

به نام خدا

فصلنامه پژوهش حسابداری و منافع اجتماعی «نشریه علمی»

سال چهاردهم، شماره ۱ (پیاپی ۵۲)، بهار ۱۴۰۳

فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی

صاحب امتیاز: دانشگاه الزهرا (س)

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

سر دبیر: غلامرضا کردستانی، استاد دانشگاه امام خمینی

هیأت تحریریه:

حمید پورجلالی، استاد دانشگاه هاوایی

رضوان حجازی، استاد دانشگاه الزهرا (س)

علی رحمانی، استاد دانشگاه الزهرا (س)

ذبیح اله رضایی، استاد دانشگاه ممفیس

شهناز مشایخ، دانشیار دانشگاه الزهرا (س)

مهناز ملانطری، دانشیار دانشگاه الزهرا (س)

سعید همایون، دانشیار دانشگاه گاول

حسن یزدی فر، استاد دانشگاه سالفورد

مدیر اجرایی: فاطمه مغربی

ویراستار ادبی: ماندانا طاهری

ویراستار انگلیسی: علی رضایی

طراح جلد: مریم صمدیان

صفحه آرا: مرضیه حسن زاده علی آبادی

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

اجتماعی و اقتصادی کد پستی: ۱۹۹۳۸۹۳۹۷۳

تلفن: ۸۵۶۹۲۴۲۱ و ۸۵۶۹۲۷۴۵ نمابر: ۸۸۲۵۲۱۷۸

رایانامه: jaacsi@alzahra.ac.ir

وبگاه: jaacsi.alzahra.ac.ir

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

ارشاد اسلامی به چاپ می رسد.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

راهنمای کلی نگارش مقاله

مقاله‌های ارسال شده پس از دوری تخصصی و در صورت تأیید هیئت تحریریه، به چاپ می‌رسد. از تملی استنادن 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، وازه‌های کلیدی ۱۰ و محتوای فارسی نگاره‌ها ۱۰. فاصله بین خطوط یک سانتی متر و توفرتگی ابتدای هر پاراگراف معادل ۰٫۳ سانتی متر 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، طبقه بندی موضوعی ۸؛ عناوین نگاره‌ها و نمودارها ایتالیک و پررنگ (Bold)، دارای فاصله ۶ نقطه (pt) قبل و بعد از نگاره و نمودار و به صورت وسط چین؛ حداکثر در ۱۸ صفحه (شامل منابع و ماخذ) و بدون شماره گذاری صفحات، حروف چینی و فایل اصلی مقاله و فایل بدون نام نویسنده از طریق سامانه ی 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

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

عنوان (B TITR 14 Bold)

نویسندگان (B Nazanin 12 Bold)

نمونه انگلیسی برای دانشگاه آزاد اسلامی:

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

نمونه انگلیسی برای دانشگاه دولتی:

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

نمونه فارسی برای دانشگاه آزاد اسلامی:

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

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

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

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

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

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

تعدد نویسندگان، شیوه شماره گذاری 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 دانش افزایی (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 دانش افزایی 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) نحوه ی 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، روش شناسی پژوهش، یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری است.
حجم کل مقاله (شامل چکیده و منابع انتهایی) باید حداکثر ۲۰ صفحه باشد. نکات اصلی و کلیدی که باید در مقدمه یک مقاله پژوهشی مورد توجه قرار بگیرد عبارتند از موضوع یا مساله پژوهش و هدف از انجام پژوهش که باید به صورت ساده و روشن ارائه شوند در واقع نویسنده باید در مقدمه به موارد ذیل به صورت شفاف بپردازد.
۱- موضوع یا مساله پژوهش ۲-هدف از انجام پژوهش و ضرورت و اهمیت آن ۳- تعریف دقیق اصطلاحات و مفاهیم بکار رفته در پژوهش.

- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

مبانی نظری و پژوهش‌های مرتبط انجام شده قبلی در زمینه پژوهش، یافته‌های قبلی در خصوص موضوع پژوهش و تبیین کافی در خصوص نتایج کاربردی پژوهش پرسشها یا فرضیه‌هایی که پژوهش در پی پاسخ‌گویی به آنها است.
نکته مهم: لطفاً تیتر جداگانه با عنوان پیشینه قرار ندهید و پیشینه داخلی و خارجی در بخش مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها بصورت یکپارچه ارائه و تحلیل شود.
- در پژوهش‌های کیفی ارائه اهداف پژوهش الزامی است.
- متن اصلی مقاله به صورت تک ستونی با قلم (فونت) ۱۲ بی زر (B ZAR 12 Regular) تک فاصله (Single Space) تهیه شود. خط اول همه پاراگراف‌ها باید دارای تورفتگی به اندازه ۰/۵ سانتیمتر باشد.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

- منابع درون متن را حتماً استاندارد درج نمایید. رفرنس نویسی به شیوه APA انجام شود. درون متن همه منابع و نام‌ها فارسی اند و همه نام‌های انگلیسی در اولین ارجاع، پی‌نویس می‌شوند. در منابع درون متنی شماره صفحه نیز درج شود.

- منابع درون و انتهای متن را کاملاً بر هم تطبیق دهید، همه منابع درون متن باید در انتها باشند و همه منابع انتهایی در درون متن قرار گیرند.

- اگر منبعی چند نویسنده دارد، حتماً در اولین ارجاع نام تمام نویسندگان را بیاورید و تنها در ارجاعات بعدی است که می‌توانید از واژه همکاران استفاده کنید.

- در مورد همه پراکنده‌ها فاصله‌ها به این شکل رعایت شود، توجه نمایید که فاصله‌ها و محل قرارگیری نقطه پایانی کجاست: نمونه صحیح: سازماندهی فرآیندی پویا است (الوانی، ۱۳۹۵: ۲۲۵).

- در تمام جداول و تمام متن باید همه اعداد فارسی بوده و همه ممیزها به شکل واقعی شان استفاده شوند (در تمام متن و جداول، همه اعداد و واژه‌ها فارسی و همه ممیزها به شکل واقعی (/) استفاده شوند. از بکاربردن (.) و (،) به جای ممیز خودداری کنید.

- روش شناسی پژوهش

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

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

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

- ۱-۴. 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)
- ۲-۴. 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)
- ۳-۴. 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

۴-۴. 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 استفاده ممیز، از به کار بردن نقطه به جای ممیز خودداری گردد؛ در صورت ضرورت ضمن درج عنوان فارسی متغیرها، یک ستون می‌تواند به نمادهای مورد استفاده برای متغیر به زبان انگلیسی

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

به گونه‌ای که در معادله‌ها و مدل‌ها استفاده شده اختصاص یابد. عناوین ستون‌ها در نگاره‌ها، به صورت وسط چین بوده و سطر اول هر نگاره که شامل عناوین ستون‌هاست با رنگ طوسی و درجه روشنی ۲ نمایش داده شود. برای اشاره به محتوای نگاره‌ها و نمودارها در متن، می‌بایست با استفاده از شماره آن‌ها، ارجاع مناسب صورت گیرد. فرمول‌ها نیز در جدولی دو ستونی به صورت خطوط نامرئی (No Border) ارائه و به صورت مدل (۱) (عددی و داخل پرانتز) تا ... شماره گذاری شوند.

۶. پاورقی

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

۷. سایر نکات

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

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 به صورت هم‌زمان به مجله‌های فارسی‌زبان دیگری در داخل و یا خارج از کشور ارسال شده باشد.

* فصلنامه از پذیرش مقاله‌هایی که موارد شکلی و ساختاری یاد شده در راهنما در آن‌ها رعایت نشده باشد، معذور است.

* فصلنامه در ویرایش مقاله‌ها و حذف برخی بخش‌ها، بدون تغییر در محتوای آن، آزاد است و مقاله‌هایی را که دریافت می‌کنند، بلز نمی‌گرداند.

* مسئولیت صحت و سقم مطالب مقاله به عهده نویسنده است.

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

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

فهرست مطالب

- تأثیر فشارهای اجتماعی، ارزش سهام و حسابداری زیست محیطی بر کیفیت گزارشگری مالی
مقلبانه..... ۱
- لیدا شیخ زاد آبکنار، امید پور حیدری، امیرحسین تائی نقندری
- روندهای پژوهشی در حسابرسی بخش عمومی..... ۲۷
- محمدحسین صفرزاده، عباس هوشمند، اشکان غلامی فتیده
- نقش میانجی کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی در رابطه بین هزینه حقوق و دستمزد
نیروی کار و اجتناب مالیاتی..... ۵۵
- احمد حسن علی الحسنی، حمزه دیدار، غلامرضا منصورفر
- ارائه الگوی مضامین یکپارچه حسابداری بلاغت در توسعه مشروعیت شرکتی: بسط ارزشهای
تعامل اجتماعی..... ۸۳
- فرید عزیزی، عسگر پاک مرام، افشین نخبه فلاح، سعید انور خطیبی
- تأثیر استراتژیهای کسب و کار بر افشا ریسک..... ۱۲۵
- شکوفه فرامرزی، فرزاد ایوانی، فرشید خیراللهی، حدیث عبدی
- ارائه مدل گزارشگری پایداری: مقایسه الزامات بورس اوراق بهادار تهران با استانداردهای
گزارشگری پایداری متداول در جهان..... ۱۴۷
- محسن ژاله آزاد زنجانی، نقی فاضلی، خسرو فغانی ماکرانی
- تاب آوری کسب و کارها مبتنی بر رئالیسم انتقادی و آینده پژوهی..... ۱۷۹
- سعید صمیمی، فاطمه وحیدی نسب
- تبیین مؤلفه‌های موثر بر تاب آوری شرکت‌های تولیدی در شرایط بحرانی دوره کرونا..... ۲۰۹
- نازنین بشیری منش، حسین شجیرات
- اقدام پژوهی حسابداری سایه به منظور گونه شناسی رعایت ارزشهای اجتماعی شرکت‌های
بازار سرمایه..... ۲۳۷
- مصطفی مجیدی یزدی، حسن ولیان، مریم شهری، محمدرضا عبدلی

تأثیر فشارهای اجتماعی، ارزش سهام و حسابداری زیست‌محیطی بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبان^۱

لیدا شیخ زاد آبکنار^۲، امید پور حیدری^{۳*}، امیر حسین تائبی نقندری^۴

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۸/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۰۳

چکیده

هدف: هدف این پژوهش بررسی تأثیر فشارهای اجتماعی، ارزش سهام و حسابداری زیست‌محیطی بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبان است.
روش پژوهش: داده‌های کمی از طریق پرسشنامه استاندارد و از ۳۸۴ نفر از کارکنان و مدیران سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری و جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون‌های حداقل مربعات جزئی به کمک نرم‌افزار تحلیل آماری «اسمارت پی‌ال‌اس ۳» استفاده شده است.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که فشارهای اجتماعی، ارزش سهام و حسابداری زیست‌محیطی بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

نتایج: نتایج این پژوهش اثبات‌کننده تأثیر عوامل مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی است که باید مورد بررسی قرار گیرند تا با پیش‌بینی عوامل مؤثر و ارائه راهکارهای پیشنهادی بتوان تا حدودی از گزارش‌های مالی متقلبان جلوگیری کرد و در جهت منافع سرمایه‌گذاران قدم برداشت.

دانش‌افزایی: پژوهش حاضر برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی ایران بسیار مفید خواهد بود، زیرا یافته‌های این تحقیق به آن‌ها کمک خواهد کرد تا به اهمیت گزارش‌های مالی صحیح و تأثیر عوامل فشارهای اجتماعی، ارزش سهام و حسابداری زیست‌محیطی بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبان پی ببرند، بنابراین بهتر می‌توانند گزارش‌های مالی را تحلیل و سرمایه‌گذاری نمایند.

واژه‌های کلیدی: فشارهای اجتماعی، ارزش سهام، حسابداری زیست‌محیطی، کیفیت گزارشگری مالی متقلبان.

طبقه بندی موضوعی: M41

۱. DOI: 10.22051/JAASCI.2024.45147.1807
۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کرمان، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران. (lidasheikhzadabkenar@gmail.com)
۳. استاد، گروه حسابداری، واحد کرمان، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران. (نویسنده مسئول) (pourheidari@uk.ac.ir).
۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمان، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران. (taebi@lau.ac.ir).

مقدمه

تقلب در گزارشگری و حسابداری مالی در سال‌های اخیر رشد قابل توجهی داشته است. تقلب اقدامی آگاهانه است که شامل فشار برای ارتکاب یا داشتن انگیزه جهت ارتکاب به تقلب و وجود فرصتی برای انجام آن می‌شود (زیلمن، ۱۹۹۷، ۷۸). در حال حاضر جامعه حسابداری و مدیریت دریافته‌اند که شناسایی عوامل ایجاد تقلب و راه‌های جلوگیری از وقوع رفتار متقلبانه در گزارش‌های مالی بسیار حائز اهمیت است؛ اما متأسفانه با وجود تحقیقات خارجی گسترده پیرامون کشف تقلب در گزارش‌های مالی، به نظر می‌رسد، تاکنون در داخل ایران به‌طور خاص به آن پرداخته نشده است. امروزه صورت‌های مالی متقلبانه اثرات منفی بر اقتصاد کشور دارد که پیامد آن از طریق ارائه اطلاعات نادرست به بازار و اثرگذاری بر کارایی و تخصیص منابع، زیان‌های مالی عظیم برای سرمایه‌گذاران، شرکت‌ها و کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران از بازار خواهد بود. از این رو، در محیط تجاری مبتنی بر فناوری که با تغییرات سریع همراه است، نیاز مبرمی به روش‌های مؤثر برای پیشگیری و کشف تقلب وجود دارد (سگال، ۲۰۱۶، ۴۹).

از جمله مواردی که در راستای گزارشگری مالی متقلبانه مطرح است، معطوف به ارزش سهام است. مطالعات گذشته برای سقوط ارزش سهام دو علت اساسی را بیان کرده‌اند؛ یکی از این موارد، تضادهای نمایندگی است که منجر به انگیزه عدم انتشار اخبار بد به مدت طولانی در مدیران می‌شود (کوتاری و همکاران، ۲۰۰۹، ۲۴۴). این بدان معنی است که هنگام اوج انباشت اخبار بد، مدیران به یک‌باره آن را منتشر می‌کنند و در نتیجه، افت ناگهانی ارزش سهام در مقیاس بزرگ رقم می‌خورد؛ از سویی دیگر ممکن است مدیران به دنبال جلوگیری از سقوط ارزش سهام اقدام به تقلب در ارائه گزارش‌ها و اخبار نمایندند. دلیل دیگر انگیزه بالای مدیران برای اقدام به سرمایه‌گذاری بیشتر و عدم نمایش عملکرد ضعیف پروژه‌های نامطلوب می‌باشد که مانع از انجام اصلاحات مورد نیاز در مرحله آغاز کار می‌شود. در نتیجه، پروژه‌های نامطلوب مدت زمان زیادی از لحاظ مالی تأمین می‌شوند و این عملکرد ضعیف انباشته‌شده، در پایان باعث سقوط ارزش سهام می‌شود. لازم به ذکر است شدت

-
1. Zmbelman
 2. Segal
 3. Kthari

سقوط ارزش سهام در شرکت‌هایی با عدم تقارن اطلاعاتی بالا به مراتب بیشتر است (لیری و رابرتز، ۲۰۱۰، ۳۳۵). پیامدهای نامطلوب گزارشگری مالی متقلبان، افزایش هزینه معاملات، کاهش کارایی بازار، کاهش نقدینگی و به‌طور کلی کاهش سود حاصل از معاملات در بازار سرمایه و در نتیجه نوسانات زیاد در قیمت سهام می‌باشد (قائمی و تقی‌زاده، ۱۳۹۵، ۲۴۱)؛ بنابراین، ارزش سهام می‌تواند نظارت خارجی بر مدیران را تسهیل کند و به کاهش هزینه‌های نمایندگی منجر شود (تقی‌زاده خانقاه و زینالی، ۱۳۹۶، ۱۶۲).

نکته دیگر اینکه سازوکار حسابداری زیست‌محیطی در داخل سازمان، سعی بر آن دارد تا هزینه‌های زیست‌محیطی را همانند صرفه‌جویی در سایر هزینه‌ها به حداقل برساند؛ بنابراین هدف حسابداری محیط‌زیست، این است که سازمان‌ها به‌طور واقع‌بینانه آثار فعالیت‌هایشان را در محیط‌زیست پیش‌بینی کنند و بر اساس آن بدهی‌های احتمالی و ریسک زیست‌محیطی را برآورد کنند. در حال حاضر، افزایش رقابت و اعمال محدودیت‌های زیست‌محیطی به‌ویژه در تجارت جهانی باعث فشار فزاینده‌ای از سوی سهامداران، دولت، رسانه‌های گروهی، سرمایه‌گذاران و دیگر سازمان‌ها برای کاهش هزینه‌های عملیاتی و تأثیرات زیست‌محیطی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی مدیران واحدهای تجاری گردیده است. با توجه به اینکه شرکت‌ها برای کاهش تأثیرات زیست‌محیطی فعالیت‌های عملیاتی، مجبور به وارد کردن اطلاعات مربوط به هزینه‌های زیست‌محیطی در حساب‌ها و تصمیمات خود می‌باشند؛ اما دیده‌شده است که مدیران برای پنهان کردن هزینه‌های زیست‌محیطی گاه‌اقدام به افشای دستکاری‌شده اطلاعات مالی می‌کنند (حجازی و همکاران، ۲۰۱۳، ۳۵۷).

نهایتاً، باید به این نکته اشاره کرد که همسو با رشد فزاینده حقوق اجتماعی، امروزه ذینفعان اعم از سهامداران و سرمایه‌گذاران به‌طور فزاینده‌ای خواهان نظارت بر حقوق اخلاقی و منافع خود در سطح بازار سرمایه هستند. به‌عبارت‌دیگر، سهامداران و سرمایه‌گذاران بر اساس رویکردهای اقتصادی، محیطی و اجتماعی به دنبال افزایش سطح مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی شرکت‌ها می‌باشند (خواجوی و اعتمادی جوریابی، ۱۳۹۴، ۱۲۱). از طرف دیگر با رشد جوامع از منظر حقوقی، قوانین و سایر نهادهای عمومی نیز بر فرآیند و نحوه عمل شرکت‌ها فشار زیادی وارد می‌کنند تا فعالیت‌های

اخلاقی بهبود یابد. فشارهای اجتماعی گاه به صورت سیاسی و گاه اقتصادی و نیز فرهنگی، بسته به شرایط و محتوای بازار، می تواند ظهور یابند. در واقع مقیاس و ماهیت فشارهای اجتماعی به شرکت ها فراتر از امور مالی آن ها بوده و می تواند شامل مواردی نظیر بهبود درک شرکت نسبت به مسائل مختلف، مدیریت پویای ریسک، ایجاد فرهنگ منحصر به فرد، شیوه افشای اطلاعات و ... باشد؛ اما الزاماً فشارهای اجتماعی همواره باعث ارتقای سطح شفافیت های بیشتر یا تقویت عملکردهای مالی شرکت ها در سطح بازار نخواهد شد. بلکه در پاره ای از مواقع وجود فشارهای اجتماعی و حتی نهادی، باعث می گردد تا شرکت ها صرفاً اطلاعات مورد توجه ذینفعان را افشا نمایند و از ارائه اخبار منفی و بد در مواقع مقتضی خودداری کنند (ابزازی و یزدان شناس، ۱۳۸۶، ۲۸). این رفتار و عملکرد شرکت ها در سطح بازار سرمایه، مبتنی بر شیوه گزارشگری مالی است.

گزارشگری مالی بر ارائه داده های مالی قابل اعتماد، دقیق و به موقع به ذینفعان متمرکز است که آن ها برای تصمیم گیری در مورد عملیات بانک به آن نیاز دارند (چانگ و همکاران، ۲۰۱۹، ۶۳۵). هدف گزارشگری مالی انتقال داده های مالی به استفاده کنندگان است تا آن ها بتوانند تصمیمات آگاهانه و عینی بگیرند. باین وجود، خط مشی حسابداری معاصر، انعطاف پذیری زیادی در رویه های حسابداری و اعمال قضاوت عینی برای تنظیم قوانین اندازه گیری، معیارهای شناسایی و در برخی موارد، طبقه بندی بدنه حسابداری دارد. توانایی انتخاب و انتخاب اجزای حسابداری برای استفاده، امکان دست کاری یا پنهان کردن عمدی داده ها را فراهم می کند. چنین دست کاری هایی می تواند با سود آورتر و باثبات تر نشان دادن شرکت از آنچه هست، مطلوبیت درک شده شرکت را افزایش دهد. چنین شیوه هایی می توانند با استفاده از اطلاعات نادرست، کاربران و سرمایه گذاران را گمراه کنند که مانع مهمی برای رشد شرکت و افزایش سرمایه گذاری است (کامپلو و همکاران، ۲۰۱۱، ۱۹۴۸). در واقع، گزارش های مالی به کاربرانی که برای تصمیم گیری عینی بر این گزارش ها تکیه می کنند جهت می دهد (امیرآزاد و همکاران، ۱۳۹۷، ۲۱).

همان طور که ذکر شد، هدف از ارائه این پژوهش بررسی چگونگی تأثیر فشارهای اجتماعی، ارزش سهام و حسابداری زیست محیطی بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه شرکت های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران است؛ که بر اساس رابطه بین این موارد، دو دلیل اصلی برای

انگیزه پژوهش درباره این رابطه وجود دارد؛ انگیزه نخست این است که پژوهش حاضر از این طریق می‌تواند بینش بیشتری را در رابطه با موضوع گزارشگری مالی شرکت‌ها ارائه دهد. دومین دلیل، افزایش اهمیت فشارهای اجتماعی، ارزش سهام و حسابداری زیست‌محیطی از سوی سرمایه‌گذاران و تدوین‌کنندگان مقررات است. همچنین امروزه با افزایش آگاهی سازمان‌ها نسبت به ارزش مستقیم اقتصادی حسابداری زیست‌محیطی و ترکیب آن با اهداف راهبردی فعالیت‌های اصلی و مدیریتی شرکت، ضمن تأثیرگذاری مثبت بر جامعه و محیط‌زیست، اعتبار خود را نیز افزایش داده‌اند. طرف‌های ذینفع به نحو فزاینده‌ای انتظار دارند که سازمان‌ها از نظر اجتماعی مسئول باشند و کاملاً آماده‌اند تا از آن‌ها قدردانی کرده و در برابرش امتیازاتی بدهند. به این ترتیب، مسئولیت شرکت‌ها مزایای دوجانبه‌ای خواهد داشت، بدین معنی که سازمان از رویکرد اخلاقی و منسجم‌تر خود نفع می‌برد و جامعه و طرف‌های ذینفع نیز نظر و برداشت بهتری از عملکرد و نقاط قوت سازمان خواهند داشت، در نتیجه یافته‌های این پژوهش می‌تواند برای فعالان بازار سرمایه با ارزش باشد؛ زیرا به آن‌ها بینش اضافی و سودمندی را در این رابطه ارائه می‌دهد. حال با توجه به مطالب مطروحه و وجود خلأ تحقیقاتی موجود در کشور برای ارائه عوامل مؤثر بر کاهش کیفیت گزارش‌های مالی متقلبان، محققین به دنبال پاسخ به این سؤال هستند که آیا فشارهای اجتماعی، ارزش سهام و حسابداری زیست‌محیطی بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبان تأثیر دارد یا خیر؟

لذا؛ در ادامه به بیان مبانی نظری و پیشینه تحقیق، بیان فرضیه‌ها، روش تحقیق، سپس یافته‌ها و در پایان نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات به پژوهشگران آتی جهت انجام تحقیقات بیشتر خواهیم پرداخت.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

فرضیات این پژوهش با توجه به مبانی نظری و پیشینه‌های پژوهشی به دست آمده‌اند. پژوهش‌ریند او همکاران (۲۰۲۳، ۴۱۴۰) به این سؤال می‌پردازد که آیا تقلب مالی بر هزینه ضمنی حقوق صاحبان سهام تأثیر می‌گذارد؟ با بررسی یک نمونه در ایالات متحده از ۱۵۵۵۲ مشاهده اتفاقات سالانه شرکت، آن‌ها رابطه‌ای مثبت بین تقلب مالی شرکت و هزینه حقوق صاحبان سهام ضمنی پیدا کردند. مطابق با کانال

نظارت، کلاهبرداری مالی، هزینه سهام شرکت را در حضور نظارت خارجی و داخلی بالاتر از نظر پوشش تحلیلگر و مالکیت نهادی بالاتر افزایش می‌دهد. نتایج نسبت به مشخصات و آزمایش‌های متناوب، از جمله تعاریف جایگزین هزینه سهام، تقلب مالی و سایر نگرانی‌های درون‌زایی، قوی هستند. یافته‌ها با نشان دادن اینکه کلاهبرداری مالی باعث افزایش ارزش سهام می‌شود و در نتیجه ارزش شرکت را کاهش می‌دهد، مورد تجاری تقلب مالی را نفی می‌کند. همچنین احمد و همکاران (۲۰۲۱، ۱) به بررسی تأثیر تقلب حسابداری بر شکل‌گیری ارزش سهام، قبل از کشف پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که وقتی معیار سود با تحریف به دست می‌آید، سرمایه‌گذاران متوجه وجود تحریف (مدیریت سود از طریق تحریف) می‌شوند و قیمت سهام را به ارزش کمتری تنزیل می‌کنند، اما در سایر موارد متوجه تحریف نمی‌شوند. سرمایه‌گذاران به دلیل افزایش مقدار انباشته تحریفات، متوجه ناهنجاری در ارقام مالی نمی‌گردند. این نتایج نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران نمی‌توانند بین سودهای تحریف‌شده و سایر سودها تمایز قائل شوند و در بیشتر موارد به‌جز زمانی که انگیزه‌های مدیریت آشکار باشد، مستقیماً از آن‌ها در تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند. کارشناس و همکاران (۲۰۱۹، ۱۴۵) نیز پژوهشی انجام دادند که هدف اصلی آن تعیین تأثیر بحران مالی بر احتمال گزارشگری متقلبانه و ارزش سهام بود. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که بحران مالی بر هر سه متغیر احتمال تقلب، مدیریت سود و ارزش سهام تأثیر منفی و معناداری دارد. حال با توجه به پیشینه‌های مطرح‌شده و در شرایطی که سهام در معرض خطر کاهش ارزش قرار گرفته باشد، این سؤال به وجود می‌آید که آیا ارزش سهام بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر دارد؟

بارانی و همکاران (۱۴۰۱، ۱۷۰) پژوهشی با عنوان تأثیر فشار اجتماعی و تمایل به پذیرش ریسک بر تصمیمات در ارائه گزارشگری مالی انجام دادند. نتایج پژوهش نشان از رابطه مثبت و معنی‌دار فشار اجتماعی اطاعت و تمایل به پذیرش ریسک سازمانی جسورانه بر تصمیمات نادرست در ارائه گزارشگری مالی، دارند. همچنین؛ فشار اجتماعی انطباق و تمایل به پذیرش ریسک محافظه‌کارانه، تأثیر منفی و معنی‌داری بر تصمیمات نادرست در ارائه گزارشگری مالی دارند. فروغی و همکاران (۱۴۰۱، ۲) در پژوهشی با عنوان تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر گزارشگری مالی متقلبانه نشان

دادند گزارش مسئولیت اجتماعی دارای تأثیر منفی بر گزارشگری مالی متقلبانه است، یعنی اگر امتیاز مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها افزایش یابد، احتمال گزارشگری مالی متقلبانه کاهش می‌یابد. بر اساس نتایج پژوهش می‌توان گفت شرکت‌هایی که مسئولیت اجتماعی بیشتری دارند، برای رسیدن به رفاه اجتماعی بالاتر، فعالیت‌های اخلاقی را نیز رعایت می‌کنند؛ بنابراین انگیزه کمتری برای فعالیت‌های متقلبانه دارند. همچنین مسئولیت اجتماعی، سودآوری شرکت را افزایش می‌دهد. در نتیجه سودآوری خوب و نداشتن مشکلات مالی موجب کاهش احتمال فعالیت متقلبانه می‌شود. تاکی و همکاران (۱۴۰۰، ۳۸) پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر میل به ریسک شرکت و فشار اجتماعی بر رفتار گزارشگری مالی غیر محافظه‌کارانه انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، زمانی که میل به ریسک شرکت جسورانه باشد، فشار اجتماعی دستوری (فشار اجتماعی هم‌رنگی) باعث تمایل بیشتر (کمتر) مدیران مالی به گزارشگری مالی غیر محافظه‌کارانه می‌شود. نمازی و همکاران (۱۴۰۲، ۱) پژوهشی با عنوان تأثیر فشارهای نهادی و اطلاعات حسابداری مدیریت زیست‌محیطی بر عملکرد مالی، زیست‌محیطی و اقتصادی شرکت انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد تمام فشارهای نهادی با عملکرد مالی ارتباط معناداری دارند. فشارهای هنجاری با عملکرد زیست‌محیطی ارتباط مثبت و معناداری دارند. فشارهای اجباری بر عملکرد مالی تنها در صنعت سلولزی تأثیر منفی و معناداری دارند و فشارهای هنجاری بر عملکرد مالی در صنایع نفت و گاز و پتروشیمی و سلولزی و همچنین بر عملکرد زیست‌محیطی در صنایع فلزی و سلولزی تأثیر مثبت و معناداری دارند. تأثیر فشارهای هنجاری بر عملکرد اقتصادی در صنعت نفت و گاز و پتروشیمی منفی اما معنادار و در صنعت فلزی مثبت و معنادار است. فشارهای تقلیدی تنها در صنعت نفت و گاز و پتروشیمی بر عملکرد زیست‌محیطی و اقتصادی تأثیر مثبت و معناداری دارد. نتایج همچنین نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به‌عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای نهادی و عملکرد شرکت‌ها عمل کرده است. لذا با توجه به پیشینه‌های مطرح‌شده و در شرایطی که بسیاری از این فشارهای اجتماعی باعث تحمیل هزینه‌های هنگفت به شرکت‌ها می‌شوند، این سؤال به وجود می‌آید که آیا فشارهای اجتماعی بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر دارد؟

الشاعر و همکاران (۲۰۱۷، ۲) در پژوهشی با عنوان کمیته‌های حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، شواهدی از افشای حسابداری زیست‌محیطی بریتانیا انجام دادند. تجزیه و تحلیل نمونه بزرگ کمی از شرکت‌های FTSE350 انگلستان برای دوره ۲۰۰۷-۲۰۱۱، نشان می‌دهد شرکت‌هایی که کمیته‌های حسابرسی باکیفیت بالاتری دارند، افشای کیفیت بالاتری را ارائه می‌دهند. شرکت‌های بزرگ‌تر با سهامداران بلوکی حجم بیشتری از افشا را دارند، در حالی که کیفیت کمیته حسابرسی حجم افشا را افزایش نمی‌دهد. آریلیا و سوریتا (۲۰۱۲، ۶۱۰) در مطالعه‌ای از گسترش حسابداری محیط‌زیست در رومانی به این نتیجه دست یافتند که روش‌های متفاوتی برای گزارش‌های زیست‌محیطی وجود دارد، اما اغلب آن‌ها از طریق یادداشت‌های توضیحی ارائه می‌شوند. همچنین، اطلاعات زیست‌محیطی به اشکال مختلف ارائه می‌شود و هیچ اجباری برای ارائه این اطلاعات به شکل‌های ویژه نیست. علاوه بر این، گزارش‌های زیست‌محیطی باید به گونه‌ای منتشر شود که به تصمیم‌گیری کمک کند و در نهایت ارزش را حفظ کنند. اکنون در شرایطی که تلاش شرکت‌ها بر کاهش هزینه‌ها و افزایش سود است و سیستم حسابداری فعلی در کشور، کارآمدی لازم را در زمینه گزارشگری هزینه‌های زیست‌محیطی ندارد و به دلیل تفاوتی که گاهی در اهداف گزارشگری مالی یک شرکت با اهداف گزارشگری زیست‌محیطی وجود دارد و همچنین؛ محدودیت موجود در علایق استفاده‌کنندگان، به نظر می‌رسد به الزامات گزارشگری ویژه در این زمینه نیاز است (الیجیدو، ۲۰۱۱، ۵۹)، حال این سؤال به وجود می‌آید که آیا حسابداری زیست‌محیطی بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر دارد؟

فرضیه‌های پژوهش

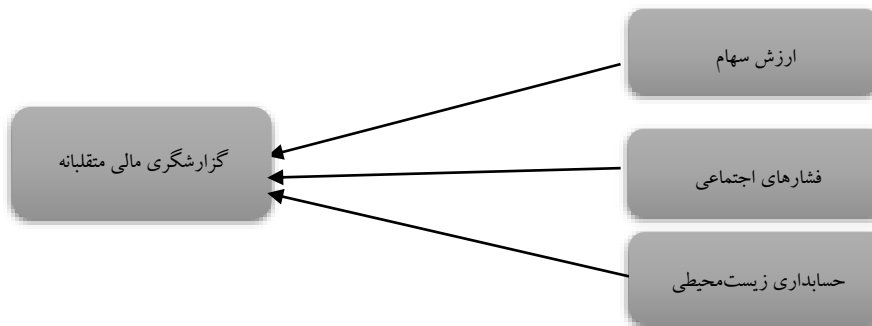
در راستای دستیابی به هدف پژوهش و به استناد مباحث مطروحه در بخش‌های قبلی، فرضیه‌های زیر تدوین شد:

فرضیه ۱: ارزش سهام بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه ۲: فشارهای اجتماعی بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه ۳: حسابداری زیست محیطی بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر مثبت و معناداری دارد.

با توجه به مبانی مطرح شده، مدل مفهومی پژوهش به شکل زیر است:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

روش پژوهش

جامعه، نمونه، نوع پژوهش و روش اجرای آزمایش

پژوهش حاضر از منظر چيستی پژوهشی کمی، از نظر هدف، کاربردی و از نظر شیوه گردآوری اطلاعات تحقیق توصیفی از نوع پیمایشی است. جامعه آماری تحقیق حاضر، شامل ۳۸۴ نفر از کارکنان و مدیران سرمایه‌گذاری شرکت‌های بورسی و سرمایه‌گذاری سایا، ایران‌خودرو، گروه سرمایه‌گذاری بهمن، سرمایه‌گذاری خوارزمی، سرمایه‌گذاری توسعه ملی، سرمایه‌گذاری سپه، شرکت معدنی و صنعتی گل‌گهر سیرجان، فولاد مبارکه اصفهان، پالایش نفت بندرعباس، مس شهید باهنر، سرمایه‌گذاری توکا فولاد و گروه سرمایه‌گذاری توسعه صنعتی ایران است. روش نمونه‌گیری بکار گرفته شده در این پژوهش نیز روش تصادفی سیستماتیک است. به همین منظور حجم نمونه با استفاده از جدول مورگان انتخاب گردید.

متغیرهای پژوهش و ابزار اندازه گیری

متغیر وابسته (کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه): در پژوهش حاضر برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه از پرسشنامه استاندارد پسندیده فرد و همکاران (۱۴۰۰) در سطح شرکت استفاده شد که دارای ۱۳ گویه است.

متغیر مستقل (فشارهای اجتماعی): در پژوهش حاضر برای ارزیابی فشارهای اجتماعی از پرسشنامه استاندارد خاکی و همکاران (۱۴۰۰) استفاده شد که دارای سه بعد اطاعت پذیری بودن، انطباقی بودن و نمادین بودن در سطح شرکت با ۲۰ گویه است.

متغیر مستقل (حسابداری زیست محیطی): در پژوهش حاضر برای ارزیابی حسابداری زیست محیطی از پرسشنامه استاندارد رضازاده و همکاران (۱۳۹۰) در سطح شرکت استفاده شد که دارای ۷ گویه است.

متغیر مستقل (ارزش سهام): در پژوهش حاضر برای ارزیابی ارزش سهام از پرسشنامه استاندارد برادران حسن زاده و همکاران (۱۳۹۵) در سطح شرکت استفاده شد که دارای ۸ گویه است.

لازم به توضیح است که در پرسشنامه‌های مذکور، سؤالاتی به عنوان دروغ یاب درج گردید که عبارت بودند از: در پرسشنامه حسابداری زیست محیطی، سؤالاتی مانند «تا چه اندازه موافق هستید که مقررات مربوط به حفظ محیط زیست، در آیین نامه‌ها و دستورالعمل‌های شرکت شفاف و گویاست؟» و «تا چه اندازه موافق هستید که معیارهای موجود، برای قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان، مناسب است؟» در زمره سؤالات دروغ یاب است. در پرسشنامه فشار اجتماعی، سؤالاتی مانند «تا چه اندازه موافق هستید که در این شرکت قانون و مقررات دستگاه‌های دولتی اجرا می‌شود؟» و «تا چه اندازه موافق هستید که در این شرکت بر اساس قوانین و مقررات دستگاه‌های دولتی رفتار می‌شود؟» در زمره سؤالات دروغ یاب هست. در پرسشنامه کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه، سؤالاتی مانند «تا چه اندازه موافق هستید که صفات و ویژگی‌های شخصیتی موجب رفتار متقلبانه در گزارشگری مالی است؟» و «تا چه اندازه موافق هستید که رفتار غیرقانونی افراد موجب رفتار متقلبانه در گزارشگری مالی است؟» در زمره سؤالات دروغ یاب قرار داشت.

ابزار جمع آوری داده‌های پژوهش

در این پژوهش برای جمع آوری اطلاعات از روش‌های مطالعات کتابخانه‌ای و تحقیقات میدانی استفاده شد. در بررسی کتابخانه‌ای، جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و پیشینه تحقیقی

موضوع، از منابع کتابخانه‌ای، مقالات و نیز از شبکه جهانی اطلاعات استفاده گردید. در بررسی میدانی، برای گردآوری اطلاعات در راستای آزمون فرضیه‌ها (با توجه به ماهیت توصیفی تحقیق) از پرسشنامه استفاده شد. سؤال‌های پرسشنامه از نوع سؤال‌های بسته بوده و مقیاس اندازه‌گیری سؤالات، از نوع مقیاس لیکرت است. جدول ۱، اطلاعات پرسشنامه‌های مورداستفاده در این پژوهش را ارائه می‌کند.

جدول ۱. ساختار پرسشنامه

شاخص‌ها	ابعاد	متغیرها
گویه ۱ تا ۱۳	کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه	کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
گویه ۱ تا ۹	اطاعت پذیر بودن	فشارهای اجتماعی
گویه ۱۰ تا ۱۵	انطباقی بودن	
گویه ۱۶ تا ۲۰	نمادین بودن	
گویه ۱ تا ۷	حسابداری زیست‌محیطی	حسابداری زیست‌محیطی
گویه ۱ تا ۸	ارزش سهام	ارزش سهام

روایی و پایایی

پژوهشگر قبل از به کار گرفتن ابزار اندازه‌گیری در مرحله اصلی جمع‌آوری داده‌ها باید اطمینان نسبی را نسبت به اعتبار استفاده از ابزار موردنظر به دست آورد؛ بنابراین در این تحقیق از روش روایی همگرا (برای اعتبار همگرا، میانگین استخراج واریانس و پایایی ترکیبی محاسبه می‌شود: پایایی ترکیبی $< 0/7$ ، پایایی ترکیبی $> 0/7$ ، میانگین واریانس استخراج شده $> 0/5$) و با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس روایی پرسشنامه تأیید گردید. همچنین؛ برای مشخص شدن پایایی ابزار اندازه‌گیری از روش آلفای کرونباخ در این تحقیق بهره گرفته شد (خلیلی و همکاران، ۱۳۹۹، ۶). ضریب آلفای کرونباخ برای سنجش میزان تک‌بعدی بودن نگرش‌ها، قضاوت‌ها، عقاید و سایر مقولاتی که اندازه‌گیری آن‌ها آسان نیست به کار می‌رود، در حقیقت میزان برداشت یکسان پاسخ‌دهندگان از سؤالات بررسی می‌شود. اساس ضریب آلفای کرونباخ بر پایه

طیف‌ها یا مقیاس‌هاست. در این پژوهش با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس و با روش آلفای کرونباخ پایایی پرسشنامه تأیید گردید (جدول ۲). با مشاهده جدول شماره ۲، همه روابط ذکر شده در بالا برقرار بود؛ لذا مشخص شد پرسشنامه‌های استاندارد مذکور از روایی و پایایی مناسب برخوردار است.

جدول ۲. روایی و پایایی پرسشنامه

عنوان متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراج شده
کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه	۰/۸۲۰	۰/۸۲۰	۰/۵۱۳
ارزش سهام	۰/۸۵۸	۰/۶۸۶	۰/۵۳۲
فشارهای اجتماعی	۰/۸۶۲	۰/۷۴۵	۰/۵۶۲
حسابداری زیست‌محیطی	۰/۷۶۱	۰/۸۵۲	۰/۵۴۲

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده این پژوهش، در دو بخش انجام شده است. برای توصیف یافته‌ها، از جداول و نمودارهای فراوانی و باهدف توصیف بهتر داده‌ها از شاخص‌های مرکزی (میانگین و میانه) و همچنین شاخص‌های پراکندگی (واریانس و انحراف معیار) استفاده شده است. برای آزمون صحت مدل نظری تحقیق و محاسبه ضرایب تأثیر از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری به وسیله نرم‌افزار پی‌ال‌اس استفاده شده است. مدل‌یابی معادلات ساختاری، یک تکنیک تحلیل چند متغیری بسیار کلی و نیرومند از خانواده رگرسیون چند متغیری و به بیان دقیق‌تر بسط مدل خطی کلی است که به پژوهشگر امکان می‌دهد مجموعه‌ای از معادلات رگرسیون را به گونه هم‌زمان مورد آزمون قرار دهد. به‌طور کلی روش معادلات ساختاری از طریق مجموعه‌ای از معادلات شبیه به رگرسیون چندگانه، ساختار روابط درونی متغیرها را آشکار می‌کند. لذا برای پاسخ به پرسش‌های این تحقیق و تجزیه تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده، از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری، تکنیک بوت استرپینگ و نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس استفاده شد.

یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های جمعیت شناختی

اطلاعات مربوط به جنسیت پاسخگویان نشان می‌دهد که ۴۲ درصد نمونه را زنان و ۵۸ درصد نمونه را مردان تشکیل می‌دهند. این درصدها نشان می‌دهد عمده پاسخگویان را مردان تشکیل داده‌اند. گروه سنی «۳۰ تا ۴۰ سال» ۱۷ درصد، گروه سنی «۴۱ تا ۵۰ سال» ۵۱ درصد و گروه سنی «بالای ۵۰ سال» ۳۲ درصد از نمونه را تشکیل می‌دهند. گروه «کارشناسی» ۵۱/۸۲ درصد، گروه «کارشناسی ارشد» ۴۰/۳۶ درصد و گروه «دکتری» ۷/۸۲ درصد از نمونه را تشکیل می‌دهند.

جدول ۳.۳. اطلاعات جمعیت شناختی

درصد فراوانی	تعداد	جمعیت شناختی	
۴۲	۱۶۱	زنان	جنسیت
۵۸	۲۲۳	مردان	
۱۰۰	۳۸۴	کل	
۱۷	۶۵	۳۰ تا ۴۰ سال	گروه سنی
۵۱	۱۹۵	۴۱ تا ۵۰ سال	
۳۲	۱۲۴	بالای ۵۰ سال	
۱۰۰	۳۸۴	کل	
۵۱/۸۲	۱۹۹	کارشناسی	گروه تحصیلات
۴۰/۳۶	۱۵۵	کارشناسی ارشد	
۷/۸۲	۳۰	دکتری	
۱۰۰	۳۸۴	کل	

یافته‌های توصیفی

تحلیل توصیفی متغیرهای تحقیق بر اساس پارامترهای مرکزی (میانگین، میانه، حالت) و پارامترهای پراکندگی (انحراف استاندارد، واریانس و محدوده تغییرات) برای عوامل اصلی تحقیق در جدول شماره ۴، ارائه شده است.

جدول ۴. تحلیل توصیفی

سؤالات متغیر فشار اجتماعی	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار	کشیدگی	چولگی (کجی)
سؤال ۱ فشارهای اجتماعی	۴/۱۱	۴	۱	۵	۱/۰۵	۳۴/۰	-۰۷/۱
سؤال ۲ فشارهای اجتماعی	۴/۲۶	۴	۱	۵	۹۲/۰	۷۲/۱	-۴۱/۱
سؤال ۳ فشارهای اجتماعی	۱۸/۴	۴	۱	۵	۹۸/۰	۲۰۶/۱	-۲۷/۱
سؤال ۴ فشارهای اجتماعی	۴/۰۲	۴	۱	۵	۱۲/۱	۰۲/۰	-۹۸/۰
سؤال ۵ فشارهای اجتماعی	۴/۲۰	۴	۱	۵	۹۹/۱	۱۳/۱	-۳۲/۱
سؤال ۶ فشارهای اجتماعی	۴/۱۸	۵	۱	۵	۰۶/۱	۵۴/۰	-۲۰/۱
سؤال ۷ فشارهای اجتماعی	۴/۱۵	۴	۱	۵	۰۴/۱	۹۹/۰	-۲۸/۱
سؤال ۸ فشارهای اجتماعی	۴/۰۸	۴	۱	۵	۰۸۰/۱	۳۴/۰	-۰۹/۱
سؤال ۹ فشارهای اجتماعی	۴/۱۴	۴	۱	۵	۹۹/۱	۰۷/۱	-۲۳/۱
سؤال ۱۰ فشارهای اجتماعی	۴/۱۴	۵	۱	۵	۲۰/۱	۰۴/۰	-۰۶/۱
سؤال ۱۱ فشارهای اجتماعی	۴/۱۶	۴	۱	۵	۰۵/۱	۹۳/۰	-۲۴/۱
سؤال ۱۲ فشارهای اجتماعی	۴/۰۹	۴	۱	۵	۱۱/۱	۷۷/۰	-۲۴/۱
سؤال ۱۳ فشارهای اجتماعی	۴/۰۴	۴	۱	۵	۱۰/۱	۸۱/۰	-۲۲/۱
سؤال ۱۴ فشارهای اجتماعی	۳/۹۹	۴	۱	۵	۱۷/۱	۵۹/۰	-۱۹/۱
سؤال ۱۵ فشارهای اجتماعی	۴/۰۳	۴	۱	۵	۱۲/۱	۹۴۴/۰	-۲۶/۱
سؤال ۱۶ فشارهای اجتماعی	۴/۱۲	۴	۱	۵	۸۷/۱	۰۵/۱	-۲۱/۱
سؤال ۱۷ فشارهای اجتماعی	۴/۱۱	۴	۱	۵	۱۷/۱	۰۴/۰	-۰۴/۱
سؤال ۱۸ فشارهای اجتماعی	۴/۰۷	۴	۱	۵	۱۱/۱	۰۲/۱	-۳۲/۱
سؤال ۱۹ فشارهای اجتماعی	۴/۱۳	۵	۱	۵	۰۶/۱	۷۳/۰	-۲۱/۱
سؤال ۲۰ فشارهای اجتماعی	۴/۰۵	۴	۱	۵	۱۰/۱	۷۸/۰	-۲۰/۱

در جدول شماره ۴، میزان پراکندگی و دامنه پاسخ شرکت کنندگان به سؤالات پرسشنامه قابل مشاهده است. جدول نشان می‌دهد میانگین نمره پرسشنامه معنادار است. با نگاهی به جدول ۴، می‌توان دریافت که کمترین نمره برای سؤالات پرسشنامه، ۱ و بیشترین امتیاز، ۵ بوده است. همچنین طبق میانه اکثر پاسخ‌ها تمایل به ۴ و ۵ داشته‌اند. با توجه به موارد ذکر شده در این مطالعه، پاسخ افراد شرکت کننده در جامعه آماری دارای انسجام بوده و میزان پراکندگی پاسخ‌ها در اطراف میانگین است؛ یعنی به مقدار واقعی نزدیک هستند.

جدول ۵. تحلیل توصیفی

چولگی	کشدگی	انحراف معیار	حداکثر	حداقل	میانه	میانگین	سؤالات متغیر کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
/۸۴۳	/۲۶۶	/۷۳۸۵۷	۵	۱	۳	۳/۲۸۳۳	سؤال ۱ کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
/۸۳۱	/۲۷۸	/۷۲۳۱۱	۵	۱	۳	۲/۹۵۰۰	سؤال ۲ کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
/۹۰۰	/۱۹۴	۱/۰۰۹۹۸	۵	۱	۳	۳/۲۸۳۳	سؤال ۳ کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
/۹۰۲	/۲۱۸	۱/۰۲۸۴۱	۵	۱	۳	۲/۶۰۰۰	سؤال ۴ کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
/۹۰۴	/۱۸۴	۱/۱۲۱۳۱	۵	۱	۳	۲/۶۱۶۷	سؤال ۵ کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
/۸۳۰	/۲۶۵	/۷۱۷۸۱	۵	۱	۳	۳/۶۰۰۰	سؤال ۶ کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
/۸۰۱	/۲۸۲	/۶۶۸۹۲	۵	۱	۳	۳/۴۰۰۰	سؤال ۷ کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
/۸۳۸	/۲۶۰	/۷۲۸۷۵	۵	۱	۳	۳/۶۶۶۷	سؤال ۸ کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
/۸۵۸	/۲۴۷	/۷۸۹۰۵	۵	۱	۳	۳/۴۳۳۳	سؤال ۹ کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
/۸۳۴	/۲۸۷	/۷۱۵۲۵	۵	۱	۳	۳/۷۱۶۷	سؤال ۱۰ کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
/۵۵۲	/۴۵۸	/۴۴۵۹۵	۵	۱	۳	۳/۷۳۳۳	سؤال ۱۱ کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
/۷۱۶	/۳۷۳	/۵۴۳۰۶	۴	۱	۳	۳/۱۰۰۰	سؤال ۱۲ کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
/۶۱۰	/۴۰۸	/۴۸۵۹۶	۵	۱	۳	۳/۳۶۶۷	سؤال ۱۳ کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه

در جدول شماره ۵، میزان پراکندگی و دامنه پاسخ شرکت کنندگان به سؤالات پرسشنامه قابل مشاهده است. جدول نشان می‌دهد میانگین نمره پرسشنامه نیز معنادار است. با نگاهی به جدول ۵، می‌توان دریافت که کمترین نمره برای سؤالات پرسشنامه، ۱ و بیشترین امتیاز، ۵ بوده است. همچنین طبق میانه اکثر پاسخ‌ها تمایل به ۴ و ۵ داشته‌اند. با توجه به موارد ذکر شده در این مطالعه پاسخ افراد شرکت کننده در جامعه آماری دارای انسجام بوده و میزان پراکندگی پاسخ در اطراف میانگین است؛ یعنی به مقدار واقعی نزدیک هستند.

جدول ۶. تحلیل توصیفی

سؤالات متغیر ارزش سهام	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار	کشیدگی	چولگی
سؤال ۱ ارزش سهام	۳/۸۶۶۷	۳	۱	۵	۵۹۵۶۵	۷۵۸	۳۳۹
سؤال ۲ ارزش سهام	۳/۴۰۰	۳	۱	۵	۴۹۴۰۳	۶۲۲	۳۹۱
سؤال ۳ ارزش سهام	۳/۳۵۰	۳	۱	۵	۶۰۵۷۶	۷۴۹	۳۰۲
سؤال ۴ ارزش سهام	۳/۵۱۶۷	۳	۱	۵	۶۲۴۱۴	۷۲۱	۳۴۶
سؤال ۵ ارزش سهام	۳/۲۶۶۷	۳	۱	۵	۷۰۹۹۰	۸۱۵	۳۳۰
سؤال ۶ ارزش سهام	۳/۱۵۰	۳	۱	۵	۷۵۵۲۱	۸۰۰	۲۳۶
سؤال ۷ ارزش سهام	۲/۸۰۰	۳	۱	۵	۷۰۸۳۰	۷۹۵	۲۴۵
سؤال ۸ ارزش سهام	۳/۴۶۶۷	۳	۱	۵	۶۷۵۶۵	۷۹۷	۳۲۲

در جدول شماره ۶، میزان پراکندگی و دامنه پاسخ شرکت کنندگان به سؤالات پرسشنامه قابل مشاهده است. جدول نشان می‌دهد میانگین نمره پرسشنامه نیز معنادار است. با نگاهی به جدول ۶، می‌توان دریافت که کمترین نمره برای سؤالات پرسشنامه، ۱ و بیشترین امتیاز، ۵ بوده است. همچنین طبق میانه اکثر پاسخ‌ها تمایل به ۴ و ۵ داشته‌اند. با توجه به موارد ذکر شده در این مطالعه پاسخ افراد شرکت کننده در جامعه آماری دارای انسجام بوده و میزان پراکندگی پاسخ در اطراف میانگین است، یعنی به مقدار واقعی نزدیک هستند.

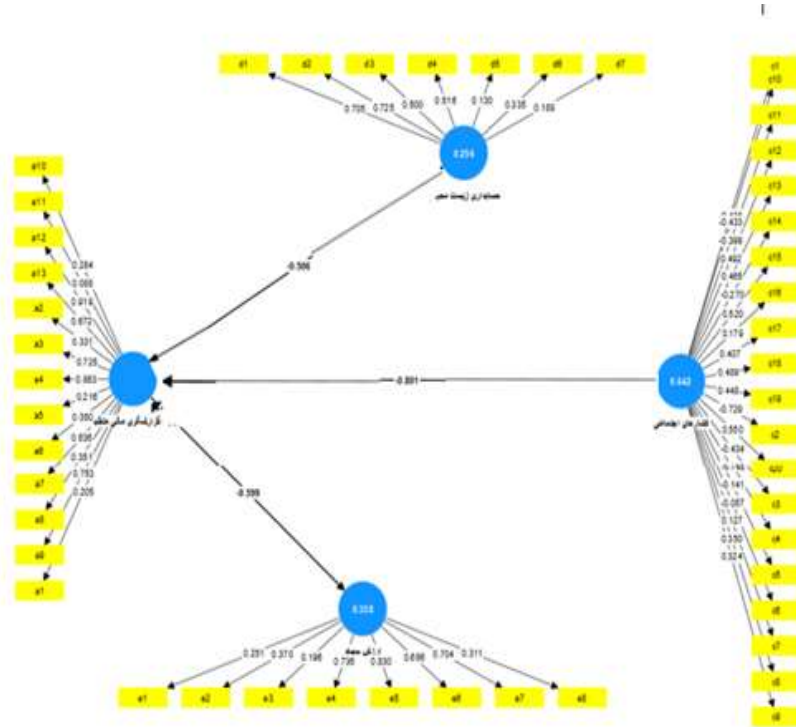
جدول ۷. تحلیل توصیفی

سؤالات متغیر حسابداری زیست محیطی	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار	کشیدگی	چولگی
سؤال ۱ حسابداری زیست محیطی	۳/۲۰۰۰	۳	۱	۵	۷۹۸۳۰	۲۷۵	۷۸۱
سؤال ۲ حسابداری زیست محیطی	۳/۱۳۳۳	۳	۱	۵	۶۵۰۰۸	۲۹۸	۷۸۷
سؤال ۳ حسابداری زیست محیطی	۲/۹۵۰	۳	۱	۵	۵۳۴۴۱	۳۷۱	۷۰۹
سؤال ۴ حسابداری زیست محیطی	۳/۸۰۰	۳	۱	۵	۵۷۶۳۷	۳۵۲	۷۴۲
سؤال ۵ حسابداری زیست محیطی	۳/۴۰۰	۳	۱	۵	۸۰۶۷۵	۲۹۰	۸۵۱
سؤال ۶ حسابداری زیست محیطی	۳/۰۶۶۷	۳	۱	۵	۶۶۰۴۲	۲۹۰	۷۹۳
سؤال ۷ حسابداری زیست محیطی	۳/۰۳۳۳	۳	۱	۵	۷۵۸۳۸	۲۱۸	۸۰۹

در جدول شماره ۷، میزان پراکندگی و دامنه پاسخ شرکت کنندگان به سؤالات پرسشنامه قابل مشاهده است. جدول نشان می‌دهد میانگین نمره پرسشنامه نیز معنادار است. با نگاهی به جدول ۷، می‌توان دریافت که کمترین نمره برای سؤالات پرسشنامه، ۱ و بیشترین امتیاز، ۵ بوده است. همچنین طبق میانه اکثر پاسخ‌ها تمایل به ۴ و ۵ داشته‌اند. با توجه به موارد ذکر شده در این مطالعه پاسخ افراد شرکت کننده در جامعه آماری دارای انسجام بوده و میزان پراکندگی پاسخ در اطراف میانگین است؛ یعنی به مقدار واقعی نزدیک هستند.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این قسمت ابتدا به بررسی بارهای عاملی هر گویه و هر کدام از عوامل پرداخته شده است (شکل ۲).



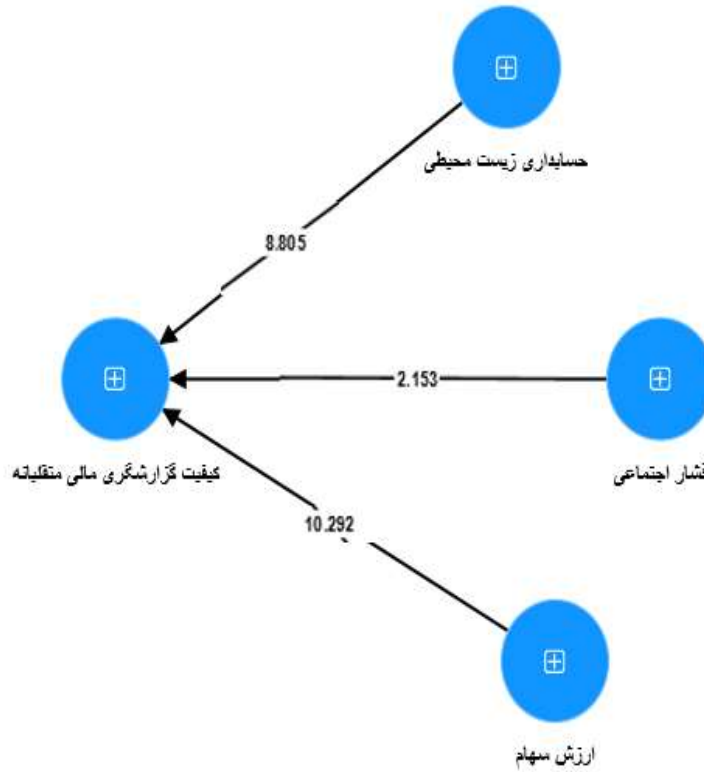
شکل ۲. آزمون حداقل مربعات جزئی

در شکل شماره ۲، تجزیه و تحلیل هر یک از روابط تحقیق به تفکیک و با استفاده از تکنیک حداقل مربعات جزئی صورت پذیرفته است. چند نکته ای که در تکنیک حداقل مربعات جزئی حائز اهمیت فراوان است شامل: قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده به وسیله بار عاملی نشان داده می شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از $0/3$ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته می شود. بار عاملی بین $0/3$ تا $0/7$ قابل قبول است (به شرط آنکه میانگین واریانس استخراج شده بالاتر از $0/5$ باشد) و اگر بزرگ تر از $0/7$ باشد مطلوب است. حال با مشاهده شکل بالا مشخص است که برخی از روابط دارای بار عاملی بزرگ تر از $0/3$ هستند. در ادامه میزان هم خطی با استفاده از عامل تورم واریانس مورد ارزیابی قرار گرفت. این عامل نشان داد که واریانس ضرایب تخمینی تا چه حد نسبت به حالتی که متغیرهای تخمینی، هم بستگی خطی ندارند، متورم شده اند. همان طور می دانیم که یکی از شروط و پیش فرض های رگرسیون، عدم هم خطی متغیرهای مستقل است؛ بنابراین برای بررسی این وضعیت از شاخص تورم یا عامل تورم واریانس بهره گرفته می شود که در آن شاخص تورم واریانس بالای 10 ، نشان دهنده وضعیت هم خطی بحرانی و مقدار نزدیک به 1 ، نشان دهنده وضعیت مطلوب است و حد قابل قبول هم خطی را نشان می دهد.

جدول ۸. نتایج شاخص مدل درونی عامل تورم واریانس

عوامل مؤثر	کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه
ارزش سهام	$0/627$
فشارهای اجتماعی	$0/719$
حسابداری زیست محیطی	$0/525$

با توجه به توضیحات مطروحه و مشاهده جدول شماره ۸، می توان نتیجه گرفت که مدل مفهومی پژوهش دارای حد مطلوبی از هم خطی است. با مشاهده جدول ۸، مشخص می شود مدل پژوهش از ساختار قوی برخوردار است، زیرا متغیرهای وابسته در این مدل مطلوب هستند. حال با اثبات قوی بودن مدل مفهومی پژوهش با استفاده از تکنیک بوت استرپینگ به معناداری روابط پرداخته می شود.



شکل ۳. برازش بخش ساختاری

همان‌طور که ذکر شد، برای بررسی معناداری همبستگی‌های مشاهده‌شده از روش‌های خودگردان سازی (بوت استراپ) یا برش متقاطع جک‌نایف استفاده شد. در این تحقیق از روش خودگردان سازی استفاده شده است که آماره t را به دست می‌دهد. در سطح خطای ۵ درصد اگر مقدار آماره بوت استراپینگ t -value بزرگ‌تر از $1/96$ باشد همبستگی‌های مشاهده‌شده معنادار است. لذا با مشاهده روابط فوق مشخص شد که بیشتر روابط معنادار هستند. جدول ۹ خلاصه‌ای از آنچه در این

1. Bootstrap
2. Jackknife

بخش انجام شد ارائه می‌دهد و به بررسی رد یا تأیید روابط موجود در مدل مفهومی پژوهش می‌پردازد.

جدول ۹. خلاصه ضرایب مسیر و برازش ساختاری

تأیید یا رد	آماره t	ضریب مسیر	
تأیید	۱۰/۳	۰/۵۸	کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه - ارزش سهام
تأیید	۲/۱۵۳	۰/۳۷۲	کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه - فشارهای اجتماعی
تأیید	۸/۸	۰/۵۷	کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه - حسابداری زیست‌محیطی

نتایج نشان داد که شدت رابطه ارزش سهام با کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه برابر ۰/۵۸ است که به دلیل بزرگ تر بودن از ۰/۳ قابل قبول است. آماره t رابطه مذکور نیز ۱۰/۳ به دست آمده که بزرگ تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵ درصد یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می‌دهد رابطه معناداری بین دو متغیر ارزش سهام با کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه وجود دارد. از طرف دیگر شدت رابطه فشارهای اجتماعی با کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه برابر ۰/۳۷۲ است که به دلیل بزرگ تر بودن از ۰/۳ قابل قبول است. آماره t رابطه مذکور نیز ۲/۱۵۳ به دست آمده که بزرگ تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵ درصد یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می‌دهد رابطه معناداری بین دو متغیر فشارهای اجتماعی با کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه وجود دارد. همچنین شدت رابطه حسابداری زیست‌محیطی با کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه برابر ۰/۵۷ است که به دلیل بزرگ تر بودن از ۰/۳ قابل قبول است. آماره t رابطه مذکور نیز ۸/۸ به دست آمده که بزرگ تر از مقدار بحرانی t در سطح خطای ۵ درصد یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می‌دهد رابطه معناداری بین دو متغیر حسابداری زیست‌محیطی با کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه وجود دارد.

بحث و نتیجه گیری

فشار خارجی، شرایطی است که مدیر فشار بیش از حد را از خارج شرکت (طرف‌های خارجی)، تحمل می‌کند. یکی از نمونه‌های که مدیران تحت فشار طرف‌های خارجی قرار می‌گیرند، در مسائل

تأمین مالی است. برای رفع نیازهای طرف‌های خارجی، شرکت‌ها معمولاً به طرف‌های دیگر بدهکار هستند. در واقع بدهی‌های دریافتی شرکت‌ها باعث افزایش ریسک اعتباری آن‌ها می‌شود که این امر ارزش شرکت‌ها را از نظر سرمایه‌گذاران کاهش می‌دهد. برای جلوگیری از این امر، مدیران باهدف کاهش بدهی‌های خود، میزان بدهی‌ها را در صورت‌های مالی دست‌کاری می‌کنند.

طبق نتایج، تغییرات نرخ بازده دارایی‌ها، تغییرات سود هر سهم، تغییرات سود تقسیمی هر سهم، تغییرات سرمایه‌گذاری، تغییرات نرخ بازده حقوق صاحبان سهام، تغییرات نسبت سود خالص به فروش، تغییرات فرصت‌های رشد، تغییرات نسبت سود عملیاتی به فروش منجر به ارتقای کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه می‌شود. در راستای فرضیه اول باید مدیران همواره نسبت به تغییرات نرخ بازده دارایی‌ها، تغییرات سود هر سهم، تغییرات سود تقسیمی هر سهم، تغییرات سرمایه‌گذاری، تغییرات نرخ بازده حقوق صاحبان سهام، تغییرات نسبت سود خالص به فروش، تغییرات فرصت‌های رشد، تغییرات نسبت سود عملیاتی به فروش آگاهی داشته باشند. در بررسی دومین فرضیه پژوهش فشارهای اجتماعی بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر مثبت و معناداری دارد. این نتیجه تا حدودی همسو با یافته‌های بارانی و همکاران (۱۴۰۱، ۱۷۰) است. طبق نتایج پژوهش حسابداران زمانی تصمیمات غیراخلاقی اتخاذ می‌کنند که در معرض فشارهای اطاعت قرار گیرند. افراد تحت فشار اطاعت معمولاً تصمیماتی اتخاذ می‌نمایند که مغایر نگرش‌ها باورها و ارزش‌های مرسوم سازمان است. دلیل تمایل آن‌ها به چنین تصمیماتی شانه خالی کردن از مسئولیت‌های احتمالی است. همچنین رفتار بر اساس آیین‌نامه‌های دولتی، بها دادن به ارزش آفرینی، رفتار بر اساس آیین‌نامه‌های شرکتی، رفتار بر اساس خط‌مشی سیاسی، رفتار بر اساس قانون، تمایل به پذیرش اجتماعی، تمایل به آگاهی از ادراک درست از واقعیت‌ها (سطح انتظارات)، تمایل به نزدیک شدن به منبع قدرت (جذب سهامداران بیشتر)، تمایل به هنجارهای اجتماعی (هنجارهای تغییر یافته)، تمایل به حفظ آرامش روان‌شناختی، تحریک حس یکپارچگی سهامداران در ارائه اطلاعات نمادین، حجیم نشان دادن اهمیت انتظارات سهامداران و سرمایه‌گذاران برای شرکت، حجیم نشان دادن جذب سرمایه‌های نقدی از بازار، حجیم نشان دادن سطح نظارت‌ها بر منافع سهامداران، پذیرش توسط سهامداران به‌طور مبالغه‌آمیز منجر به ارتقای کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه می‌شود. در راستای فرضیه دوم باید از

مواردی همچون حجیم نشان دادن اهمیت انتظارات سهامداران و سرمایه گذاران برای شرکت، حجیم نشان دادن جذب سرمایه های نقدی از بازار، حجیم نشان دادن سطح نظارت ها بر منافع سهامداران، پذیرش توسط سهامداران به طور مبالغه آمیز پرهیز شود.

در بررسی سومین فرضیه پژوهش می توان گفت که حسابداری زیست محیطی بر کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر مثبت و معناداری دارد. این نتیجه غیرهمسو با یافته های الشاعر و همکاران (۲۰۱۷، ۲) است. طبق نتایج، اعمال حسابداری زیست محیطی در سازمان باعث تجدیدنظر در سیستم حسابداری سنتی و اصلاح آن به گونه ای است که اطلاعات مربوط به هزینه های زیست محیطی را پردازش و به شیوه ای مناسب گزارش و در اختیار مدیران قرار دهد. سیستم حسابداری زیست محیطی در نتیجه تحول و تکمیل اندیشه حسابداری کلاسیک ایجاد شده است. همچنین شفافیت مقررات مربوط به حفظ محیط زیست، در آیین نامه ها و دستورالعمل های شرکت، مناسب بودن معیارهای موجود برای قضاوت حرفه ای حسابرسان محیط زیست، شناخت کافی مدیران از مزایای حسابرسی محیط زیست در بهبود بازده به کارگیری منابع، مناسب بودن شرح وظایف حسابرسان با توجه به مسائل زیست محیطی، اهمیت زیاد حسابرسی محیط زیست برای مدیران عالی شرکت، شناخت کافی مدیران از سیستم های اطلاعاتی مورد نیاز برای حسابرسی محیط زیست و نیز شناخت کافی مدیران از مزایای حسابرسی محیط زیست در کاهش جرائم منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه نمی گردد. لذا باید ضمن اصلاح معیارها و استانداردهای حسابداری کنونی در کشور و با در نظر گرفتن عوامل تأثیرگذار بر گزارشگری مالی متقلبانه، به دنبال راه هایی برای جلوگیری از تقلب و تحریف صورت های مالی و ارائه اطلاعات صحیح به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی گردید. عواملی که گاهی نادیده گرفتن آن ها در وضع قوانین و استانداردها می تواند اثرات بزرگی بر سرنوشت سرمایه گذاران داشته باشد.

با توجه به مطالب پیش گفته به پژوهشگران آتی تحقیق درباره موارد زیر پیشنهاد می گردد:

- بررسی عوامل میانجی و تعدیلگر همچون ساختار سازمانی در رابطه میان مؤلفه های مذکور و انتخاب استراتژی؛
- بررسی سایر عوامل مؤثر در کاهش کیفیت گزارشگری مالی متقلبانه؛

- بررسی تأثیر تعدیل‌کنندگی نفوذ مدیران در شرکت‌ها بر رابطه بین تقلب در صورت‌های مالی و کیفیت گزارشگری مالی؛
 - بررسی تأثیر عدم مدیریت سودهای واهی و بیهوده بر میزان تقلب در صورت‌های مالی؛
 - بررسی تأثیر انگیزه‌های ضدونقیض درون یک شخص بر گزارشگری مالی متقلبانه؛
 - بررسی تأثیر فشارهای روحی روانی و سقوط ارزش سهام بر گزارشگری مالی متقلبانه.
- از جمله محدودیت‌های پژوهش حاضر، می‌توان به این موارد اشاره کرد: یافته‌های تحقیق فقط مربوط به مدت دوران جمع‌آوری داده‌هاست و اعتبار آن محدود به دوره زمانی کوتاه‌مدت است، تعمیم نتایج به سایر مراکز در دیگر استان‌ها لزوماً با احتیاط انجام گیرد؛ زیرا مسائلی از جنس عوامل فردی، جغرافیایی، کارکرد افراد و غیره بر هنجار کارکنان اثر می‌گذارد که در تحقیق حاضر، تحلیل‌ها با فرض ثابت بودن آن‌ها انجام گرفته است. از مهم‌ترین محدودیت‌های پژوهش که از ویژگی‌های خاص پژوهش‌های علوم اجتماعی است، وجود داده‌های مقطعی و تأثیرگذاری متغیرهایی است که کنترل آن‌ها خارج از دسترس محقق است و امکان تأثیرگذاری آن‌ها بر نتایج تحقیق وجود دارد.

منابع

- ابزاری، مهدی؛ یزدان‌شناس، مهدی. (۱۳۸۶) مسئولیت اجتماعی و اخلاق کار در مدیریت کیفیت نوین، فرهنگ مدیریت، (۱۵)، ۴۲-۵.
- امیرآزاد، میرحافظ؛ برادران حسن زاده، رسول؛ محمدی، احمد؛ تقی زاده، هوشنگ. (۱۳۹۷). الگوی مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان، نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۴)، ۴۲-۲۱.
- بارانی، گرگز؛ منصور، معطوفی. (۱۴۰۱). تأثیر فشار اجتماعی و تمایل به پذیرش ریسک بر تصمیمات در ارائه گزارشگری مالی. دانش حسابداری مالی، ۹(۲)، ۱۶۹-۱۹۲.
- تاکی، عبدالله؛ علی احمدی، سعید؛ آقاییک زاده، مهدی. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر میل به ریسک شرکت و فشار اجتماعی بر رفتار گزارشگری مالی غیر محافظه کارانه. حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۷)، ۳۷-۵۲.
- خلیلی، عبدالجواد؛ غلامی، عبدالخالق؛ دانش فرد، کرم اله. (۱۳۹۹). طراحی الگوی بومی مدیریت استعداد در صنایع ملی گاز ایران. مجله توانمندسازی سرمایه انسانی، ۳(۱)، ۱-۱۳.
- خواجوی، شکراله؛ اعتمادی جوریایی، مصطفی. (۱۳۹۴). مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و گزارشگری آن. حسابداری سلامت، ۴(۲)، ۱۰۴-۱۲۳.
- عبدی، رسول؛ زینالی، مهدی؛ تقی زاده خانقاه، وحید. (۱۳۹۶). تأثیر مالکیت مدیریتی بر رابطه بین جریان‌های نقد آزاد و ناکارایی سرمایه‌گذاری. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۹(۳۵)، ۱۵۷-۱۸۵.
- فروغی، داریوش؛ حمیدیان، نرگس؛ بهرامی، فاطمه. (۱۴۰۱). تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر گزارشگری مالی متقلبان. دانش حسابداری مالی، ۹(۳۲)، ۱-۲۷.
- قائمی، محمدحسین؛ تقی زاده، مصطفی. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر ریسک اطلاعاتی و هزینه‌های معاملات بر واکنش بازار سهام به اخبار سود. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۲)، ۲۳۵-۲۵۲.
- نظری پور، محمد؛ امیدوار، سید جمال؛ امیدوار، سید محمدحسین. (۱۳۹۳). هزینه‌های زیست‌محیطی و سیستم‌های حسابداری. دانش و پژوهش حسابداری، ۱(۱)، ۱-۱۲.
- نمازی، محمد؛ خرم دل ماسوله، زهرا. (۱۴۰۲). تأثیر فشارهای نهادی و اطلاعات حسابداری مدیریت زیست‌محیطی بر عملکرد مالی، زیست‌محیطی و اقتصادی شرکت. نشریه علمی حسابداری و منافع اجتماعی دانشگاه الزهراء، ۱۳(۱)، ۱-۳۳.

References

- Ahmad, S. R; Olarewaju, O. M; Ali, I; Baig, A; & Khan, I. A. (2021). Impact of Accounting Fraud on Stock Price Formation before Its Discovery-The period from the Start of Fraud to Its Discovery. *Academy of Entrepreneurship Journal*, 27(5), 1-18.
- Al-Shaer, H; Salama, A; & Toms, S. (2017). Audit committees and financial reporting quality: Evidence from UK environmental accounting disclosures. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(1), 2-21.
- Aurelia-Aurora, D; & Sorina-Geanina, M. S. (2012). Perspectives of environmental accounting in Romania. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 62, 610-614.
- Abzari, Mehdi; Yazdanshenas, Mahdi. (2008) Social responsibility and Work ethics in modern quality management, *Culture of Management*, (15), 5-42. (In Persian)
- Abdi, Rasul; Zinali, Mehdi; Taghizadeh Khangah, Vahid. (2016). The effect of managerial ownership on the relationship between free cash flows and investment inefficiency. *Financial accounting and auditing research (Financial accounting and auditing research)*, 9(35), 157-185. (In Persian)
- Amirazad, Mirhafez; Hassanzadeh brothers, Rasul; Mohammadi, Ahmed; Taghizadeh, Houshang. (2017). The conceptual model of factors affecting the quality of financial reporting in Iran by the method of foundational theorizing, *Journal of Financial Accounting Research*, 10(4), 21-42. (In Persian)
- Barani, garkaz; Mansoor, Matofi. (2022). The effect of social pressure and Willingness to accept risk on financial reporting decisions. *Financial Accounting Knowledge*, 9(2), 169-192. (In Persian)
- Campello, Murillo, Erasmo Giambona, John R. Graham, and Campbell R. Harvey. (2011). Liquidity Management and Corporate Investment during a Financial Crisis. *The Review of Financial Studies* 24(6): 1944–1979.
- Chang, Weng Foong, Azlan Amran, Mohammad Iranmanesh, and Behzad Foroughi. 2019. Drivers of Sustainability Reporting Quality: Financial Institution Perspective. *International Journal of Ethics and Systems* 35(4): 632–650.
- Elijido-Ten, E. (2011). "The Impact Of Sustainability And Balanced Scorecard Disclosures On Market Performance: Evidence from Australia's Top 100". *J. Appl. Manag. Account. Res.* 9(1), 59–73.
- Foroughi, Dariush; Hamidian, Narges; Bahrami, Fatima. (2022). The effect of corporate social responsibility on fraudulent financial reporting. *Financial Accounting Knowledge*, 9(32), 1-27. (In Persian)
- Ghaemi, Mohammad Hossein; Taghizadeh, Mustafa. (2015). Investigating the effect of information risk and transaction costs on stock market reaction to profit news. *Accounting and Auditing Reviews*, 23(2), 235-252. (In Persian)
- Hejazi, R; Mesripour, M; & Ansari, Z. (2013). Environmental Accounting and Sustainable Development-with Specific Attention to the Air. *J. of basic and applied scientific research*, 3(3), 354-363.

- Karshenaan, A. L. I; Bahraminasab, A; & Mamashli, R. (2019). The effect of financial crisis on the probability of fraudulent reporting and stocks value. *Financial Accounting Knowledge*, 5(4), 145-168.
- Kothari, S.P; Shu, S. & Wysocki, P.D. (2009). Do managers withhold bad news? *Journal of Accounting Research*, 47 (1), 241-276.
- Khalili, Abdul Javad; Gholami, Abdul Khaliq; Daneshfard, Karam Elah. (2019). Designing a native model of talent management in Iran's national gas industries. *Journal of Human Capital Empowerment*, 3(1), 1-13. (In Persian)
- Khajovi, Shokrale; Etamadi Juryabi, Mustafa. (2014). Corporate social responsibility and its reporting. *Health Accounting*, 4(2), 104-123. (In Persian)
- Leary, M. T; & Roberts, M. R. (2010). The pecking order, debt capacity, and information asymmetry. *Journal of financial economics*, 95(3), 332-355.
- Nazaripour, Mohammad; Omidhar, Seyyed Jamal; Omidhar, Seyyed Mohammad Hossein. (2013). Environmental costs and accounting systems. *Accounting knowledge and research*, (8), 1-12. (In Persian)
- Namazi, Mohammad; Khorram Del Masuleh, Zahra. (2023). The impact of institutional pressures and environmental management accounting information on the company's financial, environmental and economic performance. *Journal of Accounting and Social Interests of Al-Zahra University*, 13(1), 1-33. (In Persian)
- Rind, A. A; Sarang, A. A. A; Kumar, A; & Shahbaz, M. (202۳). Does financial fraud affect implied cost of equity? *International Journal of Finance & Economics*, 28(4), 4139-4155.
- Segal, S. (2016). Accounting frauds—review of advanced technologies to detect and prevent frauds. *Economics and Business Review*, 2(4), 45-64.
- Taki, Abdullah; Ali Ahmadi, Saeed; Mr. Beikzadeh, Mehdi. (۲۰۲۱). Investigating the effect of corporate risk appetite and social pressure on non-conservative financial reporting behavior. *Management Accounting*, 13(47), 37-52. (In Persian)
- Zimbelman, M.F. (1997), ``the effects of SAS on auditors attention to fraud risk-factors and audit planning decisions'', *Journal of Accounting Research*, 35(5), 75-97.

COPYRIGHTS



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

روندهای پژوهشی در حسابرسی بخش عمومی^۱

محمدحسین صفرزاده^۲، عباس هوشمند^۳، اشکان غلامی فتیده^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۰۴

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: جهت گیری تحقیقات حسابرسی بخش عمومی در چهار دهه گذشته به سرعت تغییر کرده است. هدف این مقاله نشان دادن چگونگی توسعه تحقیقات حسابرسی و شناسایی راه‌هایی برای تحقیقات آینده در رشته حسابرسی است.

روش: برای نگارش این مقاله از مروری مقالات منتشر شده در ژورنال‌های داخلی و خارجی استفاده شده است. نمونه تحقیقاتی شامل مقالاتی در مورد حسابرسی بخش عمومی است که در مجلات حسابداری و مدیریت بخش عمومی بین سال‌های ۱۹۹۱ تا ۲۰۲۰ در مورد مجلات خارجی و بین سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۴۰۰ در مورد مجلات داخلی منتشر شده است.

یافته‌ها: نتایج مطالعه نشان می‌دهد که علاقه پژوهشگران به حسابرسی بخش عمومی افزایش یافته است و دامنه موضوعی تحقیقات گسترده‌تر شده است. لذا می‌توان این گونه استدلال کرد که این موضوع بیانگر یک دگرگونی در بخش عمومی در دهه‌های اخیر، به دلیل توسعه منطبق نهادی اصلاحات بخش عمومی، از مدیریت عمومی سنتی به مدیریت عمومی نوین است.

نتیجه‌گیری: این مقاله مروری جامع از ادبیات حسابرسی بخش عمومی ارائه می‌دهد و دیدگاه‌های مختلف را در طول زمان مورد بحث قرار می‌دهد. همچنین اصلاحات مختلف بخش عمومی ارائه شده در طول دوره مطالعه تشریح شده و نهایتاً با شناسایی شکاف‌های پژوهشی، پیشنهادها پژوهشی ارائه خواهد شد.

دانش افزایی: یافته‌های این پژوهش موجب غنای ادبیات پژوهشی حسابرسی بخش عمومی می‌شود و نتایج آن می‌تواند مورد استفاده دیوان محاسبات کشور واقع شود.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی بخش عمومی، مدیریت دولتی سنتی، مدیریت عمومی نوین، حاکمیت عمومی نوین، انواع حسابرسی.

طبقه بندی موضوعی: M42، M48.

10.22051/JAASCI.2023.43779.1781 : DOI

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. نویسنده مسئول. (m_safarzadeh@sbu.ac.ir).

۳. دانشجوی دکتر، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (abashoshmand@yahoo.com).

۴. دانشجوی دکتر، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (ashkangholami333@gmail.com).

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

در جوامع مردم‌سالار دولت و مقامات منتخب مردم به‌عنوان پاسخگو ملزم به ادای مسئولیت پاسخگویی در مورد مصرف منابع و وضعیت مالی کشور هستند (باباجانی، ۱۳۹۰؛ ۶۷). نظام مسئولیت پاسخگویی عمومی از مجموعه‌ای خرده نظام یا سیستم فعال و هدفمند تشکیل شده است که عناصر کلی تشکیل دهنده مدیریت عمومی نوین هستند و حسابداری و حسابرسی با تعامل و ارتباط با یکدیگر به‌عنوان دو خرده نظام مسئولیت پاسخگویی عمومی ایفای نقش می‌کنند (باباجانی، ۱۳۹۹؛ ۱۴۵). شهروندان و نمایندگان آنان با استفاده از گزارش‌های مالی حسابرسی شده بخش عمومی به ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی دولت می‌پردازند (حبشی، ۱۳۹۲؛ ۱۷۰).

گزارش حساب‌رسان حاوی اظهارنظر در خصوص وضعیت و نتایج عملیات مالی و عملیاتی در جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی تنظیم می‌شوند، لذا حسابرسی در سلسله‌مراتب پاسخ‌گویی جایگاه مناسبی به خود اختصاص می‌دهد و نقش اصلی حسابرسی افزایش اعتبار اطلاعات حسابداری تلقی می‌شود (واتس و زیمرمن؛ ۱۹۸۶؛ ۱۴۷). سازمان بین‌المللی مؤسسات حسابرسی عالی به‌عنوان نهاد نظارتی و حساب‌رسان مستقل بخش عمومی در کشورهای مختلف معجری حسابرسی بخش عمومی و بازاری نظارتی قوه مقننه است، لذا فرآیند حسابرسی صورت گرفته توسط آن‌ها فراتر از گواهی دهی یا اعتباربخشی عمل می‌کند (حسینی عراقی، ۱۳۹۱؛ ۵۴). اظهارنظر حسابرسی بخش عمومی که در حکومت‌های مبتنی بر نظام پارلمانی به عهده دیوان محاسبات محول شده است، حاوی ارزیابی این نهاد قانونی از چگونگی ایفای مسئولیت پاسخگویی توسط مقامات اجرایی خواهد بود (باباجانی، ۱۳۹۴؛ ۱۴۵).

رسوایی‌های مالی اخیر شرکت‌های بخش عمومی و دولتی، نگرانی‌هایی در خصوص کیفیت و قابلیت اتکای حسابرسی بخش عمومی ایجاد می‌کند، درحالی‌که مؤسسات خصوصی بعد از رسوایی‌های مؤسسات خصوصی گام‌هایی در جهت ارتقاء کیفیت حسابرسی انجام دادند، اما افزایش کیفیت حسابرسی در بخش عمومی به‌مراتب بسیار کمتر مورد توجه قرار گرفته است (سزارو و

-
1. Watts and Zimmerman
 2. NTOSAI

همکاران؛ ۲۰۲۰؛ ۵۹۵). مدیران بخش عمومی حسابرسی انجام گرفته توسط دیوان محاسبات را به عنوان یک هزینه و فاقد ارزش افزوده می دانند زیرا گزارش ها در بیشتر اوقات پیشنهادهایی درباره یکسری داده های تاریخی ارائه می کنند (هگری و استفورد؛ ۲۰۱۶؛ ۸۶۲).

از جمله عوامل کلیدی نظام حسابرسی بخش عمومی می توان به بودجه ریزی بخش عمومی، قوانین و استانداردها و رویه های حسابرسی بخش عمومی، ساختار و استقلال دیوان محاسبات، نحوه حسابرسی و ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات ها، نحوه گزارشگری دیوان محاسبات و تنفیذ یافته ها و نحوه رسیدگی به تخلفات توسط دیوان محاسبات اشاره کرد؛ لازم به ذکر است که میان عوامل کلیدی نظام حسابرسی بخش عمومی ایران و کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه از نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات ایران تفاوت معناداری وجود دارد (دوست جباریان و باباجانی، ۱۳۹۹، ۱۴۵). با توجه به وجود افتراق بین عوامل کلیدی نظام حسابرسی بخش عمومی، مطالعه نظام های حسابرسی بخش عمومی استقرار یافته در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه می تواند به تعیین روش های حسابرسی مناسب بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران با توجه به اوضاع آن از نظر نهادی، بودجه ریزی، قانونی و پاسخ گویی کمک شایانی نماید. این روش ها نسبی هستند و می بایست مداوم از آن ها بازخورد گرفته شود، تا جای خودشان را به نوع کامل تری بدهند، لذا در پژوهش حاضر تلاش بر آن است تا مشخص شود جهت گیری حسابرسی بخش عمومی در عمل و در تحقیقات آتی چگونه خواهد بود.

در ابتدا مبانی نظری مرتبط با حسابرسی را مرور کرده و با دلایل و فلسفه وجودی حسابرسی در بخش عمومی آشنا شویم، در گام بعد به بررسی حسابرسی بخش عمومی و انواع آن بپردازیم و چارچوب اندازه گیری عملکرد و نظام کنترل کیفیت در دیوان محاسبات را مورد بررسی قرار خواهیم داد و نهایتاً تأثیر فناوری اطلاعات را بر رویه های عمل حسابرسی و جهت گیری تحقیقات آتی در حسابرسی بخش عمومی را مورد بررسی قرار خواهیم داد. بعد از تشریح هر یک از موارد فوق به بیان پیشینه پژوهش مرتبط خواهیم پرداخت و نهایتاً بابتیج مقاله اتمام خواهد یافت.

1. Csario et al.

2. Hgazy, K. and Stafford

مبانی نظری

تئوری نمایندگی و ذینفعان

تئوری‌های بسیاری می‌توانند تقاضا برای خدمات حسابرسی در رابطه با حاکمیت شرکتی را توضیح دهند که در این حیطه تئوری نمایندگی و ذینفعان بسیار بیشتر از سایر تئوری‌ها مورد استفاده قرار گرفته است (مدل؛ ۲۰۰۹؛ ۲۸۸). حسابرسی مستقل به عنوان یک راه حل برای مشکل نمایندگی مابین پاسخگویان و ذینفعان یک شرکت است (سزارو و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۵۹۴). مدیران در موقعیت برتری نسبت به ذینفعان هستند که گاهی به آن‌ها قدرتی می‌دهد تا با چشم‌پوشی کردن از منافع ملی به دنبال منافع خودشان باشند، از این رو ذینفعان سعی می‌کنند تا فعالیت‌های پاسخگویان را جهت به حداقل رساندن بهای نمایندگی کنترل کنند (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶؛ ۳۵۴). حسابرسی مستقل دیوان محاسبات ریسک افشای اطلاعات نادرست حسابداری به سهامداران را کاهش داده و به آن‌ها در تصمیم‌گیری کمک می‌کند (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۶؛ ۱۴۶). حسابرسان در جایگاه وکیل ذینفعان، صورت‌های مالی، پاداش مدیران و همه قرار داده‌های منعقدشده، مدیران را کنترل می‌نمایند (سزارو و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۵۹۵). با این وجود، با در نظر گرفتن رابطه مدیران و سهامداران تئوری نمایندگی مدیران را به رضایت سهامداران محدود می‌کند. اما مدیران باید ذینفعان زیادی از جمله عرضه‌کنندگان، مشتریان، کارکنان، بانک‌ها، شهروندان و دولت و ... را راضی نگه‌دارند.

فریمن^۳ (۱۹۸۴؛ ۵۴) ذینفعان را به صورت فرد یا گروهی از افراد تعریف می‌کند که بر دست آورده‌ای سازمان تأثیر می‌گذارد یا از آن تأثیر می‌پذیرند. تئوری ذینفعان ارائه شده توسط فریمن (۱۹۸۴؛ ۵۴) شکل گسترده تئوری نمایندگی محسوب می‌شود. بر اساس این تئوری شرکت دیگر به عنوان یک دنیای بسته که فقط سهامداران در نظر گرفته می‌شوند نیست، بلکه با همه ذینفعان محیط خود در ارتباط است. ذینفعان از اطلاعات حسابداری جهت تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند، لذا نقش حسابرسان تنها محدود به اطمینان بخشی به سهامداران درباره قابلیت اتکا و عادلانه بودن اطلاعات حسابداری افشاشده نیست و به سایر ذینفعان نیز گسترش پیدا می‌کند. بنابراین حسابرسان تنها نماینده

-
1. M³ell
 2. Jensen and Meckling
 3. Freeman

مدیر نیست بلکه نماینده همه ذینفعان است و باید انتظارات آن‌ها را در نظر بگیرد (امیدوار و همکاران، ۱۳۹۹، ۱۷۰).

انواع حسابرسی بخش عمومی

بر اساس تعریف استاندارد ۳۱۰۰ سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی (۲۰۱۰)، حسابرسی بخش عمومی را می‌توان فرآیند قاعده‌مند جمع‌آوری و ارزیابی شواهد به شکلی عینی جهت تعیین انطباق اطلاعات با معیارهای وضع شده دانست. حسابرسی بخش عمومی شامل سه دسته حسابرسی مالی، عملکرد و رعایت است. حسابرسی مالی به این موضوع می‌پردازد که آیا اطلاعات مالی دستگاه اجرایی بر اساس استانداردهای حسابداری و مقررات، ارائه شده است یا خیر؟ این موضوع با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب در راستای کسب اطمینان معقول از ارائه اطلاعات مالی عاری از هرگونه تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه و اظهارنظر حسابرس انجام می‌شود. هدف حسابرسی مالی ارائه اطلاعات، نتیجه‌گیری‌ها یا اظهارنظر مستقل، بی‌طرفانه و قابل اتکا بر اساس شواهد کافی و مناسب از دستگاه‌های اجرایی به استفاده‌کنندگان است (استاندارد ۳۱۰۰ سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی، ۲۰۱۰).

حسابرسی عملکرد بر این موضوع تمرکز می‌نماید که آیا عملیات، فعالیت‌ها و برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی طبق اصول صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی صورت می‌گیرد یا خیر؟ عملکرد با توجه به معیارهای مناسب بررسی می‌شود و عوامل انحراف از معیارها یا سایر مسائل مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. هدف از این عمل، پاسخگویی به سؤالات مهم حسابرسی و ارائه توصیه‌هایی برای بهبود عملیات است. اهداف حسابرسی عملکرد شامل ارتقاء پاسخگویی و شفافیت، تشویق، بهبود مستمر و اعتماد پایدار در استفاده مناسب از منابع و دارایی‌های عمومی و عملکرد مدیریت عمومی، تقویت کارایی دستگاه‌های اجرایی و نظارتی و کسانی که مسئول مدیریت فعالیت‌هایی هستند که مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب است (استاندارد ۳۱۰۰ سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی، ۲۰۱۰).

حسابرسی رعایت نیز بر این موضوع تمرکز می‌نماید که آیا موضوع مورد رسیدگی با ضوابط و موازین قانونی انطباق دارد یا خیر؟ حسابرسی رعایت با ارزیابی این موضوع انجام می‌شود که آیا

فعالیت‌ها، معاملات و اطلاعات مالی از کلیه جنبه‌ها با قوانین و مقررات انطباق دارد یا خیر؟ اهداف حسابرسی رعایت نیز شامل ایجاد انگیزه برای تغییر با ارائه دانش حاصل از تجزیه و تحلیل جامع و توصیه‌های اصولی برای بهبود عملیات است (استاندارد ۳۱۰۰ سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی، ۲۰۱۰).

شیوه‌های عمل در حسابرسی بخش عمومی

دو نوع شیوه عمل در حسابرسی بخش عمومی وجود دارد، از جمله: ۱- در موارد گواهی‌دهی که دستگاه اجرایی اطلاعات مربوط به موضوعی را با توجه به معیارها ارائه می‌نماید و سپس حسابرس بر اساس این اطلاعات، شواهد حسابرسی کافی و مناسب را جهت ایجاد مبنایی معقول برای اظهارنظر و نتیجه‌گیری جمع‌آوری می‌نماید. ۲- در موارد گزارشگری مستقیم که حسابرس موضوع موردنظر را با توجه به معیارها، اندازه‌گیری و ارزیابی می‌نماید. حسابرس موضوع و معیارها را با در نظر گرفتن خطر و سطح اهمیت انتخاب می‌نماید. نتیجه اندازه‌گیری موضوع در قبال معیارها در گزارش حسابرسی به شکل یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها، پیشنهادها و یا یک اظهارنظر ارائه می‌شود (همان، ۱۳۹۶). کیفیت حسابرسی به دید بسیاری از ناظران دامنه گسترده و متنوعی دارد و در طی دو دهه گذشته اغلب تعاریفی مختلفی ارائه شده است. پس از بحران‌های مالی سال‌های اخیر در کشورهای مختلف مثل اسپانیا و یونان و با برنامه‌های ریاضتی که در این کشورها اجرا شد، بودجه بخش عمومی کاهش چشم‌گیری یافته بنابراین حسابرسی بخش عمومی به‌عنوان ابزار کلیدی در این کشورها مدنظر قرار گرفته است (باباجانی و دوست جباریان، ۱۳۹۹، ۱۴۴).

