

به نام خدا

فصلنامه پژوهش حسابداری و منافع اجتماعی «نشریه علمی»

سال دوازدهم، شماره ۱ (پیاپی ۴۴)، بهار ۱۴۰۱

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 تملی استادن 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؛ عنوان 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

۲-۱. 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 ۵/۵ سانتیمتر باشد.
- منابع 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 منابع 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 (هم‌اکنون 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 روایی 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. پیشنهادها 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 بر خط: 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 (قدیمی تر) 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

- ارائه الگوی ارزیابی پایداری مالی در سازمان تامین اجتماعی ۱
- انور عنایتی، غلامرضا کردستانی، عطاءالله محمدی ملقرنی
- شناسایی و رتبه‌بندی شاخص‌های حسابداری خلاقانه با استفاده از تکنیک فرآیند تحلیل شبکه‌ای ۳۵
- معصومه چهارده چریکی، قاسم بولو، ایمان رئیسی وانانی، جعفر باباجانی، محمدتقی تقوی فرد
- الگوی جامع عوامل موثر بر شکاف بین انتظارات حساب‌رسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی: رهیافت
زمینه بنیان چندوجهی و معادلات ساختاری ۵۷
- سعید صمیمی، یونس بادآورنهندي، علی اصغر متقی
- مسئولیت‌پذیری اجتماعی و احساسات سرمایه‌گذاران با رویکرد معادلات همزمان ۹۱
- محمدجواد زارع بهنمیری، احمد نظری شمس‌آباد، نیلوفر بیکی
- ارائه مدلی به‌منظور توسعه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها ۱۱۵
- کاظم شمس‌الدینی، میثم نعمتی، مهدی عسکری شاهم‌آباد
- شناسایی عوامل موثر بر پیاده‌سازی نرم افزار حسابداری داخلی در هلدینگ‌های تجاری ۱۵۷
- محمدتقی شالچی، فاطمه صراف، قدرت‌الله طالب‌نیا
- ویژگی‌های نظام داده در حوزه‌های اطمینان‌بخشی و تعیین سنجه‌های عملکرد شرکت با
تمرکز بر بزرگ داده‌ها ۱۷۵
- مظفر جمالیان پور، علی‌پور فلاح‌پسند



ارائه الگوی ارزیابی پایداری مالی در سازمان تامین اجتماعی^۱

انور عنایتی^۲، غلامرضا کردستانی^۳، عطاالله محمدی ملقرنی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۰۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۱۵

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: نظام تامین اجتماعی به عنوان پیش نیاز اساسی توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی در هر کشور و اهرم با اهمیت برقراری عدالت اجتماعی در جوامع مدنی جهان به شمار می رود. به دلیل اهمیت بالای مساله ارزیابی پایداری مالی در سازمان تامین اجتماعی، این پژوهش در صدد است تا عوامل مؤثر بر پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی کشور را شناسایی کند و راهبردهایی برای بهبود پایداری مالی سازمان معرفی نماید.

روش: با بکارگیری روش نظریه پردازی زمینه بنیان، از طریق مصاحبه با ۱۹ نفر از خبرگان به روش نمونه گیری گلوله برفی، با بررسی ادبیات پژوهش و مشاوره با خبرگان، سوالات مصاحبه، به صورت مصاحبه نیمه ساختاریافته طراحی و داده ها جمع آوری شد.

یافته ها: یافته ها نشان می دهد عوامل جمعیتی، سطح اشتغال، حوادث قهری، تحریم های اقتصادی، مقاومت در برابر کنترل ها، نسبت پشتیبانی، سرمایه های انسانی و سیاست های بیمه ای به عنوان عوامل تعیین کننده پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی به شمار می روند. همچنین، عوامل سیاسی / اقتصادی، بسترهای فرهنگی و سیاست گذاری بیمه ای و مدیریت منابع / مصارف، انتصاب مدیران، امنیت سرمایه گذاری و انباشت بدهی دولت، پایداری مالی سازمان را تحت تاثیر قرار می دهند. در محاسبات اکچوئری، نهاد تنظیم گری، نظام دادرسی تامین اجتماعی، نظام چندلایه تامین اجتماعی، مدیریت سرمایه گذاری و تفکیک وظایف نظام حمایتی / بیمه ای، را به عنوان راهبردها، بر پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی، تاثیر گذار هستند. پایداری مالی سازمان، رفاه اجتماعی را بهبود می بخشد.

نتیجه گیری: بر اساس نتایج پژوهش، می توان گفت سازمان تامین اجتماعی برای رسیدن به پایداری مالی، نیاز به محاسبات اکچوئری، نظام نظارتی، نظام چندلایه تامین اجتماعی، فضای کسب و کار، اصلاح نظام بازنشستگی، اصلاح و بهسازی سیستم های تامین مالی، مدیریت سرمایه گذاری، تفکیک وظایف نظام حمایتی / بیمه ای، یکپارچه سازی سیستم اطلاعاتی و اجرایی شدن تعهدات دولت را دارد.

دانش افزایی: با توجه به تحقیقات اندکی که در این زمینه انجام شده است، این پژوهش راه رسیدن به پایداری مالی از طریق علمی و بهبود تصمیم گیری مدیران را فراهم می کند. همچنین، نتایج این پژوهش، ادبیات حسابداری حوزه پایداری مالی و سازمان تامین اجتماعی را گسترش می دهد.

واژه های کلیدی: پایداری مالی، ارزیابی پایداری مالی، الگوی پایداری مالی، سازمان تامین اجتماعی

طبقه بندی موضوعی: Q56, H55

10.22051/JAASCI.2022.40183.1696 : DOI .۱

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران. (anvar.enaiati@gmail.com).

۳. استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. نویسنده مسئول. (kordestani@soc.ikiu.ac.ir).

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد سنندج، دانشگاه آزاد اسلامی، سنندج، ایران. (ata.mm@iausdj.ac.ir).

مقدمه

تامین اجتماعی چیزی بیش از یک حق اساسی بشر است. تامین اجتماعی برای رفع طیف وسیعی از چالش‌های اجتماعی/اقتصادی کمک می‌کند و در نتیجه، جامعه پایدارتر خواهد بود. این مساله خصوصاً زمانی صادق است که پوشش جمعیت، کفایت و جامعیت لازم را دارد. در سطح جهانی، دسترسی به تامین اجتماعی هرگز بالاتر از مقادیر فعلی، نبوده و فقر شدید به‌طور قابل ملاحظه‌ای کاهش یافته است. عمده پیشرفت‌های اخیر نشان می‌دهد که شکاف‌های پوشش ملی در حال برطرف شدن هستند، اما چالش‌های مهمی همچنان ادامه دارد. برای این منظور، گسترش پوشش جمعیتی الزام برای همه ملل است، همانطور که در اهداف توسعه پایدار سازمان ملل متحد تا سال ۲۰۳۰ مورد تایید قرار گرفته است و در آن کار مبتنی بر «ارتقای سطوح ملی حمایت اجتماعی»، نیز دیده می‌شود (۱۰ چالش جهانی تامین اجتماعی^۱).

نظام تامین اجتماعی ابزار استقرار امنیت، عدالت اجتماعی، رفاه و ثبات اجتماعی است و توسعه پایدار هر کشور با کمیت و کیفیت خدمات نظام تامین اجتماعی، رابطه‌ای مستقیم دارد. در ایران نیز، نظام تامین اجتماعی به جهت تکلیفی که اصل بیست و نهم قانون اساسی بر دوش دولت گذارده است، اهمیتی مضاعف می‌یابد. به موجب این اصل از قانون اساسی «برخورداری از تامین اجتماعی از نظر بازنشستگی، بیکاری، پیری، از کارافتادگی، بی‌سرپرستی، در راه‌ماندگی، حوادث و سوانح، نیاز به خدمات بهداشتی درمانی و مراقبت‌های پزشکی به صورت بیمه و غیره» حقی همگانی است. دولت موظف است، طبق قوانین از محل درآمدهای عمومی و درآمدهای حاصل از مشارکت مردم، خدمات و حمایت‌های مالی فوق را برای یک یک افراد کشور تامین کند. بنابراین همان‌گونه که قابل مشاهده است، حقوق تامین اجتماعی به‌عنوان یکی از حقوق قهری، عام و فراگیر و یکی از حقوق طبیعی شناخته در قانون اساسی که شامل مرور زمان نیز نخواهد شد، ریشه در مفهوم «برابری» دارد و از همین رو است که به‌عنوان یکی از حقوق نسل دوم حقوق بشر شناخته شده است (گلاب و همکاران، ۱۳۹۹).

سازمان تامین اجتماعی با پوشش بیش از نیمی از جمعیت کشور، نقش مهمی در نظام بازنشستگی ایفا می‌نماید. در چند دهه اخیر جمعیت ایران، تغییراتی را شاهد بوده که این تغییرات در

صندوق‌های بیمه‌ای بیشتر نمود پیدا کرده است. این بهم‌ریختگی هرم سنی جمعیت، به یکی از چالش‌های اقتصادی کشور تبدیل و در نهایت موجب افزایش فشار مالی بر صندوق‌های تامین اجتماعی خواهد شد. چالش‌های سازمان تامین اجتماعی شامل فرمول مستمری سخاوتمندانه، سن بازنشستگی پایین و عدم پرداخت حق بیمه‌های سهم دولت است. بر این اساس، گزینه‌های امکان‌پذیر پیشنهادات اصلاحات، بایستی در قالب اصلاح فرمول مستمری و افزایش سن بازنشستگی تدوین گردد (محقق‌زاده و همکاران، ۱۳۹۹:۳۰۷).

اهمیت ارزیابی پایداری مالی در سازمان تامین اجتماعی از آنجا آشکار می‌گردد، که بررسی‌ها نشان می‌دهد، این سازمان در آینده نزدیک با بحران‌های مالی جدی مواجه خواهد شد. کاهش نرخ تولد از یکسو و افزایش سن افراد از سوی دیگر، منجر به افزایش چشم‌گیر میزان جمعیت بازنشستگان شده است. پیشی گرفتن رشد مصارف نسبت به منابع، در سازمان تامین اجتماعی هم به‌عنوان چالش و هم به‌عنوان پیامد سایر چالش‌ها، مشهود است.

عدم هماهنگی سیاست‌های کلان و تامین اجتماعی، موجب عدم کارآیی سازمان در بلندمدت خواهد شد. اصلاحات اعمال شده در تثبیت مستمر فرآیند اقتصاد بازار مبتنی بر رقابت آزاد از طریق اعمال سیاست‌های اقتصادی، خود عامل مکمل و مهمی در راه حصول به نتایج مثبت عملکرد تامین اجتماعی محسوب می‌شود، زیرا بهترین و موثرترین راه کمک اجتماعی در سطح جامعه از طریق آزادسازی اقتصاد، یعنی کاستن از مقررات و محدودیت‌های دولتی در اقتصاد در قبال مشارکت بیشتر بخش خصوصی با هدایت و نظارت دولت‌ها و اعمال سیاست‌های پولی و مالی صحیح و پایداری مالی با هدف ایجاد اشتغال کامل، تعادل در عرضه و تقاضای کالا و خدمات، تثبیت نرخ تورم و در نهایت توزیع عادلانه درآمدها، امکان‌پذیر است. (پوپوویک و همکاران^۱، ۲۰۱۷:۹).

پایداری مالی بلندمدت یک سیستم تامین اجتماعی، ممکن است بر اساس ترازنامه آن، یعنی کفایت منابع درآمد آتی برای پوشش تعهدات آن ارزیابی شود. در بررسی انجمن بین‌المللی تامین اجتماعی^۲ (ISSA، ۲۰۱۸)، با عنوان گزارش اکچوئری و مالی تعهدات تامین اجتماعی، این روش برای ارزیابی

1. Popovic T et al

2. International Social Security Association

صحیح پایداری مالی بلندمدت یک سازمان اجتماعی توصیه شده است. پایداری مالی یک سیستم تامین اجتماعی تحت تاثیر عوامل مختلفی مانند رشد اقتصادی یک کشور، مشخصات جمعیتی آن و همچنین توانایی تامین مالی سیستم است.

رشد اقتصادی یک کشور از طریق نرخ مشارکت نیروی کار، نرخ بیکاری و رشد درآمد شرکت کنندگان بر مشارکت‌ها و هزینه‌های سیستم، تاثیر می‌گذارد. در حالی که نوسان این عوامل تاثیر فوری بر مشارکت‌های سیستم تامین اجتماعی دارد، ممکن است مدتی طول بکشد تا تاثیر آن بر هزینه‌ها دیده شود. با این حال، حجم کمتر مشارکت‌ها منجر به کاهش دارایی‌ها می‌شود که به میزان بیشتری نسبت به تعهدات، کاهش می‌یابد. نرخ مرگ و میر بر هزینه‌ها تاثیر می‌گذارد. در سناریوی نرخ مرگ و میر بالاتر، افراد کمی کمتر به سن بازنشستگی می‌رسند و دوره پرداخت برای ذی‌نفعان کوتاه‌تر است. سناریوی نرخ مرگ و میر کمتر منجر به افزایش امید به زندگی و در نتیجه هزینه‌های بالاتر است. به این ترتیب، اطمینان از پایداری مالی بلندمدت طرح پایه مستلزم ارزیابی منظم ویژگی‌ها و رابطه بین دارایی‌ها و تعهدات آن است.

باتوجه به اهمیت پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی، ارائه الگوی مناسب برای ارزیابی پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی ضرورت دارد. شناسایی چالش‌های سازمان تامین اجتماعی از این منظر مهم است که برای شناسایی راه‌کارهای بهبود پایداری مالی، کمک می‌کنند. در این زمینه «طراحی مدل پایداری مالی در سازمان تامین اجتماعی با تمرکز بر اصلاحات پارامتریک» انجام شده است که صرفاً به اصلاحات پارامتریک توجه شده است. در این مدل به همه ابعاد موثر بر پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی پرداخته نشده است. این پژوهش با بازنمایی چالش‌های تامین اجتماعی و شناسایی عوامل موثر بر پایداری مالی در سازمان و ارائه یک الگوی پایداری مالی، مبنایی برای اصلاح مقررات و بهبود فرآیندها فراهم می‌سازد که می‌تواند پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی را بهبود بخشد.

در ادامه، ابتدا ادبیات پژوهش در زمینه پایداری مالی، ارزیابی پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی، بررسی خواهد شد. سپس، روش‌شناسی، یافته‌ها، ارائه مدل، بررسی عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها، ارائه خواهد شد و در انتها نتیجه‌گیری پژوهش و پیشنهاداتی برای انجام پژوهش‌های آتی، ارائه شده است.

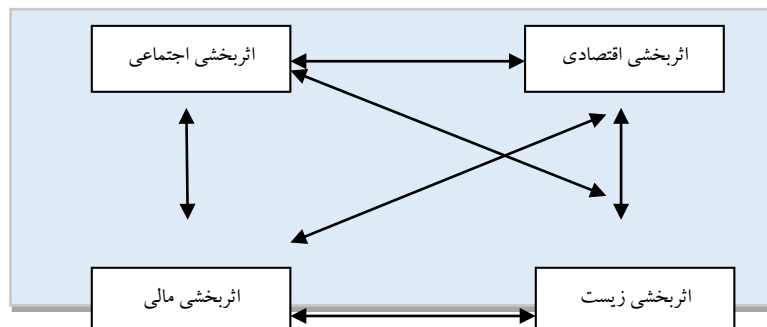
ادبیات پژوهش

پایداری مالی عبارت است از «رفع نیازهای مالی حال حاضر بدون به خطر انداختن توانایی نسل‌های آینده برای رفع نیازهای خود». همچنین، کمیسیون جهانی محیط زیست در تعریف پایداری شرکت بیان می‌کند که پایداری، اصلی اساسی برای تغییر جهانی و ماندن به‌عنوان وسیله‌ای برای برآوردن نیازهای نسل حاضر بدون به خطر انداختن توانایی‌های نسل‌های آینده برای رفع نیازهای خود است. اصطلاح پایداری دربرگیرنده تمامی فعالیت‌های مربوط به تولید و رشد اقتصادی است؛ به‌شرطی که منابع طبیعی و زیست‌محیطی که جوامع حال و آینده به آن وابسته‌اند، حفظ شود. در سال ۲۰۰۲، شرکت‌کنندگان اجلاس توسعه پایدار جهانی به این نتیجه رسیدند که شرکت‌ها نقش مهمی را در «تغییر الگوی مصرف و تولید» در آینده بازی می‌کنند (خدای پور و شفیعی همت آباد، ۱۳۹۲: ۲).

پایداری مالی^۱ در برهه‌ای از زمان در برخی کشورها از جمله آمریکا، کانادا و بریتانیا، چالش برانگیز بوده است. مطالعات جامعی در این خصوص پس از سال ۲۰۰۰، یعنی زمانی که موضوعاتی از جمله تاثیر برنامه‌هایی مانند مدیکیر^۲ در آمریکا یا شکاف مالیات (که برتباط مالیاتی تاکید دارد) برای اولین بار مطرح شدند، به چاپ رسید. یکی از معروف‌ترین آنها، گزارش پایداری مالی توسط خزانه بریتانیا در سال ۲۰۰۴ بود. البته سازمان‌هایی مانند صندوق بین‌المللی پول^۳ نیز با ارزیابی میزان پایداری در تمام کشورهای عضو گروه جی هفت^۴، توجه زیادی به آن داشته است. بنابراین، آنچه که به مثلث پایداری معروف است، باید به چهارگوش پایداری توسعه داده شده و مفهوم پایداری مالی نیز به آن اضافه شود (شکل ۱ را مشاهده کنید). برخی ممکن است بیان کنند که پایداری مالی در پایداری اقتصادی مستتر است، اما باید بیان داشت که اثربخشی اقتصادی به مفاهیم بسیار انتفاعی مانند سود و زیان، اشاره دارد، در حالی که پایداری مالی، دارای افق زمانی بلندمدت‌تری بوده و طبق تعریف به شدت تحت تاثیر سیستم سیاسی است و صرفاً در حوزه مسئولیت‌های مدیریت قرار ندارد.

1. Fiscal Sustainability
 2. Medicare
 3. International Monetary Fund
 4. G7

شکل (۱): اثربخشی ابعاد پایداری مالی

منبع: آندریاس برگمن (۲۰۱۰)^۱

تامین اجتماعی به‌طور کلی، شامل حمایت‌های اجتماعی، بیمه‌های اجتماعی و امداد و نجات و از جمله اصلی‌ترین تثبیت‌گرهای امنیت اجتماعی و روانی در جوامع امروزی است. اصل ۲۹ قانون اساسی، برخورداری از تامین اجتماعی را همگانی دانسته و دولت را موظف کرده است تا خدمات و حمایت‌های مالی و تامین اجتماعی را برای همه افراد کشور از محل درآمدهای عمومی و درآمدهای حاصل از مشارکت مردم، تامین کند. توزیع نابرابر درآمد و شکاف درآمدی بین فقرا و ثروتمندان، در کنار شوک‌های اقتصادی، که به راحتی می‌تواند سفره بسیاری از مردم کم درآمد را خالی کند، نیاز به تامین اجتماعی را الزامی می‌کند. از سوی دیگر، از کارافتادگی به علت کهولت سن، بخشی از افراد جامعه را از بازار کار خارج کرده و سربار نسل جوان می‌سازد. مفهوم اصلی نظام تامین اجتماعی این است که در مواردی که معضلاتی در کسب درآمد افراد جامعه به عللی از جمله بیکاری، بیماری و سالمندی پدید آید، حمایت افراد از منظر جبران درآمد، به عهده نهاد تامین اجتماعی است. این نهاد یکی از مهمترین و اساسی‌ترین نیازهای توسعه اقتصادی است و به‌عنوان مهمترین اهرم برقراری عدالت اجتماعی و رفاه عمومی محسوب می‌شود. در مورد بیمه‌های اجتماعی که از طریق دریافت حق بیمه از شاغلان، تامین مالی می‌شوند، مساله اساسی افزایش بار تکفل جامعه

1. Andreas Bergmann

است که به معنی کاهش نسبت جمعیت شاغل به عنوان پرداخت کننده حق بیمه است که نیاز بازنشستگان را تامین می کند (راغفر و اکبریگی، ۱۳۹۴: ۴۶).

اگرچه بسیاری از شرکت‌ها مدیریت پایداری را بررسی کرده و گزارش‌های پایداری را منتشر می‌کنند، اما تمرکز اصلی آنها در این تلاش نامشخص است. غالباً به نظر می‌رسد که مسائل پایداری به‌طور تصادفی از یک استراتژی روشن دنبال می‌شوند؛ از یک سو، تحقیقات برای شناسایی و تعیین جنبه‌های مجزا در رابطه با ابعاد اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی پایداری انجام شده است؛ دستورالعمل‌های تهیه گزارش پایداری، نمونه‌های رایج در این زمینه است. از سوی دیگر، استفاده از دانش علمی با استفاده از راهکارهای خاص پایداری قابل تشخیص است؛ به‌عنوان مثال، می‌توان به استراتژی‌هایی که در جهت‌گیری داخلی و خارجی تعهد پایداری متمرکز هستند، اشاره نمود. استراتژی‌ها باید به‌گونه‌ای طراحی شوند که در جهت بهبود عملکرد از نظر موضوعات مشخص شده کار کنند، اما در بسیاری موارد، ارتباط بین جنبه‌ها و استراتژی‌های پایداری در عمل از دست می‌رود. در این مقاله با توسعه جنبه‌های ویژه برای استراتژی‌های پایداری، این شکاف محدود شده است. با توجه به ویژگی‌های استراتژی‌های مختلف پایداری، موضوعات اصلی پایداری قابل تعیین است که باید برای دستیابی به اهداف توسعه پایدار، به‌طور موثر اجرا شوند (بامگارتر^۱، ۲۰۱۴: ۲۵۹).

سیستم‌های تامین اجتماعی، ابزار مهمی هستند که با استفاده از آنها می‌توان انسجام اجتماعی، ترویج درج فعال و مقابله با نابرابری‌ها در جامعه را فراهم کرد. در این نقش‌ها، مقابله با نابرابری درآمدی، تنها یک هدف است. سیستم‌های تامین اجتماعی همچنین، به رفع نابرابری‌های دیگر، از جمله بین نابرابری جنسیتی در فرصت‌های بازار کار یا دسترسی به خدمات درمانی و خدماتی کمک می‌کنند و به افراد امکان می‌دهند تا خطرات را کاهش دهند و به توانمندی‌های خود در طول زندگی پی ببرند. سازمان تامین اجتماعی می‌تواند با زیرساخت و ابزارهای موجود، هدف توسعه قرار بگیرد، اما توسعه بدون عدالت اجتماعی مفهومی ندارد و رسیدن به عدالت اجتماعی نیز بدون تامین اجتماعی میسر نمی‌شود. در بلندمدت، هم‌زمان با بهبود کفایت، کارایی، تساوی حقوق و ثبات برنامه‌ها، موضوع برقراری توازن مناسب میان طرح‌های مشارکتی و غیرمشارکتی، یک چالش محسوب می‌شود. این امر، به‌ویژه

1. Baumgartner and Ebner

در مورد گروه‌های محروم و آسیب‌پذیر، مصداق دارد. برای کمک به گسترش دامنه پوشش، وجود نگرش‌های مثبت میان کارگران و کارمندان درباره ارزش سیستم‌های تامین اجتماعی، ضروری است. به‌منظور تضمین تساوی حقوق جمعیت زیرپوشش و تامین مالی مزایای کافی، پرداخت کامل و منظم حق بیمه در برنامه‌های اجتماعی از نوع بیمه‌ای، با هدف حفظ ثبات مالی، ضروری است. تضمین پایش و اعمال حق بیمه‌ها، نیازمند پشتیبانی و حمایت نهادهای قدرتمند، برای الزام قانونی کارگران و کارفرمایان به پرداخت حق بیمه‌ها است. همچنین، به‌منظور تشویق افراد برای پیوستن به تامین اجتماعی، شناسایی مزایا و معایب احتمالی موثر از نظر کارگران، پیش از انتخاب مشارکت، حیاتی است. این موضوع درباره کارگران شاغل در اقتصاد غیررسمی و روستایی، مصداق بیشتری دارد. به عبارتی، تامین اولویت‌ها و نیازهای این گروه از کارگران و پیش‌بینی فرآیندهای راهبردی لازم، برای تسهیل شمول آنان ضرورت دارد (پاکروان و خوشنویس، ۱۳۹۷).

ذی‌نفعان تامین اجتماعی نگران توانایی ایفای تعهدات سازمان هستند. آنها علاقه‌مند هستند بدانند که آیا سازمان تامین اجتماعی متناسب با تورم، حقوق و مزایا و مستمری آنها را افزایش می‌دهد و اینکه آیا با ادامه وضعیت موجود سازمان می‌تواند منابع خود را حفظ و ارتقا بدهد؟ این نگرانی حق هر ذی‌نفع تامین اجتماعی است، زیرا آینده نامعلوم برای هر انسانی ایجاد استرس و عدم اطمینان می‌کند. در این ارتباط، می‌توان به مواردی از مشکلات و چالش‌های آینده اشاره کرد؛ اولین مشکل ناعادلانه بودن مستمری‌های پرداختی به صورت بین‌نسلی و هم‌درون‌نسلی است. منظور از نسل افرادی هستند که در یک سال بازنشسته می‌شوند. بی‌عدالتی بین نسلی از این واقعیت ناشی می‌شود که در روش مزایای تعیین شده مستمری، نه براساس کسورات، بلکه بر پایه شاخصی از حقوق و دستمزد پرداخت می‌شود. بنابراین، برای مثال در ایران که میانگین دو سال پایانی مبنای محاسبه مستمری است، یک افزایش ناگهانی در حقوق و دستمزد، مستمری آن نسل را نسبت به بازنشستگان پیشین بسیار افزایش می‌دهد. به‌عنوان مثال، می‌توان به افزایش حقوق معلمان در نتیجه رتبه‌بندی اشاره کرد که نمونه‌های آن در کارکنان دولت بسیار وجود داشته و صندوق بازنشستگی کشوری را با مشکل مواجه کرده است. این بی‌عدالتی می‌تواند در یک نسل نیز اتفاق افتد. بنابراین در این مطالعه با توجه به چالش‌های بیان شده پایداری مالی در تامین اجتماعی امری ضروری است (خندان، ۱۳۹۲: ۶۴).

دارایی (۱۷:۱۳۹۶)، عوامل تعیین کننده پایداری مالی در شرکت‌های سرمایه‌گذاری را بررسی کرد. نتایج پژوهش او نشان داد که هر سه متغیر سود خالص، جمع کل دارایی‌ها و جمع حقوق صاحبان سهام تاثیر معنی‌داری بر پایداری مالی شرکت‌های سرمایه‌گذاری دارند، به طوری که افزایش میزان سودآوری و حقوق صاحبان سهام شرکت‌های سرمایه‌گذاری منجر به افزایش پایداری مالی آنها شده و افزایش میزان دارایی‌ها، کاهش پایداری مالی آنها را در پی دارد. گلاب و همکاران (۲۳۵:۱۳۹۹)، در بررسی اثرات اصلاحات پارامتریک بر پایداری مالی و رفاه بازنشستگان در سازمان تامین اجتماعی به این نتیجه رسیدند که با اعمال اصلاحات پارامتریک (افزایش سن بازنشستگی و تغییر در شیوه شاخص‌بندی مزایا) می‌توان زمان بروز کسری در سازمان تامین اجتماعی را به تاخیر انداخت، اما نمی‌توان سیستم را در بلندمدت پایدار نگه داشت و نیاز به اصلاحات مکمل است. مزیت این شیوه اصلاح آن است، که نرخ جایگزینی برای فرد بدون تغییر می‌ماند و رفاه بازنشستگان از این زاویه تحت تاثیر قرار نمی‌گیرد.

علیپور، بشکوه و کردستانی (۳۱۵:۱۳۹۹) در پژوهشی به شناسایی و ارائه الگوی چالش‌های سازمان تامین اجتماعی در حوزه منابع و مصارف پرداختند که به طور کلی براساس الگوی این پژوهش، چالش‌های پیشروی سازمان تامین اجتماعی در حوزه منابع و مصارف به شرح سه مقوله اصلی: (۱) مقوله‌ی شرایط اقتصادی و اجتماعی، (۲) مقوله‌ی شرایط زمینه‌ای شامل شاخص‌های سازمان (با محوریت دولت) یا صندوق بودن (با محوریت سه جانبه‌گرایی) تامین اجتماعی، تصویب مقررات و قوانین خارج از ضوابط علم اکچوئری و قواعد نظام‌های بیمه‌ای، نبود الزامات پاسخگوئی سازمان به جامعه، پایین بودن سن بازنشستگی و فاصله با سن امید به زندگی، فرار بیمه‌ای کارگاه‌های متخلف، عدم پرداخت به‌هنگام مطالبات سازمان توسط دولت، پیشی گرفتن رشد مصارف نسبت به منابع درآمدی، سطح و میزان نرخ حق بیمه، سطح و میزان سنوات خدمت مشمول بازنشستگی، افزایش بدهی انباشته دولت به صندوق، مداخله دولت و مجلس در استقلال صندوق، واگذاری شرکت‌های زیان‌ده و کم‌بازده به سازمان، تغییر ترکیب ساختار بیمه‌شدگان از اجباری به حمایتی (با ایجاد مشکل نقدینگی در سازمان)، همسان‌سازی مستمری‌ها و (۳) شاخص‌های نهایی مقوله شرایط مداخله‌گر که عبارتند از ضعف سیستم نظام جامع آماری و مدیریت اطلاعات در سازمان، انتقال

تکنولوژیک (دوره گذار و انتقال به عصر فن آوری / خدمات غیر حضوری)، عدم انسجام در ارائه خدمات و ناهماهنگی در نوع و کیفیت خدمات، ضعف در ساختار برنامه ریزی و بودجه ریزی، ضعف در مدیریت، ذخایر و سرمایه گذاری های سازمان، بنگاهداری سازمان تامین اجتماعی، نبود سازوکار لازم به منظور تهاثر بدهی های دولت با مطالبات سازمان، فرآیندهای ناکارآمد در حوزه های کارکردی سازمان، ضعف در ساز و کار ارزیابی مستمر واحدهای سازمان، ضعف نظام آموزش ضمن خدمت در جهت پرورش کارکنان، ضعف مدیریتی در جهت شناسایی و استفاده از نیروی انسانی متخصص، است که بر اساس یافته های پژوهش هر سه مولفه شرایط اقتصادی، زمینه ای و مداخله گر بر عدم توازن منابع و مصارف سازمان تامین اجتماعی تاثیر گذار بوده اند و مهمترین مولفه ای که باعث بروز عدم توازن بر منابع و مصارف سازمان مورد مطالعه شده است، شرایط مداخله گر می باشد. تاثیر فراوان شرایط مداخله گر و تشدید این تاثیر بر عدم توازن منابع و مصارف به علت تاثیر شرایط زمینه ای بر شرایط مداخله گر می باشد.

پورموسی و خالقی (۳:۱۳۹۳)، در پژوهشی به ایجاد تعادل بین منابع و مصارف طرح های بازنشستگی با استفاده از دانش اکچوئری پرداختند و اعلام نمودند که تعادل بین درآمدها و هزینه های صندوق بازنشستگی یکی از اهداف اساسی، به منظور تداوم فعالیت این صندوق ها می باشد. این مهم با بهره گیری از روش های نوین طراحی و بهره برداری از سیستم ها و ابزارهای پیشرفته، در جهت انجام تعهدات و همچنین بهره برداری اقتصادی و اطمینان بخش از منابع صندوق های بازنشستگی، امکان پذیر می باشد. دانش اکچوئری، با استفاده از تکنیک های ریاضی، تئوری های احتمال و روش های آماری در مسائل مالی که به طور مشخص در بیمه و طرح های مستمری بازنشستگی کاربرد دارد، می تواند این صندوق ها را جهت دستیابی به اهداف خود یاری رساند.

امروزه از آنجایی که صندوق های بازنشستگی کشور از اصلی ترین بازیگران حوزه اجتماعی و اقتصادی کشور به شمار می روند، بحران مربوط به آنها نیز از ابعاد گسترده تری برخوردار است. عدم اتخاذ راهبردهای مناسب در ارتباط با مدیریت این بحران ثبات حوزه های اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور را با مخاطراتی بسیار جدی روبه رو خواهد کرد، اما آنچه که به یک نگرانی مهم و

اصلی برای خط‌مشی‌گذاران در حوزه تامین اجتماعی تبدیل شده، وضعیت نگران‌کننده صندوق‌های بازنشستگی است، به صورتی که با شاخص پایداری به مرز نگرانی و هشدار رسیده و حتی در برخی از این صندوق‌ها از این مرز عبور کرده‌اند (محقق‌زاده و همکاران: ۱۳۹۹:۳۰۷).

از اواخر دهه ۱۹۹۰، با شروع اصلاحات نوآورانه در سوئد، تعداد فزاینده‌ای از کشورها، سیستم‌های تامین اجتماعی خود را اصلاح نمودند تا سازوکارهای تنظیم خودکار را شامل شود. در این ارتباط، تعدادی اصول تنظیم مختلف ایجاد شده است که دست‌کم دوازده کشور عدم فهرست‌بندی امید به زندگی را از مزایا با تعدیل خودکار مربوط به ورشکستگی تامین اجتماعی، اتخاذ نمودند. هر دو نوع اصلاحات، اصول تنظیم خودکار را برای پایداری از توانمندی سیستم‌های تامین اجتماعی فراهم می‌کنند، اما اکثر آنها در بلندمدت اطمینان از پرداخت بدهی ندارند و نیاز به تنظیمات اضافی دارند (تورنر^۱، ۲۰۱۴).

اصلاحات حقوق بازنشستگی یکی از مهمترین و پیچیده‌ترین اصلاحات اقتصادی نسل دوم هند بود. جریان اصلاحات در حقوق بازنشستگی شامل سوال‌های پیچیده‌ای از امور مالی عمومی، تقسیم بازار کار، اقتصاد سیاسی، توزیع درآمد، علوم رفتاری، اصلاحات اقتصادی و تاثیرات بعدی آن بر جامعه است. به همین دلایل، حقوق بازنشستگی و اصلاحات آن امروز به بحث جهانی درآمده و تلاش می‌شود پاسخی برای "بحران جمعیت" پیدا شود (واتشیری و همکاران^۲، ۲۰۱۳:۱).

پاکروان و خوشنویس (۱۳۹۷:۱)، به بررسی اثر تحولات جمعیتی کشور بر پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی پرداختند. یافته‌های پژوهش آنها نشان می‌دهد که متغیرهای اندازه جمعیت و شاخص نسبت پشتیبانی سازمان، تاثیر مثبتی بر پایداری مالی سازمان در کوتاه‌مدت و بلندمدت دارند. همچنین، تاثیر متغیرهای امید به زندگی و وابستگی جمعیت بر شاخص پایداری مالی سازمان در کوتاه‌مدت و بلندمدت منفی بود.

کریم‌نژاد و همکاران (۱۳۹۸:۶۳)، به ارائه مدل مفهومی حاکمیت مالی در نظام تامین اجتماعی پرداختند. بر اساس تحلیل داده‌ها و الگوی پژوهش، می‌توان نتیجه گرفت که ثبات مالی به منظور

1. Turner, John A
2. Vanishree M R et al

حفظ توانایی پاسخگویی سازمان تامین اجتماعی در قبال ذی‌نفعان ضرورتی است که با استفاده از راهبردهایی همچون دوراندیشی، مشارکت اثربخش و شفافیت قابل احصا می‌باشد.

خیاطیان و همکاران (۱۳۹۵:۴۹)، در بررسی ارزیابی مدیریت پایداری در کنار موفقیت‌ها در بازارهای کسب و کار رقابتی، درجات پایداری سازمانی را به پنج سطح مبتدی، پیش‌فعال، منعطف، نوآور و پایدار تقسیم نموده است و دستیابی به پایداری را در گرو قدرت سازمان در مواجهه با تغییرات محیطی خود می‌داند.

علاوه بر این، عملکرد ضعیف صندوق‌های بازنشستگی با دخالت سیاسی ناروا در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری صندوق‌های عمومی مرتبط است (ایمپاویدو و همکاران^۱، ۲۰۰۱).

آک و ویمبی و جولوس^۲ (۲۰۰۵:۳)، در یک پژوهش به ارزیابی پایداری مالی طرح‌های تامین اجتماعی در کنیا پرداختند. آنها بیان می‌کنند که چارچوب نظارتی و نهادی ناکافی، الگوهای نامطلوب جمعیتی، پوشش کم طرح‌های بازنشستگی، فقدان آموزش عمومی موثر در طرح‌های تامین اجتماعی، اقتصاد داخلی، محیط سرمایه‌گذاری و استراتژی‌ها، تاثیر ایدز بر طرح‌های بازنشستگی، از مشکلات نظام تامین اجتماعی این کشور به حساب می‌آید. همچنین، دولت باید اصلاحاتی را با هدف کاهش تعهدات سیستم‌های بازنشستگی خود انجام دهد. این شامل افزایش سن بازنشستگی، ایجاد موانع بازنشستگی پیش از موعد و افزایش طول مدت خدمت مورد نیاز برای واجد شرایط بودن برای بازنشستگی، است.

لویز و پالمر^۳ (۱۹۹۹)، بیان می‌دارند تداوم روند پیری و افزایش نسبت وابستگی سالمندی، افزایش نرخ بیمه تحمیل شده بر جمعیت شاغل و یا کاهش مزایای بازنشستگان یا هر دو را ایجاد می‌کند. امید به زندگی به‌طور مداوم در حال افزایش است و در نتیجه حقوق بازنشستگی برای دوره‌های طولانی‌تری نسبت به گذشته پرداخت می‌شود.

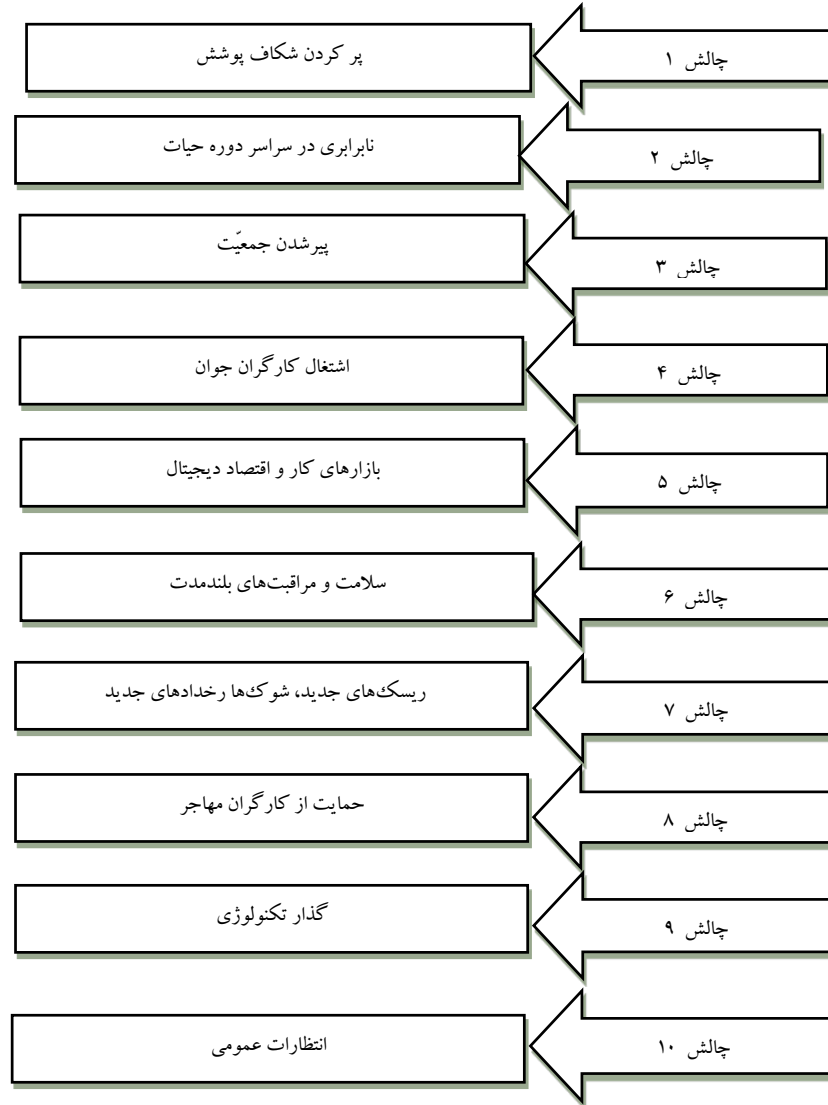
انجمن بین‌المللی تامین اجتماعی در سال ۲۰۱۶ چالش‌های تامین اجتماعی را شناسایی کرده است.

1. Impavido, G et al

2. Akwimbi Ambaka William and Julius. M. Malombe

3. Louise F. & E. Palmer

شکل (۲): ۱۰ چالش جهانی تامین اجتماعی

منبع: ۱۰ چالش جهانی تامین اجتماعی^۱

گادینز اولیوراس و همکاران^۱ (۲۰۱۷)، روش‌های بهینه‌ای برای انجام اصلاحات پارامتری معرفی کرده‌اند که با حفظ پایداری سیستم در بلندمدت، نقدینگی سیستم را تضمین می‌کند. در همین راستا، دو سازوکار متعادل خودکار پیشنهاد داده‌اند که با تعیین مقادیر بهینه برای سن بازنشستگی نرمال، نرخ کسورات و تعدیل حقوق بازنشستگی، علاوه بر برقراری تعادل میان منابع و مصارف سیستم و تضمین پایداری بلندمدت آن، نقدینگی سالانه را حفظ می‌کند.

با توجه به ادبیات موجود در زمینه چالش‌های تامین اجتماعی این پژوهش در صدد است تا عوامل مؤثر بر پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی کشور را شناسایی کند و راهبردهایی برای بهبود پایداری مالی سازمان معرفی نماید.

روش‌شناسی پژوهش

تامین اجتماعی یک عنصر کلیدی از استراتژی‌های ملی برای ارتقای توسعه انسانی، ثبات سیاسی و رشد فراگیر است (نچارپور، ۱۳۹۸). سازمان بین‌المللی کار^۲ در سال ۲۰۱۴ اعلام کرد که مقوله تامین اجتماعی از موضوعاتی است که در یک قرن اخیر به دلایل بسیاری از جمله نقش تامین اجتماعی در توسعه اقتصادی کشورها، بازتوزیع ثروت، احیا و ارتقای سلامت و تامین معیشت جامعه، بیشترین توجه را به خود معطوف ساخته است.

سازمان تامین اجتماعی یک سازمان بیمه‌گر اجتماعی است، که مأموریت اصلی آن پوشش کارگران مزد و حقوق بگیر (به صورت اجباری) و صاحبان حرف و مشاغل آزاد (به صورت اختیاری) است. این سازمان اولین، قدیمی‌ترین و بزرگترین سازمان تامین اجتماعی و درمانی در ایران است که متعلق به بیمه‌شدگان است. جمعیت تحت پوشش سازمان تامین اجتماعی از سال ۱۳۹۴ از ۴۱۳۸۰۷۹۹ نفر، تا سال ۱۳۹۹ به ۴۴۵۲۵۰۱۱ نفر افزایش یافته است و این در شرایطی اتفاق افتاده است که کسری نقدینگی این سازمان در سال ۱۳۹۹، ۱۰۲۹۱ میلیارد تومان بوده، که در سال ۱۳۹۹ به ۲۷۱۱۹ میلیارد تومان رسیده است، و طبق محاسبات اکچوئری اگر وضعیت سازمان بر همین اساس پیش برود، در سال ۱۴۰۵ کسری نقدینگی به ۳۹۰۰۴۵ میلیارد تومان خواهد رسید و این بزرگترین

1. Godínez-Olivares

2. International Labour Organizatio

داده‌اند. رسیدن به نظریه، نتیجه مفهوم‌سازی از داده‌ها است. عنصر دوم نظریه داده بنیاد، مقوله‌ها هستند. مقوله‌ها در حقیقت حاصل گروه‌بندی مفاهیم هستند. سومین عنصر نظریه بنیانی گزاره‌ها هستند. برای این امر، جدول طراحی و یک سری کدهای فرعی از مصاحبه‌هایی که انجام شده است، استخراج شده‌اند. پس از گردآوری نکات کلیدی و مفاهیم، اطلاعات دسته‌بندی شده در قالب جدول نتایج کدگذاری بر اساس کد اصلی، کد فرعی و کد ثانویه ارائه شده‌اند. در فرآیند کدگذاری باز حول محور مقوله محوری به‌عنوان شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط میانجی، تعاملات و پیامدها سازماندهی شده و در انتها مدلی که دربردارنده عوامل موثر بر پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی است، ارائه شده است. هر مصاحبه، قبل از انجام مصاحبه بعدی کدگذاری و تجزیه و تحلیل شد. در کدگذاری باز متن هر مصاحبه چند بار خوانده و جملات اصلی آن استخراج و به‌صورت کدهایی ثبت شد. سپس کدهایی که به لحاظ مفهومی با یکدیگر مشابه بودند، به‌صورت دسته‌هایی درآمدند. در کدگذاری محوری، کدها و دسته‌های اولیه که در کدگذاری باز ایجاد شده بودند، با یکدیگر مقایسه و ضمن ادغام موارد مشابه، دسته‌هایی که به یکدیگر مربوط می‌شدند، حول محور مشترکی قرار گرفتند. تمرکز این مرحله در شرایطی بود که به پدیده موردنظر منجر می‌شد. آنگاه کدگذاری انتخابی انجام و متغیرهای اصلی مشخص شد.

کدگذاری باز: نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌ها است. به‌عنوان مثال، در بخشی از متن مصاحبه‌ها، در ادامه نحوه ارائه و کدهای شناسایی شده مشخص شده است:

«... باید تأکید کنیم که صندوق‌ها باید به سمت استانداردسازی، به سمت محاسبات بیمه‌ای و اکچوئری حرکت کنند و گرنه قطعاً با بحران جدی مواجه خواهیم بود... نکته دیگه یا مورد دیگه‌ای که به ذهنم می‌رسد از حیث فرآیندی بحث مهم نهاد تنظیم‌گر است. متأسفانه در سیستم بیمه‌ای و سیستم نظام تامین اجتماعی و به‌طور کلی نهاد تنظیم‌گر وجود نداره، نهاد تنظیم‌گر نهادی است که با استقلال اداری و مالی بتواند تصمیمات کلان را در حوزه تامین اجتماعی بگیرد، [محاسبات اکچوئری] رو پاسداری و حمایت کند. از [قوانین و مقررات] که بر مبنای اصول بیمه‌ای تدوین می‌شوند حمایت کند، [نهاد تنظیم‌گر] می‌تواند از [مداخلات دولت] در نظام تامین اجتماعی جلوگیری کند، بنابراین اگر نهاد تنظیم‌گر وجود داشته باشد بسیاری از

مشکلات از جمله [عدم پایداری مالی صندوق‌ها هم مرتفع خواهد شد] یا از حیث فرایندی می‌شود اگر بخواهیم در بحث حقوقی به [نظام دادرسی تامین اجتماعی] اشاره کنم، ما مراجع دادرسی که [پایداری صندوق‌ها] را مدنظر قرار بدهند، کم داریم. بنابراین، ما نیاز داریم یک [نهاد تخصصی دادرسی] در کشور باشد که به اصول بیمه‌ای، مالی، اقتصادی تامین اجتماعی آشنا باشد و بتواند بر مبنای آن، آرای صحیحی صادر کند، این را هم نداریم».

در این متن مصاحبه، مفاهیم «محاسبات اکچوئری»، «نهاد تنظیم‌گری»، «نظام دادرسی تامین اجتماعی» و «اجرای صحیح قوانین بیمه‌ای»، به‌عنوان "راهبردها"، «مداخلات سیاسی» به‌عنوان عوامل زمینه‌ای و «تقویت پایداری مالی» به‌عنوان "پیامدها" در نظر گرفته شده است. در مصاحبه دیگر آمده است؛

«... وقتی که [سیستم‌های اطلاعاتی تامین اجتماعی یکپارچه] شود و این اطلاعات به صورت الکترونیکی و شفاف در معرض عموم قرار گیرد طبیعتاً اثر مستقیمی بر [شفافیت مالی] خواهد داشت، اثر مستقیمی بر نحوه [تصمیم‌گیری] خواهد داشت و نهایتاً بانک جامع اطلاعاتی به وجود خواهد آمد. به نظر بنده عمده‌ترین دلیل دخالت سیاست‌گذاران در حوزه بیمه‌ای و در صندوق‌های تامین اجتماعی یا صندوق‌های بیمه‌ای، عدم درک و عدم شناخت آنها از [تفکیک لایه‌های نظام تامین اجتماعی] است؛ یعنی سیاست‌گذاران به این امر واقف نیستند یا واقف نشدند یا تمایل ندارند که واقف بشوند که [نظام حمایتی از نظام بیمه‌ای کاملاً دو وجه متمایز حوزه رفاهی] هستند. یکی از مهمترین علت‌های ناپایداری صندوق‌های بیمه‌ای همین تداخلات و همپوشانی‌هایی هست که بین نظام حمایتی و نظام بیمه‌ای وجود دارد و منجر به هرز منابع نظام حمایتی و اتلاف در واقع منابع نظام بیمه‌ای و سوءاستفاده از منابع نظام بیمه‌ای، می‌شود.

طبق نقل قول بالا، مفاهیم «سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه» و «تفکیک وظایف نظام حمایتی از نظام بیمه‌ای» به‌عنوان "راهبردها" و «شفافیت مالی» و «تصمیم‌گیری مناسب» به‌عنوان "پیامدها" در نظر گرفته شده است.

کُدگذاری محوری: در کُدگذاری محوری پیوند مقوله‌ها در قالب شرایط علی، مداخله‌گر، زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها تعیین می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). نتایج حاصل از کُدگذاری محوری با ۹۰ کد اولیه در قالب ۴۵ مقوله فرعی و ۳۱ مقوله اصلی دسته‌بندی شدند.

کُدگذاری انتخابی: کُدگذاری انتخابی، فرآیند یکپارچه‌سازی و استخراج نظریه است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). گام‌های کُدگذاری انتخابی به شکل واضحی از یکدیگر مجزا نیستند و از طریق یک فرآیند تعاملی، همراه با کُدگذاری باز و محوری انجام می‌شود. برای یکپارچه‌سازی و ارائه مدل نهایی، پس از شناسایی مقوله محوری و ربط دادن سایر مقوله‌ها در قالب پارادایم نظام‌مند نظریه‌سازی داده بنیاد، به پالایش الگوی طراحی شده و پروراندن عوامل اصلی اقدام و مدل نهایی پژوهش به شکل ذیل به دست آمد (شکل ۳). در تحقیقات مختلف معیارهای متفاوتی برای ارزیابی پژوهش‌های کیفی از جمله پژوهش‌های مبتنی بر روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان ارائه شده است که یافته‌های پژوهش حاضر از طریق روش کنترل اعضا، ارزیابی گردیده است. کنترل اعضا، تکنیکی است که پژوهش‌گر به وسیله آن یافته‌های خود را از طریق یک یا چند نفر از افراد مطلع تحت بررسی، کنترل می‌کند و این تکنیک جهت تایید تفاسیر پژوهش‌گر بکار می‌رود. در پژوهش حاضر نیز به منظور اعتبارسنجی یافته‌های پژوهش، الگوی مربوطه، به ۷ نفر از مشارکت‌کنندگان ارائه و پس از بحث و بررسی، نظرات تکمیلی آنان دریافت و اعمال شد. همچنین، یافته‌های پژوهش به ۳ نفر دیگر از صاحب‌نظران پایداری مالی که قبلاً در فرآیند مصاحبه مشارکت نداشتند، ارائه و توسط آنها نیز مورد بررسی و ارزیابی و تایید قرار گرفت.

عوامل علی

عوامل جمعیتی: بسیاری از خبرگان مصاحبه‌شونده اعتقاد دارند که عوامل جمعیتی یکی از مهمترین عوامل تاثیرگذار در پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی است. با توجه به اینکه سازمان تامین اجتماعی در اصل یک صندوق بازنشستگی است و در صندوق‌های بازنشستگی، ورودی‌ها و

خروجی‌ها، منابع و مصارف این صندوق‌ها را تشکیل می‌دهند، مهمترین درآمد آنها، درآمد حق بیمه و مهمترین هزینه هم، هزینه پرداخت مستمری است. جابجایی جمعیت و مهاجرت افراد به کشورهای دیگر به‌خصوص از کشورهای در حال توسعه به کشورهای توسعه‌یافته، موجب کاهش جمعیت فعال کشورها شده و کاهش مشارکت در نظام تامین اجتماعی و به تبع کاهش جمعیت فراگیری نظام تامین اجتماعی کشورها را ایجاد نموده است. درآمدهای حاصل از حق بیمه، تابع مستقیمی از تعداد افرادی است که تحت پوشش بیمه تامین اجتماعی قرار گرفته‌اند. اگر جمعیت افزایش پیدا کند و به طور مشخص جمعیت جوان، یعنی هرم سنی و ترکیب سنی هم به گونه‌ای باشد که جمعیت جوان افزایش پیدا کند، بیمه‌شدگان سازمان تامین اجتماعی بیشتر می‌شوند، بنابراین درآمد حق بیمه هم افزایش پیدا خواهد کرد. با وجود اینکه از سال ۱۳۶۵ تا به امروز، امید به زندگی در کشور بیش از ده سال افزایش یافته و به قریب ۷۲ سال رسیده است، اما سن بازنشستگی ۶۰ سال است.

سطح اشتغال: در بیشتر کشورها، تامین مالی نظام تامین اجتماعی کاملاً با وضعیت موجود افراد واجد شرایط دریافت مزایای تامین اجتماعی تطبیق داده می‌شود. برای مثال، فقط مزایایی که جبرانگر از دست دادن موقتی یا دائمی درآمد ناشی از کار هستند، مانند مقرری بیکاری، از محل مشارکت‌های تامین اجتماعی و توسط صندوق‌های بیمه‌ای پرداخت می‌شوند. بیکاری و عدم ثبات و عدم امنیت شغلی در کشور ما باعث ناکارآمدی و ناپایداری صندوق‌های بیمه‌ای شده و بار مالی را به سازمان تحمیل می‌کند.

حوادث قهری: حوادثی که طی سال‌های گذشته در کشور اتفاق افتاده است، مانند سیل، زلزله، آتش‌سوزی و غیره، باعث افزایش تعهدات و پرداخت‌های سازمان در منطقه‌ای که مبتلا به این حادثه بوده، شده است و این امر موجب کاهش جریان‌های درآمدی سازمان شده است.

تحریم‌های اقتصادی: بحث اشتغال که در سال‌های اخیر به‌خصوص پس از مباحث تحریمی که پیش آمده است، به شدت تحت تاثیر قرار گرفته است. عدم راه افتادن کارها و وجود جمعیت جوان و بیکار، باعث می‌شود که ورودی‌های سازمان بسیار کم شود.

مقاومت در برابر کنترل‌ها: به‌طور کلی نظام‌های کنترلی تابع نظام‌های فرهنگی و بسترهای فرهنگی هستند. در ایران، به‌طور کلی در موضوع نظام‌های کنترلی به شدت مقاومت صورت می‌گیرد و رویه شناخته شده‌ای که باید در بحث کنترل‌ها از جمله کنترل‌های داخلی یا کنترل‌های راهبردی، کنترل‌های مالی، بودجه‌ای، برنامه‌ای و غیره رعایت شوند، کنترل‌های خیلی موفق نبوده‌اند.

نسبت پشتیبانی: نسبت پشتیبانی، نسبت جمعیت بیمه‌پرداز به جمعیت مستمری‌بگیر است. طبق نظر کارشناسان، در وضعیت موجود برای حفظ پایداری صندوق‌ها، باید به ازای هر مستمری‌بگیر، حداقل ۶ نفر بیمه شده وجود داشته باشد، اما این نسبت در بیشتر صندوق‌های کشور ما از مرز خطر عبور کرده است. بر اساس آماري که در سال ۱۳۴۰ ارائه شده، صندوق تامین اجتماعی که یک صندوق نوپا، جوان و درآمد محور تلقی می‌شد، به ازای هر ۲۵/۵۱ نفر بیمه شده که حق بیمه پرداخت می‌کردند، فقط یک نفر مستمری دریافت می‌کرد، اما این آمار در سال ۹۷ به ۴/۹۴ رسیده است، که این نسبت در سال‌های اخیر کمتر شده است.

سرمایه‌های انسانی: سیاست‌های ناکارآمد جذب و ارتقای نیروی انسانی، باعث شده است که سازمان بدنه بسیار ناکارآمدی را به ویژه در بخش‌هایی که باید فعالیت‌های تصمیم‌گیری، تدوین راهبرد و سیاست‌گذاری را داشته باشند، مواجه کرده است. منابع انسانی سازمان باید توانمند شود تا مهارت نیروی انسانی در هدایت منابع افزایش یابد.

سیاست‌های بیمه‌ای: با توجه به نظر خبرگان، بازنشستگی پیش از موعد و معافیت‌های بیمه‌ای از مهمترین عوامل ایجاد هزینه و در نتیجه ناپایداری در صندوق تامین اجتماعی هستند. تداخلات و انتظارات نهادهای بیرونی از صندوق‌های بیمه‌ای در حوزه منابع مالی از نمونه تصمیماتی است که در قوانین گرفته شده است. برای مثال، می‌توان به حجم گسترده تخفیفات و معافیت‌های بیمه‌ای اشاره کرد. همچنین، بازنشستگی‌های پیش از موعد که معطل جدی در راه پایداری صندوق‌های بازنشستگی هستند. قوانینی مانند قانون تکمیل تکلیف تامین اجتماعی اشخاصی که ۱۰ سال و کمتر حق بیمه پرداخت کرده‌اند. این قانون، سازمان را مکلف به پرداخت مستمری بازنشستگی به افرادی نموده است، که حداقل ۱۰ سال سابقه پرداخت حق بیمه دارند و به سن بازنشستگی مندرج در ماده

۷۶ قانون رسیده‌اند. بدتر از آن، این قانون به افرادی که کمتر از ۱۰ سال سابقه پرداخت بیمه دارند، اجازه می‌دهد کسری سابقه خود را تا ۱۰ سال به صورت یکجا پرداخت نمایند و بازنشسته شوند. این قانون موجب بازنشسته شدن جمعیتی از بیمه‌پردازان شده است که فاصله زیادی تا دریافت مستمری دارند. هزینه تحمیلی این بازنشستگان به سازمان تامین اجتماعی بیشتر از درآمدهای وصولی از محل این حق بیمه می‌باشد. بنابراین، در طول حیات یک طرح بیمه اجتماعی از مهمترین موضوعات وضعت منابع و مصارف آن و رسیدن به شرایط مناسب جهت تامین مالی تعهدات است. دولت از یک سو، به منظور کاهش بیکاری جوانان، از طرح‌های پیش از موعد بازنشستگی حمایت می‌کند. همچنین، کارفرمایان نیز از بازنشستگی پیش از موعد حمایت می‌کنند، زیرا از این طریق می‌توانند، هزینه‌های نیروی کار خود را از منابع سازمان تامین اجتماعی پرداخت کنند و نیروهای جدید استخدام کنند و کارگران نیز خود از بازنشستگی پیش از موعد نفع می‌برند، زیرا با تعداد سال‌های کمتر پرداخت حق بیمه، تعداد سال‌های بیشتری مستمری دریافت می‌کنند. این قانون افزایش چشمگیر تعهدات بلندمدت و ناپایداری مالی صندوق تامین اجتماعی را به دنبال دارد. با عطف به بند ج ماده ۷ قانون ساختار، ماده ۷۱ قانون احکام دائمی برنامه‌های توسعه کشور مصوب ۹۵ و ماده ۷ قانون برنامه ششم توسعه مصوب ۹۵، که صراحتاً بر این موضوع تاکید شده است که دولت نمی‌تواند بار مالی زائد بر صندوق‌های بیمه‌ای تحمیل کند و در صورت چنین اتفاقی، باید حتماً در بودجه‌های سنواتی، این امر پیش‌بینی شود؛ هرچند که همین حکم هم دارای ایراد است و دولت نباید دخالتی در منابع سازمان داشته باشد. این دخالت‌ها در عمل، استقلال منابع بیمه‌ای را به شدت دچار مشکل کرده است. برخی از نهادها یا مراجع بیرونی که با تصمیمات خود در منابع صندوق تامین اجتماعی دخل و تصرف می‌کنند (مانند دولت، مجلس، شورای نگهبان، قوه قضائیه)، پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی را به مخاطره می‌اندازند.

عوامل زمینه‌ای

عوامل اقتصادی / سیاسی: براساس نظر مصاحبه‌شوندگان، ناکارآمدی سرمایه‌گذاری صندوق‌ها، ناشی از ضعف در فضای اقتصاد کلان کشور، تغییرات و نوسانات متعدد نرخ ارز، محدودیت در تامین منابع لازم جهت سرمایه‌گذاری به دلایل سیاسی، تاثیر غیرقابل انکار ضعف سرمایه‌گذاری در سطح کلان کشور

و به تبع موجب ایجاد چالش در تامین منابع مالی تامین اجتماعی شده است. با افزایش نوسانات ارزی و کاهش تولید و سرمایه‌گذاری در کشور، کارفرمایان بزرگ و پرداخت‌کنندگان حق بیمه متضرر شده‌اند و اولین اقدامی که انجام داده‌اند، کارگران و بیمه‌شده‌ها را تعدیل نمودند که باعث کاهش منابع مالی صندوق تامین اجتماعی شده است. به عبارتی، از این طریق هم باعث کاهش در جامعیت فراگیری تامین اجتماعی شده‌اند و هم منابع درآمدی که از محل حق بیمه تامین اجتماعی دریافت می‌شده است، را کاهش داده‌اند که این مشکلات، پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی را به مخاطره انداخته است.

بسترهای فرهنگی: در گذشته، بسیاری از سیاست‌مداران، برنامه‌ریزان و دولت‌ها، مفهوم توسعه را تنها در مقوله اقتصاد معنا می‌کرده و در جهت تحقق آن تلاش می‌کردند. به اعتقاد کارشناسان، توسعه تنها با تکیه بر اقتصاد، فراهم‌کننده شرایط ساختاری خاصی است که خود تشدیدکننده توسعه نیافتگی می‌باشد و تداوم و بقای یک جامعه را متزلزل می‌کند و از همین رو، باید مقوله فرهنگ مورد توجه ویژه قرار گیرد. توسعه در بخش‌های مختلف جامعه بدون توسعه فرهنگ، مانا و پایدار نمی‌باشد و بی‌توجهی به این مقوله، روند رشد و توسعه یک جامعه را کند کرده و با اختلال مواجه می‌سازد. از این رو باید نگاه ویژه‌ای به مقوله فرهنگ‌سازی داشت و این باور را که توسعه پایدار و پویا از مسیر توسعه فرهنگی گذر می‌کند، در برنامه‌ریزی‌ها و سیاست‌های کلان به منصفه ظهور رساند.

سیاست‌گذاری بیمه‌ای: به نظر خبرگان، حاکمیت در حوزه سیاست‌گذاری و حکمرانی از دو منظر، باید تامین اجتماعی را در سطح حداکثری (گسترش چتر بیمه برای آحاد مردم) فراگیر کند؛ اول، از منظر وظایف حاکمیتی تصریح شده در قانون اساسی و دوم، از منظر کنترل و مدیریت هزینه‌های حکمرانی و اثرات خارجی آن که به ویژه در حوزه سلامت، امنیت، بحران‌ها، وقایع طبیعی به‌طور قابل توجهی نظام اقتصادی و اجتماعی جامعه و حاکمیت را متاثر می‌کند.

عوامل مداخله‌گر

مساله منابع / مصارف: به اعتقاد خبرگان، مردم در کشورهای پیشرفته عمر طولانی‌تری دارند و این مساله ضرورتاً به معنای صرف هزینه‌های بیشتر برای تامین اجتماعی و درمان و مراقبت آنها است. در

قانون تامین اجتماعی پیش‌بینی شده است که حدود یک‌سوم حق بیمه‌های وصولی برای امر درمان بیمه‌شدگان و مستمری‌بگیران اختصاص یابد، اما به مرور زمان و تغییر در روند فعالیت اقتصادی جامعه و با افزایش قیمت‌ها، چه در زمینه ساخت و ساز و چه در تجهیزات، دارو و غیره، سازمان ناچار از تحمل هزینه‌هایی است که بعضاً از میزان مقرر در قانون تامین اجتماعی فراتر رفته و این در ناپایداری مالی صندوق اثر مستقیم دارد.

انتصابات مدیریتی: خبرگان اعتقاد داشتند که مدیریت سرمایه‌گذاری‌های سازمان در بسیاری از سطوح مدیریت، غیر حرفه‌ای و سیاسی بوده و بسیاری از مقامات کشور وقتی به اتمام کار در پست خود (مثل نمایندگان مجلس یا مقامات دولتی) می‌رسند، یکی از جاهایی که بسیار زیاد در آن مشغول به فعالیت می‌شوند، شرکت‌های سازمان تامین اجتماعی است. نگاه سیاسی، انتخاب سیاسی مدیران، ورود افراد غیر حرفه‌ای، شرکت‌هایی که از اول هم شاید کارآمد نبودند، و نیاز به اصلاح ساختار اساسی برای سودآور کردن یا ارزشمندشدن برای خروج سازمان از این شرکت‌ها را داشتند، تحت تاثیر این نوع مدیریت، نتوانستند اصلاحات لازم را در این شرکت‌ها انجام دهند. این مجموعه باعث شده است که سرمایه‌گذاری‌های سازمان، تاثیر بسیار ناچیزی در تامین منابع مالی سازمان داشته باشد. بسیاری از این شرکت‌ها، تبدیل به سرمایه‌های غیرمولدی شده‌اند که حتی بعضاً نگاه داشت آنها، هزینه‌هایی را به سازمان تحمیل می‌کند.

امنیت سرمایه‌گذاری: به اعتقاد خبرگان، حدود ۵ یا ۶ درصد درآمدهای سازمان تامین اجتماعی از محل درآمدهای سرمایه‌گذاری است که می‌تواند ناشی از عملکرد نامطلوب سرمایه‌گذاری‌ها باشد. سرمایه‌گذاری سازمان تامین اجتماعی خیلی پر ریسک و کم بازده بوده‌اند. سرمایه‌گذاری صندوق‌های بیمه‌ای معمولاً باید هم کم‌ریسک باشند و هم قابلیت نقدشوندگی بالایی داشته باشند، زیرا مستمری‌ای که به بازنشستگان داده می‌شود، یک مستمری با مزایای معین است. به عبارتی، باید مستمری قطعی و معین باشد. بررسی‌ها نشان داده‌است، سرمایه‌گذاری‌های تامین اجتماعی، اغلب پرریسک هستند.

انباشت بدهی دولت: براساس نظر مصاحبه‌شوندگان، یکی از مهمترین بحث‌هایی که در پایداری مالی تامین اجتماعی وجود دارد، بدهی‌های دولت است. عدم پرداخت بدهی دولت به سازمان تامین

اجتماعی به بیش از ۳۰۰ هزار میلیارد تومان رسیده است. از طرف دیگر، دولت برای کاهش بدهی‌ها، شرکت‌های در مانده مالی را به سازمان تامین اجتماعی واگذار می‌کند.

راهبردها

محاسبات اکچوئری: خبرگان اعتقاد داشتند که صندوق‌ها باید به سمت استانداردسازی و محاسبات بیمه‌ای و اکچوئری حرکت کنند. ارائه گزارش‌های منظم، امکان پایش و رصد وضعیت مالی را فراهم می‌سازد و بر پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی و کنترل آن اثرگذار است.

نظام نظارتی/کنترلی: اگر فرآیند نظارت و کنترل مشمولان، به درستی در نظام تامین اجتماعی اجرا شود و مشخص گردد که چه افرادی صلاحیت دریافت امتیازات و مزایا را دارند، می‌تواند بخشی از هدررفت منابع صندوق‌های بازنشستگی را کاهش دهد. کارآیی موثر نظام نظارت و ارزیابی کنترل سرمایه‌گذاری‌ها، انطباق سرمایه‌گذاری‌ها با اهداف تعادل مالی و استراتژی‌های سازمان را شکل خواهد داد و باعث افزایش پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی خواهد شد.

نظام چندلایه تامین اجتماعی: خبرگان اعتقاد داشتند که نظام چندلایه تامین اجتماعی باید اجرا شود. یکی از مواردی که در کشورهای پیشرفته در حال حاضر دنبال می‌شود، نظام‌های چندلایه است که برای سامان بخشیدن به وضعیت نظام‌های تامین اجتماعی از سوی نهادهای بین‌المللی ارائه و مورد تاکید قرار گرفته است. در این طرح، لایه‌های ابتدایی برای هدف مبارزه با فقر طراحی شده‌اند و هرچه به لایه‌های بالاتر می‌رویم خدمات بیمه تکمیلی و مکمل لایه‌های قبل برجسته‌تر می‌شوند. برای استقرار نظام تامین اجتماعی چندلایه، برخی از استانداردها بر اساس تجربیات کشورهای مختلف توسط سازمان بین‌المللی کار تعریف شده است و بازنگری استانداردها به صورت مستمر در حال انجام است. در حال حاضر، نسل چهارم استانداردها مورد توجه قرار دارد. لازم است این نظام‌های چندلایه در کشور بومی‌سازی شده و به مرحله‌ی اجرا درآید. این طرح با سیستم فعلی سازمان، تقریباً قابل اجرا نمی‌باشد و در صورت اجرا بسیار پرخطر و پرهزینه است. اگر دولت و مجلس دغدغه رفع مشکل نظام بازنشستگی و مشکل ناپایداری مالی این صندوق‌ها را دارند، باید تحقق نظام چندلایه را در دستور کار قرار دهند.

