

به نام خدا

فصلنامه پژوهش حسابداری و منافع اجتماعی «نشریه علمی»

سال سیزدهم، شماره ۲ (پیاپی ۴۹)، تابستان ۱۴۰۲

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 ملانطری، دانشیار دانشگاه الزهرا (س)

سعید همایون، دانشیار دانشگاه گاول

حسن یزدی فر، استاد دانشگاه سالفورد

مدیر اجرایی: فاطمه مغربی

ویراستار ادبی: ماندانا طاهری

ویراستار انگلیسی: علی رضایی

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 می رسد.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

راهنمای کلی نگارش مقاله

مقاله‌های ارسال شده پس از دوری تخصصی و در صورت تأیید هیئت تحریریه، به‌چاپ می‌رسد. از تملی استان 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 توافقتی 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، حروف‌چینی و فایل اصلی مقاله و فایل بدون نام نویسنده از طریق سامانه‌ی دریافت مقاله‌ها www.jaacsi.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 دوسطر توضیح داده می‌شود. پس از آن روش پژوهش که شامل جامعه، نمونه، روش 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):

طبقه بندی موضوعی (B ZAR 8 Bold): نحوه‌ی استفاده از آن در پایگاه اینترنتی زیر قابل دسترسی است www.acaweb.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.

- در پژوهش‌های کیفی ارائه اهداف پژوهش الزامی است.

- متن اصلی مقاله به صورت تک ستونی با قلم (فونت) ۱۲ بی زر (B ZAR 12 Regular) تک فاصله (Single Space) تهیه شود. خط اول همه پاراگراف‌ها باید دارای تورفتگی به اندازه ۰/۵ سانتیمتر باشد.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

- 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 پراکنده‌ها 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 (۱)) استفاده شوند. از بکاربردن (۱) و (۰) به جای ممیز خودداری کنید.

- روش شناسی پژوهش

این قسمت از یک مقاله پژوهشی شامل توضیح در مورد نوع پژوهش (هم از جهت هدف در نظر گرفته شده برای پژوهش و هم از نظر روش انجام پژوهش)، جامعه و نمونه و روش نمونه‌گیری، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل، مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف عملیاتی متغیرها و روشن نمودن میزان 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.

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

- فهرست منابع

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

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

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

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

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

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

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

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

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

- فهرست منابع نیازمند شماره گذاری نمی‌باشد. چنانچه بیش از یک عنوان از یک یا چند نویسنده مورد استناد قرار گرفته باشد، علاوه بر رعایت ترتیب حروف الفبا، ترتیب سال انتشار نیز رعایت شود؛ به این صورت که کتاب یا مقاله ای که زودتر (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.

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 متغیر، یک ستون می‌تواند به نمادهای مورد استفاده برای متغیر به زبان انگلیسی

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

به گونه ای که در معادله ها و مدل ها استفاده شده اختصاص یابد. عناوین ستون ها در نگاره ها، به صورت وسط چین بوده و سطر اول هر نگاره که شامل عناوین ستون هاست 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 نمرئی (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:

| عناوین | 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 بصورت 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 می‌کنند بزنمی‌گرداند * 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 نقش فناوری‌های نوظهور در سیستم اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی ۱
مریم شیخی، رضوان حجازی، مجید زنجیردار
- شناسایی تکنیک‌های بررسی حسابداری فضایی: کاربرست فراترکیب ۳۱
اکرم تفتیان، رسول دوازده‌امامی
- عملکرد پایداری شرکتی و ریسک سیستماتیک ۶۱
سید علی حسینی، فارهه ابراهیمی
- تاثیر سن شرکت‌ها و منابع نامشهود بر رابطه بین جهت‌گیری کارآفرینی و عملکرد شرکت‌های شهرک صنعتی مشهد ۷۹
امین یوسفی قاسم خیلی، زهره عارف منش، مهدی ناظمی اردکانی، محمد مهدی بزرگ
- حسابرسی فناوری اطلاعات: فرصت یا ضرورت ۱۰۹
یحیی شیری، مهدی مهدوی خو
- چالش‌ها، انگیزه‌ها و فرصت‌های صنعت بورس ایران به جهت گزارشگری پایداری و پایداری رویه‌ها ۱۲۷
شیمای احمدی و علی رحمانی
- طراحی الگوی حسابداری مدنی: فرآیند بازنمایی سیستمی ۱۶۹
محمدعلی پرویشی، میثم عرب‌زاده، مهدی صفری گرایلی، حسن قدرتی



ارائه الگوی نقش فناوری‌های نوظهور در سیستم اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی^۱

مریم شیخی^۲، رضوان حجازی^۳، مجید زنجیردار^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۲۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۳۱

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: پژوهش حاضر در تلاش است، الگوی جامع از نقش فناوری‌های نوظهور در سیستم اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی تبیین و ارائه نماید. **روش:** مدل پژوهش، بر اساس استراتژی نظریه داده بنیاد چندوجهی ارائه شد. داده‌های تجربی با انجام ۱۴ مصاحبه نیمه ساختار یافته با متخصصان فناوری اطلاعات، اساتید دانشگاهی و جامعه حسابداران و حسابرسیان مستقل و باتجربه، به روش نمونه‌گیری نظری جمع‌آوری شد و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار مکس کیودی‌ای ۲۰۱۰، استفاده شده است. **یافته‌ها:** در الگوی ارائه شده، ۳ مقوله اصلی علی شامل سازه فردی، سازه سازمانی، سازه محیطی و ۳ مقوله اصلی شرایط زمینه‌ای شامل کاربست فناوری و ارتقای زیربنایها و بهبود سیستم اطلاعات حسابداری و ۴ مقوله راهبردها و همچنین، ۲ مقوله اصلی برای پیامدها، شامل پیامد مثبت و منفی مرتبط با پدیده اصلی پژوهش، شناسایی شد. **نتیجه‌گیری:** نتایج کلی پژوهش، حاکی از اهمیت استفاده از فناوری‌های نوین منطبق با سیستم‌های اطلاعات حسابداری و حمایت نهاد‌های ناظر و پشتیبانی مدیریت از فرایند استقرار می‌باشد. با تأکید بر پیامدهای مثبت فناوری‌ها، زمینه برای از بین بردن عوامل بازدارنده و کاهش پیامدهای منفی فراهم شود. **دانش افزایی:** الگوی طراحی شده حاصل دیدگاه خبرگان مختلف، مبانی نظری جدیدی را به ادبیات این حوزه می‌افزاید که از طریق آن جامعه هدف نیازمندی‌های خود را تشخیص داده و با اتخاذ استراتژی‌های راهبردی، در صدد کاهش موانع و محدودیت‌ها پیاده‌سازی و توسعه استفاده از فناوری برمی‌آیند.

واژه‌های کلیدی: سیستم‌های اطلاعات حسابداری، فناوری‌های نوظهور، گزارشگری مالی.

طبقه بندی موضوعی: M41.M15 O33

DOI: 10.22051/JAASCI.2023.43186.1764

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران. (sheikhi.ma.1400@gmail.com).
۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی، دانشگاه الزهرا، تهران، ایران. استاد مدعو، گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران. (نویسنده مسئول). (hejazi33@gmail.com).
۳. دانشیار، گروه مهندسی مالی، دانشکده مدیریت، واحد اراک، دانشگاه آزاد اسلامی، اراک، ایران. (zanjirdar08@gmail.com).

مقدمه

سیستم اطلاعات حسابداری مسئول جمع‌آوری، ذخیره و پردازش داده‌های مالی و حسابداری است که برای تصمیم‌گیری مدیریت داخلی استفاده می‌شود و بر تراکنش‌های مالی و غیرمالی تأکید دارد (رامنی^۱، ۲۰۱۸). اساساً تابع هدف و مبنای حسابداری تغییر نکرده است. در اصل هدف "ارائه اطلاعات در مورد عملکرد اقتصادی یک واحد تجاری" است که با شناسایی، ثبت، پردازش، ذخیره، خلاصه و گزارش رویدادهای مختلف سازمان به دست می‌آید. با این حال، با تغییرات تکنولوژی، حسابداری به چیزی فراتر از ثبت، خلاصه کردن و گزارش تراکنش‌های مالی تبدیل شده است (مینوسکی و همکاران^۲، ۲۰۲۰) و سیستم حسابداری مبتنی بر فناوری اطلاعات، برای ارائه اطلاعات در مورد عملکرد و فرآیندهای یک واحد تجاری برای سرمایه‌گذاران و مدیران به یک ضرورت تبدیل گشته است (الکفاجی و همکاران^۳، ۲۰۲۳). به همین دلیل در سال‌های اخیر تحقیقاتی جدیدی پیرامون کاربرد فناوری‌های نوظهور برای توابع حسابداری و اینکه چگونه می‌توان آنها را با سیستم‌ها و شیوه‌های حسابداری موجود همسو و ادغام کرد، انجام شده است. این مطالعات بر نقش سیستم‌های اطلاعات حسابداری در تقویت سیستم‌های کنترل مدیریت تأکید کرده‌اند و عواملی مانند تجزیه و تحلیل سیستم، طراحی سیستم، پذیرش و پیاده‌سازی را مورد توجه قرار داده‌اند (دویدی و همکاران^۴، ۲۰۲۱). همزمان با تحول دیجیتالی در عصر انقلاب صنعتی چهارم، فناوری‌های نوظهوری مانند، محاسبات ابری^۵، کلان داده^۶، اینترنت اشیا^۷، هوش مصنوعی^۸ و بلاکچین در حرفه حسابداری شکل گرفته است که امکان جمع‌آوری و پردازش حجم عظیمی از داده‌ها را فراهم کرده است (اسپنس، توه^۹، ۲۰۲۱: ۱۰۳). هیچ تعریف جامع و واحدی از فناوری‌های نوظهور وجود ندارد، اما به طور کلی فناوری‌های نوظهور به فناوری‌های جدیدی اطلاق می‌شود که به طور چشمگیری در حال

-
1. Romney
 2. Minovski et al
 3. Alkafaji et al
 4. Dwivedi et al
 5. Cloud Computing
 6. big data
 7. Internet of Things
 8. Artificial intelligence
 9. Spence, Toh

پیشرفت هستند و در بازارهای رقابتی از دیجیتال‌سازی و ارتباطات بهره می‌برند (تیلور و همکاران^۱، ۲۰۱۸: ۹۸). فناوری‌های نوین تأثیر عمده‌ای بر سیستم اطلاعاتی حسابداری شرکت و کارایی آن دارد. به همین جهت، توسعه سیستم اطلاعات حسابداری تا حد زیادی همزمان با توسعه مداوم فناوری‌های نوظهور است. اخیراً محققان زیادی سعی کرده‌اند تا عوامل مهم در پذیرش و استفاده از فناوری‌های نوینی مثل هوش مصنوعی، اینترنت اشیا، بلاکچین، رایانش ابری، کلان داده‌ها، را درک و چالش‌ها و فرصت‌های آنها را بررسی نمایند. برای مثال در برخی تحقیقات به موضوعاتی مانند ارزیابی رفتار کاربران در پذیرش فناوری‌ها (ورزار و همکاران^۲، ۲۰۲۲)، بررسی عوامل فردی و محیطی بر پذیرش نرم‌افزار حسابداری مبتنی بر ابر، (آنگسوات و همکاران^۳، ۲۰۲۳)، نقش عوامل حاکمیتی و محیطی در پذیرش فناوری‌ها (الکاران و همکاران^۴، ۲۰۲۲)، دانش فنی و آمادگی حسابداران در پذیرش فناوری‌ها (طیب و همکاران^۵، ۲۰۲۲)، بلاک‌چین و سیستم‌های اطلاعات حسابداری (فولاناوورویز^۶، ۲۰۲۲)، تاثیر اینترنت اشیا بر گزارشگری (ولنتنتی و مونوز^۷، ۲۰۲۱)، عوامل شخصیتی و اجتماعی (رایلی و همکاران^۸، ۲۰۲۲)، توانمندسازها و بازدارنده‌ها (پردانا و همکاران^۹، ۲۰۲۲)، پرداخته شده است، اما استفاده از این فناوری در سیستم اطلاعات حسابداری، بدون محدودیت و چالش نیز نمی‌باشد. استفاده هدفمند و قابل توجه از سیستم‌های مبتنی بر فناوری‌های نوظهور بر انتخاب ساختار و ویژگی‌های مناسب سیستم اطلاعات حسابداری تأثیر دارد. بنابراین، شناسایی نیازهای سازمانی، محدودیت‌ها و عوامل بازدارنده در حوزه فناوری‌های نوظهور و عناصری که سازمان‌ها و کاربران را به رد یا پذیرش این فناوری‌ها الزام می‌نماید، مهم و ضروری است. در این زمینه تحقیقات نشان داده‌اند که بسیاری از عوامل اجتماعی، فرهنگی، سازمانی، قانونی

-
1. Taylor et al
 2. Värzaru et al
 3. Angswat et al
 4. Alkaraan
 5. Taib et al
 6. Fullana & Ruiz
 7. Valentinetti & Muñoz
 8. Riley et al
 9. Perdana et al

می‌تواند پذیرش فناوری‌های نوین جهت گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهند (مک گالینک و همکاران، ۲۰۱۹). متناسب با ضرورت شناسایی این عوامل، در کشورهای مختلف و متناسب با محیط اقتصادی، تکنولوژیکی، سیاسی خود، پژوهش‌های مختلفی انجام شده است. برخی از تحقیقات موجود در این زمینه تنها بر پیامدهای مثبت این فناوری تأکید داشته‌اند و برخی دیگر نیز موانع موجود در این زمینه را بررسی کرده‌اند؛ و اینکه در یک حوزه خاص مانند حسابرسی، مدیریت مالی، حسابداری مدیریت و... تمرکز داشته‌اند، اما، تاکنون پژوهشی جامع با هدف ارائه الگوی نقش فناوری‌های نوظهور در سیستم اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی انجام نشده است. به‌طور خاص در کشورهای در حال توسعه‌ای مانند ایران به دلیل پیوند کمتر با جامعه حسابداری جهانی و همچنین، وجود محدودیت‌های بیشتر به‌خصوص از لحاظ امنیتی، قانونی، تکنولوژیکی و... احتمالاً استفاده از این فناوری‌های نوین با چالش بیشتری مواجه است. عدم شناخت دقیق مسئله با توجه به رشد اجتناب‌ناپذیر این فناوری‌های نوین و اثبات پیامدهای مثبت آن علی‌رغم وجود محدودیت‌ها نیز موجب انفعال در برابر این تحولات می‌شود. در بسیاری تحقیقات هنگام مواجهه با چنین خلأ بزرگی و برای پرده برداشتن از پدیده‌هایی که کمتر شناخته شده است، روش کیفی داده بنیاد چندوجهی^۱ می‌تواند در درک بهتر موضوع و شناخت تمامی ابعاد موجود مؤثر باشد. بر این اساس در این پژوهش با استفاده از روش داده بنیاد چندوجهی و مرور کامل ادبیات در این حوزه و همچنین، با بهره‌گیری از نظرات طیف وسیعی از خبرگان دانشگاهی و متخصصین حوزه فناوری، به بررسی این سؤال پرداخته می‌شود که مؤلفه‌های مؤثر مدل فناوری‌های نوظهور در سیستم اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی کدامند؟ نتایج این پژوهش می‌تواند به جامعه هدف کمک کند تا نیازمندی‌های خود را تشخیص داده و با اتخاذ استراتژی‌های راهبردی درصدد کاهش موانع و محدودیت‌ها پیاده‌سازی و استفاده از فناوری‌ها برآید. بر این اساس، در ادامه به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش پرداخته شده و بر اساس آن سوال اصلی پژوهش بیان گردیده است. در بخش‌های بعدی، به تبیین و تشریح روش و یافته‌ها، پرداخته شده است و در بخش آخر، نیز نتیجه‌گیری و پیشنهادات پژوهش بیان شده است.

1. McCallig, et al
2. Multi-grounded

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

امروزه نیاز اساسی به مطالعات به‌روز برای بررسی تأثیر فناوری، پایداری و تنوع بر رویه‌های حسابداری وجود دارد. تشدید مسائل زیست‌محیطی، عدم قطعیت سیاست اقتصادی و کاهش عدالت و در نتیجه توانایی حسابداری در انطباق با این تغییرات، مهم‌ترین چالش‌های پیش‌روی حرفه حسابداری است. این چالش‌ها همچنین، مسائل قابل‌پیش‌بینی را ایجاد نموده‌اند که حسابداران در آینده باید به آنها نیز پردازند (گوتری و پارکر^۱، ۲۰۱۶). در واقع، حسابداران تنها در صورتی که فراتر از توانایی‌های سنتی خود عمل کنند و اهمیت فناوری‌های نوین را درک کنند، می‌توانند در برخورد با چنین چالش‌هایی موفق باشند. همان‌طور که به‌طور خلاصه اشاره شد، در حوزه فناوری‌های نوین در مورد پیامدها و چالش‌های آن در حسابداری تحقیقاتی انجام شده است. به‌عنوان مثال، زمانکوا^۲ (۲۰۱۹) و محمود و همکاران (۲۰۱۹) اظهار داشتند که طراحی و تجزیه و تحلیل سیستم اطلاعات حسابداری مبتنی بر فناوری چالش‌برانگیز است، به‌ویژه در بحث سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی^۳، پیچیده‌تر نیز هستند، زیرا آنها جهت پاسخگویی به نیازهای متعدد، مستلزم ادغام با بسیاری از برنامه‌های تجاری هستند (پتراتوس و فاسیا^۴، ۲۰۱۹).

هیوونن^۵ (۲۰۰۳) نشان داد که سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی استفاده از تکنیک‌های پیشرفته حسابداری مدیریتی مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت^۶ و کارت امتیازی متوازن، را افزایش می‌دهد. ژانگ و همکاران^۷ (۲۰۲۰) بیان کردند نتیجه ادغام عمیق فناوری‌های نوظهور مانند مهندسی مجدد روش‌های حسابداری، کاهش خطاها و تحریفات، بهبود کارایی، ارتقاء حسابداری و تحول ساختارهای شغلی است و این در حالی است که شرکت‌ها ساختار امنیت داده‌های خود را ارتقا دهند و نهادهای نظارتی نیز مقررات مربوط به جرائم مرتبط را تقویت و اجرا کنند. جکسون و همکاران^۸ (۲۰۲۲) معتقدند که برای پیاده‌سازی «سیستم‌های حسابرسی مبتنی بر هوش مصنوعی» در شرکت‌های

-
1. Guthrie, and Parker
 2. zemánková
 3. Enterprise resource planning
 4. Petratos, Faccia
 5. Hyvönen
 6. Activity-Based Costing System
 7. Zhang et al
 8. Jackson et al

حسابداری، دگردیسی در مدیران، استخدام متخصصان فنی و ارائه آموزش تحلیل داده‌های به کارمندان آنها بسیار مهم است. محمودآبادی و همکاران (۱۳۹۱) براساس دیدگاه زیرهونگ و همکاران^۱ (۱۹۹۷) نشان دادند استفاده بیشتر از فناوری، منجر به تغییر بیشتر در گزارشگری مالی می‌شود، اما ممکن است این مورد نیز مدنظر باشد که تغییر در گزارشگری مالی منجر به استفاده بیشتر از فناوری شود. در گذشته فناوری به‌عنوان عامل تغییر عمل می‌کرد و در حال حاضر فناوری عامل تسهیل تغییر است. با این حال، هر دو نقش فناوری مهم هستند. مک کالینگ و همکاران (۲۰۱۹) بیان داشتند فناوری بلاک چین می‌تواند سیستم گزارشگری صادقانه اطلاعات مالی را ارتقا دهد گزارشگری صادقانه می‌تواند توسط حسابرسان برای حمایت از افکار حسابرسانه آنها و یا سهامدارانی که نیاز به اطلاعات معتبر از یک موسسه دارند، مورد استفاده قرار بگیرد.

علاوه بر این موارد، پژوهش‌های دیگری با هدف شناخت و بررسی مزایای فناوری‌های نوین در حوزه سیستم‌های اطلاعاتی انجام شده است. مطالعات موجود در این زمینه پراکنده بوده و یا عمدتاً با هدف پذیرش یک فناوری خاص (به‌عنوان مثال، بلاکچین یا اینترنت اشیا) و یا اثرگذاری آن انجام شده است. نکته مورد توجه این است که پذیرش و کاربست این فناوری رانمی‌توان تنها به یک تئوری خاص (مانند تئوری پذیرش فناوری، تئوری اشاعه نوآوری، تئوری انتظارو...) توجیه کرد و طیف وسیعی از عوامل مداخله‌گر، زمینه‌ای و علی در این زمینه وجود دارند که هر کدام از آنها می‌تواند منجر به ایجاد محدودیت‌ها و یا پیامدهای مثبت و یا منفی شود. در جدول (۱) خلاصه‌ای از پژوهش‌های محققین در خصوص موضوع پژوهش ارائه شده است:

جدول ۱. خلاصه‌ای از پژوهش‌های انجام شده مرتبط با موضوع پژوهش

| محقق | سال | موضوع | روش | نتیجه |
|-----------------|------|--|-----------------|---|
| شالچی و همکاران | ۱۴۰۱ | تأثیر فناوری و سیستم‌های اطلاعاتی بر پیاده‌سازی نرم‌افزار حسابداری داخلی در هلدینگ‌های تجاری | کمی پرسشنامه | مؤلفه‌های اقتصاد دولتی، نگرش مدیران، دانش منابع انسانی و اصول نظام راهبری شرکتی در پیاده‌سازی نرم‌افزارهای حسابداری داخلی مؤثر هستند. |

| محقق | سال | موضوع | روش | نتیجه |
|--------------------------|------|--|------------------------|--|
| فرهمند و همکاران | ۱۴۰۰ | عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری‌های اینترنت اشیا در کسب‌وکار هوشمند TAM بر اساس رویکرد نظریه داده بنیاد | کیفی گردد | متغیرهای زیرساختی، مدیریتی، فناوری، آموزشی و فرهنگی و اجتماعی در پذیرش خدمات الکترونیک، نقشی مهم دارند. اولویت‌ها به ترتیب قوانین و مقررات دولتی (۰/۵۵۲)، بعد مالی (۰/۵۰۴) و بعد اجتماعی/ فرهنگی (۰/۴۱۹) بودند. |
| برهانی و همکاران | ۱۴۰۰ | تعیین نقش حسابداران، شناسایی چالش و ضعف‌های فناوری زنجیره بلوکی در مدل پذیرش فناوری | ترکیبی (کیفی و کمی) | عامل اصلی پذیرش فناوری‌های نوین، سودمندی ادراک‌شده است که بر خصوصیات کیفی اطلاعات و افزایش ویژگی کیفی اطلاعات تأثیر مثبت دارد. |
| برزگر خاندوزی و همکاران | ۱۳۹۹ | شناسایی عوامل محیطی و انسانی مؤثر بر پذیرش حسابداری ابری | کیفی کمی | خلاقیت و نوآوری، ریسک‌پذیری مدیران، وجود تیم حرفه‌ای در دسترس، ساختار مالکیت، حضور در بازارهای جهانی، هزینه پیاده‌سازی، حجم کار، فشارهای خارجی، مهارت فردی، وجود الگوی پیاده‌سازی، حمایت مدیران، مزایای مالی بکارگیری حسابداری ابری، سهولت درک، توان انطباق حسابداری ابری و احساس نیاز از عوامل پذیرش بیان شده است. |
| قشقای و مشایخ | ۱۳۹۸ | تدوین مدل بلوغ فرایندپذیری و فناوری اطلاعات در واحد حسابداری | کیفی تحلیل تم | یافته‌ها نشان داد که با در نظر گرفتن ۵ سطح مدل بلوغ فناوری در سازمان‌ها که شامل (۱) نرم‌افزارهای حسابداری، (۲) راهکارهای نرم‌افزاری مالی و بازرگانی، (۳) راهکارهای نرم‌افزاری یکپارچه، (۴) راهکارهای مبتنی بر نگرش ERP و (۵) راهکارهای نرم‌افزاری مبتنی بر هوش مصنوعی است. در این مدل هر چه سطح بلوغ فرایندپذیری و فناوری اطلاعات در واحدهای حسابداری بالاتر باشد، اطلاعات ارائه شده توسط این واحد نیز به نحو بهتری می‌تواند نیازهای اطلاعاتی مدیران سازمان و استفاده‌کنندگان برون سازمانی را تامین نماید. |
| امینی مهر و نبوی | ۱۳۹۶ | بررسی اثرات بکارگیری زبان گزارشگری مالی قابل توسعه (XBRL) بر گزارشگری مالی | کمی پرسشنامه | (XBRL) باعث بالا بردن قدرت برنامه‌ریزی مدیران و سرعت انجام کارها، دسترسی سریع به اطلاعات و کاهش هزینه نهایی گزارش‌های مالی می‌گردد. |
| عرب مازار یزدی و همکاران | ۱۳۹۰ | همسوسازی فناوری اطلاعات و کسب‌وکار: مفاهیم، اندازه‌گیری و چالش‌ها | پیمایشی | در اکثر شرکت‌ها، فناوری اطلاعات با استراتژی کسب‌وکار همسو نیست و همسویی بین نیازهای کسب‌وکار و توانمندی‌های فناوری اطلاعات، نگرانی‌هایی را به دنبال دارد. |

| محقق | سال | موضوع | روش | نتیجه |
|--|------|---|---------------|---|
| قربانی و همکاران | ۱۳۹۲ | عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری اطلاعات در ایران | فرا ترکیب | توانمندسازی کارکنان، وسعت بکارگیری فناوری، درک از سهولت استفاده و درک از سودمندی بهتر، بیشترین تأثیر را بر پذیرش فناوری اطلاعات در سازمان‌های ایرانی داشته‌اند. |
| آستوتی ^۱ و آگوستین ^۱ | ۲۰۲۲ | تأثیر فناوری و چابکی بر عملکرد شرکت با سیستم حسابداری مدیریت به‌عنوان میانجی | تحلیلی توصیفی | فناوری دیجیتال و سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری با واسطه چابکی مورد استفاده مدیریت بر موفقیت سازمان تأثیر مثبت دارد. |
| باگوس، یادنیانا ^۲ | ۲۰۲۱ | تأثیر اثربخشی سیستم اطلاعاتی، توانایی تکنیک کاربر و استفاده از فناوری بر عملکرد کارکنان | کمی | اثربخشی سیستم اطلاعات حسابداری، فنی بودن کاربران SIA و استفاده از فناوری اطلاعات تأثیر مثبتی بر عملکرد کارکنان دارد. |
| فنگ و همکاران ^۳ | ۲۰۲۱ | سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی و کیفیت گزارش دهی XBRL | کمی | سیستم‌های ERP کیفیت گزارش دهی XBRL را بهبود می‌بخشد. علاوه بر این ERP می‌تواند اثر منفی طبقه‌بندی‌های توسعه را بر کیفیت گزارش دهی XBRL کاهش دهد. |
| بونسون بدنروف ^۴ | ۲۰۱۹ | بلاک‌چین و پیامد آن در حسابداری و حسابرسی | مروری | نتایج، چالش‌های مقیاس‌پذیری، انعطاف‌پذیری، طراحی مناسب و امنیت سایبری را نشان می‌دهد و برای ادغام کامل فناوری بلاک‌چین در یک اکوسیستم حسابداری واقعی، توافقی بین حسابداران، حسابرسان و سایر احزاب نیاز است. |
| سریاما ^۵ | ۲۰۱۷ | فناوری اطلاعات و سیستم‌های اطلاعاتی و کیفیت گزارشگری مالی | مرور مقالات | فناوری اطلاعات از منظر عملکرد، تهیه، پردازش، ارائه و اطلاعات حسابداری تأثیر بسزایی در سیستم اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی در ارائه اطلاعات به‌موقع دارد. |
| داندانگوک بیرو ^۶ | ۲۰۱۴ | فن آوری اطلاعات و سیستم اطلاعات حسابداری در صنعت بانکداری نیجریه | کمی | عناصر سیستم اطلاعات حسابداری (افراد، داده‌ها و کنترل‌های داخلی) تأثیر مثبتی بر ارتباط اطلاعات مالی دارد. |
| زژونگ و همکاران | ۱۹۹۷ | رابطه بین فناوری اطلاعات و گزارشگری مالی شرکت | کمی | فناوری‌ها، نگرانی‌هایی در مورد عدم تقارن اطلاعاتی و خطر اخلاقی، انتخاب نامطلوب هم به دنبال دارد که استفاده از فناوری ممکن است به این پیچیدگی هم بیفزاید. |

1. Astuti & Augustine
2. Bagus et al
3. Feng et al
4. Bonsón and Bednárová
5. Siryama
6. Dandago & Rufai

سؤال پژوهش

ابعاد ومؤلفه‌های نقش فناوری‌های نوظهور در سیستم اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی کدامند؟

سؤال فرعی

۱- عوامل علی، زمینه‌ای و مداخله‌ای در پیاده‌سازی فناوری‌های نوظهور در سیستم اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی چیست؟

۲- راهبردهای پذیرش فناوری‌های نوظهور در سیستم اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی کدامند؟

۳- پیامدهای مدل پذیرش فناوری‌های نوظهور در سیستم اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی کدامند؟

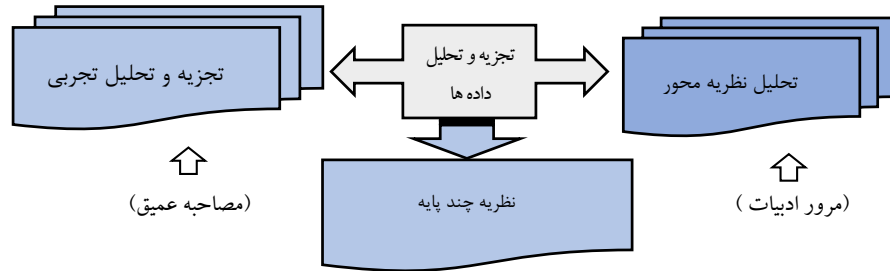
۴- چه الگویی برای نقش فناوری‌های نوظهور در سیستم اطلاعات حسابداری و گزارشگری می‌توان ارائه داد؟

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش جزء تحقیقات توسعه‌ای و توصیفی و به لحاظ اجرا میدانی است و روش توصیفی آن (کیفی استقرایی) می‌باشد. این روش به شکل اکتشافی و برای آشکارسازی معانی که اشخاص به تجربه‌های خود می‌دهند بکار گرفته می‌شود. به این دلیل که نظریه‌های موجود به تبیین چنین فرایندی نپرداخته‌اند که می‌توان با تعامل خبرگان و افراد دارای تجربه در محیط کار، عناصر کلیدی (مفاهیم، مقوله‌ها...) را مشخص و یک نظریه را تبیین و صورت‌بندی کرد (فراستخواه، ۱۳۹۵). روش پژوهش داده‌بنیان چندوجهی (مولتی‌گرندد) است. این روش توسط گلدکهل و کرونهولم^۱ (۲۰۱۰) معرفی شد که توسعه یافته نظریه اشتراوس و گلنزر (۱۹۶۷) می‌باشد. به این طریق که پژوهشگر نظریه به دست آمده از روش نظریه بنیان را تکمیل کرده تا آن نظریه هم از جهت تجربی (رویکرد استقرایی) (روش نمونه‌گیری نظری) و هم از جهت نظری (رویکرد قیاسی) (مقایسه با نظریه‌های قبلی) به اشباع

1. Goldkuhl & Cronholm

یا به چالش کشیده شود. علت انتخاب این روش با توجه به موضوع پژوهش، استفاده از داده‌های نظری پیشین است که ممکن است با کمک به پژوهشگر جهت توجیه یا توسعه داده بنیان تجربی، شواهدی فراهم کند که برای غنی‌تر شدن نظریه مفید باشد. نمای کلی این روش در شکل (۱) نشان داده شده است:



شکل ۱. نظریه چندوجهی؛ (منبع گلدکهل و کرونهولم، ۲۰۱۰)

مراحل انجام روش پژوهش

در مرحله اول مرور ادبیات پژوهش، انجام شده است. سپس، در مرحله دوم، مصاحبه با افراد با تجربه در حوزه پژوهش و تحلیل داده‌ها و خلق نظریه انجام شده است که دربرگیرنده چهار گام است؛ گام اول، کدگذاری استقرایی یا کدگذاری باز است. گام دوم، استخراج و اصلاح مفاهیم از روش جدول راهنمای ارتباط شرطی هاوول واسکات^۱ (۲۰۰۸) است. گام سوم: کدگذاری الگویی یا کدگذاری محوری (مشخص کردن مقوله اصلی و ارتباط بین مؤلفه‌های کشف شده) است. گام سوم، پارادیم سه وجهی اشتراوس و کوربین (۱۹۹۸) شامل شرایط، عمل و عکس‌العمل و پیامد از جمله: پدیده، زمینه، مفاهیم علی، مداخله‌گر، راهکار و پیامد است (حجازی و فرودی، ۱۳۹۹؛ نصر و همکاران، ۱۳۹۸). گام چهارم، تلخیص نظریه و در نهایت، گام پنجم، مرحله نهایی ارائه مدل است. در مرحله سوم شفاف‌سازی بر مبنای داده‌ها که شامل انطباق نظری، تأیید اعتبار داده‌های تجربی به صورت شفاف و ارزیابی انسجام نظری داده‌ها می‌باشد.

1. Howell Wascott

روش‌های گردآوری شواهد و ساخت داده‌ها و نمونه

در این پژوهش داده‌ها از دو مرجع شامل مرور ادبیات نظری و منابع (پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر مانند مصاحبه) جمع‌آوری شده است. برای غنای پژوهش تلاش شد تا با افرادی که دارای تجربه و سابقه در این حوزه هستند با استفاده از تکنیک گلوله برفی مصاحبه صورت گیرد. جامعه آماری شامل اساتید دانشگاهی، متخصصین حوزه IT با فعالیت در حوزه طراحی نرم‌افزارهای مالی و حسابداران رسمی و حسابرسان مستقل ایران بود. در مجموع پس از ۱۴ مصاحبه با خبرگان داده‌ها به اشباع رسید. همچنین، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار مکس کیودا نسخه ۱۰ استفاده شد. دوره زمانی پژوهش سال‌های ۱۴۰۱ و ۱۴۰۲ است. در جدول (۲) ویژگی‌های جمعیت‌شناختی خبرگانی که با آنها مصاحبه شد، ارائه گردیده است.

جدول ۲. مشخصات مشارکت‌کنندگان

| ردیف | جنسیت | سابقه | مدرک تحصیلی | حوزه تخصصی و کاری |
|------|-------|-------|---------------|--|
| ۱ | مرد | ۲۷ | دکتری | حسابداری و حسابداری، استاد دانشگاه |
| ۲ | مرد | ۳۰ | دکتری | حسابداری و سیستم‌های اطلاعاتی، استاد دانشگاه |
| ۳ | مرد | ۱۵ | دکتری | حسابرس مستقل |
| ۴ | مرد | ۸ | دانشجوی دکتری | حسابداری و نرم‌افزارهای مالی، مدیر مالی |
| ۵ | مرد | ۹ | ارشد | متخصص IT و مسئول استقرار سیستم‌های مالی |
| ۶ | مرد | ۲۵ | دکتری | هوش مصنوعی و طراحی نرم‌افزار، استاد دانشگاه |
| ۷ | مرد | ۱۵ | دکتری | حسابداری و سیستم‌های اطلاعاتی، استاد دانشگاه |
| ۸ | مرد | ۱۰ | ارشد | کارشناس نرم‌افزار و تحلیلگر سیستم |
| ۹ | مرد | ۲۸ | دکتری | حسابداری، استاد دانشگاه |
| ۱۰ | مرد | ۲۰ | ارشد | متخصص IT، مشاور در شرکت طراحی نرم‌افزار |
| ۱۱ | مرد | ۱۲ | دکتری | متخصص IT و تحلیلگر سیستم، مدیرعامل |
| ۱۲ | زن | ۱۵ | دکتری | حسابدار رسمی، استاد دانشگاه |
| ۱۳ | مرد | ۲۵ | ارشد | حسابرس مستقل، شریک و مدیر موسسه حسابداری |
| ۱۴ | زن | ۱۵ | دکتری | مدیر مالی، استاد دانشگاه |

در ادامه، مرحله خلق نظریه به ترتیب در پنج گام انجام می‌شود؛ گام اول کدگذاری استقرایی یا کدگذاری باز است.

کدگذاری باز

کدگذاری باز، یک فرایند تحلیلی است که از طریق آن مفاهیم شناسایی می‌شوند. در این روش، ابتدا برچسب‌های مناسب به بخش‌های مختلف داده‌های جمع‌آوری شده اختصاص می‌یابد و این برچسب‌ها در قالب مقوله‌ها دسته‌بندی می‌شوند تا به کشف مقوله اصلی و شناسایی ویژگی ابعاد و مؤلفه‌ها ختم شود (لی، ۲۰۲۱). در این پژوهش ۶۳۹ کد مفهومی از داده‌های تجربی و نظری بدست آمد. به جهت سازمان‌دهی، ادغام و گروه‌بندی مصاحبه‌ها به اصلاح مفاهیم از روش جدول راهنمای ارتباط شرطی اسکات هاوول و اسکات (۲۰۰۸) استفاده گردید. سوالات پرسشی با توجه به شرایط خاص محیطی در کشور ایران است که نتایج در جدول (۳) نشان داده شده است.

جدول ۳. راهنمای ارتباط شرطی اسکات

| Consequence نتیجه | How چطور | Why چرا | When چه موقع | What چه چیزی | گروه‌بندی |
|--|--|--|---|--|----------------|
| توسعه و بهبود فناوری نوین و کیفیت گزارش‌ها | تعمیر شرایط فعلی حرفه و فناوری | دلایل شرایط فعلی | در حال حاضر | شرایط محیطی فناوری، اقتصادی، آموزشی و قانونی فناوری نوین چیست؟ | شرایط محیطی |
| افزایش قدرت پاسخگویی | راهبردهای پذیرش فناوری | دلیل فقر اطلاعاتی و ضعف در آموزش | هنگام ارائه خدمت - اجرای کار | درایت، مهارت و چیرگی کارکنان حسابداری و فناوری را چگونه ارزیابی می‌کنید؟ | عوامل فردی |
| پیامد مثبت و منفی | راهکار پذیرش، توسعه و اجرا فناوری | پایداری سخت، ناکارآمدی مدیریت امنیت و تأمین مالی | هنگام پذیرش و توسعه و پیاده‌سازی فناوری | عوامل سازمانی مرتبط با فناوری نوظهور به چه شکل است؟ | عوامل سازمانی |
| پیامد مثبت و منفی | ارتقا زیرساخت، راهبردهای درون و برون‌سازمانی | ضعف در زیرساخت و بستر به کارگیری فناوری | هنگام توسعه و بهبود فناوری | زیرساخت فناوری نوظهور در ایران را چگونه ارزیابی می‌کنید؟ | زیربنای فناوری |

| Consequence نتیجه | How چطور | Why چرا | When چه موقع | What چه چیزی | گروه‌بندی |
|---|--|--|---|--|-----------------------|
| پیامد مثبت و منفی | راهکار پذیرش، توسعه و اجرا فناوری | ضعف نظارتی ناکارآمدی نظام حسابداری | هنگام پذیرش و توسعه و پیاده‌سازی فناوری | کاربست فناوری نوین در سیستم اطلاعاتی و گزارشگری به چه شکل است؟ | کاربست فناوری |
| بر کل ساختار سیستم اطلاعاتی و گزارشگری و حرفه | نیاز به اصلاحات کلان دارد | ضعف نظارتی خلاف استانداردها و چالش‌ها و موانع | هنگام پذیرش و توسعه و پیاده‌سازی فناوری | عوامل بازدارنده و موانع فناوری نوظهور در سیستم اطلاعاتی و گزارشگری را چگونه ارزیابی می‌کنید؟ | محدودیت فناوری نوظهور |
| توسعه و بهبود فناوری نوین و کیفیت گزارش‌ها | تغییر شرایط فعلی حرفه و فناوری | دلایل شرایط فعلی | در حال حاضر | شرایط محیطی فناوری، اقتصادی، آموزشی و قانونی فناوری نوین چیست؟ | شرایط محیطی |
| افزایش قدرت پاسخگویی | راهبردهای پذیرش فناوری | دلیل فقر اطلاعاتی و ضعف در آموزش | هنگام ارائه خدمت و اجرای کار | درایت، مهارت و چیرگی حسابداران فناوری را چگونه ارزیابی می‌کنید؟ | عوامل فردی |
| پیامد مثبت و منفی | راهکار پذیرش، توسعه و اجرا فناوری | پایداری سخت، ناکارآمدی مدیریت امنیت و تأمین مالی | هنگام پذیرش و توسعه و پیاده‌سازی فناوری | عوامل سازمانی مرتبط با فناوری نوظهور به چه شکل است؟ | عوامل سازمانی |
| پیامد مثبت و منفی | ارتقا زیرساخت، راهبردهای درون و برون‌سازمانی | ضعف در زیرساخت و بستر بکارگیری فناوری | هنگام توسعه و بهبود فناوری | زیرساخت فناوری نوظهور در ایران را چگونه ارزیابی می‌کنید؟ | زیربنای فناوری |
| پیامد مثبت و منفی | راهکار پذیرش، توسعه و اجرا فناوری | ضعف نظارتی ناکارآمدی نظام حسابداری | هنگام پذیرش و توسعه و پیاده‌سازی فناوری | کاربست فناوری نوین در سیستم اطلاعاتی و گزارشگری به چه شکل است؟ | کاربست فناوری |
| بر کل ساختار سیستم اطلاعاتی و گزارشگری و حرفه | نیاز به اصلاحات کلان دارد | ضعف نظارتی خلاف استانداردها و چالش‌ها و موانع | هنگام پذیرش و توسعه و پیاده‌سازی فناوری | عوامل بازدارنده و موانع فناوری نوظهور در سیستم اطلاعاتی و را چگونه ارزیابی می‌کنید؟ | محدودیت فناوری نوظهور |

منع یافته‌های پژوهشگر

پس‌ازاین مرحله کد‌گذاری استقرایی یا کد‌گذاری باز انجام شد. نمونه کد‌گذاری باز در جدول

(۴) نشان داده شده است.

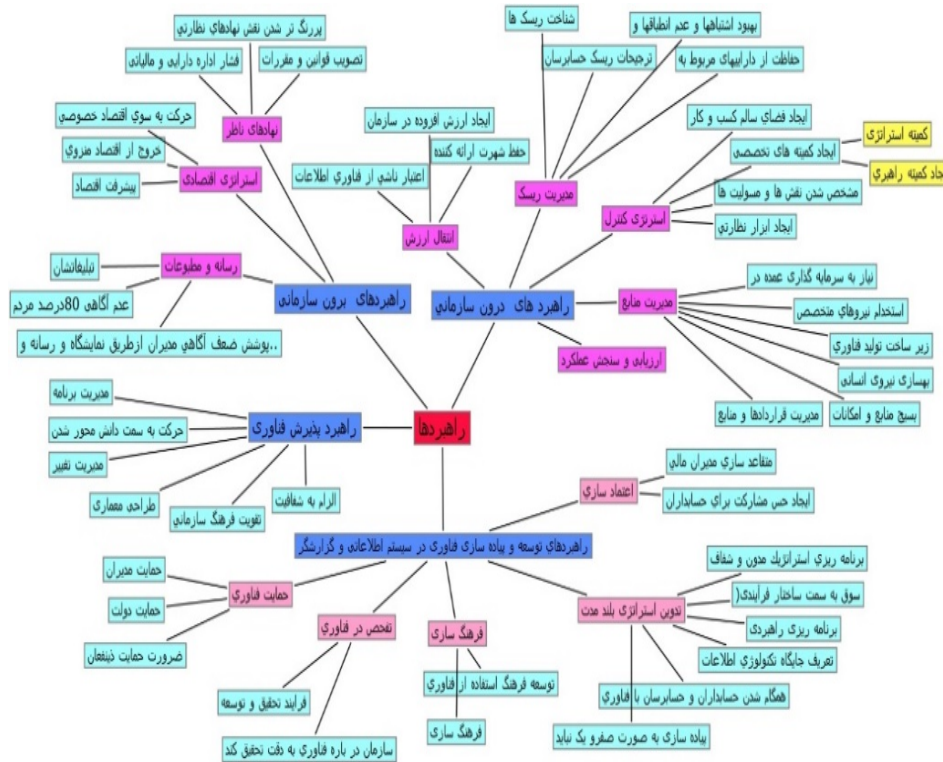
جدول ۴. نمونه کدگذاری باز - استقراری

| شرایط علی | | | | |
|--------------|--|--|------------|------------|
| کد انتخابی | کدگذاری محوری | کدگذاری استقرایی یا کدگذاری باز (مضامین مفهومی) | نوع داده | منبع |
| سازهای محیطی | چابکی محیط فناوری | چابکی تکنولوژی | داده نظری | رایلی ۲۰۲۲ |
| | | محیط پویا و منعطف | داده تجربی | ۳ |
| | | جذب تکنولوژی | داده تجربی | ۳ |
| | عوامل اجتماعی | فقدان آگاهی جامعه از کاربرد فناوری | داده تجربی | ۱۲ |
| | | فناوری اطلاعات به عنوان محور توسعه جوامع و سازمان‌ها است | داده تجربی | ۱۳ |
| | | پذیرش جامعه | داده تجربی | ۸ |
| | | فراگیری در سطح جامعه | داده تجربی | ۱۲ |
| | | بازار و تقاضا برای فناوری در جامعه وجود داشته باشد | داده تجربی | ۲ |
| | عوامل جهانی | تطابق با بازارهای جهانی | داده تجربی | ۳ |
| | | تعامل بین‌المللی و ارتباطات جهانی | داده تجربی | ۳-۷ |
| | | هم‌تراز شدن با استانداردهای جهانی | داده تجربی | ۱۰ |
| | عوامل فرهنگی | فرهنگ اقتصادی | داده تجربی | ۳-۴ |
| | | فرهنگ شفافیت | داده تجربی | ۳-۴ |
| | | فرهنگ سازمانی | داده تجربی | ۱-۳-۴ |
| | | سازگاری فناوری با فرهنگ ملی و سازمانی | داده تجربی | ۴ |
| | الزامات نهادهای ناظر و قوانین و مقررات | تصویب قوانین و مقررات | داده تجربی | ۷ |
| | | ضوابط نهادهای نظارتی | داده تجربی | ۱ |
| | | فشار اداره دارایی | داده تجربی | ۱۰ |

| شرایط علی | | | | |
|--------------------------|------------|---|---------------------------|---------------------------------|
| منبع | نوع داده | کدگذاری استقرایی یا کدگذاری باز (مضامین مفهومی) | کدگذاری محوری | کد انتخابی |
| مانیتا و همکاران ۲۰۲۰ | داده نظری | ارزش افزوده اقتصادی | عوامل بنیادی اقتصادی | سازهای فردی |
| ۷ | داده تجربی | عوامل بنیادی اقتصادی | | |
| رایلی ۲۰۲۲ | داده نظری | جنبه‌های روانشناختی | عوامل شخصیتی | |
| ۶-۸ | داده تجربی | نگرش مدیران | | |
| ۱۳ | داده تجربی | درک فناوری‌های نوظهور | عوامل ادراکی | |
| ۱۳ | داده تجربی | سودمندی بکارگیری فناوری‌های نوظهور | | |
| باگوس و همکاران ۲۰۲۲ | داده نظری | ویژگی‌های فردی | چارچوب شایسته‌سالاری فردی | |
| ۳ | داده تجربی | سطح بلوغ و چابکی مدیران | | |
| ۹-۷ | داده تجربی | تأمین مالی و توان مالی شرکت‌ها | توانایی مالی شرکت | |
| ۱ | داده تجربی | سطح بلوغ سازمانی | سازهای سازمانی | |
| ۳ | داده تجربی | ساختار سازمانی منعطف | | |
| زژونگ ۱۹۹۷ | داده نظری | در دسترس بودن فناوری‌ها | | ساختار سازمانی |
| ۵ | داده تجربی | پیچیدگی عملیات | | |
| ۱ | داده تجربی | نوع صنعت و اندازه سازمان | | |
| ۶-۲ | داده تجربی | رقابت‌پذیری شرکت‌ها | | رقابت‌پذیری و ایجاد مزیت رقابتی |
| ۱۱-۲-۱ | داده تجربی | بکارگیری و استفاده از فناوری برحسب نیاز | | ضرورت و نیاز سازمان‌ها |

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در انتها در شکل (۲) نمونه شبکه‌های مفهومی شبکه راهبردها نشان داده شده است:



شکل ۲. نمونه شبکه‌های مفهومی شبکه راهبردها؛ منبع: یافته‌های محقق

کدگذاری انتخابی یا محوری

همان تلخیص نظریه است. در واقع مرحله فرایند یکپارچه‌سازی و بهبود مقوله‌ها می‌باشد. در این کدگذاری، ارتباط هر مقوله اصلی با زیر مقوله‌های فرعی مشخص می‌شود کدگذاری حول یک محور اصلی تحقق می‌یابد. مقوله‌های دیگر شامل شرایط علی، شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر، راهبردی و پیامدها است (کراسول،^۱ ۲۰۰۵؛ استراوس و کوربین^۲، ۱۹۹۰). همچنین، در این مرحله الگوی کدگذاری به صورت کلی ترسیم می‌شود که در جدول (۵) نشان داده شده است.

1. Creswell

2. Strauss & Corbin

جدول ۵. کدگذاری الگویی - معادل کدگذاری محوری

| نوع مقوله | مقوله اصلی |
|-----------------|--|
| شرایط علی | سازه‌های محیطی، سازه‌های فردی، سازه‌های سازمانی |
| شرایط مداخله‌گر | سازه‌های محدودکننده فناوری نوظهور |
| شرایط زمینه‌ای | ارتقا زیربنای فناوری (کاربست فناوری و بهینه‌سازی سیستم‌های اطلاعات حسابداری) |
| راهکارها | راهبردهای درون‌سازمانی، راهبردهای بیرون‌سازمانی، راهبردهای پذیرش فناوری، راهبردهای توسعه فناوری، راهبردهای پیاده‌سازی فناوری |
| پیامدها | پیامدهای مثبت و پیامدهای منفی |

تحلیل یافته‌های پژوهش

در جهت تبیین مدل نهایی پژوهش، اجزای کدگذاری الگویی ارائه شده حاصل از داده‌های تجربی و نظری به شرح زیر تشریح می‌گردد. در این مدل هسته مرکزی (محوری) اهمیت فناوری‌های نوظهور در ابعاد کیفی سیستم اطلاعات حسابداری می‌باشد. داده‌های تجربی حاصل از مصاحبه در شرایط علی به سه مؤلفه اصلی، سازمانی، محیطی و فردی تقسیم گردید. سازه‌های سازمانی به زیر مقوله‌های، ساختار سازمانی، نیاز و ضرورت، فضای رقابتی، فرایند سازمانی طبقه‌بندی شده است. فرایند سازمانی، یعنی اینکه شرکت‌ها باید به آن سطح بلوغ فرایند و فناوری رسیده باشند در آن صورت می‌تواند نیازهای مدیران را برآورده کند. سازه محیطی به صنعت سازمان، سیاست‌های دولت، رقبا اشاره دارد و دربرگیرنده چابکی محیط فناوری، عوامل اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، الزامات و قوانین و مقررات، عوامل جهانی می‌باشد. بر اساس مصاحبه‌های انجام شده یکی از عوامل مهم در گسترش فناوری‌های نوین عوامل فرهنگی از جمله فرهنگ اقتصادی، فرهنگ شفافیت، فرهنگ سازمانی و سازگاری فناوری نوین با فرهنگ ملی است که نقش مهمی در توسعه فناوری‌های نوین در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری دارند. سازه فردی به زیر مقوله‌هایی مثل عوامل شخصیتی، عوامل ادراکی، نگرشی و شایستگی و صلاحیت منابع انسانی در این مدل اشاره دارد که مطابق با پژوهش (ژانگ و گیل، ۲۰۱۷) است. همچنین در راستای این نتیجه، برای نمونه مشارکت‌کننده شماره ۱۰ بیان کرد "پذیرش فناوری یک بخش آن مربوط به بازار و یک بخش دیگر قوانین و مقررات و بخش دیگر اقتصاد و بهای تمام‌شده قابل رقابت در بازار است که حسابداران را به سمت‌وسوی تکنولوژی جدید می‌برد". مشارکت‌کننده شماره ۷ نیز عنوان کرد همه این‌ها وابسته به این است که فرهنگ

شفافیت در جامعه نهادینه شود. نمونه این موارد در رفتار مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی مشخص است. به عبارتی، تا زمانی که امکان تخلف وجود دارد، تمایلی به ایجاد نظام سیستم یکپارچه ERP و شفاف وجود ندارد، مگر یک الزام قانونی یا مزیت اقتصادی برای بقا در فضای رقابتی ایجاد شود.

شرایط زمینه‌ای

استراتژی‌ها و راهبردهای ایجادشده توسط کنشگران درگیر در فناوری‌های نوظهور در سیستم اطلاعاتی حسابداری تحت تأثیر بستر خاصی قرار دارد. در این پژوهش مقوله‌های اصلی شرایط زمینه‌ای شامل ۱) «بستر بکارگیری فناوری یا کاربست فناوری» با زیرمقوله‌های، آمادگی سازمانی، مانع‌شناسی، مدیریت زمان، تطابق و سازگاری، نوآوری باز، بومی‌سازی فناوری شناسایی شد، ۲) «ارتقای زیر بناهای فناوری» با زیرمقوله‌های تقویت زیرساخت‌ها، ارتقای زیرساخت‌ها و تقویت چیردستی و خبرگی طبقه‌بندی شده است، ۳) «بهبودسازی سیستم اطلاعاتی» به منظور ادغام و همگرایی با سایر فناوری‌ها و کیفیت اطلاعات و سیستم اطلاعات حسابداری است.

آمادگی سازمانی به آمادگی منابع انسانی، آمادگی مکان و تقویت دپارتمان‌های پذیرش اشاره دارد. برای نمونه مشارکت‌کننده شماره ۷ بیان کرد «یک زمینه آمادگی‌های مقدماتی نیاز هست که ممکن است آن شرکت نداشته باشد که یک دلیل توجیه‌کننده می‌تواند هزینه و منفعت پیاده‌سازی آن فناوری باشد». همچنین، اکثر مشارکت‌کنندگان در بحث زیرساخت‌ها به مفاهیمی مثل زیرساخت‌های فناورانه، زیرساخت اقتصادی، انسانی و مدیریتی اشاره داشتند. مشارکت‌کننده شماره ۱۱ بیان داشت «بحث آموزش‌های کاربردی از سوی مجری نرم‌افزارها خیلی مهم است، هم در سطوح مدیریت هم کاربران، چون اگر مدیران از جزئیات و تأثیرات این فناوری‌های نوظهور آگاه باشند از ایجاد یا توسعه آن بیشتر حمایت می‌کنند. به این شرط که این فناوری بومی‌سازی شده باشند». مشارکت‌کننده شماره ۹ نیز بیان کرد که «کیفیت ورودی‌ها، زیرساخت‌های قابل نگهداری، قابل اعتماد و تقویت بخش سخت‌افزار و نرم‌افزار و مغزافزار می‌تواند در زمینه کاربست فناوری‌ها مفید باشد». همچنین، متخصصان فناوری اطلاعات هم بر این باورند که زیرساخت‌های شبکه‌ای و پهنای باند در ایران، ضعف‌ها و کمبودهایی دارد.

شرایط مداخله‌گر: شرایط مداخله‌گر شرایطی هستند که شرایط علی را به راهبردها رهنمون می‌سازند. نمی‌توان گفت هر یک از این عوامل به تنهایی سبب بروز پدیده و راهبردهای اداره و کنترل آن می‌شود، بلکه

معمولاً مجموعه‌ای از آنها مؤثر واقع می‌شوند. در این پژوهش شرایط مداخله‌گر شامل مقوله اصلی سازه‌های محدودکننده فناوری نوظهور در سیستم اطلاعاتی و گزارشگری مالی می‌باشد که مانع توسعه پذیرش یا پیاده‌سازی فناوری‌ها می‌گردد. با توجه به تحلیل مصاحبه‌ها، مقولات فرعی این محور طبق نظر مشارکت‌کنندگان، شامل ناکارآمدی مدیریت، مدیریت امنیت، نظام تأمین مالی، چالش داده‌ها، پایداری سخت، خلاء استانداردها، ضعف نظام آموزشی، نظام قانونی و نظارتی، بی‌ثباتی اقتصاد، ناکارآمدی نظام حسابداری و عوامل سیاسی می‌باشد. در بحث ناکارآمدی مدیریت، عدم حمایت مدیران، فقدان تقارن اطلاعاتی، کمبود همکاری بین واحد تحقیق و توسعه بیان شده است. برای نمونه مشارکت‌کننده شماره ۳ «اقتصاد دولتی بانک محور، را علت عدم اشتیاق برای گزارش‌های مالی شفاف می‌داند و شرکت‌ها با وجود یک اقتصاد محصور و منزوی نیاز ضروری نمی‌بینند که سراغ فناوری‌های نوین در بازار بروند. بنابراین، در فضای بسته هیچ کدام از مفاهیم مثل عوامل فرهنگی، اقتصادی و مالی توجیهی ندارد». بنابر نظر مشارکت‌کننده شماره ۱ «عدم ساختار منسجم در ایران در پذیرش فناوری‌های نوظهور بخصوص نرم‌افزارهای مبتنی بر ابر مهم است». مشارکت‌کننده شماره ۱۴ «تداوم حفظ محرمانگی، امنیت اطلاعات، اطمینان در اثرگذاری بر کارایی و اثربخشی عملیات را از عوامل توسعه و پیش‌برنده استفاده از فناوری‌های نوین بیان کردند». به باور مشارکت‌کننده شماره ۸ «عوامل سیاسی و عدم بسترسازی و عدم حمایت دولت، پذیرش فناوری‌های نوظهور همیشه با ریسک‌های سیستماتیک همراه است».

راهبردها: همواره شرایط مداخله‌گری وجود دارند که راهبردها را تسهیل یا آنها را محدود می‌سازند. بنابراین، راهبردهای اتخاذشده برای مقوله محوری، شامل پنج مقوله اصلی راهبردهای درون‌سازمانی، با مقوله فرعی استراتژی‌های مدیریتی و زیرمقوله‌های (استراتژی کنترل، انتقال ارزش، مدیریت ریسک، مدیریت منابع، ارزشیابی سنجش و عملکرد)، راهبردهای برون‌سازمانی، با مقوله فرعی رسانه و مطبوعات، استراتژی‌های اقتصادی و سیاسی و زیرمقوله‌های (حرکت به سوی اقتصاد خصوصی، خروج از اقتصاد منزوی، تبلیغات، افزایش آگاهی عمومی، پوشش ضعف آگاهی مدیران از طریق برگزاری نمایشگاه و رسانه)، راهبردهای پذیرش با مقوله‌های فرعی، تقویت فرهنگ سازمانی، الزام به شفافیت، طراحی معماری، حرکت به سمت دانش محور شدن، مدیریت تغییر، و مدیریت برنامه و راهبردهای توسعه و پیاده‌سازی با مقوله‌های فرعی، تفحص، حمایت، فرهنگ سازی، تدوین استراتژی بلندمدت و اعتمادسازی فناوری‌های نوظهور، بیان شده‌اند. برای نمونه برخی از مشارکت‌کنندگان در این حوزه این‌طور بیان کردند؛ به نظر مشارکت‌کننده

شماره ۴ در راهبری فناوری اطلاعات نقش‌ها و مسئولیت‌ها باید به‌طور واضح مشخص شوند و کمیته‌هایی مثل کمیته راهبری (در سطح اجرایی) و کمیته استراتژی (در سطح مدیریتی) تشکیل شوند. سپس یک طرح برای اجرا و پیاده‌سازی راهبری لازم است. مشارکت‌کننده شماره ۱۴ «بنظر ایجاد یک مدیریت بنام مدیریت فرایندها یا مدیریت سیستم‌ها یا مدیریت الکترونیکی کردن عملیات یا مدیریت ERP می‌تواند موضوع توسعه فناوری‌ها را تضمین یا تسهیل کند». به باور مشارکت‌کننده شماره ۱۳ «حمایت دولت‌ها مهم است. اگر دولت یکسری مشوق‌هایی بزارند فرضاً شرکت‌ها، معادل سرمایه‌گذاری که در بخش فناوری‌ها بخشودگی مالیاتی دارند. خیلی از این شرکت‌ها تشویق به پیاده‌سازی این فناوری‌های جدید می‌شوند».

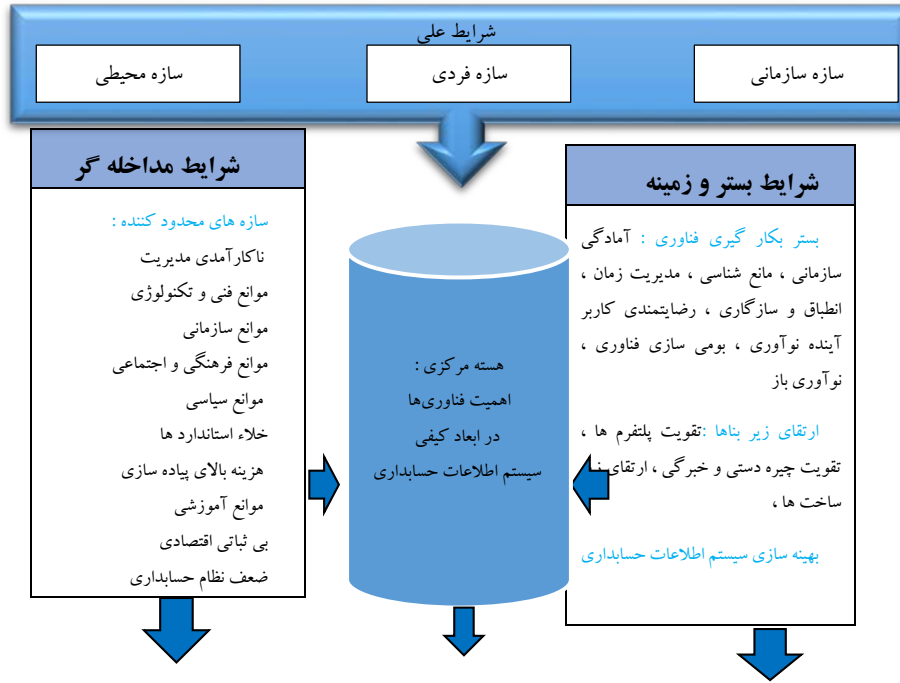
پیامدها: کنش‌ها و واکنش‌هایی که برای مقابله یا مدیریت کردن پدیده اصلی صورت می‌گیرد، پیامدهایی در پی خواهد داشت. در زمینه فناوری‌های نوظهور در سیستم اطلاعاتی حسابداری و گزارشگری مالی پیامدها به دو گروه پیامدهای مثبت و منفی تقسیم می‌شود.

پیامدهای منفی

در قالب مفاهیمی همچون، ریسک امنیت و افشا اطلاعات، پیچیدگی عدم تقارن اطلاعاتی، هزینه اقتصادی و هرگونه فشار جانی یا حادثه ناخواسته که ممکن است سیستم اطلاعاتی حسابداری یا سازمان را خدشه‌دار کند، طبقه‌بندی شد. بنابراین، پس از تحلیل مصاحبه‌ها پیامدهای منفی شامل ریسک امنیت و افشا اطلاعات است که تأییدکننده ریسک‌های فوق می‌باشد و علاوه بر موارد فوق به اعتقاد خبرگان پیچیدگی عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از خطر اخلاقی (رزونگ و همکاران، ۱۹۹۷) و همچنین، هزینه‌های اقتصادی شامل مفاهیم تضییع اموال در صورت نتیجه نامطلوب، مواجه شدن پروژه با شکست، نداشتن صرفه اقتصادی، اتلاف منابع در صورت عدم موفقیت، افزایش هزینه با تغییرات سریع نرم‌افزارها مهم هستند. همچنین طبق نظر خبرگان، مهاجرت سیستمی به عنوان یک پیامد منفی است که با تغییر سیستم، ریسک از بین رفتن اطلاعات، افزایش یافته و بازده کار حسابداران با توجه به تغییرات زیاد نیز کاهش می‌یابد و بخشی از فرایند گذشته در این مهاجرت سیستمی ممکن است حذف گردد.

پیامدهای مثبت

در این زمینه آینده حسابداری، پیامد حسابرسی، پیامد سیستم اطلاعاتی حسابداری، پیامد در سطح کلان، پیامد در سطح شرکت، پیامد در سطح کیفیت گزارشگری مالی، پیامد گزارشگری پایدار و افزایش قدرت پاسخگویی استنتاج شده است.



| راهبردها | |
|--|--|
| استراتژی‌های مدیریتی و سازمانی | ۱) راهبردهای درون سازمانی |
| استراتژی اقتصادی، سیاسی، رسانه و مطبوعات | ۲) راهبردهای برون سازمان |
| تقویت فرهنگ سازمانی، الزام به شفافیت، طراحی معماری، حرکت به سمت دانش محور شدن، مدیریت برنامه و تغییر | ۳) راهبردهای پذیرش فناوری |
| تدوین استراتژی بلندمدت، تفحص فناوری، اعتمادسازی، فرهنگ‌سازی | ۴) راهبردهای توسعه فناوری و پیاده سازی |

| پیامدهای منفی | پیامدهای مثبت | |
|----------------------------|----------------------|---------------------------------|
| پیچیدگی عدم تقارن اطلاعاتی | پیامد آینده حسابداری | پیامدهای سیستم اطلاعات حسابداری |
| هزینه‌های اقتصادی | پیامدهای حسابرسی | پیامدهای کیفیت گزارشگری مالی |
| ریسک امنیت و افشای اطلاعات | پیامد در سطح شرکت | پیامدهای کلان |
| مهاجرت سیستمی | پیامدهای اجتماعی | پیامدهای اقتصادی |

شکل ۳. مدل نهایی پژوهش؛ منبع یافته‌های محقق

اعتباربخشی به نتایج و ارزیابی کیفیت پژوهش

ملاک ارزیابی یک پژوهش به روش داده بنیان به ارزیابی نظریه پیشنهادی آن متکی است. همچنین، به شیوه‌های که منجر به تدوین آن شده است. مواردی همچون متناسب بودن نمونه، حساسیت پژوهشگر، انسجام روش‌شناسی و تحلیل همزمان داده‌ها باعث می‌شود تا اندازه زیادی دقت علمی پژوهش کیفی تضمین شود. برای این منظور از بررسی توسط اعضاء خبرگان (کرسول، ۲۰۱۰) و بر اساس ۱۰ شاخص مقبولیت (کورین و استراوس، ۲۰۰۸) و کنترل اعضا برای ارزشیابی پژوهش‌های مبتنی بر نظریه‌پردازی داده بنیاد، بجای معیارهای روایی و پایایی استفاده گردید. مقبولیت یعنی اینکه یافته‌های پژوهش تا چه حد در انعکاس تجارب مشارکت‌کنندگان، پژوهشگر و خواننده در مورد پدیده مورد مطالعه، موثق و قابل باور است. بنابراین، اعتبار اعضا زمانی اتفاق می‌افتد که پژوهشگر نتایج حاصل از مصاحبه تجربی را به مشارکت‌کنندگان جهت قضاوت به آنها ارجاع می‌دهد. متغیرهای به دست آمده از مصاحبه‌ها به ۲ نفر از جامعه مصاحبه‌شوندگان و ۲ نفر از خبرگان و صاحب‌نظرانی که در مصاحبه شرکت نداشته‌اند، ارائه و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و با استفاده از ده شاخص مقبولیت از جمله: منطقی، عمق، تناسب، کاربردی بودن و مفید بودن یافته‌ها، استناد به یادداشت‌ها زمینه و مفاهیم، حساسیت، انحراف، نوآوری مقبولیت این پژوهش با معیارهای مذکور مورد ارزیابی قرار گرفت.

جدول ۶. شفاف‌سازی مبتنی بر داده‌ها

| نوع مقوله | مقوله | ادبیات تجربی |
|-----------|------------------|--|
| علی | سازه‌های فردی | خواجه‌وی و همکاران، ۱۳۸۹؛ قربانی و همکاران، ۱۳۹۲؛ ۱۴۰۰؛ باگوس ۲۰۲۲؛ شالچی و همکاران، ۱۴۰۱ برهانی و همکاران، ۱۴۰۰ |
| | سازه‌های سازمانی | و آستوتی آگوستین، ۲۰۲۲؛ بلوغ سازمانی، قشقای و مشایخ، ۱۳۹۸ |
| | سازه‌های محیطی | سینگ و سینگ ^۳ ، ۲۰۲۲؛ معروف خانی و همکاران ^۳ ، ۲۰۲۲؛ رایلی و همکاران، ۲۰۲۲؛ فولانا و رویز ۲۰۲۱ |
| | مدیریت امنیت | پردانا و همکاران، ۲۰۲۲؛ کارمانسا ^۴ ، ۲۰۲۱؛ آپادجیای و همکاران ^۵ ، ۲۰۲۱ |
| | چالش داده‌ها | بونسون بدنروف، ۲۰۲۱ |
| | خلأ استاندارد | برهانی و همکاران ۱۴۰۰ |
| | | |

1. Corbin, & Strauss
2. Singh and Singh
3. Maroufkhani et al
4. Karmańska
5. Upadhyay et al

| نوع مقوله | مقوله | ادبیات تجربی |
|-----------|---|---|
| | پایداری سخت | رایلی ۲۰۲۲، ورزارو ۲۰۲۲ |
| | نظام آموزشی، نظام قانونی و نظارتی | فرهمند و همکاران، ۱۴۰۰ |
| | بی‌ثباتی اقتصاد | اقتصاد دولتی، شالچی و همکاران، ۱۴۰۱ |
| | ناکارآمدی نظام حسابداری | با توجه به شرایط خاص حرفه در ایران |
| | عوامل سیاسی | سیاست‌های خارجی، تحریم‌ها |
| زمینه‌ای | ضعف در زیرساخت | کارمانسکا، ۲۰۲۱، فرهمند و همکاران، ۱۴۰۰ |
| راهبردها | درون سازمانی، برون سازمانی، توسعه و پذیرش | فرانک و همکاران، ۲۰۰۴ اعتمادسازی، فولارویز، ۲۰۲۱ |
| پیامدها | پیامد مثبت | کرون، ۲۰۲۱؛ لسی هر تاتی، ۲۰۱۵؛ زین العابدینی و همتی، ۱۴۰۰ |
| | پیامد منفی | کارمانسکا ۲۰۲۱ و آپادحیای و همکاران، ۲۰۲۱ |

منبع یافته‌های محقق

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش به شناخت و ارائه الگویی نقش فناوری‌های نوظهور بر مبنای رویکرد داده بنیان چندوجهی پرداخته شد. الگوی ارائه شده تحت تأثیر عواملی بهینه‌سازی سیستم‌های اطلاعات حسابداری، کاربست فناوری‌ها و ارتقای زیرساخت‌ها می‌باشد. همچنین، عوامل محدودکننده و بازدارنده به عنوان عوامل مداخله‌ای در پذیرش فناوری‌های نوظهور تأثیر قابل توجهی در این ارتباط دارد. در این الگو عوامل علی پذیرش فناوری‌های نوظهور مطابق پژوهش ژانگ و گیل (۲۰۱۷)، که بر دو عامل سازه‌سازمانی و سازه فردی تأکید دارد و همچنین، سازه محیطی از نتایج تحقیقات فرهمند و همکاران (۱۴۰۰) و سینگ (۲۰۲۲) در پذیرش فناوری‌ها، استخراج شده است. بر اساس نتایج مدل، نتایج این پژوهش در پذیرش عوامل فرهنگی نظیر شفافیت، فرهنگ اقتصادی، عوامل جهانی، مطابق پژوهش فرهمند و همکاران (۱۴۰۰) و در مورد عوامل سازمانی مانند ساختار سازمانی بلوغ سازمانی و فرایند پذیری، فضای رقابتی و عوامل اقتصادی و مالی و بخش مربوط به دانش و اطلاعات مدیران، مطابق پژوهش قشقایی و مشایخ (۱۳۹۸) می‌باشد. همچنین، در مورد تمرکز سازمان‌ها بر روی قوانین و مقررات مالیاتی برای عدم مشمولیت جریمه، عدم توجه کافی مدیران به فناوری و داشتن حداقل

علم نسبی در فناوری، منطبق با پژوهش برزگر و خاندوزی (۱۳۹۹) است. علاوه بر این، یافته‌ها در مورد ضعف در استانداردها در بخش فناوری‌های نوظهور و ضرورت تجدیدنظر در مفاهیم نظری و چارچوب‌های استانداردهای حسابداری و حسابرسی و نیاز حمایت دولت در بخش فناوری‌های نوظهور و وابستگی حمایت مدیران، سطح بلوغ مدیران و چابکی مدیران، مطابق با یافته‌های پژوهش بشیری منش و دهقانی (۱۴۰۰) است. در انتها می‌توان اشاره کرد که در پژوهش حاضر پیامدهای استفاده از فناوری‌های نوظهور در سیستم اطلاعاتی حسابداری به دو گروه پیامدهای مثبت و منفی تقسیم شدند. بنابراین، پس از تحلیل مصاحبه‌ها پیامدهای منفی شامل ریسک امنیت و افشا اطلاعات است که تأییدکننده ریسک‌های فوق می‌باشد و علاوه بر موارد فوق به اعتقاد خبرگان پیچیدگی عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از خطر اخلاقی و همچنین، هزینه‌های اقتصادی از دیگر پیامدهای منفی آن است. این پیامدهای منفی مطابق با یافته‌های کارمانساکا (۲۰۲۱) و همچنین، درباره از دست دادن حریم خصوصی و منطبق بر یافته‌های آپادحیای و همکاران (۲۰۲۱) است. در مورد پیامدهای مثبت نیز، مواردی مانند توجه به آینده حسابداری، پیامدهای آن در حسابرسی، پیامد سیستم اطلاعاتی حسابداری، پیامد در سطح کلان، پیامد در سطح شرکت، پیامد در سطح کیفیت گزارشگری مالی، افزایش قدرت پاسخگویی، پیامد اجتماعی «کیفیت گزارشگری پایدار» استنتاج شد. نتایج کلی پژوهش حاضر حاکی از اهمیت پذیرش، پیاده‌سازی و توسعه فناوری‌های نوین منطبق با سیستم‌های اطلاعاتی و حمایت نهادهای ناظر و پشتیبانی مدیریت از فرایند استقرار می‌باشد. بر این اساس، پیشنهاد می‌شود که هم در زمینه پذیرش و هم استقرار و بکارگیری انواع فناوری‌های نوین در حوزه سیستم اطلاعات حسابداری، تمامی عوامل شناخته شده هم از سوی اجراکنندگان و هم از سوی نهادهای ناظر و قانون‌گذار به جهت سهولت و رفع موانع بکارگیری مورد توجه قرار گیرد و با تأکید بر پیامدهای مثبت موجود، زمینه برای از بین بردن پیامدهای منفی و یا کاهش آنها فراهم شود. در این زمینه با توجه به تنوع عوامل فرهنگی، اقتصادی، تکنولوژیکی شناخته شده، هماهنگی میان متخصصان حوزه حسابداری، فناوری و همچنین، سیاست‌گذاران در سطح کلان و کشوری و برگزاری جلسات هم‌اندیشی، می‌تواند مؤثر باشد. در انتها با توجه به محدودیت این تحقیق در تمرکز بر یک سازمان یا حوزه خاص و احتمال تأثیرپذیری عوامل شناخته شده از ویژگی‌های یک صنعت و یا حوزه خاص، پیشنهاد می‌شود که محققان آتی نقش فناوری‌های نوظهور در سیستم‌های اطلاعات حسابداری را با در نظر گرفتن نوع صنعت و اندازه سازمان مورد بررسی قرار دهند.