چارچوب اندازه‌گیری عملکرد دیوان محاسبات

سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی^۱ چارچوب اندازه‌گیری عملکرد دیوان محاسبات سراسر دنیا را در سال ۲۰۱۶ منتشر کرده است و ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات مطابق این چارچوب در شش حوزه انجام می‌گیرد: ۱. استقلال و چارچوب قانونی، ۲. حاکمیت داخلی و اخلاق، ۳. گزارش و کیفیت حسابرسی، ۴. مدیریت مالی، دارایی‌ها و خدمات پشتیبانی، ۵. منابع انسانی و

1. International organization of supreme audit institutions (INOSAI)

آموزش و ۶. ارتباطات و مدیریت ذینفعان. برای هر یک از این حوزه‌ها، شاخص‌هایی جهت ارزیابی، تدوین گردیده است که جمعاً ۲۵ شاخص است و در حوزه کیفیت گزارشات حسابرسی ۱۳ شاخص جهت ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات در هر یک از انواع حسابرسی (حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد) شامل دامنه شمول حسابرسی، استانداردهای حسابرسی و کیفیت مدیریت، فرایند حسابرسی و نتایج حسابرسی مالی تعریف شده است (منفردینی و ماراویک، ۲۰۱۹؛ ۱۵۲).

نظام کنترل کیفیت دیوان محاسبات

دیوان محاسبات کشور به منظور اجرای حسابرسی مطابق با استانداردهای وضع شده و کسب اطمینان معقول از رعایت استانداردهای حرفه‌ای و الزامات قانونی و مقررات لازم‌الاجرا، نظام جامع کنترل کیفیت را طراحی، مستقر و اجرا می‌نماید. اجزای نظام کنترل کیفیت شامل: (۱) مسئولیت مدیریت عالی دیوان محاسبات کشور؛ با اعمال سیاست‌ها، رویه‌ها و مسئولیت نظام کنترل کیفیت، (۲) الزامات اخلاق حرفه‌ای؛ شامل تعهد به رعایت اصول درستکاری، صداقت، استقلال، بی‌طرفی و رازداری حرفه‌ای و برخورداری از صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای لازم، (۳) شروع حسابرسی و تداوم فعالیت؛ سیاست‌ها و رویه‌هایی که ماهیت و نوع وظایف قابل انجام را بیان نماید، (۴) منابع انسانی با توانایی و صلاحیت لازم و متعهد به اصول اخلاقی، (۵) اجرای حسابرسی شامل: ایجاد محیط انگیزشی، بررسی و مرور کارهای انجام‌شده، اجرای به‌موقع کارها و فراهم نمودن امکان اظهارنظر و (۶) نظارت بر کیفیت؛ به‌طور مستمر نظام کنترل کیفیت، مورد ارزیابی و پایش قرار می‌گیرد در ایران طبق اصل ۴۴ قانون اساسی، دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، مؤسسات شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید.

پرسش‌های پژوهش

در این بخش با بررسی‌هایی که انجام خواهیم داد به دنبال پاسخ‌گویی به ۲ پرسش زیر خواهیم بود:
پرسش اول: چه روندها و موضوعاتی در ادبیات حسابرسی بخش عمومی برجسته است؟ پرسش دوم:
خلاهای اصلی در ادبیات حسابرسی بخش عمومی خارجی و داخلی چیست؟

روش‌شناسی پژوهش

برای بررسی شکاف تحقیقاتی مقالات خارجی در حیطه حسابرسی بخش عمومی از مرور ادبیات ساختاریافته^۱ استفاده می‌شود تا فرصت تحقیقاتی برای آینده شناسایی شود. از این رو در راستای پاسخ‌گویی به سؤالات پژوهش مقالاتی از اسکپوس^۲ و وب آف ساینس^۳ با توجه به کلیدواژه‌ها و تاریخ انتشار استخراج شدند. در ابتدا ۴۲۹ مقاله از این پایگاه‌ها شناسایی شدند، سپس تعدادی از مقالات به شرح جدول (۱) از نمونه‌ها حذف شدند.

جدول ۱. مقالات حذف‌شده از نمونه

تعداد	دلایل حذف
۸۴	مقالات تکراری
۱۷	مقالات به صورت فصلی از کتاب
۳۲	مقالات فاقد ضوابط JQL
۱۸۸	مقالات با موضوعات نامرتبط
۳۲۱	جمع

پس از حذف تعداد ۳۲۱ مقاله مطابق جدول (۱)، تعداد کل نمونه به ۱۰۸ مقاله کاهش می‌یابد. سپس تلاش شد تا اطمینان حاصل شود، مقالاتی را که موتورهای جستجو به دلایلی نظیر اینکه کلیدواژه‌ها نامربوط بوده‌اند، در بررسی کنونی از قلم نیفتاده باشد. لذا بعد از بررسی این عامل ۹۱ مقاله دیگر به مقالات موردبررسی اضافه گردید و تعداد ۱۹۹ مقاله نهایتاً موردبررسی پژوهش حاضر قرار گرفت. در ادامه پراکندگی این مقالات از مناظر مختلف از جمله زمینه جغرافیایی، محیط تحقیق و روش پژوهش بررسی می‌شود. برای استخراج مقالات مربوط به حسابرسی بخش عمومی در ایران نیز از سایت نورمگز استفاده گردیده و بعد از بررسی کلیدواژه‌ها و عنوان مقالات نهایتاً تعداد ۳۲ مقاله انتخاب شد. بازه زمانی انتخاب مقالات از سال ۱۳۸۳ تا سال ۱۴۰۰ است.

1. Structured literature review
2. SCOPUS
3. ISI Web of Science

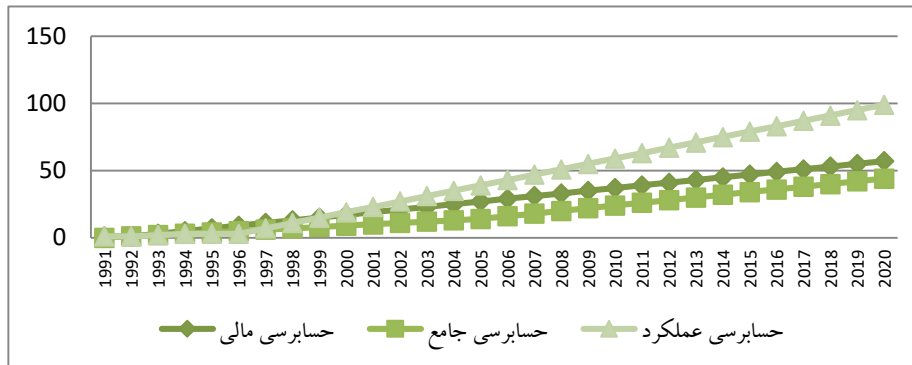
یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش نشان داد که محققان حسابرسی بخش عمومی از روش‌های مختلفی از جمله مطالعات موردی کیفی، تک یا چندگانه و رویکردهای کمی استفاده کرده‌اند. همچنین رویکرد حسابرسی بخش عمومی در طول زمان به‌طور اساسی تغییر کرده است. به‌ویژه، پارادایم‌های مدیریت عمومی نوین^۱ و حکمرانی عمومی نوین^۲ باعث تغییر تحقیقات حسابرسی از تمرکز به مطابقت با معیارها به تمرکز بر عملکرد بوده‌اند. پشتوانه این تغییر در نحوه درک جامعه از نقش بخش عمومی است. قبل از دهه ۱۹۸۰، منطق زیربنایی بخش عمومی بر اساس مدل وبری^۳ ساخته شده بود که به‌عنوان مدیریت عمومی بوروکراتیک یا سنتی نیز شناخته می‌شود (تروپین و همکاران؛^۴ ۲۰۱۰، ۲۵). حسابرسی بخش دولتی عمدتاً بر ورودی‌ها، مقررات و استفاده صحیح از منابع مالی عمومی متمرکز بود. بنابراین، هدف اصلی حساب‌رسان ارزیابی کفایت و دقت حساب‌ها برای اطمینان از مشروع بودن فعالیت بخش عمومی و در نتیجه سازمان بوده و تمرکز بیشتر حسابرسی بر این موضوع بود که منابع مالیات‌دهندگان به‌درستی خرج شود (ویزل و مدل؛^۵ ۲۰۱۴؛ ۲۰۰). از این رو حسابرسی بخش عمومی بر درست و عادلانه بودن شیوه‌های حسابداری و پیروی از قوانین و مقررات متمرکز شد. در دهه ۱۹۹۰، با ظهور مدیریت عمومی نوین، حسابرسی سنتی بخش عمومی متحول شد. منطق درونی مدیریت عمومی نوین شاهد تغییر توجه حسابرسی بخش عمومی از انطباق با مقررات به تمرکز بر عملکرد بود. مدیریت عمومی نوین حسابداری تعهدی و صورت‌های مالی مرتبط را به بخش عمومی معرفی کرد و حسابرسی بخش عمومی را بیشتر شبیه حسابرسی شرکت‌های خصوصی با تمرکز بر استانداردها و صورت‌های مالی رسمی سالانه کرد. کنترل‌ها برای در نظر گرفتن خروجی‌های فعالیت و کارایی عملیات گسترش یافت. این دوره همچنین، حسابرسی عملکرد در بخش عمومی معرفی شد که هدف آن تجزیه و تحلیل نتایج به‌دست آمده توسط سازمان‌های بخش دولتی بود.

-
1. NFM
 2. NPG
 3. Weberian model
 4. Troupin et al.
 5. Wiesel and Modell

بررسی پیشینه پژوهش‌های حسابرسی بخش عمومی بین‌المللی

مطابق یافته‌های پژوهش در شکل (۱) تجزیه و تحلیل روند چاپ مقالات نشان می‌دهد که حسابرسی بخش عمومی یک حوزه تحقیقاتی رو به رشد در ۱۰ سال گذشته بوده است.



شکل ۱. روند انواع تحقیقات حسابرسی در طی ۳۰ سال

با توجه به روند رشد مقالات مطابق شکل (۱) می‌توان به توسعه انواع حسابرسی به شرح زیر پرداخت: **حسابرسی مالی:** مقالات منتشره در سال‌های اول بر عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی مالی و ارتباط بین کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه‌های پرداختنی تمرکز دارند، در این زمینه می‌توان به مقاله‌ی کوپلی^۱ (۱۹۹۱؛ ۲۶۰) در زمینه محتوای افشاء اشاره کرد. در زمینه کیفیت حسابرسی رامن و ویلکینز^۲ (۱۹۹۵؛ ۴۲۵) دریافتند که شناسایی عوامل تعیین‌کننده یک حسابرسی باکیفیت برای اهداف تصمیم‌گیری مفید خواهد بود. تجزیه و تحلیل مقالات نشان می‌دهد از اواخر دهه ۱۹۹۰ تا اوایل دهه ۲۰۰۰ تمرکز بر ویژگی‌های حساب‌برسان و اینکه چگونه عملکرد حساب‌برسان می‌تواند از عملکرد واحدهای بخش عمومی حمایت کند، تمرکز دارد. از دیگر موضوعات مورد توجه در این دوره نقش حساب‌برسان و استقلال آن‌ها بود که می‌توان به مقالاتی مانند تیلور^۳ (۱۹۹۸؛ ۳۷) که عناوین رهبری

1. Gpley
2. Wilkins
3. Tylor

سیاسی، کارآفرینی و حرفه‌ای را بررسی می‌کنند اشاره کرد. در این دوره مؤسسات حسابرسی به بازیگران کلیدی در اداره جوامع دموکراتیک تبدیل شدند و به‌عنوان متولیان مسئولیت‌پذیری در مقالات منتشر شده از اوایل دهه ۲۰۰۰ برجسته هستند (کوتزی و مسیزا، ۲۰۱۸؛ ۹۳). این موضوع باعث شد که در این دوره مباحث بر روی مسئولیت‌های جمعی حسابرسی متمرکز شود، که در آن تنش بین الزامات مدیریت عمومی نوین و نقش حسابرسی و حسابرسان ایجاد می‌شود. انگلیش (۲۰۰۳، ۷۲) استدلال کرد، رقابت که یکی از ویژگی‌های کلیدی مدیریت عمومی نوین است، همیشه مبنای مناسبی برای اصلاح سیستم‌های حسابرسی نیست. انگلیش^۲ (۲۰۰۳؛ ۷۱) با پژوهش در مورد ایالت ویکتوریا استرالیا متوجه شد که اصلاحات انجام شده به‌جای انگیزه اقتصادی، بیشتر زمینه سیاسی داشتند. سال‌های قبل از ۲۰۱۰، محققان شروع به بحث در مورد تقلب و فساد کردند و بررسی کردند که چگونه حسابرسی مالی می‌تواند با تقلب مبارزه کند (رحمان، ۲۰۰۹؛ ۲۴۱). لذا در دهه گذشته، گرایش تحقیقات بیشتر تأثیر حکمرانی عمومی نوین را مورد بحث قرار داده است. در این مقالات، حسابرسی مالی خدماتی مانند آب و انرژی ارائه شده توسط شرکت‌های خارجی را بررسی کرده است (آدنسگارد و ویلوز، ۲۰۱۶؛ ۵۴۹).

حسابرسی عملکرد: مقالات منتشر شده در دهه ۱۹۹۰ توجه وافری به عملکرد داخلی نهادهای عمومی هنگام برون‌سپاری حسابرسی عملکرد داشتند. لیو^۳ (۱۹۹۶؛ ۹۷) استدلال کرد که با معرفی مدیریت عمومی نوین مسئولیت بیشتری به مدیران داده شد، که این عامل بر حسابرسی عملکرد با تمرکز بر اصول مدیریت عمومی نوین مانند بهره‌وری، کارایی و اثربخشی تأثیر داشته است (گاتری و پارکر، ۱۹۹۹؛ ۳۲۸). در این زمینه رامان و ویلسون^۴ (۱۹۹۴؛ ۵۲۷) با مطالعه نگرش مدیران به حسابرسی، دریافتند که حسابرسان مستقل در بخش عمومی، معمولاً به دلایلی غیر از حسابرسی مالی

1. Getzee and Msiza
2. English
3. Rhaman
4. Adnesgaard and Willows
5. Leeuw
6. Guthrie and Parker
7. Rman and Wilson

در شرکت‌ها مشغول به کار هستند. مورین^۱ (۲۰۰۳؛ ۲۶) در مطالعه خود به بررسی این موضوع پرداخت که حسابرسان مستقل چگونه حسابرسی عملکرد را انجام می‌دهند و اینکه آیا این نوع حسابرسی باعث افزایش عملکرد سازمان‌های بخش عمومی می‌شود یا خیر. درروشی مشابه، فونل و همکاران^۲ (۲۰۱۶؛ ۶۱۵) جنبه حیاتی استقلال حسابرسان در حوزه حسابرسی عملکرد را در نظر گرفتند، حوزه‌ای که توسط سایر محققان نیز مورد توجه قرار گرفته بود، که حسابرسان عملکرد را مشاور یا راهنمای مدیریت می‌دانستند (اندون و فری،^۳ ۲۰۱۴؛ ۴۲). لذا هدف این حسابرسی‌ها این است که مدیران به‌طور عمومی در قبال اقدامات خود پاسخگو باشند (هود و همکاران،^۴ ۱۹۹۸؛ ۶۳). مطابق با اصلاحات انجام‌شده بر اساس فلسفه‌های مدیریت عمومی نوین، برخی از مطالعات خصوصی‌سازی و نقش بازار را در این سناریو تحلیل کردند. هیپورث^۵ (۱۹۹۵؛ ۴۰) تأثیر این عوامل را بر عملکرد حسابرسی و نقش آن در فرآیند پاسخگویی بررسی کرد. از اواخر دهه ۱۹۹۰، با تأکید بر ویژگی‌های حکمرانی عمومی نوین، تغییری در موضوعات مورد تحقیق پدید آمد. به‌عنوان مثال، ویلکینز (۱۹۹۵؛ ۴۲۳) کیفیت فرآیندهایی را که مؤسسات حسابرسی تضمین می‌کنند در نظر گرفت و بر نیازهای مختلف شهروندان مختلفی که خدمات عمومی برای آن‌ها ارائه می‌شود تمرکز کرد. گونوالدسن و کارلسن^۶ (۱۹۹۹؛ ۴۶۱) مطابق با تفکر حکمرانی عمومی نوین بر نقش محوری شهروندان، در مورد انتظارات جامعه در مورد مؤسسات حسابرسی نروژ و چگونگی قرار گرفتن آن در مفهوم مشروعیت بحث کردند. موضوع انتظارات و تصورات مطرح‌شده در مقالات بعدی، مانند مقاله بارت^۷ (۲۰۱۰؛ ۲۷۳)، سهم حسابرسی عملکرد را در بهبود بخش عمومی، با توجه به انتظارات مختلف سیاسی و عمومی، برجسته می‌کند.

حسابرسی جامع: در دوره موردبررسی این پژوهش، حسابرسی بخش عمومی دستخوش تغییرات قابل توجهی بوده است، و از ارائه نظارت بر مدیریت صحیح منابع، نظارت مالی و انطباق به یک مشاوره

1. Min
2. Fennell et al.
3. Adon and Free
4. Hood et al.
5. Hipworth
6. Ginnvaldsen and Karlsen
7. Brett

برای انجام وظایف مدیریتی تغییر کرده است (گوتری، ۱۹۹۲؛ ۲۹). امروزه حسابرسی‌های مالی و عملکرد از اهمیت بالایی در حسابرسی بخش عمومی برخوردار است (مونفاردینی و ماراویک، ۲۰۱۹؛ ۱۵۱). در چندین دهه اخیر دامنه حسابرسی عملکرد به‌طور قابل توجهی تکامل یافته و مفهوم آن فراتر از سه عنصر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است (محمودخانی و احمدی، ۱۳۹۷). همچنین مفاهیم جدید حسابرسی به‌عنوان عامل تسهیل‌کننده در جهت اجرای تغییرات بخش عمومی عمل می‌کند (پالوت، ۲۰۰۳؛ ۱۵۰). تغییر نقش حسابرسی با اصول مدیریت عمومی نوین که بر مفاهیم مدیریتی مانند کارایی و اثربخشی تأکید دارند، سازگار است (ویلیکینز و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۲۱۹). مطابق با این رویکرد کارایی می‌تواند از طریق گزارشات حسابرسی بررسی شود (هود و همکاران، ۱۹۹۸؛ ۶۵). تجزیه و تحلیل مقالات نشان می‌دهد که حسابرسی‌های دیوان محاسبات به دنبال این هستند که آیا پارادایم مدیریت عمومی نوین بر گزارش حسابرسی تأثیر گذاشته است و اینکه آیا در سال‌های اخیر گزارش دهی می‌تواند برای عموم ارزش ایجاد کند یا خیر؟ (کوردری و هی، ۲۰۱۹؛ ۱۳۸).

در جدول (۲) آمار توصیفی پراکندگی مقالات از مناظر مختلف مورد بررسی قرار گرفته است.

جدول ۲. آمار توصیفی پراکندگی مقالات مورد بررسی از مناظر مختلف

تفکیک مقالات از مناظر مختلف	خصیصه	فراوانی	درصد
از نظر حوزه تحقیقاتی	حسابرسی عملکرد	۹۸	۴۹٪
	حسابرسی صورت‌های مالی	۵۷	۲۹٪
	حسابرسی جامع	۴۴	۲۲٪
	جمع	۱۹۹	۱۰۰٪
از نظر محیط تحقیق	سطح ملی	۸۲	۴۲٪
	سطح محلی	۳۲	۱۶٪
	سطح فدرال	۱۲	۶٪
	بخش‌های عمومی مختلف	۲۲	۱۱٪
	سطح بین‌المللی	۸	۴٪
	سطح مرکزی	۸	۴٪

1. Guthrie
2. Pallot,
3. Ordery and Hay

تکنیک مقالات از منظرهای مختلف	خصیصه	فراوانی	درصد
	سطح سازمان	۷	۳٪
	سایر ^۱	۲۸	۱۴٪
	جمع	۱۹۹	۱۰۰٪
از نظر منطقه جغرافیایی	استرالیا	۳۸	۱۹٪
	کشورهای اروپای شمالی	۲۸	۱۴٪
	بریتانیا	۲۲	۱۱٪
	آمریکای شمالی	۱۸	۹٪
	آفریقا و خاورمیانه	۱۳	۶٪
	آسیا	۱۳	۶٪
	آمریکای مرکزی و جنوبی	۹	۵٪
	اروپای جنوبی	۱۰	۵٪
	اروپای شرقی	۲	۱٪
	مختلط (تلفیقی)	۱۷	۹٪
	فاقد منطقه جغرافیایی مشخص	۲۹	۱۵٪
	جمع	۱۹۹	۱۰۰٪
از نظر روش تحقیق	کیفی-تک موردی	۸۳	۴۲٪
	کمی	۴۷	۲۴٪
	مقاله مفهومی	۲۶	۱۳٪
	کیفی - مقایسه‌ای	۱۴	۷٪
	کیفی - موردی چندگانه	۱۲	۶٪
	روش‌های ترکیبی	۱۱	۶٪
	سایر	۶	۳٪
	جمع	۱۹۹	۱۰۰٪
از نظر مبنای تئوری	نظریه نظام محور	۱۸	۹٪
	ترکیب نظریه‌ها	۶	۳٪
	نظریه اقتصادی	۴	۲٪
	سایر نظریه‌ها	۱۸	۹٪
	فاقد مبنای تئوری خاصی	۱۵۳	۷۷٪
	جمع	۱۹۹	۱۰۰٪

مطابق جدول (۲) موضوع حسابرسی عملکرد با حدود ۴۶ درصد بیشترین تکرار را از نظر حوزه تحقیقاتی به خود اختصاص می‌دهد و موضوعات حسابرسی مالی حسابرسی جامع در درجه کمتری به آن پرداخته شده است. از نظر منطقه جغرافیایی نیز استرالیا، کشورهای اروپای شمالی، بریتانیا و آمریکای شمالی و ... بیشترین تکرار را داشته‌اند که نشان‌دهنده اهمیت موضوع در این مناطق است. همچنین از نظر روش تحقیق در مطالعات انجام‌شده روش‌های کیفی رایج‌تر بوده است و مقالات محدودی روش‌های تجربی را به کار برده‌اند. از نظر مبنای تئوری نیز بسیاری از مقالات در حدود ۷۷ درصد هیچ مبنای تئوری خاصی نداشته‌اند و از بین مقالاتی که داری تئوری هستند، نظریات نظام محور بیشترین تکرار را داشته‌اند. با توجه به بررسی‌های انجام‌شده از سال ۲۰۰۹ به بعد، محققان تمایل بیشتری به استفاده از تئوری‌ها در مقالات خود داشتند. اگرچه در سال‌های اخیر استفاده از هر نوع تئوری در مقالات حسابرسی بخش عمومی افزایش پیدا کرد، اما استفاده از تئوری‌هایی که به نظریه‌های اقتصادی یا نظریه‌های سیستم‌گرا مربوط نمی‌شوند، رایج‌تر شده است. لذا در تحقیقات اخیر بیشتر از نظریه‌های روان‌شناختی، جامعه‌شناختی، آموزشی و سازمانی استفاده شده است.

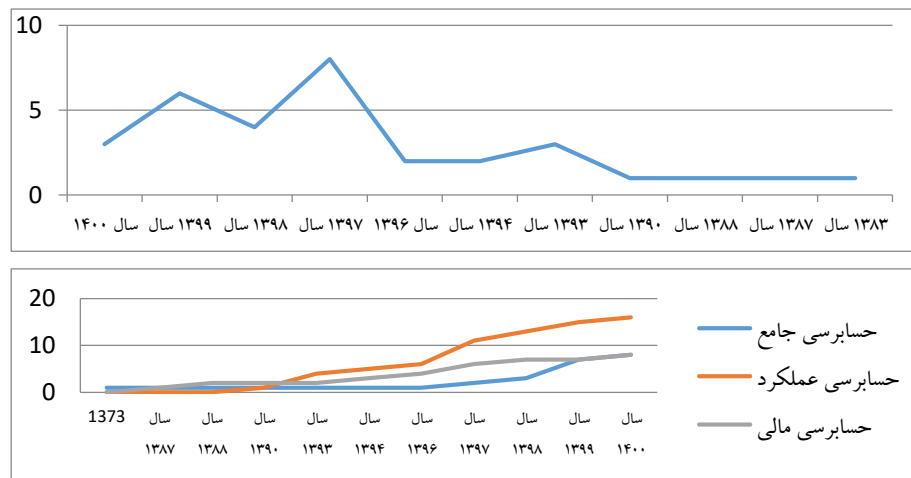
تجزیه و تحلیل نتایج نشان می‌دهد که استفاده از تئوری‌ها در دوره مدیریت عمومی نوین شروع و در دوره حاکمیت عمومی نوین تثبیت شدند. در دوره زمانی مدیریت عمومی نوین، نظریه‌های اقتصادی (مانند نمایندگی) غالب بودند. این نظریه‌ها شهروندان را به عنوان استفاده‌کنندگان اصلی در نظر گرفته و دارای‌ها را به مدیران دارای نقش در تصمیم‌گیری سازمان می‌سپارند (هی و کوردری، ۲۰۱۸، ۹). لذا حساب‌رسان نیز از طرفین رابطه نمایندگی هستند، زیرا مدیر اصلی (ذی‌نفعان) اطمینان ندارند که آیا حساب‌رسان سطح خدمات مورد توافق را انجام می‌دهد یا خیر (استریم، ۱۹۹۴؛ ۱۸۱). در دوره حاکمیت عمومی نوین، شهروندان به عنوان ذی‌نفعان مشترک در نظر گرفته شده و در فرآیند تصمیم‌گیری مشارکت دارند. بر اساس مفهوم ایزومورفیسیم، نظریه نظام محور (سازمانی) سه نوع فشار را تحمیل می‌کند: اجباری، تقلیدی و هنجاری (دی‌ماجیو و پاول، ۱۹۸۳؛ ۱۵۶). نظریه نظام محور در طول دوره حکمرانی عمومی نوین رایج شد. تجزیه و تحلیل دقیق نتایج مطالعه نشان‌دهنده

1. Strem
2. Maggio and Powell

آن است که محققان از شکل سنتی تر نظریه نهادی استفاده کرده اند (یانگ، ۲۰۲۰؛ ۴۸۱)، و دیدگاه‌های جدید نظریه نهادی (مانند منطق‌های نهادی، کار و کارآفرینی) کمتر مورد استفاده قرار گرفته است (اندون و فری، ۲۰۱۴؛ ۴۱). با این وجود، از آنجایی که حکمرانی عمومی نوین با جامعه‌شناسی سازمانی و نظریه شبکه سازگار است، توجه به جنبه‌های روان‌شناختی، رفتاری و جامعه‌شناختی اقدامات حساب‌برسان در این دوره آغاز شده است. همچنین در این دوره، این مورد بررسی شد که چگونه ممکن است این نظریات بر دیدگاه جامعه در مورد حساب‌برسان اثرگذار باشد (بونولو، ۲۰۱۹؛ ۴۷۰).

بررسی پیشینه پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی در ایران

در شکل (۲) بنا بر یافته‌های پژوهش دسته‌بندی پژوهش‌های حسابداری بخش عمومی ایران از نظر روند چاپ در سال‌های مختلف به نمایش درآمده است و همچنین پژوهش‌ها از نظر نوع حسابداری دسته‌بندی شده است.



شکل ۲. روند چاپ مقالات و انواع حسابداری در سال‌های مختلف

1. Yng
2. Bnollo

مطابق شکل (۲) بیشترین تعداد مقالات در سال ۱۳۹۸ چاپ شده است و توجه به موضوعات مربوط به حسابرسی بخش عمومی در پنج سال گذشته رشد یافته است، لذا در ادامه به دسته‌بندی این مقالات از ابعاد مختلف خواهیم پرداخت. همچنین توجه روند چاپ مقالات در حوزه حسابرسی عملکرد سرعت بیشتری نسبت به حسابرسی مالی و حسابرسی جامع داشته است، لذا به نظر می‌رسد توجه پژوهشگران داخلی در زمینه حسابرسی بخش عمومی، بیشتر معطوف به ارزیابی کارایی و اثربخشی واحدهای بخش عمومی بوده است، لذا یکی از علت‌های توجه پژوهشگران بخش عمومی به حسابرسی عملکرد را می‌توان معرفی پارادایم مدیریت نوین و توجه این پارادایم بر کارایی و اثربخشی واحدهای بخش عمومی دانست. در ادامه دسته‌بندی پژوهش‌ها از مناظر مختلف از جمله مجلات، ماهیت تحقیق، روش گردآوری داده‌ها و هدف تحقیق در جدول (۳) ارائه می‌شود.

جدول ۳. آمار توصیفی پراکندگی مقالات داخلی از مناظر مختلف

تفکیک مقالات از منظرهای مختلف	خصیصه	فراوانی	درصد
	دانش حسابرسی	۹	۲۸٪
	حسابداری دولتی	۷	۲۲٪
	حسابرسان داخلی	۳	۱۰٪
	مطالعات تجربی حسابداری مالی	۲	۶/۵٪
	حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی	۲	۶/۵٪
	خط‌مشی‌گذاری عمومی در مدیریت	۱	۳٪
	پژوهش‌های حسابداری مالی	۱	۳٪
از نظر مجلات چاپ شده	مطالعات آینده‌پژوهی و سیاست‌گذاری	۱	۳٪
	مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری	۱	۳٪
	حسابداری، پاسخگویی و منافع جامعه	۱	۳٪
	تحقیقات جدید در علوم انسانی	۱	۳٪
	حسابرس	۱	۳٪
	اطلاعات سیاسی-اقتصادی	۱	۳٪
	حسابدار	۱	۳٪
	جمع	32	۱۰۰٪

تفکیک مقالات از منظرهای مختلف	خصیصه	فراوانی	درصد
از نظر ماهیت تحقیق	پژوهش اصیل	۱۸	۵۶٪
	پژوهش مروری	۱۴	۴۴٪
جمع		۳۲	۱۰۰٪
از نظر روش گردآوری داده‌ها	کتابخانه‌ای	۱۴	۴۴٪
	پرسشنامه	۱۳	۴۰٪
	مصاحبه و پرسشنامه	۴	۱۳٪
	مصاحبه	۱	۳٪
جمع		۳۲	۱۰۰٪
از نظر هدف تحقیق	اکتشافی	۱۴	۴۴٪
	کاربردی	۹	۲۸٪
	بنیادی	۹	۲۸٪
جمع		۳۲	۱۰۰٪

مطابق جدول (۳) بیشترین تعداد مقالات در مجله دانش حسابرسی که مربوط به دیوان محاسبات است به چاپ رسیده است. تعداد بالای مقالات چاپ شده در این مجله به آن علت است که سابقه تأسیس این مجله بالغ بر ۱۴ سال است و لذا شناخته شده تر است. در زمینه بخش عمومی دو مجله تخصصی حسابداری دولتی و مجله حسابداری و بودجه ریزی بخش عمومی فعالیت می نمایند؛ و مقالات بسیار با کیفیتی در دو مجله فوق در زمینه بخش عمومی منتشر می شود اما به نسبت مجله دانش حسابرسی کمتر شناخته شده اند. اینکه دیوان محاسبات مسئول رسیدگی به واحدهای بخش عمومی است نیز می تواند از جمله دلایل تمایل نویسندگان مقالات برای ارسال موضوعات خود در زمینه بخش عمومی به مجله دانش حسابرسی باشد. همچنین اکثر پژوهش های انجام شده از دسته پژوهش های اصیل و دسته اول بوده است، لذا می توان این گونه بیان کرد که پژوهشگران بیشتر به دنبال موضوعات جدید و طرح سؤالات نوین در پژوهش های مربوط به حسابرسی در بخش عمومی بوده اند. روش جمع آوری داده ها نیز بیشتر کتابخانه ای بوده است، این موضوع منعکس کننده آن است که پژوهشگران در زمینه حسابرسی در بخش عمومی بیشتر تحقیقات مروری بر ادبیات انجام داده اند.

بحث و نتیجه گیری

شکاف‌های تحقیقاتی

طی دوره‌های زمانی طولانی حسابرسی بخش عمومی توجه زیادی را از طرف پژوهشگران به سمت خود جلب کرده است و در پژوهش حاضر با بررسی انجام‌شده، تلاش شد تا به این سؤال که چه روندها و موضوعاتی در ادبیات حسابرسی بخش عمومی مورد توجه بوده است، جواب داده شود. تمرکز پژوهش‌های انجام‌شده در طول زمان بررسی تغییر کرده است که ناشی از تحولاتی است که در بخش عمومی به دلیل ظهور مدیریت عمومی نوین و حکمرانی عمومی نوین رخ داده است. لذا اکنون به پرسش دوم پژوهشی خود می‌پردازیم: شکاف‌های اصلی در ادبیات حسابرسی بخش عمومی چیست؟ تجزیه و تحلیل صورت گرفته نشان می‌دهد که مقالات مربوط به حسابرسی بخش عمومی دیگر تنها در نشریات مجلات حسابداری و حسابرسی چاپ نمی‌شوند و در عوض به یک حوزه تحقیقاتی چند رشته‌ای تبدیل شده که محققان را از رشته‌های مختلف جذب می‌کند. این تنوع، امکان گستره جالبی از تحقیقات در آینده را نشان می‌دهد که برخی از راه‌های آن در زیر ذکر شده است.

شکاف تحقیقاتی اول: پذیرش ایده‌های مدیریت عمومی نوین باعث «بازاری سازی» (همگانی شدن) بخش عمومی شده است. علاوه بر این، تعداد سازمان‌های ترکیبی (مانند مدل‌های خریدار-ارائه‌دهنده، انعقاد قرارداد، برون‌سپاری، شرکت سازی، خصوصی سازی) افزایش یافته است که توسط سیاست‌های دولت مبتنی بر مدیریت عمومی نوین هدایت می‌شود. این سازمان‌ها مجموعه‌ای کاملاً جدید از مشکلات حسابرسی و پاسخگویی را ایجاد می‌کنند که در ادبیات پژوهش‌های پیشین به آن توجه محدودی شده است.

شکاف تحقیقاتی دوم: شکاف تحقیقاتی دیگر، وجود تفاوت ذاتی بین گزارش‌های حسابرسی مالی دولت کل (مرکزی) و گزارش‌های سازمان‌های دولتی و نهادهای غیرمتمرکز است. تفکیک دولت‌ها در کشورهای دارای دولت‌های محلی، ایالتی و فدرال همچون آمریکا، انگلستان و ... وجود دارد، که در تحقیقات به آن توجهی نشده است. (پالوت، ۲۰۰۳؛ ۱۵۱).

شکاف تحقیقاتی سوم: با توجه به بررسی پژوهش‌های داخلی و خارجی شکاف دیگر در ادبیات مربوط به حسابرسی بخش عمومی در سازمان‌های بین‌المللی (به‌عنوان مثال اتحادیه اروپا، سازمان پیمان آتلانتیک شمالی و سازمان ملل متحد) است.

شکاف تحقیقاتی چهارم: مدیریت عمومی نوین در ۴۰ سال گذشته به طور قابل توجهی بر کاهش اندازه بخش عمومی، اعمال کنترل سیاسی مجدد و معرفی فناوری‌های مدیریت عمومی نوین در بخش عمومی تأثیر گذاشته است (گوتری و همکاران، ۱۹۹۷؛ ۲۶۰). در عین حال، مدیریت عمومی نوین شیوه‌های حسابرسی این بخش را متحول کرده است و حسابرسی را به یک اصل سازمان‌دهی اصلی برای جامعه تبدیل کرده است (شور و رایت، ۲۰۱۵؛ ۴۳۹). سازمان‌های بخش عمومی به طور فزاینده‌ای بر معیارهایی که عملکردشان را ارزیابی می‌کند (کارایی، مخارج و نتایج) تمرکز می‌کنند.

شکاف تحقیقاتی پنجم: تاکنون پژوهشی در زمینه نقش حسابرسان مستقل در زمینه اصلاح واحدهای بخش عمومی انجام نشده است و همچنین بررسی این موضوع که در صورت اینکه واحدهای بخش عمومی که تحت رسیدگی قرار دارند، برای عدم انجام اصلاحات به حسابرسان فشار وارد کنند، آیا حسابرسان واقعاً می‌توانند مستقل باشند (پاور، ۱۹۹۴؛ ۶۹)؟

شکاف تحقیقاتی ششم: مطالعات قبلی حسابرسی بخش عمومی به دنبال بررسی کارایی و اثربخشی حسابرسی برای تجزیه و تحلیل رابطه احتمالی بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی بوده است. با این حال، اخیراً، تقلب، فساد و مسائل اخلاقی به عنوان موضوعات کلیدی در این بخش مطرح شده است. در حالی که تاکنون چندین مقاله بر این موضوعات تمرکز کرده‌اند، این موضوع به عنوان یک موضوع پربار برای بررسی باقی می‌ماند.

شکاف تحقیقاتی هفتم: تحقیقات گذشته عموماً نظریه‌های اقتصادی و سایر نظریه‌های نزدیک‌تر به منطق مدیریت حکمرانی نوین، (مانند نظریه‌های روانی-جامعه‌شناختی) را اتخاذ کرده است (کوردری و هی، ۲۰۲۱؛ ۱۷۴).

شکاف پژوهشی هشتم: با توجه به بررسی‌های انجام‌شده از پژوهش‌های پیشین، مشخص شد که اکثر پژوهش‌های انجام‌شده از هیچ مبنا یا نظریه خاصی استفاده نکرده، لذا پیشنهاد پژوهشی بعدی بدین شکل مطرح می‌گردد.

شکاف پژوهشی نهم: با توجه به موضوعات مطرح‌شده در زمینه حوزه جغرافیایی پژوهش‌های حسابرسی بخش عمومی، به نظر می‌رسد که تحقیقاتی که به بررسی و مقایسه حسابرسی بخش عمومی

در کشورهای مختلف پرداخته باشد، اندک است، لذا با توجه به مطالب یادشده، پیشنهاد پژوهشی بعدی به شکل زیر مطرح می‌گردد.

ارائه پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

پیشنهاد پژوهشی اول: سازمان‌هایی که در بالا ذکر شد مجموعه‌ای کاملاً جدید از مشکلات حسابرسی و پاسخگویی را ایجاد می‌کنند که در ادبیات پژوهش‌های پیشین به آن توجه محدودی شده است، لذا به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود با تمرکز بر مشکلات حسابرسی و پاسخ‌گویی این سازمان‌ها تحقیقات خود را انجام دهند.

پیشنهاد پژوهشی دوم: با توجه به شکاف تحقیقاتی ذکر شده محققان می‌توانند در نظر بگیرند که سازمان‌های بخش عمومی چگونه باعث تغییر شکل سیستم‌های حسابرسی و حسابداری شده‌اند.

پیشنهاد پژوهشی سوم: محققان می‌توانند نقش، هویت و تأثیر مؤسسات حسابرسی فراملی مانند دیوان حساب‌رسان اروپا را که امور مالی اتحادیه اروپا را حسابرسی می‌کند، در فرایند حسابرسی بخش عمومی بررسی کنند.

پیشنهاد پژوهشی چهارم: با توجه به گفته‌های اخیر، درحالی‌که در پژوهش‌های پیشین پیامدهای مدیریت عمومی نوین موردبررسی قرار گرفته است، لذا پیامدهای حاکمیت عمومی نوین در بخش عمومی کمتر موردبررسی قرار گرفته است و همین موضوع مسیری برای تحقیقات آینده است. محققان می‌توانند در نظر بگیرند که چگونه تغییر تمرکز از «انطباق» به «نتایج» بر عملکرد حسابرسی سازمان‌های بخش عمومی تأثیر گذاشته است. و هنگامی که سازمان‌ها در این زمینه از نظر اقتصادی، کارایی و اثربخشی ارزیابی می‌شوند، چگونه عمل کرده‌اند؟

پیشنهاد پژوهشی پنجم: با توجه به مطالب بیان‌شده در بخش بالا می‌توان انجام تحقیقات در زمینه استقلال حساب‌رسان در بخش عمومی، هنگامی که با صاحب کار وارد تعامل می‌شوند را پیشنهاد داد.

پیشنهاد پژوهشی ششم: با توجه به مطالب بیان‌شده پیشنهاد پژوهشی بعدی را می‌توان به این شکل بیان کرد که محققان به دنبال تحقیقاتی در زمینه مسائل اخلاقی حساب‌رسان در بخش عمومی باشند، و به این موضوع توجه کنند حساب‌رسان بخش عمومی در هنگام مواجهه با چالش‌های اخلاقی چگونه از خود واکنش نشان می‌دهند.

پیشنهاد پژوهشی هفتم: با توجه به بررسی‌های انجام‌شده، پیشنهاد می‌شود که پژوهش‌های آینده می‌توانند از جریان‌های نوظهور نظریه‌های نهادی (سازمانی) (مانند منطق نهادی، کار و کارآفرینی) برای تحلیل فشارهای برون‌زا بر بخش عمومی و نقش حساب‌برسان بخش عمومی در ارتقا و توسعه تغییرات حسابداری و پاسخگویی در بخش عمومی استفاده کنند. منطق نظریه نهادی این پتانسیل را دارد که با نظریه‌های دیگر ادغام شود تا ابزارهای حساب‌برسی همان‌طور که در شیوه‌های روزمره پیاده‌سازی می‌شوند را پوشش دهد (مدل، ۲۰۰۹؛ ۲۸۸). همچنین منطق نهادی را می‌توان با کار نهادی و کارآفرینی ترکیب کرد تا چگونگی انجام شیوه‌های حساب‌برسی در بخش عمومی را مورد بررسی قرار دهیم (موریتسن، ۲۰۱۴؛ ۱۰۲). کار نهادی همچنین می‌تواند برای بررسی پویایی داخلی و ماهیت تعاملی رابطه حساب‌برسان با تغییرات نهادی اتخاذ شود (موریتسون، ۲۰۱۴؛ ۱۰۲). علاوه بر این، نقش حساب‌برسانی که امکان تغییرات را فراهم می‌کنند (به‌عنوان مثال کارآفرینان نهادی) می‌تواند با در نظر گرفتن علائق، هویت، قدرت و بررسی مشروعیت آن‌ها بررسی شود.

پیشنهاد پژوهشی هشتم: با توجه به مطالب بیان‌شده می‌توان این‌گونه بیان کرد که تحقیقات بیشتر در مورد حساب‌برسی بخش عمومی می‌تواند از تئوری‌های چندگانه، نظریه‌های سیستم محور و اقتصادی و سایر نظریه‌های نزدیک به منطق مدیریت حکمرانی عمومی نوین مانند نظریه‌های روانی جامعه‌شناختی استفاده کند.

پیشنهاد پژوهشی نهم: تحقیقات آتی در زمینه حساب‌برسی بخش عمومی می‌تواند حساب‌برسی بخش عمومی را در اقتصادهای نوظهور آفریقا، آسیا و آمریکای جنوبی، چه در مطالعات تک، چندگانه یا مقایسه‌ای کشورها، بررسی کند. علاوه بر این، تحقیقات کمی در مورد نقش ابتکار توسعه سازمان بین‌المللی مؤسسات عالی حساب‌برسی وجود دارد. (گوریسون، ۲۰۲۰؛ ۷۳۰). محققان همچنین می‌توانند روش‌های تحقیقاتی جدید را در زمینه حساب‌برسی بخش عمومی به‌کارگیرند. مطالعات موردی متعدد و رویکردهای مقایسه‌ای کشوری، به‌ویژه آن‌هایی که از روش‌های ترکیبی استفاده می‌کنند، مورد توجه خواهند بود.

-
1. Moritsen
 2. Grissen

پیشنهاد پژوهشی دهم: با توجه به مطالب بیان شده مطالعات آتی می‌تواند روندهای استانداردسازی و هماهنگ‌سازی بین‌المللی را در حسابرسی بخش عمومی بررسی کند. چه استانداردهای حسابرسی برای سازمان‌های بخش عمومی تعیین شده است و آیا این استانداردها برای بخش خصوصی متفاوت است؟ چگونه کیفیت استانداردها را ارزیابی می‌کنیم؟ چه کسانی استانداردها را تعیین می‌کنند و نقش آن‌ها در این زمینه به‌طور کلی چیست؟ همچنین می‌توان تحقیقات بیشتر در مورد سازمان‌های بین‌المللی مؤسسات عالی حسابرسی انجام داد. زیرا آن‌ها به‌عنوان یک سازمان مستقل و غیرسیاسی، در جامعه بین‌المللی عمل می‌کنند و از توسعه، همکاری و بهبود عملکرد مؤسسات عالی حسابرسی حمایت می‌کنند.

پیشنهاد پژوهشی یازدهم: با توجه به بررسی ادبیات پژوهش‌های مربوط به این حوزه مطالعات بیشتر در مورد نقش حکومت، قدرت و تأثیر آن بر مؤسسات عالی حسابرسی در سطح هر کشور می‌تواند انجام گیرد. محققان همچنین می‌توانند استقلال مؤسسات عالی حسابرسی، نحوه گزارش یافته‌ها، پوشش رسانه‌ای و روش‌های آن‌ها برای پیگیری نتایج حسابرسی را بررسی کنند. لذا مطالعات تطبیقی بیشتر می‌تواند بیش‌تر در مورد نقش‌های مختلف مؤسسات عالی حسابرسی در سیاست‌گذاری و ارزیابی برنامه‌های بخش عمومی ارائه دهد (بونولو، ۲۰۱۹؛ ۴۷۰).

پیشنهاد پژوهشی دوازدهم: با توجه به بررسی مطالعات پیشین پیشنهاد می‌شود، پژوهش‌هایی در مورد نقش، هویت، اختیارات حرفه‌ای و استقلال حسابرسان در سطوح مختلف دولتی (مرکزی، ایالتی و محلی) و سازمان‌های بین‌المللی انجام شود. لذا مطالعاتی که در مورد نحوه انتخاب، انتصاب و حق‌الزحمه حسابرسان در سازمان‌های بخش عمومی و نهادهای غیرمتمرکز مرتبط با آن‌ها بحث می‌کنند، برای این حوزه ارزشمند خواهند بود (توماسون، ۲۰۱۸؛ ۳۹۰).

پیشنهاد پژوهشی سیزدهم: درنهایت می‌توان این‌گونه گفت که با توجه به نتایج پژوهش، خواستار نگاه دقیق‌تر به فرصت‌ها و هزینه‌های دیجیتال‌سازی، فناوری‌های دیجیتال و کلان داده‌ها برای حسابرسی بخش عمومی، هستیم، زیرا فناوری اطلاعات می‌تواند قدرت تحقیق حسابرسان بخش

عمومی را تقویت کرده و شفافیت را در کار آنها افزایش دهد (آنتیپوا، ۲۰۱۹؛ ۴۴۳). فن آوری‌های دیجیتال همچنین ممکن است به جلوگیری از تقلب و فساد در سازمان‌های بخش عمومی کمک کند. با این حال، سؤالات زیادی در مورد اینکه چگونه تغییرات تکنولوژیکی حسابرسی بخش عمومی را در آینده شکل خواهد داد، باقی می‌ماند. چه نوع فناوری‌هایی احتمالاً وجود دارند و چگونه بر این حوزه در آینده تأثیر خواهند گذاشت؟ مزایا و خطرات بالقوه برای حساب‌برسان و مؤسسات حسابرسی چیست؟ در نهایت، فن آوری‌های دیجیتال جدید، مؤسسات حسابرسی و حساب‌برسان را ملزم خواهند کرد تا در مواجهه با تغییرات قابل توجه، سریعاً خود را تطبیق دهند.

منابع

- امیدوار، مریم؛ عابدینی، بیژن و کیلی فرد، حمیدرضا (۱۳۹۹). طراحی مدل تفسیر گرایانه/ساختارمندانه‌ی اثربخش‌ترین علل کیفیت حسابرسی بخش عمومی. *حسابداری دولتی*، شماره ۱۳، ۱۵۱-۱۷۶.
- باباجانی، جعفر (۱۳۹۰). حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی، چاپ هشتم، تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.
- باباجانی، جعفر (۱۳۹۹). الگویی برای تدوین مبانی قانونی نظام نظارت و حسابرسی مستقل در بخش عمومی ایران، *دانش حسابرسی*، شماره ۷۹، ۳۰-۵.
- باباجانی، جعفر (۱۳۹۴). حسابداری در بخش عمومی، تهران، دانشگاه علامه طباطبایی.
- حبشی، نعمت (۱۳۹۵). مطالعه روش‌های حسابرسی دیوان محاسبات (مؤسسات عالی حسابرسی) دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران، *دانش حسابرسی*، ۱۵ (۵۹)، ۱۷۴-۱۴۷.
- حسینی عراقی، سید حسین (۱۳۹۱). حسابرسی دولتی، چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه علوم اقتصادی.
- دوست جباریان، جواد؛ باباجانی، جعفر (۱۳۹۹). ارزیابی وضع موجود عوامل مؤثر بر استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران، *حسابداری دولتی*، ۱۵۰-۱۳۷.
- محمودخانی، مهناز؛ احمدی، ریحانه (۱۳۹۷). حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی، *نشریه علمی حسابداری و منافع اجتماعی*، ۸ (۲)، ۷۱-۹۸.

References

- Aadnesgaard, V. and Willows, G. (2016), "Audit outcomes and the level of service delivery within local government municipalities in South Africa", *Corporate Ownership and Control*, Vol. 13 Nos 2/3, pp. 546-555.
- Andon, P; Free, C; (2014), "Media coverage of accounting: the NRL salary cap crisis", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 27 Iss 1 pp. 15 – 47.
- Antipova, T; (2019), "Digital public sector auditing: a look into the future", *Quality Access to Success*, Vol. 20 No. 1, pp. 441-446.
- Babajani, Jaafar (2014). Accounting in the public sector, Tehran, Allameh Tabatabai University. (In Persian)
- Babajani, Jafar (1390). Accounting and government financial controls, 8th edition, Tehran: Allameh Tabatabai University Press. (In Persian)
- Babajani, Jafar (2019). A Model For Formulating The Basics Of The Law On Independent Monitoring And Auditing System In The Public Sector Of Iran, *Journal of Audit Science*, 20 (79), 5-30. (In Persian)

- Barrett, P; (2010), "Performance auditing – what value?" *Public Money and Management*, Vol. 30 No. 5, pp. 271-278.
- Bonollo, E; (2019), Measuring supreme audit institutions' outcomes: current literature and future insights, *Public Money and Management*, 39 (7), 468-477.
- Cesario, G; Cardoso, R.L; Aranha, R.S; (2020), "The surveillance of a supreme audit institution on related party transactions", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 32 (4), pp. 577-603.
- Coetzee, P; Msiza, D; (2018), "Audit committee best practice disclosure: cluster analyses to determine strengths and weaknesses", *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, Vol. 20 No. 1, pp. 89-100.
- Copley, P.A; (1991), "The association between municipal disclosure practices and audit quality", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 10 No. 4, pp. 245-266.
- Cordery, C.J, Hay, D; (2021), *Public Sector Audit*, Routledge, London.
- Cordery, C.J; Hay, D; (2019), "Supreme audit institutions and public value: demonstrating relevance", *Financial Accountability and Management*, Vol. 35 No. 2, pp. 128-142.
- DiMaggio, P.J; Powell, W.W; (1983), "The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organisational fields", *American Sociological Review*, Vol. 48 No. 2, pp. 147-160.
- Dost Jabarian, J.; Babajani, J. (2019). Current Status of Factors Affecting the Establishment of Performance Audit System in Public Iranian Institutions, *Journal of Governmental Accounting*, 137-150. (In Persian)
- English, L; (2003), "Emasculating public accountability in the name of competition: transformation of state audit in Victoria", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14 Nos 1/2, pp. 51-76.
- Freeman, R.E. (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*. Pittman, Marshfield, MA.
- Funnell, W; Wade, M; Jupe, R; (2016), "Stakeholder perceptions of performance audit credibility", *Accounting and Business Research*, Vol. 46 No. 6, pp. 601-619.
- Gørriksen, E; (2020), "The role of the INTOSAI development initiative (IDI) in strengthening the capacity and performance of supreme audit institutions in developing countries", *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, Vol. 32 No. 4, pp. 729-733.
- Gunvaldsen, J.A; Karlsen, R; (1999), "The auditor as an evaluator: how to remain an influential force in the political landscape", *Evaluation*, Vol. 5 No. 4, pp. 458-467.
- Guthrie, J; (1992), "Critical issues in public sector auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 7 No. 4, pp. 27-32.
- Guthrie, J; Olson, O; Humphrey, C; (1997), "Public financial management changes in OECD nations", *Advances in International Comparative Management*, Vol. 3, pp. 255-269.
- Guthrie, J.E; Parker, L.D; (1999), "A quarter of a century of performance auditing in the Australian federal public sector: a malleable masque", *Abacus*, Vol. 35 No. 3, pp. 302-332.

- Habashi, Nemat (2012). A study of the auditing methods of the Supreme Audit Court of twelve developed and developing countries in comparison with the Islamic Republic of Iran", *Journal of Audit Science*, 15 (59), 147-174. (In Persian)
- Hay, D; Cordery, C; (2018), "The value of public sector audit: literature and history", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 40, pp. 1-15.
- Hegazy, K. and Stafford, A. (2016), "Audit committee roles and responsibilities in two English public sector settings", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31 Nos 8/9, pp. 848-870.
- Hepworth, N.P; (1995), "The role of performance audit", *Public Money and Management*, Vol. 15 No. 4, pp. 39-42.
- Hood, C; James, O; Jones, G; Scott, C; Travers, T; (1998), "Regulation inside government: where new public management meets the audit explosion", *Public Money and Management*, Vol. 18 No. 2, pp. 61-68.
- Hosseini Araqi, S. H. (2011). Governmental audit, first edition, Tehran: University of Economic Sciences Publications. (In Persian)
- I N T O S A I (2010). Performance Audit Guidelines – Key Principles
- Jensen, M.C, Meckling W.H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, Volume 3, Issue 4, Pages 305-360.
- Leeuw, F.L; (1996), "Performance auditing, new public management and performance improvement: questions and answers", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9 No. 2, pp. 92-102.
- Mahmoudkhani, M; Ahmadi, R. (2018). Performance Auditing: A Public Sector Approach, *Journal of Accounting and Social Interests*, 8 (2), 71-98. (In Persian)
- Modell, S; (2009), "Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: a review and assessment", *Financial Accountability and Management*, 25 (3), pp. 277-303.
- Monfardini, P; von Maravic, P; (2019), "Too big to be audited? The new world of auditing in international organisations", *Financial Accountability and Management*, Vol. 35 No. 2, pp. 143-157.
- Morin, D; (2003), "Controllers or catalysts for change and improvement: would the real value for money auditors please stand up?" *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18 No. 1, pp. 19-30
- Mouritsen, J; (2014), "The role of accounting in new public management", in Bourmistrov, A. and Olson, O. (Eds), *Accounting, Management Control and Institutional Development*, Capellen Damm Akademisk, Oslo, pp. 97-109.
- Omidvar, M; Abedini, B; Vakili Fard, H. (2019). Designing an Interpretive/Structural Model of the Most Effective Causes of Public Sector Audit Quality. *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, Vol. 7, No. 1, 151-176. (In Persian)
- Pallot, J; (2003), "A wider accountability? The audit office and New Zealand's bureaucratic Rdevelopment", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14 Nos 1/2, pp. 133-155.

- Power, M; (1994), "The audit society", in Hopwood, A.G. and Miller, P. (Eds), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Rahaman, A.S; (2009), "Independent financial auditing and the crusade against government sector financial mismanagement in Ghana", *Qualitative Research in Accounting and Management*, Vol. 6 No. 4, pp. 224-246.
- Raman, K.K; Wilson, E.R; (1994), "Governmental audit procurement practices and seasoned bond prices", *Accounting Review*, pp. 517-538.
- Shore, C; Wright, S; (2015), Audit culture revisited: rankings, ratings and the reassembling of society, *Current Anthropology*, Vol. 56 No. 3, pp. 421-444.
- Streim, H; (1994), "Agency problems in the legal political system and supreme auditing institutions", *European Journal of Law and Economics*, Vol. 1 No. 3, pp. 177-191.
- Taylor, J.C; (1998), "Public sector audit in Victoria: leading where?" *Australian Accounting Review*, Vol. 8 No. 15, pp. 36-39.
- Thomasson, A; (2018), "Politicisation of the audit process: the case of politically affiliated auditors in Swedish local governments", *Financial Accountability and Management*, Vol. 34 No. 4, pp. 380-391.
- Troupin, S; Put, V; Weets, K; Bouckaert, G; (2010), "Public audit systems: from trends to choices", 6th Transatlantic Dialogue Conference, 24-26.
- Watts, Ross L. and Zimmerman, Jerold L. (1986). *Positive Accounting Theory*. Ross L. Watts, Jerold L. Zimmerman, POSITIVE ACCOUNTING THEORY, Prentice-Hall Inc; 1986.
- Wiesel, F; Modell, S; (2014), "From new public management to new public governance? Hybridisation and implications for public sector consumerism", *Financial Accountability and Management*, Vol. 30 No. 2, pp. 175-205.
- Wilkins, P; (1995), "Performing auditors? Assessing and reporting the performance of national audit offices – a three-country comparison", *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 54 No. 4, pp. 421-430.
- Wilkins, P; Phillimore, J; Gilchrist, D; (2017), "Collaboration by the public sector: findings by watchdogs in Australia and New Zealand", *Public Money and Management*, Vol. 37 No. 3, pp. 217-224.
- Yang, L; (2020), "Auditor or adviser? Auditor (in) dependence and its impact on financial management", *Public Administration Review*, 81 (3), 475-487.

COPYRIGHTS



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

نقش میانجی کیفیت گزارش‌گری مالی و غیرمالی در رابطه بین هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی^۱

احمد حسن علی الحسنی^۲، حمزه دیدار^۳، غلامرضا منصورفر^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۲۴

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: هدف پژوهش حاضر در وحله اول بررسی تاثیر مستقیم هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر اجتناب مالیاتی و کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی بوده و در مرحله بعد، این پژوهش اثر غیرمستقیم هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار را از طریق کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی بر اجتناب مالیاتی، بررسی نموده است.

روش: به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، تعداد ۱۰۵ شرکت در طی سال‌های ۱۴۰۰-۱۳۹۱ به عنوان نمونه منتخب برگزیده شده و نیز جهت تجزیه و تحلیل داده‌های آن از الگوی رگرسیونی چندمتغیره با استفاده از داده‌های پنل، اقدام به بررسی نتایج گردید.

یافته‌ها: بررسی یافته‌های پژوهش گواه آن بوده که هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی گردیده و به صورت غیر مستقیم نیز از طریق افزایش کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی، اجتناب مالیاتی را کاهش داده، اما تاثیر مستقیمی بر اجتناب مالیاتی ندارد.

نتیجه‌گیری: کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی در رابطه بین هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی نقش میانجی دارد.

دانش افزایی: علاوه بر پرکردن خلاء پژوهشی موجود در زمینه موضوع پژوهش حاضر که تاکنون انجام نپذیرفته است، این پژوهش اهمیت نیروی کار شرکت و نه صرفاً کارکنان مالی را، به عنوان عامل موثری در افزایش کیفیت گزارشگری معرفی و نقش آنان را برجسته می‌نماید.

واژه های کلیدی: اجتناب مالیاتی، کیفیت گزارش‌های مالی و غیرمالی، حقوق و دستمزد نیروی کار.

طبقه بندی موضوعی: M41, H26, J30

DOI: 10.22051/JAASCI.2023.44383.1790

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (a.alhasani@urmia.ac.ir)

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. نویسنده مسئول. (h.didar@urmia.ac.ir)

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (g.mansourfar@urmia.ac.ir)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر غیرمستقیم هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار از طریق کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی بر اجتناب مالیاتی است. در این راستا ادبیات اجتناب مالیاتی دو انگیزه متفاوت در زمینه تاثیر هزینه‌های نیروی کار بر اجتناب مالیاتی را مطرح می‌نماید. به طوری که از یک سو، افزایش حقوق و دستمزد کارکنان ممکن است انگیزه‌ای برای شرکت ایجاد نموده تا با استفاده از اجتناب مالیاتی شرایط مالی مطلوب خود را حفظ نماید، زیرا افزایش هزینه‌های نیروی کار منجر به مشکلات مالی و کاهش انعطاف‌پذیری مالی می‌شود (ژیانگ و همکاران، ۲۰۲۳: ۳۳۹). از سوی دیگر، احتمال ایجاد مشکلاتی همانند از دست دادن شهرت و جرایم مالیاتی و همچنین، تاثیری که افزایش هزینه حقوق و دستمزد بر کاهش سود شرکت و هزینه مالیات پرداختی دارد، ممکن است انگیزه‌ای برای شرکت ایجاد نموده تا فعالیت‌های اجتناب مالیاتی خود را کاهش دهد (ژیانگ و همکاران، ۲۰۲۳: ۳۳۹-۳۴۰).

عامل بسیار مهم دیگری که به پشتوانه‌ی تئوری مشروعیت و تئوری ذینفعان مطرح گردیده، گزارشگری مالی و غیرمالی باکیفیت است که به نوعی نشان دهنده‌ی رفتارهای مالیاتی شرکت‌ها می‌باشد. به بیان بهتر، در شرکت‌های با گزارشگری با کیفیت بالا، کمتر خلاف واقع گزارش شده و منافع مختلف ذینفعان نیز حفاظت می‌شود. از طرفی نیز کیفیت گزارشگری مالی به میزان مالیاتی این امکان را می‌دهد تا بهترین تصمیمات را در خصوص تعیین صحیح مالیات و دریافت آن اتخاذ کنند (گالمور و لایرو، ۲۰۱۴: ۱۵۲-۱۵۱). همچنین جهت دستیابی به مشروعیت اجتماعی، شرکت‌ها نیازمند ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی با کیفیت هستند. تهیه گزارش‌های مالی و غیرمالی با کیفیت، برای ارائه به ذینفعان، این ذهنیت را در آنها ایجاد می‌کند که "ما در راستای تحقق به اهداف شما حرکت می‌کنیم". در این راستا افشاء اطلاعات غیرمالی از جمله اطلاعات اجتماعی بر اساس این نظریه‌ها، تلاشی برای رسیدن به هدف مشروعیت اجتماعی است (حاجیان‌نژاد، ۱۳۹۴: ۶۲؛ رحمانی و بشیری‌منش، ۱۳۹۳: ۴۰). بنابراین هر چه میزان اطلاعات ارائه شده از کیفیت بالایی برخوردار باشد، این مهم را می‌رساند که شرکت‌ها در راستای منافع ذینفعان حرکت می‌نمایند، که در مورد مالیات، این منافع شامل عموم جامعه می‌شود.

پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد که نیروی کار شرکت‌ها در نظارت بر گزارش‌گری مالی نقش حاکمیتی و کنترل داخلی بسیار مهمی دارند (بوون و همکاران^۱؛ ۲۰۱۰: ۱۲۴۱؛ دایک و همکاران، ۲۰۱۰: ۲۲۱۳). در این راستا این پژوهش میزان هزینه نیروی کار را عاملی برای دستیابی به گزارش‌های با کیفیت مورد بررسی قرار داده است. انگیزه ایجادکننده این بررسی بر پایه‌ی تئوری‌های منابع انسانی^۲ (بکر^۳؛ ۱۹۶۴: ۹۶-۹۴) و تئوری انگیزش^۴ (هرزبرگ^۵؛ ۱۹۶۸: ۴۸)، قابل اثبات است. نخست، افزایش پرداختی در قالب حقوق و دستمزد به عامل کار نشان‌دهنده افزایش کمیت یا کیفیت نیروی کار است. ثانیاً، کارکنان با کیفیت بالا می‌توانند محیط گزارش‌گری مالی شرکت خود را حداقل از دو طریق بهبود بخشند. اول، آن‌ها می‌توانند اطلاعات با کیفیت و برتر را به عنوان ورودی سیستم گزارش‌گری ارائه دهند، دوم، کارکنان با کیفیت بالا می‌توانند گزارش نادرست مالی عمدی را شناسایی و کشف کنند، حتی قبل از اینکه به یک رویداد گزارش نادرست بزرگتر تبدیل شود (اندریو و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۰۸).

بر اساس مطالب بیان شده، پژوهش حاضر سعی دارد تاثیر میانجی هزینه نیروی کار شرکت‌ها را در رابطه بین کیفیت گزارش‌گری مالی و غیرمالی و اجتناب مالیاتی بررسی نماید. این مطالعه علاوه بر بررسی این موضوع، انجام پژوهش حاضر را به دلایل زیر ضروری می‌داند: (۱) با توجه به محیط در حال توسعه ایران، پر کردن این شکاف پژوهشی ضروری به نظر می‌رسد. زیرا می‌تواند کمکی موثر در جهت ارتقای سطح کیفی گزارش‌گری داشته باشد. ارتقای سطح کیفی گزارش‌گری می‌تواند منجر به تصمیم‌گیری درست سرمایه‌گذاران و جذب سرمایه آنان، دستیابی شرکت‌ها به مشروعیت لازم در جامعه و تحقق منافع کلیه ذینفعان، از جمله نیروی کار شرکت‌ها شود. (۲) بررسی این موضوع می‌تواند تشویقی برای شرکت‌ها در جهت افزایش رفاه کارکنان آنان باشد، این موضوع احتمالاً از آن جهت که در محیط اقتصادی ایران، اکثر نیروی کار شرکت‌ها از حقوق مکفی برخوردار نیستند، ضروری و قابل بررسی به نظر می‌رسد.

-
1. Bowen et al
 2. Human capital theory
 3. Becker
 4. Motivation theory
 5. Hützel

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

دو دیدگاه متفاوت در خصوص تاثیر هزینه های نیروی کار بر اجتناب مالیاتی وجود دارد. از یک طرف افزایش هزینه های حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت با کاهش سود گزارش شده همراه است که منجر به ارزیابی منفی از چشم انداز شرکت می شود (نوگا و اشنادر، ۲۰۱۳: ۴۷۱). در ارزیابی افراد خارج از شرکت، سود کمتر با چشم انداز منفی مرتبط بوده که در نهایت هزینه تامین مالی در بازارهای سرمایه را افزایش می دهد. اگر منابع تامین مالی داخلی کافی نباشد، شرکت ها انگیزه دارند تا به ابزارهای کم هزینه تر برای تامین نقدینگی بازگردند و این خود ایجادکننده مشوقی برای شرکت ها جهت افزایش فعالیت هایی است که منجر به اجتناب مالیاتی، پس از افزایش حقوق و دستمزد کارکنان می شود (ژیانگ و همکاران، ۲۰۲۳: ۱۰۷-۱۰۸). از سوی دیگر کاهش سود گزارش شده از طریق افزایش هزینه های نیروی کار، مشکلاتی همانند از دست دادن شهرت، مواجه شدن با جرایم مالیاتی، افزایش هزینه تامین مالی، کاهش انعطاف پذیری و نقدینگی را برای شرکت به همراه دارد (دالیول و همکاران، ۲۰۱۱: ۶۳) که می تواند انگیزه ای جهت کاهش فعالیت های اجتناب مالیاتی باشد. بر اساس مطالعات بوون و همکاران (۲۰۱۰: ۱۲۴۱)، رویدادهای افشاگری کارکنان با واکنش های منفی در قیمت سهام، بیان مجدد صورت های مالی، شکایت های بعدی و عملکرد ضعیف شرکت در آینده مرتبط هستند. همچنین، دایک و همکاران (۲۰۱۰: ۲۲۱۳) نیز بیان می کنند که کارکنان می توانند ۱۷ درصد از تقلب ها را کشف و آشکار کنند که این میزان از نرخ کشف تقلب حسابرسان (۱۰٪) و نرخ تنظیم کنندگان صورت های مالی (۷٪) بیشتر است. در کل، کارکنان پس از ارتکاب تقلب و تحریف، نقش حاکمیتی مهمی را ایفا می کنند (ژیانگ و همکاران، ۲۰۲۳: ۳۳۹-۳۴۰). علاوه بر این، کیفیت کارکنان از اهمیت بسزایی در اثربخشی کنترل های داخلی برخوردار می باشد. چرا که کارکنان با کیفیت ضمن تلاش برای انجام بهتر مسئولیت های خود، درصدد اجرای هرچه مطلوب تر سیاست ها و رویه های کنترل داخلی هستند. همچنین، کیفیت سود را می توان بر اساس تفاوت بین دستمزد پرداختی به نیروی کار در سال جاری نسبت به سال قبل که میزان سرمایه گذاری در نیروی انسانی را نشان می دهد محاسبه نمود (فنگ، ۲۰۰۷: ۱۹۳). بر این اساس، افزایش پرداختی به عامل

کار که نشان‌دهنده افزایش کمیت یا کیفیت نیروی انسانی است، می‌تواند کیفیت سود را بهبود بخشد (کریمی و صادقی، ۱۳۸۹: ۱۱۵).

از جمله ویژگی‌های کیفی کارکنان یک شرکت میزان تحصیلات است. تئوری سرمایه انسانی بیان می‌کند که تحصیلات مهارت‌هایی را توسعه می‌دهد که باعث بهره‌وری کارگران می‌شود و تفاوت‌های دستمزد منعکس‌کننده تفاوت در بهره‌وری است (کامپلمن و همکاران، ۲۰۱۸: ۳). بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که افزایش حقوق کارکنان با میزان تحصیلات و کیفیت کاری آنان در ارتباط است. به علاوه میزان سابقه و تعداد کارکنان نیز که نشان‌دهنده کیفیت کارکنان یک سازمان است (فنگ و مکوی، ۲۰۰۹: ۱۹۳)، همراه با دستمزد بالایی نیز می‌باشد. طبق مطالبی که از نظر گذشت می‌توان بیان نمود، میزان پرداختی حقوق و دستمزد به کارکنان با کیفیت، با گزارش‌های باکیفیت نیز همراه خواهد بود. زیرا کارکنان با کیفیت حقوق و دستمزد بالایی دریافت کرده و کار با کیفیتی نیز ارائه می‌دهند و حضور چنین کارکنانی با اثربخشی کنترل‌های داخلی، کیفیت سود بالاتر، ارائه گزارش‌های شفاف‌تر، عدم تجدید ارائه مجدد و کاهش تقلب همراه بوده که در نتیجه آن کیفیت گزارش‌های شرکت نیز افزایش می‌یابد. اما در راستای این افزایش کیفیت در گزارشگری شرکت‌ها پرسشی که بی‌پاسخ مانده، آن است که، آیا این افزایش کیفیت که علت آن بالا رفتن حقوق و دستمزد نیروی کار است، می‌تواند بر اجتناب مالیاتی احتمالی اثرگذار باشد؟

کیفیت گزارشگری مالی به دلیل اول، حفظ منافع گروه‌های ذینفع و عدم گزارشگری خلاف واقع و دوم، اندازه‌گیری دقیق و صحیح میزان مالیات حقه ذینفعان بر رفتارهای مالیاتی شرکت‌ها تاثیرگذار است (گالمور و لایرو، ۲۰۱۵: ۱۵۱-۱۵۲). همچنین امروزه افشاء اطلاعات غیرمالی در راستای پاسخگویی به ذینفعان از جمله جامعه، در همه شرکت‌ها و صنایع مورد توجه قرار گرفته است. در این راستا هرچه توزیع اطلاعات در جوامع بیشتر باشد، امکان تصمیم‌گیری آگاهانه و پاسخگویی بخش خصوصی و دولتی در مورد چگونگی تحصیل و مصرف منابع بیشتر و امکان رشد فساد نیز کاهش می‌یابد (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵: ۴۶). از سوی دیگر، به همان اندازه نیز شرکت‌ها در ایفای مسئولیت پاسخگویی خود نسبت به ذینفعان موفق عمل نمایند، ارائه اطلاعات شفاف نیز موجب محاسبه دقیق و صحیح مالیات حقه دولت خواهد شد (نوبخت، ۱۳۸۵: ۲۳). در نتیجه ارائه گزارشگری

غیرمالی با کیفیت در کنار گزارشگری مالی می‌تواند اقدامات ایجادکننده اجتناب از مالیات را خنثی نماید. به علاوه میزان پرداختی حقوق و دستمزد به کارکنان با کیفیت با گزارش‌های با کیفیت نیز همراه خواهد بود. زیرا کارکنان با کیفیت حقوق و دستمزد بالایی دریافت کرده (کاملی و همکاران، ۱۳۹۰: ۴۱؛ فنگگ و مکوی، ۲۰۰۹: ۱۹۳) و کار با کیفیتی نیز ارائه می‌دهند (هرزبر، ۱۹۶۸: ۴۸؛ کامپلمن و همکاران، ۲۰۱۸: ۳) و حضور چنین کارکنانی با اثربخشی کنترل‌های داخلی، کیفیت سود بالاتر، ارائه گزارش‌های شفاف‌تر، عدم تجدید ارائه مجدد و کاهش خطا و تقلب همراه بوده (دایک و همکاران، ۲۰۱۰؛ کال و همکاران، ۲۰۱۶؛ بوون و همکاران، ۲۰۱۰؛ اندریو و همکاران، ۲۰۱۷)، که برآیند آن می‌تواند گزارش‌های با کیفیت و کاهش فعالیت‌های اجتناب از مالیات باشد.

ژیانگ و همکاران (۲۰۲۳: ۱۰۷)، اثر علی هزینه‌های نیروی کار بر اجتناب از مالیات را بررسی کرده و نشان می‌دهند که شرکت‌ها فعالیت‌های اجتناب از مالیات خود را افزایش می‌دهند. هاگا و همکاران^۳ (۲۰۲۲: ۱۰۰۶۲۲)، رابطه بین تلاش کارکنان در شرکت و مدیریت سود را با استفاده از داده‌های مربوط به ساعات کاری و ارقام تعهدی اختیاری بررسی نموده‌اند. نتایج آنان نشان می‌دهد تلاش بیشتر کارکنان، موجب کاهش مدیریت سود در بین شرکت‌های آمریکایی می‌شود. رضائی و همکاران (۲۰۲۲: ۱۰۹)، نشان دادند که ناکارآمدی سرمایه‌گذاری بر نیروی کار تأثیر مثبتی بر اجتناب مالیاتی دارد و می‌تواند نقش مهمی در تصمیم‌گیری‌های مالیاتی شرکت داشته باشد. آنان در نتایج خود بیان می‌کنند، کاهش جریان‌های نقدی مورد انتظار به دلیل ناکارآمدی سرمایه‌گذاری در نیروی کار، مدیریت را ترغیب به افزایش اجتناب مالیاتی می‌کند. ویتو و همکاران^۴ (۲۰۲۲: ۱۹)، ارتباط بین توانایی مدیریت و کیفیت گزارشگری مالی را بر تهور مالیاتی با نقش تعدیلی افشای مسئولیت اجتماعی بررسی می‌نمایند. نتایج آنان نشان می‌دهد که افشای مسئولیت اجتماعی شرکت، ارتباط منفی بین توانایی‌های مدیریت و تهور مالیاتی را تقویت می‌کند، اما نمی‌تواند ارتباط بین مدیریت سود واقعی و مدیریت سود تعهدی را با تهور مالیاتی تعدیل نماید. لی و همکاران^۵ (۲۰۱۹: ۱) تأثیر

-
1. Hitzber
 2. Kimpelmann et al
 3. Higa
 4. Vito et al
 5. Li et al

حداقل دستمزد را بر برنامه ریزی مالیاتی شرکت‌های چینی مورد بررسی قرار داده و بیان می‌دارند که افزایش میزان حداقل حقوق و دستمزدها موجب افزایش برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها می‌شود. کر (۲۰۱۹: ۱۱۴۶)، تأثیر شفافیت گزارش‌گری مالی بر اجتناب مالیاتی را بررسی نموده و بر اساس نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که کشورها و شرکت‌هایی با سطوح شفافیت بیشتر سطوح پایین‌تری از اجتناب مالیاتی را دارا می‌باشند. کال و همکاران^۲ (۲۰۱۷: ۱۲۳)، ارتباط بین کیفیت کارکنان و نتایج گزارش‌گری مالی را بررسی نموده و نشان می‌دهند، شرکت‌هایی که دارای نیروی کار با کیفیت هستند، با کیفیت ارقام تعهدی بالاتر، نقض کنترل داخلی کمتر، و تجدید ارائه کمتری مواجه می‌شوند. رابطی و خسروی (۱۴۰۲: ۹۹)، تأثیر نظام کنترل‌های داخلی و پیچیدگی سازمانی بر کیفیت گزارش‌گری مالی را مورد بررسی قرار داده و نتایج پژوهش آنان نشان داد که کنترل‌های داخلی تأثیر مستقیم و معناداری بر کیفیت گزارش‌گری مالی داشته و پیچیدگی سازمان نیز تأثیر معکوس و معناداری بر کیفیت گزارش‌گری مالی دارد. اسکندری و درستان (۱۴۰۱: ۱۰۸)، به بررسی تأثیر مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی، سودآوری، اهرم مالی و مدیریت سود بر اجتناب از پرداخت مالیات پرداخته و نشان می‌دهند، تعداد اعضای کمیته حسابرسی، استقلال هیئت مدیره و سودآوری بر اجتناب از پرداخت مالیات تأثیر معکوس و معناداری دارد. همچنین اهرم مالی و مدیریت سود شرکت بر اجتناب از پرداخت مالیات تأثیر مستقیم و معناداری دارد. محمدی و همکاران (۱۴۰۱: ۵۹)، اثر ناکارایی سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی بر اجتناب مالیاتی را مورد آزمون قرار داده و نشان می‌دهند که ناکارایی سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی بر اجتناب مالیاتی تأثیر مثبت و معناداری دارد. رضائی پینه‌نوئی و همکاران (۱۳۹۸: ۲۲۱)، رابطه بین اعتماد اجتماعی با میزان اجتناب مالیاتی و مطالعه اثر تعدیل‌کنندگی (جایگزینی یا مکمل) حاکمیت شرکتی بر این رابطه می‌پردازد. نتایج آنان نشان می‌دهد که حاکمیت شرکتی رابطه منفی بین اعتماد اجتماعی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها را تضعیف می‌کند. فغانی و همکاران (۱۳۹۸: ۲۱۹)، به بررسی تأثیر سرمایه‌فکری بر رابطه میان حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی پرداخته و نتایج آنان حاکی از عدم تایید فرضیه تعدیلگر دارد. اما به‌طور خاص،

1. Kar

2. Gill et al

نتایج پژوهش آنان تأکید می‌نماید که حاکمیت شرکتی قوی، منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد. حسن‌قلی‌زاده و همکاران (۱۳۹۸: ۸۵)، رابطه کیفیت کارکنان و کیفیت سود پیش‌بینی شده به وسیله مدیریت را مورد بررسی قرار داده و یافته‌های آنان نشان می‌دهد، کیفیت کارکنان شرکت، کیفیت پیش‌بینی سود از طرف مدیریت را بهبود می‌بخشد.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تبیین گردیده‌اند:

فرضیه اول: هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر اجتناب مالیاتی اثر معناداری دارد.

فرضیه دوم: هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر کیفیت گزارشگری مالی اثر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه سوم: هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر کیفیت گزارشگری غیرمالی اثر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه چهارم: کیفیت گزارشگری مالی در رابطه بین هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی نقش میانجی دارد.

فرضیه پنجم: کیفیت گزارشگری غیرمالی در رابطه بین هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی نقش میانجی دارد.

روش‌شناسی پژوهش

به دلیل این که نتایج حاصل از پژوهش می‌تواند در فرآیند تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد، مطالعه حاضر از شاخه پژوهش‌های کاربردی است و از آنجایی که داده‌ها بر اساس اطلاعات واقعی گذشته جمع‌آوری شده‌اند از نوع پس‌رویدادی است. همچنین این پژوهش، از لحاظ ماهیت توصیفی-همبستگی است.

جامعه آماری پژوهش، شرکت‌هایی می‌باشند که در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ هجری شمسی در بورس اوراق بهادار تهران فعال بوده‌اند و نمونه مورد بررسی از این جامعه، شامل شرکت‌هایی است که دارای ویژگی‌هایی به شرح جدول (۱) باشند:

جدول ۱. نمونه پژوهش

شرح		
۴۱۷		شرکت‌هایی که تا پایان اسفند سال مالی ۱۳۹۰ در بورس پذیرفته شده‌اند
	۹۷	شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها پایان اسفند ماه نیست
	۷۵	شرکت‌هایی که در طول دوره زمانی مورد مطالعه تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی داده‌اند
	۴۵	شرکت‌هایی که قبل از سال ۱۴۰۰ از بورس خارج شده‌اند
	۹۵	شرکت‌هایی که فعالیت مستمر در بورس نداشته و داده‌های آن‌ها در دسترس نیست
۳۱۲		تعداد کل شرکت‌های حذف شده از نمونه
۱۰۵		تعداد شرکت‌های نمونه تحقیق

در نهایت بر اساس شرایط ذکر شده در جدول (۱) تعداد ۱۰۵ شرکت به عنوان نمونه مورد بررسی انتخاب شده که شامل ۱۰۵۰ سال-شرکت مشاهده می‌باشد.

مدل و متغیرهای پژوهش

جهت بررسی و آزمون فرضیه اول پژوهش به پیروی از یوسف‌زاده و همکاران (۱۴۰۱: ۱۵۴)، از مدل رگرسیونی رابطه (۱)، و همچنین بررسی و آزمون فرضیه دوم و سوم پژوهش از مدل رگرسیونی رابطه (۲) و (۳) به پیروی از کلباسی و خسروی‌پور (۱۳۹۹: ۱۶۳) و در نهایت جهت آزمون فرضیه‌های میانجی از مدل رگرسیونی رابطه (۴) و (۵) استفاده شده است.

$$\beta_1 \ln(\text{Wages})_{i,t} + \beta_2 \text{LEV}_{i,t} + \beta_3 \text{ROA}_{i,t} + \beta_4 \text{SIZE}_{i,t} + \varepsilon_{i,t} + \beta_0 = \text{CASHETR}_{i,t+1} \quad (۱) \text{ رابطه}$$

رابطه (۲)

$$\text{FRQ}_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 \ln(\text{Wages})_{i,t} + \alpha_2 \text{CATA}_{i,t} + \alpha_3 \text{ROA}_{i,t} + \alpha_4 \text{SIZE}_{i,t} + \alpha_5 \text{LOSS}_{i,t} + \alpha_6 \text{LEV}_{i,t} + \varepsilon$$

رابطه (۳)

$$CSR_QUALITY_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 \ln(Wages)_{i,t} + \alpha_2 CATA_{i,t} + \alpha_3 ROA_{i,t} + \alpha_4 SIZE_{i,t} + \alpha_5 LOSS_{i,t} + \alpha_6 LEV_{i,t} + \varepsilon$$

رابطه (۴)

$$CASHETR_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 \ln(Wages)_{i,t} + \beta_2 FRQ_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 CATA_{i,t} + \beta_7 LOSS_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

رابطه (۵)

$$CASHETR_{i,t+1} = \beta_0 + \beta_1 \ln(Wages)_{i,t} + \beta_2 CSR_QUALITY_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 CATA_{i,t} + \beta_7 LOSS_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در مدل‌های رگرسیونی فوق نحوه اندازه‌گیری متغیرها در ادامه شرح داده شده است.

متغیر وابسته

به پیروی از ژیانگ و همکاران (۲۰۲۳: ۳۴۵)، به منظور محاسبه اجتناب مالیاتی از نرخ مؤثر مالیاتی سه ساله به عنوان نماینده متغیر وابسته استفاده شده که از نسبت مجموع مالیات پرداختی بر مجموع سود مشمول مالیات طی سه سال گذشته محاسبه گردید. بر این اساس هر چقدر میانگین نرخ مؤثر مالیات پرداختی یک شرکت پایین باشد، دارای اجتناب مالیاتی بیشتری است، لذا نرخ‌های مالیاتی محاسبه شده در منفی یک (-۱) ضرب شده‌اند.

متغیر مستقل

به پیروی از ژیانگ و همکاران (۲۰۲۳: ۳۴۶) و منصوری‌نیا و شیرخانی (۲۰۱۱: ۳۰۵)، برای محاسبه متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت از لگاریتم طبیعی میزان حقوق و دستمزد گزارش شده در گزارش فعالیت هیئت مدیره استفاده شده است.

متغیر میانجی

کیفیت گزارشگری مالی: به پیروی از اندریو و همکاران (۲۰۱۷: ۱۰۹)، دارابی و سجادی‌نژاد (۲۰۱۱: ۱۵۹) و کرستانی و تاتلی (۲۰۱۳: ۸۸) در این پژوهش نیز بر اساس مدل مطرح شده در مقاله

فرانسیس و همکاران (۲۰۰۴)، کیفیت اقلام تعهدی به عنوان نماینده‌ای برای نشان دادن کیفیت گزارش‌گری مالی اندازه‌گیری شد. باقیمانده رابطه (۶) نشان‌دهنده کیفیت اقلام تعهدی است که مقدار قدرمطلق آن در منفی یک ضرب شده تا کیفیت گزارش‌گری مالی را نشان دهد.

$$\frac{TA_{i,t}}{A_{i,t}} = \alpha \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_1 \left(\frac{\Delta REV_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_2 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_3 \left(\frac{\Delta CFO_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) \quad \text{رابطه (۶)}$$

$$+ \beta_4 \left(\frac{\Delta CFO_{i,t-1}}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_5 \left(\frac{\Delta CFO_{i,t+1}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t}$$

که در مدل فوق،

$TA_{i,t}$ جمع کل اقلام تعهدی (سود منهای جریان وجوه نقد عملیاتی)، $A_{i,t-1}$ جمع کل دارایی‌های شرکت در دوره قبل، $\Delta CFO_{i,t}$ تغییرات جریان نقد عملیاتی، $\Delta REV_{i,t}$ تغییرات درآمد فروش و $PPE_{i,t}$ ارزش ناخالص اموال ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت است.

کیفیت گزارش‌گری غیرمالی: به پیروی از نظری و همکاران (۲۰۱۷) و ریو و همکاران (۲۰۲۲) از لگاریتم طبیعی تعداد کلمات موجود در گزارشات مسئولیت اجتماعی استفاده شده که بیانگر حجم کل اطلاعات مبتنی بر ذینفعان است که سالانه توسط هر شرکت از طریق گزارش غیرمالی مربوط به مسئولیت‌پذیری اجتماعی افشا می‌شود (رومیتو و وورو، ۲۰۲۰). لازم به ذکر است که تعداد کلمات شمرده شده (به‌طور مثال، فعالیت‌های زیست‌محیطی، مدیریت پسماندها، مدیریت انرژی، مشارکت و توسعه اجتماعی، حقوق مصرف‌کنندگان و ...) به صورت دستی بوده و تمامی ابعاد گزارش‌گری مالی (اقتصادی، اجتماعی، اخلاقی و بشردوستانه) را شامل شده است.

متغیرهای کنترلی

به پیروی از کلباسی و خسروی‌پور (۱۳۹۹: ۱۶۶)، از متغیرهای کنترلی زیان (LOSS) (مساوی ۱ اگر شرکت در سال مالی زیان داشته باشد و در غیر این صورت صفر)، اندازه شرکت (SIZE) (لگاریتم طبیعی دارایی‌های شرکت)، سودآوری (ROA) (نسبت سود به دارایی‌های شرکت)، اهرم مالی (LEV) (نسبت بدهی‌ها به دارایی‌های شرکت)، رشد شرکت (GS) (تفاوت فروش سال جاری

با سال گذشته تقسیم بر فروش سال گذشته) و نسبت جاری (CATA) (نسبت مجموع دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری)، استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای مطالعه حاضر را نشان می‌دهد که شامل اطلاعاتی در ارتباط با میانگین، میانه و از جمله شاخص‌های پراکندگی شامل انحراف معیار جهت بررسی توزیع داده‌های متغیر می‌باشد. اطلاعات مربوط به میانگین ($-۰/۱۰۵$) و میانه ($-۰/۱۱۲$) متغیر اجتناب مالیاتی گواه آن است که تقریباً اکثر شرکت‌های مورد بررسی از نرخ موثر مالیاتی یکسانی برخوردار هستند، زیرا میانه و میانگین این متغیر به طور تقریبی بسیار نزدیک به یکدیگر هستند. میانه متغیر کیفیت گزارشگری مالی ($-۰/۱۰۶$) نشان می‌دهد که حداقل ۵۰ درصد مشاهده‌ها در بازه‌ی بیشتر از میانگین ($-۰/۱۲۴$) توزیع شده‌اند. این موضوع بیانگر کیفیت بالای گزارشگری مالی در شرکت‌های مورد بررسی این پژوهش می‌باشد، زیرا هر چه میزان این متغیر به صفر نزدیکتر باشد، کیفیت اقلام تعهدی کمتر و کیفیت گزارشگری در آن شرکت بالاتر است. با بررسی متغیر کیفیت گزارشگری غیرمالی که از طریق لگاریتم طبیعی تعداد کلمات گزارش مسئولیت‌پذیری اجتماعی به دست آمده است استنباط می‌شود که بیشتر شرکت‌های مورد بررسی از کیفیت گزارشگری غیرمالی مطلوبی برخوردار هستند. زیرا میانگین این متغیر (۳۲۷ کلمه) از میانه آن (۱۳۰ کلمه) که نشان دهنده ۵۰ درصد مشاهدات می‌باشد، بیشتر است. مقادیر میانگین (۲۳۲۱۶۴) و میانه (۷۸۱۵۶) مرتبط با هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت نیز نشان می‌دهد که حداقل ۵۰ درصد شرکت‌ها هزینه‌های حقوق و دستمزد کمتری نسبت به میانگین جامعه داشته‌اند. در مورد متغیر دوجهی این پژوهش یعنی زیان شرکت قابل بیان است که به تعداد ۱۲۶ مشاهده، گزارش زیان را در سال مورد نظر در صورت سود و زیان خود داشته‌اند. این فراوانی گزارش شده سازگار با پژوهش پیتته‌نویی و همکاران (۱۳۹۸: ۲۳۵) است، که تقریباً ۱۲٪ شرکت‌های مورد بررسی را در مورد گزارش زیان پوشش می‌دهد. سایر متغیرهای پژوهش نیز طبق بررسی محقق از نظر مقادیر گزارش شده در جدول آمار توصیفی، سازگار با ادبیات و پژوهش‌های داخلی در ایران است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	میانه	کمینه	بیشینه	انحراف معیار	فراوانی متغیرهای دوجویی
اجتناب مالیاتی	-۰/۱۰۵	-۰/۱۱۲	-۰/۳۴۱	۰/۱۳۶	۰/۰۸۹	-
کیفیت گزارش‌گری مالی	-۰/۱۲۴	-۰/۱۰۶	-۰/۴۹۷	-۰/۰۰۶	۰/۱۰۲	-
کیفیت گزارش‌گری غیرمالی	۳۲۷	۱۳۰	۰	۲۲۴۶	۵۲۵	-
هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار	۲۳۲۱۶۴	۷۸۱۵۶	۱۲۷۴۹	۱۵۷۴۹۹۱	۳۸۸۲۴۳	-
اندازه شرکت	۱۳/۸۸۹	۱۳/۷۳۶	۹/۶۵۴	۱۹/۸۰۶	۱/۷۲۱	-
سودآوری	۰/۳۴۹	۰/۱۹۴	-۰/۲۴۱	۲/۰۹۱	۰/۴۷۷	-
زیان شرکت	۰/۱۲۱	۰	۰	۱	-	۱۲۶
نسبت جاری	۱/۵۵۸	۱/۳۸۱	۰/۴۸۳	۳/۸۲۶	۰/۷۶۱	-
رشد شرکت	۰/۳۰۲	۰/۲۳۹	-۰/۲۵۲	۱/۱۳۲	۰/۳۶۹	-

جهت تشخیص نوع مدل آماری فرضیه‌های این مطالعه از آزمون‌های بروش-پاگان و هاسمن استفاده شده است. نتایج آزمون بروش-پاگان با فرض صفر تجمعی بودن الگوی داده‌ها در سطح اطمینان ۹۹ درصد رد شده و بیان می‌دارد که الگوی داده‌های فرضیه‌ی این مطالعه از نوع ترکیبی یا پانل است. لذا به منظور تشخیص نوع اثرات داده‌های ترکیبی نتایج آزمون هاسمن نیز در جدول (۳) ارائه شده است. با عنایت به عدم رد فرضیه صفر مبنی بر تصادفی بودن اثرات داده‌های ترکیبی، در مورد مدل سوم، نوع الگوی این مدل از نوع ترکیبی با اثرات تصادفی و همچنین برای سایر مدل‌های این پژوهش به دلیل رد فرضیه صفر آزمون هاسمن، از نوع ترکیبی با اثرات ثابت انتخاب شده است.

جدول ۳. آزمون انتخاب الگوی تحلیل داده‌ها

مدل	آزمون بروش-پاگان		آزمون هاسمن	
	آماره	احتمال آماره	آماره	احتمال آماره
مدل (۱)	۶۶۵/۲۲	۰/۰۰۰۱	۲۳/۹۷	۰/۰۰۰۱
مدل (۲)	۱۰۸/۹۷	۰/۰۰۰۱	۱۹/۰۱	۰/۰۰۰۱
مدل (۳)	۳۱۰/۱۱۶	۰/۰۰۰۱	۹/۹۳	۰/۱۲۷
مدل (۴)	۶۱۶/۰۴	۰/۰۰۰۱	۴۷/۱۸۹	۰/۰۰۰۱
مدل (۵)	۶۱۷/۲۶	۰/۰۰۰۱	۴۳/۷۴۳	۰/۰۰۰۱

با عنایت به انتخاب الگوی داده‌های ترکیبی با اثرات تصادفی برای مدل (۴)، جهت تشخیص ناهمسانی واریانس این مدل از آزمون ال آر استفاده گردید. در ادامه نیز برای سایر مدل‌های آماری، از آزمون والد تعدیل شده جهت بررسی ناهمسانی واریانس و همچنین آزمون وولدریج جهت بررسی خودهمبستگی سریالی بین جملات اخلاص استفاده شد. نتایج آزمون ال آر و والد تعدیل شده در جدول (۴) گواه آن است که در بین جملات خطا ناهمسانی واریانس وجود دارد. از سوی دیگر نتایج آزمون وولدریج نیز نشان می‌دهد که به غیر از مدل دوم، وجود خودهمبستگی سریالی، در بین جملات خطای سایر مدل‌های آماری تایید شده است. لذا جهت رفع این دو مشکل، از تخمین‌زن (FGLS) برای مدل اول، دوم و سوم و از تخمین‌زن (EGLS) برای سایر مدل‌ها با اعمال پارامتر (ARI) استفاده گردید.

