

فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی

(نشریه علمی)

دوره ۱۷، شماره ۲، (پیاپی ۶۶)

تابستان ۱۴۰۴

شاپا (چاپی): ۳۷۹-۲۳۸۳

شاپا (الکترونیک): ۲۳۸۳X-۲۷۲



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.iau@gmail.com & Faar@iauctb.ac.ir
- 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): ۲۳۸۳-۰۳۷۹

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

داوران این شماره عبارتند از :

- دکتر کاوه آذین فر
- دکتر فاطمه احمدی
- دکتر وحید اسکو
- دکتر ساسان بابایی
- دکتر کاوه پرن‌دین
- دکتر آریتا جهان‌شاد
- دکتر فرزانه حیدر پور
- دکتر رویا دارابی
- دکتر ایمان داداشی
- دکتر مرگان صفا
- دکتر امیررضا کیقبادی
- دکتر فاطمه صراف
- دکتر زهره عارف منش
- دکتر مجید مرادی
- دکتر علی نعمتی
- دکتر نویدرضا نمازی
- دکتر زهرا هوشمند
- دکتر مهدی ابوالفضل مومنی یانسری

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 پانویس 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

۱-۲۶	• نقش تعدیل کننده مالکیت نهادی بر تأثیر بیش اطمینانی مدیر بر ریسک آتی شرکت وحید اسکو، رضا داغانی و مجید مرادی
۲۷-۵۲	• قابلیت های هوش مصنوعی در حسابداری: تحلیل پیامدهای آن مسعود طاهری نیا و عبدالله ساعدی
۵۳-۸۰	• تأثیر سبک رهبری بر فرسودگی شغلی و ترک کار حسابرس با توجه به نقش میانجی گری رضایت شغلی سیدمرتضی موسوی نژاد، امین ناظمی و نویدرضا نمازی
۸۱-۱۲۲	• مدل سازی نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب با رویکردی تفسیرگرایانه مرضیه آقاجانی، غلامرضا کردستانی، مهدی بشکوه و کیومرث بیگلر
۱۲۳-۱۴۸	• تأثیر عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه گذاری سابرینا بوداغانیان، عبدالعلی جلالی و پروین صدری
۱۴۹-۱۷۴	• ارائه الگویی جهت تعیین تأثیر مولفه های رفتاری حسابرسان بر نوع اظهار نظر آنان در گزارش های حسابرسی با ... پروین کریمی، امیررضا کیقبادی و سیف اله تبریزی کوهیخیلی
۱۷۵-۲۰۰	• ارائه الگوی علی عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی به روش دیمتل فازی مجید پاکدل و زهرا پورزمانی
۲۰۱-۲۲۰	• عوامل موثر بر میزان همگرایی توانمندی حسابداران با چارچوب صلاحیت حسابداری مدیریت فرید شیخ باقری و احمد یعقوب نژاد
۲۲۱-۲۴۲	• تأثیر پیچیدگی صورت های مالی بر بازده سهام: مطالعه ای تجربی در بورس اوراق بهادار تهران محمد سیرانی، ظهیر مرادی و حدیث جوانمرد
۲۴۳-۲۶۸	• ارائه مدل ساختاری تفسیری عوامل موثر بر بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد مهدی خدری، حبیب پیری و رضا ستوده
۲۶۹-۳۰۰	• نقش اشتیاق شغلی بر رابطه اخلاق حرفه ای حسابرسان با عملکرد شغلی و اشتراک گذاری دانش نازنین بشیری منش، زهره عارف منش و علی بابایی سنجدری



نقش تعدیل‌کننده مالکیت نهادی بر تأثیر بیش‌اطمینانی مدیر بر ریسک آتی شرکت

وحید اسکو^۱

رضا داغانی^۲

مجید مرادی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۵

چکیده

ریسک شرکت تحت تأثیر عوامل درون سازمانی نظیر، بیش‌اطمینانی مدیریت قرار دارد. مدیر خوش‌بین در هنگام مواجه شدن با دشواری‌ها و سختی‌ها، با به‌کارگیری راهبردهای مؤثر، احوال شخصی خود را با شرایط جاری سازگار می‌نماید تا از این طریق بتواند به اهداف مورد نظر دست یابد. این افراد در هنگام تصمیم‌گیری، ریسک بیشتری را می‌پذیرند. از سوی دیگر سهامدار نهادی به ضمن بهبود ساختار حاکمیت شرکتی، نظارت بر رفتارهای مدیر را افزایش می‌دهد و موجب کاهش ریسک ناشی از تصمیم‌های مدیر می‌گردد. بر همین اساس پژوهش حاضر درصدد است تا به بررسی تأثیر بیش‌اطمینانی مدیر بر ریسک آتی شرکت با تأکید بر نقش تعدیل‌کننده مالکیت نهادی بپردازد. بدین منظور، با بررسی نمونه‌ای از ۱۱۶ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ و بهره‌گیری از الگوی رگرسیون چندمتغیره مبتنی بر تکنیک داده‌های تابلویی، نتایج پژوهش حاکی از آن است که بیش‌اطمینانی مدیر براساس منابع سرمایه‌گذاری و مخارج سرمایه‌ای بر ریسک آتی شرکت تأثیر مثبت دارد. همچنین مشخص شده است که میزان سهام در دسترس سهامدار نهادی، ارتباط مثبت بین بیش‌اطمینانی مدیریت و ریسک آتی شرکت را تعدیل می‌کند.

واژه‌های کلیدی: بیش‌اطمینانی مدیر، ریسک آتی، سهامداران نهادی، خوش‌بینی.

۱ گروه علوم اداری و اقتصادی، دانشکده علوم انسانی و علوم ورزشی، دانشگاه گنبد کاووس، گنبد کاووس، ایران (نویسنده مسئول).

vahidoskou@gonbad.ac.ir

۲ گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. r.daghani@gmail.com

۳ گروه حسابداری، واحد ساوه، دانشگاه آزاد اسلامی، ساوه، ایران. m.moradi@hnhk.ac.ir



۱- مقدمه

طبق نظریه مالی کلاسیک، مدیران اشخاصی منطقی و به دنبال منافع شخصی و حداکثرسازی بهره‌وری مورد انتظار هستند. با این‌وجود مدیران اغلب عقایدی غیرمنطقی نیز دارند و با استفاده از روش‌های نامعقول^۱ فعالیت‌هایی خود را در راستای تمایلات مورد نظر قرار می‌دهند و این ویژگی‌های شناختی مدیران بر تصمیم شرکت تأثیرگذار است (علی و زبیر تافونی^۲، ۲۰۲۱؛ دان^۳، ۲۰۲۳) یکی از مهم‌ترین مسایل شناختی که مورد توجه مطالعات رفتاری قرار گرفته است، اعتمادبه‌نفس بیش‌ازحد مدیر است. طبق تئوری تصمیم‌گیری رفتاری^۴، اعتمادبه‌نفس بیش‌ازحد یک سوگیری روان‌شناختی است که تصمیم‌گیرندگان را به اغراق در مهارت‌های حل مسئله ترغیب می‌کند (لی و تانگ^۵، ۲۰۱۰). اعتمادبه‌نفس بیش‌ازحد را می‌توان به‌عنوان دقت بیش‌ازحد، برآورد بیش از حد و نیز خوش‌بینی‌های بیش از اندازه نشان داد که دقت بیش‌ازمیزان واقعی منجر به اغراق‌آمیز شدن صحت پیش‌بینی‌ها می‌شود (بن دیوید، گراهام و هاروی^۶، ۲۰۱۳؛ فابریسیوس و بوتگن^۷، ۲۰۱۳). برآورد بیش‌ازحد زمانی ایجاد می‌شود که تصمیم‌گیرنده توانایی خود را بیش‌ازحد ارزیابی کرده و احساس کنترل بر شرایط را حتی در زمانی که احتمال وقوع آن بسیار کم بوده، داشته باشد (بولارت و پیت^۸، ۲۰۱۰؛ مور و هیلی^۹، ۲۰۰۸).

