

فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی

(نشریه علمی)

دوره ۱۷، شماره ۱، (پیاپی ۶۵)

بهار ۱۴۰۴

شاپا (چاپی): ۳۳۸۳-۰۳۷۹

شاپا (الکترونیکی): ۲۷۲-۲۳۸۳X



صاحب امتیاز: دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی
مدیر مسئول: دکتر فرزانه حیدرپور
سردبیر: دکتر رضوان حجازی
مدیر داخلی: دکتر امیررضا کیقبادی
ویراستار علمی: دکتر زهره حاجیهها
ویراستار ادبی: دکتر امیررضا کیقبادی
نسخه خوان: هلن محمدزاده
ناظر فنی: رضا قاسمی

اعضای شورای تحریریه به ترتیب حروف الفبا:

دکتر حسین اعتمادی	استاد حسابداری	دانشگاه تربیت مدرس
دکتر زهرا پورزمانی	استاد حسابداری	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی
دکتر رضوان حجازی	استاد حسابداری	دانشگاه الزهرا
دکتر فرزانه حیدرپور	استاد مدیریت مالی	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی
دکتر محمدحسین ستایش	استاد حسابداری	دانشگاه شیراز
دکتر اسفندیار ملکیان کلهبستی	استاد حسابداری	دانشگاه مازندران
دکتر احمد یعقوب نژاد	دانشیار مدیریت مالی	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

آدرس: تهران، انتهای بلوار ارتش، خیابان شهید سوهانی، بالاتر از میدان سوهانک، مجتمع دانشگاهی ولایت، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.

کدپستی: ۱۹۵۵۸۴۷۸۸۱

تلفن و دورنگار: ۷۳۶۸۱۴۵۲ (۰۲۱)

- **لیتوگرافی و چاپ:** سازمان چاپ و توزیع دانشگاه آزاد اسلامی
- **وبسایت:** <http://faar.iauctb.ac.ir>
- **رایانامه (پست الکترونیکی):** faar@iauctb.ac.ir & faar.iau@gmail.com
- این نشریه در پایگاه استنادی علوم جهان اسلام (ISC) نمایه می شود.
- این نشریه در پایگاه اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی (SID) نمایه می شود.
- این نشریه در بانک اطلاعات نشریات کشور مگیران (magiran) نمایه می شود.
- این نشریه در پایگاه مجلات تخصصی نور مگز (noormags) نمایه می شود.
- مطالب عنوان شده در مقالات بیانگر نظرات نویسندگان است و لزوما نظرات نشریه نیست.

به استناد مجوز شماره ۳/۱۸/۱۹۷۱۲۴ مورخ ۹۲/۸/۲۱ وزارت علوم تحقیقات و فناوری در جلسه مورخ ۹۲/۸/۸ کمیسیون بررسی نشریات علمی کشور، با اعطای رتبه علمی - پژوهشی از تابستان ۱۳۹۱ به این فصلنامه موافقت گردیده است.

فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی

صاحب امتیاز: دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

شماره استاندارد بین‌المللی (شاپا - چاپی): ۰۳۷۹-۲۳۸۳

شماره استاندارد بین‌المللی (شاپا - الکترونیک): ۲۳۸۳X-۲۷۲

داوران این شماره عبارتند از :

- دکتر کاوه آذین فر
- دکتر مریم امامی میبیدی
- دکتر محمدمری اسرمی
- دکتر ساسان بابایی
- دکتر زهره حاجیپها
- دکتر فرزانه حیدر پور
- دکتر امین حیدری
- دکتر نگار خسروی پور
- دکتر رویا دارابی
- دکتر ایمان داداشی
- دکتر میثم دعایی
- دکتر غلامرضا زمردیان
- دکتر مهدی صفری گرایلی
- دکتر فاطمه صراف
- دکتر زهره عارف منش
- دکتر احمد یعقوب نژاد

راهنمای تدوین مقاله در فصلنامه "پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی"

هدف از انتشار فصلنامه "پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی" دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، توان‌افزایی از طریق پیوند میان خدمات آموزشی و پژوهشی بوده است. از این‌رو آخرین یافته‌های علمی و پژوهشی در زمینه حسابداری مالی، حسابرسی، بورس اوراق بهادار و هرگونه نظریه نوین در مباحث ذکر شده، مورد استقبال این فصلنامه قرار خواهد گرفت تا پس از مراحل ارزیابی و تأیید نهایی، برای چاپ استفاده گردد.

بایستی نکات زیر، برای ارسال مقاله‌ها، مورد توجه پژوهشگران محترم قرار گیرد:

- (۱) محتوای مقاله با اهداف نشریه متناسب بوده (تشخیص این مورد بر عهده هیئت تحریریه است) و حاصل مطالعات، تجربه‌ها و پژوهش‌های نویسنده باشد.
- (۲) فصلنامه عمدتاً مقاله‌های پژوهشی را می‌پذیرد.
- (۳) مقاله ارسال شده در هیچ همایشی ارائه نگردیده باشد و قبلاً در هیچ نشریه‌ای چاپ و یا هم‌زمان، به نشریه‌های دیگر فرستاده نشده باشد.
- (۴) فصلنامه در انتخاب، ویرایش، تلخیص یا اصلاح مقاله‌های دریافتی آزاد است.
- (۵) مسئولیت آراء و نظریات ارائه شده در مقاله‌ها برعهده نویسندگان است و چاپ مقاله به معنی تأیید مطالب آن نیست.
- (۶) مقاله روی کاغذ A4 و فقط در یک روی کاغذ چاپ شود.
- (۷) در متن مقاله تا حد امکان از معادل فارسی کلمات لاتین استفاده شود و چنانچه معادل فارسی به‌اندازه کافی رسا نباشد، عین کلمه لاتین در پانویث آورده شود.
- (۸) ارسال سه نسخه چاپی از مقاله تایپ شده، حداکثر در ۱۶ صفحه، با نرم‌افزار MS Word ویرایش ۲۰۰۷ یا ۲۰۱۰، فونت B Nazanin سایز ۱۱ به همراه CD مقاله و چکیده انگلیسی، الزامی است. همچنین ارسال از طریق پست الکترونیکی faar.iau@gmail.com امکان‌پذیر می‌باشد.
- (۹) صفحه اول مقاله باید دربرگیرنده موارد زیر باشد:
عنوان مقاله، مشخصات نویسنده یا نویسندگان شامل نام و نام خانوادگی، عنوان شغلی یا مرتبه دانشگاهی و تخصص، ذکر نام دانشگاه (در صورتیکه عضو هیئت علمی می‌باشید)، آدرس کامل منزل همراه با کدپستی، تلفن تماس (منزل و همراه)، پست الکترونیکی نویسنده (نویسندگان). لازم به ذکر است مشخصات نویسندگان صرفاً در این صفحه درج شود (ذکر کلیه موارد فوق به‌صورت فارسی و انگلیسی الزامی است).
- (۱۰) صفحه دوم مقاله شامل عنوان مقاله، چکیده مقاله (حدود ۱۵۰ و حداکثر در ۲۰۰ کلمه) و واژه‌های کلیدی (حداکثر ۵ واژه مرتبط) می‌باشد.

۱۱) بخش‌های بعدی شامل مقدمه، چارچوب نظری، پیشینه و تحقیقات مرتبط، بیان مسأله و فرضیه‌ها، روش اجرای تحقیق، ارائه و تجزیه تحلیل یافته‌ها، تشریح و ارزشیابی نتایج و نتیجه‌گیری می‌باشد. پی‌نوشت‌ها و یادداشت‌های توضیحی در پایین هر صفحه مربوط به آن پی‌نوشت آورده شود.

۱۲) جدول به تعداد محدود با شماره و عنوان مشخص در بالا و توضیحات و منبع جدول در زیر آن در اندازه ۱۵*۱۱ و مناسب برای چاپ باشد.

۱۳) شکل‌ها، نمودارها و تصاویر به تعداد محدود با شماره و عنوان، توضیح و منبع مشخص در زیر آن در اندازه ۱۵*۱۱ و مناسب برای چاپ باشد.

۱۴) برای ارجاع منابع در متن مقاله به شرح زیر عمل شود:

۱۵) از " نام خانوادگی نویسنده - تاریخ - شماره صفحه " در متن برای ذکر کارهای دیگران استفاده شود. اگر به دو یا چند اثر یک نویسنده در یک سال اشاره شود، می‌توان بعد از سال از عبارت "الف" و "ب" یا "a" و "b" استفاده کرد.

۱۶) فهرست منابع استفاده شده (ابتدا منابع فارسی و سپس منابع خارجی) به ترتیب حروف الفبای نام خانوادگی و بدون شماره با توجه به الگوی زیر درج شود:

- کتاب تألیف شده: نام خانوادگی نویسنده، نام، سال انتشار کتاب، عنوان کتاب (نوبت ویرایش یا چاپ)، محل نشر، نام انتشارات.
- کتاب ترجمه شده: نام خانوادگی مؤلف، نام مؤلف، تاریخ ترجمه، عنوان کتاب به فارسی، نام و نام خانوادگی مترجم، محل نشر، ناشر، (تاریخ انتشارات به زبان اصلی).
- مراکز آماری: نام مرکز آماری، نام نشریه آماری، سال‌های استفاده شده، نام اداره یا دفتر منتشر کننده آمار.
- مقاله: نام خانوادگی نویسنده، نام، عنوان مقاله، نام نشریه، دوره، شماره، ماه، سال.
- منابع اینترنتی: نام خانوادگی نویسنده، نام، عنوان مقاله به‌طور کامل، [تاریخ کامل انتشار مقاله]، [ذکر اصطلاح online]، <آدرس کامل منبع>، [تاریخ کامل دسترسی به مقاله].
- عنوان کتاب و عنوان نشریه به‌صورت Bold تایپ شود.

۱۷) صفحه آخر مقاله شامل عنوان مقاله، چکیده مقاله (حدود ۱۵۰ و حداکثر در ۲۰۰ کلمه) و واژه‌های کلیدی (حداکثر ۵ واژه مرتبط) به زبان انگلیسی با قلم 11 Times New Roman می‌باشد

فهرست مطالب

۱-۳۲	طراحی الگوی اثرات اجرای حسابداری مدیریت زیست محیطی و استراتژی زیست محیطی بر عملکرد شرکت ها به ... محمد حسین ستایش و سید امین عالمشاه
۳۳-۵۴	اثر تعدیل کنندگی معاملات با اشخاص وابسته بر رابطه بین تخصص حسابرسان در صنعت با تاخیر در گزارش ... اعظم ولی زاده لاریجانی
۵۵-۸۲	شناسایی و رتبه بندی عوامل بازدارنده پیاده سازی فناوری های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری مریم شیخی، رضوان حجازی و مجید زنجیر دار
۸۳-۱۰۸	بررسی نقش تعدیلگری جنسیت مدیر واحد حسابرسانی داخلی بر رابطه بین کیفیت حسابرسانی داخلی و عملکرد ... محمد رضا امرالهی و بیتا مشایخی
۱۰۹-۱۳۲	ارزیابی تاثیر لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران آرش به داش، احسان رحمانی نیا، رضا تهرانی و علی اکبر چهار محالی
۱۳۳-۱۵۶	قصد پذیرش CAAT و عملکرد حسابرسان داخلی: نقش تعدیلگر حمایت تیمی و مدیریتی شادی حسن زاده، فاطمه مرادی، دلنیا نادرپور و سارا ترکه
۱۵۷-۱۷۸	حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساخت یابی سعید بالانژاد، خسرو فغانی ماکرانی و جمادوردی گرگانلی
۱۷۹-۲۰۶	کامیابی فرامند و اینترسی شخصیت حسابرسان و صاحبکار، از طریق معادلات ساختاری غلام عباس عزتی شالقونی، سیده محبوبه جعفری و رویا دارابی
۲۰۷-۲۲۸	مدل جدید گزارشگری مالی بانکداری اسلامی ایران در انطباق با نظریه ها و مفاهیم بنیادی حسابداری مرتضی درویشی، رضا نظری و مهدی مرادزاده فرد
۲۲۹-۲۴۶	ارائه الگوی ارزیابی عملکرد مالی شرکت های فولاد ایران مبنی بر روش گرند تئوری طاهره رضا زاده تکیه، محمد حسین رنجبر، مرتضی شفیعی و فائق احمدی



طراحی الگوی اثرات اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی و استراتژی زیست‌محیطی بر عملکرد شرکت‌ها به کمک تئوری داده بنیاد

محمدحسین ستایش^۱
سیدامین عالمشاه^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۱

چکیده

پژوهش حاضر با هدف طراحی الگوی اثرات اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی و استراتژی زیست‌محیطی بر عملکرد شرکت‌ها به کمک تئوری داده بنیاد انجام شده است. یافته‌های پژوهش طی سه گام محقق شده است. گام اول: تجزیه و تحلیل کتابخانه‌ای؛ گام دوم: انجام مصاحبه با ۱۵ نفر از خبرگان (بازه زمانی سالهای ۱۴۰۱-۱۴۰۲)؛ و گام سوم: کدگذاری مؤلفه‌های شناسایی شده براساس تئوری داده بنیاد به روش استراوس و کوربین. نهایتاً الگوی پارادایمی پژوهش شامل شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، عوامل محوری، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها ارائه گردید. شرایط علی شامل: مدیریت منابع انسانی، تعهد مدیریت ارشد، عدم اطمینان زیست‌محیطی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی، نوآوری سبز، گزارشگری هزینه‌های زیست‌محیطی، افشای هزینه‌های زیست‌محیطی، قوانین و مقررات زیست‌محیطی، عملکرد مدیریت ارشد، بودجه‌ریزی زیست‌محیطی و ویژگی‌های شرکت؛ شرایط زمینه‌ای شامل: تعریف حساب‌های زیست‌محیطی در شرکت، وارد ساختن هزینه‌های زیست‌محیطی در گزارش‌های مالی شرکت‌ها، طراحی و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت زیست‌محیطی، و هماهنگی بین بخش‌های مختلف سازمان؛ عوامل محوری شامل: پیاده‌سازی استراتژی توسعه قابلیت‌های زیست‌محیطی، پیاده‌سازی استراتژی شفافیت زیست‌محیطی، پیاده‌سازی استراتژی توزیع عادلانه منابع، پیاده‌سازی استراتژی ترویج مسئولیت‌پذیری زیست‌محیطی، و پیاده‌سازی استراتژی مشارکت جمعی؛ شرایط مداخله‌گر شامل: ردیابی، سنجش و گزارش صحیح و دقیق هزینه‌های زیست‌محیطی، تخصیص صحیح هزینه‌های زیست‌محیطی به محصولات و خدمات شرکت، کنترل مستمر و نظارت بر هزینه‌های زیست‌محیطی، انتشار دوره‌ای و منظم گزارش‌های زیست‌محیطی، و مدیریت هزینه‌های زیست‌محیطی؛ و راهبردها شامل:

۱. گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. (نویسنده مسئول) setayesh@shirazu.ac.ir
۲. گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. alamshah@pnu.ac.ir



تدوین قوانین، استانداردها و آیین نامه ها از سوی مراجع مربوطه، برگزاری دوره های آموزشی مستمر، گنجاندن مباحث در سرفصل های درسی دانشگاهی و رتبه بندی شرکت ها و نهایتاً پیامدها شامل: ارتقای سطح عملکرد مالی و بهبود عملکرد زیست محیطی شرکت ها می باشند. این پژوهش از حیث هدف، یک پژوهش اکتشافی بوده و از نظر نتیجه، پژوهش بنیادی محسوب می شود و از داده های کیفی استفاده می کند. همچنین از روش نمونه گیری نظری هدفمند با توجه به سطح اشباع بهره جسته است. روایی و پایایی، براساس معیارهای قابلیت اعتبار یا باورپذیری تأیید شده است.

واژه های کلیدی: حسابداری مدیریت زیست محیطی، عملکرد، استراتژی زیست محیطی، تئوری داده بنیاد.

۱- مقدمه

امروزه نقش موضوعات زیست محیطی در تدوین استراتژی های هر سازمانی غیرقابل انکار است. بنابراین، ضرورت دارد که این گونه موضوعات در سطح استراتژیک و نه عملیاتی مورد مطالعه و بررسی قرار گیرند. برنامه ها و استراتژی های زیست محیطی، در دستیابی سازمان ها به رشد پایدار نقش بسزایی داشته اند (کرایست و باریت^۱، ۲۰۱۵؛ شالتیگر و فروند^۲، ۲۰۱۳). به همین دلیل نیز ذینفعان سازمانی، مدیران را ترغیب می کنند تا هر چه بیشتر به مسائل زیست محیطی و ارزیابی عملکرد زیست محیطی بپردازند (پاندویل^۳ و همکاران، ۲۰۱۳). اجرای استراتژی های زیست محیطی برای بسیاری از شرکت ها مزیت رقابتی عمده ای جهت دستیابی به مدیریت زیست محیطی بهتر محسوب می شود (لیسی^۴، ۲۰۱۵). استراتژی های زیست محیطی را می توان تحت عنوان مجموعه ای از طرح هایی تعریف نمود که قادرند تأثیر عملیات بر محیط طبیعی را از طریق محصولات، فرایندها و سیاست های شرکتی همانند کاهش مصرف انرژی و زباله ها، استفاده از منابع پایدار سبز و اجرای سیستم مدیریت منابع زیست محیطی، کاهش دهند (بنسال و روث^۵، ۲۰۰۰). شرکت هایی که از استراتژی های پیشگیرانه بهبود محیط زیست استفاده می نمایند؛ می توانند عملکرد خود را از این طریق بهبود بخشند (رودریگز^۶ و همکاران، ۲۰۱۳).

مطالعات انجام شده، از جمله سلیمانی و همکاران (۱۳۹۸) نشان می دهد که حسابداری سنتی قادر به ارائه اطلاعات کافی مربوط به مدیریت زیست محیطی نیست. این به خاطر اطلاعات ناقص و عدم ترکیب هزینه های پنهان زیست محیطی است که در سیستم فعلی حسابداری وجود دارد. بهبود عملکرد مستلزم استفاده بهینه از منابع می باشد (حیدرپور و قرنی، ۱۳۹۴). در نتیجه، با وجود سازگاری با محیط زیست، بعضی

1. Christ & Burritt
2. Schaltegger & Freund
3. Pondeville
4. Lisi
5. Bansal & Roth
6. Rodrigue

از سازمان‌ها قادر به تحقق بخشیدن به منافع کامل بدست آمده از مدیریت زیست محیطی نیستند. شاید به خاطر این واقعیت است که اکثر سازمان‌ها، روش‌هایی را توسعه داده‌اند که تنها مسائل زیست محیطی قابل توجه را به حساب می‌آورد و از مقدار و رشد هزینه‌های زیست محیطی چشم پوشی می‌کنند؛ که به نوبه خود، فرصت را برای جلوگیری از انتشار گازهای آلاینده و تخریب محیط زیست در مراحل اولیه محدود می‌کند. بنابراین اجرای شیوه‌های حسابداری مدیریت زیست محیطی باید در جایگاهی قرار بگیرد که بتواند داده‌های مربوط به محیط زیست را جهت تصمیم‌گیری داخلی، تولید و تجزیه و تحلیل، برای سازمان‌ها، به گونه‌ای مؤثر شناسایی کند. این متعاقباً به سازمان‌ها کمک خواهد کرد تا با محیط زیست فعال سازگار باشند و منافعی مانند کاهش هزینه‌های عملیاتی، شناسایی فرصت‌های جدید و بهبود عملکردهای سازمانی را محقق سازند (فروتن برنجانگی، ۱۳۹۶).

در مقابل، سیستم کنترل مدیریت زیست محیطی، بکارگیری اثربخش و مفید منابع موجود، توسط مدیران جهت بهبود عملکرد زیست محیطی را تضمین می‌کند (پاندویل و همکاران، ۲۰۱۳). بنابراین، هر دو به گونه‌ای طراحی شده‌اند که به منظور رسیدن به عملکرد زیست محیطی پایدار به اهداف شرکت منتهی گردد (گانتز^۱ و همکاران، ۲۰۱۶). نتایج تحقیقات هنری و جورنولت^۲ (۲۰۱۰)، کرایست و باریت (۲۰۱۳) و جورنولت (۲۰۱۶) نشان داد که برنامه‌ریزی راهبردهای زیست محیطی به عنوان بخشی از مجموعه کنترل زیست محیطی می‌تواند از طریق بکارگیری حسابداری مدیریت زیست محیطی، عملکرد زیست محیطی و مالی شرکت‌ها را بهبود بخشد (سلیمانی و مجبوری یزدی، ۱۳۹۸). از این رو می‌توان چنین بیان کرد که حسابداری مدیریت زیست محیطی می‌تواند ارتباط بین استراتژی‌های زیست محیطی و عملکرد زیست محیطی را تعدیل نماید.

با توجه به اهمیت موضوع، مطالعه حاضر در نظر دارد تا به مدل‌سازی اثرات اجرای حسابداری مدیریت زیست محیطی و استراتژی زیست محیطی بر عملکرد شرکت‌ها بپردازد. به طور خلاصه، اهمیت این پژوهش را می‌توان از جهات مختلف بیان کرد؛ اول اینکه در دهه‌های اخیر موضوع حسابداری مدیریت زیست محیطی^۳ و عملکرد زیست محیطی مورد توجه بسیاری قرار گرفته است. یافتن روابط بین استراتژی‌های زیست محیطی و عملکرد زیست محیطی و مالی شرکت‌ها، می‌تواند موجب افزایش آگاهی قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان مقررات و استانداردها و هم چنین مدیران شرکت‌ها شود تا با دانشی بیشتر از اتلاف منابع کمیاب طبیعی و اقتصادی جلوگیری به عمل آورند. دوم، انجام چنین پژوهشی موجب افزایش اطمینان سرمایه‌گذاران (سهام‌داران عمده و نهادی) نسبت به اثرات مثبت سیستم حسابداری مدیریت زیست محیطی و ترغیب هر چه بیشتر آنها به تشویق مدیران نسبت به پیاده‌سازی این سیستم خواهد شد. سوم، با توجه به اهمیت مطالعاتی در زمینه ارزیابی و اثرگذاری عوامل مربوط به حسابداری مدیریت

1. Guenther

2. Henri & Journeault

3. Environmental Management Accounting (EMA)

زیست محیطی و عملکرد زیست محیطی، انجام پژوهش هایی بیشتر و مطالعاتی جامع تر جهت غنا بخشیدن به ادبیات نظری و ارائه یافته های جدید از بازار سرمایه ایران در این زمینه سودمند به نظر می رسد که پژوهش حاضر نیز در پی دستیابی به چنین هدفی نیز است.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

برخی مطالعات نشان داده اند که بین استراتژی های زیست محیطی و عملکرد زیست محیطی ارتباط و پیوند وجود دارد؛ در همین زمینه رودریگز و همکاران (۲۰۱۳) و لیس (۲۰۱۵) نشان دادند که شاخص های عملکرد زیست محیطی از طریق فرایند ارزیابی عملکرد زیست محیطی با استراتژی زیست محیطی سازمان ارتباط برقرار می کنند. چنین استدلال می شود که بنگاه ها براساس ارتقای قابلیت های داخلی، تهدید محیطی را از دیدگاه استراتژیک به فرصت تبدیل می کنند. از دیدگاه مدیریت زنجیره تأمین سبز، سازمان ها دیدگاه های نظارتی محیط زیست را به دیدگاه های راهبردی تغییر می دهند و قابلیت های زیست محیطی را به عنوان یک منبع درون سازمانی با شرکت کنندگان در زنجیره تأمین به اشتراک می گذارند و به دنبال آن به مزیت های رقابتی پایدار دست می یابند. آنها قابلیت های داخلی مربوط به محیط زیست را با شرکت کنندگان زنجیره تأمین به اشتراک می گذارند و در نتیجه، شرکت ها از مزیت های رقابتی پایدار در بازار برخوردار می شوند. این امر سبب بهبود عملکرد زیست محیطی شرکت ها می شود (با^۱، ۲۰۱۷). هم چنین از منظر استراتژیک، مدیریت زنجیره تأمین سبز می تواند امکان دستیابی به مزیت های رقابتی پایدار در بازار را از طریق ایجاد قابلیت های درون سازمانی، توسعه پایدار و موانع ورود به شرکت ها فراهم کند. شرکت ها می توانند از طریق قابلیت های زیست محیطی، قابلیت هایی را در مدیریت زنجیره تأمین سبز ایجاد کنند و از طریق مشارکت زیست محیطی با دیگر شرکت کنندگان در زنجیره تأمین، به مزیت های رقابتی دست یابند. در نتیجه، آنها می توانند عملکرد زیست محیطی و عملکرد مالی شرکت را بهبود بخشند (هارت^۲، ۱۹۹۵). شرکت ها می توانند از طریق رویکرد مبتنی بر منابع طبیعی به دیدگاه استراتژیک، بر فشار اجتماعی مربوط به محیط زیست غلبه کنند و اگر مسائل زیست محیطی را در فرآیندهای استراتژیک در نظر بگیرند می توانند به توسعه پایدار دست یابند (چان^۳، ۲۰۰۵). استراتژی زیست محیطی بر مبنای دیدگاه مبتنی بر منابع طبیعی و مدیریت زنجیره تأمین سبز می تواند توانایی شرکت ها را برای درمان عدم قطعیت در رابطه بین مدیریت عملیات و مسائل زیست محیطی افزایش دهد و از توسعه قابلیت های سازمانی ارزشمند در زمینه اقتصادی پشتیبانی کند (بانرجی^۴، ۲۰۰۱؛ هارت، ۱۹۹۵). بنابراین، استراتژی زیست محیطی می تواند منجر به عملکرد زیست محیطی برتر شود.

7. Bae
2. Hart
3. Chan
4. Banerjee

علاوه بر این، مونوا و اورتاس^۱ (۲۰۱۰) تأثیر مثبت عملکرد زیست محیطی را بر عملکرد مالی یافتند. نتایج مطالعات مشابه نشان می‌دهد که قابلیت‌های محیطی داخلی به تأمین‌کنندگان و مشتریان تسری می‌یابد و نتیجه آن دستیابی به عملکرد بهتر است. شرکت‌هایی که دارای قابلیت‌های زیست محیطی برتر هستند، می‌توانند به صورت درون‌سازمانی یک استراتژی زیست محیطی را در میان بخش‌ها اجرا و یک استراتژی زیست محیطی مرتبط با تأمین‌کنندگان و مشتریان را به صورت برون‌سازمانی اجرا کنند (با، ۲۰۱۷). جنبه‌های مختلفی از مفاهیم در مدیریت زیست محیطی وجود دارد. از دیدگاه استراتژیک، عملکرد زیست محیطی و عملکرد اقتصادی تحت تأثیر استراتژی قرار می‌گیرند؛ زیرا قابلیت‌های استراتژیک، مزیت‌های رقابتی مختلفی را برای شرکت‌ها فراهم می‌کند. در نتیجه، سیاست و عملکرد زیست محیطی با عملکرد اقتصادی بهتر مرتبط است (کلاسن و مک لافلین^۲، ۱۹۹۶؛ روسو و فوتس^۳، ۱۹۹۷). علاوه بر این، هارت (۱۹۹۵) بیان داشت که مزیت‌های رقابتی از قابلیت‌های شرکت‌ها ناشی می‌شود که فعالیت‌های پایدار را در محیط زیست تشویق می‌کند. بنابراین، استراتژی زیست محیطی تحت تأثیر مثبت منابع و قابلیت‌های شرکت‌ها، عملکرد زیست محیطی را در جنبه‌های بین شرکتی و همچنین جنبه‌های داخلی شرکت افزایش می‌دهد و به دنبال آن عملکرد برتر شرکت را به همراه خواهد داشت (با، ۲۰۱۷).

از سویی دیگر، باید توجه داشت که همه سازمان‌ها نیازمند تدوین و توسعه استراتژی زیست محیطی پیشگیرانه، سیستم‌های اطلاعات زیست محیطی و سیستم کنترل مدیریت زیست محیطی هستند. بکارگیری حسابداری مدیریت زیست محیطی و سیستم کنترل مدیریت زیست محیطی در شرکت‌ها مؤثر از راهبرد زیست محیطی شرکت به عنوان بخشی از استراتژی تجاری است. حسابداری مدیریت زیست محیطی قادر است به سازمان‌ها در برآورده‌سازی مسئولیت‌های زیست محیطی‌شان کمک کند و به شناسایی مزایای اقتصادی زیست محیطی منجر شود (بوریت و همکاران، ۲۰۰۲؛ فریرا^۴ و همکاران، ۲۰۱۰؛ شالتیگر و باریت، ۲۰۰۰) و همچنین سیستمی است جهت افشای اطلاعاتی که به سازمان‌ها در دستیابی به عملکرد زیست محیطی و مالی بهتر کمک می‌کند (ژو^۵ و همکاران، ۲۰۱۷).

بررسی مطالعات انجام شده وجود مدلی گسترده در خصوص الگویی برای مدل‌سازی اثرات اجرای حسابداری مدیریت زیست محیطی و استراتژی زیست محیطی بر عملکرد شرکت‌ها را نشان نمی‌دهد. این مقاله با هدف پیوند «استراتژی - حسابداری» به دنبال ارائه‌ی مدل اجرای همزمان استراتژی زیست محیطی و حسابداری مدیریت زیست محیطی و درک ارتباط بین استراتژی زیست محیطی و حسابداری مدیریت زیست محیطی می‌باشد. همانطور که گذشت، در ادبیات حسابداری، در مجموع دو دیدگاه متفاوت در مورد

1. Moneva & Ortas
2. Klassen & Mclaughlin
3. Russo & Fouts
4. Ferreira
5. Zhou

ارتباط سیستم‌های حسابداری و استراتژی زیست محیطی وجود دارد. مطابق دیدگاه اول، این سیستم‌های حسابداری هستند که استراتژی‌های شرکت را شکل می‌دهند. به زبان دیگر اطلاعات حاصله از ابزارهای مختلف حسابداری مدیریت زیست محیطی (آب، انرژی، جریان مواد، پسماند...) است که مدیران را به اتخاذ و پیاده‌سازی نوع و سطحی از استراتژی زیست محیطی سوق می‌دهد (آرجلیس و ماندی^۱، ۲۰۱۳؛ اسکاربک و ترایجستاید^۲، ۲۰۱۰). در حالیکه طرفداران دیدگاه دوم معتقدند که حسابداری مدیریت زیست محیطی، بعنوان ابزار پشتیبانی تصمیم برای تسهیل اجرای استراتژی زیست محیطی عمل می‌کند. به عبارت دیگر این، نوع و سطح استراتژی‌های زیست محیطی هستند که طراحی و بکارگیری ابزارهای جمع‌آوری‌کننده و تحلیل‌کننده اطلاعات، جهت اتخاذ تصمیمات استراتژیک را منجر می‌شود. این پژوهش به دنبال تشریح مسائل و روابطی است که تاکنون در پژوهش‌های داخلی تحقیق نشده‌اند و مدل پژوهش خارجی‌ای نیز در این خصوص به ندرت یافت می‌شود. در واقع پژوهش حاضر در پی تدوین الگویی برای شناسایی اهمیت، جایگاه و اثرات اجرای حسابداری مدیریت زیست محیطی و استراتژی زیست محیطی و نیز بررسی عوامل مرتبط مؤثر بر عملکرد زیست محیطی و عملکرد مالی شرکت‌ها است.

در ادامه به نتایج برخی از مهمترین مطالعات صورت گرفته در این زمینه اشاره می‌گردد:

نمازی و خرم دل ماسوله (۱۴۰۱) در مطالعه‌ی خود به بررسی تأثیر ابعاد نوآوری سبز از حیث نوآوری محصول سبز و نوآوری فرآیند سبز بر عملکردهای شرکت از جنبه مالی، زیست محیطی و اقتصادی پرداختند. همچنین نقش میانجی حسابداری مدیریت زیست محیطی بر رابطه بین نوآوری محصول و فرآیند سبز و عملکردهای شرکت مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان داد که نوآوری محصول سبز چه مستقیم و چه از طریق متغیر میانجی حسابداری مدیریت زیست محیطی بر عملکرد مالی، زیست محیطی و اقتصادی شرکت تأثیر معناداری دارد. هم چنین مشخص گردید که نوآوری محصول سبز بر عملکرد زیست محیطی در صنایع نفت و گاز و پتروشیمی، فلزی و غذایی و همچنین بر عملکرد اقتصادی تنها در صنعت فلزی تأثیرگذار است. افزون بر این، نوآوری فرآیند سبز نیز هم بصورت مستقیم و هم غیرمستقیم از طریق متغیر میانجی حسابداری مدیریت زیست محیطی بر عملکرد مالی و اقتصادی شرکت تأثیر معناداری داشت اما تأثیر نوآوری فرآیند سبز بر عملکرد زیست محیطی شرکت تنها از طریق متغیر میانجی حسابداری مدیریت زیست محیطی صورت می‌پذیرد. نوآوری فرآیند سبز بر عملکرد مالی در صنایع نفت و گاز و پتروشیمی، فلزی و شیمیایی و بر عملکرد اقتصادی تنها در صنعت نفت و گاز و پتروشیمی تأثیرگذار است. در صنعت سلولزی نه نوآوری محصول سبز و نه نوآوری فرآیند سبز بر هیچ یک از عملکردهای شرکت تأثیری ندارد.

هدف از پژوهش نمازی و مصلی نژاد (۱۴۰۰)، ارائه شاخص‌های مؤثر بر الگوی حسابداری آب و ارائه الگوی جامع حسابداری مدیریت آب در ایران بود؛ آنان بدین نتیجه رسیدند که شاخص کارایی زیست محیطی، بهای

1. Arjalies and Mundy
2. Skærbæk & Tryggstad

تمام شده آب، میزان بهره‌برداری از آب و شاخص آب مصرف شده به ترتیب بیشترین فراوانی را داشتند. در نهایت آنان براساس این عوامل الگوی جامع حسابداری آب با روش فراترکیب را ارائه نمودند. آنان برای اولین بار در ایران اقدام به ارائه یک الگوی یکپارچه حسابداری مدیریت آب با توجه به فن‌های فراترکیب و ارزیابی متوازن نموده و شاخص‌های مالی و غیرمالی و محیط‌زیستی مهم حسابداری آب در ابعاد مختلف را شناسایی کردند. این الگو نیز مورد بررسی و اصلاح خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای قرار گرفت و در نهایت تأیید شد.

هدف از پژوهش شهری و همکاران (۱۴۰۰)، بسط پارادایم نظریه‌ی آنتروپوسن^۱ در بررسی تأثیر رفتارهای زیست محیطی شرکت‌ها نسبت به پیامدهای استراتژیک حسابداری سبز در سطح شرکت‌های بازار سرمایه بود. نتیجه این پژوهش نشان داد که برای تحقق پارادایم آنتروپوسن در سطح عملکردی شرکت‌ها، تغییر نگرش، رفتار و اخلاق عملی افراد به عنوان سکنداران شرکت سبب می‌شود تا تصمیم‌گیری‌های اثربخش در خصوص کاهش آلاینده‌های زیست محیطی با دخالت ویژگی‌های رفتاری برای شرکت‌ها افزایش یابد.

تحریری و افسای (۱۴۰۰) به بررسی رابطه بین افشای زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت با تلاش حسابرسان و کیفیت حسابرسی پرداختند. یافته‌ها نشان داد که سطح افشای زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی با تلاش حسابرسان رابطه منفی دارد. همچنین رابطه منفی بین سطح افشای زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی با کیفیت حسابرسی یافت شد، که این رابطه تحت تأثیر تلاش حسابرسان قرار می‌گیرد. نتایج حاکی از آن است که حسابرسان با اعمال تلاش بیشتر، ریسک حسابرسی ناشی از سطح پایین افشای زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی را مدیریت می‌کنند. درواقع سطح پایین افشای زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی منجر به افزایش تلاش حسابرسان و به دنبال آن افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد.

مطالعه مطیعی و همکاران (۱۴۰۰) با هدف ارائه شواهد تجربی نشان داد که شیوه‌های مدیریت زنجیره تأمین سبز، مدیریت منابع انسانی سبز و شیوه‌های نوآوری سبز به منظور تشویق سازمان‌ها در اجرای این روش‌ها، عملکرد محیطی را به طور قابل توجهی بهبود می‌بخشد. سایر یافته‌ها نشان داد که اتخاذ شیوه‌های مدیریت منابع انسانی سبز و شیوه‌های دیگر زیست محیطی مانند مدیریت زنجیره تأمین سبز و نوآوری سبز توسط سازمان‌های تجاری می‌تواند از فشارهای زیست محیطی، قوانین و مقررات دولتی و همچنین مردم (از جمله مشتریان، تأمین کنندگان، خریداران و جوامع) بکاهد و به فعالیت‌های سبزتری دست یابند. آنان بدین نتیجه رسیدند که در حقیقت، شیوه‌های مدیریت منابع انسانی سبز برای اجرای موفقیت‌آمیز سیستم‌های مدیریت محیطی امری حیاتی است.

جلالیان لرکی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی رابطه مدیریت سبز و عملکرد اقتصادی، عملکرد زیست محیطی و عملکرد اجتماعی پرداختند. نتایج به دست آمده با استفاده از روش تحلیل ساختاری نشان

داد مدیریت سبز با عملکرد اقتصادی، عملکرد زیست محیطی و عملکرد اجتماعی ارتباط مثبت معناداری دارد و شدت ارتباط بین مدیریت سبز با عملکرد زیست محیطی بیشتر از دو بعد دیگر عملکرد پایدار است. هدف اصلی از پژوهش پاکدلان و همکاران (۱۴۰۰) بررسی تأثیر شاخص های حاکمیت شرکتی بر افشای زیست محیطی و افشای مسئولیت پذیری اجتماعی بود. نتایج پژوهش نشان داد از بین عوامل حاکمیت شرکتی متغیرهای نقش دوگانه مدیرعامل، اندازه حسابرس و استقلال کمیته حسابرسی با افشای مسئولیت پذیری اجتماعی رابطه معناداری دارند. همچنین نتایج نشان داد شاخص های اندازه هیئت مدیره، استقلال هیئت مدیره و نقش دوگانه مدیرعامل می تواند با افشای مسئولیت زیست محیطی رابطه معناداری داشته باشد. قنبری قلعه رودخانی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی اساس نظریه توسعه پایدار عملکرد مسئولیت اجتماعی و افشای اطلاعات زیست محیطی را مورد بررسی قرار دادند. یافته های حاصل نشان داد که تنها ۲۳ درصد شرکت های مورد بررسی درخصوص مسئولیت اجتماعی و افشای زیست محیطی عملکردی بالاتر از حد متوسط داشته اند و در بین آن ها ایران خودرو از صنعت خودرو و ساخت قطعات برترین عملکرد را از آن خود نموده است.

پژوهش بهارلو و همکاران (۱۳۹۹) به شناسایی مصادیق زیست محیطی در سطح شرکتها پرداخت. نتیجه پژوهش درمرحله اول شناسایی ۲۰ معیار و طبقه بندی آنها در ۴ دسته کلی شامل معیارهای شناخت و پیشگیری از آلودگی زیست محیطی، جبران خسارت های زیست محیطی، انگیزش و توسعه فعالیت های زیست محیطی، آموزش و فرهنگ سازی زیست محیطی و در مرحله دوم تأیید و برازش سازه کلی مربوط به تمامی مصادیق با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری و آزمون تحلیل عاملی می باشد.

سپاسی و رضانی (۱۳۹۹) در مطالعه خود، با تمرکز بر تکنیک های کمی سازی مخارج و یا هزینه های زیست محیطی به عنوان مبنایی برای کنترل بهتر و هدفی برای الگوسازی به تعریف مفاهیم و اصولی برای حسابداری مدیریت زیست محیطی پرداختند. آنان بدین نتیجه رسیدند که این روش، هزینه های برون سازمانی را مدنظر قرار نداده، اما تمرکزش بر ارزیابی جامع و کامل مخارج سالانه مستقیم تصفیه آلاینده ها، حفاظت محیط زیست و مدیریت زیست محیطی به همراه مواد ضایع شده و انرژی ورودی (ناکارایی در تولید) می باشد. نتایج پژوهش سلیمانی و مجبوری یزدی (۱۳۹۸) نشان داد که استراتژی های زیست محیطی بر عملکرد زیست محیطی شرکت ها تأثیر مثبت معناداری دارند. استراتژی های زیست محیطی تأثیر مثبت غیرمستقیمی بر عملکرد زیست محیطی شرکت از طریق حسابداری مدیریت زیست محیطی دارند. تعهد مدیریت ارشد بر عملکرد زیست محیطی سازمانی تأثیر مثبت معناداری دارد. تعهد مدیریت ارشد بر عملکرد زیست محیطی شرکت از طریق حسابداری مدیریت زیست محیطی تأثیر غیرمستقیم مثبت معناداری دارد. عدم اطمینان محیطی درک شده بر استفاده از حسابداری مدیریت زیست محیطی تأثیر مثبت معناداری دارد.

هدف از تحقیق امین افشار و هوشنگی (۱۳۹۸) بررسی تأثیر مسئولیت اجتماعی سازمان ها بر عملکرد سازمان های تولیدی با درنظر گرفتن نقش میانجی توسعه ی محیط زیستی تأمین کنندگان بوده است؛ بعد از

تحلیل نتایج مشخص گردید که مسئولیت سازمانی بر ابعاد توسعه‌ی محیط‌زیستی تأمین‌کنندگان بجز مشوق تأمین‌کننده، نقش مثبت و معناداری دارد. همین‌طور نتایج آزمون فرضیات مربوط به تأثیر ابعاد توسعه‌ی محیط‌زیستی تأمین‌کننده بر عملکرد سازمان بجز تأثیر ارزیابی تأمین‌کننده بر عملکرد مالی سازمان مورد تأیید قرار گرفته است.

موضوع مطالعه مددی و همکاران (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر افشای زیست‌محیطی بر عملکرد مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود که بر این اساس، اطلاعات مورد نیاز پژوهش از یادداشت‌های توضیحی صورتهای مالی ۹۹ شرکت پذیرفته شده در بورس در طی سال‌های ۱۳۸۸-۱۳۹۷ استخراج و مورد مطالعه و بررسی قرار گرفتند. در این پژوهش جهت آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون خطی چند متغیره استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که افشای زیست‌محیطی بر عملکرد شرکت با استفاده از شاخص‌های بازده دارایی‌ها، بازده حقوق صاحبان سهام، سود هر سهم و حاشیه سود تأثیر ندارد. هدف از پژوهش گرد و همکاران (۱۳۹۷) بررسی اثر ترکیبی استراتژی زیست‌محیطی شرکت، تعهد مدیریت ارشد و عدم اطمینان زیست‌محیطی با تأکید بر نقش حسابداری مدیریت زیست‌محیطی، بر عملکرد زیست‌محیطی شرکت بود. شواهد تجربی حاصله نشان داد که بین منابع سازمانی (استراتژی زیست‌محیطی شرکتی، تعهد مدیریت ارشد و عدم اطمینان زیست‌محیطی) در استفاده از حسابداری مدیریت زیست‌محیطی رابطه مثبت و قابل توجهی وجود دارد، که به‌نوبه خود می‌تواند عملکرد زیست‌محیطی شرکت‌ها را بهبود بخشد. یافته‌های این پژوهش نشان داد که حسابداری مدیریت زیست‌محیطی ابزار مفید و مهمی در ارائه اطلاعات جهت دستیابی به عملکرد زیست‌محیطی بهتر در شرکت‌های اندونزیایی می‌باشد.

نتایج پژوهش نظری پور و نصیری (۱۳۹۷) نشان داد که بین سیستم مدیریت زیست‌محیطی و عملکرد مالی رابطه مثبت و معنی‌دار وجود داشته و هزینه جایگزینی عرضه‌کننده تأثیر منفی و معنادار و شدت رقابت تأثیر مثبت و معناداری بر رابطه‌ی بین سیستم‌های مدیریت زیست‌محیطی و عملکرد مالی دارد. همچنین هزینه جایگزینی و شدت رقابت به طور توأمان تأثیر مثبت و معناداری بر رابطه بین سیستم مدیریت زیست‌محیطی و عملکرد مالی دارد. درنهایت، این پژوهش تأکید ویژه‌ای بر نقش عوامل بازار در تأثیرگذاری اثرات عملکردی سیستم‌های مدیریت زیست‌محیطی داشته است.

مقاله ژی^۱ و همکاران (۲۰۲۲) تأثیر افشای اطلاعات زیست‌محیطی را بر صادرات شرکت با استفاده از داده‌های ساخت چین از سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۳ و یک مدل تفاوت در تفاوت‌ها بررسی نمود. آنان شواهدی از تأثیر مثبت و معنادار افشای اطلاعات زیست‌محیطی بر ارزش صادرات شرکت و شدت صادرات در صنایع تولید پاک شهرهایی با افشای اطلاعات زیست‌محیطی بالاتر پیدا کردند. این اثر مثبت، زمانی که شدت مقررات زیست‌محیطی بالا باشد و برای صنایع با فناوری پایین و شرکت‌های غیر دولتی، به مراتب عمیق‌تر است.

1. Xie

آدوماکو و ترین^۱ (۲۰۲۲) در مقاله خود، نقش تعدیل کننده بازارگرایی را در رابطه استراتژی زیست محیطی پایدار و رقابت پذیری شرکت بررسی نمودند. آنان با استفاده از داده های تأخیر زمانی ۱۹۴ شرکت نشان دادند که (۱) استراتژی زیست محیطی پایدار به طور مثبت با رقابت شرکت مرتبط است؛ (۲) تأثیر استراتژی زیست محیطی پایدار بر رقابت پذیری شرکت توسط بازارگرایی تعدیل می شود، به ویژه زمانی که بالا باشد؛ و (۳) رقابت شرکت رابطه بین استراتژی زیست محیطی پایدار و عملکرد مالی را تعدیل می نماید.

نتایج پژوهش ژانگ و ما^۲ (۲۰۲۱) با عنوان تأثیر مدیریت محیط زیست بر عملکرد اقتصادی شرکت: اثر واسطه ای نوآوری سبز و اثر تعدیل کننده رهبری محیط زیست نشان داد یک رابطه U شکل معکوس بین مدیریت محیط زیست و عملکرد اقتصادی وجود دارد. مدیریت محیط زیست تأثیر مثبتی بر عملکرد اقتصادی دارد. سایر شواهد نشان داد که نوآوری سبز رابطه بین مدیریت محیط زیست و عملکرد اقتصادی را تعدیل می کند. رهبری محیط زیست تأثیر مدیریت محیط زیست را بر نوآوری سبز تعدیل می کند.

مطالعه گاناراثنه و لی^۳ (۲۰۲۱) به دنبال شناسایی چگونگی استفاده از حسابداری مدیریت زیست محیطی و ویژگی های اطلاعاتی در بین سازمان ها در مراحل مختلف توسعه استراتژی تولید پاک بوده است؛ آنها با تکیه بر دیدگاه نظریه اقتضایی در مورد پیچیدگی سیستم حسابداری مدیریت زیست محیطی، مراحل توسعه استراتژی تولید پاک و کاربردهای حسابداری مدیریت زیست محیطی، یک چارچوب تحلیلی ایجاد کردند. نتایج این مطالعه نشان داد که کاربرد حسابداری مدیریت زیست محیطی در سازمان ها، به استثنای صرفه جویی در هزینه و بهبود کارایی، در مراحل واکنشی و پیشگیرانه محدود و پراکنده است. با این حال، یافته ها نشان دادند وقتی که سازمان ها به سطوح بالاتر توسعه استراتژی تولید پاک دسترسی پیدا می کنند، سطح نسبتاً بالایی از بکارگیری حسابداری مدیریت زیست محیطی از نظر ابزارهای یکپارچه و برای اهداف کنترل و نظارت وجود دارد.

گوپتا و گوپتا^۴ (۲۰۲۰) به بررسی تأثیر پایداری محیط زیست شرکت ها بر ابعاد عملکرد شرکت پرداختند. آنها با استفاده از داده های گردآوری شده از کشور هند و با نمونه ای به تعداد ۲۰۰ مدیر ارشد سازمان های تجاری در این کشور، دریافتند که پایداری محیط زیست، تأثیر مثبت و قابل توجهی بر چهار بعد عملکردی (عملکرد مالی، عملکرد مشتریان، عملکرد فرآیند تجارت داخلی و یادگیری عملکرد رشد) داشته است.

ژانگ^۵ و همکاران (۲۰۱۹) اثرات استراتژی زیست محیطی فعال بر عملکرد محیطی را بررسی نمودند. آنها با استفاده از مجموعه داده ۲۶۰ کارخانه ۱۱ کشور (فنلاند، سوئد، آلمان، تایوان، سرزمین های اشغالی، چین مرکزی، اسپانیا، برزیل، ایتالیا، کره جنوبی و ژاپن) داده های لازم را گردآوری نمودند. نتایج نشان داد که اثر

1. Adomako & Tran

2. Zhang & Ma

3. Gunarathne & Lee

4. Gupta & Gupta

5. Zhang

مدیریت منابع انسانی سبز بر عملکرد زیست‌محیطی به طور کامل با اجرای شیوه‌های عملیاتی سبز تعدیل می‌شود. سایر نتایج نشان داد که موانع عملیاتی اثربخشی مشروعیت زیست‌محیطی را در تسهیل اجرای شیوه‌های عملیاتی سبز کاهش می‌دهد.

ماسلو^۱ و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی رابطه بین عملکرد زیست‌محیطی و مالی شرکتی پرداختند و دریافتند اولویت ذینفعان و مشارکت آنان با یکدیگر به طور مثبت بر رابطه بین عملکرد زیست‌محیطی و مالی تأثیر می‌گذارد. با این وجود این اثر تعدیلی تنها زمانی رخ می‌دهد که ویژگی‌های اجتماعی رسمی و غیررسمی قوی بوده و از محیط کسب‌وکار حول شرکت و سهامداران آن حمایت کند. همچنین کمک‌ها و پیامدهای این مورد برای مدیران و تنظیم‌کنندگان مقررات مورد بحث قرار گرفت.

لاتان^۲ و همکاران (۲۰۱۸) پژوهشی با نام اثرات استراتژی زیست‌محیطی، عدم اطمینان زیست‌محیطی و تعهد مدیریت عالی بر عملکرد زیست‌محیطی شرکت‌ها: نقش حسابداری مدیریت زیست‌محیطی انجام دادند. شواهد تجربی نشان داد که این منابع سازمانی (استراتژی زیست‌محیطی شرکت، تعهد مدیریت عالی و عدم اطمینان زیست‌محیطی) بر استفاده از حسابداری مدیریت زیست‌محیطی تأثیر مثبت و قابل توجهی دارد که به نوبه خود می‌تواند عملکرد محیطی شرکت‌ها را بهبود بخشد. این یافته‌ها نشان داد که حسابداری مدیریت زیست‌محیطی ابزاری مفید و مهم برای ارائه اطلاعات برای دستیابی به عملکرد زیست‌محیطی برتر شرکت‌ها در شرکت‌های اندونزیایی است و همچنین یافته‌ها برای شرکت‌هایی که در کشورهای دیگر فعالیت می‌کنند از نظر توسعه قابلیت‌ها با توجه به عدم اطمینان زیست‌محیطی درک شده مناسب برای توانایی مدیریت در نتیجه، برای بهبود عملکرد زیست‌محیطی سازمانی مفید واقع می‌شوند.

کورمیر^۳ و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و افشای اجباری زیست‌محیطی در ۱۷۲ شرکت غیرمالی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که افشای اجباری اطلاعات زیست‌محیطی با وجود حاکمیت شرکتی قوی با تجزیه و تحلیل مجموعه اطلاعات ارتباط ندارد؛ اما در شرکت‌هایی با حاکمیت شرکتی ضعیف، چنین ارتباطی وجود دارد.

با مرور پیشینه پژوهش و جستجو از پایگاه‌های اطلاعاتی مشخص شد که پژوهشی با عنوان پژوهش حاضر در ایران انجام نشده است؛ لذا می‌توان ادعا کرد پژوهش حاضر برای نخستین بار، با توسعه ادبیات حسابداری مدیریت در چارچوب حسابداری مدیریت زیست‌محیطی، الگویی برای تصمیم‌گیری و ارزیابی فراهم می‌کند که با توجه به عدم به کارگیری گسترده سیستم‌های حسابداری مدیریت زیست‌محیطی توسط مدیران و سازمان‌ها و نادیده گرفتن نقش حسابداری مدیریت زیست‌محیطی در بهبود عملکرد زیست‌محیطی و عملکرد مالی شرکت‌ها، اهمیت فراوانی دارد.

1. Maslo
2. Latan
3. Cormier

۳- روش شناسی پژوهش

روش‌های کیفی برای پرده برداشتن از پدیده‌هایی که کمتر شناخته شده‌اند، دیدن اینکه در پشت آنها چه نهفته و برای کسب نگاهی نو درباره آن چیزهایی که میزانی از آگاهی درباره‌شان وجود دارد، به کار گرفته می‌شوند (فرودی و حجازی، ۱۳۹۹). پژوهش حاضر از حیث هدف، یک پژوهش اکتشافی بوده و از نظر نتیجه، پژوهش بنیادی محسوب می‌شود و از داده‌های کیفی استفاده می‌کند. در واقع این پژوهش، براساس پژوهش کیفی انجام شده و استراتژی پژوهش، پژوهش مبنایی با هدف تئوری‌پردازی است. به عبارت دیگر، روش تجزیه و تحلیل، قیاسی (غیرآماري) است. با توجه به هدف پژوهش با انجام بررسی‌های اولیه، از روش نظریه داده بنیاد، برای استخراج اطلاعات استفاده می‌شود. دلیل استفاده از روش داده بنیاد، عدم ارائه مدلی جامع، عمیق و لایه‌ای جهت اجرای همزمان استراتژی‌های زیست محیطی و حسابداری مدیریت زیست محیطی تا به این زمان است. اینکه پژوهشگران این حوزه عمدتاً با نگاهی یک زاویه‌ای و سطحی و گاهی با در نظر گرفتن تنها طیفی از مؤلفه‌های هم‌راستا و غفلت از سایر عوامل به پژوهش پرداخته‌اند. به دلیل اینکه بخشی از جمع‌آوری داده‌ها از طریق مصاحبه مشارکتی به دست می‌آیند؛ بنابراین در تجزیه و تحلیل کیفی از کدگذاری و تحلیل داده‌های کیفی استفاده می‌شود.

بطور خلاصه، یافته‌های پژوهش طی سه گام محقق شده است. گام اول: تجزیه و تحلیل کتابخانه‌ای؛ گام دوم: انجام مصاحبه؛ گام سوم: کدگذاری داده‌ها براساس تئوری داده بنیاد.

در گام اول پژوهش، برای گردآوری اطلاعات مورد نیاز به بررسی متون و ادبیات پژوهشی موجود در این زمینه پرداخته شده است. در این مرحله، فهرست دقیقی از این موارد طی ده سال گذشته (۲۰۱۳-۲۰۲۳)، (۱۳۹۲-۱۴۰۲) تهیه گردید. به این منظور، از کلیدواژه‌های "حسابداری مدیریت"، "حسابداری مدیریت زیست محیطی"، "استراتژی زیست محیطی" و "عملکرد شرکت" برای جستجو در پایگاه‌های داده داخلی مانند SID، Magiran، Civilica، Irandoc و همچنین پایگاه‌های داده خارجی مانند Sciondirect، Pubmed، Scopus و Springer استفاده شد.

در گام دوم با استفاده از روش نمونه‌گیری نظری هدفمند، اعضای نمونه آماری شناسایی شده‌اند؛ یعنی تمرکز بر افرادی است که آگاهی بیشتری نسبت به موضوع پژوهش داشته باشند. همچنین، در ادامه از افراد مورد مصاحبه خواسته شده است تا تجربه‌های دیگری، که در این زمینه صاحب‌نظر هستند را معرفی نمایند که اشاره به نمونه‌گیری گلوله برفی در پژوهش‌های کیفی دارد. معیار انتخاب ورود به مصاحبه شامل موارد زیر بوده است:

۱. داشتن کتاب و مقاله در حوزه حسابداری مدیریت زیست محیطی ۲. داشتن سابقه سخنرانی در کنفرانس‌ها و کنگره‌های علمی در حوزه مذکور ۳. آشنایی و تجربه در زمینه حسابداری مدیریت زیست محیطی.
- حجم نمونه در مرحله کیفی با توجه به سطح اشباع بود؛ یعنی، محقق تا جایی که مصاحبه‌ها ادامه داد که مصاحبه‌های بیشتر به داده‌های جدیدتری منجر گردد و شناخت بیشتری نسبت به موضوع پژوهش حاصل

شود و اگر مصاحبه‌های بیشتر به داده‌های بیشتری منجر نشود و داده‌های قبلی تکرار گردد، محقق مصاحبه‌ها را متوقف خواهد نمود. لذا، ضمن هدفمند بودن روش نمونه‌گیری، از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی نیز بهره گرفته شد و از افراد مورد مصاحبه خواسته شد که افرادی را که در این خصوص می‌توانند داده‌های کیفی مناسبی به ما ارائه دهند را معرفی کنند.

در نهایت از ۱۵ نفر از اعضای هیئت علمی و متخصص در حوزه‌های مربوطه، مصاحبه به عمل آمد. مشخصات کلی مصاحبه‌شوندگان در مرحله کیفی در جدول ۱ آورده شده است:

جدول ۱- مشخصات کلی افراد مورد مصاحبه در مرحله کیفی

تعداد	گروه مورد مصاحبه
۱۰	اعضای هیئت علمی
۵	سایر صاحب نظران
۱۵ نفر	جمع کل

روایی و پایایی در پژوهش حاضر، براساس معیارهای قابلیت اعتبار یا باورپذیری، بررسی توسط اعضاء (مصاحبه‌شوندگان)، سه‌سویه‌سازی منابع داده‌ها و قابلیت انتقال‌پذیری صورت گرفته است.

در گام نهایی، براساس تئوری داده‌بنیاد، کدگذاری داده‌ها صورت پذیرفت. نظریه‌پردازی داده‌بنیان مبتنی بر ۳ نوع کدگذاری باز^۱، محوری^۲ و انتخابی^۳ است. در کدگذاری باز، مقوله‌ها و مضامین اصلی پیرامون پدیده‌ی مورد مطالعه شناسایی می‌شوند. در کدگذاری محوری، مقوله‌ها به‌طور نظام‌مند بهبودیافته و با زیرمقوله‌ها پیوند داده می‌شوند. در نهایت از طریق کدگذاری انتخابی، الگوی پارادایمی پژوهش ارائه می‌شود. یک مدل پارادایمی شامل موارد زیر است:

- شرایط علی^۴: مقوله‌هایی مربوط به شرایطی که بر مقوله محوری تأثیر می‌گذارند؛
- شرایط زمینه‌ای^۵: شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند؛
- مقوله محوری^۶: یک صورت ذهنی از پدیده‌ای که اساس فرآیند است؛
- شرایط مداخله‌گر^۷: شرایط زمینه‌ای عمومی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند؛
- راهبردها^۸: کنش‌ها یا برهم‌کنش‌های خاصی که از پدیده محوری منتج می‌شود؛

1. Open Coding
2. Axial Coding
3. Selective Coding
4. Causal conditions
5. Context conditions
6. Core category or Phenomenon
7. Intervening conditions
8. Strategies

- پیامدها^۱: خروجی های حاصل از استخدام راهبردها.

۴- یافته ها

۴-۱- فاز اول

در گام اول، با استفاده از مطالب موجود در کتاب ها و مقالات و همچنین قوانین و مقررات موجود در این زمینه، اثرات اجرای حسابداری مدیریت زیست محیطی و استراتژی زیست محیطی بر عملکرد شرکت ها شناسایی شدند. نتایج این فاز در ادامه آورده شده است:

جدول ۲- عوامل مؤثر طبق متون و ادبیات موجود

ردیف	مؤلفه/شاخص	منبع
۱	نوآوری فرآیند سبز	نمازی و خرم دل ماسوله (۱۴۰۱)
۲	شیوه های مدیریت زنجیره تأمین سبز	مطیعی و همکاران (۱۴۰۰)
۳	مدیریت منابع انسانی سبز	مطیعی و همکاران (۱۴۰۰)
۴	شیوه های نوآوری سبز	مطیعی و همکاران (۱۴۰۰)
۵	مدیریت سبز	جلالیان لرکی و همکاران (۱۴۰۰)
۶	کنشگران اقتصادی	نمازی و کرمشاهی (۱۳۹۹)
۷	ترویج اخلاق زیست محیطی	علیزاده و همکاران (۱۳۹۹)
۸	افشای اطلاعات زیست محیطی	اخباری و پناهیان (۱۳۹۹)
۹	استراتژی های زیست محیطی	سلیمانی و مجبوری یزدی (۱۳۹۸)
۱۰	تعهد مدیریت ارشد	سلیمانی و مجبوری یزدی (۱۳۹۸)
۱۱	عدم اطمینان محیطی ادراک شده	سلیمانی و مجبوری یزدی (۱۳۹۸)
۱۲	افشای اطلاعات زیست محیطی	مددی و همکاران (۱۳۹۸)
۱۳	افشای اطلاعات زیست محیطی	توکلی فدیبه و همکاران (۱۳۹۷)
۱۴	استراتژی زیست محیطی	گرد و همکاران (۱۳۹۷)
۱۵	تعهد مدیریت ارشد	گرد و همکاران (۱۳۹۷)
۱۶	عدم اطمینان زیست محیطی	گرد و همکاران (۱۳۹۷)
۱۷	سیستم مدیریت زیست محیطی	نظری پور و نصیری (۱۳۹۷)
۱۸	مدیریت هزینه اجرایی	نظری و میرزایی (۱۳۹۶)
۱۹	مدیریت هزینه ساختاری	نظری و میرزایی (۱۳۹۶)

1. Consequences

پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۷ / پایانی ۶۵ / بهار ۱۴۰۴

ردیف	مؤلفه/شاخص	منبع
۲۰	استراتژی بازاریابی سبز	حقیقی نسب و همکاران (۱۳۹۵)
۲۱	مدیریت بهینه هزینه های زیست محیطی	جمشیدی نوید و باپیری (۱۳۹۴)
۲۲	کیفیت افشای زیست محیطی	حیدرپور و شهبازی (۱۳۹۴)
۲۳	نوآوری سبز	ژانگ و ما (۲۰۲۱)
۲۴	مدیریت زیست محیطی	ژانگ و ما (۲۰۲۱)
۲۵	پایداری زیست محیطی	گوپتا و گوپتا (۲۰۲۰)
۲۶	مدیریت منابع انسانی سبز	ژانگ و همکاران (۲۰۱۹)
۲۷	سرمایه گذاری در تحقیق و توسعه	الم و همکاران (۲۰۱۹)
۲۸	رهبری زیست محیطی	هیرونی و پیادا و ژیانگ (۲۰۱۸)
۲۹	استراتژی زیست محیطی	لاتان و همکاران (۲۰۱۸)
۳۰	عدم اطمینان زیست محیطی	لاتان و همکاران (۲۰۱۸)
۳۱	تعهد مدیریت ارشد	لاتان و همکاران (۲۰۱۸)

منبع: یافته های پژوهشگر

۲-۴- فاز دوم

در این فاز، جهت اخذ نظرات خبرگان در خصوص موارد فهرست شده در فاز قبلی و همچنین پیشنهاد موارد جدید، با افراد دارای صلاحیت مصاحبه صورت گرفت. این مصاحبه به صورت انفرادی با استفاده از سؤال های نیمه ساختاریافته انجام شد. در این مرحله، پس از تعریف موضوع و ابعاد آن، عوامل مربوط به موضوع پژوهش از لابلای منابع موجود شناسایی شده و استخراج گردید و مصاحبه هایی با تنی چند از افرادی که در حیطه ی حسابداری مدیریت چه در بخش علمی و چه در فضای اجرایی فعال بودند ترتیب داده شد تا پژوهشگر با مسائل مرتبط از دیدگاه های مختلف آشنا شود و در نهایت به یک جمع بندی از عوامل استخراج شده در بخش اول برسد. این روش فرآیندی ساختاریافته برای جمع آوری و طبقه بندی دانش موجود در نزد گروهی از کارشناسان و خبرگان است. بدین ترتیب سؤال های مصاحبه به شرح زیر طراحی و تدوین شدند:

پس از مطرح شدن سؤال های مصاحبه با خبرگان؛ پاسخ ها، طیف وسیعی از مؤلفه ها و نشانگرهای موضوع را نتیجه داد. بمنظور رعایت اختصار تنها تعدادی از این پاسخ ها در جدول ۴ بعنوان نمونه ارائه می گردد.

جدول ۳- سؤالاتی های مصاحبه

۱	از دیدگاه شما، کدام یک از مؤلفه های حسابداری مدیریت زیست محیطی می تواند بر عملکرد زیست محیطی شرکت ها مؤثر باشند؟ میزان اهمیت هر یک از مؤلفه ها را به ترتیب بیان فرمایید.
۲	از دیدگاه شما، کدام یک از مؤلفه های حسابداری مدیریت زیست محیطی می تواند بر عملکرد مالی شرکت ها مؤثر باشند؟ میزان اهمیت هر یک از مؤلفه ها را به ترتیب بیان فرمایید.
۳	از دیدگاه شما، چه استراتژی های زیست محیطی می تواند بر عملکرد مالی و زیست محیطی شرکت ها مؤثر باشند؟ میزان اهمیت هر یک از این استراتژی ها را به ترتیب بیان فرمایید.
۴	از بین مواردی که بیان فرمودید، مهم ترین و پررنگ ترین ابعاد، مؤلفه ها و شاخص های عوامل اثرگذار را شامل چه موارد و عواملی می دانید؟ به ترتیب اهمیت بیان فرمایید.

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۴- پاسخ صاحب نظران به سؤالات پژوهش و کدهای شناسایی شده

کد مصاحبه	پاسخ مصاحبه شونده	کدهای شناسایی شده
۱.م	در خصوص رابطه بین سیستم حسابداری مدیریت زیست محیطی و عملکرد شرکت ها باید عرض کنم که به نظر من پیاده سازی و اجرای این سیستم چه در کوتاه مدت و چه در بلندمدت می تواند عملکرد شرکت ها را چه از بعد مالی و چه از بعد عملیاتی تحت تأثیر خود قرار دهد. به عنوان مثال اگر شرکت اقدام به شناسایی و برآورد هزینه های زیست محیطی خود نماید این اقدام سبب برآورد و پیش بینی دقیق و صحیح درآمدها و هزینه ها و در نتیجه سود و زیان شرکت شده و منجر به ارائه بودجه بندی دقیق تر و بهتر می شود. گزارشگری این هزینه ها می تواند شفافیت بیشتر را به همراه داشته باشد. شفافیت در نهایت منجر به بهبود عملکرد مالی شرکت ها می شود.	- شناسایی و برآورد هزینه های زیست محیطی - گزارش هزینه های زیست محیطی - استراتژی شفافیت زیست محیطی - بهبود عملکرد مالی - بودجه ریزی زیست محیطی
۲.م	همانطور که در مقاله ام اشاره کرده ام: امروزه شرکت ها برای کاهش تأثیرات زیست محیطی فعالیت های عملیاتی خود چاره ای به جز این ندارند که اطلاعات مربوط به هزینه های زیست محیطی را در حساب و کتاب و تصمیم گیری خود وارد کنند. از دیدگاه من شرکت ها از طریق تعیین استراتژی های زیست محیطی و اجرای حسابداری مدیریت زیست محیطی می توانند هم عملکرد مالی و هم عملکرد زیست محیطی شرکت خود را بهبود بخشند. ضمناً به کارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت زیست محیطی مثل هزینه یابی چرخه عمر یا مدیریت کیفیت جامع می تواند مفید واقع شود.	- وارد کردن اطلاعات هزینه های زیست محیطی - تعیین استراتژی های زیست محیطی - استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت زیست محیطی

کد مصاحبه	پاسخ مصاحبه‌شونده	کدهای شناسایی شده
۳.م	به نظر اینجانب استفاده از سیستم اطلاعاتی مدیریت زیست محیطی می تواند اثرگذاری زیادی بر عملکرد زیست محیطی شرکت‌ها داشته باشد، این سامانه یک سامانه اطلاعاتی قوی است که مدیریت را برای کنترل بهینه مصرف مواد خام، آب، جریانات انرژی و سوخت، ایجاد و دفع ضایعات و پسماند و پیشگیری از آلودگی محیط زیست یاری می رساند. پس می‌تواند در نهایت منجر به بهبود در عملکرد زیست محیطی شرکت‌ها گردد. هم چنین خطرات زیست محیطی ممکن است منجر به بدهی‌های زیست محیطی هنگفتی شود و متعاقباً سازمان یا واحد تجاری ممکن است متحمل پرداخت‌های زیادی شود که به طور جدی بر موقعیت نقدینگی و مالی اش اثر می گذارد؛ پس شناسایی این هزینه‌ها ضرورت دارد.	- سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری مدیریت زیست محیطی - بهبود عملکرد زیست محیطی - شناسایی و برآورد هزینه‌های زیست محیطی
۴.م	پایه‌سازی سیستم حسابداری مدیریت زیست محیطی می‌تواند مزایای بسیاری برای شرکت‌ها به ارمغان آورد اما برخی مسائل سبب شده که مدیران به خصوص در ایران نسبت به آن بی توجه باشند. یکی از این عوامل، روحیه سنتی و ریسک‌گریزی مدیران ما می‌باشد و از دیدگاه آنان، حسابداری هزینه‌های زیست محیطی دارای اهمیت چندانی نمی باشد. پس آنان در برابر تغییرات و راه اندازی سیستم‌های جدید مقاومت می‌کنند. عامل دیگر می‌تواند به وجود محدودیت منابع و عدم وجود نیروی متخصص به میزان کافی برگردد؛ دشواری جمع آوری و تخصیص هزینه‌های زیست محیطی نیز عامل مؤثر بعدی است. در حالی که بسیاری از هزینه‌های زیست محیطی را می‌توان با استفاده از سرمایه گذاری بهتر در فن آوری و تجهیزات سازگارتر با محیط زیست به طور قابل ملاحظه‌ای کاهش داد و یا اصلاً آنها را حذف کرد.	- لزوم شناسایی هزینه‌های زیست محیطی - استراتژی فرهنگ زیست محیطی - گزارش هزینه‌های زیست محیطی - طراحی و استفاده از سیستم EMA - مدیریت منابع انسانی - استفاده از نرم‌افزارهای نوین برنامه‌ریزی و هزینه‌یابی - نوآوری سبز
۵.م	به نظر من استفاده از این سیستم نوین سازمان را به ابزاری مجهز می‌کند که در سیستم حسابداری سنتی تجدیدنظر کرده و آن را به گونه‌ای اصلاح نماید که بتواند یک حلقه ارتباط بین مدیران زیست محیطی و حسابداران ایجاد کند و با کنار هم قرار دادن این دو گروه بتواند به سویی حرکت کنند که در آینده هم عملکرد مالی و هم عملکرد زیست محیطی شرکت بهتر شود. از طریق مدیریت بهتر هزینه‌های زیست محیطی می‌توان عملکرد زیست محیطی شرکت را نیز بهبود بخشیده و در نهایت این امر، مزایای قابل ملاحظه ای را برای جامعه به همراه خواهد داشت.	- استفاده از ابزارهای زیست محیطی - مدیریت هزینه‌های زیست محیطی - استراتژی مشارکت جمعی - هماهنگی بین بخش‌های مختلف سازمان

کد مصاحبه	پاسخ مصاحبه شونده	کدهای شناسایی شده
۶.م	شکی نیست روش های حسابداری مدیریت سنتی در گزارشگری جنبه های زیست محیطی سازمان به مدیران، ابترند. EMA، داروی حسابداری مدیریت سنتی در زمینه ی گزارشگری عملکرد زیست محیطی است. سؤال این است که چه کسانی حسابداران را مجاب خواهند کرد که روش های EMA مفید و قابل اجرايند؟ در پاسخ باید گفت سازمان ها و نهادهای حرفه ای حسابداری، که فعال ترین آنها در کشور ما عبارتند از سازمان حسابرسي، انجمن حسابداران خبره ایران، جامعه حسابداران رسمی، انجمن حسابداری ایران و امثالهم. تا بحال این نهادها و سازمانها، کمتر بیانیه یا راهنمای عملی در مورد EMA و مزایای آن منتشر نموده اند. نقش دولت در این موضوع بسیار مهم است.	- شناسایی و گزارش هزینه های زیست محیطی - تدوین قوانین، استانداردها و آیین نامه ها از سوی مراجع مربوطه - پیاده سازی استراتژی مشارکت جمعی - رعایت دستورالعمل ها و آیین نامه های زیست محیطی - قوانین و مقررات زیست محیطی
۷.م	در مورد کمبود نیروی متخصص که اشاره کردم؛ اعتراف می کنم ما مقصریم. ضعف آموزش عالی و دانشگاه ها، در تربیت حسابداران مدیریت؛ تدریس ضعیف درس حسابداری مدیریت (آن هم حسابداری مدیریت سنتی) و دروس مربوطه در مقاطع بالاتر و نوپا بودن رشته ی حسابداری با گرایش حسابداری مدیریت در دانشگاه های ایران می تواند علل این کمبود باشد. به علاوه نبود انجمن یا نهاد حرفه ای حسابداری مدیریت نه فقط در اسم، بلکه در عمل؛ که رسالت ترویج روش های نوین این حوزه را عهده دار باشد، نیز می تواند علتی برای این کمبود باشد.	- مدیریت منابع انسانی - استفاده از نرم افزارهای نوین برنامه ریزی و هزینه یابی - برگزاری دوره های آموزشی مستمر - گنجاندن مباحث در سرفصل های درسی دانشگاهی

منبع: یافته های پژوهشگر

۴-۳- فاز سوم

در این فاز، از روش استراوس و کوربین برای تحلیل داده ها استفاده شد. پژوهشگر با مقایسه مداوم داده ها و نوشتن کلمه به کلمه متن مصاحبه ها، موارد ثبت شده و فرآیندهای مفهوم سازی، تفسیر و تئوری سازی، جوهره اصلی اطلاعات به دست آمده را کسب نمود. هر مصاحبه قبل از انجام مصاحبه بعدی کدگذاری و مورد تحلیل قرار گرفت و در این مسیر، از نرم افزار اکسل ۲۰۲۰ استفاده شد. بدین منظور مرحله کدگذاری باز و محوری انجام شد. نتایج این مرحله به صورت زیر می باشد:

1. Microsoft Excel 2020

پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسي
دوره ۱۷ / پیاپی ۶۵ / بهار ۱۴۰۴

جدول ۵- خلاصه نتایج کدگذاری مصاحبه‌ها

کدهای انتخابی	کدهای محوری		کدهای باز
	مقوله کلان	مقوله‌ها	
شرایط علی	- عوامل اثرگذار سیستمی	- سازوکارهای حسابداری	- مدیریت منابع انسانی - تعهد مدیریت ارشد - عدم اطمینان زیست محیطی - مسئولیت پذیری اجتماعی - نوآوری سبز - گزارشگری هزینه‌های زیست محیطی
	- عوامل اثرگذار قانونی	- سازوکارهای قانونی	- افشای هزینه‌های زیست محیطی - قوانین و مقررات زیست محیطی - عملکرد مدیریت ارشد - بودجه‌ریزی زیست محیطی - ویژگی‌های شرکت
شرایط زمینه‌ای	- بسترسازی	- فناوری‌های نوین	- استفاده از نرم‌افزارهای نوین برنامه‌ریزی و هزینه‌یابی - تعریف حساب‌های زیست محیطی در شرکت - وارد ساختن هزینه‌های زیست محیطی در گزارش‌های مالی - طراحی و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت زیست محیطی - هماهنگی بین بخش‌های مختلف سازمان
		- زیرساخت‌های نرم‌افزاری	
		- زیرساخت‌های سخت‌افزاری	
		- سیستم اطلاعاتی	
	- برنامه‌ریزی	- انعطاف پذیری سازمانی	
		- هماهنگی	
مقوله محوری	- تعریف استراتژی	- استراتژی زیست محیطی	- پیاده‌سازی استراتژی فرهنگ زیست محیطی - پیاده‌سازی استراتژی توسعه قابلیت‌های زیست محیطی - پیاده‌سازی استراتژی شفافیت زیست محیطی - پیاده‌سازی استراتژی توزیع عادلانه منابع - پیاده‌سازی استراتژی ترویج مسئولیت‌پذیری زیست محیطی - پیاده‌سازی استراتژی مشارکت جمعی

شرایط مداخله گر	- نظارت و کنترل	- سازوکارهای نظارتی زیست محیطی	- ردیابی، سنجش و گزارش صحیح و دقیق هزینه های زیست محیطی
		- سازوکارهای کنترلی زیست محیطی	- تخصیص صحیح هزینه های زیست محیطی به محصولات و خدمات
راهبردها	- اقدامات	- ترویج	- تدوین قوانین، استانداردها و آیین نامه ها از سوی سازمان های مربوطه
		- توسعه	- برگزاری دوره های آموزشی مستمر
		- آموزش	- گنجاندن مباحث در سرفصل های درسی دانشگاهی - رتبه بندی شرکت ها
پیامدها	- بهبود عملکرد	- ارتقای سطح عملکرد مالی	- تدوین مقررات درون شرکتی
		- بهبود عملکرد زیست محیطی	- رعایت دستورالعمل ها و آیین نامه های زیست محیطی - محافظت از محیط زیست و جلوگیری از آلوده کردن آن و حفظ سلامت عمومی جامعه - بهایابی و قیمت گذاری صحیح محصولات - تولید محصولات سازگارتر با محیط زیست - مصرف بهینه ی منابع طبیعی و ممانعت از هدرروی آنها - شفافیت اطلاعاتی - بهبود تصمیم گیری - افزایش سودخالص و بهبود شاخص های مالی

منبع: یافته های پژوهشگر

همان گونه که در جدول بالا و شکل ۱ مشاهده می گردد، شرایط علی مؤثر بر پیاده سازی و استقرار سیستم حسابداری مدیریت زیست محیطی شامل موارد زیر می باشند:

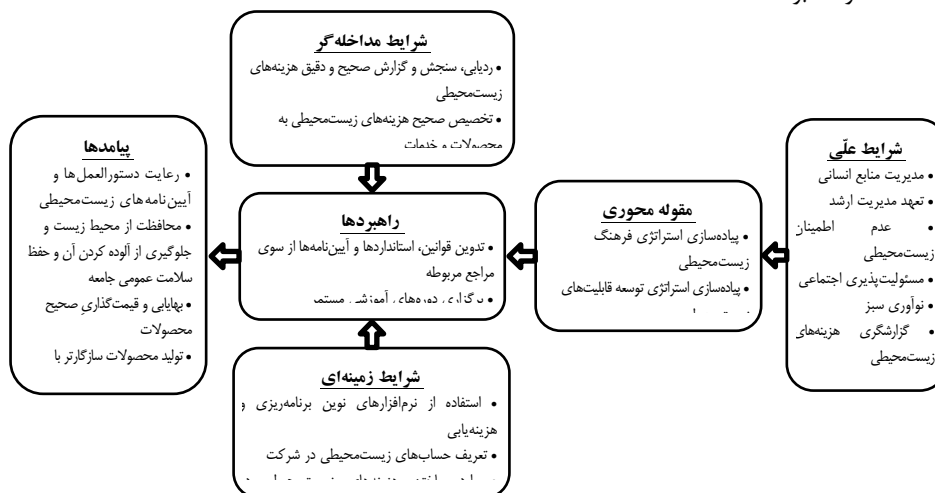
مدیریت منابع انسانی، تعهد مدیریت ارشد، عدم اطمینان زیست محیطی، مسئولیت پذیری اجتماعی، نوآوری سبز، گزارشگری هزینه های زیست محیطی، افشای هزینه های زیست محیطی، قوانین و مقررات زیست محیطی، عملکرد مدیریت ارشد و بودجه ریزی زیست محیطی.

شرایط زمینه‌ای نیز عبارتند از: تعریف حساب‌های زیست محیطی در شرکت، وارد ساختن هزینه‌های زیست محیطی در گزارش‌های مالی شرکت‌ها، طراحی و استفاده از سیستم حسابداری مدیریت زیست محیطی، هماهنگی بین بخش‌های مختلف سازمان.

عوامل محوری شامل: پیاده‌سازی استراتژی توسعه قابلیت‌های زیست محیطی، پیاده‌سازی استراتژی شفافیت زیست محیطی، پیاده‌سازی استراتژی توزیع عادلانه منابع، پیاده‌سازی استراتژی ترویج مسئولیت‌پذیری زیست محیطی و پیاده‌سازی استراتژی مشارکت جمعی می‌باشند.

عوامل مداخله‌گر شامل این موارد هستند: ردیابی، سنجش و گزارش صحیح و دقیق هزینه‌های زیست محیطی، تخصیص صحیح هزینه‌های زیست محیطی به محصولات و خدمات شرکت، کنترل مستمر و نظارت بر هزینه‌های زیست محیطی، انتشار دوره‌ای و منظم گزارش‌های زیست محیطی و مدیریت هزینه‌های زیست محیطی می‌باشند.

راهنده‌ها نیز دربرگیرنده: تدوین قوانین، استانداردها و آیین‌نامه‌ها از سوی مراجع مربوطه، برگزاری دوره‌های آموزشی مستمر، گنجاندن مباحث در سرفصل‌های درسی دانشگاهی و رتبه‌بندی شرکت‌ها می‌باشد. پیامدها نیز بهبود عملکرد شرکت‌هاست که در دو بعد ارتقای سطح عملکرد مالی و بهبود عملکرد زیست محیطی قابل مشاهده خواهد بود.



شکل ۱- الگوی اثرات اجرای حسابداری مدیریت زیست محیطی و استراتژی زیست محیطی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

این یافته‌ها در مطابقت با نتایج مطالعه پژوهشگرانی همچون نمازی و خرم دل ماسوله (۱۴۰۱)، جلالیان لرکی و همکاران (۱۴۰۰)، بهارلو و همکاران (۱۳۹۹)، سلیمانی و مجبوری یزدی (۱۳۹۸)، مددی و همکاران (۱۳۹۸)، ژانگ و ما (۲۰۲۱)، گوپتا و گوپتا (۲۰۲۰)، ژانگ و همکاران (۲۰۱۹)، ماسو و همکاران (۲۰۱۹) و هیرونیوپیادا و ژیانگ (۲۰۱۸) می‌باشد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

بی‌شک نیاز به گزارشگری اطلاعات برای ذینفعان همچون سرمایه‌گذاران، کارمندان، عرضه‌کنندگان مواد و کالا و سازمان‌های غیردولتی از حوزه گزارشگری حسابداری مالی فراتر می‌رود؛ چراکه ذینفعان حاضر علاوه بر گزارشگری مالی به اطلاعاتی در زمینه راهبری شرکت، ریسک، دارایی‌های نامشهود و فعالیت‌های زیست محیطی و اجتماعی شرکت‌ها علاقه‌مندند (گیوکی و همکاران، ۱۴۰۲). در این پژوهش سعی شده است تا با انجام مصاحبه‌هایی عمیق با تعدادی از خبرگان حسابداری در چارچوب تئوری داده بنیاد، ضمن ارائه الگوی بومی اثرات اجرای حسابداری مدیریت زیست محیطی و استراتژی‌های زیست محیطی؛ راهکارهایی برای بهبود عملکرد زیست محیطی و مالی کسب‌وکارها ارائه شود. این راهکارها در ادامه تشریح شده است:

برگزاری دوره‌های آموزشی مستمر:

به موازات تغییر و تحول محیط تجارت، بعثت تغییر و تحولات سریع و گسترده فناوری‌های کاربردی، قوانین و مقررات و استانداردها و بطور کل عرصه دانش و علوم مختلف؛ نیازهای اطلاعاتی مدیران جهت تصمیم‌گیری نیز دستخوش تغییر بوده و حسابداری مدیریت نیز بعنوان فراهم‌ساز داده‌های مورد نیاز تصمیم همواره در معرض تغییرات در عمل و اجرا بوده و هست. تغییرات پی‌درپی و وسیع استانداردهای حسابداری جهانی و روش‌های عملی آن، در کنار تحولات فناوری اطلاعات؛ چاره‌ای برای اساتید دانشگاه‌ها و شاغلین حرفه باقی نگذاشته است که دانش و مهارت خود را بروزرسانی نموده و خود را توانمند سازند. از دیگر سوی، مدیران نیز در جهت اتخاذ بهترین تصمیم‌ها بایست شناخت خود را نسبت به انواع استراتژی‌ها و ابزارهای اطلاعاتی مرتبط با آنها، ارتقا دهند. خبرگان مشارکت‌کننده در این پژوهش در زمینه آموزش حسابداری مدیریت زیست محیطی و استراتژی‌های زیست محیطی، چندین راهکار پیشنهاد نمودند که به صورت خلاصه ارائه می‌شود: ۱. دعوت از کارشناسان، مربیان و مدرسان باتجربه و آگاه خارج از کشور در زمینه حسابداری مدیریت زیست محیطی و استراتژی‌های زیست محیطی و یا اعزام نیروهای توانمند و با استعداد داخلی به خارج از کشور جهت مربی‌پروری ۲. برگزاری دوره‌های آموزش مستمر (نه مقطعی) و کارگاه‌های تخصصی در حوزه‌های مذکور جهت حسابداران، مدیران و اساتید دانشگاه با استفاده از مدرسان خارجی و یا مربیان باکیفیت داخلی در سطح ملی، استانی، صنعتی و یا شرکتی ۳. برگزاری جلسات انتقال تجربه کاربلدهای حوزه‌های مذکور با یکدیگر (شاغلین حرفه به اساتید، اساتید به شاغلین، مدیران به اساتید و...) ۴. پذیرش تولید مرجع آموزش حسابداری مدیریت زیست محیطی و تدوین شیوه‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های برگزاری کارگاه‌ها و دوره‌های منظم

و مستمر (سازمان حسابرسی یا جامعه حسابداران رسمی یا یکی از انجمن‌های تخصصی حسابداری ایران) ۵. الزام به شرکت در دوره‌های آموزشی مذکور (بعنوان مثال جامعه حسابداران رسمی جهت تمدید اعتبار حسابداران رسمی و یا دانشگاه‌ها جهت ارتقا و تبدیل وضعیت اساتید گروه‌های علمی مربوطه) ۶. شناسایی شرکت‌های آلاینده و یا شرکتهای داوطلب استقرار استراتژی‌های زیست محیطی و بکارگیری حسابداری مدیریت زیست محیطی و اعزام گروه‌های آموزشی و اجرایی رایگان به این شرکتها (تأمین بودجه توسط دولت و یا خیرین مدافع محیط زیست).

هنگام‌نشدن مباحث در سرفصل‌های درسی دانشگاهی

رکود علمی آموزش دانشگاهی یک رشته را در ثبوت و عدم تغییر سرفصل‌های آموزشی و منابع درسی آن رشته می‌توان جست. در سیستم حسابداری سنتی، بخش عمده‌ای از هزینه‌های زیست محیطی شرکت‌ها، مستقیماً به منابع آنها رهگیری نمی‌شوند. بلکه در مخازن سربار، انباشت شده و به تمام فرایندهای تولیدی به نسبت معیارهای ساده‌ای چون ساعات کار یا واحدهای محصول، تخصیص می‌یابند. لذا تعجب‌آور نیست مدیران تصویری تحریف‌شده از هزینه‌های زیست محیطی دارند چراکه این روش متداول، غالباً به پنهان‌سازی هزینه‌های زیست محیطی و تحریف اطلاعات مرتبط با محیط زیست منجر می‌شود. این روش نادرست، در حال حاضر در درس بهایابی^۱ به دانشجویان رشته کارشناسی حسابداری آموزش داده می‌شود و بالتبع در عمل اجرا می‌شود. یکی از بهترین و قدرتمندترین ابزارهای حسابداری مدیریت زیست محیطی، بهایابی بر مبنای فعالیت^۱ است که چنین انباشت هزینه‌ای و تخصیص نادرست را مانع می‌شود. آیا تحقیق شده است چند درصد فارغ‌التحصیلان دانشگاهی رشته حسابداری، قادر به اجرای بهایابی بر مبنای فعالیت در محیط واقعی هستند؟ سایر ابزارهای حسابداری مدیریت زیست محیطی مانند حسابداری جریان مواد^۲، حسابداری بهای کامل^۳ و بهایابی دوره عمر^۴ جای خود دارد. خبرگان مصاحبه شده در این پژوهش پیشنهاد می‌دهند: ۱. تشکیل کارگروه تدوین و بروزرسانی سرفصل دروس رشته حسابداری در کلیه مقاطع با هدف گنجاندن مباحث ابزارهای حسابداری مدیریت زیست محیطی در سرفصل دروس، متشکل از نمایندگان همه ذینفعان شامل اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزشی، سازمان حسابرسی، وزارت صمت، صنایع و شرکت‌های بزرگ، بورس اوراق بهادار، مرکز اطلاعات مالی مبارزه با پولشویی و سایر نهادها و شاغلین حرفه‌ای خصوصاً کارشناسان مجرب سازمان حفاظت از محیط زیست و منابع طبیعی^۲. در معرض نظرخواهی عمومی قراردادادن خروجی سرفصل‌های کارگروه مذکور و بررسی نظرات واصله توسط کارگروه^۳. برگزاری دوره‌های دانش‌افزایی جهت اعضای هیئت علمی و سایر مدرسان جهت آشنایی با دروس و سرفصل‌های جدید مرتبط با حسابداری مدیریت

1. Activity Based Costing
2. Material Flow Accounting
3. Full Cost Accounting
4. Life Cycle Costing

زیست محیطی و شیوه تدریس آنها ۴. بروزرسانی ویژه رشته گرایش تخصصی حسابداری مدیریت و اختصاص دروسی تخصصی و عملی (نه صرفاً تئوری) جهت آموزش کاربردی ابزارهای حسابداری مدیریت بویژه شاخه زیست محیطی آن ۵. اختصاص بودجه توسط دولت یا نهادهای حرفه‌ای خصوصی جهت دعوت از اندیشمندان، متخصصان و مؤلفان داخلی بمنظور تدوین کتاب‌هایی جامع در زمینه‌ی حسابداری مدیریت زیست محیطی با توجه به شرایط کشورمان هم با هدف تدریس دانشگاهی و هم راهنمایی شاغلین حرفه.

مبتدوین قوانین، استانداردها و آیین‌نامه‌ها از سوی مراجع مربوطه

قانون به معنی عام، هر قاعده یا دستور کلی است که از طرف قدرت حاکمه کشور، وضع و اطاعت از آن اجباری گردد. تدوین و تعمیم اصول و ضوابط و استانداردهای حسابداری در ایران و نیز تحقیق و تتبع در روش‌های علمی و عملی به منظور اعتلای دانش تخصصی منطبق با نیازهای کشور، به عهده سازمان حسابرسی گذاشته شده است. مطابق بند ۷ ماده ۷ اساسنامه تشکیل سازمان حسابرسی، یکی از وظایف این سازمان چنین بیان شده است: «انجام تحقیقات و مطالعات لازم به منظور کسب آخرین اطلاعات در زمینه حسابداری و حسابرسی و سایر رشته‌های مربوط و نشر و اشاعه نتیجه حاصل به منظور افزایش مستمر سطح دانش تخصصی حسابداری و حسابرسی». لذا به نظر می‌رسد از میان نهادهای حرفه‌ای حسابداری، تنها سازمان حسابرسی (آن هم به موجب قانون) قادر است با انتشار استانداردهای حسابداری، یک روش حسابداری را قانونی و لازم‌الاجرا کند. اما تا بحال سازمان حسابرسی در حوزه‌ی حسابداری مدیریت وارد نشده است و نه تنها بیانیه‌ای در خصوص حسابداری مدیریت زیست محیطی انتشار نداده است، بلکه در مورد هیچ کدام از روش‌های حسابداری مدیریت، حتی توصیه‌ای هم به حسابداران ننموده است. از سوی دیگر علیرغم مکلف شدن سازمان حفاظت محیط زیست در برنامه‌های چهارم و پنجم و ششم توسعه و نیز در بند ۲ الحاقی ماده ۲۲ لایحه برنامه هفتم مبنی بر "ارزشگذاری اقتصادی منابع زیست محیطی، تعیین هزینه خسارات زیست محیطی و نحوه تخصیص آن برای طرح‌های زیست محیطی"؛ الزام و فشاری از سوی این سازمان در عمل مشهود نیست. در صورت قبول اعمال چنین فشاری؛ قطعاً این فشار بر روی مدیران محیط زیست و سرپرستان واحدهای بهداشت، ایمنی و محیط زیست (HSE)^۱ است، نه حسابداران مدیریت و نه در جهت اجبار به اجرای روش‌های حسابداری مدیریت زیست محیطی. همچنین علیرغم بند ۱۰ سیاست‌های کلی ابلاغی محیط زیست مقام معظم رهبری مبنی بر "استقرار نظام حسابرسی زیست محیطی در کشور با لحاظ ارزش‌ها و هزینه‌های زیست محیطی (تخریب، آلودگی و احیا) در حساب‌های ملی" باعث تعجب است در بودجه‌های تصویب شده طی سال‌های این برنامه، هیچ سهم بودجه‌ای برای پیشگیری این سیاست مهم لحاظ نشده است. هرچند این مقاله منکر تلاش‌های دولت فعلی و دولت‌های قبلی جمهوری اسلامی ایران در جهت حفاظت از محیط زیست نیست (مانند افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده کالاهای مضر، چون نوشابه و توتون و تنباکو و یا وضع عوارض سبز برای واحدهای

آلاینده طی قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده؛ ولی باید اذعان داشت فقدان قوانین الزام آور، از سوی هر منبعی، شانس اتخاذ و به کارگیری روش های حسابداری مدیریت زیست محیطی را کاهش خواهد داد. در این زمینه پیشنهاد می شود: ۱. تصویب قوانینی برای الزام به وجود واحد حسابداری مدیریت و جذب حسابداران مدیریت زیست محیطی در این واحد، خصوصاً در شرکت های آلاینده یا فاقد گواهی های مدیریت زیست محیطی ۲. تصویب قانونی جهت تأسیس جامعه حسابداران مدیریت رسمی و در نظرگیری شرط شناخت از ابزارهای حسابداری مدیریت زیست محیطی در آیین نامه ها و قواعد پذیرش این جامعه ۳. تصویب آیین نامه هایی جهت تشویق و تقدیر از افراد یا شرکت هایی که در زمینه معرفی، توسعه و اجرای حسابداری مدیریت زیست محیطی نقش آفرینی نمایند. به عنوان مثال در نظر گرفتن امتیاز در آیین نامه ارتقاء، ترفیع و تبدیل وضعیت اعضای هیئت علمی مؤثر در این زمینه و یا اعمال تخفیفات و بخشودگی های مالیاتی برای شرکت های دارای استراتژی های سبز ۴. اصلاح آیین نامه های مربوط به پذیرش افراد در انجمن های تخصصی حسابداری و الزامی نمودن داشتن گواهی گذراندن دوره های آموزشی حسابداری مدیریت زیست محیطی ۵. سازمان حسابرسی مطابق وظیفه قانونی خود، در حوزه حسابداری مدیریت و معرفی و شناساندن ابزارهای نوین این حوزه از جمله حسابداری مدیریت زیست محیطی وارد شده و با تدوین بیانیه ها و توصیه نامه هایی جهت راهنمایی حسابداران مدیریت اقدام نماید ۶. نقش مهم سازمان امور مالیاتی کشور در وضع جرائم و مشوق های مالیاتی زیست محیطی و ترغیب کسب و کارها به استفاده از حسابداران آگاه به مسائل زیست محیطی و آگاهی دهنده به مدیران؛ توسط کارگروه های تخصصی سازمان مورد پایش قرار گیرد.

