

به نام خدا

فصلنامه پژوهش حسابداری و منافع اجتماعی «نشریه علمی»

سال یازدهم، شماره ۴ (پیاپی ۴۳)، زمستان ۱۴۰۰

فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی

صاحب امتیاز: دانشگاه الزهرا (س)

مدیر مسئول: علی رحمانی، استاد دانشگاه الزهرا (س)

سر دبیر: غلامرضا کردستانی، استاد دانشگاه امام خمینی

هیأت تحریریه:

حمید پورجلالی، استاد دانشگاه هاوایی

رضوان حجازی، استاد دانشگاه الزهرا (س)

علی رحمانی، استاد دانشگاه الزهرا (س)

ذبیح اله رضایی، استاد دانشگاه ممفیس

شهناز مشایخ، دانشیار دانشگاه الزهرا (س)

مهناز ملانظری، دانشیار دانشگاه الزهرا (س)

سعید همایون، دانشیار دانشگاه گاول

حسن یزدی فر، استاد دانشگاه سالفورد

مدیر اجرایی: اعظم پاک خصال

ویراستار علمی: پریسا سادات بهبهانی نیا

ویراستار ادبی: ماندانا طاهری

ویراستار انگلیسی: ماندانا طاهری

طراح جلد: مریم صمدیان

صفحه آرا: مرضیه حسن زاده علی آبادی

نشانی: تهران، میدان شیخ بهایی شمالی، دانشگاه الزهرا (س) دانشکده علوم

اجتماعی و اقتصادی کد پستی: ۱۹۹۳۸۹۳۹۷۳

تلفن: ۸۵۶۹۲۴۲۱ و ۸۵۶۹۲۷۴۵ نمابر: ۸۸۲۵۲۱۷۸

رایانامه: jaacsi@alzahra.ac.ir

وبگاه: jaacsi.alzahra.ac.ir

این فصلنامه طبق مجوز شماره ۸۹/۲۲۵۱۶ مورخ ۱۳۸۹/۹/۲۸ از وزارت فرهنگ و

ارشاد اسلامی به چاپ می‌رسد.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

راهنمای کلی نگارش مقاله

مقاله‌های ارسال شده پس از دوری تخصصی و در صورت تأیید هیئت تحریریه، به چاپ می‌رسد. از تمامی استناد و پژوهشگران گرامی که مقاله‌های خود را برای چاپ به این فصلنامه ارسال می‌کنند، تقاضا می‌شود، در تنظیم مقاله به موارد زیر توجه کنند.

۱. شکل مقاله

مقاله در محیط نرم‌افزاری Word، در اندازه صفحه A4 (حاشیه‌ها از بالا ۴، پایین ۶/۵، چپ ۴/۵ و راست ۵ سانتی‌متر)، فونت عنوان: قلم فارسی متن B Titr با اندازه قلم: برای عنوان مقاله ۱۴ و برای نام نویسندگان ۱۲ به صورت پررنگ (Bold) و وسط چین؛ فونت متن: قلم فارسی متن B Zar با اندازه قلم: برای قسمت چکیده ۱۱، متن اصلی مقاله ۱۲، بی‌نوشت ۱۱، منابع ۱۱، واژه‌های کلیدی ۱۰ و محتوای فارسی نگاره‌ها ۱۰. فاصله بین خطوط یک سانتی‌متر و تورفتگی ابتدای هر پاراگراف معادل ۳ سانتی‌متر و ردیف شده (Justify) قلم انگلیسی متن Times New Roman با اندازه قلم: برای عنوان انگلیسی (پررنگ) ۱۴، چکیده انگلیسی ۱۲، فرمول‌ها ۱۱ (چپ چین)، بی‌نوشت ۱۱، منابع ۱۱، محتوای انگلیسی نگاره‌ها ۹، طبقه‌بندی موضوعی ۸؛ عناوین نگاره‌ها و نمودارها ایتالیک و پررنگ (Bold)، دارای فاصله ۶ نقطه (pt) قبل و بعد از نگاره و نمودار و به صورت وسط چین؛ حداکثر در ۱۸ صفحه (شامل منابع و مآخذ) و بدون شماره‌گذاری صفحات، حروف چینی و فایل اصلی مقاله و فایل بدون نام نویسنده از طریق سامانه‌ی دریافت مقاله‌ها www.jaaci.ac.ir ارسال شود. تا جایی که ممکن است، در متن مقاله از عکس استفاده نشود و در صورت استفاده، عکس با کیفیت بالا و سیاه و سفید باشد.

۲. ساختار مقاله

۱-۲. صفحه جلد مقاله: این صفحه باید شامل موارد زیر باشد:

عنوان (B TITR 14 Bold)

نویسندگان (B Nazanin 12 Bold)

نمونه انگلیسی برای دانشگاه آزاد اسلامی:

Assistant Professor, Department of, Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran, (Corresponding Author). (Email)

نمونه انگلیسی برای دانشگاه دولتی:

Assistant Professor, Department of, Faculty of, University, Tehran, Iran. (Email)

نمونه فارسی برای دانشگاه آزاد اسلامی:

مقطع تحصیلی یا مرتبه علمی.....، گروه.....، واحد.....، دانشگاه آزاد اسلامی، شهر.....، ایران. (نویسنده

مسئول)، (ایمیل) (BNAZANIN 8 REGULAR). و برای ایمیل (Times New Roman 8)

نمونه فارسی برای دانشگاه دولتی: مقطع تحصیلی یا مرتبه علمی.....، گروه.....، دانشکده.....،

نام دانشگاه.....، نام شهر.....، ایران. (ایمیل).

مربی (Instructor)، استادیار (Assistant Professor)، دانشیار (Associate Professor) و استاد (Professor)، دانشجوی

دکتری (Ph.D. Student)، دانشجوی کارشناسی ارشد (M.Sc. Student)، نام شهر، کشور، نشانی ایمیل. ضمناً در صورت

تعدد نویسندگان، شیوه شماره‌گذاری پاورقی (پانویس) عددی باشد.

در صفحه اول عنوان کامل مقاله، نام و نام خانوادگی نویسنده یا نویسندگان آورده شود.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

تذکر مهم: فقط نام نویسندگان را بیان کنید و مشخصات نویسندگان حتماً در پاورقی بصورت درست و کامل نوشته شود. ۱: مقطع تحصیلات، ۲: نام رشته، ۳: مرتبه علمی؛
- در ذکر نام نویسنده‌ها از القاب و عناوین استفاده نشود و فقط رتبه علمی و محل خدمت درج شود.

۲-۲. صفحه اول مقاله: عنوان و چکیده مقاله به زبان فارسی.

چکیده (B ZAR 12 Bold): چکیده به فارسی و انگلیسی تنظیم شود.
چکیده در ۵ بخش بصورت مختصر توضیح داده شود که شامل: هدف، روش، یافته‌ها، نتیجه‌گیری و دانش‌افزایی (چکیده به فارسی و انگلیسی بر اساس همین ساختار در ۵ بخش تهیه شود).
چکیده مقاله پژوهشی است که با خواندن آن اطلاعات اساسی در خصوص پژوهش به خواننده منتقل می‌شود. چکیده بین ۱۵۰ تا ۲۰۰ کلمه باید باشد. در چکیده ابتدا موضوع و یا هدف پژوهش در حداکثر دو سطر توضیح داده می‌شود. پس از آن روش پژوهش که شامل جامعه، نمونه‌بروش اجرا، زمان و مکان اجرای پژوهش و ابزار جمع‌آوری داده‌ها است مجموعاً در حداکثر سه تا چهار سطر توضیح داده شود و آنگاه شرح روش تحلیل و نتایج کلی پژوهش و دانش‌افزایی در دو تا سه سطر ارائه شود. (B ZAR 11 Regular)
واژه‌های کلیدی (B ZAR 9 Bold): واژه‌های کلیدی مقاله باید بین ۳ تا ۵ کلمه باشد. (قلم متن B ZAR 9 Regular):
طبقه‌بندی موضوعی (B ZAR 8 Bold): نحوه‌ی استفاده از آن در پایگاه اینترنتی زیر قابل دسترسی است www.aeaweb.org/journal/jel_class_system.html. (قلم متن B Zar Regular 8).

۲-۳. صفحه دوم تا انتهای مقاله: این بخش باید دربردارنده موارد زیر باشد:

- مقدمه

مقاله لازم است در ۵ بخش تهیه و تنظیم شود که شامل: مقدمه، مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها، روش‌شناسی پژوهش، یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری است.
حجم کل مقاله شامل چکیده و منابع انتهایی) باید حداکثر ۲۰ صفحه باشد. نکات اصلی و کلیدی که باید در مقدمه یک مقاله پژوهشی مورد توجه قرار بگیرد عبارتند از موضوع یا مساله پژوهش و هدف از انجام پژوهش که باید به صورت ساده و روشن ارائه شوند در واقع نویسنده باید در مقدمه به موارد ذیل به صورت شفاف بپردازد.
۱- موضوع یا مساله پژوهش ۲- هدف از انجام پژوهش و ضرورت و اهمیت آن ۳- تعریف دقیق اصطلاحات و مفاهیم بکار رفته در پژوهش.

- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

مبانی نظری و پژوهش‌های مرتبط انجام شده قبلی در زمینه پژوهش، یافته‌های قبلی در خصوص موضوع پژوهش و تبیین کافی در خصوص نتایج کاربردی پژوهش پرسشها یا فرضیه‌هایی که پژوهش در پی پاسخ‌گویی به آنها است.
نکته مهم: لطفاً تیتر جداگانه با عنوان پیشینه قرار ندهید و پیشینه داخلی و خارجی در بخش مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها بصورت یکپارچه ارائه و تحلیل شود.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

- در پژوهش‌های کیفی ارائه اهداف پژوهش الزامی است.
- متن اصلی مقاله به صورت تک ستونی با قلم (فونت) ۱۲ بی زر (B ZAR 12 Regular) تک فاصله (Single Space) تهیه شود. خط اول همه پاراگراف‌ها باید دارای تورفتگی به اندازه ۰/۵ سانتیمتر باشد.
- منبع درون متن را حتماً استاندارد درج نمایید. رفرنس نویسی به شیوه APA انجام شود. درون متن همه منابع و نام‌ها فارسی اند و همه نام‌های انگلیسی در اولین ارجاع، پی‌نویس می‌شوند. در منبع درون متنی شماره صفحه نیز درج شود.
- منابع درون و انتهای متن را کاملاً بر هم تطبیق دهید، همه منابع درون متن باید در انتها باشند و همه منابع انتهایی در درون متن قرار گیرند.
- اگر منبعی چند نویسنده دارد، حتماً در اولین ارجاع نام تمام نویسندگان را بیاورید و تنها در ارجاعات بعدی است که می‌توانید از واژه همکاران استفاده کنید.
- در مورد همه پرانتزها فاصله‌ها به این شکل رعایت شود، توجه نمایید که فاصله‌ها و محل قرارگیری نقطه پایانی کجاست: نمونه صحیح: سازماندهی فرآیندی پویا است (الوانی، ۱۳۹۵: ۲۲۵).
- در تمام جداول و تمام متن باید همه اعداد فارسی بوده و همه ممیزها به شکل واقعی شان استفاده شوند (در تمام متن و جداول، همه اعداد و واژه‌ها فارسی و همه ممیزها به شکل واقعی) استفاده شوند. از بکاربردن (.) و (،) به جای ممیز خودداری کنید.

- روش شناسی پژوهش

- این قسمت از یک مقاله پژوهشی شامل توضیح در مورد نوع پژوهش (هم از جهت هدف در نظر گرفته شده برای پژوهش و هم از نظر روش انجام پژوهش)، جامعه و نمونه و روش نمونه‌گیری، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل، مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف عملیاتی متغیرها و روشن نمودن میزان روالی و پایایی ابزار و توضیح در خصوص چگونگی مراحل انجام پژوهش است.
- نحوه ارجاع منابع در متن (سایکتی، ۲۰۱۵).

- یافته‌های پژوهش

- این بخش شامل ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها می‌باشد در این بخش ابتدا فرضیه‌ها (یا در پژوهش کیفی اهداف)، بعد از آن نوع آزمون آماری و جدول سپس تحلیل جدول در زیر هر جدول ارائه شود.

- بحث و نتیجه‌گیری

- در تدوین این بخش از مقاله باید به مباحث زیر به صورت دقیق و خلاصه پرداخته شود.
 - ۱- خلاصه مسئله و ذکر اهداف انجام پژوهش ۲- تبیین میزان ارتباط یافته‌های حاصل از پژوهش با اهداف و نیازهای کاربردی در نظر گرفته شده از انجام پژوهش ۳- تعمیم‌پذیری یافته‌های پژوهش ۴- کاربردهای نتایج پژوهش ۵- مقایسه یافته‌های پژوهش با پژوهش‌های قبلی و ذکر دلایل احتمالی برای توافق یا عدم توافق بین نتایج ۶- محدودیت‌های پژوهش ۷- پیشنهاد برای پژوهش‌های آینده در این خصوص و بالاخره ۶- نتیجه‌نهایی که از پژوهش حاصل شده است.
 - نکته مهم: تیتراژ جداگانه به عنوان محدودیت‌ها و پیشنهادهای پژوهش قرار ندهید. پیشنهادهای ذیل عنوان بحث و نتیجه‌گیری بصورت یکپارچه در انتهای مقاله قید شود.
-
-

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

درج تقدیر و تشکر از حامی در انتهای مقاله قبل از منابع انتهایی (نهایتاً در دو خط) در صورتی که حامی پژوهشی داشته باشید.

- فهرست منابع

- چکیده انگلیسی (که باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد).

۳. ارجاع‌های درون‌متنی

به منظور ارجاع‌های فارسی در متن مقاله از روش APA (ای.پی.ای) استفاده می‌شود؛ به این ترتیب که:

- نام خانوادگی نویسنده همراه با سال انتشار و صفحه آن منبع در متن به صورت فارسی ارائه می‌شود و معادل انگلیسی اسامی در پاورقی همان صفحه قید شود. چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود از ویرگول (،) و چنانچه تعداد منابع مورد استناد بیش از یک عدد بود از نقطه ویرگول (؛) به منظور جدا سازی استفاده شود.
- هر منبعی که در متن مقاله به آن اشاره می‌شود، باید اطلاعات کامل آن در فهرست منابع آورده شود و به غیر از این منابع، منبع دیگری در فهرست منابع بیان نشود.
- در صورت نیاز به توضیحات لازم درباره اصطلاح‌ها و یا ذکر معادل‌های انگلیسی واژه‌های درون‌متنی (به غیر از اسامی نویسندگان)، از پاورقی استفاده شود. در متن به هیچ عنوان نباید عبارات و اصطلاحات انگلیسی ارائه شود، مگر در مورد فرمول‌ها و معادله‌ها.

۴. فهرست منابع

از آنجایی که هدف فصلنامه در راستای بین‌المللی شدن می‌باشد، تمامی نویسندگان لازم است منابع فارسی انتهایی مقاله خود را بصورت انگلیسی نیز وارد کنید. در غیر این صورت مقاله در چرخه بررسی قرار نمی‌گیرد.

برای تنظیم فهرست منابع از روش ارجاع (APA، ای.پی.ای) استفاده می‌شود، به این ترتیب که ابتدا منابع فارسی و پس از آن منابع انگلیسی، به ترتیب حروف الفبا و بر اساس نام خانوادگی نویسنده، به شرح زیر ذکر و شماره گذاری می‌شود:

۴-۱. کتاب: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده (نقطه و یک فاصله) (سال انتشار) (نقطه و یک فاصله) نام کتاب با حروف ایتالیک (ویرگول و یک فاصله) نام مترجم (ویرگول و یک فاصله) محل انتشار (دو نقطه و یک فاصله) نام انتشارات (نقطه)

۴-۲. مقاله: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار) (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیک، دوره (شماره) با حروف ایتالیک (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله (نقطه)

۴-۳. مقالات برخط: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار) (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیک، دوره (شماره) با حروف ایتالیک (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله (نقطه و یک فاصله) دریافت شده از (دو نقطه و یک فاصله) آدرس سایت

۴-۳. گزارش‌ها و سایر منابع: در این باره نیز اطلاعات کافی و کامل ارائه شود.

در فهرست منابع چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بوده، اسامی آن‌ها با استفاده از نقطه ویرگول (؛) جدا شود.

- فهرست منابع نیازمند شماره گذاری نمی‌باشد. چنانچه بیش از یک عنوان از یک یا چند نویسنده مورد استناد قرار گرفته باشد، علاوه بر رعایت ترتیب حروف الفبا، ترتیب سال انتشار نیز رعایت شود؛ به این صورت که کتاب یا مقاله ای که زودتر (قدیمی‌تر) انتشار یافته است، در فهرست زودتر درج می‌شود. به منظور جلوگیری از بروز اشتباه بین منابع مختلف درج شده در فهرست، شروع هر منبع بدون تورفتگی یا بیرون زدگی خواهد بود و چنانچه عبارت طولانی شد، ادامه با تورفتگی (با استفاده از تکنیک Hanging 0.5 سانتی متر) است.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

۵. نمودارها، نگاره‌ها و فرمول‌ها

عنوان نمودارها در زیر و عنوان نگاره‌ها در بالای آن‌ها درج شود. بهتر است نمودارها و نگاره‌ها، در داخل متن و پس از جایی که به آنها اشاره شده، درج شوند. داخل نگاره‌ها باید به فارسی نوشته شود و در شرایط استفاده ممیز، از به کار بردن نقطه به جای ممیز خودداری گردد؛ در صورت ضرورت ضمن درج عنوان فارسی متغیرها، یک ستون می‌تواند به نمادهای مورد استفاده برای متغیر به زبان انگلیسی به گونه‌ای که در معادله‌ها و مدل‌ها استفاده شده اختصاص یابد. عناوین ستون‌ها در نگاره‌ها، به صورت وسط چین بوده و سطر اول هر نگاره که شامل عناوین ستون‌هاست با رنگ طوسی و درجه روشنی ۲ نمایش داده شود. برای اشاره به محتوای نگاره‌ها و نمودارها در متن، می‌بایست با استفاده از شماره آن‌ها، ارجاع مناسب صورت گیرد. فرمول‌ها نیز در جدولی دو ستونی به صورت خطوط نامرئی (No Border) ارائه و به صورت مدل (۱) (عددی و داخل پرانتز) تا ... شماره گذاری شوند.

۶. پاورقی

اصطلاحات انگلیسی و برخی توضیحات لازم در پاورقی همان صفحه درج شود.

۷. سایر نکات

- قبل از نقطه، ویرگول، نقطه ویرگول، دوتقطه، علامت سؤال، علامت تعجب و ... نیازی به فاصله نیست، اما بعد از این علائم باید یک فاصله گذاشته شود.
- هنگام استفاده از پرانتز قبل از باز شدن پرانتز و بعد از بسته شدن پرانتز از فاصله استفاده کنید.
- معادل‌های انگلیسی عناوین علمی نویسندگان به شرح نگاره زیر است:

عنوان	معادل انگلیسی
کارشناس	BSc.
دانشجوی کارشناسی ارشد	MSc. Student
کارشناسی ارشد	MSc.
دانشجوی دکترا	Ph.D. Student
دکترا	Ph.D.
استادیار	Assistant Professor
دانشیار	Associate Professor
استاد	Professor

- * مقاله‌های فرستاده شده نباید به صورت هم‌زمان به مجله‌های فارسی‌زبان دیگری در داخل و یا خارج از کشور ارسال شده باشد.
- * فصلنامه از پذیرش مقاله‌هایی که موارد شکلی و ساختاری یاد شده در راهنما در آن‌ها رعایت نشده باشد، معذور است.
- * فصلنامه در ویرایش مقاله‌ها و حذف برخی بخش‌ها، بدون تغییر در محتوای آن، آزاد است و مقاله‌هایی را که دریافت می‌کند، بزمنی گرداند.
- * مسئولیت صحت و سقم مطالب مقاله به عهده نویسنده است.

* مقاله‌ها صرفاً از طریق وبگاه مجله دریافت می‌شود، <https://jaacsi.alzahra.ac.ir/>

- * به منظور تسریع در فرایند داوری و چاپ مقاله، از استادان و پژوهشگران محترم تقاضا می‌شود قبل از ارسال مقاله از ویرایش فنی و ادبی مقاله و رعایت نکته‌هایی که در این راهنما درج شده است، اطمینان حاصل کنید.

فهرست مطالب

- شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده حسابداری در ایران در حوزه نوآوری‌های فناوری محور ۱
فرخ برزیده، جعفر باباجانی، ایمان رئیسی وانانی، صبا سلاطی
- تأثیر ریسک و زیان بر تقاضا برای کیفیت حسابرسی ۲۵
منا پارسایی، امید فرجی، سمیرا موفق
- هزینه‌های نمایندگی بر اثر تغییر مدیر مالی و گردش حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی ۵۵
فرشید خیرالهی، حدیث عبدی، مهری علیمرادی
- اثر روابط سیاسی با دولت بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری حسابداری ۹۱
حمیدرضا گنجی، مهران جهان دوست مرغوب، هاشم نصیری‌فر، ثریا ویسی حصار
- تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی و نقش تعدیلی اندازه شرکت بر اجتناب مالیاتی با استفاده از معادلات ساختاری ۱۲۳
صدیقه عزیزی، حسین جوکار
- تأثیر روابط سیاسی هیات‌مدیره و کیفیت انتشار و افشای اطلاعات بر سود تقسیمی شرکت‌ها ۱۵۷
محمد حسنی



شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده حسابداری در ایران در حوزه نوآوری‌های فناوری محور^۱

فرخ برزیده^۲، جعفر باباجانی^۳، ایمان رئیسی وانانی^۴، صبا سلاطی^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۸/۲۹

مقاله پژوهشی

چکیده

پیشرفت فناوری و نوآوری‌های مبتنی بر آن در سال‌های اخیر نحوه اشتراک‌گذاری دانش، تجربه، داده‌ها و اطلاعات را دستخوش تغییرات اساسی نموده است. حسابداری به عنوان یکی از اصلی‌ترین تهیه‌کنندگان اطلاعات مورد نیاز جامعه مصون از تغییرات نبوده و این امر ضرورت اندیشه در خصوص عوامل مؤثر بر خلق آینده حسابداری را برجسته می‌سازد. هدف پژوهش حاضر شناسایی پیشران‌های مؤثر بر آینده حسابداری در ایران در حوزه نوآوری‌های فناوری محور می‌باشد. به این منظور در مرحله نخست با بهره‌گیری از مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با خبرگان فهرست پیشران‌ها شناسایی شده و در مرحله بعد با استفاده از روش دلفی اجماع در خصوص پیشران‌های با اهمیت مورد بررسی قرار می‌گیرد. خبرگان از میان اعضای هیئت علمی دانشگاه و اعضای حرفه بر اساس روش نمونه‌گیری قضاوتی و گلوله برفی برگزیده و نمونه‌گیری تا اشباع نظری ادامه یافته است. نتایج مرحله نخست منجر به شناسایی ۷۲ پیشران گردیده که پس از چهار دور اجرای دلفی، ۳۱ پیشران با اهمیت در شش حوزه کلان مورد پذیرش و اجماع خبرگان قرار گرفت. تفسیر نتایج نشان می‌دهد که حسابداری نیازمند بروزرسانی و تغییر در حوزه آموزش، قوانین و استانداردها، تکنیک‌های حسابداری و حسابرسی بوده که دلیل نیاز به این تغییر، نوآوری‌های کلان فناوری‌ها است لازم به ذکر است که اصلاحات مورد نظر مستلزم توجه به شرایط محیطی و محدودیت‌ها است که توجه به نتایج حاصله جهت تعیین و توسعه استراتژی‌های مناسب برای تغییرات اثربخش آتی ضروری است.

واژه‌های کلیدی: حسابداری، آینده‌پژوهی، پیشران.

طبقه بندی موضوعی: M41

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.39111.1663

۱. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) fbarzideh@yahoo.com

۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (Jafar.babajani@gmail.com)

۳. دانشیار، گروه مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (imanrv@gmail.com)

۴. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (salatisaba@yahoo.com)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

پیشرفت چشمگیر فناوری در دهه‌های اخیر منجر به دگرگونی فضای اقتصادی در سرتاسر جهان گردیده است. این فناوری‌ها توجه بسیار زیادی را هم از سوی عموم مردم و هم از سوی دانشگاه‌ها به خود جلب نموده‌اند (دنتر، سیگر و موهرل، ۲۰۲۲). پایگاه‌های عمومی داده، به ویژه اینترنت با صرف حداقل زمان و هزینه، اطلاعات به موقع و متنوعی در اختیار تصمیم‌گیران قرار می‌دهند. همین امر منجر شده تا واحدهای تجاری با اندازه‌های مختلف به منظور کسب مزیت رقابتی، جهت ایجاد، پردازش، ذخیره‌سازی و انتقال اطلاعات به طور روزافزون به استفاده بیشتر از فناوری‌های نوین اطلاعات روی آورند. حسابداری نیز به عنوان متداول‌ترین ابزار کسب اطلاعات از وضعیت اقتصادی شرکت‌ها ناچار است جهت جلوگیری از تنزل جایگاه خود همچون سایر حوزه‌ها از فناوری‌های نوآورانه استفاده نماید، اما بکارگیری هر کدام از این فناوری‌ها تأثیرات مختلفی بر حسابداری و سیستم اطلاعاتی آن بجای گذاشته و جنبه‌های مختلف کارکرد حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهند. بنابراین تداوم حضور اثربخش و بقای حسابداری در عصر ظهور نوآوری‌های فناوری محور، نیازمند شناخت محیط پیرامون و پیشران‌های مؤثر بر آینده آن به منظور برنامه‌ریزی، تدوین مجدد مأموریت‌ها و راهبردهای کلان می‌باشد، زیرا پیش‌بینی آینده حسابداری در خلاء و بدون توجه به عوامل محیطی امکان‌پذیر نبوده و مجموعه‌ای از علل و عوامل بر این مهم اثرگذارند که در پیش‌بینی وضعیت آتی حسابداری می‌بایست مدنظر قرار گیرند. به این ترتیب، ضرورت انجام پژوهش حاضر برنامه‌ریزی مناسب برای مواجهه با تغییرات فناوری و جلوگیری از غافلگیری حسابداران نسبت به تغییرات آتی است.

در پژوهش حاضر تلاش شده تا پیشران‌های مؤثر بر آینده حسابداری در ایران از منظر نوآوری‌های فناوری محور در افق زمانی ۱۰ ساله تا سال ۱۴۱۰ شناسایی شوند. بنابراین، با توجه به عدم انجام پژوهش مدون داخلی در این خصوص، انتظار می‌رود نتایج حاصله بر بهبود شیوه‌های عملی حسابداری مؤثر واقع افتد و به عنوان مبنایی جهت شناسایی کلان روندها و نیروهای اصلی مؤثر بر

آینده حسابداری در ایران و سیاست‌گذاری بهینه در این خصوص مورد استفاده قرار گیرند. در ادامه مبانی نظری و پیشینه پژوهش مورد بحث قرار گرفته، سپس روش‌شناسی پژوهش تبیین‌گردیده و پس از آن یافته‌های حاصل از اجرای پژوهش تشریح شده و در نهایت نیز بحث و نتیجه‌گیری در خصوص یافته‌های پژوهش ارائه گردیده است.

مبانی نظری

رشد و توسعه روزافزون فناوری اطلاعات انقلابی دیجیتالی در زمینه‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی به ارمغان آورده و معاملات تجاری شرکت‌ها را دستخوش تغییر نموده است. امروزه تحولات شگرفی در زمینه فناوری رخ داده، پیشرفت‌های آن فراگیر شده و تغییرات محیطی با سرعت بالایی در حال رخ دادن است، به طوری که اقتصاد جهانی و محیط کسب و کار نیز تحت تاثیر تغییرات مستمر و با سرعت بالا قرار گرفته است. مهم‌ترین ویژگی این تغییرات سرعت زیاد در پردازش داده‌ها، دقت زیاد، سرعت بالای دسترسی به اطلاعات، به روز بودن، امکان مبادله الکترونیکی اطلاعات، کیفیت بالا، قیمت ارزان و رو به کاهش است (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۵). حسابداری نیز یک سیستم اطلاعاتی است و عمیقاً تحت تاثیر این موضوع قرار گرفته است. حرفه حسابداری از زمان‌های قدیم یک حرفه بوده است و شامل آن نیروهای کاری می‌شود که با آغوش باز از فناوری استقبال نکرده و در صف مقدم نوآوری نیز نبوده است. خدمات مالی، شامل حسابداری و حرفه مالی، همراه با دیجیتالی شدن و تغییر نوع خدمات تغییر نکرده‌اند. تعریف دوباره این حرفه نه تنها مستلزم فهم ابزارهای فناوری در دسترس است بلکه توانایی استفاده مؤثر از این ابزارها به منظور بهبود کیفیت داده‌ها برای گروه‌های مختلف ذی‌نفع است. برخی صاحب‌نظران اعتقاد دارند با توجه به تغییرات پدید آمده در محیط‌های تجاری و پیشرفت‌های سریع فناوری، اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی با گذشت زمان ویژگی مربوط بودن را از دست داده‌اند و ثبات اصول و رویه‌های بنیادی حسابداری باعث شده تا الگوی کنونی تهیه و ارائه صورت‌های مالی سال‌ها بدون تغییر اساسی باقی بماند (شمس‌زاده، زلفی و امینیان، ۱۳۹۶). بال و برون (۱۹۶۸) نیز در این ارتباط بیان نموده‌اند

که اندازه‌گیری حسابداری به صورت روز افزون، میزان ارزش اطلاعاتی خود را با کاهش قدرت توضیح‌دهندگی ارزش بازار، از دست داده است. این موضوع در شرکت‌های جدید که مبتنی بر دانش هستند، دارایی نامشهود بالایی دارند و سهم آن‌ها از اقتصاد در حال افزایش است، بیشتر است (سریواستاوا، ۲۰۱۴).

انجمن حسابداران خبره در سال ۲۰۱۲ در مطالعه‌ای به بررسی ۱۰۰ پیشران تغییر حرفه حسابداری در سطح جهانی پرداخته‌اند و به این نتیجه رسیدند که پیشران‌ها در ۸ حوزه اقتصادی، سیاسی و حقوقی، اجتماعی و جمعیتی، کسب و کار، علم و فناوری، محیطی، انرژی و منابع و حرفه و عمل حسابداری قابل طبقه‌بندی هستند. هرچند که پیش‌بینی دقیق آینده غیر ممکن است، اما پیشرفت مداوم در فناوری‌هایی همچون هوش مصنوعی، یادگیری ماشین، همراه با توانایی در حال رشد جهت تجزیه و تحلیل کلان داده‌ها، تهدیدی جدی برای طیف وسیعی از مشاغل از جمله حسابداری تلقی می‌شود، زیرا حسابداری و عملیات آن، بخشی از دنیای در حال تغییر است که الگوی کاری آن در آینده با تغییر مواجه می‌شود. انجمن حسابداران خبره انگلیس^۳ در سال ۲۰۱۶ در پژوهشی پیشران‌ها و مهارت‌های مورد نیاز حسابداران در آینده را مورد بررسی قرار داده و قوانین و مقررات، فناوری دیجیتال، انتظارات جامعه از حرفه و جهانی سازی را به عنوان پیشران‌های اصلی معرفی نمود. به طوری که روت، استور، آمند، فریدگن و ریجر^۴ در سال ۲۰۲۰ بیان نمودند که فناوری‌های دیجیتال نقش مهمی در ارائه بسیاری از خدمات عمومی ایفا می‌کنند.

استین^۵ (۲۰۱۷) بیان می‌کند که تغییرات رادیکال و مستمری در حال وقوع است، اما در این بحبوحه دو مورد بسیار مهم‌تر وجود دارد که توانایی تغییر بازی حسابداری را در سراسر دنیا دارند که عبارتند از بلاک‌چین (زنجیره بلوکی) و هوش مصنوعی. پیش‌بینی می‌شود که بلاک‌چین کاربردهای زیادی در رابطه با محافظت و انتقال داده‌ها دارا باشد. دومین مورد نیز قابلیت تجاری‌سازی بسیار بالایی دارد

-
1. Srivastava
 2. Association of Chartered Certified Accountants
 3. British Association of Chartered Accountants
 4. Roth, Stohr, Amend, Fridgena & Rieger
 5. Stein

و در حال حاضر به دنبال تغییر نقش حسابداران و وظایف مربوط به آن‌ها است. حسابداران آینده می‌بایست دانش فناوری‌های دیجیتالی همچون رایانش ابری و استفاده از کلان داده‌ها را فرا گیرند. یکی از مهمترین اقداماتی که حسابداری می‌بایست جهت آماده‌سازی خود برای آینده انجام دهد استفاده از نرم‌افزارهای حسابداری مبتنی بر ابر است، زیرا این نوع از فناوری قابلیت دسترسی سریع به اطلاعات زیادی که سیستم‌های اتوماسیون، بلاکچین و هوش مصنوعی برای پیشرفت‌های حرفه‌ای، همچون تحقق بلادرنگ معاملات تجاری و حسابرسی کلیه اطلاعات مالی (نه نمونه‌گیری) لازم است، برخوردار می‌باشد (وتر، ۲۰۱۸). البته، باید خاطر نشان ساخت کلیه تغییراتی که حسابداری می‌بایست ایجاد نماید باید به صورت گام به گام صورت پذیرد. انجمن حسابداران خبره انگلیس (۲۰۱۹)، با تهیه گزارشی مفصل با عنوان پیشران‌های تغییر و مهارت‌های آینده، تلاش نمود تا بینش قابل قبولی در رابطه با پویایی آینده حرفه حسابداری بین سال‌های ۲۰۱۶ تا ۲۰۲۵ ارائه دهد. در این مطالعه جهانی، عوامل تأثیرگذار بر آینده حسابداری را مدیریت الزامات حاکمیتی، فناوری‌های دیجیتال، پیش‌بینی انتظارات و جهانی‌سازی معرفی نمود.

دینگ، لو، پنگ، سان و واسارhely (۲۰۲۰) نشان دادند یادگیری ماشینی می‌تواند برای مدیران و حسابران در بهبود برآوردهای حسابداری سودمند باشد و مفید بودن اطلاعات حسابداری را برای سرمایه‌گذاران افزایش دهد.

ملک آرایبی (۱۳۸۸) در سرمقاله‌ای با عنوان عوامل و مؤلفه‌های تأثیرگذار بر آینده حسابداری، عوامل سیاسی و قانونی، عوامل اقتصادی و اجتماعی، عوامل فرهنگی و تکنولوژیکی را مجموعه عوامل تأثیرگذار بر آینده حسابداری معرفی نمود. نوایی ولواسانی (۱۳۹۱) دریافتند فناوری‌های نوین همچون پردازش ابری و پردازش گرید، تحولات چشمگیری را در عرصه اشتراک‌گذاری منابع محاسباتی و نرم‌افزارهای کامپیوتری به وجود آورده‌اند و پیش‌بینی می‌شود در آینده‌ای نزدیک سازمان‌ها، سیستم‌های مالی و حسابداری خود را بر روی این شبکه‌ها قرار دهند و از روش‌های سنتی حسابداری فاصله بگیرند. کمرخانی (۱۳۹۵) در بررسی عوامل مؤثر بر کاربرد فناوری اطلاعات در حسابداری به این نتیجه رسید که تغییرات سریع در

فناوری اطلاعات، گسترش همه جانبه سیستم‌های چند کاربره و تمایل سازمان‌ها به تهیه و اجرای سیستم‌ها و نرم‌افزارهای جدید، سبب شده تا رایانه‌ها خیلی ساده‌تر و بیشتر از گذشته مورد استفاده قرار گیرد و وظایف حسابداری نیز سریع‌تر و دقیق‌تر از پیش انجام شود. حسابداری به عنوان زبان تجارت و سیستم اطلاعاتی، باید خود را با فناوری جدید هماهنگ سازد تا بتواند در خدمت استفاده کنندگان اطلاعات مالی باشد. در عصر اطلاعات نیازهای بازار به دانش آموختگان حسابداری به طور روز افزون تغییر می‌کند. آموزش حسابداران آینده که بتوانند خود را با محیط‌های مبتنی بر فناوری اطلاعات بیشتر تطبیق دهند، از مدت‌ها پیش مورد توجه صاحب‌نظران و اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی بوده است. باباجانی، برزیده و خنکا (۱۳۹۷) به آینده‌پژوهی حسابداری مدیریت از منظر علم و فناوری اطلاعات اقدام نمودند و نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد توسعه نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری هوشمند مهم‌ترین پیشران تأثیرگذار خواهد بود و هوشمندی کسب‌وکار، گسترش استفاده از فناوری‌های شخصی و رایانش ابری در کسب‌وکارها در رتبه‌های بعدی قرار دارند. سرعت زیاد رشد فناوری‌های اطلاعاتی و ارتباطی، هر سازمانی را نیازمند به برنامه‌ریزی راهبردی جهت رویارویی با آینده می‌کند. پژوهشگران حسابداری نیز مانند محققین سایر رشته‌ها با تغییرات فناوری، پیچیده شدن محیط تجاری و ابداع روش‌های جدید، در صدد انجام پژوهشهای کاربردی جدید برآمده و تلاش نمودند که با انجام این پژوهشها و استفاده از آن در توسعه حسابداری، روش‌های بهینه تهیه و تولید اطلاعات مالی و در نتیجه افزایش ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری را آموزش داده و ایجاد نمایند (لک و همکاران، ۱۳۹۹). بهره‌گیری و استفاده از راهبردهای نوین انتقال مفاهیم یاددهی و یادگیری، نقش بی‌بدیلی را در بهبود این فرآیند و کسب مهارت‌های لازم برای فراگیران ایفا می‌کند نوروژی (۱۳۹۹)، زیرا طبق نظر حاجی مرادخانی و زارع آهن پنجه (۱۴۰۰) در حال حاضر قوانین مربوط به ثبت‌های دوطرفه در حسابداری مالی اغلب به صورت مختصر در کلاس‌ها، تدریس می‌شوند. صدیقیان، اخلاصی و صادقیان (۱۴۰۰)، طی پژوهشی بیان نمودند که هوش مصنوعی، بلاک‌چین، رایانش ابری و کلان داده‌ها بر آینده حسابداری موثرند و منجر به تکامل و ایجاد انقلاب در حرفه حسابداری خواهند شد.

پرسشهای پژوهش

با ظهور نوآوری‌های فناوری محور، حسابداری به عنوان اصول اصلی ارتباطی بین شرکت‌ها و ذینفعان، با مسائل و چالش‌های عمده‌ای مواجه است. بنابراین، یک اقدام ضروری جهت ایجاد تغییرات مثبت، شناسایی عوامل مؤثر بر آینده حسابداری و نحوه اثرگذاری آن‌ها به منظور تبیین تغییرات موردنیاز آتی می‌باشد. بر این اساس، سوال پژوهش حاضر عبارت است از: پیشران‌های مؤثر بر آینده حسابداری در ایران طی ۱۰ سال آینده از نظر نوآوری‌های فناوری محور کدامند؟

روش شناسی پژوهش

روش پژوهش بر مبنای نوع پژوهش نیز از انواع پژوهش‌های ترکیبی می‌باشد که بخشی از آن کیفی و بخشی نیز کمی است و بر مبنای هدف نیز از نوع کاربردی و بر مبنای روش جمع‌آوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی و اکتشافی محسوب می‌شود. جامعه پژوهش حاضر را اعضای هیئت‌علمی دانشگاه‌های دولتی و آزاد، اعضای حرفه، اعضای جامعه حسابداران رسمی تشکیل می‌دهند. قلمرو زمانی پژوهش ۱۰ سال آینده می‌باشد. در ابتدا پژوهش‌های مربوط به موضوع با استفاده از منابع کتابخانه‌ای، اینترنتی، مجلات و مقالات مرور خواهد شد تا مطالبی از آنها استخراج شود که بتواند راهنمای هدایت پژوهش در گام‌های بعدی شد. در گام دوم، پژوهشگر بنابر شناخت خود از افراد خبره در این حوزه تعدادی را به طور قضاوتی انتخاب خواهد کرد و تعدادی مصاحبه اکتشافی، جهت شناسایی پیشران‌ها به عمل خواهد آورد. به عبارت دیگر، داده‌های مرتبط و متناسب با موضوع پژوهش گردآوری می‌شود که منبع گردآوری آن‌ها بیشتر مصاحبه‌های اکتشافی با خبرگان است. سپس از خبرگان درخواست می‌شود تا سایر افراد صاحب نظر در این زمینه را معرفی نمایند (موری و چامبرلن، ۱۹۹۸). به عبارتی، انتخاب خبرگان از طریق روش‌های نمونه‌گیری قضاوتی و گلوله‌برفی انجام می‌شود. کفایت نمونه‌گیری با روش نمونه‌گیری نظری محقق خواهد شد و تعداد نمونه‌ها از

-
1. Exploratory Interview
 2. Murray & Chamberlain

پیش مشخص نیست و افزودن به آنها تا مرحله رسیدن به اشباع نظری ادامه دارد تا جایی که دیگر پیشران جدیدی اضافه نشود. به منظور گردآوری داده‌های پژوهش در مرحله نخست از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته مطابق با روش کوال و برینکمن (۲۰۰۹) مشتمل بر هفت مرحله موضوع‌بندی طرح مطالعه یا طرح مسئله، طراحی، انجام مصاحبه، ثبت و ضبط، تحلیل، تأیید و تدوین گزارش استفاده گردید. در ابتدای مصاحبه‌ها، به مصاحبه‌شونده مواردی از جمله معرفی شخصی، هدف پژوهش، اظهار رازداری در مورد اطلاعات و توضیح در مورد انتخاب هر فرد توضیح داده می‌شود. سپس کلیه اطلاعات دریافتی از مصاحبه‌شوندگان، در جلسه مصاحبه توسط مصاحبه‌گر ضبط، یادداشت‌برداری، طبقه‌بندی و تجزیه و تحلیل گردیده است. پس از شناسایی پیشران‌های آینده‌ساز حسابداری در حوزه نوآوری‌های فناوری محور طی مراحل یادشده، پرسش‌نامه دلفی بر مبنای آن تهیه و دوباره توسط استادان مورد بررسی قرار گرفت تا روایی پرسش‌نامه افزایش یابد و در نهایت با جمع‌بندی، تجمیع، تعدیل و اصلاح پیشران‌ها، پرسش‌نامه نهایی دلفی تهیه شد.

یافته‌های پژوهش

به منظور شناسایی نیروهای پیشران مؤثر محتمل بر آینده حسابداری در ایران از منظر نوآوری‌های فناوری محور، جلسات به صورت حضوری یا تلفنی با خبرگان بر گزار و نظرات خبرگان با توجه به رویکرد اکتشافی پژوهش از طریق مصاحبه نیمه‌ساختاریافته دریافت شد؛ لازم به ذکر است که در مجموع ۱۷ فرد خبره در سراسر کشور در این امر مشارکت داشتند. اشباع نظری در مصاحبه ۱۴ حاصل گردید و ۳ مصاحبه بعدی برای اطمینان از عدم وجود پیشران‌های جدید از منظر خبرگان و از قلم افتادن احتمالی آن‌ها انجام شد. نهایتاً پس از تحلیل مصاحبه‌های صورت پذیرفته، در مجموع ۱۲۵ پیشران در شش حوزه کلان فناوری‌های نوین، قوانین و استانداردها، آموزش، مبانی نظری و تکنیک‌های حسابداری و حسابرسی، شرایط محیطی و محدودیت‌ها مورد شناسایی قرار گرفت. سپس این فهرست توسط گروه پژوهش مورد پالایش قرار گرفت و با ادغام موارد مشابه و حذف موارد تکراری، فهرستی شامل ۷۲ عامل تنظیم شد. پس

از شناسایی و احصای اولیه پیشران‌های محتمل مؤثر بر آینده حسابداری در ایران از منظر نوآوری‌های فناوری محور، به منظور ایجاد اجماع در خصوص پیشران‌های دارای اهمیت، از پرسشنامه دلفی استفاده گردید. به منظور اطمینان از اجماع خبرگان، در این پژوهش در مجموع چهار بار پرسشنامه دلفی توزیع گردید. لازم به ذکر است پرسش‌نامه تهیه شده در چندین نوبت توسط خبرگان اصلاح و نظرات آنان در مورد پرسش‌نامه دلفی دریافت و موارد مورد نظر لحاظ شدند تا روایی پرسش‌نامه افزایش یابد. به طور کلی انجام تکنیک دلفی در دو گام اصلی خلاصه می‌شود: نخست، ارسال پرسشنامه برای خبرگان، برای دریافت دیدگاه‌های آن‌ها و دوم، ارسال مجدد پرسشنامه به خبرگان؛ البته این بار به همراه بازخوردهای اخذ شده از دور اول، تا با توجه به رقابتی که میان دیدگاه‌ها وجود دارد، نظرات قبلی مورد ارزیابی مجدد قرار گیرد و این فرایند تا زمان رسیدن به اجماع ادامه خواهد یافت.

گام اول: در دور اول دلفی پرسشنامه‌ای متشکل از سه بخش تنظیم شد. بخش اول به کلیات، بخش دوم به مشخصات فردی پاسخ‌دهنده و بخش سوم به پرسش از خبرگان اختصاص دارد. در بخش سوم میزان موافقت خبرگان در خصوص هر یک از پیشران‌های احصا شده با طیف لیکرت ۵ درجه‌ای (از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم) مورد پرسش قرار گرفت. این پرسشنامه بین ۱۷ نفر از خبرگان گروه‌های مختلف ذینفع در این خصوص (همگی دانش آموخته دکتری رشته حسابداری) توزیع شده و ۱۳ پرسشنامه تکمیل شده دریافت شد که حاکی از نرخ پاسخ‌دهی ۷۶/۴۷ درصدی می‌باشد. از میان خبرگان ۴ نفر خانم و ۹ نفر آقا در تهیه پرسشنامه مشارکت داشته که همگی بیش از ۵ سال در حرفه و یا فضای دانشگاه مشغول به کار بوده‌اند. بنابراین، این افراد هم به دلیل فعالیت در حوزه حسابداری و هم دارا بودن تحصیلات دانشگاهی، از نظر تجربی و نظری افرادی آگاه تلقی می‌شوند. فهرست ۷۲ عاملی اشاره شده با روش‌شناسی دلفی در اختیار جمعی از خبرگان قرار گرفت تا از آن میان، اصلی‌ترین عوامل مؤثر بر آینده حسابداری از منظر نوآوری‌های فناوری محور را انتخاب نمایند. مبنای قضاوت درباره کفایت نظرخواهی از خبرگان، دستیابی به توافق حداقل هشتاد درصدی پاسخ‌دهندگان درباره ضرورت وجود یک عامل، در فهرست نهایی عوامل اصلی بوده است. بدین ترتیب، در دور نخست دلفی، تعداد ۱۲ عامل برگزیده شد.

گام دوم: پس از تحلیل نتایج پرسشنامه دور اول، پرسشنامه دیگری تنظیم و در اختیار خبرگان پاسخ‌دهنده دور اول قرار گرفت. در این مرحله ۱۳ پرسشنامه تکمیل شده دریافت شد که حاکی از نرخ پاسخ‌دهی ۱۰۰ درصدی می‌باشد. در ادامه و در دور دوم و سوم نیز به ترتیب تعداد ۱۵ و ۴ عامل به فهرست عوامل اصلی افزوده شد، اما نظرخواهی از خبرگان در دور چهارم دلفی منجر به افزوده شدن هیچ عامل جدیدی با توافق هشتاد درصدی پاسخ‌دهندگان به فهرست قبل نشد و بنابراین فرایند اجرای دلفی با شناسایی ۳۱ عامل اصلی تأثیرگذار بر آینده حسابداری در ایران از منظروآوری‌های فناوری محور متوقف شد. از نظر کرسول (۲۰۰۸) روایی بخش کیفی به دقت یافته‌ها اشاره دارد. بسیاری از محققین کیفی، به جای استفاده از واژگان اعتبار و روایی کمی از معیار اعتماد‌پذیری یا قابلیت اعتماد برای ارجاع به ارزیابی کیفیت نتایج کیفی بهره می‌گیرند. گوبا و لینکلن (۱۹۸۵)، بر این باورند که معیار قابلیت اعتماد شامل چهار معیار جداگانه اما به هم مرتبط باورپذیری، اطمینان‌پذیری، تأیید‌پذیری و انتقال‌پذیری می‌باشد. در این پژوهش جهت دستیابی به باورپذیری از تعامل طولانی‌مدت، استفاده از منابع متفاوت داده و به‌کارگیری روش‌های دقیق انجام مصاحبه جهت تولید داده باکیفیت استفاده شده است. برای دستیابی به اطمینان‌پذیری پژوهش، نتایج حاصل از تحلیل مصاحبه‌ها با برخی از مصاحبه‌شوندگان به اشتراک گذاشته شد. به منظور تأیید‌پذیری پژوهش، مراحل مصاحبه مطابق با پروتکل مکتوب تنظیم شده صورت پذیرفته است و همچنین دقت متن مصاحبه‌ها، توسط یک فرد حرفه‌ای و پژوهشگر از طریق مقایسه فایل صوتی با نوشتار مورد بررسی قرار گرفت. در نهایت برای انتقال‌پذیری پژوهش از توصیف ضخیم و با جزئیات داده‌های کیفی گردآوری شده و نحوه استخراج مفاهیم استفاده شده است. از طرف دیگر پایایی پژوهش کیفی مستلزم اتخاذ یک روش پژوهش یکسان برای مطالعه است. از این رو، کرسول (۲۰۰۸) پیشنهاد می‌دهد که نتایج حاصل از تحلیل مصاحبه‌ها باید توسط یک پژوهشگر دیگر بررسی و تأیید شوند تا پایایی تحلیل داده‌های کیفی افزایش یابد. به این منظور، دو فرد صاحب نظر که مستقل از پژوهش بوده، داده‌ها را مجدداً تحلیل و نتایج را ارزیابی نموده‌اند. در ادامه به بیان نتایج در هر دور دلفی پرداخته خواهد شد.

نگاره ۱: پیشران‌های احصا شده و نتایج دور اول دلفی

نتایج دور اول دلفی			پیشران‌ها	ردیف
درصد توافق			پیشران‌های تاثیرگذار بر حسابداری از منظر نوآوری‌های فناوری محور در حوزه فناوری	
جمع	موافقم	کاملا موافقم	پیشران‌ها	
۱۰۰٪	۶۹٪	۳۱٪	توسعه فناوری بلاک چین	۱
۷۷٪	۲۳٪	۵۴٪	توسعه فناوری کلان داده‌ها	۲
۴۶٪	۲۳٪	۲۳٪	کسب و کارهای مرتبط به رایانش ابری	۳
۱۰۰٪	۶۲٪	۳۸٪	توسعه سیستم‌های حسابداری مبتنی بر هوش مصنوعی و هوشمندی کسب و کار	۴
۳۱٪	۱۶٪	۱۵٪	توسعه کسب و کارهای دانش‌بنیان و استارت‌آپ‌ها	۵
۳۱٪	۱۶٪	۱۵٪	توسعه رمز ارزها در انجام مبادلات و تغییر نحوه مبادلات پول	۶
۵۴٪	۳۱٪	۲۳٪	توسعه فناوری ربات‌ها و یادگیری ماشینی	۷
۴۶٪	۳۱٪	۱۵٪	توسعه استفاده از فناوری XBRL	۸
۸٪	۸٪	۰٪	توسعه فناوری پهباد و داده‌های ماهواره‌ای	۹
۶۹٪	۴۶٪	۲۳٪	توسعه محاسبات و رایانه‌های کوانتومی	۱۰
۱۰۰٪	۴۶٪	۵۴٪	توسعه فناوری اینترنت اشیا و اقتصاد مشارکتی	۱۱
۰٪	۰٪	۰٪	بینایی کامپیوتری	۱۲
۹۲٪	۷۷٪	۱۵٪	گسترش فناوری‌های شخصی همچون توسعه شبکه‌های اجتماعی	۱۳
۲۳٪	۱۵٪	۸٪	پذیرش سیستم‌های مالی و غیرمالی یکپارچه ERP	۱۴
پیشران‌های تاثیرگذار بر حسابداری از منظر نوآوری‌های فناوری محور در حوزه قوانین و استانداردها				
جمع	موافقم	کاملا موافقم	پیشران‌ها	
۴۶٪	۳۱٪	۱۵٪	دست و پاگیر بودن و پیچیدگی قوانین و مقررات	۱۵
۷۷٪	۴۶٪	۳۱٪	مشورت با خبرگان برای استاندارد گذاری	۱۶
۵۴٪	۵۴٪	۰٪	تغییر قوانین و استانداردهای موجود	۱۷
۴۶٪	۳۱٪	۱۵٪	تصویب و ابلاغ قوانین و استانداردهای نوین	۱۸
۶۱٪	۳۸٪	۲۳٪	حسابداری صرفا یک ابزار قانونی است	۱۹
۱۰۰٪	۵۴٪	۴۶٪	گردش آزاد اطلاعات: تسهیل و حمایت قانونی	۲۰
پیشران‌های تاثیرگذار بر حسابداری از منظر نوآوری‌های فناوری محور در حوزه آموزش				
جمع	موافقم	کاملا موافقم	پیشران‌ها	
۷۷٪	۵۴٪	۲۳٪	افزایش پژوهش‌های بنیادی، مقالات و پژوهش‌های مرتبط	۲۱
۴۶٪	۳۱٪	۱۵٪	بحران آموزش و پژوهش (عدم انجام صحیح وظایف توسط دانشگاه‌ها)	۲۲
۳۹٪	۳۱٪	۸٪	گسترش فعالیت‌ها و سیاست‌های ارتباط صنعت با دانشگاه	۲۳

۴۶٪	۳۸٪	۸٪	گسترش سیاست‌های جذب افراد با خلاقیت، تفکر انتقادی و روحیه پرسشگری	۲۴
۷۷٪	۴۶٪	۳۱٪	تعریف یک گرایش حسابداری مبتنی بر فناوری اطلاعات	۲۵
۴۶٪	۳۱٪	۱۵٪	افزایش متخصصان دانشگاهی با آگاهی از مفاهیم بین‌رشته‌ای و آی‌تی	۲۶
۶۹٪	۴۶٪	۲۳٪	گسترش کارگاه‌های آموزش عملی حرفه، همایش‌ها، کارگاه‌ها و ..	۲۷
۸۵٪	۴۶٪	۳۹٪	بهبود نظام آموزشی و دانش اساتید و مدرسان حرفه	۲۸
۵۴٪	۵۴٪	۰٪	تغییر سرفصل‌های آموزشی در مقاطع مختلف	۲۹
۳۸٪	۲۳٪	۱۵٪	گسترش سیاست‌های جذب افراد دارای قدرت تحلیل مسائل	۳۰
۴۶٪	۳۱٪	۱۵٪	گسترش سیاست‌ها و فعالیت‌های انجمن‌های حرفه‌ای	۳۱
۶۹٪	۴۶٪	۲۳٪	آموزش به منظور تغییر نقش حسابداران از تهیه کننده به تحلیل کننده اطلاعات	۳۲
پیشران‌های تاثیرگذار بر حسابداری از منظر نوآوری‌های فناوری محور در حوزه مبانی نظری و تکنیک‌های حسابداری و حسابرسی				
پیشران‌ها				
جمع	موافقم	کاملا موافقم		
۴۶٪	۳۸٪	۸٪	بی اعتبار شدن مفهوم کفایت رسیدگی	۳۳
۶۹٪	۵۴٪	۱۵٪	شکل گیری سیستم‌های خود انتظام و عدم نیاز به نمونه گیری در حسابرسی	۳۴
۷۷٪	۶۲٪	۱۵٪	کاهش تقلب از طریق بررسی متقابل ثبت‌ها توسط فناوری‌های نوین	۳۵
۵۴٪	۴۶٪	۸٪	نیاز به اطمینان بخشی از سوی بخش مستقلی علی رغم وجود سیستم‌های خود ارزیاب	۳۶
۶۹٪	۵۴٪	۱۵٪	امکان تحلیل ریسک‌های آی‌تی توسط حسابرسان به دلیل کاهش تقلب	۳۷
۷۷٪	۶۲٪	۱۵٪	حذف گزارشگری میان‌دوره‌ای و ارائه اطلاعات مستمر (قابل اتکا و به هنگام)	۳۸
۶۹٪	۶۱٪	۸٪	افزایش قابلیت اتکای مدارک و مستندات مالی	۳۹
۵۴٪	۴۶٪	۸٪	ارائه صورت‌های مالی و گزارشات جدید	۴۰
۳۱٪	۳۱٪	۰٪	افزایش اهمیت سرمایه فکری و انسانی و حسابداری آن	۴۱
۱۰۰٪	۶۹٪	۳۱٪	تصمیم گیری نسبت به مربوط بودن توسط استفاده کنندگان و حذف معیار اهمیت	۴۲
۷۷٪	۷۷٪	۰٪	تاثیر قوانین شرکت‌ها با اندازه کوچک و متوسط بر شیوه‌های حسابداری آنها	۴۳
۹۲٪	۷۷٪	۱۵٪	به کارگیری تئوری ذینفعان و مطالبه شفافیت و پاسخگویی	۴۴
۳۱٪	۳۱٪	۰٪	بی اعتبار شدن مفهوم قابلیت مقایسه	۴۵
۶۹٪	۵۴٪	۱۵٪	آینده نگری اطلاعات ارائه شده به جای گذشته نگری	۴۶
۱۰۰٪	۷۷٪	۲۳٪	خودکار شدن امور و عدم نیاز به حضور فیزیکی حسابداران و حسابرسان	۴۷
۶۲٪	۶۲٪	۰٪	عدم نیاز به یکنواختی و هموار سازی سود به دلیل ارائه گزارشات تحلیلی	۴۸
۵۴٪	۴۶٪	۸٪	بهبود حسابرسی مستمر و افزایش نقش آن در سازمان‌ها	۴۹
۴۶٪	۳۱٪	۱۵٪	تغییر در ترکیب و اجزای صورت‌های مالی	۵۰
۴۶٪	۳۱٪	۱۵٪	محاسبه به روز و دقیق موجودی کالا	۵۱

۳۹٪	۳۱٪	۸٪	عدم نیاز به قالب یکسان گزارش حسابرسی	۵۲
۳۹٪	۳۱٪	۸٪	بی اعتبار شدن مفهوم ثبات رویه	۵۳
۳۱٪	۱۶٪	۱۵٪	بی اعتبار شدن مفهوم ثبات واحد پولی	۵۴
۴۶٪	۴۶٪	۰٪	کاهش نیاز به قضاوت حسابرسان و حسابداران	۵۵
۶۱٪	۴۶٪	۱۵٪	کاهش نیاز به اسناد و مدارک فیزیکی جهت انجام امور حسابداری و حسابرسی	۵۶
۳۹٪	۳۱٪	۸٪	تغییر ساختارها و مدل‌های تجاری موسسات حسابداری	۵۷
پیشران‌های تأثیرگذار بر حسابداری از منظر نوآوری‌های فناوری محور در حوزه شرایط محیطی				
پیشران‌ها			جمع	
۶۹٪	۴۶٪	۲۳٪	تسریع در انجام امور حسابداری و افزایش سرعت واکنش‌ها	۵۸
۷۷٪	۴۶٪	۳۱٪	کاهش فرآیندهای دستی و خطاهای انسانی	۵۹
۶۲٪	۳۸٪	۲۴٪	گسترش سخت افزارهای کوچکتر با قدرت بالاتر	۶۰
۶۹٪	۶۹٪	۰٪	افزایش اهمیت مسائل محیطی و تغییر فضای کسب و کار	۶۱
۷۷٪	۵۴٪	۲۳٪	مشارکت جامعه در بازار سرمایه و مردمی شدن اقتصاد	۶۲
۵۴٪	۵۴٪	۰٪	دسترسی آسان کاربران به اطلاعات	۶۳
۴۶٪	۳۱٪	۱۵٪	افزایش حجم داده‌ها و اطلاعات و کاهش هزینه ارائه آن‌ها	۶۴
۳۱٪	۳۱٪	۰٪	افزایش سطح عدم اطمینان اقتصادی	۶۵
۱۰۰٪	۴۶٪	۵۴٪	مدرن شدن نظام مالیاتی و کاهش ثقل مالیاتی	۶۶
پیشران‌های تأثیرگذار بر حسابداری از منظر نوآوری‌های فناوری محور در حوزه محدودیت‌ها				
پیشران‌ها			جمع	
۹۳٪	۶۲٪	۳۱٪	حفظ محرمانگی اطلاعات و افزایش چالش‌های امنیت سایبری	۶۷
۷۷٪	۶۲٪	۱۵٪	هزینه پیاده سازی سیستم‌های مبتنی بر فناوری اطلاعات	۶۸
۱۰۰٪	۵۴٪	۴۶٪	دسترسی به وب و اینترنت	۶۹
۶۲٪	۵۴٪	۸٪	ممانعت تحریم‌ها از بکارگیری فناوری‌های نوین	۷۰
۴۶٪	۳۱٪	۱۵٪	مقاومت نسبت به تغییر در سازمان‌ها	۷۱
۸٪	۸٪	۰٪	کاهش اعتماد عمومی نسبت به فناوری	۷۲

همانگونه که مشخص شده است ۱۲ پیشران‌ها که به رنگ سبز نمایش داده شده است در دور اول با بیش از ۸۰ درصد اجماع مورد تایید خبرگان قرار گرفتند. در ادامه نتایج سایر دوره‌های دلفی صرفاً برای پیشران‌هایی ارائه می‌گردد که مورد تایید خبرگان قرار گرفته است.

نگاره ۲: نتایج دور دوم و سوم دلفی

پیشران‌ها				ردیف
درصد توافق			پیشران‌های تاثیرگذار بر حسابداری از منظر نوآوری‌های فناوری محور در حوزه فناوری	
جمع	موافقم	کاملا موافقم	پیشران‌ها	
نتایج دور دوم دلفی				
۹۳٪	۶۲٪	۳۱٪	توسعه فناوری کلان داده‌ها	۱
۱۰۰٪	۶۲٪	۳۸٪	کسب و کارهای مرتبط به رایانش ابری	۲
۸۵٪	۷۷٪	۸٪	توسعه کسب و کارهای دانش‌بنیان و استارت‌آپ‌ها	۳
۹۲٪	۷۷٪	۱۵٪	توسعه فناوری ربات‌ها و یادگیری ماشینی	۴
۸۵٪	۴۶٪	۳۹٪	توسعه فناوری پهپاد و داده‌های ماهواره‌ای	۵
نتایج دور سوم دلفی				
۸۵٪	۶۹٪	۱۶٪	توسعه رمز ارزها در انجام مبادلات و تغییر نحوه مبادلات پول	۶
پیشران‌های تاثیرگذار بر حسابداری از منظر نوآوری‌های فناوری محور در حوزه قوانین و استانداردها				
جمع	موافقم	کاملا موافقم	پیشران‌ها	
نتایج دور دوم دلفی				
۱۰۰٪	۷۷٪	۲۳٪	دست و پاگیر بودن و پیچیدگی قوانین و مقررات	۷
نتایج دور سوم دلفی				
۹۲٪	۵۴٪	۳۸٪	تصویب و ابلاغ قوانین و استانداردهای نوین	۸
پیشران‌های تاثیرگذار بر حسابداری از منظر نوآوری‌های فناوری محور در حوزه آموزش				
جمع	موافقم	کاملا موافقم	پیشران‌ها	
نتایج دور دوم دلفی				
۱۰۰٪	۵۴٪	۴۶٪	تعریف یک گرایش حسابداری مبتنی بر فناوری اطلاعات	۹
۹۳٪	۶۲٪	۳۱٪	افزایش متخصصان دانشگاهی با آگاهی از مفاهیم بین‌رشته‌ای وای‌تی	۱۰
پیشران‌های تاثیرگذار بر حسابداری از منظر نوآوری‌های فناوری محور در حوزه مبانی نظری و تکنیک‌های حسابداری و حسابرسی				
جمع	موافقم	کاملا موافقم	پیشران‌ها	
نتایج دور دوم دلفی				
۹۳٪	۶۲٪	۳۱٪	شکل‌گیری سیستم‌های خود انتظام و عدم نیاز به نمونه‌گیری در حسابرسی	۱۱
۱۰۰٪	۷۷٪	۲۳٪	حذف گزارشگری میان‌دوره‌ای و ارائه اطلاعات مستمر (قابل اتکا و به‌هنگام)	۱۲
۱۰۰٪	۶۲٪	۳۸٪	آینده‌نگری اطلاعات ارائه شده به جای گذشته‌نگری	۱۳
نتایج دور سوم دلفی				
۸۵٪	۶۹٪	۱۶٪	کاهش تقلب از طریق بررسی متقابل ثبت‌ها توسط فناوری‌های نوین	۱۴

پیشران‌های تأثیرگذار بر حسابداری از منظر نوآوری‌های فناوری محور در حوزه شرایط محیطی			
پیشران‌ها	کاملاً موافقم	موافقم	جمع
نتایج دور دوم دلفی			
۱۵	۳۸٪	۶۲٪	۱۰۰٪
گسترش سخت افزارهای کوچکتر با قدرت بالاتر			
۱۶	۳۸٪	۶۲٪	۱۰۰٪
مشارکت جامعه در بازار سرمایه و مردمی شدن اقتصاد			
۱۷	۳۱٪	۵۴٪	۸۵٪
افزایش حجم داده‌ها و اطلاعات و کاهش هزینه ارائه آن‌ها			
نتایج دور سوم دلفی			
۱۸	۱۵٪	۷۷٪	۹۲٪
افزایش اهمیت مسائل محیطی و تغییر فضای کسب و کار			
پیشران‌های تأثیرگذار بر حسابداری از منظر نوآوری‌های فناوری محور در حوزه محدودیت‌ها			
پیشران‌ها	کاملاً موافقم	موافقم	جمع
نتایج دور دوم دلفی			
۱۹	۱۵٪	۶۲٪	۷۷٪
هزینه پیاده سازی سیستم‌های مبتنی بر فناوری اطلاعات			

لازم به ذکر است که در مرحله دوم ۱۵ پیشران جدید توسط خبرگان مورد تایید قرار گرفت و در مرحله سوم توزیع پرسشنامه ۴ پیشران دیگر احصا گردید لیکن در مرحله چهارم خبرگان در رابطه با هیچ پیشرانی به توافق نرسیده و پژوهشگر از اجماع نظر خبرگان به اطمینان منطقی دست یافت. نهایتاً در چهار دور دلفی ۳۱ پیشران نهایی شناسایی شد.

بحث و نتیجه‌گیری

همانطور که قبلاً نیز اشاره گردید هدف از پژوهش حاضر، شناسایی و دسته‌بندی عوامل و پیشران‌هایی است که آینده محتمل حسابداری در ایران از منظر نوآوری‌های فناوری محور را شکل می‌دهند؛ بدین منظور تحقیق حاضر کوشیده تا با روش مطالعات کتابخانه‌ای و نظرسنجی از خبرگان، پیشران‌های مؤثر را احصاء و در مراحل مختلف مصاحبه، پیشران‌های شناسایی شده، اصلاح و تعدیل شدند؛ سپس با استفاده از روش دلفی، مهم‌ترین پیشران‌های تأثیرگذار شناسایی شدند. لازم به ذکر است که برای تحقق این مهم، ۱۷ مصاحبه اکتشافی با خبرگان صورت پذیرفته و ۷۲ پیشران محتمل احصاء شد. نتایج تحلیل دلفی در چهار دور دلفی، حاکی از پذیرش و اجماع خبرگان در خصوص ۳۱ پیشران در شش حوزه کلان فناوری‌های نوین، قوانین و استانداردها، آموزش، مبانی نظری و

تکنیک های حسابداری و حسابرسی، شرایط محیطی و محدودیت های ما باشد که حوزه فناوری های نوین با ۱۰ پیشران بیشترین پیشران را داراست. در ادامه همه حوزه های کلان به همراه پیشران ها در نگاره ۳ ارائه می شود.