فضای کسب و کار: یکی دیگر از عوامل مهمی که خبرگان در مصاحبه‌ها بدان اشاره کردند، مشاغل غیررسمی است که باعث می‌شود منابع مالی صندوق‌ها ارتقا پیدا کند؛ مشاغلی که اخیراً رونق پیدا کرده و افرادی که در این مشاغل عضویت و اشتغال دارند، از مزایای نظام تامین اجتماعی محروم‌اند و طبیعتاً بخشی از منابع نظام تامین اجتماعی از این حیث بدست نمی‌آید. بحث تحولات اقتصادی در بازار کار، باعث شده است که مشاغل به سمت کارهای پاره‌وقت و بدون کارفرما پیش برود. اشتغال مجازی یا مبتنی بر اینترنت، بسیار گسترش پیدا کرده است. در سازوکار بیمه‌پردازی که در کشور وجود دارد، انعطاف‌پذیری لازم برای این موضوعات دیده نشده و طبیعتاً بر جمعیت ورودی به صندوق تاثیر دارد. بنابراین، حتماً نیازمند انعطاف‌هایی در قوانین هستیم که شرایط را برای تحت پوشش قراردادن مشاغل غیررسمی و مشاغل بدون کارفرما، افزایش دهد.

اصلاح نظام بازنشستگی: خبرگان اعتقاد داشتند که پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی که به توازن درآمدها و مخارج سازمان تامین اجتماعی گفته می‌شود، مهمترین مخارج سازمان تامین اجتماعی، مخارج بلندمدت آن است که شامل مستمری‌های بازنشستگی است. مستمری‌های بازنشستگی خود به چند دسته تقسیم می‌شود که شامل مستمری‌های بازنشستگی، مستمری‌های از کارافتادگی و بازماندگان، است. مخارج مرتبط با بازنشستگی (چه به صورت نرمال و چه به صورت از کارافتادگی)، باعث افزایش هزینه و کاهش پایداری مالی می‌شود. سن بازنشستگی در ایران به شدت پایین‌تر از کشورهای دیگر دنیا است و حتی نسبت به سن امید به زندگی در ایران نیز، پایین‌تر است. مثلاً افراد در ۵۰ سالگی بازنشسته می‌شوند، در صورتی که تا ۷۰ یا ۸۰ سالگی، امید به زندگی دارند. بنابراین، ۲۰ تا ۲۵ سال دوران مستمری‌بگیری آنها است که نسبت به کشورهای پیشرفته، فوق‌العاده زیاد است. این درحالی است که سن امید به زندگی در ایران افزایش پیدا کرده است، اما سن بازنشستگی زیاد نشده است. از طرفی معیار مستمری، میانگین ۲ سال آخر پرداخت حق بیمه است که برای بسیاری از افراد دارای قدرت، با ارتقا‌های شغلی نسبت به افزایش میانگین پرداخت حق بیمه در دو سال آخر، عدالت مستمری برقرار نمی‌شود. با افزایش سن بازنشستگی و نیز افزایش محاسبه میانگین سال‌های بیشتر برای مستمری، هم عدالت مستمری برقرار خواهد شد و هم پایداری مالی سازمان بهبود خواهد یافت.

اصلاح و بهسازی سیستم‌های تامین مالی: افزایش فشار مالی و ناپایداری صندوق‌ها، موجب شده است، که اصلاح و بهسازی سیستم‌های تامین مالی صندوق‌های تامین اجتماعی از ضرورت و اهمیت بالایی برخوردار گردد. در ایران، این ضرورت بطور کامل درک نشده و اجرای طرح‌های اصلاحی به تعویق افتاده‌اند، تا بتوانند چند سالی کسری منابع/ مصارف صندوق را به تعویق بیاورند. نوع و چگونگی اصلاحات پارامتریک باید بر پایه دو معیار صورت پذیرد؛ نخست، تاثیر اصلاحات بر پایداری صندوق‌ها، که باید معنی‌دار و قابل قبول باشد، و دوم، قابلیت اجرایی شدن آنها؛ البته باید به این مساله توجه داشت که اجرای برخی از این اصلاحات ممکن است نارضایتی عمومی و افزایش توقعات را در پی داشته باشد.

مدیریت سرمایه‌گذاری‌ها: سرمایه‌گذاری‌ها باید شرط نقدشوندگی بالایی داشته باشند که در زمان نیاز به قیمت منصفانه و در کمترین زمان، نقد شوند. همچنین، بازده مناسبی داشته باشند که در صورت عدم کفایت حق بیمه پرداختی نیروی کار به تامین مالی صندوق کمک شود.

تفکیک وظایف نظام حمایتی/ بیمه‌ای: به نظر خبرگان، عمده‌ترین دلیل دخالت سیاست‌گذاران در حوزه بیمه‌ای و در صندوق‌های تامین اجتماعی یا صندوق‌های بیمه‌ای، عدم درک و عدم شناخت آنها از تفکیک لایه‌های نظام تامین اجتماعی است. یعنی سیاست‌گذاران به این امر واقف نیستند و یا تمایل ندارند که واقف بشوند که نظام حمایتی از نظام بیمه‌ای، دو وجه کاملاً متمایز حوزه رفاهی هستند. متأسفانه انتظاراتی که از نظام بیمه‌ای در سنوات متمادی در کشور ایجاد شده است، انتظاراتی حمایتی است. به همین خاطر است که سیاست‌گذاران در حوزه بیمه‌ای و در منابع مالی صندوق‌های بازنشستگی دخالت و دست اندازی می‌کنند.

یکی از مهمترین علت‌های ناپایداری صندوق‌های بیمه‌ای همین تداخل بین نظام حمایتی و نظام بیمه‌ای است و منجر به اتلاف منابع نظام حمایتی و اتلاف منابع نظام بیمه‌ای و سوءاستفاده از منابع نظام بیمه‌ای می‌شود. در بیشتر کشورها تامین مالی نظام تامین اجتماعی کاملاً با وضعیت موجود افراد واجد شرایط دریافت مزایای تامین اجتماعی تطبیق داده می‌شود. مثلاً فقط مزایایی که جبرانگر از دست دادن موقتی یا دائمی درآمد ناشی از کار هستند (مثل مقرری روزانه بیماری، حقوق بازنشستگی، مقرری بیکاری)، از محل مشارکت‌های تامین اجتماعی و توسط صندوق‌های بیمه‌ای

پرداخت می‌شوند. در مقابل مزایایی که ارتباط مستقیم با تضمین و حفظ سطح زندگی افراد دارند (مثل مراقبت‌های بهداشتی، مزایای خانوادگی، عدم اشتغال جوانان جویای کار)، باید از طریق برنامه‌های مربوط به لایه حمایتی و از طریق همبستگی ملی از محل بودجه عمومی، تامین شود.

یکپارچه‌سازی سیستم اطلاعاتی: نکته‌ای که از حیث فرآیندی باید مورد توجه قرار گیرد، بحث عدم وجود نظام یکپارچه اطلاعات است. بحثی که اخیراً اقداماتی در آن در حال انجام است و تلاش‌های زیادی در این زمینه صورت گرفته است (از جمله بحث نسخه الکترونیکی که بحث روز تامین اجتماعی است). وقتی سیستم‌های اطلاعاتی تامین اجتماعی یکپارچه شود و این اطلاعات به صورت الکترونیکی و شفاف در معرض دید عموم قرار گیرد، طبیعتاً اثر مستقیمی بر شفافیت مالی خواهند داشت. بنابراین، بحث دولت الکترونیک و نظام یکپارچه اطلاعات، یکی از الزامات نظام تامین اجتماعی است که باعث می‌شود، صندوق‌های بیمه‌ای از حیث فرآیندی به سمت پایداری حرکت کنند.

اجرای شدن تعهدات دولت: سیل قوانین و مقرراتی که بار مالی را به سازمان تحمیل کردند، باعث افزایش قابل توجه مطالبات سازمان از دولت شده و یکی از چالش‌های اساسی سازمان در حال حاضر، پرداخت و نحوه پرداخت بدهی‌های دولت است که دیگر در یک دوره برنامه‌ریزی محدود از محل منابع جاری دولت، امکان تادیه این مطالبات وجود ندارد و دولت ناچار است که دارایی‌های مولد و ارزشمندی را به سازمان منتقل کند. منابع سازمان تامین اجتماعی، بیشتر درگیر پروژه‌های عمرانی دولت، بابت وصول حق بیمه است، تا درگیر رابطه مستقیم بین حق بیمه و کارفرما. اگر ثبات اقتصادی افزایش یابد حل این مشکل ساده‌تر خواهد بود.

پیامدها

شفافیت مالی: وقتی که سیستم‌های اطلاعاتی تامین اجتماعی یکپارچه شوند و این اطلاعات به صورت الکترونیکی و شفاف در معرض دید عموم قرار گیرد، شفافیت مالی افزایش می‌یابد. افزایش شفافیت و اعتمادسازی بیشتر، مسیر انجام اصلاحات را هموارتر می‌کند و رسیدن به پایداری مالی تسهیل می‌شود.

بهبود تصمیم‌گیری مدیران: لازمه سرمایه‌گذاری با بازده مناسب و اجتناب از سرمایه‌گذاری‌های دستوری این است که مدیریت سازمان به دست صاحبان اصلی آن داده شوند؛ یعنی انجمن‌های واقعی کارفرمایان و کارگران که پرداخت کنندگان اصلی این وجوه تامین اجتماعی هستند و درآمد اصلی سازمان از محل پرداخت‌های آنها تامین می‌شود. بازنگری اساسنامه صندوق و قوانین مربوطه، می‌تواند

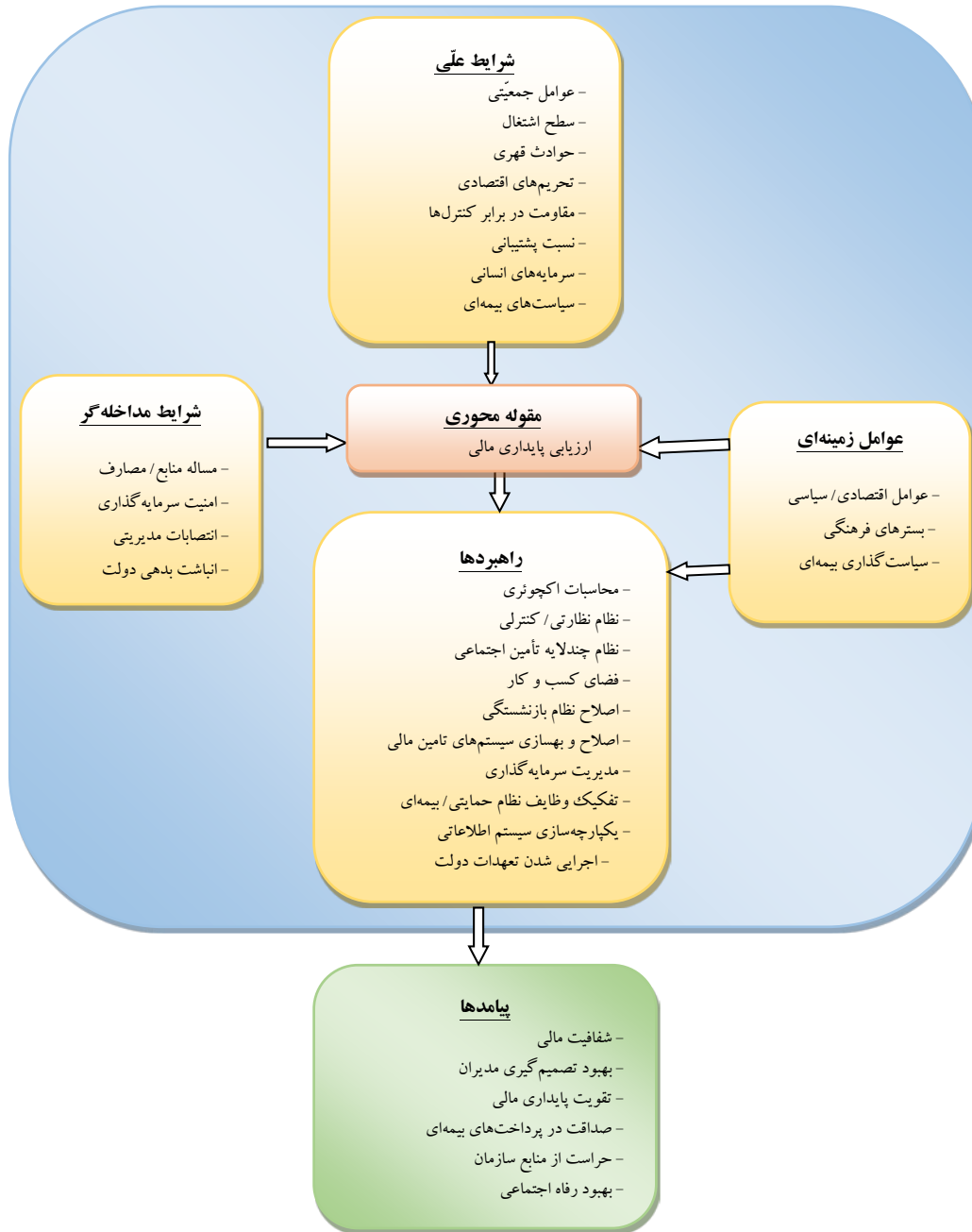
در جهت جلوگیری از دخالت‌های مقطعی نهادهای تصمیم‌گیر، به بهبود و نحوه تصمیم‌گیری برای پایداری مالی سازمان، کمک نماید.

تقویت پایداری مالی: در سال ۱۳۸۹ در بحث همسان‌سازی مستمری‌ها در سازمان، دولت محترم در تیر ماه مصوبه‌ای را گذراند که ۹ شرکت را به ارزش تقریبی ۳۲ هزار میلیارد تومان، به سازمان منتقل کند. از این شرکت‌ها، آنچه که تا الان قطعی و محقق شده است، انتقال ۵/۵ درصد سهام شرکت هپکو است که این شرکت نه تنها کمکی به جریان‌های نقدی و منابع سازمان در بخش سرمایه‌گذاری سازمان نکرده است، بلکه به یک مرکز هزینه‌ای جدی برای سازمان تبدیل شده است و تا به امروز میلیاردها تومان منابع نقدی به شرکت تزریق شده و بیش از ۱۰۰۰ میلیارد تومان بدهی بانکی و مالیاتی شرکت از محل مطالبات سازمان از دولت تهاتر شده است. اگر ایفای تعهدات دولت به صورت نقدی باشد و باعث انباشت بدهی‌های دولت نشود (با توجه به تورم و پایین آمدن ارزش پول در سال‌های آتی) و نیز مدیریت مالی صحیح باشد، این عوامل باعث تقویت و بهبود پایداری مالی تامین اجتماعی خواهد شد.

حراست از منابع سازمان: نظام کنترلی سازمان باید به گونه‌ای تقویت شود که منابع سازمان در راستای دستیابی به اهداف، بدرستی مدیریت شود.

بهبود رفاه اجتماعی: سازمان تامین اجتماعی، به عنوان بزرگ‌ترین سازمان بیمه کشور که بیش از ۴۰ میلیون نفر بیمه‌شده‌ی اصلی و تبعی و مستمری‌بگیر تحت پوشش خود دارد، نقش مهمی در کاهش فقر و تامین معیشت افراد کشور ایفا می‌کند. با نگاهی به فعالیت صندوق‌های بازنشستگی و نقشی که این صندوق‌ها در تامین معیشت و معاش افراد تحت پوشش خود بر عهده دارند، مشکل پایداری مالی آنها می‌تواند تبعات اقتصادی، اجتماعی و حتی امنیتی در سطح جامعه به دنبال داشته باشد.

صداقت در پرداخت‌های بیمه‌ای: فرض کنید سه نفر که ۲۸ سال درآمد و پرداخت حق بیمه مشابه داشتند، اما یکی از آنها در دو سال پایانی، با توجه به شرایط و روابط، ارتقا می‌گیرد و دستمزدش افزایش پیدا می‌کند، یک نفر هم در دو سال پایانی با بیماری و موارد دیگر، دستمزد و درآمدش کم می‌شود و یک نفر دیگر هم شرایط عادی پرداخت بیمه را ادامه و این سه نفر با همین شرایط بازنشسته می‌شوند. این سه نفر با وجود اینکه ۲۸ سال سابقه مشابهی داشتند، اما صرفاً به خاطر سابقه دو سال پایانی، مستمری‌های متفاوتی دریافت می‌کنند و این نشان می‌دهد که این سیستم عادلانه نیست. بنابراین، اصلاح سیستم بازنشستگی و تقویت فرهنگ بیمه‌ای بر پایداری مالی سازمان تاثیر مثبت دارد.



شکل (۳): الگوی ارزیابی پایداری مالی سازمان تامین اجتماعی

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش کیفی با هدف ارائه مدل ارزیابی پایداری مالی در سازمان تامین اجتماعی با بهره‌گیری از نظر خبرگان انجام شده است. مطابق نظر خبرگان عوامل جمعیتی، سطح اشتغال، حوادث قهری، تحریم‌های اقتصادی، مقاومت در برابر کنترل‌ها، ضریب پشتیبانی، کارآمدی سرمایه‌های انسانی و بازنشستگی پیش از موعد به‌عنوان شرایط علی پایداری مالی سازمان به حساب می‌آیند. چالش‌های شناسایی شده در این پژوهش با برخی از چالش‌های جهانی مطابقت دارد و همچنین، با برخی از چالش‌های ارائه شده در تحقیق گلاب و همکاران (۱۳۹۹)، پاکروان و خوشنویس (۱۳۹۷)، راغفر و اکبریگی (۱۳۹۴)، خندان (۱۳۹۲) مطابقت دارد.

عوامل اقتصادی/سیاسی، بسترهای فرهنگی، مداخلات سیاسی و سیاست‌گذاری بیمه‌ای به‌عنوان عوامل زمینه‌ای و مدیریت منابع/مصارف، امنیت سرمایه‌گذاری، انتصابات مدیریتی و انباشت بدهی دولت به‌عنوان شرایط مداخله‌گر هستند که با برخی از چالش‌های شناسایی شده در تحقیق خندان (۱۳۹۲) مطابقت دارد.

محاسبات اکچوئری، نهاد تنظیم‌گری، نظام دادرسی تامین اجتماعی، اجرای صحیح قوانین بیمه‌ای، نظام نظارتی/کنترلی، نظام چندلایه تامین اجتماعی، فضای کسب و کار، اصلاح نظام بازنشستگی، اصلاح و بهسازی سیستم‌های تامین مالی، مدیریت سرمایه‌گذاری، تفکیک وظایف نظام حمایتی/بیمه‌ای، یکپارچه‌سازی سیستم اطلاعاتی و اجرایی شدن تعهدات دولت به‌عنوان راهبردهای بهبود پایداری مالی محسوب می‌شوند.

شفافیت مالی، بهبود تصمیم‌گیری بیمه‌ای، تقویت پایداری مالی، جریان‌های درآمدی، حراست از منابع سازمان، بهبود رفاه اجتماعی و صداقت در پرداخت‌های بیمه‌ای به‌عنوان پیامدها در نظر گرفته شده است.

راهکارهایی که می‌توانند وضعیت پایداری مالی را در سازمان تامین اجتماعی بهبود بخشند، شامل فراهم نمودن زمینه لازم جهت اجرای تدریجی اصلاحات پارامتریک، استفاده از ظرفیت‌های قانونی برای وصول مطالبات معوق بخش دولتی و خصوصی، تعدیل برخی از محدودیت‌های قانونی کارفرمایان برای پرداخت

حق بیمه، توسعه فراگیر فعالیت‌های فرهنگی و اجتماعی به منظور جذب بیمه‌شدگان جدید و کاهش فرار بیمه‌ای هستند که با برخی از راهکارهای تحقیق پوپوویک و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد.

همان‌طور که در مدل پژوهش آمده است، یکی از موضوعات مهم در بحث پایداری مالی، صداقت و شفافیت مردم در پرداخت‌های بیمه‌ای است. اگر در این حوزه صداقت وجود نداشته باشد، منابعی که از بیمه بدست می‌آید، متناسب با شان اجتماعی و اقتصادی جامعه نیست. به عبارتی، شان اجتماعی و اقتصادی جامعه بالاتر از آن چیزی است که فرد در بازنشستگی دریافت می‌کند. تعهداتی را هم که دولت در این حوزه بر عهده دارد بایستی به موقع پرداخت شود تا این توقع را بتوان از مردم داشت که بیمه را با صداقت و شفافیت و به‌موقع پرداخت کنند. به هر حال، رفتار صادقانه دولت به‌عنوان الگوی مردم مطرح می‌شود. اگر دولت بتواند به‌موقع به تعهدات خود عمل کند، مطمئناً مردم نیز الگوی صداقت و شفافیت را در پیش خواهند گرفت. به سیاست‌گذاران بیمه‌ای پیشنهاد می‌شود، نگاه خود به منابع مالی متراکم در صندوق‌ها، حمایتی نباشد. استفاده از فناوری اطلاعات به‌عنوان یک ابزار اساسی در پایداری مالی می‌تواند به اصلاح ساختاری نظام تامین اجتماعی کمک کند، بهره‌وری را در حوزه‌های بیمه افزایش دهد و شفافیت که زیرساخت مهمی در پایداری مالی تلقی می‌شود را افزایش دهد. برای برون‌رفت از وضعیت ناپایداری مالی فعلی و مصون ماندن سازمان تامین اجتماعی از چالش‌های شناخته شده فعلی، پیشنهاد می‌شود سازمان تامین اجتماعی برای اجرای نظام تامین اجتماعی چندلایه عزم جدی داشته باشد. راهکارها و چالش‌های ارائه شده در این پژوهش با برخی از راهکارها و چالش‌های پژوهش محقق‌زاده و همکاران (۱۳۹۹)، مطابقت دارد. ارائه الگوی عملی اصلاح نظام مدیریت مالی سازمان تامین اجتماعی می‌تواند مورد توجه پژوهشگران آتی قرار گیرد.

منابع

- آمار و اطلاعات سازمان تأمین اجتماعی، ۱۳۹۰، موجود در پایگاه اینترنتی: www.tamin.ir
- آندریاس برگمن. مدیریت مالی بخش دولتی (۱۳۸۹). ترجمه بتول زارعی، مجله ۲۰۲ سازمان حسابرسی، ۳۰۴-۳۱۰.
- پاکروان، بایرام و خوشنویس، مریم (۱۳۹۷). بررسی اثر تحولات جمعیتی کشور بر پایداری مالی سازمان تأمین اجتماعی با رویکرد خودرگرسیون با وقفه‌های توزیعی. *اقتصاد کاربردی*؛ ۸(۲۷): ۳۵-۴۸.
- خدای پور، احمد و شفیعی همت آباد، حمیده (۱۳۹۲). پایداری شرکت‌ها و سنجش آن، مجله حسابرسی، ۵-۱: (۶۹).
- خندان، عباس (۱۳۹۴). تأمین مالی مستمری بازنشستگی در ایران: چالش‌ها و راهکارهای اصلاحی. تأمین اجتماعی، فصلنامه تأمین اجتماعی، ۱۳(۵): ۵۳-۷۲.
- خیاطیان یزدی، محمد صادق؛ الیاسی، مهدی و طباطباییان، سید حبیب اله (۱۳۹۵). الگوی پایداری شرکت‌های دانش‌بنیان در ایران. *سیاست علم و فناوری*، ۹(۲): ۴۹-۶۲.
- دارابی، رویا (۱۳۹۶). عوامل تعیین‌کننده پایداری مالی در شرکت‌های سرمایه‌گذاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۹(۳۶): ۱۷-۳۴.
- راغفر، حسین و اکبر بیگی، سپیده (۱۳۹۴). تاثیر تغییرات نرخ جایگزینی در صندوق بازنشستگی تأمین اجتماعی بر موجودی سرمایه، عرضه نیروی کار و پس‌انداز. *فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*، ۲۳(۷۵): ۷۴-۴۵.
- علیپور، عباس؛ بشکوه، مهدی و کردستانی، غلامرضا (۱۴۰۰). شناسایی و ارائه الگوی چالش‌های سازمان تأمین اجتماعی در حوزه منابع و مصارف. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۰(۳۷): ۳۱۵-۳۲۴.
- کریم نژاد، شهرام؛ نجف بیگی، رضا؛ دانشفرد، کرم الله و عالم تبریز، اکبر (۱۳۹۸). ارائه مدل مفهومی حاکمیت مالی در نظام تأمین اجتماعی (مورد مطالعه سازمان تأمین اجتماعی). *آینده پژوهی مدیریت*، ۳۰(۳ پایانی): ۱۱۸-۱۵۸.
- گلاب، سمانه؛ جعفری، هدی و پاشا محمد نوری، علی (۱۳۹۶). پایداری مالی صندوق بازنشستگی کشوری در سناریوهای مختلف، موسسه راهبردهای بازنشستگی صبا.

- محقق زاده، مهرداد؛ دامن کشیده، مرجان؛ مومنی وصالیان، هوشنگ؛ افشاری، مجید و دقیقی اصلی، علیرضا (۱۳۹۹). طراحی مدل پایداری مالی در سازمان تامین اجتماعی با تمرکز بر اصلاحات پارامتریک. *اقتصاد کاربردی*، ۱۰ (۳۴ و ۳۵): ۱۵-۲۹.
- محقق زاده، مهرداد؛ دامن کشیده، مرجان؛ مومنی وصالیان، هوشنگ؛ افشاری، مجید و دقیقی اصلی، علیرضا (۱۳۹۹). ارزیابی پایداری نظام مستمری مورد مطالعه: سازمان تامین اجتماعی. *رفاه اجتماعی*، ۲۰ (۷۹): ۳۰۵-۳۳۲.
- نجاپور، حسینعلی (۱۳۹۸). ارائه مدل ترکیبی برای شناسایی چالش‌های مؤثر بر پیاده‌سازی نظام تأمین اجتماعی چندلایه. *تأمین اجتماعی*، ۱۵ (۳): ۳۹-۵۴.
- نیکوپور، حسام و ریاضی، محسن (۱۳۸۳). سازمان تامین اجتماعی و رشد و توسعه اقتصادی. *فصلنامه تأمین اجتماعی*، ۶ (۴): ۱۸۹-۲۰۷.

References

- Alipour, A., Beshkooh, M., Kordestani, G. (2021). Identify and present the model of challenges of the Social Security Organization in the field of resources and expenditures. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(37), 315-324. (In Persian).
- Andreas Bergman. Translated by Batool Z. *Public Sector Financial Management 2010, Journal 202 of the Auditing Organization*, pp. 304-310. (in Persian).
- Darabi, R. (2017). Determining Factors of Financial Stability in Investments Companies Accepted in Securities Market. *Accounting and Auditing Research*, 9(36), 17-3 (in Persian).
- Godínez-Olivares, H, M, Carmen Boado-Penas and S. Haberman (2017).
- Gulab S, Jafari H & Pasha M N. A. (2017). Financial Stability of the National Pension Fund in Different Scenarios, *Saba Retirement Strategies Institute*. (In Persian).
- Impavido, G., Musalem, A. R., & Vittas, D. (2002). Contractual savings in countries with a small financial sector.
- Turner, G., J. A. (2014) Financial and political sustainability for social security financing: What options do countries with aging populations have? *Spis trescicontents*, 47.
- Khandan, A. (2015). Funding for retirement pension in Iran: Challenges and corrective strategies. *Social Security Journal*, 13(5), 53-72. (In Persian).
- Khodamipour A & Shafiei Hemmatabad H. (2013). Sustainability of companies and its measurement, *Auditor Magazine*. 69:1-5. (In Persian).
- Karimnezhad, S., Nagafbagy, R., Daneshfard, K., Alamtabriz, A. (2019). Financial Governance Model in Social Security System. *Future study Management*, 30(118), 143-158. (In Persian)
- Khayatian Yazdi, M., Elyasi, M., Tabatabaeian, H. (2016). The Model for Sustainability of Knowledge-based Firms in Iran. *Journal of Science and Technology Policy*, 9(2), 49-62. (In Persian)

- Fox, L., & Palmer, E. (2001). New approaches to multipillar pension systems: what in the world is going on? New ideas about old age security, 90-132.
- Mohagheghzadeh, M. damankeshideh, M. Momeni H. Fesharirad, M & Daghighiasli, A. (2020). Designing a financial sustainability model in the Social Security Organization with a focus on parametric corrections. *Applied Economics*. 10 (34 & 33): 15-29. (In Persian).
- Mohagheghzadeh M, Daman Keshideh M, Momeni Vesalian H, Afsharirad M, Daghighi Asli A. Evaluation of the Sustainability of the Pension System: A Case Study on Iranian Social Security Organization. *Refahj*. 2021; 20 (79):305-332. (In Persian).
- Najjarpour, H. (2019). Integrated Model for Identifying Effective Challenges on the Implementation of a Multi- Pillar System of Social Security. *Social Security Journal*, 15(4), 39-54. (In Persian).
- Nikupur, H., riazi, M. (2005). Social Security Organization and Economic Growth and Development. *Social Security Journal*, 6(4), 189-207. (In Persian)
- Pakravan, Bayram, calligrapher, Maryam. (2019). Investigating the effect of demographic changes in the country on the financial stability of the Social Security Organization with a self-regression approach with distributive interruptions. *Applied Economics*, 8 (27), 35-48. (In Persian).
- Popovic, T., Kraslawski, A., Barbosa-Póvoa, A., & Carvalho, A. (2017). Quantitative indicators for social sustainability assessment of society and product responsibility aspects in supply chains. *Journal of International Studies*, 10(4).
- Raghfar H, Akbarbeygi S. The Effect of Replacement Rate Changes in Social Security Pension Fund on the Capital Stock, *Labor Supply and Saving**. *Qjerp*. 2016; 23 (75): 45-74. (In Persian).
- Baumgartner, R. J. (2014). Managing corporate sustainability and CSR: A conceptual framework combining values, strategies and instruments contributing to sustainable development. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 21(5), 258-271.
- Strauss, A., & Corbin, J. (1990). Basics of qualitative research. Sage publications.
- Strauss, A., & Corbin, J. (2014). Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory. Sage publications.
- ILO. "World Social Protection Report: Building economic recovery, inclusive development and social justice". Geneva: International Labour Organization (2014).
- The Fifth Development Plan Law. Is available on the website of the Research Center of the Islamic Consultative Assembly.
- Vanishree, M. R., Ganesan, R., & Venkatesh, S. (2013). "Social Security through Financial Sustainability of Ageing Population"-A Conceptual Study.
- ISSA. (2016). 10 global challenges for social security. Retrieved from International Social Security Association.

COPYRIGHTS



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



شناسایی و رتبه‌بندی شاخص‌های حسابداری خلاقانه با استفاده از تکنیک فرآیند تحلیل شبکه‌ای^۱

معصومه چهارده‌چریکی^۲، قاسم بولو^۳، ایمان رئیسی‌وانانی^۴، جعفر باباجانی^۵،
محمدتقی تقوی‌فرد^۶

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۲۰

چکیده

هدف: هدف این پژوهش شناسایی شاخص‌های اثرگذار بر استفاده از حسابداری خلاقانه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و رتبه‌بندی آنها می‌باشد.

روش: برای دستیابی به هدف پژوهش، ابتدا با مطالعه مبانی نظری، پیشینه پژوهش و انجام مصاحبه نیمه‌ساختاریافته با خبرگان، ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های اثرگذار بر حسابداری خلاقانه استخراج و با استفاده از روش دلفی فازی مورد اجماع و غربالگری قرار گرفت. سپس با انجام فرایند تحلیل شبکه‌ای وزن هر یک از شاخص‌ها و اولویت آنها نسبت به یکدیگر محاسبه گردید.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد شاخص‌های بعد عملکرد از نظر خبرگان در استفاده از حسابداری خلاقانه در درجه بالاتری از اهمیت قرار دارد. همچنین با توجه به اثرگذاری حاکمیت شرکتی در استفاده از حسابداری خلاقانه توجه به افزایش اثربخشی مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی می‌تواند باعث افزایش شفافیت و قابلیت اتکای گزارش‌های مالی شود.

نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش بیانگر اجماع خبرگان بر پذیرش ۱۵ شاخص در مرحله دلفی فازی است. بر اساس فرآیند تحلیل شبکه‌ای شاخص‌های "بازده دارایی‌ها"، "دوره تصدیی حسابرس"، "سود خالص به فروش"، "سرمایه در گردش به کل دارایی‌ها" و "نسبت کل بدهی‌ها به حقوق صاحبان سهام" بیشترین اثرگذاری بر استفاده از حسابداری خلاقانه را دارند و سایر شاخص‌ها در اولویت‌های بعدی قرار می‌گیرند.

دانش افزایی: این پژوهش با شناسایی و اولویت‌بندی شاخص‌های تاثیرگذار در استفاده از حسابداری خلاقانه، مبانی را برای ارزیابی کیفیت صورت‌های مالی و سودمندی آنها در جهت بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی برای نهادهای نظارتی فراهم می‌آورد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری خلاقانه، شاخص‌های حسابداری خلاقانه، بحران‌های مالی، دلفی فازی، فرآیند تحلیل شبکه‌ای.

طبقه بندی موضوعی: M41 , G40

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.39571.1677

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (m.cheriki@gmail.com)

۲. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. نویسنده مسئول. (blue@atu.ac.ir)

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

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

۵. استاد مدیریت صنعتی، گروه مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (dr.taghavifard@gmail.com)

jaasci.alzahra.ac.ir

مقدمه

گزارش‌های مالی ابزاری برای کسب اطلاعات راجع به وضعیت مالی و نتیجه عملیات شرکت‌ها توسط ذینفعان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی است. صحت و قابلیت اتکای گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیری درست برای همه ذینفعان امری ضروری می‌باشد. سرمایه‌گذاران باید بر مبنای اطلاعات موجود در گزارش‌های مالی تصمیم‌گیری نمایند. با توجه به اینکه بازارهای سرمایه غالباً از اطلاعات منتشر شده برای قیمت‌گذاری شرکت‌های موجود در بورس اوراق بهادار استفاده می‌نمایند و سرمایه‌گذاران نیز برای اتخاذ تصمیم‌شان برای خرید، فروش یا نگهداری اوراق بهادار بر این اطلاعات اتکا می‌نمایند، مسلماً کارایی بازار سرمایه به جریان اطلاعاتی که برای این بازار فراهم می‌شود، بستگی دارد. چنانچه این اطلاعات جهت‌دار باشد بازار نمی‌تواند قیمت واقعی اوراق بهادار را تعیین نماید. این واقعیت که مدیران اغلب از تکنیک‌های حسابداری خلاقانه استفاده می‌کنند بر توانایی سرمایه‌گذاران برای ارزیابی صحیح ارزش واقعی شرکت موثر بوده و در بلندمدت عملکرد شرکت‌ها در بازار اوراق بهادار را تحت تاثیر قرار می‌دهد (بهسین، ۲۰۱۶).

حسابداری خلاقانه همواره از زمان ورشکستگی شرکت‌های بزرگ در آمریکا مانند انرون، ورلد کام و آرتوراندرسن یکی از بااهمیت‌ترین موضوعات بوده است. مساله اینجاست که علیرغم اقداماتی که بوسیله دولت‌ها برای جلوگیری از استفاده از حسابداری خلاقانه صورت پذیرفته است، رسوایی‌های مالی مربوط به رویه‌های حسابداری خلاقانه هر روزه در دنیا در حال افزایش است (حسین، کاسیم و آروموگام، ۲۰۱۳). همانطور که قبلاً بیان شد، حسابداری خلاقانه منجر به ارائه اطلاعات ناصحیح به بازار سرمایه می‌شود و بر کارایی بازار در تخصیص بهینه منابع اثر سوء می‌گذارد که پیامد آن سلب اعتماد سرمایه‌گذاران از بازار و ورشکستگی شرکت‌ها و بنگاه‌ها خواهد بود. در این راستا با هدف حفظ منافع سرمایه‌گذاران و بهبود کارایی تخصیص منابع بازار سرمایه، حسابرسان وظیفه‌ی بررسی و تایید صحت و سقم اطلاعات گزارش‌های مالی و مطلوب بودن ارائه آن‌ها را بر عهده دارند و برای این کار باید شناخت و درک مناسبی از حسابداری خلاقانه و راهکارهای مقابله با آن داشته و بر مسئولیت‌های خود در این زمینه آگاه باشند. با توجه به عضویت سازمان بورس و اوراق بهادار تهران در جمع اعضای سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار، الزام به ارتقاء کیفیت اطلاعات مالی، افزایش تعداد شرکت‌های پذیرفته شده و استمرار روند خصوصی‌سازی در کشور، نیز توجه به حسابداری خلاقانه اهمیت ویژه‌ای دارد.

تاکنون، پژوهش‌های محدودی در خصوص حسابداری خلاقانه در ایران صورت گرفته و پژوهش‌ها در خصوص زیر مجموعه‌های حسابداری خلاقانه (مدیریت سود، هموارسازی سود و ...) طی چند سال اخیر در ایران بسیار مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است. بنابراین، با توجه به بحران‌های مالی پیش آمده در دهه‌های اخیر در جهان در نتیجه استفاده از رویه‌های حسابداری خلاقانه، اهمیت و ضرورت موضوع و با توجه به این مسئله که تاکنون در ایران پژوهش‌های محدودی در خصوص حسابداری خلاقانه انجام شده است، یک شکاف اساسی تحقیقاتی در زمینه حسابداری خلاقانه مشاهده می‌شود. با توجه به مطالب فوق‌الذکر و با توجه به اهمیت ارائه اطلاعات شفاف و قابل اتکا برای تصمیم‌گیری درست در بازار سرمایه، هدف این پژوهش شناسایی آن دسته از شاخص‌های حسابداری است که منجر به استفاده از حسابداری خلاقانه شده و در نتیجه شناسایی آنها می‌تواند باعث تاثیرگذاری روی تصمیمات سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و لذا منجر به افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان به سیستم گزارشگری مالی، اتخاذ تصمیمات آگاهانه‌تر و صحیح‌تر توسط آنها و تخصیص بهینه منابع شود. بنابراین، با توجه به اهمیت موضوع حسابداری خلاقانه در حوزه گزارشگری مالی، سوال اصلی پژوهش این است که شاخص‌های اثرگذار در شناسایی حسابداری خلاقانه و اهمیت و اولویت‌بندی هر یک از آنها به چه صورت است. ساختار این پژوهش در ادامه شامل مبانی نظری و پیشینه پژوهش، سوالات پژوهش، روش‌شناسی پژوهش و یافته‌های پژوهش می‌باشد و در پایان نیز نتیجه‌گیری پژوهش ارائه می‌شود.

مبانی نظری

طبق استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۱ هدف اصلی واحد گزارشگر از تهیه گزارش‌های مالی، ارائه اطلاعات مالی مفید برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است و اطلاعات برای اینکه مفید باشد باید مربوط بوده و تصویری صادقانه از چیزی که مدعی بیان آن می‌باشند را ارائه نمایند (هیات استانداردهای بین‌المللی، ۲۰۱۸). حسابداری خلاقانه استفاده از دانش حسابداری برای تاثیرگذاری روی ارقام گزارش‌های مالی، در چارچوب استانداردهای حسابداری، جهت تبدیل اعداد حسابداری مالی واقعی به چیزی که مطلوب مدیریت است، می‌باشد (شا، بات و طارق، ۲۰۱۱). بنابراین، می‌توان گفت استفاده از حسابداری خلاقانه منجر به فقدان یک یا تعداد بیشتری

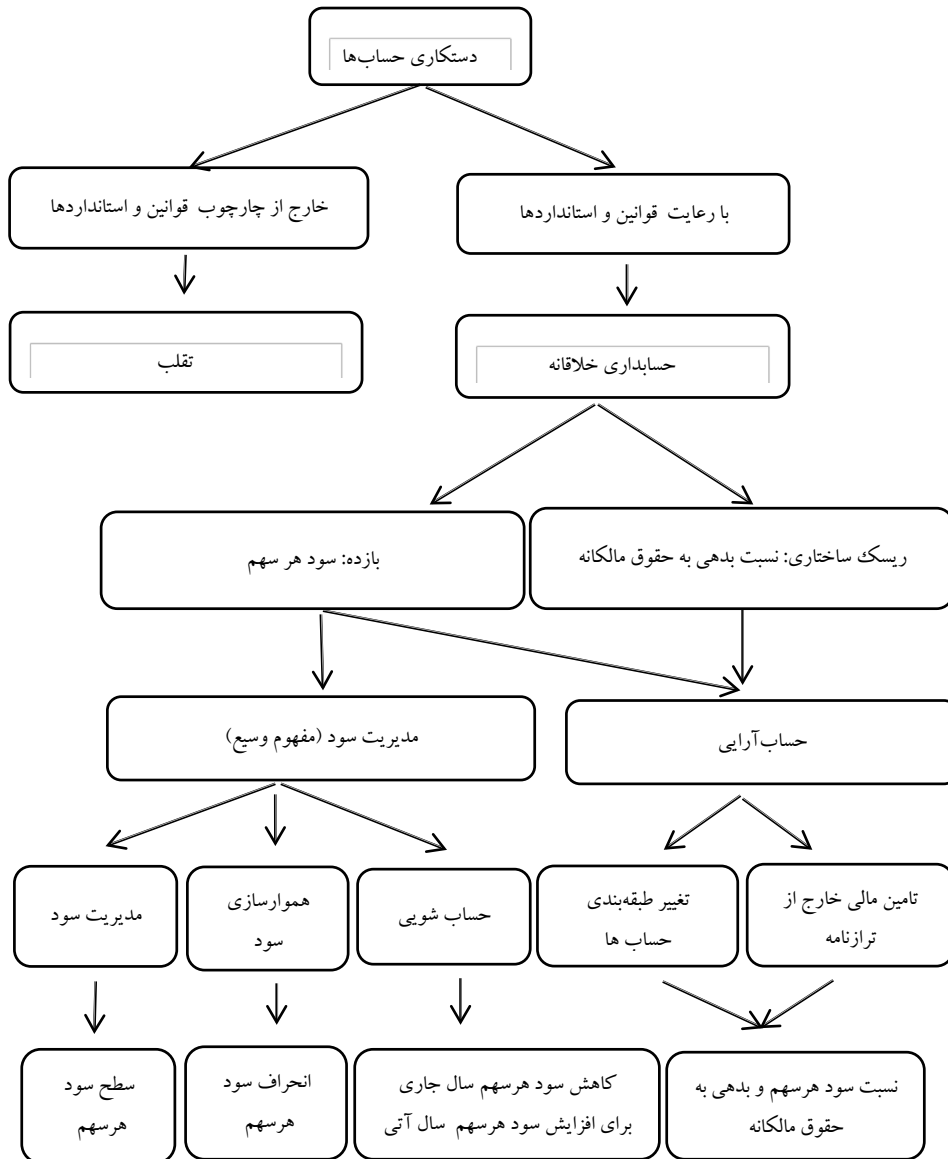
^۱. International Financial Reporting Standards (IFRS)

از ویژگی‌های کیفی در گزارش‌های مالی خواهد شد (عابد، حسین، علی، حداد، شحاده و حسن، ۲۰۲۲) و با توجه به اینکه این احتمال وجود دارد که تعدادی از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قادر به شناخت یا درک تاثیر حسابداری خلاقانه در گزارش‌های مالی نباشند، این موضوع باعث می‌شود از مفید بودن اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگان این گزارش‌ها کاسته شود و در نتیجه تصمیمات درستی توسط استفاده‌کنندگان این گزارش‌ها گرفته نشود که این مساله باعث ضرر و زیان آنها و عدم تخصیص بهینه منابع در سطح کلان اقتصاد می‌شود.

تعریف حسابداری خلاقانه در طول زمان گسترش یافته است. پژوهش‌های اولیه حسابداری خلاقانه را هموارسازی سود یا کاهش دامنه نوسانات آن با استفاده از آزادی‌ها و اختیارات موجود در اصول حسابداری تعریف نموده‌اند. پژوهش‌های بعدی عبارت "انتخاب سنجیده مدیران برای کاهش نوسانات در اطراف یک سطح نرمال سود یا انتخاب روش‌های خاص که سود شرکت را افزایش می‌دهد"، را به تعاریف موجود افزودند. در ادامه، پژوهش‌ها در خصوص حسابداری خلاقانه افزایش یافت و حسابداری خلاقانه "شناسایی دخالت‌های هدف‌دار بوسیله تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی با هدف استفاده از مزایای قوانین موجود یا نادیده گرفتن برخی یا همه آنها"، تعریف شد. به عبارت دیگر، پژوهشگران در طول زمان به شدت قصد مدیران که در تعاریف مورد استفاده قرار می‌گیرد، افزودند. این شدت در عباراتی که در تعاریف مورد استفاده قرار می‌گیرد از "تاثیرگذاری"^۱، "کاهش اختیاری"^۲، "مداخله هدف دار"^۳ تا "گمراهی"^۴ دیده می‌شود (بدو، ۲۰۱۴). حسابداری خلاقانه استفاده از راه‌های گریز موجود در قانون و دوگانگی‌های تفسیر برای خلق تصویر دلخواه از وضعیت شرکت می‌باشد. حسابداری خلاقانه یک نوع دستکاری در چارچوب استانداردهای حسابداری می‌باشد که باعث گمراهی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌شود (بهسین، ۲۰۱۶). به عبارتی، حسابداری خلاقانه فرایندی است که حسابداران از دانش خود برای دستکاری گزارش‌های مالی با هدف دستیابی به منافع خاص استفاده می‌کنند (شا و همکاران، ۲۰۱۱).

بر اساس پژوهش‌ها و مطالعات پیشین (بلاسیو، بوگدان و ولادو، ۲۰۰۹؛ شا و همکاران، ۲۰۱۱ و سوسموس و دمیرهن، ۲۰۱۳)، عناصر حسابداری خلاقانه و ارتباط بین این عناصر در نمودار (۱) نمایش داده شده است.

1. Influence
2. deliberate dampening
3. purposeful intervention
4. mislead



نمودار (۱): حسابداری خلاقانه و عناصر آن

پیشینه پژوهش

آشتاب، حقیقت و کردستانی (۱۳۹۶) با بررسی متغیرهای مالی، حاکمیت شرکتی، متغیرهای بازار سرمایه و متغیرهای کلان اقتصادی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۴، به این نتیجه دست یافتند که مدیران شرکت های بحران زده ترجیح می دهند در سال های قبل از وقوع بحران مالی با انجام مدیریت سود از طریق افزایش جریان های نقدی عملیاتی، کاهش بهای تمام شده تولید و افزایش اقلام تعهدی، به افزایش نقدینگی و سودآوری، در مقایسه با شرکت های سالم پردازند. همچنین، در شرکت های بحران زده مالی، این انگیزه برای مدیران ایجاد می شود که به منظور جلوگیری از نقض قراردادهای بدهی، جایگزینی خود و افزایش دریافت پاداش به افزایش سود حسابداری قبل از بحران مالی پردازند.

عارف منش و بذرافشان (۱۳۹۳) با بررسی ۴۱ شرکت ورشکسته و ۴۱ شرکت غیرورشکسته در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۱ بیان نمودند که شرکت های ورشکسته در سال قبل از ورشکستگی، چه از طریق دستکاری اقلام تعهدی و چه از طریق فعالیت های واقعی به مدیریت سود می پردازند. در این شرکت ها، اگرچه تغییر حسابرس در سال قبل از ورشکستگی موجب کاهش مدیریت سود می گردد، اما اندازه حسابرس تاثیری بر مدیریت سود در شرکت های ورشکسته ندارد. ایزدی نیا، منصورفر و رشیدی خزایی (۱۳۹۴) نشان دادند که تاثیر درماندگی مالی بر مدیریت سود (هم اقدام به دستکاری حسابداری سود و هم دستکاری واقعی سود) در سه سال قبل و دو سال قبل از ورشکستگی پذیرفته می شود، اما در یک سال قبل از ورشکستگی، مدیریت شرکت تنها اقدام به دستکاری فعالیت های غیرواقعی می نماید، زیرا مدیریت امیدی به تغییر روبه های حسابداری در یک سال قبل از ورشکستگی ندارد.

دارابی و اژدری (۱۳۹۷) با بررسی ۶۲ شرکت در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ به بررسی رابطه نظام راهبری و ویژگی های حسابرس با مدیریت سود واقعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر معنادار بودن رابطه چرخش حسابرسی، رتبه حسابرسی و اندازه شرکت با مدیریت سود واقعی رابطه معناداری می باشد. این در حالی است که متغیرهای اهرم مالی بر میزان مدیریت سود واقعی تاثیر معنی داری ندارند.

منصورفر، قادری و دانشیار (۱۳۹۶) به کمک متغیرهای مشاهده‌پذیری مانند نسبت سرمایه‌بری، درجه رقابت در صنعت، نرخ موثر مالیاتی، اندازه شرکت، تراکم کارکنان و ریسک برای هزینه سیاسی به این نتیجه دست یافتند که هزینه سیاسی تاثیر منفی و معنی‌داری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد. لاکشن و ویجیکون (۲۰۱۲)، یدو (۲۰۱۴)، تصدق و مالیک (۲۰۱۵)، عبدالرحمان و دوغان (۲۰۲۱)، الوجده و ارین (۲۰۲۱)، سانی و اوواد (۲۰۲۱) و عابد و همکاران (۲۰۲۲) با بررسی اثر متغیرهایی مانند استقلال هیات‌مدیره، اندازه هیات‌مدیره، اندازه کمیته حسابرسی، کیفیت کمیته حسابرسی، تصدی پست مدیرعامل و ریاست هیات‌مدیره توسط یک نفر، کیفیت حسابرسی به بررسی تاثیر حاکمیت شرکی بر حسابداری خلاقانه پرداختند و همه آنها به این نتیجه دست یافتند که با افزایش اثربخشی اصول حاکمیت شرکی، استفاده از حسابداری خلاقانه کاهش می‌یابد. همانطور که در بخش مقدمه اشاره شد با توجه به اینکه در کشورمان پژوهش‌های محدودی در خصوص حسابداری خلاقانه و شاخص‌های تاثیرگذار بر آن انجام شده است و همچنین با توجه به اهمیت موضوع، هدف پژوهش حاضر پاسخ به سوالات ذیل می‌باشد:

سوالات پژوهش

ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های حسابداری خلاقانه کدامند؟
رتبه و وزن هر یک از این ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌ها چگونه است؟

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف از نوع پژوهش‌های توسعه‌ای / کاربردی و از لحاظ نحوه گردآوری داده‌ها نیز در حوزه پژوهش‌های توصیفی / اکتشافی قرار می‌گیرد. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۴۰۰ است و برای نمونه‌گیری از روش قضاوتی هدفمند استفاده شده است. در ادامه مراحل انجام پژوهش به تفصیل بیان می‌شود.

مطالعات کتابخانه‌ای و مصاحبه با خبرگان

برای این منظور ابتدا ضمن مطالعه و بررسی ادبیات پژوهش و دستاوردهای پژوهش‌های پیشین ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های اثرگذار بر استفاده از حسابداری خلاقانه شناسایی شدند. در گام بعد به منظور شناسایی شاخص‌های جدید اثرگذار بر استفاده از حسابداری خلاقانه که در ادبیات پژوهش

مورد بررسی قرار گرفته نشده است با ۱۶ نفر از خبرگان بصورت حضوری یا مجازی (به دلیل شیوع ویروس کرونا و لزوم رعایت پروتکل‌های بهداشتی و با توجه به نظر و انتخاب مصاحبه‌شوندگان)، با هماهنگی قبلی مصاحبه و نظرخواهی صورت گرفته شد. مصاحبه انجام شده در این پژوهش را می‌توان از نوع مصاحبه نیمه ساختاریافته طبقه‌بندی کرد. مصاحبه نیمه ساختاریافته مصاحبه‌ای است که در آن سوالات مصاحبه از قبل مشخص می‌شود و از تمام پاسخ‌دهندگان پرسش‌های مشابه پرسیده می‌شود، اما آنها آزادند که پاسخ خود را به هر طریقی که می‌خواهند پاسخ دهند (دلاور، ۱۳۸۳). گروه مصاحبه‌شدگان عبارت بودند از (۱) اعضای هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه، (۲) شرکا و مدیران موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، (۳) مدیران و یا اعضای کمیته‌های تخصصی سازمان‌های نظارتی (سازمان حسابرسی، سازمان بورس و ...)، (۴) مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس. ویژگی‌های توصیفی مصاحبه‌شوندگان به شرح نگاره (۱) می‌باشد. نتایج در بخش یافته‌های پژوهش، نگاره (۵) ارائه شده است.

نگاره (۱): ویژگی‌های توصیفی مصاحبه‌شوندگان

رشته تحصیلی		سطح تحصیلات		فعالیت اصلی	
سایر	حسابداری	دکتری	کارشناسی ارشد	فراوانی	شرح
-	۳	۳	-	۳	اعضای هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه شرکا و مدیران موسسات
۱	۲	۱	۲	۳	حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مدیران و یا اعضای کمیته تخصصی سازمان‌های نظارتی (سازمان حسابرسی و بورس اوراق بهادار تهران و ...)
-	۶	-	۶	۶	مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
۱	۳	۳	۱	۴	
	۱۶		۱۶	۱۶	جمع

تدوین پرسشنامه و اجرای دلفی فازی

هدف از اجرای روش دلفی دسترسی به مطمئن‌ترین توافق گروهی خبرگان درباره موضوعی خاص است که با استفاده از پرسشنامه و نظرخواهی از خبرگان صورت می‌پذیرد. در روش دلفی داده‌های ذهنی افراد خبره با استفاده از تحلیل‌های آماری به داده‌های تقریباً عینی تبدیل می‌شود. این روش منجر به اجماع در تصمیم‌گیری می‌گردد. استفاده از اعداد قطعی در حل مسائلی از جمله تصمیم‌گیری، پیش‌بینی و سیاستگذاری و ... منجر به نتایجی خواهد شد که به دور از واقعیت هستند. همچنین، در بسیاری از موارد استفاده از متغیرهای زبانی توسط خبرگان متداول‌تر و راحت‌تر است. بنابراین، بهتر است داده‌ها را به جای اعداد قطعی با اعداد فازی نمایش داد. این دلایل موجب پیدایش روش دلفی فازی شده است (یزدی مقدم، اولیاء و بندریان، ۱۳۹۷). در این پژوهش برای غربالگری شاخص‌ها از رویکرد دلفی فازی استفاده شد و شاخص‌های مورد اجماع نظر خبرگان شناسایی شدند. اعضای گروه دلفی با رعایت سه ویژگی شامل: حضور نمایندگان گروه‌های متخصص، آگاهی عمیق از موضوع پژوهش و وسعت نظر، انتخاب شدند. اعضای گروه دلفی شامل گروه‌های ذکر شده در مرحله مصاحبه می‌باشد. تعداد اعضای گروه ۶۰ نفر و در چهار گروه مختلف، به شرح نگاره (۲) بودند. همه پرسشنامه‌ها بصورت الکترونیک در اختیار صاحب‌نظران قرار گرفته شد.

نگاره (۲): گروه‌های خبرگان و متخصصین منتخب مربوط به اجرای دلفی فازی

گروه	فراوانی	درصد فراوانی
شرکا و مدیران موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران	۱۶	۲۷٪
عضو هیات علمی دانشگاه	۱۳	۲۲٪
مدیران مالی و حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران	۱۳	۲۲٪
مدیران و یا اعضای کمیته‌های تخصصی سازمان‌های نظارتی (سازمان حسابرسی، بورس اوراق بهادار تهران و ...)	۱۸	۳۰٪
جمع	۶۰	۱۰۰٪

در این پژوهش برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی معادل طیف لیکرت ۷ درجه به شرح نگاره (۳) استفاده شد (حبیبی، فیروزی جهانتیغ و سرافرازی، ۲۰۱۵).

نگاره (۳): اعداد فازی مثلثی معادل طیف لیکرت ۷ درجه

۱) بسیار کم اهمیت	۲) کم اهمیت	۳) تا حدودی کم اهمیت	۴) متوسط	۵) تا حدودی بااهمیت	۶) بااهمیت	۷) بسیار بااهمیت
(۰, ۰, ۰/۱)	(۰, ۰/۱, ۰/۳)	(۰/۱, ۰/۳, ۰/۵)	(۰/۳, ۰/۵, ۰/۷)	(۰/۵, ۰/۷, ۰/۹)	(۰/۷, ۰/۹, ۱)	(۰/۹, ۱, ۱)

در این پژوهش روش میانگین فازی برای تجمیع دیدگاه خبرگان پیشنهاد شده است. اگر دیدگاه هر کارشناس به صورت عدد فازی مثلثی (l, m, u) نمایش داده شود، میانگین فازی n عدد فازی مثلثی به صورت رابطه زیر محاسبه شد (هسو و همکاران، ۲۰۱۰).

$$F_{AVE} = \frac{\sum l}{n}, \frac{\sum m}{n}, \frac{\sum u}{n}$$

پس از تجمیع فازی دیدگاه خبرگان باید به فازی زدایی مقادیر به دست آمده پرداخته شد. روش های مختلفی برای فازی زدایی وجود دارد. در این پژوهش از روابط زیر برای فازی زدایی استفاده شد.

$$F = (l, m, u)$$

$$X = \frac{l + m + u}{3}$$

مقدار فازی زدایی شده بزرگتر از ۰/۷ به عنوان آستانه پذیرش در نظر گرفته شده است. بنابراین، شاخص های که امتیاز بالای ۰/۷ کسب کرده باشند، تایید شد و سایر شاخص ها با امتیاز کمتر از ۰/۷ حذف شدند (هسو و همکاران، ۲۰۱۰). نتایج در بخش یافته های پژوهش، نگاره (۶) ارائه شده است.

فرایند تحلیل شبکه ای^۱

تکنیک فرایند تحلیل شبکه ای شکل کلی تر و توسعه یافته تر فرایند تحلیل سلسله مراتبی می باشد که در تصمیم گیری های چندگانه برای غلبه بر محدودیت های ساختار سلسله مراتبی استفاده شده است. در نتیجه روابط پیچیده ترین سطوح مختلف تصمیم را بصورت شبکه ای نشان می دهد و تعاملات و بازخوردهای میان شاخص ها و زیرشاخص ها را در نظر می گیرد. فرایند تحلیل شبکه ای بر مبنای مقایسه های زوجی اهمیت مولفه ها و شاخص ها بر اساس دیدگاه خبرگان می باشد. در این روش علاوه بر روابط بیرونی معیارها، روابط درونی معیارها نیز در نظر گرفته می شود که منجر به بهبود نتایج

^۱. Analytic Network Process (ANP)

پژوهش می‌شود (ساعتی، ۲۰۱۶). در این پژوهش پرسشنامه فرآیند تحلیل شبکه‌ای بر اساس مقیاس ۹ کمیتی ساعتی تدوین شد، بطوری که عدد ۱ بیانگر اهمیت مساوری بین دو شاخص و عدد ۹ بیانگر بیشترین اهمیت یک شاخص در مقایسه با شاخص‌های دیگر می‌باشد. پرسشنامه میان ۲۰ نفر از خبرگان توزیع و نتایج حاصل با استفاده از نرم‌افزار سوپردسیژن نسخه ۲٫۱ ارزیابی و وزن هر یک از شاخص‌های اثرگذار بر استفاده از حسابداری خلاقانه بدست آمد.

نگاره (۴): گروه‌های خبرگان و متخصصین منتخب مربوط به اجرای فرایند تحلیل شبکه‌ای

درصد فراوانی	فراوانی	گروه
۲۵٪	۵	شرکا و مدیران موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
۲۵٪	۵	عضو هیات علمی دانشگاه
۲٪	۴	مدیران مالی و حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
۳٪	۶	مدیران و یا اعضای کمیته‌های تخصصی سازمان‌های نظارتی (سازمان حسابرسی و بورس اوراق بهادار تهران و ...)
۱۰۰٪	۲۰	جمع

یافته‌های پژوهش

الف) مطالعه کتابخانه‌ای و مصاحبه با خبرگان

با مطالعه ادبیات پژوهش و همچنین پس از انجام مصاحبه با ۱۶ نفر از خبرگان ۵۵ شاخص تاثیرگذار بر استفاده از حسابداری خلاقانه (ارائه شده در نگاره ۵) شناسایی و به‌عنوان شاخص‌های پیشنهادی جهت نظرخواهی از خبرگان به روش دلفی فازی تعیین گردید که از این تعداد ۳۵ شاخص مربوط به بعد عملکرد، ۱۰ شاخص مربوط به بعد حاکمیت شرکتی و ۱۰ شاخص مربوط به بعد هزینه سیاسی می‌باشد.

نگاره (۵): شاخص‌های مورد بررسی جهت اجماع خبرگان

بعد	مولفه	شاخص
عملکرد	ساختار مالی	لگاریتم کل بدهی‌ها، نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها، نسبت بدهی‌های بلندمدت به کل دارایی‌ها، نسبت کل بدهی‌ها به حقوق صاحبان سهام، نسبت بدهی‌های بلندمدت به حقوق صاحبان سهام و نسبت پوشش بهره
	سودآوری	بازده دارایی‌ها، بازده حقوق صاحبان سهام، سود قبل از بهره و مالیات به کل دارایی‌ها، سود هر سهم، نسبت سود خالص به فروش، نسبت سود ناخالص به فروش، نسبت سود عملیاتی به فروش، نسبت سود ناخالص به کل دارایی‌ها، نسبت سود انباشته به کل دارایی‌ها و نسبت سود خالص به دارایی‌های ثابت
	ترکیب دارایی‌ها	تغییر در حساب دریافتی، تغییر در موجودی کالا، نسبت جمع دارایی‌های جاری به کل دارایی‌ها، نسبت حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها، نسبت موجودی کالا به فروش، نسبت حساب‌های دریافتی به فروش و نسبت موجودی کالا به جمع دارایی‌ها
وضعیت مالی شرکت	نقدینگی	نسبت آتی، نسبت نقدی، نسبت جاری، نسبت وجه نقد به کل دارایی‌ها، نسبت سرمایه در گردش به کل دارایی‌ها و نسبت وجه نقد حاصل از عملیات به سود قبل از مالیات
	کارایی	نسبت فروش به کل دارایی‌ها، نسبت فروش به کل دارایی‌های ثابت، نسبت فروش به حساب‌های دریافتی و نسبت بهای تمام شده کالای فروش رفته به موجودی کالا
	متغیر رشد فروش	آآلتمن
حاکمیت شرکتی	رشد	متغیر رشد فروش
	کیفیت حسابرسی	اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرس، تغییر حسابرس
	مالکیت نهادی	مجموع درصد مالکیت سهامداران نهادی
	استقلال هیات‌مدیره	نسبت اعضای غیرموظف، تصدی (عدم تصدی) پست مدیر عامل و ریاست هیات‌مدیره توسط یک نفر
	کمیته حسابرسی	وجود یا عدم وجود کمیته حسابرسی، تعداد اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت کمیته حسابرسی
اندازه هیات‌مدیره	تعداد اعضای هیات‌مدیره	

شخص	مؤلفه	بعد
نسبت مجموع دارایی‌های ثابت به جمع فروش شرکت	نسبت سرمایه‌بری	
نسبت جمع فروش شرکت به مجموع فروش صنعتی که شرکت در آن مشغول است و نسبت سود شرکت به مجموع سود صنعتی که شرکت در آن مشغول است	درجه رقابت در صنعت	
نسبت هزینه مالیات به سود قبل از مالیات شرکت	نرخ موثر مالیات	هزینه سیاسی
لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها، لگاریتم طبیعی کل فروش و لگاریتم طبیعی ارزش بازار شرکت	اندازه شرکت	
نسبت جمع کارکنان واحد تجاری به مجموع فروش شرکت و نسبت کارکنان واحد تجاری به مجموع دارایی‌ها	تراکم کارکنان	
ضریب بتای بدست آمده بر اساس الگوی قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و بر اساس بازدهی ۱۲ ماهه	ریسک	

(ب) دلفی فازی

نتایج حاصل از نظرخواهی خبرگان با روش دلفی فازی، در نگاره ۶ ارائه شده است. شاخص‌های که امتیاز کمتر از ۰/۷ کسب کرده‌اند، حذف شده‌اند و ۱۵ شاخص باقی‌مانده (با امتیاز بالاتر از ۰/۷) به عنوان شاخص‌های اثرگذار بر استفاده از حسابداری خلاقانه که مورد اجماع خبرگان قرار گرفته شده است، شناسایی شدند.