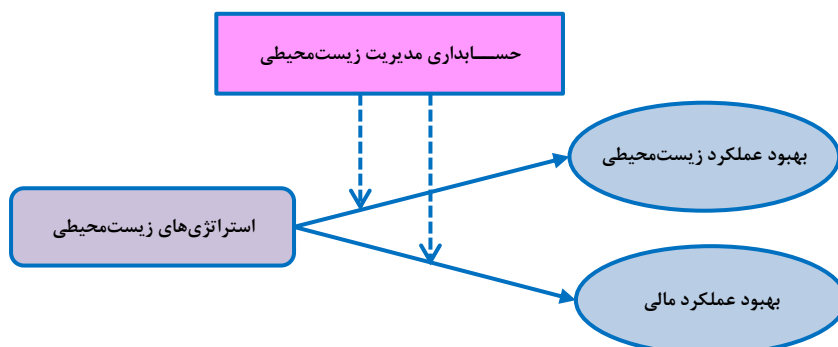
۸ رتبه بندی شرکت ها

براساس تئوری مشروعیت^۱، شرکت ها با دستیابی به اهدافی غیرانتفاعی مانند انجام اقداماتی جهت حفظ محیط زیست طبیعی، اعتبار عمومی خود نزد جامعه را افزایش می دهند. مشارکت در رفتار اجتماعی مسئولانه یکی از مکانیسم های اصلی شرکت برای حفظ و تقویت روابط و اعتماد متقابل است. شرکت ها در صورت عدم انطباق فعالیت های خود با هنجارهای اجتماعی مانند مسائل زیست محیطی با خطر عدم پشتیبانی جامعه روبرو می شوند. لذا با توجه به این تئوری، می توان نقش رتبه بندی و نمایش عمومی عملکرد زیست محیطی و مسئولیت شناسی شرکت ها را درک نمود. در میان مزایای زیاد رتبه بندی شرکت ها در بُعد زیست محیطی مانند افزایش سطح رقابت زیست محیطی، اعتمادبخشی و امیدبخشی به جامعه و مشروعیت بخشی به فعالیتهای شرکت، افزایش وفاداری مشتریان و سهامداران، پیشگیری از اقدامات ضد محیط زیست، کمک به توسعه اقتصادی و محیطی کشور، معرفی ابتکارات زیست محیطی و از این دست؛ شاید مهمترین مزیت رتبه بندی زیست محیطی شرکت ها، کسب شناخت از خود باشد: یعنی شناسایی نقاط قوت و ضعف شرکت و برنامه ریزی جهت ارتقا یا رفع آنها. متأسفانه شرکت های زیادی وجود دارد که بعلاوه عدم استقرار استراتژی ها و سیستم های

1. Legitimacy theory

مدیریت زیست محیطی و عدم بهره برداری از ابزارهایی چون حسابداری مدیریت زیست محیطی؛ مدیران و کارکنانشان از آثار زیانبار زیست محیطی اقداماتشان بی اطلاع و ناآگاهند. به قول شاعر: آن کس که نداند و نداند که نداند / در جهل مرکب ابدالدهر بماند. لازم به ذکر است که این مقاله، قصدی برای شناسایی انواع شاخص های رتبه بندی زیست محیطی شرکت ها نداشته و فقط رتبه بندی را راهکاری جهت اثربخشی اجرای استراتژی و حسابداری مدیریت زیست محیطی معرفی می نماید. نکته ظریف دیگر اینکه، در اینجا صحبت و منظور «الزام به گزارشگری زیست محیطی برون سازمانی» نیست بلکه «گزارشگری زیست محیطی درون سازمانی» بعنوان یک شاخص عملکرد زیست محیطی مطرح است. مطابق مثل پیشگیری بهتر از درمان است. اینکه فاجعه زیست محیطی رخ دهد، آنگاه شرکت ملزم به گزارش برون سازمانی اقدامات خود شود؛ معقولانه نیست. تشویق و ترغیب به گزارشگری زیست محیطی درون سازمانی، راه را برای افشائیات زیست محیطی برون سازمانی هموار می کند. گزارشگری داخلی پیش نیاز و تمرین گزارشگری عمومی است چراکه با اندک تغییراتی در گزارش های داخلی، می توان بصورت داوطلبانه (نه الزامی) آنها را منتشر نمود. لذا به اداره میز صنعت و رتبه بندی ناشران سازمان بورس، سازمان مدیریت صنعتی، سازمان حفاظت محیط زیست و کلیه نهادهایی که اقدام به رتبه بندی شرکت ها می کنند توصیه می شود؛ در رتبه بندی خود شاخص های زیست محیطی را لحاظ نمایند و بصورت ویژه شاخص هایی چون پیاده سازی استراتژی های زیست محیطی و بکارگیری حسابداری مدیریت زیست محیطی و گزارش داوطلبانه را نیز در رتبه بندی وارد کنند.

این مقاله با هدف پیوند «استراتژی - حسابداری» به دنبال ارائه ی مدل اجرای همزمان استراتژی زیست محیطی و حسابداری مدیریت زیست محیطی و درک ارتباط بین این دو مفهوم بوده است. همانطور که در بخش مبانی نظری اشاره شد، در ادبیات حسابداری، دو دیدگاه متفاوت در مورد ارتباط سیستم های حسابداری و استراتژی زیست محیطی وجود دارد. مطابق دیدگاه اول، این سیستم های حسابداری هستند که استراتژی های شرکت را شکل می دهند. به زبان دیگر اطلاعات حاصله از ابزارهای مختلف حسابداری مدیریت زیست محیطی (آب، انرژی، جریان مواد، پسماند...) است که مدیران را به اتخاذ و پیاده سازی نوع و سطحی از استراتژی زیست محیطی سوق می دهد. در حالیکه طرفداران دیدگاه دوم معتقدند که حسابداری مدیریت زیست محیطی، بعنوان ابزار پشتیبانی تصمیم برای تسهیل اجرای استراتژی زیست محیطی عمل می کند. به عبارت دیگر این، نوع و سطح استراتژی های زیست محیطی هستند که طراحی و بکارگیری ابزارهای جمع آوری کننده و تحلیل کننده اطلاعات، جهت اتخاذ تصمیمات استراتژیک را منجر می شود. مدل ارائه شده در این پژوهش، به نوعی از دیدگاه دوم حمایت می کند. قرارگیری استراتژی های زیست محیطی بعنوان «مقوله محوری» و جای گیری مؤلفه ها و کارکردهای حسابداری مدیریت زیست محیطی در «شرایط زمینه ای» و «شرایط مداخله گر» مؤید این مطلب است.



شکل ۲- ارتباط حسابداری مدیریت زیست محیطی و استراتژی های زیست محیطی
منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که شکل ۲ نشان می دهد استراتژی های زیست محیطی تعیین کننده بالقوه میزان اجرا و بکارگیری ابزارهای حسابداری مدیریت زیست محیطی هستند. یعنی زمانی که شرکت ها، با هدف بهبود عملکرد زیست محیطی و مالی خود، به پیاده سازی استراتژی های زیست محیطی روی آورده و یا در تقابل با شرایط پیچیده زیست محیطی، استراتژی های موجود خود را از مرحله مقدماتی به پیشرفته ارتقا می دهند؛ حسابداری مدیریت زیست محیطی نیز جهت حمایت از اهداف راهبردی محیطی سازمان، وارد عمل شده و با نوآوری، تکامل و تنوع بخشی ابزارهای خود، به کمک مدیران سازمان و تأمین نیازهای اطلاعاتی آنها می شتابد. لذا به دانشگاهیان و سایر متخصصان حرفه توصیه می شود؛ در طراحی و توسعه ابزارهای حسابداری مدیریت زیست محیطی، پیچیدگی های استراتژی های زیست محیطی و نیازهای آنها به انواع مختلف اطلاعات حسابداری را مدنظر قرار دهند، چراکه عدم تناسب بین «عملکرد و اهداف ابزارهای حسابداری مدیریت زیست محیطی» با «استراتژی های زیست محیطی» می تواند شانس بکارگیری این ابزارها را کاهش داده و یا در صورت بکارگیری، عملکرد ضعیف سازمانی را نتیجه دهد. این مهم با نتایج پژوهش گاناراتنه و همکارانش (۲۰۲۳) مطابقت دارد. در پایان از کلیه دانشمندان عزیزی که در مصاحبه های این پژوهش وقت گرانبهایشان را در اختیار محققین قرار دادند، کمال تشکر و قدردانی را داریم.

فهرست منابع

امین افشار، زهرا و محسن هوشنگی، (۱۳۹۸). تأثیر مسئولیت اجتماعی بر عملکرد سازمان و مزیت رقابتی شرکتها با میانجیگری توسعه زیست محیطی تأمین کنندگان (مطالعه موردی: شرکتهای تولیدی استان قزوین)، مدیریت فرهنگی، دوره ۱۳، شماره ۴۴، صص ۸۵-۱۰۰.

- بادنوروز، زهرا (۱۳۹۸). تأثیر استراتژی‌های زیست محیطی و تعهد مدیران بر عملکرد زیست محیطی در صنعت نفت و گاز، اکتشاف و تولید نفت و گاز، شماره ۱۶۸، صص ۳۱-۳۷.
- بهارلو، روح‌اله؛ محمود معین‌الدین و فروغ حیرانی، (۱۳۹۹). تبیین مصادیق زیست محیطی در شرکت‌ها با رویکرد پدیدارشناسی (مطالعه موردی: صنایع سیمان، آهک و گچ)، حسابداری مدیریت، دوره ۱۳، شماره ۴۵، صص ۴۳-۶۱.
- پاکدلان، سعید؛ علیرضا آذرباهمان و زکیه ضیائی، (۱۴۰۰). بررسی رابطه شاخص‌های حاکمیت شرکتی بر افشای زیست محیطی و افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی، شبک، دوره ۷، شماره ۶۲، صص ۱۱-۲۰.
- جلالیان لرکی، رضا؛ بلقیس باورصاد و صابر علیزاده، (۱۴۰۰). بررسی رابطه مدیریت سبز و عملکرد پایداری (عملکرد اقتصادی، عملکرد زیست محیطی و عملکرد اجتماعی): مورد مطالعه شرکت‌های فعال در صنعت پتروشیمی، پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری، دوره ۲، شماره ۴، صص ۱-۳۲.
- حیدرپور، فرزانه و محمد قرنی، (۱۳۹۴). تأثیر حسابداری زیست محیطی بر شاخص‌های مالی و عملیاتی شرکت‌های تولیدی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۷، شماره ۲۶، صص ۵۰-۳۹.
- سپاسی، سحر و محمدجواد رضائی، (۱۳۹۹). کاربرد حسابداری مدیریت زیست محیطی در شناسایی هزینه‌های زیست محیطی، مطالعات حسابداری و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۳۵، صص ۳۷-۴۸.
- سلیمانی، غلامرضا و هدی مجبوری یزدی، (۱۳۹۸). بررسی تأثیر استراتژی زیست محیطی، عدم اطمینان زیست محیطی و تعهد مدیریت ارشد بر عملکرد زیست محیطی شرکتی: نقش حسابداری مدیریت زیست محیطی، حسابداری مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۴۳، صص ۸۷-۱۰۴.
- شهری، مریم؛ نقی فاضلی و محمدرضا عبدلی، (۱۴۰۰). بسط پارادایم نظریه‌ی آنتروپوسن در بررسی تأثیر رفتارهای زیست محیطی شرکت‌ها نسبت به پیامدهای استراتژیک حسابداری سبز، حسابداری مدیریت، دوره ۱۴، شماره ۴۸، صص ۱۹۳-۲۱۴.
- فروتن برنجگانی، اشکان، (۱۳۹۶). شیوه‌های حسابداری مدیریت محیط زیست و انجام مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌های بزرگ، پژوهش‌های مدیریت و حسابداری، شماره ۳۵، صص ۱۰۷-۹۶.
- فرودی، مریم و رضوان حجازی، (۱۳۹۹). ارائه الگوی مفهومی مدیریت سود مبتنی بر روش نظریه داده بنیاد چند وجهی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۲، شماره ۴۸، صص ۹۵-۱۲۰.
- قنبری قلعه رودخانی، مصطفی؛ محمدرضا وطن‌پرست و کیهان آزادی، (۱۴۰۰). عملکرد مسئولیت اجتماعی و افشا اطلاعات زیست محیطی: آزمون نظریه توسعه پایدار با استفاده از منطق فازی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۰، شماره ۴۰، صص ۸۹-۱۰۵.
- گرد، عزیز؛ علی‌اصغر صالحی و فیروزه کریمی، (۱۳۹۷). اثرات استراتژی زیست محیطی شرکت، تعهد مدیریت ارشد و عدم اطمینان زیست محیطی با تأکید بر نقش حسابداری مدیریت زیست محیطی بر عملکرد زیست محیطی شرکت، مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، دوره ۴، شماره ۳، صص ۳۵۷-۳۷۸.

گیوکی، اکبر؛ منصور گرکز؛ مهدی صفری گرایلی و علیرضا معطوفی (۱۴۰۲)، تدوین و تبیین الگوی عوامل مؤثر بر گزارشگری یکپارچه، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۸، صص ۲۳۷-۲۷۰.
 مطیعی، محسن؛ امیرمحمد خانی و ثریا بیرامی، (۱۴۰۰). تأثیر زنجیره تأمین سبز و مدیریت منابع انسانی سبز بر عملکرد زیست محیطی: نقش واسطه ای نوآوری سبز. اندیشه آمد، دوره ۲۰، شماره ۷۷، صص ۱۶۵-۱۹۶.
 نظری پور، محمد و بهنام نصیری، (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین سیستم‌های مدیریت زیست محیطی و عملکرد مالی با تأکید بر عوامل بازار. پیشرفت‌های حسابداری (علوم اجتماعی و انسانی شیراز)، دوره ۱۰، شماره ۳/۷۴، صص ۲۴۴-۲۷۲.

نمازی، محمد و آرزو مصلی نژاد، (۱۴۰۰). شاخص‌های حسابداری مدیریت آب: رهیافت فراترکیب و فن ارزیابی متوازن، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۴۹، صص ۳۰-۵.
 نمازی، محمد و زهرا خرم‌دل ماسوله، (۱۴۰۱). تأثیر نوآوری سبز و حسابداری مدیریت زیست محیطی بر عملکرد مالی، زیست محیطی و اقتصادی شرکت. مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۹، شماره ۷۴، صص ۱-۴۰.

- Adomako, S., & Tran, M. (2022). Sustainable environmental strategy, firm competitiveness, and financial performance: Evidence from the mining industry, *Resources Policy*, Vol.75, 102515.
- Arjalies, D.L. & Mundy, J. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: a levers of control perspective. *Management Accounting Research*, Vol. 24 No. 4, pp. 284-300.
- Bansal, P., & Roth, K. (2000). Why companies go green: a model of ecological responsiveness. *Acad. Manag. J.* 43 (4), 717-736. BBC, 2007. Country Profile: Indonesia.
- Burritt, R. L., & Saka, C. (2006). Environmental management accounting applications and eco-efficiency: Case studies from Japan. *Journal of Cleaner Production*, 14(14), 1262-1275. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2005.08.012>
- Chan, R. Y. K. (2005). Does the natural-resource-based view of the firm apply in an emerging economy? A survey of foreign invested enterprises in China, *Journal of Management Studies*, 42 (3), pp. 625-672
- Christ, K. L., & Burritt, R.L. (2013). Environmental management accounting: the significance of contingent variables for adoption. *J Clean Prod.* 41:163-73. doi:10.1016/j.jclepro.2012.10.007
- Christ, K. L., & Burritt, R. L. (2015). Material flow cost accounting: A review and agenda for future research. *Journal of Cleaner Production*, 108, 1378-1389. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2014.09.005>
- Cormier, D., Lapointe-Antunes, P., & Magnan, M. (2015), "Does Corporate Governance Enhance the Appreciation of Mandatory Environmental Disclosure by Financial Markets?", *Journal of Management & Governance*, 19(4), PP. 897-925.
- Ferreira, A., Moulang, C., & Hendro, B. (2010). Environmental management accounting and innovation: An exploratory analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(7), 920-948. <https://doi.org/10.1108/09513571011080180>
- Guenther, E., Endrikat, J., & Guenther, T.W. (2016). Environmental management control systems: a conceptualization and a review of the empirical evidence. *Journal of Cleaner Production*. 136, 147-171.

- Gunarathne, N. & Lee, K.H. (2021). Corporate cleaner production strategy development and environmental management accounting: a contingency theory perspective. *Journal of Cleaner Production*, Vol. 308, p. 127402.
- Gunarathne, N., Lee, K.H. & Hitigala Kaluarachchilage, P.K. (2023), Tackling the integration challenge between environmental strategy and environmental management accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 36 No. 1, pp. 63-95.
- Gupta, A. K., & Gupta, N. (2020). Effect of corporate environmental sustainability on dimensions of firm performance – Towards sustainable development: Evidence from India, *Journal of Cleaner Production*, Vol. 253, 119948.
- Hart, S. L. (1995). A natural-resource-based view of the firm *Academy of Management Review*, 20 (4), pp. 986-1014.
- Henri, J. F., & Journeault, M. (2010). Eco-control: the influence of management control systems on environmental and economic performance. *Accounting, Acc. Org. Soc.* 35 (1), 63-80.
- Klassen, R. D. & McLaughlin C. P. (1996). The impact of environmental management on firm performance, *Management Science*, 42, pp. 1199-1214.
- Lisi, I. E. (2015). Translating environmental motivations into performance: the role of environmental performance measurement systems. *Manag. Account. Res.* 29(1), 27e44.
- Maslo, S., Aioze, R., & Faizem, D. (2019). Environmental management accounting practices and Islamic corporate social responsibility compliance: evidence from ISO14001 companies. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 145 (43), 343 – 351.
- Pondeville, S., Swaen, V., & Rong_e, Y. D. (2013). Environmental management control systems: the role of contextual and strategic factors. *Manag. Account. Res.* 24 (4), 317- 332.
- Rodrigue, M., Magnan, M., & Boulianne, E. (2013). Stakeholders' influence on environmental strategy and performance indicators: a managerial perspective. *Manag. Account. Res.* 24 (4), 301-316.
- Russo, M. V., & Fouts, P. A. (1997). A resources-based perspective on corporate environmental performance and profitability, *Academy of Management Journal*, 40 (3) pp. 534-559.
- Schaltegger, S., Lüdeke-Freund, F., 2013. Business cases for sustainability. In: Idowu, S.O., Capaldi, N., Zu, L., Das Gupta, A. (Eds.), *Encyclopedia of Corporate Social Responsibility*. Springer-Verlag, Berlin/Heidelberg, pp. 245e252.
- Skærbæk, P. and Tryggestad, K. (2010). The role of accounting devices in performing corporate strategy. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35 No. 1, pp. 108-124.
- Xie, D., feng, X., Zhou, L. (2022). Does environmental information disclosure increase firm exports?, *Economic Analysis and Policy*, Vol. 73, pp:620-638.
- Zhang, Q. and Ma, Y. (2021). The impact of environmental management on firm economic performance: The mediating effect of green innovation and the moderating effect of environmental leadership, *Journal of Cleaner Production*, Vol. 292.
- Zhang, SH., Wang, Z., & Zhao, X. (2019). Effects of proactive environmental strategy on environmental performance: Mediation and moderation analyses, *Journal of Cleaner Production*, Vol. 235, P.P:1438-1449.
- Zhou, Z., Zhao, W., Chen, X., & Zeng, H. (2017). MFCA extension from a circular economy perspective: Model modifications and case study. *Journal of Cleaner Production*, 149, 110–125.

Abstract

designing the model of the effects of implementing Environmental Management Accounting and Environmental Strategy on the performance of companies by Grounded Theory

Mohammad Hossein Setayesh¹
Sayyed Amin Alamshah²

Received: 30 / December / 2024 Accepted: 19 / February / 2025

Abstract

The current research was conducted with the aim of designing the model of the effects of implementing environmental management accounting and environmental strategy on the performance of companies by grounded theory. The findings of the research have been realized in three steps. The first step: library analysis; Second step: conducting interviews with 15 experts; And the third step: Coding the identified components based on Grounded theory using the Strauss and Corbin method. Finally, the research paradigm model including Causal conditions, Context conditions, Core categories, intervening factors, strategies and consequences was presented. This research is an exploratory research in terms of its purpose, and in terms of results, it is considered a basic research and uses qualitative data. It also used the targeted theoretical sampling method according to the saturation level. Validity and reliability are confirmed based on the criteria of credibility or believability. Finally, practical suggestions have been presented to managers and other stakeholders.

Keywords: Environmental Management Accounting (EMA), Model, Environmental Strategy, Grounded Theory

¹ Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran. (Corresponding author) setayesh@shirazu.ac.ir

² Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Shiraz University, Shiraz, Iran. alamshah@pnu.ac.ir



اثر تعدیل‌کنندگی معاملات با اشخاص وابسته بر رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت با تاخیر در گزارش حسابرسی مستقل

اعظم ولی‌زاده لاریجانی^۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۱

چکیده

به موقع بودن صورت‌های مالی یکی از ویژگی‌هایی است که مربوط بودن آن را به صورت قابل توجهی تحت تاثیر قرار می‌دهد و اهمیت زیادی برای سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان دارد. این مشخصه ارتباط نزدیکی با تاخیر در گزارش حسابرسی مستقل دارد. بنابراین تاخیر در گزارش حسابرسی مستقل می‌تواند بر محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی اثرگذار باشد. عوامل متعددی بر تاخیر گزارش حسابرسی مستقل اثر دارد. در این تحقیق رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت با تاخیر در گزارش حسابرسی مستقل و نیز اثر تعدیل‌کنندگی معاملات با اشخاص وابسته بر رابطه مذکور مورد بررسی قرار گرفته است.

جامعه آماری این تحقیق شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۰ می‌باشد. فرضیه‌های این تحقیق با استفاده از رگرسیون خطی مورد آزمون قرار گرفته است.

نتایج این تحقیق نشان داد که بین تخصص حسابرس در صنعت با تاخیر در گزارش حسابرسی مستقل رابطه منفی معنی‌داری وجود دارد. همچنین معاملات با اشخاص وابسته رابطه منفی بین تخصص حسابرس در صنعت با تاخیر در گزارش حسابرسی مستقل را تضعیف می‌کند.

واژه‌های کلیدی: تخصص حسابرس در صنعت، تاخیر در گزارش حسابرسی مستقل، معاملات با اشخاص وابسته.

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



۱- مقدمه

صورت‌های مالی تصویری از وضعیت مالی و عملکرد شرکت را برای سهامداران و سایر استفاده‌کنندگان فراهم می‌کند. به موقع بودن انتشار گزارش‌های مالی شرکت نقش قابل توجهی بر بازار سهام آن، مربوط بودن ارزش گزارش‌های مالی و مفید بودن آن‌ها برای انجام تصمیم‌گیری دارد. همچنین موقع بودن صورت‌های مالی وابستگی قابل توجهی به تاخیر گزارش حسابرس مستقل دارد. به طور کلی حد فاصل زمانی بین تاریخ پایان سال مالی شرکت تا زمان آماده شدن صورت‌های مالی حسابرسی شده را به عنوان تأخیر در گزارش حسابرسی قلمداد می‌کنند. حسابرس مستقل شرکت مسئولیت‌های مختلفی را در قبال صاحبکار می‌پذیرد که از جمله آن‌ها می‌توان به تکمیل موقع گزارش حسابرسی شده اشاره کرد. براساس ضوابط و مقررات کشورهای مختلف، حداکثر فاصله زمانی بین پایان سال مالی شرکت‌ها و تاریخ انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده، مشخص می‌باشد (فارومی و همکاران، ۲۰۲۳). در این خصوص در کشور ایران هم ضوابطی در نظر گرفته شده است. مطابق با بند ۱ ماده ۷ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار، ناشران می‌بایست صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده شرکت اصلی و تلفیقی گروه را حداکثر ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع عمومی عادی و حداکثر ۴ ماه پس از پایان سالی مالی تهیه و افشا نمایند.

موضوع به موقع بودن گزارش‌های مالی در ادبیات حسابداری از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار است. مطابق با فصل ۳ مفاهیم نظری گزارشگری مالی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، به موقع بودن به معنای آن است که اطلاعات، زمانی در دسترس تصمیم‌گیرندگان قرار گیرد که قابلیت اثرگذاری بر تصمیمات آن‌ها را داشته باشد. به طور کلی، اطلاعات هرچه قدیمی‌تر باشد، سودمندی کمتری دارد. همچنین براساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی استانداردهای حسابداری ایران، هرگاه تاخیری نابجا در گزارش اطلاعات رخ دهد، اطلاعات ممکن است خصوصیت مربوط بودن خود را از دست بدهد. ممکن است لازم شود که مدیریت نوعی موازنه بین مزیت‌های نسبی "گزارشگری به موقع" و "ارائه اطلاعات قابل اتکا" برقرار کند. برای ارائه به موقع اطلاعات، اغلب ممکن است لازم شود قبل از مشخص شدن همه جنبه‌های یک معامله یا رویداد، اطلاعات موجود گزارش شود که این از قابلیت اتکای آن می‌کاهد. به عکس، هرگاه به منظور مشخص شدن همه جنبه‌های مزبور، گزارشگری با تاخیر انجام گردد، اطلاعات ممکن است کاملاً قابل اتکا شود، لیکن برای استفاده‌کنندگانی که باید طی این مدت تصمیماتی اتخاذ کنند، بی‌فایده شود.

ارائه اطلاعات قابل اتکا و به موقع به سرمایه‌گذاران جهت ایجاد سطح معقولی از اطمینان در بین آن‌ها ضروری است و شرکت می‌بایست اطلاعات و صورت‌های مالی خود را پس از پایان سال مالی و در اسرع وقت منتشر نماید. گزارشگری مالی به موقع به میزان قابل توجهی به تهیه و تنظیم صورت‌های مالی توسط مدیریت، انعکاس صورت‌های مالی حسابرسی نشده به حسابرسان و مدت زمان مربوط به انجام کار حسابرسی و تکمیل گزارش حسابرس مستقل بستگی دارد (احمد و همکاران، ۲۰۱۶). تاخیر در گزارش حسابرسی بر به موقع بودن اطلاعات حسابداری مالی و حساسیت بازار به انتشار چنین اطلاعاتی تاکنون نظرات بسیاری از محققین و

فعالان بازار را به خود جلب کرده است. موضوع به موقع بودن گزارشگری مالی یکی از مباحث مهم در بازارهای سرمایه است که در نبود آن اعتماد سرمایه‌گذاران به بازار خدشه‌دار شده و به تبع آن رفتار بازار در زمان انتشار این اطلاعات تحت تأثیر قرار می‌گیرد (دائو و فام، ۲۰۱۴). سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه در موارد قابل توجهی برای انجام تحلیل‌های بنیادین خود از گزارش‌ها و صورت‌های مالی حسابرسان استفاده می‌کنند. اظهارنظر حسابرسان مستقل در خصوص صورت‌های مالی به اعتبار این گزارش‌ها می‌افزاید و هدف آن فراهم کردن اطلاعات لازم در جهت ارزیابی عملکرد شرکت و توانمندی آن در سودآوری است. ارائه چنین اطلاعات سودمندی به بازار سرمایه منجر به حفظ بیشتر منافع سرمایه‌گذاران شده و طبیعتاً موجبات تخصیص بهینه منابع مالی را در بازار فراهم می‌کند (نعمتی و همکاران، ۱۳۹۹). از آن‌جا که گزارش حسابرسان شامل اظهارنظر حسابرسان نسبت به قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی است، سرمایه‌گذاران ترجیح می‌دهند مدت زمان تأخیر در صدور گزارش حسابرسان کمتر باشد؛ چرا که هرچه آن‌ها زودتر نظرات حسابرسان را در اختیار داشته باشند، با سرعت بیشتری می‌توانند در ترجیحات سرمایه‌گذاری خود بازنگری کنند (حبیب و بیان، ۲۰۱۱). اهمیت انتشار به موقع اطلاعات برای سرمایه‌گذاران به اندازه‌ای است که آن‌ها چنین اطلاعاتی را به عنوان ابزاری در جهت کاهش یا حذف عدم تقارن اطلاعاتی در نظر گرفته و تأخیر در انتشار آن را به عنوان اخبار بد شرکت تلقی می‌کنند و بنابراین انتشار با تأخیر گزارش‌های مالی منجر به بازده‌های غیرعادی منفی می‌گردد (اشتون و همکاران، ۱۹۸۷).

تحقیقات انجام شده در این حوزه عمدتاً به عوامل اثرگذار بر تأخیر گزارش حسابرسان پرداخته و نشان داده‌اند که مدت زمان تأخیر در گزارش حسابرسان به عوامل مرتبط با شرکت (مانند اندازه، صنعت، پیچیدگی‌های مربوط به شرکت‌های فرعی، شرایط مالی صاحبکار، وجود اقلام غیرمترقبه و غیره) و عوامل مرتبط با حسابرسان (مانند حجم کار حسابرسان، تجربه و تخصص کارکنان حسابرسان، انگیزه حسابرسان به منظور انجام به موقع کار، دوره تصدی حسابرسان و غیره) بستگی دارد (بامبر و همکاران، ۱۹۹۳؛ کنکل و پاین، ۲۰۰۱؛ بن و همکاران، ۲۰۰۶) و درک مناسبی از این عوامل بینش لازم را در زمینه کارایی حسابرسان فراهم می‌کند. نتیجه این تحقیقات از اهمیت قابل توجهی برای مدیران، مقررات‌گذاران، حسابرسان و تدوین‌کنندگان استانداردها برخوردار است و این گروه‌ها می‌توانند از نتایج این تحقیقات برای بهبود درک خود از دلایل بروز تأخیر گزارش حسابرسان مستقل و کاربردهای آن در جوانب مختلف بهره‌مند شوند (بادوی و الی، ۲۰۱۸). در این بین یکی از عوامل مهم اثرگذار بر تأخیر گزارش حسابرسان مستقل تخصص صنعت حسابرسان است.

حسابرسان متخصص صنعت از دانش مختص یک صنعت خاص بهره‌مند بوده و درک جامع‌تری از ویژگی‌های آن دارند. در ادبیات حسابرسان، یکی از فاکتورهای ارزیابی کیفیت سود تخصص حسابرسان در صنعت می‌باشد. در این خصوص دیفاند و همکاران در سال ۲۰۰۷ بیان کردند که تخصص صنعت منجر به افزایش کیفیت حسابرسان می‌گردد. برای محاسبه تخصص در صنعت دو رویکرد سهم بازار و پرتفوی موسسه

حسابرسی استفاده می‌شود. در رویکرد سهم بازار، موسسه حسابرسی زمانی متخصص در صنعت محسوب می‌شود که توانسته است از بین رقبا سهم بازار بیشتری به خود اختصاص دهد. در رویکرد پرتفوی، برای محاسبه تخصص در صنعت به توزیع خدمات حسابرسی در صنایع مختلف در هر موسسه حسابرسی توجه می‌شود. صنایعی که بیشترین حجم صاحبکاران موسسه حسابرسی به آن تعلق دارد، صنایعی است که موسسه حسابرسی نسبت به آن شناخت و دانش قابل توجهی کسب کرده است و در آن تخصص دارد (نیدال، ۲۰۲۰). به نظر می‌رسد هرچه حسابرس تبحر بیشتری در یک صنعت داشته باشد با سرعت و کیفیت بالاتری می‌تواند کار حسابرسی را انجام داده و گزارش حسابرس مستقل را ارائه نماید (فارومی و همکاران، ۲۰۲۳). براساس تحقیقات انجام شده در این حوزه، موسسات حسابرسی متخصص در یک صنعت با انجام سرمایه‌گذاری‌های لازم در زمینه‌های تکنولوژی، امکانات فیزیکی، کارکنان و سیستم‌های کنترلی سازمانی کیفیت حسابرسی خود را در آن صنعت بهبود بخشیده‌اند (کریشن، ۲۰۰۳؛ کوون و همکاران، ۲۰۰۷) و با توجه به دانش حسابرسان متخصص در یک صنعت، انتظار بر آن است که آن‌ها نسبت به سایر همکاران خود فرایند حسابرسی و تهیه گزارش حسابرس مستقل را در بازه زمانی کوتاه‌تر انجام دهند (نیدل، ۲۰۲۰). علاوه بر این، حسابرسان متخصص با توجه به تجربیات خود دارای ایده‌ها و نظرات سازنده‌ای هستند که می‌تواند در مواجهه با رویدادهای مختلفی که شرکت با آن‌ها مواجه می‌شود، مورد استفاده قرار گرفته و در نهایت منجر به ایجاد ارزش افزوده برای شرکت گردد (علوی طبری، ۲۰۱۳). تخصص حسابرس در صنعت عملاً به معنای داشتن دانش خاص در آن صنعت است که می‌تواند موجب بهبود درک حسابرسان از عملیات و ریسک‌های صاحبکار گردد (کند، ۲۰۰۸). مطابق با نتایج تحقیقات گذشته حسابرسان متخصص در صنعت توانایی بیشتر در کشف خطاهای صورت‌های مالی دارند. همچنین آن‌ها به دلیل دسترسی بیشتر به تکنولوژی، امکانات فیزیکی، و سیستم‌های مدیریت منابع انسانی و سازمانی، از کارایی حسابرسی بیشتر و در نتیجه کیفیت حسابرسی بالاتر برخوردارند. با توجه به مراتب فوق، مسئله اول این تحقیق این است که آیا بین تخصص حسابرس در صنعت با تأخیر در گزارش حسابرسی مستقل رابطه معنی‌داری وجود دارد. به عبارت دقیق‌تر، آیا تخصص حسابرس در صنعت می‌تواند موجب کاهش بااهمیت تأخیر در گزارش حسابرس مستقل گردد.

موضوع قابل بحث دیگر در این تحقیق مربوط به معاملات با اشخاص وابسته و اثرات آن بر تأخیر گزارش حسابرس مستقل می‌باشد. اگرچه معاملات با اشخاص وابسته در روال عادی عملیات شرکت گریزناپذیر و در بسیاری موارد سودمند است، اما متأسفانه این معاملات می‌تواند از سوی مدیران مورد سوء استفاده قرار گیرد؛ به نحوی که آن‌ها از طریق این‌گونه معاملات منافع شخصی خود را به ضرر سایر سهامداران افزایش می‌دهند (واعظ و همکاران، ۱۳۹۵).

معاملات شرکت با اشخاص وابسته همواره این دغدغه را برای سهامداران و سایر ذی‌نفعان ایجاد کرده است که این معاملات بر مبنای قیمتی غیرمنصفانه انجام شده باشد که این موضوع این‌گونه معاملات را پیچیده‌تر می‌کند. معاملات با اشخاص وابسته می‌تواند موجب ضرر و زیان سهامداران خرد شده و سهامداران

کنترلی معمولاً از این گونه معاملات به عنوان ابزاری جهت انتقال منابع شرکت به نفع خود استفاده می‌کنند. تجربیات عملی در کشورهای مختلف نشان داده است که بسیاری از تقلب‌های حسابداری با استفاده از میهم بودن معاملات با اشخاص وابسته انجام شده و این درحالی است که قانون انجام چنین معاملاتی را ممنوع نمی‌کند. در واقع این معاملات به عنوان معاملات عادی در خلال کسب و کار شرکت و در بین گروه‌های تجاری انجام می‌شود و بعضاً می‌تواند موجب تخصیص بهینه منابع شرکت نیز گردد و لذا قانون انجام چنین معاملاتی را منع نمی‌کند (رشید و هاوالدار، ۲۰۲۱). پیچیدگی و ابهامات مربوط به معاملات با اشخاص وابسته از یک سو و فرصتی که به طور بالقوه می‌تواند برای سوء استفاده مدیران فراهم کند از سوی دیگر، می‌تواند موجب شود که حسابرسان در زمان انجام کار حسابرسی و ارائه گزارش حسابرس مستقل تمرکز ویژه‌ای بر آن داشته باشند و با دقت نظر بیشتری آن را مورد بررسی قرار دهند. این امر می‌تواند در نهایت موجب افزایش تأخیر گزارش حسابرسی مستقل گردد. لازم به ذکر است، زمانی که حسابرس مستقل شرکت تخصص بیشتری داشته باشد، با دانش، تجربه و تخصص بیشتر خود می‌تواند بررسی‌های دقیق‌تری در خصوص معاملات با اشخاص وابسته داشته باشد و لذا مدت زمان لازم جهت ارائه گزارش حسابرسی (تأخیر در گزارش حسابرسی مستقل) بیشتر می‌گردد (مونیک و هاریماون، ۲۰۲۲).

با توجه به مراتب فوق، مسئله دوم این تحقیق بررسی اثر تعاملی معاملات با اشخاص وابسته و تخصص حسابرس مستقل بر تأخیر گزارش حسابرسی است. به عبارت دیگر، در این تحقیق بررسی می‌شود که آیا معاملات با اشخاص وابسته رابطه منفی بین تخصص حسابرس مستقل با تأخیر گزارش حسابرسی مستقل را تضعیف می‌کند.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- تأخیر در گزارش حسابرسی مستقل

تأخیر گزارش حسابرس مستقل به دلیل اثر منفی که بر مربوط بودن اطلاعات صورت‌های مالی دارد، موجب بروز دیدگاه منفی در مورد شرکت در بین استفاده‌کنندگان از اطلاعات و صورت‌های مالی می‌گردد (ویدورث و لمبرت، ۲۰۱۴). تأخیر در گزارشگری مالی و انتشار صورت‌های مالی اثربخشی آن را کاهش می‌دهد (روسمین و ایوانز، ۲۰۱۷). صورت‌های مالی که به دلیل عدم انتشار به موقع خاصیت مربوط بودن و اثربخش بودن خود را از دست داده‌اند، موجب عدم اطمینان در زمان تصمیم‌گیری‌ها خواهد شد (دائو و فام، ۲۰۱۴). تأخیر در گزارش حسابرسی مستقل فاکتور بااهمیتی برای شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران، مقررات‌گذاران و حسابرسان مستقل تلقی می‌شود و اعتقاد بر این است که می‌تواند بر به موقع بودن گزارشگری مالی و در نتیجه بر عدم اطمینان نسبت به اطلاعات حسابداری اثرگذار باشد. ارائه دیر هنگام صورت‌های مالی عملاً مربوط بودن آن‌ها را مخدوش می‌کند (بیات و علی‌احمدی، ۱۳۹۳). به عنوان مثال، گیولی و پالمون (۱۹۸۲) اعتقاد دارند که افزایش در تأخیر در گزارش حسابرسی مستقل منجر به کاهش محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی می‌گردد. چمبرز و

پنمن (۱۹۸۴) شواهدی را یافتند مبنی بر این که بین تاخیر در گزارش حسابرسان شرکت‌های کوچکی که حاوی اخبار خوب هستند با واکنش بازار به قیمت سهام آن‌ها رابطه منفی وجود دارد. با در نظر گرفتن اهمیت نقش تاخیر در گزارش حسابرسان مستقل، مطالعات مختلفی به بررسی عوامل اثرگذار بر این موضوع پرداختند. اشتون و همکاران (۱۹۸۹) با بررسی ۴۶۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تورنتو برای سال‌های ۱۹۷۷ تا ۱۹۸۲ به آزمون عوامل موثر بر تاخیر گزارش حسابرسان پرداختند و به این نتیجه رسیدند که تاخیر گزارش حسابرسان در شرکت‌های کوچکتر، شرکت‌های فعال در صنعت خدمات مالی و شرکت‌های دارای اقلام غیرمترقبه، بیشتر است. بامبر و همکاران (۱۹۹۳) نشان دادند که میزان کار حسابرسان، انگیزه‌های حسابرسان در خصوص آماده کردن به موقع گزارش و ساختار موسسه حسابرسان مهم‌ترین عوامل اثرگذار بر تاخیر گزارش حسابرسان می‌باشند. همچنین افزایش انگیزه شرکت در تهیه به موقع گزارشات منجر به کاهش تاخیر گزارش حسابرسان می‌گردد. کنکل و پایون (۲۰۰۱) نشان دادند که عواملی مانند تلاش‌های فزاینده حسابرسان، وجود مشکلات مالیاتی و تجربه کم کارکنان منجر به طولانی‌تر شدن تاخیر در گزارش حسابرسان گردد. آن‌ها همچنین نشان دادند که ارائه همزمان خدمات مشاوره‌ای و خدمات حسابرسان می‌تواند موجب کاهش تاخیر گزارش حسابرسان گردد. بن و همکاران (۲۰۰۶) تحقیق پیمایشی در بین شرکای حسابرسان کشور آمریکا انجام داده و نشان دادند که تاخیر در گزارش حسابرسان مستقل به دلیل کمبود منابع انسانی کافی، کاهش نخواهد یافت. آن‌ها معتقد بودند که به منظور کاهش قابل توجه مدت زمان تهیه گزارش حسابرسان می‌بایست مهارت حسابرسان بهبود یابد. بزرگ اصل و همکاران (۱۳۹۷) با بررسی شرکت‌های بورس تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ نشان دادند که بین ویژگی‌های اندازه موسسه حسابرسان، نوع اظهارنظر حسابرسان، ریسک گزارش‌دهی، تعداد بندهای گزارش حسابرسان و اندازه هیئت‌مدیره با تاخیر گزارش حسابرسان رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. همچنین بین تمرکز مالکیت و تخصص اعضای کمیته حسابرسی با تاخیر در گزارش حسابرسان رابطه منفی و معنی‌داری مشاهده شده است.

۲-۲- تخصص حسابرسان و تاخیر در گزارش حسابرسان مستقل

مسئله نمایندگی بین سهامداران و مدیران شرکت منجر به استخدام حسابرسانی شده است که خدمات اطمینان‌بخشی مستقلی درخصوص انطباق صورت‌های مالی با اصول پذیرفته شده، به سرمایه‌گذاران ارائه کنند (واتز و زیرمن، ۱۹۸۳). وقوع رخدادهای و تقلب‌هایی مانند انرون و نقشی که حسابرسان آن‌ها در این رویداد ایفا کردند، سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان را بر آن داشته است که از خدمات حسابرسان باکیفیت برای حسابرسان صورت‌های مالی شرکت‌ها استفاده کنند (حمیدیان و همکاران، ۱۳۹۷). یکی از معیارهای کیفیت حسابرسان که حسابرسان باکیفیت را از سایر رقبای خود متمایز می‌کند میزان تخصص آن‌ها در صنعت است. حسابرسان متخصص صنعت با انجام هزینه‌های آموزشی جهت کسب تبحر در یک صنعت خاص می‌توانند صرفه جویی‌های ناشی از مقیاس ایجاد کنند (میهو و ویلکینز، ۲۰۰۳). انگیزه موسسات حسابرسان برای متخصص شدن در یک

صنعت در درجه اول این است که بتوانند درک قابل ملاحظه‌ای از کسب و کار صاحبکار به دست آورند که این موضوع در استانداردهای حسابرسی در سطح دنیا نیز مورد تاکید قرار گرفته است. به عنوان مثال موسسه حسابرسی کی پی ام جی (KPMG) بیان کرده است: "کسب دانش در یک صنعت خاص باعث می‌شود که موسسه حسابرسی موضوعات خاص مرتبط به کسب و کار صاحبکار را به نحو مناسب‌تری درک کرده و پاسخ سریع به همراه توصیه‌های شفاف و عملی در خصوص آن به شرکت ارائه کند. حسابرسان متخصص در صنعت تجربه محلی و جهانی خود را در کنار آخرین دانش فنی و صنعت استفاده می‌کنند تا به صاحبکاران در دستیابی به عملکردی پایدار کمک نمایند". همچنین موسسه حسابرسی پی دبلیو سی (PWC) عنوان کرده است که عمیق بودن تخصص صنعت حسابرسان ویژگی‌ای است که صاحبکاران آن را بسیار ارزشمند تلقی می‌کنند و بنابراین حسابرسان می‌بایست منابع قابل توجهی برای کسب این تخصص صرف نمایند.

تاکنون تحقیقات بسیار زیادی در خصوص تأثیر تخصص حسابرسان در صنعت بر معیارهای مختلف کیفیت گزارشگری مالی انجام شده که مویده اثر تخصص صنعت حسابرسان بر کاهش اقلام تعهدی اختیاری (کریشنان، ۲۰۰۳؛ ولوری، ۲۰۰۳؛ کوون، ۲۰۰۷)، محافظه‌کاری بیشتر (کریشنان، ۲۰۰۵)، کاهش مدیریت سود (پاین، ۲۰۰۸)، بهبود کیفیت افشا (دان و میهو، ۲۰۰۴)، افزایش قابلیت پیش‌بینی سود (بن و همکاران، ۲۰۰۸)، کاهش میزان تجدید ارائه‌های اثرگذار بر سود (رومنوس و همکاران، ۲۰۰۸) و افزایش ضریب واکنش به سود (کوون و همکاران، ۲۰۰۷) بوده است. یکی از شاخص‌های مهم کیفیت گزارشگری مالی به موقع بودن آن است که وابستگی قابل توجهی به تاخیر در گزارش حسابرسان مستقل دارد. به عبارت دیگر، به نظر می‌رسد که تاخیر در گزارش حسابرسان می‌تواند تحت تأثیر تخصص حسابرسان در صنعت باشد؛ چرا که حسابرسان متخصص به دلیل تسلطی که بر موضوعات و مباحث شرکت دارند، می‌توانند در مدت زمان کوتاه‌تری کار حسابرسان شرکت را انجام دهند. علاوه بر این، حسابرسان متخصص به دلیل دانش خاصی که از صنعت شرکت دارند، با احتمال بیشتری می‌توانند موضوعات حسابداری پیچیده شرکت را حل کرده و گزارش حسابرسان مستقل را نسبت به سایر حسابرسان غیرمتخصص با سرعت بیشتری تهیه می‌کنند (حبیب و بویجان، ۲۰۱۱).

تئوری منحنی یادگیری بیان می‌کند که کاری که به صورت مکرر انجام شود می‌تواند با سرعت بیشتری صورت پذیرد؛ چرا که فرد به فعالیت‌ها و ابزارهای مرتبط با آن عادت می‌کند و هرچه بیشتر آن را انجام دهد، با سرعت بیشتری می‌تواند آن را کامل کند. به همین ترتیب، حسابرسان متخصص در یک صنعت می‌توانند کار حسابرسان صاحبکاری که در آن صنعت خاص فعالیت می‌کند با سرعت بیشتری انجام دهند؛ چرا که نسبت به ریسک‌ها و فرایندهای آن صنعت و شرکت تسلط کافی دارند (مونیک و هاریمووان، ۲۰۲۲). حسابرسان متخصص صلاحیت بیشتری در انجام حسابرسان و ارائه گزارش با کیفیت حسابرسان دارند (دیفاند و ژنگ، ۲۰۱۴). آن‌ها می‌توانند با سرعت بالاتری به درک و شناخت کافی از مسائل و موضوعات مرتبط با صاحبکار دست یابند (حبیب و بوجیان، ۲۰۱۱) و این درک سریع موجب انجام کار حسابرسان با کارایی بیشتری می‌گردد.

(هوآنگ و همکاران، ۲۰۱۵). هرچه حسابرسان با کارایی بیشتری کار حسابرسان خود را انجام دهند، تاخیر در گزارش حسابرسان مستقل کمتر خواهد شد (مونیک و هاریموان، ۲۰۲۲).

پس از وقوع تقلب‌ها و فسادهای حسابداری در سال ۲۰۰۰ و مشاهدات مربوط به کاهش کیفیت حسابرسان، تقاضای فزاینده‌ای برای استفاده از حسابرسان باکیفیت از سوی جامعه به‌وجود آمد (دان و میهو، ۲۰۰۴). در این بین حسابرسان نیز تلاش کردند تا با کمک افراد متخصص صنعت بخش‌های مختلف خود را تجدید ساختار کرده و کارایی حسابرسان و کیفیت حسابرسان را بهبود بخشند که این امر موجب متمایز شدن موسسه حسابرسان در بین رقبای دیگر می‌گردد (گرین، ۲۰۰۸).

تاکنون تحقیقات محدودی به بررسی اثر تخصص صنعت حسابرسان بر تاخیر گزارش حسابرسان پرداخته‌اند. حبیب و بویجان (۲۰۱۱) از دو معیار برای اندازه‌گیری تخصص صنعت استفاده نموده و دریافتند شرکت‌هایی که بوسیله متخصصین صنعت حسابرسان می‌شوند با تاخیر کمتری در گزارش حسابرسان مواجه خواهند شد. دائو و فام (۲۰۱۴) رابطه بین دوره تصدی موسسه حسابرسان با تاخیر در گزارش حسابرسان و نیز اثر تخصص صنعت بر این رابطه را در بین سال‌های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۰ بررسی نموده و نشان دادند که بین دوره تصدی موسسه حسابرسان با تاخیر در گزارش حسابرسان رابطه منفی وجود دارد. همچنین تخصص حسابرسان بر این رابطه اثر بالاهمیتی دارد. بادوی و الی (۲۰۱۸) با بررسی اطلاعات شرکت‌های بورس اوراق بهادار کشور مصر طی سال‌های ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۶ نشان دادند که بین تخصص حسابرسان در صنعت با تاخیر در گزارش حسابرسان رابطه منفی معنی‌داری وجود دارد. همچنین نتایج این تحقیق نشان داد که هرچه میزان موضع‌گیری حسابرسان به عنوان گزارش مشروط بیشتر باشد، تاخیر در گزارش حسابرسان طولانی‌تر خواهد شد. دومونگان و آوینپویا (۲۰۲۲)، اثر تخصص صنعت حسابرسان بر رابطه بین دوره تصدی موسسه حسابرسان و تاخیر گزارش حسابرسان را در بین شرکت‌های بورس غنا بررسی کردند و نشان دادند که بین دوره تصدی حسابرسان با تاخیر در گزارش حسابرسان رابطه منفی معنی‌داری وجود دارد. همچنین آن‌ها ادعا کردند که تخصص حسابرسان در صنعت رابطه مذکور را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. فارومی و همکاران (۲۰۲۳) نیز اثرات کمیته‌های حسابرسان، حسابرسان متخصص صنعت و دوره تصدی حسابرسان را بر تاخیر گزارش حسابرسان بررسی نمودند. جامعه آماری آن‌ها شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اندونزی طی سال‌های ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۰ بود. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داده است که کمیته حسابرسان و تخصص حسابرسان در صنعت به ترتیب اثرات منفی و مثبت بالاهمیتی بر تاخیر گزارش حسابرسان دارد. همچنین بین دوره تصدی حسابرسان با تاخیر گزارش حسابرسان رابطه بالاهمیتی مشاهده نکردند.

در بین تحقیقات داخلی، نعمتی و همکاران (۱۴۰۰) عوامل اثرگذار بر تاخیر گزارش حسابرسان را در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران در بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ بررسی نموده و نشان دادند که بین اندازه شرکت، اندازه موسسه حسابرسان، دوره تصدی و حق‌الزحمه حسابرسان با تاخیر در گزارش حسابرسان رابطه منفی بالاهمیت و بین دوگانگی وظیفه مدیرعامل، مالکیت سهامداران نهادی، تمرکز مالکیت، وجود کمیته

حسابرسی و ضعف کنترل‌های داخلی با تاخیر گزارش حسابرسان رابطه مثبت بااهمیتی وجود دارد. خانی و همکاران (۲۰۲۰)، نقش تعدیلگری تخصص حسابرسان را بر رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسان، بررسی کردند. شرکت‌های مورد بررسی آن‌ها شرکت‌های بورس تهران در بازه زمانی ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۷ بود. نتایج این تحقیق نشان داده است که تخصص حسابرسان در صنعت اثر منفی معنی‌داری بر رابطه بین استقلال و اندازه کمیته حسابرسی با تاخیر در گزارش حسابرسان دارد. صفری گرایلی (۱۳۹۶) با بررسی نمونه‌ای از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران در سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ نشان دادند که تاخیر غیرعادی گزارش حسابرسان می‌تواند منجر به افزایش احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت گردد. همچنین آن‌ها نشان دادند که وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحبکار احتمال تجدید ارائه را تشدید می‌کند؛ این درحالی است که تخصص حسابرسان تأثیری بر این موضوع ندارد. با توجه به مطالب فوق فرضیه اول این تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه اول: بین تخصص حسابرسان در صنعت با تاخیر در گزارش حسابرسان مستقل رابطه منفی معنی‌داری وجود دارد.

۳-۲- اثر تعاملی معاملات با اشخاص وابسته و تخصص حسابرسان بر تاخیر گزارش حسابرسی

مطابق با دستورالعمل الزامات افشای اطلاعات و تصویب معاملات اشخاص وابسته ناشران بورسی و فرابورسی مصوب مورخ ۱۳۹۰/۱۰/۰۳ هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، اشخاص وابسته عبارتند از:

- اشخاص وابسته ذکر شده در بند ۶ استاندارد حسابداری شماره ۱۲؛
- اشخاصی که حداقل ۱۰٪ از سهام ناشر را به طور مستقیم و غیرمستقیم در اختیار دارند؛
- شرکتی که مدیران فعلی آن در ۲ سال اخیر عضو هیئت‌مدیره یا مدیرعامل ناشر بوده‌اند؛
- شرکتی که مدیران ۲ سال اخیر آن در حال حاضر عضو هیئت‌مدیره یا مدیرعامل ناشر باشند؛
- اشخاص دارای روابط خاص با ناشر، مانند تعاونی کارکنان، صندوق‌های بازنشستگی و ... (اعم از آن که توسط ناشر کنترل شوند یا خیر) و همچنین شرکت‌های تحت کنترل آن‌ها؛
- مشارکت خاص مربوط به اشخاص کنترل‌کننده یا دارای نفوذ قابل ملاحظه در ناشر؛
- مدیران ارشد اجرایی همانند معاونان مدیرعامل، مدیران اجرایی ناشر مانند مدیر مالی، مدیر پروژه‌ها، مدیر منابع انسانی؛
- هر مشتری و یا هر تأمین‌کننده مواد اولیه ناشر که بر تصمیم‌گیری مدیران نفوذ داشته باشد و یا تصمیمات آن‌ها تحت نفوذ ناشر باشد و بتواند تصمیمات پیرامون معاملات را تحت تأثیر قرار دهد. همچنین در صورتی که حداقل ۳۰٪ از درآمد عملیاتی ناشر در طی دوره، از یک مشتری کسب گردد و یا حداقل ۳۰٪ از خرید ناشر در طی دوره از یک تأمین‌کننده مواد اولیه انجام گردد، مشمول این تعریف خواهد شد.

براساس ماده ۳ دستورالعمل فوق، معاملات با اشخاص وابسته باید به تفکیک هر گروه معامله و با شرح مناسب افشا شود و از عبارات کلی دریافت، پرداخت، خرید، فروش و اجاره استفاده نشود. همچنین مطابق با ماده ۴ آن، حداقل اطلاعاتی که در مورد اشخاص وابسته و معاملات آن‌ها باید افشا شود به شرح زیر است:

- نوع وابستگی شخص وابسته با ناشر؛
- مبلغ و موضوع معاملات انجام شده طی دوره به تفکیک هر شخص وابسته؛
- مانده حساب‌های فیما بین، نحوه تسویه و نرخ سود تضمین شده (حتی اگر معامله‌ای در طی دوره با شخص وابسته مزبور انجام نشده باشد)؛
- ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول طی دوره ناشی از معاملات با اشخاص وابسته؛
- میزان بازپرداخت یا دریافت اقساط وام‌های مرتبط با اشخاص وابسته؛
- انتقال منابع و تعهدات (دارایی‌ها و بدهی‌ها) بین اشخاص وابسته؛
- جزئیات هرگونه تضمین ارائه شده توسط ناشر به نفع هر یک از اشخاص وابسته و بالعکس؛
- تعهدات سرمایه‌ای ناشر به اشخاص وابسته (یا به سایرین، از طرف اشخاص وابسته) و بالعکس؛
- نحوه تعیین قیمت (نظریه کارشناس رسمی، استعلام بها، برگزاری مناقصه یا مزایده و ...) و ارزش منصفانه معاملات؛

- سود (زیان) ناشی از معاملات با اشخاص وابسته به تفکیک معاملات انجام شده با هر یک؛
- اقلام مقایسه‌ای سال قبل، شامل مانده حساب، سود (زیان) معامله.

به طور کلی در مورد معاملات با اشخاص وابسته دو دیدگاه وجود دارد. در دیدگاه اول این‌گونه بیان شده است که معاملات با اشخاص وابسته کارایی شرکت را افزایش می‌دهد؛ چرا که در این معاملات هزینه معامله به حداقل خود و ارزش شرکت (خانا و پالپوس، ۲۰۰۰)، عملکرد شرکت (فیسمن و وانگ، ۲۰۱۰؛ رینگارت و توماس، ۲۰۱۲) و تخصیص بهینه منابع داخلی و بازده دارایی‌ها (گی و همکاران، ۲۰۱۰) به حداکثر خود می‌رسد. دیدگاه دوم اذعان می‌دارد که معاملات با اشخاص وابسته ریسک‌های بیشتری برای شرکت به همراه دارد و همین امر موجب کاهش ارزش شرکت (دارایی و داودخانی) افزایش حق‌الزحمه حسابرسان و موضع‌گیری حسابرسان در این خصوص می‌شود (حبیب و همکاران، ۲۰۱۵؛ فانگ و همکاران، ۲۰۱۸). این دیدگاه‌های متناقض در تحقیقات انجام شده در حوزه حقوق سهامداران خرد نیز مشاهده شده است و منجر به یافته‌های متفاوتی در خصوص معاملات با اشخاص وابسته (کارایی در مقابل تضاد منافع) گردیده است. شواهد نشان می‌دهد که در بسیاری از تقلب‌های کشف شده توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، ابزار استفاده شده معاملات با اشخاص وابسته بوده است (رشید و همکاران، ۲۰۲۱). از سوی دیگر تحقیقات زیادی نشان داده‌اند که معاملات با اشخاص وابسته یکی از رایج‌ترین ابزارهای مورد استفاده در تقلب‌های شرکتی است و از این‌رو، این معاملات ریسک حسابرسان را نیز افزایش می‌دهد.

الهاماری و همکاران، ۲۰۱۸) نشان دادند که حق‌الزحمه حسابرسی برای شرکت‌هایی که دارای معاملات با اشخاص وابسته هستند بالاتر است. همچنین حبیب و محمدی (۲۰۱۸) رابطه بین روابط سیاسی شرکت با تاخیر گزارش حسابرسی و اثر معاملات با اشخاص وابسته بر این رابطه را بررسی کردند. آن‌ها نشان دادند که تاخیر در گزارش حسابرسی در صورت بالا بودن روابط سیاسی شرکت کمتر می‌باشد. اما زمانی که این شرکت‌ها دارای معاملات با اشخاص وابسته (از نوع عملیاتی یا تامین مالی) باشند، مدت زمان تاخیر بیشتر می‌گردد. رشید و همکاران (۲۰۲۱)، رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و ریسک حسابرسی را در بین شرکت‌های هندی طی دوره زمانی ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۸ بررسی کرده و نشان دادند که معاملات با اشخاص وابسته ریسک حسابرسی و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسان مستقل را افزایش داده است. مونیک و هارای (۲۰۲۲) رابطه تخصص حسابرسان در صنعت با تاخیر گزارش حسابرسی و نیز اثر معاملات بر اشخاص وابسته بر این رابطه را در بین شرکت‌های بورس اندونزی طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۷ بررسی نمودند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که بین تخصص حسابرسان با تاخیر گزارش حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. همچنین آن‌ها اذعان داشتند که معاملات با اشخاص وابسته این رابطه را تضعیف می‌کند.

صالحی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی نقش تعدیلی معاملات با اشخاص وابسته بر رابطه بین ارتباطات سیاسی و تاخیر در گزارش حسابرسی در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بین سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ پرداخته و نشان دادند که ارتباطات سیاسی منجر به افزایش تاخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. معاملات با اشخاص وابسته نیز تاخیر در گزارش حسابرسان را افزایش داده و همچنین منجر به تقویم ارتباط بین ارتباطات سیاسی و تاخیر در گزارش حسابرسی شده است. واعظ و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر تخصص حسابرسان بر رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه حسابرسی در بین شرکت‌های بورس تهران طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داده است که بین معاملات با اشخاص وابسته با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت معناداری وجود دارد. همچنین تخصص حسابرسان رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه حسابرسی را تضعیف می‌نماید.

با توجه به مطالب فوق، به نظر می‌رسد که معاملات با اشخاص وابسته یکی از عواملی است که می‌تواند ریسک‌های مترتب بر شرکت را افزایش می‌دهد و احتمال موضع‌گیری حسابرسان را در پی داشته باشد. همچنین با عنایت به این که حسابرسان متخصص صنعت درک بیشتری از ریسک‌های کسب و کار شرکت و عملیات آن دارد، می‌تواند توجه و تمرکز بیشتری بر معاملات با اشخاص وابسته به ویژه آن دسته از معاملاتی که خطرات قابل توجهی برای شرکت دارند، داشته باشد. از این‌رو، احتمال دارد شرکت‌هایی که توسط حسابرسان متخصص صنعت حسابرسی می‌شوند و دارای معاملات با اشخاص وابسته هستند، تاخیر گزارش حسابرسی بیشتری را تجربه کنند. از این‌رو، فرضیه دوم این تحقیق به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه دوم: معاملات با اشخاص وابسته رابطه منفی بین تخصص حسابرسان در صنعت با تاخیر گزارش حسابرسان مستقل را تضعیف می‌کند.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق در طبقه تحقیقات کاربردی قرار می‌گیرد زیرا هدف آن یافتن راه‌حل برای مشکلات موجود و شرایط فعلی است. معمولاً برای انجام این نوع تحقیق از داده‌های ثانویه استفاده می‌شود. در این تحقیق، محقق به توصیف چگونگی موضوع موردنظر می‌پردازد؛ بنابراین از نوع تحقیقات توصیفی به شمار می‌آید. همچنین پژوهش حاضر را می‌توان یک تحقیق همبستگی نیز دانست؛ چراکه به بررسی رابطه بین متغیرها و توضیح آن‌ها می‌پردازد. به طور کلی برای انجام هر پژوهش به دو نوع اطلاعات بخش کتابخانه‌ای و بخش تجربی نیاز هست؛ در این پژوهش به منظور جمع‌آوری اطلاعات کتابخانه‌ای و تجربی به ترتیب از کتب، مجلات و مقالات تخصصی فارسی و انگلیسی، صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی و همچنین بانک‌های اطلاعاتی موجود نظیر ره‌آورد نوین، سامانه اطلاع‌رسانی ناشران (کدال) و سایت اینترنتی بورس اوراق بهادار استفاده شده است. در پایان لازم به ذکر است که نرم‌افزار مورد استفاده برای آزمون کلیه مدل‌های این تحقیق اکسل و ایویوز نسخه ۱۰ می‌باشد.

۳-۱- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران برای سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۰ می‌باشد. انتخاب نمونه از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار با استفاده از معیارهای زیر انجام شد: شرکت در بخش واسطه‌گری مالی، بانک، بیمه و لیزینگ فعالیت نداشته باشد؛ در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداده باشد؛ و زیان‌ده نباشد. لازم به ذکر است که معیارهای ۲ و ۳ فوق تنها در مورد سال‌شرکت‌هایی که در آن تغییر سال مالی و یا زیان خالص مشاهده شد، اعمال شده و موجب حذف کامل شرکت از نمونه تحقیق نگردیده است. در نهایت تعداد ۳،۱۰۲ مشاهده در این تحقیق مورد بررسی قرار گرفت.

۳-۲- مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های اول و دوم این تحقیق به ترتیب از مدل‌های ۱ و ۲ به شرح زیر استفاده شده است (مونیک و هاریمائوان، ۲۰۲۲):

مدل (۱)

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 SPEC_{it} + \beta_2 BFE_{it} + \beta_3 ACFE_{it} + \beta_4 AUC_{it} + \beta_5 Lev_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۲)

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 SPEC_{it} + \beta_2 RPT_{it} + \beta_3 SPEC_{it} * RPT_{it} + \beta_4 BFE_{it} + \beta_5 ACFE_{it} + \beta_6 AUC_{it} + \beta_7 LEV_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن‌ها:

ARL_{it} (متغیر وابسته): نشان‌دهنده تاخیر گزارش حسابرسان است که برای اندازه‌گیری آن از لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ گزارش حسابرسان مستقل استفاده شده است.

SPEC_{it} (متغیر مستقل): این متغیر بیانگر تخصص حسابرسان می‌باشد که برای اندازه‌گیری آن از سهم بازار مؤسسه حسابرسان استفاده شده و به صورت نسبت مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران هر مؤسسه حسابرسان در صنعت خاص به مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران در این صنعت، محاسبه گردیده است. در پایان، مؤسساتی به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته شدند که سهم بازارشان بیش از $[1.2 \times]$ (شرکت‌های موجود در یک صنعت $\div 1$) باشد. این متغیر برای مؤسسات متخصص یک و برای سایر مؤسسات حسابرسان صفر، در نظر گرفته شد.

RPT_{it} (متغیر تعدیلگر مدل ۲): بیانگر میزان معاملات با اشخاص وابسته است که به صورت کل معاملات با اشخاص وابسته تقسیم بر مجموع دارایی‌های شرکت محاسبه شده است.

متغیرهای کنترلی:

BFE_{it}: بیانگر استفاده از متخصص مالی و حسابداری در ترکیب اعضای هیئت‌مدیره است و چنانچه شرکت دارای بیش از یک متخصص مالی و حسابداری در بین اعضای هیئت‌مدیره باشد، این متغیر یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته شد.

ACFE_{it}: بیانگر میزان تخصص اعضای کمیته حسابرسان است که از نسبت اعضای متخصص مالی کمیته حسابرسان به کل اعضا به دست آمده است.

AUC_{it}: نشان‌دهنده طبقه مؤسسه حسابرسان براساس اعلام سازمان بورس و اوراق بهادار است. زمانی که طبقه مؤسسه حسابرسان گزارش‌دهنده طبق اعلام سازمان بورس یک یا دو باشد، برای این متغیر عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته شده است.

LEV_{it}: اهرم مالی شرکت است که از نسبت جمع بدهی‌های شرکت به جمع دارایی‌های آن محاسبه می‌شود.

ROA_{it}: بازده دارایی‌ها است که به صورت سود خالص به جمع دارایی‌ها محاسبه شده است.

SIZE_{it}: اندازه شرکت است که به صورت لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت به دست آمده است.

۴- یافته‌های تحقیق

۴-۱- نتایج آمار توصیفی تحقیق

نتایج مربوط به آمار توصیفی و فراوانی متغیرهای مجازی تحقیق به ترتیب در جداول ۱ و ۲ ارائه شده است:

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرها

متغیر	میانگین	میان	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
ARL	۴/۳۸۶	۴/۴۰۷	۵/۱۹۳	۳/۳۳۲	۰/۴۹۲
RPT	۰/۲۰۹	۰/۱۰۲	۱/۳۵۰	۰/۰۰۰	۰/۲۸۵
ACFE	۰/۸۳۱	۰/۸۰۰	۱/۰۰۰	۰/۶۰۰	۰/۱۶۷
LEV	۰/۵۲۹	۰/۵۱۶	۱/۳۸۱	۰/۰۱۳	۰/۲۰۸
ROA	۰/۱۷۰	۰/۱۳۶	۰/۸۳۸	۰/۰۰۰۰۱	۰/۱۴۴
SIZE	۱۴/۸۴۳	۱۴/۶۱۹	۲۱/۳۲۸	۱۰/۱۶۷	۱/۶۹۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲- فراوانی متغیرهای مجازی

شرح	تعداد یک‌ها	تعداد صفرها
SPEC	۱،۴۰۳	۱،۶۹۹
BFL	۱،۶۹۶	۱،۴۰۶
AUC	۲،۰۸۴	۱،۰۱۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌گونه که ملاحظه می‌کنید در بین شرکت‌های مورد بررسی میانگین نسبت معاملات با اشخاص وابسته به جمع دارایی‌ها حدوداً ۲۱ درصد، بیشترین آن ۱۳۵ درصد و کمترین آن صفر می‌باشد. همچنین میانگین نسبت اعضای متخصص به کل اعضای کمیته حسابرسان ۸۳ درصد، بیشترین آن ۱ و کمترین آن ۶۰ درصد است. علاوه بر این، براساس جدول ۲ می‌توان گفت که از کل مشاهدات تحقیق در ۱،۴۰۳ مشاهده (بالغ بر ۴۵ درصد) بیش از یک عضو از اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌ها متخصص مالی هستند. همچنین در ۲،۰۸۴ مشاهده (بالغ بر ۶۷ درصد)، موسسات حسابرسان در طبقات ۱ و ۲ قرار گرفته‌اند.

۲-۴- نتایج آزمون فرضیه اول

نتایج آزمون فرضیه اول در جدول ۳ ارائه شده است. مقدار احتمال ضریب آماره F به میزان ۰/۰۰۰ بیانگر معنی‌داری مدل می‌باشد. همچنین ضریب تعیین تعدیل شده مدل نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل و کنترلی قادر به توضیح تغییرات متغیر وابسته مدل به میزان ۶۸/۷ درصد می‌باشند. علاوه بر آن، آماره دوربین واتسون به میزان ۱/۶۳۱ نشان‌دهنده استقلال بین باقی‌مانده‌های حاصل از برازش مدل است.

جدول ۳- نتایج برآورد فرضیه اول

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
C	۴/۸۷۰	۰/۰۶۳	۷۷/۸۷۶	۰/۰۰۰
SPEC	-۰/۴۷۵	۰/۰۲۴	-۲۰/۱۸۲	۰/۰۰۰
BFL	-۰/۰۳۷	۰/۰۱۱	-۳/۴۹۷	۰/۰۰۰
ACFE	-۰/۰۸۰	۰/۰۳۲	-۲/۴۸۶	۰/۰۱۳
AUC	-۰/۰۳۶	۰/۰۱۶	-۲/۲۹۷	۰/۰۲۲
LEV	۰/۰۶۱	۰/۰۳۱	-۱/۹۴۴	۰/۰۵۲
ROA	-۰/۰۲۱	۰/۰۴۸	-۰/۴۲۳	۰/۶۷۲
SIZE	-۰/۰۰۸	۰/۰۰۴	-۲/۲۸۴	۰/۰۲۲
ضریب تعیین				۰/۷۱۷
ضریب تعیین تعدیل شده				۰/۶۸۷
آماره دوربین واتسون				۱/۶۳۱
آماره F				۲۴/۶۸۷
سطح معناداری				۰/۰۰۰
SIZE _{it} -۰/۰۰۸AUC _{it} - ۰/۰۳۶ACFE _{it} - ۰/۰۸۰BFL _{it} -۰/۰۳۷SPEC _{it} -۴/۷۵- ۴/۸۷۰ARL _{it} =				

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ضریب متغیر تخصص حسابرسان، مقدار آماره t و نیز سطح معنی‌داری آن نشان می‌دهد که در سطح خطای ۵ درصد بین تخصص حسابرسان و تاخیر در گزارش حسابرسانی رابطه منفی معنی‌داری وجود دارد. بنابراین فرضیه اول تحقیق تایید می‌شود و می‌توان گفت در صورت انجام حسابرسانی شرکت توسط حسابرسان متخصص صنعت، تاخیر در گزارش حسابرسانی کاهش می‌یابد. همچنین نتیجه بررسی متغیرهای کنترلی بیانگر این است که بین تخصص مالی هیئت‌مدیره، تخصص مالی کمیته حسابرسانی، طبقه موسسه حسابرسانی و اندازه شرکت با تاخیر در گزارش حسابرسانی مستقل رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد.

۳-۴- نتایج آزمون فرضیه دوم

نتایج آزمون فرضیه دوم در جدول ۴ ارائه شده است. مقدار احتمال ضریب آماره F به میزان ۰/۰۰۰ بیانگر معنی‌داری مدل می‌باشد. همچنین ضریب تعیین تعدیل شده مدل نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل و کنترلی قادر به توضیح تغییرات متغیر وابسته مدل به میزان ۶۹/۸ درصد می‌باشند. علاوه بر آن، آماره دوربین واتسون به میزان ۱/۶۵۰ نشان‌دهنده استقلال بین باقی‌مانده‌های حاصل از برازش مدل است.

جدول ۴- نتایج برآورد فرضیه دوم

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
C	۴/۸۰۱	۰/۰۶۲	۷۶/۸۷۰	۰/۰۰۰
SPEC	-۰/۴۶۸	۰/۰۲۹	-۱۶/۳۰۷	۰/۰۰۰
RPT	۰/۲۵۳	۰/۰۲۹۰	۸/۶۸۲	۰/۰۰۰
SPEC* RPT	-۰/۱۱۷	۰/۰۳۸	-۳/۱۰۵	۰/۰۰۲
BFL	-۰/۰۳۴	۰/۰۱۰	-۳/۲۹۸	۰/۰۰۱
ACFE	-۰/۰۷۷	۰/۰۳۲	-۲/۴۳۰	۰/۰۱۵
AUC	-۰/۰۳۰	۰/۰۱۵	-۱/۹۵۲	۰/۰۵۲
LEV	-۰/۰۵۳	۰/۰۳۱	-۱/۷۴۵	۰/۰۸۱
ROA	-۰/۰۱۹	۰/۰۴۸	-۰/۳۹۶	۰/۶۹۲
SIZE	-۰/۰۰۷	۰/۰۰۳	-۲/۰۶۳	۰/۰۳۹
ضریب تعیین	۰/۷۲۶			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۹۸			
آماره دوربین واتسون	۱/۶۵۰			
آماره F	۲۵/۷۲۸			
سطح معناداری	۰/۰۰۰			
$ACFE_{it} - ۰/۰۷۷BFE_{it} - ۰/۰۳۴SPEC_{it} * RPT_{it} - ۰/۱۱۷RPT_{it} - ۰/۲۵۳SPEC_{it} + ۰/۴۶۸ - ۴/۸۰۱ARL_{it} =$ $SIZE_{it} + \varepsilon_{it} / ۰/۰۷۷$				

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵- نتایج آزمون والد برای مقایسه ضرایب متغیرهای SPEC و SPEC*RPT

شرح	تفاوت ضرایب	مقدار آماره F	سطح معناداری
تفاوت ضریب متغیرهای SPEC و SPEC*RPT	۰/۴۵۲	۳۵/۳۵۷	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

به منظور آزمون فرضیه دوم و بررسی اثر تعدیلی معاملات با اشخاص وابسته بر رابطه بین تخصص حسابرِس با تاخیر در گزارش حسابرِس مستقل می‌بایست ضریب متغیر SPEC*RPT (معاملات با اشخاص وابسته*تخصص حسابرِس) مورد بررسی قرار گرفته و میزان آن با ضریب متغیر SPEC (تخصص حسابرِس) مقایسه گردد. همان‌گونه که در جدول فوق ملاحظه می‌شود، ضریب متغیر SPEC*RPT، مقدار آماره t و نیز سطح معنی‌داری آن نشان می‌دهد که در سطح خطای ۵ درصد بین این متغیر با تاخیر در گزارش حسابرِس

رابطه منفی معنی‌داری وجود دارد. همچنین این ضریب ($-0/117$) از ضریب متغیر SPEC ($-0/468$) به میزان $0/351$ بزرگ‌تر و به عدد صفر نزدیک‌تر است. مقایسه آماری این ضرایب در این تحقیق با انجام آزمون والد صورت گرفته است که نتیجه آن در جدول ۴ ملاحظه می‌گردد. براساس نتایج آزمون والد با توجه به معنی‌دار بودن آماره F می‌توان گفت که ضریب متغیر $SPEC * RPT$ از ضریب متغیر SPEC به صورت معنی‌داری بزرگ‌تر و به عدد صفر نزدیک‌تر است. بنابراین فرضیه دوم تحقیق تایید می‌شود و می‌توان گفت که معاملات با اشخاص وابسته رابطه منفی بین تخصص حسابرس با گزارش حسابرسی مستقل را تضعیف می‌کند.

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

مطابق با نتیجه فرضیه اول این تحقیق می‌توان گفت که تخصص حسابرس در صنعت با تاخیر در گزارش حسابرسی مستقل رابطه منفی معنی‌داری دارد. در تفسیر این نتیجه می‌توان گفت که حسابرسان متخصص با داشتن دانش، تجربه و تبحر لازم در صنعت توانسته‌اند درک بیشتری از وضعیت صنعت، پیچیدگی‌ها و موضوعات خاص پیش‌روی شرکت‌ها در آن صنعت خاص و مسائل حسابداری آن‌ها داشته باشند و این امر باعث می‌شود که بتوانند کار حسابرسی را با سرعت بیشتری به اتمام برسانند و تاخیر در ارائه گزارش حسابرس را کاهش دهند. این امر موجب می‌شود که مربوط بودن گزارش‌ها و صورت‌های مالی شرکت بهبود یابد و به صورت اثربخش‌تر در انجام تصمیم‌گیری‌ها مورد استفاده قرار گیرند. این نتایج با نتایج تحقیقات فارومی و همکاران (۲۰۲۳) و دومونگان و آوینپویا (۲۰۲۲) مطابقت دارد.

براساس نتایج به دست آمده از فرضیه دوم این تحقیق می‌توان گفت که معاملات با اشخاص وابسته رابطه منفی بین تخصص حسابرس در صنعت با تاخیر در گزارش حسابرس مستقل را تضعیف نموده است. به عبارت دیگر، با توجه به این که یکی از ابزارهایی که معمولاً مورد سوء استفاده مدیران شرکت‌ها قرار می‌گیرد و از طریق آن منافع را از شرکت به نفع خود منتقل می‌کنند، معاملات با اشخاص وابسته است. هنگامی که حسابرسان متخصص صنعت عهده‌دار حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌هایی می‌شوند که دارای معاملات با اشخاص وابسته هستند، از دانش و تجربه خود برای بررسی دقیق‌تر این معاملات استفاده می‌نمایند و لذا زمان بیشتری برای آزمون آن صرف می‌کنند که این امر خود تاخیر در گزارش حسابرسی مستقل را افزایش می‌دهد. این نتایج با نتایج تحقیق مونیک و همکاران (۲۰۲۲) مطابقت دارد.

براساس نتایج فرضیه اول این تحقیق به سهامداران شرکت‌ها توصیه می‌شود که در زمان انتخاب حسابرس مستقل در مجمع عمومی صاحبان سهام نسبت به انتخاب حسابرس متخصص برای شرکت اقدام نمایند؛ چرا که وجود حسابرسان متخصص منجر به کاهش تاخیر در گزارش حسابرسی و نیز بهبود به موقع بودن گزارشگری مالی می‌شود. همچنین مطابق با نتیجه فرضیه دوم تحقیق به نهادهای ناظر بر شرکت‌ها مانند سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود در مقررات مرتبط با معاملات اشخاص وابسته بازنگری کرده به

نحوی که شفافیت بیشتری در گزارش‌های مالی شرکت در خصوص این معاملات حاصل شود؛ چرا که مطابق با نتایج این تحقیق، وجود این معاملات حتی در زمان حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابسان متخصص، موجب شده است که مدت زمان بیشتری صرف انجام کار حسابرسی شده و گزارش حسابرسی با تاخیر بیشتری تهیه و ارائه گردد.

در نهایت به محققین آتی پیشنهاد می‌شود که در تحقیقات آتی رابطه عواملی مانند کیفیت کمیته حسابرسی و کیفیت واحد حسابرسی بررسی نمایند. همچنین توصیه می‌شود در تحقیقات آینده اثر عوامل حاکمیت شرکتی مانند تخصص کمیته حسابرسی، کیفیت واحد حسابرسی داخلی را بر رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت با تاخیر گزارش حسابرسی بررسی نمایند.

فهرست منابع

- بزرگ اصل، موسی؛ رجب دری، حسین و خرمین، منوچهر، ۱۳۹۷. بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به هنگام گزارش حسابرسی. مجله دانش حسابداری، ۹ (۱)، ۱۱۵-۱۴۶.
- بیات، علی و علی احمدی، سعید، ۱۳۹۳. تأخیر حسابرسی و به موقع بودن گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶ (۲۲)، ۹۷-۱۲۱.
- حمیدیان، محسن؛ بزرگمهریان، شاهرخ و جنت مکان، حسین، ۱۳۹۷. نقش تخصص حسابرس در صنعت در پیشگیری از اعمال تغییر طبقه بندی فرصت طلبانه اقلام صورت سود و زیان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰ (۳۸)، ۹۳-۱۱۳.
- دارابی، رویا و داودخانی، محمود، ۱۳۹۴. تاثیر معاملات با اشخاص وابسته بر ارزش شرکت. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷ (۲۸)، ۱۳۱-۱۵۲.
- صالحی، مهدی؛ تورچی، محمود و عبدالله‌نژاد، رضا، ۱۳۹۶. تأثیر معاملات با اشخاص وابسته بر رابطه میان ارتباطات سیاسی و تأخیر در گزارش حسابرسی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳۶ (۹)، ۲۴۹-۲۶۸.
- صفری گرایلی، مهدی، ۱۳۹۶. تاخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی آتی: نقش تعدیلی وابستگی اقتصادی و تخصص صنعت حسابرس. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶ (۲۳)، ۱۵۵-۱۶۸.
- نعمتی، نسرین؛ گرجی‌زاده، داوود و خان محمدی، محمدحامد، ۱۴۰۰. عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۵ (۱۶)، ۱۳۸-۱۵۷.
- واعظ، سیدعلی؛ بنافی، محمد و ویسی، سجاد، ۱۳۹۵. بررسی تأثیر تخصص حسابرس بر رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و حق الزحمه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری، ۳ (۱۲)، ۱۱۱-۱۳۰.

- Alavi Tabari, H. and Aref Menash. Z., 2013. Investigating the Relationship between the Audience Industry Specialty and the delay in the Presentation of the Audit Report in the Companies Accepted in the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Knowledge*, 4(14), 4- 26. (in Persian).
- Al-gamrh, R. A. A. B., 2018. Related party transactions and audit fees: The role of the internal audit function. *Journal of Management & Governance*, 22(1), 187-212.
- Ashton, R. H., Willingham, J.J. and Elliott, R. K., 1987. An empirical analysis of audit delay. *Journal of Accounting Research*, 25(2), 275-292.
- Badawy, H. and Aly, A., 2018. The impact of auditor industry specialization, type of auditor and audit opinion on ARL: The Case of Egypt. *International Journal of Accounting Research*, 6(2), 184-192.
- Bamber, E.M., Bamber, L.S. and Schoderbek, M.P., 1993. Audit structure and other determinants of audit report lag: an empirical analysis. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 12 (1), 1-23.
- Bayat, A. and Ali Ahmadi, S., 2013. A delay audit and timeliness of financial reporting. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 6(22), 97-121 (in Persian).
- Behn, B. K., Choi, J-H. and Kang, T., 2008. Audit quality and properties of analysts' earnings forecasts. *The Accounting Review*, 83(2), 327-349.
- Behn, B. K., Searcy, D. L. and Woodroof, J. B., 2006. A within firm analysis of current and expected future audit lag determinants. *Journal of Information Systems*, 20(1), 65-86.
- Bozorgasl, M., Rajjabdorri, H. and Khorramin. M., 2018. Investigating the Factors Affecting Timely Audit Reports. *Journal of Accounting Knowledge*. 9(1), 115-146 (in Persian).
- Chambers, A.E. and Penman, S.H., 1984. Timeliness of reporting and the stock price reaction to earnings announcements. *Journal of Accounting Research*, 22 (1), 21-47.
- Dao, M. and Pham, T., 2014. Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal*, 29(6), 490-512.
- Darabi, R. and Davodkhani, M., 2016. The effect of transactions with related parties on the value of the company. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 7(28), 131-152 (in persiana).
- DeFond, M. and Zhang, J., 2014. A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326.
- Dunn, K.A. and Mayhew, B.W., 2004. Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies*. 9 (1), 35-58.
- Fang, J., Lobo, G. J., Zhang, Y. and Zhao, Y., 2018. Auditing related party transactions: Evidence from audit opinions and restatements. *Auditing*, 37(2), 73-106.
- Farumi, L., Wahyudi, T. and Khamisah, N., 2023. Influence of Audit Committee, Auditor Industry Specialization, and Audit Tenure on Audit Report Lag. *Business Management Analysis Journal*, 6(1), 58-77.
- Fisman, R. and Wang, Y., 2010. Trading favors within Chinese business groups. *American Economic Review*, 100(2), 429-433.
- Ge, W., Drury, D. H., Fortin, S., Liu, F. and Tsang, D., 2010. Value relevance of disclosed related party transactions. *Advances in Accounting*, 26(1), 134-141.
- Givoly, D. and Palmon, D., 1982. Timeliness of annual earnings announcements: some empirical evidence. *The Accounting Review*, 57 (3), 486-508.
- Green, W., 2008. Are industry specialists more efficient and effective in performing analytical procedures? A multi-stage analysis. *International Journal of Auditing*, 12 (3), 243-260.

- Habib, A. and Bhuiyan, M. B. U., 2011. Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of international accounting, auditing and taxation*, 20(1), 32-44.
- Habib, A. and Muhammadi, A. H., 2018. Political connections and audit report lag: Indonesian evidence. *International Journal of Accounting & Information Management*, 26(1), 59-80.
- Habib, A., Jiang, H. and Zhou, D., 2015. Related-party transactions and audit fees: Evidence from China, 14(1), 1-26.
- Hamidian, M., Bozorgmehrian, SH. and Janat makan, H., 2018. The role of auditor expertise in the industry in preventing opportunistic reclassification of profit and loss statement items, *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 10(38), 93-113 (in Persian).
- Huang, L., Endrawes, M. and Hellmann, A., 2015. An experimental examination of the effect of client size and auditors' industry specialization on time pressure in Australia. *Corporate Ownership & Control*, 12(4), 398-408.
- Khani, Z., Rajabdorri, H. and Jangjoo, H., 2019. The Moderator Role of Auditor's Expertise in the Industry on the Relationship between Characteristics of the Audit Committee and Audit Report Lag. *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 3(4), 1-11(in Persian).
- Khanna, T. and Palepu, K., 2000. Is group affiliation profitable in emerging markets? An analysis of. *The Journal of Finance*, 55(2), 867-891.
- Knechel, W.R. and Payne, J.L., 2001. Additional evidence on audit report lag. *Auditing*, 20 (1), 137-146.
- Krishnan, G. V., 2003. Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management? *Accounting Horizons*, 17(Supplement), 1-16.
- Krishnan, G. V., 2005. The association between Big 6 auditor industry expertise and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 20(3), 209-228.
- Kwon, S.Y. Lim, C.Y. and Tan, P., 2007. Legal systems and earnings quality: the role of auditor industry specialization. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 26 (2), 25-55.
- Mayhew, B. W. and Wilkins, M. S., 2003. Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22, 33-52
- Monique, A. and Harymawan, I., 2022. The Influence of Industrial Specialization Auditor on Audit Report Lag. *Journal of Accounting and Business Education*, 6(2), 10-21.
- Nemati, N., Gorjizade, D. and Khan Mohammadi, M.H., 2022. Factors affecting the delay of the audit report in the companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*. 5(52), 138-157 (in persian).
- Palmrose, Z. V., 1986. Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence. *Journal of Accounting Research*, 24, 97-100.
- Payne, J. L., 2008. The influence of audit firm specialization on analysts' forecast errors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 109-136.
- Rasheed P. C, A. and Hawaldar, I. T., 2021. Related party transactions and audit risk. *Cogent Business & Management*, 8(1), 1888669.
- Romanus, R. N., Maher, J. J. and Fleming, D. M., 2008. Auditor industry specialization, auditor changes, and accounting restatements. *Accounting Horizons*, 22(4), 389-413.
- Romanus, R. N., Maher, J. J. and Fleming, D. M., 2008. Auditor industry specialization, auditor changes, and accounting restatements. *Accounting Horizons*, 22(4), 389-413.
- Rusmin, R. and Evans, J., 2017. Audit quality and audit report lag: Case of Indonesian listed companies. *Asian Review of Accounting*, 25(2), 191-210.

- Ryngaert, M. and Thomas, S., 2012. Not all related party transactions (RPTs) are the same: Ex ante versus Ex post RPTs. *Journal of Accounting Research*, 50(3), 845–882.
- Safari gerayli, M., 2017. Abnormal Audit Report Lags and Future Restatements: Moderating Role of Economic Bonding and auditor industry specialization. *Knowledge of management accounting and auditing*, 6(23), 155-168 (in persian).
- Salehi, M., Toorchi, M., and Abdolahnezhad khalilabad, R., 2020. Related Party Transactions and the Relation between Political Connections and Audit Report Lag. *Empirical Research in Accounting*, 10 (2), 161-268 (in persian).
- Vaez, S.A., Banafi, M. and Vasi, S., 2016. Investigating the Effect of Auditor Expertise on the Relationship between Related Party Transactions and Audit Fees. *Journal of Iranian Accounting Review*, 3 (12), 111-130 (in persian).
- Velury, U., 2003. The association between auditor industry specialization and earnings management. *Research in Accounting Regulation*, 16, 171–184.
- Watts, R. L., and Zimmerman, J. L., 1983. Agency problems, auditing, and the theory of the firm: some evidence. *Journal of Law & Economics*, 26(3), 613–633.
- Whitworth, J. D. and Lambert, T. A., 2014. Office-level characteristics of the big 4 and audit report timeliness. *Auditing*, 33(3), 129–152.

Abstract

The moderating effect of related parties' transactions on the relation between auditor industry specialization with audit report lag

Azam Valizadeh Larijani¹

Received: 31 / December / 2024 Accepted: 20 / February / 2025

Abstract

The timeliness of financial statements is one of the characteristics that significantly affects its relevance and is of great importance to investors and other users. This feature is closely related to the audit report lag. Therefore, the audit report lag can affect the information content of the financial statements.

Several factors affect the audit report lag. In this research, the relation between auditor industry specialization with audit report lag, as well as the moderating effect of related parties, transactions on this relation was investigated.

The statistical population of this research is the companies listed in Tehran Stock Exchange and Iran Farabours during the years 2011 to 2021. The hypotheses of this research have been tested using linear regression.

The results of this research showed that there is a significant negative relationship between the auditor industry specialization and audit report lag. Also, related parties, transactions weaken the negative relation between auditor industry specialization and audit report lag.

Keywords: auditor industry specialization, audit report lag, related parties, transactions.

¹ Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). a.valizadeh@alzahra.ac.ir



شناسایی و رتبه‌بندی عوامل بازدارنده پیاده‌سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری

مریم شیخی^۱

رضوان حجازی^۲

مجید زنجیردار^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۲

چکیده

امروزه دپارتمان‌های حسابداری برای تصمیم‌گیری بر اساس داده‌های به‌روز، به شدت به سیستم‌های اطلاعات حسابداری متکی هستند. پیاده‌سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری، علیرغم مزایای متعدد، با چالش‌های زیادی نیز مواجه است. هدف این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی عوامل بازدارنده پیاده‌سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری می‌باشد.

روش: پژوهش حاضر آمیخته (کمی-کیفی) و جزء تحقیقات اکتشافی تحلیلی است. دربخش کیفی از رویکرد نظریه داده‌بنیاد چندوجهی، با مرور ادبیات نظری و مصاحبه با ۱۵ نفر از خبرگان با روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی، مهم‌ترین موانع (۱۲ مقوله) شناسایی شدند. در بخش کمی بر اساس تحلیل داده‌های ۳۳ پرسشنامه جمع‌آوری شده، با استفاده از تکنیک فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی گروهی به رتبه‌بندی این مقولات پرداخته شد. **یافته:** نتایج نشان داد که مقولات ساختاری با وزن (۰/۳۱)، مالی با وزن (۰/۲۴)، ناکارآمدی مدیریتی و چالش امنیتی به ترتیب با وزن (۰/۱۲) و (۰/۰۹) جزء با اهمیت‌ترین عوامل بازدارنده پیاده‌سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری هستند. همچنین عوامل فرهنگی و اجتماعی، قانونی و مقرراتی، فنی و تکنولوژی، سیاسی، ویژگی منابع انسانی، ناکارآمدی نظام حسابداری، اقتصادی و آموزشی نیز در رتبه‌های بعدی از نظر اهمیت قرار داشتند.

دانش افزایی: نتایج این پژوهش، نقش و اهمیت مولفه‌های مربوط به چالش‌ها یا محدودیت‌های بکارگیری فناوری در ایران را برای، مجامع علمی، نهادهای ناظر، سیاست‌گذاران، جهت تصمیم‌گیری و کاهش چالش

۱ گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی خمین، ایران sheikhi.ma.1400@gmail.com

۲ گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) hejazi33@gmail.com

۳ گروه مهندسی مالی، واحد اراک، دانشگاه آزاد اسلامی، اراک، ایران. zanjirdar08@gmail.com



بر حسب اولویت آشکار ساخته است. همچنین مدیران می توانند در برنامه ریزی های کلان خود این عوامل را بر حسب اولویت به منظور تسهیل استفاده از پتانسیل این فناوری ها مورد توجه جدی قرار دهند.

واژه‌های کلیدی: عوامل بازدارنده ، فناوری‌های نوین ، سیستم اطلاعات حسابداری.

۱- مقدمه

تغییرات مستمر در محیط سازمانی ناشی از پیشرفت‌های سریع فناوری، افزایش رقابت، انتظارات بالای مشتریان و تقاضاهای جدید از نظر مسئولیت اجتماعی و زیست محیطی، عدم اطمینان را افزایش داده و باعث تغییر در ساختارها و فرآیندهای داخلی سازمان‌ها می‌شود و افراد برای رویارویی با این تغییرات و عدم اطمینان محیطی، برای تصمیم‌گیری به اطلاعات حسابداری دقیق‌تری نیاز دارند (پیرس و همکاران، ۱، ۲۰۲۳). در مواجهه با این نااطمینانی‌ها، حسابداری به‌عنوان یک علم اجتماعی کاربردی، مستلزم تحلیل دائمی تهدیدها و فرصت‌هایی است که به نوبه خود با یکدیگر مرتبط هستند و تحقیق در حسابداری نیاز به تکامل و پیروی از روندهای معاصر در محیط فناوری دارد (البوکرگ و همکاران، ۲، ۲۰۲۳: ۲۴۹). یکی از پیشرفت‌های نوین در این زمینه و متأثر از انقلاب صنعتی چهارم، استفاده از فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری^۳ و ضرورت شناخت پتانسیل‌ها و چالش موجود در به‌کارگیری آن است. هیچ تعریف جامعی از فناوری‌های نوین وجود ندارد. اما تعریف کلی حاصل، پنج ویژگی را که در ظهور فناوری‌های جدید مشخص می‌شوند، شامل: تازگی، رشد نسبتاً سریع، انسجام، تأثیر مهم و اساسی، عدم قطعیت و ابهام ارائه می‌دهد. به نقل از سرهات، اولیویه، آلن^۴ (۲۰۱۹):

(۵). با توجه به اهمیت سیستم اطلاعات حسابداری برای مدیران و ذینفعان، فناوری‌های نوینی مانند بلاکچین^۵، رایانش ابری^۶، کلان داده‌ها^۷، هوش مصنوعی^۸، سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی^۹ و... در حوزه حسابداری مورد توجه زیادی قرار گرفتند اما علیرغم مزیت‌های این فناوری‌ها، چالش‌ها و موانعی نیز پیاده سازی یا توسعه آن‌ها وجود دارد. به‌عنوان مثال اسمندر و همکاران^{۱۰} (۲۰۲۰) معتقدند که حتی قابل‌اعتماد بودن بلاکچین به‌عنوان یکی از فناوری‌های نوین در این زمینه (به‌عنوان یکی از مزیت‌های اصلی آن) نیز با ابهام مواجه است.

1. Pires et al
2. Albuquerque
- 3 Accounting Information Systems (AIS)
- 4 Serhat ,Olivier , Alan
- 5 Blockchain
- 6 Cloud Computing
- 7 Big data
- 8 Artificial intelligence
- 9 Resource Planning systems (ERP)
- 10 Esmander

یو^۱ (۲۰۲۳) نیز نشان داد با وجود مزیت‌های رایانش ابری و کلان داده‌ها در اطلاعات حسابداری، خطر هک کردن داده‌ها و موضوع امنیت آن‌ها همچنان پابرجا است. در زمینه سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی نیز چالش‌های مربوط به هزینه‌بر بودن استقرار این سیستم و ضعف منابع انسانی و دانش کارکنان مورد توجه قرار گرفته است. در تحقیقات دیگری نیز نبود زیرساخت‌های مناسب و هزینه بالای استفاده و نگهداری، محدودیت‌های مربوط به پذیرش (روسی و همکاران^۲، ۲۰۱۹)، تطبیق با استانداردها و مقررات ملی و بین‌المللی (علی و همکاران^۳، ۲۰۲۰) مورد تأکید قرار گرفته است و درکنار این عوامل می‌توان به موانع تکنولوژیکی؛ درون‌سازمانی، فنی، اجتماعی، فرهنگی، مدیریتی و... نیز اشاره کرد که پیاده‌سازی این فناوری‌های نوین را به مخاطره می‌اندازد. با توجه به این موارد می‌توان گفت که پیاده‌سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری، علیرغم مزایایی متعدد، با موانع و محدودیت‌هایی نیز مواجه است که مشخص نبودن این عوامل محدود کننده، می‌تواند، مزایای آن را نیز تحت‌الشعاع قرار دهد و موانع گسترش آن در این زمینه شود. عدم توجه به این فناوری در حوزه اطلاعات حسابداری سبب اتخاذ موضع انفعالی در برابر این تکنولوژی‌های جدید و در نتیجه عدم استفاده از مزایای آن است که به نظر، رشد فزاینده آن‌ها اجتناب‌ناپذیر می‌باشد. بنابراین با توجه به این موارد و عدم اطمینان در فضای تجاری و ضرورت همگام شدن با تحولات جهانی برای به‌کارگیری و استفاده از پتانسیل این فناوری‌های نوین در اطلاعات حسابداری، در این تحقیق ابتدا با مطالعه ادبیات موجود در این زمینه و سپس استفاده از روش داده بنیاد برای طبقه‌بندی و شناسایی مولفه‌های مربوط به هر بعد و مصاحبه با خبرگان این حوزه، به شناسایی مهم‌ترین عوامل بازدارنده در این زمینه پرداخته شده است و سپس این سؤالات مورد بررسی قرار گرفته است که ابعاد و مولفه‌ها، عوامل بازدارنده، استفاده از فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری چیست؟ مقوله‌های شناسایی شده به عنوان چالش یا محدودیت در چه رتبه‌ای از نظر سطح اهمیت قرار دارند؟ در ادامه به بررسی مبانی نظری و ادبیات پژوهش، پیشینه پژوهش پرداخته شده و بر اساس آن سوال اصلی پژوهش بیان گردیده. در بخش‌های بعدی، روش شناسی و یافته‌های پژوهش تبیین و ارائه گردیده است. و در بخش آخر، نیز نتیجه‌گیری و پیشنهادات پژوهش بیان شده است.