نگاره ۳: پیشران های موثر بر آینده حسابداری

شماره ردیف	طبقه پیشران	عنوان پیشران	درصد اجماع	دور دلفی
۱	فناوری های نوین	توسعه فناوری بلاک چین	۱۰۰٪	اول
۲		توسعه فناوری کلان داده ها	۹۳٪	دوم
۳		توسعه کسب و کارهای مرتبط به رایانش ابری	۱۰۰٪	دوم
۴		توسعه سیستم های حسابداری مبتنی بر هوش مصنوعی و هوشمندی کسب و کار	۱۰۰٪	اول
۵		توسعه کسب و کارهای دانش بنیان و استارت آپ ها	۸۵٪	دوم
۶		توسعه رمز ارزها در انجام مبادلات و تغییر نحوه مبادلات پول	۸۵٪	سوم
۷		توسعه فناوری ربات ها و یادگیری ماشینی	۹۲٪	دوم
۸		توسعه فناوری پهپاد و داده های ماهواره ای	۸۵٪	دوم
۹		توسعه فناوری اینترنت اشیا و اقتصاد مشارکتی	۱۰۰٪	اول
۱۰		توسعه فناوری های شخصی همچون توسعه شبکه های اجتماعی	۹۲٪	اول
۱۱	قوانین و استانداردها	تصویب و ابلاغ قوانین و استانداردهای نوین	۹۲٪	سوم
۱۲		دست و پاگیر بودن و پیچیدگی قوانین و مقررات	۱۰۰٪	دوم
۱۳		گردش آزاد اطلاعات: تسهیل و حمایت قانونی از فناوری های نوین	۱۰۰٪	اول
۱۴	آموزش	تعریف گرایش حسابداری مبتنی بر فناوری اطلاعات	۱۰۰٪	دوم
۱۵		بهبود نظام آموزشی و دانش اساتید و مدرسان حرفه	۸۵٪	اول
۱۶		نیروی انسانی متخصص و با مهارت های بین رشته ای و آی تی	۹۳٪	دوم
۱۷	مبانی نظری و تکنیک های حسابداری و حسابرسی	خودکار شدن امور و عدم نیاز به حضور فیزیکی حسابداران و حسابرسان	۱۰۰٪	اول
۱۸		آینده نگری اطلاعات به جای گذشته نگری	۱۰۰٪	دوم
۱۹		چالش کفایت رسیدگی و عدم نیاز به نمونه گیری در حسابرسی	۹۲٪	دوم
۲۰		حذف گزارشگری میان دوره ای و ارائه اطلاعات مستمر (قابل اتکا و به هنگام)	۱۰۰٪	دوم
۲۱		تصمیم گیری نسبت به مربوط بودن توسط استفاده کنندگان و حذف معیار اهمیت	۱۰۰٪	اول
۲۲	حسابرسی	به کارگیری تئوری ذینفعان و مطالبه شفافیت و پاسخگویی	۹۲٪	اول
۲۳		اهمیت روزافزون پیشگیری و کشف فساد و تقلب	۸۵٪	سوم
۲۴	محدودیت ها	حفظ محرمانگی اطلاعات و افزایش چالش های امنیت سایبری	۹۲٪	اول
۲۵	ها	هزینه پیاده سازی سیستم های مبتنی بر فناوری اطلاعات	۷۷٪	دوم

شماره ردیف	طبقه پیشران	عنوان پیشران	درصد اجماع	دور دلفی
۲۶		دسترسی به وب و اینترنت	۱۰۰٪	اول
۲۷	شرایط محیطی	افزایش حجم داده‌ها و اطلاعات و کاهش هزینه ارائه آن‌ها	۸۵٪	دوم
۲۸		گسترش سخت افزارهای کوچکتر با قدرت بالاتر	۱۰۰٪	دوم
۲۹		افزایش اهمیت مسائل محیطی و تغییر فضای کسب و کار	۹۲٪	سوم
۳۰		مدرن شدن نظام مالیاتی و کاهش تقلب مالیاتی	۱۰۰٪	اول
۳۱		مشارکت جامعه در بازار سرمایه و مردمی شدن اقتصاد	۱۰۰٪	دوم

مطابق با نتایج پژوهش در حوزه فناوری‌های نوین ده پیشران مورد شناسایی و اجماع خبرگان قرار گرفت. بر این اساس، توسعه فناوری بلاک‌چین به عنوان یکی از پیشران‌های پرتکرار از منظر خبرگان در آینده حسابداری به طور قابل توجهی خطای انسانی را از بین می‌برد و داده‌ها را از دستکاری احتمالی حفظ می‌کند. همچنین، شرکت‌ها می‌توانند به جای نگه‌داری رکوردهای جداگانه، تنها یک دفتر کل واحد نگه‌داری کنند و از این طریق یکپارچگی اطلاعات مالی یک شرکت نیز تضمین خواهد شد. این فناوری از پتانسیل‌ها و قابلیت‌های بسیار زیاد و متعددی برخوردار است که می‌تواند تحولات بزرگی ایجاد کند و در سیستم‌های کلان حاکمیتی و دولتی از جمله بیمه و بانک به دلیل شفافیت و امنیت فراوانی که از خود نشان داده است، می‌تواند مفید فایده باشد. توسعه رمزرها به منظور تسهیل انجام معاملات، ایجاد شده و در بستر بلاک‌چین به راحتی قابل استفاده است. پیشران دیگر توسعه فناوری کلان داده‌ها است دسترسی به انواع جدید داده‌ها، اثرات مهمی بر حسابداری دارد و باعث بهبود حسابداری مدیریت، حسابداری مالی و رویه‌های گزارشگری مالی می‌گردد. در حسابداری مدیریت، کلان داده‌ها منجر به توسعه و تکامل سیستم‌های کنترل مدیریت موثر و فرآیندهای بودجه‌ریزی می‌شود. در حسابداری مالی، کلان داده‌ها، کیفیت و مربوط بودن اطلاعات حسابداری را بهبود بخشیده و بنابراین بهبود تصمیمات سرمایه‌گذاران و شفافیت را در پی دارد. در گزارشگری، کلان داده‌ها به تدوین و بازنگری استانداردهای حسابداری کمک می‌کند و این اطمینان را می‌دهد که حرفه حسابداری، همچنان اطلاعات سودمند، به موقع، پویا و مشتمل بر اقتصاد جهانی ارائه می‌دهد. حسابداری و حسابرسی ابری (رایانش ابری) قابلیت دسترسی سریع به اطلاعات زیادی که سیستم‌های اتوماسیون، بلاکچین و هوش مصنوعی برای پیشرفت‌های حرفه‌ای همچون تحقق

بلادرنگ معاملات تجاری و حسابرسی کلیه اطلاعات مالی (نه نمونه‌گیری) لازم است برخوردار است. همچنین، حسابداری ابری این امکان را به وجود می‌آورد که نیازهای متعدد و فعالیت‌های پیچیده از طریق یک سیستم آنلاین یکپارچه انجام شوند و بنابراین، میزان نیروی کار واحد حسابداری را کاهش می‌دهد.

توسعه سیستم‌های حسابداری مبتنی بر هوش مصنوعی و هوشمندی کسب و کار، ترکیب هوش مصنوعی و حسابداری است که باعث افزایش تقاضا برای استعدادهای حسابداری می‌شود. پرسنل حسابداری نه تنها باید دانش حسابداری داشته باشند، بلکه باید در زمینه فناوری اطلاعات نیز مهارت‌های کافی را دارا باشند، استفاده تخصصی از نرم‌افزارهای حسابداری و مدیریت داده را بیاموزند و خود را با شرایط کاری جدید تطبیق دهند. هوش مصنوعی نه تنها در سطوح استراتژیک، بلکه در سطوح عملیاتی و تاکتیکی به سازمان‌ها کمک می‌کند و دیدگاه‌های سودمندی را نه تنها به مدیران ارشد، بلکه به مدیران میانی ارائه می‌کند. توسعه فناوری ربات‌ها و یادگیری ماشینی، عامل دیگر است. ماشینی‌شدن فرایند با استفاده از ربات و هوش مصنوعی این قابلیت را دارند که صنعت مالی را به صورت گسترده‌ای تغییر دهند. با ماشینی‌شدن فرآیندها و وظایف سطوح پایین مانند دفتر داری، گزارشگری سود مشمول مالیات، تعدیلات و حتی تخصیص پرتفوی می‌تواند توسط متخصصان غیر حسابداری انجام شود. توسعه کسب و کارهای دانش‌بنیان و استارت‌آپ‌ها، نیز مطرح است. همانطور که بال و برون در سال ۱۹۶۸ بیان نمودند اندازه‌گیری حسابداری به صورت روز افزون میزان ارزش اطلاعاتی (مربوط بودن ارزش) خود را با کاهش قدرت توضیح دهنده‌گی ارزش بازار، از دست داده است. این موضوع در شرکت‌های جدید که مبتنی بر دانش هستند، دارایی نامشهود بالایی دارند، سهم آن‌ها از اقتصاد در حال افزایش است، بیشتر است.

توسعه فناوری پهباد و داده‌های ماهواره‌ای به استفاده از فناوری خصوصاً در حوزه حسابرسی اشاره دارد که با تغییرات چشمگیری همراه بوده است و بررسی ادعای وجود بدون نیاز به حضور فیزیکی حسابرسان می‌تواند قابل اثبات باشد. توسعه فناوری اینترنت اشیا و اقتصاد مشارکتی، عامل دیگری

است که در آن حسابداران با استفاده از این تکنولوژی قادر خواهند بود با استفاده از سنسورهایی در درون دارایی‌ها، آن‌ها را کنترل، میزان مصرف موجودی‌ها را به صورت دقیق محاسبه کنند تا در صورت کمبود موجودی به مسئول مربوطه اعلام کند. حساب‌رسان نیز با استفاده از اینترنت اشیاء اطلاعات دقیق‌تر، بدون اشتباه ناشی از نیروی انسانی را برای ارزیابی کار حسابداران بدست خواهند آورد و می‌توانند مدت زمان کمتری در محیط کار ثابت قرار گیرند و اطلاعات را با استفاده از تکنولوژی اینترنت اشیاء دریافت کنند. توسعه شبکه‌های اجتماعی فناوری است که می‌تواند شیوه‌های انتشار اطلاعات را دگرگون ساخته و محیط گزارشگری را دستخوش تحولی عظیم نماید. از سوی دیگر، همگام با توسعه ابزارهای ارتباطی، توجه افکار عمومی به جنبه‌های مختلف عملیات شرکت‌ها و تأثیرات آن‌ها بر محیط پیرامونی افزایش می‌یابد و ذینفعان خواستار شفافیت و پاسخگویی شرکت‌ها در قبال عملیات خود می‌باشند. دومین حوزه که بیشترین پیشران را از نظر خبرگان به خود اختصاص داده مربوط به مبانی نظری و تکنیک‌های حسابداری و حسابرسی بوده که هفت پیشران بدین شرح است: آینده نگری اطلاعات به جای گذشته نگری از جمله پیشران‌هایی است که به تناسب گذر زمان و پیشرفت فناوری مورد تقاضای استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری قرار می‌گیرد. در چنین شرایطی ذی‌نفعان انتظار دارند که حساب‌رسان به منظور پردازش، تحلیل و گزارشگری هر چه موثرتر اطلاعات بجای نمونه‌گیری کلیه اطلاعات را بررسی نمایند. بنابراین، پیشران چالش کفایت رسیدگی و عدم نیاز به نمونه‌گیری در حسابرسی در آینده بطور جدی مطرح خواهد گردید. همچنین، با توجه به اطلاعات ارائه شده فناوری اطلاعات باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود، به ویژه افزایش در کیفیت مربوط بودن اطلاعات حسابداری که به طور عمده از به موقع بودن اطلاعات ناشی می‌شود. علاوه بر آن، باید خاطر نشان شد در حالی که قابلیت مقایسه اطلاعات بین شرکت‌های مختلف کاهش می‌یابد. بنابراین، قابلیت مقایسه اطلاعات مالی روند شرکت افزایش می‌یابد و می‌توان به اطلاعات در دسترس و مستمر، دست یافت؛ از این رو است که پیشران حذف گزارشگری میان‌دوره‌ای و ارائه اطلاعات مستمر (قابل اتکا و به هنگام) مطرح می‌شود، دیگر نیازی به ارائه گزارشات میان‌دوره‌ای نخواهد بود. در چنین شرایطی که افراد قابلیت دسترسی لحظه‌ای به اطلاعات را داشته باشند و با وجود فناوری‌های مرتبط بتوانند اطلاعات مورد نیاز خود را استخراج نمایند بحث

تصمیم‌گیری نسبت به مربوط بودن توسط استفاده‌کنندگان و حذف معیار اهمیت، مطرح است و هر فرد خود تصمیم می‌گیرد که چه اطلاعاتی در تصمیم‌گیری او موثر و کدام اطلاعات نامربوط تلقی می‌شوند. بنابراین، بکارگیری تئوری ذینفعان و مطالبه شفافیت و پاسخگویی، به عنوان یک پیشران اساسی مطرح می‌گردد، زیرا با توسعه ابزارهای ارتباطی، توجه افکار عمومی به جنبه‌های مختلف عملیات شرکت‌ها و تأثیرات آن‌ها بر محیط پیرامونی افزایش می‌یابد و ذینفعان خواستار شفافیت و پاسخگویی شرکت‌ها در قبال عملیات خود می‌باشند. لازم به ذکر است که تمرکز توجه حسابداری سنتی به نقش نمایندگی حسابداری با اهمیت است، اما نباید تنها تمرکز آن باشد.

فناوری‌های یاد شده بکارگیری مفهوم حسابرسی پیوسته را امکان‌پذیر می‌سازند. در واقع، از طریق فعالیت‌های حسابرسی که ریسک شرکت را با آزمون روندها در فرایندها یا سیستم‌شناسایی و ارزیابی می‌کنند، ارزیابی ریسک را به صورت پیوسته امکان‌پذیر می‌سازند که از این موضوع به عنوان پیشران پیشگیری و کشف فساد و تقلب توسط خبرگان یاد شده است. به عبارتی، بسیاری از فناوری‌های نوین از جمله، بلاک چین باعث جلوگیری از دستکاری و تقلب و به اشتراک گذاری آنی اطلاعات و بهبود صحت اطلاعات می‌شود. آخرین پیشران در این حوزه خودکار شدن امور و عدم نیاز به حضور فیزیکی حسابداران و حسابرسان است. همانطور که در بخش قبل اشاره گردید فناوری‌های مورد بحث با نوآوری‌های منحصر به فرد خود می‌توانند بسیاری از امور را بصورت خودکار و ماشینی انجام دهند. بنابراین، زمان حضور فیزیکی حسابداران و حسابرسان در شرکت کاهش می‌یابد و صرفاً نیاز به حضور نیروهای مالی متخصص با مهارت‌های چندگانه که دارای شناخت کافی از نوآوری‌های مذکور باشند ضرورت می‌یابد. بدین ترتیب بحث آموزش مطرح می‌شود که دارای سه پیشران مهم بوده که یکی از آن‌ها نیروی انسانی متخصص و با مهارت‌های بین رشته‌ای و آی تی است، اما مساله دیگری که در این خصوص مطرح است و خبرگان نیز از آن به عنوان یک پیشران مهم یاد نموده‌اند مساله بهبود نظام آموزشی و دانش اساتید و مدرسان حرفه است. بنابراین آموزش باید به گونه‌ای باشد که حسابداران با استفاده از فناوری اطلاعات توانایی ارزیابی و تفسیر اطلاعات، توجه به مسائل و تعیین اطلاعات لازم برای مدیر و ارائه به موقع آن را داشته باشند و این امر مستلزم به روزرسانی دانش اساتید و اعضای حرفه نیز است. پیشران دیگری نیز تحت عنوان تعریف گرایش حسابداری مبتنی بر

فناوری اطلاعات مطرح است. واحدهای استعدادپروری در دانشگاه‌ها باید بتوانند تعدیلات مناسب را در رابطه با اصلاح برنامه‌های حسابداری انجام دهند و واحدهای درسی مرتبط با فناوری اطلاعات را در برنامه آموزشی تدارک دیده و توجه ویژه‌ای به نوآوری‌ها در حوزه مفاهیم حسابداری نمایند. مدرن شدن نظام مالیاتی و کاهش ثقل مالیاتی، شرایطی به وجود می‌آورد که می‌تواند به تحول در سیستم‌های اطلاعاتی و حسابداری شرکت‌ها منجر گردد. به علاوه، ورود افراد در سال‌های اخیر به بازار سرمایه نشان از مشارکت جامعه در بازار سرمایه و مردمی شدن اقتصاد دارد که این موضوع بیانگر توسعه دامنه اثرگذاری شرکت‌ها بر آحاد جامعه بوده و افزایش حساسیت‌های گروه‌های مختلف به وضعیت شرکت‌ها را در پی خواهد داشت. بنابراین، حسابداری می‌بایست تدبیری عمیق در این خصوص بیندیشد تا بتواند جایگاه رقابتی خود را حفظ نماید. افزایش اهمیت مسائل محیطی و تغییر فضای کسب و کار از یک طرف و افزایش حجم داده‌ها و اطلاعات و کاهش هزینه ارائه آن‌ها در آینده منجر خواهند شد تا حرفه حسابداری به عنوان یک کل متقاعد شود که در آینده با تغییراتی که در مدل ارزش آفرینی ایجاد می‌گردد و اطلاعات فراوان در دسترس با هزینه نسبتاً کم خود را به گونه‌ای تغییر نماید، که به عنوان اولین مرجع ارائه اطلاعات به ذی‌نفعان تبدیل گردد. این مهم با وجود پیشران گسترش سخت‌افزارهای کوچکتر با قدرت بالاتر قابلیت حصول بیش‌تری خواهد داشت. در حوزه قوانین و استانداردها نیز پیشران‌های گردش آزاد اطلاعات: تسهیل و حمایت قانونی، حمایت استانداردارگذاران از فناوری‌های نوین و پیچیدگی قوانین و مقررات توسط خبرگان مطرح گردیده است. ظهور انتظارات و تقاضای جدید اطلاعاتی ذینفعان در آینده از موارد دیگری است که می‌تواند الزامات اطلاعاتی و گزارشگری جدیدی را مطرح نماید و این مهم صرفاً با حمایت استانداردارگذاران قابل دستیابی خواهد بود و برخی از خبرگان این عقیده بودند که تحولات و پیشرفت‌های موجود در رفع نیازهای استفادکنندگان، حاصل الزامات نهادهای ناظر، قانونگذاران و استانداردارگذاران بوده است. در این میان توجه به این نکته بسیار حائز اهمیت است که دست و پاگیر بودن قوانینی که توسط نهادهای فوق‌الذکر مصوب می‌گردند، به شدت می‌تواند مانع پیشرفت و به روزرسانی حسابداری گردد. بنابراین این حوزه همچون شمشیر دو لبه‌ای است که حفظ تعادل در آن از اهمیت بسزایی برخوردار است.

از آنجا که کشور ما کشوری در حال توسعه با وجود تحریم‌های متعدد و فراوان است و زیرساخت‌های مربوط به اینترنت، همچون سایر کشورهای پیشرفته، قوی و مستحکم نیست، در حالیکه عمده فناوری‌های نوین مبتنی بر وب و اینترنت هستند، موضوع دسترسی به وب و اینترنت می‌تواند به عنوان عاملی در جهت رشد حسابداری در آینده تلقی گردد. از طرف دیگر هزینه پیاده‌سازی سیستم‌های مبتنی بر فناوری اطلاعات برای بسیاری از شرکت‌ها خصوصاً شرکت‌های کوچک موضوعی بسیار حیاتی تلقی می‌شود. نکته مهم‌تر که همه جهان با آن روبرو است، مساله حفظ محرمانگی و امنیت اطلاعات است، زیرا نقض امنیت داده‌ها و افشای اطلاعات اعتباری و پرسنلی افراد که توسط واحدهای تجاری نگهداری می‌شوند، منجر به عدم اعتماد و عدم تمایل عموم و مشتریان به واحد تجاری می‌گردد.

پیشران‌های شناسایی شده و مورد اجماع در این پژوهش، می‌تواند به عنوان یک فهرست از عوامل و متغیرهای اثرگذار بر آینده حسابداری در ایران از منظر نوآوری‌های فناوری محور مورد بهره‌برداری سیاست‌گذاران قرار گیرد. بر این اساس ذینفعان مختلف می‌توانند جهت تعیین استراتژی‌های مناسب برای تغییرات اثربخش، به پیشران‌های شناسایی شده در این پژوهش توجه داشته باشند. در این خصوص بازیگران مختلف حرفه حسابداری به‌ویژه، استانداردگذاران، انجمن‌های حرفه‌ای وزارت علوم و ... می‌بایست به حالات محتمل پیشران‌ها توجه داشته و با توجه به وضعیت محتمل پیشران‌های با اهمیت، نسبت به توسعه استراتژی‌های مناسب اقدام نمایند. لازم به ذکر است که تحلیل نتایج و یافته‌ها طبق شرایط ایران نشان می‌دهد که حوزه قوانین نیازمند بروزرسانی مطابق با شرایط جدید بوده و طبق نظر خبرگان جهت حرکت به سوی بهترین رویه‌های بین‌المللی اصلاحات اساسی در حوزه آموزش ضروری است.

پیشنهاد‌های زیر برای پژوهش‌های آینده می‌توان ارائه می‌شود:

۱. بکارگیری روش تحلیل ساختاری پیشران‌های شناسایی شده در این پژوهش به منظور شناسایی پیشران‌های کلیدی؛
۲. بکارگیری روش تحلیل سناریو به منظور تحلیل سناریوهای محتمل آتی با تاکید بر پیشران‌های شناسایی شده در حسابداری.

منابع

- اعتمادی، حسین، الهی، شعبان، آقائی، کامران حسن. (۱۳۸۵). بررسی تأثیر فناوری اطلاعات بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۳(۱).
- باباجانی، جعفر، برزیده، فرخ، خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۷). آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر علم و فناوری اطلاعات. *حسابداری مدیریت*، ۳۸(۱۱): ۱۲۷-۱۳۸.
- شمس زاده باقر، زلفی حسن، امینیان حامد. (۱۳۹۶). آسیب شناسی الگوی کنونی تهیه صورت‌های مالی و ارائه مدل گزارشگری مالی بر مبنای فعالیت. *فصلنامه حسابداری مالی*. ۹(۳۶): ۱۶۰-۱۲۷.
- صدیقیان، محمدجواد، اخلاصی کزج، سعید و صادقیان، سعید. (۱۴۰۰). بررسی آینده حسابداری، هفتمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری و توسعه اقتصادی.
- کمرخانی، علی. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر کاربرد فناوری اطلاعات در حسابداری. *کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری*. دوره ۴.
- لک، جمشید، پورعلی، محمدرضا، منصوری راد، همت. (۱۳۹۹). آینده پژوهی در تحقیقات و آموزش حسابداری. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۲(۴۵): ۱۴۶-۱۳۳.
- حاجی مرادخانی، حدیثه، زارع آهن پنجه، زهرا. (۱۴۰۰). تشریح به کارگیری بازی صفحه‌ای مونوپولی در کلاس‌های اصول حسابداری. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۱(۱)، ۱۲۶-۱۰۷.
- نوابی لوسانی، مرتضی، (۱۳۹۱). آینده پژوهی در خدمات مالی با تأکید بر فناوری اطلاعات، اولین همایش ملی آینده پژوهی، تهران.
- نوروزی، محمد. (۱۳۹۹). نگرش تحلیلی به نقش بازی‌های جدی در آموزش حسابداری. *حسابداری و منافع اجتماعی* (۲)، ۱۰، ۱۶۷-۱۵۵.
- Babajani, J., Barzideh, F., Khonaka, A. (2018). Future Studies in Management Accounting from the Perspective of Science and Information Technology. *Management Accounting*, 11(38), 127-138. (In Persian).
- Creswell, J. W. (2009). *Research design: Quantitative, qualitative and mixed methods*.
- Denter, N. M., Seeger, F., & Moehrl, M. G. (2022). How can Blockchain technology support patent management? A systematic literature review. *International Journal of Information Management*, 102506.
- Ding, K., Lev, B., Peng, X., Sun, T., & Vasarhelyi, M. A. (2020). Machine learning improves accounting estimates: Evidence from insurance payments. *Review of accounting studies*, 25(3), 1098-1134.
- Etemadi, H., Elahi, S., & Hassan Aghaei, K. (2006). Investigating the effect of information technology on the qualitative characteristics of accounting information. *Accounting and Auditing Reviews*, 13 (1). (In Persian).

- Hajimoradkhani, H., & Zare Ahan Panjeh, Z. (2021). How to Use Monopoly Board Game in Accounting Principles Courses. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(1), 107-126. (In Persian).
- Kamar Khani, A. (2016). Investigating the factors affecting the application of information technology in accounting. International Conference on New Research in Management, *Economics and Accounting*. Volume 4. (In Persian).
- Kvale, S., & Brinkmann, S. (2009). *Interviews: Learning the craft of qualitative research interviewing*. Sage.
- Lak, J., Pourali, M., Mansourirad, H. (2020). Futures Study in Researches and Accounting Education. *Accounting and Auditing Research*, 12(45), 133-146. (In Persian).
- Murray, M., & Chamberlain, K. (1998). Qualitative research in health psychology: Developments and directions. *Journal of Health psychology*, 3(3), 291-295.
- Navai Lavasani, Morteza. (2012). Research in financial services with emphasis on information technology. *The first national conference on futures studies*. (In Persian).
- Noroozi, M. (2020). An Analytical Approach to the Role of the Serious Game (SG) in Accounting Education. *Journal of Accounting and Social Interests*, 10(2), 155-167.
- Roth, T., Stohr, A., Amend, J., Fridgen, G., & Rieger, A. (2022). Blockchain as a driving force for federalism: A theory of cross-organizational task-technology fit. *International Journal of Information Management*, 102476.
- Sedighyan, Mohammad Javad; Ekhlasi, Saeed; Sadeghian, Saeed (1400). Investigating the future of accounting. *Seventh International Conference on Management, Accounting and Economic Development*. (In Persian).
- Shamszadeh, Baqer; Zalghi, Hassan; Aminian, Hamed (2017). Pathology of the current model of preparing financial statements and presenting an activity-based financial reporting model, *Financial Accounting Quarterly*. 36 (9): 126-159. (In Persian).
- Srivastava, A. (2014). Why have measures of earnings quality changed over time? *Journal of Accounting and Economics*, 57(2-3), 196-217.
- Vetter, Amy, (2018). 4 steps to prepare for the future of accounting, *journal of accountancy*.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.

تأثیر ریسک و زیان بر تقاضا برای کیفیت حسابرسی^۱

منا پارسایی^۲، امید فرجی^۳، سمیرا موفق^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۰۳

مقاله پژوهشی

چکیده

بررسی عوامل موثر بر تقاضا برای کیفیت حسابرسی از دیدگاه رفتار مدیران، یک موضوع جالب توجه می‌باشد. پژوهش حاضر به بررسی تأثیر ریسک و زیان بر تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی می‌پردازد. این پژوهش از نوع تجربی است و از روش آزمایشی با طرح عاملی 2×2 بین گروهی، بهره برده است. متغیرهای مستقلی که مورد دستکاری قرار گرفته‌اند، ریسک و زیان است. نمونه آماری مشتمل بر ۸۸ آزمودنی به شکل ترکیبی از افراد حرفه و دانشگاهی است که به طور تصادفی انتخاب و در چهار گروه توزیع شده‌اند. یافته‌های پژوهش نشان داد در شرایط وجود گزینه‌های ریسکی در شرکت، تقاضای مدیران برای خدمات حسابرسی با کیفیت کاهش می‌یابد. همچنین، در صورتی که شرکت در شرایط زیان قرار گیرد، مدیران با احتمال کمتری متقاضی خدمات حسابرسی با کیفیت هستند. وجود شرایط ریسکی و احتمال زیان‌دهی موجب می‌شود مدیران تمایل پیدا کنند که اختیار و آزادی عمل آنها در گزارشگری افزایش یابد. این موضوع موجب کاهش تقاضای مدیران برای خدمات با کیفیت حسابرسی می‌شود.

واژه های کلیدی: احساس گناه، تمایلات اجتماعی، ریسک، زیان، کیفیت حسابرسی، مثلث تاریک شخصیتی.

طبقه بندی موضوعی: M42

10.22051/JAASCI.2022.38822.1655 : DOI

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (m.parsaei@alzahra.ac.ir).

۲. استادیار، گروه حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران. (omid_faraji@ut.ac.ir).

۳. کارشناس ارشد، گروه حسابرسی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

مقدمه

بر اساس بیانیه شماره ۱ هیأت گزارشگری مالی (۲۰۰۸)، تعریف واحد و مورد اجماعی از کیفیت حسابرسی که بتواند به عنوان یک استاندارد در مقابل عملکرد واقعی ارزیابی شود، وجود ندارد. با این حال کیفیت حسابرسی در ادبیات، به صورت کشف تحریف‌های با اهمیت در گزارش‌های مالی توسط حسابرسان و تمایل آنها به افشای این تحریفات کشف شده تعریف می‌شود (دی آنجلو، ۱۹۸۱). در صورتی که حسابرسان به دلیل عدم کشف تحریف با اهمیت، اظهار نظر حسابرسی نامناسب ارائه دهند، اطلاعات مالی بی کیفیت تلقی شده و باعث کاهش اعتماد جامعه نسبت به اظهار نظر حسابرسان می‌شود (محمد رضایی و همکاران، ۲۰۱۸؛ محمد رضایی و فرجی، ۱۳۹۸).

عمده پژوهش‌ها در خصوص تقاضا برای کیفیت حسابرسی، بر این موضوع تمرکز نموده‌اند که هزینه‌های نمایندگی بالاتر موجب افزایش تقاضای حسابرسی با کیفیت، با هدف کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود (دی فاند و ژانگ، ۲۰۱۴؛ گادفری و همکاران، ۲۰۰۵)، اما برخی تحقیقات شواهدی یافته‌اند که از این فرضیه پشتیبانی نمی‌کند (کوالسکی و همکاران، ۲۰۱۸؛ بارتون، ۲۰۰۵). این تحقیقات نشان داده‌اند حتی زمانی که حسابرسان برای حسابرسی با کیفیت دارای انگیزه هستند و مدیران نیز برای تقاضای آن انگیزه دارند، در نهایت تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی بنا به شرایط مختلف متفاوت است. این نتایج در مجموع نشان می‌دهد عوامل تعیین‌کننده تقاضا برای کیفیت حسابرسی تاکنون به طور کامل مشخص نشده‌اند. مطلب مغفولی که در ادبیات انگیزه‌های صاحبکار مورد بحث قرار نگرفته است، بحث عوامل رفتاری مدیران در تقاضا برای حسابرسی با کیفیت است که این پژوهش به آن پرداخته است. با توجه به اینکه در ایران تقاضا برای حسابرسی با کیفیت کمتر بوده و ریسک دعای حقوقی کم می‌باشد (محمد رضایی و همکاران، ۲۰۲۰)، پژوهش درباره عوامل رفتاری موثر بر تقاضای حسابرسی با کیفیت با استفاده از داده‌های آزمایشگاهی با اهمیت است.

پژوهش‌ها نشان داده‌اند که تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی متفاوت است (کوالسکی و همکاران، ۲۰۱۸؛ میهو و همکاران، ۲۰۰۱). اگرچه در مطالعات پیشین به طور مستقیم عواملی که بر

تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی اثرگذار هستند، بررسی نشده است، اما شواهدی وجود دارد که مدیران، علی‌رغم اینکه حسابرسی با کیفیت بالاتر منجر به کسب عایدات بالاتر می‌شود، متقاضی کیفیت بالای حسابرسی نیستند (دی‌فاند و همکاران، ۲۰۱۸). برای مثال، عدم اطمینان نسبت به اطلاعات حسابداری منجر می‌شود مدیران با دادن پاداش و تباری با حساب‌رسان، استقلال آنها را کاهش دهند (میهو و همکاران، ۲۰۰۱). تیمن و ترومن (۱۹۸۶)، عوامل ریسک شرکتی و ریسک‌گریزی مدیران را با تئوری علامت‌دهی مرتبط نمودند و استدلال کردند مدیرانی که ریسک بالاتری را ملاحظه می‌کنند، حساب‌رسان با کیفیت پایین‌تر را ترجیح می‌دهند. به طور مشابه، زیان‌گریزی نیز در ادبیات مورد مطالعه قرار گرفته و می‌تواند بر نگرش مدیران در خصوص انتخاب حسابرسان تأثیر گذاشته و موجب گزارشگری نادرست گردد (هرلی و میهو، ۲۰۲۱). در مجموع به نظر می‌رسد عوامل زمینه‌ای متفاوتی وجود دارد که بر تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

پژوهش حاضر با تکیه بر تئوری علامت‌دهی و استفاده از طرح آزمایش، به تأثیر دو پدیده رفتاری برخاسته از تمایل افراد به "اجتناب از ریسک" و "بالتوگی زیان" بر تقاضای کیفیت حسابرسی می‌پردازد. این عوامل، دو موضوع زمینه‌ای هستند که در همه‌جا و برای همه شرکت‌ها (در تصمیمات روزمره مثل ریسک نهفته در انتخاب پروژه‌ها یا فرصت‌های سرمایه‌گذاری، تمایل به گزارش سود نسبت به زیان)، مصداق دارد (ساندرز و همبریک، ۲۰۰۷). مدیرانی که قراردادهای پاداشی آنان به گونه‌ای است که ترغیب می‌شوند تا در سرمایه‌گذاری‌های ریسکی‌تر سرمایه‌گذاری کنند (کولز و همکاران، ۲۰۰۶)، به طور بالقوه به دنبال آن هستند تا از طریق انتخاب حسابرسان با کیفیت پایین‌تر، انعطاف‌پذیری بیشتری در گزارشگری داشته باشند تا کمتر ناگزیر به افشای ریسک و زیان شوند (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱). به بیان دقیق‌تر، انتظار می‌رود ریسک‌گریزی و زیان‌گریزی موجب شود که تمایل افراد برای انعطاف‌پذیری در گزارشگری افزایش یابد و در نتیجه متقاضی کیفیت بالای حسابرسی نباشند.

این پژوهش تحقیقات حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری (JDM) را با کیفیت حسابرسی به یکدیگر مرتبط می‌سازد. در روند قضاوت، حساب‌رسان می‌بایست انواع مختلفی از اطلاعات را در نظر بگیرند

1. Potential for Loss
2. Judgment and Decision Making

و روش‌های حسابرسی مناسب را انتخاب کنند (شجاعی و همکاران، ۱۳۹۹). بانر (۲۰۰۸) عوامل اثرگذار بر کیفیت JDM را در سه حوزه شامل متغیرهای شخصیتی (از قبیل دانش، تجربه و نگرش به ریسک)، متغیرهای کاری (همانند پیچیدگی کار) و متغیرهای محیطی (همانند فشار زمانی) طبقه‌بندی نمود. متأسفانه مطالعات کتابخانه‌ای در خصوص آزمون فرضیه‌های مرتبط با JDM، با ضعف‌هایی از قبیل استفاده از شاخص‌های ضعیف برای JDM، سوگیری در گزینش و عدم کنترل برخی متغیرها همراه هستند. پژوهش‌های آزمایشگاهی با دستکاری متغیرهای مورد نظر و کنترل سایر متغیرها، در تعریف رابطه میان متغیر مستقل و وابسته موفق‌تر عمل می‌کنند (بانر، ۲۰۰۸). هدف این پژوهش آن است که با بهره‌گیری از روش آزمایش به بررسی تاثیر دو عامل ریسک و زیان بر کیفیت حسابرسی تقاضا شده از سوی مدیران پردازد. لازم به توضیح است که علی‌رغم اینکه انتخاب حسابرس از جمله تصمیمات گرفته شده در مجامع عمومی شرکتها است، نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که نفوذ مدیران به میزان قابل توجهی می‌تواند در انتخاب حسابرس تاثیرگذار باشد (کوهن و همکاران، ۲۰۱۰؛ داجسان و همکاران، ۲۰۱۹).

پژوهش حاضر از دو جنبه به گسترش ادبیات موجود در خصوص عوامل تاثیرگذار بر تقاضای کیفیت حسابرسی کمک می‌کند. اول اینکه نشان می‌دهد که هم ریسک و هم زیان بر تقاضا و رفتار مدیران برای کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارند. این پژوهش جزء معدود پژوهش‌های حوزه کیفیت حسابرسی می‌باشد که از روش پژوهش آزمایشگاهی (به‌جای آرشویی) برای بررسی تاثیر عوامل رفتاری بر تقاضای حسابرسی با-کیفیت تمرکز نموده است. طرح آزمایشگاهی موجب می‌شود که بتوان تاثیرات این دو عامل را به شکل مستقل از یکدیگر و در عین حال اضافه بر سایر محرک‌های هزینه‌های نمایندگی که در سایر پژوهش‌های آرشویی ارائه شده‌اند، بررسی نمود. دوم آنکه در خصوص علت تفاوت در تقاضای مدیران که در پژوهش‌های قبلی توضیح داده نشده بود (کوآلسکی و همکاران، ۲۰۱۸)، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که دو عامل ریسک و زیان هر کدام در ایجاد تفاوت ذکر شده نقش دارد. روش آزمایش این امکان را فراهم می‌کند که ریسک و زیان مجزا از یکدیگر در نظر گرفته شوند و شواهد علی درمورد نقش آنها در تأثیر بر تقاضای کیفیت حسابرسی ارائه گردد. علاوه بر این، با توجه به شناسایی تاثیر منفی ریسک و زیان بر قضاوت و تصمیم مدیران، زمینه بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری را فراهم می‌کند.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

تقاضا برای کیفیت حسابرسی

عموم پژوهشها نشان می‌دهند که تقاضا برای کیفیت حسابرسی به نظریه نمایندگی یعنی رابطه مدیر-نماینده و هزینه‌های نمایندگی که شرکت با آن روبروست، بازمی‌گردد (آبوت و همکاران، ۲۰۱۳؛ کاهان و همکاران، ۲۰۰۸). این پژوهشها نشان می‌دهند که هزینه‌های نمایندگی بالاتر احتمال انتخاب حسابرس با کیفیت بالاتر را افزایش می‌دهد (آبوت و همکاران، ۲۰۱۳). به نظر می‌رسد هزینه‌های نمایندگی که با سطح بالاتری از عدم تقارن اطلاعاتی و ریسک سنجیده می‌شود، تقاضا برای حسابرسان متخصص صنعت و حسابرسان بزرگ را افزایش می‌دهد (کاهان و همکاران، ۲۰۰۸؛ فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۹). چالشی که این مطالعات با آن روبرو هستند این است که هزینه‌های نمایندگی و ریسک اغلب به هم گره خورده‌اند و تفکیک این دو موضوع دشوار است. دی‌فاند و ژانگ (۲۰۱۴) هزینه‌های نمایندگی را به ریسک‌پذیری و پیچیدگی شرکت مرتبط می‌کنند و استدلال می‌کنند که به‌طور شهودی، شرکت‌های پرریسک و با ساختار پیچیده با مشکلات نمایندگی بیشتری روبرو هستند و با احتمال بیشتری متقاضی کیفیت بالاتر خدمات حسابرسی هستند. به بیان دقیق‌تر، عدم تقارن اطلاعات، احتمال انتخاب حسابرسان بزرگ را افزایش می‌دهد. این مطالعات از این فرضیه پشتیبانی می‌کنند که هزینه‌های نمایندگی و ریسک، تقاضا برای کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد، اما با محدودیت‌های روش‌شناختی، همچون درون‌زایی و شناسایی شاخص‌های معتبر برای هزینه نمایندگی، روبرو هستند (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱).

علیرغم اینکه اکثر مطالعات نشان می‌دهند که هزینه‌های نمایندگی باعث افزایش تقاضا برای کیفیت حسابرسی می‌شود (آبوت و همکاران، ۲۰۱۳؛ کاهان و همکاران، ۲۰۰۸)، شماری از پژوهشها یا شواهدی از این ارتباط نیافته‌اند یا به شواهدی مغایر رسیده‌اند (بارتون، ۲۰۰۵؛ بیٹی، ۱۹۸۹). فرانسیس و ویلسون- (۱۹۹۸) ارتباطی بین هزینه‌های نمایندگی و کیفیت خدمات حسابرسی مشاهده نمودند. دی‌فاند (۱۹۹۲) نیز نشان داد که هزینه‌های نمایندگی که از طریق ارقام تعهدی کوتاه‌مدت سنجیده می‌شود، به‌طور قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی در جهت مخالف پیش‌بینی‌های او تأثیر می‌گذارد. فلتهم و همکاران (۱۹۹۱)

دریافتند فقط یکی از سه مدل آنها رابطه مثبت ریسک و کیفیت خدمات حسابرسی را پیش‌بینی می‌کند. مطالعات دیگر نشان می‌دهند حساب‌برسان بزرگ، صاحبکاران بزرگ‌تر با ریسک کمتر را حسابرسی می‌کنند (بیتی، ۱۹۸۹). علاوه بر این برخی تحقیقات آزمایشگاهی نیز با مطالعه ترجیحات مدیران در زمینه کیفیت حسابرسی در سطح فردی نشان می‌دهند که اکثر مدیران ترجیح می‌دهند حسابرسانی را انتخاب کنند که استقلال آنها خدشه‌دار شود (میهو و همکاران، ۲۰۰۱)، و با به شکل منظم و قاعده‌مندی حساب‌برسان با کیفیت بالاتر انتخاب نمی‌کنند (هرلی و میهو، ۲۰۱۹). این دسته از مطالعات منعکس‌کننده نتایج مطالعات کتابخانه‌ای هستند که نشان می‌دهند حتی در صورتی که هزینه‌های نمایندگی ثابت باشند و مدیران با سطوح بالای ریسک روبرو باشند، متقاضی کیفیت حسابرسی پایین‌تری هستند (دی‌فاند و همکاران، ۲۰۱۸؛ آبوت و همکاران، ۲۰۱۳). این یافته‌ها بیانگر آن است که تاکنون عوامل تعیین‌کننده تقاضا برای کیفیت حسابرسی به طور کامل شناسایی نشده‌اند.

در ایران پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۸۰، انحصار بازار کار حسابرسی که تا قبل از آن در اختیار سازمان حسابرسی بود، شکسته شد و موسسات حسابرسی خصوصی تحت لیسانس جامعه حسابداران رسمی ایران، شروع به ارائه خدمات اطمینان‌بخشی نمودند. این در حالی است که بازار حسابرسی سازمان حسابرسی در مورد شرکت‌های دولتی و شبه‌دولتی تقریباً به شکل انحصاری باقی ماند (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴؛ محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۶).

تقاضای اصلی شرکت‌ها در ایران برای خدمات حسابرسی عمدتاً بر پایه الزام قانونی است (محمد-رضایی و همکاران، ۲۰۱۲). همچنین، با عنایت به اینکه نرخ بهره جهت تأمین مالی شرکت‌ها از بانک‌ها توسط بانک مرکزی تعیین می‌شود و بر اساس ریسک شرکت‌ها تغییر نمی‌کند، به نظر می‌رسد بستانکاران نیز نمی‌توانند بر تقاضای شرکت‌ها برای خدمات حسابرسی با کیفیت تأثیرگذار باشند. چنین عواملی ممکن است موجب شود که شرکت‌ها از انگیزه کافی برای تقاضای خدمات حسابرسی با کیفیت برخوردار نباشند. این تقاضای محدود از سوی شرکت‌ها، زمانی که با محدودیت‌های نسبی در عرضه خدمات با کیفیت از سوی موسسات حسابرسی همچون ریسک دادخواهی پایین موسسات حسابرسی در بازار ایران و عدم فعالیت موسسات حسابرسی بزرگ در ایران همراه می‌شود، ارائه خدمات با کیفیت حسابرسی را با ابهام بیشتری روبرو می‌کند (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۵).

ریسک‌گریزی، زیان‌گریزی و تقاضا برای کیفیت حسابرسی

ریسک به واژه‌ای رایج در دنیای امروزی تبدیل شده است، اما تاکنون هیچ توافق عمومی درباره معنای ریسک وجود ندارد (کالاها و سولیو، ۲۰۱۷). چارت (۱۹۹۰) در تعریف ریسک سه مولفه را مورد توجه قرار داده است که شامل زیان، جنبه عدم‌اطمینان و شانس و موضوع یک انتخاب از بین گزینه‌های مختلف می‌باشد. یانس و استون (۱۹۹۲) ریسک را از سه جنبه بزرگی زیان‌ها، پتانسیل زیان‌ها و عدم‌اطمینان زیان‌ها تعریف نموده است (کالاها و سولیو، ۲۰۱۷). ماهیت پیچیده تعریف ریسک، به تقسیم‌بندی آن به دو جز احتمال وقوع و اثرات ریسک بازمی‌گردد. جهت تبیین یک رویداد دارای ریسک بایستی تعیین شود که نگرانی ما در مورد هر رویداد به احتمال وقوع و یا اثرات آن، بازمی‌گردد. تحلیل ریسک مشتمل بر مجموعه‌ای از حق انتخاب‌ها و نتایج آماری می‌باشد و در بیانی دقیق‌تر از سودها (ریسک مطلوب) و زیان‌ها (ریسک نامطلوب) تشکیل شده است (محمدآبادی، ۱۳۹۵). پذیرفتن ریسک، یک راهکار درست جهت ایجاد ارزش نیست، بلکه شرکت باید ریسک‌هایی را بپذیرد و آنها را جهت ایجاد و حفظ ارزش برای سهامداران مدیریت کند (انتیکارو، ۲۰۱۲).

ریسک‌گریزی به صورت اجتناب از پیامدهای مالی حاوی ریسک، حتی زمانی که ارزش مورد انتظار مثبت وجود داشته باشد، تعریف می‌شود. مطالعات قبلی نشان می‌دهد افزایش ریسک، مشکلات نمایندگی بیشتری را در سازمان ایجاد می‌کند و برای کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی باید تقاضا برای کیفیت حسابرسی افزایش یابد. در مقابل، تنوری علامت‌دهی در این خصوص شواهد مغایر ارائه می‌دهد. بدین معنی که انتظار می‌رود در شرکت‌هایی که ریسک کمتری وجود دارد، مدیریت با احتمال بیشتری متقاضی خدمات با کیفیت حسابرسی باشد. بنابراین، ریسک کمتر از طریق کیفیت حسابرسی بیشتر به بازار مخابره می‌شود (تیتن و ترومن، ۱۹۸۶).

تیتن و ترومن (۱۹۸۶) سناریویی را مدل‌سازی نمودند که در آن یک مدیر حسابرسی را تعیین می‌کند تا اطلاعات درون‌سازمانی و محرمانه خود را به طور قابل قبولی به سرمایه‌گذاران ارائه دهد. در این مدل، مدیر دارای عدم‌اطمینان در مورد ارزش ذاتی شرکت است. در این شرایط، حسابرسان با کیفیت بالاتر که اطلاعات دقیق‌تر و صحیح‌تری در اختیار قرار می‌دهند، ارزش شرکت را تأیید

می‌کنند. سرمایه‌گذاران نیز به نوبه خود، اعتماد خود را به گزارش حسابرس افزایش می‌دهند (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱). به بیان دقیق‌تر، یک حسابرس با کیفیت بالاتر از دو طریق بر سرمایه‌گذاران تأثیر می‌گذارد: اول اینکه انتظارات سرمایه‌گذاران را از اطلاعات خصوصی مدیر افزایش خواهد داد، زیرا حسابرس اطلاعات دقیق‌تری ارائه می‌کند و مدیر با اطلاعات منفی نمی‌تواند چنین حسابرسی را انتخاب کند. دوم، دقت حسابرس باعث می‌شود که سرمایه‌گذاران وزن بیشتری برای گزارش حسابرس در نظر گیرند (هرلی و همکاران، ۲۰۱۹).

پژوهشها نشان می‌دهند که افراد رفتاری مبتنی بر زیان‌گریزی از خود نشان می‌دهند (نومسکی و کانمن، ۲۰۰۵). زیان‌گریزی به گرایش افراد برای دادن وزن نامتناسب به زیان نسبت به سود، هنگام تصمیم‌گیری در میان گزینه‌های مخاطره‌آمیز اشاره دارد (کانمن و تورسکی، ۱۹۹۲). انتظار می‌رود در صورتی که شرکتی با شرایط بالقوه زیان‌دهی روبرو باشد، مدیران برای افزایش انعطاف‌پذیری گزارش‌ها، رفتار زیان‌گریز نشان دهند و متقاضی خدمات حسابرسی با کیفیت پایین‌تری باشند (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱).

زیان‌گریزی دلالت بر عدم مطلوبیت بیشتر حاصل از زیان، نسبت به مطلوبیت حاصل از سود با اندازه برابر دارد و یک فرد زیان‌گریز نسبت به کاهش مطلوبیت حساسیت بیشتری در مقایسه با افزایش مطلوبیت برابر دارد (هایگ و لیست، ۲۰۰۵). این تمایل در تابع تنوری چشم‌انداز از این طریق که زیان‌ها نسبت به سودها شیب بیشتری دارند، نمایش داده می‌شود (کانمن و تورسکی، ۱۹۹۱). تنوری چشم‌انداز نحوه تصمیم‌گیری افراد را هنگام رویارویی با گزینه‌های دارای ریسک نشان می‌دهد. همچنین، نشان می‌دهد که چطور احساسات و ترجیحات افراد بر نحوه تصمیم‌گیری آنها اثر دارد. مهمتر آنکه افراد سودها و زیان‌ها را از طریق مقایسه نتایج با یک نقطه مرجع ملاحظه می‌کنند. نقاط مرجع از طریق تجارب قبلی یا از طریق انتظارات افراد مثل اهداف یا بنچ‌مارک‌ها تعیین می‌شود (کوزگی و رابین، ۲۰۰۶).

سایر عوامل روانشناختی

عوامل روانشناختی که به خصیصه‌های فردی باز می‌شوند می‌توانند به تفاوت در تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی بیانجامد (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۵). ویژگی‌های فردی طیف گسترده‌ای از

خصیصه‌هایی، همچون بیش اطمینانی، انگیزش، احساسات و عواطف، را شامل می‌شود. در این پژوهش، به طور خاص به منظور اطمینان از اینکه سایر عوامل روانشناختی بر تصمیمات افراد تأثیر نگذاشته باشد، شاخص‌هایی از مثلث تاریک شخصیت، احساس گناه و عذاب وجدان و تمایلات اجتماعی تعریف و این خصیصه‌ها سنجیده شده است.

با عنایت به تأثیرگذاری ویژگی‌های شخصیتی بر رفتار، تصمیمات افراد را می‌توان بسته به شرایط مختلف پیش‌بینی نمود (رضازاده و همکاران، ۱۳۹۹). از برجسته‌ترین ویژگی‌های فردی که با عنوان "مثلث تاریک شخصیت" شناخته می‌شود، صفات آزاردهنده ماکیاولیسم^۱، خودشیفتگی^۲ و جامعه‌ستیزی^۳ است که در بین افراد و در سطوح متفاوت وجود دارد (بانر، ۲۰۰۸؛ حساس یگانه، ۱۳۸۴). صفات تاریک شخصیتی نشان‌دهنده رفتاری فرصت‌طلبانه هستند (ماجورز، ۲۰۱۶) و موجب می‌شوند که افرادی که این ویژگی‌ها را در رفتار خود نشان می‌دهند، با آسیب رساندن به دیگران در راستای دستیابی به اهدافشان مشکلی نداشته باشند (جونز و پالهاس، ۲۰۱۱). در صفت شخصیتی ماکیاولیسم که تقریباً معادل خودخواهی در نظر گرفته می‌شود، افراد همدلی کمتری در مقابل دیگران دارند. خصیصه کلیدی افرادی با این ویژگی، آگاهی و استفاده از راهبردهای ارتباطی میان فردی است که به فرد امکان می‌دهد دیگران را فریب دهد. این افراد فاقد عاطفه بین شخصی در روابط با دیگران هستند و در مورد قواعد و اصول اخلاقی نگرانی ندارند. صفت خودشیفتگی به صورت خودبزرگ‌بینی، تکبر، خودمهم‌انگاری، عشق به خویشتن و نیاز شدید به مورد تحسین قرار گرفتن، علیرغم عملکرد اجتماعی نامناسب تعریف می‌شود. افراد خودشیفته در ارتباط با دیگران می‌توانند رفتار پرخاشگرانه همراه با بدزبانی داشته باشند. در صفت جامعه‌ستیزی فرد توانایی سازگاری با موازین اجتماعی را ندارد و در قبال رفتارهایش احساس گناه و اضطراب ندارد (وحدتی و همکاران، ۱۳۹۷؛ حیرانی و همکاران، ۱۳۹۵). در واقع این دسته افراد، بدون ایجاد ذره‌ای احساس گناه یا ندامت ناشی از انجام یک اقدام، همان‌گونه که خود تمایل دارند کاری را انجام می‌دهند. به عبارتی،

-
1. Dark Traid Traits
 2. Machiavellianism
 3. Narcissistic
 4. Antisocial

مفهوم «جامعه‌ستیز» برچسبی است روانشناختی که پایه‌های این رفتار را می‌توان به عوامل زیستی، ژنتیک و مراحل ابتدایی زندگی مرتبط دانست. پژوهشها نشان می‌دهند مدیرانی که سطوح بالاتری از مثلث تاریک شخصیتی را در رفتار خود دارند، کیفیت حسابرسی را به عنوان سودمندترین موضوع، فارغ از توجه کردن به منافع سرمایه‌گذاران می‌نگرند (هرلی و همکاران، ۲۰۱۹؛ لویس و همکاران، ۲۰۱۵).

احساس گناه و عذاب وجدان یک احساس روانی است که افراد را ترغیب می‌کند با شیوه‌هایی که مطابق با استانداردهای پذیرفته شده در خصوص درست و نادرست بودن است، برخورد کنند (کوهن و همکاران، ۲۰۱۱) و بنابراین، از دروغ گفتن به شدت اجتناب می‌کنند (کوهن، ۲۰۱۰). در نتیجه مدیرانی که چنین خصیصه‌ای دارند متقاضی خدمات حسابرسی با کیفیت تر هستند تا از احساس گناه و عذاب وجدان ناشی از گمراه شدن سرمایه‌گذاران اجتناب کنند. نهایتاً در تمایلات اجتماعی یعنی رفتاری که هدف آن منتفع نمودن دیگران است عواملی همانند بشردوستی و تمایل به کمک به دیگران (کارلو و راندل، ۲۰۰۲) در نظر گرفته می‌شوند. انتظار می‌رود که چنین رفتارهای جامعه‌پسندانه‌ای، تقاضا برای کیفیت حسابرسی را با هدف منفعت‌رسانی به سرمایه‌گذاران افزایش بخشد (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱).

پژوهش‌های انجام شده در خصوص موضوع پژوهش حاضر را در دو گروه می‌توان طبقه‌بندی نمود. گروه اول پژوهش‌هایی هستند که به بررسی عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی در سطح شرکت پرداخته‌اند. الواقله (۲۰۲۱) به بررسی ارتباط بین استقلال و اندازه هیات مدیره و همچنین، مدت تصدی مدیرعامل با کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد بین مدت تصدی مدیرعامل و استقلال هیات مدیره با کیفیت حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود ندارد، اما اندازه هیئت مدیره تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی دارد. آنها همچنین نشان دادند که اندازه صاحبکار و میزان اهرمی بودن صاحبکار به طور مثبت بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. هیو و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی تأثیر عدم-تعادل در حجم کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند و نشان دادند کیفیت حسابرسی در فصل شلوغ حسابرسی، کاهش می‌یابد. به عبارتی، هرچه مشارکت حسابرسان ارشد و حسابرسان نوپا بیشتر باشد، کاهش کیفیت حسابرسی کمتر خواهد بود. استول و همکاران (۲۰۲۱) با بررسی عوامل اثرگذار بر کیفیت

حسابرسی از بعد سازمانی نشان دادند که مهمترین عوامل اثرگذار، برنامه‌ریزی و ارتباط حسابرس با مشتریان می‌باشد. علوی و همکاران (۱۴۰۰) تأثیر اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که بین متغیرهای تعداد شرکا، تعداد حسابداران رسمی، تعداد کارکنان حرفه‌ای، تعداد کارها و قدمت موسسه حسابرسی با کیفیت گزارش‌های حسابرسی ارتباط مثبت و بین درآمد سالیانه موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی ارتباط منفی وجود دارد. نیک‌بخت و همکاران (۱۳۹۶) بر اساس شاخص‌های تعریف شده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، نشان دادند که عواملی همچون ساعات کار، متوسط سابقه کاری، تخصص و تجربه صنعت، استقلال و تغییرات مکرر شرکا و مدیران ارشد موسسه و میزان میزان تجدید ارائه گزارش‌های مالی صاحبکار، بیشترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی دارند.

گروه دوم مطالعات عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی را در سطح فردی مورد توجه قرار داده‌اند. استول و همکاران (۲۰۲۱) با بررسی عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی از بعد فردی نشان دادند که مهمترین عوامل اثرگذار، دانش و تجربه هستند. آستورو (۲۰۱۹) به بررسی تأثیر صلاحیت، تجربه، استقلال، مراقبت‌های حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی با اخلاق حسابرس به عنوان متغیرهای تعدیل‌گر پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که متغیرهای صلاحیت و مراقبت‌های حرفه‌ای به طور قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد و تجربه و استقلال بر کیفیت حسابرسی تأثیر نمی‌گذارند. آراد و همکاران (۱۳۹۹) با بررسی رابطه بین تاب‌آوری حسابسان و کاهش شیوه‌های کیفیت حسابرسی با توجه به الگوی استرس در حرفه حسابرسی، نشان دادند مسئله تاب‌آوری در حرفه حسابرسی بر رفتار شخصی و نتایج حرفه‌ای حسابسان تأثیرگذار است و می‌تواند کیفیت کار حسابرس را کاهش دهد و باعث فرسودگی شغلی و تحریک استرس شود.

فرضیه‌های پژوهش

افزایش ریسک در اطلاعات خصوصی شرکت باعث می‌شود که حسابرسی باکیفیت بالاتر از جذابیت کمتری برخوردار باشد، زیرا این امر احتمال افشای اطلاعات نامطلوب مرتبط با ریسک

شرکت را افزایش می‌دهد. در مقابل، استفاده از خدمات یک حسابرس با کیفیت پایین‌تر، موجب کاهش دقت و صحت اطلاعات ارائه شده به سرمایه‌گذاران می‌شود و این موضوع برای مدیر فرصتی ایجاد می‌کند تا افشای برخی از این ریسک‌ها را از طریق افزایش انعطاف‌پذیری در گزارشگری کاهش دهد. سرمایه‌گذاران نیز اتکای خود را نسبت به گزارش حسابرسی با کیفیت پایین‌تر کاهش می‌دهند (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱؛ تیتمن و ترومن، ۱۹۸۶). هنگامی که یک مدیر حسابرس با کیفیت پائینی را جهت عدم افشای احتمال کاهش ارزش، انتخاب می‌کند، این موضوع نشان‌دهنده ریسک-گریزی مدیران است. بنابراین، انتظار می‌رود که افزایش ریسک باعث کاهش تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی بالا شود. بر این اساس، فرضیه اول به شرح زیر تبیین می‌شود:

فرضیه اول: با افزایش سطح ریسک شرکت، تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد.

مدیرانی که بالقوه زیان بالایی را در عملیات شرکت ملاحظه می‌کنند، عموماً حسابرس خود را به گونه‌ای انتخاب می‌کنند که بتوانند انعطاف‌پذیری گزارشات خود را افزایش دهند و احتمال اینکه گزارش زیان را تجربه نمایند، کاهش دهند. بنابراین، انتظار می‌رود که مدیران برای افزایش انعطاف‌پذیری گزارشات در صورت مواجهه با احتمال زیان، رفتار زیان‌گریز نشان دهند و متقاضی حسابرسی با کیفیت پائین‌تری باشند (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱). بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه دوم: با افزایش احتمال زیان، تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد.

با توجه به حساسیت نامتقارن نسبت به زیان‌ها در مقایسه با سودها، انتظار می‌رود در صورت وجود زیان، تأثیر افزایش ریسک بر تقاضای مدیر برای کیفیت حسابرسی بیشتر از زمانی باشد که زیان وجود نداشته باشد. مدیران در حرکت از سناریوی کم‌ریسک‌تر به سناریوی پرریسک‌تر، تمایل به انعطاف‌پذیری بیشتری در گزارشگری خود دارند. علاوه بر این، مطابق با تئوری چشم‌انداز منحنی مطلوبیت مورد انتظار یک فرد برای زیان‌ها دارای شیب بیشتری نسبت به سودهای با اندازه برابر است. بنابراین، در شرایطی که زیان ممکن است و از سناریوی با ریسک پایین‌تر به سناریوی با ریسک بالاتر می‌رویم، انتظار می‌رود تقاضا برای دریافت خدمات حسابرسی با کیفیت بالا، کاهش بیشتری داشته باشد. به بیان دیگر، زمانی که زیان ممکن باشد، مدیران تمایل به انعطاف‌پذیری بیشتری در

گزارشگری دارند. این تمایل تأثیر ریسک بر تقاضای کیفیت حسابرسی را تقویت می‌کند (هرلی و همکاران، ۲۰۲۱). بر این اساس، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر تبیین می‌شود:

فرضیه سوم: تأثیر منفی ریسک در تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی در شرایط وجود زیان نسبت به عدم زیان، بیشتر است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش‌های مربوط به قضاوت و تصمیم‌گیری بر اساس تئوری‌های روانشناسی هستند و به دلیل اینکه در اکثر موارد بر علل رفتاری تمرکز می‌کنند، طرح‌های تجربی را مورد استفاده قرار می‌دهند. رایج‌ترین روش مورد استفاده در این پژوهش‌ها به دلیل توانایی در شناسایی علیت، آزمایش است (بانر، ۲۰۰۸). با توجه به اینکه پژوهش حاضر در حوزه تحقیقات قضاوت و تصمیم‌گیری بوده و در پی تعیین علت تفاوت در تصمیمات مرتبط با کیفیت خدمات حسابرسی می‌باشد، طرح این پژوهش تجربی و روش مورد استفاده آزمایش است. به طور خاص این پژوهش به بررسی هر کدام از علل تقاضای مدیران برای کیفیت خدمات حسابرسی (ریسک بالا یا پائین و وجود یا عدم وجود زیان) و تعامل آنها با یکدیگر در تأثیرگذاری بر تصمیمات مدیران می‌پردازد. با توجه به اینکه در این پژوهش به طور همزمان تأثیر دو متغیر مستقل بررسی می‌گردد، از طرح عاملی 2×2 استفاده شده است (نگاره ۱).

نگاره ۱: طرح عاملی 2×2 بین گروهی

ریسک بالا	ریسک پائین	پروژه A
گروه دوم	گروه اول	عدم وجود زیان
گروه چهارم	گروه سوم	وجود زیان

طرح استفاده شده بین گروهی می‌باشد، زیرا آزمایش در چهار سناریوی جداگانه بر اساس نوع ریسک و زیان طراحی می‌شود و هر فرد به طور تصادفی صرفاً در یک گروه قرار می‌گیرد. در این طرح عاملی، متغیرهای مستقل ریسک و زیان بوده و متغیر وابسته تصمیم‌گیری مدیران در خصوص

کیفیت حسابرسی می‌باشد. برای کنش متقابل، بررسی می‌شود که آیا تاثیر ریسک بر انتخاب مدیران، به اینکه در چه سطحی از عامل دیگر (زیان) قرار داریم، بستگی دارد یا خیر.

نمونه آماری

جامعه آماری آزمایش، متشکل از دانشجویان دکتری و متخصصین حرفه می‌باشند. افراد دانشگاهی سابقه کاری کمتر از ۴ سال دارند. افراد حرفه دارای پست‌های سازمانی می‌باشند که به طور متوسط دارای سابقه کاری ۱۰ ساله هستند و بالغ بر ۵۵ درصد آنها دارای سمت مدیر مالی، معاون مدیر عامل و مدیر عامل بوده اند. در تحقیقات آزمایشگاهی که در رشته حسابداری انجام شده است، آزمودنی‌ها عموماً دانشجویان مقاطع تحصیلات تکمیلی هستند که از جمله این موارد میتوان به مطالعه هارلی و همکاران (۲۰۲۱)، جکسون و همکاران (۲۰۱۳) اشاره نمود. علت این موضوع این است برقراری شرایط آزمایشگاهی با افراد حرفه تقریباً غیرممکن است. با اینحال در پژوهش حاضر به جهت وجود روایی خارجی بیشتر، از افراد حرفه نیز در ترکیب هر گروه به اندازه یکسان استفاده شده است. از بین داده‌های گردآوری شده، تعداد ۸ آزمایش به دلیل پاسخ اشتباه آزمودنی‌ها به پرسش‌های درک مطلب، از نمونه پژوهش حذف شدند. تعداد نهایی مشارکت‌کنندگان ۸۸ می‌باشد که از این تعداد در هر گروه ۱۰ نفر افراد دانشگاهی و ۱۲ نفر افراد حرفه هستند. برای گردآوری داده‌ها هم انتخاب آزمودنی‌ها و هم تخصیص آنها به گروه‌ها، به طور تصادفی بوده است. در این پژوهش تاثیر متغیرهای سن و جنسیت به دلیل تاثیر گذاری بر متغیر وابسته، از طریق تصادفی‌سازی و متغیر تجربه با هم‌تاسازی مورد کنترل قرار گرفته‌اند.

دستورالعمل آزمایش

در این آزمایش از آزمودنی‌ها خواسته می‌شود که خود را در نقش مدیرعامل یک شرکت تولیدی تصور کنند که شرکت اخیراً در پروژه A سرمایه‌گذاری کرده است. ارزش اولیه پروژه A در هر سناریو مشخص می‌شود و سپس با عنایت به سطح ریسک و امکان وجود/عدم وجود زیان، تغییرات ارزش و

ارزش‌نهایی در اختیار آزمودنی‌ها قرار می‌گیرد. در ادامه به آزمودنی‌ها اطلاع داده می‌شود که مبلغ سرمایه-گذاری انجام شده با اهمیت بوده و بنابراین، اطلاعات تکمیلی مرتبط با آن نیز می‌بایست در صورت‌های مالی افشا شود. در این مورد خاص تمایل شخصی آنها به عنوان مدیرعامل در خصوص نحوه ارائه و افشای اطلاعات، بسته به خصیصه‌های رفتاری آنها، متفاوت است. به منظور انتخاب حسابرسان مستقل، حسابرسان با سطح دقت‌های مختلف پیش‌روی آزمودنی‌ها قرار دارد. بدیهی است انتخاب کیفیت حسابرسان بیشتر، به معنی وجود احتمال بیشتر برای کشف تحریفات موجود در گزارشگری مالی توسط حسابرسان و لزوم افشای گسترده‌تر برخی اطلاعات درون‌سازمانی است. از آزمودنی‌ها خواسته می‌شود تا از میان حسابرسان با سطح دقت متفاوت یک حسابرسان را انتخاب نمایند. علاوه بر این فرض شده است که تمامی موسسات حسابرسی پیش‌رو، دارای حق‌الزحمه پیشنهادی یکسان هستند. با عنایت به چهار سناریوی موجود، تغییر عامل ریسک و زیان به شرح زیر بوده است:

- ❖ شرایط ریسک "کم" و "عدم وجود زیان": با احتمال ۹۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۱۰۰۰ میلیارد ریال افزایش خواهد یافت. با احتمال ۱۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۴۰۰ میلیارد ریال افزایش خواهد یافت.
 - ❖ شرایط ریسک "زیاد" و "عدم وجود زیان": با احتمال ۶۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۱۵۰۰ میلیارد ریال افزایش خواهد یافت. با احتمال ۴۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۱۰۰ میلیارد ریال افزایش خواهد یافت.
 - ❖ شرایط ریسک "کم" و "وجود زیان": با احتمال ۹۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۵۰۰ میلیارد ریال افزایش خواهد یافت. با احتمال ۱۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۱۰۰ میلیارد ریال کاهش خواهد یافت.
 - ❖ شرایط ریسک "زیاد" و "وجود زیان": با احتمال ۶۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۱۰۰۰ میلیارد ریال افزایش خواهد یافت. با احتمال ۴۰ درصد، ارزش اولیه دارایی به میزان ۴۰۰ میلیارد ریال کاهش خواهد یافت.
- لازم به توضیح است ارزش مورد انتظار نهایی پروژه در همه سناریوها ۱۰۴۰ میلیارد ریال است.

کنترل دستکاری متغیرها

جهت اطلاع از اینکه آزمودنی‌های هر گروه با عنایت به متغیر دستکاری شده، پرسش آزمایش را پاسخ داده‌اند، از آزمون درک مطلب استفاده شده است. بدین ترتیب آزمودنی‌ها قبل از پاسخ به پرسش اصلی، به دو پرسش در خصوص ریسک و زیان موجود در سناریوی خود، پاسخ می‌دهند. در صورتی که فردی به هر یک از سوالات پاسخ اشتباه داده باشد، آن آزمایش می‌بایست از نمونه حذف شود.