جدول ۴. آزمون‌های فرض کلاسیک

مدل	والد تعدیل شده برای ناهمسانی		آزمون ال آر برای ناهمسانی		وولدریج برای خودهمبستگی	
	آماره	احتمال آماره	آماره	احتمال آماره	آماره	احتمال آماره
مدل (۱)	۴۰۰۰/۶	۰/۰۰۰۱	-	-	۱۵/۶۱	۰/۰۰۰۱
مدل (۲)	۱۲۴۷۹/۰۴	۰/۰۰۰۱	-	-	۲/۶۷۸	۰/۱۰۴
مدل (۳)	-	-	۳۴۲/۳۳	۰/۰۰۰۱	۱۷/۵۷۷	۰/۰۰۰۱
مدل (۴)	۷۷۹۳۴/۹۵	۰/۰۰۰۱	-	-	۱۷/۷۱۷	۰/۰۰۰۱
مدل (۵)	۸۵۵۱۲/۴۹	۰/۰۰۰۱	-	-	۱۵/۳۵۲	۰/۰۰۰۲

آزمون هم خطی

جدول (۵) شدت هم خطی بین متغیرهای پژوهش را بر اساس آزمون وی آی اف نشان می‌دهد. مقادیر مرتبط با تورم واریانس این آزمون بر اساس ادبیات موجود برای تمامی متغیرهای مستقل و توضیحی کمتر از ۵ درصد می‌باشد. بنابراین ظاهراً مشکلی از بابت همبستگی چندگانه وجود ندارد. اما بررسی‌های صورت گرفته بیشتر بر اساس آزمون کلوروگرم، نشان دهنده عدم رفع مشکل همخطی بوده و بنابراین جهت رفع این مشکل از متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد در مدل‌های نهایی تمرکززدایی شده است (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۵: ۲۸۵-۲۸۷).

جدول ۵. آزمون وی آی اف

مدل (۵)	مدل (۴)	مدل (۲ و ۳)	مدل (۱)	نماد	نام متغیر
-	۱/۰۴۹	-	-	FRQ	کیفیت گزارش‌گری مالی
۱/۱۷۲	-	-	-	CSRQUALITY	کیفیت گزارش‌گری غیرمالی
۲/۶۲۸	۲/۶۲۸	۲/۶۰۷	۲/۵۶۳	LN(WAGES)	هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار
۳/۲۲۵	۳/۲۱۲	۳/۱۸۵	۲/۹۹۹	SIZE	اندازه شرکت
۲/۷۳۳	۲/۷۱۴	۲/۶۸۰	۲/۴۰۳	ROA	سودآوری
۱/۱۶۱	۱/۱۷۱	۱/۱۶۱	۱/۱۵۲	LOSS	زیان شرکت
۲/۸۶۸	۲/۸۵۵	۲/۸۴۵	-	CATA	نسبت جاری
۱/۱۶۳	۱/۱۶۵	۱/۱۶۲	-	GS	رشد شرکت

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

جدول (۶) تخمین رگرسیونی مدل (۱) با متغیر وابسته اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهد، که جهت برطرف نمودن مشکل فروض کلاسیک مرتبط با این مدل، از تخمین زن FGLS استفاده گردید. در تایید نیکویی برازش مدل، با عنایت به اینکه آماره والد دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشد، بنابراین می‌توان در سطح اطمینان بالای ۹۹ درصد، اظهار نمود که مدل برازش شده از اعتبار بالایی برخوردار است. سطح معناداری متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار در نتایج خروجی مدل تخمینی (۱)، دارای ضریب مثبت بوده و بیان می‌دارد که ارتباط مثبتی بین این دو متغیر برقرار بوده اما احتمال آماره متناظر با این متغیر (۰/۲۷۱) کمتر از سطح خطای ۵ درصد است. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه اول این پژوهش رد می‌گردد.

جدول ۶. نتایج برآورد مدل رگرسیونی (۱)

متغیر وابسته: اجتناب مالیاتی					
نماد	متغیر	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره z	احتمال آماره z
LN(WAGES)	هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار	۰/۰۰۳	۰/۰۰۲۸	۱/۱۰	۰/۲۷۱
SIZE	اندازه شرکت	۰/۰۰۵	۰/۰۰۲۳	۲/۵۱	۰/۰۱۲
ROA	سودآوری	۰/۰۱۱	۰/۰۰۲۸	۴/۱۲	۰/۰۰۰۱

متغیر وابسته: اجتناب مالیاتی					
نماد	متغیر	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره Z	احتمال آماره Z
LOSS	زیان شرکت	۰/۰۲۹	۰/۰۰۷	۴/۱۷	۰/۰۰۰۱
C	عرض از مبداء	-۰/۲۰۲	۰/۰۳۳	-۶/۰۵	۰/۰۰۰۱
آماره والد			۷۱/۷۷		
احتمال آماره والد			۰/۰۰۰۱		
تعداد مشاهدات			۱۰۵۰		

جدول (۷) تخمین رگرسیونی مدل (۲) با متغیر وابسته کیفیت گزارشگری مالی را نشان می‌دهد. با عنایت به سطح معناداری احتمال آماره والد، نیکویی برازش این مدل آماری در سطح اطمینان بالایی مورد تایید قرار می‌گیرد. سطح معناداری متغیر هزینه‌های حقوق و دستمز نیروی کار در نتایج خروجی مدل تخمینی (۲)، دارای ضریب مثبت (۰/۰۱۱) و معنادار (۰/۰۰۱) می‌باشد. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه دوم پژوهش حاضر تایید می‌گردد.

جدول ۷. نتایج برآورد مدل رگرسیونی (۲)

متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی					
نماد	متغیر	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره Z	احتمال آماره Z
LN(WAGES)	هزینه‌های حقوق و	۰/۰۱۱	۰/۰۰۳	۳/۳۴	۰/۰۰۱
SIZE	اندازه شرکت	-۰/۰۱۱	۰/۰۰۲	-۳/۹۷	۰/۰۰۰۱
ROA	سودآوری	-۰/۰۱۸	۰/۰۰۷	-۲/۴۱	۰/۰۱۶
LOSS	زیان شرکت	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۸	-۰/۳۸	۰/۷۰۷
CATA	نسبت جاری	-۰/۰۱۳	۰/۰۰۴	-۲/۸۳	۰/۰۰۵
GS	رشد شرکت	-۰/۰۱۴	۰/۰۰۷	-۲/۰۲	۰/۰۴۴
C	عرض از مبداء	۰/۰۷۲	۰/۰۴۱	۱/۷۳	۰/۰۸۴
آماره والد			55/49		
احتمال آماره والد			0/0001		
تعداد مشاهدات			۱۰۵۰		

جدول (۸) تخمین رگرسیونی مدل (۳) با متغیر وابسته کیفیت گزارش‌گری غیرمالی را نشان می‌دهد. در تایید نیکویی برازش مدل، با عنایت به اینکه آماره والد دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشد، بنابراین می‌توان در سطح اطمینان بالای ۹۹ درصد، اظهار نمود که مدل برازش شده از اعتبار بالایی برخوردار است. سطح معناداری متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار در نتایج خروجی مدل تخمینی (۳)، دارای ضریب مثبت (۰/۱۱۷) و معنادار (۰/۰۰۵) می‌باشد. بنابراین فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌گردد.

جدول ۸. نتایج برآورد مدل رگرسیونی (۳)

متغیر وابسته: کیفیت گزارش‌گری غیرمالی					
نماد	متغیر	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره Z	احتمال آماره Z
LN(WAGES)	هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار	۰/۱۱۷	۰/۰۴۲	۲/۷۹	۰/۰۰۵
SIZE	اندازه شرکت	۰/۱۶۱	۰/۰۳۲	۵/۰۱	۰/۰۰۰۱
ROA	سودآوری	۰/۰۶۲	۰/۰۵۷	۱/۰۸	۰/۲۷۹
LOSS	زیان شرکت	۰/۰۰۸	۰/۰۴۸	۰/۱۷	۰/۸۶۶
CATA	نسبت جاری	۰/۰۱۷	۰/۰۴۳	۰/۴۲	۰/۶۷۷
GS	رشد شرکت	۰/۰۰۶	۰/۰۳۶	۰/۱۸	۰/۸۵۷
C	عرض از مبدا	۱/۶۹۹	۰/۴۴۸	۳/۷۹	۰/۰۰۰۱
آماره والد		۵۵/۸۴			
احتمال آماره والد		۰/۰۰۰۱			
تعداد مشاهدات		۱۰۵۰			

جدول (۹) تخمین رگرسیونی مدل (۴) با متغیر وابسته اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهد. با عنایت به سطح معناداری کمتر از ۵ درصد آماره فیشر، نیکویی برازش مدل رگرسیونی (۴) در سطح بالایی تایید می‌شود. سطح معناداری متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار در نتایج خروجی مدل تخمینی (۴)، در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه مثبت و معناداری را نشان می‌دهد. همچنین سطح معناداری متغیر کیفیت گزارش‌گری مالی، معنادار بوده و وجود ارتباط منفی این متغیر با اجتناب مالیاتی را تایید می‌نماید. نتایج گواه آن است که ورود متغیر میانجی کیفیت گزارش‌گری مالی در رابطه بین هزینه

حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی، اثر مستقیم هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر اجتناب مالیاتی را در سطح اطمینان ۹۵ درصد به صورت منفی کاهش داده است. در چنین شرایطی به نظر می‌رسد که فرضیه میانجی تایید شده است. جهت اطمینان از نتیجه به دست آمده، آزمون سوبل نیز اجرا گردید. نتایج آزمون سوبل در جدول (۱۰) گواه بر تایید فرضیه میانجی در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد. ضریب تعیین تعدیل شده مدل نیز نشان می‌دهد، متغیرهای توضیحی معنادار توانسته‌اند ۹۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین نمایند.

جدول ۹. نتایج برآورد مدل رگرسیونی (۴)

متغیر وابسته: اجتناب مالیاتی					
نماد	متغیر	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره t	احتمال آماره t
LN(WAGES)	هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار	۰/۰۰۵	۰/۰۰۲	۲/۵۸۳	۰/۰۱۱
FRQ	کیفیت گزارشگری مالی	-۰/۰۱۳	۰/۰۰۴	-۲/۷۶۳	۰/۰۰۵
SIZE	اندازه شرکت	۰/۰۰۴	۰/۰۰۱	۲/۱۲۸	۰/۰۳۳
ROA	سودآوری	۰/۰۰۲	۰/۰۰۲	۱/۱۶۷	۰/۲۴۳
LOSS	زیان شرکت	۰/۰۰۹	۰/۰۰۶	۱/۴۳۸	۰/۱۵۱
CATA	نسبت جاری	۰/۰۰۴	۰/۰۰۱	۲/۶۰۸	۰/۰۰۹
GS	رشد شرکت	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	-۱/۲۸۱	۰/۲۰۱
C	عرض از مبدا	-۰/۱۷۳	۰/۰۲۸	-۶/۰۸۹	۰/۰۰۰۱
AR(1)	اتورگرسیو مرتبه اول	۰/۴۷۸	۰/۰۲۶	۱۷/۹۹۱	۰/۰۰۰۱
آماره f		۱۰۳/۸۹	ضرب تعیین تعدیل شده	۰/۹۲	
احتمال آماره f		۰/۰۰۰۱	دورین-واتسون	۱/۸۱	

جدول ۱۰. آزمون سوبل

مدل	احتمال آماره آزمون سوبل
مدل (۴)	۰/۰۳۳

جدول (۱۱) تخمین رگرسیونی مدل (۵) با متغیر وابسته اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهد. با عنایت به سطح معناداری کمتر از ۵ درصد آماره فیشر، نیکویی برازش این مدل در سطح بالایی تایید می‌شود.

سطح معناداری متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار و متغیر میانجی این فرضیه پژوهش در نتایج خروجی مدل تخمینی (۴)، در سطح اطمینان ۹۵٪ رابطه معناداری را نشان می‌دهد. به‌طوری‌که ورود متغیر میانجی کیفیت گزارش‌گری غیرمالی در رابطه بین هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی، اثر مستقیم هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر اجتناب مالیاتی را در سطح اطمینان ۹۵ درصد کاهش داده است. با این وجود جهت اطمینان از نتیجه به دست آمده، آزمون سوبل اجرا گردید. نتایج آزمون سوبل در جدول (۱۲) گواه آن است که اثر میانجی کیفیت گزارش‌گری غیرمالی در رابطه بین هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی در سطح خطای ۵ درصد مورد تایید قرار می‌گیرد. ضریب تعیین تعدیل شده مدل نیز نشان می‌دهد، متغیرهای توضیحی معنادار مدل توانسته‌اند ۹۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین نمایند.

جدول ۱۱. نتایج برآورد مدل رگرسیونی (۵)

متغیر وابسته: اجتناب مالیاتی					
نماد	متغیر	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره t	احتمال آماره t
LN(WAGES)	هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار	۰/۰۰۵	۰/۰۰۲	۲/۱۷۳	۰/۰۳۱
QUALITY_CSR	کیفیت گزارش‌گری غیرمالی	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۰۹	-۲/۹۹۷	۰/۰۰۲
SIZE	اندازه شرکت	۰/۰۰۵	۰/۰۰۲۷	۲/۳۸۱	۰/۰۱۷
ROA	سودآوری	۰/۰۰۳	۰/۰۰۲۲	۱/۱۳۲	۰/۲۵۷
LOSS	زیان شرکت	۰/۰۱۱	۰/۰۰۶	۱/۶۴۹	۰/۰۹۹
CATA	نسبت جاری	۰/۰۰۵	۰/۰۰۲۱	۲/۵۵۶	۰/۰۱۱
GS	رشد شرکت	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	-۱/۲۹۴	۰/۱۹۵
C	عرض از مبدا	-۰/۱۷۹	۰/۰۳۲	-۵/۵۱۱	۰/۰۰۰۱
AR(1)	اتورگرسیو مرتبه اول	۰/۴۷۱	۰/۰۲۸	۱۶/۶۶۳	۰/۰۰۰۱
آماره f		۱۱۶/۴۱	ضرب تعیین تعدیل شده		۰/۹۳
احتمال آماره f		۰/۰۰۰۱	دورین-واتسون		۱/۸۳

جدول ۱۲. آزمون سوبل

مدل	احتمال آماره آزمون سوبل
مدل (۵)	۰/۰۴۱

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این مطالعه با هدف پرکردن یک خلاء پژوهشی بر اساس مطالعه‌ای گسترده در مبانی نظری و تجربی مرتبط با اجتناب مالیاتی درصدد پاسخ به این سوال بود که آیا هزینه نیروی کار شرکت که در غالب حقوق و دستمزد به آن‌ها پرداخت می‌شود می‌تواند موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی و غیر مالی شده و از این طریق اجتناب مالیاتی را کاهش دهد؟

در این راستا بر اساس مبانی محکم فرض بر این بود که عامل پرداخت در غالب تئوری انگیزش و تئوری منابع انسانی، موجب ارتقای کیفیت کاری و افزایش مسئولیت‌پذیری سازمانی و اجتماعی نیروی کار شده و انگیزه آن‌ها برای ارائه کار درست، ایجاد نوعی رفتار نظارتی در قالب بخشی از حاکمیت شرکتی را افزایش داده و موجب افزایش کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی، مشارکت در اهداف سازمانی و در نهایت ارائه اطلاعات خام و اولیه با کیفیت به بخش مالی شرکت می‌شود. نتیجه این افزایش کیفیت در گزارشگری مالی و غیر مالی، کاهش خطاها، تقلب‌ها، ارائه گزارش‌های شفاف و باکیفیت و عدم تجدید ارائه مجدد است، به طوری که بر اساس تئوری ذینفعان و مشروعیت، کیفیت گزارشگری موجب کاهش مسائل نمایندگی و کاهش اجتناب مالیاتی می‌شود. بررسی‌های پژوهش حاضر نشان داد، اگرچه مدیران مالی در نهایت مسئولیت کیفیت گزارشگری شرکت را بر عهده دارند، اما این کل نیروی کار شرکت است که در تهیه اطلاعات حسابداری شرکت می‌کنند. آن‌ها با ارائه داده‌های داخلی خام که پایه و اساس را تشکیل می‌دهد، در گزارشگری مالی نقش غیرمستقیم ایفا می‌کنند (اندریو و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۰۹) و نقش حاکمیتی بسیار مهمی را در هر سازمانی بر عهده دارند (دایک و همکاران، ۲۰۱۰: ۲۲۱۳). بر همین اساس و به پشتوانه تئوری انگیزش و تئوری منابع انسانی این پژوهش اثبات نمود که میزان هزینه نیروی کار عاملی برای دستیابی به گزارش‌های مالی و غیر مالی باکیفیت است. بر همین اساس اثر گزارشگری مالی و غیر مالی باکیفیت بالا را در کنار هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر اجتناب مالیاتی را نیز جهت بررسی اثر واسطه‌ای بررسی نمودیم. بر اساس خروجی آزمون‌های آماری اولیه مشاهده می‌شود، با ورود متغیر میانجی کیفیت گزارشگری مالی و غیر مالی، در رابطه بین هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار و

اجتناب مالیاتی، اثر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر اجتناب مالیاتی را به صورت منفی تحت تاثیر قرار می‌دهد. در نهایت با اجرای آزمون میانجیگری سوبل اثر میانجی کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی در رابطه بین هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار و اجتناب مالیاتی در سطح اطمینان بالای ۹۵ درصد مود تایید قرار گرفت.

در این راستا ابتدا متغیرهای مورد نظر از جمله اجتناب مالیاتی از طریق نرخ موثر مالیاتی سه ساله به دست آمد. همچنین هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار از طریق لگاریتم طبیعی هزینه حقوق و دستمزد افشا شده در گزارش تحلیلی فعالیت هیئت مدیره به پیروی از ژیانگ و همکاران (۲۰۲۳) و همچنین کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی، به ترتیب از طریق کیفیت اقلام تعهدی به پیروی از اندریو و همکاران (۲۰۱۷) و دارابی و سجادی‌نژاد (۱۴۰۱) و لگاریتم طبیعی تعداد کلمات گزارش مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها به پیروی از نظری و همکاران (۲۰۱۷)، اندازه‌گیری شده و سپس با استفاده از روش‌های آماری مناسب، داده‌های جمع‌آوری شده تجزیه و تحلیل شده‌اند. نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۴۰۰ بوده و از مدل‌های رگرسیونی چندمتغیره با الگوی داده‌های ترکیبی در قالب اثرات ثابت و تصادفی جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده گردید. ذکر این نکات حائز اهمیت بوده که به منظور بررسی هدف این پژوهش که اثر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته اجتناب مالیاتی را آزمون می‌نماید، از یک وقفه برای متغیرهای توضیحی و کنترلی استفاده گردیده و همچنین جهت کنترل احتمالی مساله درونزایی از متغیرهای متعدد کنترلی استفاده شده است.

نتایج پژوهش نشان می‌دهند که هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار تأثیر معناداری بر اجتناب مالیاتی ندارد. این موضوع برخلاف مبانی نظری پژوهش حاضر است. از جمله پژوهش‌های محدود مرتبط با مطالعه حاضر، پژوهش ژیانگ و همکاران (۲۰۲۳) و لی و همکاران (۲۰۱۹) بوده که به ترتیب، نتایج پژوهش آنان تاثیر مثبت و معناداری را بین حداقل حقوق و دستمزد و اجتناب و برنامه‌ریزی مالیاتی را نشان می‌دهد. باید توجه داشت که سیاست‌های مالیاتی شرکت‌ها تحت تاثیر عوامل مختلفی از جمله عوامل تجاری، عوامل راهبری شرکتی، عوامل مربوط به حسابرسان، عوامل مربوط به گزارش

های مالی، عوامل مربوط به صنعت، ویژگی‌های عمومی، عوامل مربوط به بازار سرمایه و عوامل اجتماعی و ... است (طایفه و همکاران، ۱۳۹۸). با عنایت به این موضوع و تاکید بر نتایج فرضیه‌های میانجی که با ورود آن‌ها به مدل‌های آماری تاثیر هزینه‌های حقوق و دستمزد بر اجتناب از مالیات کاهش پیدا کرده، رد فرضیه اول پژوهش قابل توجیه است. نتایج بیشتر گواه آن است که هزینه‌های حقوق و دستمزد کارکنان بر کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی اثر مثبت و معناداری داشته و بیان می‌دارد که شرکت‌هایی که به کارکنان خود حقوق و دستمزد بیشتری پرداخت می‌کنند، به گزارشگری مالی و غیرمالی بهتری نیز می‌رسند. بنابراین، برخلاف پژوهش‌های پیشین که هیئت مدیره، حسابرسان، کارمندان مالی و ... را در کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار می‌دانستند، این پژوهش نشان می‌دهد که هزینه حقوق و دستمزد کل نیروی کار شرکت می‌تواند به عنوان یک عامل مؤثر در بهبود کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی در شرکت‌ها محسوب شود. به عبارت بهتر کل نیروی کار شرکت در فرآیند گزارشگری مالی اثرگذار می‌باشند. نتیجه به‌دست آمده همراستا با تئوری‌های انگیزش و منابع انسانی است که بیان می‌دارد، عامل پرداختی به نیروی کار بر کیفیت و کمیت وی اثرگذار است و آنان را نسبت به سازمان و جامعه مسئولیت‌پذیر می‌سازد، که این خود انگیزه‌ای برای رسیدن به گزارش‌های مالی و غیرمالی باکیفیت ایجاد می‌کند. حسن‌قلی‌زاده و همکاران (۱۳۹۸) و همچنین رضائی پیتة‌نوئی و همکاران (۱۳۹۸) نیز، تا حدودی نتایجی همراستا با فرضیه حاضر به دست آورده‌اند.

شواهد نشان می‌دهد، اثر میانجی کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی در سطح اطمینان بالای ۹۵ درصد معنادار است. تاثیر کاهشی ورود متغیرهای میانجی در راستای تئوری مشروعیت و ذینفعان است، که برآیند آن افزایش توجه شرکت‌ها به کارکنان خود به عنوان بخشی از گروه‌های ذینفع در سازمان و جامعه و بهتر شدن کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی و در نتیجه مشروعیت شرکت‌ها و حفظ و حراست منافع گروه‌های ذینفع می‌باشد.

با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهاد می‌شود که حسابرسان مالیاتی و سرمایه‌گذاران به میزان حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت‌ها که موجب بهبود کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی آنان می‌شود توجه نمایند. زیرا افزایش کیفیت نیروی کار در راستای ایجاد انگیزه با حقوق و دستمزد مناسب،

گزارش‌های مالی و غیرمالی با کیفیت نیز به همراه دارد، که نتیجه آن کاهش اجتناب مالیاتی شرکت‌ها، منتفع شدن گروه‌های ذینفع و دستیابی شرکت‌ها به مشروعیت لازم در جامعه است. مدیران شرکت‌ها نیز باید در نظر داشته باشند که هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار به عنوان یک عامل مؤثر در بهبود کیفیت گزارش‌گری مالی و غیرمالی در شرکت‌ها محسوب می‌شود و باید سعی کنند تا به آن توجه نمایند. بر اساس نتایج به دست آمده، به محققین آتی پیشنهاد می‌شود اثر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار را بر شاخص‌های دیگری از کیفیت گزارش‌گری مالی از جمله گزارش‌گری مالی متقابلانه، تجدید ارائه صورت‌های مالی، کیفیت افشا و همچنین در مورد گزارش‌گری غیر مالی اثر هزینه‌های حقوق دستمزد نیروی کار بر ابعاد مختلف مسئولیت‌پذیری اجتماعی را نیز مورد بررسی قرار دهند. همچنین می‌توانند تاثیر میزان حقوق و دستمزد نیروی کار را بر اثربخشی کنترل‌های داخلی، بررسی نمایند.

باید توجه داشت، عوامل مثبتی همانند شایسته‌سالاری و عواملی همانند مناسبات فامیلی و پارتنری بازی، حساب‌سازی و پرداخت حقوق چندین باره و مضاعف به برخی افرادی که اصلاً کارمند یا گارگر شرکت نیستند و موارد مشابه دیگر، ممکن است بر روی حقوق افراد تاثیرگذار باشد. لذا این احتمال وجود دارد که لزوماً بالا بودن رقم هزینه دستمزد به معنی بالا بودن کیفیت نیروی کار شرکت نباشد. بنابراین این مورد به عنوان یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر مطرح شده است.

لازم به ذکر است از آنجایی که برای اندازه‌گیری کیفیت گزارش مسئولیت اجتماعی روش اندازه‌گیری دیگری وجود ندارد، لذا با توجه به مطالعات قبلی از تعداد کلمات گزارش مسئولیت‌پذیری اجتماعی به عنوان شاخص اندازه‌گیری این متغیر استفاده گردید. این مساله نیز می‌تواند به عنوان یک محدودیت در پژوهش‌های آتی در نظر گرفته شده و شاخصی جهت اندازه‌گیری کیفیت گزارش‌گری مالی تبیین و ارائه گردد.

منابع

- اسکندری، علیرضا؛ درستان، سمیه. (۱۴۰۱). تاثیر مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی، سودآوری، اهرم مالی و مدیریت سود بر اجتناب از پرداخت مالیات در بورس اوراق بهادار تهران. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۶۸)، ۱۰۸-۱۲۵.
- بنی‌مهد، بهمن؛ حسن‌پور، شیوا؛ عربی، سیدمهدی. (۱۳۹۵). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری. تهران. ترمه.
- حاجیان نژاد، امین. (۱۳۹۴). ارائه یک چارچوب مفهومی برای گزارشگری اجتماعی شرکت‌ها بر مبنای چارچوب مفهومی حسابداری در ایران. رساله دکتری حسابداری. دانشگاه شهید باهنر کرمان.
- حسن قلی‌زاده، محمد؛ رضائی پیتته‌نوئی، یاسر؛ غلام، رضاپور. (۱۳۹۹). کیفیت کارکنان شرکت و کیفیت سود پیش‌بینی شده به وسیله مدیریت. نشریه مدیریت دارایی و تامین مالی، ۷(۳)، ۸۵-۹۸.
- دارابی، رویا؛ سجادی نژاد، سید طیب. (۱۴۰۱). اثر حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی در طول دوران همه‌گیری کووید ۱۹. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۶(۲۲)، ۱۵۴-۱۶۵.
- رابطی خطیبی، محمد ابراهیم؛ خسرویپور، نگار. (۱۴۰۲). بررسی اثرات وجود نظام کنترل داخلی و پیچیدگیهای سازمانی بر کیفیت گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۷)، ۹۹-۱۲۰.
- رحمانی، علی؛ بشیری منش، نازنین. (۱۳۹۳). مروری بر ادبیات افشای اطلاعات در ایران. حسابداری و منافع اجتماعی، ۴(۴)، ۳۵-۶۸.
- رضائی پیتته‌نوئی؛ یاسر، صفری گرایلی، مهدی؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۸). مدل بندی نقش تعدیلی حاکمیت شرکتی بر رابطه بین اعتماد اجتماعی و اجتناب مالیاتی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۴)، ۲۲۱-۲۴۶.
- طایفه، سیامک؛ دستگیر، محسن؛ رضایی، فرزین؛ احمدی، سعیدعلی. (۱۳۹۸). رتبه بندی عوامل موثر بر اجتناب مالیاتی شرکتی. حسابداری ارزشی و رفتاری، ۴(۷)، ۳۰۹-۳۴۱.
- عباس‌زاده، محمدرضا؛ فدایی، مرتضی؛ مفتونیان، محسن؛ بابایی کلاریجانی، مانده. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی شرکت‌ها (مطالعه موردی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران). اقتصاد مالی، ۱۰(۳۵)، ۷۴-۴۵.

فغانی، مهدی؛ زارعی، حمید؛ سعیدی گراغانی؛ مسلم دارسنج، سکینه. (۱۳۹۸). تأثیر سرمایه فکری بر رابطه بین نظام حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹(۲)، ۲۴۶-۲۱۹.

کاملی، محمدجواد؛ دارابی، رضا؛ جعفری، محمد؛ و نامجوگرمی، محمد. (۱۳۹۰). بررسی نقش نظام مدیریت حقوق و دستمزد بر کارآیی کارکنان ستاد ناجا. *توسعه مدیریت و منابع انسانی و پشتیبانی*، ۶(۲۰)، ۴۱-۶۹.

کردستانی، غلامرضا؛ تاتلی، رشید. (۱۳۹۳). بررسی ویژگی‌های کیفی سود و نوع مدیریت سود در شرکت‌های درمانده مالی و ورشکسته. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۴(۱)، ۷۹-۱۰۴.

کریمی، فرزاد؛ صادقی، محسن. (۱۳۸۹). محاسبه کیفیت سود بر اساس سرمایه‌گذاری در دارایی‌های سرمایه‌ای و نیروی کار و رابطه آن با پایداری سود در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران. *نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۲(۱)، ۱۲۴-۱۱۳.

کلباسی، ناصر؛ خسروی پور، نگار. (۱۳۹۹). بررسی کیفیت گزارش‌گری مالی بر مبنای ویژگی‌های حسابرسی در زمان عرضه اولیه. *دانش حسابداری مالی*، ۷(۴)، ۱۵۵-۱۷۷.

محمدی، سامان؛ محمدی بهرامی، مظفر. (۱۴۰۱). مطالعه اثر ناکارایی سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی بر اجتناب مالیاتی. *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۸۴(۶)، ۵۹-۸۳.

منصوری‌نیا، الهام؛ شیرخانی، افسانه. (۱۴۰۱). تأثیر اجتناب مالیاتی بر توزیع دستمزد کارکنان. *نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری*، ۶(۲۱)، ۳۱۶-۲۹۲.

نویخت، یونس. (۱۴۰۰). تأثیر اجتناب از پرداخت مالیات بر معیارهای حسابداری و اقتصادی عملکرد شرکت: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۱(۲)، ۴۲-۲۱.

یوسف زاده، سارا؛ بیطاری، جلیل. (۱۴۰۱). بررسی اثرگذاری توانایی مدیریت بر رابطه بین عدم اطمینان محیطی و اجتناب مالیاتی. *حسابداری مدیریت*، ۱۵(۵۴)، ۱۴۷-۱۶۲.

References

- Abbaszadeh, M. Fadaei, M. Maftounian, M. Babaei Klarijani, u. (2016), Investigating the relationship between financial transparency and tax avoidance according to the institutional ownership of companies (case study of Tehran Stock Exchange companies). *Financial Economics*, 10(35), 45-74. (In Persian)
- Andreou, P. C; Karasamani, I; Louca, C; & Ehrlich, D. (2017). The impact of managerial ability on crisis-period corporate investment. *Journal of Business Research*, 79, 107-122.

- Banimahd, B. Hassanpour, S. Arabic, S. M. (2015). Experimental research and methodology in accounting. Tehran. Termeh. (In Persian)
- Becker, G. S. (1962). Investment in human capital: A theoretical analysis. *Journal of Political Economy*, 70(5), 94–105.
- Bowen, R; Call, A; Rajgopal, S; 2010. Whistle-blowing: target firm characteristics and economic consequences. *Account. Rev.* 85 (4), 1239–1271.
- Call, A. C; Campbell, J. L; Dhaliwal, D. S; & Moon Jr, J. M. (2017). Employee quality and financial reporting outcomes. *Journal of Accounting and Economics*, 64(1), 123-149.
- Darabi, d. & Sajadinejad, S. (2022). The effect of corporate governance on the quality of financial reporting during the covid 19 pandemic. *Scientific journal of modern research approaches in management and accounting*, 6(22), 154-165. (In Persian)
- Dhaliwal, D.S; Li, O.Z; Tsang, A; Yang, Y.G; 2011. Voluntary nonfinancial disclosure and the cost of equity capital: the initiation of corporate social responsibility reporting. *Account. Rev.* 86, 59–100.
- Dyck, A; Morse, A; Zingales, L; 2010. Who blows the whistle on corporate fraud. *J. Finance* 65 (6), 2213–2253.
- Eskandari, A. & Darstan, S. (2022). The effect of corporate governance mechanisms, profitability, financial leverage and profit management on tax avoidance in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Management Perspectives*, 5(68), 108-125. (In Persian)
- Faghani, M; Zarei, H; Saidi, G; & Muslim, D, S. (2018). The effect of intellectual capital on the relationship between corporate governance and tax avoidance. *Experimental Accounting Research*, 9(2), 219-246. (In Persian)
- Faghani, M; Zarei, H; Saidi, G; & Muslim, D, S. (2018). The effect of intellectual capital on the relationship between corporate governance and tax avoidance. *Experimental Accounting Research*, 9(2), 219-246. (In Persian)
- Feng, M; Li, C; McVay, S; 2009. Internal control and management guidance. *J. Account. Econ.* 48 (2), 190–209.
- Gallemore. J, Labro, E. (2015), “The Importance of the Internal Information Environment for Tax Avoidance”, *Journal of Accounting and Economics* 60, PP. 149–167.
- Haga, J; Huhtamäki, F; & Sundvik, D. (2022). Employee effort and earnings management. *Global Finance Journal*, 53, 100622.
- Hajiannejad, A. (2014), providing a conceptual framework for corporate social reporting based on the conceptual framework of accounting in Iran. Doctoral thesis in accounting. *Kerman Shahid Bahonar University*. (In Persian)
- Hasan Qolizadeh, M., Rezaei Pitehnoi, Y. & Gholam, R. (2019). The quality of the company's employees and the quality of profit predicted by the management. *Journal of Asset Management and Financing*, 7(3), 85-98. (In Persian)
- Herzber, F.(1968). One more time: How do you motivate employees (pp.46-57). *Harvard Business Review*.

- Kalbasi, N. & Khosravipour, N. (2019). Investigating the quality of financial reporting based on audit characteristics at the time of initial release. *Knowledge of financial accounting*, 7(4), 155-177. (In Persian)
- Kameli, M, J. Darabi, R. Jafari, M. & Namjogarmi, M. (2011). Investigating the role of salary management system on the efficiency of Naja headquarters staff. *Management Development and Human Resources and Support*, 6(20), 41-69. (In Persian)
- Kampelmann, S; Rycx, F; Saks, Y; & Tojerow, I. (2018). Does education raise productivity and wages equally? The moderating role of age and gender. *IZA Journal of Labor Economics*, 7(1), 1-37.
- Karimi, F. & Sadeghi, M. (2010). Calculation of the quality of profit based on investment in capital assets and labor and its relationship with sustainability of profit in companies admitted to Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 2(1), 113-124. (In Persian)
- Kerr, J. N. (2019). Transparency, information shocks, and tax avoidance. *Contemporary Accounting Research*, 36(2), 1146-1183.
- Kordestani, Gh. & Tatli, R. (2014). Earnings Attributes and Type of Earnings Management in the Distressed and Bankrupt Firms. *Accounting and Social Interests*, 4(1), 79-104. (In Persian)
- LI, Xiaoxi; LIM, Chee Yeow; and XU, Yanping. (2019). The minimum wage and corporate tax planning. *Research Collection School Of Accountancy*. 1-50.
- Mansourinia, E. Shirkhani, A. (2022). The effect of tax avoidance on employee wage distribution. *Scientific Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 6(21), 292-316. (In Persian)
- Mohammadi, S. Mohammadi, B. & Muzaffar. (2022). Studying the effect of ineffective investment in human resources on tax avoidance. *New research approaches in management and accounting*, 84(6), 59-83. (In Persian)
- Nazari, J. A; Hrazdil, K; & Mahmoudian, F. (2017). Assessing social and environmental performance through narrative complexity in CSR reports. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 13(2), 166-178.
- Nobakht, Y. (2021). The effect of tax avoidance on accounting and economic measures of company performance: Evidence from Tehran Stock Exchange. *Accounting and Social Interest*, 11(2), 21-42. (In Persian)
- Noga, T.J; Schnader, A.L; (2013). Book-tax differences as an indicator of financial distress. *Account. Horizons* 27, 469-489.
- Rahmani, A. & Bashiri, M, N. (2014). A Review of the Literature on Disclosure in IRAN. *Accounting and Social Interests*, 4(4), 35-68. (In Persian)
- Rebeti Khatibi, M. E, Khosroipour, N. (1402). Investigating the effects of internal control system and organizational complexities on the quality of financial reporting. *Financial accounting and auditing research*, (57) 15, 99-120. (In Persian)

- Rezaei, G; Taghizadeh, R; Sadeghzadeh Maharlui, M; & Zeraatgari, R. (2022). The effects of labor investment inefficiency on corporate tax avoidance activities. *Financial Accounting Knowledge*, 8(4), 109-133.
- Rezai Pitehnoi, Y. Safari G. & Mehdi, N. (2018). Modeling the moderating role of corporate governance on the relationship between social trust and tax avoidance. *Experimental Accounting Research*, 9(4), 221-246. (In Persian)
- Romito, S; & Vurro, C. (2021). Non-financial disclosure and information asymmetry: A stakeholder view on US listed firms. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(2), 595-605.
- Tayefeh, S; Dastgir, M; Rezaei, F; Ahmadi, S. (2018). Ranking of factors affecting corporate tax avoidance. *Value and Behavioral Accounting*, 4(7), 309-341.
- Vito, B; Firmansyah, A; Qadri, R. A; Dinarjito, A; Arfiansyah, Z; Irawan, F; & Wijaya, S. (2022). Managerial abilities, financial reporting quality, tax aggressiveness: does corporate social responsibility disclosure matter in an emerging market. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review*, 6(1), 19-41.
- Xiang, J; Zhu, L; & Kong, D. (2023). Labor cost and corporate tax avoidance. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 205, 338-358.
- Yousefzadeh, S. & Bitari, J. (2022). Investigating the effect of management ability on the relationship between environmental uncertainty and tax avoidance. *Management Accounting*, 15(54), 147-162. (In Persian)

COPYRIGHTS



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

ارائه الگوی مضامین یکپارچه حسابداری بلاغت در توسعه مشروعیت شرکتی: بسط ارزش‌های تعامل اجتماعی^۱

فرید عزیزی^۱، عسگر پاک‌مرام^۲، افشین نخبه فلاح^۳، سعید انور خطیبی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۲/۰۳

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: این مطالعه از طریق استفاده از تحلیل مضمون به دنبال شناسایی تم مرتبط با موضوع حسابداری بلاغت می‌باشد تا با ترکیب با ابعاد مشروعیت شرکتی چارچوب نظری ساچمن (۱۹۹۵) نسبت به ارائه ارزیابی آزمون ویکور خاکستری اقدام شود. لذا هدف این پژوهش ارائه الگوی مضامین یکپارچه حسابداری بلاغت در توسعه مشروعیت شرکتی باهدف بسط ارزش‌های تعامل اجتماعی طبق آزمون ویکور خاکستری بود.

روش: این مطالعه به لحاظ روش جمع‌آوری داده ترکیبی و به لحاظ نتیجه توسعه‌ای محسوب می‌شود. برای این منظور ابتدا طی مصاحبه با خبرگان به عنوان مشارکت‌کنندگان بخش کیفی، سه مضمون پایه، سازمان‌دهنده و فراگیر مشخص شد و با دو مرحله انجام تحلیل دلفی پایایی مضامین شناسایی شده مورد تأیید قرار گرفت. سپس در بخش کمی و از طریق مشارکت ۲۵ نفر از مدیران شرکت‌های بازار سرمایه، نسبت به تعیین تأثیرگذارترین مضمون سازمان‌دهنده حسابداری بلاغت در مشروعیت شرکتی اقدام شد و فرآیند انجام از طریق ماتریس ویکور خاکستری صورت پذیرفت.

یافته‌ها: نتایج نشان داد، سیستم اطلاعات در دانش حسابداری (A_p) به عنوان استراتژیکی‌ترین عامل حسابداری بلاغت در توسعه دستیابی به مشروعیت اجتماعی در کارکردهای شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد.

نتیجه‌گیری: نتیجه کسب‌شده گویایی این موضوع است که انتخاب مضمون تقویت سیستم اطلاعات دانش حسابداری به عنوان اثرگذارترین عامل حسابداری بلاغت در توسعه مشروعیت شرکت‌های بازار سرمایه، به این معناست که افزایش کانال‌های ارتباط بین واحد حسابداری با بسترهای اجتماعی می‌تواند به تقویت و توسعه شناخت انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان توسط واحدهای حسابداری کمک نماید و به‌طور سیستمی به فرآیندهای حسابداری کمک کند تا ستاده‌های قابل‌انگازتری را در اختیار ذینفعان برای تصمیم‌گیری قرار دهند.

واژه‌های کلیدی: مشروعیت شرکتی، حسابداری بلاغت، ویکور خاکستری.

طبقه بندی موضوعی: M42

10.22051/JAASCI.2024.44892.1801 : DOI ۱

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران. (farid_azizi54@yahoo.com)

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. نویسنده مسئول. (pakamram@gmail.com)

۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد پرنده، پرنده، ایران. (afshin_nf20@yahoo.com)

۵. گروه حسابداری، واحد ایلخچی، دانشگاه آزاد اسلامی، ایلخچی، ایران. (anvarkhatibi1980@gmail.com)

مقدمه

با تحول هنجارهای اجتماعی و گسترده‌گی سرعت انتقال اطلاعات از بازار به ذینفعان در دنیای امروز، فرآیندهای افشاء اطلاعات نیز تغییر یافته است، به طوری که نیازهای اطلاعاتی ذینفعان که برآمده از متن جامعه می‌باشد، راهبردهای گزارشگری مالی را در سطح بازار سرمایه مشخص می‌کند (خیمنزاگیلرا و همکاران؛ ۲۰۲۱: ۱۵۳). در واقع افشاء اطلاعات به عنوان بخشی از مراددهی شرکت با ذینفعان تلقی می‌شود که زمینه‌ساز کسب مزیت رقابتی می‌گردد و امکان ایجاد تفاوت بین شرکت‌ها را برای ذینفعان ممکن می‌سازد (تفتیان و همکاران، ۱۴۰۰: ۹۴). این تفاوت‌ها از نوع شناخت و اهمیت شرکت در خصوص نیازهای اطلاعاتی ذینفعان نشأت می‌گیرد و می‌تواند از طریق ارتقاء مشروعیت شرکتی، امکان دستیابی به توسعه پایدارتر شرکت در برابر ذینفعان را تسهیل نماید. حسابداری بلاغتی شیوهایی از ادراک مجموعه صورت‌های مالی و گزارش‌های همراه می‌باشد که ضمن تقویت سطح شناخت شرکت‌ها از نیازهای اطلاعاتی ذینفعان بیرونی، مبنای تحلیلی قابل استدلال‌تری را برای تصمیم‌گیری‌ها به ذینفعان درونی ارائه می‌دهد (پرایس و همکاران؛ ۲۰۱۸: ۱۵۴۳).

در این شیوه، واحد حسابداری از طریق کاربست‌های سیستمی تلاش می‌کند، تا با ارزیابی مستمر در بسترهای اجتماعی از نظر انتظارات ذینفعان بیرونی اعم از سهامداران؛ سرمایه‌گذاران؛ تحلیلگران؛ قانون‌گذاران و غیره، فرآیندهای عملیاتی خود را برای انعکاس هرچه شفاف‌تر اطلاعات، بر اساس یک ادراک مشترک به لحاظ زبانی و محتوایی به کارگیرند و از این طریق به نیازهای اطلاعاتی، پاسخ قابل توجه‌تری جهت حفظ تعامل بلندمدت بین شرکت با ذینفعان داده شود (وانگ و همکاران؛ ۲۰۲۳: ۲۱). اگرچه این مفهوم به لحاظ کارکردی، ریشه در مفاهیم مشابهی همچون لحن؛ زبان گزارشگری و حسابداری دیالوگ می‌تواند داشته باشد، اما بلاغت در حسابداری شیوهایی از گزارشگری مالی قلمداد شود، که با پایبندی به فرائض فلسفی دانش حسابداری، ضمن پوشش مفاهیم

-
1. Jiménez-Angueira et al
 2. Rice et al
 3. Wang et al

فوق، به دنبال اقناع نیازهای اطلاعاتی از طریق چرخه افشاء به موقع و قابل اتکاء اخبار و عملکردها بین شرکت با ذینفعان می‌باشد تا از این طریق سطح مشروعیت شرکت‌ها تقویت گردد (نواگبارا و بیلال؛ ۲۰۱۹: ۲۳۹۶). در واقع توسعه این رویکرد در واحد حسابداری، تعامل پویاتر بین شرکت با ذینفعان را ممکن می‌سازد و سبب خواهد شد تا دانش از بسترهای اطلاعاتی و مبتنی بر ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی به کارکردهای شرکت انتقال یابد که تحت چنین مزیتی شرکت‌ها با اجتناب از فرآیندهای تحمیلی و صرفاً یک سوویه، به دنبال ایجاد اثربخشی بیشتر بین کارکردهای شرکت از طریق گزارشگری مالی با نیازهای واقعی و برآمده از انتظارات اجتماعی باشد (کوآین و سان؛ ۲۰۲۱: ۴).

به عبارت دیگر، حسابداری بلاغت، مجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی را پیگیری می‌کند، که به تفاوت مشروعیت پذیری شرکت‌ها در حفاظت از منافع سهامداران کمک می‌نماید. در واقع مشروعیت شرکتی در یک تعریف ساده، موردپذیرش و اعتماد واقع شدن از جانب ذینفعان می‌تواند شناخته شود (برزگری خانقاه و جعفری تراجی، ۱۳۹۵: ۱۰۲). زیرا شرکت‌هایی که مشروعیت کافی نداشته باشند، ضمن عدم پذیرش توسط ذینفعان، از جانب گروه‌های اجتماعی نیز به دلیل اینکه به ارزش‌های فراگیر پایبند نیستند، طرد خواهند شد (ایلرپ نیلسون و توماسن؛ ۲۰۱۸: ۴۹۵). این مسئله در سطح بازارهای مالی به لحاظ مزیت استراتژیک خیلی مهم است که شرکت‌ها راه‌های دستیابی به ایجاد و تقویت مشروعیت را درک نمایند و با بکارگیری ابزارهایی همچون حسابداری، مسئولیت و تعهد خود نسبت به اجتماع را به منصفه ظهور برسانند (مرتیز و بوآی؛ ۲۰۲۳: ۴). در واقع حسابداری بلاغت را به دلیل کارکردهای هنجاری که در ارتباط فلسفی با اقناع نیازهای اطلاعاتی ذینفعان انجام می‌دهد، می‌تواند ابزاری برای رسیدن به مشروعیت تلقی نمود. لذا برای درک بهتر مسئله این پژوهش می‌بایست این سؤال مطرح شود، اساساً نقش حسابداری بلاغت در دستیابی به مشروعیت شرکتی چیست؟

1. Nagbara and Belal
2. Qin & Sun
3. Ellerup Nielsen and Thomsen
4. Martens and Bui

پاسخ به این سؤال می‌تواند نقش مهمی در ضرورت انجام این پژوهش داشته باشد، زیرا اگرچه پژوهش‌های گذشته این حوزه از علم حسابداری را به‌طور مشخص مورد بررسی قرار نداده‌اند، اما می‌توان استنباط نمود که به‌کارگیری حسابداری بلاغت از پیامدهای فراگیری همچون حفظ ارزش‌های اطلاعاتی؛ کاهش هزینه‌های نمایندگی؛ تقارن اطلاعاتی و کاهش هزینه پردازش اطلاعات، را برای ذینفعان و شرکت‌ها به همراه داشته باشد (هاک و همکاران، ۲۰۲۲: ۱۶۴). به‌عبارت‌دیگر، این مفهوم کمک می‌نماید تا شرکت‌ها علیرغم افشاء اطلاعات الزام شده در استانداردهای گزارشگری مالی، به افشاء اطلاعاتی بپردازند و یا رویه‌هایی از افشاء را در پیش بگیرند که به تقویت مکانیزم‌های ادراکی سرمایه‌گذاران می‌تواند کمک نماید (آلاواتیج و همکاران، ۲۰۲۲: ۷) زیرا سر مقصد تمرکز بر چنین رویه‌هایی از اجرای حسابداری می‌تواند مشروعیت‌پذیری بالاتر شرکت را در بین ذینفعان به همراه داشته باشد. لذا تفاوت این پژوهش با پژوهش‌های انجام‌شده در گذشته همچون چاریری^۳ (۲۰۱۰)؛ گل‌مینی و همکاران^۴ (۲۰۲۱) و جایاسینگه و اددین^۵ (۲۰۱۹)، ضمن اینکه می‌تواند به انتقال نظریه‌ی بلاغت از فلسفه به حسابداری منجر شود، در عین حال باعث می‌گردد تا رویه‌های همسان‌تری از گزارشگری مالی محتوایی به تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کمک نماید، تا با کنترل ریسک، بازده بالاتری برای آنان به همراه داشته باشد. اگرچه این مفهوم در مراحل اولیه توسعه خود در دانش حسابداری قرار دارد، اما می‌تواند در ایجاد مفاهیم ساختاری و شناختی جهت شکل‌گیری ادراک محتوایی منسجم در ذینفعان بسیار مؤثر باشد. لذا هدف این مطالعه، ارائه الگوی مضامین یکپارچه حسابداری بلاغت در توسعه مشروعیت شرکتی می‌باشد. به‌طوری‌که در بخش طراحی مدل از طریق تحلیل تماتیک، تلاش می‌گردد تا سه مضمون فراگیر؛ سازمان‌دهنده و پایه‌شناسایی و پس از تأیید پایایی مضامین بر اساس تحلیل دلفی، از طریق فرآیند ویکور خاکستری، با ترکیب کارکردهای حسابداری بلاغت و نوع مشروعیت شرکتی، سطحی ارزش‌های تعامل اجتماعی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه توسعه یابند که به تقویت اعتمادپذیری در ذینفعان نسبت به عملکردهای شرکت‌های بازار سرمایه منجر شود.

1. Htque et al
2. Alawattage et al
3. Chariri
4. Gelmini et al
5. Jayasinghe & Uddin

مبانی نظری

مشروعیت شرکتی

مشروعیت به فرآیندی از عملکردهای یک شرکت در محیطی تجاری اشاره دارد که زمینه‌ساز ایجاد اعتماد در مخاطبانش می‌گردد. دی‌ماگیو و پوال (۱۹۸۳) به‌منظور تشریح مشروعیت نقش‌های فعالانه و منفعلانه سازمان‌ها را از یکدیگر تفکیک می‌کنند و بیان می‌نمایند، سازمان‌هایی که تحت تأثیر فشارهای بیرونی، به دنبال شکل دادن به هنجارهای منسجم و یکپارچه برای پاسخگویی به آن می‌باشند، در دسته نقش‌های فعال اجتماعی قرار می‌گیرند و نسبت به نقش‌های منفعلانه که بیان‌کننده بی‌تفاوتی نسبت به ارزش‌های اجتماعی است، بیشتر مورد پذیرش قرار می‌گیرند (آویس و همکاران، ۲۰۱۸: ۱۱۸). لذا مشروعیت شرکتی، مجموعه ارزش‌هایی است که در محیط اجتماعی می‌تواند برای یک شرکت کسب اعتبار نماید. ژیتو و همکاران (۲۰۲۰) هستی‌شناسی مشروعیت شرکتی را از دو منظر ذهنی و عینی مورد توجه قرار می‌دهند.

در دیدگاه ذهنی، تأکید بر این است که مشروعیت در زمینه‌ها و ارزش‌های ضمنی شرکت، جنبه‌هایی از شیوه‌ها و سیاست‌های شرکت را در برمی‌گیرد که از طریق فرهنگ سازمانی می‌تواند موقعیت یک شرکت را از نظر باورها، ارزش‌ها و هنجارها به تصویر بکشد. اما در مقابل دیدگاه عینی، مشروعیت را نوعی ارزیابی عملکردهای شرکت‌ها از نظر ذینفعان تعریف می‌کند. ساچمن (۱۹۹۵)^۴ در تفسیر این دیدگاه، بایان معیارهایی مثل پاسخگویی، سهم بازار و یا فروش، نسبت به ارزیابی عملکرد شرکت‌ها از نظر مشروعیت اقدام نمود و وجود معیارهایی در رضایت شهروندان را در بخش عمومی و مشتریان را در بخش خصوصی، به‌عنوان کارکرد مشروعیت عینی تعریف می‌نماید. از طرف دیگر هوآنگ و همکاران (۲۰۲۳)^۵ ارزش مشروعیت را در شیوه‌های سازمانی ابعاد نهادی تشریح می‌نمایند و از آن به‌عنوان نوعی همگرایی هنجاری یاد می‌شود. در واقع نهاد یک واحد ناظر بر عملکردهای سازمانی است که می‌تواند مسیر و جهت حرکت سازمان‌ها را

-
1. DiMaggio and Powell
 2. Awis et al
 3. Xiu et al
 4. Suchmann
 5. Hung et al

مشخص نماید. تحت این مفهوم، همگرایی هنجاری نشان‌دهنده‌ی منطق‌های اجتماعی سازمان‌هایی است که از سیاست‌های نهادی پیروی می‌کنند و به ایجاد مرزهای مشخصی از رعایت استانداردها با ارزش‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی کمک می‌نماید (لاک و چولز-نایی، ۲۰۱۹: ۵). لذا هر سازمانی که بتواند در این فرآیند هنجاری، رفتارهایی فراتر از مسئولیت‌های قانونی به نمایش بگذارد، ضمن افزایش مشروعیت برای خود، مسیر جدیدی از هنجارگرایی اجتماعی را برای سایر سازمان‌ها ایجاد می‌نماید (گوکی و همکاران، ۲۰۲۱: ۳۸۷). الیور^۳ (۱۹۹۷) یک گونه‌شناسی از شیوه‌های واکنش استراتژیک شرکت‌ها جهت رسیدن به مشروعیت را ارائه داد که در قالب شکل (۱) ارائه شده است.



شکل ۱. شیوه‌های واکنش استراتژیک شرکت‌ها برای کسب مشروعیت

طبق این الگو، اولین واکنش، سطحی از انطباق‌پذیری شرکت در برابر هنجارهای اجتماعی تکلیفی است که شرکت به‌منظور همگرایی بیشتر، خود را با فشارهای وارده همسو می‌نماید تا از ایجاد تعارض جلوگیری نماید. در حوزه‌ی واکنش سازگاری^۴ مسئله باور به هنجارهای اجتماعی است که از طریق فشارهای بیرونی به شرکت وارد می‌شود و این مسئله استراتژی‌های پذیرش و تقویت را از جانب شرکت به همراه دارد تا مشروعیت فراگیرتری ایجاد نماید (ولیر و همکاران، ۲۰۱۸: ۶۲۳). در واکنش اجتناب^۵ شرکت با عدم پذیرش هنجارهای اجتماعی که بیشتر شکل تکلیفی دارد، تلاش می‌کند تا بدون هزینه از پابندی به آن اجتناب نماید تا ضمن حفظ وضع موجود، نوع نافرمانی اجتماعی خود را نشان دهد. در واکنش سربیزی^۶ تضادهای شرکت با هنجارهای تکلیفی به یک

1. Lock and Schulz-Knappe
2. Göcke et al
3. Oliver
4. Acquiesce
5. Compromise
6. Voller et al
7. Avoidance
8. Defiance

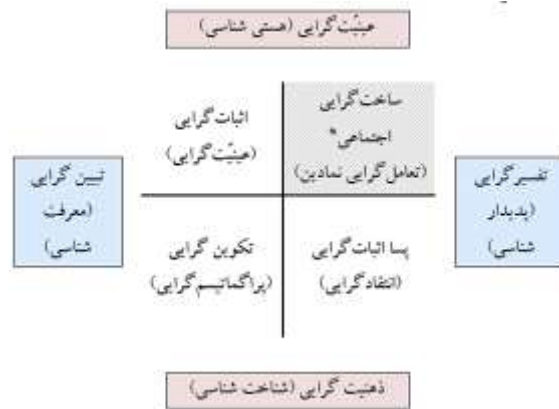
میدان تقابل بین دیدگاه‌ها منجر می‌شود و شرکت بخشی از استراتژی‌های خود را در حمایت از هنجارهای نادیده گرفته شده نهادی، توسعه می‌بخشد. در نهایت در واکنش اعمال نفوذ یا تغییر خودخواسته، شرکت‌ها خود پیشرو در ایجاد هنجارهای اجتماعی می‌شوند که به عنوان نمادی برای مشروعیت‌پذیری می‌تواند اعتماد اجتماعی بالاتری را به عنوان یک مرجع برای شرکت به همراه داشته باشد (عبدالله و عبدالعزیز، ۲۰۱۳: ۳۴۹).

حسابداری بلاغت

«بلاغت به عنوان یکی از مبانی فصاحت کلام، اشاره به راه‌های ارتباطی به منظور تقویت اعتماد عمومی بین مردم با نهادها و سازمان دارد و سرآغاز آن به قرن‌های گذشته و نظرات فلاسفه در خصوص نحوه درک حکام از نیازهای مردم برمی‌گردد. لذا در یک تعریف ساده، بلاغت را می‌توان صراحت لهجه و تطبیق بین گفتار با واقعیت‌ها تلقی نمود که متکلم در این فرآیند، یعنی نهاد یا افرادی هستند که شناخت جامع‌تری از زیردستان و یا به اصطلاح ذینفعان دارند» (دهقانی فیروزآبادی، ۱۳۹۱: ۲۴). ترکیب بلاغت و تعامل، سرآغازی در رویکردهای ارسطو دارد که سه عنصر اساسی وجود ارتباط یعنی پیام‌دهنده؛ نوع پیام و پیام‌گیرنده را شامل می‌شود. لذا بلاغت را می‌توان مبنایی برای نشان دادن سطح اثربخش ترکیب عناصر اساسی ارتباط، قلمداد نمود (جانستون و همکاران، ۲۰۲۳: ۷۶). شاید در نگاه اول، بسط چنین مضمونی از فلسفه علم به دانش حسابداری، چندان جذاب به نظر نرسد، اما آگاهانه یا ناآگاهانه، ورود بلاغت به این عرصه را شاید بتوان به تغییرات اساسی دهه ۱۹۸۰ میلادی منتسب نمود. جایی که بسیاری از مفسران و تئوری پردازان دانش حسابداری تلاش نمودند، حسابداری را از پارادایم‌های صرفاً کلاسیک رهایی بخشند و به سمت ارزش‌گرایی رفتاری این حرفه برای ذینفعان سوق دهند (کریشناکومار و همکاران، ۲۰۲۲: ۱۲۶). در ابتدا یکی از چالش‌های مهم این تغییر، ارتقاء سطح شناخت متصدیان این عرصه برای پذیرش تغییر ماهیت کارکردهای حسابداری از طریق کارکردهای معرفت‌شناسی این دانش بود. به تدریج حسابداری تلاش نمود تا با ایفای نقش اثرگذارتر در تصمیم‌های ذینفعان، از قیدوبندهای عینیت‌گرایی عملی و پوزیتیویسم فلسفی خارج شود و تلاش نماید تا در جهت اعتمادزائی بیشتر به سمت تعامل‌گرایی نمادین حرکت نماید (رهنمای رودپشتی و نژادتولمی، ۱۳۹۵: ۵). آمیوآی (۲۰۲۱) در این راستا

1. Manipulation
2. Abdullah and Abdul Aziz
3. Johnston et al
4. Krishnakumar et al
5. Symbolic Interactionism
6. Amuai

پیشنهاد می‌کند که این رویکرد می‌تواند بینش‌های ارزشمندی در مورد تأثیر اجتماعی و اقتصادی آدرس‌های عمومی رهبران کسب و کار ارائه دهد. استفاده از نظریه‌های استدلال بلاغی در ارتباطات تجاری، همان‌طور که توسط لاک و چولز-نابی (۲۰۱۹) برجسته شده است، اهمیت این رویکرد در متقاعدسازی و گفت‌وگو را بیشتر نشان می‌دهد. با این حال، سوگیری بالقوه و سکوت انتخابی در حسابداری مدرن، همان‌طور که توسط همکاران (۲۰۱۹) مورد بحث قرار گرفت، سؤالاتی را در مورد بی‌طرفی گزارشگری مالی ایجاد می‌کند. رونزانی و گاتزویلر (۲۰۲۱) این بحث را به زمینه آموزش حقوقی گسترش می‌دهد و استفاده از یک نمونه کار بلاغی را برای افزایش شایستگی‌های حرفه‌ای دانش آموزان پیشنهاد می‌کند. این مطالعات در مجموع بر نیاز به یک رویکرد انتقادی و اخلاقی برای ارتباطات تجاری و حسابداری تأکید می‌کند. بورديو (۲۰۱۶) در قالب ماتریس مبتنی بر دو بعد محور عمودی و دو بعد محور افقی نسبت به تفکیک پارادایم در عرصه‌های علوم انسانی اقدام نموده است که در قالب شکل (۲) قابل مشاهده می‌باشد.



شکل (۲) پارادایم‌های عرصه علمی در علوم انسانی

لذا بر اساس ماتریس پارادایم‌های عرصه علمی در علوم انسانی، می‌توان توسعه‌ی بلاغت در حسابداری را نوعی تغییر از اثبات‌گرایی به سمت ساخت‌گرایی اجتماعی تلقی نمود که در آن

حسابداری فراتر از نقش عینیت‌گرایی به دنبال تقویت و توسعه اعتماد اجتماعی می‌باشد. لذا بر اساس این ماتریس، حسابداری بلاغت، فرآیندی سیستماتیک از شناخت و اثربخشی راه‌های چگونگی تأثیر متقابل کارکردهای خود بر محیط اجتماعی تلقی می‌شود و می‌تواند به اثربخشی ارتباطات بین شرکت با ذینفعان کمک نماید. ملیساوالترز-یورک^۱ (۱۹۹۶) به‌عنوان یکی از پیشگامان عرصه‌ی تغییر رویکردهای صرفاً کمی به رویکردهای تعاملی در دانش حسابداری، وجود تقاضای اطلاعاتی و عرضه آن از جانب حرفه حسابداری را مبنایی برای حرکت به سمت دانش حسابداری مدرن تعریف نمود. این محقق با توصیف «حسابداری بلاغت» تلاش کرد تا بافاصله گرفتن از کارکردهای صرفاً کمی در حسابداری، به کارکردهای تعاملی و تقویت مکانیزم‌های جذب و اشتراک دانش بیرونی حسابداری به داخل این عرصه، پارادایم جدیدی از زبان حسابداری در قالب گزارشگری مالی را بنا نماید. پیامدهای این تغییر به‌مرور و با توسعه دانش محققانی همچون رشفورد^۲ (۲۰۰۲)؛ جونز و ویلیز^۳ (۲۰۰۳)؛ مالتوس و فولور^۴ (۲۰۰۹)؛ ین و همکاران^۵ (۲۰۱۷)؛ آلی و همکاران^۶ (۲۰۱۸) به ایجاد گرایش‌های علمی جدیدی همچون روایتگری حسابداری^۷؛ زبان گزارشگری^۸؛ ادراک حسابداری^۹ و لحن گزارشگری مالی^{۱۰} منجر شد. در واقع حسابداری بلاغت، دربرگیرنده‌ی مجموعه‌ای از رویکردهای جدید دانش حسابداری می‌باشد که هدف آن افزایش تعامل حسابداری و گزارشگری مالی با ذینفعان و نیازهای اطلاعاتی آنان می‌باشد. لیتلجون و فوسز^{۱۱} (۲۰۱۱) حسابداری را به‌عنوان یک مفهومی مبتنی بر سیکل سیستمی معرفی نمودند و چرخه‌ی این حوزه از دانش حسابداری را به‌صورت یک مدل سیستماتیک ارائه دادند.

1. Melissa Walters-York

2. Rhetorical Accounting

3. Rutherford

4. Jones and Willis

5. Mathus and Fowler

6. Yin et al

7. Ay et al

8. Accounting Narrative

9. Financial Reporting Language

10. Receptions of Accounting 0

11. The Disclosure 1

12. Littlejohn and Foss 2



شکل ۳. کارکرد سیستماتیک حسابداری جهت ارتباطات اثربخش

بر اساس شکل (۳) باید بیان نمود، حسابداری رویکرد متکی به چرخه‌ی سیستمی در دو سطح کلان و خرد است که از کارکردهای شرکت در انتقال اطلاعات تا جذب دانش به ذینفعان را در برمی‌گیرد. در سطح کلان، کارکردهای تعامل شرکت، فرآیند شکل‌دهی به ارتباطات پویا به صورت سیستمی است که شرکت پیام را از طریق کانال‌های ارتباطی حسابداری همچون صورت‌های مالی و سایر گزارشات همراه به گیرندگان یعنی ذینفعان بیرونی انتقال می‌دهد (دورسی و همکاران، ۲۰۱۷: ۲۱). همچون هر فرآیند ارتباطی اختلال در انتقال پیام که در این سیستم مبتنی بر رویکرد ساختاری ارتباط، یعنی مدیران می‌باشد، می‌تواند باعث کاهش اثربخشی ارتباط گردد. در سطح خرد اما فرآیند شکل‌دهی پویاتری به خود می‌گیرد، چراکه بستر تعامل به صورت فرآیند و گردش اطلاعات از طریق بازخورد به‌طور رفت‌وبرگشت دائماً سیستم را ارزیابی و در نهایت اصلاح می‌نماید. به عبارت دیگر شرکت ارتباط را با ذینفعان بیرونی ایجاد می‌نماید و سپس روایت‌های واقع‌گرایانه خود بر اساس کیفیت و کمیت عملکردهای مالی شرکت را به آنان مخابره می‌کند و ذینفعان با دریافت اطلاعات، سطح انتظارات خود را به سیستم بازمی‌گردانند. در این شرایط شکل ارتباط به صورت دوسویه حادث می‌شود و زمینه را برای اجتماع مشارکت در حسابداری که ثمره جذب دانش؛ انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان می‌باشد، ممکن می‌سازد و در این صورت

حسابداری بلاغت به صورت یک هنجار اجتماعی به تقویت ارتباط بین شرکت با ذینفعان منجر خواهد شد (گروسی و همکاران، ۲۰۲۱: ۲۲). از طرف دیگر گرین (۲۰۰۴) به عنوان یکی از پیشگمان بسط نظریه بلاغی به حسابداری، رویکردهای تصمیم‌گیری مدیران را مبنی بر استدلال دلایل تصمیم در انعکاس به ذینفعان توضیح می‌دهد. مفهوم «بلاغت» به گفتار متقاعدکننده و اقناعی با استفاده از زبان یا نمادهای مورد هدف در یک موضوع بین دو نفر یا دو گروه اشاره دارد ابزارهای بلاغی باهدف قرار دادن عواطف؛ حس منطق یا ادراک مخاطبان به دنبال منافع کارا یا منافع فرصت‌طلبانه خود می‌باشد (هاک و همکاران، ۲۰۲۲: ۱۷۰). با تشبیه به مضمون بلاغت در ساختار ارتباط شرکت با ذینفعان، علی‌الخصوص سهامداران، می‌توان دریافت که مدیران شرکت‌ها از طریق ابزاری همچون حسابداری، قادر خواهند بود تا نیازهای اطلاعاتی آنان را برطرف نمایند و از این طریق به سر مقصد مشروعیت که وجه تسمیه بلاغت می‌باشد، در ارتباط با ذینفعان دست یابند (کرایگ و آمرنیک، ۲۰۰۴: ۴۴). مسلماً تمرکز بر رویکرد بلاغت‌مندی در رویه‌های حسابداری می‌تواند شکاف ناشی از تضاد منافع بین شرکت با ذینفعان را کاهش دهد. در این رابطه گرین (۲۰۰۴) پیشنهاد می‌کند که به کارگیری دیدگاه بلاغی در رویه‌های حسابداری، می‌تواند رویکردهای تصمیم‌گیری مدیران را در برابر سهامداران از طریق زبان گفتمان به سمت خردمند و عقلانیت هدایت نماید که گرین (۲۰۰۴) از آن به عنوان «عقلانی کردن»، عملکردهای رفتاری و اخلاقی مدیران در برابر انتظارات ذینفعان، یاد کرده است. نهادینه کردن چنین ارزش‌هایی صرفاً از طریق عینیت بخشیدن به انتظارات اطلاعاتی ذینفعان ممکن می‌باشد تا از این طریق شکاف هزینه‌های نمایندگی کاهش یابد. لذا با اتکا به مبانی نظری مطرح در این حوزه، می‌توان سؤال‌های مطالعه حاضر را به تفکیک زیر ارائه نمود:

سؤال اول پژوهش) مضامین کارکردی حسابداری بلاغت در توسعه ارزش‌های اجتماعی کدام‌اند؟

سؤال دوم پژوهش) ابعاد مشروعیت شرکتی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه کدام‌اند؟

سؤال سوم پژوهش) مطلوب‌ترین کارکرد حسابداری بلاغت در ارتقاء مشروعیت شرکت‌های بازار سرمایه کدام‌اند؟

لازم به توضیح است که سؤال اول و دوم پژوهش مرتبط به فرآیندهای تحلیلی در بخش کیفی است و سؤال سوم پژوهش در بخش کمی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

1. Green
2. Htque et al
3. Craig & Amernic

روش‌شناسی

این مطالعه به لحاظ ماهیت هدف، با توجه به اینکه جهت شناسایی مضامین زمینه‌های توسعه حسابداری بلاغت از مصاحبه استفاده می‌کند تا با ترکیب با ابعاد ساچمن (۱۹۹۵) اقدام به ارزیابی ویکور خاکستری نماید، اکتشافی تلقی می‌گردد. به عبارت دیگر به دلیل فقدان جنبه‌های قابل‌اتکا مفهوم حسابداری بلاغت در یک چارچوب نظری منسجم، این مطالعه در بخش کیفی و با استفاده از روش تحلیل محتوایی سیستماتیک به دنبال مشخص نمودن ابعاد مرتبط با این پدیده می‌باشد. از طرف دیگر به لحاظ نتیجه می‌بایست این مطالعه را توسعه‌ای قلمداد نمود، زیرا هر دو معیار موردنظر یعنی حسابداری بلاغت و مشروعیت شرکتی به لحاظ کارکردهای شناختی در سطح پژوهش‌های حسابداری و حوزه‌های مرتبط، کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند و ترکیب آن‌ها باهم می‌تواند، حوزه‌ی نوپهوری از دانش حسابداری را شامل شود که در این مطالعه مورد بسط قرار می‌گیرد تا زوایایی جدیدی از مفاهیم موردبررسی در بستر مطالعه‌های حاضر ایجاد گردند. درنهایت به لحاظ نوع جمع‌آوری داده‌ها، این مطالعه ترکیبی محسوب می‌شود، زیرا ابتدا در بخش کیفی نسبت به ارائه‌ی الگوی حسابداری بلاغت اقدام می‌شود و سطح پایایی آن از طریق فرآیند تحلیل دلفی موردبررسی قرار می‌گیرد و در بخش کمی از طریق مجموعه‌ای از فرآیندهای اوزان ماتریسی و میانگین هندسی، نسبت به ارزیابی اثرگذاری ابعاد هر یک از معیارهای این مطالعه بر یکدیگر، اقدام لازم صورت می‌گیرد.

جامعه آماری

ترکیبی بودن جامعه آماری مبنای تفکیک نوع مشارکت‌کنندگان در بخش کیفی و کمی می‌باشد. این مطالعه در بخش کیفی از حضور ۱۲ نفر از خبرگان حسابداری در سطح دانشگاهی برای شناسایی مضامین حسابداری بلاغت بهره می‌برد. با توجه به اینکه در بخش شناسایی زیر عوامل، از مصاحبه استفاده می‌شود، مبنای انتخاب مشارکت‌کنندگان، روش گلوله برفی بر اساس نمونه‌گیری نظری بود تا افرادی که به لحاظ شناختی از آگاهی لازم برخوردار بودند، در این بخش مشارکت نمایند. نکته‌ی حائز اهمیت در فرآیند انتخاب مشارکت‌کنندگان مبنای خبرگی بود، که باهدف جلوگیری از انحراف ماهیت جمع‌آوری داده و نزدیک شدن نسبی به ماهیت موضوع موردبررسی انجام می‌شود. بنابراین برای تعریف خبرگی مشارکت‌کنندگان در

این مطالعه به پیروی از پژوهش هنوود و پیدگن (۱۹۹۲) تلاش شد تا اهمیت تناسب قبل از شروع فرآیند مصاحبه مورد تأیید قرار گیرد. برای این منظور با انتخاب ۲۳ نفر از خبرگان و مکاتبه جهت انجام مصاحبه، این فرآیند آغاز گردید. برای رسیدن به این مینا، انتخاب اولیه مصاحبه‌شوندگان بر اساس سه معیار تعریف‌شده از میان خبرگان علمی و دانشگاهی که سابقه تدریس و پژوهش در زمینه‌های مشابه با موضوع حاضر مثل نظریه پردازی حسابداری؛ فلسفه در حسابداری؛ حوزه‌های اجتماعی در حسابداری داشتند، انتخاب شدند که از طریق راه‌های برقراری ارتباط مثل ایمیل؛ تماس تلفنی یا استفاده از افراد مطلع و نزدیک به خبرگان، تلاش شد تا سطح تمایل و انگیزه‌ی آنان برای مشارکت بررسی شود که از مجموع تماس‌ها تنها ۱۷ نفر به ارتباط برقرار شده پاسخ دادند که مجموع ارزیابی‌ها به انتخاب ۱۲ نفر با توجه به نقطه اشباع تئوریک، منجر گردید. همچنین از طریق معیارهایی همچون قدرت افتراق^۴ آگاهی از زمینه پژوهشی^۴ و به‌طور خاص تفسیر تشریحی^۵ تلاش شد تا افرادی ابتدا در مصاحبه استفاده شوند که به لحاظ معیارهای فوق، درک منسجم‌تری بر اساس پروتکل پیاده شده مصاحبه در آنان ایجاد شده بود. در بخش کمی مطالعه حاضر، ۲۵ نفر از مدیران شرکت‌های بازار سرمایه در سال ۱۴۰۰-۱۴۰۱ مشارکت داشتند. اولاً باید بیان نمود، این افراد از طریق نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند و به‌واسطه رویکردهای آنان و طی چندین جلسه‌ی گروه کانونی به‌صورت مشترک یا فردی، تلاش شد تا سطح اثربخش‌تری از مشارکت چه به لحاظ محتوایی و چه به لحاظ پیاده‌سازی تحلیلی ایجاد شود. ثانیاً علت معدود بودن مشارکت‌کنندگان در این بخش نیز، دستورالعمل اجرای آن به لحاظ تعداد فرآیندهای مشارکت و پیچیدگی آن می‌باشد. لذا با اتکا به پژوهش ژانگ و همکاران (۲۰۱۶)؛ شینگ و همکاران (۲۰۰۷)؛ پاولاک (۲۰۰۵)؛ ولیان و همکاران (۱۳۹۷) و حسن‌پور و همکاران (۱۳۹۹) حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه ۱۵ تا ۲۵ نفر تعیین شدند که در این مطالعه نیز حداکثر نمونه مورد توجه قرار گرفت.

1. Henwood & Pigeon
2. The Importance of Fit Context goals
3. Differentiating Power
4. Knowledge of the Research Field
5. Descriptive Interpretation
6. Zhang et al
7. Syng et al
8. Pawlak

فرآیند گردآوری داده‌های پژوهش

در جمع‌آوری داده‌های مصاحبه مرتبط با شناسایی مضامین حسابداری بلاغت، در ابتدا از مصاحبه‌های باز و سپس از مصاحبه‌های نیمه‌ساختارمند با زمان متوسط یک ساعت استفاده گردید. سؤالات مصاحبه‌ها شامل موقعیت‌های واقعی بودند که مصاحبه‌شوندگان بر حسب تجربه و یا تحصیلات با آن مواجه شده بودند. در آغاز فرآیند این مطالعه، مصاحبه‌ها عموماً بدون ساختار انجام می‌شد، چراکه عدم وجود ابعاد منسجم و یکپارچه در خصوص موضوع مورد بررسی، به ایجاد دیدگاه‌های متفاوت جهت رسیدن به نقطه اشباع تئوریک کمک می‌نمود تا در ادامه مصاحبه‌ها و با شکل گرفتن مضامین پایه، به دلیل معنا یافتن مفهوم بلاغت در حسابداری، به صورت نیمه ساختاریافته هدایت شود و از این طریق چارچوب نظری هدفمندی به منظور تولید محتوای اثربخش‌تر در دانش حسابداری بنا گردد. این کار می‌تواند به کاهش تأثیرگذاری گرایش یا جهت ناشی از تئوری‌های مبتنی بر ادبیات مطالعه در حین گردآوری داده‌ها، کمک شایانی نماید. یکی از مهم‌ترین بخش‌های تحلیل‌های کیفی همچون تحلیل تماتیک، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به‌عنوان یک فرآیند و استراتژی می‌تواند هدف آن محسوب شود. لذا برای این منظور محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکاتشان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. چراکه استفاده از مقایسه دائمی سبب کنترل بی‌دری مفاهیم جدید، بسط و توسعه و مقایسه طبقه‌بندی‌ها و تصمیم‌گیری درباره کافی بودن یا نبودن طبقه‌بندی‌های موجود می‌شود. در واقع در مرحله کدگذاری محوری، محقق هرگونه ایده نوظهور، کدها و طبقه‌بندی‌های احتمالی و روابط بین طبقه‌بندی‌های اصلی و فرعی را بر مبنای مشابهت ثبت و ضبط می‌کند. در مرحله کدگذاری انتخابی طبقه‌بندی‌های فرعی و طبقه‌بندی اصلی بر مبنای چارچوب نظری ساخته می‌شوند. سپس در بخش کمی پس از مشخص شده تم‌های حسابداری بلاغت و با استفاده از ابعاد مشروعیت شرکتی ساچمن (۱۹۹۵)، نسبت به تدوین پرسشنامه‌های ماتریسی جهت مقایسه زوجی سطر «ن» و ستون «ز» اقدام می‌شود تا مطلوب‌ترین مضمون سازمان دهنده حسابداری بلاغت در دستیابی به مشروعیت شرکتی اثربخش تعیین شود.

فرآیند اعتبار یابی جمع‌آوری داده‌ها

در این بخش باهدف سنجش اعتبار کدگذاری‌های صورت گرفته، از طریق روش مثلث‌سازی در پژوهش‌های کیفی استفاده می‌شود. مثلث‌سازی در واقع با الهام از علم هندسه، سنجش اعتبار در

پژوهش‌های کیفی را از طریق حداقل سه منبع موردسنجش قرار می‌دهد تا مشخص شود، کدهای ایجادشده از اعتبار و اعتماد کافی برخوردار است و مطالعه اصطلاحاً «سوگیری ذاتی» دچار نشده است (جانسون و جان، ۲۰۰۹: ۷۶). لذا در این مطالعه برای محقق شدن این امر، در ۴ بعد نسبت به مرور نظرات خبرگان پس از پایان کدگذاری اقدام به اعتبارسنجی در بخش کیفی شد.

جدول ۱. اعتبارسنجی مثلث‌سازی ابعاد شناسایی شده

ابعاد مثلث‌سازی	تشریح
مثلث‌سازی منابع داده‌ها ^۳	در این بعد هدف ارزیابی تناسب تئوریک یا هم‌راستایی مفهومی مضامین فراگیر با منابع علمی در پژوهش‌های گذشته می‌باشد. لذا با توجه به اینکه در این مطالعه بر اساس ماهیت تحلیل، مضامین فراگیر از دل پژوهش‌های قبلی استخراج می‌شوند، اعتبار داده‌ای کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد. زیرا هم‌راستایی مضامین فراگیر با مفاهیم شناسایی شده در پژوهش‌های گذشته صورت گرفته است.
مثلث‌سازی همکاران محقق ^۴	در این بعد هدف ارزیابی فرآیند جمع‌آوری داده‌ها در مصاحبه و کدگذاری بود. در واقع تفاسیر ذهنی مشارکت‌کننده در کدگذاری و طراحی سؤالات در جریان مصاحبه مبنای اعتبارسنجی می‌باشد. در این مطالعه با توجه به مشارکت چندین محقق در کنار هم، ضمن نزدیک نمودن تفاسیر ناشی از کدها، هرگونه انحراف در مسیر مصاحبه‌ها و کدها موردبحث قرار می‌گرفت.
مثلث‌سازی روش ^۵	در این بعد هدف روش جمع‌آوری داده‌ها در مطالعه کیفی می‌باشد. به عنوان مثال نحوه‌ی رسیدن به نقطه اشباع تئوریک از دل مصاحبه‌ها مورد توجه می‌باشد. لذا بر اساس اینکه در جریان مصاحبه از مصاحبه‌باز (عمیق) و نیمه‌باز برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک بهره برده شد، لذا می‌توان بیان نمود روش جمع‌آوری داده‌ها از تک‌بعدی بودن خارج و بر اساس مجموع شیوه‌های مصاحبه و کدگذاری اولیه در محل مصاحبه نسبت به اعتبار مطالعه کمک نموده است.
مثلث‌سازی نظریه ^۶	در این بعد که دارای مرز خاکستری به لحاظ اجرا با مثلث‌سازی منابع می‌باشد، هدف لینک نمودن مضامین سازمان دهنده و مضامین فراگیر از مرحله کدگذاری محوری و انتخابی می‌باشد. لذا با توجه به اینکه فرآیند تعیین اسامی تئوریک برای مضامین سازمان دهنده بر اساس تئوری‌های وابسته در سایر دانش بین‌رشته‌هایی همچون مدیریت صورت گرفت، لذا از منظر مثلث‌سازی نظریه نیز کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد.

یافته‌های پژوهش

1. Intrinsic Bias
2. Jonsen and Jehn
3. Data Source Triangulation
4. Investigator Triangulation
5. Method Triangulation
6. Theory Triangulation

همسو با ماهیت پژوهش در بخش کیفی از تحلیل تماتیک استفاده شده است. این تحلیل به عنوان فرآیند اجرایی تحلیل محتوا محسوب می شود که اقدام به تجزیه و تحلیل مبانی و مفاهیم موضوع حاضر از طریق واکاوی محتوایی هم زمان در مطالعات مشابه و انجام مصاحبه برای تعیین ابعاد آن می نماید. تفکر بنیادی تحلیل محتوا، قرار دادن اجزاء محتوای پژوهش های گذشته بر اساس تحلیل مضمون می باشد. تم (مضمون) الگویی است که در داده ها یافت می شود و حداقل به توصیف و سازمان دهی مشاهدات و حداکثر به تفسیر جنبه هایی از پدیده می پردازد (بویاتزیس، ۱۹۹۸: ۱۰). در این پژوهش از نوع شناسی تحلیل مضمون بر اساس سبک آترید-استرلینگ^۱ (۲۰۰۱) بهره برده می شود. ساختار این تحلیل شامل سه بُعد مورد تأکید زیر به عنوان مبنای تحلیل می باشد.



شکل ۴. ساختار تحلیل مضمون آترید-استرلینگ (۲۰۰۱)

با پیروی از این روش، مضمون پایه مبین نکته مهمی در متن است و با ترکیب آن ها، مضمون سازمان دهنده ایجاد می شود. مضمون سازمان دهنده واسط مضامین فراگیر و پایه شبکه است و مضمون فراگیر در کانون شبکه مضامین قرار می گیرد. نکته حائز اهمیت این است برای رسیدن به پیشران های

1. Byatzis
2. Atride- stirling

حسابداری بلاغت، می‌بایست از رویکرد استقرایی در تحلیل محتوا استفاده شود. لذا زمانی که پژوهش قصد آزمون یا بررسی صحت نظریه؛ چارچوب ایجادشده یا فرضیاتی را دارد، از روش تحلیل محتوای قیاسی استفاده می‌کند، و زمانی که پژوهش به دنبال کشف حوزه‌های جدید جهت رسیدن به فهمی تازه در خصوص معیاری است که تا قبل از این چارچوب نظری در مورد آن وجود ندارد، از تحلیل محتوایی از نوع استقرایی استفاده می‌کند. بر این اساس با توجه به اینکه مفهوم حسابداری بلاغت در سطح شرکت‌های بازار سرمایه بر اساس ایجاد یک مدل منسجم و یکپارچه مورد بررسی قرار نگرفته است، پژوهش مجوز استفاده از مبنای استقرایی در تحلیل مضامین را خواهد داشت. لذا با ایجاد نقشه راه مطالعاتی بر اساس پژوهش براون و کلارک^(۲۰۰۶) نسبت به شروع انجام پژوهش اقدام می‌گردد.



شکل ۵. نقشه راه تحلیل مضمون

با شناخت فرآیندهای قابل اجرا در این تحلیل، در ادامه بخش به بخش تلاش می‌شود تا ابعاد پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت مورد بررسی قرار گیرد.

مرور پژوهش‌ها

در این بخش ابتدا می‌بایست از طریق واکاوی در پژوهش‌های مشابه ابتدا مضامین فراگیر پیشران‌های حسابداری بلاغت را مشخص نمود، تا تعیین شود تم‌های اصلی مورد تأکید در این مدل، در پژوهش‌های مشابه کدام‌اند. برای این منظور ابتدا طی سه مرحله اولیه ارزیابی عنوان، محتوایی و تحلیل نسبت به تعیین میزان پژوهش‌های مشابه در بازه زمانی ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۳ اقدام شد. بر این اساس به‌منظور یافتن پژوهش‌های مشابه از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی معتبر، اقدام به شناسایی پژوهش‌های مرتبط باهدف پژوهش شد.



شکل ۶. فرآیند غربالگری پژوهش‌های مشابه

بر اساس غربالگری پژوهش‌ها از سه حیث عنوان، محتوا و تحلیل، مشخص شد، تعداد ۱۱ پژوهش می‌تواند به‌عنوان مبنای ارزیابی جهت تعیین مضامین پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت مورد استفاده قرار گیرد. پس از این مرحله، در گام بعدی اقدام به دسته‌بندی و تفکیک مضامین از پایه به سازمان دهنده می‌شود. بر اساس این روش ابتدا ۱۱ پژوهش تأییدشده از طریق ده معیار روش ارزیابی انتقادی شامل اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق به کمک ۱۱ نفر از خبرگان پژوهش، برای رسیدن به درک منسجم‌تر از نظر ماهیت پژوهش مورد برآزش قرار می‌گیرند. حالا بر اساس شناخت بهتر فرآیند انجام تحلیل در این گام، با مشارکت خبرگان پژوهش، ۱۱ پژوهش اولیه تأییدشده، مورد واکاوی امتیازی بر اساس تحلیل ارزیابی انتقادی قرار می‌گیرد.

جدول ۲. فرآیند ارزیابی پژوهش‌های تأییدشده جهت تعیین مؤلفه‌های پژوهش

پژوهش‌های تأییدشده	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱
اپورسکو-پاسکوفی (۲۰۱۳)	۵	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
جیوانونی و ناپیر (۲۰۱۱)	۲	۱	۴	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
مکلید و همکاران (۲۰۱۱)	۲	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
هاگ و همکاران (۲۰۱۲)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
گلفی و همکاران (۲۰۱۱)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
سمن و اسلام (۲۰۱۱)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
پاگام و همکاران (۲۰۱۵)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
جانیسکه و آدین (۲۰۱۹)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
فتیان و همکاران (۲۰۲۰)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
کوزه‌گر و همکاران (۲۰۲۰)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
رهنمای‌رودریشی و ژاندرلی (۲۰۲۵)	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
هدف	۴	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
روش	۳	۱	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
طرح	۴	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
نمونه‌گیری	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
جمع‌آوری	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
تعمیم	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
اخلاقی	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
تحلیل	۴	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
توریک	۴	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
ارزش	۴	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲
جمع	۳۷	۲۶	۲۷	۲۴	۳۷	۳۰	۳۳	۲۷	۳۲	۲۵	۲۵

بر اساس نتایج این تحلیل مشخص شد، ۳ پژوهش که امتیاز لازم (بیشتر از ۳۰ امتیاز) را کسب نکردند، از دور بررسی خارج شدند. در ادامه به منظور تعیین مضامین مرتبط با پیشران‌های حسابداری بلاغت از روش امتیازی زیر استفاده می‌شود. بر مبنای این روش کلیه معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تأییدشده، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تأییدشده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهشگر از معیارهای فرعی نوشته شده

1. Epurescu-Pascovici
2. Giovannoni & Napier
3. McLeod et al
4. Semeen & Islam
5. Paugam et al

در ستون جدول، علامت «» درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر «» در ستون معیارهای فرعی، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام‌شده، به‌عنوان مؤلفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

جدول ۳. واکاوی مؤلفه‌های پژوهش

شماره	محققان مؤلفه‌ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸
		ایورسکو-پاسکویچی (۲۰۲۳)	هاگ و همکاران (۲۰۲۲)	گلینی و همکاران (۲۰۲۱)	پاتوگام و همکاران (۲۰۲۱)	جانیسیگه و آدین (۲۰۱۹)	تفتیان و همکاران (۱۴۰۰)	کزگر و همکاران (۱۴۰۰)	رهسای‌رویشی و نژادتولعی (۱۳۹۵)
۱	توسعه فرهنگ در حسابداری	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>
۲	توسعه سیاست در حسابداری	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-
۳	توسعه معرفت‌شناسی در حسابداری	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-
۴	توسعه استانداردها در حسابداری	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-
۵	توسعه سیستمی در حسابداری	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>
۶	توسعه نهادی در حسابداری	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
۷	توسعه رفتاری در حسابداری	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>
۸	توسعه مهارتی در حسابداری	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-
۹	توسعه ساختاری در حسابداری	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-

با توجه به تأیید ۸ پژوهش در فرآیند غربالگری جهت تعیینم فراگیر، مؤلفه‌هایی که بیش از نصف پژوهش‌های تأییدشده را کسب نمودند، در این بخش در قالب جدول (۴) تعریف تئوریک می‌شوند.

جدول ۴. تعاریف مؤلفه‌های انتخاب‌شده

مؤلفه‌ها	تعاریف
توسعه معرفت‌شناسی در حسابداری	اولین مضمون به‌عنوان تم اصلی در پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت، مرتبط با تقویت معرفت‌شناسی دانش حسابداری است. طبق این مضمون، هر حرفه و یا دانش در هسته وجودی خود، شامل مجموعه‌ای از ارزش‌های شناختی و اخلاقی می‌باشد که مبنای عملکردی آن حرفه را مشخص می‌نماید. لذا از آنجایی که رویکردهای اولیه در حرفه حسابداری بر اساس رویکرد عینیت‌گرایی صرف بناشده است، می‌توان بیان نمود، کارکردهای عملکردی این حرفه از مجموعه ابزارهای کمی تشکیل شده است، که برای حرکت به سمت مضامین بلاغت در حرفه حسابداری لازم است تا هسته فلسفی این دانش از کارکردهای صرفاً عینیت‌گرایانه به سمت رویکردهای رفتاری و ارزش‌گرایانه تغییر جهت دهد تا بتواند در بطن خود عملکردهای حرفه‌ای در حسابداری را بر اساس ارتقاء سطح تعامل و مراودات کارکردی حسابداری با ذینفعان بر اساس یک‌زبان قابل فهم توسعه بخشد.
توسعه سیستمی در حسابداری	دومین مضمون به‌عنوان تم اصلی در پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت، مرتبط با اثربخشی کارکردهای سیستمی در حرفه حسابداری است که همسو با مفهوم بلاغت به‌عنوان مبنایی برای تعامل‌پذیری حسابداری با انتظارات ذینفعان، قلمداد می‌شود. در این سطح معمولاً کارکردهای حسابداری کلاسیک سنتی و بر اساس خط افشاء اطلاعات از طریق صورت‌های مالی انجام می‌گرفت، درحالی‌که توسعه سیستمی در حسابداری امروز به‌عنوان یک مجموعه شبکه از بسترهای اجتماعی اطلاعات را به سیستم حسابداری انتقال می‌دهد و سیستم بر اساس فرآیندهای اثربخش به‌منظور تأمین نیازهای اطلاعاتی، در قالب خروجی سیستمی به ذینفعان مخابره می‌کند تا با گردش اطلاعات سطح رضایتمندی از عملکردهای واحد حسابداری تقویت شود.
توسعه مهارتی در حسابداری	سومین مضمون به‌عنوان تم اصلی در پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت، مرتبط با سطح آگاهی‌های فردی از نحوه‌ی تعامل و ارتباطات بین حسابداری با ذینفعان می‌باشد. در این مضمون هدف از تقویت آموزش و ارتقاء سطح ادراک در حرفه حسابداری، فرآیندهای پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری واحدهای حسابداری در برابر نیازها و انتظارات ذینفعان می‌باشد. هدف این مضمون تغییر شیوه‌ی ارتباطات حسابداری با ذینفعان از رویکردهای کلاسیک به رویکردهای تعامل‌گرایانه است. در این مسیر به‌کارگیری تکنولوژی‌ها و استفاده از هوش مصنوعی در پیش‌بینی و برآورد فرآیندهای افشاء اطلاعات می‌تواند تا حد زیادی مانع از بروز رفتارهای هیجانی و توده‌واری رفتار در تصمیم‌گیری‌های سهامداران گردد.

با عنایت به محدوده زمانی تعیین شده ۲۰۲۳ تا ۲۰۱۹ در بخش پژوهش‌های خارجی و ۱۴۰۰ تا ۱۳۹۵ در بخش پژوهش‌های داخلی، همان‌طور که مشخص شد، ۳ مضمون فراگیر از طریق غربالگری

نظری پژوهش‌های تأییدشده به‌عنوان مبانی اصلی پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت انتخاب شدند که می‌توان در قالب شکل (۷) ارائه شود.



شکل ۷. تم‌های اصلی پیشران‌های توسعه حسابداری بلاغت

با اتکا به مضامین فراگیر در تحلیل مضمون، در گام بعدی مطابق با نقشه راه فرآیند تحلیل در شکل (۷) می‌بایست نسبت به ایجاد کدگذاری اولیه اقدام نمود.