۲- مبانی نظری و ادبیات پژوهش

امروزه دپارتمان‌های حسابداری برای تصمیم‌گیری بر اساس داده‌های جاری به روز، به شدت به سیستم‌های اطلاعات حسابداری متکی هستند و بیشتر شیوه‌های حسابداری را می‌توان با فناوری‌های نوظهور همراه با سیستم‌های اطلاعات حسابداری تقویت کرد؛ بنابراین، سیستم‌های اطلاعات حسابداری همراه با فناوری‌های نوظهور، بالاترین اولویت در سازمان‌ها برای تصمیم‌گیری است که می‌تواند به انعطاف‌پذیری و عملکرد استراتژیک

1 Yu
2 Rossi et al
3 Ali et al

سازمان‌ها کمک کند (یوشیکونی و همکاران^۱ ۲۰۲۳). در این زمینه مدیریت کارآمد سازمان‌های تجاری، استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی با کیفیت را برای مدیریت مؤثر داده‌های سازمانی و مالی ضروری می‌داند (عبدی نور و کارچیوغللو^۲ ۲۰۲۳). سیستم‌های اطلاعاتی امکان، ثبت، پردازش و انتقال اطلاعات را فراهم می‌کنند و در کسب‌وکارها به منظور ارتباط، تصمیم‌گیری و کسب مزیت رقابتی مورد توجه قرار گرفته‌اند. این سیستم‌ها داده‌ها را پردازش می‌کند و آن‌ها را به اطلاعات قابل محاسبه، قابل مقایسه، قابل ارائه و تفسیر تبدیل می‌کند (بیلدرین و همکاران، ۲۰۲۲). نکته‌ای که در این تحقیق مورد تأکید است عوامل بازدارنده توسعه یا پیاده سازی این فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری است. تقریباً می‌توان گفت که تمامی تحقیقات مرتبط با فناوری‌های نوین و به‌خصوص در حوزه سیستم اطلاعات حسابداری، برای بررسی موانع، چالش‌ها و در نهایت پذیرش فناوری، متأثر از تئوری‌های پذیرش بوده‌اند و در این زمینه نظریه‌های پذیرش فناوری مختلفی مانند دیدگاه مبتنی بر منابع (عوامل مالی، زیرساخت‌ها و دانش پرسنل)، نظریه یکپارچه پذیرش و استفاده از فناوری (پیش‌بینی عملکرد، پیش‌بینی تلاش، نفوذ اجتماعی و تسهیل شرایط)، نظریه اشاعه نوآوری (سازگاری، پیچیدگی، سنجش پذیری و مقایسه پذیری)، نظریه چارچوب فناوری-سازمان-محیط (محیط کار خارجی، در دسترس بودن و ویژگی‌های فناوری و ویژگی‌های سازمان‌ها) مورد توجه قرار گرفته‌اند (چن و همکاران^۳، ۲۰۲۰؛ عبدی نور و کارچیوغللو^۴ ۲۰۲۳). در کنار این تئوری‌ها نقش فرهنگ سازمانی بر موفقیت پیاده‌سازی سیستم‌های برنامه ریزی منابع سازمان (آمعلق و همکاران، ۱۳۹۲)؛ فرهنگ سازمانی نوآورانه بر کیفیت سیستم اطلاعات حسابداری (بین و همکاران^۵ ۲۰۲۲) و ابعاد فرهنگی، (فرهنگ ملی یا سازمانی) در پذیرش فناوری اطلاعات (زرگر و رحیمیان، ۱۳۹۷)، نیز به عنوان یک عامل مؤثر در پذیرش فناوری مورد بررسی قرار گرفته است. هر یک از تئوری‌ها و دیدگاه‌ها، جنبه‌هایی از عوامل بازدارنده در زمینه فناوری را در نظر داشته‌اند. به عنوان مثال بر اساس دیدگاه مبتنی بر منابع، منابع مالی و غیرمالی، سیستم‌های تجهیزاتی، شایستگی‌های پرسنل، دانش، تجربه و توانایی افراد مهم هستند. در این زمینه آمادگی سازمانی، فشار رقابتی، سازگاری، تعهد مدیران ارشد و، مشارکت مدیر در پیاده‌سازی سیستم اطلاعات حسابداری، دانش حسابداری مدیر، زیرساخت فناوری اطلاعات و سیستم‌های کنترل داخلی و سهولت درک شده از مهم‌ترین موانع هستند که باید به آن‌ها توجه شود (توان و همکاران^۵، ۲۰۲۲). نظریه چارچوب فناوری-سازمان-محیط تأثیر بافت شرکت را بر پذیرش نوآوری‌ها توضیح می‌دهد که عوامل تأثیرگذار را به سه گروه زمینه‌ای: فناوری، سازمانی و محیطی دسته‌بندی می‌کند. در این دیدگاه، زمینه تکنولوژیکی نشان‌دهنده فناوری‌های داخلی و خارجی مرتبط با سازمان است. زمینه سازمانی به منابع و ویژگی‌های شرکت مانند اندازه شرکت، ساختار مدیریتی و به عناصر دیگر مانند صنعت، سیاست‌های دولت، رقبا و غیره. مربوط

1 Yoshikuni et al
15 Abdinur and Karcioğlu
3 Chen
4 Binh et al
5 Thuan

می‌شود. در زمینه محیطی صنعتی که شرکت در آن فعالیت می‌کند، محیط نظارتی و فشار رقابتی مورد تأکید قرار گرفته‌اند. به‌طور خاص محیط نظارتی به چارچوب قوانین و مقررات و الزامات قانونی که توسط دولت بر روی یک شرکت قرار می‌گیرد، همراه با سیاست‌هایی که یک فناوری را، برای انتشار در صنعت حاکم و تشویق می‌کند، اشاره دارد (سشیدریناتان و چاندرا^۱، ۲۰۲۱). به‌عنوان مثال یو (۲۰۲۲) در تحقیقی کامل در این زمینه ضمن اشاره به مزیت‌های فناوری‌های نوین در مورد کلان داده‌ها معتقد است با هیچ مقررات و الزاماتی در مورد این داده‌ها وجود نداشته باشد، داده‌ها ممکن است قدیمی و با کیفیت پایین باشند که فرآیند جمع‌آوری اطلاعات را با مشکلاتی مواجه می‌کند، یعنی، داده‌ها آن چیزی نیست که حسابداران نیاز دارند، یا داده‌ها دقیق نیستند. علاوه بر این، در مورد رایانش ابری نیز خطر حمله هکرها، خطرات تقلب، حملات سایبری و ... اشاره می‌کند. در مورد بلاکچین نیز از مهم‌ترین چالش‌های این حوزه می‌توان به بحث مالی مانند (آسیب‌پذیری مبادلات، موضوع امنیت)، مقررات ملی و بین‌المللی و نگرانی در مورد انطباق با استانداردهای فعلی، چالش‌های عملیاتی (علی و همکاران، ۲۰۲۰)؛ (هدررفتن منابع، مقیاس‌پذیری)، (چانسون و همکاران، ۲۰۱۹)، چالش‌های مقیاس‌پذیری، انعطاف‌پذیری، طراحی مناسب و امنیت سایبری (بونسون بدناروویا^۳، ۲۰۱۹)، موانع مربوط به پذیرش (قابلیت همکاری، نیروی انسانی و استانداردها)، (روسی و همکاران^۴، ۲۰۱۹) و ... اشاره نمود. وینوسا و همکاران^۵، (۲۰۲۰) نیز نقش هوش مصنوعی را در دستیابی به اهداف توسعه پایدار بررسی کرد و اظهار داشت که توسعه سریع هوش مصنوعی نیاز به حمایت‌های قانونی و نظارتی دارد تا بتواند توسعه پایدار را برای پرکردن شکاف‌ها فراهم کند. علاوه بر این موارد، پیچیدگی فناوری‌های نوین دانش کم مدیران در بحث فناوری‌ها منجر به این می‌شود که در شرایط فعلی همه شرکت‌ها به راحتی به این انتقال ملحق نشوند. دومیترو و همکاران^۶، (۲۰۲۳) پیری سقرلو و تحریری (۱۴۰۲) اظهار داشتند؛ در ایران در حوزه فناوری اطلاعات و نرم افزارهای حسابداری ضعف آموزش وجود دارد. و هر سازمان سیستم اطلاعات جداگانه‌ای دارد که هیچ ارتباط سیستمی یکپارچه و مستقل بین آن‌ها وجود ندارد، که منجر شده حسابخواهی و حسابداری به معنای واقعی محقق نشود.

در بخش تحلیل کیفی پژوهش‌های مرتبط با فناوری‌های نوظهور، پژوهش‌های داخلی اندکی در حوزه فناوری و سیستم‌های اطلاعاتی وجود دارد. که این خلاء مطالعاتی را قناد و همکاران (۱۴۰۲) در مقایسه با سایر حوزه‌های پژوهشی هم تأیید کردند. در جدول ۱ خلاصه‌ای از پژوهش‌های محققین در خصوص موضوع پژوهش ارائه شده است. کلید واژه‌های جستجوی فناوری‌های نوظهور در مجلات داخلی و خارجی، شامل

1 Seshadrinathan, and Chandra

2 Chanson et al

3 Bonsón, and Bednárová

4 Rossi et al

5 Vinuesa et al

6 Dumitru et al

«بلاک چین»، «رایانش ابری»، «برنامه ریزی منابع سازمانی ERP، «زبان گزارشگری توسعه پذیر XBRL»، «اینترنت اشیا»، «هوش مصنوعی» بوده است.

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

محقق	سال	موضوع	روش	نتیجه
یو و همکاران	۲۰۲۳	فرصت‌ها و چالش‌های فناوری جدید معرفی شده در حرفه حسابداری	کمی پرسشنامه	فناوری‌های جدید فرصت‌هایی در توسعه حرفه حسابداری به ارمغان می‌آورد، که از خطرات مربوطه بیشتر است. همه کارکنان صنعت حسابداری باید برای رویارویی با این انقلاب فناوری نگرش مثبت داشته باشند.
ماتسکیف و همکاران ^۱	۲۰۲۳	کاربرد فناوری بلاک چین در حسابداری و حسابرسی	کمی پرسشنامه	اگرچه پذیرش بلاکچین به‌طور قابل توجهی باعث بهبود عملکرد سیستم‌های حسابداری و حسابرسی می‌شود اما در صورت رعایت قوانین و مقررات. بنابراین یکی از چالش‌های توسعه سریع بلاک چین، عدم درک کارکنان در مورد نیاز به پیاده‌سازی فناوری بلاک چین است.
لحسینی، و کریسپیم ^۲	۲۰۲۲	چالش و فرصت‌های پذیرش صنعت ۰۴	با بررسی ۵۴ مقاله	نتایج حاکی از وجود چالش سازمانی و چالش فنی در پذیرش فناوری‌ها بیان شده است.
ژائو و همکاران ^۳	۲۰۲۲	سیستم‌های اطلاعات حسابداری در شرکت‌های کوچک و متوسط بر اساس محاسبات ابری مبتنی بر هوش مصنوعی	کمی	شرکت‌ها می‌توانند با ایجاد یک دیوار حفاظتی شبکه ایمن و با تکیه بر قوانین و مقررات مربوطه، خطرات اطلاعات حسابداری را کاهش دهند.
بونسون بدنروف ^۴	۲۰۱۹	بلاک چین و پیامد آن در حسابداری و حسابرسی	مروزی	نتایج: چالش‌های مقیاس‌پذیری، انعطاف‌پذیری، طراحی مناسب و امنیت سایبری را نشان می‌دهد و برای ادغام کامل فناوری بلاکچین در یک اکوسیستم حسابداری واقعی، توافقی بین حسابداران، حسابرسان و سایر احزاب نیاز است.

1 Matskiv et al

2 Elhusseiny & Crispim

3 Zhao Zhang & Zhao

4 Bonsón, and Bednárová

محقق	سال	موضوع	روش	نتیجه
پروکس و همکاران ^۱	۲۰۲۱	بررسی فرصت‌ها و چالش‌های استفاده از فناوری بلاک چین در حسابداری دولتی در برزیل	کمی	نتایج حاکی از فقدان دانش در مورد پیاده سازی فناوری و هزینه-منافع آن، همچنین مشکلات در جایگزینی یا انطباق سیستم‌ها.
زژونگ و همکاران	۱۹۹۷	رابطه بین فناوری اطلاعات و گزارشگری مالی شرکت	کمی	فناوری‌ها، نگرانی‌هایی در مورد عدم تقارن اطلاعاتی و خطر اخلاقی، انتخاب نامطلوب هم به دنبال دارد که استفاده از فناوری ممکن است به این پیچیدگی هم بیفزاید.
برهانی و همکاران	۱۴۰۰	تعیین نقش حسابداران، شناسایی چالش وضعف‌های فناوری زنجیره بلوکی در مدل پذیرش فن‌آوری	ترکیبی (کیفی و کمی)	عامل اصلی پذیرش فن‌آوری نوین، سودمندی ادراک‌شده است که بر خصوصیات کیفی اطلاعات و افزایش ویژگی کیفی اطلاعات تأثیر مثبت دارد.
همتی و همکاران	۱۴۰۱	شناسایی و اولویت بندی چالش و ضرورت های یکارگیری فن آوری بلاک چین در حسابرسی	کیفی و کمی	بر اساس نتایج پژوهش آنان، در بخش چالش، ۶ حوزه و ۱۷ شاخص معرفی شد. این حوزه‌ها شامل حسابرسی، ساختاری، قانون، آموزش، ویژگی های منابع انسانی و تکنولوژی می باشد.
عرب مازار یزدی و همکاران	۱۳۹۰	همسوسازی فناوری اطلاعات و کسب‌وکار: مفاهیم، اندازه‌گیری و چالش‌ها	پیمایشی	در اکثر شرکت‌ها، فناوری اطلاعات با استراتژی کسب‌وکار همسو نیست و همسویی بین نیازهای کسب‌وکار و توانمندی‌های فناوری اطلاعات نگرانی‌هایی به دنبال دارد

منبع یافته های پژوهشگر

۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های آمیخته (کیفی-کمی) به شمار می‌آید و از لحاظ قطعیت اطلاعات از نوع پژوهش‌های اکتشافی است و از جنبه هدف در حیطه پژوهش‌های کاربردی می‌باشد. در بخش کیفی با استفاده از رویکرد نظریه داده بنیاد چندوجهی، داده‌ها از دو مرجع شامل؛ ۱- مرور ادبیات نظری و منابع (پایگاه‌های

1 Prux et al

اطلاعاتی معتبر) ۲- مصاحبه جمع‌آوری شده است. پس از مرور کامل ادبیات و شناسایی مهم‌ترین مفاهیم موجود، برای رسیدن به مدل نهایی، با روش نمونه‌گیری هدفمند از نوع گلوله برفی و تا رسیدن به اغنای کامل، با جامعه آماری شامل ۱۵ نفر از اساتید دانشگاهی، متخصصین حوزه IT با فعالیت در حوزه طراحی نرم‌افزارهای مالی و حسابداران و حسابرسان جامعه رسمی ایران برای شناسایی عوامل دیگر و تأیید عوامل شناخته‌شده از مرور ادبیات، مصاحبه به عمل آمد و داده‌های جمع‌آوری شده توسط نرم‌افزار مکس کیودا تجزیه و تحلیل شد. در بخش کیفی نیز، مدل پارادایمی نهایی، ایجاد شد. سپس در بخش کمی براساس محور عوامل مداخله‌ای، الگوی پادادایمی، موانع و محدودیت‌ها شناسایی شده و پرسشنامه ای با ۴۰ سوال با مقیاس ارزشی ۵ لیکرت (خیلی با اهمیت تا خیلی بی اهمیت) و گزینه اطلاعاتی ندارم؛ طراحی و بین خبرگان توزیع شد با استفاده از روش فرآیند تحلیل سلسله مراتبی^۱ و نرم‌افزار (AHP)، مقولات این محور اولویت‌بندی و آزمون شد. پایایی در بخش کیفی بر اساس ده شاخص مقبولیت هاول و اسکات^۲، (۲۰۰۸) و روایی آن بر اساس نرخ سازگاری سنجش و مورد تایید قرار گرفت.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱ ارائه یافته‌های بخش کیفی پژوهش

همان‌طور که ذکر شد، برای شناسایی مهم‌ترین موانع موجود، از روش داده بنیاد چندوجهی استفاده است. در این روش، تئوری کشف شده از روش داده بنیاد از طریق مأخذ دیگر داده‌ها تکمیل می‌شود تا تئوری کشف شده هم از لحاظ تجربی (روش نمونه‌گیری نظری) و هم از لحاظ تئوریک (مقایسه با نظریه‌های پیشین) اشباع یا به چالش کشیده شود. ابتدا از طریق مطالعه منابع از پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر، مبانی نظری برای شناسایی مفاهیم بنیادی، گردآوری شد. به این منظور مراحل سه‌گانه این رویکرد ۱- بازتاب حوزه‌های موردعلاقه پژوهش و تجدیدنظر ۲- خلق نظریه (شامل کدگذاری استقرایی و کدگذاری باز، پالایش مفاهیم از طریق جدول راهنمای شرطی اسکات و هاول (۲۰۰۸)، کدگذاری الگویی و تلخیص نظریه-معادل کدگذاری انتخابی ۳- شفاف‌سازی بر مبنای داده‌ها شامل انطباق نظری، تأیید اعتبار داده‌های تجربی به صورت شفاف و ارزیابی انسجام نظری داده‌ها مورد استفاده قرار گرفت. پس از این مرحله، از مصاحبه برای بسط مبانی نظری، شناسایی مولفه‌ها و نهایت تدوین مدل مفهومی استفاده شد. ویژگی‌های جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان به شرح جدول ۲ است. به دلیل محدودیت در صفحات مقاله امکان تشریح فرایند کدگذاری کلیه مقولات (مستخرج از ادبیات نظری و مصاحبه‌ها) امکانپذیر نیست و به صورت نمونه در جدول ۳- کدهای استخراجی که بر اساس آن پرسشنامه تدوین شده ارائه شده است:

1 Analytical hierarchy process (AHP)

2 Howell Wascott

جدول ۲- ویژگی‌های جمعیت شناختی مصاحبه‌شوندگان

مشارکت‌کننده	جنسیت	سابقه کاری	مدرک تحصیلی	حوزه تخصصی
۱	مرد	۲۷	دکتری	حسابداری
۲	مرد	۳۰	دکتری	حسابداری و سیستم‌های اطلاعاتی
۳	مرد	۱۵	دکتری	حسابرسی
۴	مرد	۸	دانشجوی دکتری	حسابداری و نرم‌افزارهای مالی
۵	مرد	۹	ارشد	متخصص IT و مدیر مالی
۶	مرد	۲۵	دکتری	هوش مصنوعی و طراحی نرم‌افزار
۷	مرد	۱۵	دکتری	حسابداری و سیستم‌های اطلاعاتی
۸	مرد	۱۰	ارشد	کارشناس نرم‌افزار و تحلیلگر سیستم
۹	مرد	۲۸	دکتری	حسابداری
۱۰	مرد	۲۰	ارشد	طراحی نرم‌افزار و مدیر مالی
۱۱	مرد	۱۲	دکتری IT	تحلیلگر داده
۱۲	زن	۱۵	دکتری	حسابداری و حسابرسی
۱۳	زن	۵	دکتری	حسابداری
۱۴	مرد	۲۵	کارشناسی ارشد	حسابرسی
۱۵	مرد	۱۵	دانشجوی دکتری	حسابداری

جدول ۳- نمونه کدهای محوری استخراجی از داده‌های تجربی و نظری

نوع داده	منبع	کدگذاری استقرایی - کدگذاری باز (مضامین مفهومی)
داده نظری	بونسون بدنروف، ۲۰۲۱	ضعف مقیاس‌پذیری در پذیرش فناوری‌های نوظهور در بین سازمان‌های داخلی
داده تجربی	۵-۱۱-۷-۳	آمادگی اندک سازمان‌ها در بخش زیرساختی
داده تجربی	۱-۳-۱۱	عدم بلوغ سازمانی
داده تجربی	۱۲-۱	عدم ساختار منسجم در ایران استفاده از فناوری‌ها بخصوص در فناوری رایانش ابری
داده تجربی	۱۲-۱۰-۱۱-۹	نبودن الزام قانونی در توسعه و پیاده‌سازی از فناوری‌های نوین در سازمان‌ها
داده تجربی	۲-۱۲	فقدان قوانین و مقررات حمایتی دولت
داده تجربی	۱۲	عدم وجود قوانین بیمه و مالیات در صورت استفاده شرکت‌ها از فناوری‌های نوین
داده تجربی	۲-۷-۳	خلاء استانداردهای فناوری یا وجود استانداردهای ناقص

نوع داده	منبع	کدگذاری استقرایی - کدگذاری باز (مضامین مفهومی)
داده تجربی	۱۵-۱۴-۷-۳	ضعف در آموزش و بکارگیری دانش و مهارت فناوری نوین در حسابداری
داده تجربی	۶-۳-۸	شناخت و درک اندک عوامل انسانی از فناوری‌های نوین
داده نظری	رایلی، چرج، اشمیت ۲۰۲۲،	وجود انواع رفتارهای و شخصیت‌های روانی اجتماعی متفاوت در پذیرش فناوری‌های نوین
داده تجربی	۱۴-۱۲-۶-۳-۲-۱	فقدان دانش و مهارت تخصصی عوامل انسانی در حوزه فناوری
داده تجربی	۱۲	تناقض رجحان محتوا بر شکل در استفاده از فناوری
داده تجربی	۲-۴	عدم رقابت پذیری اغلب شرکت‌ها در کشور ایران به دلیل اقتصاد دولتی
داده تجربی	۸-۱۳-۹-۳	ضعف فرهنگ سازمانی
داده تجربی	۱-۴-۶-۷-۱۰- ۱۲-۱۴	کمبود امکانات مالی و عدم اولویت بندی در تخصیص سرمایه، هزینه بر بودن پیاده سازی فناوری‌ها در سازمان‌ها، عدم بودجه کافی در حوزه فناوری
داده تجربی	۳-۸-۷-۱-۴	وجود ضعف در زیرساخت‌های فناورانه (شبکه، اینترنت، سخت‌افزاری و نرم‌افزاری)
داده تجربی	۱۰-۳-۴	پیچیدگی فناوری‌های نوین و ابزارهای تکنولوژیکی
داده نظری	همتی و همکاران ۱۴۰۱	نگرانی در مورد اثرات بد زیست محیطی فناوری‌های نوظهور
داده تجربی	۱۱	امکان پذیر نبودن برآورد دقیق هزینه پیاده‌سازی فناوری‌های نوین
داده تجربی	۴-۸-۵	عمیق کم دانش مدیران در بحث فناوری‌ها
داده تجربی	۱۱-۶	ناشناخته بودن مزایای واقعی فناوری، به دلیل ماهت ناملموس، (تأثیرات فناوری به‌طور دقیق قابل اندازه‌گیری نیست).
داده تجربی	۲-۱۳-۱۰	سازگاری و انطباق پذیری کم فناوری‌های نوین با ساختار و محیط سازمانی
داده تجربی	۱۱-۱۲-۱۴-۱۰	پایداری سخت (مقاومت سازمان و کارکنان در برابر تغییر و مهندسی مجدد به دلیل سختی کار)
داده نظری	بونسون بدنروف، ۲۰۲۱	ضعف مقیاس پذیری در پذیرش فناوری‌های نوظهور در بین سازمان‌های داخلی
داده تجربی	۵-۱۱-۷-۳	آمادگی اندک سازمان‌ها در بخش زیرساختی
داده تجربی	۱-۳-۱۱	عدم بلوغ سازمانی
داده تجربی	۱۲-۱	عدم ساختار منسجم در ایران استفاده از فناوری‌ها بخصوص در فناوری رایانش ابری
داده تجربی	۲-۱۳-۱۰	سازگاری و انطباق پذیری کم فناوری‌های نوین با ساختار و محیط سازمانی

نوع داده	منبع	کدگذاری استقرایی - کدگذاری باز (مضامین مفهومی)
داده تجربی	۱۱-۱۲-۱۴-۱۰	پایداری سخت (مقاومت سازمان و کارکنان در برابر تغییر و مهندسی مجدد به دلیل سختی کار)

منبع یافته های پژوهشگر

با تجميع عوامل شناسایی شده از دو رویکرد مورد استفاده (شامل مرور ادبیات نظری و منابع (پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر) و مصاحبه، در نهایت مهم ترین موانع و گویه های مربوط به آن‌ها به شرح جدول زیر شناسایی شدند. لازم به ذکر است اعتبار این عوامل (معیار تأیید روایی و پایایی در پژوهش‌های کیفی) بر اساس ۱۰ شاخص مقبولیت (استراوس و کوربین ۲۰۱۰) و کنترل اعضا برای ارزشیابی تأیید شد.

جدول ۴ - مقولات انتخابی و محوری استخراجی از داده‌های تجربی و نظری

مقوله اصلی (چالشها یا محدودیتها)	مقوله فرعی
فنی و تکنولوژیکی	وجود ضعف در بخش های فناوریانه (شبکه ، اینترنت ، سخت افزاری و نرم افزاری)
	پیچیدگی فناوریهای نوین و ابزار های تکنولوژیکی
	نگرانی درمورد اثرات بد زیست محیطی فناوریهای نوظهور
	امکان پذیر نبودن برآورد دقیق هزینه پیاده سازی فناوریهای نوین
	ناشناخته بودن مزایای واقعی فناوری، به دلیل ماهت ناملموس، (تأثیرات فناوری به طور دقیق قابل اندازه گیری نیست).
	سازگاری و انطباق پذیری کم فناوریهای نوین با ساختار سازمانی
	ریسک بالای پیاده سازی فناوریهای نوظهور
	طولانی بودن چرخه توسعه ، پیاده سازی و انتظارات مدیران
عوامل ساختاری و سازمانی	ضعف مقیاس پذیری در پذیرش فناوریهای نوظهور در بین سازمانهای داخلی
	فقدان ساختار منسجم در استفاده از فناوریها در ایران
	آمادگی اندک سازمانها در بخش زیر ساختی
	متناسب نبودن فناوری نو با زمان و ساختار سازمانی و محیط رقابتی
	نرسیدن به سطح بلوغ سازمانی و فرایند پذیری
	پویایی اندک محیط و سازمان
قانون و مقررات	نبودن الزام قانونی در توسعه و پیاده سازی از فناوریهای نوین در سازمانها
	عدم وجود قوانین بیمه و مالیات در صورت استفاده شرکت ها از فناوریهای نوین
	خلاء استانداردهای فناوری

مقوله اصلی (چالشها یا محدودیتها)	مقوله فرعی
عوامل انسانی	ضعف نظارتی در پیاده سازی فناوری‌ها
	شناخت و درک اندک عوامل انسانی از فناوری‌های نوین
	وجود انواع رفتارهای و شخصیت های روانی اجتماعی متفاوت با پذیرش فناوری‌های نوین
	فقدان دانش و مهارت تخصصی عوامل انسانی در حوزه فناوری
عوامل مدیریتی	عمیق نبودن دانش و آگاهی مدیران از کاربرد فناوری‌های نوین
	عدم حمایت مدیران و مقاومت در برابر تغییر و مهندسی مجدد
	راهبردها و سیاست‌های ناکارآمد مدیریتی
	سیاست‌های خارجی و ارتباطات محدود جهانی
سیاسی	تحریم‌ها
	شرایط نامطلوب اقتصادی (اقتصاد بسته)
اقتصادی	اقتصاد دولتی و ضعف رقابتی
	محدود بودن برنامه های آموزشی در حوزه فناوری‌های جدید
آموزشی	ضعف سیستم آموزشی شکاف بین علم و عمل
	بافت سنتی سیستم اطلاعات حسابداری و متکی بودن به نرم‌افزارهای قدیمی و عدم پوشش دهی فرایندهای گذشته
ناکارآمدی نظام حسابداری	ضعف سیستم اطلاعات حسابداری در انطباق و پذیرش فناوری
	فقدان فرهنگ شفافیت و پاسخگویی
فرهنگی اجتماعی	نبود فرهنگ سازمانی مناسب جهت نهادینه کردن اعتماد
	پایین بودن دانش و آگاهی جامعه از کاربرد فناوری
	فراگیر نبودن در سطح جامعه (پذیرش جامعه)
امنیتی	نگرانی در خصوص حفظ حریم خصوصی اشتیاق کم به افشای اطلاعات
	نگرانی در خصوص خطرات امنیتی و هکرها
مالی	هزینه بالای استقرار فناوری‌های جدید در سازمان‌ها
	فقدان بودجه کافی و توان مالی کم شرکت‌ها در استقرار و پیاده سازی فناوری‌ها

منبع یافته های پژوهشگر

۵-۲ اعتباربخشی به نتایج و ارزیابی بخش کیفی پژوهش

در ارزیابی داده های جمع آوری شده در رویکرد داده بنیان از بررسی توسط اعضاء خبرگان (کرسول، ۲۰۰۵) و بر اساس ۱۰ شاخص مقبولیت و کنترل اعضا، بجای معیارهای روایی و پایایی استفاده گردید (فرودی، حجازی، ۱۳۹۹) متغیرهای به دست آمده از مصاحبه‌ها به ۳ نفر از صاحب نظرانی که در مصاحبه شرکت نداشته‌اند و ۳

نفر از جامعه مصاحبه‌شوندگان ارائه و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و با استفاده از ده شاخص مقبولیت از جمله: مفید بودن یافته‌ها، کاربردی بودن، تناسب منطق، عمق، زمینه و مفاهیم، استناد به یادداشت‌ها، انحراف، حساسیت و نوآوری، مقبولیت پژوهش با معیارهای مذکور مورد سنجش قرار گرفت. در جدول ۵ شفاف سازی ادبیات تجربی نشان داده شده است.

جدول ۵- شفاف سازی مبتنی بر داده‌ها

مقوله اصلی	مقوله	ادبیات تجربی
عوامل بازدارنده (چالش یا محدودیت)	چالش فنی و تکنولوژیکی	لحسینی، و کریسپیم، (۲۰۲۲)
	عوامل ساختاری و سازمانی	کارمانسکا ^۱ (۲۰۲۱) و لحسینی، و کریسپیم، (۲۰۲۲)
	نظام قانونی و نظارتی	فرهند و همکاران، ۱۴۰۰
	ویژگیهای عوامل انسانی	عرب مازیار یزدی و مرادی (۱۳۹۹)
	ناکارآمدی مدیریتی	
	سیاسی	سیاست‌های خارجی، تحریم‌ها با توجه به شرایط خاص کشور ایران
	اقتصادی	عوامل اقتصادی با توجه به شرایط خاص کشور ایران
	آموزشی	زین العابدینی و همتی (۱۴۰۰)
	ناکارآمدی نظام حسابداری	با توجه به شرایط خاص حرفه در ایران، بافت سنتی
	فرهنگی و اجتماعی	پیورونکیویچو همکاران (۲۰۲۱)
	امنیتی	کارمانسکا ۲۰۲۱؛ آپادحیای و همکاران ^۲ ۲۰۲۱
	مالی	برهانی و همکاران (۱۴۰۰)

منبع یافته‌های پژوهشگر

۵-۳ ارائه یافته‌های بخش کمی پژوهش

در مرحله کمی پژوهش، به منظور اولویت‌بندی مهم‌ترین عوامل چالش‌های پیاده سازی فناوری‌ها، پرسشنامه‌ای بر اساس گویه‌های شناسایی شده در قالب طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت طراحی شد و بین جامعه آماری توزیع گردید، برای سنجش اثر چالش‌های و چالش از آزمون تی تک‌نمونه‌ای و برای اولویت‌بندی از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی^۳ استفاده شد. روش ارزیابی فرآیند تحلیل سلسله مراتبی، جزء روش‌های چند معیاری است که با شناسایی و اولویت بندی عناصر تصمیم گیری شروع می شود. این عناصر شامل هدف، معیارها و گزینه‌های احتمالی می باشند. این فرآیند بعد از تعیین سطوح سلسله مراتبی، شامل هدف، معیارها،

1 Karmańska

2 Upadhyay et al

3 Analytical hierarchy process (AHP)

زیر معیارها و گزینه‌ها، مقایسه زوجی بین مجموعه‌ها برای وزن دهی انجام می‌شود (حمیدیان و همکاران، ۱۳۹۶). ویژگی‌های جمعیت شناختی جامعه آماری به شرح جدول ۶- است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داد‌ها در جداول شماره ۷ ارائه شده است:

جدول ۶- فراوانی پاسخ‌دهندگان برحسب ویژگی‌های جمعیت شناختی

متغیر موردبررسی	گروه	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	زن	۶	۸۱/۸
	مرد	۲۷	۱۸/۲
تحصیلات	کارشناسی ارشد	۶	۱۸/۲
	دانشجوی دکتری	۱۰	۳۰/۳
	دکتری	۱۷	۵۱/۵
سابقه کاری	۵ تا ۱۰ سال	۳	۹/۱
	۱۱ تا ۱۵ سال	۹	۲۷/۳
	۱۶ تا ۲۰ سال	۸	۲۴/۲
	بیشتر از ۲۰ سال	۱۳	۳۹/۴
تخصص	استاد دانشگاه، حسابدار یا حسابرس مستقل	۱۳	۳۹/۴
	حسابدار رسمی	۵	۱۵/۲
	متخصص IT	۹	۲۷/۳
	استاد دانشگاه و متخصص حوزه فناوری و سیستم‌های اطلاعاتی	۳	۹/۱
	حسابرس یا متخصص حوزه IT	۳	۹/۱
مجموع	مجموع	۳۳	٪۱۰۰

جدول ۷- تاثیر عوامل بازدارنده در پیاده‌سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری

ارزش آزمون=۳									چالش ها
تفاوت در فاصله اطمینان ۹۵ درصد		تفاوت میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	تعداد	
حد بالا	حد پایین								
۰/۵۳۸	۰/۳۰۹	۰/۴۲۴	۰/۰۰۱*	۳۲	۷/۵۴۱	۰/۳۲۳	۳/۴۲۴	۳۳	فنی و تکنولوژی
۱/۱۸۶	۰/۹۶۵	۱/۰۷۵	۰/۰۰۱*	۳۲	۱۹/۸۰۳	۰/۳۱۲	۴/۰۷۵	۳۳	ساختاری
۰/۸۶۰	۰/۴۸۸	۰/۶۷۲	۰/۰۰۱*	۳۲	۷/۳۸۲	۰/۵۲۴	۳/۶۷۲	۳۳	قانونی و مقرراتی
۱/۰۲۳	۰/۷۹۴	۰/۹۰۹	۰/۰۰۱*	۳۲	۱۶/۱۳۵	۰/۳۲۳	۳/۹۰۹	۳۳	ویژگی منابع انسانی

ارزش آزمون=۳									چالش ها
تفاوت در فاصله اطمینان ۹۵ درصد		تفاوت میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار	میانگین	تعداد	
حد بالا	حد پایین								
۱/۲۸۲	۰/۹۳۰	۱/۱۰۶	۰/۰۰۱*	۳۲	۱۲/۸۰۵	۰/۴۹۶	۴/۱۰۶	۳۳	ناکارآمدی مدیریتی
۰/۸۶۸	۰/۴۶۵	۰/۶۶۶	۰/۰۰۱*	۳۲	۶/۷۳۹	۰/۵۶۸	۳/۶۶۶	۳۳	سیاسی
۰/۶۸۲	۰/۲۲۷	۰/۴۵۴	۰/۰۰۱*	۳۲	۴/۰۶۸	۰/۶۴۱	۳/۴۵۴	۳۳	اقتصادی
۰/۶۶۵	-۰/۳۹۹	-۰/۱۶۶	۰/۱۵۵	۳۲	-۱/۴۵۶	۰/۶۵۷	۲/۸۳۳	۳۳	آموزشی
۱/۰۱۴	۰/۶۵۲	۰/۸۳۳	۰/۰۰۱*	۳۲	۹/۳۸۱	۰/۵۱۰	۳/۸۳۳	۳۳	کارآمدی نظام حسابداری
۱/۸۵۲	۰/۵۷۱	۰/۷۱۲	۰/۰۰۱*	۳۲	۱۰/۳۳۳	۰/۳۹۵	۳/۷۱۲	۳۳	فرهنگی و اجتماعی
۰/۹۹۸	۰/۷۲۸	۰/۸۶۳	۰/۰۰۱*	۳۲	۱۳/۰۳۴	۰/۳۸۰	۳/۸۶۳	۳۳	امنیتی
۱/۶۰۲	۱/۲۴۶	۱/۴۲۴	۰/۰۰۱*	۳۲	۱۶/۳۰۲	۰/۵۰۱	۴/۴۲۴	۳۳	مالی

* سطح معنی‌داری $P \leq 0.05$

تحلیل یافته‌ها

با توجه به نتایج جدول ۷- و با استناد به آماره t برای مولفه‌های بررسی شده، که برای مقوله ساختاری، مالی و ویژگی‌های منابع انسانی به ترتیب برابر با ۱۹/۸۰۳ و ۱۶/۳۰۲ و ۱۶/۱۳۵ است و از حد معین ۱/۹۶ بزرگ‌تر می‌باشند، با توجه به سطح معناداری که برابر با ۰/۰۰۱ است، می‌توان گفت که چالش ساختاری، مالی و ویژگی‌های منابع انسانی در بازدارندگی پیاده‌سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری در اولویت قرار دارند. پس از بررسی تاثیرگذاری عوامل شناخته شده در مورد اولویت بندی آنها نیز تحلیلی انجام شده است. که بر این اساس سوالی به شرح زیر تدوین شده است: آیا بین اولویت چالش فوق در پیاده‌سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری تفاوت وجود دارد؟ درجه اهمیت این عوامل بازدارنده بر پیاده‌سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات بر اساس فرآیند تحلیل سلسله مراتبی انجام شد. هرچند یک قاعده ثابت و قطعی برای رسم سلسله مراتبی وجود ندارد. سلسله مراتبی ممکن است به یکی از این صورت‌ها باشد: (۱) هدف، معیارها، زیرمعیارها و گزینه‌ها (۲) هدف، معیارها، عوامل، زیرعوامل و گزینه‌ها ابتدا مسئله را به یک ساختار سلسله مراتبی تبدیل می‌کنیم به نحوی که به وسیله AHP قابل اندازه‌گیری باشد.

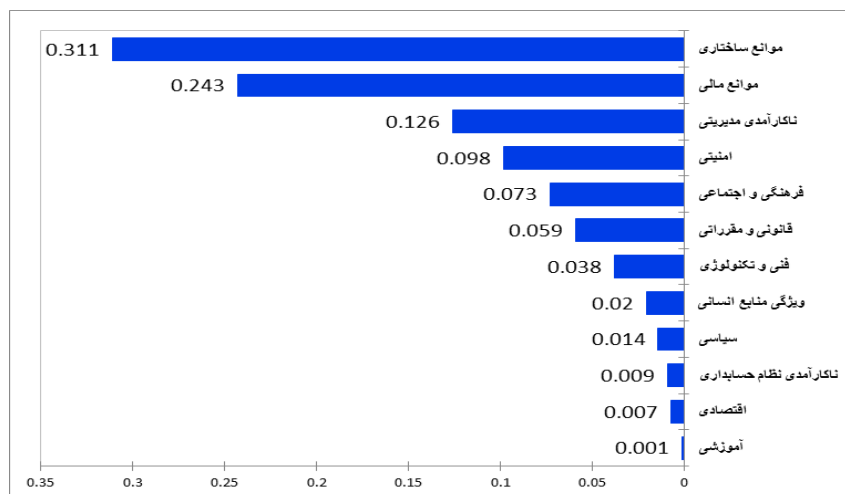
مقایسه زوجی و محاسبه و ترکیب وزن‌ها: درجه اهمیت مقولات فرعی در پیاده‌سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری از طریق محاسبه‌های زوجی با یک مقیاس مناسب و با توجه به هدف مورد نظر اندازه‌گیری شده است. محاسبه وزن w مدنظر است و بر این اساس درجه اهمیت هر گروه را به دست می‌آوریم. در این تحقیق هدف انتخاب موثرترین عوامل و مولفه‌ها است. بر این اساس در جدول (۸) وزن عوامل و نمودار ۱- سلسله مراتب مسئله تصمیم‌گیری نشان داده شده است.

جدول ۸- وزن مقولات در پیاده‌سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری

عنوان مقولات	درصد تاثیر گذاري	وزن	اولويت عوامل
ساختاری	۳۱.۱٪	۰/۳۱۱	۱
هزینه بالای پیاده سازی (مالی)	۲۴.۳٪	۰/۲۴۳	۲
ناکارآمدی مدیریتی	۱۲.۶٪	۰/۱۲۶	۳
امنیتی	۹.۸٪	۰/۰۹۸	۴
فرهنگی و اجتماعی	۷.۳٪	۰/۰۷۳	۵
قانونی و مقرراتی	۵.۹٪	۰/۰۵۹	۶
فنی و تکنولوژی	۳.۹٪	۰/۰۳۹	۷
ویژگی منابع انسانی	۲٪	۰/۰۲۰	۸
سیاسی	۱.۴٪	۰/۰۱۴	۹
ناکارآمدی نظام حسابداری	۰.۹٪	۰/۰۰۹	۱۰
اقتصادی	۰.۷٪	۰/۰۰۷	۱۱
آموزشی	۰.۱٪	۰/۰۰۱	۱۲

نرخ ناسازگاری: ۰/۰۷۹

منبع یافته های پژوهشگر



نمودار ۱- نمودار وزن ها بر اساس اهمیت عوامل بازدارنده

(منبع یافته های پژوهشگر)

نتایج حاصل از به کارگیری تکنیک AHP در جدول ۹- نشان می‌دهد از میان عوامل مورد بررسی چالش‌های «ساختاری»، «مالی»، «ناکارآمدی مدیریتی» و «امنیتی» بیشترین اهمیت را بین مقولات به عنوان عوامل بازدارنده در پیاده‌سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری داشته‌اند. عوامل «فرهنگی و اجتماعی»، «قانونی و مقرراتی»، «فنی و تکنولوژی»، «سیاسی» و «ویژگی منابع انسانی» اهمیت متوسط و عوامل «ناکارآمدی نظام حسابداری»، «اقتصادی» و «آموزشی» در مقایسه با سایر عوامل اهمیت کمتری دارند. در ادامه جداول ۹- نیز مربوط به مقایسه‌های زوجی و وزن‌های به دست آمده برای شاخص‌ها با توجه به پاسخ خبرگان را نشان می‌دهند:

جدول ۹- وزن شاخص‌های مقولات فرعی

اولویت عوامل	وزن شاخص	شاخص‌های مفهومی	موانع و محدودیت‌ها
۶	۰/۱۳۲	ضعف مقیاس‌پذیری در پذیرش فناوریهای نوظهور در بین سازمانهای داخلی	سازمانی و ساختاری
۳	۰/۱۷۷	فقدان ساختار منسجم در استفاده از فناوریها در ایران	
۲	۰/۱۷۸	آمادگی اندک سازمانها در بخش زیر ساختی	
۴	۰/۱۶۴	متناسب نبودن فناوری نو با زمان و ساختار سازمانی و محیط رقابتی	
۱	۰/۱۸۲	نرسیدن به سطح بلوغ سازمانی و فرایند‌پذیری	
۵	۰/۱۶۳	پویایی اندک محیط و سازمان	
		نرخ ناسازگاری : ۰/۰۶۱	
۱	۰/۵۱۳	هزینه بالای استقرار فناوریهای جدید در سازمانها	مالی (هزینه بالای پیاده‌سازی)
۲	۰/۴۸۶	فقدان بودجه کافی و توان مالی کم شرکت‌ها در استقرار و پیاده‌سازی فناوریها	
		نرخ ناسازگاری ۰/۰۴۴	
۲	۰/۳۳۷	عمیق نبودن دانش و آگاهی مدیران از کاربرد فناوری‌های نوین	ناکارآمدی مدیریتی
۳	۰/۲۹۵	عدم حمایت مدیران و مقاومت در برابر تغییر و مهندسی مجدد	
۱	۰/۳۶۶	راهبردها و سیاست‌های ناکارآمد مدیریتی	
		نرخ سازگاری ۵۶٪	
۱	۰/۲۹۹	فقدان فرهنگ شفافیت و پاسخگویی	فرهنگی و اجتماعی
۲	۰/۲۵۱	نبود فرهنگ سازمانی مناسب جهت نهادینه کردن اعتماد	
۴	۰/۲۲۲	پایین بودن دانش و آگاهی جامعه از کاربرد فناوری	
		نرخ سازگاری (۶۹٪)	
۱	۰/۲۸۱	خلاء استانداردها در حوزه فناوریها	
۲	۰/۲۴۵	عدم وجود قوانین بیمه و مالیات در صورت استفاده شرکت‌ها از فناوریهای نوین	

اولویت عوامل	وزن شاخص	شاخص های مفهومی	موانع و محدودیت ها
۴	۰/۲۳۲	نبودن الزام قانونی در توسعه و پیاده سازی از فناوریهای نوین در سازمانها	قوانین و مقررات و استانداردها
۳	۰/۲۴۱	ضعف نظارتی در پیاده سازی فناوریها	
		نرخ سازگاری ۶۵٪	
۱	۰/۱۷۱	وجود ضعف در زیر ساخت های فناوریانه (شبکه ، اینترنت ، سخت افزاری و نرم افزاری)	فنی و تکنولوژیکی
۳	۰/۱۳۹	پیچیدگی فناوریهای نوین و ابزار های تکنولوژیکی	
۸	۰/۰۷۹	نگرانی درمورد اثرات بد زیست محیطی فناوریهای نوظهور	
۶	۰/۱۱۵	امکان پذیر نبودن برآورد دقیق هزینه پیاده سازی فناوریهای نوین	
۵	۰/۱۲۵	ناشناخته بودن مزایای واقعی فناوری، به دلیل ماهیت ناملموس، (تاثیرات فناوری به طور دقیق قابل اندازه گیری نیست).	
۴	۰/۱۳۷	سازگاری و انطباق پذیری کم فناوریهای نوین با ساختار سازمانی	
۲	۰/۱۴۲	ریسک بالای پیاده سازی فناوریهای نوظهور	
۷	۰/۰۹۰	طولانی بودن چرخه توسعه ، پیاده سازی و انتظارات مدیران	
		نرخ سازگاری ۸۳٪	
۲	۰/۳۲۲	شناخت و درک اندک عوامل انسانی از فناوریهای نوین	ویژگی منابع انسانی
۳	۰/۳۱۲	وجود انواع رفتارهای و شخصیت های روانی اجتماعی متفاوت با پذیرش فناوریهای نوین	
۱	۰/۳۶۵	فقدان دانش و مهارت تخصصی عوامل انسانی در حوزه فناوری	
		نرخ ناسازگاری : ۰/۰۷۹	
۲	۰/۴۹۵	تحریم ها	سیاسی شرایط خاص ایران
۱	۰/۵۰۵	سیاست های خارجی و ارتباطات محدود جهانی	
		نرخ ناسازگاری : ۰/۰۳۳	
۱	۰/۵۱۰	بافت سنتی سیستم اطلاعات حسابداری و متکی بودن به نرم افزارهای قدیمی و عدم پوشش دهی فرایندهای گذشته	ضعف سیستم اطلاعات حسابداری
۲	۰/۴۹۰	ضعف سیستم اطلاعات حسابداری در انطباق و پذیرش فناوری	
		نرخ ناسازگاری : ۰/۰۴۰	
۱	۰/۵۲۷	شرایط نامطلوب اقتصادی (اقتصاد بسته)	چالش اقتصادی شرایط خاص ایران
۲	۰/۴۷۴	اقتصاد دولتی و ضعف رقابتی	
		نرخ ناسازگاری : ۰/۰۴۲	
۱	۰/۴۶۰	ضعف سیستم آموزشی شکاف بین علم و عمل	آموزشی

موانع و محدودیت‌ها	شاخص‌های مفهومی	وزن شاخص	اولویت عوامل
	محدود بودن برنامه‌های آموزشی در حوزه فناوری‌های جدید	۰/۵۴۰	۲
	نرخ ناسازگاری: ۰/۰۴۱		

منبع یافته‌های پژوهشگر

۵- بحث و نتیجه‌گیری

با وقوع تغییرات گسترده ناشی از پیشرفت‌های سریع فناوری، عدم اطمینان محیطی و نیاز به اطلاعات دقیق‌تر برای تصمیم‌گیری در حسابداری تحت تأثیر انقلاب صنعتی چهارم، استفاده از فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری به یک ضرورت تبدیل شد. متأثر این ضرورت تحقیقات مختلفی به بررسی پتانسیل‌ها و محدودیت‌های فناوری‌های نوین مانند بلاک چین، کلان داده، رایانش ابری و تلاش برای پذیرش و انطباق آنها با علم حسابداری و سیستم اطلاعات حسابداری پرداختند. مرور ادبیات نشان داد که به‌کارگیری این فناوری‌ها، علیرغم مزایای متعدد، با موانع بسیاری نیز مواجه است. در این پژوهش که به روش آمیخته انجام شد، نخست با استفاده از رویکرد داده بنیاد چندوجهی، با مرور ادبیات و مصاحبه با خبرگان این حوزه مهم‌ترین موانع (۱۲ عامل) شناسایی شدند و در بخش کمی نیز، به اعتبار سنجی کمی مدل نهایی و همچنین اولویت‌بندی مهم‌ترین عوامل شناسایی شده، پرداخته شد. نتایج نشان داد پذیرش این فناوری و نتیجتاً، چالش‌هایی در به‌کارگیری آن، بر اساس اغلب تحقیقات انجام‌شده، متأثر از مدل‌های پذیرش فناوری بود که در این راستا تئوری‌های مختلفی مانند دیدگاه مبتنی بر منابع، نظریه عمل منطقی، نظریه استفاده از رایانه‌های شخصی، نظریه یکپارچه پذیرش و استفاده از فناوری، نظریه چارچوب فناوری - سازمان - محیط و ... در این زمینه به توجیه محدودیت و تسهیلگر پرداخته‌اند؛ اما جدای از این عوامل، در هر کشوری و متناسب با محیط فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی آن، امکان تأثیرگذاری عوامل دیگری نیز وجود دارد؛ که در این پژوهش سعی شد، با اتکا به نظرات خبرگان این حوزه - که طیف گسترده‌ای از خبرگان حوزه حسابداری و همچنین فناوری را شامل می‌شد- این عوامل نیز شناسایی شوند تا اینکه اثبات تأثیر عوامل شناخته‌شده، با اطمینان بیشتری همراه باشد. نتایج نشان داد به‌جز چالش آموزشی، تمامی موانع دیگر تأثیر معنی‌داری در پیاده‌سازی این فناوری‌های نوین دارند و به‌طور خاص موانع فرهنگی، ناکارآمدی مدیران، امنیتی به ترتیب مهم‌ترین موانع در پیاده‌سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری هستند در مقابل عوامل، آموزشی، اقتصادی و فنی و تکنولوژیکی به ترتیب کم‌اهمیت‌ترین عوامل بازدارنده در پیاده‌سازی فناوری‌های نوین در سیستم اطلاعات حسابداری هستند. بر اساس این اولویت‌ها می‌توان گفت که در درجه اول، موانع پذیرش این فناوری را در محیط ایران می‌توان، حتی جدای از اجزای مدل‌های پذیرش فناوری که عمدتاً هنجارهای ذهنی، عوامل مالی، زیرساخت‌ها، پیچیدگی و سهولت درک شده، ویژگی‌های سازمان‌ها را در نظر دارند؛ تحت تأثیر فرهنگ سازمانی توجیه کرد؛

به نحوی که فقدان فرهنگ شفافیت و پاسخگویی و نبود فرهنگ سازمانی مناسب جهت نهادینه کردن اعتماد؛ حتی مهم‌تر از خطرات امنیتی و موانع و تکنولوژیکی در این زمینه اثرگذار است. به این دلیل محیط متفاوت فرهنگی ایران و عدم شفافیت در اغلب زمینه‌ها را می‌توان در این زمینه برجسته دانست. این نتیجه را می‌توان هم‌راستا با نتایج مطالعات ورزازو (۲۰۲۲)، بین و همکاران (۲۰۲۲)، فرهنگ و همکاران (۱۴۰۰) دانست. اگرچه به نظر می‌رسد که با توجه به جدید بودن این فناوری‌ها، نگرانی در مورد موانع فنی و توجیه و آماده‌سازی پرسنل سطح پایین‌تر برای به‌کارگیری این فناوری‌ها، یک مانع عمده به شمار آید، اما ناکارآمدی مدیران به‌عنوان دومین مانع مهم، نشان از عدم درک مدیران از تحولات ایجادشده و مشکلات عمده در انتصاب افراد کارداران دارد؛ که نشانگر آن است در فضای ایران، نیاز جدی به شروع تغییرات و توجیه افراد از سطح بالا به پایین وجود دارد. در این زمینه این نتیجه را می‌توان تاندازه‌ای هم‌راستا با نتایج بنور و کارچیوگلو (۲۰۲۳) دانست که حمایت مدیریت ارشد را یک عامل مهم در این زمینه می‌داند. در مورد اولویت سوم نیز، یعنی اهمیت آسیب‌های پذیری داده و اطلاعات از نظر خبرگان، جدای از خطرات واقعی و قابل‌درک امنیت در این حوزه که در اغلب تحقیقات به‌عنوان مهم‌ترین مانع به شمار آمده است، نگرانی‌های بیشتر در کشور ایران به دلیل عدم پیوستگی با جامعه جهانی، ترس از ادغام در یک محیط جهانی و نرسیدن به سطح بلوغ سازمانی و فرایند پذیری را نیز می‌توان، مهم به شمار آورد. این نتیجه هم‌راستا با یافته‌های یو (۲۰۲۳) و ژائو و همکاران (۲۰۲۲) می‌باشد. در مورد اهمیت دیگر عوامل نیز مانند عوامل انسانی در تحقیق یو (۲۰۲۳)؛ روسی، (۲۰۱۹)؛ شالچی و همکاران، (۱۴۰۱)؛ واعظ، (۱۳۹۲)، موارد قانونی و نظارتی (وینوسا و همکاران، ۲۰۲۰)؛ ماتسکیف و همکاران (۲۰۲۳)، و... نتایج مشابهی ارائه شده است. درمجموع می‌توان گفت، عوامل مؤثر بر پذیرش این فناوری‌ها متنوع هستند، اما بر اساس اولویت‌بندی انجام‌شده، می‌توان گفت در ایران، به نحو چشمی‌گری تأثیر عوامل فرهنگی، مدیریتی، امنیتی و درون‌سازمانی، پررنگ‌تر است که نشان‌دهنده فاصله عمیق ایران با دیگر کشورهای توسعه‌یافته است. در حالیکه در این کشورها، به‌سرعت زمینه برای رفع موانع فنی، ایجاد زیرساخت‌ها و آموزش کارکنان فراهم می‌شود؛ در ایران هنوز از لحاظ ذهنی، فرهنگی و مدیریتی، بلوغ فکری مناسبی برای پیاده‌سازی این فناوری‌های اجتناب‌ناپذیر و بهره‌گیری از پتانسیل آنها ایجاد نشده است.

۶-پیشنهادهای محدودیت‌ها

بر مبنای یافته‌های این پژوهش پیشنهاد می‌شود.

- ۱) پیشنهاد می‌شود که یک هماهنگی کامل بین بخشی، میان وزارتخانه علوم و تحقیقات، وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات و همچنین مجامع دانشگاهی و تحقیقاتی حسابداری و دیگر رشته‌های مرتبط فناوری مانند IT به جهت ایجاد سازوکارهای لازم برای رفع نگرانی‌های فرهنگی، امنیتی، سیاستی اقتصادی به‌خصوص در مورد فناوری‌هایی مانند بلاک چین و کلان داده انجام گیرد.

۲) با توجه نتایج بدست آمده پیشنهاد می‌شود که با همکاری مؤسسات حسابداری و حسابرسی و مدیران شرکت‌ها، زمینه‌های ناکارآمدی نظام حسابداری بررسی شود و زمینه انتصاب مدیران حرفه‌ای و آشنا با فناوری‌های مرتبط و همچنین توجیه آنها با یک برنامه آموزشی مدون فراهم شود.

۳) با دلیل اینکه در این پژوهش نظرات کارشناسان حوزه امنیتی و اقتصادی در سطح کشوری، احصا نشده است، پیشنهاد می‌شود که به دلیل جنبه امنیتی برخی از این فناوری‌ها -مانند بلاک چین- در سطح امنیت ملی و تأثیرگذاری بر مراودات پولی و بانکی در سطح جهانی، نظرات کارشناسی این افراد نیز در نظر گرفته شود.

همچنین براساس مبانی نظری، پیشینه و یافته‌های این پژوهش، پژوهشهای زیر برای پژوهشگران علاقه مند پیشنهاد میشود:

۱) با توجه به اینکه در این پژوهش فناوری‌های نوین به‌طور یکپارچه مدنظر بوده‌اند و تمایزی میان آنها قائل نشده است، پیشنهاد می‌شود که محققان آتی به بررسی این موضوع با تأکید بر یک فناوری خاص (مانند بلاک چین و یا رایانش ابری) و همچنین چالش موجود در یک حوزه خاص مانند حسابداری مدیریت و یا حسابرسی بپردازند.

۲) پیشنهاد، انجام مطالعه‌ای با شیوه فراتحلیل، در حوزه چالش‌های ساختاری پذیرش فناوری‌ها در حرفه حسابداری و حسابرسی.

موارد زیر را می‌توان محدودیت‌هایی دانست که در این پژوهش وجود داشته و باید مدنظر قرار گیرد.

۱) به دلیل اینکه بخشی از این پژوهش به روش کیفی انجام شده و با توجه به ماهیت خاص پژوهش‌های کیفی در تعمیم پذیری نتایج، این پژوهش‌ها با محدودیت‌های زیادی همراه هستند، که لازم است این مورد مدنظر خوانندگان قرار گیرد.

۲) همچنین به دلیل پژوهش‌های اندک در حوزه فناوری و سیستم‌های اطلاعاتی در ایران امکان مقایسه نتایج پژوهش به صورت کامل فراهم نبود بنابراین تلاش شد تا روایی و پایایی در حد مقبول انجام و خدشه دار نشود.

فهرست منابع

- آملق، مرتضی؛ شهریاری، غلامرضا و زارع رواسان، احد، (۱۳۹۲). تأثیر فرهنگ سازمانی بر موفقیت پیاده‌سازی دستگاه‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان، مدیریت کسب‌وکار هوشمند، ۱ (۴)، ۸۸-۱۱۱.
- برزگر خاندوزی، عابدین، گرکز، منصور، سعیدی، پرویز، معطوفی، علیرضا. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل محیطی و انسانی مؤثر بر پذیرش حسابداری ابری به روش تحلیل عاملی اکتشافی و تأییدی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۰ (۲)، ۵۱-۷۰.

- برهانی، سید عباس؛ باباجانی، جعفر؛ رئیسی ونانی، ایمان؛ شعری آناقیز، صابر و جمایانپور، مظفر. (۱۴۰۰). تعیین نقش جدید حسابداران، شناسایی چالش‌ها و نقاط ضعف فناوری زنجیره بلوکی با استفاده از مدل پذیرش فن آوری، دانش حسابداری مالی، دوره ۸، (۲)، ۱-۱۹.
- پیری سقرلو، مهدی، تحریری، آرش. (۱۴۰۲). مؤلفه‌های کلان تأثیرگذار بر توسعه آموزش رشته حسابداری در دانشگاه‌های ایران. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی ۱۱۸-۶۷، (۵۸)، ۱۵.
- تحریری، آرش و افسای، اکرم. (۱۴۰۰). فراتحلیل عوامل مؤثر بر رفتار حسابرسان جهت پذیرش فناوری اطلاعات، حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶، (۱۱)، ۴۰-۴۱.
- زرگر، سیدمحمد و رحیمیان، طیبه. (۱۳۹۷). نقش فرهنگ در پذیرش فناوری‌های اطلاعات و ارتباطات در ایران، مطالعات فرهنگ-ارتباطات، ۱۹ (۴۴)، ۲۷-۴۴.
- زین العابدینی، محمد، همتی، حسن، جباری، حسین، پناهیان، حسین. (۱۴۰۰). تدوین مدل جامع حسابرسی فناوری اطلاعات بر مبنای رویکرد گراند تئوری. دانش حسابداری مالی... ۷۹-۴۹، (۳)، ۸.
- عرب مازار یزدی، محمد و مرادی، امیر. (۱۳۹۹). فرصت‌ها و چالش‌های کاربرد کلان داده‌ها در سیستم اطلاعاتی حسابداری بخش عمومی از منظر مسئولیت پاسخگویی، دانش حسابرسی، ۲۰ (۷۹)، ۹۵-۱۲۲.
- علیپور، مهرداد بدیعی، حسین و رمضانی، مرتضی. (۲۰۱۰). ارزیابی نرم‌افزارهای حسابداری بر اساس ویژگی‌های سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری (AIS) مطالعه موردی شرکت‌های مستقر در استان زنجان، حسابداری مدیریت، ۳ (۴)، ۶۵-۷۷.
- فرهمند، امیرعباس، رادفر، رضا، پورابراهیمی، علیرضا، شریفی، مانی. (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری‌های اینترنت اشیاء در کسب‌وکار هوشمند بر اساس TAM. آینده‌پژوهی ایران، ۶ (۱)، ۱۵۱-۱۷۱.
- فرودی، مریم، حجازی، رضوان. (۱۳۹۹). ارائه الگوی مفهومی مدیریت سود مبتنی بر روش نظریه داده بنیاد چند وجهی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. ۱۲۰-۹۵، (۴۸)، ۱۲.
- قناد، مصطفی، عرب مازار یزدی، محمد، صفرزاده بندری، محمدحسین، حصارزاده، رضا. (۱۴۰۲). کاربست فنون متن‌کاوی در تحلیل جریان موضوعی مقالات منتشره در مجلات حسابداری ایران. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. ۳۸-۱، (۵۸)، ۱۵.
- همتی، محبوبه، مرادی، زهرا، یزدانی، شهره، خان محمدی، محمدحامد. (۱۴۰۱). شناسایی و اولویت بندی چالش و ضرورت‌های بکارگیری فن آوری بلاک چین در حسابرسی با رویکرد دلفی فازی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۲۷۵-۲۶۱، (۴۴)، ۱۱.
- واعظ، سید علی و احمدی، وریا. (۱۳۹۲). امنیت و تهدیدات امنیتی در سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری. حسابداری و منافع اجتماعی، ۳ (۳)، ۱۵۳-۱۶۳.

- Abdinur, M. A., & Karciglu, R. (2023). Factors Affecting the Adoption of Accounting Information System in Small Medium Enterprises in Somalia. *International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences*, 13(1), 47–65 .
- Albuquerque, F.; Dos Santos, P.G. (2023). Recent Trends in Accounting and Information System Research: A Literature Review Using Textual Analysis Tools. *FinTech*, 2, 248–274.
- Ali, Omar., Mustafa Ally., Peter Clutterbuck .(2020). The State of Play of Blockchain Technology in the Financial Services Sector: A Systematic Literature Review, *International Journal of Information Management* .Volume 54.
- Bonsón, E. and Bednárová, M. (2019), "Blockchain and its implications for accounting and auditing", *Meditari Accountancy Research*. 27(5). 725-740.
- Chanson, M., Bogner, A., Bilgeri, D., Fleisch, E. and Wortmann, F. (2019). Blockchain for the IoT: Privacy-preserving protection of sensor data. *Journal of the Association for Information Systems* 20(9): 1274-1309.
- Chen, Si., Xingchen Liu · Jiaqi Yan · Guangwei Hu · Yani Shi (2020) Processes, benefits, and challenges for adoption of blockchain technologies in food supply chains: a thematic analysis, *Information Systems and e-Business Management* .
- Creswell, J. W. (2005), *Educational Research: Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research* (2nd edition).
- Dumitru VF, Ionescu B-Ş, Rindaşu S-M, Barna L-E-L, Crîjman A-M.(2023). Implications for Sustainability Accounting and Reporting in the Context of the Automation-Driven Evolution of ERP Systems. *Electronics*. 12(8):1819.
- Elhusseiny, H. M., & Crispim, J. (2022). SMEs, Barriers and Opportunities on adopting Industry 4.0: A Review. *Procedia Computer Science*, 196, 864-871.
- Esmander , Rose ., Pascal Lafourcade ,M Marius Lombard-Platet ,M Claudia Negri Ribalta .(2020). A Silver Bullet? A Comparison of Accountants and Developers Mental Models in the Raise of Blockchain, 25–28, Virtual Event, Ireland
- Goldkuhl, G., & Cronholm, S. (2010). Adding theoretical grounding to grounded theory: Toward multi-grounded theory. *International journal of qualitative methods*, 9(2), 187-205.
- İyibildiren, Mustafa .,Tevfik Eren & Mehmet Burak Ceran (2023) Bibliometric analysis of publications on web of science database related to accounting information system with mapping technique, *Cogent Business & Management*, 10:1.
- Karmańska,A.(2022). Internet of Things in the accounting field – benefits and challenges. *Operations Research and Decisions*: 31(3), 23-39.
- Matskiv, Halyna., Iryna Smirnova., Ainelya Malikova., Olha Puhachenko (2023) The Application Of Blockchain Technology In Accounting And Auditing: *Experience Of Ukraine And Kazakhstan* , Tom .1 (48).
- Mpofu, A., Sibanda, B., Tshuma, N .(2022). Artificial Intelligence Infused,Accounting Informtion (AIS):Integration For smes, Conference: International Conference of Accounting and Business (ICAB) 2022.At: Johannesburg, South Africa, at: <https://www.researchgate.net/publication/363542120>
- Mwangosi, D. C., & Chole, M. G.(2023).Effect Of Technological Infrastructures On Adoption Of E-Procurement In Tanzania:Acase Of Arusha Region.
- Pires, Rui, Maria-Ceu Gaspar Alves, and Catarina Fernandes. (2023). The Usefulness of Accounting Information and Management Accounting Practices under Environmental Uncertainty. *Journal of Risk and Financial Management*.

- Prux, Paula Raymundo., Fernanda da Silva Momo., Claudia Melati (2021) Opportunities and Challenges of Using Blockchain Technology in Government Accounting in Brazil. BAR – Brazilian Administration Review Vol. 18(4).
- Riley, J., Church, K. S., & Schmidt, P. J. (2022). *Proposing Personality and Social Factors as Antecedents to Technology Resistance in Future Accountants*. Journal of Emerging Technologies in Accounting. *Scientific Journal of Management Information Systems*. 8(4), 10-17.
- Rossi, M., Mueller-Bloch, C., Thatcher, J.B. and Beck, R. (2019). Blockchain research in information systems: Current trends and an inclusive future research agenda. *Journal of the Association for Information Systems* 20(09), 1390-1405.
- Serhat B , Olivier S , Alan P.(2019). Conceptual definition of technology emergence: A long journey from philosophy of science to science policy. 59,1-31.
- Seshadrinathan, Sujata and Chandra, Shalini .(2021). "Exploring Factors Influencing Adoption of Blockchain in Accounting Applications using Technology–Organization–Environment Framework," *Journal of International Technology and Information Management*: 30(2).
- Thuan, Pham Quoc, Nguyen Vinh Khuong, Nguyen Duong Cam Anh, Nguyen Thi Xuan Hanh, Vo Huynh Anh Thi, Tieu Ngoc Bao Tram, and Chu Gia Han. (2022). The Determinants of the Usage of Accounting Information Systems toward Operational Efficiency in Industrial Revolution 4.0: *Evidence from an Emerging Economy*. *Economies* 10: 83.
- Tran., and Manh-Chien Vu (2022) The Effect of Organizational Culture on the Quality of Accounting Information Systems: Evidence From Vietnam, SAGE Open July-September: 1–12.
- Upadhyay, A., Mukhuty, S., Kumar, V., & Kazancoglu, Y. (2021). Blockchain technology and the circular economy: Implications for sustainability and social responsibility. *Journal of Cleaner Production*, 293, 126130.
- Vinuesa, R., Azizpour, H., Leite, I., & Balaam, M., Dignum, V., Domisch, S., Felländer, A., Langhans, S.D., Tegmark, M., & Nerin, F.F. (2020). The role of artificial intelligence in achieving the sustainable development goals. *Nature Communication*, 1, 1-:23
- Yoshikuni, A.C., Dwivedi, R., Dutra-de-Lima, R.G. *et al.* (2023) .Role of Emerging Technologies in Accounting Information Systems for Achieving Strategic Flexibility through Decision-Making Performance: An Exploratory Study Based on North American and South American Firms. *Glob J Flex Syst Manag* 24,
- Yu, Siqui .(2023). The Opportunities and Challenges of the New Technology Introduced in Accounting Profession, Proceedings of the 2022 3rd International Conference on Big Data Economy and Information Management
- Zhao, Jingjie., Liming Zhang, and Yue Zhao (2022) Informatization of Accounting Systems in Small- and Medium-Sized Enterprises Based on Artificial Intelligence-Enabled Cloud Computing, Computational Intelligence and Neuroscience, Article ID 6089195, 9 pages, <https://doi.org/10.1155/2022/6089195>.

پرسشنامه

با سلام و احترام ضمن سپاس از همکاری شما در این پژوهش، پرسشنامه ای که تقدیم می گردد به منظور جمع آوری اطلاعات برای پایان نامه مقطع دکترا، با عنوان " شناسایی و رتبه بندی عوامل بازدارنده در پیاده سازی فناوریهای نوین در سیستم اطلاعات حسابداری " تنظیم شده است. از این رو با توجه به اهمیت مساله پژوهش در نظام دانشگاهی و با عنایت به اینکه همکاری شما در این راستا، به نتایج حاصل از این پژوهش اعتبار خواهد بخشید، خواهشمند است نسبت به تکمیل پرسشنامه مساعدت لازم را بفرمائید.

جنسیت: مرد زن

سابقه کاری: ۵ تا ۱۰ سال ۱۱ تا ۱۵ سال ۱۶ تا ۲۰ سال بیش از ۲۰ سال

تحصیلات: کارشناسی کارشناسی ارشد دکترای حرفه دانشجوی دکتری

تحضض حرفه: استاد دانشگاه و متخصص در حوزه فناوری یا سیستم های اطلاعاتی :

متخصص it (آشنا با نرم افزارهای مالی، طراحی نرم افزارهای مالی، تحلیل گر سیستم های اطلاعاتی)

حسابرس یا حسابدار رسمی و متخصص در حوزه IT یا طراحی نرم افزارهای مالی

(نحوه تکمیل: پس از مطالعه هر جمله نظر خود را در مورد اهمیت نقش شاخص مورد نظر را به عنوان یک عامل بازدارنده

در توسعه یا پیاده سازی فناوریهای نوظهور در سیستم اطلاعات حسابداری، با توجه به طیف مزبور، مشخص کنید)

مقوله	گویه ها	اطلاع ندارم	خیلی زیاد	زیاد	تا حدودی	کم	خیلی کم
وجود ضعف در زیر ساخت های فناوریانه (شبکه ، اینترنت ، سخت افزاری و نرم افزاری)	۱						
	۲						
	۳						
	۴						
	۵						
	۶						
	۷						
	۸						
ضعف مقیاس پذیری در پذیرش فناوریهای نوظهور در بین سازمانهای داخلی	۹						
	۱۰						
	۱۱						
	۱۲						
	۱۳						
	۱۴						
۱۵	نبودن الزام قانونی در توسعه و پیاده سازی از فناوریهای نوین در سازمانها						

مقوله	گویه ها	اطلاع ندارم	خیلی زیاد	زیاد	تا حدودی	کم	خیلی کم
۱۶	عدم وجود قوانین بیمه و مالیات در صورت استفاده شرکت ها از فناوری‌های نوین						
۱۷	خلاء استانداردهای فناوری						
۱۸	ضعف نظارتی در پیاده سازی فناوری‌ها						
۱۹	شناخت و درک اندک عوامل انسانی از فناوری‌های نوین						
۲۰	وجود انواع رفتارهای و شخصیت های روانی اجتماعی متفاوت با پذیرش فناوری‌های نوین						
۲۱	فقدان دانش و مهارت تخصصی عوامل انسانی در حوزه فناوری						
۲۲	عدم حمایت مدیران و مقاومت در برابر تغییر و مهندسی مجدد						
۲۳	عمیق نبودن دانش و آگاهی مدیران از کاربرد فناوری‌های نوین						
۲۴	راهبردها و سیاست های ناکارآمد مدیریتی						
۲۵	سیاست های خارجی و ارتباطات محدود جهانی						
۲۶	تحریم ها						
۲۷	شرایط نامطلوب اقتصادی (اقتصاد بسته)						
۲۸	اقتصاد دولتی و ضعف رقابتی						
۳۰	محدود بودن برنامه های آموزشی در حوزه فناوری‌های جدید						
	ضعف سیستم آموزشی شکاف بین علم و عمل						
۳۱	بافت سنتی سیستم اطلاعات حسابداری و متکی بودن به نرم افزارهای قدیمی و عدم پوشش دهی فرایندهای گذشته						
۳۲	ضعف سیستم اطلاعات حسابداری در انطباق و پذیرش فناوری						

مقوله	گویه ها	اطلاع ندارم	خیلی زیاد	زیاد	تا حدودی	کم	خیلی کم
۳۳	فقدان فرهنگ شفافیت و پاسخگویی						
	نبود فرهنگ سازمانی مناسب جهت نهادینه کردن اعتماد						
	پایین بودن دانش و آگاهی جامعه از کاربرد فناوری						
	فراگیر نبودن در سطح جامعه (پذیرش جامعه)						
۳۷	نگرانی در خصوص حفظ حریم خصوصی اشتیاق کم به افشای اطلاعات						
	نگرانی در خصوص خطرات امنیتی و هکر ها						
۳۹	هزینه بالای استقرار فناوری‌های جدید در سازمانها						
	فقدان بودجه کافی و توان مالی کم شرکت ها در استقرار و پیاده سازی فناوری‌ها						

Abstract

Identifying and ranking the factors preventing the implementation of new technologies in the accounting information system

Sheikhi Maryam¹

Hijazi Rizvan²

Zajindar Majid^r

Received: 01 / January / 2025 Accepted: 21 / February / 2025

Abstract

Today, accounting departments rely heavily on accounting information systems to make decisions based on up-to-date data. The implementation of new technologies in the accounting information system, despite many advantages, also faces many challenges. The purpose of this research is to identify and rank the factors preventing the use of new technologies in the accounting information system.

Method: The current research is a mixed (quantitative-qualitative) research and part of exploratory and analytical research. In the qualitative part of the approach of the multimodal data base theory, by reviewing the theoretical literature and interviewing 15 experts with the snowball sampling method, the most important factors (12 categories) were identified. In the quantitative part, based on the data analysis of 33 collected questionnaires, these categories were ranked using the group hierarchical analysis process technique.

Findings: The results showed that structural categories with a weight of (0.31), financial with a weight of (0.24), management inefficiency and security challenges with a weight of (0.12) and (0.09) are the most important factors, respectively. They prevent the use of new technologies in the accounting information system. Also, cultural and social, legal and regulatory, technical and technological, political, human resource characteristics, inefficiency of the accounting, economic and educational system were also in the next ranks in terms of importance.

Knowledge enhancement: The results of this research have revealed the role and importance of the components related to the challenges or limitations of using technology in Iran for scientific societies, supervisory institutions, and policy makers, in order to make decisions and reduce the challenge as a priority. Also, managers can in the program In order to facilitate the use of the potential of these technologies, the macro-levels should pay serious attention to these factors in order of priority.

Keywords: inhibiting factors, new technologies, accounting information system

¹ Department of Accounting, Faculty of Humanities, Khomein Branch, Islamic Azad University of Khomein, Iran sheikhi.ma.1400@gmail.com

² Department of Accounting, Faculty of Economic Sciences, Al-Zahra University, Tehran, Iran .(Corresponding author). hejazi33@gmail.com

³ Department of Financial Engineering, Arak Branch, Islamic Azad University, Arak, Iran .zanjirdar08@gmail.com





بررسی نقش تعدیلگری جنسیت مدیر واحد حسابداری داخلی بر رابطه بین کیفیت حسابداری داخلی و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

محمدرضا امرالهی^۱

بی‌تا مشایخی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۳

چکیده

هدف: هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر جنسیت مدیر واحد حسابداری داخلی بر رابطه بین کیفیت حسابداری داخلی و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

روش: در این پژوهش داده‌های مورد نیاز با استفاده از اطلاعات افشا شده توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ در سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران (کدال) جمع‌آوری گردیده و سپس با استفاده از روش معادلات رگرسیون (GLS) مورد بررسی قرار گرفته است. شایان ذکر است که در پژوهش حاضر شرکت‌های مورد بررسی بر اساس معیارهای حذف سیستماتیک از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب گردیده است.

یافته‌ها: پس از تجزیه و تحلیل داده‌ها، نتایج نشان داد جنسیت مدیر حسابداری داخلی تأثیر معنی‌داری در رابطه بین کیفیت حسابداری داخلی و عملکرد واحدهای تجاری مورد بررسی نداشته است.

نتیجه‌گیری: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که در شرکت‌های مورد بررسی برخلاف عمده پژوهش‌های پیشین، رابطه منفی بین کیفیت حسابداری داخلی و عملکرد واحد تجاری وجود داشته و تأثیر جنسیت مدیر حسابداری داخلی نیز بر رابطه مذکور معنی‌دار شناسایی نشد. این نتیجه به دلایلی احتمالی که در اقتصادهای در حال توسعه مثل ایران وجود دارد، مربوط می‌شود. در این کشورها معمولاً عملکرد مالی شرکت‌ها در

۱ گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکدگان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران: m.amrolahi@ut.ac.ir

۲ گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکدگان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
mashaykhi@ut.ac.ir



کوتاهمدت تحت تأثیر عوامل متعددی از قبیل تحریم‌ها، تغییرات نرخ ارز و سایر عواملی است که به‌صورت مستقیم و غیرمستقیم بر عملکرد شرکت‌ها تأثیر می‌گذارند و عوامل مذکور تحت کنترل واحد تجاری نیستند و بنابراین، با پیاده‌سازی حسابرسی داخلی باکیفیت نیز تأثیر منفی برخی از این عوامل را در عمل نمی‌توان خنثی نمود.

دانش‌افزایی: با توجه به اینکه تاکنون پژوهشی برای سنجش نقش تعدیلگری جنسیت مدیر واحد حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد واحد تجاری در ایران انجام نشده است، این پژوهش می‌تواند کمک شایانی به پوشش این شکاف پژوهشی بنماید و از این طریق ادبیات موجود در زمینه حاکمیت شرکتی و نقش زنان در رهبری سازمان‌ها توسعه یابد.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی داخلی، جنسیت، مدیر حسابرسی داخلی، عملکرد واحد تجاری.

۱- مقدمه

حسابرسی داخلی سازوکاری می‌باشد که به سازمان‌ها در رسیدن به اهداف خود کمک می‌کند. حسابرسی داخلی یک فعالیت بی‌طرفانه و مستقل اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای هدفمند است که طراحی شده تا ارزش‌افزوده ایجاد کرده و کارایی فرایندهای یک سازمان، مانند کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و حاکمیت شرکتی را بهبود بخشد (گراملینگ^۱ و همکاران، ۲۰۰۴). همچنین، حسابرسی داخلی رویکرد مناسبی برای ارزیابی عملکرد درونی شرکت‌ها بوده و به همین دلیل می‌تواند برای شرکت ارزش‌آفرینی نمایند (بابایی خلیلی و همکاران، ۱۴۰۰)؛ بنابراین، کیفیت حسابرسی داخلی به طور مستقیم با بهبود عملکرد مالی یک سازمان مرتبط است و نقش حیاتی در حفاظت از سازمان‌ها در برابر ریسک‌ها، مبارزه با فساد، حفاظت از دارایی‌ها، بررسی تطابق با سیاست‌ها و دستورالعمل‌های سازمانی و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی دارد (سوپهی و استانیسیک^۲، ۲۰۱۶؛ پستولا^۳ و همکاران، ۲۰۲۰؛ ونکی و همکاران، ۱۴۰۰). در ایران نیز با ابلاغیه مورخ ۱۳۹۱/۱۲/۰۹ سازمان بورس اوراق بهادار تهران مبنی بر الزام کلیه ناشران پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران به تشکیل واحد حسابرسی داخلی، فصل جدیدی در این رابطه آغاز شده است (محسنی‌نیا و باباجانی، ۱۳۹۹). سازمان بورس اوراق بهادار ایران در تدوین منشور فعالیت حسابرسی داخلی، مأموریت واحد حسابرسی داخلی را ارائه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه به‌منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات شرکت دانسته است (مشایخی و همکاران، ۱۴۰۲ الف و ب؛ سازمان بورس اوراق بهادار، ۱۳۹۱).

^۱ -Gramling

^۲ -Subhi and Stanisic

^۳ -Postula

از آنجا که پویایی حاکمیت شرکتی در سال‌های اخیر توجه قابل‌توجهی را به خود جلب کرده است، حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از مشارکت‌کنندگان مهم حاکمیت شرکتی و البته کیفیت آن به‌عنوان یک مؤلفه حیاتی در افزایش عملکرد شرکت ظاهر شده است (گراملینگ و همکاران، ۲۰۰۴؛ مشایخی و همکاران، ۱۴۰۲ ب). با این حال، اثربخشی حسابرسی داخلی می‌تواند تحت‌تأثیر عوامل مختلفی از جمله جنسیت مدیر حسابرسی داخلی قرار گیرد (اوسی و کلیبی^۱، ۲۰۱۹؛ مشایخی و همکاران، ۱۴۰۰). در سال‌های اخیر، تنوع جنسیتی در محیط کسب‌وکار توجه پژوهشگران را به خود جلب کرده است. طبق پژوهش ایگلی^۲ و همکاران (۱۹۹۵)، بیشتر تفاوت‌های جنسیتی از پذیرش نقش‌های جنسیتی نشأت می‌گیرد که مشخص می‌کنند کدام رفتار مناسب برای مردان و زنان است. از آنجا که برخی از ویژگی‌های فردی تحت‌تأثیر جنسیت تغییر می‌کند، به نظر می‌رسد که جنسیت حسابرس می‌تواند توانایی او در حل مسئله، ریسک و استقلال وی را تحت‌تأثیر قرار دهد (علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۱). نقش‌های جنسیتی رفتارهای اجتماعی و تفاوت‌های طبیعی در مهارت‌ها و استعدادها بین جنسیت‌های متفاوت را منعکس می‌کنند. در واقع، حسابرسان زن بیشتر به اجتناب از ریسک تمایل دارند و بیشتر به ارزیابی انتقادی اطلاعات می‌پردازند. علاوه بر این، حسابرسان زن از رویکرد تصمیم‌گیری همکارانه برای ترغیب همکاران به همکاری‌های گروهی استفاده می‌کنند (ایتونن^۳ و همکاران، ۲۰۱۳؛ پست و بایرون^۴، ۲۰۱۵؛ هاردیز و خلیفه^۵، ۲۰۱۸).

تنوع جنسیتی در نقش‌های رهبری به طور گسترده مورد مطالعه قرار گرفته است و تعداد زیادی از پژوهشگران تأثیر حضور زنان در هیئت‌مدیره یا در جایگاه‌های مدیریت بالا را مورد مطالعه قرار داده‌اند (کارت^۶ و همکاران، ۲۰۰۳؛ فارل و هرش^۷، ۲۰۰۵؛ آدامز و فریرا^۸، ۲۰۰۹؛ سیرستاد^۹، ۲۰۱۶). نتایج اغلب این مطالعات نشان می‌دهد که رهبری متنوع می‌تواند منجر به فرآیندهای تصمیم‌گیری جامع‌تر و بهبود نتایج سازمانی شود (پوچتا مارتینز^{۱۰}، ۲۰۱۹؛ مشایخی و همکاران، ۱۴۰۳). در زمینه حسابرسی داخلی نیز، جنسیت مدیران ممکن است دیدگاه‌ها و رویکردهای منحصر به فردی را برای فرآیند حسابرسی به ارمغان آورد که به طور بالقوه بر کیفیت کلی و اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد برخی از عوامل بالقوه که می‌توانند نقش مدیر حسابرسی داخلی‌های زن در بهبود اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌ها را توضیح دهند عبارتند از تفاوت در سبک‌های رهبری زنان و مردان، و همچنین ریسک‌گریزی و حساسیت اخلاقی بیشتر در بین مدیران زن. با

¹ -Oussii and Klibi

² -Eagly

³ -Ittonen

⁴ -Post and Byron

⁵ -Hardies and Khalifa

⁶ -Carter

⁷ -Farrell and Hersch

⁸ -Adams and Ferreira

⁹ -Seierstad

¹⁰ Pucheta-Martínez

رهبران زن که اغلب سبک‌های مشارکتی، دموکراتیک و تحول آفرین را نشان می‌دهند که این می‌تواند اثربخشی حسابرسی داخلی را افزایش دهد (دلای^۱، ۲۰۲۳). ریسک‌گریزی و حساسیت اخلاقی بیشتر در بین مدیران زن نیز منجر به نظارت دقیق‌تر و کیفیت بالاتر عملکرد حسابرسی داخلی می‌شود طوری که آنها در مقایسه با هم‌تایان مرد خود به ارزیابی ریسک، ملاحظات اخلاقی و ارتباط با ذینفعان متفاوت برخورد کنند و در نتیجه بر کیفیت حسابرسی و در نتیجه بر عملکرد شرکت تأثیر بگذارند (الگاربویی و کریبی^۲، ۲۰۲۱؛ مشایخی و همکاران، ۱۴۰۳)

با وجود اینکه پژوهش‌های اندکی در ایران در رابطه با ارتباط کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت‌ها انجام شده است (به عنوان مثال ولی‌زاده و خدایی، ۱۳۹۹)، تا کنون پژوهشی که اثر تعدیل‌کنندگی جنسیت مدیران حسابرسی داخلی بر این ارتباط را سنجیده باشد وجود ندارد که این انگیزه‌ای برای تکمیل مطالعات فراهم می‌آورد. بنابراین، هدف این مطالعه بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و بررسی نقش تعدیل‌کنندگی جنسیت مدیران حسابرسی داخلی در این رابطه می‌باشد. انجام این پژوهش از این جهت دارای نوآوری است که مطالعه در رابطه با نقش تعدیل‌کننده جنسیت مدیر حسابرسی داخلی در رابطه میان کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت، می‌تواند سهم مهمی در توسعه ادبیات حاکمیت شرکتی، تنوع جنسیتی، و عملکرد شرکت داشته باشد. این مطالعه با ارائه شواهد تجربی در مورد اینکه چگونه تنوع جنسیتی در نقش‌های رهبری بر نتایج سازمانی تأثیر می‌گذارد، به ادبیات حاکمیت شرکتی کمک می‌کند. از سوی دیگر، در حالی که پژوهش‌های قبلی تأثیر مستقیم کیفیت حسابرسی داخلی را بر عملکرد شرکت بررسی کرده‌اند، اثر تعدیل‌کننده جنسیت مدیر حسابرسی داخلی هنوز مورد بررسی قرار نگرفته است و این پژوهش این شکاف را پوشش می‌دهد. همچنین، کمیته‌های حسابرسی و اعضای هیات مدیره شرکت‌ها می‌توانند از نتایج این پژوهش به هنگام تعیین و انتصاب مدیران حسابرسی داخلی استفاده کنند.

ساختار این مقاله در ادامه به این شرح است: بخش دوم به مرور ادبیات و توسعه فرضیه‌های پژوهش می‌پردازد. در بخش سوم روش پژوهش و در بخش چهارم نتایج آماری ارائه می‌شود. در نهایت، بخش آخر به بحث و نتیجه‌گیری اختصاص دارد.

¹ Dellai

² El Gharbaoui & Chraïbi

۲- پیشینه و توسعه فرضیه‌های پژوهش

۲-۱- کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت

انجمن حسابرسان داخلی^۱ (۱۹۹۹)، حسابرسی داخلی را به عنوان "یک فعالیت مستقل، اطمینان‌بخش و مشاوره هدفمند طراحی شده برای افزودن ارزش و بهبود عملکردهای یک سازمان" تعریف می‌کند. حسابرسی داخلی به سازمان کمک می‌کند تا اهداف خود را با به کارگیری رویکرد سیستماتیک و منظم برای ارزیابی و بهبود کارایی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت شرکتی به دست آورد. طبق تعریف فوق، حسابرسی داخلی انواع مختلفی از خدمات و مشاوره‌ها را ارائه می‌کند تا به شرکت در دست‌آوردن اهداف خود و افزایش عملکرد مالی و اداری کمک نماید. حسابرسی داخلی به عنوان یک ابزار مفید برای بررسی قابلیت اعتماد و صحت اطلاعات مالی و عملیاتی است که در واحدهای سازمانی مختلف تولید می‌شود. بررسی سیاست‌های نظارتی که برای حفاظت از دارایی‌ها استفاده می‌شود و ارائه توصیه‌هایی در مورد مدیریت ریسک و فرآیندهای کنترل از دیگر کاربردهای حسابرسی داخلی است. علاوه بر این، حسابرسی داخلی به عنوان یک مؤلفه مهم از چارچوب حاکمیت شرکت به شمار می‌رود، زیرا شامل فعالیت‌های نظارتی هیئت مدیره و کمیته حسابرسی است که هزینه‌های نمایندگی را کاهش داده و عملکرد شرکت را بهبود می‌دهد (سارنز و عبدالمحمدی^۲، ۲۰۱۱).

در واقع، بهبود عملکرد سازمان می‌تواند توسط یک تیم حسابرسی داخلی با کیفیت بالا حاصل شود که اساساً از حسابرسان داخلی شایسته تشکیل شده است، زیرا حسابرسان داخلی به دلیل حضور دائمی و مستمر در شرکت، به اطلاعات موجود پیرامون رویدادهای پیش‌روی شرکت دسترسی سریع و دقیق دارند و با رهنمودهای ارزنده خود می‌توانند موجبات شناسایی به موقع ریسک‌های شرکت را فراهم نموده و از این طریق به مدیران برای دستیابی به اهداف شرکت، کمک نمایند (ولی‌زاده لاریجانی و خدایی، ۱۴۰۰). طبق بررسی‌های به‌عمل آمده، در ادبیات پیشین تمرکز بر بررسی ارتباط مستقیم بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت بسیار محدود است. در میان این دسته از پژوهش‌ها، هاجینسون و زین^۳ (۲۰۰۹) رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی (تجربه حسابرسی و صلاحیت حسابداری) و عملکرد شرکت (با شاخص بازده دارایی‌ها یا ROA) در ۶۰ شرکت مالزی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که رابطه معنی‌دار و مثبتی بین تجربه حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت وجود دارد. در همین زمینه، دایگانتهو^۴ (۲۰۱۹) نشان داد که استقلال حسابرسی داخلی، توانمندی حسابرسان داخلی و پشتیبانی مدیریت به طور مثبت بر کیفیت حسابرسی‌های داخلی تأثیر می‌گذارد و عملکرد سازمانی بخش‌های عمومی در جنوب اتیوپی را نیز ارتقا می‌دهد.

^۱ -Institute of Internal Auditors (IIA)

^۲ -Sarens and Abdolmohammadi

^۳ -Hutchinson and Zain

^۴ -Deyganto

مطابق پژوهش‌های پیشین، کیفیت حسابرسی داخلی بر اساس تبعیت از استانداردهای حسابرسی داخلی، توانمندی و استقلال حسابرسان داخلی و همچنین اندازه بخش حسابرسی داخلی ارزیابی می‌شود و بهبود این عوامل اثر مثبتی بر بهبود عملکرد مالی شرکت‌ها دارند. از جمله این پژوهش‌ها که در کشورهای در حال توسعه انجام شده است می‌توان به مطالعات کیابل^۱ (۲۰۱۲) در نیجریه، الاسود و استانیسیک^۲ (۲۰۱۶) در لیبی، چاتیونگ^۳ و همکاران (۲۰۱۶) در تایلند، الفلاحات^۴ (۲۰۱۷) در اردن، طلاب^۵ و همکاران (۲۰۱۸) در عراق، حضاعه^۶ و همکاران (۲۰۲۰) در یمن، بنگریچ و الغدویا^۷ (۲۰۲۰) در مراکش، و حضاعه^۸ و همکاران (۲۰۲۱) در یمن اشاره کرد. علاوه بر این، نیومن و کامفورت^۹ (۲۰۱۸) یک مطالعه بر روی ۲۵ کارمند شرکت آفریقای سان لیمیتد^۹ انجام دادند تا ارزش افزوده بالقوه حسابرسی داخلی در یک سازمان و تأثیر آن بر عملکرد مالی را بررسی کنند. یافته‌های آنان نشان داد که ارتباط مثبتی بین کیفیت حسابرسی داخلی، اندازه واحد حسابرسی داخلی، توانمندی و تجربه حسابرسان داخلی و عملکرد مالی سازمان وجود دارد. بعلاوه، این مطالعه بر ارزش افزوده نقش مشاوره‌ای حسابرسی داخلی تأکید کرد. همچنین، المطری و مجمل^{۱۰} (۲۰۱۹) نقش تعدیل‌کننده حسابرسی داخلی در رابطه بین مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس عربستان سعودی را بررسی کردند. یافته‌های آنان نشان داد که همبستگی مثبت و معنی‌داری بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت وجود دارد. علاوه بر این، جیانگ^{۱۱} و همکاران (۲۰۲۰) نشان دادند که خدمات ارائه شده توسط حسابرسی داخلی به شرکت‌ها، منجر به منافع اقتصادی برای آنها می‌شود و عملکرد عملیاتی واحد تجاری را بهبود می‌بخشد.

در همین راستا، الزبان^{۱۲} (۲۰۲۱) و السری و السغیر^{۱۳} (۲۰۲۱) نشان دادند که اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی (شاخصی از حسابرسی داخلی مؤثر) حاکمیت شرکتی را ارتقا داده و در نتیجه منجر به بهبود عملکرد شرکت‌ها در عربستان سعودی می‌شود. علی‌رغم اکثریت مطالعاتی که همبستگی مثبت و معنی‌دار بین کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت را گزارش کرده‌اند، نتایج برخی از پژوهش‌های قبلی

¹ -Kiabel

² -Alaswad and Stanisic

³ -Chatiwong

⁴ -Alflahat

⁵ -Talab

⁶ -Hazaee

⁷ -Bengrich and El Ghadouia

⁸ -Newman and Comfort

⁹ -Sun Limited

¹⁰ -Al-Matari and Mgammal

¹¹ -Jiang

¹² -Alzeban

¹³ -Alsurayyi and Alsughayer

شواهدی از این همبستگی ارائه نمی‌دهند (اجوه و اجوم^۱، ۲۰۱۴؛ موچیری و جاگونگو^۲، ۲۰۱۷؛ الوا و الحداد^۳، ۲۰۱۹). براساس ادبیات موجود در مورد رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت، فرضیه زیر مطرح می‌شود:

فرضیه ۱: بین کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت ارتباط مثبت وجود دارد.

۲-۲- تأثیر تعدیلگری تنوع جنسیتی بر ارتباط حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت

از ابعاد مختلف تنوع، جنسیت به عنوان یک ساختار زیست‌شناختی و اجتماعی، به خصوص در ارتباط با سبک‌های رهبری خاص جنسیتی و مشارکت صریح آنها در حاکمیت شرکتی (هلفات^۴ و همکاران، ۲۰۰۶)، توجه بیشتری را در پژوهش‌ها به خود جلب کرده است. بر اساس نظریه شناخت و رفتار، زنان اجتماعی‌تر هستند، به عنوان مثال، مهربان، همدل، حساس به مشاهدات، و همراه هستند، در حالی که مردان بیشتر دارای صفات مقتدرانه بوده و منطقی، مستقل، مهاجم، قاطع، جاه‌طلب، و رقابتی می‌باشند (ایگلی و کارلی^۵، ۲۰۰۳). علاوه بر این، در زمینه کسب و کار، ادعا شده است که زنان محافظه‌کار و ریسک‌گریزتر هستند و در پردازش اطلاعات، برنامه‌ریزی، نظارت، مشارکت در مسئولیت اجتماعی شرکتی و نمایش بی‌طرفی در قضاوت‌های اخلاقی، کارآمدتر از هم‌تایان مرد خود ظاهر می‌شوند (نلسون^۶، ۱۹۹۶؛ گلاس^۷ و همکاران، ۲۰۱۶). بنابراین، رابطه بین تنوع جنسیتی و عملکرد شرکت در چندین مطالعه، به خصوص در رابطه با هیأت مدیره و کمیته حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. به عنوان مثال، کیم و استارکس^۸ (۲۰۱۶) شواهدی ارائه دادند که ساختار جنسیتی هیأت مدیره می‌تواند ارزش و عملکرد شرکت را به دلیل مشارکت‌های ارزشمند اعضای زن هیأت مدیره بهبود بخشد. *دلیل اول* موضوع فوق این است که اعضای زن هیأت مدیره احتمالاً نظرات متنوع را ارزیابی می‌کنند، ورودی‌هایی از نکات تمام اعضای هیأت مدیره را جمع‌آوری نموده و روش تصمیم‌گیری همکارانه برای تشویق به همکاری در میان گروه را اتخاذ می‌کنند (پست و بایرون، ۲۰۱۵). *دلیل دوم* نیز این است که آنها معمولاً دیدگاه‌های متفاوتی را به مذاکرات هیأت مدیره می‌آورند، زیرا معمولاً سوالات بیشتری مطرح می‌کنند، سطوح بالاتری از مسئولیت‌پذیری را در خصوص جلسات احساس نموده و برای جلسات، بهتر آماده می‌شوند (آدام و فریرا^۹، ۲۰۰۹). دلیل سوم موضوع فوق نیز این است که حضور زنان در هیأت مدیره

^۱ -Ejoh and Ejom

^۲ -Muchiri and Jagongo

^۳ -Elewa and El-Haddad

^۴ -Helfat

^۵ -Eagly and Carli

^۶ -Nelson

^۷ -Glass

^۸ -Kim and Starks

^۹ -Adam and Ferreira

خلاقیت و نوآوری را افزایش می‌دهد و همچنین از مزیت رقابتی برای شرکت‌ها به ارمغان می‌آورد (روبینسون و دیچانت^۱، ۱۹۹۷).

علاوه بر پژوهش‌های اشاره شده، تعدادی از مطالعات تجربی نشان داده‌اند که حضور زنان در هیأت مدیره و کمیته حسابرسی تأثیر مثبتی بر عملکرد شرکت دارد که از جمله می‌توان به مطالعات ساباتیئر^۲ (۲۰۱۵) در فرانسه، گوردینی و رانکاتی^۳ (۲۰۱۷) در ایتالیا، احمدی^۴ و همکاران (۲۰۱۸) در فرانسه، آد دین^۵ و همکاران (۲۰۲۱) در پاکستان؛ و براهما^۶ و همکاران (۲۰۲۱) در انگلستان اشاره نمود. با این حال، برخی از دیگر پژوهشگران رابطه منفی را گزارش کرده‌اند، از جمله آدامز و فریرا (۲۰۰۹) در ایالات متحده، آهرن و دیتمار^۷ (۲۰۱۲) در نروژ، و سواره^۸ و همکاران (۲۰۲۲) در بلژیک.