نگاره (۶): میانگین فازی و غربالگری فازی شاخص‌ها

ردیف	بعد	مؤلفه	شاخص	امتیاز فازی			وضعیت
				U	M	L	
۱			نسبت لگاریتم کل بدهی	۰/۶۷۷	۰/۴۹۵	۰/۳۱۸	رد
۲			نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها	۰/۷۲۵	۰/۵۵۲	۰/۳۷۲	رد
۳	عملکرد	ساختار	نسبت بدهی‌های بلندمدت به کل دارایی‌ها	۰/۷۱۰	۰/۵۳۵	۰/۳۵۲	رد
۴		مالی	نسبت کل بدهی‌ها به حقوق صاحبان سهام	۰/۹۰۳	۰/۷۸۵	۰/۶۱۰	پذیرش
۵			نسبت بدهی‌های بلندمدت به حقوق صاحبان سهام	۰/۷۳۰	۰/۵۶۳	۰/۳۸۵	رد

ردیف	بعد	مولفه	شاخص	امتیاز فازی			وضعیت
				امتیاز قطعی	U	M	
Result	Crisp	U	M	L			
۶			نسبت پوشش بهره	۰/۵۷۰	۰/۷۵۲	۰/۸۸۵	پذیرش
۷			بازده دارایی‌ها	۰/۵۶۵	۰/۷۴۵	۰/۸۸۷	پذیرش
۸			بازده حقوق صاحبان سهام	۰/۵۱۲	۰/۷۰۲	۰/۸۵۸	رد
۹			سود قبل از بهره و مالیات به کل دارایی‌ها	۰/۵۲۲	۰/۷۰۳	۰/۸۵۰	رد
۱۰			سود هر سهم	۰/۴۹۰	۰/۶۶۵	۰/۸۰۲	رد
۱۱			نسبت سود خالص به فروش	۰/۶۶۷	۰/۸۳۷	۰/۹۴۰	پذیرش
۱۲	سودآوری		نسبت سود ناخالص به فروش	۰/۴۸۰	۰/۶۵۸	۰/۸۰۸	رد
۱۳			نسبت سود عملیاتی به فروش	۰/۵۰۳	۰/۶۸۰	۰/۸۲۰	رد
۱۴			نسبت سود ناخالص به کل دارایی‌ها	۰/۴۲۰	۰/۶۰۰	۰/۷۶۲	رد
۱۵			نسبت سود اثباته به کل دارایی‌ها	۰/۳۹۸	۰/۵۸۳	۰/۷۴۸	رد
۱۶			نسبت سود خالص به دارایی‌های ثابت	۰/۴۴۵	۰/۶۳۲	۰/۷۹۰	رد
۱۷			تغییر در حساب دریافتی	۰/۴۵۳	۰/۶۴۳	۰/۸۰۸	رد
۱۸			تغییر در موجودی کالا	۰/۴۴۰	۰/۶۳۲	۰/۷۹۵	رد
۱۹			نسبت جمع دارایی‌های جاری به کل دارایی‌ها	۰/۴۴۲	۰/۶۳۲	۰/۷۹۸	رد
۲۰	ترکیب دارایی‌ها		نسبت حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها	۰/۵۵۸	۰/۷۳۸	۰/۸۷۷	پذیرش
۲۱			نسبت موجودی کالا به فروش	۰/۵۶۳	۰/۷۵۳	۰/۸۹۸	پذیرش
۲۲			نسبت حساب‌های دریافتی به فروش	۰/۴۹۰	۰/۶۸۵	۰/۸۴۳	رد
۲۳			نسبت موجودی کالا به جمع دارایی‌ها	۰/۴۰۵	۰/۵۹۰	۰/۷۶۳	رد
۲۴			نسبت آبی	۰/۴۵۳	۰/۶۴۳	۰/۸۰۲	رد
۲۵	نقدینگی		نسبت نقدی	۰/۴۴۲	۰/۶۳۲	۰/۷۹۲	رد
۲۶			نسبت جاری	۰/۴۴۵	۰/۶۳۵	۰/۷۹۸	رد

ردیف	بعد	مولفه	شاخص	امتیاز فازی			وضعیت
				U	M	L	
۲۷			نسبت وجه نقد به کل دارایی‌ها	۰/۷۸۷	۰/۶۲۸	۰/۴۴۳	رد
۲۸			نسبت سرمایه در گردش به کل دارایی‌ها	۰/۸۶۵	۰/۷۳۰	۰/۵۵۳	پذیرش
۲۹			نسبت وجه نقد حاصل از عملیات به سود قبل از مالیات	۰/۸۶۷	۰/۷۳۵	۰/۵۵۸	پذیرش
۳۰			نسبت فروش به کل دارایی‌ها	۰/۸۸۳	۰/۷۴۲	۰/۵۵۵	پذیرش
۳۱			نسبت فروش به کل دارایی‌های ثابت	۰/۷۸۸	۰/۶۱۸	۰/۴۲۷	رد
۳۲		کارایی	نسبت فروش به حساب‌های دریافتی	۰/۸۷۵	۰/۷۳۷	۰/۵۵۵	پذیرش
۳۳			نسبت بهای تمام شده کالای فروش رفته به موجودی کالا	۰/۸۰۰	۰/۶۴۸	۰/۴۶۵	رد
۳۴		وضعیت مالی شرکت	Z آکتمن	۰/۶۲۵	۰/۴۷۳	۰/۳۳۵	رد
۳۵		رشد	نسبت رشد فروش	۰/۸۵۲	۰/۷۰۵	۰/۵۲۳	رد
۳۶		کیفیت حسابرسی	اندازه موسسه حسابرسی	۰/۹۰۸	۰/۸۲۰	۰/۶۶۷	پذیرش
۳۷		کیفیت حسابرسی	دوره تصدی حسابرس	۰/۸۶۵	۰/۷۲۰	۰/۵۳۸	پذیرش
۳۸		کیفیت حسابرسی	تغییر حسابرس	۰/۷۴۳	۰/۵۷۰	۰/۳۸۷	رد
۳۹		مالکیت نهادی	مجموع درصد مالکیت سهامداران نهادی	۰/۸۴۸	۰/۶۹۳	۰/۵۰۸	رد
۴۰	حاکمیت شرکتی	استقلال هیات مدیره	نسبت اعضای غیرموظف هیات مدیره تصدی (عدم تصدی)	۰/۸۷۲	۰/۷۷۲	۰/۶۱۷	پذیرش
۴۱		هیات مدیره	پست مدیر عامل و ریاست هیات مدیره توسط یک نفر	۰/۷۷۳	۰/۶۵۲	۰/۵۰۲	رد
۴۲			وجود یا عدم وجود کمیته حسابرسی	۰/۸۰۷	۰/۶۷۸	۰/۵۱۲	رد

ردیف	بعد	مؤلفه	شاخص	امتیاز فازی			امتیاز قطعی	وضعیت
				U	M	L		
۴۳		کمیته	تعداد اعضای کمیته حسابرسی	۰/۷۷۷	۰/۶۱۳	۰/۴۳۰	۰/۶۰۷	رد
۴۴		حسابرسی	کیفیت کمیته حسابرسی	۰/۸۲۲	۰/۶۹۰	۰/۵۲۲	۰/۶۷۸	رد
۴۵		اندازه هیات مدیره	تعداد اعضای هیات مدیره	۰/۷۹۲	۰/۶۳۰	۰/۴۴۵	۰/۶۲۲	رد
۴۶		نسبت سرمایه پری	نسبت مجموع دارایی های ثابت به جمع فروش شرکت	۰/۷۹۲	۰/۶۳۲	۰/۴۴۵	۰/۶۲۳	رد
۴۷		درجه رقابت در صنعت	نسبت فروش شرکت به مجموع فروش صنعتی که شرکت در آن مشغول است	۰/۸۲۰	۰/۶۵۸	۰/۴۷۲	۰/۶۵۰	رد
۴۸		نسبت سود شرکت به شرکت در آن مشغول است	نسبت سود صنعتی که شرکت در آن مشغول است	۰/۸۰۵	۰/۶۴۷	۰/۶۴۸	۰/۶۴۰	رد
۴۹		نرخ موثر مالیات	نسبت هزینه مالیات به سود قبل از مالیات	۰/۸۵۲	۰/۷۰۰	۰/۵۱۸	۰/۶۹۰	رد
۵۰	هزینه سیاسی		لگاریتم طبیعی کل دارایی ها	۰/۸۶۰	۰/۷۱۷	۰/۵۳۰	۰/۷۰۲	پذیرش
۵۱		اندازه شرکت	لگاریتم طبیعی کل فروش	۰/۸۶۸	۰/۷۳۷	۰/۵۶۰	۰/۷۲۲	پذیرش
۵۲			لگاریتم طبیعی ارزش بازار شرکت	۰/۷۶۰	۰/۵۹۳	۰/۴۱۲	۰/۵۸۸	رد
۵۳		تراکم کارکنان	نسبت جمع کارکنان واحد تجاری به جمع فروش شرکت	۰/۷۲۵	۰/۵۵۸	۰/۳۸۲	۰/۵۵۵	رد
۵۴			نسبت کارکنان واحد تجاری به جمع دارایی ها	۰/۶۷۵	۰/۴۹۰	۰/۳۰۸	۰/۴۹۱	رد
۵۵		ریسک	ضریب بتای پدمست آمله بر اساس الگوی قیمت گذاری دارایی های سرمایه ای و بر اساس بازدهی ۱۲ ماهه	۰/۶۴۳	۰/۴۸۳	۰/۳۳۰	۰/۴۸۶	رد

نتایج حاصل از دلفی فازی نشان می‌دهد شاخص‌های "کل بدهی‌ها به حقوق صاحبان سهام"، "نسبت پوشش بهره"، "بازده دارایی‌ها"، "سود خالص به فروش"، "حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها"، "موجودی کالا به فروش"، "سرمایه در گردش به کل دارایی‌ها"، "وجه نقد حاصل از عملیات به سود قبل از مالیات"، "فروش به کل دارایی‌ها" و "فروش به حساب‌های دریافتی" زیرمجموعه بعد "عملکرد" و شاخص‌های "اندازه موسسه حسابرسی"، "دوره تصدی حسابرس" و "نسبت اعضای غیرموظف هیات‌مدیره" زیرمجموعه بعد "حاکمیت شرکتی" و شاخص‌های "لگاریتم طبیعی کل فروش" و "لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها" زیرمجموعه بعد "هزینه سیاسی" شاخص‌های نهایی اثرگذار بر استفاده از حسابداری خلاقانه می‌باشند.

ج) فرایند تحلیل شبکه‌ای

همانگونه که در بخش روش پژوهش شرح داده شد، برای تعیین وزن و رتبه هر یک از شاخص‌ها از فرایند تحلیل شبکه‌ای استفاده شده است. نتایج حاصل از اجرای فرایند تحلیل شبکه‌ای که با نرم‌افزار سوپردسیژن نسخه ۲٫۱ انجام شد که در نگاره ۷ ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد که شاخص‌های "بازده دارایی‌ها"، "دوره تصدی حسابرس"، "سود خالص به فروش"، "سرمایه در گردش به کل دارایی‌ها" و "نسبت کل بدهی‌ها به حقوق صاحبان سهام" به ترتیب با وزن‌های ۰/۲۱۳۷، ۰/۱۱۹۵، ۰/۱۱۹۱، ۰/۰۹۵۶ و ۰/۰۷۰۲ بیشترین اثرگذاری بر استفاده از حسابداری خلاقانه را دارند و سایر شاخص‌ها در اولویت‌های بعدی قرار می‌گیرند.

نگاره (۷): وزن ابعاد و شاخص‌های اثرگذار بر استفاده از حسابداری خلاقانه (نتایج اجرای فرایند تحلیل شبکه‌ای)

رتبه شاخص‌ها	وزن ابعاد	رتبه ابعاد	شاخص‌ها	وزن نرمال شده شاخص‌ها
۵			نسبت کل بدهی‌ها به حقوق صاحبان سهام	۰/۰۷۰۲
۱۵			نسبت پوشش بهره	۰/۰۲۰۲
۱			بازده دارایی‌ها	۰/۲۱۳۷
۳	۰/۷۰۷۶	۱	سود خالص به فروش	۰/۱۱۹۱
۱۲			حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها	۰/۰۲۵۹
۱۰			موجودی کالا به فروش	۰/۰۴۶۳
۴			سرمایه در گردش به کل دارایی‌ها	۰/۰۹۵۶

رتبه شاخص‌ها	وزن نرمال شده شاخص‌ها	شاخص‌ها	رتبه ابعاد	وزن ابعاد	ابعاد
۱۱	۰/۰۳۲۰	وجه نقد حاصل از عملیات به سود قبل از مالیات			
۷	۰/۰۵۵۰	فروش به کل دارایی‌ها			
۹	۰/۰۴۸۰	فروش به حساب‌های دریافتی			
۸	۰/۰۴۹۰	اندازه موسسه حسابرسی			حاکمیت
۲	۰/۱۱۹۵	دوره تصدی حسابرس	۲	۰/۲۰۷۱	شرکتی
۱۳	۰/۰۲۵۷	نسبت اعضای غیرموظف هیات‌مدیره			
۶	۰/۰۵۵۶	لگاریتم طبیعی کل فروش	۳	۰/۰۸۵۳	هزینه
۱۴	۰/۰۲۴۲	لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها			سیاسی

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش با انجام مطالعات کتابخانه‌ای، مصاحبه با خبرگان و اجرای دلفی فازی تعداد ۱۵ شاخص بااهمیت اثرگذار بر استفاده از حسابداری خلاقانه در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران شناسایی شد. نتایج حاصل از دلفی فازی نشان می‌دهد شاخص‌های "کل بدهی‌ها به حقوق صاحبان سهام"، "نسبت پوشش بهره"، "بازده دارایی‌ها"، "سود خالص به فروش"، "حساب‌های دریافتی به کل دارایی‌ها"، "موجودی کالا به فروش"، "سرمایه در گردش به کل دارایی‌ها"، "وجه نقد حاصل از عملیات به سود قبل از مالیات"، "فروش به کل دارایی‌ها" و "فروش به حساب‌های دریافتی"، زیرمجموعه بعد "عملکرد" و شاخص‌های "اندازه موسسه حسابرسی"، "دوره تصدی حسابرس" و "نسبت اعضای غیرموظف هیات‌مدیره"، زیرمجموعه بعد "حاکمیت شرکتی" و شاخص‌های "لگاریتم طبیعی کل فروش" و "لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها"، زیرمجموعه بعد "هزینه سیاسی"، شاخص‌های نهایی اثرگذار بر استفاده از حسابداری خلاقانه می‌باشند. از آنجایی که میزان اثرگذاری هر یک از این شاخص‌ها در استفاده از رویه‌های حسابداری خلاقانه و لذا مفید بودن صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری بهینه متفاوت می‌باشد، بنابراین در گام بعدی با اجرای فرایند تحلیل شبکه‌ای وزن هر یک از شاخص‌ها و اولویت آنها نسبت به یکدیگر محاسبه شد. بیشترین اثرگذاری بر استفاده از رویه‌های حسابداری خلاقانه را شاخص‌های "بازده دارایی‌ها"، "دوره تصدی حسابرس"، "سود خالص به فروش"، "سرمایه در گردش به کل دارایی‌ها" و "نسبت کل بدهی‌ها به حقوق

صاحبان سهام" به ترتیب با وزن‌های ۰/۲۱۳۷، ۰/۱۱۹۵، ۰/۱۱۹۱، ۰/۰۹۵۶ و ۰/۰۷۰۲ دارند و سایر شاخص‌ها در اولویت‌های بعدی قرار می‌گیرند.

نتایج این پژوهش می‌تواند راهنمایی برای سازمان بورس اوراق بهادار تهران در خصوص رتبه‌بندی شرکت‌های بورسی از منظر استفاده از حسابداری خلاقانه و شفافیت باشد که این موضوع اطلاعات باارزشی را به‌منظور ارزیابی و تحلیل صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به تحلیلگران، سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی ارائه می‌دهد. نتایج این پژوهش همچنین، می‌تواند راهنمایی برای حساب‌برسان به‌عنوان یک ابزار مفید جهت کاهش هزینه حسابرسی باشد.

در پژوهش‌های آتی با استفاده از نتایج این پژوهش، کمی کردن این شاخص‌ها و شناسایی تکنیک‌های حسابداری خلاقانه می‌توان الگویی را ارائه نمود که به کمک آن اندازه حسابداری خلاقانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را اندازه‌گیری نموده و ارتباط آنها را با متغیرهای دیگری مانند بازده شرکت، هزینه سرمایه و یا کیفیت صورت‌های مالی مورد بررسی قرار داد. همچنین، در پژوهش‌های آتی می‌توان عوامل و محرک‌های درونی و برونی موثر بر استفاده از حسابداری خلاقانه را بررسی نمود.

با توجه به محدودیت‌های که در اکثر پژوهش‌های کیفی وجود دارد این پژوهش نیز با محدودیت‌های مانند اعمال نظر شخصی پژوهشگر در تهیه پرسشنامه و عدم دقت پاسخ‌دهندگان به پرسش‌ها، عدم تسلط برخی از مصاحبه‌شوندگان و پرسش‌شوندگان از موضوع به دلیل جدید بودن موضوع پژوهش مواجه بوده است. در پایان لازم به ذکر است که با توجه به محدودیت‌های ذکر شده برای پژوهش در بکارگیری نتایج این پژوهش احتیاط لازم لحاظ شود.

منابع

- آشتاب. علی. حقیقت. حمید. کردستانی. غلامرضا. (۱۳۹۶). مقایسه دقت مدل‌های پیش‌بینی بحران مالی و تاثیر آن بر ابزارهای مدیریت سود. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۲۴(۲). ۱۴۷-۱۷۲.
- ایزدی‌نیا. ناصر. منصورفر. غلامرضا. رشیدی خزایی. موسی. (۱۳۹۴). درماندگی مالی به عنوان عاملی برای وقوع مدیریت سود. *راهبرد مدیریت مالی*. ۳(۳). ۲۵-۴۷.
- دارابی. رویا. اژدری. فاطمه. (۱۳۹۷). بررسی رابطه نظام راهبری و ویژگی‌های حسابرسی با مدیریت سود واقعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری و منافع اجتماعی*. ۸(۲). ۱-۲۱.
- دلاور. علی. (۱۳۸۳). *مبانی نظری و عملی پژوهش در علوم انسانی و اجتماعی*. چاپ سوم. تهران. انتشارات رشد.
- عارف منش. زهره. بذرافشان، آمنه. (۱۳۹۳). رفتار سود در شرکت‌های ورشکسته: نقش حسابرس. *مدیریت دارایی و تامین مالی*. ۲(۴). ۱-۱۴.
- منصورفر. غلامرضا. قادری. بهمن. دانشیار. فاطمه. (۱۳۹۶). فرضیه سیاسی و کیفیت گزارشگری مالی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*. ۱۴(۵۳). ۱۱۳-۱۴۲.
- یزدی مقدم. جعفر. اولیاء. محمد صالح. بندریان. رضا. (۱۳۹۷). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل موثر بر موفقیت تجاری‌سازی فناوری با استفاده از روش دلفی فازی و فرایند تحلیل شبکه‌ای (ANP). *مهندسی صنایع و مدیریت*. ۱(۲). ۸۹-۱۰۶.

References

- Abdurrahman, E., & Doğan, Z. (2021). Creative accounting and its influence on corporate performance and financial reporting: A case study of Kosovo. *Problems and Perspectives in Management*, 19 (4), 385-394.
- Abed, A.I., Hussin, N., Ali, M.A., Haddad, h., Shehadeh, M., & Hasan. E.F. (2022). Creative Accounting Determinants and Financial Reporting Quality: Systematic Literature Review. *Risks*, 10(4), 1-25.
- Arefmanesh, Z., Bazrafshan, A. (2015). Earnings behavior in bankrupt firms: the role of auditor. *Journal of Asset Management and Financing*, 2(4), 1-14. (In Persian).
- Ashtab, A., Haghigat, H., kordestani, G. (2017). Comparison of Financial Distress Prediction Models Accuracy and its Effect on Earnings Management Tools. *Accounting and Auditing Review*, 24(2), 147-172. (In persian).

- Balaciu, D., Bogdan, V., & Vladu, A.B. (2009). A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 11(1), 170-182.
- Bhasin, M.L. (2016). Survey of Creative Accounting practices: an empirical study. *Wulfenia Journal KLAGENFURT*, 23(1), 143-162.
- Darbi, R., Ajdari, F. (2018). Examination of Relationship between Governance and Auditing Properties and Real Earnings Management of the Firms Listed in Exchange the Tehran Stock. *Journal of Accounting and Social Interests*, 8(2), 1-21. (In Persian).
- Delavar, A. (2004). *Theoretical and Practical Principles of Research in the Humanities and Social Sciences. Third Edition, Tehran, Roshd Press. (In Persian).*
- Habibi, A., Jahantigh, F. F., & Sarafrazi, A. (2015). Fuzzy Delphi technique for forecasting and screening items. *Asian Journal of Research in Business Economics and Management*, 5(2), 130-143.
- Hsu, Y., Lee, C., & Kreng, V.B. (2010). The application of Fuzzy Delphi Method and Fuzzy AHP in lubricant regenerative technology selection. *Expert Systems with Applications*, 37 (1), 419-425.
- Hussein, H.N., Kasim, N. M., & Arumugam, V. (2013). A Review of Creative Accounting Practices and Its Area, Technique and Ways of Prevention. *International Journal of Science and Research*, 10(4), 1377-1381.
- International accounting standards board. (2018). *International Financial Reporting Standard*. Conceptual framework for financial reporting.
- Izadinia, N., Mansourfar, G., Rashidi Khazaei, M. (2015). Financial Distress as a Risk Factor for the Occurrence of Earnings Management. *Financial Management Strategy*, 3(3), 25-47. (In Persian)
- Lakshan, A.M.I., & Wijekoon, W.M.H.N. (2012). Corporate governance and corporate failure. *Procedia Economics and Finance*, 2, 191-198
- Mansourfar, G., Qaderi, B., Daneshyar, F. (2017). Political Hypotheses (Political Costs) and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Tehran Stock Exchange. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 14(53), 113-142. (In Persian).
- Olojede, P., & Erin, O. (2021). Corporate governance mechanisms and creative accounting practices: the role of accounting regulation. *International Journal of Disclosure and Governance*, 18(3), 207-222.
- Saaty, T.L. (2016). *Decision making in complex environment: Analytic Network Process with Dependence and Feedback*, University of Pittsburg, U.S.A, RWS publications.
- Sani, A.B., & Owoade, R.O. (2021). Impact of Corporate Governance Mechanism in Mitigating Creative accounting Practice of Listed Conglomerate Companies in Nigeria. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 6 (21), 39-50.

- Shah, S.Z.A., Butt, S., & Tariq, Y.B. (2011). Use or abuse of creative accounting techniques. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 2(6), 531-536.
- Susmus, T., & Demirhan, D. (2013). Creative Accounting: A brief history and conceptual framework. *Academic sight/akademik bakış*, 38.
- Tassadaq, F., & Malik, Q.A. (2015). Creative accounting and financial reporting: model development & empirical testing. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 5(2), 544-551.
- Yadav, B. (2014). Creative accounting: An empirical study from professional perspective. *International Journal of Management and Social Sciences Research*, 3(1), 38-53.
- Yazdimoghaddam, J., Saleh Owlia, M., Bandarian, R. (2018). Identifying and prioritizing technology commercialization success factors using Fuzzy Delphi and Analytic Network Process. *Industrial Engineering & Management*, 34.1(2.2), 89-106. (In Persian).

COPYRIGHTS



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



الگوی جامع عوامل موثر بر شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی: رهیافت زمینه بنیان چندوجهی و معادلات ساختاری^۱

سعید صمیمی^۲، یونس بادآورنهندي^۳، علی اصغر متقی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۳۰

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: پژوهش حاضر در تلاش است با استفاده از روش کیفی زمینه بنیان چندوجهی، الگوی جامع شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی را تبیین نماید.

روش: جامعه آماری پژوهش شامل اساتید دانشگاهی، شرکای مؤسسات حسابر سی و گروهی از استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌باشد که با استفاده از روش زمینه بنیان چند وجهی و نمونه‌گیری ترکیبی هدفمند، ۴۲ مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته انجام گردید. به منظور اعتبارسنجی مدل از رویکرد مدلیابی معادلات ساختاری و برای برازش مدل از نرم‌افزار PLS استفاده شده است.

یافته‌ها: عوامل علی موثر بر ایجاد شکاف انتظارات شامل شکاف فردی و دانشی، انتظارات غیرمنطقی، پیچیدگی محیط کسب و کار می‌باشد و عوامل زمینه‌ای شامل عملکرد نامطلوب حسابرسان، استانداردهای ناکارآمد، نبود نظارت کافی بر عملکرد حسابرسان و شکاف قانونی ناشی از واگرایی در تفسیر قوانین و مقررات می‌باشد.

نتیجه‌گیری: اقتصاد دولتی و غیررقابتی و عوامل مدیریتی و سیاسی به ترتیب با ضریب ۰/۶۵۸ و ۰/۶۰۱، بیشترین تاثیر و طیف گسترده استفاده‌کنندگان و شکاف دانشی بین گروه‌های مختلف ذینفعان به ترتیب با ضریب ۰/۲۷۰ و ۰/۳۹۴، کمترین تاثیر را در ایجاد شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی دارند.

واژه‌های کلیدی: شکاف انتظارات، شکاف فردی و دانشی، عوامل مدیریتی و سیاسی، رشد فناوری اطلاعات و محدودیت‌های ذاتی

طبقه بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.38918.1659

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. (Samimisaied@gmail.com).

۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. نویسنده مسئول، (badavarnahandi@iaut.ac.ir).

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. (aliasghar.mottaghi@iaut.ac.ir).

مقدمه

ارتباط بین حسابرسان و ذینفعان از دایره محدودیت‌های ارتباط بشری (از طریق نمادها و علائم) خارج نیست و در دهه‌های اخیر عدم درک این موضوع برای حرفه حسابرسی چالش‌برانگیز بوده است. واحدهای اقتصادی مکان هندسی و نقطه تلاقی قراردادهای هستند که از اجتماع ذینفعان مختلفی تشکیل یافتند و هر یک از آن‌ها نیازهای اطلاعاتی، بازده و مطلوبیت‌های متفاوتی دارند. به دلیل آنکه طیف استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی گسترده است، انتظارات فردی آنها نیز متفاوت است (سالادرگوئز و گرانو، ۲۰۱۴؛ ص ۱۲۱، ساها و باروها، ۲۰۰۸؛ ص ۳). ذینفعان، حسابرسان را در شناسایی انگیزه‌های ارتکاب به تقلب، جلوگیری از زمینه وقوع آن و افشای پیامدهای اقتصادی، مسئول می‌دانند و سودمندی و بقای حرفه حسابرسی را در تامین نیازهای خود خلاصه می‌کنند؛ درمقابل حسابرسان بر این باورند که فرایند حسابرسی، مبتنی بر نمونه‌گیری است و امکان بررسی تمامی اسناد و مدارک وجود ندارد، اگرهم بدون در نظر گرفتن بودجه زمانی و مالی تمامی اسناد بررسی گردد، بازهم امکان تبانی در شکل‌گیری اسناد و خطای انسانی وجود دارد. بنابراین، امکان ارائه اطمینان مطلق وجود ندارد. در این شرایط انتظارات ذینفعان و حسابرسان همسو نخواهد بود. شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی به‌مثابه یک مشکل نمایندگی کلاسیک، موجب شده است که ذینفعان در حفظ و تعالی ارزش‌های خود، در اجرای استراتژی‌ها از مدیریت عقب بمانند (ولیان و همکاران، ۱۳۹۷؛ ص ۱۱۶).

وجود تحریف در گزارشگری مالی تهدیدی جدی برای تمامی ذینفعان است که بر رفتار سرمایه‌گذاران اثر می‌گذارد. انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا در تعریف تقلب بیان دارد: "تقلب دربرگیرنده ابزارهای مختلف ساخته انسان است و یک فرد به‌واسطه اعمال دروغین یا کتمان حقیقت، تمام رویدادهای ناگهانی، ترفندها، حيله‌گری‌ها، مخفی‌کاری‌ها و دیگر راه‌های غیرمنصفانه را به کار می‌گیرد تا منفعتی را کسب نماید". فارغ از زیان‌های مادی که تقلب در گزارشگری به ذینفعان وارد می‌نماید، به میزان قابل توجهی اعتماد جامعه از حسابرسی را سلب کرده و نبود مسئولیت‌پذیری کافی در قبال کشف تقلب، شکاف انتظارات بین استفاده‌کنندگان و حسابرسان را عمیق‌تر و بادوام‌تر نموده است (گل‌ایری و همکاران، ۱۳۹۹؛ ص ۴۰، استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۴؛

بخش ۲۴، هامیلتون و اسمیت، ۲۰۲۱؛ ص ۲۲۶). حساب‌برسان در اصل نمی‌توانند انتظارات تمام گروه‌های ذینفع را برآورده سازند، زمانی که بین تصورات استفاده‌کنندگان در مورد مسئولیت‌های حساب‌برسان و عملکرد واقعی آنان بر مبنای استانداردهای حسابرسی درک مشترک وجود نداشته باشد و شکاف انتظارات ایجاد شود.. نبود درک مشترک، منجر به سرمایه‌گذاری‌های ناکارآمد، تخصیص غیربهبه منابع و بی‌اعتمادی نسبت به حرفه حسابرسی می‌گردد. همچنین، تحلیلگران مالی از گزارش‌های حسابرسی استفاده کاربردی ندارند. این مسئله نشان می‌دهد که ارزش برقراری ارتباط از طریق گزارش‌ها را مقدم بر حصول اطمینان معقول از محتوای گزارش‌ها می‌دانند. شکاف انتظارات، نارضایتی از عملکرد حساب‌برسان و طرح دعوی علیه آنان را در دهه‌های اخیر افزایش داده است. هرچه شکاف وسیع‌تر باشد، اعتبار و حسن شهرت حرفه و کیفیت حسابرسی نیز در سطح پایین‌تری قرار می‌گیرد (رحیمیان و زمانی فرد، ۱۳۹۴؛ ص ۱۱۱). همفری (۱۹۹۷) معتقد است فاصله انتظارات اصولاً به علت ماهیت ذهنی مفاهیم حسابرسی همچون اظهارنظر منصفانه، اطمینان معقول، اهمیت، کفایت، و اعتبار ایجاد شده است که به صورت واضح در استانداردهای حسابداری و حسابرسی توضیح داده نشده است، اما برای قضاوت حساب‌برسان به‌جامانده است. دیدگاه‌های مختلف در مورد شکاف انتظارات، یک پدیده جهان‌شمول و غیرقابل اجتناب را ایجاد کرده است و درک این واژه را تا اندازه‌ای مبهم ساخته است (لیو، ۲۰۱۸؛ ص ۷۸، ولیان و همکاران، ۱۳۹۷؛ ص ۱۱۸). این ابهام می‌تواند از طریق پرسش و پاسخ‌های ارزیابی‌شونده، مفهومی و تحقیقات کاربردی به‌منظور کاهش فاصله انتظارات تا حدی مرتفع گردد. پژوهش حاضر تلاش می‌کند به موجب بینش‌های به‌دست آمده از صاحب‌نظران و تطبیق و اعتبارسنجی آن با نظریه‌های موجود، الگوی جامع عوامل موثر بر شکاف بین انتظارات حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی را ارائه نماید.

مبانی نظری

اصطلاح شکاف انتظارات نخستین بار، توسط لی‌گیو (۱۹۷۳) مطرح گردید. او این مفهوم را شکاف بین سطح عملکرد مورد انتظار از دیدگاه حسابداران مستقل و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تعریف نمود (جایاسنا و همکاران، ۲۰۱۷؛ ص ۵، فروغی و عسگری ارجنگی، ۱۳۹۶؛ ص ۶۴؛ اولاگونجو و لیرا، ۲۰۱۲؛ ص ۱۹۸). کمیته کوهن (۱۹۷۸) که توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا مامور به

تحقیق در زمینه شکاف انتظارات بود، تعریف دیگری از این واژه ارائه نمود. "شکاف انتظارات، فاصله نیاز اطلاعاتی جامعه و آنچه به‌طور منطقی حساب‌برسان می‌توانند انجام دهند را بیان می‌کند". پورتر (۱۹۹۳) نیز در تعریف خود شکاف انتظارات را به دو بخش تقسیم می‌کند. (۱) فاصله بین انتظارات جامعه از آنچه حساب‌برسان باید بدان دست یابند، با آنچه می‌توان به‌طور منطقی از حساب‌برسان انتظار داشت (فاصله ادراکی یا فاصله معقول) و (۲) فاصله بین آنچه جامعه به‌طور منطقی از حساب‌برسان انتظار دارد، با آنچه حساب‌برسان بدان دست یافته‌اند (فاصله عملکرد). فاصله عملکرد ناشی از کیفیت حسابرسی است که به عنوان شاخص تعیین‌کننده عملکرد حسابرسی، تابع عوامل متعددی از قبیل توانایی‌های حسابرس شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت است (گرندل و آزادی، ۱۴۰۰؛ ص ۱۰۸).

یکی از مهمترین عوامل ایجادکننده در شکاف انتظارات، انتظار کشف تقلب توسط حساب‌برسان است. کشف تقلب در حسابرسی ریشه عمیقی در تاریخ دارد و قدمت آن به اوایل ۱۵۰۰ میلادی برمی‌گردد. عمده‌ترین تغییرات و توجه به کشف تقلب از اواخر دهه ۱۹۲۰ میلادی شروع شد. امروزه تقلب به‌عنوان جدی‌ترین تهدید برای منافع عمومی و بازار سرمایه محسوب می‌شود و اثرات مخرب آن همچنان ادامه دارد. در اوایل سال ۲۰۰۰ رسوایی‌های صورت گرفته موجب بدنامی حرفه حسابرسی و اضمحلال یکی از بزرگ‌ترین مؤسسات حسابرسی جهان (آرتوراندرسن) شد (رویائی و محمدی، ۱۳۹۴؛ ص ۹). موارد فوق بیانگر این مطلب است که حرفه حسابرسی در طول چند دهه اخیر شاهد افزایش نارضایتی علیه عملکرد حساب‌برسان بوده است که پیامدهای ناگوار حاصل از این نارضایتی برای حرفه حسابرسی نگران‌کننده است (صمیمی و همکاران، ۱۳۹۹؛ ص ۳). از طرفی حساب‌برسان معتقدند، انتظارات ذینفعان در خصوص وظایف و مسئولیت‌های آنان نامعقول است و با آنچه در واقع قابل‌دستیابی است، فاصله دارد. حساب‌برسان همچنین اذعان دارند، مفاهیم انتقال‌یافته و مصادیق بیان‌شده در گزارش‌های مالی، به‌خوبی قابل درک است و اگر هم مشکلی باشد، مربوط به سطح کیفی آموزش دریافت‌کنندگان اطلاعات است (هوتون و همکاران، ۲۰۱۱؛ ص ۴۸۱، اولاگونجو و لیرا، ۲۰۱۲؛ ص ۲۱۲). شکاف انتظارات حسابرسی دارای یک تاریخچه طولانی است که این مفهوم را از سال ۱۹۶۹ مورد کنکاش قرار داده است (آدمی و اولوکر، ۲۰۱۱؛ ص ۱۵۵). پتی و

همکاران (۱۹۹۸) درک صحیح از استقلال حسابرس را بخش بنیادین و جدایی ناپذیر ایجاد شکاف انتظارات در حسابرسی می‌دانند (هنیفا و حدید، ۲۰۰۷؛ ص ۱۸۱). درنگاره (۱) به پژوهش‌هایی که در این حوزه انجام شده است، پرداخته شده است.

نگاره (۱): خلاصه پژوهش‌های صورت‌گرفته درخصوص شکاف انتظارات

نویسندگان	سال	موضوع	نتایج کلیدی
۱ نیکبخت و همکاران	۱۴۰۰	اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس	اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس تاثیر مثبت و معناداری دارد. (۱) نوع گزارش حسابرس بر رابطه بین اطلاعات عملکرد و موقعیت مالی شرکت با بازده سهام، تاثیر گذار است.
۲ میرهاشمی‌نسب و همکاران	۱۴۰۰	تاثیر گزارش حسابرس بر مربوط بودن اطلاعات مالی	(۲) نوع حسابرس نیز بر رابطه بین اطلاعات عملکرد و موقعیت مالی شرکت با بازده سهام، تاثیر گذار است.
۴ ولیان و همکاران	۱۳۹۷	بررسی شکاف انتظارات حسابرسی بر اساس استراتژی‌های منابع انسانی بر اساس تئوری راف و خاکستری	(۱) شکاف‌های ادراکی ذینفعان، شکاف عملکردی، قانونی، سازمانی، فردی و دانشی به‌عنوان عوامل ایجاد شکاف شناسایی شدند. (۲) نتیجه تحلیل راف نشان داد، تضاد منافع مهم‌ترین عامل شکاف است و نتیجه تحلیل خاکستری نشان داد، استراتژی‌های توسعه منابع انسانی شکاف انتظارات را می‌تواند کاهش دهد.
۵ بهزادیان و ایزدی‌تیا	۱۳۹۶	فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات حسابرسی	(۱) توانایی‌های فردی حسابرسان عامل افزایش کیفیت حسابرسی و کاهش فاصله انتظارات نیست. (۲) اندازه و رتبه کیفی مؤسسات حسابرسی در کاهش فاصله انتظارات افراد در حوزه مقررات حسابرسی، تاثیر گذار است.

۶	فروغی و عسگری ارجنگی	۱۳۹۶	بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب بین حسابرسان، مدیران مالی و اعتباردهندگان	۱) شکاف انتظارات بین هر سه گروه در مورد نقش و وظیفه حسابرسان مستقل برای کشف و پیشگیری از تقلب، وجود دارد. ۲) این شکاف به انتظارات نامعقول، عملکرد ناکارا و استانداردهای ناکارا تفکیک می شود.
۸	نیکو مرام و همکاران	۱۳۹۲	ارزیابی تاثیر بکارگیری الزامات استاندارد ۷۰۰ در کاهش فاصله انتظارات	۱) شکاف انتظارات شدید بین حسابرسان و استفاده کنندگان در ایران وجود دارد. ۲) الزامات استاندارد حسابرسی ۷۰۰ جدید تاثیر چندانی در کاهش این فاصله ندارد.
۹	مهرانی و نونهال نهر	۱۳۹۲	آزمون تاثیر رویکردهای قضایاتی زبان بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی	افزایش میزان صراحت زبان در ارائه گزارش حسابرس، بر ادراک سرمایه گذاران و تاثیر بسزایی دارد و می تواند فاصله انتظارات حسابرسی را تا حد زیادی کاهش دهد. در موارد متعدد بین برداشت حسابرسان و استفاده کنندگان تفاوت معنی داری وجود دارد که نشانگر وجود نارسایی در فرآیند گزارشگری مالی است.
۱۲	بزرگ اصل	۱۳۷۹	برداشت حسابرسان و استفاده کنندگان از محتوای پیام های ارسال شده و گزارش های حسابرسی	تجربه حسابرسان تاثیری بر شکاف انتظارات ندارد؛ در عوض با افزایش مسئولیت های حقوقی حسابرسان و بازنگری استانداردها، فاصله انتظارات تا حدودی کاهش می یابد. مفاهیم انتقال یافته از گزارش ها در خصوص سطح اهمیت، به خوبی درک می شود و اگر مشکلی هم باشد، مربوط به سطح کیفی آموزش دریافت کنندگان اطلاعات، به ویژه سرمایه گذاران خرد، است.
۱۶	فوسانگ و همکاران	۲۰۲۰	یک مطالعه تجربی از عوامل موثر بر شکاف انتظارات	بسیاری از استفاده کنندگان ماهیت عملکرد گواهی دهی را در خصوص کشف تقلب به خوبی درک نمی کنند و این عامل موجب ایجاد شکاف در انتظارات بین استفاده کنندگان و حسابرسان مستقل می شود.
۱۸	هوتون وجاب	۲۰۲۰	افشای سطح اهمیت و شکاف واقعی انتظارات حسابرسی	
۲۲	صالحی	۲۰۱۶	بررسی رویکردی جدید برای کمی کردن شکاف انتظاراتی	

<p>عدم درک جامعه در خصوص نقش و مسئولیت‌های حسابرسان، استانداردهای ناکارا و حمایت استانداردها از عملکرد حسابرسان، از جمله عوامل شکاف انتظارات می‌باشند.</p>	<p>بررسی شکاف انتظارات حسابرسی مورد استنباط از گزارشگری مالی</p>	۲۰۱۵	دی بیا	۲۳
<p>عواملی که بیشترین شکاف را ایجاد می‌کنند شامل: استقلال حسابرس، انتظارات نامعقول استفاده‌کنندگان، ماهیت فرایند حسابرسی، و انتظار کشف تقلب می‌باشند.</p>	<p>بررسی تاثیر کشف تقلب و سایر عوامل اثرگذار بر شکاف انتظارات حسابرسی</p>	۲۰۱۴	سالادریگوئز و گرانو	۲۴
<p>انتظارات بیش از حد استفاده‌کنندگان، مشکل در ارزیابی عملکرد حسابرسان، عدم آگاهی حسابرسان از نقش و مسئولیت‌های خود، از جمله عوامل ایجادکننده شکاف می‌باشد. در مورد مسئولیت حسابرسان در رابطه با کشف و پیشگیری از تقلب و همچنین راستی‌آزمایی ساختار کنترل داخلی، شکاف انتظارات وجود دارد.</p>	<p>بررسی دلایل وجود و تاثیرات شکاف انتظارات در کشور آلمان</p>	۲۰۱۴	رانک و اشمیت	۲۵
<p>انتظار استفاده‌کنندگان در خصوص وظایف، نقش و مسئولیت‌های حسابرسان بیش از حد است و با آنچه در واقع قابل دستیابی است فاصله دارد. بنابراین، باید روش‌هایی را برای آموزش استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی ایجاد نمود.</p>	<p>یک مطالعه تجربی از ارزیابی شکاف انتظارات حسابرسی</p>	۲۰۱۳	آقی و همکاران	۲۶
<p>تحلیلگران مالی از گزارش حسابرسی جدید استفاده کاربردی ندارند. این مسئله نشان می‌دهد که ارزش برقراری ارتباط از طریق گزارش‌ها را مقدم بر حصول اطمینان معقول از محتوای گزارش‌ها می‌دانند.</p>	<p>شکاف انتظارات: چشم‌انداز حسابرسان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی</p>	۲۰۱۲	اولاگونجو و لیرا	۲۷
<p>حسابرسان آگاهی زیادی نسبت به مسئولیت‌های حرفه‌ای خود در قبال کشف تقلب یا هرگونه سوءاستفاده مالی را در هر شرایطی ندارند.</p>	<p>بررسی ارزش‌های ارتباطی گزارش حسابرسان برای استفاده‌کنندگان</p>	۲۰۱۱	موک و همکاران	۳۰
	<p>بررسی فاصله انتظارات حسابرسی و کشف تقلب</p>	۲۰۰۹	هاسینگ و همکاران	۳۳

اعتباردهندگان پیشگیری و کشف تقلب را جزو مسئولیت‌های حساب‌برسان می‌دانند و اذعان دارند حساب‌برسان از استقلال کافی برای ارائه اظهار نظر مستقل برخوردار نیستند.	کشف تقلب و شکاف انتظارات: شواهد تجربی از اعتباردهندگان	۲۰۰۸	صالحی و آذری	۳۴
از ۱۰۴ مورد مقایسه، ۷۸ مورد در سطح ۱۰ درصد و ۷۲ مورد در سطح ۵ درصد تفاوت معنی‌داری دارند.	برداشت حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان از محتوای پیام‌های گزارش حساب‌رسی	۲۰۰۳	هالت و مویزد	۳۶
واگرایی انتظارات بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان، ناشی از مسئولیت‌پذیری حساب‌برسان و انتظارات نامعقول استفاده‌کنندگان می‌باشد.	برداشت‌های متفاوت حساب‌برسان و سرمایه‌گذاران از شکاف انتظاراتی	۲۰۰۱	مک انروی و مارتینز	۴۷

با بررسی پیشینه تجربی پژوهش، می‌توان دریافت تاکنون تحقیقات داخلی و خارجی مختلفی به پدیده شکاف انتظارات تمرکز داشته‌اند، اما در پی یافتن عوامل علی، ساختاری و پیامدهای وجود شکاف انتظارات بر حرفه حساب‌رسی نبوده‌اند. پژوهش حاضر از چند نظر دارای نوآوری است. اول اینکه تلاش دارد به منظور برطرف نمودن خلاء تحقیقاتی موجود و با استفاده از روش زمینه بنیان چندوجهی، مدلی جامع برای عوامل موثر بر شکاف بین انتظارات حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی ارائه دهد. دوم اینکه میزان تاثیر هر یک از این عوامل را در ایجاد شکاف انتظارات بین حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی احصاء نماید.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش به لحاظ نتیجه، جزء تحقیقات توسعه‌ای قلمداد می‌گردد. به لحاظ هدف، جزء تحقیقات کاربردی است. به لحاظ روش، توصیفی و به لحاظ اجرا از نوع میدانی است. همچنین، در این پژوهش منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقراء قیاسی است. بدین منظور، ۱۶۷ مطالعه خارجی از سال‌های ۱۹۸۷ الی ۲۰۲۱ در پایگاه‌های علمی معتبر (ساینس دایرکت، اسپرینگر، امرالد، الزویر، پروکوئست، گوگل اسکولار) صورت پذیرفت؛ در داخل کشور نیز ۵۴ مقاله از سال‌های ۱۳۷۰ الی ۱۴۰۰ در پایگاه‌های معتبر (پرتال علوم انسانی، مگ ایران، نورمگز و ساید)، به منظور استخراج مؤلفه‌های موثر بر شکاف انتظارات مطالعه گردید. قلمرو زمانی پژوهش، سال‌های ۱۳۹۹ الی ۱۴۰۰ می‌باشد و قلمرو مکانی مؤسسات

حسابرسی، سازمان حسابرسی، سازمان امور مالیاتی کشور (ستاد مرکزی)، سازمان تأمین اجتماعی، دانشگاه‌های سراسری و آزاد و سازمان بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش را اساتید خبره با مرتبه علمی حداقل استادیار، شرکای مؤسسات حسابرسی، مدیران ارشد سازمان حسابرسی، ممیزان مالیاتی، تحلیلگران مالی، مدیران ارشد اعتباردهندگان و حسابرسان بیمه تأمین اجتماعی تشکیل می‌دهند. با توجه به ماهیت اکتشافی بودن پژوهش، از روش نمونه‌گیری ترکیبی هدفمند یا انتخاب آگاهانه شرکت‌کننده‌های خاص (جلالی، ۱۳۹۱؛ ص ۳۱۸، تدلی و یو، ۲۰۰۷؛ ص ۸۰) استفاده شد. همان‌طور که بیان شد روش پژوهش از نوع زمینه‌بنیان‌چندوجهی است. نظریه زمینه‌بنیان‌چندوجهی، یک رویکرد پژوهشی کیفی و نوین برای بررسی پدیده‌های پیچیده در رابطه با علوم اجتماعی است که به منظور گسترش درک افراد جامعه، بسیار هدفمند و دقیق عمل می‌کند و به عنوان یک رویکرد توسعه‌یافته، زمینه‌بنیان‌نظری را به زمینه‌بنیان تجربی اضافه می‌نماید (جونز و آلونی، ۲۰۱۱؛ ص ۹۶، فرودی و حجازی، ۱۳۹۹؛ ص ۱۰۰). به منظور گردآوری داده‌های کیفی، ۴۲ مصاحبه عمیق و نیمه‌ساختاریافته با میانگین وزنی ۳۸ دقیقه صورت پذیرفت. نگاره (۲) آمار مشارکت‌کنندگان پژوهش را بیان می‌کند.

نگاره (۲): توصیف مشارکت‌کنندگان در مصاحبه پژوهش

حوزه کاری	تعداد	رتبه علمی					میزان تجربه	
		استاد	دانشی ار	استادیار	سایر	کمتر از ده سال	بیش از ده سال	
آموزش (هیئت‌عل‌می دانشگاه)	۱۴	۵	۷	۲	-	۲	۱۳	
شورای عالی جامعه حسابداران رسمی	۳	-	-	۲	۱	-	۳	
سازمان حسابرسی	۵	-	۱	۴	-	-	۵	
شرکای مؤسسات حسابرسی	۶	-	-	۵	۱	-	۶	
تحلیل‌گر مالی	۶	۱	۲	۱	۲	-	۶	
کارشناس رس‌می‌دادگستری	۳	-	۲	۱	-	-	۳	
حسابرس مالیاتی	۳	-	-	۱	۲	-	۳	
حسابرس بیمه تأمین اجتماعی	۲	-	-	-	۲	۱	۱	
مجموع	۴۲	۶	۱۲	۱۶	۸	۳	۳۹	

متن هر ۴۲ مصاحبه، به منظور دسته‌بندی، در نرم‌افزار مکس کیودا تحلیل گردید و برای عوامل ایجادکننده شکاف انتظارات، ۲۴۸ مفهوم اولیه شناسایی شد. مفاهیم مستخرج از نرم‌افزار، در قالب کدگذاری استقرایی، دسته‌بندی و مرتب گردید و مؤلفه‌های اصلی موثر بر شکاف انتظارات شناسایی شد. نگاره (۳) به معرفی و توضیح این بخش می‌پردازد.

نگاره (۳): کدگذاری استقرایی مفاهیم عوامل ایجادکننده شکاف انتظارات

مفاهیم	مؤلفه اصلی
انتظار کشف تقلب توسط حسابرسان و درک نادرست استفاده کنندگان از مسئولیت‌های حسابرسان. استفاده کنندگان دیدگاه ابزاری نسبت به گزارش‌های حسابرسی دارند (موج‌سواری اطلاعات).	انتظارات نامعقول استفاده کنندگان
طیف گسترده استفاده کنندگان مبانی متفاوت در تصمیم‌گیری ایجاد می‌کند و انتظارات گروه غیرمنسجم را در مقابل یک گروه منسجم (حسابرسان) قرار می‌دهد.	طیف گسترده استفاده کنندگان
استفاده کنندگان دانش کافی برای درک مصادیق تقلب در متن گزارش‌های حسابرسی را ندارند. حسابرسان در به کارگیری استانداردها، مهارت کافی ندارند (برای مثال در خصوص ریسک‌های موجود در واحد تجاری شناخت کافی ندارند).	تضاد شناختی و شکاف دانشی
نسبت به ماهیت حرفه حسابرسی تضاد شناختی وجود دارد. حسابرسی یک اصل اجتماعی یاری‌دهنده و نه مچ‌گیرنده، است.	
در اجرای استانداردها و بکارگیری صحیح آنها در محیط کسب و کار، موانعی، از جمله عدم دانش کافی اجراکنندگان و هزینه زیاد اجرای استانداردها وجود دارد.	
فعالیت‌های شرکت‌ها پیچیده‌تر شده است و شکاف عمیق بین محیط کسب و کار و قابلیت اجرای استانداردها ایجاد گردیده است.	پیچیدگی محیط کسب و کار و فعالیت‌ها
ماهیت تقلب‌ها و تبانی‌ها، پیچیده و پنهانی است که در قالب روکش کار صحیح ارائه می‌شود و هیچ اثری از آنها باقی نمی‌ماند.	
در سیستم کنترل‌های داخلی نارسایی وجود دارد.	
در حوزه سرمایه‌داری شکاف وجود دارد و حکمرانی اقتصادی کشور، ناکارآمد است.	
دراقتصاد متورم کنونی، نیاز به حسابداری تورمی، بیش‌ازپیش اهمیت یافته است، زیرا سازوکار لازم برای ارائه ارزش منصفانه فراهم نشده است.	عوامل کلان اقتصادی،
انجام حسابرسی در کشور ناشی از الزام قانونی و نه ضرورت آن، است. (برای مثال با کدام گزارش حسابرسی مدیریت تغییر پیدا کرده است؟)	مدیریتی و سیاسی
سهامداران عمده، نفوذ زیادی در تصمیم‌گیری‌های شرکت، حتی انتخاب حسابرسان، دارند.	

اقتصاد دولتی کشور در اختیار یک گروه خاص (آلیگارش می) است که اساساً با حسابرسی همخوانی ندارد.

در وضع قوانین افراط وجود دارد و مقررات از انسجام خوبی برخوردار نیست. به همین دلیل، تفسیرهای متفاوتی از قوانین صورت می‌پذیرد و موجب قضاوت‌های حرفه‌ای اشتباه نیز می‌شود. قانون تجارت ما به‌روز نیست و متولد سال ۱۳۱۱ است. در نتیجه با فضای کسب و کارهای کنونی همخوانی ندارد (برای مثال هنوز هم وظایف بازرسی قانونی از حسابرس مستقل تفکیک نشده و در یک گزارش بیان می‌شود).

واگرایی در استانداردها و قوانین و تفسیرپذیری آنها

بین استانداردهای حسابداری با قوانین و مقررات (قانون مالیات‌های مستقیم و قانون تجارت و...) و آگرایی وجود دارد. بخشی از این مشکل، ناشی از ترجمه محض و ناقص استانداردها است که با شرایط محیطی کشور به‌خوبی تطبیق داده نشده است و مقاصد متفاوتی در حسابرسی صورت‌های مالی و حسابرسی رعایت (توسط ممیزان مالیاتی و بیمه تأمین اجتماعی) ایجاد کرده است.

به نیازهای استفاده‌کنندگان و تحلیلگران مالی در متن استانداردها، توجه خوبی نشده است. ساختار و چارچوب گزارش‌های حسابرسی، سستی است و دامنه مسئولیت حسابرسان محدود است. در سال‌های اخیر، حرفه حسابرسی بیشتر از واطلبی را در سایه استانداردهای ناکارآمد، پیشی گرفته است و به حوزه اطمینان‌بخشی، به‌خصوص در بحث مسئولیت‌پذیری اجتماعی، ورود نکرده است و استانداردهای لازم در این خصوص تدوین نشده است.

استانداردهای ناکارآمد

نحوه گزینش حسابرسان، توسط مدیران، به‌منظور تأمین منافع شخصی است (برای مثال حسابرسی بیشترین مشاوره را به مدیریت می‌دهد، انتخاب می‌شود). حسابرسان مسئولیت بررسی و گزارش موارد خاص، مانند: افشای انحراف مصرف تسهیلات، افشای توجیه نحوه مصرف منابع، و عدم قاطعیت در مبارزه با پول‌شویی را بر عهده نمی‌گیرند. در حوزه نظارتی و اجرایی، در سازمان حسابرسی، دوگانگی وظایف وجود دارد. به بیان دیگر، تمرکز بر حوزه نظارتی، کم‌رنگ‌تر شده و موجب عدم بکارگیری مطلوب از ظرفیت‌های سازمان و منابع انسانی آن گشته است.

در صدور گزارش حسابرسی تاخیر زیادی وجود دارد؛ به عبارتی گزارش‌های حسابرسی به‌موقع ارائه نمی‌شوند.

عملکرد نامطلوب حسابرسان

در سایه عدم رعایت کامل آیین‌رفتار حرفه‌ای، استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، در مورد استقلال حسابرسان، با ابهام روبرو هستند. حسابرسی مبتنی بر ریسک به‌درستی اجرا و گزارش نمی‌شود. به‌واسطه حق‌الزحمه پایین و ابهام در تداوم فعالیت (به‌ویژه در ۶ ماهه دوم سال)، نرخ شکستی، توسط برخی مؤسسات صورت می‌پذیرد. اثربخشی لازم در فرایندهای حسابرسی وجود ندارد و اطلاعات مفیدی برای پیش‌بینی استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری فراهم نمی‌شود.

فقدان صلاحیت و آموزش کافی در بکارگیری فناوری اطلاعات، کیفیت عملکرد حسابرسان را کاهش داده است.

قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان به دلیل دست‌دوم بودن کارها، با سوءگیری مواجه شده است. به عبارتی، بخشی از فرایندهای حسابرسی به شرکت‌های حسابداری برون‌سپاری می‌گردد که موجب قضاوت‌های حرفه‌ای اشتباه می‌شود.

تعریف نادرستی از سطح اهمیت حسابرسی شده است؛ این مشکل موجب شده است که تخلف‌های کمتر از این سطح، نادیده گرفته شود.

بین حسابرسان مستقل و داخلی ارتباط موثری برقرار نیست.

بین ارکان نظارتی، به‌منظور پایش فنی کیفیت حسابرسی‌ها و تخصیص بودجه زمانی کافی برای

رسیدگی‌ها، هماهنگی وجود ندارد.

مجامع و تشکل‌های حرفه‌ای، تعریف جامعی از حسابرس مسئول، در کشور ندارند.

نظارت ناکافی مجامع

حرفه‌ای و ارکان نظارتی

واکنش به‌موقع نسبت به محیط‌های پیچیده فناوری اطلاعات، وجود ندارد و نبود دانش و تخصص کافی، در بکارگیری فناوری اطلاعات، باعث شده است که حسابرسی همیشه چند گام از تغییرات محیطی عقب بماند.

هزینه‌های فراهم نمودن زیرساخت‌های لازم و اجرای حسابرسی رایانه‌ای، باتوجه به امکانات محدود، بسیار زیاد است.

رشد و تغییرات فناوری

اطلاعات

الگوی مناسبی برای سنجش کیفیت گزارشگری مالی به لحاظ تطابق با استانداردها و قوانین و مقررات در اجرای سیاست‌های راهبری شرکتی، وجود ندارد.

توجه بیشتر به جنبه عمومی گزارش‌های مالی، از پیش‌بینی‌پذیری و تحلیل‌پذیری اطلاعات می‌کاهد.

کیفیت پایین گزارشگری

مالی

ماهیت حسابرسی، غیر ملموس و غیر انتظامی است.

بیمه‌گران در مورد بیمه مسئولیت حسابرسان شناخت و اطلاعات کافی ندارند و نمی‌دانند چه چیزی را باید بیمه کنند. ادعای خسارت از حسابرسان، در نبود پوشش بیمه‌ای، غیر منطقی به نظر می‌رسد.

برخی از گزارش‌های حسابرسی، به‌منظور مقاصد تسهیلاتی، در پرونده‌های اعتباری مستند می‌شوند و برای اعتباردهندگان، کاربرد لازم را ندارد (گزارش‌های حسابرسی به اعتباردهندگان، هیچ‌گونه اطلاعاتی در خصوص ورشکستگی و تداوم فعالیت شرکت‌ها، ارائه نمی‌کند).

محدودیت ذاتی

حسابرسان در دو سال اول، به دلیل حفظ تداوم فعالیت در شرکت مورد رسیدگی، محافظه‌کارانه عمل

می‌کنند، اما در دو سال آخر، استقلال بیشتری از خود نشان می‌دهند.

حسابرسان مباشر سهامداران در شرکت‌ها هستند، اما در سایه فشارهای سیاسی و فرار از مسئولیت، در انعکاس واقعیت‌های اقتصادی، زیر چتر استانداردها، محافظه‌کاری می‌کنند و زیان گروه‌های مختلف برای

محافظه‌کاری حسابرسان

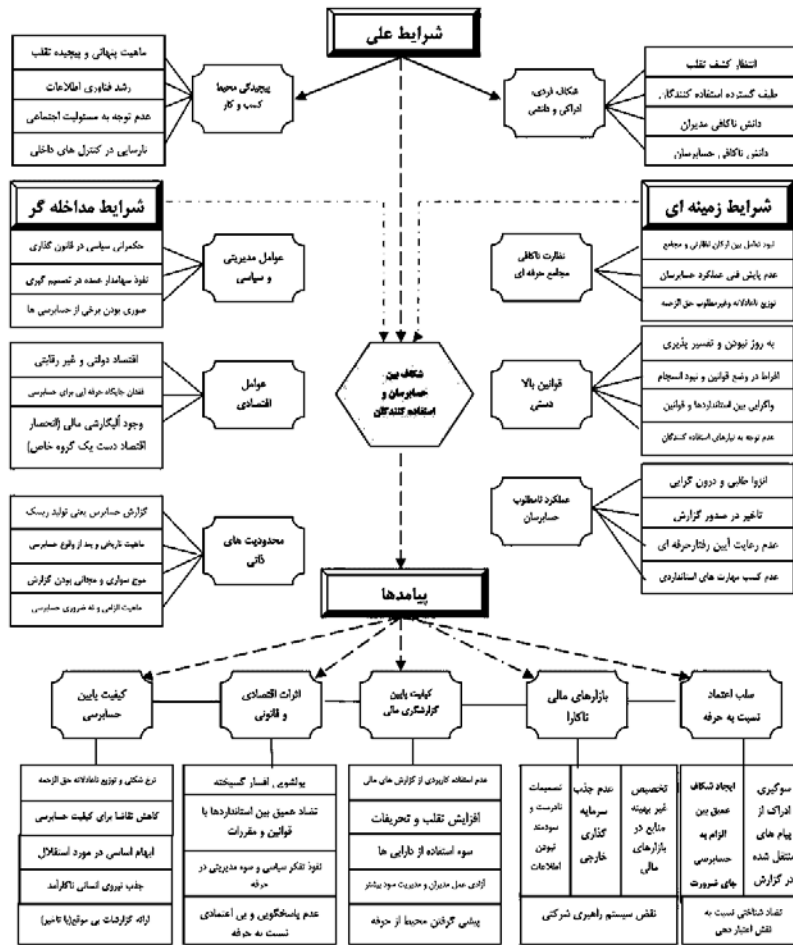
آنان، اهمیتی ندارد.

در ادامه به منظور ساماندهی، ادغام و گروه‌بندی اولیه مصاحبه، غنی‌سازی مفاهیم از طریق جدول راهنمای ارتباط شرطی اسکات و هاول (۲۰۰۸) صورت گرفته است (فرودی و حجازی، ۱۳۹۹). در نگاره (۴) پالایش مفهومی مقوله‌های اصلی بیان شده است.

نگاره (۴): پالایش مفهومی مقوله‌های اصلی پژوهش

مقوله اصلی	چه چیزی	چه موقع	چرا	چطور	پیامد
انتظارات نامعقول و طیف گسترده استفاده‌کنندگان و شکاف دانشی	انتظارات استفاده‌کنندگان در خصوص کشف تقلب را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	هنگام ارزیابی و تصمیم‌گیری	انتظار نامعقول و دانش ناکافی	ادراک فردی	افزایش شکاف و کاهش قابلیت اطمینان
پیچیدگی کسب و کار	پیچیدگی کسب و کار را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	هنگام اجرای حسابرسی	تغییر در نیازهای مشتری	رشد فناوری اطلاعات	حسابرسی ناکارآمد
عوامل اقتصادی و عوامل مدیریتی و سیاسی	اقتصاد دولتی و غیررقابتی نبود حسابداری تورمی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	هنگام ارائه خدمات	ساختار سیاسی اقتصاد	اقتصاد انحصاری	اقتصاد متورم و عدم شایستگی در سمت‌های مدیریتی
ناکارآمدی استانداردها و واگرایی در قوانین	نقص قوانین پایه، واگرایی بین استانداردها و قوانین و مقررات را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	قبل و هنگام اجرای کار	ترجمه ناقص و عدم انسجام	مطابقت با استانداردها بین المللی	شکاف عمیق بین کسب و کار و قابلیت اجرای استانداردها
عملکرد نامطلوب و نظارت ناکافی مجامع و نهاد ناظر	عملکرد ضعیف حساب‌رسان، نظارت ناکافی مجامع حرفه‌ای و نهادهای ناظر را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	قبل و هنگام ارائه خدمات	فقدان سیستم پایش عملکرد و نقض آیین رفتار حرفه‌ای	ترس از تداوم فعالیت، نبود زیرساخت لازم	تخصیص غیربهبه منابع، کیفیت پایین حسابرسی‌ها
رشد و تغییرات فناوری اطلاعات و کیفیت پایین گزارشگری مالی	تأثیرات رشد فناوری اطلاعات و کیفیت پایین گزارشگری مالی را چگونه ارزیابی می‌کنید؟	قبل و بعد از ارائه خدمات	عدم دانش کافی حساب‌رسان، عوام‌ل مدیریتی و نظارتی	آموزش مستمر	کیفیت پایین حسابرسی و بی‌اعتمادی
محدودیت‌های ذاتی و محافظه‌کاری حساب‌رسان	محافظه‌کاری حساب‌رسان را در افشای پیامدهای اقتصادی، چگونه ارزیابی می‌کنید؟	پیش از ارائه خدمات - هنگام اجرای کار	ماهیت حسابرسی و عدم مسئولیت‌پذیری	مسئولیت‌پذیری اجتماعی	شکل‌گیری انتظارات غیرمنطقی، ابهام در خصوص استقلال

در کد گذاری بخش های پیشین، مقوله‌ها به صورت نظام مند، بهبود و توسعه یافتند و با زیر مقوله‌ها پیوند داده شدند؛ با این حال، این مقوله‌ها باید برای تشکیل یک آرایش نظری بزرگ تر یکپارچه شوند (فرودی و حجازی، ۱۳۹۹). به همین منظور، الگوی جامع عوامل موثر بر شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش های مالی، در شکل ۲ ارائه شده است. در روش زمینه بنیان چندوجهی، بعد از تلیخیص نظریه، انطباق نظری و شفاف سازی با مبانی نظری موجود، صورت می پذیرد.



شکل ۱. الگوی جامع عوامل موثر بر شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش های مالی

الگوی نهایی شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش‌های مالی، با مبانی نظری موجود سازگاری دارد و از انسجام نظری لازم برخوردار است. نگاره (۵) نشان می‌دهد کدام یک از مقوله‌های شکاف انتظارات با ادبیات موجود انطباق دارد و کدام یک از مقوله‌های جدید به ادبیات موجود اضافه می‌شود. مؤلفه‌های اضافه شده توسط ۵ نفر از صاحب‌نظران به تایید رسیده و در بخش معادلات ساختاری نیز اعتبارسنجی شده است.

نگاره (۵): غنی‌سازی / صحه‌گذاری داده‌ها

انطباق نظریه با یافته‌ها (صححه‌گذاری)	صاحب‌نظر، محقق	مؤلفه‌های موجود در ادبیات
مؤلفه جدید	-	رشد فناوری اطلاعات و دگرذیسی دیجیتال (عدم واکنش به‌موقع، نبود دانش و تخصص کافی بکارگیری فناوری اطلاعات در محیط‌های پیچیده، هزینه‌های اجرایی زیاد و نبود ساختار لازم برای اجرای حسابرسی رایانه‌ای) پیچیدگی محیط کسب‌وکار و فعالیت‌های شرکت (نارسایی در سیستم کنترل‌های داخلی، ماهیت پیچیده و غیرقابل کشف تقلب‌ها)
مؤلفه جدید	-	عوامل مدیریتی و سیاسی (حکمرانی سیاسی در حرفه حسابرسی، شکاف در حوزه سرمایه‌داری، نبود حسابداری تورمی، نبود بستر لازم برای ارزش‌گذاری منصفانه، صوری بودن برخی حسابرسی‌ها به‌واسطه نفوذ سیاسی، نفوذ زیاد سهامداران عمده در تصمیم‌گیری‌ها)
مؤلفه جدید	-	عوامل اقتصادی (فقدان خط‌مشی اقتصادی و اجرا نشدن صحیح اصل ۴۴ قانون اساسی، غیررقابتی بودن بازار که موجب عدم قابلیت مقایسه اطلاعات در صنایع مختلف می‌شود، وجود الیگارش‌های مالی در اقتصاد کشور که با حرفه حسابرسی همخوانی ندارد)
مؤلفه جدید	-	عدم توجه به مسئولیت‌های اجتماعی و گزارشگری پایداری شرکت‌ها (انزوایی، عدم توجه به نیازهای جامعه و عدم افشای پیامدهای اقتصادی شرکت)

مؤلفه‌های موجود در ادبیات	صاحب نظر، محقق	انطباق نظریه با یافته‌ها (صحه گذاری)
به‌روز نبودن قانون تجارت و قوانین پایه، افراط در وضع قوانین و عدم انسجام در قوانین و مقررات (نبود تشریک مساعی در قانون گذاری، میان تشکل‌های حرفه‌ای و نهادهای ناظر و استاندارد گذار)	-	مؤلفه جدید
ناکارآمدی در نظارت مجامع حرفه‌ای و نهادهای ناظر (عدم پاسخگویی حساب‌رسان، نبود پایش فنی کیفیت حسابرسی‌ها، فقدان تعریف مناسبی از حسابرس مسئول، تعامل نامناسب بین حساب‌رسان مستقل و داخلی، تعدد مؤسسات حسابرسی و توزیع ناعادلانه حق الزحمه)	-	مؤلفه جدید
شکاف فردی، ادراکی و دانشی (انتظار کشف قلب، عدم آموزش کافی استفاده کنندگان، سوگیری ادراک، تضاد شناختی نسبت به نقش اعتباردهی)	ولیان و همکاران (۱۳۹۷)، فروغی و عسگری ارجنگی (۱۳۹۶)، علی زاده و ناصری (۱۳۹۳)، علیخانی (۱۳۸۰)، بزرگ اصل (۱۳۷۹)، هامیلتون و اسمیت (۲۰۲۱)، ایلول و سکلانا (۲۰۲۰)	به‌غیر از مقوله‌های فرعی زیر، در سایر موارد با ادبیات موجود انطباق دارد. «ضعف دانش در ارکان تصمیم‌گیری و عدم شایسته‌سالاری در ارکان مدیریتی» و «تضاد شناختی نسبت به حرفه به‌عنوان ابزار یاری‌دهنده»
عملکرد نامطلوب حساب‌رسان (اثربخش نبودن فرایندها، استقلال ناکافی، عدم رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، عدم صلاحیت و دانش فنی در حوزه فناوری اطلاعات، عدم دانش کافی در مهارت‌های استاندارد، عدم اجرای صحیح حسابرسی مبتنی بر ریسک، بی‌موقع بودن گزارش‌ها)	نیکخواه آزاد و مجتهدزاده (۱۳۷۹)، گذار و اشمیت (۲۰۲۰)، ایلول و سکلانا (۲۰۲۰)، ACCA (۲۰۲۰)، اولوهیده و همکاران (۲۰۲۰)، نجیب (۲۰۱۷)، محمود و البکش (۲۰۱۷)	به‌غیر از مقوله‌های فرعی زیر، در سایر موارد با ادبیات موجود انطباق دارد. «عدم اجرای صحیح حسابرسی مبتنی بر ریسک» و «عدم صلاحیت و دانش فنی در حوزه فناوری اطلاعات»
تفسیرپذیری قوانین و مقررات	نیکبخت و همکاران (۱۳۹۱)، گرای و همکاران (۲۰۱۱)، ACCA (۲۰۲۰)	انطباق دارد
طیف گسترده استفاده کنندگان و تضاد شناختی	ولیان و همکاران (۱۳۹۷)	انطباق دارد
استانداردهای ناکارا (پیچیدگی استانداردها، عدم تطبیق با شرایط محیطی، عدم قابلیت اجرا در فضای کسب‌وکار، توجه ناکافی به نیازهای	نیکبخت و همکاران (۱۳۹۱)، طومو و یحیی (۲۰۱۸)، لی و همکاران	به‌غیر از مقوله‌های فرعی زیر، در سایر موارد با ادبیات موجود انطباق دارد.

مؤلفه‌های موجود در ادبیات	صاحب نظر، محقق	انطباق نظریه با یافته‌ها (صحنه گذاری)
استفاده کنندگان و مسئولیت‌پذیری اجتماعی در متن استانداردها)	(۲۰۰۷)، پورتر (۱۹۹۳)، ACCA (۲۰۲۰)	«ترجمه محض استانداردها و عدم مطابقت با شرایط محیطی کشور» و «عدم توجه به حوزه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی»
کیفیت گزارشگری مالی فقدان بستر نرم‌افزاری سنجش و پایش کیفی گزارشگری مالی و توجه مضاعف به جنبه عمومی گزارشگری مالی)	بزرگ اصل (۱۳۷۹)، آقی و همکاران (۲۰۱۳)	انطباق دارد
محدودیت‌های ذاتی و ماهیت حرفه حسابرسی فقدان پوشش بیمه مسئولیت مدنی، ماهیت غیر ملموس و غیر انتظامی حسابرسی، ماهیت توضیحی رویدادهای تاریخی، انجام حسابرسی از روی الزام و نه ضرورت، حق‌الزحمه پایین نسبت به سایر خدمات حرفه‌ای)	سالادریگوئز و گرانو (۲۰۱۴)، هانیفا و هیدایب، ۲۰۰۷، احمدزاده و همکاران (۱۳۹۲)، نجیب (۲۰۱۷)، رانک واسکمیت (۲۰۱۴)	به‌غیر از مقوله‌های فرعی زیر، در سایر موارد با ادبیات موجود انطباق دارد. «نبود پوشش بیمه‌ای مسئولیت مدنی برای حسابرسان به دلیل عدم شناخت بیمه‌گرها» و «ماهیت توضیحی رویدادهای تاریخی»
محافظة کاری حسابرسان محافظة کاری در انعکاس واقعیت‌های اقتصادی، از دست دادن استقلال به واسطه حفظ تداوم فعالیت	مک انروی و مارتینز (۲۰۰۱)، چانگ (۱۹۹۵)	انطباق دارد

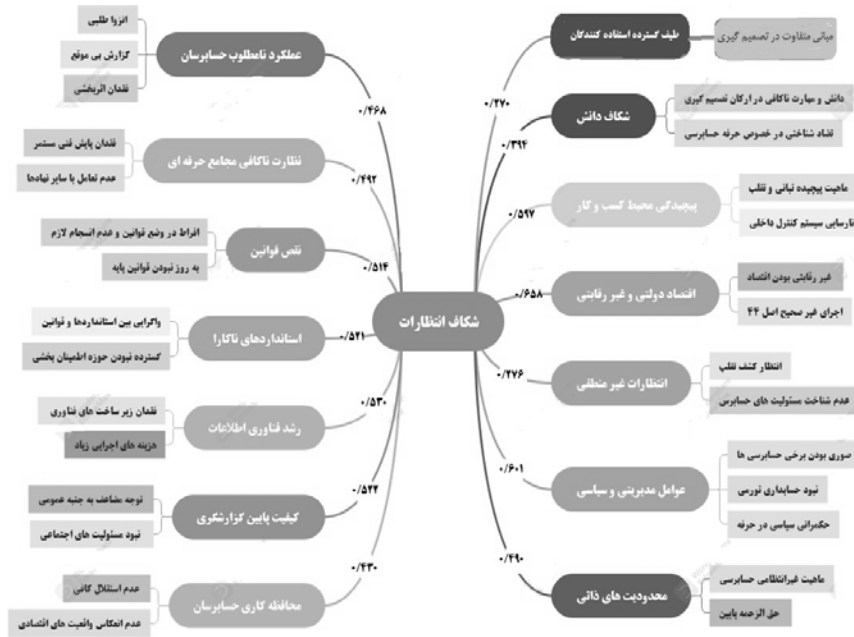
در بخش دوم از بین اساتید خبره، شرکای مؤسسات حسابرسی، تحلیلگران مالی و سایر اعضای نمونه آماری تعداد ۷۱۳ نفر انتخاب شد و با بهره‌گیری از فرمول کوکران، ۲۴۹ فقره پرسشنامه بین اعضای پانل مصاحبه‌شونده و سایر نفرات، توزیع گردید. از میان پرسشنامه‌های توزیع شده، ۱۸۰ فقره، قابل استفاده ارزیابی شد که ۱۷ نفر در بخش مصاحبه‌شوندگان بخش اول قرار داشتند. همچنین، تعداد ۲۷٪ پاسخ‌دهندگان را زن و ۷۳٪ آنها را مرد تشکیل دادند. ۴۷٪ از پاسخ‌دهندگان با مدرک تحصیلی دکتری، ۳۱٪ دانشجوی دکتری، ۱۹٪ مدرک کارشناسی ارشد و ۳٪ با مدرک کارشناسی در این بخش مشارکت نمودند. همان‌طور که در نگاره (۶) بیان شده است، مقادیر بارهای عاملی بیش از ۰/۴ می‌باشد که نشان می‌دهد به‌طور متوسط سازه بیش از نیمی از واریانس معرف‌های متناظر را تشریح می‌کند. همچنین، میانگین واریانس استخراج شده هریک از مؤلفه‌ها بیش از ۰/۴ است که نشان می‌دهد سازه از روایی و همگرایی مناسبی برخوردار است و مؤید تحلیل عاملی تاییدی نیز می‌باشد.

