی توصیه می شود در شرایط تضاد اخلاقی، آیین نامه حرفه ای را رعایت نمایند. علاوه بر این، اعضای هیات مدیره می توانند با ایجاد ساختار های لازم در خصوص گزارشگری رفتارهای غیر اخلاقی و ایجاد اطمینان لازم در خصوص امنیت شغلی و غیره برای گزارشگر، فشار اجتماعی ناشی از نفوذ افراد را کاهش دهند.

از دستاوردهای علمی این پژوهش می توان به توسعه ادبیات میل به ریسک، فشار اجتماعی و گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه و مشخص شدن

شود منجر به گزارشگری مالی متقلبانه می شود. گزارشگری مالی متقلبانه می تواند سبب کاهش اعتماد مشارکت کنندگان بازار سرمایه به صورت های مالی افشا شده شود. وقوع تقلب در گزارشگری مالی ناشی از عوامل ایجاد کننده مثلث تقلب یعنی انگیزه و فشار، فرصت و توجیه است. عامل انگیزه و فشار را می توان بر اساس میزان نفوذ افراد بر یکدیگر که به صورت فشار دستوری و همزنگی آشکار می شود، را مورد بررسی قرار داد. همچنین، تمایل شرکت به پذیرش ریسک نیز می تواند به عنوان عامل توجیه کننده رفتار غیر اخلاقی مطرح گردد. بر این اساس، هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر فشار اجتماعی و میل به ریسک بر گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه است.

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد که در شرایطی که میل به ریسک جسورانه باشد، فشار اجتماعی دستوری موجب می شود تمایل مدیران برای گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه افزایش یابد. نتایج این پژوهش با پژوهش برینک و همکاران (۲۰۱۸) سازگار است. در تفسیر نتایج این فرضیه می توان بیان کرد که احتمال وقوع تقلب در گزارشگری مالی هنگامی که فشار دستوری وجود داشته باشد، به مراتب بیشتر است و مدیر مالی سعی در برآورده کردن خواسته و نظر مدیر عامل شرکت دارد. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش حاکی از این است که در شرایطی که میل به ریسک محافظه کارانه است، فشار اجتماعی دستوری موجب می شود تمایل مدیران برای گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه افزایش یابد. نتایج این پژوهش با پژوهش برینک و همکاران (۲۰۱۸) سازگار است. در تفسیر نتایج این فرضیه می توان ادعا نمود که حتی هنگامی که تمایل شرکت برای پذیرش ریسک کم است، فشار دستوری از جانب مدیرعامل موجب می شود مدیر مالی سیاست های حسابداری را انتخاب نماید که منجر به گزارشگری مالی متقلبانه شود. نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان داد که تعامل متغیرهای میل به ریسک و فشار اجتماعی بر گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه تاثیر ندارد. به

ریسک سازمان"، دوازدهمین کنفرانس بین المللی مهندسی صنایع، تهران، انجمن مهندسی صنایع ایران، دانشگاه خوارزمی.

\* مهدوی، غلامحسین و صفدر علی پور. (۱۳۸۹)، "رویکردهای تصمیم گیری اخلاقی مدیران مالی شرکت ها"، دانش حسابداری، سال اول، شماره ۲، پاییز، ۱۳۸۹، صص ۳۳-۵۳.

\* نادری، محمد علی و سجادیان، ایلناز. (۱۳۸۹). "مبانی روش تحقیق کاربردی در علوم انسانی". (چاپ اول). تهران: انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی.

\* Alix, M., Venkat, S., Mogul, Z., Leung, S. L., Banks, M. A., & Saary-Littman, J. (2015). "Risk appetite frameworks": Insights into evolving global practices. *Global Credit Review*, 5(01), 1-17.

\* Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2010). "Fraudulent financial reporting": 1998-2007: An analysis of US public companies. COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

\* Bishop, C. C., DeZoort, F. T., & Hermanson, D. R. (2016). "The effect of CEO social influence pressure and CFO accounting experience on CFO financial reporting decisions". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 21-41.

\* Brink, A. G., Gouldman, A., & Victoravich, L. M. (2018). "The effects of organizational risk appetite and social pressure on aggressive financial reporting behavior". *Behavioral Research in Accounting*, 30(2), 23-36.

\* Brink, A. G., Tang, F., & Yang, L. (2016). "The impact of estimate source and social pressure on auditors' fair value estimate choices". *Behavioral Research in Accounting*, 28(2), 29-40.