در محیط اقتصادی ایران نیز بیابانی و گرگز (۱۳۹۳) دریافتند که بازدهی دارایی‌ها و بازدهی حقوق صاحبان سهام شرکت‌ها با مشارکت مدیران ارشد زن ارتباط معنی‌داری دارد، این درحالی است که بر اساس نتایج پژوهش آنان حضور مدیران زن در هیئت‌مدیره تأثیری بر نسبت کیوتوبین شرکت نداشته است. در ادامه پژوهش‌های انجام گرفته در محیط اقتصادی ایران، مصلی و همکاران (۱۳۹۹) نیز به بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در هیئت‌مدیره بر سودآوری شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آنان نیز دریافتند که بین تنوع جنسیتی اعضای هیئت‌مدیره و سودآوری شرکت (عملکرد مالی) رابطه معنی‌داری وجود ندارد، یعنی در پژوهش آنان وجود رابطه معنی‌دار بین حضور زنان در هیئت‌مدیره با عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأیید نشد.

طبق بررسی‌های به‌عمل آمده پژوهش‌های کمی تأثیر همکاری با حسابرسان زن را مورد بررسی قرار داده‌اند. به عنوان مثال، ایتونن و پنی^۹ (۲۰۱۲) شواهدی یافتند که شرکت‌های دارای مشاوران حسابرسی زن، هزینه‌های حسابرسی قابل توجه بیشتری را تحمیل می‌کنند که این موضوع نشان می‌دهد حضور حسابرسان زن ممکن است تأثیر مفیدی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد. یافته‌های آنها همچنین توسط رحیم^{۱۰} و همکاران (۲۰۲۲) پشتیبانی می‌شود که بیان کردند که جنسیت حسابرس نقش تعدیل‌گری در تأثیر استقلال و صلاحیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی را دارد. نخیلی^{۱۱} و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند که شرکای

¹ -Robinson and Dechant

² -Sabatier

³ -Gordini and Rancati

⁴ -Ahmadi

⁵ -Ud Din

⁶ -Brahma

⁷ -Ahern and Dittmar

⁸ -Soare

⁹ -Ittonen and Peni

¹⁰ -Rahim

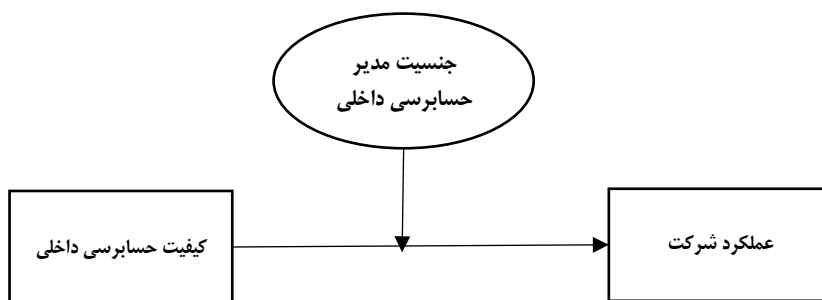
¹¹ -Nekhili

حسابرسی با تنوع جنسیتی، رفتار غیراخلاقی مربوط به مدیریت سود را در یک محیط حسابرسی در فرانسه محدود می‌کنند.

اوسی و کلیبی^۱ (۲۰۱۹) نیز نشان دادند که حسابرسی‌های داخلی که توسط مدیران حسابرسی داخلی زن در شرکت‌های پذیرفته شده در تونس هدایت می‌شود، اثربخشی بیشتری نسبت به آن‌هایی دارند که توسط مدیران حسابرسی داخلی مرد هدایت می‌شود. به طور خلاصه، بیشتر مطالعات نشان داده‌اند که اختلافات جنسیتی بر کیفیت گزارش‌های مالی و حسابرسی و همچنین عملکرد شرکت تأثیرگذار است؛ با این حال، تاکنون هیچ پژوهشی به طور خاص تأثیر احتمالی جنسیت حسابرسی داخلی بر عملکرد شرکت را در ایران بررسی نکرده است. بنابراین، این مطالعه تأثیر حضور حسابرسان داخلی زن بر عملکرد شرکت را مورد بررسی قرار می‌دهد و فرضیه شماره دو بر همین اساس به شرح ذیل است:

فرضیه ۲: تنوع جنسیتی حسابرسی داخلی تأثیر تعدیلگر بر رابطه بین حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت دارد.

مدل مفهومی این پژوهش به شرح شکل ۱ می‌باشد.



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۳- روش‌شناسی پژوهش

۳-۱- روش پژوهش

این مطالعه در قالب پارادایم پسا اثباتی و با استفاده از استدلال قیاسی، در قالب پژوهش‌های کمی می‌گنجد و با استفاده از طرح پژوهشی همبستگی، به آزمون فرضیه‌ها می‌پردازد. در این پژوهش ابتدا به منظور تدوین فرضیه‌های پژوهش، مبانی نظری پیشینه پژوهش از طریق بررسی کتابخانه‌ای استخراج گردیده و پس از آن

¹ -Oussii and Klibi

به منظور آزمون فرضیه‌های فوق، از داده‌های واقعی مربوط به اطلاعات شرکت‌ها استفاده گردیده است. در این پژوهش با توجه به اینکه روش آماری مورد استفاده برای تحلیل داده‌ها، روش رگرسیونی است در ابتدا آزمون‌هایی مورد نیاز جهت کسب اطمینان از برقراری فروض کلاسیک رگرسیون و آزمون‌های مورد نیاز برای تعیین نوع تخمین مدل پژوهش از قبیل آزمون چاو و هاسمن انجام شده و سپس فرضیات پژوهش با استفاده مدل تعیین شده در گام پیشین مورد آزمون قرار می‌گیرد.

۳-۲- جامعه و نمونه آماری

برای بررسی موضوع پژوهش حاضر از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان جامعه آماری استفاده شده است. در این پژوهش از روش حذف سیستماتیک برای تعیین اطلاعات مورد بررسی استفاده شده است. براین اساس هر شرکتی که شرایط زیر را داشته باشد، اطلاعات مورد بررسی قرار گرفته است:

- به منظور ایجاد قابلیت مقایسه صحیح اطلاعات، سال مالی تمامی شرکت‌ها منتهی به ۲۹ اسفند باشد.
 - در دوره مورد مطالعه، ماهیت فعالیت و سال مالی شرکت مورد نظر تغییری نکرده باشد.
 - اطلاعات مرتبط با شرکت مورد نظر در طول دوره مورد مطالعه باید دسترس باشند.
- با در نظر گرفتن شرایط فوق، در مجموع اطلاعات مربوط به ۱۹۹ شرکت از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفته و بازه زمانی پژوهش نیز سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ (۵ سال) بوده، در نهایت تعداد مشاهدات سال-شرکت بررسی شده در این پژوهش برابر با ۹۹۵ مورد است. شایان ذکر است که علت انتخاب دوره زمانی پنج ساله به جای دوره‌های زمانی طولانی مدت‌تر، کم بودن قدمت وجود افشای اطلاعات مربوط به کمیته حسابرسی و اطلاعات مربوط به واحد حسابرسی داخلی در سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران توسط قسمت عمده‌ای از ناشران بوده است.

۳-۳- مدل آماری پژوهش و تعریف عملیاتی متغیرها

برای سنجش موضوع این پژوهش از دو معادله رگرسیونی (GLS) استفاده شده است. در مدل گروه اول رابطه میان کیفیت حسابرسی داخلی (بدون در نظر گرفتن اثر تعاملی جنسیت مدیر واحد حسابرسی داخلی) با عملکرد مالی مورد سنجش قرار می‌گیرد و در مدل دوم با معرفی جنسیت مدیر واحد حسابرسی داخلی به عنوان متغیر تعدیلگر به مدل، رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد مالی شرکت‌ها با توجه به نقش تعدیلگری جنسیت مدیر واحد حسابرسی داخلی سنجیده می‌شود. شایان ذکر است که معادلات رگرسیونی مورد استفاده در پژوهش حاضر بر اساس مدل‌های معرفی شده در پژوهش دلای^۱ (۲۰۲۳) انتخاب شده است.

^۱ - Dellai

- 1) $ROA = \beta_0 + \beta_1 IAFQ + \beta_2 FSIZE + \beta_3 FAGE + \beta_4 BIND + \beta_5 ACEXP + \Sigma_2$
- 2) $ROA = \beta_0 + \beta_1 IAFQ + \beta_2 FCAE + \beta_3 (FCAE * IAFQ) + \beta_4 FSIZE + \beta_5 FAGE + \beta_6 BIND + \beta_7 ACEXP + \Sigma_2$

خلاصه تعریف عملیاتی متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش نیز به شرح جدول ذیل است:

جدول ۱- توصیف متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	نقش متغیر	نحوه اندازه‌گیری	پژوهش‌های پیشینی که از تعریف عملیاتی مشابه استفاده نموده‌اند
بازده دارایی‌ها	ROA	متغیر وابسته	حاصل تقسیم سود خالص بر جمع دارایی‌ها	آندو ^۱ و همکاران (۲۰۲۲) اوزدمیر ^۲ (۲۰۲۰)
کیفیت حسابرسی داخلی	IAFQ	متغیر مستقل	یک عدد مرکب از نتایج معیارهای موجود برای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی بوده و مقدار این متغیر می‌تواند در بازه صفر تا چهار باشد که صفر نشان‌دهنده پایین‌ترین کیفیت و چهار نشان‌دهنده بالاترین کیفیت است که جزئیات این معیارها به شرح ردیف‌های زیر ارائه می‌گردد:	پراویت ^۳ و همکاران (۲۰۰۹) پیتزینی ^۴ و همکاران (۲۰۱۵) عابدین ^۵ (۲۰۲۱) وداسی ^۶ و همکاران (۲۰۲۱) دلای (۲۰۲۳)
		تجربه	اگر عمر واحد حسابرسی داخلی در یک شرکت بیشتر از میانه عمر واحد حسابرسی داخلی در تمام شرکت‌های مورد بررسی باشد، یک در غیراین صورت صفر.	
		گواهینامه‌های حرفه‌ای	اگر مدیر واحد حسابرسی داخلی دارای مدرک حسابداری رسمی یا عضویت در انجمن حسابرسان داخلی باشد، یک در این صورت صفر.	

¹ - Andoh
² - Ozdemir
³ - Prawitt
⁴ - Pizzini
⁵ - Abidin
⁶ - Vadasi

نام متغیر	نماد	نقش متغیر	نحوه اندازه‌گیری	پژوهش‌های پیشینی که از تعریف عملیاتی مشابه استفاده نموده‌اند
	اندازه واحد حسابرسی داخلی		اگر تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی در یک شرکت بیشتر از میانه تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی در تمام شرکت‌های مورد بررسی باشد، یک در غیراین صورت صفر.	
			اگر رشته تحصیلی مدیر واحد حسابرسی داخلی از بین رشته‌های حسابداری، حسابرسی و مدیریت مالی باشد، یک در غیراین صورت صفر.	
جنسیت مدیر واحد حسابرسی داخلی	FCAE	متغیر	متغیر مجازی که برابر است با یک اگر مدیر واحد حسابرسی داخلی خانم بود و صفر اگر مدیر حسابرسی داخلی مرد بود.	اوسی و کلیبی ^۱ (۲۰۱۹)
	(FCAE*IAFQ)	تعدیل‌گر	اثر تعاملی بین جنسیت مدیر واحد حسابرسی داخلی با کیفیت حسابرسی داخلی	
اندازه شرکت	FSIZE	متغیر کنترلی	لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها	حنیف و حدیب ^۲ (۲۰۰۶) ریچاردسون ^۳ و همکاران (۲۰۱۳)
سن شرکت	FAGE	متغیر کنترلی	تعداد سال‌هایی که از زمان تأسیس شرکت سپری شده است.	کیان و لی ^۴ (۲۰۰۳)
استقلال هیئت‌مدیره	BIND	متغیر کنترلی	نسبت اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره	عبدالرحمن و محمد علی ^۵ (۲۰۰۶) لیو ^۶ و همکاران (۲۰۱۴) کیان ^۷ و همکاران (۲۰۱۹)

¹ - Oussii & Klibi

² - Haniff & Hudaib

³ - Richardson

⁴ - Qian & Li

⁵ - Abdul Rahman & Mohamed Ali

⁶ - Liu

⁷ - Qian

نام متغیر	نماد	نقش متغیر	نحوه اندازه‌گیری	پژوهش‌های پیشینی که از تعریف عملیاتی مشابه استفاده نموده‌اند
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	ACEXP	متغیر کنترلی	نسبت افراد دارای تخصص مالی و حسابداری در کمیته حسابرسی که این موضوع با مدرک تحصیلی آنان مورد ارزیابی قرار گرفته است.	اوسی و کلیبی (۲۰۱۹)

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- توصیف متغیرهای پژوهش

همان‌طوری که در جدول ۲ قابل مشاهده است، میانگین بازده دارایی شرکت‌های مورد بررسی در پژوهش حاضر برابر با ۳۲٪ می‌باشد که این بدین معنا است که سودخالص در شرکت‌های مورد بررسی در سال‌های بررسی شده به طور میانگین برابر با ۳۲٪ جمع دارایی‌های آن شرکت‌ها بوده است و میانگین امتیاز کیفیت حسابرسی داخلی شرکت‌های مورد بررسی در این پژوهش برابر با ۱۰۹ بوده که بدین معنا است که بر اساس معیارهای استفاده شده در پژوهش حاضر کیفیت حسابرسی داخلی کمتر از نصف حد بالای امتیازها (۴) می‌باشد و همان‌طوری که از اطلاعات ارائه شده در ستون‌های کمترین و بیشترین مقدار برای این متغیر قابل مشاهده می‌باشد در بین شرکت‌های مورد بررسی، شرکت‌هایی با امتیاز صفر (فاقد معیارهای مورد استفاده در پژوهش حاضر) و چهار (دارای تمام معیارهای مورد استفاده در این پژوهش) بوده‌اند که این موضوع از وجود تنوع در وضعیت کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های مورد مطالعه در این پژوهش حکایت دارد.

همان‌طوری که در جدول ۲ قابل مشاهده است، میانگین بازده دارایی شرکت‌های مورد بررسی در پژوهش حاضر برابر با ۳۲٪ می‌باشد که این بدین معنا است که سودخالص در شرکت‌های مورد بررسی در سال‌های بررسی شده به طور میانگین برابر با ۳۲٪ جمع دارایی‌های آن شرکت‌ها بوده است و میانگین امتیاز کیفیت حسابرسی داخلی شرکت‌های مورد بررسی در این پژوهش برابر با ۱۰۹ بوده که بدین معنا است که بر اساس معیارهای استفاده شده در پژوهش حاضر کیفیت حسابرسی داخلی کمتر از نصف حد بالای امتیازها (۴) می‌باشد و همان‌طوری که از اطلاعات ارائه شده در ستون‌های کمترین و بیشترین مقدار برای این متغیر قابل مشاهده می‌باشد در بین شرکت‌های مورد بررسی، شرکت‌هایی با امتیاز صفر (فاقد معیارهای مورد استفاده در پژوهش حاضر) و چهار (دارای تمام معیارهای مورد استفاده در این پژوهش) بوده‌اند که این موضوع از وجود تنوع در وضعیت کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های مورد مطالعه در این پژوهش حکایت دارد.

جدول ۲- اطلاعات آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
بازده دارایی‌ها	۰/۳۲۲۸۵۹	۰/۲۴	۵/۲۴	-۰/۴۲	۰/۳۵۸۸۲۴
کیفیت حسابرسی داخلی	۱/۹۰۶۴۴۵	۲	۴	۰	۰/۸۹۴۸۸۱
جنسیت مدیر واحد حسابرسی داخلی	۰/۱۴۹۶۸۸	۰	۱	۰	۰/۳۵۶۹۵۱
اندازه واحد تجاری	۲۹/۴۲۷۶	۰/۲۳۸۵۴	۰/۱۳۴۰۵	۲۵/۱۶۶۸۹	۲/۳۹۶۰۸
سن شرکت	۴۰/۸۹۲۹۳	۳۹	۷۳	۳	۱۵/۳۴۲۱۶
استقلال هیئت‌مدیره	۰/۶۶۵۵۸۲	۰/۶	۱	۰	۰/۱۸۱۳۹۸
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	۰/۶۹۹۱۱۶	۰/۶۷	۱	۰	۰/۲۷۲۰۳۷
شرح	تعداد		درصد از کل		
مدیران واحد حسابرسی داخلی زن	۱۴۴		٪۱۴.۹		
مدیران واحد حسابرسی داخلی مرد	۸۵۱		٪۸۵.۱		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در خصوص متغیر جنسیت مدیر واحد حسابرسی داخلی نیز همان‌گونه‌ای که در جدول فوق قابل مشاهده می‌باشد، با توجه به اینکه میانگین مقدار این متغیر (۰.۱۴) به مراتب کمتر از ۰.۵ است می‌توان این‌گونه نتیجه‌گیری نمود که اکثریت مدیران واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌ها و سال‌های مورد بررسی را مردها تشکیل داده‌اند که این موضوع خود حاکی از وضعیت فراوانی و توزیع جنسیتی مدیرانی که در واحد حسابرسی داخلی شرکت‌های بورسی اشتغال دارند، می‌باشد.

در خصوص اندازه واحد تجاری که با لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها مورد سنجش قرار گرفته بود، میانگین برابر با ۲۹.۴۲ بوده و میانگین سن شرکت‌های مورد بررسی در پژوهش حاضر نیز برابر با ۴۰.۸۹ سال بوده است و با توجه به انحراف معیار ۱۵.۳۴ مربوط به این متغیر این‌گونه می‌توان بیان نمود که این متغیر در بین شرکت‌های بورسی مورد بررسی از پراکندگی و تنوع قابل ملاحظه‌ای برخوردار است. در خصوص استقلال اعضای هیئت‌مدیره و نسبت اعضای دارای تخصص مالی در کمیته حسابرسی شرکت‌های مورد بررسی نیز همان‌طوری که در جدول فوق قابل مشاهده است، بیش از ۶۶٪ از اعضای هیئت‌مدیره را اعضای غیرموظف و اعضای کمیته حسابرسی را اعضای دارای تخصص مالی و حسابداری تشکیل می‌دهند، اما با بررسی انحراف معیار مربوط به این دو متغیر می‌توان این‌گونه جمع‌بندی نمود که وضعیت مربوط به نسبت افراد دارای تخصص مالی و حسابداری نسبت به وضعیت موظف بودن اعضای هیئت‌مدیره از تغییرپذیری بیشتری برخوردار است.

۴-۲- آمار استنباطی

در این بخش از پژوهش به بررسی و نتیجه‌گیری در خصوص فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود. به‌منظور برازش مدل رگرسیونی پانلی در ابتدا می‌بایست با استفاده از آزمون‌های مربوطه مانند چاو، هاسمن و همسانی واریانس روش مناسب برای تخمین مدل را تعیین نمود و از برقراری فروض زیربنایی رگرسیون اطمینان کسب نمود و سپس به برآورد ضرایب و نتیجه‌گیری در خصوص فرضیات پرداخت.

۴-۲-۱- آزمون‌های شناسایی نوع مدل رگرسیون

تشخیص نوع مدل رگرسیونی که در پژوهش باید مورد استفاده قرار گیرد توسط آزمون‌های چاو و هاسمن صورت می‌پذیرد. در آزمون چاو مشخص می‌گردد که در پژوهش باید از مدل رگرسیونی معمولی (تلفیقی) و یا مدل پانلی باید استفاده گردد و پس از آن بر اساس آزمون هاسمن می‌توان تعیین نمود که در پژوهش از بین مدل‌های معمولی پانلی یا اثرات ثابت و اثرات تصادفی کدام یک برای برازش داده‌ها مناسب‌تر هستند.

جدول ۳- نتایج آزمون چاو

فرضیه	آزمون	مقدار آماره	مقدار احتمال (p-value)
اول	چاو	۳/۲۹۷۵۰۵	۰/۰۰۰۰
دوم	چاو	۳/۲۹۵۸۷۵	۰/۰۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در جدول ۳ قابل مشاهده است، از آنجایی که مقدار احتمال حاصل از آزمون چاو در خصوص هر دو فرضیه کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، مدل رگرسیونی باید به‌صورت رگرسیون حداقل مربعات پانلی برازش یابد. در ادامه برای تعیین اینکه مدل پانل باید به‌صورت اثرات ثابت و یا اثرات تصادفی تخمین زده شود، به بررسی آزمون هاسمن پرداخته می‌شود.

همان‌طور که در جدول ۴ قابل مشاهده است، از آنجایی که مقدار احتمال حاصل از آزمون هاسمن در خصوص هر دو فرضیه کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، مدل پانلی باید به‌صورت رگرسیون اثرات ثابت برازش یابد. در ادامه برقراری فروض رگرسیون کلاسیک مورد بررسی قرار می‌گیرد.

همان‌طور که در جدول ۵ قابل مشاهده است، از آنجایی که مقدار احتمال حاصل از آزمون ناهمسانی واریانس در خصوص هر دو فرضیه کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، مدل دارای ناهمسانی واریانس بوده که در نتیجه برای برازش صحیح مدل باید از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) استفاده گردد. در خصوص

سایر مفروضات رگرسیون کلاسیک نیز آزمون‌های مربوطه انجام صورت پذیرفت و برقراری سایر مفروضات مذکور اطمینان کسب گردید.

جدول ۴- نتایج آزمون هاسمن

فرضیه	آزمون	مقدار آماره	مقدار احتمال (p-value)
اول	هاسمن	۱۲۹/۹۸۸۱۸۷	۰/۰۰۰۰
دوم	هاسمن	۱۳۱/۱۹۰۷۷۱	۰/۰۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵- نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

فرضیه	آزمون	مقدار آماره	مقدار احتمال (p-value)
اول	ناهمسانی واریانس	۸۴۵/۸۴۶۹	۰/۰۰۰۰
دوم	ناهمسانی واریانس	۸۷۲/۰۹۶۱	۰/۰۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۲-۴- آزمون فرضیات

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس مدل تعیین شده بر اساس توضیحات پیشین به شرح زیر است:

با توجه به اطلاعات ارائه شده در جدول ۶، ضریب کیفیت حسابرسی داخلی منفی است و با توجه به مقدار احتمال آن (۰) کمتر از ۰.۰۵ است، نتیجه معنی‌دار می‌باشد؛ بنابراین این نتایج مطابق با فرضیه اول نیست و این فرضیه‌ها پذیرفته نمی‌شوند که عدم تطابق نتیجه به‌دست آمده از انجام آزمون فرضیه حاضر با عمده ادبیات موجود در این حوزه که رابطه مستقیم و معنی‌داری بین کیفیت حسابرسی داخلی با عملکرد مالی شرکت یافته بودند را می‌توان به دلایلی از قبیل مسائلی که در اقتصادهای در حال توسعه مثل ایران وجود دارد و در آن کشورها عملکرد مالی شرکت‌ها در کوتاه‌مدت تحت تأثیر عوامل متعددی از قبیل تحریم‌ها، تغییرات نرخ ارز و سایر عواملی بوده که به صورت مستقیم و غیرمستقیم بر عملکرد شرکت‌ها تأثیر می‌گذارند و عوامل مذکور تحت کنترل واحد تجاری نیستند و پیاده‌سازی حسابرسی داخلی باکیفیت نیز تأثیر منفی برخی از این عوامل را در عمل نمی‌تواند خنثی نماید و یا دلیل احتمالی دیگری که برای یافته‌های فوق می‌توان

بیان نمود، پیاده‌سازی شکلی (و نه محتوایی) برخی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی موجود مانند حسابرسی داخلی می‌باشد.

بعلاوه با توجه به نتایج به‌دست‌آمده، متغیرهای کنترلی سن شرکت و استقلال هیئت‌مدیره همسو با آنچه انتظار می‌رفت رابطه مثبت و معنی‌داری با بازده دارایی‌ها داشته، همچنین رابطه معنی‌داری بین اندازه شرکت و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی نیز برخلاف آنچه انتظار می‌رفت با بازده دارایی‌ها در این پژوهش یافت نشد.

در مرحله بعد برای آزمون فرضیه دوم، مدل (۲) سنجیده شد که نتایج آن در جدول زیر قابل رویت است. با توجه به این اطلاعات ارائه شده در جدول ۷، اثر تعاملی جنسیت مدیر واحد حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی داخلی با مقدار احتمال ۰.۱۶۹ فاقد رابطه معنی‌دار است، بنابراین، به‌طور کلی نتایج معنی‌داری برای رد یا قبول فرضیه دوم در این پژوهش یافت نشد.

جدول ۶- نتایج برآورد مدل رگرسیونی (۱)

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	متغیر وابسته ROA	
					مقدار احتمال (p-value)	
کیفیت حسابرسی داخلی	IAFQ	-۰/۰۴۴۸۹	۰/۰۱۰۱۹۹	-۴/۴۰۱۹۴	۰	
اندازه شرکت	FSIZE	۰/۰۰۸۳۹۶	۰/۰۰۴۲۸۳	۱/۹۶۰۰۷۳	۰/۰۵۰۴	
سن شرکت	FAGE	۰/۰۷۰۷۵۴	۰/۰۰۲۸۲۹	۲۵/۰۰۹۶۸	۰	
استقلال هیئت‌مدیره	BIND	۰/۰۷۲۷۸۱	۰/۰۳۲۸۲۴	۲/۲۱۷۳۲۱	۰/۰۲۶۹	
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	ACEXP	۰/۰۱۶۳۳۹	۰/۰۲۲۳۲۷	۰/۷۳۱۷۹	۰/۴۶۴۵	
عرض از مبدا	C	-۲/۷۹۱۸۳	۰/۱۳۰۲۵۷	-۲۱/۴۳۳۲	۰	
آماره F	۱۳/۹۱۳۶۶	مقدار احتمال	۰/۰۰۰	ضریب تعیین	۰/۷۸۸۴۱۴	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۷- نتایج برآورد مدل رگرسیونی (۲)

متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	متغیر وابسته ROA	
					مقدار احتمال (p-value)	
کیفیت حسابرسی داخلی	IAFQ	-۰/۰۴۶۷۴	۰/۰۱۰۲۴۴	-۴/۵۶۲۶۲	۰	
جنسیت مدیر واحد حسابرسی داخلی	FCAE	-۰/۰۵۲۴۱	۰/۰۴۴۱۳۶	-۱/۱۸۷۴۷	۰/۲۳۵۴	

متغیر وابسته ROA					
متغیر	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	مقدار احتمال (p-value)
جنسیت مدیر واحد حسابرسی داخلی*کیفیت حسابرسی داخلی	FCAE*IAFQ	۰/۰۳۳۹۹۳	۰/۰۲۴۶۹۴	۱/۳۷۶۶۰۵	۰/۱۶۹
اندازه شرکت	FSIZE	۰/۰۰۸۲۸۶	۰/۰۰۴۴۷۴	۱/۸۵۲۰۷	۰/۰۶۴۴
سن شرکت	FAGE	۰/۰۷۱۲۳۶	۰/۰۰۲۸۸۲	۲۴/۷۱۸۰۶	۰
استقلال هیئت مدیره	BIND	۰/۰۷۳۶۸۹	۰/۳۳۳۲۴	۲/۲۱۱۲۹۶	۰/۰۲۷۳
تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی	ACEXP	۰/۰۱۰۸۸۳	۰/۰۲۳۰۷۹	۰/۴۷۱۵۸	۰/۶۳۷۴
عرض از مبدأ	C	-۲/۸۰۱۸۱	۰/۱۳۲۱۵۱	-۲۱/۲۰۱۵	۰
آماره F	۱۳/۶۲۹۸۷	مقدار احتمال	۰/۰۰۰	ضریب تعیین	۰/۷۸۷۰۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵- بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسی داخلی سازوکاری می‌باشد که به سازمان‌ها در رسیدن به اهداف خود کمک می‌کند. حسابرسی داخلی فعالیتی بی‌طرفانه و مستقل اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای هدفمندی است که به منظور ایجاد ارزش افزوده ایجاد و بهبود کارایی فرآیندهای کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و حاکمیت شرکتی طراحی شده است؛ بنابراین، کیفیت حسابرسی داخلی به طور مستقیم با بهبود عملکرد مالی یک سازمان مرتبط است. از سوی دیگر این سوال مطرح می‌شود که ویژگی‌های خاص مردان و زنان در پذیرش وظایف مختلف توسط آنان و عملکرد آنان در وظایف چه تأثیراتی را به دنبال دارد. این پژوهش با هدف پوشش شکاف پژوهشی موجود، به دنبال پاسخ به این سوال است که نقش جنسیت مدیر واحد حسابرسی داخلی در رابطه میان کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد واحد تجاری چیست. به این منظور، داده‌های مورد نیاز با استفاده از اطلاعات افشا شده توسط شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ جمع‌آوری گردید و از طریق روش معادلات رگرسیون (GLS) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج تجزیه و تحلیل‌های انجام گرفته نشان داد که در شرکت‌های مورد بررسی ایران برخلاف عمده پژوهش‌های پیشین، از جمله پژوهش کبابل (۲۰۱۲) در نیجریه؛ الاسود و استانیسیک (۲۰۱۶) در لیبی؛ چاتیونگ و همکاران (۲۰۱۶) در تایلند؛ الفلاحات (۲۰۱۷) در اردن؛ طلاب و همکاران (۲۰۱۸) در عراق؛ حضاعه و همکاران (۲۰۲۰) در یمن؛ بنگریچ و الغدوبا (۲۰۲۰) در مراکش؛ حضاعه و همکاران (۲۰۲۱) در یمن، رابطه منفی بین کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد واحد تجاری وجود دارد. این نتیجه می‌تواند به دلایلی از قبیل مسائلی که در اقتصادهای در حال توسعه ایران

وجود دارد باعث شده است که عملکرد مالی شرکت‌ها در کوتاه‌مدت تحت تأثیر عوامل متعددی از قبیل تحریم‌ها، تغییرات نرخ ارز و سایر عواملی باشد که به صورت مستقیم و غیرمستقیم بر عملکرد شرکت‌ها تأثیر می‌گذارند و در عین حال تحت کنترل واحد تجاری نیستند. در چنین شرایطی با پیاده‌سازی حسابرسی داخلی باکیفیت نیز نمی‌توان تأثیر منفی برخی از این عوامل را در عمل خنثی نمود و بنابراین رابطه منفی بین کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد واحد تجاری مشاهده شده و فرضیه اول پژوهش حاضر مبنی بر وجود رابطه مثبت بین کیفیت حسابرسی داخلی بر عملکرد شرکت مورد تأیید قرار نگرفته است. در خصوص نقش تعدیلگری جنسیت مدیر واحد حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی با عملکرد شرکت، برخلاف پژوهش دلای (۲۰۲۳) که نشان داد وجود مدیر حسابرسی داخلی زن تأثیر مثبتی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت‌ها وجود دارد، در این پژوهش تأثیر معنی‌داری بین جنسیت مدیر واحد حسابرسی داخلی و ارتباط بین کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت مشاهده نشد و بر همین اساس فرضیه دوم پژوهش تأیید نگردید. بنابراین، برخلاف انتظاری که بر اساس تأثیر مثبت حضور زنان در نقش‌های متعددی از قبیل مدیریت ارشد سازمان و یا عضویت در هیئت‌مدیره شرکت‌ها و حسابرسی مستقل شرکت‌ها بر پایه ادبیات پژوهشی وجود داشت، شواهد قابل اتکایی در ایران یافت نگردید.

این مطالعه با تمرکز بر جنسیت مدیر حسابرسی داخلی، علاوه بر کمک به توسعه ادبیات حاکمیت شرکتی، به ادبیات رو به رشد در مورد تنوع جنسیتی در رهبری و تأثیر آن بر عملکرد سازمانی می‌افزاید. این پژوهش، بینش‌های ظریف را در مورد اینکه چگونه مدیر حسابرسی داخلی زن ممکن است دیدگاه‌ها، ارزش‌ها و رویکردهای متفاوتی را در مقایسه با هم‌تایان مرد خود به فرآیند حسابرسی بیاورند، ارائه می‌کند. این تفاوت‌ها می‌تواند به روش‌های مختلفی مانند توجه بیشتر به جزئیات، مواضع اخلاقی قوی‌تر، یا سبک‌های ارتباطی مشارکتی‌تر ظاهر شود که می‌تواند کیفیت حسابرسی داخلی را افزایش دهد. درک این مشارکت‌های جنسیتی می‌تواند سیاست‌هایی را با هدف ارتقای تنوع جنسیتی در پست‌های رهبری ارائه کند.

کاربردهای عملی نتایج این پژوهش برای شرکت‌هایی که به دنبال بهینه‌سازی عملکرد حسابرسی داخلی و عملکرد کلی خود هستند قابل توجه است. این مطالعه نشان می‌دهد که انتصاب مدیر حسابرسی داخلی زن می‌تواند یک تصمیم استراتژیک باشد طوری که شاید کیفیت حسابرسی داخلی و در نتیجه عملکرد شرکت را تحت تأثیر قرار دهد. این بینش می‌تواند فرآیندهای جستجو و انتخاب مدیران حسابرسی داخلی را هدایت کند و شرکت‌ها را تشویق نماید که به تنوع جنسیتی به هنگام تکمیل موقعیت‌های مدیر حسابرسی داخلی اهمیت دهند. علاوه بر این، نتایج این پژوهش بر نیاز شرکت‌ها به ایجاد محیط‌های حمایتی تأکید می‌کند که به رهبران زن اجازه می‌دهد تا به طور موثر از نقاط قوت منحصر به فرد خود استفاده کنند. انجام این پژوهش، فارغ از یافته‌های آن می‌تواند کاربردهایی نیز برای سیاست‌گذاران و تدوین‌کنندگان مقررات، به ویژه در ترویج برابری جنسیتی و تنوع در رهبری شرکت‌ها داشته باشد. آیین گروه می‌توانند از این بینش‌ها برای حمایت از تنوع جنسیتی در نقش‌های کلیدی حاکمیتی، از جمله حسابرسی داخلی، استفاده کنند. سیاست‌های تشویق

یا الزام به استفاده از تنوع جنسیتی متعادل‌تر در پست‌های رهبری احتمالاً در شرایطی می‌تواند منجر به بهبود کیفیت حسابرسی و عملکرد کلی شرکت شود.

پژوهش حاضر نیز مانند سایر پژوهش‌ها دارای محدودیت‌هایی بوده که مهم‌ترین آنها مربوط به استفاده گزینشی از معیارهای موجود برای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی است. با توجه به ادبیات، معیارهای متنوعی در رابطه با کیفیت حسابرسی داخلی قابلیت بررسی دارند، اما به‌عنوان مثال در این پژوهش از بررسی مواردی مانند واقع‌بینی حسابرسان داخلی و یا میزان ساعات آموزشی کارکنان واحد حسابرسی داخلی به دلیل عدم وجود داده‌های مورد نیاز صرف‌نظر شده است؛ بنابراین پژوهش‌های آتی می‌توانند از سایر معیارهایی که در ارتباط با سنجش کیفیت حسابرسی داخلی وجود دارد، استفاده گردد. علاوه بر مورد فوق، با توجه به اینکه در پژوهش حاضر صرفاً شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفته‌اند، پژوهش‌های آتی می‌توانند با در نظر گرفتن شرکت‌های فرابورسی به بررسی جامع‌تری بپردازند تا نتایج پژوهش‌های قابل‌تعمیم به‌تمامی شرکت‌ها در بازار سرمایه ایران باشند. در نهایت، این پژوهش مسیرهای جدید دیگری را برای مطالعات آینده باز می‌کند. پژوهشگران می‌توانند به بررسی سایر متغیرهای تعدیل‌کننده‌ای بپردازند که ممکن است بر رابطه میان کیفیت حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت تأثیر بگذارد، ازجمله پیشینه فرهنگی، تجربه حرفه‌ای، یا تخصص مدیر حسابرسی داخلی. همچنین، اجرای مطالعات مشابه دیگر در مدت‌های طولانی می‌تواند بینش عمیق‌تری در مورد اینکه چگونه تأثیر جنسیت مدیر حسابرسی داخلی در طول زمان و در زمینه‌های سازمانی مختلف تغییر می‌کند، ارائه دهد.

فهرست منابع

- بابایی خلیلی، جواد، عبدلی، محمدرضا و حسن ولیان، (۱۴۰۰)، "استقلال حسابرسان داخلی؛ رویکرد فرایندهای کاهنده سکوت و شجاعت حسابرسان داخلی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۳۱(۸)، صص ۴۱-۵۶.
- بیابانی، سروش و منصور گرکز، (۱۳۹۳)، "بررسی رابطه بین حضور مدیران زن در هیئت مدیره با عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳(۱۲)، صص ۶۳-۷۴.
- سازمان بورس و اوراق بهادار، (۱۳۹۱)، منشور فعالیت حسابرسی داخلی.
- علوی طبری، سیدحسین، مجتهدزاده، ویدا و نغمه بختیاری، (۱۳۹۱)، "تأثیر جنسیت حسابرسان بر کیفیت حسابرسی مستقل". پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۴(۱۳)، صص ۲۱-۴۲.
- محسنی نیا، سعید، و جعفر باباجانی، (۱۳۹۹)، "بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران"، نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۲(۴)، صص ۱۹-۳۸.

مشایخی، بیتا، سماوات، میلاد، و امین جهانگرد. (۱۴۰۲ الف). مروری بر پژوهش‌های حسابرسی داخلی در بخش عمومی: تجزیه و تحلیل کتاب‌سنجی. حسابداری دولتی، ۹(۲)، صص ۲۰۷-۲۲۶.

مشایخی، بیتا، سماوات، میلاد، و امین جهانگرد. (۱۴۰۲ ب). ترسیم نقشه علمی پژوهش‌های کیفیت حسابرسی داخلی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۲۰(۷۸)، صص ۳۵-۷۵.

مشایخی، بیتا، فرجی، امید، احمدی زرنق، فاطمه، و میلاد سماوات (۱۴۰۳)، تأثیر تنوع جنسیتی هیئت‌مدیره بر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی: نقش تعدیل‌گر ارتباطات سیاسی، نشریه پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی عملیاتی و عملکرد، (اخذ پذیرش چاپ)

مشایخی، بیتا، ونکی، امیرسالار و مصباح سیوندیان. (۱۴۰۰). مروری بر مطالعات حسابرسی داخلی با رویکرد مدل‌سازی موضوعی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. ۲۸(۲): صص ۲۹۸-۳۵۸

مصلی، مهسا، پیرایش، رضا و مسعود جوی، (۱۳۹۹)، "تأثیر تنوع جنسیتی در هیأت‌مدیره بر سود آوری شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۴(۱۲)، صص ۴۳-۵۹.

ولی‌زاده لاریجانی، اعظم و مونا خدایی، (۱۴۰۰)، "اثر تعدیل‌کننده کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵۲(۱۳)، صص ۱-۲۲.

- Abdul Rahman, R. & Mohamed Ali, F., 2006. Board, audit committee, culture and earnings management: Malaysian evidence. *Managerial Auditing Journal*, 21(7), pp.783-804.
- Abidin, N., 2021. Internal audit quality and disclosure on risk management and internal control. *International Journal of Business, Economics and Management*, 8(3), pp.154-164.
- Adams, R. & Ferreira, D., 2009. Women in the boardroom and their impact on governance and performance. *Journal of Financial Economics*, 94(2), pp.291-309.
- Ahern, K. & Dittmar, A., 2012. The changing of the boards: The impact on firm valuation of mandated female board representation. *The Quarterly Journal of Economics*, 127(1), pp.137-197.
- Ahmadi, A., Nakaa, N. & Bouri, A., 2018. Chief Executive Officer attributes, board structures, gender diversity and firm performance among French CAC 40 listed firms. *Research in International Business and Finance*, 44, pp.218-226.
- Alaswad, S. & Stanasic, M., 2016. Role of internal audit in performance of Libyan financial organizations. *International Journal of Applied Research*, 2(2), pp.352-356.
- Al Alavi Tabari, S.H., Mojtahedzadeh, V., & Bakhtiaeri N. 2015. Analyzing the effect of auditor gender on audit quality subject areas. *Financial Accounting and Auditing Research*. 4(13), pp.21-42. [in Persian]
- flahat, M., 2017. The impact of internal audit on organizational performance of selected Jordanian companies. *International Journal of Multidisciplinary Research and Development*, 4(8), pp.285-289.
- Al-Matari, E. & Mgamal, M., 2019. The moderating effect of internal audit on the relationship between corporate governance mechanisms and corporate performance among Saudi Arabia listed companies. *Contaduría y Administración*, 65(1), pp.1-36.

- Alsurrayi, A. & Alsughayer, S., 2021. The relationship between corporate governance and firm performance: The effect of internal audit and enterprise resource planning (ERP). *Open Journal of Accounting*, 10(2), pp.56-76.
- Alzeban, A., 2021. Internal audit findings, audit committees, and firm performance: Evidence from the UK. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 30(4), pp.868-889.
- Andoh, J.A.N., Abugri, B.A. & Anarfo, E.B., 2022. Board characteristics and performance of listed firms in Ghana. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, ahead-of-print.
- Babae Khalili, J., Abdoli, M.R., & Valian, H. 2021. Independence of the internal auditor; approaches to processes that reduce the silence and courage of internal auditors. *Financial Accounting and Auditing Research*, 13(8), pp.41-56. [in Persian]
- Bengrich, M. & El Ghadouia, M., 2020. Étude de l'influence de l'audit interne sur la performance globale des entreprises de la région Souss Massa. *Revue Internationale du Chercheur*, 1(2), pp.98-116.
- Biabani, S., & Garkaz, M. 2014. The investigating the relationships between the presence of women managers on the board of directors and the performance of listed company in the stock exchange in tehran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 3(12), pp.63-74. [in Persian]
- Brahma, S., Nwafor, C. & Boateng, A., 2021. Board gender diversity and firm performance: The UK evidence. *International Journal of Finance and Economics*, 26(4), pp.5704-5719.
- Carter, D., Simkins, B. & Simpson, W., 2003. Corporate governance, Board Diversity, and Firm Value. *The Financial Review*, 38(1), pp.33-53.
- Chatiwong, T., Ussahawanitichakit, P. & Janjarasjit, S., 2016. Proactive internal audit strategy and firm performance: Empirical evidence from Thai-listed firms. *AU-GSB e-Journal*, 9(1), pp.3-24.
- Dellai, H., 2023. Does internal audit quality improve firm performance? the moderating effect of chief audit executive gender. *information Management and Business Review*, 15(2 (I)), pp.19-28.
- Deyganto, K., 2019. Internal audit quality and its impact on public sector organizational performance: Evidence from sector Bureaus of Southern Ethiopia. *International Journal of Economy, Energy and Environment*, 4(6), pp.118-131.
- Eagly, A. & Carli, L., 2003. Finding gender advantage and disadvantage: Systematic research integration is the solution. *The Leadership Quarterly*, 14(6), pp.851-859.
- Eagly, A., Karau, S. & Makhijani, M., 1995. Gender and the effectiveness of leaders: A meta-analysis. *Psychological Bulletin*, 117(1), pp.125-145.
- Ejoh, N. & Ejom, P., 2014. The effect of internal audit function on the financial performance of tertiary institutions in Nigeria. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 2(10), pp.1-14.
- El Gharbaoui, B., & Chraibi, A. 2021. Internal audit quality and financial performance: A systematic literature review pointing to new research opportunities. *Revue Internationale des Sciences de Gestion*, 4(2), pp. 794-820.
- Elewa, M. & El-Haddad, R., 2019. The effect of audit quality on firm performance: A panel data approach. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 9(1), pp.229-244.
- Farrell, K. & Hersch, P., 2005. Additions to corporate boards: The effect of gender. *Journal of Corporate Finance*, 11(1/2), pp.85-106.

- Glass, C., Cook, A. & Ingersoll, A., 2016. Do women leaders promote sustainability? Analyzing the effect of corporate governance composition on. *Business Strategy and the Environment*, 25(7), pp.495-511.
- Gordini, N. & Rancati, E., 2017. Gender diversity in the Italian boardroom and firm financial performance. *Management Research Review*, 40(1), pp.75-94.
- Gramling, A., Maletta, M., Arnold, S. & Church, B., 2004. The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23(1), pp.194-244.
- Haniffa, R. & Hudaib, M., 2006. Corporate governance structure and performance of Malaysian listed companies. *Journal of Business Finance and Accounting*, 33(7), pp.1034-1062.
- Hardies, K. & Khalifa, R., 2018. Gender is not "a dummy variable": a discussion of current gender research in accounting. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 15(3), pp.385-407.
- Hazaea, S., Tabash, M., Khatib, S., Zhu, J. & Al-Khuali, A., 2020. The impact of internal audit quality on the financial performance of Yemeni commercial banks: An empirical investigation. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7(11), pp.867-875.
- Helfat, C., Harris, D. & Wolfson, P., 2006. The pipeline to the top: Women and men in the top executive ranks of U.S corporations. *The Academy of Management Perspectives*, 20(4), pp.42-64.
- Hutchinson, M. & Zain, M., 2009. Internal audit quality, audit committee independence, growth opportunities and firm performance. *Corporate Ownership and Control*, 7(2), pp.50-63.
- Institute of Internal Auditors, 1999. Definition of Internal Auditing, Altamonte Springs, FL.
- Ittonen, K. & Peni, E., 2012. Auditor's gender and audit fees. *International Journal of Auditing*, 16(1), pp.1-18.
- Ittonen, K., Vahamaa, E. & Vahamaa, S., 2013. Female auditors and accruals quality. *Accounting Horizon*, 27(2), pp.205-228.
- Jiang, L., Messier, W. & Wood, D., 2020. The association between internal audit operations-related services and firm operating performance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 39(1), pp.101-124.
- Kiabel, B., 2012. Internal auditing and performance of government enterprises: A Nigerian study. *Global Journal of Management and Business Research*, 12(6), pp.1-17.
- Kim, D. & Starks, L., 2016. Gender diversity on corporate boards: Do women contribute unique skills?. *American Economic Review*, 106(5), pp.267-271.
- Liu, Y., Wei, Z. & Xie, F., 2014. Do women directors improve firm performance in China? *Journal of Corporate Finance*, 28(C), pp.169-184.
- Mashayekhi, B., Faraji, O., Ahmadi Zarnagh, F. & Samavat, M. 2024. The effect of board gender diversity on corporate social responsibility disclosure: the moderating role of political connection. *Operational and Performance Research in Accounting and Auditing*, (accepted for publication). [In Persian]
- Mashayekhi, B., Samavat, M., & Jahangard, A. 2023,A. Reviewing the internal audit literature in the public sector: a bibliometrics analysis. *Governmental Accounting*, 9(2), pp.207-226. [In Persian]
- Mashayekhi, B., Samavat, M., & Jahangard, A. 2023,B. Scientific mapping of the literature on internal audit quality. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(78), pp.35-75. [In Persian]
- Mashayekhi, B., Vanaki, A. S., & Sivandian, M. 2021. A review of internal audit research using topic modeling. *Accounting and Auditing Review*, 28(2), pp.296-358. [In Persian]

- Mohseninia, S., & Babajani, J. 2021. The impact of internal audit quality on financial reporting quality in companies listed in tehran stock exchange. *Financial Accounting Research*, 12(4), pp.19-38. [In Persian]
- Muchiri, N. & Jagongo, A., 2017. Internal auditing and financial performance of public institutions in Kenya: A case study of Kenya Meat Commission. *African Journal of Business Management*, 11(8), pp.168-174.
- Nekhili, M., Javed, F. & Nagati, H., 2022. Audit partner gender, leadership and ethics: The case of earnings management. *Journal of Business Ethics*, 177, pp.233-260.
- Nelson, J., 1996. *Feminism, Objectivity and Economics*. Routledge, London.
- Newman, W. & Comfort, M., 2018. Investigating the value creation of internal audit and its impact on company performance. *Academy of Entrepreneurship Journal*, 24(3), pp.1-21.
- Oussii, A. & Klibi, M., 2019. Does the chief audit executive gender matter to internal audit effectiveness? Evidence from Tunisia. *African Journal of Economic and Management Studies*, 10(4), pp.424-439.
- Ozdemir, O., 2020. Board diversity and firm performance in the US tourism sector: The effect of institutional ownership. *International Journal of Hospitality Management*, 91, 102693.
- Pizzini, M., Lin, S., Vargus, M. & Ziegenfuss, D., 2015. The impact of internal audit function quality and contribution on audit delays. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34(1), pp.25-58.
- Post, C. & Byron, K., 2015. Women on boards and firm financial performance: A meta-analysis. *Academy of Management Journal*, 58(5), pp.1546-1571.
- Postula, M., Irodenko, O. & Dubel, P., 2020. Internal audit as a tool to improve the efficiency of public service. *European Research Studies Journal*, (3), pp.699-715.
- Prawitt, D., Smith, J. & Wood, D., 2009. Internal audit quality and earnings management. *The Accounting Review*, 84(4), pp.1255-1280.
- Pucheta-Martínez, M. C., Bel-Oms, I., & Olcina-Sempere, G. 2019. Commitment of independent and institutional women directors to corporate social responsibility reporting. *Business Ethics: A European Review*, 28(3), pp.290-304.
- Qian, G. & Li, L., 2003. Profitability of small and medium-sized enterprises in high tech industries: The case of the biotechnology industry. *Strategic Management Journal*, 24(9), pp.881-887.
- Qian, L., Norazlin, A., Irene, W., Cheng, Z. & Hasahudin, B., 2019. Board gender diversity, board independence and firm performance in Malaysia. *Institutions and Economics*, 11(1), pp.1-20.
- Rahim, S., Wahyuni, N., Anzhari, A. & Karim, A., 2022. Determination of audit quality: Auditor gender stereotype study in South Sulawesi, Indonesia. *Journal of Positive School Psychology*, 6(11), pp.569-586.
- Richardson, G., Taylor, G. & Lanis, R., 2013. Determinants of transfer pricing aggressiveness: Empirical evidence from Australian firms. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 9(2), pp.136-150.
- Robinson, G. & Dechant, K., 1997. Building a business case for diversity. *Academy of Management Executive*, 11(3), pp.21-31.
- Sabatier, M., 2015. A women's boom in the boardroom: Effects on performance? *Applied Economics*, 47(26), pp.2717-2727.
- Sarens, G. & Abdolmohammadi, M., 2011. Monitoring effects of the internal audit function: Agency theory versus other explanatory variables. *International Journal of Auditing*, 15(1), pp.1-20.

- Seierstad, C., 2016. Beyond the business case: The need for both utility and justice rationales for increasing the share of women on boards. *Corporate Governance*, 24(4), pp.390-405.
- Soare, T., Detilleux, C. & Deschacht, N., 2022. The impact of the gender composition of company boards on firm performance. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 71(5), pp.1611-1624.
- Subhi, A. & Stanisic, M., 2016. Role of internal audit in performance of Libyan financial organizations. *International Journal of Applied Research*, 2(2), pp.352-356.
- Talab, H., Abdul Manaf, K. & Siti Seri, D., 2018. Internal audit function, ownership structure and firm performance in Iraq. *Journal of Engineering and Applied Sciences*, 13(8), pp.2098-2102.
- Ud Din, N., Cheng, X., Ahmad, B. & Sheikh, M., 2021. Gender diversity in the audit committee and the efficiency of internal control and financial reporting quality. *Economic Research*, 34(1), pp.1170-1189.
- Vadasi, C., Bekiari, M. & Andrikopoulos, A., 2021. Internal audit function quality and corporate governance: The case of Greece. *Multinational Finance Journal*, 25(1/2), pp.1-61.
- Valizadeh, L. A., & Khodaei, M. 2022. The moderating effect of internal audit function quality on the relationship between corporate governance quality and corporate performance. *The Financial Accounting and Auditing Researches* 13, 4 (52), pp.1-22. [in Persian]
- Vanaki, A., Mashayekhi, B., & Sivandian, M. 2021. A century of internal auditing-Using computational literature review. *Audit Science*, 21(85), pp.31-81. [In Persian]

Abstract

Investigating the Moderating Role of the Chief Audit Executive Gender in the Relationship Between the Internal Audit Quality and Performance of Companies Listed on Tehran Stock Exchange

Received: 2 / January / 2025 Accepted: 22 / February / 2025

Mohammad Reza Amrolahi¹
Bita Mashayekhi²

Abstract

Purpose: The purpose of this research is to investigate the moderating role of the Chief Audit Executive (CAE) Gender in the relationship between internal audit quality and firm performance.

Methodology: In this research, data was collected using the information disclosed by the listed companies on the Tehran Stock Exchange during the years 2018 to 2022 in the Comprehensive Database of All Listed Companies (Codal) and then analyzed has been done with using the regression equation method (GLS). It is worth mentioning that in the current research, the investigated companies were selected based on systematic exclusion criteria from the Companies Listed on Tehran Stock Exchange.

Results: The results showed that the gender of the CAE did not have a significant effect on the relationship between the quality of internal audit and the performance of the investigated business units.

Conclusion: The findings of the research show that in the investigated companies, unlike most of the previous research, there was a negative relationship between the quality of internal audit and the firm performance, and the moderating effect of the CAE gender on the mentioned relationship was not significant. This result is related to possible reasons that exist in developing economies like Iran. In these countries, the financial performance of companies in the short term is usually affected by several factors such as sanctions, exchange rate fluctuations and other factors that directly and indirectly affect the performance of companies and the aforementioned factors are not under the control of the firms, and therefore, by implementing qualified internal audit also cannot neutralize the negative effect of some of these factors in practice.

Contribution: Considering that no research has been done to measure the moderating role of the CAE gender on the relationship between the of the internal audit quality and firm performance in Iran, this research can help to fill the relevant research gap. Thus the existing literature in the field corporate governance and the role of women in the leadership of organizations should be developed.

Keywords: Internal Audit Quality, Chief Audit Executive (CAE), Gender, Performance.

¹ Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran: m.amrolahi@ut.ac.ir

² Department of Accounting, Faculty of Accounting and Financial Sciences, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran. (Author and Responsible) mashayekhi@ut.ac.ir,



ارزیابی تاثیر لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران

آرش به داش^۱

احسان رحمانی نیا^۲✉

رضا تهرانی^۳

علی اکبر چهار محالی^۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۴

چکیده

سهامداران و سایر استفاده کنندگان به منظور اتخاذ تصمیمات مناسب، نیازمند اطلاعات سودمند هستند. در میان اطلاعات سودمند، اطلاعات مربوط به گزارشات مالی از اهمیت ویژه ای برخوردار است؛ زیرا گزارشات مالی در ارزیابی چشم انداز آتی شرکتها نقش مهمی ایفا می نماید؛ بطوریکه بازار سرمایه نسبت به قابلیت اتکای گزارشات مالی کاملاً حساس است در سال های اخیر جنبه های مختلف اطلاعات کیفی گزارشهای مالی، مورد توجه قانون گذاران، نهادهای ناظر و نهادهای حرفه ای فعال در بازار سرمایه قرار گرفته است. در این تحقیق سعی گردید از سایر جنبه هایی که از دیدگاه سایر محققین مغفول مانده است مورد بررسی قرار گیرد بنابراین هدف اصلی این تحقیق ارزیابی تاثیر لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران می باشد. برای انجام این تحقیق نمونه ای از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از روش نمونه گیری انتخاب گردید. این پژوهش، برای دوره ۱۳۹۴ الی ۱۳۹۹ در بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفت. روش آماری مورد استفاده در این تحقیق روش رگرسیون چند متغیره به شیوه پانل دیتا می باشد. نتایج حاصل شده از آزمون فرضیه های تحقیق نشان داد که بهبود در لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی باعث افزایش در میزان ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شده است.

واژه‌های کلیدی: لحن گزارشگری مالی، خوانایی صورتهای مالی، ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شرکتها.

۱ گروه حسابداری، واحد تهران شمال؛ دانشگاه آزاد اسلامی؛ تهران؛ ایران. abehdash@yahoo.com

۲ گروه حسابداری، واحد تهران شمال؛ دانشگاه آزاد اسلامی؛ تهران؛ ایران. (نویسنده مسئول) rahmaninia@iau-tnb.ac.ir

۳ گروه مدیریت، دانشکده مدیریت؛ دانشگاه تهران؛ تهران؛ ایران. e.rahmaninia@iau-tnb.ac.ir

۴ گروه مدیریت مالی، واحد تهران شمال؛ دانشگاه آزاد اسلامی؛ تهران؛ ایران. a.chaharmahali@yahoo.com



۱- مقدمه

جامعه برای تامین نیازهای اطلاعاتی خود به طور روز افزون به گزارش های مالی نیاز دارد. در نتیجه کیفیت گزارش های مالی حایز اهمیت می باشد. کیفیت گزارش های مالی میزان دقت گزارشگری مالی در بیان اطلاعات حسابداری و عملیات شرکت می باشد که به منظور آگاهی استفاده کنندگان ارائه می شود. با افزایش آگاهی استفاده کنندگان و سرمایه گذاران از اطلاعات حسابداری و نیز پیچیده شدن بازارهای سرمایه، انتظار از حسابداری به منظور تامین اطلاعات حسابداری و نیز پیچیده شدن بازارهای سرمایه انتظار از حسابداری به منظور تامین اطلاعات مالی و همچنین اطلاعات غیر مالی افزایش می یابد. ویژگی قابل فهم بودن موجب می شود اطلاعات برای استفاده کنندگان قابل درک باشد. گزارش های مالی با مقاصد عمومی واحد های بخش عمومی باید اطلاعات را به نحوی ارائه دهد که جوابگوی نیازها و متناسب با دانش پایه ای استفاده کنندگان آنها و بیانگر ماهیت اطلاعات ارائه شده باشد. گزارش های مالی برای رفع نیازهای استفاده کنندگان مختلف با میزان آگاهی متفاوت از فعالیت های واحد گزارشگر تهیه می شود. از این رو اطلاعات مندرج در گزارش های مالی عموماً بر اساس این فرضی تهیه می شود که استفاده کنندگان از آگاهی متعارفی در مورد فعالیت های واحد گزارشگر و نحوه حسابداری برخوردارند و همچنین توانایی مطالعه اطلاعات و تمایل به انجام این کار را داشته باشند. در عین حال اطلاعات پیچیده ای که جهت رفع نیازهای استفاده کنندگان مربوط، تلقی می شود نباید به بهانه مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده کنندگان از صورت های مالی حذف شود، گرچه اینگونه اطلاعات نیز باید تا حد امکان به گونه ای ساده ارائه شود. گزارشگری مالی فقط در قالب اعداد بیان نمی شود بلکه در قالب یادداشتهای توضیحی، گزارشهای حسابرسی، گزارشهای پیش بینی سود، گزارشات هیات مدیره و سایر موارد مرتبط که به سامداران ارائه می گردد می تواند اطلاعاتی درباره عملکرد گذشته و آتی فراهم کند. این اطلاعات می تواند بر تصمیمات استفاده کنندگان اثر بگذارد. به عبارت دیگر گزارشگری مالی محدود به ارقام و اعداد نمی شود بلکه شامل متن نیز می باشد.

لحن باکمک نسبت واژههای مثبت و منفی مشخص می شود که در گزارش های مالی سالانه موجود است و می تواند شاخصی برای تغییر سطح خوش بینی یا بدبینی افشای گزارش باشد؛ همچنین، این امر می تواند استدلالی در خصوص انتظار مدیران از بحث درباره تغییرات در گزارش سالانه کنونی درباره آمار و ارقام مهم مالی و حسابداری نسبت به سال های گذشته باشد؛ مانند تغییرات در هزینه های فروش، نقدینگی، محصولات و بازارهای جدید و غیره، که به سهم خود، به تغییرات در لحن زبان منجر می شود. بر همین اساس، داویس و تاماسویت نشان دادند مدیران در خصوص سودهای اقتصادی تمایل دارند به صورت راهبردی رفتار و بیشتر از لحن زبان خوش بینانه و کمتر از لحن زبان بدبینانه استفاده کنند. آنها استدلال کردند لحن گزارشگری تحت تأثیر عملکرد مالی جاری و آتی، الزامات قراردادی وابسته به قیمت سهام، الزامات قانونی و ملاحظات زمان بندی قرار می گیرد؛ بنابراین، محدودیت مدیران درخصوص انعطاف پذیر بودن در انتخاب رویه های حسابداری برای دستیابی به اهداف مدیریتی، به افشاهای بدبینانه منجر می شود. استفاده از لحن بدبینانه، دلالت بر این موضوع

دارد مدیران با استفاده از لحن بدبینانه، اطلاعات مربوطتر و آینده‌نگرتری در خصوص آنچه در حال حاضر در گزارش‌های سالانه گزارش شده، افشا می‌کنند (لینگ و همکاران، ۲۰۱۸).

از عوامل مؤثر بر نوسان‌پذیری بازده سهام شرکت کیفیت سود است. یکی از مهمترین شاخص‌های کیفی سود کیفیت اقلام تعهدی است. اقلام تعهدی به عنوان یکی از مهمترین شاخص‌های کیفیت سود در ارزشیابی ارزش سهام کاربرد دارد و به عنوان معیاری برای اندازه‌گیری عملکرد شرکت به کار می‌رود (فیض‌اللهی و همکاران، ۱۴۰۰). بر همین اساس هر چه لحن گزارشگری مالی بهتر باشد، خوانایی صورتهای مالی بیشتر باشد در حقیقت نشان دهنده کیفیت اطلاعات ارائه شده به استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی شرکت می‌باشد و هرچقدر اطلاعات ارائه شده با کیفیت تر باشند انتظارات سهامداران و سایر سرمایه‌گذاران از سودآوری و ارزش آفرینی شرکتها در آینده افزایش خواهد یافت. بنابراین در این تحقیق به ارزیابی تاثیر لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران پرداخته شده است.

بنابراین در این تحقیق به ارزیابی تاثیر لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران پرداخته شده است. این پژوهش با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش و فرضیه‌های برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج آزمون فرضیه‌ها پرداخته شد و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان می‌شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابداری را در بیشتر کتاب‌های مشهور رشته حسابداری، همچون نظریه‌های حسابداری بلکویی و هندریکسن، زبان تجارت می‌دانند. مراجع رسمی حرفه حسابداری (فدراسیون بین‌المللی حسابداران) که خبرنامه‌های واژه‌شناسی حسابداری را منتشر می‌کنند، نیز این پنداشت را تأیید کرده‌اند که حسابداری یک زبان است (بلکویی، ۱۳۹۸). در دهه‌های اخیر، توسعه بازارهای سرمایه و پیچیدگی روزافزون بازارها و رویدادهای مالی و اقتصادی، انتظارات از حسابداری را افزایش داده و علاوه بر اطلاعات عددی و مالی، خواستار ارائه اطلاعات غیرعددی، غیرمالی و توصیفی نیز شده است. در گزارش‌های توضیحی حسابداری همیشه انتخاب‌های زیادی وجود دارد که این انتخاب‌ها را مدیر و نویسنده انجام می‌دهد و در آنها درجاتی از اختیار در رابطه با محتوای گزارش و حتی شکل آن وجود دارد. انتخاب‌ها ممکن است اختیاری یا غیراختیاری باشد و حتی این اختیار در انتخاب‌ها در لحن و نحوه بیان و نوشتار مدیران نیز مشاهده می‌شود، به این مفهوم که نوع نوشتار آنها در گزارش‌های مالی و تن صدا و لحن آنها در جلسات (مجامع عمومی و سایر جلسات با سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان) در هنگام ارائه گزارش باعث ایجاد تغییر در برداشت استفاده‌کنندگان می‌شود. به طور کلی، استفاده از گونه‌های زبان‌شناسی (لحن خوش‌بینانه/ بدبینانه) را مدیران در گزارش‌های غیرعددی،

توضیحی و حتی شفاهی به عنوان شکلی از ادراک هدفدار، عمدی و آگاهانه، به منظور دستکاری و انحراف در ادراک به کار می‌گیرند (رهنما و همکاران، ۱۳۹۱). شرکت‌هایی که سود را دستکاری می‌کنند یا شرکت‌هایی که در معرض نقض قرارداد بدهی و بحران مالی قرار دارند، به احتمال زیاد بر کیفیت گزارشگری مالی خود تأثیر می‌گذارند. براساس رویکرد مدیریت سود فرصت‌طلبانه، شرکت‌های دارای مدیریت سود، از لحن خوش‌بینانه در گزارش‌های مالی استفاده می‌کنند. در مقابل، شرکت‌هایی که مدیریت سود نمی‌کنند یا مدیریت سود آنها پایین است، لحن بدبینانه را به کار می‌گیرند. در چنین مواردی، شرکت‌ها تمایل دارند اقلام تعهدی اختیاری مثبت زیادی را به منظور افزایش قیمت سهام نشان دهند (لویس و همکاران، ۲۰۰۴). در مواردی هم که برخی عوامل از قبیل معیارهای حسابداری سخت‌گیرانه، مدیریت اقلام تعهدی اختیاری را برای مدیریت با محدودیت روبه‌رو می‌سازد، با تغییر زمان انجام عملیات، نحوه تخصیص منابع و یا زمان اجرای طرح‌های سرمایه‌گذاری، دست به مدیریت سود واقعی می‌زنند؛ بنابراین، شرکت‌ها برای تأثیر گذاشتن بر ادراک سهامداران و برآورده کردن انتظارات آنها، ممکن است متمایل به استفاده از روش‌های قانونی مانند (لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی) و یا روش‌های غیرقانونی از قبیل دستکاری سود (مدیریت سود) یا کاهش محافظه‌کاری حسابداری باشند (لینگ و همکاران، ۲۰۱۸).

با گسترش چشمگیر بازار سرمایه ایران در سال‌های اخیر، افراد زیادی به فعالیت در این بازار مشغول شده‌اند که بسیاری از این افراد در واقع افرادی غیرحرفه‌ای‌اند؛ بنابراین، مدیران شرکت‌ها در تلاش برای ارائه اطلاعات درباره عملکرد آتی شرکت، مجموعه‌ای از اطلاعات کمی و کیفی را منتشر می‌کنند. در چند سال اخیر، طیف جدیدی از پژوهش‌های حسابداری در حال شکل‌گیری و توسعه هستند که به ارزیابی تأثیر اطلاعات غیرعددی (توضیحی) و حتی شفاهی انعکاس‌یافته در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی و کنفرانس‌های حسابداری از قبیل توضیحات منتشرشده درباره سود شرکت، مقاله‌های خبری رسانه‌ای، بحث و تحلیل‌های مدیریتی، گفت‌وگوهای کنفرانسی و گزارش‌های فعالیت هیئت‌مدیره پرداخته‌اند. این طیف از پژوهش‌ها در ابتدا بر تأثیرگذاری آنها بر رفتارهای قضاوتی سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان پرداخته، سپس به بررسی و ارزیابی سایر جنبه‌های آنها، از قبیل شیوه‌ها و رویکردهای زبان‌شناختی و نحوه استفاده از آنها در اینگونه اطلاعات پرداخته‌اند. این بدنه جدید از پژوهش‌های حسابداری، در واقع نوعی دیگر از توجه به حسابداری به عنوان یک زبان با تأکید بر اطلاعات غیرعددی و توضیحی آن است (رهنما و همکاران، ۱۳۹۱). به عبارت دیگر، تصمیمات سرمایه‌گذاری صرفاً متأثر از معیارهای اقتصادی نیست، از عوامل دیگری از قبیل ساختار و نوع اطلاعات، روحیه سرمایه‌گذار و ... نیز متأثر می‌شود. چنانچه بر اساس نتایج پژوهش ریلی و همکاران (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۵؛ ریلی و همکاران، ۲۰۱۴) شکل ارائه اطلاعات و نیز طبق پژوهش مک‌گریگور و همکاران و لوکس و همکاران، ایجاد احساس مثبت و تصویر قوی در ذهن

1 Louis

2 Riley, T. J., Semin, G.R. & Yen, A. C

استفاده کنندگان از گزارشهای مالی، بر تصمیم‌گیری آنها تأثیر می‌گذارد و به جذب آنها به سرمایه‌گذاری منتهی می‌شود (نظری و همکاران، ۱۳۹۵).

در حال حاضر، دو مکتب فکری در خصوص موارد افشا در گزارشهای توضیحی مدیران وجود دارد که این دو دیدگاه کاملاً متقابل‌اند؛ دیدگاه نخست، یعنی دیدگاه تهیه اطلاعات تکمیلی مفید (صفری و همکاران، ۱۳۹۶)، اشاره می‌کند مدیران گزارشهای توضیحی را برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی مابین خود و سرمایه‌گذاران انتشار می‌دهند، در حالی که دیدگاه دوم، یعنی رفتار فرصت‌طلبانه (در قالب مدیریت ادراک) اشاره می‌کند که مدیران از عدم تقارن اطلاعاتی موجود بین خود و سرمایه‌گذاران بهره‌برداری و از آن به‌منظور گزارشگری جانبدارانه با استفاده از روش مدیریت ادراک استفاده می‌کنند (داوید و همکاران^۱، ۲۰۰۷). هاگیسمسترا^۲، مدیریت ادراک را اینگونه تعریف می‌کند: «یک شاخه مطالعاتی در حوزه روان‌شناسی اجتماعی است و به مطالعه این موضوع می‌پردازد که چگونه افراد برای ایجاد درک مطلوب از خود در دیگران، خود را معرفی می‌کنند». در زمینه گزارشگری شرکت‌ها نیز، مدیریت ادراک به‌صورت «تلاش به‌منظور کنترل و دستکاری تصویر انتقالی به استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری» در نظر گرفته می‌شود (کلاوتری و همکاران^۳، ۲۰۰۱)؛ در نتیجه، براساس این دیدگاه، مدیران از گزارشهای توضیحی حسابداری به‌عنوان ابزاری برای مدیریت ادراک استفاده می‌کنند تا با استفاده از آن «به‌صورت راهبردی، ادراک و تصمیمات استفاده‌کنندگان از اطلاعات را دستکاری و منحرف کنند» (یوزاس و همکاران^۴، ۲۰۰۲). در واقع وی از مدیریت ادراک استفاده می‌کند تا پیغامی را که می‌خواهد منتقل کند و یا باورها، ارزش‌ها و نگرش‌های گیرندگان پیغام را هماهنگ کند تا آنها به نتیجه دلخواه هدایت شوند.

تعبیر دیدگاه رفتار فرصت‌طلبانه (در قالب مدیریت ادراک) از راهبردهای افشای مدیران بر مبنای شکل ضعیف کارایی بازار قرار دارد. بر طبق آن فرض می‌شود سرمایه‌گذاران در کوتاه‌مدت توانایی ارزیابی جانبدارانه‌بودن گزارشهای مدیریت را ندارند. براساس این فرض، مدیران از مدیریت ادراک برای تأثیرگذاری بر قیمت سهام به‌منظور افزایش پاداش خویش استفاده می‌کنند. در مقابل، دیدگاه اطلاعات تکمیلی مفید بر مبنای شکل نیمه‌قوی و قوی کارایی بازار است که در آن فرض می‌شود سرمایه‌گذاران توانایی ارزیابی جانبدارانه‌بودن گزارشهای مدیریت را دارند. فرضیه بازارهای کارا بیان می‌کند همه مشارکت‌کنندگان بازار، انتظارات منطقی و معقولی نسبت به بازده‌های آتی دارند که این موضوع نشان می‌دهد به‌طور میانگین، بازار قادر به ارزیابی جانبدارانه‌بودن گزارش‌هاست. در چنین بازار کارایی، گزارشهای انحرافی و جانبدارانه (همراه با مدیریت ادراک) به کاهش عملکرد قیمت سهام منجر می‌شود و از آنجا که پاداش مدیران به عملکرد قیمت

1 Davis, D. M, Brennan, N. M

2 Hooghiemstra

3 Clatworthy, M., & M. J. Jones

4 Yuthas, K., Rogers, R., & Dillard

سهام وابسته است، در چنین بازاری مدیران هیچ‌گونه انگیزه اقتصادی برای اعمال ادراک مدیریتی ندارند (بگینزسکی و همکاران^۱، ۲۰۰۴)؛ بنابراین، کارایی ضعیف بازار سرمایه ایران، اعمال دیدگاه رفتار فرصت‌طلبانه را توجیه می‌کند.

با توجه به اینکه نظریه غالب در خصوص توضیح رفتار مدیران، نظریه نمایندگی است، بیشتر پژوهش‌های پیشین به‌طور گسترده‌ای بر این جنبه از مدیریت ادراک، با عنوان انحراف ادراک استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی درخصوص ارزش آفرینی شرکتها تأکید داشته‌اند. آنها مدیریت ادراک را پاسخی (واکنشی) به خروجی‌های منفی سازمانی دانسته‌اند. بر این اساس، احتمال داده می‌شود مدیران یکی از دو نوع رفتار زیر را انتخاب کنند (داوید و همکاران^۲، ۲۰۰۷):

(۱) پنهان کردن؛ که به دو روش به‌دست می‌آید: (۱- الف) مبهم و گیج‌کننده کردن نتایج منفی (اخبار بد) با دستکاری اطلاعات کلامی که با استفاده از دو راهبرد دشوارکردن متن برای خواندن و استفاده از لحن مجاب‌کننده، یا (۱- ب) تأکید بر نتایج مثبت سازمانی (اخبار خوب) با استفاده از چهار راهبرد: تأکید بر لغات مثبت، دستکاری در نحوه ارائه اطلاعات، مقایسه عملکرد با مقایسه شاخص‌هایی که عملکرد مالی را در بهترین وضعیت ممکن به تصویر می‌کشد و انتخاب عدد سودها به‌صورت انتخاب سودی که (عملیاتی، قبل از مالیات، سود خالص و ...) به بهترین شکل عملکرد مالی جاری را به تصویر می‌کشد (استانتون و همکاران^۳، ۲۰۰۴).

(۲) تخصیص دادن، یک تاکتیک دفاعی که از آن طریق نتایج منفی را از خود دور می‌کنند. تخصیص دادن یک راهبرد مدیریت ادراک است که از روان‌شناسی اجتماعی گرفته شده است و اشاره به رفتارهایی دارد که افراد با استفاده از آن، تصویری را که دیگران از آنها دارند، مدیریت می‌کنند و بدین طریق، اهداف و برنامه‌های خود را برای رسیدن به موفقیت تعیین می‌کنند و نتایج مطلوب را حداکثر و نتایج نامطلوب را حداقل نشان دهند. در زمینه گزارشگری مالی، این تاکتیک برای مدیریت، مستلزم تخصیص دادن نتایج مثبت سازمانی به عوامل درونی و اختصاص دادن نتایج منفی سازمانی به عوامل بیرونی است (داوید و همکاران^۴، ۲۰۰۷).

بیشتر و پیچیده‌تر شدن میزان گزارش‌های توضیحی (یادداشت‌های همراه، گزارش فعالیت هیئت‌مدیره و ...) در سال‌های اخیر، در عین حال که فرصت ارائه اطلاعات مفصل درباره ارزش آفرینی و چشم‌انداز آتی شرکت‌ها را فراهم می‌کند تا از آن طریق سودمندی تصمیم‌گیری‌ها را افزایش دهند، زمینه را نیز برای مدیران به‌منظور اعمال مدیریت ادراک فراهم کرده است. دیویس و برنان^۴، با بررسی گزیده‌ای از گزارش سالانه شرکت انرون درست قبل از ورشکستگی آن، به عبارت‌هایی برخورد کرد که نشان‌دهنده جانب‌داری مثبت از وضعیت انرون دارد و ثابت می‌کند درباره شرکت انرون، رفتار فرصت‌طلبانه مدیر با هدف انحراف ادراک استفاده‌کنندگان

1 Baginski, S. P., Hassell, J. M. and Kimbrough, M. D

2 Davis, D. M, Brennan, N. M

3 Stanton, P., Stanton, J. & Pires, G

4 Davis, D. M, Brennan, N. M

گزارش‌های مالی در خصوص دستاوردهای شرکت به جای تلاش برای فراهم‌آوردن اطلاعات تکمیلی مفید وجود داشته است. شرکت خدمات حرفه‌ای و حسابرسی دلویت دریافت گزارش‌های شرکت انرون از زمانی که وضعیت مالی شرکت شروع به بدتر شدن کرده بود، به‌طور فزاینده‌ای مبهم و پیچیده شد. این یافته‌ها نشان می‌دهد انرون تحت شرایطی که اعداد و ارقام حسابداری چیز دیگری را نشان می‌دادند، با استفاده از (لحن زبان گزارشگری مالی) به مدیریت ادراک پرداخته است.

بر اساس آنچه در خصوص دیدگاه‌های مطرح در حوزه انگیزه‌های موارد افشا در گزارش‌های توضیحی مدیران (لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی) مطرح شد، نمونه‌هایی از دیدگاه رفتار فرصت‌طلبانه در قالب مدیریت ادراک به‌صورت دستکاری سود و تقلب در حوزه حسابداری وجود دارد. حال بنابر آنچه در بالا مطرح گردید این تحقیق در پی ارزیابی تاثیر لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شرکتها می باشد.

پیشینه پژوهش

چان هسی و همکاران^۱ (۲۰۲۰) به بررسی ارتباط میان خوانایی گزارش تحلیل گران و بازده سهام شرکت ها در بازار سرمایه چین پرداختند. با بهره گیری از مدل های رگرسیون چند متغیره نتایج حاکی از آن است که خوانایی گزارش های تحلیل گران سبب کاهش عدم اطمینان پیش بینی سود و افزایش قیمت سهام می شود. لاگران و مک دونالد^۲ (۲۰۱۹) بیان داشتند برخی از مدیران با پیچیده تر نمودن گزارش های سالانه، اقدام به پنهان ساختن سود شرکت می نمایند. علاوه براین، بر اساس رویکرد مدیریت سود فرصت طلبانه، شرکت های دارای مدیریت سود، گزارش های مالی پیچیده تری منتشر می کنند تا بدین طریق، رفتار فرصت طلبانه مدیران را پنهان نموده و امکان شناسایی آن توسط سرمایه گذاران، تحلیلگران مالی و سایر نهادهای قانونی را کاهش دهند.

آجینا و همکاران^۳ (۲۰۱۸) به بررسی رابطه بین مدیریت سود و خوانایی گزارش های مالی سالانه شرکت ها پرداختند. یافته های تحقیق نشان داد که بین مدیریت سود و خوانایی گزارش های مالی شرکت ها رابطه منفی معناداری وجود دارد.

فانگ و همکاران^۴ (۲۰۱۷) در پژوهش خود با عنوان تأثیر خوانایی گزارش های سالانه بر هزینه بدهی و با انتخاب نمونه ای از شرکت های آمریکایی دریافتند که شرکت های دارای گزارش های مالی پیچیده تر، طی سال های ۱۹۹۴-۲۰۰۷ هزینه بدهی بیشتری را نیز متحمل می شوند.

1 Chia-Chun Hsieh., Kai Wai Hui., Yao Zhang

2 Loughran T., McDonald B

3 Ajina A., Danielle S., Lakhal

4 Fang, Xiaohua. Yutao Li., Baohua Xin, Wenjun Zhang

یاتریدیس^۱ (۲۰۱۶) به بررسی این مسئله پرداخت که آیا منفی‌نگری در زبان گزارشگری مالی در صورت‌های مالی، موجب محدود شدن فرصت‌طلبی مدیران می‌شود. نتایج پژوهش وی نشان داد میزان استفاده از زبان منفی‌نگرانه در گزارش‌های شرکت‌هایی بیشتر است که دستکاری سود آنها پایین‌تر و اهرم بالاتری دارند. ناکاشیما و زیبرت^۲ (۲۰۱۶) به بررسی ارتباط بین لحن مدیران اجرایی و تغییرات در مدیریت سود و کیفیت سود شرکت‌های بورسی در ژاپن پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد ارتباط معناداری بین لحن بالای مدیران اجرایی و مدیریت سود و کیفیت سود وجود دارد.

ریلی^۳ (۲۰۱۱) به بررسی نقش زبان مورد استفاده مدیران در انتشار اطلاعات مربوط به سودهای شرکتی پرداخت. نتایج نشان داد درصد مدیرانی که از اطلاعات مثبت استفاده می‌کنند، کمی بیشتر از درصد مدیرانی است که از اطلاعات منفی استفاده می‌کنند. با توجه به تمرکز سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی، مدیران با دستکاری اطلاعات زبان مورد استفاده در گزارش‌ها، تأثیر چشمگیری در تصمیم‌گیری آنها ایجاد و میزان سود شرکتی را دستخوش تغییرات چشمگیری می‌کنند.

تتلاک و همکاران^۴ (۲۰۰۸) به ارزیابی این امر پرداختند که چگونه یک معیار کمی ساده مربوط به زبان برای پیش‌بینی عایدات حسابداری یک شرکت و بازده‌های سهام آن استفاده می‌شود. آنها از واژگان منفی در طبقه‌بندی مربوط به دیکشنری هاروارد (IV-4) و برنامه تحلیل محتوا برای اندازه‌گیری اطلاعات کیفی استفاده کردند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان داد که: (۱) کسری از واژگان منفی استفاده‌شده در اخبار منتشره خاص شرکت، عایدات پایینی را برای آن پیش‌بینی می‌کنند، (۲) قیمت‌های سهام شرکت نیز واکنشی کمتر از حد مورد انتظار به اطلاعات گنج‌انیده‌شده در قالب واژگان منفی نشان می‌دهند و (۳) قابلیت پیش‌بینی سودها و بازده از طریق واژگان منفی، در مواردی قوی‌تر است که بر عوامل بنیادی شرکت متمرکز هستند.

ریاحی نژاد و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی بر رابطه مدیریت سود و خوانایی گزارش‌های مالی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد آینده‌گرایی، تساوی جنسیتی، قاطعیت، جمع‌گرایی برون‌گروهی، جمع‌گرایی درون‌گروهی و نوع دوستی بر رابطه مدیریت سود و خوانایی گزارش‌های مالی تأثیر دارد. اثر متغیر کنترلی اندازه شرکت مثبت و غیر معنادار و اهرم مالی مثبت و معنادار بوده است.

گیلانی نیا و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر تشویش مالی بنگاه‌های انتفاعی بر کیفیت گزارشگری مالی و تلاطم سود پرداختند. نتایج آزمون معناداری ضرایب بر اساس معادله‌های رگرسیون برازش شده، به طور خلاصه حاکی از وجود ارتباط منفی و معنیدار بین تشویش مالی بنگاه‌های انتفاعی و گزارشگری مالی ضعیف و عدم وجود ارتباط معنی دار بین تشویش مالی بنگاه‌های انتفاعی با تلاطم سود می‌باشد.

1 Iatridis, G. E

2 Nacashima, M. and D, Zibart

3 Riley, T. J

4 Tetlock, P. C., Saar-Tsechansky, M. & Macskassy, S

ناظمی اردکانی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر گزارشگری مالی اینترنتی بر ارزش شرکت پرداختند. بر اساس نتایج پژوهش، درصد گزارشگری مالی اینترنتی و درصد اقلام محتوایی گزارشگری مالی اینترنتی بر ارزش شرکت تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد، ولی درصد اقلام نحوه ارائه گزارشگری مالی اینترنتی بر ارزش شرکت تأثیری ندارد.

مازویی (۱۳۹۷) به تبیین نقش حسابداری مدیریت در فرآیندهای کارآفرینی با تأکید بر مفهوم ارزش آفرینی پرداختند. با مطالعه ی این مقاله خواهیم دید که علاوه بر وجود ارزش و نظام ارزشی که لازمه ی خلق شرکت ها و سازمانهای اقتصادی می باشد، در فضای رقابتی کنونی ارزش آفرینی و مدیریت مبتنی بر ارزش، ضامن بقا، تداوم و رسیدن به اهداف غایی شرکت ها و بنگاه های اقتصادی کارآفرین است.

نقش بندی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی رابطه بین خودشیفتگی مدیران و کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که بین دو معیار هورمون تستسترون و شاخص پاداش نقدی با اقلام تعهدی اختیاری رابطه مثبت معناداری وجود دارد. بین دو معیار هورمون تستسترون و شاخص پاداش نقدی با کیفیت اقلام تعهدی رابطه مثبت معناداری وجود دارد. بین دو معیار هورمون تستسترون و شاخص پاداش نقدی با هزینه های اقلام تعهدی غیرعادی رابطه منفی معناداری وجود دارد.

صفری گرایلی و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی مدیریت سود و خوانایی گزارشگری مالی پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان‌دهنده وجود رابطه منفی بین مدیریت سود با خوانایی گزارشگری مالی شرکت‌هاست. به عبارتی، اعمال مدیریت سود، موجب کاهش خوانایی گزارشگری مالی می‌شود.

نظری و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر ساخت زبان گزارش‌های مالی بر میزان تمایل به سرمایه‌گذاری پرداختند. براساس نتایج پژوهش، به‌طور کلی ساخت زبان به‌تنهایی تأثیری بر میزان تمایل به سرمایه‌گذاری ندارد و با افزایش فاصله روانی، تأثیر ساخت زبان بر تمایل به سرمایه‌گذاری تغییر نمی‌کند.

رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۱) به ارزیابی تأثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش‌های توضیحی حسابداری پرداختند. آنها اقدام به تهیه یک پرسشنامه فرآزمایشی کردند و به این نتایج دست یافتند: (۱) عینی‌بودن زبان شرط اصلی برای صراحت آن نیست، (۲) افزایش صراحت زبان تأثیر معناداری بر رفتارهای قضاوتی و شناختی سرمایه‌گذاران دارد؛ (۳) در صورتی که اطلاعات عینی به‌صورت غیرصریح ارائه شده باشد، تأثیر معناداری بر قضاوت‌های سرمایه‌گذاران نخواهد داشت.

۴- فرضیه‌های پژوهش

- (۱) لحن گزارشگری مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شرکتها تاثیر دارد.
- (۲) خوانایی صورتهای مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شرکتها تاثیر دارد.

۵- روش پژوهش

با توجه به تقسیم‌بندی علمی از نظر هدف این پژوهش، از نوع پژوهش کاربردی و از آنجا که موضوع این پژوهش ارزیابی تاثیر لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران است، لذا می‌توان این پژوهش را در زمره پژوهش‌های توصیفی قرار داد. از نظر تئوریک جزء پژوهش‌های اثباتی و از منظر استدلال نیز جزء قیاسی- استقرایی است. همچنین، روش شناسی پژوهش از نوع پس‌رویدادی می‌باشد، بدین معنی که پژوهش بر اساس اطلاعات گذشته انجام می‌شود. اطلاعات مورد استفاده در این پژوهش از صورتهای مالی و یادداشت‌های پیوست صورتهای مالی و همچنین از اطلاعات اولیه تابلوی بورس (گردآوری شده در نرم افزار ره آورد نوین و بانک اطلاعاتی اداره آمار شرکت بورس) استفاده شده است. جامعه آماری این تحقیق تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ می‌باشند. بررسی انتخاب حجم نمونه از نمونه‌گیری سیستماتیک یا هدفمند به روش حذفی با در نظر گرفتن شرایط زیر استفاده شد:

سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد، حداقل شش سال بین سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ در بورس اوراق بهادار تهران بوده باشند، صورتهای مالی آن‌ها در دسترس باشد، اطلاعات مورد نیاز برای اندازه‌گیری متغیرهای این تحقیق را افشا نموده باشند و در نهایت با توجه به شرایط در نظر گرفته شده تعداد ۱۱۲ شرکت به عنوان نمونه آماری برگزیده شدند.

۱-۵- مدل و متغیرهای پژوهش

برای بررسی تاثیر لحن گزارشگری مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شرکتها از مدل شماره (۱) به صورت زیر استفاده شده است:

مدل (۱)

$$Value_{it} = \beta_0 + \beta_1 NETOPT_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 Age_{it} + \varepsilon_{it}$$

Value = ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شرکتها (برای اندازه‌گیری این متغیر به پیروی از لینگ و همکاران^۱ ۲۰۱۸ از متغیر MTB (ارزش بازار به ارزش دفتری شرکتها) استفاده شده است).

NETOPT = اختلاف تعداد کلمات خوش بینانه (کلمات مثبت) و کلمات بدبینانه (کلمات منفی) به پیروی از داویس و همکاران (۲۰۰۶). بر این اساس هر چه عدد بزرگتر باشد، لحن خوشبینانه‌تر و هر چه عدد کوچکتر باشد، لحن بدبینانه‌تر خواهد بود.

لحن گزارشگری مالی

لحن متغیری است که شاخصی برای زبان گزارشگری مالی در گزارش سالانه است. تجزیه و تحلیل‌ها نیازمند استفاده از ابزار لحن خوش‌بینانه و بدبینانه در نمونه‌هاست. برای به‌دست‌آوردن سطوح نظام‌مند لحن خوش‌بینانه و بدبینانه، از واژه‌هایی استفاده شده است که به‌طور گسترده در تجزیه و تحلیل گفتمان روایت از جمله، سخنرانی‌های سیاست‌مداران، سخنرانی‌های سیاست‌گذاران، گزارش‌های سالانه به سهامداران و دیگر ارتباطات کسب و کار کاربرد دارد. تحلیل‌ها با فهرستی از واژه‌های موجود ساخته‌شده برای تجزیه و تحلیل متن و محتوا انجام شده است. این فهرست از واژه‌ها مبتنی بر نظریهٔ زبانی است که در پژوهش‌های دانشگاهی در زمینه‌های کاربردی به‌طور گسترده‌تر استفاده می‌شود (داویس و همکاران^۱، ۲۰۱۲). سه فهرست از واژه‌ها به‌عنوان «بدبینانه»، برچسب «سرزنش»، «سختی» و «انکار» و سه فهرست از واژه‌ها به‌عنوان «خوش‌بینانه»، برچسب «با ارزش»، «رضایت‌مندی» و «فکر خوب»، ملاک تشخیص لحن گزارشگری مالی در نظر گرفته شده که در نگاره (۱) و نگاره (۲) ذکر شده است. واژه‌های به‌کار رفته در تشخیص لحن خوش‌بینانه و بدبینانه، ترجمه‌ای از فهرست واژه‌های به‌کار رفته در نرم‌افزار تجزیه و تحلیل متن و محتوای دیکشن ۵ است که اغلب در گفتمان معاصر آمریکا استفاده می‌شود (داویس و همکاران^۲، ۲۰۱۲). با توجه به اینکه واژه‌های به‌کار رفته در تشخیص لحن بدبینانه و خوش‌بینانه، برای شناسایی جنبه‌های ظریف زبان طراحی شده است؛ بنابراین، با نهایت دقت و با بهره‌گیری از استادان زبان، اقدام به ترجمهٔ این واژه‌ها شد. لازم به ذکر است پس از بررسی گزارش‌های توضیحی حسابداری از جمله گزارش‌های سالانه هیئت‌مدیره شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، مشاهده شد، این واژه‌ها به‌طور گسترده‌ای استفاده شده‌اند.

با توجه به نبودن نرم‌افزاری که بتواند متون فارسی به فرمت PDF را تحلیل و تعداد و نوع کلمات مورد نیاز را استخراج کند، به مطالعه گزارش‌های سالانه هیئت‌مدیره شرکت‌ها اقدام و با شمارش دستی، تعداد واژه‌های بدبینانه، خوش‌بینانه و کل واژه‌های هر گزارش استخراج خواهد شد. سپس تعداد واژه‌های بدبینانه و خوش‌بینانه در هر گزارش به‌طور جداگانه بر تعداد کل واژه‌ها تقسیم شده و نسبت‌هایی به‌دست می‌آید. طبق روش فلدمن و همکاران^۳، داویس و تاماسوییت^۳ در گزارش‌های توضیحی حسابداری، هرگاه نسبت واژه‌های بدبینانه بر تعداد کل واژه‌ها، بیشتر از نسبت واژه‌های خوش‌بینانه بر کل واژه‌ها باشد، لحن گزارش، بدبینانه خواهد بود و برعکس. با توجه به اینکه لحن بدبینانه گزارشگری مالی، از قابلیت اتکا برخوردار است و بدون سوگیری خاصی بیان می‌شود و همچنین، مدیران با استفاده از لحن بدبینانه، اطلاعات مربوطتر و آینده‌نگرتری در گزارش‌های سالانه افشا می‌کنند، از لحن بدبینانه در الگوی آزمون فرضیه‌ها استفاده شد.

1 Davis, A., J. Piger and L. Sedor

2 Feldman, R., S. Govindaraj, J. Livnat and B. Segal

3 Davis, A. and I. Tama-Sweet

جدول ۱- فهرست واژه‌های مرتبط با لحن بدبینانه

فهرست واژه‌های سرزنش	
تعریف	تعریف
اصطلاحاتی که مشخص‌کننده عدم تناسب اجتماعی و شر هستند. صفاتی که توصیف‌کننده موقعیت‌های ناگوار و نوسانات غیرمنتظره هستند که شامل سیاه‌نمایی‌های آشکار نیز می‌شود.	اصطلاحاتی که مشخص‌کننده عدم تناسب اجتماعی و شر هستند. صفاتی که توصیف‌کننده موقعیت‌های ناگوار و نوسانات غیرمنتظره هستند که شامل سیاه‌نمایی‌های آشکار نیز می‌شود.
فهرست واژه‌های مرتبط با سختی	
تعریف	تعریف
شامل بلایای طبیعی، اقدامات خصمانه و رفتارهای انسانی توبیخی و سرزنش‌بار و همچنین، نتایج ناخوشایند سیاسی و نیز ترس طبیعی انسان و عدم‌صلاحیت نیروی انسانی است.	شامل بلایای طبیعی، اقدامات خصمانه و رفتارهای انسانی توبیخی و سرزنش‌بار و همچنین، نتایج ناخوشایند سیاسی و نیز ترس طبیعی انسان و عدم‌صلاحیت نیروی انسانی است.
فهرست واژه‌های مرتبط با انکار، عدم‌پذیرش و ردکردن	
تعریف	تعریف
واژه‌هایی با کارکرد منفی و واژه‌هایی که مشخص‌کننده مجموعه‌های تهی (پوچ) هستند.	واژه‌هایی با کارکرد منفی و واژه‌هایی که مشخص‌کننده مجموعه‌های تهی (پوچ) هستند.

جدول ۲- فهرست واژه‌های مرتبط با لحن خوش‌بینانه

فهرست واژه‌های باارزش (تمجید)	
تعریف	واژه‌های نمونه
تأیید برخی از افراد، گروه‌ها و یا نهاد انتزاعی که شامل واژه‌های مجزاکننده کیفیت‌های اجتماعی، کیفیت فیزیکی، کیفیت فکری، کیفیت کارآفرینی و کیفیت اخلاقی مهم است. همه اصطلاحات در این فرهنگ لغت، صفت هستند.	بهترین، بهتر، توانا، مطلوب، خوب، عالی، مهم، مثبت، سودآور، قوی، موفق
فهرست واژه‌های رضایت‌مندی	
تعریف	واژه‌های نمونه
واژه‌های مرتبط با حالت‌های مثبت اثربخش (عاطفی)، با لحظه‌های لذت‌آور و تفریحات لذت‌بخش یا با واژه‌های مرتبط با موفقیت. تمامی واژه‌ها در حیطه پرورشی هستند.	تحسین، جشن گرفتن، راحت، اعتماد به نفس، خوشحال، لذت‌بردن، شور و شوق، هیجان‌زده، خوشحال، راضی

فهرست واژه‌های فکر خوب	
تعریف	واژه‌های نمونه
فضایی که شایسته احترام جهانی هستند، بیشتر اصطلاحاتی هستند که مجزاکننده کیفیت‌های اخلاقی مطلوب و همین‌طور خصوصیت‌های شخصی مؤثر. ایده‌آل‌های اجتماعی و سیاسی نیز شامل این واژه‌ها هستند.	تعهد، فداکاری، بهبود، وفاداری، بهره‌وری، پیشرفت، کیفیت

Size = اندازه شرکت (برابر است با لگاریتم طبیعی کل داراییهای شرکت)

LEV = نسبت بدهی (کل بدهی تقسیم بر کل دارایی‌ها)

Age = عمر شرکت (لگاریتم طبیعی عمر شرکت)

برای بررسی تاثیر خوانایی صورتهای مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شرکتها از مدل رگرسیونی شماره (۲) به صورت استفاده شده است:

مدل (۲)

$$Value_{it} = \beta_0 + \beta_1 FOG_{it} + \beta_2 IND LENGTH_{it} + \beta_3 Size_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 Age_{it} + \varepsilon_{it}$$

خوانایی صورتهای مالی: برای اندازه گیری خوانایی صورتهای مالی مطابق با پژوهش یو و ژانگ (۲۰۰۹)، لاورنس (۲۰۱۳)، آجینا و همکاران (۲۰۱۶) و فخاری نیا و دیانی (۱۳۸۱) از دو شاخص زیر که روایی و اعتبار آن برای سنجش خوانایی متون فارسی توسط برخی محققان داخلی نظیر فضل الهی (۱۳۸۹) و دیانی (۱۳۷۹) مورد تأیید قرار گرفت، استفاده شده است. شاخص اول خوانایی گزارشگری مالی، شاخص فوگ (FOG IND) است که تابعی از دو متغیر طول جمله (بر حسب کلمات) و کلمات پیچیده (تعریف شده به صورت تعداد کلمات با سه یا چند بخش) است که به صورت زیر محاسبه می شود:

(میانگین تعداد کلمات در هر جمله + درصد کلمات پیچیده) × ۰.۴ = شاخص فوگ

فرایند و نحوه تعیین سطح خوانایی گزارش های مالی در شاخص فوق به ترتیب زیر است:

- انتخاب یک نمونه یک صد کلمه ای از ابتدا، یک نمونه یک صد کلمه از وسط، و یک نمونه یکصد کلمه ای از اواخر گزارش به صورت تصادفی.
- شمارش تعداد جملات هر یک از نمونه ها.
- مشخص کردن متوسط طول جملات از طریق تقسیم تعداد کلمات به تعداد جملات کامل هر نمونه یک صد کلمه ای؛

- ۴) شمارش تعداد کلمات سه هجایی و بیش از سه هجایی موجود (کلمات پیچیده) در هر کدام از متون یک صد کلمه ای؛
- ۵) جمع کردن تعداد کلمات پیچیده با تعداد متوسط کلمات در جملات
- ۶) ضرب کردن حاصل جمع تعداد کلمات دشوار و متوسط کلمات در جملات با عدد ثابت ۰.۴
- ۷) انجام محاسبات بندهای ۴، ۵ و ۶ برای دو نمونه یک صد کلمه ای دیگر؛
- ۸) محاسبه میانگین نتایج هر سه نمونه از طریق جمع کردن و تقسیم به تعداد (فضل الهی، ۱۳۸۹)
- رابطه بین شاخص فوگ و سطح خوانایی بدین شرح است که: $FOG \geq 18$ یعنی متن قابل خواندن نبوده و بسیار پیچیده است؛ ۱۴-۱۸ (متن سخت)؛ ۱۲-۱۴ (متن مناسب)؛ ۱۰-۱۲ (متن قابل قبول) و ۸-۱۰ (متن آسان) است.
- دومین شاخص خوانایی گزارشگری مالی، شاخص طول متن بوده (IND LENGTH) که به صورت زیر محاسبه می شود:

(تعداد کلمات متن) $\ln$ = شاخص طول متن

از آنجاکه مقادیر بیشتر شاخص های فوق، بیانگر میزان خوانایی کمتر گزارش های مالی است لذا هر یک از شاخص های محاسبه شده مذکور در عدد منفی یک (۱-) ضرب می شود، تا معیار مستقیمی از شاخص خوانایی گزارشگری مالی به دست آید.