منابع

- امینی مهر، اکبر، نبوی نژاد، سیده فروزان. (۱۳۹۶). بررسی اثرات به کارگیری زبان گزارشگری مالی قابل توسعه (XBRL) بر گزارشگری مالی شرکت‌های ایرانی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۷(۱)، ۲۶-۴۲.
- برزگر خاندوزی، عابدین، گرکز، منصور، سعیدی، پرویز، معطوفی، علیرضا. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل محیطی و انسانی مؤثر بر پذیرش حسابداری ابری به روش تحلیل عاملی اکتشافی و تأییدی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۰(۲)، ۵۱-۷۰.
- برهانی، سید عباس؛ باباجانی، جعفر؛ رئیسی ونانی؛ ایمان، شعری آناقیز؛ صابر؛ جمالیان پور، مظفر. (۱۴۰۰). تعیین نقش جدید حسابداران، شناسایی چالش‌ها و نقاط ضعف فناوری زنجیره بلوکی با استفاده از مدل پذیرش فن‌آوری. دانش حسابداری مالی، ۸(۲)، ۱-۲۹.
- خواجوی، شکراله؛ اعتمادی جوریابی؛ مصطفی. (۱۳۸۹). بررسی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی موفق سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۲(۲)، ۱-۲۲.
- شالچی، محمدتقی؛ صراف، فاطمه؛ طالب‌نیا، قدرت اله. (۱۴۰۱). تأثیر فن‌آوری و سیستم‌های اطلاعاتی بر پیاده‌سازی نرم‌افزار حسابرسی داخلی در هلدینگ‌های تجاری. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۲(۱)، ۱۲-۱۲۰.
- عرب‌مازار یزدی، محمد، غلام‌زاده لداری، مسعود. (۱۳۹۰). همسوسازی فناوری اطلاعات و کسب‌وکار: مفاهیم، اندازه‌گیری و چالش‌ها. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱(۱)، ۸۶-۱۰۸.
- فراستخواه، مسعود. (۱۳۹۵). روش کیفی در منابع علوم اجتماعی با تأکید بر نظریه بر پایه (گراند تئوری، "GTM").
- فرودی مریم، حجازی رضوان. (۱۳۹۹). ارائه الگوی مفهومی مدیریت سود مبتنی بر روش نظریه داده‌بنیاد چندوجهی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی). ۱۲(۴۸)، ۹۵-۱۲۰.
- فرهمنده، امیرعباس، رادفر، رضا، پوراابراهیمی، علیرضا، شریفی، مانی. (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری‌های اینترنت اشیا در کسب‌وکار هوشمند بر اساس TAM آینه‌پژوهی ایران، ۶(۱)، ۱۵۱-۱۷۱.
- قربانی زاده، وجه اله؛ حسن نانگیر؛ سیدطه، رودساز، حبیب. (۱۳۹۲). فراتحلیل عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری اطلاعات در ایران، نشریه پژوهش‌های مدیریت در ایران، ۱۷(۲)، ۱-۳۰.

- قشقایی، فاطمه؛ مشایخ، شهناز. (۱۳۹۸). تدوین مدل بلوغ فرایند پذیری و فناوری اطلاعات در واحد حسابداری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۲۹)، ۱۱۸-۹۱.
- محمودآبادی، حمید؛ رضایی، غلامرضا؛ گرگانی فیروزجاه، ابوالفضل. (۱۳۹۲). بررسی آثار سرمایه‌ی فکری در بهبود کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت‌های حسابداری، ۵(۲)، ۷۵-۹۹.
- نصر، محمدعلی، خواجهی، شکراله، عباسیان، عزت‌الله؛ آقایی، محمدعلی. (۱۳۹۸). طراحی چارچوب کنترل کیفیت برای مؤسسات حسابرسی و نهاد ناظر در ایران به روش نظریه داده بنیاد چندوجهی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۰)، ۱۷۴-۱۴۹.

References

- Alkaraan, F., Albitar, K., Hussainey, K., & Venkatesh, V. G. (2022). Corporate transformation toward Industry 4.0 and financial performance: The influence of environmental, social, and governance (ESG). *Technological Forecasting and Social Change*, 175, 121423.
- Alkafaji, B, A. Lari Dashtbayaz, M and Salehi, M. (2023). The Impact of Blockchain on the Quality of Accounting Information: An Iraqi Case Study. *Risks* 11: 58.
- Angswat I, Bambang I, Isabel j (2023). Effect of Technology organization environment And Individual Factors Towards Adoption Intention of cloud-Based Accountind Accounting Software in Msmes. *Journal of Theoretical and Applied Information Technology*, 101(1).
- Astuti, W. A., & Augustine, Y. (2022). The Effect of Digital Technology and Agility On Company Performance with Management Accounting System as Mediation. *International Journal of Research and Applied Technology (INJURATECH)*, 2(1), 11-29.
- Bagus, Manuaba, G; Yadnyana, K(2021). Effect of Accounting Information System Effectiveness, User Technique Ability and Utilization of Information Technology on Employee Performance of BPD Bali Branch Office, South Bali Region. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research*. 5(4), 332-339.
- Bonsón, E. and Bednárová, M. (2019). "Blockchain and its implications for accounting and auditing", *Meditari Accountancy Research*. 27(5). 725-740.
- Corbin, J., & Strauss, A. (2008), "Basics of Qualitative Research", Los Angeles, CA.: SAGE.
- Creswell, J. W. (2005), *Educational Research: Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research* (2nd edition).
- Dandago, K.I., & Rufai, A.S. (2014). Information Technology and Accounting Information System in the Nigerian Banking Industry. *Asian Economic and Financial Review*, 4, 655-670.

- Dwivedi, P., Alabdooli, J. I., & Dwivedi, R. (2021). Role of FinTech adoption for competitiveness and performance of the bank: A study of banking industry in UAE. *International Journal of Global Business and Competitiveness*, 16(2), 130–138.
- Feng Guo, Xin Luo, Patrick R. Wheeler, Liu Yang, Xinlei Zhao, Yiyang Zhang.(2021). Enterprise Resource Planning Systems and XBRL Reporting Quality. *Journal of Information Systems*; 35 (3): 77–106. <https://doi.org/10.2308/ISYS-2020-007>
- Frank D. Hodge, Jane Jollineau Kennedy, Lauren A. Maines;(2004).Does Search-Facilitating Technology Improve the Transparency of Financial Reporting?. *The Accounting Review*; 79 (3): 687–703.
- Fullana, O., & Ruiz, J. (2021). Accounting information systems in the blockchain era. *International Journal of Intellectual Property Management*, 11(1), 63-80.
- Goldkuhl, G., & Cronholm, S. (2010). Adding theoretical grounding to grounded theory: Toward multi-grounded theory. *International journal of qualitative methods*, 9(2), 187-205.
- Guthrie, J. and Parker, L.D. (2016).“Wither the accounting profession, accountants and accounting researchers? Commentary and projections”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 29(1), 2-10.
- Hyvönen T.(2003). Management Accounting and Information: ERP versus BoB. *European Accounting Review*, 12(1), 55-173
- Jackson, D., Michelson, G. and Munir, R. (2022), "New technology and desired skills of early career accountants", *Pacific Accounting Review*, 34 (4), 548-568.
- Karmańska,A.(2022). Internet of Things in the accounting field – benefits and challenges. *Operations Research and Decisions*: 31(3), 23-39.
- Lee, J. (2021), A Grounded Theory: Integration and Internalization in ERP Adoption and Use, Unpublished Doctoral Dissertation, University of Nebraska, In Proquest UMI Database.
- Mahmood, F.; Khan, A.Z.; Bokhari, R.H.(2019). ERP issues and challenges: A research synthesis. *Kybernetes*,49, 629–659.
- Maroufkhani, P., Iranmanesh, M., & Ghobakhloo, M. (2022). Determinants of big data analytics adoption in small and medium-sized enterprises (SMEs). *Industrial Management & Data Systems*.
- McCallig, J, Robb A, Rohde F. (2019). Establishing the representational faithfulness of financial accounting information using multiparty security, network analysis and a blockchain. *International Journal of Accounting Information Systems*. 3. 47–58.
- Minovski, Z., Malcev, B., & Tocev, T. (2020). New Paradigm in Accounting Information Systems–The Role of The Latest Information Technology Trends.
- Perdana, A., Lee, H. H., Koh, S., & Arisandi, D. (2022). Data analytics in small and mid-size enterprises: Enablers and inhibitors for business value and firm performance. *International Journal of Accounting Information Systems*, 44, 100547.

- Petratos, P.; Faccia, A. (2019). Accounting Information Systems and System of Systems: Assessing Security with Attack Surface Methodology. In Proceedings of the 3rd International Conference on Cloud and Big Data Computing, Oxford, UK, 28(7) 100–105
- Riley, J., Church, K. S., & Schmidt, P. J. (2022). Proposing Personality and Social Factors as Antecedents to Technology Resistance in Future Accountants. *Journal of Emerging Technologies in Accounting. Scientific Journal of Management Information Systems*. 8(4), 10-17.
- Romney, M. B. (2018). Accounting Information Systems (14th Edition ed.). Harlow: Pearson Education Limited.
- Singh, H. and Singh, A. (2022), "Understanding inhibitors to XBRL adoption: an empirical investigation", *Accounting Research Journal*. 35 (5), 598-615.
- Siriyama Kanthi Herath. (2017). James P Brawley Drive Atlanta James P Brawley Drive Financial Reporting Quality: A Literature Review. *International Journal of Business Management and Commerce*. 2(2).1-14.
- Spence, C.; Toh, D. (2021). Reaching up and out: The audit society. *Qual. Res. Account. Manag.* 19, 101–106.
- Strauss, A. & Corbin, J. (1990). Basics of Qualitative Research: Grounded Theory Procedures and Techniques. Newbury Park, CA: Sage.
- Strauss, A.L., & Corbin, J. (1998). Basics of qualitative research: Grounded theory: *Procedures and Technique*. (2nd Edition); Sage, Newbury Park, London.
- Taib, A., Awang, Y., Shuhidan, S. M., Rashid, N., & Hasan, M. S. (2022). Digitalization in Accounting: Technology Knowledge and Readiness of Future Accountants. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 10(1), 348-357.
- Taylor, G.; Brasel, K.R.; Dawkins, M.C.; Dugan, M.T.(2018). Keeping pace: The conditional probability of accounting academics to continue publishing in elite accounting journals. *Adv. Account.*, 41, 97–113.
- Upadhyay, A., Mukhuty, S., Kumar, V., & Kazancoglu, Y. (2021). Blockchain technology and the circular economy: Implications for sustainability and social responsibility. *Journal of Cleaner Production*, 293, 126130.
- Vărzaru AA, Bocean CG, Mangra MG, Simion D.(2022). Assessing Users' Behavior on the Adoption of Digital Technologies in Management and Accounting Information Systems. *Electronics*. 11(21):3613.
- zemánková, A. (2019). Artificial Intelligence and Blockchain in Audit and Accounting: Literature Review. *WSEAS Transactions on Business and Economics*, 16, 568-581.
- Zezhong Xiao Alan Sangster Jeffrey H. Dodgson, (1997), "The relationship between information technology and corporate financial reporting", *Information Technology & People*, 10 (1). 11 – 30.

- Zhang Y, Xiong F, Y. Xie, X. Fan and H. Gu, (2020)"The Impact of Artificial Intelligence and Blockchain on the Accounting Profession," in *IEEE Access*, 8, 110461-110477.
- Zhang, M., & Gable, G. G. (2017). A systematic framework for multilevel theorizing in information systems research. *Information Systems Research*, 28(2), 203-224.
- References:[In Persian]
- Amini Mehr, Akbar, Nabojnejad, Sayeda Forozan. (2016). Investigating the effects of using extensible financial reporting language (XBRL) on the financial reporting of Iranian companies. *Experimental researches of accounting*. 7(1), 26-42. [In Persian].
- Arabmazar Yazdi, Mohammad, & Gholamzade Ledari, Massoud. (2011). Aligning information technology and business: Concepts, measurement and challenges. *Accounting and Social Interests*, 1(1), 86-108.. [In Persian].
- Barzegar Khandoozi, Abedin, Gerkez, Mansour, Saeedi, Parviz, Matofi, Alireza. (2019). Identifying the environmental and human factors affecting the adoption of cloud accounting by means of exploratory and confirmatory factor analysis. *Experimental Accounting Research*, 10(2), 51-70. [In Persian].
- Borhani, Seyyed Abbas; Babajani, Jafar; Raisi and Nani; Iman, a poem by Anaghiz; Saber; Jamalipour, Muzaffar. (1400). Determining the new role of accountants, identifying the challenges and weaknesses of block chain technology using the technology acceptance model. *Financial Accounting Knowledge*, 8(2)1-29. [In Persian].
- Etemadi, Hossein, Elahi, Shaaban, Aghai, Kamran Hassan. (2005). Investigating the effect of information technology on the qualitative characteristics of accounting information. *Accounting and auditing reviews*, 13(1), [In Persian].
- Farahmand, Amir Abbas, Radfar, Reza, Pourabrahimi, Alireza, Sharifi, Mani. (1400). Factors affecting the adoption of Internet of Things technologies in smart business based on TAM. *Iran Future Research*, 6(1), 151-171. [In Persian].
- Farastkhah, Masoud. (2015). Qualitative method in social science resources with emphasis on grounded theory (Grounded Theory, GTM). [In Persian].
- Froudi Maryam, Hijazi Rizvan. (2019). Presenting a conceptual model of profit management based on multifaceted foundation data theory method. *Financial accounting and auditing researches (Financial accounting and auditing research paper)*. 12(48), 95-120. [In Persian].
- Haji Hosseini, Hojat Elah; Jalilund, Mohammad Reza; Eliyasi, Mehdi; Kamali Bit. (2012). Presenting a model to investigate the impact of information technology on the performance quality of manufacturing organizations: (a survey on Saipa and Iran Khodro automotive companies). *Publication: Information Technology Management*. 4(13). 44-25. [In Persian].
- Khajovi, Shokrale; selection trust; Mostafa. (2009). Investigating factors affecting the successful implementation of accounting information systems in companies listed

- on the Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting Research*, 2(2), 1-22. [In Persian].
- Mahmoudabadi, Hamid; Rezaei, Gholamreza; Gorgani Firouzjah, Abolfazl. (2012). Investigating the effects of intellectual capital in improving the quality of financial reporting of companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Accounting Advances*, 5(2), 75-99. [In Persian].
- Nasr, M. A., Khajavi, S., Abbasian, E., & Aghaei, M. A. (2019). Developing a quality control framework for Audit firms and Oversight board in Iran Multi-grounded theory. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(30), 149-174. [In Persian].
- Nojavan, M., Mohammadi, M., & Feel Sarayi, M. (2016). The Study of Reporting Language (XBRL) Dimensions and Acceptance Levels. *Journal of Accounting and Social Interests*, 6(3), 1-16. doi: 10.22051/ijar.2016.2528. [In Persian].
- Qashqaei, Fatemeh; Mashaikh, Shahnaz. (2018). Compilation of the maturity model of processability and information technology in the accounting unit. *Knowledge of Accounting and Management Audit*, 8(29), 118-91. [In Persian].
- Qurbanizadeh, God's face; Hassan Nangir; Seyedtah, Roudsaz, Habib. (2013). Meta-analysis of factors affecting the acceptance of information technology in Iran, *Journal of Management Research in Iran*, 17 (2), 1-30. [In Persian].
- Shalchi, Mohammad Taghi; Saraf, Fatemeh; Talibnia, Qadratoleh. (1401). The impact of technology and information systems on the implementation of internal audit software in commercial holdings. *Accounting and Social Interests*, 12(1), 101-120. [In Persian].

COPYRIGHTS



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



شناسایی تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی: کاربست فراترکیب^۱

اکرم تفتیان^۲، رسول دوازده‌امامی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۴/۰۸

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: حسابداری قضایی روند جدیدی برای شناسایی تقلب است که از اصول و روش‌های قابل اعتمادی برای به دست آوردن حقایق یا داده‌های کافی استفاده می‌کند. هدف اصلی این پژوهش، شناسایی تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی بوده است.

روش: با رویکرد پژوهش کیفی و ابزار فراترکیب که مشتمل بر مراحل هفتگانه سندلوسکی و بارسو است، به ارزیابی و تحلیل نظام‌مند ۸۴ مورد از یافته‌های پژوهش‌های پیشین پرداخته شده است. در همین راستا، نظر ۱۵ نفر از خبرگان به‌وسیله پرسشنامه جمع‌آوری شده و با استفاده از روش کمی آنتروپی شانون به تعیین ضریب تکنیک‌های شناسایی شده پرداخته شده است.

یافته‌ها: از بین تکنیک‌های بررسی شامل استفاده از نرم‌افزارهای تخصصی، بررسی نظریه‌های تقلب، بررسی اسناد، تجزیه و تحلیل نسبت‌ها، تجزیه و تحلیل نسبت، کنترل کیفیت، نقد و بررسی و کنترل مسیر و بررسی کلاهبرداری بر روی عدد و مخرج، به ترتیب رتبه‌های ۱ تا ۱۰ را دریافت کرده‌اند.

نتیجه‌گیری: نتایج حاصل از این پژوهش، کمک شایانی به کشف تقلب، کلاهبرداری و اعمال مجرمانه در مراحل تحقیقاتی حسابداران قضایی در رابطه با اشخاص ذی‌ربط و همچنین قضاوت آن‌ها نسبت به موارد می‌کند.

دانش‌افزایی: این مطالعه نیاز به مشارکت و به‌کارگیری خدمات یک حسابدار قضایی را برای بررسی، ارزیابی سوابق و سیستم‌های کنترل داخلی را برای ذینفعان توصیه می‌کند.

واژه‌های کلیدی: تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی، حسابداری قضایی (دادگاهی)، روش فراترکیب.

طبقه‌بندی موضوعی: G28, M48, M55

DOI: 10.22051/JAASCI.2023.39524.1680

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران. (نویسنده مسئول).
(taftiyan@iauyazd.ac.ir)

۳. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران.
(emamirasool@yahoo.com)

مقدمه

سلسله شکست‌های هشداردهنده حسابرسی در طول سال‌ها باعث تغییر پارادایم در حسابداری شده است. باین حال، حوزه جدیدی از حرفه حسابداری به نام حسابداری قضایی پدید آمده است و مسئول تشخیص وجود جعل، اشتباهات و تقلب با اهمیت است. در پاسخ به برخی از موارد جعلی نوظهور، حسابداری قضایی برای مبارزه با تهدید تکامل یافته است. در زمان‌های اخیر، رسوایی‌هایی که سازمان‌های شرکتی مانند انرون و وردکام را تحت تأثیر قرار داده است، زمینه حسابداری قضایی را به کانون توجه و پیشتاز رسانده است (پترا و اسپیلر، ۲۰۲۰). حسابداری قضایی حوزه تخصصی است که از مهارت‌های حسابداری برای بررسی تقلب یا اختلاس و تجزیه و تحلیل اطلاعات مالی مناسب برای استفاده در دادگاه حقوقی استفاده می‌کند. اگرچه، تاریخچه حسابداری قضایی را می‌توان به دوران فرعون (مصر باستان) ردیابی کرد، اما اصطلاح «حسابداری قضایی» به‌طور رسمی در قرن بیستم (۱۹۴۶) ابداع شد. در طول سال‌ها، حسابداری قضایی از زمان ابداع، با پیچیدگی‌های نوظهور در بازارهای مالی، جهانی‌سازی کسب‌وکار و تصویب ابزار مالیاتی به تدریج اهمیت پیدا کرده است. این حرفه از یک روش سه‌جانبه از مهارت‌های حسابداری، حسابرسی و تحقیق برای کشف تقلب و کمک به مسائل حقوقی استفاده می‌کند (امانوئل و همکاران، ۲۰۱۸). انوفه و همکاران (۲۰۱۵) توضیح می‌دهند که حسابداری قضایی به‌عنوان تثبیت سایر تحقیقات مرتبط با حسابداری برای نبش قبر مالی دیده می‌شود. این حرفه تعهدات ناشی از مغایرت‌های واقعی یا پیش‌بینی شده لازم برای رسیدگی‌های قضایی را نشان می‌دهد. به‌طور عینی، کاربرد مؤثر حسابداری قضایی می‌تواند به‌عنوان یک اقدام ایمنی برای مؤسسات و کشورها در برابر اختلاس یا تقلب عمل کند (بسی، ۲۰۱۸). حسابرسان قضایی سعی می‌کنند قبل از اینکه اتفاق ناخوشایندی در سازمان بیفتد، یک موقعیت متقلبانه را کنترل کنند. در این راستا، آن‌ها بیشتر زمانی استخدام می‌شوند که یک شرکت مشکوک به کلاه‌برداری، اختلاس یا سرقت باشد. آن‌ها پس از ایجاد سوءظن استخدام می‌شوند. حتی اگر حسابداری قضایی برای کشف و پیگرد تقلب پیشگیرانه است، متخصصان باید بتوانند دانش حسابداری خود را به مسائل حقوقی مرتبط کنند. این به این دلیل است که از حسابرسان قضایی خواسته می‌شود تا گزارش‌های کارشناسی بنویسند یا تهیه کنند و در تحقیقات مدنی و کیفری کمک

کنند (افریبی و همکاران، ۲۰۲۲). علاوه بر انجام تحقیقات در مورد کلاهبرداری، حسابداران قضایی همچنین در سپرده‌گذاری‌ها کمک می‌کنند و به‌عنوان شاهد کارشناس در دادگاه گواهی می‌دهند. نظریه‌هایی مانند: نظریه پنهان‌سازی ثقلب، نظریه مدل کل‌نگر، نظریه چرخه حیات و نظریه بازدارندگی از ثقلب، بینش‌هایی را در مورد فعالیت‌های ثقلبی در میان سازمان‌های غیردولتی ارائه می‌دهند. این ترکیب از نظریه‌ها را می‌توان به‌عنوان یک رویکرد چند پارادایمی باهدف دستیابی به بینش عمیق در مورد موضوع تحقیق توصیف کرد. هدف اصلی کمک به حساب‌برسان برای انجام مؤثر ارزیابی خطرات ثقلب با گسترش دانش آن‌ها در مورد خطرات ثقلب و نحوه وقوع آن‌ها و واکنش مناسب به این خطرات است. عوامل مهمی که همیشه هنگام ارتکاب ثقلب در صورت‌های مالی وجود دارند، در نظریه ترکیبی ثقلب جدید توسعه‌یافته تشریح شده‌اند و حساب‌برسان قضایی باید آن‌ها را در نظر بگیرند: (۱) حاکمیت شرکتی ضعیف (نظریه جعبه کلید کلاهبرداری)، (۲) فشار یا انگیزه (۳) فرصت ثقلب (مثلث ثقلب)؛ (۴) قابلیت و شایستگی (نظریه جدید الماس ثقلب)؛ (۵) صداقت شخصی (نظریه مقیاس ثقلب) (۵)؛ فقدان وجدان یا غرور کارمند (نظریه پنج ضلعی کلاهبرداری کلاغ) و (۶) منطقی‌سازی (سلیمانی امیری و بابایی، ۲۰۲۲).

درک نادرست ذی‌نفعان از نقش‌ها و مسئولیت‌های اصلی حساب‌برسان و حسابداران، انتظارات غیرواقعی ایجاد کرده است و ثقلب در صورت‌های مالی و شکست حسابرسی به مسائلی مبهم تبدیل شده است. باین‌حال، تکنیک‌ها و رویه‌های اعمال‌شده توسط حساب‌برسان خارجی در طول حسابرسی‌های سنتی برای کشف تحریف‌های با اهمیت، نه ثقلب و فساد غیرمالی، طراحی شده‌اند (استیرو، ۲۰۱۰). استفاده از حساب‌برسان قضایی می‌تواند این شکاف انتظاری را پر کند. حسابرسی قضایی کاستی‌های حسابرسی و کنترل‌های سنتی را برطرف می‌کند، زیرا به بررسی، پیشگیری و کشف سوءاستفاده از دارایی‌ها، تحریفات مالی و ثقلب در صورت‌های مالی می‌پردازد. هدف مطالعه حاضر پرداختن به شکاف انتظارات با برجسته کردن نقش تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی به‌عنوان ابزاری قدرتمند برای کشف ثقلب در صورت‌های مالی بود. همچنین، این نخستین پژوهشی است که به شناسایی تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی با روش فراترکیب می‌پردازد، اگرچه پژوهش‌های گذشته خارجی همچون فرانک و همکاران (۲۰۲۰)، دایانادان و همکاران (۲۰۱۶) و

لیندهال و شدویتز (۲۰۱۳) به ترتیب به بررسی «رویه حسابداری قضایی در توسعه اصول پذیرفته شده حسابداری باهدف ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی»، «استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در توسعه حسابداری قضایی» و «بررسی حسابداری حقوقی در شرکت‌های خانوادگی باکیفیت گزارشگری مالی» پرداخته‌اند. علاوه بر این، پژوهش‌های داخلی همچون چالاکی و قادری (۱۳۹۴) و اسدی و همکاران (۱۴۰۱) به ترتیب به بررسی «حسابداری قضایی و نقش آن در پیشگیری و کشف تقلب» و «بررسی اثر حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه» پرداخته‌اند، اما هیچ پژوهشی، اقدام به شناسایی تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی به روش تحلیل محتوای کیفی فراترکیب ننموده است. بنابراین، انجام این پژوهش می‌تواند به توسعه ادبیات نظری جهت پر نمودن شکاف تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی جهت پاسخگویی به انتظارات ذی‌نفعان کمک نماید. در این پژوهش ابتدا ادبیات نظری بیان می‌شود. سپس روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش ارائه شده و در خاتمه نتیجه‌گیری انجام می‌شود.

مبانی نظری

امروزه حسابداری قضایی یکی از سریع‌ترین حوزه‌های در حال رشد در اجرای قانون بوده است. متخصصان در کشف تقلب، حسابداران قضایی هستند. باهسین (۲۰۱۶) تأیید کرد که افسران عموماً آزمایش‌هایی را برای تشخیص تخلفات، اشتباهات و خلأهای موجود در یک سازمان تجاری انجام می‌دهند. آن‌ها سوابق مالیاتی و تجاری را برای کشف بی‌نظمی‌هایی که می‌تواند بر پرونده‌های مدنی و کیفری علیه مجرم یا مجرمان تأثیر بگذارد، بررسی می‌کنند. (اسدی و همکاران، ۱۴۰۱). حسابداران قضایی مسئول بکارگیری مهارت‌های حقیقت‌یاب و تحلیلی به‌منظور حل و فصل بی‌نظمی‌های مالی به‌گونه‌ای هستند که استانداردهای ضروری برای دادگاه‌های حقوقی را رعایت کنند و تنها به استفاده از مهارت‌های حسابداری و حسابرسی خود محدود نمی‌شوند، بلکه از مهارت‌های اکتشافی خود برای تعیین رویدادهایی که واقعاً در یک محیط مالی یک سازمان رخ می‌دهد، استفاده می‌کنند. در داخل این حرفه، ممکن است تخصص‌های فرعی دیگری نیز وجود داشته باشد. برخی از حسابداران قضایی در کلاهبرداری، مبارزه با پولشویی، حق امتیاز، مطالبات بیمه، حسابرسی ساخت و ساز تخصص دارند.

نظریه «مثلث تقلب» نظریه‌ای است که برای توضیح انگیزه تصمیم یک فرد برای ارتکاب کلاهبرداری شغلی طراحی شده است. این نظریه یکی از قدیمی‌ترین و اساسی‌ترین مفاهیم در پیشگیری و کشف تقلب است که کرسی این نظریه را در دهه ۱۹۵۰ ارائه کرد تا توضیح دهد که چرا افراد هنگام انجام کارهای تحقیقاتی خود، مرتکب تقلب می‌شوند (کرسی، ۱۹۵۳). به گفته او، کلاهبرداری نقض موقعیت اعتماد مالی است. پس از تحقیقات گسترده، کرسی مثلث تقلب را توسعه داد. این مفهوم نظری دارای سه عنصر کلیدی است. وی تصریح کرد که برای بروز اختلاس باید موارد زیر وجود داشته باشد: (۱) یک مشکل غیرقابل اشتراک، (۲) فرصتی برای نقض اعتماد و (۳) مجموعه‌ای از توجیهات که رفتار را در یک موقعیت خاص مناسب تعریف می‌کند. به نظر او هیچ‌یک از این عناصر به تنهایی نمی‌تواند برای وقوع اختلاس کافی باشد، بلکه باید هر سه عنصر موجود باشد. سه مرحله (در مثلث تقلب) که فرد را برای ارتکاب کلاهبرداری برمی‌انگیزد را می‌توان به فشار، فرصت و منطقی‌سازی خلاصه کرد. در این حالت فشار یک نیروی محرکه یا انگیزه برای ارتکاب کلاهبرداری است. دومین جزء مثلث تقلب، عامل فرصت است. ایجاد فرصت برای ارتکاب کلاهبرداری یکی از مهم‌ترین عوامل ناشی از فعالیت‌های مجرمانه است. در شرایط خاص، مستقیماً مدیران ارشد یا صاحبان نهاد شرکتی را برای تداوم تقلب درگیر می‌کند. از میان سه اصل مثلث تقلب، شناسایی فرصت اغلب دشوار است، اما به نوعی کنترل آن از طریق پابندی به شیوه‌های شرکت و تغییرات رویه‌ای یا سازمانی آسان است. همان‌طور که سومین مؤلفه مثلث تقلب می‌گوید، «عقلانی کردن» شامل تلاش برای توسعه سازوکارهای دفاعی برای توجیه اقدام متقلبانه است (لوکانان و شارما، ۲۰۱۸). عقلانی شدن از طریق مشاهده نگرش یا اظهارات کلاهبرداران قابل درک است. در عقلانیت دو جنبه مطرح می‌شود. از یک سو، کلاهبردار با این دفاع نتیجه می‌گیرد که سود حاصل از معامله متقلبانه بیش از امکان کشف جرم است و از سوی دیگر، مجرم تصمیم می‌گیرد کلاهبرداری انجام شده را توجیه کند.

دیدگاه‌های شیوه‌های حسابداری قضایی

حسابداری قضایی شامل بررسی تقلب، پیشگیری از تقلب و تجزیه و تحلیل کنترل ضد تقلب و همچنین جمع‌آوری اطلاعات غیرمالی یک سازمان است. تخصص حسابداری قضایی حوزه عملی

حسابداری است که تعهدات ناشی از اختلافات یا دعوای حقوقی واقعی یا پیش‌بینی شده را توصیف می‌کند (انوفه و همکاران، ۲۰۱۵). حسابداران قضایی معمولاً هنگام ارزیابی و اظهار نظر در مورد کار انجام شده، به سایر متخصصان کمک می‌کنند. در محاکمه نهایی، حسابداران قضایی در رابطه با موضوع تحت بررسی در دادگاه شواهد کارشناسی ارائه می‌کنند. متخصصان در این زمینه از دانش قابل توجهی از استانداردهای حسابداری و حسابرسی، نظریه‌های اقتصادی، سیستم‌های گزارشگری مالی، اطلاعات تجاری، مدیریت داده‌ها، روش‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها برای کشف تقلب، گردآوری شواهد، تکنیک‌های حقیقت‌یاب، فرآیندهای دعوی قضایی و رویه‌ها برای انجام وظایف خود استفاده می‌کنند. دی‌گابریل و همکاران (۲۰۲۰) اظهار داشتند که حسابداران قضایی به‌طور فزاینده‌ای نقش فعال‌تری در کاهش ریسک با طراحی و اجرای رویه‌های گسترده برای حسابرسی قانونی، مشاوره کمیته‌های حسابرسی، ایجاد تعهدات پیشگیری از تقلب دارند. از آنجایی که این کارشناسان در تحقیقات تحلیلگران سرمایه‌گذاری کمک می‌کنند، ممکن است در بازپرداخت درآمد از طریق تخلفات و همچنین، مصادره عواید جرم یا پولشویی مشارکت داشته باشند. مسئولیت این کارشناسان از جمله شناسایی عواملان کلاهبرداری (ون آکرن و باکبی، ۲۰۱۷)، کشف فعالیت‌های پولشویی و سرقت که شامل فرار مالیاتی و سوءاستفاده از وجوه است، می‌شود. به همین دلیل است که سازمان‌ها باید حسابداران قضایی را برای کشف جرائمی مانند آتش‌سوزی، کلاهبرداری در چک، کلاهبرداری در مراقبت‌های بهداشتی، جعل، اختلاس، تخلف، سوءاستفاده، رشوه و فساد استخدام کنند. این طرح‌های کلاهبرداری را می‌توان به دسته‌های زیر تقسیم کرد: تقلب حسابداری، اختلاس دارایی‌ها، سرقت اطلاعات، تقلب هویت، تقلب در حقوق و دستمزد و تقلب در تدارکات (افریبی و همکاران، ۲۰۲۲).

ولف و هرمانسون (۲۰۰۴) نظریه «الماس تقلب» را به‌جای نظریه «مثلث تقلب» ارائه می‌کنند. آن‌ها استدلال می‌کنند که الماس دید بهتری از عوامل منجر به تقلب ارائه می‌دهد. آن‌ها متغیر چهارم یعنی ظرفیت را به نظریه سه عاملی کرسی اضافه می‌کنند. منظور از قابلیت‌ها این است که مرتکب کلاهبرداری باید ویژگی‌ها، توانایی‌ها یا اختیارات لازم را برای انجام جرم خود داشته باشد. نظریه «الماس تقلب» دید بهتری از عوامل تقلب ارائه می‌دهد. ولف و هرمانسون بر این باور بودند که بسیاری

از تقلب‌ها بدون فرد مناسب با قابلیت‌های مناسب برای اجرای جزئیات کلاهبرداری رخ نمی‌داد. آن‌ها همچنین چهار ویژگی مشاهده را برای ارتکاب کلاهبرداری پیشنهاد کردند. بررسی ادبیات نشان می‌دهد که محققان جنبه انگیزه نظریه «الماس تقلب» را متفاوت طبقه‌بندی کرده‌اند. برخی از محققان آن را به‌عنوان فشار شخصی، شغلی یا خارجی طبقه‌بندی کردند، درحالی‌که برخی دیگر آن را به‌عنوان فشار مالی و غیرمالی طبقه‌بندی کردند. با این حال، می‌توان متوجه شد که هر دو طبقه‌بندی به هم مرتبط هستند. به‌عنوان مثال، فشار شخصی می‌تواند هم از ناحیه مالی و هم از ناحیه غیرمالی باشد. فشار مالی یک فرد در این مورد می‌تواند اعتیاد به قمار یا نیاز مالی ناگهانی باشد، درحالی‌که یک فشار غیرمالی شخصی می‌تواند عدم انضباط شخصی یا طمع باشد. به همین ترتیب، فشار اشتغال و فشار خارجی می‌تواند ناشی از فشار مالی یا غیرمالی باشد؛ بنابراین، حسابداران قضایی باید این فشار را در نظر داشته باشند. با این حال، می‌توان انتقاد کرد که اگرچه نظریه «الماس تقلب» چهارمین قابلیت متغیر را به مثالت تقلب اضافه کرده است و شکاف سایر نظریه‌ها را پر کرده است، اما این مدل به‌تنهایی ابزار ناکافی برای بازدارندگی، پیشگیری یا کشف تقلب است. برای حسابداران قضایی مهم است که تمام نظریه‌های تقلب را در نظر بگیرند تا بهتر بفهمند که چرا تقلب رخ می‌دهد. بنابراین، همه نظریه‌های تقلب دیگر باید به‌عنوان امتداد الماس کلاهبرداری گرگ و هرمانسون در نظر گرفته شوند و باید در یک نظریه که شامل نظام ارزش ملی است، ادغام شوند. این باید به آن‌ها در بررسی مؤثر و ارزیابی ریسک تقلب کمک کند.

پیشگیری و کشف تقلب از طریق حسابداری قضایی

امروزه تأکید زیادی بر پیشگیری و کشف تقلب در طی حسابرسی‌های قضایی شده است. نهادهای حرفه‌ای استانداردهای بین‌المللی مسئولیت حساب‌برسان را در مورد عوامل خطر تقلب در هنگام انجام حسابرسی مالی افزایش داده‌اند. درخواست بیشتری برای حساب‌برسان برای کسب مهارت‌های قضایی در حین انجام وظیفه وجود دارد. با این حال، این یک واقعیت غیرقابل‌انکار است که یک حساب‌برس ممکن است کنترل کاملی برای کشف جرم نداشته باشد، اما انتظار می‌رود که از گزارش درست و منصفانه برای محافظت از منافع سهامداران و همچنین مردم اطمینان حاصل کند (رشید و همکاران، ۲۰۱۸). در نتیجه، مؤسسات تجاری باید به‌جای پایبندی به رویکرد حسابرسی سنتی، به رویکردهای

جدید در حسابرسی توجه کنند. با توجه به این موضوع، حسابداری قضایی ممکن است متعاقباً بهترین جایگزین برای حل و فصل بلایای مالی باشد. حسابرسان دخیل در حسابداری قضایی برای انجام تحقیقات در یک سازمان و ارائه شواهد در دادگاه قانونی گواهینامه دارند. پژوهش‌های قبلی از جمله آپوستلو و همکاران (۲۰۱۶)، لاوسون و همکاران (۲۰۱۷) نشان داده‌اند که آموزش حسابداری قضایی از محدود شدن از طریق جلسات مستمر در آموزش حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای به حالت ارائه به‌عنوان دوره اعتباری توسط دانشگاه‌های معتبر پیشرفت کرده است. گنجاندن حسابداری قضایی به‌عنوان یک دوره در برنامه درسی حسابداری می‌تواند به‌طور قابل توجهی به نفع سه ذینفع اصلی آموزش حسابداری یعنی مؤسسات دانشگاهی، دانشجویان و کارفرمایان فارغ‌التحصیل حسابداری باشد (فاگورو و آجیبولاد، ۲۰۱۹). شواهد تجربی از محققین دقیق (الشورافات و همکاران، ۲۰۲۰؛ سلیمانی امیری و بابایی، ۲۰۲۰) شرط کردند که ارائه آموزش حسابداری قضایی هم برای دانشگاهیان و هم برای شاغلان مرتبط باشد. نتایج مطالعات حاکی از آن است که تقاضا یا علاقه به حسابداری قضایی ادامه خواهد داشت و اعتماد بازیگران صنعت را افزایش می‌دهد. از طریق تحقیقات بوریتس و همکاران (۲۰۱۵)، تأیید می‌کنند که حسابداران رسمی می‌توانند نسبت به حسابرسان معمولی میزان بیشتری از تقلب را کشف کنند. در مطالعه آن‌ها مشخص شد که روش‌های حسابرسی قضایی به‌طور قابل توجهی تمایل به کاهش خطرات تقلب دارند.

اسدی چهاربرج و همکاران (۱۴۰۱)، برای انجام پژوهشی تحت عنوان «کاربست نظریه استعاره بلک سوئن نسبت به بررسی اثر حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه» داده‌های پژوهش را از پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران و داده‌های مربوط به پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه شرکت‌ها از طریق شاخص امتیاز گزارش دهی یکپارچه که شامل شش عنصر محتوای اصلی بر پایه ۵ پرسش را برای سنجش جامع بودن و کیفیت افشاسازی گزارشگری یکپارچه بودند، از طریق غربالگری گزارش‌های همراه صورت‌های مالی موردسنجش قرار داده‌اند. همچنین به‌منظور برازش مدل، از تحلیل حداقل مربعات جزئی استفاده کرده‌اند. نتایج پژوهش نشان داد، حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه شرکت‌ها تأثیر مثبت دارد. دیانتی دیلمی و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی تحت عنوان «تدوین برنامه درسی کارشناسی ارشد

رشته حسابداری قضایی (دادگاهی) و ضد تقلب» به ارائه یک برنامه درسی آموزشی در زمینه مباحث ضد تقلب و حسابداری دادگاهی (قضایی) پرداخته‌اند. در برنامه درسی ارائه شده در این تحقیق که ماحصل بیش از یک سال و نیم تحقیق به روش فراسنتز روی برنامه درسی مراکز آموزشی و دانشگاهی دارای این رشته تحصیلی در جهان، مقالات و کتب منتشره در این خصوص است، ۳۲ واحد در نظر گرفته شده است. کیفیت این برنامه درسی، از طریق پرسشنامه توزیع شده بین ۳۹ خبره دارای دانش لازم در زمینه حسابداری قضایی (دادگاهی) و ضد تقلب بررسی شده است. نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای مؤید این مطلب است که مطابق نظر خبرگان مذکور، این برنامه درسی دانش و مهارت لازم برای حسابداری دادگاهی را به دانشجویان این رشته منتقل می‌کند و از جامعیت لازم برخوردار می‌باشد. دهقان و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی تحت عنوان «بررسی نقش حسابدار قضایی در دادرسی جرم پولشویی» به بررسی نقش حسابرس قضایی در دادرسی جرم پولشویی پرداخته‌اند. جامعه این پژوهش شامل قضات دادگاه‌های شعب تهران، وکلای کانون مرکز، کارشناسان رسمی دادگستری و حسابداران رسمی تهران بود. از این میان، ۶۰ نفر به صورت نمونه در دسترس انتخاب شدند. نتایج این پژوهش بیانگر این امر است که حسابداری قضایی در دادرسی جرم پولشویی در مقطع دکتری مؤثرتر از حسابداری قضایی در مقطع ارشد است. همچنین، حسابداری قضایی در دادرسی جرم پولشویی با سنوات خدمتی بالا مؤثرتر از حسابداری قضایی با سنوات کم است. در نهایت نیز، مشخص گردید حسابداران قضایی در دادرسی جرم پولشویی با جنسیت مرد مؤثرتر از حسابداران قضایی با جنسیت زن، هستند. چالاکی و قادری (۱۳۹۴)، در پژوهشی تحت عنوان «حسابداری قضایی و نقش آن در پیشگیری و کشف تقلب» مفهوم و ماهیت حسابداری قضایی، چارچوب مفهومی، فعالیت‌ها و خدمات، مهارت‌ها و دانش اصلی حسابداران قضایی به عنوان حرفه‌ای نوپا تشریح گردیده است. همچنین، ایجاد چنین حرفه‌ای می‌تواند ابزاری برای تحقق بخشیدن به اهداف اقتصاد مقاومتی، شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیت‌ها و زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری، ارزی و... (بند ۱۹ سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی)، گردیده و گامی در راستای بهبود نظام مالی و اداری کشور باشد. آکینبواله و همکاران (۲۰۲۳)، در پژوهشی تحت عنوان «کاربرد تکنیک‌های حسابداری قضایی در صنعت بانکداری آفریقای جنوبی»

به منظور کاهش ریسک تقلب» به بررسی کاربرد تکنیک‌های حسابداری قضایی در رابطه با کاهش ریسک تقلب پرداخته‌اند. این پژوهش با استفاده از طرح تحقیق توصیفی و با رویکرد کیفی همراه با روش نمونه‌گیری هدفمند انجام شده است. نتایج به دست آمده نشان داد که حفره‌های ایجاد شده در نتیجه کاربرد غیر موثر تکنیک‌های قضایی تا حدی مسئول برخی از حوادث کلاهبرداری سایبری در صنعت بانکداری است. شواهد کافی برای تعیین اینکه آیا ارزیابی و مدیریت ریسک تقلب در صنعت بانکداری با کاربرد مؤثر تکنیک‌های حسابداری قضایی از نظر علل شناسایی شده کلاهبرداری سایبری رابطه دارد یا خیر، وجود ندارد. باین حال، یافته‌ها ارتباط مثبتی بین ارزیابی ریسک تقلب و مدیریت ایجاد می‌کند. اویدوکون (۲۰۲۲)، در پژوهشی تحت عنوان «عوامل تعیین کننده تکنیک‌ها و نظریه‌های حسابداری قانونی: یک بررسی تجربی» به بررسی عوامل تعیین کننده تکنیک‌های حسابداری قانونی پرداخته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که ماهیت کلاهبرداری تحت بررسی که شامل سطح جرم ارتکاب شده، میزان دخیل بودن، مراحل، پیچیدگی و اینکه چه کسی درگیر است، تعیین کننده تکنیک‌هایی هستند که باید برای بررسی تقلب بکار روند. همچنین، عوامل دیگری مانند شواهد جنایی، تخصص و تجربه بازرس، سیاست‌های سازمانی و خطرات موجود تعیین می‌کنند که چه تکنیک‌هایی برای تحقیقات قضایی اعمال شود. داده کاوی به عنوان مناسب ترین تکنیک برای بررسی تقلب ظاهر شد، باین حال، ترکیب دو یا چند تکنیک برای حسابداران قانونی، متخصصان حقوقی قضایی و سایر طرف‌های مشابه توصیه می‌شود. مونا بندی و نوملا (۲۰۲۲) در پژوهشی تحت عنوان «نقش تکنیک‌های حسابرسی قضایی در جلوگیری از تقلب در صورت‌های مالی سازمان‌های غیردولتی در آفریقای جنوبی با استفاده از یک رویکرد پیشگیرانه» به منظور بررسی نقش تکنیک‌های حسابرسی قضایی پیشگیرانه در جلوگیری از فعالیت‌های تقلبی در میان سازمان‌های غیردولتی در منطقه‌ای از آفریقای جنوبی طراحی شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که یک رویکرد پیشگیرانه به تکنیک‌های حسابرسی قضایی می‌تواند کمک بزرگی به جلوگیری از فعالیت‌های متقلبانه در میان سازمان‌های غیردولتی در منطقه‌ای از آفریقای جنوبی کند. این مطالعه با تکیه بر این یافته‌های تجربی، مدلی را برای پیشگیری فعالانه از جرائم مالی و اقتصادی در سازمان‌های غیردولتی پیشنهاد می‌کند. این مطالعه به مجموعه دانش فعلی کمک می‌کند و به مدیریت ریسک تقلب در

سازمان‌های غیردولتی کمک می‌کند. این مطالعه همچنین یک برنامه بسیار قوی برای محققان آینده ارائه کرده است.

روش‌شناسی پژوهش

روش تحقیق این مطالعه کیفی است که با استفاده از روش‌شناسی فراترکیب انجام شده است. فراترکیب یکی از اقسام روش‌های فرا مطالعه است. نتیجه‌گیری در فرا مطالعه شامل چهار قسمت اصلی «فرانظریه، فراروش، فراترکیب و فرا تحلیل» است (بنچ و دی، ۲۰۱۰). در این چارچوب مراحل تحقیق، بر مبنای روش فراترکیب هفت مرحله‌ای سندلوسکی و بارسو (۲۰۰۷) که به ترتیب عبارت است از تنظیم سؤال تحقیق، بررسی متون به صورت نظام‌مند، جستجو و انتخاب مقاله‌های مناسب، استخراج اطلاعات مقاله، تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های پژوهش، کنترل کیفیت و ارائه یافته‌ها انجام شده است. همچنین، اعتبارسنجی خروجی روش فراترکیب با استفاده از نظر خبرگان قابل اجرا است (بنچ و دی، ۲۰۱۰). بر این اساس، ۵۷ تکنیک مهم بررسی حسابداری قضایی شناسایی شده در مراحل پنجم و ششم این پژوهش به صورت چک‌لیست در اختیار ۱۵ نفر خبره که ویژگی ایشان به شرح جدول (۱) بوده است، قرار گرفت و در این خصوص از آن‌ها نظرخواهی شد.

جدول ۱. ویژگی خبرگان

| سمت/شغل | | | تجربه کاری | | رشته و مدرک تحصیلی | | | | | جنسیت | | معیار اصلی |
|---------|--------------|--------------------------------|---------------|------------------|--------------------|--------------|---------|--------|----------|-------|----|----------------------|
| حسابرس | حسابدار رسمی | اساتید و عضو هیات علمی دانشگاه | بیش از ۱۵ سال | بین ۱۰ تا ۱۵ سال | دکتر | کارشناس ارشد | کارشناس | مدیریت | حسابداری | مرد | زن | معیار فرعی طبقه بندی |
| ۹ | ۴ | ۲ | ۱۰ | ۵ | ۲ | ۳ | ۱۰ | ۱ | ۱۴ | ۱۲ | ۳ | تعداد |

مرحله اول، تنظیم سؤال پژوهش

اولین گام فراترکیب تنظیم سؤال‌های پژوهش است که باید برای تنظیم آن به موارد زیر توجه کرد:

جدول ۲. اطلاعات پژوهش

| عوامل | |
|-----------------------------|---|
| جامعه موردنظر (who) | منابع مختلف شامل انواع سطوح مقالات، کتاب و پایان‌نامه که در آن به تشریح و شناسایی تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی پرداخته‌اند. |
| هدف پژوهش (what) | شناسایی تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی |
| روش انجام پژوهش (How) | بررسی پیشینه تکنیک‌های حسابداری قضایی و دسته‌بندی مؤلفه‌ها و مفاهیم شناسایی شده. |
| بازه زمانی پژوهش (when) | کلیه منابع و مقاله‌های موجود بین سال‌های ۲۰۰۲ تا ۲۰۲۱ میلادی و ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۹ شمسی |

با توجه به موارد ذکر شده سؤال‌های اصلی پژوهش به شرح زیر است:

تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی کدام‌اند؟

رتبه‌بندی تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی چگونه است؟

مرحله دوم، مروری بر ادبیات به شکل نظام‌مند

در این مرحله، از روش مطالعات کتابخانه‌ای، برای گردآوری اسناد و مدارک گذشته (داده‌های تحقیق) استفاده شده است. جامعه مورد مطالعه این پژوهش تمامی مقاله‌های منتشر شده در مجله‌های معتبر در خصوص تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی بوده است که در بازه زمانی ۲۰۰۹ تا ۲۰۲۳ (مقالات انگلیسی) و ۱۳۸۸ تا ۱۴۰۱ (مقاله‌های فارسی) منتشر شده است. برای پاسخگویی به سؤال‌های ذکر شده در پژوهش از جست‌وجوی در پایگاه‌های «اسکوپوس»، «امرالده»، «ساینس دایرکت»، «اسپرینگر»، «پروکوئست»، «گوگل اسکولار» برای منابع لاتین و در پایگاه‌های «سیولیکا» «علم‌نت»، «مگ ایران» و «مجلات تخصصی نور» برای منابع فارسی استفاده شده است.

جدول ۳. کلیدواژه‌های مورد استفاده برای جستجو در پایگاه‌های اطلاعاتی

| فارسی | انگلیسی |
|--------------------------|--------------------------------|
| تکنیک‌های حسابداری قضایی | Forensic Accounting Techniques |
| حسابداری قضایی | Forensic Accounting |
| حسابرسی قضایی | Forensic Audit |
| حسابدار قضایی | Forensic Accountant |
| تشخیص تقلب | Fraud Detection |
| کلاهبرداری مالی | Financial Fraud |
| کشف تقلب | Detecting Fraud |

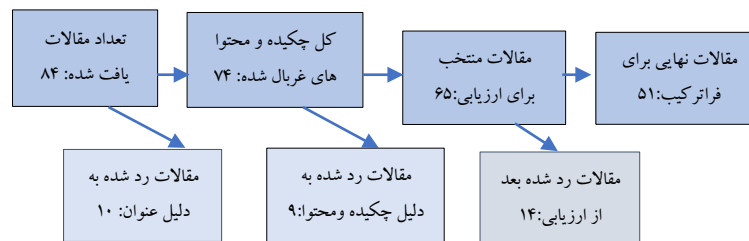
در پایگاه‌های داده معرفی شده با استفاده از واژگان و اصطلاحات کلیدی جست‌وجو شدند و تمامی مقالات بر اساس ارتباط عنوان مقاله با آن‌ها در یک فایل صفحه گسترده جمع‌آوری شدند. بر این اساس، ۸۴ منبع یافت شد که ۶۰ منبع انگلیسی و ۲۴ منبع به زبان فارسی بودند.

مرحله سوم، جستجو و انتخاب متون مناسب

در این مرحله منابع یافت شده در مرحله قبل به صورت گام به گام بر اساس معیارهای پذیرش یا عدم پذیرش مقالات بررسی می‌گردند. معیارهای پذیرش شامل مقالات چاپ شده در مجلات معتبر به زبان فارسی و انگلیسی با موضوع تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی بوده است. در این مرحله، ۸۴ مقاله یافت شده به طور دقیق طی چند مرحله مورد بازبینی قرار می‌گیرند تا مشخص گردد کدام یک با سؤالات پژوهش متناسب هستند. بنابراین، مقالاتی که ارتباطی با سؤالات ندارند، طی این مراحل کنار گذاشته می‌شوند تا در نهایت، مرتبط‌ترین مقالات برای استخراج پاسخ سؤالات مشخص گردند. فرایند بازبینی شامل بررسی عنوان مقالات، چکیده و محتوای آن‌ها بود و در هر مرحله تناسب با معیارهای پذیرش، مورد بررسی قرار گرفتند. در این پژوهش مراحل فرایند بازبینی به شرح زیر بوده است:

۱. عنوان مقالات آن‌ها بررسی شده و مقالاتی که ارتباطی با سؤالات پژوهش نداشتند، کنار گذاشته شدند. در این مرحله، ۱۰ مقاله به دلیل عدم ارتباط با سؤالات پژوهش کنار گذاشته شدند و ۷۴ مقاله برای بررسی بیشتر وارد مرحله ۲ شدند.

۲. در مرحله دوم، تعداد کل مقالات انتخابی از لحاظ مناسب بودن چکیده و محتوا با موضوع پژوهش مورد بررسی و ارزیابی قرار گرفته‌اند که در نهایت تعداد، ۹ مقاله از لحاظ چکیده و محتوا نامناسب شناسایی و حذف شد و ۶۵ مقاله باقی ماند.
۳. در این مرحله تعداد ۶۵ مقاله باقی‌مانده مورد ارزیابی قرار گرفته شده و ۱۴ مقاله بعد از ارزیابی نهایی، به دلیل عدم برخورداری از ویژگی‌های مورد نظر پژوهشگر، حذف شد و در نهایت، تعداد ۵۱ منع برای ورود به مرحله بعد باقی ماند.
۴. مقالات باقی‌مانده می‌بایست به لحاظ کیفیت محتوا مورد بررسی قرار گیرند. کیفیت با سؤالاتی مانند اهداف پژوهش، منطق روش، طرح پژوهش، روش نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری یا رابطه میان محقق و مشارکت‌کنندگان، ملاحظات اخلاقی، دقت تجزیه و تحلیل داده‌ها، بیان واضح و روشن یافته‌ها و ارزش پژوهش سنجیده شد. هنگام استفاده از این ابزار، برای هر مقاله به لحاظ دارا بودن ویژگی‌های بالا امتیازی بین ۱ تا ۵ اختصاص داده می‌شود. بر این اساس، محقق مقیاس ۵۰ امتیازی را مطرح کرده و مقالات را بر اساس درجه کیفی آن‌ها دسته‌بندی نموده است. ملاک ارزیابی در این مقیاس به شرح، خیلی خوب (۴۱-۵۰)، خوب (۳۱-۴۰)، متوسط (۲۱-۳۰) و ضعیف (۱۰-۰)، است. در این پژوهش، ۵۱ مقاله در فرایند ارزیابی با توجه به محدودیت‌های مورداستفاده پذیرفته شدند که از این تعداد ۲۵ مقاله امتیاز متوسط، ۱۱ مقاله امتیاز خوب و ۱۵ مقاله امتیاز خیلی خوب را کسب کردند.



نمودار ۱. فرایند بازبینی و انتخاب

مرحله چهارم، استخراج اطلاعات از مقالات

در سراسر روش فراترکیب پژوهشگر به‌طور پیوسته منابع منتخب و نهایی شده را به‌منظور دستیابی به یافته‌های مجزایی که در دل محتوای این مطالعه‌ها بوده، بررسی و مرور می‌کند. بنابراین، در این مرحله محتوای منابع به‌طور دقیق بررسی شده و کدهایی که ارتباط با واژه‌های کلیدی داشته انتخاب و بر اساس آن مؤلفه و مفاهیم شکل گرفته است.

یافته‌های پژوهش

مرحله پنجم، تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های پژوهش

برای تفسیر نتایج این پژوهش به پیروی از پژوهش‌های پیشین از روش تحلیل اسنادی (تحلیل تم) استفاده شده است. استفاده نظام‌یافته و هدفمند از روش اسنادی، مستلزم آگاهی از زمینه معرفت‌شناختی و جنبه‌های تکنیکی آن است که می‌تواند در طراحی پیشینه پژوهشی و چارچوب نظری علوم اجتماعی مؤثر باشد، زیرا مراحل اجرایی آن به‌طور نظام‌مند و معتبر طراحی شده‌اند. تحلیل تم روشی برای شناخت و سازمان‌دهی الگوهای موجود در یک محتوا و معانی موجود در داده‌های کیفی هست. در واقع تحلیل تم جستجوی مفاهیمی است که برای توصیف پدیده مورد مطالعه مهم هستند و بنابراین نوعی بازشناسی الگوی درون داده‌ها است. به بیان دیگر، روش تحلیل تم فرآیندی برای تحلیل داده‌های متنی است و داده‌های پراکنده و متنوع را به داده‌هایی غنی و تفضیلی تبدیل می‌کند. در پژوهش حاضر، ابتدا تمام تکنیک‌های مربوط به بررسی حسابداری قضایی شناسایی شده‌اند، سپس به‌منظور پاسخ به سؤال‌های پژوهش تکنیک‌های شناسایی شده طبق نظریه‌های مثلث تقلب و بازدارندگی از تقلب به ۶ بعد: بررسی‌های رایانه‌ای و اسناد، تحلیل نسبت، تطبیق داده‌ها، داده‌کاوی، شناسایی ناهنجاری‌ها و قانون بنفورد و ۳۶ مؤلفه دسته‌بندی گردیده‌اند.

جدول ۴. کدهای شناسایی شده برای شاخص‌های تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی

| ابعاد | مؤلفه | مفاهیم | منبع |
|-----------------------------|--|---|---|
| بررسی‌های رایانه‌ای و اسناد | کشف و طراحی سیستم‌ها، نقش سیستم گزارشگری مالی و تأثیر هیئت حاکمه بر رفتار کارکنان و مدیریت | بررسی کارایی سیستم کنترل داخلی، پیشگیری و تحقیق در مورد کلاهبرداری، ایجاد خطوط ارتباطی مؤثرتر و نظارت هوشیارانه | [۴۶]، [۴۰] |
| | جستجو و یافتن شواهد مربوط به یک مجموعه داده‌ها | ارتقا ارزش شرکت از طریق رفتارهای اخلاقی، حمایت از سیاست‌گشودگی و انصاف و اطمینان از تصمیم‌گیری آگاهانه در کل شرکت | [۹]، [۱۶] [۴۰]، [۴۶] |
| | ترکیب وظایف | ادغام وظایف متعدد در سیستم کامپیوتری | [۱]، [۱۴] [۱۶] |
| | کنترل کیفیت | حاکمیت شرکی، سطح صلاحیت کارکنان، کنترل داخلی، ضعف استانداردهای اخلاقی | [۱]، [۲۷] [۴۵]، [۴۶] [۴۷]، [۵۱] |
| | نقد و بررسی و کنترل مسیر | «اطمینان» منطقی در مورد اثربخشی و کارایی عملیات، «قابلیت اطمینان» مالی گزارش و «اتفاق» با قوانین و مقررات قابل اجرا | [۴۰]، [۴۶] |
| | استفاده از اطلاعات بدون ساختار | استفاده از ایمیل و اینترنت، ایجاد تصویرسازی، تکمیل پازل، دیسکت ذخیره اطلاعات، ایجاد فایل‌های صوتی، سیستم‌های COG ^۱ ، گفتگوی اینترنتی | [۳]، [۹] [۲۴]، [۲۸] [۳۰]، [۴۶] |
| | استفاده از اطلاعات ساختاریافته | استفاده از دفتر روزنامه و کل، شرح رویداد و گزارش | [۹]، [۴۶] |
| | تحلیل نسبت | تجزیه و تحلیل نسبت‌ها | تجزیه و تحلیل داده‌های حجیم از سطوح کارشناسی و فارغ‌التحصیلی، آموزش و روش انجام امور حسابداری، بازرگانی و تجاری |
| کنترل ثبت سودهای متقلبانه | | جملگی ارائه نادرست در آمد و هزینه، دارایی و بدهی، معاملات تجاری، استانداردها، اندازه‌گیری و گزارشگری مالی به‌طور عمدی | [۱۷]، [۴۶] |

| ابعاد | مؤلفه | مفاهیم | منبع | |
|--------------|--|---|--|-----------------------------------|
| | بررسی سایر معیارهای حیاتی ^۱ | ابزارهای تحلیلی (تجزیه و تحلیل اطلاعات حسابداری، افتراق، پیچیده، پیش‌بینانه، تبعیض آمیز، توصیفی، جزء به جزء شده، داده‌ها، رفتارها، ساختار یافته، شاخص‌های مالی، لجستیک، محتوا)، پایگاه‌های تحلیلی (ذخیره‌سازی، ساختار بندی و محاسبات)، تکنیک‌ها و روش‌های تحلیلی (تکنیک‌های غیر کمی و کمی پیشرفته و ساده) | [۶]، [۹]، [۱۱]، [۲۲]، [۲۶]، [۲۷]، [۲۸]، [۳۶]، [۳۷]، [۴۰]، [۴۲]، [۴۴]، [۴۶]، [۴۹]، [۵۰] | |
| | | بررسی فروش روزانه | فروش مشروط، غیر قطعی و عادی، مقطعی، قرارداد غیر عادی، جهت‌دار و جانب‌دارانه | [۴]، [۱۷]، [۴۶] |
| | | بررسی کلاهبرداری بر روی عدد و معرج | صورت‌های مالی متقابلانه (افشا ناکافی، آسیب به صداقت و کارایی بازار مالی، تحریف وقایع، حذف عمده بله‌ی، هزینه و موجودی | [۴]، [۹]، [۳۷]، [۴۶] |
| | | بررسی از طریق الگوریتم تطبیق داده به کیفیت داده‌ها | الگوریتم داده‌های حجیم و تجزیه و تحلیل آن‌ها، ریاضی و امنیت داده‌ها | [۹]، [۴۶] |
| | | کنترل ثبت ارتباط | ضرورت کامپیوتر برای نمایش پیام داده‌ها و رسانه‌های الکترونیکی، قانون ارتباطات و معاملات، الکترونیکی و چاپ | [۹]، [۱۴]، [۳۷]، [۴۶]، [۴۷]، [۵۰] |
| | | بررسی اسناد | اعتبار و قابلیت اعتماد به اسناد، اثبات اصالت اسناد، تفاوت بین اسناد عمومی و خصوصی | [۸]، [۹]، [۱۵]، [۲۸]، [۴۶] |
| نقطه داده‌ها | شناسایی ویژگی‌های جزئی | کنترل و بازیابی موجودی‌ها | [۶]، [۹]، [۲۸]، [۴۶] | |
| | ایجاد قدرت پیش‌بینی | مقادیر ناشناخته یا آینده (تشخیص دورتر یا فاصله بین اشیاء، مشکل تشخیص ناهمسانی) | [۴۶]، [۵۰] | |
| | ایجاد قدرت توصیفی | تجسم، اندازه، انعطاف‌پذیری، رنگ، سایر ویژگی‌های بصری (موقعیت) | [۷]، [۴۶]، [۵۰] | |
| | جمع‌آوری و پردازش داده‌ها | بینش و تصمیم‌گیری آگاهانه راجع به تأمین کنندگان و مشتریان | [۹]، [۱۸]، [۲۴]، [۲۸]، [۳۲]، [۴۶] | |
| | داده کاوی | | | |

| ابعاد | مؤلفه | مفاهیم | منبع |
|-------|---|---|---|
| | | | [۵۰] |
| | شناسایی الگوها و روندها | پیش‌بینی مدل | [۹]، [۲۴] [۴۶] |
| | بررسی از طریق خوشه‌بندی ^۱ | تکنیک نیویس ^۲ ، شاخص مالی، غیراستانداردسازی بیز، لجستیک، منفرد یا چندمتغیره، نزدیک‌ترین همسایه | [۴۶]، [۵۰] |
| | ترسیم رگرسیون | بنا دو تعمیم‌یافته، تصمیم‌گیری چندمعیاره، رگرسیون‌های آماری، خطی، غیرپارامتریک، گام‌به‌گام - لجستیک | [۷]، [۱۱] [۱۸]، [۳۲] [۳۶]، [۳۷] [۴۶]، [۵۰]، [۵۱] |
| | ایجاد طبقه‌بندی | اعتبارسنجی، بازده سهام و فروش، بدهی به حقوق صاحبان‌سهام، بدهی به هزینه بهره، دارایی‌ها و بدهی‌ها، بهره‌وری کارکنان، حساب‌های دریافتی به فروش، فروش به کل دارایی‌ها، موجودی به فروش، یادگیری | [۷]، [۹] [۲۳]، [۳۲] [۴۲]، [۴۶] [۵۰] |
| | کشف قوانین انجمنی ^۳ | اشیای انتزاعی و فیزیکی، قوانین ارتباطات و معاملات الکترونیکی، اصلاح و شواهد، آیین دادرسی کیفری و مدنی، ساربتز آکسلی، رایانه‌ای، اکتشافی و همبستگی | [۱۲]، [۱۸] [۲۴]، [۲۸] [۴۶] |
| | کشف نقاط پرت | کشف اشیای متفاوت ناهمگون با بقیه مجموعه | [۷]، [۴۶] |
| | بررسی نظریه‌های تقلب | انواع الگوهای تقلب | [۵]، [۱۰] [۲۵]، [۴۶] |
| | کشف الگو در مجموعه‌های داده‌های بزرگ | الگوریتم ژنتیک، روش SVM، آمار و سیستم‌های پایگاه داده، تحلیل متمایز، درخت تصمیم، سیستم خبره، شبکه عصبی، شبکه عصبی احتمالی، قانون کاوی و سایر موارد از این قبیل | [۶]، [۷] [۹]، [۱۱] [۱۵]، [۱۸] [۲۳]، [۲۴] [۳۲]، [۳۳] [۴۲]، [۴۶] [۴۹]، [۵۰] |

1. Clustering
2. Naïve Bayes
3. Association rules

| ابعاد | مؤلفه | مفاهیم | منبع |
|---------------------------|--|---|---|
| شناسایی ناهنجاری‌ها | ارزیابی ریسک | ارزیابی ریسک قلب، آزمایش ویژه برای کشف قلب (تحقیق درباره فساد و رشوه) | [۳۶]، [۹] [۴۶] |
| | تجزیه و تحلیل سیستم‌ها | بررسی سیستم‌های موجود و شناسایی نقاط ضعف که می‌تواند فرصتی برای کلاهبرداری باشد (دیجیتالی کردن اطلاعات)، سیستم دانش | [۱۰]، [۵] [۴۶]، [۲۵] |
| | تجزیه و تحلیل نسبت | اهرم مالی، زیان‌دهی، سودآوری، نسبت جاری و نقدینگی | [۴۶]، [۱۹] |
| | خواندن پیشینه | تأسیس NFA (مبارزه با کلاهبرداری محلی) ^۱ ، تأسیس انستیتو ^۲ (ICFP) حسابدار قضایی، سقوط آرتور، آندرسن و ارون، مطالعه پرونده‌های کلاهبرداری در آلمان و بیمه HIH و داروسازی PAN، سقوط ورلد کام ^۳ ، رسوایی آدلایا و تیکو، بانک بارکلی، تایکو، تسکو، توشییا، مادوف و واترگیت، گانگستر آلکاین و ارتکاب جرائم بقسفیید | [۲۰]، [۸]، [۲]، [۱] [۲۹]، [۲۸]، [۲۱] [۳۵]، [۳۴]، [۳۰] [۳۸]، [۳۷]، [۳۶] [۴۲]، [۴۰]، [۳۹] [۴۶]، [۴۴]، [۴۳] [۵۱]، [۴۹]، [۴۸] |
| | مطالعه‌ی گزارش‌های استثناء | امنیت، جرائم و نفوذ سایبری، بی‌نظمی‌ها، تحلیل ای بی سی | [۲۵]، [۹] [۴۶] |
| | استفاده از مدل‌های ریاضی | ابزار مرتب‌سازی روی صفحه گستر، تکنیک‌های آماری (آزمون فرضیه غیر پارامتری، تجزیه و تحلیل همبستگی) ارزیابی تفاوت قبل توجه بین گزارش واقعی و غیر واقعی، شناسایی ارتباط بین نسبت‌های در نظر گرفته شده گراف‌های آماری، نمودارها، نمونه‌گیری تصادفی | [۷]، [۶] [۱۵]، [۹] [۳۲]، [۲۳] [۳۶]، [۳۳] [۴۶]، [۳۷] [۵۰] |
| | ایجاد معیار گذاری | عملکرد کلی کسب و کار، عملکرد یک مرکز هزینه یا واحد تجاری با مرکز دیگر و مقایسه یک دوره مالی با دوره دیگر | [۲۵]، [۹] [۴۶] |
| | استفاده از نرم‌افزارهای تخصصی | نرم‌افزارهای TCS، SS ^۴ ، ایتاره، مبارزه با پولشویی، تشخیص فعالیت‌های جعلی حسابرسی | [۱۳]، [۶] [۴۰]، [۱۸] [۴۶] |
| تشخیص ناهنجاری در داده‌ها | کشف اشتباهات تصادفی یا دستکاری و دفتری | [۴۶]، [۶] | |

1. National Strategic Fraud Authority
2. Institute of Commercial Forensic Prastitioners
3. World Com
4. Subex Sistem

مرحله ششم، کنترل کیفیت

برای کنترل کیفیت از جهت پایایی مقالات منتخب از روش توافق بین ارزیاب‌ها استفاده شد. به این ترتیب که محقق دیگری این مقالات را مورد بررسی قرار می‌دهد. چنانچه نظر این دو ارزیاب به هم نزدیک باشد، نشان‌دهنده پایایی است. برای ارزیابی پایایی با این روش از ضریب کاپای کوهن^۱ استفاده شد. اگر مقدار این ضریب از ۰/۷ بیشتر باشد، توافق مناسب بین دو ارزیاب وجود دارد. نتایج تحلیل‌های حاصل از نرم‌افزار آماری اس.پی.اس.اس ۲۳، در جدول (۵) نشان داده شده است. همان‌طور که در جدول (۵) مشاهده می‌شود مقدار ضریب کاپا برابر ۰/۷۵ است که مبین توافق خوب بین دو ارزیاب در خصوص مقالات منتخب است و بر پایایی مناسب آن‌ها دلالت دارد.