ارزیابی سایر دلایل بالقوه

در این پژوهش دلایل احتمالی دیگری که ممکن است بر تصمیم افراد در خصوص کیفیت حسابرسی تاثیرگذار باشد، نیز مورد کنترل قرار گرفته‌اند. بدین منظور عوامل روانشناختی جایگزین شامل خصیصه‌های مثلث تاریک، احساس گناه و عذاب وجدان و تمایلات اجتماعی در نظر گرفته شده است. این سوالات در سه بخش به شکل جداگانه طراحی شده است. سوالات مربوط به سنجش احساس گناه و عذاب وجدان بر اساس پژوهش کوهن و همکاران (۲۰۱۱) طراحی شده و جهت سنجش آن از میانگین پاسخ آزمودنی‌ها به سوالات استفاده شده است. جهت طراحی پرسش‌های مربوط به تمایلات اجتماعی از پژوهش کارلو و رندال (۲۰۰۲) استفاده شده است و برای سنجش آن میانگین پاسخ آزمودنی‌ها به سوالات PTM ملاک عمل بوده است. سوالات مربوط به صفات مثلث تاریک شخصیتی بر اساس پژوهش جونز و پالوس (۲۰۱۴) و ماجورز (۲۰۱۶)، طراحی شده و سنجش این خصیصه نیز بر اساس میانگین پاسخ آزمودنی‌ها به هر زیربخش (ماکیاویسم، خودشیفتگی و جامعه‌ستیزی) انجام شده است. در نهایت از سه میانگین حاصله مجدداً میانگین گرفته می‌شود. تمامی این متغیرها بر مبنای یک طیف ۵ گزینه‌ای که نقطه سمت چپ آن کاملاً موافقم و نقطه سمت راست آن کاملاً مخالفم است، اندازه‌گیری می‌شود. محوریت کلی ۸ پرسش سنجش احساس گناه و عذاب وجدان به شرح زیر است (کوهن و همکاران، ۲۰۱۱):

- احساس گناه پس از ارتکاب یک جرم و قانون‌شکنی مخفیانه

- احساس گناه پس از انجام یک عمل غیراخلاقی مخفیانه
- امکان اصلاح رفتار در صورت انجام یک عمل غیراخلاقی و ناپسند
- امکان اصلاح رفتار در صورت اطلاع از عدم توان رقابت با سایرین

سنجش تمایلات اجتماعی در ۲۱ پرسش بر اساس ابعاد زیر انجام شد (کارلو و رندال، ۲۰۰۲):

- تمایل به کمک به دیگران در شرایط گرفتاری، پریشانی عاطفی و احساسی آنها
- تمایل به کمک به دیگران در صورت درخواست آنها
- تمایل به کمک به دیگران به صورت ناشناس
- تمایل به شناخته شدن بیشتر به دلیل انجام مکرر امور خیریه
- تمایل به دریافت کمک دیگران در آینده به عنوان جبران کمک فعلی خود به دیگران
- تمایل به کمک به دیگران با هدف دستیابی به وجهه و سبقه مناسب اجتماعی از دیدگاه جامعه

سنجش صفات مثلث تاریک شخصیتی با استفاده از سه طبقه پرسش برای اندازه گیری سه بعد ماکیاولیسم، خودشیفتگی و جامعه ستیزی انجام شد (جونز و پالوس، ۲۰۱۴؛ ماجورز، ۲۰۱۶). بعد ماکیاولیسم از طریق ۱۰ پرسش با محوریت زیر سنجیده شده است:

- عدم تمایل به کار کردن مگر در شرایط اجبار
- تمایل به داشتن افراد مهم در کنار خود و خودداری از درگیری مستقیم با دیگران به علت سودمند بودن احتمالی آنان در آینده برای شما.
- تمایل به تلافی اقدامات نادرست افراد و دستیابی به اطلاعات جهت استفاده علیه آنان
- تمایل به پنهان نمودن و حفظ بسیاری از اطلاعات نزد خود
- اهمیت به منافع شخصی خود نسبت به منافع دیگران در برنامه ها
- اعتقاد به زودباور بودن افراد
- سزاوار بودن عموم مردم برای احترام و تقدیر

پرسش‌های بعد خودشیفتگی شامل نه پرسش به شرح ابعاد زیر هستند:

- رهبر بودن و منحصر به فرد بودن شخص از دیدگاه دیگران
 - احساس رضایت و شادمانی از مورد توجه بودن در جمع و تحسین دیگران
 - پدید آمدن خستگی در دیگران در فعالیت‌های گروهی بدون شخص
 - مقایسه شدن شخص با افراد مشهور و تمایل به آشنایی شخص با افراد مهم
 - اصرار و پافشاری برای به دست آوردن احترام و تقدیر سزاوار از دیدگاه شخص
- پرسش‌ها با محوریت جامعه‌ستیزی و انتقام‌جویی شامل هشت پرسش با محوریت زیر است:

- تمایل فرد به انتقام از مسئولین و سرزنش بازندگان
- استقبال از موقعیت‌های خطرناک
- تمایل فرد به سریع و زنده بودن انتقام
- غیرقابل کنترل بودن فرد از نگاه سایرین و احساس پشیمانی افراد از درگیر شدن با او
- گفتن هر چیزی برای دستیابی به اهداف شخصی

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

نمونه آزمایش ۸۸ نفر (۴ گروه ۲۲ نفره) می‌باشد. در هر گروه، ۵۵ درصد آزمودنی‌ها افراد حرفه‌ای فعال در صنایع تولیدی هستند که عموماً دارای سمت‌های سازمانی مدیر مالی و بالاتر می‌باشند و ۴۵ درصد آزمودنی‌ها افراد دانشگاهی هستند. با عنایت به حوزه این پژوهش که نیازمند تخصص در زمینه صورت‌های مالی و حسابداری، می‌باشد، بالغ بر ۹۰ درصد مشارکت‌کنندگان مدارک تحصیلات تکمیلی حسابداری داشته و مابقی آزمودنی‌ها، دانشجویان یا فارغ‌التحصیلان رشته‌های مدیریت مالی یا رشته‌های مرتبط بوده‌اند. ۵۴ درصد از افراد حرفه را آقایان تشکیل داده‌اند و ۷۵ درصد افراد شاغل در حرفه دارای سمت سازمانی سرپرست مالی و بالاتر بوده‌اند.

متوسط سن افراد حرفه‌ای ۳۴ سال می‌باشد. علاوه بر این، متوسط تجربه حرفه‌ای این افراد ۱۰٫۱۵ سال بوده است. پایین‌ترین میزان تجربه ۴ سال و بالاترین تجربه ۳۴ سال بوده است. در گروه دانشگاهیان تعداد آزمودنی‌ها ۴۰ نفر می‌باشد که حدود ۳۸ درصد این افراد مرد هستند. با عنایت به بالا بودن اندازه نمونه پژوهش حاضر در پژوهش‌های آزمایشگاهی، از همکاری دانشجویان دکتری ۳ دانشگاه دولتی تهران، علامه طباطبایی و الزهرا استفاده شده است. میانگین سن این دسته از مشارکت‌کنندگان ۲۷ سال است.

تحلیل واریانس چند عاملی مستقل (بین‌گروهی)

مفروضات تحلیل شامل استقلال گروه‌ها، وجود حداقل دو متغیر مستقل با حداقل دو سطح و یک متغیر وابسته، نرمال بودن توزیع متغیر وابسته در گروه‌ها، پارامتریک بودن نمرات متغیر وابسته و همگنی واریانس در بین گروه‌ها، می‌باشد (اندرو مایرز، ۲۰۱۳). در این پژوهش با عنایت به اینکه هر فردی صرفاً در یکی از چهار گروه قرار دارد و همچنین دو متغیر مستقل ریسک و زیان هر یک دارای دو سطح می‌باشد و هدف آن است که قضاوت و تصمیمات آزمودنی‌ها در تمامی این حالات اندازه‌گیری شود، فرض اول و دوم رعایت شده است.

در خصوص فرض سوم یعنی بررسی نرمال بودن در تحلیل واریانس عاملی، دو روش وجود دارد (اندرو مایرز، ۲۰۱۳). در روش اول از آزمون‌های شاپیرو-ویلک (SW) یا کلموگروف-اسمیرنف (KS) استفاده می‌شود. برخی از پژوهشگران اعتقاد دارند که آزمون SW توان بالاتری در برابر آزمون KS دارا است و برخی دیگر، بر این باورند که نمایش‌های نموداری بر هر دو آزمون اولویت دارد. عموماً برای نمونه‌های کمتر از ۵۰ آزمون SW استفاده می‌شود. روش دوم آن است که آزمون نمره‌های Z برای چولگی و کشیدگی را انجام داد. برخی این روش را بر دو آزمون KS و SW ترجیح می‌دهند. البته، بایستی به این نکته توجه داشت که تحلیل واریانس با طرح عاملی در برابر تخطی‌های جزئی از نرمال بودن مقاوم است. در پژوهش حاضر با عنایت به آنکه آزمودنی‌های هر گروه ۲۲ نفر هستند، ابتدا از نتیجه آزمون SW (نگاره ۲) استفاده شده است. در صورتی که فرض H_0 مبنی بر نرمال بودن توزیع متغیر وابسته تأیید نشد، تحلیل کشیدگی و چولگی استفاده می‌شود. اگر نمره Z محاسبه شده بین مثبت و منفی ۱/۹۶، قرار گیرد، شواهد کافی برای توزیع نرمال قابل قبول وجود دارد.

نگاره ۲: نتایج آزمون شاپیروویلیک آزمایش: متغیر وابسته کیفیت حسابرسی

متغیر / آزمون نرمالیتی شاپیرو - ویلیک	آماره	درجه آزادی	معناداری
کیفیت حسابرسی در گروه اول (عدم زیان - ریسک ناچیز)	۰/۸۹۸	۲۲	۰/۰۳
کیفیت حسابرسی در گروه دوم (عدم زیان - ریسک قابل توجه)	۰/۹۴۶	۲۲	۰/۲۵۸
کیفیت حسابرسی در گروه سوم (زیان - ریسک ناچیز)	۰/۹۲۴	۲۲	۰/۰۹۱
کیفیت حسابرسی در گروه چهارم (زیان - ریسک قابل توجه)	۰/۹۴۱	۲۲	۰/۲۰۷

با توجه به نتایج حاصل از آزمون شاپیرو- ویلیک در گروه اول و سوم، نتایج مربوط به تحلیل کشیدگی و چولگی برای متغیر وابسته در این دو گروه در نگاره ۳ ارائه شده است. با عنایت به نتایج تحلیل چولگی و کشیدگی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان ادعا نمود که توزیع متغیر وابسته در این دو گروه نیز تقریب نرمال دارد.

نگاره ۳: نتایج تحلیل کشیدگی و چولگی آزمایش: متغیر کیفیت حسابرسی

نام متغیر	آماره چولگی	خطای استاندارد	نمره Z	آماره کشیدگی	خطای استاندارد	نمره Z
کیفیت حسابرسی در گروه اول	۰/۸۷۵	۰/۴۹۱	۱/۷۸	۰/۲۸۷	۰/۹۵۳	۰/۲۹۲
کیفیت حسابرسی در گروه سوم	-۰/۰۹۷	۰/۴۹۱	-۰/۱۹	-۱/۰۰۶	۰/۹۵۳	-۱/۰۵

در خصوص پارامتریک بودن نمرات متغیر وابسته، متغیر کیفیت حسابرسی در طیف ده گره‌ای اندازه گیری شده است. با عنایت به اینکه مقیاس‌های لیکرتی با روایی بالا و خوب طراحی شده، داده‌های فاصله‌ای ایجاد می کنند (اندرو مایرز، ۲۰۱۳)، فرض چهارم رعایت شده است. نهایتاً جهت تحلیل همگنی واریانس‌ها، از آزمون لَوْن استفاده می شود (اندرو مایرز، ۲۰۱۳). در این پژوهش، با توجه به برابری اندازه گروه‌ها، تحلیل واریانس از اعتبار کافی برخوردار است (اندرو مایرز، ۲۰۱۳)، اما جهت حصول اطمینان، آزمون لَوْن انجام و نتایج آن در نگاره ۴ ارائه شده است. با توجه به اینکه فرض صفر آزمون لَوْن یکسانی واریانس‌ها است و معناداری حاصل شده از این آزمون بزرگتر از ۵ درصد می باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرض صفر رد نمی شود و واریانس درون گروهی ۴ گروه برابر است.

نگاره ۴: نتایج آزمون لَوْن

متغیر وابسته	آماره اف	درجه آزادی اول	درجه آزادی دوم	معناداری
کیفیت حسابرسی	۲/۰۸۳	۳	۸۴	۰/۱۰۹

آمار توصیفی طرح عاملی

نگاره ۵ اطلاعات مربوط به میانگین و انحراف استاندارد را برای آزمایش نشان می‌دهد. ستون‌ها آزمودنی‌ها را بر اساس دو سطح ریسک و ردیف‌ها، آزمودنی‌ها را بر اساس دو سطح زیان تقسیم می‌کند. همانطور که ملاحظه می‌شود، تفاوت‌های قابل توجهی بین مقادیر میانگین در شرایط عدم وجود زیان و وجود زیان وجود دارد (۴/۰۲ در مقابل ۵/۶۴) که این نتیجه با پیش‌بینی فرضیه اول مطابقت دارد. مقادیر میانگین نشان می‌دهد زمانی که زیان وجود ندارد تمایل افراد به سوی انتخاب حسابرسی با کیفیت بالاتر است، حال آنکه زمانی که در شرکت زیان وجود دارد، این تمایل کاهش می‌یابد.

نگاره ۵: آمار توصیفی متغیر کیفیت حسابرسی

ردیف	سطوح ریسک		سطوح زیان
	قابل توجه	ناچیز	
عدم وجود زیان			
۴/۰۲	۵/۱۴	۲/۹۱	میانگین
۲/۴۰۶	۲/۵۳۲	۱/۶۸۸	انحراف معیار
۴۴	۲۲	۲۲	تعداد
وجود زیان			
۵/۶۴	۷/۱۸	۴/۰۹	میانگین
۲/۶۲۴	۲/۰۸۵	۲/۱۸۰	انحراف معیار
۴۴	۲۲	۲۲	تعداد
ستون‌ها			
۴/۸۳	۶/۱۶	۳/۵۰	میانگین
۲/۶۳۱	۲/۵۱۵	۲/۰۱۷	انحراف معیار
۸۸	۴۴	۴۴	تعداد

مقادیر میانگین در شرایط ریسک ناچیز و قابل توجه تفاوت چشمگیری دارند (۳/۵۰ در مقابل ۶/۱۶) که این یافته نیز مطابق با پیش‌بینی فرضیه دوم پژوهش است و نشان می‌دهد زمانی که ریسک ناچیز باشد، افراد تمایل بیشتری به انتخاب کیفیت حسابرسی بالاتر دارند حال آنکه در شرایطی که

ریسک بالا باشد، تقاضای افراد به سوی کیفیت پایین خدمات حسابرسی سوق می‌یابد. جهت تحلیل دقیق‌تر این موارد، آزمون تحلیل واریانس انجام شده است.

آزمون تحلیل واریانس

نتایج تحلیل واریانس مربوط به متغیر کیفیت حسابرسی در نگاره ۶ نشان می‌دهد که عامل زیان معنادار است (آماره: ۱۲/۴۸۲ و سطح معناداری: ۰/۰۰۱). بنابراین، می‌توان ادعا نمود در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود. بدین معنی که میان تمایل افراد در انتخاب کیفیت حسابرسی در شرایط عدم وجود زیان، نسبت به زمانی که زیان وجود داشته باشد، اختلاف قابل توجهی وجود دارد. با عنایت به مقادیر میانگین ملاحظه شده در بخش آمار توصیفی استدلال می‌شود که در شرایط عدم وجود زیان، تمایل به انتخاب حسابرسان با کیفیت بالاتر خدمات به مراتب بیشتر است. همانطور که در مبانی نظری تشریح شد، مدیران تمایل دارند انتخاب حسابرسان را به گونه‌ای انجام دهند که احتمال گزارش زیان را به حداقل برسانند. بنابراین، در صورتی که شرکتی زیان داشته باشد، تمایل به انتخاب حسابرسان با کیفیت پایین، افزایش می‌یابد. نتایج حاصله در راستای شواهد مطالعات هرلی و همکاران (۲۰۲۱)، مانگستی و همکاران (۲۰۱۹)، دی فاند و همکاران (۲۰۱۹)، دالیوال و همکاران (۲۰۱۵) می‌باشد.

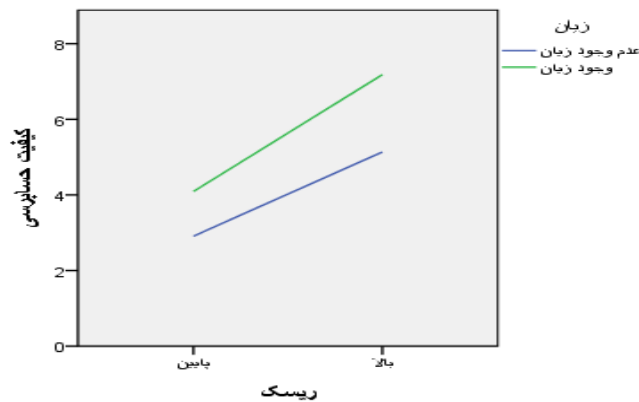
نگاره ۶: نتایج تحلیل واریانس بین‌گروهی برای متغیر وابسته کیفیت حسابرسی

منبع تغییر	مجموع مجذور انحرافات	درجه آزادی	آماره F	معناداری
زیان	۵۷/۲۸۴	۱	۱۲/۴۸۲	۰/۰۰۱
ریسک	۱۵۵/۵۵۷	۱	۳۳/۸۹۶	۰/۰۰۰
زیان×ریسک	۴/۱۰۲	۱	۰/۸۹۴	۰/۳۴۷
خطا	۴/۵۸۹	۸۴	-	-

با عنایت به احتمال آماره در ریسک، در سطح اطمینان ۹۵ درصد استدلال می‌شود که بین مقادیر میانگین کیفیت حسابرسی، در حالتی که ریسک سرمایه‌گذاری شرکت ناچیز و قابل توجه باشد، تفاوت معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج آمار توصیفی می‌توان ادعا نمود در شرایطی که ریسک کم باشد، مدیران تمایل بیشتری به انتخاب حسابرسان با کیفیت‌تر دارند. لذا فرضیه دوم رد نمی‌شود.

مطابق با مبانی نظری، افزایش ریسک در اطلاعات خصوصی شرکت و ریسک‌گریزی مدیران موجب می‌شود که تقاضا برای حسابداری با کیفیت‌تر به دلیل بالقوگی افشای اطلاعات نامطلوب کاهش یابد. از سوی دیگر، حسابداری با کیفیت پایین‌تر به معنی ارائه اطلاعاتی با دقت کمتر است که موجب می‌شود مدیران بتوانند بخشی از ریسک را از طریق انعطاف بیشتر در گزارشگری مالی کاهش دهند. یافته‌های این فرضیه در انطباق با مطالعات پژوهشگرانی از جمله هرلی و همکاران (۲۰۲۱)، گراهام و همکاران (۲۰۰۵) می‌باشد.

همچنین، نتایج نشان می‌دهد که اثر تعاملی میان دو متغیر زیان و ریسک معنادار نیست (سطح معناداری: ۰/۳۴۷). به این معنی که اثر عامل ریسک بر کیفیت حسابداری به این بستگی ندارد که چه سطحی از عامل دیگر (زیان) اجرا شده است. خطوط موازی این دو عامل در نمودار ۱ نیز به معنی نبود اثر تعاملی بین دو عامل می‌باشد. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش رد می‌شود. بدین معنی که نمی‌توان ادعا نمود به دلیل عدم تقارن احساس افراد در مقابل سود و زیان، اثر افزایش در ریسک بر تقاضای مدیر برای کیفیت حسابداری در شرایط زیان بزرگتر از شرایط سود است. علت این نتیجه احتمالاً به تاثیر همزمان هر دو عامل زمینه‌ای بر رفتار مدیران باز می‌گردد و نشان می‌دهد که زیان‌گریزی و ریسک‌گریزی بر تقاضای کیفیت حسابداری اثر می‌گذارد. نتیجه یافت شده مطابق با یافته‌های هرلی و همکاران (۲۰۲۱) است.



نمودار ۱: اثر تعاملی میان ریسک و زیان

ارزیابی سایر دلایل بالقوه برای یافته‌ها

تحلیل‌های آماری پس از برقراری تمامی مفروضات تحلیل واریانس با طرح عاملی در نگاره ۷ نشان می‌دهد که بین مقادیر میانگین هر سه متغیر روانشناختی مثلث تاریک شخصیت، احساس گناه و عذاب وجدان و تمایلات اجتماعی در بین گروه‌ها تفاوت معناداری وجود ندارد. در نتیجه در خصوص هر سه متغیر ذکر شده می‌توان استدلال نمود که تخصیص تصادفی موفقیت‌آمیز انجام شده است. بنابراین، اطمینان نسبی وجود دارد که علت تفاوت در تصمیم‌گیری افراد در خصوص کیفیت حسابرسی به هیچ یک از این عوامل روانشناختی بازمی‌گردد.

نگاره ۷: نتایج تحلیل واریانس یک راهه برای متغیرهای روانشناختی جایگزین

مثلث تاریک شخصیتی				
منبع تغییر	مجموع مجذور انحرافات	درجه آزادی	آماره F	معناداری
بین گروه‌ها	۰/۰۷۱	۳	۰/۱۹۵	۰/۸۹۹
خطا	۱۰/۱۳۵	۸۴	-	-
احساس گناه و عذاب وجدان				
منبع تغییر	مجموع مجذور انحرافات	درجه آزادی	آماره F	معناداری
بین گروه‌ها	۰/۷۴۹	۳	۰/۵۲۴	۰/۶۶۷
خطا	۴۰/۰۴۹	۸۴	-	-
تمایلات اجتماعی				
منبع تغییر	مجموع مجذور انحرافات	درجه آزادی	آماره F	معناداری
بین گروه‌ها	۰/۲۴	۳	۰/۶۷۷	۰/۵۶۸
خطا	۹/۹۴	۸۴	-	-

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش‌های حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری در گذر زمان از یک وضعیت انتزاعی و منطقی به یک وضعیت واقع‌گرایانه، منعطف و منطبق با حقایق روانشناختی بشر تغییر یافته است (نیکومرام و جلیلی، ۱۳۹۱). هدف پژوهش حاضر شناسایی خصیصه‌ها و الگوهای رفتاری مدیران در تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی است. نتایج نشان می‌دهد که با افزایش ریسک، تقاضای مدیران برای خدمات باکیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. این نتیجه مطابق با پیش‌بینی فرضیه اول پژوهش است.

در نتیجه مدیر می‌تواند بخشی از ریسک را از طریق انعطاف‌پذیری در گزارشگری مالی کاهش دهد. همچنین تفاوت قابل توجهی بین تقاضای مدیران در شرایط عدم وجود زیان و وجود زیان وجود دارد. نتایج مشاهده شده مطابق با پیش‌بینی فرضیه دوم بوده و نشان می‌دهد که تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی بالا در شرایط وجود بالقوگی زیان، کاهش می‌یابد. در نتیجه می‌توان ادعا کرد در شرکتی که زیان داشته باشد، تمایل به انتخاب حسابرس با کیفیت پایین‌تر افزایش می‌یابد. علاوه بر این، تأثیر منفی ریسک در تقاضای مدیران برای کیفیت حسابرسی بالا، در صورت وجود بالقوگی زیان با زمانی که بالقوگی زیان وجود ندارد، تفاوتی ندارد. لذا فرضیه سوم پژوهش رد می‌شود.

مطابق با نتایج این پژوهش، ریسک و زیان دو عامل زمینه‌ای هستند که تمایل مدیران در تقاضا برای خدمات با کیفیت حسابرسی را مستقل از هزینه‌های نمایندگی در بازار تحت تأثیر قرار می‌دهد. این پژوهش در راستای تحقیقات قبلی است که در جستجوی یافتن تفاوت در تقاضا برای کیفیت حسابرسی بوده‌اند (کوالسکی و همکاران، ۲۰۱۸؛ هرلی و میهو، ۲۰۱۹). در این پژوهش با ایجاد یک شرایط آزمایشگاهی، آزمون روشنی از این که این دو عامل بر کیفیت تأثیرگذار هستند یا خیر، انجام شد. نتایج نشان داد که مدیران با قصد افزایش در انعطاف‌پذیری در گزارشگری خود در شرایطی که شرکت با ریسک بیشتری برای سرمایه‌گذاری‌های خود روبرو است یا بالقوگی زیان بالاتر است، متقاضی خدمات حسابرسی با کیفیت پایین‌تر هستند. بنابراین در صورت بکارگیری حسابرس با کیفیت پایین‌تر، می‌توانند زمانی که دارایی‌هایشان در معرض ریسک و زیان کاهش ارزش قرار دارد، به نحوی در گزارشگری خود سواستفاده نمایند. در نتیجه احتمال گزارش زیان و پیامدهای ریسک پیش‌رو کاهش یافته و حسابرس با احتمال کمتری قادر به کشف آنها است.

آگاهی از تأثیرگذاری ویژگی‌های روان‌شناختی بر تقاضای مدیران در خصوص خدمات حسابرسی، برای سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران اطلاعات سودمندی فراهم می‌کند. بدین معنی که کیفیت پایین خدمات حسابرسی را به عنوان نمادی احتمالی از وجود بالقوگی زیان و سناریوهای ریسکی بیشتر در شرکت قلمداد می‌کنند. همچنین، اطلاع از پایین بودن کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری مدیران و انتخاب حسابرسان کم‌کیفیت‌تر، احتمالاً می‌تواند دارای نتایج مثبتی برای اعضای هیات مدیره و کمیته‌های حسابرسی شرکت باشد و بی‌تردید می‌تواند

نقش مقابله کننده‌ای در برابر مدیران جهت بهبود کیفیت قضاوت و تصمیمات داشته باشد. با عنایت به عدم-شناخت تمامی عوامل فردی تاثیرگذار بر تقاضای کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های آتی می‌توانند بر تاثیرگذاری سایر ویژگی‌های شخصی مدیران همانند پشیمان‌گریزی، اطمینان بیش از حد، احساسات بر درجه کیفیت خدمات حسابرسی مورد تقاضا تمرکز نمایند. از لحاظ روش پژوهش، در پژوهش‌های آزمایشگاهی هر چه دستکاری متغیرهای مورد نظر و کنترل سایر عوامل در اختیار محققین باشد، نتایج اعتبار بالاتری خواهند داشت. لذا تشخیص الگوهای فکری افراد و تحلیل عملکردهای شناختی مغز انسان در تصمیم‌گیری از طریق تجهیزات موجود در آزمایشگاه‌های عصب‌شناختی، از حوزه‌های پیشنهادی پژوهش‌های آتی می‌باشد.

بی‌تردید شرایط آزمایشگاهی معرف کامل محیط واقعی تصمیم‌گیری نیستند. برای مثال، در آزمایش انجام شده، آزمودنی‌ها مجاز به استفاده از منابع مربوط یا مشورت با همدیگر نبوده‌اند. همچنین آن‌ها برای تصمیم‌گیری محدودیت زمانی داشتند و ناچار بودند به طور فردی (نه عضوی از یک تیم)، تصمیم بگیرند. البته، این بدان معنا نیست که یافته‌های حاصل از مطالعات آزمایشگاهی را نمی‌توان به دنیای واقعی تصمیمات مدیران تعمیم داد، بلکه به این معنا است که بایستی به دنبال جمع‌آوری شواهد تکمیلی از طریق مطالعات میدانی بود.

محدودیت دوم برخی مطالعات آزمایشگاهی به اشتباهات روش‌شناسی ناشی از "تاثیر گذاری متغیرهای محیطی و آزمودنی‌ها" باز می‌گردد. با عنایت به اینکه نمونه پژوهش متشکل از افراد دانشگاهی و حرفه‌می‌باشد، امکان جمع نمودن آزمودنی‌ها در یک محیط آزمایشگاهی به خاطر محدودیت‌های زمانی ممکن نبوده است. لیکن به منظور ثبات متغیرهای محیطی، سعی شد که تمامی آزمودنی‌ها شرایط آزمایشگاهی یکسانی را تجربه نمایند. به تمامی آن‌ها اطلاعات، دستورالعمل و زمان یکسانی داده شده است و به منظور عدم استفاده از ابزارهای اضافی تحت نظارت محقق قرار داشته‌اند. در خصوص تاثیرگذاری متغیر آزمودنی‌ها، استفاده از طرح بین‌آزمودنی به جای طرح درون‌آزمودنی موجب می‌شود تا از طریق تخصیص تصادفی آزمودنی‌ها در یکی از چهار گروه، تاثیر متغیرهای آزمودنی همانند سن و جنسیت حذف گردد و تفاوت در متغیر وابسته به دلیل تفاوت در خصیصه‌های فردی آزمودنی‌ها نباشد. محدودیت دیگر در خصوص آزمودنی‌ها، به تعمیم‌پذیری نتایج حاصل از نمونه پژوهش به تصمیمات سرمایه‌گذاری مدیران شرکت‌ها باز می‌گردد. در این پژوهش به منظور بهبود روایی خارجی، تلاش شد تا نمونه انتخابی شامل افراد شاغل در حرفه نیز باشد. بعلاوه در خصوص متغیر تجربه، از طریق هم‌تاسازی گروه‌های مختلف (هر گروه شامل ۱۲ نفر حرفه) اثر این متغیر در میان گروه‌ها توزیع و کنترل شد.

منابع

- ایمانی برندق، دکتر محمد؛ مهرانی، دکتر کاوه؛ حجت شمامی، رحیم، (۱۳۹۵)، شناسایی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی در ایران از دیدگاه حسابداران رسمی، *مجله دانش حسابداری*، ۲۵: ۱۶۷-۱۸۹.
- ایروانی محمدآبادی، علیرضا، (۱۳۹۵)، پذیرش ریسک در تصمیمات مالی با توجه به عوامل روان‌شناختی: نقش میانجی‌گر زبان‌گزینی، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد)، دانشگاه خوارزمی.
- آراد، حامد؛ مشععی، سید محمد؛ اسکندری، دل‌آرا، (۱۳۹۹)، بررسی سطوح تاب‌آوری فردی، استرس حسابرس و روش‌های تقلیل‌دهنده کیفیت در حرفه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۲): ۱۵۴-۱۷۹.
- جامی، مجید؛ محمدی، فاطمه؛ سارانی، افسانه، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر ارزش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، *فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۱۴: ۷۶-۶۵.
- حیرانی، فروغ؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ بنی‌مهد، بهمن؛ رهنمای رودپشتی، فریدون، (۱۳۹۵)، تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت ویژگی‌های منتخب: بیش‌اعتمادی و شخصیت ماکیاویلیسم، *دانش حسابداری*، ۶۷: ۷۱-۹۸.
- حساس‌یگانه، یحیی، (۱۳۸۴)، *فلسفه حسابرسی (چاپ اول)*، انتشارات علمی-فرهنگی.
- رضازاده، فرزانه؛ رضائی، فرزین؛ حمیدی، ناصر، (۱۳۹۹)، تأثیر خودکارآمدی، منبع کنترل و ویژگی‌های تاریک شخصیت بر گزارشگری مالی متقلبان، *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۵: ۱۳۱-۱۶۷.
- شایسته‌شجاعی، پرویز؛ پورزمانی، زهرا؛ یعقوب‌نژاد، احمد، (۱۳۹۹)، تأثیر معیارهای رفتار اخلاقی (شامل محیط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی) بر عملکرد حسابرسان، *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۵: ۲۷۳-۳۱۰.
- علوی، سید محمد؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله، (۱۴۰۰)، تأثیر اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳۷: ۱۱-۲۴.
- نیک‌بخت، محمدرضا و محمودی خوشرو، امید، (۱۳۹۶)، بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳: ۴۴۱-۴۶۲.
- محمدرضائی، فخرالدین و فرجی، امید، (۱۳۹۸)، معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران، *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۸۷-۱۲۲.
- نیکومرام، هاشم و جلیلی، آرزو، (۱۳۹۱)، مدل مفهومی برای حسابداری مدیریت رفتاری، *فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱: ۵۵-۷۲.
- Abbott, L. J., K. A. Gunny, and T, C, Zhanag. (2013). When the PCAOB talks, who listens? Evidence from stakeholder reaction to GAAP-deficient PCAOB inspection reports of small auditors. *A Journal of Practice & Theory*, 32(2): 1-31.
- Alavi, S M; Vakilifard, H R and Talibnia, Q. (2021). The effect of auditing firm size on audit quality in auditing firms members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 37, 1-24 (In Persian).
- Alawaqleh, Q. A., N.A. Almasria, and J. M. Alsawalhah. (2021). the Effect of Board of Directors and CEO on Audit Quality: Evidence from Listed Manufacturing Firms in Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 8(2): 243-253.

- Antikarov, V. (2012). Enterprise Risk Management for Nonfinancial Companies: From Risk Control and Compliance to Creating Shareholder Value. Available at SSRN 2571500.
- Arad, H., Moshashae, S. M., & Eskandari, D. (2020). The Study of Individual Resilience Levels, Auditor Stress and Reducing Audit Quality Practices in Audit Profession. *Accounting and Auditing Review*, 27(2), 154-179. (In Persian).
- Bagherpour, M. A., G. S. Monroe, and G. Shailer. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33 (4): 372-390.
- Barton, J. (2005). Who cares about auditor reputation? *Contemporary accounting research*, 22(3): 549-586.
- Beatty, R. P. (1989). Auditor reputation and the pricing of initial public offerings. *Accounting Review*, 64 (4): 693-709.
- Bonner, S. E. (2008). *Judgment and decision making in accounting*. Prentice Hall.
- Cahan, S. F., J. M. Godfrey, J. Hamilton, and D. C. Jeter. (2008). Auditor specialization, auditor dominance, and audit fees: The role of investment opportunities. *The Accounting Review*, 83(6): 1393-1423.
- Callahan, C., and J. Soileau. (2017). Does enterprise risk management enhance operating performance? *Advances in accounting*, 37: 122-139.
- Carlo, G., and B. A. Randall. (2002). the development of a measure of prosocially behaviors for late adolescents. *Journal of youth and adolescence*, 31(1): 31-44.
- Cohen, J., G. Krishnamoorthy, and A. Wright. (2010). corporate governance in the post-Sarbanes-Oxley era: Auditors' experiences. *Contemporary Accounting Research*, 27(3): 751-786.
- Coles, J. L., N. D. Daniel, and L. Naveen. 2006. Managerial incentives and risk-taking. *Journal of Financial Economics*, 79 (2): 431-468.
- DeAngelo, L. E. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3): 183-199.
- DeFond, M. L. (1992). The association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *Auditing* 11(1): 16.
- DeFond, M. L., J. Zhang, And Y. Zhao. (2018). Do managers successfully shop for compliant auditors? Evidence from accounting estimates. Evidence from Accounting Estimates. *European Corporate Governance Institute (ECGI)-Law Working Paper* 432: 1-71. Doi: 10.2139/ssrn.3309678.
- DeFond, M. L., Zhang, J., & Zhao, Y. (2018). Do managers successfully shop for compliant auditors? Evidence from accounting estimates. Evidence from Accounting Estimates (November 27, 2018). *European Corporate Governance Institute (ECGI)-Law Working Paper*, (432).
- DeFond, M., and J. Zhang. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3): 275-326.
- Feltham, G. A., J. S. Hughes, and D. A. Simunic. (1991). Empirical assessment of the impact of auditor quality on the valuation of new issues. *Journal of accounting and Economics*, 14(4): 375-399.
- Francis, J. R., and E. R. Wilson. (1988). Auditor changes: A joint test of theories relating to agency costs and auditor differentiation. *Accounting Review*, 63(4): 663-682.
- Francis, J. R., C. Richard, and A. Vanstraelen. (2009). Assessing France's joint audit requirement: Are two heads better than one? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2): 35-63.
- Godfrey, J. M., and J. Hamilton. (2005). the impact of R&D intensity on demand for specialist auditor services. *Contemporary Accounting Research*, 22(1): 55-93.

- Haigh, M. S., and J. A. List. (2005). Do professional traders exhibit myopic loss aversion? An experimental analysis. *The Journal of Finance*, 60(1): 523-534.
- Hassas Yeganeh, Yahya. (2005). Auditing philosophy. *Scientific-cultural publications*, first edition (in Persian).
- Heo, J. S., S. Y. Kwon, and H. T. Tan. (2021). Auditors' Responses to Workload Imbalance and the Impact on Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, 38(1): 338-375.
- Hurley, P. J., B. W. Mayhew, and K. M. Obermire. (2019). realigning auditors' accountability: Experimental evidence. *The Accounting Review*, 94(3): 233-250.
- Heyrani, F; Vakilifard, H; Banimahd, B; Rahnamay roudposhti, F. (2015). The effect of auditors' social characteristics on their judgment in resolving the conflict between the auditor and the management of selected characteristics: overconfidence and Machiavellian personality. *Accounting Knowledge*, 67: 71-98 (In Persian).
- Hurley, P. J., Mayhew, B. W., Obermire, K. M., & Tegeler, A. C. (2021). The Impact of Risk and the Potential for Loss on Managers' Demand for Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, 38(4), 2795-2823.
- Imani Brandagh, M; Mehrani, K and Hojjat Shamami, R. (2016). Identifying the determinants of audit quality in Iran from the perspective of certified public accountants. *Journal of Accounting Knowledge*, 25, 167-189 (In Persian).
- Irvani Mohammadabadi. (2016). Risk acceptance in financial decisions according to psychological factors: the mediating role of loss avoidance. (Master Thesis), Kharazmi University (in Persian).
- Jami, Majid; Mohammadi, Fatemeh and Sarani, Afsaneh. (2016). Investigating the effect of audit quality on the value of companies listed on the stock exchange. *Quarterly Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 14, 65-76 (in Persian).
- Jones, D. N., and D. L. Paulhus. (2011). Differentiating the Dark Triad within the interpersonal circumplex. *Handbook of interpersonal psychology: Theory, research, assessment, and therapeutic interventions*: 249-269.
- Kahneman, D., Knetsch, J. L., & Thaler, R. H. (1991). Anomalies: The endowment effect, loss aversion, and status quo bias. *Journal of Economic perspectives*, 5(1), 193-206.
- Kőszegi, B., and M. Rabin. (2006). A model of reference-dependent preferences. *The Quarterly Journal of Economics*, 121(4): 1133-1165.
- Kowaleski, Z. T., B. W. Mayhew, and A. C. Tegeler. (2018). the impact of consulting services on audit quality: An experimental approach. *Journal of Accounting Research*, 56(2): 673-711.
- Lubis, H., M. D. Kumar, P. Ikbar, and S. Muneer. (2015). Role of psychological factors in individuals investment decisions. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 5(1S): 397-405.
- Majors, T. M. (2016). The interaction of communicating measurement uncertainty and the dark triad on managers' reporting decisions. *The Accounting Review*, 91(3), 973-992. Mayers, A. (2013). *Introduction to Statistics and SPSS in Psychology*. Bournemouth University.
- Mayhew, B. W., Schatzberg, J. W., & Sevcik, G. R. (2001). The effect of accounting uncertainty and auditor reputation on auditor objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(2), 49-70.
- Rezaei, F. M., Saleh, N. M., & Ali, M. J. (2015). Increased competition in an unfavourable audit market following audit privatisation: The Iranian experience. *Asian Journal of Business and Accounting*, 8(1), 115-150.

- Mohammadrezaei, F., N. Mohd-Saleh, And B. Banimahd. (2012). Political economy of corporate governance: The case of Iran. *International Journal of Business, Governance and Ethics*, 7(4): 301-330.
- Mohammadrezaei, F., N. Mohd-Saleh, and k. Ahmed. (2018). Audit firm ranking, Audit Quality and Audit Fees: Examining Conflicting Price Discrimination Views, *International Journal of Accounting*, 53(4): 295-313.
- MohammadRezaei, F., N. Mohd-Saleh, R. Jaffar, and M. S. Hassan. 2016. The Effects of Audit Market Liberalisation and Auditor Type on Audit Opinions: The Iranian Experience. *International Journal of Auditing*, 20(1): 87-100.
- MohammadRezaei, F., Faraji, O., Heidary, Z. (2020). Audit partner quality, audit opinions and restatements: evidence from Iran. *International Journal of Disclosure and Governance*, pp 1-14.
- Mohammadrezaei, F., Faraji, O. (2019). The Dilemma of Audit Quality Measuring in Archival Studies: Critiques and Suggestions for Iran's Research Setting. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(1), 87-122 (in Persian).
- Nikbakht, M and Mahmoudi Khoshrou, O. (2017). Investigating the factors affecting the quality of auditing in Iran according to the indicators of the Board of Accounting Supervision of Public Joint Stock Companies (PCAOB). *Accounting and Auditing Reviews*, 3, 441-462(in Persian).
- Nikomram, Hashem and Jalili, Arezoo. (2012). Conceptual model for behavioral management accounting. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 1, 55-72 (in Persian).
- Novemsky, N., and D. Kahneman. (2005). The boundaries of loss aversion. *Journal of marketing research*, 42(2): 119-128.
- Rezazadeh, F., Rezaei, F., Hamidi, N. (2020). The effect of self-efficacy, control source and dark personality traits on fraudulent financial reporting. *Two Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, 5: 131-167 (In Persian).
- Sanders, WM.G. And D.C. Hambrick. (2007). swinging for the fences: The effects of CEO stock options on company risk taking and performance. *Academy of Management Journal*, 50(5): 1055-1078.
- Simunic, D. A., and M. T. Stein. (1987). Product differentiation in auditing: Auditor choice in the market for unseasoned new issues. Canadian Certified General's Office.
- Stoel, M. D., and D. Havelka. (2021). Information technology audit quality: an investigation of the impact of individual and organizational factors. *Journal of Information Systems*, 35(1): 135-154.
- Shayesteh shojaei, P., poorzamani, Z., yaghobnezhad, A. (2020). The Effect of Ethical Behavior Criteria on Auditors' Performance. *Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, 5: 273-310 (In Persian).
- Titman, S., and B. Trueman. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of accounting and economics*, 8(2): 159-172.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.

نقش هزینه‌های نمایندگی بر اثر تغییر مدیر مالی و گردش حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی^۱

فرشید خیرالهی^۲، حدیث عبدی^۳، مهری علیمرادی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۱۲

مقاله پژوهشی

چکیده

کنترل‌های داخلی فرایندی است که به‌وسیله مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می‌شود تا از دستیابی به اهداف واحد مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوط، اطمینانی معقول به‌دست آید. حساب‌رسان و مدیران مالی سازمان‌ها نقش عمده‌ای در بهبود، اثربخشی و ارتقا ساختار سیستم کنترل‌های داخلی و صرفه اقتصادی سازمان خود دارند و باعث ارمغان سیستم مالی کارا تر برای سازمان خود می‌شوند. از این‌رو، هدف پژوهش حاضر بررسی اثر تغییر مدیر مالی و گردش حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی و همچنین بررسی این اثر در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های ۱۳۹۸-۱۳۹۲ می‌باشد. تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش با استفاده از مدل لجستیک نشان داده است که تغییر مدیر مالی و گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معنادار و مثبتی دارد، درحالی‌که گردش اجباری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معناداری نداشته است. همچنین، نتایج نشان داده که اثر تغییر مدیر مالی و گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، معنادار است. یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند با شناسایی عوامل مؤثر بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، به لحاظ بهبود در تصمیمات مدیریتی و نظام کنترلی شرکت و به‌ویژه بهبود در کیفیت گزارشگری مالی بسیار حائز اهمیت باشد.

واژه‌های کلیدی: تغییر مدیر مالی، گردش اختیاری حسابرس، گردش اجباری حسابرس، ضعف کنترل‌های داخلی، مشکلات نمایندگی

طبقه بندی موضوعی: M42, M41

10.22051/JAASCI.2022.37784.1641 : DOI ۱

۲. اسنادیاری، گروه حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران. (f.kheirollahi@razi.ac.ir)

۳. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران. (نویسنده مسئول). (hadisabdi.2020@gmail.com)

۴. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران. (alimoradimehri1991@gmail.com)

مقدمه

کنترل‌های داخلی سیاست‌ها و روش‌هایی هستند که سازمان را به منظور دستیابی به اهداف مورد نظر از طریق روش‌های گزارش‌دهی، آموزش و ردیابی توانمند می‌سازد. کنترل‌های داخلی موضوع مهمی برای شرکت‌ها و سهامداران آن‌ها و ابزاری کارآمد برای اجرای سیاست‌ها و روش‌های کاهش در تقلب و تقویت اعتماد نسبت به صورت‌های مالی است (لمان؛ ۲۰۱۰: ۷۴۱). بعد از رسوایی‌های سال ۲۰۰۲ و تصویب بخش ۴۰۴ قانون سارینز آکسلی، کنترل‌های داخلی بسیار مورد توجه قرار گرفتند. همچنان که بخش ۳۰۲ قانون سارینز آکسلی الزام می‌کند که مدیر اجرایی یا مدیر مالی ارشد، کارایی کنترل‌های داخلی را ارزیابی نموده و هرگونه نقاط ضعف در ساختار کنترل‌های داخلی را افشا نمایند؛ بخش ۴۰۴ این قانون نیز الزام می‌کند که شرکت‌ها ارزیابی مدیریت از طراحی کارایی سیستم کنترل‌های داخلی را ثبت و ضبط کنند. همچنین، قانون مزبور خواستار این است که حسابرس اظهارنظری جداگانه را در مورد ارزیابی‌های مدیریت و ارزیابی خود از کنترل‌های داخلی ارائه دهد. در واقع حسابرسان مستقل گزارش‌های جداگانه‌ای منتشر می‌کنند که ارائه‌دهنده اطمینان معقول نسبت به گزارش‌های مالی مدیریت هستند (لیو و هانگ؛ ۲۰۲۰: ۱).

کنترل داخلی را می‌توان به عنوان یک خط‌مشی یا رویه‌ای است تعریف کرد که موجب اطمینان از کارایی عملیاتی، گزارش‌گری مالی قابل اعتماد، و رعایت مقررات در عملیات تجاری می‌شود (لیو و هانگ، ۲۰۲۰). بنابراین، سهولت‌انگاری در اجرای کنترل‌های داخلی و یا ناکافی بودن شیوه‌های مربوط به روش‌های حسابداری می‌تواند سازمان را در معرض خطر قرار دهد (کرو، ۲۰۱۲). با این حال، زمانی که سازمان از کنترل‌های داخلی چشم‌پوشی کند، در واقع در اعمال متقلبانه، فساد، ورشکستگی و یا از دست دادن اعتماد سهامداران سهمیم بوده است (سلطانی؛ ۲۰۱۴). نتایج بسیاری از پژوهش‌ها همچون چی و سون (۲۰۱۴) و رایس و وبر (۲۰۱۲) نشان داده است که در اغلب موارد

-
1. Lehmann
 2. Liu & Huang
 3. Kroll
 4. Soltani
 5. Chi & Sun
 6. Rice & Weber

گردش حسابرس و تغییر مدیر مالی زمانی که ضعف کنترل‌های داخلی مشهودتر است، اتفاق می‌افتد. همچنین، سازمان‌هایی که به دنبال ارتقای کنترل‌های داخلی خود هستند، اغلب تعدادی از مدیران خود را تعویض می‌کنند (وانگ و هانگ؛ ۲۰۱۳: ۳۳۶). از طرفی کنترل‌های داخلی یکی از روش‌های متعددی است که واحدهای تجاری برای کنترل مسئله نمایندگی مورد استفاده قرار می‌دهند (لاتریدیس؛ ۲۰۱۱)، زیرا کنترل داخلی مؤثر، هزینه‌های نمایندگی را کاهش می‌دهد. همچنین، انتظار می‌رود که در شرکت‌هایی با ضعف کنترل‌های داخلی بیشتر، مشکلات نمایندگی بیشتر باشد. از سوی دیگر، هرچه هزینه‌های نمایندگی بیشتر باشد نیاز به اطلاعات با کیفیت بالاتر افزون‌تر خواهد بود. از دیدگاه مشکلات نمایندگی، فرض می‌شود ضعف کنترل‌های داخلی بیش‌تر در شرکت‌های بزرگ ناشی از انتخاب یک نماینده به‌منظور انجام یک سری وظایف برای رسیدن به منافع مالکان در مقابل رعایت اصول نمایندگی است. به دنبال این استدلال منطقی خواهد بود که در اغلب موارد عاملان و نمایندگان درگیر از جمله مدیر مالی و حسابرس خارجی (نظیر گردش حسابرس) را به‌عنوان عوامل تأثیرگذار بر ضعف کنترل‌های داخلی در نظر گرفت (هاریس؛ ۲۰۱۶). بنابراین، نتایج پژوهش حاضر می‌تواند نشان دهد که کیفیت مدیران ارشد می‌تواند تأثیر مهمی بر شیوه‌های حسابداری در یک سازمان داشته باشد.

با در نظر گرفتن مسائل مربوط به گردش مدیران رده‌بالا و کنترل‌های داخلی از طریق مبانی تئوری نمایندگی و شناخت عوامل مؤثر بر سیستم کنترل داخلی، می‌توان به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و همچنین دقت و قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی افزود. همچنین، اهمیت این تحقیق به این دلیل است که به مدیران، سرمایه‌گذاران و سایر تصمیم‌گیرندگان نشان می‌دهد که میزان تمرکز مالکیت به‌واسطه نقشی که می‌تواند در نظارت، کنترل مدیریت و کاهش هزینه نمایندگی داشته باشد، چگونه است و البته، باید در تصمیم‌های سرمایه‌گذاری و مالی مورد توجه قرار گیرد. با این حال، مطالعات اندکی در زمینه چگونگی تأثیر جایگزینی مدیران مالی و گردش حسابرس خارجی بر قدرت کنترل‌های داخلی وجود دارد و پر کردن این خلأ که چرا این تأثیر تا حد زیادی بر سیستم‌های کنترلی

-
1. Wang & Huang
 2. Latridis
 3. Harris

در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی نادیده گرفته شده است. بدون درک اینکه چگونه گردش حسابرس و تغییر مدیر مالی بر ارائه و قدرت کنترل‌های داخلی اثرگذار است، سازمان‌ها نمی‌توانند با اعمال تغییرات مدیریتی، تصمیمات درست و به‌موقع ارائه نمایند. بنابراین، نتایج پژوهش حاضر، به لحاظ بهبود در تصمیمات مدیریتی، بهبود در نظام کنترلی شرکت و به‌ویژه بهبود در کیفیت گزارشگری مالی به‌منظور کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش هزینه‌های نمایندگی بسیار حائز اهمیت است. همچنین، بررسی این مطالعه از اهمیت ویژه‌ای برخوردار بوده و می‌تواند تأثیر بسزایی در آگاهی سرمایه‌گذاران و مدیران داشته و راه‌گشای پژوهش‌های آینده باشد.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

جایگاه مدیران مالی در سازمان‌ها مهم است، زیرا آن‌ها نقش مهمی در اجرای قوانین الزام‌آور دارند (لی و همکاران؛ ۲۰۱۰: ۹۴). هدف نخست سیستم کنترل‌های داخلی، ارائه اطمینان معقول به مدیریت اجرایی است که نشان می‌دهد، اهداف مشخص شده برای عملیات و برنامه‌ها، دست‌یافتنی هستند. از سوی دیگر، حسابرسان داخلی به دنبال این هستند که ناکارآمدی‌های عملیاتی و طراحی کنترل‌ها را ارزیابی کنند و حدود و میزانی را تعیین نمایند که مدیران می‌توانند اطمینانی معقول از دستیابی به هدف‌های سازمان داشته باشند (بالتاسی و یلماز؛ ۲۰۰۶: ۱۲). در حال حاضر، مدیران شرکت‌ها توجه زیادی به سیستم‌های کنترل داخلی دارند، زیرا آن‌ها می‌دانند که انجام مأموریت اولیه به‌طور فوق‌العاده دشوار است که سودآوری را حفظ کرده و رویدادهای پیش‌بینی نشده در غیاب یک سیستم کنترل داخلی مؤثر را به حداقل برساند (چن و همکاران، ۲۰۱۹). همچنین، فرضیه اصلی و کلیدی در تئوری نمایندگی این است که نوع روابط مدیران، بیانگر کارایی اطلاعات و هزینه‌های ریسک‌پذیری است (ایسنهاردت؛ ۱۹۸۹: ۴۹۰). این روابط نشان می‌دهد که مسئولیت‌ها و اقدامات مدیرمالی و مؤسسات حسابرسی خارجی تأثیر مجزا بر روی اصول (به‌عنوان مثال شرکت) دارند.

-
1. Li et al
 2. Baltaci and Yilmaz
 3. Eisenhardt

مدیران پس از انتصاب در سمت شغلی خود، به این دلیل که دوره تصدی بلندمدتی را برای خود پیش‌بینی نمی‌کنند، الزاماً در جهت منافع سهامداران حرکت نمی‌کنند، بلکه در مدت کوتاهی که در این سمت قرار می‌گیرند در راستای رسیدن به منافع خود نیز تلاش می‌کنند (مظاهری و همکاران، ۱۳۹۲). برای جلوگیری از چنین سوءاستفاده‌هایی، سازمان‌ها کنترل‌های شدیدی را برای محدود کردن توانایی افراد در سطوح مدیریت ارشد، به‌منظور عدم استفاده آن‌ها از موقعیتشان در دستیابی به منافع شخصی به کار می‌گیرند (مک نالتی، ۲۰۱۱). در این راستا، وجود سیستم کنترلی از دستیابی به اهداف سازمان و درعین‌حال، از منافع تمام گروه‌های ذینفع حفاظت می‌کند (ایسنهارت، ۱۹۸۹: ۴۹۰). از سوی دیگر، پیشرفت سریع در فناوری اطلاعات، ضرورت بهنگام‌سازی راهنمایی‌های کنترل‌های داخلی در رابطه با سامانه‌های نوین رایانه‌ای را ایجاد می‌کند. بنابراین، مدیران نیز برای اطمینان از اینکه فعالیت‌ها در کنترل بوده و اثربخش هستند، باید در صورت لزوم بروز شوند (کریاسی یزدی، ۱۳۸۴). چنین انگیزه‌ای برای ایجاد تغییرات مدیریتی، از این منظر دیده می‌شود که مدیران جدید سرمایه‌های ارزشمندی هستند که می‌توانند با تجربیات خود منجر به بازسازی و بهبود موارد ضعف در کنترل‌های داخلی شوند و حضور آن‌ها نشان‌دهنده تمایل و توانایی پاسخ دادن به رویدادهای منفی و ضعف در کنترل‌های داخلی است (آگراور و کوپر، ۲۰۰۷). در این راستا شرکت‌ها به‌منظور بهبود در کنترل‌های داخلی خود به تغییر مدیران به‌ویژه مدیران مالی و یا گردش حسابرس خارجی اقدام می‌کنند. همچنین، پژوهش‌های بسیاری نشان داده که بین ضعف کنترل‌های داخلی با تغییرات مدیران رده‌بالای شرکت، رابطه معناداری وجود دارد (جانستون و همکاران، ۲۰۱۱: ۳۷۷).

همچنین، هیئت‌مدیره، مدیران و حسابرسان خارجی در تلاش هستند که اطمینان حاصل نمایند که سازمان‌ها دارای کنترل‌های داخلی قوی به‌منظور از بین بردن خسارت و زیان‌های ناشی از تقلب هستند. بدیهی است که تقلب در بازار سرمایه در قالب‌هایی صورت می‌گیرد که نوعی توجیه فریبنده نیز به همراه دارد. این تقلب‌ها عموماً در قالب حساب‌سازی و ارائه اطلاعات نادرست صورت

1. Agrawal and Cooper

2. Johnstone et al

می‌گیرد. از طرفی ممکن است که حسابرسان در مقابل فشارهای مدیریتی بسیاری از مدیران این شرکت‌ها، همچون مدیرعامل یا مدیر مالی در برابر اینگونه تقلب‌ها تسلیم شوند (دوانی، ۱۳۸۴: ۴). قانون ساریینزآکسلی انتظارات از حسابرسان خارجی را نسبت به نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بررسی نمود. به موجب این قانون، حسابرسان ملزم به ارائه گزارش نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت‌های دولتی شدند. در واقع حسابرسان ملزم به این هستند که گزارش کنند که آیا شرکت‌ها در سیستم‌های کنترلی خود با ضعف کنترل‌های داخلی مواجه هستند یا خیر؟ (تپالاکول و لین، ۲۰۱۵). ضعف کنترل‌های داخلی توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام به عنوان یک کمبود در کنترل‌های داخلی، تعریف می‌شود که می‌تواند منجر به تحریف با اهمیت در گزارشگری مالی یک سازمان شود (کالدرون و همکاران، ۲۰۱۲). در واقع حسابرسی موجب تقویت اعتماد سرمایه‌گذاران، سهامداران و هیئت‌مدیره شرکت‌ها نسبت به صورت‌های مالی می‌شود و اطمینان از اینکه این گزارش‌ها بر مبنای اصول پذیرفته‌شده حسابداری تهیه شده‌اند. همچنین، حسابرسان مسئولیت اظهارنظر نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی را بر عهده دارند و انتظار می‌رود که به نقاط ضعف در کنترل‌های داخلی موجود در یک شرکت توجه کنند. از سوی دیگر، مطالعات پیشین نشان داده‌اند که به هنگام بررسی رویدادها و رفتارهای موجود در سازمان تمایل افراد و مسئولین بیشتر به سمتی هدایت می‌شود که موارد ضعف در کنترل‌های داخلی را به عملکرد حسابرسان ارتباط دهند (ملکیان و همکاران، ۱۳۹۷: ۷۱). به عنوان مثال، گردش حسابرس ممکن است گاهی به دلیل مسائل مربوط به حسابداری موجودی‌ها رخ دهد که ممکن است طی فرآیند حسابرسی صورت‌های مالی دوره قبل کشف نشده باشد. به دلیل اشتباهاتی که در حسابداری موجودی‌ها رخ می‌دهد، اطمینان حسابرسان کاهش می‌یابد و ممکن است موجب بروز موارد بیشتری از این اشتباهات در دوره‌های بعدی در حسابداری موجودی‌ها شود (هاریس، ۲۰۱۶). همچنین، سیونات و هال^۳ (۲۰۱۱: ۱) ابراز نموده‌اند که بین گردش حسابرس و ضعف کنترل‌های داخلی موجود در یک شرکت، رابطه معنادار و مستقیمی وجود دارد.

1. Tepalagul & Lin
2. Calderon et al
3. Thevenot & Hall

هزینه‌های نمایندگی، افشای کنترل‌های داخلی و تصدی حسابرس

از دیدگاه مشکلات نمایندگی فرض می‌شود ضعف کنترل‌های داخلی بیش‌تر در شرکت‌های بزرگ، ناشی از انتخاب یک نماینده به‌منظور انجام یک سری وظایف برای رسیدن به بهترین اهداف مالکان در مقابل رعایت اصول نمایندگی است (هاریس، ۲۰۱۶: ۴۱). مسئله نمایندگی یکی از بااهمیت‌ترین انواع تحقیقات حسابداری است که ریشه‌های آن را می‌توان در مدیریت مالی و اقتصاد دانست. براساس نظریه نمایندگی، مدیران به‌عنوان نمایندگان (مالکان شرکت)، به‌منظور افزایش منافع خویش، منافع صاحبان سرمایه را نادیده می‌گیرند. بنابراین، تضاد منافی بین مدیران و صاحبان سرمایه، وجود دارد که از آن به‌عنوان رابطه نمایندگی یاد می‌شود. با ایجاد تضاد منافع بین سهامداران و مدیران، سهامداران می‌بایست مخارجی را متحمل شوند که به چنین مخارجی، هزینه‌های نمایندگی گفته می‌شود. تئوری نمایندگی توضیح چگونه عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران و مدیران را می‌توان با نظارت بر نگرش‌های فرصت‌طلبانه مدیران کاهش داد (بادآورنهدی و همکاران، ۱۳۹۷). بنابراین، افشای اطلاعات مربوط به ساختار کنترل‌های داخلی به‌عنوان جایگزینی برای فعالیت‌های نظارتی در نظر گرفته می‌شود. همچنین، هرچه هزینه‌های نمایندگی در یک شرکت افزایش یابد، نشان‌دهنده افزایش شدت تضاد منافع در آن شرکت است (جنسن و مک‌کلینگ، ۱۹۷۶). نتایج بسیاری از پژوهش‌ها نشان داده است که سهامداران عمده بیرونی دارای تأثیر بیشتری در تقلیل هزینه‌های نمایندگی هستند، زیرا سهامداران عمده انگیزه زیادی برای نظارت بر مدیران دارند و می‌توانند به‌طور مؤثرتری این کار را انجام دهند. بنابراین، افزایش در مالکیت سهامداران عمده منجر به همسویی بیشتر فعالیت‌های مدیران اجرایی شرکت و سهامداران می‌شود. از سوی دیگر، مالکیت متمرکز به‌صورت قابل توجهی در سهامداران عمده ایجاد انگیزه می‌کند و به‌موازات افزایش سهم متمرکز آن‌ها در شرکت، انگیزه‌های آن‌ها نیز برای بهبود عملیات شرکت و کنترل مدیریت، بیشتر می‌شود. علاوه بر آن، تمرکز مالکیت باعث بهبود نظارت بر عملکرد مدیریت و کاهش هزینه‌های نمایندگی ناشی از ریسک عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و مالکان می‌شود (جمالی و کرمی، ۱۳۹۵).

با شکل‌گیری رابطه نمایندگی، افراد ذینفع جهت همسو ساختن منافع سایرین با خود یا به حداقل رساندن آثار ناشی از تضاد منافع باید متحمل هزینه‌های نمایندگی شوند. مدیر که در کانون این تضاد منافع قرار دارد، با ارائه اطلاعات مالی شرکت سعی می‌کند تا هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد، اما به علت اختیارات مدیریت و نیاز به نظارت بر عملکرد مدیر، قضاوت کارشناسانه حسابرس مستقل نیز مطرح می‌شود. با وجود اینکه اعتقاد بر این است که حسابرسی به‌عنوان ابزاری جهت کاهش هزینه‌های نمایندگی است، اما در انتخاب حسابرس موازنه بین هزینه‌های نمایندگی و سایر هزینه‌های مربوط به تعویض حسابرس، موضوعی است که در ادبیات حسابرسی مطالب‌اندکی در مورد آن وجود دارد. در سال‌های اخیر به دلیل بحران‌های مالی، تضاد بین منافع نمایندگی و هزینه‌های تعویض حسابرس در کانون توجه مباحث مربوط به طول دوره تصدی حسابرس قرار گرفته است. تصمیم‌گیری راجع به کاهش طول دوره تصدی و تعویض حسابرس غالباً با توجه به میزان کاهش در هزینه‌های نمایندگی و یا بهبود کیفیت حسابرسی اتخاذ می‌گردد. به همین دلیل انتظار می‌رود طول دوره تصدی حسابرس با تغییر هزینه‌های نمایندگی رابطه معنی‌داری داشته باشد؛ بدین‌صورت که با افزایش دوره تصدی حسابرسی، هزینه‌های نمایندگی افزایش می‌یابد. بنابراین، می‌توان چنین استدلال نمود شرکت‌هایی که به دلیل شدت تضاد منافع در آن‌ها دارای هزینه‌های نمایندگی بیشتری هستند، دارای روابط پایدارتری با حسابرس بوده و در نتیجه دوره تصدی حسابرس در آن‌ها بیشتر است و بالعکس (قیطاسی و همکاران، ۱۳۹۵). همچنین، به نظر می‌رسد که در شرکت‌هایی با هزینه‌های نمایندگی کمتر، کاهش دوره تصدی حسابرس موجب افزایش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی گردد.

مند و منگسو (۲۰۱۳: ۱۱۹) در پژوهش خود با عنوان "آیا اصلاحیه‌های مالی منجر به گردش حسابرسان می‌شود؟" نشان دادند که بازسازی اطلاعات مالی و تجدید ارائه صورت‌های مالی منجر به گردش حسابرسان خواهد شد. تحقیقات مند و منگسو بر این تئوری بنا بود که زمان بازسازی و اصلاح اطلاعات مالی، بین گردش حسابرس خارجی و ضعف کارفرما، یک رابطه معنادار وجود دارد.

هایس (۲۰۱۶: ۸۵)، در پژوهشی با عنوان "مطالعه کمی تأثیر گردش حسابرس و گردش مدیر مالی بر ضعف کنترل‌های داخلی" به این نتیجه دست یافت که بین تغییر مدیر مالی و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. درحالی‌که نتایج او نشان داد که بین گردش حسابرس و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود ندارد.

لی و همکاران (۲۰۱۹: ۱) در پژوهشی با عنوان "تغییر مدیرعاملو یا مدیران مالی و اصلاح نقاط ضعف سیستم‌های فناوری اطلاعات" به بررسی تغییر مدیرعامل و مدیر مالی بر ضعف کنترل‌های داخلی و ضعف سیستم‌های اطلاعاتی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که تغییر مدیرعامل و مدیر مالی با نقاط ضعف کنترل‌های داخلی در ارتباط است. به عبارتی، تغییر مدیرعامل باعث بهبود اصلاحات در نقاط ضعف سیستم‌های اطلاعاتی می‌گردد، درحالی‌که تغییر مدیر مالی نه تنها موجب اصلاح نقاط ضعف کنترل‌های اطلاعاتی نمی‌گردد، بلکه در ایجاد نقاط ضعف کنترل‌های داخلی نیز اثر معنادار و مثبتی دارد.

پیغه و همکاران (۲۰۱۹: ۲۹) در پژوهشی با عنوان "تغییر مدیرعامل و ضعف کنترل‌های داخلی"، به بررسی رابطه بین تغییر مدیرعامل و ضعف کنترل‌های داخلی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین تغییر مدیرعامل و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه معناداری وجود ندارد. بنابراین، ایجاد کنترل داخلی مناسب صرفاً به مدیران عامل وابسته نیست، بلکه ممکن است مستلزم کارکنان متعهد باشد که از ارزش‌های اخلاقی قوی خودداری کنند.

لیو و هانگ (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان "انتصاب حسابرس جدید، پذیرش داوطلبانه قانون سارینز آکسلی و اصلاح ضعف کنترل‌های داخلی: شواهدی از شرکت‌های خارجی فهرست شده در ایالات متحده"، نشان دادند که شرکت‌هایی که حسابرسان جدیدی را بعد از چند دوره تصدی استخدام می‌کنند، احتمالاً نقاط ضعف کنترل‌های داخلی خود را به‌طور مؤثر در سال بعد اصلاح می‌کنند. همچنین، اصلاح ضعف‌های کنترل داخلی به‌طور قابل توجهی کیفیت سود را بهبود می‌بخشد.

لی و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان "تأثیر سرمایه‌گذاران نهادی خارجی واجد شرایط بر کیفیت کنترل‌های داخلی: شواهدی از کشور چین"، به بررسی اثر سرمایه‌گذاران نهادی خارجی

واجد شرایط بر کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت‌ها به‌منظور کاهش عدم تقارن اطلاعات پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که کیفیت سرمایه‌گذاران نهادی خارجی بر ارتقا کیفیت کنترل‌های داخلی و کاهش ضعف کنترل‌های داخلی اثر معناداری دارد. به‌ویژه، تمرکز مالکیت بالاتر سرمایه‌گذاران موجب بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی و بهبود عملکرد عملیاتی شرکت‌ها می‌شود.

قیطاسی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان "بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی"، به این نتیجه دست یافتند که بین دوره تصدی حسابرسی با هزینه‌های نمایندگی رابطه معنادار و مثبت وجود دارد. بنابراین، شرکت‌هایی که به دلیل شدت تضاد منافع در آن‌ها دارای هزینه‌های نمایندگی بیشتری هستند، دارای روابط پایدارتری با حسابرسی بوده و در نتیجه دوره تصدی حسابرسی در آن‌ها بیشتر است.

عباسی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان "تأثیر ریسک کنترل داخلی بر مشکلات نمایندگی"، به این نتیجه دست یافتند که ریسک کنترل داخلی بر مشکلات نمایندگی تأثیر معنادار و مثبتی دارد. بنابراین، در شرکت‌هایی که هزینه‌های نمایندگی بالاتر است، ضعف کنترل‌های داخلی بیشتر بوده است.

ولی‌زاده لاریجانی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان "رابطه‌ی دوره تصدی و چرخش حسابرسان مستقل با گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی"، به این نتیجه دست یافتند که بین دوره تصدی حسابرسان مستقل (در سطح موسسه و شریک) و چرخش مؤسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرسان مستقل، رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد، اما بین چرخش شریک موسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرسان مستقل، رابطه معنی‌داری مشاهده نگردید.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول پژوهش: تغییر مدیر مالی بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معنادار دارد.

فرضیه دوم پژوهش: گردش حسابرسان بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معنادار دارد.

- فرضیه فرعی اول: گردش اجباری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معنادار دارد.
- فرضیه فرعی دوم: گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معنادار دارد.
- فرضیه سوم پژوهش: اثر تغییر مدیر مالی بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، قوی‌تر است.
- فرضیه چهارم پژوهش: اثر گردش حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، قوی‌تر است.
- فرضیه فرعی اول: اثر گردش اجباری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، قوی‌تر است.
- فرضیه فرعی دوم: اثر گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، ضعیف‌تر است.

روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. این پژوهش برای یک دوره هفت‌ساله (۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸) که در مجموع شامل ۶۰۹ سال/شرکت می‌باشد، موردبررسی قرار گرفته است. در واقع نمونه آماری به روش حذف سیستماتیک انتخاب شده است. در این روش ابتدا شرایطی جهت انتخاب نمونه تعریف شده و شرکت‌های فاقد شرایط مذکور از نمونه حذف شده‌اند. از طرفی پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های نیمه تجربی (به دنبال بیان رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته) و پس‌رویدادی (با توجه به اطلاعات گذشته) است. همچنین، با توجه به تقسیم‌بندی برحسب روش پژوهش، پژوهش حاضر بر اساس روش‌های توصیفی و علی صورت گرفته و از لحاظ هدف کاربردی می‌باشد. داده‌های این پژوهش پس از استخراج و گردآوری از طریق بانک‌های اطلاعاتی سازمان بورس اوراق بهادار تهران و نرم‌افزار تدبیرپرداز، در محیط نرم‌افزار اکسل و با استفاده از نرم‌افزارهای آماری ایویوز نسخه ۱۰ و استاتا نسخه ۱۵، مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

نگاره ۱: روند انتخاب نمونه آماری پژوهش

۳۴۱	کلیه شرکت‌های فعال پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در تاریخ ۱۳۹۸/۱۲/۲۹
(۹۸)	شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها به پایان اسفندماه ختم نشده است.
(۳۶)	شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه، بانک‌ها و مؤسسات تأمین مالی
(۴۳)	شرکت طی دوره پژوهش تغییر سال مالی و توقف عملیاتی بیشتر از شش ماه نداشته باشد.
(۷۷)	کلیه اطلاعات مورد نیاز از شرکت‌ها برای پژوهش در دسترس نباشد.
۸۷	تعداد شرکت‌های انتخابی

مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته: ضعف کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی به عنوان سیاست‌ها و رویه‌هایی درون سازمانی به منظور رسیدن به اهداف مورد نظر از طریق روش‌هایی با قابلیت آموزش، گزارش‌دهی و ردیابی تعریف شده‌اند (لتقل، ۲۰۱۳). کنترل‌های داخلی همچنین، برای نظارت بر اثربخشی نیز استفاده می‌شوند (ملون و مارلی، ۲۰۱۳).