در مطالعات مالی اخیر در ایران و نیز سایر کشورها تأثیر اعتماد به نفس بیش‌ازحد مدیران اجرایی بر عملکرد و رویه‌های مورد استفاده شرکت را مورد بررسی قرار داده‌اند که مشخص شده است، مدیران با اعتماد به نفس بیش‌ازحد، منابع تحت مدیریت خود را بیشتر از میزان واقعی ارزیابی می‌کنند و به‌اشتباه تصور می‌کنند که در پروژه‌هایی با خالص ارزش فعلی مثبت سرمایه‌گذاری می‌کنند (قدرتی زوارم و همکاران^{۱۰}، ۱۴۰۱). اعتمادبه‌نفس بیش‌ازحد، مدیران را به سمت سرمایه‌گذاری کلان و بیش‌ازحد توان شرکت سوق می‌دهد. این به‌نوبه خود منجر به ارزیابی‌های اشتباه، انتظارات غیرعملی و تصمیم‌های مخاطره‌آمیز می‌شود. بن دیوید و همکاران (۲۰۱۳) دریافتند که سوگیری در اعتمادبه‌نفس بالا منجر به عدم کارایی تصمیم‌های سرمایه‌گذاری می‌شود؛ بنابراین، مدیران با اعتمادبه‌نفس بیش‌ازحد نسبت به بازدهی آینده خود خوش‌بین هستند و همین امر آن‌ها را به سمت پیش‌بینی‌های غیر منطقی سوق می‌دهد (هریبار و یانگ^۹، ۲۰۱۶). در سال‌های اخیر نظر پژوهشگران بیشتر به پژوهش‌هایی در حوزه اعتمادبه‌نفس بیش‌ازحد مدیران بر سطح ریسک شرکت‌ها جلب

^۱ براساس مطالعات صورت گرفته مدیران همواره به صورت عقلایی رفتار نمی‌کنند و تحت تأثیر خوش‌بینی‌های مفرط قرار می‌گیرند که ممکن است تصمیم‌های غیر عقلایی اتخاذ نمایند که این امر تأثیر مهمی بر فعالیت‌های شرکت خواهد داشت.

^۲ Ali & Zubair

^۳ Behavioral decision theory

^۴ Li and Tang

^۵ Ben-David, Graham and Harvey

^۶ Fabricius and Büttgen

^۷ Bollaert and Petit

^۸ Moore and Healy

^۹ Hribar and Yang

شده است. به‌طور نمونه علی و زبیر تاوونی^۱ (۲۰۲۱)، کیم، وانگ و ژانگ^۲ (۲۰۱۶) و لی و تانگ^۳ (۲۰۱۰) بر این باورند که هسته اصلی تصمیم‌گیری مدیران مبتنی بر ریسک است که می‌تواند تأثیر زیادی بر پایداری و عملکرد شرکت داشته باشد. البته اطلاعات مربوط به ریسک نقش مهمی در فرآیند تصمیم‌گیری صحیح و ارزیابی شرکت ایفا می‌کنند (نمازی و ابراهیمی میمند، ۱۳۹۵). بنابراین، در جایی که حمایت از حقوق سهامداران مهم است، روحیه ریسک‌پذیری مدیر یکی از دغدغه‌های اساسی سهامداران محسوب می‌گردد. اگرچه میزان ریسک‌پذیری مدیر به دلیل تأثیر آن در عملکرد و پایداری شرکت ضروری است، اما تصمیماتی که باعث ایجاد ریسک بیش‌ازحد می‌شوند در نهایت ممکن است مشکلات مالی و افزایش احتمال ورشکستگی را به همراه داشته باشد. مطالعات قبلی مربوط به سوگیری‌های رفتاری مدیران نشان می‌دهد که اعتماد به نفس بیش‌ازحد، مدیران را وادار می‌کند احتمال وقوع شکست را دست‌کم بگیرند و میزان دستیابی به نتایج مطلوب از فرصت‌های سرمایه‌گذاری را بیش‌ازحد ارزیابی کنند (بولارت و پیت، ۲۰۱۰). آن‌ها بیشتر مشتاق به سرمایه‌گذاری در پروژه‌های ریسک‌پذیر هستند. بنابراین، برای محدود کردن تأثیر منفی رفتارهای غیرمنطقی مدیر، می‌توان از ساختار حاکمیت شرکتی کمک گرفت علاوه بر این، سازوکارهای تشویقی برای حل مشکلات متداول نمایندگی ممکن است برای مدیرانی که سوگیری رفتاری دارند، کارساز نباشد. این به معنای عدم توجه به مشوق‌ها نیست، اما محدودیت‌ها برای به‌کارگیری مشوق‌ها نیز وجود دارد. مدیرانی که با سوگیری رفتاری، در این فکر هستند که تلاش برای حداکثرسازی ارزش، به نفع شرکت است که این امر موجب می‌شود موضوع تئوری نمایندگی بدون ارتباط باشد و بنابراین استفاده از سازوکارهای تشویقی در این شرایط محدود خواهد شد (بیکر و وورگلر^۴ ۲۰۱۱).

در این بین، نقش نظارتی سرمایه‌گذاران نهادی بیشتر در گذشته موفق بوده است. به‌طور کلی، سرمایه‌گذاران نهادی در مقایسه با سرمایه‌گذاران منفرد، به‌طور قابل‌ملاحظه نقش سهامدار بزرگ و اصلی شرکت را می‌توانند داشته باشند که به‌نوبه خود ایجاد انگیزه‌ای برای نظارت بر مدیریت و فعالیت‌های آن است. مطالعات بسیاری به چگونگی تأثیر سرمایه‌گذاران نهادی بر فعالیت‌های مدیریتی و سایر ساختارهای حاکمیت‌پیروداخته اند (نظیر علی و زبیر تاوونی^۵ ۲۰۲۱، داسگوپتا و همکاران^۶ ۲۰۲۱، بدیعی نژاد و توانگر^۷ ۱۴۰۱، دان^۸ ۲۰۲۳). برای نمونه، تأثیر سهامداران نهادی بر تصمیمات مدیر شرکت در ارتباط با مدیریت سود (چونگ، فرس و کیم^۹، ۲۰۰۲؛ احمدپور و منتظری^{۱۰} ۱۳۹۰؛ حمیدیان، جنت مکان و فلاح^{۱۱} ۱۳۹۹)، پاداش هیئت‌مدیره (هارتزل و استارکس^{۱۲}، ۲۰۰۳)، سیاست تقسیم سود (مرادی و دلدار، ۱۳۹۱؛ بهارمقدم، جوکارو صالحی آسفیچی، ۱۳۹۷، کاو و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۷، ریسک‌پذیری (چان، چانگ و لیائو^{۱۴}، ۲۰۱۳، بابکری^{۱۵}، ۲۰۲۳) و فعالیت‌های تأمین مالی

^۱ Kim, Wang and Zhang

^۲ Baker and Wurgler

^۳ Chung, Firth and Kim

^۴ Hartzell and Starks

^۵ Chan, Lin, Chang and Liao

(تای، لای و لین^۱ ۲۰۱۴، دان^۲ ۲۰۲۳) نام برد. نظارت فعال بر تصمیم‌ها و سیاست‌های شرکت توسط سرمایه‌گذاران نهادی از طریق مذاکره مستقیم یا رأی‌گیری در مجمع سالانه شرکت انجام می‌شود (گیلان و استارکس^۳ ۲۰۰۰، دان ۲۰۲۳). سرمایه‌گذاران نهادی همچنین می‌توانند با وادار کردن مدیریت شرکت از طریق توانایی فروش سهام شرکت، اثر حکمرانی خود را اعمال کنند که این امر می‌تواند باعث سقوط قیمت سهام شود و سیگنال‌های نامطلوب را به سایر سرمایه‌گذاران اطلاع دهند (پارک و چانگ^۴ ۲۰۱۶). از آنجایی که در ادبیات مالی رابطه بین بیش‌اطمینانی و ریسک مالی کمتر مورد توجه محققان قرار گرفته است. نتایج این پژوهش مهم و سودمند است، زیرا علی‌رغم انجام پژوهش‌های بسیار در زمینه بیش‌اطمینانی، با ریسک آتی شرکت کمتر مورد توجه قرار گرفته است؛ این مهم می‌تواند در ادبیات حسابداری و گزارشگری مالی مورد استناد قرار گیرد که این خود، انگیزه‌ای جهت انجام این پژوهش است. این مطالعه از چندین جهت به می‌تواند در تکمیل ادبیات موجود کمک کند. محققان در ادبیات مطرح شده تا حد زیادی بر این عقیده هستند که اعتماد بیش از حد مدیر منجر به ریسک‌پذیری بیش از حد وی می‌شود که امکان دارد منجر به پیامدهای نامطلوب برای شرکت شود. در این تحقیق، تعیین ارتباط بین بیش‌اطمینانی مدیریت و ریسک آتی شرکت نتایج مناسب را در مورد بررسی پیامدهای اعتماد بیش از حد مدیر ارائه می‌کند. زیرا تصمیم‌های اتخاذ شده توسط مدیر تنها در سال‌های بعدی قابل ارزیابی واقعی است. همانطور که انعکاس این تصمیم‌ها در قیمت سهام یا گزارش‌های مالی مستلزم مرور زمان است. ادبیات مربوط به نقش مکانیسم‌های حکمرانی درون و برون سازمانی در زمینه سوگیری‌های رفتاری بسیار ناچیز است. این مطالعه نیز سعی در پر کردن این خلا در خصوص بررسی چگونگی ارتباط بین بیش‌اطمینانی مدیر و ریسک آتی شرکت و نیز تأثیر سرمایه‌گذاران نهادی بر این ارتباط با فرض داشتن اثر نظارتی و ضمن بررسی ساختار مالکیت آنها در ایران، دارد.