جدول ۵. ضریب توافق کاپا

| عنوان | مقدار | عدد معناداری |
|-------------------|-------|--------------|
| کاپای مقدار توافق | ۰/۷۵ | ۰/۰۰۰ |
| تعداد موارد | ۱۵ | --- |

همچنین، برای ارزیابی مفاهیم استخراجی از چهار معیار کمی برای بررسی قابلیت‌های اعتبار، انتقال، تأیید و اطمینان‌پذیری استفاده شد که عبارتند از ضریب هولستی، ضریب پی‌اسکات، شاخص کاپای کوهن و آلفای کرپیندروف. میزان همبستگی دیدگاه خبرگان با محاسبه ضریب هولستی (PAO) یا «درصد توافق مشاهده شده» ۰/۸۱ به دست آمده که مقدار قابل توجهی است. با توجه به ایراداتی که به روش هولستی وارد بوده شاخص پی‌اسکات نیز محاسبه شده که میزان آن ۰/۷۳ به دست آمده است. سومین شاخص برآورد اعتبار تحقیقات کیفی شاخص کاپای کوهن است. شاخص کاپای کوهن در این پژوهش ۰/۷۵ به دست آمده است. در نهایت، نیز از آلفای کرپیندروف استفاده شد که میزان آن در این پژوهش ۰/۸۴ برآورد گردیده است.

1. Cohen's Kappa Coefficient

2. SPSS

جدول ۶. کنترل کیفیت

| | | | | |
|-----------------|----------------|---------------|-----------------|----------------|
| شاخص کاپای کوهن | آلفای کرپندروف | ضریب پی اسکات | شاخص کاپای کوهن | آلفای کرپندروف |
| مقدار | ۰/۸۱ | ۰/۷۳ | ۰/۷۵ | ۰/۸۴ |
| تعداد مفاهیم | ۵۷ | | | |

روایی محتوایی

روایی محتوایی به تحلیل منطقی محتوای یک آزمون بستگی داشته و تعیین آن بر اساس قضاوت ذهنی و فردی است. در این روش سؤال‌های آزمون در اختیار متخصصان یا برخی از آزمودنی‌ها گذاشته می‌شود و از آن‌ها می‌خواهند که مشخص کنند آیا سؤالات آزمون صفت موردنظر را اندازه‌گیری می‌کند یا خیر و این که آیا سؤال‌ها کل محتوای آزمون را دربرمی‌گیرد یا خیر. در صورتی که بین افراد مختلف در زمینه روایی آزمون توافق وجود داشته باشد، آن آزمون دارای روایی محتوایی است. روایی محتوایی دو نوع، روایی صوری و منطقی، است. در این پژوهش از شاخص نسبت روایی محتوایی^۱ (CVR) لاوشه استفاده شده است. این شاخص توسط لاوشه طراحی شده است. جهت محاسبه این شاخص از نظرات کارشناسان متخصص در زمینه محتوای آزمون موردنظر استفاده می‌شود و با توضیح اهداف آزمون برای آن‌ها و ارائه تعاریف عملیاتی مربوط به محتوای سؤالات به آن‌ها، از آن‌ها خواسته می‌شود تا هر یک از سؤالات را بر اساس طیف سه‌بخشی لیکرت «گویه ضروری است»، «گویه مفید است ولی ضروری نیست» و «گویه ضرورتی ندارد» طبقه‌بندی کنند. سپس بر اساس فرمول زیر، نسبت روایی محتوایی محاسبه می‌شود:

بر اساس تعداد متخصصینی که سؤالات را مورد ارزیابی قرار داده‌اند، حداقل مقدار CVR قابل قبول بر اساس جدول ۷ بایستی باشد. چنانچه، مقدار CVR محاسبه شده برای سؤالاتی کمتر از میزان موردنظر با توجه به تعداد متخصصین ارزیابی‌کننده سؤال باشد، بایستی از آزمون کنار گذاشته شوند، زیرا بر اساس شاخص روایی محتوایی، روایی محتوایی قابل قبولی ندارند. در این پژوهش مقدار CVR بر اساس تعداد ۱۵ متخصص، ۰/۴۹ به دست آمده است که از ۰/۵۶ بیشتر است؛ بنابراین، پرسشنامه از روایی محتوایی برخوردار است.

جدول ۷. حداقل مقدار CVR قابل قبول بر اساس تعداد متخصصین نمره گذار

| تعداد متخصصین | مقدار CVR | تعداد متخصصین | مقدار CVR | تعداد متخصصین | مقدار CVR |
|---------------|-----------|---------------|-----------|---------------|-----------|
| ۵ | ۰/۹۹ | ۱۱ | ۰/۵۹ | ۲۵ | ۰/۳۷ |
| ۶ | ۰/۹۹ | ۱۲ | ۰/۵۶ | ۳۰ | ۰/۳۳ |
| ۷ | ۰/۹۹ | ۱۳ | ۰/۵۴ | ۳۵ | ۰/۳۱ |
| ۸ | ۰/۷۵ | ۱۴ | ۰/۵۱ | ۴۰ | ۰/۲۹ |
| ۹ | ۰/۷۸ | ۱۵ | ۰/۴۹ | | |
| ۱۰ | ۰/۶۲ | ۲۰ | ۰/۴۲ | | |

مرحله هفتم، ارائه یافته‌ها

در این مرحله از روش فراترکیب، یافته‌های مراحل قبل ارائه می‌شود. در این مرحله با استفاده از روش آنتروپی شانون، میزان پشتیبانی پژوهش‌های گذشته از یافته‌های این پژوهش به صورت آماری نشان داده می‌شود. بر اساس روش آنتروپی شانون، پردازش داده‌ها در بحث تحلیل محتوا با نگاهی جدید و به صورت کمی و کیفی مطرح می‌شود. بر اساس این روش تحلیل داده‌ها، در تحلیل محتوا بسیار قوی‌تر و معتبرتر عمل می‌کند. آنتروپی در نظریه اطلاعات، شاخصی است برای اندازه‌گیری عدم اطمینان که به وسیله یک توزیع احتمال بیان می‌شود. بر اساس این روش که به مدل جبرانی مشهور است، محتوای طرح مورد تحلیل قرار خواهد گرفت. پس از شناسایی شاخص‌های پژوهش بر اساس تحلیل محتوا و تعیین واحدهای تحلیل (کلمه‌ها و مضامین)، برای تحلیل داده‌ها از روش آنتروپی شانون به شرح زیر استفاده شده است. ابتدا باید فراوانی هر یک از مفهومی‌های شناسایی شده بر اساس تحلیل محتوا مشخص و ماتریس فراوانی‌های موردنظر به هنجار گردد. برای این منظور از روش نرمال‌سازی خطی استفاده می‌شود:

$$n_{ij} = \frac{x_{ij}}{\sum x_{ij}}$$

برای محاسبه بار اطلاعاتی هر مفهوم از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$k = \frac{1}{\ln(a)}; a = \text{تعداد گزینه‌ها}$$

$$E_j = -k \sum [n_{ij} \ln(n_{ij})]$$

ضریب اهمیت هر مفهوم باید محاسبه شود. هر مفهوم که دارای بار اطلاعاتی بیشتری باشد، از درجه اهمیت بیشتری برخوردار است. برای این منظور از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$W_j = \frac{E_j}{\sum E_j}$$

بنابراین، در مرحله نخست، ماتریس تصمیم تشکیل گردیده است. امتیازات به دست آمده از ماتریس تصمیم پیرامون مسئله مورد نظر در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۸. تعیین میزان اهمیت و تأکید پژوهش‌های گذشته بر عوامل شناسایی شده

| رتبه | ضریب اهمیت Wj | عدم اطمینان Ej | $\sum P_{ij}$ $\times knP_{ij}$ | $\frac{W_j}{E_j}$ | مفاهیم |
|------|---------------------|----------------------|------------------------------------|-------------------|--|
| ۱۳ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۱۹ | ۰/۰۱۶ | ۵ | کشف و طراحی سیستم‌ها، نقش سیستم گزارشگری مالی و تأثیر هیئت حاکمه بر رفتار کارکنان و مدیریت |
| ۶ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۳۶ | ۰/۰۴۰ | ۱۲ | جستجو و یافتن شواهد مربوط به یک مجموعه داده‌ها |
| ۱۴ | ۰/۰۲۸ | ۰/۰۱۶ | ۰/۰۱۳ | ۴ | ترکیب وظایف |
| ۸ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۳۱ | ۰/۰۳۳ | ۱۰ | کنترل کیفیت |
| ۹ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۲۹ | ۰/۰۳۰ | ۹ | نقد و بررسی و کنترل مسیر |
| ۱۵ | ۰/۰۲۸ | ۰/۰۱۲ | ۰/۰۱۰ | ۳ | استفاده از اطلاعات بدون ساختار |
| ۱۵ | ۰/۰۲۸ | ۰/۰۱۲۹ | ۰/۰۱۰ | ۳ | استفاده از اطلاعات ساختاریافته |
| ۴ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۴۰ | ۰/۰۴۷ | ۱۴ | تجزیه و تحلیل نسبت‌ها |
| ۱۱ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۲۴ | ۰/۰۲۳ | ۷ | کنترل ثبت سودهای متقابله |
| ۱۶ | ۰/۰۲۸ | ۰/۰۰۹ | ۰/۰۰۶ | ۲ | بررسی سایر معیارهای حیاتی |
| ۱۷ | ۰/۰۲۸ | ۰/۰۰۵ | ۰/۰۰۳ | ۱ | بررسی فروش روزانه |
| ۱۰ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۲۶ | ۸ | بررسی کلاهبرداری بر روی عدد و مخرج |
| ۸ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۳۱ | ۰/۰۳۳ | ۱۰ | بررسی از طریق الگوریتم تطبیق داده به کیفیت داده‌ها |
| ۱۳ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۱۹ | ۰/۰۱۶ | ۵ | کنترل ثبت ارتباط |
| ۳ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۴۲ | ۰/۰۵۰ | ۱۵ | بررسی اسناد |
| ۱۴ | ۰/۰۲۸ | ۰/۰۱۶ | ۰/۰۱۳ | ۴ | شناسایی ویژگی‌های جزئی |
| ۶ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۳۶ | ۰/۰۴۰ | ۱۲ | ایجاد قدرت پیش‌بینی |

| رتبه | ضریب اهمیت Wj | عدم اطمینان Ej | $\sum P_{ij}$ $\times knP_{ij}$ | رتبه اولی | مفاهیم |
|------|------------------|-------------------|------------------------------------|--------------|--------------------------------------|
| ۱۵ | ۰/۰۲۸ | ۰/۰۱۲ | ۰/۰۱۰ | ۳ | ایجاد قدرت توصیفی |
| ۴ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۴۰ | ۰/۰۴۷ | ۱۴ | جمع آوری و پردازش داده‌ها |
| ۱۰ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۲۶ | ۸ | شناسایی الگوها و روندها |
| ۱۲ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۲۱ | ۰/۰۲۰ | ۶ | بررسی از طریق خوشه‌بندی |
| ۱۶ | ۰/۰۲۸ | ۰/۰۰۹ | ۰/۰۰۶ | ۲ | ترسیم رگرسیون |
| ۱۱ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۲۴ | ۰/۰۲۳ | ۷ | ایجاد طبقه‌بندی |
| ۷ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۳۴ | ۰/۰۳۷ | ۱۱ | کشف قوانین انجمنی |
| ۹ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۲۹ | ۰/۰۳۰ | ۹ | کشف نقاط پرت |
| ۲ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۴۳ | ۰/۰۵۳ | ۱۶ | بررسی نظریه‌های تغلب |
| ۶ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۳۶ | ۰/۰۴۰ | ۱۲ | کشف الگو در مجموعه‌های داده‌های بزرگ |
| ۱۱ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۲۴ | ۰/۰۲۳ | ۷ | ارزیابی ریسک |
| ۷ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۳۴ | ۰/۰۳۷ | ۱۱ | تجزیه و تحلیل سیستم‌ها |
| ۵ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۳۸ | ۰/۰۴۳ | ۱۳ | تجزیه و تحلیل نسبت |
| ۸ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۳۱ | ۰/۰۳۳ | ۱۰ | خواندن پیشینه |
| ۱۲ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۲۱ | ۰/۰۲۰ | ۶ | مطالعه گزارش‌های استثناء |
| ۱۳ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۱۹ | ۰/۰۱۶ | ۵ | استفاده از مدل‌های ریاضی |
| ۱۷ | ۰/۰۲۸ | ۰/۰۰۵۳ | ۰/۰۰۳ | ۱ | ایجاد معیار گذاری |
| ۱ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۴۷ | ۰/۰۶۰ | ۱۸ | استفاده از نرم‌افزارهای تخصصی |
| ۴ | ۰/۰۲۷ | ۰/۰۴۰ | ۰/۰۴۷ | ۱۴ | تشخیص نا هنجاری در داده‌ها |

همان‌طور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود از بین تکنیک‌های شناسایی و رتبه‌بندی شده مربوط به بررسی حسابداری قضایی، تکنیک‌های: استفاده از نرم‌افزارهای تخصصی، بررسی نظریه‌های تغلب، بررسی اسناد، تجزیه و تحلیل نسبت‌ها، تجزیه و تحلیل نسبت، جستجو و یافتن شواهد مربوط به یک مجموعه داده‌ها، تجزیه و تحلیل سیستم‌ها، کنترل کیفیت، نقد و بررسی و کنترل مسیر و بررسی کلاهبرداری بر روی عدد و مخرج به ترتیب رتبه‌های ۱ تا ۱۰ را دریافت کرده‌اند؛ این بدین معناست که این تکنیک بیشتر مورد استفاده

حسابداران قضایی قرار گرفته است. بنابراین، تکنیک‌هایی که رتبه‌های کمتری گرفته‌اند مانند تکنیک‌های ذکر شده فوق، بیشتر مورد توجه حسابداران قضایی قرار می‌گیرد.

بحث و نتیجه‌گیری

به‌طور کلی، انتظار می‌رود که حسابداری قضایی بتواند سطحی از تسکین را برای سیستم‌های حسابداری و حسابرسی مرسوم ظاهراً مستعد ارائه کند تا کلاهبرداری مالی که توسط افراد درگیر انجام می‌شود را کشف کند. یک حسابدار قضایی فراتر از حسابرسی معمولی است تا از طریق استفاده از روش‌های بهبود یافته و ابزارهای نرم‌افزار قضایی برای انجام و بررسی معاملات و رویدادهای ناشی از سازمان، فعالیت‌های متقلبانه را آشکار کند. یک حسابدار قضایی تحقیقاتی را در مورد اختلافات صریح انجام می‌دهد. آن‌ها زمان زیادی را برای بررسی‌ها و تجزیه و تحلیل‌های کامل در مورد مسائل مالی تقلبی خاص با تأکید بر استفاده از چنین شواهدی در دادگاه حقوقی در صورت اختلاف اختصاص می‌دهند. بنابراین، می‌توان گفت که یک حسابدار قضایی توسط مؤسسات به حل و فصل دعاوی یا ادعاها و کشف یا جلوگیری از فعالیت‌های متقلبانه پیش‌بینی شده یا مشکوک در موسسه مشغول است. مأموریت او یک حسابرسی پیشگیرانه است که فراتر از رویه‌های حسابرسی عادی است تا خطر سوءاستفاده، بهره‌برداری یا دست‌کاری را به حداقل برساند. هدف این پژوهش بکارگیری رویکرد فراترکیب برای شناسایی تکنیک‌های بررسی حسابداری قضایی بوده است. بدین منظور تعداد ۶ بعد و ۳۶ مؤلفه اصلی و ۵۷ مفهوم فرعی، با استفاده از روش تحلیل کیفی فراترکیب از متون مقالات پیشین استخراج گردید و با استفاده از تحلیل آنتروپی شانون تکنیک‌های شناسایی شده رتبه‌بندی شدند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که از بین تکنیک‌های شناسایی و رتبه‌بندی شده مربوط به بررسی حسابداری قضایی، استفاده از نرم‌افزارهای تخصصی، بررسی نظریه‌های تقلب، بررسی اسناد، تجزیه و تحلیل نسبت‌ها، تجزیه و تحلیل نسبت، جستجو و یافتن شواهد مربوط به یک مجموعه داده‌ها، تجزیه و تحلیل سیستم‌ها، کنترل کیفیت، نقد و بررسی و کنترل مسیر و بررسی کلاهبرداری بر روی عدد و مخرج به ترتیب رتبه‌های ۱ تا ۱۰ را دریافت کرده‌اند. این بدین معنا است که این تکنیک بیشتر مورد استفاده حسابداران قضایی قرار می‌گیرد. بنابراین، تکنیک‌هایی که رتبه‌های کمتری گرفته‌اند مانند تکنیک‌های ذکر شده فوق بیشتر مورد توجه حسابداران قضایی قرار می‌گیرد. در حقیقت یافته‌های پژوهش به یافته‌های مکنتایر و همکاران (۲۰۱۴)

و مهتا و باوانی (۲۰۱۷) اعتبار می‌بخشد. یافته‌ها همچنین، توسط یافته‌های اویدوکون و امانوئل (۲۰۱۶) و نیگرینی (۲۰۲۰) پشتیبانی می‌شود که دریافتند که دخالت حسابرسی قضایی به‌طور قابل توجهی امید به جلوگیری از خطر تقلب را در سطح جهانی افزایش داده است. این نویسندگان این واقعیت را تأیید کردند که حسابرسی قضایی به‌طور قابل توجهی از فعالیت‌های تقلبی در کشورهای توسعه‌یافته با استفاده از خدمات آن‌ها جلوگیری کرده است.

- با توجه به افشاهای متعددی از تحقیقات انجام‌شده، نیاز به ارائه توصیه‌هایی به شرح زیر است:
۱. از آنجایی که کلاهبرداری هر روز پیچیده‌تر می‌شود و به ابزارهای پیچیده‌ای برای کشف نیاز دارد، حسابداران قضایی، بخش عمومی و سازمان‌های مبارزه با فساد باید از نرم‌افزارهای مدرن حسابداری و حسابرسی برای افزایش کارایی و اجرای روان وظایف استفاده کنند. به‌عبارتی، پیشگیری از تشخیص و بازیابی از طریق بکارگیری فناوری اطلاعات مربوطه، باید مورد توجه قرار گیرد. برای ارتقای بیشتر عملکرد حسابداران قضایی در عملکرد بخش عمومی، آیین‌نامه رفتار باید وضع شده و به‌درستی نظارت شود. موسسه حسابداری رسمی ایران و انجمن حسابداران ملی باید رسمی شدن و تخصص در زمینه حسابداری قضایی را در برنامه‌های درسی خود تشویق کنند و دانشگاه‌ها باید بر توسعه مهارت‌ها در زمینه حسابداری قضایی از طریق تدریس و تحقیق در زمینه حسابداری قانونی در سطوح کاردانی، کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری تأکید کنند.
 ۲. دولت باید یک صندوق بازیابی عمومی ایجاد کند که در آن پول بازیابی شده از طریق حسابداری قضایی نگهداری شود و این پول باید به‌درستی برای افزایش عملکرد کارآمد و مؤثر در بخش عمومی استفاده شود. آموزش و راهنمایی برای حفظ اثربخشی استراتژی برای کشف، پیشگیری و بررسی تقلب و اعتبار کلی آن حیاتی است. دولت باید از آموزش‌های مقدماتی و مرتبط با کار، به‌ویژه برای کارمندان درگیر در سیستم کنترل داخلی، واحدهای حسابداری و آن‌هایی که در واحدهای تحقیقی همه ادارات مبارزه با فساد اداری دخیل هستند، حمایت کند تا اطمینان حاصل شود که مسئولیت‌ها و وظایف آن‌ها به‌طور مرتب برجسته و تقویت می‌شود و بهترین شیوه‌ها در سراسر خدمات کشور دنبال شد. حسابداری قضایی مهم یا هر استراتژی ضد تقلب تنها در صورتی می‌تواند کارساز باشد که روسای بخش‌ها و مدیران ارشد یا کارکنان به آن متعهد باشند.

۳. آژانس‌های مبارزه با فساد باید اطمینان حاصل کنند که کارکنان فنی، تحقیقی و حسابداری خود را در زمینه حسابداری قضایی آموزش دیده‌اند و بخش عمومی (دولت) باید با اطمینان از اینکه حسابداری قضایی است، علاقه خود را به حسابداری قضایی افزایش دهد. در تمام وزارتخانه‌ها و بخش‌های نیمه‌دولتی نهادینه شود تا سیستم کنترل داخلی مؤثری را ایجاد کند که عملکرد مؤثرتری را در بخش عمومی در ایران افزایش دهد. ساختارها و اصول کافی مانند آزمایشگاه‌های قضایی باید در همه آژانس‌های ضد فساد در ایران بهبود یابد.
۴. برای جلوگیری و کشف تقلب، سازمان‌ها تشویق می‌شوند تا قبل از انتصاب، بررسی‌های کاملی از پیشینه کارمندان جدید انجام دهند. همچنین، مؤسسات باید مسئولیت‌های کارکنان حساب‌ها را به صورت چرخشی تغییر دهند.
۵. حسابداری قانونی تمایل دارد تا عملیات تجاری را با قضاوت ماهرانه ارزیابی کند تا موانع قانونی را دور بزند. این عمل باعث افزایش شهرت تجاری و بهبود حسن نیت شرکت می‌شود. با این حال، حسابداران باید حرفه خود را از طریق شیوه‌های حسابداری قانونی بهبود بخشند تا بتوانند با مهارت‌های خاص به پیشرفت در راه‌های کشف تقلب کمک کنند.

منابع

- اسدی چهاربرج، محمد؛ دهدار، فرهاد و عبدلی، محمدرضا. (۱۴۰۱). کاربست نظریه استعاره ی بلک سوئن نسبت به بررسی اثر حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه، مجله حسابداری مدیریت، ۱۵(۵۴)، ۱۰۹-۱۲۸.
- چالاک، پری و قادری، بهمن. (۱۳۹۴). حسابداری قضایی و نقش آن در پیشگیری و کشف تقلب، فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۴(۱۶)، ۴۴.
- دهقان، حبیب الله؛ جعفری، نادر و دارابی، رویا. (۱۳۹۶). بررسی نقش حسابدار قضایی در دادرسی جرم پولشویی، نشریه حسابداری و منافع اجتماعی، ۷(۱)، ۸۵-۱۰۲.
- دیانتی دیلمی، زهرا؛ سلطانی، اصغر و عمرانی، حامد. (۱۳۹۷). تدوین برنامه درسی کارشناسی ارشد رشته حسابداری قضایی (دادگاهی) و ضد تقلب، نشریه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۳(۵)، ۴۱-۱۰۰.

References

- Afriyie, S. O; Akomeah, M. O; Amoakohene, G; Ampimah, B. C; Ocloo, C. E; & Kyei, M. O. (2022). Forensic accounting: a novel paradigm and relevant knowledge in fraud detection and prevention. *International Journal of Public Administration*, 1-10.
- Akinbowale, O. E; Klingelhöfer, H. E; & Zerihun, M. F. (2023). Application of forensic accounting techniques in the South African banking industry for the purpose of fraud risk mitigation. *Cogent Economics & Finance*, 11(1), 2153412.
- Alshurafat, H; Beattie, C; Jones, G; & Sands, J. (2020). Perceptions of the usefulness of various teaching methods in forensic accounting education. *Accounting Education*, 29(2), 177-204.
- Apostolou, B; Dorminey, J. W; Hassell, J. M; & Rebele, J. E. (2016). Accounting education literature review (2015). *Journal of Accounting Education*, 35, 20-55.
- Asadi Chaharborj, M; Dehdar, F; & Abdoli, M. (2022). Black Swan's Metaphorical Theory to the Study of the Effect of Forensic Accounting on Integrated Reporting Quality. *Management Accounting*, 15(54), 109-128.(In persian)
- Bassey, E. B. (2018). Effect of forensic accounting on the management of fraud in microfinance institutions in Cross River State. *Journal of Economics and Finance*, 9(4), 79-89.
- Bench, S; & Day, T. (2010). The user experience of critical care discharge: a meta-synthesis of qualitative research. *International journal of nursing studies*, 47(4), 487-499.
- Bhasin, M. L. (2016). Satyam's manipulative accounting methodology unveiled: An experience of an Asian economy. *International Journal of Business and Social Research*, 6(12), 35-54.

- Chalaki, P; & Ghaderi, B. (2016). Forensic accounting and its role in prevention and detection of fraud. *Accounting and Auditing Studies*, 4(16), 44-57.(In persian)
- Cressey, D. R. (1953). Other people's money; a study of the social psychology of embezzlement.
- Dayanandan, A; Donker, H; Ivanof, M; & Karahan, G. (2016). IFRS and accounting quality: legal origin, regional, and disclosure impacts. *International Journal of Accounting and Information Management*.
- Dianati Deilami, Z; Soltani, A; & Omrani, H. (2018). Curriculum Development: A Master's Degree Program in Anti-Fraud and Forensic Accounting. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 3(5), 41-100.(In persian)
- DiGabriele, J. A; Heitger, L. E; & Riley Jr, R. (2020). A synthesis of non-fraud forensic accounting research. *Journal of Forensic Accounting Research*, 5(1), 257-277.
- Emmanuel, O. G; Enyi, E. P; & Olajide, D. S. (2018). Forensic accounting techniques and integrity of financial statements: an investigative approach. *Journal of African Interdisciplinary Studies (JAIS)*, 2(3), 1-23.
- Enofe, A. O; Agbonkpolor, O. R; & Edebiri, O. J. (2015). Forensic accounting and financial fraud. *International journal of multidisciplinary research and development*, 2(10), 305-312.
- Fagboro, D. G; & Ajibolade, S. O. (2019). Dynamics of forensic accounting academic programme: Evidence from the Universities in Nigeria. *Global Journal of Accounting*, 5(1), 57-68.
- Franke, B; Huang, A; & Li, R. Z. (2020). Judicial Precedents on GAAP Violations, Litigation Risk and Misreporting.
- Jafari, N; Dehgan, H; & Darayi, R. (2017). Studying the Role of Forensic Accountants in Money Laundering Proceedings. *Journal of accounting and social interests*, 7(1), 85-102.(In persian)
- Lawson, R. A; Pincus, K. V; Sorensen, J. E; Stocks, K. D; & Stout, D. E. (2017). Using a life-cycle approach to manage and implement curricular change based on competency integration. *Issues in Accounting Education*, 32(3), 137-152.
- Lindahl, F; & Schadéwitz, H. (2013). Are legal families related to financial reporting quality? *Abacus*, 49(2), 242-267.
- Lokanan, M; & Sharma, S. (2018). A fraud triangle analysis of the LIBOR fraud. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 10(2), 187-212.
- McIntyre, J. L; Van Graan, C; Van Romburgh, J. D; & Van Zyl, A. (2014). Contextualizing the South African forensic accountant. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 6(3), 98-122.
- Mehta, A; & Bhavani, G. (2017). Application of forensic tools to detect fraud: The case of Toshiba. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 9(1), 692-710.
- Mvunabandi, J. D; & Nomlala, B. (2022). The role of forensic auditing techniques in preventing nongovernment organisations' financial statement fraud in South Africa

- using a proactive approach. *ACRN Journal of Finance and Risk Perspectives*; Vol. 11, 2022.105-119
- Nigrini, M. J. (2020). *Forensic analytics: Methods and techniques for forensic accounting investigations*. John Wiley & Sons.
- Oyedokun, G. E. (2022). Determinants of Forensic Accounting Techniques and Theories: An Empirical Investigation. *Annals of Spiru Haret University. Economic Series*, 22(3).
- Oyedokun, P; & Emmanuel, G. (2016). Forensic Accounting Investigation Techniques: Any Rationalization? *Available at SSRN* 2910318.
- Petra, S; & Spieler, A. C. (2020). Accounting scandals: Enron, Worldcom, and global crossing. In *Corporate fraud exposed*. Emerald Publishing Limited.
- Rashid, N; Daud, W. N. W; Zainol, F. A; Salleh, F; Yazid, A. S; Endut, W. A; ... & Afthanorhan, A. (2018). Quality of financial reporting towards the improvement corporate governance mechanism. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 8(11), 1339-1345.
- Sandelowski, M; & Barroso, J. (2006). *Handbook for synthesizing qualitative research*. Springer publishing company.
- Soleimany Amiri, G; & Babaei, F. (2020). Forensic accounting education in accounting curriculum: Academicians and practitioners opinions. *Applied Research in Financial Reporting*, 9(1), 117-162.
- Stirbu, D. A. (2010). Current controversy on audit functions. *Annals of DAAAM & Proceedings*, 1433-1435.
- Van Akkeren, J; & Buckby, S. (2017). Perceptions on the causes of individual and fraudulent co-offending: Views of forensic accountants. *Journal of Business Ethics*, 146, 383-404.
- Wolfe, D. T; & Hermanson, D. R. (2004). The fraud diamond: Considering the four elements of fraud.

COPYRIGHTS



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



عملکرد پایداری شرکتی و ریسک سیستماتیک^۱

سید علی حسینی^۲، فارهه ابراهیمی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۰۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۰۸

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: با توجه به اینکه امروزه موفقیت و پایداری کسب و کار، علاوه بر درآمد بر مبنای شاخص‌های غیرمالی مربوط به عملکرد اجتماعی، زیست محیطی و راهبری شرکت سنجیده می‌شود، هدف از انجام این پژوهش بررسی ارتباط ابعاد فرامالی عملکرد پایداری شرکتی و ریسک سیستماتیک می‌باشد.

روش: در این پژوهش، از جامعه آماری مورد نظر یعنی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نمونه‌ای به تعداد ۹۶ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ با روش حذف سیستماتیک انتخاب گردید و داده‌های مربوط، با استفاده از رگرسیون خطی چندمتغیره مورد بررسی قرار گرفتند.

یافته‌ها: نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش حاکی از آن است که عملکرد پایداری شرکت‌ها ارتباط معناداری با ریسک سیستماتیک ندارد.

نتیجه‌گیری: در کنار نتایج تجربی مختلط از پیوند ابعاد غیرمالی و ابعاد مالی عملکرد شرکت‌ها، عملکرد اجتماعی، زیست محیطی و راهبری شرکتی توانایی اثرگذاری بر ریسک ذاتی بازار را بر اساس نتایج پژوهش حاضر، ندارد که البته طبق برخی یافته‌ها شرایط بی‌ثباتی بازارهای مالی می‌تواند نقش تعدیل‌کننده‌ای در ماهیت و قدرت روابط ریسک و عملکرد غیرمالی شرکت‌ها ایفا نماید.

دانش افزایی: یافته‌های این پژوهش می‌تواند سازمان‌های تجاری، مدیران و سرمایه‌گذاران را در شناخت تأثیر عملکرد پایداری در راستای ایجاد ارزش مشترک برای ذی‌نفعان، جهت اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری بر معیار پایداری یاری نماید.

واژه‌های کلیدی: عملکرد زیست محیطی، عملکرد اجتماعی، راهبری شرکتی، ریسک سیستماتیک.

طبقه بندی موضوعی: M14، G32.

10.22051/JAASCI.2023.43559.1773 : DOI .۱

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا(س)، تهران، ایران. (نویسنده مسئول).
(a.hosseini@alzahra.ac.ir)

۳. کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا(س)، تهران، ایران. (ebrahimifarehe@gmail.com).

مقدمه

در محیط کسب و کار امروز، نقش شرکت‌های تجاری از پیشینه‌ساز سود به خلق‌کننده ارزش برای سهامداران و در سال‌های اخیر به حمایت از منافع تمامی ذی‌نفعان متحول شده است (رضایی، ۱۳۹۶: ۲۴). یک شرکت زیرمجموعه‌ای از یک جامعه است؛ بدین معنا که تولید ارزش، در اصل با تحقق انتظارات خاص اجتماعی اندازه‌گیری می‌شود (ولت، ۲۰۱۷: ۱۷۱). اگر شرکت ذی‌نفعان خود را نادیده بگیرد، نمی‌تواند ارزش بلندمدت خود را به حداکثر برساند (جنسن، ۲۰۰۱: ۲۹۸).

پایداری کسب و کار مفهوم نسبتاً جدیدی است که به‌عنوان فرایند تمرکز بر تمامی پنج بعد عملکرد پایداری (یعنی ابعاد اقتصادی، اجتماعی، زیست‌محیطی، راهبری و اخلاقی) تعریف شده است. از میان ابعاد پایداری، سه بعد زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی (که به‌طور معمول در سه مؤلفه با اصطلاح "ای اس جی" یکپارچه هستند)، معرف مسائل فرامالی است که در سال‌های اخیر به‌شدت مورد توجه سرمایه‌گذاران و سیاست‌گذاران قرار گرفته است.

به‌طور کلی وجود مجموعه‌ای از پیامدهای ممکن و عدم قطعیت پیرامون اینکه از میان این مجموعه، کدام پیامد خاص رخ خواهد داد، مفهوم ریسک را خلق می‌کند (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۶: ۲۹). ریسک را می‌توان تابعی از مواردی همچون، ریسک نوسان نرخ بهره، ریسک بازار، ریسک تورمی، ریسک تجاری، ریسک مالی، ریسک نقدینگی، ریسک نرخ ارز، ریسک کشور دانست (جونز، ۱۹۴۳: ۱۱۶)، اما صرف‌نظر از اینکه ریسک از چه منابعی ناشی می‌شود، می‌توان ریسک کل را به دو جز تقسیم نمود: ریسک سیستماتیک و ریسک غیرسیستماتیک. ریسک سیستماتیک (ریسک بازار)، آن بخش از تغییرپذیری در بازده کل اوراق بهادار است که مستقیماً با تغییرات و تحولات کلی بازار یا اقتصاد عمومی مرتبط است. این ریسک تحت تأثیر تنوع‌بخشی قرار نمی‌گیرد و سرمایه‌گذاران گزینه‌ای جز تحمل آن ندارند. بنابراین، ریسک مربوط در ارزیابی هر ورقه بهادار، ریسک سیستماتیک آن است. در نتیجه تعیین بازده مورد انتظار باید تنها تابعی از ریسک سیستماتیک باشد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۶: ۳۰). ریسک سیستماتیک قابل مدیریت است، اما از بین بردن آن به‌طور کامل، امری دشوار و غیر قابل ممکن است، به‌خصوص هنگامی که ریسک سیستماتیک مرتبط با وقایع سیاسی، اقتصادی و اجتماعی باشد، کنترل آن دشوارتر است (گارسیا و همکاران، ۲۰۱۷:

۱۳۶). در مقابل ریسک غیرسیستماتیک ارتباطی با تغییرپذیری کلی بازار نداشته و ناشی از خصوصیات خاص شرکت از جمله نوع محصول، ساختار سرمایه و... است.

تنش و پیوند احتمالی میان عملکرد پایداری غیرمالی (زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی) و ابعاد عملکرد مالی به طور گسترده مورد بحث و بررسی قرار گرفته است. در ابتدا همه دانشمندان تصور نمی‌کردند که عملکرد اجتماعی خوب برای شرکت‌ها دارای مزایای مالی باشد. از نظر تاریخی، اقتصاددان برجسته میلتون فریدمن یکی از مخالفان سرسخت مسئولیت اجتماعی بوده است. او در مقاله معروف خود با عنوان «مسئولیت اجتماعی تجارت، افزایش سود آن است» که در سال ۱۹۷۰ منتشر شد، اظهار داشت که مشارکت در مسئولیت اجتماعی، مالیات غیرمنصفانه و اساساً غیردموکراتیک را به سهامداران تحمیل می‌کند که هزینه‌های اجرای آن از هر مزایای ملموس بالقوه-ای فراتر می‌رود و این امر منجر به تخصیص اشتباه و نامتناسب منابع با ارزش شرکت می‌شود (بروک و اوکونومو، ۲۰۱۸: ۱). در مقابل گروهی از دانشمندان نظیر جونز (۱۹۸۰) مسئولیت اجتماعی را (صرف نظر از مزایا و یا آسیب‌های تجاری برای شرکت) وظیفه شرکت‌ها نسبت به گروه‌های جامعه، غیر از سهامداران و فراتر از قوانین و قراردادهای موجود در جامعه می‌دانند (حسینی و حقیقت، ۱۳۹۵: ۱۰۸).

در چند سال اخیر رابطه عملکرد پایداری و ابعاد مختلف عملکرد مالی، هزینه سرمایه، قیمت سهام و ارزش شرکت در مطالعات متعدد مورد بررسی قرار گرفته است. برخی دانشمندان (نظیر بروک و اوکونومو، ۲۰۱۸: ۱؛ امیر و عثمان، ۲۰۱۲: ۶۱) معتقدند میان عملکرد پایداری و عملکرد مالی شرکت-ها رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. گیس و همکاران (۲۰۱۹: ۶۹) اظهار داشتند که تغییرات در ویژگی‌های پایداری یک شرکت ممکن است یک شاخص مالی مفید باشد. چنگ و همکاران (۲۰۱۴: ۱) معتقدند شرکت‌هایی که عملکرد اجتماعی بهتری دارند، با محدودیت سرمایه کمتری روبرو هستند. برخی دیگر از دانشمندان (همچون دلیوال و همکاران، ۲۰۱۴: ۳۲۸؛ ال‌غول و همکاران، ۲۰۱۱: ۲۳۸۸؛ شرفمن و فرناندو، ۲۰۰۸: ۵۶۹)، نیز هریک با بررسی ابعاد خاصی از عملکرد پایداری دریافتند که عملکرد پایدار با هزینه سرمایه رابطه‌ای معکوس دارد. بنابراین، با توجه به آثار عملکرد پایداری بر نمایه‌های مرتبط با ریسک شرکت، هدف از انجام این پژوهش بررسی ارتباط

ابعاد فرامالی عملکرد پایداری و ریسک سیستماتیک شرکت است که می‌تواند سازمان‌های تجاری، مدیران و سرمایه‌گذاران را در شناخت تأثیر عملکرد پایداری در ایجاد ارزش مشترک جهت اخذ تصمیمات سرمایه‌گذاری یاری نماید.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

در پژوهش‌های حوزه پایداری کسب و کار، محققان از نظریه‌های متفاوتی از جمله نظریه نمایندگی، ذی‌نفعان، مشروعیت، علامت‌دهی، نهادی و تئوری مباشرت بهره گرفته‌اند. این نظریه‌ها پایه و اساس نظری را برای تجزیه و تحلیل ابعاد مختلف مالی و ابعاد غیرمالی عملکرد پایداری و تأثیرات یکپارچه آن‌ها در ایجاد ارزش مشترک برای همه ذی‌نفعان ارائه می‌دهند (رضایی، ۲۰۱۷: ۶۹). نقطه آغازین این نظریه‌ها عدم تقارن اطلاعاتی است که به وسیله نظریه نمایندگی تشریح می‌شود، اما به علت تمرکز این نظریه بر جنبه‌های مالی و نادیده گرفتن سایر ذی‌نفعان باید نظریه‌های دیگری را مورد توجه قرارداد (کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۷: ۴). در این راستا نظریه ذی‌نفعان تعهد شرکت‌ها به گروه‌هایی غیر از سهامداران را یادآور می‌شود که بر اساس این رویکرد، هدف اصلی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها ایجاد ارزش برای ذی‌نفعان بدون تفکیک کسب و کار از اخلاق است (برزگر و حساس یگانه، ۱۳۹۳: ۱۱۷).

برخی مطالعات نشان می‌دهد که بهبود عملکرد اجتماعی منجر به تقویت ارزش برای شرکت یا کاهش مداوم ریسک پیش روی آن می‌گردد؛ تا آنجا که برخی محققان (همچون براندون و کروگر، ۲۰۱۸: ۴۲؛ شرفمن و فرناندو، ۲۰۰۸: ۵۷۰) معتقدند عملکرد پایداری به عنوان یک ابزار مدیریت ریسک عمل می‌کند. عملکرد اجتماعی می‌تواند «سرمایه اخلاقی» معینی ایجاد کند که در شرایط بحرانی، به عنوان یک سپر معتبر عمل نماید (بروک و اوکونومو، ۲۰۱۸: ۹). اگر ذی‌نفعان عملکرد شرکت را غیر پایدار بدانند، مشروعیت بنگاه اقتصادی تهدید می‌شود و در نتیجه بقای بلندمدت شرکت در معرض خطر است (هومل و شلیک، ۲۰۱۶: ۴۵۸). دان و همکاران (۲۰۱۸: ۱) معتقدند اطلاعات پایداری ممکن است نقشی فراتر از ملاحظات اخلاقی در سبد سرمایه‌گذاری داشته باشد و برای سرمایه‌گذاران مکمل مدل‌های سنتی ریسک آماری به شمار رود. ساسن و همکاران (۲۰۱۶: ۸۶۷) اظهار داشتند که عملکرد پایداری بهتر (به ویژه در بعد اجتماعی) می‌تواند از طریق کاهش

ریسک، ارزش شرکت را افزایش دهد. ال‌غول و همکاران (۲۰۱۱: ۲۳۸۸) نیز معتقدند شرکت‌هایی با رویه‌های مسئولانه اجتماعی دارای ارزش بالاتری هستند و ریسک کمتری دارند. همچنین، آلبوکرک و همکاران (۲۰۱۹: ۴۴۵۱) پایداری را یک استراتژی تنوع محصول در شرکت‌های تولیدی می‌دانند که می‌تواند سطح ریسک سیستماتیک را کاهش دهد. جو و پارک (۲۰۲۰: ۹۱۱) نیز معتقدند فعالیت‌های اجتماعی شرکت‌های صنایع بحث‌برانگیز (مانند الکل، قمار، تنباکو و سلاح گرم) دارای اثر قابل توجهی بر کاهش ریسک است و این امر می‌تواند احتمال کسب و حفظ مجوز اجتماعی برای فعالیت آن‌ها را افزایش دهد.

اکاپوترا و همکاران (۲۰۲۳: ۱۴۹) به بررسی تأثیر همه‌گیری کووید-۱۹ بر ریسک شرکت با تأکید بر عملکرد پایداری شرکتی به عنوان متغیر تعدیل‌گر پرداختند. طبق نتایج این پژوهش که حاکی از تأثیر مثبت همه‌گیری کووید-۱۹ بر ریسک شرکت است، عملکرد پایداری و به ویژه ابعاد زیست‌محیطی و راهبری، رابطه مثبت همه‌گیری کووید-۱۹ را با ریسک کل و ریسک سیستماتیک تضعیف می‌کند. با این حال تأثیر بعد اجتماعی در این مطالعه کمرنگ است.

سوتیبون (۲۰۲۳: ۱) تأثیر عملکرد پایداری بر ریسک مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه جایگزین تایلند را مورد بررسی قرار داد. او در نهایت با تأکید بر نظریه علامت‌دهی رابطه‌ای منفی بین عملکرد پایداری و ریسک مالی شرکت گزارش می‌کند.

برادستاگ و همکاران (۲۰۲۱: ۱) نقش عملکرد پایدار را در طول بحران مالی کل بازار که در پاسخ به همه‌گیری جهانی کووید ۱۹ ایجاد شد، بررسی کردند. نتایج نشان داد پرتفوی‌های با امتیاز بالا در پایداری معمولاً از پرتفوی‌هایی با امتیاز پایین، عملکرد بهتری دارند. همچنین، عملکرد پایدار، ریسک مالی را در طول بحران مالی کاهش می‌دهد؛ نقش عملکرد پایداری در دوره‌های عادی ضعیف می‌شود که این امر اهمیت بیشتر پایداری را در طول بحران تأیید می‌کند.

شکیل (۲۰۲۱: ۱) پیامد عملکرد محیطی، اجتماعی و حاکمیتی را بر ریسک مالی شرکت‌های نفت و گاز مورد بررسی قرارداد. طبق نتایج این مطالعه، عملکرد پایداری با ریسک کل ارتباط معکوس دارد. همچنین، تنوع جنسیتی هیئت‌مدیره و مناقشات پایداری اثر تعدیل‌کننده قابل توجهی بر ارتباط عملکرد پایداری و ریسک مالی دارد.

مطالعه فرح و همکاران (۲۰۲۱: ۱) پیرامون اثرات مسئولیت اجتماعی بر ریسک سیستماتیک شرکت‌ها در سطح بین‌المللی صورت گرفت. طبق نتایج، رابطه بین مسئولیت اجتماعی و ریسک سیستماتیک شرکت‌ها غیرخطی بوده و یک الگوی U شکل معکوس را نشان می‌دهد؛ به طوری که در ابتدا ریسک با افزایش مسئولیت اجتماعی افزایش می‌یابد، اما پس از رسیدن به سطح آستانه مسئولیت اجتماعی، شرکت‌ها با افزایش مسئولیت اجتماعی کاهش ریسک را تجربه می‌کنند.

گیس و همکاران (۲۰۱۹: ۶۹) رابطه میان اطلاعات پایداری و عملکرد و ارزش شرکت‌ها را بررسی کردند. نتایج نشان داد که اطلاعات پایداری شرکت‌ها از طریق نمایه ریسک سیستماتیک آن‌ها (هزینه‌های پایین‌تر سرمایه و ارزش‌گذاری بالاتر) و مشخصات ریسک غیرسیستماتیک آن‌ها (سودآوری بالاتر و کاهش احتمال خطر) بر عملکرد و ارزش شرکت تأثیرگذار است.

لاف و استفان (۲۰۱۹: ۱) به بررسی تأثیر پایداری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری بر کاهش ریسک سهام و بازده تعدیل شده ریسک پرداختند. نتایج تجربی پژوهش نشان می‌دهد که نمرات بالاتر پایداری با کاهش ریسک نزولی بازده سهام همراه است.

خان (۲۰۱۹: ۱۰۳) به بررسی رابطه راهبری شرکتی، پایداری و بازده در سطح جهانی پرداخت. نتایج نشان می‌دهد که در یک جامعه با سرمایه‌گذاری جهانی، معیارهای پایداری از قابلیت پیش‌بینی بازده سهام برخوردار است؛ به طوری که در تجزیه و تحلیل مقطعی، بازده آتی سهام به صورت یکنواخت در چارچوب راهبری و پایداری افزایش یافته است.

بروک و اوکونومو (۲۰۱۸: ۱) با استفاده از ادبیات پایداری، انواع پیامدهای افشا و عملکرد محیطی، اجتماعی و راهبری برای ارزش شرکت را مورد بررسی قرار دادند. طبق این نتایج، بین پایداری و عملکرد مالی در سطح بنگاه ارتباط مثبت و آماری معنادار وجود دارد. همچنین، یک پیوند علی و منفی قوی میان پایداری و انواع مختلف ریسک مالی (سیستماتیک، غیرسیستماتیک، ریسک نکول و سایر موارد) وجود دارد.

کروگر و براندون (۲۰۱۸: ۱) پایداری اجتماعی، زیست‌محیطی و کلی سرمایه‌گذاران نهادی را مورد بررسی قرار دادند. طبق شواهد این پژوهش، بازده متناسب با ریسک با اثرات زیست‌محیطی رابطه مثبت دارد و این پیوند خصوصاً برای سرمایه‌گذاری با افق طولانی‌تر تقویت می‌شود. آن‌ها

دریافتند که عامل اصلی افزایش عملکرد تعدیل شده با ریسک، افزایش بازده نیست، بلکه کاملاً برعکس، یک کانال کمتر کشف شده، یعنی کاهش ریسک کل پرتفوی است.

دان و همکاران (۲۰۱۸: ۱) در مورد ریسک و بازده حاصل از ترکیب ملاحظات زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی در استراتژی سرمایه گذاری مطالعه کردند. این پژوهش نشان از رابطه ای مثبت و قوی میان پایداری شرکت ها و ریسک آماری سهام آن ها دارد؛ به طوری که سهام شرکت هایی با عملکرد پایداری ضعیف حداکثر ۱۵٪ بیشتر از سهام شرکت های پایدار، دچار بی ثباتی هستند و بتای آن ها نیز تا ۳٪ بیشتر است.

ساسن و همکاران (۲۰۱۶: ۸۶۷) به بررسی تأثیر عملکرد پایداری شرکتی (عوامل محیطی، اجتماعی و حاکمیتی) بر ریسک شرکت های مبتنی بر بازار در اروپا پرداختند. آن ها دریافتند که عملکرد پایداری بالاتر، ریسک کل و ریسک غیر سیستماتیک را کاهش می دهد.

چنگ و همکاران (۲۰۱۴: ۱) بررسی کردند که آیا عملکرد برتر در استراتژی پایداری، منجر به دسترسی بهتر به منابع مالی می شود یا خیر. آن ها با بررسی داده های ۴۹ کشور جهان دریافتند شرکت هایی که عملکرد اجتماعی بهتری دارند، با محدودیت های سرمایه کمتری روبرو هستند.

اوکونومو و همکاران (۲۰۱۲: ۴۸۳) با بررسی ارتباط بین عملکرد اجتماعی شرکت ها و ریسک مالی دریافتند که عملکرد اجتماعی شرکت ها با ریسک سیستماتیک آن ها ارتباط منفی دارد، اما ضعف در عملکرد اجتماعی شرکت با ریسک مالی رابطه مثبت و شدیدی دارد.

سالاما و همکاران (۲۰۱۱: ۱۹۲) به بررسی رابطه بین عملکرد زیست محیطی شرکت ها و ریسک شرکت در بافت شرکت های بریتانیایی پرداختند و نشان دادند که عملکرد محیطی و اجتماعی یک شرکت با ریسک مالی سیستماتیک آن رابطه معکوس دارد؛ به طوری که افزایش ۱ واحد در امتیاز عملکرد محیطی و اجتماعی با کاهش ۰/۰۲۸ واحد در معیار بتا همراه است.

شرفمن و فرناندو (۲۰۰۸: ۵۶۹) ارتباط مدیریت ریسک زیست محیطی و هزینه سرمایه را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان می دهد که بهبود مدیریت ریسک زیست محیطی با کاهش هزینه سرمایه همراه است. نویسندگان کاهش نوسانات قیمت سهام شرکت (که توسط بتا اندازه گیری می شود) را عامل اصلی کاهش هزینه می دانند.

بابائی و همکاران (۱۴۰۰: ۱) به بررسی رابطه بین عملکرد پایداری شرکتی و ارزش شرکت با تأکید بر نقش امتیاز افشا و اندازه شرکت پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که بین ابعاد مالی و غیرمالی عملکرد پایداری شرکتی و ارزش شرکت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

جعفری جم و همکاران (۱۳۹۸: ۲۱۵) نقش افشا اطلاعات پایداری در عملکرد مالی و ارزش شرکت‌ها بررسی نمودند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که افشای اطلاعات پایداری با عملکرد مالی و ارزش شرکت‌ها دارای روابط معنادار و مستقیمی است.

رمضان‌نیا و رضایی (۱۳۹۶: ۱۸۹) به بررسی اثر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت بر ریسک سیستماتیک و غیرسیستماتیک با استفاده از مدل تحلیل پوششی داده‌ها پرداختند. نتایج نشان داد مسئولیت‌پذیری اجتماعی اثر منفی و معناداری بر ریسک سیستماتیک و غیرسیستماتیک دارند.

حسینی و امجدیان (۱۳۹۶: ۷۵) در پژوهشی ارتباط مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و خطر سقوط قیمت آتی سهام را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاکی از عدم رابطه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و خطر سقوط آتی قیمت سهام بر مبنای چولگی شرطی منفی و وجود رابطه‌ای منفی میان دو متغیر مذکور بر مبنای معیار نوسان‌پذیری پایین به بالای قیمت سهام است.

دارابی و همکاران (۱۳۹۵: ۱۹۳) در پژوهشی ارتباط گزارشگری مسئولیت اجتماعی با ریسک و ارزش شرکت را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که گزارشگری مسئولیت اجتماعی با ریسک سیستماتیک رابطه معکوس و با ارزش شرکت رابطه مستقیم دارد.

پیرو نتایج تجربی مختلط در این حوزه، در پژوهش حاضر بر آن هستیم تا ارتباط عملکرد پایداری و ریسک سیستماتیک در ایران را با هدایت کانون توجه از کمیت افشای پایداری شرکت‌ها به کیفیت آن (با الهام از یافته‌های پژوهش هومل و شلیک، ۲۰۱۶: ۴۵۹) مورد بررسی قرار دهیم. براین اساس، فرضیه پژوهش به شرح زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه پژوهش: سطح عملکرد فرامالی پایداری شرکت‌ها بر ریسک سیستماتیک آن‌ها تأثیر دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ هدف، در زمره پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد و بر حسب نحوه گردآوری داده‌ها (طرح تحقیق) از ماهیت توصیفی - همبستگی برخوردار است. این پژوهش بر پایه

پارادایم خرد گرایانه بوده و با استفاده از روش‌های کمی صورت گرفته است. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد و نمونه پژوهش نیز با حذف سیستماتیک شرکت‌هایی با شرایط زیر انتخاب شده است:

- ۱- شرکت‌هایی که نماد آن‌ها از بورس اوراق بهادار حذف شده و یا توقف فعالیت داشته‌اند.
 - ۲- شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها منتهی به اسفندماه نیست.
 - ۳- شرکت‌هایی که در طی بازه زمانی مدنظر تغییر سال مالی داده‌اند.
 - ۴- شرکت‌های باقیمانده شامل سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ، بانک، بیمه.
 - ۵- شرکت‌هایی که اطلاعات موردنیاز آن‌ها برای این پژوهش در دسترس نمی‌باشد.
- با اعمال شرایط فوق، داده‌های ۹۶ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۷ مورد بررسی قرار گرفت. در این پژوهش اطلاعات مربوط به چارچوب نظری و ادبیات تحقیق با استفاده از منابع کتابخانه‌ای و داده‌های موردنیاز برای اندازه‌گیری متغیرها از صورت‌های مالی و گزارش‌های فعالیت سالیانه شرکت‌ها (موجود در سازمان اطلاع‌رسانی ناشران کدال) و نرم‌افزار رهاورد نوین گردآوری گردید. جمع‌بندی داده‌ها با استفاده از صفحه گسترده اکسل و تجزیه و تحلیل نهایی با استفاده از نرم‌افزار ایویوز (نسخه ۱۰) انجام گرفت.

مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه پژوهش از مدل رگرسیون خطی چندمتغیره زیر استفاده شد:

$$SRISK_{i,t} = \beta_1 + \beta_2 CSS_{i,t} + \beta_3 SIZE_{i,t} + \beta_4 MTB_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که متغیرهای این مدل عبارت‌اند از:

ریسک سیستماتیک (SRISK): این ریسک به حساسیت یک شرکت در برابر تغییر در بازده بازار بستگی دارد و با نحوه پاسخ بازده سهام به تحركات عمومی بازار توضیح داده می‌شود (ساسن و همکاران، ۲۰۱۶: ۸۷۸؛ اوکونومو و همکاران، ۲۰۱۲: ۳). ریسک سیستماتیک بر پایه مدل استاندارد قیمت‌گذاری دارایی سرمایه‌ای (CAPM) به شرح رابطه (۱) تعریف می‌شود:

$$E(R_i) = R_f + \beta_i [E(R_M) - R_f] \quad \text{رابطه ۱}$$

در این رابطه، $E(R_i)$ بازده مورد انتظار ورقه بهادار، R_f نرخ بازده بدون ریسک، $E(R_M)$ بازده مورد انتظار پرتفوی بازار و β_i ضریب بتا برای ورقه بهادار می‌باشد. به عبارت دیگر براساس مدل بالا ضریب بتا میزان حساسیت بازده اضافی مورد انتظار از دارایی‌ها نسبت به بازده اضافی مورد انتظار بازار ($\beta_i = \frac{E(R_i) - R_f}{E(R_M) - R_f}$) را مشخص می‌کند که براساس مدل شارپ از رابطه (۲) به دست می‌آید (فتحی و همکاران، ۱۳۹۱: ۲۹):

$$\beta_i = \frac{Cov(i, M)}{Var(M)} \quad \text{رابطه ۲}$$

که در این رابطه، $Cov(i, M)$ کوواریانس (درجه تغییر همزمان) بازده ورقه بهادار i با بازده پرتفوی بازار و $Var(M)$ واریانس بازده پرتفوی بازار می‌باشد. در این پژوهش نیز از ضریب بتا به عنوان شاخص ریسک سیستماتیک استفاده می‌شود.

امتیاز پایداری شرکتی (CSS): تمرکز این پژوهش بر سه بعد فرامالی پایداری یعنی ابعاد زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی می‌باشد. براین اساس، چک‌لیستی متشکل از ۲۷ شاخص در سه بعد کلی به شرح جدول ۱ طراحی گردید.

جدول ۱. شاخص‌های اندازه‌گیری پایداری شرکتی

| شخص | کد | سرفصل | بعد |
|---|----------|------------------|--------|
| کمک‌های خیریه (مالی و غیرمالی) | S_{11} | فرصت‌های اجتماعی | انسانی |
| حمایت از صنایع کوچک و کارآفرین | S_{12} | | |
| حمایت از فعالیت‌های اجتماعی و فرهنگی | S_{13} | | |
| حمایت از پروژه‌های بهداشتی و آموزشی | S_{14} | | |
| همکاری علمی با دانشگاه‌ها و سایر مراکز علمی - پژوهشی | S_{15} | | |
| حمایت از فعالیت‌های ورزشی | S_{16} | | |
| سلامتی و امنیت نیروی انسانی - ایزو ۴۵۰۰۱ - OHSAS18001 | S_{21} | سرمایه انسانی | |
| تسهیلات و مزایای نقدی | S_{22} | | |
| تخصیص مزایای غیرنقدی و رفاهی به کارکنان | S_{23} | | |
| افشای توزیع سنی و سطح تحصیلات کارکنان | S_{24} | | |

| شخص | کد | سرفصل | بعد |
|---|-----------------|------------------|------------|
| آموزش نیروی انسانی - ایزو ۱۰۰۱۵ | S ₂₅ | کیفیت محصول | |
| توسعه نیروی انسانی و اشتغال | S ₂₆ | | |
| تضمین کیفیت و امنیت محصولات - ایزو ۹۰۰۱ | S ₃₁ | | |
| استفاده از انرژی پاک و پیشگیری از انتشار گازهای آلاینده | E ₁₁ | تغییرات آب و هوا | زیست محیطی |
| مصرف بهینه منابع | E ₂₂ | حفظ منابع | |
| سیستم مدیریت انرژی - ایزو ۵۰۰۰۱ | E ₂₃ | | |
| حفاظت از محیط زیست - ایزو ۱۴۰۰۱ | E ₃₄ | محیط زیست | |
| مدیریت پسماند و ضایعات | E ₃₅ | | |
| سرمایه گذاری در پروژه های زیست محیطی | E ₃₆ | | |
| استفاده از اعضای غیرموظف | G ₁₁ | هیئت مدیره | حاکمیت |
| غیرموظف بودن رئیس هیئت مدیره | G ₁₂ | | |
| استفاده از متخصص مالی و حسابداری | G ₁₃ | | |
| تعداد جلسات هیئت مدیره | G ₁₄ | | |
| وجود سهامداران دارای حق کنترل | G ₂₁ | حقوق سهامداران | |
| تمرکز مالکیت | G ₂₂ | | |
| قابلیت اتکای اطلاعات | G ₃₁ | شفافیت اطلاعات | |
| مؤسسه حسابرسی | G ₃₂ | | |

در طراحی شاخص ها با هدایت کانون توجه از کمیت افشای پایداری شرکت ها به کیفیت آن (با الهام از یافته های پژوهش هومل و شلیک، ۲۰۱۶: ۴۵۹) سعی شد تا امتیازدهی پایداری از افشا فاصله گرفته و به عملکرد نزدیک شود. این شاخص ها با تحلیل محتوای گزارش سالیانه فعالیت هیئت مدیره و اطلاعات مربوط به راهبری شرکتی (به شرح جدول ۲) با ارزش صفر یا یک امتیازدهی شدند و در نهایت امتیاز کلی پایداری شرکتی با تقسیم امتیاز کسب شده به کل امتیاز قابل اکتساب (رابطه ۳) محاسبه گردید.

$$CSS = \frac{\text{Achieved Score}}{\text{Achievable Score}}$$

رابطه ۳

جدول ۲. نحوه اندازه‌گیری شاخص‌های راهبری شرکتی

| | |
|----------------------------------|---|
| استفاده از اعضای غیرموظف | بیشتر بودن نسبت اعضای غیرموظف از میانگین محاسبه شده برای نمونه امتیاز یک و در غیر این صورت امتیاز صفر |
| غیرموظف بودن رئیس هیئت‌مدیره | غیرموظف بودن رئیس هیئت‌مدیره امتیاز یک و در غیر این صورت امتیاز صفر |
| استفاده از متخصص مالی و حسابداری | وجود متخصص حسابداری در هیئت‌مدیره امتیاز یک و در غیر این صورت امتیاز صفر |
| تعداد جلسات هیئت‌مدیره | افشای تعداد جلسات سالانه در گزارش فعالیت هیئت‌مدیره امتیاز یک و در غیر این صورت امتیاز صفر |
| وجود سهامداران دارای حق کنترل | وجود سهامداران دارای حق کنترل امتیاز یک و در غیر این صورت امتیاز صفر |
| تمرکز مالکیت | کمتر بودن درصد سهام شناور از میانگین محاسبه شده برای نمونه امتیاز یک و در غیر این صورت امتیاز صفر |
| قابلیت اتکای اطلاعات | عدم وجود تعدیلات سنواتی امتیاز یک و در غیر این صورت امتیاز صفر |
| مؤسسه حسابداری | حسابرسی شرکت توسط سازمان حسابرسی امتیاز یک و در غیر این صورت امتیاز صفر |

همچنین متغیرهایی که اثرات آن‌ها در سنجش رابطه ابعاد فرامالی پایداری و ریسک کنترل شده است، عبارت‌اند از:

اندازه شرکت (SIZE): این پارامتر مبین حجم و گستردگی فعالیت شرکت است. شرکت بزرگ‌تر با توجه به امکان تنوع‌بخشی بیشتر سرمایه‌گذاری در دارایی‌های مختلف، امکان استفاده از منابع مالی متنوع و افشای منظم اطلاعات، ریسک کمتری دارند. علاوه بر آن، شرکت‌های بزرگ بنا بر دلایل سیاسی، از انگیزه بیشتری برای مدیریت سود برخوردار بوده و در نتیجه ریسک نوسان سود را برای سهامداران خود کاهش می‌دهند (خواجوی و ممتازیان، ۱۳۹۳: ۱۹). در پژوهش حاضر با توجه به شرایط تورمی، به منظور محاسبه متغیر اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام استفاده می‌شود (خان، ۲۰۱۹: ۱۲۱).

بازده دارایی‌های شرکت (ROA): این متغیر نشان می‌دهد که شرکت تا چه حد در تبدیل پول سرمایه‌گذاری شده به سود خالص موفق بوده است. بعضاً نوسانات بازده دارایی‌ها را در نظر می‌گیرند تا نوسانات سود را به عنوان نشانه عدم قطعیت به دست آورند (ساسن و همکاران، ۲۰۱۶: ۸۸۰). متغیر مذکور از نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌های شرکت محاسبه شده است.

درجه اهرم مالی (LEV): هر قدر درجه اهرم مالی بزرگ تر باشد، ریسک مالی بیشتر خواهد شد، زیرا در صورت افزایش درجه اهرم مالی، با کاهش نسبتاً اندک در رقم سود قبل از بهره و مالیات، ممکن است سود هر سهم منفی شود (بیات و همکاران، ۱۳۹۵: ۱۲۹). در این پژوهش اهرم برای تأثیر ساختار سرمایه بر ریسک کنترل می شود (ساسن و همکاران، ۲۰۱۶: ۸۸۰) و برای محاسبه این متغیر از نسبت کل بدهی ها به کل دارایی ها استفاده شده است. **نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (MTB):** این نسبت به عنوان شاخص رشد شرکت شناخته می - شود و بالا بودن آن می تواند نشان بهره مندی شرکت از دارایی های نامشهود و فرصت های رشد و توسعه (نظیر رانت های اقتصادی و اطلاعاتی، سرفعلی، نیروی انسانی متخصص و ...) باشد که در دفاتر شرکت منعکس نشده است، اما بازار آن ها را در قیمت لحاظ کرده است. بنابراین، بالا بودن این نسبت به معنای ریسک کمتر برای شرکت است (خواجوی و ممتازیان، ۱۳۹۳: ۱۹).

یافته های پژوهش

در جدول ۳ برخی از آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه می شود تا شمایی کلی از وضعیت داده های پژوهش به دست آید.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

| متغیر | تعداد مشاهدات | میانگین | میانه | بیشترین | کمترین | انحراف معیار | چولگی | کشیدگی |
|---------------------------------|---------------|---------|--------|---------|--------|--------------|--------|--------|
| ریسک سیستماتیک SRISK | ۴۸۰ | ۰/۸۱۸ | ۰/۷۲۳ | ۲/۰۳۹ | -۰/۰۶۹ | ۰/۶۱۵ | ۰/۳۹۹ | ۲/۱۷۰ |
| امتیاز پایداری شرکتی CSS | ۴۸۰ | ۰/۵۱۴ | ۰/۵۲۰ | ۰/۷۰۰ | ۰/۳۳۰ | ۰/۱۰۷ | ۰/۰۸۰ | ۱/۹۸۸ |
| اندازه شرکت SIZE | ۴۸۰ | ۱۴/۶۹۹ | ۱۴/۳۹۸ | ۱۷/۶۹۰ | ۱۲/۶۰۵ | ۱/۴۰۲ | ۰/۶۴۶ | ۲/۵۴۹ |
| ارزش بازار به ارزش دفتری MTB | ۴۸۰ | ۲/۸۲۳ | ۲/۴۶۷ | ۶/۳۱۳ | ۰/۹۳۹ | ۱/۵۱۰ | ۰/۸۳۶ | ۲/۸۰۰ |
| بازده دارایی ها ROA | ۴۸۰ | ۰/۱۲۴ | ۰/۱۰۸ | ۰/۴۰۴ | -۰/۰۶۸ | ۰/۱۲۳ | ۰/۶۵۷ | ۲/۸۴۱ |
| درجه اهرم مالی LEV | ۴۸۰ | ۰/۵۶۰ | ۰/۵۶۹ | ۰/۸۲۸ | ۰/۲۴۲ | ۰/۱۶۸ | -۰/۲۵۷ | ۲/۱۲۶ |

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، میانگین متغیر امتیاز پایداری شرکتی برابر با ۰/۵۱۴ است که نشان می‌دهد شرکت‌های مورد مطالعه به طور متوسط امتیاز حدود ۵۱٪ از شاخص‌های مورد نظر را کسب نموده‌اند. همچنین، عدد ۰/۸ برای میانگین ریسک سیستماتیک شرکت‌ها، نشان از این دارد که شرکت‌های مورد بررسی به طور متوسط کم‌ریسک‌تر از بازار هستند. در میان متغیرهای پژوهش، متغیر ارزش بازار به ارزش دفتری دارای بیشترین پراکندگی و متغیر امتیاز پایداری شرکتی دارای کمترین میزان پراکندگی می‌باشد. با توجه به معیار چولگی، متغیر ارزش بازار به ارزش دفتری بیشترین و متغیر امتیاز پایداری شرکتی کمترین عدم تقارن را نسبت به توزیع نرمال دارند. به لحاظ کشیدگی نیز، متغیر بازده دارایی‌های شرکت بیشترین برجستگی و متغیر امتیاز پایداری شرکتی کمترین برجستگی را نسبت به منحنی نرمال دارند. به منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات موجود در داده‌ها و تعمیم‌پذیری نتایج، از آزمون‌های آماری به شرح ذیل استفاده شده است. شایان ذکر است که سطح معناداری در تمامی آزمون‌ها، ۵٪ در نظر گرفته شده است.

آزمون ریشه واحد متغیرهای پژوهش

جهت جلوگیری از کاذب شدن رگرسیون برآوردی، ایستایی متغیرهای مورد استفاده در تخمین‌ها از طریق آزمون لوین، لین و چو تحت بررسی قرار گرفته است که طبق جدول ۴ تمامی متغیرهای موجود، مانا در سطح هستند و نیاز به تفاضل‌گیری نمی‌باشد.

جدول ۴. آزمون ریشه واحد متغیرها

| متغیر | آزمون لوین، لین و چو | | |
|---------------------------------|----------------------|--------|-------------|
| | آماره | احتمال | مرتبۀ تفاضل |
| ریسک سیستماتیک SRISK | -۸/۲۶۹۹ | ۰/۰۰۰۰ | در سطح |
| امتیاز پایداری شرکتی CSS | -۲۱/۳۳۵۶ | ۰/۰۰۰۰ | در سطح |
| اندازه شرکت SIZE | -۶/۷۸۸۰ | ۰/۰۰۰۰ | در سطح |
| ارزش بازار به ارزش دفتری MTB | -۱۹/۸۱۸۳ | ۰/۰۰۰۰ | در سطح |
| بازده دارایی‌ها ROA | -۱۹/۴۸۶۹ | ۰/۰۰۰۰ | در سطح |
| درجه اهرم مالی LEV | -۲/۵۵۷۴ | ۰/۰۰۰۰ | در سطح |

بررسی همبستگی متغیرها

جدول ۵ شدت و جهت همبستگی متغیرهای پژوهش را با ضریب همبستگی پیرسون نشان می‌دهد. با توجه به اینکه ضریب همبستگی پیرسون بین هیچ دو متغیری بیش از ۰/۷ نیست، می‌توان گفت که همبستگی شدید بین متغیرها وجود ندارد و تخمین مدل از لحاظ وجود هم‌خطی بین متغیرها بلامانع است.

جدول ۵. ضرایب همبستگی متغیرهای پژوهش

| متغیر | متغیر | | | |
|---------|----------------------|-------------|--------------------------|-----------------------|
| | امتیاز پایداری شرکتی | اندازه شرکت | ارزش بازار به ارزش دفتری | بازده دارایی‌های شرکت |
| | CSS | SIZE | MTB | ROA |
| همبستگی | ۱/۰۰۰۰۰۰ | | | |
| Sig. | --- | | | |
| همبستگی | ۰/۳۹۸۶۶۶ | ۱/۰۰۰۰۰۰ | | |
| Sig. | ۹/۵۰۴۰۲۷ | --- | | |
| همبستگی | ۰/۰۱۷۷۶۹ | ۰/۰۳۷۹۶۴ | ۱/۰۰۰۰۰۰ | |
| Sig. | ۰/۳۸۸۵۴۹ | ۰/۸۳۰۶۱۸ | --- | |
| همبستگی | ۰/۳۳۱۶۶۵ | ۰/۳۷۲۵۶۰ | ۰/۲۰۶۴۷۱ | ۱/۰۰۰۰۰۰ |
| Sig. | ۷/۶۸۶۳۲۵ | ۸/۷۷۷۲۳۹ | ۴/۶۱۳۵۲۶ | --- |
| همبستگی | -۰/۰۷۸۷۱۲ | -۰/۱۳۵۷۵۲ | ۰/۰۶۷۵۳۱ | -۰/۵۹۷۳۰۰ |
| Sig. | -۱/۷۲۶۲۵۱ | -۲/۹۹۵۷۱۳ | ۱/۴۷۹۸۲۷ | -۱۶/۲۸۲۵۳ |

آزمون هم‌خطی متغیرهای مستقل (آزمون وایف)

با توجه به جدول ۶، نتایج حاصل از آزمون وایف نشان می‌دهد میزان تورم واریانس متغیرها در حد مجاز (یعنی کمتر از ۵) بوده است و بین متغیرهای کنترلی و مستقل هم‌خطی وجود ندارد.

