

به نام خدا

فصلنامه پژوهش حسابداری و منافع اجتماعی «نشریه علمی»

سال سیزدهم، شماره ۴ (پیاپی ۵۱)، زمستان 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 داوری 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، ۰ 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.aeaweb.org/journal/jel_class_system.html. (قلم متن B Zar Regular 8).

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

- مقدمه

مقاله لازم است در ۵ بخش تهیه و تنظیم شود که شامل: مقدمه، مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها، روش‌شناسی پژوهش، یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری است.
حجم کل مقاله (شامل چکیده و منابع انتهایی) باید حداکثر ۲۰ صفحه باشد. نکات اصلی و کلیدی که باید در مقدمه یک مقاله پژوهشی مورد توجه قرار بگیرد عبارتند از: موضوع یا مسأله 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 مسأله 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 کفایت 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 پراکنش‌ها 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 (۰) 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: تیتر 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 ویژه‌های درون‌متنی (به غیر از اسامی نویسندگان)، از پاورقی استفاده شود. در متن به هیچ عنوان نباید عبارات و اصطلاحات انگلیسی ارائه شود مگر در مورد فرمول‌ها و معادله‌ها.

۴. فهرست منابع

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

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

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

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

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

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

- در فهرست منابع چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود، 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 استقاده ممیز، از به کار بردن نقطه به جای ممیز خودداری گردد؛ در صورت ضرورت ضمن درج عنوان فارسی متغیرها، یک ستون می‌تواند به نمادهای مورد استفاده برای متغیر به زبان انگلیسی

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، می بایست با استفاده از شماره آن ها ارجاع مناسب صورت گیرد. فرمول ها 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.
- معادل های 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 فارسی زبان 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 در وقت می‌کنند بلز نمی‌گرداند *مسئولیت صحت و سقم مطالب مقاله به عهده نویسنده است.

* مقاله ها صرفاً از طریق وبگاه مجله دریافت می شود. <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

ارزیابی نقش حسابداری مدیریت در ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد در بخش عمومی ۱

حسین سلمان زاده، غلامرضا کردستانی، حسین کاظمی

نقش ابعاد مختلف نظریه سرمایه فکری در تبیین نگرش حسابرسان نسبت به ایفای
مسئولیت پذیری اجتماعی ۲۵

سهیل مومنی و زهرا پورزمانی

افشای ریسک و بندهای گزارش حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران ۶۳

منیژه رامشه، نرگس سرلک، محمدجواد زارع بهنمیری، ریحانه میرزایی نکو

بررسی اثر تعدیل کنندگی توانایی مدیریت بر رابطه عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی و
قابلیت مقایسه صورت‌های مالی ۹۳

فاطمه رجب‌زاده، قدرت‌الله برزگر

تأثیر خودکنترلی و فشار اجتماعی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی ۱۲۵

محمدرضا محقق، ایمان زارع

بررسی تأثیر نظریه چشم‌انداز بر عدم تمکین مالیاتی با نقش میانجی احساسات و عدم مشارکت
اخلاقی ۱۵۳

نسیم شاه مرادی، رقیه بذرافشان پور



ارزیابی نقش حسابداری مدیریت در ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد در بخش عمومی^۱

حسین سلمان زاده^۲، غلامرضا کردستانی^۳، حسین کاظمی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۸/۲۵

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف مقاله: هدف از این پژوهش ارزیابی نقش حسابداری مدیریت در ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد در بخش عمومی می‌باشد. **روش پژوهش:** در این پژوهش از روش کیفی و پیمایشی برای گردآوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل آن‌ها استفاده شده است. داده‌های لازم در سال ۱۴۰۰ و از طریق مصاحبه با ۱۳ نفر از خبرگان و توزیع پرسشنامه بین ۱۱۴ نفر از خبرگان در زمینه حسابداری مدیریت در شرکت‌ها و سازمان‌های بخش عمومی جمع‌آوری گردیده است. برای پاسخ به سوالات پژوهش از روش تحلیل محتوا و آزمون میانگین تک جامعه استفاده شده است. **یافته‌های پژوهش:** نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت از طریق بهایابی اجزای بهای تمام‌شده را شفاف می‌سازد و این کار مخصوصاً در قراردادهای دولتی که امکان فساد و تبانی در آنها زیاد است، کاربرد زیادی خواهد داشت. **نتیجه‌گیری:** حسابداری مدیریت کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی (ارزش آفرینی برای پول) افزایش می‌دهد. بهای واقعی و بهای استاندارد مورد مقایسه قرار گرفته، تعرفه خدمات عمومی تعیین شده و جریان منابع را بین فعالیت‌ها مشخص می‌سازد و زمانی می‌توان هزینه‌ها را مدیریت کرد که بتوان از جریان منابع اطلاع پیدا کرد و آگاه شد. **دانش افزایی:** این مقاله نشان می‌دهد که جریان هزینه‌ها در ساختار سازمانی می‌تواند بر حسب بهایابی مراکز هزینه و در فرآیندها و فعالیت‌ها روشن شود و شناخت جریان هزینه‌ها به مدیریت هزینه کمک خواهد کرد و از فساد جلوگیری خواهد کرد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری مدیریت، ارزش آفرینی برای پول، فساد در بخش عمومی، کارایی، اثربخشی.

طبقه بندی موضوعی: H83, M41

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.41601.1730

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد واحد قزوین، قزوین، ایران. (h.s92037@gmail.com).

۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران. نویسنده مسئول. (kordestani@soc.ikiu.ac.ir).

۳. گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (kazemih@yahoo.com).

مقدمه

در بخش عمومی، در دسترس بودن منابعی که مستقیماً توسط یک مالک تحت کنترل قرار نمی‌گیرند، می‌تواند زمینه مناسبی برای فساد از طریق انجام پروژه‌های بزرگ و تدارکات گسترده، واحدهای مالیاتی، مدیریت بدهی، گمرک و خصوصی‌سازی نامناسب شرکت‌های دولتی ایجاد کنند. در نتیجه، به دلیل اهمیت سیاست‌های ضد فساد، این سیاست‌ها به بحث اصلی سازمان‌های بین‌المللی مثل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (۲۰۱۳)، بانک جهانی، سازمان شفافیت بین‌المللی و گروه جی ۲۰ بدل گشته است. علاوه بر این، برای اتحادیه اروپا مبارزه با فساد یک پیش شرط مهم برای دستیابی به یکپارچگی مالی است. اخیراً شفافیت و پاسخ‌گویی نقش برجسته‌ای را به‌عنوان راهبرد مبارزه با فساد پیدا کرده است (بروسکا و همکاران^۱، ۲۰۱۸: ۴۸۸).

طی دهه‌های گذشته مفهوم پاسخ‌گویی به ویژه در سازمان‌های بخش عمومی، به دلیل نقش پررنگ تر آن در رویه‌های سازمانی، اهمیت فزاینده‌ای پیدا کرده است (نیاموری، عبدالرحمن و سامکین، ۲۰۱۷؛ ویستن، ۲۰۱۷؛ عزیز و همکاران ۲۰۱۵) و تعریف‌های متفاوتی از آن ارائه شده است (جمیله سید و همکاران، ۲۰۱۸: ۱۶).

پاسخ‌گویی به این معنی است که وجوه عمومی که به دولت سپرده شده است؛ باید در قبال نحوه تخصیص، استفاده از منابع و نتایج به دست آمده، پاسخ‌گو باشند (ایوها و اویریندا^۲، ۲۰۱۰: ۳۶۲). بر اساس تئوری مشروعیت، شفافیت عامل اساسی در دستیابی دولت‌ها به مشروعیت است. افشای انگیزه‌های پنهان در پشت پرده سیاست‌های دولت موجب افزایش مشروعیت و اعتماد به دولت‌ها می‌شود. براساس مفاهیم تئوری نمایندگی، فساد زمانی اتفاق خواهد افتاد که کارمندان دولت و سیاستمداران نسبت به خدمات عمومی که در اختیار آنها قرار داده شده است، پاسخ‌گو نباشند. بنابراین، پاسخ‌گویی نقش اساسی در حل عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران اصلی (شهروندان) و نماینده (سیاستمداران منتخب) دارد و ممکن است محدودیت‌هایی را که مدیر اصلی می‌تواند به عامل تحمیل کند، تقویت کند. در این میان سیستم‌های اطلاعاتی نقش مهم و بسیار تأثیرگذار بر کاهش

1. Brusca *et al*

2. Iyoha & Oyerinde

عدم تقارن اطلاعاتی و جلوگیری از بروز فساد دارند. از جمله سیستم‌های اطلاعاتی که می‌تواند در این مسیر عموم مردم را در ارزیابی پاسخ‌گویی و وظیفه‌مباشرتی مدیریت، یاری رساند سیستم‌های اطلاعات حسابداری است.

کارکرد سیستم اطلاعات حسابداری صرفاً پردازش داده‌ها مربوط به رویدادهای مالی و گزارشات مالی نبوده، بلکه یک ابزار کنترلی برای کنترل گزارشگری مالی به گونه‌ای است که گزارشات مالی قابل‌اتکا باشد. هر سازمانی سعی می‌کند با استفاده از منابع، توانایی خود را در تولید سود و درآمد افزایش داده و بر اساس اطلاعات صحیح، دقیق و به‌موقع تصمیم‌گیری درست را انجام دهد. این کار زمانی امکانپذیر خواهد بود که سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت توسعه داده شود. بنابراین، سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت با کیفیت، می‌تواند مدیریت مالی شایسته‌ای را ایجاد کند (که پاسخگو بوده، شفافیت ایجاد کرده و مشارکتی عمل کند). این کار محدود به بخش خصوصی نبوده، بلکه در سازمان‌های دولتی نیز کاربرد دارد. بنابراین، کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت با کیفیت حکمرانی خوب ارتباط دارد، زیرا اطلاعات حسابداری مدیریت ابزاری است که در فرآیند حکمرانی مورد استفاده قرار می‌گیرد (گامایانی^۱، ۲۰۱۹: ۱۲۴۹).

بر این اساس، پرسش اصلی این پژوهش این است که حسابداری مدیریت چگونه بر حاکمیت خوب (تقویت پاسخ‌گویی، شفافیت و مشارکت) تاثیر گذاشته و از فساد جلوگیری کرده و مشروعیت را افزایش می‌دهد؟

برای پاسخ به پرسش پژوهش، داده‌های این پژوهش از طریق تهیه و ارسال پرسشنامه به صورت الکترونیکی از طریق گوگل‌فرم به نخبگان و دانشگاهیان در زمینه مدیریت مالی و حسابداری مدیریت در بخش عمومی شد.

انجام پژوهش حاضر در درجه اول، توسعه ادبیات است. همچنین، نقش حسابداری مدیریت در حکمرانی خوب (پاسخگویی، شفافیت و مشارکت) و نقش حسابداری مدیریت در افزایش شفافیت، بهبود مسئولیت پاسخ‌گویی و افزایش مشروعیت و در جلوگیری از فساد در بخش عمومی، بررسی شده است.

در ادامه، بخش دوم به مبانی نظری حاکمیت خوب و شفافیت، مسئولیت پاسخ‌گویی و نقش حسابداری مدیریت در جلوگیری از فساد و مروری بر پیشینه پژوهش اختصاص دارد. بخش سوم، روش‌شناسی پژوهش شامل روش گردآوری و بررسی داده‌ها را توصیف می‌کند. بخش چهارم، یافته‌های پژوهش را گزارش نموده و در بخش پنجم، نتیجه‌گیری بیان شده است.

چارچوب نظری و پیشینه تحقیق

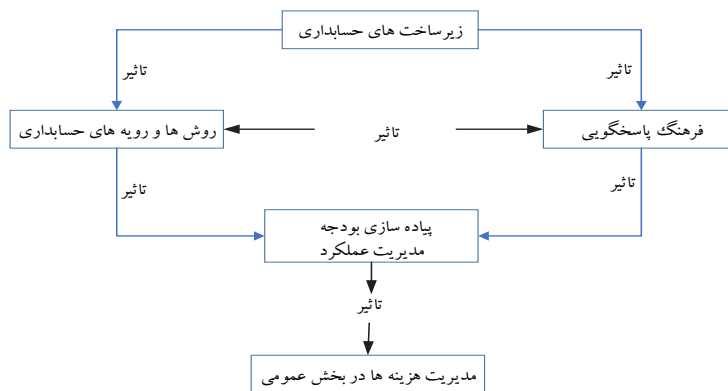
حاکمیت خوب

حاکمیت خوب را می‌توان به‌عنوان سیستم ارائه خدمات عمومی کارآمد، سیستم قضایی قابل اعتماد و حاکمیت پاسخگو به عموم مردم تعریف کرد. حاکمیت خوب، مدیریت عمومی است که مقتدر و پاسخگو بوده و هم‌افزایی تعاملی بین حوزه‌ها را (دولتی، نیمه دولتی و کل جامعه) از طریق هم‌افزایی تعاملی به صورت اثربخش و کارآمد، حفظ می‌کند. سه رکن اصلی که در شکل‌گیری حاکمیت خوب با هم در ارتباط هستند عبارتند از شفافیت، مشارکت و پاسخگویی (آزبورن و گبلر، ۱۹۹۲ و بانک جهانی، ۲۰۰۰: ۱۰، ۱۳).

مسئولیت پاسخگویی مستلزم آن است که دولت‌ها در مورد افزایش منابع عمومی و اهدافی که این منابع برای تحقق آنها مصرف می‌شوند، با ارائه دلایل منطقی به شهروندان خود توضیح دهند. مسئولیت پاسخگویی عمومی بر پایه این عقیده صورت‌بندی شده است که مردم حق دارند بدانند و حق دارند حقایق را به صورت علنی که ممکن است به بحث و گفت‌وگوی مستقیم با شهروندان و یا نمایندگان قانونی آنها منجر شود، دریافت کنند. گزارشگری مالی در مورد اینکه دولت (ایالتی یا محلی) را قادر سازد تا در یک جامعه مردم‌سالار، وظیفه پاسخگویی خود را انجام دهد، نقش اساسی ایفا می‌کند. این وظیفه مهم حسابداری و گزارشگری مالی، به ویژه برای مسوولیت پاسخگویی نهادهای بزرگ بخش عمومی، در اغلب چارچوب‌های نظری و استانداردهای حسابداری بخش عمومی پیش‌بینی شده است و آن را به‌عنوان یکی از ابزارهای کارآمد برای مسوولیت پاسخگویی به رسمیت شناخته‌اند (باباجانی و همکاران؛ ۱۳۸۸: ۱۹۲).

تأثیر سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت بر حاکمیت خوب (شفافیت، پاسخ‌گویی و مشارکت)

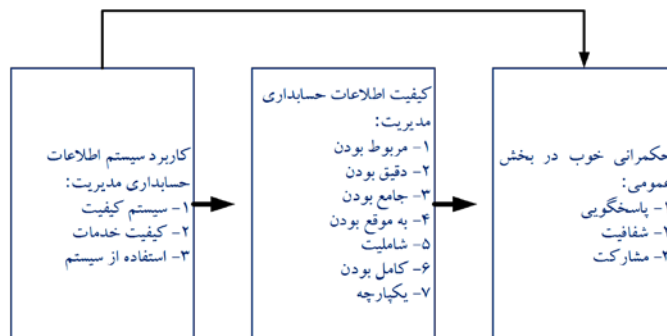
سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت دو هدف دارد. اول، افزایش پاسخگویی از طریق ارائه اطلاعات به استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی به منظور ارزیابی جریان‌های نقدی و عملکرد سازمانی است؛ دوم، افزایش کارایی از طریق ارائه اطلاعات مفید به مدیریت به منظور برنامه‌ریزی و کنترل است (سدون، ۱۹۹۱؛ ملمویک، مونسین و آلسن، ۱۹۸۸، چالو و کسبی، ۲۰۱۱: ۳، ۲، ۵، ۲). شفافیت، به دسترسی عموم مردم در مورد سیاست‌ها و تصمیمات اتخاذ شده توسط دولت‌های محلی در خصوص فعالیت‌های انجام شده، اشاره دارد. شفافیت از طریق افشا هزینه‌ها و درآمدهای دولت‌های محلی که از طریق منابع مختلف داخلی و خارجی مثل دولت مرکزی و سایر ارائه‌دهندگان منابع، به دست می‌آید، اشاره دارد. شفافیت برای ایجاد اعتماد بین دولت و جامعه از طریق تضمین دسترسی آسان به اطلاعات دقیق و کافی مهم است. انتظار می‌رود، دولت منطقه‌ای بتواند از سیستم اطلاعات حسابداری برای افزایش شفافیت در ارائه اطلاعات به ذینفعان در مورد منابع مالی استانداران و فرمانداران استفاده کند (چالو و کسبی، ۲۰۱۱: ۳). اطلاعات حسابداری مدیریت بر پاسخگویی در بخش عمومی در زمینه ارزیابی عملکرد و افزایش مسئولیت پاسخگویی در خصوص عملکرد، تاثیر شگرفی دارد (خسوس و ایرادو؛ ۲۰۱۲: ۶). برای مثال، نقش اطلاعات و زیرساخت‌های حسابداری و تاثیر آنها بر فرهنگ پاسخگویی و همچنین، بودجه بندی و مدیریت مخارج دولت در شکل (۱) نشان داده شده است:



شکل ۱. نقش زیرساخت‌های حسابداری بر فرهنگ پاسخگویی در بخش عمومی

منبع: ایوها و ابرنده (۲۰۱۰: ۳۶۵)

همانطور که شکل (۱) نشان می‌دهد، زیرساخت‌های حسابداری هرچقدر بهتر و قویتر باشند، تاثیر بیشتری بر فرهنگ پاسخگویی داشته و از طرفی با پیاده‌سازی سیستم‌های بودجه‌ریزی جامع‌تر و بهتر و همچنین، مدیریت عملکرد، مدیریت هزینه‌ها در بخش عمومی را نیز تحت‌تأثیر قرار می‌دهد. بر مبنای اظهارات مک‌لد (۲۰۰۷) کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت دارای ویژگی‌هایی مثل مربوط بودن، دقیق بودن و کامل بودن است. سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت، یک سازوکار کنترلی و یک ابزار موثر برای ارائه اطلاعات سودمند برای پیش‌بینی پیامد فعالیت‌های انجام شده در سازمان می‌باشد (چنال و موریس، ۱۹۸۶، گامایونی، ۲۰۱۹: ۱۲۴۸). شکل (۲) تاثیر سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت بر پاسخگویی، شفافیت و مشارکت را نشان داده است. ویژگی کیفی مربوط بودن، یعنی متناسب بودن اطلاعات ارائه شده با نیازهای شناسایی شده است. ویژگی کیفی دقیق بودن، یعنی اطلاعات ارائه‌شده، شرایط واقعی را نشان می‌دهد. جامع بودن اطلاعات، یعنی اینکه اطلاعات کامل به نظر می‌رسد. به‌موقع بودن، یعنی اینکه دسترسی به اطلاعات زمانی که مورد نیاز است، وجود دارد. شمولیت، یعنی اینکه با اطلاعات در دسترس بتوان رویدادهای آتی را پیش‌بینی کرد. کامل بودن، یعنی اینکه اطلاعات با وجود مختصر بودن هنوز کامل هستند. یکپارچگی، یعنی اطلاعات ارائه شده ارتباط بین واحدهای مختلف را منعکس می‌کند.



شکل ۲. نقش سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت بر مسئولیت پاسخگویی، شفافیت و مشارکت

منبع: گامایونی (۲۰۱۹: ۱۲۵۰)

سیستم حسابداری مدیریت یک ابزار نظارتی است که می‌تواند از طریق ایجاد گزارشات و اقدامات واقعی و جمع‌آوری اطلاعات از هر یک از بخش‌های سازمان، ارزیابی عملکرد در سازمان را ساده کند (چیا، ۱۹۹۵: ۶). لانگ و هاشم (۲۰۱۷: ۱۲۸۳) اظهار داشتند که وظیفه حسابداران مدیریت انجام یک سری فعالیت به منظور اطمینان از امنیت مالی سازمان یا شرکت، رسیدگی به تمام مسائل مالی ضروری شامل مشارکت در تصمیم‌گیری مدیریت، برنامه‌ریزی، سیستم‌های عملکرد مدیریت و ارائه راه‌کارهایی در زمینه‌ی گزارشگری و کنترل مالی به منظور کمک به مدیریت سازمان در تدوین و اجرای راهبرد سازمان است. حسابداران مدیریت صرف‌نظر از خصوصی یا دولتی بودن سازمان، در زمینه‌هایی چون برنامه‌ریزی، پشتیبانی، کنترل، هدایت و برقراری ارتباط و هماهنگی همکاری نزدیکی با سایر بخش‌های سازمان دارند. سیمون و همکاران (۱۹۵۴) بر این عقیده هستند که نقش حسابداران مدیریت از زمان تحقیقات در میانه دهه ۱۹۵۰ در این زمینه مورد مطالعه قرار گرفته است. پائولسون همچنین، معتقد است که در یک حالت کلی، نقش حسابداران مدیریت از نقش صرفاً ارائه‌دهنده اطلاعات به سمت حمایت‌کننده از تصمیمات مدیریت تغییر یافته و به جای تمرکز به اطلاعات مالی به مجموعه گسترده‌ای از اطلاعات تمرکز می‌کند. همچنین، حسابداران مدیریت دستور کار و طرح راهبردی آتی سازمان را هدایت می‌کنند که گاهی از تغییر به‌عنوان حرکت از نقش در اصطلاح شمارنده لویا (بررسی‌کننده مسائل کم‌اهمیت) به نقش شریک تجاری یاد می‌شود (پائولسون، ۲۰۱۲، ۱).

معصومیان و همکاران (۱۴۰۰) تحقیقی را با عنوان کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی انجام دادند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی را می‌توان در هشت گروه برنامه‌ریزی سازمانی، بودجه‌ریزی، بهایابی، گزارشگری مالی و غیرمالی، نظارت و کنترل، ارزیابی عملکرد (متوازن) و مدیریت منابع انسانی، طبقه‌بندی کرد. بکارگیری سیستم حسابداری مدیریت در بخش عمومی می‌تواند بر سازمان‌ها در ارزیابی عملکرد افزایش شفافیت و ارزش آفرینی برای پول کمک کند. همچنین، برای حسابداری مدیریت در بخش عمومی جایگاه قابل قبولی در بخش عمومی تعریف نشده است. بر این اساس، می‌توان نتیجه گرفت که توسعه سیستم حسابداری مدیریت در بخش عمومی به ارزیابی عملکرد، افزایش شفافیت و ایجاد ارزش کمک

می‌کند. تبیین کارکردهای حسابداری مدیریت، ضرورت استفاده و توسعه سیستم‌های حسابداری مدیریت در بخش عمومی را روشن می‌سازد.

سلمان زاده و همکاران (۱۴۰۰) تحقیقی را با عنوان نقش حسابداری مدیریت در بهبود سیستم کنترل مدیریت در بخش عمومی، انجام دادند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که سیستم کنترل مدیریت در صورتی که از ابزارهای لازم برخوردار باشد، می‌تواند در زمینه جلوگیری از فساد، افزایش شفافیت و مسئولیت پاسخگویی، بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد، حسابرسی مبتنی بر عملکرد نقش فعالی داشته باشد و وجود سیستم کنترل مدیریت برای هر سازمانی لازم و ضروری است. چنین سیستمی به مشخص‌سازی جریان منابع، کمک به تصمیم‌گیری مدیریت، ایجاد انگیزه در کارکنان، تصمیمات برون‌سپاری و انعقاد قرارداد، کاهش زمان ارائه خدمات و بسیاری از موارد در سازمان‌ها کمک کند و در نهایت، به تخصیص بهینه منابع، جلوگیری از فساد، افزایش مشروعیت، شفافیت و مسئولیت پاسخ‌گویی منجر خواهد شد.

کردستانی و معنوی مقدم (۱۳۹۶) در مطالعه‌ای با نگاهی گذرا به تئوری، نحوه عمل و رویکردهای مختلف اصلاحات در مدیریت مالی بخش عمومی و با ذکر نوآوری‌ها و رویه‌های جدید مطرح شده، استدلال می‌کنند که توانمندسازی مدیریت مالی بخش عمومی می‌تواند توسعه بیشتر، به ازای هر واحد پول به دست آمده و خرج شده را در بر داشته باشد. با نگاهی به سیر تاریخی و کنکاش درباره مقصد موردنظر، با بیان مثال‌هایی عینی از مشکلات موجود در کشورهای پیشگام، موانع و چالش‌های فراروی اصلاحات در سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه بحث شده است. در نهایت، راهبردهای اصلاحات مدیریت مالی بخش عمومی، روند و پیش‌نیازهای آن و همچنین، ابزارهای تشخیصی اندازه‌گیری قدرت سیستم‌های مدیریت مالی بخش عمومی بررسی شده است.

مقدس‌پور و ابراهیمی کردلر (۱۳۹۳) پژوهشی را با عنوان تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران انجام دادند. آن‌ها چهار دسته عوامل را که در توسعه حسابداری مدیریت در ایران نقش دارند را شناسایی کردند که به ترتیب، بر اساس آنتروپی شانون عبارتند از: ۱- عوامل محیط کلان شامل عوامل قانونی / حقوقی، عوامل تکنولوژیکی، سطح پاسخگویی، عوامل اقتصادی و

عوامل فرهنگی؛ ۲- عوامل سازمانی شامل نه عامل به ترتیب اندازه سازمان، فرهنگ سازمانی، مالکیت خصوصی سازمان‌ها، منابع انسانی سازمان، مدیریت ارشد سازمان، منابع مالی سازمان، سطح دانش حسابداری مدیریت در سازمان، تکنولوژی در سازمان، ساختار سازمانی؛ ۳- ویژگی‌های تکنیک‌های حسابداری مدیریت که به همراه عوامل سازمانی هر دو در رتبه دوم قرار گرفتند و شامل تکنیک قابلیت مشاهده، تکنیک آزمون‌پذیری، تکنیک مزیت‌نسیبی، تکنیک پیچیدگی، تکنیک قابلیت سازگاری است؛ ۴- عوامل محیط حرفه شامل وجود نرم‌افزارهای بومی حسابداری مدیریت، وجود انجمن‌های حرفه ای حسابداری مدیریت، وجود دوره‌های حسابداری مدیریت، وجود مجلات و کتب حسابداری مدیریت، وجود آئین رفتار حرفه‌ای حسابداری مدیریت. نتایج پژوهش آنها نشان داد که عوامل محیط کلان و عوامل محیط حرفه به‌عنوان متغیرهای مستقل بر عوامل سازمانی تاثیر می‌گذارند و عوامل سازمانی به همراه ویژگی‌های تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر توسعه حسابداری مدیریت، تاثیر گذار هستند. در نتیجه توسعه حسابداری مدیریت شاهد بهبود فعالیت‌ها و فرایندهای بنگاه، قیمت‌گذاری صحیح‌تر محصول، بهایابی صحیح‌تر محصول و ... خواهد بود که به اختصار به آنها پیامدهای توسعه گفته می‌شود.

قنبری و واصلی (۱۳۹۴) نقش حسابداری مدیریت را در سازمان‌ها مورد بررسی قرار دادند. آنها بیان می‌کنند که سیستم حسابداری مدیریت، منبع بسیار ارزشمند اطلاعاتی در خصوص اهداف راهبردی سازمان فراهم می‌آورد، بنابراین هر نوع نقص یا ضعفی در سیستم، باعث کاهش اثربخشی و بهره‌وری شده و مسائل و مشکلات بسیاری را برای سازمان ایجاد می‌کند. آنها همچنین، اظهار می‌کنند که بر اساس احتمالات، پتانسیل‌ها و محدودیت‌های هر سازمان اقتصادی، حسابداری مدیریت به‌عنوان یک روش کنترل، ارزیابی و قضاوت نسبت به عملکرد گذشته و چشم‌انداز آتی مدیریت، به‌صورت منصفانه تخمین و برآوردهایی را در مورد درجه کارایی، اثربخشی و عملکرد اقتصادی هر نوع سازمانی ارائه می‌دهد.

نتایج تحقیق نظری پور و راوند (۱۳۹۸) نشان می‌دهد که با توجه به یافته‌های تحقیق، استفاده تعاملی و تشخیصی از سیستم‌های کنترل مدیریت تأثیر معنادار و مثبتی در پذیرش و موفقیت رویه‌های حسابداری مدیریت معاصر دارد. نتایج حاکی از آن بود که ۵۳٪ و ۳۳٪ تغییرات در استفاده از

شیوه‌های حسابداری مدیریت معاصر را می‌توان با رویکردهای تعاملی و تشخیصی توضیح داد. همچنین، می‌توان گفت در میان شیوه‌های حسابداری مدیریت معاصر، شاخص‌های کلیدی عملکرد، تحلیل زنجیره ارزش و مدیریت هزینه راهبردی به ترتیب موثرترین هستند. نتایج پژوهش آن‌ها همچنین، نشان داد که شیوه‌های حسابداری مدیریت معاصر نه تنها برای سازمان‌های بخش دولتی مفید است، بلکه آن‌ها را نیز توانمند می‌سازد.

ترن و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی را با عنوان نقش پاسخگویی در تعیین ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد سازمان‌های بخش عمومی انجام دادند. آن‌ها در پژوهش خود با جمع‌آوری داده‌ها از طریق توزیع پرسشنامه بین ۱۷۷ نفر از مدیران و حسابداران در بخش عمومی در ویتنام، به این نتیجه رسیدند که اگر در بخش عمومی افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی مدنظر باشد، باید بخش عمومی هم به دنبال افزایش کیفیت گزارشگری مالی و همچنین، افزایش عملکرد سازمان‌های دولتی باشد.

عزیزی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی را با عنوان مدل‌سازی تفاوت استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت با استفاده از معادلات ساختاری و انتخاب بهترین مسیر تأثیرگذاری انجام دادند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که میزان استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت توسط شرکت‌ها اختلاف معنی‌داری دارد و اینکه تکنیک‌های مختلف حسابداری مدیریت تأثیر یکسانی بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت ندارند. همچنین، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که با بهبود تکنیک‌های حسابداری مدیریت، کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت نیز ارتقاء خواهد یافت. تکنیک‌های موجود در طبقه کاهش اتلاف منابع، بیشترین تأثیر مستقیم بر کارایی سیستم کنترل مدیریت را داشته و سایر تکنیک‌ها به ترتیب، منابع تأمین اطاعات برای برنامه‌ریزی و کنترل مدیریتی و حل ارزش‌ها می‌باشند.

لابرادر و اولمو^۶ (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان نوآوری‌های حسابداری مدیریت برای منطقی کردن هزینه خدمات ارائه شده توسط بخش عمومی چنین اظهار داشتند که ارزیابی مجدد حسابداری نقدی و تعهدی نشان داد که حسابداری مدیریت ابزار مفیدی برای دولت‌هایی است که ریاضت اقتصادی را دنبال می‌کنند، زیرا اطلاعاتی را در مورد خدمات ارائه می‌کند که می‌تواند در تصمیم‌گیری آگاهانه مورد استفاده قرار گیرد.

روش‌شناسی پژوهش

روش تحقیق این مقاله به نوعی از نوع فراترکیب است. به این صورت که از یک سو نتایج با استفاده از روش تحلیل محتوا و از طریق مصاحبه و تحلیل محتوای متون و مقالات و اسناد صورت گرفته و از سویی دیگر از نوع تحقیقات کیفی و پیمایشی بوده و داده‌های لازم از طریق توزیع پرسشنامه بین خبرگان حسابداری مدیریت و نقش آن در جلوگیری از فساد در بخش عمومی جمع‌آوری شده است. برای انتخاب نمونه در روش مصاحبه با توجه به اینکه تعداد بیش از ۱۰ نفر در روش تحلیل محتوا کفایت می‌کند و به نقطه اشباع می‌رسد ۱۳ نفر از خبرگان انتخاب گردیدند و در بخش تجزیه و تحلیل نیز از روش تحلیل محتوا و کدگذاری باز، محوری و انتخابی و از نرم‌افزار مکس کیودا نسخه ۲۰۲۰ استفاده شد. در بخش بعدی برای انتخاب نمونه پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شد و از نظر تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از طریق پرسشنامه، از نرم‌افزار آفیس ۲۰۱۶ طبقه‌بندی شده و از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰ و آزمون میانگین یک جامعه مورد استفاده قرار گرفت. جدول (۱) ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان را نشان می‌دهد.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مصاحبه‌شوندگان

ردیف	رتبه علمی	مدرک تحصیلی	شغل	محل فعالیت	مدت زمان مصاحبه
۱	استاد	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه علامه طباطبایی	۴۰ دقیقه
۲	استاد	دکتری	عضو هیئت علمی	بازنشسته	۲۵ دقیقه
۳	استادیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه آزاد قزوین	۲۵ دقیقه
۴	استادیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه آزاد تبریز	۳۰ دقیقه
۵	حسابدار رسمی	دکتری	عضو هیئت علمی و حسابدار رسمی	سازمان حسابرسی	۲۵ دقیقه
۶	دانشیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه تهران	۳۰ دقیقه
۷	دانشیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه مازندران	۳۵ دقیقه
۸	دانشیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه تهران	۳۰ دقیقه
۹	دانشیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه شهید بهشتی	۲۰ دقیقه
۱۰	دانشیار	دکتری	عضو هیئت علمی	دانشگاه آزاد قزوین	۲۵ دقیقه

مدت زمان مصاحبه	محل فعالیت	شغل	مدرک تحصیلی	رتبه علمی	ردیف
۲۳ دقیقه	دانشگاه آزاد تبریز	عضو هیئت علمی	دکتری	دانشیار	۱۱
۴۰ دقیقه	دانشگاه بین المللی امام خمینی	عضو هیئت علمی	دکتری	دانشیار	۱۲
۲۸ دقیقه	وزارت اقتصاد	مدیر کل خزانه داری کشور	دکتری	دکتری	۱۳

یافته‌های پژوهش

در بخش تجزیه و تحلیل داده‌ها و آمار توصیفی ابتدا به ویژگی‌های جمعیت‌شناختی افراد مصاحبه‌شونده و پاسخ‌گو اشاره خواهد شد. جدول (۲) ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان در تکمیل پرسشنامه را نشان می‌دهد.

جدول ۲. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان در تکمیل پرسشنامه

تعداد نفرات	سابقه کار/سال	محل اشتغال	سمت	ردیف
۵۱	۲۸-۱۰	وزارت امور اقتصادی و دارایی، قوه قضائیه	ذیحساب	۱
۱۱	۱۶-۵	وزارت امور اقتصادی و دارایی، قوه قضائیه	عامل ذیحساب و مسئول مالی	۲
۳۲	۲۱-۱۵	وزارت امور اقتصادی و دارایی، قوه قضائیه	کارمند بخش مالی	۳
۱۱	۲۶-۱۰	بخش بانکی، وزارت اقتصاد و قوه قضائیه	مدیر کل یا معاون مدیر کل	۴
۳	۲۴-۵	سازمان حسابرسی، دیوان محاسبات	حسابرس	۵
۶	۳۰-۱۰	دانشگاه	عضو هیئت علمی دانشگاه	۶

همانطور که در گوگل‌فرم، اصل پرسشنامه به‌عنوان مرجع موجود است، از بین پاسخگویان به سوالات پرسشنامه، افراد انتخاب‌شده در بخش‌های مختلف، در بخش عمومی مشغول بکار هستند. برای مثال، سازمان‌ها و اداراتی چون، اداره شیلات گیلان، خزانه‌داری کل کشور، سازمان تعاون

روستایی، اداره کل راه و شهرسازی، وزارت نیرو، اداره کل اموراتقتصادی و دارایی هرمزگان، اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان یزد، اداره کل حفاظت محیط زیست، اداره کل فرهنگ و ارشاد اسلامی، دانشگاه تهران، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) و غیره. دلیل انتخاب این افراد آشنایی آن‌ها با بخش عمومی و نقاط ضعف و قوت موجود در بخش عمومی و میزان و نحوه استفاده از حسابداری مدیریت و کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی است. پس از آنکه داده‌های لازم از طریق پرسشنامه جمع‌آوری گردید، داده‌های جمع‌آوری شده طبقه‌بندی گردیدند. در ادامه، برای بررسی روایی و پایایی پرسشنامه می‌توان گفت که چون تمامی ۱۱۴ نفر پاسخگو به تمام سوالات پرسشنامه پاسخ دادند پرسشنامه از روایی لازم برخوردار می‌باشد، اما برای بررسی پایایی سوالات پرسشنامه نیز از آزمون آلفای کرونباخ استفاده گردید. پایایی نیز به دقت، اعتمادپذیری، ثبات و یا تکرارپذیری نتایج آزمون اشاره می‌کند. بنابراین، پایایی پرسشنامه نیز مورد بررسی قرار گرفت. جدول (۳) نتایج آزمون آلفای کرونباخ را نشان می‌دهد.

جدول ۳. خلاصه پردازش داده‌ها و نتیجه آزمون آلفای کرونباخ

مقوله‌ها	تعداد	درصد	آلفای کرونباخ
مقوله مدیریت منابع انسانی	۱۱۴	٪۱۰۰	۰,۷۱۵
مقوله برنامه ریزی	۱۱۴	٪۱۰۰	۰,۸۹۲
مقوله بودجه بودجه‌ریزی	۱۱۴	٪۱۰۰	۰,۸۹۵
مقوله بهایابی	۱۱۴	٪۱۰۰	۰,۷۱۷
مقوله نظارت و کنترل	۱۱۴	٪۱۰۰	۰,۷۷۳
مقوله مدیریت مبتنی بر ارزش	۱۱۴	٪۱۰۰	۰,۸۲۵
مقوله گزارشگری مالی و غیرمالی	۱۱۴	٪۱۰۰	۰,۸۳۵
مقوله سیستم ارزیابی متوازن	۱۱۴	٪۱۰۰	۰,۷۹۶

با توجه به اینکه نتایج مربوط به آزمون آلفای کرونباخ برای مقولات مختلف هشت‌گانه از ۰,۷ بیشتر بود، بنابراین چنین نتیجه می‌گیریم که آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است. در ادامه ابتدا نمونه‌ای از موارد مربوط به کدگذاری باز محوری و گزینشی ارائه می‌گردد.

ادیات مربوط به حسابداری بر این نکته تأکید دارد که حسابداری در خدمت نظام کنترلی است و حسابداری مدیریت این وظیفه را به نحو مطلوبتری ادا می‌کند. یکی از کارکردهای حسابداری مدیریت بهایی است (بهایی)؛ وقتی بهایی انجام می‌شود می‌توان منابعی که برای یک مرکز فعالیت مورد نیاز است را تعیین کنیم (بودجه‌ریزی) یا منابع لازم برای ارائه مقدار مشخصی از خدمات را برآورد کرد (تخصیص بهینه منابع) یا بهای تمام شده یک خدمت، فعالیت، فرآیند و یا مرکز فعالیت را تعیین کرد (بهایی) و به مقایسه خدمات مشابه در صنعت، بازار یا معیارهایی که در سطح ملی و بین‌المللی هست، پردازیم (بنچ‌مارکینگ). همچنین، می‌توانیم وضعیت خود را بسنجیم و مورد ارزیابی قرار دهیم (ارزیابی عملکرد) و از این مقایسه‌ها برای کنترل استفاده نمود (نظارت و کنترل) و نقاط ضعف و قوت خود را تجزیه و تحلیل کرد و شناخت (تجزیه و تحلیل انحرافات). پس از بررسی داده‌ها، برچسب‌زنی به رویدادها، وقایع و استخراج مفاهیم، هر یک از این مفاهیم با یکدیگر مقایسه شد تا شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان مشخص شود. این کار به منظور تشکیل مقوله‌ها صورت پذیرفته است. به عنوان مثال، با مقایسه مفاهیم مختلف، به این نکته پی برده شد که مفاهیم «بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد»، «افزایش کارایی»، «افزایش اثربخشی»، «مصرف منابع در چارچوب تعیین شده»، «بودجه‌بندی سرمایه‌ای»، «تجزیه و تحلیل انحرافات»، «مطابقت میزان دستیابی به اهداف» و «اولویت بندی اهداف و توجه به محدودیت منابع» همگی اشاره به یک مفهوم دارند. بر این اساس، تمامی مفاهیم فوق از مقوله «بودجه‌ریزی» استخراج گردیده است. این مفهوم در سطح بالاتری از مفاهیم فوق بوده و انتزاعی‌تر است و تمامی مفاهیم فوق را پوشش می‌دهد. دیگر مقوله‌ها هم به همین ترتیب استخراج شده‌اند. با توجه به نتایج حاصل از مصاحبه و بررسی متون و مقالات مرتبط در زمینه کارکردهای حسابداری مدیریت، کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی به هشت طبقه کلی در سطح مقوله سطح اول و در زمینه مضامین و مفاهیم مشترک حدود ۶۴ مفهوم مشترک تقسیم بندی گردید. مقوله‌های سطح اول برای مثال، مدیریت منابع انسانی، مدیریت مبتنی بر ارزش، سیستم ارزیابی متوازن و پنج مقوله دیگر است. نقش هر یک از کارکردهای ۸ گانه در زمینه ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. جدول (۴) و شکل (۲) کارکردهای حسابداری مدیریت، ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد در بخش عمومی را نشان می‌دهد.



شکل ۲. کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی (منبع: سلمان زاده و همکاران، ۱۴۰۰)

جدول ۴. کارکردهای حسابداری مدیریت و ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد در بخش عمومی

مضمین مشترک	مقوله سطح اول	مقوله سطح دوم
جریان منابع را در داخل سازمان مشخص می‌سازد.	بهایابی	ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد
تعیین میزان منابع مورد نیاز برای یک مرکز فعالیت و میزان منابع لازم برای ارائه مقدار مشخصی از خدمات را برآورد کرد.		
بهایابی کمک خواهد کرد که مشخص نماییم با منابع موجود چقدر کار می‌توانیم انجام دهیم و بر این اساس، منابع به نحو مناسبی تخصیص داده شود.		
جریان هزینه‌ها در ساختار سازمانی می‌تواند بر حسب بهایابی مراکز هزینه روشن شود.		

مضمین مشترک	مقوله سطح اول	مقوله سطح دوم
حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده		
تعرفه خدمات عمومی بهتر و دقیقتر انجام خواهد شد.		
از طریق ایجاد ردیابی و زنجیره عطف به جلوگیری از فساد کمک خواهد کرد.		
تفکیک هزینه‌های قابل اجتناب و غیر ضروری از هزینه‌های ضروری و غیر قابل اجتناب		
اگر برای هزینه‌های ثابت ظرفیت تعیین شود، به شناسایی ظرفیت بلااستفاده کمک خواهد کرد و به این ترتیب، ظرفیت را می‌توان مدیریت کرد.		
این فرآیندها و فعالیت‌های غیر متعارف و با هزینه بالا مشخص شده و در اولویت بازنگری و اصلاح قرار خواهند گرفت.		
گزارش‌های ارائه شده از طریق سیستم حسابداری مدیریت باعث خواهند شد که گزارشات کامل و دقیق در اختیار تمام ذی‌نفعان و عموم جامعه ارائه شود.		
گزارش‌های ارائه شده توسط سیستم حسابداری مدیریت باعث خواهد شد تا مردم مستقیماً یا از طریق نمایندگان خود به صورت شفاف در تصمیمات سیاسی شرکت کنند.	گزارشگری مالی و غیر مالی	ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد
گزارش‌های ارائه شده توسط سیستم حسابداری مدیریت موجب می‌شود تا حکومت یا هر نهاد تصمیم‌گیرنده، ناظر و جز آن، هنگام تخلف از قانون یا هنگامی که عملکرد آن تاثیر جدی بر منافع مردم دارد در برابر نظام قضایی و نیز در برابر افکار عمومی به طور صریح و روشن پاسخگویی عملکرد خود باشد.		
گزارش توانایی ایفای تعهدات دولت از طریق ارائه اطلاعات سودمند		
ارائه گزارشات در خصوص بستن قراردادهای بهینه و تصمیمات برون سپاری	گزارشگری مالی و غیر مالی	
ارائه اطلاعات در مورد جریان‌های نقدی		
ارائه اطلاعات در مورد عملکرد مالی		
ارائه پیشنهادات اولیه و اصلاحی به مدیریت		
با آگاهی از اینکه هر واحد بودجه مصرف شده در فرآیندها و مراکز هزینه و غیره چقدر خروجی و بهای تمام شده داشته است، می‌توان هر جا ابهامی، ریسکی یا فساد وجود داشته باشد را شفاف سازی کرد و از فساد جلوگیری کرد.	بودجه‌ریزی	
بر خورداری از این اطلاعات کمک می‌کند تا شناسایی مشکلات و محدودیت‌ها آسان‌تر باشد. همچنین، راه کارهای مناسب‌تری برای رفع این مشکلات ارائه شود.	نظارت و کنترل	
کیفیت و حجم خدمات ارائه شده افزایش یابد و بهبود مستمر همچنان ادامه یابد.		
ارزیابی میزان دستیابی به اهداف سازمان با توجه به منابع تخصیص یافته		

مضمین مشترک	مقوله سطح اول	مقوله سطح دوم
ارائه خدمات بهنگام به ارباب رجوع و مشتریان		

با توجه به سوالات بالا در جدول (۵) و (۶) نتایج آزمون میانگین یک جامعه و خروجی آزمون ارائه گردیده است که جدول ۵ نتایج مربوط به شاخص‌های توصیفی هر سوال را نشان می‌دهد و در جدول (۶) نتایج آزمون میانگین ارائه شده است.

جدول ۵. شاخص‌های توصیفی هر یک از سوالات

کارکردها	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	میانگین خطای استاندارد
مدیریت منابع انسانی	۱۱۴	۴,۲۴۲	۱,۷۷۷	۰,۱۶۶
برنامه‌ریزی	۱۱۴	۴,۵۶۵	۲,۰۰۶	۰,۱۹۳
بودجه‌ریزی	۱۱۴	۴,۵۵۸	۱,۹۹۲	۰,۱۸۷
بهایابی	۱۱۴	۴,۱۲۷	۱,۹۸۲	۰,۱۸۶
نظارت و کنترل	۱۱۴	۴,۵۱۱	۱,۹۶۶	۰,۱۸۴
مدیریت مبتنی بر ارزش	۱۱۴	۴,۲۶۳	۱,۹۲۵	۰,۱۸۰
گزارشگری مالی و غیرمالی	۱۱۴	۴,۳۲۱	۱,۹۵۵	۰,۱۸۳
سیستم ارزیابی متوازن	۱۱۴	۴,۱۵۳	۱,۸۹۸	۰,۱۷۸

خروجی جدول (۵) نشان می‌دهد که تعداد پاسخ دهندگان ۱۱۴ نفر بوده و به تمامی سوالات پاسخ داده شده است. همچنین، میانگین پاسخ‌ها نشان می‌دهد که در بین سوالات میانگین بالاترین رتبه‌ای که پاسخ‌دهندگان به کارکردهای حسابداری مدیریت در جلوگیری از فساد داده‌اند به برنامه‌ریزی بوده و پس از آن بودجه‌ریزی و نظارت و کنترل و سایر کارکردها در رتبه‌های بعدی قرار دارند و تمام کارکردهای حسابداری مدیریت دارای اهمیت بوده و کاربرد زیادی در بخش عمومی دارند. این نتایج با نتایج به دست آمده در بخش کیفی و تحلیل محتوا مطابقت دارد. همچنین، در جدول (۶) نتایج آزمون میانگین ارائه شده است. ستون اول در جدول از سمت راست متغیرها را نشان می‌دهد. ستون دوم، آماره تی را نشان داده و ستون سوم درجه آزادی را برای هر یک از متغیرها نشان می‌دهد. با توجه به اینکه تمامی مقادیر در ستون درجه آزادی با هم برابر بوده‌اند، می‌توان نتیجه گرفت که مقادیر از دست‌رفته وجود نداشته و تمامی افراد به سوالات پاسخ دادند.

جدول ۶. نتایج آزمون میانگین یک جامعه

معیار آزمون=۳						کارکردها
حد بالا و پایین فاصله اطمینان ۹۵٪		اختلاف میانگین	سطح معنی داری آزمون (دو دنباله)	درجه آزادی	آماره تی	
حد بالا	حد پایین					
۱,۸۳۵	۰,۹۱۳	۱,۲۴۳	۰,۰۰۰	۱۱۳	۷,۴۷	مدیریت منابع انسانی
۱,۹۸۰	۱,۱۸۴	۱,۵۶۶	۰,۰۰۰	۱۱۳	۸,۱۲	برنامه ریزی
۱,۹۶۸	۱,۱۸۸	۱,۵۵۸	۰,۰۰۰	۱۱۳	۸,۳۵	بودجه ریزی
۱,۴۹۵	۰,۷۵۹	۱,۱۲۷	۰,۰۰۰	۱۱۳	۶,۰۷	بهایابی
۱,۸۷۶	۱,۱۴۶۲	۱,۵۱۰	۰,۰۰۰	۱۱۳	۸,۱۸	نظارت و کنترل
۱,۶۲۰	۰,۹۰۶	۱,۲۶۳	۰,۰۰۰	۱۱۳	۷,۰۰	مدیریت مبتنی بر ارزش
۱,۶۸۴	۰,۹۵۸	۱,۳۲۰	۰,۰۰۰	۱۱۳	۷,۲۱	گزارشگری مالی و غیرمالی
۱,۵۰۵	۰,۸۰۰۳	۱,۱۵۲	۰,۰۰۰	۱۱۳	۶,۴۹	سیستم ارزیابی متوازن

ستون چهارم سطح معنی داری را نشان می دهد. با توجه به اینکه این آزمون از نوع یک دنباله راست است باید مقادیر معنی داری دو دنباله را در جدول (۴) بر ۲ تقسیم کنیم تا به یک دنباله تبدیل شود. جدول (۷) معنی داری یک دنباله را نشان می دهد.

جدول ۷. معنی داری یک دنباله

معنی داری یک دنباله	کارکردها
۰,۰۰۰	مدیریت منابع انسانی
۰,۰۰۱	برنامه ریزی و ارزیابی سازمانی
۰,۰۰۰	بودجه ریزی
۰,۰۰۰	بهایابی
۰,۰۰۰	نظارت و کنترل
۰,۰۰۰	مدیریت مبتنی بر ارزش
۰,۰۰۰	گزارشگری مالی و غیرمالی
۰,۰۰۰	سیستم ارزیابی متوازن

با توجه به اینکه معنی داری آزمون کمتر از ۰,۰۵ سطح خطای مورد نظر می‌باشد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که پاسخ‌های مربوط به نقش کارکردهای حسابداری مدیریت در ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد در بخش عمومی بالاتر از میانگین بوده و بیان‌کننده این مطلب است که حسابداری مدیریت در بخش عمومی به بهبود سیستم کنترل مدیریت کمک می‌کند. همچنین، نتایج موجود در ستون آماره تی هم نشان می‌دهد که اکثریت کارکردها بیشتر از میانگین هستند و موید این موضوع هست که کارکردهای حسابداری مدیریت در زمینه ارتقای شفافیت و جلوگیری از فساد نقش موثری دارند، اما با توجه به اینکه در پرسشنامه برای هر سوال امتیازی با عنوان ضریب اهمیت هم در نظر گرفته شده است، باید به لحاظ امتیازات در نظر گرفته شده برای هر سوال نیز نتایج فوق را مورد بررسی قرار داد. جدول (۸) شاخص‌های توصیفی امتیازات داده شده به هر سوال را نشان می‌دهد.

جدول ۸. شاخص‌های توصیفی هر یک از سوالات

کارکردها	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	میانگین خطای استاندارد
مدیریت منابع انسانی	۱۱۴	۴,۸۲۴	۱,۵۶۳	۰,۱۴۶۴
برنامه‌ریزی و ارزیابی سازمانی	۱۱۴	۴,۵۶۵	۲,۰۶۰	۰,۱۹۳
بودجه‌ریزی	۱۱۴	۴,۵۵۷	۱,۹۹۲	۰,۱۸۶
بهایابی	۱۱۴	۴,۱۲۷	۱,۹۸۲	۰,۱۸۵
نظارت و کنترل	۱۱۴	۴,۵۱۱	۱,۹۶۵	۰,۱۸۴
مدیریت مبتنی بر ارزش	۱۱۴	۴,۲۶۳	۱,۹۲۵	۰,۱۸۰
گزارشگری مالی و غیرمالی	۱۱۴	۴,۳۲۰	۱,۹۵۵	۰,۱۸۳
سیستم ارزیابی متوازن	۱۱۴	۴,۱۵۲	۱,۸۹۸	۰,۱۷۷

همچنین در جدول (۹) نتایج آزمون میانگین یک جامعه ارائه شده است. همانطور که قبلاً نیز گفته شد ستون اول در جدول از سمت راست متغیرها را نشان می‌دهد. ستون دوم، آماره تی را نشان داده و ستون سوم درجه آزادی را برای هر یک از متغیرها نشان می‌دهد. با توجه به اینکه تمامی مقادیر در ستون درجه آزادی با هم برابر بوده و کم نشده است، می‌توان نتیجه گرفت که مقادیر از دست رفته وجود نداشته و تمامی افراد به سوالات پاسخ دادند. جدول (۹) نتایج آزمون یک جامعه را بر اساس ضریب اهمیت هر سوال نشان می‌دهد.

با توجه به نتایج جدول (۹) می‌توان نتیجه گرفت که نتایج برای هر یک از کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی مثبت بوده و سطح معنی‌داری آزمون هم مطلب فوق را تأیید می‌کند. همچنین آماره تی در ستون دوم هم نشان‌دهنده این است که میانگین امتیازات برای هر یک از کارکردها بیشتر از میانگین بوده و نتایج به دست آمده از مصاحبه مورد تأیید قرار می‌گیرد.

جدول ۹. نتایج آزمون میانگین یک جامعه

معیار آزمون=۴						کارکردها
حد بالا و پایین فاصله اطمینان ۹۵٪		اختلاف میانگین	سطح معنی‌داری آزمون (دو دنباله)	درجه آزادی	آماره تی	
حد بالا	حد پایین					
۰٫۱۱	۰٫۵۳	۰٫۸۲۱	۰٫۰۰۰	۱۱۳	۶٫۱۴	مدیریت منابع انسانی
۰٫۹۵	۰٫۱۸	۰٫۵۷۲	۰٫۰۱۲	۱۱۳	۲٫۹۴	برنامه‌ریزی و ارزیابی سازمانی
۰٫۹۳	۰٫۱۹	۰٫۵۶۱	۰٫۰۰۰	۱۱۳	۲٫۹۹	بودجه‌ریزی
۰٫۴۹	۰٫۲۴	۰٫۱۳۲	۰٫۰۲۳	۱۱۳	۰٫۶۹	بهایابی
۰٫۸۸	۰٫۱۵	۰٫۵۱۲	۰٫۰۳۱	۱۱۳	۲٫۷۳	نظارت و کنترل
۰٫۶۲	۰٫۰۹	۰٫۲۶۳	۰٫۰۱۶	۱۱۳	۱٫۴۶	مدیریت مبتنی بر ارزش
۰٫۶۸	۰٫۰۴	۰٫۳۲۵	۰٫۰۰۴	۱۱۳	۱٫۷۴	گزارشگری مالی و غیرمالی
۰٫۵۰	۰٫۲۰	۰٫۱۵۲	۰٫۰۰۵	۱۱۳	۰٫۸۷	سیستم ارزیابی متوازن

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد که بدون داشتن یک نظارت خوب و دریافت بازخورد مناسب از یک سیستم کنترل کارآمد، حتی بهترین برنامه‌ها هم نمی‌توانند به شکل مناسب و مورد انتظار عمل کنند. سیستم کنترل مدیریت نه تنها نیاز به اقدامات اصلاحی را نشان می‌دهد، بلکه اطلاعاتی را نیز فراهم می‌آورد که مدیران بر اساس آن‌ها به این مسئله پی ببرند که اهداف تعیین شده با توجه به تغییر شرایط هنوز مناسب هستند یا خیر؟ حسابداری مدیریت از طریق تحلیل محدودیت‌ها، روندها، بهبود مستمر، سیستم ارائه خدمات بهنگام، کنترل کیفیت، ارزیابی میزان دستیابی به اهداف با توجه به منابع تخصیص یافته، به پیاده‌سازی راهبردها و اقدامات طرح، تجزیه و تحلیل انحرافات، اولویت‌بندی اهداف با توجه به محدودیت

منابع و ارائه پیشنهادات اولیه و اصلاحی به مدیریت کمک می‌نماید. همچنین، سیستم کنترل مدیریت را بهبود بخشیده و مدیریت را در این زمینه یاری می‌رساند.

وجود یک سیستم کنترل قوی، به کارکنان انگیزه سخت کار کردن و عملکرد بهتر را می‌دهد. وقتی آن‌ها بدانند که عملکردشان مورد قضاوت و ارزیابی قرار می‌گیرد و پاداش آن‌ها با چنین ارزشیایی مرتبط است، سعی خواهند کرد بهترین عملکرد را از خود نشان دهند. حسابداری مدیریت از طریق کمک به ترکیب اطلاعات مالی و غیرمالی برای سنجش عملکرد، بهبود ارتباطات کارکنان، تقسیم کار مناسب و تخصیص منابع انسانی، ایجاد سیستم پاداش و جبران زحمات کارکنان به سیستم کنترل مدیریت در زمینه انگیزش کارکنان کمک می‌کند.

حسابداری مدیریت از طریق بهایابی اجزای بهای تمام‌شده را شفاف می‌سازد و این کار مخصوصاً در قراردادهای دولتی که امکان فساد و تبانی در آنها زیاد است، کاربرد زیادی خواهد داشت؛ از این طریق کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی (ارزش‌آفرینی برای پول) افزایش خواهد یافت. بهای واقعی و بهای استاندارد مورد مقایسه قرار گرفته، تعرفه خدمات عمومی تعیین شده و جریان منابع را بین فعالیت‌ها تخصیص می‌دهد و می‌توان هزینه‌ها را مدیریت کرد که بتوان از جریان منابع اطلاع پیدا کرد و آگاه شد. جریان هزینه‌ها در ساختار سازمانی می‌تواند بر حسب بهایابی مراکز هزینه و یا در فرآیندها و فعالیت‌ها روشن شود و شناخت جریان هزینه‌ها به مدیریت هزینه کمک نمود و از فساد جلوگیری کرد. حسابداری مدیریت از طریق ترکیب و ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی، افزایش میزان رضایت خدمات گیرندگان، کاهش زمان ارائه خدمات، توجه به نیاز دریافت‌کنندگان خدمات، ارائه گزارشات عملکرد و تسهیل تصمیم‌گیری، سیستم کنترل مدیریت را بهبود می‌بخشد.

محدودیت‌های پژوهش

با توجه به اینکه پژوهش حاضر در اواخر سال ۹۹ و اوایل سال ۱۴۰۰ انجام شده است، به دلیل وجود شرایط کرونا امکان مصاحبه حضوری و ارتباط چهره به چهره برای اساتید و بزرگوارانی که در جمع‌آوری داده‌های تحقیق مشارکت داشتند، وجود نداشت و به همین دلیل نحوه تعیین و انتخاب حجم نمونه با محدودیت روبرو شد.