ICW= نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی از گزارش حساب‌رسان مستقل به دست آمده است. طبق چک لیست کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مصوب سازمان بورس اوراق بهادار از سال ۱۳۹۱ به بعد حساب‌رسان شرکت مکلف شده است کنترل‌های داخلی شرکت را بررسی نموده و مواردی که حاکی از عدم رعایت یا عدم اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی می‌باشد را در گزارش حساب‌رسی افشا کند. با توجه به اینکه در گزارش حساب‌رسی تنها نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی شرکت به عنوان بند شرط ارائه می‌گردد و از ارائه همه نقاط ضعف که حساب‌رس قبلاً در نامه مدیریت به آن‌ها پرداخته است، پرهیز می‌گردد، بنابراین تمرکز پژوهش حاضر بر بندهای ذیل مسئولیت‌های قانونی گزارش حساب‌رسی شرکت‌ها می‌باشد (غفاری قاضیانی و همکاران، ۱۴۰۰). بر این اساس، مشابه با پژوهش مانسیف و همکاران (۲۰۱۲) و غفاری قاضیانی و همکاران (۱۴۰۰) اگر شرکت حداقل یک ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی داشته باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود.

1. Lenghel
2. Mellon & Marley
3. Munsif et al

متغیرهای مستقل: تغییر مدیر مالی و گردش حسابرس

تغییر مدیر مالی (CFO)

تغییر مدیر مالی به‌عنوان تغییر در موقعیت پرسنلی مدیر مالی تعریف شده است (کراگ و همکاران، ۲۰۱۴). بنابراین، به‌منظور اندازه‌گیری تغییر مدیر مالی مشابه پژوهش‌های وانگ و هونگ (۲۰۱۳: ۳۳۷) و کیم (۲۰۱۷: ۳۵) از متغیر مجازی (۱ و ۰) استفاده شده است. بر این اساس، اگر مدیر مالی در سال جاری نسبت به سال قبل تغییر کرده باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار صفر را اختیار می‌کند. همچنین، اگر در سال جاری مدیر مالی برای بار نخست به سمت مدیریت مالی منصوب شده باشد، به‌عنوان تغییر در این سمت لحاظ شده است. نتایج پژوهش هاریس (۲۰۱۶)، وانگ و هونگ (۲۰۱۳) و پژوهش‌های مشابه نشان داده است که عوامل مختلفی همچون سن، جنسیت، نژاد، میزان تجربه کاری و سطح تحصیلات می‌تواند به هنگام تعویض مدیران مورد توجه قرار گیرد (هاریس، ۲۰۱۶: ۸۴). در این راستا به‌منظور جمع‌آوری داده‌های مربوط به تغییر مدیر مالی، از اطلاعات مربوط مدیران اجرایی در گزارش هیئت‌مدیره از سامانه اطلاع‌رسانی کدال، وبسایت شرکت‌های مورد بررسی و همچنین مکاتبه با شرکت‌های مورد مطالعه جمع‌آوری شده است.

گردش اجباری حسابرس (MAT) و گردش اختیاری حسابرس (VAT)

گردش حسابرس به‌عنوان تغییر در موقعیت حسابرس تعریف می‌شود (کراگ و همکاران، ۲۰۱۴). بدین منظور در این پژوهش، منظور از گردش حسابرس به تغییر در موقعیت یا تصدی حسابرس مستقل (خارجی) برمی‌گردد. گردش حسابرس و یا تغییر مؤسسه حسابرسی پس از انجام چند دوره حسابرسی واحدهای مورد رسیدگی است که بر اساس مقررات یا تصویب مجامع عمومی انجام می‌شود. این کار، موافقان و مخالفان بسیاری دارد (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹). مشابه با پژوهش داغانی و همکاران (۱۳۹۵)، از یک دوره چهارساله برای گردش اجباری حسابرس استفاده شده است و در صورتی گردش‌های اختیاری (داوطلبانه) شناسایی می‌شود که حسابرس مستقل یک شرکت

نسبت به حسابرس سال گذشته تغییر کرده باشد، به استثنای گردش‌هایی که پس از یک دوره متوالی ۴ ساله تغییر پیدا کرده باشد.

متغیر تعدیل کننده: هزینه‌های نمایندگی

در پژوهش حاضر از نسبت کیوتوین (مجموع ارزش بازار سهام شرکت و ارزش بدهی‌ها تقسیم بر دارایی‌ها) و تمرکز مالکیت به عنوان دو شاخص جهت سنجش هزینه‌های نمایندگی استفاده گردیده است. نسبت کیوتوین عموماً به عنوان معیاری از عملکرد مدیریت به کار می‌رود. اعتقاد بر این است که عملکرد ضعیف مدیریت، موجب اخذ تصمیم‌هایی می‌شود که هزینه‌های نمایندگی را افزایش خواهد داد. از این رو، نسبت کیوتوین پایین تر که بیانگر عملکرد ضعیف مدیران است، نشان‌دهنده وجود مشکلات نمایندگی است (قیطاسی و همکاران، ۱۳۹۵). از سوی دیگر، تمرکز مالکیت به حالتی اطلاق می‌شود که میزان درخور ملاحظه‌ای از سهام شرکت به سهامداران عمده (اکثریت) تعلق داشته باشد و نشان می‌دهد چند درصد سهام شرکت در دست عده محدودی قرار دارد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸). هزینه‌های نمایندگی، در شرکت‌هایی که تمرکز مالکیت سهامداران در آن‌ها بیشتر است، به خاطر همسویی اهداف مدیر و سهامداران، پایین تر می‌باشد، زیرا سهامداران عمده به واسطه داشتن اطلاعات کافی، می‌توانند بر عملکرد مدیریت کنترل بهتری داشته باشند. تمرکز مالکیت از طریق درصد سهام تحت تملک بزرگترین سهامدار شرکت (درصد مالکیت سهام در اختیار سهامداران بالای ۵ درصد) به دست می‌آید (مطلبیان چالشتی و مصطفوی، ۱۳۹۸).

متغیرهای کنترلی

در پژوهش حاضر از متغیرهای کنترلی زیر مشابه پژوهش اشبوق و همکاران^۱ (۲۰۰۸)، هاریس (۲۰۱۶) و میترا و همکاران (۲۰۱۷) به ترتیب زیر استفاده شده است.

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم کل دارایی‌های شرکت است. شرکت‌های کوچک‌تر که از نظر مالی ضعیف‌تر و تازه تأسیس هستند و دارای رشد درآمد می‌باشند، دارای نقاط ضعف بیشتر در کنترل‌های داخلی

1. Ashbaugh et al

خود هستند (هاریس، ۲۰۱۶). اهرم مالی (LEV): نسبت کل بدهی‌های شرکت به کل دارایی‌های است. در شرکت‌هایی با اهرم مالی بیشتر، افشای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بیشتر است (دانگ و همکاران، ۲۰۱۵). نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌های شرکت (INV): موجودی کالاها در شرکت‌ها به دلیل سرعت یا از بین رفتن همواره نیاز به کنترل‌های داخلی قوی دارند و همواره انتظار می‌رود در شرکت‌هایی با موجودی کالای بالا، نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بیشتر باشد (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). زیان شرکت (LOSS): اگر سود قبل از اقلام غیرمترقبه منفی شود عدد ۱ و در غیر این صورت صفر را اختیار می‌کند. شرکت‌های دارای زیان و یا درآمد کمتر، دارای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بیشتری می‌باشند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). لگاریتم تعداد بخش‌های جغرافیایی و عملیاتی (SEGMENT): انتظار می‌رود شرکت‌های با ضعف کنترل داخلی شرکت‌هایی کوچک، با عملیات مالی پیچیده‌تر، و از نظر مالی ضعیف‌تر و دارای رشد کمتری باشند (دانگ و همکاران، ۲۰۱۵). متغیر ساختگی (FOREIGN): اگر شرکت دارای معاملات خارجی باشد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را اختیار می‌کند. نتایج پژوهش دانگ و همکاران (۲۰۱۵) نشان داده است که شرکت‌هایی با معاملات خارجی بیشتر و رشد کمتر، کمتر تمایل دارند نقاط ضعف خود را افشا کنند. متغیر ساختگی (M&A): اگر شرکت دارای فعالیت‌های ادغام و ترکیب باشد عدد ۱ و در غیر این صورت صفر را اختیار می‌کند. اندازه حسابرس (BIG): اگر صورت‌های مالی شرکت توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده باشد ۱ در غیر این صورت عدد صفر را اختیار می‌نماید. نتایج پژوهش فخاری و کبیری (۱۳۹۷) نشان داده است که کیفیت حسابرسی و نوع حسابرسی بر افشای ضعف کنترل‌های داخلی اثر معناداری دارد. تجدید ارائه صورت‌های مالی (RESTATE): اگر صورت‌های مالی شرکت در طی سال مالی مجدداً اصلاح یا تجدید ارائه شده باشند ۱، در غیر این صورت صفر را اختیار می‌کند. احتمال ورشکستگی شرکت (RZSCORE): این شاخص نشان‌دهنده ورشکستگی شرکت‌ها است که از طریق مدل آلتمن که توسط پورحیدری و کوپائی حاجی (۱۳۸۹) تعدیل و محاسبه شده است، اندازه‌گیری می‌شود. محققان بسیاری همچون اشبوق و همکاران (۲۰۰۸) نشان دادند که بین ضعف در کنترل‌های داخلی و وجود زیان، ورشکستگی شرکت‌ها رابطه معناداری وجود دارد. همچنین، در شرکت‌های با ضعف عمده در کنترل‌های داخلی، اصلاح و تجدید ارزیابی صورت‌های مالی و تجدید ساختار سازمانی در آن‌ها بیشتر است.

مدل آزمون فرضیه‌ها

آزمون فرضیه اول: تغییر مدیر مالی بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معنادار دارد.

$$ICW_{it} = \beta_0 + \beta_1 CFO_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 INV_{it} + \beta_5 LOSS_{it} + \beta_6 SEGMENT_{it} + \beta_7 FOREIGN_{it} + \beta_8 M \& A_{it} + \beta_9 BIG_{it} + \beta_{10} RESTATE_{it} + \beta_{11} RZSCORE_{it} + \varepsilon_{it}$$

آزمون فرضیه دوم: گردش حسابرس (اختیاری یا اجباری) بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معنادار دارد.

$$ICW_{it} = \beta_0 + \beta_1 MAT_{it} + \beta_2 VAT_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 INV_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \beta_7 SEGMENT_{it} + \beta_8 FOREIGN_{it} + \beta_9 M \& A_{it} + \beta_{10} BIG_{it} + \beta_{11} RESTATE_{it} + \beta_{12} RZSCORE_{it} + \varepsilon_{it}$$

آزمون فرضیه سوم: اثر تغییر مدیر مالی بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، قوی‌تر است.

$$ICW_{it} = \beta_0 + \beta_1 CFO_{it} + \beta_2 QTB_{it} + \beta_3 OWN_{it} + \beta_4 QTB * CFO_{it} + \beta_5 OWN * CFO_{it} + \beta_6 SIZE_{it} + \beta_7 LEV_{it} + \beta_8 INV_{it} + \beta_9 LOSS_{it} + \beta_{10} SEGMENT_{it} + \beta_{11} FOREIGN_{it} + \beta_{12} M \& A_{it} + \beta_{13} BIG_{it} + \beta_{14} RESTATE_{it} + \beta_{15} RZSCORE_{it} + \varepsilon_{it}$$

آزمون فرضیه چهارم: اثر گردش حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات

نمایندگی، قوی‌تر است.

$$ICW_{it} = \beta_0 + \beta_1 MAT_{it} + \beta_2 VAT_{it} + \beta_3 QTB_{it} + \beta_4 OWN_{it} + \beta_5 QTB * MAT_{it} + \beta_6 OWN * MAT_{it} + \beta_7 QTB * VAT_{it} + \beta_8 OWN * VAT_{it} + \beta_9 SIZE_{it} + \beta_{10} LEV_{it} + \beta_{11} INV_{it} + \beta_{12} LOSS_{it} + \beta_{13} SEGMENT_{it} + \beta_{14} FOREIGN_{it} + \beta_{15} M \& A_{it} + \beta_{16} BIG_{it} + \beta_{17} RESTATE_{it} + \beta_{18} RZSCORE_{it} + \varepsilon_{it}$$

یافته‌های پژوهش

در روند تخمین الگوی مناسب برای این پژوهش ابتدا بعد از آمار توصیفی داده‌های پژوهش، آزمون ایستایی (مانایی) داده‌ها از طریق آزمون لیون، لین و چو (۲۰۰۰)، به منظور اجتناب از رگرسیون کاذب انجام شد. نتایج آزمون مانایی متغیرها نشان داد که کلیه متغیرها در سطح مانا هستند و در ادامه از آزمون F-لیمر به منظور تعیین ترکیبی (پنل) یا تلفیقی بودن داده‌ها و از آزمون هاسمن برای برآورد اثرات ثابت در مقابل اثرات تصادفی استفاده شده است. در نهایت از آنجا که متغیر وابسته این پژوهش

(ضعف کنترل‌های داخلی)، دو وجهی و دارای مقادیر (۱ و ۰) می‌باشد، مدل لاجیت با اثرات تصادفی به‌عنوان یک مدل لاجستیک به‌منظور تخمین نهایی مدل‌های پژوهش انتخاب گردید.

آمار توصیفی

به‌منظور بررسی و تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش محاسبه و در نگاره (۲) نشان داده شده است. بر اساس نتایج نگاره (۲) مشاهده گردید میانگین شرکت‌هایی که دچار ضعف کنترل‌های داخلی شده‌اند ۰/۴۹ است که سازگار با یافته‌های پژوهش اورادی و همکاران (۱۳۹۶) است. همچنین به‌طور متوسط شرکت‌ها به ترتیب ۰/۲۰ و ۰/۲۷ سالانه مدیر مالی و حسابرس خود را تغییر داده‌اند. از سوی دیگر، طبق نتایج بیش‌ترین انحراف معیار مربوط به متغیر اندازه شرکت با مقدار ۱/۳۱ است و کمترین آن با مقدار ۰/۱۳ مربوط به نسبت موجودی کالا است. بنابراین، هرچقدر انحراف معیار کوچکتر باشد، میزان پراکندگی از میانگین کمتر خواهد بود. در واقع این یافته (کوچک بودن انحراف معیار) حاکی از نرمال بودن نسبی این متغیر و عدم وجود نوسانات شدید در آن می‌باشد.

نگاره ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
ضعف کنترل‌های داخلی	۰/۴۹	۰	۰/۵	۱	۰
تغییر مدیر مالی	۰/۲۰	۰	۰/۴۰	۱	۰
گردش اجباری حسابرس	۰/۱۵	۰	۰/۳۶	۱	۰
گردش اختیاری حسابرس	۰/۲۷	۰	۰/۴۴	۱	۰
نسبت کیوتوین	۱/۵۴	۱/۳۶	۰/۷۱	۶/۶۸	۰/۱۲
تمرکز مالکیت	۰/۶۳۴	۰/۶۸۰	۰/۲۳	۰/۹۹	۰
اندازه شرکت	۱۴/۳۲	۱۴/۱۵	۱/۳۱	۱۹/۳۵	۱۰/۹۶
اهرم مالی	۰/۶۱	۰/۶۲	۰/۲۱	۱/۴۵	۰/۰۶
نسبت موجودی کالا/دارایی	۰/۲۴	۰/۲۳	۰/۱۳	۰/۷۴	۰/۰۱
زیان شرکت	۰/۱۱	۰	۰/۳۲	۱	۰
بخش عملیاتی و جغرافیایی	۱/۷۰	۱/۷۹	۰/۶۹	۳/۳۳	۰/۶۹
معاملات خارجی	۰/۵۹	۱	۰/۴۹	۱	۰
ادغام و ترکیب	۰/۲۹	۰	۰/۴۵	۱	۰

متغیرهای پژوهش	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
اندازه حسابرس	۰/۲۰	۰	۰/۴۰	۱	۰
اصلاح و تجدید ارائه	۰/۳۴	۰	۰/۴۷	۱	۰
شاخص ورشکستگی	۰/۵۱	۱	۰/۵۰	۱	۰

در ادامه این بخش، اطلاعات متغیرها بر اساس وجود نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و عدم وجود ضعف کنترل‌های داخلی به دو دسته تقسیم و باهم مقایسه می‌شوند. معیار مناسب برای ارزیابی استفاده از میانگین متغیرها است. در یک ارزیابی کلی می‌توان به این نتیجه رسید که در شرکت‌هایی که نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را افشا کرده‌اند، میانگین تغییر مدیر مالی، گردش اختیاری حسابرس، اندازه شرکت، اهرم مالی، لگاریتم بخش‌های جغرافیایی و اندازه حسابرس بیشتر دیده می‌شود؛ از طرفی مشاهده می‌شود شرکت‌هایی که میانگین بالاتری از زیان، تجدید ارائه و ورشکستگی داشته‌اند، شرکت‌هایی با نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بوده‌اند (نگاره ۳).

نگاره ۳. مقایسه میانگین داده‌ها بین شرکت‌های با نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و فاقد نقاط ضعف کنترل‌های داخلی

متغیر	ICW=0	ICW=1	متغیر	ICW=1	ICW=0
CFO	۰/۱۵	۰/۲۵	LOSS	۰/۱۶	۰/۰۷
MAT	۰/۱۶	۰/۱۵	SEGMENT	۱/۷۷	۱/۶۳
VAT	۰/۲۱	۰/۳۴	FOREIGN	۰/۵۶	۰/۶۳
SIZE	۱۴/۱۱	۱۴/۵۳	M&A	۰/۳۶	۰/۲۲
LEV	۰/۵۹	۰/۶۳	BIG	۰/۲۷	۰/۱۴
INV	۰/۲۵	۰/۲۳	RESTATE	۰/۴۲	۰/۲۷
QTB	۱/۵۹	۱/۴۸	RZ-SCORE	۰/۵۳	۰/۵۱
OWN	۰/۶۰	۰/۶۶			

برآورد مدل

در پژوهش حاضر جهت برآورد آزمون فرضیه‌ها، از مدل رگرسیون لاجیت بر اساس رویکرد داده‌های پنلی، با اثرات تصادفی استفاده شده است. مدل لاجیت از جمله مدل‌هایی است که برای الگوسازی پدیده‌هایی مورد استفاده قرار می‌گیرد که متغیر وابسته آن‌ها کمی است و دوطبقه دارند. در رگرسیون لاجیت دو معیار برای بررسی نکویی برازش استفاده می‌شود که مهم‌ترین آن‌ها LR است. این معیار همانند آماره F در رگرسیون معمولی عمل می‌کند. معیار دیگری که برای ارزیابی به کار می‌رود، LogLikelihood است. مقدار این آماره منفی است و هرچه قدر مطلق آن بزرگتر باشد، حاکی از مناسب بودن مدل است. از طرفی به منظور اجتناب از هم خطی بین متغیرهای مستقل می‌بایست وجود هم خطی بین متغیرها را مورد بررسی قرار داد. یکی از راه‌های متداول برای انجام این کار، بررسی عامل تورم واریانس (VIF) است. از آنجا که مقادیر عامل تورم واریانس (VIF) به دست آمده برای کلیه متغیرها در هریک از مدل‌های آزمون فرضیه‌ها کمتر از ۱۰ است. بنابراین، میان متغیرهای مستقل هم خطی شدیدی وجود ندارد.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه اول

نتایج برآورد ضرایب متغیرهای توضیحی مدل لاجیت، سطوح احتمال آماری آن‌ها و تأثیرگذاری این متغیرها بر متغیر وابسته با استفاده از روش حداکثر درست‌نمایی برای تعیین ضعیف کنترل‌های داخلی برآورد شده است. با توجه به نگاره (۴) سطح احتمال متغیر تغییر مدیر مالی در سطح ۵ درصد معنادار شده است و علامت مثبت آن حاکی از آن است که افزایش تغییر مدیر مالی احتمال ضعیف کنترل‌های داخلی را با توجه به اثرات نهایی به میزان ۰/۳۲ افزایش خواهد داد. برای متغیرهای دوحالتی یا متغیرهای دامی که به صورت صفر و یک می‌باشند، اثر نهایی، تغییر در احتمالات پیش‌بینی شده را بر این مبنا که آیا فرد یا متغیر در حالت مورد نظر قرار دارد یا خیر، را نشان می‌دهد. به طور مثال، در شرکت‌هایی که در طی سال مالی خود، با زیان مواجه بوده‌اند، نقاط ضعیف

کنترل‌های داخلی ۰/۳۴ درصد بالاتر بوده است. همچنین شرکت‌هایی که در معرض خطر ورشکستگی بوده‌اند، بیشتر با نقاط ضعف کنترل‌های داخلی مواجه هستند و تأثیر این افزایش به میزان ۲۳ درصد بوده است.

نگاره ۴. نتایج بررسی اثر تغییر مدیر مالی بر ضعف کنترل‌های داخلی

$ICW_{it} = \beta_0 + \beta_1 CFO_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 INV_{it} + \beta_5 LOSS_{it} + \beta_6 SEGMENT_{it} + \beta_7 FOREIGN_{it} + \beta_8 M\&A_{it} + \beta_9 BIG_{it} + \beta_{10} RESTATE_{it} + \beta_{11} RZ-SCORE_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیرها	ضریب	Z آماره	احتمال	اثر نهایی	مقدار (VIF)
C	-۵/۱۴	-۳/۴۴	*۰/۰۰۰	-	-
CFO	۰/۸۰۲	۳/۴۸	*۰/۰۰۰	۰/۳۲۰	۱/۰۳
SIZE	۰/۲۵۸	۲/۴۹	*۰/۰۱۲	۰/۱۰۳	۲/۰۵
LEV	۰/۰۴۱	۰/۰۷۷	۰/۹۳۸	-	۱/۵۰
INV	۰/۲۶۸	۰/۳۴۸	۰/۷۲۷	-	۱/۱۶
LOSS	۰/۸۶۷	۲/۶۷	*۰/۰۰۷	۰/۳۴۵	۱/۲۱
SEGMENT	۰/۲۹۵	۱/۹۰	**۰/۰۵۶	-	۱/۱۲
FOREIGN	-۰/۶۹۲	-۳/۴۴	*۰/۰۰۰	-۰/۲۷۶	۱/۱۲
M&A	۰/۶۳۶	۲/۷۹	*۰/۰۰۵	۰/۲۵۳	۱/۲۱
BIG	۱/۰۲	۴/۰۸	*۰/۰۰۰	۰/۴۱۰	۱/۱۶
RESTATE	۰/۸۶۸	۴/۳۱	*۰/۰۰۰	۰/۳۴۶	۱/۰۷
RZ-SCORS	۰/۵۹۴	۲/۲۹	*۰/۰۲۱	۰/۲۳۶	۱/۹۳
Log Likelihood = -334/929 Likelihood Ratio Test (L.R. $\chi^2(9)$) = 87/05 Probability (prob χ^2) = 0/000					مشخصات مدل رگرسیونی لاجیت
۰/۱۱۵					ضریب مک فادن

* و ** به ترتیب معناداری در سطح ۵ درصد، ۱۰ درصد

نتایج آزمون فرضیه دوم

آزمون فرضیه فرعی اول: این فرضیه به بررسی اثر گردش اجباری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی می‌پردازد. با مراجعه به نگاره (۵) مشخص می‌شود از آنجا که مقدار احتمال این متغیر بیش تر از ۰/۰۵ است. بنابراین، این متغیر بر ضعف کنترل‌های داخلی تأثیرگذار نبوده است. از طرفی نتایج نگاره (۵) نشان می‌دهد که اندازه شرکت، زیان شرکت، ادغام و ترکیب، اندازه حسابرس، اصلاح و

تجدید ارائه صورت‌های مالی و همچنین افزایش شاخص ورشکستگی بر میزان ضعف کنترل‌های داخلی اثر معنادار و مثبت داشته‌اند، درحالی‌که متغیر معاملات خارجی بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معنادار و منفی دارد.

نگاره ۵. نتایج بررسی اثر گردش اجباری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی

ICW _{it} = BO + β ₁ MAT _{it} + β ₂ SIZE _{it} + β ₃ LEV _{it} + β ₄ INV _{it} + β ₅ LOSS _{it} + β ₆ SEGMENT _{it} + β ₇ FOREIGN _{it} + β ₈ M&A _{it} + β ₉ BIG _{it} + β ₁₀ RESTATE _{it} + β ₁₁ RZ-SCORE _{it} + ε _{i,t}					
متغیرها	ضریب	آماره Z	احتمال	اثر نهایی	مقدار (VIF)
C	-۴/۵۵	-۳/۰۹	*۰/۰۰۲	-	-
MAT	۰/۱۱۹	۰/۴۷۴	۰/۶۳۵	-	۱/۰۲
SIZE	۰/۲۳۲	۲/۲۶	*۰/۰۲۳	۰/۰۹۲	۲/۰۳
LEV	۰/۱۵۶	۰/۲۹۹	۰/۷۶۴	-	۱/۵۰
INV	۰/۰۵۳	۰/۰۷۰	۰/۹۴۳	-	۱/۱۶
LOSS	۰/۸۴۲	۲/۶۱	*۰/۰۰۸	۰/۳۳۵	۱/۲۲
SEGMENT	۰/۲۸۲	۱/۸۳	۰/۰۶۶	-	۱/۱۲
FOREIGN	-۰/۶۷۱	-۳/۳۸	*۰/۰۰۰	-۰/۲۶۷	۱/۱۲
M&A	۰/۶۲۷	۲/۷۸	*۰/۰۰۵	۰/۲۵۰	۱/۲۰
BIG	۰/۹۹۴	۳/۹۷	*۰/۰۰۰	۰/۳۹۶	۱/۱۶
RESTATE	۰/۸۲۰	۴/۱۵	*۰/۰۰۰	۰/۳۲۷	۱/۰۶
RZ-SCORE	۰/۵۲۰	۲/۰۳	*۰/۰۴۱	۰/۲۰۷	۱/۹۲
Log Likelihood = -341/09 Likelihood Ratio Test (L.R. ch2(9)) = 74/71 Probability (prob chi2) = 0/000					مشخصات مدل رگرسیونی لاجیت
۰/۱۰۵					ضریب مک فادن

* و ** به ترتیب معناداری در سطح ۵ درصد، ۱۰ درصد

آزمون فرضیه فرعی دوم: اثر گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی فرضیه دیگری است که در پژوهش حاضر مورد آزمون قرار گرفت. نتایج بررسی این فرضیه در نگاره (۶) ارائه گردیده است. متغیر گردش اختیاری حسابرس با احتمال ۰/۰۰۰ در سطح اطمینان ۰/۹۵ بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معنادار داشته است. از سوی دیگر، نتایج نشان داده است که علامت ضریب

برآوردی متغیر گردش اختیاری حسابرس مثبت به دست آمده که نشان دهنده افزایش در ضعف کنترل های داخلی است. با توجه به اثرات نهایی به ازای هر بار گردش اختیاری حسابرس ۰/۳۹ ضعف کنترل های داخلی افزایش خواهد یافت.

نگاره ۶. نتایج بررسی اثر گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل های داخلی

ICW _{it} = BO + β ₁ VAT _{it} + β ₂ SIZE _{it} + β ₃ LEV _{it} + β ₄ INV _{it} + β ₅ LOSS _{it} + β ₆ SEGMENT _{it} + β ₇ FOREIGN _{it} + β ₈ M&A _{it} + β ₉ BIG _{it} + β ₁₀ RESTATE _{it} + β ₁₁ RZ-SCORE _{it} + ε _{i,t}					
متغیرها	ضریب	آمار Z	احتمال	اثر نهایی	مقدار (VIF)
C	-۵/۴۰	-۳/۵۴	*۰/۰۰۰	-	-
VAT	۰/۹۹۶	۴/۶۲	*۰/۰۰۰	۰/۳۹۷	۱/۰۶
SIZE	۰/۲۶۴	۲/۵۰	*۰/۰۱۲	۰/۱۰۵	۲/۰۸
LEV	۰/۱۸۸	۰/۳۵۲	۰/۷۲۴	-	۱/۵۰
INV	۰/۲۰۰	۰/۲۵۶	۰/۷۹۷	-	۱/۱۶
LOSS	۰/۸۲۴	۲/۵۲	*۰/۰۱۱	۰/۲۳۸	۱/۲۱
SEGMENT	۰/۲۹۴	۱/۸۷	۰/۰۶۱	-	۱/۱۳
FOREIGN	-۰/۶۷۸	-۳/۳۳	*۰/۰۰۰	-۰/۲۷۰	۱/۱۲
M&A	۰/۶۱۸	۲/۶۸	*۰/۰۰۷	۰/۲۴۶	۱/۲۱
BIG	۱/۱۹	۴/۶۱	*۰/۰۰۰	۰/۴۷۵	۱/۲۰
RESTATE	۰/۸۲۷	۴/۰۹	*۰/۰۰۰	۰/۳۳۰	۱/۰۶
RZ-SCORE	۰/۵۶۶	۲/۱۶	*۰/۰۳۰	۰/۲۲۵	۱/۹۴
Log Likelihood = -330/07 Likelihood Ratio Test (L.R. ch2(9)) = 96/75 Probability (prob chi2) = 0/000					مشخصات مدل رگرسیون لاجیت
۰/۱۲۷					ضریب مک فادن

* و ** به ترتیب معناداری در سطح ۵ درصد، ۱۰ درصد

نتایج آزمون فرضیه سوم

این فرضیه به بررسی اثر تغییر مدیر مالی بر ضعف کنترل های داخلی در شرکت هایی با وجود مشکلات نمایندگی می پردازد. با مراجعه به نگاره (۷) مشخص می شود از آنجا که سطح احتمال متغیر تمرکز مالکیت کمتر از ۰/۰۵ بوده است. بنابراین، این متغیر بر ضعف کنترل های داخلی اثر مثبت دارد. همچنین، با توجه به مقدار احتمال متغیر ضرب متقابل (OWN*CFO) کمتر از ۰/۰۵ است.

بنابراین، تمرکز مالکیت بر اثر تغییر مدیر مالی بر ضعف کنترل‌های داخلی تأثیر گذار بوده است. از آنجا که ضریب آن منفی است، نشان‌دهنده آن است که در شرکت‌هایی مشکلات نمایندگی کمتری وجود دارد، اثر تغییر مالی بر ضعف کنترل‌های داخلی ضعیف‌تر بوده و در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی بیشتر این اثر معنادار و مثبت خواهد بود. در نتیجه فرضیه سوم مبنی بر اینکه اثر تغییر مدیر مالی بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، قوی‌تر است، براساس شاخص تمرکز مالکیت پذیرفته می‌شود. از سوی دیگر، با توجه به اثرات نهایی اثر تغییر مدیر مالی بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با تمرکز مالکیت بالا (مشکلات نمایندگی کمتر) به میزان ۰/۸۵ کمتر خواهد بود.

نگاره ۷. نتایج بررسی اثر تغییر مدیر مالی بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی

ICWit=BO + β1CFOit + β2QTBit + β3OWNit + β4QTB*CFOit + β5 OWN*CFOit + β6SIZEit + β7LEVit + β8INVit + β9LOSSit + β10SEGMENTit + β11FOREIGNit + β12M&Ait + β13BIGit + β14RESTATEit + β15RZ-SCOREit + ε i,t					
متغیرها	ضریب	آماره Z	احتمال	اثر نهایی	مقدار (VIF)
C	-۶/۰۹	-۳/۶۴	*۰/۰۰۰	-	-
CFO	۲/۳۷	۲/۵۹	*۰/۰۰۹	۰/۹۴۸	۴/۱۴
QTB	-۰/۰۲۲	-۰/۱۴۳	۰/۸۸۵	-	۱/۳۹
OWN	۲/۰۴	۴/۰۴	*۰/۰۰۰	۰/۸۱۴	۱/۵۶
QTB*CFO	-۰/۱۲۳	-۰/۳۷۶	۰/۷۰۶	-	۳/۲۰
OWN*CFO	-۲/۱۳	-۲/۱۶	*۰/۰۳۰	-۰/۸۵۳	۴/۳۰
SIZE	۰/۲۵۰	۲/۳۲	*۰/۰۱۹	۰/۰۹۹	۲/۱۴
LEV	-۰/۴۴۱	-۰/۷۷۹	۰/۴۳۵	-	۱/۶۵
INV	۰/۶۲۴	۰/۷۹۳	۰/۴۲۷	-	۱/۱۹
LOSS	۰/۹۳۸	۲/۷۸	*۰/۰۰۵	۰/۳۷۴	۱/۲۶
SEGMENT	۰/۳۶۲	۲/۲۶	*۰/۰۲۳	۰/۱۴۴	۱/۱۴
FOREIGN	-۰/۸۷۴	-۴/۱۳	*۰/۰۰۰	-۰/۳۴۸	۱/۱۹
M&A	۰/۷۷۷	۳/۲۷	*۰/۰۰۱	۰/۳۱۰	۱/۲۸
BIG	۰/۹۰۷	۳/۵۱	*۰/۰۰۰	۰/۳۶۲	۱/۱۸
RESTATE	۰/۶۹۲	۳/۳۳	*۰/۰۰۰	۰/۲۷۶	۱/۱۱
RZ-SCORS	۰/۶۵۱	۲/۴۰	*۰/۰۱۶	۰/۲۵۹	۲/۰۴

Log Likelihood = -325/51 Likelihood Ratio Test (L.R. ch2(9)) = 101/73 Probability (prob chi2) = 0/000	مشخصات مدل رگرسیونی لاجیت
۰/۱۳۵	ضریب مک فادن

* و ** به ترتیب معناداری در سطح ۵ درصد، ۱۰ درصد

نتایج آزمون فرضیه چهارم

آزمون فرضیه فرعی اول: این فرضیه به بررسی اثر گردش اجباری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با وجود مشکلات نمایندگی می‌پردازد. با مراجعه به نگاره (۸) مشخص می‌شود از آنجا که مقدار احتمال متغیر ضرب متقابل (TbQ*Mat) و ضرب متقابل (OWN*Mat) بیشتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، اثر گردش اجباری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی تحت مشکلات نمایندگی معنادار نشده است؛ در نتیجه فرضیه فرعی اول مبنی بر اینکه اثر گردش اجباری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، قوی‌تر است، پذیرفته نمی‌گردد.

نگاره ۸. نتایج بررسی اثر گردش اجباری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی

متغیرها	ضریب	آماره Z	احتمال	اثر نهایی	مقدار (VIF)
C	-۵/۰۳	-۳/۰۹	*۰/۰۰۲	-	-
MAT	-۰/۰۰۷	-۰/۰۰۷	۰/۹۹۳	-	۴/۳۰
QTB	-۰/۰۵۰	-۰/۳۳۵	۰/۷۳۷	-	۱/۳۱
OWN	۱/۵۵	۳/۲۴	*۰/۰۰۱	۰/۶۱۹	۱/۴۸
QTB*Mat	۰/۱۵۵	۰/۴۳۱	۰/۶۶۶	-	۳/۹۴
OWN*Mat	-۰/۲۲۴	-۰/۲۱۱	۰/۸۳۲	-	۴/۶۶
SIZE	۰/۲۲۰	۲/۲۶	*۰/۰۳۷	۰/۰۸۷	۲/۱۳
LEV	-۰/۴۱۵	-۰/۷۵۱	۰/۴۵۲	-	۱/۶۵
INV	۰/۴۲۳	۰/۵۴۸	۰/۵۸۳	-	۱/۱۸
LOSS	۰/۹۶۹	۲/۹۰	*۰/۰۰۳	۰/۳۸۶	۱/۲۶
SEGMENT	۰/۳۰۶	۱/۹۵	۰/۰۵۰	-	۱/۱۲
FOREIGN	-۰/۸۰۶	-۳/۹۱	*۰/۰۰۰	-۰/۳۲۱	۱/۱۷
M&A	۰/۸۰۳	۳/۴۵	*۰/۰۰۰	۰/۳۲۰	۱/۲۶
BIG	۰/۸۷۸	۳/۴۳	*۰/۰۰۰	۰/۳۵۰	۱/۱۸

۱/۰۹	۰/۲۷۳	*۰/۰۰۰	۳/۳۹	۰/۶۸۵	RESTATE
۲/۰۴	۰/۲۴۲	*۰/۰۲۲	۲/۲۷	۰/۶۰۷	RZ-SCORE
Log Likelihood = -334/05 Likelihood Ratio Test (L.R. $\chi^2(9)$) = 84/65 Probability (prob χ^2) = 0/000					مشخصات مدل رگرسیون لاجیت
۰/۱۱۲					ضریب مک فادن

* و ** به ترتیب معناداری در سطح ۵ درصد، ۱۰ درصد

نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم: این فرضیه به بررسی اثر گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با وجود مشکلات نمایندگی می‌پردازد. با مراجعه به نگاره (۹) مشخص می‌شود از آنجا که مقدار احتمال متغیر ضرب متقابل (TBQ*VAT) کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، نسبت کیوتوین بر اثر گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی تأثیر گذار بوده است. از آنجا که ضریب آن مثبت است نشان‌دهنده آن است که در شرکت‌هایی که با مشکلات نمایندگی کمتری مواجه هستند اثر گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی قوی‌تر بوده و در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی بیشتر، این اثر معنادار و منفی خواهد بود. بنابراین، براساس مبانی نظری از آنجا که در شرکت‌هایی با هزینه‌های نمایندگی بالا، طول تصدی حسابرس بیشتر است؛ بنابراین انتظار می‌رود در شرکت‌هایی با هزینه‌های نمایندگی کمتر، تصدی حسابرس کوتاه‌مدت بوده و این خود موجب ضعف بیشتر در کنترل‌های داخلی خواهد شد. در نتیجه فرضیه فرعی دوم مبنی بر اینکه اثر گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، ضعیف‌تر است، براساس شاخص نسبت کیوتوین پذیرفته می‌شود. از سوی دیگر، با توجه به اثرات نهایی اثر گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با نسبت کیوتوین بالا (مشکلات نمایندگی کمتر) به میزان ۰/۲۸ بیشتر خواهد بود.

نگاره ۹. نتایج بررسی اثر گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با

مشکلات نمایندگی

ICW _{it} = BO + β_1 VAT _{it} + β_2 QTB _{it} + β_3 OWN _{it} + β_4 QTB*VAT _{it} + β_5 OWN*VAT _{it} + β_6 SIZE _{it} + β_7 LEV _{it} + β_8 INV _{it} + β_9 LOSS _{it} + β_{10} SEGMENT _{it} + β_{11} FOREIGN _{it} + β_{12} M&A _{it} + β_{13} BIG _{it} + β_{14} RESTATE _{it} + β_{15} RZ-SCORE _{it} + $\epsilon_{i,t}$					
متغیرها	ضریب	آماره Z	احتمال	اثر نهایی	مقدار (VIF)
C	-۵/۳۵	-۳/۱۱	*۰/۰۰۱	-	-
VAT	-۰/۱۶۹	-۰/۲۰۶	۰/۸۳۶	-	۴/۹۹
QTB	-۰/۳۲۹	-۱/۶۱	۰/۱۰۵	-	۱/۶۷

۱/۶۶	۰/۵۹۵	*۰/۰۰۴	۲/۸۵	۱/۴۹	OWN
۴/۵۹	۰/۲۸۷	*۰/۰۳۲	۲/۱۳	۰/۷۲۱	QTB*VAT
۴/۳۳	-	۰/۹۴۰	۰/۰۷	۰/۰۶۶	OWN*VAT
۲/۱۸	۰/۱۰۱	*۰/۰۲۱	۲/۳۰	۰/۲۵۳	SIZE
۱/۶۶	-	۰/۳۷۵	-۰/۸۸۶	-۰/۵۰۲	LEV
۱/۱۹	-	۰/۵۰۳	۰/۶۶۹	۰/۵۳۰	INV
۱/۲۵	۰/۳۸۰	۰/۰۰۴*	۲/۸۱	۰/۹۵۲	LOSS
۱/۱۳	۰/۱۲۷	۰/۰۴۶*	۱/۹۹	۰/۳۲۰	SEGMENT
۱/۱۷	۰/۳۱۷	*۰/۰۰۰	-۳/۷۴	-۰/۷۹۵	FOREIGN
۱/۲۹	۰/۲۸۹	*۰/۰۰۲	۳/۰۰	۰/۷۲۴	M&A
۱/۲۳	۰/۴۲۱	*۰/۰۰۰	۳/۹۴	۱/۰۵	BIG
۱/۰۸	۰/۲۷۷	*۰/۰۰۰	۳/۳۶	۰/۶۹۵	RESTATE
۲/۰۷	۰/۲۵۵	*۰/۰۱۹	۲/۳۲	۰/۶۴۱	RZ-SCORE
Log Likelihood = -320/94 Likelihood Ratio Test (L.R. ch2(9)) = 110/87 Probability (prob chi2) = 0/000					مشخصات مدل رگرسیونی لاجیت
۰/۱۴۷					ضریب مک فادن

* و ** به ترتیب معناداری در سطح ۵ درصد، ۱۰ درصد

آزمون هاسمر-لمشو و صحت پیش‌بینی مدل‌های پژوهش: یکی از آزمون‌هایی که برای بررسی قدرت توضیح‌دهندگی و اعتبار مدل به کار می‌رود آزمون هاسمر-لمشو است. در آماره مذکور فرضیه صفر مبتنی بر برابری مشاهدات واقعی و پیش‌بینی شده مربوط به متغیر وابسته (ICW) می‌باشد، درحالی که فرضیه مقابل نشان‌دهنده قدرت تبیین ضعیف مدل است. با توجه به یافته‌های نگاره (۱۰) از آنجا که مقدار احتمال مربوط به این آزمون بیشتر ۰/۰۵ است. بنابراین، نشان‌دهنده نیکویی برازش مدل‌های مورد بررسی است. از طرفی مدل برآورد شده در فرضیه اول و سوم شرکت‌هایی مورد آزمون را با دقت پیش‌بینی ۰/۶۴/۸۴ درصد مورد بررسی قرار داده است، درحالی که برای فرضیه دوم، چهارم، پنجم و ششم میزان صحت پیش‌بینی هریک از مدل‌ها به ترتیب مدل ۶۶/۱۲، ۶۸/۳۲، ۶۵/۵۶ و ۶۹/۴۳ درصد بوده است.

نگاره ۱۰. آزمون هاسمر-لمشو و صحت پیش‌بینی مدل

نوع آزمون	آزمون هاسمر-لمشو		صحت پیش‌بینی مدل
شماره فرضیه	آماره کای دو	احتمال آماره	درصد صحت پیش‌بینی

۶۴/۸۴	۰/۵۵۹	۶/۷۸	فرضیه ۱
۶۶/۱۲	۰/۰۹۸	۱۳/۴۲	فرضیه ۲
۶۴/۸۴	۰/۴۹۴	۷/۳۹	فرضیه ۳
۶۸/۳۲	۰/۱۱۹	۱۲/۷۷	فرضیه ۴
۶۵/۵۶	۰/۸۷۹	۳/۷۴	فرضیه ۵
۶۹/۴۳	۰/۷۷۹	۴/۷۹	فرضیه ۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بحث و نتیجه گیری

کنترل‌های داخلی یک موضوع مهم و حیاتی برای شرکت‌ها و سهامداران آن‌ها محسوب می‌شود. هنگامی که کنترل‌های داخلی اثربخش در حال اجرا هستند، دارایی‌های شرکت محافظت می‌شود و صورت‌های مالی قابل اتکا، ارائه می‌گردد. مسئولیت مدیران مالی و مدیران ارشد در سازمان‌ها این است که نسبت به یکپارچه بودن و صحت اطلاعات مالی در سطح مناسبی از کیفیت اطمینان حاصل نمایند. در واقع مدیران مالی به عنوان نمایندگان، مسئول اولویت‌بندی نسبت به بهترین منافع سهامداران هستند. به علاوه، داشتن کنترل‌های داخلی قوی یک عنصر حیاتی است که مدیران و حسابداران سطح بالا را قادر می‌سازد تا نسبت به یکپارچگی اطلاعات مالی و کمک به تصمیم‌گیری‌های استراتژیک در شرکت، برای حفظ مزیت رقابتی و حفاظت از منافع سهامداران اطمینان حاصل کنند. با مرور مطالعات پیشین این نتیجه حاصل شد که تغییر در سمت مدیریت ارشد شرکت‌ها به ویژه مدیر مالی و گردش اختیاری حسابرس موجب ایجاد ضعف در کنترل‌های داخلی خواهد شد. نتایج پژوهش حاضر نیز تا حدودی با نتایج پژوهش مند و منگسو (۲۰۱۳)؛ هاریس (۲۰۱۶)؛ لی و همکاران (۲۰۱۹)؛ لیو و هانگ (۲۰۲۰) و لاریجانی و همکاران (۱۴۰۰) همسو می‌باشد. همچنین، با توجه به یافته‌ها مشاهده گردید که گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معنادار و مثبت دارد، در حالی که گردش اجباری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معناداری نداشته است. برخی محققین از تغییر حسابرس به عنوان یک ابزار در جهت تقویت استقلال حسابرس و بهبود کیفیت حسابرسی یاد می‌کنند. در حالی که مخالفان تغییر حسابرس بر ضعف اطلاعاتی حسابرس در مدت کوتاه تصدی حسابرسی تأکید دارند و معتقدند، گردش اختیاری، باعث به وجود آمدن ضعف

اطلاعاتی حسابرِس و در نتیجه، باعث افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرِس و صاحبکار و کاهش کیفیت حسابرِسی می‌شود. در حالی که حسابرسان با گذشت زمان، شناخت بهتری از فعالیت‌های صاحبکار به دست آورده و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و به این ترتیب، توانایی آن‌ها در مورد مناسب بودن یا نبودن روش‌های حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین، رابطه درازمدت حسابرِس و صاحبکار می‌تواند کیفیت حسابرِسی را بهبود بخشد. به اعتقاد آنان، با تغییر حسابرِس، اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکاپذیری صورت‌های مالی و در نتیجه اعتبار حسابرِسی کاهش و از سوی دیگر، هزینه‌های حسابرِسی برای حسابرِس و صاحبکار، افزایش خواهد یافت.

همچنین، یافته‌های پژوهش حاضر نشان داده است که اثر تغییر مدیر مالی بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، قوی‌تر و اثر گردش اختیاری حسابرِس بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، ضعیف‌تر است. نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش هاریس (۲۰۱۶)؛ لی و همکاران (۲۰۲۱)؛ قیطاسی و همکاران (۱۳۹۵) و عباسی و همکاران (۱۴۰۰) همسو می‌باشد. براساس ادبیات پژوهش چنین استدلال می‌گردد که شرکت‌هایی که هزینه‌های نمایندگی بیشتری دارند، دارای روابط پایدارتری با حسابرِس هستند در نتیجه تصدی بلندمدت حسابرِس در اینگونه شرکت‌ها بیشتر است. بنابراین، می‌توان انتظار داشت که در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی کمتر، تصدی اختیاری حسابرِس مشهودتر و در نتیجه ضعف کنترل‌های داخلی بیشتر است و بالعکس. در نتیجه با توجه به یافته‌ها توجه به دلایل گردش مدیران رده بالا به ویژه مدیر مالی در شرکت‌ها بسیار قابل توجه می‌باشد و توجه به این مورد که مدیران با تجربه شناخت بیشتری با ساختار کنترل‌های داخلی شرکت‌ها دارند؛ لذا تغییرات سریع و متداول در گردش مدیران مالی موجب عدم کفایت شناخت مدیران جدید در ساختارهای کنترل‌های داخلی شده و با ایجاد نظام متفاوت ممکن است، آشفتگی‌ها و ضعف‌های آن را نه تنها بهبود نداده، بلکه بیشتر نمایند. همچنین، اتخاذ و تدوین سیاست‌های مناسب همچون تشویق، انگیزه، افزایش کنترل و نظارت از طریق افزایش تمرکز مالکیت به عنوان معیار مناسبی جهت کنترل رفتارهای فرصت طلبانه مدیران جهت کاهش هزینه‌های نمایندگی می‌تواند جهت تقلیل اثر تغییر مدیر مالی بر ضعف کنترل‌های داخلی مورد توجه قرار گیرد؛ بنابراین به سرمایه‌گذاران نهادی و هیئت‌مدیره شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که به هنگام

تغییرات مدیریتی به‌ویژه در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، تمام جوانب کار را با احتیاط بررسی نموده و با دقت بیشتری تصمیمات مناسب را اتخاذ نمایند. همچنین، با توجه به نتایج پژوهش حاضر، از تغییر متوالی حسابرس برای دو سه سال نخست خودداری کرد یا به حسابرس مستقل این اجازه داده شود که طی چند دوره متوالی، حسابرسی شرکت موردنظر را بپذیرد تا شناخت کافی در ارتباط با فعالیت‌های کنترلی سازمان را کسب کند. همچنین، به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌هایی که دارای رابطه نمایندگی هستند، پیشنهاد می‌شود که در تصمیم‌گیری‌های خود، به کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی توجه کنند، زیرا توجه به کیفیت حسابرسی به‌عنوان یک مکانیسم نظارتی مستقل، می‌تواند با بهبود کیفیت اطلاعات بر اثر گردش حسابرس و تقلیل ضعف کنترل‌های داخلی مؤثر باشد. همچنین، نتایج این پژوهش می‌تواند برای ارزیابی ارتباط بین گردش اختیاری حسابرس و ایجاد شناخت و آگاهی وی نسبت به صاحبکار (کاهش ضعف اطلاعاتی) و برداشت از عوامل ایجاد ضعف کنترل‌های داخلی، مورد استفاده قرار گیرد. این یافته‌ها می‌تواند برای سرمایه‌گذاران از نظر توجه به تغییرات در سمت حسابرس مستقل به‌عنوان هشدار از احتمال وقوع ضعف در کنترل‌های داخلی شرکت‌ها، در انتخاب سبد سرمایه‌گذاری مفید باشد. در نهایت انتظار می‌رود یافته‌های این پژوهش علاوه بر غنا بخشیدن به ادبیات تحقیقات حسابداری بتواند تأکیدی مجدد بر نقش حسابرس به‌عنوان عناصر کلیدی در حفظ و بهبود نظام کنترل‌های داخلی و همچنین نقش اعتباردهی حسابرسی بر گزارش‌های تهیه‌شده توسط شرکت‌ها باشد. در واقع یافته‌های این پژوهش نشان داده است که گزارش‌های مالی می‌تواند از منظر ارتباط بین افشای تغییرات در سمت مدیر مالی و حسابرس مستقل با نقاط ضعف کنترل‌های داخلی، دارای محتوای اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران باشد.

از محدودیت‌های مهم این پژوهش می‌توان به عدم لحاظ کلیه صنایع شرکت‌های بورسی در نمونه پژوهش به علت محدودیت در ارائه اطلاعات شفاف در خصوص تصدی مدیر مالی و همچنین لحاظ نکردن شرکت‌های غیر بورسی در نمونه پژوهش اشاره کرد که تعمیم این نتایج به کلیه شرکت‌های بورسی و غیر بورسی می‌بایست با احتیاط کامل صورت گیرد. از طرفی عدم کنترل بعضی از عوامل مؤثر بر نتایج پژوهش از جمله تأثیر متغیرهایی چون عوامل اقتصادی، شرایط سیاسی، وضعیت اقتصاد

جهانی، قوانین و مقررات و... خارج از دسترس محقق بوده و ممکن است بر بررسی روابط اثرگذار باشد. همچنین، در راستای پژوهش حاضر، محورهای زیر برای انجام پژوهش‌های بیشتر پیشنهاد می‌گردد:

- بررسی تأثیر تجربه، تصدی و جنسیت مدیر مالی بر کیفیت گزارشگری مالی و محتوای اطلاعات حسابداری
- بررسی تأثیر مالکیت نهادی، خصوصی و دولتی بر رابطه بین تصدی مدیر مالی و ضعف کنترل‌های داخلی
- بررسی تأثیر تجربه و صلاحیت حسابرس بر رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و فرصت‌های سرمایه‌گذاری
- بررسی تأثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و چرخه عمر شرکت‌ها

منابع

- اعتمادی، حسین؛ باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل؛ دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۸). تأثیر فرهنگ سازمانی، تمرکز مالکیت و ساختار مالکیت بر کیفیت اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه علوم مدیریت ایران*، ۴ (۱۵): ۳۳-۱.
- اورادی، جواد؛ حاجیها، زهره؛ صالح‌آبادی، مهری. (۱۳۹۶). ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۹ (۳۳): ۷۸-۹۶.
- بادآور نهندی، یونس؛ نظاری ابر، فیروز؛ دهقان، رقیه. (۱۳۹۸). ارتباط هزینه‌های نمایندگی و سلب منافع سهامداران اقلیت با تأکید بر نقش کیفیت گزارشگری مالی. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۹ (۲): ۲۴-۱.
- پورحیدری، امید؛ کوپائی حاجی، مهدی. (۱۳۸۹). پیش‌بینی بحران مالی با استفاده از مدل مبتنی بر تابع تفکیکی خطی. *مجله پژوهش حسابداری مالی*، ۱ (۳): ۳۳-۴۶.
- جمالی، امیرحسین؛ کرمی، محمود. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسی*، ۱۶ (۶۴): ۸۱-۹۸.
- حاجیها، زهره؛ حسین نژاد، سهیلا. (۱۳۹۴). عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۷ (۲۶): ۱۱۹-۱۲۷.
- حساس یگانه، یحیی؛ جعفری، ولی‌اله. (۱۳۸۹). بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۳ (۹): ۴۲-۲۵.
- داغانی، رضا؛ عزیز خانی، مسعود؛ احمدیان، مژگان. (۱۳۹۵). تأثیر سیاست چرخش اجباری حسابرس بر حق‌الزحمه حسابرسی، شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسی*، ۶۴ (۹۵): ۶۲-۴۳.
- دوانی، غلامحسین. (۱۳۸۴). کالبدشکافی‌های رسوایی‌های مالی در بازار جهانی سرمایه. *مجله حسابدار*، ۲۰ (۱۷۳): ۱۵-۴.
- عباسی، سمیه؛ صفریور، مریم؛ خوشکار، فرزین. (۱۴۰۰). تأثیر ریسک کنترل داخلی بر مشکلات نمایندگی. *فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۵ (۶۹): ۱۶-۱.

غفاری قاضیانی، عباس؛ خردیار، سینا؛ پورعلی، محمدرضا؛ صمدی، محمود. (۱۴۰۰). ارائه الگوی ضعف کنترل‌های داخلی براساس معیارهای کنترلی شاخص کیفی حسابداری. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰ (۳۸): ۲۶۷-۲۵۵.

فخاری، حسین؛ کبیری، محمدتقی. (۱۳۹۷). بررسی عوامل تعیین‌کننده افشای ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۰ (۴۰): ۴۲-۲۵. قیطاسی، روح‌اله؛ سبزلعلی پور، فرشاد؛ حاجی‌زاده، فتح‌اله. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرسی بر هزینه‌های نمایندگی. *دانش حسابرسی*، ۱۶ (۶۳): ۱۴۸-۱۲۹.

کرباسی یزدی، حسین. (۱۳۸۴). استانداردهای کنترل داخلی در دولت. *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۱۷ (۴): ۱۳-۴. مطلبیان چالشتی، مجتبی؛ مصطفوی، زهرا. (۱۳۹۸). تأثیر ساختار مالکیت بر اهرم مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۹ (۴): ۸۲-۶۵. مظاهری، علی؛ مرادزاده فرد، مهدی؛ دیانتهی دیلمی، زهرا. (۱۳۹۲). اثر دوره تصدی مدیریت بر ارزش شرکت، هزینه‌های نمایندگی و ریسک اطلاعاتی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۳ (۹): ۳۹-۲۱.

ملکیان، اسفندیار؛ قربانی، هادی؛ صالح‌آبادی، مه‌ری. (۱۳۹۷). تأثیر استقلال حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی پس از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی. *نشریه دانش حسابرسی*، ۱۸ (۷۳): ۷۷-۵۵. ولی‌زاده لاریجانی، اعظم؛ مداحی، آزاده؛ شبانی، نسرين. (۱۴۰۰). رابطه‌ی دوره تصدی و چرخش حساب‌برسان مستقل با گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۱ (۴): ۱۵۰-۱۲۵.

- Abbasi, S., Safarpour, M., and Khoshkar, F. (2021). The Impact of Internal Control Risk on Representation Problems, *Quarterly Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 5 (69): 1-16. (In Persian)
- Agrawal, A., and T. Cooper. (2008). corporate governance consequences of accounting scandals: Evidence from top management, CFO and auditor turnover. Working paper, University of Alabama.
- Ashbaugh-Skaife, H., D. Collins, W. Kinney., and LaFond, R. (2008). The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accruals quality. *The Accounting Review* 83 (1): 217-250.
- Badavar Nahandi, Y., Nezari Abr, F., & Dehghan, R. (2019). The Relationship between Agency Costs and Expropriation of Minority Shareholders' Interests with Emphasis on the Role of Financial Reporting Quality. *Journal of Accounting and Social Interests*, 9(2): 1-24. (In Persian)

- Baltaci, M., and Yilmaz, S. (2006). Keeping an Eye on Sub-national Governments: Internal Control and Audit at Local Levels, World Bank Institute, Washington.D.C, 1-35.
- Calderon, T. G., Wang, L., & Conrad, E. J. (2012). Material internal control weakness reporting since the Sarbanes-Oxley Act. *The CPA Journal*, 82(8), 20.
- Chen, C., Li, T., Shao, R., & Zheng, S. X. (2019). Dynamics of deterioration in internal control reported under SOX 404. *International Review of Economics & Finance*, 61, 228-240.
- Chi, Y. H. (2012). *Reoccurrence of financial restatements: The effect of auditor change, management turnover and improvement of internal control*. Morgan State University.
- Daghani, R., Aziz Khani, M., and Ahmadian, M. (2017). The Impact of the Auditor's Forced Turnover Policy on Audit Fees, Evidence from the Tehran Stock Exchange. *Auditing Knowledge*, 64(95):43-62. (In Persian)
- Davani, G. H. (2005). Autopsy of financial scandals in the global capital market. *Journal of Accountants*, 20(173): 4-15. (In Persian)
- Dong Ji, X., Lu, W., & Qu, W. (2015). Determinants and economic consequences of voluntary disclosure of internal control weaknesses in China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12(1), 61-72
- Eisenhardt, K. M. (1988). Agency-and institutional-theory explanations: The case of retail sales compensation. *Academy of Management journal*, 31(3), 488-511.
- Etemadi, H., Babajani, J., Azar, A., and Diantidilmi, Z. (2009). The Effect of Organizational Culture, Ownership Concentration and Ownership Structure on the Information Quality of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange, *Iranian Journal of Management Sciences*, 4(15): 1-33. (In Persian)
- Fakhari, H., & Kabiri, M. T. (2018). An Investigation of the Determinants of Disclosure of Internal Controls Weakness at the Listed Companies of the Tehran Stock Exchange (TSE). *Accounting and Auditing Research*, 10(40): 25-42. (In Persian)
- Ghaffarighaziani, A., kheradyar, S., Pourali, M. R., & samadi, M. (2021). Presentation internal control weakness template, Based on control criteria of accounting quality indicators. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(38): 255-267. (In Persian)
- Hajiha, Z., and Hosseinnejad, S. (2015). Factors Affecting Weaknesses with Importance of Internal Control, *Financial Accounting and Auditing Research*, 7(26): 119-127. (In Persian)
- Harris, Arlene E. (2016). A Quantitative Study of the Impact of CFO and Auditor Turnover on Interna Control Weaknesses: A Dissertation Presented in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree Doctor of Philosophy, Capella University.
- Hasas Yeganeh, Y., and Jafari, V. (2010). Investigating the effect of the rotation of auditing firms on the audit quality of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Stock Exchange Quarterly* 3 (9):25-42. (In Persian)

- Jamali, A. H., & Karami, M. (2016). Investigating the effect of agency costs on auditing in companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Auditing Knowledge*, 16 (64): 81-98. (In Persian)
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
- Johnstone, K., Li, C., & Rupley, K. H. (2011). Changes in corporate governance associated with the revelation of internal control material weaknesses and their subsequent remediation. *Contemporary Accounting Research*, 28, 331-383.
- Karbasi Yazdi, H. (2005). Internal control standards in government. *Auditing Knowledge Quarterly*, 17: 4-13. (In Persian)
- Kim, M. (2017). The impact of managerial overconfidence and ability on Auditor Going-Concern Decisions and Auditor Termination. George Mason University.
- Kroll, K. (2012). Keeping the company safe: Preventing and detecting fraud. *Financial Executive*, 28(7), 20-23.
- Krug, J. A., Wright, P., & Kroll, M. J. (2014). Top management turnover following mergers and acquisitions: Solid research to date but still much to be learned. *Academy of Management Perspectives*, 28, 143-163.
- Latridis, E.G. (2011). Accounting disclosures, accounting quality and conditional and unconditional conservatism, *Elsevier* 20, 88-102.
- Lehmann, C. M. (2010). Internal controls: A compendium of short cases. *Issues in Accounting Education*, 25(4), 741-754.
- Lenghel, R. D. (2013). Internal control organization procedure. *Knowledge Horizons - Economics*, 5(3), 131-134.
- Li, C., Sun, L., & Ettredge, M. (2010). Financial executive qualifications, financial executive turnover, and adverse SOX 404 opinions. *Journal of Accounting and Economics*, 50(1), 93-110.
- Li, W., Phang, S. Y., & Ho, S. Y. (2019). CEO/CFO turnover and subsequent remediation of information technology material weaknesses. *Accounting & Finance*, 59(4), 2553-2577.
- Li, Z., Wang, B., Wu, T., & Zhou, D. (2021). The influence of qualified foreign institutional investors on internal control quality: Evidence from China. *International Review of Financial Analysis*, 78, 101916.
- Liu, W. P., & Huang, H. W. (2020). Auditor realignment, voluntary SOX 404 adoption, and internal control material weakness remediation: Further evidence from US-listed foreign firms. *International Business Review*, 29(5), 101712.
- Malekian, E., Ghorbani, H., and Salehabadi, M. (2018). The effect of auditor independence on the weakness of internal controls after the approval of internal control instructions. *Journal of Auditing Knowledge*, 18(73): 55-77. (In Persian)
- Mande, V., & Myungsoo, S. (2013). Do financial restatements lead to auditor changes? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 119-145
- Mazaheri, A., Moradzadeh Fard, M., and Dianti Deilami, Z. (2013). The effect of management tenure on company value, agency costs and information risk. *Empirical Accounting Research*, 3(9): 21-39. (In Persian)

- Mellon, M. J., & Marley, R. (2013). Roger's dilemma: A situational examination of ethical behavior in the presence of internal control deficiencies. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 337-351.
- Mitra, S., Jaggi, B., & Al-Hayale, T. (2017). The effect of managerial stock ownership on the relationship between material internal control weaknesses and audit fees. *Review of Accounting and Finance*.
- MotalebianChaleshtori, M., & Mostafavi Ghahfarohki, Z. (2020). The effect of ownership structure and Financial Leverage of Listed Companies in the Tehran Stock Exchange. *Journal of accounting, accountability and society interests*, 9(4), 65-82. (In Persian)
- Munsif, V., Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2013). Early warnings of internal control problems: Additional evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(2), 171-188.
- Oradi, J., Hajiha, Z., & Salehabadi, M. (2017). Weaknesses in internal controls and delays in audit reports. *Financial Accounting Quarterly*, 9(33): 78-96. (In Persian)
- Pifeh, A., Ghalandarzahi, K., Dahmarde Ghaleno, M., & Zarei, H. (2019). CEO Turnover and Internal Control Material Weaknesses. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 3(1), 29-45
- Pourheidari, O., and Kopai Haji, M. (2010). Predicting the financial crisis using a model based on a linear dissociation function. *Journal of Financial Accounting Research*, 1(3): 33-46. (In Persian)
- Qitasi, R., Sabzalipour, F., and Hajizadeh, F. (2016). Investigating the Impact of Audit tenure on Agency Costs, *Auditing Knowledge*, 16(63): 129-148. (In Persian)
- Rice, S. C., & Weber, D. P. (2012). How effective is internal control reporting under SOX 404? Determinants of the (non-)disclosure of existing material weaknesses. *Journal of Accounting Research*, 50, 811-843.
- Soltani, B. (2014). The anatomy of corporate fraud: A comparative analysis of high profile American and European corporate scandals. *Journal of Business Ethics*, 120, 251-274.
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121.
- Thevenot, M., & Hall, L. (2011). Adverse diverse internal control over financial reporting opinions and auditor diverse/resignations. *Academy of Accounting & Financial Studies Journal*, 15(4), 41-60.

- Valizadeh Larijani, A., Maddahi, A., & Sheybani, N. (2021). Audit Tenure and Audit Turnover relation with the report of weaknesses of internal control on financial reporting. *Empirical Research in Accounting*, 11(4): 125-150. (In Persian)
- Wang, Y., & Huang, Y. (2013). The impact of internal control quality on CFO turnover. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 5 (1), 334-343.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.



اثر روابط سیاسی با دولت بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری حسابداری^۱

حمیدرضا گنجی^۲، مهرا ن جهان دوست مرغوب^۳، هاشم نصیری فر^۴، ثریا ویسی حصار^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۲۰

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف اصلی این پژوهش، بررسی اثر روابط سیاسی با دولت بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. فرضیه‌های پژوهش بر مبنای نمونه آماری متشکل از ۱۲۴ شرکت طی دوره زمانی ۱۳۹۳ لغایت ۱۳۹۹ و با استفاده از الگوهای رگرسیونی چند متغیره و چنیش داده‌های تابلویی، مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر محافظه‌کاری حسابداری، اثر مثبت و معناداری دارد. همچنین، روابط سیاسی با دولت بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری حسابداری، تأثیر منفی و معناداری دارد. نتایج بیانگر این است که در نظام‌های اقتصادی مبتنی بر روابط، ارتباط سیاسی یک منبع مهم ارزش برای شرکت‌های دارای این روابط است. شرکت‌های دارای روابط سیاسی، آسان‌تر به منابع سرمایه و مزایای دیگر از طریق ارتباطاتشان دست می‌یابند و همین امر باعث می‌شود کمتر به گزارشگری مالی با کیفیت بالا متکی باشند. بنابراین، مسئولیت‌پذیری اجتماعی در شرکت‌های دارای روابط سیاسی با دولت، نه تنها رفتار مدیران را در ارتباط با گزارش کیفیت پایین اطلاعات مالی اصلاح نمی‌کند و کیفیت اطلاعات را ارتقا نمی‌دهد بلکه، سبب بی‌توجهی نسبت به اطلاعات مالی گزارش شده می‌شوند و از این رو، کیفیت اطلاعات مالی از نظر محافظه‌کاری حسابداری کاهش می‌یابد.

واژه های کلیدی: روابط سیاسی با دولت، محافظه‌کاری حسابداری، محافظه‌کاری مبتنی بر اقلام تعهدی، محافظه‌کاری مبتنی

بر بازار، مسئولیت‌پذیری اجتماعی.

طبقه بندی موضوعی: M42, G32, G18, G14

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.38651.1644

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (h.ganji@alzahra.ac.ir)

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. (mjahandostm@yahoo.com)

۳. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران. (hashem.nasirifar@ut.ac.ir)

۴. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی کار، قزوین، ایران. (soraiaweysihesar@yahoo.com)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

در سال‌های اخیر، مسئولیت‌پذیری اجتماعی و تأثیر آن بر ابعاد مختلف شرکت‌ها، از جمله کیفیت گزارشگری مالی به دلیل رواج آن در اکثر کشورها و به خصوص در میان اقتصادهای در حال رشد و بازارهای نوپای اروپا و آسیا، به‌عنوان یکی از مسائل مهم در ادبیات مدیریت و حسابداری مطرح شده است. منظور از مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، پیوستگی و اتحاد میان فعالیت‌ها و ارزش‌های سازمان به گونه‌ای است که منافع کلیه ذی‌نفعان شامل سهامداران، مشتریان، کارکنان، سرمایه‌گذاران و عموم جامعه، در سیاست‌ها و عملکرد سازمان منعکس گردد. به‌عبارت دیگر، سازمان باید همواره خود را جزئی از اجتماع بداند و نسبت به جامعه احساس مسئولیت داشته باشد و در جهت بهبود رفاه عمومی به گونه‌ای مستقل از منافع مستقیم شرکت تلاش کند (فروغی، میرشمس شهشهانی و پورحسین، ۱۳۸۷). شرکت‌هایی که عملکرد اجتماعی بالایی دارند تمایل بیشتری به افشای عمومی فعالیت‌های اجتماعی خود دارند. سطح بالای شفافیت در اطلاعات باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت و سرمایه‌گذاران می‌شود و این خود باعث کاهش ریسک می‌گردد (حاجیها و سرفراز، ۱۳۹۳). بنابراین، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها، محیط اطلاعاتی و کیفیت اطلاعات حسابداری را بهبود می‌بخشد (کیم، پارک و ویر، ۲۰۱۲).

یکی دیگر از عوامل با اهمیت و قابل توجه که کیفیت گزارشگری مالی شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد، ارتباطات سیاسی بنگاه‌های اقتصادی است. روابط و نفوذ سیاسی نه تنها بر وضعیت مالی بنگاه‌های اقتصادی تأثیر می‌گذارد، بلکه انگیزه‌های مدیران را نیز در ارتباط با گزارشگری مالی تحت تأثیر قرار می‌دهد. انتظار می‌رود این امر در نهایت باعث ایجاد تفاوت‌های چشمگیر، در کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های دارای روابط سیاسی در مقایسه با سایر شرکت‌ها گردد (رضایی و ویسی حصار، ۱۳۹۳). استدلال ارائه شده این است که شرکت‌های دارای روابط سیاسی با دولت به دلیل برخورداری از شرایط خاص (اتصال سیاسی با دولت)، هزینه‌های کمتری را از سوی دولت تحمل می‌کنند (چانی، فاسیو و پارسلو، ۲۰۱۱). چانی و همکاران (۲۰۱۱) معتقدند که به دلیل

-
1. Kim, Park & Wier
 2. Chaney, Faccio & Parsley

حمایت دولت از ارتباطات سیاسی، در شرکت‌هایی که روابط سیاسی حاکم است، محیط عملیاتی شفاف نیست. در نتیجه، کیفیت اطلاعات در شرکت‌های دارای ارتباطات سیاسی پایین‌تر از سایر شرکت‌ها است.