جدول ۶. آزمون هم‌خطی متغیرهای مستقل

| متغیر | واریانس ضریب | عامل تورم واریانس | نتیجه |
|------------------------------|--------------|-------------------|-----------------|
| امتیاز پایداری شرکتی CSS | ۰/۰۷۵۶۳۱ | ۱/۲۲۹۶۳۶ | عدم وجود هم‌خطی |
| اندازه شرکت SIZE | ۰/۰۰۰۴۲۶ | ۱/۲۷۲۰۳۶ | عدم وجود هم‌خطی |
| ارزش بازار به ارزش دفتری MTB | ۲/۰۹E-۰۵ | ۱/۰۰۵۶۷۴ | عدم وجود هم‌خطی |
| بازده دارایی‌ها ROA | ۰/۰۱۵۴۰۹ | ۱/۰۸۸۳۷۵ | عدم وجود هم‌خطی |
| درجه اهرم مالی LEV | ۰/۰۲۰۶۸۲ | ۱/۰۳۱۲۱۶ | عدم وجود هم‌خطی |

آزمون چاو (اف- لیمر)

به منظور انتخاب مدلی مناسب با تخمین کاراتر، آزمون چاو انجام گرفت. با توجه به جدول ۷، فرض صفر مبنی بر مناسب بودن مدل اثرات تجمیعی رد شده و بنابراین، مدل داده‌های تابلویی برای تخمین مدل مناسب‌تر است.

جدول ۷. آزمون چاو (اف- لیمر)

| نوع آماره | مقدار آماره | درجه آزادی | احتمال | نتیجه |
|--------------|-------------|------------|--------|----------------------|
| آماره F | ۵/۸۸۶۱۷۸ | ۹۵/۳۷۹ | ۰/۰۰۰۰ | مدل داده‌های تابلویی |
| آماره کای‌دو | ۴۳۵/۰۷۸۲۵۸ | ۹۵ | ۰/۰۰۰۰ | |

آزمون هاسمن

برای انتخاب میان دو روش تخمین اثرات ثابت مقطعی و اثرات تصادفی مقطعی، آزمون هاسمن انجام شد. با توجه به جدول ۸، احتمال مربوط به آماره آزمون کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، فرض صفر رد شده و اثرات ثابت برای تخمین مدل پژوهش مناسب‌تر است.

جدول ۸. آزمون هاسمن (اثرات ثابت در مقابل اثرات تصادفی)

| نوع آماره | مقدار آماره | درجه آزادی | احتمال | نتیجه |
|--------------|-------------|------------|--------|------------|
| آماره کای‌دو | ۲۹/۶۳۹۰۰۷ | ۵ | ۰/۰۰۰۰ | اثرات ثابت |

آزمون ناهمسانی واریانس

جهت بررسی برابر بودن واریانس جملات پسماند به عنوان یکی از مفروضات اصلی رگرسیون خطی، از آزمون بروش پاگان استفاده شده است. با توجه به جدول ۹ احتمال مربوط به آماره بروش پاگان کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، فرض صفر مبنی بر همسانی واریانس رد شده و برای رفع این مشکل جزء (1) AR به مدل‌ها اضافه می‌شود.

جدول ۹. آزمون ناهمسانی واریانس

| مقدار آماره | درجه آزادی | احتمال | نتیجه |
|-------------|------------|--------|------------------|
| ۶۳۷۰/۷۰۶ | ۴۵۶۰ | ۰/۰۰۰۰ | ناهمسانی واریانس |

تخمین نهایی مدل پژوهش

در جدول ۱۰، با توجه به اینکه سطح معناداری آماره F برابر با ۰/۰۰ است، استنباط می‌شود که مدل تخمین شده، تغییرات را به صورت معناداری توجیه می‌نماید و یا به عبارتی مدل مناسب است. مقدار آماره دوربین واتسون برابر با ۲/۴۷ می‌باشد که عدم وجود خودهمبستگی میان خطاهای مدل را نشان می‌دهد. همچنین، ضریب تعیین تعدیل شده مدل نشان می‌دهد تقریباً ۶۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل قابل توضیح است. همانطور که احتمال آماره t نشان می‌دهد عملکرد پایداری شرکت‌ها ارتباط معناداری با ریسک سیستماتیک ندارد.

جدول ۱۰. تخمین نهایی مدل پژوهش

| $SRISK_{i,t} = \beta_1 + \beta_2 CSS_{i,t} + \beta_3 SIZE_{i,t} + \beta_4 MTB_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$ | | | | | |
|--|------|-----------|------------------|-----------|----------|
| متغیر | نماد | ضریب | انحراف استاندارد | آماره t | احتمال |
| امتیاز پایداری شرکتی | CSS | ۰/۲۰۲۱۱۹ | ۰/۵۲۳۱۴۱ | ۰/۳۸۶۳۵۷ | ۰/۶۹۹۵ |
| اندازه شرکت | SIZE | -۰/۰۲۷۵۹۸ | ۰/۰۷۳۶۸۱ | -۰/۳۷۴۵۵۳ | ۰/۷۰۸۳ |
| ارزش بازار به ارزش دفتری | MTB | -۰/۰۴۷۱۹۴ | ۰/۰۲۳۳۷۳ | -۲/۰۱۹۱۷۰ | ۰/۰۴۴۴ |
| بازده دارایی‌ها | ROA | ۱/۰۹۱۰۷۸ | ۰/۳۹۶۴۱۹ | ۲/۷۵۲۳۳۶ | ۰/۰۰۶۳ |
| درجه اهرم مالی | LEV | ۰/۰۵۳۷۳۰ | ۰/۳۳۴۶۰۰ | ۰/۱۶۰۵۷۹ | ۰/۸۷۲۵ |
| ضریب تعیین | | ۰/۷۰۱۹۱۷ | آماره F | | ۶/۵۷۴۷۰۱ |
| ضریب تعیین تعدیل شده | | ۰/۵۹۵۱۵۷ | احتمال آماره F | | ۰/۰۰۰۰۰۰ |
| آماره دوربین واتسون | | ۲/۴۷۹۰۷۱ | | | |

بحث و نتیجه گیری

یکی از پیامدهای رشد و توسعه صنعتی، ظهور پیوند اقتصاد با اخلاق و سیاست و اثرات متقابل مسائل اقتصادی و اخلاقی و ارزش‌های اجتماعی بر یکدیگر است (صالح‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۹۷). در این پژوهش نیز احتمال تأثیر عملکرد پایداری بر ریسک سیستماتیک مورد بررسی قرار گرفت. در این راستا از جامعه آماری موردنظر یعنی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

تهران، نمونه‌ای به تعداد ۹۶ شرکت (طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷) با روش حذف سیستماتیک انتخاب گردید.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش حاکی از آن است که عملکرد پایداری شرکت‌ها در سطح معناداری ۰/۰۵، ارتباط معناداری با ریسک سیستماتیک ندارد. از آن‌جا که عملکرد پایداری شرکتی تجمیع امتیازات عملکرد شرکت در ابعاد زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری است، فلذا ممکن است تمامی صنایع واکنش یکسانی به این ابعاد نشان ندهند؛ به طور مثال، طبق پژوهش ساسن و همکاران (۲۰۱۶: ۸۶۷) عملکرد زیست‌محیطی تنها در صنایع حساس به محیط زیست ریسک سیستماتیک را تحت تأثیر قرار می‌دهد و یا طبق پژوهش احمدی و همکاران (۱۴۰۱: ۳۱) در صنعت بورس، اهمیت نسبی مؤلفه‌های بعد زیست‌محیطی نسبت به سایر ابعاد پایداری در این صنعت به مراتب کمتر است. رویه استانداردهای پایداری آمریکا نیز این‌گونه است که یک نقشه اهمیت برای هر صنعت ترسیم می‌کند که بیانگر حداقل افشاهای لازم است (محمودخانی و همکاران، ۱۴۰۱: ۲). علاوه بر این، در کشورهای همچون ایران که نوسانات سیاسی و اقتصادی و تغییرات نرخ ارز تأثیرات قابل توجهی بر ریسک سیستماتیک شرکت‌ها دارد، اثرات عملکرد پایداری بر ریسک سیستماتیک کم‌رنگ خواهد شد؛ چنانکه به اعتقاد اوکونومو و همکاران (۲۰۱۲: ۴۸۳) شرایط بی‌ثباتی بازارهای مالی نقش تعدیل‌کننده‌ای در ماهیت و قدرت روابط ریسک و عملکرد اجتماعی شرکت‌ها دارد. همچنین، پایداری شرکتی مفهوم جدیدی در کشور ما تلقی می‌شود و این در حالی است که تأثیر عملکرد پایداری در بلندمدت ظهور می‌یابد.

یکی از محدودیت‌های این پژوهش عدم افشای پایداری در گزارش سالیانه فعالیت هیئت‌مدیره برخی شرکت‌ها بود که سبب کاهش تعداد شرکت‌های نمونه پژوهش گردید. همچنین، نبود پایگاه اطلاعاتی برای داده‌های پایداری در ایران سبب سلیقه‌ای شدن داده‌های مربوط به این متغیر می‌شود که این امر قابلیت اتکا، مقایسه‌پذیری و استفاده از نتایج پژوهش‌های این حوزه را به خطر می‌اندازد. با این حال در پژوهش حاضر برای نزدیک کردن نتایج افشا به عملکرد، سعی بر آن بود تا در طراحی شاخص‌های سنجش پایداری، بیشتر به کیفیت تمرکز شود تا کمیت.

هرچند در کشور ایران عملکرد پایداری، مفهومی نوظهور و ناآشنا به حساب می‌آید، اما با توجه به نتایج تجربی مختلط از پیوند عملکرد پایداری شرکتی و ریسک سیستماتیک، به مدیران پیشنهاد می‌شود که متناسب با شرایط، میزان تأثیر عملکرد پایداری بر ریسک شرکت خود را در نظر گرفته و با برنامه‌های میان‌مدت و بلندمدت، پایداری شرکت را به سطح بهینه خود رسانند. با توجه به احتمال پررنگ شدن پایداری در آینده‌ای نزدیک، سازمان حسابرسی می‌تواند با طراحی استانداردهایی به یکپارچه‌سازی گزارشگری پایداری توسط شرکت‌ها کمک نماید. همچنین، با اهمیت روزافزون پایداری، نیاز به ایجاد یک پایگاه داده جهت سنجش پایداری شرکتی در ایران احساس می‌شود.

با توجه به نوظهور بودن مفهوم پایداری در ایران، علاقه‌مندان به پژوهش در این زمینه، دامنه‌ی وسیعی از موضوعات را پیش رو دارند. در قلمرو موضوعی این پژوهش می‌توان تأثیر هر یک از ابعاد فرامالی پایداری (زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری) به طور جداگانه بر ریسک و همچنین اثر پایداری در شرکت‌های صنایع حساس (دارای ریسک‌های خاص اجتماعی یا زیست‌محیطی) را برای پژوهش‌های آتی مدنظر قرارداد. همچنین، تکرار آزمون فرضیه‌های این پژوهش در سال‌های آتی و با افزایش توجه به مقوله‌ی پایداری می‌تواند نتایج جالب توجهی در بر داشته باشد. خارج از این قلمرو موضوعی نیز می‌توان ارتباط میان پایداری با انواع شاخص‌های مالی، ارزش افزوده اقتصادی، کیفیت سود، چرخه عمر و... را مورد بررسی قرار داد.

منابع

- احمدی، شیماء؛ رحمانی، علی؛ حسینی، سیدعلی؛ همایون، سعید. (۱۴۰۱). چارچوب شناسایی مؤلفه‌های با اهمیت پایداری در صنعت بورس با استفاده از رویکرد تحلیل سلسله مراتبی فازی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۴ (۲)، ۶۲-۲۷.
- بابائی، فاطمه؛ رحمانی، علی؛ همایون، سعید؛ امین، وحید. (۱۴۰۰). رابطه بین عملکرد پایداری شرکتی و ارزش شرکت: با تأکید بر نقش امتیاز افشا و اندازه شرکت. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲ (۳)، ۱-۲۷.
- بیات، مرتضی؛ زلّقی، حسن؛ هاشمی، طاهر. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر وابستگی دولتی بر ریسک سیستماتیک شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *راهبرد مدیریت مالی*، ۴ (۲)، ۱۲۱-۱۳۷.
- جعفری جم، حسین؛ علی عسگری، فائزه؛ زارعی، حمید. (۱۳۹۸). عملکرد مالی و ارزش شرکت‌ها: نقش افشا اطلاعات پایداری. *دانش حسابداری مالی*، ۶ (۳)، ۲۱۵-۲۴۲.
- جونز، چارلز پی. (۱۹۴۳). *مدیریت سرمایه‌گذاری*. (ترجمه رضا تهرانی و عسگر نوربخش). تهران: انتشارات نگاه دانش.
- حساس یگانه، یحیی؛ برزگر، قدرت اله. (۱۳۹۳). مبانی نظری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و پارادایم تحقیقاتی آن در حرفه حسابداری. *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت*، ۷ (۲۲)، ۱۰۹-۱۳۳.
- حسینی، سید علی؛ امجدیان، فتانه. (۱۳۹۶). بررسی رابطه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و خطر سقوط آتی قیمت سهام. *دانش حسابداری*، ۸ (۱)، ۷۵-۱۰۵.
- حسینی، سید علی؛ حقیقت، سرور. (۱۳۹۵). رابطه بین حاکمیت شرکتی و تعهد به ایفای مسئولیت‌های اجتماعی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۶ (۴)، ۱۰۳-۱۲۸.
- خواجوی، شکراله؛ ممتازیان، علیرضا. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر کیفیت افشای اطلاعات مالی بر بازده جاری و آتی سهام. *دانش حسابداری مالی*، ۱ (۱)، ۹-۲۷.
- دارابی، رویا؛ وقفی، سید حسام؛ سلمانیان، مریم. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط گزارشگری مسئولیت اجتماعی با ارزش و ریسک شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۱ (۲)، ۱۹۳-۲۱۳.
- رضایی، ذبیح‌الله. (۱۳۹۶). ابعاد عملکرد پایداری. *ماهنامه حسابداری*، ۳۳ (۴)، ۲۳-۲۷.

- رمضان‌نیا، حسن؛ رضایی، فرزین. (۱۳۹۶). بررسی اثر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت بر ریسک سیستماتیک و ریسک غیرسیستماتیک: با استفاده از مدل تحلیل پوششی داده‌ها. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲ (۴)، ۱۸۹-۲۱۴.
- صالح‌نژاد، سید حسن؛ معصومی، سید رسول؛ ذبیحی زرین کلایی، علی. (۱۳۹۷). شناسایی متغیرهای مؤثر بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، ۱۸ (۷۰)، ۱۹۵-۲۲۱.
- فتحی، زاده؛ امیرحسینی، زهرا؛ احمدی‌نیا، حامد. (۱۳۹۱). مروری بر مدل‌های قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای با نگرش بر مدل‌های اقتصادی نوین مبتنی بر آن. مجله اقتصادی (دوماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی)، ۱۲ (۸ و ۷)، ۲۷-۴۶.
- کاشانی پور، محمد؛ جندقی، غلامرضا؛ رحمانی، محمد. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی با افشای اطلاعات پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸ (۳)، ۱-۲۱.
- محمودخانی، مهناز؛ رحمانی، علی؛ همایون، سعید؛ نیاکان، لیلی. (۱۴۰۱). وضعیت افشای ابعاد زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری در صنعت بیمه ایران. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۲ (۴)، ۱-۳۲.
- مهرانی، ساسان؛ کرمی، غلامرضا؛ سیدحسینی، سیدمصطفی؛ جهرومی، مهتاب. (۱۳۹۶). تئوری حسابداری (جلد دوم). تهران: انتشارات نگاه دانش.

References

- Ahmadi, Sh; Rahmani, A; Hosseini, S. A; Homayun, S. (2022). The Framework for Identifying Important Components of Sustainability in the Stock Market Industry Using the Fuzzy Hierarchical Analysis Approach. *Financial Accounting Research*, 14 (2), 27-62. (In Persian).
- Albuquerque, R; Koskinen, Y; Zhang, C. (2019). Corporate Social Responsibility and Firm Risk: Theory and Empirical Evidence. *Management Science*, 65 (10), 4451-4469.
- Ameer, R; & Othman, R. (2012). Sustainability Practices and Corporate Financial Performance: A Study Based on the Top Global Corporations. *Journal of Business Ethics*, 108 (1), 61-79.
- Babaei, F; Rahmani, A; Homayoun, S; Amin, V. (2021). The Relationship between Corporate Sustainability Performance and Firm Value: Emphasizing the Role of Disclosure Score and Firm Size. *Accounting Knowledge*, 12 (3), 1-27. (In Persian).

- Bayat, M; Zalaghi, H; Hashemi, T. (2016). The Effect of Governmental Affiliation on Systemic Risk of the Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Financial Management Strategy*, 4 (2), 121-137 (in Persian).
- Brandon, R. G; Krüger, P. (2018). The Sustainability Footprint of Institutional Investment. *Swiss Finanical Institute Researh paper*, (17-05), 1-62.
- Broadstock, D.C; Chan, K; Cheng, L.T.W; Wang, X. (2021). The Role of ESG Performance during Times of Financial Crisis: Evidence from COVID-19 in China. *Finance Research Letters*, 38 (101716), 1-11.
- Brooks, c; Oikonomou, I. (2018). The Effects of Environmental, Social and Governance Disclosures and Performance on Firm Value: A Review of the Literature in Accounting and Finance. *The British Accounting Review*, 50 (1), 1-15.
- Cheng, B; Ioannou, I; Serafeim, G. (2014). Corporate Social Responsibility and Access to Finance. *Strategic Management Journal*, 35 (1), 1-23.
- Darabi, R; Waqfi, S. H; Salmanian, M. (2017). Relationship between Social Responsibility Reporting with Company Value and Risk for Companies Registered in Tehran Stock Exchange. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 1 (2), 193-213 (in Persian).
- Dhaliwal, D. S; Li, O. Z; Tsang, A; & Yang, Y. G. (2014). Corporate Social Responsibility Disclosure and the Cost of Equity Capital: The Roles of Stakeholder Orientation and Financial Transparency. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33 (4), 328-355.
- Dunn, J; Fitzgibbons, Sh; Pomorski, L. (2018). Assessing Risk through Environmental, Social and Governance Exposures. *Journal of Investment Management*, 16 (1), 1-24.
- Ekaputra, R; Afifah, D. N; Bakken, E. (2023). The Effect of the COVID-19 Pandemic on Corporate Risk and ESG Performance as Moderating Variable. *Asian Journal of Research in Business and Management*, 5 (1), 149-157.
- El Ghoul, S; Guedhami, O; Kwok, C. C. Y; Mishra, D. R. (2011). Does Corporate Social Responsibility Affect the Cost of Capital? *Journal of Banking & Finance*, 35 (9), 2388-2406.
- Farah, T; Li, J; Li, Z; Shamsuddin, A. (2021). The Non-linear Effect of CSR on Firms' Systematic Risk: International Evidence. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 71 (101288), 1-21.
- Fathi, Z; Amirhosseini, Z; Ahmadiania, H. (2012). A Review on Pricing Capital Assets with a View on New Economic Models. *Economic Journal (bi-monthly Review of Economic Issues and Policies)*, 12 (7&8), 27-46. (In Persian).
- Garcia, A. S; Mendes, Da-Silva, W; Orsato, R. J. (2017). Sensitive Industries Produce better ESG Performance: Evidence from Emerging Markets. *Journal of Cleaner Production*, 150, 135-147.

- Giese, G; Lee, L.E; Melas, D; Nagy, Z; Nishikawa, L. (2019). Foundations of ESG Investing: How ESG Affects Equity Valuation, Risk, and Performance. *Journal of Portfolio Management*, 45 (5), 69-83.
- Hassas Yeganeh, Y; Barzegar, Gh. (2013). Theoretical Foundations of Corporate Social Responsibility and Its Research Paradigm in the Accounting Profession. *Management Accounting Research Quarterly*, 7 (22), 109-133. (In Persian).
- Hosseini, S. A; Amjadian, F. (2017). Examining the Relationship between Corporate Social Responsibility and the Risk of Future Stock Price Fall. *Accounting Knowledge*, 8 (1), 75-105. (In Persian).
- Hosseini, S. A; Haghghat, S. (2015). The Relationship between Corporate Governance and Commitment to Fulfilling Social Responsibilities in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Social Interest*, 6 (4), 103-128. (In Persian).
- Hummel, K; Schlick, C. (2016). The Relationship between Sustainability Performance and Sustainability Disclosure– Reconciling Voluntary Disclosure Theory and Legitimacy Theory. *Account Public Policy*, 35 (5), 455–476.
- Jafarjam, H; Aliasgari, F; Zarei, H. (2019). Financial Performance and Corporate Value: The Role of Sustainability Information Disclosure. *Financial Accounting Knowledge*, 6 (3), 215-242. (In Persian).
- Jensen, M. (2001). Value Maximization, Stakeholder Theory, and the Corporate Objective Function. *European Financial Management*, 7 (3), 297–317.
- Jo, H; Park, K. (2020). Controversial Industries, Regional Differences, and Risk: Role of CSR. *Asia-Pacific Journal of Financial Studies*, 49 (6), 911-947.
- Jones, Ch, P. (1943). Investments Management. (Translated by Tehrani, R and Nourbakhsh, A). Tehran: Negah Danesh Publications. (In Persian).
- Kashanipour, M; Jandaghi, Gh; Rahmani, M. (2017). Investigating the Relationship between the Quality of Financial Reporting and the Disclosure of Sustainability Information of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Experimental Accounting Research*, 8 (3), 1-21. (In Persian).
- Khajavi, Sh; Momtazian, A. (2014). Investigation the Quality of Financial Information Disclosure Effect on Current and Future Stock Return of Listed Companies of Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting Knowledge*, 1 (1), 9-27. (In Persian).
- Khan, M. (2019). Corporate Governance, ESG, and Stock Returns around the World. *Financial Analysts Journal*, 75 (4), 103-123.
- Löf, H; Stephan, A. (2019). The Impact of ESG on Stocks' Downside Risk and Risk Adjusted Return. Working Paper Series in Economics and Institutions of Innovation 477, Royal Institute of Technology, CESIS - Centre of Excellence for Science and Innovation Studies. Available at <https://static.sys.kth.se/itm/wp/cesis/cesiswp477.pdf>

- Mahmoudkhani, M; Rahmani, A; Hodayun, S; Nyakan, L. (2022). the State of Disclosure of Environmental, Social and Management Dimensions in Iran's Insurance Industry. *Accounting and Social Interest*, 12 (4), 1-32. (In Persian).
- Mehrani, S; Karami, Gh, R; Seyed Hosseini, S. M; Jahromi, M. (2017). Accounting Theory (Volume II), Tehran: Negah Danesh Publications. (In Persian).
- Oikonomou, I; Brooks, C; Pavelin, S. (2012). The Impact of Corporate Social Performance on Financial Risk and Utility: A Longitudinal Analysis. *Financial Management*, 41 (2), 483-515.
- Ramezannia, H; Rezaei, F. (2018). Investigating the Effect of Corporate Social Responsibility on Systemic Risk and Idiosyncratic Risk: Using Data Envelopment Analysis Model. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 2 (4), 189-214. (In Persian).
- Rezaee, Z. (2017). Corporate Sustainability: Theoretical and Integrated Strategic Imperative and Pragmatic Approach. *Journal of Business Inquiry*, 16 (1), 60-87.
- Rezaei, Z. (2017). Dimensions of Stability Performance. *Accountant Monthly*, 33 (4), 23-27. (In Persian).
- Salama, A; Anderson, K; Toms, J. S. (2011). Does Community and Environmental Responsibility Affect Firm Risk? *Business Ethics*, 20 (2), 192-204.
- Saleh Nejad, S. H; Masoumi, S. R; Zabihi Zarrin Kalaei, A. (2018). Identification of Variables Affecting the Level of Sustainability Reporting of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Auditing Knowledge*, 18 (70), 195-221. (In Persian).
- Sassen, R. Hinze, A.K, Hardeck, I. (2016). Impact of ESG Factors on Firm Risk in Europe. *Journal of Business Economics*, 86 (8), 867-904.
- Shakil, M. H. (2021). Environmental, Social and Governance Performance and Financial Risk: Moderating role of ESG Controversies and Board Gender Diversity". *Resources Policy*, 72 (102144), 1-10.
- Sharfman, M.P; Fernando, C. S. (2008). Environmental Risk Management and the Cost of Capital. *Strategic Management Journal*, 29 (6), 569-592.
- Suttipun, M. (2023). ESG Performance and Corporate Financial Risk of the Alternative Capital Market in Thailand. *Cogent Business & Management*, 10 (1), 1-13.
- Velte, P. (2017). Does ESG Performance Have an Impact on Financial Performance? Evidence from Germany", *Journal of Global Responsibility*, 8 (2), 169-178.

COPYRIGHTS



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



تأثیر سن شرکت‌ها و منابع نامشهود بر رابطه بین جهت‌گیری کارآفرینی و عملکرد شرکت‌های شهرک صنعتی مشهد^۱

امین یوسفی قاسم خیلی^۲، زهره عارف منش^۳، مهدی ناظمی اردکانی^۴،
محمد مهدی بزرگ^۵

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۰۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۳۰

چکیده

هدف: پژوهش حاضر به بررسی رابطه سن شرکت‌ها و منابع نامشهود بر رابطه بین جهت‌گیری کارآفرینی و عملکرد شرکت‌های شهرک صنعتی کلات مشهد پرداخته است.

روش: جامعه آماری پژوهش شامل کارکنان مالی شهرک صنعتی کلات مشهد است. روش نمونه‌گیری پژوهش، نمونه در دسترس می‌باشد و با استفاده از فرمول کوکران تعداد نمونه ۱۹۴ نفر تعیین شد. جهت سنجش متغیرها از پرسشنامه‌های استاندارد استفاده شد.

برای آزمون فرضیه‌ها از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزارهای اس‌پی‌اس اس و پی‌ال‌اس بهره گرفته شد.

یافته‌ها: نتایج نشان داد کارآفرینی تأثیر معناداری بر عملکرد و منابع نامشهود شرکت دارد. منابع نامشهود نیز تأثیر معناداری بر عملکرد شرکت دارد. سن شرکت نقش تعدیلگر در رابطه بین کارآفرینی و عملکرد ندارد و منابع نامشهود نقش میانجی در رابطه بین کارآفرینی و عملکرد شرکت دارد.

نتیجه‌گیری: تقویت روحیه کارآفرینی و بهره‌گیری از منابع نامشهود همانند سرمایه انسانی و ساختاری و ...، عملکرد شرکت‌ها را بهبود می‌بخشد، اما یافته‌های پژوهش از این دیدگاه که در شرکت‌های جوان‌تر رابطه کارآفرینی و عملکرد قوی‌تر هست حمایت نکرد.

دانش‌افزایی: تأثیر سن شرکت و منابع نامشهود بر رابطه بین کارآفرینی و عملکرد شرکت‌های ایرانی پژوهش کمی صورت گرفته است. بنابراین، انجام این پژوهش بر غنای ادبیات پژوهشی خواهد افزود.

واژه‌های کلیدی: سن شرکت، کارآفرینی، عملکرد شرکت، منابع نامشهود.

طبقه بندی موضوعی: G32 , M12 , M41, L25, L26

DOI : 10.22051/JAASCI.2023.42195.1740

۱. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه یزد، یزد، ایران. (amminyousefi8@gmail.com)

۲. استادیار، گروه حسابداری و مالی، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه یزد، یزد، ایران. (نویسنده مسئول). (Arefmanesh@yazd.ac.ir)

۳. استادیار، گروه حسابداری و مالی، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه یزد، یزد، ایران. (nazemi@yazd.ac.ir)

۴. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه یزد، یزد، ایران. (mm.bozorg78@gmail.com)

مقدمه

پس از گذشت بیش از سی سال تحقیق علمی، به‌طور کلی پذیرفته می‌شود که شرکت‌هایی که کارآفرینی می‌کنند عملکرد بهتری نسبت به شرکت‌هایی که محافظه‌کار هستند دارند. مفهوم غالب آنچه که یک شرکت را به‌عنوان یک شرکت کارآفرین معرفی می‌کند این است که شرکت درگیر اقدامات استراتژیک خاص و قابل مشاهده شامل نوآوری، پیشگیری و ریسک‌پذیری باشد. این موضوع تحت عنوان جهت‌گیری کارآفرینی یک شرکت شناخته می‌شود. کارآفرینی در سازمان‌های موجود از طریق فعالیت‌های رسمی یا غیررسمی باهدف ایجاد کسب‌وکار جدید در شرکت‌های تأسیس شده از طریق نوآوری‌های محصول و فرآیند و تحولات بازار رخ می‌دهد. کارآفرینی در سازمان‌ها از نظر درجه و میزان آن متفاوت است. ویژگی‌های یک شرکت کارآفرین این است که در نوآوری‌های بازار محصول شرکت می‌کند، سرمایه‌گذاری‌های تا حدی مخاطره‌آمیز را انجام می‌دهد و اولین بار است که با نوآوری‌های «فعالانه» دست می‌یابد و رقبا را تا حد زیادی شکست می‌دهد (رافال^۱ و همکاران، ۲۰۲۱، ۲۳۴). بر این اساس، کوین و اسلوین^۲ (۲۰۱۸، ۵۷) مقیاسی را برای اندازه‌گیری جهت‌گیری کارآفرینی سازمان ایجاد کردند. این مقیاس از سه بعد تشکیل شده است: ریسک‌پذیری، نوآوری و فعال (پیشرو) بودن. مقیاس‌های دیگر شامل ابعاد اضافی مانند استقلال و پرخاشگری رقابتی و همکاری بین سازمانی است. جهت‌گیری کارآفرینی به‌عنوان تمایل شرکت برای مشارکت در رفتار کارآفرینانه (به‌جای مشارکت واقعی آن در) تفسیر می‌شود (کولمن و استاکمن^۳، ۲۰۱۴، ۱۰۰۱). جهت‌گیری کارآفرینی منعکس‌کننده چگونگی سازمان‌دهی یک شرکت به‌منظور کشف و بهره‌برداری از فرصت‌ها است. این امر با «سیاست‌ها و شیوه‌هایی که مبنایی برای تصمیم‌گیری‌ها و اقدامات کارآفرینانه فراهم می‌کنند» نشان داده می‌شود (رافال و همکاران، ۲۰۲۱، ۲۳۴).

از شرکت کارآفرین انتظار می‌رود که سطح بالایی از ابتکار عمل، رهبری و تمایل به ریسک کردن را نشان دهد. به‌طور خاص، جهت‌گیری کارآفرینی با جنبه‌های مختلف عملکرد از جمله رشد فروش، سودآوری و معیارهای غیرمالی عملکرد مرتبط است (اندرسون و ایشما^۴، ۲۰۱۳، ۴۱۳). راج و همکاران (۲۰۰۹، ۷۶۱) نشان دادند که ارتباط جهت‌گیری کارآفرینی و عملکرد تابعی از عوامل

1. Rafal
 2. Covin & Slevin.
 3. Kollmann & Stockmann
 4. Anderson & Eshima

درون‌زا و برون‌زا می‌باشد و نمی‌توان آن را به صورت ثابت در نظر گرفت. به عنوان مثال، رابطه جهت‌گیری کارآفرینی و عملکرد در بین شرکت‌هایی که در محیط‌هایی با نا اطمینانی بیشتری فعالیت می‌کنند قوی‌تر است. همچنین در این رابطه، استام و الفرینگ (۲۰۰۸) دریافتند که عواملی همچون سطح سرمایه شرکت نیز رابطه بین عملکرد و جهت‌گیری کارآفرینی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (هی^۱ و همکاران، ۲۰۲۱). بنابراین، با توجه به مطالعات قبلی، مشخص می‌شود که برای بررسی ارتباط بین جهت‌گیری کارآفرینی و عملکرد و رشد شرکت، باید اثرات عوامل تعدیل‌کننده نیز در نظر گرفته شود تا تصویری جامع‌تر از رابطه یادشده به دست آید.

از این منظر، این مطالعه به بررسی دو عامل بالقوه مؤثر بر رابطه بین جهت‌گیری کارآفرینی و عملکرد شرکت پرداخته که شامل سن شرکت و منابع نامشهود شرکت می‌باشد. شرکت‌های جوان بهتر قادر به بهره‌گیری از ارزش استراتژی‌های کارآفرینی در قالب نرخ رشد سازمانی بالاتر نسبت به همسالان قدیمی خود هستند. به عبارت دیگر، شرکت‌های جوان دارای ساختارها و زمینه‌های سازمانی هستند که نسبت به شرکت‌های قدیمی انعطاف‌پذیرتر و واکنش‌پذیرتر می‌باشند. علاوه بر این، شرکت‌های جوان، ممکن است بهتر بتوانند دانش بازار را کسب نمایند و با واکنش به انتظارات فعلی بازار از فرصت‌های کارآفرینی بهره‌برده و از این فرصت‌ها برای ارتقای رشد و عملکرد شرکت استفاده کنند (گالبریت^۲ و همکاران، ۲۰۲۰).

از سوی دیگر، شرکت‌هایی که دارای مزیت منابع نامشهود نسبت به هم‌تایان خود هستند، باید شاهد تقویت روابط بین جهت‌گیری کارآفرینی و عملکرد شرکت باشند. این فرضیه مبتنی بر این عقیده است که به دلیل اینکه شرکت‌ها تمایل به محدود کردن منابع مشهود و کم‌تحرك خود دارند، منابع نامشهود (مانند مالکیت معنوی، برند و شهرت) از اهمیت استراتژیک خاصی برخوردار هستند. این مسئله نیز به این دلیل صورت می‌گیرد که منابع نامشهود غالباً به عنوان منبع قابل توجهی از مزیت رقابتی مطرح می‌شوند، زیرا منابع نامشهود ذاتاً نادرتر و تقلیدناپذیرتر هستند. از آنجا که شرکت‌هایی که درگیر استراتژی‌های کارآفرینی هستند، در پی دستیابی به فرصت‌های کارآفرینی، تعداد

1. He, Q; Wang, M and Martínez-Fuentes, C.

2. Galbreath

قابل توجهی از منابع را مصرف می‌کنند، مازاد یا محدودیت این منابع با ارزش استراتژیک، بر تعداد فرصت‌های قابل پیگیری توسط شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد. هرچه این منابع بیشتر باشد، فرصت‌های بهره‌برداری نیز بیشتر خواهد بود، بنابراین زمینه رشد بیشتر شرکت فراهم می‌شود (اوکی و آهن^۱، ۲۰۱۹، ۵۱۷۸).

مطالعات مختلفی از جمله رضوان و همکاران^۲ (۲۰۲۲)، هی و همکاران (۲۰۲۱) گالبریت و همکاران (۲۰۲۰)، اوکی و آهن (۲۰۱۹)، کوسا^۳ و همکاران (۲۰۱۸)، آلتینای و همکاران^۴ (۲۰۱۶)؛ کاسیلاس و همکاران^۵ (۲۰۱۰)، طالاری و همکاران (۱۴۰۰)، پیرایش و همکاران (۱۳۹۹)، بابایی و همکاران (۱۳۹۸) و طاهریان و همکاران (۱۳۹۸) و ... تأثیر جهت‌گیری کارآفرینی بر عملکرد شرکت را بررسی کرده‌اند. همچنین، حسینی‌راد (۲۱، ۱۴۰۱) آثار گرایش کارآفرینانه بر عملکرد مالی با در نظر گرفتن نقش تعدیلی کیفیت اطلاعات حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. رمضان پور نرگسی و همکاران (۴۱، ۱۳۹۶) نقش میانجی کارآفرینی نوآورانه بر رابطه بین سرمایه فکری و مزیت رقابتی سازمان‌ها را مورد بررسی قرار داده‌اند، اما بر اساس بررسی‌های نویسندگان در ایران تاکنون پژوهش معتبری در مورد نقش تعدیل‌کننده سن شرکت و نقش میانجی منابع نامشهود در رابطه بین کارآفرینی و عملکرد شرکت انجام نشده است. بنابراین، انجام این پژوهش به پرکردن شکاف تحقیقات در این حوزه کمک خواهد کرد. در همین راستا، هدف پژوهش حاضر بررسی نقش میانجی منابع نامشهود و نقش تعدیل‌کننده سن شرکت‌ها در رابطه بین کارآفرینی و عملکرد شرکت‌های شهرک صنعتی کلات مشهد می‌باشد. در ادامه، ابتدا مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها، سپس روش‌شناسی پژوهش و یافته‌های آن تبیین و در نهایت، نتیجه‌گیری و پیشنهادات مطرح شده است.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

جهت‌گیری کارآفرینانه به تمایل شرکت‌ها برای بررسی فرصت‌های جدید بازار اشاره می‌کند تا خود را از طریق عواملی مانند تمایل به نوآوری شرکت، خطرپذیری، رقابت‌تهاجمی و خودمختاری،

-
1. Ok & Ahn
 2. Rizwan UllahKhan, Christopher Richardson, Yashar Salamzadeh
 3. Kosa
 4. Altinay et al
 5. Casadesus-Masanell, R. Ricart, J.E

نشان دهند. جهت‌گیری کارآفرینانه منبعی شامل مزیت رقابتی پایدار است و باعث می‌شود که شرکت عملکرد بهتری داشته باشد. در رویارویی با محیط متلاطم خارجی که در آن کاهش هزینه‌ها، پاسخگو بودن، تغییرات سریع فناوری، افزایش تنوع خدمت‌گیرندگان به شدت دیده می‌شود. کارآفرینی تنها راه‌حلی است که سازمان‌ها می‌توانند برای دستیابی به درآمد اضافی، ارتقاء فرایندهای درونی، گسترش راه‌حل‌های نوآورانه جهت سوق به نیازهای اجتماعی و اقتصادی، اتخاذ نمایند. افزایش توانایی سازمان برای مقابله با آشفتگی‌های محیطی و پیچیدگی روزافزون محیط رقابتی امروز، افزایش توانایی شرکت در پاسخگویی سریع به چالش‌های محیطی و معرفی موفق محصولات جدید افزایش انعطاف‌پذیری سازمان، تمایل آن به تغییر و کاهش اینرسی شرکت از جمله دلایل تاثیر کارآفرینی بر عملکرد شرکت می‌باشد (محمود و حینسن^۱، ۲۰۱۲، ۳۲۷). رابطه جهت‌گیری کارآفرینی و عملکرد شرکت در مطالعات مختلفی مستند شده است که در ادامه به آن پرداخته می‌شود. اوکی و آهن (۲۰۱۹، ۵۱۷۸)، آلتینای و همکاران، (۲۰۱۶، ۸۷۱) و کاسیلاس و همکاران (۲۰۱۰) نشان دادند جهت‌گیری کارآفرینی با ابعاد مختلف عملکرد مانند رشد فروش و سهم بازار مرتبط است. رضوان و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند که جهت‌گیری کارآفرینی اجتماعی تأثیر منفی بر عملکرد اقتصادی دارد. هی و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند که اتخاذ استراتژی‌های کارآفرینی سازمانی در چین تأثیر مثبتی بر عملکرد شرکت دارد و تأثیر استراتژی‌های کارآفرینی سازمانی در شرکت‌های دولتی (تولیدی) از شرکت‌های خصوصی (خدماتی) بیشتر است. گالبریت و همکاران (۲۰۲۰) نشان داد استراتژی رقابتی به‌عنوان تعدیل‌کننده رابطه جهت‌گیری‌های کارآفرینی و عملکرد شرکت‌های ایتالیایی عمل می‌کند و شدت رابطه آنها را تعدیل می‌کند درحالی‌که استراتژی تمایزگرایانه اثر مثبت بر روابط بین متغیرهای یادشده می‌گذارد. کوسا و همکاران (۲۰۱۸) با بررسی جهت‌گیری‌های کارآفرینی و عملکرد شرکت‌ها در اتیوپی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کننده بخش کسب‌وکار و مکان کارآفرینی، دادند که جهت‌گیری کارآفرینی بر عملکرد سرمایه‌گذاری تأثیر مثبت می‌گذارد، اما زمان تأسیس بنگاه‌ها در مناطق شهری و درگیر شدن در بخش صنعت، بیشترین تأثیرگذاری را داشته است. حسینی راد (۲۰۱۴، ۲۱) نشان داد جهت‌گیری کارآفرینانه منجر به بهبود

عملکرد حسابداری و اقتصادی و کیفیت اطلاعات حسابداری شده است. طالاری و همکاران (۱۴۰۰) نشان دادند که بازاریابی دو سو توان موجب می شود جهت گیری کارآفرینی با عملکرد محصول جدید شرکت های دانش بنیان تأثیر معناداری دارد. نتایج پیرایش و همکاران (۱۳۹۹، ۲۳) حاکی از آن است که متغیرها و جهت گیری های کارآفرینی بر کارآفرینی استراتژیک در شرکت های صنعتی استان زنجان تأثیر دارند و تأثیر مثبت کارآفرینی استراتژیک بر عملکرد سازمانی تأیید شد و نهایتاً کارآفرینی و جهت گیری آن بر عملکرد سازمانی تأثیر غیرمستقیم دارد. بابایی و همکاران (۱۳۹۸) و طاهریان و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند سرمایه فکری کارآفرینی بر عملکرد شرکت تأثیر مثبت و معنی داری دارد. بنابراین فرضیه اول پژوهش به شرح زیر تدوین می شود:

فرضیه اول: کارآفرینی بر عملکرد شرکت تأثیر معناداری دارد.

با توجه به دیدگاه مبتنی بر منابع (RBV^۱) و قابلیت های پویا (DCV^۲) موفقیت شرکت ها نه تنها به منابع آن ها بستگی دارد، بلکه به توانایی کارآفرینی آن ها در شرایط مختلف صنعت و بازارهایی که در آن فعالیت می کنند بستگی دارد. شرکت ها ممکن است دارای منابع باشند، اما باید قابلیت های کارآفرینی را نیز نشان دهند که به واسطه آن می توانند در محیط های پر تقاضا به مزیت رقابتی دست یابند (اندرسون و اشیما^۳، ۲۰۱۳). مهرجو و آقاموسی (۱۳۹۸) در بررسی رابطه بین تأثیر استراتژی مدیریت منابع انسانی و نیروی انسانی و با نقش جهت دهی کارآفرینی شعب بانک تجارت استان تهران نشان دادند که روابط قوی و معنادار بین متغیرهای وجود دارد. بنابراین، شرکت هایی که دارای مزیت منابع نامشهود نسبت به همتایان خود هستند، باید شاهد تقویت جهت گیری های کارآفرینی در شرکت باشند. با توجه به مطالب فوق فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می شود:

فرضیه دوم: کارآفرینی بر منابع نامشهود تأثیر معناداری دارد.

در اقتصادهای متکی و با محوریت دانش، دارایی های نامشهود عامل مهمی در دستیابی شرکت ها به موفقیت و بهبود عملکرد مالی تلقی می شود. به ویژه، زمانی که دارایی های نامشهود منشأ ثروت و رشد شرکت محسوب می شوند. در چنین دورانی مؤسساتی که از دارایی های نامشهود خود به صورت بهینه

1. resource-based view
2. Dynamic Capabilities View
3. Anderson & Eshima

و مناسب‌تر استفاده می‌نمایند به موفقیت بیشتری نائل می‌شوند. همچنین، مهم‌ترین عنصر دارایی نامشهود تحت عنوان دانش به‌عنوان حیاتی‌ترین سرمایه جایگزین سرمایه‌های فیزیکی مالی شده است (سئو و کیم^۱، ۲۰۲۰، ۴۲۱). دارایی‌های نامشهود به دلیل اهمیت غیرقابل انکارشان در سیستم ارزیابی عملکرد، مهم‌ترین عامل تعیین‌کننده عملکرد مالی و مزیت رقابتی شرکت محسوب می‌شوند. مطابق دیدگاه‌های مبتنی بر منابع دارایی‌های نامشهود همانند دارایی‌های مشهور بر عملکرد شرکت‌ها تأثیر دارند بر مبانی این نظریه شرکت‌ها را در جایگاه واحد ناهمگنی در نظر می‌گیرد که تدوین‌کنندگان استراتژی باید فرصت‌های برون‌سازمانی را با منابع و توانمندی‌های شرکت هماهنگ کنند (نمازی و شاکری، ۱۴۰۰، ۴۷). تاثیر مثبت منابع نامشهود و سرمایه فکری بر عملکرد شرکت در مطالعات مختلفی از جمله بران^۲ و همکاران (۲۰۲۰)، دانسکیو و ساندر^۳ (۲۰۱۶، ۵۷)، کفیلی و همکاران (۱۴۰۱، ۱۵۷)، نمازی و شاکری (۱۴۰۰، ۴۷)، عارف منس و زارع زردینی (۱۳۹۹، ۵۷)، پرن‌دین و قنبری (۱۳۹۷، ۱۲۳) مستند شده است. با توجه به مطالب فوق فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه سوم: منابع نامشهود بر عملکرد شرکت تاثیر معناداری دارد.

در خصوص نقش تعدیل‌کننده سن در رابطه کارآفرینی و عملکرد شرکت مطالعاتی صورت گرفته است. به‌عنوان مثال، لو و همکاران (۲۰۰۵، ۲۷۷) دریافتند که شرکت‌های جوان نسبت به شرکت‌های قدیمی بیشتر رفتارهای استراتژیک کارآفرینی را نشان می‌دهند. روزنبوش و همکاران^۵ (۲۰۱۱، ۴۴۱) نشان داده‌اند که سن سازمانی یک متغیر نادیده گرفته شده است که درعین حال از لحاظ نظری بر توانایی شرکت برای تبدیل استراتژی‌های کارآفرینی به نتایج عملکرد اثرگذار است. شرکت‌های جوان غالباً در تصمیم‌گیری‌های استراتژیک، آزادتر هستند. مدیران شرکت‌های جوان، فاقد فرآیندهای تجاری ثابت، دانش تجربی بازار و هنجارهای سازمانی به‌خوبی توسعه یافته، اغلب درگیر آزمون و خطا بیش از حد و بدون هدف استراتژیک روشن هستند. باین وجود، نبود روال‌های تعریف شده و ساختارهای سازمانی بهتر، شرکت‌های جوان را به سمت تولید نوآوری‌های بنیادی با بیشترین پتانسیل رشد و همچنین، تطبیق سریع‌تر با تغییرات خاص محیطی

1. Seo & Kim
2. Braune
3. Danescu & Sandru
4. Luo
5. Rosenbusch et al

سوق می‌دهد (هیل و روترمل^۱، ۲۰۰۳، ۲۵۷). در مقابل، شرکت‌های قدیمی از روال‌ها و فرآیندهای تعیین شده پیروی می‌کنند که مزیت رقابتی را در زمینه‌های بازار به راحتی کسب می‌کنند و استراتژی‌های کارآفرینی چارچوب مداری به دست می‌آورند. با این حال، این روال‌های مستقر اغلب مانع تمایل مدیریتی برای دنبال کردن فرصت‌های کارآفرینی جدید و سازگاری با تغییر شرایط خاص محیطی می‌شود.

اگرچه شرکت‌های قدیمی‌تر نسبت به شرکت‌های جوان تمایل به نوآوری‌های مکرر دارند، اما این نوآوری‌ها ارتباط نزدیکی با دانش بروز موجود در شرکت دارند که در این شرکت‌ها کمتر دیده می‌شود. رفتارهای کارآفرینی به این ترتیب به مسیر و رفتارهای آینده دانش موجود در بازار وابسته است که با پیشرفت زمان، شوق جهت‌گیری کارآفرینانه در شرکت‌های قدیمی به سبب عدم توجه به نوآوری از دست می‌رود. در نتیجه، رفتارهای کارآفرینی در بین شرکت‌های قدیمی، مطابق انتظارات فعلی بازار، کاهش می‌یابد که به نوبه خود، توانایی شرکت‌های قدیمی‌تر را برای کسب ارزش از استراتژی‌های کارآفرینی آن‌ها در قالب رشد برتر کاهش می‌دهد (سورنسن و استوارت^۲، ۲۰۰۰، ۸۱). شرکت‌های جوان در موقعیت بهتری قرار دارند تا ارزش‌های بیشتری را از رفتارهای استراتژیک نوآورانه، پیشگیرانه و ریسک‌پذیری را نسبت به هم‌تایان بالغ خود به دست آورند. بنابراین، انتظار می‌رود که جهت‌گیری کارآفرینی با رشد شرکت‌های اقتصادی جوان نسبت به شرکت‌ها مسن، ارتباط مثبت داشته باشد (سورنسن و استوارت، ۲۰۰۰). بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه چهارم: سن شرکت نقش تعدیلگر در تاثیر کارآفرینی بر عملکرد شرکت دارد.

در اختیار داشتن منابع نامشهود عامل مهمی در توانایی شرکت‌ها برای دنبال کردن استراتژی‌هایی است که منجر به نتایج مثبت سازمانی می‌شود. با نگاهی به نقش احتمالی منابع نامشهود در رابطه با جهت‌گیری کارآفرینی و عملکرد شرکت، شرکت‌هایی که منابع نامشهود بیشتری در مقایسه با رقبای خود دارند انتظار می‌رود سطح بالاتری از رفتارهای کارآفرینی را نشان دهد، زیرا جهت‌گیری کارآفرینی اساساً یک موقعیت مصرف‌کننده منابع است. پیگیری رفتارهای کارآفرینی نیاز به صرفه‌جویی در منابع سازمانی را می‌طلبد. هرچه منابع شرکت کمتر باشد، تعداد ابتکارات کارآفرینی که می‌توان دنبال کرد کمتر است. با افزایش سطح منابع، کمیت و تغییرپذیری فرصت‌هایی که می‌توانند از آن‌ها بهره‌برداری شوند نیز افزایش می‌یابد. بنابراین، به طور مستقیم، توانایی پیگیری مقادیر بیشتری از

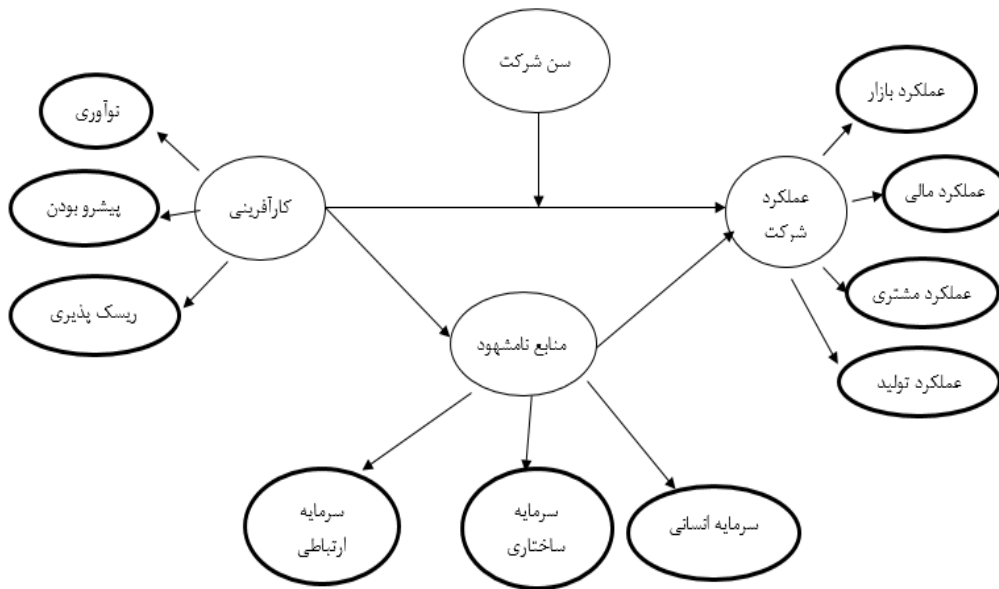
1. Hill, C.W.L; Rothaermel, F.T

2. Sørensen, J.B; Stuart, T.E

فرصت‌های کارآفرینی منر به ایجاد فرصت‌های مناسب برای رشد سازمانی می‌شود. همچنین، ارتباط جهت‌گیری کارآفرینی شرکت/ عملکرد باید بین شرکت‌هایی که دارای مزیت منابع نامشهود نسبت به رقبای صنعت خود هستند، قوی‌تر باشد. خصوصاً با توجه به اینکه منابع نامشهود اهمیت استراتژیک بیشتری دارند. شرکت‌ها می‌توانند تعداد بیشتری از فرصت‌ها را در کنار منابعی که تمایل به ایجاد زمینه برای مزیت رقابتی بلندمدت دارند، دنبال کنند. به‌طور دقیق‌تر، انتظار می‌رود که جهت‌گیری کارآفرینی به‌صورت مثبت با عملکرد شرکت در میان شرکت‌های دارای مزیت منابع نامشهود نسبت به سایر شرکت‌ها که فاقد مزیت منابع هستند، مرتبط باشد (اندرسون و اشیما، ۲۰۱۳، ۴۱۳). شارما^۱ و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند شرکت‌هایی که منابع نامشهود بیشتری دارند، تاثیر مثبت بلاک‌چین بر ارزش بازار شرکت بیشتر بوده است. بنابراین، فرضیه پنجم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه پنجم: منابع نامشهود نقش میانجی در تاثیر کارآفرینی بر عملکرد شرکت دارد.

مدل مفهومی پژوهش در شکل (۱) به تصویر کشیده شده است.



شکل (۱). مدل مفهومی پژوهش

روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری پژوهش ۳۵۰ نفر از کارکنان مالی شهرک صنعتی کلات مشهد می‌باشد. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران محدود استفاده شد. حجم نمونه ۱۸۳ نفر از این کارکنان محاسبه گردید که با توجه به در نظر گرفتن خطای توزیع پرسشنامه، ۱۰ درصد بیشتر توزیع شد (۲۰۲ پرسشنامه) که در نهایت ۱۹۴ پرسشنامه کامل دریافت گردید. متغیر مستقل این تحقیق جهت‌گیری کارآفرینی می‌باشد که همانطور که در مدل مفهومی نشان داده شده است دارای ۳ مولفه نوآوری، پیشرو بودن و ریسک‌پذیری می‌باشد. نوآوری به تمایل یک شرکت برای مشارکت و حمایت از ایده‌های جدید، تازگی، آزمایش و فرآیندهای خلاقانه که ممکن است منجر به محصولات، خدمات یا فرآیندهای فناورانه جدید شود اشاره دارد. پیشرو بودن شامل ابتکار عمل در تلاش برای شکل دادن به محیط به نفع خود است. ریسک‌پذیری به میزان تمایل مدیران به تعهدات منابع بزرگ و مخاطره‌آمیز اشاره دارد. برای سنجش این متغیر از پرسشنامه استاندارد براون (۲۰۱۰) استفاده شده است. متغیر وابسته این پژوهش عملکرد شرکت می‌باشد که همانطور که در مدل مفهومی نشان داده شده است دارای ۴ مولفه می‌باشد. عملکرد تولید: عملکرد شرکت در خصوص پروژه‌های جدیدی جهت تولید محصول جدید و بهبود سیستم‌های توسعه محصول جدید است. عملکرد بازار: عملکرد شرکت که موجب دستیابی شرکت به اهداف درآمدی در بازار می‌شود. عملکرد مشتری: عملکرد شرکت در راستای جلب رضایت و پذیرش مشتریان از محصول جدید که در نهایت موجب خرید محصول می‌گردد. عملکرد مالی: عملکرد شرکت که در نهایت موجب سودآوری کلی و بازده سرمایه‌گذاری برای شرکت می‌گردد (هانگ، سوتار و براون، ۲۰۰۴). برای سنجش این متغیرها از پرسشنامه استاندارد هانگ، سوتار و براون (۲۰۰۴، ۱۱۷) استفاده شده است.

متغیر میانجی، منابع نامشهود است که دارای ۳ مولفه می‌باشد. سرمایه انسانی: شامل تمامی توانایی‌ها، استعدادها، دانش و تجربیات شخصی کارکنان و مدیران است. مواردی مانند، شایستگی، قابلیت‌ها، ارتباطات و ارزش کارکنان. سرمایه ساختاری: شامل سرمایه‌ای است که در زمان بازگشت کارکنان به خانه در سازمان باقی می‌ماند و شامل قابلیت‌های سازمان از جمله سیستم‌های فیزیکی مورد استفاده برای انتقال و استفاده از منابع نامشهود است. مواردی مانند، پایگاه داده‌های ذخیره‌سازی دانش و

اطلاعات. سرمایه ارتباطی: سرمایه‌ای است که شرکت بر مدیریت ارتباط مؤثر با افراد (کارکنان، مشتریان و تأمین‌کنندگان و مواد اولیه) تأکید دارد (بنتیس، ۲۰۰۳). جهت سنجش این متغیر از پرسشنامه استاندارد بنتیس (۲۰۰۳) بهره گرفته شده است. متغیر تعدیل‌کننده این پژوهش سن شرکت است و برای سنجش آن در قسمت سوالات عمومی پرسشنامه، در مورد زمان تاسیس شرکت سوال شده است.

روایی و پایایی پرسشنامه

در بررسی کیفی روایی محتوا، از ۵ نفر از خبرگان خواسته شد تا پس از مطالعه دقیق ابزار، نظرات اصلاحی خود را به صورت مکتوب ارائه کنند. همچنین، تأکید شد که در ارزیابی کیفی اعتبار محتوا، رعایت دستور زبان، استفاده از کلمات مناسب، اهمیت سؤالات، قرار دادن سؤالات در جای مناسب، زمان تکمیل ابزار طراحی شده در نظر گرفته شود. پس از جمع‌آوری نظرات کارشناسان، تغییرات لازم در ابزار مورد توجه قرار گرفت.

در پژوهش حاضر برای پایایی از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. این روش برای محاسبه سازگاری درونی ابزارهای اندازه‌گیری مانند پرسشنامه‌ها یا آزمون‌هایی که ویژگی‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کنند، استفاده می‌شود. در چنین ابزاری، پاسخ هر سؤال می‌تواند مقادیر عددی متفاوتی داشته باشد. برای محاسبه ضریب آلفای کرونباخ ابتدا باید واریانس نمرات هر زیرمجموعه پرسشنامه (خرده آزمون) و واریانس کل را محاسبه کنیم (سرمد و همکاران، ۲۰۰۳، ۱۶۷ و ۱۶۹). هر چه این عدد به یک نزدیک‌تر باشد، پرسشنامه قابل‌اعتمادتر است. به عنوان یک قاعده، آلفا باید حداقل ۰/۷۰ باشد تا مقیاس معتبر باشد.

یافته‌های پژوهش

در جدول (۱) ویژگی‌های جمعیت‌شناسی (دموگرافیک) نمونه آماری شامل جنسیت، میزان درآمد خانوار و سن و ... ارائه گردیده است.

جدول (۱). آمار توصیفی پاسخ دهندگان

| درصد | تعداد | ویژگی های جمعیت شناسی (دموگرافیک) |
|------|-------|-----------------------------------|
| ۵۸/۲ | ۱۱۳ | مذکر |
| ۴۱/۸ | ۸۱ | مؤنث |
| ۱۰۰ | ۱۹۴ | جمع |
| ۱۰/۳ | ۲۰ | دیپلم |
| ۲۹/۴ | ۵۷ | فوق دیپلم |
| ۴۶/۹ | ۹۱ | لیسانس |
| ۱۳/۴ | ۲۶ | فوق لیسانس و بالاتر |
| ۱۰۰ | ۱۹۴ | جمع |
| ۱۲/۹ | ۲۵ | کمتر از ۳۰ |
| ۲۸/۹ | ۵۶ | ۳۰ - ۳۵ |
| ۳۳/۵ | ۶۵ | ۳۵ - ۴۰ |
| ۲۴/۷ | ۴۸ | بیش از ۴۰ |
| ۱۰۰ | ۱۹۴ | جمع |
| ۷/۷ | ۱۵ | کمتر از ۵ سال |
| ۱۵/۵ | ۳۰ | ۵ - ۱۰ |
| ۴۷/۴ | ۹۲ | ۱۰ - ۱۵ |
| ۲۹/۴ | ۵۷ | بیش از ۱۵ |
| ۱۰۰ | ۱۹۴ | جمع |

آزمون اسمیرنوف / کلموگروف

در آزمون اسمیرنوف / کلموگروف اگر سطح معنی داری متغیرهای پژوهش بیشتر از ۵٪ باشد، متغیر مورد نظر نرمال بوده و در غیر این صورت نرمال نمی باشد. همانطور که در جدول (۲) مشاهده می شود سطح معنی داری تمام متغیرها کمتر از پنج درصد است. بنابراین، از توزیع نرمال بهره نمی برند.

جدول ۲. نتایج آزمون اسمیرنوف / کلموگروف جهت بررسی پیروی داده‌ها از توزیع نرمال

| متغیرها | مقدار آماره اسمیرنوف / کلموگروف | سطح معناداری |
|---------------|---------------------------------|--------------|
| کارآفرینی | ۰/۰۷۹ | ۰/۰۳۹ |
| منابع نامشهود | ۰/۰۸۳ | ۰/۰۲۳ |
| عملکرد شرکت | ۰/۰۹۵ | ۰/۰۰۵ |
| سن شرکت | ۰/۰۶۶ | ۰/۰۱۸ |

پایایی درونی، روایی همگرا و پایایی ترکیبی

جدول (۳) نتایج پایایی درونی، روایی همگرا و پایایی ترکیبی را نشان می‌دهد. مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ نشانگر پایایی قابل قبول است. همانگونه که مشاهده می‌شود کلیه ضرایب آلفای کرونباخ متغیرهای مکنون بالای ۰/۷ است و مدل از نگاه این ضریب پایایی دارد. مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) بالای ۰/۵ و بیانگر روایی همگرایی قابل قبول است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود مقادیر روایی همگرا برای تمامی متغیرهای مکنون تحقیق بیشتر از ۰/۵ است. بنابراین، روایی همگرایی مدل پژوهش تأیید می‌شود. ضریب پایایی ترکیبی (CR) نیز بالاتر از ۰/۷ برای هر سازه است که نشان‌دهنده پایایی مناسب مدل پژوهش است. بنابراین، سازه‌ها از پایایی ترکیبی مناسبی برخوردارند.

جدول ۳. ضریب پایایی سوالات پرسشنامه

| متغیرها | پایایی درونی | روایی همگرا (AVE) | پایایی ترکیبی (CR) |
|---------------|--------------|-------------------|--------------------|
| کارآفرینی | ۰/۸۲۵ | ۰/۵۵۶ | ۰/۸۶۳ |
| منابع نامشهود | ۰/۸۰۹ | ۰/۵۳۸ | ۰/۸۲۱ |
| عملکرد شرکت | ۰/۸۴۹ | ۰/۵۵۲ | ۰/۸۷۷ |
| سن شرکت | ۱/۰۰۰ | ۱/۰۰۰ | ۱/۰۰۰ |

برازش مدل ساختاری

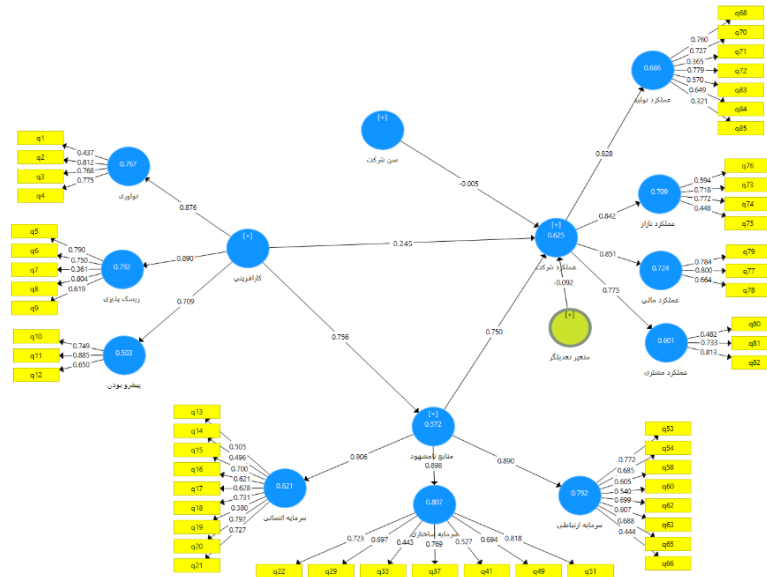
جدول (۴) شاخص‌های نیکویی برازش مدل را نشان می‌دهد. با توجه به مقدار ضریب تعیین بدست آمده، مقدار ضریب تعیین متغیرهای درون‌زا در حد قابل قبولی است. کیفیت مدل سازه با شاخص مقاومت پیش‌بینی شده (Q2) محاسبه می‌شود. با توجه به قدرت پیش‌بینی مدل، سه مقدار ۰/۰۲،

۰/۱۵ و ۰/۳۵ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی تعیین شده است که برای تمامی متغیرها قابل قبول است. همچنین، معیار خوب بودن برازش (GOF) مربوط به بخش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است و می‌توان سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی کرد، که با محاسبه مدل ارزش قوی برازش شد.

جدول ۴. شاخص‌های نیکویی برازش بدست آمده

| GOF | شاخص Q2 | شاخص R2 | ابعاد |
|-------|---------|---------|---------------|
| ۰/۵۵۲ | ۰/۳۷ | - | کارآفرینی |
| | ۰/۴۲ | ۰/۵۷۲ | منابع نامشهود |
| | ۰/۴۶ | ۰/۶۲۵ | عملکرد شرکت |

با توجه به شکل (۲) زیر مقادیر بار عاملی به دست آمده بیش از ۰/۳ می‌باشد، بنابراین تحلیل عاملی تأیید می‌شود.



شکل ۲. تحلیل عاملی تأییدی با حداقل مربعات جزئی

| فرضیه | ضریب بتا | آماره تی | نتایج بدست آمده |
|--|----------|----------|--------------------------------------|
| منابع نامشهود رابطه معناداری بر عملکرد شرکت دارد. | ۰/۷۵ | ۷/۰۸ | رد فرض صفر در سطح ۹۵ درصد اطمینان |
| سن شرکت نقش رابطه بین کارآفرینی و عملکرد شرکت را تعدیل می کند. | -۰/۰۹۲ | ۱/۲۳ | پذیرش فرض صفر در سطح ۹۵ درصد اطمینان |

با توجه به میزان آماره تی و اینکه این مقدار از میزان بحرانی $1/96$ بیشتر است، می توان نتیجه گرفت فرض صفر مبنی بر عدم تاثیرگذاری کارآفرینی شرکت بر عملکرد شرکت رد شده است. بنابراین، کارآفرینی بر عملکرد شرکت های صنعتی مشهود تاثیر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به میزان آماره تی و اینکه این مقدار از میزان بحرانی $1/96$ بیشتر است، می توان نتیجه گرفت فرض صفر مبنی بر عدم تاثیرگذاری کارآفرینی شرکت بر منابع نامشهود رد شده است. بنابراین، کارآفرینی بر منابع نامشهود شرکت های صنعتی مشهود تاثیر معناداری دارد.

با توجه به میزان آماره تی و اینکه این مقدار از میزان بحرانی $1/96$ بیشتر است، می توان نتیجه گرفت فرض صفر مبنی بر عدم تاثیرگذاری منابع نامشهود شرکت بر عملکرد شرکت رد شده است. بنابراین، منابع نامشهود بر عملکرد شرکت های صنعتی مشهود تاثیر معناداری دارد.

در نهایت، در بررسی نقش تعدیلگر سن شرکت بر رابطه میان کارآفرینی و عملکرد شرکت با توجه به مقدار آماره تی، می توان گفت سن شرکت بر رابطه میان کارآفرینی و عملکرد شرکت نقش تعدیلگر ندارد.

بررسی نقش میانجی منابع نامشهود با استفاده از آزمون سوبل

جدول (۶) نتایج آزمون سوبل در خصوص نقش میانجی متغیرها را نشان داده که براین اساس در بررسی نقش میانجی منابع نامشهود در رابطه میان کارآفرینی و عملکرد شرکت، مقدار بدست آمده برای آماره تی بیشتر از $1/96$ می باشد. بنابراین، در سطح خطای ۵٪ منابع نامشهود میانجی بوده و می توان به این نتیجه رسید که در سطح اطمینان ۹۵٪ منابع نامشهود نقش میانجی در رابطه بین کارآفرینی و عملکرد شرکت دارد.

جدول ۶. نتایج آزمون سوئیل در خصوص نقش میانجی متغیرها

| شاخص آزمون | ضرایب | خطای استاندارد | آماره تی | نتیجه‌ی آزمون فرضیه |
|--|-------|----------------|----------|-------------------------------|
| منابع نامشهود رابطه بین کارآفرینی و عملکرد شرکت میانجی می‌کند. | ۶/۸۹ | ۰/۰۸۲ | ۰/۰۰۰ | رد فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ |

بحث و نتیجه‌گیری

بر اساس نتایج این پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به استثنای فرضیه چهارم، مورد تأیید قرار گرفته‌اند. به عبارتی، کارآفرینی رابطه معناداری بر عملکرد شرکت دارد. شواهد تجربی موید این واقعیت هستند که با بهبود عملکرد، شرکت‌هایی که اقدام به کارآفرینی می‌نمایند رشد و بقای بیشتری دارند و در عرصه رقابتی پویای امروزی فعالیت‌های بهتری انجام می‌دهند. بنابراین، سازمان‌ها و یا شرکت‌ها با بهره برداری از فرصت کارآفرینی، رشد خود را تضمین و از تغییرات محیطی ایمن هستند. در واقع نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که اقداماتی از قبیل گرایش به کارآفرینی در کشورهایی همچون ایران که جزو کشورهای در حال توسعه است، می‌توانند در استحکام و بقای سازمان موثر واقع شود. نتایج این پژوهش همراستا با مبانی نظری پژوهش و با یافته‌های بدست آمده از تحقیقات طلاری و همکاران (۱۴۰۰)، هی و همکاران (۲۰۲۱)، گالبریت و همکاران (۲۰۲۰) و اوکی و آهن (۲۰۱۹) و کوسا و همکاران (۲۰۱۸) است. به عبارتی، اتخاذ استراتژی‌های کارآفرینی سازمانی تأثیر مثبتی بر عملکرد شرکت دارد. در نتیجه پیشنهاد می‌شود مدیران با برگزاری دوره‌های ضمن خدمت میان مدت و کوتاه مدت، با فراهم کردن فرصت‌های یادگیری حین خدمت، با در اختیار قراردادن اطلاعات مورد نیاز کارکنان، زمینه را برای تقویت روحیه کارآفرینی در بین کارکنان شرکت تقویت نمایند که آن هم در نهایت می‌تواند عملکرد شرکت را بهبود بخشد.

کارآفرینی تأثیر معناداری بر منابع نامشهود دارد، از اینرو بکارگیری منابع نامشهود مهمترین کاری است که در سازمان‌ها برای بهبود بهره‌وری انجام می‌شود. بنابراین، هر چه مقدار گرایش کارآفرینی زیادتر شود، موجب ارزش آفرینی برای منابع شرکت می‌گردد. این نتایج همراستا با مبانی نظری پژوهش و با یافته‌های بدست آمده توسط اندرسون و ایشما (۲۰۱۳) بوده که در مطالعه خود نشان

داده‌اند که کارآفرینی اثرات معناداری بر منابع نامشهود در شرکت‌های مورد بررسی داشته است. در نتیجه، پیشنهاد می‌شود مدیران، با تشویق کارکنان به ایجاد نوآوری و خلاقیت در انجام امور محوله، ضمن تقویت روحیه کارآفرینی، سرمایه و منابع نامشهود شرکت را تقویت نمایند.

منابع نامشهود تاثیر معناداری بر عملکرد شرکت دارد. مهمترین عامل موفقیت یک سازمان، کارکنان کارآمد آن است. تعداد مقاله‌ها و کتاب‌های منتشر شده نشان از اهمیت نقش منابع نامشهود بر عملکرد سازمان دارد. منابع نامشهود جزو ویژگی‌های یک سازمان یا شرکت محسوب شده و از طریق ایجاد ارزش افزوده، منجر به بهبود فضای رقابتی می‌شود که بهبود وضعیت رقابتی در شرکت موجب افزایش راندمان شرکت از نظر عملکرد تولید، عملکرد مالی و... می‌گردد. نتایج این فرضیه هم‌راستا با مبانی نظری پژوهش و تحقیقات بابایی و همکاران (۱۳۹۸) و طاهریان و همکاران (۱۳۹۸) است که نشان دادند کارآفرینی دارای اثرات معنی‌دار و مثبت بر روی عملکرد شرکت‌های کوچک و متوسط می‌باشد. در نتیجه، پیشنهاد می‌شود مدیران با تنفیذ قدرت اختیار و تصمیم‌گیری، سرمایه انسانی را توانمند و با ایجاد اطمینان، هرگونه ناعتمادی و ابهام را در روابط بین کارکنان از بین ببرند.