منابع

- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۸). پژوهشی در مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، مفاهیم بنیادی حسابداری و گزارشگری مالی شهرداری‌ها، مرکز مطالعات و برنامه‌ریزی شهر تهران.
- عزیزی، اصغر؛ انواری رستمی، علی اصغر؛ عبدی، رسول؛ رضایی، نادر. (۱۴۰۰)، مدل‌سازی تفاوت استفاده از تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر کارایی سیستم‌های کنترل مدیریت با استفاده از معادلات ساختاری و انتخاب بهترین مسیر تأثیرگذاری، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۱(۱۵) ۶۷-۸۰.
- قنبری، مهرداد؛ کوه نشین طارمی، شهرام؛ (۱۳۹۴)؛ نقش حسابداری مدیریت در مدیریت سازمان‌ها، اولین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت در هزاره سوم.
- کردستانی، غلامرضا؛ مهدوی مقدم، امیرهادی. (۱۳۹۶). بررسی مدیریت مالی نوین بخش عمومی: گذشته، حال و آینده. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۶(۲۳)، ۱۷-۳۰.
- نظری پور، محمد؛ راوند، فرزاد. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر رابطه بین سیستم‌های کنترل مدیریت و پذیرش تکنیک‌های حسابداری مدیریت بر بخش عمومی، پنجمین کنفرانس ملی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری.
- معصومیان، افشین؛ کردستانی، غلامرضا؛ کاظمی، حسین. (۲۰۲۲). کارکردهای حسابداری مدیریت در بخش عمومی، حسابداری مدیریت، ۱۴(۵۱) ۴۳-۵۴.
- مقدس پور، هنگامه؛ ابراهیمی کردلر، علی. (۱۳۹۴). تدوین و تبیین مدل توسعه حسابداری مدیریت در ایران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳(۱۰) ۷۳-۱۰۶.

References

- Azizi, A, Anvary Rostami, A A, Abdi, R & Rezaei, N. (2021), Impacts of Utilizing Different Management Accounting Techniques on the Efficiency of Management Control Systems of Organizations, *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, Vol. 8, No. 1 (Series. 15), Autumn & Winter 2021 (67-80).
- Babajani, j; (2010). Conceptual framework of Accounting and Financial Reporting of Municipalities, V.1, Basic Concepts of Accounting and Reporting Financial of municipalities, Tehran Municipality Urban Planning & Research Center Financial and Accounting committee. (In Persian)
- Brusca, I; Manes Rossi, F; & Aversano, N. (2018). Accountability and transparency to fight against corruption: an international comparative analysis. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 20(5), 486-504.

- Chalu, Henry & Severene S.A. Kessy. 2011. Accounting Information Systems and Governance Issues in Local Government Authorities in Tanzania. *Business Management Review* Vol.15, 2011.
- Chenhall, R. H; & Morris, D. 1986. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*, 61(1), 16–35.
- Gamayuni, R. R. (2019). The Effect of Management Accounting Information System Application on Information Quality and Its Implication on Good Government Governance.
- Ganbari, M, Shahram Kohneshin Taromi, (1394), The role of management accounting in the management of organizations, The first international accounting and management conference in the third millennium. (In Persian)
- Iyoha, F. O; & Oyerinde, D. (2010). Accounting infrastructure and accountability in the management of public expenditure in developing countries: A focus on Nigeria. *Critical perspectives on Accounting*, 21(5), 361-373.
- Jorge de Jesus, M. A; & Eirado, J. S. B. (2012). Relevance of accounting information to public sector accountability: A study of Brazilian federal public universities. *Tékhne*, 10(2), 87–98. <https://doi.org/10.1016/j.tekhne.2012.10.001>.
- Kostadinova, T. (2012). Political corruption in Eastern Europe: politics after communism. Boulder, CO: Lynne Rienner Publishers.
- Kordestani, Gholam Reza, Manavi Moghadam, Amir Hadi, (2017). New Public Financial Management: Past, Present and Future, *Accounting & Auditing Studies, Autumn* 2017, No. 23. pp. 17-30. (In Persian).
- Long, Y; Hashim, U. J; Rahman, S. A. A; & Ibrahim, M. A. (2017). Management Accountant Practice in Malaysian Public Sector. *World Applied Sciences Journal*, 35(8), 1482-1489.
- Masoumian, A, Kordestani, G & Kazemi, H, (2021), Management Accounting functions in the public sector, *Journal of Management Accounting*. Vol. 14, No.50, Autumn 2021. (in persian)
- Melo, S, M, Ribeiro, J, The two-way relationship between the Balanced Scorecard and Management Control Systems in organizations, Lessons from a Case Study.
- Moghadaspour, H, Ebrahimi Kordlar, A. (2013), Compilation and explanation of the management accounting development model in Iran, *Iranian management accounting association*, 3(10). (In Persian).
- Nazaripour, M, Farzaneh Ravand, (2018) Investigating the impact of the relationship between management control systems and the adoption of management accounting techniques on the public sector, The fifth national conference of applied research in management and accounting. (In Persian)

- Nyamori, R.O; Abdul-Rahaman, A.S. & Samkin, G. (2017). Accounting, auditing and accountability research in Africa: Recent governance developments and future directions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(6), 1206-1229.
- Osborne, David, and Gaebler. 1992. *Reinventing Government*. Addison-Wesley Publ. Co; 1992, 427 pages.
- Paulsson, G. (2012). The role of management accountants in new public management. *Financial Accountability & Management*, 28(4), 378-394.
- Salmanzadeh, H; Kordestani, Gh, & Kazemi, H. (2022) The Role of Management Accounting in Improving Management Control System in Public Sector.
- Said, J; Alam, M. M; & Johari, R. J. (2018). Assessment of accountability practices in the public sector in Malaysia. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 13(1), 167 -184.
- Tran, Y. T; Nguyen, N. P; & Hoang, T. C. (2021). The role of accountability in determining the relationship between financial reporting quality and the performance of public organizations: Evidence from Vietnam. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1), 106801.
- Weinstein, M. (2017). The Age of Accountability in the Workplace, Training Magazine. Retrieve from <https://trainingmag.com/age-accountabilityworkplace>

COPYRIGHTS



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



نقش ابعاد مختلف نظریه سرمایه فکری در تبیین نگرش حسابرسان نسبت به ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی^۱

سهیل مومنی^۲، زهرا پورزمانی^۳

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۰۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۲۰

چکیده

هدف: ابعاد سه‌گانه نظریه سرمایه فکری، می‌توانند بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان تاثیر داشته باشند. پژوهش حاضر با هدف مطالعه نقش ابعاد مختلف نظریه سرمایه فکری از دیدگاه انسانی، ساختاری و ارتباطی در تبیین نگرش حسابرسان نسبت به ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی انجام گرفته است.

روش: این پژوهش از جهت هدف، کاربردی و از لحاظ نحوه جمع‌آوری داده‌ها، توصیفی پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل کلیه حسابرسان شاغل در کشور ایران طی سال ۱۴۰۰ است که طبق فرمول کوکران تعداد ۳۱۹ نفر به روش تصادفی به‌عنوان نمونه انتخاب شدند. برای گردآوری داده‌ها از پرسش‌نامه استاندارد، دارای طیف لیکرت ۵ سطحی، استفاده شد. تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده و همچنین، آزمون فرضیه‌ها، به صورت تحلیل توصیفی و آمار استنباطی با بکارگیری نسل جدید مدل‌یابی معادلات ساختاری (SEM) به روش حداقل مربعات جزئی (PLS) صورت گرفت.

یافته‌ها: نتایج حاصل نشان داد میانگین متغیرهای سرمایه فکری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی بالاتر از میانگین نظری بود و تاثیر سرمایه انسانی و سرمایه ارتباطی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان مثبت و معنادار بود، اما بین سرمایه ساختاری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان ارتباط معناداری مشاهده نشد.

نتیجه‌گیری: سرمایه فکری و ابعاد آن (انسانی، ساختاری و ارتباطی)، تاثیر مثبت و معناداری در تبیین نگرش حسابرسان نسبت به ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در حرفه حسابرسی دارد.

دانش‌افزایی: نتایج این پژوهش ضمن غنای ادبیات پژوهشی موجود، می‌تواند نقطه عطفی بدیع و شروعی مناسب برای جلب توجه به توسعه روزافزون ابعاد سرمایه فکری در حرفه حسابرسی باشد که تاکنون کمتر مورد توجه قرار گرفته و در نهایت، منجر به افزایش سطح مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان گردد.

واژه‌های کلیدی: سرمایه فکری، مسئولیت‌پذیری اجتماعی، سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری، سرمایه ارتباطی.

طبقه بندی موضوعی: M14, M42, G41

DOI: 10.22051/JAASCI.2023.40989.1741

۲. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. نویسنده مسئول. (sohail.m.info@gmail.com)

۳. گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (zahra.poorzamani@yahoo.com)

مقدمه

بقای حرفه حسابرسی در عصر نوین، مستلزم ایجاد و تقویت مقوله مسئولیت‌پذیری اجتماعی در میان حساب‌برسان است که همزمان با تحولات امروزی، با ایفای تعهدات اجتماعی زمینه برای افزایش کیفیت خدمات و در نهایت، جلب رضایت آحاد جامعه و تثبیت و تحکیم حرفه حسابرسی فراهم گردد. همزمان با تغییر پارادایم غالب توسعه اقتصادی از اقتصاد صنعتی ماشین‌محور به اقتصاد دانشی ذهن‌محور، بسیاری از سازمان‌ها و نهادهای حرفه‌ای (از جمله حرفه حسابرسی) در شرایطی قرار گرفته‌اند که صرفاً توجه به منابع فیزیکی و مالی نمی‌تواند ضامن بقای آن‌ها باشد، بلکه بکارگیری هم‌زمان سرمایه‌های فیزیکی و مالی در کنار سرمایه فکری و منابع انسانی توانمند قادر به ایجاد مزیت رقابتی پایدار است و می‌تواند بستر لازم را برای بقای حرفه حسابرسی فراهم نماید. اساساً تکوین و تکامل هر چه بیشتر سرمایه فکری نقش موثری در ارتقای کارایی و اثربخشی و بهره‌وری حرفه حسابرسی ایفا می‌کند. وجود حساب‌رسانی با سطوح بالایی از جوانب مختلف توانایی ذهنی باعث ارتقای سرمایه فکری در حرفه حسابرسی شده و با انتقال دانش و ایده‌های نوین و افزایش نگرش‌های عمیق فلسفی، زمینه‌ساز بروز و توسعه روزافزون مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ایجاد مزیت رقابتی پایدار در حرفه حسابرسی می‌گردد (موسیبا و همکاران؛ ۲۰۱۳: ۳۰۹). به عبارتی، تعاملات سازنده از طریق بسط ابعاد مختلف نظریه سرمایه فکری، می‌تواند حساب‌برسان را قادر به ایفای بهتر تعهدات مسئولیت‌پذیری اجتماعی در سطوح بالاتر و نیز، ایجاد ارزش و تحولات اقتصادی / اجتماعی پایدار در سطوح مختلف نماید که اصولاً بکارگیری عوامل یادشده، در تحقق مفهوم توسعه پایدار هر کشور نقش بسزایی خواهد داشت و در نهایت، منجر به تامین منافع اجتماعی و تحقق مفهوم پاسخگویی خواهد شد (پوهاککا، ۲۰۱۰: ۱۱۷). فرآیند رشد روزافزون مولفه‌های چهارگانه مسئولیت‌پذیری اجتماعی (اقتصادی، قانونی، اخلاقی و اختیاری) نشان‌گر پذیرش این پیش فرض است که ابعاد مختلف نظریه سرمایه فکری می‌توانند تأثیر مستقیم و مثبتی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی و رشد همه جانبه جامعه داشته باشند.

از طرفی، فلسفه وجودی حرفه حسابرسی نیز، نیاز جامعه و مردم هر کشور است و همان‌طور که جامعه و آحاد مردم برای دریافت خدمات اعتبار بخشی به حساب‌برسان نیاز دارند، حساب‌برسان نیز برای

حفظ، بقاء و ادامه فعالیت حرفه‌ای خود نیازمند جامعه و مردم هستند. در این میان، منابع انسانی عامل بسیار کلیدی و موثر در حرفه حسابرسی است که می‌بایست در تأمین و ارتقای نیروی انسانی مورد نیاز ضمن توجه به مدیریت کارای سرمایه فکری، همسویی با ایفای تعهدات مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌رسان نیز مدنظر قرار گیرد. امروزه به قول انیشتن: صرفاً با استفاده از ساختارها، نگرش‌ها و دانش مفید گذشته، نمی‌توانیم تلاقی ثمربخش و مواجهه موثری با موضوعات جدید و مشکلات پیش رو داشته باشیم. علاوه بر اهمیت بسیار زیاد سرمایه فکری، می‌بایست به نقش موثر آن در ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌رسان در قبال جامعه نیز توجه شود که می‌تواند به بهبود فرایند استخدام و ارتقای حساب‌رسان و کاهش نقل و انتقال حساب‌رسان و در نهایت افزایش رضایت شغلی و بهبود عملکرد آنان گردد (راینز، ۱۹۹۸: ۲۴۷). از سوی دیگر، می‌توان وجود سرمایه فکری را به نوعی دارایی راهبردی جهت عملکرد هر چه بهتر موسسات و سازمان‌ها تعبیر نمود و نقش مدیریت سرمایه فکری نیز در افزایش توان رقابت‌پذیری موسسات و سازمان‌ها بسیار کلیدی است.

تمایل روزافزون و اصرار هر چه بیشتر حساب‌رسان نسبت به ایفای تعهدات نسبت به مسئولیت‌پذیری اجتماعی در تمامی ابعاد آن، تاثیر قابل ملاحظه‌ای بر عملکرد آن‌ها در حوزه‌های مختلف دارد. به عبارتی، گرایش فزاینده حساب‌رسان به ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی، آنها را برای بهبود هر چه بیشتر محیط پیرامون و فراهم سازی زیرساخت‌های توسعه پایدار اجتماعی/اقتصادی ترغیب می‌نماید (سانجو و کاپر، ۲۰۱۰: ۴۸) و در نتیجه، حساب‌رسان قادر به حداکثرسازی بازده‌های بلندمدت خود از طریق کاهش اثرات منفی عملکرد حرفه حسابرسی بر جامعه، به صورت اختیاری، خواهند بود (سامی و همکاران، ۲۰۱۰: ۲۰۴). بنابراین، ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌رسان منجر به بهبود چشمگیر موفقیت حرفه حسابرسی در بلندمدت، رشد روزافزون اقتصادی و بهبود فزاینده عملکرد می‌گردد (فرناندز و همکاران، ۲۰۱۰: ۹۶). با توجه به مطالب بیان شده، پژوهش حاضر در پی پاسخی منطقی و مستدل به این سوال است که آیا ابعاد مختلف سرمایه فکری در حرفه حسابرسی تاثیر معناداری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌رسان دارد؟

نتایج حاصل از پژوهش‌های پیشین انجام شده در خصوص مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌رسان نشان می‌دهند که در کشور ایران هنوز به نحو درخور و مناسبی در حوزه مسئولیت‌پذیری اجتماعی

در حرفه حسابرسی، فعالیت‌های مستقیم و موثری انجام نشده و کارهای به شدت محدود و غیرمنسجم صورت گرفته در این زمینه حاکی است که مقوله مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان در ابعاد مختلف می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی قرار گیرد. با توجه نقش بالقوه انگیزه‌های اعتقادی و ارزش‌های معنوی در کشور ایران که در توجه به جنبه‌های اقتصادی و قانونی و اخلاقی و احتیاری مسئولیت‌پذیری اجتماعی موثرند، انتظار می‌رود که موسسات و سازمان‌ها و نهادهای حرفه‌ای مختلف از جمله حرفه حسابرسی، در راستای ایفای هر چه بهتر و مناسب تر تعهدات مرتبط با مسئولیت‌پذیری اجتماعی اقدام نمایند. اگرچه، آنچه که در عمل بر کشور ایران حاکم است و بدو در اذهان آحاد مردم و جامعه و ذی‌نفعان متبادر می‌شود، اوضاع نابسامان ایفای تعهدات مرتبط با مسئولیت‌پذیری اجتماعی و متغیرهای موثر بر آن در کشورمان است. از همین روی، برای پی بردن به وضعیت ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در میان حساب‌برسان، به دنبال مطالعه نقش ابعاد مختلف نظریه سرمایه فکری به‌عنوان عوامل تأثیرگذار در تبیین نگرش حساب‌برسان نسبت به مسئولیت‌پذیری اجتماعی در حرفه حسابرسی هستیم، که مشابه آن در هیچ یک از پژوهش‌های گذشته (چه در داخل و چه در خارج کشور) یافت نشد.

در ادامه، ابتدا مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش ارائه شده است. سپس، مدل مفهومی پژوهش و فرضیه‌های برگرفته از مبانی نظری، روش‌شناسی پژوهش، مدل آزمون فرضیه‌ها و متغیرهای پژوهش ارائه شده است و در نهایت، در بخش پایانی بیان یافته‌های پژوهش، نتیجه‌گیری و پیشنهادها آمده است.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

امروزه، موضوعات اخلاق محور و اقدامات مرتبط با توسعه اقتصادی در کنار بهبود کیفیت منابع انسانی بر مقیاسی وسیع‌تر یعنی جامعه معطوف می‌شوند و در نتیجه موسسات و سازمان‌ها، اهداف راهبردی خود را به نحوی برنامه‌ریزی می‌نمایند که اثرات مثبتی بر جامعه به همراه داشته باشد (زارع بهنمیری و همکاران، ۱۴۰۱: ۶۳). نیروی انسانی متخصص، از جمله کمیاب‌ترین و گرانترین سرمایه‌های موسسات/سازمان‌ها است که با ایجاد فرهنگ کارآمد و خلاقیت کارکنان، در کنار کسب شناخت بهتر در خصوص اهداف و راهبردهای موسسات/سازمان‌ها، نسبت به هنجارها و

ارزش ها و ... تعهدات مسئولیت پذیری بیشتری خواهند داشت و ضمن مدیریت کارآمد، موجب بهبود و افزایش انگیزه، ارتقای سطح عملکرد موسسات/سازمان ها و نیز افزایش بهره‌وری کارکنان می‌شود. اصولاً انسان موجودی اجتماعی است که از بدو تولد تا پایان حیات در اجتماع گذران می‌کند و در تعامل با سایر انسان‌ها است و همواره می‌بایست چگونگی زندگی در جمع و ارضای نیازهای خود را بیاموزد. تحقق این امر مبتنی بر اکتساب مهارت‌های اجتماعی است که انسان طی فرایندهای مختلف جامعه‌پذیری آن‌ها را یاد می‌گیرد و فراگیری صحیح این موارد، می‌تواند به ایفای هر چه بهتر تعهدات مسئولیت‌پذیری اجتماعی منتج شود (فلاوندی و همکاران، ۱۳۹۳: ۱۱۲). ظهور اقتصاد مبتنی بر ذهن و الزامات اجتماعی/اقتصادی جهت حرکت در راستای اجتماع دانش محور ایجاب می‌کند تا مفاهیم دیگری از جمله نظریه مسئولیت‌پذیری اجتماعی برای تحلیل و تشکیل بخشی از مهارت‌های اجتماعی مورد نیاز حرفه حسابرسی، به‌عنوان یکی از کانون‌های رشد فزاینده و توسعه پایدار جامعه، مورد توجه قرار گیرد. از طرفی، طبق نظریه نمایندگی، فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی می‌تواند به‌منظور کاهش هزینه‌های سیاسی مورد استفاده قرار گیرد، زیرا بر پایه فرضیه هزینه‌های سیاسی موسسات یا سازمان‌های بزرگ‌تر بیشتر تحت نظارت دولت قرار می‌گیرند و بدین ترتیب بیشتر در معرض مواجهه با هزینه‌های سیاسی هستند (عزیزی و همکاران، ۱۴۰۰: ۱۲۶). گسترش توجه به مسئولیت‌پذیری اجتماعی (به دلیل منافع آن برای اقتصاد، جامعه و ...) موضوعی بدیع و حایز اهمیت است (واسلیسکو و همکاران، ۲۰۱۰: ۱۷۹؛ هندرسون، ۲۰۰۷: ۲۳۶). مسئولیت‌پذیری اجتماعی، ترکیبی از جوانب مختلف مذهب و نوع‌دوستی است، اما تفسیر جدید آن، به شکل مستقیم بر مقولات امروزین تجارت و تأثیر آنها بر بخش گسترده‌ای از ذینفعان، معطوف است. در ابتدا، مفهوم مسئولیت‌پذیری اجتماعی، فقط معطوف به تعهدات نسبت به جامعه بود، اما با گذشت زمان، مسائل مختلف زیست‌محیطی و اجتماعی، اقدامات داوطلبانه و مقولات مدنی، اصول اخلاق مدارانه، توسعه بینش اقتصادی نوین، ارتقای روزافزون کیفیت زندگی، حقوق بشر و کار، حفاظت از ارکان محیط‌زیست، گسترش مبارزه با ابعاد مختلف فساد، ترویج شفافیت و پاسخ‌گویی، اهمیت یافته است. ارائه تعریف واحدی از مسئولیت‌پذیری اجتماعی، بسیار دشوار است و در بیشتر تعاریف، موسسات/سازمان‌ها را در مقابل جامعه مسئول می‌شمارند. از همین رو، پاسخ‌گویی به جامعه، مستلزم توجه بیشتر به مفاهیم نظری

مسئولیت‌پذیری اجتماعی، در حوزه کارکرد است (کاظم پور و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۵۶). بر این اساس، مسئولیت‌پذیری اجتماعی آن دسته از تصمیمات و اقدامات است که به دلایلی، ورای منافع مستقیم اقتصادی یا فنی اتخاذ می‌گردند (واکر و پرن، ۲۰۱۰: ۲۰۴). بنابراین، گروهی متشکل از بینش‌ها، شناخت‌ها و اندیشه‌های مشترک بشری، در بین کارکنان و در فرایندهای مختلف خلق یا ایجاد ارزش افزوده است که در وجود کارکنان نهادینه شده و مورد تایید موسسه/سازمان قرار گرفته است (گیول، ۲۰۰۷: ۸۷). مسئولیت‌پذیری اجتماعی، شامل مجموعه وظایف و تعهدهایی است که موسسات و سازمان‌ها باید در جهت حفظ، مراقبت و کمک به جامعه انجام دهند (حاجیها و همکاران، ۱۳۹۷: ۱۰۸). مهمترین نظریه‌های مرتبط با مسئولیت‌پذیری اجتماعی عبارتند از: الف) رویکردهای حوزه روان‌شناسی: نظریه کلبگ، نظریه یادگیری اجتماعی بندورا و...؛ ب) رویکردهای حوزه اقتصاد و مدیریت: نظریات کارول، وود، گاریا و مله و...؛ ج) رویکردهای حوزه زیستی: نظریات واینر و بیرهوف، نظریه همدلی-نوع دوستی واتسون و...؛ د) رویکردهای حوزه جامعه‌شناسی: نظریات امیل دورکیم، ماکس وبر، اریک فروم، زیمل. برخی پژوهشگران نظریه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی را به چهار گروه تقسیم کردند: الف) نظریه‌های ابزاری: فرض بر این است که سازمان، ابزاری برای ایجاد ثروت بوده و این تنها مسئولیت‌پذیری اجتماعی سازمان است. ب) نظریه‌های سیاسی: شامل نظریه‌هایی است که واحد تجاری باید به تقاضای اجتماعی مبتنی بر نظریه‌های سیاسی عمل کند. ج) نظریه‌های یکپارچه: این نظریه‌ها به چگونگی یکپارچه کردن نیازهای اجتماعی به وسیله کسب و کار می‌پردازند و ادعا دارند که کسب و کار برای پیدایش، دوام و رشد خود به جامعه وابسته است. د) نظریه‌های اخلاقی: این گروه از نظریه‌ها به مسئولیت‌های اجتماعی از منظر اخلاقی توجه کرده است.

در سال‌های اخیر، این اجماع میان پژوهشگران و اندیشمندان مختلف حاصل شده که نظریه مسئولیت‌پذیری اجتماعی کارول (۲۰۰۳: ۹۱)، می‌تواند به منظور تشریح اکثر جوانب مهم مسئولیت‌پذیری اجتماعی مورد استفاده قرار بگیرد که شامل مولفه‌هایی از قبیل مسئولیت اقتصادی، قانونی، اخلاقی و اختیاری (بشردوستانه یا انسان‌دوستانه) است. در نظریهٔ هرم چهار بعدی مسئولیت‌پذیری اجتماعی کارول، ابعاد اقتصادی، قانونی، اخلاقی و اختیاری برای مسئولیت‌پذیری

اجتماعی متصور است و از آنجا که هدف از طراحی آن کارکنان موسسات/سازمان‌ها بوده، به‌عنوان مبنای تئوریک پژوهش حاضر انتخاب گردید. در بعد اقتصادی، اولویت اول فعالیت‌های اقتصادی سودآور نیست، بلکه پوشش اقتضانات ذی‌نفعان به بهترین شکل ممکن است. در بعد قانونی منظور آن است که کارکنان صرفاً بر اساس انگیزه‌های فردی عمل نکنند، بلکه در راستای قوانین و مقررات موسسه/سازمان عمل کنند. در بعد مسئولیت اخلاقی منظور رعایت بایدها و نبایدهای اخلاق توسط کارکنان است، هرچند قانوناً ملزم به رعایت آن‌ها نباشند و نهایتاً، در بعد اختیاری منظور کمک‌رسانی به مردم و جامعه با کنش‌های مختلف انسانی در امور رفاهی و آموزشی و ... است.

نظریه سرمایه فکری به‌طور گسترده و فراگیر توسط «جان کنت کالبریث» مطرح شد (چنگ و همکاران، ۲۰۱۰: ۴۳۷). سرمایه فکری فرایندی مبتنی بر ایدئولوژی و بسیار فراتر از مفهوم صرف سرمایه است (چان و همکاران، ۲۰۰۹: ۲۷). سرمایه فکری مفهومی چندبعدی است که نحوه تفسیر و ادراک آن در رشته‌های مرتبط، بسیار مختلف بوده (هوآنگ لی و همکاران، ۲۰۱۰: ۴۶) که توانایی ظرفیت‌های غیرمحسوس جهت حفظ و حراست مزیت‌های مختلف رقابتی است. به‌عبارتی، سرمایه فکری به‌عنوان دانش موجود در سازمان و در دو جنبه انفرادی و ساختاری قابل بررسی است که جنبه انفرادی مشتمل بر مهارت، دانش و استعداد و ... بوده و جنبه ساختاری هم شامل مواردی از جمله فناوری اطلاعات، فرایندهای ساختاری و ... می‌شود (جشی و همکاران، ۲۰۰۹: ۷۶). سرمایه فکری که از آن به‌عنوان دارایی‌های دانشی نیز یاد می‌شود شامل مجموعه‌ای از دارایی‌های ناملموس است (سودارسانام و همکاران، ۲۰۰۶: ۲۹۶) که از طریق آن سازمان قادر به رقابت بوده و نیز، فراهم‌کننده یک پایگاه اطلاعاتی نوین است (بونتیس و همکاران، ۲۰۰۲: ۴۴۷) و مشتمل بر بخشی از سرمایه تحت تملک موسسه/سازمان بوده که دانش محور است (انوری و همکاران، ۲۰۰۵: ۵۳). سرمایه فکری از منظر منابع سازمانی، شامل ایجاد ثروت از طریق سرمایه‌گذاری در اطلاعات، دانش و تجربه هست که دارای ابعاد انسانی و ساختاری و ارتباطی است. سرمایه انسانی محور اصلی مباحث سرمایه فکری و مقوله کلیدی در اجرای بخش‌های مختلف آن است و به ابعاد مختلف انسانی می‌پردازد که منجر به ایجاد دارایی‌های بسیار باارزش برای موسسه/سازمان می‌شوند. سرمایه ساختاری مشتمل بر کلیه منابع غیرانسانی و دانش محور در موسسات/سازمان‌ها می‌شود که از آن جمله دستورالعمل‌های

گوناگون برای اجرای فرایندها، استراتژی‌های مختلف و به‌طور کلی هر چیزی است که ارزش آن برای موسسات/سازمان‌ها بیشتر از منابع صرفاً مادی آن باشد که می‌توان آن را به نوعی فرایند عملیات اجرایی یا فرهنگ جاری در موسسه/سازمان و ... تعریف نمود. سرمایه ارتباطی را می‌توان به صورت کلیه منابع همبسته با ارتباطات بیرونی موسسه/سازمان از جمله ارتباط با صاحبکاران و ... تعریف نمود. در نهایت، بسیاری از صاحب‌نظران از جمله (تایلز و همکاران، ۲۰۰۷: ۵۲۷) و (مرر، ۲۰۰۸: ۱۲۶) سرمایه فکری را به سه بعد تقسیم می‌کنند: ۱. سرمایه انسانی مشتمل بر تخصص و دانش و تجارب حرفه‌ای و خلاقیت و ... در میان کارکنان؛ ۲. سرمایه ساختاری مشتمل بر راهبردها و رویه‌ها، نوآوری‌های اجرایی و نرم‌افزاری، پایگاه‌های داده؛ ۳. سرمایه ارتباطی مشتمل بر ارتباطات و وفاداری مشتری، ارتباطات با دولت و صنعت و شرکا، شبکه‌های بازاریابی. نظریه بکر و شولتز در خصوص سرمایه فکری، شامل رفتارهای نوع دوستانه است که در آن سودمندی فردی به وضوح تعریف می‌شود. بکر و شولتز بر این باورند که صورت‌های مختلف رفتارهای انسانی، عقلانی در نهایت سودمندی انجام می‌شود. حوزه مورد بحث این نظریه، رفتارهای نوع پرستانه با تعریف صحیح از سودمندی افراد را در برمی‌گیرد. مقصود اصلی نظریه مذکور، بیان این نکته است که انتخاب‌های اقتصادی منطقی بر اساس علایق شخصی، اکثر ابعاد رفتار انسانی را تحت حکومت خود می‌گیرد و بر خرید و تصمیمات سرمایه‌گذاری از طریق اثر رفتار اقتصادی افراد به‌طور جداگانه تأثیری ندارد.

در ادامه برخی پژوهش‌های انجام شده در این حوزه‌ها مورد اشاره قرار می‌گیرد.

پژوهش وهابی و همکاران (۱۴۰۲: ۱۲) با هدف بررسی اثر مدیریت راهبردی منابع انسانی بر عملکرد سازمانی با نقش میانجی سرمایه فکری در بین کارکنان انجام گرفته است. نتایج نشان داد که سرمایه فکری تأثیر مثبت و معنی‌داری بر عملکرد سازمانی دارد، سرمایه فکری تأثیر مثبت و معنی‌داری بر چابکی سازمانی دارد و چابکی سازمانی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر عملکرد سازمانی دارد.

پژوهش قنبری و همکاران (۱۴۰۱: ۱۶) با هدف تبیین نقش میانجی ظرفیت یادگیری سازمانی در ارتباط بین سرمایه فکری و یادگیری سازمانی با عملکرد شغلی انجام گرفت. نتایج نشان داد که متغیرهای ظرفیت یادگیری سازمانی و یادگیری سازمانی به صورت مستقیم و متغیرهای سرمایه فکری و یادگیری سازمانی به صورت غیرمستقیم از طریق متغیر ظرفیت یادگیری سازمانی بر عملکرد شغلی

کارکنان تاثیر معنی دار دارد ($p < 0/05$). جهت بهبود عملکرد شغلی کارکنان پیشنهاد دادند تلاش در جهت تقویت سرمایه فکری و بسترسازی برای افزایش یادگیری سازمانی و بهبود ظرفیت یادگیری سازمانی به عنوان یک الویت جدی در دستور کار موسسات و سازمانها قرار گیرد.

پژوهش علیفری (۱۴۰۱: ۵۷) با موضوع عدم قطعیت سیاست اقتصادی و ارزش شرکت: نقش واسطه‌ای سرمایه فکری و پژوهش و توسعه صورت پذیرفت. نتایج نشان داد بین عدم قطعیت سیاست اقتصادی و مسئولیت اجتماعی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، سرمایه فکری بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی و ارزش شرکت و بر رابطه بین حاکمیت شرکتی و ارزش شرکت تاثیر مثبت و معناداری دارد. علاوه بر آن، پژوهش و توسعه بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی و ارزش شرکت، تاثیر مثبت و معناداری دارد.

عمیدی و همکاران (۱۴۰۱: ۱۵) به بررسی تاثیر سرمایه های فکری بر عملکرد سازمانی با توصیفی از نوع همبستگی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که بین سرمایه فکری (سرمایه انسانی، ساختاری و ارتباطی) با عملکرد سازمانی در مدیران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. از سویی سرمایه های انسانی، ارتباطی و ساختاری به ترتیب قادر به پیش بینی عملکرد سازمانی در مدیران هستند. بنابراین، توجه به نقش سرمایه فکری می تواند بر عملکرد سازمانی مدیران تاثیرگذار باشد.

هدف پژوهش کرمانی و همکاران (۱۴۰۱: ۱۱) بررسی تاثیر مسئولیت اجتماعی بر عملکرد شرکت با توجه به نقش میانجی سرمایه فکری در سازمان بود. نتایج پژوهش نشان می دهد که مسئولیت اجتماعی شرکت بر روی سرمایه فکری کارکنان تاثیر معناداری دارد. بنابراین، مسئولیت اجتماعی بر عملکرد شرکت با نقش میانجی سرمایه فکری در بین کارکنان تاثیر معنی داری دارد.

پژوهش سعیدی و همکاران (۱۴۰۱: ۵۹) به دنبال بررسی رابطه بین سرمایه اجتماعی و سرمایه فکری با خروجی های حسابرسی (کیفیت حسابرسی، تاخیر در گزارش حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرسی) شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران می باشد. یافته های به دست آمده حاکی از آن است که بین سرمایه اجتماعی و سرمایه فکری با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و بین سرمایه اجتماعی و سرمایه فکری با تاخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود داشته است، اما بین سرمایه اجتماعی و سرمایه فکری با نوع اظهارنظر

حسابرس (گزارش مقبول) رابطه مثبت و معناداری برقرار بوده است. از آنجا که پژوهش حاضر اولین پژوهشی است که به بررسی چنین موضوعی در بازارهای نوظهور ایران پرداخته است، به استفاده کنندگان، تحلیل‌گران و نهادهای قانونی اطلاعات سودمندی در خصوص تاثیر سرمایه اجتماعی و فکری که تاثیر بسزایی بر خروجی‌های حسابرسی دارد، ارایه می‌دهد.

پژوهش محمدی و همکاران (۱۴۰۱: ۳۹) با هدف بررسی تاثیر اختلالات ادراکی و رفتاری مدیران بر اصول نظام راهبری شرکتی و مسئولیت اجتماعی در قالب سه معیار فرااعتمادی، خوشبینی و کوتاه‌بینی صورت گرفته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهند فرااعتمادی مدیران بر کیفیت حسابرسی مستقل تاثیر منفی و معناداری دارد و خوش‌بینی و کوتاه‌بینی مدیران بر کیفیت حسابرسی مستقل تاثیر ندارد. همچنین، فرااعتمادی و کوتاه‌بینی مدیران بر میزان مالکیت نهادی تاثیر معناداری ندارد و خوش‌بینی مدیران بر میزان مالکیت نهادی تاثیر منفی و معناداری دارد. از سوی دیگر، فرااعتمادی و کوتاه‌بینی مدیران بر مسئولیت اجتماعی تاثیر منفی و معنادار و خوش‌بینی مدیران نیز، بر مسئولیت اجتماعی تاثیر معناداری ندارد.

نتایج پژوهش نصیرزاده و همکاران (۱۳۹۹: ۱۷۳) نشان‌دهنده اثر مثبت و معنادار سرمایه فکری بر بهره‌وری نیروی انسانی بود و لازم است به جز دارایی‌های محسوس، بر دارایی‌های نامحسوس همچون نیروی انسانی نیز سرمایه‌گذاری گردد تا از طریق ارتقای بهره‌وری نیروی انسانی و ایجاد ارتباط کارا بین آنها، زمینه برای رشد موسسه/سازمان مهیا شود. نتایج به دست آمده از پژوهش صابری و سعیدی (۱۳۹۸: ۶) نشان‌دهنده وجود ارتباط مثبت و معناداری بین سرمایه فکری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌های بیمه پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. همچنین، بین سرمایه ارتباطی و سرمایه انسانی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد ولیکن، بین سرمایه ساختاری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی آنها ارتباط معناداری مشاهده نشد.

نتایج ناشی از تحلیل داده‌های پژوهش اخوان و همکاران (۱۳۹۸: ۳۹) نشان‌گر تاثیر مثبت آموزش کارکنان بر ارتقای سرمایه فکری، چابکی سازمانی و بهره‌وری کارکنان به صورت مستقیم می‌باشد و از سویی دیگر، مشخص شد که آموزش کارکنان به صورت غیرمستقیم از طریق متغیرهای میانجی سرمایه فکری و چابکی سازمانی بر ارتقای بهره‌وری سازمانی تاثیر گذار است.

نتایج پژوهش مجتبی زاده و همکاران (۱۳۹۶: ۱۷) نشان داد بین سرمایه فکری، اخلاق و عملکرد رابطه معنادار است و سرمایه فکری و اخلاق سازمانی توان پیش‌بینی عملکرد سازمانی را دارند. بنابراین، اخلاق سازمانی و سرمایه‌های فکری موسسه/سازمان، از جمله مهمترین دارایی‌های موسسه/سازمان بوده و یکی از منابع بسیار مهم جهت خلق مزیت رقابتی بادوام هستند (بیورنسون و همکاران، ۲۰۰۸: ۱۰۵۸).

نتایج پژوهش اردلان و همکاران (۱۳۹۴: ۷۶) نشان‌دهنده ارتباط معنادار سرمایه فکری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی با بهره‌وری نیروی انسانی است، اما رابطه مثبت و معناداری بین سرمایه فرهنگی و بهره‌وری نیروی انسانی وجود ندارد. همچنین، ارتباط معناداری بین سرمایه فرهنگی و سرمایه فکری با بهره‌وری نیروی انسانی با متغیر میانجی مسئولیت‌پذیری اجتماعی وجود داشت. در نتیجه هر موسسه/سازمان جهت ارتقای بهره‌وری کارکنان باید کنترل بهینه دارایی‌های نامشهود از جمله سرمایه فکری و سرمایه فرهنگی را در کنار ایجاد زمینه برای افزایش مسئولیت‌پذیری کارکنان مورد توجه ویژه‌ای قرار دهد. نتایج حاصل از پژوهش عربی و همکاران (۱۳۹۴: ۸) نشان داد از بین مولفه‌های مختلف مسئولیت‌پذیری صرفاً سپرده‌های قرض‌الحسنه با مسئولیت‌پذیری اجتماعی بانک‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارتباط دارند. بنابراین، سرمایه فکری قادر است بر سطح مسئولیت‌پذیری اجتماعی بانک‌ها اثرگذار باشد.

حیدری و محمدجانی (۱۳۹۴: ۱۳۷) دریافتند اصولاً ارتباط معناداری میان متغیر هوش فرهنگی با سرمایه اجتماعی و سرمایه فکری و مولفه‌های آن‌ها نبود، اما رابطه معناداری بین سرمایه اجتماعی با سرمایه فکری و ابعاد آن است. احمدیان (۱۳۹۲: ۱۲۸) در پژوهش خود دریافتند که ارتباطی معنادار بین ابعاد مختلف سرمایه فکری با عملکرد وجود دارد و بیانگر همبستگی ابعاد مختلف سرمایه فکری با عملکرد است.

آسیائی و همکاران (۲۰۲۳: ۳۸۴) در یک مطالعه بر ترکیب منحصربه‌فردی از رویکرد هماهنگ‌سازی منابع طبیعی تکیه دارند تا بررسی کنند که چگونه عناصر سرمایه فکری سبز، یعنی سرمایه انسانی سبز، ساختاری و ارتباطی، همراه با نوآوری سبز دوسویه، باعث ایجاد هم‌افزایی به نفع عملکرد محیطی می‌شوند. به‌طور خاص، هدف این پژوهش در درجه اول آزمایش نقش میانجی

نوآوری سبز دوسویه در رابطه بین سرمایه فکری سبز و عملکرد محیطی است. بر اساس بررسی ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس ایران، نتایج نشان می‌دهد که عناصر سرمایه فکری سبز به‌طور مستقیم با عملکرد زیست محیطی مرتبط نیستند. در عوض، آنها بر عملکرد محیطی تنها از طریق نوآوری سبز دوسویه به‌عنوان یک متغیر میانجی تأثیر می‌گذارند. این اولین مطالعه‌ای است که به‌طور همزمان نظریات منابع را در ادبیات سرمایه فکری سبز گنجانده است. یافته‌های مطالعه حاضر بینش‌های جدیدی را در مورد این موضوع ارائه می‌کند که چگونه سازمان‌ها از هماهنگی‌های دارای‌ها و قابلیت‌های سبز مختلف خود، از جمله سرمایه فکری سبز و نوآوری سبز دوسویه، حداکثر بهره را می‌برند.

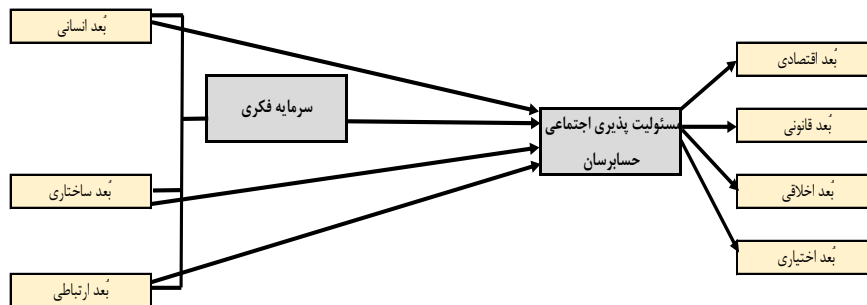
سوهارمن و همکاران (۲۰۲۳: ۲۳۹) به تبیین تأثیر سرمایه فکری در شرکت‌های دولتی بر عملکرد شرکت با استفاده از زنجیره ارزش به‌عنوان متغیر میانجی پرداختند. یافته‌های کلیدی این مطالعه نشان می‌دهد سرمایه فکری مستقیماً بر زنجیره ارزش و عملکرد شرکت تأثیر می‌گذارد. این یافته نشان می‌دهد که شرکت‌های دولتی زنجیره ارزش و عملکرد شرکت را از طریق مدیریت منابع مفید بهبود بخشیده‌اند.

هدف پژوهش نیرینو و همکاران (۲۰۲۲: ۴۲۹) آزمون تجربی سرمایه فکری به‌عنوان میانجی در رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت (CSR) و عملکرد مالی (FP) است. این پژوهش تجربی بر روی ۳۴۵ شرکت اروپایی انجام شد. یافته‌ها میانجی‌گری جزئی سرمایه فکری در رابطه CSR-FP را برجسته می‌کند و نشان می‌دهد که اجرای استراتژی‌های CSR تأثیر مثبتی بر توسعه سرمایه فکری شرکت‌ها دارد که به نوبه خود مزیت رقابتی شرکت‌ها و FPهای بلندمدت را افزایش می‌دهد.

نتایج پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۴: ۱۳۸) در کشور مالزی نشان داد سرمایه فکری تأثیر مثبت و قابل توجهی در تغییرات بهره‌وری دارد. همچنین، نتایج پژوهش دیویفیریا و سوفیان (۲۰۱۲: ۵۳۹) نشان‌دهنده ارتباط مثبت سرمایه فکری و عملکرد سازمان بود بنحوی که سرمایه ارتباطی بیشترین تأثیر را دارد و متعاقباً سرمایه معنوی، سرمایه ساختاری و سرمایه انسانی بودند. لو (۲۰۱۲: ۱۰۸۳) در پژوهشی به این نتیجه رسید که سرمایه فکری در آموزش و پژوهش نقش مهمی دارد. همچنین، از سرمایه فکری به‌عنوان یک روش اثربخش فکری برای بهبود راهبردها یاد می‌شود و ارتقای مؤثر عملکرد مسئولان و مدیران را تسهیل می‌کند. لانگو و مورا (۲۰۱۱: ۲۸۳) در پژوهشی به این یافته‌ها

رسیدند که سرمایه فکری اثر مثبتی بر نگرش‌های شغلی داشت و اختلاف‌هایی میان ابعاد مختلف سرمایه فکری وجود داشت، اما سرمایه انسانی و سرمایه ارتباطی تأثیری بر رضایت‌مندی شغلی و ابقای کارکنان نداشتند. همچنین، تأثیر مدیریت منابع انسانی بر سرمایه فکری مثبت بوده و موجب ارتقای سطح رضایتمندی شغلی و ابقای کارکنان است.

بر اساس مبانی نظری ذکر شده و با استناد به مطالعات تجربی صورت گرفته در این حوزه، در ادامه ضمن ارائه مدل مفهومی پژوهش، توسعه فرضیه‌های پژوهش مورد اشاره قرار گرفته است. طبق نتایج برخی مطالعات، سرمایه فکری می‌تواند به‌عنوان یکی از عوامل موثر بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی تلقی گردد، اما جهت این تأثیرگذاری مبهم و نامشخص است. بنابراین، با توجه به تحلیل مبانی نظری و پیشینه پژوهش که در بخش قبل، به تفصیل به آن‌ها پرداختیم، انتظار می‌رود ابعاد مختلف سرمایه فکری ارتباط معناداری با مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان داشته باشند. بر این اساس، مدل مفهومی پژوهش بشرح ذیل ارائه گردید:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

در ادامه قصد داریم به مطالعه تأثیر ابعاد مختلف نظریه سرمایه فکری بر تبیین نگرش حسابرسان نسبت به مسئولیت‌پذیری اجتماعی آن‌ها پردازیم. پژوهش حاضر در پی پاسخی منطقی به این سوال است که آیا ابعاد مختلف نظریه سرمایه فکری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان تأثیر معناداری دارد یا خیر؟ با توجه به مبانی نظری، پیشینه پژوهش، مدل مفهومی پژوهش و سوال اصلی پژوهش،

جهت رسیدن به اهداف پژوهش، ضمن مطالعات اکتشافی و مبتنی بر پرسش‌های مطروحه، فرضیه‌های مختلف پژوهش به شرح زیر تدوین شدند:

فرضیه اصلی: سرمایه فکری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. فرضیه فرعی اول پژوهش: بُعد انسانی سرمایه فکری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان تاثیر معناداری دارد.

فرضیه فرعی دوم پژوهش: بُعد ساختاری سرمایه فکری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان تاثیر معناداری دارد.

فرضیه فرعی سوم پژوهش: بُعد ارتباطی سرمایه فکری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان تاثیر معناداری دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ انجام طبقه‌بندی‌های مختلف بر مبنای هدف، از نوع کاربردی است که از طریق بسط مبانی نظری جهت رفع کمبودها و توسعه و گسترش رویه‌ها و طرق موجود در راستای ارتقای مقولات و موضوعات مربوطه مورد استفاده قرار می‌گیرند. ضمناً، پژوهش حاضر، از لحاظ طبقه‌بندی بر اساس روش پژوهش از نوع توصیفی / پیمایشی است. در پژوهش توصیفی هر آنچه هست بدون هرگونه تغییری، تبیین می‌گردد و شامل جمع‌آوری داده‌ها برای آزمون فرضیه‌ها و پاسخ به سوالات پژوهش در وضعیت حال حاضر موضوع پژوهش است. از میان انواع پژوهش، توصیفی از نوع پژوهش همبستگی است. در پژوهش همبستگی هدف این است که مشخص شود که آیا لزوماً ارتباط معناداری بین دو یا چند متغیر (قابل اندازه‌گیری) وجود دارد یا خیر؛ و در صورت وجود ارتباط، اندازه و شدت آن چقدر است؟ این پژوهش با استفاده از پرسش‌نامه‌های استاندارد با طیف لیکرت ۵ امتیازی (از ۱=کاملاً مخالف تا ۵=کاملاً موافق) دارای مجموعاً ۶۷ سوال انجام گرفت. برای اندازه‌گیری متغیر مستقل، از پرسش‌نامه سرمایه فکری بونتیس (۲۰۰۲) با ۴۲ گویه جهت سنجش ابعاد سرمایه انسانی (۱۵ گویه) و سرمایه ساختاری (۱۳ گویه) و سرمایه ارتباطی (۱۴ گویه) استفاده شد. همچنین، برای اندازه‌گیری متغیر وابسته از پرسش‌نامه مسئولیت‌پذیری اجتماعی کارول (۲۰۰۳) با ۲۵

گویه جهت سنجش ابعاد اقتصادی (۶ گویه)، قانونی (۷ گویه)، اخلاقی (۸ گویه) و اختیاری (۴ گویه) استفاده شد.

به طور کلی، یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند از منظر علمی به توسعه ادبیات پژوهشی علمی و اثبات قضایای علمی در سطح نظری و کاربردی و به طور کلی دانش‌افزایی میان رشته‌ای حسابداری، حسابداری و جامعه‌شناسی و همچنین، به عنوان مبنا و الگویی برای مطالعات دیگران و تدوین فرضیه‌های مرتبط با سایر پژوهش‌های میان‌رشته‌ای و نیز، بسط نظریات و فرضیه‌های پژوهشی مرتبط به آن‌ها کمک کند. در این پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای جهت بررسی ادبیات و پیشینه پژوهش‌های داخلی و خارجی استفاده شد. منابع علمی پژوهش مشتمل بر پایان‌نامه‌های مقاطع مختلف داخلی و خارجی، کلیه نشریات حرفه‌ای و کتب معتبر از جمله ماهنامه‌ها و فصلنامه‌های مختلف و همچنین، تارنماهای مختلف پژوهشی معتبر است.

قلمرو مکانی این پژوهش سازمان حسابداری و موسسات حسابداری مستقر در کشور ایران است. قلمرو زمانی پژوهش نیز، سال ۱۴۰۰ است. جامعه آماری این پژوهش عبارت از کلیه حساب‌برسان شاغل در موسسات/سازمان حسابداری مستقر در کشور ایران طی سال ۱۴۰۰ بود که اطلاعات مرتبط و مقتضی برای سنجش متغیرهای مختلف پژوهش حاضر طی دوره مورد بررسی داشتند. برای مطالعه جامعه آماری، جهت از میان برداشتن سوگیری‌های ناشی از نوسانات غیرمعمول یا داده‌های ناصحیح در نتایج حاصله، نمونه‌گیری از طریق اجرای نمونه‌گیری تصادفی در دسترس صورت گرفت و نسبت به ارسال پرسش‌نامه و جمع‌آوری پاسخ‌ها جهت انجام تحلیل‌های آماری اقدام گردید. از آنجا که امکان تعیین حجم نمونه به صورت دقیق نبود و آمارهای موجود جملگی غیردقیق بودند، بنابراین برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران طبق رابطه زیر استفاده شد:

$$n = z^2 \times p \times (1 - p) / e^2$$

که در آن، n: حجم نمونه، z: آماره توزیع نرمال در سطح اطمینان ۹۵٪ که مساوی با ۱/۹۶، است. p: نسبت موفقیت که مساویست با ۵۰٪. e: خطای برآوردی نمونه که مساویست با ۵٪.

بر اساس رابطه فوق، حجم نمونه برابر با ۳۸۵ نفر است که به منظور افزایش اعتبار نتایج پژوهش، پرسش‌نامه‌های ناقص و فاقد اطلاعات کافی از فرایند تحلیل حذف و خارج گردیدند، که سرانجام تعداد ۳۱۹ پرسش‌نامه کامل، برای تجزیه و تحلیل آماری پژوهش حاضر مورد استفاده قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل توصیفی یافته‌ها (جمعیت‌شناختی)

در آمار توصیفی اطلاعات حاصل از یک گروه، همان گروه را توصیف می‌کند که حاکی از مشخصات یکایک اعضای جامعه مورد بحث است. در ادامه توصیف پاسخ‌گویان در سطوح هر یک از متغیرهای جمعیت‌شناختی آمده است:

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌گویان

درصد	فراوانی	نام متغیر	
۲۸/۸	۹۲	زن	جنسیت
۷۱/۲	۲۲۷	مرد	
۲۵/۷	۸۲	کم‌تر از ۳۰ سال	سن
۳۲/۶	۱۰۴	۳۰ تا ۴۰ سال	
۳۰/۴	۹۷	۴۰ تا ۵۰ سال	
۱۱/۳	۳۶	بیشتر از ۵۰ سال	
۳۹/۸	۱۲۷	لیسانس	سطح تحصیلات
۴۲	۱۳۴	فوق لیسانس	
۱۸/۲	۵۸	دکتری	
۳۶/۴	۱۱۶	کم‌تر از ۱۰ سال	میزان تجربه کاری در حرفه حسابرسی
۲۲/۹	۷۳	۱۰ تا ۱۵ سال	

درصد	فراوانی	نام متغیر	
۱۹/۱	۶۱	۱۵ تا ۲۰ سال	
۲۱/۶	۶۹	بیشتر از ۲۰ سال	
۱۳/۵	۴۳	حسابرس	آخرین عنوان شغلی
۲۲/۹	۷۳	حسابرس ارشد	
۲۵/۷	۸۲	سرپرست	
۱۷/۹	۵۷	سرپرست ارشد	
۲۰/۱	۶۴	مدیر / شریک / هیئت عامل	
۱۰۰	۳۱۹	جمع کل	

در جدول (۲) آماره‌های توصیفی شاخص‌های پژوهش شامل تعداد پاسخ‌گویان، کم‌ترین مقدار، بیشترین مقدار، میانگین، انحراف معیار، ضرایب کشیدگی و چولگی گزارش شده است.

جدول ۲. توصیف پاسخ‌گویان بر اساس شاخص‌های پژوهش

نام متغیر	تعداد	کمینه	بیشینه	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
انسانی	۳۱۹	۱	۵	۳/۶۱۹	۰/۶۱۱	-۰/۶۹۷	۱/۴۵۶
ساختاری	۳۱۹	۱	۵	۳/۵۵۱	۰/۶۷۷	-۰/۶۸۲	۰/۹۲۷
ارتباطی	۳۱۹	۱	۵	۳/۶۴۵	۰/۶۲۷	-۰/۹۳۸	۱/۹۱۶
سرمایه فکری	۳۱۹	۱	۵	۳/۶۰۵	۰/۵۷۲	-۰/۸۳۴	۱/۸۵۸
اقتصادی	۳۱۹	۱	۵	۳/۳۴۳	۰/۷۷۵	-۰/۲۸۵	-۰/۳۵۵
قانونی	۳۱۹	۱	۵	۳/۶۴۱	۰/۶۵۵	-۰/۶۴۳	۰/۴۵۷
اخلاقی	۳۱۹	۱	۵	۳/۲۱۸	۰/۸۴۲	-۰/۴۸۵	-۰/۴۴۸
اختیاری	۳۱۹	۱	۵	۲/۱۳۳	۰/۹۲۴	۰/۹۱۷	۰/۵۷۹
مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۳۱۹	۱	۵	۳/۰۸۴	۰/۶۶۸	-۰/۱۹۳	۰/۱۴۵

با توجه به جدول (۲)، میانگین متغیرهای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و سرمایه فکری در حرفه حسابداری بالاتر از میانگین نظری است.

تحلیل‌های آماری جهت بررسی اعتبار مدل‌ها

برای بررسی نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف استفاده شد. هنگام بررسی نرمال بودن داده‌ها فرضیه صفر مثبتی بر اینکه توزیع داده‌ها نرمال است در سطح خطای ۵ درصد آزمون می‌شود. بنابراین، اگر مقدار معناداری آزمون بزرگتر مساوی ۰/۰۵ بدست آید، در این صورت دلیلی برای رد فرضیه صفر مثبتی بر اینکه داده‌ها نرمال است، وجود نخواهد داشت.

جدول ۳. نتایج آزمون نرمال بودن داده‌ها

نام متغیر	آماره آزمون	مقدار معناداری
انسانی	۰/۰۹۲	۰/۰۰۰
ساختاری	۰/۰۹۴	۰/۰۰۰
ارتباطی	۰/۱۰۹	۰/۰۰۰
سرمایه فکری	۰/۰۸۳	۰/۰۰۰
اقتصادی	۰/۱۱۱	۰/۰۰۰
قانونی	۰/۱۵۶	۰/۰۰۰
اخلاقی	۰/۱۲۱	۰/۰۰۰
اختیاری	۰/۱۷۲	۰/۰۰۰
مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۰/۰۷۴	۰/۰۰۰

همان‌طور که در جدول (۳) مشخص است، داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش نرمال نیستند. بنابراین، برای بررسی فرضیه‌های پژوهش، از روش حداقل مربعات جزئی (PLS) با نرم‌افزار SmartPLS3 استفاده شد.

به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش، از روش مدل‌یابی به روش حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. مرحله اول شامل تعیین مدل اندازه‌گیری از طریق پایایی و روایی است و مرحله دوم شامل تعیین مدل ساختاری از طریق تحلیل شاخص‌های برازندگی، ضرایب تعیین و تحلیل مسیر است. در مرحله اول از برآورد روایی و پایایی به منظور بررسی مدل اندازه‌گیری استفاده می‌شود که روش‌های تاییدی هماهنگی داده‌ها با یک ساختار عاملی معین را بررسی می‌نمایند. به عبارتی، تحلیل عاملی تاییدی شایستگی گویه‌هایی که برای معرفی متغیرها برگزیده شده‌اند را بررسی می‌کند. در مرحله دوم از تحلیل مسیر شاخص‌های برازش مدل و ضریب تعیین جهت بررسی مدل ساختاری استفاده می‌شود.

مدل‌یابی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی برخلاف روش کواریانس محور (نرم‌افزارهای لیزرل، آموس) فاقد شاخص‌های برازش مدل مبتنی بر کای دو، جهت بررسی میزان مطابقت مدل نظری با داده‌های گردآوری شده می‌باشد. این امر به ماهیت پیش‌بین محور روش حداقل مربعات جزئی بستگی دارد. بنابراین، شاخص‌های برازش که به همراه این رویکرد توسعه یافته‌اند مربوط به بررسی کفایت مدل در پیش‌بینی متغیرهای وابسته می‌شوند، مانند شاخص‌های افزونگی^۱ می‌باشد. به عبارتی، جمیع پژوهش‌گران از یک چارچوب واحد برای برازش آزمون مدل‌یابی معادلات ساختاری واریانس محور یا همان روش حداقل مربعات جزئی پیروی نموده‌اند که عبارتند از:

ارزیابی مدل اندازه‌گیری (مدل بیرونی)^۲ انعکاسی یا ترکیبی

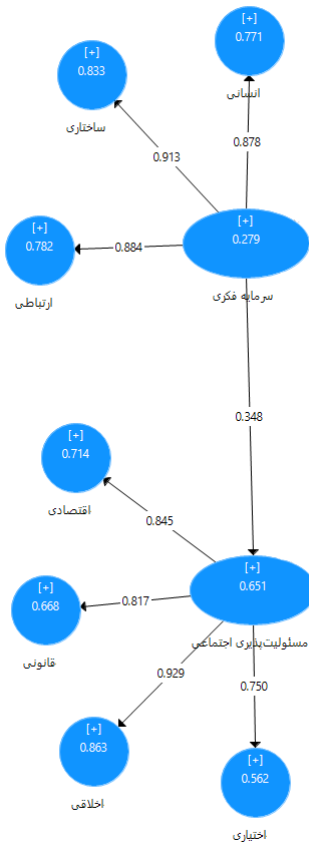
آزمون مدل ساختاری (مدل درونی)^۳

آزمون مدل کلی

ارزیابی مدل اندازه‌گیری

یک مدل اندازه‌گیری مربوط به بخشی از مدل کلی می‌شود که در برگیرنده یک مولفه به همراه سوالات مربوط به آن مولفه است.

-
1. Commuality
 2. Outer Model
 3. Inner Model



شکل ۲. مدل ضرایب استاندارد - مدل اصلی

برای بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود.

جدول ۴. بررسی پایایی و روایی همگرا

نام متغیر	تعداد گویه‌ها	ضرایب بارهای عاملی برای هر گویه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	AVE
انسانی	۱۵	بزرگتر از ۰/۴	۰/۹۲۹	۰/۹۴	۰/۵۲۴
ساختاری	۱۳	بزرگتر از ۰/۴	۰/۹۲۸	۰/۹۳۹	۰/۵۴۶
ارتباطی	۱۴	بزرگتر از ۰/۴	۰/۹۳۱	۰/۹۴	۰/۵۳

نام متغیر	تعداد گویه‌ها	ضرایب بارهای عاملی برای هر گویه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	AVE
اقتصادی	۶	بزرگتر از ۰/۴	۰/۸۳۲	۰/۸۸۲	۰/۵۶۴
قانونی	۷	بزرگتر از ۰/۴	۰/۸۷۶	۰/۹۰۴	۰/۵۷۷
اخلاقی	۸	بزرگتر از ۰/۴	۰/۹۱۲	۰/۹۲۹	۰/۶۲۴
اختیاری	۴	بزرگتر از ۰/۴	۰/۹۱۹	۰/۹۴۳	۰/۸۰۵

مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰/۴ می‌باشد. در پژوهش حاضر ضرایب بارهای عاملی مربوط به عامل‌های پژوهش از ۰/۴ بیشتر می‌باشد. با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ ۰/۷، برای پایایی ترکیبی ۰/۷ و برای AVE، ۰/۵ می‌باشد و تمامی معیارها در قسمت سنجش بارهای عاملی مقدار مناسبی دارند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرایی پژوهش را تایید ساخت.