در روابط نمایندگی، هدف مالکان حداکثرسازی ثروت است. از این‌رو، برای دستیابی به این هدف بر کار نماینده نظارت می‌کنند و به ارزیابی عملکرد او می‌پردازند، اما زمانی که دولت در نقش مالک در رابطه نمایندگی قرار می‌گیرد، موضوع فرق می‌کند، زیرا ممکن است اهداف سیاسی بر هدف حداکثرسازی ثروت ترجیح داده شود (بوباگری، کوزت و سفر، ۲۰۰۸). همچنین، به دلیل حضور نداشتن مالک انفرادی و خصوصی با انگیزه کافی برای نظارت بر رفتار مدیران در شرکت‌های تحت حمایت سیاسی دولت، ارزیابی عملکرد شرکت و نظارت بر رفتار مدیران، بسیار کم‌رنگ است (بادآور نهندی و تقی‌زاده خانقاه، ۱۳۹۷). از آنجایی که مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها، تعداد ذی‌نفعان را در برابر مدیران مسئول، افزایش می‌دهد و در نتیجه، تعداد نظارت‌کنندگان بر رفتارهای مدیریتی افزایش یافته و موجب می‌شود قراردادهای ضمنی با مجموعه‌ای گسترده از ذی‌نفعان منعقد شود (دنگ، کنگ و لو، ۲۰۱۳). همچنین، مدیرانی که خود را متعهد به سازمان می‌دانند، تمایل بیشتری به افشای فعالیت‌های اجتماعی خود دارند. بنابراین، انتظار بر این است که افزایش نظارت و گسترش مجموعه‌ای از قراردادهای ضمنی، تضادهای نمایندگی بین مدیران و سهامداران را در شرکت‌های تحت حمایت سیاسی دولت کاهش دهد (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶). در نتیجه، با تعادل بین منافع و نیازهای ذی‌نفعان مختلف، اتخاذ تصمیم‌های مدیریت بهبود یابد (پورتر و کارمر، ۲۰۱۱).

مبانی نظری یادشده و مرور پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهد علی‌رغم وجود پژوهش‌های زیادی که به تأثیر مستقیم مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر کیفیت گزارشگری مالی (رضایی، دیو و ژانگ،

-
1. Boubakri, Cosset & Saffar
 2. Deng, Kang & Low
 3. Jensen & Meckling
 4. Porter & Kramer
 5. Rezaee, Dou & Zhang

۲۰۱۹؛ ارنفجورد و ویجت؛ ۲۰۱۸؛ گیل، مانزانو و فرماندز؛ ۲۰۱۶؛ کیم، پارک و ویر، ۲۰۱۲؛ سالوسکی و زولج؛ ۲۰۱۲؛ هنگ و اندرسون؛ ۲۰۱۱؛ خدایی، ۱۳۹۶؛ موسوی، رضایی و شاه ویسی، ۱۳۹۶؛ عظیمی و گنجی، ۱۳۹۵، جلیلی و قیصری، ۱۳۹۳) و تأثیر مستقیم روابط سیاسی با دولت بر کیفیت گزارشگری مالی (کوریبا؛ ۲۰۱۲؛ چانی و همکاران، ۲۰۱۱؛ سونگ، لینا و زی، ۲۰۱۱؛ صالح و دونمور؛ ۲۰۰۹، رضایی و ویسی حصار، ۱۳۹۳) پرداخته‌اند. پژوهشی که به بررسی اثر تعدیل‌کننده روابط سیاسی با دولت بر ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کیفیت گزارشگری مالی پرداخته باشد، وجود ندارد. بنابراین، بررسی این موضوع از نوآوری‌های پژوهش پیش‌رو است. بر این اساس، پژوهش حاضر درصدد پاسخ به این پرسش است که آیا روابط سیاسی با دولت بر ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کیفیت گزارشگری مالی اثر تعدیل‌کننده دارد یا خیر؟

ضرورت انجام این پژوهش از چند بعد حائز اهمیت است: اول، روابط سیاسی با دولت و مسئولیت‌پذیری اجتماعی و پیامدهای آنها موضوعات نسبتاً جدیدی است که کمتر در پژوهش‌های داخلی و خارجی به آن پرداخته شده است که در این پژوهش این موضوع به اشکال مختلف بررسی می‌شود. دوم اینکه، کیفیت گزارشگری مالی برای کلیه ذینفعان شرکت به خصوص سهامداران بالفعل و بالقوه همیشه از اهمیت خاصی برخوردار بوده است و می‌تواند به‌عنوان عامل مؤثری در انتخاب سرمایه‌گذاری مطلوب مورد استفاده قرار گیرد. در نهایت، نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری متون مرتبط با اهمیت و محتوای اطلاعاتی گزارشگری مالی و روابط سیاسی با دولت و مسئولیت‌پذیری اجتماعی گردد و ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های بعدی در خصوص موضوع پژوهش پیشنهاد نماید. نتایج به‌دست آمده در این پژوهش، ضمن پرکردن خلأ پژوهش‌های صورت گرفته در این حوزه، می‌تواند برای مدیران، سیاست‌گذاران بورس، سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان در امر تصمیم‌گیری راهگشا باشد.

-
1. Ernffjord & Voigt
 2. Gil, Manzano & Fernández
 3. Salewski & Zülch
 4. Hong & Andersen
 5. Correia
 6. Song, Lina & Zi
 7. Salleh & Dunmore

در ادامه، پس از بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های مورد آزمون و روش‌های به کار گرفته شده جهت آزمون فرضیه‌ها ارائه می‌گردد. در پایان نیز پس از ارائه یافته‌های پژوهش، به بحث و نتیجه‌گیری پیرامون موضوع پژوهش پرداخته می‌شود.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها نقش مهمی در توسعه اقتصادی دارد و نشان‌دهنده تعهد مستمر شرکت به رفتارهای اخلاقی است (گائو، لیزیک و ژانگ، ۲۰۱۴). وود (۱۹۹۱)، طبقه‌بندی مسئولیت‌پذیری اجتماعی را بر اساس چگونگی ارتباط بین شرکت و جامعه، در سه سطح بررسی کرد و به هر یک اصولی مبنی بر تفسیرات خودش ارائه کرد. به نظر او از منظر نهادی، مشروعیت سازمان‌ها قابل بحث است و از منظر سازمانی، اصل پاسخگویی عمومی امری مهم تلقی می‌شود و از منظر فردی، عمل به وظایف اخلاقی، اهمیت زیادی دارد (یوشو، چایی‌لین و آلتایوآ، ۲۰۱۵).

مطابق با نظریه اقتصاد سنتی، نقش مدیران پیشینه‌سازی ثروت سهامداران است و فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها منجر به افزایش هزینه‌های نمایندگی می‌شود و ممکن است شرکت به بهای منتفع کردن این گروه، گروهی دیگر را متضرر کند (پاگانو و ولپین، ۲۰۰۵؛ کروگر، ۲۰۱۵). در مقابل، مطابق با نظریه ذی‌نفعان که توسط جنسن (۲۰۰۱) و پورتر و کارمر (۲۰۱۱) توصیف شده، ذی‌نفعان مختلف (مانند سهامداران، کارکنان، مشتریان، عرضه‌کنندگان، محیط زیست و جامعه) نقش حیاتی در حمایت شرکت و عملیات آن ایفا می‌کنند و تمرکز بر این گروه از ذی‌نفعان از طریق فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی به پیشینه‌سازی ارزش حقوق صاحبان سهام کمک می‌کند و مشکلات نمایندگی را کاهش می‌دهد (ادمانز، ۲۰۱۱؛ تقی‌زاده خانقاه و زینالی، ۱۳۹۵). در واقع، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها، تعداد ذی‌نفعان را در برابر مدیران مسئول افزایش می‌دهد و در نتیجه، تعداد نظارت‌کنندگان بر رفتارهای مدیریتی افزایش یافته و موجب می‌شود قراردادهای ضمنی با مجموعه‌ای گسترده از ذی‌نفعان منعقد شود (دنک، کنگ و لوو، ۲۰۱۳).

1. Gao, Liscic & Zhang
2. Yu-Shu, Chayi-Lin & Alta-Uya
3. Pagano & Volpin
4. Kruger
5. Edmans

همچنین، مدیرانی که خود را متعهد به سازمان می‌دانند تمایل بیشتری به افشای فعالیت‌های اجتماعی خود دارند. بنابراین، انتظار بر این است که افزایش نظارت و گسترش مجموعه‌ای از قراردادهای ضمنی، تضادهای نمایندگی بین مدیران و سهامداران را کاهش دهد (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶). در نتیجه، با تعادل بین منافع و نیازهای ذی‌نفعان مختلف، اتخاذ تصمیم‌های مدیریت بهبود یابد (پورتر و کارمر، ۲۰۱۱).

نظریه‌های مربوط به مسئولیت اجتماعی مؤید آن هستند که مسئولیت اجتماعی به دلیل در نظر گرفتن منافع همه ذی‌نفعان سازمان از جمله محیط زیست، به‌طور عمده تأثیر مثبتی بر عملکرد شرکت‌ها، محیط اطلاعاتی و کیفیت اطلاعات حسابداری می‌گذارد (رحمان، رحمان و بنتلی، ۲۰۱۷؛ کیم و همکاران، ۲۰۱۲). اکنون سؤال این است که آیا روابط سیاسی شرکت با دولت می‌تواند رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کیفیت گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد یا خیر؟

شواهد چانی و همکاران (۲۰۱۱) نشان داده است کیفیت سود در شرکت‌های دارای ارتباطات سیاسی به‌طور معناداری ضعیف‌تر از سایر شرکت‌ها است، زیرا در شرکت‌های دارای ارتباطات سیاسی سود ناشی از ارتباطات آنها بیش از هزینه‌هایی است که از بابت این ارتباطات متحمل می‌شوند. مدیران این شرکت‌ها گزارشگری منافع دریافتی ناشی از ارتباطات سیاسی خود را با اهداف عمدی برای گمراه کردن سرمایه‌گذاران به تأخیر می‌اندازند تا این که هزینه‌های آنها جبران شود (چیپر^۲ ۱۹۸۹) و لئوز، ناندا و وایسوکي (۲۰۰۳). از طرف دیگر، از آنجا که این شرکت‌ها از یک پشتوانه سیاسی برخوردار هستند نگرانی بابت کیفیت پایین اطلاعات حسابداری آنها کمتر است، زیرا فشار بازار سرمایه بر این شرکت‌ها نسبت به شرکت‌های فاقد ارتباطات سیاسی پایین‌تر است. در واقع شرکت‌های دارای ارتباطات سیاسی توجه کمتری به کیفیت اطلاعاتی که افشاء می‌کنند، دارند و این موضوع در اقلام تعهدی آنها کاملاً مشهود است. در نهایت، با توجه به دو عامل قبلی می‌توان گفت که شرکت‌های با کیفیت سود پایین‌تر احتمالاً ارتباطات سیاسی بیشتری دارند. به‌علاوه، شواهد آنها نشان داد که اگرچه کیفیت سود گزارش شده در شرکت‌های دارای ارتباطات سیاسی پایین‌تر از سایر

1. Ramanathan, Ramanathan & Bentley

2. Schipper

3. Leuz, Nanda & Wysocki

شرکت‌ها است، اما آنها توسط بازار جریمه نشدند، زیرا هزینه بدهی پایین‌تری در مقایسه با سایر شرکت‌ها داشتند (رضایی و ویسی حصار، ۱۳۹۳).

حمایت دولت یکی از منافع مسئولیت اجتماعی به شمار می‌رود، زیرا سازمان‌های تجاری نوع-دوست که در برابر مسئولیت اجتماعی خودشان تعهد بیشتری دارند، دعاوی کمتری را از طرف قانون‌گذاران، که ممکن است حکومت یا ممیزین مالیاتی باشند، دریافت می‌کنند (ساندهو و کاپور، ۲۰۱۰). در واقع، امروزه این تفکر در میان واحدهای تجاری به صورت روزافزون در حال شکل‌گیری است که موفقیت بلندمدت آنها می‌تواند از طریق مدیریت کردن عملیات شرکت، همزمان با ایجاد اطمینان از حمایت محیطی و پیشرفت مسئولیت‌های اجتماعی شرکت، تحقق یابد (سامی، ادمیلین و بامپتون، ۲۰۱۰). بنابراین، اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت منجر به بهبود موفقیت شرکت‌ها در بلندمدت می‌شود و در نهایت منجر به رشد اقتصادی و افزایش توان رقابتی شرکت و بهبود عملکرد آن می‌گردد. طبق این دیدگاه، روابط سیاسی با دولت بر ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کیفیت سود تأثیر مثبت می‌گذارد. در مقابل، بعضی از مدیران کوتاه‌نگر به خصوص مدیرانی که تازه منصوب شده و به دنبال کسب شهرت هستند، ممکن است با توسل به سیاست‌های کوتاه‌مدت و بی‌توجهی به مسئولیت‌پذیری اجتماعی بلندمدت باعث تأثیر منفی بر عملکرد شرکت شوند (پرستون و ابانون، ۱۹۹۷). از سوی دیگر، مدیریت روابط مابین طیف وسیعی از ذی‌نفعان با اهداف متفاوت، می‌تواند با مصرف منابع بیشتر باعث صدمه دیدن عملکرد مالی شرکت شود (آپرل، کارول و هانفیلد، ۱۹۸۵). در نهایت، مدیران ممکن است به‌طور فرصت‌طلبانه با استفاده از سیاست‌های حفاظتی در زیر چتر مسئولیت‌پذیری اجتماعی عملکرد شرکت را تخریب نمایند (جونز، ۱۹۹۵). پرستون و ابانون (۱۹۹۷) معتقدند که بسیاری از مدیران فرصت‌طلب، به منظور تأمین منافع شخصی خود، هزینه‌های فعالیت‌های اجتماعی را کاهش می‌دهند و زمانی که عملکرد مالی شرکت ضعیف می‌شود، توجه مردم را به وجهه اجتماعی خود جلب می‌کنند و به نوعی آنها را فریب می‌دهند

-
1. Sandbur & Kapoor
 2. Samy, Odemilin & Bampton
 3. Preston & O'Bannon
 4. Aupperle, Carroll & Hatfield
 5. Jones

(یوشو، چایی لین و آلتایوآ، ۲۰۱۵). بنابراین، طبق این دیدگاه، روابط سیاسی با دولت بر ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کیفیت سود تأثیر منفی می‌گذارد.

مجموعه این شواهد، نشان می‌دهد که پژوهش‌های صورت گرفته در این زمینه اتفاق نظر یکسانی در مورد تأثیر کارآمدی روابط سیاسی با دولت بر ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کیفیت گزارشگری مالی ندارند و تفاوت‌های محیطی بین بازارها تأثیرگذار می‌باشد. بنابراین، با توجه به اینکه تاکنون پژوهشی در ایران در این زمینه صورت نگرفته است، در این پژوهش به این مسأله پرداخته شده است.

پژوهش‌های پیشین که به بررسی رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کیفیت گزارشگری مالی پرداخته‌اند، شواهدی در ارتباط با هر دو فرضیه تأثیر مثبت و منفی مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر کیفیت گزارشگری مالی ارائه نموده‌اند.

رضایی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کیفیت سود پرداختند. نتیجه آنها نشان می‌دهد شرکت‌های دارای رتبه بالاتر مسئولیت‌پذیری اجتماعی، مدیریت سود کمتری نسبت به شرکت‌های با رتبه پایین‌تر مسئولیت‌پذیری اجتماعی دارند. همچنین، سود این شرکت‌ها پایدارتر است و به‌طور دقیق‌تری جریان‌های وجوه نقد عملیاتی آتی را پیش‌بینی می‌کنند. ارنفجورد و ویجت (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین افشا مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و مدیریت سود پرداختند. نتایج آنها نشان می‌دهد شرکت‌هایی با افشا گسترده مسئولیت‌پذیری اجتماعی، از سطح پایین‌تری از مدیریت سود برخوردار هستند و بنابراین، گزارش‌های مالی شفاف‌تری نسبت به سایر شرکت‌ها ارائه می‌دهند. گیل و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و مدیریت سود را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از آن بود که شیوه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر مدیریت سود تأثیر منفی دارد. سالوسکی و زولج (۲۰۱۲) در پژوهشی به بررسی رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت و میزان مدیریت سود، میزان محافظه‌کاری حسابداری و کیفیت اقلام تعهدی به‌عنوان سه معیار کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که (۱) مسئولیت اجتماعی شرکت با میزان مدیریت سود

رابطه مثبت دارد. ۲) مسئولیت اجتماعی شرکت با میزان محافظه‌کاری رابطه منفی دارد. یعنی شرکت‌های با میزان مسئولیت اجتماعی بالاتر، بیشتر احتمال دارد که به مدیریت سود پردازند و نیز خبرهای بد را کمتر به موقع گزارش کنند. چوی و پی^۱ (۲۰۱۱) در پژوهشی با عنوان "اخلاق کسب و کار و کیفیت گزارشگری مالی"، به بررسی رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت و کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های با سطح بالاتری از تعهد اخلاقی، دارای مدیریت سود کمتر، گزارش سود محافظه‌کارانه‌تر و جریان وجه نقد قابل پیش‌بینی‌تری هستند. حجازی و رجب‌دري (۱۳۹۹) نشان دادند بین افشای اطلاعات مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و دقت پیش‌بینی مدیران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد که مؤید فرضیه افشای شفاف تحت نظریه ذی‌نفعان است. خدایی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه بین ایفای مسئولیت اجتماعی و مدیریت سود واقعی و حسابداری در شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی و غیرخانوادگی پرداخت. نتایج او نشان می‌دهد هرچه مسئولیت اجتماعی افزایش یابد مدیریت سود واقعی و مدیریت سود حسابداری کاهش می‌یابد. همچنین، مالکیت خانوادگی تأثیری بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و مدیریت سود واقعی و حسابداری ندارد. یافته‌های موسوی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان "تبیین ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و تأثیر آن بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی"، نشان داد که بین ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و ارزش پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، بین ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها با سایر خصوصیات کیفی شامل ارزش تأییدکنندگی، محافظه‌کاری، بی‌طرفی، بیان صادقانه و کامل بودن رابطه‌ای وجود ندارد. عظیمی و گنجی (۱۳۹۵) در پژوهشی به تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنها بیانگر این است که بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و میزان محافظه‌کاری رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین، بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و کیفیت اقلام تعهدی نیز رابطه معناداری یافت نشد. به عبارت دیگر، روند رو به رشد مسئولیت‌پذیری اجتماعی در شرکت‌ها لزوماً منجر به تغییرات واقعی در شرکت‌ها نمی‌شود.

پژوهش‌هایی که به بررسی رابطه بین روابط سیاسی با دولت و کیفیت گزارشگری مالی پرداخته‌اند، نیز شواهدی در ارتباط با هر دو فرضیه تأثیر مثبت و منفی روابط سیاسی با دولت بر کیفیت گزارشگری مالی ارائه نموده‌اند.

وانگ، چن، چین و ژنگ (۲۰۱۷)، در پژوهشی به بررسی ارتباط بین توانایی مدیریت، ارتباطات سیاسی و گزارشگری مالی متقلبانه در چین پرداختند. بر اساس یافته‌های آنها، افزایش توانایی مدیریت به کاهش گزارشگری مالی متقلبانه منجر می‌شود. همچنین، ارتباطات سیاسی در شرکت‌ها می‌تواند تأثیر توانایی مدیریت بر احتمال تقلب صورت‌های مالی را تضعیف کند. کوریا (۲۰۱۲)، ارتباط روابط سیاسی و کیفیت اطلاعات حسابداری را در آمریکا بررسی کرد و نشان داد شرکت‌هایی که دارای روابط سیاسی هستند، کمتر از سوی کمیسیون بورس اوراق بهادار جریمه می‌شوند. همچنین، شرکت‌هایی که کیفیت اطلاعات حسابداری آنها پایین‌تر از سایر شرکت‌هاست، برای جلوگیری از جریمه کمیسیون بورس اوراق بهادار، از روابط سیاسی استفاده می‌کنند. سونگ و همکاران (۲۰۱۱)، با بررسی اثر هزینه‌های سیاسی بر مدیریت سود نشان دادند که مدیریت سود در شرکت‌های با روابط سیاسی بالا، کمتر از سایر شرکت‌ها بوده و نوع مدیریت سود بیشتر از نوع حداقل‌سازی سود بوده است. صالح و دونمور (۲۰۰۹)، به بررسی رابطه بین حمایت سیاسی دولت، حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی در مالزی پرداختند. نتایج، نشان داد زمانی که حضور سیاستمداران در هیأت مدیره شرکت‌ها به‌عنوان نماینده حمایت سیاسی دولت در نظر گرفته می‌شود، این مسأله منجر به تضعیف حاکمیت شرکتی و کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود، اما زمانی که مالکیت دولتی به‌عنوان نماینده حمایت سیاسی دولت در نظر گرفته می‌شود، این عامل، بهبود حاکمیت شرکتی و افزایش کیفیت گزارشگری مالی را به دنبال دارد. نتایج معطوفی و مهرپرور (۱۳۹۸) نیز نشان می‌دهند بین ارتباطات سیاسی و هزینه نمایندگی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، کیفیت حسابرسی رابطه بین ارتباطات سیاسی و هزینه نمایندگی را تعدیل می‌کند. منصورفر، قادری و دانشیار (۱۳۹۶) در پژوهشی به اثر فرضیه سیاسی (هزینه‌های سیاسی) بر کیفیت گزارشگری مالی با رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری پرداختند. نتایج حاکی از آن است که هزینه‌های سیاسی

اثر منفی و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد. رضایی و ویسی حصار (۱۳۹۳) در پژوهشی اثر روابط سیاسی با دولت را بر رابطه بین تمرکز مالکیت با کیفیت گزارشگری مالی و هزینه سهام عادی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار دادند. نتایج آزمون نشان داد که در شرکت‌هایی با ساختار مالکیت متمرکز، کیفیت سود بالا است، اما در شرکت‌های دارای روابط سیاسی گسترده با دولت که ساختار مالکیت متمرکز دارند، کیفیت سود پایین است. همچنین، در شرکت‌هایی با ساختار مالکیت متمرکز، هزینه سهام عادی پایین و در شرکت‌های دارای روابط سیاسی گسترده با دولت که ساختار مالکیت متمرکز دارند، هزینه سهام عادی بالا است.

مباحث فوق بیانگر این است که شواهد تجربی مربوط به تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی و روابط سیاسی با دولت بر کیفیت گزارشگری مالی متفاوت است. به عبارت دیگر، تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی و روابط سیاسی با دولت بر پیامدهای شرکت وابسته به نیرومندی نسبی منافع و هزینه‌ها است. بنابراین، نیازمند پژوهش‌های تجربی بیشتری است.

فرضیه‌های پژوهش

کیفیت گزارشگری به میزان بیان و آشکارسازی وضعیت اقتصادی یک شرکت به وسیله گزارش‌های مالی و عملکرد آن در طول دوره مالی به شیوه صحیح و صادقانه اشاره دارد. طبق بیانیه مفهومی شماره یک هیئت استانداردهای حسابداری مالی (FASB)؛ گزارشگری مالی باید اطلاعات سودمندی فراهم کند که سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه را در انجام تصمیم‌گیری‌های منطقی یاری رساند. میزان محافظه‌کاری در تهیه گزارش‌های مالی معیاری است که از طریق آن می‌توان کیفیت گزارشگری مالی را اندازه‌گیری کرد. محافظه‌کاری یکی از ویژگی‌های گزارشگری مالی است که عبارت از استفاده درجه بالاتر تأییدپذیری برای شناسایی و ثبت سودها و اخبار خوشایند و در مقابل استفاده از درجه پایین‌تر تأییدپذیری برای شناسایی و ثبت زیان‌ها و اخبار ناخوشایند، است (باسو، ۱۹۹۷). بنابر نظریه عدم قطعیت، اصولاً عدم قطعیت در ذات و طبیعت وقایع وجود دارد.

حسابداری و گزارشگری مالی نیز از این قاعده مستثنی نیست. اصل محافظه‌کاری یا احتیاط، از اولین و اصلی‌ترین راه‌های مواجهه با ابهام موجود در تراکنش و رویدادهای واحد اقتصادی است (برادران حسن‌زاده؛ حسینی نسب و علیمی، ۱۳۹۳).

در ادبیات مالی، ارتباط بین روابط سیاسی با دولت و کیفیت گزارشگری مالی (در این پژوهش: ارزش محافظه‌کاری سود) بر مبنای نظریه نمایندگی قابل تفسیر است. بر اساس نظریه نمایندگی، سهامداران و سرمایه‌گذاران علاقه دارند بازده سرمایه‌گذاری و قیمت اوراق بهادار حداکثر شود، حال آنکه الزاماً این موضوع به حداکثر کردن تابع مطلوبیت مدیران شرکت‌های دارای روابط سیاسی با دولت منجر نمی‌شود. بر این اساس، قانون‌گذاران و بازیگران بازار سرمایه همواره به دنبال سازوکارهایی بودند تا تابع مطلوبیت مدیران و ذی‌نفعان را همسو و هم‌جهت سازند. کیم و همکاران (۲۰۱۲) معتقدند مسئولیت‌پذیری اجتماعی، یک سازوکار نظارتی برای در کنترل در آوردن مشکلات نمایندگی است. به عبارتی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی سبب کاهش هزینه‌های نمایندگی می‌شود و این سطح پایین هزینه‌های نمایندگی شرکت‌ها، در کیفیت اطلاعات ارائه شده آنها منعکس خواهد شد. بر این اساس، مسئولیت‌پذیری اجتماعی، در مدیران انگیزه‌ای را فراهم می‌کند که با دقت هرچه بیشتر منافع آنها با منافع سهامداران منطبق شود. بنابراین، انتظار می‌رود اجرای سازوکار مسئولیت‌پذیری اجتماعی با افزایش کیفیت اطلاعات ارائه شده از سوی مدیران شرکت‌های دارای روابط سیاسی با دولت و کاهش هزینه‌های نمایندگی، اطمینان و اعتماد سرمایه‌گذاران به درستی ارقام حسابداری افزایش یابد و همچنین، ارزش محافظه‌کاری سودهای واحدهای تجاری برای آنان بهبود یابد. به عبارت دیگر، با توجه به تمرکز سرمایه‌گذاران به رقم نهایی سود، انتظار می‌رود افزایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی، موجب تغییر کیفیت سود ارائه شده از سوی مدیران شود و در نتیجه، بر سودمندی و ارزش محافظه‌کاری سود تأثیر بگذارد. علی‌رغم این نظرات، طیف دیگری از پژوهشگران، بر این دیدگاه هستند که مسئولیت‌پذیری اجتماعی موجب افزایش جریان‌های اطلاعاتی، نه لزوماً اطلاعات با کیفیت، به بازار می‌شوند. در این رابطه سالوسکی و زولچ (۲۰۱۲) معتقدند مسئولیت‌پذیری اجتماعی موجب می‌شود مدیران اطلاعات ناقص و غیرشفافی درباره عملکرد مالی و چشم‌اندازهای آتی شرکت افشا کنند که این امر موجب کاهش در کیفیت اطلاعات

ارائه شده به بازار می‌شود. به عبارت دیگر، مدیران ممکن است به طور استراتژیک، از افشای مسئولیت اجتماعی برای پنهان کردن رفتار فرصت‌طلبانه خود استفاده کنند. بر همین اساس، نحوه تأثیر روابط سیاسی با دولت بر ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها موضوعی است که پژوهش حاضر درصدد پاسخگویی به آن است.

با توجه به مبانی نظری ارائه شده، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شوند:

فرضیه اول: بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری حسابداری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: روابط سیاسی شرکت بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری حسابداری تأثیر منفی و معناداری دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی و بر مبنای هدف از نوع کاربردی است و به روش پس‌رویدادی انجام شده است. مبانی نظری و پیشینه پژوهش، به روش کتابخانه‌ای و داده‌های مورد نظر آزمون فرضیه‌ها نیز از گزارش‌های مالی موجود در آرشیو بورس اوراق بهادار تهران، بانک‌های اطلاعاتی موجود در بازار همچون ره‌آورد نوین و اطلاعات موجود در سایت کدال، جمع‌آوری گردید. شایان ذکر است تجزیه‌تحلیل نهایی داده‌ها به کمک نرم‌افزار ایویوز انجام گرفته است. جامعه آماری پژوهش از کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که از ابتدای سال ۱۳۹۳ تا پایان سال ۱۳۹۹ در بورس فعال بوده‌اند، تشکیل شده است. از آنجا که برای اندازه‌گیری بعضی از متغیرهای پژوهش از اطلاعات چند سال قبل از سال مورد بررسی استفاده می‌شود، به این اطلاعات از سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹ نیاز است. در انتخاب شرکت‌ها، معیارهای گزینشی زیر انتخاب گردید: به منظور افزایش قابلیت مقایسه، پایان سال مالی شرکت‌های مورد مطالعه منتهی به ۲۹ اسفندماه در هر سال باشد؛ به منظور همگن‌سازی جامعه آماری، شرکت‌ها در طول دوره پژوهش تغییر سال مالی نداده باشند؛ نوع فعالیت شرکت‌ها، تولیدی بوده و لذا جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی (به دلیل تفاوت در ماهیت و نوع فعالیت) نباشد؛ به منظور سیال بودن سهام شرکت‌ها و در نتیجه قابل اتکا بودن قیمت سهام و بازده آن و جهت مقایسه بهتر، شرکت‌ها بیش از سه ماه وقفه معاملاتی نداشته

باشند؛ داده‌های لازم در دوره پژوهش برای آنها به‌طور کامل در دسترس باشد. بر این اساس، تعداد ۱۲۴ شرکت که حائز شرایط فوق بودند برای آزمون فرضیه‌های پژوهش انتخاب شدند.

الگوها و متغیرهای پژوهش

بر اساس پژوهش‌های انجام شده (حیدر، سینگ و سلطانا؛ ۲۰۲۱؛ چانی و همکاران، ۲۰۱۱؛ رضایی و همکاران، ۲۰۱۹)، برای آزمون فرضیه اول از الگوی (۱) و (۲) به شرح زیر استفاده شده است:

الگو (۱)

$$\text{CONS_ACC} = \beta_0 + \beta_1 \text{CSR} + \beta_2 \text{Firm_Size} + \beta_3 \text{M/B} + \beta_4 \text{Leverage} \\ + \beta_5 \text{ROA} + \beta_6 \text{Sales_Growth} + \beta_7 \text{Loss} + \beta_8 \text{B_Size} \\ + \beta_9 \text{P_Ac_Fin} + \varepsilon$$

الگو (۲)

$$\text{CONS_B/M} = \beta_0 + \beta_1 \text{CSR} + \beta_2 \text{Firm_Size} + \beta_3 \text{M/B} + \beta_4 \text{Leverage} \\ + \beta_5 \text{ROA} + \beta_6 \text{Sales_Growth} + \beta_7 \text{Loss} + \beta_8 \text{B_Size} \\ + \beta_9 \text{P_Ac_Fin} + \beta_{10} \text{Ret} + \varepsilon$$

بر اساس پژوهش‌های انجام شده (حیدر و همکاران، ۲۰۲۱؛ چانی و همکاران، ۲۰۱۱؛ رضایی و همکاران، ۲۰۱۹)، برای آزمون فرضیه دوم از الگوی (۳) و (۴) به شرح زیر استفاده شده است:

الگو (۳)

$$\text{CONS_ACC} = \beta_0 + \beta_1 \text{CSR} + \beta_2 \text{CSR} \times \text{PCON} + \beta_3 \text{Firm_Size} + \beta_4 \text{M/B} \\ + \beta_5 \text{Leverage} + \beta_6 \text{ROA} + \beta_7 \text{Sales_Growth} + \beta_8 \text{Loss} \\ + \beta_9 \text{B_Size} + \beta_{10} \text{P_Ac_Fin} + \varepsilon$$

الگو (۴)

$$\text{CONS_B/M} = \beta_0 + \beta_1 \text{CSR} + \beta_2 \text{CSR} \times \text{PCON} + \beta_3 \text{Firm_Size} + \beta_4 \text{M/B} \\ + \beta_5 \text{Leverage} + \beta_6 \text{ROA} + \beta_7 \text{Sales_Growth} + \beta_8 \text{Loss} \\ + \beta_9 \text{B_Size} + \beta_{10} \text{P_Ac_Fin} + \beta_{11} \text{Ret} + \varepsilon$$

متغیر وابسته

محافظه‌کاری حسابداری (CONS_ACC): به پیروی از گیولی و هاین^۱ (۲۰۰۰)، معیار اول محافظه‌کاری از طریق ارقام تعهدی به‌عنوان کل سود قبل از ارقام غیرمترقبه بعلاوه هزینه استهلاک منهای جریان نقدی عملیاتی تقسیم بر کل دارایی‌ها، به‌طور میانگین طی دوره سه ساله متمرکز بر دوره t اندازه‌گیری شده است. مقدار حاصله CONS_ACC در ۱- ضرب شده است تا مقادیر بالاتر نمایانگر محافظه‌کاری حسابداری بیشتر باشد.

محافظه‌کاری حسابداری (CONS_B/M): معیار دوم نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام است. به پیروی از بیور و ریان^۲ (۲۰۰۰) متغیر محافظه‌کاری به‌عنوان کل دارایی‌ها منهای کل بدهی‌ها تقسیم بر ارزش بازار سهام شرکت i برای دوره زمانی t ضرب در ۱-، محاسبه شده است.

متغیر مستقل

محافظه‌کاری حسابداری (CONS_ACC): به پیروی از گیولی و هاین^۳ (۲۰۰۰)، معیار اول محافظه‌کاری از طریق ارقام تعهدی به‌عنوان کل سود قبل از ارقام غیرمترقبه بعلاوه هزینه استهلاک منهای جریان نقدی عملیاتی تقسیم بر کل دارایی‌ها، به‌طور میانگین طی دوره سه ساله متمرکز بر دوره t اندازه‌گیری شده است. مقدار حاصله CONS_ACC در ۱- ضرب شده است تا مقادیر بالاتر نمایانگر محافظه‌کاری حسابداری بیشتر باشد.

محافظه‌کاری حسابداری (CONS_B/M): معیار دوم نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام است. به پیروی از بیور و ریان^۴ (۲۰۰۰) متغیر محافظه‌کاری به‌عنوان کل دارایی‌ها منهای کل بدهی‌ها تقسیم بر ارزش بازار سهام شرکت i برای دوره زمانی t ضرب در ۱-، محاسبه شده است.

1. Givoly & Hayn
2. Beaver & Ryan
3. Givoly & Hayn
4. Beaver & Ryan

نگاره ۱. معیارهای اندازه‌گیری مسئولیت پذیری اجتماعی

معیارهای اندازه‌گیری	ابعاد مسئولیت اجتماعی
۱- کنترل آلودگی؛ ۲- جلوگیری از خسارات زیست محیطی؛ ۳- بازیافت یا جلوگیری از ضایعات؛ ۴- حفظ منابع طبیعی؛ ۵- تحقیق و توسعه؛ ۶- سیاست زیست محیطی	زیست محیطی
۱- توسعه محصول/ سهم بازار؛ ۲- کیفیت محصول؛ ۳- توقف تولید و سایر محصولات و خدمات	محصولات و خدمات
۱- تعداد کارکنان؛ ۲- حقوق ماهانه/ پاداش نقدی و مزایا؛ ۳- سهام تحت تملک کارکنان؛ ۴- بازنشستگی و مزایای پایان خدمت؛ ۵- سلامتی و ایمنی در محیط کار (استاندارد ۱۸۰۰۱)؛ ۶- برنامه‌های آموزش و توسعه کارکنان؛ ۷- ورزشی و رفاهی؛ ۸- وام یا بیمه کارکنان؛ ۹- روحیه و ارتباطات کارکنان	منابع انسانی
۱- سلامتی مشتریان؛ ۲- شکایات/ رضایت‌مندی مشتریان؛ ۳- سیاست پرداخت دیرتر برای مشتریان خاص؛ ۴- تدارک تسهیلات و خدمات پس از فروش؛ ۵- پاسخ‌گویی به نیاز مشتریان و سایر مشتریان	مشتریان
۱- سرمایه‌گذاری اجتماعی؛ ۲- حمایت از فعالیت‌های جامعه؛ ۳- هدایا و خدمات خیریه؛ ۴- اقدامات قانونی/ دعاوی قضائتی؛ ۵- فعالیت‌های مذهبی/ فرهنگی	اجتماعی
۱- حفظ و صرفه‌جویی در انرژی؛ ۲- توسعه و اکتشاف منابع جدید؛ ۳- استفاده از منابع جدید	انرژی

روابط سیاسی با دولت (PCON): در این پژوهش، جهت اندازه‌گیری ارتباطات سیاسی از مطالعات انجام شده توسط فان و وانگ^۲(۲۰۰۶)، فان و همکاران^۳(۲۰۰۸)، لین و همکاران^۴(۲۰۱۵)، خان، میهرت و موتاکین^۵(۲۰۱۶) و ابراهیمی، بهرامی نسب و کریمی (۱۳۹۷) پیروی شده است. بدین ترتیب، شرکت‌هایی که نسبت بدهی بلندمدت به کل بدهی آنها بیشتر از میانه کل شرکت‌ها

۱. استاندارد ۱۸۰۰۱ چارچوبی برای سیستم مدیریت ایمنی و بهداشت حرفه‌ای (OHS) است و بخشی از OHSAS 18000 (که بعضی اوقات به عنوان استاندارد ISO 18000 شناخته می‌شود) همراه با OHSAS 18002 می‌باشد. این استاندارد کمک کند تا سیاست‌ها، رویه‌ها و کنترل‌هایی که برای دستیابی به بهترین شرایط کاری و محیط کاری و ایمنی محل کار، مطابق با بهترین روش‌های شناخته شده بین‌المللی لازم است را سازمان‌ها انجام دهند.

2. Fan & Wang
3. Fan, Rui & Zhao
4. Lin, Karim & Carter
5. Khan, Mihret & Muttakin

باشد، به‌عنوان شرکت‌های دارای روابط سیاسی با دولت شناخته شده و به آنها ارزش ۱ اختصاص می‌یابد و مابقی شرکت‌ها ارزش صفر اختصاص یافته است.

متغیر کنترل

اندازه شرکت (Firm_Size): لگاریتم طبیعی ارزش دفتری کل دارایی‌های شرکت i برای دوره t است. عملکرد شرکت (M/B): نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت i برای دوره t است.

اهرم (Leverage): کل بدهی‌ها تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت i در دوره t است. سودآوری (ROA): سود خالص پس از مالیات تقسیم بر کل دارایی‌های شرکت i برای دوره زمانی t است.

رشد (Sales_Growth): تغییر سالانه فروش شرکت i برای دوره زمانی t است. زیان ده بودن (Loss): متغیر مجازی برابر با ۱ است اگر شرکت i برای دوره زمانی t زیان گزارش کند، در غیر این صورت، صفر است.

اندازه هیئت مدیره (B_Size): لگاریتم طبیعی تعداد اعضای هیئت مدیره شرکت i برای دوره زمانی t است. تخصص مالی کمیته حسابرسی (P_Ac_Fin): درصد اعضای هیئت مدیره با تخصص مالی، است. بازده (Ret): بازده سالانه سهام شرکت i برای دوره زمانی t است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات، ابتدا آمار توصیفی داده‌های تحت بررسی محاسبه گردید و در نگاره ۲ شاخص‌های مرکزی و پراکنندگی ارائه می‌شود.

نگاره ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
محافظه کاری حسابداری ۱	-۰/۰۲۵	-۰/۰۲۳	۰/۳۰۱	-۰/۴۱۲	۰/۰۸۲
محافظه کاری حسابداری ۲	-۰/۴۲۳	-۰/۳۸۶	-۰/۰۰۷	-۲/۵۶۶	۰/۲۶۷
مسئولیت پذیری اجتماعی	۰/۵۳۸	۰/۵۴۸	۰/۷۴۲	۰/۲۲۶	۰/۱۲۷
روابط سیاسی با دولت	۰/۵۰۲	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۵۰۰
اندازه شرکت	۱۴/۵۴۹	۱۴/۳۴۳	۲۰/۱۸۳	۱۱/۰۳۵	۱/۴۷۱
عملکرد شرکت	۴/۰۸۳	۲/۵۸۷	۵۱/۸۸۲	۰/۳۹۰	۶/۶۸۳
اهرم	۰/۵۴۶	۰/۵۴۸	۰/۹۸۷	۰/۰۳۷	۰/۱۷۵
سودآوری	۰/۱۳۶	۰/۱۱۳	۰/۶۲۷	-۰/۲۹۸	۰/۱۳۸
رشد	۰/۲۵۷	۰/۱۸۶	۶/۵۵۵	-۰/۶۰۳	۰/۴۶۶
زیان ده بودن	۰/۰۷۸	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۶۹
اندازه هیات مدیره	۱/۶۱۳	۱/۶۰۹	۱/۹۴۶	۱/۶۰۹	۰/۰۳۴
تخصیص مالی کمیته حسابرسی	۰/۶۴۷	۰/۶۶۷	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۳۴
بازده	۱/۱۶۳	۰/۴۰۵	۲۴/۲۴۸	-۰/۶۵۸	۲/۱۷۲

با توجه به نتایج نگاره ۲ می توان بیان کرد که میانگین محافظه کاری مبتنی بر بازار شرکت های مورد بررسی بیشتر از محافظه کاری مبتنی بر ارقام تعهدی است. میانگین مسئولیت پذیری اجتماعی برابر با ۰/۵۳۸ است که بیشترین رتبه را شرکت موتورسازان تراکتور و کمترین رتبه را شرکت مهندسی حمل و نقل پتروشیمی به خود اختصاص دادند. مقدار میانگین برای متغیر اندازه شرکت برابر با ۱۴/۵۴۹ می باشد. با توجه به مقدار حداقل و حداکثر این متغیر می توان گفت شرکت های مورد بررسی از اندازه نسبی خوبی برخوردار هستند. میانگین ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام با مقدار ۴/۰۸۳ نشان می دهد که به طور متوسط ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت های مورد بررسی طی یک سال ۴/۰۸ برابر بیشتر از ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام آنها است. میانگین نسبت کل بدهی ها به کل دارایی ها برابر با ۰/۵۴۶ است. یعنی،

به‌طور میانگین، حدود ۵۵ درصد سرمایه شرکت‌های مورد بررسی از محل بدهی‌ها تأمین شده است. میانگین بازده دارایی‌ها نشان می‌دهد که به‌طور متوسط طی یک سال حدود ۱۴٪ از سودآوری شرکت‌های مورد بررسی از محل دارایی‌ها بوده است. با توجه به مثبت بودن میانگین رشد فروش می‌توان چنین استنباط نمود که میزان فروش شرکت‌های مورد بررسی در حال افزایش است. میانگین زیان خالص نیز بیانگر این است که به‌طور متوسط طی یک سال حدود ۸٪ از شرکت‌های مورد بررسی، زیان خالص گزارش کرده‌اند. میانگین تخصص مالی کمیته حسابرسی نیز حاکی است حدود ۶۵٪ از کل اعضای کمیته حسابرسی را متخصصان مالی تشکیل می‌دهند. در نهایت، میانگین بازده سالانه شرکت‌های مورد بررسی حدود ۱۱۶٪ است.

آزمون‌های پیش‌فرض الگوهای رگرسیونی

قبل از تخمین الگوها، بررسی فروض کلاسیک رگرسیون خطی، حائز اهمیت اساسی است. در مواردی که از داده‌های ترکیبی استفاده می‌شود، از فروض کلاسیک رگرسیون، تنها فرض همسان بودن واریانس‌ها و وجود یا عدم وجود خودهمبستگی (هاشمی و مشعشی، ۱۳۹۷) موضوعیت پیدا می‌کند. از این‌رو، ابتدا فرض همسان بودن واریانس‌ها مورد بررسی قرار گرفت که در این پژوهش از آزمون وایت استفاده شده است. در صورتی که الگو دچار ناهمسانی واریانس باشد، برای رفع آن از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) استفاده می‌شود و در غیراینصورت، روش حداقل مربعات معمولی (OLS) برای تخمین الگو به کار می‌رود (سوری، ۱۳۹۳). همچنین، برای بررسی خودهمبستگی، از آزمون دورین-واتسون استفاده شده است. جهت پایایی متغیرهای پژوهش نیز از آزمون دیکی فولر استفاده شده است. از سوی دیگر، به منظور انتخاب روش برآورد الگو به‌صورت ترکیبی یا تلفیقی از آزمون اف لیمر و به منظور انتخاب رویکرد اثرات ثابت یا تصادفی از آزمون هاسمن بهره گرفته شده است. در نهایت، فرضیه‌ها از طریق نتایج حاصل از الگوهای اقتصادسنجی و رگرسیون چندمتغیره مورد آزمون قرار گرفته است. به منظور تعیین معنی‌دار بودن الگوی رگرسیون از آماره اف فیشر و برای بررسی معنی‌دار بودن ضریب متغیرهای مستقل در هر الگو، از آماره تی استیودنت استفاده شده است (افلاطونی و نیکبخت، ۱۳۸۹).

نتایج مربوط به آزمون پایایی متغیرهای پژوهش در نگاره ۳ و نتایج آزمون اف لیمر، آزمون هاسمن و آزمون وایت در نگاره ۴ ارائه شده است. نتایج مربوط به سایر آزمون‌ها نیز در قسمت نتایج آزمون هر فرضیه، آورده شده است.

نگاره ۳. نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	آماره آزمون	متغیر
پایا	۰/۰۰۰	-۱۰/۰۸۹	محافظه کاری حسابداری ۱
پایا	۰/۰۰۰	-۹/۴۲۰	محافظه کاری حسابداری ۲
پایا	۰/۰۰۰	-۷/۴۳۰	مسئولیت پذیری اجتماعی
پایا	۰/۰۰۰	-۱۴/۹۴۹	روابط سیاسی با دولت
پایا	۰/۰۰۰	-۹/۰۱۹	اندازه شرکت
پایا	۰/۰۰۰	-۹/۵۲۵	عملکرد شرکت
پایا	۰/۰۰۰	-۱۳/۱۰۳	اهرم
پایا	۰/۰۰۰	-۱۳/۹۸۵	سودآوری
پایا	۰/۰۰۰	-۲۰/۲۸۳	رشد
پایا	۰/۰۰۰	-۱۸/۶۷۰	زیان ده بودن
پایا	۰/۰۰۰	-۸/۰۳۳	اندازه هیات مدیره
پایا	۰/۰۰۰	-۱۳/۷۸۸	تخصیص مالی کمیته حسابرسی
پایا	۰/۰۰۰	-۶/۸۸۴	بازده

نتایج ارائه شده در نگاره ۳ نشان می‌دهد سطح معناداری آماره آزمون دیکی فولر کمتر از ۰/۰۵ است و فرضیه صفر مبنی بر ریشه واحد برای متغیرها تأیید نمی‌شود. این مطلب بیانگر این است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کواریانس آنها بین سال‌های مختلف ثابت است و رگرسیون استفاده شده برای آزمون فرضیه‌های پژوهش کاذب نیست. بنابراین، متغیرهای پژوهش مانا هستند.

نگاره ۴. نتایج آزمون های F لیمر، هاسمن و وایت

الگو	نوع آزمون	مقدار آماره	سطح معناداری	الگو	نوع آزمون	مقدار آماره	سطح معناداری
۱	اف لیمر	۵/۳۳۲	۰/۰۰۰	۳	اف لیمر	۵/۰۴۶	۰/۰۰۰
۱	هاسمن	۲۱/۳۰۵	۰/۰۱۱	۳	هاسمن	۲۵/۶۰۲	۰/۰۰۴
۱	وایت	۱/۴۸۳	۰/۰۱۸	۳	وایت	۱/۴۹۷	۰/۰۱۰
۲	اف لیمر	۳/۶۸۶	۰/۰۰۰	۴	اف لیمر	۳/۶۵۷	۰/۰۰۰
۲	هاسمن	۸۳/۵۵۸	۰/۰۰۰	۴	هاسمن	۸۱/۸۳۶	۰/۰۰۰
۲	وایت	۴/۴۵۹	۰/۰۰۰	۴	وایت	۳/۹۹۶	۰/۰۰۰

با توجه به سطح معناداری به دست آمده از آزمون اف لیمر و آزمون هاسمن، برای تخمین الگوهای پژوهش از روش داده‌های تابلویی با رویکرد اثرات ثابت استفاده شده است. طبق آزمون وایت، به دلیل ناهمسانی واریانس از روش حداقل مربعات تعمیم یافته برای برآورد الگوها استفاده شده است.

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

نتیجه حاصل از تخمین الگوهای فرضیه اول پژوهش در نگاره ۵ ارائه شده است:

نگاره ۵. نتایج آزمون ارتباط بین مسئولیت پذیری اجتماعی و محافظه کاری حسابداری

متغیر	رویکرد مبتنی بر اقدام تعهدی		رویکرد مبتنی بر بازار	
	ضرایب	آماره t	ضرایب	آماره t
عرض از مبدأ	۰/۰۵۴	۰/۳۸۳	۰/۷۰۲	-۱/۰۵۰
مسئولیت پذیری اجتماعی	۰/۰۶۲	۲/۲۳۶	۰/۰۲۶	۲/۰۰۱
اندازه شرکت	-۰/۰۰۹	-۳/۳۱۷	۰/۰۰۱	۰/۲۳۲
عملکرد شرکت	۰/۰۰۰۳	۱/۱۰۵	۰/۲۷۰	۲/۱۵۴
اهرم مالی	۰/۰۴۷	۲/۵۸۷	۰/۰۱۰	۵/۴۷۴
سودآوری	-۰/۱۲۶	-۵/۴۲۳	۰/۰۰۰	۸/۱۶۷
رشد فروش	۰/۰۱۰	۳/۶۱۵	۰/۰۰۰	۱/۵۸۵
زیان ده بودن	۰/۰۱۰	۱/۵۷۱	۰/۱۱۷	۱/۵۲۸
اندازه هیأت مدیره	۰/۰۰۷	۰/۰۸۸	۰/۹۳۰	-۰/۱۲۳
تخصیص مالی کمیته حسابداری	-۰/۰۰۴	-۰/۶۲۵	۰/۵۳۲	۴/۳۳۶
بازده			۰/۰۲۸	۶/۶۸۷
ضریب تعیین (تعدیل شده)	۰/۲۱۲ (۰/۱۹۸)		۰/۷۵۸ (۰/۷۱۴)	
آماره دوربین واتسون	۱/۸۸		۱/۶۲	
آماره اف فیشر (سطح معناداری)	۱۵/۲۹۵ (۰/۰۰۰)		۱۷/۲۹۸ (۰/۰۰۰)	

مقدار آماره دورین-واتسون، عدم همبستگی در اجزاء باقیمانده الگوهای رگرسیونی را تأیید می‌کند. با توجه به سطح معنی‌داری آماره اف فیشر، معناداری کل رگرسیون‌ها در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده الگوها نشان می‌دهد که مجموعاً ۲۰٪ و ۷۱٪ از تغییرات حاصله در متغیر وابسته می‌تواند توسط متغیرهای مستقل و معنی‌دار شده در این الگوها توضیح داده شود. با توجه به نتایج به‌دست آمده در نگاره ۵ از برآورد الگو با متغیر وابسته محافظه‌کاری با رویکرد مبتنی بر اقلام تعهدی، ضریب متغیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی (CSR) برابر ۰/۰۶۲ و سطح معناداری آن برابر با ۰/۰۲۶ و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است. بنابراین، بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری با رویکرد مبتنی بر اقلام تعهدی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، نتایج با متغیر وابسته محافظه‌کاری با رویکرد مبتنی بر بازار نشان می‌دهد ضریب متغیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی (CSR) برابر ۰/۱۱۵ و سطح معناداری آن برابر با ۰/۰۴۶ و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است. بنابراین، بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری با رویکرد مبتنی بر بازار رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. در نتیجه، فرضیه اول در سطح اطمینان ۰/۹۵ رد نمی‌شود. بنابراین، می‌توان گفت که با افزایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی، سطح محافظه‌کاری حسابداری شرکت افزایش می‌یابد.

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

نتیجه حاصل از تخمین الگوهای فرضیه دوم پژوهش در نگاره ۶ ارائه شده است:

نگاره ۶. نتایج آزمون تأثیر روابط سیاسی با دولت بر ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری حسابداری

متغیر	رویکرد مبتنی بر اقلام تعهدی			رویکرد مبتنی بر بازار		
	ضرایب	آماره t	سطح معناداری	ضرایب	آماره t	سطح معناداری
عرض از مبدا	۰/۰۳۵	۰/۲۵۴	۰/۸۰۰	-۰/۹۰۶	-۱/۰۷۷	۰/۲۸۲
مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۰/۰۵۰	۱/۸۱۵	۰/۰۷۰	۰/۱۳۴	۲/۳۴۲	۰/۰۱۹
روابط سیاسی با دولت × مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۰/۰۲۶	۳/۴۷۲	۰/۰۰۱	-۰/۰۳۸	-۳/۶۲۱	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	-۰/۰۰۹	-۳/۲۹۵	۰/۰۰۱	۰/۰۰۵	۰/۲۵۲	۰/۸۰۱
عملکرد شرکت	۰/۰۰۰۳	۱/۰۵۹	۰/۲۹۰	۰/۰۰۷	۲/۱۰۸	۰/۰۳۵
اهرم	۰/۰۶۰	۳/۲۸۴	۰/۰۰۱	۰/۴۷۲	۵/۳۱۷	۰/۰۰۰
سودآوری	-۰/۱۱۹	-۵/۱۴۸	۰/۰۰۰	۰/۵۶۰	۸/۱۹۷	۰/۰۰۰
رشد	۰/۰۱۰	۳/۶۵۹	۰/۰۰۰	۰/۰۱۱	۱/۵۷۶	۰/۱۱۶

متغیر	رویکرد مبتنی بر اقدام تعهدی			رویکرد مبتنی بر بازار		
	ضرایب	آماره t	سطح معناداری	ضرایب	آماره t	سطح معناداری
زیان ده بودن	۰/۰۰۹	۱/۴۶۲	۰/۱۴۴	۰/۰۳۲	۱/۵۵۰	۰/۱۲۲
اندازه هیات مدیره	۰/۰۱۱	۰/۱۳۶	۰/۸۹۲	-۰/۰۶۰	-۰/۱۱۱	۰/۹۱۲
تخصیص مالی کمیته حسابرسی	-۰/۰۰۵	-۰/۷۱۵	۰/۴۷۵	۰/۰۵۴	۴/۰۶۴	۰/۰۰۰
بازده				۰/۰۳۸	۶/۷۰۷	۰/۰۰۰
ضریب تعیین (تعدیل شده)	(۰/۲۰۶) ۰/۲۲۱			(۰/۷۱۶) ۰/۷۶۰		
آماره دورین واتسون	۱/۸۷			۱/۶۳		
آماره F فیشر (سطح معناداری)	(۰/۰۰۰) ۱۵/۰۹۰			(۰/۰۰۰) ۱۷/۳۰۸		

مقدار آماره دورین-واتسون، عدم همبستگی در اجزاء باقیمانده الگوهای رگرسیونی را تأیید می‌کند. با توجه به سطح معنی‌داری آماره اف‌فیشر، معناداری کل رگرسیون‌ها در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده الگوها نشان می‌دهد که مجموعاً ۲۱٪ و ۷۲٪ از تغییرات حاصله در متغیر وابسته می‌تواند توسط متغیرهای مستقل و معنی‌دار شده در این الگوها توضیح داده شود. با توجه به نتایج به دست آمده در نگاره ۶ از برآورد الگو با متغیر وابسته محافظه‌کاری با رویکرد مبتنی بر اقدام تعهدی، ضریب متغیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی (CSR) برابر ۰/۰۵۰ و سطح معناداری آن برابر با ۰/۰۷۰ و کمتر از سطح خطای ۰/۱ است. بنابراین، بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری با رویکرد مبتنی بر اقدام تعهدی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، ضریب متغیر تعاملی مسئولیت‌پذیری اجتماعی*روابط سیاسی با دولت (CSR*PCON) برابر ۰/۰۲۶ و سطح معناداری آن برابر با ۰/۰۰۱ و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است. مقایسه ضرایب نشان می‌دهد روابط سیاسی با دولت بر ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری با رویکرد مبتنی بر اقدام تعهدی تأثیر منفی و معناداری دارد، زیرا ضریب مسئولیت‌پذیری اجتماعی از ۰/۰۵۰ به ۰/۰۲۶ در شرکت‌های دارای روابط سیاسی با دولت کاهش یافته است. علاوه بر این، نتایج با متغیر وابسته محافظه‌کاری با رویکرد مبتنی بر بازار نشان می‌دهد بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری با رویکرد مبتنی بر بازار رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، روابط سیاسی با دولت بر ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری مبتنی بر بازار تأثیر منفی و معناداری دارد. در نتیجه،

فرضیه دوم در سطح اطمینان ۰/۹۵ رد نمی‌شود. بنابراین، می‌توان گفت که روابط سیاسی شرکت بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری حسابداری تأثیر منفی معناداری دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

در سال‌های اخیر، موضوع روابط سیاسی شرکت‌ها با دولت و پیامدهای آن در کانون توجه جامعه جهانی و متفکران حسابداری و مدیریت قرار گرفته است. در تعدادی از مطالعات به ارتباط بین روابط سیاسی با دولت و کیفیت گزارشگری مالی شرکت به‌ویژه در آسیا پرداخته شده است (رضایی و ویسی حصار، ۱۳۹۳). اکثر شواهد ارتباط روابط سیاسی با کیفیت گزارشگری مالی شرکت را منفی ارزیابی کردند (وانگ و همکاران، ۲۰۱۷؛ کوریا، ۲۰۱۲؛ صالح و دونمور، ۲۰۰۹، رضایی و ویسی حصار، ۱۳۹۳)، در حالی که برخی دیگر نتیجه‌گیری متفاوتی را به دست آوردند (سونگ و همکاران، ۲۰۱۱؛ صالح و دونمور، ۲۰۰۹). ارتباط سیاسی، عملکرد شرکت را از طریق کانال‌های مختلفی همچون تسهیل دسترسی به وام‌های بانکی و مواد اولیه، مقررات آسان و پرداخت مالیات سبک‌تر، بهبود می‌بخشد (لی و وانگ، ۲۰۱۷). با وجود این، همان‌طور که بسیاری از محققان بیان کرده‌اند، ارتباطات سیاسی بر روابط شرکت تأثیر منفی می‌گذارد (چانی و همکاران، ۲۰۱۱؛ دینگ، جیا، ویلسون و وو، ۲۰۱۵؛ وانگ، ۲۰۱۵). چانی و همکاران (۲۰۱۱) معتقدند که به دلیل حمایت دولت از ارتباطات سیاسی، در شرکت‌هایی که روابط سیاسی حاکم است، محیط عملیاتی شفاف نیست. در نتیجه، کیفیت اطلاعات در شرکت‌های دارای ارتباطات سیاسی پایین‌تر از سایر شرکت‌هاست. از سوی دیگر، مسئولیت‌پذیری اجتماعی به مباحث اخلاقی درباره رفتار و تصمیم‌گیری شرکت درباره موضوعاتی مانند مدیریت منابع انسانی، حمایت محیطی، سلامت کاری، روابط اجتماعی و روابط با عرضه‌کنندگان و مشتریان می‌پردازد (کاستلو و لیما، ۲۰۰۶). یکی از وظایف شرکت‌ها در حیطه مسئولیت اجتماعی کمک به بهبود وضعیت اقتصادی و رفاه جامعه است و از طرفی گزارشگری مالی نیز با هدف ارائه اطلاعات صحیح برای تصمیم‌گیری درست مالی و

1. Lee & Wang
2. Ding, Jia, Wilson & Wu
3. Wang
4. Castelo & Lima

در نتیجه رشد اقتصادی انجام می‌شود. بنابراین، انتظار می‌رود در شرکت‌های دارای روابط سیاسی با دولت، با اجرای سازوکار مسئولیت‌پذیری اجتماعی، کیفیت گزارشگری مالی نیز تحت تأثیر قرار گیرد. از این رو، در این پژوهش اثر روابط سیاسی با دولت بر ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش بیانگر آن است که تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ارزش محافظه‌کاری سود مثبت و معنادار است. در توجیه این یافته می‌توان گفت مطابق با نظریه ذی‌نفعان، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها، تعداد ذی‌نفعان را در برابر مدیران مسئول افزایش می‌دهد و در نتیجه، تعداد نظارت‌کنندگان بر رفتارهای مدیریتی افزایش یافته و موجب می‌شود قراردادهای ضمنی با مجموعه‌ای گسترده از ذی‌نفعان منعقد شود (دننگ و همکاران، ۲۰۱۳). همچنین، مدیرانی که خود را متعهد به سازمان می‌دانند تمایل بیشتری به افشای فعالیت‌های اجتماعی خود دارند. بنابراین، انتظار بر این است که افزایش نظارت و گسترش مجموعه‌ای از قراردادهای ضمنی، تضادهای نمایندگی بین مدیران و سهامداران را کاهش دهد (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶). در نتیجه، با تعادل بین منافع و نیازهای ذی‌نفعان مختلف، اتخاذ تصمیم‌های مدیریت از جمله کیفیت سود بهبود یابد (پورتر و کارمر، ۲۰۱۱). همچنین، روابط سیاسی با دولت اثر تعدیل‌کننده منفی بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ارزش محافظه‌کاری سود دارد. می‌توان گفت که وجود مسئولیت‌پذیری اجتماعی در شرکت‌های دارای روابط سیاسی با دولت، نه تنها رفتار مدیران را در ارتباط با گزارشگری مالی اصلاح نمی‌کند و کیفیت را ارتقا نمی‌دهد بلکه، سبب بی‌توجهی نسبت به خصوصیات کیفی اطلاعات مالی گزارش شده می‌شوند و از این رو، کیفیت گزارشگری مالی از نظر ارزش محافظه‌کاری سود کاهش می‌یابد. این موضوع نشان می‌دهد که مدیران ایرانی تا حدودی دارای دید کوتاه‌مدت بوده و با توسل بر سیاست‌های کوتاه‌مدت و بی‌توجهی به مسئولیت‌پذیری اجتماعی بلندمدت و با مصرف منابع بیشتر، باعث تأثیر منفی بر کیفیت سود شرکت می‌شوند. به عبارت دیگر، مدیران ممکن است به‌طور استراتژیک، از افشای مسئولیت اجتماعی برای پنهان کردن رفتار فرصت‌طلبانه خود استفاده کنند. از سوی دیگر، این نتیجه را می‌توان به نظریه نمایندگی (فرصت‌طلبی) ارتباط داد. وابستگی شرکت‌ها به دولت باعث می‌شود که شرکت‌ها انگیزه کمتری

برای بالا بردن کیفیت افشای اطلاعات داشته باشند، زیرا این گروه از شرکت‌ها نیاز کمتری به منابع مالی موجود در بازارهای سرمایه و اعتباردهندگان احساس می‌کنند و منابع مورد نیاز خود را با پشتیبانی دولت و از طریق بانک‌های دولتی تأمین می‌کنند. نتایج این پژوهش با شواهد چوی و پی (۲۰۱۱)، صالح و دونمور (۲۰۰۹)، منصورفر و همکاران (۱۳۹۶) و رضایی و ویسی حصار (۱۳۹۳) مطابقت می‌کند و با نتایج سالوسکی و زولچ (۲۰۱۲)، عظیمی و گنجی (۱۳۹۵) و موسوی و همکاران (۱۳۹۶) در تضاد است.

با توجه به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود که در شرکت‌ها تا حد ممکن از انتخاب مدیران سیاسی برای پست مدیریت ارشد خودداری شود، زیرا این مدیران سعی در رشد ارتباطات سیاسی با دیگران دارند و این رویه بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت تأثیر نامطلوبی می‌گذارد. همچنین، به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود که برای رونق اقتصاد بخش خصوصی، تا حد امکان اجازه انتخاب مدیران سیاسی را در پست‌های مدیریت ارشد محدود کنند و سازوکارهای نظارتی ویژه‌ای را برای اقدامات این مدیران در نظر بگیرند. با توجه به تأثیر مثبت مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر کیفیت گزارشگری مالی پیشنهاد می‌شود سازمان‌های نظارتی همچون، بورس اوراق بهادار تهران و سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردها) جهت توجه بیشتر مدیران به مقوله مسئولیت‌پذیری اجتماعی به عنوان عامل بقای سازمان در بلندمدت، دستورالعمل‌ها و سیاست‌های مناسب در این زمینه اتخاذ نمایند. همچنین، به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود که قوانین و مقرراتی را اتخاذ کند که تا حد امکان بتواند میزان واقعی مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را در طول سال‌های متمادی فعالیت‌شان اندازه‌گیری و مشخص نماید تا هم پژوهشگران از این اطلاعات استفاده کنند و هم ذی‌نفعان شرکت‌ها. در نهایت، به سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان مبانی نظری و ضوابط گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری مالی توصیه می‌شود نتایج این پژوهش را مدنظر قرار داده و جایگاه مسئولیت‌پذیری اجتماعی را در شرکت‌ها تقویت کنند. می‌توان با معرفی زوایای متفاوت مسئولیت‌پذیری اجتماعی و منافع آن برای شرکت‌ها و نیز فراهم کردن سازوکارهای لازم برای گزارشگری مسئولیت اجتماعی، شرکت‌ها را به اجرای هرچه بیشتر اصول مسئولیت‌پذیری اجتماعی تشویق کرد. در پایان، به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آتی، اثر سازوکارهای حاکمیت

شرکتی، قدرت مدیرعامل و رقابت بازار محصول را بر ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی کنند. همچنین، به منظور بررسی بیشتر نتایج پیشنهاد می‌شود پژوهشگران موضوع پژوهش را در سطح صنایع مختلف نیز آزمون کنند. در نهایت، پیشنهاد می‌شود پژوهش حاضر را با استفاده از سایر معیارهای اندازه‌گیری مسئولیت‌پذیری اجتماعی، کیفیت گزارشگری مالی و روابط سیاسی با دولت، مورد بررسی قرار داده و به مقایسه نتایج پردازند.

منابع

- ابراهیمی، سید کاظم؛ بهرامی نسب، علی و کریمی، اسحاق. (۱۳۹۷). ارتباطات سیاسی، کیفیت حسابرسی، بحران مالی، هزینه‌های نمایندگی. *دانش حسابرسی*، ۱۸ (۷۳): ۷۹-۱۰۲.
- افلاطونی، عباس و نیکبخت، لیلی. (۱۳۸۹). کاربرد اقتصادسنجی در تحقیقات حسابداری، مدیریت مالی و علوم اقتصادی. تهران: انتشارات ترمه، چاپ اول.
- بادآور نهندی، یونس و تقی‌زاده خانقاه، وحید. (۱۳۹۷). تأثیر ارتباطات سیاسی بر سرمایه‌گذاری بیشتر از حد و عملکرد شرکت. *فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵ (۲): ۱۹۸-۱۸۱.
- برادران حسن‌زاده، رسول؛ حسینی نسب، مهناز و علمی، نیر. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر محافظه‌کاری بر گزارشگری به موقع اطلاعات مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۳ (۱۰): ۲۲-۱.
- تقی‌زاده خانقاه، وحید و زینالی، مهدی. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها بر کارایی سرمایه‌گذاری و نوآوری. *مجله حسابداری سلامت*، ۵ (۲): ۲۷-۱.
- جلیلی، صابر و قیصری، فرزاد. (۱۳۹۳). بررسی ارتباط بین کیفیت سود و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسی*، ۱۴ (۵۷): ۱۷۰-۱۴۷.
- حاجیه‌ها، زهره و سرفراز، بهمن. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و هزینه حقوق صاحبان سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۴ (۱۴): ۲۳۳-۱۰۵.
- حجازی، رضوان و رجب‌دري، حسین. (۱۳۹۹). رابطه افشای اطلاعات مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و دقت پیش‌بینی مدیران. *حسابداری، پاسخگویی و منافع اجتماعی*، ۱۰ (۴): ۹۱-۷۳.
- خدایی، بهزاد. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین ایفای مسئولیت اجتماعی و مدیریت سود واقعی و حسابداری در شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی و غیرخانوادگی. *فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری*، ۳ (۴): ۳۳۳-۳۰۸.
- رضایی، فرزین و ویسی حصار، ثریا. (۱۳۹۳). اثر روابط سیاسی با دولت بر رابطه بین تمرکز مالکیت با کیفیت گزارشگری مالی و هزینه سهام عادی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۱ (۴): ۴۷۰-۴۴۹.
- سوری، علی. (۱۳۹۳). *اقتصادسنجی مقدماتی*. تهران: نشر فرهنگ شناسی.
- عظیمی، مجید و گنجی ارجنکی، سمیه. (۱۳۹۵). تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت بر کیفیت گزارشگری مالی. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۵ (۱۷): ۲۲-۱.
- فخاری، حسین، رضائی پسته نوئی، یاسر، نوروزی، محمد. (۱۳۹۵). تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت بر کارایی سرمایه‌گذاری. *راهبرد مدیریت مالی*، ۴ (۴): ۸۵-۱۰۶.
- فروغی، داریوش؛ میرشمس شهشانی، مرتضی و پورحسین، سمیه. (۱۳۸۷). نگرش مدیران درباره افشای اطلاعات حسابداری اجتماعی: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۵ (۵۲): ۷۰-۵۵.
- معطوفی، علیرضا و مهرپرور، متینه. (۱۳۹۸). رابطه ارتباطات سیاسی و هزینه نمایندگی شرکت با توجه به نقش تعدیلی کیفیت حسابرسی. *پژوهش حسابداری و حسابرسی*، ۹ (۳): ۱۸۶-۱۵۹.
- منصورفر، غلامرضا؛ قادری، بهمن و دانشیار، فاطمه. (۱۳۹۶). فرضیه سیاسی و کیفیت گزارشگری مالی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۳ (۵۳): ۱۳۴-۱۰۵.
- موسوی، سید احمد؛ رضایی، فرزین و شاه ویسی، فرهاد. (۱۳۹۶). تبیین ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و تأثیر آن بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی. *فصلنامه حسابداری مدیریت*، ۱۰ (۳۳): ۱۴۱-۸۹.