نقش تعدیلگر سن شرکت در رابطه بین کارآفرینی و عملکرد شرکت پذیرفته نشد. رفتارهای کارآفرینی به این ترتیب به مسیر و رفتارهای آینده دانش موجود در بازار وابسته است که با پیشرفت زمان، شوق جهت‌گیری کارآفرینانه در شرکت‌های قدیمی به سبب عدم توجه به نوآوری از دست می‌رود. در نتیجه، رفتارهای کارآفرینی در بین شرکت‌های قدیمی، مطابق انتظارات فعلی بازار، کاهش می‌یابد که به نوبه خود، توانایی شرکت‌های قدیمی‌تر را برای کسب ارزش از استراتژی‌های کارآفرینی آن‌ها در قالب رشد عملکرد برتر کاهش می‌دهد. نتایج این فرضیه برخلاف مبانی نظری پژوهش و تحقیقات اندرسون و ایشما (۲۰۱۳) است که در پژوهش‌های خود به این نتیجه رسیدند که سن شرکت عاملی است که می‌تواند رابطه بین کارآفرینی و عملکرد شرکت‌ها را تعدیل کند.

در نتیجه، پیشنهاد می‌شود مدیران در شرکت‌های قدیمی‌تر کارکنان را برای مطرح کردن ایده‌های نو و خلاقانه با گرایش‌های کارآفرینانه تشویق کنند و از نوآوری و بروزرسانی دانش موجود در شرکت پشتیبانی کنند.

نقش میانجی منابع نامشهود در رابطه بین کارآفرینی و عملکرد شرکت پذیرفته شد. بر اساس مطالعات مدیران شرکت‌ها با جهت‌گیری کارآفرینانه و بکارگیری منابع نامشهود شرکت همچون، سرمایه‌های انسانی و ارتباطی شرکت می‌توانند بر بهبود راندمان شرکت تمرکز کرده و موجب بهبود وضعیت شرکت گردند. همچنین، با توجه به اینکه منابع نامشهود اهمیت استراتژیک بیشتری دارند، شرکت‌ها می‌توانند تعداد بیشتری از فرصت‌ها را در کنار منابعی که تمایل به ایجاد زمینه برای مزیت رقابتی بلند مدت دارند، دنبال کنند. به طور دقیق‌تر، انتظار می‌رود که جهت‌گیری کارآفرینی به صورت مثبت با عملکرد شرکت در میان شرکت‌های دارای مزیت منابع نامشهود نسبت به سایر شرکت‌ها که فاقد مزیت منابع هستند، مرتبط باشد. نتایج این فرضیه همراستا با مبانی نظری پژوهش و تحقیقات بابایی و همکاران (۱۳۹۸) و طاهریان و همکاران (۱۳۹۸)؛ که در پژوهش‌های خود به این نتیجه رسیدند که کارآفرینی اثر قابل توجهی بر عملکرد شرکت دارد، است. در نتیجه، پیشنهاد می‌شود مدیران، با تشویق کارکنان سازمان به کارهای گروهی و تیمی، با افکار سایرین آشنا شده و در نتیجه انجام هم‌فکری شاهد خلق نوآوری در شرکت باشند.

به دلیل محدودیت مکانی این پژوهش (جامعه آماری) که در شهرستان مشهد انجام شده است، باید در تعمیم نتایج به سایر شرکت‌های تولیدی کشور احتیاط کرد. به محققین علاقه‌مند به این حوزه پیشنهاد می‌گردد که پژوهش را در سایر استان‌های کشور مورد سنجش و با نتایج این تحقیق مقایسه کنند. همین‌طور پژوهش حاضر چند مؤلفه محدود را در رابطه با عملکرد شرکت مورد بررسی قرار داده است، بنابراین پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی مؤلفه‌های دیگر را در رابطه با عوامل موثر بر افزایش این متغیر مورد سنجش قرار دهد. در ضمن، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود در راستای توسعه حوزه مبانی نظری این پژوهش با طراحی و بکارگیری مدل بهینه و بومی، استراتژی‌های بازارمحور در افزایش عملکرد شرکت در سازمان‌ها را پیش ببرند. یکی از ویژگی‌های پژوهش‌های پرسشنامه‌محور، محدودیت ذاتی پرسشنامه است. همچنین، در این پژوهش شرایط کرونایی موجب گشت دسترسی محقق به اعضای نمونه با محدودیت‌هایی مواجه گردد.

منابع

- بابایی، علی؛ احسانیان، ساجده؛ لنگافرخی، سمیه. (۱۳۹۸). مطالعه ای بر ارتباط بین سرمایه فکری کارآفرینی و عملکرد شرکت مطالعه موردی: صنایع کارآفرین کوچک و متوسط، پنجمین کنفرانس بین المللی علوم مدیریت و حسابداری. پرنندین، کاوه؛ قنبری، مهرداد. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین سرمایه فکری با ارزش بازار و عملکرد مالی شرکت های دولتی خصوصی شده پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۸(۴): ۱۲۳-۱۴۱. doi: 10.22051/ijar.2017.12401.1216
- پیرایش، رضا؛ امیری، وحید؛ جعفری، ملیحه؛ ایمانی برندق، محمد. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر کارآفرینی سازمانی و جهت گیری کارآفرینی بر عملکرد سازمانی با نقش میانجی کارآفرینی استراتژیک در شرکتهای صنعتی استان زنجان. *مجله مدیریت بهره وری*، ۱۴(۵۲): ۲۳-۴۵.
- حسینی راد، سید داود؛ قاسمی، مصطفی؛ محسنی، عبدالرضا. (۱۴۰۱). بررسی آثار گرایش کارآفرینانه بر عملکرد مالی با در نظر گرفتن نقش تعدیلی کیفیت اطلاعات حسابداری. *نشریه پژوهش های حسابداری مالی*، ۱۴(۱): 21-36. doi: 10.22108/far.2021.128255.1745
- رمضانپور نرگسی، قاسم؛ داوری، علی؛ دهقان، عامر. (۱۳۹۶). بررسی نقش میانجی کارآفرینی فناورانه بر ارتباط بین سرمایه های فکری سازمان و مزیت رقابتی (مورد مطالعه: شرکت های مستقر در مراکز رشد شهر تهران). *فصلنامه مدیریت توسعه فناوری*، ۵(۲)، ۴۱-۶۱. doi: 10.22104/jtdm.2018.1898.1654
- سرمه، زهره. بازرگان، عباس؛ و حجازی، الهه. (۱۳۸۷). *روش های تحقیق در علوم رفتاری*، چاپ دوازدهم، تهران: انتشارات آگاه.
- طلالاری، محمد؛ فلاح، محمدرضا؛ حسین خانی، معصومه. (۱۴۰۰). بررسی نقش جهت گیری کارآفرینی در موفقیت محصول جدید شرکت های دانش بنایین با تاکید بر بازاریابی دوسوتوان. *تحقیقات بازاریابی نوین*، ۱۱(۱).
- طاهریان، هانیه؛ عبدلهی، هادی؛ نبی پورافروزی، مهدی؛ مختاری، مهدی. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر سرمایه فکری در کارآفرینی بر روی عملکرد شرکت های کوچک و متوسط، چهارمین کنفرانس ملی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد با تاکید بر بازاریابی منطقه ای و جهانی.
- عارف منش، زهره؛ زارع زردینی، طیبه. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر اندازه شرکت بر رابطه بین منابع نامشهود و عملکرد شرکت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۰(۳): ۵۷-۷۳. doi: 10.22051/ijar.2020.25955.1514

کفیلی، وحید؛ میرزائی نظام آباد، مهدی؛ حسینلو، حسین. (۱۴۰۱). سرمایه فکری و تأثیر آن بر عملکرد مالی شرکت‌های داروئی. توسعه و سرمایه، ۷(۲): ۱۷۲-۱۵۷. doi: ۱۰.۲۲۱۰۳/jdc.۱۰,۲۲۱۰۳,۱۹۰۱۹,۱۲۰۷/۲۰۲۲

مهرجو، علیرضا؛ آقاموسی، رضا. (۱۳۹۸). تاثیر استراتژی مدیریت منابع انسانی بر عملکرد مالی و نیروی انسانی سازمان با نقش میانجی جهت دهی کارآفرینی (مورد کاوی بانک تجارت استان تهران)، پنجمین کنفرانس بین المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار.

نمازی، محمد؛ شاکری، یاسر. (۱۴۰۰). تأثیر دارایی‌های نامشهود بر عملکرد مالی شرکت‌ها و نقش میانجی‌گری چسبندگی هزینه‌ها در بورس اوراق بهادار تهران، مدیریت دارایی و تأمین مالی، ۹(۳۳): ۷۶-۴۷.

References

- Altinay, L; Madanoglu, M; De Vita, G; Arasli, H; & Ekinci, Y. (2016). The interface between organizational learning capability, entrepreneurial orientation, and SME growth. *J. Journal of Small Business Management*. 54: 871-891. <https://doi.org/10.1111/jsbm.12219>
- Anderson, B, S; & Eshima, Y. (2013). The influence of firm age and intangible resources on the relationship between entrepreneurial orientation and firm growth among Japanese SMEs, *Journal of Business Venturing*, 28: 413-429.
- Arefmanesh, Z; & zare zardeini, T. (2020). The Effect of Firm Size on Relationship between Intangible Resources and Performance in listed Tehran stock exchange Companies. *Journal of Accounting and Social Interests*, 10(3): 57-73. doi: 10.22051/ijar.2020.25955.1514 . (In Persian)
- Babaei, A; Ehsanian, S & Langafrokhi, S. (2019). A study on the intellectual capital of entrepreneurship and the performance of the case study company: Small and Medium Entrepreneur Industries. *5th International Conference on Management and Accounting Sciences*. (In Persian)
- Bontis, n .(2003). National intellectual capital index: The Benchmarking of Arab Countries, United Nations Development Project. Ne York M. Analysis of lean production using analytic hierarchy process (case study: An Industrial Company Iran Khodro AM); Master Thesis University of Tehran, 2011
- Braune, E; Sahut, J-M; & Teulon, F. (2020). Intangible capital, governance and financial performance. *Technological Forecasting and Social Change*, 154, 119934, <https://doi.org/10.1016/j.techfore>.
- Brown, T. E .(2010). Resource orientation, entrepreneurial orientation and growth: how the perception of resource availability affects small firm growth. Unpublished doctoral dissertation, Rutgers University, Newark, NJ.

- Casadesus-Masanell, R. & Ricart, J. E. (2010). From strategy to business models and onto tactics. *Long Range Planning. Business Models*, 43: 195–215. <https://doi.org/>
- Covin, J. G. Green, K. M. & Slevin, D. P. (2018). Strategic process effects on the entrepreneurial orientation-sales growth rate relationship. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 30: 57–81.
- Danescu, T; & Sandru, R. (2016). Connotations Regarding Accounting Recognition of Intangibles in the Company's Performance. *Procedia Economics and Finance*, 39: 57-64. <https://doi.org/10.1016/S2212-5671>
- He, Q; Wang, M and Martínez-Fuentes, C. (2021). Impact of corporate entrepreneurial strategy on firm performance in China. *International Entrepreneurship and Management Journal*.
- Hill, C. W. L; & Rothaermel, F. T. (2003). The performance of incumbent firms in the face of radical technological innovation. *Academy of Management Review*, 28:257–274.
- Hoseinirad, S. D; Ghasemi, M; & Mohseni, A. (2022). Investigating the Effects of Entrepreneurial Orientation on Financial Performance Considering the Moderating Role of Accounting Information Quality. *Financial Accounting Research*, 14(1): 21-36. doi: 10.22108/far.2021.128255.1745 . (In Persian)
- Huang, X. Soutar, G.N. & Brown, A. (2004). Measuring new product success: an empirical investigation of Australian SMEs. *Industrial Marketing Management*, 33(2): 117–123.
- Galbreath, J; Lucianetti, L; Thomas, B; & Tisch, D. (2020) .Entrepreneurial orientation and firm performance in Italian firms: The moderating role of competitive strategy, *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, 26(4).
- Kafili, V; Mirzaei Nezamabad, M; & Hosseinloo, H. (2022). Intellectual Capital and Its Effect on the Financial Performance of Pharmaceutical Companies. *Journal of Development and Capital*, 7(2):157-172. doi: 10.22103/jdc.2022.19019.1207. (In Persian)
- Kollmann, T. & Stockmann, C. (2014). Filling the entrepreneurial orientation-performance gap: The mediating effects of exploratory and exploitative innovations. *Entrepreneurship: Theory and Practice*, 38(5): 1001–1026.
- Kosa, A; Mohammad, I; & Ajibie, D .(2018). Entrepreneurial orientation and venture performance in Ethiopia: the moderating role of business sector and enterprise location, *Journal of Global Entrepreneurship Research*, Springer; UNESCO Chair in Entrepreneurship, 8(1), 1-17.

- Luo, X; Zhuo, L; & Liu, S. (2005). Entrepreneurial firms in the context of China's transition economy: an integrative framework and empirical examination. *Journal of Business Research*, 58, 277-284.
- Mahmoud, M. A. & Hinson, R. E. (2012). Market orientation, innovation and corporate social responsibility practices in Ghana's telecommunication sector. *Social Responsibility Journal*, 8(3): 327-346.
- Mehrjo, A & Aghamoussi, R. (2018). the effect of human resources management strategy on the financial performance and human resources of the organization with the mediating role of entrepreneurial orientation (case study of Tejarat Bank of Tehran province). the fifth international conference on accounting, management and innovation in business Tehran, <https://civilica.com/doc/935598> (in Persian)
- Namazi, M; & Shakeri, Y. (2021). The effect of Intangible Assets on the Firm's Financial Performance and Mediating Role of the Cost Stickiness in Tehran Stock Exchange. *Journal of Asset Management and Financing*, 9(2): 47-76. doi: 10.22108/amf.2021.118666.1453. (In Persian)
- Ok, C; & Ahn, H, S. (2019). How Does Entrepreneurial Orientation Influence the Sustainable Growth of SMEs? The Role of Relative Performance. *Sustainability*, 11: 5178. doi: 10.3390/su11195178.
- Parandin, K; & Ghanbary, M. (2018). Examine the relationship between intellectual capital and market value and the financial performance of privatized public companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Social Interests*, 8(4): 123-141. doi: 10.22051/ijar.2017.12401.1216. (In Persian)
- pirayesh, R; Amiri, V; Jafari, M; & Imani barandagh, M. (2020). The Effect of Organizational Entrepreneurship and Entrepreneurship Orientation on Organizational Performance with Regard to Strategic Entrepreneurship in Industrial Companies in Zanjan Province. *The Journal of Productivity Management*, 14(1): 23-45. doi: 10.30495/qjopm.2020.671969. (In Persian)
- Rafal, K; Joanna, D; & Marcin, S. (2021). Explaining SME performance with fsQCA: The role of entrepreneurial orientation, entrepreneur motivation, and opportunity perception. *Journal of Innovation & Knowledge*, 6: 234-245.
- Ramezanzpour Nargesi, G; Davari, A; & Dehghan, A. (2017). The effect of intellectual capitals on competitive advantage with the mediating effects of technological entrepreneurship (Case study: Companies based in the incubators centers of Tehran). *Journal of Technology Development Management*, 5(2): 41-61. doi: 10.22104/jtdm.2018.1898.1654. (In Persian)

- Rauch, A. Wiklund, J. Lumpkin, G. T. & Frese, M. (2009). Entrepreneurial orientation and business performance: An assessment of past research and suggestions for the future. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 33(3): 761-787.
- Rizwan, U, K; Christopher, R; & Yashar, S. (2022). Spurring competitiveness, social and economic performance of family-owned SMEs through social entrepreneurship; a multi-analytical SEM & ANN perspective. *Technological Forecasting and Social Change*, 184. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2022.122047>
- Rosenbusch, N; Brinckmann, J; & Bausch, A. (2011). Is innovation always beneficial? A meta-analysis of the relationship between innovation and performance in SMEs. *Journal of Business Venturing*, 26: 441-457.
- Sarmad, Z. Bazargan, A. and Hejazi, A. (2008). Research Methods in Behavioral Sciences. 12th Edition, Tehran: Agah Publications. (In Persian)
- Seo, H. S. & Kim, Y. (2020). Intangible assets investment and firm's performance: Evidence from small and medium-sized enterprises in Korea. *Journal of Business Economics and Management*, 21(2): 421-445. DOI: 10.3846/jbem.2020.12022
- Sharma, P, Shukla, D.M & Raj, A. (2023). Blockchain adoption and firm performance: The contingent roles of intangible capital and environmental dynamism. *International Journal of Production Economics*, 256,108727, <https://doi.org/10.1016/j.ijpe>
- Sørensen, J.B; Stuart, & T.E; (2000). Aging, obsolescence, and organizational innovation. *Administrative Science Quarterly*, 45: 81-112.
- Taherian, H; & Abdollahi, H; Nabi Pourafrozi, M; & Mokhtari, M. (2019). Investigating the impact of intellectual funds on the performance of SMEs. the 4th National Conference on Management, *Accounting and Economics with an emphasis on regional and global marketing*. (In Persian)
- Talari, M; fallah, M. R; & hoseinkhani, M. (2021). Investigating the Role of Entrepreneurial Orientation in the Success of New Products Development of Knowledge-based Companies with an Emphasis on Ambidextrous Marketing. *New Marketing Research Journal*, 11(1): 157-178. doi: 10.22108/nmrj.2021.124800.2225 (In Persian)

COPYRIGHTS



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



حسابرسی فناوری اطلاعات:

فرصت یا ضرورت^۱

یحیی شیری^۲، مهدی مهدوی خو^۳

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۳۰

چکیده

هدف: با توجه به نقش و اهمیت فناوری اطلاعات در سازمان‌ها، هدف این پژوهش تبیین و تشریح چارچوب حسابرسی در حوزه فناوری اطلاعات و مرور نتایج پژوهش‌های انجام شده در این زمینه است.

روش: در این پژوهش ضمن مرور مبانی نظری حسابرسی حوزه فناوری اطلاعات در پژوهش‌های خارجی و داخلی، فرایندها و چارچوب نظری ارائه شده به منظور اطمینان از کفایت کنترل‌های اعمال شده بر روی سیستم‌های اطلاعاتی و تأیید اثربخشی مناسب این سیستم‌ها مورد بحث و بررسی قرار گرفته است.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش حاکی از آنست که با توجه به ظهور پرشتاب فناوری اطلاعات و تقاضا برای دسترسی سریعتر به اطلاعات مالی، ابداع رویکردهای نوین در حسابرسی را برای نظارت مستمر و جمع‌آوری و تحلیل شواهد حسابرسی ضروری بوده و آشنایی حسابرسان داخلی و بیرونی نسبت به خطرات نرم‌افزارها و سخت‌افزارهای مرتبط با سیستم‌های اطلاعاتی و آموزش و آگاهی‌بخشی آنها الزامی می‌باشد.

نتیجه‌گیری: بهترین راه کار برای انجام یک حسابرسی جامع و مطمئن در حوزه فناوری اطلاعات ایجاد یک تیم حسابرسی با ترکیبی متنوع از حسابرسان باتجربه، آموزش دیده با مهارت‌های کافی است. این کار را می‌توان از طریق همکاری مستمر کمیته‌های حسابرسی و حسابرسان داخلی با واحدهای مربوط به فناوری اطلاعات و مدیریت ارشد، توسعه بخشید.

دانش‌افزایی: یکی از بهترین رویه‌های پذیرفته شده جهانی "اهداف کنترل اطلاعات و فناوری‌های مربوطه" یا کویت (COBIT) می‌باشد و در پژوهش‌های داخلی به شکل بسیار محدود به این موضوع پرداخته شده است، در نتیجه پژوهش حاضر می‌تواند اطلاعات مفیدی در اختیار حسابرسان و علاقمندان قراردادده و منجر به توجه بیشتر به موضوع حسابرسی فناوری اطلاعات گردد.

واژه‌های کلیدی: سیستم‌های اطلاعاتی، فناوری‌های رایانه‌ای، حسابرسی فناوری اطلاعات.

طبقه بندی موضوعی: M42.

10.22051/JAASCI.2023.30006.1576 : DOI ۱

۲. گروه حسابداری، واحد صحنه، دانشگاه آزاد اسلامی، صحنه، ایران، (نویسنده مسئول)، (Yahyashiri@gmail.com)

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران، (Mahdi.MahdaviKhrou@gmail.com)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

در دنیای امروز راهبری اطلاعات نقش بسزایی در سازمان‌ها ایفا می‌نماید و توجه و تلاش جهت مدون سازی فرایند ارزیابی، کنترل و مدیریت ریسک سیستم‌های اطلاعاتی ضرورت دارد (زکی اوئال، ۲۰۱۸). با توجه به رشد روزافزون و چشمگیر شبکه‌های ارتباطی و اطلاعاتی که منجر به بازنگری بسیاری از فرایندهای اقتصادی و اجتماعی گردیده است، حوزه‌های مختلفی دستخوش تغییر قرار گرفته است. به‌طور ویژه، توسعه اخیر فناوری اطلاعات اثرات زیادی بر سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری داشته است. با گذشت زمان رایانه‌ها کوچکتر، سریعتر و ارزاتر شده‌اند و دامنه فعالیت و مأموریت‌های سیستم‌های رایانه‌ای در حرفه حسابداری گسترده‌تر شده است. تحول تکنولوژیک در حسابداری و حسابرسی از تابستان ۱۹۵۴ و با راه‌اندازی اولین سیستم رایانه‌ای تجاری شروع شد (فادزیل و همکاران، ۲۰۰۵). در آن زمان صرفاً چندین رایانه بزرگ وجود داشت و افراد معدودی توانایی و مهارت کار با برنامه‌های رایانه‌ای را داشتند. از اواسط دهه ۶۰ میلادی با معرفی رایانه‌های جدید، کوچکتر و ارزاتر این روند تغییر کرد و استفاده بیش از پیش رایانه در موسسات تجاری و ضرورت آشنایی حساب‌برسان با مفاهیم حسابرسی فرایند اطلاعات الکترونیک شدت یافت. جنرال الکترونیک اولین سیستم عملیاتی حسابداری بنام کامپیوتر یونیواک^۱ را به بازار عرضه کرد. هانتون و رایت (۲۰۰۹) معتقدند که حسابرسی فناوری اطلاعات همزمان با حسابرسی فرایند اطلاعات الکترونیک آغاز شده و با توجه به گسترش تکنولوژی در سیستم‌های حسابداری، ضرورت اعمال کنترل بر فناوری اطلاعات و همچنین، تاثیر کامپیوتر بر ارائه خدمات اطمینان بخش، به‌طور وسیع توسعه یافته است.

حساب‌برسان فرایند اطلاعات الکترونیک، با هدف تدوین و ارائه خط‌مشی‌ها و استانداردهای مورد نیاز، انجمن حساب‌برسان فرایند اطلاعات الکترونیک (EDPAA)^۲ را ایجاد نمودند و در سال ۱۹۷۷، اولین بیانیه با عنوان "اهداف کنترل" منتشر گردید (جونز و یانگ، ۲۰۰۶). این بیانیه در حال حاضر با نام اهداف کنترل اطلاعات و فناوری‌های مربوطه یا همان کوبیت (COBIT)^۳ می‌باشد که مشتمل بر مجموعه اهداف کنترلی فناوری اطلاعات برای حساب‌برسان فناوری اطلاعات است. در واقع، یکی از بهترین رویه‌های پذیرفته شده جهانی جهت این امر کوبیت می‌باشد که دستورالعمل‌هایی در خصوص اینکه

1. UNIVAC

2. Electronic Data Processing Auditors Association

3. Control Objectives for information and related Technology (COBIT)

چه کارهایی باید در سازمان در خصوص فعالیت‌های کنترلی، اندازه‌گیری و مستندسازی فعالیت‌ها و عملیات انجام گردد، ارائه می‌نماید (تیو، ۱۳۹۹). در سال ۱۹۹۴ انجمن حساب‌رسان فرایند اطلاعات الکترونیک نام خود را به انجمن حسابرسی و کنترل سیستم‌های اطلاعاتی (ISACA)^۱ تغییر داد.

انجمن حسابرسی و کنترل سیستم‌های اطلاعاتی (ISACA) در حوزه نظارت، کنترل و اطمینان‌بخشی فناوری اطلاعات (IT) در جهان پیشتاز است و همایش‌های بین‌المللی، دوره‌های آموزشی و یک شبکه دانش جهانی را پشتیبانی مالی نموده و پرورش و معرفی حساب‌رسان سیستم‌های اطلاعاتی (CISA)^۲، مدیریت رسمی امنیت اطلاعات (CISM)^۳، نظام تخصصی راهبری فناوری اطلاعات سازمان (CGEIT)^۴ و کنترل تخصصی سیستم‌های اطلاعاتی و ریسک (CRISC)^۵ را در سطح جهان رهبری می‌کند. علاوه بر آن، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی کاربردی و استانداردهای کنترل را در سطح جهانی توسعه می‌دهد (سروش، ۱۳۹۲). تغییرات سریع در حوزه فناوری و گسترش بکارگیری رایانه‌های پیشرفته و شبکه‌های ارتباطی مانند اینترنت، از دهه ۶۰ میلادی تا به امروز منجر به وقوع رویدادهایی گردیده که حسابرسی فناوری اطلاعات را دستخوش تغییر نموده است.

فناوری‌های نوین، سیستم‌های اطلاعاتی (IS)^۶ و پردازش اطلاعات الکترونیک (EDP)^۷ منجر به تغییر روش‌های رهبری تجاری، ارتقاء کارایی عملیات و فرایند تصمیم‌گیری در سازمان‌ها شده است. در این راستا، ایالات متحده به‌عنوان کشور پیشرو، از طریق نویسندگان و انجمن‌های متنوع حرفه‌ای مانند جامعه حسابداران رسمی آمریکا و انجمن حسابرسی و کنترل سیستم‌های اطلاعاتی اقدام به انتشار استانداردهایی برای تسهیل فرایند و راهنمایی حساب‌رسان نمودند. بر اساس استاندارد شماره ۳ ارائه شده از سوی جامعه حسابداران رسمی آمریکا، اهداف مورد نظر در کنترل‌های حسابداری در هر دو شکل سیستم‌های دستی و رایانه‌ای به‌طور یکسان مطرح شده است. البته فرایندهای حسابرسی ممکن است با توجه به نوع سیستم، تحت تاثیر قرار گیرند. در استاندارد شماره ۴۸ با عنوان "اثرات پردازش رایانه‌ای بر آزمون صورت‌های مالی" به تشریح روش‌های ارزیابی پردازش اطلاعات

1. Information Systems Audit and Control Association
 2. Certified Information System Auditor
 3. Certified Information Security Manager
 4. Certified in the Governance of Enterprise IT
 5. Certification in Risk and Information Systems Control
 6. Information System
 7. Electronic Data Processing

رایانه‌ای و دیگر عوامل موثر مانند طراحی و راهبری، بررسی و سنجش کنترل‌های داخلی، اهمیت مدارک و شواهد، فرایندهای تحلیلی و ویژگی‌های تیم حسابرسی، پرداخته است. این استاندارد بر ویژگی‌های متمایز سیستم‌های فناوری اطلاعات که باید در زمان ارزیابی فرایندها توسط حسابرسان مورد توجه قرار گیرد نیز اشاره نموده است.

از آنجا که حسابرسان سیستم‌های اطلاعاتی و فناوری اطلاعات طبق استانداردهای حرفه‌ای و اطمینان‌بخشی مرتبط، به ارزیابی فرایندها می‌پردازند و ممکن است نتیجه این فرایند به دلیل تجارب و نگرش ارزیابان متفاوت تحت تاثیر قرار گیرد، پیشنهاد می‌گردد با اجرای برنامه ارزیابی کوییت ۵، اصول و ضوابط حرفه‌ای حسابرسی فناوری اطلاعات با فرایندهای متنوع ارزیابی، ادغام گردد (براکا، ۲۰۱۶).

نوشتار حاضر به دنبال تبیین و تشریح چارچوب حسابرسی در حوزه فناوری اطلاعات و مرور نتایج پژوهش‌های انجام شده در این زمینه است. با توجه به ظهور پرشتاب فناوری اطلاعات و تقاضا برای دسترسی سریعتر به اطلاعات، واکاوی و بررسی فرایندها و چارچوب نظری ارائه شده در پژوهش‌های داخلی و خارجی به منظور اطمینان از کفایت کنترل‌های اعمال شده بر روی سیستم‌های اطلاعاتی و تأیید اثربخشی مناسب این سیستم‌ها ضروری بوده و در این پژوهش نخست به نقش کنترل‌های حوزه فناوری اطلاعات اشاره و در ادامه ساختار حسابرسی فناوری اطلاعات بر مبنای اهداف کنترلی اطلاعات و فناوری‌های مربوطه (کوییت) ارائه شده است و ضرورت تغییر نقش حسابرسان بررسی شده است. در پژوهش‌های داخلی به شکل بسیار محدود به این موضوع پرداخته شده است، در نتیجه پژوهش حاضر می‌تواند اطلاعات مفیدی در اختیار حسابرسان و علاقمندان قراردادده و منجر به توجه بیشتر به موضوع حسابرسی فناوری اطلاعات گردد.

نقش و کنترل‌های حوزه فناوری اطلاعات

موسسه حسابرسان داخلی با در نظر گرفتن گستره و وسعت دامنه حوزه فناوری اطلاعات الزام توجه مدیریت فناوری اطلاعات را برای دستیابی به یک چارچوب منسجم و مشخص را متذکر گردیده است. این موضوع شامل مجموعه‌ای از افراد، سیاست‌ها، فرایندها و روندهایی است که برای اعمال مدیریت بر فناوری اطلاعات لازم بوده و مباحثی نظیر نظارت بر سیستم‌ها، برنامه‌ریزی دقیق، طراحی و مدیریت ارتباطات برون سازمانی جهت دستیابی به حاکمیت فناوری اطلاعات را دربر می‌گیرد (IIA, ۲۰۱۱).^۱

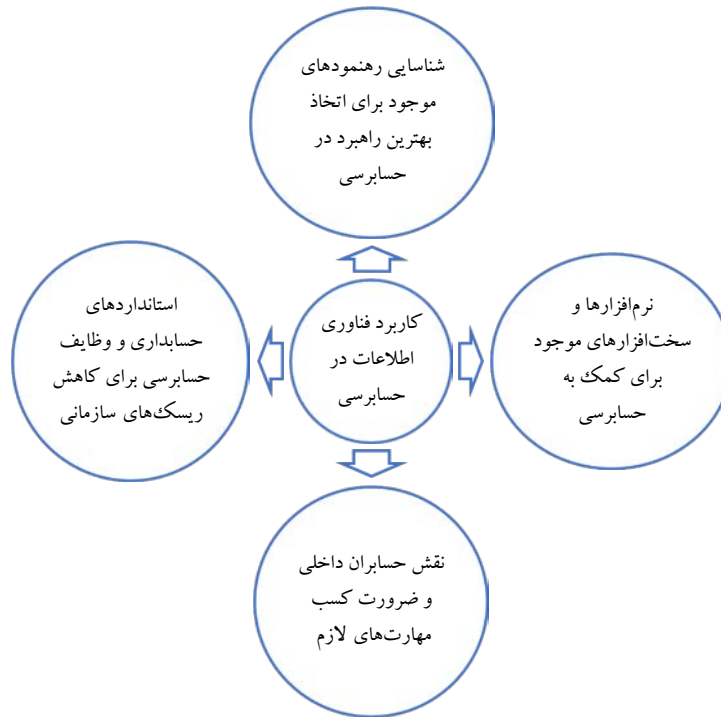
1. The Institute of internal Auditors

طی سال‌های اخیر با توجه به نقش‌های متفاوت حوزه فناوری اطلاعات در سطوح مختلف حاکمیتی، مدیریتی، عملیاتی و فنی در سازمان‌ها، اهداف متفاوتی نیز برای آن در نظر گرفته شده است. عمده اهدافی که برای ایجاد و بکارگیری فناوری اطلاعات در سازمان‌ها متصور گردیده است شامل ارائه اطلاعات قابل اعتماد، موثر و ایمن و هم راستا با استراتژی‌ها، سیاست‌ها و منطبق با الزامات درون و برون سازمانی، حفظ منافع ذی‌نفعان، تقویت و تسهیل ارتباطات با شرکای تجاری، مشتریان و دیگر بخش‌هایی که ارتباط با آن‌ها برای تحقق اهداف سازمانی ضرورت دارد و در نهایت، شناسایی و پاسخ مناسب و به‌موقع به تهدیدات بالقوه سازمانی، است. اگرچه نقش‌های محوله برای حوزه فناوری اطلاعات بصورت کلی تعریف می‌شوند، اما این نقش‌ها با توجه به تفاوت نوع صنعت و نوع سازمان متفاوت هستند (IIA، ۲۰۰۵).

جدول ۱. ساختار حسابرسی فناوری اطلاعات (IIA، ۲۰۰۵)

| | | |
|----------------------------------|---|---------------------------|
| ارزیابی کنترل‌های فناوری اطلاعات | درک مفاهیم مرتبط با کنترل‌های حوزه فناوری اطلاعات | حاکمیتی، مدیریتی، فنی |
| | | عمومی/کاربردی |
| | | پیشگیری، کشف، اصلاح |
| | | امنیت اطلاعات |
| | اهمیت کنترل‌های حوزه فناوری اطلاعات | قابل اعتماد و اثرگذار |
| | | مزایای رقابتی |
| | | منطبق با قوانین و مقررات |
| | نقش‌ها و مسئولیت‌ها | حاکمیتی |
| | | مدیریتی |
| | | حسابرسی |
| | ارزیابی بر مبنای ریسک | تحلیل ریسک‌های موجود |
| | | پاسخ مناسب به ریسک |
| | | کنترل‌های منسجم |
| | نظارت و تکنیک‌های موجود | چهارچوب کنترل |
| | | تناوب زمانی نظارت و کنترل |
| | ارزیابی‌ها | روش شناسی |
| ارتباط با کمیته حسابرسی | | |

حسابرسی فناوری اطلاعات یک بخش مهم از فرایند حاکمیت شرکتی است و با توجه به سیاست های مدیریتی ممکن است این نقش بر عهده فرد یا گروهی در سازمان قرار گیرد. به طور کلی بخش های مرتبط با حسابرسی در حوزه فناوری اطلاعات به شرح نمودار ۱ است.



نمودار ۱. بخش های مرتبط با حسابرسی در حوزه فناوری اطلاعات

موسسه راهبری فناوری اطلاعات^۱ (ITGI) در سال ۱۹۹۴ و با حمایت سازمان کنترل و حسابرسی سیستم های اطلاعاتی (ISACA)، مجموعه ای از بهترین فعالیت ها برای مدیریت بر فناوری اطلاعات را در غالب اهداف کنترلی برای اطلاعات و فناوری های مربوطه به نام کوییت منتشر نمود (IIA، ۲۰۱۱). در سال ۱۹۹۸، ویرایش دوم این مجموعه که شامل محتویات و مطالب بیشتری بود، منتشر

1. Information Technology Governance Institute

شد و بخش تحقیقات مؤسسه راهبری فناوری اطلاعات به منظور هدایت پژوهش‌ها در راستای حوزه بسیار مهم راهبری فناوری اطلاعات و تمرکز خاص بر چارچوب، فرآیندها، اهداف کنترلی و مدل‌های تکامل‌یافته کوییت تأسیس شد. در همین سال، بنیاد ممیزی و کنترل سیستم‌های اطلاعاتی به همراه مؤسسه راهبری فناوری اطلاعات به یک نهاد مشترک تبدیل شدند که این نهاد نسخه سوم کوییت را در سال ۲۰۰۰ و نسخه چهارم آن تحت عنوان COBIT 4.0 را در سال ۲۰۰۵ منتشر کرد. نهایتاً این نسخه با اصلاحات جزئی در قالب نسخه 4.1 در سال ۲۰۰۷ منتشر گردید. آخرین نسخه غیررسمی این چارچوب با عنوان COBIT 5 در سال ۲۰۱۱ منتشر و انتشار رسمی این نسخه در سال ۲۰۱۱ صورت گرفت.

جدول ۲. روند تحول در اهداف

| | | | | | |
|--------------------|---|---------|---------|-----------|---------|
| روند تحول در اهداف | راهبری مؤسسات فعال در حوزه فناوری اطلاعات | | | | |
| | راهبری فناوری اطلاعات | | | | COBIT 5 |
| | مدیریت | | | COBIT 4 | |
| | کنترل | | COBIT 3 | | |
| | حسابرسی | COBIT 2 | | | |
| COBIT 1 | | | | | |
| | ۱۹۹۶ | ۱۹۹۸ | ۲۰۰۰ | ۲۰۰۵/۲۰۰۷ | ۲۰۱۱ |

منبع: www.isaca.org/COBIT

کنترل‌های مربوط به فناوری اطلاعات بصورت مجزا و جداگانه نبوده و این کنترل‌ها به منظور شناسایی اشتباهات یا تخطی مدیریت از طریق تکنیک‌های ساده و پیشرفته و در محیطی پویا بوجود

می‌آیند. کنترل‌های مربوط به فناوری اطلاعات از مدیریت و حاکمیت تجاری حمایت نموده و کنترل‌های فنی و عمومی بر ساختار فناوری اطلاعات ایجاد می‌نمایند. نقش حساب‌رسان داخلی در حیطه کنترل‌های فناوری اطلاعات نیاز به درک صحیح مفاهیم و ارزیابی کامل کنترل و ریسک حسابرسی مربوطه دارد. حسابرسی داخلی نیاز به تعامل موثر با افراد مسئول برای کنترل‌های موجود و آموزش و ارزیابی مستمر برای آشنایی با تکنولوژی‌های نوین، فرصت‌های سازمانی، استفاده‌کنندگان، استراتژی‌ها، ریسک‌ها و تغییرات مورد نیاز دارد (IIA، ۲۰۰۵).

کنترل‌های حوزه فناوری اطلاعات برای اطمینان بخشی نسبت به قابلیت اعتماد اطلاعات و ارائه خدمات اطلاعاتی بکارگرفته می‌شوند. این کنترل‌ها برای کاهش ریسک ناشی از بکارگیری تکنولوژی‌ها در سازمان اعمال می‌گردند و استقرار آن‌ها بر اساس سیاست‌های شرکت جهت ردیابی معاملات یا فعالیت‌ها به افراد مسئول انجام می‌شود. دو موضوع کلیدی در کنترل‌های حوزه فناوری اطلاعات باید مورد توجه قرار گیرد که شامل ۱) کسب اطمینان نسبت به کنترل‌های اعمال‌شده حوزه فناوری اطلاعات که در یک سیستم کنترل داخلی ایجاد شده‌اند و این اطمینان باید زنجیره‌ای بهم‌پیوسته از شواهد را فراهم نماید و ۲) اطمینان حساب‌رسان نسبت به کنترل‌های موجود بر اساس درک، آزمون و ارزیابی کنترل‌های کلیدی برای مدیریت ریسک‌ها و اطمینان نسبت به طراحی مناسب، موثر و پیوسته کنترل‌ها می‌باشد، است.

ضرورت تغییر نقش حساب‌رسان

فناوری اطلاعات منجر به تغییر ماهیت وظایف حسابرسی داخلی و پیدایش ریسک‌های جدید سازمانی و تجاری گردیده و ضرورت تدوین فرایندهای نوین حسابرسی برای مواجهه و مدیریت اینگونه ریسک‌ها را گوشزد می‌نماید. طراحی و مدیریت وظایف جدید حسابرسی حوزه فناوری اطلاعات با اثربخشی و کارایی بیشتر نیازمند تمرکز گسترده بر اجزاء این حوزه و ارائه یک چارچوب جامع از تعریف فناوری اطلاعات، ارزیابی ریسک‌های مربوط به این حوزه، تعریف حسابرسی حوزه فناوری اطلاعات، نحوه اجرای حسابرسی فناوری اطلاعات و چگونگی مدیریت بر وظایف حسابرسی داخلی در این زمینه می‌باشد (IIA، ۲۰۱۱).

سرعت روزافزون تکنولوژی‌ها، سیستم‌های اطلاعاتی توسعه یافته و پردازش اطلاعات الکترونیک منجر به افزایش توجه به حسابرسی فناوری اطلاعات و تدوین رهنمودها و استانداردهای کنترل داخلی گردیده که این امر تغییر فرایند راهبری سازمان‌ها و تمرکز بر اثربخشی عملیاتی و اتخاذ تصمیم بهینه را به دنبال داشته است (یانگ و گوآن، ۲۰۰۴). در این راستا، ایالات متحده با تلاش نهادهای مسئول مختلف مانند انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA) و انجمن کنترل و حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی (ISACA) استانداردهایی را به منظور تسهیل فرایند و ارائه رهنمود به حسابرسان منتشر نمودند. براساس استاندارد شماره ۳ حسابرسی که توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا صادر گردیده اهداف مورد انتظار در ایجاد کنترل‌های حسابداری در سیستم‌های دستی و سیستم‌هایی که تحت فناوری اطلاعات کار می‌کنند بصورت یکسان در نظر گرفته شده‌اند؛ اگرچه فرایندهایی که توسط یک حسابرس اجرا می‌شوند بر این اهداف اثرگذار خواهند بود. به‌طور کلی مدل مفهومی حسابرسی فناوری اطلاعات بر مبنای کوبیت به شرح زیر قابل ارائه می‌باشد.



نمودار ۲. مدل مفهومی حسابرسی بر مبنای کوبیت

منبع: نیوا (۲۰۱۳)

استاندارد حسابرسی شماره ۴۸ با موضوع "اثرات پردازش کامپیوتری بر آزمون صحت صورت‌های مالی"، پیشنهاد می‌نماید که حسابرسان روش‌های پردازش داده‌های رایانه‌ای و دیگر عوامل مهم نظیر

طراحی و پشتیبانی، مطالعه و ارزیابی کنترل‌های داخلی، مدارک مثبت، فرایندهای تحلیل و بازرگری و ترکیب تیم حسابرسی را مورد ارزیابی قرار دهند. همچنین، این استاندارد ویژگی‌های متمایز سیستم‌های فناوری اطلاعات که باید در زمان راهبری فرایند ارزیابی توسط حسابرس مد نظر قرار گیرند را تشریح می‌نماید. طبق استاندارد حسابرسی شماره ۹۴، انجمن حسابداران رسمی آمریکا عوامل مورد نیاز حسابرسان برای فرایند حسابرسی صورت‌های مالی و بکارگیری این عوامل در حسابرسی واحدهای تجاری با اندازه‌های مختلف را مشخص می‌نماید. توکر (۲۰۰۱) جنبه‌های مهم این استاندارد شامل انواع سیستم‌ها، کنترل‌ها و شاهد حسابرسی را مورد بررسی و بحث قرار داده است.

جکسون (۲۰۰۵) اشاره می‌نماید که ایجاد و پیاده‌سازی ابزارهای جامع حفاظت از اطلاعات مالی در نهایت به دریافت اظهار نظر مثبت از حسابرسان بیرونی در رابطه با عملکرد شرکت منجر خواهد شد. حسابرسی‌های برون‌سازمانی ممکن است به درخواست بانک‌ها، اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران در رابطه با اتخاذ تصمیم برای سرمایه‌گذاری در شرکت صورت گیرد. علاوه بر آن، شرکت‌ها نیازمند ارائه گزارش حسابرسی شفاف و مقبول در راستای فعالیت‌های مالی و حسابداری به نهادهای دولتی هستند. توانایی برقراری اصول کنترل‌های داخلی قدرتمند در خصوص نرم‌افزارها و سیستم‌های حسابداری در شرکت‌ها مانع بروز محدودیت‌های قانونی و مالی آتی خواهد شد.

لورنزو (۲۰۰۱) بیان می‌کند که هدف از مدیریت ریسک در یک موسسه تجاری حسابرسی، کنترل همه ریسک‌هایی است که واحد تجاری با آن‌ها مواجه خواهد شد. اندازه بزرگتر و پیچیدگی ساختار شرکت‌ها اهمیت بکارگیری سیستم‌های رایانه‌ای برای فرایند حسابرسی را پررنگ‌تر نموده و این درحالیست که این دو شاخص و تنوع آن‌ها، ارزیابی ریسک عملیاتی و دسترسی به یک رویکرد جامع نسبت به ریسک حسابرسی شرکت را با مشکل مواجه می‌سازد.

جکسون (۲۰۰۴) رویکردهای حسابرسان در بکارگیری ابزار حسابرسی، نرم‌افزارها و چگونگی اثرگذاری فناوری‌های نوین بر عمل حسابرسی را مورد بررسی قرار داد. نتیجه پژوهش او حاکی از آن بود که محدودیت استفاده از نرم‌افزارهای حسابرسی به‌طور خاص با مواردی از قبیل هزینه بکارگیری نرم‌افزار، عدم پاسخگویی نرم‌افزارها به همه نیازهای حسابرسان و الزام به آموزش حسابرسان قبل از اجرا مربوط می‌باشد.

استکیوس و راپسیس (۲۰۰۵) به منظور درک وظایف حسابرسی داخلی به تحلیل فواید حسابرسی داخلی و بکارگیری فناوری اطلاعات در حاکمیت تجاری و تعریف حسابرسی داخلی از طریق تحلیل‌های مقایسه‌ای و مرور پژوهش‌های پیشین پرداختند. آن‌ها دریافتند تعریف حسابرسی به‌طور مستمر از یک دهه به دهه دیگر در حال تغییر است و هنوز یک تعریف جامع برای حسابرسی داخلی و نقش و جایگاه آن در سازمان ارائه نشده است. در حال حاضر، حسابرسان داخلی علاوه بر سنجش اثربخشی کنترل‌های داخلی، کشف تقلب و کمک به حسابرسان برون‌سازمانی باید به شناسایی ریسک‌های سازمانی، مشاوره به مدیریت ارشد و بهبود فرایند نیز پردازند. امروزه بکارگیری فناوری اطلاعات در فرایند حسابرسی فواید زیادی برای حسابرسان به دنبال داشته است.

رضایی و همکاران (۲۰۰۱) در خصوص پیشرفت‌های تکنولوژی که بر فرایند حسابرسی در آینده موثر خواهند بود، بحث نموده‌اند. تمرکز این مطالعه بر حسابرسی مستمر و اجرای آن توسط حسابرسان مستقل، تحلیل کنترل‌های داخلی در محیط در حال تغییر جهان فناوری اطلاعات و آزمون جنبه‌های کلیدی حسابرسی است. به‌طور کلی فرایند حسابرسی از حالت دستی و سنتی سیستم‌های حسابداری به سمت روش‌های نوین و رایانه‌ای حرکت نموده است. برنامه‌های رایانه‌ای با حذف مستندات کاغذی و ارائه گزارشات آنلاین، الکترونیکی و به‌موقع منجر به روش‌های حسابرسی مستمر جدید شده است. برنامه‌های جدید حسابرسی امکان تهیه و گزارش اطلاعات آنی یا به‌موقع را فراهم نموده و چاپ، آزمون و تفسیر اطلاعات مالی را انجام می‌دهند. سیستم‌های حسابداری آنی یا به‌موقع، اطلاعات مالی و شواهد حسابرسی را بصورت الکترونیک در دسترس قرار داده و خلق فرایندهای جدید در راهبری حسابرسی برای شرایط کنونی را فراهم نموده‌اند.

میرزایی (۱۴۰۰) به ارزیابی عوامل چالش‌برانگیز امنیت ارتباطات اطلاعات از منظر حسابرسان بر اساس مدل کوییت ۵ پرداخته و عوامل شناسایی شده را به ۵ گروه تقسیم نموده و بصورت پرسشنامه در بین متخصصین حرفه حسابرسی قرار داده است. نتایج این پژوهش نشان داد که فعال کردن یک رویکرد کل‌نگر در رتبه اول، استفاده از یک چارچوب جامع و واحد در جایگاه دوم، پوشش سراسری کسب و کار (سازمان) در رتبه سوم، تفکیک مدیریت از حاکمیت در رتبه چهارم و در نهایت برآورده کردن نیازهای ذی‌نفعان در رتبه آخر قرار گرفته‌اند.

در همین راستا، پیشرفت‌های تکنولوژیک اهمیت کنترل‌های داخلی را برای بهره‌برداری بهینه از فناوری‌های نوین برجسته نموده است. گزارش کمیته پشتیبانی سازمان‌ها (COSO)^۱، اجزاء ساختار کنترل‌های داخلی را شامل محیط کنترلی، سنجش ریسک، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت‌های کنترلی و نظارت تعیین نموده است. از اینرو، مدیران اجرایی در سازمان‌ها، نظارت بر فناوری اطلاعات را بهبود می‌دهند تا اطمینان یابند که بخش فناوری اطلاعات استراتژی‌ها و خط‌مشی‌ها را به درستی اجرا می‌کند. همچنین، به علت توسعه روزافزون فناوری اطلاعات، حسابرسی آن نیز اهمیت یافته تا این اطمینان به وجود آید که کنترل‌های موثری برای حفظ یکپارچگی داده‌ها و مدیریت دسترسی به اطلاعات فراهم گردیده است (نگهداری، ۱۴۰۰). اگر فرایندهای کنترلی مناسب و کافی در سازمان وجود داشته باشد، حسابرس باید آزمون‌های کنترلی را برای تعیین اثربخشی ساختار کنترل‌های داخلی، سیاست‌ها و فرایندهای سازمانی انجام دهد. حسابرسان مستقل باید شواهد الکترونیکی را برای سنجش اثرگذاری در سازمان مورد بررسی قرار دهند. اینکار را می‌توان از طریق آزمون‌های فرعی مورد نیاز که برای اطمینان بخشی فرایندهای حسابرسی و اعتبارسنجی صورت‌های مالی تدوین شده‌اند به انجام رسانند.

از اینرو، هادن و همکاران (۲۰۰۳) با بررسی نقش کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی در حوزه فناوری اطلاعات، پیشنهاد دادند که این دو بخش ریسک‌های موجود در این حوزه را به‌طور جامع و کامل مد نظر قرار داده و اعضای کمیته حسابرسی باید نقش فعالی در این زمینه ایفا نمایند. بسیاری از شرکت‌ها وابستگی شدیدی به حوزه فناوری اطلاعات پیدا کرده و این موضوع ریسک سازمانی در این بخش را افزایش داده است. علاوه بر آگاهی از خطرات داخلی و خارجی مربوط به فناوری اطلاعات که ممکن است سازمان با آن‌ها مواجه گردد، حسابرسان باید با ریسک‌های مرتبط با نرم‌افزارها و سخت‌افزارها و فقدان آگاهی کارکنان و کاربران این دارایی‌ها آشنا شوند. کشف همه نرم‌افزارهای غیرقانونی می‌تواند موجب خدشه دار کردن اعتبار سازمان و تحمیل هزینه‌های غیر ضروری به سازمان گردد. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که با بهره‌گیری و مدیریت نرم‌افزارهای موثر، سیستم‌های فناوری اطلاعات سازمان را مورد بررسی و نظارت قرار داده و هزینه مالکیت را کاهش

داد. اگرچه تعیین ریسک‌های بالقوه فناوری اطلاعات بسیار پیچیده است، اما آگاهی کافی حساب‌برسان داخلی می‌تواند موجب اطمینان‌بخشی نسبت به اتخاذ تصمیمات براساس اطلاعات صحیح و به‌موقع گردیده و ریسک حوزه فناوری اطلاعات را به حداقل برساند.

پاساک (۲۰۰۵) ضمن بررسی اثر فناوری اطلاعات بر اصول کنترل‌های داخلی واحدهای تجاری، تاکید می‌نماید که حساب‌برسان باید آگاهی خود را نسبت به مخاطرات امنیتی موجود در سیستم‌های اطلاعاتی سازمان‌ها و یا سیستم‌های اطلاعات مالی آن‌ها افزایش دهند. او معتقد است که در حال حاضر با توجه به پیچیدگی‌های موجود در فضای کسب و کار حساب‌برسان باید آموزش‌های لازم را درخصوص سیستم‌های مالی و همچنین، فناوری‌های اطلاعات حوزه مدیریت، امنیتی و حقوقی، جامعه شناسی و قضاوت حرفه‌ای طی نمایند.

جایالاکشمی و همکاران (۲۰۰۵) چالش‌ها و فشارهای ناشی از جهانی‌سازی برای حفظ درستکاری و اعتماد در حوزه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. این پژوهش مقالات و مجلات مختلف مرتبط با مباحثی نظیر حسابرسی تقلب، تفسیر درست و منصفانه، استقلال در حسابرسی و نقش حساب‌برسان داخلی را مورد واکاوی قرار داد. نکته مهمی که باید همواره برای حساب‌برسان مهم باشد، تعیین مسئولیت حساب‌برس در برابر تقلبات احتمالی صورت گرفته است.

رافائل و دورویلر (۱۹۹۴) متذکر گردیده‌اند که تقلب رایانه‌ای به آسانی اتفاق می‌افتد، اما کشف و شناسایی آن بسیار مشکل است. بنابراین، حساب‌برسان باید مسئولیت خویش را در برابر اینگونه موارد تعریف و اعلام نمایند. البته این موضوع نیاز به قضاوت ذی‌نفعان شرکت و حساب‌برسان آن دارد و نیازمند یک آگاهی‌بخشی به حساب‌برسان، ذی‌نفعان و آحاد جامعه نسبت به فعالیت حساب‌برسان دارد. این موضوع نه تنها موجب کنش حرفه‌ای توسط حساب‌برسان می‌گردد، بلکه حساب‌برسان در نگاه جامعه حرفه‌ای نیز به نظر می‌رسند. لازم به ذکر است که کشف و گزارش تقلب از طریق حساب‌برسان بیرونی بسیار سودمندتر از حساب‌برسان داخلی است، زیرا حساب‌برسان داخلی در برابر مدیریت از استقلال کافی برخوردار نمی‌باشند.

در پژوهش مورثی و همکاران (۲۰۱۱) که به بررسی فواید بکارگیری فناوری اطلاعات در فرایند حسابرسی پرداخته است، مشخص گردید که استفاده حساب‌برسان داخلی از ابزارهای حسابرسی به

کمک رایانه (CAATs)^۱ موجب افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان شده است. آن‌ها معتقدند که اگرچه توسعه فناوری اطلاعات و رایانه ای شدن فعالیت‌ها، ریسک گم شدن اطلاعات و هک شدن سیستم‌ها و شبکه‌های اطلاعاتی را افزایش داده است، اما این پیشرفت‌ها بر نظارت و کنترل فعالیت‌های تجاری، ارزیابی و بهبود ریسک مدیریت و فرایند حاکمیت اثر گذاشته است. دبرسنی و همکاران (۲۰۰۵) به بررسی تاثیر کاربرد نرم‌افزارهای حسابرسی در تسهیل فرایند حسابرسی در بخش‌های خدمات مالی بانک‌های تجاری که به‌طور خاص از ابزارهای حسابرسی به کمک رایانه استفاده می‌کنند، پرداخت. مصاحبه انجام شده از حسابرسان داخلی نشان داد که آن‌ها غالباً در بررسی‌ها و حسابرسی‌های خود از این ابزار کمک می‌گیرند. یکی از پرکاربردترین این ابزارها نرم‌افزار عمومی حسابرسی (GAS نامیده می‌شود که شامل زبان فرماندهی حسابرسی) (ACL)^۲، تحلیل و بازآوری اطلاعات متقابل (IDEA)^۳ و برنامه پانادیت پلاس می‌باشد و این نرم‌افزارها به حسابرسان برای بررسی اطلاعات کمک می‌نمایند. حسابرسان باید کاربرد فناوری را برای شناسایی عوامل ریسک و تاثیر مستقیم آن بر فرایند حسابرسی را ارزیابی و توجه خود را بر سیستم‌های کنترل داخلی رایانه‌ای شده و آزمون این سیستم‌ها برای اطمینان از صحت و کامل بودن اطلاعات معطوف نمایند.

کودری (۱۹۹۳) معتقد است ابزارهای حسابرسی به کمک رایانه وظایف حسابرسی را مشخص نموده و یک چارچوب یکپارچه برای آن تعیین می‌نماید. این ابزار علاوه بر برنامه‌ریزی و گزارشگری حسابرسی موجب افزایش دامنه حسابرسی، ترکیب مهارت‌های مورد نیاز حسابرسان، تقویت استقلال در حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی، ارتقاء سطح اطمینان‌بخشی و افزایش اثربخشی از طریق توسعه تکنیک‌های رایانه‌ای خواهد گردید. این تکنیک‌ها ارزش، کارایی و اثربخشی حسابرسی را بوسیله کنترل‌های داخلی در بخش‌های تهیه، توزیع، انباشت و کنارگذاری بخش‌های پرخطر در سیستم‌های اطلاعاتی افزایش داده و حسابرسان را قادر به شناسایی معاملات و شبکه‌های پرخطر می‌نماید. در نتیجه با کاهش ریسک بخش‌های پرخطر فرایند کنترل‌های داخلی بهبود خواهد یافت.

1. Computer Assisted Audit Tools
 2. Audit Command Language
 3. Computer Assisted Audit Tools

ظهور پرشتاب فناوری اطلاعات و تقاضا برای دسترسی سریعتر به اطلاعات مالی، ابداع رویکردهای نوین در حسابرسی را برای نظارت مستمر و جمع‌آوری و تحلیل شواهد حسابرسی ضروری نموده است. به‌طور تاریخی، حسابرسی مستمر به معنی بکارگیری برنامه‌ها یا نرم‌افزارها برای کشف موارد تعیین شده در معاملات مشخص بصورت آنی یا به‌موقع است. توسعه اخیر زبان گزارشگری تجاری توسعه‌پذیر (XBRL)^۱ موجب تسهیل زمان دسترسی، قابلیت مبادله و مربوط بودن صورت‌های مالی گردیده است. تحت این شرایط، اطلاعات براساس گزارشگری مالی به‌موقع در دسترس تصمیم‌گیرندگان خواهد بود. در نتیجه حسابرسی مستمر در این شرایط نیازمند جریان پیوسته اطلاعات و تحلیل معاملات می‌باشد. حسابرسی مستمر با بهره‌گیری از رویکرد سیستم‌های استراتژیک این امکان را برای حسابرسان فراهم می‌نماید تا تحلیل و نظارت معاملات ثبت شده در سیستم حسابداری آنی را به سهولت انجام دهند. حسابرسان در رویکرد سیستم‌های استراتژیک نیازمند انجام هفت فعالیت شامل:

(۱) در نظر گرفتن فواید استراتژیک شرکت، (۲) تعیین و تحلیل ریسک‌ها، (۳) درک فرایندهای کلیدی و رقابتی برای شناسایی اهداف استراتژیک، (۴) اندازه‌گیری و سنجش عملکرد فرایند، (۵) تهیه مدل سطح واحد تجاری برای ایجاد نظارت بر سیستم‌های استراتژیک، (۶) استفاده از مدل برای تعیین موارد استثناء ادعاهای مطرح شده در صورت‌های مالی و مقایسه نتایج مالی گزارش شده با موارد استثناء و (۷) استفاده از قضاوت حرفه‌ای، می‌باشد.

با توجه به ویژگی‌های محیط در حال تغییر فناوری اطلاعات حسابرسان داخلی باید نقش کلیدی خود را برای اطمینان بخشی نسبت به اطلاعات سازمانی و منابع تولید این اطلاعات ایفا نمایند. اگرچه بسیاری از مشکلات سیستم‌های اطلاعاتی توسط کارکنان درون سازمانی از طریق مواردی مانند پاک کردن اطلاعات با اهمیت، بازکردن ایمیل‌های حاوی ویروس‌های رایانه‌ای و یا اقدام جهت تعمیر تجهیزات اطلاعاتی و ارتباطی بدون دانش و آموزش کافی اتفاق می‌افتد، اما تهدیدات بیرونی نظیر هکرها و اخلاص‌گران شبکه‌های ارتباطی نیز ممکن است اطلاعات شرکت را مورد هدف قرار دهند. راهکار پیشنهادی برای مقابله با این مشکلات آشنایی حسابرسان داخلی و بیرونی نسبت به خطرات

نرم افزارها و سخت افزارهای مرتبط با سیستم های اطلاعاتی و آموزش کارکنان و آگاهی بخشی کاربران و استفاده کنندگان این دارایی ها می باشد.

بحث و نتیجه گیری

در دنیای کنونی، تاثیر فناوری اطلاعات بر بخش های مختلف کسب و کار غیر قابل انکار بوده و ضمن افزایش اثربخشی و بهره وری، انجام مبادلات تجاری فی مابین ارائه دهندگان و عرضه کنندگان کالا و خدمات را تسريع و تسهيل نموده است. بدیهی است اطمینان بخشی و افزایش قابلیت اعتماد به اطلاعات و گزارشات استخراج شده در این حوزه، نیازمند ممیزی و حسابرسی مرتبط با آن بوده که با بهره گیری از تیم های حسابرسی توانمند قابل اجرا می باشد. از اینرو، توجه به ابعاد حسابرسی فناوری اطلاعات و استفاده از حسابرسان آموزش دیده و دارای مهارت های کافی ضرورت دارد و در صورت انتخاب یک تیم حسابرسی مناسب برای حوزه فناوری اطلاعات، ریسک ها و چالش های مرتبط در اسرع وقت شناسایی و راهکارها و پیشنهادهای اصلاحی جهت رفع و بهینه سازی فرایندهای موجود ارائه خواهد گردید.

امروزه با توجه به تکیه حاکمیت سازمان ها بر فناوری اطلاعات، از حسابرسان داخلی و کمیته حسابرسی انتظار می رود تا به عنوان مشاوران مدیریت، مجموعه مهارت های مرتبط با حوزه فناوری اطلاعات را برای شناسایی شکاف های موجود در بخش فناوری اطلاعات فرا گرفته و برای مواجهه با ریسک های مربوط به فناوری اطلاعات و دیگر ریسک های تجاری، سازمان را تشویق به اجرای تکنیک های مدیریت ریسک تجاری نمایند. افراد موثر در حاکمیت تجاری شامل مدیران، کمیته حسابرسی، حسابرسان داخلی و حسابرسان بیرونی باید تلاش های خود را برای کمیته نمودن عدم موفقیت کنترل ریسک های فناوری اطلاعات، بکار ببندند.

منابع

- تیو، ح. (۱۳۹۹). حسابرسی فناوری اطلاعات با چارچوب کوییت. ششمین کنفرانس ملی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد سالم در بانک، بورس و بیمه، تهران <https://civilica.com/doc/1122127>
- سروش، ع. (۱۳۹۲). حسابرسی و کنترل فناوری اطلاعات: مقایسه اجمالی بین چارچوب کوییت 4.1 و کوییت ۵. *مجله حسابرسی*، ۶۶: ۱۱-۱.
- میرزائی، ف. (۱۴۰۰). ارزیابی عوامل چالش برانگیز امنیت ارتباطات اطلاعات از منظر حسابرسان بر اساس مدل کوییت ۵. *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۵۴ (۳): ۳۷-۱۶.
- نگهداری، م. (۱۴۰۰). چارچوب کنترل و حسابرسی فناوری اطلاعات در کوییت. *مطالعات مدیریت و حسابداری*، ۷ (۴): ۱۰۵-۹۴.

References

- Braga, G. 2016. How COBIT 5 Improves the Work Process Capability of Auditors, Assurance Professionals and Assessors. *ISACA Journal*, 1: 1-4.
- Coderre, D. G. 1993. Automating the audit function. *Internal Auditor*, 50(5): 18-21.
- Debreceny, R., Lee, S. L., Neo, W., & Toh, J. S. 2005. Employing generalized audit software in the financial services sector: Challenges and opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 20(6): 605-618.
- Fadzil, F. H., Haron, H., & Jantan, M. 2005. Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, 20(8): 844-866.
- Hadden, L. B., DeZoort, F. T., & Hermanson, D. R. 2003. IT risk oversight: The roles of audit committees, internal auditors, and external auditors. *Internal Auditing-Boston-Warren Gorham and Lamont Incorporated*, 18(6): 28-30.
- Harrison, M. J., & Datta, P. 2007. An empirical assessment of user perceptions of feature versus application level usage. *Communications of the Association for Information Systems*, 20(1): 21.
- Hunton, J. E., Wright, A. M., & Wright, S. 2004. Are financial auditors overconfident in their ability to assess risks associated with enterprise resource planning systems? (Retracted). *Journal of Information Systems*, 18(2): 7-28.
- Jackson, R. A. 2004. Get the most out of audit tools: several practitioners share their approaches to maximizing the potential of automated tools. Plus, respondents to Internal Auditor's 10th annual product and usage survey reveal their top software picks. *Internal Auditor*, 61(4): 36-45.
- Jackson, R. A. 2005. Role play: internal auditors differ in their opinions on just what part they should play in the implementation of their organization's enterprise risk management. *Internal Auditor*, 62(2): 44-51.
- Jayalakshmy, R., Seetharaman, A., & Khong, T. W. 2005. The changing role of the auditors. *Managerial Auditing Journal*, 20(3): 249-271.

- Jones, M. C., & Young, R. 2006. ERP usage in practice: an empirical investigation. *Information Resources Management Journal (IRMJ)*, 19(1): 23-42.
- Lorenzo, M. J. P. 2001. La auditoria interna orientada a los procesos. *Partida Doble July/August*, pp. 78-85.
- Mirzaee, F. 2021. Evaluation of the challenging factors of information communication security from the perspective of auditors based on the COBIT 5 model. *New research approaches in management and accounting*, 54(3): 16-37. (In Persian)
- Moorthy, M. K., Mohamed, A. S. Z., Gopalan, M., & San, L. H. 2011. The impact of information technology on internal auditing. *African Journal of Business Management*, 5(9): 3523-3539.
- Negahdari, M. 2021. Information technology control and audit framework in Qubit. *Management and accounting studies*, 7(4):94-105. (In Persian)
- Pathak, J. 2005. Risk management, internal controls and organizational vulnerabilities. 20:569-577.
- Roufaiel, N. S., & Dorweiler, V. 1994. White-collar Computer Crimes. *Managerial Auditing Journal*. 9(3): 3-12.
- Soroush, A. 2013. Auditing and control of information technology: a brief comparison between COBIT 4.1 and COBIT5. *Auditor magazine*, (66): 1-1 (1). (In Persian).
- Staciokas, R., & Rupsys, R. 2005. Internal audit and its role in organizational government. *Organizacijø Vadyba: Sisteminiai Tyrimai*, (33): 169-180.
- The Institute of internal Auditors (IIA). 2005. Global Technology Audit Guide (GTAG). Information technology controls. <https://na.theiia.org/standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/GTAG1.aspx>
- The Institute of internal Auditors (IIA). 2011. Global Technology Audit Guide (GTAG4). Management of IT Auditing. <https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/GTAG%20of%20IT%20Auditing%20282nd%20ed.%29.pdf>.
- Tive, H. 2019. Information technology audit with COBIT framework. 6th national conference of applied researches in management, accounting and healthy economy in banking, stock exchange and insurance, Tehran, <https://civilica.com/doc/1122127>. (In Persian)
- Tucker, G. H. 2001. IT and the audit. *Journal of Accountancy*, 192(3): 41-44.
- Yang, D. C., & Guan, L. 2004. The evolution of IT auditing and internal control standards in financial statement audits. *Managerial Auditing Journal*, 19(4): 544-555.
- Yeboah, T. 2013. A Proposed Information Technology Audit Framework For Microfinance Kumasi, 2:1-7.
- Rezaee, Z., Elam, R., & Sharbatoghlie, A. 2001. Continuous auditing: the audit of the future. *Managerial Auditing Journal*. 16 (3): 150-158.
- Zeki Önal, M. 2018. Data Governance from the Actuary and Risk Management Perspectives. *ISACA Journal*, 4: 1-4.

COPYRIGHTS



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



چالش‌ها، انگیزه‌ها و فرصت‌های صنعت بورس ایران به جهت گزارشگری پایداری و پایداری رویه‌ها^۱

شیمیا احمدی^۲، علی رحمانی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۰۵

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: با توجه به اهمیت پایداری بورس‌ها، در این پژوهش ضمن شناسایی ذی‌نفعان با اهمیت صنعت، چالش‌ها، انگیزه‌ها و فرصت‌های در اختیار بورس‌ها به جهت پایداری رویه‌ها و همچنین گزارشگری پایداری مورد بررسی قرار گرفته است.

روش: در راستای دستیابی به اهداف پژوهش از ترکیب روش‌های تحلیل محتوا، گروه کانونی و مصاحبه فردی با ۲۱ نفر از خبرگان صنعت استفاده شده است.

یافته‌ها: فقدان چارچوب جامع گزارشگری و خدمات اطمینان بخشی، هزینه‌های گزارشگری و فرهنگ گزارشگری پایداری از جمله چالش‌های با اهمیت و همسویی با جامعه بین‌المللی، شهرت، بهبود عملکرد، پاسخگویی و دستیابی به مزیت رقابتی از انگیزه‌های با اهمیت مدیران در مسیر توجه به موضوعات پایداری است. فرهنگ‌سازی، مقررات‌گذاری و طراحی ابزارهای پایدار نیز از جمله فرصت‌های در اختیار بورس‌ها به جهت ترویج فرهنگ پایداری در میان ناشران است. همچنین یافته‌ها نشان داده است که دولت و مقررات‌گذاران، هیات مدیره و سرمایه‌گذاران جزو مهمترین گروه‌های ذی‌نفع این صنعت هستند.

نتیجه‌گیری: عدم انتشار گزارشات پایداری، حاکی از تاثیرگذاری بالاتر موانع گزارشگری نسبت به انگیزه‌های گزارشگری است، از این رو پیشنهاد می‌شود بسترهای مورد نیاز از طرف نهادهای قانون‌گذار به جهت انتشار گزارشات فراهم گردد.

دانش افزایی: با توجه به نقش راهبردی صنعت بورس در پیشبرد اهداف پایداری، یافته‌های این پژوهش می‌تواند در تصمیم‌گیری نهادهای مرتبط به جهت رفع چالش‌ها و تقویت انگیزه‌های گزارشگری پایداری موثر واقع شود.

واژه‌های کلیدی: صنعت بورس، گزارشگری پایداری، چالش‌های پایداری، ذی‌نفعان، انگیزه‌های پایداری.

طبقه بندی موضوعی: M41، M140.

10.22051/JAASCI.2023.42898.1756 : DOI

۲. دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا(س)، تهران، ایران. (sh.ahmadi@alzahra.ac.ir).

۳. استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا(س)، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (rahmani@alzahra.ac.ir).

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

اصول پایداری نگرشی است که به ایجاد ارزش بلندمدت برای سهامداران با در نظر گرفتن فرصت‌های بالقوه آینده و مدیریت ریسک در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی تاکید دارد. توجه به مقوله پایداری در واقع نوعی سرمایه‌گذاری برای آینده به امید کسب مزیت رقابتی پایدار و بلندمدت است (خوزین و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۲). در راستای توجه به مقوله پایداری، در سراسر جهان بورس‌ها اقداماتی را به جهت پایداری رویه‌های خود شرکت^۱ و نیز پایداری شرکت‌های پذیرفته شده انجام می‌دهند. تشویق و یا الزام شرکت‌های پذیرفته شده به انتشار اطلاعات مربوط به عملکرد پایداری، انتشار رهنمودهای گزارشگری پایداری به جهت بهره‌برداری ناشران، برگزاری رویدادهای آموزشی در حوزه پایداری، تعهد رسمی نسبت به پایداری با عضویت در مجامع بین‌المللی نظیر ابتکار بورس‌های پایدار^۲، پذیرش و معامله محصولات مرتبط با پایداری نظیر اوراق قرضه سبز، انتشار شاخص‌های پایداری، رتبه‌بندی شرکت‌ها از منظر وضعیت پایداری و ایجاد پلتفرم‌های معامله کربن تنها تعدادی از اقداماتی است که بورس‌ها در سراسر جهان در راستای توجه به مباحث پایداری انجام می‌دهند. بورس‌ها با فرصت‌ها و ابزارهایی که در اختیار دارند می‌توانند مقدمات هدایت منابع به سمت شرکت‌های پایدار را فراهم کنند و موجب تخصیص منابع به سمت سرمایه‌گذاری‌های پایدار گردند.