جدول ۵. بررسی روایی واگرایی مولفه‌های اصلی پژوهش به روش فورنل و لارکر

نام متغیر	انسانی	ساختاری	ارتباطی	اقتصادی	قانونی	اخلاقی	اختیاری
انسانی	۰/۷۲۴						
ساختاری	۰/۷۲۶	۰/۷۳۹					
ارتباطی	۰/۶۴۱	۰/۷۱۶	۰/۷۲۸				
اقتصادی	۰/۴۴۱	۰/۴۵۷	۰/۴۳۲	۰/۷۵۱			
قانونی	۰/۴۸۲	۰/۴۰۳	۰/۴۶۶	۰/۵۹۸	۰/۷۵۹		
اخلاقی	۰/۵۸۴	۰/۵۰۷	۰/۵۷۴	۰/۶۹۲	۰/۷۶۴	۰/۷۹۱	
اختیاری	۰/۳۳۹	۰/۳۷۳	۰/۳۶۶	۰/۵۳۱	۰/۳۷۴	۰/۶۲۸	۰/۸۹۷

همان گونه که در جدول (۵) مشخص شده است، در جاهایی که با رنگ تیره مشخص شده است مقدار جذر AVE هر عامل از مقدار همبستگی دو عامل بیشتر است. بنابراین، روایی واگرایی پژوهش را به روش فورنل و لارکر تایید می‌کنیم.

هنسلر و همکاران (۲۰۱۵) شاخص جدیدی به نام HTMT¹ برای ارزیابی روایی واگرایی ارائه کرده‌اند. فرمول محاسبه شاخص HTMT به صورت زیر است:

$$HTMT = \frac{1}{2} (\text{میانگین همبستگی سوالات متغیر دوم} \times \text{میانگین همبستگی سوالات متغیر اول}) \div (\text{میانگین همبستگی سوالات هر دو گروه با هم})$$

حد مجاز معیار HTMT میزان ۰/۸۵ تا ۰/۹ می‌باشد. اگر مقادیر این معیار کم‌تر از ۰/۹ باشد، روایی واگرایی قابل قبول است.

جدول ۶. بررسی معیار HTMT

نام متغیر	انسانی	ساختاری	ارتباطی	اقتصادی	قانونی	اخلاقی	اختیاری
انسانی	-						
ساختاری	۰/۷۸۹	-					
ارتباطی	۰/۶۹۴	۰/۷۶۹	-				
اقتصادی	۰/۵۱۵	۰/۵۲۵	۰/۴۹۷	-			
قانونی	۰/۵۴۱	۰/۴۴۵	۰/۵۰۵	۰/۷۰۸	-		
اخلاقی	۰/۶۴۱	۰/۵۵۷	۰/۶۲۱	۰/۸۰۲	۰/۸۳۲	-	
اختیاری	۰/۳۶۹	۰/۴۰۴	۰/۳۹۴	۰/۵۹۴	۰/۳۸۷	۰/۶۸۶	-

مطابق مندرجات جدول (۶)، معیار HTMT برای همه جفت متغیرها کم‌تر از ۰/۹ به دست آمده است.

در مجموع با بررسی انجام شده به روش جدول بارهای متقاطع، فورنل لارکر و معیار HTMT روایی واگرایی مدل پژوهش تایید می‌شود.

1. Heterotrait-Monotrait Ratio

آزمون مدل ساختاری

بعد از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری نوبت به برازش مدل ساختاری پژوهش می‌رسد. بخش مدل ساختاری بر خلاف مدل‌های اندازه‌گیری، به سوالات (متغیرهای آشکار) کاری ندارد و تنها عامل‌های پنهان همراه با روابط میان آن‌ها بررسی می‌گردد.

برای بررسی برازش مدل پژوهش از چندین معیار استفاده می‌شود که اساسی‌ترین معیار، ضرایب معنی‌داری تی یا همان مقادیر آماره تی می‌باشد. معیار برای سنجش رابطه‌ی بین عامل‌ها در مدل، اعداد معنی‌داری آماره تی است. در صورتی که مقدار این اعداد از $1/96$ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه‌ی بین عامل‌ها و در نتیجه تایید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان 95% است. البته باید توجه داشت که اعداد فقط صحت رابطه را نشان می‌دهند و شدت رابطه بین عامل‌ها را نمی‌توان با آن سنجید.

جدول ۷. بررسی روابط درون مدل ساختاری

سطح معناداری P Value	آماره تی	خطای استاندارد	ضرایب استاندارد	بررسی رابطه‌ها درون مدل ساختاری پژوهش
۰/۰۰۰	۵۵/۵۶۴	۰/۰۱۶	۰/۸۷۸	سرمایه فکری ← انسانی
۰/۰۰۰	۹۴/۱۷۶	۰/۰۱	۰/۹۱۳	سرمایه فکری ← ساختاری
۰/۰۰۰	۵۶/۳۰۲	۰/۰۱۶	۰/۸۸۴	سرمایه فکری ← ارتباطی
۰/۰۰۰	۴۷/۰۹۳	۰/۰۱۸	۰/۸۴۵	مسئولیت‌پذیری اجتماعی ← اقتصادی
۰/۰۰۰	۳۹/۰۰۷	۰/۰۲۱	۰/۸۱۷	مسئولیت‌پذیری اجتماعی ← قانونی
۰/۰۰۰	۴۹/۳۱۲	۰/۰۰۶	۰/۹۲۹	مسئولیت‌پذیری اجتماعی ← اخلاقی
۰/۰۰۰	۳۱/۴۹۶	۰/۰۲۴	۰/۷۵۱	مسئولیت‌پذیری اجتماعی ← اختیاری
۰/۰۰۰	۷/۳۱۸	۰/۰۴۷	۰/۳۴۸	سرمایه فکری ← مسئولیت‌پذیری اجتماعی

با توجه به مندرجات جدول (۷) که برای همه‌ی رابطه‌ها نشان داده شده است بین متغیرهایی رابطه معنی‌داری برقرار است که مقدار آماره تی برای این رابطه‌ها بیشتر از ۱/۹۶ باشد (نشان از صحت رابطه‌ی بین عامل‌ها و در نتیجه تایید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ است).

معیارهای R^2 و Q^2

در یک پژوهش ضرایب R^2 مربوط به عامل‌های پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. R^2 معیاری است که نشان از تاثیر یک عامل برون‌زا بر یک عامل درون‌زا دارد و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به‌عنوان ملاک‌هایی برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شود. مقدار R^2 برای عامل‌های برون‌زا یا مستقل برابر صفر است.

برای بررسی کیفیت یا اعتبار مدل از بررسی اعتبار که شامل شاخص بررسی اعتبار حشو یا افزونگی^۱ می‌باشد استفاده شده است. شاخص حشو که به آن Q^2 استون - گیسر نیز می‌گویند، با در نظر گرفتن مدل اندازه‌گیری، کیفیت مدل ساختاری را برای هر بلوک درون‌زا اندازه‌گیری می‌کند. در صورتی که مقادیر این شاخص‌ها در مورد یک عامل وابسته صفر و یا کم‌تر از صفر شود، نشان از آن دارد که روابط بین عامل‌های دیگر مدل و آن عامل وابسته به خوبی تبیین نشده است و در نتیجه مدل احتیاج به اصلاح دارد. این معیارها قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد و در صورتی که مقدار این شاخص در مورد یکی از عامل‌های درون‌زا سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی عامل یا عامل‌های برون‌زای مربوط به آن دارد.

جدول ۸. بررسی معیارهای R^2 و Q^2

نام متغیر	R^2	SSO	SSE	$Q^2 (=1-SSE/SSO)$
انسانی	۰/۷۷۱	۴۷۸۵	۳۰۴۸/۳۲۳	۰/۳۶۳
ساختاری	۰/۸۳۳	۴۱۴۷	۲۴۳۰/۰۷۸	۰/۴۱۴

نام متغیر	R ²	SSO	SSE	Q ² (=1-SSE/SSO)
ارتباطی	۰/۷۸۲	۴۴۶۶	۲۷۶۸/۹۸۴	۰/۳۸
سرمایه فکری	۰/۲۷۹	۹۵۷	۷۵۷/۴۵۴	۰/۲۰۹
اقتصادی	۰/۷۱۴	۱۹۱۴	۱۲۰۴/۱۹۱	۰/۳۷۱
قانونی	۰/۶۶۸	۲۲۳۳	۱۴۵۴/۵۲۸	۰/۳۴۹
اخلاقی	۰/۸۶۳	۲۵۵۲	۱۲۶۹/۶۵۱	۰/۵۰۲
اختیاری	۰/۵۶۲	۱۲۷۶	۷۳۴/۰۳۸	۰/۴۲۵
مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۰/۶۵۱	۱۲۷۶	۷۲۸/۶۸۱	۰/۴۲۹

با توجه به مندرجات جدول (۸) معیار R² برای متغیرهای وابسته در حد متوسط و قوی است. و معیار Q² برای متغیرهای وابسته در حد قوی است.

معیار F²

این معیار شدت رابطه میان سازه‌های مدل را تعیین می‌کند. معیار اندازه تاثیر از شاخص R² که در بالا توضیح داده شد، برای تحلیل رابطه میان سازه‌ها کمک می‌گیرد. کوهن فرمول معیار اندازه تاثیر را به صورت فرمول زیر بیان نموده و اضافه کرد که مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به ترتیب نشان از اندازه تاثیر کوچک، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه دیگر است.

$$f^2(x \rightarrow y) = \frac{R_y^2(X \text{ included}) - R_y^2(X \text{ excluded})}{1 - R_y^2(X \text{ included})}$$

که در این فرمول:

$f^2(x \rightarrow y)$: اندازه تاثیر X بر y

$R_y^2(X \text{ included})$: مقدار R² سازه y زمانی که سازه x در مدل موجود باشد و

$R_y^2(X \text{ excluded})$: مقدار R² سازه y زمانی که سازه x از مدل حذف شده باشد، است.

جدول ۹. بررسی معیار F^2

نتیجه	F^2	نام متغیر
قوی	۳/۳۷۲	اندازه اثر سرمایه فکری بر انسانی
قوی	۴/۹۹۲	اندازه اثر سرمایه فکری بر ساختاری
قوی	۳/۵۹۴	اندازه اثر سرمایه فکری بر ارتباطی
قوی	۲/۴۹۶	اندازه اثر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر اقتصادی
قوی	۲/۰۱۲	اندازه اثر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر قانونی
قوی	۶/۳۲۲	اندازه اثر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر اخلاقی
قوی	۱/۲۸۳	اندازه اثر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر اختیاری
قوی	۰/۲۵۰	اندازه اثر سرمایه فکری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی

با توجه به مندرجات جدول (۱۰) معیار F^2 دارای اندازه تاثیر در حد قوی است.

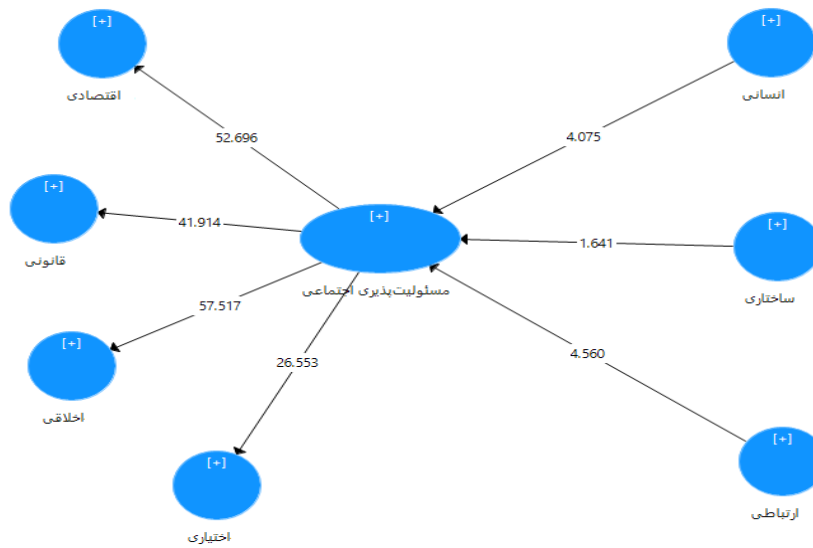
آزمون مدل کلی

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری می‌شود و با تایید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. معیار نیکویی برازش (GOF) مربوط به بخش کلی مدل‌های ساختاری است. بدین معنی که توسط این معیار پژوهش‌گر می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش مدل ساختاری پژوهش خود، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید.

با توجه به سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ که به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است و حصول مقدار ۰/۶۶۵ برای GOF، نشان از برازش مناسب مدل دارد. در مجموع با عنایت به نتایج به‌دست آمده باید گفت با توجه به مراحل که جهت تصدیق مدل اندازه‌گیری و محاسبات روایی سازه و تشخیصی و به‌دنبال آن آزمون روابط بین سازه‌های پژوهش انجام شد، باید گفت مدل ارائه شده توسط پژوهش‌گر تایید می‌شود، حال می‌توان به بررسی فرضیه‌های پژوهش پرداخت.

بررسی فرضیه‌های پژوهش

برای بررسی روابط مستقیم بین متغیرهای پژوهش از ضریب استاندارد و همچنین، مقادیر آماره تی استفاده شده است که اگر مقدار آماره تی برای یک رابطه بزرگتر از ۱/۹۶ باشد نشان‌دهنده رابطه معنادار بین آن دو متغیر است. جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش از جدول ۱۰ استفاده شده است.



شکل ۳. مدل ضرایب معناداری پژوهش - مدل فرعی

جدول ۱۰. نتایج بررسی فرضیه اصلی و فرضیه‌های فرعی پژوهش

نتیجه	P-Value	آماره تی	ضرایب استاندارد	فرضیه
تایید	۰/۰۰۰	۷/۳۱۸	۰/۳۴۸	فرضیه اصلی: سرمایه فکری ← مسئولیت‌پذیری اجتماعی
تایید	۰/۰۰۰	۴/۰۷۵	۰/۲۹۲	فرضیه فرعی ۱: سرمایه انسانی ← مسئولیت‌پذیری اجتماعی
رد	۰/۱۰۱	۱/۶۴۱	۰/۱۲۳	فرضیه فرعی ۲: سرمایه ساختاری ← مسئولیت‌پذیری اجتماعی
تایید	۰/۰۰۰	۴/۵۶۱	۰/۲۸۴	فرضیه فرعی ۳: سرمایه ارتباطی ← مسئولیت‌پذیری اجتماعی

نتایج حاصل از آزمون‌های آماری و تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش حاضر؛ نشان داد که ارتباط سرمایه فکری با تمام ابعاد آن شامل: سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه ارتباطی مثبت بوده و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار است. همچنین، ارتباط مسئولیت‌پذیری اجتماعی با تمام ابعاد آن شامل: اقتصادی، قانونی، اخلاقی و اختیاری نیز مثبت بوده و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار است. ضمناً، نتایج حاصل از آزمون فرضیه اصلی پژوهش در خصوص ارتباط سرمایه فکری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان در جدول ۱۰ نشان داد که ضریب استاندارد شده مسیر بین سرمایه فکری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان برابر با ۰/۳۴۸ و مقدار آماره تی برابر با ۷/۳۱۸ بوده و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار است. بنابراین، بین سرمایه فکری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و فرضیه اصلی پژوهش تایید می‌گردد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی اول پژوهش در خصوص ارتباط سرمایه انسانی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان در جدول ۱۱ نشان داد که ضریب استاندارد شده مسیر بین سرمایه انسانی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان برابر با ۰/۲۹۲ و مقدار آماره تی برابر با ۴/۰۷۵ بوده و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار است. بنابراین، بین سرمایه انسانی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان ارتباطی مثبت و معنادار وجود دارد و فرضیه فرعی اول پژوهش نیز تایید گردید.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی دوم پژوهش در خصوص ارتباط سرمایه ساختاری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان در جدول ۱۱ نشان داد که ضریب استاندارد شده مسیر بین سرمایه ساختاری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان برابر با ۰/۱۲۳ و مقدار آماره تی برابر با ۱/۶۴۱ بوده و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار نیست. بنابراین، بین سرمایه ساختاری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان ارتباط معناداری وجود ندارد و فرضیه فرعی دوم پژوهش رد می‌گردد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی سوم پژوهش در خصوص رابطه سرمایه ارتباطی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان در جدول ۱۰ نشان داد که ضریب استاندارد شده مسیر بین سرمایه ارتباطی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان برابر با ۰/۲۸۴ و مقدار آماره تی برابر با ۴/۵۶۱ بوده و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار است. بنابراین، بین سرمایه ارتباطی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حساب‌برسان رابطه‌ای مثبت و معنادار وجود دارد و فرضیه فرعی سوم پژوهش نیز تایید شد.

بحث و نتیجه‌گیری

با عنایت به برآیند حاصله از آزمون‌های مختلف آماری و تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش حاضر می‌توان گفت که سرمایه فکری در حرفه حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری بر تبیین نگرش حسابرسان نسبت به ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی دارد. انتظار می‌رود با افزایش سطح سرمایه فکری در حرفه حسابرسی، ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان نیز افزایش قابل ملاحظه‌ای یابد. از طرفی، اثرات سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه ارتباطی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی مثبت بوده و بجز سرمایه ساختاری، در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار هستند. در نتیجه جستجوی مقالات و پژوهش‌های مرتبط، موارد دقیقاً مشابهی با جامعه آماری و متغیرهای مورد استفاده پژوهش حاضر یافت نشد. ولیکن، می‌توان گفت نتایج حاصل از پژوهش حاضر، با کلیات یافته‌های نسبتاً مرتبط پژوهش‌های پیشین شامل صابری و سعیدی (۱۳۹۸: ۶)، اردلان و همکاران (۱۳۹۴: ۷۶)، چن و همکاران (۲۰۱۴: ۱۳۸) همسو و در یک راستا بوده و همخوانی دارد. مبتنی بر نظریه بکر و شولتز در خصوص سرمایه فکری، معتقدیم در حرفه حسابرسی نیز، سرمایه فکری تاثیر مثبت و معناداری بر تبیین نگرش حسابرسان نسبت به ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی دارد و انتظار داریم با افزایش سرمایه فکری در حرفه حسابرسی، ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در میان حسابرسان نیز ارتقاء یابد. به عبارتی، می‌توان گفت سرمایه فکری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی همانا در حکم دو روی مختلف یک سکه اند، که هر دو ارتباط میان جامعه و حرفه حسابرسی را تبیین می‌کنند. به دیگر سخن، جوانب متعدد سرمایه فکری (از جمله کنترل، مدیریت و حفظ و ارتقای آن) در موسسات/سازمان حسابرسی میبایست منطبق و همسو با تعریف اقدامات مسئولیت‌پذیری اجتماعی باشد. به‌طور کلی، حسابرسان فرایندهای مختلف پذیرش توسط جامعه را از طریق تجربه‌اندوزی در نظام‌های گوناگون آموزشی و اجتماعی بدست می‌آورند (هوسامی، ۲۰۰۱: ۳۲۴) و از این رو، غالباً، توقعات جامعه از حسابرسان به جای توسعه توان حرفه‌ای آنها، اکثراً به توسعه و رشد سرمایه فکری و در نتیجه، مسئولیت‌پذیری اجتماعی آنها ارتباط دارد. این عوامل نه تنها می‌توانند به بهبود عملکرد حرفه حسابرسی کمک شایانی نمایند، بلکه در پیشرفت‌های اجتماعی و اقتصادی و حتی سیاسی حرفه حسابرسی (از جمله ارتقای جایگاه و منزلت حسابداران و حسابرسان در اذهان عمومی و ایفای نقش

فعالانه‌تر حرفه حسابداری و حسابرسی و مشارکت دادن هر چه بیشتر و موثرتر اعضای حرفه در تصمیم‌سازی‌های کلان‌کشوری از سوی دولتمردان) نیز، نقشی مهم و کلیدی ایفا نمایند. به‌طور خلاصه می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که تقویت و توسعه روزافزون نقش ابعاد مختلف سرمایه‌فکری در حرفه حسابرسی موجب تبیین هر چه بهتر و بیشتر نگرش حسابسان نسبت به ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی گردد. از سوی دیگر، تمایل روزافزون نهادهای مختلف حرفه‌ای و تجاری در سراسر جهان (به خصوص کشورهای پیشرفته و توسعه‌یافته) به تعهد نسبت به ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در تمامی ابعاد اقتصادی، قانونی، اخلاقی و اختیاری آن، تاثیر قابل ملاحظه‌ای بر عملکرد آن‌ها خواهد داشت. به‌عبارتی، گرایش به سمت پذیرش و ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی، حسابسان را ترغیب می‌کند تا برای بهبود شرایط و جایگاه اجتماعی خود تلاش بیشتری نمایند و از این رهگذر، ضمن افزایش اثرات مثبت حرفه حسابرسی بر اجتماع به صورت اختیاری و حصول منافع اجتماعی، بازده‌های بلندمدت حسابسان نیز حداکثر گردد. بنابراین، ایفای هر چه بیشتر و بهتر مسئولیت‌پذیری اجتماعی توسط حسابسان، منجر به تضمین موفقیت حرفه حسابرسی در بلندمدت و نیز، رشد اقتصادی و بهبود عملکرد حرفه حسابرسی خواهد شد.

بنابراین، با توجه به یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود که مدل مفهومی این پژوهش به‌عنوان مبنایی در حرفه حسابرسی برای افزایش تاثیرگذاری ابعاد انسانی و ساختاری و ارتباطی سرمایه‌فکری در مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابسان مورد استفاده قرار گیرد. توجه به جنبه‌های انسانی، ساختاری و ارتباطی می‌تواند موجب افزایش کیفیت مراحل حسابرسی (برنامه‌ریزی، اجرای عملیات و اظهارنظر)، عدم تسلیم در برابر خواسته‌های صاحبکاران، ارتقای سطح پاسخگویی و اطمینان بخشی و اعتمادسازی در برابر ذی‌نفعان و جامعه و فعالان و متولیان بازار سرمایه و در نهایت جلوگیری از ناهنجاری‌های شناختی و اخلاقی در حرفه حسابرسی و افزایش سطح مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابسان شود. با توجه به اینکه امروزه دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی نقشی بی‌بدیل در آموزش و تربیت حسابسانی فرهیخته، مسئولیت‌پذیر و دارای مهارت‌های اجتماعی دارند؛ توصیه می‌شود دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی برای آموزش و آشنایی هر چه بیشتر دانشجویان با حوزه مسئولیت‌پذیری و مؤلفه‌های تشکیل‌دهنده آن، دوره‌ها یا کلاس‌های آموزشی خاصی را در قالب

فعالیت‌های فوق برنامه طراحی و اجرا کنند. ضمناً، توصیه می‌شود مسئولان و برنامه‌ریزان تهیه و نشر کتب دانشگاهی و حرفه‌ای، تلاش کنند پژوهش گروهی را سرلوحه برنامه درسی و تالیفات خود قرار دهند. به عبارتی، از این طریق به پرورش حس مسئولیت‌پذیری کمک کنند، زیرا در برنامه‌های درسی رسمی دانشگاهی که عمدتاً بر روی دروس تخصصی و اصلی توجه می‌شود، جایگاه چندانی برای پرداختن و آموزش حوزه‌های مرتبط با مسئولیت‌پذیری اجتماعی وجود ندارد و همین امر در اغلب مواقع، موجب می‌شود که آن‌ها برخی از مهمترین صلاحیت‌ها و قابلیت‌های اجتماعی لازم را برای زندگی اجتماعی و حرفه‌ای امروزی کسب نکنند.

همچنین، پیشنهاد می‌شود که جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار به منظور ارتقای عملکرد حسابرسی، اقدامات آموزشی را در جهت تقویت ابعاد سرمایه فکری در حرفه حسابرسی انجام دهند. همچنین، توصیه می‌شود در کنار اعمال سیاست‌ها و رویه‌های تسهیل‌کننده هشداردهی (ایجاد کانال‌های امن گزارش‌گیری، برخورد با متخلفان، تصویب ضوابط حمایت‌کننده از هشداردهنده و...)، سازمان/موسسات حسابرسی در هنگام بکارگیری و استخدام حسابرسان، در مصاحبه‌های استخدامی، از طریق بکارگیری پرسشنامه پژوهش حاضر، مؤلفه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی را در آنها سنجیده و لحاظ کنند. ضمناً، مطابق با نتایج این پژوهش، به منظور تقویت مسئولیت‌پذیری اجتماعی توصیه می‌شود ارتباطات حرفه حسابرسی را با جامعه افزایش داد. جنبه اعتمادسازی یکی از اصلی‌ترین عناصر سرمایه اجتماعی است که به دلیل حساسیت بالا همیشه در معرض تخریب قرار دارد و عنصری است که روابط اجتماعی و سایر ابعاد سرمایه اجتماعی را تشکیل می‌دهد و زمینه‌ساز مشارکت است. به منظور افزایش اعتمادسازی میان افراد جامعه و بسترسازی مناسب در موسسات/سازمان حسابرسی برای انجام فعالیت‌ها و دخالت و مشارکت دادن حسابرسان در تصمیم‌سازی‌ها به صورت تشکیلاتی و سازمان‌یافته باعث می‌شود، حسابرسان عملاً با بسیاری از ملاحظات، الزامات و حتی محدودیت‌های مرتبط با فعالیت‌های جمعی و گروهی آشنا شده، توان مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی خود را در قبال عملکردشان بروز و ارتقاء دهند. مطابق با نتایج این پژوهش، توصیه می‌شود با ادغام موسسات کوچک حسابرسی و تشکیل چند موسسه حسابرسی بزرگ، برجستگی و قدرت سرمایه فکری و مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان در حرفه حسابرسی

را ارتقاء داد. به منظور تقویت هر چه بیشتر سرمایه فکری و مسئولیت پذیری اجتماعی باید ارتباطات حرفه حسابرسی با ذی نفعان و آحاد جامعه افزایش یابد. ابعاد انسانی و ساختاری و ارتباطی، اصلی ترین عناصر سرمایه فکری است که به جهت واکنش پذیری زیاد همواره در معرض نابودی هستند و مجموعه منسجم این عناصر هستند که ارتباطات اجتماعی و سایر ابعاد مختلف سرمایه فکری را بنیان می نهند و بستر زمینه های لازم برای ارتقای مسئولیت پذیری اجتماعی در میان حسابرسان را شکل می دهند. به منظور افزایش مسئولیت پذیری اجتماعی در میان افراد جامعه مورد مطالعه، می بایست برنامه های مختلف گروهی جهت افزایش مسئولیت پذیری اجتماعی در میان آن ها اجرا شود. همچنین، بسترسازی مناسب در موسسات/سازمان حسابرسی برای انجام هر چه بیشتر فعالیت های گروهی و تشریک مساعی حسابرسان در زمینه های مختلف اجتماعی و ... به صورت ساختارمند، صورت گیرد، باعث آشنایی حسابرسان با طیف وسیعی از نگرش ها گردد، اقتضانات و حتی محدودیت های مربوط به فعالیت های اجتماعی را تبیین نماید و در نهایت، می تواند توانایی مسئولیت پذیری اجتماعی و پاسخگویی حسابرسان در برابر نتایج عملکردشان را افزایش دهد.

تلاش در جهت ارتقای رعایت آیین رفتار حرفه ای حسابداران رسمی شاغل در موسسات/سازمان حسابرسی (به عنوان الگوهای بالفعل مسئولیت پذیری)، ایجاد هنجارها و ارزش های فرهنگی و اجرای قوانین و برقراری تعهد در محیط کار حسابرسی و اصلاح فرایندهای موجود در موسسات/سازمان حسابرسی می تواند تأثیر قابل ملاحظه ای بر رشد مسئولیت پذیری اجتماعی حسابرسان داشته باشد. از آنجا که حسابرسان بالقوه (دانشجویان رشته های مرتبط) و حسابرسان بالفعل (شاغل در موسسات/سازمان حسابرسی) جمعیت نسبتاً وسیعی را تشکیل می دهند، بسط و توسعه سرمایه فکری می تواند منجر به ارتقای شرایط حرفه حسابرسی و نتیجتاً پیشرفت جامعه کمک فراوانی کند. طرح و پیشبرد مقوله مسئولیت پذیری اجتماعی حسابرسان، به تقویت روزافزون هنجارها، مبانی و ... در حرفه حسابرسی و نهایتاً جامعه منجر می شود. با عنایت به نتایج حاصله از پژوهش حاضر، اجرای پژوهش های بیشتری در زمینه اثرات مسئولیت پذیری اجتماعی حسابرسان و سرمایه فکری بر کیفیت گزارشگری مالی و ریسک عدم تقارن اطلاعاتی نیز لازم و مفید خواهند بود.

منابع

- احمدیان، منیر. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین سرمایه فکری و عملکرد سازمانی: مورد مطالعه وزارت اموراتقتصادی و دارایی. مجله اقتصادی دوماهنامه بررسی مسائل و سیاستهای اقتصادی، ۱۱ (۱۲): ۱۱۱-۱۳۰.
- اخوان، مریم؛ کاظمی گرجی، احمد. (۱۳۹۸). تاثیر آموزش کارکنان بر بهره وری منابع انسانی با بررسی نقش میانجی گرایانه چابکی سازمانی و سرمایه فکری (مورد مطالعه: پایگاه هشتم شکاری شهید بابایی اصفهان). فصلنامه آموزش در علوم انتظامی، ۷ (۳): ۳۳-۶۰.
- اردلان، محمدرضا؛ بهشتی، رضا. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر سرمایه فرهنگی و سرمایه فکری بر بهره وری نیروی انسانی با نقش میانجی گری مسوولیت پذیری اجتماعی. مدیریت بر آموزش سازمان ها، (۱): ۷۳-۱۰۲.
- حاجیها، زهره؛ رجب دری، حسین. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر کیفیت کمیته حسابرسی بر سطح افشای مسوولیت پذیری اجتماعی شرکت. حسابداری و منافع اجتماعی. ۸ (۴): ۱۰۵-۱۲۲.
- حیدری، مرضیه؛ محمدجانی، صدیقه. (۱۳۹۴). رابطه هوش فرهنگی با سرمایه اجتماعی و سرمایه فکری اعضای هیات علمی. رهیافتی نو در مدیریت آموزشی، ۶ (۳): ۱۲۷-۱۴۴.
- زارع بهنمیری، محمد جواد؛ نظری شمس آبادی، احمد؛ بیکی، نیلوفر. (۱۴۰۱). مسوولیت پذیری اجتماعی و احساسات سرمایه گذاران با رویکرد معادلات همزمان. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۲ (۱): ۶۱-۸۰.
- سعیدی، فاطمه؛ مهدی صالحی، نورمحمد یعقوبی. (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین سرمایه اجتماعی و فکری با خروجی های حسابرسی. نشریه پژوهش های حسابرسی حرفه ای، ۲ (۸): ۳۰-۶۷.
- صابری، حسن؛ سعیدی، پرویز. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر سرمایه فکری بر مسوولیت پذیری اجتماعی شرکت های بیمه پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. چهارمین کنفرانس سالانه مدیریت و اقتصاد کسب و کار، ۴ (۲): ۱-۱۵.
- عربی، محمد؛ عبدلی، محمدرضا. (۱۳۹۴). بررسی رابطه میان سرمایه فکری و مسوولیت پذیری اجتماعی بانکهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. چهارمین کنفرانس ملی و دومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت، ۴ (۱): ۱-۱۰.
- عزیزی، صدیقه؛ جوکار، حسین. (۱۴۰۰). تاثیر مسوولیت پذیری اجتماعی و نقش تعدیلی اندازه شرکت بر اجتناب مالیاتی با استفاده از معادلات ساختاری. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱ (۴): ۱۲۳-۱۵۶.
- علیفری، ملیحه. (۱۴۰۱). تاثیر عدم قطعیت سیاست اقتصادی و مسوولیت اجتماعی شرکتی با تاکید بر نقش واسطه ای سرمایه فکری و تحقیق و توسعه. فصلنامه مطالعات توسعه اجتماعی ایران، ۱۴ (۴): ۴۱-۵۹.
- عمیدی، راضیه؛ فلاوندی، حسن. (۱۴۰۱). بررسی تاثیر سرمایه های فکری بر عملکرد سازمانی (مطالعه موردی: دانشگاه تبریز). نشریه چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵ (۷۱): ۱-۱۷.
- قنبری، سیروس؛ محمدی، پروانه. (۱۴۰۱). تبیین نقش میانجی ظرفیت یادگیری سازمانی در ارتباط بین سرمایه فکری و یادگیری سازمانی با عملکرد شغلی. نشریه رهیافتی نو در مدیریت آموزشی، ۱۳ (۵): ۱-۱۶.

- کاظم پور، مرتضی؛ رحیمیان، نظام الدین. (۱۳۹۷). مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت‌ها: مفاهیم، ابعاد، نظریه‌ها و مروری بر مدل‌های آن. حسابداری و منافع اجتماعی، ۸(۴): ۱۴۳-۱۶۵.
- کرمانی، احمد، حسن الوداری. (۱۴۰۱). بررسی تاثیر مسئولیت اجتماعی بر عملکرد شرکت با نقش میانجی سرمایه فکری. نشریه پژوهش‌های علوم مدیریت، ۴(۱۲): ۱-۱۳.
- مجتبی زاده، محمد؛ کمالی، نقی؛ رنجی حاجی بابا، هادی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه سرمایه فکری و اخلاق سازمانی با عملکرد سازمانی از دیدگاه معلمان مقطع ابتدایی. فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات دبستان و پیش دبستان، ۳(۱): ۲۰-۱.
- محمدی، امید؛ گیوکی، ابراهیم، کبیری، محمدتقی؛ مسلمی، آذر. (۱۴۰۱). بررسی تاثیرپذیری مکانیزم‌های نظام راهبری شرکتی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت از اختلالات رفتاری مدیرعامل. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۳(۳): ۳۵-۶۴.
- نصیرزاده، عبدالمهدی؛ اسلامی، صدیقه؛ شاه علی، محمودرضا. (۱۳۹۹). بررسی نقش میانجی مسئولیت‌پذیری اجتماعی در تاثیر سرمایه فکری و سرمایه فرهنگی بر بهره‌وری نیروی انسانی (مورد مطالعه: اداره کل ورزش و جوانان استان اصفهان). مجله علوم حرکتی و رفتاری، ۳(۲)، ۲۰۰-۲۰۷.
- وهایی، سید عباس؛ سلیمانی، مجید، افکار، عادل. (۱۴۰۲). اثر مدیریت راهبردی منابع انسانی بر عملکرد سازمانی با نقش میانجی سرمایه فکری در کارکنان رسانه‌های ورزشی دانشکده‌های تربیت بدنی شهر تهران. مجله مدیریت ارتباطات در رسانه‌های ورزشی، ۱۰(۳۹): ۵-۱۸.

References

- Ahmadian, M. (2012) Investigating the relationship between intellectual capital and organizational performance: the case study of the Ministry of Economic Affairs and Finance, Economic Magazine (bimonthly review of economic issues and policies), 11(2): 111-130. (In Persian)
- Akhan, M., Kazemi, A. (2018). The effect of employee training on the productivity of human resources by examining the mediating role of organizational agility and intellectual capital (case study: Shahid Babaei 8th Shekari Base of Isfahan), Education Quarterly in Law Enforcement Sciences, 7(3), 33-60. (In Persian)
- Anvari, R., Seraji, H. (2005). Measuring intellectual capital and intellectual capital of the relationship between the market value of stock market companies in Tehran Stock Exchange, Journal of Accounting and Auditing, 39(2) ; 49-62.
- Arabi, M., Abdoli, M. (2014) Investigating the relationship between intellectual capital and social responsibility of banks admitted to the Tehran Stock Exchange. The

- fourth national conference and the second international accounting and management conference, 4(1), 1-10. (In Persian)
- Ardalan M.R., Beheshti R. (2014) Investigating the impact of cultural capital and intellectual capital on human resource productivity with the mediating role of social responsibility. *Management of training organizations*, 4(1):73-102. (In Persian)
- Asiaei, K., O'Connor, N. G., Barani, O., & Joshi, M. (2023). Green intellectual capital and ambidextrous green innovation: The impact on environmental performance. *Business Strategy and the Environment*, 32(1), 369-386.
- Azizi, S., Jokar, H. (2021). The effect of social responsibility and the moderating role of company size on tax avoidance using structural equations. *Accounting and Social Interests*, 11(4), 123-156. (In Persian)
- Bjørnson, F. O., Dingsøyr, T. (2008). Knowledge management in software engineering: A systematic review of studied concepts, findings and research methods used. *Information and Software Technology*, 50(11), 1055-1068.
- Bontis, N., Crossan, M. and Hulland, J. (2002). Managing an organizational learning system by aligning stocks and flows. *Journal of Management Studies*, 39(4); 437-466.
- Carroll, A. (1991). The Pyramid of Corporate Social Responsibility. *Business Management*, 5(2), 131-148.
- Carroll, A. B. (1991). The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders. *Business horizons*, 34(4), 39-48.
- Chan, K. H. (2009). Impact of intellectual capital on organizational performance: An empirical study of companies in the Hang Seng index. *Learn Organ*, 16(1): 22-39.
- Chen, J, Kin, n., Xie, Y.H. (2014) measuring intellectual capital. *Journal of intellectual capital*, 701(2), 127-143.
- Cheng, M., Lin, J., Hsiao, T., & Lin, T. (2010). Invested resource, competitive intellectual capital, and corporate performance. *Journal of Intellectual Capital*, 11 (4): 433- 450.
- Dewi Fariha, A., & Sofian, S. (2012). The relationship between intellectual capital and corporate performance, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 40 (3), 537-541.
- Fernandez Sanchez, J.; Luna Sotorrio, L.; Baraibar Diez, E. (2010). The relationship between corporate governance and corporate social behavior: A structural equation

- model analysis. *Journal of Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 18 (2): 91-101.
- Gholavandi. H, Kabiri. A, Soltanzadeh. V. (2014). The relationship between social responsibility and teamwork of Urmia University staff. *Applied Sociology*, 53(3), 111-120
- Givel, M. (2007), Motivation of chemical industry social responsibility through Responsible Care, *Health Policy*, 81(2),85–92.
- Hajiha, Z., Rajab Dari, H. (2017). Investigating the effect of the quality of the audit committee on the disclosure level of the company's social responsibility. *Accounting and Social Interests*, 8(4), 105-122. (In Persian)
- Henderson, JC. (2007). “Corporate Social Responsibility and Tourism: Hotel Companies in Phuket, Thailand. After the Indian Ocean Sunami”. *Hospitality Management*, 26 (1), 228-239.
- Henseler, J., Ringle, C. M., Sarstedt, M. (2015). A New Criterion for Assessing Discriminant Validity in Variance-based Structural Equation Modeling., *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1): 115-135.
- Heydari M., Mohammadjani S. (2014) the relationship between cultural intelligence and social capital and intellectual capital of faculty members. A new approach in educational management. 6(3):127-144. (In Persian)
- Hussami, M. (2001). “The Effects of Undergraduate Nursing Student faculty Interaction Outside the Classroom on College Grade Point Average”. *Nurse Educ Pract*, 11(5): 320-326.
- Hwang Lee, S., (2010), uses fuzzy AHP to develop intellectual capital valuation model for assessing their performance contribution in a univer-y, *Expert Systems with Applications*, 37, 41–47.
- Joshi , M., Ubha , S. (2009) , Intellectual Capital Disclosures: the Search for a new Paradigm in Financial Reporting by the Knowledge Sector of Indian Economy, *Journal of Knowledge Management*, 7(5), 75- 582.
- Kazempour, M., Rahimian, N. (2017). Corporate social responsibility: concepts, dimensions, theories and a review of its models. *Accounting and Social Interests*, 8(4), 143-165. (In Persian)
- Longo, M., Mura, M. (2011). The effect of intellectual capital on employees' satisfaction and retention, *Information & Management*, 48, 278–287.
- Lu, WM. (2012). Intellectual capital and university performance in Taiwan. *Economic Modeling*, 29, 1081–1089

- Marr, B. (2008). Intangible asset measurement, accountants today. Kuala Lumpur, Malaysia, 21, 115-134.
- Mojtabazadeh, M., Kamali, N., Ranji Hajibaba, H. (2016). Investigating the relationship between intellectual capital and organizational ethics with organizational performance from the perspective of elementary school teachers. Scientific research quarterly of elementary school and preschool studies. 3(2), 1-20. (In Persian)
- Musibah, Anwar Salem & Yusoff Alfattani, Wan Sulaiman Bin Wan. (2013). Impact of Intellectual Capital on Corporate Social Responsibility Evidence from Islamic Banking Sector in GCC. International Journal of Finance and Accounting, 2(6): 307-311.
- Nasirzadeh, AM., Eslami, S., Shah Ali, M. (2019). Investigating the mediating role of social responsibility in the impact of intellectual capital and cultural capital on the productivity of human resources (case study: General Department of Sports and Youth of Isfahan province), Journal of Movement and Behavioral Sciences, 3(2), 200-207. (In Persian)
- Nirino, N., Ferraris, A., Miglietta, N., & Invernizzi, A. C. (2022). Intellectual capital: the missing link in the corporate social responsibility–financial performance relationship. Journal of Intellectual Capital, 23(2), 420-438.
- Puhakka, V. (2010). Versatile and flexible use of intellectual capital in entrepreneurial opportunity discovery. Journal of Management Research, 2(1), E3.Review, 27(1), 95-118.
- Robbins, SP. (1998), Organizational behavior: Concepts, controversies & applications, Tehran: Publication Cultural Research Bureau
- Saberi, H., Saeedi, P. (2018) Investigating the impact of intellectual capital on social responsibility of insurance companies admitted to the Tehran Stock Exchange. The fourth annual conference on business management and economics, 17(4), 1-15. (In Persian)
- Samy, M.; Odemilin, G.; Bampton, R. (2010). Corporate social responsibility: a strategy for sustainable business success. An analysis of 20 selected British companies. Journal of Corporate Governance, 10 (2): 203-217.
- Sandhu, H., Kapoor, S. (2010). Corporate social responsibility initiatives: An analysis of voluntary corporate disclosure. South Asian Journal of Management, 17 (2): 47-80.

- Sudarsanam, S., Sorwar, G., Marr, B. (2006). Real options and the impact of intellectual capital on corporate value. *Journal of Intellectual Capital*, 7(3): 291-308.
- Suharman, H., Hapsari, D. W., Hidayah, N., & Saraswati, R. S. (2023). Value chain in the relationship of intellectual capital and firm's performance. *Cogent Business & Management*, 10(1), 219-252.
- Tayles, M., Pike, R. H., Sofian, S. (2007). Intellectual capital, management accounting practices and corporate performance: Perceptions of managers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20 (4) 522-548.
- Tenenhaus, M., Amato, S., Vinzi, V.E. (2004) A Global Goodness-of-Fit Index for PLS Structural Equation Modelling. *Proceedings of the XLII SIS Scientific Meeting*, 18(1), 739-742.
- Vasilescu, R., Barna, C., Epure, M., Baicu, C. (2010). Developing university social responsibility: A model for the challenges of the new civil society, *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 2 (1): 4177-4182.
- Walker, M., Parent, M. M. (2010). Toward an integrated framework of corporate social responsibility, responsiveness and citizenship in sport, *Sport Management Review*, 13(4): 198-213.
- Zarebehnmiri, M., Nazari Shamsabadi, A., Beiki, N. (2022). Social responsibility and investor sentiments with simultaneous equations approach. *Accounting and Social Interests*, 12(1), 61-80. (In Persian)

COPYRIGHTS



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



افشای ریسک و بندهای گزارش حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران^۱

منیژه رامشه^۲، نرگس سرلک^۳، محمدجواد زارع بهنمیری^۴، ریحانه میرزایی نکو^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۱۴

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: نظریه‌های نمایندگی و علامت‌دهی از مهمترین محرک‌های مدیریت برای افشای ریسک است. با توجه به تاثیر حسابرسی بر کاهش تضاد نمایندگی، پژوهش حاضر به مطالعه رابطه افشای ریسک با بندهای گزارش حسابرسی می‌پردازد.

روش: داده‌های ۱۶۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ با استفاده از رگرسیون لجستیک و رگرسیون پواسون مورد مطالعه قرار گرفت. برای محاسبه سطح افشای ریسک از دو سنجه لگاریتم طبیعی تعداد جملات و تعداد بندهای مربوط، از طریق روش تحلیل محتوای یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، گزارش تفسیری مدیریت و گزارش فعالیت هیئت مدیره استفاده شد.

یافته‌ها: یافته‌ها نشان می‌دهد با افزایش سطح افشای ریسک در گزارش‌های مالی، احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی کاهش می‌یابد. متناسب با این امر، بین افزایش سطح افشای ریسک و تعداد بندهای گزارش حسابرسی رابطه منفی و معنی‌دار وجود دارد. بررسی سطح افشای ریسک و نوع بندهای گزارش حسابرسی نشان می‌دهد با افزایش سطح افشا بر اساس سنجه تعداد بند، احتمال صدور گزارش حسابرسی حاوی بندهای عدم کفایت ذخایر مالیاتی، عدم وصول مطالبات، تاییدیه‌های حسابرسی و بند فقدان اسناد و مدارک کاهش می‌یابد. استفاده از سنجه تعداد جملات در بررسی این رابطه نشان می‌دهد افزایش سطح افشا، منجر به کاهش احتمال صدور گزارش حسابرسی حاوی بند فقدان اسناد و مدارک خواهد شد.

دانش افزایی: اثرافشای ریسک بر گزارش حسابرسی پیش از این بررسی نشده است. یافته‌های پژوهش ضمن تاکید بر اهمیت گزارش افشای ریسک، ضرورت تصویب دستورالعمل گزارش‌گری افشای ریسک را جهت بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان روشن می‌سازد.

واژه‌های کلیدی: افشای ریسک، بندهای گزارش حسابرسی، نظریه نمایندگی، نظریه علامت‌دهی، نظریه مشروعبیت.

طبقه بندی موضوعی: M42, D22, G30.

DOI: 10.22051/JAASCI.2023.43532.1771

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه قم، قم، ایران. نویسنده مسئول. (m.ramshe@qom.ac.ir).

۲. دانشجویار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه قم، قم، ایران. (Sarlak.narges@gmail.com).

۳. دانشجویار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه قم، قم، ایران. (Mj.zare@qom.ac.ir).

۴. دانشجویار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه قم، قم، ایران. (re_neko@yahoo.com).

مقدمه

بعد از وقوع رسوایی‌های مالی و بحران‌های اقتصادی طی دهه‌های گذشته، افشای ریسک یکی از دغدغه‌های نهادهای حسابداری و حرفه‌ای در سراسر دنیا بوده است. این نهادهای مالی ضمن اذعان به اهمیت افشای ریسک، به تدوین استانداردهای حسابداری و ارائه چارچوب برای مواجهه و سازماندهی افشای ریسک پرداختند. هیئت تدوین استانداردهای حسابداری آلمان (IASB) اولین استاندارد جامع گزارشگری افشای ریسک تحت عنوان گزارشگری ریسک را در سال ۲۰۰۱ منتشر کرد. افشای ریسک به دلایل متعدد یکی از مهمترین انواع افشا است. نخست اینکه ریسک‌های موجود و بالقوه و عدم اطمینان‌هایی که شرکت‌ها طی کسب و کار تجاری خود با آن مواجه هستند (تداوم فعالیت شرکت را تهدید می‌کند) را انتقال می‌دهد. به علاوه، افشای ریسک از طریق کاهش مشکلات نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی، حاوی مفاهیم مهمی در خصوص سرمایه‌گذاری، تامین مالی و نقدشوندگی خواهد بود. افشای ریسک منجر به بهبود پاسخگویی مباشرت، حمایت از سرمایه‌گذاران و مدیریت بهتر ریسک خواهد شد (آبراهام و کاکس^۱، ۲۰۰۷: ۲۲۷؛ نیم و همکاران^۲، ۲۰۱۳: ۳۶۳). بازالان و میکینن^۳ (۲۰۲۱: ۲) بیان می‌کنند که اهمیت افشای اطلاعات غیرمالی در سال‌های اخیر افزایش یافته و افشای ریسک یکی از مهمترین انواع اطلاعات غیرمالی از نگاه سرمایه‌گذاران است. حبش و حسینی^۴ (۲۰۱۹: ۸۹) نشان دادند افشای ریسک یکی از مهمترین افشاهای ارتباط ارزشی است. علاوه بر ادبیات موجود در این حوزه، نهادهای مالی در سراسر دنیا ارتباط ارزشی افشای ریسک را توسعه دادند. انجمن بین‌المللی گزارش‌گری یکپارچه (۲۰۱۳) بیان می‌کند که گزارش یکپارچه باید شامل ریسک‌ها و فرصت‌هایی باشد که توانایی شرکت در ایجاد ارزش را تحت تاثیر قرار داده و نحوه برخورد شرکت با آنها را نشان دهد. مفهوم ریسک از پوشش تنها پیامدهای منفی رویدادها به پیامدهای مثبت و منفی توسعه یافته است، اگرچه مرور ادبیات نشان می‌دهد پژوهشگران هنگام مطالعه افشای ریسک، به جنبه‌های منفی ریسک بیش از جنبه‌های مثبت توجه دارند (ابراهیم و حسینی^۵، ۲۰۱۹: ۱۲۶).

1. Abraham and Cox

2. Ntim *et al.*

3. Bozzolan and Miihkinen

4. Habbash and Hussainey

5. Ibrahim and Hussainey

اخیرا بحث‌های بسیاری در خصوص ناکافی بودن افشای ریسک توسط شرکت‌ها و شفاف نبودن گزارش‌های مربوط در این حوزه مطرح شده است. تقاضای روبه رشدی برای افشای بیشتر برای کاهش ناقربندی دستیابی به اطلاعات شرکت و اطمینان از اینکه سهامداران به طور کامل قادر به ارزیابی عملکرد شرکت هستند، وجود دارد. سهامداران برای درک بهتر ریسک‌هایی که شرکت با آن مواجه است، نحوه مدیریت ریسک توسط مدیران و بهبود نحوه اندازه‌گیری موضوعات مرتبط با ریسک، علاقه‌مند به افشای ریسک هستند (الیوریا^۱ و همکاران، ۲۰۱۳: ۱۲-۱۲۵؛ الشندی^۲، ۲۰۱۴: ۱۷۷-۱۷۹). بدین ترتیب نظریه‌های نمایندگی و علامت‌دهی از مهمترین محرک‌های مدیریت برای افشای ریسک است. نظریه مشروعیت نیز از دیگر نظریه‌های توضیح دهنده سطح افشای ریسک در شرکت‌ها است. بر اساس این نظریه، شرکت‌هایی با سطح افشای ریسک بالاتر، مشروع و با پاسخگویی اجتماعی بالاتر در نظر گرفته می‌شوند. از سوی دیگر، بر اساس نظریه هزینه‌های مالکانه، به دلیل حساسیت اطلاعات ریسک، هزینه‌های مالکانه افشای ریسک نسبت به سایر انواع افشای اطلاعات، بالاتر است. به همین دلیل مدیران به منظور جلوگیری از سوءاستفاده رقبای، تمایل اندکی نسبت به افشای اطلاعات ریسک دارند (ابراهیم و همکاران^۳، ۲۰۲۲: ۲). از آنجا که گزارش‌های متنی افشای ریسک معمولا اختیاری هستند، انگیزه‌های مدیریت بر محتوای آنها تاثیرگذار است. همچنین، حسابرسی افشاهای متنی معمولا دشوارتر از حسابرسی صورت‌های مالی است، زیرا حتی اگر مبنای افشای ریسک نیز اجباری باشد، حسابرسی فاقد چارچوبی شفاف برای سطح مورد انتظار افشا است (بازالان و میکینن، ۲۰۲۱: ۲-۴). گزارشات حسابرسی درباره صورت‌ها و سایر اطلاعات مالی از مهمترین ابزارهای اطمینان از قابلیت اعتماد به اطلاعات منتشر شده توسط شرکت‌ها و افزایش کیفیت اطلاعات آنهاست. شواهد حاکی از تاثیر حسابرسی بر کاهش تضاد نمایندگی و احتمال بروز عدم تقارن اطلاعاتی است (جنسن و مک‌لینگ^۴، ۱۹۷۶: ۳۰۷-۳۰۹؛ گودمی و همکاران^۵، ۲۰۱۴: ۱۰۸-۱۱۰).

1. Oliveira
2. Elshandidy
3. Ibrahim *et al.*
4. Jensen & Meckling
5. Guedhami *et al.*

با توجه به اینکه پژوهش‌های محدودی در خصوص رابطه افشای ریسک با حوزه حسابرسی انجام شده است، پژوهش حاضر به این مهم می‌پردازد. برای این منظور رابطه افشای ریسک با احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرس و رابطه افشای ریسک با تعداد بندهای گزارش حسابرس در قالب مدل‌های جداگانه بررسی شده است. علاوه بر آن، در قالب چهار فرضیه جداگانه، رابطه سطح افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حسابرس حاوی بندهای عدم کفایت ذخایر مالیاتی، بند عدم وصول مطالبات، بند تاییدیه‌های حسابرسی و بند فقدان اسناد و مدارک کافی مطالعه شده است.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

لیسنلی و شرویز^۱ (۲۰۰۶: ۲۶۹-۲۷۰) افشای ریسک را به عنوان هرگونه فرصت، چشم‌انداز، مخاطره (خطر)، خسارت، تهدید یا در معرض قرار گرفتن که شرکت را تحت تاثیر قرار داده یا ممکن است تحت تاثیر قرار دهد و نیز نحوه مدیریت آنها، تعریف کرده‌اند. الشاندیدی و همکاران (۲۰۱۵: ۳۳۱) معتقدند ریسک عدم اطمینان مرتبط با سود یا زیان بالقوه است. البانان و البانان^۲ (۲۰۱۵: ۱۸۲-۱۸۳) افشای ریسک را افشای اطلاعات کمی و کیفی در مورد عدم اطمینان و ریسک‌هایی که شرکت با آن مواجه است، تعریف می‌کنند. نمونه‌ای از موارد افشا شامل ریسک‌های مالی نظیر ریسک‌های نرخ بهره، نرخ ارز و نقدشوندگی، ریسک‌های عملیاتی نظیر ریسک نارضایتی مشتری و خرابی محصولات یا خدمات، ریسک‌های یکپارچگی نظیر فعالیت‌های غیرقانونی و مدیریت سود و ریسک‌های استراتژی نظیر ریسک‌های مرتبط با صنعت و رقبا است (حبش و حسینی، ۲۰۱۹: ۹۰-۹۱). افشای ریسک در مقایسه با سایر انواع افشا از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. شرکت‌ها از طریق افشای ریسک‌هایی که با آن مواجه هستند، خطرهایی که تداوم فعالیت شرکت را تهدید می‌کند، به استفاده‌کنندگان از اطلاعات انتقال می‌دهند. کمپل^۳ و همکاران (۲۰۱۴: ۳۹۷-۳۹۹) دریافتند سطوح بالاتر افشای ریسک رابطه منفی با عدم تقارن اطلاعاتی دارد. افشای ریسک با کاهش مشکلات نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی، مفاهیم مهمی در خصوص سرمایه‌گذاری، تامین مالی و

1. Linsley and Shrives
2. Elbannan and Elbannan
3. Campbell

نقدشوندگی را منتقل خواهد کرد. افشای ریسک منجر به بهبود پاسخگویی مباشرت، حمایت از سرمایه‌گذاران و مدیریت بهتر ریسک خواهد شد (آبراهام و کاکس، ۲۰۰۷: ۲۲۸-۲۲۹؛ نیم و همکاران، ۲۰۱۳: ۳۶۳-۳۶۴). ارتباط ارزشی افشای ریسک توسط نهادهای مالی نظیر انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز (ICAEW) در انگلستان، انجمن بین‌المللی گزارش‌گری یکپارچه (IIRC) و هیئت تدوین استانداردهای حسابداری آلمان (GASB) ایجاد و توسعه یافته است. انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز گزارشاتی را منتشر کرده است که ضمن بحث در مورد منافع اقتصادی افشای ریسک، مدیران را تشویق به گزارش‌گری به ویژه گزارش‌گری ریسک کرده است (۱۹۹۷؛ ۱۹۹۹؛ ۲۰۰۲؛ ۲۰۱۱). انجمن بین‌المللی گزارش‌گری یکپارچه (۲۰۱۳) بیان می‌کند که محتوای گزارش یکپارچه باید شامل ۸ عنصر شامل ریسک‌ها و فرصت‌ها باشد، ریسک‌ها و فرصت‌هایی که توانایی شرکت در ایجاد ارزش و نحوه برخورد شرکت با آنها را نشان دهد. نخستین استاندارد جامع گزارش‌گری افشای ریسک تحت عنوان گزارش‌گری ریسک در سال ۲۰۰۱ توسط هیئت تدوین استانداردهای حسابداری آلمان منتشر شد. هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی نیز استاندارد گزارش‌گری مالی بین‌المللی شماره ۷ را در خصوص افشای ریسک ابزارهای مالی منتشر کرد.