۲- مبانی نظری و بیان فرضیه‌ها

۲-۱- بیش‌اطمینانی مدیر و ریسک آتی شرکت

نظریه سنتی مالی در مقابل نظریه اقتصادی نوکلاسیک قرار دارد که بیان می‌کند دسترسی سرمایه‌گذار به اطلاعات محدود است و افراد در حصار محدودیت‌های خارجی و رفتار خودشان محصور هستند. نظریه تصمیم‌گیری رفتاری به عنوان رویکردی جدید در پاسخ به انتقادات وارد شده به نظریه‌های مالی سنتی ظهور کرده است. این رویکرد می‌تواند به درک و تفسیر احساسات و خطاهای شناختی که بر تصمیم‌گیری‌های مالی تأثیرگذار است، کمک کند (نایب محسنی و همکاران، ۱۴۰۰). طبق نظریه تصمیم‌گیری رفتاری، ویژگی‌های

¹ Tai, Lai and Lin

² Down

³ Gillan and Starks

⁴ Park and Chung

مربوط به شخصیت یا رفتار مدیران می‌تواند تأثیر بسیاری بر تصمیم‌گیری و نتایج آتی شرکت داشته باشد. از آنجایی که مدیران دارای بالاترین مقام در شرکت و مسئول کلیه تصمیمات اصلی مربوط به شرکت هستند، ویژگی‌های شناختی و رفتاری آن‌ها می‌تواند تداوم و رشد شرکت را تا حد زیادی تعیین کند (کیم و نا، ۲۰۲۲). مدیران دارای بیش‌اطمینانی در معرض میزان قابل توجهی از ریسک قرار می‌گیرند و بیشتر در پروژه‌های پرمخاطره سرمایه‌گذاری می‌کنند، زیرا این مدیران شانس را اشتباه، قضاوت می‌کنند و بر پیش‌بینی‌های خوش‌بینانه تکیه کرده و بازده سرمایه‌گذاری در پروژه‌های با ریسک زیاد را، بیش از حد برآورد می‌کنند، اما احتمال شکست را دست‌کم می‌گیرند (صفی پور افشار و رئیسی، ۱۴۰۱). از سویی دیگر، مدیر با بیش‌اطمینانی مبتنی بر مخارج سرمایه‌ای در در تخصیص‌ها در بودجه‌بندی سرمایه‌ای اثرگذار هستند. حتی سهامداران نیز ممکن است مدیران دارای بیش‌اطمینانی را به مدیران منطقی و عقلایی که توانایی بیشتری دارند، ترجیح دهند (دارابی و زارعی، ۱۳۹۶). برای شناسایی عواملی که می‌تواند در تصمیم‌گیری ریسک‌پذیر مدیر مؤثر باشند، پژوهشگران از نظریه تصمیم‌گیری رفتاری (جاین، والیا، کاور و سینگ، ۲۰۲۲)^۲ و نظریه نمایندگی (ویدنر و کلووس^۳، ۲۰۲۰) استفاده کرده‌اند. بر اساس مطالعات رفتاری، محققان دریافته‌اند که اعتمادبه‌نفس بیش‌ازحد بر سطح ریسک شرکت تأثیرگذار است. روند تصمیم‌گیری مدیر بسیار سریع بوده زیرا آن‌ها تصور می‌کنند که درک کامل و بی‌نقصی از شرایط و فرصت‌ها دارند. تصمیماتی که اخذ می‌کنند عموماً بر اساس برخی از تجربیات موفق گذشته است، به همین دلیل در تهیه استراتژی‌های جدید کمتر تلاش می‌شود. این نوع رفتار، آن‌ها را از تطبیق تصمیم خود با شرایط محیطی منع می‌کند (بشیری منش و اورج اوغلی، ۱۴۰۰). مدیر نه‌تنها مهارت‌های شخصی خود را دست بالا می‌گیرد، بلکه احتمال زیان یا شکست در پروژه‌ها را هم در سطح خیلی پایین برآورد می‌کند. درک نادرست مدیر از داشتن اطلاعات باکیفیت را احساس کنترل کردن می‌نامند که نشان می‌دهد اعتمادبه‌نفس بیش‌ازحد موجب می‌شود که مدیرعامل تصور کند که نتایج یک پروژه کاملاً تحت کنترل است (مالمندیر و تیت^۴، ۲۰۰۵). بنابر عقیده دوراند^۵ (۲۰۰۳)، باورهای اغراق‌آمیز در مورد صلاحیت و احساس کنترل منجر به انتخاب پروژه‌های ریسک‌پذیر و نتایج نامطلوب می‌شود که افزایش ریسک را به همراه دارد.

روش دیگری که از طریق آن اعتمادبه‌نفس مدیر می‌تواند بر سطح ریسک شرکت تأثیر بگذارد، دقت بیش‌ازحد یا ارزیابی نادرست است. مطالعات گذشته، ارزیابی نادرست را برآورد بیش‌ازحد در نظر گرفته‌اند (مورو و هیلی، ۲۰۰۸). درحالی‌که ارزیابی نادرست از برخی جنبه‌ها با برآورد بیش‌ازحد متفاوت است. به‌جای اینکه بیش‌ازحد بزرگ‌نمایی کنند، اختلاف بین ارزیابی نادرست و تخمین بیش‌ازحد را نادیده می‌گیرند (هریبار

¹ Kim and Na

² Jain, Walia, Kaur and Singh

³ Mohseni, Weidner and Kloos

⁴ Malmendier and Tate

⁵ Durand

و یانگ، ۲۰۱۶). مدیران بیش‌ازحد برای پیش‌بینی‌های خود ارزش قائل هستند و معتقدند که احتمال درست بودن پیش‌بینی‌های آن‌ها بسیار زیاد است. آن‌ها معتقدند که بیشتر می‌دانند، اما واقعیت غالباً خلاف نظر آن‌هاست (برناردو و ولش^۱، ۲۰۰۱). عملکرد و بازده شرکت را کم‌ارزش تلقی می‌کنند و فواصل اطمینان بسیار کمی را در پیش‌بینی‌های خود در نظر می‌گیرند (بن دیوید و همکاران، ۲۰۱۳). اعتمادبه‌نفس بیش‌ازحد، مدیران را تحت تأثیر قرار می‌دهد تا تصور اشتباهی نسبت به هم‌رده‌های خود داشته باشند و فکر کنند که از آن‌ها برترند. بنابراین، معتقدند که به دلیل حضور آن‌ها در شرکت، عملکرد (سودآوری) شرکت افزایش می‌یابد. این مدیران تصمیم‌گیری متمرکز را ترجیح می‌دهند و مسئولیت همه امور را خودشان به عهده می‌گیرند (پیکون، داجنینو و مینا^۲، ۲۰۱۴). علاوه بر این، کارکنان با اقدامات آنان موافقت می‌کنند، زیرا افراد به‌طور معمول تمایل نشان می‌دهند که تصمیم‌ها و دستورهای مدیران را اجرا کنند (پادیللا، هوگان و کایسر^۳، ۲۰۰۷). این مشکلات به مدیران اجازه نمی‌دهد ریسک‌های مربوط به سرمایه‌گذاری یا پروژه‌های نوآوری خود را مشاهده و ارزیابی کنند.