نگاره (۶): نتایج تحلیل عاملی

AVE	خطای استاندارد	بار عاملی	گویه
۰/۴۳۲	۰/۰۷۴	۰/۴۶۷	انتظار کشف تقلب توسط حسابرسان
۰/۴۴۵	۰/۰۷۴	۰/۴۵۲	طیف گسترده استفاده کنندگان
۰/۵۸۹	۰/۰۷۲	۰/۶۸۷	شکاف دانشی بین گروه‌های مختلف و تضاد شناختی
۰/۵۹۲	۰/۰۷۱	۰/۶۷۱	پیچیدگی محیط کسب و کار و فعالیت‌های شرکت
۰/۵۴۷	۰/۰۷۳	۰/۷۵۳	اقتصاد دولتی و غیررقابتی بودن بازار
۰/۵۵۲	۰/۰۷۲	۰/۶۹۲	عوامل مدیریتی و سیاسی
۰/۵۲۰	۰/۰۷۳	۰/۵۰۸	عملکرد نامطلوب حسابرسان
۱/۰۰۰	۰/۰۷۳	۱/۰۰۰	عدم انسجام و به‌روز نبودن قوانین پایه
۰/۵۳۶	۰/۰۷۲	۰/۵۱۱	استانداردهای ناکارآمد
۰/۴۹۲	۰/۰۷۴	۰/۵۴۵	نبود نظارت کافی بر عملکرد حسابرسان توسط نهادهای ناظر
۱/۰۰۰	۰/۰۷۴	۱/۰۰۰	رشد فناوری اطلاعات
۱/۰۰۰	۰/۰۷۲	۱/۰۰۰	کیفیت پایین گزارشگری مالی
۰/۶۵۹	۰/۰۷۲	۰/۷۶۱	محدودیت‌های ذاتی
۱/۰۰۰	۰/۰۷۳	۱/۰۰۰	محافظه کاری حسابرسان

برای آزمون روایی واگرا از روش فورنل ولارکر (۱۹۸۱) استفاده شده است تا رابطه هر مؤلفه با معرف‌هایش، مشخص گردد. انتظارات غیرمنطقی به میزان (۰/۶۵۷)، طیف گسترده استفاده کنندگان (۰/۶۶۷)، شکاف دانشی گروه‌های ذینفع (۰/۶۶۷)، پیچیدگی محیط کسب و کار (۰/۷۶۷)، اقتصاد دولتی و غیررقابتی (۰/۷۶۹)، عوامل مدیریتی و سیاسی (۰/۷۳۹)، عملکرد نامطلوب حسابرسان (۰/۷۴۲)، نقص قوانین پایه (۰/۷۲۱)، استانداردهای ناکارآمد (۱/۰۰۰)، نظارت ناکافی بر عملکرد حسابرسان (۰/۶۹۴)، رشد فناوری اطلاعات (۰/۷۰۱)، کیفیت پایین گزارشگری مالی (۰/۸۷۲)، محدودیت‌های ذاتی حسابرسی (۱/۰۰۰) و محافظه کاری حسابرسان به میزان (۱/۰۰۰) با معرف‌های خود در تعامل هستند. همچنین، نتایج سنجش سازگاری درونی و پایایی مدل یعنی آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بر اساس همبستگی درونی گویه‌ها، به ترتیب ۰/۷۱۱ و ۰/۷۹۶ بوده که نشان می‌دهد، مدل برازش شده از پایایی مناسبی برخوردار است.

نتایج تحلیل مسیر هر یک از مؤلفه‌های اصلی شکاف انتظارات در شکل ۲ نمایش داده شده است.



شکل ۲: مدل معادلات ساختاری پژوهش

بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسی دانش‌تردید حرفه‌ای و تعقیب و جمع‌آوری شواهد تاریخی است، درحالی‌که سرمایه‌گذاری و تحلیلگری، دانش پیش‌بینی رویدادها است که اهداف حسابرسی را با اهداف سرمایه‌گذاری و تحلیل‌گری ناهمگون ساخته است. در این پژوهش سعی شد عوامل موثر بر شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی شناسایی و میزان تاثیر هر یک از این عوامل تبیین شود. شکاف فردی، دانشی و ادراکی، عملکرد نامطلوب حسابرسان، طیف گسترده استفاده‌کنندگان و تضاد شناختی، استانداردهای ناکارآمد، نبود نظارت کافی بر عملکرد حسابرسان، عدم تعامل بین تشکلهای حرفه‌ای و نهادهای ناظر، کیفیت پایین گزارشگری مالی، محافظه‌کاری حسابرسان و محدودیت‌های ذاتی حسابرسی، با ادبیات موجود شکاف انتظارات مطابق با روش شناسی زمینه بنیان‌چندوجهی انطباق داشت. همچنین، رشد فناوری اطلاعات، پیچیدگی محیط کسب‌وکار، عوامل مدیریتی و حکمرانی سیاسی، اقتصاد دولتی و غیررقابتی، عدم توجه به

مسئولیت‌های اجتماعی و گزارشگری پایداری، شکاف قانونی ناشی از واگرایی در تفسیر قوانین و مقررات نیز، به‌عنوان مؤلفه‌های جدید، به ادبیات موجود اضافه شد. علاوه بر آن، بازارهای مالی ناکارآمد، کیفیت پایین حسابرسی، کیفیت پایین گزارشگری مالی، اثرات اقتصادی، قانونی و اجتماعی و خدشه‌دار شدن اعتبار حرفه از پیامدهای وجود شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی تبیین گردید.

در بخش دوم پژوهش، پرسشنامه ای مبتنی بر مفاهیم مستخرج از کدگذاری مصاحبه‌ها تدوین گردید و بین اعضای نمونه آماری پژوهش توزیع شد تا میزان تاثیر هر یک از عوامل ایجادکننده شکاف انتظارات نیز آزمون گردد. نتایج مدل‌سازی معادلات ساختاری نیز نشان داد، اقتصاد دولتی و غیررقابتی و عوامل مدیریتی و سیاسی به ترتیب با ضریب ۰/۶۵۸ و ۰/۶۰۱، بیشترین تاثیر و طیف گسترده استفاده‌کنندگان و شکاف دانشی بین گروه‌های مختلف ذینفعان به ترتیب با ضریب ۰/۲۷۰ و ۰/۳۹۴ کمترین تاثیر را در ایجاد شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی دارند.

گزارش‌های حسابرسی به‌مثابه یک کالای عمومی و رایگان در دسترس ذینفعان قرار دارد که حاضر نیستند، هزینه‌ای بابت کیفیت گزارش‌ها، پرداخت کنند. علیرغم اینکه ممکن است گزارش حسابرسان، حاوی مصادیق تقلب و تبانی باشد، اما به دلیل عدم تصریح واژه تقلب، ممکن است توانایی درک پیام‌های صادره توسط استفاده‌کنندگان فراهم نباشد. نحوه انتصاب مدیران به‌گونه‌ای است که بین دانش مالی و حوزه مسئولیت آن‌ها شکاف ایجاد شده است و مدیریت‌ها بر اساس توانمندی، دانش و تجربه آنان، نیست. بنابراین، بازخورد مناسبی از بندهای حسابرسی در مجامع عمومی صورت نمی‌پذیرد.

حسابداری در سایر کشورها، محصول روابط اجتماعی است، درحالی‌که در ایران، محصول روابط سیاسی است. در کشور ما حسابرسی، به‌منظور اخذ امضا برای برگزاری مجمع و یا مقاصد مالیاتی با کمترین هزینه صورت می‌پذیرد، درحالی‌که حسابرسی از روابط اجتماعی پدیدآمده است و در بسیاری از کشورها، حسابرسی از ضرورت و نه الزام، پدید می‌آید. در کشور ما استانداردهای حسابداری و حسابرسی با شرایط محیطی کشور و کسب و کارهای موجود به‌خوبی تطبیق داده نشده

است و حاصل ترجمه استانداردهای بین‌المللی است که شکاف عمیقی بین کسب‌وکارها و استانداردها ایجاد کرده است. به‌طور کلی در استانداردها، به نیازهای استفاده‌کنندگان کمتر توجه شده است و استانداردهایی که در یک اقتصاد رقابتی با قوانین به‌روز تدوین شده است را نمی‌توان در یک اقتصاد دولتی و غیرشفاف اجرا نمود. این مسئله کیفیت گزارشگری مالی را نیز تحت‌تاثیر خود قرار داده است.

یکی از عوامل موثر بر شکاف انتظارات، عملکرد نامطلوب حسابرسان، نقض استقلال در سایه حفظ تداوم فعالیت (به‌خصوص در ۶ ماهه دوم سال) و عدم رعایت آیین رفتار حرفه‌ای بود. همچنین، وجود تعداد زیاد مؤسسات حسابرسی نیز به توزیع ناعادلانه حق‌الزحمه حسابرسی کمک می‌کرد. گسترده نبودن حوزه اطمینان بخشی به‌خصوص در بحث مسئولیت‌پذیری اجتماعی، موجب بی‌اعتمادی جامعه نسبت به حسابرسان در حفظ ارزش‌های اخلاقی و حرفه‌ای آنان شده است. در خصوص این‌گونه محافظه‌کاری‌ها که در سایه تداوم فعالیت و حفظ مشتری صورت می‌پذیرد، قوانین محکم و سخت‌گیرانه‌ای وجود ندارد و حسابرسان زیر چتر استانداردها خود را بیمه نموده و واقعیت‌های اقتصادی و پایداری شرکت‌ها را افشا نمی‌کنند. این مسئله ممکن است، ناشی از نبود تعریف جامعی از حسابرس مسئول در ساختار حرفه حسابرسی باشد. وجود و تداوم شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، در نهایت به سلب اعتماد عمومی و بی‌اعتمادی، منجر خواهد شد. انحراف مصرف تسهیلات، پول‌شویی افسارگسیخته، سرمایه‌گذاری‌های غیرمولد و ناکارا، جذب نیروی انسانی ناکارآمد، گزارش با تاخیر، همگی از پیامدهای وجود شکاف، بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌باشد.

از سوی دیگر، می‌توان اذعان نمود حرفه حسابرسی ابزارهای لازم برای بهره‌مندی از تمامی ظرفیت‌ها (انسانی و ابزارهای نوین) را ندارد. همچنین، با تقویت درک و دانش استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، در خصوص ماهیت حسابرسی و نقش و مسئولیت‌های آنان می‌توان بخشی از این شکاف را پر کرد. آموزش‌های ترویجی به‌منظور آگاهی‌بخشی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، می‌تواند در خصوص شناخت مسئولیت‌های حسابرسان یاری‌دهنده باشد و نگرش و بینش ملی نسبت به حرفه حسابرسی، به‌عنوان یک ابزار اجتماعی یاری‌دهنده، ایجاد کند و با تقویت فرهنگ ضروری

سازی حسابرسی، تقاضا برای کیفیت بالای حسابرسی نیز افزایش پیدا خواهد کرد. همچنین، تغییر سبک آموزش در رشته حسابداری و حسابرسی در دانشگاه‌ها و مراکز آموزشی، می‌تواند به غنای حرفه حسابرسی بیافزاید. علاوه بر این، می‌توان با ایجاد قوه قهریه و مرجعی برای گزارش‌های مردمی، در خصوص قصور و سهل‌انگاری حسابرسان، پایش همگانی ایجاد نمود. تلاش برای رقابتی کردن صنایع (مانند صنعت فرش و لبنیات)، تعامل بین تشکل‌های حرفه‌ای در پایش مستمر کیفیت حسابرسی، الزام به پایبندی کامل به آیین رفتار حرفه‌ای، تشریک‌مساعی و انسجام قوانین و مقررات و استانداردها، از مواردی هستند که در راستای کاهش شکاف انتظارات، گامی اساسی تلقی می‌شوند. همچنین، تغییر لحن استانداردهای حسابرسی در جهت افزایش سودمندی اجتماعی، کمک به تصمیم‌گیری و ارائه اطلاعات برای پیش‌بینی رویدادهای آتی، و از همه مهم‌تر، بهره‌گیری از فناوری اطلاعات و ایجاد زیرساخت‌های لازم برای اجرای آن در همگرایی انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، اثرگذار خواهد بود.

با توجه به اینکه تحقیق حاضر صرفاً به بررسی عوامل موثر بر ایجاد شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی پرداخته است، پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی موضوعات زیر نیز مورد بررسی قرار گیرد:

- ۱) بررسی نقش نهادهای ناظر و مجامع حرفه‌ای در همگرایی بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی،
- ۲) همگون‌سازی انتظارات ذینفعان گزارش‌های مالی و متن استانداردهای حسابرسی با تاکید بر مسئولیت‌های اجتماعی،
- ۳) تاثیر گزارشگری پیامدهای اقتصادی عملکرد شرکت‌ها بر رابطه شکاف بین انتظارات استفاده‌کنندگان و حسابرسان،
- ۴) بررسی رابطه بین اصلاح قوانین کسب و کار و کیفیت حسابرسی.

همواره تحقیقات عل‌می با محدودیت‌هایی مواجه بوده است که بخشی از آن مربوط به دسترسی مطالعات کتابخانه‌ای و بخشی دیگر مربوط به اطلاعات آماری است. در پژوهش حاضر دو محدودیت وجود داشت. محدودیت اول مربوط به دشواری مشارکت دادن افراد خبره در مصاحبه

(بخش اول پژوهش) و معذوریت مراجعه حضوری به دلیل گسترش کرونا بود و محدودیت دوم، عدم تکمیل مناسب پرسشنامه‌ها به دلیل شناسایی تعداد زیاد عوامل ایجادکننده شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی در پرسشنامه بود که علیرغم کاهش نمونه آماری، مجموع پاسخ‌های دریافتی (با توجه به فرمول کوکران)، قابل قبول ارزیابی گردید.

منابع

- بهزادیان، فتاح، ایزدی نیا، ناصر. (۱۳۹۶). بررسی فاصله انتظارات حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی در خصوص کیفیت خدمات. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۱۰)، ۸۸-۶۷.
- بزرگ اصل، موسی. (۱۳۷۹). برداشت حسابرسان و استفاده کنندگان از محتوای پیام‌های ارسال شده به وسیله گزارش‌های حسابرسی. رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- رویائی، رمضانعلی، محمدی، مهدی. (۱۳۹۴). اخلاق و حرفه ای‌گرایی در حسابداری. تهران، انتشارات کتابخانه فرهنگ، چاپ سوم.
- رحیمیان، نظام‌الدین، زمانی فرد، ندا. (۱۳۹۴). شکاف انتظارات از حرفه حسابرسی، مسائل و چالش‌ها. مجله حسابر، ش ۷۶، ۱۱۴-۱۰۶.
- گرنندل، زهرا، آزادی، کیهان. (۱۴۰۰). اثر تعدیلی جنسیت حسابر بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی. فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۳)، ۱۲۴-۱۰۷.
- صمیمی، سعید، برادران حسن زاده، رسول، دانشور، هادی. (۱۳۹۹). تاثیر محافظه‌کاری حسابر بر ریسک دادخواهی و عدم تقارن اطلاعاتی. هجدهمین همایش ملی حسابداری، یزد، ایران.
- علی زاده، الهام، نصری، احمد، کرد تمینی، بهمن. (۱۳۹۳). آتارسوگیری ادراک و فاصله انتظارات حسابرسی در ارزیابی تصمیمات حسابر. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه سیستان و بلوچستان.
- فروغی، اریه، عسگری ارجنکی، مجتبی. (۱۳۸۴). بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب. مجله دانش حسابرسی، ۱۷(۶۸)، ۸۲-۶۳.
- فرودی، مریم، حجازی، رضوان. (۱۳۹۹). ارائه الگوی مفهومی مدیریت سود مبتنی بر روش نظریه داده بنیاد چند وجهی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۸)، ۹۵-۱۲۰.
- میرهاشمی نسب، سید امیرحسین، مرسلی ارزنق، زلیخا، الهویی نظری، مینا. (۱۴۰۰). تاثیر گزارش حسابر بر مربوط بودن اطلاعات حسابداری گزارش شده توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران. مجله حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۲)، ۶۰-۴۳.
- مهرانی، ساسان، نونهال نهر، علی اکبر. (۱۳۹۲). آزمون تأثیر رویکردهای قضاوتی زبان در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۰(۳)، ۱۴۴-۱۲۳.

نیکبخت، محمدرضا، رضایی، فرامرزه، خرم، اسماعیل. (۱۳۹۲). بررسی عوامل موثر بر فاصله انتظاراتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در محیط ایران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۵(۲۰)، ۳۳-۱۸.

نیکبخت، محمدرضا، سلیمانی امیری، غلامرضا، مومنی، منصور، حسین پور، امیرحسین. (۱۴۰۰). تأثیر اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۱)، ۷۵-۱۰.

ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا، اروئی، مهران. (۱۳۹۷). تعدیل شکاف انتظارات حسابرسی بر اساس استراتژی‌های منابع انسانی از طریق رویکرد تئوری راف و تئوری خاکستری. حسابداری مدیریت ۱۱(۳۹)، ۱۳۷-۱۱۵.

References

- Alizadeh, E. Naseri, A. Kurd Tamini, B. (2014). The effects of perception bias and the distance of audit expectations on the evaluation of auditor decisions, Master Thesis. Sistan and Baluchestan University. (In Persian).
- Albeksh, H. M. A. (2017). The role of auditing quality in narrowing the Expectation Gap in auditing profession. *International Journal of Advanced Research*, 4(2), 1585-1597.
- ACCA. (2020). Closing the expectation gap in audit, www.accaglobal.com.
- Olagunju, A., & Leyira, M. C. (2012). Audit expectation gap: Perspectives of auditors and audited account users. *International Journal of Development and Management Review*, 7(1).
- Adeyemi, S. B., & Olowookere, J. K. (2011). Stakeholders' perception of audit performance gap in Nigeria. *International journal of accounting and financial reporting*, 1(1), 152-172.
- Agyei, A., Aye, B. K., & Owusu-Yeboah, E. (2013). An assessment of audit expectation gap in Ghana. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(4), 112-118.
- Behzadian, F., & Nia, N. I. (2017). An Investigation of expectation gap between independent auditors and users from auditing services related to the quality of auditing services based on their role and professional features. *Asian Journal of Accounting Research*. (in Persian).
- Bozorgasl, M. (2000). Auditors 'and Users' Perceptions of the Content of Messages Sent by Audit Reports. PhD Thesis, Allameh Tabatabai University. (In Persian).
- Boyle, D., & Canning, M. (2005). The Impact of Audit Education on Perceptions of Deficient Auditor Performance. *Irish accounting review*, 12(1).
- Commission on Auditor's Responsibilities, (Cohen Commission). (1978). Report, Conclusions and Recommendations. New York.

- Foroughi, A., & Asgari Arjangi, M. (2005). Audit Expectations Gap in Fraud Detection. *Journal of Audit Science*, 17(68), 63-82. (In Persian).
- Foroudi, M. Hejazi, R. (1399). Presenting a Conceptual Model of Profit Management Based on Multidimensional Foundation Data Theory. *Quarterly Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 12(48), 120-95. (in Persian).
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of marketing research*, 18(1), 39-50.
- Fossung, M. F., Fotoh, L. E., & Lorentzon, J. (2020). Determinants of audit expectation gap: the case of Cameroon. *Accounting Research Journal*.
- Grandel, Z. & Azadi, K. (2021). Investigating the Adjustment Effect of Auditor Gender on the Relationship between Audit Quality and Audit Fee. *Accounting and Social Benefits Journal*, 11(3), 124-107. (In Persian).
- Gray, G. L., Turner, J. L., Coram, P. J., & Mock, T. J. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, 25(4), 659-684.
- Goddard, F., & Schmidt, M. (2020). Attributes influencing clients' auditor choices: The expectation gaps between auditors and board members. *Current Issues in Auditing*, 14(2), A1-A14.
- Goldkuhl, G., & Cronholm, S. (2010). Adding theoretical grounding to grounded theory: Toward multi-grounded theory. *International journal of qualitative methods*, 9(2), 187-205.
- Hamilton, E. L., & Smith, J. L. (2021). Error or fraud? The effect of omissions on management's fraud strategies and auditors' evaluations of identified misstatements. *The Accounting Review*, 96(1), 225-249.
- Hassink, H. F., Bollen, L. H., Meuwissen, R. H., & de Vries, M. J. (2009). Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 18(2), 85-100.
- Haniffa, R., & Hudaib, M. (2007). Locating audit expectations gap within a cultural context: The case of Saudi Arabia. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(2), 179-206.
- Humphrey, C., Moizer, P., & Turley, S. (1992). The audit expectations gap—plus ça change, plus c'est la même chose? *Critical perspectives on accounting*, 3(2), 137-161.
- Holt, G., & Moizer, P. (1990). The meaning of audit reports. *Accounting and business research*, 20(78), 111-121.
- Houghton, K., Jubb, Ch. Michael, K. (2011). Materiality in the context of audit: the real expectations gap, *Managerial Auditing Journal*, 35(9), 482- 500.
- Jones, M., & Alony, I. (2011). Guiding the use of Grounded Theory in Doctoral studies—an example from the Australian film industry.
- Jayasena, S., Ajward, R., & Dissabandara, H. (2017). The Audit Expectations Gap and the Role of Audit Education: Evidence from Sri Lanka. *Vidyodaya Journal of Management*, 3(1), 01-26.

- Liggio, C.D. (1974). The expectation gap: the accountant's waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 3(2), 27-44.
- Liu, X. (2018). Discussion about categories management of AEG: logic engineering perspective. *Auditing Research*, 265-71.
- Mehrani, S., Nonahal Nahr, A. (2013). Evaluating the Effect of the Judgmental Approaches of Language in Reducing Audit Expectation Gap. *Accounting and Auditing Review*, 20(3), 123-144. doi: 10.22059/acctgrev.2013.35679. (In Persian).
- Mirhasheminasab, S., morsaliazanagh, Z., alhovinazari, M. (2021). The Impact of Auditor's Report on Relevance of Reported Accounting Information in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(2), 43-60. doi: 10.22051/ijar.2020.29825.1573. (In Persian).
- McEnroe, J. E., & Martens, S. C. (2001). Auditors' and investors' perceptions of the "expectation gap". *Accounting Horizons*, 15(4), 345-358.
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., & Warne, R. C. (2013). The audit reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 323-351.
- Masoud, N. (2017). An empirical study of audit expectation-performance gap: The case of Libya. *Research in International Business and Finance*, 41, 1-15.
- Nikbakht, M., Soleimani amiri, G., momeni, M., Hosseinpour, A. (2021). Effects of Management Ingratiation, Earnings Management Incentives, and Audit Committee Communication with the External Auditor on Auditors' Judgment Quality. *Empirical Research in Accounting*, 11(1), 75-104. doi: 10.22051/jera.2020.28932.2581. (In Persian).
- Nikbakht, M., Rezaie, F., Khoram, E. (2013). Factors Affecting Expectation Gap Auditors and financial Statements Users. *Accounting and Auditing Research*, 5(20), 18-33. doi: 10.22034/iaar.2013.104502.. (in Persian).
- Porter, R. (1993). A recurring issues in auditing: Back to the future, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9, 4-29.
- Rahimian, N., Zamani Fard., N. (2015). Gap of Expectations from the Auditing Profession, Issues and Challenges. *Auditor's Journal*, 76. (In Persian).
- Royaei, R., & Mohammadi, M. (2015). *Ethics and professionalism in accounting*. Farhang Library Publications, third edition. (In Persian).
- Ruhnke, K., & Schmidt, M. (2014). The audit expectation gap: existence, causes, and the impact of changes. *Accounting and Business research*, 44(5), 572-601.
- Samimi, S., Bradaran Hassanzadeh., R. & Daneshvar., H. (1399). The effect of auditor conservatism on litigation risk and information asymmetry, 18th National Accounting Conference. Yazd, Iran. (in Persian).
- Saladrigues, R., & Grañó, M. (2014). Audit Expectation Gap: Fraud detection and other factors. *European Accounting and Management Review*, 1(1).
- Saha, A., & Baruah, D. (2008). Audit Expectations Gap in India: An Empirical Survey. *ICFAI Journal of Audit Practice*, 5(2).

- Salehi, M. (2016). Quantifying audit expectation gap: a new approach to measuring expectation gap. *Zagreb International Review of Economics & Business*, 19(1), 25-44.
- Salehi, M., & Azary, Z. (2008). Fraud detection and audit expectation gap: Empirical evidence from Iranian bankers. *International Journal of Business and Management*, 3(10), 65-77.
- Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H., & Cooper, C. (1998). The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence. *Critical perspectives on accounting*, 9(3), 299-330.
- Teddle, C., & Yu, F. (2007). Mixed methods sampling: A typology with examples. *Journal of mixed methods research*, 1(1), 77-100.
- Toumeh, A. A., Yahya, S., & Siam, W. Z. (2018). Expectations gap between auditors and user of financial statements in the audit process: an auditors' perspective. *Asia-Pacific Management Accounting Journal (APMAJ)*, 13(3), 79-107.
- Valiyan, H., Abdoli, M., & Orooyee, M. (2018). Adjustment of audit expectation gap based on human resources strategies through the rough and gray theory. *Management Accounting*, 11(39), 115-137. (in Persian).

پرسشنامه

بسمه تعالی

باسلام واحترام، پرسشنامه ایی که درمقابل حضرتتعالی است به منظور ارائه الگویی برای همگرایی بین انتظارات حسابرسان و استفاده کنندگان از گزارش های مالی می باشد. نتایج حاصل از این پژوهش می تواند در اثربخشی فرآیندهای حسابرسی، ارتقای حرفه و تخصیص بهینه منابع کمک شایانی نماید و رهنمودی مدون در کاهش شکاف انتظارات ارائه دهد. از جناب عالی تقاضا می شود قبول زحمت نموده و بخشی از وقت گرانبهای خود را برای پاسخ به سوالات زیر اختصاص دهید و در انجام این پژوهش نویسندگان را یاری فرمایید.

الف) مشخصات مشارکت کننده:

۱- جنسیت: مرد زن

۲- شغل حرفه ایی شما کدام است؟

حسابرس* مدیر مالی حسابدار تحلیلگر مالی کارمند دارایی
کارمند بیمه تامین اجتماعی کارمند بانک سایر

*رده حرفه ایی شما نزد موسسه / سازمان حسابرسی که در آن فعالیت دارید کدام یک از موارد ذیل می باشد؟

حسابرس حسابرس ارشد سرپرست یا سرپرست ارشد مدیر یا شریک حسابرسی

۳. چند سال سابقه کار در شغل خود دارید؟ سال

۴. میزان تحصیلات شما چیست؟

- فوق‌دیپلم لیسانس فوق‌لیسانس دکتری دانشجوی دکتری دانشجوی فوق لیسانس سایر

ب) سوالات

توضیح: (مولفه‌های شناسایی شده به روش مصاحبه کیفی (زمینه بیان) از اساتید خبره دانشگاهی (رتبه عل‌می‌دانشیار و بالاتر) و خبرگان حرفه حسابرسی (مدیران ارشد سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی) و سایر استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی استخراج شده است و به‌منظور رتبه‌بندی عوامل و مقوله‌های فرعی با همکاری حضرت‌تعالی بکار گرفته می‌شود).

عوامل ایجادکننده شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی					
بدون تأثیر (۰)	تأثیر خیلی کم (۱)	تأثیر کم (۲)	تأثیر زیاد (۳)	تأثیر خیلی زیاد (۴)	مولفه
					عوامل زیر را در ایجاد شکاف انتظارات چگونه ارزیابی می‌کنید؟
					۱- انتظارات استفاده‌کنندگان در خصوص کشف تقلب توسط حسابرسان
					۲- درک نادرست از نقش و مسئولیت‌های حسابرسان (برای مثال دولت انتظار تفتیش و بازرسی و بازار سرمایه انتظار تأثیرگذاری بر قیمت سهام و شاخص را انتظار دارند)
					۳- ماهیت کالای عمومی گزارش‌ها و موج‌سواری استفاده‌کنندگان در راستای مجانی بودن اطلاعات
					۴- دیدگاه ایزاری و طلبکارانه استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی
					۱- طیف گسترده استفاده‌کنندگان که یک گروه غیرمنسجم را در مقابل یک گروه منسجم (حسابرسان) قرار می‌دهد.
					۲- شکل‌گیری انتظارات مضاعف از حرفه حسابرسی در سایه روابط اجتماعی
					۳- مبانی متفاوت در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان به دلیل تنوع آنان
					۱- عدم دانش کافی سایر استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی حتی با وجود مصادیق تقلب در متن گزارش‌ها
					۳- شکاف دانشی بین استانداردها و حسابرسان که ناشی از عدم شناخت کافی حسابرسان از استانداردها است.

					۴- ضعف دانش در ارکان تصمیم‌گیری و وجود پدیده تورم شغلی ناشی از عدم شایسته‌سالاری در ارکان مدیریتی	
					۵- نبود فرهنگ، دانش و شناخت کافی نسبت به حسابرسان به عنوان یک ابزار یاری‌دهنده و نه مچ‌گیرنده.	
					۶- نبود بازخورد مناسب و اقدام مقتضی از بندهای حسابرسی درمجامع عمومی	
					۷- عدم شناخت و دانش کافی حسابرسان نسبت به ریسک‌های موجود در واحد تجاری	
					۸- موانع اجرایی استانداردها از جمله عدم دانش کافی اجراکنندگان و هزینه اجرای آنها	
					۱- پیچیدگی محیط کسب و کار فعالیت‌های شرکت	پیچیدگی محیط کسب و کار
					۲- شکاف عمیق بین فضای کسب و کار و قابلیت اجرای استانداردها	
					۳- ماهیت پنهانی و پیچیده ثقل و تپانی‌ها که در قالب روکش کار صحیح ارائه می‌شود و هیچ اثری از آن نمی‌ماند	
					۴- نارسایی‌های موجود در سیستم کنترل داخلی که با تپانی و ثقل مدیریت همراه است.	
					۱- حکمرانی ناکارآمد و شکاف درحوزه سرمایه‌داری	عوامل مدیریتی و سیاسی
					۲- نبود جایگاه حرفه‌ای برای حسابرسی در اقتصاد کشور	
					۳- عدم استفاده کاربردی از گزارش‌های حسابرسی توسط استفاده‌کنندگان در شرایط اقتصادی حال حاضر کشور	
					۴- ریسک سیاسی و نوسان نرخ بهره بالا	
					۵- نبود حسابداری تومی که اطلاعات را در اقتصاد متورم نامربوط ساخته است	
					۶- نبود سازو کار لازم و الگوی مناسب برای ارائه ارزش منصفانه	
					۷- صوری بودن برخی حسابرسی‌ها ناشی از الزام قانونی و نه ضرورت (برای مثال با کدام گزارش حسابرسی مدیریت تغییر کرده است؟)	
					۸- واحدهایی هستند که بر اساس روابط، حمایت‌ها و دستورات بالادستی اساساً حسابرسی نمی‌شوند.	
					۹- نفوذ قابل ملاحظه سهامدار عمده در تصمیم‌گیری‌ها حتی انتخاب حسابرسان	
					۱۰- وجود تمایلات اعضای ناظر در برخی از مجامع حرفه‌ای حسابرسی به حکمرانی سیاسی در قانون‌گذاری	
					۱- تناقص در شکل و محتوای اکثر شرکت‌ها (خصوصی یا دولتی بودن آنها)	اقتصاد دولتی و غیررقابتی

					۲- نبود خط مشی اقتصادی و اجرا نشدن خصوصی سازی به معنای واقعی	
					۳- غیرقابلیت بودن بازار و در نتیجه عدم قابلیت مقایسه اطلاعات در صنایع مختلف	
					۴- اقتصاد دولتی در اختیار یک گروه خاص است (آلیگارش مالی) که اساسا با حسابرسی همخوانی ندارد.	
					۱- وجود قوانین و مقررات افراطی و نامنسجم	قوانین بالا دستی
					۲- تفسیرپذیری قوانین و مقررات (برای یک صورت مالی بعضا دو موسسه حسابرسی دو اظهار نظر متفاوت ارائه می دهند)	
					۳- نقص، تعارض و تقابل بین قانون تجارت، استانداردهای حسابداری و قانون مالیات های مستقیم	
					۴- عدم تفکیک وظایف و گزارش بازرس از حسابرس قانونی	
					۵- نبود استراتژی بلندمدت نسبت به انسجام قوانین و مقررات و در نتیجه بروز اشتباه در قضاوت حرفه ایی	
					۱- ترجمه محض و ناقص، عدم پیوستگی و انسجام استانداردها که با شرایط محیطی کشور به خوبی تطبیق داده نشده است.	استانداردهای ناکارآمد
					۲- شکاف عمیق در فضای کسب و کار داخلی با آنچه که در استانداردها قابلیت اجرا دارد.	
					۳- عدم توجه به نیازهای استفاده کنندگان در متن استانداردها و مجموع قوانین و مقررات	
					۴- سستی بودن ساختار و چارچوب گزارش های حسابرسی	
					۵- منطبق نبودن استانداردها با حوزه مسئولیت پذیری اجتماعی و در نتیجه عدم ورود حسابرسان به آن	
					۶- واگرایی بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی ناشی از استانداردهای ترجمه شده و قوانین مالیاتی منطبق بر شرایط محیطی و اقتصادی	
					۷- مقاصد متفاوت حسابرسی صورت های مالی با حسابرسی رعایت توسط ممیزان مالیاتی به دلیل قوانین متفاوت در رسیدگی ها	
					۱- کیفیت حسابرسی پایین ناشی از نحوه گزینش حسابرس و استقلال باطنی و ظاهری او	عملکرد نامطلوب حسابرسان
					۲- انزوا طلبی و فرار از مسئولیت ناشی از نداشتن تمایل حسابرسان به بررسی موارد خاص مانند انحراف مصرف تسهیلات و یا گزارش توجیهی برای نحوه مصرف منابع	
					۳- درون گرا شدن حرفه در حوزه مسئولیت های اجتماعی ناشی از عدم توجه مراجع استانداردگذار	

					۴- دوگانگی وظایف سازمان حسابداری در حوزه نظارتی و اجرایی و عدم بکارگیری نامطلوب از ظرفیت‌ها	نیود نظارت کافی و تعامل مناسب بین تشکلهای حرفه‌ای
					۵- عدم قاطعیت کافی در مبارزه با پولشویی	
					۶- تاخیر زیاد در صدور گزارش حسابداری و به عبارتی بی‌موقع بودن گزارش‌ها.	
					۷- تضعیف استقلال حسابرسان ناشی از حق الزحمه پایین	
					۸- ابهام در خصوص استقلال حسابرسان به علت ماهیت خدمات حسابداری (متقاضی به جای کار با کیفیت به منظور بیمه مسئولیت خود و اخذ امضاء برای برگزاری مجمع و مقاصد مالیاتی متقاضی حسابداری با کمترین قیمت است که در این حالت عامل کیفیت برداشته می‌شود).	
					۹- عدم رعایت کامل آیین رفتار حرفه‌ای	
					۱۰- حجم فعالیت اجرایی سازمان حسابداری به گونه‌ای است که نبود نیروی انسانی کافی موجب پدید آمدن کاردست دوم شده است.	
					۱۱- عدم اجرای صحیح حسابداری مبتنی بر ریسک	
					۱۲- فقدان اثربخشی لازم در فرآیندهای حسابداری که اطلاعات مفیدی برای پیش‌بینی استفاده‌کنندگان به لحاظ تصمیم‌گیری فراهم نمی‌کند.	
					۱۳- نقص عملکرد ناشی از فقدان صلاحیت و شایستگی به خصوص در حوزه فناوری اطلاعات که به کیفیت حسابداری اثر منفی می‌گذارد.	
					۱۴- دست دوم بودن کارها (برون‌سپاری بخشی از کارهای حسابداری)	
					۱۵- تعریف سطح اهمیت در حسابداری که تخلف‌های پایین تر از این سطح با توجه به اندازه شرکت رسیدگی نمی‌شوند	
					۱۶- سوءگیری قضاوت حرفه‌ای حسابرسان	
					۱۷- منفعت‌گرایی در ارجاع کار به حسابداری (برای مثال هر حسابداری که مشاوره بیشتری به مدیریت بدهد انتخاب می‌شود).	
					۱- عدم تعامل و مشارکت برخی از تشکلهای مانند اتاق بازرگانی صنایع و معادن به نقش حرفه حسابداری در اقتصاد کشور	
					۲- عدم ارتباط موثر بین حسابرسان مستقل و داخلی	
					۳- فقدان اثربخشی و هماهنگی کامل در ارکان نظارتی در خصوص نظارت بر عملکرد حسابرسان	
					۴- نبود تعامل بین حسابداری بیمه تامین اجتماعی (حسابداری رعایت) و حسابداری صورت‌های مالی	
					۵- نظارت ناکافی مجامع و ناظران در تخصیص بودجه زمانی برای رسیدگی‌ها	
					۶- عدم پایش فنی کیفیت حسابداری‌ها	

					۱- عدم بکارگیری صحیح فناوری اطلاعات در محیط‌های پیچیده	فناوری اطلاعات و مسئولیت پذیری اجتماعی
					۲- پیچیدگی فعالیت‌ها، رشد فناوری اطلاعات و پیشی گرفتن محیط ازح رفه حسابرسی	
					۳- حسابرسی خود را با تغییرات تکنولوژی و فراوانی اطلاعات به موقع تطبیق نمی‌دهد و همیشه چند گام عقب است.	
					۴- گسترده نبودن حوزه اطمینان بخشی به خصوص در بحث مسئولیت پذیری اجتماعی حسابرسان که IFAC مدت عده‌ای است که وارد این حوزه شده است.	
					۵- منطبق نبودن استانداردها با حوزه مسئولیت پذیری اجتماعی و در نتیجه عدم ورود حسابرسان به آن	
					۶- نبود ساختار لازم برای بهره‌گیری از ابزارهای نوین در حسابرسی‌ها به منظور ارائه اطمینان بالا بر پایه رسیدگی‌های بیشتر	
					۷- هزینه‌های زیاد و کافی نبودن ساختار و زمینه لازم برای حسابرسی رایانه‌ای	
					۸- انحراف رشد محیطی صاحبکاران به لحاظ فناوری اطلاعات و عدم تخصص کافی و نبود ابزار لازم برای حسابرسان	
					۹- تعارض اهداف حسابرسی با نیازهای تحلیلگران مالی (حسابرسی دانش تردید و تعقیب و جمع‌آوری شواهد تاریخی است، اما تحلیلگری دانش پیش‌بینی رویدادها است)	
					۱۰- نبود تعریف جامعی از حسابرس مسئول	
					۱- سبک مدیریت، روش گزارشگری، ابزارهای مورد استفاده در گزارشگری مالی	کیفیت گزارشگری پایین
					۲- عدم وجود سازو کاری برای گواهی شفافیت اطلاعات	
					۳- عدم توجه کافی به اجرای سیاست‌های راهبردی شرکتی	
					۴- فقدان سنجه مناسب برای اعتبار سنجی کیفیت گزارشگری مالی به لحاظ تطابق با استانداردها و قوانین و مقررات.	
					۵- توجه بیشتر به جنبه عمومی گزارش‌های مالی که از پیش‌بینی‌پذیری و تحلیل‌پذیری اطلاعات می‌کاهد.	
					۱- محدود بودن بودجه زمانی و ابزار انتظامی‌ناکافی برای حسابرسان	محدودیت‌های ذاتی
					۲- عدم دسترسی به منابع انسانی شایسته و همچنین نرم‌افزارهای حسابرسی جامع برای سازمان و موسسات حسابرسی.	
					۳- ماهیت غیر ملموس و غیر انتظامی حسابرسی	
					۴- وجود ابهام در خصوص وظایف حسابرسان در حسابرسی رعایت، عملیاتی و صورت‌های مالی در چارچوب نقش بازرس قانونی	
					۵- تعارض اهداف حسابرسی با نیازهای تحلیلگران مالی (حسابرسی دانش تردید و تعقیب و جمع‌آوری شواهد تاریخی است اما تحلیلگری دانش پیش‌بینی رویدادها است)	

					۶- صدور گزارش حسابرسی یعنی تولید ریسک (زیرا ماهیت سرمایه‌داری که در آن همیشه فساد وجود داشته است حسابرسی را با ریسک مواجه کرده است).	
					۷- نبود پوشش بیمه ایی برای حسابرسان یکی دیگر از عوامل تضاد انتظارات است که اساساً بیمه‌ها در این خصوص شناخت کافی ندارند و اصلاً نمی‌دانند باید چه چیزی را بیمه کنند.	
					۸- رشد حرفه حسابرسی به دلیل دولتی بودن آن در کشور به کندی صورت می‌پذیرد.	
					۹- ماهیت حسابرسی توضیح واقعه است و نه پیشگیری از آن، زیرا بعد از سال مالی صورت می‌پذیرد.	
					۱۰- توضیح اقلام با اهمیت برای پیش‌بینی در متن صورت‌های مالی با توضیح فضاوتی حسابرسان میسر نیست.	
					۱۱- گزارش‌های حسابرسی به منظور رفع تکلیف در پرونده‌های اعتباری مستند می‌شوند و کاربرد نیستند برای مثال گزارشات حسابرسی در خصوص ورشکستگی و تداوم فعالیت شرکت‌ها چه اطلاعاتی به اعتباردهندگان ارائه می‌دهند؟	
					۱- محافظه‌کاری حسابرسان در دو سال ابتدایی دوره تصدی حسابرسی و استقلال بیشتر در دو سال پایانی دوره تصدی‌گری	محافظه‌کاری حسابرسان
					۲- محافظه‌کاری حسابرسان در سایه حفظ مشتری و فشار سیاسی و در نتیجه عدم انعکاس واقعیت‌های اقتصادی	
					۳- محافظه‌کاری و کانالیزه برخورد کردن مباشر سهامداران (حسابرسان) در سایه نقص قوانین و مقررات	
					۴- حسابرسان به تکالیف مودیان بیمه تامین اجتماعی ورود نمی‌کنند	
					۵- حسابرسان مسئولیت حرفه‌ای خود را در اجرای صحیح آیین‌رفر حرفه‌ای می‌دانند و اینکه چه گروه از استفاده‌کنندگان سود و یا زیان می‌کنند برای حسابرسان مهم نیست	
					۶- استانداردها دامنه مسئولیت حسابرسان را محدود کرده‌اند و موجب محافظه‌کاری بیش از حد حسابرسان می‌شوند.	
					۱- حق‌الزحمه تولید ریسک (گزارش‌های حسابرسی) به مراتب کمتر از سایر خدمات حرفه‌ای اجتماعی است	حق‌الزحمه پایین و تداوم فعالیت حسابرسان
					۲- نرخ‌شکنی ناشی از نگرانی درخصوص تداوم فعالیت حسابرسان که بر استقلال و کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد (به خصوص در ۶ ماهه دوم)	
					۳- حق‌الزحمه‌های ناچیز در مقابل انتظارات متفاوت ذینفعان	
					۴- توزیع ناعادلانه حق‌الزحمه حسابرسی ناشی از تعدد موسسات حسابرسی.	

COPYRIGHTS



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



مسئولیت‌پذیری اجتماعی و احساسات سرمایه‌گذاران با رویکرد معادلات همزمان^۱

محمد جواد زارع بهنمیری^۲، احمد نظری شمس‌آباد^۳، نیلوفر بیگی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۰۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۲۳

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: هدف از انجام پژوهش حاضر بررسی تاثیر همزمان مسئولیت اجتماعی شرکت و احساسات سرمایه‌گذاران می‌باشد. امروزه، موضوعات اخلاقی و اقدام در جهت توسعه اقتصادی همراه با بهبود کیفیت منابع انسانی بر مقیاسی وسیع‌تر یعنی اجتماع متمرکز می‌شوند. در نتیجه بنگاه‌ها، اهداف استراتژی خود را به گونه‌ای برنامه‌ریزی می‌نمایند که اثرات مثبتی بر اجتماع به همراه داشته باشد. برخی شرکت‌ها با انجام فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی در پی ایجاد و حفظ یک تصور خوب و جلب اعتماد بازار هستند.

روش: دوره زمانی پژوهش، طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ و نمونه آماری پژوهش شامل ۱۳۰ شرکت بورسی و فرابورسی ایران می‌باشد. جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش معادلات همزمان و نرم‌افزار اقتصادسنجی استفاده شده است.

یافته‌ها: نتایج نشان‌دهنده تاثیر مثبت، معنادار و همزمان مسئولیت اجتماعی بر احساسات سرمایه‌گذاران می‌باشد.

نتیجه‌گیری: مدیران انتظارات سرمایه‌گذاران را تشخیص داده و به آنها پاسخ می‌دهند. این امر واکنش مثبت بازار سرمایه را نسبت به ارزش سهام اینگونه شرکت‌ها در پی دارد. در واقع، هر گاه شرکت متوجه شود که سرمایه‌گذاران احساساتی‌تر برخورد می‌کنند، بیشتر به سمت مسئولیت اجتماعی حرکت می‌کنند.

دانش افزایی: بررسی‌های انجام شده در زمینه احساسات سرمایه‌گذاران و مسئولیت اجتماعی نشان می‌دهد، پژوهش حاضر از لحاظ موضوع، هدف و نحوه اندازه‌گیری متغیر احساسات سرمایه‌گذاران نمونه‌ی مشابهی در ایران ندارد.

واژه‌های کلیدی: احساسات سرمایه‌گذاران، مسائل زیست‌محیطی، مسئولیت اجتماعی، معادلات همزمان.

طبقه بندی موضوعی: C31, M14, L20

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.38935.1660

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه قم، قم، ایران. نویسنده مسئول. (Mj.zare@qom.ac.ir).

۲. کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه قم، قم، ایران. (Ahmad.nazari.m@gmail.com).

۳. کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه قم، قم، ایران. (ni.beygi@gmail.com).

jaasci.alzahra.ac.ir

مقدمه

در دهه‌های اخیر با توجه به اهمیت نقش دیدگاه‌ها، ویژگی‌های ذاتی افراد و روانشناسی بازار در بررسی‌های مالی، بسیاری از مباحث مالی از تحلیل‌های آماری بر روی ارقام قیمت و سود شرکت‌ها به سمت روانشناسی انسانی و حذف چهارچوب‌های عقلی و منطقی گرایش پیدا کردند (حسینی و مرشدی، ۱۳۹۸؛ ص ۳). مواردی مانند حجم مبادلات بالا و نوسان‌های شدید در بازار سرمایه منجر به شکل‌گیری نظریه جدیدی به نام مالی رفتاری گردید (وکیلی‌فرد، سعیدی و افتخاری علی‌آبادی، ۱۳۹۲؛ ص ۱۱۸). بسیاری از الگوهای مالی رفتاری، مشخصاً به ویژگی‌های درونی افراد بستگی دارند و به سختی می‌توان به وسیله آموزش، آن‌ها را تغییر داد. در موارد متعددی، تصمیمات سرمایه‌گذاران در رابطه با تعیین ارزش سهام همیشه مبتنی بر روش‌های کمی نمی‌باشد و قضاوت‌های آنها بستگی به تصورات ذهنی، اطلاعات غیرعلمی، شرایط روانی و احساسی حاکم بر بورس دارد (شعری‌آناقیز، حساس‌یگانه، سدیدی و نره‌ئی، ۱۳۹۵؛ ص ۵). احساسات سرمایه‌گذاران نسبت به شرکت، یکی از عوامل مهم تعیین‌کننده استراتژی شرکت‌ها می‌باشد و به گونه‌ای عقیده‌ی آنان در مورد جریان‌های نقدی آتی یا ریسک‌های سرمایه‌گذاری که با واقعیات موجود تائید نشده‌اند، تعریف می‌شود (نیکومرام، سعیدی و مهرانی، ۱۳۹۵؛ ص ۴۲). سرمایه‌گذاران همیشه عقلایی و منطقی، تصمیم نمی‌گیرند و در تصمیماتشان، احساساتشان را نیز دخالت می‌دهند و این امر منجر به رخداد تصمیم‌گیری‌های نادرست می‌شود. تفاوت قیمت سهام از قیمت واقعی و قیمت‌گذاری نادرست، از جمله نتایج تصمیم‌گیری احساسی سرمایه‌گذاران است. قیمت‌گذاری نادرست سهام شرکت‌ها بر تصمیم‌های تامین مالی و در نتیجه آن بر تصمیم‌های سرمایه‌گذاری شرکت تاثیر می‌گذارد و موجب انحراف تصمیم‌های ارکان حاکمیت شرکتی از سرمایه‌گذاری بهینه می‌شود (حسن‌پور، رنجبر، اسدینا و احمدی، ۱۳۹۹؛ ص ۱۳۱). احساسات سرمایه‌گذاران می‌تواند منجر به تخصیص نادرست سرمایه و زیان‌های بالقوه بر کل اقتصاد باشد. در نتیجه، توجه به فعالیت‌های مسئولیت‌اجتماعی در رابطه با احساسات سرمایه‌گذاران، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (ناقتون و پینگ، ۲۰۱۹؛ ص ۴۰۳).

طبق نظریه نمایندگی جنسن و مک‌لینگ (۱۹۷۶)، مدیران عمدتاً در پی منافع شخصی خود می‌باشند، تا حداکثرسازی منافع سهامداران. به عنوان مثال، مدیران عملیاتی شرکت‌ها، به گونه‌ای

داوطلبانه به دنبال انجام فعالیت‌های مسئولیت‌اجتماعی هستند تا اقدامات فرصت‌طلبانه خود را مخفی نموده یا منافع خود مانند حفظ موقعیت شغلی را حداکثر نمایند. این امر بدین دلیل رخ می‌دهد که مدیران اجرایی، در تلاش هستند تا فعالیت‌های مسئولیت‌اجتماعی شرکت را به عنوان چشم‌انداز تجاری در راستای اصلاح عملکرد واحد تجاری و موازی با منافع سهامداران در نظر بگیرند (پهلوان و دارابی، ۱۳۹۸؛ ص ۸۶). امروزه بنگاه‌های اقتصادی دریافته‌اند که می‌بایست توجه بیشتری به مسائل اجتماعی از خود نشان دهند، زیرا هر کسب و کاری دارای یک بعد اجتماعی است. یکی از الزامات مهم شرکت‌ها برای بقا در عصر جهانی شدن، دستیابی به سهم بازار بالا، مزیت رقابتی و به خصوص حرکت در جهت اقتصاد رقابتی توجه به مسئولیت اجتماعی در کسب و کارشان می‌باشد. مسئولیت اجتماعی به این علت برنامه‌ریزی می‌شود که برای جامعه حامل ارزش پایدار است، در نتیجه سیاست‌های مربوط به مسئولیت اجتماعی از اهمیت بالایی برخوردار هستند. از سوی دیگر، هر شرکت برای بقا خود نیاز به جذب احساسات سرمایه‌گذار و در نهایت جذب سرمایه دارد و برای این امر سیاست‌ها و تصمیم‌های متفاوتی خواهد داشت (فخاری و همکاران، ۱۳۹۵؛ ص ۵). اقدامات مسئولیت‌اجتماعی واحد تجاری هم بر داده‌های مالی و هم اطلاعات غیرمالی آن تاثیر می‌گذارد. مطالعات نشان می‌دهند که تاثیر مسئولیت‌اجتماعی بر روی کمبودهای بازار، طریقه‌ای است که بدین وسیله، مسئولیت‌اجتماعی می‌تواند سبب وقوع ارزش برای سهامداران گردد (محموظی، اکبری و قاسمی شمس، ۱۳۹۶؛ ص ۴۳). همچنین، گرایش شرکت‌ها به ادای مسئولیت نسبت به فعالیت‌های مسئولیت‌اجتماعی در تمامی جهات، تاثیر قابل توجهی بر عملکرد و بازدهی شرکت دارد. به بیان واضح‌تر، تمایل به مسئولیت‌اجتماعی منجر به اقدام داوطلبانه واحد تجاری در جهت اصلاح مسائل زیست‌محیطی، صرف منابع انرژی کمتر، کنترل تلفات و غیره می‌گردد. در نتیجه واحد تجاری با کاهش داوطلبانه اثرات مخرب بر جامعه می‌تواند بازده‌های بلندمدت خود را حداکثر نمایند (پهلوان و دارابی، ۱۳۹۷؛ ص ۸۴). امروزه مدیران واحدهای تجاری ملاحظات اخلاقی/ اجتماعی را باید در اهداف استراتژی خود مدنظر قرار دهند. شرکت‌هایی که در پی حداکثرسازی منافع ذینفعان خود می‌باشند، به گونه‌ای گسترده، نیازمند رعایت هماهنگی بین مسائل اجتماعی، اقتصادی و محیطی تجاری‌شان هستند (اعتمادی و اسمعیلی کجانی، ۱۳۹۵؛ ص ۵). هم‌اکنون، مسئولیت‌اجتماعی

شرکت‌ها، پاسخی به دو تغییر مهم شامل افزایش نگرانی عمومی نسبت به محیط‌زیست و جریان آزاد اطلاعات که توسط اینترنت فراهم شده است، می‌باشد. اگر سازمان به گونه‌ای مطلوب، اقدام به فعالیتی‌های مسئولیت‌اجتماعی خود ننماید، نخست، مشروعیت خود را از دید ذینفعان از دست می‌دهند؛ سپس، دولت و نهادهای نظارتی از طریق قانون‌ها و مجازات‌های مختلف، واحد تجاری را ملزم به رعایت این امر می‌نمایند (حسنی، ۱۳۹۹؛ ص ۵). با توجه به این مسئله که تداوم فعالیت شرکت‌ها در بلندمدت، علاوه بر مسائل مالی، نیازمند توجه به مسائل اجتماعی و زیست‌محیطی است، شرکت‌ها سعی می‌کنند که در حدود مقررات حاکمیت‌شرکتی، جهت اقدام داوطلبانه شرکت در فعالیتهای مسئولیت‌اجتماعی و افشای آن پاسخگو باشند (برزگر، حسن نتاج کردی و ملکی، ۱۳۹۸؛ ص ۲۲).

از سوی دیگر، سرمایه‌گذاران در تصمیمات خود به اطلاعات مربوط به ارزیابی ریسک زیست‌محیطی و تاثیر آن بر جریان‌های نقد آتی و مسئولیت‌های واحد تجاری، توجه ویژه می‌نمایند. همچنین، خواستار اطلاعات در مورد تدابیر بکار گرفته شده توسط مدیران، جهت نمایان شدن این خطر‌ها هستند. در دسترس قرار دادن این اطلاعات، ارزیابی ریسک سهامداران و به دنبال آن ارزشیابی سهام توسط سرمایه‌گذاران را تحت تاثیر قرار می‌دهد (حساس یگانه، سهرابی، غواصی کناری، ۱۳۹۹؛ ص ۵). پژوهش‌های بین‌المللی نیز منعکس‌کننده آن است که سرمایه‌گذاران، بیشتر نگران تغییرات محیط‌زیست شده و براساس آن رفتارشان را تغییر داده‌اند (رضایی کلیدبری، داوری، پورناصرانی و محمدی آلمانی، ۱۳۹۲؛ ص ۱۳۲). طبق این گفته، به دلیل تمایل عموم به مسائل محیط‌زیستی، مفهوم "سرمایه فکری سبز" برای اولین بار توسط "چن" (۲۰۰۸) مطرح گردید. سرمایه فکری سبز در شرکت‌هایی که بر تداوم فعالیت خود از طریق بیان دانش، توجه به ملاحظات زیست‌محیطی، به کارگیری فناوری‌های نوین، انجام بهینه عملکرد و منظور نمودن خلاقیت‌ها جهت نیل به اهداف شرکت توجه نموده‌اند، نقش اساسی داشته و واحد تجاری از این طریق می‌تواند با اقدام داوطلبانه در جهت ملاحظات زیست‌محیطی جهانی نزد ذینفعان حساس به محیط‌زیست، مشروعیت پیدا کنند. این امر سبب پیدایش ارزش برای شرکت‌ها می‌شود. شرکت‌ها با بکارگیری سرمایه فکری سبز قادرند، خود را از رقبای موجود منحصر به فرد جلوه داده و از ورود رقبای جدید

به بازار سرمایه جلوگیری نمایند. در نتیجه تقویت مزیت رقابتی شرکت‌ها بدین وسیله منجر به تثبیت جایگاه شرکت در بازار می‌شود (رضایی کلیدبری و همکاران، ۱۳۹۲؛ ص ۱۳۱). به‌طور کلی، توجه به تعهدات شرکت نسبت به جامعه، هم برای خود شرکت و هم برای جامعه، سودمند می‌باشد. بررسی‌های صورت گرفته در خصوص بررسی احساسات سرمایه‌گذار بر مسئولیت اجتماعی شرکت‌های بورسی ایران، به نظر می‌رسد که تاکنون پژوهشاتی در مورد در ایران انجام نشده است. در نتیجه، با توجه به نقش و جایگاه مسئولیت اجتماعی و مسائل زیست محیطی از دیدگاه سرمایه‌گذاران و محیط‌گرایان، همچنین تاثیر همزمان مسئولیت اجتماعی و احساسات سرمایه‌گذاران بر یکدیگر، هدف از انجام پژوهش حاضر، پاسخ به دو پرسش می‌باشد، آیا مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر احساسات سرمایه‌گذاران تاثیرگذار است و آیا احساسات سرمایه‌گذاران می‌تواند دلیلی برای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها باشد یا خیر؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

دیویس و دونالدسون (۱۹۹۴) بیان کردند، عملکرد شرکت، رفتار تیم مدیریت ارشد را نشان می‌دهد. رفتار مثبت تیم مدیریت ارشد در یک شرکت می‌تواند سبب وقوع حاکمیت شرکتی مثبت شود و همچنین منجر به عملکرد با کیفیت شرکت خواهد شد. به طور معمول، رفتارها و اقدامات سرمایه‌گذاران به عملیات شرکت که نشان دهنده تعهدات مالی، عملیاتی و اجتماعی مدیران واحد تجاری می‌باشد، وابسته است. دورال و همکاران (۲۰۱۱) بیان می‌کنند، خلاقیت شرکت در مورد فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی به خصوص زمانی که دیدگاه بازار و سرمایه‌گذاران به شرکت نامطلوب است، اقدامی استراتژیک می‌باشد. همچنین، از آنجایی که این اقدامات منجر به کاهش مجازات قانونی و جلب اعتماد قانون‌گذاران می‌شود، از این رو، در حال گسترش می‌باشد. جو و نا (۲۰۱۲) بیان می‌کنند شرکت‌های در آستانه رکود اقتصادی باید با تخصیص منابع و ارتقا عملکرد خود در زمینه مسئولیت اجتماعی، اعتماد و همکاری متقابل با ذینفعان را تقویت نموده و برای شرکت ارزش ایجاد کنند. اعتماد ایجاد شده در این حوزه برای سهام شرکت، سرمایه اجتماعی و سرفعلی ایجاد نموده و در نهایت، هنگامی که بازار رو به رشد است سبب کسب شهرت و ارزش برای شرکت می‌گردد. در این راستا، لایس، ناقتون و وانگ (۲۰۱۵) نشان دادند، فعالیت مسئولیت اجتماعی منجر

به اقدام موفق واحدهای تجاری در جهت جذب سرمایه می‌شود. در نتیجه، ممکن است شرکت‌ها مسئولیت خود را نسبت به اقدامات مسئولیت‌اجتماعی در واکنش به ایجاد احساسات مثبت در سرمایه‌گذاران تغییر دهند. استدلال بر این است که افزایش مسئولیت‌اجتماعی شرکت‌ها منجر به ایجاد احساسات مثبت در سرمایه‌گذاران می‌شود. دلایل مطرح شده از دید محققان پژوهش مذکور بر این مبناست که اول، شرکت‌ها فعالیت‌های مسئولیت‌اجتماعی را انجام می‌دهند نه به این دلیل که ارزش شرکت را افزایش دهند، بلکه بدین دلیل که برای جامعه مفید هستند؛ دوم، شرکت‌ها فعالیت‌های مسئولیت‌اجتماعی را انجام می‌دهند، زیرا آنها سرمایه‌گذاری‌هایی هستند که بازده اقتصادی مثبتی را ایجاد می‌کنند و سوم، مخارج مسئولیت‌اجتماعی توسط شرکت‌هایی انجام می‌شود که انتظار عملکرد قوی در آینده را دارند، در این شرایط، اطلاعات مخارج مسئولیت‌اجتماعی درباره چشم‌انداز آینده شرکت‌ها علامت می‌دهد (لایس و همکاران، ۲۰۱۵؛ ص ۶۰). ناقتون، وانگ و ینگ (۲۰۱۹) بیان می‌کنند، شرکت‌ها برای جذب احساسات مثبت سرمایه‌گذاران دست به مسئولیت‌اجتماعی بالاتری می‌زنند. شرکت‌ها با حرکت به سمت مسئولیت‌اجتماعی و توسعه تعاملات اجتماعی به دنبال ایجاد و حفظ یک تصور خوب، جلب اعتماد بازار و جلوگیری از کاهش قیمت سهام خواهند بود. به عبارتی، اطلاعات مربوط به مسئولیت‌اجتماعی و پایداری زیست‌محیطی واحد تجاری با بهبود ارزش سازمان، رفتار معاملاتی و احساسات سرمایه‌گذاران را تحت‌الشعاع قرار داده و نگرش مثبتی را نسبت به واحد تجاری به وجود می‌آورد. در نتیجه سبب بروز دیدگاه مثبت سرمایه‌گذاران نسبت به واحد تجاری و افزایش انگیزه افراد برون سازمانی جهت سرمایه‌گذاری در واحد تجاری می‌شود. نتایج پژوهش چنگ، چی هوسو و چنگ ینگ (۲۰۱۷) و دروال (۲۰۱۱) حاکی از تاثیر قابل ملاحظه فشارهای عموم جامعه بر رفتار اخلاقانه و اجتماعی شرکت‌ها می‌باشد. نتایج این مطالعات نشان می‌دهد، رفتارهای مسئولانه شرکت در برابر جامعه سبب کسب سرقفلی مثبت، افزایش اعتبار و متعاقباً بازده سهام می‌گردد. باربریس و شلیف (۲۰۰۳) بیان می‌کنند، سرمایه‌گذاران، فعالیت سرمایه‌گذاری را تسهیل و شرکت‌ها را بر اساس جنبه خاص سیاست مالی و فعالیت‌های مسئولیت‌اجتماعی دسته‌بندی می‌نمایند. همچنین، از بین فرصت‌های سرمایه‌گذاری، شرکت‌هایی را بر اساس احساسات‌شان انتخاب می‌نمایند که بر اقدامات مسئولیت‌اجتماعی متمرکز باشد (فریدمن و هیل، ۲۰۱۶؛ باقتولی و

واتس، ۲۰۰۳). فاما و فرنچ (۲۰۰۷) بیان کردند، گسترش مسئولیت اجتماعی در واحد تجاری، میزان ریسک ساختاریافته را کاهش می‌دهد. مسئولیت‌اجتماعی منجر به افزایش سرمایه اجتماعی و کاهش حساسیت نسبت به شوک‌های قیمتی می‌شود. هنگامی که سرمایه‌گذاران، سرمایه خود را در واحدهای تجاری با حداکثر فعالیت‌های مسئولیت‌اجتماعی سرمایه‌گذاری می‌کنند و این نوع سرمایه‌گذاری را به صورت سرمایه‌ی مشهود در نظر نمی‌گیرند. آنان معتقدند سرمایه‌گذاری در چنین واحدهایی برایشان حداکثر منفعت را به دنبال دارد. این رفتار نشان می‌دهد این افراد به منحنی تقاضای سهام شرکت‌های با مسئولیت‌اجتماعی حساسیتی ندارند. اینگونه سرمایه‌گذاران برای مبادلات سهام این شرکت‌ها، تنها به عامل اقدام مسئولیت‌اجتماعی شرکت‌ها توجه می‌نمایند (فروغی، امیری و جوانمرد، ۱۳۹۷؛ ص ۲۱). طبق پژوهشات آروری و پیچورلت (۲۰۱۵)، سرمایه‌گذاران بیشتر وجه نقدشان را در شرکت‌هایی که فعالیت‌های مسئولیت‌اجتماعی بالایی دارند سرمایه‌گذاری کرده و این گونه فعالیت‌ها تاثیر مثبتی بر دیدگاه‌های آنان دارد. فریکسون و زولاتای (۲۰۱۶) بیان می‌کنند دو شاخص هزینه تبلیغات و پوشش رسانه‌ای و حجم معاملات سهام در بازار سرمایه می‌تواند محرکی جهت سرمایه‌گذاری محسوب شده و سبب وقوع احساسات مثبت در سرمایه‌گذاران می‌گردد. استدلال آنها این است که هر چه شرکت در انجام اقدامات مسئولیت‌اجتماعی عملکرد بهتر داشته باشد به احتمال زیاد مورد توجه سرمایه‌گذاران قرار گرفته و بدین ترتیب سبب جذب بیشتر سرمایه می‌شوند. در نتیجه، جذب احساسات سرمایه‌گذار باعث می‌شود شرکت مسائل اخلاقی و اقدام داوطلبانه در جهت توسعه اقتصادی را همراه با بهبود کیفیت منابع انسانی، در مقیاسی وسیع‌تر یعنی جامعه مورد توجه قرار دهد.

از سوی دیگر، شرکت‌ها نمی‌توانند از جامعه به دور باشند و جامعه نیز نمی‌تواند بدون شرکت‌ها وجود داشته باشد. بنابراین، یک ارتباط دوسویه بین شرکت‌ها و جامعه وجود دارد. لوو و باتاچاری (۲۰۱۶) بیان کردند، اکثر مطالعات با استفاده از نظریه ذینفعان و نظریه مشروعیت و غیره دلایلی را عنوان می‌کنند که نشان می‌دهد احساسات سرمایه‌گذاران، نیروی محرکه‌ای جهت متعهد شدن شرکت‌ها در قبال انجام مسئولیت اجتماعی‌شان می‌باشد. طبق تئوری ذینفعان، بین ذینفعان و شرکت یک رابطه دوسویه وجود دارد. به این معنی که نه تنها ذینفعان متاثر از شرکت‌ها هستند، بلکه آنها نیز

بر واحد تجاری تاثیر می‌گذارند. ذینفعان در شرکت‌ها به جای سهام، دارای منافع می‌باشند. گروه ذینفعان، شرکت‌ها را در دستیابی به اهداف حیاتی‌شان یاری می‌رساند. فرض بر این است که منافع ذینفعان از طریق تشویق و ایجاد انگیزه، فراهم شود. همچنین، طرفداران دیدگاه عمومی معتقدند، از آنجا که جامعه دسترسی به منابع لازم را برای واحد تجاری مهیا نموده است و فرصت مناسب جهت کسب سود را برای آنان فراهم می‌نماید، خدمت‌گزاری به جامعه تعهدی بر عهده واحد تجاری می‌باشد (حاجی‌علیزاده، خواجه حسنی و امیری، ۱۳۹۹؛ ص ۴). طبق تئوری مشروعیت، واحد تجاری موظف است به‌عنوان بخشی از اجتماع، نیازها و انتظارات ذینفعان را در نظر بگیرد. بر طبق این تئوری، واحد تجاری زمانی مشروعیت دارد که استراتژی ارزشی آن مطابق با راهبرد ارزشی اجتماعی که در آن پایه‌گذاری شده است، باشد. جایی که فقدان تطابق وجود دارد، مشروعیت واحد تجاری تهدید می‌شود (علی‌خانی و مران جوری، ۱۳۹۲؛ ص ۷). طبق نظریه پذیرایی، مدیران به دنبال شناسایی و پاسخگویی به انتظارات سرمایه‌گذاران می‌باشند و یا به تعبیری مطابق با ترجیحات سرمایه‌گذاران از ایشان پذیرایی می‌نمایند. در چنین شرایطی و با انجام این اقدامات، بازار سرمایه و سرمایه‌گذاران نسبت به واحد تجاری واکنش مثبت نشان می‌دهند (اعتمادی و اسماعیلی کجانی، ۱۳۹۵؛ ص ۷).