در سال‌های اخیر بحث‌های بسیاری در خصوص ناکافی بودن افشای ریسک توسط شرکت‌ها و شفاف نبودن گزارش‌های شرکت‌ها در این حوزه مطرح شده است. گزارش‌گری و افشای ریسک در ایران نیز کمتر مورد توجه بوده است. استاندارد حسابداری شماره ۴ در خصوص ذخایر، بدهی‌ها و دارایی‌های احتمالی، استانداردهای شماره ۳۶ و ۳۷ در مورد ابزارهای مالی، تهاثر ابزارها و افشای کمی و کیفی ریسک‌های ناشی از ابزارهای مالی از جمله استانداردهای مرتبط می‌باشد. در بازار سرمایه نیز الزاماتی برای افشای ریسک مطرح شده است. شورای عالی بورس و اوراق بهادار و سازمان بورس و اوراق بهادار در دستورالعمل ثبت و عرضه عمومی اوراق بهادار (ماده ۶)، دستورالعمل انتشار اوراق اجاره (ماده ۲۰) و اوراق مرابحه (ماده ۱۷) گزارش تحلیل ریسک‌های مرتبط با موضوع فعالیت شرکت را مقرر کرده است. در نمونه گزارش فعالیت هیئت مدیره و گزارش تفسیری مدیریت که برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس الزام شده، موضوع افشای ریسک، پیش‌بینی آثار

و نتایج احتمالی ریسک‌ها بر عملکرد شرکت و نحوه مدیریت کردن آنها توسط شرکت پیش‌بینی شده است. در دستورالعمل کنترل‌های داخلی در ماده ۵ نیز مدیریت ارشد شرکت‌ها ملزم به مدیریت ریسک شده‌اند (نمازی و ابراهیمی‌میمند، ۱۴۰۰: ۶). با وجود موارد مطرح شده، ناکافی بودن موارد افشا و شفاف نبودن رویه‌ها، محدودیت‌ها و نقاط تمرکز به گونه‌ای ساختارمند و عملیاتی روشن است. تقاضای فزاینده‌ای برای افشای بیشتر جهت کاهش ناقرینگی دستیابی به اطلاعات شرکت و اطمینان از اینکه سهامداران به‌طور کامل قادر به ارزیابی عملکرد شرکت هستند، وجود دارد. سهامداران برای درک بهتر ریسک‌هایی که شرکت با آن مواجه است، نحوه مدیریت ریسک توسط مدیران و بهبود نحوه اندازه‌گیری موضوعات مرتبط با ریسک، علاقه‌مند به دریافت گزارش‌های افشای ریسک هستند (الیوریا و همکاران، ۲۰۱۳: ۱۲۴-۱۲۶؛ الشندی، ۲۰۱۴: ۱۷۹). مطالعه پیشینه پژوهش نشان می‌دهد پژوهشگران از نظریه نمایندگی، نظریه علامت‌دهی، نظریه مشروعیت، نظریه هزینه‌های اختصاصی، نظریه ذی‌نفعان، نظریه نهادی، نظریه بازار کارا، نظریه سیاسی و نظریه سنگربندی مدیریت برای توضیح افشای ریسک استفاده کرده‌اند. این مطلب نشان می‌دهد یک چارچوب چندنظریه‌ای مبتنی بر تفاوت‌های فرهنگی، اجتماعی و نهادی در محیط‌های مختلف برای کیفیت افشای ریسک شرکتی وجود دارد (ابراهیم و همکاران، ۲۰۲۲: ۱-۲؛ بیتی و همکاران، ۲۰۲۲: ۳-۴). نظریه‌های نمایندگی و علامت‌دهی از مهمترین محرک‌های مدیریت برای افشای ریسک است (لینسمیر و همکاران، ۲۰۰۲: ۳۴۴). مطابق نظریه نمایندگی مدیران با هدف کاهش هزینه‌های نمایندگی و اثبات عملکرد در جهت منافع سهامداران و اعتباردهندگان، اطلاعات مربوط را ارائه می‌کنند. ارائه اطلاعات قابل اتکا در مورد ریسک توسط مدیریت، مشکل عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد (الشندی، ۲۰۱۴: ۱۷۸-۱۸۰؛ حیدری و همکاران، ۱۳۹۵: ۳۹۴-۳۹۵). فراگیری نظریه نمایندگی در مطالعات افشای ریسک منعکس‌کننده این واقعیت است که رابطه بین گزارشگری مالی، عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه‌های نمایندگی شفاف‌تر و قویتر از توضیح سایر نظریه‌ها است. نظریه علامت‌دهی، انگیزه‌های مدیران برای افشای اطلاعات بیشتر در گزارش‌های حسابداری را توضیح می‌دهد. بر اساس این نظریه،

1. Mbithi *et al.*

2. Linsmeier *et al.*

مدیران به منظور انتقال علامت‌های مخصوص به استفاده کنندگان فعلی و بالقوه، اطلاعات کافی در گزارش‌های مالی افشا می‌کنند. از آنجا که مدیرانی که علائم غیرواقعی به بازار مخابره می‌کنند، تنبیه می‌شوند، سرمایه‌گذاران این نوع ارتباط را معتبر می‌دانند (الشندی، ۲۰۱۴: ۱۷۸-۱۸۰). در شرکت‌هایی با عملکرد مطلوب، مدیران از افشای اختیاری ریسک برای علامت‌دهی در خصوص رویه‌های مدیریت ریسک و جذب سرمایه‌گذاران بیشتر استفاده می‌کنند. بدین ترتیب افشای ریسک، اطلاعات مفیدی به استفاده‌کنندگان منتقل و درک آنها از میزان و نوع ریسک‌هایی که شرکت با آن مواجه است، بهبود بخشیده و تصویر واضحی از عملکرد شرکت‌ها ترسیم می‌کند (لینسمیر و همکاران، ۲۰۰۲: ۳۴۴-۳۴۶). نظریه مشروعیت از دیگر نظریه‌های توضیح دهنده سطح افشای ریسک در شرکت‌ها است. بر اساس این نظریه، مدیران باید انگیزه کافی برای افشای اطلاعات اضافه داشته باشند. در نظر گرفتن شرکت‌هایی با سطح افشای ریسک بالاتر، به عنوان شرکت‌هایی با درجه مشروعیت و پاسخگویی اجتماعی بالاتر، از محرک‌های افشای ریسک بر اساس این نظریه است. بر اساس نظریه هزینه‌های مالکانه، شرکت به دلیل افشای اطلاعات و بکارگیری بالقوه آن توسط رقبا ممکن است متحمل هزینه شود. به دلیل حساسیت اطلاعات ریسک، هزینه‌های مالکانه افشای ریسک نسبت به سایر انواع افشای اطلاعات، بالاتر است. به همین دلیل مدیران به منظور جلوگیری از سوءاستفاده رقبا، تمایل اندکی نسبت به افشای اطلاعات ریسک دارند (ابراهیم و همکاران، ۲۰۲۲: ۲-۱).

ماهیت افشای اطلاعات غیرمالی نظیر گزارش‌های افشای ریسک، مستلزم بکارگیری روش‌های حسابرسی متفاوت از روش‌های حسابرسی صورتهای مالی است. تمرکز روش‌های حسابرسی اطلاعات غیرمالی بر روابط علت و معلولی بوده و باید اطلاعات کافی جهت تایید گزارش‌های کیفی مرتبط با اطلاعات غیرمالی فراهم گردد. حتی اگر مبنای افشای ریسک نیز اجباری باشد، حسابرسی فاقد چارچوبی شفاف برای سطح مورد انتظار افشا است. گزارش‌های افشای ریسک معمولاً اختیاری هستند، بنابراین انگیزه‌های مدیریت بر محتوای آنها تاثیرگذار بوده و ضرورت مصاحبه با مدیریت در حین حسابرسی این گزارشات الزامی است (بازالان و میکینن، ۲۰۲۱: ۵-۶). وظیفه حرفه‌ای حسابرسان مستقل اعتبار بخشی به گزارش مالی است و نقش نظارتی مهمی برای حل مشکلات نمایندگی ایفا

می‌کنند (گودمی و همکاران، ۲۰۱۴: ۱۰۸-۱۱۰). بر اساس استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰ با عنوان اظهارنظر و گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی، بخش‌های اصلی گزارش‌های حسابرسی شامل بندهای مقدماتی (بند مقدمه، بند مسئولیت هیئت مدیره و بند مسئولیت حسابرس)، بندهای شرط، بند اظهارنظر و بندهای بعد از اظهارنظر (تأکید بر مطلب خاص و سایر موارد توضیحی و قانونی) است. در اکثر گزارش‌های تعدیل شده حسابرسی، عمده‌ترین بندهای شرط شامل اشکال در محاسبه بهای تمام شده، مسائل مالیاتی، دریافت نکردن پاسخ تاییدیه‌های حسابرسی، تسعیر ارزش، مسائل و ملاحظات خاص در صورت‌های مالی تلفیقی، ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها و موجودی کالا، مطالبات راكد و... است. در هر بند شرط، معمولاً حسابرس با ارائه توضیحاتی انحراف از استانداردهای حسابداری و یا فقدان شواهد کافی در مورد ادعاهای مدیریت را به اطلاع استفاده‌کننده رسانده و او را از خطرات احتمالی آگاه می‌کند (فروزنده و همکاران، ۱۴۰۰: ۳۰۲). پیشینه پژوهش در خصوص رابطه بین افشای ریسک در سطح شرکت و گزارش حسابرسی محدود بوده و پیش از این اثر سطح افشای ریسک بر نوع گزارش حسابرس و بندهای آن مطالعه نشده است.

فوکوکاوا و کیم^۱ (۲۰۱۷: ۲) رابطه ویژگی‌های شرکای حسابرسی با افشای ریسک را بررسی کرده و نشان دادند هرچه دوره تصدی حسابرس کوتاهتر باشد، صاحبکار مربوط افشای ریسک بیشتری را با جزئیات خواهد داشت. به علاوه در شرکت‌هایی که شرکای موسسه حسابرسی آنها با صاحبکاران بیشتری در ارتباط هستند، افشای اطلاعات ریسک بیشتر و با جزئیات دقیق‌تر خواهد بود. یانگ و همکاران (۲۰۱۸: ۵۸۳) به مطالعه رابطه افشای ریسک و حق‌الزحمه حسابرس پرداختند. آنها در چارچوب مدیریت ریسک شرکت، چهار نوع ریسک مالی، استراتژیک، عملیاتی و مخاطرات را با روش متن‌کاوی استخراج کرده و رابطه هر یک را با حق‌الزحمه حسابرسی مطالعه کردند. یافته‌ها نشان داد حق‌الزحمه حسابرس رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار با افشای ریسک‌های مالی، استراتژیک و عملیاتی دارد که نشان‌دهنده محتوای اطلاعاتی افشای ریسک است. آم‌رین^۲ (۲۰۱۹: ۲۵) به مطالعه ویژگی‌های شرکت و راهبری شرکتی بر سطح افشای ریسک پرداختند. یافته‌ها نشان داد اندازه کمیته

1. Fukukawa and Kim

2. Amrin

حسابرسی، وجود کمیته ریسک و کیفیت حسابرسی مستقل از عوامل موثر بر سطح افشای ریسک است. بازالان و میکینن (۲۰۲۱: ۱-۲) به مطالعه نقش ویژگی‌های موسسه حسابرسی و شرکای موسسه بر کیفیت افشای ریسک پرداختند. یافته‌ها نشان داد اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت افشای ریسک موثر نیست، اما ویژگی‌های شرکای موسسه حسابرسی نظیر تخصص صنعت، جنسیت و استقلال شرکا بر کیفیت افشای ریسک موثر است. ابراهیم و همکاران (۲۰۲۲: ۱) به مطالعه پژوهش‌های انجام شده در حوزه افشای ریسک در طول سال‌های ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۹ و جهت‌دهی مطالعات آتی در این حوزه پرداختند. یافته‌ها نشان داد اثر عواملی نظیر حسابرسی، عوامل اقتصادی، راهبری شرکتی و سیستم‌های قانونی بر افشای ریسک به صورت محدودی مورد بررسی قرار گرفته است. اکثر پژوهش‌ها اثر عواملی نظیر اندازه شرکت، فرصت‌های رشد، اهرم و هزینه سرمایه بر افشای ریسک را مورد مطالعه قرار داده‌اند. از سوی دیگر، پژوهش‌های بسیاری به مطالعه عوامل موثر بر گزارش حسابرسی پرداخته‌اند. برای مثال، برگلند و همکاران^۱ (۲۰۱۶: ۱) نشان دادند با کنترل کردن متغیر سلامت مالی می‌توان ارتباط مثبتی بین اندازه موسسه حسابرسی و احتمال صدور گزارش حاوی بند ابهام درباره تداوم فعالیت ایجاد نمود. جیانگ و همکاران^۲ (۲۰۱۹: ۲۰۶) دریافتند که کیفیت حسابرسی شرکت‌ها پس از تغییر به حساب‌رسان بزرگ بهبود می‌یابند.

در ایران نیز اکثر پژوهش‌های انجام شده به مطالعه عوامل موثر بر افشای ریسک پرداخته‌اند. خوش‌خلق و کیلی‌فرد (۱۴۰۰: ۳۰۱) دریافتند رفتارهای خوشبینانه مدیران، رفتار نمایندگی مدیر، مدیریت سود و هزینه سیاسی ناشی از رفتار مدیریت با کاهش شفافیت محیط گزارشگری سبب کاهش افشای ریسک در گزارشگری می‌شود. این در حالی است که رفتار کوتاه‌بینانه مدیران اثر معناداری بر سطح افشای ریسک ندارد. نتایج پژوهش خوش‌خلق و طالب‌نیا (۱۴۰۰: ۴۵۵) نشان می‌دهد مفاهیم گزارشگری مالی شامل شاخص کیفیت گزارشگری مالی، راهبری شرکتی و کیفیت حسابرسی با افزایش سطح نظارت، شفافیت و افشای مناسب اثری مثبت و معنی‌دار بر افشای ریسک در گزارشگری مالی سالانه دارند. از سوی دیگر، شاخص افشای مسئولیت اجتماعی شرکت اثری معنی‌دار بر افشای ریسک ندارد. پژوهش‌گرانی نظیر

1. Berglund

2. Jiang *et al.*

محمدی و ابراهیمی (۱۳۹۹: ۱۸۱) و رحمانی و همکاران (۱۴۰۰: ۲۸) به مطالعه اثر افشای ریسک بر سایر متغیرهای بازار پرداختند. محمدی و ابراهیمی (۱۳۹۹) نشان دادند افشای ریسک با کارایی سرمایه‌گذاری شرکت‌ها رابطه مثبت دارد، به این معنی که با افزایش افشای ریسک، کارایی سرمایه‌گذاری شرکت‌ها افزایش می‌یابد. یافته‌های پژوهش رحمانی و همکاران (۱۴۰۰: ۲۸) مویده وجود پیامد اقتصادی افشای ریسک در صنعت بانکداری است. افشای ریسک با هزینه سرمایه و عدم تقارن اطلاعاتی رابطه مثبت و معنی‌دار و با نقدشوندگی سهام فاقد رابطه معنی‌دار است. از سوی دیگر پژوهش‌هایی نیز به مطالعه عوامل موثر بر گزارش حسابرسی پرداخته‌اند. نتایج پژوهش محمدرضایی و مهربانپور (۱۳۹۵: ۶۵) نشان می‌دهد تعداد بندهای گزارش حسابرسی برای حساب‌برسان معتمد طبقه اول نسبت به حساب‌برسان سایر طبقات بیشتر است. نتایج پژوهش حاتمیان (۱۳۹۸: ۴۱) بیانگر این است که دوره تصدی حساب‌برس بر تعداد بندهای گزارش حسابرسی تأثیر معکوس و معنادار و استقلال حساب‌برس بر تعداد بندهای گزارش حسابرسی تأثیر مستقیم و معنادار دارد. فروزنده و همکاران (۱۴۰۰: ۲۹۸) به مطالعه اثر شدت تجدید ارائه صورت‌های مالی بر نوع گزارش حساب‌برسان، بندهای شرط قبل از اظهار نظر، بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی پرداختند. نتایج حاکی از آن است کیفیت پایین صورت‌های مالی بر اساس معیار شدت تجدید ارائه بر نوع گزارش حسابرسی، افزایش تعداد بندهای شرط، بندهای تاکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی اثری ندارد. با توجه به ادبیات پژوهش و مرور پیشینه، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شوند:

۱. سطح افشای ریسک با احتمال صدور گزارش غیرمقبول حساب‌برس رابطه منفی دارد.
۲. سطح افشای ریسک با تعداد بندهای گزارش حساب‌برس رابطه منفی دارد.
۳. سطح افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حساب‌برس حاوی بند عدم کفایت ذخایر مالیاتی رابطه دارد.
۴. سطح افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حساب‌برس حاوی بند وصول مطالبات رابطه دارد.
۵. سطح افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حساب‌برس حاوی بند تاییدیه‌های حسابرسی رابطه دارد.
۶. سطح افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حساب‌برس حاوی بند فقدان اسناد و مدارک کافی رابطه دارد.

روش شناسی پژوهش

جامعه پژوهش از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ با اعمال معیارهای زیر انتخاب شد:

- ۱- در گروه شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری‌های مالی، لیزینگ، بانک و بیمه نباشند.
- ۲- جهت قابلیت مقایسه شرکت‌ها، سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
- ۳- اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه متغیرهای پژوهش در مورد آن شرکت‌ها در طی دوره پژوهش در دسترس باشند.

بدین ترتیب با اعمال معیارهای فوق، ۱۶۹ شرکت در این پژوهش مورد مطالعه قرار گرفت. در پژوهش حاضر به منظور بررسی رابطه افشای ریسک و گزارش حسابرسی، سه مدل برآورد می‌شود. مدل اول به بررسی رابطه سطح افشای ریسک با احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی می‌پردازد. مدل دوم رابطه سطح افشای ریسک با تعداد بندهای گزارش حسابرسی را بررسی می‌کند. مدل سوم رابطه سطح افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حسابرسی حاوی بندهای عدم کفایت ذخایر مالیاتی، عدم وصول مطالبات، تاییدیه‌های حسابرسی و بند فقدان اسناد و مدارک را بصورت جداگانه مورد مطالعه قرار می‌دهد. مدل‌های اول و سوم پژوهش با استفاده از رگرسیون لجستیک و کنترل اثرات سال و صنعت برازش شده‌اند. از خطاهای استاندارد نیرومند برای حل مشکلات ناهمسانی واریانس استفاده شده است. از آزمون‌های هاسمر-لمشو و معیار درصد صحت پیش‌بینی برای بررسی نیکویی برازش مدل‌ها استفاده شده است. برای برازش مدل دوم پژوهش با توجه به شمارشی بودن متغیر وابسته از رگرسیون پواسون استفاده شده است. برای آزمون فرضیه اول پژوهش از مدل شماره ۱ استفاده شده است. این مدل به بررسی رابطه سطح افشای ریسک با احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی می‌پردازد.

$$\begin{aligned} \text{Audopn}_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{Riskdisc}_{it} + \beta_2 \text{BIG4}_{it} + \beta_3 \text{Audchg}_{it} \\ & + \beta_4 \text{Size}_{it} + \beta_5 \text{Lev}_{it} + \beta_6 \text{LogAge}_{it} \\ & + \beta_7 \text{Conown}_{it} + \beta_8 \text{TAcc} + \beta_9 \text{Loss}_{it} \\ & + \beta_{10} \text{InvRec}_{it} + \beta_{11} \text{Liq}_{it} \\ & + \sum \beta_j \text{IndustryDum} + \sum \beta_k \text{YearDum} + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (1)$$

در این مدل، متغیر وابسته (Audopn) متغیری مجازی است، اگر نوع گزارش حسابرس غیر مقبول باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود. سطح افشای ریسک (Riskdisc) متغیر مستقل است و برابر با لگاریتم طبیعی سطح افشای ریسک شرکت‌ها است. در پژوهش حاضر از تحلیل محتوای تعداد جملات و تعداد بندهای مربوط به ریسک در گزارش فعالیت‌های هیئت مدیره، گزارش تفسیری و یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی برای سنجش و اندازه‌گیری متغیر سطح افشای ریسک استفاده شده است. این روش قبلاً نیز توسط پژوهشگرانی مانند لیندسی و شراویز (۲۰۰۶)، آمران^۱ و همکاران (۲۰۰۸)، دوبر^۲ و همکاران (۲۰۱۱)، حسینی و همکاران (۲۰۱۱)، ابراهیم و حسینی (۲۰۱۹) و نمازی و همکاران (۱۳۹۵) مورد استفاده قرار گرفته است.

به پیروی از محمدرضایی و همکاران (۱۳۹۹) و بازالان و میکین (۲۰۲۱) متغیرهای کنترلی عبارتند از: اندازه شرکت (size)، از طریق لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت، اهرم مالی (Lev) از تقسیم بدهی‌ها به دارایی‌ها، سن شرکت (LogAge) از لگاریتم طبیعی سن شرکت، تمرکز مالکیت (Conown)، از درصد سهام متعلق به بزرگ‌ترین سهامدار شرکت، کل اقلام تعهدی (TAcc)، از تقسیم تفاوت سود عملیاتی و جریان نقد عملیاتی بر کل دارایی‌ها، متغیر (InvRec) از تقسیم مجموع حساب‌های دریافتی و موجودی کالا بر جمع دارایی‌ها، نسبت جاری (Liq) از تقسیم دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری اندازه‌گیری شده‌اند. زیان‌ده بودن صاحبکار (Loss)، متغیری مجازی است، اگر صاحبکار زیان گزارش کرده باشد برابر با یک، در غیر اینصورت صفر خواهد بود. اندازه موسسه حسابرسی (BIG4) متغیری مجازی است، اگر موسسه حسابرسی بر اساس رتبه‌بندی سازمان بورس، جزء موسسات حسابرسی رتبه اول یا سازمان حسابرسی باشد، برابر با یک، در غیر اینصورت صفر خواهد بود. تغییر حسابرس (Audchg)، متغیری مجازی است، اگر موسسه حسابرسی کننده شرکت، تغییر کرده باشد برابر با یک، در غیر اینصورت صفر خواهد بود. متغیرهای کنترلی در هر سه مدل یکسان هستند.

برای آزمون فرضیه دوم پژوهش از مدل شماره ۲ استفاده می‌شود. این مدل به بررسی رابطه افشای ریسک شرکت‌ها (متغیر مستقل) با تعداد بندهای گزارش حسابرسی می‌پردازد. در این مدل تعداد بندهای گزارش حسابرسی (Remark) برابر با تعداد بندهای مبانی اظهارنظر حسابرس است.

1. Amran
2. Dobler

$$\begin{aligned} \text{Remark}_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{Riskdisc}_{it} + \beta_2 \text{BIG4}_{it} + \beta_3 \text{Audchg}_{it} \\ & + \beta_4 \text{Size}_{it} + \beta_5 \text{Lev}_{it} + \beta_6 \text{LogAge}_{it} \\ & + \beta_7 \text{Conown}_{it} + \beta_8 \text{TAcc} + \beta_9 \text{Loss}_{it} \\ & + \beta_{10} \text{InvRec}_{it} + \beta_{11} \text{Liq}_{it} \\ & + \sum \beta_j \text{IndustryDum} + \sum \beta_k \text{YearDum} + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (2)$$

برای آزمون فرضیه‌های سوم تا ششم پژوهش از مدل شماره ۳ استفاده می‌شود.

$$\begin{aligned} \text{TypeRemark}_{it} = & \beta_0 + \beta_1 \text{Riskdisc}_{it} + \beta_2 \text{Audpvt}_{it} \\ & + \beta_3 \text{Audchg}_{it} + \beta_4 \text{Size}_{it} + \beta_5 \text{Lev}_{it} \\ & + \beta_6 \text{LogAge}_{it} + \beta_7 \text{Conown}_{it} + \beta_8 \text{TAcc} \\ & + \beta_9 \text{Loss}_{it} + \beta_{10} \text{InvRec}_{it} + \beta_{11} \text{Liq}_{it} \\ & + \sum \beta_j \text{IndustryDum} + \sum \beta_k \text{YearDum} + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (3)$$

این مدل به بررسی رابطه سطح افشای ریسک (متغیر مستقل) با احتمال صدور گزارش حسابرسی حاوی بندهای عدم کفایت ذخایر مالیاتی، عدم وصول مطالبات، تاییدیه‌های حسابرسی و بند فقدان اسناد و مدارک بصورت جداگانه می‌پردازد. بدین ترتیب در این مدل ماهیت بند (RemarkType)، شامل بندهای عدم کفایت ذخایر مالیاتی (TaxReserv)، بند عدم وصول مطالبات (Non receipt of receivables)، بند تاییدیه‌های حسابرسی (ConfirmLet) و بند فقدان اسناد و مدارک (documentation) است. این متغیر مجازی است، اگر گزارش حسابرسی شامل بند مربوط باشد، برابر با یک در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.

یافته‌های پژوهش

در جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش گزارش شده است. متغیر اندازه شرکت، که از طریق لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت‌ها محاسبه شده، میانگین ۱۴/۸۶۱ و انحراف معیار ۱/۶۴۶ را نشان می‌دهد. شاخص مربوط به متغیر نسبت جاری نشان می‌دهد که به‌طور میانگین ۱/۶۱۲ می‌باشد که بیانگر کفایت دارائی‌های شرکت‌های نمونه جهت بازپرداخت بدهی‌ها است. میانگین اهرم مالی حدوداً ۰/۵۹۲ می‌باشد که نشان می‌دهد به‌طور متوسط ۵۹ درصد دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی از محل بدهی‌ها تأمین شده است. میانگین متغیر تعداد بندهای حسابرسی ۱/۳۷۹ است

که بیانگر این امر است که به صورت میانگین گزارشات حسابرسی شرکت‌های نمونه حاوی ۱/۴ بند گزارش حسابرسی می‌باشند. همچنین، بیشترین تعداد بند ۶ و کمترین آن صفر می‌باشد.

جدول ۱. آمار توصیفی داده‌ها

متغیر	نماد	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
افشای ریسک - تعداد جمله	Riskdisc	۳/۳۱۹	۳/۳۳۲	۰/۸۸۰	۴/۶۷۲	۱/۶۰۹
افشای ریسک - تعداد بند	Riskdisc	۲/۳۵۸	۲/۳۰۳	۰/۷۰۱	۳/۴۳۴	۰/۶۹۳
نوع گزارش حسابرس	Audopn	۰/۴۷۶	۰	۰/۴۶	۱	۰
تعداد بندهای حسابرسی	Remark	۱/۳۷۹	۱	۱/۸۸۳	۶	۰
عدم کفایت ذخایر مالیاتی	TaxReserv	۰/۲۰۵	۰	۰/۴۰۴	۱	۰
بند عدم وصول مطالبات	Non receipt of receivables	۰/۳۲۳	۱	۰/۳۲۸	۱	۰
بند تاییده‌های حسابرسی	ConfirmLet	۰/۲۲۱	۰	۰/۴۱۵	۱	۰
بند فقدان اسناد و مدارک	Documentation	۰/۲۲۶	۰	۰/۴۱۹	۱	۰
اندازه موسسه حسابرسی	BIG4	۰/۸۰۳	۱	۰/۳۹۷	۱	۰
تغییر حسابرس	Audchg	۰/۲۵۱	۰	۰/۴۳۴	۱	۰
اندازه شرکت	size	۱۴/۸۶۱	۱۴/۶۵۳	۱/۶۴۶	۱۸/۱۵۷	۱۱/۹۹۳
اهرم مالی	lev	۰/۵۹۲	۰/۵۷۹	۰/۲۴۷	۱/۱۳۲	۰/۱۸۷
سن شرکت	LogAge	۳/۴۵۲	۳/۴۹۶	۰/۴۷۶	۴/۰۹۴	۲/۵۶۵
تمرکز مالکیت	Conown	۰/۴۸۸	۰/۵	۰/۲۰۲	۰/۸۸۴	۰/۱۵۱
کل ارقام تعهدی	Tacc	۰/۴۶۶	۰/۲۹۰	۰/۱۳۰	۰/۳۲۹	-۰/۱۷۶
نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی به جمع کل دارایی‌ها	InvRec	۰/۵۲۸	۰/۵۱۰	۰/۲۱۷	۰/۹۱۳	۰/۱۶۳
نسبت جاری	Liq	۱/۶۱۲	۱/۳۴۶	۰/۹۹۲	۴/۳۶۸	۰/۴۳۲
زیان‌ده بودن	loss	۰/۱۳۲	۰	۰/۳۳۹	۱	۰

فرضیه اول پژوهش در قالب مدل شماره ۱ به بررسی رابطه افشای ریسک با احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی می‌پردازد. این مدل با دو سنججه تعداد جملات و تعداد بندهای با محتوای ریسک برای اندازه‌گیری افشای ریسک، به صورت جداگانه برازش شده و نتایج در جدول شماره ۲ ارائه شده است. در مدل‌هایی با متغیر وابسته دو ارزشی، اثرات حاشیه‌ای نسبت به ضرایب مدل، اطلاعات

مربوط‌تری را گزارش می‌کند. در این پژوهش از اثرات حاشیه‌ای برای تفسیر نتایج استفاده شده است. نتایج آزمون این فرضیه با هر دو سنجه تعداد جملات و تعداد بندهای با محتوای ریسک مشابه است. مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. نتایج آزمون هاسمر-لمشو و درصد صحت پیش‌بینی حاکی از نیکویی برازش و قدرت مناسب مدل است. ضریب متغیر افشای ریسک منفی و معنی‌دار است، به این معنی که با افزایش سطح افشای ریسک، احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی کاهش می‌یابد. به این ترتیب فرضیه اول پژوهش تایید می‌شود. در میان متغیرهای کنترلی، اندازه، سن شرکت و زیان‌ده بودن آن رابطه مثبت و معنی‌دار با احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی دارند. ضریب متغیرهای تمرکز مالکیت و نسبت جاری، منفی و معنی‌دار است.

جدول ۲. رابطه افشای ریسک با نوع گزارش حسابرسی

متغیرها	تعداد جملات		تعداد بند	
	متوسط اثرات حاشیه‌ای	آماره Z	متوسط اثرات حاشیه‌ای	آماره Z
افشای ریسک	-۰/۰۶۷	-۳/۰۰ ^{۰۰}	-۰/۰۹۷	-۳/۴۶ ^{۰۰}
اندازه موسسه حسابرسی	-۰/۰۵۵	-۱/۲۶	-۰/۰۳۶	-۰/۸۹
تغییر حسابرسی	۰/۰۶۲	۱/۸۶ ^۰	۰/۰۵۱	۱/۶۱
اندازه شرکت	۰/۰۳۴	۲/۷۰ ^{۰۰}	۰/۰۴۵	۳/۶۵ ^{۰۰}
اهرم مالی	۰/۰۸۷	۰/۸۵	۰/۰۴۹	۰/۵۱
سن شرکت	۰/۰۷۵	۲/۱۰ ^{۰۰}	۰/۱۰۹	۳/۱۹ ^{۰۰}
تمرکز مالکیت	-۰/۴۷۲	-۶/۲۷ ^{۰۰}	-۰/۴۶۳	-۶/۳۹ ^{۰۰}
کل اقلام تعهدی	۰/۰۴۶	۰/۳۴	۰/۰۵۵	۰/۴۲
نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی به جمع کل دارایی‌ها	۰/۱۱۸	۱/۲۷	۰/۱۵۸	۱/۷۵ ^۰
نسبت جاری	-۰/۰۶۰	-۲/۶۶ ^{۰۰}	-۰/۰۶۸	-۲/۹۲ ^۰
زیان‌ده بودن	۰/۱۳۷	۲/۷۲ ^{۰۰}	۰/۱۴۸	۲/۹۷ ^{۰۰}
آماره والد	۲۱۴/۵۶		۲۳۰/۸۷	
معناداری آماره والد	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰	
معناداری آزمون هاسمر-لمشو	۰/۴۷۹		۰/۲۳۱	
درصد صحت پیش‌بینی کلی مدل	۰/۷۳		۰/۷۳	

فرضیه دوم پژوهش در قالب مدل شماره ۲ به بررسی رابطه افزایش ریسک با تعداد بندهای گزارش حسابرسی می‌پردازد. این مدل نیز با دو سنجه تعداد جملات و تعداد بند برای اندازه‌گیری افزایش ریسک، به صورت جداگانه پرازش شده و نتایج در جدول شماره ۳ گزارش شده است. نتایج آزمون این فرضیه با هر دو سنجه تعداد جملات و تعداد بند مشابه است. مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. ضریب متغیر افزایش ریسک منفی و معنی‌دار است، به این معنی که با افزایش سطح افزایش ریسک، تعداد بندهای گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد. به این ترتیب فرضیه دوم پژوهش تایید می‌شود. در میان متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت، سن شرکت، اهرم و زیان‌ده بودن و نسبت جاری، رابطه مثبت و معنی‌دار با تعداد بندهای گزارش حسابرسی دارند.

جدول ۳. رابطه افزایش ریسک با تعداد بندهای گزارش حسابرسی

تعداد بند		تعداد جملات		متغیر
آماره Z	ضریب	آماره Z	ضریب	
-۸/۴۹ ^{***}	-۰/۲۷۴	-۸/۱۷ ^{***}	-۰/۲۱۹	افزایش ریسک
-۰/۸۵	-۰/۰۵۹	-۲/۶۵ ^{***}	-۰/۱۹۱	اندازه موسسه حسابرسی
۱/۵۵	۰/۹۲۳	۱/۵۲	۰/۰۹۶	تغییر حسابرسی
۵/۷۸ ^{***}	۰/۹۳۵	۵/۶۶ ^{***}	۰/۰۹۵	اندازه شرکت
۳/۱۸ ^{***}	۰/۰۷۸	۳/۵۸ ^{***}	۰/۰۸۸	اهرم مالی
۴/۹۶ ^{***}	۰/۲۶۴	۴/۲۴ ^{***}	۰/۲۳۷	سن شرکت
-۱/۴۱	-۰/۰۳۷	-۱/۲۶	-۰/۰۳۲	تمرکز مالکیت
-۰/۳۳	-۰/۰۰۹	-۰/۶۶	-۰/۰۱۹	کل ارقام تعهدی
۱/۰۲	۰/۰۱	۰/۲۴	۰/۰۰۲	نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی به جمع کل دارایی‌ها
۵/۷۳ ^{***}	۰/۰۳۴	۵/۶۸ ^{***}	۰/۰۳۴	نسبت جاری
۲۰/۸ ^{***}	۱/۱۸	۲۰/۵۶ ^{***}	۱/۲۱	زیان‌ده بودن
۶۶۱/۰۸		۶۲۴/۳۳		TLR آماره
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		معناداری آماره LR
%۱۴		%۱۵		Pseudo R ²

فرضیه سوم پژوهش در قالب مدل شماره ۳ به بررسی رابطه افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حسابرس حاوی بند عدم کفایت ذخایر مالیاتی در گزارش حسابرسی می‌پردازد. این مدل با دو سنجه تعداد جملات و تعداد بندهای مربوط برای اندازه‌گیری افشای ریسک، به صورت جداگانه برازش شده و نتایج در جدول شماره ۴ ارائه شده است. در این مدل نیز از اثرات حاشیه‌ای برای تفسیر نتایج استفاده شده است. مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. نتایج آزمون‌های هاسمر-لمشو و درصد صحت پیش‌بینی حاکی از نیکویی برازش و قدرت مناسب مدل است. هنگامی که از سنجه تعداد بندهای مربوط برای اندازه‌گیری افشای ریسک استفاده می‌شود، ضریب متغیر افشای ریسک منفی و معنی‌دار است، به این معنی که با افزایش سطح افشای ریسک، احتمال صدور گزارش حسابرس حاوی بند عدم کفایت ذخایر مالیاتی در گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد، اما زمانی که از متغیر تعداد جملات برای اندازه‌گیری افشای ریسک استفاده شود، این رابطه منفی، معنی‌دار نیست. در میان متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت و زیان‌ده بودن آن رابطه مثبت و معنی‌دار با احتمال صدور گزارش حاوی بند عدم کفایت ذخایر مالیاتی دارند. ضریب متغیر تمرکز مالکیت منفی و معنی‌دار است.

جدول ۴. رابطه افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حسابرس حاوی بند عدم کفایت ذخایر مالیاتی

تعداد بند		تعداد جملات		متغیرها
آماره Z	متوسط اثرات حاشیه‌ای	آماره Z	متوسط اثرات حاشیه‌ای	
-۳/۷۰ ^{***}	-۰/۰۸۸	-۰/۸۹	-۰/۰۱۷	افشای ریسک
۰/۰۴	۰/۰۰۱	۰/۱۱	۰/۰۰۴	اندازه موسسه حسابرسی
۰/۰۲	۰/۰۰۵	-۰/۱۵	-۰/۰۰۴	تغییر حسابرس
۳/۲۹ ^{***}	۰/۰۳۵	۲/۶۲ ^{***}	۰/۰۲۸	اندازه شرکت
-۰/۴۵	-۰/۰۳۵	۰/۱۰	۰/۰۰۸	اهرم مالی
-۰/۲۷	-۰/۰۰۸	-۰/۸۹	-۰/۲۸۳	سن شرکت
-۴/۵۳ ^{***}	-۰/۳۲۵	-۴/۳۴ ^{***}	-۰/۳۳۱	تمرکز مالکیت
-۰/۳۱	-۰/۰۳۷	-۰/۰۸	-۰/۰۱۰	کل اقلام تعهدی

تعداد بند		تعداد جملات		متغیرها
آماره Z	متوسط اثرات حاشیه‌ای	آماره Z	متوسط اثرات حاشیه‌ای	
۱/۷۶°	۰/۱۳۸	۱/۴۴	۰/۱۱۷	نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی به جمع کل دارائی‌ها
-۰/۷۵	-۰/۰۱۴	-۰/۶۴	-۰/۰۱۱	نسبت جاری
۲/۷۴°°	۰/۱۰۰	۲/۳۱°°	۰/۸۸۹	زیان‌ده بودن
۱۰۳/۰۷		۹۵/۷۷		آماره والد
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		معناداری آماره والد
۰/۷۶۲		۰/۷۴۲		معناداری آزمون هاسمر-لمشو
۰/۸۰		۰//۸۰۵		درصد صحت پیش‌بینی کلی مدل

فرضیه چهارم پژوهش در قالب مدل شماره ۳ به بررسی رابطه افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حسابرس حاوی بند عدم وصول مطالبات در گزارش حسابرسی می‌پردازد. این مدل با دو سنجه تعداد جملات و تعداد بندهای مربوط برای اندازه‌گیری افشای ریسک، به صورت جداگانه برازش شده و نتایج در جدول شماره ۵ ارائه شده است. در این مدل نیز از اثرات حاشیه‌ای برای تفسیر نتایج استفاده شده است. مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. نتایج آزمون‌های هاسمر-لمشو و درصد صحت پیش‌بینی حاکی از نیکویی برازش و قدرت مناسب مدل است. هنگامی که از سنجه تعداد بندهای مربوط برای اندازه‌گیری افشای ریسک استفاده می‌شود، ضریب متغیر افشای ریسک در سطح ۹۰ درصد منفی و معنی‌دار است، به این معنی که با افزایش سطح افشای ریسک، احتمال صدور گزارش حسابرس حاوی بند عدم وصول مطالبات در گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد، اما زمانی که از متغیر تعداد جملات برای اندازه‌گیری افشای ریسک استفاده شود، این رابطه منفی، معنی‌دار نیست. در میان متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت و زیان‌ده بودن آن رابطه مثبت و معنی‌دار با احتمال صدور گزارش حاوی بند عدم کفایت ذخایر مالیاتی دارند. ضریب متغیر تمرکز مالکیت منفی و معنی‌دار است.

جدول ۵. رابطه افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حسابرسی حاوی بند عدم وصول مطالبات

تعداد بند		تعداد جملات		متغیرها
آماره Z	متوسط اثرات حاشیه‌ای	آماره Z	متوسط اثرات حاشیه‌ای	
-۱/۶۹°	-۰/۰۲۹	۰/۹۳	-۰/۰۱۵	افشای ریسک
-۲/۱۵°°	-۰/۰۵۸	-۱/۹۴°	-۰/۰۵۷	اندازه موسسه حسابرسی
۰/۴۶	۰/۰۱۱	۰/۵۰	۰/۰۱۳	تغییر حسابرس
۰/۶۱	۰/۰۰۵	۱/۱۰	۰/۰۱۰	اندازه شرکت
۳/۱۶°°	۰/۱۹۲	۳/۵۳°°	۰/۲۴۲	اهرم مالی
۲/۲۹°°	۰/۰۴۹	۱/۸۸°	۰/۰۴۵	سن شرکت
-۲/۹۶°°	-۰/۱۸۱	-۳/۱۸°°	-۰/۲۱۰	تمرکز مالکیت
-۰/۶۱	-۰/۰۶۴	-۰/۶۲	-۰/۰۶۸	کل اقلام تعهدی
۰/۸۳	۰/۰۵۵	۰/۴۸	۰/۳۳۶	نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی به جمع کل دارائی‌ها
-۰/۶۱	-۰/۰۱۱	-۰/۸۱	-۰/۰۱۶	نسبت جاری
۴/۳۴°°	۰/۱۱۶	۳/۷۳°°	۰/۱۰۳	زیان‌ده بودن
۱۴۶/۰۴		۱۴۴/۶۳		آماره والد
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		معناداری آماره والد
۰/۱۲۶		۰/۱۲۰		معناداری آزمون هاسمر-لمشو
۰/۸۸		۰/۸۷		درصد صحت پیش‌بینی کلی مدل

فرضیه پنجم پژوهش در قالب مدل شماره ۳ به بررسی رابطه افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حسابرسی حاوی بند تاییدیه‌های حسابرسی در گزارش حسابرسی می‌پردازد. این مدل با سنجش‌های تعداد جملات و تعداد بندهای مربوط برای اندازه‌گیری افشای ریسک، به صورت جداگانه برآزش شده و نتایج در جدول شماره ۶ ارائه شده است. در این مدل نیز از اثرات حاشیه‌ای برای تفسیر

نتایج استفاده شده است. مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار است. نتایج آزمون‌های هاسمر-لمشو و درصد صحت پیش‌بینی حاکی از نیکویی برازش و قدرت مناسب مدل است. هنگامی که از سنجه تعداد بندهای مربوط برای اندازه‌گیری افشای ریسک استفاده می‌شود، ضریب متغیر افشای ریسک منفی و معنی دار است، به این معنی که با افزایش سطح افشای ریسک، احتمال صدور گزارش حسابرس حاوی بند تاییدیه‌های حسابرسی در گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد، اما زمانی که از متغیر تعداد جملات برای اندازه‌گیری افشای ریسک استفاده شود، رابطه مزبور معنی دار نیست. در میان متغیرهای کنترلی، اهرم مالی، سن شرکت و زیان‌ده بودن رابطه مثبت و معنی دار با احتمال صدور گزارش حاوی بند عدم کفایت ذخایر مالیاتی دارند. ضریب متغیر تمرکز مالکیت و نسبت جاری منفی و معنی دار است.

جدول ۶. رابطه افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حسابرس حاوی بند تاییدیه‌های حسابرسی

متغیرها	تعداد جملات		تعداد بند	
	متوسط اثرات حاشیه‌ای	آماره Z	متوسط اثرات حاشیه‌ای	آماره Z
افشای ریسک	۰/۰۰۹	۰/۵۱	-۰/۰۴۷	-۲/۱۷ ^{۰۰}
اندازه موسسه حسابرسی	-۰/۰۳۱	-۰/۸۶	-۰/۰۰۳	-۰/۰۹
تغییر حسابرس	۰/۰۴۱	۰/۲۲۰	۰/۰۳۵	۱/۴۰
اندازه شرکت	۰/۰۰۳	۰/۳۵	۰/۰۰۷	۰/۸۱
اهرم مالی	۰/۱۷۵	۲/۳۳ ^{۰۰}	۰/۱۳۰	۱/۸۶ ^۰
سن شرکت	۰/۰۹۹	۳/۷۰ ^{۰۰}	۰/۰۹۷	۳/۹۹ ^{۰۰}
تمرکز مالکیت	-۰/۲۹۰	-۴/۲۲ ^{۰۰}	-۰/۳۲۸	۵/۰۷ ^{۰۰}
کل اقلام تعهدی	-۰/۰۵۰	-۰/۴۳	-۰/۰۶۸	-۰/۶۳
نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی به جمع کل دارائی‌ها	۰/۱۱۲	۱/۴۸	۰/۱۵۹	۲/۱۶ ^{۰۰}
نسبت جاری	-۰/۰۳۰	-۱/۶۷ ^۰	-۰/۰۳۶	۲/۰۳ ^{۰۰}
زیان‌ده بودن	۰/۱۳۹	۳/۸۱ ^{۰۰}	۰/۱۴۱	۴/۰۱ ^{۰۰}
اثر سال‌ها و صنایع	کنترل شد			
آماره والد	۱۹۰/۹۵		۲۰۱/۳۳	
معناداری آماره والد	۰/۰۰۰		۰/۰۰۰	

تعداد بند		تعداد جملات		متغیرها
آماره Z	متوسط اثرات حاشیه‌ای	آماره Z	متوسط اثرات حاشیه‌ای	
	۰/۱۳۸		۰/۱۷۸	معناداری آزمون هاسمر-لمشو
	۰/۸۳		۰/۸۲	درصد صحت پیش‌بینی کلی مدل

فرضیه ششم پژوهش در قالب مدل شماره ۳ به بررسی رابطه افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حسابرس حاوی بند فقدان اسناد و مدارک کافی در گزارش حسابرسی می‌پردازد. این مدل با سنج‌های تعداد جملات و تعداد بندهای مربوط برای اندازه‌گیری افشای ریسک، به صورت جداگانه برازش شده و نتایج در جدول شماره ۷ ارائه شده است. در این مدل نیز از اثرات حاشیه‌ای برای تفسیر نتایج استفاده شده است. مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. نتایج آزمون‌های هاسمر-لمشو و درصد صحت پیش‌بینی حاکی از نیکویی برازش و قدرت مناسب مدل است. استفاده از هر دو سنج نتایج مشابهی دارد. ضریب متغیر افشای ریسک منفی و معنی‌دار است، به این معنی که با افزایش سطح افشای ریسک، احتمال صدور گزارش حسابرس حاوی بند فقدان اسناد و مدارک کافی در گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد. در میان متغیرهای کنترلی، سن شرکت و زیان‌ده بودن رابطه مثبت و معنی‌دار با احتمال صدور گزارش حاوی بند فقدان اسناد و مدارک کافی در گزارش حسابرسی دارند. ضریب متغیر تمرکز مالکیت و نسبت جمع موجودی‌ها و حسابهای دریافتی به جمع کل دارایی‌ها منفی و معنی‌دار است.

جدول ۷. رابطه افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حسابرس حاوی بند فقدان اسناد و مدارک کافی

تعداد بند		تعداد جملات		متغیرها
آماره Z	متوسط اثرات حاشیه‌ای	آماره Z	متوسط اثرات حاشیه‌ای	
-۳/۰۲ ^{***}	-۰/۰۶۹	-۲/۵۹ ^{***}	-/۰۵۱	افشای ریسک
-۱/۸۴ [*]	-۰/۰۶۴	-۱/۸۰ [*]	-۰/۰۶۷	اندازه موسسه حسابرسی
۰/۵۵	۰/۰۱۶	۰/۷۴	۰/۰۲۲	تغییر حسابرس
۰/۵۶	۰/۰۰۵	۰/۷۰	۰/۰۰۷	اندازه شرکت
۱/۳۵	۰/۱۰۸	۲/۴۵ ^{***}	۰/۲۰۷	اهرم مالی
۴/۰۱ ^{***}	۰/۱۱۷	۲/۴۲ ^{***}	۰/۰۷۵	سن شرکت

تعداد بند		تعداد جملات		متغیرها
آماره Z	متوسط اثرات حاشیه‌ای	آماره Z	متوسط اثرات حاشیه‌ای	
-۳/۷۱ ^{oo}	-۰/۲۵۸	-۳/۳۵ ^{oo}	-۰/۲۴۳	تمرکز مالکیت
-۰/۶۶	-۰/۰۷۴	-۰/۷۸	-۰/۰۹۱	کل اقلام تعهدی
۲/۷۱ ^{oo}	۰/۲۲۲	۱/۶۶ ^o	-۰/۱۳۶	نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتی به جمع کل دارائی‌ها
-۱/۷۵ ^o	-۰/۰۳۸	-۰/۹۰	-۰/۰۱۸۹	نسبت جاری
۳/۸۱ ^{oo}	۰/۱۴۹	۳/۸۶ ^{oo}	۰/۱۵۲	زیان‌ده بودن
کنترل شد				اثر سال‌ها و صنایع
۱۷۰/۴۱		۱۶۰/۵۰		آماره والد
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		معناداری آماره والد
۰/۴۶۵		۰/۱۶۶		معناداری آزمون هاسمر-لمشو
۰/۸۰		۰/۸۰		درصد صحت پیش‌بینی کلی مدل

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به مطالعه رابطه بین افشای ریسک و گزارش حسابرسی می‌پردازد. برای این منظور افشای ریسک بر اساس سنجه‌های تعداد جملات و تعداد بندهای مربوط از طریق روش تحلیل محتوای یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، گزارش تفسیری مدیریت و گزارش فعالیت هیئت مدیره اندازه‌گیری شد. رابطه سطح افشای ریسک با نوع گزارش حسابرسی، تعداد و نوع بندهای گزارش حسابرسی در قالب مدل‌های جداگانه بررسی شد. یافته‌های پژوهش در خصوص رابطه افشای ریسک و نوع گزارش حسابرسی نشان می‌دهد با افزایش سطح افشای ریسک در گزارش‌های مالی، احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی کاهش می‌یابد. این مطلب با استفاده از هر دو سنجه افشای ریسک حاکم است. در فرضیه دوم پژوهش به بررسی رابطه افشای ریسک با تعداد بندهای گزارش حسابرسی پرداخته شد. نتایج نشان می‌دهد افشای ریسک با تعداد بندهای گزارش حسابرسی رابطه معنادار و منفی دارد. به این ترتیب با افزایش میزان افشای ریسک توسط مدیران شرکت‌ها در گزارشات، تعداد بندهای گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد. مطابق نظریه نمایندگی، مدیران با هدف کاهش هزینه‌های نمایندگی و اثبات عملکرد در جهت منافع سهامداران و اعتباردهندگان، اطلاعات

مربوط را ارائه می‌کنند. ارائه اطلاعات قابل اتکا در مورد ریسک توسط مدیریت، مشکل عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد (الشماری، ۲۰۱۴؛ حیدری و همکاران، ۱۳۹۵:۳۹۴). از سوی دیگر حسابرسان مستقل ضمن اعتبار بخشی به گزارش‌های مالی، نقش نظارتی مهمی برای حل مشکلات نمایندگی ایفا می‌کنند. بدین ترتیب یافته‌های پژوهش حاضر در خصوص رابطه منفی بین سطح افشای ریسک و احتمال صدور گزارش غیرمقبول و تعداد بندهای گزارش حسابرس، می‌تواند تاییدی بر فراگیری نظریه نمایندگی در توضیح چرایی افشای ریسک باشد. بررسی پژوهشگران نشان می‌دهد پیش از این مطالعه‌ای اثر افشای ریسک در گزارش‌های مالی شرکت‌ها را بر گزارش حسابرس مورد بررسی قرار نداده است. معکوس روابط مورد بررسی در پژوهش حاضر، در پژوهش خوش خلق و طالب‌نیا (۱۴۰۰) انجام شد که به بررسی رابطه مفاهیم گزارشگری مالی بر افشای ریسک پرداختند. آنها دریافتند که کیفیت حسابرسی به عنوان یکی از مفاهیم گزارشگری مالی با توجه به افزایش نظارت اثر مثبتی بر افشای ریسک در گزارشگری مالی سالانه دارد. یانگ و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی محتوای اطلاعاتی افشای ریسک از طریق مطالعه رابطه افشای ریسک و حق‌الزحمه حسابرس پرداختند. یافته‌ها نشان داد حق‌الزحمه حسابرس رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار با افشای ریسک‌های مالی، استراتژیک و عملیاتی دارد که نشان‌دهنده محتوای اطلاعاتی افشای ریسک است. یافته‌های پژوهش خانی و همکاران (۱۳۹۸) نیز موید رابطه افشای ریسک شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی است. این یافته‌ها با نتایج این پژوهش سازگار است.

فرضیه‌های دوم تا ششم پژوهش به مطالعه رابطه سطح افشای ریسک با احتمال صدور گزارش حسابرس حاوی بند عدم کفایت ذخایر مالیاتی، بند عدم وصول مطالبات، بند تاییدیه‌های حسابرسی و بند فقدان اسناد و مدارک کافی می‌پردازد. دلیل انتخاب این بندها، فراوانی آنها در نمونه مورد بررسی بوده است. یافته‌ها نشان داد زمانی که از سنجش تعداد بند مربوط به ریسک برای اندازه‌گیری افشای ریسک استفاده می‌شود، با افزایش سطح افشای ریسک احتمال صدور گزارش حاوی این بندها کاهش می‌یابد. این امر بیانگر این است در شرکت‌هایی که سطح افشای ریسک بالاست، به احتمال زیاد مطالبات در سررسید وصول شده و مطالبات مشکوک‌الوصول رخ نخواهد داد. در این شرکت‌ها ذخایر مالیاتی کافی در صورت‌های مالی در نظر گرفته شده است، به‌نحوی که منجر به

تعدیل گزارش حسابرس از این بابت نخواهد شد. گزارشات حسابرسی این شرکت‌ها با احتمال کمتری حاوی بندهای تاییدیه حسابرسی و فقدان اسناد و مدارک کافی است. این یافته‌ها مشابه یافته‌های یانگ و همکاران (۲۰۱۸) می‌تواند موید محتوای اطلاعاتی افشای ریسک باشد.

تایید تاثیر سطح افشای ریسک بر نوع گزارش حسابرس، تعداد و نوع بندهای گزارش حسابرس در این پژوهش، حاکی از اهمیت موضوع ریسک و سطح افشای آن توسط شرکت‌ها است. کاهش احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی با افزایش سطح افشای ریسک، نشان می‌دهد احتمالاً گزارشات مالی شرکت‌های با سطح افشای ریسک بالا، قابلیت اطمینان و اتکای بالاتری دارند. بنابراین، به استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی پیشنهاد می‌شود به محتوای اطلاعات منتشر شده در خصوص ریسک در گزارش‌های مالی شرکت‌ها توجه نمایند. مشابه نبودن نتایج برخی مدل‌ها بر اساس سنجه‌های مختلف افشای ریسک و دشواری اندازه‌گیری سطح کمی و کیفی افشای ریسک، منجر به دشواری ارزیابی شرکت‌ها از این حیث خواهد شد. بر این اساس، به نهادهای قانون‌گذار پیشنهاد می‌شود دستورالعملی مصوب برای گزارش‌گری ریسک جهت بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان تنظیم نمایند. پژوهش‌های آتی می‌توانند به تاثیر افشای ریسک بر کیفیت حسابرسی بر اساس سایر سنجه‌های مورد استفاده بپردازند. مطالعه رابطه بین انواع طبقات ریسک و گزارش حسابرسان نیز از دیگر موضوعات پیشنهادی است.

منابع

- بشیری منش، نازنین و پاکدل، ملیحه. (۱۳۹۸). کیفیت گزارشگری مالی و بندهای تعدیلی حسابرسی. *حسابداری و منافع اجتماعی*, ۹(۱), ۶۱-۸۰.
- حاتمیان، وحید. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر دوره تصدی و استقلال حسابرسان بر تعداد بندهای گزارش حسابرسان. *چشم انداز حسابداری و مدیریت*, ۲(۸), ۴۱-۵۵.
- حیدری، مهدی؛ منصورفر، غلامرضا و مهدی رضایی فیروزجایی. (۱۳۹۵). بررسی اثر کیفی اجزای افشای ریسک شرکتی بر عدم تقارن اطلاعاتی با توجه به متغیرهای تعدیلگر ریسکی بودن، شرایط رکود و تحلیلگران نهادی در بورس اوراق بهادار تهران. *تحقیقات مالی. دانشکده مدیریت دانشگاه تهران*. دوره ۱۸، شماره ۳، صص. ۴۱۴-۳۹۱.
- خانی، ذبیح الله و رجب دری، حسین و اکبرزاده، مریم. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین افشای ریسک شرکت و حق الزحمه حسابرسی، نخستین کنفرانس ملی علوم انسانی و توسعه، شیراز.
- خوش خلق، ایرج و طالب نیا. قدرت اله. (۱۴۰۰). تبیین اثر مفاهیم گزارشگری مالی بر سطح افشای ریسک در گزارشگری مالی سالانه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری*, ۱۰(۳۸), ۴۵۵-۴۷۳.
- خوش خلق، ایرج و وکیلی فرد. حمیدرضا. (۱۴۰۰). تبیین اثر ابعاد سیاسی و اخلاقی رفتارهای مدیریت بر سطح افشای ریسک در گزارشگری مالی سالانه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*, ۱۰(۸۳), ۳۰۱-۳۱۴.
- رحمانی، علی و سلیمانی، غلامرضا و طاهری، ماندانا. (۱۴۰۰). بررسی پیامدهای مالی افشای ریسک در بازار سرمایه ایران: مطالعه موردی بانک‌های عضو بورس اوراق بهادار، ۱۸(۷۰), ۲۷-۵۰.
- فروزنده، جواد؛ ایزدی نیا، ناصر و دائی کریم زاده، سعید. (۱۴۰۰). تاثیر شدت تجدید ارائه صورتهای مالی بر نوع اظهار نظر حسابرسان و بندهای گزارش حسابرسی (شواهدی از کیفیت صورتهای مالی). *دانش حسابرسی*, ۲۱(۸۲), ۲۹۸-۳۲۱.

محمدرضائی، فخرالدین؛ دیانتی دیلمی، زهرا و داروند، روناک. (۱۳۹۹). نوع گزارش حسابرسی، تعداد و نوع بند های شرط گزارش مشروط حسابرسی: نقش بحران اقتصادی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳۳(۹)، ۲۵-۳۹.

محمدرضائی، فخرالدین و مهربانپور، محمدرضا. (۱۳۹۵). نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۷(۵)، ۶۵-۷۷.

محمدی، یادگار و ابراهیمی، یادگار. (۱۳۹۹). کارایی سرمایه گذاری و افشای ریسک در گزارش های مالی. *نشریه علمی پژوهش های راهبردی بودجه و مالی*، ۳۱(۳)، ۲۱۷-۱۷۹.

نمازی، محمد و ابراهیمی میمند، مهدی. (۱۴۰۰). افشا و گزارشگری ریسک شرکت ها: ارائه چارچوب جامع. *دانش حسابداری*، شماره ۴۵، ۲۷-۱.

References

- Abraham, S. and P. Cox. (2007). Analyzing the determinants of narrative risk information in UK FTSE 100 annual reports. *British Accounting Review*, 39 (3): 227-248.
- Amran, A; Manaf Rosli Bin, A. & Haat, B. (2008). Risk reporting: An exploratory study on risk management disclosure in Malaysian annual reports. *Managerial Auditing Journal*, 24(1), 39-57.
- Amrin. A. (2019). An Empirical Study: Characteristics of Business Entities and Corporate Governance on Risk Disclosure Practices. *Business: Theory and Practices*, 25-49.
- Bashirimanesh, N & M Pakdel. (2019). Financial Reporting Quality and Audit Adjustments Clauses. *Scientific Journal of Accounting and Social Interests*, 9 (1): 61-80.(In Persian).
- Bozzolan, S, Miihkinen, A, (2021), The quality of mandatory non-financial (risk) disclosures: The moderating role of audit firm and partner characteristics, *The International Journal of Accounting, World Scientific*, 1-55
- Berglund, N. R; Eshleman, J. D; & Guo, P. (2016). Auditor size and going concern reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(2), 1-25.

- Campbell, J.L; Chen, H; Dhaliwal, D.S; Lu, H. & Logan B.S. (2014). The information content of mandatory risk factor disclosures in corporate filings. *Review of Accounting Studies*, 19(1), 396-455.
- Dobler, M; K. Lajili, and D. Zéghal. (2011). Attributes of corporate risk disclosure: and international investigation in the manufacturing sector. *Journal of International Accounting Research*, 10 (2): 1-22.
- Elbannan, M. A; & Elbannan, M. A. (2015). Economic consequences of bank disclosure in the financial statements before and during the financial crisis: Evidence from Egypt. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(2), 181–217.
- Iatridis, G. (2011). Accounting disclosures, accounting quality and conditional and unconditional conservatism. *International Review of Financial Analysis*, 20(2), 88-102.
- Elshandidy, T. (2014) Value relevance of accounting information: Evidence from an emerging market. *Advances in Accounting*. 30(1), 176-186
- Elshandidy, T. & Neri, L. 2015. Corporate Governance, Risk Disclosure Practices, and Market Liquidity: Comparative Evidence from the UK and Italy. *Corporate Governance: An International Review*, 23, 331- 356.
- Foroozande, J. N. Eizadinia. & S. Daei-karimzade. (2021). The effect of financial statement restatement severity on auditors' opinion and audit report paragraphs (evidence of the quality of financial statements). *Journal of Audit Science*, 21(82): 298-321. (In Persian).
- Fukukawa, H, Kim, H. (2017). Effects of audit partners on clients business risk disclosure. *Accounting and Business Research*, 47, 780-809
- GAS 5. (2001). German Accounting Standard No. 5. *Risk Reporting. GASB: Germany*.
- Guedhami O, Pittman JA, Saffar W (2014). Auditor choice in politically connected firms. *J. Account. Res.* 52(1):107-162.
- Hatamian, V. (2019). The effect of auditor tenure and independence of the auditor's report on the number of paragraphs. *Journal of Accounting and Management Vision*, 2(8): 41-55.(In Persian).
- Heidari, M. G. Mansourfar. & M. Rezaei. (2016). The Qualitative Effect of Risk Disclosure Components on Information Asymmetry, Regarding To the Moderating Variables, Firm-Riskiness, Economic Downturn and Institutional Analysts in Tehran Stock Exchange. *Financial Research Journal, University of Tehran*, 18(3): 391-414. (In Persian).