شواهد پیشین نشان می‌دهد که اعتمادبه‌نفس بیش‌ازحد، از طریق اشکال مختلف آن، مدیران را به سمت تصمیم‌گیری نادرست و غیرمنطقی سوق می‌دهد که به‌نوبه خود ممکن است به میزان قابل توجهی ریسک بازار و خطرات عملیاتی را طی سال‌های بعدی افزایش دهد؛ بنابراین، در این مطالعه فرض می‌شود که اعتمادبه‌نفس بیش‌ازحد مدیران منجر به ریسک بیشتری در آینده می‌شود. بر اساس استدلال‌ها و شواهد فوق‌الذکر، پژوهش حاضر به دنبال آن است که تأثیر اعتمادبه‌نفس بیش‌ازحد مدیران در ریسک آتی شرکت بررسی شود. بنابراین فرضیه اول و دوم به این شکل تدوین شده است.

فرضیه اول: شرکتها با سطح بالای بیش‌اطمینانی مدیریت مبتنی بر سرمایه‌گذاری، ریسک آتی بیشتری را دارند.

فرضیه دوم: شرکتها با سطح بالای بیش‌اطمینانی مدیریت مبتنی بر مخارج سرمایه‌ای، ریسک آتی بیشتری را دارند.

۲-۲- سرمایه‌گذاران نهادی، بیش‌اطمینانی مدیر و ریسک آتی شرکت

بر اساس ادبیات نظری مالی و حسابداری، سرمایه‌گذاران نهادی انگیزه‌ها و روش‌هایی دارند که مدیران را از انجام رفتارهای غیرمنطقی و ناکارآمد منع می‌کنند (بزرگ اصل و همکاران، ۱۳۹۸). بنابراین، وجود سرمایه‌گذاران نهادی در کاهش تضاد منافع بین سهامدار و مدیر بسیار حائز اهمیت هستند. افزایش سرمایه‌گذار نهادی امکان نظارت بیشتر بر اقدامات مدیریتی را فراهم کرده است. این مکانیسم نظارتی از طریق محدود

¹ Bernardo and Welch

² Picone, Dagnino and Minà

³ Padilla, Hogan and Kaiser

کردن مدیریت در مورد برداشت منابع توسط این سرمایه‌گذار بزرگ یا از طریق اعمال حق رأی است (رضایی و مرادی، ۱۳۹۸). با این وجود، بوش^۱ (۱۹۹۸) و تیانی، جانسن، هاسکیسن و هیت^۲ (۲۰۰۳) و علی و زبیر تاوونی (۲۰۲۱)، دان (۲۰۲۳) معتقدند که نقش سرمایه‌گذاران نهادی به نوع آنها بستگی دارد، زیرا هر مجموعه ممکن است هدف متفاوتی از سرمایه‌گذاری داشته باشد. سرمایه‌گذاران نهادی خارجی در مقایسه با سرمایه‌گذاران بومی، اثر نظارتی بهتری بر فعالیتهای مدیریت دارند که به این دلیل است که سرمایه‌گذاران خارجی در مقایسه با سرمایه‌گذاران داخلی تمایل کمتری به برقراری روابط قوی و وفادارانه با شرکت دارند. لین و فو^۳ (۲۰۱۷) شواهدی مبنی بر استقلال سرمایه‌گذاران نهادی خارجی و صندوق‌های سرمایه‌گذاری مشترک در مقایسه با سایر سرمایه‌گذاران نهادی ارائه می‌دهند که بر فعالیتهای مدیریت به‌طور منظم نظارت دارند. این دو سرمایه‌گذار نهادی از طریق تمایل به فروش فوری سهام در صورت زیان ده بودن تصمیم‌های مدیر، بر فعالیت شرکت تأثیر می‌گذارند.

به‌طور کلی، این شواهد نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران نهادی مستقل، به دلیل نظارت فعال خود، ممکن است بتوانند عواقب منفی تصمیم‌های مدیرعامل، ناشی از اعتماد به نفس بیش‌از حد وی را کاهش دهند. در حالی که سرمایه‌گذاران نهادی منفعل ممکن است انگیزه‌ای برای نظارت بر تصمیم‌های مدیرعامل با اعتماد به نفس بالا نداشته باشند؛ بنابراین، فرض می‌شود که افزایش سهامداران نهادی شرکت می‌تواند منجر به نظارت بیشتر بر تصمیم و اقدام‌های مدیر دارای اعتماد به نفس بیش‌از حد شود.

کورنت و همکاران (۲۰۰۷) در ایالات متحده، رویز-مالورکی و سانتانا-مارتین (۲۰۱۱) در مورد شرکت‌های اسپانیایی، مونایدنلی و همکاران (۲۰۱۶) در مورد شرکت‌های استرالیایی و گوو و پلاتیکانوف در شرکت‌های چینی، بیان دارند که سرمایه‌گذاران نهادی بدون رابطه تجاری بالقوه با شرکت‌هایی که در آنها سرمایه‌گذاری می‌کنند (سرمایه‌گذاران نهادی مستقل) بر ارزش شرکت تأثیر مثبت می‌گذارند. در مقابل، مؤسسان با برخی روابط تجاری با شرکت‌های سرمایه‌گذاری شده (سرمایه‌گذاران نهادی خاکستری) تأثیری بر عملکرد شرکت نشان نمی‌دهند. طبق نظر هوانگ^۴ (۲۰۱۶)، سرمایه‌گذاران نهادی به مکانیسم حاکمیتی قوی در بازار سرمایه چین تبدیل شده‌اند. این امر به کارآمدتر شدن روش‌های نظارت در شرکت‌ها کمک کرده و در نتیجه مشکلات نمایندگی را کاهش داده و عملکرد کلی شرکت را رو به پیشرفت قرار داده است. طبق نظر گیلان و استراکس (۲۰۰۳) و فیریرا و همکاران (۲۰۰۹)، سرمایه‌گذاران نهادی در مقایسه با سایر سرمایه‌گذاران، تأثیر نظارتی بهتری بر فعالیتهای مدیریت دارند. این یافته‌ها و شواهد به‌دست‌آمده از پژوهش‌های قبلی حاکی از آن است که انتظار می‌رود اثر نظارتی سرمایه‌گذاران نهادی در کاهش ریسک شرکت ناشی از اعتماد به نفس

¹ Bushee

² Tihanyi, Johnson, Hoskisson and Hitt

³ Lin and Fu

⁴ Huang

بیش‌از حد مدیر، تأثیرگذار باشد. با توجه به مباحث ارایه شده فرضیه سوم و چهارم تحقیق به شرح ذیل ارایه شده است.

فرضیه سوم: سهامداران نهادی اثر بیش‌اطمینانی مدیریت مبتنی بر سرمایه‌گذاری بر ریسک آتی شرکت را تضعیف می‌کند.

فرضیه چهارم: سهامداران نهادی اثر بیش‌اطمینانی مدیریت مبتنی بر مخارج سرمایه‌ای بر ریسک آتی شرکت را تضعیف می‌کند.

۳- پیشینه تجربی پژوهش

کویاب و لکومبا (۲۰۲۳) شواهد تجربی در مورد تأثیر غیرمستقیم اعتماد بیش از حد مدیر اجرایی بر عملکرد آتی شرکت را بررسی کردند. نتایج مطالعه آنها نشان می‌دهد که شیوه‌های به کارگرفته شده در دو بورس اروپایی تا حدی رابطه بین اعتماد بیش از حد مدیر و عملکرد آتی شرکت را تعدیل می‌کند.

ون و همکاران (۲۰۲۳) با استفاده از داده‌های بانک جهانی در خصوص شرکت‌های به این دست یافتند که استخدام مدیران با شخصیت‌های مطمئن یا تشویق مدیران موجود برای جسور شدن در تصمیم‌گیری‌های خود ممکن است نوآوری در سطح شرکت را در کشورهای در حال توسعه افزایش دهد. علاوه بر این، رابطه بین اعتماد بیش از حد مدیریت و نوآوری شرکتی با اثربخشی نهادی تعدیل می‌شود. این یافته‌ها نشان می‌دهد که مجموعه‌های نهادی با درک جریان دانش، ریسک‌پذیری و فعالیت‌های سرمایه‌گذاری، نقش مهمی در افزایش اعتماد مدیریتی و نوآوری دارند.