به گفته چنگ و همکاران (۲۰۱۷)، شرکت‌ها انگیزه پیدا می‌کنند که عملکرد عمومی مسئولیت‌اجتماعی خود را هنگامی که احساس عمومی بازار کاهش یافته است، بهبود بخشند. با منفی شدن چشم‌انداز کلی بازار، فعالان بازار تمایل دارند از سرمایه‌گذاری در دارایی خالص امتناع ورزیده و ترجیحا سرمایه‌گذاری‌های امن‌تری مانند سپرده‌های کوتاه‌مدت را انجام دهند. در پاسخ این واکنش، شرکت‌ها عملکرد مسئولیت اجتماعی خود را برای حفظ تصور خوب، ایجاد اعتماد و اطمینان بین سرمایه‌گذاران و جلوگیری از کاهش قیمت سهم بهبود می‌بخشند. همچنین، می‌توان گفت در صورتی که شرکت در تلاش برای جلب اعتماد سرمایه‌گذاران، ضعیف عمل نماید انگیزه دارد تا عملکرد مسئولیت‌اجتماعی خود را بهبود بخشد.

بررسی‌های انجام شده نشان می‌دهد، تاکنون پژوهش‌های مشابهی در خصوص بررسی تاثیر احساسات سرمایه‌گذاران و مسئولیت‌اجتماعی در ایران صورت نگرفته است. همچنین، نحوه اندازه‌گیری متغیر احساسات سرمایه‌گذاران در پژوهش حاضر به گونه‌ای متمایز از پژوهش‌های داخلی پیشین انجام شده

است. در نتیجه، نتایج پژوهش می‌تواند اطلاعات جدیدی در اختیار سرمایه‌گذاران و فعالان بازار سرمایه قرار دهد.

فرضیه‌های پژوهش

هدف از انجام پژوهش حاضر، بررسی تاثیر همزمان احساسات سرمایه‌گذاران و مسئولیت‌اجتماعی می‌باشد. بر اساس مبانی نظری مطرح شده، وجود رابطه همزمان بین این دو متغیر انتظار می‌رود. در نتیجه دو فرضیه مطرح گردیده است:

فرضیه اول: مسئولیت‌اجتماعی شرکت بر احساسات سرمایه‌گذاران تاثیر مثبت دارد.

فرضیه دوم: احساسات سرمایه‌گذاران بر مسئولیت‌اجتماعی شرکت تاثیر دارد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از جنبه هدف، کاربردی است، زیرا نتایج حاصل از آن می‌تواند در تصمیمات مدیران و سرمایه‌گذاران مورد استفاده قرار گیرد. همچنین از بعد نحوه استنباط در گروه پژوهش‌های توصیفی / همبستگی قرار می‌گیرد، زیرا جهت کشف روابط بین متغیرهای پژوهش، از فن‌های رگرسیونی استفاده شده است.

شرکت‌های منتخب در پژوهش شامل شرکت‌های بورس تهران و فرابورس ایران از ابتدای سال ۱۳۹۳ تا اسفند سال ۱۳۹۸ هستند. در پژوهش حاضر از روش غربالگری (سیستماتیک) جهت انتخاب نمونه استفاده شده است. محدودیت‌های اعمال شده بر جامعه آماری پژوهش عبارتند از:

(۱) اطلاعات مورد نیاز آن‌ها در دسترس باشد، (۲) پایان سال مالی شرکت مورد بررسی ۲۹ اسفند ماه باشد، (۳) جزء موسسه‌های مالی، سرمایه‌گذاری و بانک‌ها نباشند، (۴) بیشتر از ۳ ماه متوالی توقف معاملاتی نداشته باشند. با توجه به محدودیت‌های یاد شده، جامعه در دسترس پژوهش به ۱۳۰ شرکت (۹۱۱ سال/ شرکت) طبق نگاره (۱) رسید و به‌عنوان نمونه مورد بررسی قرار گرفت.

جهت جمع‌آوری داده‌های پژوهش از روش اسنادکاوی استفاده شده است. همچنین، داده‌های مورد نیاز از صورت‌های مالی، پایگاه‌های اطلاعاتی بورس تهران و سایت ره‌آورد نوین استفاده شده است. همچنین، در این مطالعه برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار استاتا ۱۴ استفاده شده است.

نگاره (۱): نحوه غربالگری داده‌ها

تعداد	شرح
۴۳۵	تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس
۱۲۵	سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه نباشد
۵۰	تغییر در دوره مالی نداشته باشند
۶۵	شرکت‌های گروه مالی و سرمایه‌گذاری
۸۰	شرکت‌هایی که اطلاعات آن در دسترس نباشد
۱۳۰	تعداد شرکت‌های باقی مانده

آزمون معادلات همزمان

جهت آزمون تجربی فرضیه‌های پژوهش، به تدوین مدلسازی با استفاده از فن الگوی معادلات همزمان پرداخته شده است. زیرا، مطابق مبانی نظری مطرح شده در مورد احساسات سرمایه‌گذاران و مسئولیت اجتماعی، یک رابطه دو سویه و متقابل میان این دو متغیر وجود دارد. بدین منظور، از رابطه‌های رگرسیونی چندگانه بهره گرفته شده است. برای روشن تر شدن موضوع الگوی معادلات همزمان، روابط زیر را در نظر گرفته شده است (امیری و فخاری، ۱۴۰۰؛ ص ۳۸):

$$Y_{it} = \beta_0 + \beta_1 Z_{it} + \beta_2 X_{i1} + \mu_{it} \quad (1)$$

$$Z_{it} = \beta_0 + \beta_1 Y_{it} + \beta_2 X_{i2} + v_{it} \quad (2)$$

در رابطه (۱)، Y متغیر وابسته، Z متغیر مستقل و X متغیرهای توضیحی مدل می‌باشند. در رابطه (۲)، Z متغیر وابسته، Y متغیر مستقل و X متغیرهای توضیحی می‌باشند.

پژوهش حاضر با استفاده از مدل رگرسیونی حداقل مربعات به انجام آزمون فرضیه‌ها پژوهش پرداخته است (ناقتون و همکاران، ۲۰۱۹؛ ص ۴۰۴):

$$SENSETIVE_{it} = \beta_0 + \beta_1 CSR_{it} + \sum \beta_h CONTROL + \sum \beta_j IndustryDum_{it} + \sum \beta_k YearDum_{it} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

$$CSR_{it} = \beta_0 + \beta_1 SENSETIVE_{it} + \sum \beta_h CONTROL + \sum \beta_j IndustryDum_{it} + \sum \beta_k YearDum_{it} + \varepsilon_{it} \quad (4)$$

در رابطه (۳) و (۴)، $SENSETIVE$ احساسات سرمایه‌گذاران و CSR مسئولیت اجتماعی می‌باشد. برای محاسبه شاخص احساسات سرمایه‌گذاران مشابه پژوهش کیم و ها (۲۰۱۰) و یانگ و

زو (۲۰۱۵)، در گام نخست چهار شاخص از جمله: شاخص قدرت نسبی، شاخص خط روانشناسی، شاخص حجم معاملات و نرخ تعدیل شده گردش سهام استفاده شد.

• شاخص قدرت نسبی (RSI)

برای محاسبه این شاخص ابتدا قدرت نسبی طبق رابطه (۵) محاسبه و سپس شاخص قدرت نسبی (RSI) طبق رابطه (۶) محاسبه گردیده است.

$$RSI_{it} = \frac{\sum_{t=1}^6 MAX(P_t - P_{t-1}, 0)}{\sum_{t=1}^6 MAX(P_{t-1} - P_t, 0)} \quad (5)$$

در رابطه (۵)، P_t قیمت سهام در پایان ماه t ، P_{t-1} قیمت سهام در پایان ماه $t-1$ می‌باشد.

$$RSI_{it} = 100 * \frac{RSI_{it}}{1 + RSI_{it}} \quad (6)$$

• شاخص خط روانشناسی (PSY)

$$PSY_{it} = 100 * \frac{TU_{it}}{TU_{it} + T_{it}} \quad (7)$$

در رابطه (۷)، TU تعداد روزهایی است که طی سال قیمت پایانی سهام شرکت نسبت به روز قبل افزایش داشته و T تعداد روزهای معاملاتی طی سال است.

• شاخص حجم معاملات (VOL)

برای محاسبه شاخص حجم معاملات از لگاریتم طبیعی تعداد سهام معامله شده شرکت طی سال استفاده شده است.

• نرخ تعدیل شده گردش سهام (ATR)

$$ATR_{it} = \frac{R}{|R|_{it}} * \frac{vol}{C_{it}} \quad (8)$$

در رابطه (۸)، R بازده سهام شرکت در سال، VOL تعداد سهام معامله شده شرکت و C تعداد سهام منتشره شرکت می‌باشد.

در نهایت، جهت ترکیب شاخص‌ها از روش تجزیه و تحلیل مولفه‌های اساسی (PCA) استفاده شده است. در نهایت از تجزیه و تحلیل مولفه‌های اساسی مقادیر زیر به دست آمد:

$$S_{it} = 0/586RSI_{it} + 0/4853PSY_{it} + 0/419VOL_{it} + 0/494ATR_{it} \quad (9)$$

افشای مسئولیت اجتماعی شرکت (CSR)، شامل چهار بعد، میزان افشای اطلاعات مربوط به روابط کارکنان (EMPD)، میزان افشای اطلاعات به مشارکت اجتماعی (COMD)، میزان افشای اطلاعات

مربوط به تولید (PROD) و میزان افشای اطلاعات مربوط به محیط زیست (ENVD) است. جهت ارزیابی متغیرهای مستقل از تجزیه و تحلیل محتوا استفاده شده است. ارزش کلی افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از جمع ارزش جزئی ایجاد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بدست می‌آید و از رابطه (۱۰) قابل محاسبه است (صالح، زولکیفلی و روسناح، ۲۰۱۰؛ ص ۶۰۲):

$$CSR = EMPD + COMD + PROD + ENVD \quad (10)$$

در رابطه (۱۰)، CSR نمره کل افشای مسئولیت اجتماعی شرکت، EMPD میزان افشای اطلاعات مربوط به روابط کارکنان، COMD میزان افشای اطلاعات مربوط به مشارکت اجتماعی یا جامعه، PROD میزان افشای اطلاعات مربوط به تولید یا محصول، ENVD میزان افشای اطلاعات مربوط به محیط زیست می‌باشند. برای محاسبه نمره کل افشای مسئولیت اجتماعی شرکت (CSR) از رابطه (۱۱) استفاده خواهد شد (صالح، زولکیفلی و روسناح، ۲۰۱۰؛ ص ۵۹۲):

$$CSR_j = \frac{\sum_{i=1}^{n_j} x_{ij}}{n_j} \quad (11)$$

در رابطه (۱۱)، CSR نمره افشای مسئولیت اجتماعی شرکت، n تعداد موارد تخمین زده شده برای شرکت، X اگر موارد افشا بصورت کمی و جزئیات شامل اعداد، شرح مفصلی از فعالیت و در صورت امکان تصاویر، نمودارها، جداول باشد، نمره افشا ۳، اگر اطلاعات بصورت غیر کمی و توضیحات به صورت شرح بند باشد، نمره افشا ۲ و اگر موارد افشاء به صورت کیفی و توضیحات به صورت جمله با پاراگراف باشد، نمره افشا ۱ می‌باشد. اگر موردی افشاء نشود، نمره افشا (X) صفر می‌باشد. افشای اطلاعات مربوط به روابط کارکنان (EMPD) از شش معیار تشکیل شده است که عبارتند از: ۱. سلامت محیط کارکنان ۲. آموزش کارکنان ۳. مزایای کارکنان ۴. مشخصات کارکنان ۵. مالکیت سهام ۶. ایمنی و بهداشت کارکنان (صالح، زولکیفلی و روسناح، ۲۰۱۰؛ ص ۶۰۰).

افشای اطلاعات مربوط به مشارکت اجتماعی (COMD) از شش معیار تشکیل شده است که عبارتند از: ۱. برنامه اهدا وجه نقد ۲. برنامه خیریه ۳. برنامه بورس تحصیلی ۴. حامیان مالی برای فعالیت ورزشی ۵. حامیان غرور ملی ۶. پروژه‌های عمومی (صالح، زولکیفلی و روسناح، ۲۰۱۰؛ ص ۵۹۳).

افشای اطلاعات مربوط به تولید (PROD) از چهار معیار تشکیل شده است که عبارتند از: ۱. ایمنی محصول ۲. کیفیت محصول ۳. توسعه محصول ۴. خدمات پس از فروش (صالح، زولکیفلی و روسناح، ۲۰۱۰؛ ص ۶۰۱).

افشای اطلاعات مربوط به محیط‌زیست (ENVD) از چهار معیار تشکیل شده است که عبارتند از: ۱. کنترل آلودگی هوا ۲. برنامه‌پیشگیری و جبران خسارت ۳. حفاظت و استفاده از محصولات ناشی از بازیافت ۴. جایزه در زمینه محیط‌زیست (صالح، زولکیفلی و روسناح، ۲۰۱۰؛ ص ۶۰۵).

جمع نمرات افشای مربوط به محیط‌زیست بر چهار معیار موجود تقسیم گردید. متغیرهای کنترلی روابط (۳) و (۴)، طبق نگاره (۲) محاسبه شده است:

نگاره (۲): نحوه محاسبه متغیرهای کنترلی پژوهش

نام متغیر	نماد	نحوه محاسبه
بازده سرمایه‌گذاری	ROE	سود خالص به مجموع حقوق صاحبان سهام در پایان سال t
وجه نقد عملیاتی	CFO	وجه نقد عملیاتی به کل دارایی‌ها
اندازه شرکت	size	لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های در پایان سال t
فرصت سرمایه‌گذاری	MB	ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام
نسبت سود به فروش	PM	سود قبل از بهره به خالص فروش
اهرم مالی	lev	کل بدهی‌ها به ارزش دفتری کل دارایی‌ها

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش برای ۱۳۰ شرکت (۹۱۱ سال/ شرکت) در نگاره (۳) ارائه شده است.

نگاره (۳): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
مسئولیت اجتماعی	CSR	۷۸۴/۰	۷۷۰/۰	۶۰۰/۱	۱۳۰/۰	۴۱۲/۰
احساسات سرمایه‌گذار	S	۴۳۴/۴۹	۹۴۰/۵۰	۷۱۷/۷۹	۲۸۳/۱۳	۴۵۱/۲۰
شاخص قدرت نسبی	RSI	۵۵۰/۵۴	۱۹۷/۵۶	۲۷۴/۹۶	۴۲۵/۲	۸۰۱/۲۸
شاخص خط روانشناسی	PSY	۰۲۸/۳۴	۲۳۲/۳۳	۳۵۷/۵۵	۴۱۲/۱۶	۱۱۰/۹
شاخص حجم معاملات	VOL	۴۰۱/۴	۵۰۵/۴	۰۵۲/۸	۴۶۷/۰	۰۱۸/۲
نرخ تعدیل شده گردش سهام	ATR	۳۴۲/۰	۱۳۶/۰	۸۸۷/۱	۶۰۵/۰	۶۰۶/۰
بازده سرمایه‌گذاری	ROE	۲۵۱/۰	۲۳۲/۰	۷۱۴/۰	۲۷۷/۰	۲۵۹/۰
وجه نقد عملیاتی	CFO	۱۰۳/۰	۰۸۶/۰	۳۳۵/۰	۰۶۲/۰	۱۰۶/۰
اندازه شرکت	Size	۴۳۲/۱۴	۳۷۹/۱۴	۹۴۷/۱۶	۴۱۴/۱۲	۱۹۸/۱
فرصت سرمایه‌گذاری	MB	۴۲۳/۳	۳۶۷/۲	۶۵۳/۱۳	۴۹۰/۰	۳۶۴/۳
نسبت سود به خالص فروش	PM	۰۶۵/۰	۰۶۵/۰	۵۰۴/۰	۵۰۳/۰	۲۳۰/۰
اهرم مالی	LEV	۵۹۹/۰	۵۸۹/۰	۰۶۰/۱	۲۲۲/۰	۲۲۲/۰

نتایج نگاره (۳) نشان می‌دهد، به طور میانگین، میزان مسئول بودن شرکت‌ها در برابر جامعه ۰/۷۸ و میانه این متغیر ۰/۷۷ می‌باشد. همچنین، میانگین احساسات سرمایه‌گذار برابر با ۴۹/۴۳ می‌باشد. این مقدار، میزان حرکت‌های بازار سرمایه ناشی از ادراکات روان‌شناختی سرمایه‌گذاران در رابطه با عملیات و معاملات مختلف را نشان می‌دهد. در پژوهش‌های داخلی مرتبط با مساله این پژوهش نیز فروغی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی به بررسی اثر همزمان نگهداشت وجه نقد و مسئولیت‌اجتماعی پرداختند. نتایج آمار توصیفی مدل آنها بیانگر میانگین ۰/۵۷ مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها بود. مهربان‌پور و همکاران (۱۳۹۵)، به بررسی رابطه همزمان مسئولیت‌اجتماعی و نظام راهبری شرکتی پرداختند. نتایج آمار توصیفی آنها نیز بیانگر میانگین ۰/۷۴ مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها بود و در نهایت زارعی و دارابی (۱۳۹۷)، به بررسی اثر همزمان گرایش‌های احساسی سرمایه‌گذاران و افشای اختیاری پرداختند. نتایج آمار توصیفی مدل آنها بیانگر میانگین ۲۲/۱۱ برای گرایش احساسی سرمایه‌گذاران بود. ابعاد شاخص احساسات نشان می‌دهد که مقدار میانگین شاخص‌های قدرت نسبی، خط روانشناسی، حجم معاملات و نرخ تعدیل شده گردش سهام، به ترتیب ۰/۳۴، ۴/۴۰، ۳۴/۵۴، ۰/۲/۵۵ می‌باشد.

به منظور بررسی هم‌خطی بین جملات توضیحی مدل، از آزمون عامل تورم واریانس استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون در نگاره (۴) منعکس شده است.

نگاره (۴): هم‌خطی بین متغیرهای توضیحی

مدل فرضیه دوم			مدل فرضیه اول		
عامل تورم واریانس	نماد	متغیر	عامل تورم واریانس	نماد	متغیر
۱/۳۹	S	احساسات سرمایه‌گذاران	۱/۳۳	CSR	مسئولیت‌اجتماعی
۱/۶	ROE	بازده سرمایه‌گذاری	۱/۵۹	ROE	بازده سرمایه‌گذاری
۱/۲۱	CFO	وجه نقد عملیاتی	۱/۲۳	CFO	وجه نقد عملیاتی
۱/۳۱	Size	اندازه شرکت	۱/۴۹	Size	اندازه شرکت
۱/۸۶	MB	فرصت سرمایه‌گذاری	۱/۸۳	MB	فرصت سرمایه‌گذاری
۲/۷۸	PM	سود به خالص فروش	۲/۷۹	PM	سود به خالص فروش
۲/۳۱	LEV	اهرم مالی	۲/۳۱	LEV	اهرم مالی
کنترل شد			سال / صنعت		

مطابق نگاره (۴)، عامل تورم واریانس متغیرهای توضیحی پژوهش کمتر از ۱۰ بوده و این نشان‌دهنده عدم وجود مشکل هم‌خطی می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

در پژوهش حاضر، با توجه به مطالب مطرح شده در مبانی نظری پژوهش که نشان‌دهنده رابطه همزمان بین احساسات سرمایه‌گذاران و مسئولیت‌اجتماعی می‌باشد، فرضیه‌ها پژوهش با استفاده از رویکرد معادلات همزمان مورد آزمون قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش به شرح نگاره (۵) می‌باشد.

نگاره (۵): آزمون معادلات همزمان فرضیه اول پژوهش

$$SENSETIVE_{it} = \beta_0 + \beta_1 CSR_{it} + \sum \beta_h CONTROL + \sum \beta_j IndustryDum_{it} + \sum \beta_k YearDum_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره تی	سطح معناداری
مسئولیت‌اجتماعی	CSR	۴۵۶/۱	۳۹۹/۰	۶۴۰/۳	۰۰۰/۰
بازده سرمایه‌گذاری	ROE	۰۵۳/۸	۷۸۸/۲	۸۹۰/۲	۰۰۴/۰
وجه نقد عملیاتی	CFO	۴۵۷/۴	۹۹۵/۵	۷۴۰/۰	۴۵۷/۰
اندازه شرکت	Size	۶۵۹/-۰	۵۸۵/۰	۱۳۰/-۱	۲۶۰/۰
فرصت سرمایه‌گذاری	MB	۹۲۴/۰	۲۳۱/۰	۰۰۰/۴	۰۰۰/۰
سود به خالص فروش	PM	۴۷۱/-۱	۱۶۷/۴	۳۵۰/-۰	۷۲۴/۰
اهرم مالی	LEV	۷۲۸/-۴	۹۲۹/۳	۲۰۰/-۱	۲۲۹/۰
سال - صنعت			کنترل شد		
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۲۸۱		آماره خی دو: ۳۷۰		احتمال آماره اف: ۰/۰۰۰	

با توجه به نتایج نگاره (۵) مشاهده می‌شود احتمال آماره اف برابر ۰/۰۰۰ است. در نتیجه، مدل معنادار می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده آزمون فرضیه اول برابر با ۰/۲۸۱ است که نشان‌دهنده میزان توضیح‌دهندگی تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای توضیحی مدل می‌باشد. نتایج منعکس شده

در نگاره (۵) نشان می‌دهد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، مسئولیت اجتماعی با ضریب ۱/۴۵۶ بر احساسات سرمایه‌گذاران تاثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین، از بین متغیرهای کنترلی، بازده سرمایه‌گذاری با ضریب ۸/۰۵۳ و فرصت سرمایه‌گذاری با ضریب ۰/۹۲۴ بر احساسات سرمایه‌گذاران تاثیر مثبت و معناداری دارد. این به معنای تایید فرضیه اول پژوهش (مسئولیت اجتماعی شرکت بر احساسات سرمایه‌گذاران تاثیر مثبت دارد)، است. در ادامه، نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش به شرح نگاره (۶) ارائه شده است.

نگاره (۶): آزمون معادلات همزمان فرضیه دوم پژوهش

$$CSR_{it} = \beta_0 + \beta_1 SENSITIVE_{it} + \sum_h \beta_h CONTROL + \sum_j \beta_j IndustryDum_{it} + \sum_k \beta_k YearDum_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره تی	سطح معناداری
احساسات سرمایه‌گذار	S	۰۱۰/۰	۰۰۳/۰	۶۴۰/۳	۰۰۰/۰
بازده سرمایه‌گذاری	ROE	۰۰۰/۰	۲۳۲/۰	۰۰۰/۰	۹۹۹/۰
وجه نقد عملیاتی	CFO	۷۳۴/۱	۴۹۳/۰	۵۲۰/۳	۰۰۰/۰
اندازه شرکت	Size	۵۱۶/۰	۰۴۵/۰	۴۰/۱۱	۰۰۰/۰
فرصت سرمایه‌گذاری	MB	۰۳۷/۰	۰۱۹/۰	۹۳۰/۱	۰۵۴/۰
سود به خالص فروش	PM	۶۶۴/۰	۳۴۴/۰	۹۳۰/۱	۰۵۳/۰
اهرم مالی	LEV	۴۷۴/۰	۳۲۵/۰	۴۶۰/۱	۱۴۴/۰
سال - صنعت			کنترل شد		
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۲۴۸		آماره خی دو: ۳۱۴		احتمال آماره اف: ۰/۰۰۰	

با توجه به نتایج نگاره (۶) مشاهده می‌شود احتمال آماره اف برابر ۰/۰۰۰ است. در نتیجه، مدل معنادار می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده آزمون فرضیه دوم برابر با ۰/۲۴۸ است که نشان‌دهنده میزان توضیح‌دهندگی تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای توضیحی مدل می‌باشد. نتایج نشان

داده شده در نگاره (۶) بیانگر این است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، احساسات سرمایه‌گذاران با ضریب ۰/۰۱۰ بر مسئولیت‌اجتماعی تاثیر مثبت و معناداری دارد. از بین متغیرهای کنترلی، وجه نقد عملیاتی و اندازه شرکت با ضریب به ترتیب ۱/۷۳۴ و ۰/۵۱۶ بر مسئولیت اجتماعی تاثیر مثبت و معناداری و متغیرهای فرصت سرمایه‌گذاری و سود به فروش با ضریب به ترتیب ۰/۰۳۷ و ۰/۶۶۴ در سطح اطمینان ۹۵ درصد بر مسئولیت‌اجتماعی تاثیر مثبت و معناداری دارد. این به معنای تایید فرضیه دوم پژوهش (احساسات سرمایه‌گذاران بر مسئولیت‌اجتماعی شرکت تاثیر دارد) است.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف از انجام پژوهش حاضر، بررسی تاثیر همزمان مسئولیت‌اجتماعی و احساسات سرمایه‌گذاران است. نتیجه آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد، مسئولیت‌اجتماعی بر احساسات سرمایه‌گذاران تاثیر مثبت و معنادار دارد. این نتیجه با نتایج پژوهشات ناقتون و همکاران (۲۰۱۸)، چنگ و همکاران (۲۰۱۷)، دوراند و همکاران (۲۰۱۳) و درووال (۲۰۱۱) مطابقت دارد. به عبارتی، شرکت‌ها با حرکت به سمت مسئولیت‌اجتماعی و توسعه تعاملات اجتماعی به دنبال ایجاد و حفظ یک تصور خوب، جلب اعتماد بازار و جلوگیری از کاهش قیمت سهام خواهند بود. به عبارتی، اطلاعات مسئولیت‌اجتماعی و پایداری زیست‌محیطی واحد تجاری با بهبود ارزش سازمان، رفتار معاملاتی و احساسات سرمایه‌گذار را تحت‌الشعاع قرار داده و نگرش مثبتی را نسبت به واحد تجاری به وجود می‌آورد. از این رو، فعالیت‌های مسئولیت‌اجتماعی واحد تجاری منجر به ایجاد چهره مطلوب از وضعیت واقعی آن می‌شود. همچنین، سرمایه‌گذاران نسبت به سرمایه‌گذاری در شرکت تشویق می‌شوند.

نتیجه آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان‌دهنده تاثیر مثبت و معنادار احساسات سرمایه‌گذاران بر مسئولیت‌اجتماعی شرکت می‌باشد. این نتیجه با نتیجه پژوهش فاما و فرنچ (۲۰۰۷) مطابقت دارد. بر اساس تئوری پذیرایی، مدیران به دنبال شناسایی و پاسخگویی به انتظارات سرمایه‌گذاران می‌باشند یا به تعبیری مطابق با ترجیحات سرمایه‌گذاران از ایشان پذیرایی می‌نمایند. در چنین شرایطی و با انجام این اقدامات، بازار سرمایه و سرمایه‌گذاران نسبت به واحد تجاری واکنش مثبت نشان می‌دهند (اعتمادی و اسماعیلی کجانی، ۱۳۹۵).

بر مبنای یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه پژوهش، مبنی بر رابطه مثبت بین مسئولیت اجتماعی و احساسات سرمایه‌گذاران می‌توان پیشنهاد نمود که بازرسان و ناظران بورس تهران در برنامه‌ریزی‌های خود برای دستیابی به هدف اصلی که همانا حداکثرسازی ثروت سهامداران، ذینفعان و جامعه است، میزان افشا و تمرکز مسئولیت اجتماعی را مورد بررسی و توجه قرار دهند. همچنین، با توجه به اهمیت شاخص‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی، نهادهای تدوین‌کننده استانداردها و واحدهای تجاری باید با تدوین استانداردهای مناسب در این زمینه به تصمیم‌گیری مناسب سرمایه‌گذاران کمک نمایند.

در پایان و در راستای بیان محدودیت‌های پژوهش حاضر باید گفت، پژوهش حاضر در بازه زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ می‌باشد، بنابراین توصیه می‌شود در تعمیم نتایج پژوهش به سال‌های قبل از ۱۳۹۳ و بعد از ۱۳۹۸ جانب احتیاط رعایت شود. همچنین، از آنجایی که در این پژوهش از روش غربالگری برای نمونه‌گیری استفاده شده است و صناعی مانند واسطه‌گری‌های مالی حذف شده‌اند، بنابراین در بررسی نتایج این مساله را باید مدنظر قرار داد.

به منظور انجام پژوهش‌های آتی در ارتباط با این پژوهش، موضوعات زیر پیشنهاد می‌شود:

- تاثیر کیفیت حسابداری بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی و احساسات سرمایه‌گذاران،
- تاثیر حاکمیت شرکتی بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی و احساسات سرمایه‌گذاران،
- تاثیر چرخه تجاری بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی و احساسات سرمایه‌گذاران،
- تاثیر ثبات مالکیت نهادی بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی و احساسات سرمایه‌گذاران،
- تاثیر ویژگی‌های هیات مدیره بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی و احساسات سرمایه‌گذاران.

منابع

- اعتمادی، حسین؛ اسمعیلی کجانی، محمد. (۱۳۹۵). مروری جامع بر تئوری‌های سیاست تقسیم سود. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*. ۵(۱۷)، ۲۲-۳۵.
- اعتمادی، حسین؛ سیاسی، سحر؛ بسحاق، محمدرضا. (۱۳۹۵). اصول اخلاقی کسب و کار، مسئولیت اجتماعی و عملکرد شرکت‌ها. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*. ۱۱(۳)، ۱۰۷-۱۱۵.
- امیری، اسماعیل؛ فخاری، حسین. (۱۴۰۰). خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی: با رویکرد الگوی معادلات همزمان. *دانش حسابرسی*، ۲۱(۸۲)، ۲۷-۵۸.
- برزگر، قدرت‌اله؛ نتاج کردی، حسن؛ ملکی، دنیا. (۱۳۹۸). بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۱)، ۱۹-۳۸.
- دارابی، رویا؛ پهلوان، ساره. (۱۳۹۸). ارتباط مسئولیت اجتماعی و پاداش هیأت مدیره. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۹(۴)، ۸۳-۱۰۰.
- حاجی‌علیزاده، سحر؛ خواجه‌حسینی، میترا؛ امیری، علی. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین تئوری ذینفعان، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و عملکرد مالی. *فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۴(۵۰): ۱۰۲-۹۲.
- حساس یگانه، یحیی؛ سهرابی، حسینعلی؛ غواصی کناری، محمد. (۱۳۹۹). ارتباط گزارشگری مسئولیت اجتماعی با ارزش شرکت. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۲(۴۵)، ۱-۲۰.
- حسینی، محسن. (۱۳۹۹). اثر مسئولیت اجتماعی راهبردی بر عملکرد مالی و ضریب واکنش سود شرکت‌ها. *فصلنامه حسابداری، پاسخگویی و منافع جامعه*، ۱۰(۴)، ۱-۲۶.
- حسینی، سید علی؛ مرشدی، فاطمه. (۱۳۹۸). تاثیر احساسات سرمایه‌گذاران بر پویایی معاملات بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۱(۴۴)، ۱-۲۲.
- حیدرپور، فرزانه؛ تاری وردی، یداله؛ محرابی، مریم. (۱۳۹۲). تاثیر گرایش‌های احساسی سرمایه‌گذاران بر بازده سهام. *دانش مالی تحلیل اوراق بهادار*، ۱(۱۷)، ۱-۱۳.
- خلیلی عراقی، مریم؛ یقین لو، مهرانگیز. (۱۳۸۳). سایه روشن‌هایی از مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها. *تدبیر*.

- دارینی، الهام. (۱۳۹۹). نقش اخلاق کسب و کار در مسئولیت اجتماعی شرکت ها. فصلنامه چشم اندازه حسابداری و مدیریت، ۳ (۳۶)، ۶۱-۷۳.
- رضایی کلیدبری، حمیدرضا؛ داوری، علی؛ پورناصرانی، امیر؛ محمدی آلمانی، امین. (۱۳۹۲). تاثیر مسئولیت اجتماعی شرکت و آگاهی محیطی بر ارتقای سرمایه فکری سبز (مورد مطالعه: واحدهای صنعتی فعال در شهر صنعتی رشت). چشم انداز مدیریت دولتی، ۴ (۳)، ۱۱۹-۱۳۸.
- زارعی، علی؛ دارابی، رویا. (۱۳۹۷). تاثیر گرایش های احساسی سرمایه گذاران بر افشای اختیاری در بازار سرمایه، پژوهش های مالی و حسابداری، ۱۰ (۳۷)، ۱۵۸-۱۳۱.
- شعری آناقیز، صابر؛ حساس یگانه، یحیی؛ سدیدی، مهدی، نره ئی، بنیامین. (۱۳۹۵). تصمیم گیری احساسی سرمایه گذاران، حاکمیت شرکتی و کارائی سرمایه گذاری. فصلنامه حسابداری مالی، ۸ (۳۲)، ۳۷-۱.
- علی خانی، راضیه؛ مران جوری، مهدی. (۱۳۹۲). کاربرد تئوری های افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی. مطالعات حسابداری و حسابداری، ۳ (۹)، ۵۳-۳۶.
- غفوریان شاگردی، محمد سجاده؛ غفوریان شاگردی، امیر؛ مردای، محسن. (۱۳۹۸). بررسی اثر حساسیت زیست محیطی بر رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و مزیت رقابتی. مجله حسابداری سلامت، ۸ (۲)، ۷۶-۵۸.
- فروغی، داریوش؛ امیری، هادی؛ جوانمرد، مرضیه. (۱۳۹۷). مسئولیت اجتماعی شرکت بر نگهداشت وجه نقد از طریق اثر همزمان متغیرهای منتخب. پژوهش های حسابداری مالی، ۱ (۳۵)، ۱۹-۳۶.
- کفشی، نوشین؛ عبدالباقی، عبدالمجید. (۱۳۹۹). نقش توام احساسات سرمایه گذاران و ارزش ویژه برند بر عملکرد کوتاه مدت عرضه های اولیه سهام (شواهدی از بازار سرمایه ایران). نشریه علمی دانش مالی تحلیل اوراق بهادار، ۱۳ (۴۵)، ۱۱۱-۱۲۹.
- محفوظی، غلامرضا؛ اکبری، محسن؛ قاسمی شمس، معصومه. (۱۳۹۶). بررسی تاثیر مسئولیت اجتماعی شرکت ها بر حساسیت سرمایه گذاری به جریان نقدی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه گذاری، ۶ (۲۱)، ۵۷-۴۱.

مهربان پور، محمدرضا؛ کاظم پور، مرتضی؛ اسماعیل بیگی، فروغ. (۱۳۹۵). تبیین رابطه متقابل بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و نظام راهبری شرکتی با استفاده از معادلات هم‌زمان. *حسابداری سلامت*، ۲۵(۲)، ۱۱۲-۱۲۹.

نیکومرام، هاشم؛ سعیدی، علی و مهران، کیارش. (۱۳۹۵). آزمون راهبردهای سرمایه‌گذاری مبتنی بر مالی رفتاری، *دانش سرمایه‌گذاری*، ۵(۲۰)، ۶۶-۳۹.

وکیلی فرد، حمیدرضا؛ سعیدی، علی؛ افتخاری علی آبادی، اکبر. (۱۳۹۲). بررسی ضریب واکنش به سود در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش مالی تحلیل اوراق بهادار (مطالعات مالی)*، ۲(۱۸)، ۱۲۳-۱۱۵.

References

- Alikhani, R., Maran Jori, M. (2014). Application of social and environmental information disclosure Theories. *Accounting and Auditing Studies*, 3(9), 36-53. (In Persian).
- Amiri, Esmaeel; Fakhari, Hossein. (2021). Audit Opinion Shopping and Financial Reporting Quality: with Simultaneous Equations model Approach. *Audit Science*, 21(82); 27-58. (In Persian).
- Arouri, M., & Pijourlet, G. (2017). CSR performance and the value of cash holdings: International evidence. *Journal of Business Ethics*, 140(2), 263-284.
- Barberis, N., & Shleifer, A. (2003). Style investing. *Journal of financial Economics*, 68(2), 161-199.
- Barzegar, G., Hasannataj kordi, M., Malaki, D. (2019). An Investigation of the Audit Committee Characteristics Effects on Corporate Social Responsibility Disclosure. *Accounting and Auditing Review*, 26(1), 19-38. (In Persian).
- Cheong, C. W., Sinnakkannu, J., & Ramasamy, S. (2017). Reactive or proactive? Investor sentiment as a driver of corporate social responsibility. *Research in International Business and Finance*, 42, 572-582.
- Chung, S. L., Hung, C. H., & Yeh, C. Y. (2012). When does investor sentiment predict stock returns? *Journal of Empirical Finance*, 19(2), 217-240.

- Darini, E. (2021). The role of business ethics in corporate social responsibility. *Journal of Accounting and Management Vision*, 3(36), 61-73. (In Persian).
- Darabi, R., Pahlavan, S. (2019). The Relationship between Corporate Social Responsibility and CEO Compensation. *Journal of Accounting and Social Interests*, 9(4), 83-100. (In Persian).
- Etemadi, H., Esmaeili Kojani, M. (2016). A Comprehensive Review of Theories Dividend Policy. *Accounting and Auditing Studies*, 5(17), 22-35. (In Persian).
- Etemadi, Hossein; Sepasi, Sahar; Besehagh, Mohammad Reza. (2017). Ethical principles of corporate social responsibility and corporate performance. *Business Ethics, Social Responsibility and Corporate Performance. Ethics in Science and Technology*, 11(3), 107-115. (In Persian).
- Fakhari, H., Rezaei Pitenoei, Y., & Noroozi, M. (2017). Corporate social responsibility disclosure and investment efficiency. *Financial Management Strategy*, 4(4), 85-106. (In Persian).
- Fama, E. F., & French, K. R. (2007). Disagreement, tastes, and asset prices. *Journal of financial economics*, 83(3), 667-689.
- Foroghi, D., Amiri, H., Javanmard, M. (2018). Impace of Corporate Social Responsibility to Cash Holdings through Synchronous Effect of Chosen Variables. *Journal of Financial Accounting Research*, 10(1), 19-36. (In Persian).
- Ghafourian Shagerdi, M., Ghafourian Shagerdi, A., Moradi, M.. (2019). Investigating the Effect of Environmental Sensitivity on the Relationship between Corporate Social Responsibility Disclosure and Competitive Advantage. *Journal of Health Accounting*, 8(2), 58-76. (In Persian).
- Hajializadeh, Sahar; Khajeh hasani, Mitra; Amiri, Ali. (2021). Investigating the relationship between corporate social responsibility stakeholder theory and financial performance. *New research approaches in management and accounting*, 4(50), 92-102. (In Persian).

- Hasas Yeganeh, Yahya; Sohrabi, Hossein Ali; Ghavasi Kenari, Mohammad. (2020). the relationship between social responsibility reporting and corporate value. *Financial accounting and auditing research*, 12(45), 1-20. (In Persian).
- Hassani, M. (2020). The effect of Social Responsibility on Financial Performance and Earning Response Coefficient. *Journal of Accounting and Social Interests*, 10(4), 1-26. (In Persian).
- Hosseini, Seid Ali; Morshedi, Fateme. (2019). the effect of investors' feelings on the dynamics of trading on the Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting and Auditing*, 11(44), 1-22. (In Persian).
- Heydarpor, Farzane; Tareeverdi, Yadolah; Mehrabi, Maryam. (2013). the Impact of Investors' Emotional Tendencies on Stock Returns. *Financial Knowledge of Securities Analysis*, 1(17), 1-13. (In Persian).
- Jo, H., & Na, H. (2012). Does CSR reduce firm risk? Evidence from controversial industry sectors. *Journal of business ethics*, 110(4), 441-456.
- Kafshi, N., Abdolbaghi, A. (2020). Evaluating The Simultaneous Role of Investor's Sentiment and Brand Equity on Short-Term performance of the Initial public Offerings (Evidence from the Iran Capital Market). *Financial Knowledge of Securities Analysis*, 13(45), 111-129. (In Persian).
- Khalili araghi, Maryam; Yagheenlo, Mehrangiz. (۲۰۰۵). Bright shadows of corporate social responsibility. *Tadbir*.
- Luo, X., & Bhattacharya, C. B. (2006). Corporate social responsibility, customer satisfaction, and market value. *Journal of marketing*, 70(4), 1-18.
- Lys, T., Naughton, J. P., & Wang, C. (2015). Signaling through corporate accountability reporting. *Journal of accounting and economics*, 60(1), 56-72.
- Mahfoofi, G., Akbari, M., Ghasemi Shams, M. (2017). Examining the Impact of Corporate Social Responsibility on Investment - Cash Flow Sensitivity. *Journal of Investment Knowledge*, 6(21), 41-58. (In Persian).
- Mehrabanpour, Mohammad Reza; Kazempour, Morteza; Esmail Beigi, Forogh. (2017). Explaining the Mutual Relationship between Social Responsibility and

- Corporate Governance by Using Simultaneous Equations System. *Health Accounting*, 5(2); 112-129. (In Persian).
- Naughton, J. P., Wang, C., & Yeung, I. (2019). Investor sentiment for corporate social performance. *The Accounting Review*, 94(4), 401-420.
- Nikoomaram, H., Saeedi, A., Mehrani, K. (2017). Testing investment strategies based on behavioral finance. *Journal of Investment Knowledge*, 5(20), 39-66. (In Persian).
- Rezaee Kelidbari, Hamid Reza; Davari, Ali; Pournaserani, Amir; Mohammadi Almani, Amin. (2014). The Impact of Corporate Social Responsibility and Environmental Awareness on Promoting Green Intellectual Capital (Case Study: Industrial Units Active in Rasht Industrial City). *Public Administration Perspective*, 4(3), 119-138. (In Persian).
- Saleh, M., Zulkifli, N., & Muhamad, R. (2010). Corporate social responsibility disclosure and its relation on institutional ownership: Evidence from public listed companies in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*.
- Sher anaghiz S, Hasas yeganeh Y, sadidi M, narrei B. (2017). Sentimental decision-making of investors, corporate governance and Investment efficiency. *Quarterly financial accounting journal*, 8(32), 1-37.
- Vakilifard, Hamid Reza; Saeedi, Ali; Aftekhari Ali Abadi, Akbar. (2013). Earning Response Coefficient (ERC) in Tehran Bourse. *Financial Knowledge of Securities Analysis*, 6(2), 115-123. (In Persian).
- Whitehouse, L. (2003). Corporate social responsibility, corporate citizenship and the global compact: a new approach to regulating corporate social power? *Global social policy*, 3(3), 299-318.
- Zareey, Ali; Darabi, Roya. (2018). the effect of investors' emotional tendencies on voluntary disclosure in the Iranian capital market. *Financial Accounting and Auditing*, 10(37), 131-158. (In Persian).

COPYRIGHTS



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



ارائه مدلی به منظور توسعه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها^۱

کاظم شمس‌الدینی^۲، میثم نعمتی^۳، مهدی عسکری شاهم‌آباد^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۱۹

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: یکی از مسائلی که امروزه در بسیاری از شرکت‌ها کمتر به آن پرداخته و مانع بزرگی برای رسیدن به پایداری شرکی می‌باشد، توجه صرف به توسعه اقتصادی و مباحث مالی بدون توجه به مسئولیت اجتماعی شرکت است. شاید یکی از دلایل عدم توجه شرکت‌ها به این موضوع، نداشتن یک شناخت جامع از عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی خود و همچنین، نبود یک مدل برای توسعه و اجرای آن است. هدف این پژوهش شناسایی عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و ارائه یک مدل ساختاری/تفسیری برای کمک به توسعه آن می‌باشد.

روش: در این پژوهش ابتدا با مطالعه پژوهش‌های مربوط به ادبیات تحقیق، ۱۵ عامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت شناسایی شد و توسط ۷ خبره دانشگاهی در حوزه مسئولیت اجتماعی مورد تأیید قرار گرفت. در ادامه با استفاده از نظرات ۲۱ کارشناس این حوزه، اقدام به ارائه مدلی به منظور توسعه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با استفاده از مدل‌سازی ساختاری/تفسیری شد.

یافته‌ها: نتایج پژوهش نشان داد که مدل اجرای مسئولیت اجتماعی دارای ۷ سطح می‌باشد و عوامل فشار ذینفعان، مالکیت شرکت و اندازه شرکت جز موثرترین عوامل مسئولیت اجتماعی شرکت و زیربنایی اجرای آن می‌باشند. همچنین، عوامل افزایش اعتماد عمومی، بهبود عملکرد مالی، کارایی سرمایه‌گذاری و کاهش ریسک قیمت سهام ماهیت اثرپذیری دارند.

نتیجه‌گیری: از آنجایی که عوامل اثرپذیر در نتیجه فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی بدست می‌آیند، مدیران و سیاست‌گذاران بایستی بر عوامل دیگری که باعث بوجود آمدن این عوامل می‌شوند (عوامل زیربنایی مدل) تمرکز نمایند. بنابراین، توجه به عوامل فشار ذینفعان، مالکیت شرکت و اندازه شرکت می‌تواند کمک زیادی به توسعه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها نماید.

دانش افزایی: این مطالعه نتایجی را منتشر می‌کند که نشان‌دهنده اثربخشی مسئولیت اجتماعی در حمایت از پایداری و دستیابی به عملکرد پایدار است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که دولت‌ها و سازمان‌ها بر ۷ سطح این مدل متمرکز شوند.

واژه‌های کلیدی: مسئولیت اجتماعی شرکت، پایداری شرکی، پایداری مالی، مدل‌سازی ساختاری/تفسیری.

طبقه بندی موضوعی: M14, Q56, C38

10.22051/JAASCI.2022.39507.1676 : DOI .۱

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. نویسنده مسئول. (kshams@uk.ac.ir).

۳. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. (nemati.meysam.1371@gmail.com).

۴. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. (m.askari@aem.uk.ac.ir).

مقدمه

شرکت‌ها به‌عنوان مهمترین بخش اقتصاد هر کشور با ایجاد مشاغل، تامین کالا و خدمات مورد نیاز مردم و پرداخت مالیات، بیشترین تاثیر را بر محیط و زندگی جامعه دارند و در نتیجه نقش مهمی در رشد اقتصادی و کاهش فقر ایفا می‌کنند (مجتهدزاده و طبقیان، ۱۳۹۰). از سال ۱۹۹۰ با رشد اقتصاد جهانی و افزایش حجم تجارت، میزان آسیب‌های اجتماعی و زیست محیطی سازمان‌ها نیز بیشتر شده است (خدماتی‌پور^۱ و همکاران، ۲۰۲۱؛ ۱). افزایش آمار رویکردهای نامطلوب اجتماعی و محیطی، همچون تعداد آوارگان، بی‌عدالتی اجتماعی، انقراض گونه‌های جانوری و آلودگی‌های آب و هوا گواه شرایط نگران‌کننده‌ای از عدم توجه شرکت‌ها به مسائل اجتماعی و محیطی خود است (دیگان^۲، ۲۰۱۷؛ ۲). بنابراین، ذینفعان به عملکرد مدیران در مسائل اجتماعی و زیست محیطی فشار بیشتری می‌آورند و سهام‌داران نیز به صورت جدی نگران این مسائل و چگونگی اندازه‌گیری، نظارت و گزارش آن‌ها هستند (صیادی‌تورانلو و عسکری‌شاهم‌آباد^۳، ۲۰۲۰؛ ۲). در نتیجه پایداری شرکتی رویکردی با هدف ایجاد ارزش بلندمدت برای ذینفعان سازمان بوسیله استراتژی‌های دوستانه با محیط‌زیست و جامعه است که تمرکز آن بر ابعاد اقتصادی، فرهنگی، اجتماعی، محیطی و اخلاقی می‌باشد. موضوعی که امروزه اهمیت زیادی برای جامعه و شرکت‌ها پیدا کرده است، حرکت به سمت پایداری شرکتی هست (تریانی^۴ و همکاران، ۲۰۱۷). لازمه رسیدن به پایداری شرکتی، توجه همزمان به عملکرد اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی شرکت می‌باشد (اورجی^۵، ۲۰۱۹؛ ۱؛ صیادی‌تورانلو و عسکری‌شاهم‌آباد، ۲۰۲۰؛ ۱۶). برای پایدار بودن، شرکت‌ها باید تمام فعالیت‌های خود را با انتظاراتی که چندین دهه است که فقط به سود و ارائه کالاها و خدمات محدود نمی‌شود همسو نمایند (هرد و بولچه^۶، ۱۹۸۱؛ ۳). این مسائل و انتظارات باعث به وجود آوردن مفهوم جدیدی به نام مسئولیت اجتماعی شرکت^۷ شده است.

1. Khodamipour
2. Deegan
3. Sayyadi Tooranloo & Askari Shahamabad
4. Trianni
5. Orji
6. Heard & Bolce
7. Corporate Social Responsibility (CSR)

مسئولیت اجتماعی شرکت، بیانگر احساس مسئولیت یک شرکت نسبت به جامعه و تلاش در جهت بهبود رفاه عمومی و ایجاد ارزش برای جامعه به گونه‌ای مستقل از منافع مستقیم شرکت می‌باشد (بوون و جانسون^۱، ۱۹۵۳؛ حاجیها و سرافراز، ۱۳۹۳؛ ۲). بنابراین، به‌عنوان یک روش تجاری مهم در سطح جهانی در نظر گرفته می‌شود (ژیانگ^۲ و همکاران، ۲۰۲۱؛ ۲) که متضمن تعهد اجتماعی، اقتصادی، اخلاقی و زیست محیطی یک سازمان در جامعه است (آجای و موتل^۳، ۲۰۲۰؛ ۵؛ شمس‌الدینی^۴ و همکاران، ۲۰۲۲). در سال‌های اخیر ادبیات پیرامون موضوع مسئولیت اجتماعی بر رابطه بین این متغیر و موفقیت‌های مالی شرکت متمرکز شده است و گزارش‌ها نشان می‌دهند که اکثر مدیران بر این باورند که مسئولیت اجتماعی شرکت، برای سودآوری شرکت‌هایشان مولفه‌ای ضروری است (وگل^۵، ۲۰۰۵؛ کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۲). به همین دلیل، مفهوم مسئولیت اجتماعی شرکت از یک موضوع حاشیه‌ای و کم توجه در حوزه حسابداری و مدیریت به یکی از رایج‌ترین موضوع‌ها در محافل علمی و دنیای تجارت تبدیل شده است (قادرزاده و همکاران، ۱۳۹۶؛ ۲). شرکت‌ها فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت خود را در گزارش‌های مسئولیت اجتماعی یا همان گزارش‌های پایداری منتشر می‌کنند. این گزارش‌ها ابزاری برای ارزیابی مسئولیت اجتماعی آن‌ها می‌باشد که تعهد شرکت نسبت به استانداردهای اخلاقی بالاتر، کیفیت اطلاعات حسابداری و نیز پایداری پروژه‌های سرمایه‌گذاری را نشان می‌دهد که در نهایت می‌تواند کیفیت زندگی آحاد جامعه را تحت تاثیر قرار دهد (کیم^۶ و همکاران، ۲۰۱۲؛ ۴؛ شهسواری و سلمانی، ۱۳۹۷).

با این حال گزارش‌های مسئولیت اجتماعی شرکت بیشتر به صورت داوطلبانه تهیه می‌شوند و استاندارد یا مقرراتی برای انجام آن و نحوه گزارش‌دهی این فعالیت‌ها وجود ندارد. علاوه بر مشکل نبود قوانین و مقررات برای اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت، نبودن یک مدل جامع به منظور اجرای آن نیز می‌تواند یک مانع بزرگ بر سر راه شرکت‌ها برای اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت باشد. در سال‌های اخیر پژوهشگران زیادی به مسئله مسئولیت اجتماعی شرکت پرداخته‌اند و هر کدام تعداد محدودی از عوامل موثر بر اجرای آن را شناسایی کردند.

1. Bowen & Johnson
2. Xiang
3. Ajayi & Mmutle
4. Shamsadini
5. Vogel
6. Kim

ارنست^۱ و همکاران (۲۰۲۲) در تحقیق خود به دو عامل فشار ذینفعان و اندازه شرکت به عنوان عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت اشاره می کنند. وی^۲ و همکاران (۲۰۲۰) عوامل افزایش شهرت شرکت و فشار جوامع را به عنوان عوامل موثری که بر اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت تاثیر می گذارد، بیان می کنند. چوی و پی^۳ (۲۰۱۱) عامل افزایش کیفیت گزارشگری را به عنوان یک عامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت معرفی می کند. واعظ و همکاران (۱۳۹۷) آگاهی مشتریان، حاکمیت شرکتی و مالکیت شرکت را بر اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت تاثیر گذار می دانند. قادرزاده و همکاران (۱۳۹۶) چهار عامل مالکیت شرکت، هیئت مدیره، اندازه شرکت و بهبود عملکرد مالی را به عنوان عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت شناسایی کرده اند. بررسی ها نشان می دهد که در حد دانش ما، تا کنون یک مطالعه جامع برای شناسایی عوامل موثر بر اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت و ارائه مدلی برای اجرای آن وجود نداشته است. بنابراین، با توجه به شکاف تحقیقاتی موجود، هدف این مطالعه شناسایی عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت و همچنین، ارائه مدلی به منظور توسعه آن با استفاده از روش مدل سازی ساختاری/ تفسیری می باشد.

این پژوهش با بررسی تاریخچه و تعاریف مسئولیت اجتماعی شرکت، نظریه های مسئولیت پذیری اجتماعی و عوامل موثر بر توسعه مسئولیت اجتماعی شرکت در بخش دوم ادامه می یابد. در بخش سوم، ما در مورد روش تحقیق پژوهش، توسعه ابزار جمع آوری داده ها و خبرگان تحقیق بحث می کنیم. بخش چهارم نتایج حاصل از روش مدل سازی ساختاری/ تفسیری و تجزیه و تحلیل جداول آن را مورد بحث قرار می دهد. سپس در بخش پنجم به بیان نتایج پژوهش و پیشنهادات و محدودیت های مطالعه می پردازیم.

مبانی نظری

مفهوم مسئولیت پذیری اجتماعی اولین بار در سال ۱۹۲۹ مطرح شد که در آن زمان اعتراض های زیادی به بی مسئولیتی شرکت ها وجود داشت (فخاری و فلاح پور، ۱۳۹۶؛ ۳). فریدمن^۴ (۱۹۷۰) اذعان

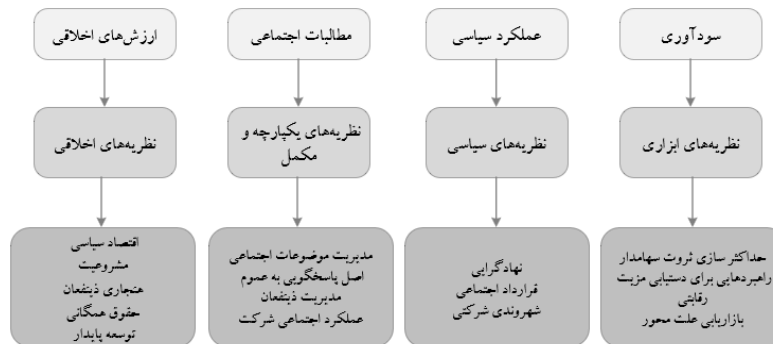
1. Ernst

2. Wei

3. Choi and Pae

4. Friedman

داشت که مسئولیت‌پذیری اجتماعی فقط در جهت افزایش ثروت سهامداران است (تقی‌زاده خانقاه و زینالی، ۱۳۹۶؛ ۲)، اما بعضی از محققین معتقدند که این رویکرد صرفاً برای افزایش ثروت سهامداران نمی‌باشد، بلکه در آن منافع جامعه نیز در نظر گرفته می‌شود (فخاری و فلاح‌پور، ۱۳۹۶؛ ۳). کارول^۱ (۱۹۷۹) تعریف خود را از مسئولیت اجتماعی اینگونه بیان می‌کند: «مسئولیت‌پذیری اجتماعی سازمان شامل انتظارات اقتصادی، قانونی، اخلاقی و بشر دوستانه جامعه از سازمان در زمان خاص است» (حسینی و امجدیان، ۱۳۹۶؛ ۷). در نتیجه مسئولیت اجتماعی شرکت در دهه ۱۹۵۰ مطرح شد که می‌توان آن را به‌عنوان مشارکت داوطلبانه شرکت‌ها برای توسعه پایدار فراسوی الزام‌های قانونی دانست که یک روش مناسب برای کاهش شکاف بین شرکت‌ها و انتظارات ذینفعان در قالب گزارشگری و افشاء اطلاعات اضافی به شمار می‌رود (حساس یگانه و برزگر، ۱۳۹۳؛ ۲؛ خواجوی و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۲). بنابراین، سرمایه‌گذاری شرکت در فعالیتهای مسئولیت اجتماعی شرکت، موجب جلب اعتماد سهامداران و افزایش شهرت شرکت در جامعه می‌شود (آجای و موتل، ۲۰۲۰؛ ۳). نظریه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها به چهار گروه طبقه‌بندی می‌شوند که در شکل ۱ آمده است (اشرفی و همکاران، ۱۳۹۸؛ ۳):



شکل ۱: طبقه‌بندی تئوری‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت

نظریه‌های شکل بالا نشان می‌دهد که واحدهای تجاری باید میان کسب سود ناشی از فعالیت‌های اقتصادی، رسیدگی به مسائل اجتماعی در جامعه و حفاظت از محیط زیست تعادل برقرار کنند. در نتیجه، می‌توان بیان کرد که امروزه مسئولیت اجتماعی شرکت یکی از مهمترین مسائل مورد نیاز شرکت‌ها برای رسیدن به پایداری و بقا در مسیر توسعه پایدار جهانی می‌باشد که باید برای توسعه و بهبود آن، بررسی‌های جامع و عمیق‌تری روی این موضوع انجام داد. توسعه و بهبود هر موضوعی نیازمند بررسی و تحلیل عوامل موثر بر اجرای آن است. عوامل مختلفی وجود دارد که بر اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت تاثیر می‌گذارند. به‌عنوان مثال ذینفعان می‌توانند با مطالبه‌گری و فشار آوردن به شرکت باعث توجه شرکت‌ها به این رویکرد شوند؛ یا اینکه شرکت می‌تواند با اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت باعث افزایش اعتماد جامعه نسبت به خود شود. مطالعات گذشته تاثیر یک یا تعداد معدودی از این عوامل را بر مسئولیت اجتماعی شرکت مورد بررسی قرار داده‌اند، اما شناسایی و تجزیه و تحلیل جامع این عوامل و مدل‌سازی آنها با یک رویکرد ساختاری/تفسیری تا کنون انجام نشده است که می‌تواند کمک شایانی به اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت نماید. با بررسی ادبیات تحقیق در این زمینه ۱۵ عامل موثر بر اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت مورد شناسایی قرار گرفت و از طریق مصاحبه با ۷ استاد دانشگاهی که با حوزه پایداری و مسئولیت اجتماعی شرکت آشنا بودند و در این زمینه اطلاعات ارزشمندی داشتند، این عوامل مورد تأیید قرار گرفتند. این ۱۵ عامل را می‌توان با توجه به نظریه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها که در شکل ۱ آمده است، مورد بررسی و طبقه‌بندی قرار داد.

۱- نظریه‌های ابزاری:

این دسته از نظریه‌ها، گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت را ابزاری برای دستیابی به مزیت اقتصادی و در نهایت خلق ثروت برای شرکت و سهامداران آن می‌دانند (شرفی و همکاران، ۱۳۹۸؛ ۴). عوامل زیر در طبقه نظریه‌های ابزاری قرار می‌گیرند:

- کارایی سرمایه‌گذاری: شرکت‌های با مسئولیت اجتماعی شرکت بالاتر، تمایل بیشتری به افشای عمومی اطلاعات خود دارند. بنابراین، سطح بالای افشای اطلاعات باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت و سرمایه‌گذاران شده و این امر باعث کاهش ریسک و افزایش کارایی سرمایه‌گذاری می‌شود (یوانو و سرافیم^۱، ۲۰۱۵؛ ۲۶؛ تقی‌زاده خانقاه و زینالی، ۱۳۹۶؛ ۲). بنلملیح و بیتار^۲ (۲۰۱۶) در پژوهشی

1. Ioannou and Serafeim
2. Benlemlih and Bitar

به این نتیجه رسیدند که طبق تئوری ذینفعان، افشای مسئولیت اجتماعی شرکت موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و افزایش منافع ذینفعان می‌شود که می‌تواند نقش مهمی در کارایی سرمایه‌گذاری شرکت بازی کند (اسماعیل‌پور و همکاران، ۱۳۹۸؛ ۶-۵).

● بهبود کارایی اطلاعاتی: کارایی اطلاعاتی زمانی حاصل می‌شود که قیمت اوراق بهادار منعکس‌کننده تمام اطلاعات مهم موجود و قابل دسترس باشد (فاما^۱، ۱۹۶۵؛ ۶). نشانه کارایی و موفقیت بازار به این معنی است که قیمت‌ها به‌طور پیوسته منعکس‌کننده اطلاعات جدید باشند، بنابراین بازاری را می‌توان کارا نامید که توان لازم برای پردازش اطلاعات را داشته باشد. ایزو و دوناتو^۲ (۲۰۱۲) نشان دادند افشاء مسئولیت اجتماعی شرکت، قیمت سهام را تحت تاثیر قرار می‌دهد. پس می‌توان نتیجه گرفت که مسئولیت اجتماعی شرکت بر کارایی اطلاعاتی بازار سهام تاثیرگذار است (سلیمی‌فر و شیرزور، ۱۳۸۹؛ احمدپور و فرمانبردار، ۱۳۹۶؛ ۶).

● بهبود عملکرد مالی: تمایل و اصرار واحد تجاری نسبت به مسئولیت اجتماعی شرکت، اثر قابل توجهی را روی عملکرد مالی آن دارد (قادرزاده و همکاران، ۱۳۹۶؛ ۳۳؛ فخاری و فلاح‌پور، ۱۳۹۶؛ ۶؛ ژو و زنگ^۳، ۲۰۱۶). بنابراین، اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت منجر به بهبود موفقیت شرکت‌ها در بلندمدت می‌شود و در نهایت منجر به رشد اقتصاد و افزایش توان رقابتی شرکت و بهبود عملکرد مالی آن می‌گردد (یوانو و سرافیم، ۲۰۱۵؛ ۱۳-۱۱). تی‌سوت‌سورا^۴ (۲۰۰۴) در پژوهشی به بررسی رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت و عملکرد مالی آن‌ها پرداخت. نتایج پژوهش یک ارتباط مثبت و معناداری را بین مسئولیت اجتماعی شرکت و عملکرد مالی شرکت نشان داد. نظریه ابزاری بیان می‌کند، هدف شرکت حداکثر کردن ثروت سهامداران از طریق مسئولیت اجتماعی شرکت است. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که شرکت با اجرای سازوکار مسئولیت اجتماعی می‌تواند موجب خلق ارزش در بازار شود که به بهبود ارزش افزوده بازار می‌انجامد (جمالی، ۱۳۹۵؛ فخاری و فلاح‌پور، ۱۳۹۶؛ ۷).

1. Fama
2. Izzo & Donato
3. Xu and Zeng
4. Tsoutsoura

● کاهش ریسک قیمت سهام: یکی از مواردی که به‌عنوان مهمترین عامل پیش‌بینی‌کننده ریسک سقوط قیمت سهام بیان می‌شود، گرایش مدیریتی به مضائقه کردن اخبار بد به سرمایه‌گذاران است (هاتون^۱ و همکاران، ۲۰۰۹؛ ۲۸). اگر شرکت‌ها با فرهنگ مسئولیت اجتماعی شرکت اداره شوند، باعث شفافیت بالا و در نتیجه به احتمال کمتری اخبار بد از سرمایه‌گذاران مضائقه می‌شود. بنابراین، انتظار می‌رود این شرکت‌ها ریسک سقوط قیمت سهام پایین‌تری را تجربه کنند (ژوو^۲ و همکاران، ۲۰۲۱). کیم و لی^۳ (۲۰۱۴) در پژوهشی رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت و ریسک کاهش قیمت سهام را بررسی کردند و دریافتند که بین مسئولیت اجتماعی شرکت و ریسک کاهش قیمت سهام ارتباط منفی وجود دارد (ذیحی و دریاباری، ۱۳۹۶؛ ۵). بنابراین، سرمایه‌گذاران به شرکت‌هایی که از نظر اجتماعی مسئولیت‌پذیر هستند، علاقه بیشتری نشان داده و وفاداری مشتریان به این گونه شرکت‌ها بیشتر می‌باشد. این امر باعث کاهش ریسک سیستماتیک و غیرسیستماتیک خواهد شد (چئونگ^۴، ۲۰۱۶؛ ۲؛ لو و باتاچاریا^۵، ۲۰۰۹؛ ۳-۴). چئونگ (۲۰۱۶؛ ۱) طی پژوهشی نشان داد که مسئولیت اجتماعی شرکت بر ریسک سیستماتیک و غیرسیستماتیک اثری منفی و معنی‌داری دارد.

۲- نظریه‌های سیاسی

این دسته از نظریه‌ها، بر تعاملات و ارتباطات میان قدرت‌های سیاسی و موقعیت شرکت، ارتباط بین شرکت و جامعه و همچنین مسئولیت ذاتی شرکت متمرکز می‌شوند (اشرفی و همکاران، ۱۳۹۸؛ ۵). عوامل زیر در طبقه نظریه‌های سیاسی قرار می‌گیرند:

● اندازه شرکت: طبیعتاً بین اندازه شرکت و میزان مسئولیت اجتماعی شرکت آن تاثیر قابل توجهی وجود دارد (ارنست و همکاران، ۲۰۲۲؛ ۱؛ پفاجفر^۶ و همکاران، ۲۰۲۲؛ ۱)، زیرا شرکت‌های بزرگ با اینکه گردش مالی آنها اجازه انجام فعالیت‌های اجتماعی بیشتری به آنها می‌دهد، اما به دلیل فعالیت‌های گسترده‌تر و میزان تاثیرات زیادی که بر جامعه و محیط زیست دارند، افشای تمام این تاثیرات در

-
1. Hutton
 2. Zhou
 3. Kim and Lee
 4. Cheung
 5. Luo and Bhattacharya
 6. Pfajfar

گزارش‌های مسئولیت اجتماعی شرکت ممکن است دشوار باشد. از سوی دیگر، شرکت‌های کوچک منابع کمتری برای فعالیت‌های اجتماعی دارند (کلک^۱، ۲۰۱۶). عیسی و محمد (۲۰۱۵؛ ۱۰) بر اساس یافته‌های پژوهشی خود بیان نمودند که بین اندازه شرکت با سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت ارتباط منفی وجود دارد، اما در مقابل، چو و لی^۲ (۲۰۱۳؛ ۱) نیز به این نتیجه دست یافتند که رابطه مثبتی بین اندازه شرکت و فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت وجود دارد.

- حاکمیت شرکتی: هدف نهایی نظام راهبری شرکت‌ها علاوه بر کاهش مشکل نمایندگی و همسو نمودن منافع کارگزار و کارگزار، تأمین منافع تمام گروه‌های ذینفع در شرکت‌ها و واحدهای تجاری می‌باشد (واعظ و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۶). بنابراین، تقویت حاکمیت شرکتی باعث بهبود مسئولیت اجتماعی شرکت خواهد شد (مهران‌پور و همکاران، ۱۳۹۶؛ ۵، بهاری‌مقدم و همکاران، ۱۳۹۲؛ ۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر سازوکارهای نظام راهبری شرکتی بر افشا مسئولیت اجتماعی شرکت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که بین سازوکارهای نظام راهبری شرکتی و سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه معناداری وجود دارد.
- مالکیت شرکت: مالکیت یکی از موضوعات مهم حاکمیت شرکتی است که می‌تواند در کارایی شرکت تأثیر قابل توجهی داشته باشد. سهامی عام یا سهامی خاص بودن شرکت، یا به معنای دیگر دولتی یا خصوصی بودن شرکت تأثیر قابل توجهی بر میزان مسئولیت اجتماعی شرکت دارد، زیرا انگیزه مدیران را تحت تأثیر قرار می‌دهد (رحمانیان کوشکی و ایمان‌روی، ۱۴۰۰). عیسی و محمد^۳ (۲۰۱۵؛ ۱) بیان نمودند که بین مالکیت مدیریت با سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت ارتباط منفی وجود دارد (قادرزاده و همکاران، ۱۳۹۶؛ ۳۳). همچنین، یاراحمدی و محمدی (۱۳۹۹؛ ۱) نیز به این نتیجه رسیدند که بین مالکیت خانوادگی با مسئولیت اجتماعی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.
- هیئت‌مدیره: هیئت‌مدیره به‌عنوان نماینده سهامداران مهمترین عامل در کنترل و نظارت بر مدیریت شرکت و محافظت از منابع سهامداران قلمداد می‌شود. انتظار می‌رود با وجود هیئت‌مدیره سطح مسئولیت‌پذیری در شرکت افزایش یابد (عابدینی و همکاران، ۱۳۹۵؛ ۶-۵).