- Hussainey, K; & Al-Najjar, B. (2011). Future-oriented narrative reporting: Determinates and use. *Journal of Applied Accounting Research*, 12(2): 123–138.
- Ibrahim. A, Hussainey. Kh. (2019). Developing the narrative risk disclosure measurement. *International Review of Financial Analysis*. 64, 126- 144.
- Ibrahim. A; Habbash, M; Hussainey. Kh. (2019). Corporate governance and risk disclosure: evidence from Saudi Arabia, 15(1), 89-111
- Ibrahim, AEA; Hussainey, K; Nawaz, T; Ntim, C; Elamer, A. (2022). A systematic literature review on risk disclosure research: State-of-the-art and future research agenda. *International Review of Financial Analysis*, 82, 102217.
- ICAEW. (1997). financial reporting of risk: proposal for a statement of business risk. Institute of Chartered Accountants in.
- ICAEW. (1999). No surprises: the case for better risk reporting. Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW): London.
- ICAEW. (2002). No surprises: working for better risk disclosure. Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW): London.
- ICAEW. (2011). reporting business risks: meeting expectations. Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW): London.
- IFRS 7. (2008). International Financial Reporting Standard No.7: financial instruments: disclosures. IASB: London.
- IIRC. (2013). integrated reporting: the international framework. International Integrated Reporting Council.
- IIRC. (2013). the International Integrated Reporting Framework. International Integrated Reporting Council (IIRC): London.
- Jensen, M; & Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360. .
- Jiang, J. X; Wang, I. Y; & Wang, K. P. (2019). Big N auditors and audit quality: new evidence from quasi-experiments. *The accounting review*, 94(1), 205-227.
- Khani, Z. H. Rajab-Dari. & M. Akbarzadeh. (2019). Investigating the relationship between company risk disclosure and audit fees. *The first national humanities and development conference, Shiraz*. (In Persian).
- KHoshkholg, I. & G. Talebnia. (2021). Explaining the effect of financial reporting concepts on the level of risk disclosure in annual financial reporting in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Investment Knowledge*, 10(38), 455-473. (In Persian).

- Khoshkholg, I. & H. Vakilifard. (2021). Explaining the effect of political and moral dimensions of management behaviors on the level of risk disclosure in annual financial reporting in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(38), 301-314. (In Persian).
- Linsley, P.M; Shrides, P.J; Crumpton, M. (2006). Risk disclosure: an exploratory study of UK and Canadian banks, *Journal of Banking Regulation*, 7 (3/4): 268-282.
- Linsmeier, T.J; D.B. Thorton, M. Venkatachalam, and M. Welker. (2002). The effect of mandated market risk disclosures on trading volume sensitivity to interest rate, exchange rate and commodity price movements. *Accounting Review*, 77 (2): 343-377.
- Mashayekhi, B.; Mashayekh, Sh (2008). Development of accounting in Iran. *The International Journal of Accounting*, 43, 66–86.
- Mbithi, E; Moloi, T; Wangombe, D. (2022). Corporate risk disclosure: A systematic literature review and future research agenda. *Cogent Business & Management*, 9(1), 1-23
- Mohammad-Rzaie, F. Z. Dianati-Deilami. R. Darvand. (2020). Audit Opinions, the Number and Types of clauses of the conditional Auditor's Remarks: The Role of Economic Crisis. *Scientific-research journal of management accounting and auditing knowledge*, 9(33): 25-39. (In Persian).
- Mohammad-Rzaie, F. & M. Mehrabanpour. (2016). Audit Firms Ranking and Audit Opinions: Evidence from Iran. *Scientific-research journal of management accounting and auditing knowledge*, 5(17): 65-77. (In Persian).
- Mohamadi, Y. & A. Ebrahimi. (2020). Investment Efficiency and Risk Disclosure in Financial Statements. *Journal Budget and Finance Strategic Research*, 1(3): 179-217.(In Persian).
- MohammadRezaei, F; MohdSaleh, N; Jaffar, R; & Hassan, M. S. (2016). The effects of audit market liberalization and auditor type on audit opinions: the Iranian experience. *International Journal of Auditing*, 20(1), 87-100.
- Namazi, M. & M. Ebrahimi-Maimand. (2021). Firms' Risk Disclosure and Reporting: A Comprehensive Framework. *Journal of Accounting Knowledge*, 45: 1-27.(In Persian).
- Ntim, C.G; Lindop, S. and Thomas, D.A. (2013) 'corporate governance and risk reporting in South Africa: a study of corporate risk disclosures in the pre-and post-2007/2008 global financial crisis periods', *International Review of Financial Analysis*, 30, No. 1,363–383.

- Oliveira, L; Rodrigues, L. L. and Craig, R. (2013). Technical note: company risk-related disclosures in a code law country: a synopsis. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, 7 (1): 123-130.
- Rahmani, A. G. Solimani. & M. Taheri. (2021). the Financial Consequences of Risk Disclosure in the Iranian Capital Market: A Case Study of Banks Listed in Tehran Stock Exchange. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(70): 27-50. (In Persian).
- Yang, R; Yu, Y; Liu, M; Wu, K. (2018). Corporate risk disclosure and audit fee: A text mining approach. *European Accounting Review*, 27(3), 583-594.

COPYRIGHTS



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



بررسی اثر تعدیل‌کنندگی توانایی مدیریت بر رابطه عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی^۱

فاطمه رجب‌زاده^۲، قدرت‌الله برزگر^۳

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۴/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۲۰

چکیده

هدف: قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، افزایش کیفیت گزارشگری مالی و کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی را در پی خواهد داشت. این عامل ممکن است تحت‌تأثیر عوامل کلان اقتصادی و سیاسی قرار گیرد. در این شرایط میزان توانمندی و درایت مدیران شرکت‌ها می‌تواند بر موازنه تأثیر عدم قطعیت سیاست اقتصادی در قابلیت مقایسه صورت‌های مالی اثربخش باشد. بر این اساس پژوهش حاضر، به دنبال بررسی تأثیر عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی توانایی مدیریت می‌باشد.

روش پژوهش: دوره زمانی پژوهش طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۱ و نمونه آماری پژوهش ۱۲۴ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش رگرسیون حداقل مربعات استفاده شد.

یافته‌ها: عدم قطعیت سیاست اقتصادی تأثیر منفی و معناداری بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی دارد. از طرفی، توانایی مدیران تأثیر رابطه منفی میان عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد.

نتیجه‌گیری: قابلیت مقایسه صورت‌های مالی یکی از عواملی است که باعث افزایش سودمندی اطلاعات مالی ارائه شده در صورت‌های مالی می‌گردد. این عامل با افزایش عدم قطعیت سیاست اقتصادی، کاهش می‌یابد، اما مدیران کارآمد، در تلاش برای حفظ شهرت خود و با در نظر داشتن ریسک دعاوی حقوقی در شرایط عدم قطعیت سیاست اقتصادی با پرهیز از رفتار فرصت‌طلبانه، اطلاعات با کیفیت و گسترده‌تری را در اختیار ذی‌نفعان قرار داده و بدین ترتیب اثر منفی عدم قطعیت سیاست اقتصادی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را تضعیف می‌کنند.

دانش‌افزایی: پژوهش حاضر شواهدی مبنی بر مدیریت اطلاعات حسابداری در راستای کاهش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در شرایط عدم قطعیت سیاست اقتصادی توسط مدیران ناکارا و فرصت‌طلب را نشان می‌دهد

واژه‌های کلیدی: توانایی مدیریت، عدم قطعیت سیاست اقتصادی، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی.

طبقه بندی موضوعی: E44, M41

10.22051/JAASCI.2023.44189.1789 : DOI, ۱

۲. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصاد و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. (sanam.rajabzadeh@yahoo.com)

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصاد و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. نویسنده مسئول. (Ghabarzegar@gmail.com)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

قابلیت مقایسه از خصوصیات کیفی بااهمیت در صورت‌های مالی است که سودمندی اطلاعات مالی را افزایش می‌دهد و به استفاده‌کنندگان برای شناسایی شباهت‌ها و تفاوت‌ها میان دو مجموعه از پدیده‌های اقتصادی کمک می‌کند. ضعف در قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، محیط اطلاعاتی را مبهم، کیفیت گزارشگری را کاهش و عدم تقارن اطلاعاتی را افزایش می‌دهد (کیم، لی، لو و یو، ۲۰۱۶؛ ۱). این شرایط در خوش‌بینانه‌ترین حالت ممکن، کیفیت قضاوت سرمایه‌گذاران را به دلیل عدم دسترسی به منبع اطلاعاتی مناسب، تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. اجتناب از این رویداد بدون شناخت کامل از عوامل تاثیرگذار بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی ممکن نخواهد بود. در عین حال شناخت این عوامل زمانی اهمیت بیشتری پیدا می‌کند که علت بسیاری از ضعف‌های قابلیت مقایسه صورت‌های مالی صرفاً در حرفه حسابداری جستجو می‌شود، در حالی که منشا اصلی آن می‌تواند ناشی از عوامل خارج از حرفه باشد (مهدوی و سرمدی‌نیا، ۱۳۹۷). از عوامل مهم و اثرگذار بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی عدم قطعیت عوامل کلان سیاست اقتصادی است. این عامل از سوی نظریه عدم قطعیت سیاست مالی و نظریه عدم سیاست اقتصادی پولی حمایت می‌شود. عدم قطعیت سیاست اقتصادی با تأثیر بر میزان و نحوه افشا داوطلبانه، افزایش ابهام در برآورد ارزش جاری دارایی‌های ثبت شده به بهای تاریخی، گرایش به تجدید ارزیابی اختیاری برخی از بنگاه‌های اقتصادی و ...، قادر است بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی اثر منفی داشته باشد. همانطور که پیش‌تر بیان گردید کاهش در قابلیت مقایسه صورت‌های مالی به واسطه کاهش کیفیت گزارشگری مالی، موجب کاهش کیفیت قضاوت سرمایه‌گذاران خواهد شد. در این راستا بسیاری از پژوهشگران به این نتیجه رسیدن قضاوت و تصمیم‌گیری نادرست سرمایه‌گذاران، ریسک دعاوی آتی را نسبت به مجموعه مدیریتی بنگاه اقتصادی به شدت افزایش می‌دهد (جی، سبرت و ژانگ^۱، ۲۰۱۹؛ ۲). به عبارتی، سرمایه‌گذاران پس از تحمل زیان‌های ناشی از سرمایه‌گذاری به دنبال پاسخ‌خواهی از مدیریت خواهند رفت تا شاید بخشی از ضررهای ناشی از تصمیمات خود را به افراد مختلف مانند مدیریت شرکت، حسابرسان،

1. Kim, Li, Lu & Yu

2. Ge, Seybert & Zhang

ناظرین و ... تحمیل نمایند (گودامی، پیتمن و صفار^۱، ۲۰۱۴؛ ۱). از این رو مدیریت به‌طور ذاتی این انگیزه را دارد تا نسبت به کاهش ضعف‌های گزارش‌های مالی بنگاه اقتصادی خود اقدام نماید تا از خطر طرح دعوی آتی و از دست دادن بازار کار، تا حدودی خود را حفظ نماید. میزان تأثیرپذیری قابلیت مقایسه صورت‌های مالی از عدم قطعیت عوامل سیاست اقتصادی کلان تحت تأثیر عواملی از جمله کارآمد بودن مجموعه مدیریتی واحد اقتصادی قرار دارد.

توانایی یا استعداد مدیریت به‌عنوان دارایی نامشهودی شناخته می‌شود که کارایی یک مدیر را نسبت به مدیران دیگر در تبدیل منابع واحد تجاری به درآمد نشان می‌دهد (دمرجیان، لو و مک‌وی^۲، ۲۰۱۲؛ ۴۶۵). جی، سبرت و ژانگ (۲۰۱۹؛ ۵) معتقدند با توجه به این واقعیت که افزایش توانایی مدیریت موجب کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه و در نتیجه باعث افزایش کارایی بنگاه اقتصادی می‌گردد، مدیران کارا و توانا با استفاده از برآوردهای حسابداری انتخاب رویه و روش‌های حسابداری در محدوده تعیین شده توسط استانداردهای حسابداری، متفاوت از سایر مدیران عمل می‌نمایند. همچنین، از آنجا که مدیریت مسئول تهیه و تایید صورت‌های مالی است، انتخاب روش‌های حسابداری جایگزین و نیز قضاوت در رسیدن به برآوردهای حسابداری، جزء اختیارات آن است (مت بیورنسن و متیو استالینگر^۳، ۲۰۲۲؛ ۱). این امر بیانگر این نکته است که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی می‌تواند تحت تأثیر تصمیمات مدیران باشد (کیم، کرافت و رایان^۴، ۲۰۱۳؛ ۲۴). بنابراین، انتظار می‌رود توانایی مدیران به‌عنوان معیاری از کارآمد بودن مدیریت، بتواند بر رابطه بین عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تأثیر بگذارد.

انجام این پژوهش حداقل از چند نظر دارای اهمیت است؛ نخست این پژوهش از بعد زمانی در شرایطی انجام شده است که مصادف با دورانی است که کشور دچار عدم قطعیت عوامل کلان اقتصادی است. علاوه بر این، اختیاراتی که حسابداری به مدیران در راستای انتخاب رویه‌ها و روش‌های مجاز داده است، همیشه مورد انتقاد برخی از صاحب‌نظران بوده است، با این حال پژوهش حاضر نشان می‌دهد

1. Guedhami, Pittman & Saffar

2. Demerjian, Lev & McVay

3. Bjornsen and Stallings

4. Kim, Kraft & Ryan

که مدیران از این آزادی عمل در این شرایط، نه تنها برای مقاصد فرصت طلبانه استفاده نمی کنند، بلکه از آن در جهت افزایش کارایی، بهره می برند. همچنین، مطالعات داخلی گذشته بیشتر به تأثیر مخرب عدم قطعیت سیاست ها اقتصادی کلان بر مولفه های اساسی حسابداری پرداختند و توجه کمتری به چگونگی مقابله با این عوامل داشته اند. از این رو نظر به اهمیت بسزای مطالعات بین رشته ای در ایران و به طور اخص در حسابداری، در شرایطی که مطالعات اندکی با رویکرد تعامل عوامل اقتصادی با مؤلفه های اساسی حسابداری انجام شده است، پژوهش حاضر با نگرش کاهش شکاف پژوهشی در این زمینه، برای نخستین بار در کشور، به دنبال بررسی عدم قطعیت سیاست های اقتصادی بر قابلیت مقایسه صورت های مالی با تأکید بر نقش تعدیل کنندگی توانایی مدیریت می باشد.

در پژوهش حاضر پس از بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه های پژوهش ارائه می شود. سپس، روش تحقیق مطرح می گردد. در نهایت، به تجزیه و تحلیل یافته ها و نتیجه گیری پژوهش پرداخته شده است و پژوهش با ارائه پیشنهادهایی به پایان می رسد.

مبانی نظری و توسعه فرضیه ها

تأثیر عدم قطعیت سیاست اقتصادی بر قابلیت مقایسه صورت های مالی

قابلیت مقایسه صورت های مالی یکی از خصوصیات کیفی منحصر به فردی است که بر مفید بودن اطلاعات مالی تأکید دارد (شایگان نو و همکاران، ۱۴۰۱؛ ۹۵). مقایسه پذیری از جهات مختلفی برای فعالان بازار سرمایه حائز اهمیت است، زیرا آنان با تکیه بر ارزیابی و مقایسه چشم اندازهای شرکت های هم صنعت، تصمیم های سرمایه گذاری خود را اتخاذ می کنند (هاشمی دهچی و همکاران، ۱۴۰۰؛ ۴۰۳). قابلیت مقایسه صورت های مالی، بهبود محیط اطلاعاتی را در پی داشته و به سرمایه گذاران این فرصت را می دهد تا کیفیت شرکت ها را از راه مقایسه دقیق تر آن ها با سایر شرکت های همسان، بررسی نمایند (پاکدلان و همکاران، ۱۴۰۰؛ ۴۲). به عبارتی، قابلیت مقایسه بیشتر به فعالان بازار سرمایه کمک می کند تا با بررسی اطلاعات در دسترس و مربوط به شرکت های هم صنعت، بنیان های اقتصادی یک شرکت را به شکل دقیق تری مورد ارزیابی قرار دهند (چن، کرت و وانگ، ۲۰۲۰؛ ۲۴). از آنجایی که حسابداری و اقتصاد

دارای تاثیرات متقابل بر یکدیگر می‌باشند (جعفری و همکاران، ۱۳۹۹؛ ۱۱۸)، عدم قطعیت در سیاست اقتصادی می‌تواند بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی موثر باشد (اخگر و همکاران، ۱۴۰۰؛ ۷۲). عدم قطعیت در سیاست اقتصادی، حاصل بی‌ثباتی است که در نتیجه تغییر سیاست‌های اقتصادی دولت شکل می‌گیرد (امینان و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۶). در حقیقت عدم قطعیت بالا سیاست اقتصادی، کیفیت اطلاعات در ارتباط با آینده شرکت را کاهش می‌دهد که این امر یکی از عواملی است که انگیزه مدیران را برای تاثیر گذاری بر اعداد حسابداری افزایش می‌دهد (اوزیلی^۱، ۲۰۲۱؛ ۳۲۶). مدیریت این انگیزه را دارد تا عملکرد شرکت را در سطح مطلوبی نگه دارد. عدم قطعیت بالا سیاست اقتصادی از عوامل موثر و غیرقابل اجتناب در عملکرد شرکت است که ارزیابی عملکرد مدیران نیز به واسطه غیرقابل اجتناب بودن، تحت تاثیر قرار می‌دهد. به عبارتی، در شرایط عدم قطعیت سیاست اقتصادی، زمانی که این عامل تأثیر منفی بر عملکرد شرکت داشته باشد، مدیریت درصدد کاهش این اثر بر خواهد آمد، اما از آنجا که این عامل اجتناب‌ناپذیر است، مدیر نمی‌تواند به‌طور مستقیم و به صورت واقعی این عامل را کنترل کند. بنابراین، مدیریت اطلاعات حسابداری در راستای تحقق عملکرد مطلوب شرکت و تعدیل اثر عدم قطعیت سیاست اقتصادی و متعاقب با آن دستیابی به منافع بیشتر که ناشی از جبران خدمات مدیر برای بهبود عملکرد شرکت می‌باشد، عمل می‌نماید. این مطلب از سوی نظریه رفتار فرصت طلبانه مدیر در چارچوب ادبیات مدیریت سود نیز حمایت می‌شود. برآوردهای حسابداری، یکی از ابزارهای مدیریت سود می‌باشد و مدیریت می‌تواند با اعمال تغییر در برآوردهای حسابداری، نتیجه عملیات دوره را تغییر دهد (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۸؛ ۳۵). از آنجایی که قابلیت مقایسه از همگونی بیشتر در انتخاب‌ها و برآوردهای حسابداری است (کلاتری و همکاران، ۱۴۰۰)، پس می‌توان بیان کرد افزایش عدم قطعیت سیاست اقتصادی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تاثیر گذار است.

تأثیر توانایی مدیران بر رابطه میان عدم قطعیت سیاست اقتصادی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی

در شرایط عدم اطمینان سیاست اقتصادی، فرایند برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و همچنین، سیاست‌گذاری در تمام بخش‌های اقتصادی از جمله بازار مالی با اختلال مواجه می‌شود، زیرا امکان

پیش‌بینی کاهش می‌یابد و تحقق چشم‌اندازهای آینده برای عاملان اقتصادی نیز دشوار می‌شود (قربانی و همکاران، ۱۴۰۱؛ ۹). علاوه بر آن، سطح بالای نااطمینانی سیاست اقتصادی منجر به افزایش نوسان در آمد و جریان‌های نقدی شرکت خواهد شد که این امر، تمایل مدیران به تحریف اطلاعات مالی با هدف هموارسازی سود یا کاهش فشار عملکرد کوتاه‌مدت، را افزایش می‌دهد (لو و ژانگ^۱، ۲۰۲۰؛ ۲). به عقیده دوهل و همکاران (۲۰۲۱؛ ۲) عدم قطعیت سیاست اقتصادی می‌تواند مشوق‌هایی برای مدیریت سود ایجاد کند که این امر، رفتارهای متفاوت مدیریتی در جهت کاهش زیان و اتخاذ روش‌ها و برآوردهای حسابداری متفاوت برای شرکت را به دنبال خواهد داشت. در نتیجه مدیران در شرایط عدم قطعیت اقتصادی با استفاده از مدیریت سود، در صدد ارائه تصویر مطلوب‌تری از شرکت به ذینفعان می‌باشند.

مدیریت سود فرایندی است که عملکرد مالی واقعی یک شرکت را مخدوش می‌کند (عرب صالحی و همکاران، ۱۳۹۶؛ ۷۵). مدیریت سود در جهت دستیابی منافع شخصی مدیران باعث تحریف گزارشگری مالی و افزایش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود (تاری وردی و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۷۰). با استفاده از مدیریت سود، اطلاعات دقیق و قابل اتکا، برای نهاده‌های تصمیم‌گیری و سرمایه‌گذاران از بین می‌رود به تبع، فقدان اینگونه اطلاعات باعث ایجاد مشکلات در تصمیم‌گیری برای آنان می‌شود. بر این اساس، اعتماد سرمایه‌گذاران به سیستم گزارشگری مالی کم می‌شود (موسوی شیری و همکاران، ۱۴۰۲؛ ۶۰). در نتیجه، با توجه به قابل اتکا نبودن اطلاعات مالی، فعالان بازار متحمل زیان می‌شوند و از آنجایی که سرمایه‌گذاران واحد تجاری در پی افزایش ثروت، در نتیجه عملکرد مطلوب واحد تجاری است (مرادی و همکاران، ۱۳۹۶؛ ۲)، می‌توانند بابت زیان‌های وارده، طبق ماده ۲۷۶ قانون تجارت، علیه اعضای هیئت‌مدیره برای صیانت از حقوق شرکت اقامه دعوا نمایند (ابوعطا و پورشید، ۱۳۹۵؛ ۲). از طرفی، مدیران به دلیل کسب شهرت همواره به دنبال افزایش مقبولیت خود هستند، که شهرت همان انتظار ذینفعان از توانایی مدیریت برای عمل به تعهدات خود می‌باشد (چاکراواری، دهان و راجگپال^۲، ۲۰۱۴؛ ۱). با استناد بر پژوهش دمرجیان، لو و مک‌وی (۲۰۱۲؛

1. Luo and Zhang

2. Chakravarthy, DeHaan & Rajgopal

(۴۶۵)، توانایی مدیران دارای مفهوم گسترده‌ای است که شامل مهارت مدیران در تخمین ارقام تعهدی، درایت آنان در انتخاب روش‌های حسابداری و ابتکار مدیران در تخصیص بهینه منابع می‌باشد که این توانایی مدیریت نوعی دارایی نامشهود به شمار می‌رود (کامیابی و جوادی‌نیا، ۱۴۰۰؛ ۱۰۸). بر اساس دیدگاه جوهره مدیران، می‌توان گفت مدیران توانا تر با برخورداری از درایت بیشتر و تحلیل جامع از چگونگی شرایط حال و آینده شرکت و صنعت، تصمیمات سرمایه‌گذاری سودمندی‌تری اتخاذ کرده و بدین ترتیب می‌توانند باعث بهبود کارکرد شرکت و افزایش کیفیت گزارشگری مالی گردند (مرادزاده فرد، ۱۳۹۵؛ ۲۶). در توضیح این دیدگاه، باید اشاره کرد که مدیران توانا تر با تکیه بر شناخت بهتر شرکت و محیط اقتصادی ممکن است از یک نرخ تاریخی تعدیل بر اساس شرایط اقتصادی کلان استفاده کرده یا تخمین‌های مرتبط به ارقام تعهدی (نرخ استهلاک، ارزش بازار و...) را دقیق‌تر گزارش کنند. از این رو منجر به شفافیت بیشتر اطلاعات و تصمیم‌گیری‌های درست در شرکت خواهند شد (خواجه‌وی و همکاران، ۱۴۰۰؛ ۱۵۴).

بر اساس پژوهش صدیقی و همکاران (۱۴۰۰، ۴۴) مدیران توانا تر، با ارائه اطلاعات با کیفیت تر و گسترده‌تر، توانایی بیشتری در ارائه درست ارزش شرکت به فعالان اقتصادی دارند و در نتیجه، باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در بازار سرمایه می‌شوند و با نزدیک‌تر شدن اطلاعات ارائه شده توسط ایشان با اطلاعات شرکت‌های هم صنعت، قابلیت مقایسه در بازار خود به خود افزایش پیدا می‌کند. بنابراین، تأثیر توانایی مدیریت بر رابطه عدم قطعیت سیاست اقتصادی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، امری محتمل است. موسوی شیری و همکاران (۱۴۰۲؛ ۷۴) در پژوهشی رابطه میان استراتژی‌های تجاری شرکت و توانایی مدیریت در دوره بحران مالی را با کیفیت سود مورد بررسی قرار دادند. بر اساس نتایج این پژوهش، بحران مالی بر رابطه میان استراتژی تمایز و کیفیت سود تأثیر دارد، به گونه‌ای که محصول خاص، ناشی از استراتژی تمایز است که کمتر تحت تأثیر بحران مالی قرار دارد. همچنین، این پژوهش نشان می‌دهد بحران مالی تأثیری بر رابطه میان کیفیت سود و توانایی مدیران ندارد. صدیقی و همکاران (۱۴۰۰؛ ۵۲) در پژوهش خود با موضوع تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر سودآوری با تأکید بر نقش توانایی مدیریت نشان داده‌اند مدیران توانا مهارت بیشتری در هم‌راستایی منافع خود با منافع سهام‌داران دارند و تضادهای نمایندگی شامل خطر اخلاقی، مدیریت سود، تفاوت افق زمانی

و تمایل به نگهداری سود در شرکت‌های دارای مدیران توانا کمتر است. قاسمی و همکاران (۱۴۰۱): ۴۸) نقش عدم اطمینان سیاست‌های اقتصادی در ارتباط بین افشای داوطلبانه اطلاعات و عدم تقارن اطلاعاتی را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیده‌اند رابطه منفی و معناداری میان افشای داوطلبانه و عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد. همچنین، عدم اطمینان سیاست‌های اقتصادی باعث ضعیف شدن رابطه میان افشای داوطلبانه و عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. قاسمی و همکاران (۱۴۰۰): ۴۱) در پژوهشی به بررسی ناطمینانی سیاست اقتصادی بر عدم تقارن اطلاعاتی، واکنش سرمایه‌گذاران به شگفتی سود و افشای اختیاری پرداخته‌اند که نتیجه این پژوهش نشان می‌دهد ناطمینانی سیاست اقتصادی بر عدم تقارن اطلاعاتی سرمایه‌گذاران اثر مثبت دارد و ناطمینانی سیاست اقتصادی بر افشای اختیاری مدیریت، اثر منفی دارد. همچنین، آنها بیان می‌کنند که این تأثیرگذاری منفی نشان‌دهنده فرصت‌طلبی مدیران شرکت است که باعث می‌شود ناطمینانی سیاست اقتصادی در جهت رسیدن منافع شخصی مدیران استفاده شود. لونی و همکاران (۱۴۰۰: ۲۶۳) در پژوهشی اثر ناطمینانی سیاست اقتصادی بر سرمایه‌گذاری شرکتی را مورد بررسی قرار دادند. نتیجه این پژوهش حاکی از آن است که افزایش ناطمینانی سیاست اقتصادی، نقدینگی را به سمت فعالیت‌های غیرمولد هدایت می‌کند و موجب کاهش ورود نقدینگی به سمت تولید می‌شود و در نتیجه سرمایه‌گذاری شرکتی را کاهش می‌دهد. در این پژوهش با معرفی شاخص ترکیبی ناطمینانی سیاست‌های اقتصادی حاصل از تحلیل‌های مولفه‌های اصلی تورم، نرخ بهره، نرخ ارز، رشد اقتصادی، نرخ ارز، سیاست پولی و مالی، اثر ناطمینانی سیاست اقتصادی بر سرمایه‌گذاری شرکتی بررسی شده است. بیسواس، رانسینگ و تن^۱ (۲۰۲۳: ۲۷۳) در نتیجه پژوهش خود با موضوع تأثیر رقابت بازار محصول بر دستکاری فعالیت واقعی با نقش تعدیل‌کننده توانایی مدیریت بیان می‌کنند که رقابت بازار محصول به عنوان یک سازوکار انضباطی، دستکاری فعالیت‌های واقعی را کاهش می‌دهد. همچنین، بر اساس فرضیه شهرت استدلال می‌کنند مدیران توانا که همیشه نگران پیشرفت شغلی خود هستند ارتباط میان رقابت بازار محصول و مدیریت سود واقعی را به‌طور منفی تعدیل می‌کنند. موبینگ، شیائو هویی و

جون یانگ^۱ (۲۰۲۳:۲۲۲۲) در پژوهش خود با موضوع عدم قطعیت سیاست اقتصادی، توانایی مدیریتی و ارزش شرکت، بررسی کردند که واحدهای تجاری با توانایی مدیریتی بالا در زمان عدم قطعیت سیاست اقتصادی تمایل به خریدهای بیشتر، افزایش هزینه تحقیق و توسعه و بهبود کارایی هزینه دارند که منجر به افزایش عملکرد مالی شرکت و افزایش ارزش شرکت می‌شوند. چیانگ^۲ (۲۰۲۲: ۱) در پژوهشی با موضوع شواهدی از عدم قطعیت سیاست اقتصادی و همه‌گیری کووید ۱۹ در بازده سهام جهانی، به این نتیجه رسیده‌اند همه‌گیری کووید ۱۹، از طریق تغییر در عدم قطعیت سیاست اقتصادی، تأثیر غیرمستقیم بر بازده سهام دارد. ایمهوف، سیوی و واتانابه^۳ (۲۰۲۲: ۲۲) در پژوهشی با موضوع رقابت، هزینه‌های اختصاصی گزارشگری مالی، و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی مستند می‌کنند برای شرکت‌هایی با سطوح بالای اطلاعات اختصاصی، رقابت ممکن است هزینه اختصاصی گزارشگری مالی را افزایش دهد. قابلیت مقایسه صورت‌های مالی همگام با افزایش هزینه اختصاصی گزارشگری مالی کاهش می‌یابد؛ از این رو رابطه منفی میان هزینه اختصاصی گزارشگری مالی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی وجود دارد و این رابطه منفی برای شرکت‌های با محیط اطلاعاتی ضعیف‌تر بیشتر است.

نینگ شیا^۴ (۲۰۲۲: ۱۴) عدم قطعیت سیاست اقتصادی، توانایی مدیریت، و اثر هم‌تا سرمایه‌گذاری شرکتی را مورد بررسی قرار داد که نتیجه این پژوهش حاکی از آن است که عدم قطعیت سیاست اقتصادی، عدم تقارن اطلاعاتی را افزایش می‌دهد. همچنین، مدیران توانمند، کمتر تمایل دارند از تصمیمات سرمایه‌گذاری هم‌تایان خود تقلید کنند تا شایسته به نظر برسند که در این صورت همگرایی سرمایه‌گذاری رخ می‌دهد. بیسواس، حبیب و رناسینگه^۵ (۲۰۲۲: ۱) در نتیجه پژوهش خود با موضوع چرخه عمر شرکت و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بیان می‌کنند که شرکت‌های بالغ تمایل به تهیه صورت‌های مالی دارند که در میان شرکت‌های هم‌تا در صنعت قابل مقایسه باشد. همچنین، آنها دریافتند ارتباط میان چرخه عمر و

1. Mobing Jiang, Xiaohui Xu & Jun Yang

2. Chiang

3. Imhof, Seavey & Watanabe

4. Ningxia Yang

5. Biswas, Habib & Ranasinghe

قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با عدم‌تقارن اطلاعاتی تعدیل می‌شود. مت بیورنسن و متیو استالینگز (۲۰۲۲: ۱۳) در پژوهش خود به بررسی رابطه بین توانایی مدیریت و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی می‌پردازد که نتیجه این پژوهش نشان می‌دهد، مدیران با توانایی مشابه، با صورت‌های مالی قابل مقایسه‌تر مرتبط هستند. کارادیمما و لوری^۱ (۲۰۲۱: ۷) در پژوهشی عدم‌قطعیت سیاست اقتصادی و وام‌های غیراجرایی و نقش تعدیل‌کننده تمرکز بانک را مورد بررسی قرار دادند. نتیجه این پژوهش نشان می‌دهد عدم‌قطعیت سیاست اقتصادی با وام‌های غیراجرایی رابطه مثبتی دارد، اما تمرکز بانک، عدم‌تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد و عدم‌قطعیت سیاست اقتصادی را جبران می‌کند.

باتوجه به مطالب فوق فرضیه‌های این پژوهش به صورت زیر تدوین می‌شوند:

فرضیه اول پژوهش: عدم‌قطعیت سیاست اقتصادی، تأثیر معناداری بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی دارد. فرضیه دوم: توانایی مدیریت رابطه بین عدم‌قطعیت سیاست اقتصادی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را تعدیل می‌کند.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. نمونه پژوهش بر اساس شرایط پژوهش، شامل ۱۲۴۰ سال - شرکت در دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۱ می‌باشد. باتوجه به اینکه برای اندازه‌گیری متغیر وابسته (قابلیت مقایسه صورت‌های مالی) داده‌های سال‌های جاری و ۳ سال قبل نیاز است برای محاسبه قابلیت مقایسه صورت‌های مالی از داده‌های سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۴۰۱ استفاده شده است. نمونه پژوهش بر اساس معیارهای زیر از جامعه آماری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شده است:

- ❖ برای رعایت قابلیت مقایسه‌پذیری، سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه هر سال در نظر گرفته می‌شود.
- ❖ در طی قلمرو زمانی پژوهش تغییر سال مالی نداشته باشد. به دلیل اینکه محاسبه برخی از متغیرهای این پژوهش مبتنی بر بازار سرمایه ایران است. بنابراین، اگر پایان سال مالی شرکتی با شرکت‌های دیگر متفاوت باشد، از لحاظ تأثیرپذیری از مسائل همگون نخواهند بود.

❖ جزء شرکت‌های مالی (مانند بانک‌ها و مؤسسات مالی) و شرکت‌های سرمایه‌گذاری، شرکت‌های واسطه‌گری مالی یا بیمه نباشد، زیرا نوع و نحوی فعالیت عملیاتی شرکت‌های مالی و سرمایه‌گذاری و سیستم حاکمیت شرکت و راهبری و همچنین، نحوه‌ی گزارشگری مالی متفاوتی دارند.

❖ اطلاعات مورد نیاز مربوط به متغیرها در دسترس باشد.

با توجه به محدودیت‌های اعمال شده، تعداد ۱۲۴۰ سال - شرکت به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده است.

مدل‌های مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌ها و متغیرها

باتوجه به فرضیه‌های مورد بررسی، مدل‌های مورد استفاده به شرح زیر است:

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با پیروی از تحقیق دوهل و همکاران (۲۰۲۰) از مدل‌های زیر استفاده می‌گردد:

برای آزمون فرضیه اول از مدل زیر استفاده می‌گردد:

(۱)

$$\begin{aligned} \text{COMPARABILITY}_{i,t} &= \beta_0 + \beta_1 \text{PCA}_{i,t} + \beta_2 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_3 \text{STD_Sale}_{i,t} + \beta_4 \text{LEV}_{i,t} \\ &+ \beta_5 \text{CFO}_{i,t} + \beta_6 \text{GROWTH}_{i,t} + \beta_7 \text{LOSS}_{i,t} + \beta_8 \text{ROA}_{i,t} \\ &+ \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

برای آزمون فرضیه دوم از مدل زیر استفاده می‌گردد:

$$\begin{aligned} \text{COMPARABILITY}_{i,t} &= \beta_0 + \beta_1 \text{PCA}_{i,t} + \beta_2 \text{EST}_{i,t} + \beta_3 \text{PCA}_{i,t} \\ &* \text{MANGABILITY}_{i,t} + \beta_4 \text{SIZE}_{i,t} \\ &+ \beta_5 \text{STD_Sale}_{i,t} + \beta_6 \text{LEV}_{i,t} + \beta_7 \text{CFO}_{i,t} \\ &+ \beta_8 \text{GROWTH}_{i,t} + \beta_9 \text{LOSS}_{i,t} + \beta_{10} \text{ROA}_{i,t} \\ &+ \varepsilon_{i,t} \end{aligned} \quad (2)$$

متغیر وابسته

قابلیت مقایسه حسابداری: در این پژوهش برای اندازه‌گیری قابلیت مقایسه صورت‌های مالی از

مدلی که دیفرانکو و همکاران (۲۰۱۱) ارائه کرده‌اند، استفاده شده است. برای اندازه‌گیری قابلیت

مقایسه بین دو شرکت i و j ، در گام اول برای هر شرکت - سال، مدل رگرسیونی (۳) با استفاده از داده‌های سری زمانی (۶ماهه) برای دو دوره چهارساله اخیر منتهی به پایان سال t برآورد شده است.

$$Earning_{it} = \alpha_i + \beta_i Return_{it} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

که در آن $Earning_{it}$ سود خالص شرکت i ام در شش ماهه t ام تقسیم بر ارزش شرکت در ابتدای شش ماه و $Return_{it}$ بازده سهام شرکت i ام در شش ماهه t ام است. پر واضح است که ضرایب α_i و β_i برآورد شده برای هر شرکت-سال، معیاری از عملیات حسابداری آن شرکت است. حال برای بررسی میزان قابلیت مقایسه بین دو شرکت i و j در هر سال، از طریق معادله‌های (۴) و (۵) سود شرکت i ام به‌طور جداگانه یکبار با ضرایب خود شرکت i و یکبار با ضرایب شرکت j ، اما با بازده شرکت i (رویداد مشابه) برای دوره زمانی مشابه پیش‌بینی می‌شود.

$$E(Earning)_{iit} = \alpha_i + \beta_i Return_{it} \quad (4)$$

$$E(Earning)_{ijt} = \alpha_j + \beta_j Return_{it} \quad (5)$$

که در این روابط $E(Earning)_{iit}$ ، سود پیش‌بینی شده برای شرکت i ام در شش ماهه t ام با استفاده از ضرایب شرکت i و $E(Earning)_{ijt}$ ، سود پیش‌بینی شده برای شرکت i ام در شش ماهه t ام با استفاده از ضرایب شرکت j است.

با محاسبه این دو رابطه، آنگاه قابلیت مقایسه بین دو شرکت i و j ، در سال t از طریق مدل (۶) محاسبه می‌شود.

$$ComAcc_{ijt} = \frac{-1}{8} \sum_{t=7}^t |E(Earning)_{iit} - E(Earning)_{ijt}| \quad (6)$$

که مقدار ریاضی بالاتر برای متغیر $ComAcc_{ijt}$ حاکی از قابلیت مقایسه بیشتر بین دو شرکت است. در ادامه برای هر سال و هر جفت شرکت i با شرکت‌های j عضو یک صنعت، معیار مورد نظر محاسبه می‌شود. بعد از مرتب کردن نزولی تمام ترکیب‌های به‌دست آمده برای هر شرکت i ام،

معیار $M4-ComAcc_{it}$ از طریق برآورد میانگین از ۴ عدد برزرگر $ComAcc_{ijt}$ محاسبه می‌شود. به این ترتیب قابلیت مقایسه حسابداری هر شرکت-سال به دست می‌آید.

متغیر مستقل

عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی: در این پژوهش عدم قطعیت سیاست اقتصادی مطابق با پژوهش‌های زراءنژاد و معتمدی (۱۳۹۱)، باغومیان و همکاران (۱۳۹۵)، شکرخواه و قاصدی دیزجی (۱۳۹۴)، سالم دزفولی و همکاران (۱۳۹۸) با استفاده از چهار معیار (نرخ تورم، نرخ بهره، نرخ ارز و رشد اقتصادی) اندازه‌گیری شده است.

برای به دست آوردن شاخص عدم اطمینان متغیرهای اقتصادی از شاخص آرچ و گارچ استفاده شده است که به صورت نمونه شاخص نرخ ارز توضیح داده شده است و سایر متغیرهای کلان اقتصادی نیز به همین شکل با شاخص‌های آرچ و گارچ بی‌ثبات‌گیری می‌شوند. فرض می‌شود نرخ ارز تحت فرایند اتورگرسیو مرتبه p ام به صورت رابطه زیر شکل می‌گیرد:

$$EXRT = Y_0 + \sum_{i=1}^p Y_i EXRT_{t-1} + \varepsilon_t \quad \text{رابطه (۱)}$$

ε_t براساس اطلاعات موجود در زمان t ، (Ψ_{t-1}) شکل می‌گیرد و دارای توزیع نرمال یا میانگین صفر و واریانس h_t می‌باشد یعنی:

$$\frac{\varepsilon_t}{\varphi_{t-1}} \sim N(0, h_t) \quad \text{رابطه (۲)}$$

مدل ARCH(p) فرض می‌کند واریانس شرطی تحت فرایند اتورگرسیور زیر شکل می‌گیرد:

$$h_t = \alpha_0 + \sum_{i=1}^p \alpha_i \varepsilon_{t-1}^2 \quad \text{رابطه (۳)}$$

که در آن h_t واریانس شرطی ε_{t-1}^2 جملات خطای رابطه (۳) و α_i عواملی هستند که باید برآورد شوند. مدل گارچ (p,q) حالت توسعه یافته مدل ARCH(p) است که در آن σ_t^2 نه تنها توسط ε_t بلکه توسط وقفه‌های خود نیز توضیح داده می‌شود. بنابراین، مدل گارچ (p,q) به صورت رابطه (۴) تعریف می‌شود:

$$h_t = \alpha_i + \sum_{i=1}^p \alpha_i \varepsilon_{t-1}^2 \beta \sigma^2 t \quad \text{رابطه (۴)}$$

شرط لازم برای مثبت بودن واریانس شرطی، مثبت بودن ضرایب برآورد شده در رابطه فوق است. بنابراین، باید داشته باشیم:

رابطه (۵)

$$p \geq 0, q \geq 0$$

$$\alpha_0 \geq 0, \alpha_i \geq 0$$

$$\beta_1 \geq 1, i = 1, 2, \dots, q$$

ساده‌ترین و در حین حال پر استفاده‌ترین مدل گارچ فرایند (گارچ ۱ و ۱) که به صورت رابطه (۶) معرفی می‌شود:

$$h_t = \alpha_0 + \sum_{i=1}^p \alpha_i \varepsilon_{t-1}^2 \beta \sigma^2 t-1 \quad \text{رابطه (۶)}$$

$$\beta \geq 1, \alpha_0 > 0, \alpha_i \geq 0$$

شاخص بی‌ثباتی نرخ ارز به صورت انحراف معیار واریانس شرطی (σ^2) تعریف می‌شود. لازم به ذکر است که به α_1 ضریب آرچ و به β_1 ضریب گارچ می‌گویند.

متغیر تعدیلگر

توانایی مدیران: در این پژوهش به منظور اندازه‌گیری توانایی مدیریت از مدل دمرجیان، لو و مک‌وی (۲۰۱۲) استفاده شده است. در این مدل، با استفاده از اندازه‌گیری کارآیی شرکت و سپس وارد کردن آن در رگرسیون خطی چند متغیره به عنوان متغیر وابسته و کنترل ویژگی‌های ذاتی شرکت، توانایی مدیریت محاسبه می‌شود. به منظور اندازه‌گیری کارآیی شرکت، دمرجیان، لو و مک‌وی (۲۰۱۲) از مدل تحلیل پوششی داده‌ها^۱ استفاده کرده‌اند. مدل تحلیل پوششی داده‌ها، نوعی مدل آماری است که برای اندازه‌گیری عملکرد سیستم با استفاده از داده‌های ورودی و خروجی، کاربرد دارد.

رابطه (۷)^۱

$$\max_v \theta = \frac{\text{sales}}{\text{COGS}_{V1} + \text{SG\&A}_{V2} + \text{NetPPE}_{V3} + \text{Goodwill}_{V4} + \text{Intan}_{V8}}$$

که در رابطه (۷):

sales بیانگر میزان فروش می‌باشد. *COGS* بیانگر میزان بهای تمام‌شده کالا فروش رفته می‌باشد. *SG&A* بیانگر میزان هزینه‌های عمومی، اداری و فروش می‌باشد. *NetPPE* بیانگر میزان مانده خالص املاک، ماشین آلات و تجهیزات می‌باشد. *Goodwill* بیانگر میزان سرفقلى خریداری شده در ابتدای سال می‌باشد. *Intan* بیانگر میزان مانده خالص دارایی نامشهود در ابتدای سال می‌باشد. *v* متغیر ورودی ضریب خاص می‌باشد.

کارایی محاسبه شده از رابطه (۷) برای ارزیابی کارایی شرکت‌های موجود در صنعت طراحی شده است تا از این طریق بتوان عملکرد هر شرکت را با سایر شرکت‌های موجود در آن صنعت مقایسه و ارزیابی کرد. مقدار محاسبه شده برای کارایی شرکت در محدوده صفر تا ۱ قرار می‌گیرد که حداکثر کارایی برابر ۱ و هر چه مقدار به دست آمده کمتر باشد، یعنی کارایی شرکت پایین‌تر است. هدف از محاسبه کارایی شرکت در این پژوهش، اندازه‌گیری توانایی مدیریت است و از آنجا که در محاسبات مربوط به کارایی، ویژگی‌های ذاتی شرکت نیز دخالت دارند، نمی‌توان توانایی مدیریت را به درستی اندازه‌گیری کرد، زیرا متأثر از این ویژگی‌ها، بیشتر یا کمتر از مقدار واقعی محاسبه می‌شود. دمرجیان و همکاران (۲۰۱۲) به منظور کنترل اثر ویژگی‌های ذاتی شرکت در مدل خود کارایی شرکت را به دو بخش جدا، یعنی کارایی بر اساس ویژگی‌های ذاتی شرکت و توانایی مدیریت، تقسیم کرده‌اند. آن‌ها این کار را با استفاده از کنترل ۵ ویژگی ذاتی شرکت (اندازه شرکت، سهم بازار شرکت، جریان نقدی عملیاتی شرکت، عمر پذیرش شرکت در بورس و فروش خارجی (صادرات)) انجام داده‌اند. هر کدام از این ۵ متغیر به عنوان ویژگی‌های ذاتی شرکت، می‌توانند به مدیریت کمک کنند تا تصمیمات بهتری اتخاذ نماید یا در جهت عکس عمل کرده و توانایی

۱. لازم به ذکر است متغیرهای اجاره عملیاتی و هزینه تحقیق و توسعه به دلیل عدم افشا توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار از مدل مربوط حذف شده‌اند.

مدیریت را محدود کنند. بنابراین، میزان توانایی مدیریت در این مدل بین ۱- و ۱+ متغیر می‌باشد. در مدل زیر که توسط دمرجیان و همکاران (۲۰۱۲) ارائه شده، این ۵ ویژگی کنترل شده‌اند.
رابطه (۸)

$$\begin{aligned} \text{Firm Efficiency} = & a_0 + a_1 \text{Size}_t + a_2 \text{Market share} \\ & + a_3 \text{Free Cash Flow Indicator} + a_4 \text{Age} \\ & + a_5 \text{Foreign Currency Indicator} + \tau \end{aligned}$$

که در رابطه (۸)

Firm Efficiency بیانگر میزان کارایی بدست آمده در رابطه (۸) می‌باشد. Size بیانگر میزان اندازه شرکت و برابر با لگاریتم طبیعی مجموعه دارایی‌های شرکت می‌باشد. Market share بیانگر میزان سهم بازار شرکت و برابر با نسبت فروش شرکت به فروش کل صنعت می‌باشد. Free Cash Flow Indicator بیانگر متغیر دامی که در صورت مثبت بودن جریان‌های نقدی عملیاتی برابر یک و در صورت منفی بودن برابر صفر در نظر گرفته شده است می‌باشد. Age بیانگر عمر پذیرش شرکت در بورس اوراق بهادار تهران و برابر با لگاریتم طبیعی تعداد سال‌هایی که شرکت در بورس پذیرفته شده است، می‌باشد. Foreign Currency Indicator بیانگر متغیر دامی است که برای شرکت‌هایی که صادرات (فروش با ارز خارجی) داشته‌اند برابر ۱ و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته شده است، می‌باشد. T بیانگر باقی مانده ی مدل و نیز نشان دهنده‌ی توانایی مدیریت.

متغیرهای کنترلی

جدول ۱. طبقه‌بندی متغیرهای کنترلی

متغیر	تبیین
اندازه شرکت (SIZE)	از طریق لگاریتم طبیعی دارایی‌های شرکت اندازه‌گیری می‌شود. واحدهای تجاری بزرگ‌تر، با دسترسی به منابع مالی بیشتر، از سیستم حسابداری قوی‌تری برخوردار هستند؛ در نتیجه می‌توان دریافت که واحدهای تجاری بزرگ‌تر، به دلیل عملکرد بهتر سیستم حسابداری در انعکاس وقایع اقتصادی، نسبت به واحدهای تجاری کوچک‌تر قابلیت مقایسه بالاتری دارند (راس، شی و زی، ۲۰۲۰).

متغیر	تبیین
بازده دارایی‌ها (ROA)	برابر با نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌های شرکت است. هر اندازه نوسانات این متغیر طی سال‌های متممادی بالاتر باشد، فعالان بازار سرمایه ریسک بیشتری را متحمل می‌گردند و بر همین اساس، انتظار بازده بیشتری از شرکت دارند. این امر منجر به افزایش هزینه سرمایه خواهد شد و انگیزه مدیران را برای مدیریت سود افزایش می‌دهد. در نتیجه، این متغیر ممکن است منجر به کاهش سطح قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شود (راس و همکاران، ۲۰۲۰).
زیان (LOSS)	اگر شرکت دارای گزارش زیان باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر تخصیص داده می‌شود. تصور بر این است که ابهامات زیادی در خصوص واحدهای تجاری زیان‌ده وجود دارد. این امر به خودی خود، منجر به افزایش عدم تقارن اطلاعاتی شده و از این طریق می‌تواند بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی اثرگذار باشد (قربانی و سروش یار، ۱۳۹۶).
اهرم مالی (LEV)	برابر است با نسبت کل بدهی‌ها بر کل دارایی‌های شرکت. زمانی که اهرم مالی در واحدهای تجاری بیشتر باشد، بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاران افزایش خواهد یافت. این امر به افزایش هزینه سرمایه می‌انجامد که خود مشوقی برای دستکاری اطلاعات و در نتیجه آن، کاهش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی است. (راس و همکاران، ۲۰۲۰).
رشد شرکت (GROWTH)	برابر با درصد تغییرات فروش شرکت است. از آن‌جا که این متغیر با محاسبه درصد تغییرات فروش به دست می‌آید، افزایش نوسانات فروش تمایل مدیران را برای مدیریت سود افزایش داده که این امر، خود عاملی برای کاهش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی است (راس و همکاران، ۲۰۲۰).
جریان نقدی عملیاتی (CFO)	جریان نقدی حاصل از عملیات تقسیم بر کل دارایی‌ها است. نوسانات این متغیر، انگیزه مدیران را برای دستکاری اطلاعات افزایش داده و بدین ترتیب ممکن است قابلیت مقایسه صورت‌های مالی کاهش یابد (راس و همکاران، ۲۰۲۰).
انحراف استاندارد فروش فصلی نسبت به ۸ فصل قبل (STD_Sale)	انحراف استاندارد فروش فصلی نسبت به ۸ فصل قبل است. نوسانات بیشتر در فروش و جریان‌های نقدی، یکی از عوامل مهم افزایش انگیزه مدیران برای دستکاری و مدیریت سود است و از این طریق بر کیفیت اطلاعات و قابلیت مقایسه اثرگذار خواهد بود (راس و همکاران، ۲۰۲۰).

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی داده‌های پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
قابلیت مقایسه حسابداری	-۰/۱۰۲	-۰/۰۲۱	-۰/۰۰۰۰۴	-۰/۹۹۱	۰/۱۶۸	-۲/۵۰۲	۹/۳۶۸
عدم قطعیت نرخ ارز	۰/۹۰۸	-۰/۰۲۹۱	۳/۵۹۲	-۱/۰۲۲	۱/۷۵۰	۰/۵۱۶	۱/۳۹۰
عدم قطعیت نرخ تورم	۰/۰۲۶	۰/۲۲۵	۱/۱۲۷	-۰/۹۶۴	۰/۷۴۴	۰/۳۱۱	۱/۷۷۰

متغیر	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
عدم قطعیت نرخ بهره	۱/۳۶۹	۰/۱۶۱	۴/۰۴۷	-۰/۲۴۷	۱/۷۶۹	۰/۶۱۹	۱/۴۹۱
عدم قطعیت رشد اقتصادی	۰/۰۰۹	-۰/۰۰۰۶۹	۰/۱۱۳	-۰/۰۳۹	۰/۰۵۱	۱/۴۲۱	۴/۰۸۲
عدم قطعیت	۰/۷۷۷	۰/۱۳۲	۳/۲۶۳	-۱/۸۴۱	۰/۹۹۰	۰/۸۳۲	۱/۳۷۷
تعامل بین عدم قطعیت و توانایی مدیریت	-۰/۴۷۵	۰/۰۱۸	۲/۰۴۹	-۳/۲۸۹	۱/۰۱۶	-۰/۹۴۲	۱۰/۰۰۶
توانایی مدیریت	۰/۰۰۰	-۰/۰۱۹	۰/۳۷۱	-۰/۴۲۷	۰/۱۶۱	۰/۲۰۲	۲/۱۲۰
اندازه شرکت	۱۴/۶۵۱	۱۴/۴۶۰	۲۰/۷۶۸	۱۱/۰۳۵	۱/۶۲۵	۰/۸۰۲	۴/۳۴۱
بازده دارایی‌ها	۰/۱۳۲	۰/۱۱۳	۰/۸۷۳	-۱/۱۹۱	۰/۱۷۸	۰/۶۸۱	۹/۰۷
اهرم مالی	۰/۵۹۷	۰/۵۶۹	۳/۹۷۵	۰/۰۱۲	۰/۳۲۱	۳/۶۸۹	۶/۷۵۹
رشد شرکت	۰/۱۵۵	۰/۱۹۲	۰/۸۵۴	-۲/۵۱۲	۰/۳۱۵	-۲/۲۳۳	۱۵/۶۷۶
جریانان نقدی عملیاتی	۰/۱۲۴	۰/۱۰۵	۰/۷۲۶	-۰/۳۹۹	۰/۱۴۳	۰/۴۹۸	۴/۲۹۳
انحراف معیار فروش شرکت	۱۲/۷۹۷	۱۲/۶۱۸	۱۹/۴۴۲	۷/۳۸۶	۱/۸۵۶	۰/۵۱۶	۳/۹۳۱

مقدار میانگین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی (۰/۱۰۲-) و مقدار میانه آن (۰/۰۲۱-) است. نزدیک شدن مقدار این متغیر به صفر، نشان از قابلیت مقایسه بالای شرکت‌ها دارد. با توجه به این که مقدار میانگین این متغیر (۰/۱۰۲-) به صفر نزدیک است، در نتیجه شرکت‌های نمونه آماری در صنایع خود از بیشترین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی برخوردارند. میانگین نااطمینانی نرخ ارز (۰/۹۰۸) است که نشان می‌دهد در دوره مورد بررسی به‌طور متوسط شوک‌های ارزی به مقدار ۹۰ درصد بوده است. میانگین نااطمینانی نرخ تورم (۰/۰۲۶) می‌باشد که نشان می‌دهد در دوره مورد بررسی به‌طور متوسط شوک‌های تورمی به مقدار (۲/۶) درصد بوده است. همچنین، این متغیر دارای بیشترین مقدار (۱/۲۶۱) و (۰/۹۶۴-) کم‌ترین مقدار می‌باشد، به این معنی که هرچه متغیر نااطمینانی به سمت مقدار بیشینه میل کند، نااطمینانی حاصل از نوسانات نرخ تورم بیشتر می‌شود و بالعکس. نااطمینانی نرخ بهره دارای میانگین (۱/۳۶۹) است که بیان می‌کند در دوره مورد بررسی به‌طور متوسط شوک‌های ناشی از نرخ بهره به مقدار ۱۳۶ درصد بوده است. عدم قطعیت رشد اقتصادی به عنوان چهارمین شاخص عدم قطعیت اقتصادی که به عنوان متغیر مستقل نیز در این پژوهش مطرح است، دارای میانگین (۰/۰۰۹) می‌باشد که نشان می‌دهد در دوره مورد بررسی به‌طور متوسط شوک‌های ناشی از رشد

اقتصادی به مقدار ۰/۹ درصد بوده است. از طرفی، توجه به میانگین متغیر مستقل یعنی عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی که برابر با ۰/۷۷۷ می‌باشد، نشان می‌دهد برآیند چهار مؤلفه ارائه شده (نوسانات نرخ تورم، نرخ بهره، نرخ ارز و رشد اقتصادی) به‌طور متوسط در بازه زمانی این پژوهش ۷۷/۷ شوک‌های اقتصادی ایجاد کرده‌اند. کوچک‌ترین عدد، متغیر توانایی مدیریت که نشان‌دهنده ضعیف‌ترین مدیر شرکت‌های مورد مشاهده می‌باشد، برابر با ۰/۴۲- است و بزرگترین عدد متغیر توانایی مدیریت برابر با ۰/۳۷ است که مربوط به توان‌ترین مدیر شرکت‌های مورد مشاهده می‌باشد. همچنین، میزان میانگین و میانه نزدیک به صفر این متغیر نشان‌دهنده صحت برآورد این متغیر است، زیرا این متغیر جزء باقی‌مانده مدل رگرسیونی است و از مفروضات مهم کلاسیک رگرسیون میل میانگین و میانه جزء باقی‌مانده به صفر می‌باشد.

پژوهش حاضر یک متغیر مجازی (دووجهی یا موهومی) دارد که در جدول ۳ فراوانی و درصد فراوانی آن‌ها ارائه شده است.

جدول ۳. فراوانی آمار توصیفی متغیرهای دووجهی (موهومی یا مجازی)

متغیر	فراوانی ۱	درصد فراوانی	فراوانی ۰	درصد فراوانی
زیان	۱۴۳	٪۱۴	۱۰۹۷	٪۸۶

فراوانی متغیر زیان نشان می‌دهد ۱۴ درصد از شرکت‌های نمونه در طی سال‌های مورد بررسی دچار زیان شده‌اند.

بررسی ایستایی و پایایی متغیرهای مدل رگرسیونی از طریق آزمون ریشه واحد

مانایی و نامانایی یک سری از داده‌ها می‌تواند تأثیر شدیدی روی رفتار و ویژگی‌های آن داشته باشد. اگر متغیرهای مورد استفاده در برآورد مدل ناپایا (نامانا) باشند، درعین حال که ممکن است هیچ رابطه منطقی بین متغیرهای مستقل، وابسته و تعدیلگر وجود نداشته باشد، ضریب تعیین به‌دست آمده آن به اشتباه، می‌تواند بسیار بالا باشد و باعث شود تا محقق استنباط‌های نادرستی در مورد میزان ارتباط بین متغیرها انجام دهد. بنابراین، استفاده از داده‌های نامانا می‌تواند منجر به رگرسیون‌های کاذب شود (افلاطونی، ۱۳۹۲).