علی و زبیر تاونی (۲۰۲۱) در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار شانگهای و شنژن در بازه زمانی ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۷ به این نتیجه رسیدند که اعتماد بیش از حد مدیر منجر به تشدید سطح ریسک شرکت در سال‌های بعدی می‌شود. با این حال، شدت این ارتباط مثبت در شرکت‌های دولتی ضعیف‌تر است. تحلیل اثر تعدیل‌کننده سرمایه‌گذاران نهادی نشان می‌دهد که تنها سرمایه‌گذاران نهادی فعال، به ویژه صندوق‌های سرمایه‌گذاری مشترک و سرمایه‌گذاران نهادی خارجی، نقش حاکمیتی خود را در کاهش اثر اعتماد بیش از حد مدیرعامل بر سطح ریسک شرکت ایفا می‌کنند. علاوه بر این، اثر تعدیل‌کننده سرمایه‌گذاران نهادی فعال در شرکت‌های دولتی ضعیف‌تر است.

لای، شیائورونگ لی و چان (۲۰۲۱) نیز در بررسی رابطه اعتماد به نفس مدیر و کارایی سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار آمریکا طی سال‌های ۱۹۹۶ تا ۲۰۱۷ به این نتیجه رسید که اعتماد به نفس بیش‌از حد مدیر باعث کاهش سرمایه‌گذاری با خالص ارزش فعلی مثبت می‌گردد. حیدر و ژینگ فانگ (۲۰۱۶) اندازه هیئت‌مدیره، تمرکز مالکیت و ریسک آتی شرکت را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که در مورد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌های شانگهای و شنژن طی سال‌های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۳، اندازه

هیئت‌مدیره با ریسک آتی شرکت ارتباط منفی و معناداری دارد. همچنین سهامداران نهادی بدون در نظر گرفتن اندازه هیئت‌مدیره، بر تصمیم‌مدیریت به‌طور مستقیم در ریسک آتی شرکت تأثیرگذار است. در مورد پیشینه داخلی به علت آنکه مطالعات داخلی انجام‌شده مستقیم به بررسی تأثیر بیش اطمینانی مدیران و ریسک آتی شرکت‌ها با نقش تعدیل‌کننده سهامداران نهادی نپرداخته‌اند، لذا به مربوط‌ترین پژوهش‌های صورت گرفته در این حوزه اشاره می‌گردد.

علیپور و همکاران (۱۴۰۱) در بررسی تأثیر بیش اعتمادی مدیران و سرمایه‌گذاری مضاعف بر روی شرکتهای دارای درماندگی مالی در دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶، به وجود رابطه مثبت و معنادار بیش اعتمادی مدیران و سرمایه‌گذاری مضاعف با درماندگی مالی شرکت رسیدند.

رحمانیان و ایمان روی (۱۴۰۰) در مطالعه تأثیر اعتماد به نفس بیش از حد مدیر عامل بر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با نقش تعدیل‌گر مالکیت نهادی در طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۸ به این نتیجه رسیدند که اعتماد به نفس بیش از حد مدیرعامل بر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها تأثیر معناداری دارد. همچنین، مالکیت نهادی بر شدت رابطه بین اعتماد به نفس بیش از حد مدیر عامل و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد. رضایی و همکاران (۱۳۹۹) تأثیر توانایی مدیریت بر مدیریت ریسک یکپارچه را مثبت و معنادار نشان دادند. ولی تأثیر توانایی مدیریت بر اجزاء مدیریت ریسک، ریسک استراتژی، قوانین و مقررات، عملیاتی و گزارشگری به تنهایی تأثیرگذار نبوده و تنها بر مدیریت ریسک عملیاتی تأثیر مثبت و معنادار داشته است. علیمردی، احمدی و فروغی (۱۳۹۹) در بررسی خوش‌بینی و ریسک‌پذیری تصمیم‌گیرندگان بر تصمیم‌های فروش سرمایه‌گذاری در بررسی نظرات ۲۶۸ تحلیل‌گر مالی در سال ۱۳۹۷ به این نتیجه رسیدند که سطح خوش‌بینی و ریسک‌پذیری تصمیم‌گیرندگان بر تصمیم‌های فروش سرمایه‌گذاری آن‌ها تأثیر ندارد. علاوه بر این، سطح خوش‌بینی و ریسک‌پذیری تصمیم‌گیرندگان بر رابطه بین سطح محافظه‌کاری و سطح نوسان ارزش منصفانه سرمایه‌گذاری با تصمیم‌های فروش سرمایه‌گذاری تأثیر گذار نبوده است. حاجی ابراهیمی و اسکندر (۱۳۹۸) در بررسی تأثیر بیش اطمینانی مدیریت بر ریسک‌پذیری و عملکرد شرکت طی دوره ۱۳۹۰-۱۳۹۴، نشان دادند که بیش اطمینانی مدیریت بر ریسک‌پذیری و عملکرد شرکت تأثیر معناداری ندارد. بزرگ اصل، باباجانی و کوه‌کن (۱۳۹۸) با بررسی تأثیر مالکیت نهادی بر رابطه بین بیش اطمینانی مدیران و اهرم مالی دریافتند که بیش اطمینانی مدیر و مالکیت نهادی تأثیر مثبت و معناداری بر اهرم مالی شرکت دارد. همچنین نتایج نشان داده است مالکیت نهادی رابطه بین بیش اطمینانی مدیر و اهرم مالی شرکت را تضعیف می‌کند. حسنی القار و رحیمیان (۱۳۹۷) در بررسی تأثیر بیش اطمینانی مدیریت در ساختار سررسید بدهی با این موضوع رسیدند که بیش اطمینانی مدیریت، تأثیر مثبت معناداری در ساختار سررسید بدهی دارد و شرکت‌های با مدیر بیش اطمینان، با انتخاب میزان بیشتری از بدهی کوتاه‌مدت، ساختار سررسید بدهی کوتاه‌تری اتخاذ می‌کنند و ریسک نقدشوندگی مربوط به این سیاست تأمین مالی، آنان را از این رفتار باز نمی‌دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

داده‌های پژوهش از پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار و نرم افزار رهاورد نوین تهران گردآوری گردید. درنهایت، با توجه به حجم نمونه‌ها، از نرم‌افزار ایویوز نسخه دوازدهم و استاتا برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شد. جامعه مورد مطالعه در این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ است. نمونه انتخابی پژوهش نیز شرکت‌هایی می‌باشند که مجموعه شرایط زیر را دارا باشند: شرکت‌هایی که از ابتدای دوره تحقیق تا انتهای آن به طور مستمر عضویت بورس اوراق بهادار باشند، به منظور افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه باشد، طی سالهای مذکور تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند، جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشند (شرکت‌های سرمایه‌گذاری به علت تفاوت ماهیت فعالیت با بقیه شرکت‌ها منظور نشدند). پس از اعمال محدودیت‌های فوق تعداد ۱۱۶ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. در این پژوهش براساس مدلهای رگرسیون چند متغیره و بر مبنای داده های ترکیبی فرضیه ها آزمون شده است.

۵- مدل پژوهش و تعریف متغیرهای پژوهش

با توجه به مبانی نظری پژوهش، مدل ها زیر مورد بررسی قرار گرفته است
رابطه (۱): جهت سنجش فرضیه اول از رابطه‌های (۱) و (۲) استفاده شده است:

$$SD - Return_{i,t+4} = \beta_0 + \beta_1 Over INV_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_3 GROWTH_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

رابطه (۲):

$$SD - OCF_{i,t+4} = \beta_0 + \beta_1 Over INV_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_3 GROWTH_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

رابطه (۳): جهت سنجش فرضیه دوم از رابطه‌های (۳) و (۴) استفاده شده است:

$$SD - Return_{i,t+4} = \beta_0 + \beta_1 CAPEX_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_3 GROWTH_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

رابطه (۴):

$$SD - OCF_{i,t+4} = \beta_0 + \beta_1 CAPEX_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_3 GROWTH_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

رابطه (۵): جهت سنجش فرضیه سوم از رابطه‌های (۵) و (۶) استفاده شده است:

$$SD - Return_{i,t+4} = \beta_0 + \beta_1 Over INV_{i,t} + \beta_2 INST_{i,t} + \beta_3 INST \times Over INV_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_3 GROWTH_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

رابطه (۶):

$$SD - OCF_{i,t+4} = \beta_0 + \beta_1 Over\ INV_{i,t} + \beta_2 INST_{i,t} + \beta_3 INST \times Over\ INV_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_3 GROWTH_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

رابطه (۷): جهت سنجش فرضیه چهارم از رابطه‌های (۷) و (۸) استفاده شده است:

$$SD - Return_{i,t+4} = \beta_0 + \beta_1 CAPEX_{i,t} + \beta_2 INST_{i,t} + \beta_3 INST \times CAPEX_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_3 GROWTH_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

رابطه (۸):

$$SD - OCF_{i,t+4} = \beta_0 + \beta_1 CAPEX_{i,t} + \beta_2 INST_{i,t} + \beta_3 INST \times CAPEX_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_3 GROWTH_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

۵-۱- نحوه اندازه‌گیری متغیرها

متغیر مستقل: در پژوهش حاضر بر اساس پژوهش علی و زبیر تائونی (۲۰۲۱) از دو معیار بیش‌اطمینانی مبتنی بر سرمایه‌گذاری و بیش‌اطمینانی مبتنی بر مخارج سرمایه‌ای استفاده شده است.