1. Kolk

2. Cho and Lee

3. Isa and Muhammad

یافته‌های دارایی و پهلوان (۱۳۹۸؛ ۱) نشان می‌دهد که بین معیارهای مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش هیئت‌مدیره ارتباط معنی‌داری وجود دارد. در نتیجه می‌توان استدلال کرد که هیئت‌مدیره ممکن است برای پاداش بیشتر، فعالیت‌های بیشتری در زمینه مسئولیت اجتماعی شرکت تصویب کند. همچنین، نتایج پژوهش گیاناراکیس^۱ (۲۰۱۴؛ ۱) نشان داد که اندازه هیئت‌مدیره رابطه مثبت و معناداری با سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت دارد. بنابراین، بین نوع هیئت‌مدیره، استقلال و اندازه هیئت‌مدیره با سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت ارتباط مثبتی وجود دارد (قادرزاده و همکاران، ۱۳۹۶؛ جونز^۲، ۱۹۹۵).

۳- نظریه‌های یکپارچه و مکمل

این دسته از نظریه‌ها بررسی می‌کنند که چگونه شرکت‌ها مطالبات اجتماعی را در راستای تداوم فعالیت و رشد خود برآورده و یکپارچه‌سازی می‌کنند، زیرا شرکت‌ها برای تداوم فعالیت و رشد به جامعه وابسته هستند (اشرفی و همکاران، ۱۳۹۸؛ ۷). عوامل زیر در طبقه نظریه‌های یکپارچه و مکمل قرار می‌گیرند:

- افزایش کیفیت گزارشگری: کیفیت گزارشگری مالی بیانگر دقت و صحت گزارش‌های مالی در بیان اطلاعات مربوط به عملیات شرکت، به منظور آگاه کردن سرمایه‌گذاران است (عظیمی و گنجی‌ارجنکی، ۱۳۹۵؛ ۲). بنابراین، رفتار مسئولانه در گزارشگری مالی نشان می‌دهد که تعهد به استانداردهای اخلاقی بالا تأثیری مثبت در کیفیت اطلاعات حسابداری دارد (ذبیحی و دریاباری، ۱۳۹۶؛ ۳). در همین راستا کیم و همکاران (۲۰۱۲؛ ۲۹) به این نتیجه رسیدند، که شرکت‌های دارای مسئولیت اجتماعی شرکت بالا، در گزارش مالی نیز مسئولانه رفتار می‌کنند و شواهد کمتری از مدیریت سود را نشان می‌دهند. همچنین، اصلانی و همکاران (۱۳۹۳؛ ۱) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که بین مسئولیت اجتماعی شرکت و کیفیت سود شرکت‌های گروه محصولات شیمیایی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد. شرکت‌ها باید در صورت‌های مالی خود سودی را به سهامداران گزارش کنند که در آن، علاوه بر آثار فعالیت‌های اقتصادی، فعالیت‌های اجتماعی و حفاظت از محیط زیست نیز آورده شده

1. Giannarakis

2. Jones

باشد (اشرفی و همکاران، ۱۳۹۸؛ ۳). در این صورت شرکت‌ها دارای جریان نقد قابل پیش‌بینی تری هستند (چوی و پی، ۲۰۱۱؛ ۲؛ عظیمی و گنجی‌ارجنکی، ۱۳۹۵؛ ۵).

● فشار ذینفعان: تئوری مشروعیت بیان می‌کند که مدیران به دلایل مختلفی از جمله کسب مشروعیت سازمان یا فشار گروه‌های ذینفع مایل به افشای اطلاعات اجتماعی سازمان هستند (احمدپور و فرمانبردار، ۱۳۹۶؛ ۳؛ وی و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۲). ارنست و همکاران (۲۰۲۲؛ ۱) با استناد به نظریه خود تعیین‌گری^۱ و ذینفعان از منظر نزدیکی اجتماعی، استدلال می‌کنند که ذینفعان نقش کلیدی در تأثیرگذاری بر انگیزه شرکت‌ها در فعالیت‌های مرتبط با پایداری شرکتی ایفا می‌کنند، پس فشار کارکنان و جامعه، رفتار فرصت‌طلبانه در مسئولیت اجتماعی شرکت را کاهش می‌دهد و در نهایت باعث افزایش مسئولیت اجتماعی شرکت می‌شود. بنابراین، یکی از انگیزه‌های ارائه گزارش‌های مسئولیت اجتماعی توسط شرکت‌ها، کاهش فشار ذینفعان و افزایش سرمایه اجتماعی می‌باشد که این سرمایه اجتماعی ضمن فراهم آوردن پشتوانه فعالیت برای شرکت، ریسک ناشی از فعالیت‌های شرکت را در بلندمدت کاهش می‌دهد (طالبیان و همکاران، ۱۳۹۴؛ ۳). به‌عنوان مثال، شرکت‌های تولیدی به دلیل نقشی که در جامعه ایفا می‌کنند بیشتر مورد توجه و به تبع آن در معرض فشار اجتماعی قرار می‌گیرند تا فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت خود را افشا کنند (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۷).

۴- نظریه‌های اخلاقی

این دسته از نظریه‌ها، گزارشگری مسئولیت اجتماعی شرکت را مبتنی بر رعایت اصول اخلاقی، حداکثر کردن منافع همه ذینفعان و دستیابی به مشروعیت می‌دانند (اشرفی و همکاران، ۱۳۹۸؛ ۹). عوامل زیر در طبقه نظریه‌های اخلاقی قرار می‌گیرند:

● افزایش اعتماد عمومی: پذیرش مسئولیت اجتماعی شرکت از سوی بنگاه‌ها، گامی اساسی در جهت ارتقای اعتماد عمومی سرمایه‌گذاران، نیروی کار متخصص و همچنین مصرف‌کنندگان به بنگاه‌های دارای سطح بالای مسئولیت اجتماعی شرکت محسوب می‌شود (واعظ و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۸). انگیزه اصلی برای ارائه گزارش‌های مسئولیت اجتماعی شرکت توسط شرکت‌ها، افزایش اعتبار، ملاحظه‌های اخلاقی و شناسایی

نیازهای ذینفعان است که باعث جلب اعتماد و افزایش سرمایه اجتماعی می‌شود (طلییان و همکاران، ۱۳۹۴؛ ۳؛ یاراحمدی و محمدی، ۱۳۹۹؛ ۱). در نتیجه شرکت‌ها می‌توانند با سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت، بر شهرتشان به‌عنوان بازیگران اجتماعی بیفزایند و تصویر خود را در نزد ذینفعان بهبود بخشند (اتیگ و همکاران، ۲۰۱۴؛ وی و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۳؛ محفوظی و همکاران، ۱۳۹۶؛ ۷). مسئولیت اجتماعی شرکت علاوه بر تاثیرگذاری بر عملکرد مالی و ارزش شرکت، می‌تواند شهرت و تصویر شرکت را بهبود بخشد (واعظ و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۹؛ و گل، ۲۰۰۵).

● آگاهی مشتریان: نتایج پژوهش سرواس و تامایو^۱ (۲۰۱۳؛ ۱) نشان می‌دهد که مسئولیت اجتماعی شرکت با ارزش شرکت، در شرکت‌هایی که میزان آگاهی مشتریان و یا آگاهی عموم مردم بیشتر باشد، رابطه مثبت وجود دارد و برای شرکت‌هایی که آگاهی مشتریان و یا عموم مردم پایین است این رابطه ضعیف و یا منفی می‌باشد. همچنین، تحقیقاتی نشان دادند که تاثیر آگاهی مشتریان بر رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت و ارزش شرکت در مورد شرکت‌هایی که شهرت کمی در اجتماع دارند منفی است (واعظ و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۹؛ خواجوی و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۵). بنابراین، سازمان‌ها باید برای درک بهتر مشتریان، در فعالیت‌های متصل به مسئولیت اجتماعی شرکت، سرمایه‌گذاری کنند (شمس‌الدینی و همکاران، ۲۰۲۲؛ ۳)؛ که این امر موجب جلب اعتماد آنها و افزایش شهرت شرکت می‌شود (آجای و موتل، ۲۰۲۰؛ ۴).

● کاهش رفتار فرصت‌طلبانه: بر مبنای رفتار فرصت‌طلبانه، مدیران سعی می‌کنند زمانی که عملکرد مالی شرکت مناسب است از مخارج فعالیت‌های اجتماعی شرکت بکاهند و منافع کوتاه‌مدت خود را از طریق دریافت پاداش بیشتر افزایش دهند (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۷). در جهت عکس، زمانی که عملکرد مالی ضعیف است، مدیران تلاش خود را معطوف به افزایش هزینه‌های اجتماعی می‌کنند (عرب‌صالحی و همکاران، ۱۳۹۲؛ ۸). بنابراین، مسئولیت اجتماعی شرکت می‌تواند به‌عنوان ابزاری در جهت مهار فرصت‌طلبی مدیران استفاده شود (اتیگ^۲ و همکاران، ۲۰۱۴؛ ۴؛ محفوظی و همکاران، ۱۳۹۶؛ ۷).

1. Seryaes and Tamayo

2. Attig

● کاهش مدیریت سود: انتظار می‌رود هرچه مدیریت سود که اغلب در راستای اهداف دلخواه مدیریت می‌باشد (وایلد^۱ و همکاران، ۲۰۰۱؛ ۳) بالاتر باشد، اثر مثبت مسئولیت اجتماعی شرکت بر عملکرد مالی شرکت پایین‌تر باشد (خواجوی و همکاران، ۱۳۹۰؛ ۸). در نتیجه، مسئولیت اجتماعی شرکت می‌تواند به‌عنوان ابزاری در جهت کاهش مدیریت سود استفاده شود (اتیگ و همکاران، ۲۰۱۴؛ یاراحمدی و محمدی، ۱۳۹۹). کیم و همکاران (۲۰۱۲؛ ۱) در پژوهشی نشان دادند که در شرکت‌های با عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت قوی، مدیریت سود به وسیله مدیران کمتر رخ می‌دهد (تقی‌زاده خانقاه و زینالی، ۱۳۹۶؛ ۵). درست است که تاکنون فرصت‌طلبانه بودن مدیریت سود در ادبیات تحقیق از مقبولیت بیشتری برخوردار بوده است، اما در مقابل از آنجایی که سرمایه‌گذاری در شرکت بستگی به برداشت عموم از آینده آن شرکت دارد، ممکن است مدیران به واسطه مدیریت سود، اطلاعات خصوصی و محرمانه مدیریت در مورد عملکرد آتی شرکت را به سرمایه‌گذاران منتقل کنند. بنابراین، مدیرانی که به مسائل اخلاقی مانند مسئولیت اجتماعی شرکت توجه زیادی داشته باشند، مدیریت سود را نه تنها بخاطر فرصت‌طلبی، بلکه بخاطر یاری رساندن به سرمایه‌گذاران در تفسیر بهتر ارقام گزارش شده انجام می‌دهند.

● خودشیفتگی مدیران: مدیران خودشیفته در پی بزرگنمایی اقدام‌های مرتبط با استراتژی شرکت، به دنبال تحسین اجتماعی هستند. بنابراین، پترنکو^۲ و همکاران (۲۰۱۶) بیان می‌کنند که مسئولیت اجتماعی شرکت به‌طور قابل توجهی از خودشیفتگی مدیران تاثیر می‌پذیرد، زیرا خودشیفتگی مدیران هم موجب افزایش مسئولیت اجتماعی شرکت شده و هم باعث تعدیل معنادار رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عملکرد مالی خواهد شد (خواجوی همکاران، ۱۳۹۷؛ ۴-۵). رحمانیان کوشککی و ایمان‌روی (۱۴۰۰؛ ۱) به این نتیجه رسیدند که مدیران ارشد اجرایی (مدیر عامل) دارای اعتماد به نفس بیش از حد و سرمایه‌گذاری کمتری در فعالیت‌های متصل به مسئولیت‌پذیری اجتماعی، انجام می‌دهند.

1. Wild

2. Petrenko

نگاره ۱ به صورت خلاصه این عوامل و منابع مربوط به آنها را ارائه می‌دهد.

نگاره (۱): عوامل موثر بر اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت و منابع

منابع	عوامل موثر بر اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت
(احمدپور و فرمانبردار، ۱۳۹۶؛ ارنست و همکاران، ۲۰۲۲؛ طالبیان و همکاران، ۱۳۹۴؛ کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ وی و همکاران، ۲۰۲۰)	فشار ذینفعان
(پترنکو و همکاران، ۲۰۱۶؛ خواجهی همکاران، ۱۳۹۷؛ رحمانیان کوشکی و ایمان‌روی، ۱۴۰۰)	خودشیفتگی مدیران
(اتیگ و همکاران، ۲۰۱۴؛ کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷؛ محفوظی و همکاران، ۱۳۹۶؛ موتاکن و همکاران، ۲۰۱۶)	کاهش رفتار فرصت‌طلبانه
(اتیگ و همکاران، ۲۰۱۴؛ تقی‌زاده خانقاه و زینالی، ۱۳۹۶؛ خواجهی و همکاران، ۱۳۹۷؛ خواجهی و همکاران، ۱۳۹۰؛ عظیمی و گنجی‌ارجنکی، ۱۳۹۵؛ کیم و همکاران، ۲۰۱۲؛ محفوظی و همکاران، ۱۳۹۶؛ وایلد و همکاران، ۲۰۰۱؛ یاراحمدی و محمدی، ۱۳۹۹)	کاهش مدیریت سود
(اصلائی و همکاران، ۱۳۹۳؛ چوی و پی، ۲۰۱۱؛ خواجهی و همکاران، ۱۳۹۷؛ ذبیحی و دریاباری، ۱۳۹۶؛ کیم و همکاران، ۲۰۱۲)	افزایش کیفیت گزارشگری
(احمدپور و فرمانبردار، ۱۳۹۶؛ دناتو و فدریکا، ۲۰۱۲؛ سلیمی‌فر و شیرزور، ۱۳۸۹؛ فاما، ۱۹۶۵)	بهبود کارایی اطلاعاتی
(آجای و موتل، ۲۰۲۰؛ اتیگ و همکاران، ۲۰۱۴؛ طالبیان و همکاران، ۱۳۹۴؛ محفوظی و همکاران، ۱۳۹۶؛ واعظ و همکاران، ۱۳۹۷؛ وگل، ۲۰۰۵؛ وی و همکاران، ۲۰۲۰)	افزایش اعتماد عمومی
(آجای و موتل، ۲۰۲۰؛ خواجهی و همکاران، ۱۳۹۷؛ سرواس و تامایو، ۲۰۱۳؛ شمس‌الدینی و همکاران، ۲۰۲۲؛ واعظ و همکاران، ۱۳۹۷)	آگاهی مشتریان
(بهاری‌مقدم و همکاران، ۱۳۹۲؛ مهران‌پور و همکاران، ۱۳۹۶؛ واعظ و همکاران، ۱۳۹۷)	حاکمیت شرکی
(رحمانیان کوشکی و ایمان‌روی، ۱۴۰۰؛ عیسی و محمد، ۲۰۱۵؛ قادرزاده و همکاران، ۱۳۹۶؛ یاراحمدی و محمدی، ۱۳۹۹)	مالکیت شرکت
(جونز، ۱۹۹۵؛ دارابی و پهلوان، ۱۳۹۸؛ عابدینی و همکاران، ۱۳۹۵؛ قادرزاده و همکاران، ۱۳۹۶؛ گیاناراکیس، ۲۰۱۴)	هیئت‌مدیره
(ارنست و همکاران، ۲۰۲۲؛ پناجفر و همکاران، ۲۰۲۲؛ چو و لی، ۲۰۱۳؛ عیسی و محمد، ۲۰۱۵؛ قادرزاده و همکاران، ۱۳۹۶؛ کلک، ۲۰۱۶؛ محفوظی و همکاران، ۱۳۹۶)	اندازه شرکت
(تقی‌زاده خانقاه و زینالی، ۱۳۹۶؛ تی‌سوت‌سورا، ۲۰۰۴؛ جمالی، ۱۳۹۵؛ ژو و زنگ، ۲۰۱۶؛ یوانو و سرافیم، ۲۰۱۳؛ عرب صالحی و همکاران، ۱۳۹۲؛ فخاری و فلاح‌پور، ۱۳۹۶؛ قادرزاده و همکاران، ۱۳۹۶)	بهبود عملکرد مالی
(چنونگ، ۲۰۱۶؛ ژوو و همکاران، ۲۰۲۱؛ ذبیحی و دریاباری، ۱۳۹۶؛ کیم و لی، ۲۰۱۴؛ لو و باتاچاریا، ۲۰۰۹)	کاهش ریسک قیمت سهام
(اسماعیل‌پور و همکاران، ۱۳۹۸؛ بنلملیح و بیتار، ۲۰۱۶؛ تقی‌زاده خانقاه و زینالی، ۱۳۹۶؛ یوانو و سرافیم، ۲۰۱۳)	کارایی سرمایه‌گذاری

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر طرح تحقیق، توصیفی/پیمایشی می‌باشد. اطلاعات با استفاده از روش کتابخانه‌ای و پیمایشی جمع‌آوری شده است. در ابتدا برای شناسایی عوامل موثر بر حسابداری مسئولیت اجتماعی (مسئولیت اجتماعی شرکت) ادبیات تحقیق مورد مطالعه قرار گرفت. سپس ۷ مصاحبه نیمه ساختاریافته با گروهی از خبرگان که از دانشگاه‌های شهید باهنر کرمان، شیراز، ولی عصر (عج) رفسنجان و میبد بودند به منظور تایید یا حذف عوامل شناسایی شده انجام شد. این خبرگان شامل اساتید دانشگاهی گروه حسابداری و مدیریت بودند که شناسایی آنها بر اساس مطالعه و پژوهش‌های قابل قبول‌شان در حوزه مسئولیت اجتماعی شرکت و موضوعات پایداری بود. بنابراین، انتخاب این خبرگان بر اساس نمونه‌گیری هدفمند بود. تجربیات ارزشمند خبرگان شناسایی شده، در بررسی و تایید عوامل کمک زیادی نمود. در ادامه، پرسشنامه‌ای طراحی شد و ۲۱ متخصص تاثیر عوامل تاییده شده را بر یکدیگر مورد بررسی قرار دادند. در نهایت، قدرت نفوذ و میزان وابستگی هر عامل مشخص شد. خروجی این فرآیند نمودارهایی است که نشان دهنده اهمیت مقادیر، وابستگی آنها به یکدیگر و قدرت نفوذ هر عامل بر یکدیگر است (راج^۱ و همکاران، ۲۰۰۸).



شکل ۲: ساختار روش تحقیق مطالعه

در پژوهش حاضر از روش مدل‌سازی ساختاری/تفسیری (مدل‌سازی ساختاری/تفسیری) جهت دستیابی به هدف پژوهش استفاده شده است. این روش، ماهیتی آمیخته دارد، زیرا هم الگوهای ذهنی را ترسیم می‌کند هم از مقادیر برای نمایش قدرت نفوذ یا وابستگی متغیرها استفاده می‌کند. شکل ۲ روش پژوهش در این مطالعه را نشان می‌دهد.

تکنیک مدل‌سازی ساختاری/تفسیری روشی موثر برای مقابله با مسائل پیچیده است که برای اولین بار توسط وارفیلد^۱ در سال ۱۹۷۴ برای ایجاد نقشه‌ای از روابط پیچیده بین عناصر متعدد در یک سیستم پیشنهاد شد (انصاری^۲ و همکاران، ۲۰۱۳؛ ۶). این روش یکی از روش‌های طراحی سیستم‌ها به‌ویژه سیستم‌های اقتصادی و اجتماعی است که در آن مجموعه‌ای از عناصر به‌هم پیوسته در قالب یک مدل سیستماتیک جامع، ساختاردهی می‌شود. ایده اصلی مدل‌سازی ساختاری/تفسیری این است که از تجربه و دانش متخصصان برای تجزیه یک سیستم پیچیده به چندین عنصر و ساخت یک مدل ساختاری چند سطحی استفاده کند. روش مدل‌سازی ساختاری/تفسیری بر ایجاد نظم و جهت در روابط پیچیده میان عناصر یک سیستم کمک می‌کند (انصاری و همکاران، ۲۰۱۳؛ ۶؛ سوهانی و سوهانی^۳، ۲۰۱۲؛ ۸؛ وارفیلد، ۱۹۷۴؛ ۳). این روش به‌طور گسترده‌ای در بسیاری از سازمان‌های معتبر از جمله ناسا استفاده شده است و شامل سه زبان مدل‌سازی است که عبارتند از کلمات، نمودارها و ریاضیات گسسته برای ارائه چارچوبی به‌منظور حل یک مسئله پیچیده (اورجی، ۲۰۱۹؛ ۴). برای انجام روش مدل‌سازی ساختاری/تفسیری باید دو مرحله اصلی انجام شود: ۱) ایجاد رابطه سلسله مراتبی و ۲) تجزیه و تحلیل با استفاده از روش ماتریس اثر ضرب ارجاع متقابل کاربردی (میک‌مک)^۴.

در مرحله اول برای توسعه رابطه سلسله مراتبی، باید ۶ گام به شرح زیر برداشته شود (اسوارلال^۵ و همکاران، ۲۰۱۱؛ ۵؛ کنان^۶ و همکاران، ۲۰۰۹):

- گام اول: شناسایی متغیرهای سیستم برای مدل‌سازی ساختاری/تفسیری. در این پژوهش متغیرهای سیستم، عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت هستند.

1. Warfield
 2. Ansari
 3. Sohani & Sohani
 4. Cross-Impact Matrix Multiplication Applied to Classification (MICMAC)
 5. Eswarlal
 6. Kannan

- گام دوم: ایجاد ماتریس خود تعاملی ساختاری (SSIM) از طریق بررسی روابط زوجی میان متغیرهای سیستم با استفاده از چهار نماد V, A, X, O . مقایسات زوجی بین متغیرها به شرح زیر:
 - V : عامل سطر I باعث محقق شدن عامل ستون J می‌شود.
 - A : عامل ستون J باعث محقق شدن عامل سطر I می‌شود.
 - X : هر دو عامل سطر و ستون باعث محقق شدن یکدیگر می‌شوند (عامل I و J رابطه دوطرفه دارند).
 - O : بین عامل سطر و ستون هیچ ارتباطی وجود ندارد.
- گام سوم: بدست آوردن ماتریس دستیابی اولیه با جایگزین کردن نمادهای (V, A, X, O) در ماتریس SSIM به اعداد صفر و یک بر اساس قوانین زیر:
 - اگر تقاطع معیارهای (i, j) در SSIM برابر V باشد، در ماتریس دستیابی اولیه سلول (i, j) برابر یک بوده و سلول (j, i) برابر صفر می‌شود.
 - اگر تقاطع معیارهای (i, j) در SSIM برابر A باشد، در ماتریس دستیابی اولیه سلول (i, j) برابر صفر بوده و سلول (j, i) برابر یک می‌شود.
 - اگر تقاطع معیارهای (i, j) در SSIM برابر X باشد، در ماتریس دستیابی اولیه سلول (i, j) برابر یک بوده و سلول (j, i) نیز برابر یک می‌شود.
 - اگر تقاطع معیارهای (i, j) در SSIM برابر O باشد، در ماتریس دستیابی اولیه سلول (i, j) برابر صفر بوده و سلول (j, i) نیز برابر صفر می‌شود.
- گام چهارم: بررسی ماتریس دستیابی اولیه به منظور تسری بودن و ایجاد ماتریس دستیابی نهایی. تسری رابطه محتوایی یک فرضیه اساسی در مدل‌سازی ساختاری/تفسیری می‌باشد که بیان می‌کند اگر متغیر «الف» با متغیر «ب» در ارتباط باشد و متغیر «ب» با متغیر «ج» مرتبط باشد، در نتیجه متغیر «الف» نیز با متغیر «ج» در ارتباط است.
- گام پنجم: ماتریس دستیابی نهایی به سطوح مختلف تقسیم می‌شود تا سطح اهمیت هر متغیر سیستم به دست آید. در این گام مجموعه معیارهای ورودی (پیش‌نیاز) و خروجی (دستیابی)، برای هر مقدار از ماتریس دستیابی نهایی به دست می‌آید. مجموعه دستیابی برای متغیر «الف» شامل خود متغیر و سایر متغیرهای است که متغیر «الف» به رسیدن به آنها کمک می‌کنند.

مجموعه پیش‌نیاز برای متغیر «ب» متشکل از خود متغیر و سایر متغیرهایی است که ممکن است به رسیدن به متغیر «ب» کمک کنند. سپس، مجموعه مشترک بین مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز را مشخص می‌کنیم. در این گام متغیری دارای بالاترین سطح مدل‌سازی ساختاری/تفسیری است که مجموعه خروجی (دستیابی) با مجموعه مشترک برابر باشد. پس از شناسایی این متغیر یا متغیرها، سطر و ستون آنها از جدول حذف و عملیات دوباره بر روی دیگر متغیرها تکرار می‌شود. این تکرار تا رسیدن به سطوح هر متغیر ادامه می‌یابد.

- گام ششم: بر اساس روابطی که در ماتریس دستیابی تعیین شد، یک گراف جهت‌دار رسم می‌شود و روابط تسری حذف می‌شوند. دیاگرام نهایی با جایگزین کردن نام متغیرها بجای گره‌ها، به یک مدل ساختاری/تفسیری تبدیل می‌شود. در نهایت مدل ساختاری/تفسیری مورد بازنگری قرار می‌گیرد تا از لحاظ محتوایی ناسازگاری نداشته باشد، در صورت وجود ناسازگاری اصلاحات مورد نیاز انجام می‌شود.

نگاره ۲، مطالعات خارجی و داخلی انجام شده برای تدوین مدل با استفاده از رویکرد مدل‌سازی ساختاری/تفسیری، هدف از انجام این مطالعات و همچنین میزان خبرگان هر مطالعه برای پاسخگویی به پرسشنامه‌های مدل‌سازی ساختاری/تفسیری را خلاصه ارائه نموده است.

نگاره (۲): مدل‌سازی در مطالعات مختلف با استفاده از رویکرد مدل‌سازی ساختاری/تفسیری و تعداد خبرگان آنها

مطالعه	هدف از مطالعه	تعداد خبرگان
رفیع ^۱ و همکاران (۲۰۲۲)	مدل‌سازی در فرآیند DevOps، با هدف توسعه محصول نرم‌افزاری	۵
سورش و کساو بالاجی ^۲ (۲۰۲۱)	مدل‌سازی عوامل موثر بر یادگیری غیررسمی در بین معلمان مدرسه	۲۵
صیادی‌تورانلو و عسکری‌شاهم‌آباد (۲۰۲۰)	طراحی مدل عوامل موثر بر اجرای حسابداری اجتماعی و زیست محیطی	۱۲
اورجی (۲۰۱۹)	مدل‌سازی موانع تغییر سازمانی برای پایداری	۱۰

1. Rafi

2. Suresh & Kesav Balajee

مطالعه	هدف از مطالعه	تعداد خبرگان
پاتیدار ^۱ و همکاران (۲۰۱۷)	تدوین چارچوبی برای پیاده‌سازی ابزارها و تکنیک‌های تعمیر و نگهداری	۵
انصاری و همکاران (۲۰۱۳)	تجزیه و تحلیل و مدل‌سازی موانع اجرای تاسیسات انرژی خورشیدی در هند	۶
رحیمی و همکاران (۱۴۰۱)	تدوین مدل اجرایی مالیات‌های زیست محیطی	۲۴
فرامرزی و همکاران (۱۴۰۰)	مدل‌سازی تحلیل ریسک زنجیره تامین آب شرب شهری	۱۲
رحیمی و همکاران (۱۳۹۹)	ارائه مدل زنجیره تامین ناب در صنایع دفاعی ایران	۱۵
واعظ قاسمی و همکاران (۱۳۹۷)	طراحی مدلی برای بودجه ریزی عملیاتی در شرکت سرمایه‌گذاری غدیر	۱۲
هاشمی و همکاران (۱۳۹۶)	طراحی مدل تصویرسازی سازمانی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی	۲۸
فیروزجاییان و همکاران (۱۳۹۲)	مدل‌سازی موانع توسعه گردشگری در ایران	۱۳

طراحی پرسشنامه و خبرگان تحقیق

در این پژوهش به منظور طراحی مدلی برای اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت (مسئولیت اجتماعی شرکت)، ۱۵ عامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت از ادبیات تحقیق شناسایی شد و با استفاده از نظرات ۷ خبره دانشگاهی در حوزه مسئولیت اجتماعی مورد تأیید قرار گرفت. برای بررسی روابط میان عوامل شناسایی شده از روش نمونه‌گیری هدفمند^۲ استفاده شد. نمونه‌گیری هدفمند تکنیکی است که به‌طور گسترده در تحقیقات کیفی برای شناسایی و انتخاب عوامل مهم برای استفاده موثرتر از منابع محدود استفاده می‌شود که شامل شناسایی و انتخاب افراد یا گروه‌هایی از افراد است که به ویژه در مورد یک پدیده مورد علاقه آگاه هستند یا در آن تجربه دارند (کرزول و کلارک^۳، ۲۰۱۱). بدین منظور پرسشنامه مدل‌سازی ساختاری/تفسیری طراحی و برای ۳۰ نفر از

1. Patidar

2. Purposeful sampling

3. Creswell & Clark

متخصصان ارسال شد که مشخصات آنها در نگاره ۳ آمده است. ۲۱ متخصص به تکمیل و ارجاع پرسشنامه مبادرت نمودند.

همانطور که در نگاره ۲ نشان داده شده است، تعداد خبرگان برای روش مدل‌سازی ساختاری/تفسیری در اکثر تحقیقات بین بازه ۵ تا ۳۰ نفر، خبره بوده است. محققین بیان می‌کنند که تعداد خبرگان در اینگونه روش‌ها الزاما نباید زیاد باشد، زیرا هیچگونه ارتباطی بین تعداد و کیفیت تصمیماتی که از گروه خبره بدست می‌آید، وجود ندارد. نتایج نشان داده است که افزودن متخصصانی که تجربه کمتری دارند، ممکن است نتایج را منحرف کند (ساعتی و اوزدمیر، ۱۴۰۱؛ ۱).

نگاره (۳): مشخصات متخصصان در روش مدل‌سازی ساختاری/تفسیری

شغل / حوزه فعالیت	حداقل سابقه	تعداد
استاد حسابداری و مدیریت	۱۰ سال	۷
حسابدار	۱۰ سال	۴
مدیریت سازمان	۱۰ سال	۶
پژوهشگر حوزه مسئولیت اجتماعی شرکت و پایداری	۳ پژوهش	۴

یافته‌های پژوهش

در ابتدا برای تشکیل ماتریس SSIM، به همان صورت که در مرحله دوم گفته شد، سوالاتی در خصوص هر زوج عوامل از خبرگان پرسیده شد تا در مورد وجود رابطه میان هر دو عامل اظهار نظر نمایند. نتایج این ماتریس در نگاره ۴ آمده است.

طبق دستورالعمل وارفیلد (۱۹۷۴) به منظور تعیین نوع رابطه میان عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت، از مُد نظرات خبرگان استفاده شده است.

نگاره (۴): ماتریس خود تعاملی ساختاری

F _{۱۵}	F _{۱۴}	F _{۱۳}	F _{۱۲}	F _{۱۱}	F _{۱۰}	F _۹	F _۸	F _۷	F _۶	F _۵	F _۴	F _۳	F _۲	F _۱	نماد
V	O	V	A	V	V	V	V	O	V	V	V	V	V	-	F _۱
O	O	V	O	A	O	A	O	O	V	V	V	X	-		F _۲
O	V	V	O	O	A	A	V	V	O	V	V	-			F _۳
O	V	O	A	A	A	O	V	O	V	V	-				F _۴
V	V	V	A	A	A	A	X	V	X	-					F _۵
V	V	V	O	O	A	A	V	V	-						F _۶
X	X	X	A	A	O	O	A	-							F _۷
V	V	V	A	O	O	O	-								F _۸
V	V	V	A	A	A	-									F _۹
V	O	O	X	V	-										F _{۱۰}
V	V	V	A	-											F _{۱۱}
V	V	V	-												F _{۱۲}
X	V	-													F _{۱۳}
X	-														F _{۱۴}
-															F _{۱۵}

بی‌نوشت: ۱- فشار ذینفعان، ۲- خودشیفتگی مدیران، ۳- کاهش رفتار فرصت‌طلبانه، ۴- کاهش مدیریت سود، ۵- افزایش کیفیت گزارشگری، ۶- بهبود کارایی اطلاعاتی، ۷- افزایش اعتماد عمومی، ۸- آگاهی مشتریان، ۹- حاکمیت شرکی، ۱۰- مالکیت شرکت، ۱۱- هیئت‌مدیره، ۱۲- اندازه شرکت، ۱۳- بهبود عملکرد مالی، ۱۴- کاهش ریسک قیمت سهام، ۱۵- کارایی سرمایه‌گذاری.

با توجه به ماتریس خود تعاملی و قواعد گفته شده در گام سوم، ماتریس دستیابی اولیه به صورت نگاره ۵ بدست آمده است.

نگاره (۵): ماتریس دستیابی اولیه

عامل	F _۱	F _۲	F _۳	F _۴	F _۵	F _۶	F _۷	F _۸	F _۹	F _{۱۰}	F _{۱۱}	F _{۱۲}	F _{۱۳}	F _{۱۴}	F _{۱۵}
F _۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱
F _۲	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۰
F _۳	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰
F _۴	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰
F _۵	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰
F _۶	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰
F _۷	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰
F _۸	۱	!	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰
F _۹	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰
F _{۱۰}	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰
F _{۱۱}	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۰
F _{۱۲}	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱
F _{۱۳}	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰
F _{۱۴}	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰
F _{۱۵}	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰

سپس با استفاده از قانون ذکر شده در گام چهارم، ماتریس دستیابی اولیه مورد بررسی قرار گرفت و ناسازگاری‌های موجود در روابط بین عوامل رفع گردید. نگاره ۶ ماتریس دستیابی نهایی را نشان می‌دهد.

همچنین در نگاره ۶، قدرت نفوذ (میزان تأثیری که هر یک از عوامل بر سایر عوامل دارند) و قدرت وابستگی (میزان تأثیری که سایر عوامل بر یک عامل دارند) ۱۵ عامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت آمده است. قدرت نفوذ و وابستگی به ترتیب با جمع سطرها و ستون‌های ماتریس دستیابی نهایی بدست آمده است.

نگاره (۶): ماتریس دستیابی نهایی

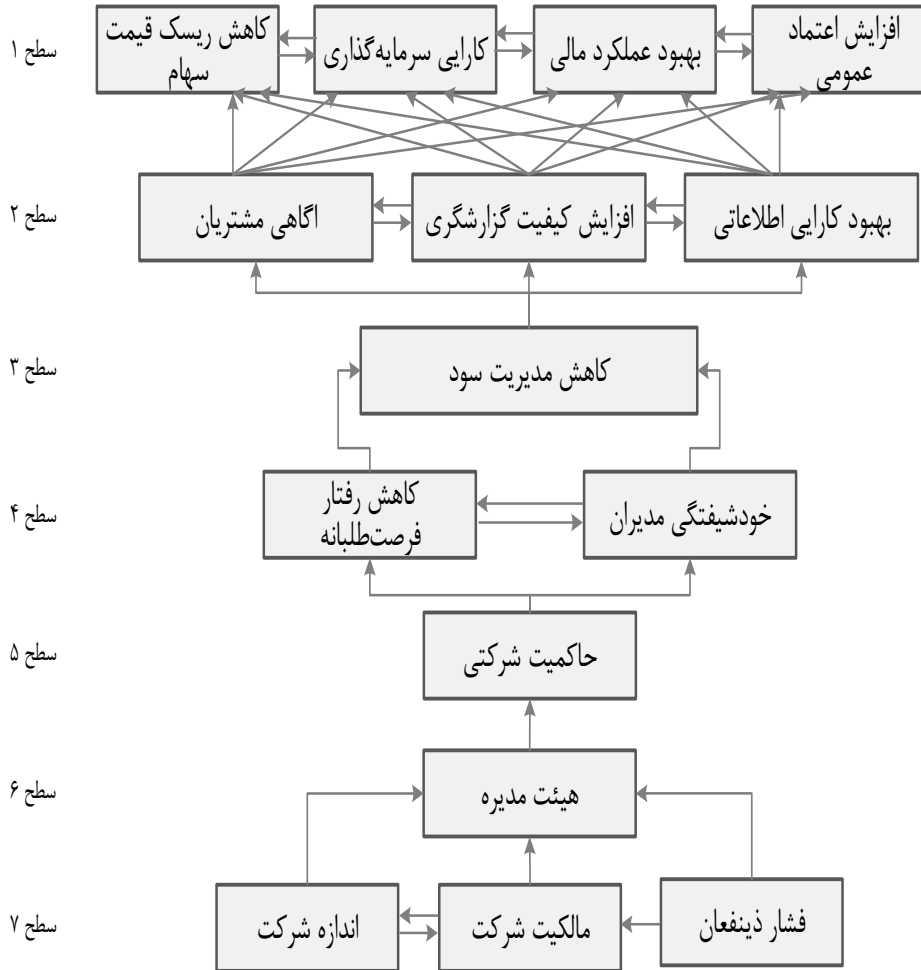
قدرت نفوذ	F _{۱۵}	F _{۱۴}	F _{۱۳}	F _{۱۲}	F _{۱۱}	F _{۱۰}	F _۹	F _۸	F _۷	F _۶	F _۵	F _۴	F _۳	F _۲	F _۱	عامل
۱۵	۱	۱°	۱	۱°	۱	۱	۱	۱	۱°	۱	۱	۱	۱	۱	۱	F _۱
۱۰	۱°	۱°	۱	۰	۰	۰	۰	۱°	۱°	۱	۱	۱	۱	۱	۰	F _۲
۱۰	۱°	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱°	۱	۱	۱	۱	۰	F _۳
۸	۱°	۱	۱°	۰	۰	۰	۰	۱	۱°	۱	۱	۱	۰	۰	۰	F _۴
۷	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	F _۵
۷	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	F _۶
۴	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	F _۷
۷	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱°	۱	۰	۰	۰	۰	F _۸
۱۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۱°	۱°	۱	۱	۱°	۱	۱	۰	F _۹
۱۵	۱	۱°	۱°	۱	۱	۱	۱	۱°	۱°	۱	۱	۱	۱	۱°	۱°	F _{۱۰}
۱۲	۱	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۱°	۱	۱°	۱	۱	۱°	۱	۰	F _{۱۱}
۱۵	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱°	۱	۱	۱°	۱°	۱	F _{۱۲}
۴	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	F _{۱۳}
۴	۱	۱	۱°	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	F _{۱۴}
۴	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	F _{۱۵}
	۱۵	۱۵	۱۵	۳	۴	۳	۵	۱۱	۱۵	۱۱	۱۱	۸	۷	۷	۳	قدرت وابستگی

بعد از توسعه ماتریس دسترسی نهایی، با استفاده از گام پنجم، سطح‌بندی عوامل صورت گرفت. سطح‌بندی عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت در نگاره ۷ آمده است.

نگاره (۷): سطح‌بندی عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت

سطح	مجموعه مشترک	مجموعه پیش‌نیاز	مجموعه دستیابی	عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت
۱	۷، ۱۳، ۱۴، ۱۵	۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵ ۱، ۲، ۳، ۴	۷، ۱۳، ۱۴، ۱۵	افزایش اعتماد عمومی
۱	۷، ۱۳، ۱۴، ۱۵	۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵ ۱، ۲، ۳، ۴	۷، ۱۳، ۱۴، ۱۵	بهبود عملکرد مالی
۱	۷، ۱۳، ۱۴، ۱۵	۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵ ۱، ۲، ۳، ۴	۷، ۱۳، ۱۴، ۱۵	کارایی سرمایه‌گذاری
۱	۷، ۱۳، ۱۴، ۱۵	۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵ ۱، ۲، ۳، ۴	۷، ۱۳، ۱۴، ۱۵	کاهش ریسک قیمت سهام
۲	۵، ۶، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۵، ۶، ۸	بهبود کارایی اطلاعاتی
۲	۵، ۶، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۵، ۶، ۸	افزایش کیفیت گزارشگری
۲	۵، ۶، ۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۵، ۶، ۸	آگاهی مشتریان
۳	۴	۱، ۲، ۳، ۴، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۴	کاهش مدیریت سود
۴	۲، ۳	۱، ۲، ۳، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۲، ۳	خودشیفتگی مدیران
۴	۲، ۳	۱، ۲، ۳، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۲، ۳	کاهش رفتار فرصت‌طلبانه
۵	۹	۱، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۹	حاکمیت شرکتی
۶	۱۱	۱، ۱۰، ۱۱، ۱۲	۱۱	هیئت‌مدیره
۷	۱، ۱۰، ۱۲	۱، ۱۰، ۱۲	۱، ۱۰، ۱۲	فشار ذینفعان
۷	۱، ۱۰، ۱۲	۱، ۱۰، ۱۲	۱، ۱۰، ۱۲	مالکیت شرکت
۷	۱، ۱۰، ۱۲	۱، ۱۰، ۱۲	۱، ۱۰، ۱۲	اندازه شرکت

پس از تعیین سطح عوامل، مدل مدل‌سازی ساختاری / تفسیری این تحقیق بصورت شکل ۳ ترسیم گردید. همانطور که از روی شکل مشخص است، مدل توسعه مسئولیت اجتماعی شرکت دارای ۷ سطح است که باید برای اجرای آن به سطوح پایین مدل توجه بیشتری شود.



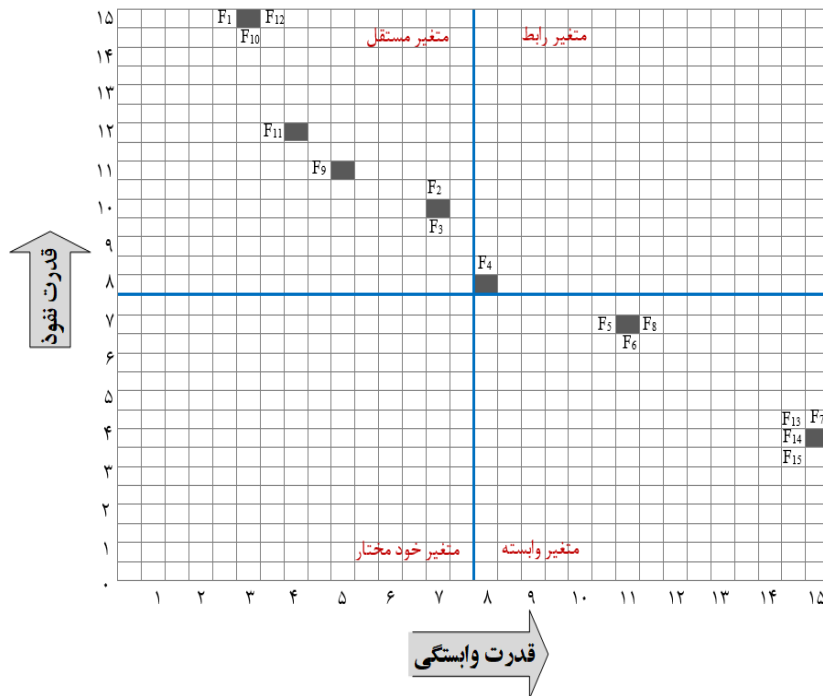
شکل ۳: مدل توسعه مسئولیت اجتماعی شرکت

تحلیل میک مک

پس از تعیین قدرت نفوذ و قدرت وابستگی عوامل که در نگاره ۶ آمده است، می‌توان تمامی عوامل را در یکی از خوشه‌های چهارگانه روش ماتریس اثر ضرب ارجاع متقابل کاربردی (میک مک) قرار داد. این چهار خوشه شامل متغیر مستقل، متغیر رابط، متغیر خودمختار و متغیر وابسته می‌باشند و هر یک از آن‌ها مفهوم متفاوتی از قدرت نفوذ و وابستگی بین عوامل را در نمودار میک مک تعیین می‌کنند (رانا^۱ و همکاران، ۲۰۱۹؛ ۶).

بنابراین، هدف اصلی تجزیه و تحلیل میک مک، درک قدرت نفوذ و وابستگی هر عامل و شناسایی عوامل کلیدی در سلسله مراتب اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت است. قدرت نفوذ و وابستگی هر عامل، به‌عنوان مختصات آن عامل در نمودار میک مک می‌باشد که در شکل ۴ نشان داده شده است.

همانطور که از روی شکل نیز مشخص است، عوامل ۵، ۶، ۸، ۷، ۱۳، ۱۴، ۱۵ که به ترتیب «افزایش کیفیت گزارشگری، بهبود کارایی اطلاعاتی، آگاهی مشتریان، افزایش اعتماد عمومی، بهبود عملکرد مالی، کاهش ریسک قیمت سهام و کارایی سرمایه‌گذاری» می‌باشند، بیشتر تحت تاثیر سایر عوامل بوده و از منظر سیستمی جزو عناصر اثرپذیر و وابسته می‌باشند. به‌عبارت دیگر، این عوامل خروجی تعاملات میان عوامل دیگر می‌باشند. در واقع عوامل مهم تری برای اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت وجود دارد که منجر به این ۷ عامل می‌گردد. عوامل اول، دهم، دوازدهم، یازدهم، نهم، دوم و سوم که به ترتیب «فشار ذینفعان، مالکیت شرکت، اندازه شرکت، هیئت‌مدیره، حاکمیت شرکتی، خودشیفتگی مدیران و کاهش رفتار فرصت طلبانه» می‌باشند، در ناحیه خوشه مستقل یا اثرگذار قرار گرفته است. «کاهش مدیریت سود» نیز به تنهایی در ناحیه خوشه رابط می‌باشد که کمک زیادی به اتصال عوامل مستقل به عوامل وابسته می‌کند. هیچ‌یک از عوامل در خوشه خودمختار وجود ندارد که نشان می‌دهد هیچ عاملی وجود ندارد که با سایر عوامل در نمودار میک مک بدون ارتباط باشد. در نتیجه می‌توان استدلال کرد که همه عوامل به دلیل قدرت نفوذ و وابستگی که دارند به نوعی به یکدیگر مرتبط هستند.



شکل ۴: خوشه‌بندی عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت با استفاده از روش میک‌مک

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش، ارائه مدلی به منظور توسعه مسئولیت اجتماعی شرکت (مسئولیت اجتماعی شرکت) بوده است. برای این منظور ابتدا با مطالعه ادبیات، ۱۵ عامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت استخراج گردید و مورد تأیید خبرگان دانشگاهی قرار گرفت. سپس به منظور تجزیه و تحلیل روابط میان عوامل و ارائه مدل از روش مدلسازی ساختاری / تفسیری (مدل‌سازی ساختاری / تفسیری) استفاده شد. ۲۱ متخصص این عوامل را به صورت زوجی مورد بررسی قرار دادند و در آخر مدل مدلسازی ساختاری / تفسیری عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت طراحی شد. این پژوهش بینشی جدید در خصوص ماهیت عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت را ارائه نموده است. با

توجه به منطق اصلی روش مورد استفاده که روشی به منظور طراحی و تجزیه و تحلیل سیستم‌ها می‌باشد، عوامل که بیشترین اثرگذاری را بر دیگر عوامل داشته‌اند، به‌عنوان مهمترین عوامل شناسایی شده‌اند.

نتایج مدل نشان داد که عواملی همچون «افزایش اعتماد عمومی، بهبود عملکرد مالی، کارایی سرمایه‌گذاری و کاهش ریسک قیمت سهام» ماهیت اثرپذیری و وابستگی دارند و بخودی خود تاثیری بر عوامل دیگر نمی‌گذارند. از آنجایی که این عوامل در نتیجه فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت بدست می‌آیند و برای دستیابی به پایداری اهمیت زیادی دارند، در نتیجه مدیران و سیاستگذاران بایستی بر عوامل دیگری که باعث به وجود آمدن این عوامل می‌شوند تمرکز نمایند که شامل، «فشار ذینفعان، مالکیت شرکت و اندازه شرکت» که به‌عنوان عوامل زیربنایی مدل شناسایی شده‌اند، می‌باشد. این سه عامل بیشترین اثرگذاری را بر اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت دارند.

خبرگان این پژوهش اعتقاد داشتند که سه عامل فشار ذینفعان، مالکیت شرکت و اندازه شرکت مهمترین عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت هستند و برای انجام فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت باید مورد توجه قرار گیرند، زیرا زیربنای اصلی اجرای آن هستند. فارغ از بحث اخلاقی و مسئولیت‌پذیری که شرکت‌ها باید برای فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت داشته باشند، نیاز است که جامعه و ذینفعان نیز به‌عنوان دریافت کننده این فعالیت‌ها و گزارش‌های آن‌ها، بیشتر به این موضوع توجه داشته باشند و اهمیت فشار و مطالبه‌گری خود را فراموش نکنند. این نتیجه با نتایج تحقیقات کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) و طالبیان و همکاران (۱۳۹۴) مطابقت دارد. مالکیت شرکت و اندازه شرکت نیز به دلیل اهمیت بسیار زیادی که دارند، جز ملزومات ابتدایی اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت می‌باشند. یعنی شرکت‌های بزرگ و کوچک و همچنین نوع مالکیت آن‌ها (مانند خصوصی یا دولتی بودن آن‌ها و یا سهامی عام و خاص بودن) در مسئولیت اجتماعی شرکت تاثیر می‌گذارد. تحقیقات پفاجفر و همکاران (۲۰۲۲)، عیسی و محمد (۲۰۱۵)، کلک (۲۰۱۶)، عیسی و محمد (۲۰۱۵) و چو و لی (۲۰۱۳) نیز به اهمیت زیاد مالکیت و اندازه شرکت در مسئولیت اجتماعی شرکت اشاره کرده‌اند و نتایج مطالعه ما را تایید می‌کنند. ارنست و همکاران (۲۰۲۲؛ ۱) بیان می‌کنند که شرکت‌های کوچک و متوسط نسبت به هم‌تایان بزرگ‌تر خود به‌طور قابل توجهی کمتر با پایداری

شرکتی درگیر می‌شوند، زیرا آن‌ها تمایل بیشتری به مشارکت داوطلبانه در مسئولیت اجتماعی شرکت، فراتر از آستانه‌های نظارتی ندارند.

در سطح ششم عامل هیئت‌مدیره وجود دارد که نشان می‌دهد سه عامل فشار ذینفعان، مالکیت شرکت و اندازه شرکت در سطح هفتم می‌توانند با تاثیرگذاری بر هیئت‌مدیره و توجه به استقلال هیئت‌مدیره، به اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت کمک زیادی بکنند. انتظار می‌رود با وجود هیئت‌مدیره مستقل و کارآمد، سطح مسئولیت‌پذیری در شرکت افزایش یابد. نتایج تحقیقات عابدینی و همکاران (۱۳۹۵)، گیاناراکیس (۲۰۱۴)، عیسی و محمد (۲۰۱۵) و قادرزاده و همکاران (۱۳۹۶) با اهمیت زیاد این عامل در مسئولیت اجتماعی شرکت مطابقت دارد.

در سطح پنجم حاکمیت شرکتی دیده می‌شود. می‌توان استدلال کرد که هیئت‌مدیره با تقویت حاکمیت شرکتی باعث بهبود مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها خواهد شد. بنابراین، حاکمیت شرکتی عاملی با اثرگذاری بالا بر مسئولیت اجتماعی شرکت است که می‌تواند انجام آن را بسیار راحت‌تر کند (واعظ و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۴؛ بهاری‌مقدم و همکاران، ۱۳۹۲؛ مهران‌پور و همکاران، ۱۳۹۶).

در سطح چهارم مدل، خودشیفتگی مدیران و کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه وجود دارد که با توجه به اینکه در خوشه مستقل قرار گرفتند، نشان از اهمیت این عوامل در مسئولیت اجتماعی شرکت دارد. محققین معتقدند مدیران خودشیفته در پی بزرگنمایی اقدام‌های مرتبط با استراتژی شرکت و بدست آوردن شهرت و تحسین اجتماعی هستند. بنابراین، میزان فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت آن‌ها بیشتر می‌شود (پترنکو و همکاران، ۲۰۱۶؛ ۹؛ خواجه‌جمی همکاران، ۱۳۹۷؛ ۴) که می‌تواند به‌عنوان ابزاری در جهت کاهش فرصت‌طلبی مدیران استفاده شود (اتیگ^۱ و همکاران، ۲۰۱۴؛ محفوظی و همکاران، ۱۳۹۶).

اهمیت به‌عامل خودشیفتگی مدیران و کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه آنها، در نهایت باعث کاهش مدیریت سود می‌شود که در سطح سوم مدل قرار دارد. نتایج تحقیقات تقی‌زاده خانقاه و زینالی (۱۳۹۶) و عظیمی و گنجی‌ارجنکی (۱۳۹۵) نشان می‌دهد که در شرکت‌های با عملکرد مسئولیت

اجتماعی قوی، مدیریت سود به وسیله مدیران کمتر رخ می‌دهد که با نتایج مدل این پژوهش، به صورت کامل مطابقت دارد.

کاهش مدیریت سود می‌تواند باعث تحقق عوامل سطح دوم مدل، یعنی افزایش کیفیت گزارشگری، بهبود کارایی اطلاعاتی و آگاهی مشتریان شود. نتایج تحقیق چوی و پی (۲۰۱۱) نشان می‌دهد که شرکت‌های دارای سطح بالاتری از تعهد اخلاقی، مدیریت سود کمتری دارند که باعث گزارش سود محافظه کارانه‌تر و جریان نقد قابل پیش‌بینی‌تر می‌شود. این موضوع مطابق نتایج تحقیق حاضر است که بیان می‌کند کاهش مدیریت سود، افزایش کیفیت گزارشگری و بهبود کارایی اطلاعاتی را به وجود می‌آورد.

در سطح اول مدل، عوامل «افزایش اعتماد عمومی، بهبود عملکرد مالی، کارایی سرمایه‌گذاری و کاهش ریسک قیمت سهام» وجود دارند که به‌عنوان نتیجه سطح قبلی، یعنی «افزایش کیفیت گزارشگری، بهبود کارایی اطلاعاتی و آگاهی مشتریان» می‌باشند. با توجه به نتایج مدل و مطالعات انجام شده می‌توان استدلال کرد که انجام فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت در نهایت منجر به عوامل سطح یک می‌شوند و شرکت‌ها می‌توانند با انجام مسئولیت اجتماعی شرکت از مزایای سطح یک برخوردار شوند. در این راستا، واعظ و همکاران (۱۳۹۷؛ ۹) بیان می‌کنند که مسئولیت اجتماعی شرکت بر عملکرد مالی و ارزش شرکت تأثیرگذار است و فعالیت‌های اجتماعی انجام شده توسط شرکت می‌تواند شهرت و تصویر شرکت را بهبود بخشد که می‌تواند باعث کاهش ریسک و افزایش کارایی سرمایه‌گذاری شود (یوانو و سرافیم، ۲۰۱۳؛ ۳؛ تقی‌زاده خانقاه و زینالی، ۱۳۹۶؛ ۵). کیم و لی (۲۰۱۴؛ ۱) بیان می‌کنند که رابطه منفی بین مسئولیت اجتماعی شرکت و ریسک کاهش قیمت سهام وجود دارد. همچنین، نتایج ژوو و همکاران (۲۰۲۱؛ ۱) نشان می‌دهد که مسئولیت اجتماعی شرکت، به‌ویژه مسئولیت شرکت‌ها در قبال محیط زیست و سهامداران، به‌طور قابل توجهی ریسک سقوط قیمت سهام را کاهش می‌دهد. بنابراین، نتایج ذکر شده در مورد مزایای انجام مسئولیت اجتماعی شرکت، با نتایج مدل ساختاری این تحقیق مطابقت دارد.

در نتیجه پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها با تمرکز بیشتر به عوامل زیر بنایی (پایینی) مدل توسعه مسئولیت اجتماعی شرکت و همچنین توجه به ترتیب سطوح این مدل، علاوه بر انجام فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت به مزایای سطوح بالای مدل نیز دست یابند.

با توجه به تمامی مزایای روش مورد استفاده، مدل‌سازی ساختاری/تفسیری محدودیت‌هایی نیز دارد. روابط محتوایی میان این عوامل به دانش متخصصان و آشنایی آن‌ها با موضوع مسئولیت اجتماعی شرکت بستگی دارد. در نتیجه قضاوت‌های شخصی متخصصان در خصوص روابط میان عوامل، کاملاً بر نتایج نهایی تاثیرگذار است. محدودیت دیگر اینکه مدل‌سازی ساختاری/تفسیری هیچگونه وزنی به عوامل تخصیص نمی‌دهد. در نتیجه، می‌توان از تلفیق روش مدل‌سازی ساختاری/تفسیری با روش‌هایی مثل فرایند تحلیل شبکه‌ای^۱ استفاده نمود و پس از درک روابط میان عوامل، آنها را اولویت‌بندی نمود. این تحقیق از نظر جمعیت مورد مطالعه، محدود به ۲۱ متخصص آشنا با حوزه مسئولیت اجتماعی شرکت و پایداری شرکتی است. پیشنهاد می‌شود این عوامل با جامعه خبره متفاوتی آزمون شود و نتایج آن با این مطالعه مقایسه شود. همچنین، به منظور درک دقیق‌تر چگونگی روابط میان عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت، می‌توان روابط ساختاری مدل مدل‌سازی ساختاری/تفسیری را با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری^۲ نیز مورد بررسی قرار داد.

1. Analytic Network Process (ANP)
2. Structural equation modeling (SEM)

منابع

- احمدپور، احمد؛ فرمانبردار، مریم. (۱۳۹۶). بررسی رابطه‌ی بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، بیطرفانه بودن پیش بینی سود هر سهم و کارایی بازار سهام. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۶(۲۴): ۲۳-۳۸.
- اسماعیل پور، رضا؛ رضائی پسته نوئی، یاسر؛ غلامرضا پور، محمد. (۱۳۹۸). مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و ضعف کنترل های داخلی: آزمون تجربی نظریه ذینفعان و علامت دهی. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴(۸): ۳۱۹-۳۳۸.
- اشرفی، جواد؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۸). نظریه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۳۱): ۱-۱۴.
- اصلائی، عظیم؛ خدابخشی، نسرن؛ حسین پور، غلامرضا. (۱۳۹۳). بررسی رابطه مسئولیت اجتماعی بر کیفیت سود شرکت های گروه محصولات شیمیایی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *اولین کنفرانس اقتصاد و مدیریت کاربردی با رویکرد ملی*.
- برزگری خانقاه، جمال؛ مروتنی شریف آبادی، علی؛ صحت، صفیه. (۱۳۹۶). کنکاشی در ویژگی‌های شخصیتی، مهارتی و اخلاقی حسابداران دادگاهی با استفاده از تکنیک تاپسیس. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۴): ۶۹-۹۵.
- بهارمقدم، مهدی؛ صادقی، زین العابدین؛ صفرزاده، ساره. (۱۳۹۲). بررسی رابطه مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها. *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی*، ۵(۲۰): ۹۰-۱۰۷.
- بهبهانی‌نیا، پریسا سادات؛ ولی‌زاده لاریجانی، اعظم. (۱۳۹۶). نقش اطلاعات حسابداری در واکنش سرمایه‌گذاران بورس اوراق بهادار تهران؛ مطالعه سودهای پیش‌بینی شده. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۲۴): ۲۰۳-۲۱۷.
- تقی‌زاده خانقاه، وحید؛ زینالی، مهدی. (۱۳۹۶). بررسی تاثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها بر سرمایه‌گذاری و نوآوری. *مجله حسابداری سلامت*، ۵(۲): ۱-۲۷.
- جمالی، فاطمه. (۱۳۹۵). اهمیت مسئولیت‌پذیری اجتماعی و نقش آن در سودآوری شرکت. *چهارمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری*.
- حاجیه‌ها، زهره؛ سرافراز، 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): ۱۰۵-۱۲۳.

- حساس یگانه، یحیی؛ برزگر، قدرت الله. (۱۳۹۳). مبانی نظری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و پارادایم تحقیقاتی آن در حرفه حسابداری. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، ۷(۲۲): ۱۰۹-۱۳۳.
- حسینی، سیدعلی؛ امجدیان، فتانه. (۱۳۹۶). بررسی رابطه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و خطر سقوط آتی قیمت سهام. مجله دانش حسابداری، ۸(۱): ۷۵-۱۰۵.
- خواجوی، شکرالله؛ بایزیدی، انور؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین مدیریت سود و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، ۳(۱): ۲۹-۵۴.
- خواجوی، شکرالله؛ دهقانی سعیدی، علی اصغر؛ روستا، منوچهر. (۱۳۹۷). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی خودشیفتگی مدیران در تبیین رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۹): ۵۷-۷۴.
- دارابی، رویا؛ پهلوان، ساره. (۱۳۹۸). ارتباط مسئولیت اجتماعی و پاداش هیأت مدیره. فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی، ۹(۴): ۸۳-۱۰۰.
- ذبیحی، علی؛ دریاباری، آناهیتاسادات. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین افشای ابعاد مختلف مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر اساس مدل نیرواتو و ریسک سقوط قیمت سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۱): ۶۱-۷۶.
- رحمانیان کوشککی، عبدالرسول؛ ایمان‌روی، زهرا. (۱۴۰۰). تأثیر اعتماد به نفس بیش از حد مدیر عامل بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها با نقش تعدیل‌گر مالکیت نهادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۳): ۴۱-۶۰.
- رحیمی، اکبر؛ راد، عباس؛ عالم تبریز، اکبر؛ موتمنی، علیرضا. (۱۳۹۹). ارائه مدل زنجیره تامین ناب در صنایع دفاعی ایران با رویکرد مدل‌سازی ساختاری تفسیری. فصلنامه مطالعات مدیریت صنعتی، ۱۸(۵۶): ۱-۴۹.
- رحیمی، علیرضا؛ شمس‌الدینی، کاظم؛ عسکری شاهم‌آباد، مهدی. (۱۴۰۱). تدوین مدل اجرایی مالیات‌های زیست محیطی. مجله دانش حسابداری.
- سلیمی‌فر، مصطفی؛ شیرزور، زهرا. (۱۳۸۹). بررسی کارایی اطلاعاتی بورس اوراق بهادار به روش آزمون نسبت واریانس. مجله دانش و توسعه، ۱۷(۳۱): ۲۹-۵۷.

شهسواری، معصومه؛ سلمانی، رسول. (۱۳۹۷). بررسی پیامدهای اقتصادی مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت‌ها (با تأکید بر کارایی سرمایه‌گذاری). فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری، ۷(۲۷): ۲۴۰-۲۲۵.

طالبیان، سید کریم؛ ملاکی، احمد؛ عطائی نژاد، نجمه. (۱۳۹۴). شناسایی و ارزیابی مسئولیت‌های اجتماعی سازمان‌ها در قبال ذینفعان داخلی و بیرونی مؤسسه مطالعات بین‌المللی انرژی. فصلنامه علمی-پژوهشی مدیریت منابع انسانی در صنعت نفت، ۷(۲۶): ۱۶۵-۱۹۳.

عابدینی، محمدمین؛ صنوبر، ناصر؛ فضل زاده، علیرضا. (۱۳۹۵). بررسی رابطه نظام راهبری شرکتی و پاداش هیات مدیره در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۹(۳۳): ۹۳-۱۱۴.

عرب صالحی، مهدی؛ صادقی، غزل؛ معین‌الدین، محمود. (۱۳۹۲). رابطه مسئولیت اجتماعی با عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳(۹): ۱-۲۰.

عظیمی، مجید؛ گنجی‌ارجنکی، سمیه. (۱۳۹۵). تأثیر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت بر کیفیت گزارشگری مالی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۵(۱۷): ۱-۲۱.

فخاری، حسین؛ فلاح‌پور، فرهاد. (۱۳۹۶). بررسی اثر میانجی عملکرد مالی بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ارزش افزوده بازار شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. چشم‌انداز مدیریت مالی، ۷(۲۰): ۹۷-۱۱۴.

فرامرزی، مصطفی؛ پسندیده، سید حمیدرضا؛ ایزدبخش، حمیدرضا. (۱۴۰۰). مدل سازی تحلیل ریسک زنجیره تامین آب شرب شهری با استفاده از رویکرد مدل‌سازی تفسیری- ساختاری. اندیشه آماد، ۲۰(۷۸): ۱۲۹-۱۵۲.

فیروزجاییان، علی اصغر؛ فیروزجاییان، مجتبی؛ هاشمی پطرودی، سید حمید؛ غلامرضا زاده، فاطمه. (۱۳۹۲). کاربرد تکنیک مدل سازی ساختاری تفسیری (ISM) در مطالعات گردشگری (تحلیلی با رویکرد آسیب شناسانه). نشریه برنامه‌ریزی و توسعه گردشگری، ۲(۶): ۱۲۹-۱۵۹.

قادرزاده، سید کریم؛ کردستانی، غلامرضا؛ حقیقت، حمید. (۱۳۹۶). شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با رویکرد داده کاوی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۱۱): ۴۶-۷.

کردستانی، غلامرضا؛ قادرزاده، سیدکریم؛ حقیقت، حمید. (۱۳۹۷). تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی بر معیارهای حسابداری، اقتصادی و بازار ارزیابی عملکرد شرکت‌ها. *مجله‌ی پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز*، ۱۰(۱): ۱۸۱-۲۱۰.

مجتهدزاده، ویدا؛ طبیان، فرناز. (۱۳۹۰). مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در کاهش فقر: شاخص‌های عملکرد اجتماعی و نقش انگیزه در بکارگیری آن‌ها. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۴(۱۴): ۲۲۱-۲۳۶.

محفوظی، غلامرضا؛ اکبری، محسن؛ قاسمی شمس، معصومه. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر حساسیت سرمایه‌گذاری به جریان نقدی. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری*، ۶(۲۱): ۴۱-۵۸.

مهران‌پور، محمدرضا؛ کاظم‌پور، مرتضی؛ اسماعیل‌بیگی، فروغ. (۱۳۹۶). تبیین رابطه متقابل بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و نظام راهبری شرکتی با استفاده از معادلات همزمان. *مجله حسابداری سلامت*، ۵(۲): ۱۱۲-۱۲۹.

واعظ، سید علی؛ انواری، ابراهیم؛ رودبار شجاعی، علی؛ کریمی، زینب. (۱۳۹۷). تأثیر استقلال اعضای هیئت‌مدیره و تمرکز مالکیت بر ابعاد مسئولیت‌پذیری اجتماعی. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱۰(۳۹): ۱۱۱-۱۴۰.

واعظ قاسمی، محسن؛ طالقانی، محمد؛ شفیعیان، محسن؛ بزرگی، فاطمه. (۱۳۹۷). بکارگیری رویکرد مدل‌سازی ساختاری-تفسیری جهت طراحی مدلی برای بودجه ریزی عملیاتی (مطالعه موردی شرکت سرمایه‌گذاری غدیر). *فصلنامه دانش سرمایه‌گذاری*، ۷(۲۷): ۲۹۹-۳۲۰.

هاشمی، سیدمحمود؛ افجه‌ای، سیدعلی‌اکبر؛ دهقانان، حامد؛ خاشعی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل تصویرسازی سازمانی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی با رویکرد ساختاری تفسیری. *فصلنامه پژوهش در نظام‌های آموزشی*، ۱۱(۳۶): ۲۳۱-۲۶۰.

یاراحمدی، جاوید؛ محمدی، عبدالله. (۱۳۹۹). تأثیر خانوادگی بودن شرکت‌ها بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی و مدیریت سود. *فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۰(۳): ۹۳-۱۱۵.

References

- Ansari, M. F., Kharb, R. K., Luthra, S., Shimmi, S., & Chatterji, S. (2013). Analysis of barriers to implement solar power installations in India using interpretive structural modeling technique. *Renewable and sustainable energy reviews*, 27, 163-174.
- Ashrafi, J., rahnamay Roodposhty, F., & Banimahd, B. (2019). Corporates Social Responsibility Theories. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(31), 1-14. (In Persian)

- Attig, N., Cleary, S. W., El Ghouli, S., & Guedhami, O. (2014). Corporate legitimacy and investment-cash flow sensitivity. *Journal of Business Ethics*, 121(2), 297-314.
- Ajayi, O.A. and Mmutle, T. (2020). Corporate reputation through strategic communication of corporate social responsibility. *Corporate Communications: An International Journal*, 26(5), 1-15.
- Ahmadpour, A., Farmanbordar, M. (2017). Investigating Relationship Between Corporate Social Responsibility, Earnings Per Share Forecasting Unbiasedness and Stock Market Efficiency. *Accounting and Auditing Studies*, 6(24), 23-38. (In Persian)
- Abedini, M., Sanoubar, N., Fazlzadeh, A. (2016). The Relationship between Corporate Governance and Directors Compensation in Listed Companies of Tehran Stock Exchange. *Journal of Securities Exchange*, 9(33), 93-114. (In Persian)
- Arabsalehi, M., Sadeghi, G., Moeinaddin, M. (2013). The Relationship between Corporate Social Responsibility and Financial Performance of the Firms Listed on Tehran Stock Exchange. *Empirical Research in Accounting*, 3(3), 1-20. (In Persian)
- Azimi, M., Ganji Arjangi, S. (2016). The Impact of Corporate Social Responsibility (CSR) on Financial Reporting Quality. *Accounting and Auditing Studies*, 5(17), 96-111. (In Persian)
- Aslani, A., Khodabakhshi, N., Hosseinipour, Gh. (2015). Investigating the relationship between social responsibilities and earning quality of companies in the chemical products group listed on the Tehran Stock Exchange. *The first conference on economics and applied management with a national approach*. (In Persian)
- Bahar Moghaddam, M., Sadeghi, Z.A., Safarzadeh, Sara. (2013). Investigating the relationship between corporate governance mechanisms and corporate social responsibility disclosure. *Journal of Financial Accounting Research*, 5(20), 90-107. (In Persian)
- Barzegari Khaneghah, J., Morovati Sharifabadi, A., Sehat, S. (2017). Exploration of personality, skill and moral characteristics of court accountants using TOPSIS technique. *Two Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, 2(4), 69-95. (In Persian)
- Behbahaninia, P., valizadeh, A. (2017). Accounting information role in Tehran stock exchange investor's reaction; Study of forecasted earnings. *Empirical Research in Accounting*, 7(2), 203-218. (In Persian)
- Benlemlih, M., & Bitar, M. (2016). Corporate social responsibility and investment efficiency. *Journal of business ethics*, 148(3), 647-671.
- Bowen, H. R., & Johnson, F. E. (1953). Social responsibility of the businessman: Harper.
- Carroll, A.B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *The Academy of Management Review*, 4(4), 497-505.
- Cho, S. Y., Lee, C., Pfeiffer, R. J. Jr. (2013). Corporate social responsibility performance and information asymmetry. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32, 71-83.
- Cheung, A. (2016). Corporate Social Responsibility and Corporate Cash Holdings. *Journal of Corporate Finance*.
- Choi, Tae Hee, Jinhan Pae. (2011). Business Ethics and financial Reporting Quality: Evidence from Korea. *Journal of Business Ethics*, 103, 403- 427.