\* Brink, A. G., Tang, F., & Yang, L. (2017). "The effects of social influence pressure source and reporting consequence on financial statement preparers' fair value estimate choices". *International Journal of Behavioral Accounting and Finance*, 6(2), 168-187.

\* Cialdini, R. B., & Goldstein, N. J. (2004). "Social influence: Compliance and

عوامل موثر بر شکل گیری رفتاری های اخلاقی مدیران مالی در حوزه گزارشگری مالی اشاره کرد. علاوه بر این، تدوین سیاست گذاری توسط کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل در خصوص تاثیر فشار اجتماعی بر گزارشگری مالی نیز می تواند از جمله دستاوردهای علمی این پژوهش باشد. در پژوهش های آتی می توان تاثیر تعدیل کننده عواملی از جمله ویژگی های شخصیتی مدیران از جمله ریسک پذیری، سبک های تصمیم گیری و غیره را نیز مورد بررسی قرار داد. یکی از محدودیت های این پژوهش این است که ممکن است برخی از اطاعات دیگر مانند ساختار حاکمیت شرکتی و غیره که می تواند بر تصمیم گیری مدیران تاثیر داشته باشد، در پژوهش مورد توجه پژوهشگران قرار نگرفته باشد.

#### فهرست منابع

\* دلاور، علی. (۱۳۸۷). "روش پژوهش در روانشناسی و علوم تربیتی". (چاپ بیست و چهارم). تهران: انتشارات ویرایش.

\* دلاور، علی. (۱۳۹۶). "طرح های آزمایشی در روانشناسی و علوم تربیتی". (چاپ اول). تهران: انتشارات سمت.

\* رضازاده، جواد و بکشلو، عاطفه. (۱۳۹۳)، "گزارشگری مالی متهورانه و آگاهی بخشی قیمت سهام، پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی"، سال سوم، شماره ۵، زمستان، ۱۳۹۳، صص ۷-۲۲.

\* رضایی، اکبر. (۱۳۹۴). "راهنمای گام به گام برای تحلیل داده ها با استفاده از برنامه SPSS". (چاپ دوم). تهران: انتشارات فروزش.

\* سجادی، حسین و کاظمی، توحید. (۱۳۹۵)، "الگوی جامع گزارشگری مالی متقلبانه در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان"، پژوهش های تجربی حسابداری، سال ششم، شماره ۲۱، پاییز، ۱۳۹۵، صص ۱۸۵-۲۰۴.