بیش‌اطمینانی مبتنی بر سرمایه‌گذاری: بدین منظور ابتدا الگوی رگرسیونی این ارتباط به صورت مقطعی برآورد می‌شود و پس از آن در صنعت و در هر سال، این مدل برازش می‌شود و باقی‌مانده محاسبه خواهد شد و با توجه به مقادیر خطایی که حاصل می‌شود در مورد اندازه متغیر به ازای هر شرکت نتیجه‌گیری خواهد شد. چنانچه باقی‌مانده الگوی رگرسیونی برای شرکت بزرگ‌تر از صفر باشد، بدین معناست که در آن شرکت بیش‌ازحد سرمایه‌گذاری شده، لذا این شاخص برابر یک (وجود بیش‌اطمینانی مدیر) و در غیر این صورت، برابر صفر (عدم وجود بیش‌اطمینانی مدیر) است. استفاده از این شاخص بر این مبنا است که در شرکت‌هایی که دارایی‌ها با نرخ بالاتری نسبت به فروش، رشد می‌کنند، مدیر نسبت به همتاهای خود بیشتر در شرکت سرمایه‌گذاری می‌کنند. درواقع مدیر ریسک‌پذیر که اعتماد بیش‌ازحد به عملکرد خود دارد بدون افزایش در درآمدهای فروش، حجم دارایی‌ها را افزایش می‌دهد.

$$Asset * Gr_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Sale * Gr_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$Asset * Gr_{i,t}$: رشد دارایی‌های شرکت i در سال t است که از تفاوت میزان تغییرات دارایی‌ها نسبت به سال گذشته شرکت به دست می‌آید.

$Sale * Gr_{i,t}$: رشد فروش شرکت i در سال t است که از تفاوت میزان تغییرات فروش نسبت به سال گذشته شرکت به دست می‌آید. در پژوهش حاضر، رابطه مذکور با استفاده از روش مقطعی در صنایع مختلف برآورد خواهد شد.

بیش اطمینانی مبتنی بر مخارج سرمایه‌ای: یک متغیر مجازی است. اگر مخارج سرمایه‌ای در یک دوره مالی معین، تقسیم‌بر کل دارایی‌های ابتدای دوره بزرگ‌تر از متوسط مذکور در صنعت مربوط به آن شرکت در آن سال باشد، بیانگر بیش اطمینانی مدیریت است و برابر یک و در غیر این صورت (عدم بیش اطمینانی مدیریت) برابر با صفر است. این معیار مبتنی بر یافته‌های بن دیوید و همکاران (۲۰۱۳) است که نشان دادند مخارج سرمایه‌ای در شرکت‌هایی با مدیران بیش‌اطمینان، بزرگ‌تر است. نسبت مخارج سرمایه‌ای شرکت در سال t بر اساس ارتباط زیر محاسبه می‌شود:

$$(C/A)_t = C * E_t / TA_{t-1}$$

که در آن $C * E$ مخارج سرمایه‌ای (مبالغی که صرف خرید یا بهبود و ارتقای دارایی‌های مولد مانند ماشین‌آلات، ساختمان‌ها، وسایل نقلیه و سایر دارایی‌های ثابت و مشهود در سال می‌شود) است و از تفاوت خالص ارزش دفتری دارایی‌های ثابت در ابتدا و پایان دوره، به علاوه هزینه‌های استهلاک محاسبه می‌شود و TA کل دارایی‌ها در سال $t-1$ است.

متغیر وابسته: ریسک آتی شرکت

اولین معیار ریسک آتی شرکت بر اساس پژوهش علی و زبیر تائونی (۲۰۲۱) جهت اندازه‌گیری ریسک آتی شرکت با استفاده از خطای استاندارد (انحراف معیار یا جذر واریانس) بازده سهام برای چهار دوره قبل از سال موردنظر استفاده می‌گردد. لازم به ذکر است که بازده سهام از تقسیم حاصل جمع سود نقدی هر سهم و تفاوت قیمت سهم در اول و آخر سال مالی بر قیمت سهم در ابتدای سال مالی محاسبه می‌شود (شمسی و جهاننژاد، ۱۳۹۸).

$$\sigma_R = \sqrt{\frac{\sum_{t=4}^{t-1} R^2 - \frac{(\sum_{t=4}^{t-1} R)^2}{4}}{4}}$$

تفاوت سهم قیمت اول و آخر سال مالی + سود نقدی هر سهم
 قیمت سهم در ابتدای سال مالی = بازده سهام

معیار دوم ریسک‌پذیری شرکت بر اساس پژوهش علی و زبیر تائونی (۲۰۲۱) و ابراهیمی و اسکندر (۱۳۹۸)، انحراف معیار جریان وجوه نقد عملیاتی برای دوره چهارساله t تا $t-3$ است. این متغیر از جریان‌های نقدی عملیاتی صورت جریان نقدی شرکت قابل استخراج است.

$$\sigma_{cfo} = \sqrt{\frac{\sum_{t=4}^{t-1} cfo^2 - \frac{(\sum_{t=4}^{t-1} cfo)^2}{4}}{4}}$$

متغیر تعدیل‌کننده

متغیر تعدیل‌کننده: متغیر تعدیلی مورد استفاده در این پژوهش، نظارت خارجی است که به پیروی از علی و زیبر تائونی (۲۰۲۱) و فروغی و ساکیانی (۱۳۹۵) میزان مالکیت سرمایه‌گذاران نهادی در نظر گرفته شده است. برای محاسبه مالکیت سرمایه‌گذاران نهادی، مجموع سهام تحت تملک بانک‌ها و بیمه‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، صندوق‌های بازنشستگی، شرکت‌های تأمین سرمایه و صندوق‌های سرمایه‌گذاری و سازمان‌ها و نهادهای دولتی، بر کل تعداد سهام منتشره شرکت تقسیم می‌گردد.

متغیرهای کنترلی:

در این پژوهش برخی از مهم‌ترین متغیرهایی که بر مبنای مطالعات علی‌وزیبر تائونی (۲۰۲۱)، هوانگ و وانگ (۲۰۱۵)، کیم و لو (۲۰۱۰) و میهت (۲۰۱۳) به عنوان عوامل مؤثر بر ریسک آتی شرکت شناخته شده‌اند، در بخش متغیرهای کنترلی مدنظر قرار گرفتند که عبارت‌اند: اندازه شرکت از طریق از لگاریتم کل فروش‌های شرکت اندازه‌گیری می‌شود (علی و زیبر تائونی ۲۰۲۱). اهرم مالی: بر اساس پژوهش خان و واتز (۲۰۰۹) و کائو و همکاران (۲۰۱۶) اهرم مالی از تقسیم مجموع بدهی بر ارزش دفتری دارایی‌های شرکت محاسبه می‌شود. فرصت‌های رشد: شرکت‌های با فرصت رشد بالا بازده سهام آن‌ها پر نوسان‌تر است و احتمال بیشتری وجود دارد که زیان‌های بزرگی را تجربه کنند که این حاکی از ریسک‌پذیری بالا در این گونه شرکت‌ها است (خان و واتز، ۲۰۰۹). بنابراین، در این پژوهش نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به عنوان معیار فرصت‌های رشد و یکی دیگر از متغیرهای کنترلی لحاظ شده است.