- Creswell, J. W., & Clark, V. L. P. (2011). Designing and conducting mixed methods research: *Sage publications book*.
- Darabi, R., & Pahlanan, S. (2019). The Relationship between Corporate Social Responsibility and CEO Compensation. *Journal of Accounting and Social Interests*, 9(4), 83-100. (In Persian)
- Deegan, C. (2017). Twentyfive years of social and environmental accounting research within Critical Perspectives of Accounting: Hits, misses and ways forward. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 65-87.
- Ernst, R.-A., Gerken, M., Hack, A., & Hülsbeck, M. (2022). SMES' reluctance to embrace corporate sustainability: The effect of stakeholder pressure on self-determination and the role of social proximity. *Journal of Cleaner Production*, 335, 130-273.
- Eswarlal, V. K., Dey, P. K., & Shankar, R. (2011). Enhanced renewable energy adoption for sustainable development in India: interpretive structural modeling approach.
- Fakhari, H., Fallahpour, F. (2017). The Mediating Effect of Financial Performance on The Relationship Between Corporate Social Responsibility and Market Value-Added (Study: At Listed Companies in The Tehran Stock Exchange). *Journal of Financial Management Perspective*, 7(20), 97-114. (In Persian)
- Fakhari, H., Rezaei Pitenoei, Y., Noroozi, M. (2017). Corporate Social Responsibility Disclosure and Investment Efficiency. *Financial Management Strategy*, 4(4), 85-106. (In Persian)
- Fama, E. F. (1965). The behavior of stock-market prices. *The journal of Business*, 38(1), 34-105.
- Faramarzi, M., Pasandideh, S. H. R., & Izadbakhsh, H. r. (2021). risk assessment of municipal drinking water using interpretive-structural modeling approach. *Logistics Thought*, 20(78), 129-152.
- Friedman, M. (1970). The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits, *The New York Times Magazine*, 13 122-126.
- Firuzjaeyan, A., Firuzjaeyan, M., Hashemi Petroodi, S., Gholamrezazadeh, F. (2013). Applying Techniques of Interpretive Structural Modeling (ISM) in Tourism Studies (A Pathological Approach). *Journal of Tourism Planning and Development*, 2(6), 129-159. (In Persian)
- Giannarakis, G. (2014). The determinants influencing the extent of csr disclosure, *International Journal of Law and Management*, 56(5), 393-416.
- Ghaderzadeh, S., kordestani, G., haghigat, H. (2018). Identifying and ranking Factors Influencing Levels of Corporate Social Responsibility Disclosure using Data Mining. *Applied Research in Financial Reporting*, 6(2), 7-46. (In Persian)
- Hajiha, Z., Sarfaraz, B. (2015). The Relation between Corporate Social Responsibility and Cost of Equity Capital of Firms Listed in Tehran Stock Exchange. *Empirical Research in Accounting*, 4(4), 105-123. (In Persian)
- Hasas Yeganeh, and Ghodrat Allah Barzegar. (2014). Theoretical foundations of corporate social responsibility and its research paradigm in the accounting profession. *Journal of Management Accounting*, 7(22). (In Persian)

- Hashemi, S., Afjahi, S., Dehghanan, H., Khasheie, V. (2017). Designing the Organizational Image Formation Model of Universities and Higher Education Institutes: A Structural-Interpretative Approach (Case study of Allameh Tabataba'i University). *Journal of Research in Educational Science*, 11(36), 231-260. (In Persian)
- Heard, J. E., & Bolce, W. J. (1981). The political significance of corporate social reporting in the United States of America. *Accounting, Organizations and Society*, 6(3), 247-254.
- Hosseini (Ph. D), S., Amjadian, F. (2017). Relationship between Corporate Social Responsibility and Crash Risk of Stock Price. *Journal of Accounting Knowledge*, 8(1), 75-105. (In Persian)
- Hutton, A.P., Marcus, A.J., Tehranian, H. (2009), Opaque financial reports, R2, and crash risk, *Journal of Financial Economics*, 94(1), 67-86.
- Imani, P., Hajjha, Z., Amirhosseini, Z. (2017). The examination of effect of earnings persistence and profitability on disclosure level of Corporate Social Responsibility listed in Stock Exchange in Tehran. *Management Accounting*, 10(33), 73-88. (In Persian)
- Ioannou, I. and Serafeim, G. (2015). The impact of corporate social responsibility on investment recommendations: Analysts' perceptions and shifting institutional logics. *Strategic Management Journal*, 36(7), 1053-1081.
- Isa, M. A., & Muhammad, S. (2015). The impact of board characteristics on corporate social responsibility disclosure: Evidence from Nigerian food product firms. *International Journal of Management Science and Business Administration*, 1(12), 34-45.
- Ismailpour, R., Rezaei Pite Noei, Y., Gholamreza Pour., M. (2020). Corporate Social Responsibility and Weakness of Internal Controls: An Empirical Test of Stakeholder Theory and Signaling. *Two Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, 4(8), 319-338. (In Persian)
- Izzo, M. F., & di Donato, F. (2012). The relation between corporate social responsibility and stock prices: an analysis of the Italian listed companies. Available at SSRN 1986324.
- Jones, T. M. (1995). Instrumental Stakeholder Theory: A Synthesis of Ethics and Economics, *Academy of Management Review*, Vol. 20, 404-437.
- Jamali, F. (2016). The importance of social responsibility and its role in corporate profitability. *Fourth International Conference on Applied Research in Management and Accounting*. (In Persian)
- Kannan, G., Pokharel, S., & Kumar, P. S. (2009). A hybrid approach using ISM and fuzzy TOPSIS for the selection of reverse logistics provider. *Resources, Conservation and Recycling*, 54(1), 28-36.
- Kim, Y., Haidan, L., and Siqui, L. (2014). Corporate Social Responsibility and Stock Price Crash Risk. *Journal of Banking & Finance*, No. 43, 1-13.
- Kim, Y.; Park, M. S.; and B. Wier (2012). Is Earnings Quality Associated with Corporate Social Responsibility?, *The Accounting Review*, 87(3), 761-796.
- Kolk, A. (2016). The social responsibility of international business: From ethics and the environment to CSR and sustainable development. *Journal of World Business*, 51(1), 23-34.

- Khajavi, S., Bayazidi, A., Jabbarzadeh Kangarluei, S. (2011). Investigating the relationship between Earnings Management and Corporate Social Responsibility of Accepted Companies in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Advances of Shiraz University*, 3(1), 29-54. (In Persian)
- Khajavi, S., Dehghani Saadi, A., Roosta, M. (2018). Investigation the Moderating Role of CEO Narcissism on Explaining the Relationship between Corporate Social Responsibility and Financial Performance of Listed Companies of Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Research*, 10(39), 57-74. (In Persian)
- Khodamipour, A., Askari Shahamabad, M. and Askari Shahamabad, F. (2022). Fuzzy AHP-TOPSIS method for ranking the solutions of environmental taxes implementation to overcome its barriers under fuzzy environment. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(3), 541-569.
- Kordestani, G., Ghaderzadeh, S., Haghghat, H. (2018). Impact of social responsibility disclosure on accounting, economic and market based Measures Of corporate performance evaluation. *Journal of Accounting Advances of Shiraz University*, 10(1), 187-217. (In Persian)
- Luo, X., and Bhattacharya, C. (2009). The Debate Over Doing Good: Corporate Social Performance, Strategic Marketing Levers, and Firm-idiosyncratic Risk. *Journal of Marketing*, 73, 198-213.
- Motakben., Elefanti, M., Valotti, G.(2016) , Social Responsibility and Disclosure. *APPAM International Conference :Collaboration Among Government, Market, and Society: Forging Partnerships and Encouraging Competition* , Fudan University, Shanghai, China , May 26-27.
- Mojtahedzadeh, V., Tabaghian, F. (2012). Corporate Social Responsibility in Poverty Alleviation (Listed Companies on Tehran Stock Exchange). *Journal of Securities Exchange*, 4(14), 221-236. (In Persian)
- Mahfoozi, G., Akbari, M., Ghasemi Shams, M. (2017). Examining the Impact of Corporate Social Responsibility on Investment - Cash Flow Sensitivity. *Journal of Investment Knowledge*, 6(21), 41-58. (In Persian)
- Malekian, E., Salmani, R., Shahsavari, M. (2016). Study of the relationship between governmental and institutional ownership with corporate social responsibility (Companies listed on the Tehran Stock Exchange). *Journal of Investment Knowledge*, 5(17), 55-74. (In Persian)
- Moradi, F., Aminbidakhti, A. A., Shahriaripour, R. (2012). Investigating the Relationship between Managers 'Decision Making and Employees' Responsibility (Case Study of Semnan University). *Culture in Islamic University*, 2(3). (In Persian)
- Mehrabanpour, M., Kazempour, M., Esmail Beigi, F. (2017). Explaining the Mutual Relationship between Social Responsibility and Corporate Governance by Using Simultaneous Equations System. *Journal of Health Accounting*, 5(No 2), 112-129. (In Persian)
- Orji, I. J. (2019). Examining barriers to organizational change for sustainability and drivers of sustainable performance in the metal manufacturing industry. *Resources, Conservation and Recycling*, 140, 102-114.

- Patidar, L., Soni, V. K., & Kumar Soni, P. (2017). Development of a Framework for Implementation of Maintenance Tools and Techniques Using Interpretive Structural Modeling. *Materials Today: Proceedings*, 4(8), 8158-8166.
- Petrenko, O. V.; Aime, F.; Ridge, J.; and A. Hill. (2016). Corporate Social Responsibility or CEO Narcissism? CSR Motivations and Organizational Performance, *Strategic Management Journal*, 37 (2), 262-279.
- Pfajfar, G., Shoham, A., Malecka, A., & Zalaznik, M. (2022). Value of corporate social responsibility for multiple stakeholders and social impact – Relationship marketing perspective. *Journal of Business Research*, 143, 46-61.
- Rafi, S., Akbar, M. A., Yu, W., Alsanad, A., Gumaei, A., & Sarwar, M. U. (2022). Exploration of DevOps testing process capabilities: An ISM and fuzzy TOPSIS analysis. *Applied Soft Computing*, 116, 108377.
- Rahimi, A., shamsaddini, K., & Askari Shahamabad, M. (2022). Developing a Model to Implement Environmental Taxes. *Journal of Accounting Knowledge*. (In Persian)
- Rahmanian koushkaki, a., & imanrooy, z. (2021). Investigation The Effect of CEO Confidence on Corporate Social Responsibility; With Role of Moderating of Institutional Ownership in Firms Accepted in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(3), 41-60. (In Persian)
- Raj, T., Shankar, R., & Suhaib, M. (2008). An ISM approach for modelling the enablers of flexible manufacturing system: the case for India. *International Journal of Production Research*, 46(24), 6883-6912.
- Rana, N. P., Barnard, D. J., Baabdullah, A. M. A., Rees, D., & Roderick, S. (2019). Exploring barriers of m-commerce adoption in SMEs in the UK: Developing a framework using ISM. *International Journal of Information Management*, 44, 141-153.
- Rahimi, A., Raad, A., Alem Tabriz, A., Motameni, A. (2020). Providing a Lean Supply Chain Model for Iran's Defense Industries Using Interpretative Structural Modeling Approach. *Industrial Management Studies*, 18(56), 1-49. (In Persian)
- Ramazan Nia, H., Rezaei, F. (2017). Investigating the effect of corporate social responsibility on systematic risk and unsystematic risk: using data envelopment analysis model. *Two Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, 2(4), 189-214. (In Persian)
- Saaty, T. L., & Özdemir, M. S. (2014). How many judges should there be in a group?, *Annals of Data Science*, 1(3-4), 359-368.
- Sayyadi Tooranloo, H., & Askari Shahamabad, M. (2020). Designing the model of factors affecting in the implementation of social and environmental accounting with the ISM approach. *International Journal of Ethics and Systems*, 36(3), 387-410.
- Servaes, Henri, Tamayo, Ane. (2013). the Impact of Corporate Social Responsibility on Firm Value: The Role of Customer Awareness. *Management Science*, 59(5), 1045-1061.
- Shamsadini, K., Askari Shahamabad, M. and Askari Shahamabad, F. (2022). Analysis of factors affecting Environmental Audit (EA) implementation with DEMATEL method. *Social Responsibility Journal*, ahead-of-print (ahead-of-print).

- Sohani, N., & Sohani, N. (2012). Developing interpretive structural model for quality framework in higher education: Indian context. *Journal of Engineering, Science & Management Education*, 5(2), 495-501.
- Suresh, M., & Kesav Balajee, T. B. (2021). Modelling of factors influencing on informal learning among schoolteachers: An ISM-MICMAC approach. *Materials Today: Proceedings*.
- Shahsavari, M., Salmani, R. (2018). Evaluate the Economic Consequences of the Social Responsibility of Firms (With Emphasis on Investment Efficiency). *Journal of Investment Knowledge*, 7(27), 225-240. (In Persian)
- Sarraf, F., Barzegar, G., Mohammadi, M. (2018). Firms' Earnings Smoothing, Corporate Social Responsibility, and Value. *Accounting and Auditing Research*, 10(39), 189-210. (In Persian)
- Safari Gerayeli, M. (2018). Corporate Social Responsibility and Market Value of Corporate Cash Holdings. *Financial Management Strategy*, 6(1), 163-183. (In Persian)
- Salimifar, M., Shirzour, Z. (2010). Evaluation of stock exchange information efficiency by variance ratio test method. *Journal of Knowledge and Development*, (31), 28-52. (In Persian)
- Trianni, A., Cagno, E., & Neri, A. (2017). Modelling barriers to the adoption of industrial sustainability measures. *Journal of Cleaner Production*, 168, 1482-1504.
- Taghizade Khanghah, V., Zeynali, M. (2017). Investigating the Effect of Corporate Social Responsibility on the Investment Efficiency and Innovation. *Journal of Health Accounting*, 5(2), 1-27. (In Persian)
- Talebian, S. K., Melaki, A., Ataiejad, N. (2015). Identify and evaluate the social responsibilities of organizations towards internal and external stakeholders of the Institute of International Energy Studies. *Journal of Human Resources Management in the Oil Industry*, 7(26). (In Persian)
- Tsoutsoura, Margarita. (2004). Corporate social responsibility and financial performance. *University of California at Berkeley*, financial project.
- Vogel, D. J. (2005). Is there a market for virtue? The business case for corporate social responsibility. *California Management Review*, 47, 19-45.
- Vaez-Ghasemi, M., Taleghani, M., Shafieyan, M., Bozorgi, F. (2018). The application of interpretive structural modeling in designing a model for operational budgeting: A case of Ghadir Investment Company. *Journal of Investment Knowledge*, 7(27), 299-320. (In Persian)
- Vahidi Elizaie, E., Fakhari, M. (2015). The impact corporate social responsibility on the corporate financial performance of companies listed in Tehran Stock Exchange. (TSE). *Accounting and Auditing Research*, 7(27), 82-99. (In Persian)
- Vaez, S. A., Anvari, E., Rudbar Shojaei, A., Karimi, Z. (2018). The Impact of Board Independence and Concentration of Ownership on Dimensions of Social Responsibility. *Financial Accounting Quarterly*, 10(39), 111-140. (In Persian)
- Warfield, J. N. (1974). Developing interconnection matrices in structural modeling. *IEEE Transactions on Systems, Man, and Cybernetics*. (1), 81-87.
- Wei, J., Liu, T., Chavez, D. E., & Chen, H. (2020). Managing corporate-government relationships in a multi-cultural setting: How political corporate social

- responsibility (PCSR) as a response to legitimacy pressures affects firm reputation. *Industrial Marketing Management*, 89, 1-12.
- Wild, J. J., Bernstein, L. A., & Subramanyam, K. R. (2001). *Financial Statement Analysis. 7th Ed. New York: Mc Graw-Hill*, Higher Education.
- Xiang, C., Chen, F., Jones, P., & Xia, S. (2021). The effect of institutional investors' distraction on firms' corporate social responsibility engagement: evidence from China. *Review of Managerial Science*, 15(6), 1645-1681.
- Xu, B., & Zeng, T. (2016). Profitability, state ownership, tax reporting and corporate social responsibility: evidence from Chinese listed firms. *Social Responsibility Journal*, 12(1), 23-31.
- Yarahmadi, j., & Mohammadi, A. (2020). The Impact of Family Involvement on the Relationship between Corporate Social Responsibility and Earnings Management. *Journal of Accounting and Social Interests*, 10(3), 93-115. (In Persian).
- Zhou, F., Zhu, J., Qi, Y., Yang, J., & An, Y. (2021). Multi-dimensional corporate social responsibilities and stock price crash risk: Evidence from China. *International Review of Financial Analysis*, 78, 101928.
- Zabihi, A., Daryabari, A. (2017). Relationship between different dimensions of corporate social responsibility based on the model Nirwanto and stock price crash risk in Tehran Stock Exchange. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 6(21), 61-76. (In Persian).

COPYRIGHTS



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



شناسایی عوامل موثر بر پیاده سازی نرم افزار حسابرسی داخلی در هلدینگ های تجاری^۱

محمد تقی شالچی^۲، فاطمه صراف^۳، قدرت الله طالب نیا^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۲۹

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: هدف پژوهش حاضر، بررسی عوامل موثر بر پیاده سازی سامانه های نرم افزاری حسابرسی داخلی، جهت مدیریت بهتر هلدینگ های تجاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد.

روش: روش شناختی در این پژوهش، کمی و از نوع پیمایشی - کاربردی است. ابزار جمع آوری اطلاعات پرسشنامه و جهت تجزیه و تحلیل داده ها از معادلات ساختاری استفاده شده است. جامعه آماری ۵۰ هلدینگ تجاری پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد.

یافته ها: یافته ها نشان می دهد که مولفه های اقتصاد دولتی در کشور، نگرش مدیران هلدینگ های تجاری، دانش منابع انسانی و اصول نظام راهبری شرکتی در پیاده سازی نرم افزارهای حسابرسی داخلی در هلدینگ های تجاری موثر هستند.

نتیجه گیری: با توجه به سهم دولت در اقتصاد و حضور مستقیم و غیرمستقیم در هلدینگ های تجاری، استقرار سامانه های نرم افزاری در چنین بنگاه هایی با موانعی مواجه است که با اتخاذ سیاست های کلان و برنامه ریزی و اجرای آن می توان بستر لازم را برای تحقق این مهم فراهم نمود.

دانش افزایی: موسسات حسابداری، حسابرسی و حسابرسی داخلی برای تعریف، حفظ و ارتقا نقش خود، نیازمند کسب مهارت های نوین و استفاده از فناوری های روز دنیا در این حرفه می باشند.

واژه های کلیدی: نرم افزار، حسابرسی داخلی، هلدینگ های تجاری، حسابرسی سنتی، حسابرسی رایانه ای.

طبقه بندی موضوعی: M42, M15, L86

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.34377.1612

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی تهران، ایران، (mohammad.taghi.shalchi@gmail.com).

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. نویسنده مسئول، (Aznyobe@yahoo.com).

۴. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (gh.talebni@yahoo.com).

مقدمه

امروزه اهمیت حسابداری داخلی در سازمان‌ها در حال افزایش بوده و در تعاریف جدید از حسابداری داخلی به‌عنوان ارزش افزوده در سازمان یاد می‌شود و بر لزوم افزایش کیفیت حسابداری داخلی و بهبود مستمر آن تاکید شده است، به گونه‌ای که از طریق حسابداری داخلی می‌توان منافع فرآیند کلی حسابداری را افزایش داد (کیلی، ۲۰۲۰).

با توسعه شرکت‌ها و افزایش روزافزون حجم عملیات آنها، ریسک حسابداری افزایش یافته است. تنوع، پیچیدگی و گستردگی فعالیت‌های اقتصادی در جهان امروز، مسئولیت حساب‌رسان داخلی و مستقل، در زمینه ارزیابی و بهبود فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل داخلی، راهبرد فعالیت‌ها، رعایت مقررات و اثبات صحت اطلاعات را بدون استفاده از سیستم‌های کامپیوتری کارآمد، بیش از پیش نمایان ساخته است (تیریوس، هرس، ۲۰۱۹).

سیر فزاینده اثر فناوری اطلاعات بر استراتژی‌های تجاری و فعالیت‌های روزانه سازمان‌ها، حرفه حسابداری داخلی را نیز به شدت تحت تاثیر قرار داده است و ایجاد ارزش افزوده توسط واحد حسابداری داخلی، بدون مهارت‌های لازم در زمینه ریسک و کنترل‌های فناوری اطلاعات و صرفاً با تکیه بر تکنیک‌های حسابداری سنتی، امری غیرممکن است. روند دیجیتال‌شدن اقتصاد، تغییرات اساسی را در فرآیند حسابداری، فرصت‌ها و چالش‌هایی را برای حساب‌رسان ایجاد کرده است (تیورس و هرس، ۲۰۱۹).

با توجه به ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی، در راستای افزایش دقت عمل و کارایی سیستم‌های اطلاعاتی، بهبود کیفیت گزارشگری، دستیابی به هدف‌های پیش‌بینی شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها، استفاده درست از منابع و دارایی‌ها، تحقق مسئولیت پاسخگویی و پاسخ‌خواهی مطابق با قوانین، طراحی و استقرار و بهره‌برداری از نظام حسابداری داخلی نوین، مبتنی بر فناوری اطلاعات، با هدف کمک به حساب‌رسان داخلی در فرآیند برنامه‌ریزی، اجرا، کنترل، تکمیل و هدایت عملیات حسابداری، در همه سازمان‌ها امری ضروری به نظر می‌رسد.

اهمیت استفاده از سامانه‌های نرم‌افزاری بخصوص نرم‌افزار حسابداری داخلی، به دلیل نوع خدمات و ماهیت حرفه‌ای آن، از اعتبار و اعتماد خاصی در جامعه، به معنای عام آن برخوردار است. این حرفه، مسئولیت دارد تا عملکرد مدیران واحدهای تجاری را در راستای حفظ منافع سهامداران و سایر ذی‌نفعان بررسی و گزارش نماید (بابایی خلیلی، عبدلی و ولیان، ۱۴۰۰؛ ۱۳۴)، اما این که چرا استفاده از نرم‌افزارهای

حسابرسی داخلی با اقبال مواجه نمی شود، جای تعمق و سوال دارد. بر این اساس، هدف پژوهش حاضر، پاسخگویی به این سوال و شناسایی عوامل موثر بر پیاده سازی سامانه های نرم افزاری حسابرسی داخلی و راه کارها و پیشنهادهای رفع موانع موجود، از طریق پژوهش اجتماعی است.

با توجه به اهمیت و ضرورت موضوع، در این پژوهش ابتدا مبانی نظری و توسعه فرضیه ها، سپس روش شناسی پژوهش و یافته های آن تبیین و در نهایت، نتیجه گیری و پیشنهادات مطرح شده است. استفاده از یافته های پژوهش نه تنها در سطح بنگاه های اقتصادی قابل استفاده می باشد، بلکه برای سیاست گذاران و برنامه ریزان اقتصادی و حتی صاحب نظران و تئوری پردازان نیز می تواند مفید باشد.

مبانی نظری و توسعه فرضیه ها

پیشرفت های فناوری، حرکت به سوی جهانی شدن و تغییرات سریع و مداوم در الزامات قانونی، کسب و کارها و مبادلات اقتصادی را با پیچیدگی ها و ریسک های گوناگونی مواجه ساخته است. بقا در چنین محیطی مستلزم ایجاد نظام راهبری در سراسر سازمان، شناسایی و ارزیابی ریسک های واحد تجاری و استقرار سیستم کنترل های داخلی کارا و اثربخش برای کاهش و مدیریت ریسک های پیش رو است. حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان بخش و مشاوره ای مستقل و بی طرفانه است که به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی شده و با بکارگیری رویکرد منظم و سیستماتیک به منظور ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل های داخلی به سازمان برای دستیابی به اهدافش کمک می نماید. استقرار واحد حسابرسی داخلی در هر سازمانی، لازمه بقا و تداوم فعالیت در محیط پویا و همواره در حال تغییر است (مشایخی، یزدانیان، ۱۳۹۷؛ ۱۳۴).

ارزیابی و مدیریت ریسک از نتایج استقرار حسابرسی داخلی در سازمان است که برای اعمال مدیریت بهتر و جلوگیری از خطرات احتمالی، به مدیریت کمک می نماید. اطمینان یافتن از تحقق تصمیمات مدیران ارشد که بیانگر اراده ارکان صلاحیت دار در اتخاذ تصمیمات راهبردی سازمان یا بنگاه اقتصادی است، یکی از مهمترین محورهای مفهومی و اجرایی در حسابرسی داخلی است و این دلیلی بر استقلال حسابرسان داخلی و ارتباط با عالی ترین سطوح مدیریتی سازمان است. با نگاهی به نمای سازمانی می توان به این مهم پی برد که چرا حسابرسان داخلی در بخش فوقانی ساختار سازمانی هستند.

بهبود مستمر کنترل‌های داخلی و اطمینان از کارآمدی و کارایی سیستم‌ها، روش‌های نوین انجام کار، بازبینی، طراحی و تجدید ساختار حسابرسی داخلی، هم در جهت جلوگیری از تقلب و فساد درون سازمانی موثر است و هم رویه‌های اجرایی و گردش کار را تسهیل می‌کند. با توجه به این که مدیران، مخاطبان اصلی گزارش‌های حسابرسی داخلی می‌باشند و همچنین، حجم بالای عملیات و ضرورت انجام حسابرسی در تمامی بخش‌های یک سازمان، اثرات درون سازمانی و اینکه بیشترین بهره‌مندان از حسابرسی داخلی بنگاه‌های اقتصادی بزرگ هستند، نیاز به استفاده از فناوری اطلاعات بیشتر احساس می‌شود. بنابراین، رفع هر گونه مانع، در پیاده‌سازی و استفاده از تکنولوژی‌های نوین و استقرار سامانه‌های نرم‌افزاری که هم بتواند در تعامل با سامانه‌های بخش‌های مختلف سازمان باشد و هم بتواند مفاهیم حسابرسی را اجرایی سازد، مسیر رسیدن به اهداف سازمانی را کوتاه‌تر می‌سازد. فناوری‌های نوین اطلاعات سبب حذف و یا کاهش مخاطرات ذاتی سیستم‌های دستی مانند خطای انسانی شده است. وجود ثبات رویه به‌عنوان مزیت و عدم وجود انگیزه برای خلافتکاری و خیانت در امانت در سیستم‌های رایانه‌ای، باعث شده است که حسابرسی داخلی در سال‌های آتی به جای بزرگ‌تر شدن از نظر اندازه، به‌طور عمقی رشد نماید.

ورود فناوری اطلاعات در حسابرسی، ارتقاء کارایی و اثربخشی عملیات حسابرسی و کاهش بهای تمام شده فرآیند حسابرسی، بهبود زمان پاسخگویی و کاهش سطح اطلاعات فنی لازم برای انجام کار حسابرسی را در پی دارد و حساب‌برسان کم‌سابقه‌تر، می‌توانند وظایفی را که در حال حاضر به وسیله حساب‌برسان ارشد، با هزینه بالاتری انجام می‌شود، به نحو معقولی انجام دهند.

پیشینه پژوهش

با مرور فعالیت‌های پژوهشی گذشته و بررسی نتایج حاصله، می‌توان ارتباط یافته‌های پژوهش با تحقیقات انجام شده را نیز مورد مطالعه و تحلیل قرار داد.

بهبهانی نیا و غلام‌نژاد (۱۴۰۰؛ ۳۲) با بررسی اثر حسابرسی داخلی و پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی، دریافته‌اند اجرای استانداردهای حسابداری بخش عمومی تعهدی بر کیفیت گزارشگری مالی اثر معنادار دارد و تشکیل واحدهای حسابرسی داخلی در سازمان‌های عمومی کشور را مفید دانستند.

رخشی، آذین فر و نبوی چاشمی (۱۴۰۰؛ ۱۷۴) فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد موازنه هزینه و بها، کیفیت حسابرسی را بررسی کردند و ارتباط معناداری بین ترجیح حسابرسان با فشار دریافتی حسابرسان از جانب مشتری، فشار موسسه حسابرسی، ارزیابی اخلاقی معضلات و راه حل های تضاد منافع، یافتند. همچنین، آنها رابطه معناداری بین راه حل های تضاد منافع و ارزیابی اخلاقی دوراهی ها با فشار دریافتی از جانب صاحبکار و فشار دریافتی موسسه حسابرسی را نشان دادند.

حاجیه و رجب دری (۱۳۹۸؛ ۴۸) با تدوین الگو و اولویت بندی عوامل موثر بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی، استقلال را اولویت اول و رعایت اصول و ضوابط، صلاحیت و شایستگی، عوامل ارتباطی و حمایت مدیران را بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی موثر دانستند.

نیک بخت و قدس (۱۳۹۸؛ ۱۰۲) با استخراج مدل ذهنی مدیران حسابرسی داخلی، مشروعیت را مهمترین مفهوم در ذهن مدیران در این خصوص بیان کردند. همچنین، کی قبادی و فتحی (۱۳۹۸؛ ۱۴۴) بیان کردند که اهمیت گزارش حسابرسی به قدری است که تاخیر غیرعادی در گزارش حسابرسی و ضعف در کنترل های داخلی، بر ریسک سقوط قیمت سهام تاثیر مثبت دارد و کیفیت حسابرسی بر ریسک سقوط قیمت سهام تاثیر منفی و معناداری دارد.

سپاسی، انواری و خواجوی (۱۳۹۵؛ ۱۹۰) دریافتند که عوامل سازمانی، اجتماعی، فناوری، میزان استفاده از فناوری اطلاعات حسابرسی داخلی و عوامل ادراکی در میان حسابرسان داخلی، بر پذیرش فناوری اطلاعات در میان حسابرسان داخلی موثر هستند. نتایج استفاده از فناوری اطلاعات و همچنین کیفیت و کمیت ستانده های مورد استفاده، می تواند پذیرش فناوری اطلاعات و سیستم های اطلاعاتی را در میان حسابرسان داخلی افزایش دهد.

عدالت (۱۳۹۵؛ ۷۹) با مقایسه حسابرسی سنتی با روش ها و ابزار حسابرسی کامپیوتری، آموزش ها و مدارک حرفه ای حسابرسی مبتنی بر کامپیوتر و مهم ترین گواهینامه های معتبر در این زمینه را معرفی کرد.

حاجیه (۱۳۹۴؛ ۶۶) عوامل موثر بر پیاده سازی فناوری و نرم افزارهای حسابرسی داخلی شرکت ها را شناسایی کرد. او بین امید به بهبود عملکرد، تاثیر گذاری اجتماعی و انگیزه حسابرسان داخلی به استفاده از حسابرسی مستمر، رابطه مثبت و بین امید به بهبود شرایط کاری و انگیزه حسابرسان داخلی به استفاده از حسابرسی مستمر، رابطه منفی یافت.

فلاد^۱ (۲۰۱۹) به بررسی حسابرسی کنترل‌های داخلی و گزارشگری مالی و ارتباط آن با حسابرسی صورت‌های مالی پرداخت. بر اساس نتایج این پژوهش، اعمال کنترل داخلی بر روی صورت‌های مالی موثر نیست و اگر اطلاعات موجود قوی نباشد، حسابرس باید مدارک معقول و شواهد کافی برای ارزیابی داشته باشد و مدیر در کنترل اسناد و سنجش فرآیندهای غیر کامپیوتری مسئولیت دارد.

لیسیک، مایرز و سیدل^۲ (۲۰۱۹) در پاسخ به این پرسش که آیا تجربیات کمیته حسابرسی به کیفیت ترویج حسابرسی کمک می‌کند یا خیر، بر قابلیت اتکا و قوت و ضعف مدارک در کنترل‌های داخلی و گزارش حسابرسی ناظر بر آن تاکید دارند.

هی، جان و گرشبرگ^۳ (۲۰۱۸؛ ۶۰) استفاده و ارزش تجزیه و تحلیل حسابرسی برای حساب‌برسان داخلی را با رویکرد سازمانی بررسی نمودند و دریافته‌اند که استفاده در سطح برنامه تحت تاثیر پشتیبانی مدیریت، شایستگی فن‌آوری و استانداردها قرار دارد، در حالی که استفاده در سطح ویژگی از کمک حرفه‌ای، شایستگی فن‌آوری و استفاده در سطح برنامه، تاثیر می‌پذیرد. در نهایت، هر دو استفاده از تجزیه و تحلیل حسابرسی در سطح برنامه و ویژگی، عملکرد فرآیند حسابرسی داخلی را بهبود می‌بخشند.

کاساندررا، حماد و کایران^۴ (۲۰۱۷؛ ۲) با توجه به ادراک مشتریان حسابرسی داخلی در مورد نقش و اثربخشی حسابرسی داخلی دریافته‌اند که مدیر ارشد و مدرن، ارزش و اهمیت خدمات حساب‌برسان داخلی را در نقش شریک تجاری می‌دانند، اما مدیران متوسط اغلب فعالیت‌های حسابرسی داخلی را منفی و نظارتی می‌دانند.

آلکتاتانی و غریبی^۵ (۲۰۱۴) در بررسی شرکت‌های سعودی با هدف توسعه جایگاه حسابرسی داخلی از بعد اثربخشی، نشان می‌دهند که تلاش‌های حساب‌برسان داخلی تخصصی و دانش محور است، اما حسابرسی داخلی به‌طور کامل از سازمان مستقل نیست که این مساله اثر منفی بر کیفیت حسابرسی داخلی در عربستان سعودی داشته است.

1. Flood, Joanna

2. Ling Lei Lisic, Linda A. Myers, Timothy A. Seidel, Jian Zhou

3. He Lia, & Jun Daia & Tatiana Gershberg, & Miklos A & Vasarhelyic

4. Cassandra S. L. Yee & hmad Sujun & Kieran James & Jenny K. S. Leung

5. Sultan Alktanii & Adel Ghareebii

بادرا و سایدین^۱ (۲۰۱۳) مهمترین عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و پیاده سازی یک نرم افزار حسابرسی داخلی را کارکنان دارای صلاحیت و تجربه، آموزش و مهارت حسابرسان داخلی، حمایت مدیریت ارشد، اخلاق حرفه‌ای، فرهنگ سازمانی و استقلال منابع حسابرسی داخلی دانستند.

بنکر^۲ (۲۰۰۲) با بررسی تاثیر فناوری اطلاعات بر بهره‌وری موسسات حسابرسی^۳ نشان داد که بهره‌وری در موسسه حسابرسی مورد بررسی، در سال ۱۹۹۹ نسبت به سال ۱۹۹۷ افزایش یافته است و فناوری اطلاعات عاملی در جهت ارتقاء بهره‌وری موسسات حسابرسی است.

بر اساس آنچه که ارائه شد، فرضیه‌های این پژوهش تدوین شد. برخی از فرضیه‌ها ممکن است، بدیهی تلقی گردد، اما با توجه به هدف پژوهش و برای دستیابی به عوامل تاثیرگذار، روابط بین آنها با روش‌های تحقیقی مناسب، تجزیه و تحلیل گردید. فرضیه‌های پژوهش عبارتند از:

۱. اقتصاد دولتی بر پیاده‌سازی نرم‌افزارهای حسابرسی داخلی در هلدینگ‌های تجاری، تاثیر معناداری دارد.

۲. نگرش مدیران هلدینگ‌های تجاری بر شرکت‌های اقماری^۴ آن و پیاده‌سازی نرم‌افزارهای حسابرسی داخلی در هلدینگ‌های تجاری، تاثیر معناداری دارد.

۳. دانش منابع انسانی داخل هلدینگ‌های تجاری بر پیاده‌سازی نرم‌افزارهای حسابرسی داخلی در هلدینگ‌های تجاری، تاثیر معناداری دارد.

۴. بین راهبری شرکتی و پیاده‌سازی نرم‌افزارهای حسابرسی داخلی در هلدینگ‌های تجاری، رابطه معناداری وجود دارد.

در جدول (۱) متغیرهای عملیاتی پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آنها شرح داده شده است و در ادامه تعاریف مفهومی برخی از واژه‌های مورد استفاده در پژوهش بیان شده است.

1. Badara, M.S. & Sadin, S.Z

2. Bunker

3. Auditing firms

4. Subsidiary companies

جدول (۱): متغیرهای مورد بررسی پژوهش

مدل‌های اندازه‌گیری	متغیرهای مستقل	متغیر وابسته	مفروضات پژوهش
پرسشنامه	اقتصاد دولتی در کشور	عدم بکارگیری	فرضیه اول
	نگرش مدیران هلدینگ‌های تجاری و شرکت‌های اقماری و وابسته به آن	نرم‌افزارهای حسابرسی داخلی	فرضیه دوم
	اصول نظام راهبری شرکتی	در هلدینگ‌های تجاری	فرضیه سوم
	دانش منابع انسانی درون سازمان‌های هلدینگ		فرضیه چهارم

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نوع تحقیقات پیمایشی و بر حسب نحوه گردآوری داده، کمی است. برای جمع‌آوری اطلاعات در خصوص موضوع پژوهش، از روش سندکاوی استفاده شده و به‌منظور دستیابی به اطلاعات موردنیاز جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش، از اطلاعات به دست آمده از پرسشنامه استفاده گردیده است.

جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش ۵۰ هلدینگ تجاری پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. روش نمونه‌گیری تصادفی ساده می‌باشد و تمام اعضای نمونه از شانس برابری برای انتخاب برخوردار هستند. با استفاده از نرم‌افزار تعداد ۲۵۰ پرسشنامه بین حساب‌برسان مستقل، حساب‌برسان داخلی، مدیران، معاونین و کارشناسان امور مالی هلدینگ‌های مزبور توزیع گردید.

به دلیل در دسترس نبودن و عدم تمایل بخشی از جامعه نمونه به پاسخگویی به سوالات و حذف پرسشنامه‌های مخدوش، تعداد ۲۳۰ پرسشنامه مورد تأیید و برای تجزیه و تحلیل اطلاعات مورد استفاده قرار گرفت. همچنین، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار ایویوز ضرایب و آزمون‌های آماری شامل ضریب همبستگی پیرسون^۱، آزمون رگرسیون^۲، تحلیل واریانس یک‌طرفه^۳ و سایر آزمون‌های مرتبط است. در پایان نیز از مدل معادلات ساختاری^۴ استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ^۵ در پژوهش حاضر ۰/۷ است که نشان از میزان قابل قبول پایایی و قابلیت اعتماد و همچنین

1. Pearson
 2. Regression
 3. One-way analysis of variance
 4. Structural Equation Modeling
 5. Cronbach's alpha coefficients

همسان سازی مقیاس دارد. همچنین، مقدار کفایت نمونه گیری برابر با $0/721$ بوده که نزدیک به ۱ است و نشان می دهد که عامل های سنجیده شده در پژوهش مناسب است.

یافته های پژوهش

طبق یافته های پژوهش، تعداد شرکت کنندگان زن، بیشتر از مردان هستند. سطح تحصیلات جامعه آماری از کارشناسی تا کارشناسی ارشد به نسبت دیگر گروه های تحصیلی بیشتر بوده است که شامل $73/9$ درصد می باشد. گروه سنی کمتر از ۳۰ سال بیشترین فراوانی را داشته اند و میانگین سنی آنها ۵۰ درصد، بوده است. همچنین، $36/5$ درصد از نظر سنوات خدمت ۵ سال و پایین تر هستند و بر اساس سمت فعلی $23/9$ درصد از پاسخگویان در سمت مدیر و $22/6$ درصد در سمت کارشناس می باشند.

مقدار میانگین برای متغیرهای اقتصاد دولتی در کشور، نگرش مدیران هلدینگ های تجاری و شرکت های اقماری و وابسته به آن، دانش منابع انسانی درون سازمان های هلدینگ و اصول نظام راهبری شرکتی به ترتیب $3/878$ ، $3/916$ ، $4/090$ و $3/813$ می باشد که بالاتر از حد متوسط (۳) بوده و در نتیجه می توان گفت که پاسخ دهندگان دید مثبتی نسبت به فرضیه های پژوهش حاضر داشته اند. از سوی دیگر، مقادیر چولگی و کشیدگی همگی در بازه $+2$ تا -2 می باشند که نشان از نرمال بودن داده ها است.

با توجه به جدول (۲) و نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف (سطوح معنی داری کم تر از $0/05$ می باشند)، فرض نرمال بودن داده ها رد می شود، اما چون تعداد داده ها از ۳۰ بیشتر است (تعداد داده ها ۲۳۰ عدد)، طبق قضیه حد مرکزی توزیع داده ها به سمت توزیع نرمال میل می کند، بنابراین از آزمون پارامتریک تی تک نمونه ای جهت بررسی فرضیه ها استفاده شد.

جدول (۲): نتایج آزمون کولموگروف اسمیرنوف

نام متغیر	نمونه	آماره	معنی داری
اقتصاد دولتی در کشور	۲۳۰	۰/۱۲۰	۰/۰۰۰
نگرش مدیران هلدینگ های تجاری	۲۳۰	۰/۰۸۸	۰/۰۰۰
دانش منابع انسانی درون هلدینگ	۲۳۰	۰/۱۰۸	۰/۰۰۰
اصول نظام راهبری شرکتی	۲۳۰	۰/۰۸۵	۰/۰۰۰

نتایج جدول (۳) نشان می‌دهد که ضریب همبستگی پیرسون تمامی متغیرها در سطح ۰/۰۵ معنادار هستند و همچنین، ارتباط مثبت و مستقیم بین تمامی متغیرهای مستقل با متغیر وابسته پژوهش (پیاده سازی نرم‌افزار حسابرسی داخلی در هلدینگ‌های تجاری) است.

جدول (۳): ضریب همبستگی بین متغیرهای مستقل و پیاده‌سازی نرم‌افزار حسابرسی داخلی در هلدینگ‌های تجاری

نام متغیر	ضریب همبستگی	سطح معناداری
اقتصاد دولتی در کشور	۰/۷۶۶	۰/۰۰۰
نگرش مدیران هلدینگ‌های تجاری	۰/۴۹۲	۰/۰۰۰
دانش منابع انسانی درون هلدینگ	۰/۴۲۵	۰/۰۰۰
اصول نظام راهبری شرکتی	۰/۵۹۶	۰/۰۰۰

نتایج آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه بیانگر این است که در مورد متغیر دانش منابع انسانی داخل هلدینگ‌ها، با توجه به اینکه سطح معناداری آماره اف برابر با ۰/۰۱۳ بوده و زیر ۵ درصد است، بنابراین بین دیدگاه افراد نمونه در رابطه با تاثیر متغیر دانش منابع انسانی داخل هلدینگ‌ها بر پیاده سازی نرم‌افزار حسابرسی داخلی در هلدینگ‌های تجاری ایران، بر حسب متغیر سن تفاوت معنی داری وجود دارد. این موضوع در رابطه با متغیرهای اقتصاد دولتی در کشور، نگرش مدیران هلدینگ‌های تجاری و شرکت‌های اقماری و وابسته به آن، اصول نظام راهبری شرکتی، مهارت حسابرسان داخلی در بکارگیری نرم‌افزارها، زیر ساخت‌های اطلاعاتی و یکپارچه‌بودن سیستم‌های اطلاعاتی صدق نمی‌کند، زیرا سطح معناداری آماره اف آنها بالای ۵ درصد است. بنابراین، بین دیدگاه افراد نمونه در رابطه با تاثیر متغیرهای مزبور بر پیاده‌سازی نرم‌افزار حسابرسی داخلی در هلدینگ‌های تجاری ایران، بر حسب متغیر سن تفاوت معنی داری وجود ندارد.

جدول (۴) ضرایب استاندارد متغیرهای مستقل پژوهش و متغیر وابسته پیاده‌سازی نرم‌افزار حسابرسی داخلی در هلدینگ‌های تجاری را نشان می‌دهد که به ازای هر واحد تغییر در متغیر مستقل اقتصاد دولتی در کشور، ۰/۶۲ درصد، به ازای هر واحد تغییر در متغیر مستقل نگرش مدیران هلدینگ‌های تجاری، ۰/۱۴ درصد، به ازای هر واحد تغییر در متغیر مستقل دانش منابع انسانی درون هلدینگ‌ها، ۰/۱۱ درصد و

به ازای هر واحد تغییر در متغیر مستقل اصول نظام راهبری شرکتی، ۰/۱۵ درصد، پیاده سازی نرم افزار حسابرسی داخلی در هلدینگ های تجاری افزایش می یابد. پیاده سازی نرم افزار حسابرسی داخلی در هلدینگ های تجاری ۰/۶۸ درصد توسط متغیرهای مستقل تبیین و پیش بینی می شود. نتایج تحلیل رگرسیون نشان می دهد که به ترتیب متغیرهای اقتصادی دولتی در کشور، اصول نظام راهبری شرکتی، نگرش مدیران هلدینگ های تجاری و دانش منابع انسانی درون هلدینگ ها قادر به تبیین و پیش بینی پیاده سازی نرم افزار حسابرسی داخلی در هلدینگ های تجاری هستند.

جدول (۴): تحلیل رگرسیون متغیرهای مستقل و پیاده سازی نرم افزار حسابرسی داخلی در هلدینگ های تجاری

ضرب تعیین تعدیل یافته	ضرب تعیین رگرسیون	ضرب همبستگی	سطح معناداری مدل	مقدار اف	ضرب تاثیر استاندارد شده	ضرب تاثیر استاندارد نشده	متغیرهای مستقل معرفی شده به مدل
۰/۶۸۹	۰/۶۹۵	۰/۸۳۳	۰/۰۰۰	۱۳۱/۱۷۸	۰/۶۲۲	۱/۰۷۸	اقتصاد دولتی در کشور
					۰/۱۴۸	۰/۱۹۱	نگرش مدیران هلدینگ های تجاری
					۰/۱۱۶	۰/۱۸۴	دانش منابع انسانی درون هلدینگ
					۰/۱۵۸	۰/۲۱۳	اصول نظام راهبری شرکتی

برای مقایسه و اولویت بندی نقش مولفه های پژوهش در پیاده سازی نرم افزارهای حسابرسی داخلی در هلدینگ های تجاری ایران، نتایج جدول (۵) از آزمون فریدمن به دست آمده است:

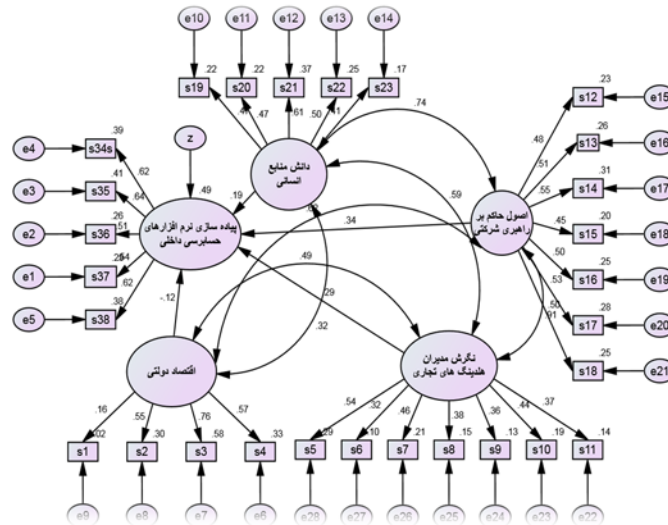
جدول (۵): نتایج آزمون فریدمن

معنی داری	درجه آزادی	میانگین رتبه ای	رتبه	متغیر
۰/۰۰۰۰	۲۲۹	۳/۷۰	سوم	اقتصاد دولتی در کشور
		۳/۷۸	دوم	نگرش مدیران هلدینگ های تجاری
		۴/۴۷	اول	دانش منابع انسانی درون هلدینگ
		۳/۱۹	چهارم	اصول نظام راهبری شرکتی

با توجه به اینکه سطح معناداری آزمون فوق ۰/۰۰۰ بوده و کم تر از ۰/۰۵ می باشد، در اولویت بندی بین عوامل موثر بر پیاده سازی نرم افزارهای حسابرسی داخلی در هلدینگ های تجاری ایران، دانش منابع انسانی درون هلدینگ ها با میانگین رتبه ۴/۴۷، بیشترین تاثیر، نگرش مدیران هلدینگ های تجاری و شرکت های وابسته به آن، اقتصاد دولتی و نیز اصول نظام راهبری شرکتی به ترتیب با میانگین رتبه ۷۰/۷۸، ۳/۳ و ۳/۱۹ در رتبه های بعدی قرار دارند.

جدول (۶): شاخص های ارزیابی کلیت مدل ساختاری

مقدار	شاخص
۳۴۵	درجه آزادی
۲/۲۲۹	کای اسکور نسبی
۰/۶۸۹	شاخص برازش تطبیقی
۰/۵۷۷	شاخص برازش تطبیقی مقتصد
۰/۰۶	ریشه دوم میانگین مربعات خطای برآورد
۱۵۲	هلتر



شکل (۱): تحلیل بر اساس معادله ساختاری

به منظور بررسی تاثیر متغیرهای مستقل بر پیاده سازی نرم افزارهای حسابرسی داخلی، از مدل سازی معادله ساختاری استفاده شده است. تمامی متغیرهای مستقل به صورت مکنون و در قالب مدل های عاملی مرتبه اول وارد مدل ساختاری گردیدند. برآوردهای مربوط به شاخص های کلی برازش مدل معادله ساختاری و پارامترهای اصلی این مدل (اثر متغیرهای مستقل بر پیاده سازی نرم افزارهای حسابرسی داخلی) در شکل (۱) و جدول (۶) گزارش شده است.

بحث و نتیجه گیری

آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد که بین اقتصاد دولتی و پیاده سازی نرم افزارهای حسابرسی داخلی در هلدینگ های تجاری رابطه معناداری وجود دارد. در اقتصاد دولتی شفافیت چندان موضوعیت ندارد و نرخ بالای گردش مدیران دولتی و کوتاه بودن زمان مدیریت در هلدینگ ها باعث می شود، اقدامات زیربنایی در اولویت نباشد. حسابرسی داخلی امری زمان بر است و انجام آن در یک هلدینگ گاه بیش از عمر مدیریت یک مدیر دولتی در یک شرکت می باشد.

نتایج آزمون فرضیه دوم و دولتی بودن اقتصاد، از دو جهت مورد توجه است؛ نخست، تحلیل نتیجه به صورت انتزاعی و نگاه مدیران در بکارگیری نرم افزار حسابرسی بسیار موثر است. مدیران برای اطمینان یافتن از مسئولیت های محوله به آنها و اطلاعاتی که با تایید آنها به افراد برون سازمانی ارائه می شود، بایستی، صحیح، دقیق و اتکاپذیر باشند و از این رو به حسابرسان داخلی نیاز دارند. مدیران اجرایی و غیراجرایی می توانند از آزمون و گزارش های حسابرسی داخلی از محیط کنترلی در تصمیمات کلیدی مرتبط با ریسک سازمان استفاده نمایند. بهره مندی واحد حسابرسی داخلی از تکنولوژی و نرم افزارهای جدید، باعث ایجاد ارزش افزوده برای شرکت می شود که این نتیجه با تحقیقات، آلکتانانی و همکاران (۲۰۱۴) و بادرا و سایدن (۲۰۱۳) مطابقت دارد.

آزمون فرضیه سوم رابطه معناداری بین دانش منابع انسانی هلدینگ های تجاری و پیاده سازی نرم افزارهای حسابرسی داخلی در هلدینگ های تجاری را نشان داد. فقدان آموزش مستمر و همه

جانبه، علاقه کارکنان سازمان را به استفاده از فناوری‌های نوین می‌کاهد. حسابرسی داخلی به‌عنوان منابع انسانی دانش‌مدار شرکت، باید دانش و اطلاعات خود در فناوری‌های نوین از قبیل نرم‌افزار حسابرسی داخلی را افزایش دهند. نتیجه فرضیه سوم با تحقیقات عدالت (۱۳۹۵)، آلک‌تانی و همکاران (۲۰۱۴) و بادرا و سایدن (۲۰۱۳) مطابقت دارد که هرچه دانش نیروی انسانی بخش حسابرسی داخلی شرکت، خصوصاً در زمینه استفاده از نرم‌افزارها و فناوری‌های نوین بیشتر باشد، امکان استفاده از نرم‌افزارهای حسابرسی نیز بیشتر است.

تملک هلدینگ‌های تجاری توسط دولت و مدیران منصوب از سوی دولت بر توسعه توانمندی‌های منابع انسانی موثر است و این اثر با بخش اقتصاد غیردولتی و مدیران ارشد بنگاه‌های بخش خصوصی متفاوت می‌باشد. عدم توانایی لازم در شناخت و بکارگیری مفاهیم و روش‌های نوین حسابرسی داخلی و ابزارهای فناوری اطلاعات و تکنولوژی مربوطه، نه تنها از عوامل عدم امکان پیاده‌سازی نرم‌افزارهای حسابرسی داخلی می‌باشد، بلکه خود معلول فرضیه‌های قبلی است.

با آزمون فرضیه چهارم، حسابرسی داخلی به‌عنوان چشم و گوش هیئت‌مدیره و از ارکان راهبری شرکت شناخته می‌شوند. نظارت کارای حسابرسی داخلی با استفاده از نرم‌افزار حسابرسی داخلی، منجر به رفع ضعف‌های نظام راهبری شرکتی می‌شود. همچنین، بین متغیرهای زمینه‌ای و متغیرهای مستقل رابطه معناداری وجود دارد. در واقع هرچه بر دانش مدیریت و تجربه او افزوده شود، انتظار می‌رود بلوغ سازمانی در سایه مدیران توانمند و مجرب افزایش یابد. فقدان مهارت و بار علمی منابع انسانی درون سازمان، از موانع پیاده‌سازی نرم‌افزار حسابرسی داخلی در هلدینگ‌های تجاری است.

اقتصاد دولتی یکی از عوامل اثرگذار بر استفاده از نرم‌افزارهای حسابرسی داخلی در شرکت می‌باشد. بنابراین، به دلیل اهمیت مسئولیت پاسخگویی و فرآیند پاسخ‌خواهی در شرکت‌های دولتی، نیاز به انجام حسابرسی داخلی اثربخش از طریق نرم‌افزار، احساس می‌شود. بنابراین، پیشنهاد می‌گردد که شرکت‌ها و سازمان‌های دولتی برای جلوگیری از تقلب، فساد و افزایش بازدهی و کارایی که

منجر به تامین منافع عمومی می شود، به استفاده از نرم افزارهای حسابرسی داخلی ملزم گردند. استفاده کنندگان خدمات حسابرسی داخلی نیازهای جدیدتری دارند و تنها با استفاده از این فناوری ها می توان نیازهای آنها را برآورده ساخت. بنابراین، ضروری است تا حسابرسان داخلی شرکت ها با تغییرات فناوری همگام شده و شرکت ها نیز زمینه پیاده سازی نرم افزارهای حسابرسی داخلی را فراهم سازند. دانش منابع انسانی داخل هلدینگ های تجاری و مهارت حسابرسان داخلی در استفاده از فناوری های نوین، در پیاده سازی نرم افزار حسابرسی داخلی در هلدینگ ها موثر است.

منابع

- بابایی خلیلی، جواد، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۴۰۰). استقلال حسابرس داخلی؛ رویکرد فرایندهای کاهنده سکوت و شجاعت حسابرسان داخلی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۱)، ۱۳۳-۱۵۴.
- بهبهانی نیا، پریسا سادات، غلام نژاد، سودابه. (۱۴۰۰). اثر حسابرسی داخلی موثر و پیاده سازی استانداردهای حسابداری بخش عمومی بر کیفیت گزارشگری مالی در بخش عمومی: مطالعه موردی وزارت اقتصاد و امور دارایی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۳)، ۳۱-۴۸.
- حاجیهها، زهره، رجب دری، حسین. (۱۳۹۸). تدوین الگو و اولویت بندی عوامل موثر بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۹(۴)، ۴۷-۶۳.
- حاجیهها، زهره. (۱۳۹۴). بررسی و شناسایی عوامل مؤثر بر پیاده سازی حسابرسی مستمر مبتنی بر حسابرسی داخلی شرکت ها. حسابداری مدیریت، ۸(۲۶)، ۶۵-۸۰. ۱۷۳-۲۰۵.
- رخشی، مریم، آذین فر، کاوه، نبوی چاشمی، سیدعلی. (۱۴۰۰). فشارها و معضلات اخلاقی موجود در تضاد بها - کیفیت حسابرسی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۰)، ۱۷۳-۲۰۶.
- سپاسی، سحر، انواری رستمی، علی اصغر، خواجهوی، زینب. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری اطلاعات از دیدگاه حسابرسان داخلی. دانش حسابداری مالی، ۳(۴)، ۱۸۹-۲۱۵.
- عدالت، احمد. (۱۳۹۵)، روش ها و ابزار حسابرسی مبتنی بر کامپیوتر، مجله حسابرس، ۱۳(۴)، ۷۸-۸۴.
- کی قبادی، امیررضا، فتحی، سمیه. (۱۳۹۸). تاثیر تغییر غیر عادی گزارش حسابرسی و ضعف در کنترل های داخلی و کیفیت حسابرسی بر ریسک سقوط قیمت سهام. دانش حسابرسی، ۱۹(۷۵)، ۱۶۸-۱۴۳.
- مشایخی، بیتا، یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۱)، ۱۳۵-۱۵۸.
- نیک بخت، محمدرضا، قدس حسن آباد، مریم. (۱۳۹۸). ارائه مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران. پژوهش های تجربی حسابداری، ۹(۳)، ۱۰۱-۱۲۱.

References

- Alktanii, S. & Ghareebii, A. (2014), Evaluation of the Quality of the Internal Auditing Position in the Public Sector in Saudi Arabia, An Applied Study, Global Review of Accounting and Finance, 5(1). 93 – 100. Alktani, S., & Ghareeb, A. (2014). Evaluation of the quality of the internal auditing position in the public sector in Saudi Arabia: An applied study. Global Review of Accounting and Finance, 5(1), 93-106.

- Babaei Khalili, J., Abdoli, M., & Valian, H. (2021). Internal Audit Independence: An Approach to Reducing the Silence and Courage Processes of Internal Auditors, *Financial Accounting and Auditing Research*, 13(51) 133-153. (In Persian).
- Badara, M. A. S., & Saidin, S. Z. (2013). The journey so far on internal audit effectiveness: A calling for expansion. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), 340-351.
- Badara, M. S. & Sadin, S.Z. (2013). The Journey so far on Internal Audit Effectiveness, a Calling for Expansion. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(3), 340-351.
- Banker, R. D., Chang, H., & Kao, Y. C. (2002). Impact of information technology on public accounting firm productivity. *Journal of information systems*, 16(2), 209-222.
- Behbahaninia, P., Gholamnejad, S. (2021). Standards on the Quality of Financial Reporting in the Public Sector: A Case Study of the Ministry of Economy and Finance. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(3), 31-48. doi: 10.22051/jaasci.2021.38745.1653. (In Persian)
- Edalat, A. (2016). Methods and tools of computer-based auditing, *Auditor's Journal*, 78-84. (4) 83. , 78-84 (In Persian)
- Flood, J. (2019). An Audit of Internal Control over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements. *Willy Practitioner's Guid to GAAS 2020: Covering all SASs, SSAEs, SSARSs and Interpretations*.
- Hajiha, Z. (2015). Investigation and Recognition of the Effective Factors of Application Continuous Auditing Based on Internal Auditing. *Management Accounting*, 8(26), 65-80. (In Persian)
- Hajiha, Z., rajab dori, H. (2019). Pattern Development and Prioritization of Effective Factors on Quality Enhancement of Internal audit. *Journal of Accounting and Social Interests*, 9(4), 47-63. doi: 10.22051/ijar.2019.14834.1283. (In Persian).
- Ki Ghobadi, A. , Fathi, S. (2019). The effect of abnormal change in the audit report and weakness in internal controls and audit quality on the risk of stock price falls, *Audit knowledge*. 19(75), 143-168. (In Persian)
- Li, H., Dai, J., Gershberg, T., & Vasarhelyi, M. A. (2018). Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach. *International Journal of Accounting Information Systems*, 28, 59-76.
- Lisic, L. L., Myers, L. A., Seidel, T. A., & Zhou, J. (2019). Does audit committee accounting expertise help to promote audit quality? Evidence from auditor reporting of internal control weaknesses. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), 2521-2553.
- Mashayekhi, B., Yazdaniyan, A. (2018). A Survey on Key Components of Internal Audit. *Accounting and Auditing Review*, 25(1), 135-158. doi: 10.22059/acctgrev.2018.249557.1007794. (In Persian)

- Nikbakht, M; Ghods, M. (2019), "Presenting the evaluation model and performance of internal audit in Iran. *Empirical Accounting Research*, 9 (33), 101-121. (In Persian).
- Nikbakht, M., Ghods Hasan Abad, M. (2019). An Iranian Model of Internal Audit Performance Assessment. *Empirical Research in Accounting*, 9(3), 101-121. doi: 10.22051/jera.2018.18890.1917 . (In Persian)
- Rakhshi, M; Azinfar, Kh; Nabavi Chashmi, S. (2021). Ethical pressures and problems in price conflict - audit quality, *Financial Accounting and Auditing Research*, 13 (51), 173-205. (In Persian)
- Sepasi, S. (2017). The factors affecting the adoption of information technology from the perspective of internal auditors. *Financial Accounting Knowledge*, 3(4), 189-215
- Tiberius, V., & Hirth, S. (2019). Impacts of digitization on auditing: A Delphi study for Germany. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 37, 100288.
- Yee, C. S., Sujan, A., James, K., & Leung, J. K. (2008). Perceptions of Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit. *Asian Journal of Business and Accounting*, 1(2), 147-174.

COPYRIGHTS



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



ویژگی‌های نظام داده در حوزه‌های اطمینان‌بخشی و تعیین سنجه‌های عملکرد شرکت با تمرکز بر بزرگ داده‌ها^۱

مظفر جمالیان پور^۲، علی‌پور فلاح‌پسند^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۱۵

مقاله ترویجی

چکیده

هدف: هدف این پژوهش دانش‌افزایی نسبت به دو حوزه اصلی نظام داده‌کاوی در حسابرسی متشکل از شیوه استخراج و طبقه‌بندی داده‌ها برای تعیین سنجه‌های کسب و کار، اقدامات اطمینان‌بخش و بررسی ابزارهای مورد استفاده برای کسب این اهداف شامل فرایند اتوماسیون رباتیک، یادگیری ماشینی، زنجیره بلوکی و علم تجزیه و تحلیل داده است.

روش: با اتکا به روش پژوهش کتابخانه‌ای تحقیقات پیشین مورد مطالعه و نتایج آنها مورد تجزیه و تحلیل و بررسی قرار گرفته است.

یافته‌ها: نتایج حاصل از این پژوهش نمایانگر اهمیت و جایگاه بزرگ داده‌ها و ضرورت تدوین نظام داده‌کاوی در حرفه حسابرسی است.

نتیجه‌گیری: حساب‌رسان برای تثبیت جایگاه خود و ارتقاء آن باید ضمن آشنایی با منابع، تکنولوژی‌ها و سازوکار و روش‌های مرتبط با بزرگ داده‌ها، دانش لازم برای ارائه خدمات حرفه‌ای در این زمینه را فراگیرند. همچنین، در مراحل بعدی تدوین نظام مسنجم برای برخورد صحیح با بزرگ داده‌ها در حرفه حسابرسی ایران می‌تواند گامی مؤثر در این راستا باشد. طبعاً، پیشنیاز شناخت چنین سازوکاری آشنایی با ویژگی‌های بزرگ داده‌ها، ابزارهای استخراج و طبقه‌بندی و تجزیه و تحلیل آنها در محیط‌های گوناگون کسب و کار، همچون حسابرسی، است.

دانش‌افزایی: معرفی اجمالی ویژگی‌های بزرگ داده‌ها، نظام داده‌کاوی و ابزارهای تجزیه و تحلیل داده در حسابرسی، ویژگی‌های متمایز پژوهش حاضر است.

واژه‌های کلیدی: نظام (زیستگاه) داده، بزرگ داده‌ها، فرایند اتوماسیون رباتیک، یادگیری ماشینی، زنجیره بلوکی و ابزارهای تجزیه و تحلیل داده.

طبقه‌بندی موضوعی: M41، M42.

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.34424.1613

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

۲. کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.
(ali.alipour.fallahpasand@gmail.com)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

طراحی نظام داده تابعی از نیاز هر کسب و کار و مبتنی بر منابع کمی و کیفی موجود در آن حوزه است. برقراری و گسترش این نظام بدون استفاده از قابلیت تکنولوژی‌های نوینی همچون فرایند اتوماسیون رباتیک، یادگیری ماشینی و زنجیره بلوکی امکان پذیر نیست، زیرا فرایند انتقال و استخراج داده بدون هوش ماشینی، عملیاتی بسیار زمان‌بر و هزینه‌بردار خواهد بود. با افزایش حجم داده‌های داخلی و خارجی که از منابع گوناگونی همچون حسگرها، دوربین‌ها، موتورهای جست‌وجو، زنجیره بلوکی، سیستم‌های حسابداری ابری، سیستم‌های مدیریت منابع سازمانی و... به دست می‌آیند، تصمیم‌گیری دقیق و سنجیده درباره مخاطرات، برنامه‌ها و پیش‌بینی رویدادهای آتی منوط به تدوین نظامی مدون برای جمع‌آوری، استخراج و تجزیه و تحلیل این گونه داده‌ها است. در حسابرسی مستقل نیز همچون بسیاری از حوزه‌های کسب و کار، به دلیل استفاده بسیاری از فعالان صنایع از بزرگ داده‌ها و ابزارهای مبتنی بر آن، آشنایی با این منبع اطلاعاتی و تکنولوژی‌های مرتبط با آن ضروری به نظر می‌رسد. فناوری‌هایی همچون، زنجیره بلوکی، اینترنت اشیاء و خدمات، فرایند اتوماسیون رباتیک، قراردادهای هوشمند، هوش مصنوعی و بسیاری دیگر از ابزارهای نوظهور به دلیل برخورداری از توانایی‌های بالقوه جایگاهی اساسی در کسب و کارهای گوناگون یافته و بعضاً شیوه انجام بسیاری از امور را متحول نموده است (علی‌پور فلاح‌پسند، ۱۳۹۹؛ ۳). با بروز این پدیده توجه صاحبان کسب و کار به تکنولوژی‌های نوآورانه پیش از پیش جلب شده است. این توجه با ظهور بزرگ داده‌ها افزایش قابل توجهی داشته است. بزرگ داده‌ها یا کلان داده‌ها، شامل داده‌هایی هستند که از منابع گوناگونی همچون، اطلاعات متنی، تصویری و ویدئویی استخراج شده و سلاحی ارزشمند و منحصر بفرد را در اختیار استفاده‌کنندگان برای پیش‌بینی رویدادهای آتی و اندازه‌گیری عملکرد قرار می‌دهد.

در یک نظام داده که نزدیک به بی‌شمار داده‌های نامرتب توسط دستگاه‌ها، ارتباطات متقابل شخصی و بستر زنجیره بلوکی با یکدیگر ادغام می‌شوند (دایی و وازارلی^۱، ۲۰۱۷؛ ۱۷) و سیستم‌های اطلاعاتی در آن با یکدیگر در تعامل هستند، توانایی ادغام جامع داده‌ها و بکار بردن عوامل نرم‌افزاری^۲ ضروری خواهد بود (جیاناکیس و لوییس، ۲۰۱۶؛ ۷۰۹). داده‌کاو^۳ به‌عنوان یکی از ده

1. Dai and Vasarhelyi

2. Software Agents

دانش در حال توسعه، پل ارتباطی میان علم آمار، کامپیوتر، هوش مصنوعی، الگوشناسی، فراگیری ماشین و بازنمایی بصری داده است که کاربرد گسترده‌ایی در زمینه‌های پزشکی، صنعت، مهاجرت، هتلداری، مدیریت ریسک و بالاخص کشف تقلب دارد. تکنیک‌های داده‌کاوی که ادعا می‌شود ظرفیت‌های پیشرفته‌ای در طبقه‌بندی و پیش‌بینی دارند، توان تسهیل‌کنندگی برای حساب‌رسان در انجام وظیفه کشف تقلب مدیریتی را دارا هستند (رهنمارودپشتی، ۱۳۹۱؛ ۳۱). هرچند برای تصمیم‌گیرندگان، دستیابی به بزرگ داده‌ها امری نسبتاً روشن و در دسترس است، اما طبقه‌بندی اینگونه اطلاعات و شیوه دستیابی به آنها از جمله مواردی است که در حوزه‌ی حساب‌رسی کمتر به آنها توجه شده است. به عبارت دیگر، شیوه استفاده از ابزارهای تکنولوژی محور همچون، فرایند اتوماسیون رباتیک، بلاک‌چین، یادگیری ماشینی و غیره در فرایندهای استخراج، طبقه‌بندی و تجزیه و تحلیل بزرگ داده‌ها و نیز نظامی که طی آن بتوان به سراغ داده‌هایی رفت که با اهداف گزارشگری و اطمینان‌بخشی همسو باشند، از مقوله‌های کلیدی است که در این مقاله به آنها پرداخته خواهد شد. مسلماً، میزان بهره‌برداری از قابلیت بزرگ داده‌ها در حساب‌رسی به عوامل متعددی همچون میزان دانش، تکنولوژی، نوآوری، حدود جغرافیایی و ... وابسته است. بر اساس موارد اشاره شده، تمرکز این پژوهش ضمن معرفی بزرگ داده‌ها و فناوری‌های نوآورانه، بررسی نظام داده‌کاوی برای اندازه‌گیری عملکرد و امور اطمینان‌بخشی است. در همین راستا، نقش تکنولوژی‌هایی همچون، یادگیری ماشینی، بلاک‌چین و دیگر فناوری‌ها در فرایندهای استخراج، طبقه‌بندی و تجزیه و تحلیل داده بررسی خواهد شد.