۶- یافته های پژوهش

انجام آزمون فرضیه ها، مستلزم برقراری فرض های مانا بودن متغیرهای تحقیق، همسانی واریانس و عدم خود همبستگی است. زیرا در صورت عدم برقراری، نتایج بدست آمده قابلیت اتکا ندارند و این امر موجب استنتاج های غلط می شود. پس از اطمینان از برقراری فروض رگرسیون به آزمون فرضیه های پژوهش پرداخته شده است.

جدول ۳ نتایج آزمون مانایی متغیرها

احتمال	آماره	علامت اختصاری	احتمال	آماره	علامت اختصاری
۰.۰۰۰	۸۶.۳۶۵۲	Value	۰.۰۰۰	۱۸۵.۳۲۱	NETOPT
۰.۰۰۰	۹۱.۳۶۵۲	FOG	۰.۰۰۰	۷۵.۸۵۴۲	Age
۰.۰۰۰	۹۶.۳۲۶۵	INDLENGTH	۰.۰۰۰	۹۵.۶۳۵۲	LEV
			۰.۰۰۰	۸۷.۲۲۲۵	SIZE

منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۳ نمایان است کلیه متغیرهای تحقیق در آزمون ریشه واحد کوچکتر از ۰/۰۵ است که نشان دهنده این است که متغیرها مانا هستند. این بدان معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سالهای مختلف ثابت بوده است. در نتیجه استفاده از این متغیرها در مدل باعث به وجود آمدن نتایج کاذب نمی شود.

جدول ۴ نتایج آزمون عامل افزایش واریانس

نماد متغیر	مقدار VIF	نماد متغیر	مقدار VIF
NETOPT	۱۰۰۶۱۲۵۷	FOG	۱۰۰۵۱۳۳۷
Size	۱۰۷۴۳۱۲۵	INDLENGTH	۱۰۷۴۰۵۲۰
LEV	۱۰۲۷۵۰۶۷	Size	۱۰۲۶۹۰۷۷
Age	۱۰۲۱۵۴۰	LEV	۱۰۲۰۶۴۷
		Age	۱۰۱۱۳۵۲۷

منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۴ نتایج ارائه شده است برای کلیه متغیرها مقادیر بدست آمده زیر ۵ هستند بنابراین هم خطی بین متغیرها وجود ندارد و تخمین رگرسیون به دست آمده معتبر است.

جدول ۵ نتایج آزمون ناهمسانی واریانسها

مدل	مقدار آماره	p-value	نتیجه
مدل ۱	۱۰۶۶۰	۰۰۱۰۴۷	عدم وجود ناهمسانی واریانس
مدل ۲	۱۰۶۸۰	۰۰۱۰۲۱	عدم وجود ناهمسانی واریانس

منبع: یافته های پژوهشگر

در ادامه جهت پرهیز از نادیده گرفتن نقض فرض همسانی واریانس و رخداد نتایج کاذب ممکن در روند تخمین، لازم است که از روش مناسب برای تشخیص وجود یا عدم وجود ناهمسانی واریانس با آزمون معتبر استفاده شود. برای این منظور از آزمون براش-پاگان با فرض صفر مبنی بر عدم وجود ناهمسانی واریانس جملات باقی مانده استفاده شد.

نتایج به دست آمده از این آزمون که در جدول ۶ منعکس شده حاکی از تایید فرض صفر مبنی بر همسانی واریانس ها برای مدل است، لذا در مدل مشکل ناهمسانی واریانس وجود ندارد ($p > 0.05$).

آزمون فرضیه‌ها

سطح معنی داری آماره f برای فرضیه اول تحقیق کمتر از پنج صدم می باشد بنابراین فرضیه اول تحقیق تایید می گردد و با توجه به اینکه مقدار آماره t مربوط به لحن گزارشگری مالی ۱۰.۲۳۶ می باشد و سطح معنی داری مربوط به متغیرهای مستقل کمتر از ۰/۰۵ می باشد. همچنین با توجه به آماره t چنین می توان بیان داشت که لحن گزارشگری مالی با ارزش آفرینی شرکتها دارای رابطه معنی داری به صورت مستقیم می باشد و این رابطه بدان مفهوم می باشد که بهبود وضعیت لحن گزارشگری مالی باعث افزایش ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران خواهد شد .

جدول ۶ نتایج آزمون فرضیه اول تحقیق

متغیرها	ضریب برآوردی	خطای استاندارد	آماره آزمون t	احتمال آزمون t
NETOPT	۰.۰۸۰۲۸۵	۰.۰۰۷۸۴۳	۱۰.۲۳۶۵۴	۰.۰۰۰
Size	۰.۱۴۶۶۸۳	۰.۰۵۵۱۵۴	۲.۶۵۹۵۱۷	۰.۰۰۸
LEV	۰.۴۶۶۵۷۲	۰.۰۴۷۰۲۶	۹.۹۲۱۶۰۶	۰.۰۰۰
Age	۰.۶۴۸۴۹۱	۰.۰۸۰۸۶۱	۸.۰۱۹۸۴۵	۰.۰۰۰
C	۷.۹۱۲۵۱	۱.۰۷۷۶۹۶	۷.۳۴۲۰۶	۰.۰۰۰
ضریب تعیین	۰.۶۴۸۶۶	معیار دوربین واتسون		۲.۰۴۹۳۳۲
ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۶۲۷۱۸۱			
آماره F فیشر	۹۸.۳۸۹۸۶			
احتمال F فیشر	۰.۰۰۰			

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۷ نتایج آزمون فرضیه دوم تحقیق

متغیرها	ضریب برآوردی	خطای استاندارد	آماره آزمون t	احتمال آزمون t
FOG	۰.۷۵۶۸۷۵	۰.۰۷۸۴۰۷	۹.۶۵۳۱۵۴	۰.۰۰۰
INDLENGTH	۰.۲۴۵۹۰۷	۰.۰۵۵۱۱۵	۴.۴۶۱۷۰۷	۰.۰۰۰
Size	۰.۱۴۹۷۴۴	۰.۰۳۲۰۴۶	۴.۶۷۲۷۱۶	۰.۰۰۰
LEV	۰.۵۱۸۱۳۱	۰.۰۵۴۸۷۶	۹.۴۴۱۸۷۳	۰.۰۰۰
Age	۰.۵۲۴۸۲۲	۰.۰۵۳۴۳۵	۹.۸۲۱۷۶۱	۰.۰۰۰
C	۷.۹۱۵۴۱۲	۱.۰۷۹۰۰۲	۷.۳۳۵۸۶۳	۰.۰۰۰
ضریب تعیین	۰.۵۷۵۴۱۲	معیار دوربین واتسون		۲.۰۴۸۸۷۱
ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۵۴۵۲۱۷			

احتمال آزمون t	آماره آزمون t	خطای استاندارد	ضریب برآوردی	متغیرها
			۱۰۱.۶۵۳۲	فیشر F آماره
			۰.۰۰۰	فیشر F احتمال

منبع: یافته های پژوهشگر

سطح معنی داری آماره f برای فرضیه دوم تحقیق کمتر از پنج صدم می باشد بنابراین فرضیه دوم تحقیق تایید می گردد و با توجه به اینکه مقدار آماره t مربوط به خوانایی صورتهای مالی ۹.۶۵۳ و ۴.۴۶۱ می باشد و سطح معنی داری مربوط به متغیرهای مستقل کمتر از ۰/۰۵ می باشد. همچنین با توجه به آماره t چنین می توان بیان داشت که خوانایی صورتهای مالی باعث افزایش ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامدارن گردیده است.

۷- بحث و نتیجه گیری

اهداف گزارشگری مالی، از نیازها و خواسته های اطلاعاتی استفاده کنندگان برون سازمانی سرچشمه می گیرد. گزارشگری مالی، اطلاعات خاص یک شرکت را از دیدگاه مدیریت دسته بندی می کند و آن را به صورت معنیدار برای استفاده کنندگان ارائه مینماید و سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان بالقوه و مشاوران آنها از آن به عنوان مبنا و اساسی برای تصمیم گیری جهت تخصیص سرمایه استفاده می کنند (حساس یگانه و همکاران، ۱۴۰۰).

گزارشگری مالی یکی از مهمترین فرآورده های سیستم حسابداری است که از اهداف عمده آن، فراهم آوردن اطلاعات لازم برای تصمیم گیری اقتصادی استفاده کنندگان در خصوص ارزیابی عملکرد و توانایی سودآوری بنگاه اقتصادی است. شرط لازم برای دستیابی به این هدف، اندازه گیری و ارائه اطلاعات، به نحوی است که ارزیابی عملکرد گذشته را ممکن سازد و در سنجش توان سودآوری و پیش بینی فعالیت های آتی بنگاه اقتصادی مؤثر افتد. مدیران، تحلیلگران و سرمایه گذاران بیشترین توجه خود را به سود گزارش شده شرکتها اختصاص داده اند. مدیران، از حفظ روند رو به رشد سود منتفع می شوند، زیرا پاداش آنها به میزان سود شرکتها بستگی دارد. تحلیلگران مالی نیز درگیر تجارت پردازش و تفسیر اطلاعات هستند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۹).

نتایج نشان حاصل شده از آزمون فرضیه های تحقیق نشان داد که :

- (۱) لحن گزارشگری مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شرکتها تاثیر دارد.
 - (۲) خوانایی صورتهای مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شرکتها تاثیر دارد.
- نتایج حاصل شده از تحقیق چان هسی و همکاران (۲۰۲۰) که به بررسی ارتباط میان خوانایی گزارش تحلیلگران و بازده سهام شرکتها در بازار سرمایه چین پرداختند. و نتایج حاکی از آن است که خوانایی گزارش

های تحلیل گران سبب کاهش عدم اطمینان پیش بینی سود و افزایش قیمت سهام می شود همراستا با نتایج حاصل شده از این تحقیق می باشد.

نتایج حاصل شده از تحقیق یاتریدیس (۲۰۱۶) که به بررسی این مسئله پرداخت که آیا منفی نگری در زبان گزارشگری مالی در صورتهای مالی، موجب محدود شدن فرصت طلبی مدیران می شود. و نتایج پژوهش وی نشان داد میزان استفاده از زبان منفی نگران در گزارشهای شرکت های بیشتر است که دستکاری سود آنها پایین تر و اهرم بالاتری دارند همسو با نتایج حاصل شده از این تحقیق می باشد.

نتایج حاصل شده از تحقیق ریلی و همکاران (۲۰۱۴) که به بررسی الگوهای استفاده از زبان در مبانی حسابداری و اثر آنها بر قضاوت و تصمیم گیری در زمینه سرمایه گذاری پرداختند. و نتایج نشان داد که الگوهای استفاده از زبان منفی در مبانی حسابداری موجب کاهش سرمایه گذاری و برعکس، الگوهای استفاده از زبان مثبت در گزارشگری مالی، موجب ارتقای عملکرد سرمایه گذاران می شود همراستا با نتایج حاصل شده از این تحقیق می باشد.

نتایج حاصل شده از تحقیق تتلاک و همکاران (۲۰۰۸) به ارزیابی این امر پرداختند که چگونه یک معیار کمی ساده مربوط به زبان برای پیش بینی عایدات حسابداری یک شرکت و بازده های سهام آن استفاده می شود. آنها از واژگان منفی در طبقه بندی مربوط به دیکشنری هاروارد (IV-4) و برنامه تحلیل محتوا برای اندازه گیری اطلاعات کیفی استفاده کردند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان داد که: (۱) کسری از واژگان منفی استفاده شده در اخبار منتشره خاص شرکت، عایدات پایینی را برای آن پیش بینی می کنند، (۲) قیمت های سهام شرکت نیز واکنشی کمتر از حد مورد انتظار به اطلاعات گنجانیده شده در قالب واژگان منفی نشان می دهند و (۳) قابلیت پیش بینی سودها و بازده از طریق واژگان منفی، در مواردی قوی تر است که بر عوامل بنیادی شرکت متمرکز هستند که این نتایج همسو با نتایج حاصل شده از این تحقیق می باشد.

نتایج حاصل شده از تحقیق ناظمی اردکانی و همکاران (۱۳۹۸) که به بررسی تأثیر گزارشگری مالی اینترنتی بر ارزش شرکتها پرداختند و بر اساس نتایج پژوهش، درصد گزارشگری مالی اینترنتی و درصد اقلام محتوایی گزارشگری مالی اینترنتی بر ارزش شرکت تأثیر مثبت و معنی داری دارد، ولی درصد اقلام نحوه ارائه گزارشگری مالی اینترنتی بر ارزش شرکت تأثیری ندارد همراستا با نتایج حاصل شده از این تحقیق می باشد. بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی، محصول نهایی فرایند حسابداری ارائه اطلاعات مفید به طیف گستردهای از استفاده کنندگان برای کمک به تصمیم گیری است. استفاده کنندگان صورت های مالی، به خصوص سرمایه گذاران، برای تأمین نیازهای اطلاعاتی و تصمیم گیری صحیح، اطلاعات ارائه شده توسط شرکتها را ارزیابی میکنند. اگر قرار باشد این اطلاعات در تصمیم گیری مفید واقع شود، آنان باید قادر به درک آن باشند. این موضوع تا حدی مهم است که برخی از آن به عنوان پل ارتباطی بین استفاده کنندگان و تصمیم گیری مفید یاد کرده اند. به عبارت دیگر تا زمانی که اطلاعات درک نشود، توانایی استفاده بعدی از آن نیز وجود نخواهد داشت. یکی از عوامل مهم برای دستیابی به اطلاعات قابل فهم این است که شخص هنگام

مطالعه، بتواند به درستی آن را بخواند و اطلاعات آن را به راحتی پردازش کند. بهتر آن است که بیان داشت اطلاعات مالی ارائه شده باید دارای لحن گزارشگری مالی مناسب باشند از خوانایی کافی بهره ندهند و مهمتر از همه باید دارای قابلیت اعتماد بالایی باشند. امروزه مباحث مرتبط با پیچیدگی گزارشگری مالی در دنیا برای استاندارد گذاران بین المللی اهمیت فزاینده ای یافته است. مدیران انگیزه دارند تا در شرایط بد، گزارش های خود را پیچیده تر و طولانی تر ارائه دهند، زیرا ممکن است بازار به اطلاعاتی که به شکل پیچیده ای ارائه شده با تاخیر واکنش نشان دهد و در نهایت بتوانند ارزش بازار سهام شرکتها را در سطح بالاتری حفظ نمایند.

در دهه اخیر، خوانایی متن اطلاعات مالی و حسابداری توجه بسیاری از ناظران بازارهای مالی را به خود جلب کرده است. از آنجاکه برآورده ساختن خصوصیت کیفی قابل فهم بودن تا حدود زیادی به مفهوم لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی وابسته است، درک میزان تأثیری که لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی اطلاعات بر انواع تصمیمات ذینفعان، به خصوص سرمایه گذاران میگذارد بسیار ضروری به نظر میرسد. بااین حال، تاکنون پژوهش های تجربی اندکی به بررسی پیامدهای لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی متن اطلاعات مالی پرداخته اند. هدف از پژوهش حاضر، ارزیابی تاثیر لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شرکتها است. این پژوهش از جنبه های مختلفی بااهمیت است. نخست اینکه پژوهش حاضر به ارائه مبانی نظری جامعتری در زمینه زبان شناختی منجر شده و امید است که مورد استفاده گستره وسیعی از علاقه مندان به این حوزه قرار گیرد. هدف دوم بررسی این موضوع است که مفهوم لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی تا چه حد میتواند در قضاوتها و حساسیت سرمایه گذاران نسبت به به کارگیری اطلاعات حسابداری نقش داشته باشد و تا چه اندازه بر قیمت سهام آنها تاثیر گذار است. هرچه اهمیت این موضوع پررنگ تر باشد، پیامدهای حاصل از عدم به کارگیری آن نیز عمیق تر خواهد بود. یافته های پژوهش به طور کلی حاکی از وجود رابطه معنادار و مستقیم بین لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی با ارزش آفرینی آنها می باشد نتایج این پژوهش می تواند به غنا بخشیدن مبانی نظری موضوع در ایران و بازار سرمایه به صورت مستقیم و غیرمستقیم کمک کند. به طور خاص، یافته های این پژوهش میتواند ضرورت وضع دستورالعملی مشابه دستورالعمل انگلیسی روان" کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا "توسط سازمان بورس و اوراق بهادار برای کمک به افزایش لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی برای سرمایه گذاران حرفه ای و غیرحرفه ای را برجسته کند. همچنین پیشنهاد میشود، نهادهای ناظر بر بازار سرمایه در راستای تنوع بخشی کانالهای اطلاعاتی غیر از صورت های مالی شرکتها "نظیر افزایش تحلیلگران مالی، مؤسسه های رتبه بندی و غیره، سازوکارهای لازم را توسعه بخشند.

در حال حاضر، حسابداری نقش مهمی را در سیستم اقتصادی ایفا می کند، تصمیم گیری دقیق از جانب اشخاص، شرکت ها، دولت و غیره برای توزیع مناسب و کار آیی منابع مالی امری اجتناب ناپذیر است. برای این گونه تصمیم گیری ها، تصمیم گیرندگان باید اطلاعاتی قابل اتکا در اختیار داشته باشند در واقع، هدف

حسابداری کمک به این تصمیم گیرندگان است. از سوی دیگر، سرمایه گذاری از موارد ضروری و اساسی در فرآیند رشد و توسعه اقتصادی کشور است. هر شرکتی می تواند یک مسیر برای ارزش آفرینی پیدا کند. مدیران اغلب احساس می کنند اسیر فاکتورهای اقتصاد کلان و انتظارات صنعت شان شده اند. آنها این امر عادی را که در هر صنعتی و برای هر چرخه ای یکسری برنده وجود دارد، نادیده می گیرند. این برنده ها شرکت هایی هستند که نسبت به میانگین آمارهای صنعت، عملکرد بهتری دارند. نقاط شروع مهم هستند، اما تقریباً برای هر نقطه شروعی یک جاده ارزش آفرینی پیش رو قرار دارد. و برای رسیدن به این مهم نیاز به اعتماد سهامداران از اصول اساسی و دارای اهمیت خاص است بنابراین برای اینکه اعتماد سهامداران و سایر فعالان در بازارهای مالی به عملکرد و اطلاعات مالی شرکتها افزایش یابد باید یکسری از فاکتور ها محقق گردند که در این تحقیق به سه فاکتور بسیار مهم و اساسی در رابطه با گزارشات مالی یعنی لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی پرداخته شده و تمرکز اصلی و اساسی این تحقیق بر بررسی اثرات این متغیرها بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شرکتها بوده است. نتایج حاصل شده از آزمون فرضیه های تحقیق نشان داد که بهبود در لحن گزارشگری مالی و خوانایی صورتهای مالی باعث افزایش در میزان ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شده است. آنچه باید در نظر داشت این است که هرچقدر خوانایی گزارشات مالی بیشتر شود و لحن خوش بینانه تری در نگارش گزارشات مالی به کار گرفته شود و همچنین گزارشات مالی دارای اعتبار بیشتری باشند در نهایت منجر به افزایش ارزش آفرینی برای سهامداران شرکتها خواهند شد. و لذا با در نظر داشتن موارد مذکور در بالا بهتر است به معامله در بازار های مالی بپردازند.

پیشنهاد مبتنی بر نتایج حاصل از فرضیه ها:

با توجه به نتایج حاصل شده از فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه "لحن گزارشگری مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شرکتها تاثیر دارد." که مورد تایید واقع گردید پیشنهاد می گردد که لحن گزارشگری مالی را مورد توجه قرار دهند زیرا هرچقدر لحن گزارشگری مالی به سمت بدبینی سیر کند منجر به کاهش ارزش آفرینی شرکتها و یا به عبارت بهتر کاهش ارزش قیمت سهام شرکت نسبت به ارزش دفتری خواهد شد و در نقطه مقابل هرچقدر لحن گزارشگری مالی به سمت خوش بینی میل نماید منجر به افزایش ارزش آفرینی شرکتها شده و در نهایت باعث افزایش ارزش قیمت سهام شرکتها نسبت به ارزش دفتری خواهد شد بنابراین به سهامداران و سایر فعالان در بازار سرمایه پیشنهاد می گردد جهت کسب ارزش بالاتر از سهام خود به دنبال نگهداری و یا خرید سهام شرکتهایی باشند که لحن گزارشگری مالی در آنها خوش بینانه تر باشد و همچنین به مدیران و مشاورین شرکتها توصیه می گردد سعی بر خوش بینانه تر نمودن لحن گزارشگری مالی شرکتها داشته باشند.

با توجه به نتایج حاصل شده از فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه "خوانایی صورتهای مالی بر ارزش آفرینی شرکتها از دیدگاه سهامداران شرکتها تاثیر دارد." که مورد تایید واقع گردید پیشنهاد می گردد که

خوانایی صورتهای مالی را به عنوان یک عامل مهم و موثر بر ارزش آفرینی شرکتها در نظر داشته باشند زیرا نتایج حاصل شده از این تحقیق نشان داد که اگر بر میزان خوانایی صورتهای مالی شرکتها افزوده شود این خوانایی باعث افزایش تمایل خریداران به سهام شرکتها شده و در نهایت منجر به افزایش ارزش سهام شرکتها شده است بنابراین به سهامداران و سایر فعالین بازار سرمایه پیشنهاد می گردد برای کسب بازدهی و ارزش بالاتر از سرمایه گذاری های خود به دنبال خرید و یا نگهداری سهام شرکتهایی باشند که دارای صورتهای مالی با سطح بالاتری از خوانایی گزارشگری مالی می باشند .

فهرست منابع

- بلکویی، احمد ریاحی. (۱۳۹۸). تئوریهای حسابداری. ترجمه علی پارسائیان، چاپ سوم، تهران، انتشارات ترمه.
- بنی‌مهد، بهمن، عربی، مهدی و شیوا حسن پور. (۱۳۹۵). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری، تهران، انتشارات ترمه.
- حساس یگانه، یحیی، توکل نیا، اسماعیل. (۱۴۰۰). بررسی ارتباط کیفیت گزارشگری مالی و سرمایه‌گذاری در دارایی‌های ثابت و نقش تعدیلی فرصت‌های رشد. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی ۹۷-۱۱۸، ۱۳(۴۹).
- رستمی مازویی، نعمت، (۱۳۹۷) تبیین نقش حسابداری مدیریت در فرآیندهای کارآفرینی با تاکید بر مفهوم ارزش آفرینی، اولین همایش ملی کارآفرینی، چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس،
- رهنمای رودپشتی، فریدون، نیکومرام، هاشم و علی‌اکبر نونهال نهر. (۱۳۹۱). ارزیابی تأثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش‌های توضیحی حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۲، صص ۴۷-۷۲.
- ریاحی نژاد، محدثه، توانگر، افسانه. (۱۴۰۰). تأثیر فرهنگ سازمانی بر رابطه مدیریت سود و خوانایی گزارش‌های مالی "پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۵۲ - شماره پیاپی ۵۲، زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۸۷-۱۱۴
- صفری گرایلی، مهدی، رضایی، یاسر و محمد نوروزی. (۱۳۹۶). مدیریت سود و خوانایی گزارشگری مالی: آزمون تجربی رویکرد فرصت‌طلبانه. دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۹، صص ۲۱۷-۲۳۰.
- فیض‌اللهی، سلاله، لشکری زاده، مریم. (۱۴۰۰). تأثیر کیفیت اقلام تعهدی بر نوسانات بازده سهام. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی.
- گیلانی نیا، شهرام و زهرا رازقی، (۱۳۹۸)، بررسی تاثیر تشویش مالی بنگاه‌های انتفاعی بر کیفیت گزارشگری مالی و تلاطم سود، دومین همایش تدبیر مدیریت، حسابداری و اقتصاد در توسعه پایدار، مشهد، شرکت به اندیش آوران تدبیر قهستان،

ناظمی اردکانی، مهدی، عارف منش، زهره، دهقان دهنوی، سمیه. (۱۳۹۸). تأثیر گزارشگری مالی اینترنتی بر ارزش شرکت. پژوهش های تجربی حسابداری، ۸(۴)، ۳۲۳-۳۵۰.

نظری، هنگامه، حصارزاده، رضا و محمدرضا عباسزاده. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر ساخت زبان گزارشهای مالی بر میزان تمایل به سرمایه گذاری. پژوهش های حسابداری مالی، سال هشتم، شماره ۴، صص ۵۵-۷۶.

نقش بندی، نادر؛ سمانه رجب زاده و شعبان محمدی، (۱۳۹۷)، بررسی رابطه بین خودشیفتگی مدیران و کیفیت گزارشگری مالی، دومین کنفرانس ملی پژوهشهای نوین حسابداری و مدیریت در هزاره سوم، کرج، دانشگاه جامع علمی کاربردی سازمان همیاری شهرداری ها،

نظری، هنگامه، حصارزاده، رضا و محمدرضا عباسزاده. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر ساخت زبان گزارشهای مالی بر میزان تمایل به سرمایه گذاری. پژوهش های حسابداری مالی، سال هشتم، شماره ۴، صص ۵۵-۷۶.

نیکبخت، محمدرضا، قاسمی، علی، ایمانی برندق، محمد. (۱۳۹۹). تأثیر خطای پیش بینی سود مدیریت بر پایداری اجزای نقدی و تعهدی سود و ارزشیابی بیش از حد سهام. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، 1-26.

- Ajina A., Danielle S., Lakhal F. (2018). Corporate Disclosures, Information Asymmetry and Stock-Market Liquidity in France. The Journal of Applied Business Research, Vol. 31, pp. 223-238.-Jensen M.C.,
- Baginski, S. P., Hassell, J. M. and Kimbrough, M. D. (2004). Why do managers explain their earnings forecasts? Journal of Accounting Research, Vol. 22, No.1, Pp. 1-29.
- Chia-Chun Hsieh., Kai Wai Hui., Yao Zhang. (2020). Analyst Report Readability and Stock Returns. Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 43, Issue 12-, pp. 981-1030.
- Clatworthy, M., & M. J. Jones. (2001). the effect of thematic structure on the variability of annual report readability. Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 14, No. 3, Pp. 311-326.
- Davis, D. M, Brennan, N. M. (2007). Discretionary disclosure strategies in corporate narratives: Incremental information or impression management? Journal of Accounting Literature. Vol. 45, No. 26, Pp. 116-195.
- Fang, Xiaohua. Yutao Li., Baohua Xin, Wenjun Zhang. (2017). the Effect of Annual Report Readability on Cost of Debt. 2015 Canadian Academic Accounting Association (CAAA) Annual Conference. December 14, 2017.
- Iatridis, G. E. (2016). Financial Reporting Language in Financial Statements: Does Pessimism Restrict the Potential for Managerial Opportunism?. International Review of Financial Analysis. Vol. 45, issue C, Pp 1-17
- Loughran T., McDonald B. (2019). When is a liability not a liability? Textual analysis, dictionaries, and 10-Ks. Journal of Finance. Vol. 66, pp. 3565-.
- Louis, H. (2004). Earnings management and the market performance of acquiring firms. Journal of Financial Economics, Vol. 52, No. 74, Pp. 121-148.
- Nacashima, M. and D, Zibart. (2016). Ton at the Top and shifts in Earnings Management. Journal of Forensic & Investigative Accounting. Vol. 8, Issue. 2, Pp. 1-37.
- Riley, T. J. (2011). An Investigation into Managers Language Use in Earnings Press Releases. Dissertations and Theses. University of Massachusetts – Amherst.

- Riley, T. J., Semin, G.R. & Yen, A. C. (2014). Patterns of Language Use in Accounting Narratives and Their Impact on Investment Related Judgments and Decisions. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 67, No. 1, Pp. 59-84.
- Stanton, P., Stanton, J. & Pires, G. (2004). Impressions of an annual report: An experimental study. *Corporate Communications: An International Journal*, Vol. 9, No. 1, Pp. 57-69
- Tetlock, P. C., Saar-Tsechansky, M. & Macskassy, S. (2008). More than words: Quantifying language to measure firms' fundamentals. *Journal of Finance*. Vol. 63, No. 3, Pp. 1437-1467.
- Ying Liang, Iva'n Marinovic, Felipe Varas (2018) " The Credibility of Financial Reporting: A Reputation Based Approach" *THE ACCOUNTING REVIEW*, Vol. 93, No. 1, January 2018 pp. 317-333
- Yuthas, K., Rogers, R., & Dillard, J. F. (2002). Communicative action and corporate annual reports. *Journal of Business Ethics*, Vol. 41, No. 2, Pp. 141-157.

Abstract

Assessing the effect of financial reporting tone and readability of financial statements on companies' value creation from the perspective of shareholders

Arash Behdash¹
Ehsan Rahmaninia²
Reza Tehrani³
Ali Akbar Chahar Mahali⁴

Received: 3 / January / 2025 Accepted: 23 / February / 2025

Abstract

Stakeholders and other users need useful information in order to make the right decisions. Among the useful information, information related to financial statements is of special importance; Because financial statements play an important role in assessing the future outlook of companies; As the capital market is quite sensitive to the reliability of financial reports, in recent years, various aspects of qualitative information of financial reports have been considered by legislators, regulators and professional institutions active in the capital market. In this research, we tried to examine other aspects that have been neglected from the perspective of other researchers. Therefore, the main purpose of this research is to evaluate the effect of financial reporting tone and readability of financial statements on companies' value creation from the perspective of shareholders. One of the companies listed on the Tehran Stock Exchange was selected using the sampling method. This research was conducted for the period 1394 to 1399 in Tehran Stock Exchange. The statistical method used in this research is multivariate regression method using data panel method. The results of testing the research hypotheses showed that the improvement in financial reporting tone and readability of financial statements has increased the value creation of companies from the perspective of shareholders. .

Keywords: financial reporting tone, readability of financial statements, value creation of companies from the perspective of company shareholders

¹ Accounting Department, North Tehran Branch; Islamic Azad University; Tehran; Iran. abehdash@yahoo.com

² Accounting Department, North Tehran Branch; Islamic Azad University; Tehran; Iran. (Corresponding Author). rahmaninia@iau-tnb.ac.ir

³ Management Department, Faculty of Management; University of Tehran; Tehran; Iran. e.rahmaninia@iau-tnb.ac.ir

⁴ Financial Management Department, North Tehran Branch; Islamic Azad University; Tehran; Iran a.chaharmahali@yahoo.com





قصد پذیرش CAAT و عملکرد حسابرسان داخلی:

نقش تعدیلگر حمایت تیمی و مدیریتی

شادی حسن زاده^۱

فاطمه مرادی^۲

دلنیا نادرپور^۳

سارا ترکه^۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۶

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۵

چکیده

با توجه به پیشرفت چشمگیر فناوری اطلاعات، حسابرسان داخلی نیاز به بهبود عملکرد تیمی خود در این زمینه دارند. از جمله این فناوری‌ها، تکنیک‌های حسابداری به کمک رایانه (CAAT) است. هدف پژوهش، بررسی ارتباط قصد پذیرش حسابرسان داخلی در پذیرش CAAT با عملکرد آنها است و همچنین با توجه به تأثیری که حمایت‌های اعضای تیم و مدیر شرکت می‌تواند در راستای بهبود عملکرد تیم حسابداری داشته باشد؛ اثر تعدیلگری دو متغیر حمایت تیمی و مدیریت بر ارتباط فوق بررسی شد. برای استخراج متغیرهای پژوهش از پرسشنامه استاندارد به تعداد ۱۸۰ نمونه در سال ۱۴۰۳ و برای آزمون فرضیات از روش پژوهش معادلات ساختاری تحت نرم افزار PLS بهره گرفته شد. نتایج نشان داد که انتظار عملکرد و شرایط تسهیل‌گر بر احتمال استفاده حسابرسان از CAAT تأثیر می‌گذارد. این نتایج نشان می‌دهد که برای افزایش استفاده از CAAT، مدیریت برنامه‌های آموزشی و پشتیبانی فنی سازمانی و کامپیوتری خود را برای CAAT افزایش دهد. همچنین قصد و تمایل پذیرش CAAT با عملکرد حسابرس هم مورد پذیرش قرار گرفت. اما یافته‌های پژوهش در ارتباط با اثر تعدیلگری حمایت تیمی و مدیریت نتایج معناداری نشان ندادند. این پژوهش جزو معدود پژوهش‌های انجام شده داخل در حوزه CAAT است، که می‌تواند با توجه به پیشرفت‌های اخیر در حوزه حسابداری مبتنی بر فناوری اطلاعات، نوآوری برای جامعه حرفه‌ای، مدیران و سرپرستان حسابداری و شرکت‌ها داشته باشد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری داخلی، حسابداری فناوری اطلاعات، عملکرد حسابداری، CAAT

۱ گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران (نویسنده مسئول): Shadi.hasanzadeh@uok.ac.ir

۲ گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران: Fatemeh.moradi@uok.ac.ir

۳ گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران: delnia.naderpour@uok.ac.ir

۴ گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران: tarkehsara@gmail.com



۱- مقدمه

حسابرسان مسئول اطمینان از صحت سوابق مالی و حسابداری و انطباق آنها با اصول حسابداری و تعهدات قانونی هستند که باتوجه به نحوه ماهیت و زمان انجام کار به دو دسته حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل طبقه بندی می‌شوند. حسابرسان داخلی در استخدام شرکت‌ها هستند و شخصیت مستقلی از شرکت ندارند ماهیت آنها برای شرکت و هیئت مدیره حیاتی است. آنها علاوه بر رسیدگی به سوابق حسابداری، همیشه باید سطح کنترل داخلی شرکت را اندازه گیری کرده و مدیریت را مطلع نمایند. حسابرسان داخلی می‌توانند کمک زیادی به مدیریت منابع و دارایی های سازمان نموده و از سوء استفاده و هدر رفتن منابع جلوگیری نمایند. در واقع، حسابرسی داخلی که پیش از حسابرسی مستقل انجام می‌گیرد، اگر با کیفیت بالا انجام شود، حسابرسان مستقل می‌توانند به آن تکیه نمایند (کوکبی و همکاران، ۱۳۹۳).

با توجه به پیشرفت چشمگیر فناوری اطلاعات، افزایش دانش و آگاهی از فناوری اطلاعات در بین اعضای هیئت مدیره و کمیته حسابرسی شرکت‌ها، حسابرسان داخلی نیاز به بهبود عملکرد تیم حسابرسی داخلی و متخصصان لازم در این زمینه دارند. افزایش مهارت برای مقابله با خطرات نوظهور و در حال رشد مستلزم به روز رسانی مداوم دانش آنها در زمینه فناوری اطلاعات است. با توسعه فناوری اطلاعات، هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد شرکت‌ها باید ریسک فناوری‌های جدید را برای مقابله با تهدیدات نوظهور و تکیه بیشتر حسابرسان مستقل به عملکرد حسابرسی داخلی را بپذیرند؛ تا شرکت از جایگاه بهتری در جامعه برخوردار باشد و سرعت عملکرد نیز بالاتر رود. بنابراین، رهبران کسب و کار انتظار دارند تیم حسابرسی داخلی دانش فنی پیشرفته‌ای داشته باشد (هوک چوا و همکاران، ۲۰۲۲).

از جمله این فناوری‌ها باید به (CAAT) اشاره کرد. تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه (CAAT)^۲ روشی برای جمع‌آوری و حسابرسی داده‌های الکترونیکی است. CAAT برای ساده کردن یا خودکار کردن فرآیند تجزیه و تحلیل و بررسی داده‌ها استفاده می‌شود و شامل استفاده از نرم‌افزار برای تجزیه و تحلیل مقادیر زیادی از داده‌های الکترونیکی برای ناهنجاری‌ها است. از این رو در سال‌های اخیر در حرفه حسابرسی به شدت مورد توجه قرار گرفته است (پدروسا و همکاران^۳، ۲۰۲۰). استفاده از CAAT، سه مزیت اساسی نسبت به حسابرسی سنتی برای حسابرسان داخلی ایجاد می‌نماید. اولاً، روش سنتی تنها امکان بررسی نمونه محدودی از کل داده‌های شرکت را فراهم می‌نماید. در حالی که CAAT به حسابرسان اجازه می‌دهد تا تقریباً تمام داده‌ها و تراکنش‌ها را بررسی نموده و این خود منجر به آزمون‌های جامع‌تر و شواهد حسابرسی با کیفیت بالاتری نسبت به حسابرسی سنتی می‌شود. دوماً، برخلاف حسابرسی سنتی، CAAT امکان بررسی داده‌ها با سرعت بیشتر و اعتماد بالاتری را فراهم می‌سازد که باعث ارزیابی دقیق‌تر و آگاهانه‌تری از ریسک‌های موجود در شرکت می‌شود

^۱ Hook Chua and Pascal Rauncheva and Rowan

^۲ Computer-aided auditing techniques

^۳ Pedrosa

(سینگلتون و سی آی اس ای^۱، ۲۰۰۶) در نتیجه، حسابرسانی که به این ریسکها پاسخ می‌دهند، کارایی و اثربخشی بیشتری خواهند داشت. سوماً، CAAT ابزارهای حسابرسی قوی برای تشخیص خطاها و تقلب‌هایی مانند وجود تراکنش‌های تکراری، تراکنش‌های گم‌شده و ناهنجاری‌ها دارد. بنابراین بهتر است حسابرسان از نرم افزارهای رایانه‌ای به منظور اجرای روش‌های حسابرسی به شیوه‌ای کارآمد و مؤثرتر استفاده نمایند (براون و دیویس، ۲۰۰۳).

علی‌رغم تمام ویژگی‌های خوب CAAT در فعالیتهای حسابرسی، مطالعات اخیر نشان می‌دهد که استفاده از CAAT توسط حسابرسان داخلی رضایت‌بخش نیست؛ برخی از محققان بر این باورند که اکثر حسابرسان داخلی نمی‌توانند از تجزیه و تحلیل داده‌ها به طور مؤثر برای انجام وظایف خود استفاده نمایند و یا از آن به‌صورت موقت استفاده می‌کنند (دایس و مارکز^۲، ۲۰۱۸؛ کی پی ام جی^۳، ۲۰۱۵؛ لی و همکاران^۴، ۲۰۱۹). ادبیات پیشین عوامل تعیین‌کننده پذیرش فناوری جدید توسط حسابرسان را در کشورهای توسعه‌یافته مستند نموده است و نشان می‌دهد که مهارت‌ها و دانش حسابرسان در فناوری و ادراک آنها در مورد اهمیت استفاده از فناوری برای اجرای روش‌های حسابرسی به شیوه‌ای کارآمد و مؤثر، نقش حیاتی در تأثیرگذاری بر قصد حسابرسان داخلی برای استفاده از CAAT دارد. بیرستاکر و همکاران^۵ (۲۰۱۴) با بررسی جامعه حسابرسان داخلی در آمریکا نشان دادند که تسهیل شرایط و افزایش عملکرد با افزایش پذیرش و استفاده از CAAT مرتبط است.

محیط فرهنگی منحصر بفرد در ایران و ساختار سازمانی آن، عملکرد ضعیف حسابرسی داخلی، اجرای ضعیف استانداردهای حسابداری جدید مصوب لازم‌الاجرا، فاصله قدرت زیاد و اجتناب از عدم قطعیت در ایران پیامدهای قابل‌توجهی بر تصمیمات حسابرسان داخلی در مورد پذیرش و استفاده از CAAT دارد. این ویژگی‌های نهادی مبنای خوبی برای بررسی عواملی که بر تصمیمات حسابرسان داخلی برای اتخاذ CAAT ها تأثیر می‌گذارد، فراهم می‌کند (صالح پور، ۱۴۰۱). محققان رشته‌های سیستم‌های اطلاعاتی (IS) بر سودمندی استفاده از فناوری اطلاعات (IT) در کسب و کار تأکید کرده‌اند و نظریه‌های مورد استفاده در مطالعات IS، پایه‌ای قوی را برای حوزه حسابرسی داخلی فراهم می‌نماید (کورتیس و پین^۶، ۲۰۰۸).

این مطالعه به دلایل بسیاری بر حوزه حسابرسی داخلی تمرکز دارد. چندین مطالعه استفاده از CAAT توسط حسابرسان مستقل را در ایران مورد بررسی قرار داده‌اند (صالح پور، ۱۴۰۱)، اما تا کنون مطالعات دانشگاهی در ایران پذیرش CAAT توسط حسابرسان داخلی را علی‌رغم اهمیت آن در بهبود کیفیت حسابرسی

¹ Singleton & CISA

² Dias and Marquez

³ KPMG

⁴ Lee et al

⁵ Bierstaker et al

⁶ Curtis and Payne

داخلی بررسی نکرده است. ساختارها و اهداف حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل بسیار متفاوت است؛ بنابراین، عواملی که منجر به اتخاذ CAAT برای حسابرسان مستقل می‌شود با حسابرسان داخلی نیز متفاوت خواهد بود (احمی و کنت^۱، ۲۰۱۲). در نهایت، حسابرسان داخلی دارای مسئولیت‌های متنوعی هستند از مسائل مالی مانند کنترل و نظارت بر قراردادهای سازمان، نظارت و کنترل بر فعالیت‌های حسابداری، کنترل و ارزیابی صورت‌های مالی سازمان‌ها تا امور عملیاتی و غیره هستند که به عملکرد شرکت‌ها کمک فراوانی کرده و باعث حفظ منابع و دارایی‌های سازمان و جلوگیری از تخلفات و همچنین اتلاف منابع می‌شود (آرنس و همکاران^۲، ۲۰۱۲)؛ بنابراین، حسابرسان داخلی انگیزه‌های بیشتری برای پذیرش و استفاده از CAAT به منظور اجرای مؤثر رویه‌های حسابرسی دارند.

ساختار این مقاله در ادامه به این صورت است: در بخش دوم، مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه می‌گردد. در بخش سوم، فرضیه‌های پژوهش معرفی می‌شود. در بخش چهارم، روش‌شناسی پژوهش شامل نمونه آماری و مدل‌های پژوهش بیان می‌گردد. در بخش پنجم آماره‌های توصیفی، یافته‌های پژوهش و نتایج آزمون‌ها تشریح شده و در بخش پایانی، نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

حسابرسی داخلی نقش بسیار مهمی در حاکمیت شرکتی دارد. کمیته حسابرسی و دپارتمان حسابرسی داخلی نقش و مسئولیت مهمی در مبارزه با تقلب و قابلیت اطمینان گزارشگری مالی دارند (خجسته و وادی زاده، ۱۴۰۰). بنابراین حسابرسان داخلی نه تنها تضمین‌های معمول را انجام می‌دهند، بلکه باید برای تبدیل شدن به یک شریک راهبردی برای سازمان و ایجاد ارزش افزوده برای آن، بهبود فرآیندهای مدیریت و تضمین اثربخشی آنها تلاش نمایند (ساوچوک، ۲۰۰۷). آغاز حسابرسی داخلی در فرایند اطمینان بخشی به دست آوردن درکی درست از شرایطی که سازمان در آن عمل می‌کند، شناسایی نیازهای ذی‌نفعان و چگونگی تعریف راهبردهای سازمان است (تاجیک و همکاران، ۱۴۰۱). دو هدف حاکمیت شرکتی عبارت است از کاهش ریسک شرکت و پاسخگویی و بهبود کارایی بلندمدت سازمان است (ولی‌زاده و خدایی، ۱۴۰۰). مدیریت ریسک از حوزه‌های مهم نقش حسابرس داخلی است و زیر گروه‌هایی از حسابرسی داخلی وجود دارد که بر مدیریت ریسک تمرکز دارند. این در حالی است که در برخی از سازمان‌ها، حسابرسی داخلی کمترین عملکرد را در حوزه ریسک دارد. در برخی از سازمان‌ها، حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های انطباق تمرکز دارد، در حالی که در سایر سازمان‌ها ممیزی داخلی بر ممیزی‌های عملیاتی، امنیت سایبری یا پیشگیری و کشف تقلب برای خدمت به سازمان متمرکز است (اندرسون و همکاران، ۲۰۱۰). حسابرس داخلی بدلیل مداومت همکاری با

1 Ahmi and Kenneth

2 Arens et

واحد اقتصادی و پافشاری در پیگیری موارد می تواند کاراتر از حسابرسی سالیانه و در نهایت کاهش ریسک عمل نماید (حاجیه و رفیعی، ۱۳۹۳).

با توجه به پیشرفت چشمگیر فناوری اطلاعات، افزایش دانش و دانش فناوری اطلاعات در بین اعضای هیئت مدیره و کمیته حسابرسی شرکت‌ها، حسابرسان داخلی باید عملکرد تیم حسابرسی داخلی و کارشناسان لازم را در این زمینه بهبود بخشند. فقدان مهارت برای مقابله با خطرات رو به رشد و فزاینده مستلزم به روز رسانی مداوم دانش IT آنها است. با توسعه فناوری اطلاعات، هیئت مدیره، کمیته‌های حسابرسی و مدیریت ارشد شرکت‌ها باید ریسک فناوری جدید را برای رویارویی با تهدیدات نوظهور بپذیرند و در عملکرد حسابرسی داخلی شرکت بیشتر به حسابرسان مستقل تکیه کنند تا شرکت بتوانند از منظر موقعیت در جامعه پیشرفت کند و سرعت کار افزایش می‌یابد. بنابراین، رهبران کسب و کار انتظار دارند تیم حسابرسی داخلی از دانش فنی پیشرفته برخوردار باشد. از جمله این فناوری‌ها (CAAT) تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه است روشی برای جمع‌آوری و حسابرسی داده‌های الکترونیکی. (CAAT) برای ساده کردن یا خودکار کردن فرآیند تجزیه و تحلیل و بررسی داده‌ها استفاده می‌شود و شامل استفاده از نرم افزار برای تجزیه و تحلیل مقادیر زیادی از داده‌های الکترونیکی برای ناهنجاری‌ها است.

یکی از عوامل موثر بر قصد پذیرش CAAT توسط حسابرسان داخلی، می‌تواند مقاصد رفتاری باشد. مقاصد رفتاری در واقع قدرت نسبی حسابرس برای انجام یک رفتار را اندازه‌گیری می‌نماید اگرچه ممکن است CAAT در عمل به طور گسترده مورد استفاده قرار نگیرد، اما استانداردهای حسابرسی نشان می‌دهد که استفاده از آنها ممکن است کارایی و اثربخشی حسابرسی را بهبود بخشد (پین و کورتیس، ۲۰۱۰). SAS شماره ۹۹ حسابرسان را تشویق می‌کند که از CAAT برای ارزیابی خطرات تقلب، شناسایی معاملات دفتر روزنامه و ارزیابی و کامل بودن موجودی‌ها استفاده کنند (AICPA، ۲۰۰۲). در نتیجه این انتظار می‌رود که مقاصد رفتاری بتواند با قصد پذیرش CAAT توسط کارکنان رابطه داشته باشد. هر فرد حسابرسی ممکن است با توجه به مقاصد متفاوت، مثلاً برای ارتقا شغلی یا منافع شخصی تمایل به یادگیری داشته باشد (AICPA، ۲۰۰۱). در نهایت، استاندارد ارزیابی نتایج حسابرسی به حسابرسان هشدار می‌دهد که موقعیت‌هایی که صاحبکاران تمایلی به تسهیل دسترسی‌ها برای استفاده از CAAT ندارند، ممکن است نشان دهد که ارزیابی آنها از خطرات تقلب نیاز به تجدید نظر و مقاصد رفتاری متفاوتی داشته باشد (PCAOB، ۲۰۱۰). در حالی که تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی استفاده از CAAT را تشویق می‌کنند، تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که استفاده از CAAT ممکن است کمتر از حد انتظار باشد (پین و کورتیس، ۲۰۱۰).

انتظار از عملکرد (PE) یکی از عوامل موثر بر قصد پذیرش CAAT است. PE، به باورهای فردی اشاره دارد و در واقع حسابرس داخلی به این نتیجه برسد که استفاده از یک فناوری جدید به او کمک می‌کند تا

عملکرد شغلی بهتری به دست آورد (ونکاتش و همکاران^۱، ۲۰۰۳). CAAT مزایای متعددی را برای حسابرسان داخلی از جمله توانایی بررسی ۱۰۰٪ از معاملات را به جای نمونه‌ای فراهم می‌کند که این عمل باعث کشف معاملات متقلبانه می‌شود (سینگلتون، ۲۰۰۶). علاوه بر این، CAAT به حسابرسان داخلی کمک می‌کند تا حجم زیادی از معاملات را به سرعت تجزیه و تحلیل نمایند، این به نوبه خود حسابرسان را قادر می‌سازد تا بیشتر بر روی حوزه‌های پر ریسک تمرکز نمایند، که منجر به بهبود کارایی و اثربخشی حسابرسی می‌شود (کی پی ام جی، ۲۰۱۵ و دیاس و مارکز، ۲۰۱۸). در نتیجه، CAAT ابزاری حیاتی برای حمایت از کار حسابرس داخلی است. با توجه به مطالب بیان شده فرضیه اول به صورت زیر تدوین می‌شود

فرضیه اول: انتظار از عملکرد تاثیر مثبتی بر مقاصد رفتاری حسابرسان داخلی برای قصد پذیرش CAAT دارد. عامل دیگری که بر قصد پذیرش CAAT تاثیرگذار است، انتظار تلاش (EE) است. حتی اگر فردی به صورت آگاهانه بداند که استفاده از یک فناوری خاص توانایی بهبود عملکرد وی را دارد اما اگر یادگیری آن سیستم برایش به اندازه کافی آسان نباشد، ممکن است از یادگیری آن سیستم پرهیز نماید. انتظار تلاش، میزان سطح راحتی است که افراد هنگام استفاده از یک سیستم اطلاعاتی خاص احساس می‌کنند (ونکاتش و همکاران، ۲۰۰۳). CAAT نیز مصادقی از انتظار تلاش حسابرسان داخلی است، چرا که حسابرسان باید روش‌های قدیمی خود را با روش‌های جدید عوض کنند و بتوانند سیستم‌های جدید را یاد بگیرند و کار آنها از آزمون محتوا به صورت دستی به رویکرد خودکار تغییر پیدا می‌کند و ممکن است برای حسابرسان داخلی که به روش سنتی عادت کرده اند کاری زمان‌بر باشد یا یادگیری سیستم جدید را امری وقت گیر تلقی نمایند (ارنست و یانگ^۲، ۲۰۱۵).

فرضیه دوم: انتظار تلاش تأثیر مثبتی بر مقاصد رفتاری حسابرسان داخلی برای قصد پذیرش CAAT دارد. نفوذ اجتماعی (SI)، فرایندی است که طی آن نگرش‌ها، باورها یا رفتار یک فرد با حضور یا عمل دیگران (به عنوان مثال، بستگان و مافوق) اصلاح می‌شود و فرد به این نتیجه می‌رسد که باید از سیستم‌های فناوری استفاده کند، که این هم می‌تواند بر قصد پذیرش CAAT توسط حسابرس تأثیرگذار باشد. در ادبیات پیشین جایگاه اثربخش نفوذ اجتماعی بر تشویق افراد به استفاده از یک فناوری جدید ثابت شده است (زویدرویجک و همکاران^۳، ۲۰۱۵). می‌توان انتظار داشت که در زمینه حسابرسی نیز، نفوذ اجتماعی رئیس بخش حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی، یا سایر افراد ممکن است بر تصمیم حسابرسان داخلی در مورد قصد پذیرش و استفاده از CAAT تأثیرگذار باشد (کرتیس و پین، ۲۰۰۸؛ گونزالس و همکاران^۴، ۲۰۱۲). پس انتظار می‌رود

1 Venkatesh

2 Ernst and Young

3 Zuiderwijk et al

4 Gonzalez

که اگر سرپرستان حسابرسی به صورت مستقیم انتظار خود را از یادگیری CAAT توسط حسابرسان داخلی بیان کنند، حسابرسان داخلی نیز شروع به یادگیری و استفاده از این سیستم‌ها نمایند.

فرضیه سوم: نفوذ اجتماعی تأثیر مثبتی بر مقاصد رفتاری حسابرسان داخلی برای قصد پذیرش CAAT دارد. یکی از عوامل تأثیرگذار دیگر شرایط تسهیل کننده (FC) می باشد. شرایط تسهیل کننده به این اشاره دارد که فرد معتقد است منابع و زیرساخت‌های فنی کافی و لازم برای پشتیبانی و استفاده از سیستم‌های موجود در دسترس او قرار گرفته است (ونکاتش و همکاران، ۲۰۰۳). از آنجایی که در زمینه ممیزی، CAAT از حسابرسان داخلی می‌خواهد که مهارت‌های خاصی مانند تعریف فایل‌های ورودی و طراحی دستورات پیچیده برای انجام آزمون‌های حسابرسی داشته باشند (براون و دیویس^۱، ۲۰۰۳)، بنابراین، باید منابع سرمایه‌گذاری بیشتری در آموزش حسابرسی مرتبط با فناوری اطلاعات برای تسهیل حسابرسان داخلی برای استفاده از CAAT در اختیار حسابرسان داخلی قرار داده تا انگیزه آنها نیز بالاتر رفته و شرایط و زمینه لازم برای یادگیری و استفاده از اطلاعات را به دست آورند (سایانا^۲، ۲۰۰۳). تسهیل شرایطی مانند امکانات سیستم‌های اطلاعاتی سازمان و پشتیبانی مدیران ارشد و همچنین پشتیبانی از ارائه‌دهندگان نرم‌افزار برای تسهیل پذیرش CAAT امری حیاتی است. اگر حسابرسان داخلی این شرایط تسهیل کننده را نداشته باشند، CAAT را نمی‌پذیرند یا از آنها استفاده نمی‌کنند. تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که شرایط تسهیل کننده تأثیر قوی بر قصد پذیرش CAAT توسط حسابرسان داخلی دارد (بریستاکر و همکاران، ۲۰۱۴؛ ماهزان و لایمر، ۲۰۱۴).

فرضیه چهارم: شرایط تسهیل گر تأثیر مثبتی بر قصد پذیرش CAAT دارد.

ادعا می شود که رفتار غیراخلاقی حسابرسان کیفیت حسابرسان را کاهش داده و منجر به شکست مؤسسات حسابرسی می شود (آکپوتو و اسراییل^۳، ۲۰۱۳). به دنبال شکست حسابرسی، تعدادی از ابتکارات نظارتی مهم مانند آیین نامه اخلاقی برای حسابداران حرفه ای منتشر می‌شود تا حسابرسان را تشویق کنند تا اخلاقی تر عمل نمایند (IFAC^۴، ۲۰۰۳). علیرغم تقویت قوانین برای حرفه حسابداری و همچنین تحقیقات مختلف انجام شده در مورد نیت رفتاری حسابرسان، رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان همچنان ادامه دارد. به عنوان مثال، نظرسنجی ملی اخلاق در سال ۲۰۰۷ پیشنهاد کرد که رفتار غیراخلاقی همچنان یک مشکل جدی در حرفه حسابرسی است و نیاز به بررسی های بیشتری دارد. علاوه بر این، بر اساس نتایج موحد نور^۵ (۲۰۱۱)، تعداد زیادی از حسابرسان همچنان نگران رفتارهای غیراخلاقی هستند که کیفیت کار آنها را کاهش می دهد. این شکست‌های حسابرسی آشکار و رفتارهای غیراخلاقی در میان حسابرسان ممکن است

1 Brown & Davis

2 Sayana

3 Akpotu and Israel

4 International Federation of Accountants

5 Mohd Nor

ناشی از عدم تمایل گسترده آنها به گزارش تحریف‌های کشف‌شده به دلیل فقدان قصد کافی باشد (موحد زواوی و همکاران^۱، ۲۰۰۸).

رفتار نادرست حسابرسان برای گزارش تحریف‌های کشف‌شده، ممکن است باعث ایجاد مشکلات جدی برای سرمایه‌گذاران، مشتریان و حرفه حسابرسی شود زیرا منعکس‌کننده کاهش کیفیت کار حسابرسی است (آلانیز-بوقایس^۲، ۲۰۱۲). نیت‌های رفتاری ایجاد‌کننده انگیزه برای عملکرد حسابرسان هستند؛ زیرا تلاشی است که افراد برای انجام آن برنامه‌ریزی می‌کنند (بک و آزن، ۱۹۹۱). با توجه تأثیری که نیت‌های رفتاری حسابرسان بر میزان اثر بخشی و عملکرد آنها دارد. در واقع قصد پذیرش CAAT با توجه به ادبیات بیان شده می‌تواند نقش میانجی برای رابطه نیت‌های رفتاری و عملکرد حسابرسی داشته باشد، لذا فرضیه زیر مطرح می‌شود:

فرضیه پنجم: قصد پذیرش CAAT با عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط معنی‌داری دارد.

به اشتراک گذاری اطلاعات و نگرش مشارکتی بین اعضای تیم بر توانایی کارمندان برای انجام کارها به طور موثر تأثیر می‌گذارد (لین و همکاران^۳، ۲۰۱۰). بنابراین هنگام انجام کار تیمی، به اشتراک گذاشتن دانش در مورد کار با سایر اعضای تیم الزامی است و می‌تواند رابطه مقاصد رفتاری ایشان و عملکرد حسابرسان داخلی را بهبود بخشد. این امکان برای اعضا وجود دارد که اطلاعات، افکار و تجربیات خود را با یکدیگر به اشتراک بگذارند که به نوبه خود به بهبود کارایی کلی کار انجام شده توسط تیم کمک می‌کند. علاوه بر این، تجربیات کارکنان به تیم در بهبود کیفیت کلی کارشان کمک (لین و همکاران، ۲۰۱۰؛ وو و همکاران^۴، ۲۰۱۷). به همین دلیل، زمانی که افراد با یکدیگر همکاری می‌کنند تمایل بیشتری برای به اشتراک گذاشتن دانش خود با سایر اعضای گروه دارند و تأثیر مثبتی بر مقاصد رفتاری حسابرسان داخلی و پذیرش CAAT می‌شود. حمایت مدیریت نیز به طور قابل توجهی بر عملکرد شغلی کارکنان تأثیر می‌گذارد (لونا و مک دوناه^۵، ۲۰۰۵). پشتیبانی مدیریت، از جمله، شامل به اشتراک گذاری اطلاعات (ویدوری و همکاران^۶، ۲۰۱۶) تجهیزات فیزیکی و زیرساخت‌ها و آموزش (غنی و همکاران، ۲۰۱۶)^۷ است. با حمایت مدیریت، کارکنان رضایت شغلی را تجربه می‌کنند و بنابراین عملکرد شغلی مثبتی را نشان می‌دهند (لی و چوی^۸، ۲۰۱۹). حمایت مدیریت، کارکنان را برانگیخته می‌کند تا باورهایی را برای پذیرش، احترام و ارتباط ایجاد کنند و همچنین پاداش‌های افزایش تلاش شغلی را ارزیابی کنند. حمایت مدیریت، وظیفه عاطفی کارکنان را برای کمک به سازمان برای دستیابی به

1 Mohd Zawawi et al

2 Alaniz-Bouqayes

3 Lin et al

4 Wu et al

5 Loonam & McDonagh

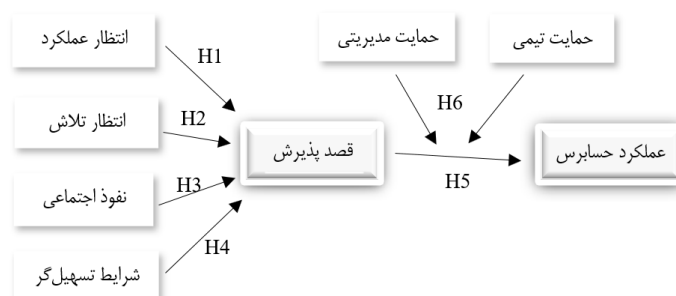
6 Widuri

7 Ghani

8 Lee & Choi

اهداف، وابستگی عاطفی آنها به سازمان و پیش بینی آنها برای پاداش عملکرد بیشتر افزایش می دهد و در نتیجه می تواند تأثیر مثبتی بر رابطه مقاصد رفتاری و عملکرد حسابرسان داخلی داشته باشد (سینگ^۱، ۲۰۲۰).
فرضیه ششم: حمایت تیمی و حمایت مدیریتی بر رابطه میان عملکرد حسابرسان داخلی و قصد پذیرش CAAT اثر تعدیلگری دارد.

با توجه به مبانی نظری و توسعه فرضیه ها مدل مفهومی پژوهش در قالب شکل (۱) ارائه می شود.



شکل (۱): مدل مفهومی (محقق ساخته)

۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت و روش جزو پژوهش های توصیفی - پیمایشی است. برای اجرای این پژوهش، از رویکرد کمی و ابزار پرسشنامه استاندارد استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش را حسابرسان داخلی ایران تشکیل می دهد. حجم نمونه مطابق با جدول مورگان تعداد ۱۸۰ نفر به روش نمونه گیری تصادفی انتخاب شد. برای اطمینان از میزان پایایی متغیرهای پژوهش، از ضریب آلفای کرونباخ بهره گرفته شده است. پایایی پرسشنامه مناسب بود، چرا که تمامی ضرایب بدست آمده بالاتر از ۰/۷ می باشد. در پژوهش حاضر برای بررسی پایایی متغیرها از معیارهای ضرایب بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی و روایی همگرا استفاده شده است. تمامی پرسشنامه ها استاندارد مورد استفاده در پژوهش های معتبر خارجی و بر اساس مقیاس ۵ گزینه ای لیکرت از خیلی مخالفم (۱) تا خیلی موافقم (۵) می باشد.

جدول ۱- پرسش‌های استاندارد مربوط به متغیرها

متغیر	تعداد	پرسشنامه استاندارد	منبع
انتظار عملکرد	۱	استفاده از (CAAT)، من را قادر می‌سازد تا وظایفم را سریع‌تر انجام دهم.	(الهیاری و همکاران، ۲۰۱۹)
	۲	استفاده از (CAAT)، بهره‌وری من را افزایش می‌دهد.	
	۳	استفاده از (CAAT)، شانس ارتقا و افزایش دستمزد را برای من به همراه دارد.	
	۴	استفاده از (CAAT)، زمان صرف فعالیت‌های غیرموثر را کاهش می‌دهد.	
	۵	استفاده از (CAAT) کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد.	
	۶	تعامل من با (CAAT) واضح و قابل درک خواهد بود.	
انتظار تلاش	۷	برای من مهارت پیدا کردن در استفاده از (CAAT) آسان است.	
	۸	استفاده از (CAAT) را آسان می‌دانم.	
	۹	یادگیری کار با (CAAT) برای من آسان است.	
نفوذ اجتماعی	۱۰	افرادی که بر روی رفتار من تأثیر گذارند فکر می‌کنند که باید از (CAAT) استفاده کنم.	
	۱۱	افرادی که برای من مهم هستند فکر می‌کنند که باید از (CAAT) استفاده کنم.	
	۱۲	مدیریت شرکت از (CAAT) راضی بودند و (CAAT) برای اداره شرکت مفید است.	
	۱۳	به طور کلی، شرکت از استفاده از (CAAT) حمایت کرده است.	
	۱۴	افرادی در شرکت من که از (CAAT) استفاده می‌کنند، نسبت به افرادی که از آن استفاده نمی‌کنند، اعتبار بیشتری دارند.	
شرایط تسهیل‌گر	۱۵	من منابع لازم برای استفاده از (CAAT) را دارم.	
	۱۶	من دانش لازم برای استفاده از (CAAT) را دارم.	
	۱۷	این سیستم با سایر (CAAT) که من استفاده می‌کنم سازگار نیست.	
	۱۸	یک شخص خاص (یا گروه) برای کمک به مشکلات (CAAT) در دسترس است.	
	۱۹	من فکر می‌کنم که استفاده از (CAAT) با رویکرد حسابرسی شرکت مطابقت دارد.	
قصد پذیرش	۲۰	من تمایل دارم که از (CAAT) در فعالیت‌های جاری استفاده کنم.	۱ (سنوسی و همکاران، ۲۰۲۳)
	۲۱	من پیش‌بینی می‌کنم که در آینده از (CAAT) استفاده کنم.	
	۲۳	من برنامه‌ریزی کردم که از (CAAT) در فعالیت‌های حسابرسی امسال استفاده کنم.	
عملکرد حسابرس	۲۴	من می‌توانم وظایفم را به موقع انجام دهم.	
	۲۵	من می‌توانم اطلاعات قابل اعتماد جمع‌آوری شده در طول کار خود را ارزیابی کنم.	
	۲۶	من می‌توانم بر اساس اطلاعاتی که در طول کارم جمع‌آوری شده است، نظر حسابرسی بدهم.	
	۲۷	من قادر به شناسایی ابتکارات برای بهبود فرآیندهای کاری هستم.	
	۲۸	من قادر به شناسایی و کاهش ریسک از طریق فرآیند حسابرسی موثر هستم.	
حمایت	۲۹	وظیفه من به حمایت و تلاش کامل مدیریت ارشد نیاز دارد.	
	۳۰	وظیفه من مستلزم در دسترس بودن تخصص حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان است.	
	۳۱	وظیفه من به آموزش موثر و کافی نیاز دارد.	

متغیر	تعداد	پرسشنامه استاندارد	منبع
فرایند تیمی	۳۲	وظیفه من بدلیل شاخه های کاری متعدد در حسابرسی به فناوری حسابرسی نیاز دارد.	کرمی و همکاران، ۱۳۹۵
	۳۳	اعضای تیم من تجربیات خود را با دیگران به اشتراک خواهند گذاشت.	
	۳۴	تیم من با هم و به شیوه ایی هماهنگ کار می کنند.	
	۳۵	اعضای تیم من قابل اعتماد هستند.	
	۳۶	تیم من می تواند بهترین موقعیت را برای رسیدن به هدف ایجاد کند.	
	۳۷	تیم من می تواند کار را به آرامی و به طور موثر انجام دهد.	

منبع: یافته های پژوهشگر

۴- یافته های پژوهش

برای تجزیه و تحلیل داده ها از مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی (smart pls) و برای آزمون فرضیه ها، از تحلیل دو مرحله ای برازش مدل اندازه گیری و برازش مدل ساختاری استفاده شده است.

۴-۱ آمار توصیفی داده ها

موضوع آمار توصیفی تنظیم و طبقه بندی داده ها، نمایش ترسیمی، و محاسبه مقادیری از قبیل نما، میانگین، میانه و... می باشد که حاکی از مشخصات یکایک اعضای جامعه مورد بررسی است. در آمار توصیفی اطلاعات حاصل از یک گروه، همان گروه را توصیف میکند. مشخصات جمعیت شناختی نمونه بررسی شده به طور خلاصه در جدول (۲) ارائه شده است. مطابق جدول زیر، در بین پاسخ دهندگان مردان با ۶۴ درصد، بیشترین درصد فراوانی را به خود اختصاص دادند. بیشترین فراوانی رده سنی نیز، مربوط به طبقه ۳۰ تا ۳۹ سال با ۳۴.۴ درصد بوده است. علاوه بر آن، ۴۵.۹ درصد از پاسخ دهندگان با داشتن مدرک کارشناسی ارشد بیشترین درصد فراوانی تحصیلات را داشتند. در نهایت، ۲۹.۵ درصد از پاسخ دهندگان سابقه کمتر از ۵ سال و بیش از ۱۵ سال داشتند.

جدول ۲- پروفایل نمونه

متغیر	گزاره	درصد	متغیر	گزاره	درصد
جنسیت	زن	۳۶.۱	سن	کمتر از ۳۰ سال	۲۷.۸
		مرد		۳۰ تا ۳۹ سال	۳۴.۴
	۴۰ تا ۴۹ سال			۲۹.۵	
				۵۰ سال به بالا	۸.۱
تحصیلات	کاردانی یا کمتر	۱.۶	سابقه	کمتر از ۵ سال	۲۹.۵
	کارشناسی	۲۱.۳		۵ تا ۹ سال	۲۴.۵
	کارشناسی ارشد	۴۵.۹		۱۰ تا ۱۴ سال	۱۶.۳
	دکتری	۳۱.۱		۱۵ سال به بالا	۲۹.۵

منبع: یافته های پژوهشگر

۲-۴ برازش مدل اندازه‌گیری

در برازش الگوهای اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود. در این پژوهش پایایی به سه روش بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بررسی شده است. همانطور که نتایج جدول (۳) نشان می‌دهد، مدل اندازه‌گیری تمام معیارهای کیفیت و پایایی را برآورده می‌کند. برای بررسی پایایی متغیرها از معیارهای ضرایب بارهای عاملی، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی و روایی همگرا و متمایز استفاده شده است. بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیشتر از مقدار ۰/۵ شود، بیانگر این است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول است و این نشان دهنده آن است که پرسش‌های پژوهش به درستی برای اندازه‌گیری متغیرهای در نظر گرفته شده‌اند (ریوارد و هاف^۱، ۱۹۸۸). اگر محقق پس از محاسبه بارهای عاملی بین سازه و شاخص‌ها آن با مقادیری کمتر از ۰/۵ مواجه شد، باید آن سوالات را از مدل پژوهش خود حذف نماید (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). در پژوهش حاضر چون تمام سوالات از پرسشنامه استاندارد استفاده شده، تمامی سوالات هم از نظر روایی و هم پایایی متناسب با متغیرهای مورد پژوهش بودند ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی سازه‌ها عامل دیگری است که مقدار آن بین صفر و یک است و بیانگر نسبت واریانس بین هر سازه و شاخص‌هایش به واریانس کل سازه می‌باشد. پایایی ترکیبی توسط ورتس^۲ و همکاران (۱۹۷۴) معرفی شد و برتری آن نسبت به آلفای کرونباخ در این است که پایایی سازه‌ها را با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌نماید. پایایی ترکیبی بالای ۰/۷ برای هر سازه، نشان از پایایی درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری است.

با توجه به نتایج به‌دست آمده در پژوهش حاضر، می‌توان وضعیت پایایی متغیرهای پژوهش را بسیار خوب دانست. روایی همگرا نیز یک سنجح کمی است که میزان همبستگی درونی و همسویی سوالات سنجش یک متغیر را نشان می‌دهد. در این پژوهش برای روایی همگرا از میانگین واریانس استخراج شده (AVE) فورنل و لارکر^۳ (۱۹۸۱) استفاده شده است. این معیار نشان‌دهنده میانگین واریانس مشترک بین هر سازه با شاخص‌های خود است. در واقع میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هر چه عدد بدست آمده از ۰/۵ بزرگتر و به یک نزدیک تر باشد، بهتر است، که مطابق با جدول (۳) مقادیر بدست آمده بالاتر از ۰/۵ بوده و نشان‌دهنده تأیید روایی همگرا می‌باشد.

¹ Rivard and Hough

² werts

³ Fornell and Larcker

جدول شماره ۳- شاخص‌های پایایی پرسشنامه

متغیر	تعداد	گویه	بار عاملی	AVE	CR	آلفای کرونباخ
انتظار عملکرد	۱	استفاده از (CAAT)، من را قادر می‌سازد تا وظایفم را سریع‌تر انجام دهم.	۰/۸۵۴	۰/۷۲۰	۰/۹۲۸	۰/۹۱۶
	۲	استفاده از (CAAT)، بهره‌وری من را افزایش می‌دهد.	۰/۸۹۵			
	۳	استفاده از (CAAT)، شانس ارتقا و افزایش دستمزد را برای من به همراه دارد.	۰/۷۹۲			
	۴	استفاده از (CAAT)، زمان صرف فعالیت‌های غیرموثر را کاهش می‌دهد.	۰/۸۰۶			
	۵	استفاده از (CAAT) کیفیت حساسی را افزایش می‌دهد.	۰/۸۹۱			
انتظار تلاش	۶	تعامل من با (CAAT) واضح و قابل درک است	۰/۸۳۴	۰/۷۵۷	۰/۹۲۶	۰/۸۹۳
	۷	برای من مهارت پیدا کردن در استفاده از (CAAT) آسان است.	۰/۸۴۳			
	۸	استفاده از (CAAT) را آسان می‌دانم.	۰/۸۹۹			
	۹	یادگیری کار با (CAAT) برای من آسان است.	۰/۹۰۱			
نفوذ اجتماعی	۱۰	افرادی که بر روی رفتار من تأثیر می‌گذارند فکر می‌کنند که باید از (CAAT) استفاده کنم.	۰/۸۸۶	۰/۸۱۲	۰/۹۴۲	۰/۹۵۶
	۱۱	افرادی که برای من مهم هستند فکر می‌کنند که باید از (CAAT) استفاده کنم.	۰/۹۰۶			
	۱۲	مدیریت شرکت از (CAAT) راضی است و (CAAT) برای اداره شرکت مفید است.	۰/۹۲۶			
	۱۳	به طور کلی، شرکت از استفاده از (CAAT) حمایت کرده است.	۰/۸۹۶			
	۱۴	افرادی در شرکت من که از (CAAT) استفاده می‌کنند، نسبت به افرادی که از آن استفاده نمی‌کنند، اعتبار بیشتری دارند.	۰/۸۸۹			
شرایط تسهیل‌گر	۱۵	من منابع لازم برای استفاده از (CAAT) را دارم.	۰/۷۹۵	۰/۶۰۱	۰/۸۸۳	۰/۸۳۳
	۱۶	من دانش لازم برای استفاده از (CAAT) را دارم.	۰/۸۲۴			
	۱۷	این سیستم با سایر (CAAT) که من استفاده می‌کنم سازگار نیست.	۰/۷۴۷			
	۱۸	یک شخص خاص (یا گروه) برای کمک به مشکلات (CAAT) در دسترس است	۰/۷۱۱			
	۱۹	من فکر می‌کنم که استفاده از (CAAT) با رویکرد حساسی شرکت مطابقت دارد.	۰/۷۹۴			
مقاصد رفتاری	۲۰	من تمایل دارم که از (CAAT) در فعالیت‌های جاری استفاده کنم.	۰/۹۲۴	۰/۸۲۹	۰/۹۳۵	۰/۸۹۶
	۲۱	من پیش‌بینی می‌کنم که در آینده از (CAAT) استفاده کنم.	۰/۸۷۷			

متغیر	تعداد	گویه	بار عاملی	AVE	CR	آلفای کرونباخ
عملکرد حسابرسی	۲۳	من برنامه ریزی کردم که از (CAAT) در فعالیت های حسابرسی امسال استفاده کنم.	۰/۹۲۹	۰/۷۱۸	۰/۹۲۷	۰/۹۰۱
	۲۴	من می توانم وظایفم را به موقع انجام دهم.	۰/۷۹۵			
	۲۵	من می توانم اطلاعات قابل اعتماد جمع آوری شده در طول کار خود را ارزیابی کنم.	۰/۸۷۱			
	۲۶	من می توانم بر اساس اطلاعاتی که در طول کارم جمع آوری شده است، نظر حسابرسی بدهم.	۰/۸۷۶			
	۲۷	من قادر به شناسایی ابتکارات برای بهبود فرآیندهای کاری هستم.	۰/۸۰۱			
حمایت مدیریتی	۲۸	من قادر به شناسایی و کاهش ریسک از طریق فرآیند حسابرسی موثر هستم.	۰/۸۸۸	۰/۷۷۵	۰/۹۳۲	۰/۹۰۳
	۲۹	وظیفه من به حمایت و تلاش کامل مدیریت ارشد نیاز دارد.	۰/۸۱۰			
	۳۰	وظیفه من مستلزم در دسترس بودن تخصص حسابرسی فناوری اطلاعات در سازمان است.	۰/۹۱۰			
	۳۱	وظیفه من به آموزش موثر و کافی نیاز دارد.	۰/۸۹۳			
	۳۲	وظیفه من بدلیل شاخه های کاری متعدد در حسابرسی به فناوری حسابرسی نیاز دارد.	۰/۹۰۴			
حمایت تیمی	۳۳	اعضای تیم من تجربیات خود را با دیگران به اشتراک خواهند گذاشت.	۰/۹۰۱	۰/۸۴۳	۰/۹۶۴	۰/۹۵۳
	۳۴	تیم من با هم و به شیوه ای هماهنگ کار می کنند.	۰/۹۶۰			
	۳۵	اعضای تیم من قابل اعتماد هستند.	۰/۹۴۴			
	۳۶	تیم من می تواند بهترین موقعیت را برای رسیدن به هدف ایجاد کند.	۰/۸۹۹			
	۳۷	تیم من می تواند کار را به آرامی و به طور موثر انجام دهد.	۰/۸۸۴			

منبع: یافته های پژوهشگر

۳-۴ برازش مدل ساختاری

آزمون مدل ساختاری این بخش پژوهش شامل سازه های پنهان و روابط میان آنها است. که از ۳ شاخص اصلی ضریب تعیین R^2 ، شاخص Q^2 و اندازه اثر F^2 برای آزمون مدل ساختاری استفاده می شود. که در آن ضریب تعیین R^2 ارتباط خطی بین دو متغیر را اندازه گیری می کند. به بیان ساده تر، ضریب تعیین نشان می دهد که چه میزان یا مقدار از تغییرات متغیر وابسته مساله تحت تاثیر متغیر مستقل مساله بوده است. چین (۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی بودن برازش بخش

ساختاری مدل R^2 تعریف کرده است. هایر و همکاران، (۲۰۱۳)، معیار Q^2 را به عنوان دومین شاخص قدرت پیش‌بینی مدل تعریف کردند. آنها اعتقاد داشتند مدلهایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای مدل را نیز داشته باشند. آنها در مورد تمامی سازه‌های درون‌زا سه مقدار $0/۲$ ، $0/۱۵$ و $0/۳۵$ را به عنوان قدرت پیش‌بینی به ترتیب کم، متوسط و قوی تعیین نموده‌اند. جدول (۴) نتایج این معیارها را برای پژوهش حاضر نشان می‌دهد.

جدول ۴- شاخص‌های نیکویی برازش

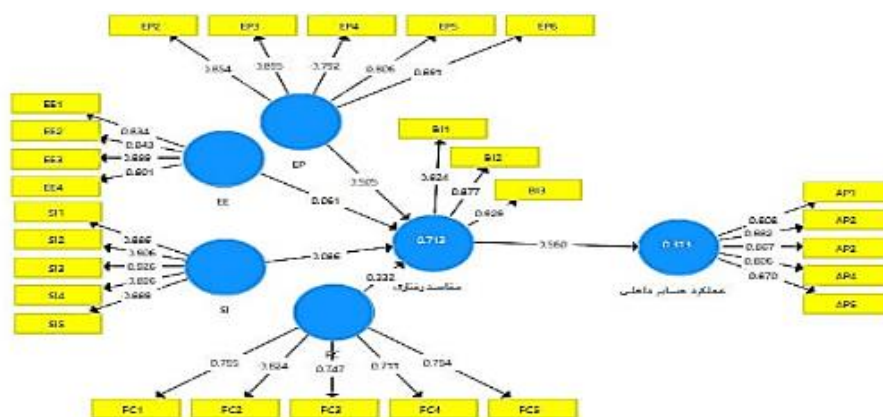
متغیر وابسته	R^2	Q^2
قصد پذیرش	$0/۶۷$	$0/۵۱$
عملکرد حسابرسی	$0/۶۵$	$0/۴۰$
$GOF = \sqrt{\text{average (AVE)} \times \text{average (R}^2\text{)}}$ $GOF = 0/869 \times 0/811 = 0/7$		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مطابق نتایج مندرج در جدول (۴)، ضریب تعیین برای متغیرهای قصد پذیرش و عملکرد حسابرسی به ترتیب برابر با $0/۶۷$ و $0/۶۵$ است لذا می‌توان گفت هر دو ضریب مسیر قوی دارند. همچنین Q^2 به ترتیب $0/۵۱$ و $0/۴۰$ می‌باشد که هر دو بیش از $0/۳۵$ می‌باشند و از قدرت پیش‌بینی کنندگی قوی برخوردار هستند. با توجه به اینکه مدل تمام معیارها را دارد، می‌توان پیشنهاد داد که مدل ساختاری خوب است.

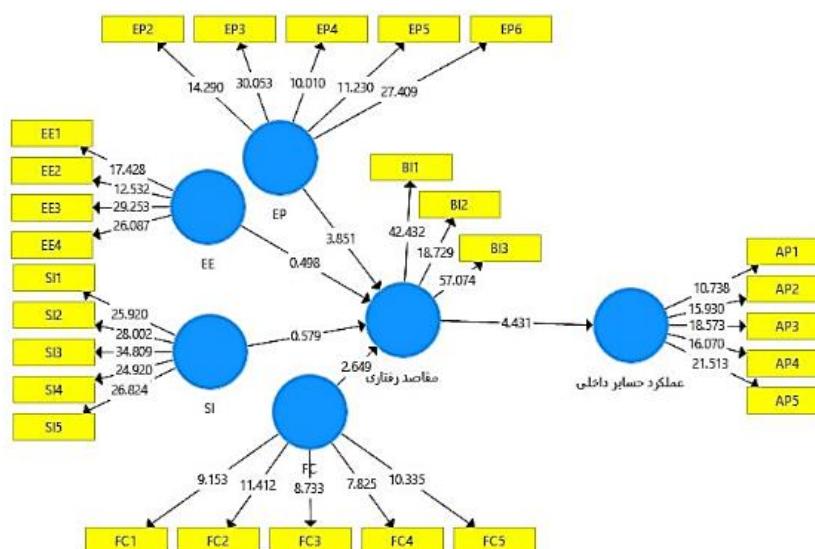
۴-۴- برازش کلی مدل

شاخ نیکویی برازش مدل در PLS، راه حلی برای بررسی برازش کلی مدل است. شاخص یا معیار GOF توسط فرمول محاسبه می‌شود. این شاخص عددی بین صفر تا یک است که هر چه مقدار آن به یک نزدیکتر باشد نشان از اعتبار و کیفیت بالاتر مدل است. در فرمول جدول (۴) میانگین مقادیر اشتراک هر سازه در مدل است و R^2 نیز همان ضریب تعیین است، مقادیر به دست آمده که بالاتر از $0/۳۵$ درصد باشد نشان از اعتبار قابل قبولی در مدل است. با توجه به مقدار به دست آمده برای آزمون نیکویی برازش به میزان 70% درصد. برازش کلی مدل در سطح بسیار مناسب تأیید می‌شود. نتایج مدل نهایی پژوهش در حالت تخمین ضرایب استاندارد شده و ضرایب معناداری تی (T value) و ضرایب مسیرها برای اجرای معادلات ساختاری بدون متغیرهای تعدیلگر در شکل‌های (۳ و ۲) ارائه شده است و همچنین نتایج آماره تی با ورود متغیرهای تعدیلگر حمایت تیمی و حمایت مدیریتی به ترتیب در شکل (۳) قابل رؤیت است.



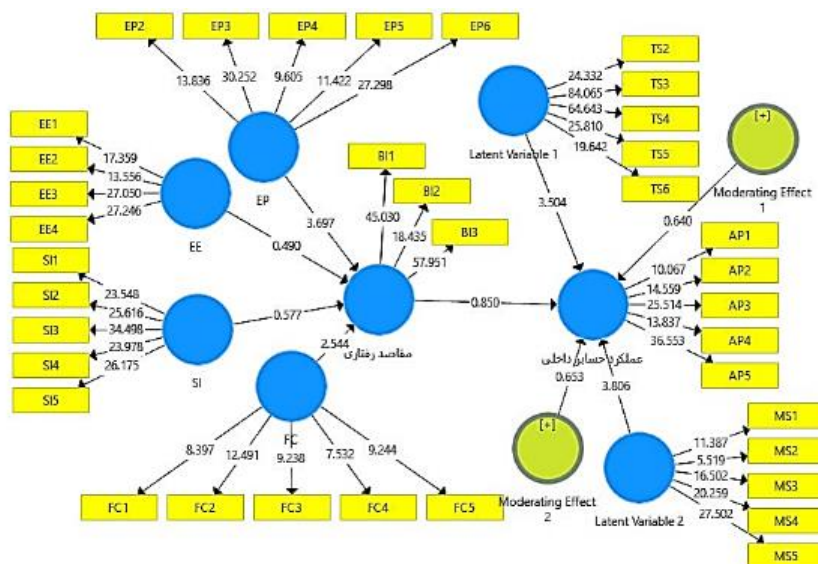
شکل ۲- ضرایب بارهای عاملی (مدل بدون تعدیلگر)

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۳- آماره تی (مدل بدون تعدیلگر)

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل ۴-آماره تی متغیرهای تعدیلگر

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵-۴ آزمون فرضیه‌های پژوهش

برای بررسی روابط بین متغیرهای پژوهش از ضرایب استاندارد و مقادیر تی و لیو استفاده شده است که اگر مقدار تی و لیو برای یک رابطه بزرگتر از ۱/۹۶ باشد نشان‌دهنده رابطه معنادار میان آن دو متغیر است. با توجه به نتایج جدول (۵) و شکل (۲) کلیه ضرایب بیشتر از ۱/۹۶ بوده و فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. نتایج فرضیه‌ها بر اساس شکل (۳ و ۴) در جدول (۵) نشان داده شده است. لازم به ذکر می‌باشد، آزمون معادلات ساختاری برای متغیرهای تعدیلگر هم به صورت ورود جداگانه متغیرهای حمایت تیمی و حمایت مدیریتی به مدل و هم به صورت ورود همزمان انجام گردید و در همه موارد اثر تعدیلگری مورد تأیید قرار نگرفت.

جدول ۵-نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیات	ضرایب مسیر	آماره تی	نتیجه
اول: ارتباط انتظار عملکرد با قصد پذیرش	۰/۶۰۶	۳/۸۵۱	عدم رد
دوم: ارتباط انتظار تلاش با قصد پذیرش	۰/۰۶۱	۰/۴۹۸	رد
سوم: ارتباط نفوذ اجتماعی با قصد پذیرش	۰/۰۹۶	۰/۵۷۹	رد

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۷/ پیاپی ۶۵/ بهار ۱۴۰۴

فرضیات	ضرایب مسیر	آماره تی	نتیجه
چهارم: ارتباط شرایط تسهیل گر با قصد پذیرش	۰/۳۳۲	۲/۶۴۹	عدم رد
پنجم: ارتباط قصد پذیرش با عملکرد حسابرس داخلی	۰/۶۶	۴/۴۳۱	عدم رد
ششم: تأثیر تعدیلگری حمایت تیمی و مدیریتی بر ارتباط	۰/۱۲۴	۰/۶۴۰	رد
میان قصد پذیرش و عملکرد حسابرس داخلی	۰/۱۱۵	۰/۶۵۳	رد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به طور تجربی مدلی یکپارچه را با بررسی عواملی که بر قصد حسابرسان داخلی برای استفاده و پیاده‌سازی CAAT تأثیر دارد و همچنین تأثیر پذیرش CAAT بر عملکرد حسابرس داخلی را مطالعه نموده است. در حقیقت هدف اصلی پر کردن شکاف موجود در تأثیر فناوری اطلاعات و ابزارهای مورد استفاده آن در حوزه حسابرسی داخلی است که با ابزار پرسشنامه صورت گرفته است. برخلاف بسیاری از مطالعات قبلی، این مقاله به بررسی عواملی می‌پردازد که احتمال اتخاذ و استفاده از CAAT توسط حسابرسان داخلی در ایران را با محیط سازمانی ضعیف و رویه‌های شرکتی ضعیف و قوی مورد بررسی قرار می‌دهد. چنین شواهدی برای حسابرسان مستقل، کمیته‌های حسابرسی، هیئت‌مدیره‌ها بسیار مهم است، زیرا تلاش می‌کنند کیفیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی را بهبود بخشند تا حسابرسان مستقل بتوانند به اثربخشی و کیفیت کنترل‌های داخلی و حسابرسان داخلی اعتماد کنند و هزینه‌های سازمان را کاهش دهند. اهمیت نقش CAAT در فرآیند حسابرسی به طور گسترده‌ای شناخته شده است. با این حال، با وجود مزایای مورد انتظار و پیشنهادات از سوی محققان و تدوین‌کنندگان استانداردها و مقررات، بسیاری از حسابرسان داخلی در حال حاضر از این ابزارها هنگام انجام وظایف حسابرسی داخلی مختلف استفاده نمی‌کنند (دایس و مارکز، ۲۰۱۸). در پژوهش حاضر، از شش فرضیه مطرح شده، نتایج از سه فرضیه پشتیبانی (فرضیه‌های اول، چهارم و پنجم) نمود و سه فرضیه هم رد گردید. به طور خاص، نتایج تجزیه و تحلیل نشان داد که اثر انتظار عملکرد (H1)، از نظر آماری در توضیح قصد حسابرسان داخلی برای پذیرش CAAT معنادار و مستقیم بود. این نتیجه با احمد الهیاری و همکاران (۲۰۱۹) مطابقت دارد اما با یافته‌های گونزالس و همکاران (۲۰۱۲) در تضاد است. این نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی زمانی که مزایای استفاده از ابزارهای فناورانه و CAAT برای بهبود عملکرد خود را درک می‌کنند، تمایل بیشتری به استفاده از CAAT دارند. بنابراین، مدیرانی که به دنبال افزایش استفاده از CAAT هستند، باید در برنامه‌های آموزشی که برای آموزش حسابرسان داخلی در مورد مزایای استفاده از این ابزارها طراحی شده‌اند و آنها را در جریان تغییرات فناوری قرار دهند، سرمایه‌گذاری بیشتری نمایند. همچنین فرض شرایط تسهیل‌گر (H4) مطابق با پژوهش الهیاری و همکاران (۲۰۱۹) و عبدخدا و همکاران (۱۳۹۰) با قصد پذیرش حسابرسان ارتباط معنادار و مستقیم را نشان داد، این نتیجه حاکی از آن

است که سهولت استفاده از CAAT برداشت ذهنی مثبتی را برای استفاده کننده که حسابرسان باشد ایجاد می کند و این خود تمایل حسابرس را برای پذیرش آن افزایش خواهد داد. در حقیقت مطابق مطالعه و نکاتش و همکاران (۲۰۰۳)، شرایط تسهیل گر مانند آموزش تأثیر مستقیم بر رفتار حسابرس داخلی دارد و آموزش می تواند رابطه قصد پذیرش CAAT را تقویت نماید، زیار حسابرسان کاملاً درک می کنند که آموزش بیشتر ابزارهای فناوریانه، آنها را ماهرتر نموده و کیفیت عملکردشان را بهبود می بخشد.

طبق نتایج پژوهش، تأثیر انتظار تلاش و نفوذ اجتماعی بر قصد پذیرش در نمونه مورد بررسی به ترتیب (H2, H3) معنادار نبود. دلیل آن هم ممکن است این باشد که در زمینه حسابرسی، هنگام تصمیم گیری برای استفاده از ابزارهای فناوریانه، حسابرسان داخلی اثربخشی رویه های حسابرسی را به جای اولویت های فردی در رابطه با تلاش مورد نیاز برای استفاده از فناوری در اولویت قرار دهند و همچنین راحت نبودن فرد با ابزارهای فناوریانه جدید، انتظار وی را برای تلاش کاهش می دهد (بیرستاکر، ۲۰۱۴). مشابه پژوهش الهیاری (۲۰۱۹)، و نکاتش و همکاران (۲۰۰۳)، کیم و همکاران (۲۰۰۹)، مایور (۲۰۱۵)، مهدوی و کریمی (۱۳۹۳) و سپاسی و همکاران (۱۳۹۵)، این پژوهش هم، شواهدی معنادار و مستقیم را برای حمایت از ارتباط میان قصد پذیرش CAAT و عملکرد حسابرس داخلی (H5) ارائه داد. بدین صورت حسابرسان با قصد پذیرش CAAT، نقش حیاتی را در کمک به سازمان ها در پاسخ به تقاضای فزاینده افزایش کیفیت کنترل داخلی و عملکرد داشته باشند. در واقع حسابرسان داخلی با پذیرش CAAT، مهارت های لازم برای افزایش عملکرد خود و در نهایت افزایش کیفیت حسابرسی را کسب می نمایند. لذا شرکت ها باید هزینه کافی را در زیرساخت های پیشرفته سرمایه گذاری کنند تا حسابرسان را تشویق به اتخاذ و استفاده از CAAT کنند. علاوه بر این، شرکت ها می توانند با ایجاد رویه های جدید برای انتصاب و ارتقای حسابرسان، استفاده از CAAT را افزایش دهند و این روش ها باید بر توانایی حسابرس برای استفاده از تجزیه و تحلیل داده ها در فعالیت های حسابرسی روزمره تأکید نماید. با توجه به تأکید بر کار گروهی و حمایت تیمی و همچنین حمایت مدیر، در این پژوهش، نقش تعدیلگری این دو متغیر بر رابطه میان قصد پذیرش CAAT و عملکرد حسابرس داخلی مورد تأیید قرار نگرفت. شاید دلیل را بتوان در محیط پژوهشی جستجو کرد، در ایران بنا بر فرهنگ سازمانی و شرکتی که در میان همکاران وجود دارد، رفتار و عملکرد فرد، زمانی که عضو گروه باشد و زمانی که مدیریت گروه را بر عهده داشته باشد، متفاوت است.

زیرا کار گروهی نیاز به انعطاف پذیری دارد و متأسفانه در ایران انعطاف پذیری بسیار اندک است و در ایران شواهد بسیاری خلاف نظریه وجدان جمعی دورکیم وجود دارد، بدین صورت که این جامعه شناس معتقد است وجدان جمعی که باعث می شود افراد کنار هم جمع شوند در واقع همان نیازهای مشترک، ارزش ها و هنجارهای جامعه و اعتقادات افراد است که در نهایت این اشتراک ها منجر به تقسیم کار اجتماعی می شود و این تقسیم کار زمانی به وجود می آید که افراد رفتارهای فردی و تخصصی خود را در یک جمع داشته باشند.

یافته های این مطالعه ممکن است پیامدهای مهمی هم برای شاغلین و هم برای سیاست گذاران در ایران داشته باشد. اولاً، CAAT می تواند به بهبود کیفیت گزارشگری مالی در شرکت ها کمک نماید، زیرا تکنیک های موثری در کشف تقلب، سوء استفاده از دارایی ها و بررسی های روزمره حسابرسی در اختیار حسابرسان قرار می دهد. بنابراین، شرکت ها می توانند از عوامل شناسایی شده در مطالعه ما برای تشویق به پذیرش، استفاده و آموزش چنین فناوری هایی استفاده نمایند. بنابراین احتمال کشف اشتباهات با اهمیت در صورت های مالی افزایش می یابد. همانطور که قبلاً بحث شد، شرکت ها می توانند استفاده خود از CAAT را با آموزش حسابرسان داخلی در مورد مزایای استفاده از این ابزارهای خودکار، سرمایه گذاری بیشتر در زیرساخت های فنی، بهبود مهارت های خود از طریق افزایش برنامه های آموزشی CAAT بهبود بخشند. برای پژوهش های آتی، پژوهشگران می توانند با استفاده از داده های استخراج شده از صورت های مالی شرکت ها و یا پیاده سازی این پژوهش در نمونه های شرکت های عضو بورس و فرا بورس اقدام نمایند. همچنین ادغام CAAT و هوش مصنوعی و فناوری بلاک چین در این پژوهش برای پژوهش های آتی پیشنهاد می شود.

فهرست منابع

- تاجیک جلاپری، مجید، رضانی، جواد، کامیابی، یحیی. (۲۰۲۲). تأثیر چارچوب عملی حرفه ای بین المللی بر اثربخشی حسابرسی داخلی. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۵۳ (۱۴)، ۷۷-۱۰۲.
- حاجیه، زهره، رفیعی، آزاده. (۲۰۱۴). تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۲۴ (۶)، ۱۲۱-۱۳۷.
- خجسته، علیرضا، وادی زاده، کاظم. (۱۴۰۰). نقش پیشگیری از تقلب در واحد کنترل های داخلی و حسابرسی داخلی. *فصلنامه تحقیقات حسابرسی حرفه ای*، ۲ (۵)، ۵.
- داوری، علی؛ رضازاده، آرش (۱۳۹۵) مدلسازی معادلات ساختاری با نرم افزار (PLS، چاپ چهارم)، انتشارات جهاد دانشگاهی.
- سپاسی، سحر، و حسن زاده، مرتضی. (۱۳۹۳). تأثیر بعد اقتصادی مسئولیت اجتماعی شرکت بر پایداری سود. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۱ (۱)، ۱۳۲-۱۳۸.
- صالح پور، عبدالباست مرفو، محمد، و بایزیدی، پیمان. (۱۴۰۱). تأثیر عوامل سازمانی و محیطی بر پذیرش ابزارها و فنون حسابرسی به کمک رایانه. (پژوهش حسابرسی) *تحقیقات حسابرسی حرفه ای*، ۲ (۶)، ۱۴۸-۱۳۰.
- عبدخدا، محمدحیوا، احمدی، مریم، حسینی، آقافتمه، پریخانی، اسماعیل و فرهادی، اکرم. (۱۳۹۰). بررسی عوامل مؤثر بر پذیرش فناوری اطلاعات توسط کارکنان بخش مدارک پزشکی بر اساس مدل پذیرش فناوری در بیمارستان های دانشگاه علوم پزشکی تهران. *پیاورد سلامت*، ۷ (۴)، ۲۸۷-۲۹۸.