کدگذاری اولیه

جهت ایجاد کدهای اولیه (باز) در مرحله اول، برای تسهیل شکل استقراء در تحلیل مضمون، ابتدا از فرآیند سیستماتیک ارزیابی انتقادی برای شناسایی مضامین فراگیر مدل پیشران‌های حسابداری بلاغت استفاده شد. در این پژوهش با توجه به مرور ادبیات موجود و با استفاده از مقولات اصلی که معرف موضوع مورد مطالعه هستند از تعریف عملیاتی استخراج شدند؛ و در ماتریس مقوله‌بندی ساخت یافته در سه سطح توسعه معرفت‌شناسی؛ توسعه مهارتی و توسعه سیستمی حسابداری برای شناخت پدیده مورد مطالعه بهره برده می‌شود. در مرحله دوم و با توجه به شناسایی ابعاد اصلی که در بالا توضیح داده شد؛ سؤال‌هایی در راستای هدف پژوهش تنظیم و قبل از اجرای مصاحبه، برای اطمینان از روایی یافته‌ها و دقتی بودن سؤال‌ها با اساتید راهنما و مشاور مورد بررسی و بازبینی قرار گرفت؛ و سپس با برنامه‌ریزی‌های انجام‌شده و تعیین وقت قبلی، این سؤال‌ها در مصاحبه‌های انفرادی

با مصاحبه‌شوندگان مطرح و صحبت‌های آن‌ها، ضبط و همچنین یادداشت‌برداری شد. مصاحبه‌شوندگان ابتدا با شناسایی خبرگان پژوهش در حوزه مورد مطالعه، انتظارات آن‌ها را از این حوزه توصیف نمودند و همچنین با رعایت پروتکل مصاحبه مبنی بر رفت‌وبرگشت سؤالات و پاسخ مصاحبه‌شوندگان، نسبت به ایجاد انحراف در مصاحبه تلاش نمودند کنترل لازم صورت گیرد. مدت‌زمان اجرای مصاحبه‌ها تقریباً ۱۲/۵ ساعت بود. لازم به توضیح است، برای افزایش اطمینان در فرآیند کدگذاری باز مفاهیم ایجادشده، تلاش شد تا سؤالات در مصاحبه‌ها تا حد ممکن مجدداً پرسیده شود تا نقطه اشباع تئوریک تعیین گردد. به عبارت دیگر، در انجام فرآیند کدگذاری باز، با طراحی پروتکلی مبتنی بر ایجاد فضای باز در سؤالات اولیه، تلاش گردید تا رسیدن به کدهای تفکیک‌شده، سؤالات به صورت رفت‌وبرگشت مطرح گردد تا با جلوگیری از قطع شدن مصاحبه‌ها، دست محققان این پژوهش برای تخصیص کدهای تعیین‌شده به مضامین پایه و سپس مضامین سازنده باز باشد و در ادامه نسبت به طرح سؤالات نیمه ساختاریافته برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک اقدام لازم صورت پذیرد. منظور از رفت و برگشتی در کدگذاری باز، بدین معنا است که با استخراج کدهای مفهومی مشترک و با پالایش و حذف موارد تکراری، با بهره‌گیری از مبانی نظری و تطبیق آن‌ها، عمل کاهش این مفاهیم در قالب مقوله‌های فرعی، سازمان‌دهی شود. لذا بر اساس این پروتکل، در زمان مصاحبه و طرح سؤالات، اگر نکته مبهمی در بیان پاسخ مصاحبه‌شوندگان بود، آن مبحث آن‌قدر ادامه می‌یافت تا سؤال‌های بعدی از دل آن شکل گیرد. به طوری که این نکات مبهم، خود ایجادکننده سوا لاتی در همان مصاحبه یا مصاحبه‌های بعدی محسوب قلمداد می‌شدند. لذا این فرآیند آن‌قدر ادامه یافت تا نقطه اشباع تئوریک تعیین گردد و پس از آنکه اطمینان حاصل می‌شد، مصاحبه‌ها کد جدیدی ایجاد نمی‌کنند، پایان مصاحبه اعلام گردید.

جستجوی مضامین مشابه و بازبینی مضامین

این مرحله، شامل جستجو و شناسایی مضامین است که مضامین پس از تطبیق کدها با مضامین بالقوه از بخش کدگذاری شده متن استخراج می‌شود. به عبارت دیگر مرتبط کردن کدها با مضامین اصلی و دسته‌بندی آن‌ها در این مرحله صورت پذیرفت. در واقع در این مرحله، مضامین سازمان‌دهنده ایجاد می‌شوند. مضامین سازمان‌دهنده شامل مضامین حاصل از ترکیب و تلخیص مضامین پایه‌ای

است که بر اساس کدهای باز و از طریق مصاحبه‌ها ایجاد شده‌اند. بر اساس مرور مفاهیم مشابه در کدهای پایه زمینه تشخیص و تخصیص مضامین هم مفهوم به یک مفهوم مشترک در یک کد مشخص، این مرحله به سرانجام می‌رسد. لذا طبق جداول ایجاد شده، نسبت به تخصیص هر یک از مضامین پایه به یک مضمون سازمان‌دهنده اقدام گردید.

نام‌گذاری توکیبی مضامین/مضامین فراگیر

مضامین فراگیر شامل مضامین عالی در برگیرنده حاکم بر متن به مثابه کل است. در واقع کلیه ابعاد مضامین سازمان‌دهنده به واحدی بزرگ‌تر در قالب مضامین فراگیر تفکیک می‌شوند و انتخاب نام آن‌ها بر اساس ابعاد نظری یا استانداردهای مرتبط با پدیده مورد بررسی ملموس می‌گردد. شیوه انجام کدگذاری بر این اساس است که هرچه از کدگذاری پایه به سمت کدگذاری فراگیر حرکت می‌شود، داده‌ها بر اساس شباهت‌ها و تفاوت‌های کیفی در مقولات گسترده‌تر دسته‌بندی می‌شوند و مضامین به دست آمد در هر مرحله از کدگذاری؛ انتزاعی‌تر از مضامین قبلی می‌گردند. به این معنا که در هر مرحله از کدگذاری از حجم داده‌ها کم و بر محتوای آن افزوده می‌گردد. لذا با عنایت به توضیح‌های داده‌شده در این مطالعه طی ۱۲ مصاحبه انجام شده، ۲۴۱ کدباز، ۳۰ مضمون پایه؛ ۶ مضمون سازمان‌دهنده و ۳ مضمون فراگیر در قالب یک چارچوب نظری، ایجاد گردید. لذا در یک دسته‌بندی کلی می‌توان مجموع مضامین پایه؛ سازمان‌دهنده و فراگیر را در قالب جدول (۵) و شکل (۸) به ترتیب زیر ارائه نمود.

جدول ۵. تم‌های توسعه پیش‌ران‌های حسابداری بلاغت

مضامین پایه	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین فراگیر
وام گرفتن از گزاره‌های فلسفی مراوده حسابداری با ذینفعان		زیرساخت معرفت‌شناسی در حسابداری
کاهش عمق فاصله نظریه تا عمل در کارکردهای حسابداری		
تقویت کارکردهای دیالکتیک در دانش حسابداری	تقویت فلسفه دانش حسابداری	
تقویت ارزش‌های اخلاق مبتنی بر معرفت‌شناسی در دانش حسابداری		
رعایت حدفاصل عینیت‌گرایی تا رفتارگرایی در دانش حسابداری		

مضامین فراگیر	مضامین سازمان دهنده	مضامین پایه
		فاصله گرفتن از نظریه‌های پوزیتیویستی صرف و تمرکز بر خردگرایی در دانش حسابداری
		بسط هویت اجتماعی در دانش حسابداری
		شکستن چارچوب ارزش‌های تصورات غالبی از دانش کلاسیک حسابداری
	تقویت هنجارگرایی	تقویت زبان مشترک حسابداری بر اساس نمادهای اجتماعی
	دانش حسابداری	تقویت احترام به حقوق ذینفعان
		تقویت گفتمان سازی حسابداری با بسترهای اجتماعی
		بسط ارزش‌های اجتماعی به اصلاح یا تغییر استانداردهای حسابداری
		تمرکز بر گزاره‌های یادگیری در حرفه حسابداری
		تقویت آموزش‌های رفتاری در حرفه حسابداری
	تقویت مهارت‌های حرفه‌ای دانش حسابداری	تقویت تیم‌های رمز گستر حسابداری جهت شناخت انتظارات ذینفعان
		تقویت ارزیابی دوره‌ای مهارت‌های حرفه‌ای حسابداران
		تقویت سطح مشارکت‌ها در کارکردهای حسابداری
		ارتقاء محاسبات علمی و نرم‌افزاری در گزارش‌های حسابداری
		ارتقاء ظرفیت‌های اثرگذار هوش مصنوعی در دانش حسابداری
	تقویت تکنوکراسی در دانش حسابداری	ارتقاء ظرفیت‌های تکنوکراسی در کاهش استهلاک ماشین‌آلات
		ارتقاء ظرفیت‌های تکنوکراسی در پیش‌بینی پایداری سود
		ارتقاء ظرفیت‌های تکنوکراسی در انبارداری موجودی کالا
		استحکام شبکه اطلاعات حسابداری با نیازهای ذینفعان
	تقویت زیرساخت فرماتیک در دانش حسابداری	استحکام سطح امنیت شبکه‌های اطلاعات حسابداری
		استحکام سرمایه‌گذاری بر روی فین تک‌ها در حسابداری
		استحکام پایگاه اطلاعات حسابداری
		ارتقاء خرده سیستم پشتیبانی تصمیم در واحد حسابداری
	تقویت سیستم اطلاعات در دانش حسابداری	ارتقاء سیستم سطح عملیاتی در واحد حسابداری
		ارتقاء خرده سیستم سطح استراتژیک در واحد حسابداری
		ارتقاء خرده سیستم اطلاعات مدیریت در واحد حسابداری

زیرساخت مهارت‌های حسابداری

زیرساخت افق‌های اطلاعات سیستمی

همچنین بر اساس مضامین شناسایی شده، در این بخش می‌توان طبق شکل (۸) نسبت به ارائه چارچوب تئوریک اقدام نمود.



شکل ۸. چارچوب تئوریک مدل پیش‌رانی‌های حسابداری بلاغت

پس از انجام تحلیل مضمون و شناسایی پیش‌رانی‌های توسعه حسابداری بلاغت، می‌بایست نسبت به تدوین چک‌لیست ۷ گزینه‌ای لیکرت برای انجام تحلیل دلفی توسط اعضای پانل اقدام شد. با توجه به چک‌لیست توزیع شده بین اعضای پانل برای رسیدن به اجماع نظری، طی دو دور تحلیل دلفی بر اساس میانگین و ضریب توافق، تلاش شده تا مضامین سازمان دهنده به‌عنوان مبنای تحلیل در بخش رتبه‌بندی تفسیری، هم‌راستا با واقعیت‌های شرکت‌های بازار سرمایه، مورد ارزیابی قرار گیرد.

جدول ۶. فرآیند گام اول و دوم تحلیل دلفی

نتیجه	دور دوم دلفی		دور اول دلفی		مضامین سازمان دهنده	مضامین فراگیر
	ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین		
تأیید	۰/۸۲	۶/۱۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تقویت فلسفه دانش حسابداری	زیرساخت معرفت‌شناسی در حسابداری
تأیید	۰/۸۵	۶/۲۰	۰/۸۰	۶	تقویت هنجارگرایی دانش حسابداری	حسابداری
تأیید	۰/۸۲	۶/۱۰	۰/۷۵	۵/۵۰	تقویت مهارت‌های حرفه‌ای دانش حسابداری	زیرساخت مهارت‌های حسابداری
تأیید	۰/۸۸	۶/۳۰	۰/۷۰	۵/۴۰	تقویت تکنوکراسی در دانش حسابداری	حسابداری
تأیید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰	تقویت زیرساخت فرمابیک در دانش حسابداری	زیرساخت افشاء اطلاعات
تأیید	۰/۵۵	۵/۱۰	۰/۵۰	۵	تقویت سیستم اطلاعات در دانش حسابداری	سیستمی

بر اساس تحلیل دلفی طی دو راند مشخص شد، ۶ تم سازمان دهنده مرتبط با پیشران‌های حسابداری بلاغت، مورد تأیید قرار گرفتند و همسو با سؤال آخر مطالعه، ابعاد شناسایی شده وارد فرآیند آزمون ویکور خاکستری می‌شود.

این فرآیند آزمون به لحاظ پیاده‌سازی دوسطحی می‌باشد که در قالب معیارهای سطری و ستونی در تحلیل‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرند. گروهی از این معیارها که در سطر می‌آیند مرجع تحلیل و گروهی از معیارها که در ستون می‌آیند قانون تحلیل تعریف می‌شوند. لذا دو سطح «A» و «Z» در تحلیل به‌عنوان معرف معیارها تلقی می‌شوند. با توجه به تعیین مضامین حسابداری بلاغت در تحلیلم، می‌بایست مضامین سازمان دهنده این متغیر به‌عنوان مرجع تحلیل و با کد «A» نام‌گذاری شوند. اما برای تعیین معیارهای قانون، از ابعاد مشروعیت شرکتی ساچمن (۱۹۹۵) که تعاریف آن در جدول (۷) ارائه شده است، استفاده گردید.

جدول ۷. ابعاد مشروعیت بخش عمومی

ابعاد مشروعیت	تشریح هر بعد
مشروعیت عملی	این مشروعیت، بر اساس نظریه انتخاب عمومی، در مقابل حفظ منافع ذینفعان، مشروعیت شرکت توسعه می‌یابد.
مشروعیت اخلاقی	این مشروعیت، به‌عنوان ارزیابی هنجاری مثبت ذینفعان از رعایت اصول اخلاقی و تعهد فراگیر شرکت به ذینفعان از طریق پاسخگویی تعریف می‌شود.
مشروعیت اجتماعی	این مشروعیت، بیانگر همگرایی عملکردی شرکت با سطح انتظارات اجتماعی همچون محیط زیست می‌باشد که می‌تواند به ارتقاء هویت اجتماعی و مسئولیت‌پذیری بیشتر شرکت منجر شود.
مشروعیت حمایتی	این مشروعیت نشان‌دهنده پایداری شرکت در ایجاد ارزش برای ذینفعان می‌باشد که می‌تواند در سخت‌ترین شرایط حمایت و وفاداری متعهدانه ذینفعان را به همراه داشته باشد.

لذا با شناخت نظری این ابعاد، به ۴ بعد این معیار نیز کد «Z» اختصاص داده شد. در این مرحله نسبت به تعیین اوزان هر یک از ابعاد به‌عنوان مبنا برای تحلیل محورها «A» و «Z» از طریق فرآیند تحلیل سلسله مراتبی خاکستری استفاده می‌شود. نکته حائز اهمیت این است که چنانچه مقدار ناسازگاری مقایسه زوجی سطر «A» و ستون «Z» بر اساس استاندارد این تحلیل کمتر از ۰/۱ باشد، با تأیید ابعاد تحلیل، پژوهش وارد گام بعدی می‌شود.

جدول ۸. نتایج فرایند تحلیل سلسله مراتبی خاکستری

معیارهای تحلیل راف	اوزان معیار		اوزان ابعاد		اوزان نهایی ابعاد	
	حد بالا (U)	حد پایین (L)	حد بالا (U)	حد پایین (L)	حد بالا (U)	حد پایین (L)
مضامین سازمان دهنده حسابداری بلاغت	۰/۳۶۵	۰/۲۵۵	معیارهای سنجش		تقویت فلسفه دانش حسابداری	
			تقویت هنجارگرایی دانش حسابداری		۰/۴۰۲	۰/۴۲۳
			تقویت مهارت‌های حرفه‌ای دانش حسابداری		۰/۲۶۳	۰/۲۸۷
			تقویت تکنوکراسی در دانش حسابداری		۰/۴۱۲	۰/۴۵۶
تقویت زیرساخت فرماتیک دانش حسابداری		۰/۳۷۷	۰/۳۱۳	۰/۲۵۳	۰/۳۱۳	

اوزان نهایی ابعاد		اوزان ابعاد		اوزان معیار		
۰/۳۸۱	۰/۳۱۹	۰/۳۸۱	۰/۳۴۶			
تقویت سیستم اطلاعات در دانش حسابداری						
۰/۵۴۷	۰/۴۹۶	۰/۵۴۷	۰/۵۱۲			
مشروعیت عملی						
۰/۴۲۹	۰/۳۷۵	۰/۴۲۹	۰/۴۰۱	۰/۴۲۹	۰/۳۴۲	ابعاد مشروعیت شرکی
مشروعیت اخلاقی						
۰/۳۸۵	۰/۳۲۹	۰/۳۸۵	۰/۳۵۴			
مشروعیت اجتماعی						
۰/۲۷۸	۰/۲۲۳	۰/۲۷۸	۰/۲۴۸			
مشروعیت حمایتی						

با تأیید، میزان سازگاری هریک از معیارهای سنجش در این مطالعه، می‌بایست ضرایب سلسله مراتبی خاکستری به اعداد فاصله‌ای تغییر یابد که از طریق میانگین هندسی این فرآیند انجام می‌شود تا ماتریس تصمیم مسئله ایجاد شود. لذا با ایجاد ماتریس سطری «L» در ستونی «R» نسبت به تشکیل ماتریس تصمیم اقدام می‌شود. نکته قابل توجه این است که بایستی متغیرهای زبانی برای تبدیل اعداد فاصله‌ای در میانگین هندسی مورد استفاده قرار گیرد.

جدول ۹. مقیاس زبانی جهت ایجاد میانگین هندسی

اعداد خاکستری متناظر	متغیرهای زبانی
(۱، ۲)	خیلی ضعیف (VP)
(۲، ۳)	کمی تا نسبتاً ضعیف (S)
(۳، ۴)	ضعیف (P)
(۴، ۵)	کمی ضعیف (MP)
(۵، ۶)	متوسط (P)
(۶، ۷)	کمی خوب (MG)
(۷، ۸)	کمی تا نسبتاً خوب (EG)
(۸، ۹)	خوب (G)
(۹، ۱۰)	خیلی خوب (VG)

در ادامه با تشکیل ماتریس گفته شده، متغیرهای زبانی طبق جدول (۹) مبنای تغییر ضرایب سلسله مراتبی خاکستری تلقی می شود تا با تناظر سازی سطر و ستون، نسبت به تشکیل ماتریس تصمیم مسئله اقدام می شد.

جدول ۱۰. نظر خبرگان درباره هریک از گزینه ها بر اساس هر معیار

مشارکت کننده اول				
محورها ←	مشروعیت عملی	مشروعیت اخلاقی	مشروعیت اجتماعی	مشروعیت حمایتی
↓	Z ₁	Z ₂	Z ₃	Z ₄
A ₁	(۲،۳)	(۲،۳)	(۵،۶)	(۳،۴)
A ₂	(۳،۴)	(۵،۶)	(۷،۸)	(۶،۷)
A ₃	(۲،۳)	(۳،۴)	(۶،۷)	(۴،۵)
A ₄	(۱،۲)	(۱،۲)	(۵،۶)	(۳،۴)
A ₅	(۳،۴)	(۳،۴)	(۸،۹)	(۶،۷)
A ₆	(۳،۴)	(۴،۵)	(۹،۱۰)	(۷،۸)
مضمین سازمان دهنده				
فلسفه دانش حسابداری				
هنجار گرای دانش حسابداری				
مهارت های حرفه ای دانش حسابداری				
تکو کراسی در دانش حسابداری				
زیرساخت فرماتیک دانش حسابداری				
سیستم اطلاعات در دانش حسابداری				
مشارکت کننده دوم				
گزارها ←	مشروعیت عملی	مشروعیت اخلاقی	مشروعیت اجتماعی	مشروعیت حمایتی
↓	Z ₁	Z ₂	Z ₃	Z ₄
A ₁	(۱،۲)	(۲،۳)	(۵،۶)	(۳،۴)
A ₂	(۳،۴)	(۳،۴)	(۶،۷)	(۵،۶)
A ₃	(۲،۳)	(۳،۴)	(۵،۶)	(۳،۴)
A ₄	(۱،۲)	(۲،۳)	(۴،۵)	(۳،۴)
A ₅	(۳،۴)	(۴،۵)	(۸،۹)	(۵،۶)
A ₆	(۴،۵)	(۵،۶)	(۷،۸)	(۷،۸)
مؤلفه های پژوهش				
فلسفه دانش حسابداری				
هنجار گرای دانش حسابداری				
مهارت های حرفه ای دانش حسابداری				
تکو کراسی در دانش حسابداری				
زیرساخت فرماتیک دانش حسابداری				
سیستم اطلاعات در دانش حسابداری				
*نکته: با توجه به محدودیت صفحات مقاله تنها، پاسخ سه مشارکت کننده ارائه شده است.				

در ادامه طبق تشکیل ماتریس تصمیم مبنی بر تبدیل اوزان سلسله مراتب خاکستری به اعداد فاصله ای، تلاش می شود تا با تعیین حد بالا (L) و حد پایین (U) مقایسه زوجی سطری و ستونی،

امکان تعیین ایده آل‌های مثبت و منفی در این فرآیند مشخص شود. جدول (۱۱) مقادیر حد بالا و پایین را از هر مقیاس سطری و ستونی نشان می‌دهد.

جدول ۱۱. ماتریس‌های تعیین حد بالا و پایین در حل مسئله

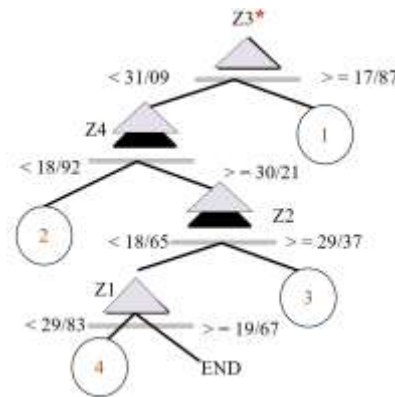
مشروعیت عملی		مشروعیت اخلاقی		مشروعیت اجتماعی		مشروعیت حمایتی		محورها ←	مضامین سازمان دهنده ↓
Z_1	Z_2	Z_3	Z_4	(I)	(II)	(I)	(II)		
۲۴/۶۳	۲۳/۵۴	۲۴/۷۶	۲۲/۱۲	۲۵/۳۱	۲۲/۶۵	۲۵/۰۲	۲۲/۶۵	A_1	فلسفه دانش حسابداری
۲۳/۳۹	۲۲/۶۳	۲۶/۴۱	۲۰/۳۸	۲۷/۲۴	۲۱/۰۹	۲۶/۸۷	۲۱/۰۹	A_2	هنجارگرایی دانش حسابداری
۲۶/۰۱	۲۳/۱۷	۲۶/۰۹	۲۱/۰۶	۲۷/۱۶	۲۱/۲۹	۲۶/۵۴	۲۱/۲۹	A_3	مهارت‌های حرفه‌ای دانش حسابداری
۲۳/۹۱	۲۳/۷۱	۲۴/۰۹	۲۲/۶۳	۲۴/۰۵	۲۳/۴۱	۲۴/۱۲	۲۳/۴۱	A_4	تکو کراسی در دانش حسابداری
۲۷/۳۴	۲۱/۰۲	۲۷/۶۵	۱۸/۸۸	۲۸/۷۵	۱۹/۹۰	۲۸/۳۵	۱۹/۹۰	A_5	زیرساخت فرماتیک دانش حسابداری
۲۹/۸۳	۱۸/۶۵	۲۹/۳۷	۱۷/۸۷	۳۱/۰۹	۱۸/۹۲	۳۰/۲۱	۱۸/۹۲	A_6	سیستم اطلاعات در دانش حسابداری

تحلیل این فرآیند بر اساس حد پایین «L» و حد بالا «U» نشان‌دهنده این موضوع است که هر میزان فاصله بیشتری در ارزیابی سطری و ستونی در مورد متغیرها انجام شود، می‌تواند به‌عنوان نقطه تلاقی اثرگذاری بالاتر متغیر مرجع یعنی حسابداری بلاغت بر معیار قانون یعنی مشروعیت تلقی شود. لذا آن‌طور که می‌توان از بالاترین سطح حد پایین و بالا مشخص نمود، تلاقی « A_6 » یعنی سیستم اطلاعات در دانش حسابداری، می‌تواند مشروعیت اجتماعی « Z_3 » بالاتری را به همراه داشته باشد. لذا در ادامه با تعیین مطلوبیت ایدئال مثبت و منفی می‌توان امکان انتخاب استراتژیک در ویکور خاکستری را برای رسیدن به پاسخ سؤال آخر پژوهش (در بخش کمی) انجام داد. لذا ابتدا باید محوری‌ترین نوع مشروعیت مدنظر در شرکت‌های بازار سرمایه انتخاب شود تا تأیید گردد، تلاقی ماتریسی می‌تواند به اقدام استراتژیک کمک نماید.

جدول ۱۲. تعیین ایده آل‌های مثبت و منفی

گزاره‌ها ←	مشروعیت عملی	مشروعیت اخلاقی	مشروعیت اجتماعی	مشروعیت حمایتی
	Z ₁	Z ₂	Z ₃	Z ₄
ایده آل مثبت (f_j^*)	۲۹/۸۳	۲۹/۳۷	۳۱/۰۹	۳۰/۲۱
ایده آل منفی (f_j^-)	۱۹/۶۷	۱۸/۶۵	۱۷/۸۷	۱۸/۹۲

بر اساس حدفاصل ایده آل مثبت (f_j^*) و ایده آل منفی (f_j^-)، مشخص شد که مشروعیت اجتماعی، مهم‌ترین پارامتر مشروعیت شرکتی تلقی می‌شود، چرا که حد فاصله ایده آل مثبت و منفی نسبت به سایر گزاره‌های مورد بررسی در حد بالاتر (ایده آل مثبت [f_j^*]) و در حد پایین‌تر (ایده آل منفی [f_j^-]) قرار دارد. لذا می‌توان درخت تصمیم مربوط به محورهای مشروعیت شرکتی را به ترتیب زیر تدوین نمود.



شکل ۹. درخت تصمیم برای تعیین مهم‌ترین بعد مشروعیت شرکتی

طبق شکل (۸) بالاترین معیار در این فرآیند «Z_۳» مشروعیت اجتماعی است که می‌باشد، که بایستی دقت و میزان هر یک از قوانین تصمیم را مرتب نمود تا بر اساس مقدار STAC به‌عنوان مبنای پوشش قوانین و یکور، رتبه هر یک از محورهای مشروعیت شرکت مشخص گردد.

جدول ۱۳. مشتق هریک از قوانین فرآیند ویکور خاکستری برای ارزیابی جهت انتخاب مطلوب‌ترین مضمون سازمان دهنده

درصد توافق	قوانین تصمیم‌گیری
۰/۸۶	Z3 (مشروعیت اجتماعی) برابر با سطح اهمیت ۰/۴۰۵ می‌باشد \leq بر این اساس مؤثرترین عامل در رتبه اول مشروعیت شرکتی قرار می‌گیرد.
۰/۶۹	Z4 (مشروعیت حمایتی) برابر با سطح اهمیت ۰/۳۶۸ می‌باشد \leq بر این اساس مؤثرترین عامل، در رتبه دوم مشروعیت شرکتی قرار می‌گیرد.
۰/۵۸	Z2 (مشروعیت اخلاقی) برابر با سطح اهمیت ۰/۳۱۸ می‌باشد \leq بر این اساس مؤثرترین عامل، در رتبه سوم مشروعیت شرکتی قرار می‌گیرد.
۰/۵۳	Z1 (مشروعیت عملی) برابر با سطح اهمیت ۰/۲۸۹ می‌باشد \leq بر این اساس مؤثرترین عامل، در رتبه چهارم مشروعیت شرکتی قرار می‌گیرد.

نکته: با توجه به اینکه (Z3) مشروعیت اجتماعی، به‌عنوان مهم‌ترین عامل مشروعیت شرکتی تلقی می‌شود، بهترین مقدار را در بین سایر محورهای مشروعیت شرکتی، کسب نموده است، لذا سایر قوانین تصمیم‌گیری را از مقدار (Z3) را می‌بایست مشتق گرفت تا بر اساس کران‌های به‌دست‌آمده از سطح بالا و پایین در فرآیند تحلیل ویکور خاکستری، مطلوب‌ترین مشروعیت، وزن هندسی‌اش مشخص شود تا بتواند، در انتخاب مطلوب‌ترین مضمون حسابداری بلاغت مورد استفاده قرار گیرد. بر این اساس از تابع ایجادشده شامل انتگرال حد بالا و پایین، مشتق گرفته می‌شود، که باید از قاعده زیر استفاده شود و مستقیماً فرمول

محاسبه مشتق انتگرال را به ما می‌دهد. مشتق انتگرال $\int_{n(x)}^{m(x)} h(t) dt$ برابر است با

$$\left(\int_{n(x)}^{m(x)} h(t) dt \right)' = m'(x) \cdot h(m(x)) - n'(x) \cdot h(n(x))$$

یعنی مشتق تابعی که شامل انتگرالی با یک تابع تک متغیره مانند $h(t)$ و کران‌هایی برحسب x مانند $m(x)$ (کران بالا) و $n(x)$ (کران پایین) باشد، برابر است با مشتق کران بالا، ضربدر تابع داخل انتگرال که کران بالا به‌جای متغیر آن جایگزین شده است، منهای مشتق کران پایین، ضربدر تابع داخل انتگرال که کران پایین به‌جای متغیر آن جایگزین شده باشد.

با تعیین وزن اهمیت ۰/۴۰۸ در خصوص مشروعیت اجتماعی، حال می‌بایست از طریق رابطه زیر، مشخص نمود، کدام مضمون مطلوب‌تر است.

$$pa = P(J) + a|J| \Leftrightarrow a = Pa - P(J)/|J| \quad \text{رابطه (۱)}$$

در رابطه (۱)؛ $P(J)$ خطای محاسبه‌شده جانشینی مجدد است که برای یک CARD خطای طبقه‌بندی اشتباه نام دارد. $|J|$ اندازه درخت فرعی و a ضریب تعیین اثرگذاری است. لذا با فرآیند مشتق هریک از مضامین بر اساس مضمون (Z3) مشخص می‌گردد که ضریب تعیین اثرگذاری a مقادیری را بین ۰ و ۱ تعیین می‌کند که

هر چه از ۰/۵ بالاتر باشد، ضمن حفظ توالی تصمیم، می‌تواند به معیار اثرگذاری در ابعاد حسابداری بلاغت تبدیل گردد. در نهایت، آخرین مرحله، انتخاب اندازه بهینه درخت است. اندازه بهینه درخت برابر با کوچک‌ترین خطای پیش‌بینی برای نمونه‌های جدید است. برآورد خطای پیش‌بینی معمولاً به صورت یکی از دو روش زیر صورت می‌گیرد: مجموعه آزمون مستقل و اعتبارسنجی متقابل. زمانی که مجموعه داده اصلی به اندازه‌ای بزرگ باشد که بتوان آن را دو مجموعه آزمون و مجموعه تمرین تقسیم کرد، می‌توان از روش مجموعه آزمون مستقل استفاده نمود. زمانی که مجموعه داده اصلی به اندازه کافی بزرگ نباشد، بالاجبار باید از روش اعتبارسنجی متقابل $V - fold$ استفاده نمود. خطای نهایی پیش‌بینی، برابر با نرخ کل طبقه‌بندی اشتباه برای درخت به‌اندازه است. سپس، درخت بهینه به‌عنوان ساده‌ترین درختی است که دارای خطای اعتبارسنجی متقابل در خطای استاندارد خطای حداقل اعتبارسنجی متقابل قرار دارد (بیرمن و همکاران، ۱۹۸۴). لذا بر اساس رابطه (۱) در نهایت برای تعیین مهم‌ترین بعد حسابداری بلاغت، می‌بایست نسبت به تعیین S_i^L ، S_i^U ، R_i^L ، R_i^U اقدام نمود تا بر اساس آن معیار اصلی ویکور خاکستری، یعنی Q تعیین شود.

جدول ۱۴. تحلیل گزاره‌های روش ویکور خاکستری

معیارهای ارزیابی ویکور							کد	مضامین سازمان دهنده
	Q_i^L	Q_i^U	R_i^L	R_i^U	S_i^L	S_i^U		
5st	۰/۶۹۳۸۱۴	۰/۵۲۶۸۰۹	۰/۷۸۹۳۳۷	۰/۴۹۸۷۰۲	۲/۲۲۸۹۶	۱/۸۷۹۲۸۸	A_1	فلسفه دانش حسابداری
3st	۰/۵۲۷۰۸۲	۰/۴۳۲۰۸۲	۰/۶۸۵۵۴۷	۰/۳۹۸۷۵۱	۱/۶۳۱۸۵۷	۱/۵۹۳۱۱۳	A_2	هنجارگرایی دانش حسابداری
4st	۰/۶۲۶۹۸۶	۰/۵۰۳۰۲۶	۰/۷۳۶۱۹۶	۰/۴۳۷۱۹۷	۲/۰۹۸۷۵۲	۱/۷۸۳۶۱۶	A_3	مهارت‌های حرفه‌ای دانش حسابداری
6st	۰/۷۱۵۰۰۹	۰/۵۳۱۱۱۷	۰/۷۹۳۷۰۲	۰/۵۱۸۷۹۹	۲/۲۹۳۸۷۳	۱/۸۹۷۳۲۱	A_4	تکنوکراسی در دانش حسابداری
2st	۰/۴۵۷۷۸۴	۰/۳۳۳۲۶۷	۰/۵۴۲۷۱۷	۰/۳۵۰۶۲۳	۱/۵۸۰۰۱۲	۱/۴۳۸۲۹۹	A_5	زیرساخت فرماتیک دانش حسابداری
1st	۰/۴۰۰۰۲۱	۰/۲۹۳۲۷۱	۰/۵۱۹۸۰۹	۰/۳۲۰۸۷۵	۱/۵۶۹۹۷۳	۱/۲۳۱۷۶۲	A_6	سیستم اطلاعات در دانش حسابداری
	R^-	R^+	S^-	S^+	گزاره‌ها			
	۱	۰/۵۵۷۲۷۹	۴/۱۱۲۷۳	۰/۷۲۳۶۵۴	مقدار گزاره‌ها			

با توجه به مبنای، پایین ترین میزان معیار « Q_1^L » در فرآیند تحلیل ویکور خاکستری، مشخص گردید، سیستم اطلاعات در دانش حسابداری (A_۶) به عنوان استراتژیک ترین عامل حسابداری بلاغت در توسعه دستیابی به مشروعیت اجتماعی در کارکردهای شرکت های بازار سرمایه می باشد.

بحث و نتیجه گیری

این مطالعه از طریق استفاده از تحلیل تماتیک به دنبال شناسایی مضامین مرتبط با موضوع حسابداری بلاغت بوده است. با شناسایی سه مضمون فراگیر، ۶ مضمون سازمان دهنده و ۳۰ مضمون پایه، چارچوب نظری پژوهش ارائه شد و طی دو مرحله تحلیل دلفی، سطح پایایی ابعاد نیز مورد تأیید قرار گرفت. سپس با ترکیب ۶ مضمون سازمان دهنده شناسایی شده در بخش کیفی و ۴ معیار مشروعیتی شرکتی ساچمن (۱۹۹۵)، تلاش شد تا به این پرسش پاسخ داده شود که مطلوب ترین کارکرد حسابداری بلاغت در ارتقاء مشروعیت شرکت های بازار سرمایه کدام است. لذا نتایج به ترتیب نشان داد، سیستم اطلاعات در دانش حسابداری (A_۶) استراتژیک ترین عامل حسابداری بلاغت است که می تواند دستیابی به مشروعیت اجتماعی را در سطح شرکت های بازار سرمایه تشریح نماید. در تحلیل نتیجه این مطالعه بایستی بیان نمود، از آنجایی که حسابداری بلاغت از ماهیتی مفهومی به عنوان ارتقاء سطح تعامل پذیری حسابداری با ذینفعان و اقناع انتظارات آنان در جهت درک بهتر اطلاعات افشاء شده برخوردار می باشد، انتخاب مضمون تقویت سیستم اطلاعات دانش حسابداری به عنوان اثرگذارترین پیشران در خصوص کارکرد حسابداری بلاغت به این معناست که افزایش کانال های ارتباط بین واحد حسابداری با بسترهای اجتماعی می تواند به تقویت و توسعه شناخت انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان توسط واحدهای حسابداری کمک نماید و به طور سیستمی فرآیندهای حسابداری بتواند ستاده های قابل اتکاتری را در اختیار ذینفعان برای تصمیم گیری قرار دهند تا از این طریق سطح مشروعیت کارکردهای شرکت ها از منظر اجتماعی، اخلاقی، عملی و حمایتی تقویت گردد. زیرا هدف حسابداری بلاغت افزایش شفافیت و سطح ارتباط متقابل حسابداری با ذینفعان می باشد و تقویت سیستم های اطلاعاتی این امکان را برای واحد حسابداری مهیا می کند تا بتواند از یک سو با جذب دانش بیرونی مبتنی بر خواسته و نیازهای ذینفعان و از سوی دیگر با تغییر آن بر اساس استراتژی ها و فرآیندهای عملیاتی خود، گزارشگری مالی قابل اتکا و به موقع، را

در اختیار آنان قرار دهد تا از این طریق پاسخ قابل توجه‌تری به عنوان خروجی سیستم به آنان ارائه شود. از طرف دیگر باید بیان نمود، توسعه سیستم‌های اطلاعات در سطوح مختلف عملیاتی تا استراتژیک در واحد حسابداری، بر اساس غربالگری متداوم محیط به لحاظ شناسایی چنین انتظاراتی، کمک می‌کند تا بهترین تصمیم را در سریع‌ترین زمان ممکن به ذینفعان انعکاس داده شود و از این طریق سطح مشروعیت اجتماعی در اقناع نیازهای افشاء اطلاعات اختیاری در ذینفعان تقویت گردد. به عبارت دیگر وجود پایگاه اطلاعات ایجاد شده به عنوان منبع اصلی چنین تغییراتی، کمک می‌کند تا حرفه حسابداری از ظرفیت بالاتری برای انعکاس تقویت شده اخبار و اطلاعات جهت اقناع نیازهای اطلاعاتی ذینفعان برخوردار باشد و از سویی دیگر با تعامل بیشتر با ذینفعان به کاهش هزینه‌های نمایندگی کمک نمایند. با توجه به توضیح ارائه شده می‌توان نتیجه کسب شده را با پژوهش‌هایی همچون هاگ و همکاران (۲۰۲۲)؛ گلیمینی و همکاران (۲۰۲۱)؛ جایاسینگه و اُدین (۲۰۱۹)؛ تفتیان و همکاران (۱۴۰۰) و رهنمای رودپشتی و نژادتولمی (۱۳۹۵) دارای تطبیق تلقی نمود. زیرا در این پژوهش‌ها نیز از اهمیت سیستم‌های اطلاعات به عنوان راهی برای ارتقاء تعامل‌پذیری حسابداری با ذینفعان یاد شده است.

لذا به نهادهای نظارت‌کننده بر بازار سرمایه توصیه می‌شود تا با ایجاد انگیزه در مدیران شرکت‌ها، سیستم‌های اطلاعات حسابداری را به‌طور جدی‌تری در سطح واحدهای حسابداری توسعه دهند و کمک نمایند تا ظرفیت‌های ناشی از ایجاد چرخه اطلاعاتی با سرعت بیشتری بتواند به انتظارات حاکم بر بازار سرمایه واکنش نشان دهند و از این طریق ضمن کاهش شکاف هزینه نمایندگی نسبت به توسعه و تقویت کارکردهای بلاغت در حسابداری جهت پویایی ارتباط متداوم با بسترهای اجتماعی کمک نمایند و از این طریق مشروعیت شرکت‌ها ارتقاء یابد. از طرف دیگر نیز به سیاست‌گذاران مرتبط با عرصه بازار سرمایه توصیه می‌شود تا آموزش به واحدهای حسابداری در سطح کلان و آموزش به متصدیان حسابداری در سطح خرد را در قالب برنامه‌های زمان‌بندی شده به اجرا درآورند تا نسبت به توسعه دانش حسابداری از منظرهای گفتمان؛ شنیدار و تعامل‌گرایانه با ذینفعان فارغ از اثبات‌گرایی محض اقدامات لازم صورت پذیرد. در نهایت نیز به گروه‌های غیررسمی به عنوان ابزار نظارت بخش نهادی توصیه می‌شود تا در قالب تشکیل کمیته‌ها و اصناف با شرکت‌ها مبنی بر انعکاس

انتظارات بازار و ذینفعان به آنان انتقال دهند تا بتوانند از این طریق در یک سیکل رفت و برگشتی اطلاعات ارائه شده به شرکت بتواند زمینه‌های حرکت به سمت پایداری و کسب مشروعیت‌های اجتماعی بیشتر را ممکن سازد.

با توجه به فرآیندهای طی شده، محدودیت قابل ذکر در این پژوهش، پیوند بین رویکردهای درونی مشارکت‌کنندگان پژوهش با ابزارهای قابل‌سنجش در بخش کمی بود، که همچون تمامی پژوهش‌های علوم انسانی این پژوهش نیز با این محدودیت مواجه بود. به عبارت دیگر، از آنجایی که پژوهش بر اساس استفاده از تحلیل‌های بخش کیفی و کمی به دنبال پیوند زدن بخش محتوایی و نظری با بخش و ادراک‌های واقعی مشارکت‌کنندگان پژوهش بود، می‌توان ضمن اینکه به سطح قابل توجهی از پیوند بین تئوری‌ها با واقعیت‌های کاربردی اشاره نمود، در عین حال به عدم پوشش تمامی ابعاد حسابداری بلاغت در عمل نیز اذعان کرد، چراکه کارکردهای رفتاری و اقتناعی بی‌شماری ممکن است در توسعه حسابداری بلاغت وجود داشته باشد که نقش ارزش‌آفرینی در افشاء اطلاعات واحدهای تجاری و ایجاد ارتباطات اثربخش با ذینفعان ایفا نماید. لذا برای پژوهش‌های آتی می‌توان استفاده از تحلیل‌های سناریو و تحلیل‌های مبتنی بر گروه‌های کانونی را برای توسعه نظری و کاربردی حسابداری بلاغت پیشنهاد نمود. زیرا استفاده از گروه‌های کانونی و تحلیل سناریو به دلیل بحث و بررسی متمادی در جریان جمع‌آوری داده‌های پژوهش می‌تواند تا حد زیادی مشکل مربوط به پیوند درونی مشارکت‌کنندگان با واقعیت‌های کاربردی را حل نماید.

منابع

- برزگری خانقاه، جمال؛ جعفری تراچی، قاسم. (۱۳۹۵). بررسی نقش ویژگی‌های شرکت و حاکمیت شرکتی در مشروعیت سازمانی، نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۸(۳): ۱۰۱-۱۲۰.
- تفتیان، اکرم؛ ناظمی اردکانی، مهدی؛ فتوحی خانکهدانی، محبوبه. (۱۴۰۰). ارزیابی تأثیر مقوله‌های الگوی افشای اطلاعات آینده‌نگر، دانش حسابداری مالی، ۸(۱): ۶۵-۹۲.
- حسن پور، داود؛ ولیان، حسن؛ صفری گرایلی، مهدی؛ طهماسبی زاده، رضا. (۱۳۹۹). بکارگیری مدل‌های تئوری راف توسعه‌یافته (ERST) و تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) و درخت تصمیم (CART) برای کمک به حساب‌رسان جهت شناخت تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران، دانش سرمایه‌گذاری، ۹(۳۳): ۱۷۹-۲۰۸.
- دهقانی فیروزآبادی، حامد. (۱۳۹۲). رویکرد عقل‌گرایانه به دانش بلاغت، پیامدها و بازتاب‌ها، پژوهشنامه نقد ادبی و بلاغت، ۱(۲): ۲۱-۳۴.
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نژاد تولمی، بابک. (۱۳۹۵). هستی‌شناسی حسابداری مدیریت در بستر پست مدرنیته (اجراگری، کنشگر- شبکه و کاربردها)، مجله حسابداری مدیریت، ۹(۲۹): ۱-۱۳.
- ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ اروئی، مهران. (۱۳۹۷). تعدیل شکاف انتظارات حسابرسی بر اساس استراتژی‌های منابع انسانی از طریق رویکرد تئوری راف و تئوری خاکستری، حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۹): ۱۳۷-۱۱۵.

References

- Abdullah, Z. and Abdul Aziz, Y. (2013). Institutionalizing corporate social responsibility: effects on corporate reputation, culture, and legitimacy in Malaysia, *Social Responsibility Journal*, 9(3): 344-361. <https://doi.org/10.1108/SRJ-05-2011-0110>
- Alawattage, Ch; Jayathileka, Ch; Hitibandara, R; Withanage, S. (2022). Moral economy, performative materialism, and political rhetorics of sustainability accounting, *Critical Perspectives on Accounting*, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2022.102507>
- Aly, D; El-Halaby, S. and Hussainey, K. (2018). Tone disclosure and financial performance: evidence from Egypt, *Accounting Research Journal*, 31(1): 63-74. <https://doi.org/10.1108/ARJ-09-2016-0123>
- Amuai, W. (2019). Analyses of Rhetorical Moves and Linguistic Realizations in Accounting Research Article Abstracts Published in International and Thai-Based Journals, 2(2): 23-40. <https://doi.org/10.1177/2158244018822384>

- Attride-Stirling, J. (2001). Thematic Networks: An Analytic Tool for Qualitative Research, *Qualitative Research*, 1(3): 385-405. <https://doi.org/10.1177/146879410100100307>
- Awis, M.L; Abdullah, H.S.V; Lokman, N. and Said, R. (2018). Striving for Corporate Legitimacy through Corporate Social Responsibility (CSR): Insights from NGO's Perspectives, Stakeholders, *Governance and Responsibility* (Developments in Corporate Governance and Responsibility, Vol. 14), Emerald Publishing Limited, Bingley, 115-139. <https://doi.org/10.1108/S2043-052320180000014006>
- Bierman KL, Furman W.(1984). The effects of social skills training and peer involvement on the social adjustment of preadolescents. *Child development*. 55(1): 151-162.
- Bourdieu, P. (2016). The specificity of the scientific field and the social conditions of the progress of reason, *Social Science Information*, 14(6): 18-31. <https://doi.org/10.1177/053901847501400602>
- Boyatzis, R. (1998). Transforming qualitative information: Thematic analysis and code development. *Thousand Oaks, CA: Sage*.
- Braun, V, Clarke, V (2006). Using thematic analysis in psychology, *Journals, Qualitative Research in Psychology*, 3(2): 77-101
- Chariri, A. (2011). Rhetorics in Financial Reporting: An Interpretive Case Study, *Journal Akuntansi dan Keuangan*, 12(2): 43-61.
- Craig, R. & Amernic, J. (2004). The deployment of accounting-related rhetoric in the prelude to a privatization, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(1): 41-58. <https://doi.org/10.1108/09513570410525201>
- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields", *American Sociological Review*, 48(2): 147 -160.
- Doris, M; Merkl-Davies N; Brennan, M. (2017). A Theoretical Framework of External Accounting Communication: Research Perspectives, Traditions, and Theories, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(2): 1-56. <http://dx.doi.org/10.1108/AAAJ-04-2015-2039>
- Ellerup Nielsen, A. and Thomsen, C. (2018). Reviewing corporate social responsibility communication: a legitimacy perspective, *Corporate Communications: An International Journal*, 23(4): 492-511. <https://doi.org/10.1108/CCIJ-04-2018-0042>
- Epurescu-Pascovici, I. (2023). Medieval accountability: normativity, numeracy, and rhetoric from the institutional to the domestic sphere, *The calendar for the humanities and social sciences*, <https://calenda.org/1014940>
- Gelmini, L, Minutiello, V, Tettamanzi, P; and Comoli, M. (2021). Rhetoric, Accounting and Accountability: COVID-19 and the Case of Italy, *Sustainability*, 13(8): 41-69. <https://doi.org/10.3390/su13084100>
- Giovannoni, E; Napier, Ch, J. (2022). Multimodality and the Messy Object: Exploring how rhetoric and materiality engage, *Organization Studies*, 1(1): 1-18. <https://doi.org/10.1177/01708406221089598>

- Göcke, L; Hülsebusch, K; Menter, M. (2021). The legitimacy of corporate entrepreneurship: a structured literature review, *Management Review Quarterly*, 72(3): 385-416. <https://doi.org/10.1007/s11301-021-00246-5>
- Green, S.E. (2004). A rhetorical theory of diffusion, *Academy of Management Review*, 29(4): 653-669.
- Grossi, G; Biancone, P.P; Secinaro, S. and Brescia, V. (2021). Dialogic accounting through popular reporting and digital platforms, *Meditari Accountancy Research*, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-01-2021-1163>
- Hoque, Z; Mai, K. and Ozdil, E. (2022). Accounting as rhetorical devices during the COVID-19 pandemic: evidence from Australian universities, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 34(6): 168-192. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-09-2021-0137>
- Hung, K; Tse, D.K. and Chan, T.H. (2023). Gaining legitimacy and host market acceptance: a CRM analysis for foreign subsidiaries in China, *International Marketing Review*, 40(1): 80-101. <https://doi.org/10.1108/IMR-07-2021-0212>
- Jayasinghe, K. and Uddin, S. (2019). Continuity and change in development discourses and the rhetoric role of accounting, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(3): 314-334. <https://doi.org/10.1108/JAEE-01-2018-0011>
- Jayasinghe, K. and Uddin, S. (2019). Continuity and change in development discourses and the rhetoric role of accounting, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(3): 314-334. <https://doi.org/10.1108/JAEE-01-2018-0011>
- Jiménez-Angueira, C.E; Nwaeze, E. and Park, S.-J. (2021). The effect of conservative financial reporting and tax aggressiveness on the market valuation of unrecognized tax benefits, *Asian Review of Accounting*, 29(2): 150-172. <https://doi.org/10.1108/ARA-07-2020-0111>
- Johnston, A; Di Gangi, P, M; Bélanger, F; Crossler, R, E; Siponen, M; Warkentin, M; Singh, T. (2023). Seeking rhetorical validity in fear appeal research: An application of rhetorical theory, *Computers & Security*, 125(2): 73-90. <https://doi.org/10.1016/j.cose.2022.103020>
- Jones, A. and Willis, M. (2003). The challenge of XBRL: business reporting for the investor, *Balance Sheet*, 11(3): 29-37. <https://doi.org/10.1108/09657960310491172>
- Jonsen, K. and Jehn, K.A. (2009). Using triangulation to validate themes in qualitative studies, *Qualitative Research in Organizations and Management*, 4(2): 123-150. <https://doi.org/10.1108/17465640910978391>
- Krishnakumar, S; Berdanier, C; Lauff, C; McComb, Ch; Menold, J. (2022). The story novice designers tell: How rhetorical structures and prototyping shape communication with external audiences, *Design Studies*, 82(1): 123-141. <https://doi.org/10.1016/j.destud.2022.101133>
- Littlejohn, S.W. and Foss, K.A. (2011). *Theories of Human Communication*. Tenth Edition, Waveland Press, Long Grove IL.

- Lock, I. and Schulz-Knappe, C. (2019). Credible corporate social responsibility (CSR) communication predicts legitimacy: Evidence from an experimental study, *Corporate Communications: An International Journal*, 24(1): 2-20. <https://doi.org/10.1108/CCIJ-07-2018-0071>
- Malthus, S. and Fowler, C. (2009). Perceptions of accounting: a qualitative New Zealand study, *Pacific Accounting Review*, 21(1): 26-47. <https://doi.org/10.1108/01140580910956849>
- Martens, W. and Bui, C.N.M. (2023) An Exploration of Legitimacy Theory in Accounting Literature. *Open Access Library Journal*, 10(2): 1-20. <https://doi.org/10.4236/oalib.1109713>
- McLeod, M, S; Sears, J, B; Chandler, G, N; Payne, G, T; Brigham, K, H. (2022). Rhetoric, Risk, and Investment: Letting the Numbers Speak for Themselves, *Journal of Management Studies*, 59(7): 1657-1687. <https://doi.org/10.1111/joms.12812>
- Melissa Walters-York, L. (1996). Metaphor in accounting discourse, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(5): 45-70. <https://doi.org/10.1108/09513579610367242>
- Nwagbara, U. and Belal, A. (2019). Persuasive language of responsible organisation? A critical discourse analysis of corporate social responsibility (CSR) reports of Nigerian oil companies, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(8): 2395-2420. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2016-2485>
- Oliver, C. (1997). Sustainable competitive advantage: combining institutional and resource-based views, *Strategic Management Journal*, 18(9): 697-713.
- Paugam, L; Stolowy, H; Gendron, Y. (2021). Deploying Narrative Economics to Understand Financial Market Dynamics: An Analysis of Activist Short Sellers' Rhetoric, *Contemporary Accounting Research*, 38(3): 1809-1848. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12660>
- Pawlak, Z. (2005). Rough sets and flow graphs, *Rough Sets, Fuzzy Sets, Data Mining and Granular Computing*, 36(41): 1-11.
- Price, M; Harvey, C; Maclean, M. and Campbell, D. (2018). From Cadbury to Kay: discourse, intertextuality and the evolution of UK corporate governance, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(5): 1542-1562. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2015-1955>
- Qian, Y; Sun, Y. (2021). Bibliometric analysis of literature on narrative discourse in corporate annual reports (1990–2019), *Quality & Quantity*, <https://doi.org/10.1007/s11135-021-01135-5>
- Ronzani, M. & Gatzweiler, M. K. (2021). The lure of the visual: Multimodality, simplification, and performance measurement visualizations in a megaproject. *Accounting, Organizations and Society*, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2021.101296>
- Rutherford, B.A. (2002). The production of narrative accounting statements: An exploratory study of the operating and financial review, *Journal of Applied Accounting Research*, 6(3): 25-56. <https://doi.org/10.1108/96754260280001031>

- Semeen, H; & Islam, M. (2021). Social impact disclosure and symbolic power: Evidence from UK Fair Trade Organizations, *Critical Perspectives on Accounting*, 79(1): 76-98. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102182>
- Shyng J, Y; Tzeng G, H; Wang F, K. (2007). Rough set theory in analyzing the attributes of combination values for insurance market, *Expert System with Applications*, 32(1): 56-64.
- Suchmann, M. C. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches, *Academy of Management Review*, 20(3): 571-610.
- Vollero, A; Palazzo, M; Siano, A. and Sardanelli, D. (2018). Managing CSR communication: A study of legitimacy-seeking strategies adopted by service and product companies, *The TQM Journal*, 30(5): 621-637. <https://doi.org/10.1108/TQM-11-2017-0131>
- Wang, W; Zhao, Y; Wu, Y, J; Goh, M. (2023). Does endorsement rhetoric matter in citizen science? *International Journal of Science Education, Part B*, <https://doi.org/10.1080/21548455.2022.2152295>
- Xiu, L; Lu, F. and Liang, X. (2020). Legitimized identity vs identifiable legitimacy: Toward a theoretical framework of the relationship between organizational identity and organizational legitimacy, *Nankai Business Review International*, 11(1): 102-120. <https://doi.org/10.1108/NBRI-03-2019-0009>
- Yan, B; Aerts, W; & Thewissen, J. (2019). The informativeness of impression management: Financial analysts and rhetorical style of CEO letters, *Pacific Accounting Review*, 31(3), 462-496. <https://doi.org/10.1108/PAR-09-2017-0063>
- Zhang, Q; Xie, Q; Wang, G. (2016). A survey on rough set theory and its applications, *CAAI Transactions on Intelligence Technology*, 1(4): 323-333.

COPYRIGHTS



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

تأثیر استراتژی‌های کسب‌وکار بر افشا ریسک^۱

شکوفه فرامرزی^۲، فرزاد ایوانی^۳، فرشید خیراللهی^۴، حدیث عبدی^۵

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۶/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۱۶

چکیده

هدف: هدف پژوهش حاضر بررسی اثر استراتژی‌های کسب‌وکار بر افشا ریسک به منظور شناخت محرک‌ها و عوامل مؤثر بر ریسک شرکت‌ها جهت بهبود فضای رقابتی آن‌ها بوده است.

روش: پژوهش حاضر از نوع پژوهش توصیفی-همبستگی و از نظر هدف کاربردی می‌باشد. از داده‌های ۳۴۵ سال-شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به روش حذف سیستماتیک و با استفاده از رگرسیون چند متغیره استفاده شده است.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان داده است که استراتژی کسب‌وکار عامل تعیین کننده برای میزان افشا اطلاعات ریسک در گزارش‌های سالانه است. بدین صورت که بین استراتژی تهاجمی و افشا ریسک رابطه معنادار و مثبت و بین استراتژی تدافعی شرکت‌ها و افشا ریسک رابطه معنادار و منفی وجود دارد.

نتیجه‌گیری: شرکت‌های دارای استراتژی تهاجمی بیشتر از شرکت‌های دارای استراتژی تدافعی در گزارش‌های سالانه خود اطلاعات مربوط به ریسک را افشا می‌کنند. درحالی که شرکت‌های تدافعی ریسک کمتری را در گزارش‌های سالانه افشا می‌کنند.

دانش افزایی: نتایج این پژوهش می‌تواند علاوه بر غنای ادبیات پژوهشی، به تبیین عوامل مؤثر در شناسایی، ارزیابی و مقایسه و رتبه‌بندی افشای اطلاعات ریسک در گزارش‌های مالی شرکت‌ها، بهبود فضای رقابتی در بازار سرمایه برحسب تأثیر نوع استراتژی و بهبود تصمیم‌گیری ذینفعان گردد.

واژه‌های کلیدی: افشا ریسک، استراتژی کسب‌وکار، تحلیل محتوا.

طبقه بندی موضوعی: G32, M41.

10.22051/JAASCI.2023.44674.1795 : DOI

۲. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران. (faramarzi.shokofeh@gmail.com).

۳. استادیار، گروه حسابداری، عضو هیئت علمی، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران. نویسنده مسئول. (feivani@razi.ac.ir).

۴. استادیار، گروه حسابداری، عضو هیئت علمی، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران. (f.kheirollahi@razi.ac.ir).

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

مقدمه

سرمایه‌گذاران و ذینفعان همواره برای تصمیم‌گیری و انتخاب‌های بهینه نیازمند اطلاعات هستند، از منابع فراهم‌کننده این اطلاعات، اطلاعات حسابداری و سایر اطلاعاتی است که از سوی مدیریت منتشر می‌شود که با انتشار این اطلاعات بازار به آن‌ها واکنش نشان می‌دهد (اسلون، ۱۹۹۶). افشا با کیفیت و کافی اطلاعات باعث بهبود پیش‌بینی سودهای آتی شرکت، افزایش شفافیت، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، اتخاذ تصمیم‌های بهینه و افزایش مشروعیت شرکت‌ها می‌شود (آقایی، امری اسرمی و ملک‌زاده، ۱۴۰۱). بعد از وقوع ورشکستگی‌های بزرگ شرکت‌های ایالات متحده و غرب اروپا، تغییرات مداوم محیط تجاری و بحران‌های مالی سال‌های اخیر، افشا اطلاعات ریسک مورد توجه سرمایه‌گذاران، تنظیم‌کنندگان استاندارد، پژوهشگران و سایر ذینفعان قرار گرفت. نتایج به‌دست‌آمده از گزارش‌های سالانه شرکت‌ها نشان می‌دهد که اطلاعات ریسک ارائه‌شده از سوی شرکت‌ها، تکراری، نامشخص و درک آن دشوار است و به نظر می‌رسد توافقی جمعی وجود دارد که افشا و گزارشگری ریسک در این زمینه بهبود یابد. با توجه به جنبه ذهنی بودن ریسک و قابلیت تأیید کمتر آن، شناخت محرک‌ها و عوامل تعیین‌کننده افشا ریسک برای سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان دارای اهمیت است. افزایش پیچیدگی فعالیت‌های تجاری و بحران‌های مالی در سال‌های ۲۰۰۷ و ۲۰۰۸ میلادی منجر به افزایش تقاضا اطلاعات ریسک و پی بردن به سودمندی افشا اطلاعات مربوط به ریسک شد که به همین دلیل اطلاعات ریسک و مدیریت ریسک در مرکز توجه قرار گرفت؛ بنابراین در سال‌های اخیر افشا و گزارشگری ریسک اهمیت ویژه‌ای را در رویه‌های گزارشگری مالی، قوانین و مقررات دولتی و پژوهش‌ها در بخش مالی و غیرمالی پیدا کرده است، زیرا سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان شرکت‌ها تمایل دارند با آگاهی از وضعیت ریسک شرکت از ثبات عملیات شرکت اطمینان یابند و پرتفوی سرمایه‌گذاری خود را از نظر ریسک مدیریت کنند (یاری، مهرآذین، یارینفرد و مسیح آبادی، ۱۴۰۰). ریسک یکی از عناصر مهم برای همه شرکت‌ها است، هر شرکتی در معرض ریسک-های مختلف (مالی و غیرمالی) قرار دارد که توان تأثیرگذاری بر عملیات و محیط واحد تجاری را دارد که فعالیت واحد تجاری را به شدت تحت تأثیر قرار می‌دهد. ریسک به صورت رویداد بالقوه

آتی تعریف می‌شود که توان دستیابی به هدف‌های راهبردی، عملیاتی و مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۱۹۹۹). با توجه به مؤثر بودن افشا ریسک بر عملیات، محیط واحد تجاری و تصمیمات سرمایه‌گذاران، انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری مانند هیئت استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی^۲ از شرکت‌ها می‌خواهند که در صورت‌های مالی خود شرحی از ماهیت کمی و کیفی ریسک‌های ناشی از ابزارهای مالی ارائه دهند. به‌علاوه هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۳ (۲۰۱۰)، بیانیه عملکردی را صادر کرده است که شرکت‌ها چه اطلاعات ریسکی را در گزارش تفسیری مدیریت افشا کنند؛ در نتیجه با توجه به فقدان زبان واضح، افشای ناکافی، بیش‌ازحد کلی بودن افشا ریسک گزارش شده از سوی شرکت‌ها (مؤسسه پژوهشی مسئولیت سرمایه‌گذار، ۲۰۱۶) و نگرانی سرمایه‌گذاران و نهادهای قانون‌گذار در مورد شیوه‌های گزارش‌دهی ریسک، ضروری است که افشا ریسک بهبود یابد. مبتنی بر ادبیات موضوع، شناخت استراتژی کسب‌وکار به‌عنوان یکی از راه‌های بهبود افشا و گزارشگری ریسک عنوان گردیده است و طبق تئوری سازمانی، نوع استراتژی انتخابی از سوی شرکت‌ها با انگیزه افشا اطلاعات رابطه دارد (بنتلی، ۵؛ آمر^۶ و تد، ۲۰۱۶)؛ از طرفی در سال‌های کنونی، مفهوم استراتژی کسب‌وکار به‌وسیله پژوهشگران مالی به‌صورت قابل‌ملاحظه‌ای مورد توجه قرار گرفته است. با این حال هنوز این موضوع از جنبه‌های گوناگون به خوبی بررسی نگردیده است. همچنین تئوری سازمانی جهت درک چگونگی و نحوه افشا اطلاعات چارچوبی را ارائه می‌دهد که با اطلاع از نوع استراتژی انتخاب شده از سوی شرکت می‌تواند به درک افشا اطلاعات و غنی نمودن ادبیات کنونی کمک نماید. از این رو شناخت عوامل تعیین‌کننده و تأثیرگذار بر افشا و گزارشگری ریسک می‌تواند در روند پیش‌بینی و شناخت بهتر عملکرد شرکت‌ها مؤثر باشد؛ در همین راستا در پژوهش حاضر مؤثر بودن استراتژی کسب‌وکار شرکت بر میزان افشا اطلاعات مربوط به ریسک در گزارش‌های سالانه مورد بررسی قرار

-
1. International Federation of Accountants
 2. International Financial Reporting Standards
 3. International Accounting Standards Board
 4. Investor Responsibility Research Center Institute
 5. Bentley
 6. Oner
 7. Twedt

گرفته است. در ادامه پژوهش، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های انجام شده و سپس روش‌شناسی پژوهش، یافته‌ها و درنهایت، نتایج و پیشنهادها ارائه می‌گردد.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

در سال‌های کنونی، مفهوم استراتژی کسب‌وکار به‌وسیله پژوهشگران مالی به‌صورت قابل‌ملاحظه‌ای موردتوجه قرار گرفته است. استراتژی کسب‌وکار یک شرکت بر رفتارهای گزارشگری مالی آن‌ها تأثیر می‌گذارد و تعیین‌کننده مقدار افشا اطلاعات ریسک در گزارش‌های سالانه می‌باشد که می‌تواند موردتوجه مدیران و مالکان قرار گیرد. استراتژی کسب‌وکار یک شرکت بر پیچیدگی عملیاتی و عدم اطمینان محیطی و محیط اطلاعاتی شرکت تأثیر می‌گذارد. استراتژی کسب‌وکار عواملی مانند نوع انتخاب استراتژی‌های مختلف، نحوه تصمیم‌گیری در مسائل حساس، مسائل کارآفرینی و اجرایی شرکت را توصیف می‌کند. مایلز و اسنو^۱ (۱۹۷۸)، سه نوع استراتژی مدافع، مهاجم و تحلیلگر را تعریف می‌کنند که هر یک از آن‌ها عاملی تعیین‌کننده برای گزارشگری و افشا ریسک در گزارش‌های سالانه است و روش متفاوتی برای رقابت با رقبای مواجهه با انواع ریسک را ارائه دهند. با توجه به استراتژی‌های تعریف‌شده توسط مایلز و اسنو، انتظار می‌رود مدیران شرکت‌های با استراتژی تدافعی ریسک کمتری را در گزارش‌های سالانه خود افشا کنند و حتی اگر موقعیت سودآوری برای آن‌ها فراهم شود که دارای ریسک باشد آن را نادیده می‌گیرند (حبیب^۲، راناسینگه^۳ و پررا^۴، ۲۰۲۳: ۳). در مقابل شرکت‌های با استراتژی تهاجمی در پروژه‌های پرمخاطره شرکت می‌کنند و ریسک بیشتری را در گزارش‌های سالانه خود افشا می‌کنند. به نظر می‌رسد استراتژی کسب‌وکار بر رفتار افشا ریسک شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد. از طرفی شرکت‌های با استراتژی تهاجمی به احتمال بیشتری اطلاعات ریسک را در گزارش‌های سالانه خود نسبت به شرکت‌های با استراتژی تدافعی به دلایل مختلفی افشا می‌کنند. یکی از دلایل آن است که شرکت‌های که استراتژی

-
1. Miles and Snow
 2. Hib
 3. Ranasinghe
 4. Perera

مهاجم را اتخاذ می‌کنند، فعالیت‌های تجاری آن‌ها با سطوح بالا نوآوری و تحقیق و توسعه همراه است که معمولاً ریسک‌پذیرتر هستند (لیم، چالمرز و هانلون، ۲۰۱۸). آن‌ها معمولاً در پروژه‌های پرمخاطره سرمایه‌گذاری می‌کند و حتی تمایل به سرمایه‌گذاری بیش‌ازحد در پروژه‌های پرخطر اما با بازده بالا دارند؛ در نتیجه، آن‌ها در معرض عدم اطمینان بیشتری قرار می‌گیرند (بتلی‌گود و همکاران، ۲۰۱۹). شرکت‌های با استراتژی تهاجمی به دلیل ماهیت نوآورانه خود، روابط علت و معلولی انتخابی از سوی آن‌ها کمتر شناخته شده و غیرقابل پیش‌بینی‌تر از شرکت‌های با استراتژی مدافع است. به همین دلیل آن‌ها با ابهام بیشتر و در نتیجه با عدم قطعیت بالاتری مواجهه هستند؛ در نتیجه آن‌ها برای افزایش مشروعیت خویش و جلب اعتماد سرمایه‌گذاران ریسک بیشتری را متحمل می‌شوند (هیس، ما و نوسلون، ۲۰۱۹). دامز و نچل (۲۰۰۸)، بیان می‌کنند استراتژی کسب‌وکار بخشی از مشخصات ریسک شرکت‌ها است و انتخاب استراتژی خاص منجر به افشا ریسک بیشتری می‌شود. همچنین محققین اظهار نموده‌اند که سطح ریسک بالاتر به معنای عدم تقارن اطلاعاتی بالاتر در میان سرمایه‌گذاران است. برطبق تئوری نمایندگی، گزارش و اطلاع دادن به سهامداران درباره عوامل ریسک در گزارش‌های سالانه می‌تواند هزینه‌های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی را بین مدیران و سهامداران کاهش دهد (واتز و زیمرمن، ۱۹۸۳). در مقایسه با شرکت‌های مدافع، شرکت‌های مهاجم ممکن است در معرض دید عمومی بیشتری قرار بگیرند. بر طبق نظریه مشروعیت، اطلاع‌رسانی درباره ریسک به سهامداران در ارزیابی خطرات احتمالی شرکت مانند دعاوی قضایی یا به خطر افتادن شهرت شرکت کمک می‌کند. برای جلوگیری از واکنش‌های منفی آتی مانند سقوط قیمت سهام، شرکت‌های مهاجم با افشا اطلاعات ریسک خود در گزارش‌های سالانه و نه با نگه‌داری اطلاعات ریسک مشروعیت فعالیت‌های خود را نشان می‌دهند (وبر و موسیگک، ۲۰۲۲). دلیل دوم آن است که

1. Im
2. Calmers
3. Hanlon
4. Hsieh
5. Ma
6. Novoselov
7. Watts and Zimmerman
8. Weber & Müßig

تئوری سازمانی جهت درک چگونگی و نحوه افشا اطلاعات چارچوبی را ارائه می‌دهد که با اطلاع از نوع استراتژی کسب و کار انتخاب شده از سوی شرکت می‌تواند به درک افشا اطلاعات کمک نماید. طبق این تئوری، استراتژی کسب و کار یکی از عوامل مؤثر بر میزان افشا اطلاعات مربوط به ریسک است، زیرا نوع استراتژی انتخابی از سوی شرکت‌ها با انگیزه افشا اطلاعات رابطه دارد (بتلی و همکاران، ۲۰۱۶). شرکت‌های مهاجم در گزارش‌های سالانه انگیزه بیشتری جهت افشا داوطلبانه اطلاعات دارند (بتلی‌گود و همکاران، ۲۰۱۹). براساس این تئوری شرکت‌هایی که استراتژی تهاجمی را اتخاذ می‌کنند به دلیل تکیه بر تأمین مالی خارجی، تمایل به سود اندک و تأکید بیشتر بر استراتژی بازاریابی برندسازی نسبت به مدافعان و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی دارای انگیزه بیشتری جهت افشا و گزارشگری داوطلبانه اطلاعات خود هستند. دلیل سوم آن است که، براساس تئوری هزینه‌های اختصاصی (مالکانه)، مدیران بین هزینه و منافع گزارش ریسک با یک مبادله روبه‌رو هستند؛ به عبارتی آن‌ها باید بین گزارش ریسک کمتر یا بیشتر که منجر به هزینه یا منفعت می‌شود یکی را انتخاب کنند (وبر و موسیگ، ۲۰۲۲). ارائه کمتر اطلاعات ریسک توسط شرکت‌ها می‌تواند نشان‌دهنده مدیریت ضعیف ریسک آن‌ها باشد و اگر آن‌ها بیش از حد اطلاعات ریسک گزارش دهند، ممکن است متحمل هزینه‌های اختصاصی شوند و اطلاعات با ارزش خود را در اختیار رقبا می‌گذارند. به نظر می‌رسد این دوگانگی به‌ویژه برای شرکت‌های مهاجم نوآوری محور صادق است. مهاجمان بیشتر بر تأمین مالی خارجی تکیه می‌کنند؛ بنابراین باید اطلاعات بیشتری را به‌منظور تشریح شفافیت خود به سهامداران موجود و بالقوه آتی افشا کنند. با توجه اینکه مدل کسب و کار آن‌ها بر رهبری نوآورانه تمرکز دارند، در نتیجه آن‌ها باید مراقب افشا اطلاعات خصوصی بیش از حد به رقبای خود باشند. در این شرایط آن‌ها در معرض خطر متحمل شدن هزینه‌های مالکانه هستند، با این حال افشا اطلاعات ریسک منفعت بیشتری برای آن‌ها دارد، در واقع برای مهاجمان افشا ریسک گسترده‌تر نسبت افشا اندک اطلاعات ریسک با ارزشمندتر است.

وبر و موسیگ (۲۰۲۲)، در پژوهشی با عنوان "تأثیر استراتژی‌های کسب و کار بر افشا ریسک" نشان دادند که بین استراتژی تهاجمی و افشا ریسک رابطه معنادار و مثبت و بین استراتژی تدافعی و افشا ریسک رابطه معنادار و منفی وجود دارد.

آرنا، بوزولان^۲ و ایمپراتور^۳ (۲۰۲۱)، در پژوهشی با عنوان "مبادله بین افشا اجباری و اختیاری" نشان دادند که افشا داوطلبانه ریسک با سطح افشا اجباری ریسک تا یک آستانه افزایش می‌یابد و اگر از آستانه تعیین شده افشا بیشتری انجام شود، شرکت‌ها افشا ریسک داوطلبانه خود را کاهش می‌دهند.

بنتلی‌گود و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان "تأثیر استراتژی کسب‌وکار بر محیط اطلاعاتی شرکت‌ها" نشان دادند که شرکت‌هایی با استراتژی تهاجمی بیان‌های مطبوعاتی بیشتری در مقایسه با شرکت‌هایی دارای استراتژی تدافعی منتشر می‌کنند. همچنین آن‌ها توسط تحلیلگران مالی بیشتری دنبال می‌شوند و عدم تقارن اطلاعاتی آن‌ها در مقایسه با شرکت‌های دارای استراتژی تدافعی کمتر است.

هیسه و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان "محافظه‌کاری حسابداری، استراتژی کسب‌وکار و ابهام" به این نتیجه دست یافتند که شرکت‌های با استراتژی تهاجمی به‌طور فعال آینده خود را با جستجو فرصت‌های تجاری جدید خلق می‌کنند؛ در نتیجه با ابهام بیشتری مواجه هستند و گزارش‌های سالانه خود را به‌طور محافظه‌کارانه‌تری ارائه می‌دهند.

الشندیدی^۴، شریوز، بامبر^۵ و آبرهام (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان "عوامل تعیین‌کننده و اثرات افشا ریسک" با استفاده از تجزیه و تحلیل محتوا گزارش‌های سالانه شرکت‌ها نشان دادند که ویژگی‌های شرکت به‌خصوص اندازه شرکت بر افشا و گزارشگری ریسک تأثیر می‌گذارد.

حیب و حسن (۲۰۱۷)، در پژوهشی با عنوان "استراتژی کسب‌وکار، ارزش سهام بیش‌ازحد و ریسک سقوط قیمت سهام" به این نتیجه دست یافتند که در شرکت‌هایی با استراتژی تدافعی ریسک سقوط قیمت سهام کاهش و در شرکت‌هایی با استراتژی تهاجمی ریسک سقوط قیمت سهام افزایش می‌یابد. به‌علاوه عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌هایی با استراتژی تهاجمی نسبت به شرکت‌هایی با استراتژی تدافعی بیشتر است.

-
1. Arena
 2. Bzzolan
 3. Imperatore
 4. Bshandidy
 5. Bamber

محمدی نسب و بولو (۱۴۰۱)، در پژوهشی با عنوان "رابطه افشا ریسک و هموارسازی سود با ریسک شرکت" نشان دادند که رابطه معنادار و مثبتی بین افشا ریسک و سطح هموارسازی سود با ریسک شرکت وجود دارد.

وقفی و نیلوفری (۱۴۰۰)، در پژوهشی با عنوان "تأثیر استراتژی‌های کسب و کار بر ریسک شرکت با تأکید بر توانایی مدیریت" به این نتیجه دست یافتند که استراتژی کسب و کار بر ریسک سیستماتیک تأثیر مستقیم اما بر ریسک مالی تأثیر معکوس دارد. همچنین توانایی مدیریت بر ارتباط بین استراتژی کسب و کار و ریسک مالی تأثیر معناداری ندارد، اما توانایی مدیریت بر ارتباط بین استراتژی کسب و کار و ریسک سیستماتیک تأثیر مستقیم دارد.

حیدرزاده هنزائی و حسینزاده ظروفچی (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان "بررسی تأثیر استراتژی کسب و کار و بیش ارزشیابی بر ریسک سقوط قیمت سهام" به این نتیجه دست یافتند که، استراتژی کسب و کار و بیش ارزشیابی بر ریسک سقوط قیمت سهام تأثیر معنادار و مثبت دارند. در واقع سهام شرکت‌هایی با استراتژی تهاجمی در مقایسه با شرکت‌هایی پیرو استراتژی تدافعی، بیشتر در معرض ریسک سقوط قیمت سهام دارند.

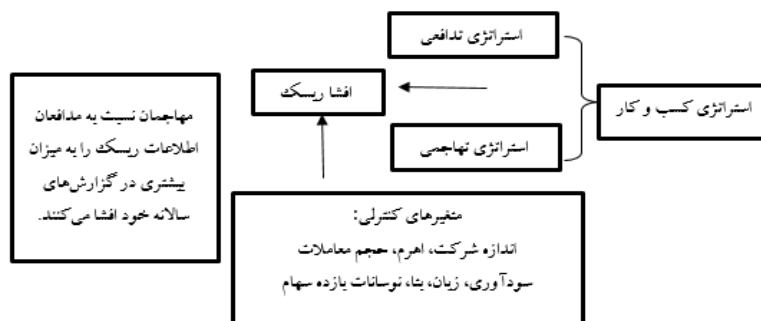
کارگر و زنگنه (۱۳۹۷)، در پژوهشی با عنوان "تأثیر استراتژی کسب و کار بر رابطه بین ریسک پذیری و ارزش شرکت" نشان دادند که بین ریسک‌پذیری و ارزش شرکت رابطه معنادار و مثبت وجود دارد. همچنین استراتژی تدافعی بر رابطه بین ریسک‌پذیری و ارزش شرکت تأثیر معنادار و مثبت و استراتژی تهاجمی بر رابطه بین ریسک‌پذیری و ارزش شرکت تأثیر معنادار و منفی دارد. فرضیه اول: بین استراتژی تهاجمی و افشا اطلاعات مرتبط با ریسک رابطه معنادار و مثبت وجود دارد. فرضیه دوم: بین استراتژی تدافعی و افشا اطلاعات مرتبط با ریسک رابطه معنادار و منفی وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر طبقه‌بندی بر مبنای هدف، کاربردی است که نتایج آن می‌تواند جهت آگاهی سیاست‌گذاران برای بهبود عملکرد به کار رود. هدف از تحقیقات کاربردی توسعه دانش کاربردی و عملی در یک زمینه خاص است و به سمت کاربرد علمی دانش معطوف است. به علاوه این پژوهش در گروه تحقیقات همبستگی قرار دارد، زیرا برای کشف روابط بین متغیرهای پژوهش

از روش‌های رگرسیونی استفاده می‌گردد. طرح پژوهش این تحقیق از تحقیقات تجربی می‌باشد، اما به دلیل ماهیت پژوهش‌های حسابداری نمی‌توان همه متغیرهای نامربوط را کنترل کرد؛ در نتیجه این پژوهش در حوزه تحقیقات شبه تجربی طبقه‌بندی می‌شود. روش آزمون فرضیه‌ها، تجزیه و تحلیل آماری از نوع تحلیل همبستگی است. به منظور استخراج داده‌های کمی مورد نیاز جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌های انتخابی مندرج در سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران (شبکه کدال) و بانک اطلاعاتی ره‌آورد نوین استفاده شده است و تحلیل آماری داده‌های جمع‌آوری شده که شامل ۶۹ شرکت انتخابی که با توجه به بازه زمانی ۵ ساله در نظر گرفته شده، با به کارگیری صفحه گسترده Excel، نرم‌افزارهای EViews نسخه ۱۰ صورت گرفته است.

مدل مفهومی پژوهش



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

مدل‌های مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر است:

مدل آزمون فرضیه اول (۱)

$$\text{RiskDisclosure}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{ProspectorBusinessStrategy}_{i,t} + \beta_2 \text{FirmSize}_{i,t} + \beta_3 \text{Leverage}_{i,t} + \beta_4 \text{Profitability}_{i,t} + \beta_5 \text{Beta}_{i,t} + \beta_6 \text{TradingVoulme}_{i,t} + \beta_7 \text{ReturnVolaility}_{i,t} + \beta_8 \text{Loss}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل آزمون فرضیه دوم (۲)

$$\text{RiskDisclosure}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{DefenderBusinessStrategy}_{i,t} + \beta_2 \text{FirmSize}_{i,t} + \beta_3 \text{Leverage}_{i,t} + \beta_4 \text{Profitability}_{i,t} + \beta_5 \text{Beta}_{i,t} + \beta_6 \text{TradingVoulme}_{i,t} + \beta_7 \text{ReturnVolaility}_{i,t} + \beta_8 \text{Loss}_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

متغیر مستقل: استراتژی کسب و کار

در پژوهش حاضر از معیار استراتژی کسب و کار بتلی و همکاران (۲۰۱۹) که بر تعریف مایلز و اسنو (۲۰۰۳)، (۱۹۷۸) متکی است، برای اندازه گیری استراتژی کسب و کار استفاده شده است. برای تعیین نوع استراتژی هر شرکت از اندازه گیری ترکیبی براساس شش معیار جداگانه استفاده می شود (بتلی و همکاران، ۲۰۱۹). برای به دست آوردن امتیازات ترکیبی از شش معیار، (۱) نسبت هزینه های تحقیق و توسعه به فروش، (۲) نسبت تعداد کارکنان به فروش، (۳) درصد تغییر یک ساله در فروش، (۴) نسبت هزینه های فروش، عمومی و اداری به فروش، (۵) انحراف معیار تعداد کارکنان و (۶) نسبت خالص دارایی ها، ماشین آلات و تجهیزات به کل دارایی ها استفاده شده است. این شش متغیر به ترتیب شاخص هایی برای سرمایه گذاری شرکت در توسعه محصولات جدید، بازدهی تولید، الگوهای رشد، تلاش های بازاریابی، ثبات سازمانی و ساختار سرمایه است. برای اندازه گیری هر یک از این متغیرها شرکت ها را براساس پنج متغیر اول از بالا به پایین در پنج گروه تقسیم می شود. بدین صورت شرکتی که در بالاترین پنجگانه قرار گیرد امتیاز پنج، شرکتی که در دومین پنجگانه قرار گیرد امتیاز چهار و به این ترتیب شرکتی که در پایین ترین پنجگانه قرار گیرد امتیاز یک تلقی می گیرد. برای تعیین مقدار متغیر ششم (نسبت خالص دارایی ها، ماشین آلات و تجهیزات به کل دارایی ها) شرکت ها به پنج گروه تقسیم می شود، شرکتی که در بالاترین پنجگانه قرار گیرد امتیاز یک و شرکتی که در پایین ترین پنجگانه قرار گیرد، امتیاز پنج تلقی می گیرد و بقیه شرکت ها متناسب با پنجگانه مربوطه امتیازدهی می شوند. در مرحله آخر امتیازات به دست آمده از دو مرحله فوق جمع می شوند که منجر به یک معیار منفرد با اعداد بین شش تا سی می شود. دلیل اینکه معیار ششم به صورت نزولی مرتب می شود این است که با افزایش پنج متغیر اول استراتژی شرکت مهاجمی تر می شود، اما با افزایش متغیر ششم استراتژی شرکت به سمت تدافعی پیش می رود. اگر استراتژی کسب و کار یک شرکت امتیازی بین ۶ تا ۱۲ به دست آورد آن شرکت دارای استراتژی تدافعی، اگر شرکتی امتیاز بین ۲۴ تا ۳۰ را به دست آورد، دارای استراتژی تهاجمی و اگر امتیاز بین ۱۳ تا ۲۳ را به دست آورد، دارای استراتژی تحلیلگر می باشد. در این پژوهش از دو سر طیف استراتژی (تدافعی و

تهاجمی) استفاده شده است و استراتژی تحلیلی‌گر به‌عنوان معیار استفاده می‌شود. هر چه امتیاز استراتژی شرکتی بالاتر باشد (مانند شرکت‌هایی که به مهاجمان مشابهت دارند) این شرکت‌ها تمایلی بیشتری به توسعه محصولات جدید، بازاریابی و رشد بیشتری دارند و بهره‌وری کمتری نسبت کارکنان به فروش بزرگ‌تر و ساختار سرمایه کمتر) و ثبات سازمانی پایین‌تر (نوسانات بیشتر در کل کارکنان) را نسبت به رقبای صنعت خود دارند.

متغیر وابسته: افشای ریسک

در پژوهش حاضر مطابق الشندیدی و همکاران (۲۰۱۸)، از لگاریتم طبیعی تعداد عبارت‌های مرتبط با ریسک در گزارش فعالیت‌های هیئت‌مدیره و یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی به‌منظور اندازه‌گیری افشای ریسک استفاده شده است. افشای ریسک به روش تحلیل محتوا و با استفاده از کدبندی اندازه‌گیری استفاده شده است. یک جمله در صورتی به‌عنوان جمله مرتبط با ریسک طبقه‌بندی می‌شود که حاوی حداقل یک کلمه کلیدی نوسان، عدم قطعیت، کاهش، ناتوانی، زیان، تنوع، تهدید، افزایش، قابل توجه و احتمال از فهرست تهیه‌شده توسط الشندیدی و همکاران (۲۰۱۸) باشد. استفاده از جملات به‌عنوان واحدهای رمز-گذاری به‌جای کلمات از دوباره شمردن اطلاعات با ایده‌های یکسان جلوگیری می‌کند. از متغیرهای کنترلی مشابه با پژوهش بنتلی‌گود و همکاران (۲۰۱۹) به شرح جدول شماره (۱) استفاده شده است.

جدول ۱. متغیرهای کنترلی در مدل

ردیف	متغیر	نحوه اندازه‌گیری
۱	اندازه شرکت (Size)	این متغیر از لگاریتم طبیعی ارزش بازار سهام به دست می‌آید.
۲	اهرم مالی (LEV)	این شاخص از تقسیم کل بدهی‌ها بر کل دارایی‌ها به دست می‌آید.
۳	نرخ بازده دارایی (ROA)	این شاخص از تقسیم سود خالص بر کل دارایی‌ها به دست می‌آید.
۴	زیان (LOSS)	این شاخص اگر درآمد خالص زیر صفر باشد، مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر را می‌گیرد.
۵	ریسک سیستماتیک (BETA)	این شاخص از تقسیم کوواریانس بازده بازار و بازده سهام بر واریانس بازده بازار به دست می‌آید.
۶	نوسانات بازده سهام (BETA)	بازده سهام در پایان هر سال به‌وسیله تغییرات قیمت سهام و سود نقدی پرداخت‌شده به سهامداران بر قیمت ابتدای سال محاسبه می‌شود.
۷	حجم معاملات (BETA)	حجم معاملات براساس نسبت تعداد کل سهام معامله‌شده به تعداد کل سهام شرکت به دست می‌آید.

یافته‌های پژوهش

بر اساس جدول (۲) میانگین متغیر لگاریتم افشا ریسک ۱/۲۲۱۵ است که نشان می‌دهد شرکت‌های مورد بررسی پژوهش در حول عدد ۱/۲۲۱۵ قرار دارند. همچنین انحراف معیار لگاریتم افشا ریسک ۰/۴۴۰۶۶ است که نشان می‌دهد داده‌ها از میانگین ۰/۴۴۰۶۶ پراکنندگی دارند. از دیگر شاخص‌های مرکزی می‌توان به چندک‌های آماری مانند میانه، چارک اول و چارک سوم اشاره کرد. چارک اول، میانه و چارک سوم متغیر لگاریتم افشا ریسک به ترتیب ۱/۰۹۸۶، ۱/۳۸۶۳ و ۱/۶۰۹۴ است که نشان می‌دهد به ترتیب ۲۵٪ داده‌ها در بازه ۱/۰۹۸، ۵۰٪ داده‌ها در بازه ۱/۳۸۶۳ و ۷۵٪ داده‌ها در بازه ۱/۶۰۹۴ است. همچنین میانگین متغیر استراتژی کسب و کار ۱۷/۹۵ و انحراف معیار آن ۲/۹۲ بوده است. از طرفی چارک اول، میانه و چارک سوم متغیر استراتژی کسب و کار به ترتیب ۱۶، ۱۸ و ۲۰ است که نشان می‌دهد به ترتیب ۲۵٪ داده‌ها در بازه ۱۶، ۵۰٪ داده‌ها در بازه ۱۸ و ۷۵٪ داده‌ها در بازه ۲۰ است.

جدول ۲. آماره‌های توصیفی

متغیر	نماد	تعداد مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	چارک اول	میانه	چارک سوم
لگاریتم افشا ریسک	Dis Risk	۳۴۵	۱/۲۲۱۵	۰/۴۴۰۶۶	۱/۰۹۸۶	۱/۳۸۶۳	۱/۶۰۹۴
استراتژی کسب و کار	Bos	۳۴۵	۱۷/۹۵	۲/۹۲	۱۶	۱۸	۲۰
اندازه شرکت	Size	۳۴۵	۲۹/۱۸۵۲	۲/۰۲۵۲۳	۲۸	۲۹/۱۹	۳۰/۶۴۵
اهرم	Lev	۳۴۵	۰/۶۱۹۷	۰/۵۰۵۲۴	۰/۴۲۳۹	۰/۵۸۸۱	۰/۷۱۲۶
سودآوری	RoA	۳۴۵	۰/۲۲۹۱	۰/۷۶۶۰۳	۰/۰۵۴۶	۰/۱۳۸۲	۰/۲۷۸۴
بتا	Beta	۳۴۵	۰/۴۵۸۹	۱/۲۰۳۷۶	۰/۱۰۵	۰/۴۴	۰/۹۱۵
نوسانات بازده سهام	V	۳۴۵	۰/۰۷۷	۳/۲۱۵۵۴	-۰/۶۶۷۶	۰/۱۴۳	۰/۹۲۸۴
حجم معاملات	TV	۳۴۵	۲۵/۴۰۶۲	۱۶۶/۵۰۵	۰/۰۶۵	۰/۲۵۶۵	۰/۷۴۴۳
زیان	Loss	۳۴۵	۰/۰۹۸۶	۰/۲۹۸۴۹	۰	۰	۰

آمار توصیفی براساس سال و صنعت

در جدول (۳) میانگین متغیرهای وابسته و مستقل به تفکیک سال و در جدول (۴) به تفکیک صنعت نشان داده شده است. داده‌های این پژوهش در مقطع زمانی سال ۱۳۹۵ تا سال ۱۳۹۹ (دوره زمانی) مورد بررسی قرار گرفته است.

مطابق با جدول (۳) بیشترین میزان افشای ریسک بر اساس آماره میانگین مربوط به سال ۱۳۹۹ است که تعداد جملات افشای ریسک به‌طور متوسط ۴، لگاریتم طبیعی افشای ریسک ۱/۳۴۶۲ و میانگین استراتژی کسب‌وکار ۱۸ بوده است و کمترین میزان افشای ریسک بر اساس آماره میانگین مربوط به سال ۱۳۹۵ است که تعداد جملات افشای ریسک به‌طور متوسط ۳/۴۰۵۸، لگاریتم طبیعی افشای ریسک ۱/۱۲۶۲ و میانگین استراتژی کسب‌وکار ۱۷/۸۶ بوده است.

جدول ۳. میانگین متغیرهای وابسته و مستقل به تفکیک سال

سال	تعداد جملات افشا ریسک	لگاریتم طبیعی افشا ریسک	استراتژی کسب‌وکار
۹۵	۳/۴۰۵۸	۱/۱۲۶۲	۱۷/۸۶
۹۶	۳/۵۰۷۲	۱/۱۵۸۷	۱۷/۹۴
۹۷	۳/۵۶۵۲	۱/۱۷۷۶	۱۷/۹۷
۹۸	۳/۸۴۰۶	۱/۲۹۹۰	۱۷/۹۸
۹۹	۴	۱/۳۴۶۲	۱۸

با توجه به جدول (۴) به ترتیب صنعت شیمیایی، فرآورده‌های نفتی، دارویی، خودرو و قطعات، غذایی بدون قند و شکر، کانی غیرفلزی، فلزات، دستگاه‌های برقی و سیمان، آهک و گچ بیشترین میزان ریسک را در گزارش‌های سالانه خود افشا نموده‌اند و بیشترین میزان افشای ریسک مربوط به صنعت شیمیایی است که تعداد جملات افشای ریسک به‌طور متوسط ۴/۲۴، لگاریتم طبیعی افشای ریسک ۱/۴۲۹۵ و میانگین استراتژی کسب‌وکار ۱۸ است.

جدول ۴. میانگین متغیرهای وابسته و مستقل به تفکیک صنعت

صنایع	تعداد جملات افشا ریسک	لگاریتم طبیعی افشا ریسک	استراتژی کسب‌وکار
دارویی	۴/۰۵۲	۱/۳۵۴۳	۱۸
غذایی بدون قند و شکر	۳/۶۴	۱/۲۶۳۰	۱۷/۸۸
خودرو و قطعات	۴	۱/۳۰۲۲	۱۸
شیمیایی	۴/۲۴	۱/۴۲۹۵	۱۸
فرآورده‌های نفتی	۴/۱۶	۱/۴۱۱۷	۱۸
لاستیک و پلاستیک	۳/۱۲	۱/۰۳۲۲	۱۷/۸۴
دستگاه‌های برقی	۲/۹۶	۰/۹۷۲۵	۱۷/۸۴
سیمان، آهک و گچ	۲/۳۶	۰/۷۵۵۹	۱۷/۸۴
کانی غیرفلزی	۳/۳۶	۱/۱۳۶۸	۱۸
فلزات	۳/۳۲	۱/۱۰۵۱	۱۷/۹۶

آزمون نرمال بودن و ریشه واحد (مانایی)

یکی از اساسی‌ترین پیش‌فرض‌های آماری برای برآزش مدل رگرسیونی نرمال بودن توزیع خطاهای مدل (باقیمانده‌های مدل) است. برای بررسی نرمال بودن توزیع خطاها از آزمون آماری شاپیرو-ویلک استفاده شده است. با توجه به جدول (۵)، سطح معناداری آزمون شاپیرو-ویلک از سطح معناداری بحرانی (۵٪) بیشتر است؛ بنابراین فرضیه صفر مبنی بر نرمال بودن خطاهای مدل مورد تأیید قرار می‌گیرد. همچنین سطح معناداری آزمون ریشه واحد از سطح معناداری بحرانی (۵٪) کمتر است؛ بنابراین فرضیه صفر مبنی بر ناما بودن متغیرهای مورد بررسی رد می‌شود و فرضیه مقابل یعنی مانا بودن تأیید می‌گردد.