جدول ۴. آزمون مانایی

نتیجه	لوین، لین و چو		متغیر
	احتمال	آماره	
مانا	۰/۰۰۰	-۱۵/۶۷	قابلیت مقایسه حسابداری
مانا	۰/۰۰۰	-۳۲/۵۸	عدم قطعیت نرخ ارز
مانا	۰/۰۰۰	-۱۴/۲۳	عدم قطعیت نرخ تورم
مانا	۰/۰۰۰	-۴۷/۳۷	عدم قطعیت نرخ بهره
مانا	۰/۰۰۰	-۲۲/۲۴	عدم قطعیت رشد اقتصادی
مانا	۰/۰۰۰	-۳۱/۳۴	عدم قطعیت سیاست اقتصادی
مانا	۰/۰۰۰	-۳۵/۳۹	تعامل عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی و توانایی مدیریت
مانا	۰/۰۰۰	-۴۲/۰۹	توانایی مدیریت
مانا	۰/۰۰۰	-۴۵/۲۴	اندازه شرکت
مانا	۰/۰۰۰	-۵/۰۱	بازده دارایی‌ها
مانا	۰/۰۳۶	-۱/۷۹	زیان
مانا	۰/۰۰۰	-۱۲/۶۷	اهرم مالی
مانا	۰/۰۰۰	-۸/۹۴	رشد شرکت
مانا	۰/۰۰۰	-۱۱/۵۱	جریان‌ات نقدی عملیاتی
مانا	۰/۰۰۰	-۴۰/۶۸	انحراف معیار فروش شرکت

نتایج آزمون لوین، لین و چو در جدول ۳ حاکی از آن است که فرض نامانای بودن متغیرهای استفاده شده در مدل‌ها در سطح اطمینان ۰٫۹۵ رد می‌شود. مشکل رگرسیون کاذب در ضرایب برآوردی دیگر وجود نخواهد داشت و نیازی به انجام آزمون هم‌انباشتگی وجود ندارد.

انتخاب آزمون مناسب مدل رگرسیونی

در این پژوهش، برای تعیین بکارگیری مدل اثرهای تابلویی در مقابل تلفیق کل داده‌ها، آزمون F لیمر انجام شده است. پرواضح است در صورت وجود تفاوت فردی بین مشاهدات، استفاده از داده‌های تابلویی به نتایج قابل اتکاتری منتهی می‌گردد (بولو، مرفوع و ابوالحسنی طرفی، ۱۳۹۳). نتایج آزمون در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. نتایج آزمون چاو (F لیمر)

آزمون اثرات	آماره	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
آزمون F لیمر مدل اول	۱۰/۹۵۴	۱۲۳	۰/۰۰۰۰	چیدمان داده‌ها به روش تابلویی (پانل)
آزمون F لیمر مدل دوم	۹/۴۱۹	۱۲۳	۰/۰۰۰۰	چیدمان داده‌ها به روش تابلویی (پانل)

با توجه به سطح معناداری به دست آمده از آزمون اف-لیمر مقاطع مورد بررسی ناهمگن و دارای تفاوت‌های فردی بوده است. بنابراین، استفاده از روش داده‌های تابلویی برای مدل فرضیه پژوهش مناسب است. پس از انتخاب روش داده‌های تابلویی، این پرسش مطرح است که آیا تفاوت در عرض از مبدأ واحدهای مقطعی به‌طور ثابت یا تصادفی عمل می‌کند. برای تشخیص این موضوع از آزمون هاسمن استفاده شده است که نتایج آزمون هاسمن در جدول ۶ شرح داده شده است.

جدول ۶. آزمون هاسمن

آزمون نوع اثرات	آماره	احتمال	نتیجه
آزمون H هاسمن مدل اول	۱۸۵/۶۹۹	۰/۰۰۰۰	داده‌های تابلویی به روش اثرات ثابت
آزمون H هاسمن مدل دوم	۱۷۴/۷۳۱	۰/۰۰۰۰	داده‌های تابلویی به روش اثرات ثابت

با توجه به سطح معنی‌داری به دست آمده از آزمون هاسمن، استفاده از روش اثرات ثابت بر روش تصادفی ارجح است.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

آزمون فرضیه اول پژوهش

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش (عدم قطعیت سیاست اقتصادی، تأثیر معناداری بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی دارد) در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

متغیر	ضرایب	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس (Vif)
عرض از مبدأ	۰/۵۰۴۵	۴/۹۰۴۸	۰/۰۰۰۰	NA
عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی	-۰/۰۵۵۳	-۵/۶۸۳۸	۰/۰۰۰۰	۱/۰۴۰
اندازه شرکت	-۰/۰۳۱۲	-۵/۶۱۵۴	۰/۰۰۰۰	۱/۹۲۳

متغیر	ضرایب	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس (vif)
بازده دارایی‌ها	-۰/۱۲۰۷	-۲/۰۸۲۵	۰/۰۳۷۵	۲/۱۹۹
زیان	-۰/۰۶۹۸	-۳/۴۳۴۳	۰/۰۰۰۶	۱/۲۶۴
اهرم مالی	-۰/۰۴۴۹	-۱/۵۹۸۹	۰/۱۱۰۱	۱/۴۵۴
رشد شرکت	۰/۰۲۳۸	۱/۰۵۹۴	۰/۲۸۹۶	۱/۲۱۵
جریان‌ات نقدی عملیاتی	-۰/۰۲۵۵	-۰/۴۶۶۸	۰/۶۱۹۴	۱/۱۲۵
انحراف معیار فروش شرکت	۰/۰۱۳۴	۳/۵۹۰۰	۰/۰۰۰۳	۱/۸۶۹
ضریب تعیین		۰/۶۶		
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۶۴		
آماره دورین - واتسون		۱/۹۰		
آماره F فیشر		۹۱/۸۹۷۶		
احتمال آماره F فیشر		۰/۰۰۰۰		

در این پژوهش به منظور بررسی معنی دار بودن مدل رگرسیون از آماره F فیشر استفاده شده است. باتوجه به این که مقدار احتمال آماره F فیشر در الگو با مقدار صفر از ۰/۰۵ کوچک تر می باشد، بنابراین با اطمینان ۹۵٪ معنی دار بودن الگو تأیید می شود. در جدول فوق مشاهده شده است که رابطه منفی بین عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی و مقایسه پذیری صورت‌های مالی وجود دارد؛ به این صورت که با افزایش در عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی، مقایسه پذیری صورت‌های مالی کاهش پیدا می کند

آزمون فرضیه دوم پژوهش

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش (توانایی مدیریت رابطه بین عدم قطعیت سیاست اقتصادی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را تعدیل می کند.) در جدول ۸ ارائه شده است.

جدول ۸. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

متغیر	ضرایب	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس (vif)
عرض از مبدأ	-۰/۵۲۶	-۶/۰۷۴۰	۰/۰۰۰	NA
عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی	-۰/۰۱۷۴	-۲/۳۲۶	۰/۰۲۰۱	۲/۳۸۹
قطعیت سیاست‌های اقتصادی* توانایی مدیریت	۰/۱۴۲۳	۵/۰۶۴۳	۰/۰۰۰	۲/۸۴۰

متغیر	ضرایب	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس (vif)
توانایی مدیریت	۰/۰۸۱۱	۵/۹۴۸	۰/۰۰۰	۱/۶۸۶
اندازه شرکت	-۰/۰۳۳۲	-۶/۸۰۷۸	۰/۰۰۰	۱/۹۷۶
بازده دارایی‌ها	-۰/۰۵۵۸	-۱/۱۲۵۰	۰/۲۶۰	۲/۲۱۸
زیان	-۰/۰۳۲۶	-۱/۷۸۰۴	۰/۰۷۵۲	۱/۲۶۶
اهرم مالی	-۰/۰۰۱۴	-۱/۷۸۰	۰/۹۵۲۷	۱/۴۵۷
رشد شرکت	۰/۰۲۵۵	۱/۳۲۸۲	۰/۱۸۴۴	۱/۲۱۶
جریان‌های نقدی عملیاتی	-۰/۰۸۳۴۲	-۱/۸۹۶۴	۰/۰۵۸۲	۱/۱۹۷
انحراف معیار فروش شرکت	-۰/۰۱۴۰	-۴/۳۱۸۲	۰/۰۰۰	۱/۹۴۱
ضریب تعیین			۰/۶۵	
ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۶۵	
آماره دوربین - واتسون			۲/۱۵	
آماره F فیشر			۹۰/۷۰۲	
احتمال آماره F فیشر			۰/۰۰۰۰	

رابطه منفی بین عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی و مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی وجود دارد که در جدول (۸) این نتیجه ارائه شد. با توجه به ضریب مثبت (۰/۰۸۱) متغیر تعدیلگر یعنی تعامل عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی و توانایی مدیریت و سطح معناداری کم‌تر از ۵ درصد، می‌توان بیان کرد که توانایی مدیریت تأثیر مثبت و معناداری بر رابطه بین عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی و مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی می‌گذارد. به عبارت دیگر، در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان بیان نمود که توانایی مدیریت باعث تضعیف رابطه منفی بین عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی و مقایسه‌پذیری صورت‌های مالی می‌شود. در صورتی که عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی بیش‌تر باشد و شرکت‌ها نیز توسط مدیریت کارآمد مدیریت شوند، کاهش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی از طریق عدم قطعیت سیاست اقتصادی خنثی می‌گردد.

بحث و نتیجه‌گیری

قابلیت مقایسه صورت‌های مالی یکی از ویژگی‌های کیفی است که باعث افزایش سودمندی اطلاعات مالی خواهد شد، بنابراین این ویژگی برای شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران اهمیت دارد و استفاده

مناسب از آن، باعث افزایش کیفیت اطلاعات و تأمین منافع سرمایه‌گذاران می‌شود. قابل مقایسه بودن صورت‌های مالی، مانند سایر عوامل ممکن است تحت تأثیر تغییرات کلان سیاسی و اقتصادی قرار گیرد. بر این اساس، در این پژوهش سعی شد تا تأثیر عدم قطعیت سیاست اقتصادی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی سنجیده شود که نتایج آزمون بیانگر، رابطه منفی و معناداری میان عدم قطعیت سیاست اقتصادی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی است. به این صورت که با افزایش عدم قطعیت سیاست اقتصادی، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی کاهش پیدا می‌کند. نتایج یافته‌های این پژوهش با پژوهش‌های دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۱: ۳۵)، ناگارا و همکاران (۲۰۱۹: ۳۸)، دوهل و همکاران (۲۰۲۰: ۱۹) همسو می‌باشد. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که توانایی مدیریت رابطه منفی میان عدم قطعیت سیاست اقتصادی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد، زیرا با وجود مدیران توانا رفتارهای فرصت‌طلبانه کاهش می‌یابد و از آنجایی که مدیران توانمند به دنبال افزایش مقبولیت از طرف ذینفعان هستند برآوردهای حسابداری را در محدوده تعیین شده استاندارد حسابداری استفاده کرده که این امر، خود موجب افزایش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی می‌شود. در راستای نتایج به دست آمده به سیاست‌گذاران اقتصادی، مالی و پولی پیشنهاد می‌شود نسبت به کاهش عدم قطعیت سیاست اقتصادی که شامل عدم قطعیت نسبت به نرخ تورم، نرخ بهره، نرخ ارز و نرخ رشد اقتصادی در این پژوهش می‌باشد اقدام کنند. نااطمینانی تورمی منجر به بی‌ثباتی در قیمت‌ها شده و در نهایت باعث انحراف در تصمیم‌های اقتصادی می‌شود. بر این اساس پیشنهاد می‌گردد هراندازه استقلال بانک مرکزی در جهت ثبات قیمت‌ها بیشتر باشد این استقلال با نرخ تورم پایین و نااطمینانی تورمی کمتری همراه خواهد بود. همچنین، افزایش نااطمینانی نرخ ارز باعث از بین رفتن نظم بازار و بحران‌های مالی می‌شود. در این صورت می‌توانیم با بهره‌گیری از نظام ارزی کارآمد و مناسب و یکسان‌سازی نرخ ارز در جهت کاهش اثرات منفی نرخ ارز و نااطمینانی آن گام برداریم. با کاهش نرخ رشد اقتصادی فرصت‌های سرمایه‌گذاری از بین خواهد رفت و منجر به وخامت سرمایه‌گذاری خواهد شد. از آنجایی که افزایش نااطمینانی نرخ تورم و نرخ ارز باعث افزایش نااطمینانی نرخ رشد اقتصادی می‌شود، پس توصیه می‌شود با کنترل نااطمینانی نرخ تورم و نرخ ارز، نااطمینانی رشد اقتصادی را کاهش دهیم و این امر با همکاری دو بخش خصوصی و دولتی برای

دستیابی به رشد اقتصادی بالاتر در کشور امکان‌پذیر می‌باشد؛ در این صورت عدم قطعیت سیاست اقتصادی تا حدودی کنترل می‌شود، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی افزایش خواهد یافت و سرمایه‌گذاران اعتماد بیشتری نسبت به شرکت‌ها خواهند داشت. همچنین، پیشنهاد می‌شود سهام‌داران عمده و اعضای هیئت‌مدیره در گزینش مدیران، افراد کارآمد را برگزینند که بستر را برای ارتقای قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در نتیجه آن افزایش کیفیت گزارشگری مالی فراهم آورند. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی، تأثیر هم‌زمان عدم قطعیت سیاست اقتصادی و عدم اطمینان شرکتی را بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی مورد سنجش قرار دهند و همچنین، بررسی تأثیر عدم قطعیت سیاست اقتصادی بر کیفیت حسابرسی و عناصر آن و پیامدهای آن بر اعتبار حرفه حسابداری و تصمیم‌گیری‌های کاربران اطلاعات و گزارشات مالی و تأثیر آن بر رفتار آن‌ها توصیه می‌گردد.

منابع

- ابوعطا، محمد و پوررشید، سیده زهرا (۱۳۹۵). دعوی مسئولیت مدنی سهام‌داران علیه مدیران شرکت سهامی در حقوق ایران و فرانسه. مطالعات حقوق خصوصی، ۴۷(۱)، ۱-۱۷.
- اخگر، محمد امید؛ سجادی، زانیار و حاجی میرزائی، مائده (۱۴۰۰). ارتباط نااطمینانی سیاست‌های اقتصادی با مدیریت سود با تأکید بر نقش چرخه عمر شرکت‌ها. توسعه و سرمایه، ۶(۲)، ۷۱-۹۱.
- امینیان، طاهره؛ صراف، فاطمه، امام وردی، قدرت اله و باغانی، علی (۱۳۹۷). اثرات نامتقارن شوک‌های قیمت نفت و نااطمینانی سیاست‌های اقتصادی بر بازده سهام صنایع در شرایط مختلف بازار. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱۱(۴۳)، ۵-۲۲.
- باغومیان، رافیک؛ محمدی، حجت و نقدی، سجاد (۱۳۹۵). نوسان متغیرهای کلان اقتصادی و پیش‌بینی سود توسط مدیران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳(۵۰)، ۶۸-۸۸.
- بولو، قاسم؛ مرفوع، محمد و ابولحسنی طرقي، علیرضا (۱۳۹۳). رابطه بین بازده غیرعادی و حسابداری محافظه‌کارانه در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، ۱۴(۵۷)، ۲۷-۶۳.
- پاکدلان، سعید؛ آذربراهمان، علیرضا، آذربراهمان، جلال و شیخ‌نظر، مجتبی (۱۴۰۰). بررسی تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر نوسانات نامتعارف بازده سهام. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۴(۵۴)، ۵۴-۴۱.
- تاری وردی، یداله؛ نعیمی، عباس و رستمی، مریم (۱۳۹۷). تأثیر مدیریت سود فزاینده و مدیریت سود کاهنده بر کیفیت گزارشگری مالی. مدیریت کسب و کار، ۱۰(۴۰)، ۶۹-۸۶.
- جعفری، علی؛ گرگانگی دوجی، جمادوردی، اشرفی، مجید و نادریان، آرش (۱۳۹۹). ارزیابی نقش تعدیل‌کننده متغیرهای کلان اقتصادی در رابطه بین معیارهای قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و سیاست پرداخت سود سهام شرکت. فصلنامه علمی، پژوهش‌های رشد و توسعه اقتصادی، ۱۱(۴۱)، ۱۱۷-۱۳۶.
- خواجوی، شکراله؛ جهان دوست مرغوب، مهران و ویسی حصار، ثریا. (۱۴۰۰). تأثیر توانایی مدیران بر پیامدهای عدم شفافیت اطلاعات شرکت. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۰(۱)، ۱۴۹-۱۸۵.
- زراء‌نژاد، منصور و معتمدی، سحر (۱۳۹۱). بررسی رابطه متغیرهای کلان اقتصادی و شاخص کل قیمت سهام در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌نامه اقتصادی، ۱۲(۴۶)، ۱۰۱-۱۱۶.
- سازمان حسابرسی (۱۳۹۸). دو ماهانه تحلیلی و اطلاع‌رسانی پژوهشی ۲۱(۱۰۲).

سالم دزفولی، بابک؛ صالحی، اله کرم، جرجرزاده، علیرضا و نصیری، سعید (۱۳۹۸). بررسی تأثیر عدم اطمینان اقتصادی بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و مدیریت سود واقعی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۰)، ۹۵-۱۱۶.

شایگان نو، نوید و آقاجانی، وحدت (۱۴۰۱). تأثیر سرمایه فکری بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۶۰)، ۹۵-۱۱۱.

شکرخواه، جواد و قاصدی دیزجی، کیوان (۱۳۹۵). تأثیر متغیرهای کلان اقتصادی بر تصمیمات تأمین مالی مدیران. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳(۵۱)، ۸۷-۱۲۰.

صدیقی، روح‌اله؛ نادری نورعینی، محمد مهدی، زارعی، مهرداد و نادری نورعینی، رضا (۱۴۰۰). تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر سودآوری با تأکید بر نقش توانایی مدیریت. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۴(۵۵)، ۳۹-۵۴.

عرب صالحی، مهدی؛ باری، سمانه و بهشور، اسحاق. (۱۳۹۶). بحران مالی جهانی و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۹(۳۶)، ۷۳-۸۸.

قاسمی، قاسم؛ خدای‌پور، احمد و شمس‌الدینی، کاظم (۱۴۰۰). بررسی ناطمینانی سیاست اقتصادی بر عدم تقارن اطلاعاتی، واکنش سرمایه‌گذاران به شگفتی سود و افشای اختیاری. دانش حسابداری مالی، ۸(۳)، ۴۷-۲۵.

قاسمی، قاسم؛ خدای‌پور، احمد و شمس‌الدینی، کاظم (۱۴۰۱). نقش عدم اطمینان سیاست‌های اقتصادی در ارتباط بین افشای داوطلبانه‌ی اطلاعات و عدم تقارن اطلاعاتی. پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری، ۳(۶)، ۳۱-۵۲.

قربانی، بهزاد پورطاهر اقدم، فرزانه و رهنما رودپشتی، فریدون. (۱۴۰۱). تأثیر محافظه‌کاری حسابرس و وجود عدم قطعیت سیاست‌های اقتصادی بر کیفیت سود. قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی، ۱(۲)، ۱-۲۵.

قربانی، عالیه و سروش یار، افسانه (۱۳۹۶). تأثیر قابلیت مقایسه سود و اجزای نقدی و تعهدی آن بر عدم تقارن اطلاعاتی. پژوهش دانش حسابداری مالی، ۴(۳)، ۱۴۳-۱۶۰.

کامیابی، یحیی و جوادی نیا، امیر (۱۴۰۰). بررسی اثر تعدیل‌کننده توانایی مدیریت بر رابطه بین احساسات سرمایه‌گذاران و محافظه‌کاری حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۱)، ۱۰۲-۱۳۴.

کلاتری، علی؛ محمدی، سید موسی بهروزنیا، علیرضا (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و ساختار سررسید بدهی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۵(۱۷)، ۱۴۵-۱۵۸.

لونی، سمیه؛ عباسیان، عزت‌اله و حاجی، غلامعلی (۱۴۰۰). اثر ناطمینانی سیاست‌های اقتصادی بر سرمایه‌گذاری شرکتی: شواهدی از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات مالی، ۲۳(۲)، ۲۴۹-۲۶۸.

مرادزاده فرد، مهدی (۱۳۹۵). توانایی مدیریتی، کارایی سرمایه‌گذاری و ریسک سقوط آتی قیمت سهام. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳(۵۰)، ۲۵-۵۶.

مرادی، احیا؛ وردی‌پور لمر، سعیده و صفری پرور مریان، شفیقه (۱۳۹۶). بررسی تأثیر توانایی مدیران بر ارزش ایجاد شده برای سهام‌داران شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران. چهارمین کنفرانس بین‌المللی تکنیک‌های مدیریت و حسابداری، تهران.

مهدوی، غلامحسین و سرمدی‌نیا، عبدالمجید (۱۳۹۷). بررسی میزان تعامل رشته حسابداری با سایر علوم و رشته‌های دانشگاهی از بُعد پژوهشی. دانش حسابداری مالی، ۵(۳)، ۲۵-۴۴.

موسوی شیری، سید محمود؛ سبزی، صغری و قدردان، احسان (۱۴۰۲). بررسی رابطه بین استراتژی‌های تجاری شرکت و توانایی مدیریت در دوره بحران مالی با کیفیت سود. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۵)، ۵۷-۸۰.

هاشمی دهچی، مجید؛ ایزدی نیا، ناصر و حاجیان نژاد، امین (۱۴۰۰). تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر ارتباط ارزشی سود با تأکید بر عدم شفافیت گزارشگری مالی و ضعف کنترل‌های داخلی. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۳(۱)، ۳۷۹-۴۰۹.

References

- Abouata, M; & Pourrashid, S. Z. (2017). Civil Liability Claim Of Stockholders Against Directors Of Companies In Iranian And French Law. Law Quarterly, 47(1), 1-17. (In Persian).
- Akhgar, M. O; Sajjadi, Z; & Hajimirzaei, M. (2021). The Relationship between Economic Policy Uncertainty and Earnings Management with Emphasis on Life Cycle Stages. Journal of Development and Capital, 6(2), 71-91. (In Persian).
- Aminian, T; Saraf, F; Imam Vardi, Q. E; & Baghani, A. (2017). Asymmetric effects of oil price shocks and uncertainty of economic policies on industrial stock returns

- in different market conditions. *Stock Exchange Quarterly*, 11(43), 5-22. (In Persian).
- Arabsaleli, M; Bari,S; & Behshour, I. (2018). Global financial crisis and earnings management in firms listed in the Tehran stock exchange. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 9(36), 73-88. (In Persian).
- Baghoomian, R; Mohammadi, H. M; & Naghdi, S. (2016). Macroeconomic Variables Fluctuations and Management Earnings Forecast. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 13(50), 65-88. (In Persian).
- Biswas, P. K; Habib, A; & Ranasinghe, D. (2022). Firm life cycle and financial statement comparability. *Advances in Accounting*, 58, 100608.
- Biswas, P. K; Ranasinghe, D; & Tan, E. K. (2023). Impact of product market competition on real activity manipulation: Moderating role of managerial ability. *Accounting & Finance*, 63(1), 247-275.
- Bjornsen, M; & Stallings, M. (2022). Managerial Ability and Financial Statement Comparability.
- Bolo, Q; Marfo, M; & Abolhassani Torghi, A. (2014). The Relationship between Abnormal Returns and Conservative Accounting in Tehran Stock Exchange. *Auditing Knowledge*, 14(57), 27-63. (In Persian).
- Chakravarthy, J; DeHaan, E; & Rajgopal, S. (2014). Reputation repair after a serious restatement. *The Accounting Review*, 89(4), 1329-1363.
- Chen, B; Kurt, A. C; & Wang, I. G. (2020). Accounting comparability and the value relevance of earnings and book value. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 31(4), 82-98.
- Chiang, T. C. (2022). Evidence of economic policy uncertainty and COVID-19 pandemic on global stock returns. *Journal of Risk and Financial Management*, 15(1), 28.
- De Franco, G; Kothari, S. P; & Verdi, R. S. (2011). The benefits of financial statement comparability. *Journal of Accounting research*, 49(4), 895-931.
- Demerjian, P. R; Lev, B; Lewis, M. F; & McVay, S. E. (2013). Managerial ability and earnings quality. *The accounting review*, 88(2), 463-498.
- Dhole, S; Liu, L; Lobo, G. J; & Mishra, S. (2021). Economic policy uncertainty and financial statement comparability. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(1), 106800.
- Ge, R; Seybert, N; & Zhang, F. (2019). Investor sentiment and accounting conservatism. *Accounting Horizons*, 33(1), 83-102.
- Ghasemi, G; Khodamipour, A; & Shamsadini, K. (2021). Investigating of Economic Policy Uncertainty on Information Asymmetry, Investors' Reaction To Earnings Surprises and Management Disclosures. *Financial Accounting Knowledge*, 8(3), 25-47. (In Persian).
- Ghasemi, G; Khodamipour, A; & Shamsadini, K. (2022). The role of economic policy uncertainty in the relationship between voluntary disclosure of information and

- information asymmetry. *Advances in Finance and Investment*, 3(6), 52-31. (In Persian).
- Ghorbani, A; & Soroush Yar, A. (2017). The Effect of Earnings Comparability and Cash Flows and Accruals Components on Information Asymmetry. *Financial Accounting Knowledge*, 4(3), 143-160. (In Persian).
- Ghorbani, B; Pourtaher Eghdam, F; & Rahnama Roodposhti, F. (2022). The Impact of Auditor Conservatism and the Uncertainty of Economic Policies on Profit Quality. *Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing*, 1(2), 1-25. (In Persian).
- Guedhami, O; Pittman, J. A; & Saffar, W. (2014). Auditor choice in politically connected firms. *Journal of accounting research*, 52(1), 107-162.
- hashemi dehchi, M; izadinia, N; & Hajiannejad, A. (2021). The effect of Financial Statement Comparability on Value Relevance of Earning and Book value with Emphasis on Financial Reporting Opacity and Internal Control Weakness. *Journal of Accounting Advances*, 13(1), 379-409. (In Persian).
- Imhof, M. J; Seavey, S. E; & Watanabe, O. V. (2022). Competition, proprietary costs of financial reporting, and financial statement comparability. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 37(1), 114-142.
- Jafari, A; Gorganli Davaji, J; Ashrafi, M; & Naderian, A. (2020). Evaluating the Moderating Role of Macroeconomic Variables in the Relationship between Financial Statement Comparability Criteria and Corporate Dividend Payout Policy. *Economic Growth and Development Research*, 11(41), 136-117. (In Persian).
- Jiang, M; Xu, X; & Yang, J. (2023). Opportunity for whom: Economic policy uncertainty, managerial ability and firm value. *Applied Economics Letters*, 30(16), 2220-2223.
- Kalantari, A; Mohammadi, S. M; & Behroznia, A. (2021). Investigating the relationship between the comparability of financial statements and the debt maturity structure of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Specialized Scientific Quarterly of New Research Approaches in Management and Accounting*, 5(17), 145-158. (In Persian).
- Kamyabi, Y; & Javady Nia, A. (2021). Investigating the Effect of Moderating Managerial Ability on the Relationship between Investor Sentiment and Accounting Conservatism. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 102-134. (In Persian).
- Karadima, M; & Louri, H. (2021). Economic policy uncertainty and non-performing loans: The moderating role of bank concentration. *Finance Research Letters*, 38, 101458.

- Khajavi, S; Jahandoust, M. M; & Weysihsar, S. (2021). The Impact of Managers' Ability on the Consequences of Corporate Opacity. *Journal of applied research in financial reporting*, 10(1), 149-185. (In Persian).
- Kim, J. B; Li, L; Lu, L. Y; & Yu, Y. (2016). Financial statement comparability and expected crash risk. *Journal of Accounting and Economics*, 61(2-3), 294-312.
- Kim, S; Kraft, P; & Ryan, S. G. (2013). Financial statement comparability and credit risk. *Review of Accounting Studies*, 18(3), 783-823.
- Loni, S; Abbasian, E; & Haji, G. (2021). The Effect of Economic Policy Uncertainty on Corporate Investment: Evidence from Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Financial Research Journal*, 23(2), 249-268. (In Persian).
- Luo, Y; & Zhang, C. (2020). Economic policy uncertainty and stock price crash risk. *Research in International Business and Finance*, 51, 101112.
- Mahdavi, G; & Sarmadinia, A. (2018). Examining the Research-based Interaction between Accounting and Other Fields of Study. *Financial Accounting Knowledge*, 5(3), 25-44. (In Persian).
- Moradi, I; Verdipour Lamar, S; & Safari Parvar Merian; Sh. (2016). Investigating the impact of managers' ability on the value created for shareholders of Tehran Stock Exchange member companies. The fourth international conference on management and accounting techniques, Tehran. (In Persian).
- Moradzadehfard, M. (2016). Managerial Talent, Investment Efficiency and Stock Price Crash Risk. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 13(50), 33-64. (In Persian).
- Mousavi Shiri, S. M; Sabzi, S; & Ghadrnan, E. (2023). Investigating the Relationship Between the Company's Business Strategies and Management Ability in Times of Financial Crisis with Profit Quality. *Accounting and Auditing Studies*, 12(45), 57-80 (In Persian).
- Nagar, V; Schoenfeld, J; & Wellman, L. (2019). The effect of economic policy uncertainty on investor information asymmetry and management disclosures. *Journal of Accounting and Economics*, 67(1), 36-57.
- Organization of Audit (2019). Bi-Monthly Analytical and Research Informative Journal 21(102)." (In Persian).
- Ozili, P. K. (2021). Financial reporting under economic policy uncertainty. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 19(2), 325-338.
- Pakdelan, S; Azarberahman, A; Azarberahman, J; & Shikhnazar, M. (2022). The effect of financial statement comparability on idiosyncratic return volatility. *Journal of Accounting and Management Vision*, 4(54), 41-54. (In Persian).
- Ross, J; Shi, L; & Xie, H. (2020). The determinants of accounting comparability around the world. *Asian Review of Accounting*, 28(1), 69-88.
- Salem Dezfuli, B; Salehi, A; Jorjorzadeh, A; & Nasiri, S. (2019). The Effect of Economic Uncertainty on Accrual Based Earnings Management and Real Earnings

- Management. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(30), 95-116. (In Persian).
- Seddighi, R; Naderi Nouraini, M. M; Zarei, M; & Nouraini, R. N. (2022). The Effect of Agency Costs on Profitability with an Emphasis on the role of Management Ability. *Accounting and Auditing Research*, 14(55), 39-54. (In Persian).
- shayeghan no, N; & agajani, V. (2022). The effect of intellectual capital on the comparability of financial statements. *Journal of Accounting and Management Vision*, 5(60), 95-111. (In Persian).
- Shekarkhah, J. S; & Ghasedi Dizaji, K. (2016). the Effect of Macroeconomic Variables on Management Financing Decision. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 13(51), 87-120. (In Persian).
- Tariverdi, Y.I; Naeimi, A; & Rostami, M. (2018). The effect of increasing profit management and decreasing profit management on the quality of financial reporting. *Business management*, 10(40), 69-86. (In Persian).
- Yang, N. (2022). Economic policy uncertainty, managerial ability, and the peer effect of corporate investment. *Mathematical Problems in Engineering*, 2022, 1-15.
- Zarra Nezhad, M; & Motamedi, S. (2012). Investigation of the Relationship between Macroeconomic Variables and Overall Price Index of Tehran Stock Exchange. *Economics Research*, 12(46), 101-116. (In Persian).

COPYRIGHTS



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



تأثیر خودکنترلی و فشار اجتماعی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی^۱

محمدرضا محقق^۲، ایمان زارع^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۴/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۱۶

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: ویژگی‌های رفتاری و اخلاقی در اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی عاملی برای پیشگیری از تقلب و متضمن کیفیت گزارشگری مالی هستند. از طرفی، خودکنترلی می‌تواند محرک رفتارهای اخلاقی و فشار اجتماعی محرک رفتارهای متقلبانه شوند. بر این اساس هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر خودکنترلی و فشار اجتماعی به‌عنوان محرک‌های رفتاری بر اثربخشی کنترل‌های داخلی است.

روش: پژوهش حاضر از لحاظ شیوه اجرا کمی است. داده‌های جمع‌آوری شده با روش معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. جامعه آماری پژوهش در قلمرو زمانی سال ۱۴۰۱ شامل حسابداران و مدیران مالی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار است که با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۳۸۴ نفر به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. ابزار پژوهش، پرسشنامه استاندارد است.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان داد فشار اجتماعی بر اثربخشی کنترل داخلی تأثیر مستقیم و منفی دارد، خودکنترلی بر اثربخشی کنترل داخلی تأثیر مستقیم و مثبت دارد، همچنین خودکنترلی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرایط فشار اجتماعی تأثیر غیرمستقیم و مثبت دارد.

نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش نشان داد که فشار اجتماعی مانعی موثر و خودکنترلی عاملی موثر برای اثربخشی کنترل‌های داخلی خواهند بود، در تقابل این دو عامل و تقویت خودکنترلی، پیامدهای مثبت آن بر پیامدهای منفی فشار اجتماعی، فزونی خواهد یافت. در چنین شرایطی در سایه خودکنترلی، سلامت رفتاری مدیران و حسابداران متضمن اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی خواهد بود.

دانش افزایی: یافته‌های پژوهش ضمن توسعه ادبیات مربوط به فشار اجتماعی و خودکنترلی و بررسی تأثیرات آنها بر اثربخشی کنترل‌های داخلی، می‌تواند بهبود عملکرد مالی و اداری را برای سازمان‌ها به ارمغان آورد.

واژه‌های کلیدی: خودکنترلی، فشار اجتماعی، اثربخشی کنترل داخلی.

طبقه بندی موضوعی: M42.

10.22051/JAASCI.2023.44022.1786 : DOI ۱

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران. (Mohammadreza.Mohagheghi@iau.ac.ir)

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (iman.accounting@pnu.ac.ir)

مقدمه

یکی از مهمترین ساز و کارهای کنترلی که زمینه هدایت اثربخش و کارای سازمان‌ها را فراهم می‌آورد مجموعه تدابیری است که از آنها تحت عنوان کنترل‌های داخلی یاد می‌شود (سلیمانی و مقدسی نیکجه، ۱۳۹۳: ۷۲). پیاده‌سازی، ارزیابی و نظارت بر سیستم‌های کنترل داخلی موثر، تعیین‌کننده اصلی کیفیت گزارشگری مالی است. به‌طور خاص، کنترل‌های داخلی با کیفیت بالا دستکاری عمدی اطلاعات گزارش شده به خارج از شرکت را کاهش می‌دهند (مهدویان و همکاران، ۱۴۰۱: ۲۳۴). انجام مأموریت هر سازمانی متأثر از عوامل گوناگونی است که برای تحقق آن از فرآیندی بنیادی و برنامه‌ریزی شده تحت عنوان کنترل‌های داخلی استفاده می‌شود. در این فرآیند، اهداف عمومی دیگر شامل اجرای کارآ، مؤثر و با صرفه عملیات سازمان، مطابقت عملیات با قوانین و مقررات و حفاظت از منابع سازمانی نیز دنبال می‌شود که لازمه فعالیت‌ها و عملیات در تحقق رسالت و مأموریت سازمان به شمار می‌رود. اجرای مناسب کنترل‌های داخلی، یک عامل کلیدی در کمک برای دست‌یافتن به چنین هدفی و نیز به حداقل رساندن مشکلات و عملیاتی کردن این راهکارها است (بیگلر و سروش راد، ۱۳۹۸: ۴۰۵). یک سیستم کنترل داخلی اثربخش با اجرای کامل و صحیح سیستم‌های مالی و اداری، موجب می‌شود که ذینفعان از جمله مدیران، نسبت به ارقام و آمار حسابداری اطمینان بیشتری بیابند و اعداد و اطلاعات مذکور را مبنای تصمیمات خود قرار دهند (دی‌سیمونه و همکاران^۱، ۲۰۱۵: ۱۴۷۸).

بر این اساس، سیستم‌های کنترل داخلی کارآمد موجب اعتباربخشی به گزارش‌های حسابداری تهیه شده می‌گردد (ارجمندنژاد، ۱۳۹۵: ۵۴). از این حیث اهمیت کنترل‌های داخلی برای سازمان به حدی است که این کنترل‌ها می‌تواند در کشف تقلبات و اشتباهات، از طریق یک چارچوب اثربخش و پیشرفته کنترل‌های داخلی، که در برگیرنده بهبود و استقرار محیط کنترل، سیستم حسابداری و برنامه‌های کنترلی است، کمک شایانی به سازمان داشته باشند (سوآیدین و قاسم^۲، ۲۰۱۰: ۵۱۴). در واقع کنترل‌های داخلی بر پیشگیری از تقلب تأثیر می‌گذارند (سودریمان و همکاران^۳، ۲۰۲۰: ۱۰).

1. De Simone *et al*
 2. Suwaidan & Qasim
 3. Sudirman *et al*

همچنین، کنترل‌های داخلی بر کم کردن تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی از نظر مدیران مالی و ذیحسابان تاثیر گذار هستند (خدایمی‌پور و همکاران، ۱۳۹۴: ۳۱) و اثربخشی کنترل‌های داخلی موجب کاهش تخلفات مالی در سازمان‌ها می‌شود (بکلو و محمودی، ۱۳۹۵: ۱۴۷).

از طرفی فشار و انگیزه، از مؤلفه‌های اصلی مثلث تقلب و گزارشگری مالی متقابلانه است (میتز و موریس^۱، ۲۰۰۷: ۱۳۲). فشار به‌عنوان ایجاد محرک‌هایی عینی در رابطه با ویژگی‌ها یا ترکیب ویژگی‌های فردی و رویدادهایی که بر فرآیندهای شناختی و ادراکی فرد تأثیر منفی دارد، تعریف می‌شود. انواع مختلف فشارها باعث ایجاد استرس در حسابداران و مدیران مالی می‌شود و بر نگرش‌ها و عملکرد آنها تأثیر گذار است (دیزورت و لرد^۲، ۱۹۹۷: ۴۲-۴۵). یکی از انواع فشارهای سازمانی، فشار اجتماعی است. فشار اجتماعی می‌تواند منجر به سوگیری در تصمیم‌گیری شود و شخص را وادار به رفتار غیراخلاقی نماید. فشارهای اجتماعی، اتخاذ تصمیم‌های غیراخلاقی را در حسابداران افزایش می‌دهد و هر چه فضای سازمان اخلاقی‌تر باشد، تعهد آنها بیشتر خواهد شد و حسابداران کمتر تحت فشارهای اجتماعی قرار می‌گیرند (کلیتون و ون استادن^۳، ۲۰۱۵: ۳۷۶).

از سوی دیگر، با توجه به تعریف ارائه شده از فشارهای اجتماعی، عملکرد حسابداران و مدیران به‌عنوان بخشی از سیستم حسابداری و کنترل‌های داخلی تحت تاثیر ویژگی‌های فردی است (محمدی و فخاری، ۱۳۹۵: ۴۳). از نظر روانشناسی ویژگی‌های فردی بر عملکرد و رفتار افراد تاثیر می‌گذارد، به همین علت بررسی ویژگی‌های فردی افراد، به منظور درک تاثیر آنها بر عملکرد افراد و سازمان‌ها از اهمیت بالایی برخوردار است (الیاس و همکاران^۴، ۲۰۱۲: ۴۰۱). یکی از مهمترین ویژگی‌های شخصی موثر بر عملکرد افراد و سازمان‌ها، میزان خودکنترلی آنها است (جکسون و همکاران^۵، ۲۰۰۰: ۶۸۰). خودکنترلی به این معنا است که یک شخص به چه میزان در تصمیم‌گیری‌های خود کنترل داشته و با تمرکز بیشتری اقدام به تصمیم‌گیری می‌کند (سویدمن و همکاران^۶، ۲۰۱۴: ۲۶۸). همچنین، خودکنترلی تعدیل رفتار مطابق با موقعیت در چارچوب قابل قبول اجتماعی بدون

1. Mintz & Morris
 2. Dezoort & Lord
 3. Clayton & van Staden
 4. Alias *et al*
 5. Jackson *et al*
 6. Swendeman *et al*

مداخله و هدایت مستقیم فرد دیگر است (جان بزرگی، ۱۳۸۷: ۵۴). خودکنترلی حالتی در درون فرد است که او را به انجام وظایفش متمایل ساخته، بدون آنکه عامل خارجی او را تحت نظارت داشته باشد (الوانی، ۱۳۸۲: ۳۸). مطالعات نشان می‌دهند افرادی که خودکنترلی بالایی دارند از کیفیت زندگی و سلامت رفتاری بالایی برخوردارند و در کار خود مشکلات رفتاری کمتری دارند (سویدمن و همکاران، ۲۰۱۴: ۲۶۹).

کنترل داخلی مطلوب به همراه تقویت نظام‌های کنترلی موثر و کارآمد موضوعی بدیهی و ضروری است و ضعف آن، خسارات و زیان‌های قابل توجه و سنگینی به بار می‌آورد (شیروانی و فتحی، ۱۳۹۸: ۵۴۸). بنابراین، بررسی اینکه چگونه ویژگی فردی خودکنترلی در هر شرایطی از جمله فشار اجتماعی می‌تواند بر اعمال و اجرای کنترل‌های داخلی سازمان تاثیرگذار باشد موضوعی است که علیرغم اهمیت آن، تاکنون مورد بررسی واقع نشده است. پژوهش حاضر با بررسی تاثیر فشار اجتماعی به عنوان عاملی برای گزارشگری متقلبانانه از طریق اجرای ناکارآمد کنترل‌های داخلی و تاثیرات مستقیم و غیرمستقیم خودکنترلی بر اثربخشی کنترل داخلی، در صدد تبیین این مهم است. قابل ذکر است که خودکنترلی طبق آیات و سیره پیشوایان دین اهمیت بسزایی دارد و با ابعاد شناختی (مجموعه‌ای از اعتقادات، افکار، نگرش‌ها، انتظارات و رویدادهای ذهنی) پیوند می‌خورد. بر این اساس، خودکنترلی در این پژوهش براساس مؤلفه‌های شناختی از منظر آیات و روایات، خود یکی از جنبه‌های نوآوری پژوهش است. بنابراین، با توجه به شکاف تحقیقاتی در این حوزه و همچنین اهمیت موضوع، پژوهش حاضر با نگرشی متفاوت به دنبال پاسخ این سوالات است که آیا فشار اجتماعی و خودکنترلی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی تاثیرگذارند؟ همچنین، تاثیر خودکنترلی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی با در نظر گرفتن فشار اجتماعی چگونه است؟ در این پژوهش، تاثیر مستقیم و غیرمستقیم خودکنترلی در حسابداران و مدیران مالی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی در شرایط فشار اجتماعی مورد تاکید است.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

گزارش تقلب در صورت‌های مالی یک نگرانی عمده به شمار می‌رود. آمار بالای گزارش تخلفات مالی، صورت‌های مالی شرکت‌ها را غیر قابل اعتماد کرده و اعتماد سرمایه‌گذاران را کاهش داده

است. یکی از ابزارهای پیشگیری از تخلفات مالی، طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی در حرفه حسابداری و حسابرسی می‌باشد (روکساس^۱، ۲۰۱۱: ۵۹). حصول اطمینان از اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات و همچنین قابلیت اعتماد نسبت به گزارشگری مالی از اهداف کنترل داخلی است (فتحی عبدالهی و آقایی، ۱۳۹۶: ۸۵). چالمرز و همکاران^۲ (۲۰۲۱)، کنترل‌های داخلی را به‌عنوان یک فرآیند طراحی شده برای تضمین منطقی که سازمان گزارش‌های مالی قابل اعتمادی تولید می‌کند، با قوانین و مقررات قابل اجرا مطابقت دارد و عملیات را به شیوه‌ای موثر انجام می‌دهد، تعریف کرد. همچنین، با توجه به تعریف کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی موسوم به کوزو (COSO، ۲۰۰۴: ۴۴-۴۷)، کنترل‌های داخلی به‌عنوان یک فرآیند، متاثر از هیات‌مدیره، مدیریت و سایر کارکنان نهادی، تعریف شده که برای تضمین منطقی دستیابی به اهداف در مقوله‌های اثربخشی و کارایی عملیات‌ها، قابلیت اعتماد به گزارشگری مالی، انطباق با قوانین و مقررات قابل اجرا، طراحی شده است.

کنترل داخلی اثر بخش، ابزار اولیه جهت کشف و اصلاح اشتباه‌ها و تقلب می‌باشد. بنابراین، اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی برای اثبات مشروعیت در هر سازمانی حیاتی است، زیرا سیستم کنترل‌های داخلی باید به تولید ارزش افزوده و اثربخشی برای ذینفعان اساسی هر سازمان از جمله سهام‌داران و اعتباردهندگان کمک کند (لنز و هان^۳، ۲۰۱۵: ۱۴). اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی حول محورهای سه‌گانه: (۱) کارایی، (۲) صرفه جویی و (۳) اثربخشی متمرکز است. در این ارزیابی، کارایی به معنای استفاده از حداقل منابع برای به حداکثر رساندن خروجی‌ها است؛ صرفه اقتصادی به دست آوردن منابع مقرون به صرفه و اثربخش در مسیر دستیابی به اهداف مورد نظر است. اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی تأثیر عمده‌ای بر مناسب بودن عملیات و رویه‌های یک واحد، بخش یا واحد مورد حسابرسی دارد (جی و همکاران^۴، ۲۰۲۱: ۱۲۸۱). اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی عبارت از معیار یا استانداردی است که از طریق آن سازمان به اهداف تبیین شده دست می‌یابد.

1. Roxas

2. Chalmers *et al*

3. Lenz and Hahn

4. Ge *et al*

اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در ارتباط با به‌موقع بودن گزارش‌ها، انطباق و کنترل ریسک در ابعاد مختلف عملیات، اندازه‌گیری می‌شود. به‌موقع بودن گزارش‌ها به مدت زمان صرف شده در اجرای کار سیستم کنترل‌های داخلی و صدور گزارش به مدیریت، اشاره دارد (چن و همکاران^۱، ۲۰۱۶: ۱۱۷). علاوه بر این، اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی عبارت از انطباق فرآیندهای کنترلی و نظارتی سیستم کنترل‌های داخلی با سیاست‌ها و رویه‌های از پیش تعیین شده و هم‌سویی آن با تصمیم اتخاذ شده است. در نهایت، اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی عبارت از اصول کنترل، کاهش سطح ریسک و مدیریت تهدیدات ذاتی و نوظهور در مسیر رسیدن به اهداف سازمانی است (محققی و همکاران، ۱۴۰۱، ۵).

از طرفی، با توجه به اینکه فشار و انگیزه یکی از مؤلفه‌های اصلی مثلث تقلب و گزارشگری مالی متقلبانه است (می‌نتز و موریس، ۲۰۰۷: ۹۲). طراحی و استقرار مطلوب سیستم‌های کنترل داخلی در شرکت‌ها از جمله مهمترین دلایل پیشگیری از سوءاستفاده‌های مالی و تقلب محسوب می‌گردد (جاوید و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۳۰). سیستم کنترل داخلی موثر می‌تواند سطح فساد و تقلب را کاهش دهد (لیو و لین^۲، ۲۰۱۲: ۱۶۷). مطابق با تئوری فشار، افراد به‌طور ذاتی منحرف نیستند، بلکه در اثر فشار به سوی جرم کشیده می‌شوند (کوهن^۳، ۲۰۱۷: ۲۷). طبق تئوری مشروعیت، پیش‌بینی می‌شود که فشار اجتماعی مدیرعامل به شکل فشار اطاعت، بر تهیه صورت‌های مالی توسط مدیران مالی تأثیرگذار باشد (بی‌شاپ^۴، ۲۰۱۳: ۱۶). مطابق با تئوری نمایندگی کلاسیک، اکثر افراد به دلیل انگیزه و فشار، مجبور به ارائه گزارشگری مالی نادرست و متقلبانه می‌شوند (بایمن و لوئیس^۵، ۱۹۸۹: ۱۱). معمولاً تقلب در صورت‌های مالی توسط افرادی انجام می‌شود که یا از نظر اخلاقی تمایل به ارتکاب تقلب دارند یا افرادی که اعتقادات اخلاقی خود را به دلیل فشار یا انگیزه کنار گذاشته‌اند و سپس اقدامات خود را در زمینه تهیه صورت‌های مالی متقلبانه، منطقی نشان می‌دهند (بیزلی و

1. Chen *et al*

2. Liu & Lin

3. Cohen

4. Bishop

5. Baiman & Lewis

همکاران^۱، ۲۰۱۰: ۱۷-۱۸). بی‌شاپ و همکاران^۲ (۲۰۱۷) به نقل از دیزورت و لرد (۱۹۹۷) در مورد اثرات فشار در حسابداری نتیجه گرفتند که یکی از فشارهای با اهمیت که می‌تواند در هنگام تهیه صورت‌های مالی بر واحد حسابداری اعمال شود، ناشی از فشار اجتماعی است. فشار اجتماعی ناشی از تأثیراتی است که به دلیل نگرش و رفتار دیگران بر افراد و عملکرد آنان تأثیر گذار است. هاندویو و بایونیتري^۳ (۲۰۲۱) و ساندری و رتنواتی^۴ (۲۰۲۱) در پژوهش‌های خود به این نتیجه رسیدند که یکی از مهمترین روش‌های اعمال تقلب و فساد در گزارشگری مالی از طریق سیستم‌های کنترل داخلی ضعیف و ناکارآمد است. براین اساس، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد.

فرضیه اول: فشار اجتماعی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی تأثیر معناداری دارد.

فشار اجتماعی به‌عنوان فشار سازمانی ناشی از نفوذ افراد روی یکدیگر (داویس و همکاران^۵، ۲۰۰۶: ۲۴)، دربرگیرنده نیروهای بالفعل یا بالقوه اجتماعی است که در جهت کنترل اندیشه، رفتار یا عمل فرد یا گروهی از افراد و هدایت آنها در مسیر مشخص مورد استفاده قرار می‌گیرد (تاکی و همکاران، ۱۴۰۰: ۹۶) و شامل فشار اجتماعی دستوری^۶ یا همرنگی^۷ است (دیزورت و لرد، ۱۹۹۷: ۳۵-۳۸؛ بی‌شاپ^۸، ۲۰۱۳: ۱۴). در فشار دستوری، افراد از حالت مستقل خارج شده و به یک عامل پیرو تبدیل می‌شوند و از مسئولیت‌پذیری شانه خيالی می‌کنند (میلگرام^۹، ۱۹۷۴: ۴۳). فشار همرنگی نیز در قالب فشار غیرمستقیم به رفتار یک شخص در پاسخ به درخواست از سوی یک همکار اطلاق می‌شود. دلایلی از جمله دریافت پاداش و یا جلوگیری از مجازات احتمالی می‌تواند تا حدودی بر پذیرش یا عدم پذیرش این‌گونه درخواست‌ها تأثیر داشته باشد (تاکی و همکاران، ۱۴۰۰: ۹۷؛ دیزورت و لرد، ۱۹۹۷: ۳۷؛ بی‌شاپ و همکاران، ۲۰۱۷: ۲۶). میلگرام (۱۹۷۴) اعتقاد دارد که تحت فشار دستوری افراد تمایل دارند مسئولیت اعمال خود را از خود دورکنند. بر این اساس، مدیران مالی تحت فشار

1. Beasley *et al*

2. Bishop *et al*

3. Handoyo & Bayunitri

4. Sundari & Retnowati

5. Davis *et al*

6. Obedience Social Pressure

7. Conformatiy Social Pressure

8. Bishop

9. Milgram

دستوری، تمایل بیشتری به گزارشگری مالی متقلبانه دارند، حتی اگر در چنین شرایطی درخواست‌ها مغایر با نگرش، اعتقادات یا ارزش‌های آنها باشد، اما به دلیل نبود اقتدارگرایی از سوی همکاران، این استدلال در فشار هم‌رنگی، کمتر روی می‌دهد (برینک و همکاران^۱، ۲۰۱۸: ۲۸؛ بی‌شاپ و همکاران، ۲۰۱۷: ۲۷). بر مبنای نظریه اقتدارگرایی^۲، افرادی که با فشار ناشی از دستورات مستقیم یک مافوق مواجه می‌شوند، رفتار نادرست خود را حتی اگر این‌گونه رفتارهای غیراخلاقی، مغایر با ارزش‌های فردی آنها باشد را منطقی تصور می‌کنند، زیرا بر این باورند که چاره‌ای جز پیروی از دستورات مافوق را ندارند (میلگرام، ۱۹۷۴). فشار دستوری در مقایسه با فشار هم‌رنگی از پتانسیل بیشتری برای فعال‌سازی صفات درونی شخص برخوردار است (برینک و همکاران، ۲۰۱۸: ۲۹). در حوزه‌های مالی و حسابداری سرپرستان به زیردستان فشار می‌آورند تا در رفتارهای غیراخلاقی مشارکت داشته باشند، از اینرو پژوهش‌های حسابداری بیشتر بر فشار دستوری متمرکز بوده‌اند. به طوری که در آن فشار دستوری در مقایسه با فشار هم‌رنگی از پتانسیل بیشتری برای فعال‌سازی صفات درونی شخص برخوردار است (بوتروس و همکاران^۳، ۲۰۱۱: ۲۵-۲۷). طبق نظریه فعال‌سازی صفات^۴، هنگامی که افراد تحت فشار اجتماعی یا محیطی قرار بگیرند، برخی از صفات درونی آنها ممکن است از حالت عادی خارج شود و دچار انحراف در عملکرد شوند (تاکی و همکاران، ۱۴۰۰: ۹۶).

از نظر روانشناسی ویژگی‌های فردی و صفات درونی بر عملکرد و رفتار افراد تاثیر می‌گذارد (الیاس و همکاران، ۲۰۱۲: ۱۸۸). برخی از صفات انسانی نقش بازدارنده دارد، بدین معنی که حافظ وضعیت مطلوب در نفس است و آن را از افراط و تفریط در غرایز باز می‌دارد و زمینه‌ساز فضیلت‌های اخلاقی متعددی است. کشش انسان به سوی نیکی‌ها و در نهایت میل او به رضا و قرب الهی، توانایی مهارت خودکنترلی در برابر زشتی‌ها و گناهان، به‌طور فطری در نهاد انسان از سوی خداوند به ودیعت گذاشته شده است. انسان با تقوای الهی و بهره‌گیری از قوای تعقل و دوری از هر آنچه انسان را به سمت پلیدی‌ها سوق می‌دهد، خود را کنترل

1. Brink *et al*
 2. Authority Theory
 3. Buttross *et al*
 4. Trait Activation Theory

نموده و در مسیر قرب الهی پیش می‌رود (ملک و همکاران، ۱۳۹۸: ۱۷۹-۱۸۱). بنابراین، یکی از مهمترین صفات درونی موثر بر عملکرد افراد و سازمان‌ها، میزان خودکنترلی آنها است (جکسون و همکاران، ۲۰۰۰: ۶۸۲). خودکنترلی توانایی فرد در کنترل ارادی فرایندهای درونی و بروندادهای رفتاری است و معیار سنجش کنترل نفس، انطباق با موازین شرع و آموزه‌های الهی است. مهارت‌هایی که برای تغییر رفتارها و مهار پاسخ‌های هیجانی شدید لازم است، در چارچوب خودکنترلی جای گیرد. (ملک و همکاران، ۱۳۹۸: ۱۸۴). خودکنترلی برعکس فشار اجتماعی حالتی در درون فرد است که او را به انجام وظایف متمایل ساخته، بدون آنکه عامل خارجی او را تحت نظارت داشته باشد (الوانی، ۱۳۸۲: ۴۱). خودکنترلی به معنای توانایی پیروی از درخواست معقول، تعدیل رفتار مطابق با موقعیت، به تأخیر انداختن ارضای خواسته‌ها در چارچوب قابل قبول اجتماعی بدون مداخله و هدایت مستقیم فرد دیگر است (جان بزرگی، ۱۳۸۷: ۵۵) و مراقبتی درونی است که بر اساس آن وظایف محول شده انجام و رفتارهای ناهنجار و غیرقانونی ترک می‌گردد، بی آنکه نظارت یا کنترل خارجی در بین بوده باشد (پیروز و دیگران، ۱۳۸۶: ۷۷). براین اساس میزان خودکنترلی مدیران مالی بر کیفیت عملکرد و گزارشگری مالی تاثیر مثبتی خواهد داشت (محمدی و فخاری، ۱۳۹۵: ۴۶). مردم در یک بحث کلی به دو دسته تقسیم می‌شوند: افراد با خودکنترلی بالا که نسبت به موقعیت‌های اجتماعی حساس هستند و ظاهر خود، را متناسب با موقعیت رایج تنظیم می‌کنند و افراد با خودکنترلی پایین که تمایل دارند فکر و احساس خود را بیان نمایند، تا این که آن را متناسب با موقعیت سازماندهی کنند (اسنایدر^۱، ۱۹۷۴: ۵۲۶). چندین مطالعه اثر خودکنترلی را در محل کار بررسی کرده و به این نتیجه رسیده‌اند که افراد دارای خودکنترلی بالا دارای کیفیت زندگی و سلامت رفتاری بالایی هستند (سویدمن و همکاران، ۲۰۱۴: ۲۶۹). به علاوه مشکلات رفتاری کمتری در کارشان دارند این افراد بیشترین مهارت اجتماعی را دارند (دای و کیلدوف^۲، ۲۰۰۳: ۲۰۹). بنابراین، با توجه ارتقای سیستم کنترل داخلی در سایه توانایی مدیران (قادری و همکاران، ۱۳۹۸: ۷۸) و ادبیات ارائه شده انتظار می‌رود کیفیت گزارشگری مالی به واسطه تاثیر خودکنترلی

1. Snyder

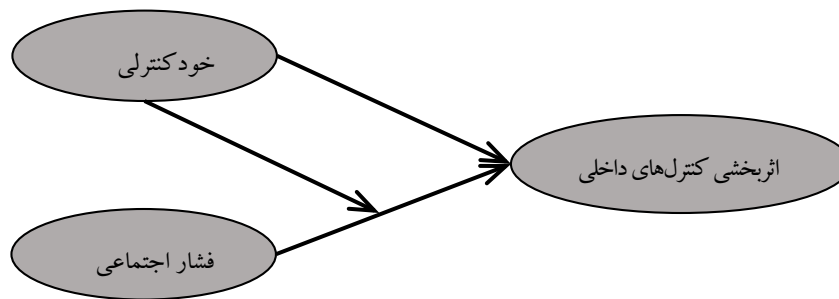
2. Day & Kilduff

مدیران و حسابداران بر اثربخشی کنترل‌های داخلی، بهبود یابد. همچنین، در شرایط فشار اجتماعی، خودکنترلی تأثیر مثبتی بر عملکرد مدیران و حسابداران در اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی داشته باشد. بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین گردد:

فرضیه دوم: خودکنترلی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه سوم: خودکنترلی به‌عنوان عامل تعدیل‌کننده بر اثربخشی کنترل‌های داخلی در شرایط فشار اجتماعی تأثیر معناداری دارد.

در ادامه بر اساس مبانی و فرضیات تدوین شده، مدل مفهومی پژوهش به شکل زیر ارائه می‌گردد.



نمودار ۱. مدل مفهومی پژوهش

اگر چه تاکنون هیچ پژوهشی به بررسی تأثیر فشار اجتماعی بر اثربخشی کنترل داخلی با در نظر گرفتن نقش تعدیلی خودکنترلی نپرداخته است و این موضوع خود نشان دهنده نوآوری پژوهش حاضر است، اما پژوهش‌های متعددی به صورت پراکنده در ارتباط با مولفه‌های این پژوهش، صورت گرفته که در ادامه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

بایمن و لوئیس (۱۹۸۹) براساس تئوری نمایندگی کلاسیک به این نتیجه رسیدند که اکثر افراد به دلیل انگیزه و فشار، مجبور به ارائه گزارشگری مالی نادرست و متقلبانه می‌شوند و از طرفی دی‌زورت و لرد (۱۹۹۷) در مورد اثرات فشار در حسابداری نتیجه گرفتند که یکی از فشارهای با اهمیت که می‌تواند در هنگام تهیه صورت‌های مالی بر واحد حسابداری اعمال شود، ناشی از فشار اجتماعی است. در این ارتباط بیزلی و همکاران (۲۰۱۰) به این نتیجه رسیدند که افراد به این دلیل اقدامات خود

را در زمینه تهیه صورت‌های مالی متقربانه، منطقی نشان می‌دهند که اعتقادات اخلاقی خود را به دلیل فشار یا انگیزه کنار گذاشته‌اند.