- کوکبی، س.، صدیقی، کردلویی، میرابی و وحیدرضا. (۱۳۹۳). تأثیر کارایی حسابرسی داخلی و عملکرد کمیته حسابرسی بر ارائه مجدد صورتهای مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۴(۱۶)، ۲۷-۳۴.
- مهدوی، غلامحسین و کریمی، زهرا. (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر تمایل حسابرسان به استفاده از دستاوردهای فناوری اطلاعات: دیدگاه حسابرسان مستقل. دانش حسابداری، ۵(۱۶)، ۷-۳۱.
- ولی زاده، اعظم، خدایی، مونا. (۲۰۲۱). اثر تعدیل کننده کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵۲(۱۳)، ۱-۲۲.
- Ahmi, A., & Kent, S. (۲۰۱۲). The utilisation of generalized audit software (GAS) by external auditors. *Managerial Auditing Journal*, ۲۸(۲), ۱۱۳-۸۸.
- Akpotu, C., and O. Israel. ۲۰۱۳. "External Auditors' Unethical Behaviour and Corporate Business". *International Journal of Business and Management Invention*, ۲, ۴, ۱۸-۱۲.
- Alaniz-Bouqayes, N., Chiu, S., Gupta, G. and S. Slom. ۲۰۱۲. "The Role of Professional Scepticism, National Culture, and National Legal Enforcement on Accountant's Intentions to Report Fraudulent Behaviour". *American Accounting Association Annual Meeting and Conference on Teaching and Learning Accounting*.
- Al-Hiyari, A., Al Said, N., & Hattab, E. (۲۰۱۹). Factors that influence the use of computer assisted audit techniques (CAAT) by internal auditors in Jordan. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, ۲۳(۳), ۱۵-۱.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (۲۰۰۱). The effect of information technology on the auditor's consideration of internal control in a financial statement audit. Statement of auditing standard no. ۹۴. New York, NY: AICPA.
- Anderson, U.L., Christ, M.H., Johnstone, K.M., & Rittenberg, L., (۲۰۱۰). Effective Sizing of Internal Audit Departments. Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Arens, A.A., Elder, R.J., & Beasley, M.S. (۲۰۱۲). Auditing and assurance services: An Integrated Approach (Fourteenth Edition). Pearson Higher Ed
- Beck, L., and I. Ajzen. ۱۹۹۱. "Predicting Dishonest Actions using the Theory of Planned Behaviour". *Journal of Research in Personality*, ۲۵, ۳۰۱-۲۸۵.
- Bierstaker, J., Janvrin, D., & Lowe, D.J. (۲۰۱۴). What factors influence auditors' use of computer-assisted audit techniques? *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, ۳۰(۱), ۷۴-۶۷
- Braun, R. L., & Davis, H. E. (۲۰۰۳). Computer-assisted audit tools and techniques: analysis and perspectives. *Managerial Auditing Journal*, ۱۸(۹), ۷۳۱-۷۲۵.
- Curtis, M.B., & Payne, E.A. (۲۰۰۸). An examination of contextual factors and individual characteristics affecting technology implementation decisions in auditing. *International Journal of Accounting Information Systems*, ۹(۲), ۱۲۱-۱۰۴.
- Dias, C., & Marques, R. P. (2018). The use of computer-assisted audit tools and techniques by Portuguese internal auditors. 2018 13th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI), 1-7
- Ernst & Young. (2015). The future of assurance: How technology is transforming audit.
- Fornell, C., & Larcker, D.F. (۱۹۸۱). Structural equation models with unobservable variables and measurement error : Algebra and statistics. *Journal of Marketing Research*, ۱۸(۳), ۳۸۸-۳۸۲.
- Ghani, R., Rosli, K., Ismail, N. A., & Saidin, S. Z. (۲۰۱۷). Application of Computer-Assisted Audit Tools and Techniques (CAATs) in Audit Firms. *Journal of Advanced Research in Business and Management Studies*, ۱(۱), ۶۷-۷۴.

- Gonzalez, G. C., Sharma, P. N., & Galletta, D. F. (2012). The antecedents of the use of continuous auditing in the internal auditing context. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 248-262.
- Hair, J.F., Ringle, C.M. and Sarstedt, M. (۲۰۱۳) Partial Least Squares Structural Equation Modeling: Rigorous Applications, Better Results and Higher Acceptance. *Long Range Planning*, ۴۶, ۱۲-۱.
- International Federation of Accountants, (IFAC). ۲۰۰۳, September ۱۰. IFAC reform proposals. IFAC.
- Kim H-J, Mannino M, Nieschwietz RJ (2009) Information technology acceptance in the internal audit profession: impact of technology features and complexity. *Int J Account Inf Syst* 10(4):214-228
- KPMG. (۲۰۱۵). Data & Analytics enabled Internal Audit. Retrieved from <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/۰۴/۲۰۱۶/DA-Enabled-Internal-Audit-Survey.pdf>
- Lee, H., & Chui, J. (۲۰۱۹). The mediating effect of interactional justice on human resource practices and organizational support in a healthcare organization. *Journal of Organizational Effectiveness*, ۶(۲), ۱۲۹-۱۴۴.
- Lee, J., Kim, H.J., & Ahn, M.J. (۲۰۱۱). The willingness of e-Government service adoption by business users: The role of offline service quality and trust in technology. *Government Information Quarterly*, ۲۸(۲), ۲۳۰-۲۴۲.
- Lin, H.F. (۲۰۱۱). An empirical investigation of mobile banking adoption: The effect of innovation attributes and knowledge-based trust. *International Journal of Information Management*, ۳۱(۳), ۲۶۰-۲۵۲.
- Loonam, J. A., & McDonagh, J. (۲۰۰۵). Exploring top management support for the introduction of enterprise information systems: a literature review. *Irish Journal of Management*, ۲۶(۱), ۱۶۳.
- Mahzan, N., & Lymer, A. (۲۰۱۴). Examining the adoption of computer-assisted audit tools and techniques: Cases of generalized audit software use by internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, ۲۹(۴), ۳۴۹-۳۲۷
- Mohd Nor, M. N. ۲۰۱۱. "Auditor Stress: Antecedents and Relationships to Audit Quality". PhD Thesis, Edith Cowan University, Australia.
- Mohd Zawawi, S. N. H., K. Jusoff, R. Abdul Rahman, and K. Muhd Idris. ۲۰۰۸. "Behavioural Intention for Fraudulent Reporting Behaviour Using Cognitive Theory". *Asian Social Science*, ۴, ۷, ۴۷-۴۳.
- Payne, E. A., & Curtis, M. B. (۲۰۱۰). Can the unified theory of acceptance and use of technology help us understand the adoption of computer-aided audit techniques by auditors? Working paper: University of Louisville and University of North Texas.
- Pedrosa, I., Costa, C. J., & Aparicio, M. (۲۰۲۰). Determinants adoption of computer-assisted auditing tools (CAATs). *Cognition, Technology & Work*, ۲۲, ۵۸۳-۵۶۵.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (۲۰۱۰b). Evaluating audit results. Auditing standard no. ۱۴. Washington D.C: PCAOB.
- Rivard, S., & Huff, S. L. (۱۹۸۸). Factors of success for end-user computing. *Communications of the ACM*, ۳۱(۵), ۵۵۲- ۵۶۱.
- Sanusi, Z. M., Noor, N. F. M., Isa, Y. M., Ghazali, A. W., & Rentah, F. (۲۰۲۳). The Implications of Digital Audit Practice, Management Support and Team Support on Auditor Performance. *IPN JOURNAL OF RESEARCH AND PRACTICE IN PUBLIC SECTOR ACCOUNTING AND MANAGEMENT*, ۱۳(۱), ۷۹-۵۹.

- Savčuk, O., (۲۰۰۷). Internal Audit Efficiency Evaluation Principles. *Journal of Business Economics and Management*, (۴), ۲۸۴-۲۷۵.
- Sayana, S.A. (۲۰۰۳). Using CAATs to support IS audit. *Information Systems Control Journal*, ۱, ۲۳-۲۱.
- Singh, R. (۲۰۲۰). Organisational embeddedness as a moderator on the organisational support, trust and workplace deviance relationships. *Evidence-Based HRM*, ۸(۱), ۱-۱۷.
- Singleton, T. (۲۰۰۶). Generalized audit software: Effective and efficient tool for today's IT audits. *Information Systems Control Journal*, ۳-۱.
- Singleton, T., & CISA, C. (۲۰۰۶). Generalized Audit Software. *ISACA J*, ۳-۱.
- Venkatesh, V., Morris, M.G., Davis, G.B., Davis, F.D., ۲۰۰۳. User acceptance of information technology: toward a unified view. *MIS Q.* ۲۷ (۳), ۴۲۵-۴۷۸.
- Werts, C. E., Linn, R. L., & Jöreskog, K. G. (۱۹۷۴). Intraclass Reliability Estimates: Testing Structural Assumptions. *Educational and Psychological Measurement*, ۳۴(۱), ۳۳-۲۵.
- Widuri, R., O'Connell, B., Yapa, P.W., 2016. Adopting generalized audit software: an Indonesian perspective. *Manag. Audit. J.* 31 (8/9), 821-847 .
- Wu, T. H., Huang, S. M., Huang, S. Y., & Yen, D. C. (۲۰۱۷). The effect of competencies, team problem-solving ability, and computer audit activity on internal audit performance. *Information Systems Frontiers*, ۱۹(۵), ۱۱۳۳-۱۱۴۸.
- Zuiderwijk, A., Janssen, M., & Dwivedi, Y.K. (۲۰۱۵). Acceptance and use predictors of open data technologies: Drawing upon the unified theory of acceptance and use of technology. *Government Information Quarterly*, ۳۲(۴), ۴۴۰-۴۲۹.

Abstract

Acceptance of CAAT and Internal Auditors' Performance: The Moderating Role of Team and Management Support

Shadi Hassanzadeh¹

Fatemeh Moradi²

Delnia Naderpour³

Sara Tarake⁴

Received: 4 / January / 2025 Accepted: 24 / February / 2025

Abstract

Due to the significant development of information technology, internal auditors need to improve their team performance in this field. Among these technologies are Computer Assisted Auditing Techniques (CAAT). The purpose of the research is to examine the relationship between internal auditors' intention to accept CAAT and their performance, and also considering the effect that the support of team members and the company manager can have in order to improve the performance of the audit team; The moderating effect of the two variables of team support and management on the above relationship was investigated. To extract the research variables from a standard questionnaire with a number of 180 samples in 1403 and to test the hypotheses, the structural equation research method under PLS software was used. The results showed that performance expectation and facilitating conditions affect the likelihood of auditors using CAAT. These results suggest that in order to increase the use of CAAT, the management of training programs and technical and organizational support for CAAT should be increased. Also, the intention and willingness to accept CAAT was also accepted with the performance of the auditor. But the findings of the research did not show significant results in relation to the moderating effect of team support and management. This research is one of the few researches conducted in the field of CAAT, which can be innovative for the professional community, managers and audit supervisors, and companies, considering the recent developments in the field of IT-based auditing.

Keyword: CAAT, Audit Performance, Internal Audit, Information Technology Audit

¹ Department of Accounting, Faculty of Humanities and Social Sciences, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran. (Corresponding author). Shadi.hasanzadeh@uok.ac.ir

² Department of Accounting, Faculty of Humanities and Social Sciences, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran Fatemeh.moradi@uok.ac.ir

³ Department of Accounting, Faculty of Humanities and Social Sciences, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran. delnia.naderpour@uok.ac.ir

⁴ Department of Accounting, Faculty of Humanities and Social Sciences, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran. tarkehsara@gmail.com



حسابداری بخش عمومی با رویکرد نظریه ساخت‌یابی

سعید بالانژاد^۱

خسرو فغانی ماکرانی^۲

جمادوردی گرگانلی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۷

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۶

چکیده

مدیریت مالی عمومی نوین شامل مجموعه اصلاحاتی در سیستم‌ها، رویه‌ها و قوانین حسابداری، گزارشگری مالی، بودجه‌ریزی، حسابرسی و کنترل داخلی به‌منظور استفاده مؤثر و کارا از منابع مالی، ارتقای شفافیت و پاسخگویی در بخش عمومی است. این پژوهش با هدف ارائه توضیح و پیش‌بینی علمی تغییر نظام حسابداری بخش عمومی برای سازمان تامین اجتماعی انجام شده است. تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان تامین اجتماعی با استفاده از رویکرد نظریه ساخت‌یابی و با توجه به ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل و ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر با روش-شناسی موردپژوهی، شناسایی و به کمک روش تحلیل محتوای کیفی جهت‌دار مقوله‌بندی و تحلیل شده‌اند.

نتایج حاصل از داده‌های پرسشنامه و تحلیل محتوای آن و تفسیر مقوله‌ها بر اساس تئوری ساخت‌یابی حاکی از آن است که منابع انسانی از نظر شناختی، هیجانی و رفتاری در قبال رشد و توسعه خود در امر تغییر حسابداری بخش عمومی منفعل است و سازمان نیز هیچ تلاشی برای واداشتن افراد به تغییر نمی‌کند. به این ترتیب ویژگی-های عاملیت منفعل است و سازمان غیرحمایتگر می‌باشد. در این وضعیت شرایط تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان تامین اجتماعی "بسیار نامطلوب" است. استراتژی‌های تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان تامین اجتماعی باید از عاملیت‌ها منفعل و ساختار غیرحمایتگر که شکست تغییر را حتمی می‌کند به سمت عاملیت‌های فعال و ساختار حمایتگر و تغییر وضعیت به شرایط "بسیار مطلوب" سوق پیدا کند. دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی باید تلاش کنند تا با ایجاد بسترهای لازم، عاملیت‌ها را فعال و حمایت‌های لازم را ایجاد و احیا نمایند. سازمان تامین اجتماعی با احیای ویژگی‌های ساختار حمایتگر می‌تواند وضعیت را از "شکست تغییر" به "موفقیت تغییر"، تبدیل نماید.

واژه‌های کلیدی: حسابداری بخش عمومی، نظریه ساخت‌یابی، سازمان تامین اجتماعی.

۱ گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. saeid_baalaanejaad@yahoo.com

۲ گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. (نویسنده و مسئول) Kh.makrani@chmail.ir

۳ گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران. gorganli@aliabadiau.ac.ir



۱- مقدمه

نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی تحت تاثیر تحولات شگرفی قرار گرفته است. هدف اینگونه تحولات چیره شدن بر موانع نظام بوروکراتیکی است که موجب استفاده غیرکارا از منابع محدود می‌گردند. با افزایش استقلال سازمان‌های خدماتی بخش عمومی، حسابداری نقش بسیار پررنگی را در توسعه مدیریت عمومی ایفا می‌نماید. بسیاری از اینگونه تحولات ناشی از مبحث نوینی است که به نام مدیریت عمومی نوین مطرح می‌گردند. استفاده از مبانی حسابداری تعهدی یا نقدی در بودجه‌بندی و حسابداری یکی از تفاوت‌های اساسی بین نهادهای بخش عمومی و بازرگانی است. اطلاعات مالی بهتر، شفافیت بیشتر در هزینه‌ها و ارزشیابی دارایی‌های بخش عمومی موجب شد که کشورهای بسیاری سیستم حسابداری بخش عمومی را متناسب با نیازهای خود طراحی کنند. اما با شکل‌گیری تحولات در نظام حسابداری و گزارشگری بخش عمومی مشخص گردید که در عمل، تفاوت‌های بسیاری بین کشورهای مختلف در زمینه اجرای این تحولات وجود دارد.

مساله اصلی این پژوهش عدم شفافیت و نبود توضیح و پیش‌بینی علمی برای فرایند تغییر نظام حسابداری بخش عمومی به طور موردی برای سازمان تامین اجتماعی است. تلاش می‌شود تا با تبیین فرایند تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان تامین اجتماعی با استفاده از رویکرد نظریه ساخت‌یابی، ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل و ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی در این سازمان شناسایی شوند. در این پژوهش ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل و ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی با روش شناسی موردپژوهی، شناسایی و به کمک روش تحلیل محتوای کیفی جهت‌دار مقوله‌بندی و تحلیل می‌شوند. سپس با کاربست نظریه ساخت‌یابی گیدنز درباره نقش دوسویه عاملیت و ساختار در تغییر حسابداری بخش عمومی بحث خواهد شد. مآخذ گردآوری اطلاعات مصاحبه، مشاهده و اسنادکاوی و پیشینه پژوهشی بوده و مشارکت‌کنندگان، کارکنان، روسای حسابداری و مدیران مالی سازمان تامین اجتماعی هستند. در نهایت وضعیت سازمانی قابل پیش‌بینی در ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی و ویژگی‌های هروضعیت بیان می‌شود.

۲- مروری بر ادبیات پژوهش

از دیدگاه تئوری، مدیریت عمومی نوین تحت تاثیر تئوری‌های مختلفی از قبیل تئوری انتخاب عمومی^۱، تئوری‌های مدیریت، مدیریت عمومی کلاسیک^۲، مدیریت عمومی نئوکلاسیک^۳، تحلیل سیاست^۴، تئوری

¹ Public Choice

² Classical Public Administration

³ Neoclassical Public Administration

⁴ Policy Analysis

نمایندگی^۱ و تئوری حقوق مالکیت^۲ قرار گرفته است. نگرش این تئوری‌ها می‌تواند در سه گروه مختلف شامل اداره بخش عمومی (نئو)کلاسیک و مدیریت عمومی، علوم مدیریت و اقتصاد نوین بنگاه طبقه‌بندی شود. دیدگاه اصلی اولین طبقه، نظم سازمانی در بخش عمومی و به‌کارگیری اصول علمی در سازمان‌های دولتی و مجموعه تصمیم‌گیری‌ها می‌باشد. در اینجا منظور از بخش عمومی، مجموعه نهادهای بخش عمومی شامل دستگاه‌های اجرایی دولتی در سطوح مختلف و نهادهای بخش عمومی غیر دولتی و سایر سازمان‌های غیرانتفاعی بخش عمومی می‌باشد. طبقه دوم سعی دارد که تفکر و فنون قابل استفاده در بخش بازرگانی را به بخش عمومی تزریق نماید. طبقه سوم نیز تصمیم‌گیرندگان در بخش عمومی را به عنوان گروه‌های دارای منافع شخصی مورد توجه قرار می‌دهد که در یک محیط با عدم تقارن اطلاعات در حال فعالیت بوده و خردگرایی (منطقی بودن) و فرصت‌گرایی موجب شکل‌گیری هزینه‌های معاملات و هزینه‌های نمایندگی می‌گردد (گروت و بودینگ^۳، ۲۰۰۷).

در پارادایم مدیریت عمومی نوین، فرض بر این است که توجه به مفاهیم کارایی و اثربخشی در بخش عمومی و استفاده از رویکردهای بازار برای آرایه خدمات می‌تواند آثار مثبتی را به همراه داشته باشد و بخش عمومی می‌تواند با الگو قرار دادن شیوه‌های مدیریت واحدهای انتفاعی بخش بازرگانی (حتی با وجود اختلاف در شرایط محیطی) راهکارهای مناسب‌تری را برای اداره امور خود مورد استفاده قرار دهد. برخی معتقدند که در تحولات رخ داده شده در بین بخش عمومی کشورهای مختلف، همگرایی و نزدیکی بسیاری در حوزه اجرا و حتی نتایج حاصل شده، مشاهده می‌گردد (لاری، ۱۹۹۹).

۱-۲- تئوری ساخت‌یابی^۴ گیدنز^۵

نقش عاملیت در ساختارهای اجتماعی، اقتصادی، قانونی و ... غیرقابل انکار است. (سجادی و همکاران، ۱۳۹۶). این امر محقق نمی‌شود مگر با اقدام آگاهانه عوامل انسانی که نشاندنده نقش عوامل انسانی هوشیار بر ساختارها در بازارهای سرمایه و جهانی می‌باشد. ساختار به قوانین و منابع سازمان‌یافته به‌عنوان خواص نظام-های اجتماعی اشاره دارد و سیستم نیز به روابط تولیدشده بین بازیگران و مجموعه‌های سازمان‌یافته به‌عنوان عملیات اجتماعی عادی، اشاره دارد (زارع، ایمان و رضا غلامی جمکرانی، ۱۳۹۸).

نظریه ساخت‌یابی که توسط آنتونی گیدنز در سال ۱۹۸۷ ارائه شده است، رهنمودهای مناسبی را برای تحلیل سازمان و نیز توسعه تغییر سازمانی فراهم می‌آورد. از نظر ولیکت^۶ (۲۰۱۳) نظریه ساخت‌یابی گیدنز

^۱ Agent Theory

^۲ Property Right Theory

^۳ Groot and Budding

^۴ Structuration Theory

^۵ Giddens

^۶ Veliquette

(۱۹۸۴) برای فهم رابطه متقابل بین افراد (عاملیت) و سازمان‌ها (ساختار)، چارچوبی فراهم می‌کند و به نظریه پردازان و دست اندرکاران توسعه منابع انسانی در فهم چگونگی رابطه این دو عامل در ایجاد و توسعه تغییر سازمانی کمک می‌کند.

گیدنز، در نظریه ساخت‌یابی خود، بین عاملیت و ساختار با مفهوم تعامل دیالکتیکی عاملیت و ساختار در تحول و تغییر شکل اشکال اجتماعی، پیوند برقرار می‌کند (کابل، ۲۰۱۰). نظریه گیدنز، به تولید و باز تولید ساختارها، از طریق فرایندهای زمان‌مند فعالیت‌ها یا اقدامات اجتماعی اشاره دارد (کالدول، ۲۰۱۲). ولیکت (۲۰۱۳) در پژوهش خود به بیان شواهدی از کاربرد این نظریه در مدیریت، کسب و کار، آموزش و پرورش، فرهنگ سازمانی و ارتباطات سازمانی می‌پردازد. در نظریه ساخت‌یابی، اثر همزمان و متقابلی بین عاملیت و ساختار شناسایی می‌شود. در واقع، در این نظریه عاملیت و ساختار به گونه‌ای عمل می‌کنند که به نوعی مأخذ و محصول یکدیگر شناخته می‌شوند.

تمرکز همزمان بر عاملیت و ساختار و اثر همزمان آنها بر یکدیگر، دوسویگی ساختار را به وجود می‌آورد. یعنی عاملیت‌ها توسط ساختار توانمند و محدود می‌شوند، در حالی که ساختارها خود، محصول کنش‌های همان عاملیت‌ها هستند. بنابراین، در نظریه ساخت‌یابی، سیستم‌ها به نوبه خود محصولی از کنش‌های انسانی هستند که به عنوان پیامدهای کنش عاملیت‌ها، به عاملیت‌ها توانایی تغییر یا حفظ ثبات خود را می‌دهند یا این توان را از آنها سلب می‌کنند (ولیکت، ۲۰۱۳).

نظریه ساخت‌یابی گیدنز، با طرح تعادل بین دیدگاه به شدت جبرگرایانه و رویکردهای دوگانه‌گرا و با مطرح کردن نوعی دوسویگی که اثر متقابل و همزمان عاملیت و ساختار را بر یکدیگر تأیید کرده، تعادل ایجاد می‌کند (ولیکت، ۲۰۱۳).

دیدگاه کارکردگرایی نقش ابژه (ساختار) را بر سوژه (عاملیت) پر رنگ‌تر می‌کند، حال آنکه رویکرد هرمنوتیک، بر مقدم دانستن سوژه بر ابژه تمایل دارد. نظریه ساخت‌یابی، سوژه‌گرایی (ذهنیت‌گرایی) را با در نظر گرفتن نقش مشترک آن با ساختار و اقدامات سازمانی تصدیق می‌کند که ممکن است واقعیت از سازمانی به سازمان دیگر متفاوت باشد (گیدنز، ۱۹۸۴).

سیستم حسابداری دارای ساختاری است که بر اساس قواعد و منابع حاکم بر آن و کنش عوامل انسانی در گستره زمان و مکان به تولید و بازتولید ساختار حسابداری دست می‌زند. آموزه‌های حسابداری به ویژه حسابداری مالی گرایش بیشتری به ساختارها دارند که ناشی از رعایت اصل ثبات رویه است، همچنین حسابداران کمتر از توان و اراده خود برای تسلط و غلبه بر ساختارها استفاده کرده‌اند و به همین دلیل است که حسابداری نتوانسته متناسب با تحولات اجتماعی خود را تغییر دهد. در این راستا نظریات قائل به کنش عاملین در رخدادهای اجتماعی، نقش ساختارها را نادیده گرفته و نظریات ساختارگرا، کنشگران را مؤثر در وقوع تحولات نمی‌دانند. نظریه "ساخت‌یابی" آنتونی گیدنز با نگاهی نو تحولات اجتماعی را به صورت توأمان متأثر از این دو مفهوم دانسته و از این طریق توانایی خود را برای تبیین پدیده‌های اجتماعی ارتقاء داده است.

۲-۲_ عاملیت

از نظر گیدنز هر کنشگری عامل نیست مگر آنکه قدرت تأثیرگذاری بر جهان اجتماعی را داشته باشد. قدرت تأثیرگذاری بر جهان اجتماعی مهمترین معیار تشخیص عاملیت از سوی گیدنز است از نظر او عامل بدون قدرت معنایی ندارد و کنشگری که قدرت تأثیرگذاری را از دست داده باشد، دیگر یک عامل به شمار نمی آید (کونارد^۱، ۲۰۱۴). هرچند برای وقوع هر رخداد اجتماعی نیاز به وجود عوامل انسانی است ولی واقعیت این است که همیشه کنش کنشگران همان چیزی از آب در نمی آید که کنشگر نیت کرده است. چه بسا کنشهای نیت کرده، نتایج ناخواسته و نیت نکرده ای را به دنبال داشته باشند. لذا باید به آنچه کنشگر در عمل انجام می دهد توجه کنیم (ریتزر^۲، ۱۳۷۷).

گیدنز معتقد است وجود قواعد و منابع است که ساختار را امکان پذیر می سازد. خود ساختارها در زمان و مکان وجود ندارند. این پدیده های اجتماعی اند که قابلیت ساختارمند شدن دارند. به نظر گیدنز، ساختار تنها از طریق و در راستای فعالیتهای عوامل بشری وجود دارد (گیدنز، ۱۳۸۴).

۲-۳_ ساختار یا ساخت یابی

گیدنز اعتقادی به وجود متافیزیکی ساختارها ندارد. او معتقد است نظام اجتماعی ساختاری ندارد بلکه خصلت-های ساختاری را به نمایش می گذارد. درواقع از نظر وی، نظام های اجتماعی که بستر کردارهای اجتماعی را فراهم می آورند و به روابط عاملان نظم می دهند و به خودی خود و مستقل از عاملان و کردار اجتماعی آنان از ساختار برخوردار نیستند بلکه با تکرار کردارهای عاملان در شرایط زمانی و مکانی متفاوت ساخت می یابند (کرایب، ۱۳۷۸). نظام الگوهای ثابت قابل مشاهده در تعامل و موجود در زمان و مکان هستند، درحالی که ساختار قواعد و منابعی می باشند که به منزله طرح های تفسیری جمعی در یک نظام اجتماعی عمل می کنند (کلهون، ۱۳۸۷).

نباید فکر کنیم نظام برآمده از ساختار و قواعد ساختاری است. این ساختار است که برگرفته از نظام است؛ بنابراین لزوماً چنین نیست که همواره ساختارها ابتدا شکل گیرند و بعد نظام ها پدید آیند. گویی نظام ها عمدتاً به طور طبیعی و به مرور زمان شکل می گیرند؛ بدون اختصاص آگاهی استدلالی؛ اما تقدم ساختار بر نظام از وجهی دیگر مستلزم تقدم آگاهی استدلالی بر آگاهی عملی نیز هست (گیدنز، ۱۳۸۶).

¹ Conrad

² Ritzer

۲-۴_ رویکرد دو وجهی به ساختار

ساختارهای اجتماعی از نظر گیدنز به واسطه کارکرد عوامل زیر بوجود می آیند:

- قواعد^۱: وادارنده.
- منابع^۲ (تدابیر): توانا کننده.

ساختها متشکل از الزاماتی (قواعدی) هستند که عاملان را قادر می سازند (پارکر^۳، ۱۳۸۶).

این برخلاف دیدگاههای ساختاری است که برای ساختارها فقط خصلت الزام آور قائل هستند. از این رو انسانها در زندگی اجتماعی کاملاً آزاد نیستند (زارع و جمکرانی، ۱۳۹۸).

قواعد اجتماعی لزوماً و البته معمولاً رسمی و تثبیت شده نیستند که در یک نظامنامه وضع شده باشند که نحوه کردار مردم را تفسیر نمایند و عموماً در معرض مشاجرات همیشگی بر سر مشروعیت هستند. بر همین اساس دانستن قاعده به معنای قابلیت در فرموله کردن و بیان آن نیست (گیدنز، ۱۳۸۴).

اهمیت تلقی ساختارها به عنوان منابع، امکان طرح بحث در خصوص قدرت را در تئوریهای اجتماعی فراهم می آورد. گیدنز در همین ارتباط است که مفهوم عامل ماهر^۴ را پیش می کشد. عامل ماهر عاملی است که هم با توجه به قواعد و هم با توجه با منابع در ساختارها، کردارهای خود را تنظیم می کند و زندگی اش را مدیریت می کند. از آنجا که عاملان اجتماعی به شدت با هم در رقابت اند، این میزان مهارت عامل است که موفقیت وی را در مدیریت روابط خود با دیگران در شرایط پیچیده، با توجه به محدودیتها و امکانات ساخت، تعیین می کند. این مهارت ناشی از آگاهی او از قواعد و منابع ساختارها و میزان دسترسی به آنهاست و همین است که میزان دسترسی او را به ابزارهای لازم برای انجام کارها و توانایی وی را در این امر و در یک کلام قدرت او را در رقابت با سایر عاملان اجتماعی تعیین می کند (جلائی پور، ۱۳۸۴).

۲-۵_ کاربردهای تئوری ساخت یابی در پژوهش های حسابداری

پژوهش های حسابداری با زمینه تئوری ساخت یابی به ۵ دسته تقسیم می شوند

- (۱) کاربرد عمومی: کاربرد غیر انتقادی از عقاید اصلی نظریه ساخت یابی گیدنز به منظور افزایش درک خود درباره حسابداری به صورت فعالیت اجتماعی با هدف اصلی کمک به منابع حسابداری با محوریت ساختاردهی موجود است. حسن (۲۰۱۰)، کاکلیو (۲۰۰۳)، جوزف (۲۰۰۶)، کنراد (۲۰۰۵)، مکینتاش و اسکاپن (۱۹۹۱).

¹ rules

² resources

³ Parker

⁴ competent agent

۲) کاربرد انتخابی: (به صورت غیر انتقادی) از عقاید اصلی نظریه ساخت یابی گیدنز استفاده می‌شود و به منابع حسابداری با محوریت ساختاردهی فعلی کمک می‌شود، اما تحلیل‌ها بر روی مفاهیم خاص از جمله منطق کنترل، مدرنیته و سیستم‌های تخصصی تمرکز دارد. پژوهش‌های با کاربردهای انتخابی و عمومی، به شدت از مفاهیم نظریه ساخت یابی گیدنز استفاده و بررسی کرده اند که چگونه می‌توان دیدگاه‌هایی درباره پدیده‌های حسابداری مطرح کرد. حسن (۲۰۰۵)، بارت^۱ و همکاران (۲۰۰۵)، جک^۲ (۲۰۰۵)، سیل و همکاران (۲۰۰۴).

۳) پرسروصدا و پرشتاب: این مورد نیز (به صورت غیر انتقادی) از مفاهیم خاص نظریه ساخت یابی گیدنز استفاده می‌کند، اما هدف کمک به سایر منابع غیر از منابع حسابداری با محوریت ساختاردهی است. مشخصه متمایز این موارد به این ترتیب است که هرچند اصولاً به اثر گیدنز در تحلیل خود درباره پدیده‌های حسابداری وابسته هستند، اما هدف پژوهش‌های آنها کمک به سایر زمینه‌های نظری است نه منابع ساختار محور. فری، (۲۰۰۸) و ساراواناموتو و تینکر (۲۰۰۳).

۴) ترکیب نظریه: نظریه ساخت یابی گیدنز (به صورت غیر انتقادی) با سایر نظریه‌ها ترکیب شده تا درک درباره‌ی حسابداری به صورت فعالیت اجتماعی افزایش یابد. گورد، (۲۰۰۸)، کاوتون و داپسون (۲۰۰۲) و کولیر (۲۰۰۱).

۵) مشارکت انتقادی: کاربرد همسان درعین حال انتقادی از نظریه ساخت یابی گیدنز به طوریکه تحلیل‌ها به دنبال شناسایی محدودیت‌های نظریه ساخت یابی گیدنز و/یا تعمیم عقاید اصلی هستند. کود^۳ و هربرت (۲۰۰۹) و جک و خولیف (۲۰۰۸).

۲-۶ کاربردهای تئوری ساخت یابی در پژوهش‌های حسابداری مدیریت

نظریه ساخت یابی، توسعه اخیر در تئوری اجتماعی است که در میان ویژگی‌های دیگر، شکاف بین مفاهیم هستی شناختی و پژوهش‌های تجربی را برای مذاکره و تبادل نظر ساده‌تر می‌کند. نظریه ساخت یابی گیدنز یک هستی‌شناسی توسعه یافته است که به طور کلی در سطح انتزاعی توضیح می‌دهد که چگونه ساختار و عامل باهم مرتبط هستند بنابراین جک (۲۰۱۷) به سه دلیل نظریه ساخت یابی را برای پژوهش‌های تجربی در حسابداری مدیریت مناسب می‌داند.

۱) اهمیت استفاده از دانش روز در پژوهش‌های حسابداری مدیریت: گرچه نظریه ساخت یابی گیدنز برای ۳۰ سال در پژوهش‌های حسابداری مدیریت استفاده شده است، اما پتانسیل کامل آن هنوز مورد استفاده قرار نگرفته است. نظریه ساخت یابی، پژوهشگران را قادر می‌سازد تا سؤالاتی را که چرا

¹ Baert

² Jack

³ Coad

شیوه‌های حسابداری به صورت نهاده‌شده، پذیرفته و تولیدشده‌اند و آنچه ممکن است برای تغییر دادن آنها لازم باشد را در نظر بگیرند. با استفاده از این تئوری می‌توان حسابداری را به عنوان مجموعه‌ای از شیوه‌های اجتماعی در داخل و بیرون مرزهای سازمانی بررسی نمود؛ بنابراین نظریه ساخت‌یابی یک رویکرد نوآورانه برای پژوهش در مورد حسابداری مدیریت ارائه می‌دهد.

(۲) متمرکز شدن بر عاملیت: نظریه ساخت‌یابی، روشی را که ما ممکن است به شیوه‌های حسابداری نگاه کنیم، با مرور آنها در ذهن حسابداران، به جای ظهور بیرونی کنترل‌ها و مصنوعات، تغییر می‌دهد. این همان چیزی است که گیدنز هرمنوتیک دوگانه در پژوهش نامیده است: ادراک اینکه چگونه ما به عنوان پژوهشگر درک می‌کنیم که عوامل چگونه درک و عمل می‌کنند.

(۳) توسعه یک روش حرفه‌ای بیشتر برای طراحی پژوهش: یکی از نقاط ضعف شناخته شده مطالعات موردی با استفاده از تئوری‌های اجتماعی این است که انتخاب نظریه پس از جمع‌آوری داده‌ها انجام می‌شود. یک خطر برای پژوهشگران، تسلیم تئوری و داده‌ها باهم هستند. هر چند خطر عمومی است، اما برای همه علوم اجتماعی که در آن از نظریه اجتماعی تفسیری استفاده می‌شود، مشترک است که این در پژوهش‌های حسابداری نیز قابل مشاهده است. نظریه ساخت‌یابی، یک رویکرد پویا ارائه می‌دهد، نظریه ساخت‌یابی، درس‌هایی در مورد چگونگی به دست آوردن مفاهیم هستی‌شناختی و استفاده از آنها برای طراحی پژوهش در مورد بازیگران (عاملان) و مشکلات خاص، به ویژه در زمان‌ها و مکان‌های مختلف را فراهم می‌کند.

۳- پیشینه پژوهش

پژوهش‌های خارجی: بیشتر صاحب‌نظران حسابداری بخش عمومی بر این عقیده‌اند که گزارشگری مالی بر مبنای نقدی و تعهدی هر کدام به نوبه خود می‌تواند نیازهای اطلاعاتی متفاوتی را در بخش عمومی تأمین کند.

هلدن^۱ و همکاران (۲۱۰۲) در پژوهشی تحت عنوان "حسابداری بخش دولتی در اقتصادهای نوظهور: مروری بر مقالات منتشر شده در دهه اول مجله حسابداری در اقتصادهای نوظهور"^۲ به تلخیص مقالات در این فصلنامه پرداخته‌اند. بیشتر پژوهش‌ها تحت تأثیر اصلاحات حسابداری با الهام از مدیریت جدید دولتی^۳ است. مدیریت عملکرد، بودجه‌بندی و حسابداری تعهدی مباحث اصلی پژوهش‌های بررسی شده‌اند. ادعاهای مدیریت جدید دولتی که می‌تواند با استفاده از قابلیت جدید حسابداری تأثیرات مطلوبی بر کارایی و ارائه خدمات داشته باشد، اغلب برآورده نمی‌شوند. بسیاری از پژوهش‌ها سعی می‌کنند نوآوری‌های ناموفق

¹ Helden, Jan van, Pawan Adhikari, Chamara Kuruppu

² Journal of Accounting in Emerging Economies (JAE)E

³ NPM

حسابداری را با توجه به ویژگی‌های منطقه‌ای آن مثل بی ثباتی سیاسی، ضعف حاکمیت و فقدان توانایی عاملان، توضیح دهند.

لاسه^۱ (۲۰۲۱) در پژوهشی تحت عنوان "رویکرد ثابت از پایین به بالا برای استخراج یک چارچوب مفهومی برای حسابداری مالی بخش دولتی" به موضوع حسابداری تعهدی پرداخته‌اند. این پژوهش به تبیین نیازهای کاربران اصلی اطلاعات حسابداری می‌پردازد و یک رویکرد تحلیلی جدید را توصیف می‌کند که می‌تواند برای ارزیابی استانداردهای موجود حسابداری مالی بخش دولتی استفاده شود. نویسنده سپس مناسب‌ترین چارچوب مفهومی را برای بخش دولتی ارائه می‌دهد. در این پژوهش استدلال می‌شود که روش صورت سود و زیان بهتر از روش ترازنامه برای بخش دولتی است.

الشرازی و همکاران (۲۰۱۷) با پژوهش درباره تأثیر اصلاحات عمومی و مالی در تغییر حسابداری در وزارت امور مالی اردن با استفاده از نظریه ساخت-یابی، با روش‌های گردآوری مصاحبه، مشاهده، اسنادکاوی بیان می‌کنند که حسابداری از یک سو هم از فرایندهای سیاسی، اجتماعی و اقتصادی شکل گرفته و از سوی دیگر به این فرایندها شکل می‌دهد.

انگلاند^۲ و همکاران (۲۰۱۷) چگونگی استفاده از تئوری ساخت-یابی برای تجزیه و تحلیل، تأثیر متقابل استراتژی و حسابداری در روال روزمره سازمان را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که استراتژی سازمان و حسابداری را نباید دو اقدام جداگانه در نظر گرفت بلکه به عنوان دو جنبه از یک عمل هستند که در طول زمان تشکیل شده و در یک حالت بازگشتی و متقابل یکدیگر را تقویت می‌نمایند.

کاباندا و براون^۳ (۲۰۱۷) با استفاده از نظریه ساخت-یابی و دنبال کردن یک موضع تفسیرگرایانه، نشان می‌دهند که تحولات و اقدامات عمده ساختاری، موفقیت سازمان را در پی دارد.

روبرتز^۴ (۲۰۱۷) به بررسی نکاتی مهم درباره مفید بودن ایده‌های گیدنز در پژوهش‌های حسابداری می‌پردازد. سه نکته انتقادی در پژوهش روبرتز یافت می‌شود که برای درک حسابداری در مضمون سازمانی آن ضروری می‌باشد. (۱) نظریه ساخت-یابی، عاملیت حسابداری را به قدر کافی جدی نگرفته است؛ تا حدی که فقط به رویکردهایی که در آنها اطلاعات حسابداری به موضوعات انسانی مرتبط می‌شوند تکیه دارد؛ (۲) قابلیت نظارتی سیستم حسابداری به عنوان یک ساختار در این تئوری محدود شده است در صورتیکه با استفاده از این توان بالقوه می‌توان مسئولیت پاسخگویی حسابداری را توجیه نمود و در نکته سوم که مورد نقد و بررسی قرار گرفته، گیدنز تا حدی در حسابداری، اخلاق را نادیده می‌گیرد.

¹ Lasse Oulasvirta

² Englund

³ Kabanda and Brown

⁴ Roberts

ماکھون و لاواردا (۲۰۱۵) درباره چگونگی فهم نظریه ساخت-یابی گیدنز در حسابداری به این نتایج رسیدند که در محیط اطلاعات حسابداری، حسابداری نمی‌تواند به عنوان ابزار یکپارچه برای تفسیر اطلاعات به کار رود.

انگل‌اند و گردین^۱ (۲۰۱۴) با بررسی ۶۵ پژوهش منتشر شده در این زمینه نشان می‌دهند که نه تنها تئوری ساخت-یابی برای به چالش کشیدن مفروضات و ویژگی‌های ذاتی و کاربردی نظام‌های حسابداری مشخص‌کننده جریان پژوهش‌های اصلی مفید است بلکه دیگر منابع تئوری‌های جایگزین را نیز توسعه می‌دهد. آنها همچنین به پتانسیل‌های نسبتاً ناشناخته در پژوهش‌های حسابداری مبتنی بر تئوری ساخت-یابی برای شناسایی فرصت‌هایی برای پژوهش‌های آینده اشاره دارند.

کونارد^۲ (۲۰۱۴) به دنبال بحثی مداوم در مورد ارزش تئوری ساخت-یابی به عنوان هستی‌شناسی بالقوه برای پژوهش‌های تجربی در حسابداری است و بر لزوم تلاش برای تکمیل تئوری ساخت-یابی با آگاهی از چارچوب‌های نظری دیگر به منظور تجزیه و تحلیل و درک اینکه چگونه حسابداری در تغییر سازمانی دخیل است، تاکید دارد.

کوکر^۳ (۲۰۱۲) طیف وسیعی از رویکردهای احتمالی پاسخگویی سازمانی را تحت عنوان "فضای پاسخگویی"^۴ نشان می‌دهد و سپس به بررسی تئوری‌های مختلف در رویکردهای ارائه شده می‌پردازد. کوکر نشان می‌دهد که هر کدام از تئوری‌های موجود برای ارائه مدلی جامع برای پاسخگویی سازمانی دارای نقاط ضعفی هستند که این ضعف‌ها با ارائه تئوری ساخت-یابی به حداقل ممکن می‌رسند، در نتیجه بر اساس تئوری ساخت-یابی به تفسیر مدل پاسخگویی سازمانی می‌پردازد.

انگل‌اند و همکاران (۲۰۱۱) گذشته، حال و آینده پژوهش‌های حسابداری مبتنی بر تئوری ساخت-یابی را با تمرکز اصلی بر روی سهم عمده و محدودیت‌های این پژوهش‌ها در رابطه با دیگر جریان‌های تفسیری و انتقادی پژوهش‌های حسابداری مورد بررسی قرار دادند.

انگلاند و گردین (۲۰۰۸) و گورد^۵ (۲۰۱۲) بررسی نمودند که چگونه از مفاهیم واسطه‌ای (بین ساختار و سازمان) در پژوهش‌های حسابداری استفاده شده است. همچنین بحث انتقادی در مورد اینکه چگونه تئوری ساخت-یابی به صورت کلی یا به صورت خاص در پژوهش‌های حسابداری به کار رفته‌اند را مطرح نمودند.

پژوهش‌های داخلی

علیزاده‌گان لایلا، محمود صمدی لرگانی، محسن ایمنی (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حساب‌رسان در کشف تقلب در گزارشگری مالی با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده با

¹ Englund and Gerdin

² Conrad

³ Coker

⁴ Accountability Space

⁵ Gurd

توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای پرداخته اند. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. با استفاده از جدول مورگان، تعداد ۳۰۲ نفر به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. روش پژوهش ایشان توصیفی-پیمایشی بوده و ابزار مورد استفاده در پژوهش پرسشنامه است. به منظور بررسی تأثیر متغیرها از روش معادلات ساختاری و برای تحلیل الگوها از رویکرد حداقل مربعات جزئی استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان داده است که انواع تیپ‌های شخصیتی حسابرسان، اخلاق حرفه‌ای و تردید حرفه‌ای، بر توانایی کشف تقلب در صورتهای مالی توسط حسابرسان، رابطه مثبت و معناداری دارند. همچنین، تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای به طور غیرمستقیم با توجه به نقش میانجی تردید حرفه‌ای بر کشف تقلب در صورتهای مالی رابطه مثبت و معناداری دارند. براساس یافته‌های پژوهش، هر چه حسابرسان در هنگام حسابرسی شک و تردید حرفه‌ای بیشتری نشان دهند، تمایل آنها برای جستجوی اطلاعات در خصوص علائم تقلب بیشتر و از این رو توانایی کشف تقلب آنها بالاتر است.

سحری محمدرضا، زهرا پورزمانی (۱۴۰۱) با تبیین الگوی ویژگی‌های حاکمیت شرکتی با محوریت حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت و با استفاده از روش تحلیل عاملی تأییدی و مدل سازی معادلات ساختاری به طراحی الگوی ویژگی‌های حاکمیت شرکتی با رویکرد تعاملی حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت پرداخته اند. جامعه مورد مطالعه ایشان در بخش کیفی شامل مدیران و رؤسا و اساتید دانشگاهی حسابداری مدیریت با تمرکز بر حاکمیت شرکتی طی سال ۱۳۹۸ بوده است و در بخش کمی تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ می‌باشد. حجم نمونه مورد مطالعه در بخش کیفی ۲۴ خبره در حوزه حسابداری مدیریت با تمرکز بر حاکمیت شرکتی است که به روش گلوله برفی و اشباع نظری انتخاب شده و در بخش کمی به منظور برآورد حجم نمونه مناسب از طریق حذف سیستماتیک ۱۵۰ شرکت در نظر گرفته شدند. برای جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش از مصاحبه نیمه ساختار یافته در بخش کیفی و پرسشنامه در بخش کمی استفاده شده است که روایی آن به صورت روایی محتوا توسط خبرگان و روایی سازه و ساختار توسط تحلیل عاملی تأییدی مورد تأیید قرار گرفت و پایایی آن با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ تأیید شده است. نتایج نشان داد که مؤلفه‌های حسابداری مدیریت بر مؤلفه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک و ویژگی‌های حاکمیت شرکتی تأثیر معناداری دارند. نتایج همچنین نشان داد که مؤلفه‌های حسابداری مدیریت استراتژیک بر ویژگی‌های حاکمیت شرکتی تأثیر معناداری دارند.

آقا محمد مهدی، غلامرضا کردستانی، حسین کاظمی (۱۴۰۰) به شناسایی و بررسی ابعاد الگوی مدیریت مالی عمومی نوین می‌پردازند. ایشان از روش کیفی و رویکرد زمینه بنیان استفاده کرده اند. اطلاعات موردنیاز در سال ۱۳۹۸ از طریق مصاحبه نیمه ساختار یافته با ۹۳ نفر از خبرگان گردآوری و تحلیل شده است. بر اساس تحلیل مصاحبه‌های انجام شده، باتوجه به افزایش انتظارات شهروندان و الزامات قانونی و بین‌المللی و محدودیت شدید منابع مالی در کشور الزم است اصلاحاتی در زیر نظام‌های مدیریت مالی عمومی شامل نظام بودجه‌ریزی، نظام قیمت‌گذاری خدمات، نظام مالیاتی، نظام گردش مالی و نظام مدیریت عملکرد صورت گیرد. همچنین

تفکیک سیاستگذاری از اجرا، بهبود سیستم‌های حسابرسی و کنترل داخلی و مدیریت مصرف منابع برای حرکت به سمت مدیریت مالی نوین در بخش عمومی ضروری است. البته در این زمینه باید به تأثیر عواملی همچون فرهنگ، هنجارها و ارزش‌ها، رهبری و مدیریت، دخالت سیاستمداران و نیز وجود ظرفیت و قابلیت‌هایی نظیر تجهیزات و فناوری، سیستم‌های اطلاعات یکپارچه و اصلاحاتی در ساختار سازمانی، تمرکززدایی و انعطاف‌پذیری و استقرار نظام انگیزشی و اصلاح قوانین و مقررات و رویه‌ها صورت گیرد. اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی سبب افزایش شفافیت و پاسخگویی، افزایش رفاه اجتماعی، کاهش فساد و فقر، افزایش بهره‌وری، شهروندمداری و کاهش بروکراسی و حکمرانی خوب می‌شود. مدیریت مالی عمومی نوین شامل مجموعه اصلاحاتی در سیستم‌ها، رویه‌ها و قوانین حسابداری، گزارشگری مالی، بودجه‌ریزی، حسابرسی و کنترل داخلی به منظور استفاده مؤثر و کارا از منابع مالی، ارتقای شفافیت و پاسخگویی در بخش عمومی است.

امرایبی حافظ، عادل آذر (۱۴۰۰) نظارت بر عملکرد مالی دولت و شناسایی عوامل کلیدی نظارت و ارزیابی در این بخش باعث توانایی دولت‌ها در اعمال و اجرای سیاست‌های مالی و اقتصادی و در نهایت توسعه اقتصادی و بهبود رفاه خواهد شد. در مطالعه ایشان هدف شناسایی عوامل کلیدی و ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد بوده است. روش پژوهش به کار گرفته شده در این مطالعه آمیخته (کیفی-کمی) است. گردآوری داده‌ها با استفاده از روش نمونه‌گیری گلوله برفی از طریق مصاحبه‌های عمیق با ۵۱ نفر از خبرگان و صاحب‌نظران و مدیران ارشد حوزه بودجه‌ریزی و نظارت مالی بخش عمومی در دیوان محاسبات کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان بازرسی، مرکز پژوهش‌های مجلس انجام و اشباع نظری حاصل گردید. برای تحلیل کیفی داده‌ها از روش گرند تئوری با مقایسه دائمی داده‌ها و کدگذاری باز، محوری و انتخابی آنها و برای تحلیل کمی داده‌ها و اعتبار سنجی مقوله‌های شناسایی شده از روش دلفی فازی استفاده شده است. یافته‌های پژوهش منجر به شناسایی ۳۵۲ مفهوم مؤثر بر نظارت و ارزیابی در قالب ۶ کد اصلی شامل مقوله محوری (کانونی) عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها و در نهایت تدوین الگویی مؤثر و جامع برای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه-ریزی مبتنی بر عملکرد گردید.

به طور روزافزون پژوهشگران در هر دو رشته روانشناسی و حسابداری به اهمیت سوگیری‌ها و ویژگی‌های شخصیتی افراد، خلق و خوی و احساسات در تصمیم‌گیری اذعان نموده‌اند. کریمی زهرا، احمد یعقوب نژاد، محمود صمدی لرگانی، محمدرضا پورعلی (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. به منظور اندازه‌گیری سوگیری‌های بیش اطمینانی، خوشبینی، تحمل ابهام و ابعاد پنجگانه شخصیت از پرسشنامه‌های استاندارد روانشناسی و جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از مدل جونز تعدیل شده استفاده کردند. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان، مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشد که توسط این مؤسسات، حسابرسی شده‌اند. مطالعات صورت‌های مالی این شرکتها برای سال ۱۳۹۷ بصورت مقطعی مورد بررسی قرار

گرفت. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که سوگیری‌ها اثر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی خواهد گذاشت، اما ابعاد شخصیتی اثر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی نخواهد گذاشت.

حمصیان کاشانی زهرا، زهره حاجی‌ها، حسین جهانگیرنیا، رضا غلامی جمکرانی (۱۴۰۰) در سال‌های اخیر، کیفیت مستندسازی حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی در استانداردهای حسابرسی مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. بر اساس استانداردها، مستندسازی حسابرسی شامل ثبت و ضبط کردن روش‌های حسابرسی انجام شده، شواهد حسابرسی مربوطه و نتیجه‌گیریهای حسابرسی است. اهمیت مستندسازی حسابرسی با توجه به نیاز به ارائه شواهدی که نظر حسابرسان را تأیید می‌کند و همچنین ارائه اطلاعات در مورد مراحل مختلف رویه‌های حسابرسی، تعیین می‌شود. در این پژوهش هدف طراحی مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی با رویکرد نظریه پردازی داده بنیاد انجام شده است. روش پژوهش از نوع کیفی می‌باشد. به منظور انجام مصاحبه‌های عمیق و نیمه ساختاریافته، تعداد ۶۱ نفر از شرکای مؤسسات حسابرسی، مدیران سازمان حسابرسی و مدیران مالی شرکت‌ها طی فرایندی هدفمند انتخاب شدند. یافته‌های پژوهش، به صورت مدل پارادایمی با ۶۱ مقوله برای شرایط علی، ۱ مقوله در زمینه بستر، ۱ مقوله برای شرایط مداخله‌گر، ۱ مقوله برای راهبرد و ۳ مقوله در زمینه پیامد مرتبط با پدیده اصلی پژوهش، شناسایی شدند. نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت مستندسازی حسابرسی و ارزیابی آن ماهیت پیچیده و چندوجهی دارد و علاوه بر ویژگی‌های شخصیتی و فردی حسابرسان، تحت تأثیر محیط خرد و کلان پیرامون حوزه حسابرسی نیز قرار می‌گیرد.

رحمتی، وجیهه و زهرا پور زمانی (۱۴۰۰) در مقاله‌ای با عنوان «عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا نسبت به عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران پرداخته‌اند. برای اجرای موضوع، جنبه‌های مدل سه شاخگی شامل ابعاد محتوایی، زمینه‌ای و ساختاری جهت عارضه‌یابی مدنظر قرار گرفته‌اند. جامعه آماری پژوهش طبق تکنیک دلفی شامل مدیران و کارکنان سازمان امور مالیاتی تهران است. از پرسشنامه محقق ساخته به عنوان ابزار گردآوری اطلاعات پژوهش استفاده شده است. برای شناسایی و تأیید گویه‌های پرسشنامه با توجه به نظرات خبرگان از تکنیک دلفی استفاده شد. از این رو با بهره‌مندی از ادبیات نظری و پیشینه تحقیقات انجام شده، پرسشنامه در سه مرحله بین خبرگان توزیع شد و با توجه به ضریب کندال تصمیم نهایی در رابطه با گویه‌های پرسشنامه اتخاذ شد. تجزیه و تحلیل آماری پژوهش از طریق نرم‌افزارهای آماری اسپاس و لیزرل انجام گرفته است. داده‌ها با بکارگیری تکنیک معادلات ساختاری، تحلیل عاملی تأییدی و تحلیل مسیر مورد بررسی قرار گرفتند. یافته‌ها بیانگر این هستند که در سازمان امور مالیاتی، ابعاد عارضه‌یابی سه شاخگی شامل ابعاد ساختاری (عوامل استخدامی و زیرساخت‌های فناوری اطلاعات)، محتوایی (پذیرش مدیران، پذیرش کارکنان و تعهد شغلی) و زمینه‌ای (عوامل فرهنگی و بسترهای قانونی و حقوقی) نقش مؤثری در زمینه اجرای حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران ایفا کرده‌اند. ولی‌محمدی، مظفر و بهروز خدارحمی (۱۴۰۰) در مقاله‌ای با عنوان «بررسی الزامات بکارگیری و پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی محدودیت‌های پیش رو» به چالش‌های

پیش‌روی پیاده‌سازی حسابداری تعهدی در بخش عمومی پرداخته‌اند. پژوهش ایشان از لحاظ هدف، کاربردی، از نظر نحوه جمع‌آوری داده به صورت کیفی و ابزار جمع‌آوری داده از طریق طراحی و انتشار پرسشنامه بین ۹۵ نفر از صاحب‌نظران و کارشناسان حرفه‌ای در حوزه حسابداری تعهدی در سال ۱۴۰۰ جمع‌آوری و با استفاده از دو آزمون آماری، آزمون دو جمله‌ای و آزمون T بوده است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که موانع و محدودیت‌های استقرار نظام حسابداری تعهدی شامل محدودیت‌های قانون محاسبات عمومی کشور و سایر قوانین بالادستی، چالش‌های به کارگیری استانداردهای حسابداری بخش عمومی، مشکلات در خصوص دارایی-های ثابت، مشکل در خصوص ملزومات، موجودی کالا، عدم ثبت برخی از رویدادهای مالی در سیستم حسابداری تعهدی، نبود نیروی متخصص و با تجربه و رویکرد ساختاری در ساختار سازمانی بخش عمومی هستند.

۴- روش‌شناسی پژوهش

هدف این پژوهش ارائه توضیح و پیش‌بینی علمی فرایند تغییر نظام حسابداری بخش عمومی برای سازمان تامین اجتماعی است. با استفاده از رویکرد نظریه ساخت‌یابی، تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان تامین اجتماعی با توجه به ویژگی‌های عاملیت فعال/منفعل و ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر با روش‌شناسی موردپژوهی، شناسایی و به کمک روش تحلیل محتوای کیفی جهت‌دار مقوله‌بندی و تحلیل شده‌اند. سوالات اصلی این پژوهش عبارتند از اینکه سازمان تامین اجتماعی برای تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی دارای ویژگی‌های سازمان‌های حمایتگراست یا دارای ویژگی‌های سازمان‌های غیر حمایتگر و اینکه در سازمان تامین اجتماعی برای تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی، ویژگی‌های عاملیت فعال وجود دارد یا ویژگی-های عاملیت منفعل.

به منظور کشف عوامل و منابع و موانع این تغییر بزرگ از روش‌های مصاحبه و مشاهده و اسنادکاوی استفاده شده است. مصاحبه با مدیران و روسای ادارت و کارشناسان خبره با سابقه کاری بیش از ۱۵ سال انجام شده است.

روش پژوهش کیفی عام و موردپژوهی است و برای تحلیل داده‌ها از استراتژی تحلیل محتوای کیفی جهت‌دار استفاده می‌شود. ابزار گردآوری داده‌ها، مصاحبه‌های رو در رو و عمیقی است که این مصاحبه‌ها با طرح پرسش‌های باز طی ۴۵ تا ۱۰۰ دقیقه با افراد برگزار می‌شود. در این پژوهش از مصاحبه نیمه ساختار یافته در بخش کیفی و پرسشنامه در بخش کمی استفاده شده است که روایی آن به صورت روایی محتوا توسط خبرگان و روایی سازه و ساختار توسط تحلیل عاملی تأییدی مورد تأیید قرار گرفت و پایایی آن با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ تأیید شده است.

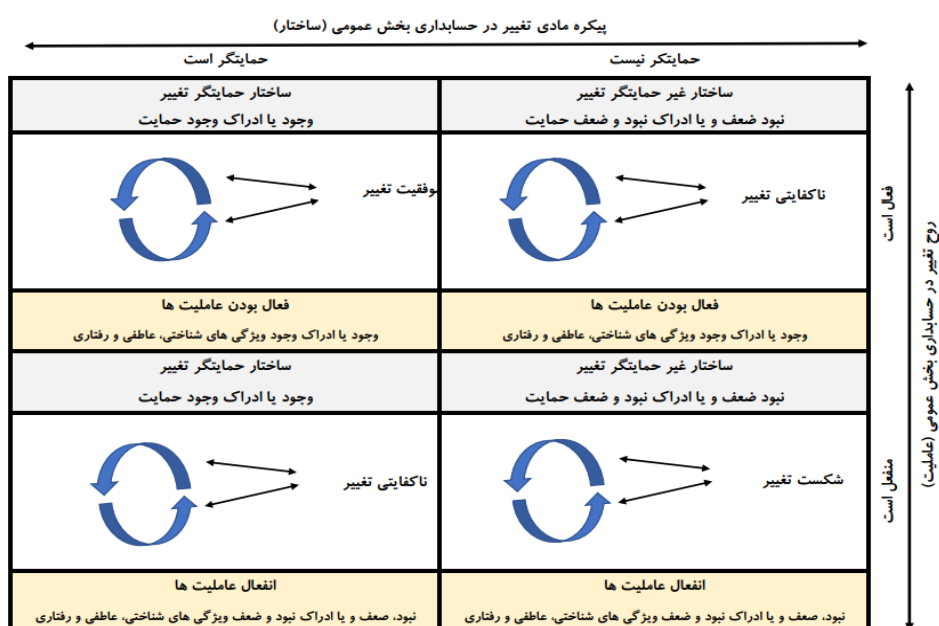
پروتکل مصاحبه، پرسش‌هایی در خصوص عوامل و مؤلفه‌های مؤثر بر تغییرات حسابداری بخش عمومی به خصوص تغییر حسابداری نقدی به حسابداری تعهدی بود که بر اساس نحوه پاسخگویی مصاحبه-شوندگان، پرسش‌های دیگری در ادامه آنها مطرح شد. تعداد مصاحبه‌شوندگان بر اساس دسترسی این افراد برای مصاحبه و رسیدن به اشباع اطلاعات تعیین شد. این مطالعه طی مصاحبه با ۲۳ نفر به اشباع نظری رسید که برای مطلوبیت بیشتر تا ۲۸ نفر ادامه یافت. نمونه‌ها از مدیران و کارشناسان خبره سازمان مستقر در تهران که به امور حسابداری سازمان مشغول بودند، انتخاب شدند رده سنی مصاحبه‌شوندگان بین ۳۸ تا ۶۵ سال بود، ۱۲ نفر از آنها زن بودند و به طور میانگین ۱۹ سال در سازمان تامین اجتماعی خدمت کرده بودند. مصاحبه‌های ضبط و پیاده سازی شده و وارد نرم‌افزار تخصصی مکس کیودی^۱ شدند تا داده‌ها برای ذخیره، فراخوانی و کدگذاری استفاده شود، مقوله گستره مناسبی یابد و روابط بین مقوله‌ها برقرار و تأیید شود. در پژوهش حاضر پس از دسته‌بندی خروجی نرم‌افزار، داده‌ها به صورت کدهای اولیه متفاوت استخراج شدند و از گزینش مجموع کدهای متفاوت، مضمون‌های اصلی و فرعی به دست آمد. با تعریف و بازبینی مضمون‌های اصلی و یافتن روابط بین آنها، مدل و چگونگی برخورد ارائه شد. برای حصول اطمینان از روایی پژوهش، مفاهیم و مضمون‌های به‌دست آمده به‌طور مستمر با داده‌ها مقایسه شده و تناسب آنها نسبت به یکدیگر ارزیابی شدند. کدگذاری مفاهیم در اختیار مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت و پس از بازبینی مفاهیم و مضمون‌ها، هر یک از مصاحبه‌شوندگان نظر خود را درباره آن ابراز کردند و در آخر چند تن از مدیران و استادان حوزه حسابداری و مدیریت به بررسی و اظهارنظر درباره کدبندی‌ها و یافته‌ها پرداختند و دیدگاه‌های آنها نیز اعمال شد.

فهم دوسویگی عاملیت و ساختار در تغییر حسابداری بخش عمومی در قاموس نظریه ساخت‌یابی گیدنز، با در نظر گرفتن این دو عامل به‌عنوان دو نقطه مرجع استراتژیک، به ایجاد ماتریسی با چهار وضعیت مشخص منجر می‌شوند که آن را در این پژوهش "ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی" می‌نامیم.

در ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی، تحقق شرایط مطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی که با عجین شدن عاملیت‌های فعال در ساختارهای حمایتگر تغییر این بخش رخ می‌دهد، به ایجاد نوع آرمانی، رهنمون می‌شود. عاملیت و ساختار در تغییر حسابداری بخش عمومی، بر هم تأثیر و تأثر دارند. در دوسویگی و میان کنش این دو عامل بر هم، چهار وضعیت قابل پیش‌بینی است که در ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی نمایان است. در صورتی که بخواهیم این تأثیر و تأثر را به گونه‌ای دقیق‌تر ببینیم، این دوسویگی همانند جدول (۱) خواهد بود. این جدول اثر متقابل بین کنش‌های عاملیت‌های تغییر حسابداری بخش عمومی، قواعد و منابع ساختار تغییر حسابداری بخش عمومی و چگونگی تعامل مشترک آنها در ایجاد اعمال و فعالیت‌های نهادینه شده تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان را نشان می‌دهد.

^۱MAXQDA

این فعالیت‌های نهادینه شده به شکل هنجارها و استانداردهای تغییر حسابداری بخش عمومی ظاهر شده و شکست یا موفقیت تغییر را تعیین می‌کند. هر تلاشی در سازمان برای تحقق موفقیت تغییر حسابداری بخش عمومی باید در چارچوب فهم وضعیت عاملیت و ساختار توسعه منابع انسانی با توجه به این ماتریس و فهم چگونگی برهم کنش آنها با توجه به جدول (۱) در هر وضعیت از ماتریس، انجام گیرد. معنای این ادعا آن است که تغییر حسابداری بخش عمومی در هر یک از وضعیت‌های چهارگانه با یکدیگر متمایز خواهند بود. همانگونه که اسکال و راس (۲۰۰۵) می‌گویند، توانایی افراد در یادگیری و توسعه در کار یا سازمان، در گرو تعامل بین وجود فرصت‌های یادگیری در محیط کار (ساختار) و انتخاب افراد (عاملیت‌ها) برای مشارکت در این فرصت‌ها می‌باشد. انسان‌های عادی، ساختارهای حمایتگر از توسعه خود را انتخاب می‌کنند. اگر ساختار، این فرصت را برای آنها فراهم نکنند، گزینه در دسترس برای ادامه مسیر توسعه، انتخاب عاملیت‌ها خواهند بود، که این انتخاب خود در گرو ویژگی‌های فعال یا منفعل بودن آنهاست.



جدول (۱) ویژگی‌های ساختار حمایتگر/غیرحمایتگر از تغییر حسابداری بخش عمومی و طبقه‌بندی آنها
 مأخذ: مهرانی، کاوه و همکاران (۱۳۹۷)، ۶۷.

۵_ یافته‌های پژوهش

هدف پژوهش ارائه توضیح و پیش‌بینی علمی فرایند تغییر نظام حسابداری بخش عمومی برای سازمان تامین اجتماعی است به همین منظور سوالات اصلی این پژوهش عبارتند بودند از :

- (۱) سازمان تامین اجتماعی برای تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی دارای ویژگی‌های سازمان‌های حمایت‌گراست یا دارای ویژگی‌های سازمان‌های غیر حمایت‌گر؟
- (۲) در سازمان تامین اجتماعی برای تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی، ویژگی‌های عاملیت فعال وجود دارد یا ویژگی‌های عاملیت منفعل ؟

نتایج حاصل از پردازش اطلاعات پرسشنامه‌ها حاکی از آن است که :

✓ منابع انسانی از نظر شناختی، هیجانی و رفتاری در قبال رشد و توسعه خود در امر تغییر حسابداری بخش عمومی منفعل است و سازمان نیز هیچ تلاشی برای واداشتن افراد به تغییر نمی‌کند. به این ترتیب ویژگی‌های عاملیت منفعل است و سازمان غیرحمایت‌گر است.

✓ بنا به ماتریس تغییر حسابداری بخش عمومی وضعیت سازمان تامین اجتماعی در وضعیت (پ) قرار دارد. منابع انسانی تاکید زیادی بر استانداردهای حسابداری و قوانین موجود به عنوان عوامل بیرونی تاثیرگذار بر رفتار حرفه‌ای ایشان دارند و از نظر مشخصات شناختی، هیجانی (عاطفی) و رفتاری در حوزه ویژگی‌های عاملیت منفعل قرار می‌گیرند.

✓ ویژگی‌های ساختار حمایت‌گر/غیرحمایت‌گر از تغییر حسابداری بخش عمومی بنا به مشخصات برنامه ای، مالی، ادراکی- رفتاری، فناورانه، تشکیلاتی، شغلی، سیستم‌های سازمانی، فرهنگی، فرایندی-رویه‌ای، زمانی، سازمان دارای ویژگی‌های ساختار غیرحمایت‌گر است.

منابع انسانی، عامل اصلی تغییر در مدیریت هستند. هر تغییری با نیروهای مقاوم و بازدارنده و هم با نیروهای تسهیل‌گر و هدایت‌کننده همراه است. نیروهای مقاوم گاهی از سوی عاملیت‌ها (عاملیت‌های منفعل نسبت به تغییر) و گاهی از سوی ساختار (ساختار غیرحمایت‌گر از تغییر) بروز می‌کنند. نیروهای تسهیل‌گر در تغییر، گاهی از کنش عاملیت‌های تغییرطلب و نیز گاهی توسط ساختارهای حمایت‌گر و توان بخش، ناشی می‌شود. تحقق اهداف تغییر در سازمان، مستلزم مقابله با نیروهای مقاوم و بازدارنده و تقویت نیروهای تسهیل‌گر و پیشران است. باز تولید نظم ساختاری توسعه منابع انسانی موجود در سازمان‌ها که می‌تواند به کمک کنش‌ها و ابزارهای مختلف مدیریتی انجام شود، نقطه شروعی برای دستیابی به شرایط مطلوب تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان تامین اجتماعی است. کنشگران در تولید کنش متقابل به قواعد و منابع که خواص ساختاری ساخت متوسل می‌شوند و به کمک آنها، شروع به پی‌ریزی، تولید و باز تولید نظام‌های اجتماعی می‌کنند. در صورتی که کنشگران نسبت به تغییر حسابداری بخش عمومی دارای ویژگی‌های منفعلانه باشند، این پی‌ریزی باید از سوی خواص ساختاری انجام شود، یعنی، موفقیت یا شکست تغییر حسابداری بخش عمومی، در گرو توجه و تمرکز همزمان بر دوسویگی عاملیت و ساختار است.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

اصلاح نظام مدیریت مالی عمومی سبب افزایش شفافیت و پاسخگویی، افزایش رفاه اجتماعی، کاهش فساد و فقر، افزایش بهره‌وری، شهروند مداری و کاهش بروکراسی و حکمرانی خوب می‌شود. با توجه به یافته‌های پژوهش مشخص شد سازمان تامین اجتماعی برای تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی دارای ویژگی‌های سازمان‌های غیرحمایتگر است همچنین معلوم گردید که در سازمان تامین اجتماعی برای تغییر نظام حسابداری از نقدی به تعهدی، ویژگی‌های منفعل وجود دارد.

نتایج بدست آمده از این پژوهش با نتایج حاصل از پژوهش رحمتی، وجیهه و زهرا پور زمانی (۱۴۰۰) در سازمان امور مالیاتی تهران و ولی‌محمدی، مظفر و بهروز خدارحمی (۱۴۰۰) بر روی ۹۵ نفر از صاحب‌نظران و کارشناسان حرفه‌ای در حوزه حسابداری تعهدی و کمره‌ای، هادی کمره‌ای و نوروز نوراله‌زاده (۱۳۹۹) در وزارت آموزش و پرورش و مهرانی، کاوه و همکاران (۱۳۹۷) در دانشگاه تهران و مجبوری یزدی، هدی و همکاران (۱۳۹۷) در دانشگاه علوم پزشکی مشهد در مطابق دارد و با پژوهش دادشی، ایمان و ایمان گارنما و میرحمید سادات سلماسی (۱۳۹۷) که برای یازده وزارتخانه انجام شده است، منطبق نیست.

در این وضعیت شرایط تغییر حسابداری بخش عمومی در طبقه بندی ذکر شده بسیار نامطلوب است. استراتژی‌های تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان تامین اجتماعی باید از عاملیت‌ها منفعل و ساختار غیرحمایتگر که شکست تغییر را حتمی می‌کند به سمت عاملیت‌های فعال و ساختار حمایتگر و تغییر وضعیت به شرایط بسیار مطلوب سوق پیدا کند. دست‌اندرکاران تغییر حسابداری بخش عمومی باید تلاش کنند تا با ایجاد بسترهای لازم، عاملیت‌ها را فعال و حمایت‌های لازم را ایجاد و احیا نمایند. سازمان تامین اجتماعی با احیای ویژگی‌های ساختار حمایتگر مثل حمایت مالی، مشارکت کارکنان و توان‌مندسازی آنها در امر تغییر حسابداری بخش عمومی در سازمان؛ ارائه بازخوردهای اثر بخش و مثبت؛ مشاوره، کمک تسهیل آموزش و توسعه؛ نگرش سیستمی به توسعه منابع انسانی (اهمیت نقش رهبران توسعه منابع انسانی)؛ یادگیری تیمی (حس مسئولیت در قبال توسعه همکاران) شایستگی دست‌اندرکاران، توسعه منابع انسانی، اهمیت دادن به مسیر حرفه‌ای کارکنان؛ در نظر گرفتن علایق کارکنان در یادگیری و آموزش، حمایت از استقلال کارکنان و ... می‌تواند وضعیت را از "شکست تغییر" به "موفقیت تغییر"، تبدیل نماید.

فهرست منابع

آقا محمد مهدی، غلامرضا کردستانی، حسین کاظمی (۱۴۰۰) شناسایی ابعاد الگوی مدیریت مالی عمومی نوین، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳ / شماره ۴ (پیاپی ۵۲) زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۲۴۱ تا ۲۶۷.

امرایي حافظ، عادل آذر (۱۴۰۰) ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳ / شماره ۴ (پیاپی ۵۲) زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۵۳ تا ۸۶.

جلالی‌پور، حمیدرضا؛ محمدی، جمال (۱۳۷۸) نظریه‌های متأخر جامعه‌شناسی. تهران: نشرنی. رحمانی، علی؛ رضایی، مهدی (۱۳۹۰) حسابداری تعهدی زمینه‌ساز حسابرسی کارکرد در بخش عمومی، مجله اطلاعات سیاسی-اقتصادی، ۲۸۳، ۲۶۲-۲۷۱.

حمصیان کاشانی زهرا، زهره حاجی‌ها، حسین جهانگیرنیا، رضا غلامی جمرانی (۱۴۰۰) تدوین مدل کیفیت مستندسازی حسابرسی با رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه بنیان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی دوره ۱۳، شماره ۴ (پیاپی ۵۲)، زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۱۵۱ تا ۱۸۳. رحمتی، وجیهه و زهرا پور زمانی (۱۴۰۰) عارضه‌یابی حسابداری تعهدی در بخش عمومی ایران از نظر محتوا، زمینه و ساختار، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۵۰، صفحات ۸۳ تا ۱۱۷.

ریتزر، جورج (۱۳۸۳) نظریه جامعه‌شناسی در دوران معاصر. ترجمه محسن ثلاثی، تهران: انتشارات علمی. سحری محمد رضا، زهرا پور زمانی (۱۴۰۱) تبیین الگوی ویژگی‌های حاکمیت شرکتی با محوریت حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴ / شماره ۳ (پیاپی ۵۵)، پائیز ۱۴۰۱، صفحه ۱۲۱ تا ۱۴۳.

سجادی، سید حسین. شیر، یحیی. محمدی، ناهید (۱۳۹۶) حسابداری بین‌المللی، تهران: انتشارات ترمه. علیزاده‌گان لیلا، محمود صمدی لرگانی، محسن ایمنی (۱۴۰۱) تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حساب‌رسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده با نقش تردید حرفه‌ای، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۲ (پیاپی ۵۴)، تابستان ۱۴۰۱، صفحه ۴۹ تا ۷۷.

طالب‌نیا، قدرت‌اله؛ حسنی، محسن (۱۳۹۰) حسابداری تعهدی و عوامل مؤثر در به‌کارگیری آن در سازمان-های دولتی، دوماهنامه حسابرسی، ۵۵، ۶۶-۷۳.

کرباسی یزدی، حسین؛ طریقی، علی (۱۳۸۸) ارزیابی مزایای سامانه‌های حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی-درمانی تهران، دانش حسابرسی، ۷، ۱۶-۲۷. کریمی زهرا، احمد یعقوب نژاد، محمود صمدی لرگانی، محمد رضا پورعلی (۱۴۰۰) ارزیابی تاثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حساب‌رسان بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳ / شماره ۴ (پیاپی ۵۲) زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۲۳ تا ۵۲.

ولی محمدی، مظفر و بهروز خدارحمی (۱۴۰۰) بررسی الزامات بکارگیری و پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی محدودیت‌های پیش رو، حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، سال دوم، شماره ۱، (پیاپی ۳)، بهار ۱۴۰۰، صفحات ۱-۱۵.

یاوری، علی؛ احمدی، ایرج؛ روضه‌ای، منصور (۱۳۹۲) ضرورت بر به‌کارگیری حسابداری تعهدی در دانشگاه علوم انتظامی امین، توسعه مدیریت منابع انسانی و پشتیبانی، ۲(۲۸)، ۱۲۹-۱۴۸.

Baert, P. (2010). Social theory in the twentieth century. Maiden, MA: Polity Press.

Berger, P.L. & Luckmann, T. (1991). The social construction of reality: A treatise in the sociology of know-ledge. London: Penguin.

Coad, A., Jack, L. & Kholeif, A. (2016). "Strong Structuration Theory In Accounting Research". Accounting, Auditing & Accountability Journal, 29(7), 1138 – 1144.

Coad, A.F. & Glyptis, L.G. (2014). "Structuration: A Position-Practice Perspective and an Illustrative Study". Critical Perspectives on Accounting, 25, 142-161.

Coad, A.F. & Herbert, I.P. (2009). "Back to the Future: New Potential for Structuration Theory in Management Accounting Research?". Management Accounting Research, 20, 177-192.

Conrad, L. (2014). "Reflections on the Application of And Potential for Structuration Theory in Accounting Perspective". Accounting Forum, 32(1), 30-45.

Englund, H. & Gerdin, J. (2016). "What Can (Not) a Flat and Local Structuration Ontology Do for Management Accounting Research?". A Comment on Coad, Jack and Kholeif. Qualitative Research in Accounting & Management, 13(2), 252-263.

Englund, H. & Gerdin, J. (2014). "Structuration Theory in Accounting Research: Application and Accountability". Critical Perspectives on Accounting, 25(2), 162-180.

Englund, H., Gerdin, J. & Burns, J. (2011). "25 Years of Giddens in Accounting Research: Achievements, Limitations and the Future". Accounting, Organizations and Society, 36, 494-513.

Giddens, A. (1984). The constitution of society. Cambridge: Polity Press.

Helden, Jan van, Pawan Adhikari, Chamara Kuruppu (2021) Public sector accounting in emerging economies: a review of the papers published in the first decade of Journal of Accounting in Emerging Economies, Journal of Accounting in Emerging Economies, ISSN: 2042-1168 .

Jack, L. (2017). Accounting and social theory: an introduction. Abingdon: Routledge.

Jack, L. (2013). Accounting communications inside organisations, in Jack, L., Davidson, J. and Craig, R., Editors, The Routledge Companion to Accounting Communication, Abingdon: Routledge.

Jack, L. & Kholeif, A. (2008). Enterprise "Resource Planning and a Contest to Limit the Role of Management Accountants: A Strong Structuration.

Lasse Oulasvirta (2021) A consistent bottom-up approach for deriving a conceptual framework for public sector financial accounting, PUBLIC MONEY & MANAGEMENT , <https://www.tandfonline.com/loi/rpmm20>.

Parker, J. (2006). "Structuration's Future? From all and Everywhere' to 'Who did What, Where, When, How and Why? ". Journal of Critical Realism, 5, 122-138.

Parker, J. (2000). Structuration. London: Open University Press.

Danaee Fard, H. (2010). Theory Building: Foundations and Methodologies. Tehran : Samt Press (in Persian).

- Ritzer, G. (2007). Contemporary sociological theory and its classical roots: the basics (2nd edition). New York: McGraw-Hill. Research". Critical Perspectives on Accounting, 25(2), 128-134
- Roberts, J. (2014). "Testing the Limits of Structuration Theory in Accounting Research". Critical Perspectives on Accounting, 25(2), 135-141.
- Roberts, J. & Scapens, R.W. (1985). "Accounting Systems and Systems of Accounting: Understanding Accounting Practices in Their Organizational Contexts". Accounting, Organizations and Society, 10, 443-456
- Stones, R. (2015). Why current affairs needs social theory. Palgrave Macmillan: Basingstoke.
- Stones, R. (2005). Structuration theory. Palgrave Macmillan: Basingstoke.
- Stones, R. (2001). "Refusing the Realism Structuration Divide". European Journal of Social Theory, 4(2), 177-197.
- Stones, R. (1996) Sociological Reasoning: towards a past-modern sociology, Palgrave Macmillan, Basingstoke.
- Stones, R. & Jack, L. (2016). "The Bridge Between Ontological Concepts and Empirical Evidence: An Interview with Rob Stones". Accounting, Auditing & Accountability Journal, 7(29), 1145-1151.
- Veliquette, A. (2013). "Structuration Theory's Relevance to HRD: A Review and Application". Human Resource Development Review, 12 (2), 199-219.

Abstract

The public sector accounting system

Saeed Balanjad¹
Khosro Faghani Makrani²
Jamadvardi Gorganli³

Received: 5 / January / 2025 Accepted: 25 / February / 2025

Abstract

Modern public financial management includes a set of reforms in accounting systems, procedures and laws, financial reporting, budgeting, auditing and internal control in order to use financial resources effectively and efficiently, promote transparency and accountability in the public sector. This research has been done with the aim of providing a scientific explanation and prediction of the change in the accounting system of the public sector for the social security organization. The change of public sector accounting in the social security organization using the approach of construction theory and considering the characteristics of active/passive agency and supporting/non-supporting structure with the research methodology, identified and using the qualitative content analysis method of the category have been classified and analyzed.

The results of the questionnaire data and its content analysis and interpretation of categories based on construction theory indicate that human resources are cognitive, emotional and behavioral in terms of their growth and development in changing public sector accounting. And the organization makes no effort to force people to change. In this way, the characteristics of agency are passive and the organization is unsupportive. In this situation, the conditions for changing the public sector accounting in the Social Security Organization are "very unfavorable". Strategies for changing public sector accounting in the Social Security Administration should shift from passive and unsupportive agencies that ensure the failure of change to active agencies and supportive structures and change the situation to "very favorable" conditions. Public sector accounting stakeholders should strive to create the necessary context, activate agencies, and create and revitalize the necessary support. By reviving the features of the support structure, the Social Security Administration can transform the situation from "failure of change" to "success of change."

Keywords : Public Sector Accounting, Structural Theory, Social Security Organization

¹ Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran.
saeid_baalaanejaad@yahoo.com

² Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran. (author and responsible) Kh.makrani@chmail.ir

³ Department of Accounting, Aliabad Katul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katul, Irangorganli@aliabadiau.ac.ir



کامیابی فرامند و اینرسی شخصیت حسابرسان، از طریق معادلات ساختاری

غلام عباس عزتی شالقونی^۱

سیده محبوبه جعفری^۲

رویا دارابی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۸

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۷

چکیده

محیط حرفه حسابداری، به دلیل مسئولیت‌هایی که بر عهده دارد، عرصه‌ای بسیار پیچیده و پرتلاطم می‌باشد، چراکه ضمن تحمل فشارهای موجود در این حرفه، می‌بایست قابلیت‌های روانشناختی و رفتاری و عملکردی را برای مقابله به نفوذ و واسطه‌گری‌ها داشته باشد، تا استقلال خود را حفظ نماید. هدف این پژوهش بررسی تاثیر کامیابی فرامند بر اینرسی شخصیتی حسابرسان و صاحبکار می‌باشد. ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش پرسشنامه بود که برای تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از تحلیل حداقل مربعات جزئی استفاده شد. جامعه هدف پژوهش حسابرسان عضو سازمان حسابداری و موسسات حسابداری بخش خصوصی بود که از طریق نمونه‌گیری تصادفی انتخاب و در بازه زمانی ۶ ماهه در طی سال ۱۴۰۱ مورد بررسی قرار گرفتند. براساس نتایج کسب شده مشخص گردید، کامیابی فرامند بر اینرسی شخصیتی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری دارد. در واقع نتیجه‌ی این پژوهش نشان می‌دهد، وجود انتظارات مثبت در متن جامعه و محیط حرفه‌ای باعث ایجاد پویایی بیشتر در کارکردهای اثربخش استقلال طلبانه حسابرسان می‌گردد، چراکه انگیزه‌های محرک می‌تواند به افزایش فلسفه حرفه‌ای حسابرسان در مسیر کار راه‌آه‌ای شان کمک نماید و باعث گردد تا در زمان اتخاذ تصمیم‌ها، فارغ از هرگونه نفوذ و وابستگی‌های احتمالی، اقدام به اظهارنظر و قضاوت‌های حرفه‌ای نمایند.

واژه‌های کلیدی: کامیابی فرامند؛ اینرسی شخصیتی حسابرسان؛ ویژگی‌های شرکت صاحبکار

۱ گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. Ezati45@gmail.com

۲ گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول). jafari.mahboobeh@gmail.com

۳ گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. royadarabi110@gmail.com



۱- مقدمه

استقلال در حرفه حسابرِس در واقع مفهومی انتزاعی است که به طور مستقیم مشاهده شدنی نیست و اغلب آن را به عنوان حالتی ذهنی توصیف می کنند که به مفاهیمی همچون بی طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد (آدام و علی^۱، ۲۰۱۴). در بیشتر عریف های موجود در حرفه حسابرِس دو بعد برای استقلال وجود دارد. یکی استقلال واقعی (باطنی) و دیگری استقلال ظاهری، به طوریکه آلینا و ودونیش^۲ (۲۰۰۶) استقلال واقعی (باطنی) را «نبود گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرِس تلقی می کند» و استقلال ظاهری را «پرهیز از شرایطی که حسابرِس را در تضاد منافع آشکار با صاحبکار نشان دهد». بنابراین استقلال واقعی (باطنی) با بی طرفی و استقلال ظاهری به طور معمول با تصور استفاده کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرِس در یک وضعیت معین ارتباط دارد (بارتلت^۳، ۱۹۹۳). از سوی دیگر اگر استفاده کنندگان اطلاعات مالی، حسابرسان را مستقل از صاحبکار ندانند، هرگز به اطلاعاتی که آنها حسابرِس کرده اند، اعتماد نمی کنند، یعنی اگر حسابرِس از صاحبکار مستقل نباشد، نظر او اعتبار صورت های مالی را افزایش نمی دهد (انصاری و همکاران، ۱۳۹۰). در واقع از آنجاییکه وظیفه حسابرسان اعتباربخشی به صورت های مالی برای حفظ منافع عموم است و سهامداران به منظور کنترل وظایف مدیر در راستای کاهش تضاد نمایندگی نیازمند خدمات حسابرِس می باشند و بر این مبنا هرچه سطح استقلال حسابرِس بیشتر باشد، این موضوع می تواند تضاد نمایندگی میان مدیر و سهامداران را کاهش دهد، حسابرسان می بایست استقلال ادراکی و رفتاری خود را همسو با عملکردهای تخصصی خود حفظ نمایند (بختیاری و همکاران، ۱۳۹۸). پدیده ای که در این پژوهش همراه با مفهوم استقلال مورد نظر می باشد، اینرسی رفتاری حسابرِس است. اینرسی در واقع حالت معکوسی در برابر انعطاف پذیری است و به معنای مقاومت در برابر نفوذ و یا تغییرات در فرد می باشد (کوئنگ و همکاران^۴، ۲۰۱۲). اینرسی گرچه در محتوا و مفاهیم رفتار سازمانی، علامت هشدار دهنده از عدم بهره وری منابع انسانی به دلیل عدم پذیرش تغییر می باشد، اما در حرفه حسابرِس می تواند به عنوان یک مبنا و الگو مورد توجه قرار گیرد. مبنایی که براساس آن می توان رفتار حسابرسان را از منظر حفظ استقلال و عدم انعطاف پذیری در برابر فشارها و نفوذ دیگران بهتر مورد تحلیل قرار داد. اینرسی در رفتار حسابرِس باعث خواهد شد تا همراه با استاندارد شماره ۱ هیات تدوین استانداردهای استقلال^۵ (ISB) در سال (۱۹۹۹) و مصوب های مربوط به حفظ استقلال در آیین رفتار حرفه ای حسابرِس، حسابرِس تلاش نماید تا تحت تاثیر و نفوذ عاطفی و وابستگی شغلی قرار نگیرد و هویت حرفه ای را به هویت حسابرِس-صاحبکار (هویتی که حسابرِس از صاحبکار می گیرد) مقدم بداند و براساس رویه های تخصصی و اصول و استانداردهای حسابرِس اقدام به اظهار نظر نماید. چراکه براساس استاندارد یاد

¹ Adam & Ali

² Alleyne & Devonish

³ Bartlett

⁴ Konig et al

⁵ Independence standards Board

شده توسط هیات تدوین استانداردهای استقلال، حسابرسان ملزم به ارائه‌ی گزارشی نسبت به بیان تمام روابط خود با صاحبکاران در طول یک سال کاری هستند. از طرف دیگر الزام رعایت رفتار حرفه‌ای از سال (۲۰۰۰) توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار^۱ آمریکا به اجرا در آمد که براساس آن کلیه صاحبکاران و حسابرسان ملزم به افشای خدمات غیرحسابرسی می‌باشند تا براساس آن کنترل قابل توجه تری نسبت به استقلال حرفه‌ای حسابرسان داشته باشند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۷). اما نکته قابل توجه این است، هر قدر سطح انتظارات فردی از کامیابی خود مبتنی بر افکار منفی اجتماعی باشد، فرد دچار اختلال در قابلیت اینرسی می‌شود در حالیکه وجود انتظارات مثبت باعث ارتقای سطح کامیابی فرامند حسابرس و در نتیجه اینرسی رفتاری در عملکرد می‌گردد. در واقع اثر کامیابی فرامند به عنوان یک تئوری مهم در ارتباطات بین فردی محسوب می‌شود که به بررسی تاثیر باورها و انتظارات از حسابرس در محیط اجتماعی می‌پردازد. به عبارت دیگر، اثر کامیابی فرامند سطحی از سلسله انتظارات و باورهای جامعه از حسابرس و نقش او در بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران را در بر می‌گیرد که می‌تواند در صورت سوگیرانه یا منفی بودن باعث اختلال در کارکردهای فردی و استقلال رفتاری و عملکردی فرد گردد (گئوریال کونتریراس و همکاران^۲، ۲۰۰۷). هر چند وجود مثبت یا منفی بودن انتظارات اجتماعی می‌تواند همچون محرکی رفتاری عمل نماید، اما وجود فشارهای روانی می‌تواند تعادل و کارکردهای تخصصی و حرفه‌ای حسابرس را تحت تاثیر قرار دهد و باعث گردد استقلال فرد دچار خدشه شود. می‌توان تاثیر کامیابی فرامند را به عنوان یک پیش‌بینی کننده نسبت به باور فرد در خصوص اینرسی عملکردی در حسابرس قلمداد نمود، و طبق نظر شیند^۳ و همکاران^۴ (۲۰۱۳) آن را به واقعیتی تشبیه کرد که باورهای فردی و باورهای اجتماعی حسابرسان را تحت تاثیر قرار می‌دهد و باورهای فردی و حرفه‌ای حسابرسان را دچار تعارض می‌کند. اثر کامیابی فرامند حاصل مطالعاتی است که توسط مرتن^۵ (۱۹۴۸) براساس نظریه‌ی پیگی یا اصطلاحاً نظریه پیگمالیون آغاز شد و روزنتال و جاکوبسن^۵ (۱۹۶۸) آن را تکمیل کردند (اصغری مقدم و محبوب، ۱۳۹۳). این نظریه، چگونگی انتقال آشکار انتظارات اجتماعی را از حسابرس درباره چگونگی ارزش‌های حرفه‌ای تبیین می‌کند، به گونه‌ای که اظهارنظرهای حسابرس تحت تاثیر وجود این انتظارات احتمالاً از حالت استقلال یا اینرسی رفتاری و عملکردی خارج شود. در واقع تاثیر کامیابی فرامند بر اینرسی رفتاری و عملکردی حسابرس، یک مفهوم انتزاعی و غیرقابل مشاهده در حسابرسی است، چراکه ضمن معکوس بودن معنای آن از منظر ماهیت مفهومی به ویژه در حرفه حسابرسی در مقابل سایر علوم رفتاری، باعث افزایش سطح استقلال باطنی در برابر سطح استقلال ظاهری می‌شود. چراکه اگر انتظارات در حد ایجاد کامیابی کاذب بر حسابرس باشد، اینرسی حسابرس را تحت تاثیر قرار می‌دهد و این موضوع قابلیت اتکاپذیری

^۱ Securities and Exchange Commission

^۲ Guiral-Contreras et al

^۳ Shinde, Stone, Willems

^۴ Merton

^۵ Rosental & Jacobsen

گزارش‌های مستقل حسابرسان را دچار تناقض می‌نماید و ریسک بررسی‌های حسابرسی را افزایش خواهد داد (سعادت‌نیا، ۱۳۹۶). لذا باتوجه به اهمیت سطح توسعه تئوری‌های رفتاری در حرفه حسابرسی به منظور شناخت کارکردهای درونی و روانشناختی حسابرسان از منظر پژوهشی و افزایش ثقل، فرارهای مالیاتی و ورشکستگی‌های شرکت‌های بزرگ از نظر کاربردی، لزوم توجه به تاثیرگذاری کامیابی فرامند بر اینرسی رفتار حسابرسان می‌تواند به افزایش سطح کارکردهای تصمیم‌گیری و کیفیت قضاوت‌های حسابرسان براساس استدلال‌های استقلال طلبانه منجر گردد. لذا این پژوهش به دنبال پاسخ به این سوال است که آیا کامیابی فرامند بر اینرسی رفتار حسابرسان مبتنی نظریه پیگمالیون تاثیر دارد؟ براین مبنایاتوجه به اینکه مبنای تئوریک و نظری قابل اتکایی در مورد متغیرهای پژوهش در حرفه حسابرسی محدود است، این پژوهش تلاش دارد تا با اتکا به مبنای نظری بین رشته‌ای و بسط آن در حوزه حرفه حسابرسی، اقدام به پشتوانه سازی نظری و تئوریک در رابطه با هدف پژوهش نماید تا مبنایی برای شناخت بیشتر در تحلیل‌ها و مقایسه نتایج حاصل آید. در بخش سوم نیز روش شناسی و جامعه آماری مشارکت کننده ارائه می‌شود تا در بخش ۴ ابتدا یافته‌های پژوهش و سپس در بخش آخر بحث و استدلال تئوریک همسو با مبنای نظری یاد شده ارائه گردد.

مبنای نظری

مفهوم اینرسی^۱ در حرفه حسابرسی

اینرسی و انعطاف‌پذیری دو واژه متضاد در ادبیات رفتار سازمانی هستند. اما کاربرد آن منطبق با استانداردهای تعریف هر حرفه می‌تواند نقش متضاد این مفهوم را کاربردی نماید (اسپرتر و کوپر^۲، ۲۰۱۵). به عنوان مثال انعطاف‌پذیری شاید در رفتار سازمانی بار مثبت دارد و انعطاف‌پذیری بیشتر، کارایی بیشتر را برای مجموع سازمان به همراه داشته باشد، اما این مفهوم در حرفه حسابرسی، می‌تواند بار منفی داشته باشد، چراکه انعطاف‌پذیری می‌تواند استقلال حرفه‌ای و رفتار حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد، به همین منظور کاربرد مفهوم اینرسی براساس استانداردهای تعریف شده در حرفه حسابرسی متفاوت از مفهوم آن در سازمان می‌باشد. در واقع به کارگیری مفهوم اینرسی در رفتار حسابرِس نیز به معنای وجود استقلال نگرش ذهنی در عملکردهای تعاملی و ارتباطی با صاحبکاران می‌باشد. به عبارت دیگر بر مبنای اینرسی می‌بایست نگرش ذهنی مستقلی داشته باشد، تا از نفوذ واسطه‌ها و صاحبکاران جلوگیری نماید، چراکه اگر حسابرِس در گردآوری و ارزیابی شواهد سوگیری داشته باشد، صلاحیت او در انجام حسابرسی مورد نقد قرار می‌گیرد. حسابرسی صورت‌های مالی زمانی دارای ارزش محتوایی بیشتری خواهد بود که حسابرِس بر مبنای اینرسی، استقلال رفتاری و عملکردی خود را حفظ نماید و مرز مشخصی بین ارتباطات و تعاملات حرفه‌ای و اجتماعی خود با کارکردهای

¹ Inertia

² Strigter & Cooper

تخصصی و قضاوت‌های حرفه‌ای خود ایجاد نمایند. در یک دسته‌بندی احمد^۱ (۲۰۱۲) در توصیف اینرسی در حرفه حسابرسان آن را از دو منظر اینرسی در استقلال سازمانی و اینرسی در استقلال عملیاتی تفکیک می‌کند به طوریکه اینرسی در استقلال سازمانی را به استقلال حرفه حسابرسان و اینرسی در استقلال عملیاتی را به توانایی ذاتی حسابرسان برای مستقل بودن مرتبط می‌داند.