- هاشمی، سید عباس و مشعشی، سید محمد. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر رابطه بین احساسات سرمایه‌گذار و تصمیمات سرمایه‌گذاری شرکت‌ها. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۸(۱): ۲۲۶-۱۹۹.
- Aflatouni, A. & L. Nikbakht. (2010). *Application of econometrics in accounting research, financial management and economics*, Tehran: Termeh Publications, first edition. (In Persian)
- Aupperle, K., Carroll, A. & Hatfield, J. (1985). An empirical examination of the relationship between corporate social responsibility and profitability. *Academy of Management Journal*, 28: 446-63.
- Aflatouni, A. & L. Nikbakht. (2010). *Application of econometrics in accounting research, financial management and economics*, Tehran: Termeh Publications, first edition. (In Persian)
- Aupperle, K. E., Carroll, A. B., & Hatfield, J. D. (1985). An empirical examination of the relationship between corporate social responsibility and profitability. *Academy of management Journal*, 28(2), 446-463.
- Azimi, M. & S. Ganji Arjanaki. (2016). the impact of corporate social responsibility on financial reporting quality. *Journal of Management Studies and Accounting*, 5(17), 96-134. (In Persian).
- Badavar Nahandi, Y., & Taghizadeh Khanqah, V. (2018). The impact of political connections on overinvestment and firm performance. *Accounting and Auditing Review*, 25(2), 181-198. (In Persian).
- Baradaran Hasanzadeh, R., Hosseininasab, M., & Alimi, N. (2014). Effect of Conservatism on timely reporting of financial information on listed companies on the Stock Exchange. *Accounting and Auditing Studies*, 3(10), 38-51. (In Persian)
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of accounting and economics*, 24(1), 3-37.
- Beaver, W. H., & Ryan, S. G. (2000). Biases and lags in book value and their effects on the ability of the book-to-market ratio to predict book return on equity. *Journal of accounting research*, 38(1), 127-148.
- Boubakri, N. Cosset, J. C. & Saffar, W. (2008). Political connections of newly privatized firms. *Journal of Corporate Finance*, 14(5): 654-673.
- Castelo, M., & Lima, L. (2006). Corporate social responsibility and resource-based perspectives. *Journal of Business Ethics*, 69: 111-132.
- Chaney, P.K., Faccio, M., Parsley, (2011). The quality of accounting information in politically connected firms. *Journal of Accounting and Economics*, 51(1&2): 58-76.
- Choi, T. H., & Pae, J. (2011). Business ethics and financial reporting quality: Evidence from Korea. *Journal of business ethics*, 103(3), 403-427.
- Correia Maria, M. (2012). *Political connections, SEC enforcement and Accounting quality*. Rock center for corporate governance at Stanford University. Working Paper.
- Deng, X., Kang, J. K., & Low, B. S. (2013). Corporate social responsibility and stakeholder value maximization: Evidence from mergers. *Journal of financial Economics*, 110(1), 87-109.
- Ding, S., Jia, C., Wilson, C., & Wu, Z. (2015). Political connections and agency conflicts: the roles of owner and manager political influence on executive compensation. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 45(2), 407-434.

- Ebrahimi, K. Bahrami nasab, A. & E. Karimi. (2018). Political communication, audit quality, financial crisis, agency costs. *Audit Science*, 18(73): 79-102. (in Persian)
- Edmans, A. (2011). Does the Stock Market Fully Value Intangibles? Employee Satisfaction and Equity Prices. *Journal of Financial Economics*, 101(3): 621-640.
- Ernfjord, K., & Voigt, M., (2018). *Corporate Social Responsibility (CSR) Disclosure and Earnings Management*. Master Degree Project in Accounting, University of Gothenburg, School of Business, Economics and Law.
- Fakhari, H. Rezaei Pitenoei, Y. & M. Noroozi. (2017). Corporate Social Responsibility Disclosure and Investment Efficiency. *Financial Management Strategy*, 4(4), 85-106. (In Persian)
- Fan, G., Wang, X., Zhang, L. W., & Zhu, H. (2003). Marketization index for China's provinces. *Economic Research Journal*, 3, 9-18.
- Fan, J. P., Rui, O. M., & Zhao, M. (2008). Public governance and corporate finance: Evidence from corruption cases. *Journal of comparative Economics*, 36(3), 343-364.
- FOROUGHI, D., MIRSHAMS, S. M., & Pourhossein, S. (2008). MANAGERMENTS' PERCEPTIONS ABOUT SOCIAL ACCOUNTING INFORMATION DISCLOSURES: LISTED COMPANIES IN TSE.
- Gao, F.; Lisic, L. L.; and I. X. Zhang (2014). Commitment to Social Good and Insider Trading. *Journal of Accounting and Economics*, 57(2 & 3): 149-175.
- Gil, E. G.; Manzano, M. P.; and J. H. Fernández (2016). Investigating the Relationship between Corporate Social Responsibility and Earnings Management: Evidence from Spain. *Business Research Quarterly*, 19(4): 289-299.
- Givoly, D., and Hayn, C. (2000). The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: has financial accounting become more conservative? *Journal of Accounting & Economics*, 29, 287-320.
- Haider, I., Singh, H., & Sultana, N. (2021). Managerial ability and accounting conservatism. *Journal of Contemporary Accounting and Economics* 17(2021) 100242.
- Hajiha, Z. & B. Sarfaraz. (2014). the relation between corporate social responsibility and cost of equity capital of firms listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 4(14): 105-123. (In Persian)
- Hashemi, A. & M. Moshashae. (2018). Corporate governance and the relation between investor sentiment and corporate investment decisions, *Empirical Research in Accounting*, 8(1), 199-226. (In Persian)
- Hejazi, R. & H. Rajabdorri. (2020). the Relationship between Disclosure of Social Responsibility Information and Accuracy of Managers Forecast. *Journal of Accounting and Social Interests*, 10(4), 73-92. doi: 10.22051/ijar.2018.21343.1414. (In Persian)
- Hong, Yongtao & Margaret L. Andersen. (2011). The Relationship between Corporate Social Responsibility and Earnings Management: An Explanatory study. *Journal of Business Ethics*, 104: 461-471.
- Jalili, S. & F. Qaisari. (2015). Investigating the relationship between quality of profit and social responsibility of companies acquired in Tehran Stock Exchange. *Journal of Audis Science*, 14(57): 147-170. (In Persian)
- Jensen, M. C. (2001). Value Maximization, Stakeholder Theory, and the Corporate Objective Function. *Journal of Applied Corporate Finance*, 14(3): 8-21.

- Jensen, M. C. and W. H. Meckling (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4): 305-360.
- Jones, T. M. (1995). Instrumental stakeholder theory: A synthesis of ethics and economics. *Academy of Management Review*, 20: 404-437.
- Khan, A., Mihret, D.G. & Muttakin, M.B. (2016). Corporate political connections, agency costs and audit quality. *International Journal of Accounting & Information Management*, 24(4), 357-374.
- Khodaei, B. (2017). Investigating the relationship between social responsibility and real earnings management and accounting earnings management in the family and nonfamily firms. *Journal of Management Studies and Accounting*, 3(4): 308-323. (In Persian)
- Kim, Y.; Park, M. S.; and B. Wier (2012). Is Earnings Quality Associated with Corporate Social Responsibility? *The Accounting Review*, 87(3): 761-796.
- Kim, Yongtae, Myung Seok Park & Benson Wier. (2012). Is Earning Quality associated with Corporate Social Responsibility? *The Accounting Review*, 87: 761-796.
- Kruger, P. (2015). Corporate Goodness and Shareholder Wealth. *Journal of Financial Economics*, 115(2): 304-329.
- Lee, W., Wang, L. (2017). Do political connections affect stock price crash risk? Firm-level evidence from China. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 48(3): 643-676.
- Leuz, Christian, Nanda, Dhananjan, Wysocki, Peter D., (2003). Earnings management and investor protection: An international comparison. *Journal of Financial Economics*, 69: 505-527.
- Lin, K. J., Karim, E. K., & Carter, C. (2015). Why does China's stock market have highly synchronous stock price movements? An information supply perspective *Advances in Accounting*, 31(1), 68-791.
- Mansourfar, Gh. Qaderi, B. & F. Daneshyar. (2017). Political hypotheses and financial reporting quality: empirical evidence from Tehran Stock Exchange. *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 13(53): 105-134. (In Persian)
- Matoufi, A. & M. Mehrparvar. (2019). The Relationship between Political Connections and Agency Costs Considering the Moderating Role of Audit Quality. *Journal of Accounting and Social Interests*, 9(3), 157-184. doi: 10.22051/ijar.2019.23995.1476. (In Persian)
- Mousavi, S.A. Rezaei, F. & F. Shahveisi. (2017). Developing the corporate social responsibility model and its impact on the qualitative characteristics of financial information. *Management Accounting*, 10(33): 89-141. (In Persian)
- Pagano, M. and P. F. Volpin, (2005). The Political Economy of Corporate Governance. *American Economic Review*, 95(4): 1005-1030.
- Porter, M. E. and M. R. Kramer (2011). Creating a Shared Value. *Harvard Business Review*, 89(1 & 2): 62-77.
- Preston, L. & O'Bannon, D. (1997). The corporate social-financial performance relationship. A typology and analysis. *Business and Society*, 36: 419-429.
- Ramanathan, R., Ramanathan, U., Bentley, Y. (2017). The debate on flexibility of environmental regulations, innovation capabilities and financial performance -A novel use of DEA, *Omega*, 75(5): 131-138.
- Rezaee, Z. Dou H. & Zhang, H. (2019). Corporate social responsibility and earnings quality: Evidence from China. *Global Finance Journal*, <https://doi.org/10.1016/j.gfj.2019.05.002>.

- Rezaei, F. & S. Weysihsar. (2014). the effect of political connections with the government on the relationship between ownership concentration with quality of financial reporting and the cost of equity capital. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 21(4), 449-470. (In Persian)
- Salewski, Marcus & Henning Zülch. (2012). *the Impact of Corporate Social Responsibility (CSR) on Financial Reporting Quality*. <http://www.ssrn.com>.
- Salleh, F., & Dunmore, P.V., (2009). Government political support, corporate governance and financial reporting quality: evidence from companies in Malaysia. *Annual Meeting and Conference on Teaching and Learning in Accounting, New York*.
- Samy, Martin; Odemilin, Godwin; Bampton, Roberta. (2010). corporate social responsibility: a strategy for sustainable business success. An analysis of 20 selected British companies. *Journal of Corporate Governance*, 10(2): 203-217.
- Sandbur, H S; and Kapoor, S. (2010). Corporate social responsibility initiatives: An analysis of voluntary corporate disclosure. *South Asian Journal of Management*, 17(2): 47-80.
- Schipper, Katherine, (1989). Commentary on earnings management. *Accounting Horizons*, 3: 91-102.
- Song, Y., Lina, w., & Zi, Y., (2011). Impacts of political connections on earnings quality of Chinese private listed companies. *Journal of Advances in Education and Management Communications in Computer and Information Science*, 211: 85-92.
- Souri, A. (2014). *Preliminary econometrics*, Tehran: Farhangology Publishing. (In Persian)
- Taghizade Khanghah, V. & M. Zeynali. (2016). Investigating the effect of corporate social responsibility on the investment efficiency and innovation. *Journal of Health Accounting*, 5(2): 1-27. (In Persian)
- Wang, L. (2015). Protection or expropriation: Politically connected independent directors in China. *Journal of Banking & Finance*, 55: 92-106.
- Wang, Z., Chen, M.H., Chin, CH.L, Zheng, Q. (2017). Managerial ability, political connections, and fraudulent financial reporting in China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 36(2): 141-162.
- Yu-Shu, P; Chayi-Lin, H; Alta-Uya, D. (2015). Corporate social responsibility and Corporate Fanancial performance: The intervening Effect of social capital. *Journal of Advanced Management Science*, 3(4): 276-283.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.



تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی و نقش تعدیلی اندازه شرکت بر اجتناب مالیاتی با استفاده از معادلات ساختاری^۱

صدیقه عزیزی^۲، حسین جوکار^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۱۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۰۵

مقاله پژوهشی

چکیده

بر پایه نظریه نمایندگی، فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی می‌تواند برای کاهش هزینه‌های سیاسی مورد استفاده قرار گیرد، کاهش هزینه‌های سیاسی می‌تواند منجر به گرایش بیشتر به اجتناب مالیاتی شود. با این وجود، هزینه‌های سیاسی بسیار به اندازه شرکت وابسته است، زیرا بر پایه فرضیه هزینه‌های سیاسی شرکت‌های بزرگ‌تر بیشتر تحت نظارت دولت قرار می‌گیرند و بدین ترتیب بیشتر در معرض مواجهه با هزینه‌های سیاسی هستند. بر این اساس، هدف اصلی این پژوهش، بررسی تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی و نقش تعدیلی اندازه شرکت بر اجتناب مالیاتی با استفاده از معادلات ساختاری است. در این راستا برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی از نرخ موثر مالیاتی و برای سنجش مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت از شاخص KLD استفاده شده است. بدین منظور، نمونه‌ای متشکل از ۱۲۰۰ سال/شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۸ با استفاده از معادلات ساختاری بررسی شده است. نتایج پژوهش نشان داد افزایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی منجر به کاهش اجتناب مالیاتی می‌شود. همچنین، نتایج پژوهش در ارتباط با اثر تعدیل‌کنندگی اندازه شرکت نشان داد اندازه شرکت دارای اثر تعدیل‌کنندگی بر رابطه بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی است. به عبارتی دیگر، هنگامی که اندازه شرکت بزرگ‌تر است، رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی قوی‌تر است.

واژه‌های کلیدی: اندازه شرکت، افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی، اجتناب مالیاتی.

طبقه بندی موضوعی: M14, L25, H26

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.34961.1618

۱. استادیار، گروه حسابداری، واحد بافت، دانشگاه آزاد اسلامی، بافت، ایران. (s_azizi23@yahoo.com)

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. (نویسنده مسئول). (abs.jokar1388@gmail.com)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی، باور شرکت در این خصوص است که کلیه اقدامات شرکت از جمله سیاست‌های مربوط به پرداخت مالیات بر تمامی ذینفعان تاثیر می‌گذارد (دارایی و همکاران، ۱۳۹۶). بر مبنای این دیدگاه، فعالیت‌های مسئولانه شامل توجه به تاثیر اقدامات شرکت و تلاش جهت اثرگذاری مثبت و حفظ منافع کلیه ذینفعان است و فعالیت‌های غیرمسئولانه مجموعه اقداماتی تعریف می‌شوند که اثرات منفی داشته و به‌طور گسترده به راهبری شرکتی، روابط کارکنان، جامعه، بهداشت عمومی، حقوق بشر، محیط زیست و ... آسیب می‌رسانند (حجازی و همکاران، ۱۳۹۴). منطبق با این دیدگاه اجتناب از مالیات در گروه فعالیت غیرمسئولانه یا غفلت از مسئولیت‌پذیری اجتماعی قرار می‌گیرد. منظور از اجتناب مالیاتی، تلاش در جهت کاهش مالیات‌های پرداختنی است (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰). در حقیقت، اجتناب از مالیات استفاده از خلأهای قانونی در قوانین مالیاتی در راستای کاهش مالیات یا به تعبیری دیگر، سوءاستفاده رسمی از قوانین، معافیت‌ها و مشوق‌های قانونی است (قادرزاده و علوی ۱۴۰۰). در اجتناب مالیاتی، شرکت سهم عادلانه خود از مالیات واقعی را به منظور تامین مالی کالاهای عمومی و خدمات اجتماعی به دولت پرداخت نمی‌کند (فریز و همکاران، ۲۰۱۲). بنابراین، اجتناب مالیاتی می‌تواند موجب اختلال در سیستم اقتصادی کشور شده و خسارت‌های اقتصادی و غیرقابل جبرانی بر وضعیت اجتماع وارد کند (لندولف، ۲۰۰۶؛ ویلیامز، ۲۰۰۷).

علی‌رغم تعریف فوق، در ادبیات نظری موجود دو دیدگاه متضاد و رقیب در ارتباط با هزینه مالیات وجود دارد. دیدگاه اول بیان می‌کند مدیران شرکت‌ها به دنبال صرفه‌جویی و اجتناب مالیاتی هستند. این دیدگاه بر این مبنای است که هزینه‌های مالیات سود خالص شرکت را به طور قابل توجهی کاهش می‌دهد. بر این اساس، تلاش‌های فراوانی برای به حداقل رساندن پرداخت مالیات که یکی از آنها استفاده از مدیریت مالیاتی می‌باشد، به منظور اجتناب مالیاتی صورت گرفته است. دیدگاه دوم از این ایده پشتیبانی می‌کند که شرکت‌ها به جای صرفه‌جویی مالیاتی، ترجیح می‌دهند مالیات را کامل پرداخت کنند تا اعتبار اجتماعی و شهرت عمومی خود را حفظ و ارتقا ببخشند (اسکولز و همکاران، ۲۰۰۵). این دیدگاه مطابق با اهداف مسئولیت‌پذیری اجتماعی است که بیان می‌کند هدف اصلی از مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی ایجاد ارزش برای ذینفعان و گنجاندن آن در تصمیم‌گیری‌های

شرکت‌ها بدون تفکیک کسب و کار از اخلاق است (فریمن، ۲۰۰۳). ترکیب این دو دیدگاه نظری نشان می‌دهد ایجاد تعادل بین اهداف اجتماعی و اجتناب مالیاتی و عوامل موثر بر این رابطه یک مسئله اساسی است.

مروری بر ادبیات نظری نشان می‌دهد دلیل این دو دیدگاه متضاد و رقیب در ارتباط با رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی، می‌تواند اندازه شرکت باشد، زیرا با توجه به فرضیه اندازه، شرکت‌ها با اندازه بزرگ در مقایسه با شرکت‌های با اندازه کوچکتر به لحاظ تامین مالی، مدیریت، تضاد منافع و نرخ موثر مالیاتی تفاوت دارند (ملانظری و همکاران، ۱۳۹۱؛ مهربان پور و همکاران، ۱۳۹۶) و این تفاوت‌ها می‌تواند بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی، اجتناب مالیاتی و انگیزه‌های پرداخت مالیات در شرکت‌ها با اندازه‌های بزرگ و کوچک به طرق مختلف تاثیرگذار باشد. توضیحی که در این مورد می‌توان ارائه داد بر پایه دو نظریه هزینه‌های سیاسی و نمایندگی است. مطابق با نظریه نمایندگی، فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی می‌تواند برای کاهش هزینه‌های سیاسی مورد استفاده قرار گیرد (حسین و همکاران، ۲۰۰۶). کاهش هزینه‌های سیاسی می‌تواند منجر به گرایش بیشتر به اجتناب مالیاتی شود. با این وجود، هزینه‌های سیاسی بسیار به اندازه شرکت وابسته است، زیرا بر پایه فرضیه هزینه‌های سیاسی شرکت‌های بزرگتر بیشتر تحت نظارت دولت قرار می‌گیرند و بدین ترتیب بیشتر در معرض مواجهه با هزینه‌های سیاسی هستند. بنابراین، انتظار می‌رود این شرکت‌ها گرایش کمتری به اجتناب مالیاتی داشته باشند (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۶). بر این اساس، رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی به شدت به اندازه شرکت وابسته است (حسین و همکاران، ۲۰۰۶).

از سوی دیگر، اگر چه همان گونه که بیان شد مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی از مباحث مهم در حوزه حسابداری و مدیریت به شمار می‌آید (هوی و همکاران، ۲۰۱۳)، اما اغلب مطالعات انجام شده در بورس اوراق بهادار تهران در حوزه مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی (مانند حجازی و همکاران، ۱۳۹۴؛ احمدی نیسانی و همکاران، ۱۳۹۴؛ دارابی و همکاران، ۱۳۹۴) صرفاً به بررسی جداگانه این مباحث پرداخته و فرضیه اندازه شرکت را مورد بررسی قرار نداده. به عبارتی، در این مطالعات اغلب به بررسی تاثیر مستقیم مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر اجتناب مالیاتی

پرداخته شده است و به بررسی این موضوع پرداخته نشده است که در شرایطی که اندازه شرکت‌ها متفاوت باشد، تفاوت در اندازه شرکت چه تاثیری می‌تواند بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی با اجتناب مالیاتی بگذارد. بنابراین، شکاف قابل توجهی در ادبیات موجود وجود دارد که این پژوهش به دنبال پر کردن آن است. با توجه به آنچه بیان شد، هدف از این پژوهش بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اندازه شرکت بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی است. در این راستا تلاش شده با استفاده از فن معادلات ساختاری و معیارهای مشاهده‌پذیر بیشتری که دارای پشتوانه نظری نیز باشند، معیار جامع‌تری ارائه شود و به پرسش‌های ذیل پاسخ داده شود. آیا مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تاثیرگذار است؟ آیا اندازه شرکت بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها تاثیر می‌گذارد؟ آیا اندازه شرکت بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی دارای اثر تعدیل‌کنندگی است؟

در ادامه پژوهش، ابتدا مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش ارائه شده است. سپس روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش تشریح شده است و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها برگرفته از پژوهش بیان شده است.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

مسئولیت‌پذیری اجتماعی

مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی روشی است که شرکت از طریق آن، ملاحظه‌های اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی را با ارزش‌ها، فرهنگ، راهبردها، ساختار و فرایندهای خود یکپارچه می‌کند (فروغی، امیری و جوانمرد، ۱۳۹۷). کارول (۱۹۹۱) بیان می‌کند شرکت‌ها باید به دنبال مشروعیت اجتماعی باشند. از این دیدگاه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت شامل مجموع تعهداتی است که یک شرکت نسبت به جامعه دارد. کارول (۱۹۹۱) نسبت به پاسخ شرکت‌ها به مسئولیت‌پذیری اجتماعی ابعاد چهارگانه‌ی را تحت عنوان هرم مسئولیت‌پذیری اجتماعی ارائه کرد که نخستین مدل مفهومی در مسئولیت‌پذیری اجتماعی است. مهمترین بعد مسئولیت‌پذیری اجتماعی

شرکتی از دیدگاه کارول (۱۹۹۱) بعد اقتصادی است که در آن فعالیت‌ها و اقدامات اقتصادی مدنظر قرار می‌گیرد. در این سطح، سازمان‌ها موظف هستند تا نیازهای اقتصادی جامعه را برآورند و کالاها و خدمات مورد نیاز آن را تأمین نمایند. بعد قانونی (حقوقی)، دومین بعد مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی است که آن را التزام اجتماعی نیز می‌نامند. در این سطح سازمان‌ها ملزم می‌شوند در چارچوب قانون و مقررات عمومی عمل کنند. سومین بعد مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی، بعد اخلاقی است. در این سطح، از سازمان‌ها انتظار می‌رود که همانند سایر اعضای جامعه شئون اخلاقی را در کارها و فعالیت‌های خود مورد توجه قرار دهند. این بعد را پاسخگویی اجتماعی می‌نامند. بعد ملی، چهارمین بعد مسئولیت‌پذیری اجتماعی است که شامل انتظارات، خواسته‌ها و سیاست‌های مدیران عالی در سطح کلان است. در این سطح از سازمان‌ها انتظار می‌رود با نگرشی همه‌جانبه و حفظ مصالح کشور، تصمیمات و استراتژی‌های کلی را سرلوحه امور خود قرار داده و با دید بلندمدت تصمیم‌گیری نمایند (فلمینگ، ۲۰۰۲).

به طور حتم، چارچوب مدل هرمی کارول (۱۹۹۱) نمی‌تواند طبیعت قلمروهای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت را به طور کامل نمایان کند (گوا، ۲۰۰۸). بنابراین، در مورد ابعاد مسئولیت‌پذیری اجتماعی مدل‌های مفهومی مختلفی در جامعه ارائه شده که می‌توان به مدل دوایر متقاطع، مدل دوایر متحدالمرکز، مدل پرستو و پست، مدل پنج بعدی و مدل استرن اشاره کرد.

اجتناب مالیاتی

هزینه‌های مالیاتی از جمله هزینه‌هایی هستند که افراد و شرکت‌ها به موجب فعالیت‌های درآمدزا، متحمل می‌شوند. پرداخت مالیات که ثروت را از شرکت و مالکان آن به دولت منتقل می‌کند؛ لذا اغلب شرکت‌ها اقدامات مدیریتی خود را به گونه‌ای طراحی و اجرا می‌کنند که تعهدات مالیاتی خود را به حداقل برسانند (کیم و همکاران، ۲۰۱۳؛ مهرانی و سیدی، ۱۳۹۲). برنامه‌ریزی مالیاتی، فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی از جمله فعالیت‌هایی است که شرکت‌ها به وسیله آن‌ها سعی در کاهش مالیات پرداختنی دارند (خانی و همکاران، ۱۳۹۳). اجتناب از مالیات یک فعالیت گریز از مالیات بدون شکستن خطوط قوانین و درون چارچوب قوانین مالیات است (اگراوال، ۲۰۰۷).

تمایز مفهومی بین فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی ریشه در قانونی بودن اقدامات مودیان دارد. فرار مالیاتی برخلاف اجتناب مالیاتی نوعی تخطی از قانون است (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۵). وجه تمایز بین برنامه‌ریزی مالیاتی و اجتناب از مالیات در این است که در برنامه‌ریزی حسن نیت وجود دارد، اما در اجتناب مالیاتی سوءنیت وجود دارد (اگراوال، ۲۰۰۷).

اجتناب مالیاتی در محدوده‌ای معین جهت استفاده از مزایای مالیاتی است و به‌طور عمده قوانین محدودکننده‌ای در زمینه کنترل اجتناب مالیاتی وجود ندارد. بنابراین، بسیاری از شرکت‌ها درگیر اجتناب مالیاتی می‌شوند (متین فرد و چهارم‌حالی، ۱۳۹۹). به همین دلیل تعیین عوامل تأثیرگذار بر سطح اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها از اهمیت فراوانی برخوردار است.

بررسی تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر اجتناب مالیاتی

فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی اجباری و الزامی نیست (ویلیامز، ۲۰۰۷؛ مولایی ایل ذوله و همکاران، ۱۳۹۹). بنابراین، در خصوص دلیل مشارکت یا عدم مشارکت شرکت در فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت‌پذیری اجتماعی، دیدگاه‌های متعددی وجود دارد. نخستین دیدگاه که تا حد زیادی مبتنی بر نظریه نمایندگی است، دیدگاه سنتی است.

در این دیدگاه، شرکت تنها زمانی در فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت‌پذیری اجتماعی مشارکت می‌کند که این فعالیت‌ها موجب افزایش سودآوری شوند، زیرا شرکت صرفاً نسبت به سهامداران مسئولیت دارد و فعالیت‌های خارج از این محدوده اهمیتی نداشته و موجب سودآوری نمی‌شوند (فریدمن، ۲۰۲۰). همچنین در دیدگاه سنتی، پرداخت مالیات به عنوان یکی از هزینه‌های عملیاتی شرکت در نظر گرفته می‌شود. بنابراین، شرکت برای به حداقل رساندن میزان مالیات پرداختی تلاش کرده و از پرداخت مالیات اجتناب می‌کند (آوی یونا، ۲۰۰۸). با توجه به این دیدگاه، ارتباط بسیار اندکی بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و سیاست‌های مالیاتی مانند اجتناب یا تمکین مالیاتی وجود دارد (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۶، ۱۹۹۰) و پرداخت هزینه‌هایی مانند مالیات به عنوان هزینه‌های شهرت یا هزینه‌های سیاسی تلقی می‌شوند (شولز و همکاران، ۲۰۰۵؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰).

دومین دیدگاه که در مقابل دیدگاه سنتی و نظریه نمایندگی قرار دارد، دیدگاه گسترده است که بر مبنای نظریه ذینفعان استوار است (آوی یونا، ۲۰۰۵؛ ژان، ۲۰۰۸؛ لاینز و ریچاردسون، ۲۰۱۲). در دیدگاه گسترده، ذینفعان دیگری علاوه سهامداران وجود دارد که فعالیت‌های شرکت تاثیرات قابل توجهی بر آنان دارد. بنابراین، شرکت نسبت به آنها مسئول است. بدین ترتیب شرکت به منظور کسب نتایج مطلوب سیاست‌ها و رویه‌های خود را فراتر از حفظ منافع سهامداران بنا نهاده و برای حفظ منافع تمام ذینفعان و اجتماع برنامه‌ریزی می‌کند (آوی یونا، ۲۰۰۸؛ ژان، ۲۰۰۸). در این دیدگاه، هرگونه تلاشی به منظور تمکین اجتناب مالیاتی شرکتی و کمک به دولت جهت افزایش رفاه جامعه، مسئولیت اجتماعی تلقی می‌شود (ویلیامز، ۲۰۰۷).

با در نظر گرفتن این دیدگاه، اجتناب مالیاتی از سوی شرکت‌ها، جامعه را تحت تاثیر قرار می‌دهد، زیرا پرداخت مالیات کمتر، منجر به کمبود نقدینگی برای زیرساخت‌ها، بهداشت و درمان و آموزش و پرورش می‌شود و در نتیجه جامعه متحمل زیان بابت اجتناب مالیاتی شرکت‌ها می‌شود. بدین ترتیب اجتناب مالیاتی یک فعالیت غیراخلاقی است و پیامد آن برای دولت‌هایی است که به خوبی نمی‌توانند محصولات اجتماعی ارائه نمایند (سیکا، ۲۰۱۰). بنابراین، یکی از مسئولیت‌های اجتماعی شرکت عدم اجتناب مالیاتی است؛ یعنی شرکت سهم عادلانه خود از مالیات واقعی و قانونی را به دولت پرداخت می‌کند (کریستنسن و مورفی، ۲۰۰۴). در دیدگاه گسترده، عدم اجتناب مالیاتی شرکتی یکی از مصادیق مسئولیت اجتماعی شرکتی بوده و در ارتباط مستقیم با آن است (حجازی و همکاران، ۱۳۹۴). با توجه به تجزیه و تحلیل فوق برای بررسی تاثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر اجتناب مالیاتی، فرضیه اول پژوهش به صورت زیر تدوین شده است.

فرضیه اول: مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر اجتناب مالیاتی تاثیر می‌گذارد.

اندازه شرکت

اندازه شرکت تعیین‌کننده حجم و گستردگی فعالیت یک شرکت است. در بخش ویژگی‌های شرکتی عاملی همانند اندازه شرکت می‌تواند بر حاکمیت شرکتی مؤثر باشد. از سوی دیگر، شرکت‌های بزرگ‌تر به دلیل ارتباطات بیشتر با ذینفعان و وجود سازوکارهای کنترلی بیشتر، از

ریسک تجاری کمتری برخوردارند. به علاوه، شرکت‌های بزرگ به دلیل تحمل هزینه‌های سیاسی بیشتر، ناچار به شفافیت و پاسخگویی بیشتری نیز هستند (واتر و زیمرمن، ۱۹۸۶). به‌بیانی دیگر، شرکت‌های بزرگ‌تر به واسطه ارتباط بیشترشان با سایر ذینفعان مستلزم وجود سازوکارهای مناسبتری برای پاسخگویی هستند (آگاروا و همکاران، ۲۰۰۶). در نتیجه انتظار می‌رود اندازه شرکت هم با رتبه حاکمیت شرکتی رابطه معناداری داشته باشد و هم ارتباط آن با ارزش و عملکرد شرکت ارتباط مستقیمی باشد (عارف منش و زارع زردینی، ۱۳۹۹؛ کیل و نیکسون، ۲۰۰۳).

از دیدگاه نظری رابطه بین اندازه یک واحد تجاری و اهرم مالی روشن نیست. وارنر (۱۹۷۷) استدلال می‌کند که احتمال ورشکستگی به نسبت در شرکت‌های کوچکتر بیشتر است. در تحقیق دیگری تیتن و وسلز (۱۹۸۸) به تنوع فعالیت‌های شرکت‌های بزرگ‌تر اشاره می‌کنند و در نتیجه، این شرکت‌ها را کمتر مستعد ورشکستگی می‌دانند. بر این اساس، عنوان می‌نمایند که شرکت‌های بزرگ‌تر می‌توانند از اهرم بالاتری استفاده کنند. در نتیجه، براساس تئوری موازنه ایستا رابطه معکوسی را میان اندازه و احتمال ورشکستگی و رابطه مثبتی را بین اندازه و اهرم متصور می‌باشد. بر اساس مدل موازنه ایستا، شرکت‌های بزرگ‌تر از توان جذب سپرده و ظرفیت استقراض بیشتری برخوردار بوده و از این طریق می‌توانند سودهای بیشتری را تحصیل کنند. همچنین، شرکت‌های بزرگ‌تر معمولاً از تنوع بیشتری برخوردار بوده و جریان‌های نقدی پایدارتری دارند، به طوری که ثبات وجه نقد باعث کاهش ریسک ورشکستگی آنها می‌شود (چن و روگر، ۲۰۰۵). آنها همچنین در زمان استفاده از بدهی دارای قدرت چانه زنی بیشتری هستند و می‌توانند هزینه‌های مبادله مرتبط با انتشار بدهی‌های بلندمدت را کاهش دهند.

در شرکت‌های بزرگ احتمال وجود سهامداران متنوع نیز بیشتر می‌باشد. بنابراین، کنترل کمتری بر مدیریت واحد تجاری اعمال می‌شود و این احتمال وجود دارد که مدیران برای کاهش ریسک زیان شخصی حاصل از ورشکستگی از بدهی بیشتری استفاده کنند. با توجه به موارد فوق از دیدگاه نظریه موازنه ایستا رابطه مثبت و معنی‌داری میان اندازه شرکت و اهرم مالی وجود دارد. به نوعی می‌توان بیان کرد هر چه اندازه شرکت بزرگ‌تر باشد، آن شرکت نزد بازارهای سرمایه، وام‌دهندگان و سرمایه‌گذاران از اعتبار بیشتری برخوردار خواهد بود و هزینه‌های نمایندگی کمتری در استفاده از

بدهی متوجه اعتباردهندگان و بستانکاران شرکت است. بنابراین، شرکت قادر به استفاده از میزان بیشتری از وام و اعتبار مورد نیاز خود می‌باشد که این مسئله در مورد شرکت‌های کوچکتر صادق نیست و آنها دسترسی کمتری به بازارهای سرمایه دارند. در نتیجه، بر مبنای تئوری هزینه‌های نمایندگی بین اندازه شرکت و نسبت بدهی یک رابطه مستقیم و مثبت وجود دارد (فری و جونز، ۱۹۷۹).

بررسی تأثیر اندازه شرکت بر اجتناب مالیات

در ارتباط با مالیات و اندازه شرکت پژوهش‌های مختلفی (مانند فیتزی و ماندرا، ۲۰۱۹؛ ملانظری و همکاران، ۱۳۹۱؛ مهربان پور و همکاران، ۱۳۹۶) صورت گرفته است. مبنای نظری این پژوهش‌ها عموماً بر پایه دو فرضیه هزینه‌های سیاسی و قدرت سیاسی هستند. واتس و زیمرمن (۱۹۸۶) نشان دادند که شرکت‌های بزرگ‌تر بیشتر تحت نظارت دولت قرار می‌گیرند و بیشتر در معرض مواجهه با هزینه‌های سیاسی هستند. بنابراین، انتظار می‌رود این شرکت‌ها گرایش کمتری به اجتناب مالیاتی داشته باشند. در مقابل فرضیه قدرت سیاسی قرار دارد که توسط سالامون و سیگفرید (۱۹۷۷) توسعه یافته است. مطابق با این فرضیه، شرکت‌های بزرگ‌تر از قدرت سیاسی و اقتصادی ممتازی نسبت به شرکت‌های کوچکتر بهره می‌برند. این شرکت‌ها با استفاده از قدرت اقتصادی و لابی‌گری، درصدد اثرگذاری بر قوانین هستند و سعی دارند در طرح‌ها و پروژه‌های مالیات‌کاه، سرمایه‌گذاری کنند. می‌توان انتظار داشت اندازه شرکت بر اجتناب مالیاتی تأثیرگذار باشد (مهرانی و سیدی، ۱۳۹۳).

در همین راستا، مطالعات انجام شده در بورس اوراق بهادار تهران در حوزه مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی (مانند حجازی و همکاران، ۱۳۹۴؛ احمدی نیسانی و همکاران، ۱۳۹۴؛ دارابی و همکاران، ۱۳۹۴)، اندازه شرکت را به عنوان یک متغیر کنترل شده در نظر گرفته است. این پژوهش‌ها بیان می‌کنند شرکت‌های بزرگ اجتناب مالیاتی بیشتری در مقایسه با شرکت‌های کوچک دارند (مهربان پور و همکاران، ۱۳۹۶)، در حالی که بر مبنای ادبیات پژوهشی، اندازه دارای اثر تعدیل‌کنندگی است. توضیحی که در خصوص تعدیل‌کنندگی اندازه شرکت وجود دارد بر پایه دو نظریه مشروعیت و هزینه‌های سیاسی است.

بر پایه فرضیه هزینه‌های سیاسی شرکت‌های بزرگ‌تر به دلیل داشتن منابع و عملیات وسیع‌تر، بیشتر تحت نظارت دولت قرار می‌گیرند و بنابراین، بیشتر در معرض مواجهه با هزینه‌های سیاسی هستند (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۶). از سوی دیگر، بر پایه نظریه مشروعیت شرکت‌های بزرگ‌تر در معرض موشکافی بیشتری به وسیله گروه‌های مختلف جامعه هستند. بنابراین، از سوی جامعه، تحت فشار بیشتری برای انجام مسئولیت‌های اجتماعی به منظور مشروعیت بخشیدن به فعالیت‌های خود هستند (حنیفا و کوک، ۲۰۰۵). در مقابل، شرکت‌های بزرگ‌تر نیز به دنبال راه‌هایی برای کاهش توجه نسبت به خودشان هستند. یکی از این راه‌ها کاهش سود خالص به منظور اجتناب از توجه رسانه‌ها و مردم است (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۶). در این مسیر یکی از اقدامات کاهش سود خالص، هزینه مالیات پرداختی توسط شرکت‌ها است. بنابراین، بر اساس فرضیه هزینه سیاسی و مشروعیت، قابل درک است که شرکت‌های بزرگ‌تر کمتر به اجتناب مالیات روی آورند، زیرا از این طریق اول، در فعالیت‌های اجتماعی شرکت کرده و سود خالص کمتری را گزارش خواهند کرد و با پرداخت منصفانه مالیات، کمتر توجه دولت را نسب به خویش جلب می‌کنند (پورحیدری، سروستانی، ۱۳۹۲).

با توجه به توضیحات فوق قابل درک است که اندازه شرکت‌ها می‌تواند نقشی محوری به عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده بازی کند. بر این اساس، برای ارائه درک بهتری از رابطه بین اندازه شرکت بر اجتناب مالیاتی و بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اندازه شرکت بر این رابطه، فرضیه دوم و سوم پژوهش به صورت زیر تدوین شده است.

فرضیه دوم: اندازه شرکت بر اجتناب مالیاتی تاثیر می‌گذارد.

فرضیه سوم: اندازه شرکت رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی را تعدیل می‌کند.

پیشینه پژوهش

در راستای بررسی پیشینه پژوهش هر چند مطالعاتی در زمینه مسئولیت‌پذیری اجتماعی، اجتناب مالیاتی و اندازه شرکت انجام شده است، اما اغلب پژوهش‌های انجام شده در این زمینه صرفاً به بررسی جداگانه این مباحث پرداخته و تا حدود زیادی مستقل از هم عمل کرده‌اند. در همین راستا،

علی‌رغم وجود تئوری‌های مختلف که نشان می‌دهند رابطه‌ای حساس بین مسئولیت اجتماعی و اجتناب مالیاتی وجود دارد و عواملی هستند که می‌تواند این رابطه را تحت تأثیر قرار دهد، در زمینه بررسی عوامل تأثیرگذار بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی و اجتناب مالیاتی پژوهش‌های کمی در این حوزه صورت گرفته است.

مطابق با دیدگاه لانیز و ریچاردسون (۲۰۱۱) اصول مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی به‌طور بالقوه می‌تواند عدم تمکین مالیاتی شرکت را از طریق هیات‌مدیره شرکت تحت تأثیر قرار دهند. همچنین، مدیران غیرموظف، نسبت به نیازهای جامعه مسئولیت‌پذیرتر بوده و بیشتر پاسخگو هستند. در نتیجه ممکن است کل هیات‌مدیره را تحت تأثیر قرار داده و آنها را از موضع رفتارهای اجتماعی غیرمسئولانه و اتخاذ سیاست‌های عدم تمکین مالیاتی دور کند. هوی و همکاران (۲۰۱۳) در پاسخ به این پرسش مطرح شده که آیا مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی با گریز مالیاتی شرکتی (عدم تمکین مالیاتی) در ارتباط است یا خیر به این نتیجه رسیدند که هر اندازه شرکت‌ها در فعالیتهای مرتبط با مسئولیت‌پذیری اجتماعی مشارکت بیشتری داشته باشند، عدم تمکین مالیاتی آنها کمتر است. لاگویر و الباز (۲۰۱۵) تأثیر دو بعد اجتماعی و اقتصادی مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر فرار مالیاتی را مورد بررسی قرار داده و نشان دادند فعالیت بیشتر در بعد اقتصادی مسئولیت‌پذیری اجتماعی با سطح بالایی از فعالیتهای جسورانه مالیاتی همراه است، اما فعالیت بیشتر در بعد اجتماعی مسئولیت‌پذیری اجتماعی با سطح پایین‌تری از فعالیتهای جسورانه مالیاتی همراه است. دیرک و جوهان (۲۰۱۸) به این نتیجه رسیدند اجتناب مالیاتی باعث ایجاد ارزش برای شرکت نمی‌شود، اما بین ایجاد ارزش و اجتناب مالیاتی برای بنگاه‌هایی با ویژگی‌های اجتماعی و محیط زیستی رابطه مثبت وجود دارد. لیو ولی (۲۰۱۹) به این نتیجه رسیدند که مسئولیت‌پذیری اجتماعی هدایت‌شده توسط دولت می‌تواند در کاهش مدیریت سود شرکت‌ها و اجتناب مالیاتی مؤثر باشد، حتی اگر این اثر محدود به شرکت‌های دولتی باشد. این پژوهش اهمیت تمایز بین شرکت‌های دولتی و خصوصی را هنگام مطالعه بر روی رفتارهای اجتماعی روشن می‌کند. فیتری و ماندرا (۲۰۱۹) با استفاده از یک نمونه ۱۱۱ تایی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اندونزی طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۵ به بررسی تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر اجتناب مالیاتی با در نظر گرفتن اندازه شرکت به عنوان متغیر تعدیل‌گر

پرداختند و به این نتیجه رسیدند ارتباط منفی معناداری بین مسئولیت پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی وجود دارد. همچنین، نتایج آنها نشان داد اندازه شرکت دارای اثر تعدیل‌کنندگی بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی، نیست. ایید و دامک (۲۰۲۱) دریافتند شرکت‌هایی با نمرات مسئولیت‌پذیری اجتماعی بالا، به احتمال زیاد در اجتناب از مالیات تهاجمی شرکت می‌کنند. همچنین، یافته‌ها نشان داد شرکت‌هایی که توسط حساب‌برسان با کیفیت بالا حسابرسی می‌شوند، به احتمال زیاد در مسئولیت‌پذیری اجتماعی برای پوشش ریسک در برابر پیامدهای بالقوه شیوه‌های اجتناب از مالیات تهاجمی مشارکت دارند. یافته‌ها این پژوهش با تئوری مدیریت ریسک مطابقت دارد که بیان می‌کند شرکت در برابر هر گونه ریسک شهرت که ممکن است از اجتناب مالیاتی ناشی شود با مشارکت بیشتر در مسئولیت‌پذیری اجتماعی محافظت می‌شود. یوپی ایویا (۲۰۲۲)، به این نتیجه رسیدند مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و اجتناب مالیاتی به طور مثبت با مرتبط هستند؛ شرکت‌هایی که فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکتی بالاتری دارند احتمال کمتری دارد که در اجتناب مالیاتی شرکت کنند.

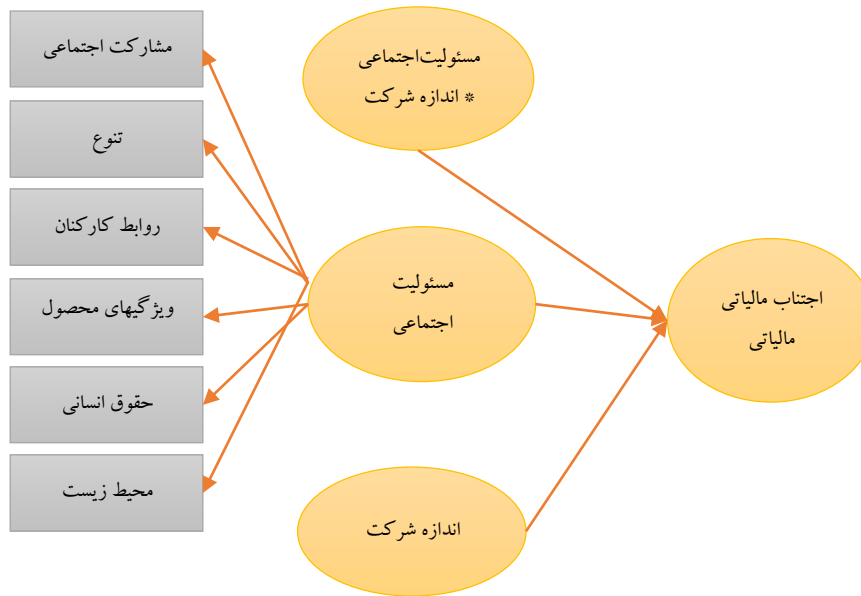
براساس یافته‌های پژوهش دیانتی و رضاپور (۱۳۹۳)، بین میزان اعتقاد مدیران مالی به اخلاق شرکتی و پذیرش مسئولیت اجتماعی و میزان مخالفت آنها با برنامه‌های اجتناب مالیاتی، رابطه معناداری وجود ندارد، اما بین میزان مخالفت مدیران مالی با برنامه‌های اجتناب مالیاتی و میزان مشارکت آنها در برنامه‌های فرار مالیاتی رابطه منفی معناداری وجود دارد. حجازی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی تاثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر تمکین مالیاتی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که هر اندازه شرکت‌ها در فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت‌پذیری اجتماعی بیشتر مشارکت نمایند، تمکین مالیاتی آنها نیز بیشتر است. سپاسی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر بعد اقتصادی مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر اجتناب مالیاتی با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری پرداختند و نشان دادند سطح بعد اقتصادی، تأثیر منفی معناداری بر اجتناب مالیاتی دارد. این نتیجه نشان می‌دهد هر اندازه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها در بعد اقتصادی بیشتر باشد، شرکت‌ها اجتناب مالیاتی کمتری را در پیش می‌گیرند. دارابی و همکاران (۱۳۹۶) دریافتند اگر شرکت دارای مسئولیت‌پذیری اجتماعی باشد، میانگین اجتناب از مالیات شرکت کمتر خواهد بود و بالعکس. اگر شرکتی دارای

مسئولیت‌پذیری اجتماعی نباشد، میانگین اجتناب از مالیات آن نیز افزایش خواهد یافت. حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر ابعاد منتخب مسئولیت اجتماعی بر اجتناب و فرار مالیاتی پرداختند. ابزار استفاده شده در این پژوهش پرسشنامه، اسناد، مدارک و اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. نمونه آماری پژوهش از ۱۶۴ شرکت پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۵ تشکیل شده است. یافته‌های پژوهش بیانگر تأثیر معنی‌دار مسئولیت اجتماعی بر اجتناب و فرار مالیاتی است. نتایج پژوهش رضائی پیتته نویی (۱۴۰۰) بر مبنای نظریه دینفعان نیز نشان داد بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین، نتایج نشان داد مالکیت خانوادگی، مطابق با نظریه ثروت اجتماعی-عاطفی و همسویی منافع بین مدیران و مالکان و مسائل نمایندگی کمتر در آن، رابطه منفی بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها را تعدیل (تشدید) می‌کند. نتایج آزمون تحلیل حساسیت نیز نشان داد استفاده از معیار جایگزین برای سنجش اجتناب مالیاتی تأثیری بر نتایج اصلی پژوهش ندارد و نتایج پژوهش از استحکام لازم برخوردار است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و بر مبنای روش از نوع همبستگی است که در آن برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل معادلات ساختاری استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که کلیه شرایط ذیل را دارا باشند. تا پایان اسفند ماه سال ۱۳۸۶ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و سال مالی آن منتهی به پایان اسفند ماه باشد؛ به دلیل ماهیت متفاوت جزء موسسه‌های مالی، سرمایه‌گذاری و بانک‌ها نباشند؛ اطلاعات مالی مورد نیاز شرکت‌ها طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۸ در دسترس باشد. بر این اساس، تعداد ۱۰۰ شرکت از جامعه مورد نظر باقی مانده‌اند که در طی ۱۲ سال مورد بررسی جمعا ۱۲۰۰ سال/شرکت در نمونه پژوهش مورد بررسی و آزمون قرار گرفت.

مدل مفهومی پژوهش در شکل ۱ ارائه شده است. این مدل بر اساس مبانی نظری ارائه شده و متغیرها، ارتباط علی، زیرمجموعه متغیرها و روابط بین متغیرهای مستقل، وابسته و تعدیلی را نشان می‌دهد.



شکل ۱. مدل مفهومی و اولیه پژوهش

متغیر وابسته

متغیر وابسته در این پژوهش اجتناب مالیاتی (ETR) است. برای اندازه گیری اجتناب مالیاتی همسو با پژوهش فیتزی و ماندرا (۲۰۱۹) از نرخ مؤثر مالیاتی استفاده شده است. نرخ مؤثر مالیاتی می تواند به عنوان ابزاری جهت هدایت سرمایه استفاده شود و می توان با کاهش یا افزایش آن رفتار سرمایه گذار را در جهت سیاست های کلان دولت هدایت نمود (آقایی، ۱۳۸۰). به پیروی از فیتزی و ماندرا (۲۰۱۹) در این تحقیق نرخ مؤثر مالیاتی به عنوان نسبت کل هزینه مالیات به درآمد قبل از مالیات تعریف شده است. شکل جبری نحوه محاسبه نرخ مؤثر مالیاتی به شرح رابطه (۱) است.

$$ETR = \frac{\text{کل هزینه مالیاتی}}{\text{درآمد قبل از مالیات}} \quad \text{رابطه (۱)}$$

متغیر مستقل

متغیر مستقل در این پژوهش مسئولیت پذیری اجتماعی است. برای محاسبه مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت در این پژوهش از شاخص KLD استفاده شده است. مؤسسه پژوهشی KLD (کیندر، لیدنبر و

دومینی) هر ساله سازمان‌ها را بر اساس معیارهایی (معیارهای اجتماعی و زیست محیطی) رتبه‌بندی می‌کند. رتبه‌بندی این مؤسسه شامل ۱۳ موضوع از ابعاد مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت است و به دو گروه موضوع‌های کیفی (۷ بعد) و موضوع‌های بحث‌برانگیز کسب و کار (۶ بعد) تقسیم می‌شود. هفت موضوع کیفی شامل جامعه، تنوع، روابط کارکنان، محیط زیست، ویژگی‌های محصول، حقوق انسانی و حاکمیت شرکتی است. شش موضوع کسب و کار عبارت از مشروبات الکلی، قمار، سلاح گرم، جنگ، انرژی هسته‌ای و مواد مخدر، است. موضوع‌های کیفی شامل رتبه‌های مثبت و منفی (نقاط قوت و ضعف) است. در این پژوهش با توجه شرایط اجتماعی ایران و همسو با پژوهش‌هایی مانند فیتزی و ماندرا (۲۰۱۹)؛ مارتینز کونسا و همکاران (۲۰۱۷) و بنلملیح و بیتر (۲۰۱۶)، در محاسبه نمره کلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی، شاخص حاکمیت شرکتی حذف شد. بنابراین، نمره کلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر اساس شش موضوع مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت یعنی جامعه، تنوع، روابط کارکنان، محیط زیست، حقوق انسانی و ویژگی‌های محصول، محاسبه شده است. ابعاد مختلف مسئولیت‌پذیری اجتماعی در نگاره ۱ ارائه شده است (بنلملیح و بیتر، ۲۰۱۶).

الگوی بکار گرفته شده در این پژوهش به منظور برآورد نمره‌ی کلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها الگوی جامعی است که در پژوهش‌های الگول و همکاران (۲۰۱۱) و گاس و روبرتز (۲۰۱۱) از آن استفاده شده است. این الگو، یک الگوی کمی است که از آن برای اندازه‌گیری مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها به وسیله نهادهای رسمی در بسیاری از کشورها استفاده شده است و به شرح زیر اندازه‌گیری می‌شود.

روش امتیازدهی برای سنجش ابعاد مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر اساس روش ارنست و ارنست (۱۹۷۸) است. بدین ترتیب که هر معیار دارای دو دسته نقاط ضعف یا قوت جداگانه و مخصوص به خود است. بنابراین، در صورت وجود هر نقطه ضعف یا نقطه قوت برای آن عدد ۱ و در صورت نبود، عدد صفر در نظر گرفته می‌شود.

با توجه به آنچه بیان شد، نمره کلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر اساس شش بعد مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت یعنی مشارکت اجتماعی، تنوع، روابط کارکنان، محیط زیست، حقوق انسانی و ویژگی‌های محصول محاسبه شده است و نمره هر بعد از تفاوت نقاط قوت و نقاط ضعف مربوط به هر بعد به دست می‌آید.

نگاره ۱. ابعاد مسئولیت پذیری اجتماعی*

نقاط ضعف	نقاط قوت	ابعاد مسئولیت پذیری اجتماعی
ضعف سرمایه گذاری تأثیر اقتصادی منفی عدم پرداخت مالیات	کمک های خیریه فعالیت های نوآورانه (کمک به سازمان های غیرانتفاعی) حمایت از مسکن حمایت تحصیلی برنامه های داوطلبانه	مشارکت اجتماعی (CSR-COM)
پرداخت نکردن جریمه نداشتن نمایندگی	ارتقا- مدیر عامل تعداد اعضای هیئت مدیره اشتغال معلولین	تنوع (CSR-DIV)
تعدیل نیروی کار ضعف بهداشتی و ایمنی	روابط اتحادیه ها سیاست اخراج نکردن سهم شدن در سود نقدی مشارکت کارکنان مزایای بازنشستگی ارتقا بهداشت و ایمنی	روابط کارکنان (CSR-EMPL)
پرداخت جریمه به دلیل ایمنی محصول پرداخت جریمه به دلیل تبلیغات مخرب	کیفیت محصول ایمنی محصول خدمات پس از فروش	ویژگی های محصول (CSR-PRO)
دغدغه حقوق کارگران استخدام نکردن افراد بومی منطقه	ارتقا حقوق کارگران استخدام افراد بومی منطقه	حقوق انسانی (CSR-HUM)
تولید زباله های خطرناک جریمه آلودگی هوا مواد شیمیایی مخرب لایه اوزون مواد شیمیایی مخرب کشاورزی تولید گازهای گلخانه ای جریمه نقض مدیریت زباله	انرژی پاک استفاده از سوخت با آلودگی کمتر) کنترل آلودگی هوا و کاهش گاز گلخانه ای (ایزو ۱۴۰۰) جبران خسارت به محیط زیست دریافت جایزه در حوزه زیست محیطی ساخت محصول مبتنی بر استانداردهای زیست محیطی	محیط زیست (CSR-EIV)

معیارهای گزارشگری مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها از گزارش فعالیت هیئت مدیره (بخش عملکرد اجتماعی) منتشره در سایت کدال استخراج شده است.

متغیر تعدیل گر

متغیر تعدیل گر متغیری است که جهت و شدت ارتباط بین متغیر مستقل و وابسته را تحت تاثیر قرار می‌دهد. در پژوهش‌های از نوع همبستگی متغیر تعدیل گر به عنوان یک متغیر سوم تلقی می‌شود که بر همبستگی مرتبه صفر بین متغیر مستقل و وابسته تاثیر می‌گذارد، این تاثیر می‌تواند به صورت تغییر جهت یا تغییر میزان همبستگی روی دهد، در پژوهش‌های تجربی اثر تعدیل‌کنندگی یک متغیر از طریق بررسی اثرات تعاملی متغیر مستقل اصلی و متغیر مستقل دوم بر متغیر وابسته در تحلیل‌ها نشان داد می‌شود (بهارمقدم و همکاران، ۱۳۹۷).

در این پژوهش متغیر تعدیل گر اندازه شرکت است. اندازه شرکت، از طریق لگاریتم طبیعی فروش به دست می‌آید. استفاده از معیار فروش به جای معیار کل دارایی‌ها در اندازه شرکت به دلیل استفاده شرکت‌ها از سیستم حسابداری مبتنی بر بهای تاریخی است. همچنین، استفاده از معیار فروش به جای معیارهای ارزش بازار به دلیل گردش معاملاتی کم در بورس اوراق بهادار تهران است (ستایش و همکاران، ۱۳۹۴).

برای بررسی اثر تعدیل‌کنندگی متغیر اندازه شرکت، لازم است مقدار ضریب و سطح معناداری متغیر حاصل ضرب اندازه شرکت و مسئولیت‌پذیری اجتماعی بررسی شود. بدین ترتیب که مثبت یا منفی بودن ضریب متغیر اثرات تعاملی (متغیر حاصل ضربی) نشان‌دهنده جهت مستقیم یا معکوس متغیر تعدیل گر و معنادار بودن ضریب متغیر اثرات تعاملی نشان می‌دهد متغیر اندازه شرکت تعدیل گر است یا خیر. متغیر اثرات تعاملی اندازه و مسئولیت‌پذیری اجتماعی از حاصل ضرب متغیر اندازه شرکت در متغیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بدست می‌آید.

یافته‌های پژوهش

آماره‌های توصیفی

به منظور تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها، آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش در نگاره ۲ ارائه شده است. همانطور که نتایج نشان می‌دهد، میانگین اجتناب مالیاتی برابر با ۰/۱۸۶ است. این نتیجه نشان می‌دهد که در دوره پژوهش، میانگین نرخ موثر مالیات شرکت‌های نمونه پژوهش کمتر از نرخ رسمی

مالیات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، یعنی ۲۲/۵ درصد است. میانگین بعد ویژگی‌های محصول ۰/۰۱۴، است و دارای کمترین امتیاز نسبت به سایر معیارهای مسئولیت‌پذیری اجتماعی است. این نتیجه نشان‌دهنده شدت ضعف شرکت‌های ایرانی مورد پژوهش، در مسئولیت اجتماعی نسبت به بعد ویژگی‌های محصول است. در مقابل میانگین محاسبه شده بعد تنوع مسئولیت‌پذیری اجتماعی ۰/۱۶۱، است و دارای بیشترین امتیاز است که بیانگر آن است که شرکت‌های مورد پژوهش نسبت به این بعد، اهمیت بیشتری قائل هستند.

نگاره ۲. آمارهای توصیفی

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشترین	کمترین
اجتناب مالیاتی	۰/۱۸۶	۰/۱۷۲	۰/۰۶۴	۰/۴۹۸	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	۱۳/۶۳۲	۱۳/۵۲۰	۱/۵۷۴	۱۹/۵۶۶	۸/۵۰۵
مشارکت اجتماعی	۰/۱۰۸	۰/۱۲۵	۰/۲۶۸	۱/۰۰۰	-۰/۵۰۰
تنوع	۰/۱۶۱	۰/۱۵۶	۰/۲۰۵	۱/۰۰۰	-۰/۳۳۴
روابط کارکنان	۰/۱۴۹	۰/۱۰۸	۰/۱۷۶	۱/۰۰۰	-۰/۱۶۷
ویژگی‌های محصول	۰/۰۱۴	۰/۰۱۰	۰/۱۲۵	۰/۸۸۴	-۰/۵۰۰
حقوق انسانی	۰/۱۲۳	۰/۱۲۷	۰/۲۴۹	۱/۰۰۰	-۱/۰۰۰
محیط زیست	۰/۰۹۱	۰/۰۹۷	۰/۱۳۷	۰/۸۰۰	-۰/۶۶۷

آمار استنباطی

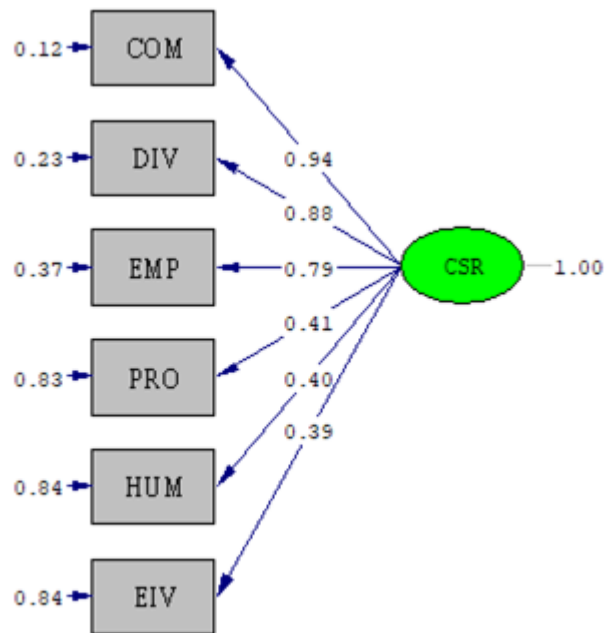
مدل‌یابی معادلات ساختاری به روش پی‌ال‌اس در دو مرحله ارزیابی و تفسیر می‌شود. این مراحل شامل آزمون مدل اندازه‌گیری (مدل بیرونی) و آزمون مدل ساختاری (مدل درونی) است که در هر کدام از این مراحل شاخص‌هایی گزارش می‌شود. در ادامه به توضیح هر یک از این مراحل پرداخته شده است.

مدل اندازه‌گیری (مدل بیرونی)

منظور از مدل اندازه‌گیری، ارزیابی روایی و پایایی الگوی سنجش در مورد ارتباط بین متغیرهای مشاهده شده با متغیرهای مکنون است که در مدل معادلات ساختاری، به آن مدل اندازه‌گیری

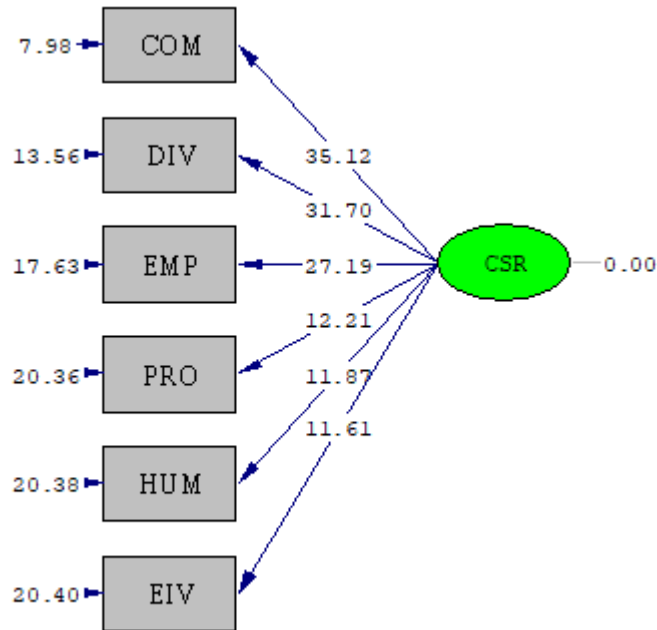
می‌گویند. آزمون مدل اندازه‌گیری شامل بررسی صحت سنجش سازه‌ها و پایایی، روایی همگرا و تشخیصی مدل است.

در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، ساختار کلی سازه‌ها ابتدا از نظر قابلیت برازش و صحت سنجش با استفاده از فن تحلیل عاملی تأییدی سنجیده می‌شود. در فن تحلیل عاملی تأییدی، به منظور بررسی صحت سنجش سازه‌ها مقادیر بار عاملی استاندارد شده و آماره‌ی متغیرهای مشاهده‌پذیر با متغیر مکنون متناظر با آن مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این روش، چنانچه بارهای عاملی استاندارد شده کمتر از $0/3$ و غیرمعنادار در سازه وجود داشته باشد، شاخص مربوط به آن سازه برای برازش بهتر مدل باید حذف و تحلیل عاملی تأییدی را مجدداً اجرا کرد. بار عاملی بین $0/3$ تا $0/6$ ، قابل قبول و اگر بزرگ‌تر از $0/6$ باشد، بسیار مطلوب است (کلاین، ۱۹۹۴). نتایج حاصل از بارهای عاملی سازه مسئولیت‌پذیری اجتماعی در شکل ۲ ارائه شده است.



شکل ۲. مدل تخمین استاندارد سازه مسئولیت‌پذیری اجتماعی

شکل ۲ سازه مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر حسب ۶ بعد مشارکت اجتماعی، تنوع، روابط کارکنان، محیط زیست، حقوق انسانی و ویژگی‌های محصول، برای بررسی متغیر مکنون متناظر با آن را نشان می‌دهد. در شکل ۲ داده‌های مندرج در پیکان اتصال متغیر مکنون به متغیر مشاهده شده، همان بارهای عاملی استاندارد هستند. برای نمونه بار عاملی نخستین متغیر مشاهده شده برای مؤلفه‌های مشارکت اجتماعی (CSR-COM) ۰/۹۴ و مقدار خطای این محاسبه نیز ۰/۱۲ است. هرچه بار عاملی بزرگ‌تر و به عدد ۱ نزدیک‌تر باشد، متغیرهای مشاهده شده بهتر می‌توانند متغیر مکنون را تبیین کنند. مدل تخمین استاندارد در شکل ۲ نشان می‌دهد بارهای عاملی مربوط به تمامی ابعاد سازه مسئولیت‌پذیری اجتماعی بیشتر از ۰/۳ هستند. بنابراین، سازه از آماره‌های نسبتاً مناسبی برخوردار است. پس از بیان مدل استاندارد، مدل اعداد معنی‌داری ارائه می‌شود. این مدل به این دلیل ارائه می‌شود که معناداری رابطه بین سازه و بعد و رابطه بین بعد و شاخص تعیین گردد. مدل اعداد معناداری سازه مسئولیت‌پذیری اجتماعی در شکل ۳ ارائه شده است و نشان می‌دهد اعداد معنی‌داری کلیه پارامترهای سازه از قدر مطلق مقدار ۱/۹۶، بزرگ‌تر است (مقادیر آماره تی بزرگ‌تر از ۱/۹۶ یا کوچکتر از ۱/۹۶-، نشان‌دهنده معناداری روابط در سطح ۰/۰۵ است). بنابراین، سازه مسئولیت‌پذیری اجتماعی مورد تأیید قرار می‌گیرد و نیاز به حذف هیچ متغیری نیست.



شکل ۳. مدل اعداد معنی‌داری سازه درک از عملکرد خود

برای بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری از ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده است. مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس بعد از سنجش بارهای عاملی متغیرها، نوبت به بررسی پایایی می‌رسد. برای بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری از ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده شده است که نتایج آن در نگاره ۳ گزارش شده است. بر این اساس، ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی همه متغیرها از ۰/۷، بیشتر است که نشان دهنده پایداری درونی مناسب برای مدل اندازه‌گیری است.

نگاره ۳. ضریب آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی

سازه	ضریب آلفای کرونباخ ($\alpha > 0/7$)	ضریب پایایی ترکیبی ($\alpha > 0/7$)
اجتناب مالیاتی	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
اندازه شرکت	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۰/۸۳۲	۰/۸۹۷
اندازه شرکت × مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰

به منظور بررسی روایی مدل اندازه‌گیری از دو معیار روایی همگرا و واگرا استفاده می‌شود. منظور از شاخص روایی همگرا، سنجش میزان تبیین متغیر پنهان (مکنون) توسط متغیرهای مشاهده‌پذیر آن است (بارکلی و همکاران، ۱۹۹۵). برای سنجش این شاخص، از متوسط واریانس استخراج شده (AVE) استفاده شده است. مگنر و همکاران (۱۹۹۶) مقدار ۰/۴ به بالا را برای میانگین واریانس استخراج شده کافی دانسته‌اند. نتایج آزمون روایی همگرا در نگاره ۴ ارائه شده است و نشان می‌دهد مقدار این شاخص برای تمام سازه‌ها از ۰/۴ بیشتر است که نشان از برازش خوب مدل دارد.