نظام داده در بستری که بزرگ داده‌ها شامل منابع کمی و کیفی، بخش اعظم نیاز تصمیم‌گیرندگان را در بر می‌گیرد، باید منحصر بر اساس نیاز هر کسب و کار ترسیم شود. به بیان دیگر، حرفه حسابداری و حساب‌رسی نیازمند برخورداری از حوزه اندازه‌گیری و اطمینان‌بخشی^۱ برای بزرگ داده‌ها است. برقراری و گسترش این نظام بدون استفاده از قابلیت‌های تکنولوژی‌های نوینی همچون، فرایند اتوماسیون رباتیک و یادگیری ماشینی امکان‌پذیر نیست، زیرا فرایند انتقال و استخراج داده بدون هوش ماشینی عملیاتی بسیار زمان‌بر و هزینه‌بردار خواهد بود. بنابراین ابتدا، بزرگ داده‌ها و

جایگاه آن در حرفه‌های حسابداری و حسابرسی مورد بحث قرار گرفته است. سپس، اطلاعات مرتبط با تکنولوژی مورد استفاده برای فرایندهای داده‌کاوی و تجزیه و تحلیل داده‌ها که در تدوین و اجرای نظام داده ضروری هستند، ارائه خواهد شد.

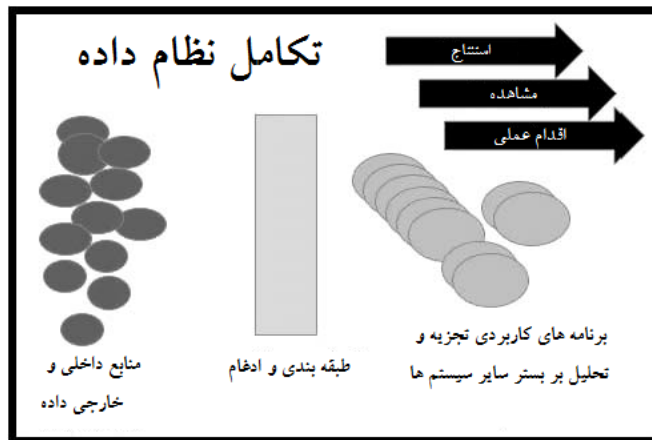
مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

بزرگ داده‌ها^۱ کسب و کارهای مختلف را دچار تغییر و تحولات بنیادی نموده‌اند. شاید در سال ۱۹۹۰ میلادی زمانی که آقای جان میشی^۲ بر مجموعه‌ای از داده‌ها که اندازه‌ای فراتر از اندازه طبیعی داشتند، نام بزرگ داده‌ها را نهاد، هرگز تصور نمی‌کرد که بهای بازار بزرگ داده‌ها در سال ۲۰۱۴ میلادی ۱۶٫۱ میلیارد دلار تخمین زده شود. ارزشی که شش برابر بزرگتر از کل بازار فناوری اطلاعات از ابتدا تا سال ۲۰۱۵ میلادی است (فریس^۳، ۲۰۱۳؛ ۱). بزرگ داده‌ها یا کلان داده‌ها مجموعه‌ای از داده‌های حجیم هستند که به دلیل حجم آستانه‌ای بالا و پیچیدگی ذاتی، امکان ذخیره‌سازی، پردازش و تجزیه و تحلیل برای کاربرانی که از نرم‌افزارهای کاربردی سنتی بهره می‌برند را تا حد زیادی غیرممکن می‌کنند. این داده‌ها در دنیای کسب و کار کنونی که تراکنش‌ها و نتایج عملیات‌های مالی و غیرمالی به صورت پیوسته در حال رشد هستند، برای فعالین بازار از اهمیت بسزایی برخوردارند. با این حال، تکنیک‌هایی که بزرگ داده‌ها در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهند تا بتوانند کوتاه‌ترین و به صرفه‌ترین استراتژی مورد نیاز برای استخراج و تجزیه و تحلیل داده‌ها را اتخاذ کنند، در کسب و کارهای مختلف با فواید و ریسک‌های متفاوتی همراه خواهند بود. به عبارت دیگر، ماهیت و ویژگی‌های بالقوه بزرگ داده‌ها موجب شده تا تکنیک‌ها و حدود استفاده از آنها در برخی بازارها همچون، بازارهای مالی بین‌المللی با توجه و سرمایه‌گذاری بالایی مواجه شود، اما در برخی از بازارهای دیگر چندان توجهی به اهمیت و نقش آنها نشود. در حرفه حسابرسی، تحقیقات قابل توجهی در دهه اخیر برای کشف توانایی‌ها و استدلال بالقوه بازار در استفاده از تکنیک‌های بزرگ داده‌ها در فرایندهای اطمینان‌بخشی و حسابرسی صورت گرفته است. در ایران عموم تحقیقات انجام شده در زمینه بزرگ داده‌ها با تمرکز بر حرفه حسابداری و حسابرسی به معرفی

1. Big Data
2. John Mashey
3. Forbes

ادبیات آن و نحوه بکارگیری آن در حرفه را مورد توجه قرار داده است، حال آنکه از نکات کلیدی قابل توجه در این زمینه شناسایی عواملی است که می‌توانند زمینه گسترش اینگونه تکنولوژی‌ها را در بازار محدود اما رو به رشد حسابرسی در ایران، تقویت نمایند. برخی از عوامل بررسی شده در این پژوهش شامل عوامل مثبتی است که موجب گسترش و بکارگیری بزرگ داده‌ها در ایران خواهند بود. یکی از عوامل کلیدی از جانب مثبت‌اندیشان وجود استانداردهای حسابرسی مصوب است که توانایی تصویب و ابلاغ را به قانون‌گذاران می‌دهد. با انتشار استاندارد حسابرسی بزرگ داده‌ها عملیات‌های اجرایی حسابرسی با دقت، کیفیت و ثبات بالایی صورت خواهد پذیرفت. همچنین، وجود استاندارد حسابرسی در این زمینه دارای ارتباطی دو سویه با پیدایش، گسترش و استفاده از بزرگ داده‌ها است. از یکسو نقش مثبت وجود استاندارد و دستورالعمل‌ها انکارناپذیر است و از سوی دیگر، تصویب استاندارد، اختیار عمل در استفاده تکنولوژی‌ها توسط حساب‌سازان را با محدودیت‌هایی مواجه خواهد نمود. از دیگر عوامل مثبت موجود که بستر استفاده وسیع از تکنیک‌های بزرگ داده‌ها در حسابرسی را تقویت می‌کند، وجود رهنمودهایی است (به عنوان مثال رهنمود درک و حسابرسی بزرگ داده‌ها منتشر شده توسط انجمن حساب‌سازان داخلی آمریکای شمالی) که به آموزش حرفه‌ای شاغلین می‌پردازد. شکل ۱ تکامل نظام داده‌ها را نشان می‌دهد.

شکل ۱: تکامل نظام داده



در مقابل، عوامل محدودیت‌زا نیز وجود دارد. یکی از این عوامل که بستر بازار را تحت تاثیر قرار می‌دهد، محدودیت‌های اقتصادی حاکم بر ایران است. تحریم‌های اقتصادی خاصیت رقابتی بازار را تا حدود زیادی خنثی و دسترسی به تکنولوژی و دانش را به سختی و با فرایندهای دشوار همراه نموده است. البته ضعف حساب‌رسان در استفاده از تکنولوژی، محدود به ایران و مقطع کنونی نیست. در بسیاری از موارد پژوهشگران و محققین به ضعف استفاده از تکنولوژی در حساب‌رسی اشاره نموده‌اند، مانند استفاده از حساب‌رسی مستمر که توسط وزارلی و هالپر^۱ (۱۹۹۱، ۱۱۷) اشاره شد. با در نظر گرفتن این موارد به نظر می‌رسد، امکان برقراری شرایطی که حاضرین بازار انتخاب آزادانه‌ای در استفاده از روش‌ها و تکنیک‌های بزرگ داده‌ها همچون یادگیری ماشینی^۲، آزمون آ/ب^۳، پردازش زبان‌های طبیعی^۴ و غیره داشته باشند، در مقطع کنونی امکان‌پذیر نیست.

معنای داده‌های بزرگ میان حوزه‌های مختلف متفاوت است، به گونه‌ای که آنچه یک موسسه حساب‌رسی کوچک از این مفهوم در ذهن دارد، با آنچه که یک موسسه حساب‌رسی بزرگ در ذهن دارد، یکسان نیست و آنچه را که یک موسسه حساب‌رسی بزرگ به عنوان داده‌های بزرگ تلقی می‌کند، ممکن است از نقطه نظر یک سازمان بزرگتر مانند، اداره ملی هوایی و فضانوردی (ناسا) بزرگ به حساب نیاید (تقفی و جوانی، ۱۳۹۵؛ ۳۷؛ وزارلی و همکاران^۵، ۲۰۱۵؛ ۳۸۷). به طور کلی داده‌های بزرگ دارای چهار ویژگی هستند که عبارتند از حجم بالا^۶، سرعت بالا^۷، تغییرپذیری حجیم^۸ و عدم اطمینان درستی^۹. منظور از حجم زیاد این است که میزان ذخیره‌سازی داده‌ها بسیار بیشتر از یک سیستم عملیاتی معمولی است. اصولاً میزان حجم آستانه‌ای برای اندازه‌گیری این ویژگی حدود چهارترابایت است. این موضوع می‌تواند بر جنبه‌های مختلف مدیریت داده‌ای اعم از روش‌های طراحی پایگاه داده، نحوه نگهداری از دستگاه‌های ذخیره‌سازی^{۱۰} نرم‌افزارهای مدیریت پایگاه داده و ساختار داده‌ای تاثیر بسزایی بگذارد. تغییرپذیری سریع، ویژگی دیگری است که به عنوان یکی از رکن‌های داده بزرگ مورد توجه

-
1. Vasarhelyi and Halper
 2. Machine Learning
 3. A/B Testing
 4. Natural Language Processing (NLP)
 5. Miklos A. Vasarhelyi, Alexander Kogan, and Brad Tuttle
 6. Huge Volume
 7. High Velocity
 8. Huge Variety
 9. Uncertain Veracity
 10. Storage Devices

قرار می‌گیرد. پردازش برخط، بازخوانی سریع داده، مکانیزه‌سازی، انجماد فرایندها و سیستم‌های ماشه‌ای برای واکنش سریع، از جمله مواردی هستند که هنگام تغییرپذیری سریع مورد توجه قرار می‌گیرند. میزان اتکاپذیری داده به ویژگی‌ها، خصایص و نوع آنها از منظر ساختارمند یا غیرساختارمند بودن، وابسته است. این موضوع باعث می‌شود که فرایند ورود، بارگذاری و استخراج داده‌ها حالتی پویا به خود گیرد و صرفاً از طریق یکسری پرس و جوی از قبل تعیین شده نتوان داده‌های مورد نیاز را فراخوانی کرد (جمالیان پور، ۱۳۹۴؛ ۲۴).

همانگونه که بدان اشاره شد، با پیدایش انواع مختلف داده، بزرگ داده‌ها کاربردهای مهمی برای حسابداری به ارمغان خواهند آورد. ویدئو، صوت و اطلاعات متنی توسط بزرگ داده‌ها قابل دسترس بوده و برای ترقی حسابداری مدیریت، حسابداری مالی و گزارشگری مالی بکار خواهند رفت. در حسابداری مدیریت، بزرگ داده‌ها موجب پیشرفت و تکامل سیستم‌های اثربخش کنترل مدیریت و بودجه‌بندی خواهند شد. در حسابداری مالی نیز، بزرگ داده‌ها کیفیت و مرتبط بودن اطلاعات حسابداری و متعاقباً شفافیت و تصمیم‌گیری صاحبان سهام را ارتقاء خواهند بخشید. همچنین در گزارشگری مالی نیز، بزرگ داده‌ها می‌توانند به تولید و پالایش استانداردهای حسابداری یاری رسانده و اطمینان حاصل نمایند که حرفه حسابداری هم راستا با توسعه سریع و پویای اقتصاد جهانی، کماکان اطلاعات سودمندی به استفاده‌کنندگان ارائه می‌دهند (وارن جی آر، مافیت و بیرنس، ۲۰۱۵؛ ۴۰۴). برخی از فوائد بزرگ داده‌ها در نگاره ۱ آورده شده است.

نگاره ۱. فوائد بزرگ داده‌ها

حوزه یا دامنه	نوع یاری‌رساندن بزرگ داده‌ها
صدا (شنودی)	حفاظت و نظارت از دارایی‌ها، بهره‌وری کارکنان، کشف خصایص منحصر به فرد شامل درست‌کاری، حالت‌ها، فریبکاری و غیره.
عکس و ویدئو	ارتباطات غیرکلامی، بهره‌وری در فرایندهای تولیدی، حفاظت و نظارت از دارایی‌ها، بهره‌وری کارکنان و شناخت موضوع
متن	تقلب، رضایت‌مندی مشتریان، تمایلات و رضایت‌مندی کارکنان
حسابداری مدیریت	سیستم‌های کنترل مدیریت، بودجه‌بندی، امور مرتبط با فرایندهای تولید، بهره‌وری کارکنان، رضایت‌مندی مشتریان
حسابداری مالی	ارزشگذاری دارایی‌ها، درستی و کامل بودن ثبت‌های حسابداری، برآوردهای حسابداری، شفافیت گزارشگری، امور مربوط به حسابداری ارزش منصفانه، همگرایی با استانداردهای حسابداری، تکامل استانداردهای حسابداری، کارایی و اثربخشی حسابرسی

(وارن جی آر، مافیت و بیرنس، ۲۰۱۵؛ ۴۰۲)

روش‌شناسی پژوهش

با اتکا بر روش کتابخانه پژوهش‌های پیشین مورد مطالعه قرار گرفته و نتایج آنها با تمرکز بر حوزه‌های مرتبط با علم تجزیه و تحلیل داده و ابزارهای مرتبط با آن شامل: فرایند اتوماسیون رباتیک، یادگیری ماشینی و زنجیره بلوکی بررسی شده است. از این طریق نتایج کافی و قابل استناد به منظور معرفی اجمالی روش‌های گوناگون استخراج و طبقه‌بندی داده برای تعیین سنجه‌های کسب و کار، اقدامات اطمینان‌بخشی و ابزارهای مرتبط موجود ارائه خواهد شد.

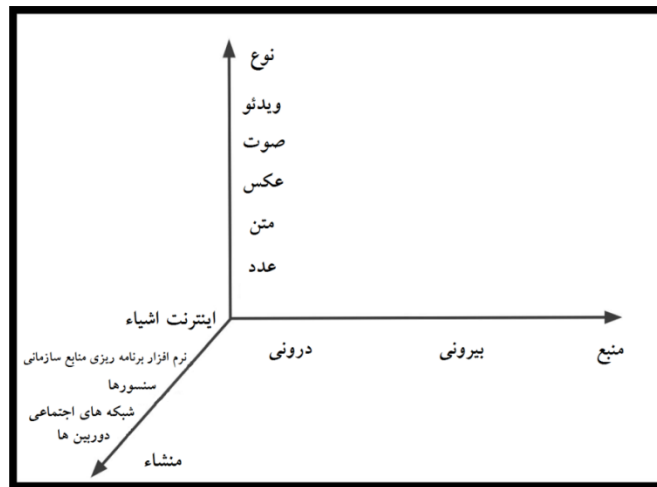
یافته‌های پژوهش

عوامل کلیدی در گسترش بزرگ داده‌ها در حسابرسی

در حسابرسی مستقل می‌توان به دو عامل کلیدی اشاره نمود که سبب می‌شوند حساب‌برسان در مسیر استفاده و توسعه بزرگ داده‌ها در آینده قرار گیرند. عامل اول زمانی پدیدار می‌شود که حساب‌برسان به دلیل استفاده مشتریان خود از بزرگ داده‌ها در ابعادی که بخش اعظم تراکنش‌های آنان را شامل می‌شود، خود را در شرایطی بیابند که چاره‌ای به جز پذیرش استفاده از بزرگ داده‌ها و یا توسعه تکنیک‌های موجود نداشته باشند. برخی از رویکردها و روش‌های موجود حسابرسی که در گذشته ارزشمند بودند، هم اکنون نیازمند به روزرسانی هستند (انجمن حسابداران عمومی گواهی شده آمریکا، ۲۰۱۲؛ ۱). این موضوع در شرایطی اتفاق خواهد افتاد که عموم شرکت‌هایی که صورت‌های مالی آنها حسابرسی می‌شود در دسته اینگونه مشتریان قرار داشته باشند. به عبارت دیگر، باید غالب جامعه هدف از تکنیک‌ها و روش‌های بزرگ داده‌ها استفاده کنند که در حال حاضر به نظر نمی‌رسد اکثریت فعالین بازار ایران در این دسته قرار داشته باشند. عامل دوم، مربوط به ضعف موجود در استفاده از تکنولوژی در عملیات‌های حسابرسی است. سخت‌افزار و نرم‌افزارهایی که به جدیدترین تکنولوژی‌های روز مجهز باشند به ندرت در اختیار حساب‌برسان مستقل قرار دارد. این محدودیت امکان بالقوه شدیدی را برای بازار آتی حسابرسی در ایران بوجود آورده است. بر اساس هردو سناریو عنوان‌شده، هرچند در مقطع کنونی حساب‌برسان مستقل ایرانی از روش‌ها و تکنیک‌هایی

که برای مشتریان دارای بزرگ داده‌ها خلق شده‌اند، استفاده نمی‌کنند، اما در آینده حساب‌برسان بر تثبیت جایگاه حرفه‌ای خود در مسیر استفاده وسیع از رویکردهای متریکی گام خواهند نهاد. البته نمی‌توان به روشنی بیان کرد که کدام سمت از عرضه یا تقاضا به گسترش بیشتر استفاده از بزرگ داده‌ها توسط حساب‌برسان دامن خواهد زد. سناریو اول در شرایطی رخ خواهد داد که استفاده شرکت‌ها از بزرگ داده‌ها به میزانی افزایش یابد که حساب‌برسان را به سمت استفاده سراسری از تکنیک‌ها و روش‌های بزرگ داده‌ها سوق دهد. سناریوی محتمل دیگر در شرایطی رخ می‌دهد که استفاده محدود بزرگ داده‌ها و تکنولوژی‌های مرتبط با آن توسط حساب‌برسان، موجب بهبود چشمگیر عملکرد و افزایش اثربخشی در حساب‌رسی شده و توجیه استفاده سراسری از آن برای همگان را فراهم آورد. در همین رابطه آلس، گگن و وازارلی^۱ (۲۰۰۲، ۱۲۹)، تقاضا و نه عرضه تکنولوژی، را عامل اصلی پیدایش حساب‌رسی مستمر بیان داشتند. این نتیجه برای بزرگ داده‌ها نیز می‌تواند صحیح باشد (آلس، ۲۰۱۵؛ ۴۴۴). شکل ۲ ابعاد بزرگ داده‌ها را نشان می‌دهد.

شکل ۲. ابعاد بزرگ داده‌ها در حساب‌رسی



(کاو و همکاران، ۲۰۱۹؛ ۴۲۳)

تکنولوژی‌ها و نظام داده

فرایند اتوماسیون رباتیک و هوشمند

به بیان ساده فرایند اتوماسیون رباتیک عبارت است از نرم‌افزارهای از قبل پیکربندی و برنامه‌ریزی شده که قابلیت این را دارند تا به مجموعه‌ای از نرم‌افزارهای دیگر متصل شده و دستورات از پیش تعیین شده را اجرا نمایند. به‌طور کلی فرایند اتوماسیون رباتیک دارای دو ویژگی اصلی است که نقش آن را به‌عنوان یکی از ابزارهای اصلی در نظام داده منسجم می‌کند. نخست، فرایند اتوماسیون رباتیک شاکله ساده‌ای دارد و نیاز به داشتن دانش برنامه‌نویسی بالا نخواهد داشت. دوم آنکه، اینگونه نرم‌افزارها قابلیت اتصال به تمامی نرم‌افزارها را داشته و به خوانش همه نوع داده مجهز شده‌اند، پس استفاده کنندگان می‌توانند از اقشار مختلف کسب و کارها شامل حسابداران و حسابرسان باشند. فرایند اتوماسیون رباتیک به دلیل توانایی بالقوه آن می‌تواند به صورت گسترده توسط شرکت‌ها در حوزه‌های مختلفی همچون، پردازش خودکار صورتحساب‌ها تا محاسبه خودکار میزان طلب از مشتری، مورد استفاده قرار گیرند. هر چند کاربرد فرایند اتوماسیون رباتیک برای بسیاری از کسب و کارها همچون حسابرسی همچنان ناشناخته است، اما با توجه به تمایل برخی از موسسات حسابرسی و تدوین کنندگان استانداردها در ارتباط با استفاده از تکنولوژی در حسابرسی، محتمل است که به زودی اینگونه نرم‌افزارها به صورت گسترده توسط آنان مورد استفاده قرار گیرد. از منظر حسابرسی، وظایف حسابرسی دستی و تکرارشونده همچون تطابق، آزمون کنترل‌های داخلی و آزمون‌های جزئیات می‌تواند توسط این ابزارها مکانیزه شوند. در نتیجه این اتوماسیون‌سازی، حسابرسان قادر خواهند بود تا منابع بیشتری را به حوزه‌هایی از حسابرسی که ماهیتا دارای پیچیدگی بیشتری می‌باشند تخصیص دهند (به‌عنوان مثال محاسبه ارزش منصفانه سرمایه‌گذارها) و یا زمان خود را صرف مواردی نمایند که توانایی بالقوه ناهنجاری در آنها بیشتر است. این موارد نهایتاً می‌توانند منجر به افزایش کیفیت خدمات اطمینان‌بخش و حسابرسی شوند.

نقش فرایند اتوماسیون رباتیک در نظام داده

فرایند اتوماسیون رباتیک قابلیت اتصال به سیستم‌هایی همچون سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی^۱، مدیریت زنجیره تامین و مدیریت روابط مشتریان را دارا است. با بکارگیری داده‌های

1. Enterprise Resource Planning (ERP)

داخلی یا ابری^۱ ذخیره شده بر بستر این سیستم‌ها، فرایند اتوماسیون رباتیک می‌تواند در جمع‌آوری و دسته‌بندی داده‌های مورد نظر کمک شایان توجهی به استفاده‌کنندگان بنماید. اطلاعات خارجی را می‌توان از طریق این سیستم و از منابعی همچون شبکه‌های اجتماعی^۲، اینترنت اشیا^۳ و سیستم‌های اطلاعاتی سایر شرکت‌ها جمع‌آوری نمود.

همانگونه که بدان اشاره گردید، اینگونه نرم‌افزارها قابلیت متصل شدن به بسیاری از سیستم‌ها و زیرسیستم‌ها را برای جمع‌آوری داده دارند. پس از جمع‌آوری داده، امکان خوشه‌بندی، پاکسازی و تجزیه و تحلیل داده‌هایی با ویژگی تکرار شونده‌گی، برای این سیستم‌ها فراهم است. برای رسیدن به اهداف، جمع‌آوری، دسته‌بندی و تجزیه و تحلیل داده‌ها بسیاری از تکنیک‌ها توسط فرایند اتوماسیون رباتیک انجام می‌گردد تا خروجی مورد نظر استفاده‌کنندگان به درستی محقق گردد. به بیان دیگر برخی از این تکنیک‌ها به شرح زیر است:

- جایگزین نمودن تایید و ثبت فایل به صورت دستی در بخش ورودی داده،
- انتقال داده بین سیستم‌ها و برنامه‌های کاربردی مختلف،
- ترکیب داده‌ها از منابع گوناگون به منظور ارائه مجموعه داده برای استفاده در ابزارهای تجزیه و تحلیل،
- نمایش موارد غیرمجاز برای ارتقاء کیفیت داده،
- استخراج داده‌های مربوطه از منابع جدید داده شامل سوابق ماشینی اینترنت اشیا و فرداده‌های تولید شده توسط سایر سیستم‌ها و در نهایت،
- نقل و انتقال داده از طرح‌های تجزیه و تحلیل.

طرح‌های تجزیه و تحلیل داده در واقع مجموعه‌ای از مدل‌های آماری و یادگیری ماشینی هستند که با بررسی الگوهای مرتبط با داده‌های ساختارمند و غیرساختارمند، رویدادهای آتی را پیش‌بینی می‌کنند. فرایند اتوماسیون هوشمند را می‌توان به صورتی برنامه‌ریزی و پیکربندی نمود که داده‌ها از منابع گوناگون با زمان‌بندی تکرار شونده و منظم استخراج نموده، انواع داده از ساختارهای مختلف

1. Cloud

2. Social Media

3. Internet of Things (IoT)

را پردازش کرده و از داده‌های استخراج شده در مدل‌های پیش‌بینی کننده برای افزایش دقت و صحت اینگونه پیش‌بینی‌ها استفاده نماید. نتایج حاصل از این تجزیه و تحلیل را می‌توان مورد استفاده مستقیم قرار داد و یا آنها را در چرخه‌های دیگر برای فرایندهای تجزیه و تحلیل بیشتر وارد نمود.

یادگیری ماشینی

تکنولوژی یادگیری ماشینی در فرایندهای داده‌کاوی نقشی مکمل، اما حیاتی ایفا می‌کند. در واقع، مدل‌های مربوط به یادگیری ماشینی می‌توانند موارد با اهمیتی را که توسط سایر تکنولوژی‌ها مورد آزمون و بررسی قرار نگرفته‌اند، مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند. این نقش مکمل موجب شده است تا توجهات به قابلیت‌های تکنولوژی یادگیری ماشینی در کشف تقلب و اشتباه، مطابقت استانداردهای حسابداری و حسابرسی با صورت‌های مالی و اقدامات اکتشافی تکرارشونده جلب گردد. به‌طور خاص در حوزه اندازه‌گیری و اطمینان‌بخشی می‌توان از پتانسیل بالقوه یادگیری ماشینی در استخراج و تجزیه و تحلیل داده‌های بیرونی برای تصمیم‌گیری کلیدی استفاده نمود.

نقش یادگیری ماشینی در نظام داده

یکی از کلیدی‌ترین نقش‌های یادگیری ماشینی تسهیل فرایند تجزیه و تحلیل بزرگ داده‌ها است. در واقع یادگیری ماشینی می‌تواند به عنوان بخشی از فرایند اتوماسیون هوشمند عمل نماید و یا مستقل از این نرم‌افزار، خود مسئولیت تجزیه و تحلیل داده‌ها را بر عهده گیرد. یادگیری ماشینی امکان تجزیه و تحلیل داده‌ها از منابع گوناگون و ترکیب نتایج را به کاربران می‌دهد. این ابزار توانایی تجزیه و تحلیل خودکار انواع داده‌ها را به صورت همزمان ندارد، اما می‌تواند نارسایی^۱ (انحراف) را در مجموعه‌ای از داده‌ها که دارای ساختار مشابه هستند، کشف یا محاسبه نماید. با تعیین نارسایی نه تنها می‌توان موارد غیرطبیعی را در مجموعه‌ای از داده‌ها کشف نمود، بلکه خصایص ویژه و متغیرهایی که موجب نارسایی شده‌اند نیز قابل شناسایی هستند. در فرایند یادگیری ماشینی می‌توان مجموعه‌ای از داده‌ها را از منابع گوناگون که دارای نارسایی‌های مشترک هستند گردآوری و با کشف روابط میان داده‌ها خروجی‌های دلخواه، تولید نمود. همچنین، امکان رتبه‌بندی داده‌ها بر اساس میزان اهمیت آنها نیز وجود دارد. یکی از فوائد استفاده از یادگیری ماشینی در فرایند ترکیب داده‌ها، امکان تجزیه و تحلیل مجموعه‌ای از داده است که

1. Deviation

دارای روابط فی‌مابین هستند. از آن جهت که یادگیری ماشینی اینگونه روابط را خود به صورت هوشمند درک و آثار آنها را می‌سنجد نیاز به حذف داده‌های از این جهت وجود ندارد، بنابراین اطلاعات به صورت کامل در اختیار استفاده‌کنندگان قرار خواهد گرفت. مضافاً، یادگیری ماشینی با عملیات‌های تجزیه و تحلیل گسترده، اطلاعات ارزشمندی را در اختیار استفاده‌کنندگان در سطوح مختلف قرار می‌دهد. از این رو، امکان اتخاذ تصمیمات به پشتوانه اطلاعات گسترده‌تر از این طریق برای تصمیم‌گیرندگان فراهم خواهد بود.

رابطه علت و معلولی متقابل میان نظام داده و یادگیری ماشینی

همانگونه که تا اینجا بیان شد، با استفاده از تکنولوژی یادگیری ماشینی می‌توان مجموعه وسیعی از داده‌ها شامل متون، عکس‌ها، ویدئوها و غیره را جمع‌آوری، ذخیره و تجزیه و تحلیل نمود. این داده‌ها به صورت تفکیک شده و یا در غالب مجموعه‌ای از داده‌های غیرساختارمند به عنوان ورودی به دستگاه یادگیری ماشینی وارد و خروجی‌ها مورد نیاز استفاده‌کنندگان بر اساس متغیرهای از پیش تعیین شده در اختیار آنان قرار می‌گیرد. در حسابرسی نیز، می‌توان از یادگیری ماشینی نه تنها در فرایندهای گردآوری داده و تجزیه و تحلیل، بلکه در ارائه گزارشات نهایی نیز استفاده نمود. به‌عنوان مثال، امکان تجزیه و تحلیل مجموعه وسیعی از اطلاعات مربوط به گزارشات حسابرسی در یک یا چندین شرکت برقرار است. همچنین، حساب‌برسان می‌توانند برای اموری همچون ارزیابی ریسک‌های گوناگون از داده‌هایی که از منابع درون و برون سازمانی گردآوری و توسط یادگیری ماشینی تجزیه و تحلیل و با معیارهای داخلی سازمان مقایسه شده‌اند، استفاده نمایند. عمده رابطه دوطرفه نظام داده و یادگیری ماشینی مرتبط با الگوریتم‌هایی است که به نوعی در هر دو ابزار تکمیل‌کننده یکدیگر هستند. برای مثال، در بزرگ داده‌ها اصل اندازه‌گیری بر پایه ی "۳ت" (تعداد^۱، تعجیل^۲ و تنوع^۳) استوار است (تعداد به اندازه خالص مجموعه داده، تعجیل به سرعت تولید داده و تنوع به تعدد منابع داده اختصاص دارد) (کاو و همکاران^۴، ۲۰۱۵؛ ۴۲۷)، الگوریتمی که برای طراحی الگوریتم یادگیری ماشینی حیاتی است. در برخی تحقیقات یک واژه دیگر به نام "تندرستی محتمل"^۵ نیز عنوان شده

-
1. Volume
 2. Velocity
 3. Variety
 4. Min Cao, Roman Chychyla, and Trevor Stewart
 5. Uncertain Veracity

است (ژانگ و همکاران^۱، ۲۰۱۵؛ ۴۷۳؛ آی بی ام^۲، ۲۰۱۲؛ ۱؛ لینی^۳، ۲۰۰۱؛ ۱). از سوی دیگر، داده‌های تولید شده توسط کاربران یا استفاده کنندگان می‌توانند در جهت تقویت الگوریتم‌های یادگیری ماشینی بکار گرفته شوند. به عنوان مثال، در محاسبه ریسک‌های امنیت شبکه، مولفه‌های مورد استفاده برای اندازه‌گیری، تاریخی هستند. الگوریتم تعریف شده بر اساس داده‌های تاریخی ریسک‌های امنیت شبکه را برای کاربران نمایان ساخته و در صورت نیاز پیغام مرتبط با ارتقاء الگوریتم را مخابره می‌کند. بنابراین، کاربران از طریق بازخوردهایی که تکنولوژی یادگیری ماشینی در اختیار آنها قرار می‌دهد می‌توانند نسبت به بهبود الگوریتم‌ها اقدام کنند. مادامی که داده‌های جدید تولید می‌شوند، این فرایند دوطرفه میان نظام داده کاوی و یادگیری ماشینی برقرار خواهد بود.

زنجیره بلوکی

بلاک چین یا همان زنجیره بلوکی این روزها بسیار پرسامد است. در واقع بلاک چین که نما و ویرتینی از یک مفهوم کلی تر به نام فناوری دفتر کل توزیع شده^۴ است، توانسته خود را به عنوان یکی از فناوری‌های نوظهور پر کاربرد معرفی کند (جمالیان پور و علی پورفلاح پسند، ۱۳۹۸؛ ۹۰). بلاک چین یک نوع سامانه دفتر کل توزیع شده بسیار امن است که در یک شبکه خصوصی یا عمومی در دسترس است. در این ساختار هر ایستگاه کاری (سرور، رایانه شخصی، دستگاه‌های متصل به شبکه و هر چیز دیگر در بستر این شبکه‌ها) نسخه کامل و بروزشده‌ای از کل پایگاه داده را در خود نگهداری می‌کند. هر داده جدیدی که می‌خواهد به این شبکه وارد شود از یک ساز و کار کسب اجماع نظرات مشارکت کنندگان در شبکه و بر اساس یک مهر زمانی^۵ استفاده می‌کند تا به عنوان یک رویداد جدید در دفتر کل ثبت شود. هر داده به دلیل پیشگیری از تحریف یا جعل باید بر اساس یک الگوی از پیش تعیین شده در پایان یک زنجیره قرار گیرد و علاوه بر داده‌های اصلی خود، امضای دیجیتال بلوک قبلی خود را نیز ذخیره کند. به این امضای دیجیتالی بلوک قبلی، کد هش^۶ بلوک قبل نیز گفته می‌شود. در واقع، بلاک چین نام خود را از همین بلوک‌های بهم متصل و در امتداد هم گرفته است (تقفی و جمالیان پور، ۱۳۹۷؛ ۱۰). زنجیره بلوکی یا بلاک چین عبارت است نسل جدیدی از پایگاه داده که به چندین کاربر امکان ذخیره و اشتراک گذاری داده‌ها را می‌دهد. زنجیره‌های آن متوالی و غیر قابل دستکاری طراحی شده‌اند. یکی

1. Zhang, J., Yang, X. and Appelbaum, D.
2. IBM
3. Laney
4. Distributed Ledger Technology (DLT)
5. Timestamp
6. Hash

از ویژگی‌های اصلی این بستر، ایمن و بی‌خطر بودن آن در برابر ریسک‌های سایبری است (هیلمن و راس^۱، ۲۰۱۷؛ ۶۵). رایانه‌های متصل به شبکه، شناخته شده با عنوان گره‌ها، به‌طور همزمان وظیفه ثبت و تایید تراکنش‌ها را برعهده داشته و همچنین، به نهادهایی که از یکدیگر شناختی ندارند امکان تکمیل تراکنش‌ها بدون نیاز به حضور سستی میانجی مانند حضور یک بانک یا شبکه کارت اعتباری جهت انجام معاملات را می‌دهد (تایسیاک^۲، ۲۰۱۸؛ ۱). در محیط داده محور، قابلیت ذخیره داده بر بستر زنجیره بلوکی و جمع و اتصال آن به فرایندهای اتوماسیون رباتیک برای انجام تجزیه و تحلیل بعدی فراهم است. آزمون صحت و درستی داده و به اشتراک گذاری مستمر آن دو وظیفه اصلی زنجیره بلوکی است. صحت و درستی داده بر بستر زنجیره بلوکی با در نظر گرفتن سازوکار اجماع (وجود شرکت کنندگان متعدد در فرایندهای تولید بلوک‌ها و ذخیره‌سازی داده) صورت می‌گیرد. از ویژگی‌های خاص زنجیره بلوکی می‌توان به توانایی آن در تصدیق صحت و درستی داده‌ها، فرایندهای غیرمتمرکز و امنیت بالا در برابر تغییرات غیرمجاز اشاره نمود (دایی و وازارلی^۳، ۲۰۱۷؛ ۹). زنجیره بلوکی با خصایص ذاتی خود، نه تنها کیفیت داده‌های ثبت شده را ارتقاء می‌بخشد، بلکه مستمرا می‌تواند کاربران را از اعمال تغییرات در داده‌ها آگاه سازد. مقطع بسته شدن بلوک^۴ زمان مناسبی برای استخراج داده به منظور استفاده در فرایند حساسی مستمر یا قراردادهای هوشمند است. هرچند زنجیره بلوکی به‌عنوان یکی از بسترهای ثبت داده درون سازمانی در کنار سیستم مدیریت منابع سازمانی قرار می‌گیرد، اما برخی از تفاوت‌های فاحش این دو بستر در نگاره ۲ آورده شده است.

نگاره ۲. تفاوت زنجیره بلوکی و سیستم مدیریت منابع سازمانی

سیستم مدیریت منابع سازمانی	زنجیره بلوکی
متمرکز	غیرمتمرکز و توزیع شده
ریسک بالا در مقابل دستکاری	ریسک پایین در مقابل دستکاری
انجام بسیاری از عملیات‌های مربوط به داده‌ها	تنها قابل ضمیمه شدن
پایگاه داده ارتباطی	پایگاه معاملاتی خطی
نیازمند خدمات نیروی کالا بالا	نیازمند خدمات نیروی کار پایین
فاقد توانایی تولید قراردادهای هوشمند	امکان تولید قراردادهای هوشمند بر این بستر
کنترل‌ها به‌طور خاص برای هر رویداد تهیه و اعمال می‌شوند	کنترل‌ها می‌تواند بر این بستر و در مفاد قراردادهای هوشمند گنجانده شوند
دارای طرح حسابداری خاص	فاقد طرح حسابداری خاص

(دایی، ۲۰۱۷؛ ۳۸)

1. Garrick Hileman & Michel Rauchs
2. Ken Tysiac
3. Dai and Vasarhelyi
4. Block Closing Time

قرارداد هوشمند را می‌توان شبکه‌ای از گره‌ها (رایانه‌های استفاده‌کنندگان) تعریف نمود که طی فعالیت‌های پایاپای به‌منظور تولید تراکنش‌های تغییرناپذیر تاریخی که امکان مشاهده توسط عموم برای آنها فراهم است، انجام وظیفه می‌کنند (ناکاموتو^۱، ۲۰۰۸؛ ۱؛ تپسکات دی و اکس^۲، ۲۰۱۶؛ ۸۲؛ درچر^۳، ۲۰۱۷؛ ۱۱۳). این قراردادها به دلیل برخورداری از پتانسیل‌های گوناگون، توانایی استفاده در بسیاری از صنایع و طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان را دارا است (جمالین‌پور و علی‌پور فلاح‌پسند، ۱۳۹۹؛ ۹۴). نگاره ۳ قراردادهای هوشمند و سنتی را با یکدیگر مقایسه نموده است.

نگاره ۳. مقایسه قراردادهای هوشمند و قراردادهای سنتی

قراردادهای هوشمند	قراردادهای سنتی
عدم وجود نهاد سومی	وجود نهادهای سومی نظارت‌گر و تضمین‌کننده
فاقد سازوکار پذیرفته شده قانونی	دارای سازوکار قانونی
کاهش زمان و روند انعقاد قرارداد به وسیله برنامه‌ریزی مفاد قرارداد از طریق رایانه	تعدد نهادهای تدوین‌کننده قرارداد
تهیه قراردادهایی با مفاد قابل اندازه‌گیری کمی	امکان در نظر گرفتن مفادی با تعهدات قراردادی کیفی
غیرقابل تغییر بودن مفاد قرارداد پس از انعقاد	تنظیم الحاقیه قرارداد برای ایجاد تغییرات قراردادی
عدم نیاز به تایید توسط نهادهای دولتی	نیازمند تایید توسط نهادهای دولتی در برخی موارد
امکان تجمیع قراردادهای متعدد با طرفین متعدد در یک قرارداد بر اساس برنامه‌ریزی رایانه‌ای	نیاز به انعقاد قرارداد جدید برای هر یک از طرفین در صورت وجود طرفین متعدد برای موضوعات گوناگون
تک نسخه‌ای بودن قرارداد و استفاده از تکنولوژی جهت انعقاد قراردادهای از راه دور	تعدد نسخ قرارداد و نیاز به تایید دستی توسط هریک از ذینفعان
کاهش دخالت انسانی در روندهای اجرا و کنترل مفاد قراردادی	نیاز مبرم به وجود انسان در کنترل اجرای مفاد قبل، در حین و پس از انعقاد قرارداد

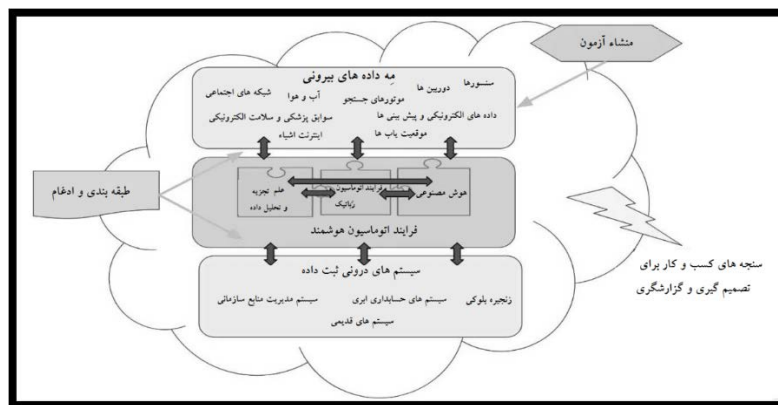
(جمالین‌پور و علی‌پور فلاح‌پسند، ۱۳۹۹؛ ۹۳)

1. Nakamoto, S
2. Tapscott, Don., and Tapscott, Alex
3. Drescher, Daniel

همکاری و مرادده فرایند اتوماسیون هوشمند و زنجیره بلوکی

فرایند اتوماسیون هوشمند شامل هوش مصنوعی، فرایند اتوماسیون رباتیک و ابزارهای تجزیه و تحلیل داده می‌تواند همچون پلی میان بزرگ داده‌ها با سیستم‌های درونی ذخیره داده شامل نرم‌افزارهایی همچون برنامه‌ریزی منابع سازمانی، زنجیره بلوکی، سیستم‌های حسابداری ابری و نرم‌افزارهای گذشته، ایفای نقش نمایند (کاؤ و همکاران^۱، ۲۰۱۹؛ ۴۲۸). شکل ۳ فرآیند نظام داده برای سنجش کسب و کار را نشان می‌دهد.

شکل ۳: نظام داده برای سنجش کسب و کار



(کاؤ و همکاران، ۲۰۱۹؛ ۴۲۶)

گزارشگری و حسابرسی مستمر

کسب و کارها در مواجهه با حجم عظیم داده‌های ساختارمند و غیرساختارمند خارجی باید از روش‌های مختلف برای گردآوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده نمایند، تا ضمن دسترسی به اطلاعات به‌روز و دقیق از اینگونه اطلاعات برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی و نیز به منظور کنترل‌های اطمینان‌بخش، بهره‌برداری کنند. بنابراین، اطلاعاتی همچون خرید و فروش برخط و ردیابی موجودی کالا و دارایی‌ها توسط ابزارهای موقعیت‌یاب و اینترنت اشیا و سایر ابزارها برای مقاصد گزارشگری و اطمینان‌بخش، در دسترس خواهد بود. سیستم‌های اطمینان‌بخش و گزارشگری که از این ابزارها

برای دسترسی به داده‌های برخط استفاده می‌کنند خود به نوعی سیستم‌های گزارشگری اطمینان‌بخش به‌هنگام و خودکار خواهند بود. تدوین استاندارد واحد برای استخراج داده و شیوه استفاده از داده‌های اینچینی در حوزه حسابداری و حسابرسی نمی‌تواند پاسخگوی تمام سناریوهای موجود بازار باشد. با وجود این، حسابرسی مستمر با هدف توسعه و بهبود حسابرسی سنتی موجب ارتقاء کیفیت داده، فرایندهای تصدیق و تایید، کشف تقلب و پیشگیری از رویدادهای غیرمعمول می‌شود (وازارلی و هالپر، ۱۹۹۱؛ ۱۱۷؛ انجمن حسابداران عمومی گواهی‌شده آمریکا، ۲۰۱۵؛ ۱۳).

فوائد حسابرسی مستمر فراتر از تایید منصفانه بودن صورت‌های مالی است. حسابرسی مستمر مستقیماً بر فعالیت عملیاتی شرکت، صحت اعتبار فرایندهای خاص در زمان وقوع و ارتقاء بسیاری از امور داخلی و خارجی مرتبط با حسابرسی تاثیر مثبت دارد. ترکیب حسابرسی مستمر، گزارشگری مستمر، فرایند اتوماسیون هوشمند، یادگیری ماشینی و زنجیره بلوکی می‌تواند فرایندهای شرکت‌ها را خودکار و قابلیت اطمینان داده‌ها را پدید آورد. فرایند اتوماسیون رباتیک بسیاری از عملیات‌های حسابداری و اطمینان‌بخشی را خودکار نموده و اقدامات مربوط به حسابرسی و حسابداری را تقریباً در زمان وقوع رویدادها انجام می‌دهد. یادگیری ماشینی نیز مدل‌هایی را برای اطمینان‌بخشی مستمر در زمان گزارشگری تهیه می‌کند. زنجیره بلوکی توانایی بالقوه‌ای در ارتقاء به اشتراک‌گذاری داده‌های با کیفیت در داخل و خارج شرکت دارد (کاؤ و همکاران، ۲۰۱۹؛ ۴۲۵).

بحث و نتیجه‌گیری

با افزایش داده‌های داخلی و خارجی که از منابع گوناگونی همچون سنسورها، دوربین‌ها، موتورهای جستجو، زنجیره بلوکی، سیستم‌های حسابداری ابری، سیستم‌های مدیریت منابع سازمانی و غیره به دست می‌آیند، تصمیم‌گیری دقیق و سنجیده در خصوص مخاطرات، برنامه‌ها و پیش‌بینی‌های کسب و کارها منوط به تدوین نظامی مدون برای جمع‌آوری، استخراج و تجزیه و تحلیل بزرگ داده‌ها است. آشنایی با ویژگی‌ها و ساز و کار بزرگ داده‌ها در حسابرسی اولین قدم در این زمینه خواهد بود. در اقدام بعدی تعیین ساز و کار لازم همچون تدوین استانداردها و دستوالعمل‌ها برای صنایع، گامی موثر برای ادامه این مسیر است. این اقدام بدون وجود نظام بزرگ داده‌ها در حوزه‌های حسابداری و خدمات اطمینان‌بخش، مقدور نیست. همچنین، تدوین چنین نظام

منحصربفردی برای بازار ایران نیازمند کسب شناخت و استفاده از تکنولوژی‌های اصلی مورد استفاده در این ساختار شامل فرایند اتوماسیون هوشمند، یادگیری ماشینی و زنجیره بلوکی می‌باشد. پژوهش پیشرو به بررسی اجمالی شناخت بزرگ داده‌ها و استفاده از ابزارهای تکنولوژی محور با تمرکز خاص بر حرفه حسابرسی پرداخته است. استفاده از نظام داده کاوی و تکنولوژی‌های مرتبط با آن موجب ارتقاء و تسهیل فرایند گردآوری و تجزیه و تحلیل داده از منابع گوناگون خواهد شد. در چنین محیطی داده‌ها عموماً آینده‌نگر بوده و قابلیت پیش‌بینی رویدادهای آتی برای استفاده کنندگان را به ارمغان خواهند آورد. همچنین، در مواجهه با خیل عظیم داده‌های ساختارمند و غیرساختارمند، تنها حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابداران گواهی شده، نمی‌تواند آنچنان که باید اثربخش و ارزشمند باشد. حساب‌برسان برای تثبیت جایگاه خود و ارتقاء آن باید ضمن آشنایی با منابع، تکنولوژی‌ها و سازوکار و روش‌های مرتبط با بزرگ داده‌ها، دانش لازم برای ارائه خدمات حرفه‌ای در این زمینه شامل ارزیابی امنیت شبکه‌ها، زنجیره تامین، قراردادهای هوشمند، توسعه و ارتقاء فرایندهای سازمانی و بسیاری از موارد مرتبط دیگر را فرا گیرند. تحقیقات آتی می‌توانند متمرکز بر هر یک از ابزارها و نوع و شیوه برخورد با بزرگ داده‌ها در بازار ایران باشند. همچنین، در مراحل بعدی تدوین نظام مسنجم برای برخورد صحیح با بزرگ داده‌ها در حرفه حسابرسی ایران می‌تواند گامی موثر در این راستا باشد.

منابع

- ثقفی، علی. جمالیان پور، مظفر. (۱۳۹۷). فناوری، بلاک چین و آینده حسابداری و حسابرسی. نشریه حسابداری، ۳ (۲-۳۱۴): ۹.
- ثقفی، علی. جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۵). داده های بزرگ چگونه حسابداری مالی را تغییر خواهند داد؟. حسابداری و منافع اجتماعی، ۶ (۳): ۳۵-۵۰.
- جمالیان پور، مظفر. (۱۳۹۴). داده های بزرگ، پارادایمی جدید در حوزه سیستم های اطلاعاتی جدید. ماهنامه بورس، ۴ (۴): ۱۲۸-۲۴.
- جمالیان پور، مظفر، علی پور فلاح پسند، علی. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر قراردادهای هوشمند بر حرفه حسابداری و حسابرسی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۹ (۳۵): ۸۹-۱۰۲.
- جمالیان پور، مظفر و علی پور فلاح پسند، علی. (۱۳۹۸). مبادی کنترل های عمومی فناوری اطلاعات در حسابرسی زنجیره بلوکی (ترجمه و گردآوری)، هفدهمین همایش ملی حسابداری ایران، قم.
- رهنمای رودپشتی، ف. (۱۳۹۱). داده کاوی و کشف تقلب های مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱ (۳): ۳۴-۱۷.
- علی پورفلاح پسند، علی. (۱۳۹۹). شناخت ابزارهای فناورانه در عرصه حسابرسی، اولین کنفرانس بین المللی چالش ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری، ساری،
<https://civilica.com/doc/1045801>

References

- Alles, M. G. (2015). Drivers of the use and facilitators and obstacles of the evolution of big data by the audit profession. *Accounting Horizons*, 29(2), 439-449.
- Alles, M. G., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. A. (2002). Feasibility and economics of continuous assurance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 125-138.
- Alipourfallahpasand, Ali. (2020). Recognition of Innovative Technologies In Auditing. The First International Conference on Challenges and New Solutions in Industrial Engineering and Management and Accounting. Sari. Iran. (In Persian).
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2015). *Audit Analytics and Continuous Audit: Looking Towards the Future*. AICPA .
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2012). *Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit*. AICPA .
- Cao, M., Chychyla, R., & Stewart, T. (2015). Big data analytics in financial statement audits. *Accounting Horizons*, 29(2), 423-429.

- Cho, S., Vasarhelyi, M. A., & Zhang, C. (2019). The forthcoming data ecosystem for business measurement and assurance. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 16(2), 1-21.
- Dai, J. (2017). Three essays on audit technology: audit 4.0, blockchain, and audit app (Doctoral dissertation, Rutgers University-Graduate School-Newark.)
- Dai, J., & Vasarhelyi, M. A. (2017). Toward blockchain-based accounting and assurance. *Journal of Information Systems*, 31(3), 5-21.
- Drescher, Daniel. (2017). *Blockchain basics*, Apress. 1st Edition.
- Finogeev, A. G., Parygin, D. S., & Finogeev, A. A. (2017). The convergence computing model for big sensor data mining and knowledge discovery. *Human-centric computing and information sciences*, 7(1), 1-16.
- FORBES, G. (2013). \$16.1 Billion Big Data Market: 2014 Predictions from IDC and IIA.
- Giannakis, M., & Louis, M. (2016). A multi-agent based system with big data processing for enhanced supply chain agility. *Journal of Enterprise Information Management*.
- IBM. (2012). the four V's of big data. Available at: <http://www.ibmbigdatahub.com/infographic/four-vs-big-data>.
- Jamalianpour, Mozaffar. (2015). Big Dara, an Emerging Paradigm in New Information Technology Field. *Bourse Magazine*. Vol. 128 and 129. PP. 24–26. (In Persian.)
- Jamalianpour, Mozaffar; Alipourfallahpasand, Ali. (2020). Exploring The Impacts of Smart Contracts on Accounting and Auditing Professions. *Journal of Accounting and Auditing Studies*. Vol. 9, Issue 35. PP. 89-102. (In Persian.)
- Jamalianpour, Mozaffar; Alipourfallahpasand, Ali. (2019). Fundamentals of IT General Controls in Blockchain Auditing. *Journal of Accounting and Auditing Studies*. 17th Iranian National Accounting Conference, Accounting and Emerging Technologies. Qom, Iran. (In Persian).
- Laney, D. (2001). 3D data management: Controlling data volume, velocity and variety. *META group research note*, 6(70), 1.
- Nakamoto, S. (2008). Bitcoin: A peer-to-peer electronic cash system. *Decentralized Business Review*, 21260.
- Rahnamay Roodposhti, F. (2012). Data Mining & Financial Fraud. *Journal of Accounting Knowledge and Management Auditing*, 1(3), 17-33. <https://www.sid.ir/en/journal/ViewPaper.aspx?id=332298>. (In Persian.)
- Saghafi, Ali; Jamalianpour, Mozaffar. (2018). Blockchain and Futute of Accountancy and Audit. *Hesabdar Professional Journal*. Vol. 314. PP. 9–15. (In Persian.)
- Saghafi, A., Javani Ghalandari, M. (2016). How Big Data will Change Financial Accounting? *Journal of Accounting and Social Interests*, 6(3), 35-50. doi: 10.22051/ijar.2016.2530. (In Persian).
- Tapscott, D., & Tapscott, A. (2016). *Blockchain revolution: how the technology behind bitcoin is changing money, business, and the world*. Penguin.

- Tysiac, K. (2018). How blockchain might affect audit and assurance. *Journal of Accountancy*, 15.
- Vasarhelyi, M.A. and Halper, F. B., 1991, the Continuous Audit of Online Systems, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10(1), 110-125 .
- Vasarhelyi, M. A., Kogan, A., & Tuttle, B. M. (2015). Big data in accounting: An overview. *Accounting Horizons*, 29(2), 381-396.
- Warren Jr, J. D., Moffitt, K. C., & Byrnes, P. (2015). How big data will change accounting. *Accounting horizons*, 29(2), 397-407.
- Zhang, J., Yang, X., & Appelbaum, D. (2015). Toward effective big data analysis in continuous auditing. *Accounting Horizons*, 29(2), 469-476.

COPYRIGHTS



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

The Characteristics of Data Ecosystem for Assurance and Determination of Business Measurement – Focusing on Big Data¹

Mozaffar Jamalianpour², Ali Alipour Fallahpasand³

Received: 2021/10/22

Accepted: 2022/03/06

Review Paper

Abstract

Purpose: The purpose of this research is to provide a comprehensive viewpoint and mechanism on areas related to data analysis in audit and assurance ecosystems such as recognition of data ecosystem and how to extract and classify data.

Methodology: Based on the library research method, previous researches have been studied and their results have been analyzed and examined.

Results: The results of this study ascertain the significance and role of Big Data in the audit and assurance environments.

Conclusion: To obtain the best use of Big Data, a distinctive ecosystem is required. The next step is to use technologies such as the Robotic Automation Process, Machine Learning, Blockchain, and Data Analytics for data extraction and analysis. The prerequisite of this is to design a harmonious system in which Big Data can be recognized, analyzed, and used on a national scale. Of course, having such a system requires an acceptable level of comprehension of the characteristics of data, methods for extraction, analysis, and available tools and techniques in this regard.

Contribution: The contribution of this study are preliminary introduction of Big Data features, data mining systems, and data analytics in auditing.

Keywords: Big Data, Blockchain, Data Analytics, Data Ecosystem, Machine Learning, Robotic Automation Process.

JEL classification: M42.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.34424.1613

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. Corresponding Author. (mozafarjamali@yahoo.com).

3. M.Sc. Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (ali.alipour.fallahpasand@gmail.com)

Identification of Factors Affecting the Implementation of Internal Audit Software in Commercial Holding¹

Mohammad Taghi Shalchi², Fatemeh Sarraf³, Ghodrat Allah Talebnia⁴

Received: 2021/10/11

Accepted: 2022/02/18

Research Paper

Abstract

Purpose: The purpose of this research is to investigate the factors affecting the implementation of internal audit software systems for better management of commercial holdings listed on the Tehran Stock Exchange.

Methodology: The methodology in this research is quantitative and survey-applied. The data collection tool was a questionnaire, and structural equations were used to analyze the data. The statistical population is 50 commercial holdings listed on the Tehran Stock Exchange.

Results: The results show that the components of public economy, the attitude of managers of commercial holdings, knowledge of human resources and mechanisms of corporate governance system are effective in implementing internal audit software in commercial holdings.

Conclusion: Due to the government's share in the economy and the direct and indirect presence in commercial holdings, the establishment of software systems in such enterprises, faces obstacles that the adoption of macro policies, planning and implementation can provide the necessary basis for the realization of this important.

Contribution: Accounting, auditing and internal auditing institutions to define, maintain and improve their role, need to acquire new skills and use the latest technologies in the profession.

Keywords: Business Holdings, Computer Auditing, Internal Audit, Software, Traditional Auditing.

JEL classification: M42, M15, L86.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.39507.1676

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (mohammad.taghi.shalchi@gmail.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. Corresponding Author. (aznyobe@yahoo.com).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (gh.talebniya@yahoo.com).

A Model for Developing Corporate Social Responsibility¹

Kazem Shamsadini², Meysam Nemati³, Mahdi Askari Shahamabad⁴

Received: 2021/09/25

Accepted: 2022/02/08

Research Paper

Abstract

Purpose: One of the issues that are rarely addressed in many companies today and is a major obstacle to achieving corporate sustainability, is the companies' focus on economic development and financial issues without regard to corporate social responsibility (CSR). Perhaps one of the reasons that companies do not pay attention to this issue, is the lack of comprehensive knowledge of the factors affecting their social responsibility, as well as the lack of a model for its development and implementation. The purpose of this paper is to identify the factors affecting CSR and provide an interpretive structural modeling (ISM) to help develop it.

Methodology: In this research, by studying previous literature, 15 factors affecting CSR were identified and approved by 7 academic experts in the field of social responsibility. Then, using the opinions of 21 experts in this field, a model was designed to develop CSR using the ISM method.

Results: The results showed that the CSR implementation model has 7 levels and the factors of stakeholder pressure, company ownership, and company size are among the most effective CSR and infrastructure factors for its implementation. Also, the factors of increasing public trust, improving financial performance, investment efficiency, and reducing stock price risk are affected in nature.

Conclusion: Since dependent factors are achieved as a result of social responsibility activities, managers and politicians must focus on other factors that cause these factors (the underlying factors of the model). Therefore, paying attention to the factors of stakeholder pressure, company ownership, and company size can greatly help develop corporate social responsibility.

Contribution: This study publishes results that illustrates the effectiveness of social responsibility in supporting sustainability and achieving sustainable performance. Therefore, it is suggested that governments and organizations focus on 7 levels of this model.

Keywords: Corporate Social Responsibility (CSR), Corporate Sustainability, Financial Sustainability, Interpretive Structural Modeling (ISM).

JEL classification: M14, Q5.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.39507.1676

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. Corresponding Author. (kshams@uk.ac.ir).

3. M.Sc. Department of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. (nemati.meysam.1371@gmail.com).

4. M.Sc. Department of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. (m.askari@aem.uk.ac.ir).

Corporate Social Responsibility and Investor Sentiment: A Simultaneous Equation System Approach¹

Mohammad Javad Zare Bahnamiri², Ahmad Nazari Shams Abad³, Niloofar Beiky⁴

Received: 2021/09/30
Accepted: 2022/02/12

Research Paper

Abstract

Purpose: The purpose of this research is to investigate the simultaneous effect of social responsibility on the company and the emotions of investors. Nowadays, moral issues and actions for economic development are focused on improving the quality of human resources on a wider scale, the community. As a result, firms plan their strategy purposes that have positive effects on the community. Some companies perform social responsibility activities to maintaining a good impression and attracting market trust.

Methodology: The period of research during 2014 and 2020 and the research sample consisted of 130 Tehran Stock Exchange. To test the research hypotheses, simultaneous equations and econometric software have been used.

Results: The results indicate a positive, significant, and simultaneous effect on investor sentences.

Conclusion: Managers recognize the expectations of investors and respond to them. This leads to a positive reaction of the capital market to the stock value of such companies. Whenever the company realizes that investors are more emotional, they move more toward social responsibility.

Contribution: Studies about the emotions of investors and responsibilities show that the present study does not have a similar sample in Iran in terms of the subject, goal, and method of measuring the emotions of investors.

Keywords: Environmental Issues, Investor Sentiment, Simultaneous Equations, Social Responsibility.

JEL classification: C31, M14, L20.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.38935.1660

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Qom University, Qom, Iran. Corresponding Author (Mj.zare@qom.ac.ir).

3. M.Sc. Department of Accounting, Qom University, Qom, Iran. (Ahmad.nazari.m@gmail.com).

4. M.Sc. Department of Accounting, Qom University, Qom, Iran. (ni.beygi@gmail.com).

A Comprehensive Model of Factors Affecting the Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements: A Multidimensional Grounded Theory and Structural Equation Modeling¹

Saeid Samimi², Younes Badavar Nahandi³, Ali Asghar Mottaghi⁴

Received: 2021/10/18

Accepted: 2022/02/19

Research Paper

Abstract

Objective: The present study seeks to explain a comprehensive model of factors affecting the expectation gap between auditors and users of financial statements by using the qualitative method of multidimensional grounded theory.

Methodology: The statistical population of the study consists of university faculties, partners of auditing firms and users of financial statements, of which 42 in-depth and semi-structured interviews and Multidimensional Grounded Theory were conducted in this regard using mixed purposive sampling. The structural equation modeling was used to measure the model validity and PLS software was used to fit the model.

Results: The factors affecting the expectation gap are individual and knowledge gap, irrational expectations and complexity of the business environment, while the grounded factors include auditors' adverse performance, inefficient standards, lack of adequate monitoring on auditors' performance and the legal gap resulting from divergence in the interpretation of laws and regulations.

Conclusion: The government and non-competitive economics and managerial and political factors had the highest impact on the expectation gap between auditors and users of financial statements with a coefficient of 0.658 and 0.601, respectively, and a wide range of users and knowledge gap between different stakeholder groups had the least impact on the expectation gap between auditors and users of financial statements with a coefficient of 0.270 and 0.394, respectively.

Keywords: Expectations Gap, Individual and Knowledge Gap, Inherent Auditor Limitations, IT Growth, Managerial and Political Factors.

JEL classification: M42

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.38918.1659

2. Ph.D. Student of Accounting, Islamic Azad University, Tabriz Branch, Tabriz, Iran. (Samimisaied@gmail.com)

3. Associate Professor of Accounting, Islamic Azad University, Tabriz Branch, Tabriz, Iran. Corresponding Author (badavamahandi@iaut.ac.ir)

4. Assistant Professor of Accounting, Islamic Azad University, Tabriz Branch, Tabriz, Iran. (aliasghar.mottaghi@iaut.ac.ir)

Identifying and Ranking Creative Accounting Indexes Using Analytic Network Process¹

Masoumeh Chahrdah Cheriki², Ghasem Blue³, Iman Raeesi Vanani⁴,
Jafar Babajani⁵, Mohammad Taghi Taghavifard⁶

Received: 2021/09/21
Accepted: 2022/02/09

Research Paper

Abstract

Purpose: The aim of this study is identifying effective indexes of using creative accounting for companies listed in Tehran Stock Exchange and also ranking those indexes.

Methodology: To achieve this aim, firstly by studying research literature, theoretical background and also expert interview, a collection of dimensions, components and indexes related creative accounting were identified and then by performing Fuzzy Delphi 15 important indexes affecting the use of creative accounting in the financial reports of companies listed on the Tehran Stock Exchange were screened.

Results: by performing the network analysis process, the weight of each of the indexes and their priority over each other were calculated.

Conclusion: Results of analytic network process show that "return on assets", "auditor tenure", "net income to sale", "working capital to total assets", and "ratio of total liabilities to equity" have the greatest effect on the use of creative accounting and other indexes are in the next priorities.

Keywords: Analytic Network Process, Creative Accounting, Creative Accounting Indexes, Financial Scandals, Fuzzy Delphi.

JEL classification: M41, G4.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.39571.1677

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (m.cheriki@gmail.com)

3. Associate Professor, Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. Corresponding Author (blue@atu.ac.ir).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (imanrv@gmail.com)

5. Professor, Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (jafar.babajani@gmail.com)

6. Professor, Department of Industrial Management, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (dr.taghavifard@gmail.com)

Provide a Model for Assessing Financial Sustainability in the Social Security Organization¹

Anvar Enaiati², Gholamreza Kordestani³, Ataollah Mohammadi
Molgharni⁴

Received: 2021/09/23

Accepted: 2022/03/06

Research Paper

Abstract

Purpose: The social security system is considered as a basic prerequisite for economic, social and cultural development in any country and a lever with the importance of establishing social justice in the world's civil societies. Due to the high importance of the issue of financial sustainability assessment in the social security organization, this study aims to identify the factors affecting the financial sustainability of the country's social security organization and introduce strategies to improve the financial sustainability of the organization.

Methodology: Using the grounded theory method, through interviews with 19 experts by snowball sampling method, reviewing the research literature and consulting with experts, interview questions were designed as semi-structured interviews and data were collected.

Results: Findings show that demographic factors, employment level, coercive accidents, economic sanctions, resistance to controls, support ratio, human capital and insurance policies are considered as factors determining the financial sustainability of the social security organization. Political-economic factors, cultural contexts and insurance policy, and resource-expenditure management, appointment of managers, investment security, and government debt accumulation also affect an organization's financial sustainability. Actuarial calculations, regulatory system, multi-layered social security system, business environment, pension system reform, reform and improvement of financing systems, investment management, segregation of duties of the protection-insurance system, information system integration and implementation of government obligations as strategies affect the financial sustainability of the Social Security Organization. Financial stability of the social security organization improves the social welfare.

Conclusion: Based on the research results, it can be said that in order to achieve financial stability, the social security organization needs actuarial calculations, regulatory system, multi-layered social security system, business environment, pension system reform, financing system improvement, investment management, segregation of duties of the protection-insurance system and integration of the information system and the implementation of the government's obligations.

Contribution: Given the limited research that has been done in this field, this research provides a way to achieve financial sustainability scientifically and improving managers' decisions. The results of this study also expand the accounting literature in the field of financial sustainability and social security organization.

Keywords: Assessing Financial Sustainability, Financial Stability, Financial Stability Model, Social Security Organization.

JEL classification: Q56, H55.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.40183.1696

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran. (anvar.enaiati@gmail.com).

3. Professor, Department of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. Corresponding Author. (kordestani@soc.ikiu.ac.ir).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Sanandaj Branch, Islamic Azad University, Sanandaj, Iran. (ata.mm@iausdj.ac.ir).

Table of content

Provide a Model for Assessing Financial Sustainability in the Social Security Organization..... 1

Anvar Enaiati, Gholamreza Kordestani, Ataollah Mohammadi Molgharni

Identifying and Ranking Creative Accounting Indexes Using Analytic Network Process.....35

Masoumeh Chahrdah Cheriki, Ghasem Blue, Iman Raeesi Vanani, Jafar Babajani, Mohammad Taghi Taghavifard

A Comprehensive Model of Factors Affecting the Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements: A Multidimensional Grounded Theory and Structural Equation Modeling57

Saeid Samimi, Younes Badavar Nahandi, Ali Asghar Mottaghi

Corporate Social Responsibility and Investor Sentiment: A Simultaneous Equation System Approach 91

Mohammad Javad Zare Bahnamiri, Ahmad Nazari Shams Abad, Niloofar Beiky

A Model for Developing Corporate Social Responsibility 115

Kazem Shamsadini, Meysam Nemati, Mahdi Askari Shahamabad

Identification of Factors Affecting the Implementation of Internal Audit Software in Commercial Holding157

Mohammad Taghi Shalchi, Fatemeh Sarraf, Ghodrat Allah Talebnia

The Characteristics of Data Ecosystem for Assurance and Determination of Business Measurement – Focusing on Big Data ... 175

Mozaffar Jamalianpour, Ali Alipour Fallahpasand

IN THE NAME OF GOD

Quarterly Journal of Accounting, and Society Interests

Spring 2022, Volume 12, Issue Number 1, Number 44

<p>Journal of</p> <p><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>
---	--