اثر کامیابی فرامند

اثر کامیابی فراخود در کنار نظریه اسناد از کاربردهای مهم فرآیند ادراکی در حرفه و رفتار حرفه‌ای است. این پدیده برای اولین بار توسط مرتون (۱۹۴۸) برای توضیح علت ورشکستگی بانک‌های خوش نام آمریکا در سال‌های رکود اقتصادی مطرح شد. در آن زمان، باور غلط مرد باعث شد تا صاحبان سپرده‌های بانکی تلاش کنند پس اندازهای خود را از بانک بگیرند (هرسی و بلانچارد^۲، ۱۹۸۹). بعدها لیوینگستون پس از مشاهده نتیجه یک آزمایش، این پدیده را اثر پیگمالیون نامید. نتایجی که او مشاهده کرده بود، ناشی از یک علت مستقل نبود بلکه حاصل انتظاراتی بود که پژوهشگر ناخودآگاه به افراد القا کرده بود. با دانستن این که قرار است افراد به گونه‌ای خاص رفتار کنند، این پیش ذهن موجب شد آنان به گونه‌ای که انتظار می‌رفت رفتار کنند (لیوئوس و همکاران^۳، ۲۰۰۸). اثر پیگمالیون اشاره به یک پدیده روانشناسی دارد که بر اساس آن افراد نسبت به سطح انتظارات دیگران واکنش‌های مستقیم نشان می‌دهند. برای نمونه اگر جامعه برای باور باشد که حسابرسان عملکردهای فنی و تخصصی لازم را ندارد، خود حسابرسان هم باور می‌کند و واقعاً از نظر کیفیت بررسی‌ها در سطح مطلوبی عمل نمی‌کنند، در عین حال عکس این نیز صادق است و اگر از حسابرسان بر حسب توانمندی‌های تخصصی انتظارات بالایی وجود داشته باشد، آن‌ها تلاش خود را برای دست یافتن به چنین انتظاری بالاتر می‌برند (واتزلوویک^۴، ۱۹۸۴). اثر پیگمالیون ابزار مهمی در حرفه حسابرسان محسوب می‌شود که شاید چندان به تأثیرات آن حداقل در پژوهش‌های علمی و تجربی پرداخته نشده است. این نظریه شرکای حسابرسان را آگاه می‌کند که عامل موفقیت حسابرسان، تنها به شرایط، کیفیت و صلاحیت شخص یا به محیط حرفه‌ای کار بستگی ندارد (روزنتال^۵، ۲۰۱۲). شرکای حسابرسان و حتی جامعه ذینفع از تصمیمات حسابرسان همیشه باید حسابرسان را باور داشته باشند و از آنان انتظار موفقیت با بهترین نتایج را داشته باشند؛ زیرا در چنین وضعیتی است که حسابرسان همیشه این باور را احساس کرده و بهترین مهارت‌ها و توانایی‌های‌شان را نشان خواهند داد (شیند و همکاران^۶، ۲۰۱۳). براساس مدل تعامل و تنظیم رفتار گئوریال

^۱ Ahmad

^۲ Hersey & Blanchard

^۳ Lilius et al

^۴ Watzlawick

^۵ Rosenthal

^۶ Belief – Adjustment

کونتریریراس و همکاران (۲۰۱۱)، که وجود اثر پیگمالیون در حرفه حسابرِس را مورد بررسی قرار دادند، باید بیان نمود، انتظارات از عملکردهای حرفه‌ای حسابرِس بر رای و تصمیم‌گیری آن‌ها تاثیر گذار می‌باشد. از طرف دیگر، لاورز و همکاران^۱ (۱۹۹۹)، سه معضل مهم را مورد شناسایی قرار دادند که اثر پیگمالیون را تائید می‌کنند. باور به اینکه اظهارنظر با کیفیت حسابرِس می‌تواند شاخصی برای تصمیم‌گیری ذینفعان محسوب شود، سخت و مشکل است، چراکه این امکان وجود دارد که اظهارنظر حسابرِس تحت تاثیر جو مثبت برای صاحبکاران باشد. دوم، اگر اینطور باشد، روشن نیست که آیا اظهارنظر حسابرِس می‌تواند سبب جذابیت بیشتر سرمایه‌گذاری از جانب سهامداران برای صاحبکار در بازار سرمایه شود. سوم، باتوجه به اثر ایجاد شده پیگمالیون، حسابرسان ممکن است تحت تاثیر انتظارات یا جو مثبت برای صاحبکاران باشد که در این صورت قادر به ارزیابی جامع و کامل عملکردهای مالی صاحبکاران ممکن است نباشد و این موضوع می‌تواند کیفیت اظهارنظر حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد.

پیشینه پژوهش

ردیلا و همکاران^۲ (۲۰۲۳) در پژوهشی به بررسی استقلال حسابرِس، اخلاق حسابرِس، تجربه حسابرِس، و مراقبت حرفه‌ای مناسب در مورد کیفیت حسابرِس پرداختند. تایج این تحقیق نشان داد که استقلال حسابرِس تأثیری بر کیفیت حسابرِس ندارد، اخلاق حسابرِس تأثیری بر کیفیت حسابرِس ندارد، تجربه حسابرِس تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرِس دارد و مراقبت حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرِس دارد. انتظار می‌رود این تحقیق مرجعی در تصمیم‌گیری حسابرسان بر اساس ملاحظات حسابرِس در اختیار حسابرِس برای بهبود کیفیت حسابرِس، به ویژه از تجربه و مراقبت حرفه‌ای حسابرِس باشد.

محمود و همکاران^۳ (۲۰۲۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای و اجرای هوش هیجانی بر عملکرد حسابرِس پرداختند. متغیر هوش هیجانی بر عملکرد حسابرِس تأثیر مثبت می‌گذارد. به طوری که محققان آینده می‌توانند علاوه بر اخلاق حرفه‌ای و هوش هیجانی متغیرهای دیگری را بر عملکرد حسابرِس اضافه کنند یا به آنها پاسخ دهند تا تحقیقات بهتری را محقق کنند.

زوریه^۴ (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حسابرِس، حق الزحمه حسابرِس و انگیزه حسابرِس بر کیفیت حسابرِس در حسابداری عمومی پرداخت. جامعه آماری این پژوهش حسابرسانی هستند که در شرکت حسابداری دولتی شهر مدان کار می‌کنند. نمونه‌گیری در این پژوهش از روش نمونه‌گیری اشباع استفاده شد. تکنیک‌های گردآوری داده‌ها در این پژوهش با توزیع پرسشنامه بین پاسخ‌دهندگان تحقیق.

¹ Louwers, Messina & Richard

² Ardilla and et al

³ Mahmud

⁴ Zurriah

تکنیک تحلیل داده ها در این پژوهش از تحلیل رگرسیون خطی چندگانه استفاده شده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که اخلاق حسابرسان، حق‌الزحمه حسابرسان و انگیزه حسابرسان به‌طور هم‌زمان بر کیفیت حسابرسان تأثیر معناداری دارند.

پوچتا مارتینز و همکاران^۱ (۲۰۲۱) در پژوهشی این موضوع را بررسی کردند که چگونه شرکت‌های حسابرسان بزرگ و هزینه‌های حسابرسان و غیر حسابرسان بر سطح افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت اثرگذار هستند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسان بزرگ با سطح افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت مرتبط هستند و این می‌تواند منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و ذینفعان شود. علاوه بر این، میزان هزینه‌های حسابرسان و غیر حسابرسان پرداخت‌شده توسط شرکت‌های حسابرسان شده، افشای داوطلبانه اطلاعاتی غیرمالی را بهبود می‌بخشد.

سولانز و همکاران^۲ (۲۰۲۰) به بررسی رابطه بین سبک‌های تفکر خلاقانه و انتقادی به منظور حل مسائل و تصمیم‌گیری و قضاوت پرداختند و از طریق ایجاد ۲ مدل دریافتند که عناصر شناختی هر یک از سبک‌های تفکر خلاقانه و انتقادی به‌طور مستقل از هم عمل کرده و ارتقاء مهارت برای توسعه هر یک از آنها منجر به افزایش توانایی در حل مسائل، تصمیم‌گیری، تردید حرفه‌ای، و قضاوت بهتر می‌باشد.

گمبرمایکل^۳ (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان واکاوی عوامل رفتاری در سطح بازار حسابرسان انجام دادند. در واقع هدف این پژوهش تقویت شناخت نهادهای نظارتی بر عملکردهای رفتاری حسابرسان با هدف کیفیت خدمات در سطح بازار حسابرسان می‌باشد و می‌خواهد مشخص نماید، آیا ابعاد همچون سهم بازار، اندازه موسسه حسابرسان، تخصص و ... از جمله علل تأثیرگذار بر وابستگی یا حفظ استقلال حسابرسان در مقابل صاحبکاران می‌باشد یا خیر. جامعه هدف در این پژوهش اعضای هیئت نظارت نهادی بر عملکردهای حسابرسان مستقل در کشور هلند بودند. نتایج نشان داد، ویژگی‌های رفتاری و ادراکی حسابرسان در شناخت ماهیت و محتوای حرفه حسابرسان به منظور حفظ قابلیت‌های استقلال در بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران مهمترین و تأثیرگذارترین معیار برای نظارت‌های نهادی جهت ارتقای کیفیت حسابرسان می‌باشد. سویانو و فاروغ^۴ (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان حرفه‌ای‌گرایی و عوامل موثر بر بینش حسابرسان انجام دادند. در این پژوهش از طریق تحلیل محتوا، ابعادی همچون هوش هیجانی؛ هوش عاطفی؛ منبع کنترل درونی و تجربه در قالب علل روانشناختی و فرهنگ سازمانی و اجتماعی در قالب علل فرا روانشناختی/بیرونی به عنوان مجموع عوامل ارتقای سطح بینش حسابرسان تعیین شدند. جامعه هدف این پژوهش حسابرسان شرکت‌های دولتی کشور اندونزی بودند. ابزار پژوهش پرسشنامه بود که به منظور تبیین مولفه‌های شناسایی شده در سطح جامعه هدف از

¹ Pochita Martienz and et al

² Solanez and et al

³ Ghebremichael

⁴ Suyono & Farooque

تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. نتایج پژوهش ضمن تایید تمامی عوامل براساس بار عاملی بر روی حرفه‌ای‌گرایی، مشخص ساخت، مهمترین عامل حرفه‌ای‌گرایی در تقویت بینش حسابرسان، عوامل روانشناختی می‌باشد. همچنین مشخص گردید منبع کنترل درونی عاملی برای تقویت رویکردهای بینش حسابرسان در قضاوت‌های حرفه‌ای می‌باشد. سمپت و همکاران^۱ (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان «نقش مشارکت صاحبکار و آرامش روانشناختی بر مشتقات کیفیت حسابرسی» انجام دادند. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های بورس اوراق بهادار کشور تایلند بود که در بازه زمانی ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۵ تعداد ۱۹۰ شرکت مورد بررسی قرار گرفتند. در این پژوهش مشتقات کیفیت حسابرسی شامل قابلیت‌های خدمات دهی حسابرِس، شایستگی حسابرِس و استقلال حسابرِس بود. نتایج پژوهش نشان داد وجود درگیری‌های روانشناختی بین صاحبکار با حسابرِس می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد، اما وجود مشارکت‌های صاحبکاران به ارتقای سطح قابلیت‌های کیفیت حسابرسی کمک شایان توجهی می‌نماید. لین و همکاران^۲ (۲۰۱۷) در پژوهش خود ارتباط بین استقلال حسابرِس و اهمیت مشتری را در شرکت‌های تایوانی مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش که از طریق تحلیل حداقل مربعات جزئی برای برازش مطلوبیت مدل ساختاری پژوهش بهره برده شده بود، نتایج نشان داد بین استقلال حسابرِس با اهمیت مشتری ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. آدامز و همکاران^۳ (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان بررسی تاثیر نفوذ و قدرت صاحبکاران و استقلال حسابرِس انجام دادند و نتایج پژوهش آن‌ها مشخص ساخت، نفوذ صاحبکاران می‌تواند به عنوان یک کارکرد منفی در پذیرش کار حسابرِس محسوب شود، چراکه براساس تحلیل‌های انجام شده، تاثیر منفی نفوذ صاحبکاران بر استقلال حسابرِس تحت تاثیر هویت حرفه‌ای حسابرسان بسیار محتمل می‌باشد.

سالاوو^۴ (۲۰۱۷) پژوهشی تحت عنوان بررسی عوامل تاثیرگذار بر استقلال حسابرِس در نیجریه انجام دادند و نتایج نشان داد، اندازه موسسه حسابرسی و تعداد شرکت‌های تابعه آن‌ها ارتباط مثبتی با استقلال حسابرِس دارد و انتظار می‌رود حق الزحمه‌های حسابرسی با وجود پیچیدگی حسابرسی افزایش یابد که این امر به نوبه‌ی خود استقلال حسابرِس را کاهش می‌دهد.

حیدری هراتمه و آرایی (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی تصمیم‌گیری و خط مشی متاثر از توصیه‌ها و و یژگی‌های کمیته حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد: الف) ادراکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی تحت تأثیر جلسات مکرر بین کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی ارشد قرار می‌گیرد ب) هرچه تخصص اعضای کمیته حسابرسی بیشتر باشد احتمال اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی بیشتر است ج) همبستگی منفی بین اندازه کمیته‌های حسابرسی و اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی وجود دارد د) سه بعد (انتصاب،

¹ Sampet et al

² Lin et al

³ Adams et al

⁴ Salawu

بررسی ۱، بررسی ۳) با اجرای توصیه‌های حسابرسان داخلی ارتباط مثبت دارند اما معنی‌دار نیستند (استقلال و اعضای با آگاهی کمیته‌های حسابرسان از حسابداری و حسابرسان تأثیر معنی‌داری بر اجرای توصیه‌های حسابرسان داخلی می‌گذارند).

بخش بهرام زهی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی شناسایی و رتبه بندی تأثیر حسابداری بر عوامل اجتماعی پرداختند. در نهایت نتایج نشان داد که حسابداری بر عوامل اجتماعی از جمله تصمیمات سرمایه‌گذاری سرمایه‌گذاران، بستانکاران در حفظ منافع آنها، بانک‌ها و نهادهای مالی در اعتباربخشی، سازمان مالیاتی در دریافت عادلانه مالیات تأثیر مثبت و معناداری دارد و همچنین میزان میانگین رتبه، مؤلفه‌ی کمک به سازمان مالیاتی با تسریع در فرآیند مالیات ستانی با روش‌های مختلف سیستم حسابداری بالاترین رتبه و کمک به مالکان و سرمایه‌گذاران در استفاده از وجوهای آنها و قانونی بودن موارد استفاده، پایین‌ترین اهمیت را از نظر پاسخ‌دهندگان دارد.

محمد بیگی و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به بررسی فرهنگ و مولفه‌های تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداری رسمی: نقش میانجی تمایل به ریسک‌پذیری فردی پرداختند. یافته‌ها حاکی از رابطه مثبت و معنادار بین فرهنگ و تمایل به ریسک‌پذیری فردی، رابطه مثبت و معنادار بین تمایل به ریسک‌پذیری فردی و آگاهی اخلاقی، نقش میانجی تمایل به ریسک‌پذیری فردی به طور مثبت و معنادار بر رابطه بین فرهنگ و آگاهی اخلاقی، رابطه مثبت و معنادار بین آگاهی اخلاقی و قضاوت اخلاقی، قضاوت اخلاقی و قصد اخلاقی می‌باشد. بر اساس نتایج پژوهش فرهنگ بر تصمیم‌گیری اخلاقی مؤثر است. بنابراین اصلاح شاخص‌های فرهنگ به بهبود تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداری رسمی کمک خواهد کرد. با توجه به اینکه پژوهش‌های کمی در ارتباط با فرهنگ، تصمیم‌گیری اخلاقی و تمایل به ریسک‌پذیری فردی صورت پذیرفته است، لذا انجام این پژوهش به بهبود غنای پژوهشی و بسط متون نظری در این حوزه پژوهشی کمک شایانی خواهد کرد.

احمد زاده و یعقوب نژاد (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزش‌های حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم بر مؤسسات می‌تواند عاملی تأثیرگذار در کاهش پذیرش و مشارکت در رفتار غیرحرفه‌ای اخلاقی حسابرسان و افزایش تعهد این افراد در حفظ منافع عموم باشد. پژوهش حاضر در راستای نهادینه سازی فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسان می‌تواند مورد استفاده شرکاء، مدیران و سرپرستان حسابرسان مؤسسات حسابرسان قرار گیرد.

شفیعی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسان بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل پرداختند. متغیر وابسته پژوهش، شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل با استفاده از پرسشنامه شجاعت اخلاقی خلیل و همکاران (۲۰۱۸) و صفرزاده و کریم داد (۱۳۹۹) بر اساس طیف لیکرت می‌باشد که ۵۷ نفر از حسابرسان مستقل مؤسسات حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران به آن

پاسخ دادند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که متغیر فاصله قدرت و زن منشی با شجاعت اخلاقی حسابرِس مستقل رابطه معناداری دارد و متغیر فضای ابهام با شجاعت اخلاقی حسابرِس مستقل رابطه معناداری ندارد. ستاره و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی رابطه‌ی میان هویت حرفه‌ای و بی‌طرفی حسابرِس: آزمون نظریه‌ی هویت اجتماعی پرداختند. نمونه‌ی آماری پژوهش حاضر، شامل ۲۱۸ نفر از حسابرسان شاغل در حرفه‌ی حسابرِس است که با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده، انتخاب شده‌اند. برای آزمون فرضیه‌ها، از رگرسیون چند متغیره، استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد هویت حرفه‌ای، رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت با بی‌طرفی حسابرِس دارد. همچنین، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد با افزایش رتبه‌ی شغلی حسابرِس، بی‌طرفی نیز، کاهش می‌یابد. در نهایت، شواهد بر این نکته تأکید دارد که برای توسعه‌ی اخلاق حرفه‌ای، ابتدا باید هویت حرفه‌ای رشته‌ی حسابرِس در جامعه، شکل گیرد تا اخلاق حرفه‌ای توسعه پیدا کند. این مهم، با تشکیل جوامع حرفه‌ای و رقابت در میان مؤسسات حسابرِس، امکان پذیر است.

اکبری و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر ارتباطات موثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حسابرسان بررسی تأثیر ارتباطات موثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حسابرسان پرداختند. برای این منظور نظرات ۱۶۰ نفر (شامل مدیر فنی، سرپرست ارشد و سرپرست) طی فرآیند اجرای پژوهش، با استفاده از ابزار پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در پایان نتایج حاصل از تحلیل صورت گرفته با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری و نرم افزار اسمارت پی ال اس حاکی از آن بود که تأخیر رضایت شغلی بر روی فساد و مشارکت بر روی انحراف کاری مورد تأیید قرار نگرفت، سایر نتایج پژوهش نشان‌دهنده تأیید تأخیر متغیرها بر روی یکدیگر بوده است.

شایسته شجاعی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر معیارهای رفتار اخلاقی (شامل محیط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی) بر عملکرد حسابرسان پرداختند. نتایج نشان می‌دهد، تمام متغیرهای زیر مجموعه محیط اخلاقی (شامل محیط ابزاری، محیط دلخواه، محیط مستقل، محیط ضوابط، محیط کارایی محور و محیط قانون و مقررات) بر عملکرد حسابرِس تأثیر مثبت و معناداری دارد، اما از متغیرهای زیر مجموعه ایدئولوژی اخلاقی، ایده آل‌گرایی بر عملکرد حسابرسان تأثیر مثبت و معنی‌داری داشته و نسبی‌گرایی بر عملکرد حسابرسان دارای تأثیر منفی و معنادار است. همچنین نتایج نشان می‌دهد، متغیرهای اصلی پژوهش شامل محیط اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، ارزش‌های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی بر عملکرد شغلی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارند.

توکلی‌نیا و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان دلی برای برآورد بیم از دست‌دادن صاحبکار حسابرسان انجام دادند. بدین این منظور از دیدگاه‌های چهارده نفر از خبرگان حرفه و دانشگاه، داده‌های ۱۳۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۵، رگرسیون چندمتغیره، تکنیک تحلیل عاملی و آزمون t دونه‌ای استفاده شد. بررسی‌ها و پردازش‌های به عمل آمده منتج به ارائه مدلی

مشمتمل بر هفده متغیر گردید که در بررسی‌های تکمیلی، قدرت آن مورد تأیید قرار گرفت. ارائه مدل مذکور منجر به افزایش پژوهش‌های تجربی در حوزه استقلال حسابرسان و متعاقباً افزایش دانش در این حوزه می‌گردد. همچنین این مدل قابلیت استفاده توسط اعضای حرفه حسابرسان برای تبیین عوامل تعیین‌کننده بیم از دست دادن صاحبکار را دارد. علاوه بر این، تبیین این مدل می‌تواند به توسعه ادبیات مربوط به حسابرسان به‌طور عام و کیفیت، استقلال و جابه‌جایی حسابرسان به‌طور خاص کمک کند.

سلیمانی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «تأثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان» انجام دادند. روش پژوهش از نظر هدف کاربردی بوده و برحسب روش توصیفی-پیمایشی و با به‌کارگیری ابزار پرسشنامه داده‌های موردنظر جمع‌آوری شده است. برای نیل به هدف پژوهش، تأثیر پنج تهدید مهم تأثیرگذار (منافع شخصی، خود بررسی، جانب‌داری، آشنایی و ارباب) بر استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان و تأثیر تخصص و تجربه حسابرسان بر رابطه بین تهدیدها و استقلال آن‌ها بررسی گردید. جامعه آماری این پژوهش شامل جامعه حسابداران رسمی و کارمندان مؤسسات حسابرسان در سطح شهر مشهد می‌باشد. تعداد نمونه با استفاده از فرمول کوکران به تعداد ۱۷۴ نفر تعیین شد، و نمونه‌گیری نیز به روش تصادفی صورت گرفت. نتایج پژوهش دلالت بر تأثیر منفی پنج عامل مهم تهدید بر استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان دارد و تخصص و تجربه حسابرسان باعث تأثیر بر رابطه بین تهدیدها و استقلال باطنی می‌شوند و بر رابطه بین تهدیدها و استقلال ظاهری تأثیری ندارند.

روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر نوع و ماهیت مسأله و اهداف تحقیق، کاربردی می‌باشد. این تحقیق باتوجه به روش جمع‌آوری اطلاعات توصیفی از نوع پیمایشی-همبستگی می‌باشد. به عبارت دیگر، داده‌های موردنیاز براساس یک بررسی پیمایشی جمع‌آوری گردیدند (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۳). بر این اساس، از پرسشنامه جهت جمع‌آوری داده‌های پژوهش استفاده شد، چراکه به پیروی از پژوهش‌های پیشین روشی موثر در جمع‌آوری داده‌ها از میان یک نمونه بزرگ محسوب می‌شود (مائل و اشفورث^۱، ۱۹۹۲؛ چن و همکاران^۲، ۲۰۰۹). همچنین برای جمع‌آوری مبانی تئوری از روش کتابخانه‌ای و مطالعه‌ی مبانی نظری پژوهش‌های مشابه استفاده شد. دوره‌ی پرسشگری از آزمودنی‌ها ۶ ماه از آبان ماه ۱۳۹۸ تا اردیبهشت ماه ۱۳۹۹ می‌باشد.

^۱ Mael & Ashforth

^۲ Chen et al

ابزار پژوهش

ابزار جمع‌آوری داده‌های پژوهش پرسشنامه بود. پرسشنامه‌های استفاده شده در این پژوهش استاندارد بودند. سوالات تمامی پرسشنامه‌ها از طریق مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت از کاملاً موافقم، تا کاملاً مخالفم ترتیب داده شده بود. تمامی پرسشنامه‌ها، مجدداً از نظر روایی در اختیار متخصصان قرار گرفت و از منظر مفهوم سوالات و همراستایی با اهداف پژوهش طی چند مرحله بررسی و اصلاح شدند به گونه‌ای که تمامی سوالات حاضر در پرسشنامه مورد تایید قرار گرفتند و پس از آن اقدام به توزیع بین جامعه‌ی هدف پژوهش گردید.

پرسشنامه کامیابی فرامند

در این پژوهش از پرسشنامه شینده و همکاران (۲۰۱۳) که شامل ۱۲ سوال مبتنی بر مقیاس لیکرت ۵ گزینه‌ای می‌باشد استفاده شده است. این پرسشنامه شامل ۴ بعد ادراک حسابرسان، توانمندی حسابرسان، شناخت حسابرسان و کارآمدی حسابرسان می‌باشد که روایی آن توسط متخصصان مورد تایید قرار گرفته است. در این پرسشنامه سوالاتی از قبیل این موضوع ارائه شده است که آیا پنداشت‌ها و برداشت‌های مثبت از حرفه حسابرسان باعث تقویت ادراک حسابرسان می‌شود؟ یا شناخت حسابرسان از محتوای حرفه‌ای شغل خود باعث افزایش کارآمدی حسابرسان می‌شود؟ در واقع محتوای سوالات مبتنی بر این موضوع است که تا چه اندازه انتظارات مربوط به ادراک حسابرسان، توانمندی‌های حسابرسان، شناخت حسابرسان و کارآمدی حسابرسان در برابر مشتریان (صاحبکاران) باعث می‌شود، رفتارهای مورد انتظاری در جهت بررسی با کیفیت‌تر بررسی‌های صورت‌های از خود نشان دهند. همچنین پایایی این پرسشنامه بر اساس ضریب آلفای کرونباخ مورد تایید قرار گرفت و توسط پژوهش جولین^۱ (۲۰۱۴) حدود ۰/۸۲ برآورده شده بود، مجدداً به دلیل تعدیل محتوای سوال‌ها، مورد ارزیابی قرار گرفت و برابر با ۰/۷۸ محاسبه شد.

پرسشنامه اینرسی رفتار حسابرسان

در این پژوهش از پرسشنامه سالوو^۲ (۲۰۱۷) به منظور سنجش اینرسی رفتار حسابرسان استفاده شده است که مشتمل بر ۱۳ سوال ۵ گزینه‌ای از کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم می‌باشد، تشکیل شده است. این پرسشنامه سه خرده مقیاس حمایت ادراک شده؛ هویت حرفه‌ای و تعهد حرفه‌ای را برای سنجش سطح اینرسی رفتاری حسابرسان مورد نظر قرار می‌دهد. در این پرسشنامه سوالاتی از قبیل این موضوع ارائه شده است که آیا درک محتوای حرفه حسابرسان باعث ارتقای سطح استقلال در حرفه حسابرسان می‌شود؟ آیا سطح حمایت شرکای حسابرسان باعث حفظ استقلال در برابر صاحبکاران می‌شود؟ آیا تعلق خاطر به حرفه حسابرسان باعث مقاومت

¹ Ju Lin

² Salawu

در برابر نفوذ دیگران می‌گردد؟ روایی این پرسشنامه باتوجه به استاندارد بودن مورد تایید قرار گرفت و پایایی آن در پژوهش سویانو و فاروغ^۱ (۲۰۱۹) طبق ضریب آلفای کرونباخ برابر با ۰/۸۵ برآورد گردید که باتوجه به بالاتر از ۰/۷ مورد تایید قرار گرفت.

براساس ابزار پژوهش چارچوب نظری به ترتیب زیر ارائه شده است، که طبق توضیح‌های داده شده این چارچوب نظری اقتباسی و مبتنی بر پرسشنامه‌های شینده و همکاران (۲۰۱۳) برای سنجش کامیابی فرامند و سالاو (۲۰۱۷) برای سنجش اینرسی رفتاری حسابرسان می‌باشد.



شکل (۳) چارچوب نظری پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

براساس چارچوب اقتباسی فوق، فرضیه پژوهش عبارتند از:

فرضیه پژوهش: کامیابی فرامند بر اینرسی شخصیتی حسابرس و صاحبکار تاثیر معناداری دارد.

باتوجه به فرضیه مطرح شده و براساس چارچوب نظری فوق، متغیرهای پژوهش در قالب تحلیل حداقل مربعات جزئی مورد آزمون و برازش مطلوبیت مدل قرار می‌گیرند.

جامعه آماری و حجم نمونه

جامعه آماری این پژوهش، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی در سال ۱۴۰۱ می‌باشد. باتوجه به اینکه جامعه آماری در این تحقیق نامحدود است، لذا برای تعیین حجم نمونه از رابطه زیر استفاده شده است:

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \cdot \sigma^2}{e^2} = \frac{1/96^2 * 0/683^2}{0/1^2} = 185$$

در رابطه فوق:

n: بیانگر حجم نمونه؛ $Z_{\alpha/2}$ = مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد ۱/۹۶؛ σ^2 : بیانگر واریانس جامعه است که به دلیل این‌که مشخص نیست، با استفاده از پیش آزمون و بررسی انحراف معیار نمونه ۳۰ تایی بدست آمده

¹ Suyono & Farooque

است؛ e: دقت مورد نظر در پژوهش است که معمولاً معادل ۰/۱ در نظر گرفته می‌شود (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۶). باتوجه به رابطه فوق، حجم نمونه ۱۸۵ نفر بدست آمد که جهت افزایش اعتبار تحقیق، تعداد ۲۵۰ پرسشنامه میان حسابرسان به صورت تصادفی توزیع گردید و در نهایت، تعداد ۱۹۲ پرسشنامه دریافت و مبنای تحلیل آماری قرار گرفت. تجزیه و تحلیل نهایی داده‌های گردآوری شده نیز با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار PLS صورت گرفته است. مراحل انجام مدل‌سازی معادلات ساختاری بدین ترتیب است که ابتدا به بررسی برازش مدل (شامل برازش مدل‌های اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش مدل کلی) و سپس به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

یافته‌های پژوهش

در این بخش به منظور آزمون‌های آماری و برازش مدل از تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده می‌شود. در این روش ابتدا پایایی و روایی متغیرهای پژوهش را بر اساس روش حداقل مربعات جزئی مورد بررسی قرار می‌گیرد و سپس با استفاده از برازش مدل، فرضیه‌ها آزمون می‌شوند. اما ابتدا آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود:

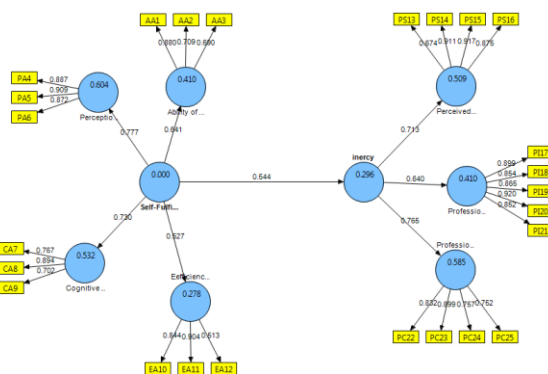
جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

معیارها	کامیابی فرامند			ویژگی‌های شرکت صاحبکار			اینرسی رفتاری	
	توانمندی حسابرِس	ادراک حسابرِس	شناخت حسابرِس	کارآمدی حسابرِس	معیار عملکرد	معیار مدیریتی	معیارهای ریسک	حمایت ادراک شده
میانگین	۳/۷۲	۳/۲۱	۴/۰۹	۴/۳۴	۳/۴۵	۳/۴۱	۳/۸۹	۳/۵۸
میانه	۴	۳	۴/۳۴	۴/۸۳	۳/۲۴	۴	۳/۲۱	۳/۶۵
انحراف معیار	۰/۵۱	۱/۰۶	۰/۶۳	۰/۷۰	۰/۷۳	۰/۸۲	۰/۹۲	۰/۷۲
حداقل	۲/۸۷	۲/۰۰	۲/۷۳	۲/۲۷	۲/۶۵	۳/۴۲	۳/۰۰	۲/۵۷
حداکثر	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰	۵/۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

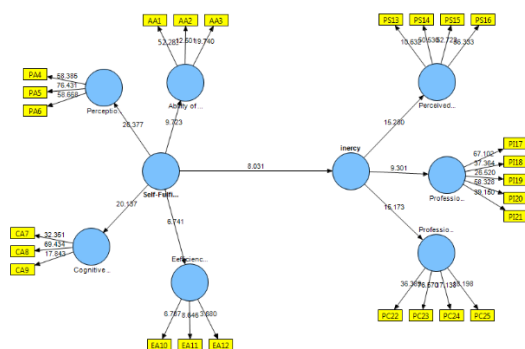
همانطور که مشاهده می‌شود، بالاترین سطح میانگین مربوط به مولفه‌ی کارآمدی حسابرِس در متغیر کامیابی فرامند می‌باشد که میانگینی برابر ۴/۳۴ کسب نموده است و این به معنای آن است وجود انتظارات مثبت در حرفه حسابرسی می‌تواند به افزایش سطح کارآمدی حسابرسان کمک نماید. همچنین مشخص شد، بالاترین میزان انحراف معیار مربوط به مولفه‌ی ادراک حسابرِس در متغیر کامیابی فرامند می‌باشد که بیان کننده سطح تفاوت رویکردهای مشارکت کنندگان پژوهش در مورد تاثیرگذاری انتظارات بر ادراک فردی حسابرسان

می‌باشد. همچنین بررسی مولفه‌های اینرسی رفتاری نشان می‌دهد، بالاترین میانگین مربوط به هویت حرفه‌ای حساب‌رسان می‌باشد که نشان دهنده تأثیرگذاری نقش ابعاد حرفه حسابرسی و مسئولیت‌های مرتبط به آن در این حرفه بر دوش حساب‌رسان می‌باشد، که هویت خود را مبتنی بر هویت حرفه‌ای حسابرسی بیان می‌نمایند. سپس در ادامه پژوهش اقدام به تدوین آزمون مدل مفهومی جهت برازش سطح مطلوبیت ساختاری آن تحت تحلیل حداقل مربعات جزئی می‌شود. خروجی نرم افزار، بعد از آزمون مدل مفهومی پژوهش در شکل (۲) و (۳) نشان داده شده است. در زیر نتایج بررسی دو بخش آزمون مدل اندازه گیری و آزمون مدل ساختاری به تفصیل ارائه شده است.



شکل (۴) مدل مفهومی تحقیق در حالت استاندارد

منبع: یافته‌های پژوهشگر



شکل (۵) مدل مفهومی تحقیق همراه با ضرایب معناداری (T-values)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در ادامه به منظور سنجش پایایی پرسشنامه‌ها از روش آلفای کرونباخ که نوعی همسانی درونی می‌باشد، استفاده شده است. به طور معمول دامنه ضریب قابلیت آلفای کرونباخ از صفر به معنای عدم ارتباط مثبت تا یک به معنای ارتباط کامل قرار می‌گیرد و هرچقدر عدد به دست آمده به یک نزدیک‌تر باشد، قابلیت اعتماد پرسشنامه بیشتر می‌شود. همانطور که در جدول (۲)، نشان داده شده است، میزان آلفای بالای ۰/۷ برای هر پرسشنامه، دلالت بر پایایی مناسب هر سه پرسشنامه استفاده شده در این تحقیق دارد.

جدول (۲) سنجش پایایی پرسشنامه

متغیرها	متغیرهای مکنون	آلفای کرونباخ ($\text{Alpha} > 0.7$)
کامیابی فرامند	توانمندی حسابرِس	۰/۸۵
	شناخت حسابرِس	۰/۸۰
	کارایی حسابرِس	۰/۸۶
	ادراک حسابرِس	۰/۷۸
ویژگی‌های شرکت صاحبکار	حمایت ادراک شده	۰/۸۵
	هویت حرفه‌ای	۰/۹۵
	تعهد حرفه‌ای	۰/۷۹
اینرسی شخصیتی	معیار عملکرد	۰/۸۷
	معیار مدیریتی	۰/۹۷
	معیارهای ریسک	۰/۸۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مدل‌های معادلات ساختاری به طور معمول ترکیبی از مدل‌های اندازه‌گیری (نشان‌دهنده زیر مولفه‌های متغیرهای مکنون) و مدل‌های ساختاری (نشان‌دهنده روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته) هستند. سپس برای سنجش برازش مدل اندازه‌گیری از پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. برای بررسی اعتبار سازه‌ها، فونل و لارکر^۱ (۱۹۸۱) سه ملاک معرفی کردند که شامل اعتبار هر یک از گویه‌ها، پایایی ترکیبی (CR) هر یک از سازه‌ها و متوسط واریانس استخراج شده (AVE) می‌باشند. مقادیر بیشتر از ۰/۴ برای ضرایب بارهای عاملی، بیشتر از ۰/۵ برای متوسط واریانس استخراج شده (AVE) و بیشتر از ۰/۷ برای پایایی مرکب (CR) بیانگر برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری‌اند و اینکه از نظر پایایی و روایی همگرا هستند (هالاند^۲، ۱۹۹۹). نتایج این شاخص‌ها در جدول ۳ آمده است.

¹ Fornell & Larcker

² Hulland

جدول (۳) آمار توصیفی و نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی (CFA)

متغیر مکنون	متغیرهای آشکار	میانگین	انحراف معیار	بار عاملی (FL)	AVE	C. R
توانمندی حسابرِس	۱	۳/۹۲	۰/۷۱	۰/۸۸	۰/۵۸	۰/۸۱
	۲			۰/۷۱		
	۳			۰/۶۹		
ادراک حسابرِس	۴	۳/۴۱	۱/۰۵	۰/۸۹	۰/۷۹	۰/۹۲
	۵			۰/۹۱		
	۶			۰/۸۷		
شناخت حسابرِس	۷	۴/۰۶	۰/۸۳	۰/۷۷	۰/۶۳	۰/۸۳
	۸			۰/۸۹		
	۹			۰/۷۰		
کارایی حسابرِس	۱۰	۴/۱۱	۰/۷	۰/۸۴	۰/۶۰	۰/۸۱
	۱۱			۰/۹۰		
	۱۲			۰/۵۱		
معیار عملکرد	۱۳	۳/۹۸	۰/۸۲	۰/۷۳	۰/۷۲	۰/۸۲
	۱۴			۰/۷۹		
	۱۵			۰/۶۹		
	۱۶			۰/۸۲		
معیار مدیریتی	۱۷	۳/۶۹	۰/۸۷	۰/۸۱	۰/۶۴	۰/۹۳
	۱۸			۰/۸۲		
	۱۹			۰/۷۴		
معیارهای ریسک	۲۰	۴/۲۱	۰/۷	۰/۸۱	۰/۶۰	۰/۸۱
	۲۱			۰/۷۱		
	۲۲			۰/۸۴		
حمایت ادراک شده	۲۳	۳/۸۸	۰/۷۷	۰/۶۷	۰/۷۲	۰/۹۱
	۲۴			۰/۹۱		
	۲۵			۰/۹۲		
	۲۶			۰/۸۸		
هویت حرفه‌ای	۲۷	۳/۹۸	۰/۷۶	۰/۹۰	۰/۷۷	۰/۹۴
	۲۸			۰/۸۵		
	۲۹			۰/۸۶		
	۳۰			۰/۹۲		

متغیر مکنون	متغیرهای آشکار	میانگین	انحراف معیار	بار عاملی (FL)	AVE	C.R
	۳۱			۰/۸۵		
تعهد حرفه‌ای	۳۲	۳/۷۶	۰/۹۹	۰/۸۳	۰/۶۶	۰/۸۹
	۳۳			۰/۹۰		
	۳۴			۰/۷۶		
	۳۵			۰/۷۵		
کامیابی فرامند		۳/۹۲	۰/۵۵	--	۰/۴۲	۰/۷۱
ویژگی‌های شرکت صاحبکار		۳/۸۵	۰/۵۹	--	۰/۵۱	۰/۷۵
اینرسی شخصیتی		۳/۷۴	۰/۵۴	--	۰/۵۰	۰/۷۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پس از انجام دادن تحلیل عاملی تاییدی که نتایج حاصل از آن در جدول (۳)، نشان داده شد، مشخص شد که تمامی گویه‌ها دارای بارعاملی بالاتر از ملاک ۰/۴، متوسط واریانس استخراج شده بالای ۰/۷ و پایایی مرکب بالای ۰/۵ می‌باشند که نشان از مناسب بودن این معیار و پایایی مناسب مدل‌های اندازه‌گیری دارد.

روایی واگرایی قابل قبول یک مدل بیانگر آن است که یک سازه در مدل، نسبت به سازه‌های دیگر تعامل بیشتری با شاخص‌هایش دارد. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بیان می‌کنند. روایی‌واگرا وقتی در سطح قابل قبولی است که AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی میزان بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد. بررسی این امر توسط ماتریسی صورت می‌گیرد که خانه‌های این ماتریس حاوی مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه‌ها و جذر مقادیر AVE مربوط به هر سازه است. براساس نتایج همبستگی‌ها و جذر AVE که روی قطر جدول (۳) قرار داده شد، می‌توان روایی‌واگرایی مدل را در سطح سازه از نظر معیار فورنل-لارکر نتیجه گرفت. پس از سنجش روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری، مدل ساختاری از طریق روابط بین متغیرهای مکنون ارزیابی شد. در پژوهش حاضر از دو معیار ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2)، استفاده شده است. (R^2) معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد. مطابق با شکل (۲) مقدار (R^2) برای سازه‌های درونزای پژوهش محاسبه شده است که می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید نمود. درضمن، به منظور بررسی قدرت پیش‌بینی مدل از معیاری با عنوان (Q^2) استفاده شد. با توجه به نتایج این معیار در جدول (۵) می‌توان نتیجه گرفت که مدل، قدرت پیش‌بینی «قوی» دارد.

جدول (۴) همبستگی‌های میان متغیرهای مکنون و مقادیر AVE

متغیرها		کامیابی فرامند				ویژگی‌های شرکت صاحبکار				اینرسی شخصیتی		
		توانمندی حسابرِس	ادراک حسابرِس	شناخت حسابرِس	کارایی حسابرِس	معیار عملکرد	معیار مدیریتی	معیارهای ریسک	حمایت ادراک شده	هویت حرفه‌ای	تعهد حرفه‌ای	
کامیابی فرامند	توانمندی حسابرِس	۰/۷۸	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
	ادراک حسابرِس	۰/۳۰	۰/۷۹	---	---	---	---	---	---	---	---	---
	شناخت حسابرِس	۰/۲۳	۰/۴۵	۰/۸۹	---	---	---	---	---	---	---	---
	کارایی حسابرِس	۰/۳۴	۰/۳۷	۰/۰۷	۰/۸۷	---	---	---	---	---	---	---
ویژگی‌های صاحبکار	معیار عملکرد	۰/۳۹	۰/۴۸	۰/۳۳	-۰/۱۳	۰/۷۵	---	---	---	---	---	---
	معیار مدیریتی	۰/۴۱	۰/۱۷	۰/۳۶	۰/۰۸	۰/۱۵	۰/۹۸	---	---	---	---	---
	معیارهای ریسک	۰/۰۸	۰/۳۲	۰/۳۶	۰/۱۲	۰/۲۳	۰/۳۵	۰/۹۱	---	---	---	---
اینرسی شخصیتی	حمایت ادراک شده	۰/۳۹	۰/۴۸	۰/۳۳	-۰/۱۳	۰/۷۵	۰/۴۵	۰/۵۷	۰/۹۲	---	---	---
	هویت حرفه‌ای	۰/۴۱	۰/۱۷	۰/۳۶	۰/۰۸	۰/۱۵	۰/۹۸	۰/۵۲	۰/۳۳	۰/۹۳	---	---
	تعهد حرفه‌ای	۰/۰۸	۰/۳۲	۰/۳۶	۰/۱۲	۰/۲۳	۰/۳۵	۰/۹۱	۰/۲۵	۰/۴۲	۰/۹۵	---

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول (۵) مقادیر ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2)

معیارها	R^2	Q^2
توانمندی حسابرِس	۰/۵۷	۰/۲۸
ادراک حسابرِس	۰/۷۱	۰/۴۹
شناخت حسابرِس	۰/۶۵	۰/۳۳
کارایی حسابرِس	۰/۲۷	۰/۱۸
معیار عملکرد	۰/۶۲	۰/۳۷
معیار مدیریتی	۰/۴۷	۰/۳۳
معیارهای ریسک	۰/۵۳	۰/۳۷
حمایت ادراک شده	۰/۵۴	۰/۳۸
هویت حرفه‌ای	۰/۴۹	۰/۳۱
تعهد حرفه‌ای	۰/۵۷	۰/۳۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پس از برازش بخش اندازه‌گیری و ساختاری مدل پژوهش حاضر، به منظور کنترل برازش کلی مدل از معیاری با عنوان GOF^1 استفاده شد، که سه مقدار $0/01$ ، $0/25$ و $0/36$ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول ۱ محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\text{Communalities} \times R^2}$$

Communalities از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای مکنون پژوهش به دست می‌آید.

جدول (۶) نتایج برازش مدل کلی متغیرهای تحقیق

متغیرهای مکنون	Communality	R^2	Communality	$\bar{R}^2$	GOF
توانمندی حسابرِس	۰/۵۸	۰/۵۲	۰/۶۳	۰/۴۵	۰/۵۹
ادراک حسابرِس	۰/۷۹	۰/۷۰			
شناخت حسابرِس	۰/۶۳	۰/۶۳			
کارایی حسابرِس	۰/۶۰	۰/۲۳			
معیار عملکرد	۰/۶۹	۰/۵۳			
معیار مدیریتی	۰/۷۳	۰/۶۵			
معیارهای ریسک	۰/۷۹	۰/۴۸			
حمایت ادراک شده	۰/۷۲	۰/۵۱			
هویت حرفه‌ای	۰/۷۷	۰/۴۱			
تعهد حرفه‌ای	۰/۶۶	۰/۵۶			
کامیابی فرامند	۰/۴۴	--			
ویژگی های شرکت صاحبکار	۰/۴۸	۰/۲۵			
اینرسی شخصیتی	۰/۵۰	۰/۳۰			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به اینکه معیار GOF مقدار $0/57$ به دست آمده است، برازش کلی مدل در حد «قوی» تایید می‌شود.

¹ Goodness of Fit

آزمون فرضیه‌های پژوهش

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل‌ها، فرضیه‌های پژوهش، بررسی و آزمون شد. در ادامه، نتایج ضرایب معناداری برای هر یک از فرضیه‌ها، ضرایب استاندارد شده مسیرهای مربوط به هر یک از فرضیه‌ها و نتایج حاصل از بررسی فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد در جدول (۷) ارائه شده است.

جدول (۷) آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	ضریب مسیر (β)	T- (Value)	نتیجه آزمون
H ₁	کامیابی فرامند بر اینرسی شخصیتی حسابرسان و صاحبکار تاثیر معناداری دارد.	۰/۶۱	۱۲/۸۸	تایید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ضرایب معناداری متغیرها در شکل (۵) و جدول ۶ بیان شده است. با توجه به این که ضرایب معناداری متغیرها بیشتر از قدر مطلق ۱/۹۶ می‌باشد فرضیه‌ها تایید می‌شوند.

بحث و نتیجه‌گیری

همانطور که در جای جای استانداردهای حسابرسان به آن اشاره شده است، وظیفه حسابرسان اعتباربخشی به صورت‌های مالی برای حفظ منافع عموم است. به عبارت دیگر، سهامداران به منظور کنترل وظایف مدیر در راستای کاهش تضاد نمایندگی نیازمند خدمات حسابرسان می‌باشند. هر چه سطح استقلال حسابرسان بیشتر باشد، این موضوع می‌تواند تضاد نمایندگی میان مدیر و سهامداران را کاهش دهد (کائو و همکاران^۱، ۲۰۱۹). یکی از استراتژی‌های رفتاری در مورد تحکیم استقلال رفتاری و عملکردی حسابرسان، قابلیت اینرسی می‌باشد. قابلیت اینرسی که ریشه در علم فیزیک دارد، نوعی واکنش در برابر کنش‌هایی است که در فکر برهم زدن ثبات می‌باشد. در واقع اینرسی یک توانمندی در حرفه‌ی حسابرسان محسوب می‌شود، چراکه بسط دهنده‌ی کارکردهای مستقلانه و ایستادگی در برابر نفوذ واسطه و صاحبکاران همسو با استانداردهای حسابرسان می‌باشد (برگمن و ایشلمن^۲، ۲۰۱۹). در واقع اینرسی در حسابرسان اگرچه از نظر مفهومی در تقابل با رویکرد اینرسی در رفتار سازمانی است، که اشاره به مقاومت در برابر تغییر سازمان و بروز یک رفتار کاهنده و مضر در برابر استراتژی‌های سازمان دارد، اما دارای یک ارزش نهادینه شده در فرد به منظور حفظ استقلال رفتاری و

^۱ Cao et al

^۲ Berglund & Eshleman

عملکردی می‌باشد. نکته‌ی دارای اهمیت این است که حرفه حسابرِس در ابعاد مختلف به محیط اجتماعی و منافع ذینفعان مرتبط می‌باشد و وجود انتظاراتی همچون انتظارات اجتماعی همچون انتظارات ذینفعان (سهامداران؛ سرمایه‌گذاران؛ تحلیلگران و ...) و انتظارات حرفه‌ای همچون انتظارات شرکاء و ... می‌تواند کارکردهای عملکردی حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد، که بسته به مثبت یا منفی بودن رویکردهای اجتماعی می‌تواند این مفهوم به ایجاد استقلال یا عدم استقلال منجر شود (بیورال و همکاران^۱، ۲۰۱۹). هدف این پژوهش بررسی تاثیر کامیابی فرامند بر اینرسی شخصیتی حسابرسان و ویژگی های شرکت صاحبکار می‌باشد. براساس نتیجه فرضیه پژوهش مشخص شد، کامیابی فرامند بر اینرسی شخصیتی حسابرسان و ویژگی های شرکت صاحبکار تاثیر مثبت و معناداری دارد. در واقع کامیابی فرامند مبتنی بر نظریه پیگمالیون تایید می‌نماید که وجود انتظارات مثبت و بار روانی انگیزه‌بخش به حسابرِس در جهت انجام صحیح و حرفه‌ای کار خود که مبتنی بر فلسفه‌های حرفه‌ای می‌باشد، می‌تواند به پویایی بیشتر کارکردهای تصمیم‌گیری و اظهارنظر حسابرِس منجر گردد و باعث شود تا کارکردهای مستقلانه حسابرِس بیشتر گردد و براساس رفتار و بینش استقلال طلبانه اقدام به قضاوت و اظهارنظر نماید. این نتیجه با پژوهش های ردیلا و همکاران (۲۰۲۳)، زوریه (۲۰۲۲) و ستاره و همکاران (۱۴۰۰) همخوانی دارد و همچنین همسو با نظریه پیگمالیون که وجود انتظارات مثبت در محیط اجتماعی را عاملی برای شکل‌دهی تقویت رفتاری در کارکردهای حرفه‌ای براساس رفتار سازمانی تشریح می‌کند، تایید می‌نماید که وجود این انتظارات می‌تواند به پویایی بیشتر عملکردهای استقلال حسابرِس منجر شود. به عبارت دیگر انتظارات در چارچوب‌های اجتماعی و تخصصی محرکی برای ایجاد انگیزه در فرد جهت توسعه‌ی اثربخش قضاوت‌های حرفه‌ای می‌تواند محسوب شود، جاییکه فرد براساس انگیزه‌های دریافتی و وجود انتظارات مثبت از کارکردها و تصمیم‌گیری‌های او، تلاش می‌نماید تا از طریق حفظ اینرسی رفتاری خود تلاش نماید تحت تاثیر نفوذ و ایجاد وابستگی‌های ضمنی به صاحبکاران و سایر واسطه‌ها قرار نگیرد و تلاش نماید بهترین عملکردها را در قالب حفظ استقلال رفتاری و عملکردی خود به منصفی ظهور برساند.

براساس این نتیجه پیشنهاد می‌شود، با متعامل‌سازی جریان‌های فکری در سطح اجتماع نسبت به گرایش‌های سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه و ایجاد جذابیت‌های بیشتر با ارتقای سطح شفافیت‌های مالی جهت تصمیم‌گیری مطلوب‌تر سرمایه‌گذاران از جانب نهادهای نظارتی، ضمن اینکه باعث پویایی بیشتر در سرمایه‌گذاری‌ها خواهد شد، در عین حال باعث می‌گردد تا سطح شناخت اجتماعی حسابرسان همسو با وجود انتظارات در متن جامعه و انتظارات موجود از جامعه حرفه‌ای حسابرِس، کارکردهای عملکردی دارای استقلال بیشتر در تصمیم‌گیری‌ها و قضاوت‌های حرفه‌ای را از خود ارائه نمایند. همچنین لازم است با استفاده از ابزارهای فرهنگی و ثبات رویه‌هایی همچون متصورسازی ارزش‌های حرفه‌ای حسابرِس، در بین حسابرسان، قابلیت‌های اینرسی را در آنان تقویت شود، چراکه نمادین‌سازی ابعاد فرهنگ حسابرِس مبتنی بر استقلال، می‌تواند در

^۱ وزگی ختی Boiral et al

آنان ارزش‌های اخلاقی را نهادینه نماید و باعث گردد تا سطح استقلال در قضاوت و رفتار به عنوان یک قابلیت باعث ایجاد مزیت در حرفه گردد. نکته قابل تأمل این است که سطح انتظارات تقویت شده و ادراک شده‌تری نه تنها صرفاً از سوی جامعه، بلکه از سازمان‌ها و نهادهای نظارتی بر عملکردهای حسابرسان می‌بایست در قالب ارزش‌های فرهنگ انتقال داده شود تا ادراک و توجه بیشتر و اهمیت این حرفه در حسابرسان بیشتر از قبل نهادینه گردد و این موضوع به ایجاد منش‌های رفتاری مشخصی همچون فضیلت منجر شود. همچنین پیشنهاد می‌شود به منظور توسعه وظیفه‌گرایی اخلاقی دوره‌های آموزشی با هدف تقویت کارکردهای ارزش محوری در حسابرسان به صورت تدام یافته ایجاد شود. این موضوع می‌تواند توانمندی‌های مهارتی و رفتاری، شناخت و ادراک و قدرت تصمیم‌گیری‌های حسابرسان را در موقعیت‌های پیچیده و توأم با فشارهای زیاد مبتنی بر اصول و ارزش‌های اخلاقی شکل دهد و باعث گردد تا سطح کیفیت تصمیم‌گیری‌ها و قضاوت‌ها به منظور افزایش قدرت تصمیم‌گیری‌های ارکان بازار سرمایه افزایش یابد. با توجه به نتایج پژوهش به قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران در حوزه حسابرسی پیشنهاد می‌شود که به منظور جلوگیری از رفتارهای فرصت طلبانه، مکانیزم‌های نظارتی را برای نظارت بیشتر بر رفتار موسسات حسابرسی را توسعه دهند.

پیشنهاد می‌شود که برای تقویت عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان، سطح انتظارات تعریف شده از رفتارهای حسابرسی در جامعه و ذینفعان ایجاد گردد که ضمن مشخص نمودن ارزش‌هایی کارآمد باعث تقویت رفتاری در حسابرسان گردد و باعث می‌شود تا حسابرسان واکنش مثبت نسبت به این رفتارها از خود نشان دهند. زمینه اقتصادی لازم را برای غیر حرفه‌ای کردن فضای حسابرسی را می‌توان به حداقل رساند. سطح انتظارات تقویت شده و ادراک شده‌تری نه تنها از صرفاً جامعه، بلکه از سازمان‌ها و نهادهای نظارتی بر عملکردهای حسابرسان ایجاد شود تا ادراک توجه بیشتر و اهمیت این حرفه در حسابرسان بیشتر از قبل نهادینه شود و این موضوع به ایجاد منش‌های رفتاری مشخصی همچون فضیلت منجر گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود به منظور توسعه وظیفه‌گرایی اخلاقی دوره‌های آموزشی با هدف تقویت کارکردهای ارزش محوری در حسابرسان به صورت تدام یافته ایجاد شود. این موضوع می‌تواند توانمندی‌های مهارتی و رفتاری، شناخت و ادراک و قدرت تصمیم‌گیری‌های حسابرسان را در موقعیت‌های پیچیده و توأم با فشارهای زیاد مبتنی بر اصول و ارزش‌های اخلاقی شکل دهد و باعث گردد تا سطح کیفیت تصمیم‌گیری‌ها و قضاوت‌ها به منظور افزایش قدرت تصمیم‌گیری‌های ارکان بازار سرمایه افزایش یابد.

فهرست منابع

- اکبری، محسن، محفوظی، غلامرضا، هوشمند، رضوان، ممبینی، یعقوب (۱۳۹۹). بررسی تاثیر ارتباطات موثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حسابرسان بررسی تاثیر ارتباطات موثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حسابرسان، پژوهش های تجربی حسابداری، سال نهم، شماره ۳۵، صص ۱-۲۱.
- احمد زاده، زاده، یعقوب نژاد، احمد (۱۴۰۱). تاثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در موسسات بر ارزش های حرفه ای در موسسات حسابرسان، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسان، دوره ۱۴، پایانی، ۵۵، صص ۲۳-۴۰.
- اصغری اقدم، بهرام، محبوب، علی. (۱۳۹۳). کامیابی فراخود و تاثیر آن بر انگیزش و عملکرد کارکنان شرکت ملی گاز ایران، فصلنامه مدیریت دولتی، ۲۰(۴): ۶۲۵-۶۴۶.
- انصاری، عبدالمهدی، طالبی نجف آبادی، عبدالحسین، کمالی کرمانی، نرجس. (۱۳۹۰). تاثیر انجام خدمات حسابداری، مدیریتی و مشاورهای همراه با خدمات حسابرسان بر استقلال حسابرسان، پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۱(۱): ۶۳-۷۸.
- بختیاری، جواد، پورزمانی، زهرا، رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۸). رابطه مداری و استقلال حسابرسان: آزمون نظریه پیوندهای اجتماعی، دانش حسابداری و حسابرسان مدیریت، ۸(۳۰): ۲۷-۴۰.
- بهرام زهی، رحمن بخش، حاجیه، زهره & ستوده، رضا. (۱۴۰۲). شناسایی و رتبه بندی تاثیر حسابداری بر عوامل اجتماعی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسان، ۵۴-۲۹، ۱۵(۵۹)،
- توکل نیا، اسماعیل، حساس یگانه، یحیی، ملکیان کله بست، اسفندیار. (۱۳۹۸). مدلی برای برآورد بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان، دانش حسابرسان، ۱۹(۷۷): ۱۱۱-۱۴۰.
- حیدری هراتمه، مصطفی & آرای، وحید. (۱۴۰۲). تصمیم گیری و خط مشی متأثر از توصیه ها و ویژگی های کمیته حسابرسان. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسان، ۲۶۲-۲۴۳، ۱۵(۵۹)،
- سعادت نیا، اصغر. (۱۳۹۶). استقلال حسابرسان، مجله حسابداری رسمی، ۳۷(۳): ۳۳-۳۵.
- سلیمانی، سمیه، شورورزی، محمدرضا، نوری توپکانلو، زهرا. (۱۳۹۷). تاثیر تهدیدها بر استقلال حسابرسان، دانش حسابداری مالی، ۵(۳): ۶۹-۸۰.
- ستاره، لیلا، وکیلی فرد، حمید رضا، رمضانعلی، رویا (۱۴۰۰). رابطه ی میان هویت حرفه ای و بی طرفی حسابرسان: آزمون نظریه ی هوست اجتماعی، دانش حسابداری و حسابرسان مدیریت، دوره ۱۰، شماره ۳۸، صص ۸۷-۹۶.
- شایسته شجاعی، پرویز، پورزمانی، زهرا، یعقوب نژاد، احمد (۱۳۹۹). تاثیر معیارهای رفتار اخلاقی (شامل محیط اخلاقی، تعهد رفتاری، ارزش های اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی) بر عملکرد حسابرسان، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، یال پنجم، شماره دهم، صص ۳۱۰-۲۷۳.

شفیعی، سمانه، خان محمدی، محمد حامد، محمدی کهکی، امیر (۱۴۰۱). تاثیر ویژگی های موسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل، پژوهش های حسابرسی حرفه ای، سال سوم، شماره نهم، صص ۸-۱۹.

محمدبیگی، عرفان، عارف منش، زهره & دهقانی اشکذری، محمدمهدی. (۱۴۰۲). فرهنگ و مولفه های تصمیم گیری اخلاقی حسابداران رسمی: نقش میانجی تمایل به ریسک پذیری فردی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، 15(59)، 1-28.

نیکبخت، زهرا، خلیفه سلطانی، سید احمد، حسینی، سیدعلی، مداحی، آزاده، دادهیر، ابوعلی. (۱۳۹۷). تدوین مدل استقلال حسابرس، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۰(۳۸): ۹۰-۱۱۲

Adam, S. H., Ali. m. (2014). Evaluating the reflections of advisory services on the external auditors' independence in the environment of Sudan business. *Journal of the Faculty of Economy Scientific*, 1(4): 263-286.

Adams, T., J. Krishnan, and J. Krishnan. (2017). Client influence and auditor independence revisited: evidence from auditor resignations. Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=3024877>.

Ahmad, M. B. (2012). Auditor independence in Malaysia: the perceptions of loan officers and professional investors (Doctoral dissertation, Cardiff University).

Alleyne P., Devonish, D. (2006). Perceptions of Auditor Independence in Barbados. *Managerial Auditing*, 21(6): 621-635.

Bartlett, R.W. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept. *Journal of the Faculty of Economy Scientific*, 1(6): 215-237.

Berglund, N.R. and Eshleman, J.D. (2019). Client and audit partner ethnicity and auditor-client alignment, *Managerial Auditing Journal*, 34(7): 835-862. <https://doi.org/10.1108/MAJ-10-2018-2036>

Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. and Brotherton, M.-C. (2019). professionalizing the assurance of sustainability reports: the auditors' perspective, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(2): 309-334. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2019-3918>

Cao, Q., Hu, N. and Hao, L. (2019). Does client industry importance affect auditor independence?, *Managerial Auditing Journal*, 35(4): 575-595. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2019-2179>

Chen, H., Tian, Y. and Daugherty, P.J. (2009), "Measuring process orientation", *The International Journal of Logistics*, Vol. 20 No. 2, pp. 213-227.

Ghebremichael, A. (2019). Determinants of behavioral intentions in the audit market, *International Journal of Quality and Service Sciences*, 11(1): 87-103. <https://doi.org/10.1108/IJQSS-10-2017-0091>.

Godkin, L. & Allcorn, S. (2008). Overcoming Organizational Inertia: A Tripartite Model for Achieving Strategic Organizational Change. *Journal of Applied Business and Economics*, 8 (1): 82-95

Guiral-Contreras, A., E, Ruiz, and W, Rodgers. (2011). To what extent are auditors' attitudes toward the evidence influenced by the self-fulfilling prophecy? *Auditing*, 30(1), 173-190. <http://dx.doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.173>

Hersey, P., and K, H, Blanchard. (1989). management of organizational behavior: utilizing human resources, 5th Ed, Prentice Hall, Inc.

- Ju Lin, Y. (2014). The Relation between Auditor Switching and Self-fulfilling Prophecy Effect: The Bivariate Probit Model, *Asian Journal of Finance & Accounting*, 6(1): 367-387.
- Konig, A., Schulte, M., Enders, A. (2012). Inertia in response to non-paradigmatic change: The case of meta-organizations, *Research Policy*, 41(8):1325-1343.
- Lilius, J. M., Worline, M. C., Maitlis, S., Kanov, J., Dutton, J. E., Frost, P. (2008). The contours and consequences of compassion at work, *Journal of Organizational Behavior*, 29(2): 193-218. <https://doi.org/10.1002/job.508>
- Lin, C., K.K. Raman, L. Sun, and D. Wu. (2017). The effect of ambiguity in an auditing standard on auditor independence: Evidence from nonaudit fees and SOX 404 opinions. *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 13(1): 37-51.
- Louwers, T. J., F. M. Messina, and M. D. Richard. (1999). The auditor's going-concern disclosure as a self-fulfilling prophecy: A discrete-time survival analysis. *Decision Sciences*, 30(3), 805-823. <http://dx.doi.org/10.1111/j.1540-5915.1999.tb00907.x>
- Mael, F. and Ashforth, B.E. (1992), "Alumni and their alma mater: a partial test of the reformulated model of organizational identification", *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 13 No. 2, pp. 103-123.
- Mautz, R. K., Sharaf. Sh. A. (1961). *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association.
- Merton, R. K. (1948). The Self-fulfilling prophecy, *Antioch Review Journal*, 8(2): 193-210.
- Polites, G. L. & Karahanna, E. (2012). Shackled to the Status Quo: The Inhibiting Effects of Incumbent System Habit, Switching Costs, and Inertia on New System Acceptance. *MIS Quarterly*, 36(1): 21-42.
- Rosental, R. and L. Jacobsen. (1968). *Pygmalion in the classroom: Teacher expectation and public intellectual development*. Holt, Rinehart and Winston. New York.
- Rosental, R. and L. Jacobsen. (1968). *Pygmalion in the classroom: Teacher expectation and public intellectual development*. Holt, Rinehart and Winston. New York.
- Salawu, M. K. (2017). Factors influencing auditor independence among listed companies in Nigeria: generalized method of moments (GMM) approach. *International Journal of Economics and Finance* 9(8): 191-208.
- Sampet, J., Sarapaivanich, N., Patterson, P. (2019). The role of client participation and psychological comfort in driving perceptions of audit quality, *Asian Review of Accounting*, 27(2): 177-195. <https://doi.org/10.1108/ARA-09-2017-0144>
- Shinde, J. S., T. Stone, and J. Willems. (2013). The Self-Fulfilling Prophecy's Effect on an Auditor's Issuance of a Going Concern Opinion, *Journal of Accounting and Auditing*, 31(4): 1-12.
- Sillic, M. (2019). individual inertia in explaining non-compliant security behavior in the Shadow IT context, *Computers & Security*, 80(5): 108-119
- Strigter, M., Cooper, C. (2015). *Overcoming Inertia*, In: *Solving the Strategy Delusion*. Palgrave Macmillan, London.
- Suyono, E., Farooque, O. (2019). Auditors' professionalism and factors affecting it: insights from Indonesia, *Journal of Asia Business Studies*, 13(4): 543-558. <https://doi.org/10.1108/JABS-03-2018-0073>
- Suyono, E., Farooque, O. (2019). Auditors' professionalism and factors affecting it: insights from Indonesia, *Journal of Asia Business Studies*, 13(4): 543-558. <https://doi.org/10.1108/JABS-03-2018-0073>
- Watzlawick, P. (1984). *Self-Fulfilling Prophecies*, In *The Production of Reality: Essays and Readings on Social Interaction* by O'Brien, J., 5th Edition, California: Pine Forge Press.

Abstract

Success of the commander and inertia of the auditor's and the entrepreneur's personality: through structural equations

Gholam Abbas Ezzati Shalkoni¹

Sabdeh Mahbubeh Jafari²

Roya Darabi³

Received: 6 / January / 2025 Accepted: 26 / February / 2025

Abstract

The environment of the auditing profession, due to the responsibilities it bears, is a very complex and turbulent field, because while bearing the pressures in this profession, it must have the psychological, behavioral and functional capabilities to deal with influence and mediations. to maintain his independence.. The purpose of this research is to investigate the effect of Farmand's success on the personal inertia of auditors and employers. The research data collection tool was a questionnaire, which was used to analyze the collected data using partial least squares analysis. The target population of the research was the auditors who are members of the audit organization and private sector audit institutions, who were selected through random sampling and examined in a period of 6 months during 1401. Based on the obtained results, it was determined that Farmand's success has a positive and significant effect on auditors' personality inertia. In fact, the result of this research shows that the existence of positive expectations in the context of the society and the professional environment creates more dynamics in the effective and independent functions of auditors, because the motivations can increase the professional philosophy of auditors in the way of work. help them and make them make professional opinions and judgments, regardless of any influence and possible dependencies, when making decisions.

Key word: commanding success; Personal inertia of auditors; Characteristics of the client company

¹ Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. Ezati45@gmail.com

² Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (corresponding author). jafari.mahboobeh@gmail.com

³ Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. royadarabi110@gmail.com



مدل جدید گزارشگری مالی بانکداری اسلامی ایران در انطباق با نظریه‌ها و مفاهیم بنیادی حسابداری

مرتضی درویشی^۱

رضا نظری^۲

مهدی مرادزاده فرد^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۹

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۸

چکیده

بانکداری اسلامی نوعی الگوی خاص یا تعدیل شده‌ای از بانکداری است که در آن تلاش می‌شود تمام روابط و مناسبات، سازگار با شریعت و فقه اسلامی و در راستای اهداف اساسی نظام اقتصادی اسلام مانند عدالت و اخلاق تنظیم گردد.

به‌منظور بررسی ایده‌ها و نظریه‌های حاکم در بانکداری و مالی فقه شیعی و متعاقباً طراحی ابزار و الگوی مناسب، از روش پژوهش کیفی و رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه بنیان استفاده شد. در ابتدا با اخذ نظرات خبرگان حرفه حسابداری و حسابرسی، به بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت گزارشگری در سیستم بانکی ایران پرداخته شد.

بهترین روش برای ارائه بهینه حقوق صاحبان سپرده در این پژوهش، دسته‌بندی سپرده‌گذاران در طبقه‌ای جداگانه همانند حقوق صاحبان سهام تشخیص داده شد و به‌منظور تحقق عدالت و دستیابی سپرده‌گذاران به حقوق حقه، تبعیت این طبقه از نظریه مالکیت از دسته نظریه‌های حقوق مالکان عنوان شد و به‌منظور پوشش مفاهیم حاکم بر بانکداری اسلامی، صورت‌های مالی اساسی شامل صورت وضعیت مالی، صورت عملکرد سپرده‌های سرمایه‌گذاری و صورت تغییرات در خالص دارایی‌ها پیشنهاد گردید.

واژه‌های کلیدی: کیفیت گزارشگری، نظریه‌پردازی زمینه بنیان، چارچوب گزارشگری مالی بانک‌ها در ایران.

۱ گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران، mortezadarvishi2775@gmail.com

۲ گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران، reza239@yahoo.com (نویسنده مسئول)

۳ گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران، moradzadehfard@yahoo.com



۱- مقدمه

بانک مرکزی ج.ا.ا در سنوات اخیر در مقام نهاد ناظر، کلیه بانک‌های کشور را موظف به تهیه صورت‌های مالی مطابق با الگوی ارائه شده بانک مرکزی به‌ویژه ارائه صورت‌های مالی مازاد بر صورت‌های مالی اساسی شامل صورت عملکرد سپرده‌های سرمایه‌گذاری و صورت تغییرات حقوق صاحبان سهام و تهیه صورت جریان وجه نقد در سه طبقه نمود این در حالی است که به علت عدم تطبیق روش‌های موصوف با استانداردهای حسابداری ایران، مراتب مورد اعتراض سازمان حسابرسی در مقام نهاد مرجع قرار گرفته است و به تبع آن در گزارش حسابرسی تمامی بانک‌ها بند شرطی در این خصوص گنجانده شده است.^۱

شایان‌ذکر است یکی از اهداف الزام به ارائه صورت‌های مالی مازاد، حمایت از حقوق سپرده‌گذاران به‌عنوان بزرگ‌ترین منبع تأمین‌کننده منابع مالی بانک‌ها عنوان شده است.

از مجموع ۹,۶۷۰ هزار میلیارد ریال تأمین مالی صورت گرفته در کشور در سال ۱۳۹۹، معادل مبلغ ۸,۵۶۶ هزار میلیارد ریال^۲ توسط بازار پول (بانک‌ها) و مبلغ ۱,۱۰۴ هزار میلیارد ریال^۳ توسط بازار سرمایه انجام شده است؛ بنابراین بیش از ۸۸/۶ درصد تأمین مالی در سال مزبور توسط بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و ۱۱/۴ درصد توسط بازار سرمایه صورت پذیرفته است. همچنین در همان سال از مجموع ۳۴,۸۸۶ هزار میلیارد ریال سپرده و حقوق صاحبان سهام در شبکه بانکی کشور معادل مبلغ ۳۴,۸۲۴ هزار میلیارد ریال سپرده نزد بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و مبلغ ۶۲/۳ هزار میلیارد ریال^۴ حقوق صاحبان سهام بوده است؛ لذا بیش از ۹۹/۸ درصد منابع شبکه بانکی، توسط سپرده‌گذاران و ۰/۲ درصد توسط سهام‌داران تأمین گردیده است.

براین اساس بررسی نظریه‌های حقوق مالکان و تبعیت یا عدم تبعیت بخشی از تأمین‌کنندگان منابع مالی بانک‌های اسلامی (سپرده‌گذاران)، از نظریه‌های حاکم همانند سایر شرکت‌ها ضروری تشخیص داده شد.

نظریه‌های حقوق مالکان به ما توضیح می‌دهند که صورت‌های مالی را برای کدام دسته از استفاده‌کنندگان باید تهیه نمود. این نظریه‌ها دارای تأثیرات متفاوتی بر استانداردهای حسابداری بوده و بر گزارشگری مالی تأثیرات مهمی را گذاشته است. به بیان دیگر هر کدام از نظریه‌ها برای بیان واقعیت، روش خاص خود را دارند؛ بنابراین هر کدام از نظریه‌ها از نگاه خود به واقعیت می‌نگرند و برای انعکاس واقعیت، روش خود را دارند (گاد فری و همکاران، ۲۰۱۰؛ یانگ و اکولینو، ۲۰۱۷).

با نظر به اینکه در نظام بانکداری ایران منابع مشتریان نزد سیستم بانکی به بانک تعلق نداشته و به‌صورت امانت نزد بانک می‌باشد و متعاقباً منافع حاصل از وجوه دریافتی از مشتریان تماماً به مشتریان تعلق دارد، بررسی تبعیت یا عدم تبعیت نظام بانکداری ایران مبتنی بر فقه شیعی از نظریه‌های حقوق مالکان حاکم،

۱- در حال حاضر برخی از این رویه‌ها ملغی و مراتب مطابق روال گذشته در حال انجام می‌باشد.

۲- آخرین اطلاعات ثبت شده در سایت بانک مرکزی Cbi.ir

۳- آخرین اطلاعات ثبت شده در سازمان بورس و اوراق بهادار seo.ir

۴- آخرین اطلاعات ثبت شده در سایت بانک مرکزی Cbi.ir

نیازمند بازبینی "اهداف" و "مبانی" تشخیص داده شد. زیرا برخلاف نظریه‌های حاکم در واحدهای تجاری که شخصیت واحد انتفاعی و صاحبان آن از یکدیگر متمایز و تفکیک شده‌اند و واحد انتفاعی موجودیتی مستقل و هویتی متمایز از مالک یا مالکان آن را دارد، در مؤسسات مالی اسلامی مبتنی بر فقه شیعی، مؤسسه به عنوان وکیل سپرده‌گذاران، اجازه هیچ‌گونه دخل و تصرفی را بر وجوه دریافتی از مشتریان و منافع مکتسبه نداشته و صرفاً می‌تواند نسبت به برداشت حق الوکاله خود بر اساس قوانین و قواعد حاکم اقدام نماید^۱. حسابرس نه تنها باید نظر خود را در مورد اینکه آیا صورت‌های مالی شرکت مطابق با استاندارد گزارشگری تهیه شده است یا خیر، بلکه باید تمام معاملات مشکوک را نیز برای محافظت از بستانکاران (صاحبان سپرده) و سهام‌داران (صاحبان سرمایه) بیان کند. (رحیم سالم و همکاران ۲۰۲۱)

۲- مبانی نظری

توسعه مؤسسات مالی اسلامی و شکل‌گیری این باور که مفروضات زیربنایی نظام‌های حسابداری در بانکداری سنتی که مبتنی بر جهان‌بینی غربی است با ارزش‌ها و اعتقادات اسلامی سازگار نیست و نمی‌تواند نیازهای نظام حسابداری و گزارشگری مالی در کشورهای اسلامی و به طور خاص فقه شیعی را رفع نماید، منجر به توسعه پژوهش‌های اسلامی و گزارشگری اسلامی شده است.

در این رابطه برخی از صاحب‌نظران اعتقاد دارند که زیربنای اقتصاد اسلامی به‌طور کلی متفاوت از زیر بنای اقتصاد غربی است. این تفاوت‌ها میان دیدگاه‌های اسلامی و غربی سبب شده است که برخی حسابداران مسلمان بر این باور باشند که حتی مفهوم حسابداری باید مورد باز تعریف قرار گیرد. از جمله الخدش حسابداری را چنین تعریف می‌نماید:

"حسابداری فرایند شناسایی، اندازه‌گیری و انتقال اطلاعات مربوط به فعالیت‌های مالی مشروع و مفید در تصمیم‌گیری، محاسبه زکات و محاسبه سود واقعی عملیات سرمایه‌گذاری اسلامی بر مبنای قواعد آن می‌باشد."

۲-۱- نظریه‌های موجود حسابداری مرتبط با حقوق صاحبان سهام:

شناسایی و تشخیص گروه یا گروه‌های اصلی استفاده‌کنندگان گزارش‌ها و صورت‌های مالی به‌منظور تهیه و ارائه گزارش‌های سودمند در تصمیم‌گیری آنان همواره به‌عنوان یکی از کانون‌های بنیادین و بحث‌برانگیز حسابداری و گزارشگری مالی بوده است. در این ارتباط در طول سده گذشته نظریه‌های متفاوتی در ارتباط با ایجاد مبنایی کامل و مناسب برای تفسیر و نمایش رویدادهای مالی در گزارش‌ها و صورت‌های مالی تبیین و

۱- حق مالکیت و تصرف بر سرمایه بانک به عنوان منابع اصلاتی و درآمد حاصل از حق الوکاله های مورد اشاره که در صورتهای مالی تلفیقی مؤسسه مالی نمایش داده خواهد شد برای مؤسسه مالی با نگرش به تئوری واحد تجاری متصور می باشد.

عرضه شده است. با وجود انتقادهایی که به این نظریه‌ها وارد شده است، آشنایی با این نظریه‌ها می‌تواند در شناخت سیر تکامل قسمتی از مبانی حسابداری و گزارشگری مالی واحدهای اقتصادی سودمند باشد. در این بخش از مقاله در ابتدا نسبت به تشریح نظریه‌های حاکم در حوزه حسابداری و گزارشگری به تفکیک نظریه‌های مبتنی بر مالکیت، واحد تجاری، حقوق باقیمانده، سهام‌داران عادی، شرکت سهامی و وجوه از دیدگاه نظریه ارزش ویژه و همچنین توجیه شیوه ثبت و گزارش کردن حقوق صاحبان سهام با استفاده از نظریه‌های ارزش ویژه به همراه شیوه طبقه‌بندی و گزارش نمودن عوامل تشکیل دهنده حقوق صاحبان سهام پرداخته می‌شود و در ادامه، سازگاری یا عدم سازگاری مراتب با قواعد حاکم بر بانکداری در ایران با رویکرد اسلامی تشریح خواهد شد.

• نظریه حقوق مالکان

نظریه مالکیت اختصاصی شامل دیدگاه مالکیت اختصاصی سنتی و دیدگاه حقوق باقیمانده می‌باشد. نظریه مالکیت اختصاصی، کارکردهای اصلی حسابداری مالی را تشخیص افزایش ثروت سهام‌داران یا دارندگان حقوق باقیمانده و ارائه اطلاعات بیشتر به مالکان نسبت به دیگر ذی‌نفعان احتمالی می‌داند. در دیدگاه مالکیت اختصاصی سنتی، دارایی‌ها، دارایی‌های مالکان و بدهی‌ها، بدهی‌های مالکان هستند. به باور نیولا و گارنر (۱۹۵۱، ۲۱) در نظریه مالکیت اختصاصی، بدهی‌ها دارایی‌های منفی مالکین هستند که باید با هوشیاری تعریف و در فرایند حسابداری تفکیک شوند.

نظریه حقوق باقیمانده شکلی از نظریه مالکیت اختصاصی است این نظریه، نظریه سرمایه‌گذار نیز نامیده می‌شود زیرا ایده اصلی آن این است که " کارکردهای حسابداری و صورت‌های مالی باید از دیدگاه سرمایه‌گذاران باشد. (کم، ۱۹۹۰، ۳۱۳). به باور استیو یاس (۱۹۵۹، ۶) هدف از گزارشگری مالی ارائه هرگونه اطلاعات حسابداری است که به تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری یا عدم سرمایه‌گذاری کمک خواهد کرد.

نقد نظریه حقوق مالکان

جمع مبلغ ارائه شده در ترازنامه تحت عنوان حقوق صاحبان سهام، حاصل روش‌هایی است که حسابداران برای تعیین ارزش اقلام خاصی از دارایی و بدهی بکار می‌برند. در نتیجه مبلغ متعلق به حقوق صاحبان سهام در ترازنامه نمی‌تواند نشان‌دهنده ارزش جاری حقوق مالکان شرکت باشد.

• نظریه مالکیت

دارایی‌ها تحت تملک مالک و بدهی‌ها تعهدات وی هستند.

• نظریه واحد تجاری یا شخصیت حسابداری یا شخصیت اقتصادی: (Entity Theory)

معمار اصلی این نظریه، پرفسور پیتون هست در این نظریه شخصیت واحد انتفاعی و صاحبان آن از یکدیگر متمایز و تفکیک شده‌اند و واحد انتفاعی موجودیتی مستقل و هویتی متمایز از مالک یا مالکان آن دارد.

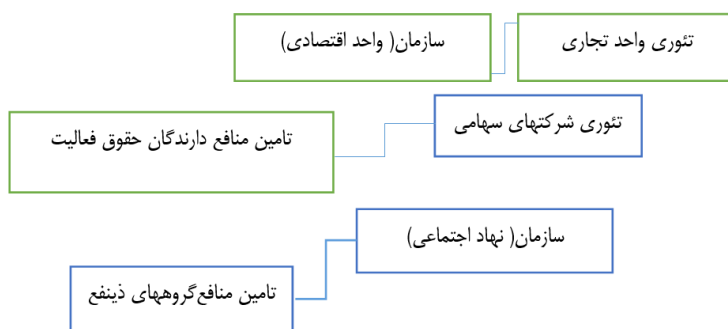
دارائی‌ها متعلق به واحد انتفاعی است، طلبکاران و صاحبان سرمایه نیز سرمایه‌گذاران در این دارائی‌ها هستند که حقوق و ادعاهای متفاوتی نسبت به آن دارد. نظریه مالکیت و واحد تجاری منجر به این می‌شوند که دارایی‌ها بر مبناهای مختلف تعیین ارزش شوند. در اجرای نظریه مالکیت باید ارزش دارایی‌ها را بر مبنای ارزش جاری تعیین کرد زیرا تصور بر این است که حقوق مالکان سهام برابر با خالص ارزش یا خالص ثروت آنان است. از دیدگاه نظریه واحد تجاری شرکت نگران ارزش جاری اقلام نیست زیرا بر جنبه پاسخگویی بهای تمام شده اقلام در برابر مالکان و سایر سهام‌داران تأکید می‌شود.

• نظریه حقوق باقی‌مانده

دیدگاه مبتنی بر این نظریه در فاصله بین نظریه مالکیت و نظریه واحد تجاری قرار می‌گیرد.

• نظریه شرکت‌های سهامی (نظریه اجتماعی حسابداری):

نظریه شرکت سهامی دیدگاهی گسترده‌تر از نظریه واحد تجاری است.



• نظریه وجوه

در نظریه وجوه، یک حوزه عملیاتی باهدف معین و فعالیت‌های مشخص، همراه با دارایی‌هایی که برای تحقق همان هدف یا هدف‌های معین تخصیص یافته است، به عنوان حوزه عمل یا کانون توجه، محوری برای حسابداری و گزارشگری مالی فراهم می‌شود.

در ادامه اهداف صورت‌های مالی، خصوصیات کیفی اطلاعات مالی، عناصر صورت‌های مالی، نحوه شناخت در صورت‌های مالی، نحوه اندازه‌گیری در بانکداری متعارف در مقایسه با بانکداری بدون ربا به شرح زیر تطبیق داده شده است:

۱- هدف از ارائه صورت‌های مالی که شامل ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده از وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید است، برآورد نیازهای اطلاعاتی

استفاده‌کنندگان (عمدتاً صاحبان سهام) است درحالی‌که به استناد مفاهیم تعریف شده در بانکداری اسلامی، تأمین انتظارات سپرده‌گذاران، می‌بایست به‌عنوان تأثیرگذارترین و مهم‌ترین بخش صورت‌های مالی در نظر گرفته شود.

۱-۱- به استناد مفاد ماده ۳ قانون عملیات بانکی بدون ربا (به‌استثنای سپرده‌های قرض‌الحسنه)، رابطه بین بانک و سپرده‌گذار، رابطه وکیل و موکل بوده و به بیانی دیگر بانک، وکیل سپرده‌گذاران در صرف منابع مالی آنها در عقود مشخص مندرج در تبصره ذیل ماده ۳ قانون مورد اشاره است بنابراین هدف از ارائه صورت‌های مالی در این بخش تأمین انتظارات سپرده‌گذاران خواهد بود و صورت‌های مالی تهیه شده ناشی از عملکرد این بخش به همراه عملکرد ناشی از منابع اصالتی (سرمایه بانک) قابل‌ارائه به عموم است. (صورت‌های مالی تلفیقی)

براین‌اساس طبقات اصلی استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی برون‌سازمانی بانک‌های ایرانی با رویکرد اسلامی به شرح ذیل تشخیص داده شد.

۱-۲-۲- دارندگان حساب‌های قرض‌الحسنه پس‌انداز (ارائه صورت منابع و مصارف و صورت عملکرد وجوه صندوق قرض‌الحسنه).

۲-۲-۲- دارندگان حساب‌های سرمایه‌گذاری محدود شده که در این نوع از حساب‌ها، دارنده حساب سرمایه‌گذاری، محدودیت‌های مشخصی در زمینه محل، شیوه و هدف سرمایه‌گذاری وضع می‌کند.

۳-۲-۲- دارندگان حساب‌های سرمایه‌گذاری. (حقوق صاحبان سپرده).

۴-۲-۲- حقوق مالکانه (حقوق صاحبان سهام).

۲- اطلاق واژه بدهی در تعاریف عناصر صورت‌های مالی، به سپرده‌های مشتریان از جنبه محتوایی و عملیاتی دارای وجهت لازم در تطبیق با قواعد اسلامی نیست و نیازمند بازنگری در تعاریف موجود مطابق با تعهدات بانک در مقام وکیل نسبت به موضوع وکالت است. همچنین آیا در این رابطه می‌بایست به مشتریان به‌عنوان یک طلبکار نگریست و منطبق با نظریه مالکیت، آنها را در بخش، بدهی طبقه‌بندی نمود و یا منطبق با نظریه واحد تجاری با آنها رفتاری همانند صاحبان سهام داشت و در طبقه حقوق صاحبان سهام طبقه‌بندی نمود و یا رفتاری منطبق با نظریه متفاوت دیگر متصور شد؟ همچنین در بخش عناصر صورت‌های مالی نیز به‌منظور دستیابی به اهداف استقرار نظام پولی و اعتباری بر مبنای حق و عدل (دستیابی سپرده‌گذاران به حقوق کامل)، آیا عناصری شفاف منطبق با استانداردهای حسابداری موجود است؟

شایان‌ذکر است در بخش عناصر صورت‌های مالی تفاوت معناداری وجود داشته و بر مبنای چارچوب مفهومی حاکم، ارائه عناصری به‌منظور تشریح عملکرد ناشی از منابع وکالتی (منابع مشتریان) و اصالتی (منابع صاحبان سهام) به طور مجزا موردنیاز است.

۲-۱- سود ناشی از منابع وکالتی به همراه سود ناشی از افزایش در دارایی‌ها (تحصیل شده توسط منابع وکالتی) می‌بایست طی سازوکاری عادلانه و منصفانه، به هر یک از سپرده‌گذاران بانک پرداخت شود؛ بنابراین

آیا می‌توان با ایجاد ساختار و یا شیوه عمل متفاوت، صاحبان سپرده را از حقوقی یکسان همچون حقوق صاحبان سهام بهره‌مند نمود؟

۳- در بخش اندازه‌گیری تعیین خالص دارایی‌های مؤسسه مالی به ارزش روز به‌منظور تعیین ارزش واقعی وجوه دریافت شده از مشتریان و پرداخت ارزش وجوه مزبور به‌صورت علی‌الحساب به مشتریان و محاسبه ارزش واقعی آن در پایان دوره مالی و پرداخت مابه‌التفاوت نیازمند توجه است؛ بنابراین آیا می‌توان منطبق با روش‌های موجود (نظریه‌های حاکم) نسبت به تعیین، ارزیابی و پرداخت حقوق صاحبان سپرده اقدام نمود؟

۴- در بحث شناخت معاملات و رویدادها در صورت‌های مالی، مفاهیم به‌کاررفته در بانکداری ایران با رویکرد اسلامی، اختلاف معناداری با نحوه شناخت استانداردهای حسابداری ایران و بین‌المللی دارد زیرا به استناد بند الف ذیل ماده ۳۰ استاندارد حسابداری شماره ۳ ایران، در مواردی که بتوان مبلغ درآمد عملیاتی را به‌گونه‌ای اتکاپذیر اندازه‌گیری نموده و وجود جریان منافع اقتصادی مرتبط به درون واحد تجاری محتمل باشد، سود تضمین شده بر اساس مدت‌زمان و باتوجه‌به مانده اصل طلب و نرخ مربوط، قابل‌شناسایی است.

لیکن در مفاهیم حاکم بر بانکداری ایران موضوع سود و حداقل سود مورد انتظار در مقایسه با ربا - به معنی دریافت هر مبلغ اضافه بر روی دین مشروط بر اینکه قبلاً شرط شده باشد - تفاوت‌هایی اساسی دارد، به‌عنوان مثال میزان سود در بانکداری ایران با توافق طرفین تعیین و به نسبت‌های مورد توافق پرداخت می‌شود، ولی در مقوله ربا میزان سود مشخص از طرف وام‌دهنده (دائن) مطرح و بر اساس توافق و شرط اولیه، مدیون مکلف به پرداخت سود در سررسید است.

باتوجه‌به مطالب مطروحه، لازم است با اتخاذ تدابیر مقتضی، زمینه اجرای صحیح قانون عملیات بانکی بدون ربا و آیین‌نامه‌های مرتبط فراهم و متعاقباً با انعکاس عملیات مورد اشاره با استفاده از ابزار حسابداری، گزارشگری مالی مناسب صورت پذیرد.

۳-مروری بر پیشینه پژوهش

پژوهش‌های انجام یافته در ایران و سایر کشورهای اسلامی در این حوزه، عبارتند از مدل مناسب حسابداری برای بانکداری اسلامی در ایران با تاکید بر عقود مشارکتی تهیه شده توسط جعفر باباجانی/ جواد شکرخواه منتشره در فصل نامه بورس اوراق بهادار شماره ۱۷ سال پنجم و پژوهش مجتهد و حسن زاده (۱۳۸۴)، منتشره در کتاب پول و بانکداری و نهادهای مالی می‌باشند. همچنین مدلسازی قوت مالی مبتنی بر ریسک و عملکرد با استفاده از اقلام حسابداری بانک‌ها تهیه شده توسط خدایی وله زاقرد، محمد و همکاران (۱۴۰۰)، منتشره در پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳/ شماره ۴ (پیاپی ۵۲) زمستان، شفافیت اطلاعات مالی افشاء شده در سیستم بانکی را ناکافی دانسته و افزایش هزینه‌های مبادلاتی کشور و رکود تورمی را مرتبط با آن تشخیص داده‌اند.

همچنین مقاله سودمندی ارزش منصفانه تسهیلات مالی در پیش‌بینی جریان‌های نقدی عملیاتی آتی بانک‌ها، تهیه شده توسط کردلویی، حمیدرضا و همکاران (۱۴۰۰)، منتشره در پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳/ شماره ۴ (پیاپی ۵۲) زمستان، بر ضرورت گزارش تسهیلات مالی بانک‌ها به ارزش منصفانه و محاسبه زیان اعتباری مورد انتظار برای آن مطابق با استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی تأکید داشته است.

ضمناً مقاله دینداری، اخلاق حرفه‌ای حسابداران و تقلب‌های گزارشگری مالی، تهیه شده توسط خوشبخت، اسماعیل و همکاران (۱۴۰۱)، منتشره در پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴/ شماره ۱ (پیاپی ۵۳) بهار، بر بررسی تأثیر دینداری بر تقلب‌های گزارشگری مالی با تأکید بر نقش میانجی اخلاق حرفه‌ای حسابداران در ایران تأکید داشته است.

همچنین پژوهش‌هایی در سایر کشورها در این حوزه شامل پژوهش تهیه شده توسط هارون، سودین و همکارانش^۱ (۲۰۰۴) است. در این پژوهش چشم‌اندازها و چالش‌های بانکداری اسلامی در تایلند بررسی و به ذکر مشکلات مخصوص بانکداری اسلامی در کشور تایلند پرداخته شده است.

رایت، جی. دبلیو^۲ (۱۹۹۵)، مشکل‌های عملی بانکداری اسلامی در کشورهای عربستان و اردن را مورد بررسی قرار داده است. این تحقیق در دانشکده واشنگتن آمریکا صورت گرفته است. سارکر، عبدالاول^۳ (۲۰۰۴)، اجراء، دیدگاه‌ها و مشکلات بانکداری اسلامی را در بنگلادش بیان کرده است. فهیم خان، ام^۴ (۲۰۰۲)، مدرنیزه شدن مالی در قرن ۲۱ و چالش‌هایی که برای بانکداری به همراه داشته را بررسی کرده است. در این مقاله اثر تغییرهای مهم در چارچوب قوانین جهانی مانند لغو قانون گلاس استیگال^۵ در سال ۱۹۹۳ و پدیدآمدن قانون جدید دیگر در صنعت بانکداری به ویژه بانکداری اسلامی بررسی شده است و حسن و صمد^۶ (۱۹۹۹)، عملکرد بانکهای اسلامی در مالزی طی دوره ۱۹۹۷-۱۹۸۴ را بررسی نموده‌اند.

هرچند در تمامی پژوهش مورد اشاره، موضوعات مرتبط با بانکداری اسلامی مورد بررسی قرار گرفته است لیکن پژوهش‌های اخیرالذکر بخشی از چالش‌ها و مشکل‌های نظام بانکداری بدون ربا را تشریح نموده‌اند. درحالی‌که در پژوهش حاضر، نارسایی‌های نظام گزارشگری مورد استفاده در بانک‌ها ایران با نظر به مفاهیم حاکم بر فقه شیعی و با استفاده از روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان مورد تأکید قرار گرفته است.

- 1 -Haron Sudin
- 2 - Wright, J.W
- 3 - Sarker, Abdul Awwal
- 4 -Fahim ,Khan M
- 5 - Glass Steagall Act
- 6 - Hassan, Samad

۴- پیش‌فرض‌های پژوهش

به لحاظ روش‌شناختی، هر پژوهشی در جهت پاسخ‌گویی به سؤالاتی که مطرح می‌کند، مفاهیم و موضوعات گوناگونی را به‌عنوان پیش‌فرض در نظر می‌گیرد. این پیش‌فرض‌ها که صریح یا ضمنی‌اند، توسط پژوهشگر پذیرفته و از بحث در مورد آنها خودداری می‌شود. در همین رابطه تعریفی که از بانکداری و مالی اسلامی ارائه می‌شود و همچنین مبانی و اصول بنیادین مورد بحث، همگی بر چند پیش‌فرض اساسی به شرح زیر استقرار یافته‌اند.

۱- عقل و تجربه به‌عنوان یکی از منابع معرفت در تولید علم دینی نخستین پیش‌فرض اصلی این است که در اسلام، علاوه بر کتاب و سنت (نقل)، عقل و تجربه نیز به‌عنوان یکی از منابع معرفت مورد تأیید است.

۲- وجود رابطه تعاضدی بین علم و دین در زمینه رابطه معارف اسلامی و دانش اقتصاد و بانکداری متعارف، سه دیدگاه مطرح است (عیوضلو، ۱۳۸۴، ص ۳۱). این دیدگاه‌ها عبارت است از تفارق، تعارض، و تعاضد. براساس دیدگاه اول (تفارق)، قلمرو مباحث دینی با قلمرو مباحث علمی متفاوت است. دین به تبیین «آنچه باید» یا «ماینبی» می‌پردازد و در کنار آن، علم «آنچه هست» یا «مایکون» را توضیح می‌دهد. براساس این دیدگاه، منظور از اقتصاد اسلامی مکتب اقتصادی مطلوب اسلام است.

اما در دیدگاه دوم (تعارض)، تعالیم علوم انسانی متعارف و تعالیم دینی با یکدیگر تعارض و منافات کامل دارند. ثمره و نتیجه این دیدگاه اثبات تعارض جدی میان نظریه‌های اقتصاد اسلامی و نظریه‌های متعارف اقتصادی است. بر این مبنا، بسیاری از نظریه‌های پایه‌ای علم اقتصاد و مالی به جهت تأکیدی که بر مفاهیمی نظیر نفع شخصی، مطلوبیت‌گرایی، حداکثرگرایی، حاکمیت مصرف‌کننده و بهره دارند، در تعارض جدی با نظریه‌های اقتصاد و بانکداری اسلامی قرار دارد و لذا امکان تعامل با آنها به‌هیچ‌وجه وجود ندارد. اما دیدگاه تعاضدی که دیدگاه پیش‌فرض در این پژوهش است، بدان معناست که رابطه اقتصاد اسلامی و علم اقتصاد متعارف به طور عام (و بانکداری اسلامی و بانکداری متعارف به طور خاص)، به‌صورت تعاضد و تعاون تعریف می‌شود.

۳- تعریف اقتصاد و بانکداری اسلامی در سه سطح مکتب، نظام، و علم یکی دیگر از پیش‌فرض‌های اصلی این پژوهش آن است که اقتصاد اسلامی در سه سطح مکتب، نظام و علم قابل تعریف و تحقق است. عمده‌ترین تفاوت میان مکتب و نظام اقتصادی اسلام آن است که مکتب اقتصادی اسلام کاملاً وابسته به شریعت اسلام است. وظیفه نظریه‌پرداز در چارچوب مکتب اقتصادی اسلام معرفی مقاصد شریعت و نظام مطلوب زندگی اقتصادی است.

بنابراین، نظریه‌های مربوط به مکتب اقتصادی اسلام کاملاً از طریق «روش اجتهادی» کشف می‌شود. در این دیدگاه، فروض مبنایی و روابط رفتاری الگوی مطلوب اقتصاد اسلامی صرفاً متکی به شریعت اسلام و مقاصد شارع است و شرایط و مقتضیات زمانی و مکانی در استنباط حکم اثری ندارد.

در مقابل، نظریه‌های مربوط به «نظام اقتصاد اسلامی» اگرچه به مبانی مکتبی وابستگی دارد، کاملاً مرتبط با شرایط و مقتضیات زمانی و مکانی (و لذا قابل تغییر) است. از این‌رو، دغدغه اصلی نظریه‌پردازان اقتصاد و بانکداری اسلامی در چارچوب نظام اقتصادی اسلام استفاده از بهترین روش‌ها برای تغییر وضع موجود در جهت نیل به وضع مطلوب اقتصادی در چارچوب تفکرات مکتبی است. (عیوضلو، ۱۳۸۴، ص. ۲۳).