نگاره ۴. نتایج روایی همگرا

سازه	میانگین واریانس استخراجی ($\alpha > 0/5$)
اجتناب مالیاتی	۱/۰۰۰
اندازه شرکت	۱/۰۰۰
مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۰/۶۵۰
اندازه شرکت × مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۱/۰۰۰

روایی تشخیصی یا واگرا، توانایی یک مدل اندازه‌گیری انعکاسی را در میزان افتراق مشاهده‌پذیرهای متغیر پنهان آن مدل با سایر مشاهده‌پذیرهای موجود در مدل می‌سنجد. در این پژوهش، از آزمون فورنل و لارکر (۱۹۸۱) برای سنجش روایی تشخیصی یا واگرا استفاده شده است. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بیان می‌کنند روایی واگرا زمانی در سطح قابل قبول است که میزان برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد. چنانچه اعداد مندرج در قطر اصلی از مقادیر زیرین خود بیشتر باشند، مدل روایی واگرای قابل قبولی دارد. نتایج آزمون روایی همگرا در نگاره ۵ ارائه شده است و نشان می‌دهد جذر میانگین واریانس استخراج شده از همبستگی بین سازه‌ها برای هر متغیر، بیشتر است که نشان‌دهنده روایی واگرای مناسب و برازش خوب مدل اندازه‌گیری است.

در نگاره ۵ ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی همه متغیرها از ۰/۷ بیشتر است که نشان دهنده پایداری درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری است. معیار AVE (میانگین واریانس استخراج شده) میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هر چه همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بیشتر است. در مورد AVE مقدار بحرانی عدد ۰/۵ است؛ بنابراین مقدار AVE بالای ۰/۵، روایی همگرای قابل قبول را نشان می‌دهد.

نگاره ۵. ماتریس سنجش روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

سازه	اجتناب مالیاتی	اندازه شرکت	مسئولیت‌پذیری اجتماعی	اندازه شرکت × مسئولیت‌پذیری اجتماعی
اجتناب مالیاتی	۱/۰۰۰	-	-	-
اندازه شرکت	۰/۶۲۴	۱/۰۰۰	-	-
مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۰/۸۶۰	۰/۸۹۷	۰/۸۰۷	-
اندازه شرکت × مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۰/۴۹۸	۰/۹۲۱	۰/۸۰۱	۱/۰۰۰

مدل ساختاری (مدل درونی)

در مدل‌یابی معادلات ساختاری پس از سنجش روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری، آزمون‌های مدل ساختاری (مدل درونی) انجام می‌شود. منظور از آزمون مدل ساختاری ارزیابی اعتبار و کارایی الگوی برازش شده است. در این پژوهش برای ارزیابی اعتبار مدل از شاخص‌های ریشه میانگین مجذورات باقی مانده (SRMR)، شاخص نرم‌شده برازندگی (NFI)، دو شاخص برازش دقت مدل d_{ULS} و d_G و ضریب تعیین (R^2) استفاده شده است. نتایج شاخص‌های برازش مدل اصلی در نگاره ۶ تا ۸ نشان داده شده است. برای بررسی اینکه مدل مورد نظر چگونه برازندگی و صرفه‌جویی را با هم ترکیب می‌کند از شاخص بسیار توانمند ریشه میانگین مربعات باقیمانده استاندارد شده استفاده می‌شود. این شاخص برای مدل‌های مناسب کمتر از ۰/۱۰ است (هو و بنتلر، ۱۹۹۸). مقدار ریشه میانگین مربعات باقیمانده در این پژوهش (۰/۰۸۳) محاسبه شده است و نشان از تبیین مناسب کوواریانس‌ها دارد. برای بررسی این موضوع که یک مدل به خصوص در مقایسه با سایر مدل‌های ممکن از لحاظ تبیین مجموعه‌ای از داده‌های مشاهده شده تا چه میزان خوب عمل می‌کند از شاخص برازندگی نرم‌شده یا شاخص بنتلرنت استفاده می‌شود. مقادیر بالای ۰/۹، این شاخص حاکی از برازش بسیار مناسب مدل طراحی شده است. نتایج نگاره ۶ نشان می‌دهد مقادیر شاخص بنتلرنت در این پژوهش بیشتر از ۰/۹ است. این نتایج حاکی از برازش بسیار مناسب مدل طراحی شده است.

نگاره ۶. شاخص‌های برازش مدل

نام شاخص	مدل اشیاع شده	مدل برآورد شده	مقادیر قابل قبول شاخص‌ها
SRMR (ریشه میانگین مربعات باقیمانده)	۰/۰۸۳	۰/۰۹۱	کمتر از ۰/۱۰
NFI (برازندگی نرم شده)	۰/۹۰۱	۰/۹۰۴	بالاتر از ۰/۹
ضریب تعیین R^2	۰/۸۵۹	-	-

برای بررسی این موضوع که دقت مدل تا چه میزان است از دو معیار d_{ULS} و d_G استفاده می‌شود. معیارهای برازش دقت مدل d_{ULS} و d_G به تنهایی هیچ ارزشی را نشان نمی‌دهد، بلکه تنها از طریق فن‌بوت استرپ می‌توان نتایج بررسی معیارهای برازش دقت مدل را تفسیر کرد

(دایکسترا و هنسلر، ۲۰۱۵). بوت استرپینگ در روش حداقل مربعات جزئی، یک روش ناپارامتریک است که امکان بررسی سطح معناداری نتایج آمارهای مختلف را فراهم می‌کند. نتایج شاخص‌های برازش دقت مدل اصلی در نگاره ۷ ارائه شده است و نشان می‌دهد در سطح معناداری ۰/۰۵، هر دو شاخص معنادار هستند. بنابراین، مدل از دقت لازم برخوردار است.

نگاره ۷. شاخص‌های برازش دقت مدل

مقادیر قابل قبول شاخص‌ها	مدل برآورد شده	مقدار احتمال	مدل اشباع شده	نام شاخص
۰/۰۴۸	۰/۷۴۷	۰/۰۴۲	۰/۷۲۸	<i>d_uls</i>
۰/۰۳۶	۰/۹۲۵	۰/۰۳۱	۰/۹۱۵	<i>d_g</i>

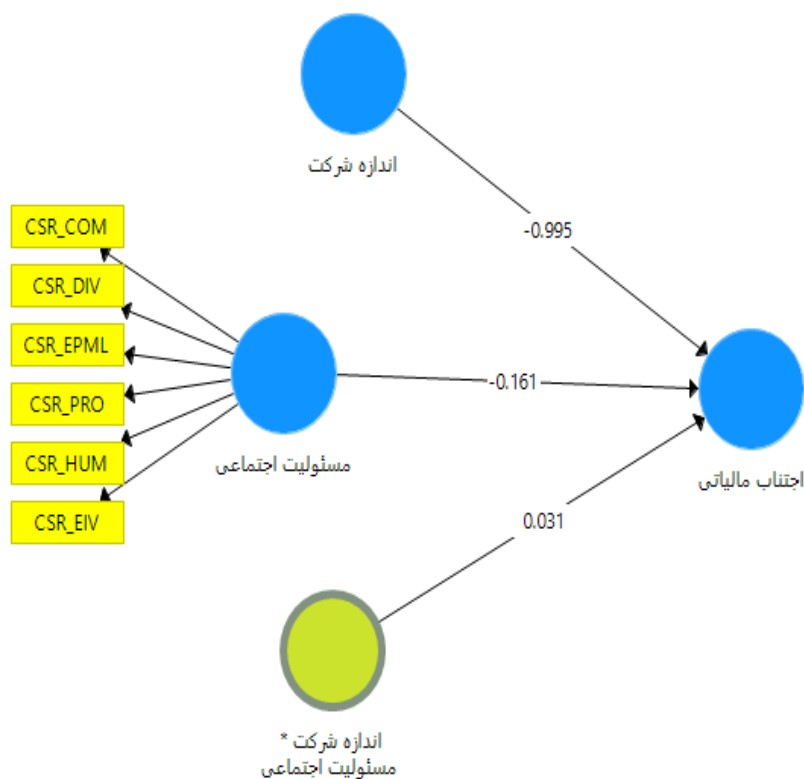
برای ارزیابی قدرت پیش‌بینی مدل از شاخص ضریب تعیین (R^2) استفاده می‌شود. نتایج مقدار ضریب تعیین مدل در نگاره ۸ ارائه شده است و نشان می‌دهد مقدار ضریب تعیین مدل برابر با ۰/۸۵۹ است که نشان می‌دهد متغیرهای کنترلی مدل در حدود ۸۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌کنند.

نگاره ۸. مقدار ضریب تعیین (R^2)

معیار	قضاوت حسابرس
R^2	۰/۸۵۹

نتایج آزمون فرضیه‌ها

در این بخش با در نظر گرفتن تحلیل عاملی تاییدی و ارزیابی سطح اثرگذاری هر یک از سنججه‌ها بر روی متغیرهای تعیین شده، به بررسی روابط میان متغیرها پرداخته شده است. شکل ۴ ضرایب روابط علی میان متغیرها و شکل ۵ مقدار آماره تی مربوط به ضرایب را نشان می‌دهد. نگاره ۹ یافته‌های مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش را به طور خلاصه نشان می‌دهد.

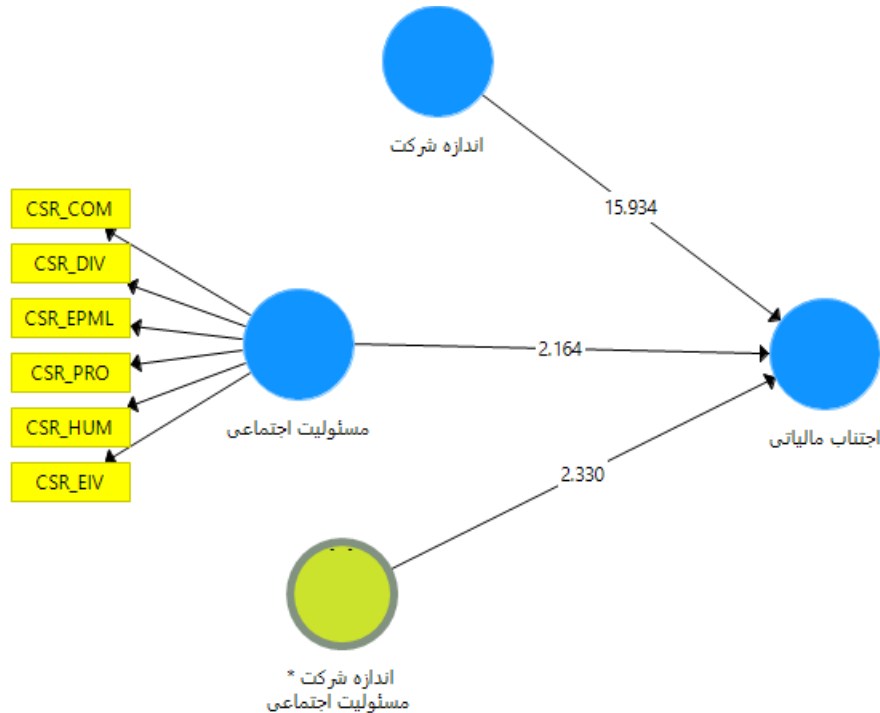


شکل ۴. مدل تخمین استاندارد مولفه‌های تحقیق - مدل نهایی

هدف از آزمون فرضیه اول پژوهش بررسی تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر اجتناب مالیاتی است. ضریب استاندارد شده مسیر میان مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی $-0/161$ و معنادار است. منفی و معنادار بودن ضریب مسیر بدین معناست که مسئولیت‌پذیری اجتماعی رابطه‌ای معکوس با اجتناب مالیاتی دارد. به بیانی دیگر، افزایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی باعث کاهش اجتناب مالیاتی شرکت می‌شود. بنابراین، فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود.

ضریب استاندارد شده مسیر میان اندازه شرکت و اجتناب مالیاتی برابر با $-0/995$ است. این نتیجه بیانگر این است که بین متغیر اندازه شرکت و اجتناب مالیاتی رابطه منفی معناداری در سطح معناداری

۰/۰۵ وجود دارد. منفی بودن مقدار ضریب متغیر اندازه شرکت ۰/۹۹۵- به معنی آن است که بین اندازه شرکت و اجتناب مالیاتی رابطه معکوس وجود دارد. به عبارتی دیگر، شرکت‌های بزرگ‌تر دارای اجتناب مالیاتی کمتری هستند. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود.



شکل ۵. مدل ضرایب معنی‌داری مولفه‌های تحقیق - مدل نهایی

نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش، بررسی اثر تعدیل‌کنندگی متغیر اندازه شرکت بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی در نگاره ۳ نشان می‌دهد ضریب استاندارد شده مسیر بین متغیر اثرات تعاملی اندازه شرکت و مسئولیت‌پذیری اجتماعی برابر با ۰/۰۳۱ و معنادار است. معنادار بودن ضریب متغیر ثرات متقابل اندازه شرکت و افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بدین معناست که اندازه شرکت دارای اثر تعدیل‌کنندگی بر رابطه بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی است. مثبت بودن ضریب متغیر نیز بدین معناست که اثر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در

ارتباط با اجتناب مالیاتی در شرکت‌های بزرگ‌تر، بیشتر از سایر شرکت‌ها است. به بیانی دیگر، مثبت و معنادار بودن ضریب این متغیر حاکی از آن است که اندازه شرکت دارای اثر تعدیل‌کنندگی می‌باشد و اثری مستقیم بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی دارد. این نتیجه شواهدی مبنی بر افزایش قدرت افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در شرکت‌های بزرگ‌تر را بدست می‌دهد و بیان می‌کند افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی، مشکلات اجتناب مالیاتی را در شرکت‌هایی که بزرگ‌تر است، کاهش می‌دهد. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌شود.

نگاره ۹. نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
اول	-۰/۱۶۱	۰/۰۷۳	-۲/۱۹۷	۰/۰۲۸	رابطه منفی و معنادار
دوم	-۰/۹۹۵	۰/۰۶۳	-۱۵/۹۱۳	۰/۰۰۰	رابطه منفی و معنادار
سوم	۰/۰۳۱	۰/۰۱۳	۲/۲۹۶	۰/۰۲۲	رابطه مثبت و معنادار

بحث و نتیجه‌گیری

عدم پرداخت مالیات واقعی یکی از چالش‌های مهم کشورها و مخصوصاً کشورهای در حال توسعه است که منجر به کاهش درآمدهای مالیاتی و نیز کاهش شفافیت در اقتصاد می‌گردد. شاخص‌های مالیاتی (مانند نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی) بیانگر آن است که آنچه به عنوان مالیات وصول می‌شود، شکاف زیادی با ظرفیت‌های بالقوه دارد و به بیان دیگر فرار و اجتناب مالیاتی زیادی در کشور رخ می‌دهد. در ادبیات مالی کشورهای دیگر، تلاش‌ها و راهکارهای قانونی شرکت‌ها به منظور کاهش هزینه مالیات با نام‌های گوناگونی چون مدیریت مالیات، اجتناب مالیاتی و رویه مالیاتی جسورانه شناخته می‌شود. معمولاً فعالیت‌های اجتناب از پرداخت مالیات به ابزارهای صرفه‌جویی مالیات اطلاق می‌شود که منابع را از دولت به سهامداران انتقال می‌دهد و بدین طریق ارزش پس از مالیات شرکت را افزایش می‌دهد.

در همین راستا مطالعات متعددی در بورس اوراق بهادار تهران به بررسی رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی پرداخته‌اند، اما این مطالعات با توجه به فرضیه اندازه و این موضوع که شرکت‌ها با اندازه بزرگ در مقایسه با شرکت‌های با اندازه کوچکتر به لحاظ تامین مالی، مدیریت، تضادمنافع و نرخ موثر مالیاتی، تفاوت دارند و این تفاوت‌ها می‌تواند بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی، اجتناب مالیاتی و انگیزه‌های پرداخت مالیات در شرکت‌ها با اندازه‌های بزرگ و کوچک تاثیرگذار باشد، بررسی انجام نداده‌اند. بنابراین، هدف از این پژوهش بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اندازه شرکت بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی است. بدین منظور ابتدا به بررسی مفاهیم مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی شرکتی به صورت جداگانه پرداخته شد و سپس مبانی نظری در خصوص اثر تعدیل‌کنندگی اندازه شرکت بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی بیان گردید. در این راستا برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی از نرخ موثر مالیاتی و برای سنجش مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت از شاخص KID استفاده شده است و برای دستیابی به اهداف پژوهش نمونه‌ای متشکل از ۱۲۰۰ سال/شرکت برای دوره زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۸ با استفاده از معادلات ساختاری بررسی شد.

یافته‌ها در ارتباط با آزمون فرضیه پژوهش، تاثیر اندازه شرکت بر رابطه بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی نشان داد، اندازه شرکت دارای اثر تعدیل‌کنندگی است و بر رابطه بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی تاثیری مستقیم می‌گذارد. به عبارتی دیگر، اندازه شرکت موجب تقویت رابطه مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی می‌شود. همچنین، نتایج نشان داد بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اندازه شرکت با اجتناب مالیاتی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد. این یافته بیانگر این است که افزایش افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و بزرگ‌تر بودن اندازه شرکت باعث کاهش اجتناب مالیاتی می‌شود. این نتیجه همسو با فرضیه هزینه‌های سیاسی است که بیان می‌کند شرکت‌های بزرگ‌تر بیشتر تحت نظارت دولت قرار می‌گیرند و بیشتر در معرض مواجهه با هزینه‌های سیاسی هستند. بنابراین، شرکت‌ها بزرگ‌تر گرایش کمتری به اجتناب مالیاتی دارند.

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش، بررسی رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی همسو با نتایج پژوهش هوی و همکاران (۲۰۱۳)، لاگویر و الباز (۲۰۱۵)، لیو ولی (۲۰۱۹) و دارابی و همکاران (۱۳۹۶) در بورس اوراق بهادار تهران است. همچنین، نتایج مربوط آزمون فرضیه سوم پژوهش از نظر اثر تعدیل‌کنندگی اندازه شرکت بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی همسو با نتایج پژوهش فیتزی و ماندرا

(۲۰۱۹) در بورس اوراق بهادار اندونزی است با این تفاوت که در این پژوهش برای اندازه‌گیری متغیر مسئولیت اجتماعی از شاخص KLD استفاده شده است، اما در پژوهش فیتری و ماندرا (۲۰۱۹) از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از فن معادلات ساختاری استفاده شده است، اما در پژوهش فیتری و ماندرا (۲۰۱۹) از فن رگرسیون حداقل مربعات معمولی استفاده شده است.

با توجه به اینکه نتایج پژوهش نشان داد، افشاء مسئولیت‌پذیری اجتماعی تأثیری معنادار بر اجتناب مالیاتی دارد، بنابراین، به کارشناسان رسیدگی‌کننده مالیاتی توصیه می‌شود به شرکت‌هایی که دارای فعالیت‌های غیرمسئولانه اجتماعی هستند، توجه بیشتری نمایند، زیرا امکان فعالیت‌های اجتناب مالیاتی در آن شرکت‌ها بیشتر از سایرین است. جهت افزایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کاهش فرار و اجتناب مالیاتی بهتر است، آگاهی و مشاوره به مشتریان شرکت برای مصرف با ملاحظات زیست محیطی و کاهش آثار زیانبار زیست محیطی آن و اطلاعاتی در مورد کاهش آثار مخرب بر تنوع زیستی و گونه‌های مختلف آن و منابع طبیعی از جمله جنگل، خاک و همچنین اثرات قابل ملاحظه فاضلاب ناشی از عملیات شرکت بر منابع آبی و خاکی و رویه‌های چگونگی کاهش ضایعات پرخطر و فاقد خطر و دفع مناسب ضایعات با رعایت مسائل زیست محیطی به سازمان‌ها و شرکت‌های مختلف ارائه شود. به پژوهشگران آینده پیشنهاد می‌شود، تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی را با استفاده از شاخص‌های دیگری بر اجتناب مالیاتی بررسی کنند. همچنین پیشنهاد می‌شود، تأثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و فرار مالیاتی را نیز بررسی کنند. علاوه بر آن، پیشنهاد می‌شود که در پژوهشی مشابه با پژوهش حاضر، موضوع را در سطح هر یک از صنایع مورد بررسی قرار داده و با نتایج تحقیق حاضر مقایسه کنند. مهمترین محدودیتی که در اجرای پژوهش وجود داشته و در تعبیر و تفسیر نتایج پژوهش و قابلیت تعمیم آن بایستی مورد ملاحظه قرار گیرد، عدم دسترسی به داده‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی برخی از شرکت‌ها است که باعث حذف آنها از نمونه مورد بررسی شد. اثرات ناشی از تورم، تفاوت در روش‌های حسابداری در اندازه‌گیری و گزارشگری رویدادهای مالی می‌تواند بر نتایج پژوهش تأثیرگذار باشد، اما اثر این عوامل در پژوهش در نظر گرفته نشده است. در این پژوهش، اثرات نوع صنعت در نظر گرفته نشده است. با توجه به شدت و ضعف روابط در صنایع مختلف باید به تأثیر صنایع مختلف در تفسیر نتایج توجه شود. برخی عوامل دورن سازمانی یا برخی از سیاست‌های منفعت‌طلبانه مدیران که می‌تواند بر نتایج پژوهش اثرگذار باشد؛ اما اثر این عوامل در تحقیق در نظر گرفته نشده است.

منابع

- احمدی نیسانی، آسیه؛ رستمی، شعیب؛ صبوری، مریم. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین شاخص های مسیولیت اجتماعی شرکت ها و اجزای عملکرد مالی؛ شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *ماهنامه تحقیقات مدیریت و حسابداری*، ۱۴(۵): ۲۵-۴۲.
- بهار مقدم، مهدی؛ جوکار، حسین؛ شمس الدینی، کاظم؛ حمزه نژاد، سجاد. (۱۳۹۸). اثر تعدیل کنندگی کیفیت حسابرسی بر رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و کارایی سرمایه گذاری. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۴(۹): ۲۷۱-۲۹۸.
- پورحیدری، امید؛ سروستانی، امیر. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر ویژگی های شرکت، نوع صنعت و مالکیت نهادی بر اختلاف مالیات ابرازی و قطعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه مالیات*، ۲۰(۱۴): ۷۸-۶۱.
۶۱. حساس یگانه، یحیی، بولو، قاسم، رضائی، شهرزاد. (۱۳۹۸). الگوی برای تأثیر ابعاد منتخب مسیولیت اجتماعی شرکت بر اجتناب و فرار مالیاتی. *پژوهش های حسابداری مالی*، ۱۱(۴): ۱۱۱-۱۳۰.
- حجازی، رضوان؛ ابوحمزه، مینا؛ میرزایی، محمد مهدی. (۱۳۹۴). مسیولیت اجتماعی و تمکین مالیاتی شرکتی (مطالعه موردی اداره کل امور مالیاتی مودیان بزرگ). *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۴(۱۶): ۷۷-۹۰.
- خانی، عبدالله؛ ایمانی، کریم؛ یوسفی، امین. (۱۳۹۳). اجتناب از مالیات، نحوه اندازه گیری و عوامل موثر بر آن. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۴(۴): ۱۲۱-۱۴۲.
- دارابی، وقفی، سید حسام؛ سلمانیان، مریم. (۱۳۹۴). بررسی ارتباط گزارشگری مسیولیت اجتماعی با ارزش و ریسک شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۱(۲): ۱۹۳-۲۱۳.
- دیانتی دیلمی، زهرا؛ رضاپور پرورش، رویا. (۱۳۹۳). رابطه بین اخلاق شرکتی، مسیولیت اجتماعی و ماکیاولیسم با فرار مالیاتی. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۹(۴): ۸۳-۹۴.
- رضائی پسته نوئی، یاسر؛ غلامرضاپور، محمد؛ کاظمی، سید پوریا؛ امیرنیا، نرجس. (۱۴۰۰). بررسی نقش تعدیلی مالکیت خانوادگی بر رابطه بین مسیولیت پذیری اجتماعی و اجتناب مالیاتی: آزمون نظریه ثروت اجتماعی - عاطفی و نمایندگی. *پژوهش های حسابداری مالی*، ۱۳(۱): ۴۵-۶۶. ۱۶۷۵.
- سپاسی، سحر؛ حسن زاده، مرتضی. (۱۳۹۵). تأثیر بعد اقتصادی مسیولیت اجتماعی شرکت روی پایداری سود. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۱(۱): ۱۳۸-۱۲۳.
- ستایش، محمدحسین؛ ممتازیان، علیرضا؛ بهپور، سجاد. (۱۳۹۴). بررسی رابطه غیرخطی بین رشد و سودآوری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مدیریت دارایی و تامین مالی*، ۳(۴): ۵۱-۶۶.
- فروغی، داریوش؛ امیری، هادی؛ جوانمرد، مرضیه. (۱۳۹۷). تأثیر مسیولیت اجتماعی شرکت بر نگهداشت وجه نقد از طریق اثر همزمان متغیرهای منتخب. *پژوهش های حسابداری مالی*، ۱۰(۱): ۱۹-۳۶.
- قادرزاده، کریم؛ علوی، سید مصطفی. (۱۴۰۰). اجتناب مالیاتی: مسیولیت اجتماعی و نقش تعدیل گر مالکیت خانوادگی. *دانش حسابداری*، ۱۲(۳): ۱۱۱-۱۲۸.
- عباس زاده، محمدرضا؛ فدایی، مرتضی؛ مفتونیان، محسن، بابایی کلاریجانی، مانده. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی شرکت ها (مطالعه موردی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران). *اقتصاد مالی*، ۱۰(۳۵): ۴۵-۷۴.
- عارف منش، زهره؛ زارع زردینی، طیه. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر اندازه شرکت بر رابطه بین منابع نامشهود و عملکرد شرکت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۰(۳): ۵۷-۷۳.
- متین فرد، مهران؛ چهارمحالی، علی اکبر. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر عدم اطمینان اقتصادی بر اجتناب مالیاتی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۹(۳۶): ۲۸۵-۲۹۶.
- ملائطری، مهناز؛ نوری فرد، یدالله؛ قشقایی عبدی، شقایق. (۱۳۹۱). اثرات متفاوت اندازه شرکت و نوع صنعت بر سودآوری. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۴(۱۶): ۱۵۷-۱۸۳.

- مهرانی، ساسان؛ سیدی، سیدجلال. (۱۳۹۲). بررسی تاثیر مالیات بر درآمد و حسابداری محافظه کارانه بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳(۱۰): ۱۳-۳۴.
- مهربانپور، محمدرضا؛ جندقی قمی، محمد؛ محمدی منصور. (۱۳۹۶). بررسی اثر روابط سیاسی شرکت‌ها بر بکارگیری معاملات غیرعادی با اشخاص وابسته. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۳): ۱۴۷-۱۶۸.
- مولایی ایل ذوله، علی، نوراله زاده، نوروز، جعفری، سیده محبوبه، دارایی، رویا. (۱۳۹۹). بررسی رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش مدیران با گزارشگری متهورانه مالیاتی. *اقتصاد مالی*، ۱۴(۵۲): ۱۰۱-۱۲۸.
- Abbaszadeh, M. R., Fadaei, M., Maftounian, M., & Babaei Klarijani, M. (2016). Investigating the relationship between financial transparency and tax avoidance with respect to institutional ownership of companies (Case study of Tehran Stock Exchange companies). *Financial Economics*, 10 (35), 45-74. (In Persian).
- Abid, S., & Dammak, S. (2021). Corporate social responsibility and tax avoidance: the case of French companies. *Journal of Financial Reporting and Accounting*.
- Ahmadi Niasani, A., Rostami, Sh., & Saburi, M. (2015). Investigating the relationship between corporate social responsibility indicators and financial performance components; Evidence from Tehran Stock Exchange. *Monthly of Management and Accounting Research*, 14 (5), 25-42. (In Persian).
- Aghaei, Al-H. (2001). *Examining the Exemption of Agricultural Sub-Sectors in the Iranian Tax System*. Tehran, Paygan Publications. (In Persian).
- Aggarwal, R., Erel, I., Stulz, R., & Williamson, R. (2007). *Do U.S. firms have the best corporate governance? A cross-country examination of the relation between corporate governance and shareholder wealth*. (No. 12819). National Bureau of Economic Research, Inc.
- Agrawal, K. K. (2007). *Corporate Tax Planning*. (Vol. 1). Atlantic Publishers & Dist.
- Arefmanesh, Z., & Zare Zardeini, T. (2020). The effect of firm size on relationship between intangible resources and performance in listed Tehran stock exchange companies. *Journal of Accounting and Social Interests*, 10(3), 57-73. (In Persian).
- Avi-Yonah, R. S. (2008). *Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior*. In Tax and corporate governance. Springer, Berlin, Heidelberg. 183-197.
- Baharmoghaddam, M., Jokar, H., shamsaldini, K., & Hamza Nejad, S. (2020). Audit quality moderating effects on the relation between accounting information quality and investment efficiency. *Empirical Research in Accounting*, 9(4), 271-298. (In Persian).
- Barclay, D., Higgins, C., & Thompson, R. (1995). The partial least squares approach to causal modeling: personal computer adoption and use as an illustration. *Technological Studies*, 2(2), 285-309.
- Benlemlih, M., & M. Bitar (2016). Corporate social responsibility and investment efficiency. *Journal of Business Ethics*, 133, 1-25.
- Carroll, A. B. (1991). The Pyramid of Corporate Social Responsibility. *Business Management*. 5(2), 131-148.
- Chen, J., & Roger, S. (2005). The determinants of capital structure: evidence from Chinese listed companies. Economic change and restructuring. *Economic Change and Restructuring*, 38(1), 11-35.
- Christensen, J., & Murphy, R. (2004). The social irresponsibility of corporate tax avoidance. Taking CSR to the bottom line. *Development* 47, 37-44.

- Darabi, S. H., & Salmanian, M. (2014). Investigating the relationship between social responsibility reporting and the value and risk of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Value and Behavioral Accounting*, 1 (2), 193-213. (In Persian).
- Dianti Deilami, Z., & Rezapour Parvaresh, R. (2014). The relationship between corporate ethics, social responsibility and Machiavellianism with tax evasion. *Ethics in Science and Technology*, 9 (4), 83-94. (In Persian).
- Dijkstra, T. K., & Henseler, J. (2015). Consistent partial least squares path modeling. *MIS Quarterly*, 39(2), 297-316.
- El Ghouli, S., Guedhami, O., Kwok, C., & Mishra, D. (2011). Does corporate social responsibility affect the cost of capital? *Journal of Banking and Finance*, 35(9), 2388-2406.
- Ernst, E. (1978). *Social Responsibility Disclosure: 1978 Survey Ernst & Ernst*. Cleveland, OH.
- Ferns, B., & Prakash, S. S. (2012). Emerging trends in corporate social responsibility (CSR) reporting by large corporations: a comparative analysis of corporate CSR reports by Western European and North American corporations. *Leadership, Corporate Responsibility*, 264-277.
- Ferri, M. G., & Jones, W. H. (1979). Determinants of financial structure: A new methodological approach. *Journal of Finance*, 34(3), 631-44.
- Fornell, C., & Lacker, D. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error: Algebra and statistic. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
- Fleming, M. (2002). *What is safety culture? Rail way safety ever green House*. Working Paper.
- Foroghi, D., Amiri, H., & Javanmard, M. (2018). Impact of corporate social responsibility to cash holdings through synchronous effect of chosen variables. *Journal of Financial Accounting Research*, 10(1), 19-36. (In Persian).
- Freedman, J. (2003). Tax and corporate responsibility. *Tax Journal*, 695 (2), 1-4.
- Friedman, M. (2007). *The Social Responsibility of Business Is to Increase Its Profits*. In *Corporate Ethics and Corporate Governance*. Springer, Berlin, Heidelberg. 173-178.
- Friedman, M. (2020). *Capitalism and Freedom*. University of Chicago press, Chicago, IL.
- Fitri1, R. Z., & Munandar, A. (2019). The effect of corporate social responsibility, profitability, and leverage toward tax aggressiveness with size of company as moderating variable. *Binus Business Review*, 9(1), 63-69.
- Geva, A. (2008). Three models of corporate social responsibility: interrelationships between theory, research, and practice. *Business and Society Review*, 113(1), 1-41.
- Ghaderzadeh, S. K., & Alavi, S. (2021). Tax avoidance: Social responsibility and the moderator role of family ownership. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(3), 111-128. (In Persian).
- Goss, A., & Roberts, G. S. (2011). The impact of corporate social responsibility on the cost of bank loans. *Journal of Banking and Finance*, 35(7), 1794-1810.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of Accounting and Economics*, 50 (2-3), 127-178.
- Hanifa, R. M., & Cooke, T. E. (2005). The impact of culture and governance on corporate social reporting. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(5), 391-430.

- Hasas Yeganeh, Y., Blue, G., & Rezaei, S. (2019). A model for impact of the selected dimensions of corporate social responsibility on avoidance and tax evasion. *Journal of Financial Accounting Research*, 11(4), 111-130. (In Persian).
- Hejazi, R., Abu Hamza, M., & Mirzaei, M. M. (2015) Corporate social responsibility and tax compliance (case study of the general department of taxation of large taxpayers). *Accounting Knowledge and Management Accounting*, 4 (16), 77-90. (In Persian).
- Hoi, C. K., Wu, Q., & Zhang, K. (2013). Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities. *The Accounting Review*, 88(6), 2025–2059.
- Hossain, M., Islam, K., & Andrew, J. (2006). *Corporate social and environmental disclosure in developing countries: evidence from Bangladesh*. Working Paper.
- Hu, L.T., & Bentler, P. M. (1998). Fit indices in covariance structure modeling: sensitivity to under parameterized model misspecification. *Psychological Methods*, 3(4), 424-453.
- Hoi, C-K., Wu, Q., & Zhang, H. (2013). *Is corporate social responsibility (CSR) Associated with Tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities*. Working paper.
- Khani, A., Imani, K., & Yosefi, A. (2014). Tax avoidance, how to measure and factors affecting it. *Journal of Accounting and Social Interests*, 4(4), 121-142. (In Persian).
- Kim, J., Li, Y., & Zhang, L. (2013), corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. *Journal of Financial Economics*, 100(3), 639-662.
- Kiel, G.C., & Nicholson, G. J. (2003). Board composition and corporate performance: How the Australian experience informs contrasting theories of corporate governance. *Corporate governance An International Review*, 11(3), 189-205.
- Kline, P. (1994). *An Easy Guide to Factor Analysis*. New York, Routledge.
- Lanis, R., & Richardson, G., (2011). The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30(1), 50–70.
- Landolf, U. (2006). Tax and corporate responsibility. *International Tax Review*, 29(July), 6–9.
- Laguir, L., & Elbaz, J. (2015). Does corporate social responsibility affect corporate tax aggressiveness? *Journal of Cleaner Production*, 107, 662-675.
- Lanis, R., & Richardson, G. (2012). The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30(1), 50–70.
- Liu, H., & Lee, H.-A. (2019). the effect of corporate social responsibility on earnings management and tax avoidance in Chinese listed companies. *International Journal of Accounting & Information Management*, 27(4), 632-652.
- Magner, N., Welker, R. B., & Campbell, T. L. (1996). Testing a model of cognitive budgetary participation -processes in a latent variable structural equations' framework. *Accounting and Business Research*, 27(1), 41-50.
- Martinez-Conesa, I.; Soto-Acosta, P.; & Manzano, M. P. (2017). Corporate social responsibility and its effect on innovation and firm performance: Empirical research in SMEs. *Journal of Cleaner Production*, 142(20), 2374-2383.
- Matin Fard, M., & Chaharmahali, A. (2020). Investigating the impact of economic uncertainty on the tax avoidance. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 9(36), 285-296. (In Persian).
- Mehrabanpour, M., Jandaghi Ghomi, M., & Mohammadi, M. (2017). Political connections and abnormal transactions by related parties. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 2(3), 147-168. (In Persian).

- Mehrani, S., & Seyyedi, S. (2014). The effect of accounting conservative and tax income on tax avoidance. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 3(3), 13-34. (In Persian).
- Mullah Nazari, M., Nouri Fard, Y., & Qashqaei Abdi, Sh. (2013). Different effects of company size and industry type on profitability. *Financial Accounting and Auditing Research*, 4(16), 157-183. (In Persian).
- Mollaei Zuleh, A., Noorullahzadeh, N., Jafari, S. M., & Darabi, R. (2021). Investigating the relationship between corporate social responsibility and managers' rewards with bold tax reporting. *Financial Economics*, 14 (52), 101-128. (In Persian).
- Pourheidari, O., & Sarvestani, A. (2012). Investigating the effect of firm characteristics, industry type and institutional ownership on the difference between declared and definite tax of firms listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of tax research*, 20(14), 61-78. (In Persian).
- Rezaei Pitenoei, Y., gholamrezapoor, M., Kazemi, S., & Amirmiya, N. (2021). Investigating the moderating role of family ownership on the relationship between corporate social responsibility and tax avoidance: testing the theory of socioemotional wealth and agency theory. *Journal of Financial Accounting Research*, 13(1), 45-66. (In Persian).
- Salamon, L. M., & Siegfried, J. J. (1977). Economic power and political influence: The impact of industry structure on public policy. *American Political Science Review*, 71(3), 1026-1043.
- Scholes, M. S., Wolfson, M. A., Erickson, M., Maydew, E., & Shevlin, T. (2014). *Taxes & business strategy*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Sepasi, S., & Morteza H. (2015). The Impact of the economic dimension of corporate social responsibility on profit sustainability. *Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*. 1(1), 123-138. (In Persian).
- Setayesh, M., Momtazian, A., & Behpur, S. (2016). Investigating the non-linear relationship between growth and profitability of the companies listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Asset Management and Financing*, 3(4), 51-66. (In Persian).
- Sikka, P. (2010). Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance. *Accounting Forum*, 34(3-4), 153-168.
- Titman, S. (1988). The effect of capital structure on a firm's liquidation decision. *Journal of Financial Economics*, 13(1), 137-151.
- Warner, J. B. (1977). Bankruptcy costs: Some evidence. *Journal of Finance*, 32(2), 337-347.
- Watts, R.L., & Zimmerman, J. L. (1986). Positive accounting theory: A ten-year perspective. *The Accounting Review*, 65(1), 131-156.
- Williams, D. F. (2007). *Developing the Concept of Tax Governance*. KPMG, London, UK.
- Yopie, S., & Elivia, E. (2022). The effect of corporate social responsibility, family ownership on tax avoidance: The effect of audit quality moderation. *Indonesian Journal of Economics, Social, and Humanities*, 4(1), 29-40.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.

تأثیر روابط سیاسی هیات‌مدیره و کیفیت انتشار و افشای اطلاعات بر سود تقسیمی شرکت‌ها^۱

محمد حسنی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۲۳

مقاله پژوهشی

چکیده

به دلیل نقش با اهمیت سیاست تقسیم سود در تصمیم‌گیری مدیران شرکت‌ها، آگاهی از عوامل تعیین‌کننده تقسیم سود ضمن آن که تصویر روشنی از توان توزیع نقدی شرکت‌ها ارائه می‌دهد، امکان برآورد رفتار آتی آن‌ها را نیز فراهم می‌سازد. شواهد مطالعاتی حاکی از نقش ماهیت افشای اطلاعات شرکت‌ها و نوع روابط شرکت‌ها با کانون قدرت سیاسی در زمینه تقسیم سود است. هدف مقاله حاضر مطالعه تأثیر روابط سیاسی هیات‌مدیره، کیفیت افشاء و انتشار اطلاعات بر سود تقسیمی شرکت‌ها است. فرضیه‌های پژوهش از طریق نتایج برازش مدل‌های رگرسیون چند متغیره با بکارگیری داده‌های ترکیبی شرکت/سال با اثرات ثابت و روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته ارزیابی گردیده‌اند. برای این منظور، تعداد ۲۰۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ طبق روش حذفی سیستماتیک به عنوان نمونه آماری پژوهش، غربالگری شدند. طبق یافته‌های پژوهش در شرکت‌هایی که هیات‌مدیره آن‌ها از روابط سیاسی دولتی برخوردار بوده‌اند، نسبت تقسیم سود بالاتری قابل مشاهده است. این نتایج منطبق با دیدگاه مطرح در فرضیه علامت‌دهی است. همچنین، شرکت‌هایی که امتیاز بالاتری در حوزه انتشار و افشای اطلاعات به موقع و قابل اتکا داشته‌اند، از تقسیم سود بالاتر پیروی کرده‌اند. این نتایج منطبق با دیدگاه مطرح در فرضیه پیامد است. به علاوه، امتیاز بالای افشای اطلاعات در مشاهده‌های دارای روابط سیاسی هیات‌مدیره سبب افزایش سود تقسیمی شرکت‌ها شده است. سایر نتایج حاکی از این است که تخصص مالی هیات‌مدیره، جایگاه مدیرعامل در هیات‌مدیره و استقلال هیات‌مدیره تأثیر بر سود تقسیمی شرکت‌ها نداشته‌اند. هزینه‌های نمایندگی، نسبت بدهی بلندمدت، گزارش زیان، تغییر درآمدها، اندازه و سرمایه‌گذاری در دارایی‌های مشهود تأثیر معنی‌دار و منفی بر سود تقسیمی شرکت‌ها داشته‌اند. از طرفی عمر، مالکیت مدیریتی و اجتناب مالیاتی تأثیر معنی‌دار و مثبتی بر سود تقسیمی شرکت‌ها داشته‌اند. به طور کلی، نتایج این پژوهش می‌تواند ضمن تمرکز بر جنبه‌های نظری و تجربی، دیدگاهی مشخص جهت شناسایی عوامل موثر بر سیاست تقسیم سود شرکت‌ها ارائه نماید.

واژه‌های کلیدی: روابط سیاسی هیات‌مدیره، کیفیت افشای اطلاعات، سود تقسیمی، فرضیه علامت‌دهی، فرضیه پیامد.

طبقه بندی موضوعی: M14, L25, H26

10.22051/JAASCI.2021.29757.1572 : DOI

۱. استادیار، گروه حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (m_hassani@iau-tmb.ac.ir)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

تقسیم سود از مواردی است که تحت تأثیر مسائل نمایندگی قرار دارد و در این ارتباط، دو دیدگاه وجود دارد. در دیدگاه اول، تقسیم سود سهام راه حل کاهش تضادهای نمایندگی بین مدیران و سهامداران و در دیدگاه دوم، تقسیم سود جایگزینی برای تضاد نمایندگی است (هو و لیو، ۲۰۰۶).

یکی از موضوعاتی که در سال‌های اخیر، ارتباط آن با هزینه نمایندگی مورد توجه قرار گرفته، بحث روابط سیاسی شرکت‌ها است (آریفور و همکاران، ۲۰۱۶). شواهدی نشان داده‌اند روابط سیاسی می‌تواند بر تقسیم سود شرکت‌ها تأثیر بگذارد (لوپز ایتوریاگا و سانتانا مارتین، ۲۰۱۹). در عین حال، شواهد متناقضی نیز حاکی از آن است که شرکت‌ها با روابط سیاسی با دولت، ممکن است اقدام به تقسیم سود بالاتر نمایند (چانی و همکاران، ۲۰۱۰؛ بوبکری و همکاران، ۲۰۱۲). از سوی دیگر، شرکت‌ها با روابط سیاسی با دولت، ممکن است اقدام به کاهش تقسیم سود نیز نمایند (مورک و همکاران، ۲۰۰۰؛ کیان و همکاران، ۲۰۱۱). بنابراین، بخشی از بررسی‌های این پژوهش، پاسخ به این ابهام است که برخورداری از روابط سیاسی با دولت چه تأثیری بر تقسیم سود دارد.

در ایران روابط سیاسی دارای ابعاد پرننگی است؛ سیاسی بودن مدیران و مالکان عمده شرکت‌ها به دلیل دولتی یا شبه‌دولتی بودن شرکت‌ها و صنایع بزرگ تأثیرگذار بر اقتصاد و نظام اقتصاد دولتی، است. این امر ممکن است باعث ایجاد تفاوت در کیفیت افشای اطلاعات مالی شرکت‌های دارای روابط سیاسی در مقایسه با شرکت‌های بدون روابط سیاسی گردد. از سوی دیگر، یکی دیگر از موضوعاتی که در سال‌های اخیر ارتباط آن با هزینه‌های نمایندگی مورد بحث قرار گرفته، کیفیت افشای اطلاعات شرکت‌ها است که می‌تواند تصمیمات و سیاست‌های شرکت‌ها را به ویژه از منظر تقسیم سود تحت تأثیر قرار دهد. طبق برخی شواهد، سطح افشای اطلاعات می‌تواند بر تقسیم سود شرکت‌ها اثر بگذارد (لین و همکاران، ۲۰۱۶). در این زمینه دو دیدگاه رقیب، فرضیه پیامد و فرضیه جانشینی، بر اساس مبانی نظریه نمایندگی مطرح است. فرضیه پیامد پیش‌بینی می‌نماید شرکت‌های با کیفیت افشای بالاتر تمایل به تقسیم سود بالاتر دارند (لاپورتا و همکاران، ۲۰۰۰؛ لین و همکاران، ۲۰۱۶). فرضیه جانشینی پیش‌بینی می‌کند شرکت‌ها با کیفیت افشای پایین اقدام به تقسیم سود بیشتری می‌نمایند (می‌لو و پلوملی، ۲۰۰۸؛ چنگک و داتا، ۲۰۱۲). بنابراین، بخش دیگر بررسی‌های این پژوهش پاسخ به این ابهام است که کیفیت افشای اطلاعات از طریق چه طریقی و چگونه بر تقسیم سود تأثیر می‌گذارد.

با توجه به اهمیت تصمیمات تقسیم سود سهام شرکت‌ها و عوامل بالقوه موثر بر آن، در پژوهش حاضر تاثیر روابط سیاسی هیات‌مدیره و کیفیت انتشار اطلاعات بر سود تقسیمی شرکت‌ها بررسی شده است. در ادامه، مبانی نظری، پیشینه تجربی، روش‌شناسی، آزمون‌ها، یافته‌ها و نتایج پژوهش ارائه شده‌اند.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌های پژوهش

سیاست تقسیم سود یکی از مهم‌ترین تصمیم‌گیری‌های مدیریتی موثر بر ارزش شرکت است. در سال‌های اخیر مطالعات بسیاری در این زمینه انجام شده‌اند (چمانور و همکاران، ۲۰۱۰؛ وی و همکاران، ۲۰۱۱؛ تاناتاوی، ۲۰۱۱؛ کو و همکاران، ۲۰۱۷). آگاهی از عوامل تعیین‌کننده سیاست تقسیم سود ضمن آن که تصویر روشنی از توان توزیع نقدینگی شرکت‌ها ارائه می‌دهد، امکان برآورد رفتار آتی آن‌ها را نیز فراهم می‌سازد. چارچوب نظری برای توصیف سیاست تقسیم سود و ارزیابی نقش هزینه‌های نمایندگی و عدم‌تقارن اطلاعاتی در ارتباط با تقسیم سود در دهه‌های اخیر بیشتر بر نظریه علامت‌دهی، نظریه نمایندگی، نظریه سلسله‌مراتبی و نظریه چرخه عمر شرکت استوار بوده است (فریس و همکاران، ۲۰۰۹). نظریه علامت‌دهی بر انتقال اطلاعات محرمانه به سهامداران درباره چشم‌انداز آتی شرکت تأکید دارد (چنگ و همکاران، ۲۰۱۱). بر اساس نظریه علامت‌دهی می‌توان پیش‌بینی کرد وقتی عدم‌تقارن اطلاعاتی بالا است، شرکت‌ها به منظور کاهش سطح عدم‌تقارن اطلاعاتی و همچنین، به عنوان نشانه‌ای از سوددهی، سود تقسیمی خود را افزایش دهند. از سوی دیگر، اگر وابستگی مالی خارجی شرکت بالا باشد، شرکت‌ها ترجیح می‌دهند بجای استفاده از منابع پرهزینه خارجی، از منابع داخلی استفاده نمایند. بنابراین، سود تقسیمی به سهامداران را کاهش می‌دهند.

نظریه نمایندگی به تضاد منافع موجود بین مدیریت و مالکیت اشاره دارد که با بزرگ‌تر شدن شرکت‌ها، مالکان، اداره شرکت را به مدیران تفویض نموده‌اند. جدایی مالکیت از مدیریت، منجر به مشکلات نمایندگی می‌شود. تقسیم سود ممکن است به کاهش هزینه نمایندگی و تضاد منافع کمک نماید، به ویژه زمانی که شرکت‌ها با عدم‌تقارن اطلاعاتی مواجه هستند، زیرا سود تقسیمی، مدیریت را

مجبور به ایجاد وجوه نقد کافی برای تقسیم سود می‌کند تا برای تامین مالی پروژه‌های خود به بازار سرمایه مراجعه کند و اطلاعات بیشتری را در اختیار بازار قرار دهد و ضمن کاهش سطح عدم تقارن اطلاعاتی، باعث کاهش جریان نقد مازاد و هدر رفتن آن شود (لاپورتا و همکاران، ۲۰۰۰).

بر اساس مبانی نظریه نمایندگی، شرکت‌ها وقتی با مشکل عدم تقارن اطلاعاتی مواجه می‌شوند، پیش‌بینی می‌شود سود تقسیمی خود را افزایش دهند، اما از سوی دیگر، با کاهش منابع داخلی مواجه می‌شوند و از آنجا که هزینه تامین منابع خارجی به مراتب گران‌تر از منابع داخلی است، شرکت‌ها ترجیح می‌دهند تا به جای آن از منابع داخلی استفاده نمایند. بنابراین، در شرایط عدم تقارن اطلاعاتی بالا، شرکت‌هایی که به منابع مالی خارجی نیاز دارند، سود تقسیمی را کاهش می‌دهند.

بر اساس نظریه سلسله مراتبی، شرکت‌ها وقتی با مشکل عدم تقارن اطلاعاتی مواجه می‌شوند، سود تقسیمی به سهامداران را کاهش می‌دهند، زیرا عدم تقارن اطلاعاتی، علامت منفی مرتبط با ارزش شرکت، به بازار سرمایه منتقل می‌کند. اگر شرکت‌ها به منابع مالی خارجی نیاز داشته باشند، ترجیح می‌دهند تا سود تقسیمی به سهامداران را کاهش دهند تا این منابع را از بازار سرمایه تامین کنند.

در انطباق با نظریه سلسله مراتبی، شرکت‌ها وقتی با مشکل عدم تقارن اطلاعاتی مواجه می‌شوند، به دو دلیل تقسیم سود را کاهش می‌دهند؛ اول آنکه هزینه تامین مالی خارجی با عدم تقارن اطلاعاتی، افزایش می‌یابد و دیگر اینکه هزینه تامین مالی خارجی همیشه گران‌تر از تامین مالی داخلی است (دشماخ، ۲۰۰۵).

با توجه به بحث مشکلات نمایندگی، انتظار می‌رود کیفیت افشای اطلاعات نقش بااهمیتی در زمینه تقسیم سود شرکت‌ها داشته باشد. طبق مبانی نظری و شواهد تجربی مرتبط با نظریه نمایندگی، رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و تقسیم سود تحت تأثیر دو دیدگاه رقیب شامل فرضیه پیامد و فرضیه جانشینی است. بر اساس فرضیه پیامد، تقسیم سود پیامد افشای با کیفیت اطلاعات است. از آنجا که در محیط دارای افشای مبهم، مدیران انگیزه بیشتری برای انجام اقدام فرصت طلبانه داشته و هزینه‌های نمایندگی مرتبط با جریان‌های نقد آزاد به وقوع می‌پیوندد (جنسن، ۱۹۸۶)، در نتیجه مدیران شرکت‌ها با راهبری شرکتی ضعیف و کیفیت افشای پایین تمایل به سوءاستفاده از جریان وجه نقد

آزاد داشته، مبالغ کمتری سود نقدی بین سهامداران تقسیم نموده و با سرمایه‌گذاری در پروژه‌های با خالص ارزش فعلی منفی مبتنی بر فرضیه امپراطوری و مبانی نظریه نمایندگی، جریان نقد آزاد را هدر می‌دهند. در نقطه مقابل، شرکت‌های با کیفیت افشای بالا تمایل بیشتری به تقسیم سود دارند، زیرا در محیط با افشای مناسب، سهامداران بهتر قادر به تعیین سطوح نقد مازاد شرکت بوده و با این آگاهی تقاضای آن‌ها برای دریافت سود نقدی افزایش می‌یابد. بر اساس فرضیه پیامد، رابطه مثبتی بین کیفیت افشای اطلاعات و تقسیم سود، مورد انتظار است. فرضیه پیامد پیش‌بینی می‌نماید شرکت‌ها با کیفیت افشای بالاتر تمایل به تقسیم سود بالاتر دارند. از سوی دیگر، بر اساس فرضیه جانشینی، کیفیت افشای اطلاعات و تقسیم سود می‌تواند سازوکار جانشینی در فرونشاندن تضاد منافع بین مدیران و سهامداران داشته باشد. بر این اساس، شرکت‌ها با کیفیت افشای پایین، بیشتر مستعد تمایلات فرصت-طلبانه مدیران بوده و امکان وقوع هزینه نمایندگی جریان نقد آزاد در آن‌ها بیشتر است. بنابراین، در محیط با افشای مبهم و ضعیف که مشکلات نمایندگی بیشتری را ایجاد می‌نماید، تقاضای سهامداران برای تقسیم سود افزایش یافته و مدیران نیز به منظور جلب نظر سهامداران و ایجاد رفتار مناسب از سوی آن‌ها اقدام به تقسیم سود بیشتری می‌نمایند. بر اساس مبانی نظریه نمایندگی، فرضیه جانشینی پیش‌بینی می‌کند رابطه منفی بین کیفیت افشای اطلاعات و تقسیم سود برقرار باشد. به علاوه بر اساس نظریه علامت‌دهی، وقتی عدم تقارن اطلاعاتی بالا است، تقسیم سود می‌تواند علامتی باورپذیر باشد (بوث و چانگ، ۲۰۱۱؛ چنگ و همکاران، ۲۰۱۱). شرکت‌ها با افشای بالاتر می‌توانند دامنه عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و افراد برون‌سازمانی را کاهش دهند. در نتیجه، شرکت‌هایی که در محیط اطلاعاتی با شفافیت بیشتری فعالیت می‌کنند، نیاز کمتر به علامت‌دهی از طریق تقسیم سود داشته و سود کمتری تقسیم می‌کنند. طبق اثر علامت‌دهی رابطه منفی بین کیفیت افشای اطلاعات و تقسیم سود مورد انتظار است. همچنین، فرضیه جانشینی پیش‌بینی می‌نماید که کیفیت افشای پایین با گرایش قوی‌تر مدیران به تقسیم سود، همراه است.

یکی از موضوعاتی که در سال‌های اخیر ارتباط آن با هزینه‌های نمایندگی مورد توجه قرار گرفته است، مساله روابط سیاسی شرکت‌ها است (آریفور و همکاران، ۲۰۱۶). این موضوع سبب افزایش مدیران دارای ارتباطات سیاسی در راس شرکت‌های مختلف در اقتصادهای توسعه‌یافته، در حال توسعه

و در حال ظهور شده است (دینگ و همکاران، ۲۰۱۴). در برخی مطالعات تجربی، شواهدی از وجود منافع ناشی از روابط سیاسی برای شرکت‌ها (فاسیو و همکاران، ۲۰۰۶؛ کلاسنس و همکاران، ۲۰۰۸؛ بلیس و گول، ۲۰۱۲؛ بوبکری و همکاران، ۲۰۱۲) و در برخی دیگر از مطالعات، شواهدی از مخارج روابط سیاسی برای شرکت‌ها، تأیید شده‌اند (فان و همکاران، ۲۰۰۷؛ فاسیو، ۲۰۱۰). مطالعات انجام شده نشان داده‌اند که روابط سیاسی می‌تواند از دو جهت مثبت و منفی، شرکت را تحت‌تاثیر قرار دهد. از یک سو، برخی مطالعات به منافع ارتباطات سیاسی از جمله دسترسی آسان‌تر به منابع مالی، وام‌های بانکی و بودجه‌هایی با شرایط مناسب، افزایش اعتماد به نفس در نظام حقوقی، بهبود عملکرد، افزایش ارزش سهام، هزینه سرمایه کمتر، ریسک کمتر، قدرت بازار بیشتر، عملکرد بهتر در بازار سرمایه، امتیازهای معامله از قبیل اولویت در قراردادهای دولتی، امتیاز دسترسی به بازار، تخفیف‌های مالیاتی، یارانه‌های دولتی، بستن قراردادهای سودآور، کاهش تعرفه گمرکی اشاره کرده‌اند؛ از سوی دیگر، برخی مطالعات نشان داده‌اند ارتباطات سیاسی می‌تواند تاثیر منفی بر شرکت داشته باشد؛ از جمله اطلاعات حسابداری با کیفیت پایین، انتخاب مدیران و اعضای هیات‌مدیره با صلاحیت‌های پایین، کاهش عملکرد بلندمدت شرکت به دلیل کاهش انگیزه‌های مدیریتی یا ناکارآمدی، رانتهای اقتصادی ویژه و معافیت در برابر قوانین معین، دستیابی مدیران به منافع شخصی و به هزینه سهامداران اقلیت در بازارهای با محیط قانونی ضعیف، فرصت‌های رشد کمتر، کارآیی کمتر، هزینه‌های نمایندگی بالاتر، هزینه بدهی بالاتر (شلیفر و ویشنی، ۱۹۹۴؛ چیو و سانگ، ۲۰۰۴؛ دینک، ۲۰۰۵؛ فاسیو، ۲۰۰۶؛ چن و همکاران، ۲۰۱۰؛ فاسیو، ۲۰۱۰؛ نیسن و رونزی، ۲۰۱۰؛ بوبکری و همکاران، ۲۰۱۲؛ براگیون و مور، ۲۰۱۳؛ داتا و گانگولی، ۲۰۱۴؛ سیویلاز و همکاران، ۲۰۱۵؛ آریفور و همکاران، ۲۰۱۶).

برخی مطالعات تاثیر روابط سیاسی بر ارزش شرکت (فیسمن، ۲۰۰۱)، دسترسی به منابع مالی (کلاسنس و همکاران، ۲۰۰۸)، نرخ‌های مالیات (ادیکاری و همکاران، ۲۰۰۶)، هزینه بدهی و سرمایه (بلیس و گول، ۲۰۱۲؛ بوبکری و همکاران، ۲۰۱۲)، هزینه نمایندگی (آریفور و همکاران، ۲۰۱۶)، کیفیت گزارشگری مالی (چانی و همکاران، ۲۰۱۱)، کیفیت و سطح افشای اطلاعات (چنگ و همکاران، ۲۰۱۷) و مواردی از این قبیل را بررسی کرده‌اند. یکی از عوامل بااهمیت و قابل توجه مرتبط با گزارشگری مالی، نفوذ سیاسی مدیران و مالکان بنگاه‌های اقتصادی در محافل سیاسی و روابط آن‌ها

با کانون‌های قدرت سیاسی است (آنینگ سجاتی، ۲۰۰۹؛ فاسیو، ۲۰۰۶؛ چانی و همکاران، ۲۰۱۱). روابط و نفوذ سیاسی نه تنها بر وضعیت مالی شرکت‌ها اثر می‌گذارد، بلکه انگیزه‌های مدیران را نیز در ارتباط با افشای اطلاعات مالی تحت‌تاثیر قرار می‌دهد. در نظام‌های اقتصادی مبتنی بر روابط، الزامات قانونی ضعیفی وجود دارد و عدم شفافیت اطلاعاتی قابل مشاهده است. به علاوه اشخاص در این نظام برای محافظت از روابط خود در برابر رقابت سالم، درجه‌ای از ابهام دارند (آنینگ سجاتی، ۲۰۰۹؛ با این حال، شواهد از رشد اقتصادی شگفت‌انگیز در برخی کشورهای با نظام اقتصادی مبتنی بر روابط سیاسی مشاهده شده است (بانک جهانی، ۱۹۹۸). همچنین، مشاهده شده است در برخی کشورها وجود روابط سیاسی، ارتباط مثبتی با سطح افشای اطلاعات شرکت‌ها دارد (چنگ و همکاران، ۲۰۱۷؛ دیکو و همکاران، ۲۰۱۹). در برخی مطالعات روابط سیاسی در نقش یکی از اصول حاکمیت شرکتی مورد توجه قرار گرفته است که می‌تواند بر سیاست تقسیم سود تاثیر بگذارد. شواهدی در این راستا در تایید فرضیه پیامد وجود دارند که حاکی از ارتباط مثبت بین مولفه‌های موثر راهبری و تقسیم سود است (لاپورتا و همکاران، ۲۰۰۰؛ مانسینلی و اوزکان، ۲۰۰۶؛ شاو و همکاران، ۲۰۱۳؛ فیرچایلد و همکاران، ۲۰۱۴). همچنین، شواهدی در تایید فرضیه جانشینی وجود دارند که حاکی از رابطه منفی جانشینی بین مولفه‌های راهبری و تقسیم سود است (ستیا آتماجا و همکاران، ۲۰۰۹؛ پیندادو و همکاران، ۲۰۱۲؛ جان و همکاران، ۲۰۱۵؛ کو، ۲۰۱۷؛ لپیت و همکاران، ۲۰۱۸)، اما همچنان ارتباط بین روابط سیاسی و تقسیم سود به ویژه در محیط‌های ضعیف قانونی، دارای ابهام است (لوپز ایتوریاگا و سانتانا مارتین، ۲۰۱۹). اگرچه، شرکت‌ها با روابط سیاسی ممکن است به واسطه رانت‌های بالا، ریسک پایین ورشکستگی، محدودیت مالی کم و نگرانی از پایش مستمر عمومی، اقدام به تقسیم سود بالاتری نمایند (چانی و همکاران، ۲۰۱۰؛ بوبکری و همکاران، ۲۰۱۲)، اما همین شرکت‌ها ممکن است به واسطه قدرت افزایش منابع در اختیار و کنترل خود و در راستای دستیابی به منافع شخصی، اقدام به کاهش تقسیم سود نیز نمایند (مورک و همکاران، ۲۰۰۰؛ کیان و همکاران، ۲۰۱۱).

با تمرکز بر دیدگاه‌های نظری و وجود برخی شواهد تجربی، در پژوهش حاضر تاثیر روابط سیاسی و کیفیت افشای اطلاعات بر تقسیم سود شرکت‌ها بررسی شده است. در ادامه برخی شواهد تجربی در ارتباط با موضوع پژوهش بیان شده است.

لیو (۲۰۰۲) نشان داد هرچه عوامل راهبری شرکتی خارجی شامل الزامات افشاء اطلاعات، قوانین تجاری کشور و مقررات بازار سهام بهبود یابد، نقش سود سهام در کنترل هزینه نمایندگی کاهش می‌یابد. او رابطه جانشینی را تأیید کرد. میتون (۲۰۰۴) دریافت شرکت‌ها با راهبری شرکتی بالاتر، تقسیم سود بالاتری دارند. در شرکت‌هایی که راهبری شرکتی قوی‌تر است، رابطه منفی قوی‌تری بین رشد و سود تقسیمی وجود دارد. جیراپورن و نینگ (۲۰۰۶) دریافتند هرچه حقوق سهامداران بیشتر نادیده گرفته شود، شرکت‌ها سود بیشتری تقسیم می‌کنند. نتایج آن‌ها تاییدی بر فرضیه جایگزینی است. کوالوسکی و همکاران (۲۰۰۸) با استفاده از دو فرضیه پیامد و جانشینی دریافتند که اگر حقوق سهامداران بهتر رعایت شود، شرکت‌ها سود بالاتری تقسیم می‌کنند، به ویژه هنگامی که فرصت‌های سرمایه‌گذاری پایین است. می‌لو و پلوملی (۲۰۰۸) دریافتند بین کیفیت افشا و تقسیم سود رابطه منفی برقرار است. چانه و همکاران (۲۰۰۹) دریافتند شرکت‌های با راهبری شرکتی موثر و با محدودیت مالی بالاتر، سود کمتری تقسیم می‌کنند، اما شرکت‌های با راهبری شرکتی ضعیف‌تر با محدودیت‌های مالی کمتر، تقسیم سود بیشتری دارند. بروکمن و آنلو (۲۰۱۱) نشان دادند رابطه منحنی یو شکل بین کیفیت افشای اطلاعات و تقسیم سود شرکت‌ها وجود دارد. آن‌ها شواهدی در تایید هر دو فرضیه پیامد و فرضیه جانشینی ارائه دادند. به اعتقاد آن‌ها در محیط با افشای مبهم، مدیران از طریق تقسیم سود تلاش می‌کنند دیدگاه مثبتی برای تأمین‌کنندگان سرمایه فراهم کنند که این نظر مبتنی بر فرضیه جانشینی است. در محیط با افشای شفاف، مدیران تمایل دارند وجوه بیشتری را به شکل سود نقدی بین سهامداران تقسیم نمایند. کائو و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند بین روابط سیاسی و تقسیم سود رابطه منفی برقرار است. لین و همکاران (۲۰۱۴) دریافتند رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و تقسیم سود شرکت‌ها از فرضیه پیامد پیروی می‌کند. مدیران در شرکت‌های با کیفیت افشای بالاتر گرایش بیشتری به تقسیم سود داشته و به ویژه در شرکت‌های تقسیم‌کننده سود، این تمایل با پرداخت مبالغ بیشتر سود نیز همراه است. سو و همکاران (۲۰۱۴) دریافتند شرکت‌هایی که معاملات بیشتری با اشخاص وابسته دارند که سبب تخریب ارزش سهامداران می‌شود، سود کمتری تقسیم کرده‌اند. از سوی دیگر، شرکت‌ها با روابط سیاسی، مبالغ بیشتری سود بین سهامداران تقسیم نموده‌اند. شریف و مینگلی (۲۰۱۵) دریافتند رابطه معنی‌داری بین نسبت تقسیم سود و سطوح شفافیت و افشا اطلاعات شرکت‌ها وجود ندارد. بنجامین و همکاران (۲۰۱۶)

دریافتند شرکت‌ها با روابط سیاسی تمایل دارند سود کمتری تقسیم کنند، اما شرکت‌ها با مالکان نهادی بیشتر تمایل به تقسیم سود بالاتری دارند. لین و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند کیفیت افشای اطلاعات رابطه مثبتی با تقسیم سود دارد. این نتیجه منطبق با فرضیه پیامد است. همچنین، در شرکت‌هایی که هزینه‌های نمایندگی بالا دارند، کیفیت بالای افشای اطلاعات سبب می‌شود مدیران سود بیشتری تقسیم نمایند. بریج گس‌دال و داکرود (۲۰۱۶) دریافتند شرکت‌های دارای سطح و کیفیت افشای پایین اطلاعات، تمایل بیشتری به تقسیم سود دارند. لیو و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند رابطه یو شکل بین ارتباطات سیاسی و شفافیت اطلاعات شرکت‌ها برقرار است. چنگ و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند روابط سیاسی شرکت‌ها ارتباط مثبتی با سطح افشای اطلاعات دارد. رشیده و همکاران (۲۰۱۹) با ارائه شواهدی از فرضیه جانشینی بیان داشتند شرکت‌ها با قرار گرفتن در محیط اطلاعاتی با کیفیت افشای پایین، تمایل بیشتری به تقسیم سود دارند. لویز ایتوریاگا و سانتانا مارتین (۲۰۱۹) دریافتند رابطه مثبتی بین روابط سیاسی و تقسیم سود وجود دارد. این نتایج حاکی از توجه به حقوق سهامداران اقلیت در شرکت‌ها با روابط سیاسی یا ناشی از محدودیت‌های مالی کمتر این شرکت‌ها است. دیکو و همکاران (۲۰۱۹) دریافتند روابط سیاسی شرکت‌ها در سطح هیات‌مدیره و مدیران ارشد ارتباط مثبتی با سطح افشای اطلاعات محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت‌ها دارد. یونیتا و یولیانتو (۲۰۲۰) دریافتند ارتباطات سیاسی و مالکیت نهادی با وابستگی دولتی تاثیر مثبتی بر تقسیم سود دارد. لای و همکاران (۲۰۲۰) دریافتند روابط سیاسی شرکت‌ها تاثیر منفی بر تقسیم سود دارد. روزیما و خاو (۲۰۲۱) نشان دادند روابط سیاسی شرکت‌ها به طور مثبت با پرداخت سود سهام مرتبط است و شرکت‌های دارای روابط سیاسی و برخوردار از مالکیت دولتی، سود سهام بیشتری نسبت به همتایان خود پرداخت می‌کنند. لین و همکاران (۲۰۲۱) دریافتند شرکت‌های دارای روابط سیاسی، سود سهام بیشتری پرداخت می‌کنند. به علاوه، عدم تقارن اطلاعاتی بالاتر در شرکت‌ها منجر به پرداخت سود کمتر می‌شود. همچنین، شرکت‌ها با روابط سیاسی با عدم تقارن اطلاعاتی بالاتر، تمایل به کاهش پرداخت سود سهام دارند.