جدول ۵. نتایج آزمون نرمال بودن و آزمون ریشه واحد

آزمون نرمال بودن توزیع خطاهای مدل		آزمون ریشه واحد جهت بررسی مانایی	
آزمون	آماره آزمون	سطح معناداری	آزمون
شاپیرو-ویلک	۰/۹۷۴۲۶	۰/۱۶۴۸	ریشه واحد
شاپیرو-ویلک	۰/۹۶۸۵۱	۰/۰۷۸۹۱	ریشه واحد

آزمون همسانی واریانس و تشخیص خودهمبستگی

برای بررسی وجود خودهمبستگی، نتایج آزمون دوربین واتسون براساس جدول (۶)، نشان می‌دهد که سطح معناداری از سطح معناداری بحرانی (۵٪) بیشتر است؛ بنابراین فرضیه صفر مبنی بر عدم خودهمبستگی متغیرهای مورد بررسی تأیید می‌گردد. همچنین نتایج آزمون ناهمسانی واریانس وایت نشان داده است که سطح معناداری این آزمون از سطح معناداری بحرانی (۵٪) بیشتر است، در نتیجه فرضیه صفر مبنی بر همسانی واریانس‌ها تأیید می‌شود.

جدول ۶. نتایج آزمون خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس

نتایج آزمون خودهمبستگی دوربین واتسون		نتایج آزمون ناهمسانی واریانس وایت	
نوع آزمون	آماره آزمون	سطح معناداری	آماره آزمون
فرضیه اول	۱/۹۳۷	۰/۳۱۵	۱/۱۱
فرضیه دوم	۱/۹۴۸	۰/۳۵۰	۱/۸۲

آزمون تعیین مدل تلفیقی و تابلویی

برای تشخیص استفاده از روش داده‌های تلفیقی یا روش داده‌های ترکیبی (تابلویی) از آزمون چاو و آماره F - لیمر استفاده شده است. با توجه به جدول (۷)، سطح معناداری آزمون چاو از سطح معناداری بحرانی (۵٪) کمتر است؛ بنابراین فرضیه صفر مبنی بر یکسانی عرض از مبدأ رد می‌شود، در نتیجه از رگرسیون پانل استفاده می‌شود. از طرفی با توجه به جدول (۷)، سطح معناداری آزمون هاسمن از سطح معناداری بحرانی (۵٪) کمتر است؛ بنابراین فرضیه صفر مبنی بر استفاده از روش اثرات تصادفی رد می‌شود و فرضیه مقابل مبنی بر روش اثرات ثابت تأیید می‌شود.

جدول ۷. نتایج آزمون F - لیمر و هاسمن

آزمون	نتایج آزمون F - لیمر		نتایج آزمون هاسمن	
	آماره آزمون	سطح معناداری	آماره آزمون	سطح معناداری
فرضیه اول	۶/۸۹۶۴	۰/۰۰۰	۳۵/۷۰۵	۰/۰۰۰
فرضیه دوم	۷/۲۲۲۳	۰/۰۰۰	۳۳۰/۶۹	۰/۰۰۰

آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه اول: با توجه به جدول (۸)، سطح معناداری آماره F کمتر از سطح خطا موردپذیرش (۵٪) است و کل مدل رگرسیونی معنادار می‌باشد. همچنین سطح معناداری و ضریب رگرسیونی برآورده شده برای متغیر استراتژی تهاجمی به ترتیب ۰/۰۳۴۱۸ و ۰/۲۲۵۴۴ است که نشان دهنده رابطه معنادار (کمتر از ۵٪) و مثبت بین استراتژی تهاجمی و افشا ریسک است.

جدول ۸. نتایج آزمون فرضیه اول

متغیر	نماد متغیرها	ضرایب	آماره t	سطح معناداری	هم خطی (VIF)
استراتژی تهاجمی	PBos	۰/۲۲۵۴۴	۲/۱۲۸۸	۰/۰۳۴۱۸	۱/۰۰۳
اندازه شرکت	Size	۰/۰۵۳۵۴۲	۴/۳۵۰۴	۰/۰۰۰۰۱۹۳۳	۱/۱۹۵
اهرم	Lev	-۰/۰۰۲۰۰۵۴	-۰/۰۴۶۷	۰/۹۶۲۸۱	۱/۱۵۵
سودآوری	RoA	۰/۰۲۳۱۲۷	۰/۸۶۷۲	۰/۳۸۶۶۱	۱/۰۳۹

متغیر	نماد متغیرها	ضرایب	آماره t	سطح معناداری	هم خطی (VIF)
بتا	Beta	۰/۰۳۷۷۶۷	۲/۵۱۴۲	۰/۰۱۲۵۲	۱/۰۲۸
نوسانات بازده سهام	V	-۰/۰۰۸۹۴۳۶	-۱/۸۵۵۴	۰/۰۶۴۶۳	۱/۰۲۳
حجم معاملات	TV	۰/۰۰۰۰۱۹۹۳۱	۰/۱۷۱۰	۰/۸۶۴۳۹	۱/۱۷۶
زیان	Loss	۰/۱۱۰۷۵	۱/۵۸۱۴	۰/۱۱۴۹۶	۱/۱۸۳
مقدار آماره F: ۵/۱۴۶۹۸		معناداری آماره F: ۰/۰۰۰۰۵۵۲۵۹		ضریب تعیین: ۰/۱۳۳۱۸	

در واقع نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه اول نشان داده است که شرکت‌های دارای استراتژی تهاجمی، ریسک را به طور گسترده تر و بیشتر افشا می کنند و آن‌ها اطلاعات ریسک بیشتری را در گزارش‌های سالانه خود نسبت به شرکت‌های دارای استراتژی تدافعی افشا می کنند؛ در نتیجه با توجه به سطح معناداری ۰/۰۳۴۱۸ فرضیه صفر در سطح شرکت‌های با استراتژی تهاجمی رد می شود و فرضیه مقابل مبتنی بر وجود رابطه معنادار و مثبت بین استراتژی تهاجمی و افشا اطلاعات ریسک پذیرفته می شود. در برازش مدل پژوهش مقدار ضریب تعیین ۰/۱۳۳۱۸ است، یعنی حدود ۱۳٪ از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای وارد شده در مدل توضیح داده می شوند. از طرفی برای بررسی عدم هم خطی از عامل تورم واریانس استفاده شده است که نشان دهنده ثبات مدل رگرسیون است. با توجه به جدول (۸)، مقدار VIF کلیه متغیرهای پژوهش از ۵ کمتر است؛ بنابراین متغیرهای پژوهش مشکل هم خطی ندارند.

نتایج آزمون فرضیه دوم

در بررسی مدل فرضیه دوم، سطح معناداری و ضریب رگرسیونی بر آورده شده مطابق با جدول (۹) برای استراتژی تدافعی به ترتیب ۰/۰۰۰۱۷۵۵ و ۰/۳۵۸۰۸- است که نشان دهنده رابطه معنادار (کمتر از ۵٪) و منفی بین استراتژی تدافعی و افشا ریسک است؛ به عبارت دیگر شرکت‌های دارای استراتژی تدافعی ریسک را به طور کمتر افشا می کنند و آن‌ها اطلاعات ریسک کمتری را در گزارش‌های سالانه خود نسبت به شرکت‌های دارای استراتژی تهاجمی افشا می نمایند؛ در نتیجه با توجه به سطح معناداری ۰/۰۰۰۱۷۵۵ فرضیه صفر در سطح شرکت‌های با استراتژی تدافعی رد می شود و فرضیه

مقابل مبتنی بر وجود رابطه معنادار و منفی بین استراتژی تدافعی و افشا اطلاعات ریسک پذیرفته می‌شود. همچنین متغیرهای اندازه شرکت و بتا به‌طور معنادار و مثبت بر میزان اطلاعات ریسک افشاشده در گزارش‌های سالانه تأثیرگذار هستند.

جدول ۹. نتایج آزمون فرضیه دوم

متغیر	نماد متغیرها	ضرایب	آماره t	سطح معناداری	هم خطی (VIF)
استراتژی تدافعی	DBos	-۰/۳۵۸۰۸	-۰/۸۰۵۴	۰/۰۰۰۱۷۵۵	۱/۰۰۴
اندازه شرکت	Size	۰/۰۵۲۴۰۲	۴/۳۳۳۵	۰/۰۰۰۰۲۰۷۸	۱/۱۹۶
اهرم	Lev	-۰/۰۲۹۹۷۱	-۰/۰۷۱۰	۰/۹۴۳۴۳۷۸	۱/۱۵۵
سودآوری	RoA	۰/۰۲۳۵۵۸	۰/۸۹۹۴	۰/۳۶۹۲۴۷۳	۱/۰۳۹
بتا	Beta	۰/۰۴۱۲۴۶	۲/۸۱۷۰	۰/۰۰۵۲۰۸۷	۱/۰۲۶
نوسانات بازده سهام	V	-۰/۰۰۹۰۸۴۵	-۱/۹۱۸۷	۰/۰۵۶۰۸۶۰	۱/۰۲۳
حجم معاملات	TV	-۰/۰۰۰۰۲۶۹۴۲	-۰/۲۳۴۲	۰/۸۱۵۰۴۰۴	۱/۱۷۸
زیان	Loss	۰/۰۸۹۶۸۹	۱/۲۹۹۹	۰/۱۹۴۷۶۹۲	۱/۱۸۳
مقدار آماره F: ۶/۵۵۷۸۳		معناداری آماره F: ۰/۰۰۰۰۰۰		ضریب تعیین: ۰/۱۶۳۷۱	

بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر به بررسی رابطه میان استراتژی‌های کسب‌وکار و افشا ریسک با استفاده از روش رگرسیون و نوع داده‌های ترکیبی و روش اثرات ثابت پرداخته شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داده است که بین استراتژی تهاجمی و افشا ریسک رابطه معنادار و مثبت وجود دارد. این موضوع نشان می‌دهد که استراتژی کسب‌وکار (استراتژی تهاجمی) بر رفتار و میزان افشا ریسک مؤثر است. نتایج پژوهش حاضر به طور مشابه با نتایج پژوهش‌های کارگر و زنگنه (۱۳۹۷)؛ حیدرزاده هنزائی و حسین‌زاده ظروفچی (۱۳۹۸)؛ وقفی و نیلوفری (۱۴۰۰)؛ حبیب و حسن (۲۰۱۷)؛ الشندیدی و

همکاران (۲۰۱۸)؛ هیسه و همکاران (۲۰۱۹)؛ بنتلی گود و همکاران (۲۰۱۹)؛ آرنا و همکاران (۲۰۲۱) و وبر و موسیگ (۲۰۲۲) همسو می‌باشد؛ بنابراین شرکت‌های دارای استراتژی تهاجمی اطلاعات ریسک را به میزان بیشتری نسبت به شرکت‌های دارای استراتژی تدافعی در گزارش‌های سالانه خود افشا می‌کنند. از دلایل آن می‌توان گفت، مهاجمان دارای فعالیت‌های تجاری با سطح بالا نوآوری و هزینه تحقیق و توسعه بالا هستند که معمولاً نشان از ریسک‌پذیری آن‌ها است. به علاوه آن‌ها در پروژه‌های مخاطره‌آمیز سرمایه‌گذاری می‌کنند و حتی تمایل به سرمایه‌گذاری بیش‌ازحد در پروژه‌های پرخطر اما با بازده بالا دارند. از آنجایی که مهاجمان معمولاً بر پروژه‌های ریسکی و نوآورانه تمرکز می‌نمایند، آن‌ها در معرض عدم اطمینان و ابهام بیشتری قرار دارند و از این رو با عدم قطعیت غیر احتمالی بیشتری روبه‌رو هستند؛ در نتیجه آن‌ها برای افزایش مشروعیت خویش و جلب اعتماد سرمایه‌گذاران به سرمایه‌گذاری، ریسک را به صورت گسترده‌تر و به میزان بیشتری در گزارش‌های سالانه افشا می‌کنند. به علاوه مهاجمان به دلیل ماهیت نوآورانه کسب و کار خود به تأمین مالی گسترده برای انجام فعالیت‌های خود نیاز دارند؛ بنابراین اطلاعات بیشتری را به منظور تشریح شفافیت خود به سهامداران افشا می‌کنند و اگر افشا اطلاعات گسترده نباشد می‌تواند سیگنال مدیریت ضعیف را به سرمایه‌گذاران بالقوه آن‌ها اعلام دارد. همچنین یافته‌های دیگر پژوهش نشان داده است که بین استراتژی تدافعی و افشا ریسک رابطه معنادار و منفی وجود دارد. این نتیجه به طور مشابه با نتایج پژوهش‌های کارگر و زنگنه (۱۳۹۷)؛ حیدرزاده هنزائی و حسین‌زاده ظروفچی (۱۳۹۸)؛ وقفی و نیلوفری (۱۴۰۰)؛ حبیب و حسن (۲۰۱۷)؛ الشندیدی و همکاران (۲۰۱۸)؛ بنتلی گود و همکاران (۲۰۱۹)؛ آرنا و همکاران (۲۰۲۱) و وبر و موسیگ (۲۰۲۲) همسو می‌باشد؛ در واقع یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که استراتژی کسب و کار (استراتژی تدافعی) بر رفتار و میزان افشا ریسک مؤثر است؛ بنابراین شرکت‌های دارای استراتژی تدافعی اطلاعات ریسک را به میزان کمتری نسبت به شرکت‌های دارای استراتژی تهاجمی در گزارش‌های سالانه خود افشا می‌کنند. از دلایل آن می‌توان گفت، مدافعان واحدهای تجاری محافظه‌کاری هستند که ترجیح می‌دهند به جای اینکه به دنبال

گسترش قلمروهای ناشناخته باشند و در فعالیتهای نوآورانه شرکت کنند، تمایل دارند به محصول و خدمات موجود تمرکز کنند و با ارائه کیفیت برتر، قیمت پایین‌تر به مشتریان از سهم خود در بازار محافظت کنند، به همین دلیل مدل کسب‌وکار آنها دارای عدم اطمینان و ابهام نیست و در پروژه‌های مخاطره‌آمیز و ریسکی شرکت نمی‌کنند؛ در نتیجه آنها نیازی ندارند برای افزایش مشروعیت خویش و جلب اعتماد سرمایه‌گذاران به سرمایه‌گذاری، ریسک را به صورت گسترده‌تر و به میزان بیشتری در گزارش‌های سالانه افشا کنند.

با توجه به نتایج پژوهش، از آنجا که نوع انتخاب استراتژی از سوی شرکت‌ها بر میزان افشا ریسک تأثیرگذار است؛ در نتیجه سرمایه‌گذاران می‌توانند هنگام سرمایه‌گذاری استراتژی کسب‌وکار را مد-نظر قرار داده و پرتفوی مناسب‌تری را تشکیل دهند. از طرفی یافته‌های حاصل به سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی کمک می‌نماید تا بتوانند با توجه به این موضوع که نوع استراتژی انتخابی بر افشا ریسک اثرگذار است، پیشنهادها و تصمیم‌های خود را در خصوص معاملات سهام تعدیل نمایند، زیرا نتایج نشان داد شرکت‌های تهاجمی بیشتر اقدام به افشا ریسک می‌نمایند که منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در این شرکت‌ها و در نهایت ریسک اطلاعاتی کمتر می‌شود و برای شرکت‌های تدافعی بالعکس است. همچنین با توجه به نتایج پژوهش، به سازمان‌های سیاست‌گذار، اجرایی، قانون‌گذاران و نهادهای نظارتی پیشنهاد می‌شود، ساختاری را اتخاذ نمایند تا شرکت‌ها به‌ویژه شرکت‌های تدافعی را به ارائه گزارش‌های مالی همراه با افشا ریسک ملزم نمایند تا کیفیت گزارشگری مالی افزایش و سرمایه‌گذاران و سهامداران تصمیم‌های بهینه‌ای را اخذ نمایند. به مدیران و مالکان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس به‌ویژه شرکت‌های تدافعی پیشنهاد می‌شود که در جهت جلب اعتماد عمومی، افزایش کیفیت گزارشگری مالی و جذب سرمایه‌گذار به افشا جامع و کامل سطوح مختلف ریسک در گزارش‌های سالانه اقدام نمایند که این امر عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و سهامداران را کاهش و موجب افزایش اعتبار شرکت و جذابیت شرکت برای سرمایه‌گذاری می‌شود که با گذشت زمان سودآوری و رشد شرکت را به همراه خواهد داشت. به منظور پژوهش‌های

آتی، تأثیر استراتژی کسب و کار بر افشا ریسک در بانک‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین تأثیر هزینه سرمایه و ساختار هیئت‌مدیره بر رابطه بین استراتژی کسب و کار و افشا ریسک را می‌توان پیشنهاد نمود. از دیگر موارد بررسی اثر استراتژی کسب و کار بر خوانایی افشا ریسک را می‌توان مدنظر قرار داد. از محدودیت‌های پژوهش حاضر می‌توان به این موضوع اشاره کرد که با توجه به اینکه برای استراتژی کسب و کار دسته‌بندی‌های متعددی ذکر شده است، امکان دارد استفاده از دسته‌بندی‌های دیگر نتایج متفاوت دیگری را به همراه داشته باشد.

منابع

- آقایی، محمدعلی؛ امری اسرمی، محمد؛ ملک‌زاده، الهام. (۱۴۰۱). اثر کیفیت اطلاعات حسابداری بر رابطه بین محدودیت مالی با بازده سهام و سرمایه‌گذاری جدید. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۲ (۴): ۳۳-۵۶.
- حیدرزاده هنزایی، علیرضا؛ حسین زاده ظروفچی، غزل. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر استراتژی تجاری و بیش ارزشیابی بر ریسک سقوط قیمت سهام. فصلنامه دانش مالی تحلیل اوراق بهادار، ۴۴ (۱۲): ۱۱-۲۲.
- کارگر، حامد؛ زنگنه، سمیه. (۱۳۹۷). تأثیر استراتژی کسب‌وکار بر رابطه بین ریسک‌پذیری و ارزش شرکت. مجله علمی-تخصصی چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۳ (۱): ۲-۱۴.
- محمدی‌نسب، سید محسن؛ بولو، قاسم. (۱۴۰۱). رابطه افشا ریسک و هموارسازی سود با ریسک شرکت. فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۸۴ (۶): ۱-۲۰.
- وقفی، سید حسام؛ نیلوفری، زهره. (۱۴۰۰). تأثیر استراتژی‌های کسب‌وکار بر ریسک شرکت با تأکید بر توانایی مدیریت. فصلنامه مدیریت کسب‌وکار، ۵۲ (۱۳): ۵۲۴-۵۴۴.
- یاری، فاطمه، مهرآذین، علیرضا؛ یاریفرد، رضا؛ مسیح آبادی، ابوالقاسم. (۱۴۰۰). اشتباه ریسک، ریسک تداوم فعالیت، توانایی و پاسخگویی مدیریت. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱ (۲): ۱-۲۰.

References

- Aghaei, M. A; Amri-Asrami, M; & MalekZadeh, E. (2023). The Effect of Accounting Information Quality on the Relation between Financial Constraints with Stock Returns and New Investment. *Journal of Accounting and Social Interests*, 12(4): 33-56. [In Persian].
- Arena, C; Bozzolan, S; & Imperatore, C. (2021). The Trade-off between Mandatory and Voluntary Disclosure: Evidence from Oil Companies' Risk Reporting. *Journal of Accounting, Auditing & Finance. Communication. The International Journal of Accounting*, 39(3): 265-288.
- Bentley, K. A; Omer, T. C; & Twedt, B. J. (2016). Does Business Strategy Impact a Firm's Information Environment? Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2162240>.
- Bentley-Goode, K. A; Omer, T. C; & Twedt, B. J. (2019). Does Business Strategy Impact a Firm's Information Environment? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 34(4): 563-587.
- Elshandidy, T; Shrives, P. J; Bamber, M; & Abraham, S. (2018). Risk Reporting: A Review of the Literature and Implications for Future Research. *Journal of Accounting Literature*, 40: 54-82.
- Habib, A; & Hasan, M. M. (2017). Business Strategy, Overvalued Equities, and Stock Price Crash Risk, *Research in International Business and Finance*, 39: 389-405.

- Habib, A; Ranasinghe, D. & Perera, A. (2023). Business Strategy and Strategic Deviation in Accounting, Finance, and Corporate Governance: a Review of the Empirical Literature. *Accounting & Finance*, 1–31. Available from: <https://doi.org/10.1111/acfi.13131>
- Heidarzadeh Hanzaee, A; & Hosseinzadeh Zorofchi, G. (2019). Investigation the Impact of Business Strategy, Overvalued Equity on Stock Price Crash Risk. *Financial Knowledge of Securities Analysis*, 44(12): 11-22. [In Persian].
- Hsieh, C. C; Ma, Z; & Novoselov, K. E. (2019). Accounting Conservatism, Business Strategy, and Ambiguity, *Accounting, Organizations and Society*, 74: 41-55.
- IFAC. (1999). *Information Technology Planning for Business Impact*, International Federation of Accountants, New York, NY.
- Investor Responsibility Research Center Institute. (2016). *The Corporate Risk Factor Disclosure Landscape*. Investor Responsibility Research Center Institute.
- Jiu, L; Hu, Sh; & Liu, Y. (2023). Does Financial Statement Comparability Mitigate Corporate Frauds in an Emerging Market? Evidence from China. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 30(2): 391-408.
- Kargar, H; & Zanganeh, S. (2018). The Impact of Business Strategy on the Relationship between Risk Taking and Company Value. *Journal of Accounting and Management Vision*, 3(1): 2-14. [In Persian].
- Lim, E. K; Chalmers, K; & Hanlon, D. (2018). The Influence of Business Strategy on Annual Report Readability. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37(1):65-81.
- Mohammadi Nasab, S. M; & Bolo, Q. (2022). The Relationship between Risk Disclosure and Profit Smoothing with Company Risk. *Scientific Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 84(6): 1-20. [In Persian].
- Sloan, R. (1996). Do Stock Prices Fully Reflect Information in Accruals and Cash Flows About Future Earnings? *The Accounting Review*, 71 (3): 289–315.
- Vagfi, S. H; & Nilofari, Z. (2021). The Effect of Business Strategy on Company Performance with Emphasis on Management Ability. *Innovation Management and Operational Strategies*, 52(13): 524-544. [In Persian].
- Watts, R. L; & Zimmerman, J. L. (1983). Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. *The Journal of Law and Economics*, 26(3): 613-633.
- Weber, V; & Müßig, A. (2022). The Effect of Business Strategy on Risk Disclosure. *Accounting in Europe*, 19 (1): 190-225.
- Yari, F; Mehrazeen, A; Yarifard, R; & Masihabadi, A. (2021). Risk Appetite, Risks of Business Continuity, Managerial Ability and Accountability. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(2): 1-20. [In Persian].

COPYRIGHTS



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



ارائه مدل گزارش‌گری پایداری: مقایسه الزامات بورس اوراق بهادار تهران با استانداردهای گزارش‌گری پایداری متداول در جهان^۱

محسن ژاله آزاد زنجانی^۲، نقی فاضلی^۳، خسرو فغانی ماکرانی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۸/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۱۲

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: هدف این تحقیق، بررسی الزامات گزارشات منتشر شده در بورس اوراق بهادار تهران با استانداردهای گزارش‌گری متداول پایداری در جهان جهت آرایه مدل گزارش‌گری پایداری بهینه برای بازار سرمایه ایران است.

روش: جامعه آماری جهت تحلیل کمی داده‌ها به سه گروه کلی خبرگان صنعت، ذی‌نفعان مردمی و خبرگان آکادمیک دسته‌بندی گردید. نظرات ۱۵ نفر از خبرگان در قالب مصاحبه ساختار یافته، در فاصله زمانی زمستان ۱۴۰۱ تا بهار ۱۴۰۲ گردآوری شد. روش تحلیل داده‌های این تحقیق ترکیبی از روش تحلیل آماری در SPSS و تصمیم‌گیری چند معیاره در Expert Choice است.

یافته‌ها: گزینه شرکت‌های بورسی در حوزه مواد غذایی با مقدار ۸۰ درصد دارای جایگاه بهتری در معیارهای الزامات راهبری و حکمرانی و الزامات اقتصادی مدل کسب‌وکار و نوآوری، حوزه پتروشیمی و دارو با مقدار ۷۰ درصد دارای جایگاه بهتری در معیار الزامات زیست محیطی و خودرو با مقدار ۸۰ درصد دارای جایگاه بهتری در معیار الزامات راهبری و حکمرانی گزارش‌گری پایداری هستند.

نتیجه‌گیری: شرکت‌های بورسی در حوزه مواد غذایی مناسب‌ترین گزینه برای گزارش‌گری پایداری بهینه در بورس تعیین گردید در حالی که شرکت‌های بورسی در حوزه خودرو، شرکت‌های بورسی در حوزه پتروشیمی و شرکت‌های بورسی در حوزه دارو، با اختلافی اندک، به ترتیب در رتبه‌های دوم تا چهارم قرار گرفتند.

دانش‌افزایی: پژوهش حاضر از لحاظ موضوعی دارای نوآوری محسوب می‌گردد. با توجه به تدوین استانداردهای بین‌المللی و گزارش‌های تفسیری بورس اوراق بهادار تهران سال ۱۳۹۶، و الزام ناشران به افشای جزئیات مصرف انرژی مصوب ۲۲ آذر ماه ۱۴۰۰ تلاش جهت بررسی ارتباط بین ابعاد مالی و غیرمالی پایداری هر یک از انواع این گزارش‌گری بصورت جامع ضروری بنظر می‌رسد.

واژه‌های کلیدی: پایداری شرکتی، گزارش‌گری پایداری، استاندارد گزارش‌گری، بازار سرمایه، بورس اوراق بهادار.
طبقه بندی موضوعی: M42

10.22051/JAASCI.2024.45546.1812 : DOI^۱

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. نویسنده مسئول. (Fazeli.n@gmail.com).

۴. دانشیار گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران.

مقدمه

گزارش‌گری مالی، ارائه داده‌های مالی از عملکرد عملیاتی، وضعیت مالی و جریان‌های نقدی برای یک دوره مالی یک واحد شرکتی تعریف می‌گردد. به گفته پرز (۲۰۰۶:۴۶۴) قواعد و رویه‌های گزارش‌گری مالی در اداره محیط شرکتی مدرن نقش اساسی ایفا می‌نمایند؛ آن‌ها بر شیوه تفسیر اطلاعات در شرکت تاثیر می‌گذارند. حسابداری با ایجاد سابقه‌ای مالی از فعالیت‌های شرکت چارچوبی را برای اندازه‌گیری اقدامات شرکت فراهم می‌آورد. پرز (۲۰۰۶:۴۶۵) گزارش‌گری پایداری نمایش‌گر و خط‌کش بزرگی برای ارزش‌ها و اهداف کلیدی شرکت است. دانستن این نکته بسیار اهمیت دارد که هدف گزارش‌گری پایداری در واقع تنها یک گزارش‌دهی معمولی و اطلاع‌رسانی نیست، بلکه چارچوبی برای اندازه‌گیری و مقایسه در اختیار ذی‌نفعان داخلی و خارجی شرکت قرار می‌دهد؛ همچنین این گزارش می‌تواند نمایان‌گر ارزش‌های کلیدی و مدل حکمرانی شرکت باشد و یا با گردآوری هدف‌مند اطلاعات مرتبط با شرکت، تصمیم‌گیری و مدیریت ریسک را برای ذی‌نفعان داخلی تسهیل کند. مهم‌تر از همه این‌ها، هدف اصلی گزارش‌گری پایداری ابزار کارآمدی است که سودآوری بلندمدت را با اخلاق، عدالت و رفاه اجتماعی و توجه به زیست‌محیط ترکیب می‌نماید و شرکت را به سوی یک اقتصاد جهانی پایدار رهنمون می‌سازد. مزایای گزارش‌گری پایداری عبارتند از (آللوایتج و همکاران ۲۰۲۲: ۲):

- شناسایی ریسک‌ها و درک بهتر فرصت‌ها و چالش‌ها
- روشن نمودن راهبرد و اهداف شرکت
- افزایش انگیزه و وفاداری سرمایه انسانی
- بهبود شهرت برند و استقبال سرمایه‌گذاران

در توضیحات این امر میتوان گفت که یکی از مزایای گزارش‌دهی پایداری این است که کمک می‌نماید تا یک دید کلی و مقایسه‌ای نسبت به شرکت وجود داشته باشد. اگر یک شرکت از داده‌ها و تحلیل‌های واقعی نسبت به شرایط خود بهره‌مند باشد، آیا برنامه‌ریزی برای آینده آسان‌تر نخواهد شد؟ همین‌طور یک شرکت می‌تواند در قالب گزارش‌گری پایداری راهبردها و اهداف بلند مدت

خود را مستند نموده و به طور دقیق برای آن برنامه‌ریزی کند؛ همچنین شفاف نمودن این اطلاعات فرصت بازنگری و بهبود را برای شرکت‌ها فراهم می‌نماید. سرمایه انسانی امروزی کارفرمایان خود را با استانداردهای بسیار بالاتری نسبت به دهه‌های گذشته بررسی می‌نماید و فرهنگ حاکم بر یک شرکت از اهمیت بالایی برای سرمایه انسانی برخوردار است. خبرگزاری رویترز طی یک نظرسنجی دریافت که تغییرات آب و هوایی، حقوق بشر و برابری اجتماعی موضوعاتی هستند که برای سرمایه انسانی، به ویژه نسل هزاره و نسل بعد از آن (نسل Y و Z)، اهمیت فزاینده‌ای دارد. گزارش‌گری پایداری با نشان دادن دستاوردهای شرکت در حوزه سرمایه انسانی اعتماد و وفاداری بیشتری را در سرمایه انسانی ایجاد می‌نماید (پالآ^{۱۸}، ۲۰۱۸).

قابل ذکر است که در خصوص گزارش‌دهی پایداری چالش‌هایی نیز وجود دارد که در ادامه به آن پرداخته شد:

- عدم آشنایی ذی‌نفعان داخلی شرکت با اهمیت گزارش‌گری پایداری
- مشکلات مربوط به داده‌های نادرست در گزارش‌گری پایداری
- زمان‌بر بودن گردآوری داده‌های گزارش‌گری پایداری
- سخت بودن درک گزارش‌گری پایداری برای همه ذی‌نفعان

بسیاری از شرکت‌ها در دنیا با این چالش مواجه‌اند که همه ذی‌نفعان آنان به ویژه ذی‌نفعان داخلی (نظیر سرمایه انسانی و سهام‌داران) به یک اندازه از اهمیت گزارش‌گری پایداری آگاهی ندارند و ممکن است در این مسیر همکاری لازم را نداشته باشند. این چالش با ایجاد یک ارتباط کلیدی درون شرکتی و نشان دادن مزایایی است که گزارش‌گری پایداری برای شرکت و یا حتی اشخاص به ارمغان می‌آورد، تا حد چشم‌گیری حل خواهد شد.

داده‌های نادرست در گزارش‌گری پایداری علاوه بر آن که می‌تواند منجر به روابط عمومی بد، تخریب شهرت برند و از دست دادن اعتماد مصرف‌کننده شود، خطرات بیشتری هم برای شرکت به ارمغان می‌آورد؛ که یکی از مهم‌ترین آنان خطا در تصمیم‌گیری و شناسایی ریسک‌های مرتبط با

فعالیت شرکت است. از سوی دیگر در تدوین این گزارش داده‌های زیادی برای گردآوری و تجزیه و تحلیل وجود دارد (کاراگیانیز و همکاران^۱: ۲۰۲۱: ۴).

کمک گرفتن از مشاوران این حوزه و همین‌طور بکارگیری چارچوب‌ها و ابزارهای متنوع موجود به حل این چالش کمک شایانی می‌نماید. حتی زمانی که گزارش‌گری پایداری بر اساس استانداردهای گزارش‌گری تدوین شود، باز هم بسیاری از ذی‌نفعان آن را درک نخواهند نمود. رهنمود اصلی آن است که شرکت گزارش‌گری پایداری را متناسب با هر گروه از ذی‌نفعان در قالب‌های مختلف و همچنین از کانال‌های ارتباطی متنوعی در اختیار آنان قرار دهد (آسوگوا^۲: ۲۰۲۳: ۱۱).

در ۲۶ اوت ۲۰۲۰، کمیسیون بورس و اوراق بهادار یک قانون نهایی منتشر نمود که برخی الزامات افشا را در آیین‌نامه S-K بازنگری نمود^۳. تاکید نموده بود مدیران دارایی برخی موارد افشا مرتبط با ئی‌اس‌جی، از جمله افشا و تایید میزان پای‌بندی به ئی‌اس‌جی^۴ را منتشر نمایند. گزارش همچنین یادآور شده بود که کمیته فرعی ئی‌اس‌جی سرگرم بررسی هر چه بهتر نمودن موارد افشا ناشر است. شورای بین‌المللی شرکت (IBC) مجمع جهانی اقتصاد (WEF) گزارشی منتشر نمود که شامل مجموعه‌ای از معیارهای اصلی ئی‌اس‌جی است که برای این طراحی شده‌اند که شرکت‌ها را قادر سازند میزان ارزش آفرینی پایدار را اندازه‌گیری نمایند و درباره آن گزارش بدهند. این گزارش که با کمک چهار مؤسسه بزرگ حسابداری (موسوم به چهار بزرگ) تهیه شده است، به پیشبرد تلاش‌ها در جهت دستیابی به استانداردهای جهانی ئی‌اس‌جی از طریق برقراری یک نظام منسجم و جامع گزارش‌گری شرکتی کمک می‌نماید. گزارش شورای بین‌المللی شرکت مجمع جهانی اقتصاد شامل ارجاعاتی به پروژه مستقل مجمع جهانی اقتصاد، پروژه مدیریت تاثیر، و تلاش‌های تحت پشتیبانی مؤسسه دیلویت برای همسوسازی استانداردها و چارچوب‌های جهانی است، که در نهایت به انتشار یک بیانیه مشترک از طرف مؤسسات بزرگ تدوین استانداردهای ئی‌اس‌جی درباره یک بینش

1. Kragiannis, et al

2. Aogwa

۳. برای اطلاعات بیشتر درباره قانون نهایی، رجوع شود به خبرنامه سوم سپتامبر ۲۰۲۰ هدز آپ.

۴. همچنین رجوع شود به صدای طبل برای کمیسیون بورس و اوراق بهادار برای اقدام در زمینه افشائات ئی‌اس‌جی مفصل‌تر شده است (لاتام اند واتکینز ال ال پی).

مشترک در خصوص مصالح مورد نیاز برای پیشرفت در مسیر گزارش‌گری جامع شرکتی و قصد آن‌ها برای همکاری در تحقق این هدف انجامید. همزمان، فدراسیون بین‌المللی حسابداران رایزنی‌های خود را با بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی برای تشکیل یک نهاد مرجع تدوین‌کننده استاندارد غیرمالی آغاز نمود.^۲ اصلاحات آتی کمیسیون اروپا روی دستورالعمل گزارش‌گری غیرمالی اتحادیه اروپا، که بر مبنای مشورت‌های دریافت شده، می‌توانست دامنه دستورالعمل را برای در برگیری شرکت‌های بیشتری بسط دهد و شرکت‌ها را ملزم کند موارد افشا اضافی درباره موضوعات نی‌اس‌جی در گزارش‌های سالانه ارائه نمایند (و درباره آن‌ها اطمینان بدهند). شرکت‌هایی که از نیروی شفافیت نی‌اس‌جی (زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری) بهره نمی‌گیرند ممکن است حمایت سرمایه‌گذاران یا مزیت رقابتی را از دست بدهند، و آن‌ها همچنین ممکن است در جذب و حفظ سرمایه‌گذاران و سرمایه انسانی در موضع ضعف قرار بگیرند.^۳ برخی از این استانداردها عبارتند از:

استانداردهای بین‌المللی پایداری (ISSB) و ابتکار گزارش‌گری جهانی (GRI)

استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRSF)

استانداردهای افشای پایداری (SDS)

چارچوب اصول مسئولانه سرمایه‌گذاری (PRI)

چارچوب پیمان جهانی سازمان ملل متحد (UNGC)

استانداردها و اصول راهنمای سازمان بین‌المللی استانداردسازی (ISO)

بر کسی پوشیده نیست که در بازار دنیای امروز سرمایه‌گذاران نیز به دنبال شرکت‌هایی هستند که در قبال جامعه مسئول باشند؛ پس می‌توان با تدوین و انتشار گزارش‌گری پایداری اطمینان حاصل نمود که آن چه را که شرکت طرفدار آن است به گوش مصرف‌کنندگان نیز خواهد رسید. در شکل

1. <https://www.esgthereport.com/what-are-sustainable-development-goals/>
2. <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2022/03/issb-delivers-proposals-that-create-comprehensive-global-baseline-of-sustainability-disclosures/>
3. <https://www.datamaran.com/non-financial-reporting-directive/>
4. United Nations Global Compact
5. International Organization for Standardization

زیر وضعیت خلاصه اصول و الزامات گزارشگری پایداری در چارچوب های متداول در جهان ارایه می گردد:

جدول ۱

SASB		GRI		IR		CDSB	
اصول کیفی	ویژگی کمی	اصول محتوای گزارش	اصول کیفیت گزارش	اصول راهنما	عناصر محتوایی	اصول راهنما	الزامات گزارشگری
تمرکز بر ذینفعان	ارایه منصفانه	شمول ذینفعان	تعادل	تمرکز بر راهبری آتی	راهبری	مربوط بودن	راهبرد های محیط زیستی
اهمیت	مفید بودن	حیطه پایداری	قابلیت مقایسه	پیوند اطلاعات	مدل کسب و کار	بیان صادقانه	ریسک و فرصت
مفید بودن	کاربردی بودن	اهمیت	دقت	روابط ذی نفعان	فرصت و ریسک	پیوند اطلاعات	راهبری
خلق ارزش	قابلیت مقایسه	کامل بودن	به هنگام بودن	اهمیت	راهبرد و تخصیص منابع	ثبات رویه	اطمینان
فزونی منافع بر مخارج	عینیت		شفافیت	اختصار	عملکرد	قابلیت مقایسه	تطابق
	بی طرفی		قابلیت اتکا	قابلیت اتکا	چشم اندازها	قابلیت فهم	تجدید ارایه
	هم راستایی			ثبات رویه	مبنای تهیه و ارایه	تاثیر پذیری	دوره گزارشگری
	توزیع پذیری			قابلیت مقایسه	طرح کلی سازمان	آینده نگری	سیاست های گزارشگری
				کامل بودن	محیط خارجی	اهمیت	حدود سازمان
							چشم انداز
							آثار عملکرد بر محیط زیست و تطبیقی

پژوهش حاضر از جنبه‌های مختلفی دارای نوآوری است. نخست پژوهش حاضر از لحاظ موضوعی دارای نوآوری محسوب می‌گردد. با توجه به تصویب استانداردهای جی‌آر‌آی بین‌المللی سال ۲۰۱۸، سس‌بی آمریکا سال ۲۰۱۹، چارچوب مفهومی گزارش‌گری یکپارچه سال ۲۰۱۶ در سطح بین‌المللی و گزارش‌های تفسیری مدیریت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران سال ۱۳۹۶، و الزام ناشران به افشای جزئیات مصرف انرژی مصوب ۲۲ آذر ماه ۱۴۰۰ تلاش جهت بررسی ارتباط بین ابعاد مالی و غیرمالی پایداری هر یک از انواع این گزارش‌گری بصورت جامع ضروری به نظر می‌رسد. همچنین برخلاف بیشتر پژوهش‌ها تا کنون در حوزه ابعاد غیرمالی، مرتبط با حوزه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت انجام شده لیکن در این پژوهش تلاش می‌گردد تا به تمام معیارهای کلیدی عملکرد اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی (KPI) گزارش‌گری‌های پایداری جهان و ایران پرداخته شود. و در نهایت با ارائه الگوی گزارش‌گری پایداری شرکت‌ها، نخستین گام در مسیر ارائه گزارش‌های حرفه‌ای پایداری در ایران بر دارد. همچنین این پژوهش می‌تواند با ارائه الگوی جامع و کامل گزارش‌گری پایداری شرکت‌ها، از این بابت در توسعه ادبیات این حوزه مشارکت داشته و بتوان دیدگاه وسیعی از گزارش‌گری پایداری ارائه کند که مبتنی بر ابعاد مختلف اما بهم پیوسته از محیط اطلاعاتی شرکت باشد. لازم به ذکر است که براساس محاسبات رتبه‌بندی گزینه‌های پژوهش مشخص گردید که شرکت‌های بورسی در حوزه مواد غذایی مناسب‌ترین گزینه برای گزارش‌گری پایداری بهینه در بورس تعیین گردید در حالی که شرکت‌های بورسی در حوزه خودرو، شرکت‌های بورسی در حوزه پتروشیمی و شرکت‌های بورسی در حوزه دارو، با اختلافی اندک، به ترتیب در رتبه‌های دوم تا چهارم قرار گرفتند. با توجه به محاسبات صورت گرفته، مدل بهینه گزارش‌گری پایداری بهینه در بورس ارائه خواهد شد.

یافته‌های این مطالعه می‌تواند برای بورس و اوراق بهادار، بانک مرکزی و سایر تنظیم‌کنندگان مقررات مفید باشد تا آن‌ها را قادر به ارزیابی عملکرد گزارش‌دهی پایداری شرکت‌ها در ایران کند. همچنین وجه تمایز این پژوهش با پژوهش‌های گذشته در روش انجام آن است. با بررسی‌های انجام شده این پژوهش نخستین پژوهش تطبیقی و جامع در زمینه گزارش‌گری پایداری با استانداردهای حرفه‌ای این گزارش‌گری جهانی در زمینه پایداری و آرایه مدلی بهینه و کاربردی در این زمینه برای بازار سرمایه ایران است. تحقیق حاضر در ابتدا به بررسی گزارش‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار از جمله صورت‌های مالی، گزارش هیئت مدیره به مجمع و گزارش تفسیری مدیریت و گزارش افشای میزان مصرف انرژی

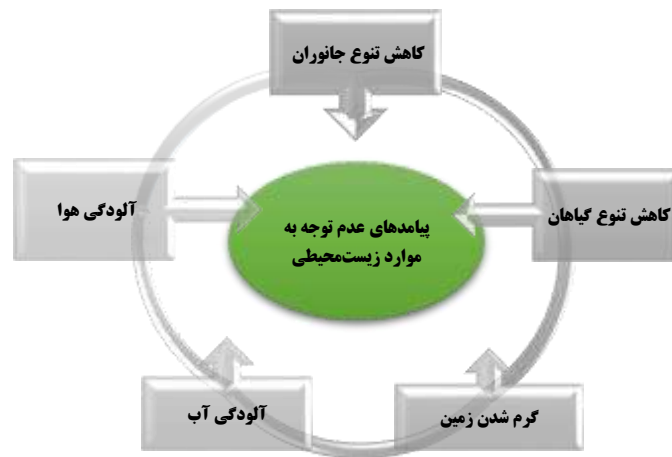
شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. سپس با بکارگیری گروه نمونه‌ای مرکب از گروه‌های اصلی صنایع که نامشان در فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار وجود دارد، وضعیت گزارش‌گری پایداری این شرکت‌ها و آثار آن در ارائه اطلاعات سودمند برای ذی‌نفعان را بررسی می‌گردد از لحاظ کمی و کیفی میزان پای‌بندی شرکت‌های گروه‌های اصلی فهرست شده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به الزامات گزارش‌گری پایداری متداول در جهان به چه میزان است، و آیا می‌توان مدلی بهینه، بومی و سودمند برای بازار سرمایه ایران منطبق با استانداردهای جی‌آر‌آی و س‌سی تهیه نمود. بدین لحاظ اطلاعات کلیه ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در گروه‌های گروه نمونه‌ای مرکب از گروه‌های اصلی صنایع مواد غذایی (۱۰ شرکت)، دارو (۱۴ شرکت)، خودرو (۲۶ شرکت) و پتروشیمی (۲۵ شرکت) برای سال ۱۴۰۰ از لحاظ میزان پای‌بندی شرکت‌ها به ساختارهای پایدار شرکتی و میزان انطباق گزارش‌های مالی و غیرمالی این شرکت‌ها با استانداردهای جی‌آر‌آی و گزارش‌گری جهانی یکپارچه و س‌سی آمریکا مورد بررسی قرار می‌گیرد. برای پاسخ دادن به پرسش‌های تحقیق از روش‌شناسی کاربردی، کمی و توصیفی بهره گرفته می‌گردد هر چند واقف هستیم شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در تهیه گزارش‌های خود از رهنمودها و استانداردهای جی‌آر‌آی و س‌سی و گزارش‌گری جهانی به هم پیوسته بهره نمی‌گیرند اما می‌خواهیم با گردآوری برخی اطلاعات و معیارهای پایداری در گزارش‌های مالی و غیرمالی سالانه این شرکت‌ها به میزان پای‌بندی آن‌ها به ارزش‌های اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی و آثار این اطلاعات بر تصمیم‌گیری ذی‌نفعان مورد ارزیابی قرار دهیم.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

پایداری شرکتی

پایداری توانایی یک شرکت برای تداوم فعالیت‌های خود برای مدتی نامحدود است با مد نظر قرار دادن تاثیراتی که بر سرمایه‌های اجتماعی، طبیعی و انسانی بر جای می‌گذارد، یا با مد نظر قرار دادن ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی پروسه‌ها و عملکرد خود (رحمانی و همکاران، ۱۴۰۱: ۵). پایداری عبارت است از اینکه یک شرکت برای بقای خود اقدامات لازم را صورت دهد اما توانایی نسل‌های آینده را برای برآورده ساختن نیازهای

خودشان به خطر نیندازد (پارفیت، ۲۰۲۲: ۱). در واقع شرکت‌های بزرگ طبق الزامات قانونی و یا مقررات بورس یا به صورت داوطلبانه اقدامات خود در خصوص پایداری را در گزارش سالیانه و یا گزارش مستقل پایداری منتشر می‌کنند (محمودخانی و همکاران ۱۴۰۱: ۲). در دنیای امروز با توجه به گسترش روزافزون واحدهای تجاری و همچنین صنعتی شدن این واحدها، مشکلات متعددی که ناشی از پیامدهای شرکت این واحدهای تجاری برای کسب سود است، برای زیست‌محیط و اجتماع به وجود آمده است. پیامدهای بالا بردن سود شرکت‌ها، بدون توجه به موارد زیست‌محیطی عبارتند از (پاپوتسی و سوهی، ۲۰۲۰: ۱؛ کاراگینیز و همکاران ۲۰۲۱: ۲):



نمودار ۱. پیامدهای بالا بردن سود شرکت‌ها، بدون توجه به موارد زیست‌محیطی (منبع: پاپوتسی و سوهی، ۲۰۲۰: ۱؛ کاراگینیز و همکاران ۲۰۲۱: ۲).

گزارش‌گری پایداری شرکت

مفهوم گزارش‌گری پایداری (SR)، به شیوه‌ای دلالت دارد که شرکت‌ها بدان شیوه عوامل غیرمالی همچون مسائل زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری را مورد رسیدگی قرار می‌دهند که

1. Pafitt

2. Sustainability Reporting

ممکن است بر عملکرد، درآمد و ارزش آفرینی آتی شرکت تاثیر داشته باشند. بهره‌گیری فزاینده از این گزارش‌ها نشانگر تقاضا و تمایل روزافزون ذی‌نفعان برای شفافیت و پاسخ‌گویی بیشتر است (روساتی و فاریا، ۲۰۱۹: ۲). متخصصان برای توسعه سنجش‌های دقیق‌تر از تاثیرات، شامل رشته‌های حسابداری اجتماعی و زیست‌محیطی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و تدوین استانداردهای گزارش‌گری از قبیل ابتکار گزارش‌گری جهانی^۲ و سسی آمریکا^۳ و گزارش‌گری بین‌المللی به‌هم‌پیوسته^۴ و افشای تغییرات اقلیمی^۵ و غیره مسیرهای گوناگونی را دنبال نموده‌اند. هر یک از این رویکردها شرکت را به سمت رویکرد سه‌عاملی قدرتمندتری برای ارزیابی عملکرد شرکت در زمینه‌های اجتماعی، اقتصادی و زیست‌محیطی سوق می‌دهد. با توجه به اینکه مدیران دارای اطلاعات بیشتر و درک بهتری در رابطه با عملکرد آتی شرکت هستند، برخی از آنها با در نظر گرفتن هزینه و منافع بالقوه افشای اطلاعات، اقدام به افشاهای خاص می‌نمایند (ابوطالبی و همکاران، ۱۳۹۹: ۴ و اسماعیل زاده و همکاران، ۱۴۰۰: ۶). در این مسیر پذیرش راهبردهای گزارش‌گری نقش مهمی را بخصوص، به جهت کنترل عدم‌تقارن اطلاعات میان مدیران و سرمایه‌گذاران خارجی ایفا می‌نمایند که منجر به بالا رفتن سطح اعتماد سرمایه‌گذاران و منجر به بهبود نقدشوندگی سهام و کاهش هزینه سرمایه شود. تمامی این عوامل پایداری را به دنبال دارند. از طرفی دیگر، تدوین گزارش‌گری پایداری هرچند که برای یک شرکت بسیار اهمیت دارد اما مسیری است که چالش‌های بسیاری را پیش‌روی شرکت قرار می‌دهد (کاراگینیز و همکاران، ۲۰۲۱: ۳؛ آسوگوا، ۲۰۲۳: ۶؛ راماکریشنان و همکاران، ۲۰۲۲: ۵).

1. Rsati & Faria
2. GRI
3. SASB
4. IIRC
5. COSB
6. Kiragiannis, et al
7. Aogwa
8. Ramakrishnan, et al

جدول ۲. چالش‌های گزارش‌دهی پایداری کارآگینیز و همکاران، ۲۰۲۱: ۳؛ آسوگوا، ۲۰۲۳: ۶؛
راما کریشنن و همکاران، ۲۰۲۲: ۵

بسیاری از شرکت‌ها در دنیا با این چالش مواجه‌اند که همه ذی‌نفعان آنان به ویژه ذی‌نفعان داخلی (نظیر سرمایه انسانی و سهام‌داران) به یک اندازه از اهمیت گزارش‌گری پایداری آگاهی ندارند و ممکن است در این مسیر همکاری لازم را نداشته باشند. این چالش با ایجاد یک ارتباط کلیدی درون شرکتی و نشان دادن مزایایی است که گزارش‌گری پایداری برای شرکت و یا حتی اشخاص به ارمغان می‌آورد، تا حد چشم‌گیری حل خواهد شد.	عدم آشنایی ذی‌نفعان داخلی شرکت با اهمیت گزارش‌گری پایداری
داده‌های نادرست در گزارش‌گری پایداری علاوه بر آن که می‌تواند منجر به روابط عمومی بد، تخریب شهرت برند و از دست دادن اعتماد مصرف‌کننده شود، خطرات بیشتری هم برای شرکت به ارمغان می‌آورد؛ که یکی از مهم‌ترین آنان خطا در تصمیم‌گیری و شناسایی ریسک‌های مرتبط با فعالیت شرکت است.	مشکلات مربوط به داده‌های نادرست در گزارش‌گری پایداری
در تدوین این گزارش داده‌های زیادی برای گردآوری و تجزیه و تحلیل وجود دارد. کمک گرفتن از مشاوران این حوزه و همین‌طور بکارگیری چارچوب‌ها و ابزارهای متنوع موجود به حل این چالش کمک شایانی می‌نماید.	زمان‌بر بودن گردآوری داده‌های گزارش‌گری پایداری
حتی زمانی که گزارش‌گری پایداری بر اساس استانداردهای گزارش‌گری تدوین شود، باز هم بسیاری از ذی‌نفعان آن را درک نخواهند نمود. رهنمود اصلی آن است که شرکت گزارش‌گری پایداری را متناسب با هر گروه از ذی‌نفعان در قالب‌های مختلف و همچنین از کانال‌های ارتباطی متنوعی در اختیار آنان قرار دهد.	سخت بودن درک گزارش‌گری پایداری برای همه ذی‌نفعان

در حقیقت، شرکت‌ها و سازمان‌هایی در حوزه‌ها و اندازه‌های مختلف و موقعیت‌های جغرافیایی متفاوت و یا حتی شرکت‌های دولتی، غیرانتفاعی و مردم‌نهاد نیز می‌توانند چنین گزارشی را تدوین و منتشر نمایند. در دهه‌های اخیر روز به روز بر تعداد شرکت‌هایی که به دلایل مختلف تصمیم دارند تا در پروسه توسعه پایدار جهانی مشارکت داشته باشند، افزوده می‌گردد (ال-شائر و هوساینی، ۲۰۲۲: ۲). این شرکت‌ها از طریق گزارش‌گری پایداری، عملکرد و تأثیرات خود را (خواه این اثرات مثبت باشند، خواه منفی) بر روی طیف گسترده‌ای از موضوعات پایداری، شامل معیاره‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و حاکمیتی، اندازه‌گیری و به اشتراک می‌گذارند. این کار آنان را قادر

می‌سازد تا در مورد ریسک‌ها، فرصت‌ها و چالش‌هایی که با آن مواجه هستند شفافیت بیشتری داشته باشند و به ذی‌نفعان بینش بیشتری نسبت به عملکرد خود دهند (تراکسلر و همکاران، ۲۰۲۰: ۴).

الزامات گزارش‌گری پایداری

در قرن‌های گذشته در هر شرکتی، کسب سود و منفعت مالی هدف اصلی و نهایی محسوب می‌شد، اما امروزه در دنیای شرکت همه چیز تغییر نموده است؛ از یک سو اغلب شرکت‌ها علاوه بر کسب سود توجه خود را به تاثیرات پایداری که بر محیط اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی می‌گذارند معطوف نموده‌اند و از سوی دیگر بسیاری از اشخاص جامعه نیز بعنوان یک مطالبه عمومی از همه شرکت‌ها انتظار چنین توجهی را دارند (امین و همکاران، ۲۰۲۲: ۵). با ظهور استانداردها، چارچوب‌ها و دستورالعمل‌های مختلف در سال‌های اخیر، انجام این کار دشوارتر شده است. دولت‌ها و خط‌مشی‌گذاران در همه جای دنیا در مورد ضرورت گزارش‌دهی پایداری توافق دارند و معتقدند باید استانداردی جهانی در در مورد نحوه انجام آن مشخص شود. هدف اصلی چارچوب‌های گزارش‌دهی پایداری تبدیل موضوعات نظری به اقدامات عملی است (آلججاوی و همکاران، ۲۰۲۲: ۴؛ چو و همکاران، ۲۰۲۱: ۵).

الف) گزارش تفسیری مدیریت در ایران

کلیه ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مکلفند گزارش تفسیری مدیریت را با هدف توجه به طیف وسیع ذی‌نفعان طبق این ضوابط تهیه و همراه با صورت‌های مالی که از تاریخ ۱۳۹۶/۱۰/۰۹ به بعد تهیه می‌گردد، ارائه نمایند. این شرکت‌ها باید اظهار نظر حسابرس خود نسبت به گزارش تفسیری مدیریت، که همراه صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای ۶ ماهه و سالانه ارائه می‌گردد را نیز ارائه نمایند. موارد الزامات مندرج در گزارش تفسیری مدیریت به شرح ذیل است:

الزامات افشای ماهیت کسب و کار در گزارش تفسیری

1. Taxler, et al
2. Arin, et al
3. Ajajawy, et al
4. Co, et al

الزامات افشای اهداف مدیریت و راهبردهای مدیریت برای دست‌یابی به آن اهداف در گزارش تفسیری الزامات افشای مهم‌ترین منابع، ریسک‌ها و روابط در گزارش تفسیری الزامات افشای نتایج عملیات و چشم‌اندازها در گزارش تفسیری الزامات افشای مهم‌ترین معیارهای عملکرد برای ارزیابی عملکرد در مقایسه با اهداف در گزارش تفسیری

ب) بنگاه ابتکار گزارش‌گری جهانی (جی‌آر‌آی)

بنگاه ابتکار گزارش‌گری جهانی، بنگاهی تعریف می‌گردد که می‌تواند مسئولیت نفی کاهش تأثیرات زیست‌محیطی و اجتماعی را در سطح ظاهری بپذیرد، سود اجتماعی تولید کند و به شکلی رقابتی ارزش اقتصادی تولید نماید. بنگاه‌های پایدار دیدگاهی یکپارچه از جلب مشارکت ذی‌نفعان خود با محیط‌های اجتماعی و زیست‌محیطی پیرامون‌شان و تأثیرات‌شان بر آن‌ها را به اجرا در می‌آورد. نهایتاً در سال ۲۰۱۶ استانداردهای گزارش‌گری پایداری توسط بنگاه گزارش‌گری ابتکارات جهانی در سه گروه صد گانه عمومی، اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی با شمارگان ۱۰۰ الی ۴۰۰ با عناوین عمومی، اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی تدوین و تصویب و از ابتدای ۲۰۱۸ لازم‌الاجرا گردیدند. ابتکار گزارش‌گری جهانی، در راستای اهداف خود چهار موضوع مهم را به عنوان راهبرد خود برای آینده تعیین نموده است (پاپوتسی و سودهی، ۲۰۲۰؛ ۵؛ ارنلدسون و همکاران، ۲۰۲۳: ۳).

۱. تدوین دستورالعمل و استانداردهایی جهت پیش برد اهداف توسعه پایدار
۲. ایجاد هماهنگی در ترسیم چشم‌انداز پایداری
۳. گزارش‌دهی کارا و اثرگذار در حوزه پایداری
۴. بهره‌گیری بهینه از داده‌های پایداری در راستای بهبود عملکرد شرکت‌ها

ج) هیئت تدوین استانداردهای مالی پایداری آمریکا (سس‌بی)^۳

علاوه بر بنگاه ابتکار گزارش‌گری جهانی (جی‌آر‌آی)، هیئت تدوین استانداردهای گزارش‌گری پایداری آمریکا (سس‌بی) در سال ۲۰۱۱ برای توسعه و انتشار استانداردهای حسابداری پایداری توسط هیئت تدوین استانداردهای مالی آمریکا^۴ (فزیبی) تأسیس شد. در حالی که فزیبی برای چهل

1. Rjouts & Sodhi
 2. Händsson, et al
 3. Sustainability Accounting Standard Board
 4. Financial Accounting Standards Board

سال گذشته استانداردهای حسابداری مالی را که در حال حاضر در گزارش‌گری مالی در ایالات متحده بهره‌گیری می‌گردد، تدوین نموده است، هیئت تدوین استاندارد حسابداری پایداری آمریکا بعنوان یک شرکت غیرانتفاعی استانداردهای گزارش‌گری حسابداری پایداری را تعیین می‌نماید. الزامات هیئت تدوین استانداردهای مالی پایداری آمریکا عبارتند از (SASB, 2023):

جدول ۳. الزامات هیئت تدوین استانداردهای مالی پایداری آمریکا

بعد محیط‌زیستی	این بعد شامل تأثیرات شرکت بر محیط‌زیست است. این تأثیرات ممکن است از طریق استفاده از منابع طبیعی تجدیدناپذیر بعنوان ورودی عوامل تولید نظیر آب، مواد معدنی، اکوسیستم‌ها و تنوع زیستی (و یا از طریق انتشار مواد آلاینده مضر به محیط‌زیست مانند هوا، زمین و آب صورت پذیرد.
بعد سرمایه اجتماعی	این بعد به نقش درک شده از کسب و کار در جامعه و یا انتظاراتی که به دلیل فعالیت شرکت در جامعه از آن می‌رود؛ مربوط است. این بعد به مدیریت روابط با گروه‌های خارجی مهم نظیر مشتریان، جوامع محلی، مردم و دولت می‌پردازد. این بعد شامل موضوعاتی مربوط به حقوق بشر، حمایت از گروه‌های آسیب‌پذیر، توسعه اقتصادهای محلی، دسترسی به محصولات و خدمات و کیفیت آن‌ها، قیمت‌های مناسب، رویه‌های تجاری مسئولانه در بازاریابی و حریم خصوصی مشتریان است (SASB, 2023).
بعد منابع انسانی	این بعد به مدیریت منابع انسانی شرکت (کارمندان و پیمانکاران خصوصی) به عنوان دارایی اصلی شرکت در ایجاد ارزش بلند مدت، می‌پردازد. این بعد شامل مواردی است که بر کارایی کارمندان تأثیرگذار است نظیر مشارکت کارمندان، تنوع، انگیزه‌ها و جبران خدمات و همچنین جذب و حفظ کارمندان در بازارهای بسیار رقابتی به دلایلی نظیر مهارت، استعداد و یا تحصیلات خاص آن‌ها در نهایت مدیریت بهداشت و ایمنی کارکنان و توانایی ایجاد فرهنگ ایمنی در شرکت‌هایی که در محیط‌های کاری خطرناک فعالیت می‌کنند نیز از مسائل بااهمیت مربوط به بعد سرمایه انسانی است (SASB, 2023).
بعد مدل کسب و کار و نوآوری	این بعد به تأثیر مسائل پایداری بر نوآوری و مدل‌های کسب و کار می‌پردازد. این بعد به ادغام مسائل زیست محیطی، انسانی و اجتماعی بر پروسه ارزش‌آفرینی یک شرکت از جمله بازاریابی منابع و سایر نوآوری‌ها در پروسه تولید و نیز نوآوری محصول شامل کارایی و مسئولیت در طراحی، مرحله استفاده و کنارگذاری محصول اشاره دارد. این بعد همچنین شامل مدیریت اثرات زیست محیطی و اجتماعی بر دارایی‌های مشهود و دارایی‌های مالی است. این دارایی‌ها یا متعلق به خود شرکت هستند و یا شرکت از طرف دیگران آن‌ها را مدیریت می‌کند.
بعد رهبری و راهبری	این بعد شامل مدیریت مسائلی است که در ذات مدل‌های تجاری و یا رویه‌های متداول صنعت وجود دارند و در تضاد با منافع گروه‌های گسترده‌تر ذی‌نفعان (این بعد شامل مدیریت ریسک، مدیریت ایمنی، تأمین مواد اولیه و زنجیره تأمین، تضاد منافع، رفتار ضد رقابتی و رشوه و فساد است) (SASB, 2023).

در نهایت، یکی از بحث‌های موجود در این بخش "نوآوری‌های پژوهشی" است، زیرا مهم‌ترین نتایج و یافته‌های تحقیق حاضر، با نتایج و یافته‌های مرتبط‌ترین تحقیق‌های موجود در ادبیات نظری، در جدول ۴ مقایسه شده است.

روش‌شناسی پژوهش

در واقع، نوع کار پژوهشی جهت بررسی الزامات گزارشات منتشر شده در بورس اوراق بهادار تهران با استانداردهای گزارش‌گری متداول پایداری در جهان، کاربردی است. به عبارتی دیگر، به دلیل بکارگیری مقالات و اسناد مرتبط با حوزه دانشی، از منابع مختلف، روش گردآوری اطلاعات در این تحقیق "مطالعه موردی (بورس اوراق بهادار تهران)" است که برای ارزیابی قواعد پایگاه دانشی که از نظرات خبرگان استخراج شده است، بکار گرفته می‌گردد. از ابزار گردآوری اطلاعات شماره ۱ (ابزار اندازه‌گیری گزارش‌گری پایداری بهینه در بازار سرمایه ایران) و ابزار گردآوری اطلاعات شماره ۲ (ابزار مقایسات زوجی "گزارش‌گری پایداری بهینه در بازار سرمایه ایران") و مصاحبه بهره‌بردار می‌گردد. در این تحقیق ابزار اندازه‌گیری پرسش‌نامه محقق ساخته‌ای است که شامل پرسش‌ها (گویه‌هایی) است که با طیف لیکرت ۷ گزینه‌ای تنظیم خواهد شد. جامعه آماری تحقیق شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در چهار گروه صنعت صنایع مواد غذایی (۱۰ شرکت)، دارو (۱۴ شرکت)، خودرو (۲۶ شرکت) و پتروشیمی (۲۵ شرکت) که جزو عمده‌ترین گروه‌های صنایع شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران در قلمرو زمانی ۲۹ اسفند سال ۱۴۰۰ است. جامعه بخش کیفی در این تحقیق جهت تعیین معیارها و متغیرهای مدل تحقیق، با روش اشباح نظری در برگزیده ۱۵ نفر از خبرگان بورس اوراق بهادار تهران است. به بیانی دیگر، جامعه مورد مطالعه این تحقیق در بخش کمی را می‌توان به سه گروه کلی شامل: گروه اول در برگزیده اساتید صاحب نظر در زمینه مورد بررسی؛ گروه دوم در برگزیده متخصصان شاغل در بورس اوراق بهادار تهران، و گروه سوم در برگزیده سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و محققان مستقل (ذی‌نفعان مردمی)، دسته‌بندی نمود. در حقیقت روش نمونه‌گیری در این تحقیق ترکیبی از دو روش نمونه‌گیری غیراحتمالی هدف‌مند (قضاوتی) و نمونه‌گیری گلوله برفی است. در حقیقت، مطالعه موردی در این تحقیق، شرکت‌های بورسی در حوزه خودرو؛ دارو؛ پتروشیمی و مواد غذایی است.

ابزار تجزیه و تحلیل داده‌ها تحقیق مذکور، جهت گزارش‌گری پایداری بهینه در بازار سرمایه ایران، نرم‌افزار SPSS برای محاسبه روایی و پایایی پرسش‌نامه، شناسایی عوامل اثرگذار و رصد مهم‌ترین عوامل، و نرم‌افزار Expert Choice برای رتبه‌بندی معیارهای مذکور است. فلوچارت مراحل تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق به شرح ذیل است:

در واقع، تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق براساس روش تصمیم‌گیری چند معیاره (AHP فازی) با هدف بکارگیری ابزار مقایسات زوجی جهت اولویت‌بندی ابعاد و مؤلفه‌های اصلی چارچوب گزارش‌گری پایداری انجام خواهد شد زیرا پروسه تحلیل سلسله‌مراتبی یکی از جامع‌ترین نظام‌های طراحی شده برای تصمیم‌گیری با معیارهای چندگانه است زیرا این تکنیک امکان فرموله نمودن مسأله را بصورت شبکه و ماتریس فراهم می‌نماید و همچنین امکان در نظر گرفتن معیارهای مختلف کمی و کیفی را در مسأله دارد این پروسه گزینه‌های مختلف را در تصمیم‌گیری دخالت داده و امکان تحلیل حساسیت روی معیارها و زیر معیارها را دارد، علاوه بر این بر مبنای مقایسه زوجی بنا نهاده شده که قضاوت و محاسبات را تسهیل می‌نماید، همچنین میزان سازگاری و نا سازگاری تصمیم را نشان می‌دهد که از مزایای ممتاز این تکنیک در تصمیم‌گیری چندمعیاره است. از جهتی دیگر، مراحل روش تحلیل سلسله‌مراتبی (AHP) در محیط Expert Choice عبارتند از (صفری، ۱۳۹۹: ۲۵):

۱- ساختن نمودار سلسله‌مراتبی

۲- تشکیل ماتریس مقایسات زوجی

۳- محاسبه نرخ ناسازگاری

۴- وزن دهی به روش AHP

در این تحقیق از عبارت‌های کلامی به جای اعداد قطعی برای تعیین وزن معیارها و همچنین اولویت‌بندی گزینه‌ها بهره‌برداری شده است. جدول ذیل، عبارت‌های کلامی را جهت توصیف اهمیت معیارها نسبت به یکدیگر ارائه می‌نماید (صفری، ۱۳۹۹: ۳۷):

جدول ۵. عبارتهای کلامی جهت مقایسه‌های زوجی برای بیان درجه اهمیت

مقیاس عدد فازی	متغیر زبانی	عدد فازی
(۱، ۱، ۱)	برابر	۱
(۳، ۲، ۱)	برتری خیلی کم	۲
(۴، ۳، ۲)	کمی برتر	۳
(۵، ۴، ۳)	برتر	۴
(۶، ۵، ۴)	خوب	۵
(۷، ۶، ۵)	نسبتاً خوب	۶
(۸، ۷، ۶)	خیلی خوب	۷
(۹، ۸، ۷)	عالی	۸
(۱۰، ۹، ۸)	برتری مطلق	۹

در واقع، روش پروسه تحلیل سلسله‌مراتبی فازی (FAHP) روشی برای تحلیل ماتریس مقایسه زوجی با بکارگیری منطق فازی است. در روش مرسوم پروسه تحلیل سلسله‌مراتبی از شایستگی‌ها و توانایی‌های ذهنی اشخاص خبره برای انجام مقایسات بهره‌گیری می‌گردد. مقایسه زوجی به روش سنتی، امکان انعکاس سبک تفکر انسانی را بطور کامل ندارد. بکارگیری اعداد فازی سازگاری بیشتری با عبارات کلامی و گاه مبهم انسانی دارد از این رو بهتر است که با بکارگیری اعداد فازی به تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخت از اعداد فازی مثلثی (u, m, l) برای ایجاد مقیاس مقایسه زوجی بهره‌گیری می‌گردد و یک ماتریس مقایسه زوجی برای هر سطح در سلسله مراتب ساخته می‌گردد. سپس، زیر مجموعه‌های هر سطر در ماتریس محاسبه می‌گردد تا یک مجموعه جدید داشته باشد. توابع عضویت، که به معنی میانگین وزن متناظر گزینه‌ها در ماتریس مربوطه است، با بکارگیری این مقادیر برای هر معیار محاسبه می‌گردد. آن‌ها نرمال شده و وزن نهایی اهمیت هر یک از معیارها به دست می‌آید (صفری، ۱۳۹۹: ۴۴). در نهایت، اعتبارسنجی تحقیق جهت بررسی الزامات گزارشات منتشر شده در بورس اوراق بهادار تهران با استانداردهای گزارش‌گری متداول پایداری در جهان، به شرح ذیل است:

اعتبارسنجی تحقیق با پایایی داده‌ها (ضریب آلفای کرونباخ) و اعتبارسنجی تحقیق با نرخ ناسازگاری داده‌ها (ضریب IR) در نرم‌افزار تصمیم‌گیری چندمعیاره صورت پذیرفت.

یافته‌های پژوهش

تحلیل داده‌ها در این تحقیق در برگیرنده دو بخش (تحلیل آماری و تحلیل سلسله مراتبی) است:

الف- تحلیل آماری

جامعه مورد مطالعه در بخش کمی این تحقیق را می‌توان به سه گروه کلی شامل: گروه اول در برگیرنده کارشناسان و متخصصان شاغل در بورس اوراق بهادار تهران (خبرگان صنعت)، گروه دوم در برگیرنده اساتید صاحب نظر در رشته‌های حسابداری؛ حسابرسی؛ مدیریت مالی و توسعه اقتصادی (خبرگان آکادمیک)، و گروه سوم در برگیرنده سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و محققان مستقل (ذی‌نفعان مردمی) دسته‌بندی نمود. در نهایت پس از توزیع ۲۰۰ ابزار، حجم نمونه این تحقیق برابر است با ۱۸۰ نفر از خبرگان تحقیق در دسترس و متمایل به همکاری که با ترکیبی از دو روش نمونه‌گیری غیراحتمالی هدفمند (قضاوتی) و نمونه‌گیری گلوله برفی شدند. داده‌های مربوط به ابزار بومی‌سازی متغیرهای تحقیق، در فاصله زمانی زمستان ۱۴۰۱ تا بهار ۱۴۰۲ گردآوری شدند. فلذا ابزار بومی‌سازی متغیرهای تحقیق در بین خبرگان توزیع گردید و از آنجا که متخصص باید دانش کافی در موضوع تحقیق داشته باشد تا در بحث درگیر و برپروسه تأثیر بگذارد، در مجموع تعداد ۱۸۰ نفر که باید از دو ویژگی برخوردار باشند، (نخست، با موضوع آشنا بوده و در ثانی، سابقه کار سه سال به بالا را داشته باشند) به صورت نمونه‌گیری غیراحتمالی هدفمند انتخاب شدند. در این‌جا برای توصیف تقارن داده‌ها از آمارهای توصیفی یعنی میانگین، انحراف معیار و... بهره‌گیری شد. جدول مربوط به اطلاعات توصیفی متغیرهای مدل تحقیق، را بر اساس تعداد داده‌ها، حداقل، حداکثر، میانگین، و انحراف معیار، نشان می‌دهد که داده‌های این تحقیق از نظر تقارن و تجمع در وضعیت مطلوبی برخوردارند، زیرا انحراف معیار اکثریت آن‌ها حدوداً یک محاسبه شده و دارای توزیع مناسبی است:

جدول ۶. تحلیل اطلاعات اهمیت ایده آل پس از اجرای تحقیق

متغیرهای تحقیق	معیارهای تحقیق	تعداد داده‌ها	حداقل	حداکثر	میانگین موزون	انحراف معیار	وزن معیارها
گزارش‌های الزامات راهبری و حکمرانی در	الف-سیاست هیئت مدیره در قبال رفتار رقابتی مصفانه	۱۸۰	۵	۷	۵,۴۷	۰,۶۲۰	۰,۷۸۱
	ب-مدیریت محیط قانونی و نظارتی شرکت	۱۸۰	۵	۷	۵,۸۰	۰,۸۳۵	۰,۸۲۹
	ج-مدیریت ریسک نظام‌مند شرکت	۱۸۰	۵	۷	۵,۷۳	۰,۸۱۶	۰,۸۱۹
عملکرد ذی‌نفعان گزارش‌نویس مدیریت	الف-عملکرد ذی‌نفعان افشای مهم‌ترین معیارهای عملکرد شرکت	۱۸۰	۵	۷	۵,۵۷	۰,۶۶۹	۰,۷۹۶
	ب-عملکرد ذی‌نفعان افشای نتایج عملیات و چشم‌اندازها	۱۸۰	۵	۷	۵,۷۰	۰,۸۲۵	۰,۸۱۴
	ج-عملکرد ذی‌نفعان افشای مهم‌ترین منابع، ریسک‌ها و روابط	۱۸۰	۵	۷	۵,۶۷	۰,۷۹۱	۰,۸۱
گزارش‌های الزامات زیست‌محیطی	۱-کاهش انتشار گازهای گلخانه‌ای	۱۸۰	۵	۷	۵,۶۳	۰,۷۵۴	۰,۸۰۴
	۲-مدیریت مصرف انرژی و سوخت	۱۸۰	۵	۷	۵,۸۰	۰,۷۹۴	۰,۸۲۹
	۳-آگاهی بخشی زیست‌محیطی جهت کنترل کیفیت هوا	۱۸۰	۵	۷	۵,۷۳	۰,۸۵۶	۰,۸۱۹
گزارش‌های الزامات سرمایه اجتماعی	الف-حقوق بشر و روابط اجتماعی	۱۸۰	۵	۷	۵,۹۳	۰,۸۱۶	۰,۸۴۷
	ب-امنیت داده‌ها و حریم خصوصی مشتری	۱۸۰	۵	۷	۵,۶۰	۰,۸۰۲	۰,۸
	ج-رفاه مشتریان براساس ارتقای آموزش و تحصیل	۱۸۰	۵	۷	۵,۶۳	۰,۷۵۴	۰,۸۰۴
گزارش‌های الزامات اقتصادی مدل کسب‌وکار و نوآوری در	۱-کیفیت و ایمنی محصولات و خدمات متنوع	۱۸۰	۵	۷	۵,۶۷	۰,۷۴۷	۰,۸۱
	۲-انعطاف‌پذیری مدل کسب‌وکار مبتنی بر هزینه‌ها	۱۸۰	۵	۷	۵,۷۳	۰,۸۵۶	۰,۸۱۹
	۳-مدیریت منابع و کارایی اقتصادی مواد	۱۸۰	۵	۷	۵,۹۳	۰,۸۵۶	۰,۸۴۷
گزارش‌های الزامات سرمایه انسانی	الف-قوانین کار و روابط کار	۱۸۰	۵	۷	۵,۶۳	۰,۷۵۴	۰,۸۰۴
	ب-بهداشت و ایمنی سرمایه انسانی	۱۸۰	۵	۷	۵,۸۰	۰,۹۱۲	۰,۸۲۹
	ج-رویه‌های حقوق و دستمزد مناسب برای سرمایه انسانی	۱۸۰	۵	۷	۵,۸۷	۰,۹۲۴	۰,۸۳۹

همانطور که مشاهده می‌گردد بر اساس نرمال نمودن داده‌های مستخرج از نظرات خبرگان بورس اوراق بهادار تهران، درون یک طیف استاندارد، مهم‌ترین متغیرهای مدل تحقیق به ترتیب عبارت هستند از:

"حقوق بشر و روابط اجتماعی" به عنوان مهم‌ترین متغیر در الزامات سرمایه اجتماعی گزارش‌گری پایداری دارای اهمیت ایده آل برابر با ۵,۹۵؛

"مدیریت منابع و کارایی اقتصادی مواد" به عنوان مهم‌ترین متغیر در الزامات اقتصادی مدل کسب و کار و نوآوری در گزارش‌گری پایداری دارای اهمیت ایده آل برابر با ۵,۹۲؛

"مدیریت مصرف انرژی و سوخت" به عنوان مهم‌ترین متغیر در الزامات زیست‌محیطی گزارش‌گری پایداری دارای اهمیت ایده آل برابر با ۵,۸۰؛

"مدیریت محیط قانونی و نظارتی شرکت" به عنوان مهم‌ترین متغیر در الزامات راهبری و حکمرانی در گزارش‌گری پایداری دارای اهمیت ایده آل برابر با ۵,۷۹؛

"رویه‌های حقوق و دستمزد مناسب برای سرمایه انسانی" به عنوان مهم‌ترین متغیر در الزامات سرمایه انسانی گزارش‌گری پایداری دارای اهمیت ایده آل برابر با ۵,۷۷؛

"عملکرد ذی‌نفعان افشای نتایج عملیات و چشم‌اندازها" به عنوان مهم‌ترین متغیر در عملکرد ذی‌نفعان گزارش‌گری تفسیری مدیریت دارای اهمیت ایده آل برابر با ۵,۷۳؛ محاسبه شدند.

در حالی که وضعیت عملکردی آن‌ها کمتر محاسبه شده، یعنی "حقوق بشر و روابط اجتماعی" دارای وضعیت عملکردی برابر با ۴,۶۱؛ "مدیریت منابع و کارایی اقتصادی مواد" دارای وضعیت عملکردی برابر با ۴,۴۶؛ "مدیریت مصرف انرژی و سوخت" دارای وضعیت عملکردی برابر با ۴,۷۶؛ "مدیریت محیط قانونی و نظارتی شرکت" دارای وضعیت عملکردی برابر با ۴,۷۶؛ "رویه‌های حقوق و دستمزد مناسب برای سرمایه انسانی" دارای وضعیت عملکردی برابر با ۴,۹۱؛ و "عملکرد ذی‌نفعان افشای نتایج عملیات و چشم‌اندازها" دارای وضعیت عملکردی برابر با ۴,۵۲؛ محاسبه شدند.

در حقیقت، جدول مربوط به آمارهای پایایی متغیرهای تحقیق، بیان‌گر قابلیت اعتماد بالا نسبت به داده‌های تحقیق است:

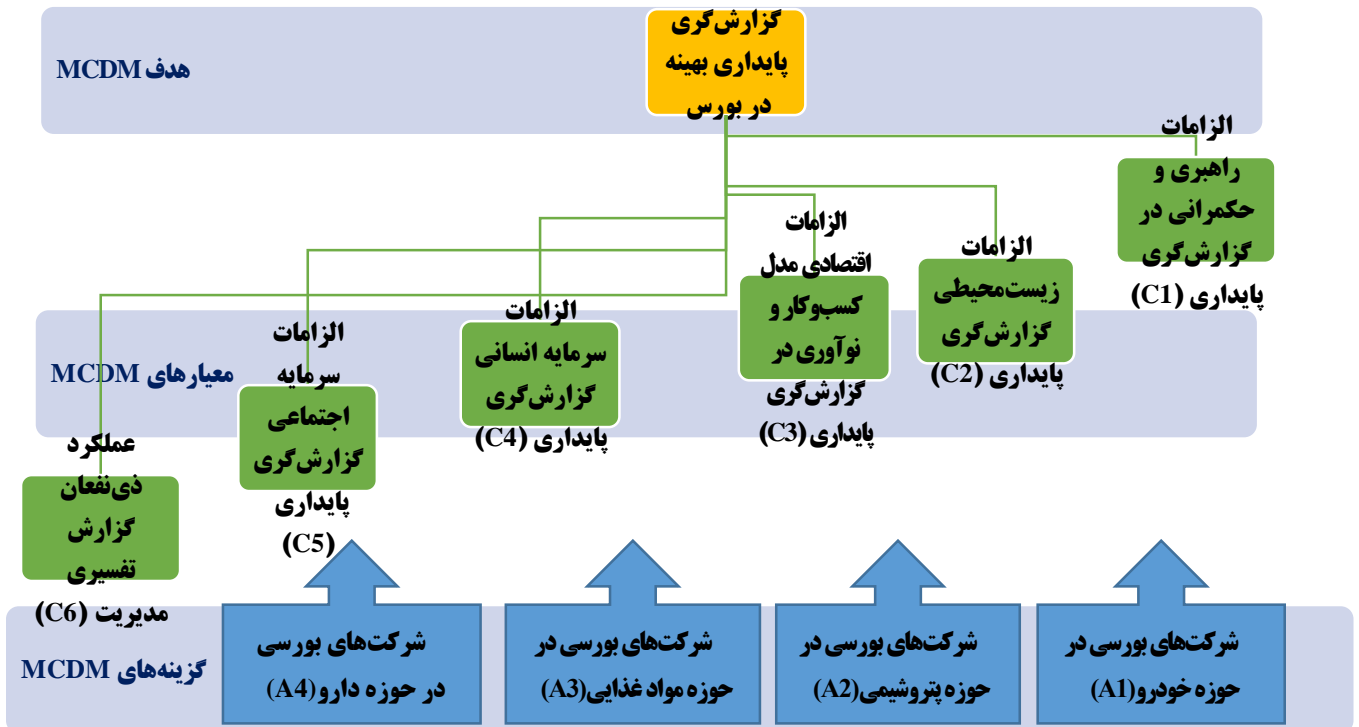
جدول ۷. اطلاعات مربوط به آمارهای پایایی متغیرهای تحقیق

متغیرهای تحقیق	پایایی	تعداد آیتم‌ها
الزامات راهبری و حکمرانی در گزارش‌گری پایداری	۰,۹۶۷	۴
عملکرد ذی‌نفعان گزارش‌گری تفسیری مدیریت	۰,۹۰۵	۴
الزامات زیست‌محیطی گزارش‌گری پایداری	۰,۸۹۰	۴
الزامات سرمایه اجتماعی گزارش‌گری پایداری	۰,۹۱۷	۴
الزامات اقتصادی مدل کسب و کار و نوآوری در گزارش‌گری پایداری	۰,۸۹۲	۴
الزامات سرمایه انسانی گزارش‌گری پایداری	۰,۹۲۷	۴
پایایی کلی تحقیق	۰,۹۸۲	۲۴

در اینجا پایایی برای متغیرهای تحقیق، بیشتر از ۰٫۹ محاسبه شده است، که نشان می‌دهد، پایایی داده‌های مستخرج از نظرات خبرگان بورس اوراق بهادار تهران، در وضعیت عالی قرار دارد.

ب- رتبه‌بندی معیارها با تصمیم‌گیری چندمعیاره

با توجه به هدف بکارگیری MCDM، یعنی "رتبه‌بندی معیارهای گزارش‌گری پایداری بهینه در بورس" در ادامه، ساختار سلسله مراتبی MCDM ارائه شده است:



نمودار ۴. ساختار سلسله مراتبی MCDM

برای امتیاز دهی معیارهای مؤثر بر گزارش‌گری پایداری بهینه در بورس، از مقیاس نه درجه ساعتی به صورت زیر بهره‌برداری می‌گردد:

مقیاسات زوجی																		
معیار B	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	معیار A

در ادامه، معیارها نسبت به سایر معیارها بصورت زوجی مقایسه شده و ماتریس مقایسات زوجی معیارهای تحقیق تشکیل می‌گردند:

جدول ۸. رتبه‌بندی معیارهای تحقیق (استاندارد شده)

رتبه معیار	امتیاز نهایی هر معیار	معیارها
۱	۰,۳۶۱	الزامات اقتصادی مدل کسب‌وکار و نوآوری در گزارش‌گری پایداری
۲	۰,۲۲۹	الزامات راهبری و حکمرانی در گزارش‌گری پایداری
۳	۰,۱۵۵	الزامات زیست‌محیطی گزارش‌گری پایداری
۴	۰,۱۲۴	الزامات سرمایه اجتماعی گزارش‌گری پایداری
۵	۰,۰۹۴	عملکرد ذی‌نفعان گزارش‌گری تفسیری مدیریت
۶	۰,۰۵۲	الزامات سرمایه انسانی گزارش‌گری پایداری

C3	1.000	
C1	.632	
C2	.425	
C5	.336	
C6	.219	
C4	.141	
Inconsistency = 0.02		

در حقیقت، براساس رتبه‌بندی معیارهای تحقیق مشخص گردید که الزامات اقتصادی مدل کسب‌وکار و نوآوری در گزارش‌گری پایداری با وزن ۳۶ صدم و الزامات راهبری و حکمرانی در گزارش‌گری پایداری با وزن ۲۳ صدم به عنوان مهم‌ترین معیارهای تحقیق محاسبه شدند در حالی که عملکرد ذی‌نفعان گزارش‌گری تفسیری مدیریت با وزن ۹ صدم و الزامات سرمایه انسانی گزارش‌گری پایداری با وزن ۵ صدم به عنوان کم‌اهمیت‌ترین معیارهای تحقیق تعیین شدند. از طرفی دیگر، نرخ ناسازگاری در تحقیق حاضر، وسیله‌ای است که سازگاری را مشخص ساخته و نشان می‌دهد که تا چه حد می‌توان به اولویت‌های حاصل از مقایسات اعتماد کرد. شکل بالا، تحلیل نهایی را با کم‌ترین

حد ناسازگاری یعنی ۰,۰۲ ارائه می‌دهند. در ادامه، گزینه‌ها نسبت به معیارها بصورت زوجی مقایسه شده و ماتریس وضع موجود بر اساس متغیرهای زبانی تشکیل می‌گردند:

جدول ۹. ماتریس وضع موجود بر اساس متغیرهای زبانی

معیارها گزینه‌ها	حالت‌ها	الزامات راهبری و حکمرانی در گزارش‌گری پایداری	الزامات زیست‌محیطی گزارش‌گری پایداری	الزامات اقتصادی مدل کسب و کار و نوآوری در گزارش‌گری پایداری	الزامات سرمایه انسانی گزارش‌گری پایداری	الزامات سرمایه اجتماعی گزارش‌گری پایداری	عملکرد ذی‌نفعان گزارش‌گری مدیریت
شرکت‌های بورسی در حوزه خودرو	۱	خوب	کم	خوب	متوسط	کم	خیلی کم
	۲	خیلی خوب	کم	متوسط	کم	کم	کم
شرکت‌های بورسی در حوزه پتروشیمی	۳	متوسط	خیلی خوب	کم	خیلی کم	خوب	خوب
	۴	خوب	متوسط	کم	کم	متوسط	متوسط
شرکت‌های بورسی در حوزه مواد غذایی	۵	خوب	متوسط	خیلی خوب	خوب	متوسط	کم
	۶	خیلی خوب	خوب	خوب	متوسط	خوب	متوسط
شرکت‌های بورسی در حوزه دارو	۷	متوسط	خیلی خوب	کم	خیلی کم	متوسط	کم
	۸	خوب	متوسط	متوسط	کم	کم	متوسط

بر اساس محاسبات دیفازی نمودن ماتریس برای تبدیل آن‌ها به مقادیر واقعی، مشخص گردید که گزینه شرکت‌های بورسی در حوزه مواد غذایی با مقدار ۸۰ درصد دارای جایگاه بهتری در معیارهای الزامات راهبری و حکمرانی در گزارش‌گری پایداری و الزامات اقتصادی مدل کسب و کار و نوآوری

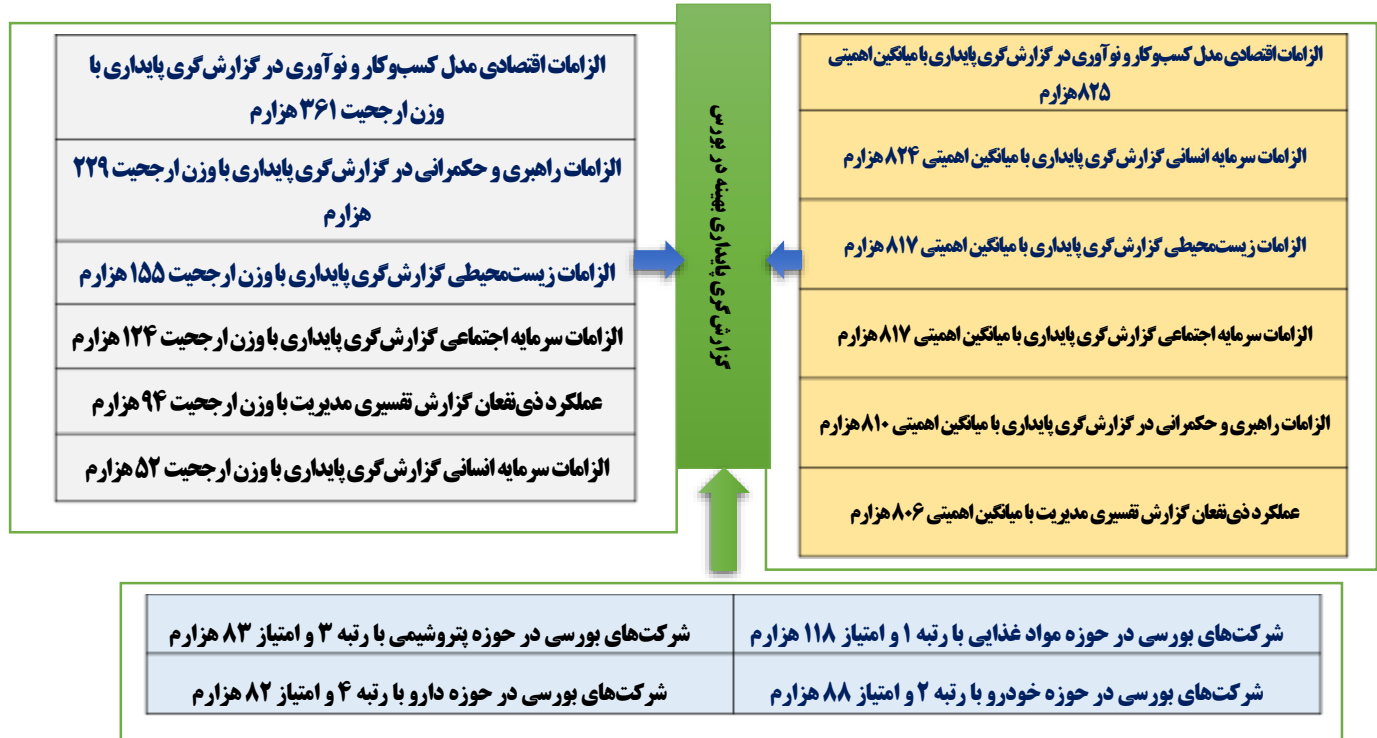
در گزارش‌گری پایداری است. در واقع، گزینه شرکت‌های بورسی در حوزه خودرو با مقدار ۸۰ درصد دارای جایگاه بهتری در معیار الزامات راهبری و حکمرانی در گزارش‌گری پایداری است. در حالی که، گزینه‌های شرکت‌های بورسی در حوزه پتروشیمی و شرکت‌های بورسی در حوزه دارو با مقدار ۷۰ درصد دارای جایگاه بهتری در معیار الزامات زیست‌محیطی گزارش‌گری پایداری هستند. در ادامه، امتیاز هر گزینه براساس میانگین مجموع سطری وزن گزینه در معیار * وزن معیار محاسبه شده است:

جدول ۱۰. رتبه‌بندی گزینه‌های تحقیق

رتبه گزینه	امتیاز نهایی هر گزینه	گزینه‌ها
۱	۰,۱۱۷۷	شرکت‌های بورسی در حوزه مواد غذایی
۲	۰,۰۸۷۵	شرکت‌های بورسی در حوزه خودرو
۳	۰,۰۸۲۷	شرکت‌های بورسی در حوزه پتروشیمی
۴	۰,۰۸۱۷	شرکت‌های بورسی در حوزه دارو

براساس محاسبات رتبه‌بندی گزینه‌های تحقیق مشخص گردید که شرکت‌های بورسی در حوزه مواد غذایی مناسب‌ترین گزینه برای گزارش‌گری پایداری بهینه در بورس تعیین گردید در حالی که شرکت‌های بورسی در حوزه خودرو، شرکت‌های بورسی در حوزه پتروشیمی و شرکت‌های بورسی در حوزه دارو، با اختلافی اندک، به ترتیب در رتبه‌های دوم تا چهارم قرار گرفتند. با توجه به محاسبات بالا، مدل بهینه گزارش‌گری پایداری بهینه در بورس به نمودار ۵ ارائه شده است. مدل بهینه تحقیق نشان می‌دهد که از منظر میانگین معیارها، الزامات اقتصادی مدل کسب‌وکار و نوآوری در گزارش‌گری پایداری با میانگین اهمیتی ۸۲۵ هزارم و الزامات سرمایه انسانی گزارش‌گری پایداری با میانگین اهمیتی ۸۲۴ هزارم، مهم‌تر محاسبه شده اند و با اختلافی اندک، الزامات زیست‌محیطی گزارش‌گری پایداری با میانگین اهمیتی ۸۱۷ هزارم، الزامات سرمایه اجتماعی گزارش‌گری پایداری با میانگین اهمیتی ۸۱۷ هزارم و الزامات راهبری و حکمرانی در گزارش‌گری پایداری با میانگین

اهمیتی ۸۱۰ هزارم قرار دارند و عملکرد ذی نفعان گزارش تفسیری مدیریت با میانگین اهمیتی ۸۰۶ هزارم نیز دارای اهمیت کمتری است.