در نهایت، ویژگی نظریات مربوط به علم اقتصاد و بانکداری اسلامی آن است که در چارچوب مکتب و نظام اقتصادی اسلام به استخراج گزاره‌های علمی (به معنای متعارف) می‌پردازد. در واقع، به استخراج گزاره‌های علمی و معلولی مشخصی در عرصه اقتصادی می‌پردازند که به نحوی با تعالیم اسلامی رابطه دارند. (آقا نظری، ۱۳۸۵، ص. ۴۵)

۵- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش دارای رویکرد کیفی بوده و از روش نظریه داده‌بنیاد به‌عنوان روش پژوهش استفاده شده است. در این روش مطالعه اسناد بالادستی و انجام مصاحبه‌های عمیق و باز با نخبگان به‌منظور گردآوری داده‌ها صورت پذیرفته است.

پژوهش کیفی مورد اشاره، فرایند پیچیده‌ای است که انجام آن مستلزم صرف وقت نسبتاً طولانی بوده و داده‌ها به روش استنباط استقرایی تحلیل می‌شوند (دانایی‌فر و همکاران، ۱۳۸۳: ۵۴).

به بیان دیگر، در این روش پژوهش، پژوهشگر در ابتدا نسبت به استخراج کدهای اولیه یا خام از مصاحبه‌های عمیق و باز اقدام و در مرحله بعد، چند کد اولیه را به یک کد تبدیل و آن، کد ثانویه نامیده شده است. مجدداً چند کد ثانویه با "مفهوم یکسان" به یک کد مفهومی تبدیل و پس از آن چند کد "مفهومی یکسان" به یک مقوله تبدیل و در پایان چند مقوله مشترک به یک طبقه اصلی تبدیل شده است. بنا بر نظر کرسول (۲۰۰۵)، یک نظریه‌پرداز زمینه بنیان، می‌تواند نظریه خود را به سه شیوه "نمودار"، "تشریحی و روایت یک داستان" و یا به‌صورت "مجموعه‌ای از گزاره‌ها" ارائه نماید.

۱-۵- جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه افراد متخصص و خبره در زمینه گزارشگری مالی هستند که به روش گلوله برفی ۱ (ارجاع زنجیره‌ای) انتخاب شده‌اند. جمع‌آوری اطلاعات از طریق مطالعه اسناد بالادستی

(قانون عملیات بانکی بدون ربا (بهره)، قانون اجازه تاسیس بانک‌های غیردولتی، قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی، قانون الحاق دو تبصره به ماده پانزده اصلاحی قانون عملیات بانکی بدون ربا، لایحه قانونی اداره امور بانک‌ها و متمم آن، قانون بانکی و پولی کشور (۱۳۳۹)، قانون تجارت) و مصاحبه عمیق و باز صورت پذیرفته است.

در روش مصاحبه عمیق و باز ابتدا سوالات طراحی شده از طریق مصاحبه از افراد صدرا اشاره مورد پرسش قرار گرفته و سپس مطالب جمع آوری و جمع بندی شده اند و متعاقباً در صورت عدم دستیابی به اجماع آراء، مجدداً نسبت به مصاحبه‌های بعدی و جمع‌آوری مطالب اقدام شد ضمناً این رویه، تا دستیابی به نتیجه مطلوب ادامه یافت.

در نظریه پردازی زمینه بنیان، الگوی جمع آوری داده‌ها متفاوت است. در این روش فعالیت جمع آوری ۱ و تحلیل داده‌ها به صورت همزمان صورت می‌پذیرد. این روش نیازمند سوال هایی است که از انعطاف پذیری و آزادی لازم برای بررسی پدیده مورد نظر برخوردار باشد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸) بنابراین مصاحبه‌ها ساختار نیافته بوده و با رویکرد اکتشافی هدایت می‌شوند. در این پژوهش تعداد ۹۶ نفر از مدیران و کارشناسان رشته های مالی با دانش بانکی انتخاب و و ویژگی‌های مشارکت کنندگان در پژوهش به شرح جدول شماره ۱ قابل ارائه می‌باشد.

جدول ۱: ویژگی‌های مشارکت کنندگان در پژوهش

جمع		مولفه ها				
				مذکر	مونث	جنسیت
۹۶				۹۳	۳	(درصد فراوانی)
				کارشناسی ارشد	دکتری	تحصیلات
۹۶				۲۲	۷۴	(درصد فراوانی)
	اقتصاد	مدیریت	بانکداری	مالی		رشته تحصیلی
۹۶	۱۰	۷	۴	۶	۶۹	(درصد فراوانی)
				بانکی	غیربانکی	سابقه کار مرتبط با گزارشگری مالی
				۲۱/۳	۲۴/۴	(میانگین - سال)
			حسابداری	حسابداری	حسابرسی	تخصص و تجارب حرفه‌ای
۹۶			۶۴	۱۸	۱۴	درصد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۵- روش نمونه‌گیری

نظریه پردازی زمینه بنیان مانند انواع دیگر پژوهش‌های کیفی، متکی بر تصورات معرف بودن نمونه آماری برای تعمیم‌پذیری داده‌ها و اصالت یافته‌ها نیست و نمونه‌ها عموماً به صورت هدفمند انتخاب می‌شوند. (اسپرینگر، ۲۰۱۰).

در طی فرایند تحلیل و ارائه نظریه، فرایندی که تحت عنوان "نمونه‌گیری نظری" خوانده می‌شود به کار می‌رود. نمونه‌گیری یادشده در برگزیده جمع‌آوری داده‌ها، به صورت مداوم برای خلق نظریه است. در این روش، تحلیل‌های قبلی بر نحوه تصمیم‌گیری در مورد این‌که چه داده‌هایی باید جمع‌آوری شوند اثر می‌گذارد. در این راستا باتوجه به هدف پژوهش از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای برای مصاحبه استفاده می‌شود. نمونه‌گیری گلوله برفی یعنی انتخاب شرکت‌کنندگانی که به نحوی با یکدیگر پیوند دارند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی می‌نماید. به بیان دیگر در مصاحبه ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع انتخاب می‌شوند و در پایان مصاحبه از آنها درخواست می‌شود که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع پژوهش را معرفی نمایند. بر اساس روش مذکور در نهایت اجماع داده‌ها صورت می‌پذیرد.

۳-۵- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

نظریه پردازی زمینه بنیان که مبتنی بر روش داده بنیان است شامل پنج مرحله به شرح ذیل است.

- ۱) تدوین پرسش‌های پژوهش
 - ۲) گردآوری داده‌ها به همراه تحلیل تا مرحله اشباع.
 - ۳) کدگذاری داده‌ها در سه مرحله (یافتن مفاهیم در داده‌ها)
 - ۴) یادداشت‌برداری
 - ۵) نگارش و تدوین نظریه.
- در نظریه زمینه بنیان، یافتن مفاهیم در داده‌ها از طریق سه روش کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی صورت می‌پذیرد.

- گام اول: کدگذاری باز^۱

این مرحله از روش نظریه داده بنیان بلافاصله بعد از اولین مصاحبه انجام می‌شود. به عبارت دیگر محقق پس از هر مصاحبه شروع به پیدا کردن مفاهیم و انتخاب برجسته‌های مناسب برای آنها و ترکیب مفاهیم مرتبط می‌نماید.

1- Open Coding

در مرحله کشف طبقه‌ها، مفاهیم بر اساس ارتباط با موضوعات مشابه طبقه‌بندی (تم‌سازی) می‌شوند. به‌طور کلی کدگذاری باز فرایندی است که در آن داده‌ها به‌صورت واحدهای معنادار مجزا درمی‌آیند و هدف اصلی کدگذاری باز، مفهوم‌سازی و برجسته‌سازی به داده‌هاست.

– گام دوم: کدگذاری محوری^۱

در این مرحله پژوهشگر یکی از طبقه‌ها را به‌عنوان طبقه محوری انتخاب کرده و آن را تحت عنوان پدیده محوری در مرکز فرایند مورد کاوش قرار می‌دهد و ارتباط سایر طبقات را با آن مشخص می‌نماید (استراوس، ۲۰۰۸: ۱۱۲)

شرایط علی^۲: مجموعه‌ای از طبقه‌ها و ویژگی‌هایشان که مقوله اصلی را تحت‌تأثیر قرار می‌دهد.
راهبردها^۳: بیانگر رفتارها، واقعیات و تعاملات هدف داری هستند که تحت‌تأثیر شرایط مداخله‌گر و بستر حاکم حاصل می‌شوند.

بستر حاکم^۴: به شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند بسترگفته می‌شود و تمیز آنها از شرایط علی مشکل است. گاهی اوقات متغیرهای بسیار مرتبط را ذیل شرایط علی و متغیرهایی با ارتباط کمتر را ذیل بستر حاکم طبقه‌بندی می‌کنند.

شرایط مداخله‌گر^۵: شرایط ساختاری هستند که مداخله سایر عوامل را تسهیل یا محدود می‌نماید.

پیامدها^۶: برخی از طبقه‌ها بیانگر نتایج و پیامدهایی هستند که در اثر اتخاذ راهبردها به وجود می‌آیند.

– گام سوم: کدگذاری انتخابی^۷

روند انتخاب مقوله اصلی شامل چند گام به شرح زیر است. (دانایی‌فر و همکاران، ۱۳۸۹: ۱۱۲)

توضیح خط اصلی داستان

رابط دادن مقولات تکمیلی بر حول مقوله اصلی با استفاده از مدل محوری پارادایم

مرتبط ساختن مقولات به یکدیگر

به تأیید رساندن روابط در قالب داده‌ها

تکمیل مقولاتی که نیازمند اصلاح و یا بسط و گسترش هستند.

1- Axial Coding

2- Casual Conditions

3 - Actions & Interactions

4 - Context

5 - Intervening Conditions

6 - Consequences

7- Selective Coding

۴-۵- نحوه ارزیابی و اعتباربخشی مدل (روایی و پایایی داده‌ها)

"روایی" پاسخ به این سؤال است که آیا چیزی که پژوهشگر در حال مشاهده و بررسی آن است، همان چیزی است که او در حال سنجیدن و اندازه‌گیری آن است؟ در پژوهش حاضر برای بررسی روایی پژوهش، یافته‌های پژوهش را به مشارکت‌کنندگان ارائه و متن نظریه توسط آنها مطالعه و دیدگاه‌هایشان اعمال گردید. ضمناً برای بررسی پایایی داده‌ها از فرمول زیر استفاده گردید.

$$\% \text{تعداد توافقات} = \frac{\text{درصد توافق درون موضوعی}}{\text{تعداد کل کدها}}$$

۴-۵- محاسبه پایانی باز آزمون

برای محاسبه پایانی با آزمون، معمولاً از میان مصاحبه‌های انجام‌گرفته، چند مصاحبه برای نمونه انتخاب می‌شود. هریک از مصاحبه‌ها در فاصله زمانی کوتاه و مشخصی دوباره کدگذاری شده؛ سپس کدهای مشخص شده با یکدیگر مقایسه می‌شوند. این روش برای ارزیابی ثبات کدگذاری پژوهشگر به کار می‌رود. در هر یک از مصاحبه‌ها، کدهایی که در فاصله زمانی مشابه یکدیگرند، با عنوان «توافق» و کدهای غیرمشابه با عنوان «عدم توافق» مشخص می‌گردند.

در پژوهش حاضر چهار مصاحبه از میان مصاحبه‌ها انتخاب شد و یکی از پژوهشگران در فاصله ۱۵ روز آن را کدگذاری کرد. نتایج این کدگذاری به شرح جدول زیر درج شده است.

پایایی با آزمون

ردیف	شماره مصاحبه	تعداد کل کدها	تعداد توافق	تعداد عدم توافق	پایانی باز آزمون
۱	۱۸	۲۵	۱۱	۳	٪۸۸
۲	۲۱	۱۴	۶	۵	٪۸۵
جمع		۳۹	۱۷	۸	٪۸۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، تعداد کل کدها در چهار مصاحبه صورت‌گرفته در فاصله زمانی ۱۵ روز برابر با ۳۹ کد، تعداد توافقی‌ها ۱۷ و تعداد کدهای غیرمشابه ۸ است. باتوجه به رابطه تعریف شده، پایایی مصاحبه ۸۷ درصد (بیشتر از ۶۰ درصد) به دست آمد، در نتیجه قابلیت اعتماد کدگذاری‌ها تأیید می‌شود (کواله، ۱۹۹۶).

۱-۴-۵- پایایی بین دو کدگذار

برای محاسبه پایایی مصاحبه با روش توافق درون موضوعی دو کدگذار (ارزیاب)، از یک دانشجوی دکتری حسابداری درخواست شد تا به‌عنوان همکار پژوهش (کدگذار) در پژوهش مشارکت نماید. سپس تعداد ۳ مصاحبه کدگذاری و درصد توافق درون موضوعی به منزله شاخص ارزیابی پایایی تحلیل، در جدول زیر مشخص شده است.

پایایی دو کدگذار

ردیف	شماره مصاحبه	تعداد کل کدها	تعداد توافق	تعداد عدم توافق	پایانی باز آزمون
۱	۳	۲۸	۱۲	۲	٪۸۵
۲	۵	۱۸	۷	۴	٪۷۷
۳	۳۵	۲۶	۱۱	۶	٪۸۴
جمع		۷۲	۳۰	۱۲	٪۸۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، تعداد کل کدهایی که محقق به ثبت رسانده است برابر ۷۲، تعداد کل توافقی بین این کدها ۳۰ و تعداد کل عدم توافق بین این کدها، برابر ۱۲ است. همچنین، پایایی بین کدگذاران برای مصاحبه‌های انجام‌گرفته در این پژوهش، با استفاده از رابطه یادشده، ۸۳ درصد به دست آمد. باتوجه‌به اینکه این میزان پایایی، بیشتر از ۶۰ درصد است (کواله، ۱۹۹۶)، قابلیت اعتماد کدگذاری‌ها به تأیید می‌رسد و می‌توان ادعا کرد که مصاحبه، از پایایی خوبی برخوردار است.

۶- نتایج تحلیل داده‌ها:

بنا بر نظر کرسول (۲۰۰۵) یک نظریه‌پرداز زمینه بنیان می‌تواند نظریه خود را به سه شیوه نمودار، تشریحی، روایت داستان و یا به‌صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها ارائه نماید در این پژوهش ابتدا مراتب از طریق نمودار و سپس به‌صورت روایت تشریح می‌گردد.

طبقات اصلی پژوهش که بر اساس شیوه کدگذاری استخراج شده است و معرف رفتار و شرایط خاصی هستند شامل گروه‌های اصلی به شرح طبقه‌های شرایط علی، راهبردها، بستر حاکم، شرایط مداخله‌گر و پیامدها هستند.

در طبقه شرایط علی، مجموعه‌ای از طبقه‌ها و ویژگی‌هایی که مقوله اصلی را تحت‌تأثیر قرار می‌دهند و در طبقه راهبردها، رفتارها، واقعیات و تعاملات هدف داری که تحت‌تأثیر شرایط مداخله‌گر و بستر حاکم حاصل می‌شوند و در طبقه بستر حاکم به شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند و تمیز آنها از شرایط علی

مشکل است و در طبقه شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری که مداخله سایر عوامل را تسهیل یا محدود می‌نماید و در طبقه پیامدها، نتایج و پیامدهایی که در اثر اتخاذ راهبردها به وجود می‌آیند منعکس هستند. براین اساس پژوهش حاضر بر مبنای روش نظریه داده‌بنیاد (گراندد نظریه) و با نظر به مشاهدات، گفت و شنودها، مصاحبه‌ها، اسناد و مدارک، خاطرات پاسخ‌دهندگان و تأملات شخصی پژوهشگر، منجر به شناسایی متغیرهای زمینه‌ساز و متغیرهای بازدارنده‌ای به همراه نتایج و پیامدها و عوامل مؤثر بر "مدل جدید گزارشگری مالی بانکداری اسلامی ایران در انطباق با نظریه‌ها و مفاهیم بنیادی حسابداری" به شرح زیر گردید.

۱-۶- متغیرهای زمینه‌ساز (بستر حاکم):

- ۱-۱-۶- پیاده‌سازی اقتصاد اسلامی به‌منظور ثبت وقایع بر مبنای واقعیت
- ۱-۲-۶- اصلاح ساختار عملیات نظام بانکی
- ۱-۳-۶- اصلاح ساختار نظام ارزیابی دارایی‌ها و بدهی‌ها در کشور
- ۱-۴-۶- آموزش کارکنان

۲-۶- متغیرهای بازدارنده (مداخله‌گر):

- ۱-۲-۶- عادت
- ۲-۲-۶- نظریات متفاوت فقها در خصوص موضوعات یکسان
- ۳-۲-۶- سفته‌بازی در بانکداری متعارف
- ۴-۲-۶- صوری بودن فعالیت‌ها در بانکداری متعارف
- ۵-۲-۶- جذابیت و ساده بودن مقوله محاسبه سود در بانکداری متعارف (ربا)
- ۶-۲-۶- تعارض میان نظریه‌های اقتصاد اسلامی و نظریه‌های متعارف اقتصادی

۳-۶- عوامل مؤثر (شرایط علی):

- ۱-۳-۶- تغییر نگرش و خود باوری
- ۲-۳-۶- اخلاق کاری

۴-۶- راهبردها (استراتژی):

- ۱-۴-۶- تدوین چارچوب نظری مبتنی بر فقه شیعی
- ۲-۴-۶- ارائه نظریه جدید
- ۳-۴-۶- تهیه و تدوین استانداردهای حسابداری بانکی با رویکرد اسلامی

۵-۶ - نتایج و پیامدها:

- ۵-۶-۱ - عدالت
- ۵-۶-۲ - توزیع مناسب ثروت
- ۵-۶-۳ - رعایت شریعت
- ۵-۶-۴ - اقتصاد پایدار

۷-نتیجه‌گیری و بحث

کلیه منافع حاصل از وجوه دریافتی از مشتریان (سپرده‌گذاران)، تماماً به سپرده‌گذاران تعلق دارد. براین اساس، نتایج این پژوهش به این پرسش پاسخ می‌دهد که آیا با تشریح مفاهیم حاکم بر شیوه گزارشگری مالی موجود در نظام بانکی ایران و تطابق آن با مبانی گزارشگری مالی مبتنی بر فقه شیعی و امتزاج منطقی میان مبانی و اهداف آنها، می‌توان مدل، الگو یا نظریه جدیدی را تدوین یا طراحی نمود تا گزارشگری مالی بانک‌ها در ایران را بر اساس آن ارائه نمود.

در حال حاضر، صورت‌های مالی بانک‌های ایرانی منطبق با استانداردهای حسابداری حاکم در ایران که تقریباً با استانداردهای بین‌المللی همخوان است تهیه می‌شود. براین اساس در عمل، به سپرده‌گذاران، فارغ از روابط آنها با بانک، به‌عنوان یک طلبکار نگریسته و ضمن قراردادن سپرده‌گذاران در طبقه بدهی صورت وضعیت مالی، سود تضمین شده‌ای را بر اساس مدت‌زمان و باتوجه‌به مانده اصل طلب و نرخ مربوط شناسایی و به آنان پرداخت می‌نماید.^۱

با این وصف و بنا ملاحظاتی پیش‌گفته و منطبق با مفاهیم حاکم بر بانکداری اسلامی، سپرده‌گذاران دارای حقوقی همانند حقوق صاحبان سهام هستند بنابراین نحوه تبعیت آنها از نظریه‌های حاکم بر حقوق صاحبان سهام بررسی که نتایج آن به شرح زیر ارائه می‌شود.

۱) در این پژوهش بهترین روش برای انعکاس حقوق صاحبان سپرده، تبعیت از نظریه مالکیت تشخیص داده شده است:

۱-۱) استفاده از مفهوم سود جامع (در واقع سود جامع در برگزیده همه اقلامی می‌شود که طی یک دوره بر میزان مالکیت اثر می‌گذارند).

۲-۱) به استناد مفهوم نظریه مالکیت سود شرکت عبارت است از سود خالص متعلق به سپرده‌گذاران پس از کسر سود متعلق به سهام‌داران (حقوق اقلیت).

۱ - سود شناسایی شده به صورت کاملاً تضمین شده نمی‌باشد و در برخی از بانک‌ها و در برخی از دوره‌ها، بر اساس مفاهیم نامشخص و تعیین نشده‌ای، سود واقعی بانک‌ها شناسایی و مبلغی را تحت عنوان مابه‌التفاوت سود علی‌الحساب به سپرده‌گذاران پرداخت می‌نمایند.

۲) به‌منظور پوشش مفاهیم حاکم بر بانکداری اسلامی، صورت‌های مالی اساسی شامل صورت وضعیت مالی، صورت عملکرد سپرده‌های سرمایه‌گذاری، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع، صورت تغییرات حقوق صاحبان سهام، صورت جریان وجه نقد و صورت تغییرات در خالص دارایی‌ها پیشنهاد گردیده است.

۱-۲- ترازنامه بانک می‌بایست مبتنی بر ارزش‌های جاری (به‌منظور محاسبه دقیق میزان افزایش/ کاهش در خالص دارایی‌ها و تخصیص سهم مناسب به ذی‌نفعان) ارائه شود و حقوق صاحبان سپرده در طبقه‌ای مابین طبقه بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام قرار گیرد.

۱-۱-۲- در راستای اجرای نظریه مالکیت، ارزش دارایی‌ها بر مبنای ارزش‌های جاری تعیین می‌شود زیرا تصور بر این است که حقوق صاحبان سپرده برابر با خالص ارزش یا خالص ثروت آنان است.

۲-۱-۲- در بخش حقوق صاحبان سهام تبعیت از نظریه واحد تجاری متصور است زیرا از نظر این دیدگاه، شخصیت واحد انتفاعی و صاحبان آن از یکدیگر متمایز و تفکیک شده‌اند و واحد انتفاعی موجودیتی مستقل و هویتی متمایز از مالک یا مالکان آن دارد بنابراین شرکت نگران ارزش جاری اقلام نیست زیرا بر جنبه پاسخگویی بهای تمام شده اقلام در برابر مالکان و سایر سهام‌داران تأکید شده است.

۲-۲- صورت تغییرات در خالص دارایی‌ها به‌منظور تعیین سهم هر سپرده‌گذار از خالص دارایی‌ها به شرح زیر پیشنهاد شده است.

صورت تغییرات در خالص دارایی‌ها

برای سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۲

سال ۱۳۰۱	سال ۱۳۰۲	
ریال	ریال	
.....		خالص دارایی‌های اول دوره بر اساس ارزش‌های روز
(.....)	(.....)	خالص دارایی‌های پایان دوره بر اساس ارزش‌های روز
.....		افزایش یا کاهش در خالص دارایی‌ها (انتقال به‌صورت عملکرد سپرده‌های سرمایه‌گذاری)
.....		تعداد واحدهای سپرده‌گذاری

سهام هر واحد سپرده‌گذار از خالص
دارایی‌ها

۱-۲-۲- در پایان هر روز یا دوره قابل تعیین، خالص دارایی‌های هر واحد سرمایه‌گذاری مشخص شده و سرمایه‌گذار (سپرده‌گذار) در هر زمان می‌تواند منابع خود را به ارزش خالص دارایی‌های واحد سرمایه‌گذاری در روز مبادله دریافت و از سود و یا زیان متعلقه بهره‌مند شود. در این روش، وجوه سرمایه‌گذاران (سپرده‌گذاران) پس از کسر هزینه‌های مجاز بر اساس ارزش روز محاسبه و گزارش می‌شود؛ بنابراین معضل ممنوعیت ربا که از اهداف اصلی اقتصاد اسلامی است و صراحتاً در قرآن به آن اشاره شده است مرتفع می‌گردد. ۲-۳- به زبان ساده می‌بایست رویکرد گزارشگری باهدف تولید اطلاعات مفید به‌منظور جلب نظر سپرده‌گذاران به‌عنوان تأمین‌کننده اصلی سرمایه بانک باهدف پیاده‌سازی عدالت تغییر نماید. ۲-۳-۱- صورت عملکرد سپرده‌های سرمایه‌گذاری به شرح زیر پیشنهاد شده است.

صورت عملکرد سپرده‌های سرمایه‌گذاری
سال مالی منتهی به ۲۹ اسفندماه ۱۳۰۲

درآمدهای مشاع ۱		
درآمد تسهیلات اعطایی	۶	XX
درآمد سپرده‌گذاران و اوراق بدهی	۷	XX
خالص سود (زیان) سرمایه‌گذاری‌ها		XX
جمع درآمدهای مشاع	۸	XX
سهم منابع بانک از درآمدهای مشاع	۹	(XX)
سهم سپرده‌گذاران از درآمدهای مشاع قبل از کسر حق الوکاله	۱۰	XX
حق الوکاله	۱۱	(XX)
سهم سپرده‌گذاران از درآمدهای مشاع		XX
جایزه سپرده قانونی سپرده‌های سرمایه‌گذاری		XX
جبران هزینه مازاد منابع آزاد سپرده‌گذاران به مصارف مشاع		XX
سود قطعی تعلق گرفته به سپرده‌های سرمایه‌گذاری	۱۲	XX

۱- درآمدهای مشاع بانک‌ها از مجموع سود تسهیلات اعطایی و سود و زیان حاصل از سرمایه‌گذاری‌ها حاصل می‌شود. همچنین درآمدهای غیرمشاع نیز مجموع درآمدهای حاصل از کارمزد، مبادلات ارزی و سایر فعالیت‌های مشاوره‌ای بانک‌ها است.

YY		افزایش یا کاهش در خالص دارایی‌ها (منتقل شده از صورت تغییرات در خالص د
(XX)		سود علی‌الحساب پرداختی به سپرده‌های سرمایه‌گذاری
ZZ		مابه‌التفاوت سود قابل پرداخت (مازاد سود پرداختی) به سپرده‌گذاران

تعارض منافع:

"هیچ‌گونه تعارض منافع توسط نویسندگان بیان نشده است."

تشکر و قدردانی:

از تمامی مدیران و کارشناسان بانک مرکزی ج.ا.ا و سازمان حسابرسی و شبکه بانکی تشکر و قدردانی نموده و امیدوارم مقاله حاضر بتواند موجب گره‌گشایی از پیاده‌سازی بانکداری به شیوه اسلامی شود.

فهرست منابع

- رحیمی، رضا، (۱۴۰۰)، ابعاد شناسی چالش‌های پیشروی نهادینه‌سازی نظام بانکداری اسلامی، اولین همایش ملی علوم انسانی و حکمت اسلامی، تهران، صص ۱۸-۲۰.
- حصارزاده، رضا. (۱۳۹۵). مقایسه استانداردهای حسابداری ملی، بین‌المللی و آمریکایی، ترمه، صص ۵۷-۵۸.
- پورمحمدی، سید حمید و زارع قاجار، فردوس. (۱۳۹۲). نهادهای مالی بین‌الملل اسلامی، جهاد دانشگاهی واحد صنعتی امیرکبیر، صص ۱۲۱-۱۲۳.
- موسویان، سید عباس و میثمی، حسین. (۱۳۹۷). بانکداری اسلامی - تجارب علمی، پژوهشکده پولی و بانکی بانک مرکزی ج.ا.ا، صص ۸۵-۸۶.
- شمسعلی زاده، نگار، (۱۴۰۰)، ماهیت جایگاه بانک در نظام اقتصادی و نارسایی‌های ساختار بانکداری بدون ربا در ایران، ششمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های دینی، علوم اسلامی، فقه و حقوق در ایران و جهان اسلام، تهران، صص ۱۷-۱۸.
- عرفانی، آمنه، ۱۴۰۰، مفاهیم بانکداری اسلامی و غیراسلامی، کنفرانس سراسری مطالعات و یافته‌های نوین در مدیریت و حسابداری ایران، قم، صص ۱۱۵-۱۱۷.
- دادگر، یدالله و ناصر الهی، اکبر کشاورزبان. (۱۳۹۶). عقلانیت و اخلاق - پژوهش‌نامه اقتصادی، صص ۱۱-۱۴.
- خدایی وله زاقرد، محمد و همکاران (۱۴۰۰)، مدل‌سازی قوت مالی مبتنی بر ریسک و عملکرد با استفاده از اقلام حسابداری بانک‌ها، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳ / شماره ۴ (پیاپی ۵۲) زمستان، صص ۱۸۶.

کردلویی، حمیدرضا و همکاران (۱۴۰۰)، سودمندی ارزش منصفانه تسهیلات مالی در پیش‌بینی جریان‌های نقدی عملیاتی آتی بانک‌ها، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳/ شماره ۴ (پیاپی ۵۲) زمستان، صص ۲۱۲.

خوشبخت، اسماعیل و همکاران (۱۴۰۱)، دین‌داری، اخلاق حرفه‌ای حسابداران و تقلب‌های گزارشگری مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴/ شماره ۱ (پیاپی ۵۳) بهار، صص ۲۳۱.

Abdul Hamid, Abdul Halim, 2001: A Study on Islamic Banking Education and Strategy for the Millinium Malaysian Experience, International Journal of Islamic Financial Service, Vol. 5, No. 2. pp.63-80

Ajlouni, Moh'd Mahmoud (2012) Islamic Banks: Legitimacy, Principles and Applications, Third Edition, Dar AlMaseerah. Amman, Jordan. pp. 3-18

Chapra, Umer, Ahmed, Habib, 2002: Corporate governance in Islamic financial institutions, Islamic development bank, Jeddah. pp.80-94

Herring, Richard, and Robert Litan, Financial Regulation in the Global Economy, Brookings Institution, 1995. Pp.112-116

Iqbal,Z, 1997: Islamic financial system :world bank, finance and development. pp.18-19

Iqbal, M.Ahmad, AKhan, T, 1998: Challenges Facing Islamic Banking, Islamic research and training institute, islamic development bank ,occasional paper no.1.

Karbhari, Yusuf & Naser, Kamal & Shahin, Zerrin, 2004: Problems and Challenges Facing the Islamic Banking System in the West: The Case of the UK, Thunderbird International Business Review, Vol. 46 (5). Pp.14-16

Kareken, John H. "Ensuring Financial Stability", The Search for Financial Stability: The Past Fiftiy Years (San Francisco, Federal Reserve Bank of San Francisco), 1985 .pp.18-20

Litan, Robert E. What Should Banks Do? , (Washington, D. C.: The Brookings Institution), 1987a. pp.8-10

Merton, Robert C., & Zvi Bodie, "Deposit Insurance Reform: A Functional Approach", Carnegie Rochester Conference Series on Public Policy, June 1993, 38 .pp.18-21

Mills, Paul S. and John R. Presley, 1999, iIslamic Finance: Theory and Practice, London: Macmillan. pp.15-18

Obada, Ibrahim AbdelHaleem (2008) Performance Measures in Islamic Banks, Dar Al-Nafa'es. Amman, Jordan. Pp.20-22

Rahim salem and Muhammad usman, (2021), loan loss provisions and audit quality: evidence from MENA Islamic and conventional banks, the quarterly review of economics and finance 79, pp.346

Abstract

New model of financial reporting of Islamic banking in Iran in accordance with theories and basic concepts of accounting

Mortezadarvishi¹

Reza Nazari²

Mehdi Moradzadehfard³

Received: 7 / January / 2025 Accepted: 27 / February / 2025

Abstract

Islamic banking is a special or modified model of banking in which all relations tried to be compatible with Islamic law and jurisprudence and in line with the basic goals of the Islamic economic system such as justice and ethics. In order to study the prevailing ideas and theories in Islamic banking and finance and subsequently design appropriate tools and models, a qualitative research method and an approach based on grounded theory were used. First, by taking the opinions of accounting and auditing experts, the factors affecting quality-reporting in the Iranian banking system were studied. The best way to optimally present the equity of depositors in this study was to classify depositors into separate categories such as equity. In order to achieve justice and give depositors access to fraudulent rights, the adherence of this class to the theory of ownership was considered as one of the theories of owners' rights. Changes in net assets were suggested

Keywords: Quality of reporting, grounded theorizing, Framework of financial reporting of banks in Iran

¹ Accounting Department, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran, mortezadarvishi2775@gmail.com

² Accounting Department, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran.(Corresponding Author) REZA239@Yahoo.Com

³ Accounting Department, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran MORADZADEHFARD@Yahoo.Com





ارائه الگوی ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌های فولاد ایران مبنی بر روش گرند تئوری

طاهره رضا زاده تکیه^۱

محمدحسین رنجبر^۲

مرتضی شفیع^۳

فائق احمدی^۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۱۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۱۹

چکیده

رقابت‌پذیری یک شرکت را می‌توان با استفاده از اندازه‌گیری عملکرد موثر، پشتیبانی کرد، در نتیجه حاکمیت شرکت‌ها باید شاخص‌های تأثیرگذار بر عملکرد شرکت را شناسایی و آن‌ها را به روشی موثر مدیریت کنند. به نظر می‌رسد که شرکت‌های موفق در یک صنعت احتمالاً بر روی برخی فعالیت‌های ضروری تمرکز می‌کنند که اجازه می‌دهد تا آن‌ها را برای دستیابی به بهترین نتایج ممکن در چارچوب محدودیت‌های بازار خود فعالیت نمایند. با عنایت به اهمیت رقابتی که امروزه شرکت‌ها را به تبیین بهتر شاخص‌های عملکرد منجر نموده، این پژوهش باهدف ارائه الگوی ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌های فولاد ایران مبنی بر روش گرند تئوری در سال ۱۴۰۲ از طریق مصاحبه عمیق با ۱۰ نفر از پژوهشگران دانشگاهی و خبرگان حوزه مالی و سرمایه‌گذاری شاغل در صنایع فولادی انجام شده است. بدین ترتیب ابتدا با استفاده از نمونه‌گیری گلوله برفی و بر اساس نظر خبرگان مقوله‌ها تحت عنوان شرایط علی، شرایط مداخله‌ای، شرایط زمینه‌ای، و عوامل راهبردی و پیامدها با استفاده از نرم‌افزار اطلس تی مورد تحلیل قرار گرفت و متغیرهای مناسب الگو شناسایی گردید. باتوجه به نتایج مصاحبه با افراد صاحب‌نظر، بیشترین فراوانی‌ها مربوط به استقرار سیستم بهایابی، فقدان سیستم یکپارچه، فرایند پایدار نظارت مالی، هزینه اداری و تشکیلاتی، اعتباربخشی به خروجی سیستم مالی گزارش گردید.

واژه‌های کلیدی: عملکرد مالی، سیستم بهایابی، نظارت مالی، اعتباربخشی.

۱ گروه حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران. Trezazadeh2018@gmail.com

۲ گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران (نویسنده مسئول) Mhranjbar54@iauba.ac.ir

۳ گروه مدیریت صنعتی، واحد شیراز، دانشگاه آزاد اسلامی، شیراز، ایران. Ma.Shafiee@gmail.com

۴ گروه حسابداری، واحد قشم، دانشگاه آزاد اسلامی، قشم، ایران. Faeghahmadi@yahoo.com



۱- مقدمه

عملکرد مالی باید بر اساس ارزیابی جامع شرکت‌ها باشد. در یک بازار رقابتی، شرکت‌ها برای انجام بسیاری از رفتارهای مرتبط با کاهش هزینه عملیات، بهبود کارایی مدیریت، ارتقای فروش و غیره تشویق می‌شوند. این رفتارها ممکن است بر سهم بازار، ارزش بازار، سودآوری، توانایی عملیاتی، توانایی پرداخت بدهی و توانایی ضد ریسک تأثیر بگذارد (لیو و همکاران^۱، ۲۰۲۳). عملکرد مالی ممکن است اطلاعات ارزشمندی در مورد کارایی جریان وجوه برای تصمیم‌گیرندگان شرکت‌ها فراهم نماید. لذا این منظر می‌توان گفت، شاخص‌های مالی بسیار بااهمیت هستند (بایارا و همکاران^۲، ۲۰۲۰). مفهوم توسعه پایدار با حفظ و نگهداری جامعه و محیط‌زیست به نفع نسل‌های آینده و در عین حال تلاش برای رسیدن به هدف حداکثرسازی سرمایه بازار سر و کار دارد. علی‌رغم افزایش آگاهی از توسعه پایدار شرکتی، سوالی در مورد چگونگی اندازه‌گیری عملکرد مالی شرکت به سبب توسعه پایدار به وجود. متداول‌ترین شاخص‌های مورد استفاده در مطالعات تحقیقاتی را می‌توان به دو دسته اصلی زیر تقسیم کرد: (الف) شاخص کوتاه مدت مربوط به نسبت های ارزش حسابداری و ضریب سودآوری و (ب) شاخص بلندمدت مرتبط با عوامل ارزش بازار که به عنوان عوامل رشد دارایی نیز شناخته می‌شود (تین و همکاران^۳، ۲۰۱۹). یکی از مدل‌هایی که به وفور از آن استفاده می‌شود و سهم بسیار بالایی در تحقیقات مختلف حوزه‌های علمی مرتبط با سنجش و ارزیابی کارایی دارد، تکنیک تحلیل پوششی داده‌ها^۴ است، زیرا مدل‌های تحلیل پوششی داده‌ها براساس یک مدل بهره‌وری می‌باشد که معمولاً از ورودی‌های مشخصی برای تولید مجموعه‌ای از خروجی‌ها، ساختن مرز کارا، و استفاده از سنج‌های فاصله‌ای برای به دست آوردن امتیاز کارایی واحدهای مورد نظر که همان واحدهای تصمیم‌گیری^۵ است، تشکیل شده است (کوک و همکاران^۶، ۲۰۱۶). برای اندازه‌گیری ارزش خروجی تولید شده از تعدادی ورودی استفاده می‌شود و این شامل اندازه‌گیری عملکرد شرکت است (الدراب^۷، ۲۰۰۰). زمانی که خروجی یک شرکت برابر یا بیشتر از ورودی آن باشد، کارآمد اعلام می‌شود (وازیتروما و دیگران^۸، ۲۰۲۰). صنایع فولاد ایران نیز به دلیل اینکه محصولات مورد نیاز سایر صنایع را تولید می‌کند از اهمیت فراوانی برخوردار است. بنابراین پژوهش حاضر با هدف ارائه الگوی ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌های فولاد ایران مبنی بر روش گرنددتئوری صورت می‌پذیرد. هم‌چنین از آنجا که محرک‌های هزینه، مشخصه یک رویداد یا فعالیت است که منجر به وقوع هزینه می‌شود، انتخاب کاراترین محرک هزینه برای هر فعالیت از بین محرک‌های هزینه موجود (قابل تصور) همواره به عنوان

¹- Liu, H., Zhang, R., Zhou, L., & Li, A

²- Bayarar B, Tarnoczi T, Fenyves V.

³- Tien, N. H., Anh, D. B. H., & Ngoc, N. M

⁴- Data Envelopment Analysis (DEA)

⁵- Decision Making Units (DMUs)

⁶- Cook, W., Harrison, J., Imanirad, R. Rouse P. Zhu J.

⁷- Al-Darab, I.A.,

⁸- Wasiaturrehman, Sukmana, R., Ajija, S. R., Salama, S. C. U., & Hudaifah, A.

یک مسئله مهم بوده است، که این امر بر کیفیت نتایج نهایی بسیار اثرگذار است. بنابراین ارائه یک رویکرد مشخص برای انتخاب بهترین محرک هزینه برای هر فعالیت می‌تواند به عنوان موضوعی موثر در هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت مورد بررسی قرار گیرد. روش هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت برای تخصیص هزینه‌های سربار روی فعالیت‌های شرکت تمرکز دارد و با توجه به نوع فعالیت مبنای مناسبی برای جذب هزینه سربار انتخاب می‌کند و در نتیجه قیمت تمام‌شده دقیق‌تری محاسبه می‌شود و مشکلاتی همچون ارزش بازاری نادرست، از دست دادن بازار و اطلاعات گمراه‌کننده برای مدیریت ایجاد نمی‌شود. از سوی دیگر مدیران شرکت‌های تولیدی دریافته‌اند به منظور ارتقای بهره‌وری و سوددهی در شرکت‌شان نیاز به ارزیابی نمودن نحوه عملکرد مالی واحدهایشان دارند. ارزیابی عملکرد، پیشرفت مداوم به سمت اهداف تعیین‌شده را ممکن می‌سازد و نقاط رونق و رکود را شناسایی می‌نماید. مقابله با چالش‌های پیش روی شرکت‌ها نیازمند آن است که مدیران الگوی مناسبی از ارزیابی عملکرد داشته باشند تا بتوانند به بهبود مستمر در تمام زمینه‌ها دست یابند (انصاری و همکاران، ۱۴۰۲). از طرفی یک سیستم ارزیابی عملکرد جامع و مناسب به مدیران سازمان کمک می‌کند تا عملکرد فعالیت‌های واحدهای خود را به‌درستی درک نمایند و آن را بهبود بخشند. مطالعات در زمینه ارزیابی عملکرد مالی در صنایع تولیدی گسترده می‌باشد اما استفاده از این مطالعات در صنایع فولاد با توجه به ویژگی‌های خاص و منحصر بفرد فعالیت‌هایشان دشوار می‌باشد. به همین علت تاکنون تحقیقات انجام شده در این زمینه بسیار کم می‌باشد. از این رو فقدان یک سیستم تصمیم‌گیری اثربخش به منظور طراحی شاخص‌های ارزیابی عملکرد مالی در صنایع فولاد احساس گردید. به همین علت ضرورت و هدف این پژوهش، ارائه چارچوبی جامع و استاندارد به منظور انتخاب شاخص‌های ارزیابی عملکرد مالی مناسب برای بهبود عملکرد صنایع فولاد ایران می‌باشد. بدین منظور جهت بررسی عملکرد مالی شرکت فولاد از روش کیفی بر اساس گردن‌دثوری (نظریه زمینه‌ای) استفاده شده است. از مزیت استفاده از گردن‌دثوری، استفاده از نظریات صاحب‌نظران و خبرگان حوزه مالی است که می‌تواند در پیاده‌سازی بهترین روش راه‌گشا باشد.

۲- مبانی نظری

تفکیک کارکردهای مالکیت و مدیریت و وجود اطلاعات نامتقارن، احتمال تعارض مدیر و عامل را معرفی می‌کند زیرا منافع شخصی مدیر ممکن است منجر به سوء استفاده از دارایی‌های شرکت شود. حاکمیت شرکتی خوب یک چارچوب عملی برای ایجاد تعادل بین مالکیت و کنترل، انگیزه‌های مناسب برای هیئت مدیره و مدیریت برای پیگیری اهدافی در راستای منافع شرکت و سهامداران، رفتار عادلانه سهامداران و سایر ذینفعان و نظارت موثر فراهم می‌کند (پنگ و همکاران^۱، ۲۰۲۱). هدف اصلی شرکت، به حداکثر رساندن ثروت شرکت است. به حداکثر رساندن ارزش یک شرکت امری مهم برای صنایع تلقی می‌شود، چراکه با به حداکثر رساندن

¹- Peng, H., Zhang, J., Zhong, S., & Li, P.

ارزش شرکت، ثروت سهامداران نیز به افزایش می‌یابد (هیردینیز^۱، ۲۰۱۹). به نقل از هیردینیز (۲۰۱۹)، سلسله مراتبی از سناریوها در انتخاب منابع تامین مالی وجود دارد؛ شرکت‌ها ترجیح می‌دهند از تامین مالی داخلی به جای تامین مالی خارجی استفاده کنند. تئوری معاوضه اهرمی بیان می‌کند، که ساختار سرمایه بهینه با متعادل کردن مزایای تامین مالی بدهی (روش مالیات شرکتی مطلوب) انجام می‌شود. با ظهور شرکت‌های بزرگ و شکل‌گیری مبحث عظیم جدایی مالکیت از مدیریت و ایجاد یک تضاد منافع عظیم بین مالکان و مدیران، ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌ها و مدیران و رهبران آن‌ها از موضوعات مورد توجه اقشار مختلف مثل اعتباردهندگان، مالکان دولت و حتی مدیران است. ارزیابی عملکرد؛ یعنی اندازه‌گیری این مطلب که شرکت تا چه اندازه به اهداف مشخص شده در برنامه‌های خود دست یافته است. نتیجه حاصل از ارزیابی عملکرد، خود هدف نیست؛ بلکه ابزاری در راستای پیش‌بینی برنامه‌های آینده و نیز توسعه و بهبود نقاط قوت و برطرف نمودن نقاط ضعف شرکت است. ارزیابی عملکرد شرکت بدون در نظر گرفتن ویژگی‌های تجاری و شرایط حاکم بر بازار کالاها و خدمات آن است؛ لذا از نظر سهامداران میزان افزایش ثروت چه از طریق افزایش قیمت و ارزش شرکت و چه از طریق سود نقدی، مورد اهمیت قرار می‌گیرد. این ارزیابی‌ها از نظر مدیران به لحاظ ارزیابی عملکرد خودشان و دیگر بخش‌ها و نیز میزان پاداش صحیحی که به آن‌ها پرداخت می‌شود و حق مسلم آن‌ها است، همواره مورد بحث بوده است. از نظر دولت‌ها این ارزیابی‌ها جهت رسیدن به سه هدف تخصیص بهینه منابع به‌عنوان هدف اصلی، توزیع عادلانه درآمد و تثبیت شرایط اقتصادی با مشارکت در فعالیت‌های اقتصادی ضروری است. در بحث ارزیابی عملکرد معمولاً این سؤال مطرح است که کدام یک از شاخص‌های ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌ها از اعتبار بیشتری برخوردار است. اصولاً یک شاخص مطلق و ایده‌آل برای سنجش عملکرد مالی شرکت‌ها وجود ندارد. ارزیابی عملکرد مالی شرکت یک شاخص بااهمیت است و برای انجام آن باید از معیارهای تا حد امکان پذیرفته‌شده‌ای استفاده گردد که جنبه‌های متفاوت از لحاظ محدودیت در فعالیت‌ها و امکان بهره‌مندی از امکانات را مورد توجه قرار می‌دهد. باید به این نکته توجه کرد که ارزش شرکت در قیمت بازار شرکت منعکس می‌شود و بهایی است که باید در زمان تصاحب شرکت با کسب تجربه پرداخت نمود. در ربع قرن گذشته، ارزش شرکت‌های پذیرفته شده دچار انحراف عمده ای از ارزش دفتری آن شده است (اوسیان تومو^۲، ۲۰۰۹). گامایونی^۳ (۲۰۱۵) بیان می‌کند که این انحراف یا شکاف ارزشی، نشان می‌دهد که دارایی‌هایی که از نظر فیزیکی و مالی در تراز شرکت منعکس می‌شوند کمتر از ۲۰ درصد ارزش واقعی شرکت محاسبه می‌گردند. نظریه مودلیانی و میلر^۴ (برای اولین بار در سال ۱۹۵۸ ارائه شد) در مورد ساختار سرمایه و ارزش شرکت، توضیح می‌دهد که اگر مالیات وجود نداشته باشد، ارزش

¹- Hirdinis, M.

²- Ocean Tomo.

³- Gamayuni, R. R.

⁴- Modigliani, F., & Miller, M. H.

شرکت‌های اهرمی (شرکت‌هایی که بدهی دارند) برابر با ارزش شرکت‌های بدون اهرم (شرکت‌هایی که فاقد اهرم هستند) می‌باشد. اگر مالیات وجود داشته باشد، شرکت بدهی دارد تا مالیات کمتری بپردازد، بنابراین شرکت‌هایی که بدهی دارند برای سرمایه‌گذاران ارزش بیشتری نسبت به همان شرکت بدون بدهی دارند (گامایونی، ۲۰۱۵). در این راستا نقش حاکمیتی شرکتی حائز اهمیت است. هدف قوانین حاکمیت شرکتی افزایش عملکرد کیفی هیئت مدیره و افزایش توانایی شرکت برای رقابت با سایر شرکت‌ها است. بعلاوه، هیئت مدیره بررسی کمیته حسابرسی را شکل می‌دهد تا از شفافیت حساب شرکت اطمینان حاصل کند و به سهامداران و سایر ذینفعان در مورد سطح خطراتی که شرکت با آن مواجه است توصیه نماید. آرورا^۱ (۲۰۱۵) و لیو و فونگ^۲ (۲۰۱۰) استدلال می‌کنند که هیئت مدیره مهم‌ترین مکانیسم حاکمیت شرکتی و حفاظت از ساختار حاکمیتی در میان شرکت و سهامداران آن است. مرحله میانی ساختار حاکمیتی، بیانگر آن است که به‌عنوان بخش مهمی از پیشرفت و دستاورد یک شرکت عمل می‌نماید. وظیفه هیئت مدیره فقط محدود به مهار شیوه‌های مدیریتی زیان‌بار نیست، بلکه به شناسایی فرصت‌های افزایش ارزش نیز محدود می‌شود. هیئت مدیره اغلب نیاز به درک فرصتی دارد تا شرکت را در جهت پیشرفت بیشتر توانمند نماید، با این حال، خطری که ممکن است بر عملکرد شرکت تأثیر بگذارد را کاهش دهد. برای شرکت‌هایی که هنوز رویکرد مدیریت ریسک سنتی را اجرا می‌کنند، به سبب ناتوانی در حفظ عملکرد با توجه به پیچیدگی و تغییرات سریعی که در محیط کسب و کار وجود دارد، شکست می‌خورند (نوکو و استولز^۳، ۲۰۰۶). لذا بهتر است که یک سیستم یا استراتژی برای توصیف خطراتی که ممکن است شرکت با آن مواجه شود و نحوه مدیریت آنها تنظیم شود و آنها را به طور ساده و واضح به مجمع عمومی ارائه کند. از این رو، نظریه نمایندگی بر اصطلاحی تأکید می‌کند که می‌تواند به شرکت کمک کند تا به هدف خود در نهایت رشد شرکت دست یابد (حمید و پورباوانسا^۴، ۲۰۲۲). شواهد حاکی از آن است که مدیران ترجیح می‌دهند تصمیمات خود را بر اساس سود بالقوه به جای نسبت‌های پرداخت هدف قرار دهند و اگر این تغییرات پایدار نباشد، مدیران از ایجاد تغییرات در نسبت‌های پرداخت اجتناب می‌کنند. زمانی که عملکرد شرکت ضعیف است، مدیران تمایل دارند تا اطلاعات را به‌صورت مبهم و پیچیده ارائه نمایند، زیرا بازار ممکن است به اطلاعاتی که به صورت پیچیده افشا شده با تأخیر واکنش نشان دهد (شاهمرادی و همکاران، ۱۴۰۲).

پرداخت سود سهام می‌تواند به طور قابل اعتمادی کیفیت سود دائمی را نشان دهد در حالی که همزمان هرگونه عدم اطمینان پیرامون ارزش شرکت را کاهش می‌دهد. اگر عدم اطمینان در مورد توانایی شرکت برای حفظ سود تقسیمی سهام در سطح بالاتر وجود داشته باشد، وقتی سود افزایش می‌یابد، یک شرکت کل سود

¹- Arora, A.

²- Liu, H., & Fong, M. W.

³- Nocco & Stulz, 2006

⁴- Hamid, N., & Purbawangsa, I. B. A.

تقسیمی سهام خود را تعدیل نخواهد نمود (ملکیان و همکاران، ۱۴۰۲). اگر مدیران به‌طور گمراه‌کننده، علی‌رغم درآمدهای دائمی کم، سود سهام را افزایش دهند، باید در آینده پرداخت سود سهام را به حداقل رسانند، زیرا ممکن است این پرداخت‌ها در بلندمدت پایدار نباشد. برخلاف بازخرید سهام، که توسط مدیران برای نشان دادن تغییرات موقت در سود شرکت‌هایشان یا نشان دادن اینکه شرکت‌شان کمتر از ارزش‌گذاری شده است، استفاده می‌شود، تغییرات در پرداخت سود یک سیگنال قابل اعتماد از پتانسیل یا کیفیت سود، یا ارزش گزینه‌های رشد شرکت‌ها ارائه می‌دهد. اختیار برای تعیین پرداخت سود می‌تواند تضاد نمایندگی بین سهامداران و مدیران را تشدید کند (جنسن^۱، ۱۹۸۶)، مشکلی که به ویژه برای شرکت‌ها به دلیل اهرمی مالی، شدید است. در یک بازار کامل، تصمیمات مدیریت ریسک شرکت ارزش شرکت را تغییر نمی‌دهد (مودیلیانی و میلر، ۱۹۵۸). با این حال، اصطکاک، مانند هزینه‌های مبادله، مشکلات نمایندگی، مالیات‌ها و عدم تقارن اطلاعات، سناریویی را ایجاد می‌کند که در آن اهرم و مدیریت ریسک می‌تواند مستقیماً بر نوسانات جریان‌های نقدی تأثیر بگذارد. هنگامی که قیمت کاهش می‌یابد، تولیدکنندگان در صورتی که از قراردادهای یا گزینه‌ها برای محافظت در برابر ریسک نوسان قیمت استفاده نکنند، درآمد بالقوه خود را از دست می‌دهند. به طور مشابه، هنگامی که درآمد یک شرکت افزایش می‌یابد، بدهی مالیاتی شرکت در چارچوب یک برنامه مالیاتی افزایش می‌یابد. در این مورد، پوشش ریسک می‌تواند به شرکت کمک کند تا جریان نقدی خود را یکنواخت کند و از نوسانات در جریان نقدی تشدید شده توسط رژیم مالیاتی جلوگیری کند (داس و کومار^۲، ۲۰۲۳). نوآوری در شرکت‌ها می‌تواند پوشش‌دهنده ریسک باشد. نوآوری یک شرکت می‌تواند بر عملکرد مالی آن از دو منظر تأثیر بگذارد: ۱- بازار و موقعیت مالی آن؛ موقعیت بازار به عملکرد مبتنی بر درآمد شرکت‌ها در بازار (به عنوان مثال، فروش و سهم بازار). ۲- موقعیت مالی به عملکرد مبتنی بر هزینه شرکت‌ها در بازار (به عنوان مثال، بازده دارایی‌ها، بازده حقوق صاحبان سهام و بازده فروش)؛ که مؤلفه هزینه فعالیت‌های شرکت را در نظر می‌گیرد (بوک و گرت^۳، ۲۰۲۳).

همچنین صنعت فولاد یکی از مهمترین صنایع کشور و رشد آن بیانگر توسعه بخشی از اقتصاد است و با توجه به حجم تولید محصولات و هزینه‌های بالای فعالیت‌های آن، طراحی استراتژی‌های مناسب برای افزایش عملکرد و کاهش هزینه‌ها ضروری است (رضا زاده تکیه و همکاران، ۱۴۰۰). شرکت‌های فولاد در کشورهای مختلف به چنان جایگاهی رسیده‌اند که می‌توانند با ایجاد اطمینان نقش کلیدی در توسعه اجتماعی و اقتصادی این کشورها ایفا نمایند. در ایران نیز تولید و مصرف فولاد، یکی از شاخص‌های اصلی توسعه یافتگی کشور به شمار می‌آید. حضور صنعت فولاد در یک منطقه بر فرایند توسعه، فرهنگ، سطح دانش، اشتغال زایی، پژوهش، آموزش و تجارت آن منطقه تأثیر بسزایی دارد. زندگی روزمره بشر با فولاد آمیخته شده و صنایع فولاد در

¹- Jensen, M.

²- Das, J. P., & Kumar, S.

³- Yuk, H., & Garrett, T. C.

سازندگی، بازسازی و توسعه کشور سهم مهمی را ایفا می نمایند (جولزاده، ۱۳۸۹). از این رو ارزیابی عملکرد و افزایش کارایی در واحدهای تولیدی سازمان‌ها و صنایع از جمله صنایع تولیدی فولاد اهمیت فراوانی داشته و توجه دوچندان را می‌طلبد. لذا بدین منظور استفاده از نظرات صاحب‌نظر و خبرگان به‌منظور ارزیابی شاخص‌های عملکرد مالی می‌تواند در برطرف نمودن مشکلات راهگشا باشد. روش نظریه زمینه‌ای استراتژی‌های مفیدی برای توسعه تحلیل‌های کیفی ارائه می‌دهد. این روش کمک می‌کند تا کاربرد مستقیمی برای سیاست‌ها و فراتر از آن داشته باشد (چارماز و توربرگ^۱، ۲۰۲۱).

۲-۱- مروری بر پژوهش‌های پیشین

چنگ و همکاران^۲ (۲۰۲۳) در پژوهشی درک کارایی استقرار منابع برای عوامل محیطی، اجتماعی، حاکمیت شرکتی و عملکرد مالی را از طریق تحلیل پوشش داده مورد بررسی قرار دادند. نتایج به‌طور کلی یک رابطه مثبت بین کارایی متناسب و عملکرد مالی را نشان می‌دهد. چن^۳ (۲۰۲۳) در پژوهشی تأثیر ریسک‌های زنجیره تأمین بر عملکرد مالی را مورد بررسی قرار داد. نتایج بیانگر این است که ریسک خاص صنعت بر عملکرد مالی پروژه عمدتاً از طریق ریسک یکپارچه سازی فرآیند داخلی پروژه تأثیر می‌گذارد، در حالی که تأثیر ریسک سازمانی بیشتر از طریق تقاضای پروژه و ریسک‌های یکپارچه سازی فرآیند داخلی است. اوزدمیر و همکاران^۴ (۲۰۲۳) در پژوهشی ناطمینانی و عملکرد مالی در صنعت مهمان‌نوازی و گردشگری با توجه به اثر تعدیل‌کننده مسئولیت اجتماعی، مالکیت نهادی و نگهداری وجه نقد را مورد بررسی قرار دادند. این مطالعه نشان می‌دهد که افزایش ناطمینانی برای عملکرد شرکت ارائه شده در کاهش شاخص عملکرد مالی مضر است. با این حال، میزان این اثر منفی بر عملکرد شرکت کمتر مشخص می‌شود زیرا شرکت‌ها بیشتر در مسئولیت اجتماعی مشارکت می‌کنند، کسر بیشتری از مالکیت نهادی دارند و وجه نقد بیشتری را در اختیار دارند. گوپتا و دب^۵ (۲۰۲۳) در پژوهشی ارتباط متقابل بین عملکرد اجتماعی، زیست محیطی و عملکرد مالی شرکت را مورد ارزیابی قرار دادند. نتایج نشان داد یک هیئت مدیره مستقرتر، فعالیت‌های مدیریتی تخریب‌کننده‌ای را کاهش می‌دهد، در حالی که حضور مدیران زن در هیئت مدیره، تأثیر مثبت بین‌المللی‌سازی پایین را در تقویت عملکرد مالی از طریق عملکرد اجتماعی بالاتر کاهش می‌دهد. تران و وو^۶ (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی کارایی سرمایه انسانی و عملکرد شرکت پرداختند. یافته‌های این مقاله نشان می‌دهد که بخش بانکی بالاترین سطح انباشت سرمایه انسانی را آنطور که قبلاً تصور می‌شد ندارد. در زمینه اقتصاد ویتنام، سطح کارایی سرمایه

^۱- Charmaz, K., & Thornberg, R.

^۲- Cheng, L. T. W., Lee, S. K., Li, S. K., & Tsang, C. K

^۳- Chen, H. L.

^۴- Ozdemir, O., Erkmen, E., & Han, W.

^۵- Gupta, R. D., & Deb, S. G

^۶- Tran, N. P., & Vo, D. H.

انسانی در بخش‌های مختلف متفاوت است و بخش‌های نفت و گاز و انرژی بهترین در کارایی سرمایه انسانی هستند. بندیکسون و چاندلر^۱ (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی عملکرد عملیاتی با نقش میانجی برنامه‌های توسعه سرمایه انسانی و عملکرد مالی پرداختند. نتایج نشان داد که برنامه‌های توسعه منابع انسانی منجر به عملکرد عملیاتی می‌شود که همین امر سبب درآمد و فروش بیشتر می‌شود.

منصوری نیا و جعفری (۱۴۰۱) در پژوهشی تبیین رابطه بین هزینه‌های تحقیق و توسعه و عملکرد مالی با تاکید بر نقش تعدیلگر فساد مالی را مورد آزمون قرار دادند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین هزینه‌های تحقیق و توسعه و عملکرد مالی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد و بین فساد مالی و عملکرد مالی رابطه معنی داری وجود ندارد. همچنین فساد مالی رابطه هزینه تحقیق و توسعه و عملکرد مالی را تعدیل نمی‌نماید. بنابراین در شرکت‌هایی که وجوه نقد صرف فعالیت‌های تحقیق و توسعه می‌شود عملکرد شرکت بهبود می‌یابد. صوری و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی تاثیر تعدیل گر محدودیت مالی بر ارتباط بین جریان نقد آزاد، هزینه نمایندگی و عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که جریان نقد آزاد بر عملکرد مالی تاثیر مستقیم و معنادار دارد. همچنین محدودیت مالی بر ارتباط بین جریان نقد آزاد و عملکرد مالی تاثیر مستقیم و معنادار دارد. ولی هزینه نمایندگی بر عملکرد مالی تاثیر معکوس و معنادار دارد و محدودیت مالی بر ارتباط بین هزینه نمایندگی و عملکرد مالی تاثیر ندارد. می‌توان گفت که با افزایش هزینه نمایندگی، عملکرد مالی بدتر می‌شود. مران جوری و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی تاثیر عملکرد مالی بر استفاده شرکت‌های کوچک و متوسط از اعتبار تجاری را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد که بازده حقوق صاحبان سهام و بازده دارایی‌ها تاثیر منفی و معناداری بر اعتبار تجاری دارد در حالی که بازده فروش، تاثیر معناداری بر اعتبار تجاری ندارد. رضازاده تکیه و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی ارزیابی عملکرد صنایع فولادی با ترکیب اطلاعات تفکیکی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و اطلاعات تجمیعی تحلیل پوششی داده‌های شبکه‌ای را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت (ABC) دقت بیشتری را نسبت به هزینه‌یابی سنتی دارد و خروجی‌های این مدل را می‌توان بعنوان ورودی‌های مدل تحلیل پوششی داده‌های شبکه‌ای و به‌منظور ارزیابی عملکرد واحدها مورد استفاده قرار داد. همچنین بکارگیری دو مدل مذکور، اطلاعات مناسبی را به منظور برنامه ریزی در کاهش هزینه‌ها و افزایش کارایی فراهم می‌نماید. کاکائی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تحلیل اقدامات مدیریت مالی بر عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار پرداختند. نتایج به دست آمده حاکی از این است که اقدامات مدیریت مالی تاثیر مثبت و معناداری بر عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارند. همچنین نتایج نشان داد اقدامات مدیریت مالی که شامل مولفه‌هایی از قبیل اقدامات سرمایه‌گذاری، اقدامات مدیریت سرمایه در گردش، اقدامات تقسیم سود

¹- Bendickson, J. S., & Chandler, T. D.

و اقدامات تصمیم‌گیری ساختار سرمایه است، تاثیر مثبت و معناداری بر عملکرد مالی شرکت‌ها دارند. امرایی و آذر (۱۴۰۰) در پژوهشی به ارائه الگوی موثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد پرداختند. یافته‌های پژوهش منجر به شناسایی ۲۱۳ مفهوم موثر بر نظارت و ارزیابی در قالب ۶ کد اصلی شامل مقوله محوری (کانونی) عوامل علی، عوامل مداخله‌گر، عوامل زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها و در نهایت تدوین الگویی موثر و جامع برای نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه‌ریزی مبتنی بر عملکرد گردید، پرداخته شد. در مدل پیشنهادی ۱۰ کد اصلی "عوامل قانونی و مقرراتی، عوامل حوزه ساختار و فرهنگ سازمانی، عوامل مالی و بودجه‌ای، عوامل ساختاری نظارت و ارزیابی، عوامل محتوایی و مدیریتی نظارت، عوامل انگیزشی و روان شناختی، عوامل فناوری و اطلاعاتی، عوامل اقتصادی، عوامل سیاسی و بین المللی و عوامل فرهنگی، اجتماعی" مشخص شده است.

۳- روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش از روش توصیفی اکتشافی به شیوه‌ی کیفی نظریه‌ی زمینه بنیان به‌عنوان راهبرد پژوهشی استفاده شده است. در جهت انتخاب مؤثرترین مؤلفه‌های عملکرد مالی به روش زمینه بنیان که بر پایه‌ی مصاحبه با متخصصان و خبرگان و در نهایت تدوین الگو با استفاده از کدگذاری مؤلفه‌های انتخابی، انجام گردیده است. ابتدا به‌منظور تدوین پرسش‌نامه‌ی نیمه ساختاریافته به جستجوی منابع علمی موجود با کلیدواژه‌ی عملکرد مالی در پایگاه‌های علمی معتبر پرداخته شد، و سپس منابع استخراجی مورد تعمق و بررسی در جهت تدوین پرسشنامه‌ی نیمه ساختاریافته پژوهش قرار گرفت، اشتراوس^۱ (۱۹۸۷) و اشتراوس و کوربین^۲ (۱۹۹۰) در معرفی روش گرندتئوری به تشریح رویه‌های تولید استقرایی نظریه کیفی با اتکا به بررسی دقیق و منظم داده‌ها پرداختند. جامعه آماری این پژوهش متشکل از اساتید خبره دانشگاه، حسابرسان، مدیران مالی، می‌باشد که در نهایت تعداد ۱۰ نفر به‌عنوان نمونه نهایی به روش گلوله برفی طی بازه زمانی ۱۴۰۲، جهت مصاحبه برای شناسایی مؤلفه‌های مؤثر بر عملکرد مالی انتخاب شدند. پس از نمونه‌گیری، مصاحبه صورت گرفت و پس از جمع‌آوری اسناد مصاحبه سه نوع کدگذاری تحت مراحل کدگذاری باز، کد گزاری محوری و کدگذاری انتخابی با استفاده از نرم‌افزار اطلس تی، به‌منظور نمایش فراوانی‌ها و همپوشانی کدها، انجام شد در مرحله‌ی کدگذاری باز که اولین نوع کدگذاری در روش زمینه بنیان است تمامی مقوله‌های مرتبط با موضوع از میان اسناد مصاحبه استخراج گردید، در مرحله دوم تحلیل داده‌ها، کدگذاری محوری انجام شده است که در آن مقوله‌های اصلی که از کدگذاری باز حاصل شده‌اند با یکدیگر مرتبط شده‌اند. در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته‌اند، ارتباطات درونی برقرار می‌شود همچنین پیوند بین مقوله‌ها به شرح زیر است:

^۱- Strauss, A. (1987)

^۲- Strauss, A. L. & Corbin, J. (1990).

شرایط علی: مقوله‌هایی (شرایطی) هستند که بر مقوله اصلی مؤثر بوده و به وقوع یا گسترش پدیده موردنظر می‌انجامد. شرایط علی در داده‌ها اغلب با واژگانی مانند، نظیر وقتی، درحالی‌که، از آنجاکه، چون و به علت... مطرح می‌شوند. شرایط زمینه‌ای: مجموعه خاصی از شرایط که در یک‌زمان و مکان خاص جمع می‌شوند تا مجموعه اوضاع و احوال یا مسائلی را به وجود آورند که اشخاص با عمل خود به آن‌ها پاسخ می‌دهند. مقوله اصلی (محوری): درواقع هسته مورد مطالعه است که در این پژوهش «ارزیابی عملکرد مالی» است. شرایط مداخله‌گر: شرایط ساختاری که به پدیده‌ها تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آن‌ها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند و یا آن‌ها را محدود و مقید می‌کنند. راهبردها: استراتژی مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مورد نظر (ارزیابی عملکرد مالی) هستند. راهبردها مقصود داشته، هدفمند هستند. پیامدها: نتایجی که بر اثر راهبردها (استراتژی) آشکار می‌شود. پیامدها، به نوعی حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند.

در مرحله سوم تحلیل داده‌ها، کدگذاری انتخابی و خلق نظریه انجام شده است. کدگذاری انتخابی، فرایند یکپارچه‌سازی و بهبود مقوله‌هاست تا نظریه شکل بگیرد. در این مرحله، نظریه پرداز داده‌بنیان، یک تئوری از روابط میان مقوله‌های موجود در کدگذاری محوری به نگارش در می‌آورد. به‌طور کلی، مقصود از انواع کدگذاری، خلق نظریه انتزاعی در خصوص داده‌هاست؛ یعنی نظریه‌ای که در داده‌ها ریشه دارد و زمینه‌ای شده است. در پژوهش حاضر نیز پس از کدگذاری انتخابی «الگوی عملکرد مالی» تدوین شده است. بنابراین پژوهش حاضر به روش گردن‌دثوری با استفاده از نرم‌افزار اطلس‌تی به بررسی ارائه الگوی ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌های فولاد ایران پرداخته است. از طرفی مؤلفه‌های به کار رفته در پژوهش جدید و بر اساس نظر خبرگان است. لازم به ذکر است که روش داده بنیاد روش استقرایی به منظور نظریه‌پردازی و توسعه نظری است که نظریه تدوین شده برخاسته از داده‌هایی می‌باشد که به شکل نظام‌مند و هم‌زمان گردآوری و تحلیل می‌شوند.

۳-۱- سوال اصلی پژوهش:

مؤلفه‌های الگوی عملکرد مالی شرکت‌های فولادی به روش گردن‌دثوری کدام‌اند؟

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- کدهای استخراجی

مطابق با یافته‌های کدگذاری باز ۱۰ فایل مصاحبه، تحلیل شده و از این تعداد، مقدار ۲۷۷ مورد به‌عنوان تعداد فراوانی کل حاصل شد. مطابق تصویر فوق، مقوله‌ای اصلی ارزیابی عملکرد مالی است، طبق نتایج مصاحبه عوامل زمینه‌ای شامل: فقدان سیستم یک‌پارچه، تعدد و پراکندگی قوانین مالی و محاسباتی، تناقض محاسباتی، ضعف دانش مالی، می‌باشد. شرایط علی برگرفته از مؤلفه‌های عدم درک اهمیت اطلاعات مالی، منابع انسانی

ضعیف و عدم توانایی کافی، عدم شفافیت در اهداف سازمان، عدم ساز و کار جهت پیگیری، است. عوامل مداخله‌گر شامل: هزینه سفارشات، هزینه تنظیم ماشین‌آلات، هزینه فعالیت‌های عملیاتی، هزینه کنترل کیفیت (استهلاک)، هزینه اداری و تشکیلاتی، هزینه حقوق و دستمزد سرپرستی، هزینه بسته‌بندی و ترابری، هزینه آموزش می‌باشد. مقوله محور نیز شامل اثربخشی شرکت، توانایی مدیران، تخصیص بودجه استخراج شده است. بدین منظور در این مدل راهبردهایی نیز ارائه شده که شامل: تدوین و بازنگری قوانین، آموزش نیروی انسانی، تأکید بر نقش حسابرسان مستقل، فرایند پایدار نظارت مالی، استقرار سیستم بهایابی، پیش‌بینی درآمد و هزینه است. پیامدهای پیاده‌سازی این مدل نیز شامل مدیریت موثر درآمدها، اختصاص بهینه منابع، محاسبه دقیق بهای تمام شده و خدمات، تخصص‌گرایی در بخش نظارتی و اصلاح ساختار منابع، کمک به نحوه تصمیم‌گیری توسط مدیران، اعتبار بخشی به خروجی سیستم مالی، می‌باشد. به‌منظور درک بهتر از مولفه‌ها در قالب جدول، مطابق با شکل زیر نشان داده شده است.

جدول ۱- دسته‌بندی مقوله‌های اصلی و زیر مؤلفه‌های متناظر با هر یک از آن‌ها را نشان می‌دهد. برای هر یک از این زیر مؤلفه‌ها، مقدار فراوانی ارائه شده است که اهمیت آن و تعداد تکرار زیر مؤلفه موردنظر را نشان می‌دهد. این فراوانی همان مقدار تکراری است که پاسخ‌دهندگان در حین فرایند مصاحبه به آن کلیدواژه اشاره کرده‌اند. مؤلفه‌ای که بیشترین فراوانی را دارد بدین معناست که از اهمیت بالایی برخوردار است و از سوی دیگر، مؤلفه‌ای که مقدار فراوانی آن عدد پایین‌تری را نشان می‌دهد، بیانگر این است که اجماع پاسخ‌دهندگان روی این مؤلفه ضعیف بوده است. در جدول ۱- بیشترین فراوانی مربوط به استقرار سیستم بهایابی (۱۷ فراوانی) و کمترین کد مربوط به عدم شفافیت در اهداف سازمان (۴ فراوانی) است که مصاحبه‌کنندگان بدان اشاره داشته‌اند. لذا می‌توان گفت استقرار سیستم بهایابی از نظر افراد صاحب‌نظر و خبرگان از اهمیت بالایی برخوردار است و عدم شفافیت در اهداف سازمان جز مؤلفه‌هاییست که اهمیت کمتری دارد. در این جدول مؤلفه‌های دیگری نیز از اهمیت مناسبی برخوردار بوده‌اند از جمله: فقدان سیستم یک‌پارچه (۱۴ فراوانی) و اعتبار بخشی به خروجی سیستم مالی (۱۳ فراوانی)؛ که باتوجه به مقادیر فراوانی مؤلفه‌های ذکر شده از لحاظ مقدار فراوانی نزدیک به مؤلفه استقرار سیستم بهایابی می‌باشد.

جدول ۱- آماره توصیفی مصاحبه‌کنندگان

جامعه	تحصیلات		جنسیت	سابقه	تعداد نمونه
	ارشد	دکتری			
پژوهشگران دانشگاهی	۰	۴	۴	۱۰ تا ۲۰ سال	۴
حسابرسان	۱	۱	۲	۱۵ تا ۲۵ سال	۲
مدیران مالی	۲	۲	۴	۱۲ تا ۲۲ سال	۴
جمع	۳	۷	۱۰		۱۰ نفر

منبع: یافته‌های پژوهشگر

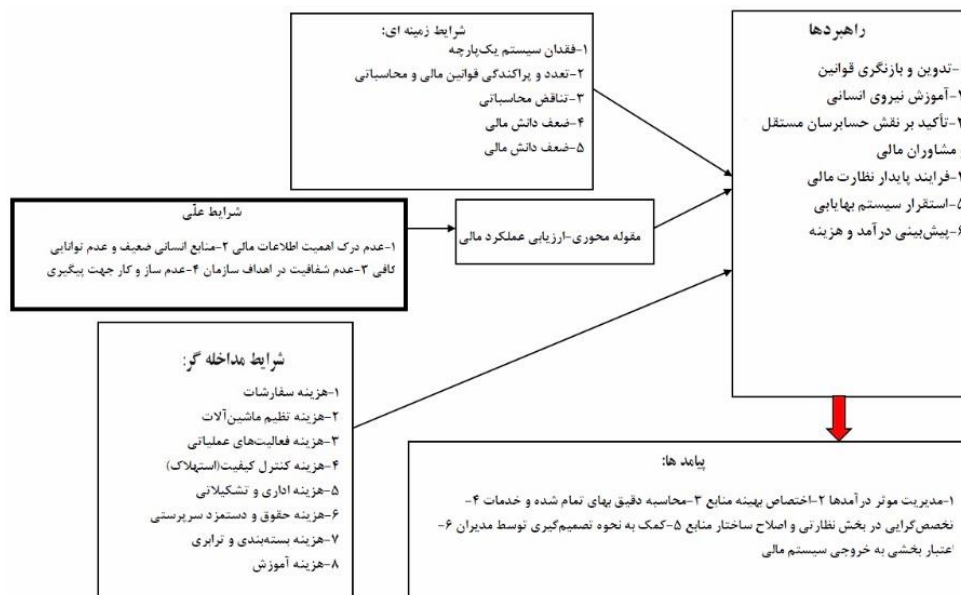
جدول ۲- مقوله و مولفه‌های استخراجی

فراوانی کدهای استخراجی		
مقوله	کد اصلی	فراوانی
زمینه‌ای (ضعف‌های سازمانی)	فقدان سیستم یک پارچه	۱۴
	تعدد و پراکندگی قوانین مالی و محاسباتی	۹
	تناقض محاسباتی	۶
	ضعف دانش مالی	۸
علّی (فقدان شناسایی اهداف و عملکرد مالی)	عدم درک اهمیت اطلاعات مالی	۵
	منابع انسانی ضعیف و عدم توانایی کافی	۱۰
	عدم شفافیت در اهداف سازمان	۴
	عدم ساز و کار جهت پیگیری	۶
مقوله محور (ارزیابی عملکرد مالی)	اثر بخشی شرکت	۸
	توانایی مدیران	۴
	تخصیص بودجه	۷
	هزینه سفارشات	۷
مداخله گر (هزینه‌های تشکیلاتی)	هزینه تنظیم ماشین آلات	۱۰
	هزینه فعالیت‌های عملیاتی	۱۱
	هزینه کنترل کیفیت (استهلاک)	۷
	هزینه اداری و تشکیلاتی	۱۲
	هزینه حقوق و دستمزد سرپرستی	۱۰
	هزینه بسته بندی و ترابری	۱۱
	هزینه آموزش	۱۵
	تدوین و بازنگری قوانین	۹
راهبرد	آموزش نیروی انسانی	۱۱
	تأکید بر نقش حسابرسان مستقل و مشاوران مالی	۱۰
	فرایند پایدار نظارت مالی	۱۲
	استقرار سیستم بهایابی	۱۷
	پیش بینی درآمد و هزینه	۹
	مدیریت موثر درآمدها	۷
پیامدها	اختصاص بهینه منابع	۵
	محاسبه دقیق بهای تمام شده و خدمات	۸
	تخصیص گرایی در بخش نظارتی و اصلاح ساختار منابع	۵

فراوانی کدهای استخراجی		
مقوله	کد اصلی	فراوانی
	کمک به نحوه تصمیم‌گیری توسط مدیران	۷
	اعتبار بخشی به خروجی سیستم مالی	۱۳
تعداد فراوانی: ۲۷۷		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۲- کدگذاری محوری



۵- بحث و بررسی

از جمله مباحث مهمی که امروزه مورد توجه پژوهشگران مطرح قرار گرفته، بحث عملکرد مالی و نتایج آن است. امروزه با رشد و توسعه تکنولوژی‌های پیشرفته در ابعاد مختلف و توأم با افزایش پیچیدگی و تنوع فعالیت‌ها، درک تغییرات و سنجش تأثیرات آن با هزینه‌های سازمانی اهمیت زیادی دارد. لذا در همین راستا پژوهش حاضر با هدف ارائه الگوی ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌های فولادی طراحی و به روش گردند تئوری

انجام گردید. بدین منظور ۱۰ نفر از پژوهشگران دانشگاهی و خبرگان و صاحب‌نظران شاغل در صنایع فولادی به عنوان نمونه مورد به روش نمونه‌گیری گلوله برفی انتخاب و فرایند پژوهش به روش گردند تئوری انجام گردید. بر اساس دیدگاه این افراد شرایط علی، مداخله‌ای، زمینه‌ای، و عوامل راهبردی و پیامدها تعیین و با استفاده از نرم‌افزار اطلس تی مورد تحلیل قرار گرفت و متغیرهای مناسب الگو شناسایی گردید. باتوجه به یافته‌های پژوهش، مهمترین عوامل اثر گذار بر ارزیابی عملکرد مالی مربوط به استقرار سیستم بهیابی، سیستم یکپارچه فرایندهای مالی، فرایند پایدار نظارت مالی، کنترل هزینه اداری و تشکیلاتی و اعتباربخشی به خروجی سیستم مالی است. لذا نتایج حاصل از این پژوهش را می‌توان بر اساس همراستا با یافته‌های برخی از پژوهشگران از جمله چنگ و همکاران (۲۰۲۳)، اوزدمیر و همکاران (۲۰۲۳)، گوپتا و دَب (۲۰۲۳)، بندیکسون و چاندلر (۲۰۱۹)، رضازاده تکیه و همکاران (۱۴۰۰)، کاکائی و همکاران (۱۴۰۰) تلقی نمود.

ارائه یک الگوی خاص برای ارزیابی عملکرد همه شرکتها مناسب نمی‌باشد، بلکه کاربرد یک الگوی واحد اغلب برای شرکتهایی مناسب است که دارای ویژگیهای مشترک از جمله نوع صنعت و اندازه مشابه باشند. همانگونه که پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند سیستم‌های حکمرانی برای صنایع مختلف متفاوت است. این ادعا در راستای یافته‌های پژوهش پنگ و همکاران (۲۰۲۱) است که معتقدند برای عوامل سطح صنعت، مانند سطوح بالای شدت سرمایه، وضعیت بازار ناپایدار با رقابت‌های شدید و حساس به نوسانات اقتصادی، اتخاذ تصمیمات متفاوت است. بدیهی است شناخت این فعالیت‌ها و میزان تأثیرات آن با هزینه‌های سازمانی، نیازمند طراحی یک سیستم مناسب هزینه‌یابی باشد. در بخش صنایع فولادی نیز ضعف‌های عمده‌ای در خصوص ارائه سیستم‌های نوین بهای تمام‌شده ملاحظه می‌گردد. این ضعف‌ها شامل عدم شناخت کافی نسبت به ضرورت کاربرد سیستم‌های بهای تمام شده، برنامه‌ریزی و تخصیص بودجه به منظور آموزش نیازهای متخصص در زمینه پیاده‌سازی سیستم‌های نوین بهای تمام شده می‌باشد. بنابراین ارائه سیستمی که بتواند نقایص روش موجود را برطرف کند، بسیار اساسی بوده و از جایگاه خاصی برخوردار است. علاوه بر این هدف از ایجاد یک سازمان، شرکت و یا کارخانه، رفع نیاز جامعه و تولید ارزش افزوده برای صاحبان آن سازمان می‌باشد. طبیعی است که برای تولید محصول یا خدمت در یک سازمان از منابع متعددی استفاده می‌شود که با گذراندن مراحل تولید به محصول یا خدمت موردنظر تبدیل می‌شوند. مصاحبه با افراد خبرگان و صاحب‌نظر در ارتباط با محوریت این موضوع، پیاده‌سازی بر اساس تحلیل پوشش داده‌ها و هزینه بر مبنای فعالیت است؛ که در همین ارتباط بیشتر مصاحبه‌کنندگان تأکید بر تحلیل پوشش داده‌ای داشتند. چرا که بدین منظور میزان کارایی شرکت‌ها باتوجه به ورودی و خروجی حاصل شده می‌تواند در تصمیمات بهتر مدیران اثرگذار باشد. از طرفی واحدهای تصمیم‌گیری می‌توانند شرکت‌ها، سازمان‌ها، واحدهای تجاری و یا افراد باشند. در دو دهه گذشته تغییرات بزرگی در ارزیابی عملکرد رخ داده است. امروزه ارزیابی عملکرد شرکت نسبت به گذشته دشوارتر است. در گذشته به طور سنتی از نسبت‌های مالی محاسبه شده از داده‌های حسابداری برای ارزیابی عملکرد استفاده می‌شد و امروزه نیز از آن استفاده می‌شود. لذا امروزه به صورت دقیق‌تر بر اساس شاخص‌های ورودی

می‌توان ضعف‌های یک شرکت را برای مدت طولانی برطرف نمود. یکی از مسائل مهم در این زمینه، بررسی رابطه بین منابع اولیه مورد استفاده و خروجی تولید شده از نظر مالی و مقداری است. یکی از روش‌های مهم برای بررسی این رابطه کارایی می‌باشد. کارایی نسبت داده به ستاده را مشخص می‌کند و می‌تواند علل وجود یک نسبت خوب یا بد را تشریح کند. برای ایجاد ارزش افزوده در هر صنعت باید دانست که هر کدام از داده‌ها چه تأثیری بر ستاده‌ها دارد، که کارایی می‌تواند با استفاده از شاخص‌های جزئی این اثر را برای هر کدام از داده‌ها بررسی کند. توانایی شرکت‌ها برای به دست آوردن مزیت رقابتی از یک سو و بهبود عملکرد مالی از اهداف شرکت‌ها محسوب می‌شود. رفع موانع می‌تواند از نقاط قوت و بهبود شرایط شرکت باشد و متعاقباً عملکرد شرکت را افزایش دهد. بدین منظور در راستای پژوهش حاضر به محققان پیشنهاد می‌شود پیاده‌سازی ارزیابی عملکرد مالی بر اساس تلفیقی از روش‌های تحلیل پوشش داده‌ها و هزینه بر مبنای فعالیت انجام دهند. از آنجایی که عوامل مداخله‌گر نقش به‌سزایی در عملکرد مالی ایفا می‌نماید، لذا به مدیران صنایع فولاد توصیه می‌شود که ارزیابی و نظارت بر عوامل مداخله‌گر در دستور کار قرار دهند. هم‌چنین باتوجه به این‌که در این پژوهش استقرار سیستم بهایابی جز مولفه‌های با فراوانی بالا گزارش شد پیشنهاد می‌گردد اهمیت این مؤلفه را نیز در تصمیم‌گیری خود، در راستای بهبود عملکرد مالی لحاظ نمایند. باتوجه به اینکه صنایع فولاد یکی از بدنه‌های رشد اقتصادی کشور است، سیاست‌گذاران بایستی نسبت به بهبود اقدامات حاکمیت شرکتی و افزایش عملکرد مالی شرکت تمرکز نمایند. چرا که لزوم بهبود عملکرد مالی سبب جذب سهامداران و بالطبع افزایش رشد اقتصادی می‌گردد.

فهرست منابع

- امرای، حافظ؛ آذر، عادل، (۱۴۰۰). ارائه الگوی موثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۲)، ۵۳-۸۶.
- انصاری، زینت؛ حجازی، رضوان؛ زراعت کیش، یعقوب؛ خانی معصوم آبادی، ذبیح اله. (۱۴۰۲). پیش بینی چرخه عمر و ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌ها با استفاده از الگوریتم درخت تصمیم و تکنیک‌های تصمیم‌گیری چند معیاره. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۷)، ۴۳-۶۸. doi: 10.30495/faar.2023.699784
- جولازاده، محمدحسن. (۱۳۸۹). اهمیت و نقش صنایع فولاد در توسعه کشور، سمپوزیوم فولاد، اصفهان.
- رضازاده تکیه، طاهره، رنجبر، محمدحسین، شفیعی، مرتضی، & احمدی، فائق. (۱۴۰۰). ارزیابی عملکرد صنایع فولادی با ترکیب اطلاعات تفکیکی هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت و اطلاعات تجمیعی تحلیل پوششی داده‌های شبکه‌ای. حسابداری مدیریت، ۱۴(۵۰)، ۱۵-۲۸. doi: 10.30495/jma.2021.19286
- شاه مرادی، مهدی؛ حنیفی، فرهاد؛ فتحی، زاده. (۱۴۰۲). ارائه مدلی برای شاخص بی‌نظمی مالی با تأکید بر ریسک مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۸)، ۱۱۹-۱۳۶. doi: 10.30495/faar.2023.702106

صبوری، مهدی؛ تهرانی، رضا؛ سمیعی، نسترن، (۱۴۰۱)، تاثیر تعديل گر محدودیت مالی بر ارتباط بین جریان نقد آزاد، هزینه نمایندگی و عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نشریه مدیران مبتکر، سال دوم شماره یک (پیاپی ۴، بهار ۱۴۰۱).

کاکائی، حمید؛ مظاهری، مهدی؛ عباسی، غلامرضا، & هنرمند، حمیده. (۱۴۰۰). تحلیل اقدامات مدیریت مالی بر عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار. پژوهشنامه اقتصاد و کسب و کار، ۱۲(۲۳) مران جوری، مهدی؛ عنایت پور شباده، ابراهیم؛ درخشان، جواد، (۱۴۰۱). تاثیر عملکرد مالی بر استفاده شرکت‌های کوچک و متوسط از اعتبار تجاری، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۴(۵۴)، ۳۹-۵۰. ملکیان، اسفندیار؛ قربانی، مریم؛ نبویان، سید مرتضی. (۱۴۰۲). شوک نقدینگی، انعطاف‌پذیری مالی و سرعت تعديل سود تقسیمی سهام در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۸)، ۳۹-۵۰. doi: 10.30495/faar.2023.70210466

منصوری نیا، الهام؛ جعفری، مهرداد، (۱۴۰۱). تبیین رابطه بین هزینه های تحقیق و توسعه و عملکرد مالی با تاکید بر نقش تعديلگر فساد مالی، نشریه چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۷۱)، ۱۰۴-۱۱۷.

- Al-Darrab, I.A., 2000. Relationships between productivity, efficiency, utilization, and quality. Int. J. Prod. Perform. Manag. 49 (3), 97-104.
- Arora, A. (2015), Literature review assessing the relationship between corporate governance and firm performance, Working Paper, presented at the Compendium of Research Papers of national conference on managing tomorrow: Issues and challenges by DY Patil Institute of Management Studies, Pune.
- Bayaraa B, Tarnoczi T, Fenyves V.(2020). Corporate performance measurement using an integrated approach: a Mongolian case. Montenegrin J Econ 2020;16(4):123-34.
- Bendickson, J. S., & Chandler, T. D. (2019). Operational performance: The mediator between human capital developmental programs and financial performance. Journal of Business Research, 94, 162-171. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2017.10.049>
- Charmaz, K., & Thornberg, R. (2021). The pursuit of quality in grounded theory. Qualitative Research in Psychology, 18(3), 305-327. <https://doi.org/10.1080/14780887.2020.1780357>
- Chen, H. L. (2023). Influence of supply chain risks on project financial performance. International Journal of Production Economics, 260, 108870. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2023.108870>
- Cheng, L. T. W., Lee, S. K., Li, S. K., & Tsang, C. K. (2023). Understanding resource deployment efficiency for ESG and financial performance: A DEA approach. *Research in International Business and Finance*, 65, 101941. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2023.101941>
- Cook, W., Harrison, J., Imanirad, R. Rouse P. Zhu J. (2016). Data envelopment analysis with non-homogeneous DMUs. International series research & management science, 221: 2 -22.
- Das, J. P., & Kumar, S. (2023). The dynamic effect of corporate financial hedging on firm value: The case of Indian MNCs. *Borsa Istanbul Review*.
- Jensen, M. (1986), "Agency costs of free cash flow, corporate finance, and takeovers", *American Economic Review*, Vol. 76 No. 2, pp. 323-329.

- Gamayuni, R. R. (2015). The effect of intangible asset, financial performance and financial policies on the firm value. *International Journal of scientific and technology research*, 4(1), 202-212.
- Gupta, R. D., & Deb, S. G. (2023). Interlinkage between corporate social, environmental performance and financial performance: Firm-mediators in a multi-country context. *Finance Research Letters*, 52, 103386. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.frl.2022.103386>
- Hirdinis, M. (2019). Capital structure and firm size on firm value moderated by profitability, *International Journal of Economics and Business Administration*
- Liu, H., & Fong, M. W. (2010). Board characteristics of medium and large Chinese companies. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 10 (2), 163–175. <https://doi.org/10.1108/14720701011035684>
- Liu, H., Zhang, R., Zhou, L., & Li, A. (2023). Evaluating the financial performance of companies from the perspective of fund procurement and application: New strategy cross efficiency network data envelopment analysis models. *Energy*, 269, 126739. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.energy.2023.126739>
- Modigliani, F., & Miller, M. H. (1958). The cost of capital, corporation finance and the theory of investment. *The American economic review*, 48(3), 261-297.
- Nocco, B., & Stulz, R. (2006). Enterprise risk management: Theory and practice. *Journal of Applied Corporate Finance*, 18, 8–20. <https://doi.org/10.1111/j.1745-6622.2006.00106.x>
- Ocean Tomo. 2010. Ocean Tomo's Intangible Asset Market Value Study. Ocean Tomo Announces Result of Annual Study of Intangible Assets Market Value.
- Ozdemir, O., Erkmen, E., & Han, W. (2023). EPU and financial performance in the hospitality and tourism industry: Moderating effect of CSR, institutional ownership and cash holding. *Tourism Management*, 98, 104769. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.tourman.2023.104769>
- Peng, H., Zhang, J., Zhong, S., & Li, P. (2021). Corporate governance, technical efficiency and financial performance: Evidence from Chinese listed tourism firms. *Journal of Hospitality and Tourism Management*, 48, 163-173.
- Strauss, A. (1987) *Qualitative Analysis for Social Scientists*. New York: CambridgeUniversity Press
- Strauss, A. L. & Corbin, J. (1990). *Basics of qualitative research: Grounded theory procedures and techniques*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Tien, N. H., Anh, D. B. H., & Ngoc, N. M. (2020). Corporate financial performance due to sustainable development in Vietnam. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(2), 694-705.
- Tran, N. P., & Vo, D. H. (2020). Human capital efficiency and firm performance across sectors in an emerging market. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1738832. <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1738832>
- Yuk, H., & Garrett, T. C. (2023). Does customer participation moderate the effects of innovation on cost-based financial performance? An examination of different forms of customer participation. *Journal of Business Research*, 156, 113479.
- Wasiaturrahma, Sukmana, R., Ajija, S. R., Salama, S. C. U., & Hudaifah, A. (2020). Financial performance of rural banks in Indonesia: A two-stage DEA approach. *Heliyon*, 6(7), e04390. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2020.e04390>

Abstract

Presenting the Financial Performance Evaluation model of Iranian Steel Companies Based on the Grounded Theory method

Tahereh Rezazadeh Tekieh¹
Mohammad Hossein Ranjbar²
Morteza Shafiee³
Faeqh Ahmadi⁴

Received: 8 / January / 2025 Accepted: 28 / February / 2025

Abstract

A company's competitiveness can be supported by using effective performance measurement, so corporate governance should identify the indicators that affect the company's performance and manage them in an effective way. It seems that successful companies in an industry are likely to focus on certain essential activities that allow them to operate within the constraints of their market to achieve the best possible results. Due to the importance of competition that today leads companies to better explain performance indicators, this research was conducted with the aim of providing a financial performance evaluation model of Iranian steel companies based on the Grounded theory method in 2023 through in-depth interviews with 10 experts in the field of finance and investment. The field of finance and investment has been done. In this way, first, by using snowball sampling and based on the opinion of experts, the categories under the title of causal conditions, intervention conditions, background conditions, and strategic factors and consequences were analyzed using Atlas software, and suitable model variables were identified. According to the results of the interviews with the experts, the most frequently related to the establishment of the valuation system, the lack of an integrated system, the stable process of financial supervision, administrative and organizational costs, and the accreditation of the output of the financial system were reported.

Keywords: Financial Performance, Valuation System, Financial Supervision, Accreditation

¹ Department of Accounting, Qeshm Branch, Islamic Azad University, Qeshm, Iran.

Trezazadeh2018@gmail.com

² Department of Accounting and Financial Management, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran (Corresponding author) Mhranjbar54@iauba.ac.ir

³ Department of Industrial Management, Shiraz Branch, Islamic Azad University, Shiraz, Iran.
Ma.Shafiee@gmail.com

⁴ Department of Accounting, Qeshm Branch, Islamic Azad University, Qeshm, Iran.
Faeghamadi@yahoo.com



Abstracts

Content

• designing the model of the effects of implementing Environmental Management Accounting and ... Mohammad Hossein Setayesh & Sayyed Amin Alamshah	32
• The moderating effect of related parties' transactions on the relation between auditor industry ... Azam Valizadeh Larijani	54
• Identifying and ranking the factors preventing the implementation of new technologies in the ... Sheikhi Maryam , Hijazi Rizvan & Zajindar Majid	82
• Investigating the Moderating Role of the Chief Audit Executive Gender in the Relationship ... Mohammad Reza Amrolahi & Bita Mashayekhi	108
• Assessing the effect of financial reporting tone and readability of financial statements on ... Arash Behdash , Ehsan Rahmaninia , Reza Tehrani & Ali Akbar Chahar Mahali	132
• Acceptance of CAAT and Internal Auditors' Performance: The Moderating Role of Team and ... Shadi Hassanzadeh , Fatemeh Moradi , Delnia Naderpour & Sara Tarake	156
• The public sector accounting system Saeed Balanjad , Khosro Faghani Makrani & Jamadvardi Gorganli	178
• Success of the commander and inertia of the auditor's and the entrepreneur's personality: through ... Gholam Abbas Ezzati Shalkoni , Sabdeh Mahbubeh Jafari & Roya Darabi	206
• New model of financial reporting of Islamic banking in Iran in accordance with theories and basic ... Mortezadarvishi , Reza Nazari & Mehdi Moradzadehfard	228
• Presenting the Financial Performance Evaluation model of Iranian Steel Companies Based on the ... Tahereh Rezazadeh Tekieh , Mohammad Hossein Ranjbar , Morteza Shafiee & Faeqh Ahmadi	246

In The Name of God



License Holder: Islamic Azad University-Central Tehran Branch

Executive Director: Dr. Farzaneh Heidarpour

Editor-in-Chief: Dr. Rezvan Hejazi

Managing Director: Dr. Amir Reza Keyghobadi

Editors: Dr. Zohreh Hajiha & Dr. Amir Reza Keyghobadi

*Financial
Accounting
and Auditing
Researches*

April 2025
Volume 17. No. 65

p-ISSN: 2383-0379
e-ISSN: 2383-272X

Editorial Board:

Dr. H. Etemadi

Professor of Accounting, Tarbiat Modarres University.

Dr. R. Hejazi

Professor of Accounting, Alzahra University.

Dr. F. Heidarpour

Professor of Financial Management, Islamic Azad University-Central Tehran Branch.

Dr. E. Malekian K. B.

Professor of Accounting, Mazandaran University.

Dr. Z. Pourzamani

Professor of Accounting, Islamic Azad University-Central Tehran Branch

Dr. M. H. Setayesh

Professor of Accounting, Shiraz University.

Dr. A. Yaghoobnezhad

Associate Professor of Financial Management, Islamic Azad University-Central Tehran Branch

- **Postal Code:** 1955847881
- **Tel& Fax:** (+9821)73681452
- **Web:** <http://faar.iauctb.ac.ir>
- **E-mail:** faar@iauctb.ac.ir & faar.iau@gmail.com
- Opinions Expressed in this quarterly do not necessarily reflect the views of The Journal and University

Address:

Tehran- End of Artesh Blvd- Shahid
Sohani Street- above Sohanak Square-
Velayat University Complex- Azad
University- Central Tehran Branch
Tehran, Iran.