فروغی و اولادحسین (۱۳۹۰) دریافتند ترکیب هیات‌مدیره بر احتمال تقسیم سود تاثیر ندارد. حساس‌یگانه و پاک مرام (۱۳۹۱) دریافتند بعد شفافیت اطلاعات مالی و امتیاز افشای اطلاعات تاثیر مثبتی بر تقسیم سود دارد. حسنی و عزیزی (۱۳۹۶) دریافتند در شرکت‌هایی که افشای اطلاعات

مناسبی ندارند، مبالغ کمتری سود تقسیم شده است. از سوی دیگر، بهبود وضعیت افشای اطلاعات سبب شده مدیران سود بیشتری تقسیم نمایند. کردستانی و تیموری (۱۳۹۶) رابطه‌ای بین اطلاعات محرمانه و تقسیم سود شرکت‌ها مشاهده نکردند. رهنمای رودپشتی و محسنی (۱۳۹۷) دریافتند ارتباطات سیاسی رابطه مثبتی با سود تقسیمی دارد. بخردی‌نسب و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند هر چه مالکیت اعضای یک یا دو خانواده در شرکت افزایش یابد، سود تقسیمی روند نزولی دارد. همچنین، هر چه کنترل اعضای یک یا دو خانواده بر شرکت افزایش یابد و این اشخاص حداقل ۵۰ درصد سهام شرکت را در تملک داشته باشند، سود تقسیمی کاهش یافته است، اما نمی‌توان گفت اگر مدیر عامل از اعضای خانواده مالک یکی از شرکت‌ها باشد، سود تقسیمی کاهش می‌یابد. محمدزاده مقدم و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند بین کیفیت اقلام تعهدی و تقسیم سود رابطه مستقیم وجود دارد، اما رابطه مدیریت سود و تقسیم سود معنی‌دار نیست. رشیدی (۱۳۹۸) نشان داد کیفیت افشا و کیفیت محیط اطلاعاتی بر هموارسازی سود تقسیمی تاثیر منفی دارند. همچنین، با تغییر اثر تعاملی کیفیت افشا و کیفیت محیط اطلاعاتی، هموارسازی سودهای تقسیمی دچار نوسان می‌شود. هوشمند نعمت‌آبادی و درخشان مهر (۱۳۹۹) دریافتند ارتباطات سیاسی بر رابطه بین کیفیت اقلام تعهدی و تقسیم سود، اثر معکوس دارد.

بر اساس مبانی نظری ذکر شده و با استناد به مطالعات تجربی این حوزه، در ادامه توسعه فرضیه‌های پژوهش مورد اشاره قرار گرفته است. در برخی مطالعات، روابط سیاسی به عنوان یکی از عوامل موثر بر تقسیم سود شرکت‌ها شناسایی شده است، اما جهت این تاثیر مبهم است. از یک سو، پیش‌بینی می‌شود عواملی مانند رانت‌های بالا، محدودیت مالی کمتر، ریسک پایین ورشکستگی، نگرانی از پایش مستمر، توجه به حقوق سهامداران اقلیت، علامت‌دهی نسبت به چشم‌انداز آتی قوی و نشان دادن مزایای رقابتی در شرکت‌های دارای روابط سیاسی منجر به تقسیم بیشتر سود شود (چانی و همکاران، ۲۰۱۰؛ بوبکری و همکاران، ۲۰۱۲؛ سو و همکاران، ۲۰۱۴؛ لویز ایتوریاگا و سانتانا مارتین، ۲۰۱۹). از سوی دیگر، عواملی مانند قدرت، اختیار و انگیزه دستیابی به منافع شخصی در شرکت‌های با روابط سیاسی، سبب کاهش سود تقسیمی می‌شود (مورک و همکاران، ۲۰۰۰؛ کیان و همکاران، ۲۰۱۱).

فرضیه اول پژوهش: روابط سیاسی هیات‌مدیره بر نسبت سود تقسیمی تاثیر معنی‌داری دارد.

برخی مطالعات کیفیت افشای اطلاعات را به عنوان عامل موثر در توضیح نحوه تقسیم سود شرکت‌ها شناسایی کرده‌اند. توجه این نقش از بعد فرضیه پیامد و فرضیه جانشینی بررسی می‌شود. طبق پیش‌بینی فرضیه پیامد، شرکت‌های با کیفیت افشای بالاتر تمایل بیشتری به تقسیم سود دارند (لاپورتا و همکاران، ۲۰۰۰؛ لین و همکاران، ۲۰۱۶). از سوی، فرضیه جانشینی پیش‌بینی می‌کند کیفیت افشای پایین با گرایش قوی مدیران به تقسیم سود همراه است (می‌لو و پلوملی، ۲۰۰۸؛ چنگ و داتا، ۲۰۱۲).

فرضیه دوم پژوهش: کیفیت افشای اطلاعات بر نسبت سود تقسیمی تاثیر معنی‌داری دارد.

به علاوه، شواهدی از رابطه منفی بین سطح افشای اختیاری و ارتباطات سیاسی حکایت دارد (هونگ و همکاران، ۲۰۱۸). در عین حال، نتایج برخی مطالعات حاکی از این است که روابط سیاسی شرکت‌ها ارتباط مثبتی با سطح افشای اطلاعات آن‌ها داشته (چنگ و همکاران، ۲۰۱۷؛ دیکو و همکاران، ۲۰۱۹) و این شرکت‌ها از طریق دسترسی بیشتر به منابع، قدرت بیشتری در توزیع منابع و تقسیم سود دارند (لی و همکاران، ۲۰۰۸؛ بوبکری و همکاران، ۲۰۱۲).

فرضیه سوم پژوهش: رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و نسبت سود تقسیمی به طور معنی‌داری تحت تاثیر روابط سیاسی هیات‌مدیره قرار دارد.

روش‌شناسی پژوهش

مبانی نظری و پیشینه‌ها از منابع کتابخانه‌ای و داده‌ها از گزارش‌های مالی حسابرسی شده، گزارش هیات‌مدیره و اطلاعات منتشره شرکت‌های بورسی گردآوری شده‌اند. گردآوری داده‌ها از طریق نرم‌افزار ره‌آورد نوین و سایت کدال، ساماندهی داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار اکسل و تحلیل داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار ای‌ویوز شکل گرفت.

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با تمرکز بر مطالعات تجربی پیشین، از مدل‌های رگرسیونی چند متغیره زیر استفاده گردیده است. همچنین، انتخاب متغیرهای مختلف و شرح ارزیابی آن‌ها در ادامه ارائه شده‌اند که برگرفته از بررسی مطالعات پیشین است (ستیا آتماجا و همکاران، ۲۰۰۹؛ جیراپورن

و همکاران، ۲۰۱۱؛ لین و همکاران، ۲۰۱۴؛ سو و همکاران، ۲۰۱۴؛ بنجامین و همکاران، ۲۰۱۶؛ لین و همکاران، ۲۰۱۶؛ کو و همکاران، ۲۰۱۶؛ چن و همکاران، ۲۰۱۷؛ کومار و سوجیت، ۲۰۱۸؛ رشیده و همکاران، ۲۰۱۹؛ لویز ایتوریگا و سانتانا مارتین، ۲۰۱۹).

مدل (۱):

$$DPO_{i,t} = \alpha + \beta_1 IDS_{i,t} + \beta_2 AGC_{i,t} + \beta_3 AGE_{i,t} + \beta_4 BFEX_{i,t} + \beta_5 BIND_{i,t} + \beta_6 BLED_{i,t} + \beta_7 LTD_{i,t} + \beta_8 LOSS_{i,t} + \beta_9 MOWN_{i,t} + \beta_{10} RGR_{i,t} + \beta_{11} SIZE_{i,t} + \beta_{12} TANG_{i,t} + \beta_{13} TXAV_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل (۲):

$$DPO_{i,t} = \alpha + \beta_1 BPC_{i,t} + \beta_2 AGC_{i,t} + \beta_3 AGE_{i,t} + \beta_4 BFEX_{i,t} + \beta_5 BIND_{i,t} + \beta_6 BLED_{i,t} + \beta_7 LTD_{i,t} + \beta_8 LOSS_{i,t} + \beta_9 MOWN_{i,t} + \beta_{10} RGR_{i,t} + \beta_{11} SIZE_{i,t} + \beta_{12} TANG_{i,t} + \beta_{13} TXAV_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل (۳):

$$DPO_{i,t} = \alpha + \beta_1 IDS_{i,t} * BPC_{i,t} + \beta_2 AGC_{i,t} + \beta_3 AGE_{i,t} + \beta_4 BFEX_{i,t} + \beta_5 BIND_{i,t} + \beta_6 BLED_{i,t} + \beta_7 LTD_{i,t} + \beta_8 LOSS_{i,t} + \beta_9 MOWN_{i,t} + \beta_{10} RGR_{i,t} + \beta_{11} SIZE_{i,t} + \beta_{12} TANG_{i,t} + \beta_{13} TXAV_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته

سود تقسیمی (DPO): نسبت سود نقدی هر سهم به سود خالص هر سهم شرکت، است.

متغیرهای مستقل

شاخص امتیاز افشای اطلاعات (IDS): شامل امتیاز به موقع بودن و قابلیت اتکای افشای اطلاعات شرکت‌ها است که توسط سازمان بورس اوراق بهادار منتشر شده است.

روابط سیاسی (BPC): اگر شرکت دارای روابط سیاسی دولتی در سطح هیات‌مدیره باشد، ۱ و در غیر این صورت صفر منظور شده است. در شرکت‌های دارای مالکیت دولتی یا وابستگی دولتی به

طور مستقیم یا غیرمستقیم با بیش از بیست درصد سهام، اعضای هیات‌مدیره آن‌ها نیز از روابط سیاسی دولتی بهره‌مند هستند.

برهم کنش افشای اطلاعات و روابط سیاسی (PC*IDS): امتیاز افشای اطلاعات در شرکت‌های دارای روابط سیاسی، است.

متغیرهای کنترلی

هزینه‌های نمایندگی (AGC): نسبت هزینه‌های عملیاتی اداری، عمومی، فروش و بازاریابی به درآمد عملیاتی فروش، است.

عمر شرکت (AGE): لگاریتم طبیعی سال‌های سپری شده از پذیرش شرکت در بورس اوراق بهادار تهران، است.

تخصص مالی هیات‌مدیره (BFEX): اعضای متخصص به کل اعضای هیات‌مدیره، است.

استقلال هیات‌مدیره (BIND): نسبت اعضای غیرموظف به کل اعضای هیات‌مدیره، است.

جایگاه مدیر عامل در هیات‌مدیره (BLED): اگر مدیرعامل عهده‌دار سمت رئیس یا نائب رئیس هیات‌مدیره باشد، ۱ و در غیر این صورت صفر، لحاظ شده است.

بدهی‌های بلندمدت (LTD): نسبت بدهی‌های بلندمدت به ارزش دفتری دارایی‌ها، است.

گزارش زیان (LOSS): اگر شرکت مشمول زیان شده باشد، ۱ و در غیر این صورت صفر، منظور شده است.

مالکیت مدیریتی (MOWN): نسبت سهام در مالکیت مدیران و هیات‌مدیره به کل سهام منتشره که طبق گزارش هیات‌مدیره از سایت کدال با بررسی میزان سهام در اختیار آن‌ها و فایل سهامداران شرکت‌ها تهیه شده توسط سازمان بورس اوراق بهادار، استخراج شد.

نرخ تغییرات درآمد عملیاتی (RVR): تغییرات فروش هر دوره شرکت در قیاس با دوره قبل است.

اندازه (SIZE): لگاریتم طبیعی مقدار فروش شرکت، است.

سرمایه گذاری در دارایی مشهود (TANG): نسبت اموال، ماشین آلات و تجهیزات به ارزش دفتری دارایی ها، است.

اجتناب مالیاتی (TXAV): یک منهای نرخ موثر مالیات نقدی (نسبت مالیات نقدی پرداختی به سود مشمول مالیات)، است.

جامعه آماری پژوهش شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ است که با رعایت معیارهایی غربال شده اند. بر این اساس، شرکت های بانکی، سرمایه گذاری، بیمه و مالی، از نمونه پژوهش حذف شدند. به منظور رعایت استمرار فعالیت شرکت، شرکت هایی که طی دوره زمانی پژوهش به بازار سرمایه وارد یا از آن خارج شده اند، از نمونه پژوهش حذف شدند. همچنین، جهت رعایت قابلیت مقایسه در اعمال دوره زمانی سالانه، شرکت هایی که طی دوره پژوهش، سال مالی خود را تغییر داده اند، از نمونه پژوهش حذف شدند. اعمال این شرایط سبب گزینش ۲۰۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۷ ساله شد.

یافته های پژوهش

آماره های توصیفی متغیرهای پیوسته پژوهش در نگاره (۱) ارائه شده است. به علاوه، تعداد و درصد فراوانی مشاهده های مربوط به متغیرهای گسسته پژوهش در نگاره (۲) ارائه شده است. مشاهده های مورد بررسی به طور میانگین ۵۱/۱۵ درصد، سود اعلامی را بین سهامداران تقسیم کرده اند. مشاهده های مورد بررسی به طور میانگین امتیاز افشای ۶۹/۷۶، را کسب کرده اند که در برگیرنده جمع وزنی معیارهای به موقع بودن و قابلیت اتکای اطلاعات افشا شده شرکت ها است. بررسی ها حاکی از این است که ۶۶/۲۵ درصد، مشاهده های مورد بررسی دارای روابط سیاسی بوده اند. نتایج سایر متغیرهای پژوهش نیز در نگاره های ارائه شده قابل بررسی هستند.

نگاره ۱. نتایج آمار توصیفی متغیرهای پیوسته پژوهش

شرح	میانگین	میان	انحراف معیار	چولگی	کشدگی	مشاهده-ها
سود تقسیمی	۰/۵۱۱	۰/۵۲۲	۰/۶۱۰	۱۲/۱۷۶	۲۷۱/۳۹	۱۴۲۸
امتیاز افشای اطلاعات	۶۹/۷۶۹	۷۱/۴۱۳	۱۹/۷۶۲	-۰/۶۲۵	۲/۸۵۶	۱۴۲۸
هزینه‌های نمایندگی	۰/۰۸۱	۰/۰۶۶	۰/۰۹۸	۱۹/۲۷۷	۵۴۸/۶۴	۱۴۲۸
عمر شرکت	۲/۸۶۷	۲/۸۹۰	۰/۴۴۷	۰/۲۴۲	۲/۷۶۵	۱۴۲۸
تخصص مالی هیات مدیره	۰/۳۵۴	۰/۴۰۰	۰/۰۹۲	-۲/۰۴۱	۶/۶۶۹	۱۴۲۸
استقلال هیات مدیره	۰/۶۸۳	۰/۷۰۰	۰/۱۹۷	-۰/۲۵۸	۲/۷۰۶	۱۴۲۸
بدهی‌های بلندمدت	۰/۰۸۲	۰/۰۵۰	۰/۰۹۹	۴/۴۴۸	۳۸/۸۴۴	۱۴۲۸
مالکیت مدیریتی	۰/۵۶۸	۰/۵۹۴	۰/۱۴۴	-۱/۳۸۸	۵/۴۹۹	۱۴۲۸
تغییر درآمد عملیاتی	۰/۰۷۹	۰/۰۶۲	۰/۰۶۶	۲/۲۹۴	۱۲/۱۵۶	۱۴۲۸
اندازه	۲۷/۷۷۱	۲۷/۶۴۳	۱/۵۶۸	۰/۵۱۶	۳/۸۷۵	۱۴۲۸
سرمایه‌گذاری دارای مشهود	۰/۲۶۹	۰/۲۳۰	۰/۱۷۷	۰/۸۳۴	۳/۰۴۹	۱۴۲۸
اجتناب مالیاتی	۰/۶۴۱	۰/۹۱۲	۱/۸۹۰	-۱۳/۱۰۷	۲۲۱/۴۳	۱۴۲۸

نگاره ۲. نتایج فراوانی مشاهده‌های متغیرهای گسسته پژوهش

شرح	روابط سیاسی		جایگاه مدیر عامل در هیات مدیره		گزارش زیان	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
مقدار صفر	۴۸۲	۳۳/۷۵	۱۱۳۶	۷۹/۵۵	۱۲۳۵	۸۶/۴۸
مقدار یک	۹۴۶	۶۶/۲۵	۲۹۲	۲۰/۴۵	۱۹۳	۱۳/۵۲
کل مشاهده‌ها	۱۴۲۸	۱۰۰	۱۴۲۸	۱۰۰	۱۴۲۸	۱۰۰

نتایج آزمون همبستگی در نگاره ۳ حاکی از وجود همبستگی معنی‌دار بین برخی زوج متغیرهای پژوهش است (معناداری آماره‌ها کمتر از سطح خطای ۵ درصد)، اما به طور کلی همبستگی بین متغیرهای توضیحی پژوهش شدید نیستند و هم‌خطی قابل مشاهده نیست. البته با ارزیابی عامل تورم واریانس متغیرها در آزمون مدل‌های رگرسیون، بحث هم‌خطی مجدد کنترل شد.

نگاره ۳. نتایج آزمون همبستگی متغیرهای پژوهش

همبستگی معناداری آماره تی	امتیاز افشای اطلاعات	روابط سیاسی	هزینه نمایندگی	عمر	تخصص هیات‌مدیره هیات‌مدیره عامل	استقلال جایگاه مدیر مدیرهای عامل	جایگاه مدیر مدیرهای عامل	بلندمدت بلندمدت	گزارش زبان	مالکیت مدیریتی	تغییر درآمد عملیاتی	اندازه مشهود	دارایی مالیاتی	اجتناب مالیاتی
۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	
---	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	
---	---	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	
---	---	---	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	
---	---	---	---	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	
---	---	---	---	---	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	
---	---	---	---	---	---	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	
---	---	---	---	---	---	---	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	
---	---	---	---	---	---	---	---	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	
---	---	---	---	---	---	---	---	---	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	۱/۰۰۰	
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	

نتایج برازش مدل‌های رگرسیون پژوهش در نگاره‌های ۴، ۵ و ۶ ارائه شده‌اند. نتایج آزمون‌های چاو، هاسمن و همسانی واریانس پسماندها (معناداری آماره‌های اف لیمر، کای دو و نسبت درست-نمایی کمتر از سطح خطای ۵ درصد) حاکی از اولویت بکارگیری داده‌های ترکیبی با اثرات ثابت و روش حداقل مربعات تعمیم یافته است. نتایج آزمون معنی دار بودن مدل‌ها (معناداری آماره‌های فیشرف کمتر از سطح خطای ۵ درصد) حاکی از وجود روابط خطی معنی دار بین متغیرها در مدل‌ها است. نتایج آزمون استقلال پسماند مدل‌ها (آماره دوربین-واتسون) حاکی از عدم وجود خودهمبستگی بین پسماندها است. نتایج آزمون هم‌خطی (عامل تورم واریانس متغیرها کمتر از ۵) بیانگر نبود مشکل هم‌خطی بین متغیرهای توضیحی است. ضرایب تعیین تعدیل شده بیانگر توان بالای متغیرهای توضیحی در پیش‌بینی تغییر تقسیم سود است.

طبق نتایج ارائه شده در نگاره ۴، امتیاز افشای اطلاعات (معناداری آماره تی کمتر از سطح خطای ۵ درصد و ضریب مثبت) بر نسبت تقسیم سود شرکت‌ها تاثیر معنی دار و مثبت دارد. شواهد بیانگر این است که با افزایش شاخص امتیاز افشای اطلاعات و بهبود محیط اطلاعاتی شرکت‌ها، مدیران

نسبت به تقسیم مبالغ بیشتر سود سهام به سهامداران تمایل بیشتری دارند. از طرفی، کاهش امتیاز افشای اطلاعات و به پیروی از آن ضعف محیط اطلاعاتی شرکت‌ها سبب کاهش تقسیم سود شرکت‌ها شده است. در نتیجه، شواهد حاکی از تأیید فرضیه اول پژوهش است.

نگاره ۴. نتایج برازش مدل رگرسیون اول پژوهش

متغیر وابسته: سود تقسیمی					
متغیرهای توضیحی	ضرایب	خطای استاندارد	آماره تی	معناداری	عامل تورم واریانس
عرض از مبدا	۱/۱۹۵	۰/۱۶۲	۷/۳۷۷	۰/۰۰۰	-
امتیاز افشای اطلاعات	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰۳	۵/۰۷۲	۰/۰۰۰	۱/۱۷۳
هزینه‌های نمایندگی	-۰/۰۸۷	۰/۰۲۵	-۳/۴۹۷	۰/۰۰۰	۱/۲۹۱
عمر شرکت	۰/۱۹۹	۰/۰۴۳	۴/۵۹۵	۰/۰۰۰	۱/۰۶۲
تخصص هیات‌مدیره	۰/۱۰۸	۰/۰۷۰	۱/۵۳۲	۰/۱۲۶	۲/۲۸۳
استقلال هیات‌مدیره	-۰/۰۶۶	۰/۰۳۶	-۱/۸۶۸	۰/۰۶۲	۲/۳۹۲
جایگاه مدیر عامل	-۰/۰۳۹	۰/۰۲۰	-۱/۹۷۱	۰/۰۴۹	۱/۰۷۹
بدهی‌های بلندمدت	-۰/۰۶۲	۰/۰۱۲	-۵/۰۹۸	۰/۰۰۰	۱/۱۷۱
گزارش زیان	-۰/۰۴۷	۰/۰۰۸	-۵/۸۱۷	۰/۰۰۰	۱/۲۳۳
مالکیت مدیریتی	۰/۲۱۵	۰/۰۴۳	۵/۰۵۸	۰/۰۴۳	۱/۱۲۲
تغییر درآمد عملیاتی	-۰/۰۱۹	۰/۰۰۸	-۲/۳۰۷	۰/۰۰۰	۱/۰۹۲
اندازه	-۰/۰۵۰	۰/۰۰۷	-۶/۷۹۹	۰/۰۲۱	۱/۲۰۶
دارایی مشهود	-۰/۱۵۹	۰/۰۱۸	-۸/۹۴۲	۰/۰۰۰	۱/۱۱۵
اجتناب مالیاتی	۰/۰۰۳	۰/۰۰۱	۳/۰۱۸	۰/۰۰۳	۱/۰۵۲
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۹۴۵			دورین-واتسون	۱/۹۳۹
آماره فیشر	۹۸/۰۵۷			معناداری آماره فیشر	۰/۰۰۰
آماره اف لیمر	۲/۰۲۶			معناداری آماره اف لیمر	۰/۰۰۰
آماره کای دو	۳۸/۸۳۶			معناداری آماره کای دو	۰/۰۰۰
آماره درست‌نمایی	۱۵۲۸/۷			معناداری آماره درست‌نمایی	۰/۰۰۰

نگاره ۵. نتایج برازش مدل رگرسیون دوم پژوهش

متغیر وابسته: سود تقسیمی					
متغیرهای توضیحی	ضرایب	خطای استاندارد	آماره تی	معناداری	عامل تورم واریانس
عرض از مبدا	۰/۷۵۲	۰/۱۸۷	۴/۰۱۷	۰/۰۰۰	-
روابط سیاسی	۰/۰۱۶	۰/۰۰۵	۳/۲۴۲	۰/۰۰۱	۱/۲۳۹
هزینه‌های نمایندگی	-۰/۰۴۶	۰/۰۲۱	-۲/۱۷۹	۰/۰۲۹	۱/۲۷۹
عمر شرکت	۰/۱۳۹	۰/۰۴۰	۳/۴۶۵	۰/۰۰۰	۱/۰۷۵
تخصص هیات مدیره	۰/۰۸۲	۰/۰۵۱	۱/۶۱۹	۰/۱۰۶	۲/۳۷۵
استقلال هیات مدیره	-۰/۰۵۶	۰/۰۲۹	-۱/۸۹۱	۰/۰۵۹	۲/۴۴۶
جایگاه مدیر عامل	-۰/۰۲۱	۰/۰۱۹	-۱/۰۶۱	۰/۲۸۹	۱/۰۸۲
بدهی‌های بلندمدت	-۰/۰۷۴	۰/۰۲۲	-۳/۴۰۴	۰/۰۰۰	۱/۱۱۲
گزارش زیان	-۰/۰۲۹	۰/۰۰۶	-۴/۵۳۹	۰/۰۰۰	۱/۲۱۱
مالکیت مدیریتی	۰/۱۵۷	۰/۰۳۴	۴/۶۷۱	۰/۰۰۰	۱/۱۵۶
تغییر درآمد عملیاتی	-۰/۰۱۹	۰/۰۰۸	-۲/۳۶۰	۰/۰۱۸	۱/۰۷۹
اندازه	-۰/۰۲۴	۰/۰۰۸	-۲/۹۹۰	۰/۰۰۳	۱/۲۶۸
دارایی مشهود	-۰/۱۰۶	۰/۰۱۵	-۶/۸۵۲	۰/۰۰۰	۱/۱۱۵
اجتناب مالیاتی	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰۶	۳/۵۴۰	۰/۰۰۰	۱/۰۴۸
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۹۵۳			دوربین-واتسون	۱/۹۳۲
آماره فیش	۱۱۳/۳۳			معناداری آماره فیش	۰/۰۰۰
آماره اف لیمر	۲/۱۸۶			معناداری آماره اف لیمر	۰/۰۰۰
آماره کای دو	۴۲/۰۳۹			معناداری آماره کای دو	۰/۰۰۰
آماره درست‌نمایی	۱۵۱۸/۵			معناداری آماره درست‌نمایی	۰/۰۰۰

طبق نتایج ارائه شده در نگاره ۵، روابط سیاسی هیات‌مدیره (معناداری آماره تی کمتر از سطح خطای ۵ درصد و ضریب مثبت) بر نسبت تقسیم سود شرکت‌ها تاثیر معنی‌دار مثبت دارد. شواهد بیانگر این است که در شرکت‌های دارای روابط سیاسی، مدیران نسبت به تقسیم مبالغ بیشتر سود به سهامداران تمایل دارند. از طرفی شرکت‌های بدون روابط سیاسی، سود کمتری بین سهامداران تقسیم نموده‌اند. در نتیجه، شواهد حاکی از تأیید فرضیه دوم پژوهش است.

نگاره ۶. نتایج برازش مدل رگرسیون سوم پژوهش

متغیر وابسته: سود تقسیمی					
متغیرهای توضیحی	ضرایب	خطای استاندارد	آماره تی	معناداری	عامل تورم واریانس
عرض از مبدا	۰/۹۴۲	۰/۱۴۵	۶/۵۰۳	۰/۰۰۰	-
امتیاز افشای اطلاعات شرکت‌ها با روابط سیاسی	۰/۰۰۱	۰/۰۰۰۳	۴/۳۳۵	۰/۰۰۰	۱/۲۳۹
هزینه‌های نمایندگی	-۰/۰۶۶	۰/۰۲۳	-۲/۹۳۶	۰/۰۰۳	۱/۲۸۱
عمر شرکت	۰/۱۷۹	۰/۰۴۰	۴/۴۷۶	۰/۰۰۰	۱/۰۷۷
تخصص هیات‌مدیره	۰/۰۸۹	۰/۰۵۷	۱/۵۶۹	۰/۱۱۷	۲/۴۰۲
استقلال هیات‌مدیره	-۰/۰۶۳	۰/۰۳۱	-۲/۰۴۲	۰/۰۴۱	۲/۴۴۵
جایگاه مدیر عامل	-۰/۰۴۰	۰/۰۲۱	-۱/۸۹۶	۰/۰۵۸	۱/۰۸۴
بدهی‌های بلندمدت	-۰/۰۵۹	۰/۰۱۹	-۳/۲۱۲	۰/۰۰۱	۱/۱۲۰
گزارش زیان	-۰/۰۳۹	۰/۰۰۹	-۴/۴۶۷	۰/۰۰۰	۱/۲۰۸
مالکیت مدیریتی	۰/۱۶۶	۰/۰۳۴	۴/۹۰۰	۰/۰۰۰	۱/۱۵۶
تغییر درآمد عملیاتی	-۰/۰۱۸	۰/۰۰۷	-۲/۷۶۶	۰/۰۰۶	۱/۰۸۳
اندازه	-۰/۰۳۶	۰/۰۰۶	-۶/۵۲۳	۰/۰۰۰	۱/۲۲۶
دارایی مشهود	-۰/۱۳۶	۰/۰۱۹	-۶/۸۸۴	۰/۰۰۰	۱/۱۱۵
اجتناب مالیاتی	۰/۰۰۳	۰/۰۰۰۸	۳/۲۴۹	۰/۰۰۱	۱/۰۵۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۹۴۸			دوربین-واتسون	۱/۹۲۱
آماره فیش	۱۰۲/۶۷			معناداری آماره فیش	۰/۰۰۰
آماره اف لیمر	۲/۰۹۱			معناداری آماره اف لیمر	۰/۰۰۰
آماره کای دو	۳۹/۱۸۷			معناداری آماره کای دو	۰/۰۰۰
آماره درست‌نمایی	۱۵۳۸/۸			معناداری آماره درست‌نمایی	۰/۰۰۰

طبق نتایج ارائه شده در نگاره ۶، امتیاز افشای اطلاعات در شرکت‌های دارای روابط سیاسی (معناداری آماره تی کمتر از سطح خطای ۵ درصد و ضریب مثبت) بر نسبت تقسیم سود شرکت‌ها تاثیر معنی دار مثبت دارد. شواهد بیانگر این است که شرکت‌های دارای روابط سیاسی که امتیاز افشای اطلاعات بالاتری داشته‌اند، تقسیم سود بیشتری به سهامداران داشته‌اند. در حقیقت، برهم کنش بین امتیاز افشای اطلاعات و روابط سیاسی، تصمیمات تقسیم سود شرکت‌ها را تحت تاثیر قرار داده است و در نتیجه، شواهد حاکی از تأیید فرضیه سوم پژوهش است.

نتایج بررسی نقش متغیرهای کنترلی حاکی از این است که تخصص مالی هیات مدیره در هیچ کدام از مدل‌ها تاثیر معنی دار بر نسبت تقسیم سود شرکت‌ها نداشته است. جایگاه مدیر عامل در هیات مدیره تنها در مدل اول و استقلال هیات مدیره تنها در مدل سوم تاثیر معنی دار منفی بر تقسیم سود شرکت‌ها داشته‌اند. هزینه‌های نمایندگی، نسبت بدهی، گزارش زیان، تغییر درآمد فروش، اندازه و سرمایه‌گذاری در دارایی‌های مشهود تاثیر معنی دار منفی بر تقسیم سود شرکت‌ها داشته‌اند. از طرفی عمر شرکت، مالکیت مدیریتی و مالیات تاثیر معنی دار مثبتی بر تقسیم سود شرکت‌ها داشته‌اند. به این ترتیب شرکت‌هایی اقدام به تقسیم بیشتر سود نموده‌اند که هزینه نمایندگی کمتری داشته‌اند، تامین مالی کمتری از طریق بدهی‌های بلندمدت انجام داده‌اند، سودآور بوده و زیان گزارش نکرده‌اند، تغییر کمتری در درآمدزایی فروش تجربه کرده‌اند، اندازه کوچک‌تر داشته‌اند، مخارج سرمایه‌ای کمتری در دارایی‌های مشهود انجام داده‌اند، مدت زمان بیشتری از پذیرش آن‌ها در بورس گذشته است، اجتناب مالیاتی بیشتری را برنامه‌ریزی کرده‌اند و مدیران درصد بیشتری از سهام شرکت در مالکیت داشته‌اند.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر مطالعه تاثیر روابط سیاسی هیات مدیره و کیفیت افشا اطلاعات بر تقسیم سود شرکت‌ها است. طبق یافته‌های پژوهش در شرکت‌های با هیات مدیره برخوردار از روابط سیاسی دولتی، سود تقسیمی بالاتری وجود دارد. همچنین، شرکت‌های دارای امتیاز بالاتر افشای اطلاعات

به‌موقع و قابل‌اتکا، از سیاست تقسیم سود بالاتر پیروی کرده‌اند. به‌علاوه، امتیاز بالای افشای اطلاعات در مشاهده‌های دارای روابط سیاسی هیات‌مدیره سبب افزایش سود تقسیمی شرکت‌ها شده است.

نتایج مطالعات پیشین در خصوص رابطه بین روابط سیاسی و تقسیم سود شواهد متفاوتی ارائه کرده‌اند. کائو و همکاران (۲۰۱۲)، بنجامین و همکاران (۲۰۱۶)، لای و همکاران (۲۰۲۰) دریافتند شرکت‌های دارای روابط سیاسی تمایل دارند سود کمتری تقسیم کنند. از طرفی، سو و همکاران (۲۰۱۴)، لوپز ایتوری‌گا و سانتانا مارتین (۲۰۱۹)، یونیتا و یولیانتو (۲۰۲۰)، روزیما و خاو (۲۰۲۱) و لین و همکاران (۲۰۲۱) دریافتند شرکت‌های دارای روابط سیاسی مبالغ بیشتری سود تقسیم نموده‌اند. این نتایج حاکی از توجه به حقوق سهامداران اقلیت در شرکت‌های دارای روابط سیاسی یا ناشی از وجود محدودیت‌های مالی کمتر در این شرکت‌ها است که بیانگر نظریه علامت‌دهی است. نتایج پژوهش حاضر که حاکی از افزایش سود تقسیمی به موازات وجود روابط سیاسی شرکت‌ها است، منطبق با نتایج مطالعات تأیید کننده نظریه علامت‌دهی است.

همچنین، مطالعات پیشین در خصوص رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات و تقسیم سود شواهد متفاوتی ارائه کرده‌اند. فرضیه پیامد پیش‌بینی می‌نماید شرکت‌های با کیفیت افشای بالاتر تمایل به تقسیم مبالغ بالاتر سود داشته باشند، اما فرضیه جانشینی پیش‌بینی می‌کند کیفیت افشای پایین با گرایش قوی‌تر مدیران به تقسیم سود همراه است. مطالعاتی که به صورت مقایسه‌ای بین کشورهای مختلف انجام شده عمدتاً از فرضیه پیامد حمایت کرده‌اند. پژوهشگرانی مانند لاپورتا و همکاران (۲۰۰۰)، فاسیو و همکاران (۲۰۰۱)، میتون (۲۰۰۴)، بائه و همکاران (۲۰۱۲)، بارترام و همکاران (۲۰۱۲)، چنین نتایجی را تأیید نمودند. مطالعات انجام شده در هر کشور به صورت مجزا نیز شواهد متناقضی را ارائه کرده‌اند. در برخی موارد، فرضیه پیامد پذیرفته شده است. این موضوع در پژوهش‌های کوالوسکی و همکاران (۲۰۰۸)، آجائود و بن عمار (۲۰۱۰)، جیراپورن و همکاران (۲۰۱۱)، لین و همکاران (۲۰۱۴) و لین و همکاران (۲۰۱۶) قابل مشاهده است. در برخی موارد نیز نتایج از فرضیه جانشینی حمایت کرده‌اند. این موضوع در پژوهش‌های لیو (۲۰۰۲)، هو و کومار (۲۰۰۴)، جیراپورن و نینگ (۲۰۰۶)، آفیسر (۲۰۰۶)، پینکوویتز و همکاران (۲۰۰۷)، می‌لو و پلوملی (۲۰۰۸)، چائه و همکاران (۲۰۰۹)، کائو و همکاران (۲۰۱۲)، چنگ و داتا (۲۰۱۲)، بریج گسدال و

داکرد (۲۰۱۶)، رشیده و همکاران (۲۰۱۹) نیز قابل مشاهده است. بروکمن و آنلو (۲۰۱۱) دریافتند در محیط با افشای مبهم، مدیران از طریق تقسیم سود تلاش می‌کنند دیدگاه مثبتی برای تامین‌کنندگان سرمایه فراهم کند که مبتنی بر فرضیه جانشینی است. در محیط با افشای شفاف، مدیران تمایل دارند سود نقدی بیشتری تقسیم نمایند که مبتنی بر فرضیه پیامد است. نتایج پژوهش حاضر که حاکی از افزایش سود تقسیمی به موازات افزایش کیفیت انتشار و افشای اطلاعات شرکت‌ها است، منطبق با نتایج مطالعات تایید کننده فرضیه پیامد است.

آگاهی از نتایج پژوهش حاضر در زمینه تاثیر عوامل مختلف بر سیاست تقسیم سود می‌تواند در برنامه‌ریزی‌ها، ارزیابی‌ها و اتخاذ تصمیمات مناسب توسط مدیران، هیات‌مدیره‌ها، سیاست‌گذاران و مقامات دولتی، سرمایه‌گذاران، سهامداران، فعالان بازار سهام، تحلیل‌گران، حساب‌رسان و تأمین‌کنندگان منابع مالی شرکت‌ها مورد توجه قرار گیرد، زیرا شواهد حاکی از آن است شرکت‌های با کیفیت افشای بالا و دارا بودن روابط سیاسی، تمایل بیشتری به تقسیم سود دارند. این نتایج ضمن تایید ضرورت وجود محیط اطلاعاتی شفاف، بر منافع روابط سیاسی برای سهامداران متمرکز است. در محیط با افشای مناسب، سهامداران بهتر و بیشتر قادر به تعیین سطوح وجه نقد مازاد شرکت بوده و با این آگاهی تقاضای آن‌ها برای دریافت سود افزایش می‌یابد. بدیهی است آگاهی از این موضوع می‌تواند در بررسی مسایل نمایندگی شرکت‌ها مورد توجه قرار گیرد، زیرا عدم تقارن اطلاعاتی و مشکلات نمایندگی مرتبط با آن زمانی کاهش خواهد یافت که مدیران از طریق افشای اطلاعات با کیفیت، آگاهی‌بخشی مناسبی ارائه دهند. از آنجا که افشای مناسب از الزامات راهبری شرکتی است، به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود از طریق ایجاد هماهنگی بین منافع خود و منافع ذی‌نفعان، ضمن ارائه و افشای اطلاعات شفاف، حقوق ذی‌نفعان را رعایت نمایند. با توجه به این که راهبری شرکتی قوی می‌تواند اطمینان بیشتری را در خصوص همراستایی تصمیمات مدیران با منافع گروه‌های ذی‌نفع در شرکت‌ها ایجاد نماید، پیشنهاد می‌شود اصول راهبری شرکتی با اعمال نظارت مستمر، امکان تحقق اهداف این نظام را بهبود بخشند. این امر به‌ویژه در حوزه سیاست‌های مالی شرکت‌ها و نقش مدیران در اتخاذ تصمیمات مناسب از جمله تقسیم سود به سهامداران می‌تواند چشم‌انداز بهتر از شرکت ایجاد نماید. در این راستا به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود نقش ویژگی‌های رفتاری مدیران

شرکت‌ها از جمله بیش‌اطمینانی، بیش‌سرمایه‌گذاری و خوش‌بینی مدیران در ارتباط با موضوع پژوهش را ارزیابی نمایند. پیشنهاد می‌شود بحث مسائل نمایندگی و نقش حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و کمیته‌های حسابرسی در ارتباط با موضوع پژوهش بررسی گردند. پیشنهاد می‌شود نقش سیکل‌های تجاری اقتصادی، عدم اطمینان اقتصادی، عدم اطمینان سیاسی، وضعیت محیط رقابتی، محتوای محیط اطلاعاتی، ریسک‌های اقتصادی و سیاسی، چرخه عمر، وضعیت سلامت مالی شرکت‌ها، انعطاف‌پذیری مالی و ظرفیت تامین مالی شرکت‌ها در ارتباط با موضوع پژوهش بررسی شوند. همچنین، پیشنهاد می‌شود واکنش بازار سهام نسبت به محتوای اطلاعاتی سودهای تقسیمی با در نظر گرفتن مسائل نمایندگی بررسی شود. بررسی هموارسازی سود تقسیمی با تمرکز بر جنبه‌های کیفی گزارش سود، نقش تمایلات فرصت‌طلبانه مدیران و مسایل نمایندگی جریان نقد آزاد نیز در این زمینه پیشنهاد می‌شود.

منابع

- بخردی نسب، وحید؛ رحمانی، حسام و ژولانژاد، فاطمه. (۱۳۹۷). تاثیر مالکیت، کنترل و مدیر عامل خانوادگی بر سیاست تقسیم سود. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۸ (۳۰)، ۴۸-۲۱.
- حساس یگانه، یحیی و پاک مرام، عسگر. (۱۳۹۱). ارزیابی تاثیر ابعاد کنترلی و شفافیت اطلاعات مالی حاکمیت شرکتی بر سیاست تقسیم سود شرکت ها. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۴ (۱۵)، ۱۱۶-۸۵.
- حسنی، محمد و عزیزی، شاهین. (۱۳۹۶). تاثیر کیفیت افشای اطلاعات بر تصمیمات مدیران در زمینه پرداخت سود سهام. *سومین کنفرانس بین المللی ایده های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری*، برلین آلمان.
- رشیدی، محسن. (۱۳۹۸). تاثیر کیفیت افشا و کیفیت محیط اطلاعاتی بر هموارسازی سودهای تقسیمی. *پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۸ (۲)، ۱۴۰-۱۱۷.
- رهنمای رودپشتی، فریدون و محسنی، عبدالرضا. (۱۳۹۷). ارتباطات سیاسی، سود نقدی و بازده سهام در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش مالی تحلیل اوراق بهادار*، ۱۱ (۳۸)، ۱۴۴-۱۲۹.
- فروغی، داریوش و اولادحسین، زهرا. (۱۳۹۰). تاثیر ترکیب هیات مدیره و عوامل منتخب بر خط مشی تقسیم سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱ (۲)، ۱۰۶-۸۹.
- کردستانی، غلامرضا و تیموری، سیده طاهره. (۱۳۹۶). تاثیر اطلاعات محرمانه بر خط و مشی سرمایه گذاری و سیاست تقسیم سود. *راهبرد مدیریت مالی*، ۵ (۲)، ۵۳-۲۷.
- محمدزاده مقدم، محمدباقر؛ نقدی، سجاد و اسماعیلی، جواد. (۱۳۸۹). تاثیر کیفیت سود بر سیاست تقسیم سود. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۸ (۲۸)، ۱۷۲-۱۵۳.
- هوشمند نعمت آبادی، احمد و درخشان مهر، آرش. (۱۳۹۹). تاثیر ارتباطات سیاسی بر رابطه بین کیفیت اقلام تعهدی و سیاست تقسیم سود. *چشم انداز حسابداری و مدیریت*، ۳ (۲۱)، ۳۷-۲۲.
- Adhikari, A., Derashid, C., & Zhang, H. (2006). Public policy, political connections, and effective tax rates: Longitudinal evidence from Malaysia. *Journal of Accounting and Public Policy*, 25(5), 574-595.
- Adjaoud, F., & Ben-Amar, W. (2010). Corporate governance and dividend policy: Shareholders' protection or expropriation? *Journal of Business Finance and Accounting*, 37 (5/6), 648-667.
- Aning Sejati, Y. (2009). Political connections and earnings quality: evidence from Malaysia. *Phd dissertation*, Oklahoma State University.

- Arifur, K., Dessalegn, G., Mihret, M., & Badrul, M. (2016). Corporate political connections, agency costs and audit quality. *International Journal of Accounting & Information Management*, 24 (4), 1-29.
- Bae, S.C., Chang, K., & Kang, E. (2012). Culture, corporate governance, and dividend policy: International evidence. *Journal of Financial Research*, 35 (2), 289-316.
- Bekhradi Nasab, V., Rahmani, H., & Zholanezhad, F. (2018). The Effect of Ownership, Control and CEO of the Family on Dividend Policy. *Journal of Accounting & Social Interests*, 8 (3), 21-48 (in Persian).
- Benjamin, S., Zain, M., & Abdul Wahab, E.A. (2016). Political connections, institutional investors and dividend payouts in Malaysia. *Pacific Accounting Review*, 28 (2), 153-179.
- Bliss, M.A., & Gul, F.A. (2012). Political connection and cost of debt: Some Malaysian evidence. *Journal of Banking and Finance*, 36 (5), 1520-1527.
- Booth, L., & Chang, B. (2011). Information asymmetry, dividend status, and SEO announcement-day returns. *Journal of Financial Research*, 34(1), 155-177.
- Boubakri, N., Guedhami, O., Mishrs, D.R., & Saffar, W. (2012). Political connections and the cost of equity capital. *Journal of Corporate Finance*, 18 (3), 541-559.
- Braggion, F., & Moore, L. (2013). The Economic Benefits of Political Connections in Late Victorian Britain. *The Journal of Economic History*, 73 (1), 142-176.
- Brigg Gjesdal, J.P., & Dackerud, H. (2016). Dividend Signals and Voluntary Disclosure: A new approach from Sweden. *Master Programme*, School of Economic & Management, Lund University.
- Brockman, P., & Unlu, E. (2011). Earned/contributed capital, dividend policy and disclosure quality: An international study. *Journal of Banking and Finance*, 35 (7), 1610-1625.
- Cao, J., Huang, S., Liu, Q., & Tian, G.G. (2012). The stock market implications of political connections: Evidence from firms' dividend policy. *Financial Management Association Meeting*, Thailand, 1-35.
- Chae, J., Kim, S., & Lee, E.J. (2009). How corporate governance affects payout policy under agency problems and external financing constraints. *Journal of Banking and Finance*, 33 (11), 2093-2101.
- Chaney, P.K., Faccio, M., & Parsley, D. (2011). The quality of accounting information in politically-connected firms. *Journal of Accounting and Economics*, 51 (1-2), 58-76.
- Chang, B., & Dutta, S. (2012). Dividends and corporate governance: Canadian evidence. *Journal of Applied Finance*, 18 (4), 5-30.
- Chemmanur, T.J., He, J., Hu, G., & Liu, H. (2010). Is Dividend Smoothing Universal? New Insights a Comparative Study of Dividend Policies in Hong Kong and the U.S. *Journal of Corporate Finance*, 16 (4), 413-430.
- Chen, C.J.P., Ding, Y., & Kim, C.F. (2010). High-level politically connected firms, corruption, and analyst forecast accuracy around the world. *Journal of International Business Studies*, 41 (9), 1505-1524.

- Chen, J., Leung, W.S., & Goergen, M. (2017). The impact of board gender composition on dividend payouts. *Journal of Corporate Finance*, 43 (April), 86-105.
- Cheng, Z., Wang, F., Keung, C., & Bai, Y. (2017). Will Corporate Political Connection Influence the Environmental Information Disclosure Level? Based on the Panel Data of A-Shares from Listed Companies in Shanghai Stock Market. *Journal of Business Ethics*, 149 (1), 209-221.
- Cheng, L.T.W., Davidson, W.N., & Leung, T.Y. (2011). Insider trading returns and dividend signals. *International Review of Economics and Finance*, 20(3), 421-429.
- Chiu, M., & Sung, W.J. (2004). Loans to distressed firms: Political connections, related lending, business group affiliations and bank governance. *Working Paper*, Chinese University of Hong Kong.
- Civilize, S., Wongchoti, U., & Young, M. (2015). Political Connection and Stock Returns: A Longitudinal Study. *The Financial Review*, 50 (1), 89-119.
- Claessens, S., Feijen, E., & Laeven, L. (2008). Political connections and preferential access to finance: The role of campaign contributions. *Journal of Financial Economics*, 88 (3), 554-580.
- Deshmukh, S. (2005). The effect of asymmetric information on dividend policy. *Quarterly Journal of Business and Economics*, 44 (1), 107-127.
- Datta, D., & Ganguli, S.K. (2014). Political connection and firm value: an Indian perspective. *South Asian Journal of Global Business Research*, 3 (2), 170-189.
- Dicko, S., Khemakhem, H., & Zogning, F. (2019). Political connections and voluntary disclosure: the case of Canadian listed companies. *Journal of Management and Governance*, 1-26.
- Dinc, I.S. (2005). Politicians & banks: Political influences on government-owned banks in emerging countries. *Journal of Financial Economics*, 77 (2), 453-479.
- Ding, S., Jia, C., Wilson, C., & Wu, Z. (2014). Political connections and agency conflicts: the roles of owner and manager political influence on executive compensation. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 45 (2), 407-434.
- Faccio, M. (2006). Politically-connected firms. *American Economic Review*, 96 (1), 369-386.
- Faccio, M., Masulis, R.W., & McConnell, J.J. (2006). Political Connections & Corporate Bailouts. *Journal of Finance*, 61 (6), 2597-2635.
- Faccio, M. (2010). Differences between politically-connected and non-connected firms: A cross country analysis. *Financial Management*, 39 (3), 905-928.
- Fan, J.P.H., Wong, T.J., & Zhang, T. (2007). Politically-connected CEOs, corporate governance, and post-IPO performance of China's newly partially-privatized firms. *Journal of Financial Economics*, 84 (2), 330-357.
- Fairchild, R., Guney, Y., & Thanatawee, Y., (2014), Corporate dividend policy in Thailand: Theory and evidence, *International Review of Financial Analysis*, 31 (C), 129-151.

- Ferris, S. P., Jayaraman, N., & Sabherwal, S., (2009), Catering effects in corporate dividend policy: International evidence, *Journal of Banking & Finance*, 33 (9), 1730-1738.
- Fisman, R. (2001). Estimating the Value of Political Connections. *American Economic Review*, 91 (4), 1095-1102.
- Foroughi, D., & Oladhosein, Z. (2011). Board of Directors Composition and other Selected Factors on Dividend Policy of Companies in TSE. *Empirical Research in Accounting*, 1(2), 89-106 (in Persian).
- Hassani, M., & Azizi, S., (2017). The Impact of Information Disclosure Quality on Managers' Decisions in Dividend Payout. *3rd International Conference on New Ideas in Management, Economics and Accounting*, Berlin, Germany.
- Hassas Yeganeh, Y., & Pakmaram, A. (2012). Evaluating the Impact of Corporate Governance Dimensions (Control and Financial Information Transparency) on Corporate Dividend Policy. *Financial Accounting and Auditing Researche*, 4 (15), 85-116 (in Persian).
- Houshmand Nemat Abadi, A., & Derakhshanmehr, A. (2020). The effect of political communication on the relationship between accrual quality and dividend policy. *Journal of Accounting and Management Vision*, 3(21), 22-37 (in Persian).
- Hu, A., & Kumar, P. (2004). Managerial entrenchment and payout policy. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 39 (4), 759-790.
- Hu, Y., & Liu, S. (2006). Empirical Analysis of Cash Dividend Payment in Chinese Listed Companies. *Nature Science*, 3 (1), 65-70.
- Hung, M., & Kim, Y., & Li, S. (2018). Political connections & voluntary disclosure: Evidence from around the world. *Journal of International Business Studies*, 49(3), 272-302.
- Jensen, M.C. (1986). Agency costs of free cash flow, corporate finance and takeovers. *American Economic Review*, 76 (2), 323-329.
- Jiraporn, P., Kim, J.-C., & Kim, Y.S. (2011). Dividend payouts and corporate governance quality: An empirical investigation. *Financial Review*, 46 (2), 251-279.
- Jiraporn, P., & Ning, Y. (2006). Dividend policy, shareholder rights, and corporate governance. *Journal of Applied Finance*, 16 (2), 24-36.
- John, K., Knyazeva, A., & Knyazeva, D. (2015). Governance and payout precommitment. *Journal of Corporate Finance*, 33 (C), 101-117.
- Koo, D.S., Ramalingegowda, S., & Yu, Y. (2017). The effect of financial reporting quality on corporate dividend policy. *Review of Accounting Studies*, 22 (2), 753-790.
- Kordestani, G., & Teymori, T. (2017). The Effect of Private Information on Investment and Dividend Policy. *Financial Management Strategy*, 5(2), 27-53 (in Persian).
- Kowalewski, O., Stetsyuk, I., & Talavera, O. (2008). Does corporate governance determine dividend payouts in Poland? *Post-Communist Economies*, 20 (2), 203-218.

- Kumar, B.R., & Sujit, K.S. (2018). Determinants of dividend policy in GCC firms: an application of partial least square method. *Corporate Ownership & Control*, 13(3), 455-466.
- Lai, K.M.Y., Saffar, W., Zhu, X., & Liu, Y. (2020). Political institutions, stock market liquidity and firm dividend policy: Some international evidence. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 16(1), 100180, 1-20.
- LaPorta, R., Lopez-de-Silanes, F., Shleifer, A., & Vishny, R. (2000). Agency Problems and Dividend Policies around the World, *Journal of Finance*, 55 (1), 1-33.
- Lepetit, L., Meslier, C., Strobel, F., & Wardhana, L. (2018). Bank dividends, agency costs and shareholder and creditor rights. *International Review of Financial Analysis*, 56 (C), 93-111.
- Li, H., Meng, L., Wang, Q., Zhou, L.A. (2008). Political connections, financing and firm performance: evidence from Chinese private firms. *Journal of Development Economics*, 87 (2), 283-299.
- Lin, D., Kuo, H.C., & Wang, L.H. (2014). Can Disclosure Quality Explain Dividend Payouts? *International Business Research*; 7 (7), 10-22.
- Lin, D., Kuo, H.C., & Wang, L.H. (2016). Analysis of the relationship between Disclosure Quality and Dividend Payouts from the Agency Theory Perspective. *Financial Studies*, 20 (1), 6-20.
- Lin, T-J., Tsai, H-F., & Yao, F-L. (2021). the Dividend Payout Policy in Chinese Listed Firms. *Journal of Accounting, Finance & Management Strategy*, 16 (2), 55-78.
- Liu, W. (2002). Do dividends substitute for the external corporate governance? A cross-country dynamic view. *Working Paper*, Indiana University.
- Liu, Y., Li, X., Zeng, H., an, Y. (2017). Political connections, auditor choice and corporate accounting transparency: evidence from private firms in China. *Accounting and Finance*, 57 (4), 1071-1099.
- Lopez-Iturriaga, F.J., & Santana Martin, D.J. (2019). The payout policy of politically connected firms: Tunnelling or reputation? *North American Journal of Economics and Finance*, 50(C).
- Mancinelli, L., & Ozkan, A. (2006). Ownership structure and dividend policy: Evidence from Italian firms. *The European Journal of Finance*, 12 (3), 265-282.
- Mi Luo, M., & Plumlee, M. (2008). Voluntary Disclosure and Dividend Policy. *Working Paper*, Villanova University
- Mitton, T. (2004). Corporate Governance and dividend policy in emerging markets. *Emerging Markets Review*, 5 (4), 409-426.
- Mohammadzade Moghadam, M., Naghdi, S., & Esmaeili, J. (2018). Earning Quality and Dividend Policy. *Journal of Accounting and Social Interests*, 8 (1), 153-172 (in Persian).
- Morck, R., Stangeland, D.A., & Yeung, B. (2000). Inherited wealth, corporate control, and economic growth: The Canadian disease, concentrated corporate ownership.

- Chicago: University of Chicago Press, *National Bureau of Economic Research*, PP: 319-372.
- Niessen, A., & Ruenzi, S. (2010). Political connectedness and firm performance: Evidence from Germany. *German Economic Review*, 11 (4), 441-464.
- Officer, M.S. (2006). Dividend policy, dividend initiations & governance. *Working Paper*, University of Southern California
- Pindado, J., Requejo, I., & Torre, C.D.L. (2012). Do family firms use dividend policy as a governance mechanism? Evidence from the Euro zone. *Corporate Governance: An International Review*, 20(5), 413-431.
- Pinkowitz, L., Williamson, R., & Stulz, R. (2007). Cash holdings, dividend policy, and corporate governance: A cross-country analysis. *Journal of Applied Corporate Finance*, 19 (1), 81-87.
- Qian, M., Pan, H., & Yeung, B. Y. (2011). Expropriation of Minority Shareholders in Politically Connected Firms. *Working Paper*.
- Rahnamay Roodposhti, F., & Mohseni, A. (2018). Political connections, dividend and stock return in listed firms on Tehran Stock Exchange. *Financial Knowledge of Securities Analysis*, 11 (38), 129-144 (in Persian).
- Rashidah, A.R., Eman Saleh, F., Najla, A.R., & Amal, A. (2019). Disclosure Quality and Dividend Payout in Firms. *International Business Research*, 12 (1), 16-26.
- Rashidi, M. (2020). The Impact of Disclosure Quality and Quality of Information Environment on Dividend Smoothing. *Applied Research in Financial Reporting*, 8 (2), 117-140 (in Persian).
- Rozaimah, Z., & Khaw, K.L-H. (2021). Dividend payout policies of politically connected firms: Evidence from Malaysia. *Borsa Istanbul Review*, 21 (4), 384-393.
- Setia Atmaja, L.Y., Tanewski, G.A., & Skully, M. (2009). The role of dividends, debt and board structure in the governance of family controlled firms. *Journal of Business Finance & Accounting*, 36 (7-8), 863-898.
- Shao, L., Kwok, C.C.Y., & Guedhami, O. (2013). Dividend policy: Balancing shareholders' and creditors' interests. *Journal of Financial Research*, 36 (1), 43-66.
- Sharif, S., & Ming Lai, M. (2015). The effects of corporate disclosure practices on firm performance, risk and dividend policy. *International Journal of Disclosure and Governance*, 12 (4), 311-326.
- Shleifer, A., & Vishny, R. (1994). Politicians and firms. *Quarterly Journal of Economics*, 109 (4), 995-1025.
- Su, Z., Fung, H., Huang, D., & Shen, C. (2014). Cash dividends, expropriation, and political connections: Evidence from China. *International Review of Economics and Finance*, 29 (2014), 260-272.
- Thanatawee, Y. (2011). Life-cycle theory and free cash flow Hypothesis: Evidence from Dividend Policy in Thailand. *International Journal of Financial Research*, 2 (2), 52-60.

Wei, Z., Wu, S., Li, C., & Chen, W. (2011). Family Control, Institutional Environment and Cash Dividend Policy: Evidence China. *China Journal of Accounting Research*, 4 (1-2), 29-46.

Yunita, R., & Yulianto, A. (2020). Institutional Ownership, Political Connections and Dividend Payment. *Management Analysis Journal*, 9 (1), 46-52.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.

The Impact of Political Connection of Board & Information Disclosure Quality on Firms' Dividend Payout Policy

Mohammad Hassani²

Received: 2021/08/16

Accepted: 2021/12/14

Research Paper

Abstract

Because of the important role of dividend payout policy in managers' decision makings, the perception and determination the effecting factors on dividend payout policy not only provide an explicit description about the firms' ability to distribute cash, but also it can provide the possibility of estimation the future behavior of firms. Some studies showed that firms' dividend payout policy affected by information disclosure and connection to center of political power. This paper empirically analyzed the impact of political connection of board & information disclosure quality on firms' dividend payout policy. Research hypotheses tested by using multivariate regression models based on panel data with fixed effect and generalized least squares method. Research samples include 204 firms listed in Tehran Stock Exchange during 2012 till 2019. According to the findings, those firms with board political connected, paid more dividends. This result is accordance with signaling hypothesis. Also, those firms with high quality of information disclosure, paid more dividends. This result is accordance with outcome hypothesis. In Addition, high quality of information disclosure in political connected firms leads to increase the dividend payout. Other findings indicated that board's expertise, leadership and independence had no impact on dividend payout. Agency cost, long-term debt, loss, revenue volatility, size and tangibility had negative impact, but age, managerial ownership and tax avoidance had positive impact on dividend payout. So, these findings provide specified approach to determine the effecting factors related to dividend payout by focusing on theoretical & empirical perspectives.

Keywords: Dividend Payout Policy, Board Political Connection, Information Disclosure Quality, Outcome Hypothesis, Signaling Hypothesis.

JEL classification: M14, L25, H26.

1. DOI: 10.22051/JAACSI.2021.29757.1572

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (m_hassani@iau-tnb.ac.ir).

The Effects of Corporate Social Responsibility and Moderating Role of Size Firm on the Tax Avoidance Using Structural Equation Modeling

Sedighe Azizi², Hossein Jokar³

Received: 2021/08/03

Accepted: 2021/11/26

Research Paper

Abstract

According to agency theory, social responsibility activities can be used to reduce political costs, reducing political costs can lead to a greater tendency to avoid tax evasion. However, political costs are highly dependent on the size of the company; because, according to the political cost hypothesis, larger companies are more under government control and thus more exposed to political costs; therefore, the main purpose of this study is to investigate the moderating effect of size firm on the relationship between social responsibility and tax avoidance. In this regard, the effective tax rate is used to measure tax avoidance and the KLD index is used to measure corporate social responsibility. For this purpose, a sample consisting of 1200 years-listed companies on the Tehran Stock Exchange during the years 2009-2020 has been studied using structural equations. The results showed that increasing social responsibility leads to reducing tax avoidance. Also, the results of research on the moderating effect of firm size showed that firm size has a moderating effect on the relationship between disclosure of social responsibility and tax avoidance. In other words, when the size of the company is larger, the relationship between social responsibility and tax avoidance is stronger.

Keywords: Corporate Social Responsibility, Size Firm, Tax Avoidance.

JEL classification: M14, L25, H26.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.34961.1618

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Baft Branch, Islamic Azad University, Baft, Iran. (s_azizi23@yahoo.com).

3. Ph.D. Student, Department of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran. (Corresponding Author). (abs.jokar1388@gmail.com).

The Effect of Political Relations with the Government on the Relationship between Social Responsibility and Accounting Conservatism

Hamid Reza Ganji², Mehran Jahandoust Marghoub³, Hashem Nasirifar⁴,
Soraya Weysihsar⁵

Received: 2021/08/06

Accepted: 2021/12/11

Research Paper

Abstract

The main purpose of this study is to investigate the effect of political relations with the government on the relationship between social responsibility and accounting conservatism in companies listed on the Tehran Stock Exchange. The research hypotheses were tested based on a statistical sample consisting of 124 companies over the period from 2014 to 2020 using multivariate regression patterns and panel data set. The results show that social responsibility has a positive and significant effect on accounting conservatism. Also, political relations with the government have a negative and significant effect on the relationship between social responsibility and accounting conservatism. The results indicate that in the relation-based economic systems, political relations are an important source of value for companies with these relations. Companies with political relations can easily access capital resources and other benefits through their relations, which makes them less dependent on high-quality financial reporting. Therefore, social responsibility in companies with political relations with the government neither changes the behavior of managers in connection with the low-quality reporting of financial information nor improves the quality of information. It also leads to neglect of reported financial information. Hence the quality of financial information decreases in terms of predictive value and earnings conservatism.

Keywords: Accounting Conservatism, Accrual-based Conservatism, Market-based Conservatism, Political Relations with the Government, Social Responsibility.

JEL classification: G14, G18, G32, M42

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.38651.1644

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (h.ganji@alzahra.ac.ir).

3. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty Management Economics and Social Sciences, Mazandaran University, Babolsar, Iran. (mjahandostm@yahoo.com).

4. M.Sc., Department of Accounting, Farabi Campus, Tehran University, Qom, Iran (hashem.nasirifar@ut.ac.ir).

5. M.Sc., Department of Accounting, KAR Higher Education Institute, Qazvin, Iran. (soraiaweysihsar@yahoo.com).

The Role of Agency Costs Due to the Change of Financial Manager and Auditor Turnover on Internal Control's Weakness

Farshid Khairullahi², Hadis Abdi³, Mehri Alimoradi⁴

Received: 2021/08/01

Accepted: 2021/12/03

Research Paper

Abstract

Internal controls are a process that is designed and implemented by management and other staff to ensure reasonable achievement by management of the entity's objectives in terms of reliability of financial reporting, the effectiveness and efficiency of operations, and compliance with applicable laws and regulations. Auditors and financial managers of organizations play a major role in improving, effectiveness and improving the structure of the internal control system and cost effective of their organization and will result in a more efficient financial system for their organization. Therefore, the purpose of this study is to investigate the effect of changing financial officer and auditor turnover on the internal controls weakness and also investigate this effect in companies with representation problems for companies listed on the Tehran Stock Exchange for years 2013-2019. Analysis of research data using a logistic model has shown that the change of financial manager and the voluntary auditor's turnover has a significant and positive effect on the internal control's weakness; while the auditor's mandatory turnover has not had a significant effect on the internal control's weakness. The results also show that the effect of changing the financial manager and the voluntary auditor's turnover on the internal control's weakness in companies with agency problems is significant. The findings of the present study can be very important in terms of improving the company's management decisions and control system and especially improving the quality of financial reporting by identifying the factors affecting the weakness of internal controls in companies with agency problems.

Keywords: Agency Problems, Changing Financial Officer, Internal Control's Weakness, Mandatory Auditor's Turnover, Voluntary Auditor's Turnover.

JEL classification: M41, M42

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.37784.1641

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Razi University, Kermanshah, Iran. (f.kheirollahi@razi.ac.ir).

3. M.Sc. Department of Accounting, Razi University, Kermanshah, Iran. (Corresponding Author). (hadisabdi.2020@gmail.com).

4. M.Sc. Department of Accounting, Razi University, Kermanshah, Iran. (alimoradimehri1991@gmail.com).

The Impact of Risk and Loss on the Demand for Audit Quality

Mona Parsaei², Omid Faraji³, Samira Movaffagh⁴

Received: 2021/07/26

Accepted: 2021/11/24

Research Paper

Abstract

Examining the factors affecting demand for audit quality from the perspective of managers, is an interesting topic. Our research investigates the effect of risk aversion and loss aversion on managers' demand for audit quality. We have utilized an experimental method with 2*2 between subject's factorial designs. Manipulated variables are risk and loss. The sample consists of 88 subjects including professionals and academics randomly assigned to four groups. The results showed that in the presence of risk, managers' demand for quality audit decreases. Also, if there is potential loss for the company, managers are less likely to demand for high audit quality. The existence of risky conditions and the possibility of loss cause managers to tend to increase their discretion and freedom of action in reporting. This reduces the demand for managers for quality audit services. The results of this study, by identifying the behavioral factors affecting the demand for quality auditing, provide valuable information in the field of audit quality and judgment and decision-making in accounting.

Keywords: Audit Quality, Dark Traid, Guilt Proneness, Loss, Prosocial Behavior, Risk.
JEL classification: M42

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.38822.1655

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, Alzahra University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (m.parsaei@alzahra.ac.ir).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Farabi Campus, Tehran University, Qom, Iran. (omid_faraji@ut.ac.ir)

4. M.Sc., Department of Accounting, Alzahra University, Tehran, Iran.

Identifying the Drivers of the Future of Accounting in Iran in the Field of Technology¹-Based Innovations

Farrokh Barzideh², Jafar Babajani³, Iman Raisi Vanani⁴, Saba Salati⁵

Received: 2021/07/21

Accepted: 2021/11/20

Research Paper

Abstract

The advancement of technology and the innovations based on it in recent years has fundamentally changed the way knowledge, experience, data and information are shared. Accounting as one of the main providers of information, is not immune to change, and this highlights the need to think about the factors influencing the creation of the future of accounting. The aim of this study is to identify the drivers affecting the future of accounting in Iran in the field of technology-oriented innovations. For this, the list of drivers is identified by using interviews, and the consensus on important drivers is examined by using the Delphi method. Experts have been selected among university faculty and professional members based on judgmental and snowball sampling, sampling has continued until theoretical saturation. The results led to the identification of 72 drivers, which after four rounds of Delphi implementation, 31 drivers in six major areas were accepted by experts. Interpretation of the results shows that accounting needs updating and change in the field of education, rules and standards, accounting and auditing techniques, which is due to the need for major technological innovations. It should be noted that the amendments require attention to environmental conditions and constraints. It is necessary to pay attention to determine appropriate strategies for future effective changes.

Keywords: Accounting, Drivers, Futures Studies.

JEL classification: M41

1. DOI: 10.22051/JAACSI.2022.39111.1663

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabaee University, Tehran, Iran, (Corresponding Author). (fbarzideh@yahoo.com).

3. Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabaee University, Tehran, Iran. (Jafar.babajani@gmail.com).

4. Assistant Professor, Department of Industrial Management, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabaee University, Tehran, Iran. (imanrv@gmail.com).

5. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabaee University, Tehran, Iran. (salatisaba@yahoo.com).

Table of content

Identifying the Drivers of the Future of Accounting in Iran in the Field of Technology-Based Innovations..... 1

Farrokh Barzideh, Jafar Babajani, Iman Raisi Vanani, Saba Salati

The Impact of Risk and Loss on the Demand for Audit Quality.....25

Mona Parsaei, Omid Faraji, Samira Movaffagh

The Role of Agency Costs Due to the Change of Financial Manager and Auditor Turnover on Internal Control's Weakness.....55

Farshid Khairullahi, Hadis Abdi, Mehri Alimoradi

The Effect of Political Relations with the Government on the Relationship between Social Responsibility and Accounting Conservatism.....91

Hamid Reza Ganji, Mehran Jahandoust Marghoub, Hashem Nasirifar, Soraya Weysihsar

The Effects of Corporate Social Responsibility and Moderating Role of Size Firm on the Tax Avoidance Using Structural Equation Modeling 123

Sedighe Azizi, Hossein Jokar

The Impact of Political Connection of Board & Information Disclosure Quality on Firms' Dividend Payout Policy157

Mohammad Hassani

IN THE NAME OF GOD

Quarterly Journal of Accounting, and Society Interests

Winter 2022, Volume 11, Issue Number 4, Number 43

<p style="text-align: center;">Journal of <i>Accounting, and Society Interests</i></p>	<p>Licence Holder: Alzahra University Director: Rahmani Ali, Prof. Alzahra University Editor in chief: Kordestani, Gholamreza Professor, Imam Khomeini University Editorial Board: Pourjalali Hamid, Professor of Hawaii University Hejazi, Rezvan, Professor of Alzahra University Rahmani Ali, Professor of Alzahra University Rezaee Zabihollah, Proffessor of Memphis University Mashayekh, Shahnaz, Associate Prof. of Alzahra University Mollanazari, Mahnaz, Associate Prof. of Alzahra University Homayoun Saeid, Professor of Gavle University Yazdifar Hassan, Associate Professor of Salford University Business School Executive Manager: Pakkhesal, Azam Scientific Editor: Behbahaninia, Parisa Saadat Literally editor: Taheri, Mandana English Editor: Taheri, Mandana Cover Designer: Samadian, Maryam Lay out editor: Marzieh Hasanzadeh Aliabadi Address: Alzahra University, Vanak, Tehran - Iran. P. O Box 1993893973 Tel: (+9821) 85692421- 85692745 Fax: 88252178 Website: http://jaacsi.alzahra.ac.ir/ Email: jaacsi@alzahra.ac.ir</p>
--	--