بررسی عملکرد بورس‌ها طی سال‌های اخیر و نوسانات حاکم بر این بازارها اهمیت توجه به مقوله پایداری را بیش از پیش آشکار می‌کند. مسائلی نظیر تغییرات اقلیمی طی سال‌های اخیر، افزایش توجه اعضای جامعه نسبت به سرمایه‌گذاری در بورس‌ها^۳، تغییرات قوانین و مقررات حاکم بر فعالیت شرکت‌های بورس، محدود بودن دامنه فعالیت آن‌ها و اتکای درآمدی به کارمزد معاملات، محدودیت‌های اعمال شده از طرف سازمان بورس و اوراق بهادار بر فعالیت‌های آن‌ها (نظیر محدودیت‌های سرمایه‌گذاری، محدودیت‌های مربوط به میزان سرمایه شرکت، نرخ کارمزد معاملات و غیره)، نوسانات نرخ بهره به دلیل سیاست‌های پولی دولت و بانک مرکزی، نوسانات نرخ ارز و

۱. منظور شرکت‌های بورس به عنوان یک سازمان است.

2. Sustainable Stock Exchange Initiative (SSE)

۳. براساس گزارش فعالیت هیات مدیره سال ۱۳۹۹ شرکت بورس اوراق بهادار تهران، تعداد کدهای معاملاتی ایجاد شده در سال ۱۳۹۹ با افزایش ۱۰۲۱۴ درصدی از ۸۲۲۰۰۸ کد در سال ۱۳۹۸ به ۱۰۸۱۳۰۴۲۶ کد معاملاتی در سال ۱۳۹۹ رسیده است که نشان دهنده افزایش جذب سرمایه‌گذاران در بورس است.

تحریم‌های بین‌المللی تنها شماری از عواملی است که پایداری فعالیت بورس‌ها (در حوزه بعد اقتصادی) را در داخل ایران با چالش مواجه می‌کند. به دلیل گستره افراد تحت‌تأثیر، فقدان پایداری عملکرد بورس‌ها می‌تواند مسائل اقتصادی را حتی به بحران‌های اجتماعی تبدیل کند، زیرا ثبات عملکرد بورس‌ها بر ثبات معیشت گروه گسترده‌ای از سرمایه‌گذاران خرد نیز تأثیرگذار است. بنابراین، عملکرد بورس‌ها علاوه بر ابعاد اقتصادی، دارای ابعاد اجتماعی نیز می‌باشد.

براساس آخرین داده‌های منتشر شده توسط ابتکار بورس‌های پایدار در سال ۲۰۲۱، تعداد ۶۱ بورس در سراسر جهان گزارش عملکرد پایداری خود را منتشر کرده‌اند که نسبت به سال ۲۰۱۸، با رشد ۳۰ درصدی همراه بوده است (۴۷ بورس در سال ۲۰۱۸). گزارشگری پایداری به این موضوع می‌پردازد که چگونه یک شرکت می‌تواند با در نظر داشتن مسئولیت‌های خود در خصوص تأثیرات مثبت و منفی اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی، عملکرد پایداری خود را در قالب یک گزارش رسمی منتشر کند (موریوکا و کاروالهو، ۲۰۱۶؛ ۵). مطالعه انجام شده توسط احمدی و همکاران (۱۴۰۲) در خصوص گزارشات پایداری منتشر شده توسط شرکت‌های عضو صنعت بورس، حاکی از آن است که محتوای این نوع از گزارشات طی چهار مقوله اصلی اقتصادی، اجتماعی، راهبردی شرکتی و محیط زیست قابل طبقه‌بندی است. یافته‌های این مطالعه نشان داده است که بخش زیادی از محتوای گزارشات پایداری بورس‌ها به مسائل اقتصادی نظیر محصولات و خدمات متنوع، نوآوری و فناوری، تعالی عملیاتی، مدیریت زنجیره تامین، شفافیت، اعتماد و اطمینان اختصاص یافته است. مسائل راهبردی شرکتی شامل مدیریت ریسک، اخلاق، هیات مدیره، جرائم مالی، حسابرسی و اطمینان بخشی، فرهنگ و ارزش، مدیریت تضاد منافع و مدیریت ذینفعان است. مسائل اجتماعی شامل تنوع و برابری، تحصیل و آموزش، سرمایه انسانی، ارتقای سطح زندگی، بشردوستی، حمایت از شرکت‌های کوچک و متوسط و استارت‌آپ‌ها است. همچنین، براساس یافته‌های این مطالعه با توجه به آلاینده‌های اندک بورس‌ها، بخش کمتری از محتوای گزارشات در خصوص رویه‌ها و عملکرد زیست‌محیطی است و مسائل زیست‌محیطی طی ۶ مقوله مدیریت انرژی و منابع، ردپای کربن و انتشار گازهای گلخانه‌ای، پیروی از قوانین زیست‌محیطی، آگاهی بخشی و مشارکت در حوزه محیط زیست، الزامات زیست‌محیطی پذیرش و ابزارهای زیست‌محیطی قابل طبقه‌بندی است.

گروه‌های مختلف ذینفع مخاطب اصلی این گزارشات هستند و افشای اطلاعات پایداری مستقیماً به تأمین منابع حیاتی شرکت از طرف ذی‌نفعان مختلف کمک می‌کند (دیگان، ۲۰۰۲). نهادهای مختلفی در سراسر جهان چارچوب انتشار گزارش‌های پایداری را ارائه کرده‌اند. چارچوب‌های ارائه شده شامل عناصر محتوایی، اصول راهنما، ویژگی‌های کیفی داده‌های قابل گزارش، مخاطبان هدف و همچنین، الزامات تهیه و ارائه این گزارش‌ها است (نظیر هیات استانداردهای حسابداری پایداری، ۲۰۱۷؛ ابتکار گزارشگری جهانی، ۲۰۱۶؛ چارچوب گزارشگری یکپارچه، ۲۰۲۱ و پروژه افشای کربن، ۲۰۲۲). چارچوب‌های گزارشگری موجود در خصوص دوره گزارشگری اطلاعات پایداری رهنمود مشخصی منتشر نکرده‌اند و عمدتاً شرکت‌ها به صورت سالانه اقدام به تهیه این نوع از گزارشات می‌نمایند. این نوع از گزارشات در برخی از کشورها الزامی است و در برخی دیگر از کشورها گزارشگری پایداری به صورت داوطلبانه صورت می‌پذیرد. به‌عنوان مثال، در انگلستان کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس لندن ملزم به انتشار گزارشات پایداری هستند، در چین تنها شرکت‌های چندملیتی و شرکت‌های فعال در صنعت مالی می‌بایست رویه‌های پایداری خود را منتشر نمایند و در فنلاند و سوئد نیز تنها شرکت‌های دولتی ملزم به انتشار این نوع از گزارشات می‌باشند (حامد و همکاران، ۲۰۲۲). در داخل ایران نیز محققان به ارائه اصول انتشار گزارشات پایداری و چارچوب‌های نظری متناسب با شرایط فرهنگی کشور ایران (به‌عنوان مثال، ستایش و مهتری، ۱۳۹۷؛ عبادی و همکاران، ۱۴۰۱) و چارچوب‌های عملی خاص صنعت بورس اقدام کرده‌اند (به‌عنوان مثال، احمدی و همکاران، ۱۴۰۱). با این وجود بررسی‌های محققان از گزارشات منتشر شده توسط بورس‌ها نشان داده است که ادبیات پایداری در میان شرکت‌های بورس داخلی، کمتر شناخته شده و مورد توجه قرار نگرفته است. علی‌رغم اشاره به انتشار داوطلبانه گزارشات پایداری در دستورالعمل حاکمیت شرکتی سازمان بورس و اوراق بهادار (هر دو دستورالعمل جدید و قدیم حاکمیت شرکتی)، بررسی گزارشات منتشر شده توسط بورس‌های داخلی نشان می‌دهد که تاکنون هیچ یک از این شرکت‌ها در راستای انتشار اطلاعات مربوط به عملکرد پایداری خود و تشویق شرکت‌های پذیرفته شده به در نظر گرفتن مسائل پایداری اقدامی انجام نداده‌اند. از این رو، با توجه به عدم انتشار این نوع از گزارشات توسط شرکت‌های بورس، بررسی دیدگاه‌ها و چالش‌های پیش‌روی مدیران صنعت به

جهت پایداری رویه‌ها و انتشار گزارشات عملکرد پایداری و همچنین، شناسایی انگیزه‌های بالقوه، می‌تواند به جهت رفع موانع موجود و ارائه توصیه‌های سیاستی و خط‌مشی‌های متناسب موثر واقع شود. همچنین، با توجه به اینکه هدف اصلی ارائه گزارشات پایداری، رفع نیازهای اطلاعاتی کلیه ذی‌نفعان است، شناسایی ذی‌نفعان و تعیین مخاطبان هدف این گزارشات می‌تواند در انتخاب محتوای گزارشات و شاخص‌های مورد افشا موثر واقع شود. بر این اساس، با توجه به خلأ شناسایی شده، در این پژوهش ضمن شناسایی ذی‌نفعان با اهمیت صنعت بورس، انگیزه‌ها، چالش‌ها و فرصت‌های این صنعت به جهت پایداری رویه‌ها و همچنین انتشار گزارشات پایداری بررسی شده است.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

به منظور توضیح انگیزه‌های شرکت‌ها نسبت به انتشار گزارشات تئوری‌های مختلفی توسعه یافته است. تئوری مشروعیت، تئوری ذی‌نفعان، تئوری نهادی و تئوری علامت‌دهی از جمله مهمترین تئوری‌های بررسی شده توسط محققان مختلف هستند. براساس تئوری مشروعیت، بین سازمان و جامعه‌ای که در آن فعالیت می‌کند یک قرارداد وجود دارد، از این رو سازمان‌ها باید براساس رفتارهای قابل قبول اجتماعی فعالیت کنند (ادونووان، ۲۰۰۲؛ ۳۴۷). براساس این تئوری، بقای شرکت به توانایی آن در برآوردن انتظارات اجتماعی بستگی دارد و گزارش عملکرد پایداری می‌تواند به‌عنوان ابزاری در این زمینه مورد استفاده قرار گیرد (چوو همکاران، ۲۰۱۵؛ ۸۰). تحقیقات مختلف نشان داده است که درک مدیران در مورد سودمندی گزارشات پایداری به‌عنوان یک ابزار کلیدی ارتباطی، زمانی افزایش می‌یابد که مشروعیت شرکت مورد تهدید واقع شود (تیلینک و تیلت، ۲۰۱۰؛ ۶۰). از سوی دیگر، براساس تئوری ذی‌نفعان، شرکت‌ها باید در عملیات خود نه تنها منافع سهامداران، بلکه باید منافع گروه وسیعتری از ذی‌نفعان را نیز در نظر بگیرند (فریمن، ۲۰۱۰). تئوری ذی‌نفعان و تئوری مشروعیت از هم جدا نیستند و در مواردی دیدگاه‌های آن‌ها با هم هم‌پوشانی دارد. براساس تئوری نهادی، فعالیت‌های شرکت از جمله تصمیم‌گیری برای شروع فرآیندهای گزارشگری پایداری، تحت تأثیر فشارهای سازمانی است (هیگینز و همکاران، ۲۰۱۸؛ ۳۱۵). در نتیجه، تئوری نهادی به توضیح همسویی میان پذیرش، کیفیت و میزان گزارشگری پایداری در میان سازمان‌ها و

آگاهی از یک‌ریختی^۱ نهادی کمک می‌کند (هان و کوهن، ۲۰۱۳؛ ۱۴). محققان مختلفی به این نتیجه رسیده‌اند که شرکت‌ها عمدتاً گزارشات پایداری را در پاسخ به مسائل هم‌ریختی منتشر می‌کنند (هیگیتز و همکاران، ۲۰۱۵؛ ۴۴۸). تئوری علامت‌دهی، نیز به توضیح رفتارها در صورت وجود عدم تقارن اطلاعاتی کمک می‌کند. از یک سو، منتشر کننده گزارش تصمیم می‌گیرد که چگونه اطلاعات را منتشر کند و از سوی دیگر، گیرنده اطلاعات در خصوص نحوه تفسیر اطلاعات تصمیم‌گیری می‌کند (کونلی و همکاران، ۲۰۱۱؛ ۴۳). از آنجایی که کسب اطلاعات قابل اتکا در خصوص جنبه‌های غیرمالی شرکت‌ها برای افراد خارج از سازمان دشوار است، شرکت‌ها با هدف کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی و ایجاد اطمینان نسبت به مشروعیت شرکت، به‌طور فعالانه درگیر گزارشات اطلاعات مربوط به عملکرد پایداری می‌شوند (هان و کوهن، ۲۰۱۳؛ ۶). براساس این تئوری شرکت‌ها به منظور پیشگیری از مشکلات ناشی از انتخاب نادرست، اقدام به انتشار اطلاعات غیرمالی می‌کنند (کلارکسون و همکاران، ۲۰۱۱؛ ۴۵). علی‌رغم آنکه انگیزه‌ها و دلایل متقنی به جهت انتشار گزارشات پایداری در ادبیات پژوهش ارائه شده است، اما بررسی مستندات منتشر شده توسط شرکت‌های بورس داخلی نشان داده است که انگیزه‌های مطرح شده به جهت انتشار گزارشات عملکرد پایداری به اندازه کافی محرک نبوده‌اند. بنابراین، شناسایی چالش‌ها و دلایل عدم انتشار این نوع از گزارشات می‌تواند به جهت تدوین خط‌مشی و سیاست‌گذاری‌های مناسب موثر واقع شود.

چالش‌های گزارشگری پایداری در کشورهای در حال توسعه شامل محدودیت‌های منابع و ظرفیت، فقدان جهت‌گیری‌های استراتژیک از سوی مدیریت ارشد، مشکلات مربوط به جمع‌آوری داده و نگارش گزارش، فقدان پشتیبانی خارجی، عدم توانایی جذب متخصصان این حوزه و محدودیت‌های مربوط به ارائه دهندگان خدمات اطمینان بخشی است (تورینگانا، ۲۰۲۰؛ کو و همکاران، ۲۰۱۶). به دلیل استقبال کمتر از گزارشگری پایداری در کشورهای در حال توسعه، تحقیقات مختلفی در این کشورها به جهت شناسایی عوامل موثر بر گزارشگری پایداری انجام شده است (به‌عنوان مثال، شمس‌الدینی و همکاران، ۱۴۰۰). مطالعات انجام شده در خصوص عوامل موثر بر گزارشگری پایداری هم با رویکرد کمی و هم رویکرد کیفی انجام شده‌اند. مطالعات کمی عمدتاً

1. Isomorphism

از روش تحلیل محتوا به جهت تعیین حجم و میزان گزارشگری پایداری استفاده کرده‌اند و عوامل کمی تعیین کننده گزارشگری پایداری را به‌عنوان شاخصی برای توضیح دلایل گزارشگری پایداری بکار گرفته‌اند. در مقابل مطالعات کیفی از روش مصاحبه و پرسشنامه استفاده کرده‌اند و مستقیماً انگیزه‌های مدیریت برای گزارشگری پایداری را مورد سوال قرار داده‌اند. یافته‌های حاصل از مطالعات صورت گرفته در حوزه عوامل موثر بر گزارشگری پایداری طی چند دسته قابل طبقه‌بندی است: ۱) عوامل مربوط به ویژگی‌های ساختاری شرکت نظیر اندازه، ریسک مالی، سودآوری، ساختار راهبری شرکتی (شامل تنوع جنسیتی، کمیته‌های تخصصی پایداری، ساختار مالکیت، اندازه هیات‌مدیره، تعداد جلسات هیات‌مدیره، ساختار و کیفیت کنترل‌های داخلی و غیره)، ریسک نقدینگی، اندازه بازار شرکت، سن شرکت، تنوع مشتریان، عملکرد بین‌المللی و غیره؛ ۲) عوامل نهادی نظیر نوع صنعت (از منظر میزان آلایندگی)، سطح رقابت در بازار، فشارهای نهادی حاکم بر شرکت‌های چندملیتی، سیستم‌های فرهنگی (فردگرایی، مردسالاری، اجتناب از عدم اطمینان، فاصله قدرت و افق بلندمدت)، سطح فساد در جامعه و آزادی رسانه‌ها؛ ۳) الزامات قانونی و تقاضای ذی‌نفعان (ناشی از افزایش آگاهی)؛ ۴) عملکرد پایداری (دیدگاه مدیریت برداشت در شرایط عملکرد نامطلوب و یا دیدگاه علامت دهی در شرایط عملکرد مطلوب)؛ ۵) عوامل کلان اقتصادی و ۶) میزان توسعه یافتگی ابزارهای گزارشگری در دسترس (نظیر چارچوب‌های گزارشگری، رهنمودها و استانداردها، اطمینان بخشی و غیره). همچنین، مطالعات گذشته نشان داده است که انگیزه‌هایی نظیر ایجاد مزیت رقابتی و کسب شهرت، علامت دهی در خصوص عملکرد مطلوب، انگیزه‌ها و ارزش‌های شخصی مدیران (نظیر حفظ جایگاه شغلی و جبران خدمات)، دستیابی به توسعه پایدار و بهبود شفافیت، کاهش ریسک دعاوی حقوقی علیه شرکت، پذیرش در شاخص‌های بین‌المللی، افزایش رضایت ذینفعان، جذب سرمایه‌گذاران خارجی و ورود به بازارهای جدید و رعایت قوانین و مقررات و پیشگیری از جرایم مربوط به عدم رعایت آنها از انگیزه‌های اصلی شرکت‌ها به جهت انتشار گزارشات مربوط به عملکرد پایداری است.

دی ویلیرز (۱۹۹۹) معتقد است که بهترین روش برای شناسایی انگیزه‌های افراد، سوال کردن از آنها در خصوص انگیزه‌ها است، زیرا هر روش جایگزینی لزوماً شامل حدس و گمان خواهد بود.

ذکر این نکته نیز بسیار با اهمیت است که سوال پرسیدن از افراد ممکن است همیشه پاسخ‌های صادقانه‌ای به همراه نداشته باشد و این ریسک وجود دارد که انگیزه واقعی افراد مشخص نشود. اما علی‌رغم محدودیت‌های موجود سوال کردن از افراد درگیر فرآیند گزارشگری، مستقیم‌ترین رویکرد شناسایی انگیزه‌ها و چالش‌ها است، چرا که هیچ منبع مستقل دیگری برای بررسی این موضوع وجود ندارد (دی ویلیرز، ۱۹۹۹؛ ۳۵). با توجه به اینکه گزارشگری پایداری در ایران صورت نمی‌پذیرد، بررسی عوامل موثر بر گزارشگری از طریق تحلیل ویژگی‌های ساختاری شرکت‌ها، عوامل نهادی و سایر عواملی که در مطالعات گذشته بدان‌ها اشاره شده است قادر به ارائه پاسخ مناسب نمی‌باشد. از این جهت می‌بایست با استفاده از رویکرد کیفی و با تعقیب دیدگاه دی ویلیرز به بررسی انگیزه‌های گزارشگری و چالش‌ها و موانع موجود پرداخت. به همین جهت، در پژوهش حاضر از رویکرد کیفی استفاده شده است و در ادامه خلاصه‌ای از یافته‌های مربوطترین مطالعات صورت گرفته در این حوزه که از این رویکرد استفاده کرده اند ارائه شده است.

رحمانی و محمودخانی (۱۴۰۰) با هدف کسب دیدگاه‌های خبرگان صنعت بیمه در خصوص ضرورت گزارشگری پایداری و اطمینان‌بخشی به این گزارشات، با ۳۹ نفر از متخصصان صنعت بیمه مصاحبه کردند. یافته‌های این پژوهش در خصوص ضرورت گزارشگری پایداری نشان می‌دهد که شرکت‌های بیمه‌ای با اهدافی نظیر کسب شهرت و اعتبار، تأمین نیازهای اطلاعاتی تصمیم‌گیرندگان، بهبود تعاملات بین‌المللی، سلامت سازمانی، تأمین منافع ذینفعان، توسعه بازار و بهبود عملکرد شرکت اقدام به انتشار گزارشات عملکرد پایداری خواهند کرد و با انگیزه بهبود کیفیت گزارشگری، بهبود ارتباطات بین‌المللی، افزایش سلامت سازمانی و بهبود تصمیم‌گیری اقدام به اطمینان‌بخشی به این گزارشات خواهند کرد.

عبداله‌زاده و امین (۱۳۹۹) به کمک نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، به بررسی محرک‌های اصلی تمایل به گزارشگری پایداری پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که نگرش، هنجار ذهنی، کنترل رفتاری ادراک شده و تعهد اخلاقی تأثیر مثبتی بر تمایل به اجرای حسابداری و گزارشگری پایداری دارد. همچنین، در این پژوهش تأثیر معنادار ادراک ریسک مدیران و حسابداران شرکت‌ها بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری مشاهده نشده است.

عبدی و همکاران (۱۳۹۹) به رتبه‌بندی محرک‌ها و شاخص‌های گزارشگری پایداری در ایران پرداختند. محرک‌ها و شاخص‌های شناسایی شده در این پژوهش با مطالعه ادبیات پژوهش و با استفاده از یافته‌های پژوهش قبلی محققین با عنوان طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها به دست آمده و در نهایت این محرک‌ها و شاخص‌ها به کمک روش تحلیل شبکه رتبه‌بندی شده‌اند. اهمیت شاخص‌ها با استفاده از ابزار پرسشنامه و نظرخواهی از ۲۳ نفر از خبرگان به دست آمده است. یافته‌های این پژوهش نشان داد که اولاً محرک‌های گزارشگری در ۵ گروه اصلی و ۲۴ شاخص قابل طبقه‌بندی است. همچنین، نتایج رتبه‌بندی این محرک‌ها حاکی از آن است که محرک‌های الزامات محیطی، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های ساختاری شرکت دارای بالاترین سطح اهمیت هستند. علاوه بر آن، رتبه‌بندی شاخص‌ها نشان داد که شاخص‌های الزامات قانونی، استقلال اعضای هیات مدیره و سودآوری نیز دارای بالاترین رتبه در میان سایر شاخص‌ها هستند.

عبدی و همکاران (۱۳۹۸) الگویی منسجم برای گزارشگری پایداری شرکت‌ها را به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان ارائه کردند. به منظور دستیابی به الگوی گزارشگری به کمک مصاحبه عمیق با ۲۳ نفر از خبرگان، شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای، راهبردها و پیامدهای گزارشگری پایداری شناسایی شده است. یافته‌های این مطالعه حاکی از آن است که الزامات محیطی، مشوق‌های محیطی، فشارهای محیطی، ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی کشور، ویژگی‌های سیاسی کشور، ویژگی‌های محیط بین‌المللی از جمله شرایط علی گزارشگری هستند. همچنین، محیط حسابداری و مالی کشور، مشوق‌های مالی، ویژگی‌های اقتصادی کشور و ویژگی‌های محیط شرکت نیز به‌عنوان شرایط زمینه‌ای شناسایی شده‌اند. براساس یافته‌های پژوهش افزایش اعتماد اجتماعی، رشد بازار سرمایه، افزایش کیفیت زندگی، حفظ محیط زیست برای نسل‌های آتی و افزایش کیفیت گزارشگری مالی تنها بخشی از منافع حاصل از گزارشگری پایداری است.

عالمشاه (۱۳۹۳) به بررسی عوامل موثر بر اتخاذ روش‌های حسابداری مدیریت زیست محیطی پرداخت. در این پژوهش به منظور شناسایی این عوامل با ۴۵ نفر از مدیران مالی و حسابداران ارشد شاغل در شرکت‌های تولیدی مصاحبه شده است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که عوامل موثر بر فرآیند تصمیم‌گیری در خصوص اتخاذ روش‌های حسابداری مدیریت زیست محیطی شامل

اولویت پائین حسابداری هزینه‌های زیست‌محیطی، مقاومت در برابر تغییر روش‌های سنتی، کارایی یا ملاحظات مخارج و منافع، محدودیت منابع و نیروی متخصص، دشواری جمع‌آوری و تخصیص هزینه‌های زیست‌محیطی و فشار خارجی، است.

صنوبر و حیدریان (۱۳۹۰) در پاسخ به عوامل موثر در تعیین میزان توجه به مسئولیت اجتماعی در شرکت‌های ایرانی، به شناسایی و اولویت‌بندی این عوامل به کمک تئوری ذی‌نفعان، نظریه سازمان صنعتی و نظریه مبتنی بر منابع پرداختند. اطلاعات این پژوهش به کمک پرسشنامه و با استفاده از نظرات جمعی از خبرگان حاصل شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که نظریه مبتنی بر منابع شرکت، تئوری ذی‌نفعان و نظریه سازمان صنعتی هر سه به ترتیب دارای توضیح‌دهندگی معناداری در موضوع عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی هستند. از میان عوامل موثر بر رویکرد مبتنی بر منابع، وجود فرآیند سازمانی برای ارائه گزارش سالانه در مورد مشارکت‌های اجتماعی دارای بیشترین ارتباط با مسئولیت اجتماعی بوده است. از میان عوامل مربوط به تئوری ذی‌نفعان و رویکرد سازمان صنعتی نیز به ترتیب توجه به حقوق سایر ذی‌نفعان در کنار سهامداران و وضعیت معیشتی مناسب محل فعالیت دارای بیشترین ارتباط با مسئولیت اجتماعی هستند.

علی و همکاران (۲۰۲۲) با بررسی و تجزیه و تحلیل تحقیقات تجربی انجام شده در حوزه محرک‌ها و انگیزه‌های گزارشگری پایداری در کشورهای در حال توسعه، عوامل موثر بر انتشار گزارشات پایداری را به دو دسته عوامل داخلی و عوامل خارجی تقسیم کرده‌اند. عوامل داخلی موثر بر گزارشگری پایداری شامل ویژگی‌های شرکت نظیر اندازه، صنعت، عملکرد مالی، عناصر راهبری شرکتی نظیر اندازه هیات مدیره و استقلال هیات مدیره و انواع ساختارهای مالکیت است. علاوه بر این خط مشی و دغدغه‌های شرکت‌ها نیز بر گزارشگری پایداری تأثیرگذار است. براساس یافته‌های این پژوهش عوامل خارجی موثر بر گزارشگری پایداری شامل فشارهای قانونی، فشارهای دولت، دغدغه‌های رسانه‌ها، عوامل اجتماعی/فرهنگی، عوامل مربوط به صنعت نظیر سطح رقابت در صنعت و دغدغه‌های مشتریان است. علاوه بر این زنجیره‌های ارزش جهانی، خریداران بین‌المللی، سازمان‌های مردمی نهاد (NGO) بین‌المللی و نهادهای نظارتی بین‌المللی بر شرکت‌های فعال در کشورهای در حال توسعه فشار می‌آورند تا عملکرد اجتماعی و زیست محیطی خود را افشا کنند.

یافته‌های این پژوهش همچنین، نشان داده است که شرکت‌ها با انگیزه‌هایی نظیر بهبود شهرت شرکت، بهبود عملکرد مالی، دسترسی به فرصت‌های سرمایه‌گذاری و مدیریت ذینفعان کلیدی اقدام به انتشار گزارشات عملکرد پایداری خود می‌کنند.

اسماعیل و زکریا (۲۰۲۰) به بررسی دیدگاه‌های تهیه‌کنندگان گزارشات پایداری در هفت کشور عمان، کویت، امارات، لبنان، قطر، فلسطین و بحرین پرداختند. در این مطالعه در هر کشور با یک نفر از مدیران تهیه‌کننده گزارشات پایداری مصاحبه شده است. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که دیدگاه تهیه‌کنندگان گزارشات پایداری نسبت به ضرورت تهیه این گزارشات در کشورهای مختلف متفاوت است و تفاوت در دیدگاه‌ها تا حدی به تفاوت در عملیات شرکت‌ها مرتبط است. تفاوت در دیدگاه‌های نهادی بر رویه‌های گزارشگری پایداری و در نتیجه اشکال گزارشگری تأثیرگذار است. یافته‌های این مطالعه حاکی از آن است که شفافیت، بهبود عملکرد پایداری، حق آگاهی ذینفعان، گسترش فرهنگ پایداری و پاسخگویی از جمله انگیزه‌های اصلی موثر بر گزارشگری پایداری محسوب می‌شوند.

میکو و همکاران (۲۰۲۰) با بهره‌گیری از چارچوب ارائه شده توسط بارت و هلفریچ (۲۰۱۸) به بررسی چالش‌های پیش‌روی شرکت‌ها به جهت گزارشگری پایداری پرداختند. محققان همچنین، اصولی که شرکت‌ها می‌توانند به جهت فائق آمدن بر این چالش‌ها اتخاذ کنند را نیز ارائه کرده‌اند. محققان دریافته‌اند که ظهور چالش‌های متعدد در طی زمان منجر به تکامل گزارشگری پایداری شده است. انتشار، مشارکت کارکنان، تعهد مدیریتی و نهادینه کردن رویه‌های گزارشگری مکانیزم‌های موثری برای رویارویی با چالش‌های گزارشگری پایداری است. یافته‌های این مطالعه نشان داده است که قانون‌گذاری در حوزه گزارشگری پایداری بر میزان و کیفیت اطلاعات افشا شده و همچنین استانداردهای فرآیندهای گزارشگری تأثیرگذار است.

تورینگانا (۲۰۲۰) با بررسی مطالعات صورت گرفته در خصوص عوامل موثر بر گزارشگری پایداری به بررسی دیدگاه‌های مدیران در خصوص عوامل موثر بر گزارشگری پایداری پرداختند. یافته‌های این مطالعه حاکی از آن است که آموزش، انتشار رهنمود، فشارهای ذینفعان، افزایش آگاهی، فشارهای عمومی و فشارهای بازار از جمله عوامل موثر بر انتشار گزارشات پایداری هستند.

در این مطالعه به چالش‌های گزارشگری پایداری در کشورهای در حال توسعه نیز پرداخته شده است. براساس یافته‌های این مطالعه، چالش‌های اصلی گزارشگری پایداری در این کشورها شامل محدودیت‌های منابع و ظرفیت همانند فقدان جهت‌گیری‌های استراتژیک از سوی مدیریت ارشد، مشکلات مربوط به جمع‌آوری داده و نگارش گزارش، فقدان پشتیبانی خارجی و ارائه‌دهندگان خدمات اطمینان بخشی است.

حسین و همکاران (۲۰۱۵) با ۲۵ نفر از مدیران ۱۰۰ شرکت برتر پذیرفته شده در بورس داکا مصاحبه کردند. یافته‌های حاصل از مصاحبه با داده‌های منتشر شده در گزارشات پایداری یا سایر گزارشات حاوی داده‌های پایداری این شرکت‌ها مقایسه شده است. براساس دیدگاه‌های مصاحبه‌شوندگان در این مطالعه، فقدان چارچوب نظارتی جامع در کنار عوامل اجتماعی/ فرهنگی و عوامل مذهبی از جمله عوامل موثر بر سطح پائین افشا در این شرکت‌ها است. یافته‌های این مطالعه حاکی از آن است که اعتقادات مذهبی یکی از موانع افشای گزارشات پایداری است، زیرا براساس آموزه‌های دین اسلام افراد در برابر خداوند پاسخگو هستند و نیازی نیست تا اقدامات خوب خود را از طریق گزارشات سالانه به صورت عمومی افشا کنند. یافته‌های این مطالعه همچنین، نشان می‌دهد که گزارشگری پایداری صرفاً مبتنی بر خواسته‌های ذی‌نفعان نیست، بلکه مسائل اجتماعی و زیست محیطی خاص کشور نقش بسیار با اهمیتی در شیوه‌های گزارشگری پایداری ایفا می‌کند. محققان این مطالعه معتقدند که یک راه حل جایگزین برای هدایت شرکت‌ها در جهت انتشار اطلاعات پایداری این است که دولت‌ها دستورالعمل‌هایی در خصوص نحوه تهیه گزارش‌های پایداری منتشر کنند.

بلال و کوپر (۲۰۱۱) با تمرکز بر عدم انتشار گزارشات پایداری در کشورهای در حال توسعه، به بررسی انگیزه‌های زیربنایی عدم تمایل به انتشار گزارشات پایداری پرداخته‌اند. یافته‌ها نشان می‌دهد که دلایل اصلی عدم افشای اطلاعات عملکرد پایداری شامل کمبود منابع، ضرورت سودآوری، فقدان الزامات قانونی، کمبود دانش/آگاهی، عملکرد ضعیف و ترس از تبلیغات منفی علیه شرکت است.

مطالعه انجام شده توسط دی ویلیرز (۲۰۰۳) یکی از جامع‌ترین مطالعات در حوزه چالش‌های گزارشگری پایداری است. یافته‌های این مطالعه حاکی از آن است که مهمترین چالش‌های گزارشگری پایداری شامل عدم الزام قانونی به منظور انتشار گزارشات زیست محیطی و در دسترس

نبودن داده‌ها است. عدم نیاز یا انگیزه برای افشا، نبود تقاضا برای این دسته از اطلاعات و عدم آگاهی از محتوا و نحوه گزارشگری به ترتیب در رتبه‌های سوم تا پنجم چالش‌های با اهمیت یا خیلی مهم گزارشگری پایداری قرار دارند. سایر چالش‌هایی که براساس دیدگاه‌های بیش از ۵۰ درصد از پاسخ‌دهندگان مهم یا خیلی مهم تلقی می‌شوند عبارتند از فزونی هزینه‌ها بر منافع و سایر اولویت‌های افشا. یکی از محدودیت‌های این مطالعه آن است که نتایج براساس پرسشنامه‌ای که حاوی فهرستی از چالش‌های احتمالی است، به دست آمده است. در چنین شرایطی امکان افزودن چالش‌های جدید به پرسشنامه میسر نبوده است و چالش‌ها براساس فهرست از پیش تعیین شده محقق ارائه شده‌اند.

با توجه به یافته‌های حاصل از مطالعات موجود، شرکت‌ها با اهدافی نظیر کسب شهرت و مشروعیت، تأمین نیازهای اطلاعاتی ذینفعان، بهبود تعاملات بین‌المللی، سلامت سازمانی، توسعه بازار و بهبود عملکرد شرکت، افزایش اعتماد اجتماعی، رشد بازار سرمایه، افزایش کیفیت زندگی، حفظ محیط‌زیست برای نسل‌های آتی و افزایش کیفیت گزارشگری مالی، شفافیت، بهبود عملکرد پایداری، گسترش فرهنگ پایداری و پاسخگویی و همسویی با محیط نهادی اقدام به انتشار گزارشات مربوط به عملکرد پایداری خود می‌نمایند. همچنین، جمع‌بندی مطالعات صورت گرفته در خصوص چالش‌های گزارشگری پایداری حاکی از آن است که فقدان الزامات قانونی و عدم وجود قوانین گزارشگری، محدودیت‌های منابع، ضرورت سودآوری و سایر اولویت‌های افشا، فقدان جهت‌گیری‌های استراتژیک از سوی مدیریت ارشد، مقاومت در برابر تغییر روش‌های سنتی، کمبود دانش و آگاهی و مشکلات مربوط به جمع‌آوری داده و نگارش گزارش، فقدان پشتیبانی خارجی و ارائه‌دهندگان خدمات اطمینان بخشی، فقدان چارچوب نظارتی جامع، اعتقادات مذهبی، عملکرد ضعیف و ترس از تبلیغات منفی علیه شرکت و نبود تقاضا برای این نوع از گزارشات از جمله مهمترین چالش‌ها و موانع گزارشگری پایداری می‌باشد که می‌توان با قانون‌گذاری، مشارکت کارکنان، تعهد مدیران نسبت به مسائل پایداری و نهادینه کردن فرهنگ گزارشگری در راستای مرتفع نمودن موانع موجود کوشید.

روش پژوهش و روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر طی دو مرحله مجزا صورت پذیرفته و به دنبال پاسخگویی به دو پرسش اصلی است: (۱) ذینفعان اصلی صنعت بورس ایران چه گروه‌هایی هستند و سطح اهمیت هر یک از

گروه‌های ذینفع از منظر شرکت‌های بورس (به‌عنوان یک سازمان) و از منظر بازار بورس ایران (بازارهای تحت اداره شرکت‌های بورس) چیست؟ و (۲) انگیزه‌ها، چالش‌ها و فرصت‌های پایداری شرکت‌های صنعت بورس ایران کدام است؟

مرحله اول پژوهش حاضر شامل بکارگیری روش تحلیل محتوا جهت شناسایی ذی‌نفعان با اهمیت صنعت بورس می‌باشد. در این مرحله از پژوهش، محتوای گزارشات پایداری ۲۶ بورس خارجی مورد بررسی قرار گرفته است. این گام از پژوهش آنچه هست را نمایان کرده و بستر تدوین چارچوب نهایی را فراهم می‌کند. طی گام دوم پژوهش با استفاده از ترکیب روش‌های گروه کانونی^۱ و مصاحبه فردی و با تمرکز بر ذی‌نفعان استخراجی گام قبل، چارچوب ذی‌نفعان با اهمیت این صنعت، با توجه به شرایط فرهنگی کشور ایران تکمیل شده و سطح اهمیت هر یک از ذی‌نفعان از منظر تأثیر گذاری یا تأثیر پذیری بر/از شرکت و همچنین، تأثیر گذاری و یا تأثیر پذیری بر/از بازار، با استفاده از ابزار پرسشنامه بررسی شده است. همچنین، در این گام از پژوهش انگیزه‌ها، چالش‌ها و فرصت‌های صنعت بورس به جهت پایداری رویه‌ها و همچنین گزارشگری پایداری مورد بحث قرار گرفته است. در این پژوهش به جهت آشنایی بیشتر مصاحبه شونده‌گان با اصول و مفاهیم پایداری صنعت بورس، ابتدا یک فایل ۲۰ دقیقه‌ای از توضیحات پایداری صنعت به همراه یک فایل متنی، در اختیار مصاحبه شونده‌گان قرار گرفته است. جلسات مصاحبه، هم در قالب جلسات گروه کانونی و هم به صورت مصاحبه فردی انجام شده است. در این مطالعه ابتدا هدف محققان استفاده از روش گروه کانونی به جهت پاسخ به سوالات پژوهش بوده است، با این حال به دلیل شیوع بیماری کرونا در کشور و عدم تمایل برخی از مصاحبه شونده‌گان نسبت به شرکت در جلسات گروهی، به ناچار تعدادی از مصاحبه‌ها به صورت فردی و تعدادی دیگر به شیوه گروه کانونی انجام شده است. در این پژوهش پس از جمع آوری نظرات ۲۵ نفر از مصاحبه شونده‌گان، اشباع نظری حاصل شد. در این پژوهش به جهت تحلیل یافته‌های حاصل از مصاحبه‌ها نیز از روش تحلیل محتوا استفاده شده است. در این روش "محتوا" مورد بررسی قرار می‌گیرد و منظور از محتوا در روش تحلیل محتوا هر گونه مستنداتی است که حاکی از وجود ارتباطات میان انسان‌ها است. با توجه به تعاریف ارائه شده، منظور از محتوا در این پژوهش، گزارشات پایداری بورس‌های خارجی و همچنین محتوای مصاحبه‌های انجام شده با خبرگان صنعت است. روش شناسی پژوهش حاضر براساس رویکرد پیاز پژوهش ساندرز و همکاران (۲۰۱۶) در قالب جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۱. روش شناسی پژوهش براساس پیاز پژوهش ساندرز و همکاران (۲۰۱۶)

| لایه‌های پیاز پژوهش ساندرز | لایه اول | لایه دوم | لایه سوم | لایه چهارم | لایه پنجم | لایه ششم |
|----------------------------|-------------|--------------|----------------------|--------------|-----------|------------------------------------|
| رویکرد پژوهش حاضر | تفسیرگرایی | استقرایی | مطالعه اسنادی/پیمایش | آمیخته | مقطعی | مصاحبه، گزارشات پایداری و پرسشنامه |
| پژوهش ساندرز | فلسفه پژوهش | رویکرد پژوهش | استراتژی پژوهش | انتخاب پژوهش | افق زمانی | شیوه‌های گردآوری داده |

داده‌های پژوهش و جامعه آماری

با آگاهی از این موضوع که عمده شرکت‌های صنعت بورس^۱ در سراسر جهان، طی گزارشات پایداری خود اقدام به شناسایی ذی‌نفعان و خواست‌های متفاوت آنها کرده‌اند، در این پژوهش به منظور شناسایی ذی‌نفعان صنعت، ابتدا گزارشات پایداری شرکت‌های عضو این صنعت (براساس پایگاه داده تامسون رویترز، GRI، SSE و WFE) جمع‌آوری و بررسی شده است. بنابراین، جامعه آماری مرحله اول پژوهش شامل کلیه شرکت‌های بورس فعال در سراسر جهان و نمونه پژوهش شامل کلیه شرکت‌هایی است که اطلاعات مربوط به گزارشات پایداری آنها در دسترس است. در نهایت ۲۶ گزارش مرتبط با پایداری متعلق به ۲۶ بورس در سراسر جهان مورد بررسی دقیق قرار گرفت. اطلاعات مربوط به گزارشات مورد بررسی به شرح جدول ۲ است.

جدول ۲. فهرست شرکت‌های بورس موجود در نمونه پژوهش

| ردیف | نام بورس | عنوان گزارش | ردیف | نام بورس | عنوان گزارش |
|------|----------|-----------------------|------|----------|---------------------------------|
| ۱ | تایلند | Sustainability Report | ۱۴ | دبی | Sustainability Report |
| ۲ | نیجریه | Sustainability Report | ۱۵ | تایوان | CSR Report |
| ۳ | نزدک | Sustainability Report | ۱۶ | سوئیس | Corporate Responsibility Report |

۱. نمونه بررسی شامل شرکت‌های بورس به‌عنوان یک سازمان مستقل است (نظیر شرکت بورس اوراق بهادار تهران) و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌ها در دامنه بررسی‌های این مطالعه نیست.

| ردیف | نام بورس | عنوان گزارش | ردیف | نام بورس | عنوان گزارش |
|------|---------------|---------------------------------|------|----------------|------------------------------|
| ۴ | لندن | Sustainability Report | ۱۷ | سنگاپور | Annual Report |
| ۵ | ژوهانسبورگ | Integrated Annual Report | ۱۸ | فیلیپین | Sustainability Report |
| ۶ | ژاپن | Sustainability Report | ۱۹ | سرلانکا | Annual Report |
| ۷ | اینترکانینتال | Corporate Responsibility Report | ۲۰ | گروه CME | Corporate Citizenship Report |
| ۸ | هنگ کنگ | CSR Report | ۲۱ | بورس های اروپا | ESG Report |
| ۹ | مالزی | Sustainability Report | ۲۲ | کلمبیا | Annual Report |
| ۱۰ | استانبول | Annual Integrated Report | ۲۳ | لوگزامبورک | Sustainability Report |
| ۱۱ | مکزیک | Sustainability Report | ۲۴ | مسکو | Sustainability Report |
| ۱۲ | اسپانیا | Corporate Responsibility Report | ۲۵ | ابوظیبی | Sustainability Report |
| ۱۳ | استرالیا | Annual Report | ۲۶ | بحرین | Sustainability Report |

به منظور شناسایی ذی‌نفعان صنعت بورس در ایران، بررسی سطح اهمیت هریک از گروه‌های ذینفع و شناسایی انگیزه‌ها، چالش‌ها و فرصت‌های صنعت بورس در راستای دستیابی به اهداف توسعه پایدار از روش مصاحبه استفاده شده است. انتخاب مصاحبه‌شوندگان با روش نمونه‌گیری هدفمند انجام شده است، زیرا محقق بایستی افرادی را انتخاب می‌نمود که از وجود معیارهای انتخاب در آن‌ها اطمینان داشت. معیارهای انتخاب اعضاء بر اساس هدف پژوهش تعیین شده است که عبارت بودند از آشنایی و تجربه همکاری نزدیک با هریک از بورس‌های داخلی، داشتن تجربه در زمینه فرآیندهای مختلف عملیات بورس‌ها و آشنایی با مفاهیم اولیه گزارشگری پایداری. جدول شماره ۳ اطلاعات مربوط به مصاحبه‌شوندگان را ارائه می‌کند. خبرگانی که در کنار نام آن‌ها علامت ستاره درج شده است در جلسات گروه کانونی مشارکت داشته‌اند.

جدول ۳. فهرست مصاحبه شونده‌گان به همراه تحصیلات، تخصص و سمت فعلی آن‌ها

| مصاحبه شونده‌گان | تحصیلات | حوزه تخصص | سمت | مصاحبه شونده‌گان | تحصیلات | حوزه تخصص | سمت |
|------------------|---------------------|------------------------------------|------------|------------------|---------------------|---------------------------------|----------|
| خبره ۱ | فوق لیسانس حسابداری | فرا بورس ایران واسطه‌ها | مدیر | خبره ۱۲ | دکتری مالی | فرا بورس ایران واسطه‌ها | مدیر |
| خبره ۲ | فوق لیسانس | بورس کالا | مدیر | خبره ۱۳* | فوق لیسانس حسابداری | واسطه‌ها | مدیر |
| خبره ۳* | دکتری مالی | بورس انرژی | مدیر | خبره ۱۴ | فوق لیسانس حسابداری | فرا بورس ایران | مدیر |
| خبره ۴* | دکتری مالی | بورس انرژی | مدیر | خبره ۱۵ | دکتری مالی | سازمان بورس تهران | مدیر |
| خبره ۵* | فوق لیسانس مالی | بورس انرژی | رئیس اداره | خبره ۱۶ | دکتری حسابداری | حسابرسی بورس ها | مدیر کل |
| خبره ۶* | فوق لیسانس مالی | بورس انرژی | سرپرست | خبره ۱۷ | دکتری اقتصاد | بورس تهران سازمان بورس واسطه‌ها | مدیرعامل |
| خبره ۷ | دکتری اقتصاد | بورس کالا | مدیر | خبره ۱۸ | دکتری مالی | واسطه‌ها | مدیرعامل |
| خبره ۸ | فوق لیسانس | بورس کالا | مدیر | خبره ۱۹ | دکتری حسابداری | سازمان بورس علمی | هیات |
| خبره ۹ | دکتری حسابداری | سازمان بورس | مدیرعامل | خبره ۲۰ | دکتری مالی | سازمان بورس | مدیر |
| خبره ۱۰* | دکتری مالی | سازمان بورس- واسطه‌ها ^۱ | مدیرعامل | خبره ۲۱* | دکتری حسابداری | سازمان بورس- واسطه‌ها | مدیرعامل |
| خبره ۱۱* | فوق لیسانس مالی | واسطه‌ها | مدیر | | | | |

کلیه مصاحبه‌شونده‌گان دارای پیشینه تجربی در یکی از بورس‌های داخلی و یا سازمان بورس و اوراق بهادار هستند و ۷۶ درصد از آن‌ها بین ۳۰ تا ۴۰ سال سن دارند. مدت زمان انجام مصاحبه‌ها بین خبرگان مختلف متفاوت و بین سی دقیقه تا دو ساعت متغیر بوده است. کمترین سابقه کاری ۷ سال و بیشترین سابقه کاری، ۲۷ است.

۱. در یک تعریف کلی واسطه‌ها به گردش اوراق بهادار در بورس‌ها و کمک به تصمیم‌گیری آگاهانه سرمایه‌گذاران کمک می‌کنند از این رو منظور از واسطه‌ها تأمین سرمایه‌ها، کارگزاری‌ها، شرکت‌های تحلیل داده، شرکت‌های مشاوره سرمایه‌گذاری، تحلیل‌گرها و غیره هستند.

یافته‌های پژوهش

چارچوب اولیه ذی‌نفعان با اهمیت صنعت بورس براساس تحلیل محتوای گزارشات پایداری

در یک تعریف کلی، ذی‌نفعان شامل تمام گروه‌هایی هستند که هم بر فعالیت شرکت‌ها تأثیر می‌گذارند و هم تحت تأثیر اقدامات شرکت‌ها قرار می‌گیرند (فریمن، ۱۹۸۴). با توجه به نقش بورس‌ها به‌عنوان نهاد مقررات‌گذار و اداره‌کننده بازارها، مشارکت ذی‌نفعان در کمک به تصمیمات تجاری و سیاست‌گذاری‌های بورس‌ها بسیار حائز اهمیت است، زیرا تصمیمات سیاست‌گذاری بورس‌ها نقش به‌سزایی در شکل‌دهی به بازارهای سرمایه و موفقیت آن ایفا می‌کند. با درک دیدگاه‌ها و دغدغه‌های ذی‌نفعان مختلف، بورس‌ها می‌توانند بازارها را به سمت رویه‌های پایدار سوق دهند. از این رو موفقیت بلندمدت بورس‌ها در گرو ایجاد روابط ماندگار با ذی‌نفعان است و مشارکت با ذی‌نفعان در قلب استراتژی‌های این گروه از شرکت‌ها قرار دارد.

در راستای ایجاد ارتباط موثر با کلیه ذی‌نفعان و به منظور شناسایی بهترین راه‌های ارتباطی، در وهله نخست بورس‌ها باید اقدام به شناسایی ذی‌نفعان کلیدی خود نمایند. با توجه به نقش کلیدی ذی‌نفعان و اهمیت برقراری ارتباط پیوسته و موثر با آن‌ها، بورس‌ها در گزارشات پایداری خود اقدام به شناسایی ذی‌نفعان کلیدی خود کرده‌اند. تحلیل محتوای گزارشات پایداری منتشر شده توسط بورس‌ها و تجمیع اطلاعات مربوط به گروه‌های ذی‌نفع شناسایی شده، در مجموع منجر به شناسایی ۱۴ گروه مختلف از ذی‌نفعان شده است. اطلاعات مربوط به ذی‌نفعان شناسایی شده به همراه درصد شناسایی آن‌ها در گزارشات پایداری در جدول ۴ ارائه شده است. یافته‌های این بخش از پژوهش نشان می‌دهد که به ترتیب کارکنان (۸۸ درصد)^۱، سرمایه‌گذاران (۸۱ درصد)، جامعه (۷۷ درصد)، دولت و مقررات‌گذاران (۷۷ درصد)، ناشران (۷۳ درصد) و واسطه‌ها (۶۵ درصد) جزو مهم‌ترین ذی‌نفعان بورس‌ها شناخته شده‌اند که در گزارشات پایداری بورس‌ها بدان‌ها اشاره شده است.

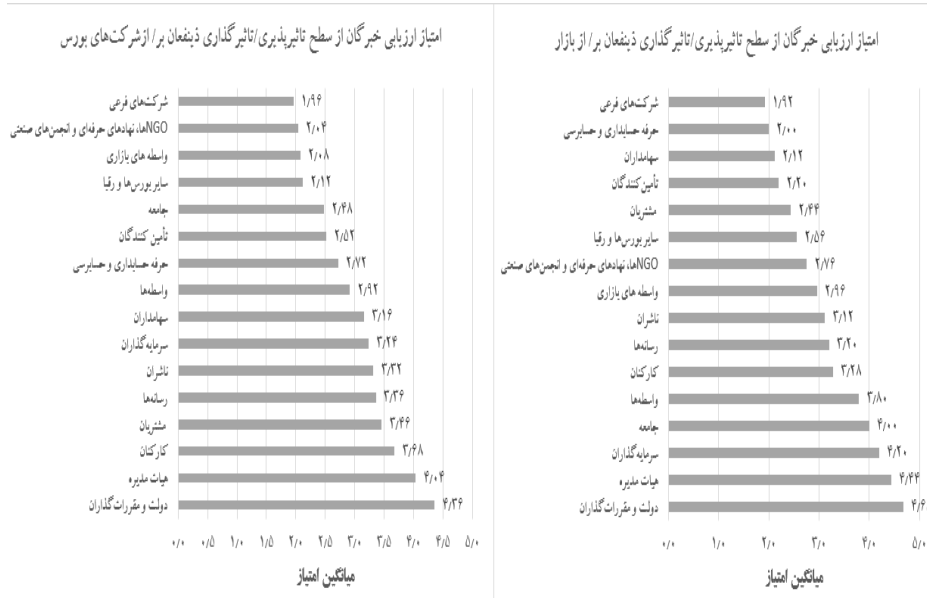
۱. درصدهای ارائه شده نشان می‌دهد که از میان کلیه گزارشات پایداری بررسی شده چند درصد آنها به ذینفع ارائه شده اشاره داشته‌اند.

| نام بورس | بورس سرلانکا | گروه CME | بورس‌های اروپا | بورس کلمبیا | بورس لوگزامبورگ | بورس مسکو | بورس ایتالیایی | بورس بحرین | درصد اهمیت |
|--|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|--------------------------|------------|
| شرکت‌های فرعی | | | | | | | | | 12% |
| سایر بورس‌ها و رقبا | <input type="checkbox"/> | | | | | | | | 19% |
| NGOها، نهادهای حرفه‌ای و انجمن‌های صنعتی | | | | | | <input type="checkbox"/> | | | 27% |
| رسانه‌ها | | | | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | 31% |
| سهامداران | | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | | | 54% |
| مشتریان | | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | | | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | 62% |
| تامین کنندگان | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | | | 62% |
| واسطه‌ها | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | | | 65% |
| ناشران | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | 73% |
| دولت و مقررات‌گذاران | <input type="checkbox"/> | | | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | | | 77% |
| جامعه | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | | | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 77% |
| سرمایه‌گذاران | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 81% |
| کارکنان | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | 88% |

چارچوب ذی‌نفعان با اهمیت صنعت بورس با توجه به شرایط بورس‌های داخلی

طی فرآیند مصاحبه‌های انجام شده با خبرگان صنعت، چارچوب اولیه ذی‌نفعان مستخرج از گزارشات پایداری بورس‌ها به جهت تکمیل چارچوب و بررسی میزان اهمیت هر یک از ذی‌نفعان از منظر شرکت و همچنین عملیات بازار در اختیار متخصصان صنعت قرار گرفته است. یافته‌های حاصل از این فرآیند حاکی از تأیید اهمیت تمامی ذی‌نفعان استخراج شده طی چارچوب اولیه و همچنین، اضافه شدن سه گروه با اهمیت از ذی‌نفعان خاص فضای داخلی کشور است. براساس گزارشات پایداری، گروه کارکنان شامل تمامی رده‌های سازمان اعم از اعضای هیات‌مدیره می‌باشد در حالی که به عقیده تمامی مصاحبه‌شوندگان جایگاه اعضای هیات‌مدیره بورس‌ها نسبت به سایر کارکنان متفاوت است و بنابراین، این گروه از سطح اهمیت متفاوتی برخوردار هستند. به همین جهت اعضای هیات‌مدیره بورس‌ها از کارکنان تفکیک و به گروه مجزایی از ذی‌نفعان تغییر یافتند. علاوه بر این، حرفه حسابداری و حسابرسی نیز بر فعالیتهای بازارهای سرمایه تأثیرگذار هستند. ضعف عملکرد حساب‌برسان می‌تواند اعتماد نسبت به بازارهای سرمایه و بورس‌ها را از میان ببرد. علاوه بر این، پیگیری رعایت بسیاری از آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها از طرف حساب‌برسان امکان‌پذیر است. بنابراین، حرفه حسابداری و حسابرسی نیز به عقیده خبرگان صنعت جزو ذی‌نفعان با اهمیت فعالیت بورس‌ها به شمار می‌روند. همچنین، واسطه‌های بازاری در بورس‌های کالایی نظیر بورس کالا و بورس انرژی نیز بر فعالیت بازارها تأثیرگذار هستند. واسطه‌های بازاری واسطه‌های غیرقانونی هستند که از خرید و فروش کالا براساس اصول بازار می‌توانند منتفع شده و یا متضرر گردند و طی فرآیند قانونی خرید و فروش کالاها حضور ندارند. نتایج حاصل از بررسی سطح اهمیت هر یک از گروه‌های ذی‌نفعان از منظر خبرگان صنعت، حاکی از بالا بودن سطح اهمیت دولت و مقررات‌گذاران به‌عنوان یکی از ذی‌نفعان کلیدی است. اطلاعات مربوط به سطح اهمیت هر یک از ذی‌نفعان که با استفاده از ابزار پرسشنامه و طی فرآیند انجام مصاحبه استخراج شده است، طی نمودار ۱ ارائه شده است. برای بررسی سطح اهمیت هر یک از ذی‌نفعان از خبرگان صنعت خواسته شد تا با توجه به سطح اهمیت ذینفع، به هر یک از ذی‌نفعان چارچوب استخراجی براساس طیف لیکرت از یک تا ۵ امتیاز بدهند. در نهایت میانگین موزون امتیازهای تخصیص یافته به هر یک از ذی‌نفعان محاسبه شده است. با توجه به اینکه از طیف لیکرت برای بررسی

سطح اهمیت استفاده شده است، با در نظر داشتن میانگین امتیازات تخصیص یافته به هر یک از ذینفعان، بیشترین امتیاز قابل دریافت برای هر یک از گروه‌های ذینفع عدد ۵ خواهد بود. در واقع اگر تمامی مصاحبه‌شوندگان بیشترین سطح اهمیت (عدد ۵) را به ذینفع تخصیص دهند، میانگین موزون امتیاز تخصیص یافته به ذی‌نفع بیشترین میزان ممکن و برابر ۵ خواهد بود.



نمودار ۱. سطح اهمیت هر یک از گروه‌های ذی‌نفعان صنعت بورس از منظر بازار و شرکت

چالش‌های مربوط به انتشار گزارشات پایداری و پایداری رویه‌های عمل

در این بخش از مطالعه، چالش‌های شرکت‌های بورس در مسیر دستیابی به توسعه پایدار هم از منظر رویه‌های عمل و هم از منظر انتشار گزارشات پایداری مورد نظر سنجی از خبرگان صنعت قرار گرفته است. برخی از این چالش‌ها قابل بررسی و کنترل است و برخی دیگر تحت اختیار بورس‌ها نیست و جزو متغیرهای برون‌زا محسوب می‌شود. جدول ۵ کلیه چالش‌های شناسایی شده بوسیله خبرگان صنعت را ارائه کرده است.

جدول ۵. مشخصات تم‌های مستخرج از مصاحبه‌ها در خصوص چالش‌های پایداری صنعت بورس

| چالش‌های گزارشگری پایداری | | چالش‌های پایداری رویه‌های عمل | |
|---|---|-------------------------------|-------------------------------------|
| تم اصلی | تم فرعی | تم اصلی | تم فرعی |
| - | فقدان خدمات اطمینان‌بخشی | تحریم | تأثیرپذیری از وضعیت کلی اقتصاد |
| زمان انتشار | فقدان چارچوب جامع گزارشگری | ثبات مقررات | |
| صداقت در ارائه اطلاعات | | تکانه‌های اقتصادی | |
| روش اندازه‌گیری | | اصلاح قوانین | |
| سوء استفاده رقبا | سوء استفاده رقبا | اختلاف قیمت بین بازارها | |
| عدم آگاهی مدیران | فرهنگ گزارشگری پایداری | تصمیمات کلان اقتصادی- دولت | عدم آگاهی |
| عدم آگاهی کارکنان | | دیدگاه مدیران | |
| عدم پاسخ‌خواهی ذی‌نفعان | تمایل به عدم شفافیت | انگیزه مدیران | نگرش مدیران |
| عدم انتقادپذیری شرکت‌ها | | عمر کوتاه مدیریت | |
| عدم تقارن اطلاعاتی | | | |
| - | عدم پایداری رویه‌های شرکت | - | تضاد منافع |
| - | فزونی هزینه‌های گزارشگری نسبت به منافع | - | تمرکز بر حل مشکلات جاری |
| نبود مخاطب برای این گزارشات | عدم احساس نیاز | دانش و آگاهی | فرهنگ گزارشگری |
| عدم الزام شرکت‌ها نسبت به تهیه گزارشات پایداری | | مقاومت نسبت به تغییر | |
| عدم وجود ارتباطات بین‌المللی | | - | عدم استقلال نسبت به نهادهای ناظر |
| - | | عدم شفافیت رویه‌ها | مشکلات ساختاری |
| | | عدم شفافیت بازار | |

چالش‌های گزارشگری پایداری

در شرایط فعلی عدم دسترسی به چارچوبی جامع به منظور تهیه گزارش عملکرد پایداری و نبود استانداردهای مشخص در این حوزه به منظور شفاف سازی در خصوص نحوه تهیه و فرمت ارائه

گزارشات منجر به عدم آگاهی نسبت به فرمت صحیح گزارشگری و در نهایت، ارائه سلیقه‌ای نتایج عملکرد پایداری می‌گردد. عدم امکان مقایسه گزارشات نیز از جمله تبعات اصلی فقدان استاندارد و چارچوبی جامع برای تهیه گزارشات است. همچنین، فقدان خدمات اطمینان‌بخشی به منظور بررسی اعتبار گزارشات پایداری منتشر شده و عدم نظارت بر این گزارشات از جمله چالش‌های با اهمیت گزارشگری پایداری است. حسابرسی اطلاعات منتشر شده توسط یک شخص مستقل، اعتماد و اطمینان نسبت به منصفانه بودن اطلاعات مندرج در گزارشات را افزایش می‌دهد و در شرایط عدم دسترسی به این خدمات، صحت و اعتبار اطلاعات ارائه شده با ابهام مواجه خواهد بود.

عدم آگاهی مدیران و سایر افراد تأثیرگذار در بورس‌ها، نظیر کارکنان، نسبت به اهمیت، ضرورت و منافع تهیه گزارشات پایداری نیز از دیگر چالش‌های تهیه گزارشات است. ترس مدیران نسبت به پیامدهای منفی گزارش عملکرد پایداری و تمایل به حفظ عدم تقارن اطلاعاتی موجود از جمله موانع گزارشگری پایداری است. علاوه بر این ارائه گزارشات پایداری توسط شرکت‌ها موجب جلب توجه ذی‌نفعان نسبت به عملکرد پایداری و پاسخ‌خواهی‌های بعدی از طرف آن‌ها و انتقادات نسبت به عملکرد می‌شود. "پاسخ‌خواهی ذی‌نفعان می‌تواند جزو معایب گزارشگری این اطلاعات باشد. به‌عنوان مثال، ممکن است سهامداران اعتراض کنند که چرا منابع مالی شرکت صرف آموزش پرسنل شده است و از نظر آن‌ها آموزش پرسنل با اهمیت نباشد". استفاده رقبا از اطلاعات پایداری منتشر شده نیز از دغدغه‌های جدی مدیران این صنعت در خصوص انتشار اطلاعات داوطلبانه مربوط به عملکرد پایداری است.

گزارش اطلاعات عملکرد پایداری به خودی خود به افزایش شفافیت و در نتیجه مشروعیت و اطمینان‌پذیری بورس‌ها کمک می‌کند، با این حال اگر بورس‌ها در مسیر پایداری فعالیت‌های خود حرکت نکنند و عملکرد مناسبی نداشته باشند، گزارش نقاط ضعف آن‌ها می‌تواند با واکنش‌های منفی همراه باشد. در چنین شرایطی به جهت پیشگیری از پیامدهای منفی متعاقب، شرکت‌ها اقدام به انتشار نتایج عملکرد پایداری خود نمی‌کنند. بنابراین، در شرایطی که نقاط ضعف قابل گزارش از نقاط مثبت بیشتر باشد و یا در شرایطی که پیشرفت قابل ملاحظه‌ای در پایداری فعالیت‌های شرکت حاصل نشده باشد، شرکت‌ها از انتشار داوطلبانه اطلاعات مربوط به عملکرد پایداری خود امتناع

می‌کنند. از سوی دیگر، تهیه گزارشات مستلزم صرف زمان و منابع کافی، اعم از منابع مالی و منابع انسانی به جهت ارائه گزارشات است. از این رو، به جهت صرفه‌جویی در هزینه‌ها بسیاری از شرکت‌ها از توجه به مسئله گزارشگری پایداری مغفول مانده‌اند. در نهایت، عدم احساس نیاز به این نوع از گزارشات نیز مانعی برای تهیه این دسته از گزارشات شده است. عدم احساس نیاز به مقوله گزارشگری پایداری از سه منشأ اصلی سرچشمه می‌گیرد: (۱) عدم الزام شرکت‌ها نسبت به تهیه گزارشات پایداری، (۲) عدم وجود ارتباطات بین‌المللی و (۳) نبود مخاطب برای این نوع از گزارشات. عدم الزام شرکت‌ها به گزارش اطلاعات پایداری و فقدان استانداردهای الزام آور در این حوزه یکی از چالش‌های اصلی تهیه این نوع از اطلاعات است. "...تجربه نشان داده است که تا زمانی که الزام نباشد گزارشگری داوطلبانه رخ نمی‌دهد". همچنین، به دلیل عدم آگاهی ذی‌نفعان نسبت به ادبیات پایداری، نیاز به گزارش اطلاعات پایداری از طرف ذی‌نفعان وجود ندارد و بنابراین در شرایط فعلی مخاطبی برای این نوع از گزارشات وجود ندارد. "باید یک فرهنگی ایجاد شود و براساس این فرهنگ خواسته‌ای شکل بگیرد و بعد از آن براساس این خواسته‌ها گزارش اطلاعات صورت پذیرد". از این رو ابتدا باید فرهنگ توجه به مسائل پایداری و نیاز به گزارش این اطلاعات در مخاطبان ایجاد شده و پس از آن براساس نیاز مخاطبان گزارش این دسته از اطلاعات انجام شود.

چالش‌های پایداری رویه‌های عمل

براساس دیدگاه‌های خبرگان صنعت و وضعیت کلی اقتصاد به‌عنوان یکی از متغیرهای برون‌زا که تحت اختیار بورس‌ها نیست، بر پایداری فعالیت بورس‌ها تأثیرات قابل توجهی دارد. با افزایش تأثیرات عوامل برون‌زا بر فعالیت بورس‌ها، پایداری رویه‌های آن‌ها با ابهام بیشتری مواجه خواهد بود. به‌عنوان مثال، تحریم‌های بین‌المللی موجب شده است تا ارتباط بورس‌ها و سرمایه‌گذاران داخلی، با سایر بورس‌ها به سهولت صورت نپذیرد و امکان جذب سرمایه‌های خارجی فراهم نگردد. تغییرات مقررات و عدم ثبات در مقررات وضع شده هم از جمله چالش‌های جدی بورس‌ها در مسیر برنامه‌ریزی و تدوین استراتژی‌های بلندمدت است. از این رو "ثبات در مقررات هم خیلی مهم است. اگر مقررات با ثبات باشد، کسانی که کار می‌کنند تنش کمتری را تجربه خواهند کرد، حتی اگر مقررات هم تغییر می‌کند باید در جهت تسهیل باشد".

عمر کوتاه مدیریت در بورس‌ها فرصت تدوین استراتژی‌های اثربخش و پیگیری پیاده‌سازی آن‌ها را از مدیران سلب کرده است. از این رو، به جهت عدم اطمینان مدیران نسبت به جایگاه شغلی خود و نگرش کوتاه مدت آنها، در عمل شرایط پیاده‌سازی رویه‌های پایداری با ابهام رو به رو خواهد بود. همچنین، سازوکار فعالیت بورس‌ها و تمرکز آن‌ها بر پایداری رویه‌ها می‌تواند منافع گروه‌های خاصی را با خطر مواجه کند. عدم وجود مطلوبیت‌های مالی به جهت پایداری رویه‌های شرکت‌ها نیز از دیگر دلایل عدم توجه به این مقوله است. اگر هم‌سویی منافع جامعه و بورس‌ها ایجاد شود، احتمال توجه به مسائل پایداری افزایش می‌یابد. همچنین، به عقیده تعدادی از مصاحبه‌شوندگان وجود مشکلات جاری در بورس‌ها و تمرکز بر حل مسائل کوتاه مدت، موجب شده است تا توجه کمتری به توسعه پایدار در بلندمدت مبذول گردد و از این رو، فرصت کمتری برای توجه به پایداری رویه‌های شرکت وجود خواهد داشت.

همچنین به عقیده شماری از مصاحبه‌شوندگان، پائین بودن سطح سواد مالی جامعه، عدم تفکیک دقیق وظیفه نظارت از اجرا و عدم استقلال بورس‌ها نسبت به نهادهای ناظر مانعی برای توسعه یافتگی بازارها است. علاوه بر این، پایداری رویه‌های بورس‌ها و توجه به این مقوله مستلزم صرف منابع مالی و منابع انسانی به جهت بررسی نقاط قوت و ضعف شرکت و در نتیجه سرمایه‌گذاری برای پایداری رویه‌های شرکت است. در نهایت، وجود مشکلات ساختاری در بورس‌ها منجر به عدم شفافیت رویه‌ها و در نهایت عدم شفافیت بازارها شده است. به عنوان مثال، یکی از مشکلات ساختاری بورس عدم وجود زیرساخت‌های مناسب برای تأمین مالی پروژه‌های مختلف و در نتیجه تنوع درآمدی اندک بورس‌ها است به نحوی که درآمد بورس‌ها به شدت به کارمزدهای معاملات و در نتیجه شرایط کلی بازار وابسته است. علاوه بر این، سهم بالای قضاوت‌های حرفه‌ای در تصمیم‌گیری‌ها و عدم وجود دستورالعمل‌های مشخص و عدم بکارگیری دستورالعمل‌های موجود، موجب عدم شفافیت رویه‌ها و عدم امکان پاسخگویی‌های مستدل بعدی می‌شود.

انگیزه‌های مربوط به انتشار گزارشات پایداری و پایداری رویه‌های عمل

انگیزه‌های بالقوه بورس‌ها به جهت انتشار گزارشات عملکرد پایداری و همچنین، پایداری رویه‌های داخلی سازمان به صورت کلی در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶. مشخصات تم‌های مستخرج از مصاحبه‌ها در خصوص انگیزه‌های پایداری بورس‌ها

| انگیزه‌های گزارشگری | | انگیزه‌های پایداری رویه‌های عمل | |
|------------------------------------|--------------------------------|---------------------------------|-----------------------------------|
| تم اصلی | تم فرعی | تم اصلی | تم فرعی |
| ارتباط با جامعه بین‌الملل | هم‌سوئی با جامعه | تهدید بقا | بقا و حفظ شرایط |
| رتبه بین‌المللی | بین‌المللی | حفظ شرایط فعلی | |
| برندسازی | دستیابی به حسن شهرت | نوپایی بورس‌ها | |
| مشروعیت | | حفظ مدیران | |
| اعتماد و اطمینان | بهبود پاسخگویی | - | بهبود عملکرد |
| - | | - | دستیابی به مزیت رقابتی |
| هدف‌گذاری و ارزیابی عملکرد کارکنان | ارزیابی عملکرد | - | بهبود فرآیند تصمیم‌گیری |
| بررسی میزان رشد | | ایجاد شفافیت در کل اقتصاد | تأثیرگذاری بر اقتصاد کلان و جامعه |
| رتبه‌بندی بورس‌ها | | کشف عادلانه قیمت | |
| - | افزایش مراقبت‌های داخلی سازمان | - | پاسخگویی به نیازهای ذی‌نفعان |
| | | - | گذار از دوره تحریم |

انگیزه‌های گزارشگری پایداری

با توجه به اینکه مساله پایداری و گزارش عملکرد پایداری در سطح دنیا مقوله پذیرفته شده‌ای است و روز به روز بر تعداد شرکت‌های گزارشگر افزوده می‌شود، گزارشگری اطلاعات پایداری به یک زبان پذیرفته شده تبدیل شده است. از این رو، برای عضویت و ارتباط با مجامع بین‌المللی ضروری است که بورس‌های داخلی این زبان بین‌المللی را آموخته و آن را بکار گیرند. این اقدام موجب هم‌سوئی زبان گزارشگری داخلی با قوانین و قواعد بین‌المللی می‌شود "رفتن به سمت بین‌المللی شدن یکی از انگیزه‌های بورس‌ها برای گزارش اطلاعات پایداری است. علاوه بر این، پایداری فعالیت بورس‌ها و انتشار گزارشات پایداری بر رتبه جهانی بورس‌های داخلی هم تأثیرگذار است."

تأثیرات گزارشگری پایداری بر برندسازی و بهبود شهرت، ایجاد اعتماد و اطمینان و مشروعیت شرکت‌ها نیز از جمله انگیزه‌های بورس‌ها در توجه به مقوله گزارشگری پایداری است. "افشای اختیاری با افزایش اعتماد و اطمینان و مشروعیت رابطه مستقیم دارد. هر چقدر افشای بیشتر داشته باشیم اعتماد بازارها به بورس بیشتر می‌شود". شهرت بورس‌ها به جلب اعتماد سرمایه‌گذاران و جذب منابع مالی ارزان قیمت کمک کرده و در بلندمدت موجب سودآوری عملیات بورس‌ها خواهد شد. به دلیل طیف بالای تأثیرگذاری بورس‌ها، پاسخگویی در این شرکت‌ها اهمیت دوچندان دارد. خصوصاً در شرایطی که انتقادات نسبت به این شرکت‌ها و عملکرد آن‌ها بالا است، انتشار گزارشات پایداری پاسخگویی بخشی از دغدغه‌های ذی‌نفعان خواهد بود. "گزارشگری پایداری نشان می‌دهد ما به احوالات ذی‌نفعان آگاه هستیم و برای شرکت برنامه‌های مشخص داریم. این موضوع نشان می‌دهد که پاسخگویی به ذی‌نفعان برای ما اهمیت دارد".