نمودار ۵. مدل بهینه تحقیق

بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

از یافته‌های اصلی تحقیق این است که مدل بهینه تحقیق نمایانگر این مورد است که از منظر اولویت‌بندی معیارها، الزامات اقتصادی مدل کسب‌وکار و نوآوری در گزارش‌گری پایداری با وزن ارجحیت ۳۶۱ هزارم و الزامات راهبری و حکمرانی در گزارش‌گری پایداری با وزن ارجحیت ۲۲۹ هزارم دارای جایگاه مهمی هستند. الزامات زیست‌محیطی گزارش‌گری پایداری با وزن ارجحیت ۱۵۵ هزارم و الزامات سرمایه اجتماعی گزارش‌گری پایداری با وزن ارجحیت ۱۲۴ هزارم نیز در رتبه‌های سوم و چهارم قرار دارند. در

حقیقت، عملکرد ذی‌نفعان گزارش تفسیری مدیریت با وزن ارجحیت ۹۴ هزارم و الزامات سرمایه انسانی گزارش‌گری پایداری با وزن ارجحیت ۵۲ هزارم از ارجحیت کمتری برخوردار هستند. به علاوه اینکه براساس مدل بهینه تحقیق مشخص گردید که از منظر رتبه‌بندی گزینه‌ها، شرکت‌های بورسی در حوزه مواد غذایی با رتبه ۱ و امتیاز ۱۱۸ هزارم به عنوان مناسب‌ترین شرکت‌ها برای گزارش‌گری پایداری بهینه در بورس تعیین گردید و شرکت‌های بورسی در حوزه خودرو با رتبه ۲ و امتیاز ۸۸ هزارم؛ شرکت‌های بورسی در حوزه پتروشیمی با رتبه ۳ و امتیاز ۸۳ هزارم و شرکت‌های بورسی در حوزه دارو با رتبه ۴ و امتیاز ۸۲ هزارم نیز در رتبه‌های بعدی قرار گرفتند. یکی از بحث‌های موجود در این بخش "انطباق یافته‌های تحقیق با سایر تحقیق‌ها" است. پس از بررسی مبانی نظری و پیشینه تحقیق حاضر، مشخص گردید که، می‌توان به نوآوری تحقیق حاضر در برطرف نمودن شکاف‌های پژوهشی مذکور پی برد:

الف - یافته‌های حاصل از تحلیل معیارهای الزامات زیست‌محیطی گزارش‌گری پایداری با نتایج تحقیق‌های Erlandsson, et al. 2023 و Al-Shaer & Hussainey, 2022 و رحمانی و همکاران، ۱۴۰۱ منطبق است زیرا به معیارهای کاهش انتشار گازهای گلخانه‌ای؛ مدیریت مصرف انرژی و سوخت؛ آگاهی بخشی زیست‌محیطی جهت کنترل کیفیت هوا پرداخته شد.

ب - یافته‌های حاصل از تحلیل معیارهای الزامات راهبری و حکمرانی در گزارش‌گری پایداری با نتایج تحقیق‌های Al-Shaer & Hussainey, 2022 و Papoutsi & Sodhi, 2020 و ابوطالبی و همکاران، ۱۳۹۹ همراستا می‌باشد زیرا معیارهای سیاست هیئت مدیره در قبال رفتار رقابتی منصفانه؛ مدیریت محیط قانونی و نظارتی شرکت؛ مدیریت ریسک نظام‌مند شرکت، بررسی شد.

ج- یافته‌های حاصل از تحلیل معیارهای الزامات اقتصادی مدل کسب‌وکار و نوآوری در گزارش‌گری پایداری با نتایج تحقیق‌های Narula, et al. 2021 و ابوطالبی و همکاران، ۱۳۹۹ و اسماعیل زاده و همکاران، ۱۴۰۰ منطبق است زیرا معیارهای کیفیت و ایمنی محصولات و خدمات متنوع؛ انعطاف‌پذیری مدل کسب‌وکار مبتنی بر هزینه‌ها؛ مدیریت منابع و کارایی اقتصادی مواد، بررسی گردید.

د- یافته‌های حاصل از تحلیل معیارهای الزامات سرمایه انسانی گزارش‌گری پایداری با نتایج تحقیق‌های Erlandsson, et al. 2023 و Rosati & Faria, 2019 و رحمانی و همکاران، ۱۴۰۱، همراستا است زیرا به معیارهای قوانین کار و روابط کار؛ بهداشت و ایمنی سرمایه انسانی؛ رویه‌های حقوق و دستمزد مناسب برای سرمایه انسانی، پرداخته شد.

ه- یافته‌های حاصل از تحلیل معیارهای الزامات سرمایه اجتماعی گزارش‌گری پایداری با نتایج تحقیق‌های Al-Shaer & Hussainey, 2022 و Rosati & Faria, 2019 و اسماعیل زاده و همکاران، ۱۴۰۰، منطبق می‌باشد زیرا معیارهای حقوق بشر و روابط اجتماعی؛ امنیت داده‌ها و حریم خصوصی مشتری؛ رفاه مشتریان براساس ارتقای آموزش و تحصیل، مورد تحلیل قرار گرفت.

و- یافته‌های حاصل از تحلیل معیارهای عملکرد ذی‌نفعان گزارش‌گری تفسیری مدیریت با نتایج تحقیق‌های Papoutsis & Sodhi, 2020 و Rosati & Faria, 2019 و فتیحی، ۱۴۰۲، همراستا می‌باشد زیرا معیارهای عملکرد ذی‌نفعان افشای مهم‌ترین معیارهای عملکرد شرکت؛ عملکرد ذی‌نفعان افشای نتایج عملیات و چشم‌اندازها؛ عملکرد ذی‌نفعان افشای مهم‌ترین منابع، ریسک‌ها و روابط، بررسی شد.

در پایان به بیان بهره‌گیری‌های علمی این تحقیق برای بورس اوراق بهادار تهران و نیز پیشنهادات برای محققان دیگر جهت ادامه کار، اقدام می‌گردد. یکی از مزایای بکارگیری مطالعه موردی در مطالعه این است که مطالعه موردی، یک راه‌نظام‌مند از بررسی رویدادها، گردآوری داده‌ها، تجزیه و تحلیل داده‌ها و گزارش‌دهی نتایج را برای اجرای تحقیق، ارائه می‌دهد زیرا براساس نتایج این تحقیق، با توجه به ضریب بالای "الزامات اقتصادی مدل کسب و کار و نوآوری در گزارش‌گری پایداری" برای شرکت‌های بورسی در حوزه مواد غذایی، پیشنهاد می‌گردد که نمادهایی از قبیل گروه صنعتی مینو (غصینو)، تولیدی مهرام (غمه‌را)، لبنیات پاک (غپاک)، صنعتی زر ماکارون (غزر)- کارخانجات صنعتی تبرک (تبرک) و بیسکویت گرجی (غگرچی)، نسبت به حفظ معیارهای کیفیت و ایمنی محصولات و خدمات متنوع؛ انعطاف‌پذیری مدل کسب‌وکار مبتنی بر هزینه‌ها؛ مدیریت منابع و کارایی اقتصادی مواد، رویکرد تاب‌آوری داشته باشند زیرا پیشنهادات تحقیق براساس پایداری سودآوری شرکت‌های فعال گروه محصولات غذایی در بورس عبارتند از:

بهره‌مندی از ارز دولتی؛ ارتقای میزان صادرات؛ افزایش نرخ‌های داخلی و بکارگیری تکنولوژی‌های روز دنیا. با توجه به مطالب مذکور، مهم‌ترین توصیه‌ها و پیشنهادات برای تحقیق‌های بعدی را می‌توان این چنین بیان نمود:

بکارگیری تکنیک نظام دینامیکز (Vensim) مدل‌سازی پویای گزارش‌گری پایداری بهینه در بورس؛

بکارگیری تکنیک تحلیل پوششی داده‌ها (DEA) جهت مدل‌سازی کارایی گزارش‌گری پایداری بهینه در بورس؛

بکارگیری سایر الگوریتم‌های هوش مصنوعی (AI)، بویژه الگوریتم‌های بهینه‌سازی (الگوریتم ژنتیک)، جهت افزایش غنای محتوایی نظام مذکور و نیز بهبود پروسه استنتاج فازی آن برای گزارش‌گری پایداری بهینه در بورس؛

بکارگیری تکنیک‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره (MCDM) فازی، جهت رتبه‌بندی شبکه‌ای روابط بین مدل گزارش‌گری پایداری بهینه در بورس؛

ساختن آنتولوژی فازی (Ontology) برای مدل‌سازی جامع گزارش‌گری پایداری بهینه در بورس.

منابع

- ابوطالبی جهرمی، حمیدرضا؛ رحیمی، موسی و همایون، سعید، ۱۳۹۹، بررسی ارتباط بین بعد زیست‌محیطی و بعد اجتماعی گزارش‌دهی پایداری و عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نخستین همایش بین‌المللی و دومین همایش ملی مدیریت، اخلاق و شرکت، شیراز
- اسماعیل زاده، حبیب‌اله؛ قدرتی، حسن؛ جباری، حسین و عرب زاده، میثم، ۱۴۰۰، شناسایی عوامل اثرگذار بر گزارش‌گری پایداری شرکت‌های داروسازی: کاربرد ترکیبی روش‌های تصمیم‌گیری چند معیاره و دلفی، فصلنامه راهبردهای مدیریت در نظام سلامت، دوره: ۶، شماره: ۳
- رحمانی، علی و همکاران، ۱۴۰۱. بررسی استانداردها، رهنمودها و وضعیت انتشار گزارش‌گری پایداری در صنعت بیمه. تحقیقات بیمه دوره ۱۱، شماره ۲- شماره پیاپی ۴۰ فروردین ۱۴۰۱ صفحه ۱۵۹-۱۷۴
- صفری، حسین. ۱۳۹۹. کتاب روش‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره فازی. ناشر: مؤسسه چاپ و انتشارات دانشگاه تهران. سال چاپ: ۱۳۹۹
- فتحی، وحید، ۱۴۰۲، پیامدهای اقتصادی کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت‌ها، فصلنامه تحقیقاتی‌های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری، دوره: ۵، شماره: ۱۶
- محمودخانی، مهناز؛ رحمانی، علی؛ همایون، سعید؛ نیاکان، لیلی. (۱۴۰۱). وضعیت افشای ابعاد زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری در صنعت بیمه ایران. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۲(۴)، ۱-۳۲.
- doi: 10.22051/jaasci.2022.39763.1688
- مشایخی، بیتا و اسکندری، قربان، ۱۴۰۰. مجموعه استانداردهای گزارش‌گری پایداری جی‌آر‌آی، تهران: ترمه.
- ص ۵.

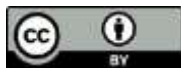
References

- Abutalebi Jahromi, Hamidreza and Rahimi, Musa and Homayoun, Saeed, 2019, investigating the relationship between the environmental dimension and the social dimension of sustainability reporting and financial performance of companies listed on the Tehran Stock Exchange, the first international conference and the second national conference on management, ethics and company. Shiraz. (In Persian).
- Alawattage, Chandana, et al. 2022. Moral economy, performative materialism, and political rhetorics of sustainability accounting. *Critical Perspectives on Accounting* Available online 8 August 2022.
- Aljaway, Talal M. A., et al. 2022. The Role of Global Reporting Initiative (GRI) for Achieving Sustainability Reporting, *Conference paper First Online*: 13 July 2022.

- Al-Shaer, Habiba & Khaled Hussainey, 2022. Sustainability reporting beyond the business case and its impact on sustainability performance: UK evidence. *Journal of Environmental Management*. 11 March 2022.
- Amin, M.A., et al. 2022. Sustainability Reporting Based on GRI Indicators. *Journal of Sustainable Business and Economics*. 5(1), 4198. <https://doi.org/10.30564/jsbe.v5i1.4198>
- Asogwa, Ikenna Elias, 2023. Uptake of sustainability reporting adoption by non-governmental organisations: An agenda for policy and practice. *Journal of Cleaner Production* 12 January 2023.
- Asogwa, Ikenna Elias, 2023. Uptake of sustainability reporting adoption by non-governmental organisations: An agenda for policy and practice. *Journal of Cleaner Production* 12 January 2023.
- Cho, Charles H. et al. 2021. Sustainability at stake during COVID-19: Exploring the role of accounting in addressing environmental crises, 2021.
- Erlandsson, Jennifer, et al. 2023. Establishing the planetary boundaries framework in the sustainability reporting of ICT companies-A proposal for proxy indicators. *Journal of Environmental Management*. Volume 329, 1 March 2023, 117032
- Erlandsson, Jennifer, et al. 2023. Establishing the planetary boundaries framework in the sustainability reporting of ICT companies-A proposal for proxy indicators. *Journal of Environmental Management*. Volume 329, 1 March 2023, 117032
- Esmailzadeh, Habib Allah and Ghodrati, Hassan and Jabari, Hossein and Arabzadeh, Meisam, 2022, Identifying the influencing factors on the sustainability reporting of pharmaceutical companies: the combined use of multi-criteria decision-making methods and Delphi, *Quarterly Journal of Management Strategies in the Health System*, Volume: 6. Number 3. (In Persian).
- Fathi, Vahid, 2023, economic consequences of audit quality considering the quality of financial reporting of companies, *Contemporary Research Quarterly in Management and Accounting Sciences*, Volume: 5, Number: 16. (In Persian).
- Karagiannis, Ioannis, et al. 2021. Mapping the maritime CSR agenda: A cross-sectoral materiality analysis of sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production* 27 December 2021.
- Karagiannis, Ioannis, et al. 2021. Mapping the maritime CSR agenda: A cross-sectoral materiality analysis of sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production* 27 December 2021.
- Karagiannis, Ioannis, et al. 2021. Mapping the maritime CSR agenda: A cross-sectoral materiality analysis of sustainability reporting. *Journal of Cleaner Production* 27 December 2021.
- Mashayekhi, Bitā, and Eskandari, Qorban, GRI Sustainability Reporting Standards Collection, Tehran: *Terme*, 2022. P. 5. (In Persian).
- Narula, Sanjiv, et al. 2021. Applicability of industry 4.0 technologies in the adoption of global reporting initiative standards for achieving sustainability. *Journal of Cleaner Production* 24 April 2021.

- Nwobu, Obiamaka Adaeze. 2017. Determinants of Corporate Sustainability Reporting in Selected Companies in Nigeria. Doctor of Philosophy (Ph.D) Degree in Accounting at Covenant University. Supervision: Professor Francis O. Iyoha of the Department of Accounting.
- Palea, Vera, 2018. Financial reporting for sustainable development: Critical insights into IFRS implementation in the European Union. *Accounting Forum September* 2018.
- Papoutsi Man, Aikaterini & Mohan S. Sodhi, 2020. Does disclosure in sustainability reports indicate actual sustainability performance? *Journal of Cleaner Production* 11 March 2020.
- Papoutsi Man, Aikaterini & Mohan S. Sodhi, 2020. Does disclosure in sustainability reports indicate actual sustainability performance? *Journal of Cleaner Production* 11 March 2020.
- Parfitt, Claire, 2022. A foundation for 'ethical capital': The Sustainability Accounting Standards Board and Integrated Reporting. *Critical Perspectives on Accounting Available online* 11 June 2022.
- Parfitt, Claire, 2022. A foundation for 'ethical capital': The Sustainability Accounting Standards Board and Integrated Reporting. *Critical Perspectives on Accounting Available online* 11 June 2022.
- Rahmani, Ali et al., 2022. Review of standards, guidelines and the status of publication of sustainability reporting in the insurance industry. Insurance research paper, period 11, number 2-serial number 40 Farvardin 2022, page 159-174. (In Persian).
- Ramakrishnan, Jegan, et al. 2022. Towards greener airports: Development of an assessment framework by leveraging sustainability reports and rating tools. *Environmental Impact Assessment Review* 18 January 2022.
- Rosati, Francesco & Lourenço G. D. Faria, 2019. Addressing the SDGs in sustainability reports: The relationship with institutional factors. *Journal of Cleaner Production* 1 April 2019.
- Safari, Hossein 2019. Book of fuzzy multi-criteria decision making methods. Publisher: Tehran University Printing and Publishing Institute. Year of publication: 2019. (In Persian).
- Traxler, Albert Anton, et al. 2020. Sustainability reporting and management control-A systematic exploratory literature review. *Journal of Cleaner Production* 17 July 2020.

COPYRIGHTS



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

تاب آوری کسب و کارها مبتنی بر رئالیسم انتقادی و آینده پژوهی^۱

سعید صمیمی^۲، فاطمه وحیدی نسب^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۸/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۰۳

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: پژوهش حاضر در تلاش است ابعاد و مؤلفه‌های مؤثر بر تاب آوری کسب و کارها را شناسایی نموده و با استفاده از روش زمینه بنیان و در پرتو تئوری رئالیسم انتقادی و آینده پژوهی، راهبردهایی را برای تاب آوری کسب و کارها احصاء نماید. **روش پژوهش:** روش شناسایی پژوهش از نوع آمیخته می‌باشد که در بخش کیفی آن از روش زمینه بنیان و در بخش کمی از پرسشنامه محقق ساخته و مدل سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. دوره زمانی اجرای پژوهش در سال ۱۴۰۲ می‌باشد و جامعه آماری را اساتید خیره و مجرب دانشگاهی در رشته حسابداری و مدیریت و کسب و کار، مدیران مالی و اجرایی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و حسابداران مدیریت تشکیل می‌دهند. در همین راستا، ۱۴ مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته از طریق نمونه گیری هدفمند صورت پذیرفته است که برای تجزیه و تحلیل داده‌های کیفی، از نرم افزار مکس کیودا و برای مدل سازی معادلات ساختاری از نرم افزار PLS استفاده شده است.

یافته‌ها: نتایج نشان داد از عوامل علی و مؤثر بر تاب آوری کسب و کارها، عامل اقتصادی که ناشی از اقتصاد دولتی و غیر آزاد است به میزان (۰/۶۱۱) و عامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی به میزان (۰/۴۶۳) بر تاب آوری تأثیر گذار است. همچنین عامل مدیریتی و سیاسی به عنوان عامل مداخله گر به میزان (۰/۵۶۹) بر تاب آوری کسب کار مؤثر می‌باشد. راهبردهای ساختاری و فنی با ضریب (۰/۶۵۸) و مدیریت و سیاسی (۰/۴۵۱) و همچنین بستریهای اقتصادی به میزان (۰/۶۳۱) و فرهنگی، محیطی و اجتماعی به میزان (۰/۵۸۹) در ایجاد بستر و راهبرد لازم بر تاب آوری کسب و کارها در اقتصاد کنونی مؤثر می‌باشد.

نتایج و دانش افزایی: پیامدهای بهره گیری از الگوی تاب آوری کسب و کارها در سطح کلان شامل افزایش رشد تولید ناخالص داخلی و کاهش نرخ بیکاری، ایجاد نظام اطلاعاتی مؤثر در جهت کنترل فرایندها و مقاوم سازی کسب و کارها در مقابله با شوک‌های اقتصادی و در سطح خرد نیز، رضایتمندی کارکنان و سایر ذی‌نفعان از عملکرد شرکت‌ها و بهبود سرمایه در گردش خواهد بود. عوامل کلیدی تاب آوری تنها به منابع مادی محدود نمی‌شود، بلکه کسب مشروعیت از تأمین منافع اجتماعی، تجهیز منابع شبکه‌ای و تأمین منابع نامشهود به عنوان محورهای اصلی تاب آوری کسب و کارها می‌باشد. نوآوری پژوهش، ترکیب تحلیل کیفی و آزمون تجربی برای شناسایی پیشران‌های مؤثر در تاب آوری کسب و کارها در ایران است که پیرامون انطباق دیدگاه‌های رسته شده صاحب‌نظران حرفه حسابداری تلاش می‌شود، رهیافتی منسجم برای تاب آوری کسب و کارها مبتنی بر تئوری رئالیسم انتقادی و آینده پژوهی ارائه گردد.

واژه های کلیدی: تاب آوری مالی، رئالیسم انتقادی، شوک‌های اقتصادی، راهبردهای ساختاری و فنی، آینده پژوهی.

طبقه بندی موضوعی: L42, M21

10.22051/JAASCI.2024.45501.1808 : DOI ۱

۲. دکتری تخصصی، گروه حسابداری، عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. نویسنده مسئول. (Samimisaied@gmail.com)

۳. دانشجوی دکتری، گروه مهندسی مالی، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران. (Vahidinabfatemeh@gmail.com)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

واحدهای اقتصادی در شرایط عدم اطمینان و تورم حاد، می‌بایست علاوه بر اینکه خود را به تکنیک‌های تاب‌آوری در فعالیتهای اقتصادی مجهز کنند، ریسک‌های بالقوه را شناسایی نموده و برنامه‌های مدونی برای کاهش آنها در نظر بگیرند تا در صورت وقوع رویدادهای غیر اختیاری و تحمیل ریسک سیستماتیک بیشتر، بتوانند به منظور جلوگیری از تشدید آسیب‌های اقتصادی، طیف وسیعی از شایستگی‌ها را در خود توسعه داده و فعالیتهای خود را با شرایط محیطی تاب‌آور نمایند (مورایس، ۲۰۱۷: ۶۹). از طرفی، مواضع پوزیتیویستی اقتصادی در تطبیق شرایط حال حاضر کشور بر دوام فعالیتهای کسب و کار و نقصان موجود در سیستم ملتهب اقتصادی کشور کمکی نخواهد کرد و پژوهش حاضر بر آنست که با شناسایی عوامل محیطی، محاطی و قانونی، شکاف عمیق بین کارکردهای واحدهای کسب و کار با شرایط اقتصادی کنونی را مورد بررسی قرار داده و راهبردهایی را به منظور انعطاف‌پذیری و تاب‌آوری کسب و کارها ارائه نماید.

با رشد فناوری اطلاعات و تغییر نیازهای مستمر مشتریان، محیط‌های کسب و کار در اقتصادهای غیررقابتی با مخاطرات اقتصادی، اجتماعی و سیاسی روبرو هستند و برای تداوم بقای خود در عرصه رقابت می‌بایست انعطاف‌پذیر و تاب‌آور عمل کنند (هامل و والکانگاس، ۲۰۲۳: ۶۳). آلکسیک (۲۰۲۳) معتقد است، در اقتصادهای سوسیالیستی و کمتر توسعه یافته، اصول فعالیتهای کسب و کار در فعالیتهای کارآفرینانه، به میزان قابل توجهی متأثر از شوک‌ها و بحران‌های اقتصادی و محیطی است و واحدهای اقتصادی که در این شرایط فعالیت می‌کنند، به منظور انطباق خود با شرایط محیطی کسب و کار، باید خود را با تغییرات فناوری اطلاعات، منعطف و تاب‌آور نمایند. همچنین، در شرایط عدم اطمینان، اگر کسب و کارها نتوانند تاب‌آوری مناسبی در قبال بحران‌های مالی داشته و انعطاف‌پذیری مناسبی در تغییر استراتژی از خود نشان دهند، محکوم به فنا خواهند بود. ضرورت انجام پژوهش حاضر ایجاب می‌کند که در شرایط بد اقتصادی، نیاز مبرم به تاب‌آوری از اولویت اصلی سازمان‌ها و شرکتها به منظور آمادگی و برنامه‌ریزی، مدیریت اطلاعات و فرایندهای راهبری شرکتی است که نتایج حاصل از پژوهش حاضر می‌تواند در این راستا راهکارهایی را ارائه دهد.

تاب‌آوری مفهومی از ادبیات روان‌شناسی مثبت است که بر نقاط قوت و فضایل سازمان‌ها برای مقابله با موقعیت‌های غیرعادی اشاره دارد. در واقع، تاب‌آوری، سازگاری سریع با خطرات و شوک‌های اقتصادی است و تجهیز کسب‌وکارها به این توانایی، رمز بقای واحدهای اقتصادی در مواجهه با تغییرات سریع فناوری اطلاعات، تهدیدات سایبری و محیط‌های نظارتی است (هامیلتون و اسمیت ۲۰۲۱: ۲۳۴). تاب‌آوری کسب‌وکار را می‌توان به‌عنوان توانایی یک سازمان برای پیش‌بینی، آماده‌سازی و انطباق با رویدادهای نامطلوب به‌منظور ادامه فعالیت در نظر گرفت. یک سیستم تاب‌آور نشان‌دهنده کاهش احتمال شکست، کاهش پیامدهای ناشی از شکست، جلوگیری از آسیب و پیامدهای منفی اقتصادی و اجتماعی، کاهش زمان برای بازیابی یک سیستم خاص یا مجموعه‌ای از سیستم‌ها، برگشت به سطح عملکرد عادی و پایداری یک سیستم یا اکوسیستم می‌باشد و بر پاسخ به سیستم‌ها از جمله سیستم‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و اقتصادی به اختلال شدید و استرس مداوم تمرکز دارد (چیت‌سازان و همکاران، ۱۳۹۷: ۴۳۲). فیکسل (۲۰۱۵) بیان می‌کند که واحدهای اقتصادی آسیب‌دیده به‌منظور بازگشت به جایگاه اصلی خود یا جایگاه جدید مطلوب‌تر، نیازمند برخورداری از چهار ویژگی تاب‌آوری می‌باشند: ۱) ایجاد تنوع و نوآوری به‌منظور تشویق استراتژی‌های مختلف کسب‌وکار؛ ۲) اثربخشی در فرآیندهای تصمیم‌گیری کارآمد و بهره‌وری صحیح از منابع؛ ۳) سازگاری با محیط از طریق یادگیری و رشد سازمانی و مدیریت نقدی و ۴) انسجام از منظر فرهنگ سازمانی متمایز و مشارکت منسجم تمام کارکنان و مدیران. با تمرکز بر این ویژگی‌ها، شرکت‌ها علاوه بر بازگشت به شرایط مطلوب خود، در توانایی پذیرش نوآوری‌های جدید و تغییر در استراتژی‌های کسب‌وکار به‌منظور انطباق بیشتر با شرایط محیطی پیشگام خواهند بود (بادزبان، رضایی و فاطمی، ۲۰۱۳: ۲۰).

پژوهش‌های سعد و همکاران (۲۰۲۱)، آدکولا و کلند (۲۰۲۰)، نی میما و همکاران (۲۰۱۹)، باراسا و همکاران (۲۰۱۸)، بادزبان و همکاران (۱۳۹۹) و چیت‌سازان و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر عواملی همچون: نوع صنایع، میزان نوآوری، قدرت ذینفعان، شرایط بحرانی (آب و هوایی و سایر پیشامدهای غیرمنتظره) و پاندمی کرونا بر تاب‌آوری کسب‌وکارها پرداخته‌اند و انعطاف‌پذیری و تداوم فعالیت کسب‌وکارها را در بستر ایجاد نوآوری، رشد فناوری اطلاعات، بهبود فرایندهای راهبری شرکتی، شیوه‌های رهبری، فرهنگ سازمانی، مدیریت شبکه‌های اجتماعی و در نهایت توجه

به منابع انسانی احصاء نمودند. شاخص‌ترین پژوهشی که در این راستا صورت پذیرفته است، پژوهش وانهارانتا و وونگ (۲۰۲۲) می‌باشد که در آن، سیستم‌های چند سطحی با یک ابزار روش‌شناختی (واقع‌گرایی انتقادی) در بازاریابی کسب‌وکار تحت عنوان مدل تعاملی چند سطحی تکامل یافته است که به عنوان یک حلقه ارتباطی در ایجاد روابط اجتماعی به کار گرفته می‌شود. این مدل شامل: لایه شبکه (L1)، رابطه مبادله (L2)، شرکت (L3)، تشکیل انجمن (L4)، گروه تعاملی (L5) و ویژگی‌های فردی (L6) می‌باشد که در صورت اقتباس به رئالیسم انتقادی، ساختارهای سطح بالاتر می‌توانند بر ساختارهای سطح پایین‌تر به طور قابل ملاحظه‌ای تأثیر بگذارند (وانهارتا و وونگ، ۲۰۲۲).

در پژوهش‌های پیشین، شوک‌های اقتصادی، شرایط سیاسی و آشفته‌گی‌های محیطی به دلیل شرایط حاکم بر کشورهای مورد مطالعه در نظر گرفته نشده است که در کشور ما بیانگر ابعاد و شاخص‌های مؤثر بر تاب‌آوری در کسب‌وکارها با تأکید بر محیط‌های اقتصادی غیرآزاد و غیررقابتی و دارای شوک‌های شدید اقتصادی نمی‌باشد. از این رو، با توجه به فضای پرتلاطم اقتصادی کشورمان، ضروری است که کسب‌وکارهای کوچک و متوسط برای مقابله با تمام شوک‌ها و تغییرات و آشفته‌گی‌های محیطی و از همه مهم‌تر بقای حیات خود، در جهت تاب‌آوری و دستیابی به مدل‌های نوین کسب‌وکار از الگوی بومی و ساختاریافته گامی اساسی بردارند.

با توجه به مطالب فوق سؤال اصلی پژوهش به این صورت مطرح می‌گردد که رهیافت مناسب برای تاب‌آوری کسب‌وکارها در شرایط بحرانی اقتصادی و با اتکا بر رئالیسم انتقادی و آینده‌پژوهی چگونه است؟ به منظور یافتن پاسخی مناسب برای این سؤال تلاش می‌شود با بهره‌گیری از دیدگاه‌های رسته شده صاحب‌نظران حرفه حسابداری و رشته مدیریت کسب‌وکار، ابعاد و مؤلفه‌های مؤثر بر تاب‌آوری کسب‌وکارها تبیین گردیده و با بهره‌گیری از تحلیل کیفی و آزمون تجربی، رهیافتی مناسب برای تاب‌آوری کسب‌وکارها در مقابله با بحران‌های اقتصادی و اجتماعی مبتنی بر رئالیسم انتقادی و آینده‌پژوهی ارائه گردد.

به همین منظور در ادامه پژوهش، مبانی نظری و پیشینه تجربی، روش‌شناسی پژوهش، یافته‌ها، انطباق با ادبیات موجود و بحث و نتیجه‌گیری ارائه خواهد شد.

مبانی نظری

تاب‌آوری یکی از مفاهیم مهم و حیاتی در عرصه رقابتی شرکت‌ها است که در سال‌های اخیر توسط محققان این حوزه مورد توجه ویژه قرار گرفته است. مطالعه تاب‌آوری از اواخر دهه ۱۹۹۰ در واکنش به تهدیدات محیطی برای تنظیم چارچوب‌های اجتماعی و نهادی به صورت رسمی آغاز گردید و تمرکز اصلی آن بر بهبود فیزیکی و زیربنایی برای جلوگیری از شوک‌های اقتصادی و سیاسی است. از منظر مفهوم‌پردازی، تاب‌آوری اولین بار توسط هولینگ (۱۹۷۳) در زمینه سیستم‌های بوم‌شناسی سازمانی مطرح گردید که توانایی جذب تغییر و اختلال هم‌زمان با حفظ روابط بین متغیرهای سیستم را توصیف می‌نمود که در سطوح فردی و اجتماعی بیانگر تمایل به بررسی واکنش به یک رویداد ناگهانی فاجعه‌بار و توانایی فرد یا جامعه برای بازگشت به شرایطی شبیه به وضعیت قبل از فاجعه را تداعی می‌کرد (بولیگا و ویگیت، ۲۰۱۶: ۱۰). اگرچه تاب‌آوری در گروه مفاهیم نسبی قرار می‌گیرد و برای آن تعریف جامع و کاملی نمی‌توان متصور شد، اما در جدول ۱ تعاریفی که از موضوع تاب‌آوری در کسب‌وکارها تاکنون بیان شده است ارائه می‌گردد.

جدول ۱. تعاریف ارائه شده از تاب‌آوری کسب‌وکارها

تعاریف	نویسندگان و صاحب‌نظران
ظرفیت سازگار پذیری با الزامات محیطی	فیکسل (۲۰۱۵)؛ گاندرسن (۲۰۰۰)
ظرفیت جذب تغییرات و اختلال‌ها در شرایط بحرانی	هالینگ (۱۹۷۳)
توانایی جوامع به زیرساخت‌های اجتماعی برای مقاوم‌سازی در برابر شوک‌های خارجی	ویک و همکاران (۱۳۹۹)؛ ادگر (۲۰۰۰)؛
پاسخی بهره‌ور و منعطف به اختلال‌های موجود در فضای کسب‌وکار	لینلوئک و همکاران (۲۰۱۷)؛ فاتوکی (۲۰۱۸)
بازسازی و پویایی مدل‌های کسب‌وکار	بولیگا و ویگیت (۲۰۱۶)؛ گارنيس و همکاران، ۲۰۱۷؛
تاب‌آوری به عوامل محافظتی که افراد، جوامع و سازمان‌ها را قادر می‌سازد تا اثرات شوک را کاهش داده و امکان بازیابی را فراهم آورند تعریف می‌شود.	استوارت و دانیل (۲۰۰۷)؛ تیرنی (۲۰۰۳)، چیت‌سازان و همکاران (۱۳۹۷)
توانایی یک سیستم اجتماعی برای پاسخگویی و بهبود در برابر بلاهای طبیعی	کاتر و همکاران (۲۰۰۸)؛ مورایس و پریچ (۲۰۱۷)
توانایی مشترک سیستم برای مقاومت جلوگیری و تحمل در برابر خطرات احتمالی، جذب آسیب اولیه و بهبود در عملکرد طبیعی	اویانگ (۲۰۱۴)

بامطالعه تعاریف ارائه شده، می‌توان دریافت که به‌طور کلی تاب‌آوری کسب‌وکار توانایی سازگاری سریع با ریسک‌ها و اختلالات موجود در اقتصاد یک کشور است و در عین حال که گردش کار کلیدی کسب‌وکار را حفظ می‌نماید، از کارکنان، دارایی‌ها و شهرت برند نیز محافظت می‌نماید. همچنین کلید بقای کسب‌وکارها در مواجهه با تغییرات سریع فناوری اطلاعات، تهدیدات سایبری و محیط‌های نظارتی در چارچوب تکامل کسب‌وکار در زمینه اکوسیستم‌های تاب‌آور قرار می‌گیرد که به‌طور دائم در حال سازگاری با محیط خارجی هستند و به ساختارهای چابک و انعطاف‌پذیر تجهیز می‌گردند (مک اسلان، ۲۰۱۱: ۱۱؛ گل وردی، ۱۳۹۶: ۱۶). با دگرذیسی و رشد فناوری اطلاعات، انعطاف‌پذیری، نوسازی و بهسازی، رمز موفقیت واحدهای اقتصادی در محیط‌های پیچیده امروزی است و در صورتی که کسب‌وکارها نتوانند تاب‌آوری مناسبی در قبال این تغییرات داشته باشند و در تغییر استراتژی‌های کسب‌وکار خود انعطاف‌پذیری خوبی از خود نشان ندهند محکوم به فنا خواهند بود (صمیمی و همکاران، ۱۴۰۱: ۵۱). در اقتصادهای بسته و غیررقابتی این مشکلات دوچندان خواهد بود و عبور از شرایط بحران و بازتوانی و یا توسعه با توجه به آسیب‌های وارد شده، به راحتی میسر نخواهد شد و نیازمند تعمیق در تغییر ساختار و اقدامات کارآفرینانه منطبق با شرایط جدید محیطی است (برنارد و باربوسا، ۲۰۱۶: ۱۲۶؛ منوچهری راد و همکاران، ۱۳۹۸: ۴۰).

نظریه رئالیستی بر ناهمگونی منابع اقتصادی و سیاسی یا ریشه‌های فرهنگی محلی توسط نظریه‌های خرد تأکید دارد و بسیاری از ایده‌های این نظریه حاکی از آن است که مسیر تغییر در اقتصاد سیاسی به سمت همگن‌سازی در کسب‌وکارها می‌باشد. رئالیسم انتقادی در سال ۱۹۷۰ توسط باسکار معرفی شده است و ریشه در چالش‌های نظری برای غلبه بر اثبات‌گرایی و تجربه‌گرایی حاکم بر تفکر فلسفی، به‌ویژه در اجرا دارد. پایه‌گذار این نظریه همگام با نقدهای جدی فلسفی بر تجربه‌گرایی و اثبات‌گرایی، هر ساختار نظری و افق دید محقق را محدودتر می‌کند به همان اندازه او را از واقعیت و تبیین صحیح آن دور می‌دارد. پیش‌فرض رئالیسم انتقادی وجود دو ویژگی عینیت و ذهنیت، تمایز و ارتباط میان آن‌ها و ارائه معیاری جهت میزان انطباق یافته‌های ذهنی با وقایع عینی است. در پژوهش حاضر تلاش می‌شود بر مبنای تئوری متمرکز بر رئالیسم انتقادی، واقعیات عینی شرایط محیطی کسب‌وکار در کشورمان در راستای جمع‌آوری اطلاعات، تجزیه و تحلیل، نتیجه‌گیری و نهایتاً بررسی

میزان انطباق آن با واقعیت‌ها در نظر گرفته شود (اطاعت و رضایی، ۱۳۹۰: ۲۲۰). اگرچه رئالیسم انتقادی به‌عنوان راه‌حلی قطعی برای ترمیم شکاف‌های پارادایمی در حسابداری نمی‌تواند مدنظر باشد، اما فرصت‌هایی برای بازبینی شیوه‌های مورداستفاده در پژوهش‌های حسابداری را فرا روی محققان قرار می‌دهد. در واقع، رئالیسم انتقادی را می‌توان به‌عنوان یک پارادایم جدید در پژوهش‌های حسابداری در نظر گرفت که ماهیت خاص حسابداری و پدیده‌های مرتبط با آن دلیل مناسبی برای استفاده از این رویکرد در پژوهش‌های حسابداری می‌باشد. حسابداری و مفاهیم مرتبط با آن، بر پایه روابط اجتماعی است و فرایند تصمیم‌گیری نیز به‌عنوان بخشی جدایی‌ناپذیر از بازخورد اطلاعات مالی با جنبه‌های انسان‌شناختی، به‌خصوص در زمینه حسابداری رفتاری است (هندرسون، ۱۹۹۲: ۲۶۵؛ وطن‌پرست، ۱۳۹۵: ۵۱). در رئالیسم انتقادی، پیامدهای عینی، برداشت‌ها و تعصبات ادراکی حسابداران، مدیران، تصمیم‌گیران و سایر ذینفعان و نحوه واکنش آن‌ها نسبت به اطلاعات حسابداری موردبررسی قرار می‌گیرد. به‌عبارت‌دیگر، ترکیبی از رویکردهای کمی و کیفی پژوهش می‌تواند با کمک رئالیسم انتقادی همراه با مبانی نظری اقتصادی و غیراقتصادی در پاسخگویی به سؤال پژوهش جاری کمک بسزایی نماید. از این‌رو، پژوهش جاری به‌طور بالقوه در چارچوب نظریه رئالیسم انتقادی قرار می‌گیرد. در این راستا سؤال دوم پژوهش به این صورت است که الگوی مناسب برای تاب‌آوری کسب‌وکارها در فضای اقتصادی ایران و در پرتو رئالیسم انتقادی چگونه است؟

بهره‌گیری از رویکرد آینده‌پژوهی نیز در راستای شناسایی ناسازگاری‌ها، شکاف‌ها و فرصت‌های رشد کسب‌وکارها فضای کسب‌وکار کنونی و آتی است که با بررسی منابع و الگوهای مرتبط به تجسم آینده‌های بالقوه و چگونگی زایش واقعیت از دل تغییر (ثبات) راهبردهایی را برای توجه به تاب‌آوری و فرصت‌های رشد واحدهای اقتصادی ارائه نماید. از این‌رو، در بخش اول پژوهش، عوامل مؤثر و مداخله‌گر بر تاب‌آوری کسب‌وکارها بررسی خواهد شد و درنهایت، مضامین احتمالی تحقیقات آینده را بایان نمودن شکاف‌ها و مضامین نادرست در حوزه مقررات و حاکمیت و همچنین استراتژی‌های تاب‌آوری ارائه می‌گردد.

روش پژوهش حاضر مبتنی بر رویکرد زمینه‌بنیان است که دلیل انتخاب این روش، برقراری ارتباط مناسب آن با تئوری‌های واقع‌گرایانه (رئالیسم انتقادی) و دیدگاه‌های رسته شده صاحب‌نظران حرفه

می‌باشد. همچنین به دلیل اینکه در روش زمینه بنیان با ذهن خالی از اطلاعات و معلومات صورت می‌پذیرد؛ تلاش می‌شود که اطلاعات آماری و عینی به خوبی غربال‌گری شده و سپس نظریه‌های متناسب با آن تدوین گردد (تدیل و یو، ۲۰۱۸: ۸۱). البته به منظور تکامل، جامعیت پدیده مورد بررسی و دستیابی به نتایج مطلوب، از ترکیب روش‌های کیفی و کمی (رویکرد آمیخته) استفاده شده است. در بخش پیشینه تجربی پژوهش، موضوع تاب‌آوری را می‌توان از سال ۱۹۸۵ مورد کنکاش قرارداد. در جدول ۲ خلاصه‌ای از پژوهش‌های صورت گرفته خارجی و داخلی در خصوص موضوع پژوهش حاضر ارائه می‌گردد.

جدول ۲. خلاصه‌ای از پیشینه تجربی پژوهش

ردیف	نویسندگان	سال	موضوع	نتایج کلیدی
پژوهش‌های خارجی				
۱	آنکوینا و همکاران	۲۰۲۳	بررسی ابتکارات زنان در تاب‌آوری کسب‌وکارهای خانگی	زنان برای توسعه و پیاده‌سازی تاب‌آوری در تجارت خانگی، تصمیم‌گیری استراتژیک (ظرفیت تطبیقی، تجدید استراتژی و ظرفیت تخصیص)، عوامل استراتژیک (انگیزه جانشین، شایستگی جانشین و حمایت خانواده) و برنامه جایگزین پروری را پیشینه می‌گیرند. زنان جهت‌گیری بلندمدت به سمت پایداری مشاغل خانگی را دارا بوده و می‌توانند پرتعارض مختلف غلبه کنند.
۲	انتونیس و همکاران	۲۰۲۲	بررسی تاب‌آوری صنایع مختلف و مقایسه آن با صنعت گردشگری	در کشور انگلستان برخی از حرفه‌های خدماتی و کسب‌وکارهای وابسته به آن در برابر بحران‌های مالی و غیرمالی آسیب‌پذیر هستند و بخش‌های دیگر، مانند خرده‌فروشی، آسیب‌پذیری بیشتری دارند؛ اما در بخش صنایع، صنعت فلزات و صنعت بهداشت عمومی کمترین آسیب‌پذیری را در شرایط بحران‌های مالی و غیرمالی تجربه می‌کنند.
۳	وانهاراتا و وونگ	۲۰۲۲	تحقیق چند سطحی و واقع-گرایانه انتقادی در تجارت بازاریابی: یک مفهوم‌سازی چند لایه از تاب‌آوری	علاوه بر این، نویسندگان یک مدل چند لایه خاص، مدل تعاملی چند لایه (LIM) را که باهدف تحقیقات بازاریابی تجاری طراحی شده است، مفهوم‌سازی می‌کنند. LIM یک ابزار روش‌شناختی است که بازاریابی کسب‌وکار را بر اساس شش سطح تحلیل مفهوم‌سازی می‌کند و کاربرد روش‌شناختی واقع‌گرایانه انتقادی را در تنظیمات بازاریابی کسب‌وکار تسهیل می‌کند. علاوه بر این، برای ارائه یک مثال، نویسندگان LIM را به ادبیات تاب‌آوری اعمال می‌کنند و یک مفهوم‌سازی چند سطحی ارائه می‌دهند. این یک کمک به موقع است، زیرا تاب‌آوری به عنوان یک مفهوم اصلی برای بقای بین‌سازمانی در طول همه‌گیری COVID-19 ظاهر شده است.
۳	سعد و همکاران	۲۰۲۱	مفهوم‌سازی تاب‌آوری و انعطاف‌پذیری	نوع صنعت، میزان نوآوری، قدرت ذینفعان و فرصت‌های شغلی برابر از جمله عوامل انعطاف‌پذیری و تداوم فعالیت در کسب‌وکارها می‌باشد.

ردیف	نویسندگان	سال	موضوع	نتایج کلیدی
پژوهش‌های خارجی				
۴	اوجو و همکاران	۲۰۲۱	کسب‌وکار بررسی پیش‌بینی کننده‌های تاب‌آوری سازمانی در شرایط کروید ۱۹	خود کار آمدی، شرایط تسهیل کننده و حمایت خانواده و دوستان بر تاب‌آوری سازمانی کارکنان تأثیر معناداری دارد. علاوه بر این نتایج نشان داد درگیری شغلی بر تاب‌آوری سازمانی تأثیر گذار است.
۵	آدکولا و کلد	۲۰۲۰	تاب‌آوری کسب‌وکار و تاب‌آوری جامعه: دورروی سکه	تاب‌آوری کسب‌وکارهای کوچک و چگونگی ارتباط آن با تاب‌آوری جامعه، به‌ویژه در جوامع روستایی، جنبه‌ای از تاب‌آوری جامعه باقی مانده است. کسب‌وکارهای کوچک با موانع و چالش‌های بزرگی در آماده‌سازی و واکنش به شرایط اضطراری مرتبط با آب‌وهوا مواجه هستند که انعطاف‌پذیری آن‌ها را در برابر خطرات طبیعی تضعیف می‌کند. مدل‌های کسب‌وکار در برابر موارد احتمالی مختلف در محیط کسب‌وکار آسیب‌پذیر هستند که ممکن است به‌طور غیرمنتظره‌ای منطبق کسب‌وکار آن‌ها را ناکارآمد کند. به‌ویژه، پیشرفت‌های فناوری مانند داده‌های بزرگ، اقتصاد مبتنی بر اشتراک‌گذاری و جمع‌سپاری، اشکال جدیدی از مدل‌های کسب‌وکار را فعال نموده‌اند که می‌توانند به‌طور مؤثر و ناگهانی مدل‌های کسب‌وکار سنتی را منسوخ کنند.
۶	نی میما و همکاران	۲۰۱۹	ارزیابی انعطاف‌پذیری مدل‌های کسب‌وکار در شرایط بحرانی	تاب‌آوری سازمان‌ها تحت تأثیر عوامل منابع مادی، آمادگی و برنامه‌ریزی، مدیریت اطلاعات، مسیرهای جانبی و افزودنی، فرآیندهای حاکمیتی، شیوه‌های رهبری، فرهنگ سازمانی، سرمایه انسانی و شبکه‌های اجتماعی قرار می‌گیرد.
۷	باراسا و همکاران	۲۰۱۸	تاب‌آوری در کسب‌وکار را چگونه باید پرورش داد؟	عوامل مؤثر بر تاب‌آوری کسب‌وکار شامل درک از محیط، ادراک سیستم خود، توجه به جامعه، تمرکز بر فرایندها و منابع و انعطاف‌پذیری در مقابل تغییرات و فناوری است. بر اساس تحقیقات کیفی متشکل از روش‌های قوم‌نگاری، نتایج نشان داد که کسب‌وکارهای گردشگری محلی انعطاف‌پذیری بهتری در طول دهه بحرانی در مقایسه با سایر صنایع از خود نشان دادند.
۸	موریس و پریچ	۲۰۱۷	طراحی مدل تاب‌آوری کسب‌وکار	سه بعد تاب‌آوری (سرسختی، تدبیر و خوش‌بینی) به‌پیش‌بینی موفقیت کارآفرینانه کمک می‌کند. عامل کلیدی در پیش‌بینی موفقیت کارآفرینانه، تدبیر است. باین وجود، توانایی پیش‌بینی موفقیت کارآفرینی افرادی که سرسخت بوده و خوش‌بینی دارند، برای زنان و مردان متفاوت است. همچنین تأثیر خوش‌بینی بر موفقیت کسب‌وکار برای زنان بیشتر از مردان است.
۹	داهلز و سوسیلواتی	۲۰۱۵	تاب‌آوری کسب‌وکار در زمان رشد و بحران	پژوهش‌های داخلی
۱۰	آیالا و ماتراو	۲۰۱۴	تاب‌آوری کارآفرینانه و تأثیر آن بر موفقیت کسب‌وکار	نتایج نشان داد که ابعاد تاب‌آوری دارای میانگین‌های متفاوتی است، بیشترین میانگین مربوط به بُعد سرمایه انسانی (۲/۱۶) و کمترین آن مربوط به بُعد اقتصادی (۱/۲۲) است. همچنین سطح‌بندی بر اساس تکنیک تصمیم‌گیری میر کانشان می‌دهد هر یک از کسب‌وکارهای
۱۱	خنا پناه	۱۴۰۲	ارزیابی تاب‌آوری کسب‌وکارهای گردشگری در برابر خشک‌سالی	نتایج نشان داد که ابعاد تاب‌آوری دارای میانگین‌های متفاوتی است، بیشترین میانگین مربوط به بُعد سرمایه انسانی (۲/۱۶) و کمترین آن مربوط به بُعد اقتصادی (۱/۲۲) است. همچنین سطح‌بندی بر اساس تکنیک تصمیم‌گیری میر کانشان می‌دهد هر یک از کسب‌وکارهای

نویسندگان	سال	موضوع	نتایج کلیدی
			پژوهش‌های خارجی
		دریاچه ارومیه	منطقه در سطوح متفاوتی از تاب‌آوری قرار دارند که عوامل مختلفی بر تاب‌آوری آن‌ها تأثیر داشته است به گونه‌ای که در برخی مناطق سطح تاب‌آوری متوسط و بقیه روستا هم در سطح تاب‌آوری کم و خیلی کم قرار داشتند.
براری جبرندی و همکاران	۱۴۰۱	طراحی الگوی تاب‌آوری کسب و کارهای نوپا: مسیری به‌سوی آینده‌نگاری	بر اساس نتایج تحقیق مؤلفه‌های «تاب‌آوری شناختی، تاب‌آوری مالی، تاب‌آوری انطباقی» و همچنین عوامل سازمانی تأثیرگذار پیشنهاد، پیش‌ران‌ها و پس‌ران‌ها و پیامدهای تاب‌آوری مشخص شدند. در این پژوهش، آینده‌نگاری و آینده‌پژوهی، از عوامل پیش‌ران تاب‌آوری کسب و کارهای نوپا شناخته شدند.
موسوی و همکاران	۱۴۰۱	تنوع‌بخشی درآمد و تاب‌آوری شبکه بانکی کشور با رویکرد روش مؤلفه اساسی	تنوع‌بخشی درآمد تأثیر خطی مثبت و معنادار در تاب‌آوری داشته و رابطه غیرخطی تنوع‌بخشی درآمدها با تاب‌آوری نیز به‌صورت یو معکوس است. بین اندازه و ریسک بانک، نسبت تسهیلات به کل دارایی و رشد اقتصادی با تاب‌آوری رابطه مثبت و معنادار و بین نسبت سپرده به کل دارایی، شاخص تمرکز صنعت و تورم با تاب‌آوری رابطه منفی و معنادار وجود دارد.
باززبان و همکاران	۱۳۹۹	کارآفرینی در کسب و کارهای کوچک و متوسط: در چرخه عمر کسب و کار	متغیرهای استراتژی‌های بازاریابی، آمیخته بازاریابی، حمایت شرکت و نگرش بازاریابی همبستگی مثبت و معناداری با تاب‌آوری کسب و کارهای زنان کارآفرین مورد مطالعه دارند. طبق نتایج تحلیل رگرسیون گام‌به‌گام، متغیرهای استراتژی‌های بازاریابی، آمیخته بازاریابی، روش‌های بازاریابی و نگرش بازاریابی به ترتیب پیش‌بینی کننده بخش قابل توجهی از تغییرات تاب‌آوری کسب و کارهای زنان هستند.
چیت‌سازان و همکاران	۱۳۹۷	ارزیابی عوامل مؤثر بر ظرفیت تاب‌آوری کسب و کارهای کوچک و متوسط	دارایی‌ها و منابع سازمان ۳۴ درصد و رقابت‌پذیری پیمای سازمان ۴۱/۵ درصد از تغییرات تاب‌آوری کسب و کارهای کوچک و متوسط را تبیین می‌کند. این درحالی که است که متغیر یادگیری و فرهنگ، تأثیر معناداری بر ظرفیت تاب‌آوری نداشته است.
گل‌وردی	۱۳۹۶	تاب‌آوری ملی: مروری بر ادبیات تحقیق	نوع‌شناسی تاب‌آوری در سطوح فردی، سازمانی، اجتماعی و ملی و همچنین شناسایی برخی از شاخص‌های اندازه‌گیری تاب‌آوری ملی.
شقایق شهری	۱۳۹۶	ارزیابی و مقایسه وضعیت تاب‌آوری اقتصادی ایران با رقبای منطقه‌ای	نتایج به‌دست آمده از شاخص ترکیبی تاب‌آوری اقتصادی نشان می‌دهد وضعیت ایران در بین رقبای منطقه‌ای مطلوب نبوده و طی دهه اخیر نیز پیشرفت چندانی نداشته، به‌طوری که وضعیت تاب‌آوری اقتصاد ایران در بین هفت کشور مهم و رقیب در منطقه، در مقاطع زمانی یادشده بین رتبه چهارم تا ششم نوسان داشته است.
غیاثوند و عبدالشاه	۱۳۹۵	انمازه‌گیری مفهوم تاب‌آوری اقتصادی در ایران	تاب‌آوری اقتصاد ایران در سال‌های مورد مطالعه (۱۳۷۵-۱۳۹۲) کمتر از نیم درصد بوده و بیشترین مقدار تاب‌آوری اقتصاد ایران در سال ۱۳۸۰ بوده است که علت آن، کاهش تورم و کسری بودجه و همچنین بهبود شاخص‌های اقتصادی بوده است. شاخص تاب‌آوری از سال

نویسندگان	سال	موضوع	نتایج کلیدی
			پژوهش‌های خارجی
			۱۳۸۶، در کمترین حد خود است که علت آن، بدتر شدن مؤلفه‌های حکمرانی و کارایی بازار بوده است.
ابونوری و لاجوردی	۱۳۹۵	برآورد شاخص آسیب‌پذیری تاب‌آوری با استفاده از روش پارامتریک	برآورد شاخص تاب‌آوری اقتصاد ایران در سال ۱۳۹۱ کمترین مقدار و در سال ۱۳۷۹ بیشترین مقدار بوده است.
منطقی و همکاران	۱۳۹۵	نقش میانجی‌گری تاب‌آوری و توانمندسازی کارکنان در رابطه بین رهبری تحول‌آفرین و عملکرد نوآورانه	رهبری تحول‌آفرین بر عملکرد نوآورانه با نقش میانجی توانمندسازی و رهبری تحول‌آفرین بر توانمندسازی با نقش میانجی‌گری و تاب‌آوری بر عملکرد نوآورانه با نقش میانجی توانمندسازی تأثیرگذار بوده است. همچنین تاب‌آوری و توانمندسازی بر عملکرد نوآورانه تأثیر مستقیم نداشته است و میانجی تاب‌آوری نتوانسته نقش تسهیل‌گری را بین رهبری تحول‌آفرین و عملکرد نوآورانه ایفا کند.
میرجلیلی	۱۳۹۵	بررسی نقد متون خارجی در زمینه مقاومت و تاب‌آوری اقتصادی	مهم‌ترین نقدهای وارده به متون خارجی در زمینه تاب‌آوری اقتصادی عبارت‌اند از: فقدان جامع‌نگری در تعریف و تحلیل ابعاد تاب‌آوری اقتصادی، عدم بررسی تبعات پس از وقوع شوک نامطلوب در حد لازم، نارسایی شاخص‌های مقاومت و تاب‌آوری اقتصادی، لحاظ نکردن ابعاد اقتصاد سیاسی مقاومت و تاب‌آوری اقتصادی و ساختارهای انعطاف‌ناپذیر، ظرفیت‌سازی برای تاب‌آوری و مقاومت اقتصادی و سیاست‌های کلان اقتصادی برای تاب‌آوری اقتصادی.

با بررسی پیشینه تجربی پژوهش می‌توان اذعان نمود که موضوع تاب‌آوری کسب‌وکار در شرکت‌ها از طریق ترکیب تحلیل کیفی و آزمون تجربی برای شناسایی پیشران‌ها و پسران‌های مؤثر بر تاب‌آوری کسب‌وکار که در انطباق با شاخص‌های علوم اجتماعی و دیدگاه‌های رسته شده صاحب‌نظران حرفه حسابداری باشد، صورت نگرفته است و پژوهش حاضر تلاش می‌کند به منظور بهبود وضعیت موجود در تاب‌آوری کسب‌وکارها و توجه به مسائل پایداری شرکت‌ها الگوی مناسبی را در این زمینه ارائه نماید.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ بعد زمانی مقطعی است و از منظر هدف، به دلایل پیش رو از نوع اکتشافی است. (۱) پژوهشی با موضوع الگوی منسجم تاب‌آوری کسب‌وکار مبتنی بر تئوری‌های اجتماعی در

کشور انجام نشده است؛ ۲) نتایج این پژوهش به ارائه یک نظریه منتج می شود و ۳) یافته های پژوهش حاضر دانش موجود را در زمینه تاب آوری کسب و کار توسعه می دهد. همچنین پژوهش حاضر از منظر اجرا از نوع آمیخته است و از لحاظ نتیجه اجرا به دلیل تلاش برای کشف ماهیت پدیده مورد بررسی از نوع بنیادی است. همچنین پژوهش حاضر از منظر منطق اجرا از نوع استقرایی است. در بخش کیفی پژوهش از روش زمینه بنیان و به دلیل میل به نخبه گرایی پدیده های مورد بررسی، از ابزار مصاحبه نیمه ساختاریافته استفاده شده است. روش زمینه بنیان به منظور نظریه پردازی و نظریه گستری برخاسته از داده هایی است که به شکل نظام مند و هم زمان گردآوری و تحلیل می شوند (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸: ۱۷۱).

جامعه آماری بخش کیفی به منظور انجام مصاحبه و احصاء مدل مفهومی پژوهش از اساتید خبره و مجرب دانشگاهی در حوزه مالی و کسب و کار، حسابداران مدیریت، مدیران مالی و اجرایی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل یافته اند. همچنین با توجه به ماهیت اکتشافی بودن پژوهش، از روش نمونه گیری ترکیبی هدفمند با انتخاب آگاهانه شرکت کننده های خاص استفاده شده است. بهره گیری از این روش به دلیل استفاده از نمونه خبره در گروه های مختلف و باهدف اشباع نظری در ارائه الگوی مفهومی می باشد (تدیل و یو، ۲۰۱۸). به منظور انتخاب نمونه تا حد کفایت و باهدف اشباع نظری داده ها، مصاحبه عمیق و نیمه ساختاریافته صورت پذیرفت. سؤالات با توجه به اهداف پژوهش طراحی و با مشاوره و تأیید ۵ نفر اساتید دانشگاهی در حوزه حسابداری و علوم اجتماعی مورد استفاده قرار گرفته است. پس از انجام مصاحبه ها، گردآوری، تجزیه و تحلیل و ساخت داده ها به صورت هم زمان صورت پذیرفت و شاخص های مدل در این بخش، به صورت کدهای انتخابی، کدهای محوری و کدهای باز به منظور تحلیل داده های متنی و ساختار نیافته با استفاده از نرم افزار مکس کیودا تعیین گردید. در کدگذاری باز، با مرور مجموعه داده های گردآوری شده برای تعیین کدها و باهدف تقطیر و تلخیص انبوه اطلاعات، به طبقه بندی و کدگذاری مفاهیم درون مصاحبه ها پرداخته شد. در مرحله بعد (کدگذاری محوری) به منظور ایجاد ارتباط بین

مقوله‌های رسته شده در کدگذاری باز، محورهای اصلی در مجموعه داده‌ها حول محور مقوله اصلی به نام تاب‌آوری کسب‌وکار مشخص گردید.

در آخرین مرحله یعنی کدگذاری انتخابی نیز، فرآیند انتخاب و دسته‌بندی اصلی، مرتبط کردن نظام‌مند هر یک از مفاهیم با دیگر دسته‌بندی‌ها، تأیید اعتبار هر یک از روابط بین مؤلفه‌های اصلی و فرعی صورت پذیرفت. بدین ترتیب مقوله محوری یعنی تاب‌آوری کسب‌وکار به شکل نظام‌مند به دیگر مقوله‌ها ربط داده شد و مقوله‌هایی که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز داشتند، اصلاح گردید. به‌منظور کسب اطمینان از روایی داده‌های کیفی، در زمان انجام مصاحبه‌ها، پس از هماهنگی با مصاحبه‌شوندگان، از دستگاه‌های ضبط صدا استفاده گردید تا امکان بررسی دقیق داده‌های خام فراهم گردد و با تولید متن مصاحبه به‌طور کلمه به کلمه، داده‌های غنی، عمیق و آشکار حاصل گردد. همچنین برای بررسی پایایی داده‌های این بخش و اطمینان از صحت کدگذاری‌ها و اعتبار درونی داده، از آزمون کاپای کوهن در نرم‌افزار SPSS استفاده شده است که نتایج آن در بخش یافته‌های پژوهش ارائه می‌گردد.

در بخش کمی پرسشنامه پژوهشگر ساخته که سؤالات آن مبتنی بر مفاهیم استخراج شده از مصاحبه با خبرگان و مؤلفه‌های نوظهور می‌باشد مشتمل بر ۱۰ سؤال اصلی با ۱۲۵ گویه بر پایه طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (از بدون تأثیر تا تأثیر زیاد) و با تأیید ۵ نفر از اساتید مجرب در حوزه حساسی می‌باشد، تدوین گردید. جامعه آماری این بخش شامل اعضای پانل مصاحبه‌شونده بخش کیفی، اساتید دانشگاهی و دانشجویان دکتری علوم اجتماعی، کسب‌وکار و حسابداری و مدیران مالی مشتمل بر ۷۱۳ نفر می‌باشد. با بهره‌گیری از فرمول کوکران ۲۴۹ پرسشنامه توزیع گردید که از این تعداد ۲۱۲ فقره وصول و ۱۹۶ مورد، قابل استفاده ارزیابی گردید. به‌منظور بررسی روایی و پایایی پرسشنامه نیز از آزمون آلفای کرونباخ و شاخص KMO استفاده شد که در بخش یافته‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. در ادامه به‌منظور اعتبار سنجی مدل مفهومی پژوهش از رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS3 استفاده گردید تا میزان تأثیر و ضرایب هر یک از مؤلفه‌های مکنون و آشکار مدل مفهومی، ارزیابی گردد.

یافته‌های پژوهش

به منظور گردآوری داده‌های کیفی، ۱۴ مصاحبه عمیق و نیمه ساختار یافته با میانگین وزنی ۴۲ دقیقه صورت پذیرفت. جدول ۳ آمار مشارکت کنندگان پژوهش را بیان می‌کند.

جدول ۳. آمار مشارکت کنندگان بخش کیفی پژوهش

حوزه کاری	رتبه علمی		میزان تحصیلات				میزان تجربه (به سال)	
	استاد	دانشیار	استادیار	ساز	کارشناسی ارشد	دکتری	کمتر از ده سال	بیش از ده سال
اساتید خبره و مجرب دانشگاهی در حوزه مالی و کسب و کار	۱	۴	۴	-	-	۶	۱	۵
مدیران مالی و اجرایی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران	-	۱	۲	-	۲	۱	-	۴
حسابداران مدیریت	-	۱	۱	۱	۲	۲	-	۴
مجموع	۱	۶	۷	۱	۴	۹	۱	۱۳

همان‌گونه که بیان شد ۱۹۶ فقره پرسشنامه در بخش کمی به منظور اعتبار سنجی مدل مفهومی و مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت که جدول ۳ آمار توصیفی مشارکت کنندگان این بخش را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، حدود ۲۳ درصد پاسخ‌دهندگان رزن و ۷۷ درصد آن‌ها را مرد تشکیل داده است و حدود ۵ درصد از نمونه آماری در این بخش با مرتبه علمی دانشیار و ۲۷ درصد با مرتبه علمی استادیار و همچنین ۲۴ درصد با مدرک تحصیلی دکتری تخصصی و ۵۹ درصد با مدرک کارشناسی ارشد مشارکت داشته‌اند؛ همچنین ۶۱ درصد از مشارکت کنندگان این بخش بیش از ده سال تجربه اجرایی در حوزه حسابرسی داشته و ۳۹ درصد کمتر از ده سال سابقه اجرایی دارند و عمده‌ترین رده حرفه‌ای مشارکت کننده دانشجویان دکتری رشته مهندسی محیط‌زیست و کسب و کار می‌باشند.

جدول ۴. آمار مشارکت کنندگان بخش کمی پژوهش

میزان تجربه (به سال)	میزان تحصیلات				رتبه علمی				جنسیت		تعداد	حوزه کاری
	کمتر از ده سال	بیش از ده سال	سایر	کارشناسی ارشد	دکتری	بدون رتبه	استادیار	دانشیار	استاد	زن		
۸	-	-	۲	۶	-	۴	۲	۲	۱	۷	۸	اعضای پانل بخش کیفی
۳۶	۹	-	-	۴۲	-	۳۴	۸	-	۳	۳۹	۴۲	آموزش (اعضای هیئت علمی و تحلیل گران مالی)
۵۵	۲۳	۱۴	۴۵	۱۹	۶۲	۱۵	۱	-	۳۱	۴۷	۷۸	مدیران اجرایی و مالی
۲۱	۲۴	-	۶۸	-	۶۸	-	-	-	۱۱	۵۷	۶۸	دانشجویان دکتری رشته حسابداری و کسب‌وکار
۱۲۰	۵۶	۱۴	۱۱۵	۴۷	۱۳۰	۵۳	۱۱	۲	۴۶	۱۵۰	۱۹۶	مجموع

۱-۴. تحلیل عاملی تأییدی داده‌های کمی

قبل از انجام هرگونه تحلیل بر روی داده‌های جمع‌آوری شده و استنباط آماری، آزمون پایایی و روایی ابزار اندازه‌گیری در نرم‌افزار SPSS صورت پذیرفت. نتایج پایایی پرسشنامه از طریق آزمون آلفای کرونباخ نشان داد که پرسشنامه مورد استفاده از پایایی و دقت لازم برخوردار است. به منظور سنجش روایی نیز از آزمون تحلیل عاملی تأییدی و از شاخص KMO و آزمون بارتلت بهره گرفته شده است. با توجه به آزمون فوق مقدار شاخص KMO برابر ۰/۶۳۰ است (بیش از ۰/۶) که نشان می‌دهد کفایت نمونه‌گیری بهتری در انتخاب متغیرهای آشکار صورت پذیرفته است. همچنین مقدار sig آزمون بارتلت، کمتر از ۰/۰۵ است که نشان می‌دهد تحلیل عاملی تأییدی برای شناسایی ساختار مدل عاملی مناسب است. خروجی این آزمون در جدول ۵ ارائه گردیده است.

جدول ۵. آزمون KMO و بارتلت برای سؤالات پرسشنامه

آزمون KMO	
۰/۶۳۰	
۷۶۵/۸۴۵	χ^2
۳۶۹	درجه آزادی
۰/۰۰۰	Sig

در ادامه و به منظور اعتبار سنجی مؤلفه‌های مدل مفهومی از رویکرد معادلات ساختاری و نرم افزار PLS استفاده شده است. در مدل سازی معادلات ساختاری، سنجه رایج برای ایجاد روایی همگرا در سطح سازه، میانگین واریانس استخراج شده می باشد. نتایج این بخش در جدول ۶ ارائه شده است. همان طور که مشاهده می شود، مقادیر بارهای عاملی مؤلفه‌های پنهان مدل، بیش از ۰/۴ است که به لحاظ آماری معنی دار بوده و مؤید تشریح مناسب واریانس معرف‌های متناظر خود نیز می باشد. همچنین، میانگین واریانس استخراج شده هر یک از مؤلفه‌ها بیش از ۰/۴ است که نشان می دهد مدل برازش شده، از روایی همگرای مناسبی برخوردار است و مؤید تحلیل عاملی تأییدی نیز می باشد.

جدول ۶. نتایج تحلیل عاملی تأییدی سؤالات پرسشنامه

AVE	خطای استاندارد	بار عاملی	گویه	مؤلفه	
۰/۶۱۱	۰/۰۷۴	۰/۵۹۸	عدم رقابت پذیری محصول به دلیل اقتصاد سیاسی حاکم بر صنایع مختلف نارسایی‌های موجود در سیستم اقتصادی کشور وجود ریسک سیاسی و نوسان نرخ بهره بالا بی تعهدی نسبت به خصوصی سازی واقعی و ایجاد فضای غیر سالم رقابتی قیمت گذاری دستوری محصولات و عدم تمکین اصل ۴۴ قانون اساسی تنگناهای موجود در اقتصاد کشور همچون: تحریم و عدم عضویت در WTO غیر شفاف بودن بازارهای مالی و عدم امکان قابلیت مقایسه اطلاعات تناقض در شکل و محتوی شرکت‌های دولتی و خصوصی تفسیرپذیری قوانین و مقررات جاری کشور انحراف مصرف تسهیلات نسبت به موضوع استقراض شده در کسب و کارها	عوامل اقتصادی	عوامل مؤثر و مداخله گر بر تاب آوری کسب و کارها
۰/۵۴۹	۰/۰۷۳	۰/۶۴۴	وجود الیگارشسی در تولید و توزیع برخی از محصولات کشور در امر صادرات و واردات مدیریت‌ها بر اساس توانمندی، دانش و تجربه نیست و ارکان تصمیم گیری دارای ضعف دانشی است پیچیدگی محیط کسب و کار و فعالیت شرکت‌ها یکپارچه نبودن نسبت به سیاست‌های فرایندهای عملیاتی	عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی	
۰/۶۴۱	۰/۰۷۲	۰/۶۸۱	حکمرانی ناکارآمد و شکاف در حوزه سرمایه‌داری حکمرانی سیاسی در قانون گذاری فضای کسب و کار عدم ایفای صحیح مسئولیت‌ها در سیستم راهبری شرکتی	عوامل مدیریتی و سیاسی	

AVE	خطای استاندارد	بار عاملی	گویه	مؤلفه	
			عدم تعامل و مشارکت برخی از تشکلهای حرفه‌ای مانند اتاق بازرگانی، صنایع و معادن در کارایی و بهره‌وری شرکت‌ها		
۰/۶۶۱	۰/۰۷۴	۰/۵۴۱	کیفیت حاکمیت شرکتی پایین در بنگاه‌های اقتصادی عدم وجود پایگاه عملی جهت تطبیق رشد فناوری اطلاعات عدم بهره‌برداری از سیستم‌های مناسب هزینه‌یابی فقدان رشد و یادگیری سازمانی در فضای کسب‌وکار عدم تطبیق و انعطاف‌پذیری لازم با رشد فناوری اطلاعات	عوامل فنی و ساختاری	
۰/۵۴۳	۰/۰۷۳	۰/۵۰۲	بهره‌گیری از گزارشگری بهنگام افزایش تعداد مدیران غیرموظف شبکه‌سازی و تشکیل ائتلاف در میان بخش‌های مختلف یک کسب‌وکار بهره‌گیری از مدیریت کیفیت جامع TQM استفاده از سیستم هزینه‌یابی بر مبنای هدف مشارکت دادن مشتری در زنجیره ارزش تأمین سرمایه در گردش شرکت‌ها از منابع غیرمولد کمیته‌سازی هزینه‌های انبارداری، کنترل کیفیت و عدم انطباق کیفیت محصول ارتقا رشد یادگیری و ارتقای فرهنگ سازمانی تقسیم حداقلی سود واحد کسب‌وکار بین سهامداران و سرمایه‌گذاری در تولید وجود رهبری مؤثر در شرکت	راهبردهای فنی، ساختاری و مدیریتی	راهبردها و بستری لازم برای تاب‌آوری کسب‌وکار
۰/۵۹۴	۰/۰۷۲	۰/۵۲۱	الگوبرداری از مزیت شرکت‌های رقیب در پوشش ضعف‌های داخلی ایجاد رقابت‌پذیری پویا در بازار به واسطه افزایش کیفیت محصول ایجاد انگیزه جهت افزایش در خلاقیت و نوآوری در کارکنان جذب سرمایه‌گذار خارجی با مشوق‌های مالیات و عوارض ارتقای کارایی بازار سرمایه و تخصیص بهینه منابع	بسترهای فرهنگی، محیطی و اجتماعی	
۰/۵۳۱	۰/۰۷۱	۰/۵۲۲	رضایت‌مندی کارکنان و سایر ذینفعان نسبت به عملکرد شرکت بهبود سرمایه در گردش خالص شرکت بهبود شاخص‌های عملکردی و kpi ها جذب سرمایه‌گذار خارجی بازسازی و بازآفرینی ظرفیت‌های اصلی فعالیت‌های اقتصادی واحدهای کسب‌وکار مقاوم‌سازی کسب‌وکارها در مقابله با شوک‌های اقتصادی	پیامدهای اقتصادی، فرهنگی و محیطی	پیامدهای تاب‌آوری کسب‌وکارها

AVE	خطای استاندارد	بار عاملی	گویه	مؤلفه
			افزایش رشد تولید ناخالص داخلی GDP و کاهش نرخ بیکاری افزایش دانش تخصصی افراد در گروه‌های مختلف کارکنان و مدیران ایجاد نظام اطلاعاتی مؤثر در جهت کنترل فرایندها	

به منظور اجرای آزمون روایی واگرا در مدل یابی معادلات ساختاری از آزمون فورنل ولارکر (۱۹۸۱) استفاده شده است. اساس این روش تعیین رابطه هر مؤلفه با معرف‌هایش و با سایر مؤلفه‌ها می‌باشد. مقادیر ضریب همبستگی بین مؤلفه‌ها در قطر اصلی و جذر مقادیر میانگین واریانس استخراج شده مربوط به هر مؤلفه در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷. نتایج ماتریس فورنل ولارکر

پایمدهای عمل به پایداری و تاب‌آوری	راهبردهای ساختاری و فنی	بسترهای فرهنگی و اجتماعی	عوامل قانونی و نظارتی	عوامل مدیریتی و سیاسی	عوامل مالی و اقتصادی	عوامل ساختاری و فنی	عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی	پدیده مورد بررسی	مؤلفه‌ها
							۱/۰۰۰	تاب‌آوری	عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی
						۱/۰۰۰	۰/۳۴۳	تاب‌آوری	عوامل ساختاری و فنی
					۱/۰۰۰	۰/۳۳۸	۰/۵۴۰	تاب‌آوری	عوامل مالی و اقتصادی
				۱/۰۰۰	۰/۱۱۹	۰/۰۸۹	۰/۲۹۰	تاب‌آوری	عوامل مدیریتی و سیاسی
		۱/۰۰۰	۰/۳۳۱	۰/۲۳۶	۰/۵۵۸	۰/۴۶۱	۰/۵۶۰	تاب‌آوری	بسترهای فرهنگی، محیطی و اجتماعی
	۱/۰۰۰	۰/۳۵۷	۰/۲۶۴	۰/۳۳۸	۰/۴۴۹	۰/۲۲۶	۰/۱۸۰	تاب‌آوری	راهبردهای ساختاری و فنی
۱/۰۰۰	۰/۶۵۸	۰/۱۵۹	۰/۲۲۱	۰/۱۳۰	۰/۵۲۶	۰/۳۵۹	۰/۴۶۹	تاب‌آوری	پایمدهای تاب‌آوری

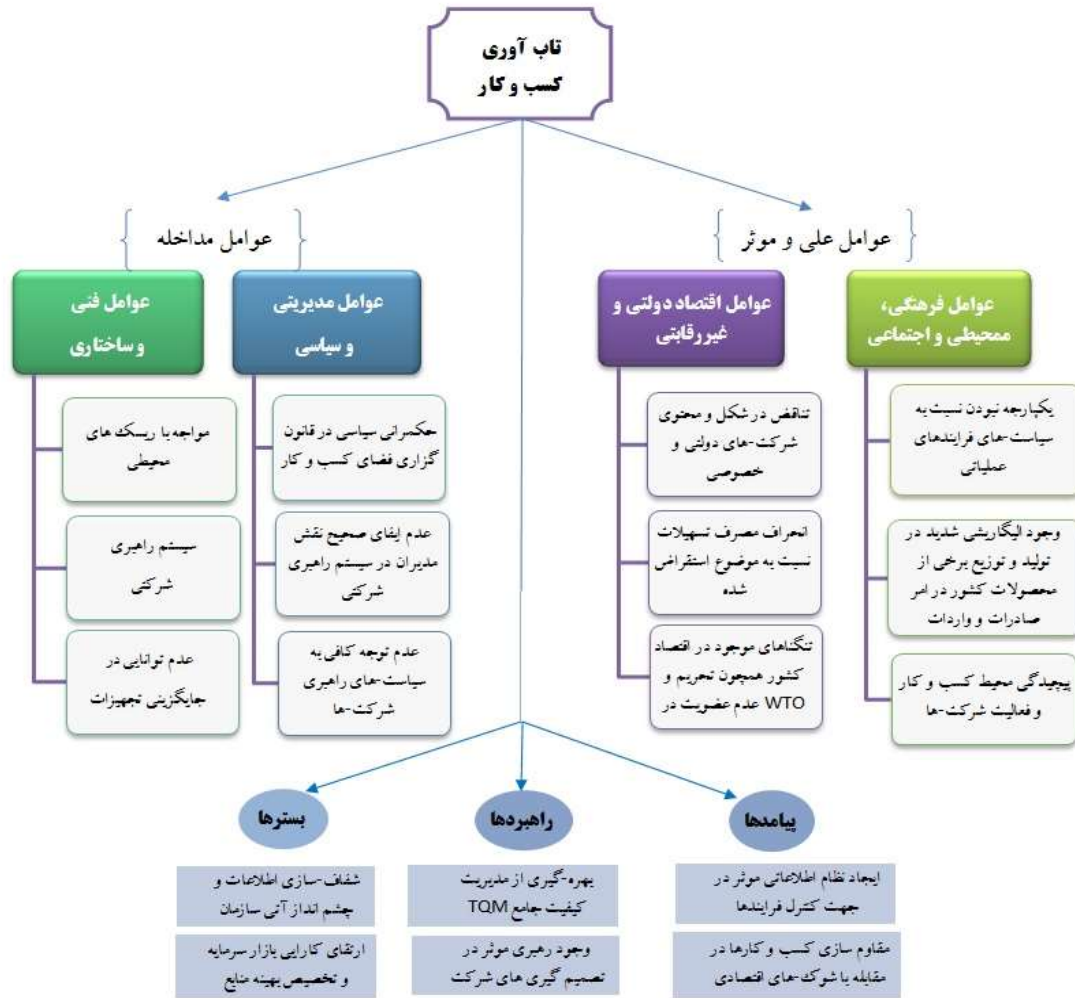
نتایج تحلیل مسیر و ضرایب آن، توان توضیحی هریک از مؤلفه‌های مؤثر بر پایداری شرکت‌ها و تاب‌آوری کسب‌وکارها و بسترها و راهبردهای هریک از آن‌ها را نشان می‌دهد. همان‌طور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود، عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی به میزان ۰/۴۶۳، عوامل ساختاری و فنی به میزان ۰/۵۶۹ در تاب‌آوری کسب‌وکارها مؤثر می‌باشد. همچنین عوامل مالی و اقتصادی ۰/۶۱۱ در تاب‌آوری کسب‌وکارها مؤثر می‌باشد. سایر ضرایب مسیر هریک از مؤلفه‌های نوظهور پژوهش در جدول ۷ بیان شده است.

جدول ۸. نتایج تحلیل مسیر مؤلفه‌های پژوهش

P-value	ضرایب	ضرایب تأثیر
	تاب‌آوری کسب‌وکار	تاب‌آوری کسب‌وکار
<۰/۰۰۱	۰/۴۶۳	عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی
<۰/۰۰۸	۰/۵۶۹	عوامل ساختاری و فنی
<۰/۰۱۱	۰/۶۱۱	عوامل مالی و اقتصادی
<۰/۰۱۳	۰/۴۲۰	عوامل مدیریتی و سیاسی
<۰/۰۰۱	۰/۴۵۱	بسترهای فرهنگی، محیطی و اجتماعی
<۰/۰۰۱	۰/۴۶۸	راهبردها و اصلاحات ساختاری و فنی
<۰/۰۰۸	۰/۵۳۰	پیامدهای عمل به پایداری شرکتی و تاب‌آوری

۲-۴. تلخیص و توسعه الگوی مفهومی

مدل ساختاری پژوهش، میزان تأثیر هریک از عوامل مؤثر، مداخله‌گر، بسترها، راهبردها و پیامدهای پایداری شرکتی و تاب‌آوری کسب‌وکار را نشان می‌دهد. در شکل ۱ همچنین نتایج تحلیل مسیر هریک از مؤلفه‌های اصلی پژوهش نمایش داده شده است.



شکل ۱. الگوی رهیافت تاب آوری کسب و کار

بحث و نتیجه گیری

تاب آوری جزء حیاتی توانایی شرکتها برای برنامه ریزی، پاسخگویی و بازبانی از شرایط اضطراری و بحران است که می تواند منبع رقابت و محرک ظرفیت سازگاری با محیط اقتصادی باشد.

رویکرد واکنشی در شرایط بحرانی و نا اطمینانی محیطی، پایه و اساس تداوم کسب‌وکار است و رمز موفقیت هر واحد اقتصادی در این شرایط، تاب‌آوری در مقابل بحران‌ها و شوک‌های اقتصادی است. رهبران کسب‌وکارها می‌بایست طرز فکر جدیدی در خصوص فعالیت‌های خود اتخاذ نموده و چابکی سازمان و بخش‌های مختلف آن را برای دستیابی به ابعاد تاب‌آوری کسب‌وکار فراهم آورند. توانایی شناسایی و ارزیابی به‌موقع تهدیدها، ایجاد فرصت‌های بهبود، رفع اختلال در زنجیره تأمین و تعریف یک برنامه عملیاتی روشن از مسئولیت‌های تعیین شده برای کارکنان از جمله بسترهای لازم برای تاب‌آوری در کسب‌وکارهای کنونی است. همچنین برخی از ویژگی‌های کلیدی یک شرکت تاب‌آور شامل ایجاد بسترهای لازم برای بهبود مستمر، آگاهی بخشی و آموزش مستمر کارکنان در مقابله با عوامل محیطی و محاطی تأثیرگذار بر فعالیت‌های شرکت، ایجاد فرایندهای انعطاف‌پذیر و چابک در تولید محصولات و مدیریت مطلوب منابع انسانی شرکت می‌باشد. سؤال پژوهش حاضر در پی تبیین الگوی مناسبی برای تاب‌آوری کسب‌وکارها با رویکرد رئالیسم انتقادی بود که یافته‌های این بخش نشان داد ابعاد تاب‌آوری تنها به منابع مادی محدود نمی‌شود؛ بلکه کسب‌وکارها از تأمین منابع اجتماعی؛ تجهیز منابع شبکه‌ای و تأمین منابع نامشهود به‌عنوان محورهای اصلی تاب‌آوری کسب‌وکارها می‌باشد؛ همچنین بهره‌گیری از رویکرد فناورانه در تولید محصولات و انعطاف‌پذیری در تأمین نیازهای در حال تغییر مشتریان از عوامل کلیدی تاب‌آوری واحدهای کسب‌وکار به شمار می‌آید. در شرایطی که کسب‌وکارها در پیشامدهای اقتصادی احتمالی مختلف آسیب‌پذیر هستند و به‌طور غیرمنتظره‌ای ممکن است منطق کسب‌وکار آن‌ها را ناکارآمد کند، پیشرفت‌های فناورانه، مانند داده‌های بزرگ، اقتصاد مبتنی بر اشتراک‌گذاری و جمع‌سپاری عواملی هستند که به بقای این نوع کسب‌وکارها کمک شایانی می‌نمایند.

سیاست‌زدگی و نارسائی‌های اقتصاد کشور به همراه نوسان نرخ بهره بالا متأسفانه فضای رقابتی را محدودتر نموده و قیمت‌گذاری دستوری محصولات و سایر تنگناهای موجود همچون تحریم‌های اقتصادی و تفسیرپذیری قوانین مقررات بر تاب‌آوری کسب‌وکارها در اقتصاد متورم کنونی تأثیر منفی به همراه داشته است. در این راستا، ایجاد فضای سالم رقابتی، محدودسازی حکمرانی سیاسی در اقتصاد کشور و خصوصی‌سازی واقعی و مبتنی بر عمل‌بستری مناسب برای انعطاف‌پذیری

تاب‌آوری کسب کارها موثر خواهد بود. همچنین عضویت در سازمان‌های بین‌المللی به منظور اخذ تخفیف‌های بین‌المللی صادرات محصولات داخلی راهبردهای عملی برای کسب و کارها به شمار می‌آید. ایجاد شفافیت در بازارهای مالی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی نیز تأثیر بسزایی در رشد بازارهای مالی دارد. در بعد فرهنگی و آموزشی نیز الگوبرداری از مزیت شرکت‌های رقیب در پوشش ضعف‌های داخلی، ایجاد رقابت‌پذیری پویا در بازار به واسطه افزایش کیفیت محصول، ایجاد انگیزه جهت افزایش در خلاقیت و نوآوری در کارکنان و افزایش توانمندی‌های مدیران و ارکان تصمیم‌ساز شرکت‌ها از طریق آموزش‌های مستمر نهادها و مجامع حرفه‌ای به تصمیم‌گیری‌های بهینه کمک شایانی می‌نماید. در زمینه عملکردی نیز بهره‌گیری از تکنیک‌های نوین مدیریت هزینه، مشارکت دادن مشتریان در زنجیره ارزش و ارتقا رشد یادگیری و ارتقای فرهنگ سازمانی از راهبردهای مؤثر برای تاب‌آوری در کسب کارهای امروزی است. همچنین پیامدهای تاب‌آوری کسب و کارها در فضای اقتصادی کنونی قابل ملاحظه خواهد بود که مهم‌ترین پیامد آن در سطح کلان افزایش رشد تولید ناخالص داخلی GDP و کاهش نرخ بیکاری، افزایش کارایی بازارهای مالی و سرمایه، جذب سرمایه‌گذار خارجی و در سطح خرد حفظ مشتریان بالفعل و جذب مشتریان بالقوه در جهت اهداف استراتژیک شرکت‌ها، رضایت‌مندی کارکنان و سایر ذینفعان نسبت به عملکرد شرکت بهبود سرمایه در گردش خالص شرکت، بهبود شاخص‌های عملکردی و KPIها، بازسازی و بازآفرینی ظرفیت‌های اصلی فعالیت‌های اقتصادی واحدهای کسب و کار و مقاوم‌سازی کسب و کارها در مقابله با شوک‌های اقتصادی نیز از دیگر پیامدهای تاب‌آوری کسب و کارها خواهد بود.

رویکرد پژوهشی از نوع آمیخته بود که در بخش کیفی آن با ۱۴ مصاحبه نیمه ساختاریافته، مفاهیم و مؤلفه‌های اصلی تشکیل‌دهنده تاب‌آوری کسب و کار شناسایی گردید و در ادامه عوامل مؤثر بر تاب‌آوری کسب و کار، عامل اقتصادی ناشی از اقتصاد دولتی و غیرآزاد به میزان (۰/۶۱۱) بیشترین تأثیر و عامل مدیریتی و سیاسی به میزان (۰/۴۶۳) کمترین تأثیر را بر تاب‌آوری کسب و کارها احصاء گردید. همچنین عوامل فرهنگی، محیطی و اجتماعی (۰/۴۶۳)، عامل ساختاری و فنی به میزان (۰/۵۶۹) بر تاب‌آوری کسب کار تأثیرگذار است. بسترهای فرهنگی، محیطی و اجتماعی با ضریب (۰/۴۵۱) و راهبردهای ساختاری و فنی به میزان (۰/۴۶۸) از ابعاد اصلی در فراهم نمودن زمینه

تاب‌آوری شرکتی می‌باشند. یافته‌های این تحقیق در حوزه تاب‌آوری کسب‌وکار با پژوهش‌های آنگاویتا و همکاران (۲۰۲۳)، انتونیس و همکاران (۲۰۲۲)، سعد و همکاران (۲۰۲۱)، براری جیرهنندی و همکاران (۱۴۰۱)، موسوی و همکاران (۱۴۰۱) در تطابق است و با یافته‌های پژوهش‌های چیت‌سازان و همکاران (۱۳۹۷)، گل وردی (۱۳۹۶)، داهلز و سوسیلواتی (۲۰۱۵) و موریس و پریچ (۲۰۱۷) در تناقض است. به‌طور کلی مؤلفه‌های نوظهور نه‌تنها بر ظرفیت سیستم‌های عملکردی کسب‌وکارها در برابر شوک‌های اقتصادی و سیاسی مؤثر است، بلکه برای انطباق و تبدیل آن‌ها به فرصت‌های رشد نیز تحت تأثیر تصمیمات و برنامه‌ریزی مدیریتی در شرایط بحران مؤثر عمل می‌کند.

منابع

- ابونوری، لاجوردی. (۱۳۹۵). برآورد شاخص آسیب‌پذیری اقتصادی و تاب‌آوری با استفاده از روش پارامتریک، نظریه‌های کاربردی اقتصاد، ۳(۳): ۲۵-۴۴.
- اطاعت، جواد؛ رضایی، مسعود. (۱۳۹۰). نظریه رئالیسم و ضرورت بازنگری در مفاهیم آن، نشریه روابط خارجی، ۳(۱۰): ۲۱۳-۲۴۱.
- بادزبان، فاطمه؛ رضایی مقدم، کوروش و فاطمی، مهسا. (۱۳۹۹). کارآفرینی در کسب‌وکارهای کوچک و متوسط زنان روستایی استان فارس: کاربرد مقیاس تاب‌آوری در طول عمر کسب‌وکار، مجله راهبردهای کارآفرینی در کشاورزی، ۷(۱۳): ۱۲-۲۳.
- براری جیرندهی، آذر؛ سجادی، سید مجتبی و داوری، علی. (۱۴۰۱). طراحی الگوی تاب‌آوری کسب‌وکارهای نوپا: مسیری به‌سوی آینده‌نگاری کسب‌وکارهای نوپا، مجله آینده‌پژوهی ایران، ۲(۷): ۱۵۵-۱۷۹.
- تقی‌زاده خانقاه، وحید و زینالی، مهدی. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت بر کارایی سرمایه‌گذاری و نوآوری، مجله حسابداری سلامت، ۱(۲): ۱-۲۷.
- چیت‌سازان، هستی؛ داوری، علی و جلالی، محمد. (۱۳۹۷). ارزیابی عوامل مؤثر بر ظرفیت تاب‌آوری کسب‌وکار و کارهای کوچک و متوسط (مورد مطالعه: قطعه‌آزمون صنعت خودرو)، مجله توسعه کارآفرینی، ۱۱(۳): ۴۲۱-۴۴۰.
- خنیفر، حسین و مسلمی، ناهید. (۱۳۹۵). اصول و مبانی روش‌های پژوهش کیفی رویکردی نو و کاربردی، انتشارات نگاه دانش، تهران. ۴۳-۵۶.
- خداپناه، کیومرث. (۱۴۰۲). ارزیابی تاب‌آوری کسب‌وکارهای گردشگری در برابر خشک سالی دریاچه ارومیه مطالعه موردی: روستاهای ساحلی شهرستان شبستر، مجله روستا و توسعه، ۳(۹): ۵۵-۲۳.
- شقایق شهری، وحید. (۱۳۹۶). ارزیابی و مقایسه وضعیت تاب‌آوری اقتصادی ایران با رقبای منطقه‌ای، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، ۸۳(۲۵): ۲۱۸-۱۸۳.
- صمیمی، سعید، بادآور نهندی، یونس و متقی، علی اصغر. (۱۴۰۱). الگوی جامع عوامل مؤثر بر شکاف بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی: زمینه بنیان چندوجهی و معادلات ساختاری، نشریه حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۲(۱): ۴۱-۶۰.

- غیاثوند، عبدالشاه. (۱۳۹۵). مفهوم و اندازه‌گیری تاب‌آوری اقتصادی، مجله تحقیقات اقتصادی، ۱۵(۵۹): ۸۷-۱۶۱.
- گل‌وردی، مهدی. (۱۳۹۶). تاب‌آوری ملی، مروری بر ادبیات تحقیق، فصلنامه مطالعات راهبردی سیاست‌گذاری عمومی، ۷(۲۵): ۴۶-۱۲.
- وطن‌پرست، محمدرضا. (۱۳۹۵). بررسی تحلیلی اثبات‌گرایی و رئالیسم انتقادی در پژوهش‌های حسابداری، نشریه حسابداری و منافع اجتماعی، ۶(۲): ۵۴-۴۱.
- منطقی، منوچهر؛ توکلی، غلامرضا؛ نظری، یونس و کاملی، علیرضا. (۱۳۹۵). نقش میانجی‌گری تاب‌آوری و توانمندسازی کارکنان در رابطه بین رهبری تحول‌آفرین و عملکرد نوآورانه، فصلنامه مطالعات رفتار سازمانی، ۵(۱۷): ۲۴۷-۲۲۱.
- میرجلیلی، سید حسین. (۱۳۹۵). بررسی و نقد متون خارجی در زمینه مقاومت و تاب‌آوری اقتصادی، پژوهشنامه انتقادی متون و برنامه‌های علوم انسانی، ۵(۲۰): ۱۲۵-۱۴۴.
- میرمحمدی، زهره و تالانه، عبدالرضا. (۱۴۰۰). شناسایی سنجه‌های غیرمالی با روش تحلیتم، بررسی‌های حسابداری، ۱(۲۸): ۴۸-۶۵.
- معبودی، حمیدرضا؛ رضایی، فرزین و کردستانی، غلامرضا. (۱۴۰۰). تأثیر افشای اجزای گزارشگری پایداری بر ارتباط به‌کارگیری سطوح مختلف تکنیک‌های حسابداری مدیریت با ارزش آفرینی، پژوهش‌های کاربردی و گزارشگری مالی، ۷(۱۹): ۳۴-۷.
- منوچهری راد، رضا؛ زند حسامی، حسام؛ داوری، علی و موسی‌خانی، مرتضی. (۱۳۹۸). نقش تاب‌آوری سازمان در نوآوری مدل کسب‌وکار در محیط کسب‌وکار ایران، فصلنامه مدیریت توسعه و تحول، ۱(۱): ۳۳-۴۸.

References

- Abu Noori, Lajordi (2015). Estimating economic vulnerability and resilience index using parametric method, applied economic theories, 3(3): 25-44. (In Persian)
- Adekola, J., & Clelland, D. (2020). Two sides of the same coin: Business resilience and community resilience. Journal of Contingencies and Crisis Management, 28(1): 50-60.
- Aguilera-Caracuel, J., & Ortiz-de-Mandojana, N. (2013). Green innovation and financial performance: An institutional approach. Organization & Environment, 26(4): 365-385.