ذکریا و همکاران^۱ (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی نوع ضعف‌های کنترل داخلی و تأثیر آن بر فعالیت‌های متقربانه پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان داد که ضعف‌های کنترل داخلی می‌تواند عامل اصلی موثر بر ایجاد تقلب باشد. به عبارت دیگر، نظارت ضعیف و فرایند مستند سازی نادرست، فرصتی برای تخریب داراییها را فراهم می‌کند، بدترین حالت زمانی اتفاق می‌افتد که چندین نفر برای انجام این موارد غیر قانونی اقدام به همکاری می‌کنند.

لی^۲ (۲۰۱۵) در مطالعه خود به بررسی ارتباط بین توانایی مدیران و کیفیت کنترل داخلی در چین پرداخت. نتایج پژوهش او حاکی از وجود ارتباط مثبت بین توانایی مدیران و کیفیت کنترل داخلی است. همچنین، او عنوان کرد که تأثیر این ارتباط از زمان اجباری شدن گزارش کنترل داخلی در چین سیر نزولی داشته است

کلیتون و ون‌استادن (۲۰۱۵) در پژوهش خود نشان دادند فشارهای اجتماعی، اتخاذ تصمیم‌های غیراخلاقی را در حسابداران افزایش می‌دهد و هر چه فضای سازمان اخلاقی‌تر باشد، تعهد آنها بیشتر خواهد شد. همچنین، حسابداران کمتر تحت فشارهای اجتماعی قرار می‌گیرند.

ژانگ و چن^۳ (۲۰۱۶) به بررسی نقش حسابرسی داخلی در افشای نقاط ضعف موارد پرداختند. در خصوص تأثیر کارکنان بر کنترل‌های داخلی نشان دادند که کارکنان صادق و شایسته در اعمال کنترل‌های قوی بر گزارش‌دهی مالی به مدیریت کمک کرده و باعث کاهش مشکلات در اعمال کنترل داخلی در سازمان می‌شوند.

گو و همکاران^۴ (۲۰۱۶) طی پژوهشی ارتباط بین کیفیت کارکنان با نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها را بررسی نمودند. نتایج پژوهش نشان داد که شرکت‌های دارای کارکنان با کیفیت، از نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و تجدید ارائه کمتری برخوردارند.

1. Zakaria *et al*

2. Li

3. Zhang & Chen

4. Guo *et al*

پارکر و همکاران^۱ (۲۰۱۷) به بررسی علل و عواقب مشکلات کنترل داخلی در سازمان‌های غیر انتفاعی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد ضعف کنترل‌های داخلی از عوامل اصلی در وقوع گزارشگری مالی متقلبانه است که در نهایت اثربخشی کنترل‌های داخلی در پیشگیری از وقوع این رویداد متمر ثمر خواهد بود.

بی‌شاپ و همکاران (۲۰۱۷) اثر فشار اجتماعی مدیران اجرایی و تجربیات مدیران مالی بر قضاوت‌های گزارشگری مدیران مالی را مورد بررسی قرار دادند. آنها دو نمونه از فشار اجتماعی (دستوری و هم‌رنگی) را مدنظر قرار دادند. نتیجه پژوهش نشان داد که هر دو نوع فشار اجتماعی، بر قضاوت و تصمیمات مدیران مالی تاثیر گذار است، اما فشار دستوری اثرگذاری بیشتری نسبت به فشار هم‌رنگی دارد.

چالمرز و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی بر روی عملیات و انطباق پرداختند. نتایج نشان می‌دهد عملکرد حسابرسی داخلی به مدیریت در بهبود کنترل داخلی در مورد عملیات، گزارشگری و تطابق کمک می‌کند. همچنین، شایستگی‌های اخلاقی حسابرسان تأثیر مثبتی بر اثربخشی کنترل داخلی دارد.

آدلپ و همکاران^۲ (۲۰۲۳) با روش تفسیری روش‌هایی که احساسات درونی و اعتقادات مذهبی بر پاسخگویی نظام حسابداری تأثیر می‌گذارد را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق نشان داد احساسات درونی با طراحی چارچوب‌های کنترلی مناسب به‌ویژه در زمینه‌هایی با شکاف‌های اجتماعی و اقتصادی که می‌توانند مسئولیت‌پذیری عمومی و اثربخشی کنترل‌ها را تضعیف کنند، سیستم کنترل و نظارت و در نتیجه پاسخگویی را تقویت می‌کنند که عملکرد نظام حسابداری نیز از آن متاثر خواهد شد.

محمدی و فخاری (۱۳۹۵) با اذعان به اینکه مدیران مالی به‌عنوان جزء مهمی از سرمایه انسانی سازمان نقش موثری را در ارائه اطلاعات و شفافیت محیط اطلاعاتی واحد تجاری ایفا می‌کنند، انتظار می‌رود که خصوصیات و ویژگی‌های فردی مدیران بر عملکرد آنان تاثیر داشته باشد. بر همین اساس

1. Parker *et al*

2. Adelopo *et al*

تاثیر میزان خودکنترلی و رعایت تعهدات دینی مدیران مالی را به‌عنوان دو ویژگی فردی آنها، بر کیفیت افشای اطلاعات و عملکرد آنها مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که میزان خودکنترلی مدیران مالی بر کیفیت عملکرد و افشای اطلاعات تاثیر مثبت دارد، اما رعایت تعهدات دینی این مدیران بر کیفیت افشای اطلاعات اثری نمی‌گذارد.

بیگلر و سروش راد (۱۳۹۸) بررسی تاثیر سیستم کنترل داخلی (محیط کنترل، ارتباطات، مدیریت ریسک، فعالیت‌های کنترل و نظارت) بر اثربخشی سازمانی در قزوین انجام شده است. اثربخشی سازمانی از طریق سه رویکرد مورد بررسی قرار گرفت. توانایی سازمانی در دستیابی به اهداف خود (رویکرد هدف)، توانایی سازمانی در کنترل و حفظ منابع مورد نیاز (رویکرد کنترل منابع) و رویکرد چند محوره که به رقابت سازمانی، رضایت شغلی، رضایت مشتری و شکایات می‌پردازد. نتایج آزمون رگرسیون چندگانه تاثیر مثبت زیادی از متغیرهای مطالعه بر اثربخشی سازمانی را نشان می‌دهد. براساس یافته‌های پژوهش، محققان تعدادی از توصیه‌های مرتبط راجع به ارتقاء آگاهی در مورد اهمیت اجزای سیستم کنترل داخلی و سازوکارهایی برای بهبود رویه‌ها و فرآیندهای داخلی برای بهبود کارایی سازمان با استفاده از رویکردهای مختلف پیشنهاد می‌کنند.

عبدی و همکاران (۱۴۰۰) با بررسی اثر تغییر مدیر مالی و گردش حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی و همچنین بررسی این اثر در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی به این نتیجه رسیدند که تغییر مدیر مالی و گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معنادار و مثبتی دارد؛ درحالی‌که گردش اجباری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی اثر معناداری نداشته است. همچنین، نتایج نشان داده که اثر تغییر مدیر مالی و گردش اختیاری حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، معنادار است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که شناسایی عوامل مؤثر بر ضعف کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی، به لحاظ بهبود در تصمیمات مدیریتی و نظام کنترلی شرکت و به‌ویژه بهبود در کیفیت گزارشگری مالی بسیار حائز اهمیت باشد.

تحریری و محمدحسن‌زاده (۱۴۰۱) در پژوهش خود با هدف شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل داخلی به این نتیجه رسیدند که با اعتمادسازی، آموزش، زمان‌بندی مناسب، نظارت مستمر،

شناخت نظام و شناسایی نیازها، می‌توان با توجه به اندازه سازمان، نوع صنعت، محدودیت زمانی و حمایت کارکنان و مدیریت، نظام کنترل داخلی را به نحو مطلوب پیاده‌سازی کرد.

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت پژوهشی شبه‌تجربی و از نظر شیوه کمی از نوع پیمایشی می‌باشد. پیمایش روشی برای به دست آوردن داده‌ها درباره دیدگاه‌ها، باورها، نظرات یا ویژگی‌های گروهی از اعضای یک جامعه آماری از راه انجام پژوهش است. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۴۰۱ است.

در این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از پرسشنامه استفاده می‌شود. در بخش اول پرسشنامه اطلاعات جمعیت‌شناسی مشارکت کنندگان مورد سوال قرار گرفت. در بخش دوم پرسشنامه‌های مربوط برای سنجش متغیرها مطرح گردید. برای سنجش خودکنترلی از پرسشنامه استاندارد تانجی (۲۰۰۴) با ۱۳ سوال استفاده شده است که بر مبنای طیف پنج گزینه‌ای پاسخ داده می‌شود. هر سوال دارای حداقل یک و حداکثر پنج امتیاز است که با تقسیم جمع امتیاز متعلق به هر پرسشنامه به کل امتیاز قابل انتصاب (۶۵) شاخص خودکنترلی محاسبه می‌شود. هر چه این شاخص بیشتر باشد نشان‌دهنده خودکنترلی بالا است.

برای سنجش اثربخشی کنترل‌های داخلی، از پرسشنامه ۳۴ سؤالی محقق‌ی و همکاران (۱۴۰۱) استفاده شد که در برگیرنده شش بعد مدیریتی، عملکردی، فردی، قانونی، محیطی و سازمانی است و برای سنجش متغیر فشار اجتماعی از سناریوهای استاندارد در قالب پرسشنامه استفاده شده است که برگرفته از پژوهش‌های برینک و همکاران (۲۰۱۸) و بی‌شاپ و همکاران (۲۰۱۷) است.

جامعه آماری این پژوهش جامعه آماری پژوهش، مدیران مالی و حسابداران شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است و با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۳۸۴ نفر نمونه پژوهش، برای جامعه نامعلوم تعیین و نمونه‌ها بصورت تصادفی انتخاب شدند. در راستای جمع‌آوری نمونه لازم، تعداد ۴۴۵ پرسشنامه‌ها به صورت حضوری و الکترونیکی توزیع شد و از بین آنها تعداد ۳۸۴ پرسشنامه کامل و بدون نقص استخراج و نهایتاً داده‌های جمع‌آوری شده جهت تحلیل مورد استفاده قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش

۱- یافته‌های جمعیت‌شناختی

در جدول (۱)، مشخصات مدیران مالی و حسابداران شرکت کننده در پژوهش به تفکیک جنسیت، عنوان شغلی، سن، تحصیلات و سابقه کاری ارائه شده است.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

درصد	فراوانی	ویژگی‌های جمعیت‌شناختی	
۸۲	۳۱۸	مرد	جنسیت
۱۸	۶۶	زن	
۲۵	۹۷	مدیر مالی	گروه شغلی
۷۵	۲۸۷	حسابدار	
۳۰	۱۱۴	۳۰ تا ۴۰ سال	سن
۵۰	۱۹۳	۴۱ تا ۵۰ سال	
۲۰	۷۷	بالای ۵۰ سال	
۵۶	۲۱۶	کارشناسی	تحصیلات
۳۴	۱۳۲	کارشناسی ارشد	
۱۰	۳۶	دکتری	
۲۳	۸۹	کمتر از ۱۰ سال	سابقه
۴۸	۱۸۴	۱۱ تا ۲۰ سال	
۲۹	۱۱۱	بالاتر از ۲۰ سال	
٪۱۰۰	۴۰۳		کل

۲- آزمون‌های تشخیصی

با توجه به استفاده از معادلات پیشرفته ساختاری مبتنی بر رگرسیون خطی مرکب و استفاده از تحلیل داده‌های مقطعی در تعیین ارتباط بین مولفه‌های پژوهش، آزمون‌های تشخیصی جهت استفاده از این روش مورد بررسی قرار گرفته که عبارت است از: (۱) نرمال بودن توزیع داده‌ها (۲) آزمون پایایی و روایی سازه‌ها در پرسشنامه (۳) ارزیابی مدل ساختاری (۴) تحلیل عاملی تاییدی جهت بررسی فرضیات.

آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها

در این پژوهش از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای آزمون نرمال بودن داده‌ها استفاده شده است. براساس نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف در تمامی موارد، مقدار معناداری بزرگتر از سطح خطا ۵ درصد به دست آمده است. بنابراین، دلیلی برای رد فرض صفر که مبتنی بر توزیع نرمال داده‌ها است، وجود ندارد و توزیع داده‌ها نرمال است.

جدول ۲. نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

ردیف	عامل	آماره Z	سطح معناداری	نتیجه
۱	اثربخشی کنترل داخلی	۰/۵۵۳	۰/۸۶۷	نرمال
۲	فشار اجتماعی	۰/۴۸۲	۰/۹۱۸	نرمال
۳	خودکنترلی	۰/۵۳۴	۰/۷۸۴	نرمال

پایایی و روایی سازه‌ها

در معادلات ساختاری دو مدل بیرونی و درونی مورد آزمون قرار می‌گیرد. آزمون مدل بیرونی جهت تعیین روایی و پایایی سازه‌ها و آزمون درونی جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش و با استفاده از مدل‌سازی یا تحلیل مسیر انجام می‌شود (هیر^۱، ۱۳۹۵: ۸۷). در روش معادلات ساختاری، جهت بررسی روایی همگرا از شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) و جهت ارزیابی پایایی سنج‌ها از شاخص‌های آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده می‌شود. حداقل میزان قابل قبول برای بار عاملی هر یک از سنج‌ها برابر با ۰/۵ می‌باشد و سنج‌هایی که بار عاملی آن‌ها کمتر از این میزان باشد باید از فرآیند آزمون کنار گذاشته شوند. با توجه به نتایج جدول (۳) مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) همواره بزرگتر از ۰/۵ است. بنابراین، روایی همگرا تأیید می‌شود. همچنین، آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگتر از ۰/۷ و همچنین، مقدار پایایی ترکیبی (CR) نیز بزرگتر از ۰/۷ است. بنابراین، پایایی ابزار پژوهش نیز تأیید می‌شود.

جدول ۳. خلاصه روایی و پایایی مدل پژوهش

سازه	روایی همگرا (AVE)	پایایی ترکیبی (CR)	آلفای کرونباخ
اثربخشی کنترل داخلی	۰/۹۱۸	۱/۰۰۰	۰/۹۳۲
فشار اجتماعی	۰/۹۲۲	۰/۸۷۴	۰/۸۸۶
خودکنترلی	۰/۸۱۸	۰/۹۱۱	۰/۸۹۱

برای سنجش روایی واگرا از معیار فورنل لارکر^۱ استفاده شد. معیار فورنل لارکر اشاره به این موضوع دارد که ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده هر سازه (قطر اصلی ماتریس)، بزرگتر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد (رسولی و ترابی، ۱۳۹۷: ۵۸). نتایج مربوط به سنجش روایی واگرا در جدول (۴) ارائه شده است، با توجه به بازه‌های قابل پذیرش برای روایی واگرا، خروجی‌های نرم افزار پی ال اس نشان می‌دهد که همه سازه‌ها براساس این معیار در بازه‌های مناسب قرار دارند.

جدول ۴. روایی واگرا بر اساس معیار فورنل لارکر

اثربخشی کنترل داخلی	فشار اجتماعی	خودکنترلی	
۰/۸۹۷			اثربخشی کنترل داخلی
۰/۷۵۵	۰/۸۶۶		فشار اجتماعی
۰/۶۹۷	۰/۷۸۴	۰/۹۳۷	خودکنترلی

ارزیابی مدل ساختاری

قبل از بررسی فرضیه‌های پژوهش لازم است ارزیابی مدل ساختاری صورت گیرد. معیارهای ارزیابی مدل ساختاری شامل معیار ضریب تعیین^۲، عامل تورم واریانس^۳ (همخطی) و تکنیک حداقل مجذورات جزئی شاخص (GOF) است. برازش مدل ساختاری از طریق معیار ضریب تعیین، عامل تورم واریانس و نیکویی برازش (GOF) صورت می‌گیرد. ضریب تعیین معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر مستقل بر یک متغیر

1. Fornell-Larcker
2. R Square
4.2 Variance Inflation Factor

وابسته دارد و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ برای این معیار بعنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شود. عامل تورم واریانس برای تشخیص همخطی استفاده می‌شود و مقادیر کمتر از ۵ برای این معیار قابل قبول می‌باشد (رسولی و ترابی، ۱۳۹۷: ۶۴). از شاخص GOF برای بررسی اعتبار یا کیفیت مدل PLS به صورت کلی استفاده می‌شود و مقادیر این شاخص بین صفر تا یک قرار دارد و سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی شده‌اند و مقادیر نزدیک به یک نشانگر کیفیت بالای مدل هستند. مقادیر ضریب تعیین، عامل تورم واریانس در جداول (۵) و (۶) مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌کنند:

جدول ۵. مقادیر ضریب تعیین مدل ساختاری پژوهش

سازه	اثربخشی کنترل داخلی	فشار اجتماعی	خودکنترلی
ضریب تعیین	۰/۵۵	۰/۶۳	۰/۶۹

جدول ۶. مقادیر عامل تورم واریانس مدل ساختاری پژوهش

سازه	فشار اجتماعی	خودکنترلی
اثربخشی کنترل داخلی	۲/۲۶۸	۱/۸۳۵

علاوه بر این شاخص (GOF) برابر ۰/۵۲ بدست آمده است که نشان می‌دهد مدل از برازش مطلوبی برخوردار است.

۴- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج آزمون فرضیه‌های اول تا سوم پژوهش در جدول (۷) ارائه شده است. با توجه به بارهای عاملی، آماره تی و سطح معناداری می‌توان نتیجه گرفت که نشانگرها، ساختار عاملی مناسبی را جهت اندازه‌گیری سازه‌های مورد مطالعه در مدل پژوهش فراهم می‌کنند. جهت تأیید روابط مدل ساختاری، ضریب مسیر استاندارد شده فرضیات باید بزرگتر از ۰/۴، مقدار سطح معنی‌داری همه متغیرها کوچکتر از ۰/۰۵ و نیز آماره تی بزرگتر از ۱,۹۶ باشد.

جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

تأثیر	مسیر فرضیه	ضریب مسیر (بار عاملی)	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
مستقیم	فشار اجتماعی ← اثربخشی کنترل داخلی	-۰/۸۳	۴/۱۲۸	۰/۰۰۰	تأیید
	خودکنترلی ← اثربخشی کنترل داخلی	۰/۷۴	۵/۵۴۱	۰/۰۰۰	تأیید
غیرمستقیم	خودکنترلی* فشار اجتماعی ← اثربخشی کنترل داخلی	۰/۶۸	۳/۴۷۲	۰/۰۰۰	تأیید

نتایج تحلیل مدل معادلات ساختاری در جدول (۷)، نشان داد که برای فرضیه اول مقدار معناداری مربوط به تاثیر فشار اجتماعی بر اثربخشی کنترل داخلی از مقدار ۱/۹۶ بزرگتر می‌باشد که در سطح ۹۵٪ معنادار است. همچنین، ضریب مسیر استاندارد برابر با ۰/۸۳- است که نشان از تاثیر منفی فشار اجتماعی بر اثربخشی کنترل داخلی دارد. بنابراین، فرضیه اول پژوهش با رابطه مستقیم و منفی تایید می‌شود.

برای فرضیه دوم مقدار معناداری مربوط به تاثیر خودکنترلی بر اثربخشی کنترل داخلی از مقدار ۱/۹۶ بزرگتر می‌باشد که در سطح ۹۵٪ معنادار است. همچنین، ضریب مسیر استاندارد برابر با ۰/۷۴ است که نشان از تاثیر مثبت خودکنترلی بر اثربخشی کنترل داخلی دارد. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش با رابطه مستقیم و مثبت تایید می‌شود.

برای فرضیه سوم مقدار معناداری مربوط به تاثیر خودکنترلی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرایط فشار اجتماعی از مقدار ۱/۹۶ بزرگتر می‌باشد که در سطح ۹۵٪ معنادار است. همچنین، ضریب مسیر استاندارد برابر با ۰/۶۸ است که نشان از تاثیر مثبت خودکنترلی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرایط فشار اجتماعی دارد. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش با رابطه غیرمستقیم و مثبت تایید می‌شود.

بحث و نتیجه گیری

سه عامل انگیزه و نیاز، توجه‌گری، فرصت و نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را از اضلاع مثلث تقلب می‌توان برشمرد که با استقرار سیستم کنترل داخلی می‌توان به بهبود سلامت اداری و مالی از لحاظ جلوگیری به ارتکاب تقلب در شرکت کمک کرد. بنابراین، یک سیستم کنترل داخلی موثر می‌تواند قدرت مدیریت و کارکنان را محدود کند و مانع از فساد مالی و اداری در سازمان شود. همچنین، یکی از

ابزارهای پیشگیری از تخلفات مالی، طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی اثربخش در حرفه حسابداری و حسابرسی می‌باشد. عوامل موثر بر اثربخشی کنترل‌های داخلی در قالب فرصت و شرایط درونی و بیرونی قابل بررسی است. یکی از مهمترین صفات درونی ویژگی خودکنترلی است که توانایی فرد در کنترل ارادی فرایندهای درونی و بروندهای رفتاری است و از شاخص‌ترین عوامل تاثیرگذار بر عملکرد افراد می‌باشد و از سوی دیگر یکی از رایج‌ترین شرایط بیرونی، فشار اجتماعی است که ناشی از نفوذ افراد روی یکدیگر است که در بعد سازمانی تاثیرات آن قابل توجه است.

نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد فشار اجتماعی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی تاثیر منفی و معناداری دارد. این رابطه حاکی از آن است که گزارشگری مالی متقلبانه و نادرست تحت فشار اجتماعی از عدم طراحی و اجرای نادرست و ضعیف کنترل‌های داخلی نشأت می‌گیرد. فشار اجتماعی مانع موثری برای اثربخشی کنترل‌های داخلی خواهد بود که هم بر مدیران و هم بر حسابداران و عوامل اجرایی تاثیرگذار خواهد بود. نتایج فرضیه اول همسو با نتایج پژوهش‌های بی‌شاپ و همکاران (۲۰۱۷)، کلیتون و ون استادن (۲۰۱۵)، ذکریا و همکاران (۲۰۱۶)، گزارشگری مالی متقلبانه را در شرایط فشار اجتماعی از طریق ضعیف و ناموثر بودن کنترل‌های داخلی توجیه می‌نماید. نتایج آزمون فرضیه دوم نشان داد خودکنترلی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی تاثیر مثبت و معناداری دارد. این رابطه حاکی از آن است که پیامدهای مثبت خودکنترلی در فرد و به تبع آن اصلاح سازمان و جامعه قابل ملاحظه خواهد بود و هر چه میزان خودکنترلی بالاتر باشد عملکرد فرد بهتر خواهد شد. خودکنترلی عامل موثری برای اثربخشی کنترل‌های داخلی خواهد بود که هم بر مدیران و هم بر تاثیرگذار خواهد بود. نتایج فرضیه دوم همسو با نتایج پژوهش‌های محمدی و فخاری (۱۳۹۵)، ملک و همکاران (۱۳۹۹)، تحریری و محمدحسن زاده (۱۴۰۱)، گو و همکاران (۲۰۱۶)، آدلپ، روفای و بلو (۲۰۲۳)، عملکرد مدیران و حسابرسان در سایه خودکنترلی را مثبت ارزیابی می‌کند که می‌تواند اثربخشی کنترل‌های داخلی و در نهایت بهبود کیفیت گزارشگری مالی را به دنبال داشته باشد. نتایج آزمون فرضیه سوم نشان داد خودکنترلی از مسیر فشار اجتماعی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی تاثیر غیرمستقیم ولی مثبت و معناداری دارد. این رابطه حاکی از آن است که چنانچه مدیران و حسابداران بر ارزش‌های اخلاقی و تقویت خودکنترلی در فرآیند فعالیت‌های عملیاتی پایبند باشند، پیامدهای مثبت آن بر پیامدهای منفی فشار اجتماعی فزونی خواهد یافت و در چنین شرایطی

در سایه خودکنترلی، سلامت رفتاری افراد متضمن اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی خواهد شد. نتایج فرضیه سوم مخالف نتایج پژوهش بیزلی و همکاران (۲۰۱۰) و همسو با نتایج پژوهش‌های سویدمن و همکاران (۲۰۱۴)، کلیتون و ون استادن (۲۰۱۵)، ژانگ و چن (۲۰۱۶)، فشارهای اجتماعی، عملکرد غیراخلاقی را در مدیران و حسابداران افزایش می‌دهد و هر چه این افراد از صفات درونی ارزشی و اخلاقی بالاتری برخوردار باشند در سایه خودکنترلی کمتر تحت فشارهای اجتماعی قرار می‌گیرند و در نهایت اثربخشی کنترل‌های داخلی را به دنبال خواهد داشت.

با توجه به نتایج فرضیه اول به حساب‌برسان، سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان توصیه می‌شود آثار ناشی از فشار اجتماعی بر مدیران و حسابداران را در تصمیم‌گیری‌های خود مورد توجه قرار دهند. همچنین، به سیاست‌گذاران، ارکان نظارتی و مدیران ارشد سازمان‌های ذی‌نفع پیشنهاد می‌شود در راستای ایجاد سیستم کنترل داخلی اثربخش در شرایط ناشی از فشارهای اجتماعی و سازمانی، با توجه به فرآیندها و فعالیت‌های سازمانی، ابزارهای کنترلی مضاعف تدوین نموده و در بکارگیری آنها نظارت نمایند. با توجه به نتایج فرضیات دوم و سوم و تاثیر مثبت خودکنترلی بر عملکرد کارکنان حتی در شرایط حساس و فشار اجتماعی، توصیه می‌گردد برای مدیران، حسابداران و سایر کارکنان دوره‌های معرفتی، اخلاقی جهت تقویت خودکنترلی برگزار شود. همچنین، با در نظر گرفتن اهمیت اثربخشی کنترل‌های داخلی در نظام اداری و مالی کشور، به سیاست‌گذاران پیشنهاد می‌شود در قوانین و دستورالعمل‌های استخدامی برای خودکنترلی و شاخص‌های آن اولویت قائل شوند و در ارزیابی کنترل داخلی سازمان‌ها نیز برای آن امتیاز در نظر بگیرند. این موضوع کمک شایانی به سازمان‌ها در جذب نیروی خودساخته از جمله مدیران و حسابداران مناسب و لایق خواهد کرد.

با توجه به متنوع بودن متغیرهای تأثیرگذار بر کنترل‌های داخلی و میزان خودکنترلی، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی به بررسی تأثیر رفتارها و ویژگی‌های فردی حسابداران و مدیران در ابعاد اخلاقی از جمله هوش اخلاقی، شجاعت اخلاقی بر کنترل داخلی و همچنین، تاثیر آنها در شرایط ناشی از فشار اجتماعی و بحران‌های فردی و سازمانی پرداخته شود. علاوه بر این، به موازات متغیر خودکنترلی، در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کننده سایر عوامل تأثیرگذار بر بعد اخلاقی، از جمله باورها و نگرش‌های دینی که در این پژوهش به آنها پرداخته نشد، می‌تواند زمینه‌ساز ایجاد پژوهش‌های مفید و کاربردی در حوزه رفتاری شده که در بهبود عملکرد افراد و سیستم‌ها تأثیرگذار خواهد بود.

منابع

- ارجمندنژاد، عبدالمهدی. (۱۳۹۵). چارچوبی برای نظام‌های کنترل داخلی در واحدهای بانکی، تهران، انتشارات کمیته نظارت بر بانکداری مستقر در بانک تسویه حساب‌های بین‌المللی، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران.
- بکلو، هادی. محمودی، عبدالله. (۱۳۹۵). تاثیر کنترل‌های داخلی بر تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی، *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۵)، ۱۴۳-۱۵۸.
- بیگلر، کیومرث و سروش راد، سبا. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر سیستم کنترل داخلی سازمان بر اثربخشی سازمانی: یک مطالعه تجربی، هفتمین همایش ملی پژوهش‌های مدیریت و علوم انسانی در ایران، ۱(۷)، ۳۹۷-۴۱۱.
- پیروز، علی آقا؛ شفيعی، عباس؛ بهشتی نژاد، سید محمود؛ خدمتی، ابوطالب. (۱۳۸۶). مدیریت در اسلام. (زیر نظر سید مهدی الوانی)، چاپ پنجم، قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
- تاکی، عبدالله؛ علی احمدی، سعید و آقابیک زاده، مهدی. (۱۴۰۰). نقش تعدیل‌گر سبک پیروی و صداقت-تواضع مدیران مالی در تأثیر فشار اجتماعی و محیطی بر رفتار گزارشگری مالی متهورانه، *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۱)، ۹۱-۱۱۰.
- تحریری، آرش و محمدحسن زاده، سهیل. (۱۴۰۱). شناسایی عوامل مؤثر بر استقرار نظام کنترل داخلی (رویکرد نظریه داده‌بنیاد چندگانه)، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۳)، ۴۴۷-۴۷۴.
- جان بزرگی، مسعود. (۱۳۸۷). آموزش اخلاق رفتار اجتماعی و قانون‌پذیری به کودکان (راهنمای عملی). تهران: ارجمند.
- جاوید، داریوش؛ دستگیر، محسن و عرب‌صالحی، مهدی. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت کنترل داخلی بر محافظه‌کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی*، ۷(۲۶)، ۱۲۵-۱۵۱.
- خدای پور، احمد؛ ابراهیمی رومنگان، مجتبی؛ نیک اندیش، مسعود؛ اشرفی، عبدالناصر. (۱۳۹۴). پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی و نقش آن در کاهش تخلفات مالی در دستگاه‌های دولتی - دیدگاه ذی‌حسابان و مدیران مالی، *ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری*، ۶(۱۰)، ۲۷-۳۹.
- رسولی، نسرين و ترابی، محمد امینی (۱۳۹۷). گام به گام با پی ال اس. تهران: پویندگان دانش.
- سلیمانی، غلامرضا و مقدسی نیکجه، می‌نا. (۱۳۹۳). نقش کنترل‌های داخلی، حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در بهبود نظام راهبری (حاکمیت) شرکتی. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۴(۱)، ۶۳-۷۷.

شیروانی، علیرضا؛ فتحی، علی. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر پیشگیری از تخلفات مالی (مطالعه موردی: اداره امور مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری)، دومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، مهندسی صنایع، اقتصاد و حسابداری، تفلیس-گرجستان، دبیرخانه دائمی با همکاری دانشگاه امام صادق (ع)، ۵۴۳-۵۶۲.

عبدی، حدیث؛ خیرالهی، فرشید و علیمزادی، مهری. (۱۴۰۰). نقش هزینه‌های نمایندگی بر اثر تغییر مدیر مالی و گردش حسابرس بر ضعف کنترل‌های داخلی، *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۱ (۴)، ۵۵-۹۰.

فتحی عبدالهی، احمد، آقایی، محمدعلی، (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی، *نشریه مدیریت، اقتصاد و حسابداری*، ۵ (۳)، ۸۱-۹۴.

قادری، کاوه؛ قادری، صلاح‌الدین و قادرزاده، سید کریم. (۱۳۹۸). نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹ (۱)، ۷۱-۹۲.

محقق، محمدرضا؛ کرمی، غلامرضا؛ غلامی جمکرانی، رضا و رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۴۰۱). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی در موسسات و سازمان‌های دولتی. *حسابداری دولتی*، ۱۹ (۱)، ۱-۲۶.

محمدی، جواد و فخاری، حسین. (۱۳۹۵). تاثیر خودکنترلی و تعهدات دینی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۱۱ (۲)، ۴۱-۶۳.

ملک، فاطمه؛ اخوان مقدم، زهره و قطبی، ثریا. (۱۳۹۹). مؤلفه‌های شناختی خودکنترلی در روایات امام رضا (علیه السلام) با روش تحلیل محتوا. *فرهنگ رضوی*، ۸ (۳۲)، ۱۷۵-۲۰۸.

مهدویان، سید ابراهیم؛ لشگری، زهرا؛ خسروی پور، نگار؛ اسماعیل زاده، علی و یگانگی، محمدرضا. (۱۴۰۱). تاثیر وضع مقررات کنترل‌های داخلی بر کیفیت ارقام تعهدی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۱ (۴۴)، ۲۳۱-۲۴۵.

هیر، جوزف (۱۳۹۵). مدل‌سازی معادلات ساختاری، ترجمه عادل آذر. تهران: نگاه دانش.

الوانی، سیدمهدی. (۱۳۸۲). مدیریت عمومی، تهران: نشر نی.

References

- Abdi, Hadith; Khairalahi, Farshid and Alimoradi, Mehri. (2020). The role of agency costs due to the change of financial manager and auditor turnover on the weakness of internal controls, *Accounting and Social Interests*, 11(4), 55-90. (In Persian).
- Adelopo, I; I. Rufai, and M. Bello. 2023. Financial Accountability and Religious Sentiments: The case of Sukuk Bond. *Journal of Business Ethics*, 182, 397-420.

- Alias, M; Akasah, Z. A; and Kesot, M. J; (2012). Self-Efficacy, Locus of Control and Attitude Among Engineering Students: Appreciating the Role of Affects in Learning Efforts", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 56, 183-190.
- Alwani, Seyed Mahdi. (2002). General Management, Tehran: Nei Publishing. (In Persian).
- Arjamandanjad, Abdul Mahdi. (2015). A framework for internal control systems in banking units, Tehran, Publications of the Banking Supervision Committee based in the Bank of International Settlements, Central Bank of the Islamic Republic of Iran. (In Persian) .
- Baiman, S; & Lewis, B. L, (1989), An experiment testing the behavioral equivalence of strategically equivalent employment contracts, *Journal of Accounting Research*, 27(1), 1-20.
- Beasley, M. S; Carcello, J. V; Hermanson, D. R; & Neal, T. L, (2010), Fraudulent financial reporting: 1998-2007, An analysis of U.S. public companies, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Bigler, Kyomerth and Soroush Rod, Saba. (2018). Investigating the impact of the organization's internal control system on organizational effectiveness: an experimental study, 7th National Conference on Management and Humanities Research in Iran, 1(7), 397-411. (In Persian).
- Bishop, C.C. (2013). The impact of social influence pressure on CFO judgments. Available at www.digitalcommons.kennesaw.edu.
- Bishop, C.C; DeZoort, F.T; Hermanson, D.R. (2017). The effect of CEO social influence pressure and CFO accounting experience on CFO financial reporting decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 21-41.
- Brink, A.G; Gouldman, A; Victoravich, L.M. (2018). The effects of organizational risk appetite and social pressure on aggressive financial reporting behavior. *Behavioral Research in Accounting*, 30(2), 23-36.
- Brink, A.G; Tang, F; Yang, L. (2014). The effects of social influence pressure source and reporting consequence on financial statement preparers' fair value estimate choices. *International Journal of Behavioural Accounting and Finance*, 6(2), 168-187.
- Buckle up, conductor. Mahmoudi, Abdullah. (2015). The effect of internal controls on financial violations of executive bodies, *Audit Knowledge*, 16(65), 143-158. (In Persian).
- Buttross, T.E; Schmelzle, G; Rao, H. (2011). Ethical decision making by management accountants: An empirical examination of obedience theory. Available at SSRN 1787613.
- Chalmers, K; Hay, D; & Khlif, H. (2021). Internal control in accounting research: A review. *Journal of Accounting Literature*, 42(1), 80-103.

- Chen, Y; Gul, F; Marisetty, V; Truong, C; & Veeraraghavan, M. (2016). Auditor client specific knowledge and internal control weakness: Some evidence on the role of auditor tenure and geographic distance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12, 114-121.
- Clayton, B.C; & van Staden, C. J, (2015), The Impact of social influence pressure on the ethical decision making of professional accountants: Australian and New Zealand evidence, *Australian Accounting Review*, 25(4): 372-388.
- Cohen, J; Krishnamoorthy, G; & Wright, A, (2017), Enterprise risk management and the financial reporting process: The experiences of audit committee members, CFOs, and external auditors, *Contemporary Accounting Research*, 34(2): 1178-1209.
- Coso, I. I. (2004). Enterprise risk management-integrated framework. *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, 2(1), 6-10.
- Davis, S; DeZoort, F.T; Kopp, L.S. (2006). The effect of obedience pressure and perceived responsibility on management accountants' creation of budgetary slack. *Behavioral Research in Accounting*, 18(1), 19-35.
- Day, D. V & Kilduff, K. (2003). Self-monitoring personality and work relationships: individual difference in social network, In Barrick MR, Ryan AM(Eds), *personality and work: reconsidering the role of personality in organizations* , 205-228.
- De Simone, L; Ege, M. S; & Stomberg, B. (2015). Internal control quality: The role of auditor-provided tax services. *The Accounting Review*, 90(4), 1469-1496.
- Dezoort, F.T; & Lord, A.T, (1997), A review and synthesis of pressure effects research in accounting, *Journal of Accounting Literature*, 16, 28-85.
- Fathi Abdulahi, Ahmad, Aghaei, Mohammad Ali, (2016). Investigating the effectiveness of internal audit in the performance of risk management and control of government organizations, *Journal of Management, Economics and Accounting*, 5(3), 81-94. (In Persian).
- Ge, W; Z. Li, Q. Liu, and S. McVay. (2021). When does internal control over financial reporting curb resource extraction? Evidence from China. *Contemporary Accounting Research* 38 (2):1274-1309.
- Guo, J; Huang, P; Zhang, Y; and N. Zhou. (2016). The effect of employee treatment policies on internal control weaknesses and financial restatements. *Accounting Review*, 91(4), 1167-1194.
- Handoyo, B. R. M. Bayunitri, B. I. (2021). The influence of internal audit and internal control toward fraud prevention, *International Journal of Financial, Accounting, and Management* 3(1), 45-64.
- Heyer, Joseph (2015). *Structural equation modeling*, translated by Adel Azar. Tehran: Negha Danesh. (In Persian).

- Jackson, K. M; Sher, K. J; and Wood, P. K; (2000). Prospective Analysis of Comorbidity: Tobacco and Alcohol Use Disorder", *Journal Abnorm Psychol*, 109 (4), 676-694.
- Jan Bozorgi, Massoud. (2007). Teaching the ethics of social behavior and legality to children (practical guide). Tehran: Honorable. (In Persian).
- Javid, Dariush; Dastgir, Mohsen and Arabsalehi, Mehdi. (2014). Investigating the effect of internal control quality on conditional conservatism in companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Financial Accounting Research Quarterly*, 7 (26), 125-151. (In Persian).
- Khodamipour, Ahmed; Ebrahimi Romanjan, Mojtabi; Nikandish, Massoud; Ashrafi, Abdul Naser. (2014). Implementation of internal controls and its role in reducing financial violations in government agencies - the perspective of accountants and financial managers, *Management and Accounting Research Monthly*, 6(10), 27-39. (In Persian).
- Lenz, R; & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 5-33.
- Li, H. (2015). Managerial Ability and Internal Control Quality: Evidence from China, *International Journal of Financial Research*: 6 (2) , 54-66.
- Liu J. Lin, B. (2012). Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data, *China J. Account. Res*, 5(2), 163-186.
- Mahdovian, Seyed Ebrahim, Lashgari, Zahra, Khosravipour, Negar, Esmailzadeh, Ali, Yegangi, Mohammad Reza. (2022). The effect of establishing internal control regulations on the quality of accrual items. *Knowledge of Accounting and Management Audit*, 11(44), 231-245. (In Persian).
- Malik, Fatima; Akhwan Moghadam, Zahra and Qutbi, Soraya. (2019). Cognitive components of self-control in the narrations of Imam Reza (peace be upon him) with the method of content analysis. *Farhang Razavi*, 8 (32), 175-208. (In Persian).
- Milgram, S. (1974). Obedience to authority: an experimental view. London. *Tavistock Publications*, 12, 441-457.
- Mintz, S.M; & Morris, R. E, (2007), *Ethical Obligations and Decision Making in Accounting* (4nd Ed), McGraw-Hill Higher Education.
- Mohagheghi, Mohammadreza; Karmi, Gholamreza; Gholami Jamkarani, Reza and Rahimian, Nizamuddin. (2022). Identifying and ranking factors affecting the effectiveness of the internal control system in government institutions and organizations. *Governmental Accounting*, 9(1), 1-26. (In Persian).

- Mohammadi, Javad and Fakhari, Hossein. (2015) The effect of self-control and religious commitments of financial managers on the quality of information disclosure. *Value and behavioral accounting*, 1(2), 41-63. (In Persian).
- Parker, J; Dao, M; Huang, H; & Yan, Y. (2017). Disclosing material weakness in internal controls: Does the gender of audit committee members matter? *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24, 407-420
- Pirouz, Ali Agha; Shafii, Abbas; Beheshti Nejad, Seyed Mahmoud; Khemti, Abu Talib. (2006). Management in Islam. (under the supervision of Seyyed Mahdi Alwani), fifth edition, Qom: Hozah and University Research Institute. (In Persian).
- Qadri, Kaveh; Qadri, Salahuddin and Qaderzadeh, Seyyed Karim. (2018). The role of management ability in improving the quality of internal control. *Experimental Accounting Research*, 9(1), 71-92. (In Persian).
- Rasouli, Nasreen and Torabi, Mohammad Amin (2017). Step by step with PLS. Tehran: Poyndange Danesh. (In Persian).
- Roxas, M. (2011). Financial statement fraud detection using ratio and digital analysis. *Journal of Leadership, Accountability and Ethics*, 8(4), 56-66.
- Shirvani, Alireza; Fathi, Ali. (2018). Investigating the impact of internal audit quality on the prevention of financial violations (case study: Chaharmahal and Bakhtiari Province Tax Affairs Department), the second international conference on management, industrial engineering, economics and accounting, Tbilisi-Georgia, Permanent Secretariat in collaboration with Imam Sadiq University, 543-562. (In Persian).
- Snyder. (1974). Self-monitoring of expressive behavior, *J, personal. Soc. Psycho.* 30: 526-527.
- Soleimani, Gholamreza and Moghdisi Nikjeh, Mina. (2013). The role of internal controls, internal audit and audit committee in improving corporate governance. *Accounting and Social Interest*, 4(1), 63-77 . (In Persian).
- Sudirman, S. Sasmita, H. Djabir D, M. Krisnanto, B. Muchsidin, F. F. (2020). Effectiveness of Internal Audit in Supporting Internal Control and Prevention of Fraud, *Bongaya Journal for Research in Accounting*, 4(1): 8-15.
- Sundari, E. Retnowati, A. (2021). The weakness of the control system for fighting corruption in the Judicial Process: the Case of Indonesia. *Internatioanal Journal of Social Policy and Law*, 2(1), 93-102.
- Suwaidan, M. S. & Qasim, A. ,(2010). External Auditors, Reliance on Internal Auditors and Its Impact on Audit Fees, *Managerial Auditing Journal*. 25(6), 509-525.
- Swendeman, D; Ramanathan, N; Comulada, W. S; Rotheram-Borus, M. J; & Estrin, D. (2014). Efficacy of Daily Self-Monitoring of Health Behaviors and Quality of

- Life by Mobile Phone: Mixed-Methods Results from Two Studies with Diverse Populations. *In annals of behavioral medicine*, 47, 263-283.
- Tahriri, Arash & Mohamad Hasanzade, Soheil (2022). Identifying Factors Influencing the Internal Control System Deployment (Multi-Grounded Theory Approach). *Accounting and Auditing Review*, 29(3), 447-474. (In Persian).
- Taki, Abdullah; Ali Ahmadi, Saeed and Aghabizadeh, Mehdi. (2021). The moderating role of compliance style and honesty-humility of financial managers in the effect of social and environmental pressure on reckless financial reporting behavior, *Journal of Accounting Knowledge*, 12(1), 91-110. (In Persian).
- Zakaria, K. M. Anuar Nawawi, A. S. Azlin, P. S, (2016). Internal controls and fraud – empirical evidence from oil and gas company, *Journal of Financial Crime*. 23(4): 1154-1168.
- Zhang, C; & Chen, H. (2016). Product market competition, state ownership and internal control quality. *ChinaJournal of Accounting Studies*, 4, 406–432.

COPYRIGHTS



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



بررسی تأثیر نظریه چشم‌انداز بر عدم‌تمکین مالیاتی با نقش میانجی احساسات و عدم‌مشارکت اخلاقی^۱

نسیم شاه مرادی^۲، رقیه بذرافشان پور^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۹/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۵/۱۵

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: بر اساس نظریه چشم‌انداز، قرار گرفتن در موقعیت سودآوری یا زیان‌ده بودن منجر به برانگیختن احساسات مختلف می‌گردد و افراد با استفاده از فرایند عدم‌مشارکت اخلاقی سعی می‌کنند تصمیماتی را اتخاذ کنند تا به نتایج موردنظر خود دست یابند، درحالی‌که کمترین آسیب درونی را داشته باشند. هدف از پژوهش حاضر بررسی تأثیر نظریه چشم‌انداز بر عدم‌تمکین مالیاتی افراد با در نظر گرفتن نقش میانجی احساسات و عدم‌مشارکت اخلاقی آنان می‌باشد.

روش: نمونه آماری پژوهش، ۴۸ نفر از دانشجویان حسابداری می‌باشند که حداقل ۲۰ سال سن و دارای حداقل ۳ سال سابقه کار حرفه‌ای در حسابداری و حداقل ۳ اظهارنامه مالیاتی را پر کرده باشند. داده‌های لازم با استفاده از روش آزمایشی و سناریو آستین و همکاران (۲۰۲۱) جمع‌آوری شد و با استفاده از آزمون تی دو نمونه مستقل و به کمک مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار PLS مورد تحلیل قرار گرفت.

یافته‌ها: نتایج کسب‌شده نشان‌دهنده عدم وجود رابطه مابین احساسات و قرار گرفتن در منطقه سود و زیان با عدم‌تمکین مالیاتی بوده درحالی‌که نقش میانجی عدم‌مشارکت اخلاقی مورد تأیید قرار گرفته است.

نتیجه‌گیری: احساسات توصیف‌شده از طریق نظریه چشم‌انداز به‌خودی‌خود بر تصمیمات تمکین مالیاتی اثرگذار نیستند، بلکه عدم‌مشارکت اخلاقی پیش‌درآمدی برای تصمیمات مالیاتی مخاطره‌آمیز است. متن چکیده

دانش‌افزایی: نتایج کسب‌شده علاوه بر افزودن به مبانی نظری در رشته حسابداری، برای قانون‌گذاران مالیاتی نیز مفید می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: نظریه چشم‌انداز، عدم‌تمکین مالیاتی، احساسات، عدم‌مشارکت اخلاقی.

طبقه بندی موضوعی: D81. H26. G41

10.22051/JAASCI.2023.42319.1743 : DOI

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران. (نویسنده مسئول). (n.shahmoradi@iauyazd.ac.ir).

۳. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران. (Bazrafshan1393@yahoo.com).

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

مالیات یکی از مهمترین ابزارهای کسب درآمد توسط دولت‌ها می‌باشد که می‌توانند از آن به‌عنوان یک منبع درآمد عمده و باثبات و ابزار سیاست‌گذاری اقتصادی استفاده نمایند (حسینی کندلجی و درخشان، ۱۴۰۰: ۲۴۴). امروزه افزایش کارایی وصول مالیات از طریق ارتقاء درجه‌ی تمکین مالیاتی مورد توجه دولت‌ها قرار گرفته است و اصولاً عدم تمکین مالیاتی به شکل کلی «اجتناب از مالیات» و «فرار مالیاتی» است که هر دو حالت به‌منظور گریز از پرداخت مالیات شکل می‌گیرد. عدم تمکین مالیاتی نه تنها یک تصمیم مخاطره‌آمیز است، بلکه دارای بعد اخلاقی ذاتی نیز می‌باشد (آستین و همکاران، ۲۰۲۱: ۱-۲). درک کامل تصمیمات مربوط به تمکین مالیاتی فرد و یا در واقع، انتخاب‌های فرد به‌طور گسترده‌تر، بدون در نظر گرفتن ابعاد اخلاقی ممکن نیست (آلم و تورگلر، ۲۰۱۱: ۶۳۵). بنا بر نظریه چشم‌انداز و برای شرح تصمیم‌گیری اخلاقی در شرایط وجود خطر می‌توان استدلال نمود که احساسات تأثیر بااهمیتی بر تصمیم‌گیری، به‌ویژه تصمیمات در شرایط وجود خطر و عدم اطمینان، دارد (بشیری منش، ۱۳۹۵: ۹۶). در دامنه سود، افراد احساس لذت و رضایت را تجربه می‌کنند، درحالی‌که دامنه زیان باعث می‌شود افراد احساس درد و رنج را تجربه کنند. به‌طور کلی، ناراحت بودن ناشی از فرارسیدن سررسید بدهی‌های مالیاتی، نحوه تمکین مالیاتی افراد را توضیح نمی‌دهد، بلکه این احساسات، انگیزه‌ای برای عدم مشارکت اخلاقی افراد ایجاد می‌کند و منجر به عدم مشارکت اخلاقی افراد می‌گردد (ریک و لوونستاین، ۲۰۰۸: ۶۴۵). علاوه بر این، میزانی که افراد عدم مشارکت اخلاقی دارند، به‌طور مستقیم بر تصمیم آن‌ها برای درگیر شدن در رفتارهای پرخطر و غیراخلاقی تأثیر می‌گذارد. تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که عدم مشارکت اخلاقی نوعی عقلانی‌سازی اخلاقی است که افراد به‌صورت آگاهانه یا ناآگاهانه، اعمال غیراخلاقی را به‌گونه‌ای توجیه می‌کنند که آن‌ها را از نظر شخصی قابل قبول می‌سازد (بندورا و همکاران، ۱۹۹۶: ۳۷۱). علاوه بر آن، در پژوهش‌های پیشین "اثر مالیات تکلیفی" معرفی گردیده به این معنا که افرادی که در موقعیت سررسید مالیاتی (زیان) هستند از کسانی که در موقعیت بازپرداخت مالیاتی هستند (سود)، خطرپذیرتر می‌باشند که این تأثیر به نظریه چشم‌انداز نسبت داده می‌شود (جکسون و هتفیلد، ۲۰۰۵: ۱۵۰). با

توجه به بررسی پیشینه‌ها، پژوهشی که به بررسی تأثیر احساسات و عدم مشارکت اخلاقی در چارچوب نظریه چشم‌انداز بر عدم تمکین مالیاتی پردازد در داخل کشور یافت نشد که به‌عنوان جنبه نوآوری کار لحاظ می‌گردد. علاوه بر آن، در این پژوهش علاوه بر تأثیر مستقیم به بررسی تأثیر میانجی مابین متغیرها و تأثیر نهایی آن‌ها بر تصمیمات مالیاتی افراد در قالب یک آزمایش پرداخته شده است. از آنجا که پژوهش‌های حسابداری بسیاری با استفاده از پرسشنامه انجام شده در این پژوهش سعی گردیده با استفاده از روش آزمایشی و استفاده از سناریو و با در نظر گرفتن شرایط کنترل شده پاسخگویان به این سؤال پاسخ داده شود که آیا بین نظریه چشم‌انداز و عدم تمکین مالیاتی افراد به‌عنوان یک تصمیم‌گیری غیراخلاقی رابطه‌ای وجود دارد؟ آیا احساسات و عدم مشارکت اخلاقی افراد می‌تواند بر این رابطه تأثیر میانجی داشته باشد؟

هدف این پژوهش، رسیدن به درک بهتری از تأثیر عواطف و احساسات در فرآیند تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در حسابداری می‌باشد و بررسی این که چگونه احساسات برانگیخته شده توسط یک موقعیت تحت شرایط خطر، بر تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر می‌گذارد. نتایج کسب شده، علاوه بر افزودن به مبانی نظری در رشته حسابداری، برای قانون‌گذاران مالیاتی نیز مفید می‌باشد، زیرا یافته‌های این مطالعه به‌عنوان دستاوردی علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار آنان بگذارد تا علاوه بر متغیرها و عوامل اقتصادی اثرگذار بر تمکین مالیاتی (مانند نرخ مالیات، میزان درآمد مشمول مالیات مؤدی، احتمال حسابرسی مالیاتی و جرائم مالیاتی) به متغیرهای درونی (نظیر نگرش مؤدیان نسبت به وضع مالیات، ارزش‌های فردی و جنبه‌های رفتاری و روان‌شناختی افراد) نیز توجه نمایند. همچنین، این مطالعه با ادغام نظریه چشم‌انداز با تصمیم‌گیری اخلاقی، مسیر را برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه تحقیقات رفتاری و نحوه تصمیم‌گیری افراد، هموار می‌کند.

در ادامه این مطالعه و در قسمت مبانی نظری پژوهش، ضمن اشاره به مفهوم نظریه چشم‌انداز، چگونگی تأثیر احساسات و عدم مشارکت اخلاقی بر تصمیم‌گیری‌های مربوط به تمکین مالیاتی، در قالب مدل مفهومی تبیین می‌گردد، پیشینه‌های مرتبط ذکر گردیده و سپس داده‌های حاصل از

جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، با استفاده از روش معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. در پایان نیز یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

نظریه چشم‌انداز و احساسات

بنا بر نظریه چشم‌انداز، افرادی که در موقعیت سود قرار دارند ترجیح می‌دهند وضعیت عاطفی مثبت خود را حفظ نمایند و در این شرایط خطر گریز هستند. در مقابل، منطقه زیان، منجر به بروز احساس درد و ناراحتی می‌گردد که در چنین شرایطی افراد حاضر هستند ریسک کنند تا از این موقعیت و حالت روحی منفی رها شوند. این تفاوت بین تمایلات "اثر دامنه" نام‌گذاری می‌شود (کانمن و تورسکی، ۱۹۷۹: ۲۶۸). در واقع زیان‌گریزی نشان می‌دهد که میزان یکسانی از سود یا زیان، اثری متقارن بر تصمیم‌گیرنده ندارد که ریشه روان‌شناختی دارد (آستین و همکاران، ۲۰۲۱: ۱۶). بر اساس نظریه چشم‌انداز، فرآیند متوالی وجود داشته که در آن احساسات منفی ناشی از قرار گرفتن در موقعیت زیان، انگیزه‌ای را برای عدم مشارکت اخلاقی افراد فراهم می‌کند (میو و مورفی، ۲۰۱۴: ۴۲۳). عدم مشارکت اخلاقی ایجاد شده به افراد اجازه می‌دهد تا نه تنها به نتایج دلخواه خود فکر کرده، بلکه از احساسات منفی ناشی از انتخاب‌های غیراخلاقی خود نیز بکاهد و آن را توجیه کند که مقدمه عدم تمکین مالیاتی می‌گردد.

واتسون و تلگن (۱۹۸۵) شواهد مربوط به ساختار عاطفی را مطالعه و الگوی دو عاملی عاطفه را ارائه دادند و به دو بعد متفاوت در این زمینه دست یافتند که عاطفه مثبت و منفی خوانده می‌شود. بنابراین، احساسات را می‌توان به دو بعد مثبت و منفی تقسیم‌بندی کرد. احساسات مثبت دربرگیرنده طیف گسترده‌ای از حالت‌های خلقی مثبت از جمله علاقه و اعتماد به نفس، شور و شوق، شادی، احساس توانمندی و تمایل است. از سوی دیگر، احساسات منفی یک بعد عمومی از یأس درونی است که به دنبال آن حالت‌های خلقی اجتنابی از قبیل احساس گناه، ترس و عصبانیت، تنفر، حقارت، خشم و غم پدید می‌آید (واتسون و همکاران، ۱۹۸۸: ۱۰۶۳). نتایج پژوهش‌ها حاکی از آن می‌باشد که احساسات و هیجانات مثبت، منجر به تصمیم‌گیری مالی مثبت و برعکس، احساسات و هیجانات

منفی منجر به تصمیم‌گیری‌های مالی منفی و ناکارآمد می‌شود (طاهری و همکاران، ۱۴۰۰: ۱۳۰-۱۳۱). برای بررسی این موضوع و ارتباط بین نظریه چشم‌انداز و احساسات، دو حالت مختلف وجود سود (با در نظر گرفتن استرداد یا تخفیف مالیاتی) و وجود زیان (با در نظر گرفتن بدهی مالیاتی) تعریف گردیده و فرضیات زیر تدوین گردید.

فرضیه اول پژوهش: قرار گرفتن در منطقه سود منجر به احساس لذت و رضایت و منطقه زیان منجر به احساس درد و ناراحتی می‌گردد.

فرضیه دوم پژوهش: قرار گرفتن در مناطق سود و زیان بر احساسات تأثیر دارد.

عدم مشارکت اخلاقی و تمکین مالیاتی

عدم مشارکت اخلاقی فرایندی است که با استفاده از آن، افراد آنچه را که رفتار غیر اخلاقی می‌دانند توجیه می‌کنند و زمانی اتفاق می‌افتد که عقایدی مانند فرار مالیاتی از دیدگاه آنان، غیر اخلاقی است و با رفتار مطلوب آنان در تضاد است. برای مثال، عدم تمایل به پرداخت مالیات برای آن‌ها، یک فعالیت غیر اخلاقی لحاظ می‌گردد. وجود عدم تطابق بین باورهای ذهنی و رفتارهای مطلوب تعریف شده، ناهماهنگی شناختی ایجاد نموده که افراد به دنبال کاهش آن هستند و سعی می‌کنند با تعریف مجدد رفتارهای خود از جنبه‌های غیر اخلاقی و نامطلوب آن در درون خود، بکاهند (سانگ، ۲۰۰۲: ۳۵؛ شو و همکاران، ۲۰۱۱: ۳۳۱-۳۳۲).

ناراحتی ناشی از فرارسیدن سررسید بدهی‌های مالیاتی، انگیزه عدم مشارکت اخلاقی در افراد را ایجاد می‌کند و در نتیجه این عدم مشارکت اخلاقی، ممکن است عدم تمکین مالیاتی که یک عمل غیر اخلاقی است به وجود آید (ریک و لوونستاین، ۲۰۰۸: ۶۴۵). برای فردی که اخلاق مدار باشد، نداشتن بدهی مالیاتی، یک وضعیت مطلوب در نظر گرفته می‌شود و انگیزه‌ای برای عدم مشارکت اخلاقی وجود نخواهد داشت، اما اگر فرد دارای مبلغ بدهی مالیاتی بالایی باشد و در شرایط خوبی نباشد این مسئله باعث گردیده که او درگیر تجربه عدم مشارکت اخلاقی گردد و درگیری ذهنی در ارتباط با اشتباه بودن فرار مالیاتی و یا تمایل به عدم پرداخت مالیات اضافی به وجود آید که ناشی از تضاد عاطفی مابین تمایل به تقلب برای اجتناب از احساس ناراحتی ناشی از یک بدهی مالیاتی و درعین حال حفظ باور فرد در مورد انسان خوب بودن ناشی می‌شود (آستین و همکاران، ۲۰۲۱: ۴).

در این راستا و برای آزمون تأثیر نوع احساسات بر عدم مشارکت اخلاقی، فرضیه سوم تدوین گردیده است که در آن سعی شده تأثیر احساسات مثبت و منفی بر عدم مشارکت اخلاقی پاسخگویان مورد بررسی قرار گیرد.

فرضیه سوم پژوهش: احساسات بر عدم مشارکت اخلاقی تأثیر دارد.

تمکین مالیاتی نیز به عنوان میزان رعایت و پیروی مؤدیان از قوانین و مقررات مالیاتی در زمینه اعلام درآمد واقعی، تسلیم اظهارنامه و پرداخت بدهی مالیاتی در زمان مقرر قانونی، تعریف می شود (توکل، ۱۳۷۹: ۳۸۱). از آنجا که علم اقتصاد به تنهایی قادر به تبیین موضوع تمکین مالیاتی نیست، بنابراین این علم به کمک علوم دیگر از جمله علم روان شناسی به دنبال آن است تا بر فرآیند تصمیم گیری مؤدیان مالیاتی در پرداخت به موقع مالیات ها تأثیر مثبت گذاشته و رفتارها و کنش های آن ها را در جهت مطلوب هدایت نماید (دهقان و همکاران، ۱۳۹۷: ۳). از سویی دیگر، میزان عدم مشارکت اخلاقی نیز در بین افراد مختلف متفاوت بوده و انتظار می رود میزان اخلاقی بودن افراد و تمایل به توجیه نمودن رویدادها توسط آن ها نیز بر عدم تمکین مالیاتی اثر گذار باشد که برای بررسی آن فرضیه چهارم به شرح زیر تدوین گردیده است.