وجود چارچوب جامع گزارشگری به مدیریت کمک می‌کند تا موضوعات با اهمیت را اولویت‌بندی کرده و اطمینان نسبی حاصل کند که تمامی موضوعات با اهمیت در نظر گرفته شده‌اند. از طرفی امکان بررسی عملکرد کارکنان و شرکت، ارزیابی میزان رشد و پیشرفت و شناسایی نقاط ضعف با وجود چارچوب جامع با سهولت بیشتری امکان پذیر خواهد بود. به عبارتی، توجه به مسائل پایداری و گزارشگری اطلاعات مربوطه به مدیران کمک می‌کند تا ضمن تعیین جایگاه فعلی خود، میزان پیشرفت عملکرد را در طی سال‌های مختلف رصد کنند و برای بهبود عملکرد پایداری برنامه‌ریزی داشته باشند.

اگر شرایطی ایجاد شود که کلیه شرکت‌ها اقدام به انتشار گزارش عملکرد پایداری خود نمایند، این اقدام می‌تواند قدرت بازدارندگی داشته باشد. به این معنا، که به دلیل انتشار وضعیت عملکرد پایداری، شرکت‌ها توجه بیشتری به این مقوله خواهند داشت و در بلندمدت شاهد بهبود عملکرد خود خواهند بود. "اگر گزارشگری پایداری صورت پذیرد، مراقبت‌های داخلی سازمان هم بیشتر می‌شود و شرکت‌ها سعی می‌کنند که بر جنبه‌های مختلف عملکرد پایداری تمرکز داشته باشند. اگر گزارشگری پایداری انجام شود بورس‌ها بی‌مهابا عمل نمی‌کنند و احتمالاً ممانعت‌ها و دغدغه‌های بورس‌ها بیشتر می‌شود، از این جهت گزارشگری قابلیت بازدارندگی دارد".

انگیزه‌های پایداری رویه‌های عمل

نوپایی و تهدید بقا یکی از انگیزه‌های بورس‌ها برای توجه به مسائل اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی است. در شرایطی که بورس‌ها نوپا هستند و در فازهای ابتدایی چرخه عمر خود به سر می‌برند، توجه به مسائل پایداری به جهت دستیابی به رشد بلندمدت و مدیریت ریسک بسیار با اهمیت خواهد بود. به‌عنوان مثال، قیمت‌گذاری دستوری موجب خروج تعداد زیادی از کالاها (نظیر محصولات کشاورزی) از بورس کالا شده و می‌تواند موجب کاهش درآمدها و رونق بورس شود. به همین جهت، در چنین شرایطی توجه به مسائل پایداری و مدیریت ریسک بسیار با اهمیت خواهد بود. ارتقای جایگاه بورس‌ها و تغییر توجه از مسائل کوتاه‌مدت به مسائل بلندمدت و بهبود عملکرد شرکت نیز از دیگر انگیزه‌های بورس‌ها برای پایداری رویه‌های شرکت است. دستیابی به این هدف به افزایش سهم از کل اقتصاد و برنامه‌ریزی و هدف‌گذاری‌های بعدی منجر خواهد شد.

یکی دیگر از مزایای پایداری، توجه بیشتر مدیران به مقوله پایداری و اعمال مراقبت‌های بیشتر در این خصوص است. گزارشگری پایداری و توجه به مقوله پایداری در سال‌های مختلف موجب رشد این مقوله و ایجاد نوآوری‌هایی در این خصوص خواهد شد که ممکن است پیش از این وجود نداشته باشد. دستیابی به مزیت رقابتی و رقابت در جذب منابع مستلزم برنامه‌ریزی‌های دقیق و توجه به استراتژی‌های پایداری است. بازار طلا، مسکن، رمزارزها، بازار پول و سایر بورس‌ها از جمله رقبای اصلی بورس‌ها به شمار می‌روند. به جهت جذب منابع مالی به سمت بازارهای سرمایه و رشد بلندمدت، لازم است بورس‌ها نسبت به مقوله پایداری توجه داشته باشند و این اطمینان را ایجاد کنند که علاوه بر مسائل اقتصادی به موضوعات اجتماعی و زیست‌محیطی هم پایبند هستند.

یکی از مهمترین انگیزه‌های مدیران برای توجه به مسائل پایداری، عمر مدیریت در کشور و در نتیجه پاسخگویی در خصوص تصمیمات اخذ شده در دوران تصدی مدیریت است. وجود چارچوبی جامع از موضوعاتی که موجب پایداری رویه‌های شرکت می‌گردد و هدف‌گذاری با توجه به چارچوب موجود، مبنایی قوی برای تصمیم‌گیری در اختیار مدیران قرار می‌دهد و پاسخگویی‌های بعدی را نسبت به تصمیمات اخذ شده آسان می‌کند. "اگر چنین چارچوبی وجود داشته باشد و شرکت‌ها براساس چارچوب هدف‌گذاری کنند، برای تصمیم‌گیری‌ها مبنایی قوی در اختیار دارند

و در آینده می‌توانند تصمیمات خود را توجیه کنند، از این جهت که برای دستیابی به اهداف، تصمیمات مد نظر را اتخاذ کرده‌اند. این اقدام موجب می‌شود تا پاسخگویی‌های بعدی هم راحت‌تر باشد. زمانی که چارچوبی وجود نداشته باشد امکان تصمیم‌گیری و پاسخگویی دشوارتر خواهد بود." پایداری رویه‌های بورس‌ها موجب می‌شود تا منابع مالی آزاد به دارایی‌های مولد تخصیص یابد و نتیجتاً تولید بیشتر شده و GDP کلی اقتصاد افزایش یابد. در نتیجه افزایش تولید، نرخ رشد اقتصادی افزایش یافته و تولید ثروت در جامعه بیشتر می‌شود و کل جامعه از منافع پایداری بورس‌ها بهره‌مند خواهند شد. بنابراین، پایداری فعالیت بورس‌ها دارای آثار ملی است و بر اقشار مختلف جامعه تأثیرگذار است. به عبارتی، پایداری و ارتقای بورس مترادف ارتقای زنجیره تأمین بوده و در نهایت موجب بهبود توزیع مواد و محصولات و تخصیص بهینه سرمایه در کشور خواهد شد. در چنین شرایطی تمامی واحدهای تولیدی، اعم از کوچکترین واحدهای تولیدی، اطمینان حاصل خواهند کرد که می‌توانند مواد و محصولات مورد نیاز خود را با سود معقولی از بازار بورس خریداری کنند و یا با کمترین نرخ اقدام به تأمین مالی از محل بازارهای سرمایه نمایند. این امر موجب افزایش شفافیت در بازار و ایجاد اطمینان نسبت به بازار بورس خواهد بود و به کشف عادلانه قیمت نیز کمک می‌کند. بنابراین، پایداری رویه‌های بورس علاوه بر ایجاد مزیت برای خود شرکت، در کل به نفع جامعه نیز خواهد بود.

"شناخت مسائل پایداری به شناخت بهتر ارتباط میان بورس‌ها و جامعه ذی‌نفعان کمک می‌کند. در مجموع بورس‌ها نباید صرفاً برای خودشان کار کنند، بلکه بورس‌ها باید برای حفظ منافع تمامی ذی‌نفعان خود فعالیت کنند. از این رو، بورس‌ها نباید رسالت اصلی خود را فراموش کنند". اعتماد ذی‌نفعان به بورس‌ها برای رشد و بقای بورس‌ها حیاتی است. پایداری رویه‌های بورس‌ها و توجه به موضوعات اجتماعی و زیست‌محیطی در کنار مسائل اقتصادی موجب جلب رضایت ذی‌نفعان می‌شود و اعتماد به بازارهای سرمایه را افزایش می‌دهد. در چنین شرایطی بورس‌ها می‌توانند از مزایای این اعتماد بهره‌مند شوند.

وظیفه بورس‌ها تخصیص بهینه منابع است به نحوی که اولین ریال به پربازده‌ترین و کم‌ریسک‌ترین فرصت‌های سرمایه‌گذاری اختصاص یابد. در شرایط تحریم که منابع به میزان کافی وجود ندارد

کارایی بازارهای سرمایه که در نتیجه پایداری رویه‌ها ایجاد می‌شود، بسیار حائز اهمیت خواهد بود. " ... یکی از راه‌های برون رفت از وضعیت فعلی رفتار منصفانه و تقسیم همه محدودیت‌ها و منابع بین تمامی افراد است. بنابراین، در شرایطی که تحریم‌های اقتصادی وجود دارد توجه به موضوع پایداری و عملی کردن رویه‌های آن موجب می‌شود تا شرایط فعلی را به سلامت سپری کنیم، زیرا رسالت بورس‌ها تخصیص منابع هست و هرچقدر که این منابع کمتر باشد، نقش بورس‌ها پررنگ‌تر شده و اهمیت بیشتری پیدا می‌کند."

فرصت‌های در اختیار بورس‌ها از منظر پایداری

فرصت‌های در اختیار بورس‌ها به پایداری رویه‌های شرکت‌های پذیرفته شده، ترویج فرهنگ پایداری در سطح شرکت‌ها، مقررات‌گذاری و استانداردهای گذاری و سایر ابزارهای تحت اختیار بورس‌ها مربوط است. کلیات مربوط به هر یک از تم‌های اصلی و تم‌های فرعی حاصل از مصاحبه‌ها به شرح جدول زیر است:

جدول ۷. مشخصات تم‌های مستخرج از مصاحبه‌ها در خصوص فرصت‌های در اختیار بورس‌ها در حوزه پایداری

| تم اصلی | تم فرعی |
|----------------------------------|--|
| فرهنگ‌سازی | فرهنگ‌سازی در حوزه پایداری رویه‌ها |
| | فرهنگ‌سازی در حوزه گزارشگری پایداری |
| مقررات‌گذاری | --- |
| طراحی ابزارهای پایدار | محصولات زیست محیطی و اجتماعی، شاخص‌های پایداری، ارائه خدمات پایدار |
| سایر ابزارهای تحت اختیار بورس‌ها | تأثیرگذار بر کل اقتصاد |
| | تأثیرگذار بر شرکت‌های پذیرفته شده |

فرهنگ‌سازی در حوزه گزارشگری پایداری و کمک به شرکت‌های پذیرفته شده در این مسیر از جمله فرصت‌هایی است که به جهت بالا بردن فرهنگ پایداری در اختیار بورس‌ها قرار دارد. به عقیده یکی از مصاحبه‌شوندگان: "... ابتدا باید فرهنگ‌سازی انجام شود و برای شرکت‌ها نسبت به تهیه گزارشات مسئولیت ایجاد شود و پس از آن می‌توانیم به سمت گزارشگری پایداری حرکت کنیم."

بورس‌ها به‌عنوان اداره‌کنندگان بازارهای سرمایه می‌توانند اقدام به ایجاد ادبیات پایداری نمایند و به جهت آگاه کردن شرکت‌های پذیرفته شده و جامعه در خصوص مزایای گزارشگری پایداری، اقدام به تولید محتوا نمایند. "بورس‌ها می‌توانند به‌عنوان الگو ابتدا به گزارش عملکرد پایداری خود اقدام نمایند... بورس‌ها می‌توانند با صنایع مختلف جلسات مشترک برگزار کنند و اذهان را نسبت به ادبیات پایداری آشنا کنند. بورس‌ها باید در حوزه رسانه فعالیت کنند و از این طریق فرهنگ‌سازی صورت بگیرد. ادبیات پایداری باید از طریق بورس‌ها ایجاد شود. بورس‌ها باید رویداد و سمینار برگزار کنند و زیرساخت‌های لازم برای گزارشگری را در اختیار شرکت‌های پذیرفته شده قرار دهند".

با توجه به شرایط بورس‌ها، الزام شرکت‌های پذیرفته شده به انتشار گزارشات پایداری به‌عنوان یکی از شروط پذیرش و مقررات‌گذاری در این حوزه یکی از فرصت‌های در اختیار بورس‌ها به جهت ایجاد فرهنگ گزارشگری پایداری است. در شرایط فعلی بورس‌ها می‌توانند با تصویب دستورالعمل‌ها و الزامات مشخص، شرکت‌های پذیرفته شده را در جهت ایفای مسئولیت‌های اجتماعی خود راهنمایی کنند و با انتشار رهنمودهای گزارشگری در روند تهیه گزارشات پایداری در کنار شرکت‌ها به ایفای نقش بپردازند. "سازمان بورس می‌تواند برای کمک به شرکت‌ها در تهیه گزارشات عملکرد پایداری، اقدام به تهیه رهنمودهای گزارشگری پایداری نماید تا همه شرکت‌ها از یک فرمت جامع استفاده کنند و گزارشات قابلیت مقایسه داشته باشند".

رتبه‌بندی شرکت‌های پذیرفته شده از منظر عملکرد پایداری و ایجاد رقابت میان شرکت‌ها در جهت دستیابی به رتبه بالاتر نیز یکی از اقدامات قابل انجام توسط بورس‌ها است. "بورس‌ها می‌توانند شرکت‌های پذیرفته شده را از منظر عملکرد پایداری رتبه‌بندی کنند... و بین شرکت‌ها رقابت ایجاد کنند". همچنین ایجاد منفعت مالی برای شرکت‌های گزارشگر (به‌عنوان مثال، کاهش حق پذیرش) نیز از جمله سایر اقدامات قابل انجام توسط بورس‌ها است.

بحث و نتیجه‌گیری

طی سال‌های اخیر تعداد رو به رشدی از بورس‌ها در سراسر جهان به مقوله پایداری توجه داشته‌اند و گزارش عملکرد پایداری خود را منتشر کرده‌اند. نهادهای مختلفی در سراسر جهان در راستای کمک به بورس‌ها به جهت انتشار گزارش‌های پایداری ایجاد شده‌اند. اصول پنجگانه ارائه شده توسط

فدراسیون جهانی بورس‌ها و استاندارد گزارشگری پایداری صنعت بورس که در سال ۲۰۱۸ توسط هیات استانداردهای حسابداری پایداری منتشر شده است، راهنمای بورس‌ها در مسیر گزارشگری پایداری بوده است. با توجه به فرصت‌های در اختیار این صنعت به جهت ترویج فرهنگ گزارشگری و توجه به مسائل پایداری، این شرکت‌ها می‌توانند به‌عنوان الگو اقدام به گزارش عملکرد پایداری خود نمایند و پس از آن ناشران را تشویق و یا ملزم به گزارشگری نمایند. با این وجود هیچ یک از بورس‌های داخلی تاکنون گزارش عملکرد پایداری خود را منتشر نکرده‌اند. به همین جهت، پژوهش حاضر به شناسایی چالش‌ها و انگیزه‌های بالقوه مدیران این صنعت به جهت پایداری رویه‌ها و همچنین انتشار گزارش عملکرد پایداری پرداخته است. آگاهی از انگیزه‌ها و چالش‌های مدیران به جهت انتشار گزارشات پایداری برای ایجاد راه حل‌های سیاستی و یا رویه‌های تشویق کننده گزارشگری پایداری مفید است. به‌عنوان مثال، الزام به انتشار گزارشات و یا آموزش در این حوزه می‌تواند به‌عنوان راهکاری به جهت انتشار این نوع از گزارش‌ها در نظر گرفته شود. میچل و هیل (۲۰۰۹) پیشنهاد می‌کنند که یکی از راهکارهای سیاستی به جهت غلبه بر موانع گزارشگری پایداری (نظیر فزونی هزینه‌ها بر منافع) قانون‌گذاری و فشار از طرف جامعه و بازار است. با توجه به فقدان تخصص کافی به جهت تهیه گزارشات پایداری، بسیاری از محققان نیز آموزش را به‌عنوان یک راه کار سیاستی پیشنهاد کرده‌اند (نوبو و همکاران، ۲۰۱۸). سولومون و لويس (۲۰۰۲) به این نتیجه رسیده‌اند که درک دلایل افشای ناکافی به گروه‌های ذینفع اجازه می‌دهد تا سیاست‌هایی را تدوین کنند که می‌تواند این کاستی‌ها را کاهش دهد. از سوی دیگر، درک عوامل موثر بر افشا به‌منظور ارتقای پاسخگویی از منظر کیفیت، کمیت، کامل و جامع بودن (با درک دلایل عدم افشا) گزارشات پایداری ضروری است (آدامز، ۲۰۰۲).

در مطالعه‌ای توسط فدراسیون بین‌المللی بورس‌ها (۲۰۲۰) و با بررسی ۶۰ بورس عضو این سازمان دلایل توجه بورس‌ها به مسائل پایداری مورد نظرخواهی از بورس‌ها قرار گرفته است. براساس یافته‌های این مطالعه مواردی نظیر دغدغه‌های پایداری بورس‌ها، کسب اعتبار و شهرت، توسعه فرصت‌های تجاری، بهبود روابط با ذی‌نفعان، توجه به دغدغه‌ها و نیازهای ذی‌نفعان، فشار از طرف رقبا و سرمایه‌گذاران شماری از دلایل توجه بورس‌ها به موضوعات پایداری در سراسر جهان محسوب

می‌شوند (فدراسیون جهانی بورس‌ها، ۲۰۲۰؛ ۱۱). اگرچه مطالعه انجام شده توسط فدراسیون جهانی بورس‌ها به نظرسنجی از بورس‌هایی پرداخته است که گزارشات پایداری خود را منتشر کرده‌اند، با این وجود انگیزه‌های این شرکت‌ها همسو با انگیزه‌هایی است که خبرگان صنعت در این پژوهش بدان‌ها اشاره کرده‌اند. یافته‌های مطالعه حاضر با بررسی صنعت بورس ایران نشان داده است که تهدید بقای بورس‌ها، دستیابی به مزیت رقابتی، بهبود عملکرد شرکت، ارزیابی عملکرد، همسویی با جامعه بین‌المللی و همچنین، دستیابی به حسن شهرت موجب می‌شود تا این شرکت‌ها نسبت به پایدار کردن رویه‌های داخلی سازمان و همچنین، انتشار گزارش عملکرد پایداری تمایل داشته باشند. با این وجود چالش‌هایی نظیر تأثیرپذیری گسترده بورس‌ها از وضعیت اقتصادی و امتناع مدیران از توجه به این مقوله، عدم وجود چارچوبی جامع به جهت گزارشگری و فقدان خدمات اطمینان بخشی از جمله چالش‌های پیش‌روی مدیران این صنعت در راستای دستیابی به توسعه پایدار محسوب می‌شود. با توجه به یافته‌های این پژوهش، مقررات‌گذاران می‌توانند رویکردهایی را به جهت رفع موانع موجود بکارگیرند و اقدام به ترویج فرهنگ گزارشگری پایداری نمایند. لازم به ذکر است با توجه به اینکه گزارشگری پایداری در کشور ما انجام نشده است، در عمل امکان تعیین عوامل خارجی (شامل ویژگی‌های صنعت، قوانین و مقررات موجود و غیره) و داخلی موثر بر گزارشگری پایداری شامل ویژگی‌های سازمانی نظیر اندازه شرکت، وضعیت سودآوری، ویژگی‌های راهبری شرکتی (استقلال هیات مدیره، درصد عضویت زنان در هیات‌مدیره و غیره) و ساختار مالکیت (درصد مالکیت سهامداران نهادی، درصد مالکیت مدیران، اهرم مالی و غیره) میسر نیست. محققان می‌توانند در راستای کمک به مقررات‌گذاران به جهت رفع موانع موجود، اقدام به بررسی عوامل داخلی و خارجی موثر بر پذیرش، میزان و کیفیت (هر سه مورد) گزارشات پایداری از طریق بررسی نمونه‌های خارجی نمایند و یافته‌های پژوهش را به جهت تدوین دستورالعمل‌ها و استانداردهای گزارشگری پایداری متناسب در اختیار نهادهای ذیربط قرار دهند. از جمله محدودیت‌های این بخش از پژوهش می‌توان به عدم امکان صحت‌سنجی انگیزه‌های مطرح شده توسط مدیران به دلیل عدم انتشار گزارش‌های پایداری اشاره کرد. جدول شماره ۱۱، یافته‌های پژوهش در حوزه چالش‌ها، انگیزه‌ها و فرصت‌های گزارشگری پایداری را به صورت خلاصه ارائه کرده است.

جدول ۱۱. چالش‌ها، انگیزه‌ها و فرصت‌های در اختیار بورس‌ها به جهت پایداری رویه‌ها و انتشار گزارش عملکرد پایداری

| فرصت‌ها | انگیزه‌ها | | چالش‌ها | |
|----------------------------------|--------------------------------|------------------------------------|----------------------------|-----------------------------------|
| | گزارشگری پایداری | پایداری رویه‌ها | گزارشگری پایداری | پایداری رویه‌ها |
| فرهنگ سازی | هم سویی با جامعه بین‌المللی | بقا و حفظ شرایط | فقدان خدمات اطمینان‌بخشی | تأثیرپذیری از وضعیت کلی اقتصاد |
| مقررات گذاری | دستیابی به حسن شهرت | بهبود عملکرد | فقدان چارچوب جامع گزارشگری | نگرش مدیران |
| سایر ابزارهای تحت اختیار بورس‌ها | بهبود پاسخگویی | دستیابی به مزیت رقابتی | سوء استفاده رقبا | تضاد منافع |
| | ارزیابی عملکرد | بهبود فرآیند تصمیم‌گیری | تمایل به عدم شفافیت | تمرکز بر حل مشکلات جاری |
| | افزایش مراقبت‌های داخلی سازمان | تأثیر گذاری بر اقتصاد کلان و جامعه | عدم پایداری رویه‌های شرکت | فرهنگ گزارشگری |
| | | پاسخگویی به نیازهای ذی‌نفعان | فزونی هزینه‌ها بر منافع | عدم استقلال نسبت به نهاد‌های ناظر |
| | | گذار از دوره تحریم | عدم احساس نیاز | مقاومت نسبت به تغییر |
| | | | | مشکلات ساختاری |

شناخت مسائل پایداری به شناخت بهتر ارتباط میان بورس‌ها و جامعه ذی‌نفعان نیز کمک می‌کند. از سویی، گزارشگری براساس خواسته‌ها و نیازهای ذی‌نفعان طی چارچوب‌های گزارشگری ارائه شده مورد تأکید قرار گرفته است (نظیر چارچوب‌های ارائه شده توسط SASB، GRI، IIRC و غیره). روش‌های مختلفی برای شناسایی مهمترین ذی‌نفعان شرکت‌ها وجود داشته و استانداردهای مختلفی نیز

به این منظور تدوین شده است. پس از شناسایی ذی‌نفعان با اهمیت، براساس ویژگی‌های هر یک از آن‌ها راه‌های ارتباط با ذی‌نفعان و جلب مشارکت آن‌ها تعیین می‌گردد. هر گروه از ذی‌نفعان دارای دغدغه‌ها و نگرانی‌های متفاوتی بوده و بر مسائل مختلفی تمرکز دارند و از این رو، بسترهای مختلفی نیز برای ایجاد ارتباط با ذی‌نفعان وجود دارد. مجمع عمومی سالانه شرکت‌ها، گزارشات سالانه و میان دوره‌ای، برگزاری جلسات اختصاصی، وب سایت شرکت‌ها، مقالات روزنامه‌ای، رادیو کنفرانس‌ها، انجمن‌های مشتریان، شبکه‌های اجتماعی، خطوط سوت زنی، کمیته‌های کارکنان، شبکه داخلی برای کارکنان^۱، سمینارها، ورکشاپ‌ها، مرکز اطلاعات سرمایه‌گذاران، فعالیت‌ها و برنامه‌های آموزش سرمایه‌گذاران، اتاق‌های آموزش مجازی، جلسات هم‌اندیشی برای کارکنان، امکان بازدید از بورس برای دانشگاه‌ها، برگزاری سمینارهای شناخت بازار برای دانشگاه‌ها، کنفرانس‌های مطبوعاتی، برگزاری جشن‌های تولد برای پرسنل، مراسم زنگ بورس برای ناشران، بحث و گفت و گو از طریق گروه‌های کانونی، رودشوهای^۲ محلی و بین‌المللی و ... مجموعه‌ای از روش‌های مشارکت با ذی‌نفعان است که در گزارشات پایداری بورس‌ها به آن‌ها اشاره شده است.

از میان کلیه ذی‌نفعان، کارکنان، سرمایه‌گذاران و جامعه توسط تعداد بیشتری از بورس‌ها مورد اشاره قرار گرفته‌اند؛ در حالی که نظرخواهی از خبرگان نشان داده است که در ایران دولت و مقررات‌گذاران به‌عنوان یکی از گروه‌های ذی‌نفع بیشترین تأثیرگذاری و تأثیرپذیری را از بورس‌ها دارند. علاوه بر این، سرمایه‌گذاران، جامعه، کارکنان و مشتریان در اولویت‌های بعدی قرار دارند. مقایسه سطح اهمیت ذی‌نفعان در داخل و خارج از ایران نشان می‌دهد که علی‌رغم وجود تفاوت‌های فرهنگی و ساختاری بین کشورهای مختلف، ذی‌نفعان اصلی بورس‌ها در سراسر جهان مشابه بوده و خواست‌ها و نیازهای یکسانی دارند. با توجه به شناسایی ذی‌نفعان صنعت بورس در مطالعه حاضر، بورس‌های داخلی می‌توانند به جهت ایجاد تعادل نسبت به خواست‌های ذی‌نفعان مختلف و توجه بهینه

1. Intranet

2. Road show

به آن‌ها، از نتایج این پژوهش بهره‌مند گردند. بورس‌های داخلی می‌بایست ضمن شناسایی و تعیین میزان اهمیت هر یک از ذی‌نفعان، به خواست‌ها و نیازهای آن‌ها توجه داشته باشند که براساس یافته‌های این پژوهش این اقدام با سهولت بیشتری قابل انجام است. با در نظر داشتن خواسته‌های متفاوت ذی‌نفعان، سایر محققان می‌توانند نیازهای اطلاعاتی گروه‌های مختلف ذی‌نفع را به تفکیک ارائه کرده و اقدام به ارائه مدل تعادلی ذی‌نفعان نمایند.

منابع

- احمدی، شیما؛ رحمانی، علی؛ حسینی، سیدعلی و همایون، سعید، (۱۴۰۱)، چارچوب شناسایی مؤلفه‌های بااهمیت پایداری در صنعت بورس با استفاده از رویکرد تحلیل سلسله‌مراتبی فازی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۴(۲)، ۱-۳۴.
- خوزین، علی؛ طالب‌نیا، قدرت‌الله؛ گرکز، منصور و بنی‌مهد، بهمن، (۱۳۹۷)، بررسی اثر ساختار مالکیت بر توسعه سطح گزارشگری پایداری، *حسابداری مدیریت*، ۱۱(۳۶)، ۱-۱۳.
- رحمانی، علی؛ محمودخانی، مهناز، (۱۴۰۰)، ضرورت تهیه و اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری: دیدگاه حساب‌رسان و خیرگان صنعت بیمه، *پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای*، ۲(۵)، ۱۲۸-۱۵۶.
- ستایش، محمدحسین و مهتری، زینب، (۱۳۹۷)، چارچوبی برای کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه در ایران، *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۰(۲)، ۸۵-۱۰۶.
- شمس‌الدینی، کاظم، نعمتی، میثم و عسکری شاهرآباد، مهدی، (۱۴۰۱)، ارائه مدلی به منظور توسعه مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۲(۱)، ۸۱-۱۰۰.
- صنوبر، ناصر و حیدریان، بهنام، (۱۳۹۱)، شناسایی و اولویت بندی عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در ایران، *جامعه‌شناسی اقتصادی و توسعه*، ۱(۱)، ۷۱-۸۹.
- عالمشاه، سیدامین، (۱۳۹۳)، بررسی عوامل مؤثر در اتخاذ روش‌های حسابداری مدیریت‌زیست محیطی (EMA)، *حسابداری مدیریت*، ۷(۳)، ۸۹-۱۰۸.
- عبادی، سامان؛ عبدی، رسول؛ رضائی، نادر و پاک‌مرام، عسگر، (۱۴۰۱)، الگوی پایداری شرکت مبتنی بر کارایی مالی: تکنیک ترکیبی، *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۲(۳)، ۱۳۵-۱۵۶.
- عبداله زاده حسن و امین وحید، (۱۳۹۹)، تأثیر نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، تعهد اخلاقی و ادراک ریسک بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی، *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۵(۹)، ۲۶۹-۲۹۹.
- عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا و رضازاده، جواد، (۱۳۹۸)، طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایداری شرکت‌ها، *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۱(۴)، ۲۳-۴۴.
- عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا و رضازاده، جواد، (۱۳۹۹)، گزارشگری پایداری: رتبه‌بندی محرک‌ها و شاخص‌ها، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۰(۲)، ۷۱-۱۱۴.

References

- Abdi, M; Kordestani, G; & Rezazadeh, J. (2020). Sustainability Reporting: Ratings of Drivers and Indicators. *Empirical Research in Accounting*, 10(2), 71-114. (In Persian).

- Abdi, M; Kordestani, Gh; & Rezazade, J. (2019). Designing of Corporates' Coherent Sustainability Reporting Model. *Financial Accounting Research*, 11(4), 23-44. (In Persian).
- Abdollahzadeh H, Amin V. (2020). The Effect of Planned Behavior Theory, Ethical Commitment, and Perceived Risk on Corporate Sustainability Accounting and Reporting. *Journal of value and behavioral accounting*, 5(9), 299-269. (In Persian).
- Adams, C. A. (2002). Internal organisational factors influencing corporate social and ethical reporting: Beyond current theorising. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2), 223-250.
- Ahmadi, Sh; Rahmani, A; Hosseini, S.A. & Homayoun, S. (2022). A Framework for Identifying Material sustainability Criteria in the Exchange Industry Using Fuzzy AHP Method. *Financial Accounting Research*, 14(2), 1-34. (In Persian).
- Alamshah; S, A. (2015). Evaluating influential factors in Environmental management accounting (EMA) adoption. *Management Accounting*, 7(22), 89-108. (In Persian).
- Ali, W; Wilson, J; & Husnain, M. (2022). Determinants/motivations of corporate social responsibility disclosure in developing economies: A survey of the extant literature. *Sustainability*, 14(6), 3474.
- Belal, A. R; & Cooper, S. (2011). The absence of corporate social responsibility reporting in Bangladesh. *Critical Perspectives on Accounting*, 22(7), 654-667.
- CDP. (2022). CDSB framework for reporting environmental and social information.
- Cho, C. H; Laine, M; Roberts, R. W; & Rodrigue, M. (2015). Organized hypocrisy, organizational façades, and sustainability reporting. *Accounting, organizations and society*, 40, 78-94.
- Clarkson, P. M; Overell, M. B; & Chapple, L. (2011). Environmental reporting and its relation to corporate environmental performance. *Abacus*, 47(1), 27-60.
- Connelly, B. L; Certo, S. T; Ireland, R. D; & Reutzel, C. R. (2011). Signaling theory: A review and assessment. *Journal of management*, 37(1), 39-67.
- De Micco, P; Rinaldi, L; Vitale, G; Cupertino, S; & Maraghini, M. P. (2020). The challenges of sustainability reporting and their management: the case of Estra. *Meditari Accountancy Research*.
- De Villiers, C. J. (1999). The decision by management to disclose environmental information: a research note based on interviews. *Meditari Accountancy Research*, 7, 33-48
- De Villiers, C. J. (2003). Why do South African companies not report more environmental information when managers are so positive about this kind of reporting? *Meditari Accountancy Research*, 11(1), 11-23.
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures—a theoretical foundation. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 282-311.

- Deegan, C. (2014). An overview of legitimacy theory as applied within the social and environmental accounting literature. *Sustainability accounting and accountability*, 248-272.
- Ebadi, S; Abdi, R; Rezaei, N; & Pakmaram, A. (2022). Firm efficiency model based on financial efficiency: DEMATEL-FANP combination technique. *Journal of Accounting and Social Interests*, 12(3), 135-156. (In Persian).
- Freeman, R. E. (2010). *Strategic management: A stakeholder approach*. Cambridge university press.
- Freeman, R. Edward. "Strategic management: A stakeholder theory." *Journal of Management Studies* 39.1 (1984): 1-21.
- Global Reporting Initiative (2016). Sustainability Reporting Standards.
- Hahn, R; & Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of cleaner production*, 59, 5-21.
- Hamed, R. S; Al-Shattarat, B. K; Al-Shattarat, W. K; & Hussainey, K. (2022). The impact of introducing new regulations on the quality of CSR reporting: Evidence from the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 46.
- Higgins, C; Milne, M. J; & Van Gramberg, B. (2015). The uptake of sustainability reporting in Australia. *Journal of Business Ethics*, 129(2), 445-468.
- Higgins, C; Stubbs, W; & Milne, M. (2018). Is sustainability reporting becoming institutionalised? The role of an issues-based field. *Journal of Business Ethics*, 147(2), 309-326.
- Hossain, M. M; Alam, M; Islam, M. A; & Hecimovic, A. (2015). Do stakeholders or social obligations drive corporate social and environmental responsibility reporting? Managerial views from a developing country. *Qualitative Research in Accounting & Management*. 12(3), 287-314.
- IIRC. (2021). Integrated Reporting Framework.
- Ismaeel, M; & Zakaria, Z. (2019). Perception of preparers of sustainability reports in the Middle East: Contrasting between local and global. *Meditari Accountancy Research*, 28(1), 89-116.
- Khozein, A; Talebnia, Gh; Garkaz, M; & Bnimahd, B. (2018). Effect of Ownership Structure on the Development of the Sustainable Reporting. *Management Accounting*, 11(36), 1-13. (In Persian).
- Kuo, T. C; Kremer, G. E. O; Phuong, N. T; & Hsu, C. W. (2016). Motivations and barriers for corporate social responsibility reporting: Evidence from the airline industry. *Journal of Air Transport Management*, 57, 184-195.
- Mitchell, C. G; & Hill, T. (2009). Corporate social and environmental reporting and the impact of internal environmental policy in South Africa. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 16(1), 48-60.
- Morioka, S. N; & de Carvalho, M. M. (2016). A systematic literature review towards a conceptual framework for integrating sustainability performance into business. *Journal of Cleaner Production*, 136, 134-146.

- Nwobu, O. A; Iyoha, F; & Owolabi, A. (2018). Managerial perceptions of corporate sustainability reporting determinants in Nigeria. *Journal of Business and Retail Management Research*, 12(2), 72-82.
- O'donovan, G. (2002). Environmental disclosures in the annual report: Extending the applicability and predictive power of legitimacy theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(3), 344-371.
- Rahmani, A, & Mahmiudkhani, M. (2022). The necessity of preparing and assuring sustainability reports: The views of insurance industry experts and auditors. *Professional Auditing Research*, 2(5), 128-156. (In Persian).
- Saunders, M; Lewis, P; & Thornhill, A. (2016). *Research methods for business students*. Pearson education.
- Senobar, N., & Heidarian, B. (۲۰۱۲). Identifying and prioritizing factors affecting corporate social responsibility in Iran. *Journal of Economic & Developmental Sociology*, 1(1), 71-89. (In Persian).
- Setayesh, M. h; & Mehrati, Z. (2018). A Framework for General Theoretical Foundations of Integrated Reporting in Iran. *Financial Accounting Research*, 10(2), 85-106. (In Persian).
- shamsadini, K; Nemati, M; & Askari Shahamabad, M. (2022). Provide a model for developing corporate social responsibility. *Journal of Accounting and Social Interests*, 12(1), 81-100. (In Persian).
- Solomon, A; & Lewis, L. (2002). Incentives and disincentives for corporate environmental disclosure. *Business strategy and the environment*, 11(3), 154-169.
- Sustainability Accounting Standard Board. (2017). SASB conceptual framework.
- Tauringana, V. (2020). Sustainability reporting challenges in developing countries: towards management perceptions research evidence-based practices. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(2), 194-215.
- Tilling, M. V; & Tilt, C. A. (2010). The edge of legitimacy: Voluntary social and environmental reporting in Rothmans' 1956-1999 annual reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 23(1), 55-81.
- WFE. (2020). Annual sustainability survey.

COPYRIGHTS



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



طراحی الگوی حسابداری مدنی: فرآیند بازنمایی سیستمی^۱

محمدعلی پرویشی^۲، میثم عربزاده^۳، مهدی صفری گرایلی^۴، حسن قدرتی^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۲/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۱۷

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: این مطالعه به بسط اکتشافی ابعاد زمینه‌ای توسعه حسابداری مدنی و ارزیابی سیستماتیک پیوندهای درونی این ابعاد می‌پردازد. هدف این پژوهش کمک به افزایش اثرگذاری ظرفیت‌های نظریه در کارکردهای اخلاقانه‌ی رعایت حقوق ذی‌نفعان و بهبود مشروعیت حسابداری در برابر ذی‌نفعان است.

روش شناسی: مطالعه حاضر از منظر نتیجه توسعه‌ای و براساس نوع هدف اکتشافی است. در بخش اول، رویکرد انجام پژوهش کیفی و با اتکاء به روش نظریه داده بنیاد است و در بخش دوم، پس از ارائه الگو و سنجش پایایی ابعاد از طریق تحلیل دلفی، با رویکردی کمی و از طریق فرآیند بازنمایی سیستمی، محرک‌ها و پیامدهای ابعاد حسابداری مدنی شناسایی شده است.

یافته‌ها: مبتنی بر روش نظریه داده بنیاد، سه مرحله کدگذاری نسبت به شناسایی ابعاد مدل انجام شد و براساس تحلیل دلفی فازی از طریق میانگین بین مرحله اول و مرحله دوم دلفی برای تعیین سطح پایایی اقدام گردید. در نهایت از طریق ارزیابی سیستماتیک نسبت به شناسایی محرک‌ها و پیامدهای مدل اقدام گردید.

نتیجه‌گیری: زیرساخت‌های سیستم اطلاعات حسابداری کمک می‌کنند تا ظرفیت‌های انعطاف‌پذیری واحد حسابداری در خصوص تغییر انتظارات اجتماعی و به‌طور کلی تغییرات حوزه مالی و حسابداری در بیرون شرکت، از طریق کانال‌های ارتباطی به داخل شرکت مخابره شوند.

ارزش آفرینی: باهدف مشروعیت‌زایی در حسابداری مدنی، تدوین‌کنندگان آیین‌نامه‌ها در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌بایست از طریق تشکیل کمیته‌ها با هدف ترویج برابری و عدالت، به شکل‌گیری حسابداری صنفی کمک نمایند تا مانع از تضییع منافع حقوق اقلیت‌ها به دلیل عملکردهای تملک‌طلبانه واحد حسابداری شرکت‌ها گردند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدنی، فرآیند بازنمایی سیستمی، مشروعیت حسابداری، انتظارات اجتماعی.

طبقه بندی موضوعی: M41.

DOI: 10.22051/JAASCI.2023.43010.1759

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. (mpoldking@gmail.com).

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. (نویسنده مسئول). (Meysam.Arabzadeh@iau.ac.ir).

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران. (Mehdi.safari83@yahoo.com).

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. (Dr.ghodrati42@Gmail.com).

مقدمه

حسابداری مدنی به‌عنوان یکی از مبانی نظری در حرفه حسابداری از اواخر قرن گذشته و اوایل قرن جاری به‌طور جدی در محافل علمی مورد بحث قرار گرفته است تا آنجا که بسیاری از نهادهای بین‌المللی در سیاستگذاری‌های خود به دلیل توسعه ادبیات نظری این مفهوم، مجبور به بررسی آن بوده‌اند. در واقع به دلیل حضور سرمایه‌گذاران از اقشار مختلف جامعه در سطح بازارهای سرمایه بین‌المللی، این موضوع امروزه فراتر از مباحث نظری و علمی مورد توجه قرار گرفته است و بسیاری از نهادهای اجتماعی در تلاش برای قانونی نمودن آن در ساختارهای مالی کشورها و شرکت‌های مالی دنیا هستند. به‌عنوان مثال، به موجب قانونی که در سال ۱۹۸۶ در معاملات بازار سرمایه کشور انگلستان باهدف توسعه برابر سرمایه‌گذاری تصویب گردید، نیازی به ارزیابی اهلیت سرمایه‌گذاران نیست (نوال و مرزوقی^۱، ۲۰۱۸: ۹۸). موضوعی که در سال ۲۰۱۲ و باهدف کاهش محدودیت‌های سرمایه‌گذاری و جذب سرمایه‌گذاران خارجی، ورود به بازار سرمایه و بورس لندن را به‌عنوان یکی از راه‌های اخذ شهروندی کشورهای اتحادیه اروپا مصوب نمودند (پیترزمن^۲، ۲۰۱۹: ۴). نکته قابل اهمیت این است که امروزه تجارت در بسیاری از موارد با حقوق مدنی مرتبط است. بدین معنا که نهادهای تجاری ممکن است در جهت دستیابی به اهداف‌شان اخلاقیات؛ محیط و اجتماع را نادیده بگیرند و در درازمدت اثرات این موضوع گسترده بوده و به دلیل تناقض پیش آمده، ثبات از نظر اعتمادزایی را مورد خدشه قرار دهد (چاترجی و ان اس^۳، ۲۰۲۲: ۱۱۵).

بی‌شک دوران رشد سرمایه‌داری که با ادغام و ترکیب شرکت‌های بزرگ همراه بود، اختلاس و تقلب را به‌عنوان یک عامل کاهنده‌ی اعتماد در بین ذی‌نفعان توسعه داده است که در جریان این پدیده‌ها، حسابداری هم مرتباً خود را روزآمد می‌کرد تا بتواند با این پدیده‌های شوم که از یک سو، منافع شهروندان را مورد تضییع قرار می‌داد و از سویی دیگر، مانع مشروعیت حسابداری جهت پاسخگویی به ذی‌نفعان در ارتقای شفافیت‌های مالی می‌شد، مقابله کند (گادارد^۴، ۲۰۲۱: ۱۰۷). به‌عبارت دیگر، از آنجا که مسئولیت حسابداری در سه حوزه حرفه‌ای، قانونی و اجتماعی قابل

1. Newell & Marzuki
 2. Petersmann
 3. Chatterjee & N.S.
 4. Goddard

بازنگری است، شاید به جرأت بتوان گفت که مسئولیت‌های اجتماعی این حرفه بسی فراتر از سایر حوزه‌های مسئولیتی آن می‌باشد، زیرا به توسعه اهداف مدنظر در حوزه شفافیت اطلاعاتی کمک می‌نماید و زمینه را برای پاسخگویی به ذی‌نفعان مهیا می‌کند (تران و همکاران^۱، ۲۰۲۲: ۲۰۴).

در واقع، ارائه منافع اجتماعی^۲ به ذی‌نفعان به‌عنوان یک هدف فراگیر در حسابداری مدنی می‌تواند تلقی شود که می‌تواند هزینه‌های ناشی از ریسک سرمایه‌گذاری در سطح بازار سرمایه را برای آنان کاهش دهد. بنابراین، با توجه به درخواست ذی‌نفعان از حسابداری مبنی بر ارتقای سطح شفافیت و بهبود کیفیت اطلاعات مالی، حسابداری مدنی امروزه به تقویت نقش این حرفه در پاسخگویی به انتظارات کمک نموده است و باعث شده تا مسئولیت اجتماعی از سطح پایداری بر خوردار باشد (بنایی قدیم و واعظ، ۱۴۰۰: ۶). حسابداری مدنی فرآیندی فراتر از الزامات قانونی است که به صورت داوطلبانه می‌تواند به ارتقای سطح مشروعیت عمومی این حرفه کمک نماید. این نوع از حسابداری، منافع بلندمدت پایداری برای اجتماع و ذی‌نفعان ایجاد می‌کند و براساس کارکردهای استراتژیک به شرکت‌ها در بهبود جایگاه رقابتی و افزایش بازده و سودآوری بلندمدت تر کمک می‌نماید. حسابداری مدنی، مجموعه‌ای از رویه‌های حسابداری در حوزه‌های اجتماعی، تخصصی و معرفت‌شناسی است که هدف آن ایجاد توازن و عدالت در بین ذی‌نفعان می‌باشد. از سوی دیگر، گری و همکاران^۳ (۲۰۰۶) حسابداری مدنی را کارکردی از افشاء صادقانه، به‌موقع و قابل‌اتکا برای کلیت ذی‌نفعانی تلقی می‌کند که فارغ از فرصت‌طلبی صاحب‌منصبان قدرت، تلاش می‌کند تا از حقوق اقلیت‌ها دفاع نماید و در ارائه گزارش صورت‌های مالی به اعتدال رفتار نماید.

بسترسازی این مفهوم در بازار سرمایه ایران، می‌تواند به مراتب حائز اهمیت‌تر تلقی گردد، زیرا به دلیل سیر مهاجرت غیرقانونی چند کشور همسایه به ایران، باعث گردیده تا مسئله سرمایه‌گذاری و انجام تجارت این افراد، با مشکلات متعددی مواجه باشد. به‌عبارتی، عملاً بازار سرمایه نمی‌تواند مانع از عدم تبعیض در سرمایه‌گذاری مهاجران یا حتی اقلیت‌های مذهبی و قومیتی گردد که این مسئله نشان دهنده شکاف بین حقوق مدنی افراد بدون در نظر گرفتن قانون یا الزامات اهلیت

1. Tran et al

2. Social benefit

3. Gray et al

برای سرمایه‌گذاری است که متأسفانه خلاء این رویکرد در قوانین تجاری کشور و استانداردهای حسابداری احساس می‌شود. از سوی دیگر، عدم توازن و عدالت در آزمون‌های حرفه‌ای حسابداری و یا جذب متقاضیان با حقوق مدنی برابر در این حرفه، همگی می‌تواند از جمله دلایلی برای اهمیت انجام این مطالعه به لحاظ شناختی و توسعه چشم‌اندازهای آینده‌نگرانه در این حوزه باشد. بنابراین، با عنایت به توضیح‌های مطرح شده، ضرورت انجام این پژوهش از دو منظر مورد بررسی قرار گرفت.

اولاً اینکه این نخستین پژوهشی است که اقدام به ارائه الگوی حسابداری مدنی و ارزیابی سیستمی آن جهت تعیین محرک‌ها و پیامدهای آن در بازار سرمایه می‌نماید. حوزه‌ایی که قبلاً با تمرکز بر این متغیر در سطح پژوهش‌های داخلی و بین‌المللی مورد توجه قرار نگرفته است و انجام این پژوهش می‌تواند از یک سو، به افزایش اثرگذاری ظرفیت‌های نظریه در کارکردهای اخلاقانه‌ی رعایت حقوق ذی‌نفعان منجر شود و از سوی دیگر، به بهبود مشروعیت حسابداری در برابر ذی‌نفعان کمک نماید. بنابراین، گریزی به پژوهش‌های گذشته همچون ریتولازا و سن‌خوزه^۱ (۲۰۲۱) که به بررسی «درک حسابداری اجتماعی»، لازکانو و برازا^۲ (۲۰۱۹) «حسابداری اجتماعی برای پایداری» و کیلیان و اریگان^۳ (۲۰۱۶) «حسابداری اجتماعی و خلق مشروعیت» پرداخته‌اند، حاکی از تایید این ادعا است که اگرچه موضوع حسابداری اجتماعی و مشروعیت مورد توجه بوده است، اما ارائه الگوی حسابداری مدنی و ارزیابی آن موضوعی است که مورد توجه قرار نگرفته است. ثانیاً انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاوردهایی برای قانونگذاران بازار سرمایه، به‌ویژه سازمان بورس و اوراق بهادار و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری داشته باشد و این نهادها، با شناخت بهتر و درک بیشتر از مولفه‌های موثر بر حسابداری مدنی، در راستای بهبود پاسخگویی به ذی‌نفعان و ایجاد مشروعیت بیشتر در سطح مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها در قبال سهامداران گام بردارند. باتوجه به موارد مطرح شده، هدف این مطالعه در بخش کیفی، ارائه الگوی و در بخش کمی ارزیابی سیستمی آن جهت تعیین محرک‌ها و پیامدهای آن در عرصه بازار سرمایه می‌باشد.

1. Retolaza & San-Jose

2. Lazkano & Beraza

3. Killian & O'Regan

باتوجه به بیان هدف این مطالعه، در ادامه نسبت به ارائه ساختار مطالعه اقدام می‌شود. براین اساس در بخش دوم مبانی نظری پژوهش ارائه می‌گردد و در بخش سوم، روش‌شناسی پژوهش و در بخش چهارم نسبت به ارائه یافته‌های پژوهش اقدام شده است تا اهداف پژوهش تحقق یابد. در نهایت نیز در بخش آخر، اقدام به ارائه تفسیر نتایج و پیشنهادهای کاربردی پژوهش شده است.

مبانی نظری پژوهش

شروع گسترش رویکرد مدنی در علوم انسانی به دیدگاه‌های کنتز^۱ (۱۹۶۴) بر می‌گردد که بعدها اسمیت و همکاران^۲ (۱۹۸۳)، بسط این مفهوم در رشته‌های علوم انسانی از مدیریت تا روانشناسی را گسترش دادند. در واقع هدف از این مفهوم اثرگذاری احساس جمعی گرایانه در گروهی از افراد برای ارتقاء احساس مسئولیت می‌باشد تا درکی فراتر از آنچه که جنبه‌های رسمی و یا صرفاً تخصصی از آن‌ها انتظار دارد، برای ذی‌نفعان ایجاد گردد (چالرز^۳، ۲۰۰۱: ۱۵). در واقع مدنیت نگاه صرف افراد از عملکردهای ساختاری را به سمت انگیزه‌های فراساختاری سوق داد و کمک نمود تا اخلاق‌گرایی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی در کنار مسئولیت‌های تخصصی و رسمی، مورد توجه قرار گیرد و به تدریج نگاه یک طرفه و غالب ساختاری و اصطلاحاً بورکوراتیک به نگاه تعامل، برابری انسانی و سپس به پاسخگویی شهروندی تغییر یابد (ارشدی و هاشمی شیخ‌شبنانی، ۱۳۸۸: ۲۲۳). ورود این مفهوم به عرصه‌های بازرگانی شاید سرآغاز شکل‌گیری این مفاهیم در قامت حسابداری مدنی بوده است، زیرا قبل از ورود مدنیت به حوزه بازرگانی، این مفهوم در دانش سازمانی پدید آمده بود (والش و ماگلی^۴، ۲۰۲۰: ۲۱۶۷). در واقع مدیریت بازرگانی ماهیت صرفاً سود را به ماهیت رفتارهای شهروندی تغییر داد و این موضوع زمینه‌ساز تغییر در نظریه‌های کلاسیک گردید. بنابراین، بسیاری از نظریه‌های حوزه حسابداری مدیریت با تلاش برای ایجاد مشروعیت شرکت‌ها، آگاهانه یا سهواً تلاش

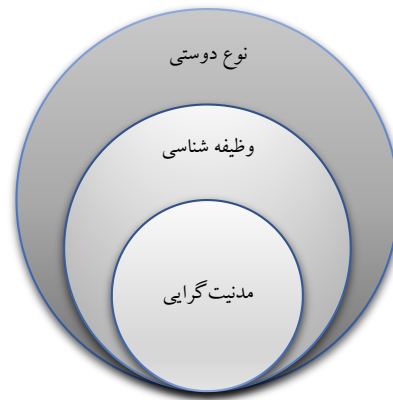
1. Katz

2. Smith et al

3. Charles

4. Walsh & Magley

نمودند تا به مدنی‌سازی در حسابداری کمک نمایند (لی‌پیستو و همکاران^۱، ۲۰۲۰: ۴۳۹). بر این اساس، مدنیت در این دانش به دو منظر نوع دوستی^۲ و وظیفه‌شناسی^۳ وابسته است.

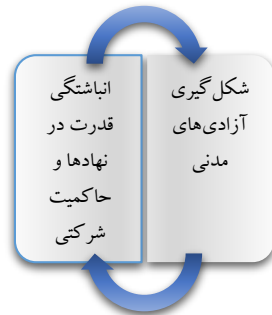


شکل ۱. هسته‌ی بنای مفهومی مدنیت در دانش حسابداری (منبع: لی‌پیستو و همکاران، ۲۰۲۰)

در واقع همانطور که شکل (۱) نشان می‌دهد، مدنیت‌گرایی براساس نوع‌دوستی، احساس مسئولیت در برابر دیگران و بر مبنای وظیفه‌شناسی، تعهد و اخلاق‌گرایی در قبال قبول مسئولیت‌ها را بیان می‌کند. مسئله حسابداری مدنی، فراتر از شکل عاطفی به دیگران و پایبندی به استانداردها تلقی می‌شود (اقدام‌مزرعه و همکاران، ۱۳۹۸: ۳۰). به عبارت دیگر، مسئله حسابداری، حرکت بر مداری از رعایت حقوق تمامی افرادی است که مستقیم و غیرمستقیم با مسئله برابری و عدالت مواجه هستند، زیرا ذات حسابداری ایجاد مسئولیت در برابر منافع همه افرادی است که حتی در سایه تملک‌طلبی صاحب منصبان قدرت می‌تواند به عدالت کمک نمایند (بلکویی^۴، ۱۹۸۳: ۲۱۱). با گریزی به قانون تجارت می‌توان به اهمیت نقش حسابداری در حفظ حقوق مدنی پی برد؛ موضوعی که در الگوی سیستم‌های اجتماعی، جامعه مدنی را نوعاً ارائه‌دهنده ارزش‌ها و نظریه‌های حاکمیت تلقی می‌کند که

1. Lepistö et al
2. Philanthropy
3. conscientiousness
4. Belkaoui

تلاش می‌کنند از حسابداری، به‌عنوان ابزاری جهت حفاظت از منافع اقلیت‌ها در برابر فرصت‌طلبی دیگران، بهره‌بردار. یکی دیگر از پیوندهای بین حسابداری با رویکرد مدنیت، به‌کنش‌های ارتباطی لافین^۱ (۲۰۰۷) در خصوص توسعه حسابداری دموکراتیک بر می‌گردد که رویکردی دو سویه و چرخشی میان این دو را بیان می‌کند.



شکل ۲. بسط رویکرد دموکراسی به حسابداری مدنی

همانطور که شکل (۲) نشان می‌دهد، نهادگرایان شامل سیاستگذاران و ارکان حاکمیت شرکتی، جهت دستیابی به سطحی از برابری مدنی، به تقویت اصول راهبری مناسب و هماهنگ با جامعه اقدام می‌نمایند. براساس این دیدگاه، دموکراسی اساساً با نهادینه کردن قدرت در حاکمیت شرکتی، به دنبال اجرای ابلاغیه‌های تدوین شده توسط نهادهای بالادستی از یک سو، و جلوگیری از منفعت‌طلبی اداره کنندگان شرکت‌ها، از سوی دیگر هستند تا مانع از تضییع حقوق اقلیت‌ها در بسترهایی همچون بازار سرمایه گردند (دلگادو^۲، ۲۰۲۱: ۱۱۶). بنابراین، با ایجاد چرخه تعاملی مستمر بین نهادگراها با حاکمیت شرکتی، فرایند آزادی‌های مدنی و اندیشه‌های اجتماعی، به‌عنوان ارزش در حسابداری نهادینه می‌شود، زیرا حسابداری به‌عنوان اهرم اجرای تصمیم‌های نهادی می‌تواند به رعایت حقوق مدنی کمک نماید. به‌عبارتی، جامعه در راستای آزادی‌های مدنی خویش با فشار بر ارکان تصمیم‌گیر، به دنبال تدوین

1. Laughlin
2. Delgado

الگوی‌های تصمیم مناسب در سازمان‌ها و شرکت‌ها می‌باشند تا حقوق آنان تضییع نگردد (ارهاردت و همکاران^۱، ۲۰۲۲: ۹۱). نکته حائز اهمیت این است، که با تغییرات اساسی در ۲۵ سال گذشته، پژوهش‌های حسابداری به‌طور با اهمیتی بر گستره‌ای از مسئولیت‌پذیری اجتماعی بنا شده‌اند که مدنیت‌گرایی می‌تواند در شرایط بحرانی جوامع و اقتصادهای ناپایدار، دارای مشروعیت تلقی گردد که به ایجاد اعتماد ذی‌نفعان کمک می‌نماید (گری و همکاران^۲، ۲۰۱۳: ۴۹).

از سوی دیگر، مرور پیشینه‌های تجربی انجام شده نشان می‌دهد، موضوع حسابداری مدنی به‌عنوان یک پژوهش مستقل در مطالعه‌های گذشته مورد توجه نبوده است و تنها به‌عنوان بخشی از فرآیندهای مطالعه در مسئولیت‌پذیری اجتماعی مورد عنایت قرار گرفته است و انجام این مطالعه می‌تواند به تقویت ادبیات این حوزه در حسابداری مدنی کمک نماید. به‌عنوان مثال، لثونی و همکاران^۳ (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «نقش فراگیر حسابداری و پاسخگویی در شرایط اضطراری کووید ۱۹ به ذی‌نفعان» انجام دادند. نتایج از وجود دو مبنای اصلی در حسابداری و پاسخگویی حکایت داشت. اول اینکه تغییرات و خطرات شیوه‌های حسابداری و پاسخگویی در طور فراگیری کرونا نیازمند تغییر است، و دوم اینکه از طریق افشاء اطلاعات به شیوه‌های بلاغتی و گزارشگری به‌موقع نسبت به تغییر پاسخگویی به ذی‌نفعان در پسا کرونا، می‌بایست توجه لازم صورت گیرد. همچنین، زنیلاتو و تریئون-تودر^۴ (۲۰۲۲) در این رابطه بیان می‌نمایند قبل از تغییرات مربوط به دستورالعمل‌های تمرکز بر ابعاد غیرمالی در گزارشگری شرکت‌های دولتی اروپایی، حکایت از این داشت که هیچ یک از ابعاد فرهنگی هافستد، نتوانست نقشی در ارتقای سطوح افشای اطلاعات مالی براساس انتظارات اجتماعی داشته باشد. همچنین، سیرسواردهانس و یاپا^۵ (۲۰۲۱) در پژوهش خود با عنوان «حقوق مدنی از دیدگاه حسابداری اجتماعی در یک محیط پس از جنگ: مورد مطالعه سریلانکا» نتیجه‌گیری نمود وجود تضاد مدنی مانع از موازی‌بودن حسابداران با مشروعیت مفاهیم حسابداری اجتماعی که توسط دنیای غرب در افشای حقوق مدنی اتخاذ شده، نگردیده است. همچنین، مشخص شد در سطح پاسخ

1. Erhardt

2. Gray

3. Leoni et al

4. Zanellato & Tiron-Tudor

5. Siriwardhane & Yapa

فردی، آن‌ها درک می‌کنند که رشته حسابداری به‌عنوان عاملی برای ترویج افشای حقوق مدنی در واحدهای تجاری هستند که در بسترهای اجتماعی عمل می‌نمایند. در ایران نیز مسئله حسابداری مدنی در حال شکل‌گیری است. به‌عنوان مثال، مرور پژوهش صفرزاده‌بندری و جودکی‌چگنی (۱۴۰۰) نشان می‌دهد که به دلیل کاستی‌ها و خلا پژوهشی در این زمینه، هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری بخش عمومی با ایجاد تفکر جدیدی، از این فرصت برای بهبود مجموعه استانداردهای خود استفاده کرده و استاندارد منافع اجتماعی را در سال ۲۰۱۹ منتشر کرد. کرمی و همکاران (۱۴۰۰) نیز بیان نمودند افزایش مسئولیت پاسخگویی مدیران، اعمال نظارت قوی بر فعالیت مؤسسات حسابرسی در جهت رعایت کامل استقلال حرفه‌ای، نظارت و مراقبت حرفه‌ای، آموزش و کنترل کیفیت، اظهارنظر بر اساس شواهد بدون در نظر گرفتن فشارها، اعمال دستورالعمل‌های مطمئن برای ارجاع کار و نرخ‌بندی قراردادها بر اساس تعرفه مصوب، افزایش مسئولیت قانونی حسابرسان نسبت به گزارش‌های حرفه‌ای، بکارگیری مدیران مالی متعهد و متخصص، و... در راستای بهبود کیفیت حسابداری به‌عنوان راه کارهای اعتماد اجتماعی شناسایی می‌شوند. همانطور که مشاهده می‌شود، مرور مطالعه‌های انجام شده نشان می‌دهد، موضوع حسابداری مدنی مورد توجه پژوهش‌های گذشته قرار نگرفته و این مطالعه باهدف تدوین یک چارچوب نظری نسبت به بسط آن در بازار سرمایه اقدام می‌نماید. با عنایت به مفهوم حاضر در این مطالعه و بیان کلیات نظری در این خصوص، می‌توان نسبت به تدوین سوال‌های پژوهش به ترتیب زیر اقدام نمود:

۱. مضامین حسابداری مدنی کدامند؟
۲. مولفه‌های حسابداری مدنی کدامند؟
۳. مقوله‌های حسابداری مدنی کدامند؟
۴. محرک‌ها و پیامدهای مولفه‌های حسابداری مدنی جهت توسعه در عرصه بازار سرمایه کدامند؟

همانطور که از فرآیند تحلیل و مبتنی بر نوع سوال‌های تدوین شده مشخص است، سه سوال اول مربوط به فرآیند ایجاد الگوی از طریق نظریه داده بنیاد می‌باشد و سوال آخر مطالعه حاضر، بخش کمی مطالعه و انجام تحلیل بازنمایی سیستمی را در بر می‌گیرد.

روش شناسی پژوهش

جهت طراحی الگو، همواره فرآیندی از نظر شیوه اجرا می‌بایست مدنظر قرار گیرد، که پدیده مورد بررسی از نظر محتوایی، از چارچوب یکپارچه و هماهنگی حداقل در سطح جامعه هدف مدنظر پژوهش، برخوردار نباشد. از آنجاییکه مفهوم حسابداری مدنی با توجه به مباحث مطرح شده در مبانی نظری و مقدمه همراستا با حسابداری پایداری، از انسجام نظری لازم در سطح شرکت‌های بازار سرمایه برخوردار نمی‌باشد، این پژوهش از نظر نتیجه، در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد. از نظر هدف، این پژوهش با اتکاء به یک مطالعه‌ی اکتشافی و ماتریس ارزیابی سیستماتیک پیوندهای درونی ابعاد به دنبال تعیین محرک‌ها و پیامدهای مولفه‌های شناسایی شده در سطح شرکت‌های بازار سرمایه از نظر اثربخشی می‌باشد. رویکرد پژوهشی مطالعه حاضر، به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها نیز، از نوع ترکیبی است، زیرا به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که چارچوب جامع درباره آن در حیطه نظری حسابداری وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. بنابراین، ابتدا از طریق تحلیل بخش کیفی و با اتکاء به روش نظریه داده بنیاد تلاش می‌شود تا ابعاد الگوی حسابداری مدنی در قالب یک الگوی چند بُعدی ارائه شود. برای این منظور از رویکرد نوحاسته یا ظاهرشونده گلیرز^۱ (۱۹۹۲) استفاده می‌شود تا با استفاده از مصاحبه با خبرگان، طی سه مرحله کدگذاری، الگوی حسابداری مدنی تدوین شود. در این رویکرد، نظریه از درون داده‌ها ظهور می‌یابد و محققان از ابتدا پیش فرضی در مورد ارتباط بین داده‌ها ندارد. همچنین، براساس راهبرد نظریه پردازی داده بنیاد ظاهرشونده، تحلیل داده‌ها همزمان با مصاحبه‌ها آغاز می‌شود (کلایان مقدم و همکاران، ۱۳۹۹: ۹۳). پس از ارائه الگو و سنجش پایایی ابعاد آن از طریق تحلیل دلفی، در تحلیل کمی از طریق فرآیند بازنمایی سیستمی، پژوهش به دنبال تعیین محرک‌ها و پیامدهای ابعاد حسابداری مدنی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد. جامعه آماری در بخش کیفی شامل خبرگان دانشگاهی و اساتید حسابداری صاحب نظر و دارای تجربه حرفه‌ای در حوزه حسابداری می‌باشند. نمونه‌گیری نیز به صورت ترکیبی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند و گلوله برفی صورت گرفته است که معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها،

1. Glaser

نقطه اشباع نظری است. منظور از نقطه اشباع نظری، جایی است که دیگر ارتباط بین مفاهیم و طبقه جدید ظهور نکند. مطابق با صاحب نظران نظریه داده بنیاد همچون فرناندز^۱ (۲۰۰۴)؛ گلنیزر و هالتون^۲ (۲۰۰۵؛ ۲۰۰۷) و چارمز^۳ (۲۰۱۱) نمونه گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه آماری که براساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش و یا سوابق علمی و اجرایی در حوزه حسابداری، به‌عنوان صاحب نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. در این فرآیند سطح شناخت خبرگان از پدیده مورد بررسی و داشتن شناخت از حوزه‌ی پژوهش‌های کیفی به منظور فرآیند رفت و برگشت سوالات در جریان مصاحبه، مبنای انتخاب صاحب نظران قرار گرفت. از طرف دیگر ذکر این نکته مهم است که فرآیند مصاحبه و مشارکت با خبرگان، اساساً براساس یک پروتکل از قبل تدوین شده صورت گرفت تا در حین مصاحبه درک مشخصی در خصوص پدیده مورد بررسی ایجاد گردد. به‌عنوان مثال، بروشورهایی برای شناخت از جنبه‌های مفهومی قبل از آغاز مصاحبه‌ها ایجاد شد و در اختیار مصاحبه شونده‌گان قرار گرفت تا در حین مصاحبه کدهای باز بیشتری ایجاد گردد.

در گام دوم افرادی از جامعه آماری که براساس روش گلوله برفی توسط مصاحبه شونده‌گان به پژوهشگر معرفی شدند و امکان مصاحبه داشتند، به نمونه آماری اضافه شدند که در نهایت، تعداد ۱۴ نفر باتوجه به نقطه اشباع نظری، به‌عنوان اتمام مصاحبه‌ها در این پژوهش، مشارکت داشتند.

در بخش کمی پس از طراحی الگوی از طریق انتخاب جامعه هدف در بین مدیران شرکت‌های کارگزاری و کارشناسان معاونت‌های بخش‌های مختلف بازار سرمایه براساس تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی، تعداد ۲۵ نفر به‌عنوان جامعه هدف در بخش کمی براساس نمونه گیری در دسترس و همگن انتخاب شدند. باید توجه داشت، از آنجاییکه تحلیل فوق، یک تحلیل مبتنی بر تجزیه و تحلیلی سیستمی در سطوحی از پیوندهای درونی مشخص از مشارکت کنندگان می‌باشد و

1. Fernández

2. Glaser & Holton

3. Charmaz

می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت کنندگان صورت پذیرد، از نظر حجم نمونه محدود است که پژوهش پلنت و همکاران^۱ (۲۰۱۷) و نرث کات و مک کوی^۲ (۲۰۰۴) تاییدی بر این ادعا است. نرث کات و مک کوی (۲۰۰۴) در تحلیل‌های تعاملی، جامعه آماری را به دلیل کارکردهای تحلیلی، کوچک معرفی می‌نمایند و حد مطلوب را ۱۵ تا ۲۵ نفر معرفی می‌نمایند که این پژوهش نیز حداکثر مطلوب را انتخاب نمود. با توجه به توضیح‌های ارائه شده، جدول (۲) اطلاعات جمعیت شناختی را نشان می‌دهد.

جدول ۱. اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش (منبع: یافته‌های پژوهش)

| متغیر | بخش کیفی | | | بخش کمی | | |
|------------|------------------|-------|--------|------------------|-------|------|
| | معیارها | تعداد | درصد | معیارها | تعداد | درصد |
| جنسیت | مرد | ۹ | ۶۴٫۲۸٪ | مرد | ۱۹ | ۷۶٪ |
| | زن | ۵ | ۳۵٫۷۲٪ | زن | ۶ | ۲۴٪ |
| | جمع | ۱۴ | ۱۰۰٪ | جمع | ۲۵ | ۱۰۰٪ |
| سن | بین ۴۰ تا ۵۰ سال | ۷ | ۵۰٪ | بین ۴۰ تا ۵۰ سال | ۲۱ | ۸۴٪ |
| | بیشتر از ۵۰ سال | ۷ | ۵۰٪ | بیشتر از ۵۰ سال | ۴ | ۱۶٪ |
| | جمع | ۱۴ | ۱۰۰٪ | جمع | ۲۵ | ۱۰۰٪ |
| سابقه کاری | زیر ۱۴ سال | ۶ | ۴۲٫۸۵٪ | کمتر از ۲۰ سال | ۱۵ | ۶۰٪ |
| | بیشتر از ۱۴ سال | ۸ | ۵۷٫۱۵٪ | بیشتر از ۲۰ سال | ۱۰ | ۴۰٪ |
| | جمع | ۱۴ | ۱۰۰٪ | جمع | ۲۵ | ۱۰۰٪ |

در ادامه نسبت به شیوه جمع‌آوری داده‌ها اقدام می‌شود. براساس ماهیت روش‌شناسی پژوهش که از نوع ترکیبی بود، جهت گردآوری داده‌ها در بخش تحلیل کیفی ابتدا از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار (طرح مصاحبه به صورت باز) با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. ذکر این نکته حائز اهمیت است که دلیل استفاده از مصاحبه‌های عمیق و بدون ساختار این بود که مفهوم حسابداری مدنی از انسجام مفهومی متناسبی به دلیل فقدان چارچوب نظری، برخوردار نبود و طی فرآیندهای مصاحبه تلاش گردید تا نسبت به ایجاد انسجام در محتوا و ماهیت مفهوم مورد بررسی در حسابداری

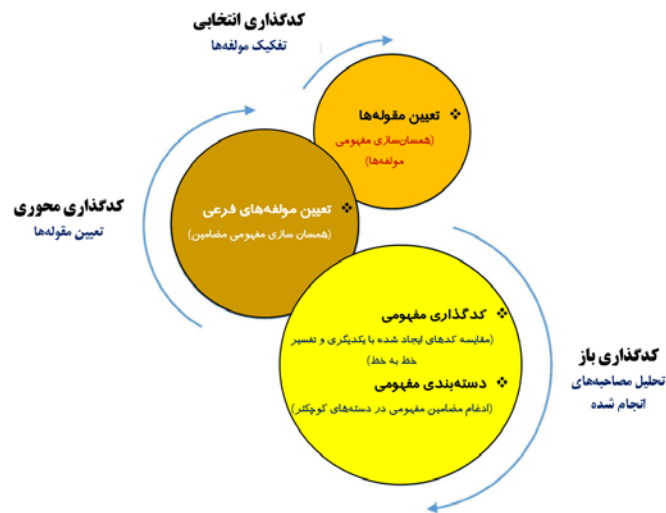
1. Plant et al
2. Northcutt & McCoy

اجتماعی اقدام شود. پس از ظاهر شدن مضامین اولیه، برای تفکیک مولفه‌ها در قالب ایجاد مقوله‌های کلی، مصاحبه‌ها به صورت نیمه ساختاریافته و ساختاریافته ادامه یافت تا در انتها به شکل‌گیری نقطه اشباع نظری کمک نماید. در طول انجام مصاحبه، سوالات به‌طور مداوم مورد اعمال تعدیل‌های مقتضی براساس شرایط مصاحبه و اطلاعات مصاحبه شونده‌گان، قرار می‌گرفت تا مسیر مصاحبه از جریان اصلی ماهیت پدیده مورد بررسی خارج نشود. برخی از سوالات پُر تکرار در فرآیند مصاحبه به ترتیب زیر بود:

۱. چه حوزه‌هایی از تعامل اجتماعی شرکت‌ها با بسترهای اجتماعی وجود دارد که می‌تواند مرتبط با حسابداری مدنی تلقی شود؟
۲. چه حوزه‌هایی از رعایت حقوق ذی‌نفعان در هزینه‌ی نمایندگی وجود دارد که می‌تواند توسعه‌دهنده حسابداری مدنی باشد؟
۳. آیا مهارت‌های دانشگاهی می‌تواند به توسعه سطح آگاهی متصدیان در حسابداری مدنی کمک نماید؟
۴. چه ارزش‌هایی در حسابداری وجود دارد که می‌تواند به ترویج زمینه‌های حسابداری مدنی کمک نماید؟
۵. اساساً حسابداری براساس ماهیتی که دارد می‌تواند به مشروعیت مدنی دست یابد؟
۶. چشم‌انداز آینده حسابداری مدنی به چه تغییراتی در این عرصه وابسته است؟
۷. چه اصولی می‌تواند به افزایش تعهد رفتاری و عملکردی حسابداران در مشارکت مدنی منجر شود؟

یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل داده بنیاد، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به‌عنوان یک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکات‌شان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار گرفت. با تلفیق روش‌های گردآوری داده به شکل مصاحبه‌های بدون ساختار و نیمه‌ساختار یافته، تلاش می‌شد تا یادداشت‌برداری نظری در حین مصاحبه و سریعاً پس از اتمام مصاحبه صورت گیرد

تا مضامین قابل استنادتری به دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه کنندگان از جلسه برگزار شده، بدست آید و از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری شود. بنابراین، با تمرکز بر این فرآیند، روند انجام مصاحبه‌ها از مصاحبه اول تا مصاحبه پنجم، تقریباً ابعاد چارچوب نظری مشخص شد و از مصاحبه ششم تا مصاحبه آخر، محققان برای مطمئن شدن از رسیدن به نقطه اشباع، مصاحبه‌ها را ادامه دادند. باتوجه به توضیح‌های ارائه شده، نمودار فرآیند نظریه بنیاد به ترتیب زیر ارائه شد.