- Ahmed, N., Eugene, L., Zykovic, S., and Belyava, Z. (2023). Effects of technological innovation on sustainable development and environmental degradation: Evidence from China Technology in Society, *Journal of Contingencies and Crisis Management*, 72(1): 154-184.
- Aleksić, A., Stefanović, M., Arsovski, S., & Tadić, D. (2023). An assessment of organizational resilience potential in SMEs of the process industry, a fuzzy approach. *Journal of Loss Prevention in the Process Industries*, 26(6): 1238-1245.
- Anggadwita, G., Permatasari, A., Alamanda, D. T., & Profitoyo, W. B. (2023). Exploring women's initiatives for family business resilience during the COVID-19 pandemic. *Journal of Family Business Management*, 13(3): 714-736.
- Ayala, J. C., & Manzano, G. (2014). The resilience of the entrepreneur. Influence on the success of the business. A longitudinal analysis. *Journal of economic psychology*, 42 :126-135.
- Badzban, Fatima; Rezaei Moghadam, Kurosh and Fatemi, Mahsa. (2019). Entrepreneurship in small and medium-sized businesses of rural women in Fars province: the application of the resilience scale during the life of the business, *Journal of Entrepreneurial Strategies in Agriculture*, 7(13): 12-23. (in Persian).
- Barari Jirandehi, Azar; Sajjadi, Seyyed Mojtabi and Davari, Ali. (1401). designing the resilience model of start-up businesses: a path towards the foresight of start-up businesses, *Iranian Journal of Future Studies*, 2(7): 155-179. (In Persian).
- Baumgartner, R. J., & Rauter, R. (2017). Strategic perspectives of corporate sustainability management to develop a sustainable organization. *Journal of Cleaner Production*, 140: 81-92.
- Bernard, M.J. and S.D. Barbosa. (2016). Resilience and entrepreneurship: A dynamic and biographical approach to the entrepreneurial act. *Journal of Management*, 19(89):121-128.
- Buliga, O., & Voigt, K. I. (2016). Why do Business Model Innovators Require Organizational Resilience? In *From Science to Society: Innovation and Value Creation*. Cambridge: R&D Management Conference 2016 :1-12.
- Carayannis, E. G., Grigoroudis, E., & Stamati, D. (2017). ReVisiting BMI as an Enabler of Strategic Intent and Organizational Resilience, Robustness, and Remunerativeness. *Journal of the Knowledge Economy*, 8(2) :407-436.
- Carvalho, H., Barroso, A. P., Machado, V. H., Azevedo, S., & Cruz-Machado, V. (2012). Supply chain redesign for resilience using simulation. *Computers & Industrial Engineering*, 62(1): 329-341.

- Chit sazan, you are; Davari, Ali and Jalali, Mohammad. (2017). Evaluating factors affecting the resilience capacity of business and small and medium enterprises (case study: test piece of the automobile industry), *Journal of Entrepreneurship Development*, 11(3):421-440. (In Persian).
- Dahles, H., & Susilowati, T. P. (2015). Business resilience in times of growth and crisis. *Annals of Tourism Research*, 51, 34-50.
- Dewald, J., & Bowen, F. (2010). Storm Clouds and Silver Linings: Responding to Disruptive Innovations through Cognitive Resilience. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 34(1) :197–218.
- Etaat, Javad and Rezaei, Masoud. (2013). The theory of realism and the necessity of revising its concepts, *Journal of Foreign Relations*, 3(10): 213-241. (In Persian).
- Fatoki, O. (2018). The impact of entrepreneurial resilience on the success of small and medium enterprises in South Africa. *Sustainability*, 10(7): 2527.
- Fiksel, J.(2015).Designing resilient, sustainable systems. *Environmental Science and Technology*, 37 (23): 5330-5339.
- Ghiathvnd, Abdul Shah. (2015). The Concept and Measurement of Economic Resilience, *Economic Research*, 15(59): 161-87. (In Persian)
- Golvardi, Mehdi (2016). National Resilience, a Review of Research Literature, *Strategic Public Policy Studies Quarterly*, 7(25): 12-46. (In Persian).
- Gray, R., K. Kouhy and S. Lavers. (2008). Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosures accounting. *Auditing and Accountability Journal* 8 (2): 47-77.
- Gunderson, L. H. (2000). Ecological Resilience-in Theory and Application. *Annual Review of Ecology and Systematics*, 31(1) :425–439.
- Hamel, G., & Valikangas, L. (2023). The quest for resilience. *Harvard business review* (81 (September–October)), 52–65.
- Hamilton, E., and Smith,J. (2021). Error or Fraud? The Effect of Omissions on Management’s Fraud Strategies and Auditors’ Evaluations of Identified Misstatements, *the Accounting Review*, 96(1): 225–249.
- Henderson, S & Peirson, G. (1992). *Financial accounting theory: its nature and development*, 2nd edn, Longman Cheshire, Melbourne, 4(12):261-279.
- Holling, C. S. (1973). Resilience and Stability of Ecological Systems. *Annual Review of Ecology and Systematics*, 4(1):1–23.

- Khanifar, Hossein and Muslimi, Nahid. (2015). Principles and basics of qualitative research methods, a new and applied approach, Negah Danesh Publications, Tehran. (In Persian).
- Khodapanah, Kiyomarth (1402). Assessing the resilience of tourism businesses against the drought of Lake Urmia, a case study: the coastal villages of Shabstar, Village and Development, 3(9):55-23. (In Persian)
- Korber, S., & McNaughton, R. B. (2018). Resilience and Entrepreneurship: a Systematic Literature Review. International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research, 24(7):11-29.
- Linnenluecke, M. K., & McKnight, B. (2017). Community Resilience to Natural Disasters: the Role of Disaster Entrepreneurship. Journal of Enterprising Communities: People and Places in the Global Economy, 11(1): 166–185.
- Maboudi, Hamidreza; Rezaei, Farzin and Kurdestani, Gholamreza. (1400). The effect of disclosing components of sustainability reporting on the relationship between the use of different levels of value creation management accounting techniques, Applied research and financial reporting, 7(19): 7-34. (In Persian)
- Manteghi, Manouchehr; Tavakli, Gholamreza; Nazari, Yunus and Kameli, Alireza (2015). The mediating role of employee resilience and empowerment in the relationship between transformational leadership and innovative performance, Organizational Behavior Studies Quarterly, 5(17): 221-247. (In Persian).
- Manochehri Rad, Reza; Zand Hosami, Hossam; Davari, Ali and Musa Khani, Morteza. (2018). The role of organizational resilience in business model innovation in Iran's business environment, Development and Transformation Management Quarterly, 1(12): 33-48. (In Persian)
- McAslan, A. (2010). "The concept of resilience: Understanding its origins, meaning and utility". Adelaide: Torrens Resilience Institute. pp 1-13.
- Mirjalili, Seyyed Hossein (2015). Review and criticism of foreign texts in the field of economic resistance and resilience, critical research journal of human sciences texts and programs, 5(20): 125-144. (In Persian)
- Mirmohammadi, Zahra and Talaneh, Abdolreza (1400). Identification of non-financial metrics with theme analysis method, Accounting Reviews, 1(28): 48-65. (In Persian).
- Morisse, M., & Prigge, C. (2017). Design of a business resilience model for Industry 4.0 manufacturers, 5(9):65-93.

- Niemimaa, M., Järveläinen, J., Heikkilä, M., & Heikkilä, J. (2019). Business continuity of business models: Evaluating the resilience of business models for contingencies. *International Journal of Information Management*, 49: 208-216.
- Ntounis, N., Parker, C., Skinner, H., Steadman, C., & Warnaby, G. (2022). Tourism and Hospitality industry resilience during the Covid-19 pandemic: Evidence from England. *Current Issues in Tourism*, 25(1): 46-59.
- Saad, M. H., Hagelaar, G., van der Velde, G., & Omta, S. W. F. (2021). Conceptualization of SMEs' business resilience: A systematic literature review. *Cogent Business & Management*, 8(1): 193-205.
- Samimi, S., Badavar Nahandi, Y., and Mottaghi, A. (2022). A Comprehensive Model of Factors Affecting the Expectation Gap between Auditors and Users of Financial Statements: A Multidimensional Grounded Theory and Structural Equation Modeling. *Journal of Accounting and Social Interests*, 12(1): 41-60.
- Samimi, Saeed, Badavar Nahandi, Yunus, and Motaghi, Ali Asghar. (2022). A comprehensive model of the effective factors of the gap between the expectations of auditors and users of financial reports: a multifaceted and structural equation approach, *Journal of Accounting and Social Interests*, 12(1): 60-41. (In Persian).
- Sayal, K., and Singh, G. (2022). Investigating the role of theory of planned behavior and Machiavellianism in earnings management intentions. *Accounting Research Journal*, 33(6): 653-668.
- Shaghghi Shahri, Vahid (2016). Evaluation and comparison of Iran's economic resilience with regional competitors, *Economic Research and Policy Quarterly*, 83(25): 183-218. (In Persian).
- Steiner, A. and J. Atterton. 2014. The contribution of rural businesses to community resilience. *Local Economy*, 29(3): 228-244.
- Stewart, J., & O'Donnell, M. (2007). Implementing Change in a Public Agency: Leadership, Learning and Organisational Resilience. *International Journal of Public Sector Management*, 20(3), 239–251.
- Strauss, A.L and Corbin, S. (1998). *Qualitative analysis for social scientists*. New York: Cambridge University Press. 14(2): 165-191.
- Taqi-zadeh monastery; Zinali. (2016), Investigating the effect of corporate social responsibility on the efficiency of investment and innovation, *Health Accounting Journal*, (1)2: 1-27. (In Persian).
- Teddlie C, Yu F. (2018). Mixed methods sampling a typology with examples. *Journal of Mixed Methods Research*, 1(1): 77-100.

- Vatanparast, Mohammad Reza (2015). An analytical review of positivism and critical realism in accounting research, *Journal of Accounting and Social Interests*, 6(2): 41-54. (In Persian).
- Weick, K. E., Sutcliffe, K. M., & Obstfeld, D. (1999). Organizing for High Reliability: Processes of Collective Mindfulness. In R. Sutton & B. M. Staw (Eds.), *Research in Organizational Behavior*. 21(1): 81–124.

COPYRIGHTS



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

تبیین مؤلفه‌های موثر بر تاب‌آوری شرکت‌های تولیدی در شرایط بحرانی دوره کرونا^۱

نازنین بشیری منش^۲، حسین شجیرات^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۱۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۱۰

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: تاب‌آوری به توانایی شرکت‌ها برای پیش‌بینی، آمادگی و پاسخ‌گویی به شرایط بحرانی اشاره می‌کند. پژوهش حاضر به تبیین مؤلفه‌های موثر بر تاب‌آوری شرکت‌های تولیدی در شرایط بحرانی می‌پردازد.

روش: این پژوهش از نوع پژوهش‌های کاربردی بوده و از لحاظ روش شناسی همبستگی از نوع پس‌رویدادی می‌باشد. نمونه پژوهش شامل ۱۲۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ می‌باشد. جهت آزمون فرضیه‌ها از روش معادلات ساختاری و نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس استفاده گردید.

یافته‌ها: نتایج حاصل از پژوهش نشان داد، سرمایه فکری بر تاب‌آوری شرکت در شرایط بحرانی تاثیر مثبت و معناداری دارد. استفاده مناسب از سرمایه انسانی مانند آموزش کارکنان، تعدیل ساختارها نظیر به‌کارگیری سیستم مناسب فناوری اطلاعات و ارتباطات و اهتمام بیشتر برای تامین نیاز مشتریان و کسب رضایت آنان، می‌تواند ظرفیت انطباق شرکت را افزایش دهد و در نتیجه شرکت در شرایط بحرانی تاب‌آور شود. همچنین یافته‌ها نشان داد، اثربخشی هیات مدیره بر تاب‌آوری در شرایط بحرانی تاثیر دارد. هیات مدیره موثر، نقش بسزایی در جهت‌دهی و هدایت منسجم تمامی فعالیت‌ها به منظور تضمین کارآمدی و موفقیت شرکت در شرایط بحرانی دارد. نتایج حاکی از آن است، فعالیت‌های نوآورانه در شرایط بحرانی تاثیری بر تاب‌آوری شرکت‌های تولیدی ندارد.

نتیجه‌گیری: شرکت‌های تولیدی لازم است در مواجهه با شرایط بحرانی که فعالیت‌های اجتماعی، مالی و اقتصادی را مختل می‌کند، با برنامه ریزی جامع و اتخاذ تصمیم‌های استراتژیک و افزایش پتانسیل منابع انسانی و بهبود ساختار درونی، تاب‌آوری شرکت را افزایش دهند.

دانش‌افزایی: این پژوهش برای نخستین بار تاب‌آوری شرکت‌های تولیدی را در بازارهای نوظهور بررسی نموده است و نشان داد، هیات مدیره پویا و موثر و ظرفیت‌های منابع انسانی، ساختاری و رابطه‌ای به افزایش تاب‌آوری شرکتها در مواجهه با شرایط بحرانی منجر می‌شود. یافته‌های پژوهش برای تحلیل‌گران، قانون‌گذاران و صاحبان سهام شرکت‌ها می‌تواند مفید واقع شود. همچنین یافته‌های پژوهش به غنای ادبیات عوامل موثر بر تاب‌آوری شرکت‌های تولیدی می‌افزاید.

واژه‌های کلیدی: تاب‌آوری شرکت، سرمایه فکری، اثربخشی هیات مدیره، فعالیت‌های نوآورانه، شرایط بحرانی.

طبقه بندی موضوعی: M41

10.22051/JAASCI.2023.43575.1772 : DOI

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. نویسنده مسئول.
(bashirimanesh@pnu.ac.ir)

۳. کارشناس ارشد، گروه حسابرسی، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.
(hossein.shajirat62@gmail.com)

مقدمه

در سال های گذشته، کسب و کارهای مختلف، بحران های بزرگی را پشت سر گذاشته اند. تجربه تحریم ها، رکود اقتصادی، افزایش ناگهانی قیمت دلار و در سال های اخیر، ویروس کرونا که در تمامی نقاط دنیا تاثیرات و مشکلات بسیار زیادی بر سبک زندگی مردم، کسب و کار و اقتصاد گذاشته است. کرونا و کسب و کار در حال حاضر به چالشی برای کل جوامع تبدیل شده به طوری که تمامی مشاغل فیزیکی را با رکود مواجه کرده است. مبارزه با این بیماری از جمله مهم ترین اهداف همه کشورها بوده و همه اشخاص به نوبه خود وظیفه رسیدگی به این اهداف و اقدامات مهم را در مواجهه با این بیماری دارند (بهرامی، ۱۴۰۰: ۱۲۷). یکی از موضوعات مهم در این زمینه، تاب آوری شرکت هاست که شامل توانایی برای مقابله با تغییرات غیر منتظره در محیط همراه با اقدامات واکنشی می باشد. موسسه های تاب آور، در محیطی در حال تغییر، با سازگاری خود با محیط همچنان پایدار باقی می مانند (کر، ۲۰۱۶: ۴۰). در واقع می توان گفت، تاب آوری سازمانی قابلیت موسسه در پیش بینی، دوری، تعدیل مثبت در برابر اختلالات و تغییرات محیطی را نشان می دهد. این قابلیت شامل ظرفیت سازمانی برای برگرداندن کارایی بعد از اختلال و تشکیل توانایی های مهم قبل از پاسخگویی به شرایط بحرانی می باشد. شرکت های تاب آور تغییر محور است، توانایی تغییر و تمایل به چالش کشیدن وضع موجود را دارند و در راستای انطباق با شرایط بحرانی دست به تغییرات اساسی می زنند (تنبلا، ۲۰۱۷: ۳۳). تاب آوری، ظرفیت فزاینده ای برای سازمان جهت پیش بینی و سازگاری با محیط فراهم می آورد (ماندو جان و بانسال، ۲۰۱۵).

برای به وجود آوردن ظرفیت سازمانی و ماندگاری در محیط های کاری، سازمان ها به داشتن سرمایه فکری نیاز دارند. سرمایه فکری محدودیت ها و تهدیدات در سازمان را با بررسی نقاط قوت و ضعف، به فرصت ها تبدیل می کنند. استفاده مناسب از سرمایه فکری مانند آموزش کارکنان می تواند ظرفیت انطباق سازمانی را افزایش داده و سازمان ها را تاب آور نماید (حسینی و جعفری بازیار، ۱۳۹۷: ۲۳). تاب آوری- سازمانی با ایجاد، ابداع و بررسی بازارهای ناشناخته و فناوری های جدید ایجاد می شود (دینار، ۲۰۱۷). سازمان های تاب آور برای غلبه بر بحران های فرارو باید از خلاقیت و نوآوری حمایت کنند. جو خلاق با فراهم آوردن محیط مساعد برای سازگاری و انطباق پذیری سازمانی، در مواجهه با چالش ها ضروری است. سازمان های تاب آور با فراهم آوردن زمان و منابع لازم برای کسب تجربه و آزمون و خطا، در نظر

گرفتن پاداش برای فعالیت‌های نوآورانه، سرمایه‌گذاری در بخش تحقیق و توسعه و ایجاد فضایی که کارکنان برای اشتراک‌گذاری عقاید خود تشویق شوند، می‌تواند خلاقیت و نوآوری را پرورش دهند. در محیط کسب و کار امروزی تولید سریع دانش، خلاقیت و نوآوری برای بقای سازمان ضروری است. (باراسا و همکاران، ۲۰۱۸، کمال احمدی و پرست، ۲۰۱۶ و جانگ و همکاران، ۲۰۱۵). نقش مدیران و رویکردهای مدیریتی در تاب‌آوری سازمانی به صورت مکرر در مقالات مختلف مورد تحلیل قرار گرفته است. (کر، ۲۰۱۷ و استون و رحیمی‌فر، ۲۰۱۸). مدیران با ایجاد چشم‌انداز روشن و مشترک باعث ایجاد تمرکز و انگیزه در بین کارکنان در هنگام بروز چالش‌ها و بحران‌ها می‌شوند. همچنین با به کارگیری تصمیم‌گیری همه‌جانبه و فراگیر با در نظر داشتن همه ذینفعان باعث ایجاد اعتماد، انگیزه و تعهد در بین کارکنان و سایر ذینفعان شده و موجب تقویت تاب‌آوری سازمان در برابر چالش‌های روزمره خواهد شد. هیئت مدیره در مواجهه با بحرانی نظیر شیوع کرونا لازم است، علاوه بر مدیریت ریسک فعلی، تحقق چشم‌انداز آینده شرکت را مورد تحلیل قرار داده و استراتژی‌های مناسب برای تحقق اهداف آتی را تدوین کند. با توجه به اینکه در شرکت‌های تولیدی بیشینه کردن ارزش شرکت و سهام آن در شرایط بحرانی کار دشواری است؛ پویایی و پتانسیل هیأت مدیره برای بهره‌مندی از ظرفیت تصمیم‌گیری گروهی و اشتراکی و برقراری جلسات مکرر و سازمان یافته امکان سازگاری با تغییرات را در سازمان تسهیل کرده و امکان تصمیم‌گیری بهتر را فراهم می‌سازد. (دوچاک و باس، ۲۰۱۹ و سلبرگ و همکاران، ۲۰۱۸)

به همین منظور، این پژوهش به تبیین مؤلفه‌های مؤثر بر تاب‌آوری شرکت‌های تولیدی در شرایط بحرانی می‌پردازد. با توجه به اینکه تاکنون در کشور، این موضوع مورد بررسی قرار نگرفته، لذا پژوهش حاضر دارای نوآوری بوده و می‌تواند مباحث جدیدی از تأثیر شرایط بحرانی بر تاب‌آوری شرکت‌ها را آشکار سازد.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

شرایط بحرانی در دوره کرونا

شیوع ویروس کرونا به طور قابل توجهی بر اقتصاد جهانی و صنعت، مراقبت‌های بهداشتی، حمل و نقل و خرده‌فروشی و ... تأثیر گذاشته است. سیاست قرنطینه، منجر به تضعیف قدرت مخارج و اقتصاد

راکد شد (شن و همکاران، ۲۰۲۰: ۲۲۱۸). بسیاری از شرکت‌ها در صنعت تولید در ابتدا تعطیل شدند که منجر به اختلالات عمده در فرآیندهای تولید و زنجیره تامین شد. با این حال، نگرانی‌های اصلی مربوط به رفاه کارکنان، کارآمدی آماده‌سازی بلایا، و توانایی کسب و کار برای مقابله با شرایط چالش برانگیز است. محدودیت‌های جهانی تحمیل شده بر سفر منجر به کاهش سرعت تحرک و تولید تجاری شد و به نوبه خود منجر به کاهش قابل توجه تقاضای جهانی نفت و کاهش قیمت نفت شد (ساشاتا، ۲۰۲۱). از سوی دیگر تعطیلی گسترده فروشگاه‌ها و مشاغل در ایالات متحده و سراسر جهان به دلیل ویروس کرونا بی سابقه است. به طوری که فروشگاه‌ها، کارخانه‌ها و بسیاری از مشاغل دیگر به دلیل سیاست‌گذاری، تقاضای نزولی کالاها و خدمات را تجربه کرده‌اند. یکی دیگر از عوامل خطر در طول همه‌گیری جهانی فعلی، رعایت سیاست‌های پیشگیرانه مانند فاصله‌گذاری اجتماعی و قرنطینه است. در بررسی ادبیات مربوط به تأثیرات روانی قرنطینه، مشخص شد افرادی که قرنطینه شده‌اند، میزان بالایی از علائم سلامت روان (مانند ناراحتی روانی، افسردگی، اضطراب، علائم استرس پس از سانحه) را گزارش کرده‌اند (کولومبی و همکاران، ۲۰۲۰: ۱۷۹). ژنگ و ژانگ (۲۰۲۱) نشان دادند، کاهش فعالیت‌های اقتصادی در اثر شیوع ویروس کرونا منجر به کاهش کارایی اقتصادی ولی تقویت بعد اجتماعی بانک‌ها و موسسات مالی شده است. با توجه به کاهش میزان درآمدها در دوره کرونا، بانک‌ها از توجه اجتماعی بالاتر برخوردار شدند، چون امکان فراهم نمودن دریافت تسهیلات را برای سرمایه‌گذاران و افراد جامعه فراهم می‌نمودند و امکان تسهیل شرایط مالی را بر آنها مهیا می‌کند. شن و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی تأثیر شیوع کرونا بر کارایی شرکت‌های چینی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که بیماری کرونا تأثیر منفی بر عملکرد شرکت دارد. همچنین شدت اثر شیوع کرونا بر شرکت‌ها و صنایع دارای رتبه بالاتر بیشتر بوده است. رضائی و تامرادی (۱۴۰۱) دریافتند، با افزایش و همه‌گیری بیماری کووید ۱۹ میزان خطر سقوط قیمت سهام افزایش یافته است. درچنین شرایطی مدیران سعی می‌کنند تا اخبار منفی شرکت که ناشی از شرایط تحمیلی کرونا است را تا حد امکان مخفی نگه دارند و بدین ترتیب شیوع بیماری کووید ۱۹ منجر به افزایش خطر سقوط قیمت سهام می‌شود. همچنین نتایج

-
1. Shen
 2. Sshata
 3. Gulombe

بیانگر این موضوع بود که اثرگذاری مسئولیت اجتماعی بر خطر سقوط قیمت سهام در شرایط قبل و بعد از کرونا تفاوت معناداری دارد. رودری و (۱۴۰۱) نشان دادند، با افزایش شیوع کرونا بازده سهام کاهش چشمگیری یافته و عملکرد شرکت در هر صورت نمی‌تواند بر کاهش ارزش بازار سهام اثرگذار باشد.

تاب‌آوری شرکت در مواجهه با شرایط بحرانی

امروزه، به نظر می‌رسد که جهان مجبور است با سطح بالایی از خطرات - چه منشأ فنی، سیاسی، طبیعی، اجتماعی یا اقتصادی - و تعداد فزاینده بحران‌ها دست و پنجه نرم کند. در نتیجه، توانایی سازمان‌ها برای حفظ کارآمدی و پایداری در حال کاهش است، زیرا محیط‌های آنها متلاطم‌تر، پیچیده‌تر و در برابر بحران‌ها آسیب‌پذیرتر می‌شود. بحران کووید ۱۹ این فرضیات را تایید کرده است. فراتر از ماهیت بی‌سابقه این بحران بهداشتی، مشاهده شده است که هیچ بخشی از فعالیت‌ها مستثنی نیست و همه سازمان‌ها تحت تأثیر قرار می‌گیرند. در این بحران کنونی که از نظر مقیاس و شدت از زمان جنگ جهانی دوم بی‌سابقه است، سازمان‌ها نمی‌توانند از طریق استقرار رویه‌های اضطراری مرسوم برای اطمینان از ثبات خود، پاسخ‌های از پیش تعیین‌شده‌ای ارائه دهند (الیاس؛ ۲۰۲۱: ۳۸). در سال‌های اخیر تاب‌آوری در برابر بحران‌ها یکی از مفاهیم بسیار مهم در مدیریت بحران بوده است. کرونا باعث به‌وجود آمدن شرایطی در کشور شده است که به سبب آن، اکثر کسب و کارها افت داشته و به دنبال راهکارهای مناسب برای تداوم بقا می‌باشند. لذا، سازمان‌ها به منظور کاهش تهدیدها و افزایش بقا به استراتژی‌های تاب‌آوری نیاز دارند (بشیری منش و امیری، ۱۴۰۱: ۱۴۵). هدف تاب‌آوری بررسی پویایی‌ها و علل مختلف است که می‌تواند باعث ایجاد بحران شود و شیوه‌هایی است که سازمان‌ها را قادر می‌سازد تا در برابر ناملازمات مقاومت کرده و با آشفتگی‌های محیطی مقابله نمایند (تام و همکاران؛ ۲۰۲۱: ۴۹). به عقیده برخی پژوهشگران ارتقای تاب‌آوری برای توانمندسازی افراد جهت کنار آمدن با شرایط فعلی سازمان‌ها ضروری است (موکلین^۳ و همکاران، ۲۰۲۱: ۲۲۳). سازمان‌های تاب‌آور، به سازمان‌هایی گفته می‌شود که از برنامه ریزی و انعطاف‌پذیری بالایی برخوردار بوده و می‌توانند بحران‌ها را با هزینه‌های اندک پشت سر

-
1. Hias
 2. Em et al
 3. Mckline

بگذارند. سازمان‌ها اغلب با چالش‌هایی مواجه می‌شوند که برای حفظ حیات خود ناگزیر هستند تا همواره در خود تغییراتی ایجاد نمایند. فعالیت در بازارهای بین‌المللی در مقایسه با بازارهای داخلی، عدم اطمینان زیادی را برای سازمان‌ها ایجاد می‌کند. لذا بسیار مهم است که این‌گونه شرکت‌ها بتوانند در برابر بحران‌ها، تاب‌آور باشند. در این میان، یکی از عوامل رقابتی، سرمایه‌فکری است. سرمایه‌فکری یکی از عوامل اصلی ایجاد ارزش در شرکت‌ها می‌باشد (طاهری نیا و فضل‌الهی دهکردی، ۱۳۹۶: ۷). سرمایه‌فکری، دارایی انسان محور سازمان است که در ترکیب با سایر منابع تولیدی، منجر به خلق ارزش می‌شود (دیانتی، ۱۳۹۱). در شرایط بحرانی توجه بیشتر به توسعه و تقویت مهارت‌های درونی راهکار برون‌رفت از شرایط بحرانی است که این هدف با مبانی دانش سازمانی و سرمایه‌فکری حاصل می‌شود. پژوهش‌ها نشان داده است که سازمان‌هایی که تاکید بیشتری بر سرمایه‌های فکری دارند، نسبت به دیگر سازمان‌ها نوآورتر هستند، زیرا در چنین سازمان‌هایی، به علت وجود سرمایه‌های فکری و استفاده از دانش، یادگیری دانش نیز بیشتر است که این امر به نوبه خود، ارائه راهکارهای جدید برای انجام امور و به طور کلی نوآوری را در پی خواهد داشت (چوپانی و همکاران، ۱۳۹۳).

شیوع ویروس کرونا بازارهای سهام را به شدت تحت تأثیر قرار داد و بسیاری از شرکت‌ها را با بحران نقدینگی مواجه کرد، جریان نقدی آنها را کاهش داد و چالش‌های فراوانی برای کسب درآمد و مدیریت فرآیندها ایجاد کرد (نگوین و همکاران، ۲۰۲۱). در نتیجه، شرکت‌ها در بحران کرونا با چالش‌های جدیدی مواجه شدند و براساس رویکردهای فعلی، نسبت به سودآوری آتی و چشم‌انداز آتی شرکت اطمینان نداشتند. در این شرایط اثر بخشی هیأت مدیره و موفقیت آن در ایجاد راهبری شرکتی نیز می‌تواند موجب افزایش تاب‌آوری شرکت شود. پویایی هیأت مدیره امکان بهره‌مندی از ظرفیت تصمیم‌گیری گروهی و اشتراکی و برقراری جلسات مکرر و سازمان‌یافته امکان‌سازگاری با تغییرات را در سازمان تسهیل کرده و امکان تصمیم‌گیری بهتر را فراهم می‌سازد (دوچاک و باس، ۲۰۱۹ و سلبرگ و همکاران، ۲۰۱۸).

همچنین توسعه نوآوری باعث عملکرد تاب‌آورانه مانند انطباق‌پذیری و رقابت‌پذیری می‌گردد. لذا همان‌گونه که پیشتر گفته شد شرکت‌های صادرکننده در مواجهه با بازارهای بین‌المللی لازم است، از طریق نوآوری محصول، نوآوری فرآیند، نوآوری خدمات و نوآوری بازاریابی به افزایش

رفتارهای تاب‌آورانه کمک‌کنند (دینر، ۲۰۱۷). سوریانینگتیاس^۱ و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی نشان دادند که تاب‌آوری سازمانی با عملکرد سازمانی ارتباط مثبتی دارد. سامبا^۲ و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی بیان کردند بین رهبری مثبت و تاب‌آوری سازمانی رابطه مثبتی وجود دارد. اوکوا^۳ و همکاران (۲۰۱۶) در مطالعه خود بیان کردند توسعه سرمایه انسانی تأثیر معناداری بر تاب‌آوری سازمانی دارد. شهرودی و همکاران (۱۳۹۸) با استفاده از رویکرد تفسیری و روش کیفی، الگویی از تاب‌آوری سازمانی برای شرکت‌های تولیدی ارائه نمودند. آنها دریافتند علل اصلی تاب‌آوری شرکت‌های تولیدی شامل بهینه‌سازی، انعطاف‌پذیری، رقابت موفق و مدیریت محصول بوده و تلاش‌های نوآورانه، مدیریت دانش‌گرا، مدیریت صحیح مالی و تحکیم سرمایه اجتماعی از عوامل موثر بر تاب‌آوری سازمانی می‌باشد. ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۶) سازه‌های تأثیرگذار بر تاب‌آوری سازمانی در صنعت‌های کوچک و متوسط را مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان داد سازه‌های درون سازمانی تأثیر بیشتری نسبت به سازه‌های برون سازمانی بر تاب‌آوری موسسه دارند. در میان سازه‌های درون سازمانی سازه مدیریت با دید مقیاس پایین به تحول از بالاترین اولویت برخوردار است. استادان ایرج و سلیمان‌پور عمران (۱۳۹۶) پژوهشی در رابطه با تاب‌آوری، رقابت‌پذیری و مزیت رقابتی پایدار انجام داده و دریافتند بین عوامل مذکور، ارتباط معناداری برقرار است.

با توجه به مطالب فوق، فرضیه‌های تحقیق به شرح ذیل تدوین می‌گردد:

فرضیه اول: سرمایه فکری بر تاب‌آوری شرکت در شرایط بحرانی تأثیر معناداری دارد.

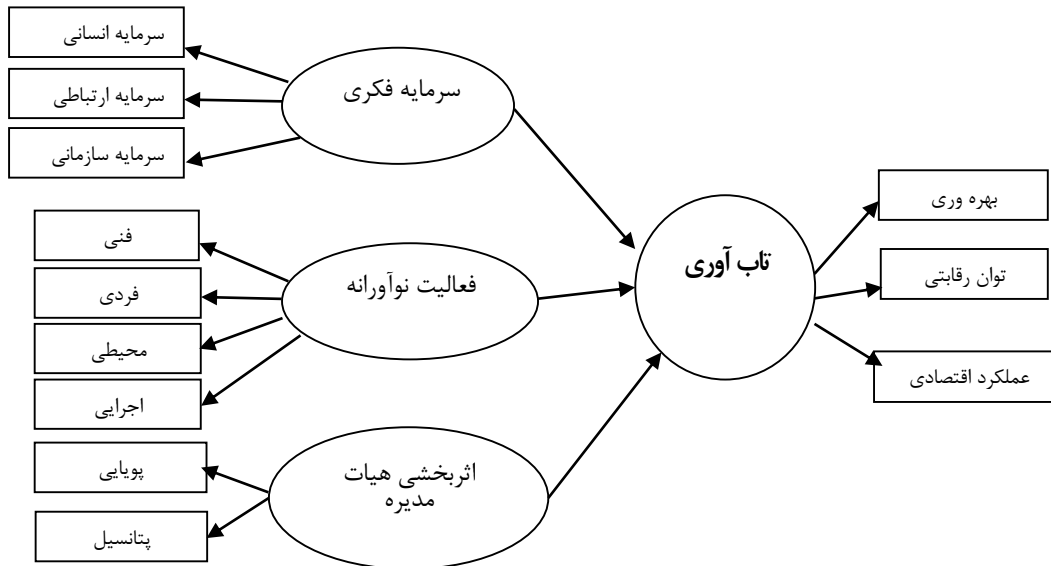
فرضیه دوم: فعالیت‌های نوآورانه بر تاب‌آوری شرکت در شرایط بحرانی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه سوم: اثربخشی هیات مدیره بر تاب‌آوری شرکت در شرایط بحرانی تأثیر معناداری دارد.

مدل مفهومی پژوهش

مدل مفهومی پژوهش با توجه به پژوهش شهرودی و همکاران (۱۳۹۸) و انطباق با مفاهیم حسابداری به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش تدوین و در شکل ۱ ارائه شده است.

1. Stryaningtyas
2. Simba
3. Ouwa



روش‌شناسی پژوهش

هدف این پژوهش تبیین مؤلفه‌های مؤثر بر تاب‌آوری شرکت‌های تولیدی در شرایط بحرانی است. لذا، پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های کمی بوده و طبق فرضیه‌ها و طرح‌های پژوهش از قبل تعیین شده، انجام می‌گردد. جامعه آماری شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که طی بازه زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ در بورس فعالیت داشته‌اند. شرکت‌های نمونه با استفاده از روش حذف نظام مند و بر اساس معیارهای زیر انتخاب شده‌اند: ۱. موسسات پیش از سال ۱۳۹۳ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند و تا پایان سال ۱۴۰۰ از بورس اوراق بهادار تهران خارج نشده باشند. ۲. به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی آنها مختوم به پایان اسفند ماه باشد. ۳. در طی دوره تحقیق تغییر سال مالی نداشته باشند. ۴. جز شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه، بانک و واسطه‌گری مالی نباشند. ۵. داده‌های مورد نیاز تحقیق برای دوره مورد بررسی در دسترس باشد. پس از اعمال شرایط فوق تعداد ۱۲۹ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند.

اندازه‌گیری متغیرها

تاب‌آوری: تاب‌آوری از طریق سه مؤلفه زیر به دست می‌آید:

- بهره‌وری شرکت: در این تحقیق، بهره‌وری شرکت، به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است و از طریق مدل رگرسیونی زیر بدست آمده است (جعفری و همتی، ۱۳۹۴: ۱۶):

$$Y_{i,t} = A_{i,t} \times L_{i,t-1}^{\beta L} \times K_{i,t-1}^{\beta K} \rightarrow y_{i,t} = A_{i,t} + \beta_L \cdot L_{i,t-1} + \beta_K \cdot K_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t}$$

$$\rightarrow A_{i,t} = y_{i,t} - (\beta_L \cdot L_{i,t-1} + \beta_K \cdot K_{i,t-1})$$

که در آن: Y = فروش (درآمد عملیاتی)، L = حقوق و مزایای کارکنان، K = مخارج سرمایه‌ای (تفاضل دارایی‌های ثابت مشهود سال جاری با سال قبل منهای هزینه استهلاک سال جاری)، $A_{i,t}$ = بهره‌وری.

-توان رقابتی (نسبت فروش هر شرکت به میانگین فروش صنعت).

-عملکرد اقتصادی (ارزش افزوده اقتصادی $(WACC \times CAPITAL) - EVA = NOPAT$ که در آن: $NOPAT$: سود خالص عملیاتی پس از مالیات؛ $WACC$: میانگین موزون هزینه سرمایه؛ $CAPITAL$: سرمایه به کار رفته).

سرمایه فکری

به منظور سنجش سرمایه فکری از مدل ضریب ارزش افزوده فکری پالیک (۱۹۹۸ و ۲۰۰۴) استفاده شده است. ضریب ارزش افزوده فکری معیار تجمیعی برای توانایی فکری شرکت است و خود از سه جزء به شرح زیر تشکیل شده است.

$$VAIC = SCE + HCE + CCE$$

که در آن $VAIC$ نشان دهنده ضریب ارزش افزوده سرمایه فکری، SCE کارایی سرمایه ساختاری، HCE کارایی سرمایه انسانی و CCE کارایی سرمایه به کار گرفته شده است. برای محاسبه متغیر $VAIC$ ارزش افزوده شرکت مورد محاسبه قرار می‌گیرد.

ارزش افزوده عبارت است از پرداختی به عوامل تولید که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$VA = OP + EC + A$$

VA نشان دهنده ارزش افزوده شرکت، OP سود عملیاتی، EC هزینه حقوق و دستمزد شرکت و A استهلاک دارایی‌های مشهود و نامشهود است. CCE از تقسیم ارزش افزوده شرکت به ارزش سرمایه به کار گرفته شده (ارزش دفتری داراییهای شرکت) به دست می‌آید. HCE از تقسیم

ارزش افزوده به هزینه‌های پرسنلی حاصل می‌شود و SCE به صورت زیر محاسبه می‌شود که SC از تفاوت ارزش افزوده و سرمایه انسانی حاصل می‌شود.

$$SCE = SC / VA$$

فعالیت های نوآورانه

در این پژوهش جهت محاسبه فعالیت های نوآورانه از مولفه‌های زیر مبتنی بر پژوهش نمازی و مقیمی (۱۳۹۷) استفاده شده است:

- نوآوری فردی (Individual Innovation): برابر است با تعداد کارکنان حرفه‌ای (کارکنان دارای تحصیلات دانشگاهی فوق لیسانس به بالا) به کل کارکنان شرکت
- نوآوری محیطی (Environmental Innovation): استفاده از روش های نوین حسابداری مدیریت (هزینه یابی بر مبنای فعالیت، مدیریت بر مبنای فعالیت، ارزیابی متوازن، هزینه یابی بر مبنای هدف، هزینه یابی استاندارد، هزینه یابی کیفیت و هزینه یابی کایزن). این شاخص به صورت دو وجهی اندازه گیری شده است. اگر شرکت از هر یک از سیستم های نوین استفاده کرده باشد، عدد یک و در غیر این صورت صفر منظور خواهد شد.
- نوآوری فنی (Technical Innovation): سرمایه صرف شده برای کسب ماشین آلات، تجهیزات و نرم افزار کسب ماشین آلات، تجهیزات و نرم افزار به کل دارایی ها.
- نوآوری اجرائی (Compulsory Innovation): نسبت سرمایه گذاری در تحقیق و توسعه به کل دارایی ها.

اثر بخشی هیات مدیره

- اثر بخشی هیئت مدیره شامل پتانسیل هیئت مدیره و پویایی هیئت مدیره می‌شود:
- الف) پتانسیل هیئت مدیره (POTENTIAL) براساس متغیرهای زیر محاسبه می‌شود:
- چند مدیریتی: به شرایطی اشاره دارد که یک مدیر همزمان در بیش از یک شرکت عضو هیات مدیره باشد. مدیرانی که چندین سمت دارند از هوش، تجربه، مهارت و

- پیوندهای اجتماعی بهتری برخوردار هستند (کوک و وانگ، ۲۰۱۱: ۱۱۴؛ فیلد^۲ و همکاران، ۲۰۱۳: ۶۸).
- تنوع دانش هیئت مدیره (B KNOW DIV): در کنار مدیران متخصص در هیات مدیره، عضوی دارای مدرک تحصیلی حسابداری و اقتصاد باشد. استفاده از دانش و مهارت متنوع، هیئت مدیره را قادر می‌سازد تا تصمیمات بهتری در مورد سرمایه‌گذاری اتخاذ کند (چن^۳، ۲۰۱۴: ۴۲۶؛ هوانگ^۴ و همکاران، ۲۰۱۴: ۲۷۴).
 - دوره تصدی هیئت مدیره (B TENURE): بیانگر تعداد سال‌های مدیریت اعضای هیئت مدیره در شرکت است. طولانی بودن دوره تصدی هیئت مدیره مدیران را قادر می‌سازد تا دانش و مهارت‌های خاص شرکت را بیشتر کسب کنند و همچنین منعکس کننده سطح بالایی از انسجام هیئت مدیره است که مدیران را به مشارکت در تصمیم‌گیری گروهی ترغیب می‌کند، بنابراین منجر به یک هیئت مدیره مؤثر می‌شود (مهرافزون، ۱۳۹۷: ۸۷).
- (ب) پویایی هیئت مدیره (DYNAMICS) بر اساس متغیرهای زیر محاسبه می‌شود (لیو^۵ و همکاران، ۲۰۲۰: ۲۲۱۹):
- میزان فعالیت هیئت مدیره: به تعداد جلسات هیئت مدیره اشاره دارد، که در آن مدیران با سایر اعضای هیئت مدیره تعامل می‌کنند، اطلاعات رد و بدل می‌کنند و برای شرکت تصمیمات استراتژیک می‌گیرند.
 - اندازه هیئت مدیره (B SIZE): اندازه هیئت مدیره تعداد کل اعضای هیئت مدیره در هر یک از سنوات پژوهش است و از صورت‌های مالی و گزارش هیئت مدیره استخراج می‌شود.

-
1. Gok & Wang
 2. Field
 3. Chen
 4. Hang
 5. Iiyu

- استقلال هیئت مدیره (B IND) : برای اندازه گیری آن از نسبت تعداد مدیران غیر موظف به تعداد کل اعضای هیئت مدیره استفاده می شود. عضو غیرموظف هیئت مدیره عضوی است که فاقد مسئولیت اجرایی در شرکت است.
- مالکیت مدیریتی (M GTOW) : مالکیت مدیریتی از تقسیم سهام نگهداری شده توسط هیئت مدیره بر کل سهام شرکت در هر دوره به دست می آید.
- تنوع جنسیتی هیئت مدیره (B GENDER) : متغیر دو وجهی است، اگر در هیئت مدیره شرکت، زن وجود داشته باشد معادل یک است در غیر این صورت صفر خواهد بود.
- شرایط بحرانی: شرکت های نمونه پژوهش برای فعالیت در بازه زمانی اپیدمی کووید ۱۹ یعنی سال های ۱۳۹۸، ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰، عدد یک و برای دیگر سال های فعالیت عدد صفر گرفتند.

یافته های پژوهش

به منظور بررسی مشخصات عمومی متغیرها و تجزیه و تحلیل دقیق آن ها، آشنایی با آمار توصیفی مربوط به متغیرها لازم است. جدول (۱)، آمار توصیفی داده های مربوط به متغیرهای مورد استفاده در تحقیق را نشان می دهد. آمار توصیفی مربوط به جدول ۱۲۹ شرکت در بازه زمانی ۸ ساله بین ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ است. نتایج نشان می دهد، مقدار میانگین برای مالکیت مدیریتی برابر با ۵۵ درصد است و برای متغیر توان رقابتی برابر با (۰,۱۵). به طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن ها نسبت به میانگین است. از مهم ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای تعداد جلسات برابر با ۵/۰۰۵ و برای نوآوری فردی برابر است با ۰/۰۹ می باشد که نشان می دهد این دو متغیر به ترتیب دارای بیشترین و کمترین انحراف معیار هستند. کمینه و بیشینه نیز کمترین و بیشترین را در هر متغیر نشان می دهد. به عنوان مثال بزرگ ترین مقدار استقلال هیئت مدیره برابر با یک است. کمترین مقدار مالکیت مدیریتی برابر با صفر و بیشترین مقدار آن ۰/۹۵ است.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
بهره وری	Produc	۱۰۳۲	۰,۹۲۴	۰,۱۵۶	-۰,۴۳۸	۲,۶۶۶
توان رقابتی	CPG	۱۰۳۲	۰,۱۵۱	۰,۶۱۰	-۰,۹۵	۳,۳۸۹
ارزش افزوده اقتصادی	EVA	۱۰۳۲	۰,۱۱۰	۰,۱۸۰	-۰,۵۹۵	۰,۹۶۳
سرمایه فکری	VAIC	۱۰۳۲	۱,۴۷۷	۰,۸۱۳	-۰,۹۳۱	۴,۶۴۲
سرمایه انسانی	HU	۱۰۳۲	۰,۳۸۶	۰,۴۶۹	-۰,۶۸۱	۲,۳۸۱
سرمایه ساختاری	SC	۱۰۳۲	۰,۸۸۴	۰,۳۳۱	-۰,۶۳۴	۲,۳۶۶
سرمایه فیزیکی	VACA	۱۰۳۲	۰,۱۹۴	۰,۲۳۲	-۰,۳۶۲	۲,۱۶۴
نوآوری فردی	Individual Innovation	۱۰۳۲	۰,۱۵	۰,۰۹۷	۰,۰۱۵	۰,۴۲
تنوع دانش هیئت مدیره	BKNOWDIV	۱۰۳۲	۰,۵۸۳	۰,۵۰۲	۰	۳
دوره تصدی مدیرعامل	Tenure	۱۰۳۲	۲,۶۹۱	۱,۸۵۹	۱	۸
تعداد جلسات هیئت مدیره	NumSess	۱۰۳۲	۱۵,۱۸۶	۵,۰۰۵	۱۲	۳۸
اندازه هیئت مدیره	BSIZE	۱۰۳۲	۵,۰۳	۰,۲۴۹	۵	۷
استقلال هیئت مدیره	BIND	۱۰۳۲	۰,۶۲۷	۰,۱۹۳	۰,۲	۱
مالکیت مدیریتی	MGTOW	۱۰۳۲	۰,۵۵۶	۰,۲۸۷	۰	۰,۹۵۴۵
پویایی هیات مدیره	Bdynamics	۱۰۳۲	۰,۰۰۲	۰,۴۱	-۰,۲۳۱	۳,۴۳۷
پتانسیل هیئت مدیره	Bpotential	۱۰۳۲	۰,۰۱۲	۰,۲۲۳	-۰,۴۵۸	۰,۹۸۶
متغیرهای کیفی پژوهش						
نام	نماد	شرح	درصد فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی	
چند مدیریتی	MultiMa	۰	۱۹۲	۱۸,۶۰	۸۱,۴۰	
		۱	۸۴۰			
تنوع جنسیتی هیئت مدیره	Bgender	۰	۹۶۳	۹۳,۹۰	۶,۱۰	
		۱	۶۳			
نوآوری محیطی	Environmental Innovation	۰	۳۶۰	۳۴,۸۸	۶۵,۱۲	
		۱	۶۷۲			
نوآوری فنی	Technical Innovation	۰	۳۴۶	۳۳,۵۳	۶۶,۴۷	
		۱	۶۸۶			
نوآوری اجرایی	Compulsory Innovation	۰	۷۷۵	۷۵,۱۰	۲۴,۹۰	
		۱	۲۵۷			

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش به تفکیک دوره قبل و بعد از کرونا را نشان می‌دهد. طبق جدول ۲، میانگین سرمایه فکری قبل از کرونا ۱,۳۶۲ بوده است که بعد از کرونا به ۱,۶۷ افزایش یافته است و این افزایش با توجه به احتمال آزمون مقایسه میانگین‌ها معنادار است. میانگین فعالیت نوآورانه قبل از کرونا ۱,۶۵۶ بوده است که بعد از کرونا به ۱,۸۱۳ افزایش یافته است و این افزایش با توجه به احتمال آزمون مقایسه میانگین‌ها معنادار است. میانگین اثربخشی هیات مدیره قبل از کرونا ۰,۱۵۴ بوده است که بعد از کرونا به ۰,۰۵۹ کاهش یافته است و این افزایش با توجه به احتمال آزمون مقایسه میانگین‌ها معنادار نیست. میانگین تاب آوری قبل از کرونا ۱,۱۴۵ بوده است که بعد از کرونا به ۱,۲۵۴ افزایش یافته است و این افزایش با توجه به احتمال آزمون مقایسه میانگین‌ها معنادار است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای اصلی پژوهش به تفکیک دوره قبل و بعد کرونا

احتمال آزمون برابری میانگین‌ها	آماره آزمون	میانگین		میانه		متغیرها
		دوره بعد کرونا	دوره قبل کرونا	دوره بعد کرونا	دوره قبل کرونا	
۰,۰۰۰	-۶,۹۳۷	۱,۶۷۰	۱,۳۶۲	۱,۵۸۵	۱,۲۵۳	سرمایه فکری
۰,۰۱۴	-۲,۴۶۴	۱,۸۱۳	۱,۶۵۶	۲,۰۶۰	۲,۰۳۵	فعالیت نوآورانه
۰,۷۳۴	-۰,۳۴۰	۰,۰۵۹	۰,۱۵۴	-۰,۱۰۹	-۰,۱۰۴	اثربخشی هیات مدیره
۰,۰۰۰	-۴,۶۰۱	۱,۲۵۴	۱,۱۴۵	۱,۱۴۳	۱,۰۱۶	تاب آوری

مدل اندازه‌گیری

در برازش مدل اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا و در نهایت میانگین مقادیر اشتراکی استفاده می‌شود. پایایی از دو طریق، سنجش بارهای عاملی، ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی مورد بررسی قرار می‌گیرد. مقدار ملاک مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، $0/4$ می‌باشد (هولاند، ۱۹۹۹). با توجه به ضرایب متغیرهای آشکار در جدول ۳ تمامی متغیرهای پژوهش بالای $0/4$ می‌باشند که نشان‌دهنده مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی مدل می‌باشد.

جدول ۳. مقادیر بار عاملی

متغیرها	گویه‌ها	مقدار بار عاملی	مقدار آماره تی	سطح معناداری
تاب‌آوری	بهره‌وری	۰,۷۲۰	۳۴,۰۲۲	۰,۰۰
	توان رقابتی	۰,۸۸۵	۸۶,۸۷	۰,۰۰
	ارزش افزوده اقتصادی	۰,۸۷۹	۷۵,۷۶	۰,۰۰
سرمایه فکری	سرمایه فیزیکی	۰,۷۹۲	۳۲,۲۶	۰,۰۰
	سرمایه انسانی	۰,۸۴۵	۶۴,۰۴	۰,۰۰
	سرمایه ساختاری	۰,۸۱۰	۴۲,۴۶	۰,۰۰
فعالیت نوآورانه	نوآوری فردی	۰,۹۱۸	۱۵۴,۲۹	۰,۰۰
	نوآوری محیطی	۰,۷۳۳	۴۳,۰۱	۰,۰۰
	نوآوری فنی	۰,۷۰۳	۳۶,۹۰	۰,۰۰
اثر بخشی هیات مدیره	نوآوری اجرایی	۰,۸۱۶	۶۴,۲۲	۰,۰۰
	پویایی هیئت مدیره	۰,۸۷۸	۵۰,۰۸	۰,۰۰
	پتانسیل هیئت مدیره	۰,۸۷۶	۵۰,۰۶	۰,۰۰

در صورتی که ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بیشتر از ۰/۷ باشد، حاکی از پایایی مناسب مدل است. با توجه به نگاره ۳، مقادیر مربوط برای تمامی متغیرها بالاتر از ۰/۷ بوده که نشان از پایایی مناسب مدل دارد. میزان همبستگی متغیر پنهان با متغیرهای آشکار خود، از طریق روایی همگرا مورد بررسی قرار می‌گیرد. روایی همگرا از طریق میانگین واریانس استخراجی (AVE) اندازه‌گیری می‌شود. مقدار مناسب برای AVE، ۰/۵ به بالاست (بارکلی^۱ و همکاران، ۱۹۹۵). با توجه به مقدار واریانس استخراجی متغیرهای پنهان مدل که در جدول ۳ آمده است، مشاهده می‌شود که تمام سازه‌ها از روایی همگرای مناسبی برخوردار هستند. کیفیت مدل‌های اندازه‌گیری در روش حداقل مربعات جزئی با استفاده از این معیار سنجیده می‌شود. با توجه به میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان که در جدول ۴ آمده است، مشاهده می‌شود که بیش از ۷۰ درصد تغییرپذیری مدل‌های اندازه‌گیری این متغیرها توانسته است توسط سازه مربوط به آن‌ها تبیین شود؛ که البته مقدار مناسبی تلقی می‌شود.

1. Barclay, D

جدول ۴. روایی و پایایی مدل پژوهش

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراجی
اثربخشی هیات مدیره	۰,۷۰۰	۰,۸۷۰	۰,۷۶۹
تاب آوری	۰,۷۷۸	۰,۸۷۰	۰,۶۹۲
سرمایه فکری	۰,۷۴۹	۰,۸۵۶	۰,۶۶۶
فعالیت نوآورانه	۰,۸۰۸	۰,۸۷۳	۰,۶۳۵

روایی واگرا (روش فورنل و لارکر)

معیار فورنل و لارکر برای برای محاسبه روایی واگرا در مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی است. این معیار اشاره به این مساله دارد که ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده (AVE) هر سازه بزرگتر از مقادیر همبستگی آن سازه با سازه های دیگر باشد، مقادیر موجود روی قطر اصلی ماتریس باید از کلیه مقادیر موجود در ستون مربوطه بزرگتر باشد. نتایج در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول ۵. نتایج روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

متغیرها	اثربخشی هیات مدیره	تاب آوری	سرمایه فکری	فعالیت نوآورانه
اثربخشی هیات مدیره	۰,۸۷۷			
تاب آوری	۰,۴۹۶	۰,۸۳۲		
سرمایه فکری	۰,۵۳۷	۰,۴۲۷	۰,۸۱۶	
فعالیت نوآورانه	۰,۳۵۶	۰,۴۵۳	۰,۳۱۳	۰,۷۹۷

لزوم تایید روایی واگرا در این روش، بیشتر بودن قطر اصلی از مقادیر زیرین آن می باشد که طبق جدول فوق، روایی واگرا به روش فورنل و لارکر تایید می شود.

آزمون فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: سرمایه فکری بر تاب آوری تاثیر معنی داری دارد.

نتایج مربوط به فرضیه اول تحقیق در جدول (۶) آمده است.

جدول ۶. نتایج براورد ضرایب معناداری تی و ضریب مسیر استاندارد شده سرمایه فکری بر تاب-آوری

فرضیه اول	ضریب مسیر (B)	مقدار تی (t-value)	سطح معناداری	نتیجه
سرمایه فکری ← تاب‌آوری	۰,۱۷۵	۵,۲۶۲	۰,۰۰	تایید

بررسی ضریب اثر سرمایه فکری بر تاب‌آوری در جدول فوق نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰,۱۷۵ برآورد شده است. لذا می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی سرمایه فکری بر تاب‌آوری تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین فرضیه اول تحقیق تایید می‌شود.

فرضیه دوم: فعالیت‌های نوآورانه بر تاب‌آوری تأثیر معنی‌داری دارد.

نتایج مربوط به فرضیه دوم تحقیق در جدول (۷) آمده است.

جدول ۷. نتایج براورد ضرایب معناداری تی و ضریب مسیر استاندارد شده فعالیت‌های نوآورانه بر تاب‌آوری

فرضیه دوم	ضریب مسیر (B)	مقدار تی (t-value)	سطح معناداری	نتیجه
فعالیت نوآورانه ← تاب‌آوری	۰,۲۹۲	۱۰,۵۳۹	۰,۰۰	تایید

بررسی ضریب اثر فعالیت‌های نوآورانه بر تاب‌آوری در جدول فوق نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰,۲۹۲ برآورد شده است. لذا می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی فعالیت‌های نوآورانه بر تاب‌آوری تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین فرضیه دوم تحقیق تایید می‌شود.

فرضیه سوم: اثربخشی هیات مدیره بر تاب‌آوری تأثیر معنی‌داری دارد.

نتایج مربوط به فرضیه سوم تحقیق در جدول (۸) آمده است.

جدول ۸. نتایج برآورد ضرایب معناداری تی و ضریب مسیر استاندارد شده اثربخشی هیات مدیره بر تاب آوری

فرضیه سوم	ضریب مسیر (B)	مقدار تی (t-value)	سطح معناداری	نتیجه
اثربخشی هیات مدیره \leftarrow تاب آوری	۰,۲۹۹	۷,۶۳۹	۰,۰۰	تایید

بررسی ضریب اثر اثربخشی هیات مدیره بر تاب آوری در جدول فوق نشان می‌دهد که این ضریب مسیر به میزان ۰,۲۹۹ برآورد شده است. لذا می‌توان نتیجه گرفت که این ضریب مسیر در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار است؛ یعنی اثربخشی هیات مدیره بر تاب آوری تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین فرضیه سوم تحقیق تایید می‌شود.

بررسی مدل کلی

جهت ارزیابی مقدار برازندگی کل مدل یک شاخص بنام GOF وجود دارد. این آزمون کیفیت کلی مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری را تعیین می‌کند. هر چه مقدار این شاخص بیشتر باشد نشان از قدرت برازندگی بالای مدل است و هر چه به صفر نزدیک شود، حکایت از برازش ضعیف مدل دارد. نتایج مربوط به محاسبات این شاخص در جدول (۹) آمده است.

جدول ۹. نتایج برازش کلی مدل با معیار GOF

GOF	$\overline{Communalities}$	$\overline{R^2}$
۰,۳۵۵	۰,۳۵۵	۰,۳۵۵
سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ بترتیب برازش ضعیف، متوسط و قوی		

همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، مقدار معیار GOF برابر ۰,۳۵۵ محاسبه شده که نشان از برازش قوی مدل کلی تحقیق است.

بررسی فرضیه‌های پژوهش

در این بخش از پژوهش به این سوال خواهیم پرداخت که آیا ارتباط بین متغیرهای مدل در شرایط بحرانی و غیر بحرانی تفاوت دارد یا خیر؟ با توجه به اینکه متغیر تعدیلگر بخش حاضر از نوع کیفی (دو

حالتی) می‌باشد باید از روش تحلیل گروهی استفاده کرد. در این روش، مدل تحقیق در دو مرحله و هر مرحله با استفاده از داده‌های مربوط به یکی از گروه‌ها (سال‌های کرونایی و سال‌های غیر کرونایی) اجرا شده و نتایج استخراج می‌گردند. مطابق با روش تحلیل گروهی، می‌بایست در مرحله اول مدل را با استفاده از داده‌های مربوط به سال‌های کرونایی و در مرحله دوم با استفاده از داده‌های مربوط به سال‌های غیر کرونایی اجرا کرد. نتایج شامل تعداد نمونه هر دو گروه (سال‌های کرونایی و سال‌های غیر کرونایی) و نقش کرونا در مسیرهای مدل در جدول (۱۰) آمده است.

جدول ۱۰. نتایج مربوط به بررسی نقش کرونا در بین روابط مدل

مسیر	کرونا	تعداد نمونه	ضریب مسیر	مقدار خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
سرمایه فکری ←	سالهای کرونایی (۱)	۳۸۷	۰,۲۲۹	۰,۰۵۰	۴,۵۵۷	۰,۰۰۰
تاب آوری	سالهای غیر کرونایی (۲)	۶۴۵	۰,۱۰۸	۰,۰۳۷	۲,۹۳۵	۰,۰۰۳
فعالیت نوآورانه ←	سالهای کرونایی (۱)	۳۸۷	۰,۳۰۷	۰,۰۴۷	۶,۵۳۵	۰,۰۰۰
تاب آوری	سالهای غیر کرونایی (۲)	۶۴۵	۰,۲۸۱	۰,۰۳۵	۸,۱۲۶	۰,۰۰۰
اثربخشی هیات	سالهای کرونایی (۱)	۳۸۷	۰,۳۶۹	۰,۰۶۴	۵,۷۳۵	۰,۰۰۰
مدیره ← تاب آوری	سالهای غیر کرونایی (۲)	۶۴۵	۰,۲۴۸	۰,۰۴۸	۵,۲۰۲	۰,۰۰۰

همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، شدت تاثیر سرمایه فکری بر تاب آوری در سال‌های کرونایی و غیر کرونایی به لحاظ آماری معنی دار می‌باشد. شدت تاثیر سرمایه فکری بر تاب آوری در سال‌های کرونایی (۰,۲۲۹) بیشتر از سال‌های غیر کرونایی (۰,۱۰۸) برآورد شده است. شدت تاثیر فعالیت نوآورانه بر تاب آوری در سال‌های کرونایی و غیر کرونایی به لحاظ آماری معنی دار می‌باشد. شدت تاثیر فعالیت نوآورانه بر تاب آوری در سال‌های کرونایی (۰,۳۰۷) بیشتر از سال‌های غیر کرونایی (۰,۲۸۱) برآورد شده است. شدت تاثیر اثربخشی هیات مدیره بر تاب آوری در سال‌های کرونایی و غیر کرونایی به لحاظ آماری معنی دار می‌باشد. شدت تاثیر اثربخشی هیات مدیره بر تاب آوری در سال‌های کرونایی (۰,۳۶۹) بیشتر از سال‌های غیر کرونایی (۰,۲۴۸) برآورد شده است.

آزمون پترنوستر

جهت بررسی معناداری اختلاف ضرایب متغیرهای مستقل در دو نمونه با متغیر وابسته یکسان از رویکرد پترنوستر و همکاران (۱۹۹۸: ۸۶۲) استفاده شده است. نتایج آزمون پترنوستر و همکاران (۱۹۹۸) جهت مقایسه ضرایب متغیرهای سرمایه فکری، فعالیت نوآورانه و اثربخشی هیات مدیره در مدل‌های برازش شده در جدول (۱۱) ارائه شده است.

جدول ۱۱. آزمون پترنوستر

نام متغیر مستقل	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه با تی استودنت
سرمایه فکری	۴,۶۹۷	۰,۰۰۰۶	پذیرش
فعالیت نوآورانه	۰,۱۶۰۴	۰,۸۷۲	رد
اثربخشی هیات مدیره	۲,۰۴۷۸	۰,۰۴۳۶	پذیرش

نتایج آزمون پترنوستر نشان می‌دهد، میزان سرمایه فکری شرکت‌های تولیدی در بحران کرونا نسبت به دیگر دوره‌های زمانی تاثیر فزاینده‌ای بر تاب‌آوری شرکت دارد. همچنین، اثربخشی هیات مدیره شرکت‌های تولیدی در بحران کرونا نسبت به دیگر دوره‌های زمانی تاثیر فزاینده‌ای بر تاب‌آوری شرکت داشته است. ولی، تاثیر فعالیت‌های نوآورانه بر تاب‌آوری شرکت در بحران کرونا نسبت به دیگر دوره‌های زمانی اختلاف معناداری معناداری ندارد.

بحث و نتیجه‌گیری

امروزه شرایط بحرانی در هر شرکتی بقای سازمانی را تهدید کرده است. در این شرایط، شرکت‌ها نیازمند آن هستند که خود را از خطر نابودی نجات دهند. یکی از راه‌کارهای مقابله با چنین شرایطی، تاب‌آوری سازمانی می‌باشد. تاب‌آوری یعنی شرکت‌ها بتوانند در مقابل بحران‌ها مقاومت کرده و در حین و پس از شرایط بحرانی، عملکرد خود را بهبود بخشند. در واقع تاب‌آوری به عنوان راهی برای حفظ بقای سازمانی می‌تواند یاری‌کننده شرکت‌ها در شرایط پرتلاطم بحرانی باشد. در این میان شرکت‌های تولیدی به دلایل مختلفی از جمله کمبود منابع مالی در بحران‌ها، همواره در معرض

نابودی قرار دارند. تاب‌آوری این شرکت‌ها موجب پایداری آنها در شرایط بحرانی خواهد شد. در این پژوهش به تبیین مؤلفه‌های مؤثر بر تاب‌آوری شرکت‌های تولیدی در شرایط بحرانی پرداخته شده است. یکی از موضوعات مهم در زمینه تاب‌آوری شرکت‌ها، سرمایه‌فکری است. سرمایه‌فکری مورد توجه بسیاری از محققین قرار گرفته و آن را به عنوان ابزاری برای تعیین ارزش سازمان، مورد استفاده قرار می‌دهند. شرکت‌هایی که سرمایه‌فکری بیشتری داشته باشند، در شرایط بحرانی، از تاب‌آوری بیشتری برخوردار خواهند بود. در این پژوهش، به منظور تحلیل شرایط بحرانی، وضعیت شرکت‌های تولیدی، قبل و بعد از این شرایط مدنظر قرار گرفته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان داد سرمایه‌فکری بر تاب‌آوری شرکت در شرایط بحرانی تأثیر دارد. به عبارتی دیگر بکارگیری مناسب سرمایه انسانی نظیر آموزش کارکنان و استفاده از سیستم فناوری اطلاعات و ارتباطات می‌تواند ظرفیت انطباق شرکت با شرایط پیش‌بینی‌نشده را افزایش داده و شرکت را در شرایط بحرانی، تاب‌آور نماید. نتایج حاصل از این فرضیه مطابق با نتیجه پژوهش براداد و همکاران (۲۰۲۱: ۱۳۱)، جیا و همکاران (۲۰۲۰: ۲۴۲)، شمس و همکاران (۱۳۹۹: ۴۴) و رمیانی (۱۴۰۰) است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان داد فعالیت‌های نوآورانه در شرایط بحرانی تأثیری بر تاب‌آوری شرکت‌های تولیدی ندارد. نتایج حاصل از این فرضیه مخالف با نتیجه هالاک و همکاران (۲۰۱۸: ۲۳۳)، براداد و همکاران (۲۰۲۱) و شمس و همکاران (۱۳۹۹: ۴۴) است. آزمون فرضیه سوم نشان داد، اثربخشی هیات مدیره بر تاب‌آوری شرکت در شرایط بحرانی تأثیر دارد. به عبارتی دیگر، هیات مدیره مؤثر، نقش بسزایی در جهت‌دهی و هدایت منسجم تمامی فعالیت‌ها به منظور تضمین کارآمدی و موفقیت شرکت در شرایط بحرانی دارد. نتایج حاصل از این فرضیه مطابق با نتیجه پژوهش براداد و همکاران (۲۰۲۱)، براوو و هرناندز^۴ (۲۰۲۱: ۱۳۰) و شمس و همکاران (۱۳۹۹: ۴۴) است. با توجه به نتایج پژوهش و به دلیل نقش حیاتی سرمایه‌فکری ضروری است سازمان‌هایی که تمایل به تاب‌آوری دارند باید توجه کافی را نسبت به سرمایه‌فکری مبذول دارند و بتوانند به تغییرات محیطی پاسخ مناسب دهند. لذا به شرکت‌های تولیدی پیشنهاد می‌شود با فراهم نمودن محیط

1. Bada
2. Ja
3. Hallak
4. Bravo & Hernández

مناسب برای افراد خلاق، ارتقای آگاهی در جهت افزایش سرمایه فکری، زمینه مورد نیاز را برای افزایش تاب آوری فراهم آورند. همچنین پیشنهاد می‌شود هیئت‌مدیره برای نظارت بر مدیریت و مشارکت در تصمیم‌گیری، مهارت‌های متنوعی از قبیل حسابداری، که موجب پویایی هیئت‌مدیره می‌شود کسب نموده تا بتواند بر تاب آوری مؤثر باشد. به منظور انجام پژوهش‌های آتی به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود به بررسی عوامل مؤثر بر تاب آوری شرکت با نقش میانجی‌گری مدیریت سود پرداخته شود. همچنین پیشنهاد می‌گردد به بررسی عوامل مؤثر بر تاب آوری شرکت در شرایط بحران اقتصادی پرداخته شود. پیشنهاد می‌شود علل تاب آوری سازمانی در بخش‌های مختلف شرکت‌های تولیدی بررسی شود.

منابع

- ابراهیمی، سیدعباس؛ فیض، داوود؛ چیت کران، حسین. (۱۳۹۶)، تحلیل جامع عوامل مؤثر بر تاب‌آوری سازمانی در صنایع کوچک و متوسط، پژوهش‌های مدیریت منابع سازمانی، ۷(۳): ۳۷-۵۸
- استادی ایرج؛ مرضیه، سلیمان پور؛ عمران، محبوبه (۱۳۹۶). "رابطه‌ی تاب‌آوری سازمانی با رقابت‌پذیری و مزیت رقابتی پایدار مورد مطالعه: شرکت سیمان بجنورد". فصلنامه آینده پژوهی مدیریت، ۲۸(۱): ۱۰۳-۱۲۵.
- بشیری منش، نازنین؛ امیری، صفری. (۱۴۰۱). تأثیر بکارگیری استراتژی تجاری تهاجمی در دوره کرونا بر رابطه عملکرد اجتماعی شرکت‌ها و واکنش بازار سرمایه. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۲(۲): ۱۴۱-۱۷۰.
- بهرامی، امیر. (۱۴۰۰)، بررسی استراتژی‌های تاب‌آوری کسب و کارها در مدیریت بحران و ارائه راهکارهای موثر در جهت برون‌رفت از بحران، همایش ملی مدیریت کسب و کار در شرایط بحران و عدم اطمینان. جعفری، فرزین؛ همتی، حسن. (۱۳۹۴). مطالعه تأثیر نوع صنعت بر روی روابط حاکمیت شرکتی و بهره‌وری شرکت‌ها. مدیریت بهره‌وری، ۳(۳۴): ۷-۲۶. ۲۸(۹۱): ۹-۳۰.
- چوپانی، حیدر؛ زارع خلیلی، مجتبی؛ قاسمی، عقیل؛ و غلام زاده، حجت. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین مدیریت دانش و سرمایه‌های فکری با نوآوری سازمانی (مطالعه موردی: شرکت‌های سهامی بیمه توسعه). ابتکار و خلاقیت در علوم انسانی ۱(۲): ۲۸-۵۶
- دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۹۱). تأثیر سرمایه فکری بر حسابداری مدیریت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت، ۵(۳): ۸۵-۹۹.
- رضائی، زینب و تامرادی، علی. (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین شیوع کوید ۱۹ و خطر سقوط قیمت سهام با تأکید بر نقش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران. قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری، ۱(۴): ۸۲-۵۱
- رودری، سهیل و همایونی فر، مسعود. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر شیوع ویروس کرونا بر بازار سهام ایران با لحاظ تغییرات رژیم. پژوهش‌های اقتصادی ایران، ۲۶(۸۷): ۲۲۷-۱۹۵
- رومیانی، زهرا، (۱۴۰۰)، اولویت‌بندی ابعاد تاب‌آوری سازمانی در شرایط بحران کرونا (مطالعه موردی بیمارستان‌های شهر خرم‌آباد)، دو فصلنامه علمی پژوهشی، سال دهم، ویژه نامه، کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی دانشگاه لرستان.
- شمس، زهرا؛ وحدتی، حجت؛ زراعی‌متین، حسن؛ نظریوری، هوشنگ؛ موسویف نجم‌الدین، (۱۳۹۹)، احصاء عوامل مؤثر بر تاب‌آوری سازمانی با رویکرد فراترکیب، نوع مقاله: پژوهشی (با رویکردهای کیفی). چشم‌انداز مدیریت دولتی، ۱۱(۳): ۶۵-۳۹.

- طاهری نیا، مسعود؛ فضل الهی دهکردی، زهرا. (۱۳۹۶). تأثیر سرمایه فکری بر رقابت بازار محصول حسابداری و منافع اجتماعی، (۲۷)، ۱-۱۸.
- فلاح، محمد (۱۳۹۹)، فراترکیب خلق تاب آوری پویا مقابل بحران کرونا در حوزه کسب و کارهای نوپا، مدیریت کسب و کارهای بین المللی، دانشکده اقتصاد و مدیریت دانشگاه تبریز، ۳ (۱۰): صص ۱۱۷-۱۳۶.
- محمدرودی، حامد؛ رحیم نیا، فریبرز؛ ملک زاده، غلامرضا و خوراکیان، علیرضا. (۱۳۹۸). ارائه الگوی تاب آوری سازمانی در شرکت های تولیدی با رویکرد داده بنیاد. پژوهش های مدیریت عمومی، ۱۲ (۴۳): ۱۳۴-۱۱۱.
- مهرافزون، امیر. (۱۳۹۷)، بررسی رابطه ویژگیهای هیئت مدیره و دوره تصدی مدیرعامل بر ارزش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، ماهنامه پژوهشهای مدیریت و حسابداری، شماره ۴۴، ۸۲-۹۹.
- نمازی، محمد و مقیمی، فاطمه. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر سازه های مربوط به رشد نوآوری و نقش میانجی چالش های نوآوری بر عملکرد مالی و اقتصادی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های حسابداری مالی، ۱۰ (۴): ۱۰۴-۷۹.

References

- Bahrami, A. (2021), examining business resilience strategies in crisis management and providing effective solutions to overcome the crisis, *National Conference on Business Management in Crisis and Uncertainty*. (In Persian)
- Bashirimanesh, N; & amiri, S. (2022). The Impact of Aggressive Business Strategy in the Corona Period on the Relationship between Corporate Social Performance and Market Response. *Journal of Accounting and Social Interests*, 12(2), 141-170. (In Persian)
- Brada, Josef, Paweł, Gajewski, Ali, M.Kutan, (2021), Economic resiliency and recovery, lessons from the financial crisis for the COVID-19 pandemic: A regional perspective from Central and Eastern Europe, *International Review of Financial Analysis*. 126-138
- Bravo, O; Hernández, D; (2021), measuring organizational resilience: Tracing disruptive events facing unconventional oil and gas enterprise performance in the Americas, *Energy Research & Social Science* 149-124.
- Chen, H.L; (2014). Board capital, CEO power and R & D investment in electronics firms. *Corp. Gov. Int. Rev.* 22 (5), 422-436.

- Cook, D; Wang, H; (2011). The informativeness and ability of independent multi-firm directors. *J. Corp. Finance* 17 (1), 108–121.
- Coulombe S, Pacheco T, Cox E, Khalil C, Doucerain MM, Auger E, Meunier S.(2020) Risk and Resilience Factors During the COVID-19 Pandemic: A Snapshot of the Experiences of Canadian Workers Early on in the Crisis. *Front Psychol.* 174-182.
- Denyer, D. (2017). Organizational Resilience: A summary of academic evidence, business insights and new thinking. BSI and Cranfield School of Management. First published
- Duchek, S; Raetz, S. & Scheuch, I. *Bus Res* (2019). The role of diversity in Organizational resilience: a theoretical framework. *Journal of Business Research* 13, 387–423
- Ebrahimi, S, A; Fayz, D & Chitkaran, H. (2016), Comprehensive analysis of factors affecting organizational resilience in small and medium industries, *Organizational Resources Management Research*, 7(3): 37-58. (In Persian)
- Elias, A. A. (2021). Kerala's innovations and flexibility for Covid-19 recovery: Storytelling using systems thinking. *Global Journal of Flexible Systems Management.* 22(Suppl 1), S33–S43.
- Fallah, M. (2019), Transcombination of creating dynamic resilience against the Corona crisis in the field of start-up businesses, *International Business Management, Faculty of Economics and Management, Tabriz University*, 3(10): pp. 117-136. (In Persian)
- Field, L; Lowry, M; Mkrtychyan, A; (2013). Are busy boards detrimental? *J. Financ.Econ.* 109 (1), 63–82.
- Hallak, Rob, Assaker, Guy, O'Connor, Peter, Lee, Craig (2018). Firm performance in the upscale restaurant sector: The effects of resilience, creative self-efficacy, innovation and industry experience, *Journal of Retailing and Consumer Services* 40, 229–240.
- Huang, Q; Jiang, F; Lie, E; Yang, K; (2014). The role of investment banker directors in M & A. *J. Financ. Econ.* 112 (2), 269–286.
- Jafari, F; Hemmati, H. (2014). Studying the effect of industry type on the relationship between corporate governance and company productivity. *Productivity Management*, 3(34): 26-7. 28(91): 9-30. (In Persian)
- Jia, Xin; Mesbahuddin, Chowdhury, Girish, Prayag, Md MarufHossan, Chowdhury, (2020), The role of social capital on proactive and reactive resilience of

- organizations post-disaster, *International Journal of Disaster Risk Reduction*, 237-250.
- Kamalahmadi, M. Parast, M.M. (2016), "A review of the literature on the Principles of enterprise and supply chain resilience: major findings and directions for future research", *International Journal of Production Economics*, 171: 116-133
- Kerr, H. (2016). *Organizational Resilience. Quality*, 55(7), 40.
- Kerr, Howard (2017). *Organizational Resilience Index Report*. Available from www.bsigroup.com/organizational-resilience. Accessed may 3, 201
- Liyu, H. Rong, H and Elaine, E. (2020). Board influence on a firm's long-term success: Australian evidence, *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 27. 100327, ISSN 2214-6350.
- Mandojana & Bansal (2015). The long-term benefits of organizational resilience Through sustainable business practices. *Journal of Strategic Management*. 37 (8):23-48
- McManus, S; Seville, E; Vargo, J; & Brunson, D. (2008). Facilitated process for improving organizational resilience. *Natural Hazards Review*, 9(2), 81-90
- Mehrafzoon, A. (2017), Examining the relationship between the characteristics of the board of directors and the tenure of the CEO on the value of companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Management and Accounting Research Monthly*, No. 44, 82-99. (In Persian)
- Mokline, Bechir, Ben Abdallah, Mohamed Anis (2021). Individual Resilience in the Organization in the Face of Crisis: Study of the Concept in the Context of COVID-19, *Global Journal of Flexible Systems Management*, 22(3): 219–231.
- Namazi, M; & Moghimi, F. (2019). Investigating the Effect of Innovation Growth Constructs and Mediating Role of Innovation Challenges on Financial and Economic Performance of Tehran Stock Exchange Companies. *Financial Accounting Research*, 10(4), 79-104 (In Persian)
- Nguyen, C. T; Hai, P. T; & Nguyen, H. K. (2021). Stock market returns and liquidity during the COVID-19 outbreak: evidence from the financial services sector in Vietnam. *Asian journal of Economics and Banking*. 5(3), 324-342
- Okuwa, J. A; Nwuche, C. A; & Anyanwu, S. A. C (2016). Human Capital Development and Organizational Resilience in Selected Manufacturing Firms in Rivers State. *International Journal of Novel Research in Humanity and Social Sciences*, 3(2), 43–50.

- Ostadi Iraj, M; & Soleimon Pouromran, M. (2017). The relationship between the organizational resilience and the competitiveness and sustainable competitive (The case study: Cement Company of Bojnord). *Future study Management*, 28(108), 103-125. (In Persian)
- Paternoster, R; Brame, R; Mazerolle, P. & Piquero, A. (1998). Using the correct statistical test for the equality of regression coefficients. *Criminology*, 36(4): 859-866
- Pulic, A. (1998). Measuring the performance of intellectual potential in knowledge economy. In 2nd McMaster World Congress on Measuring and Managing Intellectual Capital by the Austrian Team for Intellectual Potential (pp. 1-20).
- Pulic, A. (2004). Intellectual capital—does it create or destroy value? *Measuring business excellence*. 8(1):62-68
- Samba, C; Vera, D; Kong, D; & Maldonado, T. (2017). Organizational resilience and positive leadership: An integrative framework. *Academy of Management Proceedings*, 20(1), 11-23
- Sashata, Hamid (2021). Firm Characteristics and Firm Performance during the Covid-19 Pandemic: Evidence from an emerging market, Lahore School of Accounting & Finance, The University of Lahore, Pakistan, <https://ssrn.com/abstract=3960757>.
- Sellberg, M. Ryan, P. Borgström, S. Norström, A. Peterson, G. (2018). From Resilience thinking to Resilience Planning: Lessons from practice. *Journal of Environmental Management*. 217,906-918.
- Shams, Z; vahdati, H; zarei matin, H; nazapouri, H; & mousavi, N. (2020). Identify The Factors Affecting Organizational Resilience With The Use Of Meta-Synthesis Approach. *Public Administration Perspaective*, 11(3), 39-65. (In Persian)
- Shen, Huayu, Fu, Mengyao, Pan, Hongyu, Yu, Zhongfu, Chen, Yongquan (2020). The Impact of the COVID-19 Pandemic on Firm Performance, *emerging markets finance and* 56(10):2213–2230.
- Shen, J; Liu, C; Lv, Q; Gu, J; Su, M; Wang, S; ... & Wu, J. (2021). Novel insights into impacts of the COVID-19 pandemic on aquatic environment of Beijing-Hangzhou Grand Canal in southern Jiangsu region. *Water research*, 193(1), 116873.
- Stone, J. and Rahimifard, S. (2018). Resilience in agri-food supply chains: a critical analysis of the literature and synthesis of a novel framework. *Supply Chain Management*, 23 (3): 207-23

- Suryaningtyas, D; Sudiro, A; Troena, E. A; & Irawanto, D. (2019). Organizational resilience and organizational performance: Examining the mediating roles of resilient leadership and organizational culture. *Academy of Strategic Management Journal*, 18(2), 1-7.
- Taherinia, M; & FazloAllahi Dehkordi, Z. (2017). The Effect of Intellectual Capital on Product Market Competition. *Journal of Accounting and Social Interests*, 7(2), 1-18. (In Persian)
- Tam, L. T; Ho, H. X; Nguyen, D. P; Elias, A; & Le, A. N. H. (2021). Receptivity of governmental communication and its effectiveness during COVID-19 pandemic emergency in Vietnam: A qualitative study. *Global Journal of Flexible Systems Management*, 22(Suppl 1), S45-S64.
- Tengblad, S. and Oudhuis, M. (2017). *The Resilience Framework: Organizing for Sustained Viability*. Singapore. Springer. p.285.
- Zheng, C; & Zhang, J. (2021). The impact of COVID-19 on the efficiency of microfinance institutions. *International Review of Economics & Finance*, 71, 407-423.

COPYRIGHTS



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

اقدام پژوهی حسابداری سایه به منظور گونه شناسی رعایت ارزش‌های اجتماعی شرکت‌های بازار سرمایه^۱

مصطفی مجیدی یزدی^۲، حسن ولیان^۳، مریم شهری^۴، محمدرضا عبدلی^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۹/۱۶

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: حسابداری سایه به عنوان یک فرآیند موازی با رویه‌های حسابداری کلاسیک، در تلاش برای انعکاس سطح بالاتری از عملکردهای اختیاری شرکت‌ها می‌باشد تا از این طریق بتواند به ارزش‌های اجتماعی هویت تازه‌تری اعطا نماید. هدف این مطالعه، اقدام پژوهی حسابداری سایه به منظور گونه شناسی رعایت ارزش‌های اجتماعی شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد.

روش: در این مطالعه با پیروی از الگوی کلایزی (۱۹۷۸)، تلاش شد تا به منظور ارتقاء سطح شناخت ماهیت حسابداری سایه، از گام‌های اقدام پژوهی برای بسترسازی این مفهوم بهره برده شود. بر این اساس این الگو، ابتدا از طریق مصاحبه با خبرگان و کدگذاری باز، تلاش گردید تا زمینه‌های کارکردی حسابداری سایه، مشخص شوند. سپس به منظور روایی‌سازی گزاره‌ها، از طریق ارزیابی انتقادی نسبت به تطبیق گزاره‌ها با پژوهش‌های مشابه اقدام گردید تا امکان ورود گزاره‌ها به مرحله تشکیل گروه کانونی جهت بحث و تبادل نظر برای تفکیک شناختی هر یک از گزاره‌ها در قالب یک مقوله مهیا شود. در ادامه از طریق چک‌لیست ارزیابی کیو، هر یک از گزاره‌ها در حدها ۵+ تا ۵- امتیازبندی شدند.

یافته‌ها: نتایج در بخش کیفی بر اساس ۱۲ مصاحبه انجام شده از وجود ۲۸۹ کدباز ایجاد شده حکایت داشت که ۲۶ زمینه مرتبط با پیاده‌سازی حسابداری سایه بر اساس آن شناسایی شد. از طرف دیگر در بخش کمی مشخص شد، ۲۶ معیار شناسایی شده در ۴ مقوله ایجادکننده چارچوب گونه‌شناسی حسابداری سایه شرکت‌های بازار سرمایه، تفکیک شدند.

نتیجه‌گیری: نتایج نشان می‌دهد، توسعه کارکردی حسابداری سایه در بستر شرکت‌های بازار سرمایه، این فرصت را برای شرکت‌ها ایجاد می‌کند تا با افشاء گسترده‌تری از فرآیندهای عملکردی شرکت، اعتماد بالاتری را به لحاظ رعایت حقوق ذینفعان؛ حقوق زیست‌محیطی؛ حقوق قضایی و حقوق منابع انسانی از جانب استفاده‌کنندگان از اطلاعات کسب نمایند.

واژه‌های کلیدی: اقدام پژوهی؛ حسابداری سایه؛ رعایت حقوق اجتماعی.

طبقه بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22051/JAASCI.2023.44653.1794

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. (mostafa_majidi_1980@yahoo.com)

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. نویسنده مسئول. (Hasan.valiyan@yahoo.com)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. (shahri_rh17@yahoo.com)

۴. دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. (Mrab830@yahoo.com)

مقدمه

با تغییر زمینه‌های اجتماعی در توسعه تجارت و کسب و کارها، شکل و ماهیت عملکردی حسابداری نیز تغییر یافته است (کریمی قلعه‌سیدی و صالحی، ۱۳۹۷: ۸۰). به طوری که امروزه شکل موازی از رویه‌های حسابداری برای دستیابی به همگن بودن و شفافیت بیشتر، تحت عنوان حسابداری سایه^۱ معرفی شده است (آندرو و بیکر^۲، ۲۰۲۰: ۶۸). در واقع حسابداری سایه به عنوان یکی از مفاهیم نوظهور در راستای توسعه تعامل دانش حسابداری با زمینه‌های اجتماعی و مکانیزمی برای پاسخگویی به جنبش‌های اجتماعی شکل گرفته در جوامع محسوب می‌شود که سعی در توسعه زوایای پنهان کارکردهای حسابداری به منظور افزایش پاسخگویی اجتماعی دارد (مانتی و همکاران^۳، ۲۰۲۱: ۲۵۱). در واقع این شیوه از حسابداری بخشی از هنجارهای عملکردی از افشاء اطلاعات به ویژه افشاء اختیاری اطلاعات را در بستر شرکت‌های بازار سرمایه نشان می‌دهد که معمولاً به دلیل گستردگی فرآیندهای رویه‌ای حسابداری کلاسیک، مسکوت می‌ماند و باعث می‌شود تا ارزش‌های اجتماعی در این فرآیند تحت تأثیر قرار گیرد (مداحی و همکاران، ۱۴۰۲: ۲۱۰).

دی و همکاران^۴ (۲۰۱۵) در بسط این مفهوم بیان نمودند؛ حسابداری سایه کارکردی از نظارت‌های اجتماعی و گروه‌های مردم نهادی است که باهدف احیاء حقوق اجتماعی ذینفعان، به شرکت‌ها و واحدهای حسابداری فشار وارد می‌نمایند تا نسبت به تبیین نیازهای برآمده از بسترهای اجتماعی در افشاء اطلاعات از طریق این سبک از حسابداری اقدام گردد. از طرف دیگر محققانی همچون بینگتون و توماس^۵ (۲۰۰۹)؛ گالاهافر و همکاران^۶ (۲۰۰۶) و شینکین و کوئلسون^۷ (۲۰۰۷) در راستای توسعه تغییر پارادایمی حسابداری سنتی به سمت حسابداری مدرن و اجتماعی، عنوان نمودند که حسابداری سایه به عنوان یک سیکل سیستماتیک اطلاعات عمل می‌نماید که با وارده نمودن نیازهای اطلاعاتی؛ اجتماعی و اعمال فرآیندهای تخصصی بر روی آن، تلاش می‌نمایند تا پاسخگویی لازم را از طریق ارائه گزارش‌های

1. Shadow Accounting
2. Andrew & Baker
3. Mhetti et al.
4. Dy et al.
5. Bibbington and Thomson
6. Gillhoffer et al.
7. Senkin and Coulson

مالی مطلوب به ذینفعان در قالب ستاده سیستم، تقویت نمایند و از این طریق به مشروعیت شرکت در بازار رقابتی هویت تازه‌ای ببخشند. در واقع مسئله که باعث گردیده تا این مطالعه حول آن شکل بگیرد، بر اساس یک رویکرد کلی، مجموعه ارزش‌های اجتماعی است که حسابداری می‌تواند در قالب یک فرآیند موازی، رویه‌های تخصصی همسو با ارزش‌های مورد انتظار از جمله محیط‌زیست، را بکار گیرد تا از این طریق به مشروعیت بالاتری برای پاسخگویی به ذینفعان اقدام نماید. حلقه مفقوده‌ای از کارکردهای حسابداری که، عموماً از گذشته تا به امروز به دلیل تمرکز صرف این حرفه بر رویکردهای کمیته گرایانه، باعث گردیده تا آن‌طور که باید و شاید، نتواند کارکردهای اجتماعی را از طریق ترکیب رویه‌های فنی و ارزش‌های مورد انتظار ذینفعان، به اجرا بگذارد.

بنابراین چنان که از ماهیت این حوزه از دانش حسابداری برمی‌آید، حسابداری سایه از کارکردی اجتماعی در شیوه تعامل با ذینفعان برخوردار می‌باشد. اما به‌طور جزئی‌تر و البته معدود، پژوهشگرانی همچون مک دونالد-کری^۱ (۲۰۱۸) حسابداری سایه را نوع عملکرد حسابداری ثانویه تعریف می‌نمایند که در بطن خود مجموعه‌ای از ارزش‌های اخلاقی و فرهنگی را دارا می‌باشد و تلاش می‌کند تا با کاهش شکاف نمایندگی نسبت به آینده‌نگری در حوزه محیط‌زیست؛ رعایت حقوق سهامداران خرد؛ کاهش پرونده‌های حقوقی و بسیاری از جنبه‌های دیگر ایجادکننده یکپارچگی اجتماعی پیش‌قدم باشد و بتواند حسابداری را به یک دانش مرادده‌ای با انتظارات اجتماعی تبدیل نماید. از طرف دیگر گری و همکاران^(۲۰۱۴) حسابداری سایه را نوعی بازسازی واحدهای تجاری در بسترهای اجتماعی تعریف می‌کنند که فراتر از نهاد اقتصادی، در پی حل تعارض‌های ناشی از منافع فراگیر در ارتباط بین شرکت‌ها با ذینفعان می‌باشد. همچنین ترگیدگا و همکاران^(۲۰۱۳) حسابداری سایه را برآوردی منطقی از میزان شفافیت و اعتماد عنوان نمودند و این حوزه از رویه‌های حسابداری در گزارشگری مالی را نوعی مزیت در تصمیم‌گیری ذینفعان بیرونی تشریح می‌کنند که باعث می‌شوند تا نسبت به واقعیت‌های عملکردی، آگاهی بیشتری کسب نمایند. لذا با توجه به این توضیحات می‌بایست بیان نمود، به دلیل فقدان شناخت نظری منسجم در رابطه با این پدیده، مطالعه حاضر به دنبال گونه شناسی محتوایی این مفهوم در بستر دانش حسابداری می‌باشد. با توجه به این هدف، لازم است تا از دو منظر زیر، ضرورت انجام این پژوهش مورد بررسی قرار گیرد.

1. McDonald-Kerr
2. Gray et al.
3. Tregidga et al.

اولاً اینکه این پژوهش نخستین مطالعه‌ای است که به توسعه این مفهوم در دانش حسابداری بر اساس یک فرآیند تحلیل گونه‌شناسی می‌پردازد. حوزه‌ای که برای بسط یک مفهوم نظری در عرصه‌های کاربردی یک دانش و حرفه جهت شناخت بیشتر دارای اهمیت می‌باشد. بنابراین با توجه به اینکه غالب پژوهش‌های انجام‌شده در این حوزه همچون، دی (۲۰۰۳؛ ۲۰۰۷^۱)؛ روفینگ (۲۰۰۷) و گیسون و همکاران^۲ (۲۰۱۵) صرفاً به صورت مطالعه موردی بوده است، لذا این پژوهش می‌تواند در ایجاد گونه‌شناسی این مفهوم در دانش حسابداری پیش‌قدم تلقی شود.

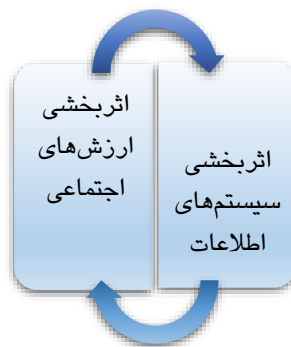
ثانیاً با توجه به اهمیت موضوع این مطالعه، نتایج حاصل می‌تواند به سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و قانون‌گذاران بازار سرمایه کمک نماید تا با شناخت ناشی از شناسایی ابعاد حسابداری سایه، نسبت به تقویت کارکردهای اخلاقی؛ اجتماعی و فرهنگی حسابداری جهت تعامل پویاتر با ذینفعان و بسترهای اجتماعی اقدام نماید و بر اساس آن سیاست‌های تشویقی لازم برای هنجارسازی ارزش‌های رفتاری و کیفی حسابداری جهت افشاء باکیفیت‌تر اطلاعات را اتخاذ نمایند. با عنایت به اهمیت مباحث مطرح‌شده باید بیان نمود، هدف این پژوهش توسعه گونه‌شناسانه و بسط نظریه حسابداری سایه در کارکردهای شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد. در ادامه این مطالعه ابتدا مبانی نظری باهدف تقویت شناخت ماهیت مسئله حاضر ارائه می‌شود تا در بخش سوم، روش‌شناسی با اتکا به شکاف نظری، دلایل خود برای تمرکز بر این پدیده را بیان نمود. سپس در بخش چهارم اقدام به پیاده‌سازی فرآیندهای تحلیلی در بخش کیفی و کمی می‌شود و در نهایت در بخش آخر این مطالعه، یافته‌های پژوهش موردبحث و تفسیر قرار می‌گیرد.