\* قره خانی، محسن و نصیری، فاطمه. (۱۳۹۴)، "نقش اشتباهی ریسک در پیاده سازی مدیریت

- \* Izraeli, D. (1988). "Ethical beliefs and behavior among managers: A cross-cultural perspective". *Journal of Business Ethics* 7 (4): 263-271.
- \* Lord, A. T., & DeZoort, F. T. (2001). "The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure". *Accounting, Organizations and Society*, 26(3), 215-235.
- \* Mahmudi, M., & Supriyadi, S. (2019). "The effects of religiosity on earnings management under obedience pressure". *Journal of Economics, Business, & Accountancy Ventura*, 22(1), 73-83.
- \* McCafferty, J. (2004). "Extreme makeover". *CFO Magazine* July: 46-51.
- \* McLean, B., and P. Elkind. (2003). "The Smartest Guys in the Room: The Amazing Rise and Scandalous Fall of Enron". New York, NY: Portfolio Trade
- \* Milgram, S. (1974). "Obedience to Authority: An Experimental View (reprint edition)". Harper Perennial Modern Classics
- \* Nasution, D., & Östermark, R. (2012). "The impact of social pressures, locus of control, and professional commitment on auditors' judgment: Indonesian evidence". *Asian Review of Accounting*, 20(2), 163-178.
- \* Powell, L; Jubb, C; de Lange, P; Langfield-Smith, k.(2005). "The distinction between aggressive accounting and financial reporting fraud: Perceptions of auditors". Annual Conference of the Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand (AFAANZ 2005).
- \* Rezaee, Z., Riley, R. (2010). "Financial Statement Fraud", New Jersey: Willy.
- \* Rittenberg, L., & Martens, F. (2012). "Enterprise Risk Management: Understanding and Communicating Risk Appetite". The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO).
- \* Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). "The organizational context of professionalism in accounting". *Accounting, organizations and society*, 34(3-4), 409-427.
- \* Taylor, A. 2015. "Organizational Culture in Corrupt Organizations". <http://corporatecomplianceinsights.com/organizationalculture-corrupt-companies>
- \* Zey-Ferrell, M., Weaver, K. M., & Ferrell, O. C. (1979). "Predicting unethical behavior conformity". *Annu. Rev. Psychol.*, 55, 591-621.
- \* Clayton, B. M., & van Staden, C. J. (2015). "The impact of social influence pressure on the ethical decision making of professional accountants: Australian and New Zealand evidence". *Australian Accounting Review*, 25(4), 372-388.
- \* Cohen, L., Manion, L. & Morrison, K. (2000). "Research Methods in Education". 5th Edition, Routledge Falmer, London.
- \* Crickette, G., R. Demian, C. Fox, J. Hach, J. Makomaski, R. Mazumdar, and R. McGuire. (2012). "Exploring Risk Appetite and Risk Tolerance". Available at: [https://www.rims.org/resources/ERM/Documents/RIMS\\_ExploringRisk\\_Appetite\\_Risk\\_Tolerance\\_0412.pdf](https://www.rims.org/resources/ERM/Documents/RIMS_ExploringRisk_Appetite_Risk_Tolerance_0412.pdf)
- \* Davis, S., DeZoort, F. T., & Kopp, L. S. (2006). "The effect of obedience pressure and perceived responsibility on management accountants' creation of budgetary slack". *Behavioral Research in Accounting*, 18(1), 19-35.
- \* DeZoort, F. T., & Lord, A. T. (1994). "An investigation of obedience pressure effects on auditors' judgments". *Behavioral Research in Accounting*, 6(1), 1-30.
- \* DeZoort, F. T., & Lord, A. T. (1997). "A review and synthesis of pressure effects research in accounting". *Journal of accounting literature*, 16, 28.
- \* Ditto, P. H., & Lopez, D. F. (1992). "Motivated skepticism: Use of differential decision criteria for preferred and nonpreferred conclusions". *Journal of Personality and Social Psychology*, 63(4), 568.
- \* Ditto, P. H., Scepansky, J. A., Munro, G. D., Apanovitch, A. M., & Lockhart, L. K. (1998). "Motivated sensitivity to preference-inconsistent information". *Journal of Personality and Social Psychology*, 75(1), 53.
- \* Festinger, L. (1954). A theory of social comparison processes. *Human relations*, 7(2), 117-140.
- \* Flanagan, J., & Clarke, K. (2007). "Beyond a code of professional ethics: A holistic model of ethical decision-making for accountants". *Abacus*, 43(4), 488-518.
- \* Hendrikson, E. S. and Vanbreda M. F. (1992). "Accounting Theory". 5th, New York: IRWIN.- Jones, A.

among marketing practitioners". Human Relations, 32(7), 557-569.

یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> - Hendrikson and Vanbreda
- <sup>2</sup> - Flanagan and Clarke
- <sup>3</sup> - Rezaee and Relay
- <sup>4</sup> - Elkind and Mclean
- <sup>5</sup> - Mehta
- <sup>6</sup> - Kahen
- <sup>7</sup> - Aggressive Financial Reporting
- <sup>8</sup> - Powell et al.
- <sup>9</sup> - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
- <sup>10</sup> - Brink et al.
- <sup>11</sup> - Dezoort and Lord
- <sup>12</sup> - Davis et al.
- <sup>13</sup> - Obedience Social Pressure
- <sup>14</sup> - Conformity Social Pressure
- <sup>15</sup> - Rittenberg and Martens
- <sup>16</sup> - Alex et al.
- <sup>17</sup> - Conservative Risk Appetite
- <sup>18</sup> - Aggressive Risk Appetite
- <sup>19</sup> - Taylor
- <sup>20</sup> - Crickette et al.
- <sup>21</sup> - Martin and Siehl
- <sup>22</sup> - Brown
- <sup>23</sup> - O'Fallon and Butterfield
- <sup>24</sup> - Milgram
- <sup>25</sup> - Suddaby et al.
- <sup>26</sup> - Bishop et al.
- <sup>27</sup> - Mclean and Elkind
- <sup>28</sup> - Mccafferty
- <sup>29</sup> - Festinger
- <sup>30</sup> - Zey-Ferrell et al.
- <sup>31</sup> - Izraeli
- <sup>32</sup> - Lord & Dezoort
- <sup>33</sup> - Cialdini and Goldstein
- <sup>34</sup> - Milgram
- <sup>35</sup> - Ditto and Lopez
- <sup>36</sup> - Ditto et al.
- <sup>37</sup> - Mahmudi and Supriyadi
- <sup>38</sup> - Bishop and Dezoort
- <sup>39</sup> - Clayton and Staden
- <sup>40</sup> - Nasution, and Östermark
- <sup>41</sup> - Davis and Dezoort
- <sup>42</sup> - Cohen et al.
- <sup>43</sup> - Cohen