شکل ۳. فرآیند کدگذاری سه مرحله‌ای گرنرد نظریه

سپس در بخش کمی، باتوجه به ارائه‌ی چارچوب نظری پژوهش، مشخصاً مولفه‌های حسابداری مدنی بنا شده در چارچوب نظری، از طریق تحلیل دلفی مورد بررسی قرار گرفت تا اشتراک نظری تعیین کننده سطح پایایی مولفه‌های پژوهش باشد. از طریق تحلیل دلفی فازی، حد فاصل میانگین فازی نظرات مشارکت کنندگان مشخص گردید تا نشان دهد آیا ابعاد شناسایی شده دقیقاً مفهوم حسابداری مدنی را مورد سنجش قرار داده‌اند یا خیر. در واقع این تحلیل، پراکندگی مفهومی ناشی از کدگذاری‌های مرحله نظریه بنیاد را یکپارچه می‌نماید و امکان ایجاد انسجام ادراکی را در رابطه

با حسابداری مدنی فراهم می‌آورد. در نهایت، برای رسیدن به محرک‌ها و پیامدهای سیستمی از تحلیل بازنمایی سیستمی مولفه‌های پژوهش، استفاده شد. در این فرآیند گروه کانونی (متشکل از گروهی از متخصصان بازار سرمایه و مدیران شرکت‌های کارگزاری دارای تجربه)، عوامل شناسایی شده مرتبط با حسابداری مدنی مورد بحث قرار گرفت تا نسبت به تعیین بالاترین توزیع فراوانی در خصوص ارتباط سطری «*I*» و ستونی «*J*» در هریک از مولفه‌های شناسایی شده براساس شاخص «مد» اقدام گردد. سپس، مباحثه با محوریت تعیین محرک‌ها و پیامدهای مربوط به مؤلفه‌های مؤثر شناسایی شده^۱ (پیوندهای درونی^۲) ادامه یافت تا براساس خروجی و ورودی‌های مربوط به تحلیل ماتریسی، مشخص گردد، هریک از ابعاد شناسایی شده، محرک هستند یا در دسته پیامدهای بازنمایی سیستمی قرار می‌گیرند. در واقع در این مرحله شش بُعد پیوند درونی توسعه حسابداری مدنی، براساس روابط پیوندهای درونی (ART) و بازنمایی سیستم (SID) در قالب نمودارهای خطی، جزء محرک‌های سیستمی و پیامدهای سیستمی، قرار می‌گیرند. برای ترسیم این نمودار، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌دهیم. برای این منظور بر اساس تحلیل جهت فلش‌ها عمل می‌نماییم. در نمودار فوق، فلش‌های سمت ورودی‌های سیستم و فلش‌های رو به بالا خروجی‌های سیستم، خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی‌های سیستم از ورودی‌های سیستم، دلتای سیستم را نشان می‌دهد که در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرک سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مؤلفه را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مثبتی بر واقعیات سیستمی سهم به سزایی خواهد داشت. مرحله بعدی، پس از چینش مناسب این جعبه مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند.

1. Affinities

۲. در روند «IQA» اجزاء معنای یک پدیدار، پیوندهای درونی نامیده می‌شوند.

در نهایت، در رابطه با اعتبار پژوهش باید بیان شود، در پژوهش‌هایی با ماهیت کیفی به ویژه در تحلیل‌های نظریه داده بنیاد، اساساً روایی و پایایی چندان قابل استناد نیست و می‌بایست از مفهوم اعتبار برای ارزیابی تناسب محتوایی پژوهش با فرآیندهای ناشی از جمع‌آوری داده‌ها استفاده نمود (خانکی و همکاران، ۱۴۰۱: ۵۶۴). در این پژوهش قابلیت اطمینان به داده‌ها توسط روش‌های نظامند نظریه پردازی داده بنیاد در گردآوری، ثبت، تحلیل و تفسیر داده‌ها مورد ملاحظه قرار گرفت. معیار اعتبار‌پذیری و قابلیت انتقال با انجام کامل پژوهش تا اشیاع داده‌ها، ارائه داده‌ها توسط خبرگان و فرآیند کدگذاری داده‌های ناشی از مصاحبه‌ها را مورد ارزیابی قرار می‌دهد (اسپیزیال و همکاران^۱، ۲۰۱۱). در این بخش باهدف سنجش اعتبار کدگذاری‌های صورت گرفته، از طریق روش مثلث‌سازی^۲ در پژوهش‌های کیفی استفاده می‌شود. مثلث‌سازی در واقع با الهام از علم هندسه، سنجش اعتبار در پژوهش‌های کیفی را از طریق حداقل سه منبع مورد سنجش قرار می‌دهد تا مشخص شود، کدهای ایجاد شده از اعتبار و اعتماد کافی برخوردار است و مطالعه اصطلاحاً «سوگیری ذاتی^۳» دچار نشده است (جانسون و جان^۴، ۲۰۰۹: ۱۲۹). در این مطالعه برای محقق شدن این امر، در ۴ بعد نسبت به مرور نظرات خبرگان پس از پایان کدگذاری اقدام به اعتبارسنجی در بخش کیفی شد.

جدول ۲. اعتبارسنجی مثلث‌سازی ابعاد شناسایی شده

| ابعاد مثلث‌سازی | تشریح |
|--------------------------------------|--|
| مثلث‌سازی منابع داده‌ها ^۵ | در این بعد هدف ارزیابی تناسب نظری یا همراستایی مفهومی مضامین با منابع علمی در پژوهش‌های گذشته می‌باشد. با توجه به اینکه در این مطالعه براساس ماهیت تحلیل، مولفه‌ها و مضامین از طریق تطبیق با مطالعه‌های گذشته مورد بررسی قرار گرفت تا مقوله‌ها در مرحله کدگذاری انتخابی مشخص شوند، اعتبار داده‌ای کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد، زیرا همراستایی مقوله‌ها با مفاهیم شناسایی شده در پژوهش‌های گذشته صورت گرفته است. |

1. Speziale et al
2. Validation Triangulation
3. Intrinsic Bias
4. Jonsen and Jehn
5. Data Source Triangulation

| ابعاد مثلث سازی | تشریح |
|--------------------------|--|
| مثلث سازی همکاران محقق ۱ | در این بعد هدف ارزیابی فرآیند جمع آوری داده‌ها در مصاحبه و کدگذاری بود. در واقع، تفاسیر ذهنی مشارکت کننده در کدگذاری و طراحی سوالات در جریان مصاحبه مبنای اعتبارسنجی می‌باشد. در این مطالعه با توجه به مشارکت چندین محقق در کنار هم، ضمن نزدیک نمودن تفاسیر ناشی از کدها، هرگونه انحراف در مسیر مصاحبه‌ها و کدها مورد بحث قرار می‌گرفت. |
| مثلث سازی روش ۲ | در این بعد هدف روش جمع آوری داده‌ها در مطالعه کیفی می‌باشد. به عنوان مثال، نحوه رسیدن به نقطه اشباع نظری از دل مصاحبه‌ها مورد توجه می‌باشد. براساس اینکه در جریان مصاحبه از مصاحبه باز (عمیق) و نیمه باز برای رسیدن به نقطه اشباع نظری بهره برده شد، بنابراین، می‌توان بیان نمود روش جمع آوری داده‌ها از تک بعدی بودن خارج و براساس مجموع شیوه‌های مصاحبه و کدگذاری اولیه در محل مصاحبه نسبت به اعتبار مطالعه کمک نموده است. |
| مثلث سازی نظریه ۳ | در این بعد که دارای مرز خاکستری به لحاظ اجرا با مثلث سازی منابع می‌باشد، هدف برقراری ارتباط مولفه‌ها و مقوله‌ها از مرحله کدگذاری محوری و انتخابی می‌باشد. با توجه به اینکه فرآیند تعیین اسامی نظری برای مولفه‌ها براساس نظریه‌های وابسته در سایر دانش بین رشته‌ای همچون مدیریت منابع انسانی صورت گرفت، از منظر مثلث سازی نظریه نیز کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد. |

در بخش کمی به منظور سنجش اعتبار از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است. در واقع برای رسیدن به کفایت نظری در جامعه هدف در باب ابعاد و مولفه‌های شناسایی شده، تحلیل دلفی انجام می‌شود تا سطح بکارگیری مفاهیم در جامعه هدف مورد بررسی قرار گیرد. نتایج در این بخش در قالب جدول (۲) در بخش دوم تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد در بخش کیفی جهت طراحی الگوی ارائه می‌شود و سپس، تحلیل ماتریس رتبه‌بندی نیز جهت پیشبرد اهداف بخش کمی ارائه می‌گردد.

1. Investigator Triangulation
2. Method Triangulation
3. Theory Triangulation

یافته‌های تحلیل نظری داده بنیاد

این پژوهش با طی نمودن سه گام اصلی در تحلیل نظری داده بنیاد شامل کد گذاری باز، کد گذاری انتخابی و کد گذاری محوری تلاش دارد تا مفهوم حسابداری منابع انسانی را براساس یک چارچوب نظری مورد بررسی قرار دهد. براساس عدم مشخص بودن ابعاد منسجمی در خصوص این مفهوم در این بخش تلاش می‌گردد تا حوزه‌های شفاف‌تری از مفهوم پژوهش را ایجاد نماید. همچنین، براساس مصاحبه‌های انجام شده، جدول (۳) که نشان دهنده فرآیند سه مرحله‌ای کد گذاری می‌باشد، به ترتیب زیر ارائه می‌شود.

جدول ۳. ابعاد زمینه‌ای حسابداری مدنی

| کد گذاری نظریه | کد گذاری‌های اصلی | | |
|---------------------|--------------------------------|-----------------------------------|---|
| | کد گذاری انتخابی | کد گذاری محوری | کد گذاری باز |
| طبقه‌بندی اصلی | مقوله‌ها | مولفه‌های اصلی | مضامین مفهومی |
| ابعاد حسابداری مدنی | حوزه‌ی مهارتی در حسابداری مدنی | ارتقاء سطح شناخت مدنی در حسابداری | ارتقاء سطح شناخت متقاضیان ورود به حرفه در خصوص مدنیت حسابداری |
| | | | ایجاد دروس دانشگاهی در خصوص توسعه حسابداری مدنی |
| | | | الزام به گذراندن دوره‌های کارآموزی در خصوص مسئولیت اجتماعی حسابداری |
| | | | ارتقاء سطح آموزش‌های انتقادی در حرفه حسابداری |
| | | | برگزاری جلسات هم‌اندیشی در توسعه حسابداری مدنی |
| | | | ضرورت ارتقاء دروس مدنی‌اندیشی در حسابداری |
| | | | تزیق انگیزه‌های برابری در جذب متصدیان حرفه‌ای |
| | | | ایجاد فرصت‌های شغلی برابر فارغ‌التحصیلان حسابداری |
| | | | شکستن چارچوب‌های متعصبانه جهت مشارکت‌های مدنی |
| | | | ارتقاء سطح مشارکت‌های مدنی |

| کد گذاری های اصلی | | | |
|-------------------|----------|--------------------------------------|--|
| کد گذاری | کد گذاری | کد گذاری محوری | کد گذاری باز |
| نظریه | انتخابی | | |
| طبقه بندی اصلی | مقوله ها | مولفه های اصلی | مضامین مفهومی |
| | | | تقویت رویکرد منطق گرایی مدنی در فرد حتی در ابزار گرایی |
| | | | تقویت رویکرد تعامل گرایی در برابر نافرمانی مدنی حاکمیت |
| | | | آزادی عمل و فرصت مشارکت در تصمیم گیری ها |
| | | | تقویت زیرساخت های سیستم اطلاعات مدیریت حسابداری |
| | | | تقویت بانک اطلاعاتی شرکت ها از انتظارات مدنی |
| | | توسعه زیرساخت های سیستم اطلاعات مدنی | تقویت سیستم های پشتیبانی تصمیم مدنی |
| | | | تقویت گزارش تخلف مالی جهت پویایی حسابداری مدنی |
| | | | تقویت زبان گزارشگری توسعه پذیر در رعایت حقوق مدنی |
| | | | راهبردهای حفاظت از حقوق ذی نفعان در برنامه های شرکت |
| | | | ارائه منشور اخلاقی جهت صیانت از منافع اقلیت ها |
| | | | تدوین خط مشی عادلانه جهت حداکثر سازی ثروت سهامداران |
| | | توسعه استراتژی های تعامل مدنی | تدوین برنامه های عملیاتی در حفظ حقوق نسلی انسان ها |
| | | | ارائه گزارش های مدون از عملکردهای حسابداری به جامعه |
| | | | حفظ ارزش های تکثرگرایانه حسابداری در برابر رجحان بازار |
| | | | تمرکز بر افشاء ابعاد مسئولیت اجتماعی |
| | | کارکردهای بسط مشروعیت مدنی | امکان تشکیل حسابداری صنفی جهت الزام به پاسخگویی |

موزهی ساختاری در حسابداری مدنی

موزهی اجتماعی در حسابداری مدنی

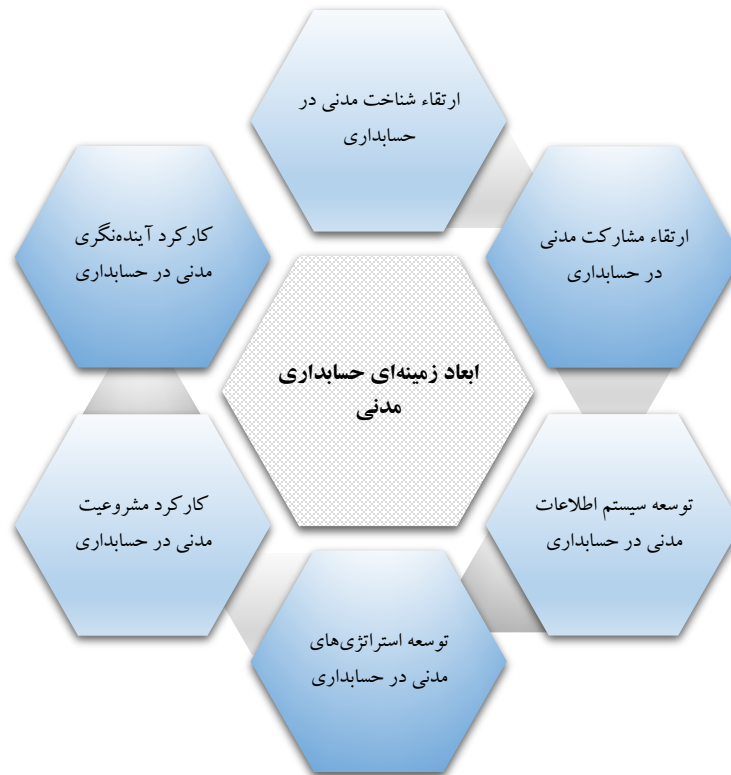
| کد گذاری های اصلی | | | |
|---|------------------|----------------|---------------|
| کد گذاری نظریه | کد گذاری انتخابی | کد گذاری محوری | کد گذاری باز |
| طبقه بندی اصلی | مقوله ها | مولفه های اصلی | مضامین مفهومی |
| تشکیل کمیته رعایت حقوق اجتماعی | | | |
| تقویت رویکرد کنشگری اجتماعی حسابداری خیریه | | | |
| اخلاق گرایي حرفه‌ای مبنای تعهد در حسابداری مدنی | | | |
| تغییر معیارهای ارزیابی عملکردهای افشاء حسابداری | | | |
| اجتماعی | | | |
| تغییر معرفت‌شناسی از اثبات‌گرایی به رفتارگرایی | | | |
| حسابداری | | | |
| گزارشگری شهروند شرکتی در تقویت چشم‌اندازها | | | |
| کارکردهای بسط آینده‌نگری مدنی | | | |
| ترویج ارزش‌های دموکراتیک در دانش حسابداری | | | |
| ارزش‌های حسابداری جهت بروندهای سرمایه | | | |
| اجتماعی | | | |
| توسعه تشکیل نهادهای حرفه‌ای در حسابداری | | | |

باتوجه به مشخص شدن فرآیندهای کد گذاری طبق رویکرد گلیرز در تحلیل داده بنیاد، در ادامه نسبت به مفاهیم و طبقه‌بندی فرعی ایجاد شده طبق مصاحبه‌های صورت گرفته، هریک از مولفه‌های اصلی در قالب کدهای مفهومی مورد بحث و استدلال قرار می‌گیرند و سپس در سایه تحقیقات انجام شده نسبت به پیدایش و توسعه مولفه‌های تشکیل دهنده هر کدام از طبقه‌بندی‌های مفهومی توضیح‌های لازم داده می‌شود. همانطور که در جدول (۴) مشاهده می‌شود، سه طبقه‌بندی فرعی وجود دارد که عبارتند از حوزه‌ی آموزش در حسابداری مدنی، حوزه‌ی ساختاری در حسابداری مدنی و حوزه‌ی اجتماعی در حسابداری مدنی که در قالب جدول (۴)، تعریف هر کدام از طبقه‌بندی‌های فرعی ارائه شده است. متغیرها در مولفه‌های تشکیل دهنده حسابداری مدنی با یکدیگر ارتباط درونی دارند.

جدول ۴. تعاریف طبقه‌بندی‌های فرعی

| تعریف | طبقه‌بندی‌های فرعی |
|---|---------------------------------|
| <p>حوزه مهارتی در حسابداری مدنی، به مرحله‌ی قبل از اجراء در کاربردی بودن حرفه حسابداری اشاره دارد که نشان‌دهنده سطح وابستگی اجتماعی، اقتصادی و صنعتی این دانش با واقعیت‌های عملکردی حسابداری در دنیای امروز می‌باشد. براساس این مقوله، می‌بایست اولاً سطح شناخت حوزه‌های مدنی در حسابداری ارتقاء یابد و ثانیاً زمینه‌های مشارکت در عرصه حسابداری مدنی توسط متصدیان این حرفه تقویت یابد. در حوزه‌ی شناخت، تمرکز می‌بایست بر حوزه‌های دانشگاهی در آموزش متقاضیان ورود به این عرصه باشد تا نسل آینده حسابداری، از نگاه صرف اثباتی به سمت حوزه رفتارگرایی در حرفه حسابداری حرکت نماید. در حوزه مشارکت مدنی نیز با تغییر باورهای تبعیض‌گرایانه در حرفه حسابداری، می‌بایست فرصت‌های مشارکت توسط نهادهای مرتبط با ترویج ارزش‌های حسابداری مدنی به‌طور عادلانه به احساس مسئولیت مدنی در متصدیان این حرفه بدل شود.</p> | حوزه‌ی مهارتی در حسابداری مدنی |
| <p>حوزه‌ی ساختاری در حسابداری مدنی، به مرحله‌ی اجراء در کاربردی بودن حرفه حسابداری در بسترهای رقابتی بازار مرتبط می‌باشد و سطحی از عملکردهای حسابداری را در بر می‌گیرد که می‌تواند از یک سو، براساس سیستم‌های اطلاعاتی درک منسجم‌تری از انتظارات برآمده از محیط بیرون داشته باشد و از سوی دیگر، استراتژی‌های تعامل‌گرایانه‌ای حسابداری برای پاسخ به انتظارات مطرح در بازار به کار گرفته شود. سیستم‌های اطلاعاتی به پویاتر شدن حسابداری مدنی کمک می‌کنند، زیرا انتظارات گروه‌های مختلف به‌عنوان داده وارد سیستم می‌شوند و طی فرآیندهای عملیاتی، به صورت ستاده به بسترهای اجتماعی بازتاب می‌گردد. از سوی دیگر، واحد حسابداری با دسته‌بندی اطلاعات غربال‌شده از محیط بیرونی و ویژگی‌های درونی سیستم، تلاش می‌کند تا از طریق تدوین سیاست‌ها و خط‌مشی‌های مدنی، به انتظارات ناملموس‌تر حوزه‌های مدنی که الزاماً ممکن است برای آن قوانین وجود نداشته باشد، پاسخ داده شود.</p> | حوزه‌ی ساختاری در حسابداری مدنی |
| <p>حوزه‌ی ساختاری در حسابداری مدنی، بر آینده حرفه حسابداری در بسترهای اجتماعی متمرکز است و هدف آن مشروعیت حرفه حسابداری و آینده‌نگری در خصوص تغییر هستی‌شناسی دانش حسابداری از عینیت‌گرایی به سمت عرصه‌های رفتارگرایی و مدنیت‌گرایی اجتماعی است. از نگاه مشروعیت، حسابداری مکلف به انجام وظیفه در عرصه‌هایی از استانداردها و نظارت‌های نهادی است که می‌تواند به افزایش اعتماد به حرفه حسابداری کمک نماید و حسابداری با اتکاء به اخلاق‌گرایی همواره می‌بایست از طریق مشروعیت‌طلبی، حفاظت از منافع ذی‌نفعان را مهمترین بعد عملکردی خود قرار دهد. از نگاه آینده‌نگری نیز، حسابداری مدنی، حوزه‌ی نوظهوری از کارکردهای مسئولیت اجتماعی است که به دلیل گستردگی ارتباط بین حسابداری با ذی‌نفعان، نیازمند تغییر پارادایم‌های کلاسیک به پارادایم‌های مدرنی می‌باشد که به دانش حسابداری روح تازه‌ای می‌بخشد و حسابداری را ابزاری برای بیان آزادی‌های فردی همچون حمایت از حقوق اقلیت‌ها بدل می‌نماید. حقوقی که در سایه استعمار، حسابداری ابزاری، معمولاً به تضییع ارزش‌های مدنی منتج می‌شود.</p> | حوزه‌ی اجتماعی در حسابداری مدنی |

براساس مضامین کدگذاری شده جهت رسیدن به مولفه‌ها و سپس مقوله‌های پژوهش و با توجه به بیان مباحث تطبیق در کدهای شناسایی شده در این بخش می‌بایست نسبت به ارائه چارچوب نظری اقدام نمود. با توجه به ماهیت تحلیل گلنیزر (۱۹۹۲) در نظریه داده بنیاد اقدام به ارائه چارچوب نظری پژوهش می‌باشد. همانطور که در روش شناسی به آن اشاره شد، رویکرد تحلیلی گلنیزر (۱۹۹۲) در تفاوت با رویکرد تحلیلی اشتراوس و کوربین (۱۹۹۰) در چارچوب ساختارنیافته‌ای است که به واسطه مقوله‌ها و مولفه‌های پژوهش ارائه می‌شود. با اتکاء به این مفهوم چارچوب نظری پژوهش ارائه می‌شود:



شکل ۴. چارچوب نظری حسابداری مدنی

باتوجه چارچوب نظری مطالعه حاضر که نشان دهنده ۶ مولفه می‌باشد، می‌بایست نسبت به انجام تحلیل دلفی جهت آماده نمودن ابعاد شناسایی شده در بستر مطالعاتی، اقدام نمود. در ادامه از تحلیل دلفی استفاده می‌گردد. تحلیل دلفی به‌عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می‌شود، زیرا از طریق ارزیابی پایایی ابعاد الگوی طراحی شده، اجازه تبیین مولفه‌های الگوی را در قالب ابزارهای مورد نظر پژوهش در جامعه هدف در بخش کمی می‌دهد. در این مطالعه جهت برازش پایایی مولفه‌های اصلی الگوی ارائه شده از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است. این تحلیل براساس حد فاصل دو میانگین فازی، نسبت به ارزیابی ابعاد الگوی اقدام می‌نماید. این تحلیل پنج مقیاس زبان فازی را پوشش می‌دهد و از خبرگان خواسته شده تا به هر یک از مولفه‌ها براساس مقوله‌ی آن امتیاز داده شود.

جدول ۵. تحلیل دلفی مولفه‌های اصلی پژوهش

| نتیجه | اختلاف میانگین | میانگین غیر فازی | Min | Max | خیلی کم | کم | متوسط | زیاد | خیلی زیاد | ارزش زبانی |
|-------|----------------|------------------|------|------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|-----------------------------|
| | | | | | ۱ | ۳ | ۵ | ۷ | ۹ | ارزش عددی |
| | | | | | (۰، ۱، ۳) | (۱، ۳، ۵) | (۳، ۵، ۷) | (۵، ۷، ۹) | (۹، ۷، ۱۰) | زیرمعیارها/ ارزش فازی |
| تأیید | ۰٫۱۹ | ۸٫۰۱ | ۶٫۱۰ | ۹٫۵۵ | ۰ | ۰ | ۵ | ۸ | ۱۲ | شناخت حسابداری مدنی |
| تأیید | ۰٫۱۸ | ۸٫۰۱ | ۶٫۱۰ | ۹٫۵۵ | ۰ | ۰ | ۶ | ۹ | ۱۰ | مشارکت حسابداری مدنی |
| تأیید | ۰٫۰۹ | ۸٫۱۹ | ۶٫۳۰ | ۹٫۶۵ | ۰ | ۰ | ۰ | ۱۰ | ۱۵ | سیستم اطلاعات حسابداری مدنی |
| تأیید | ۰٫۱۹ | ۸٫۱۸ | ۶٫۳۰ | ۹٫۶ | ۰ | ۰ | ۵ | ۷ | ۱۳ | استراتژی‌های حسابداری مدنی |
| تأیید | ۰٫۰۹ | ۸٫۱۰ | ۶٫۲۰ | ۹٫۶ | ۰ | ۰ | ۳ | ۷ | ۱۵ | مشروعیت حسابداری مدنی |
| تأیید | ۰٫۱۰ | ۸٫۰۹ | ۶٫۲۰ | ۹٫۵۵ | ۰ | ۰ | ۴ | ۱۲ | ۹ | آینده‌نگری حسابداری مدنی |

با توجه به دیدگاه‌های ارائه شده در مرحله اول و مقایسه آن با نتایج این مرحله، در صورتی که اختلاف بین دو مرحله کمتر از حد آستانه ۰/۲ باشد در این صورت فرآیند نظرسنجی متوقف می‌شود. همانگونه که جدول (۵) مشاهده می‌شود، مشخص گردید، تمامی مولفه‌های شناسایی شده در مرحله کیفی مورد تأیید می‌باشد و اجماع نظری حاصل شده است.

پس از انجام تحلیل دلفی جهت پاسخ به سوال آخر از تحلیل بازنمایی سیستمی استفاده می‌شود. در روند تحلیل بازنمایی سیستمی، اجزا معنایی مولفه‌های حسابداری مدنی، پیوندهای درونی نامیده می‌شوند که همانند تک پاره‌های سیستمی و یا مولفه‌های رفتاری و ساختاری به عنوان معیارهای حسابداری مدنی هستند که سیستم را ایجاد می‌کنند. پیوندهای درونی اجزایی هستند که در نقشه‌های ذهنی مورد استفاده قرار می‌گیرند که خود نمایش سیستم تصویری از ترکیب تجربیات زندگی است. تجربیاتی که در قالب مولفه‌های حسابداری مدنی می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد. می‌توان گفت که پیوندهای درونی در واقع دسته‌بندی معنایی هر سیستم و یا مجموعه سیستم‌ها را نشان می‌دهد که خود تجربیات گروه‌ها (متخصصان بازار سرمایه و مدیران کارگزاری بازار سرمایه) از یک پدیدار (همچون حسابداری مدنی) است. پس از مشخص کردن پیوندهای درونی، گام بعدی کدگذاری نظری روابط بین پیوندهای درونی است که پس از طرح در چک لیست‌های امتیازی می‌توان به ترسیم نمودار روابط درونی و توصیف دیداری روابط پیوندهای درونی، اقدام نمود. نرت کات و مک کوی^۱ (۲۰۰۴) به عنوان نظریه پرداز در این روش، در دو مرحله جداگانه روابط پیوندهای درونی و روابط دورنی سیستمی را برای تحلیل اعضای گروه کانونی و تحلیل محققان براساس جهت پیکان‌ها ارائه دادند. به عبارت دیگر، روابط پیوندهای درونی بر اساس تعیین جهت تاثیرگذاری ابعاد بر یکدیگر و براساس چک لیست ماتریسی انجام می‌پذیرد و در تحلیل روابط دورنی سیستمی، محقق با استفاده از تفسیر جهت رابطه از پیکان رو به بالا یا رو به چپ، استفاده می‌نماید. از دو علامت پیکان به سمت رو به بالا و رو به چپ به عنوان یک مبنای تحلیلی و دارای بار معنایی استفاده می‌شود. بر این اساس، دو جهت یادشده پیکان دارای معنا و مفهومی مشخص در این تحلیل می‌باشد که تعریف آن در جدول (۶) ارائه شده است:

جدول ۶. تعریف جهت پیکان‌های در تحلیل روابط دورنی پیوندها

| تشریح جهت | جهت پیکان |
|---|--------------------------|
| جهت پیکان در سمت رو به بالا نشان‌دهنده خروجی‌های سیستم می‌باشد و بیان‌کننده سطر عامل و دلالت‌کننده بر ستون می‌باشد. | ↑ جهت پیکان رو به بالا |
| جهت پیکان در سمت چپ نشان‌دهنده ورودی‌های سیستم می‌باشد و بیان می‌کند معیار ستون عامل و دلالت‌کننده بر سطر می‌باشد. | ← جهت پیکان رو به سمت چپ |

لذا با توجه به پرسشنامه ارائه شده در جدول (۷) می‌بایست نسبت به سنجش روابط پیوندهای درونی معیارهای شناسایی شده اقدام نمود.

جدول ۷. چک لیست ماتریسی روابط هر یک از ابعاد پژوهش

| نماد | B1 | B2 | B3 | B4 | B5 | B6 |
|--------------------------------|----|----|----|----|----|----|
| B1 شناخت حسابداری مدنی | ■ | | | | | |
| B2 مشارکت حسابداری مدنی | ■ | ■ | | | | |
| B3 سیستم اطلاعات حسابداری مدنی | ■ | ■ | ■ | | | |
| B4 استراتژی‌های حسابداری مدنی | ■ | ■ | ■ | ■ | | |
| B5 مشروعیت حسابداری مدنی | ■ | ■ | ■ | ■ | ■ | |
| B6 آینده‌نگری حسابداری مدنی | ■ | ■ | ■ | ■ | ■ | ■ |

بر اساس چک لیست طراحی شده، از هر یک از مشارکت کنندگان خواسته شد تا بر اساس فرآیند تحلیلی ارتباط مولفه‌ی سطر «*i*» با مولفه‌ی ستون «*j*» را بر اساس سه ماهیت اعداد ترتیبی «۱»؛ «۲»؛ «۳» امتیاز بندی نمایند. عدد «۱» به معنای اثر مستقیم سطر «*i*» بر ستون «*j*» می‌باشد؛ عدد «۲» به معنای اثر معکوس یا اثر ستون «*j*» بر سطر «*i*» می‌باشد و عدد «۳» به معنای عدم وجود تأثیر در سطر «*i*» و ستون «*j*» با یکدیگر می‌باشد. پس از تعیین بالاترین توزیع فراوانی مربوط به ارتباط هر یک از مولفه‌ها، اعداد به صورت فلش مشخص می‌شوند؛ به طوری که اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مولفه در سطر و ستون عدد «۱» بود، از علامت فلش «←» استفاده می‌شود؛ اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مولفه در سطر و ستون عدد «۲» بود، از علامت فلش «→» استفاده می‌شود و اگر بالاترین توزیع فراوانی در مورد مولفه‌ای عدد «۳» بود از علامت «∅» استفاده می‌شود. با عنایت به توضیح‌های ارائه شده، در این مرحله می‌بایست به شناسایی پیوندهای درونی اقدام نمود و نیز جدول (۸) تأثیر گذاری‌های سیستمی را ارائه می‌دهد. کد گذاری مفاهیم پیوندهای درونی نیز در همین مرحله انجام شد. در این بخش بر اساس توضیح‌های داده شده و با استناد به مولفه‌های حسابداری مدنی اقدام به انجام تحلیل روابط پیوندهای درونی جهت مشخص نمودن محرک‌ترین و پیامدترین مولفه‌ها می‌شود.

جدول ۸. روابط پیوندهای درونی بین مولفه‌های حسابداری مدنی

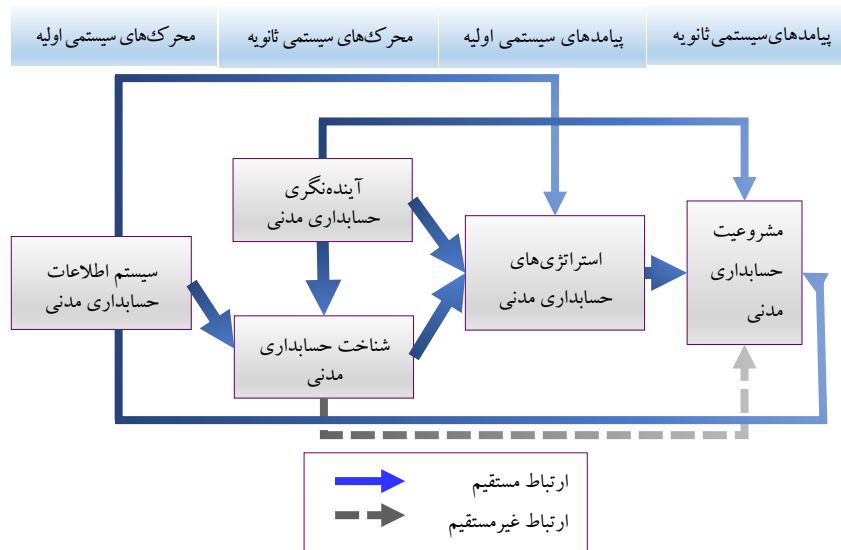
| رابطه بین پیوند بین مولفه‌های دارای پایایی | | | | | |
|--|------------------------|---|-------------|-------------|------------------------|
| فرآوانی | شاخص سطر | سطح اول/تحلیل پیوند شناخت حسابداری مدنی | | | شاخص سطر |
| | | سطر بر ستون | ستون بر سطر | بدون ارتباط | |
| | | ← | → | ⊖ | |
| ۱۷ | شناخت حسابداری مدنی | ← | - | - | مشارکت حسابداری مدنی |
| ۱۹ | شناخت حسابداری مدنی | - | → | - | سیستم اطلاعات حسابداری |
| ۱۶ | شناخت حسابداری مدنی | ← | - | - | استراتژی حسابداری مدنی |
| ۱۵ | شناخت حسابداری مدنی | ← | - | - | مشروعیت حسابداری مدنی |
| ۱۷ | شناخت حسابداری مدنی | - | → | - | آینده حسابداری مدنی |
| سطح دوم/تحلیل پیوند مشارکت حسابداری مدنی | | | | | |
| ۱۶ | مشارکت حسابداری مدنی | - | → | - | سیستم اطلاعات حسابداری |
| ۱۵ | مشارکت حسابداری مدنی | ← | - | - | استراتژی حسابداری مدنی |
| ۱۸ | مشارکت حسابداری مدنی | ← | - | - | مشروعیت حسابداری مدنی |
| ۱۶ | مشارکت حسابداری مدنی | - | - | ⊖ | آینده حسابداری مدنی |
| سطح سوم/تحلیل پیوند سیستم اطلاعات حسابداری مدنی | | | | | |
| ۱۵ | سیستم اطلاعات حسابداری | ← | - | - | استراتژی حسابداری مدنی |
| ۱۶ | سیستم اطلاعات حسابداری | ← | - | - | مشروعیت حسابداری مدنی |
| ۱۸ | سیستم اطلاعات حسابداری | - | - | ⊖ | آینده حسابداری مدنی |
| سطح چهارم/تحلیل پیوند استراتژی‌های حسابداری مدنی | | | | | |
| ۲۰ | استراتژی حسابداری مدنی | ← | - | - | مشروعیت حسابداری مدنی |
| ۱۷ | استراتژی حسابداری مدنی | - | → | - | آینده حسابداری مدنی |
| سطح پنجم/تحلیل پیوند مشروعیت حسابداری مدنی | | | | | |
| ۱۵ | مشروعیت حسابداری مدنی | - | → | - | آینده حسابداری مدنی |

باتوجه به ارتباط درونی بین مولفه‌های حسابداری مدنی، اقدام به ایجاد روابط پیوند درونی براساس اختصاص کدهایی از B1 تا B6 می‌شود تا براساس آن پیامدها و محرک‌ها مشخص گردد.

جدول ۹. روابط پیوند درونی مولفه‌های حسابداری مدنی

| | مبین | دلتا | ورودی | خروجی | B6 | B5 | B4 | B3 | B2 | B1 | |
|-------|------|------|-------|-------|----|----|----|----|----|----|----|
| محرك | ۱ | ۲ | ۳ | ← | ↑ | ↑ | ← | ↑ | ↑ | • | B1 |
| خنتی | ۰ | ۲ | ۲ | - | ↑ | ↑ | ← | • | ← | ← | B2 |
| محرك | ۴ | ۰ | ۴ | - | ↑ | ↑ | • | ↑ | ↑ | ↑ | B3 |
| پیامد | -۳ | ۴ | ۱ | ← | ↑ | • | ← | ← | ← | ← | B4 |
| پیامد | -۵ | ۵ | ۰ | ← | • | ← | ← | ← | ← | ← | B5 |
| محرك | ۳ | ۰ | ۳ | • | ↑ | ↑ | - | - | ↑ | ↑ | B6 |

در آخرین مرحله تجزیه و تحلیل داده‌های تحلیل گروه کانونی مولفه‌های حسابداری مدنی، نتایج اثرگذاری‌های سیستمی در نمودار ترسیم می‌شود. برای ترسیم این نمودار، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌گیرند. برای این منظور براساس تحلیل جهت پیکان‌ها عمل می‌شود. در جدول (۹) پیکان‌های سمت ورودی‌های سیستم و پیکان‌های رو به بالا خروجی‌های سیستم خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی‌های سیستم از ورودی‌های سیستم دلتای سیستم را نشان می‌دهد که در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرک سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مضامین را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مبتنی بر واقعیات سیستمی سهم به‌سزایی خواهد داشت. مرحله بعدی، پس از چینه مناسب این جعبه مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند.



شکل ۵. الگوی بازنمایی سیستمی تاثیرگذاری حسابداری مدنی

بر اساس الگوی بازنمایی سیستمی فوق، مشخص شد، جهت توسعه حسابداری مدنی در عرصه‌های بازار سرمایه، مهمترین محرک سیستم‌های اطلاعاتی است که به حسابداری کمک می‌نماید تا انتظارات اجتماعی گروه‌های مختلف را به شکل یک ارزش، وارد سیستم نماید تا شناخت نسبت به کمبودهای حسابداری به‌عنوان یک کارکرد مدنی در سیستم‌های حسابداری توسعه یابد. همچنین، به واحدهای حسابداری کمک نماید تا با اتخاذ استراتژی‌های عملیاتی، شکل ارتباط بین حسابداری با ذی‌نفعان را متعامل‌تر نماید و از این طریق، با ایجاد اعتماد به حسابداری، زمینه‌ی ارتقاء مشروعیت‌های مدنی را به‌عنوان وجهی از کارکردهای حرفه‌ای حسابداری در سطح بازار سرمایه توسعه بخشند. این الگوی سیستمی نشان می‌دهد، اگرچه آینده‌نگری در حسابداری مدنی محرک ثانویه است، اما به دلیل، عدم لینک مشخص بین این بعد با سیستم اطلاعات حسابداری، می‌توان اینطور استنباط نمود، مفهوم حسابداری مدنی به‌عنوان یکی از مفاهیم نوظهور تلقی می‌شود که پارادایم‌های اولیه آن در حال شکل‌گیری و تقابل با پارادایم‌های کلاسیک در دانش حسابداری است و در حال حاضر چندان ارزش‌های مشخص و ملموسی برای آن نمی‌توان متصور بود. این الگوی در یک سو، سیستم اطلاعاتی را به‌عنوان نقش غربالگری واحد حسابداری در ارتقاء شناخت از مدنیت قرار می‌دهد و در سویی دیگر، مشروعیت را به‌عنوان یک التزام مدنی در حرفه حسابداری در بسترهای اجتماعی قلمداد می‌کند که می‌تواند در تعهد فراگیر حسابداری نسبت به رعایت حقوق حداکثری ذی‌نفعان مؤثر باشد و مانع از تضییع حقوق اقلیت‌ها و ایجاد تبعیض‌های جنسیتی گردد.

بحث و نتیجه گیری

هدف این مطالعه بسط اکتشافی ابعاد زمینه‌ای توسعه حسابداری مدنی و ارزیابی سیستماتیک پیوندهای درونی ابعاد آن می‌باشد. در این مطالعه از تحلیل نظریه داده بنیاد برای شناسایی ابعاد زمینه‌ای حسابداری مدنی بهره برده شد و طی ۱۴ مصاحبه انجام شده براساس سه مرحله کدگذاری، مجموعاً ۳ مقوله؛ ۶ مولفه و ۳۴ مضمون مفهومی شناسایی شدند. سپس باهدف پاسخ به سوال چهارم مطالعه‌ی حاضر، ابتدا پایایی مولفه‌ها از طریق تحلیل دلفی فازی تأیید و سپس ۶ مولفه به صورت بازنمایی سیستمی مورد ارزیابی ماتریسی قرار گرفتند. نتیجه نشان داد، محرک اولیه توسعه حسابداری مدنی در بازار سرمایه، به زیرساخت‌های سیستم اطلاعات حسابداری مرتبط می‌باشد که به واحدهای حسابداری کمک می‌کند تا شناخت فراگیرتری از بازار و تغییرات آن داشته باشند. این سیستم‌ها کمک می‌کنند تا ظرفیت‌های انعطاف‌پذیری واحد حسابداری در خصوص تغییر انتظارات اجتماعی و به‌طور کلی تغییرات حوزه مالی و حسابداری در بیرون شرکت، تقویت شود و از طریق کانال‌های ارتباطی به داخل شرکت مخابره شوند تا سیستم با اعمال سیاست‌ها و اتخاذ عملیات مناسب جهت پاسخ به آن‌ها، سریعاً تصمیم‌گیری نماید و در قالب گزارشگری و افشاء اطلاعات به‌موقع، به تقویت تعامل‌پذیری خود با ذی‌نفعان هویت تازه‌ای ببخشد. به‌عبارت دیگر، سیستم‌های اطلاعات مالی در سطوح مختلف عملیاتی تا استراتژیک، براساس غربالگری متداوم محیط به لحاظ شناسایی انتظارات مدنی در تلاش هستند تا بهترین تصمیم را در سریع‌ترین زمان ممکن به ذی‌نفعان انعکاس دهند. وجود پایگاه اطلاعات ایجاد شده به‌عنوان منبع اصلی چنین تغییراتی کمک می‌کند تا حرفه حسابداری از ظرفیت بالاتری برای شناخت نیازهای مدنی ذی‌نفعان برخوردار باشد و از این طریق سطح تعامل‌گری خود با ذی‌نفعان را در لایه اول تقویت نمایند و در لایه بعد به ماهیت اعتماد در حرفه حسابداری هویت تازه‌ای ببخشد. این هویت در واقع ارزش‌های مدنی است که حسابداری از طریق پاسخگویی به‌موقع، ترویج اخلاق‌گرایی و کنشگری اجتماعی در پی مشروعیت بخشیدن به آن می‌باشد تا بتواند عرصه‌های بازار سرمایه در یک جامعه، کم‌خطرترین راه سرمایه‌گذاری قلمداد نماید، زیرا مشروعیت در حسابداری مدنی طلیعه‌دار رعایت حقوق شهروندی، رعایت حقوق اقلیت‌ها، برابری و عدالت در تقارن اطلاعات و برداشتن تبعیض‌های دینی و مذهبی در سطح تصمیم‌گیری‌های بازار سرمایه می‌باشد. اگرچه مطالعه‌ای در گذشته به‌طور تجربی حسابداری مدنی را مورد بررسی قرار نداده است، اما مرور مطالعه‌های موردی همچون گری و همکاران^۱ (۲۰۰۶)؛ گرین‌هال و هاردین^۲ (۲۰۱۴) و هال و اُدیر^۳ (۲۰۱۷) می‌تواند مبنایی برای

1. Gray et al
2. Greenhalgh & Harradine
3. Hall & O'Dwyer

تطبیق با نتایج این مطالعه باشد، زیرا نقطه‌ی اشتراک تمامی این عرصه‌ها ایجاد مشروعیت برای حسابداری در کارکردهای مدنی است تا بتواند به افزایش عدالت و برابر در جوامع کمک نماید.

با عنایت به اهمیت موضوع حسابداری مدنی به سیاستگذاران توصیه می‌شود تا با هدف توسعه‌ی بازار سرمایه جهت فراگیری حقوق همه‌ی ذی‌نفعان، نسبت به یکپارچگی ساختار سیستم اطلاعات حسابداری تصمیم‌های اساسی اتخاذ شود تا تحت وجود الزامات نهادی، مدیران شرکت‌ها، سیستم‌های اطلاعات مالی را به‌طور جدی‌تری در سطح واحدهای حسابداری توسعه دهند و کمک نمایند تا ظرفیت‌های ناشی از ایجاد چرخه‌ی اطلاعاتی با سرعت بیشتری بتواند به انتظارات حاکم بر بازار سرمایه واکنش نشان دهند. از طرف دیگر باهدف مشروعیت‌زائی در حسابداری مدنی، تدوین کنندگان آیین‌نامه‌ها در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌بایست از طریق تشکیل کمیته‌های باهدف ترویج برابر و عدالت، به شکل‌گیری حسابداری صنفی کمک نمایند تا مانع از تضییع منافع حقوق اقلیت‌ها به دلیل عملکردهای تملک‌طلبانه واحد حسابداری شرکت‌ها گردند. همچنین، باهدف مشروعیت‌افزایی به عملکردهای حسابداری، نهادهای نظارتی می‌بایست تلاش نمایند تا هنجارهای اجتماعی در خصوص رفتارهای کشتگری همچون خیره‌ها، کمک به ساخت مدارس، بیمارستان‌ها و کلیه اموری که به ایجاد اعتماد در جامعه منجر می‌شود، را ترویج دهند.

باتوجه به فرآیندهای طی شده، محدودیت قابل‌ذکر در این پژوهش، پیوند بین رویکردهای درونی مشارکت‌کنندگان پژوهش با ابزارهای قابل‌سنجش در بخش کمی بود، که همچون تمامی پژوهش‌های علوم انسانی این پژوهش نیز با این محدودیت مواجه بود. به عبارت دیگر، از آنجاییکه پژوهش براساس استفاده از تحلیل‌های بخش کیفی و کمی به دنبال پیوندزدن بخش محتوایی و نظری با بخش و ادراک‌های واقعی مشارکت‌کنندگان پژوهش بود، می‌توان ضمن اینکه به سطح قابل‌توجهی از پیوند بین نظریه‌ها با واقعیت‌های کاربردی اشاره نمود، در عین حال به عدم پوشش تمامی ابعاد حسابداری مدنی در عمل نیز اذعان کرد، زیرا کارکردهای رفتاری و عملکردی بی‌شماری ممکن است در توسعه حسابداری مدنی وجود داشته باشد که نقش ارزش‌آفرینی در مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها واحدهای تجاری ایفا نماید. برای پژوهش‌های آتی می‌توان استفاده از تحلیل‌های سناریو و تحلیل‌های مبتنی بر ماتریس‌های چندگانه‌ی تصمیم را برای توسعه نظری و کاربردی حسابداری مدنی پیشنهاد نمود. استفاده از ماتریس‌های ارزیابی و تحلیل سناریو به دلیل بحث و بررسی متمادی در جریان جمع‌آوری داده‌های پژوهش می‌تواند تا حد زیادی مشکل مربوط به پیوند درونی مشارکت‌کنندگان با واقعیت‌های کاربردی را حل نماید.

منابع

- ارشدی، نسرین؛ هاشمی شیخ شبانی، سیداسماعیل. (۱۳۸۸). رابطه عدالت سازمانی ادراک شده و انگیزه‌های رفتار مدنی سازمانی با رفتار مدنی سازمانی در یک سازمان صنعتی، دست آوردهای روان شناختی، ۱۶(۲): ۲۱۹-۲۳۶.
- اقدام مزرعه، یعقوب؛ نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رود پستی، فریدون؛ بنی‌مهد، بهمن. (۱۳۹۸). آزادی‌های مدنی و توسعه حسابداری، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۳): ۲۷-۴۸.
- بنابی قدیم، رحیم؛ واعظ، سیدعلی. (۱۴۰۰). بررسی رابطه شاخص مسئولیت‌پذیری اجتماعی با قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری در مراحل چرخه عمر شرکت، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۱): ۱-۳۰.
- خانکی، علی محمد؛ فرزین‌فر، علی‌اکبر، صفری‌گرایلی، مهدی؛ عرب‌زاده، میثم. (۱۴۰۱). طراحی مدل حسابداری دادگاهی: تحلیل داده‌بنیاد و فرآیند رتبه‌بندی تفسیری، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۳): ۵۴۶-۵۸۵.
- صفرزاده‌بندری، محمدحسین؛ جودکی‌چگنی، زهرا. (۱۴۰۰). حسابداری منافع اجتماعی در بخش عمومی، حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۲): ۱۰۳-۱۲۵.
- کریمی، اصغر؛ غلامی‌جمکرانی، رضا؛ تقی‌پوریان، یوسف؛ حاجیها، زهره. (۱۴۰۰). ارتقای سطح اعتماد اجتماعی با شناسایی و رتبه‌بندی راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی از دیدگاه ذی‌نفعان به روش فازی ذوزنقه‌ای، حسابداری مدیریت، ۱۴(۴۸): ۱۰۳-۱۲۸.
- کلایان‌مقدم، هما؛ مهارتی، یعقوب؛ اشرفی، مجید؛ خوراکیان، علیرضا. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر تشخیص فرصت‌ها برای خلق ارزش اجتماعی در ایران: نظریه‌پردازی داده‌بنیاد با رویکرد ظاهرشونده (گلگیری)، علوم اجتماعی دانشگاه فردوسی مشهد، ۱۷(۱): ۸۷-۱۴۱.

References

- Arshadi, N; & Hashemi Sheykhshabani, S. (2009). The relationship between perceived organizational justice and motives for organizational citizenship behaviors with organizational citizenship behaviors in an industrial organization. *Psychological Achievements*, 16(2): 219-236. (In Persian)
- Belkaoui, A, (1983). Economic Political and Civil Indicators and Reporting and Disclosure Adequacy Empirical Investigation, *Journal of Accounting and Public Policy*, 13(2): 207-219.
- Bonabi Ghadim, R; & Vaez, S. A. (2021). Investigating the Relationship between Social Responsibility Index and Financial Statement Comparability in the

- Company Life Cycle Stages. *Accounting and Auditing Review*, 28(1): 1-30. (In Persian)
- Charles, K, D. (2001). Organizational civility: Issues, problems and solutions to creating environments of civility in the workplace, *advancing Oklahoma scholarship, research and institutional memory*, <https://hdl.handle.net/11244/337>
- Charmaz, K. (2011). Grounded theory methods in social justice research. *The Sage handbook of qualitative research*, 4(3): 359-380.
- Chatterjee, S. and N.S; S. (2022). Artificial intelligence and human rights: a comprehensive study from Indian legal and policy perspective, *International Journal of Law and Management*, 64(1): 110-134. <https://doi.org/10.1108/IJLMA-02-2021-0049>
- Delgado, L, E. (2021). Accounting for Democracy: Excessive Subjects in a State of Consensus. *Boundary*, 48(3): 115-144. <https://doi.org/10.1215/01903659-9155761>
- Eghdam Mazraeh, Y; Nikoomaram, H; Rahnamayroodposhti, F; Banimahd, B. (2019). Civil liberties and accounting development, *financial accounting and auditing research*, 11(43): 27-48. (In Persian)
- Erhardt, J; Freitag, M; Filsinger, M. (2022). Leaving democracy? Pandemic threat, emotional accounts and regime support in comparative perspective, <https://doi.org/10.1080/01402382.2022.2097409>
- Fernández, W. D. (2004). The grounded theory method and case study data in IS research: issues and design. *In Information Systems Foundations Workshop: Constructing and Criticizing*, 1(1): 43-59.
- Glaser, B. G. (1992). *Theoretical Sensitivity: Advances in the methodology of grounded theory*. Mill Valley, Calif.: Sociology Press.
- Glaser, B. G; & Holton, J. (2007). Remodeling grounded theory, *Historical Social Research/Historische Sozialforschung. Supplement*, 19(32): 47-68.
- Goddard, A. (2021). Accountability and accounting in the NGO field comprising the UK and Africa – A Bordieusian analysis, *Critical Perspectives on Accounting*, 78(2): 105-134. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102200>
- Gray, R; Andrew, B; Jeff, M. (2013). New accounts: Towards a reframing of social accounting, *Accounting Forum*, 3(4): 45-67.
- Gray, R; Bebbington, J. and Collison, D. (2006). NGOs, civil society and accountability: making the people accountable to capital, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19(3): 319-348. <https://doi.org/10.1108/09513570610670325>
- Greenhalgh, K; Harradine, D. (2014). Civil society commissioning: the accounting contribution to strategy, *Public Money & Management*, 34(1): 19-26. <https://doi.org/10.1080/09540962.2014.865928>
- Hall, M; O'Dwyer, B. (2017). Accounting, non-governmental organizations and civil society: The importance of nonprofit organizations to understanding accounting, organizations and society, *Accounting, Organizations and Society*, 63(4): 1-5. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.11.001>

- Jonsen, K. and Jehn, K.A. (2009). Using triangulation to validate themes in qualitative studies, *Qualitative Research in Organizations and Management*, 4(2): 123-150. <https://doi.org/10.1108/17465640910978391>
- Kalamiyan Moghadam, H; Maharati, Y; Ashrafi, M; Khorakiyan, A. (2020). Identifying factors affecting the recognition of opportunities to create social value in Iran: data base theorizing with an emergent approach (Glaisari), *Social Sciences, Ferdowsi University of Mashhad*, 17(1): 87-141. (In Persian)
- Karami, A; Gholami Jamkarani, R; Taghipouryan, Y; & Hajiha, Z. (2021). Promoting Social Confidence by Identifying and Ranking Audit Quality Improvement Strategies from the Stakeholder Perspective by Trapezoidal Fuzzy Method. *Management Accounting*, 14(48): 103-128. (In Persian)
- Katz, D. (1964). The motivational basis of organizational behavior, *Behavioral Science*, 9(2): 131-146
- Laughlin, R, C. (2007). Critical reflections on research approaches, accounting regulation and the regulation of accounting, *The British Accounting Review*, 39(4): 271-289. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.08.004>
- Leoni, G; Lai, A; Stacchezzini, R; Steccolini, I; Brammer, S; Linnenluecke, M. and Demirag, I. (2022). The pervasive role of accounting and accountability during the COVID-19 emergency, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(1): 1-19. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2021-5493>
- Lepistö, S; Dobroszek, J; Lepistö, L. and Zarzycka, E. (2020). Controlling outsourced management accounting to build legitimacy, *Qualitative Research in Accounting & Management*, 17(3): 435-463. <https://doi.org/10.1108/QRAM-05-2019-0062>
- Newell, G; & Marzuki, M. J. B. (2018), "The significance and performance of property companies on the AIM stock market, *Journal of European Real Estate Research*, 11(1), 96-129.
- Northcutt, N; McCoy, D. (2004). *Interactive Qualitative Analysis: A Systems Method for Qualitative Research*, US: Sage.
- Petersmann, E. U. (2019), *Constitutional functions and constitutional problems of international economic law*, Routledge.
- Plant, K; K. Barac, and H. De Jager. (2017). Developing early career professional auditors at work: what are the Determinants of success?, *Meditari Accountancy Research*, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2017-0119>
- Safarzadeh, M. H; & Joudaki Chegeni, Z. (2021). Accounting for Social Benefits in the Public Sector. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(2): 103-125. (In Persian)
- Siriwardhane, P; Yapa, P, W, S. (2021). Human Rights from a Social Accounting Perspective in a Postconflict Environment: The Case of Sri Lanka, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 15(4): 93-120.
- Smith, C. A; Organ, D. W; & Near, J. P. (1983). Organizational citizenship behavior: Its nature and antecedents. *Journal of Applied Psychology*, 68(4): 653-663

- Speziale, HS, Streubert, HJ, & Carpenter, DR. (2011). Qualitative research in nursing: *Advancing the humanistic imperative*. Lippincott Williams & Wilkins.
- Tran, V, T; Ly, Ph, C; Ngo, N, N, Th; Tran, P, H; Nguyen, V, Ch. (2022). Factor affecting the implementation of responsibility accounting on firm performance – Empirical analysis of listed textile firms, *Cogent Business & Management*, 9(1): 203-226. <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2032912>
- Walsh, B, M; Magley, V. (2020). Workplace civility training: understanding drivers of motivation to learn, *The International Journal of Human Resource Management*, 21(17): 2165-2187. <https://doi.org/10.1080/09585192.2018.1441164>
- Zanellato, G. and Tiron-Tudor, A. (2022). How cultural dimensions are shaping social expectations: the case of European state-owned enterprises' nonfinancial reporting, *Journal of Applied Accounting Research*, 23(1): 99-121. <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0116>

COPYRIGHTS



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

Designing a Model for Civil Accounting: Systematic Representation Modeling¹

Mohammad Ali Parvishi², Meysam Arabzadeh³, Mehdi Safari Gerayli⁴,
Hassan Ghodrati⁵

Received: 2023/03/06

Accepted: 2023/10/09

Research Paper

Abstract

Objective: The purpose of this research is Contextual Dimensions Exploratory of civil accounting development a systematic evaluation of the internal links of the dimensions.

Method: The methodology of the present study was exploratory from the perspective of developmental results and based on the type of objective. The participants in the qualitative part were academic experts and in the quantitative part, managers of brokerage companies and experts from the vice-chancellors of different capital market sectors.

Findings: Therefore, first through three stages of coding, the dimensions of the model were identified, and based on the fuzzy Delphi analysis, the reliability level was determined through the average between the first round and the second round of Delphi.

Conclusion: Conclusion that the infrastructure of the accounting information system helps to transmit the flexibility capacities of the accounting unit regarding the change of social expectations and generally the changes of the financial and accounting field outside the company through communication channels to the inside of the company.

Knowledge Acquisition: Contribution, With the aim of creating legitimacy in civil accounting, the compilers of regulations at the level of capital market companies should help the formation of professional accounting through the formation of committees with the aim of promoting equality and justice in order to prevent the violation of the rights of minorities due to the possessive practices of the accounting unit of companies.

Keywords: Civil Accounting; Systematic Representation Modeling, Accounting legitimacy.

JEL Classification: M41.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.43010.1759

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. (mpoldking@gmail.com).

3. Assistant Prof Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. (Corresponding Author). (Meysam.Arabzadeh@iau.ac.ir).

4. Associate Professor Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran. (Mehdi.safari83@yahoo.com).

5. Associate Professor Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. (Dr.ghodrati42@Gmail.com).

Challenges, Motivations and Opportunities of the Iranian Exchange Industry in Order to Issue Sustainability Reports and Sustainability of Procedures¹

Shima Ahmadi², Ali Rahmani³

Received: 2023/02/14

Accepted: 2023/09/27

Research Paper

Abstract

Purpose: Considering the importance of exchanges sustainability, in this research, in addition to identifying most important stakeholders, the challenges, motivations and opportunities for the sustainability of procedures and sustainability reporting have been investigated.

Method: In order to achieve the research objectives, a combination of content analysis methods, focus group and individual interviews with 21 industry experts have been used.

Results: The lack of comprehensive reporting framework and assurance services, reporting costs and reporting culture, are among the important challenges, alignment by international community, reputation, performance improvement, accountability and achieving a competitive advantage are among the important motivations of paying attention to sustainability. Cultivation, regulation and design of sustainable tools are among the opportunities available to exchanges to promote the culture of sustainability among listed companies. Also, the findings have shown that government and regulators, board of directors and investors are among the most important stakeholder groups of this industry.

Conclusion: Not publishing of sustainability reports indicates a higher impact of reporting challenges over reporting motivations. Therefore, it is suggested to provide the necessary platforms for the publication of reports by the law-making bodies.

Contribution: Considering the strategic role of the exchange industry in promoting sustainability goals, the findings can be effective in decision making of related bodies to solve challenges and strengthen the motivations of sustainability reporting.

Keywords: Exchange Industry, Sustainability Reporting, Sustainability Challenges, Stakeholders, Sustainability Motivations.

JEL Classification: M140, M41.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.42898.1756

2. Ph.D, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (sh.ahmadi@alzahra.ac.ir).

3. Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (rahmani@alzahra.ac.ir).

Information Technology Auditing: Necessity or Opportunity¹

Yahya Shiri^{*}, Mahdi Mahdavikhou^{*}

Received: 2023/05/05

Accepted: 2023/09/21

Research Paper

Abstract

Purpose: Considering the role and importance of information technology in organizations, the purpose of this research is to explain the audit framework in the field of information technology and review of the results of researches conducted in this field.

Methodology: In this research, while reviewing the theoretical foundations of auditing in the field of information technology in foreign and domestic researches, the processes and the theoretical framework presented in order to ensure the adequacy of the controls applied on the information systems and confirm the proper effectiveness of this system has been discussed.

Findings: The findings of the research indicate that due to the rapid emergence of information technology and the demand for faster access to financial information, it is necessary to invent new approaches in auditing for continuous monitoring and the collection and analysis of audit evidence, and familiarity of internal and external auditors to the risks of software and hardware related to information systems and their training and awareness is mandatory.

Conclusion: The best way to conduct a comprehensive and reliable audit in the field of information technology is to create an audit team with a diverse mix of experienced auditors and trained with sufficient skills. This can be developed through the continuous cooperation of audit committees and internal auditors with departments related to information technology and senior management.

Contribution: One of the best globally accepted procedures is "Control Objectives for Information and related Technology" or COBIT, and this topic has been addressed in a very limited way in internal researches, therefore the present research can provide useful information to auditors and interested parties and lead to more attention to the issue of information technology audit.

Keywords: Information Systems, Computerized Information, Information Technology Auditing.

JEL Classification: M42.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.30006.1576

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Sahneh Branch, Islamic Azad University, Sahneh, Iran, corresponding author; (Yahyashiri@gmail.com)

3. Ph.D. Student of Accounting, Kermanshah Branch, Islamic Azad University, Kermanshah, Iran, (Mahdi.Mhadavikhou@gmail.com)

The Effect of Companies' Age and Intangible Resource on the Relationship between Entrepreneurial Orientation and the Performance of Companies in Mashhad Industrial City¹

Amin Yousefi Ghasem Kheyli², Zohreh Arefmanesh³, Mahdi Nazemi Ardakani⁴, Mohammad Mahdi Bozorg⁵

Received: 2023/05/22

Accepted: 2023/09/21

Research Paper

Abstract

Purpose: This study investigated the relationship between firm age and intangible resources on the relationship between entrepreneurial orientation and firm's performance in Kalat Industrial Town of Mashhad.

Method: The statistical population of this study includes financial staff of Kalat Industrial Town of Mashhad. The convenient sampling method is used and by using Cochran formula, the sample size was determined 194 people. To measure the variables, standard questionnaires was used. To test the hypotheses, structural equation modeling method was used using Spss24 and SmartPLS3 software.

Results: The results indicate entrepreneurship has a significant impact on the firm performance and intangible resources. Intangible resources also have a significant impact on the firm performance. Firm age does not have a moderating role in the relationship between entrepreneurship and firm performance and intangible sources have a mediating role in the relationship between entrepreneurship and firm performance.

Conclusion: strengthening the spirit of creativity and entrepreneurship and utilizing different types of intangible resources such as human and structural capital and Improves the firm performance. But the findings did not support the view that in younger companies the relationship between entrepreneurial orientation and performance is stronger.

Contribution: There is little research on the effect of company age and intangible resources on the relationship between entrepreneurial orientation and the performance of Iranian companies. This research will be useful in increasing knowledge and filling the research gap.

Keywords: Firm Age, Entrepreneurship, Firm Performance, Intangible Resources.

JEL Classification: G32, M12, M41, L25, L26.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.42195.1740

2. M.Sc. Department of Accounting, Yazd University, Yazd, Iran. (amminyousefi8@gmail.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting and Finance, Faculty of Economics, Management and Accounting, Yazd University, Yazd, Iran. (Corresponding Author). (Arefmanesh@yazd.ac.ir).

4. Assistant Professor, Department of Accounting and finance, Faculty of Economics, Management and Accounting, Yazd University, Yazd, Iran. (nazemi@yazd.ac.ir).

5. M.Sc. Department of Accounting, Yazd University, Yazd, Iran. (mm.bozorg78@gmail.com).

Corporate Sustainability Performance and Systematic Risk¹

Seyed Ali Hosseini², Farehe Ebrahimi³

Received: 2023/04/28

Accepted: 2023/08/30

Research Paper

Abstract

Purpose: Considering that today, the success and sustainability of business, in addition to income, is measured based on non-financial indicators related to the company's social, environmental and governance performance, the purpose of this research is to investigate the relationship between the non-financial dimensions of corporate sustainability performance and systematic risk.

Methodology: In this research, from the statistical population of companies listed on the Tehran Stock Exchange, a sample of 96 companies during the years 1393 to 1397 was selected by systematic removal method and data were analyzed using multivariate linear regression.

Results: The results of the research hypothesis test indicate that the sustainability performance of companies has no significant relationship with systematic risk.

Conclusion: In addition to the mixed experimental results of the link between the non-financial and financial dimensions of the companies' performance, according to the findings of the current research, the social, environmental and corporate governance performance does not have the ability to influence the inherent risk of the market; Of course, according to some findings, the instability of financial markets can play a moderating role in the nature and strength of risk relations and non-financial performance of companies.

Contribution: The findings of this research can help business organizations, managers and investors in understanding the impact of sustainability performance in creating shared value for stakeholders, in order to make investment decisions based on sustainability criteria.

Keywords: Environmental Performance, Social Performance, Corporate Governance, Systematic Risk.

JEL Classification: M14, G32.

1. DOI: 10.22051/JAACSI.2023.43559.1773

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

3. M.Sc. Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economic, Alzahra University, Tehran, Iran. (ebrahimifarehe@gmail.com).

Identifying Judicial Accounting Review Techniques: Meta-Synthesis Technique¹

Akram Taftiyan^{*}, Rasool Davazdeh Emami^{*}

Received: 2023/03/16

Accepted: 2023/06/29

Research Paper

Abstract

Purpose: Forensic accounting is a new process to identify fraud. This procedure uses reliable principles and methods to obtain sufficient facts or data. The main goal of this research was to identify the techniques of forensic accounting review.

Method: With the approach of qualitative research and Meta-Synthesis tool, which includes the seven steps of Sandelowski and Barso, a systematic evaluation and analysis of 84 cases of previous research findings has been done. In this regard, the opinions of 15 experts were collected through a questionnaire, and the coefficient of the identified techniques was determined using Shannon's entropy quantitative method.

Results: Among the review techniques: use of specialized software, review of TFL theories, review of documents, analysis of ratios, analysis of ratios, quality control, review and control of the path, and fraud investigation on the numerator and denominator have received the ranks of 1 to 10, respectively.

Conclusion: The results of this research help to detect fraud, fraud and criminal acts in the investigation stages of forensic accountants in relation to the relevant persons and also their judgment regarding the cases.

Contribution: This study recommends the need to engage and employ the services of a forensic accountant to review, evaluate records and internal control systems for stakeholders.

Keywords: Forensic Accounting Review Techniques, Forensic Accounting, Meta-Synthesis Method.

JEL Classification: G28, M48, M5.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.39524.1680

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran. (Corresponding Author). (taftiyan@iauyazd.ac.ir).

3. Ph.D. Student, Department of Accounting, Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran. (emamirasool@yahoo.com).

Presenting the Model of the Role of Emerging Technologies in the Accounting Information System and Financial Reporting¹

Maryam Sheikhi², Rizvan Hijazi³, Majid Zajindar⁴

Received: 2023/03/11

Accepted: 2023/09/22

Research Paper

Abstract

Purpose: The current research is trying to explain and present a comprehensive model of the role of emerging technologies in the accounting and financial reporting information system.

Method: The research model was presented based on the data theory strategy of multifaceted foundation. Experimental data was collected by conducting 14 semi-structured interviews with information technology specialists, university professors and the community of accountants and independent and experienced auditors, using theoretical sampling method in 1401. Finally, Max QDA 2010 software was used for data analysis. has been

Findings: In the presented model, there are 3 main categories for causal factors including: individual structure, organizational structure, environmental structure and 3 main categories for background factors including the use of technology and upgrading infrastructure and improving the accounting information system and 4 categories of strategies as well as 2 categories Main for the results, including positive and negative results related to the main phenomenon of the research was identified.

Conclusion: The general results of the present study indicate the importance of using modern technologies in accordance with accounting information systems and the support of supervisory institutions and management support for the establishment process. By emphasizing the positive consequences of technologies, the ground should be provided to eliminate the inhibiting factors and reduce the negative consequences.

Knowledge enhancement: designed model; The result of the point of view of various experts in this field adds new theoretical foundations to the literature of this field, through which the target society recognizes its needs and by adopting strategic strategies, they seek to reduce obstacles and limitations, implement and develop the use of technologies.

Keywords: Accounting Information Systems, Emerging Technologies, Financial Reporting.

JEL Classification: M41, M15, O33.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.43186.1764

2. PhD student, Department of Accounting, Khomein Branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran. (sheikhi.ma.1400@gmail.com).

3. Professor, Department of Accounting, Faculty of Economic Sciences, Al-Zahra University, Tehran, Iran. Visiting Professor, Department of Accounting, Khomein Branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran. (Corresponding Author). (hejazi33@gmail.com).

4. Associate Professor, Department of Financial Engineering, Arak Branch, Islamic Azad University, Iran. (zanjirdar08@gmail).

Table of Content

| | |
|--|------------|
| Presenting the Model of the Role of Emerging Technologies in the Accounting Information System and Financial Reporting | 1 |
| Maryam Sheikhi, Rizvan Hijazi, Majid Zajindar | |
| Identifying Judicial Accounting Review Techniques: Meta-Synthesis Technique..... | 31 |
| Akram Taftiyan, Rasool Davazdeh Emami | |
| Corporate Sustainability Performance and Systematic Risk | 61 |
| Seyed Ali Hosseini, Farehe Ebrahimi | |
| The Effect of Companies' Age and Intangible Resource son the Relationship between Entrepreneurial Orientation and the Performance of Companies in Mashhad Industrial City | 85 |
| Amin Yousefi Ghasem Kheyli, Zohreh Arefmanesh, Mahdi Nazemi Ardakani, Mohammad Mahdi Bozorg | |
| Information Technology Auditing: Necessity or Opportunity | 109 |
| Yahya Shiri, Mahdi Mahdavikhou | |
| Challenges, Motivations and Opportunities of the Iranian Exchange Industry in Order to Issue Sustainability Reports and Sustainability of Procedures..... | 127 |
| Shima Ahmadi, Ali Rahmani | |
| Designing a Model for Civil Accounting: Systematic Representation Modeling..... | 169 |
| Mohammad Ali Parvishi, Meysam Arabzadeh, Mehdi Safari Gerayli, Hassan Ghodrati | |

IN THE NAME OF GOD

Quarterly Journal of Accounting, and Society Interests

Summer 2023, Volume 13, Issue Number 2, Number 49

Journal of

Accounting, and Society Interests

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: Fatemeh, Maghrebi

Literally Editor: Taheri, Mandana

English Editor: Rezaei, Ali

Cover Designer: Samadian, Maryam

Lay Out Editor: Hasanzadeh Aliabadi, Marzieh

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