مبانی نظری

با توسعه فراگیر دانش زمینه‌ای علوم انسانی، حرکت رشته‌های این حوزه، همچون حسابداری در پیوند با علوم اجتماعی و سایر علوم وابسته ایجاد شد (زین‌الدین و همکاران، ۱۳۹۶: ۵۳). پلاگر^۳ (۲۰۰۴) اگرچه معتقد به اثربخشی ترکیب علوم انسانی با علوم اجتماعی بود، اما مهم‌ترین مانع در این حوزه را فقدان ارتباط بین سیستم‌ها و کارکردهای آن تلقی می‌نمود. اما بویسی^۴ (۲۰۰۶) با استقبال از پیوند حسابداری با زمینه‌های علوم اجتماعی بیان نمود، ممکن

1. Ruffing
2. Gibson et al.
3. Hogner
4. Bryce

است در ظاهر سیستم‌های مالی و عملکردی با سیستم‌های اقتصادی که مبتنی بر منفعت بیشتر نسبت به هزینه‌ها هستند، مطابقت نداشته باشد، اما جریان آزاد اطلاعات، مبنایی برای ایجاد پیوند بین سیستم‌های حسابداری با سایر سیستم‌های اجتماعی به تدریج خواهد شد (امیر آزاد و همکاران، ۱۳۹۷: ۲۴). حسابداری در طی سال‌های اخیر بر اساس مفاهیم همچون حسابداری هنجاری^۱ (کیر، ۲۰۰۵)؛ حسابداری متقابل^۳ (بویسی، ۲۰۱۵)؛ حسابداری ضد اجتماعی^۵ (اسپنس، ۲۰۰۹) حسابداری حقوق ذینفعان (روردیگوتز، ۲۰۱۵) به دنبال توسعه ارزش‌های اجتماعی در کارکردهای این حرفه بوده است. تحت جنبش اجتماعی در دانش حسابداری، حسابداری سایه که مفهوم فراگیر و مبتنی بر حوزه‌های اخلاقی؛ اجتماعی؛ زیست‌محیطی و حتی فرهنگی می‌باشد، از پیوند دانش حسابداری با عرصه‌های علوم اجتماعی و ساختاری حادث گردید (زارعی و همکاران، ۲۰۲۱: ۲۴۱). در واقع این اصطلاح برای نشان دادن طیفی از ارزش‌ها و هنجارهای اجتماعی است که تحت تأثیر انتظارات و تغییرات جوامع؛ گویایی سطحی از مسئولیت اخلاقی و پایداری متعهدانه حسابداری به بسترهای اجتماعی می‌باشد (شاهولی زاده و همکاران، ۱۴۰۱: ۴۱) که می‌تواند به واسطه اثربخشی سیستم‌های اطلاعاتی به ذینفعان در قالب شکل (۱) منعکس گردد.



شکل ۱. شکل‌گیری مفهوم حسابداری سایه

1. Normative Accounting
2. Kibir
3. Gunter-Accounting
4. Byce
5. Anti-Social Accounting
6. Spence
7. Rodrigue
8. Zarei et al.

علاوه بر این، دای (۲۰۰۹) حسابداری سایه را به عنوان یک سیستم اطلاعات مدیریت تلقی می کند که انتظارات و تغییرات برآمده از نیازهای اجتماعی، را در سیستم نهادینه می کند و از طریق شیوه های تصمیم گیری استراتژیک، عرصه های اجتماعی مورد مناقشه با عملکردهای شرکت ها را بهبود می بخشد. به علاوه دی و همکاران (۲۰۱۱) حسابداری سایه را به ۷ پیوند تفکیک می کنند که در قالب شکل (۲) می توان این پیوندها را مشاهده نمود.



شکل ۲. پیوندهای ناشی از حسابداری سایه (منبع: دی و همکاران، ۲۰۱۱)

به عنوان مثال، حسابداری سایه در پیوند با محیط زیست، به دنبال کاهش آلاینده گی ها از طریق تقویت ارزش های اخلاقی در حرفه حسابداری است تا اینکه از طریق الزامات در حرفه حسابداری بخواهد به دنبال این موضوع باشد. یا حسابداری سایه در پیوند با هنجارها، بر اهمیت یکپارچگی کارکردهای اجتماعی حسابداری از منظر اخلاق گرایی؛ فرهنگ؛ مسئولیت اجتماعی و سایر جنبه های ابداعی اشاره دارد که می تواند تعارضات ناشی از تفاوت های اجتماعی را کنترل نماید. از طرف دیگر حسابداری سایه، منبع انتظارات اجتماعی را در گرو تعامل با گروه های اجتماعی تلقی می نماید که می تواند تعمیم دهنده نیازهای بازار به درون شرکت و حتی صنایع باشد تا از این طریق توسعه پایدار محتمل گردد (لیسوسکی و مینیز، ۲۰۲۰: ۴). همچنین حسابداری سایه در ارتباط با ذینفعان، توازن اطلاعات و حفظ

1. Di
2. Dy et al.
3. Isowsky & Minis

برابری در دستیابی به منافع را مبتنی بر الگوی بازار آزاد در یک نظام اقتصادی دارای سازوکار کارآمد تلقی می‌کند و حفاظت از منافع آنان را به عنوان یک مسئولیت اجتماعی تلقی می‌نماید. علاوه بر این حسابداری سایه به نهادهای نظارتی و سایر سازمان‌های تدوین کننده سیاست‌های بازار سرمایه کمک می‌کند تا معیارهای عملکرد اخلاق گرایانه و مسئولانه شرکت‌ها را در تفکیک شرکت‌ها از یکدیگر مدنظر قرار دهند (لیو و همکاران، ۲۰۲۲: ۴). در نهایت حسابداری سایه همچون یک سیستم اطلاعاتی عمل می‌کند که جریان داده‌ها را به عنوان نهاده وارد سیستم می‌کند و با استفاده از ظرفیت‌های تخصصی، فرآیندهای اجتماعی فراگیر حسابداری را در پاسخ به تغییرات بسیج می‌نماید تا خروجی سیستم، رضایت اجتماعی را تقویت نماید (پلگرینی و همکاران، ۲۰۲۲: ۶).

از طرف دیگر، اسپنس (۲۰۰۹) حسابداری سایه را نوعی توسعه منش مدنی/ اجتماعی در افشاء اطلاعات تعریف می‌کند که می‌تواند در مهندسی مجدد این دانش در مواجهه با تغییرات مهم در محیط اجتماعی جوامع مؤثر باشد. اسپنس (۲۰۰۹) در ادامه چشم‌اندازهای پیامدی حسابداری سایه را در قالب شکل (۳) ارائه می‌دهد.



شکل ۳. پیامدهای حسابداری سایه (منبع: اسپنس، ۲۰۰۹)

1. Liu et al.
2. Rlegrini et al.

لذا همان‌طور که در شکل (۳) مشخص است، اولین پیامد حسابداری سایه، حوزه روانشناسی اجتماعی است. در این کارکرد حسابداری سایه در پیوند با علوم انسانی و علوم اجتماعی، نسبت به تغییر ماهیت کارکردی خود از اثبات‌گرایی به رفتارگرایی از طریق توسعه زبان گزارشگری به‌عنوان یک اهرم اقدام می‌کند. در طیف دیگر ساختار اجتماعی حسابداری سایه، پیامد انتقادگرایی اجتماعی قرار دارد که با تقویت مکانیزم‌های نظارتی در خود، به دنبال حفاظت از منافع ذینفعان می‌باشد (ایونس و همکاران؛ ۲۰۲۲: ۳۳۷). اما در درون ساختارهای شرکت، پیامد ساختارگرایی اطلاعات از طریق حسابداری سایه محتمل می‌باشد. زیرا همان‌طور که دی و همکاران مطرح نمودند، حسابداری سایه، سیستم پویا در چرخش اطلاعات از بیرون به درون شرکت و بالعکس بر اساس کارکردهای سیستم اطلاعات حسابداری می‌باشد. درنهایت، پیامد آخر حسابداری سایه، سطح مشروعیت‌گرایی ساختاری است که نشان‌دهنده عملکرد شرکت در شفافیت اطلاعاتی می‌باشد. از طرف دیگر، گیسیون و همکاران (۲۰۱۱) برجسته کردن نقش هنجارها در شکل‌گیری حسابداری سایه را مطرح نمودند و بیان کردند، حسابداری سایه نوعی از ماهیت رفتاری حسابداری است که حتی در شرایط اینرسی کامل می‌تواند به دلیل فشارهای بیرونی، حسابداری را وادار به مسئولیت‌پذیری اجتماعی در برابر انتظاراتی همچون محیط‌زیست؛ سهامداران؛ گروه‌های مردم‌نهاد یا اصطلاحاً آن‌جی اوها نماید. با توجه به مبانی نظری مطرح شده نسبت به ارائه سؤال‌های پژوهش به ترتیب زیر اقدام می‌شود:

- ❖ سؤال اول پژوهش) گزاره‌های زمینه‌ای حسابداری سایه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه کدام‌اند؟
- ❖ سؤال دوم پژوهش) طبقه‌بندی شناختی جهت بسترسازی زمینه‌های پیاده‌سازی حسابداری سایه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه کدام‌اند؟

لازم به ذکر است پاسخ به سؤال‌های پژوهش بر اساس الگوی کلایزی (۱۹۷۸) در اقدام پژوهی دنبال می‌شود و از طریق دو فرآیند کیفی و کمی، ضمن شناسایی گزاره‌های زمینه‌ای حسابداری سایه، از طریق تشکیل گروه کانونی و ارزیابی کیو، نسبت به بسترسازی این پدیده در سطح شرکت‌های بازار سرمایه اقدام می‌شود.

روش شناسی

یکی از مهم‌ترین لایه‌های روش‌شناسی در علوم اجتماعی، شیوه پردازش و تحلیل جنبه‌های کاربردی پدیده موردبررسی در بستر انجام یک مطالعه می‌باشد. به این فرآیند روش‌شناختی، اقدام پژوهی گفته می‌شود که با پیوند بین جنبه‌های کیفی شناسایی گزاره‌های مرتبط با پدیده موردبررسی، به دنبال دسته‌بندی شناختی آن جهت پیاده‌سازی می‌باشد. در این شیوه که نوع عمل‌گرایی تحلیلی نیز نامیده می‌شود، محققان به منظور شناسایی گزاره‌ها، صرفاً به انجام مصاحبه و کدگذاری باز می‌پردازند تا در این بخش جنبه‌های مختلف مفهوم حسابداری سایه، پدیدارشناسی گردد. در این فرآیند، پس از انجام هر مصاحبه نسبت به کدگذاری مفاهیم برآمده از نظرات تخصصی مطرح‌شده اقدام می‌گردید. این فرآیند می‌بایست آن‌قدر ادامه می‌یافت تا امکان دستیابی به نقطه اشباع تئوریک مقدور گردد، نقطه‌ای که انجام مصاحبه‌های بیشتر به ظهور مفاهیم جدید منتج نشود. برای این منظور به دلیل اینکه از ابتدا، پیش‌فرض‌های منسجمی در مورد مسئله موردبررسی وجود نداشت، صرفاً به واسطه ادبیات نظری گسسته، اقدام به انجام مصاحبه به صورت عمیق و نیمه عمیق برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک، گردید. لازم به توضیح است که در طول انجام مصاحبه، سؤالات برحسب شرایط مصاحبه و رویکردهای خبرگان، به‌طور مداوم تعدیل می‌شد تا فرآیند کدگذاری داده‌ها از مسیر جریان اصلی پدیده موردبررسی خارج نگردد. در این مسیر طبق پرتکل‌های مصاحبه، سؤالات باز به صورت رفت و برگشتی از خبرگان پرسیده شد و با کدگذاری در پایان هر مصاحبه تلاش می‌شد، تا کدهای مفهوم حسابداری سایه ایجاد گردند. بر این اساس با تلفیق روش‌های گردآوری داده به شکل مصاحبه‌های بدون‌ساختار و نیمه‌ساختار یافته، تلاش می‌شد تا یادداشت‌برداری نظری در حین مصاحبه و سریعاً پس از اتمام مصاحبه صورت گیرد تا کدهای مفهومی قابل استنادتری به دلیل آمادگی ذهنی مصاحبه‌کنندگان از جلسه برگزارشده، به دست آید و از سوگیری‌های احتمالی در کدگذاری جلوگیری شود.

در بخش کمی به‌عنوان فرآیند طبقه‌بندی شناختی، پژوهش با تشکیل گروه کانونی، گزاره‌های شناسایی‌شده را بسترسازی و تفکیک می‌نمایند و مشخص می‌کنند که هر یک از گزاره‌ها در کدام دسته از مقوله مرتبط با پدیده حسابداری سایه می‌تواند قرار گیرد. لذا برای طی مسیر تحلیل در این پژوهش،

لازم است تا پرسشنامه‌های امتیازبندی شده‌ای ایجاد شود تا از طریق تکنیک وایرماکس، مشخص گردد، تجربه و دانش گروه کانونی، هر گزاره را در کدام دسته جایگذاری می‌کند. تشکیل جلسات گروه کانونی، طی سه مرحله مفهوم‌سازی، تبادل‌سازی و شناخت‌سازی محتوایی صورت می‌گیرد تا امکان اختصاص امتیاز هر یک از مشارکت‌کنندگان به گزاره‌ها برای طبقه‌بندی مفهوم حسابداری سایه ایجاد شود. بنابراین این مطالعه به لحاظ نتیجه، توسعه‌ای تلقی می‌شود و به لحاظ هدف بر اساس ماهیت انجام مصاحبه جهت شناسایی گزاره‌های نوظهور حسابداری سایه، اکتشافی است. از نظر ترکیبی بودن ماهیت جمع‌آوری داده‌ها نیز همان‌طور که مطرح گردید، این مطالعه ترکیبی محسوب می‌شود به طوری که در بخش کیفی جهت مفهوم‌سازی پدیده مورد بررسی از مصاحبه با خبرگان نسبت به جمع‌آوری داده‌ها اقدام می‌شود و در بخش کمی از طریق داده‌های امتیازی پرسشنامه کیو و تحلیل وایرماکس، مشخص می‌گردد گزاره‌ها در کدام دسته طبقه‌بندی می‌شوند. به منظور فرآیند پیاده‌سازی مطالعه حاضر، طبق شکل (۴)، مراحل اجرای تحلیل مطابق با الگوی کلازی (۱۹۷۸) توضیح داده می‌شود.



شکل ۴. مراحل پیاده‌سازی اقدام پژوهی (منبع: کلازی، ۱۹۸۷)

در **گام اول**، پیاده‌سازی مصاحبه‌ها بر اساس فرآیند مطالعه متون صورت گرفته، انجام می‌شود و پژوهشگر قبل از شروع تجزیه و تحلیل، متن هریک از مصاحبه‌های پیاده شده را چندین بار مطالعه می‌کند و در طول مصاحبه با انجام یادداشت برداری، امکان تقویت شناسایی مضامین معنادار را ممکن می‌سازد. سپس استخراج گزاره‌های معنی‌دار از طریق معانی نهفته در پروتکل اصلی (یعنی آنچه مصاحبه‌شونده بیان نموده است) کشف می‌شود. در **گام دوم**، یکپارچه کردن معنایی یا اصطلاحاً صورت‌بندی معانی برای گزاره‌های شناسایی شده انجام می‌شود تا حرکت از آنچه در مصاحبه بیان شده با محتوای نظری از تناسب لازم برخوردار باشد که تا حد زیادی طبق نظر اسپنلی^۳ (۲۰۰۵) به بینش خلاق پژوهشگر نیز وابسته می‌باشد. در واقع این مرحله به دنبال بیرون کشیدن معنای نهفته و ضمنی از مصاحبه صورت گرفته می‌باشد. در **گام سوم**، تشکیل گروه کانونی جهت درک محتوایی، تبادل نظر و بسط شناخت کاربردی طی چند جلسه ایجاد می‌شود. در **گام چهارم**، هدف، ادغام نتایج و ارائه چک‌لیست‌های امتیازی هریک از گزاره‌ها به گروه کانونی صورت می‌گیرد تا از طریق مقیاس کیو، نسبت به قرار دادن هریک از گزاره‌ها در یک‌خانه امتیازی اقدام شود. در **گام پنجم**، گزاره‌ها بر اساس بالاترین توزیع فراوانی گروه کانونی، از طریق تحلیل ماتریس چرخش یافته یا اصطلاحاً وایرماکس، تفکیک می‌شوند تا در **گام ششم**، این ابعاد به لحاظ تفکیک شناختی در مقوله‌های مرتبط جایگذاری شوند.

مشارکت کنندگان و نحوه تعیین

مشارکت کنندگان این مطالعه بر اساس ماهیت ترکیبی بودن جمع‌آوری داده‌ها، دو گروه می‌باشند، اولین گروه خبرگان حسابداری هستند که با انجام مصاحبه با آنان تلاش می‌شود تا جنبه‌های مختلف مرتبط با پدیده حسابداری سایه شناسایی گردد. مبنای انتخاب این افراد بر اساس همسو با فرآیند نمونه‌گیری نظری در تحلیل‌های کیفی صورت گرفت که جهت پیاده‌سازی این فرآیند برای رسیدن به کفایت خبرگی بر اساس پژوهش هنوود و پیدگن^۴ (۱۹۹۲) اقدام شد. در این فرآیند دستیابی به کفایت خبرگی مصاحبه‌شوندگان، یکی از مهم‌ترین بخش‌های جمع‌آوری داده‌های کیفی محسوب

-
1. Meaningful Statements
 2. Formulating Meaning
 3. Spinelli
 4. Henwood & Pigeon

می‌شود، چراکه به دلیل نوظهور بودن پدیده موردبررسی، لازم بود تا با طراحی پروتکل‌های مصاحبه، ابتدا زمینه‌سازی مفهومی و شناختی از ماهیت مطالعه ایجاد می‌شد تا در ادامه با انجام مصاحبه مشخص گردد، چه افرادی می‌تواند نقش متمرث‌تری را داشته باشند. برای این منظور از ماهیت کفایت خبرگی پژوهش‌هنوود و پیدگن (۱۹۹۲) بهره برده شد که بر معیارهایی همچون؛ اهمیت تناسب، قدرت افتراق^۱، آگاهی از زمینه پژوهشی^۲ و به‌طور خاص تفسیر تشریحی^۳ تأکید نمود. برای رسیدن به این هدف، لازم بود، قبل از رسیدن به تعداد نفرات مصاحبه‌شونده، از طریق معیار اهمیت تناسب، تعداد بیشتری با توجه به تجربه‌های آموزش تخصصی در زمینه تئوری‌های حسابداری و انجام پژوهش‌های حسابداری انتخاب می‌شد که طی این فرآیند از ۲۱ نفر جهت انجام مصاحبه دعوت به عمل آمد. این افراد از نظر محققان از تناسب بهتری به لحاظ شناخت از خبرگان، برخوردار بودند. از مجموع ۲۱ نفر، ۱۸ نفر پاسخ مثبت دادند. در ادامه بر مبنای حساسیت به زمینه مورد مطالعه^۴ ۱۸ نفر اولیه انتخاب‌شده، مجدداً غربال شدند و با ارسال بروشوری از اهداف و ماهیت مطالعه، تلاش شد تا واکنش آنان از طریق معیارهای قدرت افتراق؛ آگاهی از زمینه پژوهشی و تفسیر تشریحی در رابطه با موضوع، موردبررسی قرار گیرد، تا در نهایت با توجه به جنبه‌هایی از زمان کافی برای مشارکت و دیدگاه‌های شناختی، ۱۲ نفر به‌عنوان مشارکت‌کنندگان بخش کیفی انتخاب شدند که از سطح انگیزه و آگاهی لازم برای مشارکت در رابطه با پدیده موردبررسی برخوردار بودند. از طرف دیگر باید بیان شود، تفاوت فرآیند مصاحبه در پدیدارشناسی با سایر شیوه‌های کیفی همچون گردند تئوری، در نقطه اتمام مصاحبه‌ها به‌عنوان معرف تعداد مصاحبه‌شوندگان می‌باشد.

درواقع در این فرآیند، انتخاب تعداد مشارکت‌کنندگان، طبق نظر کلایزی (۱۹۷۸) علیرغم طی کفایت نظری، به بیش پژوهشگر نیز مرتبط می‌باشد و حد مطلوب برای انتخاب بین ۸ تا ۱۲ نفر مشارکت‌کننده تعیین شده است (بک^۵، ۲۰۱۹).

در بخش کمی مطالعه حاضر، ۱۷ نفر از مدیران مالی و رؤسای حسابداری شرکت‌های بازار سرمایه نسبت به پر نمودن چک‌لیست‌های تحلیل کیو به‌عنوان یک ابزار امتیاز لایه‌ای مشارکت نمودند و

-
1. The Importance of Fit Context goals
 2. Differentiating Power
 3. Knowledge of the Research Field
 4. Descriptive Interpretation
 5. Sensitivity to the Facts Under Study
 6. Beck

امتیازهای خود را پس از مفهوم سازی، تبادلی سازی و شناخت سازی محتوایی به عنوان مبنای انجام مشارکت در قالب گروه کانونی، بستر سازی نمودند. مبنای انتخاب این افراد، شیوه نمونه گیری همگن و هدفمند بود. در این روش پیاده سازی، لازم نیست نمونه آماری به شکل تصادفی از جامعه آماری انتخاب شود؛ بلکه افراد، به دلیل داشتن شناخت از ماهیت یک مسئله تخصصی باهم همگن هستند و این مسئله مانع از انحراف جمع آوری داده ها از مسیر تحلیل خواسته شده می گردد. در واقع انتخاب این افراد به شکلی کاملاً آگاهانه از جانب محققان این پژوهش می بایست صورت می گرفت، تا در قالب گروه کانونی، نسبت به طبقه بندی شناختی پدیده مورد بررسی مشارکت نمایند. لذا برای طی صحیح این فرآیند، از مشارکت کنندگانی استفاده شده که به لحاظ سطح تحصیلی کارشناسی ارشد و بالاتر داشتند و به لحاظ تجربه نیز سابقه ای بیش از ۸ سال را دارا بودند. اندازه نمونه نیز در این شیوه تحلیل کوچک است و هدف، تجزیه و تحلیل عمیق دیدگاه های تجربی و دانشی است که به طبقه بندی مفهوم در بستر پدیده و مطالعه مورد نظر کمک می نماید. در واقع، مرحله انتخاب مجموعه مشارکت کنندگان در انجام روش امتیاز بندی کیو، معادل انتخاب نمونه آماری در پژوهش های کمی است که این امر، به صورت هدفمند و غیر احتمالی صورت می گیرد (شاه حسینی و همکاران، ۱۳۹۴: ۹۴). با ارائه این توضیح ها در ادامه طی جدول (۱) آمار جمعیت شناختی مشارکت کنندگان ارائه می شود:

جدول ۱. آمار جمعیت شناختی مشارکت کنندگان

متغیر	بخش کیفی			بخش کمی		
	معیارها	تعداد	درصد	معیارها	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۸	۶۶٪/۶۶	مرد	۱۴	۸۲٪/۳۵
	زن	۴	۴۴٪/۴۴	زن	۳	۱۷٪/۶۵
	جمع	۱۲	۱۰۰٪	جمع	۱۷	۱۰۰٪
سن	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۵	۴۱٪/۶۶	کمتر از ۴۰ سال	۴	۲۳٪/۵۲
	بیشتر از ۵۰ سال	۷	۵۸٪/۳۴	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۱۱	۶۴٪/۷۰
	جمع	۱۲	۱۰۰٪	جمع	۱۷	۱۰۰٪
سابقه کاری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۵	۴۱٪/۶۶	کمتر از ۱۵ سال	۱۰	۵۸٪/۸۲
	۱۵ سال به بالا	۷	۵۸٪/۳۴	بیشتر از ۱۵ سال	۷	۴۱٪/۱۸
	جمع	۱۲	۱۰۰٪	جمع	۱۷	۱۰۰٪

یافته‌های پژوهش

در این بخش همان‌طور که بیان گردید، ابتدا از طریق مصاحبه با خبرگان حسابداری، تلاش می‌شود تا در بخش کیفی، گزاره‌های مرتبط با موضوع حسابداری سایه مشخص شوند تا در بخش کمی از طریق تشکیل گروه کانونی، نسبت به تفکیک و دسته‌بندی خوشه‌های این پدیده، بسترسازی مناسبی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه ایجاد شود.

الف) یافته‌های بخش کیفی

در این بخش به‌طور خلاصه طبق الگوی کلایزی (۱۹۷۸) که در روش‌شناسی به صورت طرح کلی مطرح شد، شناسایی گزاره‌های انجام می‌گیرد. همان‌طور که گفته شد، جهت پیاده‌سازی مصاحبه‌ها باهدف مفهوم‌سازی حسابداری سایه، ۱۲ مصاحبه انجام شد و مجموعاً ۲۸۹ گزاره به صورت معنایی صورت‌بندی گردید. سپس ۲۸۹ گزاره شناسایی شده بر اساس مشابهت معنایی و تکرار یکپارچه شدند تا بر اساس گام‌های اول و دوم مشخص شود، تعداد نهایی ۲۶ گزاره حسابداری سایه تعیین شد و ثانیاً از طریق انجام غربالگری سیستماتیک مشخص گردید که کدام پژوهش بیشترین مشابهت با گزاره‌های شناسایی شده را دارند. با توجه به توضیح‌های ارائه شده، ابتدا جدول (۲) تفکیک گزاره‌ها بر اساس هر مصاحبه را نشان می‌دهد. لازم به ذکر است به هر مصاحبه کد «QP» داده شد تا مشخص گردد، گزاره‌های نهایی در کدام مصاحبه‌ها تکرار شده‌اند.

جدول ۲. خلاصه گزاره‌های تفکیک شده از مرحله کدگذاری باز

ردیف	کد مفهومی	تکرار در مصاحبه‌ها
۱	افشاء مشارکت تیمی منابع انسانی	QP-01; QP-03; QP-05; QP-07; QP-09; QP-11; QP-12
۲	اهتمام به تفکر انتقادی در اجرای حسابداری	QP-02; QP-04; QP-08; QP-10; QP-11; QP-12
۳	ارائه اطلاعات همراه در خصوص نسبت مدیران موظف به غیرموظف در هیئت‌مدیره	QP-04; QP-06; QP-09; QP-10; QP-11
۴	ارزیابی چرخه عمر محصولات	QP-03; QP-06; QP-08; QP-12
۵	افشاء اختراعات منابع انسانی	QP-04; QP-06; QP-09; QP-10; QP-11
۶	افشاء اطلاعات معاملات با اشخاص وابسته	QP-02; QP-04; QP-05; QP-08; QP-10; QP-12

1. Outline

ردیف	کد مفهومی	تکرار در مصاحبه‌ها
۷	برآورد و محاسبه هزینه‌های عملکردی زیست‌محیطی	QP-01; QP-04; QP-05; QP-07; QP-09
۸	افشاء تعداد و نتایج پرونده‌های دعاوی حقوقی شرکت	QP-03; QP-06; QP-08; QP-11; QP-12
۹	تقویت خودکنترلی رفتاری در حسابداران	QP-01; QP-06; QP-07; QP-10; QP-11
۱۰	افشاء شفاف پاداش به مشارکت منابع انسانی	QP-03; QP-06; QP-09
۱۱	افشاء شفاف حقوق و دستمزد منابع انسانی	QP-01; QP-02; QP-05; QP-11
۱۲	افشاء کربن و آلاینده‌گی‌های محیط‌زیستی	QP-04; QP-06; QP-09
۱۳	افشاء گزارش‌های تخلف مالی	QP-03; QP-06; QP-07; QP-09; QP-11; QP-12
۱۴	ارائه اطلاعات درصد سهام شناور آزاد	QP-02; QP-04; QP-05; QP-08; QP-10; QP-12
۱۵	افشاء مقایسه دوره‌ای اطلاعات مالی	QP-01; QP-02; QP-05; QP-07; QP-09; QP-11; QP-12
۱۶	افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی	QP-03; QP-05; QP-08; QP-10; QP-11
۱۷	توسعه دانش حقوقی در رویه‌های حسابداری	QP-05; QP-08; QP-12
۱۸	افشاء هزینه‌های آموزش منابع انسانی	QP-01; QP-09; QP-10; QP-12
۱۹	انعکاس سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های انرژی‌های تجدیدپذیر	QP-02; QP-03; QP-05; QP-09; QP-11; QP-12
۲۰	ارائه اطلاعات درصد مالکیت مدیریتی	QP-01; QP-04; QP-06; QP-08; QP-09; QP-11
۲۱	برآورد منافع ناشی از بازیافت ضایعات	QP-03; QP-05; QP-08; QP-09; QP-10
۲۲	افشاء پاداش مدیران	QP-02; QP-06- QP-08; QP-10; QP-11; QP-12
۲۳	افشاء سرمایه‌گذاری در کاهش ضایعات	QP-02; QP-03; QP-05; QP-07; QP-10; QP-12
۲۴	توسعه ارزیابی ریسک‌های حقوقی	QP-03; QP-05; QP-06; QP-09; QP-10
۲۵	افشاء نوآوری و ابتکارات منابع انسانی	QP-02; QP-03; QP-05; QP-09; QP-11; QP-12
۲۶	رعایت موضوع فصل یازدهم حسابداری بخش عمومی در افزایش عملکردهای حقوقی	QP-01; QP-03; QP-05; QP-08; QP-10

همان‌طور که مشاهده می‌شود، سطح پراکنندگی گزاره‌های یکپارچه‌شده پس از حذف تکرارها، متوازن است و تفاوت زیادی بین تعداد فراوانی گزاره‌ها وجود ندارد. بر اساس این فرآیند می‌بایست طبق جدول (۳) نتیجه گزارش ادغام گزاره‌های ایجادشده به ترتیب زیر ارائه شود.

جدول ۳. توزیع فراوانی گزاره‌های نهایی شناسایی‌شده برحسب تکرار در کدگذاری

ردیف	گزاره‌های یکپارچه‌شده	تکرار گزاره‌ها در مصاحبه‌ها	توزیع فراوانی تکرار گزاره‌ها
۱	افشاء مشارکت تیمی منابع انسانی	۱۴	۰/۰۴۸۴
۲	اهتمام به تفکر انتقادی در اجرای حسابداری	۱۳	۰/۰۴۴۹
۳	ارائه اطلاعات همراه در خصوص نسبت مدیران	۱۲	۰/۰۴۱۵
۴	ارزیابی چرخه عمر محصولات	۱۰	۰/۰۳۴۶
۵	افشاء اختراعات منابع انسانی	۱۱	۰/۰۳۸۰
۶	افشاء اطلاعات معاملات با اشخاص وابسته	۹	۰/۰۳۱۱
۷	برآورد هزینه‌های عملکردی زیست‌محیطی	۱۱	۰/۰۳۸۰
۸	افشاء تعداد پرونده‌های دعاوی حقوقی شرکت	۱۰	۰/۰۳۴۶
۹	تقویت خودکنترلی رفتاری در حسابداران	۱۲	۰/۰۴۱۵
۱۰	افشاء شفاف پاداش به مشارکت منابع انسانی	۸	۰/۰۲۷۶
۱۱	افشاء شفاف حقوق و دستمزد منابع انسانی	۹	۰/۰۳۱۱
۱۲	افشاء کربن و آلاینده‌گی‌های محیط‌زیستی	۱۲	۰/۰۴۱۵
۱۳	افشاء گزارش‌های تخلف مالی	۱۱	۰/۰۳۸۰
۱۴	ارائه اطلاعات درصد سهام شناور آزاد	۱۱	۰/۰۳۸۰
۱۵	افشاء مقایسه دوره‌ای اطلاعات مالی	۱۲	۰/۰۴۱۵
۱۶	افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی	۱۰	۰/۰۳۴۶
۱۷	توسعه دانش حقوقی در رویه‌های حسابداری	۹	۰/۰۳۱۱
۱۸	افشاء هزینه‌های آموزش منابع انسانی	۱۲	۰/۰۴۱۵
۱۹	انعکاس سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های انرژی	۱۴	۰/۰۴۸۴
۲۰	ارائه اطلاعات درصد مالکیت مدیریتی	۱۱	۰/۰۳۸۰
۲۱	برآورد منافع ناشی از بازیافت ضایعات	۱۲	۰/۰۴۱۵
۲۲	افشاء پاداش مدیران	۱۰	۰/۰۳۴۶
۲۳	افشاء سرمایه‌گذاری در کاهش ضایعات	۹	۰/۰۳۱۱
۲۴	توسعه ارزیابی ریسک‌های حقوقی	۱۲	۰/۰۴۱۵
۲۵	افشاء نوآوری و ابتکارات منابع انسانی	۱۱	۰/۰۳۸۰
۲۶	رعایت موضوع فصل یازدهم حسابداری بخش عمومی	۱۴	۰/۰۴۸۴
	جمع کلیه گزاره‌ها	۲۸۹	۱۰۰/۰۰

جدول ۴. غربالگری محتوایی پژوهش‌های مرتبط با حسابداری سایه

۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
دای (۲۰۰۹)	اسپنس (۲۰۰۹)	دای و همکاران (۲۰۱۱)	گیسون و همکاران (۲۰۱۱)	دای و همکاران (۲۰۱۵)	لیسوسکی و مینیز (۲۰۲۰)	ایونس و همکاران (۲۰۲۲)	زارعی و همکاران (۲۰۲۱)	پلگرینی و همکاران (۲۰۲۲)	لیو و همکاران (۲۰۲۲)	پژوهش‌های تأیید شده
۳	۳	۵	۴	۳	۲	۲	۲	۴	۴	هدف
۴	۴	۴	۳	۴	۱	۴	۱	۴	۳	روش
۵	۳	۳	۳	۵	۳	۳	۲	۳	۵	طرح
۵	۴	۳	۴	۴	۳	۵	۳	۴	۴	نمونه‌گیری
۴	۴	۴	۳	۳	۲	۴	۲	۴	۳	جمع‌آوری
۵	۵	۳	۳	۳	۲	۳	۳	۴	۳	تعمیم
۳	۴	۳	۴	۴	۳	۲	۲	۳	۴	اخلاقی
۳	۳	۴	۳	۳	۳	۳	۳	۴	۳	تحلیل
۴	۳	۳	۳	۴	۲	۳	۳	۵	۳	تئوریک
۳	۴	۳	۳	۴	۳	۴	۳	۳	۳	ارزش
۳۹	۳۵	۳۵	۲۳	۳۷	۲۴	۳۳	۲۴	۳۸	۳۵	جمع

همان‌طور که فرآیند طی شده در جدول (۴) نشان داد، از طریق ده معیار ارزیابی انتقادی، پژوهش‌هایی که بیشترین مشابهت با موضوع حسابداری سایه را داشتند تعیین شدند تا بر اساس آن مشخص شود، روایی هر گزاره در متون پژوهش مورد تأیید است یا خیر. با توجه به حد کفایت تأیید در امتیاز ۳۰، مشخص شد، ۲ پژوهش حذف شدند. در ادامه با ارجاع هر گزاره به لحاظ مشابهت محتوایی با مفاهیم شناسایی شده از مصاحبه‌ها تلاش می‌شود تا یکپارچه کردن معنایی با پژوهش‌های مشابه به لحاظ روایی توسعه یابد.

جدول ۵. یکپارچه کردن معنایی با پژوهش‌های مشابه به لحاظ روایی

ردیف	گزاره‌ها	ارجاعات محتوایی	ردیف	گزاره‌ها	ارجاعات محتوایی
۱	افشاء مشارکت تیمی منابع انسانی	پلگرینی و همکاران (۲۰۲۲)؛ دای (۲۰۰۹)	۱۴	ارائه اطلاعات درصد سهام شناور آزاد	لیو و همکاران (۲۰۲۲)؛ دای (۲۰۰۹)
۲	اهتمام به تفکر انتقادی در اجرای حسابداری	ایونس و همکاران (۲۰۲۲)؛ دای (۲۰۰۹)	۱۵	افشاء مقایسه دوره‌ای اطلاعات مالی	دی و همکاران (۲۰۱۱)؛ اسپنس (۲۰۰۹)
۳	ارائه اطلاعات همراه در خصوص نسبت مدیران موظف به غیرموظف در هیئت‌مدیره	لیو و همکاران (۲۰۲۲)؛ اسپنس (۲۰۰۹)	۱۶	افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی	پلگرینی و همکاران (۲۰۲۲)؛ گیبسون و همکاران (۲۰۱۱)
۴	ارزیابی چرخه عمر محصولات	گیبسون و همکاران (۲۰۱۱)	۱۷	توسعه دانش حقوقی در رویه‌های حسابداری	ایونس و همکاران (۲۰۲۲)
۵	افشاء اختراعات منابع انسانی	دای و همکاران (۲۰۱۵)	۱۸	افشاء هزینه‌های آموزش منابع انسانی	دای (۲۰۰۹)
۶	افشاء اطلاعات معاملات با اشخاص وابسته	ایونس و همکاران (۲۰۲۲)	۱۹	انعکاس سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های انرژی‌های تجدیدپذیر	دای و همکاران (۲۰۱۵)
۷	برآورد و محاسبه هزینه‌های عملکردی زیست‌محیطی	دای (۲۰۰۹)	۲۰	ارائه اطلاعات درصد مالکیت مدیریتی	ایونس و همکاران (۲۰۲۲)
۸	افشاء تعداد و نتایج پرونده‌های دعاوی حقوقی شرکت	پلگرینی و همکاران (۲۰۲۲)	۲۱	برآورد منافع ناشی از بازیافت ضایعات	لیو و همکاران (۲۰۲۲)؛ دای و همکاران (۲۰۱۵)
۹	تقویت خودکنترلی رفتاری در حسابداران	اسپنس (۲۰۰۹)	۲۲	افشاء پاداش مدیران	دای و همکاران (۲۰۱۵)
۱۰	افشاء شفاف پاداش به مشارکت منابع انسانی	دی و همکاران (۲۰۱۱)	۲۳	افشاء سرمایه‌گذاری در کاهش ضایعات	ایونس و همکاران (۲۰۲۲)

ارجاعات محتوایی	گزاره‌ها	ردیف	ارجاعات محتوایی	گزاره‌ها	ردیف
پلگرینی و همکاران (۲۰۲۲)	توسعه ارزیابی ریسک‌های حقوقی	۲۴	لیو و همکاران (۲۰۲۲)	افشاء شفاف حقوق و دستمزد منابع انسانی	۱۱
گیسون و همکاران (۲۰۱۱)؛ اسپنس (۲۰۰۹)	افشاء نوآوری و ابتکارات منابع انسانی	۲۵	دای و همکاران (۲۰۱۵)	افشاء گرین و آلاینده‌گی‌های محیط‌زیستی	۱۲
دی و همکاران (۲۰۱۱)	رعایت موضوع فصل یازدهم حسابداری بخش عمومی در افزایش عملکردهای حقوقی	۲۶	ایونس و همکاران (۲۰۲۲)	افشاء گزارش‌های تخلف مالی	۱۳

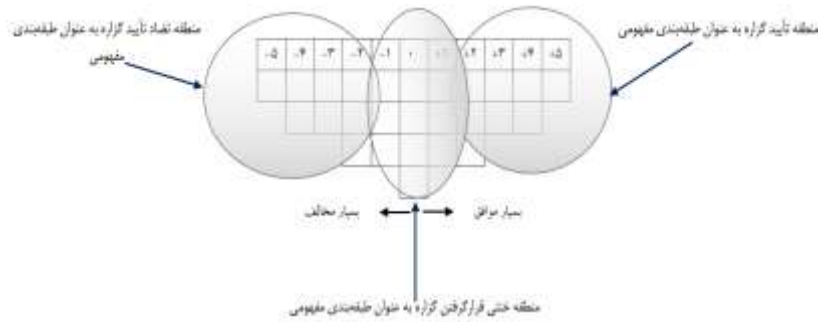
با تأیید تعداد تکرار هر گزاره حداقل در یکی از ارجاع‌های تأیید شده از مرحله ارزیابی انتقادی، مطالعه وارد گام سوم جهت تشکیل گروه کانونی باهدف مفهوم‌سازی؛ تبادل‌سازی و بسط شناخت کاربردی می‌شود. این مرحله که بخش مهمی از پیاده‌سازی تحلیل در بخش کمی جهت جمع‌آوری داده‌ها تلقی می‌شود، جلسات گروه کانونی باهدف افزایش سطح آگاهی مفهومی مشارکت‌کنندگان برگزار شد. لازم بود این مرحله با آگاهی اجرا شود، چراکه ماهیت روش‌شناسی اقدام پژوهی، نیازمند مشارکت حداکثری بر اساس مفهوم‌سازی؛ تبادل‌سازی و بسط شناخت کاربردی در بستر واقعیت‌های عملکردی شرکت‌های بازار سرمایه بود. نکته حائز اهمیت این است که در جلسه سوم، در مورد فرآیند امتیازدهی طبق پرسشنامه امتیازبندی گزاره‌های کیو توضیح لازم داده شد. نمونه چک‌لیست امتیازبندی گزاره‌های کیو در جدول (۶) ارائه شده است.

جدول ۶. پرسشنامه امتیازبندی گزاره‌های کیو (Q)

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵

بسیار مخالف ← → بسیار موافق

برای این منظور از مشارکت کنندگان در این بخش از تحلیل خواسته شد تا هریک از ۲۶ گزاره تأیید شده از مرحله سوم الگوی کلایزی (۱۹۷۸) را بر اساس چک لیست امتیازی ارزیابی کیو، مورد بررسی قرار دهند. پس از این مرحله می بایست با در نظر گرفتن بالاترین امتیاز توزیع فراوانی و شاخص مد، در چک لیست امتیازی، هریک از گزاره‌هایی که در سمت مثبت قرار گرفتند را به عنوان گزاره‌های طبقه بندی شناختی جهت پیاده سازی حسابداری سایه در نظر گرفت که در شکل (۶) مشخص شده است.



شکل ۶. نحوه تفکیک چک لیست امتیازی از نظر تأثیرگذاری گزاره‌ها در طبقه بندی مفهومی

پس از انجام تفکیک هریک از امتیازها، مجموعه گزاره‌های منطقه مثبت؛ منفی و خنثی می بایست بر اساس تحلیل عاملی مورد آزمون قرار گیرد. برای این منظور از روش وایرماکس یا ماتریس چرخش یافته استفاده می شود. در واقع این روش به منظور تشخیص ساختار ساده یک پدیده در تحلیل عاملی مورد استفاده قرار می گیرد و از قابلیت پایایی بسیار مطلوبی برخوردار است (شهبازی و همکاران، ۱۳۹۵: ۴۸۶). در روش شناسی کیو مشارکت کنندگانی که میزان موافقت یا مخالفت آن‌ها در اولویت بندی گزاره‌های کیو به هم نزدیک تر باشد، دارای ذهنیت مشابهی خواهند بود. در نتیجه در این روش با توجه به نزدیکی ذهنیت افراد دسته بندی و تحلیل های آماری صورت می گیرد. به منظور مشخص نمودن الگوهای ذهنی ابتدا لازم است بر اساس دو معیار مقدار ویژه و پراکندگی، خروجی های تحلیل عاملی مشخص گردند.

1. Eigenvalue
2. Gmmunality

جدول ۷. بار عاملی هریک از تفاسیر ایجاد شده مربوط به گزاره‌های پژوهش

مجموع مجذور بارهای چرخش یافته نهایی			مقادیر خاص آغازین			الگوی تفسیری
درصد واریانس تجمعی	درصد واریانس	مقدار ویژه	درصد واریانس تجمعی	درصد واریانس	مقدار ویژه	
۳۲/۳۷۳	۳۲/۳۷۳	۲/۵۶۲	۳۱/۲۶۷	۳۱/۲۶۷	۲/۷۲۷	۱
۵۶/۰۲۴	۲۳/۶۵۱	۱/۸۸۸	۵۳/۹۷۲	۲۲/۷۰۵	۲/۱۸۵	۲
۷۵/۳۵۱	۱۹/۳۲۷	۱/۳۴۱	۷۲/۸۵۹	۱۸/۸۸۷	۱/۴۸۲	۳
۸۷/۸۹۵	۱۲/۵۴۴	۱/۱۰۲	۸۵/۰۴	۱۲/۱۸۱	۱/۱۱۴	۴
			۹۳/۲۹۴	۸/۲۵۴	۰/۷۶۳	۵
			۹۸/۲۱۱	۴/۹۱۷	۰/۵۹۲	۶
			۹۹/۲۶۷	۱/۰۵۶	۰/۲۶۵	۷
			۱۰۰/۰۰۰	۰/۷۳۳	۰/۰۶۹	۸

با توجه به مقدار ویژه مربوط به ۸ نوع تفکر ذهنی مشارکت کنندگان در مورد مضامین حسابداری سایه، صرفاً الگوهای ذهنی که از مقادیر ویژه بالاتر از ۱ برخوردار باشند، به عنوان مبنای گونه شناسی محسوب می‌شود. بر اساس ۲۶ مضمون مرتبط با حسابداری سایه، چهار الگوی تفکری ذهنی مشارکت کنندگان تعیین شده است. با توجه به اینکه الگوی تفسیری اول مقدار ویژه ۲/۷۲۷ و درصد واریانس تجمعی ۳۱/۲۶۷؛ الگوی تفسیری دوم از مقدار ویژه ۲/۱۸۵ و درصد واریانس تجمعی ۵۳/۹۷۲؛ الگوی تفسیری سوم نیز از مقدار ویژه ۱/۴۸۲ و درصد واریانس تجمعی ۷۲/۸۵۹ و الگوی تفسیری چهارم نیز از مقدار ویژه ۱/۱۱۴ و درصد واریانس تجمعی ۸۵/۰۴ برخوردار بوده است، در ادامه نسبت به تعیین معناداری بار عاملی اقدام می‌شود تا مشخص شود هر کدام از مشارکت کنندگان در کدام الگوی تفسیری قرار می‌گیرند. به منظور مشخص نمودن معناداری بار عاملی هریک از الگوهای ذهنی می‌بایست از قدر مطلق $\left| \frac{1/96}{\sqrt{n}} \right|$ استفاده نمود. در واقع \sqrt{n} اشاره به گزاره‌های شناسایی شده کیو دارد. بر این اساس محاسبه زیر انجام می‌شود:

$$\text{Sign} = \left| \frac{1/96}{\sqrt{26}} \right| = 0/384$$

با توجه به اینکه سطح معنی داری بار عاملی محاسبه شده بر اساس تعداد گزاره‌های کیو ۰/۳۸۴ به دست آمده است، بنابراین می‌بایست جهت تعیین قرار گرفته مشارکت کنندگان در هریک از الگوهای تفسیری، بار عاملی آن‌ها بیشتر از ۰/۳۸۴ باشد.

جدول ۸. ماتریس چرخش یافته الگوهای ذهنی

مشارکت کنندگان	گونه اول	گونه دوم	گونه سوم	گونه چهارم
مشارکت کننده اول	۰/۲۶۱	۰/۴۸۷	۰/۱۵۶	۰/۱۸۳
مشارکت کننده دوم	۰/۱۹۲	۰/۳۰۲	۰/۵۳۲	۰/۳۵۵
مشارکت کننده سوم	۰/۴۷۴	۰/۲۳۴	۰/۱۸۸	۰/۲۰۲
مشارکت کننده چهارم	۰/۳۱۶	۰/۱۲۷	۰/۲۰۵	۰/۴۷۹
مشارکت کننده پنجم	۰/۵۰۵	۰/۰۹۰	۰/۲۱۶	۰/۲۶۳
مشارکت کننده ششم	۰/۱۹۲	۰/۲۲۲	۰/۴۶۳	۰/۲۱۳
مشارکت کننده هفتم	۰/۵۴۲	۰/۳۶۲	۰/۲۰۴	۰/۱۵۴
مشارکت کننده هشتم	۰/۰۷۸	۰/۱۲۵	۰/۲۱۸	۰/۵۱۵
مشارکت کننده نهم	۰/۲۲۹	۰/۴۸۳	۰/۱۷۲	۰/۳۰۹
مشارکت کننده دهم	۰/۳۴۱	۰/۲۵۱	۰/۴۸۶	۰/۲۱۹
مشارکت کننده یازدهم	۰/۵۸۲	۰/۲۳۵	۰/۳۲۷	۰/۰۹۴
مشارکت کننده دوازدهم	۰/۳۳۳	۰/۴۶۹	۰/۲۴۸	۰/۱۳۲
مشارکت کننده سیزدهم	۰/۱۹۲	۰/۱۴۷	۰/۶۰۲	۰/۳۷۵
مشارکت کننده چهاردهم	۰/۱۵۷	۰/۵۲۳	۰/۲۹۷	۰/۲۱۹
مشارکت کننده پانزدهم	۰/۰۹۴	۰/۱۱۹	۰/۳۳۱	۰/۵۱۸
مشارکت کننده شانزدهم	۰/۲۲۹	۰/۴۹۱	۰/۰۹۸	۰/۰۷۷
مشارکت کننده هفدهم	۰/۳۹۲	۰/۰۶۵	۰/۱۱۹	۰/۴۷۱

بر اساس نتایج به دست آمده مشخص گردید، مشارکت کننده سوم؛ پنجم؛ هفتم و یازدهم در گونه تفسیری اول و مشارکت کننده اول؛ نهم؛ دوازدهم؛ چهاردهم و شانزدهم به عنوان مشارکت کننده در گونه تفسیری دوم؛ مشارکت کننده دوم؛ ششم؛ دهم؛ سیزدهم و در گونه تفسیری سوم و در نهایت مشارکت کننده چهارم؛ هشتم؛ پانزدهم و هفدهم در گونه تفسیری چهارم قرار گرفتند.

ارائه الگوی بسترسازی شده حسابداری سایه

با توجه به شناسایی چهار طبقه از مفهوم حسابداری سایه در بستر شرکت‌های بازار سرمایه، می‌بایست نسبت به مشخص نمودن، هر یک از گزاره‌ها در طبقه‌های شناختی اقدام نمود. لازم به توضیح است که هر یک از ۲۶ گزاره تأییدشده، برای شناخت بهتر در قالب X1 تا X26 کدگذاری شدند تا نتایج به‌طور دقیق‌تر تعیین شود.

❖ طبقه اول قرار گرفتن گزاره‌های حسابداری سایه

برای بررسی امتیازهای عاملی طبقه اول گزاره‌های حسابداری سایه، بر اساس تحلیل اطلاعات جداول کیو و جدول مربوط به بار عاملی، نسبت به محاسبه امتیازهای عاملی و رتبه‌بندی هر یک از مضامین پژوهش بر اساس نحوه چین کارت‌ها توسط مشارکت کنندگان در این بخش اقدام می‌گردد. بنابراین همان‌طور که مشاهده می‌شود، بر اساس جدول (۹) هر یک از گزاره‌های عاملی گونه تفسیری اول تعیین گردید.

جدول ۹. تفکیک گزاره‌های حسابداری سایه در طبقه اول

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
X26	X13	X2	X12	X4	X5	X11	X20	X3	X22	X16
	X24	X9	X15	X7	X19	X10	X25	X14	X6	
			X17	X8	X21	X19	X1			
					X23					

گزاره‌های طبقه اول در منطقه اول

بر اساس نتیجه کسب‌شده ماتریس چرخش یافته، مشارکت‌کننده سوم؛ پنجم؛ هفتم و یازدهم که در شناسایی طبقه اول حسابداری سایه دارای امتیازهای مشترک بودند شامل جدول (۱۰) می‌باشد.

جدول ۱۰. گزاره‌های مرتبط با پیاده‌سازی حسابداری سایه

مقوله نهایی شناسایی شده	گزاره‌های طبقه اول	کد اختصاص یافته
رعایت حقوق ذینفعان در پیاده‌سازی حسابداری سایه	افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی	X16
	افشاء پاداش مدیران	X22
	افشاء اطلاعات معاملات با اشخاص وابسته	X6
	ارائه اطلاعات همراه در خصوص نسبت مدیران	X3
	ارائه اطلاعات درصد سهام شناور آزاد	X14
	ارائه اطلاعات درصد مالکیت مدیریتی	X20

بنابراین بر اساس مشخص شدن ۶ گزاره طبقه اول، می توان نسبت به انتخاب مقوله ای با عنوان «رعایت حقوق ذینفعان در پیاده سازی حسابداری سایه» اقدام نمود که ماهیت شناختی این مفهوم به عنوان یک اقدام پژوهی در بستر شرکت های بازار سرمایه را نشان می دهد.

❖ طبقه دوم قرار گرفتن گزاره های حسابداری سایه

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه اول، بر اساس جدول (۱۱) هریک از گزاره های عاملی مرتبط با طبقه دوم ترتیب زیر تفکیک می شوند.

جدول ۱۱. تفکیک گزاره های حسابداری سایه در طبقه دوم

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
X14	X5	X10	X12	X7	X3	X17	X9	X26	X8	X24
	X1	X11	X26	X20	X15	X23	X13	X2	X17	
			X19	X24	X21	X6	X15			
					X4	گزاره های طبقه دوم در منطقه اول				

بر اساس نتیجه کسب شده ماتریس چرخش یافته، مشارکت کننده اول؛ نهم؛ دوازدهم؛ چهاردهم و شانزدهم که در شناسایی طبقه دوم حسابداری سایه دارای امتیازهای مشترک بودند شامل جدول (۱۲) می باشد.

جدول ۱۲. گزاره های مربوط به گونه تفسیری دوم

مقوله نهایی شناسایی شده	گزاره های طبقه دوم	کد اختصاص یافته
رعایت حقوق قضایی در پیاده سازی حسابداری سایه	توسعه ارزیابی ریسک های حقوقی	X24
	افشاء تعداد و نتایج پرونده های دعاوی حقوقی شرکت	X8
	توسعه دانش حقوقی در رویه های حسابداری	X17
	رعایت موضوع فصل یازدهم حسابداری بخش عمومی	X26
	اهتمام به تفکر انتقادی در اجرای حسابداری	X2
	تقویت خودکنترلی رفتاری در حسابداران	X9
	افشاء گزارش های تخلف مالی	X13
	افشاء مقایسه دوره ای اطلاعات مالی	X16

بنابراین بر اساس مشخص شدن ۸ گزاره طبقه دوم، می‌توان نسبت به انتخاب مقوله‌ای با عنوان «رعایت حقوق قضایی در پیاده‌سازی حسابداری سایه» اقدام نمود که ماهیت شناختی این مفهوم به‌عنوان یک اقدام پژوهی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه را نشان می‌دهد.

❖ طبقه سوم قرار گرفتن گزاره‌های حسابداری سایه

طبق فرآیند توضیح داده‌شده در طبقه‌های قبلی، بر اساس جدول (۱۳) هریک از گزاره‌های عاملی مرتبط با طبقه سوم ترتیب زیر تفکیک می‌شوند.

جدول ۱۳. تفکیک گزاره‌های حسابداری سایه در طبقه سوم

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
X24	X3	X20	X15	X6	X18	X10	X19	X23	X7	X12
	X13	X26	X17	X8	X22	X11	X1	X21	X4	
			X16	X14	X9	X25	X5			
					X2	گزاره های طبقه سوم در منطقه اول				

بر اساس نتیجه کسب‌شده ماتریس چرخش یافته، مشارکت‌کننده دوم؛ ششم؛ دهم؛ سیزدهم که در شناسایی طبقه سوم حسابداری سایه دارای امتیازهای مشترک بودند شامل جدول (۱۴) می‌باشد.

جدول ۱۴. گزاره‌های مربوط به گونه تفسیری سوم

مقوله نهایی شناسایی شده	گزاره‌های طبقه سوم	کد اختصاص یافته
رعایت حقوق زیست‌محیطی در پیاده‌سازی حسابداری سایه	افشاء کربن و آلایندگی‌های محیط‌زیستی	X12
	برآورد و محاسبه هزینه‌های عملکردی زیست‌محیطی	X7
	ارزیابی چرخه عمر محصولات	X4
	افشاء سرمایه‌گذاری در کاهش ضایعات	X23
	برآورد منافع ناشی از بازیافت ضایعات	X21
	افشاء سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های انرژی‌های تجدیدپذیر	X19

بنابراین بر اساس مشخص شدن ۶ گزاره طبقه سوم، می توان نسبت به انتخاب مقوله ای با عنوان «رعایت حقوق زیست محیطی در پیاده سازی حسابداری سایه» اقدام نمود که ماهیت شناختی این مفهوم به عنوان یک اقدام پژوهی در بستر شرکت های بازار سرمایه را نشان می دهد.

❖ طبقه چهارم قرار گرفتن گزاره های حسابداری سایه

طبق فرآیند توضیح داده شده در طبقه های قبلی، بر اساس جدول (۱۵) هریک از گزاره های عاملی مرتبط با طبقه چهارم ترتیب زیر تفکیک می شوند.

جدول ۱۵. تفکیک گزاره های حسابداری سایه در طبقه چهارم

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
X26	X13	X9	X8	X21	X12	X6	X10	X18	X25	X5
	X20	X15	X17	X19	X7	X3	X16	X1	X11	
			X2	X24	X4	X14	X22			
					X23	گزاره های طبقه چهارم در منطقه اول				

بر اساس نتیجه کسب شده ماتریس چرخش یافته، مشارکت کننده چهارم؛ هشتم؛ پانزدهم و هفدهم که در شناسایی طبقه چهارم حسابداری سایه دارای امتیازهای مشترک بودند شامل جدول (۱۶) می باشد.

جدول ۱۶. گزاره های مربوط به گونه تفسیری چهارم

کد اختصاص یافته	گزاره های طبقه چهارم	مقوله نهایی شناسایی شده
Z14	افشاء اختراعات منابع انسانی	رعایت حقوق منابع انسانی در پیاده سازی حسابداری سایه
Z24	افشاء نوآوری و ابتکارات منابع انسانی	
Z2	افشاء شفاف حقوق و دستمزد منابع انسانی	
Z7	افشاء هزینه های آموزش منابع انسانی	
Z5	افشاء مشارکت تیمی منابع انسانی	
Z8	افشاء شفاف پاداش به مشارکت منابع انسانی	

بنابراین بر اساس مشخص شدن ۷ گزاره طبقه چهارم، می‌توان نسبت به انتخاب مقوله‌ای با عنوان «رعایت حقوق منابع انسانی در پیاده‌سازی حسابداری سایه» اقدام نمود که ماهیت شناختی این مفهوم به‌عنوان یک اقدام پژوهی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه را نشان می‌دهد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش اقدام پژوهی حسابداری سایه به‌منظور گونه‌شناسی رعایت ارزش‌های اجتماعی شرکت‌های بازار سرمایه بود. همان‌طور که طی فرآیند انجام پژوهش مشخص شد، ابتدا از طریق مصاحبه و فرآیند کدگذاری باز، شناسایی گزاره‌های حسابداری سایه صورت پذیرفت. سپس باهدف دستیابی به روایی، تطبیق بین پژوهش‌های مشابه صورت گرفت تا امکان ورود گزاره‌های شناسایی شده در الگوی تحلیل کیو برای طبقه‌بندی شناختی این پدیده در بستر شرکت‌های بازار سرمایه مهیا شود. در ادامه با تشکیل گروه کانونی جهت تعیین طبقه‌های شناختی مفهوم موردبررسی، طی چهار جلسه و با ایجاد یک چک‌لیست ارزیابی کیو از +۵ تا -۵ طی ۲۶ خانه متناسب با گزاره‌های شناسایی شده اقدام لازم صورت گرفت و با درک مسئله از آنان خواسته شد تا نسبت به قرار دادن هر گزاره در یکی از ۲۶ خانه چک‌لیست ارزیابی کیو اقدام نمایند. سپس از طریق ماتریس وایرماکس نسبت به تعیین طبقه‌های شناختی در خصوص تفکیک گزاره‌های حسابداری سایه اقدام شد و نتایج از وجود ۴ طبقه شناختی در خصوص بستر سازی حسابداری سایه در سطح شرکت‌های بازار سرمایه حکایت داشت. لذا طبق یافته‌های ارزیابی، می‌توان ماتریس حسابداری سایه را در قالب شکل (۷) ارائه نمود.



شکل ۷. طبقه‌بندی شناختی حسابداری سایه در بستر شرکت‌های بازار سرمایه

بر اساس این ماتریس مشخص شد، ۴ طبقه در بسترسازی حسابداری سایه به عنوان یک فرآیند اقدام پژوهی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه می‌تواند وجود داشته باشد. همان‌طور که مشخص شده است، در گونه شناسی اول، رعایت حقوق ذینفعان به عنوان اولین کارکرد گونه حسابداری سایه تعیین گردیده است. همان‌طور که محققانی همچون دی و همکاران (۲۰۱۱) و اسپنس (۲۰۰۹) در تشریح اثرگذاری حسابداری سایه مطرح نمودند، پابندی به ارزش‌ها در یک جامعه مدنی یکی از رویکردهای حسابداری سایه است که تلاش می‌نماید تا خود را در برابر انتظارات و نیازهای اطلاعاتی ذینفعان پاسخگو بداند. در واقع حسابداری سایه هم‌راستا با ارزش‌های مورد انتظار ذینفعان از طریق افشاء اطلاعات مرتبط با منافع سهامداران؛ سرمایه‌گذاران؛ تحلیلگران و قانون‌گذاران در پی ایجاد تقارن اطلاعاتی می‌باشند. به عبارت دیگر حسابداری سایه با اعمال نظارت بر رویه‌های حسابداری کلاسیک از طریق توسعه ارزش‌های اخلاقی تلاش می‌نماید ضمن افشاء نقاط ضعف کنترل داخلی و پاداش مدیران، شکاف ناشی از هزینه نمایندگی را کاهش دهند و از این طریق حمایت خود از منافع فراگیر سهامداران خرد و کلان را به آنان انتقال دهند. در این کارکرد، حسابداری سایه بخش‌هایی از اطلاعات مربوط به تسریع ادراک عملکردهای شرکت برای ذینفعان را همچون سهام‌شناور آزاد؛ معاملات با اشخاص وابسته و درصد مالکیت مدیریتی را نیز افشاء می‌نماید تا از این طریق حسابداری بتواند نقش سازنده‌تری در تصمیم‌گیری‌های ذینفعان ایفا کند. در واقع حسابداری سایه، به رعایت حقوق ذینفعان کمک می‌کند تا بر این مبنا با پابندی به ارزش‌های اخلاقی، همبستگی خود با ارزش‌های اجتماعی را نیز به تصویر بکشد.

گونه شناسی دوم حسابداری سایه، کارکرد رعایت حقوق قضایی است که می‌تواند به رویه‌های مالی شرکت اعتبار قابل توجهی در بین ذینفعان عطا نماید. به عبارت دیگر حسابداری سایه از طریق تقویت مکانیزم‌های تفکر انتقادی در عملکردهای قانونی و حقوقی، در تلاش است تا مانع از تحریف در گام اول و سپس تقلب یا اهرم‌های مربوط به آن همچون پول‌شویی در گام دوم گردد. کارکرد رعایت حقوق قضایی، با توسعه دانش حقوقی سطحی از تفکر حسابداری را ایجاد می‌کند که می‌تواند همسو با فصل یازدهم حسابداری بخش عمومی باشد که نسبت به توسعه عملکردهای حقوقی توصیه‌های لازم را می‌نماید تا از این طریق ریسک دعوای حقوقی شرکت‌ها در آینده کاهش یابد.

از طرف دیگر به دلیل ارزش‌های نهادینه‌شده در حسابداری سایه، خودکنترلی در حرفه حسابداری توسعه می‌یابد و باعث می‌گردد تا از طریق تعهد رفتاری و اخلاقی، پیشگیری‌های لازم در خصوص رعایت حقوق قضایی توسط حسابداری صورت پذیرد.

گونه شناسی سوم حسابداری سایه، کارکرد رعایت حقوق محیط‌زیست می‌باشد. احتمالاً این گونه نزدیک‌ترین مبنا در ادبیات نظری مورد تأکید محققانی همچون بویسی (۲۰۰۶)؛ دی و همکاران (۲۰۱۱) و لیسوسکی و مینیز (۲۰۲۰) می‌باشد که نقش پررنگ‌تری برای توسعه عملکردهای اجتماعی توسط حسابداری سایه قائل بودند. در این گونه حسابداری سایه تلاش می‌کند تا از طریق تقویت ارزش‌های مسئولیت اجتماعی در شرکت، سطح حفاظت از منابع طبیعی و کاهش تخریب محیط‌زیست را پیگیری نمایند. در همین راستا حسابداری سایه باعث می‌شود تا ارزش‌های محرک در سطح عملکردهای مالی شرکت باعث شود تا افشاء اطلاعات اختیاری همچون کربن؛ ارزیابی چرخه عمر محصولات؛ انرژی‌های تجدیدپذیر و بازیافت ضایعات تقویت گردد و بر این اساس اعتماد اجتماعی به حسابداری و سپس شرکت در بازار رقابتی تقویت شود.

در گونه شناسی آخر ماتریس ایجادشده، مقوله‌ای با عنوان رعایت حقوق منابع انسانی ایجادشده است. در واقع رعایت حقوق منابع انسانی به‌عنوان یک بعد از مجموع افشاء اطلاعات مرتبط با منابع انسانی به‌عنوان مقوله تعریف شده است که اشاره به کارکردهای از منابع انسانی در درون شرکت‌های بازار سرمایه دارد که از طریق رعایت افشاء اطلاعات آن می‌توان نسبت به ایجاد تفاوت بین شرکت‌ها از منظر مزیت رقابتی تفاوت قائل شد. از طریق دیگر به دلیل توجه به انگیزه‌های فردی و تیمی منابع انسانی می‌تواند به توسعه شرکت در بین رقبا بیشتر امیدوار بود. زیرا جنبه‌های عملکردی منابع انسانی شرکت‌ها معمولاً در صورت‌های مالی و سایر گزارش‌های همراه افشاء نمی‌شود و حسابداری سایه این ظرفیت را برای شرکت‌های بازار سرمایه ایجاد می‌کند که ضمن ارتقاء سطح اعتماد درون‌سازمانی می‌تواند با انعکاس به‌موقع اطلاعات بیشتری از ماهیت عملکردی منابع انسانی، به ذینفعان امکان اعتمادزایی برون‌سازمانی را توسعه بخشد و فرصت دستیابی به منابع مالی بالاتر به دلیل جذب نقدینگی را تقویت نماید.

نتایج این پژوهش ظرفیت‌های بالقوه ارزش‌های اجتماعی را در ارتباط بین شرکت با ذینفعان از طریق حسابداری سایه توسعه می‌بخشد و باعث می‌گردد تا سطح ادراک ذینفعان به‌ویژه سهامداران

و سرمایه‌گذاران از عملکردهای شرکت‌ها تقویت گردد و خط مشخصی از زبان گزارشگری واقع‌گرایانه در بین آنان انعکاس یابد. لذا به استاندارد‌گذاران و قانون‌گذاران توصیه می‌شود تا از طریق توسعه هنجارهای رفتاری و ارزش‌های اخلاقی، نسبت به تقویت اثربخشی حسابداری سایه به‌عنوان مکمل حسابداری کلاسیک توجه ویژه‌ای نمایند و از طریق آموزش و برنامه‌های فرهنگ‌سازی، سطح پابندی حرفه حسابداری به ارزش‌های اجتماعی ارتقاء یابد.

در بیان محدودیت این پژوهش باید بیان نمود، در این مطالعه بررسی احتمالی اثرات حسابداری سایه از طریق شیوه‌های تحلیلی مرتبط، موردبازنگری قرار نگرفته است و مطابق با رویکردی و همکاران (۲۰۱۱) که مطرح نمودند، به دلیل نامشهود بودن حسابداری سایه و بنا شدن این مفهوم بر ارزش‌های اخلاقی، سطح مشروعیت آن مورد تردید ممکن است باشد، لازم است جهت بررسی‌های بیشتر در پژوهش‌های آینده، گونه‌های شناسایی شده از طریق ابزار پرسشنامه محقق‌ساخت و تحلیل معادلات ساختاری در بستر شرکت‌های بازار سرمایه مورد بررسی قرار گیرد تا واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها در این حوزه بیشتر مورد کنکاش قرار گیرد.

منابع

- امیر آزاد، میرحافظ؛ برادران حسن زاده، رسول؛ محمدی، احمد؛ تقی زاده، هوشنگ. (۱۳۹۷). مدل جامع عوامل موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان، پژوهش های حسابداری مالی، ۱۰(۴): ۲۱-۴۲.
- زین الدین، میمند؛ فاطمه، مخمل باف، احمد؛ ابراهیمی رومنجان، مجتبی. (۱۳۹۶). حسابداری اجتماعی، دانش محیط زیست و رفتار مسئولیت پذیرانه حسابداران، دو فصلنامه حقوق محیط زیست، ۲(۱): ۵۰-۵۷.
- شاه ولی زاده، عادل؛ رضائی، نادر؛ پاک مرام، عسگر؛ قالیباف اصل، حسن. (۱۴۰۱). نقش ساختار مالکیت در مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری با تأکید بر ویژگی های شرکت، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۳): ۳۷-۴۹.
- شاه حسینی، محمدعلی؛ نارنجی ثانی، فاطمه؛ فلاح کریمی، صفورا. (۱۳۹۴). شناسایی و دسته بندی موانع و چالش های پیاده سازی برنامه راهبردی منابع انسانی در شرکت برق منطقه ای خراسان به روش کیو، فصلنامه علمی-پژوهشی مدیریت دولتی، ۷(۱): ۸۹-۱۰۹.
- شهبازی، رحیم؛ فهیم نیا، فاطمه؛ حکیم زاده، رضوان. (۱۳۹۵). تحلیل عاملی اکتشافی پرسشنامه تدوین مدل شایستگی آموزش علم اطلاعات و دانش شناسی مبتنی بر فناوری اطلاعات بر اساس تحلیل سرفصل ها و نیازهای بازار کار، پژوهشنامه پردازش و مدیریت دانش اطلاعات، ۲(۴): ۴۸۳-۵۱۱.
- کریمی قلعه سیدی، مریم؛ صالحی، اله کرم. (۱۳۹۷). اثرات تغییرات اجتماعی بر توسعه حسابداری، حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۸): ۷۹-۹۲.
- مداحی، زهرا؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ زنجیردار، مجید؛ خیری، حسن. (۱۴۰۲). تحلیل جامعه شناختی تئوری های حسابداری، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۸): ۲۰۹-۲۳۶.

References

- Andrew, J; Baker, M. (2020). The radical potential of leaks in the shadow accounting project: The case of US oil interests in Nigeria, *Accounting, Organizations and Society*, 82(1): 65-78. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2019.101101>
- Bebbington, J. and Thomson, I. (2009). Social and environmental accounting, auditing and reporting: a potential source of organizational risk governance? *Environment and Planning*, 25(1): 38-55
- Beck, C. T. (2019). *Introduction to phenomenology: Focus on methodology*. Sage Publications

- Boyce, G. (2015). Professionalism, the public interest, and social accounting, in Mintz, S. (Ed.), *Accounting for the Public Interest: Perspectives on Accountability, Professionalism and Role in Society*, Springer, 115-139.
- Colaizzi, P.F. (1978) Psychological research as a phenomenologist views it. In: Valle, R.S. and King, M; Eds; *Existential-Phenomenological Alternatives for Psychology*, Oxford University Press, New York, 48-71.
- Dai, B. (2009). Investigating the impacts of silent/shadow reports on the social and environmental reports of their target corporation”, master’s thesis, Auckland University of Technology, Auckland.
- Dey, C. (2003). Corporate ‘silent’ and ‘shadow’ social accounting, social and Environmental, *Accountability Journal*, 23(2): 6-9.
- Dey, C. (2007^a). Developing silent and shadow accounts”, in Unerman, J; Bebbington, J. and O’Dwyer, B. (Eds), *Sustainability Accounting and Accountability*, 1st ed; Routledge, London, 307-326.
- Dey, C; Russell, S. and Thomson, I. (2011). Exploring the potential of shadow accounts in problematizing institutional conduct”, in Ball, A. and Osbourne, S. (Eds), *Social Accounting and Public Management: Accountability for the Common Good*, Routledge, London, 64-75.
- Dey, C; Russell, S. and Thomson, I. (2015). Exploring the potential of shadow accounts in problematizing institutional conduct, in Ball, A. and Osbourne, S. (Eds), *Social Accounting and Public Management: Accountability for the Common Good*, Routledge, London, 64-75.
- Evans, G; Lusher, J. and Day, S. (2022). Completeness of the qualitative characteristics using Foucauldian critical discourse analysis and content analysis paradigms: towards a revised conceptual framework, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 20(2): 334-351. <https://doi.org/10.1108/JFRA-11-2020-0313>
- Gallhoffer, S; Haslam, J; Monk, E. and Roberts, C. (2006). The emancipatory potential of online reporting: the case of counter accounting, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(5): 681-718
- Gibson, K; Gray, R; Laing, Y. and Dey, C. (2015). The silent accounts project: draft silent account for HSBC 1999-2000, available at: www.st-andrews.ac.uk/csear/approaches/silent-and-shadow/ (accessed 24 December 2015).
- Gray, R; Adams, C.A. and Owen, D. (2014^a). *Accountability, Social Responsibility and Sustainability: Accounting for Society and the Environment*, Pearson, London.
- Henwood, K. L. & Pigeon, N, R. (1992). Qualitative research and psychological theorizing. *British Journal of Psychology*, 83(1): 97-112.
- Kabir, H. (2005). Normative Accounting Theories. *Dhaka University Journal of Business Studies*, 13(1): 87-123. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.765984>
- Lisowsky, P; Minnis, M. (2020). The Silent Majority: Private U.S. Firms and Financial Reporting Choices, *Journal of Accounting Research*, 12(2): 1-42

- Liu, A; Liu, J; Shim, I. (2022). Shadow Accounting and Regulatory Arbitrage: Evidence from China, BIS Working Papers.
- Manetti, G; Bellucci, M. and Oliva, S. (2021). Unpacking dialogic accounting: a systematic literature review and research agenda, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(9): 250-283. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4736>
- McDonald-Kerr, L. (2017). Using silent accounting to examine accountability for a desalination project, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 8(1): 43-76. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-12-2015-0116>
- Pellegrini, C, B; Cincinelli, P; Meoli, M; Urga, G. (2022). The role of shadow banking in systemic risk in the European financial system, *Journal of Banking & Finance*, 138(2): 78-115. <https://doi.org/10.1016/j.jbankfin.2022.106422>
- Plogner, A, C. (2004) Företaget och miljön. IN Samuelson, L. A. (Ed.) *Controllerhandboken*. 8, [rev.] utg. ed. Stockholm, Teknikföretagen: Industrilitteratur.
- Rodrigue, M. (2015). Contrasting realities: corporate environmental disclosure and stakeholder released information, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 27(1): 119-149.
- Ruffing, L. (2007). Silent vs shadow reports: what can we learn from BP's sustainability report versus the financial times? *Social and Environmental Accountability Journal*, 27(1): 9-16.
- Shenkin, M. and Coulson, A. (2007). Accounting through activism: learning through Bourdieu, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(2): 297-317.
- Spence, C. (2009). Social accounting's emancipatory potential: a Gramscian critique, *Critical Perspectives on Accounting*, 20(2): 205-227.
- Tregidga, H; Milne, M. and Kearins, K. (2013). (Re) presenting sustainable organizations, *Organizations and Society*, 39(6): 477-494.
- Zarei, M; Esfandiari, M; Mirjalili, S, H. (2021). The Impact of Shadow Banking on the Financial Stability: Evidence from G20 Countries, *Journal of Money and Economy, Monetary and Banking Research Institute, Central Bank of the Islamic Republic of Iran*, 16(2): 237-252

COPYRIGHTS



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

Action Research of Shadow Accounting to Typology of Compliance with Capital Market Companies Social Values

Mostafa Majidi Yazdi², Hasan Valiyan³, Maryam Shahri⁴,
Mohammadreza Abdoli⁵

Received: 2023/08/12

Accepted: 2023/12/07

Research Paper

Abstract

Objective: Shadow accounting, as a parallel process with classical accounting procedures, is trying to reflect a higher level of discretionary functions of companies to give a new identity to social values. Therefore, this emerging function in accounting is a kind of normative compliance of the expected values of the stakeholders in receiving broader aspects of the performance information of the companies.

Methods: The purpose of this research is an action research of shadow accounting to functional typology of compliance with capital market companies' social values. In terms of methodology, this study has used Colaizzi's model (1978) to implement action research steps. Therefore, based on this model, first, through interviews with experts and open coding, an effort was made to identify n Effective drivers for the implementation of shadow accounting in capital market companies. Then, through the Q evaluation checklist, each statement was scored between +5 and -5, and finally, a 4-level matrix was created to create a foundation of effective drivers in the implementation of shadow accounting.

Results: The results in the qualitative section, based on 12 interviews conducted, indicated the existence of 289 open codes, based on which 26 areas related to the implementation of shadow accounting were identified. On the other hand, it was determined in the quantitative section, that the 26 identified criteria were separated into 4 categories creating the shadow accounting typology framework of capital market companies.

Conclusion: The results show that the functional development of shadow accounting in the context of capital market companies creates the opportunity for companies to gain higher trust by more widely disclosing the company's functional processes in terms of respecting the rights of shareholders; environmental rights; Judicial rights and human resources rights get information from users.

Keywords: Action Research, Shadow Accounting, Observing Social Rights.

JEL Classification: M42.

1. DOI: 10.22051/JAACSI.2023.44653.1794

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. (mostafa_majidi_1980@yahoo.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. Corresponding Author. (hasan.valiyan@yahoo.com).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. (shahri_rh17@yahoo.com).

5. Associate Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. (mra830@yahoo.com).

Explaining the Effective Components of Resilience of Manufacturing Companies in the Crisis Conditions of 1 Coronavirus

Nazanin Bashirimanesh², Hossein Shajirat³

Received: 2023/05/01

Accepted: 2023/11/01

Research Paper

Abstract

Purpose: The purpose of the present study is to explain the Effective Components of Resilience of manufacturing companies in Crisis conditions.

Method: This research is practical in terms of purpose and terms of methodology; the correlation is of the causal type (after event). In the systematic elimination sampling, 129 companies were selected as samples and were investigated in 8 years between 2014 and 2021. The method used to collect information is a library and data are collected for measuring variables from the codal website and corporate financial statements in Excel, basic calculations have been made then, to test the hypotheses of the software SmatrPLS was used.

Results: The results of the research show that intellectual capital has an impact on the company's resilience in the Crisis conditions. Also, the effectiveness of the board of directors has an effect on resilience in the Crisis conditions. However, innovative activities do not affect the company's resilience in the Crisis conditions.

Conclusion: During the crisis period, companies that have more intellectual capital increase resilience.

Contribution: The current research can reveal new issues of the effect of Crisis conditions on the company's resilience.

Keywords: Company's Resilience, Intellectual Capital, Effectiveness of the Board of Directors, Innovative Activities, Crisis Conditions.

JEL Classification: M41.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.43575.1772

2. Assistant Professor, Faculty of Management, Economic & Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. Corresponding Author. (bashirimanesh@pnu.ac.ir).

3. M.Sc. Department of Accounting, Faculty of Management, Economic & Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. (hossein.shajirat62@gmail.com).

An Approach to Business Resilience Based on of Critical Realism¹ and Future Studies

Saeid Samimi², Fatemeh Vahidinasab³

Received: 2023/11/05

Accepted: 2024/01/23

Research Paper

Abstract

Purpose: This research aims to identify the dimensions and influential components of business resilience and, using a grounded theory approach and in the context of future studies, develop strategies for achieving sustainability and resilience.

Method: The research methodology is mixed, with a qualitative part using a grounded theory approach and a quantitative part using a researcher-constructed questionnaire and structural equation modeling. The methodology of the research is of a mixed type, in which the qualitative part of the context-based method and the quantitative part of the researcher-made questionnaire and structural equation modeling are used. The period of the research is in 2023 and the statistical population consists of expert and experienced university professors in the fields of accounting, management and business, financial and executive managers of companies admitted to the Tehran Stock Exchange, and management accountants. In this regard, 14 in-depth and semi-structured interviews were conducted through purposive sampling. MAXQDA software was used for qualitative data analysis, and PLS software was used for structural equation modeling.

Findings: The results showed that among the causal and effective factors on the resilience of businesses, the economic factor that is caused by the state and non-free economy has an impact on resilience to the extent of (0.611) and the cultural, environmental, and social factor to the extent of (0.463). Also, the managerial and political factors are effective as an intervening factors to the extent of (0.569). Structural and technical strategies with a coefficient of (0.658) and management and political strategies (0.451), as well as economic platforms with a ratio of (0.631) and cultural, environmental, and social platforms with a ratio of (0.589) in creating the necessary platform and strategy raising businesses, are effective in the current economy.

Conclusion: The consequences of using the resilience model of businesses at the macro level include increasing the growth of the gross domestic product and reducing the unemployment rate, creating an effective information system to control the processes, and strengthening the businesses in dealing with economic shocks and at the micro level as well, the satisfaction of employees and other stakeholders from The performance of companies and the improvement of working capital will be. The key factors of resilience are not only limited to material resources but also gaining legitimacy from providing social benefits, equipping network resources, and providing intangible resources as the main axes of business resilience.

Knowledge Enhancement: The innovation of the research is the combination of qualitative analysis and experimental test to identify the drivers effective in the resilience of businesses in Iran, which tries to provide a coherent approach to the resilience of businesses based on the theory of critical realism and futurism based on the adaptation of the views of experts in the accounting profession.

Keywords: Financial Resilience, Social Responsiveness, Political Governance, Knowledge and Management Weaknesses, Inhibitory and Supervisory Factors, Future Studies.

JEL Classification: Q01.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2024.45501.1808

2. Ph.D. Department of Economic and Management, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran. Corresponding Author. (Samimisaied@gmail.com).

3. Ph.D. Student, Department of Financial Engineering, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran. (Vahidinasabfatemeh@gmail.com).

Presenting the Sustainability Reporting Model: Comparing the Requirements of the Tehran Stock Exchange with the Common Sustainability Reporting Standards in the World

Mohsen Zhalehzad Zanjani², Naghi Fazeli³, Khosro Faghani Makrani⁴

Received: 2023/11/14

Accepted: 2024/02/01

Research Paper

Abstract

Purpose: The purpose of this research is to examine the requirements of the reports published in the Tehran stock exchange with the common sustainability reporting standards in the world to provide an optimal sustainability reporting model for the Iranian capital market.

Method: The statistical population was divided into three general groups of industry experts, public stakeholders, and academic experts for quantitative data analysis. The opinions of 15 experts were collected in the form of a structured interview between the winter of 2022 and the spring of 2023. The data analysis method of this research is a combination of statistical analysis methods in SPSS and multi-criteria decision-making in Expert Choice.

Findings: The option of listed companies in the field of food with 80% has a better position in the criteria of management and governance requirements in sustainability reporting and economic requirements of business model and innovation in sustainability reporting. The options of listed companies in the field of petrochemicals and listed drug companies with a value of 70% have a better position in the standard of environmental requirements of sustainability reporting.

Conclusion: listed companies in the field of food products were determined to be the most suitable option for optimal sustainability reporting in the stock market, while listed companies in the automotive field, listed companies in the petrochemical field, and listed companies in the pharmaceutical field, with a small difference, are ranked second to fourth, respectively. They got.

Knowledge enhancement: The current research is considered to be innovative in terms of subject matter. Considering the compilation of international standards and interpretive reports of the Tehran Stock Exchange in 2016, and the obligation of publishers to disclose the details of energy consumption approved on 22nd of Azar, 2021, it seems necessary to comprehensively examine the relationship between the financial and non-financial aspects of the sustainability of each type of this reporting.

Keywords: Corporate Sustainability, Sustainability Reporting, Reporting Standard, Capital Market, Tehran Stock Exchange.

JEL Classification: M42.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2024.45546.1812

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran. Corresponding Author. (Fazeli.n@gmail.com).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.

The Effect of Business Strategy¹ on Risk Disclosure

Shokofeh Faramarzi², Farzad Eivani³, Farshid Khairullahi⁴,

Hadis Abdi⁵

Received: 2023/09/07

Accepted: 2023/12/07

Research Paper

Abstract

Purpose: The purpose of the current research was to investigate the effect of business strategies on risk disclosure to know the drivers and factors affecting companies' risk to improve their competitive environment.

Methodology: The current research is a descriptive-correlation type of research and is applied in terms of its purpose. The data of 345 companies admitted to the stock exchange has been used by systematic elimination method and multivariate regression.

Result: The research findings have shown that business strategy is the determining factor for the amount of risk information disclosure in annual reports. Thus, there is a significant and positive relationship between offensive strategy and risk disclosure and a significant and negative relationship between defensive strategy and risk disclosure.

Conclusion: Companies with an offensive strategy disclose more risk-related information in their reports than companies with a defensive strategy. While defensive companies disclose less risk in their annual reports.

Contribution: In addition to enriching the research literature, the results of this research can be used to explain the effective factors in identifying risk disclosure in the financial reports of companies and improving the competitive environment in the capital market according to the effect of strategy.

Keywords: Risk disclosure, Business Strategy, Content Analysis.

JEL Classification: M41, M49.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.44674.1795

2. M.Sc. Department of Accounting, Razi University, Kermanshah, Iran. (faramarzi.shokofeh@gmail.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Accounting, Razi University, Kermanshah, Iran. Corresponding Author. (feivani@razi.ac.ir).

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

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

Presenting an Integrated Themes Framework of Rhetorical Accounting in the Development of Corporate Legitimacy: Expanding the Values¹ of Social Interaction

Farid Azizi², Asgar Pakmaram³, Afshin Nokhbe Fallah⁴,
Sayeed Anvar Khatibi⁵

Received: 2023/09/05
Accepted: 2024/02/22

Research Paper

Abstract

Objective: This study, through the use of thematic analysis, seeks to identify the theme related to the rhetorical accounting issue to combine it with the corporate legitimacy dimensions of Suchman's (1995) theoretical framework to provide an evaluation of the gray VIKOR. The purpose of this research is to present an integrated themes framework of rhetorical accounting in the development of corporate legitimacy based on expanding the values of social interaction by the Gray VIKOR.

Methods: This study is considered to be a developmental one in terms of the method of data collection and terms of the results. For this purpose, first, during interviews with experts as participants of the qualitative section, three basic, organizing, and inclusive themes were identified and the reliability of the identified themes was confirmed by two stages of Delphi analysis. Then, in the quantitative part and through the participation of 25 managers of capital market companies, it was determined the most influential theme of the organizer of rhetorical accounting in corporate legitimacy, and the process was carried out through the gray VIKOR matrix.

Results: The results showed that the information system in accounting knowledge (A6) is the most strategic accounting factor in the development of achieving social legitimacy in the functions of capital market companies.

Conclusion: The obtained results indicate that the selection of the theme of strengthening the information system of accounting knowledge as the most effective driver regarding the accounting function means that increasing the communication channels between the accounting unit and the social platforms can strengthen and develop the knowledge of expectations and information needs. Stakeholders should be helped by accounting units and systematically, accounting processes can provide more data that are reliable to stakeholders for decision-making.

Keywords: Corporate Legitimacy, Rhetorical Accounting, Gray VIKOR.

JEL Classification: M42.

-
1. DOI: 10.22051/JAASCI.2024.44892.1801
 2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Ahvaz Branch, Islamic Azad University, Ahvaz, Iran. (farid_azizi54@yahoo.com).
 3. Associate Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. Corresponding Author. (pakamram@gmail.com).
 4. Assistant Professor, Department of Accounting, Parand Branch, Islamic Azad University, Parand, Iran. (afshin_nf20@yahoo.com).
 5. Assistant Professor, Department of Accounting, Ilkhchi Branch, Islamic Azad University, Ilkhchi, Iran. (anvarkhatibi1980@gmail.com).

jaacsi.alzahra.ac.ir

The Mediating Role of Financial and Non-Financial Reporting Quality in the Relationship between Labor Costs¹ and Tax Avoidance

Ahmed Hasan Ali Al-Hasani², Hamze Didar³, Gholamreza Mansourfar⁴

Received: 2023/08/05

Accepted: 2023/12/15

Research Paper

Abstract

Purpose: The primary Purpose of the present research was to investigate the direct effect of labor costs on tax avoidance and the quality of financial and non-financial reporting. The secondary Purpose is to examine the indirect effect of labor costs on tax avoidance through the mediating role of financial and non-financial reporting quality.

Method: To test the hypotheses, a sample of 105 companies over the period 2012-2021 was selected. Panel data regression analysis was used to analyze the data and examine the results.

Results: The results indicated that labor costs improve the quality of financial and non-financial reporting. Furthermore, by enhancing reporting quality, labor costs indirectly decrease tax avoidance, although they do not directly affect tax avoidance.

Conclusion: The quality of financial and non-financial reporting mediates the relationship between labor costs and tax avoidance.

Contribution: In addition to addressing the existing research gap, as this issue has not been previously investigated, this study highlights the importance of a company's entire labor force, not just the finance staff, in improving reporting quality. It emphasizes the role of the workforce in curbing tax avoidance.

Keywords: Tax avoidance, Financial and Non-financial Reporting Quality, Labor Costs.

JEL Classification: M41, H26, J30.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.30006.1576

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Urmia University, Urmia, Iran. (a.alhasani@urmia.ac.ir).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Urmia University, Urmia, Iran. Corresponding Author. (h.didar@urmia.ac.ir).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Urmia University, Urmia, Iran. (g.mansourfar@urmia.ac.ir)

Research Trends in Public Sector Auditing

Mohammadhossein Safarzadeh², Abbas Hoshmand³,
Ashkan Gholami Fatideh⁴

Received: 2023/05/15

Accepted: 2023/08/26

Research Paper

Abstract

Purpose: The purpose of this study is to show how audit research has developed and to identify avenues for future research in the field of auditing. The direction of public sector audit research has changed rapidly in the last four decades.

Methodology: To write this article, a review of articles published in domestic and foreign journals has been used. The research sample includes articles on public sector auditing that were published in accounting and public sector management journals between 1991 and 2020 for foreign journals and between 2001 and 2021 for domestic journals.

Results: The results of the study show that researchers' interest in public-sector auditing has increased and the scope of the research has expanded.

Therefore, it can be argued that this issue represents a transformation in the public sector in recent decades, due to the development of the institutional logic of public sector reforms, from traditional public management to modern public management.

Conclusion: This article provides a comprehensive review of the public sector audit literature and discusses different perspectives over time. Also, the various reforms of the public sector presented during the study period are explained, and finally, by identifying the research gaps, research proposals will be presented.

Contribution: The findings of this research enrich the research literature on public sector audit and its results can be used by the state supreme audit Court.

Keywords: Literature Review, Traditional Public Administration, Modern Public Administration, Modern Public Governance, Types of Audits.

JEL Classification: M42, M48.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.43779.1781

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. Corresponding Author. (m_safarzadeh@sbu.ac.ir).

3. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (abashoshmand@yahoo.com).

4. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (ashkangholami333@gmail.com).

The Effect of Social Pressures, Stock Value and Environmental Accounting on Fraudulent Financial Reporting Quality¹

Lida Sheikhzad Abhenar², Omid Pourheidari³,
Amirhossein Taebi Naghandari⁴

Received: 2023/10/27

Accepted: 2024/02/22

Research Paper

Abstract

Purpose: This research seeks to investigate the effect of social pressures, stock value, and environmental accounting on the quality of fraudulent financial reporting.

Method: Quantitative data was collected through a standard questionnaire from 384 employees and investment managers of companies listed on the Tehran Stock Exchange, and partial least square tests were used to analyze the data with the help of "SmartPLS3" statistical analysis software.

Findings: The research findings show that social pressures, stock value, and environmental accounting have a positive and significant effect on the quality of fraudulent financial reporting.

Conclusion: The results of this research prove the effect of various factors on the quality of financial reporting, which should be investigated to prevent fraudulent financial reports to some extent by predicting the effective factors providing suggested solutions, and taking steps toward the interests of investors.

Enhancing knowledge: The current research will be very useful for investors and users of financial information in Iran because the findings of this research will help them understand the importance of correct financial reports and the impact of social pressure factors, stock value, and environmental accounting on the quality of reporting. Find fraudulent financial statements, so they can better analyze financial reports and invest.

Keywords: Social Pressures, Stock Value, Environmental Accounting, Fraudulent Quality of Financial Reporting.

JEL Classification: M41.

1. 10.22051/JAACSI.2024.45147.1807

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

3. Professor, Department of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran, corresponding author, (opourheidari@uk.ac.ir)

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Kerman Branch, Islamic Azad University, Kerman, Iran. (taebi@lauk.ac.ir).

Table of Content

The Effect of Social Pressures, Stock Value and Environmental Accounting on Fraudulent Financial Reporting Quality	1
Lida Sheikhzad Abhenar, Omid Pourheidari, Amirhossein Taebi Naghandari	
Research Trends in Public Sector Auditing	27
Mohammadhossein Safarzadeh, Abbas Hoshmand, Ashkan Gholami Fatideh	
The Mediating Role of Financial and Non-Financial Reporting Quality in the Relationship between Labor Costs and Tax Avoidance	55
Ahmed Hasan Ali Al-Hasani, Hamze Didar, Gholamreza Mansourfar	
Presenting an Integrated Themes Framework of Rhetorical Accounting in the Development of Corporate Legitimacy: Expanding the Values of Social Interaction	83
Farid Azizi, Asgar Pakmaram, Afshin Nokhbe Fallah, Sayeed Anvar Khatibi	
The Effect of Business Strategy on Risk Disclosure.....	125
Shokofeh Faramarzi, Farzad Eivani, Farshid Khairullahi, Hadis Abdi	
Presenting the Sustainability Reporting Model: Comparing the Requirements of the Tehran Stock Exchange with the Common Sustainability Reporting Standards in the World.....	147
Mohsen Zhalehzad Zanjani, Naghi Fazeli, Khosro Faghani Makrani	
An Approach to Business Resilience Based on of Critical Realism and Future Studies	179
Saeid Samimi, Fatemeh Vahidinasab	
Explaining the Effective Components of Resilience of Manufacturing Companies in the Crisis Conditions of Coronavirus.....	209
Nazanin Bashirimanesh, Hossein Shajirat	
Action Research of Shadow Accounting to Typology of Compliance with Capital Market Companies Social Values	237
Mostafa Majidi Yazdi, Hasan Valiyan, Maryam Shahri, Mohammadreza Abdoli	

IN THE NAME OF GOD

Quarterly Journal of Accounting, and Society Interests

Spring 2024, Volume 14, Issue Number 1, Number 52

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