فرضیه (۴): عدم مشارکت اخلاقی بر عدم تمکین مالیاتی تأثیر دارد.

همان طور که بیان شد، قرار گرفتن در منطقه سود یا زیان، منجر به بروز احساسات متفاوتی در دو بعد مثبت و منفی در افراد می گردد که انتظار می رود این احساسات، اثرات متفاوتی بر عدم تمکین مالیاتی آنان داشته باشد که برای آزمون این موضوع فرضیه پنجم به شرح زیر تبیین گردیده است.

فرضیه پنجم پژوهش: احساسات بر عدم تمکین مالیاتی تأثیر دارد.

علاوه بر فرضیات فوق، برای آزمون تأثیر نظریه چشم انداز و قرار گرفته در منطقه سود یا زیان بر عدم تمکین مالیاتی افراد نیز فرضیه ششم به شرح زیر تدوین گردیده است.

فرضیه ششم پژوهش: قرار گرفتن در مناطق سود و زیان بر عدم تمکین مالیاتی تأثیر دارد.

پس از آزمون اثرات مستقیم متغیرهای ذکر شده و بنا بر پژوهش آستین و همکاران (۲۰۲۱)، به بررسی نقش میانجی متغیرها پرداخته شده که در این راستا، فرضیات هفتم، هشتم و نهم به شرح زیر ارائه می گردد.

فرضیه هفتم پژوهش: قرار گرفتن در مناطق سود و زیان از طریق احساسات بر عدم تمکین مالیاتی تأثیر می‌گذارد.

فرضیه هشتم پژوهش: احساسات از طریق عدم مشارکت اخلاقی بر عدم تمکین مالیاتی تأثیر می‌گذارد.

فرضیه نهم پژوهش: قرار گرفتن در مناطق سود و زیان از طریق احساسات و عدم مشارکت اخلاقی بر عدم تمکین مالیاتی تأثیر می‌گذارد.

با جستجو در بین پیشینه‌های داخلی و خارجی، کاربرد نظریه چشم‌انداز در پژوهش‌های حسابداری مشهود می‌باشد که در جنبه‌های مختلف مورد بررسی قرار گرفته است و در ادامه نمونه‌هایی ارائه می‌گردد.

گرین فیلد (۲۰۰۸) در تحقیق خود اثر جهت‌گیری اخلاقی و تعهد حرفه‌ای بر رفتار مدیریت سود را بررسی نمود و به این نتیجه رسید که افراد دارای دیدگاه اخلاقی ایده‌آل‌گراتر در مقایسه با افراد اقتضاگرا، تمایل کمتری به دست‌کاری ارقام سود شرکت دارند.

باربریس (۲۰۱۳) در پژوهشی خود به این نتیجه رسید که با توجه به عدم ثبات و تغییرات زیادی که در نظام‌های اقتصادی و اجتماعی در حال اتفاق است، کاربردهای نظریه چشم‌انداز در تصمیم‌گیری مدیران در آینده بیشتر خواهد شد.

آستین و همکاران (۲۰۲۱) با استفاده از نظریه چشم‌انداز به بررسی تمکین مالیاتی به‌عنوان یک تصمیم‌گیری اخلاقی پرداختند. آن‌ها با استفاده از روش آزمایشی و سناریو به این نتیجه رسیدند که احساسات توصیف‌شده از طریق نظریه چشم‌انداز به‌خودی‌خود بر تصمیمات تمکین مالیاتی اثرگذار نیستند، بلکه عدم مشارکت اخلاقی پیش‌درآمدی برای تصمیمات مالیاتی مخاطره‌آمیز است.

مصلح شیرازی و همکاران (۱۳۹۲) در تحقیق خود که در بین ۵۰ شرکت در استان فارس با به‌کارگیری روش نیوتون رافسون انجام شد به این نتیجه رسیدند که تغییر حساسیت در منطقه زیان نسبت به منطقه سود بیشتر است. همچنین، مطلوبیت کاهش زیان برای مدیران بیشتر از افزایش سود است.

ثقفی و همکاران (۱۳۹۴) در نمونه‌ای شامل ۱۸۰ شرکت بورسی و تحلیل داده‌ها با استفاده از رگرسیون نشان دادند که سرمایه‌گذاران مطابق با نظریه چشم‌انداز، در زمانی که در ناحیه سود قرار دارند، سوگیری خطرگریزی و زمانی که در ناحیه زیان قرار دارند، سوگیری زیان‌گریزی دارند.

دهقان و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان نظریه چشم‌انداز، رهیافتی نوین در توضیح پدیده فرار مالیات، به بررسی مسئله فرار مالیاتی پرداخت. نتایج بیانگر این بود که جرائم ناشی از نظریه مطلوبیت انتظاری بیشتر از نظریه چشم‌انداز بوده‌است. همچنین، با افزایش احتمال حسابرسی در هر دو نظریه، نرخ جریمه مالیاتی کاهش می‌یابد.

ثمری و اتابکی (۱۴۰۰) در تحقیقی به بررسی نظریه چشم‌انداز و رفتار ریسک‌پذیری تصمیم‌گیرندگان در ۱۸۶۷ مشاهده در بورس تهران در دوره زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۶ با استفاده از مدل‌های رگرسیون پرداختند. نتایج نشان داد که تفاوت بازده شرکت‌ها با ریسک‌پذیری تصمیم‌گیرندگان ارتباط معناداری داشته‌است.

تات و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر حالات مختلف عاطفی (احساسات) بر تصمیم‌گیری مغرضانه در بین ۱۹۸ نفر از دانشجویان با ارائه یک سناریو پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که حالت‌های مختلف عاطفی (خوشحال/ ناراحت)، در تصمیم‌گیری دانشجویان به‌عنوان مدیران مالی، تأثیر معناداری داشته‌است.

با بررسی پیشینه‌ها می‌توان گفت پژوهشی که در داخل کشور به بررسی هم‌زمان نظریه چشم‌انداز و مشارکت اخلاقی، احساسات و تمکین مالیاتی پردازد یافت نشده که نشان‌دهنده نوآوری پژوهش و دانش‌افزایی آن در مبانی نظری می‌باشد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از دیدگاه فلسفه، اثبات‌گرایانه در نظر گرفته می‌شود، زیرا این فرض وجود دارد که واقعیت همان چیزی است که فرد به‌واسطه حواس خود آن را تجربه نموده و به سؤالات پاسخ می‌دهد و از جنبه رویکردهای پژوهش استقرایی می‌باشد. بدین ترتیب که ابتدا داده‌ها جمع‌آوری و سپس تحلیل و نتیجه‌گیری انجام می‌شود و از جنبه جهت‌گیری، کاربردی و از لحاظ هدف، توصیفی است، زیرا به توضیح آنچه در پاسخ‌ها ارائه گردیده می‌پردازد. از لحاظ روش‌شناسی کمی و از لحاظ روش گردآوری داده‌ها میدانی بوده‌است که با استفاده از آزمایش به دست می‌آید. راهبرد پژوهش نیز پیمایشی می‌باشد، زیرا نتایج با استفاده از سناریو و پرسش‌های مربوط گردآوری می‌گردد و ابزار گردآوری داده‌ها نیز می‌باشد. در کل روش جمع‌آوری مبانی نظری و پیشینه‌ها کتابخانه‌ای و با استفاده

از مقالات و پژوهش‌های مشابه بوده‌است و روش جمع‌آوری داده‌ها میدانی و با استفاده از سناریو و سؤالات پرسشنامه می‌باشد.

در این پژوهش از روش سناریو بر اساس روش آستین و همکاران (۲۰۲۱) استفاده شده است. ابتدا روایی ظاهری سناریو توسط دو نفر از اساتید دانشگاه مورد تأیید قرار گرفت و سپس در دو حالت متفاوت سود و زیان طراحی و به صورت تصادفی به پاسخگویان ارائه شد. در ابتدا سناریو، توضیحاتی در مورد فرد فرضی به نام سام و وضعیت مالیاتی او ارائه گردیده است و سپس از پاسخگویان خواسته شد که نظر خود در مورد احساس سام را با پاسخ به سؤالات نشان دهند. سپس، در ارتباط با هدای یک خودرو به خیریه مطالبی ارائه شده و سناریو تکمیل گردیده و از پاسخگویان خواسته شد که با پاسخ به سؤالات، تفکرات ذهنی سام را بیان نمایند که این سؤالات برای سنجش میزان مشارکت اخلاقی می‌باشد. در نهایت، سؤالات مرتبط با تصمیم فرد برای تمکین یا عدم تمکین مالیاتی ارائه گردید و از پاسخگویان خواسته شده که میزان اطمینان خود و خطر مرتبط با انتخاب هر گزینه را مشخص نمایند و در انتها سؤالات جمعیت‌شناختی ارائه شد. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از آزمون تی، مدل معادلات ساختاری، نرم‌افزار PLS و اکسل مورد تحلیل قرار گرفت.

نمونه آماری

شرکت کنندگان در آزمایش به روش نمونه‌گیری تصادفی در دسترس و از بین دانشجویان دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد که حداقل ۲۰ سال سن و دارای حداقل ۳ سال سابقه کار حرفه‌ای در حسابداری باشند و حداقل ۳ اظهارنامه مالیاتی را پر کرده باشند، انتخاب شد که تعداد ۵۰ نفر در هر آزمایش شرکت نموده و تعداد ۴۸ پرسشنامه مناسب برای تحلیل، جمع‌آوری و مورد بررسی قرار گرفت.

متغیرها

نظریه چشم‌انداز: در سناریو دو حالت در نظر گرفته می‌شود؛ حالت اول وجود بدهی مالیاتی و حالت دوم وجود تخفیف مالیاتی، است. منطقه سود و زیان نیز با صفر و یک سنجیده می‌شود که برای سود صفر و برای زیان یک می‌باشد (آستین و همکاران، ۲۰۲۱).

عدم مشارکت اخلاقی: برای سنجش متغیر عدم مشارکت اخلاقی بر اساس پژوهش باتاچارجی و همکارانش (۲۰۱۳)، از ده گویه استفاده گردید و میانگین سؤالات مورد سنجش قرار گرفت. احساسات: برای سنجش احساسات از ۸ گویه بهره برده شده که گویه‌های ۱ تا ۴ شامل احساسات مثبت و موارد ۵ تا ۸ منعکس کننده احساسات منفی هستند و احساسات مثبت به صورت معکوس کدگذاری شده در نهایت میانگین گویه‌ها محاسبه می‌گردد.

تمکین مالیاتی: بر اساس سناریو جکسون و هاتفیلد (۲۰۰۵) تعدادی گویه ارائه گردیده که شرکت کنندگان ابتدا گزینه تصمیم سام و سپس موارد مرتبط با خطر را انتخاب نموده و میزان اطمینان خود از گزینه انتخابی را نشان می‌دهند. پاسخ‌ها برای گزینه مطمئن از ۰ تا ۴۹ و برای پرخطر بین ۵۱ تا ۱۰۰ است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

نتایج جدول ۱ نشان‌دهنده نمونه آماری پژوهش می‌باشد. در قسمت جمعیت شناختی پرسشنامه، سؤالاتی مطرح گردیده که مهمترین آن‌ها ارائه شده است.

جدول ۱. مشخصات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۲۷	۵۶/۸
	زن	۲۱	۴۳/۲
تحصیلات	کارشناسی	۱۷	۳۵/۱
	کارشناسی ارشد	۳۱	۶۴/۹
سن	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	۳۲	۶۷/۶
	بین ۳۱ تا ۴۰ سال	۱۴	۲۹/۷
	بین ۴۱ تا ۵۰ سال	۲	۲/۷
سابقه کار	کمتر از ۵ سال	۳۰	۶۲/۲
	بین ۵ تا ۱۰ سال	۶	۱۳/۵

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
درآمد خانوار	بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۹	۱۸/۹
	بین ۱۶ تا ۲۰ سال	۳	۵/۴
	کمتر از ۵ میلیون تومان	۹	۱۸/۹
	بین ۶ تا ۱۵ میلیون تومان	۳۰	۶۲/۲
	بین ۱۶ تا ۲۵ میلیون تومان	۷	۱۳/۵
	بالای ۲۵ میلیون تومان	۲	۵/۴
جمع		۴۸	۱۰۰

آمار استنباطی

تحلیل‌های استنباطی در قالب شش بخش شامل آزمون مدل بیرونی (مدل اندازه‌گیری)، آزمون‌های سنجش پایایی، آزمون‌های سنجش روایی، آزمون مدل درونی (مدل ساختاری)، ارزیابی برازش و کیفیت مدل و آزمون فرضیه‌های پژوهش، آمده است.

برای بررسی روایی سازه از تحلیل عاملی تأییدی (CFA)، استفاده گردید که در صورت تأیید گویه از دقت لازم برای اندازه‌گیری آن سازه یا متغیر مکنون برخوردار است. در جدول ۲ مقادیر بار عاملی برای گویه‌های هر متغیر آورده شده است که نشان می‌دهد هیچ‌یک از گویه‌ها از مدل حذف نمی‌شوند و همگی مناسب می‌باشند.

جدول ۲. نتایج بررسی مقادیر بار عاملی سوالات برای متغیرهای پژوهش

متغیر	گویه	بار عاملی	آماره t	مقدار معناداری
احساسات	Q1-1	۰/۹۵۶	۸۲/۵۴۳	۰/۰۰۰
	Q1-2	۰/۹۴۱	۶۰/۵۶	۰/۰۰۰
	Q1-3	۰/۹۵۳	۷۶/۶۷۷	۰/۰۰۰
	Q1-4	۰/۹۲۱	۳۸/۹۲	۰/۰۰۰
	Q1-5	۰/۸۰۱	۹/۳	۰/۰۰۰
	Q1-6	۰/۹۱۶	۳۸/۸۷۴	۰/۰۰۰
	Q1-7	۰/۸۷۳	۲۶/۵۸۸	۰/۰۰۰
	Q1-8	۰/۹۱۲	۳۳/۷۷۶	۰/۰۰۰

متغیر	گویه	بار عاملی	آماره t	مقدار معناداری
عدم مشارکت اخلاقی	Q2-1	۰/۸۴۵	۱۷/۲۴۶	۰/۰۰۰
	Q2-2	۰/۸۵۸	۲۰/۷۷	۰/۰۰۰
	Q2-3	۰/۸۲	۱۵/۲۶۶	۰/۰۰۰
	Q2-4	۰/۸۰۹	۱۷/۳۶۶	۰/۰۰۰
	Q2-5	۰/۷۳۸	۸/۶۴۸	۰/۰۰۰
	Q2-6	۰/۷۶۲	۹/۹۳	۰/۰۰۰
	Q2-7	۰/۶۸۴	۷/۸۴۶	۰/۰۰۰
	Q2-8	۰/۷۷۲	۱۴/۱۶۳	۰/۰۰۰
	Q2-9	۰/۷۶۴	۱۰/۸۰۴	۰/۰۰۰
	Q2-10	۰/۸۲۲	۱۹/۴۷	۰/۰۰۰

نتایج آزمون پایایی پژوهش در جدول ۳ ارائه گردیده که نشان می‌دهد پایایی مدل اندازه‌گیری مورد تأیید است.

جدول ۳. مقادیر شاخص‌های سنجش پایایی

متغیر	آلفای کرونباخ	ضریب Rho	پایایی مرکب
احساسات	۰/۹۷	۰/۹۷۴	۰/۹۷۵
عدم تمکین مالیاتی	۱	۱	۱
عدم مشارکت اخلاقی	۰/۹۳۲	۰/۹۳۶	۰/۹۴۳
منطقه سود یا زیان	۱	۱	۱

میانگین واریانس استخراج‌شده، میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هر چه این همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بهتر صورت می‌گیرد (بارکلی و همکاران، ۱۹۹۵). میانگین واریانس استخراج‌شده به ترتیب برای احساسات، عدم تمکین مالیاتی، عدم مشارکت اخلاقی و منطقه سود یا زیان به میزان ۰/۸۲۹، ۱، ۰/۶۲۲ و ۱ به دست آمده و از آنجا که این مقادیر برای همه متغیرها بالاتر از ۰/۵ می‌باشد، بنابراین روایی همگرا مدل اندازه‌گیری در این آزمون مورد تأیید می‌باشد.

همچنین، برای بررسی روایی واگرا از معیار فورنل/لارکر استفاده شد. روایی واگرا به این مفهوم است که پرسش‌های مربوط به هر مؤلفه، همپوشانی با سایر متغیرهای دیگر ندارد و در واقع بالاترین همبستگی را با مؤلفه مورد نظر پژوهشگر دارد. در جدول ۴ مقادیر ماتریس فورنل/لارکر ارائه شده است و چون در همه موارد مجذور واریانس استخراجی داده‌ها (قطر اصلی ماتریس) از اعداد پایین خود بیشتر است، روایی واگرای مدل تأیید می‌شود.

جدول ۴. روایی واگرا بر اساس معیار فورنل و لارکر

احساسات	عدم تمکین مالیاتی	عدم مشارکت اخلاقی	منطقه سود یا زیان
احساسات	۰/۹۱	---	---
عدم تمکین مالیاتی	۰/۱۴۲	۱	---
عدم مشارکت اخلاقی	۰/۳۸۵	۰/۳۴۲	۰/۷۸۹
منطقه سود یا زیان	۰/۷۳	۰/۰۷۸	۰/۳۵۹

شاخص روایی واگرای یگانه-دوگانه^۱ (HTMT) روشی برای سنجش میزان روایی واگرا یا افتراق میان گویه‌های تشکیل دهنده هر یک از سازه‌های مدل است. در جدول ۵ مقادیر شاخص روایی واگرا مشخص شده است که همه مقادیر کمتر از ۰/۹ می‌باشد. بنابراین، روایی واگرای مدل تأیید می‌شود.

جدول ۵. روایی واگرا بر اساس شاخص HTMT

احساسات	عدم تمکین مالیاتی	عدم مشارکت اخلاقی	منطقه سود یا زیان
احساسات	---	---	---
عدم تمکین مالیاتی	۰/۱۴۳	---	---
عدم مشارکت اخلاقی	۰/۴۰۳	۰/۳۵۵	---
منطقه سود یا زیان	۰/۷۳۵	۰/۰۷۸	۰/۳۷۱

در جدول ۶، نتایج ضریب تعیین R^2 ، کیفیت پیش‌بینی‌کنندگی Q^2 و شاخص اندازه اثر (F^2) ارائه شده که مورد تأیید می‌باشد. مقدار شاخص اندازه اثر (F^2)، سهم متغیر مستقل در ضریب تعیین یک سازه درون‌زا را نشان می‌دهد.

جدول ۶. ضریب تعیین R^2 ، Q^2 و F^2

Q^2	R^2	عدم مشارکت اخلاقی	عدم تمکین مالیاتی	احساسات	
۰/۴۳۲	۰/۵۳۲	۰/۱۷۴	۰/۰۰۴	---	احساسات
۰/۰۳۹	۰/۱۲۳	---	---	---	عدم تمکین مالیاتی
۰/۰۸۹	۰/۱۴۹	---	۰/۱۱۶	---	عدم مشارکت اخلاقی
---	---	---	۰/۰۰۶	۱/۱۳۹	منطقه سود یا زیان

چنانچه در جدول ۷ مشاهده می شود برازش کلی مدل نیز مورد تأیید قرار گرفته است.

جدول ۷. شاخص های برازش کلی مدل

نتیجه	آستانه قابل قبول	مقدار به دست آمده	شاخص برازش
تائید	کمتر از ۰/۰۸ یا ۰/۱	۰/۰۷۹	ریشه میانگین مجذور باقیمانده استاندارد شده
رد	کمتر از ۰/۱۲	۰/۲۶۰	RMS Theta
رد	بالاتر از ۰/۹	۰/۶۷۵	شاخص برازش هنجار شده
تائید	بالاتر از ۰/۳۶	۰/۴۴۱	نیکویی برازش

آزمون فرضیه های پژوهش

پس از بررسی و تأیید مدل اصلی در این بخش فرضیه ها مورد آزمون قرار گرفته و نتایج حاصله در جدول ۸ ارائه شده است.

جدول ۸. نتایج آزمون تی برای دو نمونه مستقل

متغیر	موقعیت	تعداد	میانگین	آماره تی	مقدار معناداری
خوشایندی	سود	۴۸	۴/۱۹	۱۰/۲۸۶	۰/۰۰۰
	زیان	۴۸	۲/۳۲		
خرسندی	سود	۴۸	۴/۱۹	۱۰/۱۰۰	۰/۰۰۰
	زیان	۴۸	۲/۳۵		
رضایت	سود	۴۸	۴/۱۱	۸/۲۶۸	۰/۰۰۰
	زیان	۴۸	۲/۴۱		
شادی	سود	۴۸	۴/۱۴	۹/۱۳۸	۰/۰۰۰

مقدار معناداری	آماره تی	میانگین	تعداد	موقعیت	متغیر
		۲/۳۵	۴۸	زیان	
۰/۰۰۰	-۵/۵۵۹	۲/۰۵	۴۸	سود	خشم
		۳/۱۶	۴۸	زیان	
۰/۰۰۰	-۶/۵۷۱	۲/۰۰	۴۸	سود	عصبانیت
		۳/۳۲	۴۸	زیان	
۰/۰۰۰	-۶/۱۲۵	۲/۰۰	۴۸	سود	ناامیدی
		۳/۲۷	۴۸	زیان	
۰/۰۰۰	-۵/۶۵۲	۲/۱۱	۴۸	سود	دلسردی
		۳/۳۲	۴۸	زیان	
۰/۰۰۰	-۹/۰۰۶	۱/۹۴۲۶	۴۸	سود	احساسات
		۳/۴۵۶۱	۴۸	زیان	

نتایج حاکی از آن است که قرار گرفتن در موقعیت سود باعث افزایش احساسات مثبت (خوشایندی، خرسندی، رضایت و شادی) و قرار گرفتن در موقعیت زیان باعث افزایش احساسات منفی (خشم، عصبانیت، ناامیدی و دلسردی) می‌شود.

برای بررسی معنادار بودن ضرایب مسیر از روش بوت استرپینگ استفاده شد که نتایج در جدول ۹ ارائه گردیده است.

جدول ۹. نتایج آزمون فرضیه‌ها

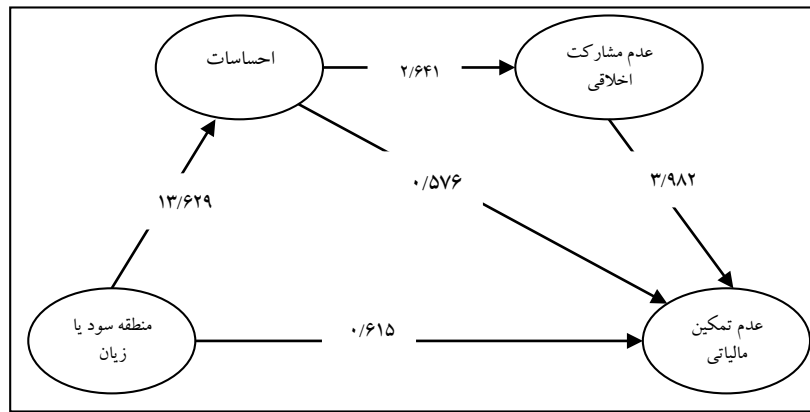
مسیر	ضریب مسیر	خطای استاندارد	آماره تی	مقدار معناداری (P-value)
منطقه سود یا زیان ← احساسات	۰/۷۳	۰/۰۵۴	۱۳/۶۲۹	۰/۰۰۰
احساسات ← عدم مشارکت اخلاقی	۰/۳۸۵	۰/۱۴۶	۲/۶۴۱	۰/۰۰۹
عدم مشارکت اخلاقی ← عدم تمکین مالیاتی	۰/۳۴۸	۰/۰۸۷	۳/۹۸۲	۰/۰۰۰
احساسات ← عدم تمکین مالیاتی	۰/۰۸۹	۰/۱۵۴	۰/۵۷۶	۰/۵۶۵

مسیر	ضریب مسیر	خطای استاندارد	آماره تی	مقدار معناداری (P-value)
منطقه سود یا زیان ← عدم تمکین مالیاتی	-۰/۱۱۱	۰/۱۸	۰/۶۱۵	۰/۵۳۹
منطقه سود یا زیان ← احساسات ← عدم تمکین مالیاتی	۰/۰۶۵	۰/۱۱۵	۰/۵۶۵	۰/۵۷۲
احساسات ← عدم مشارکت اخلاقی ← عدم تمکین مالیاتی	۰/۱۳۴	۰/۰۵۱	۲/۶۰۸	۰/۰۰۹
منطقه سود یا زیان ← احساسات ← عدم مشارکت اخلاقی ← عدم تمکین مالیاتی	۰/۰۹۸	۰/۰۳۸	۲/۵۴۲	۰/۰۱۱

نتایج به دست آمده از فرضیه دوم نشان داد که قرار گرفتن در مناطق سود و زیان بر احساسات تأثیر معنی داری دارد و مقدار تأثیر برابر $۰/۷۳$ و مثبت (مستقیم) است. به عبارتی، با قرار گرفتن در منطقه زیان، میزان احساسات منفی نیز افزایش می یابد.

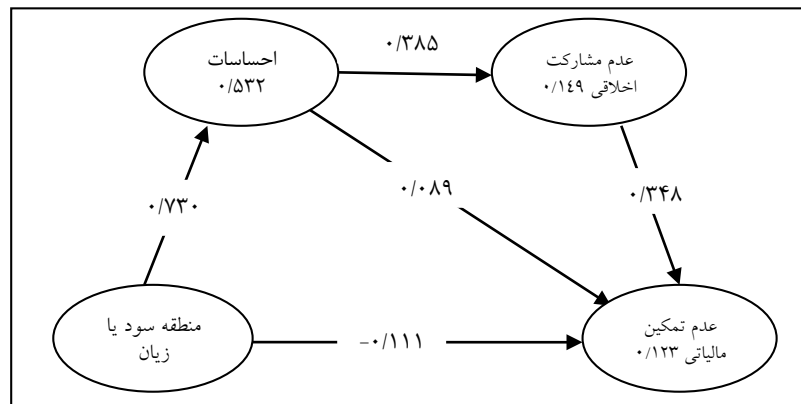
همچنین، در فرضیه سوم، احساسات بر عدم مشارکت اخلاقی تأثیر معنی داری دارد و مقدار تأثیر برابر $۰/۳۹$ و مثبت (مستقیم) است. بنابراین، با افزایش سطح احساسات منفی، میزان عدم مشارکت اخلاقی نیز افزایش می یابد. بنا بر نتایج فرضیه چهارم، عدم مشارکت اخلاقی بر عدم تمکین مالیاتی تأثیر معنی داری دارد و مقدار تأثیر برابر $۰/۳۵$ و مثبت (مستقیم) است. به عبارتی، با افزایش سطح عدم مشارکت اخلاقی، میزان عدم تمکین مالیاتی نیز افزایش می یابد. همچنین، در فرضیه پنجم، احساسات به صورت مستقیم بر عدم تمکین مالیاتی تأثیر معنی داری ندارد. در فرضیه هفتم، قرار گرفتن در مناطق سود و زیان از طریق احساسات بر عدم تمکین مالیاتی تأثیر نمی گذارد و در فرضیه هشتم، متغیر عدم مشارکت اخلاقی نقش میانجی را به صورت جزئی ایفا می کند و اثر غیر مستقیم آن برابر $۰/۱۳۴$ است. در نتیجه احساسات از طریق عدم مشارکت اخلاقی بر عدم تمکین مالیاتی تأثیر می گذارد. بنا بر نتایج فرضیه نهم، متغیرهای احساسات و عدم مشارکت اخلاقی نقش میانجی را به صورت جزئی ایفا می کند و اثر غیر مستقیم آن برابر $۰/۰۹۸$ است. در نتیجه قرار گرفتن در مناطق سود و زیان از طریق احساسات و عدم مشارکت اخلاقی بر عدم تمکین مالیاتی تأثیر می گذارد.

نتایج آزمون مدل مفهومی تحقیق در حالت معناداری ضرایب در شکل ۱ نشان داده شده است.



شکل ۱. مدل اصلی در حالت اعداد معناداری (t-value)

شکل ۱ نشان دهنده ضرایب مسیر یا همان بتا می باشد که تأثیر پیش بینی کنندگی متغیر مربوطه را نشان می دهد و در همه مسیرها به جز مسیرهای مستقیم، احساسات و منطقه سود یا زیان به عدم تمکین مالیاتی، بالای ۱/۹۶ و دارای تأثیر معنادار می باشد. مدل پژوهش در حالت ضرایب مسیر نیز در شکل ۲ ارائه شده است.



شکل ۲. مدل اصلی در حالت ضرایب مسیر

شکل ۲ نشان دهنده ضرایب رگرسیونی می‌باشد که بر روی خطوط نوشته شده و جهت مثبت یا منفی رابطه را نشان می‌دهد. ضرایب تعیین که در داخل اشکال وارد شده نشان می‌دهند که متغیرهای منطقه سود و زیان، احساسات و عدم مشارکت اخلاقی روی هم رفته ۱۲٪ از تغییرات عدم تمکین مالیاتی را توضیح داده و احساسات ۱۵٪ از تغییرات عدم مشارکت اخلاقی را تبیین می‌کند، در حالی که متغیر منطقه سود و زیان، ۵۳ درصد از تغییرات متغیر احساسات را بیان می‌نماید.

بحث و نتیجه گیری

از جمله مهمترین و اصولی ترین روش‌ها برای افزایش درآمدهای مالیاتی دولت‌ها، تلاش در جهت افزایش تمکین مالیاتی می‌باشد که با توجه به اهمیت این موضوع، در این پژوهش تلاش گردیده عوامل مؤثر بر عدم تمکین مالیاتی به عنوان یک تصمیم غیر اخلاقی و مخاطره آمیز مورد بررسی قرار گیرد. عواملی مانند قرار گرفتن در موقعیت سود یا زیان در نظریه چشم انداز، احساسات مثبت و منفی و میزان مشارکت اخلاقی افراد که نتایج حاصله در ادامه ارائه می‌گردد.

بنا بر نتایج به دست آمده از فرضیه اول و دوم، قرار گرفتن در وضعیت سود منجر به افزایش احساسات مثبتی نظیر خوشایندی، رضایت و شادمانی می‌گردد و قرار گرفتن در موقعیت زیان و بدهی، در افراد احساسات منفی همچون خشم، عصبانیت و ناامیدی را افزایش می‌دهد که می‌توان گفت سودآور بودن از دیدگاه افراد مطلوب و مورد انتظار بوده و منجر به رضایت درونی می‌گردد، در حالی که قرار گرفتن در شرایط زیان منجر به احساس ناخوشایندی شده که تداوم آن آزاردهنده می‌باشد. از آنجا که افراد زیان‌گریز می‌باشند، تمایل به خروج از منطقه زیان و حفظ موقعیت سودآوری دارند. نتایج با پژوهش کانمن و تورسکی (۱۹۷۹) و نظریه چشم‌انداز هم‌راستا می‌باشد.

در فرضیه سوم، تأثیر احساسات بر عدم مشارکت اخلاقی سنجیده شده که تأثیر مثبت و معناداری را نشان داده است. احساسات نامطلوب منجر به بروز عدم مشارکت اخلاقی گردیده است، در حالی که احساسات مطلوب منجر به مشارکت اخلاقی و اخلاق‌مداری بیشتر می‌گردد که تأییدکننده نظریه قضاوت اجتماعی نیز می‌باشد. بدان معنا که افراد باتجربه احساسات مثبت، میزان تصمیمات اخلاقی بیشتری اتخاذ نموده و تمایل بیشتری به پرداخت مالیات دارند. در حالی که در صورت وجود

احساسات منفی، افراد به دنبال توجیه درونی شرایط و تصمیمات احتمالی آتی در ذهن خود می‌گردند تا عدم تمکین مالیاتی احتمالی و آتی خود را توجیه نمایند.

در فرضیه چهارم، تأثیر عدم مشارکت اخلاقی بر عدم تمکین مالیاتی در جهت مثبت تأیید گردیده است. بدان معنا که وجود عدم مشارکت اخلاقی در افراد در نهایت منجر به اتخاذ تصمیم نامطلوب و عدم پرداخت مالیات می‌گردد. عدم مشارکت اخلاقی فرایندی است که افراد با استفاده از آن سعی می‌کنند خود را توجیه کرده تا پس از انجام رفتاری که از دیدگاه آن‌ها نامطلوب و غیر اخلاقی است احساسات منفی کمتری را تجربه کرده و شرایط بهتری را برای خود ایجاد نمایند. به بیانی دیگر، افرادی که تمایل به عقلایی جلوه دادن مسائل غیر اخلاقی به نحوی دارند که انجام بعضی امور از دیدگاه شخصی‌شان قابل قبول به نظر رسد تمایل کمتری به پرداخت مالیات داشته و عدم تمکین مالیاتی بیشتری را نشان می‌دهند که نتایج تأیید کننده پژوهش آستین و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد.

در فرضیه پنجم و ششم، تأثیر احساسات و قرار گرفتن در منطقه سود یا زیان بر عدم تمکین مالیاتی به طور مجزا بررسی گردیده که نتایج معنادار نبوده است. وجود قوانین و مقررات و جرائم مالیاتی که در این زمینه وجود دارد مانع از احساسی رفتار نمودن افراد می‌گردد. هرچه قوانین مالیاتی دقیق‌تر باشند و جرائم و مشوق‌های مالیاتی با دقت بیشتری اجرا گردد سبب می‌شود که افراد احساسی و اقتضایی رفتار نکرده و تمکین مالیاتی بیشتری داشته باشند. ارائه سامانه مؤدیان و اجرای قانون مالیات بر پایانه‌های فروشگاهی در سال‌های اخیر را نیز می‌توان تأییدی بر این نتایج و اجرای دقیق‌تر قوانین دانست.

در فرضیه هفتم نیز نقش میانجی احساسات و تأثیر آن بر رابطه بین وجود سود یا زیان و عدم تمکین مالیاتی افراد سنجیده شده که مورد تأیید قرار نگرفته است و می‌توان ادعا کرد که افراد برای عدم پرداخت مالیات، به دلایلی قوی‌تر و قابل قبول‌تر از احساسات نیاز دارند و صرفاً داشتن احساس خوب یا بد دلیلی برای عدم پرداخت مالیات محسوب نمی‌گردد. آشنایی مؤدیان با قوانین مالیاتی و وجود قوانین متناسب با شرایط سود یا زیان‌ده بودن شرکت‌ها و اجرای دقیق آن‌ها منجر به تصمیمات مالیاتی مناسب افراد می‌گردد.

در فرضیه هشتم، نقش میانجی عدم مشارکت اخلاقی بر رابطه بین احساسات و عدم تمکین مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته که در جهت مثبت تأیید گردیده است. بدان معنا که احساسات برانگیخته شده

افراد به خودی خود تصمیمات مالیاتی افراد را توضیح نمی‌دهد و در عوض این احساسات منجر به بروز عدم مشارکت اخلاقی در افراد و در نهایت منجر به عدم تمکین مالیاتی افراد می‌گردد. عدم مشارکت اخلاقی باعث گردیده که افراد همچنان در درون خود احساس مثبتی نسبت به خود و انتخاب‌هایشان داشته باشند و در حالی که به نتایج دلخواه و هم‌راستا با احساسات خود می‌رسند دچار عذاب وجدان ناشی از عدم تمکین مالیاتی نگردند یا میزان آن بسیار کمتر گردد. در این شرایط استدلال‌های درونی و از دیدگاه خود فرد قابل توجیه در ذهن به وجود آمده که پذیرش شرایط را راحت‌تر می‌سازد و افراد بدون داشتن عذاب درونی به عدم تمکین مالیاتی می‌پردازند و این نتایج با مطالعه ریک و لوونستاین (۲۰۰۸) مطابقت دارد.

در فرضیه نهم، سعی گردیده زنجیره متوالی نظریه چشم‌انداز مورد آزمون قرار گیرد. نتایج حاکی از آن بوده که قرار گرفتن در منطقه زیان، منجر به برانگیختن احساسات منفی می‌گردد و از آنجا که افراد زیان‌گریز می‌باشند، تلاش می‌کنند از این شرایط خارج شوند. به بیان دیگر، احساسات منفی افراد که در نتیجه قرار گرفتن آن‌ها در منطقه زیان، سررسید بدهی و غیره به وجود آمده، انگیزه عدم مشارکت اخلاقی را در آن‌ها تقویت می‌نماید تا از این طریق عدم تمکین مالیاتی را در خود توجیه نمایند. بروز عدم مشارکت اخلاقی در این شرایط باعث گردیده تا عدم تطابق بین عقاید درونی فرد و تصمیمات نامطلوب کم‌رنگ‌تر گردد و افراد احساس مطلوب‌تری داشته باشند در حالی که عدم تمکین مالیاتی را انجام داده‌اند. در مقابل احساسات مثبت ناشی از قرار گرفتن در یک موقعیت سود یا دریافت پول یا تخفیف باعث کم‌رنگ شدن عدم مشارکت اخلاقی می‌گردد و تمکین مالیاتی بیشتری در این افراد دیده می‌شود. نتایج به دست آمده هم‌جهت با پژوهش آستین و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد.

بنا بر نتایج به دست آمده، عدم مشارکت اخلاقی بر عدم تمکین مالیاتی مؤدیان اثرگذار است که در این ارتباط به دانشگاهیان و اساتید درس‌های مالیاتی توصیه می‌گردد در کنار تدریس و آموزش قوانین و حل مسائل مالیاتی، مباحث اثرگذاری همچون، میزان مشارکت اخلاقی افراد و ویژگی‌ها و جنبه‌های رفتاری تصمیم‌گیری و فرایند نظریه چشم‌انداز و اثرات آن‌ها بر تصمیمات مالیاتی افراد نیز آموزش دهند. همچنین، توصیه می‌گردد در جهت آشنایی ذیحسابان و کارکنان امور مالیاتی با نحوه

تصمیم‌گیری مالیاتی مؤدیان نیز، دوره‌های آموزشی ضمن خدمت برگزار گردد. علاوه بر آن، عوامل اثرگذار بر مشارکت‌های اخلاقی (مانند احساسات و کنترل آن) نیز در فرایند مالیات‌ستانی آموزش داده شود، زیرا آشنایی ذیحسابان و مأموران مالیاتی با نظریه چشم‌انداز و اثر آن بر احساسات و مشارکت اخلاقی مؤدیان باعث گردیده که فرایند حسابرسی یا بررسی‌های مالیاتی با کیفیت و صحت بیشتری انجام پذیرد. علاوه بر آن، سازمان‌های فرهنگی شهرداری‌ها می‌توانند با برگزاری دوره‌های عمومی یا نصب بنر در سطح شهر اقدام به افزایش آگاهی عمومی و فرهنگ‌سازی شهروندان از فرایند تصمیم‌گیری مالیاتی، جرائم و مشوق‌های مالیاتی مرتبط نمایند.

با توجه به تأیید مجدد نظریه چشم‌انداز به سرمایه‌گذاران و سهامداران توصیه می‌گردد که در صورت قرار گرفتن در وضعیت زیان، تحت تأثیر پدیده زیان‌گریزی قرار نگرفته و بدون تحقیق و در نظر گرفتن همه شرایط به فروش سهام اقدام ننمایند. همچنین، در شرایط سودآوری شرکت نیز تحت تأثیر پدیده حفظ موقعیت سودآوری تصمیم‌نگیرند و مراقبت نمایند که تحت تأثیر احساسات منفی خود، گرفتار عدم مشارکت اخلاقی نگردیده و قوانین مالیاتی را به دقت رعایت نموده تا متوجه جرائم مرتبط نگردند.

این پژوهش محدودیت‌هایی نیز دارد که برخی از آن‌ها فرصت‌هایی را برای تحقیقات آینده ارائه می‌دهند. اول اینکه، در این پژوهش شرکت‌کنندگان به یک تصمیم فرضی پاسخ دادند که انواع دیگر تصمیمات مانند چگونگی اثرگذاری احساسات و تصمیم‌گیری اخلاقی بر ارائه درآمدها و هزینه‌ها و همچنین، مدیریت سود نیز می‌تواند در پژوهش‌های آتی مورد بررسی قرار گیرد. علاوه بر آن، پژوهش حاضر به صورت مقطعی انجام شده و به دلیل استفاده از پرسشنامه، امکان وجود سوگیری و یا سایر عوامل غیرقابل کنترل نیز وجود داشته که البته سعی گردیده با ارائه مشوق و امتیاز این موارد کم‌رنگ‌تر گردد.

منابع

- بشیری منش، نازنین. (۱۳۹۵). نقش احساس در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، فصلنامه پژوهش حسابداری، ۶ (۲۱)، ۹۳-۱۲۰.
- تات، محمدرضا؛ گرکز، منصور؛ عبدلی، محمدرضا؛ براتی، سعید. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر حالات مختلف عاطفی (احساسات) بر تصمیم‌گیری مغرضانه در حسابداری، پژوهش‌های مالی و رفتاری در حسابداری، ۲ (۱)، ۳۷-۵۲.
- توکل، محمد. (۱۳۷۹). فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی، تهران: مجله تخصصی مالیات.
- ثقفی، علی؛ فرهادی، روح اله؛ تقوی فرد، محمدتقی؛ برزیده، فرخ (۱۳۹۴)، پیش‌بینی رفتار معاملاتی سرمایه‌گذاران: شواهدی از تئوری چشم‌انداز، دانش سرمایه‌گذاری، ۴ (۱۹)، ۱۹-۳۲.
- ثمری، محمدرحیم و اتابکی، آیدا. (۱۴۰۰). بررسی تئوری چشم‌انداز و رفتار ریسک‌پذیری تصمیم‌گیرندگان در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۴ (۴۰)، ۸۴-۹۶.
- حسینی کندلجی، میرهادی و درخشان، مرتضی. (۱۴۰۰). تحلیل فلسفی-اقتصادی عوامل عدم‌تمکین مؤدیان مالیاتی و اولویت‌بندی آن‌ها، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، ۲۹ (۹۸)، ۲۴۳-۲۸۷.
- دهقان، سحر؛ موسوی جهرمی، یگانه؛ عبدلی، قهرمان. (۱۳۹۷). تئوری چشم‌انداز؛ رهیافتی نوین در توضیح پدیده فرار مالیاتی، تحقیقات اقتصادی، ۵۳ (۱)، ۱-۲۳.
- طاهری، ذبیح‌الله؛ بنی‌مهد، بهمن؛ حیدر پور، فرزانه؛ و کیلی فرد، حمیدرضا. (۱۴۰۰). تبیین گرایش‌های رفتاری در گزارشگری مالی متقلبان: آزمون تئوری روان‌شناختی ثبات رفتار. مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰ (۳۷)، ۱۲۹-۱۴۱.
- مصلح شیرازی، علی‌نقی؛ نمازی، محمد؛ محمدی، علی؛ رجبی، احمد (۱۳۹۲). تئوری چشم‌انداز و مدل‌سازی الگوی تصمیم‌گیری مدیران در بخش صنعت، چشم‌انداز مدیریت صنعتی، ۳ (۱۰)، ۹-۳۳.

References

- Alm, J. & Torgler, B. (2011). Do ethics matter? Tax compliance and morality, *Journal of Business Ethics*, 101, 635-651.
- Austin, C, R. Bobek, D. D, & Jackson, S. (2021). Does prospect theory explain ethical decision making? Evidence from tax compliance. *Accounting, Organizations, and Society*, 94, 1-27.

- Bandura, A; Barbaranelli, C. Caprara, G. V. & Pastorelli, C. (1996). Mechanisms of moral disengagement in the exercise of moral agency. *Journal of Personality and Social Psychology*, 71, 363-374.
- Barberis, N. (2013). Thirty Years of Prospect Theory in Economics: A Review and Assessment. *Journal of Economic Perspectives*, 27(1): 173-196.
- Barclay, D; Higgins, C. Thompson, R. (1995). The partial least squares approach to causal modeling: personal computer adoption and use as an illustration. *Technological Studies*, 2 (2), 285-309
- Bashiri Manesh, N. (2016). The role of emotion in investors' decision making, *Accounting Research Quarterly*, 6(21), 93-120. (In Persian)
- Bhattacharjee, A; Berman, J. & Reed, A. (2013). Tip of the hat, wag of the finger: How moral decoupling enables consumers to admire and admonish. *Journal of Consumer Research*, 39, 1167-1184.
- Dehghan, S; Mousavi Jahormi, Y. & Abdulli, Gh. (2017). Perspective theory: A new approach in explaining the phenomenon of tax evasion, *Economic Research*, 53(1), 1-23. (In Persian)
- Greenfield, A. C. (2008). The Effect of Ethical Orientation and Professional Commitment on Earnings Management Behavior, *Journal of Business Ethics*, 83, 419-434.
- Henseler, J; Ringle, C. M. & Sarstedt, M. (2015). A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1), 35-115.
- Hosseinikondelaji, M. & Derakhshan, M. (2021). Philosophical-economic analysis of the factors of noncompliance of taxpayers and their prioritization, *Economic Research and Policy Quarterly*, 29 (98), 243-287. (In Persian)
- Hu, L; & Bentler, P. (1999). Cutoff criteria for fit indexes in covariance structure analysis: conventional criteria versus new alternatives. *Structural Equation Modeling*, 6 (1), 1-55
- Jackson, S; & Hatfield, R. (2005). A note on the relation between frames, perceptions, and taxpayer behavior. *Contemporary Accounting Research*, 22, 145-164.
- Kahneman, D; & Tversky, A. (1979). Prospect theory: An analysis of decision under risk. *Econometrica*, 47, 263-292.
- Lohmöller, J. B. (1989). *Latent Variable Path Modeling with Partial Least Squares*, Physica-Verlag, Heidelberg.
- Mayhew, B; & Murphy, P. (2014). The impact of authority on reporting behavior, rationalization, and affect. *Contemporary Accounting Research*, 31, 420-443.
- Mosleh Shirazi, A. N; Namazi, M. Mohammadi, A. & Rajabi, A. (2012). Perspective theory and modeling of managers' decision-making pattern in the industry sector, *Industrial Management Perspective*, 3(10), 33-9. (In Persian)
- Rick, S; & Loewenstein, G. (2008). Hypermotivation. *Journal of Marketing Research*, 45, 645-648.

- Saghafi, A; Farhadi, R. Taqhavi Fard, M. T. & Barzideh, F. (2014). Predicting Investors' Trading Behavior: Evidence from Prospect Theory, *Investment Knowledge*, 4 (19), 19-32. (In Persian)
- Samari, M. H; & Atabaki, A. (2021). Study of perspective theory and risk-taking behavior of decision makers in Tehran stock exchange companies, *Accounting and Management Perspective*, 4 (40), 84-96. (In Persian)
- Shu, L; Gino, F. & Bazerman, M. (2011). Dishonest deed, clear conscience: When cheating leads to moral disengagement and motivated forgetting. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 37, 330-349.
- Taheri, Z; Banimahd, B. Heydarpour, F. & Vakili Fard, H. (2021). Explaining Behavioral Tendencies in Fraudulent Financial Reporting: A Test of the Psychological Theory of Behavioral Consistency. *Knowledge Journal of Accounting and Management Audit*, 10 (37), 129-141. (In Persian)
- Tat, M; Garkeaz, M. Abdoli, M. & Barati, S. (2022). Investigating the effect of different emotional states (emotions) on biased decision making in accounting, *Financial and Behavioral Researches in Accounting*, 2 (1) 37-52. (In Persian)
- Tavakkul, M. (2000). *Descriptive Dictionary of International Tax Terms*, Tehran: Specialized Tax Journal. (In Persian)
- Tsang, J. (2002). Moral rationalization and the integration of situation factors and psychological processes in immoral behavior. *Review of General Psychology*, 6, 25-50.
- Watson, D; Clark, L. A. & Tellegen, A. (1988). Development and validation of brief measures of positive and negative affect: the PANAS scales. *Journal of Personality and Social Psychology*, 54(6), 1063-1070.
- Watson, D; & Tellegen, A. (1985). Toward a consensual structure of mood. *Psychological Bulletin*, 98 (2), 219-235.

COPYRIGHTS



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

Investigating the Impact of Prospect Theory on Tax Noncompliance with the Mediating Role of Feelings and Moral Disengagement¹

Nasim Shahmoradi², Roghayeh Bazrafshan Poor³

Received: 2022/12/17

Accepted: 2023/08/06

Research Paper

Abstract

Purpose: According to prospect theory, being in a profit or loss position leads to different feelings, and people try to make decisions using the process of moral disengagement to achieve their desired results while having the least internal damage. The purpose of this research is to investigate the impact of perspective theory on people's tax noncompliance by considering the mediating role of their feelings and moral disengagement.

Methodology: The statistical sample of the research is 48 accounting students, who are at least 20 years old, have at least 3 years of professional work experience in accounting, and have filled out at least 3 tax returns. The necessary data were collected using the test method and scenario of Austin et al. (2021) and analyzed using the t-test of two independent samples and with the help of structural equation modeling and PLS software.

Results: The obtained results indicate no relationship between feelings and being in the profit and loss area with tax noncompliance, while the mediating role of moral disengagement has been confirmed.

Conclusion: The emotions described through prospect theory do not affect tax compliance decisions by themselves, but moral disengagement is a precursor to risky tax decisions.

Contribution: In addition to adding theoretical foundations in the field of accounting, the obtained results are also useful for tax legislators.

Keywords: Prospect Theory, Tax Noncompliance, Feelings, Moral Disengagement.

JEL Classification: D81, H26, G41.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.42319.1743

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

3. Ph.D. Student, Department of Accounting, Yazd Branch, Azad Islamic University, Yazd, Iran.
(Bazrafshan1393@yahoo.com).

The Effect of Self-Control and Social Pressure on the Effectiveness of Internal Controls¹

Mohammad Reza Mohagheghi^{*}, Iman Zare[†]

Received: 2023/07/21

Accepted: 2023/12/07

Research Paper

Abstract

Purpose: Behavioral and ethical characteristics in the effective implementation of internal controls are a factor to prevent fraud and imply the quality of financial reporting. On the other hand, self-control can stimulate moral behavior and social pressure can stimulate fraudulent behavior. Based on this, the aim of the current research is to investigate the effect of self-control and social pressure as behavioral stimuli on the effectiveness of internal controls.

Method: The current research is quantitative in terms of implementation method. The collected data has been analyzed by the method of structural equations. The statistical population of the research in the time domain of 1401 includes accountants and financial managers of stock exchange member companies, 384 people were selected as the research sample using Cochran's formula. The research tool is a standard questionnaire.

Results: The research findings showed that social pressure has a direct and negative effect on the effectiveness of internal control, self-control has a direct and positive effect on the effectiveness of internal control, and self-control has an indirect and positive effect on the effectiveness of internal control in conditions of social pressure.

Conclusion: The results of the research showed that social pressure will be an effective obstacle and self-control will be an effective factor for the effectiveness of internal controls, in the confrontation of these two factors and the strengthening of self-control, its positive consequences will increase over the negative consequences of social pressure. In such circumstances, in the shadow of self-control, the behavioral health of managers and accountants will imply the effective implementation of internal controls.

Contribution: The research findings, while developing the literature related to social pressure and self-control and examining their effects on the effectiveness of internal controls, can improve financial and administrative performance for organizations.

Keywords: Self-Control, Social Pressure, Internal Control Effectiveness.

JEL Classification: M42.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.44022.1786

2. Assistant Professor, Department Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran. (Mohammadreza.Mohagheghi@iau.ac.ir).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (iman.accounting@pnu.ac.ir).

The Effect of Economic Policy Uncertainty on the Comparability of Financial Statements: The Moderating Role of Managerial Ability¹

Fatemeh Rajabzadeh¹, Ghodratollah Barzegar^{2*}

Received: 2023/07/01

Accepted: 2024/03/10

Research Paper

Abstract

Purpose: The Effect of Financial Statement Comparability will increase the financial reporting quality and reduce information asymmetry. This component may be influenced by macroeconomic and political factors; in this situation, the ability and tact of company managers can be effective in balancing the effect of economic policy uncertainty on the comparability of financial statements. From this point of view, the current research aims to investigate the effect of uncertainty of economic policies on the comparability of financial statements, emphasizing the moderating role of management ability.

Method: The paper covers the period from 2013 to 2022, with a statistical sample of 124 companies admitted to the Tehran Stock Exchange. The research hypotheses were tested using the regression least squares method.

Results: Economic policy uncertainty has a negative and significant effect on the comparability of financial statements. On the other hand, the ability of managers reduces the effect of the negative relationship between the uncertainty of economic policies and the comparability of financial statements.

Conclusion: Comparability of Financial Statements is one of the factors that increase the usefulness of financial information provided in financial statements; This component decreases with the increase of economic policy uncertainty. But efficient managers, in an effort to maintain their reputation and considering the risk of lawsuits in the conditions of economic policy uncertainty by avoiding opportunistic behavior, have provided more quality and extensive information to the stakeholders and thus efficient managers weaken the negative effect of economic policy uncertainty on the comparability of financial statements.

Contribution: The present paper shows the evidence of accounting information management in order to reduce the comparability of financial statements in the conditions of economic policy uncertainty by inefficient and opportunistic managers.

Keywords: Managerial Ability, Economic Policy Uncertainty, Financial Statement Comparability.

JEL Classification: E44, M41.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.44189.1789

2. M.Sc. Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Science, Mazandaran University, Babolsar, Iran. (sanam.rajabzadeh@yahoo.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economic and Administrative Science, Mazandaran University, Babolsar, Iran. Corresponding Author. (Ghabarzegar@gmail.com).

Risk Disclosure and Audit Report Clauses in the Tehran Stock Exchange¹

Manije Ramshe², Narges Sarlak³, Mohammad Javad Zare Bahnamiri⁴,
Reyhane Mirzaei Neko⁵

Received: 2023/04/24

Accepted: 2023/09/05

Research Paper

Abstract

Purpose: Agency and signaling theories are one of the most important management drivers for risk disclosure. Considering the impact of auditing on reducing agency conflict, the present study investigates the relationship between risk disclosures with audit report clauses.

Method: For this purpose, the data of 169 firms listed in the Tehran Stock Exchange have been used during the years 2013 to 2020. The models were fitted using logistic and Poisson regressions. To measure the level of risk disclosure, the number of relevant sentences and relevant paragraphs in the board activity reports, management interpretive reports, and the notes to the financial statements have been used.

Results: The findings show that with the increase in the level of risk disclosure, the probability of issuing a modified audit report decreases. According to this, there is a negative relationship between the increase in risk disclosure and the number of clauses in the audit report. Examining the level of risk disclosure and the type of clauses in the audit report shows that by increasing the level of disclosure based on the number of paragraphs, the probability of issuing an auditor's report containing the clauses of the lack of sufficient reserve for performance taxes, the lack of sufficient reserve for suspecting claims, audit confirmations, and the clause of lack of documents decreases.

Contribution: The findings show that the level of risk disclosure in financial reports is effective in the audit report.

Keywords: Risk Disclosure, Audit Report Clauses, Agency Theory, Signaling Theory, Legitimacy Theory.

JEL Classification: M42, D22, G30.

1. DOI: 10.22051/JAACSI.2023.43532.1771

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Qom University, Qom, Iran. Corresponding Author. (m.ramshe@qom.ac.ir).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Qom University, Qom, Iran. (Sarlak.narges@gmail.com).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Qom University, Qom, Iran. (Mj.zare@qom.ac.ir).

5. M.Sc. Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Qom University, Qom, Iran. (re_neko@yahoo.com).

The Role of Different Dimensions of Intellectual Capital Theory in Explaining Auditors' Attitude towards Fulfilling Social Responsibility¹

Sohail Momeny², Zahra Poorzamani³

Received: 2022/03/21

Accepted: 2024/03/10

Research Paper

Abstract

Purpose: The three dimensions of intellectual capital theory can have an impact on the social responsibility of auditors. The current research has been conducted to study the role of different aspects of the theory of intellectual capital in explaining the attitude of auditors toward fulfilling social responsibility.

Methodology: This research is applied in terms of purpose and descriptive survey in terms of data collection method. The statistical population of the research includes all auditors working in audit firms and audit organizations in Iran during the year 2021, and based on Cochran's formula, 319 people were randomly selected as a sample. To collect data, standard questionnaires with a 5-level Likert scale were used. The analysis of the collected data as well as the testing of hypotheses was done using the new generation of (SEM) by (PLS) method.

Results: The results showed that the average of the variables of intellectual capital and social responsibility was higher than the theoretical average, and in addition, human capital and communication capital have a positive and significant effect on the social responsibility of auditors.

Conclusion: Intellectual capital and its dimensions (human, structural, and communicational) have a positive and significant effect in explaining the attitude of auditors towards fulfilling social responsibility in the auditing profession.

Contribution: The results of this research, in addition to enriching the existing research literature, can be a novel turning point and a suitable start to draw attention to the growing development of intellectual capital dimensions in the auditing profession, which have received less attention so far and ultimately lead to an increase in the level of social responsibility of auditors.

Keywords: Communication Capital, Human Capital, Intellectual Capital, Social Responsibility, Structural Capital.

JEL Classification: M14, M42, G41.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.40989.1741

2. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. Corresponding Author. (sohail.m.info@gmail.com).

3. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (zahra.poorzamani@yahoo.com).

Evaluating the Role of Management Accounting in Promoting Transparency and Preventing Corruption in the Public Sector¹

Hossein Salmanzadeh^{*}, Gholamreza Kordestani^{*}, Hossein Kazemi^{*}

Received: 2023/05/05

Accepted: 2024/09/21

Research Paper

Abstract

Purpose: Evaluating the Role of Management Accounting in Promoting Transparency and Preventing Corruption in the Public Sector

Subject and Purpose of the Article. The purpose of this study is to assess the role of management accounting in promoting transparency and preventing corruption in the public sector.

Research Method: In this study, a qualitative and survey-based method was used to collect data and analyze them. Necessary data were collected in the year 2022 through interviewing 13 experts and the distribution of questionnaires among 114 experts in the field of management accounting in companies and public sector organizations.

Research Findings: The results of the research show that management accounting makes the cost transparent through the costing of the components and this will especially have many applications in state contracts where the possibility of corruption and collusion is high, and in this way.

Conclusion, Originality, and its Contribution to the Knowledge: Management accounting will increase effectiveness and economic efficiency (value creation for money). The actual costs and the standard costs are compared, the public service tariff is set, and costs can be better managed when the flow of resources between activities is determined. Cost flow in the organizational structure can be clarified in terms of cost centers costing as well as processes and activities, and knowing the cost flow will help cost management and prevent corruption.

Keywords: Management Accounting, Value for Money, Corruption in Public Sector, Efficiency, Effectiveness.

JEL Classification: M41, H83.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.41601.1730

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. (H.s92037@gmail.com).

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

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

Table of Content

Evaluating the Role of Management Accounting in Promoting Transparency and Preventing Corruption in the Public Sector..... 1

Hossein Salmanzadeh, Gholamreza Kordestani, Hossein Kazemi

The Role of Different Dimensions of Intellectual Capital Theory in Explaining Auditors' Attitude towards Fulfilling Social Responsibility 25

Sohail Momeny, Zahra Poorzamani

Risk Disclosure and Audit Report Clauses in the Tehran Stock Exchange..... 63

Manije Ramshe, Narges Sarlak, Mohammad Javad Zare Bahnamiri, Reyhane Mirzaei Neko

The effect of Economic Policy Uncertainty on the Comparability of Financial Statements: The Moderating Role of Managerial Ability..... 93

Fatemeh Rajabzadeh, Ghodratollah Barzegar

The Effect of Self-Control and Social Pressure on the Effectiveness of Internal Controls..... 125

Mohammad Reza Mohagheghi, Iman Zare

Investigating the Impact of Prospect Theory on Tax Noncompliance with the Mediating Role of Feelings and Moral Disengagement153

Nasim Shahmoradi, Roghayeh Bazrafshan Poor

IN THE NAME OF GOD

Quarterly Journal of Accounting, and Society Interests

Winter 2024, Volume 13, Issue Number 4, Number 51

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