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی

جدول (۱)، آمار توصیفی متغیرهای مورد آزمون که شامل برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی می‌باشد را نشان می‌دهد.

جدول شماره (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد که شامل برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی است. همان‌طور که در این جدول ارائه شده است مقادیر انحراف معیار متغیر بازده سهام از میانگین آن پایین‌تر است که نشان می‌دهد نوسانات این متغیر در حد بالایی نبوده است. توزیع داده‌های آن به توزیع نرمال نزدیک بوده است. همچنین میانگین انحراف معیار بازده سهام و جریان نقدی حاکی از آن است که ریسک‌پذیری مدیران در شرکت‌ها در سطح مطلوبی قرار دارد.

جدول (۱): آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار
انحراف بازده سهام	SD-Return	۰/۰۴۹	۰/۰۴۶	۰/۰۰۲	۰/۲۹۳	۰/۰۳۰
انحراف جریان نقدی	SD-OCF	۰/۰۹۱	۰/۰۷۶	۰/۰۰۵	۰/۷۷۴	۰/۰۷۱
سهامداران نهادی	INST	۰/۷۳۸	۰/۷۸۴	۰/۱۴۳	۰/۹۹۶	۰/۲۹۱
اندازه شرکت	SIZE	۶/۴۱۱	۶/۲۸۳	۴/۲۰۹	۹/۰۴۵	۰/۸۰۱
اهرم مالی	LEV	۰/۵۳۱	۰/۵۰۲	۰/۱۶۸	۱/۵۷	۰/۲۱۶
فرصت‌های رشد	GWTH	۲/۴۵۴	۲/۰۴۸	-۱۱/۲۲۹	۱۲/۵۱۵	۲/۹۳۳
بیش اطمینانی مدیران مبتنی بر سرمایه‌گذاری	OVER INV	سال - شرکت‌های دارای بیش اطمینانی مدیران مبتنی بر سرمایه‌گذاری ۲۴۵ مشاهده سال - شرکت‌های فاقد بیش اطمینانی مدیران مبتنی بر سرمایه‌گذاری ۶۸۳ مشاهده				
بیش اطمینانی مدیران مبتنی بر مخارج سرمایه‌ای	CAPEX	سال - شرکت‌های دارای بیش اطمینانی مدیران مبتنی بر مخارج سرمایه‌ای ۳۵۵ مشاهده سال - شرکت‌های فاقد بیش اطمینانی مدیران مبتنی بر مخارج سرمایه‌ای ۵۷۳ مشاهده				
توضیحات: بیشترین میزان اهرم مالی برای شرکت صنایع ریخته‌گری ایران در سال ۱۳۹۲ با ارزش دفتری بدهی‌های ۳۹۹۸۵۶ میلیون ریال و ارزش دفتری دارایی‌های شرکت به میزان ۲۵۵۴۰۴ میلیون ریال است.						

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶-۲- تجزیه و تحلیل داده‌ها

قبل از برآورد مدل، لازم است که مفروضات مدل رگرسیون شامل همسانی واریانس اجزای اخلال، آزمون لیمر برای مشخص کردن نوع داده (پنل یا پولینگ) و آزمون هاسمن مدل جهت اثرات ثابت و تصادفی بودن مدل مورد بررسی گردد. جدول ۲ بیانگر نتایج به‌دست‌آمده از مفروضات رگرسیونی است.

جدول (۲): نتایج مفروضات رگرسیون برای هر مدل پژوهش

آزمون	مدل ۱			مدل ۲			مدل ۳			مدل ۴		
	آماره	df	احتمال	آماره	df	احتمال	آماره	df	احتمال	آماره	df	احتمال
والد	۱۷/۶۳	۹۱۷	۰/۰۰۰	۱۹/۴۳	۹۱۷	۰/۰۰۰	۱۸/۲۴	۹۱۷	۰/۰۰۰	۲۰/۷۲	۹۱۷	۰/۰۰۰
خطای استاندارد	۰/۰۴۱			۰/۰۳۸			۰/۰۴۰			۰/۰۳۶		
F لیمر	۴/۸۱۳	۱۱۵/۲۴	۰/۰۳۸	۳/۵۳۹	۱۱۵/۲۴	۰/۰۴۵	۳/۷۲۸	۱۱۵/۲۴	۰/۰۴۳	۳/۹۰۰	۱۱۵/۲۴	۰/۰۳۸

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۷/ پیاپی ۶۶/ تابستان ۱۴۰۴

آزمون	مدل ۱			مدل ۲			مدل ۳			مدل ۴		
	آماره	df	احتمال	آماره	df	احتمال	آماره	df	احتمال	آماره	df	احتمال
روش لیمر	داده‌های تلفیقی (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۹/۸۶	۴	۰/۰۱۴	داده‌های تلفیقی (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۱۱/۰۶	۶	۰/۰۰۵	داده‌های تلفیقی (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۱۲/۴۶	۷	۰/۰۰۰
هاسمن	روش اثرات ثابت (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۹/۸۶	۴	۰/۰۱۴	روش اثرات ثابت (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۱۱/۰۶	۶	۰/۰۰۵	روش اثرات ثابت (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۱۲/۴۶	۷	۰/۰۰۰
روش هاسمن	روش اثرات ثابت (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۹/۸۶	۴	۰/۰۱۴	روش اثرات ثابت (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۱۱/۰۶	۶	۰/۰۰۵	روش اثرات ثابت (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۱۲/۴۶	۷	۰/۰۰۰
آزمون	مدل ۵			مدل ۶			مدل ۷			مدل ۸		
	آماره	df	احتمال	آماره	df	احتمال	آماره	df	احتمال	آماره	df	احتمال
والد	۱۶/۳۰	۹۱۷	۰/۰۲۱	۱۹/۳۰	۹۱۷	۰/۰۱۶	۲۱/۲۵	۹۱۷	۰/۰۰۳	۲۳/۱۳	۹۱۷	۰/۰۰۰
خطای استاندارد	۰/۰۴۸	۹۱۷	۰/۰۲۱	۰/۰۳۵	۹۱۷	۰/۰۱۶	۰/۰۳۴	۹۱۷	۰/۰۰۳	۰/۰۲۸	۹۱۷	۰/۰۰۰
F لیمر	۲/۸۰۳	۱۱۵/۲۴	۰/۰۰۸	۳/۲۱۲	۱۱۵/۲۴	۰/۰۰۰	۴/۶۰۵	۱۱۵/۲۴	۰/۰۰۰	۸/۹۵۳	۱۱۵/۲۴	۰/۰۰۰
روش لیمر	داده‌های تلفیقی (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۹/۰۱	۴	۰/۰۲۱	داده‌های تلفیقی (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۱۰/۳۴	۵	۰/۰۰۸	داده‌های تلفیقی (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۱۲/۰۳	۷	۰/۰۰۰
هاسمن	روش اثرات ثابت (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۹/۰۱	۴	۰/۰۲۱	روش اثرات ثابت (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۱۰/۳۴	۵	۰/۰۰۸	روش اثرات ثابت (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۱۲/۰۳	۷	۰/۰۰۰
روش هاسمن	روش اثرات ثابت (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۹/۰۱	۴	۰/۰۲۱	روش اثرات ثابت (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۱۰/۳۴	۵	۰/۰۰۸	روش اثرات ثابت (به دلیل سطح خطای کمتر از ۰/۰۵)	۱۲/۰۳	۷	۰/۰۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

۶-۳- نتایج آزمون فرضیه‌ها

با توجه به نتایج آزمون والد در جدول فوق، واریانس‌های تمامی مدل‌ها دارای تورش هستند که این بدان معنی است تمامی جملات خطای موجود در مدل پژوهش ناهمسانی واریانس دارند و برای رفع این مشکل از روش رگرسیونی حداقل مربعات تعمیم‌یافته استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش (برآورد مدل شماره ۱ و ۲ و ۳)، در جدول ۳ نشان داده شده است:

ملاحظه مقادیر به دست آمده در جدول ۴، بیانگر رگرسیون برازش شده در سطح خطای ۵ درصد است. با توجه به جدول فوق، بر اساس مدل (۱) از آنجایی که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، لذا می‌توان نتیجه گرفت که سطح بالای بیش اطمینانی مدیران مبتنی بر سرمایه‌گذاری با ریسک آتی شرکت مبتنی بر انحرافات بازده سهام تأثیر معناداری دارد و با توجه به آماره مثبت آن، نوع ارتباط بین آن‌ها مستقیم است. بدین معنی که مدیران با سطح بالای بیش اطمینانی باعث افزایش ریسک آتی شرکت می‌گردد. مدل شماره (۲) حاکی از تأثیر مستقیم بیش اطمینانی مدیران بر ریسک آتی شرکت مبتنی بر انحرافات جریان نقدی است. همچنین بر اساس مدل (۳) بیش اطمینانی مبتنی بر مخارج سرمایه‌ای باعث افزایش ریسک آتی شرکت مبتنی بر انحراف‌های بازده سهام می‌گردد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش (برآورد مدل شماره ۴ و ۵ و ۶)، در جدول ۴ نشان داده شده است:

جدول (۳): نتایج برآورد مدل‌های پژوهش

متغیرها	مدل ۱					مدل ۲					مدل ۳				
	ضرب	خطای استاندارد	آماره t	سطح خطا	VIF	ضرب	خطای استاندارد	آماره t	سطح خطا	VIF	ضرب	خطای استاندارد	آماره t	سطح خطا	VIF
c	۰/۴۱۲	۰/۰۶۲	۶/۶۴۱	۰/۰۰۰	---	۰/۰۳۶	۰/۰۰۶	۵/۹۶۷	۰/۰۰۰	---	۰/۰۲۷	۰/۰۱۰	۲/۵۳۰	۰/۰۱۱	---
Over INV	۰/۰۳۰	۰/۰۱۰	۲/۸۵	۰/۰۰۴	۱/۲۴	۰/۰۱۳	۰/۰۰۴	۲/۸۹۳	۰/۰۰۴	۱/۷۰	---	---	---	---	---
CAPEX	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	۰/۰۱۴	۰/۰۰۴	۳/۱۱۴	۰/۰۰۲	۳/۸۷
INST	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
SIZE	۰/۰۲۶	۰/۰۱۳	۱/۹۹۱	۰/۰۴۷	۱/۲۶	۰/۰۴۴	۰/۰۱۵	۲/۸۱۷	۰/۰۰۵	۱/۲۰	۰/۰۴۴	۰/۰۱۹	۲/۲۶۰	۰/۰۲۴	۱/۷۳
Growth	۰/۱۵۸	۰/۰۲۳	۶/۶۹۸	۰/۰۰۰	۱/۵۱	۰/۰۱۱	۰/۰۰۴	۲/۴۳۰	۰/۰۱۶	۱/۲۳	۰/۰۴۱۲	۰/۰۴۲	۹/۷۲۵	۰/۰۰۰	۱/۲۳
LEV	۰/۳۵۰	۰/۰۶۹	۵/۰۱۴	۰/۰۰۰	۱/۶۵	۰/۰۱۹	۰/۰۰۷	۲/۶۳۰	۰/۰۰۸	۱/۳۸	۰/۰۴۶	۰/۰۲۰	۲/۳۰۹	۰/۰۲۱	۱/۶۵
R ²	۰/۲۹۶					۰/۲۱۴					۰/۲۴۶				
R ² تعدیل	۰/۱۸۱					۰/۱۹۸					۰/۱۳۱				
آماره F	۳/۱۲۴۸					۲/۳۴۱۶					۲/۷۱۲۹				
احتمال F	۰/۰۰۰۰					۰/۰۰۰۰					۰/۰۰۰۰				
دوربین واتسون	۱/۷۱۴					۱/۶۰۲					۱/۶۸۳				

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول (۴): نتایج برآورد مدل‌های پژوهش

متغیرها	مدل ۴					مدل ۵					مدل ۶				
	ضرب	خطای استاندارد	آماره t	سطح خطا	VIF	ضرب	خطای استاندارد	آماره t	سطح خطا	VIF	ضرب	خطای استاندارد	آماره t	سطح خطا	VIF
c	۰/۰۱۰	۰/۰۰۵	۲/۱۵۹	۰/۰۳۱۰	---	۰/۰۰۹	۰/۰۰۳	۳/۰۹۰	۰/۰۰۲	---	۰/۷۹۲	۰/۱۱۳	۲/۲۴	۰/۰۲۵	---
Over INV	---	---	---	---	---	-۰/۹۴۳	۰/۱۶۶	-۵/۶۶	۰/۰۰۰	۱/۷۰	۰/۱۷۵	۰/۰۳۷	-۴/۶۹	۰/۰۰۰	۱/۵۴
CAPEX	۰/۸۹۰	۰/۱۵۴	۵/۷۶	۰/۰۰۰	۱/۶۸	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
INST	---	---	---	---	---	-۳/۲۹۷	۱/۰۷۶	-۳/۰۶	۰/۰۰۲	۱/۳۳	-۰/۳۸۷	۰/۱۲۲	-۳/۱۶۳	۰/۰۰۱	۲/۳۸
INST×Over INV	---	---	---	---	---	-۰/۱۶۸	۰/۰۶۷	-۲/۵۱۳	۰/۰۱۳	۲/۸۰	-۰/۰۲۲	۰/۰۰۷	-۳/۰۰۵	۰/۰۰۲	۳/۳۱
SIZE	۰/۸۰۰	۰/۲۸۵	۲/۸۰۱	۰/۰۰۵	۱/۲۶	۰/۱۶۶	۰/۰۲۲	۷/۵۱۸	۰/۰۰۰	۱/۲۰	۰/۳۱۹	۰/۰۷۰	۴/۵۳۱	۰/۰۰۰	۱/۷۳

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۷/ پیاپی ۶۶/ تابستان ۱۴۰۴

متغیرها	مدل ۴					مدل ۵					مدل ۶				
	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح خطا	VIF	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح خطا	VIF	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح خطا	VIF
Growth	۰/۳۲۸	۰/۱۶۶	۱/۹۷۱	۰/۰۴۹	۱/۵۱	۰/۰۱۹	۰/۰۰۷	۲/۴۸۲	۰/۰۱۳	۱/۲۳	۰/۶۹۱	۰/۲۱۴	۳/۲۲۱	۰/۰۰۱	۱/۲۳
LEV	۰/۱۵۹	۰/۰۲۳	۶/۶۸۰	۰/۰۰۰	۱/۶۵	۰/۰۱۱	۰/۰۰۵	۲/۲۳۳	۰/۰۲۶	۱/۳۸	۰/۴۰۹	۰/۰۴۱	۹/۷۶۱	۰/۰۰۰	۱/۶۵
R ²	۰/۳۹۶					۰/۳۱۴					۰/۳۴۶				
R ² تعدیل	۰/۳۸۱					۰/۲۹۸					۰/۲۳۱				
آماره F	۴/۰۶۱۲					۳/۷۰۸۵					۳/۹۰۴۱				
احتمال F	۰/۰۰۰۰					۰/۰۰۰۰					۰/۰۰۰۰				
دوربین واتسون	۱/۶۷۳					۱/۶۳۴					۱/۶۴۸				

منبع: یافته های پژوهشگر

ملاحظه مقادیر به دست آمده در جدول ۴، بیانگر رگرسیون برازش شده در سطح خطای ۵ درصد است. با توجه به جدول فوق، بر اساس مدل (۴) از آنجایی که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، لذا می توان نتیجه گرفت که سطح بالای بیش اطمینانی مدیران مبتنی بر مخارج سرمایه ای با ریسک آتی شرکت مبتنی بر انحرافات جریان های نقدی تأثیر معناداری دارد و با توجه به آماره مثبت آن، نوع ارتباط بین آن ها مستقیم است. مدل شماره (۵) حاکی از نقش تضعیف کننده سهامداران نهادی بر ارتباط مثبت بین بیش اطمینانی مدیران مبتنی بر سرمایه گذاری بر ریسک آتی شرکت مبتنی بر انحراف بازده سهام است. همچنین بر اساس مدل (۶) بیانگر آن است که سهامداران نهادی نقش تضعیف کننده بر ارتباط بین بیش اطمینانی مبتنی بر سرمایه گذاری باعث افزایش ریسک آتی شرکت مبتنی بر انحراف جریان های نقدی می گردد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های پژوهش (برآورد مدل شماره ۷ و ۸)، در جدول ۵ نشان داده شده است: ملاحظه مقادیر به دست آمده در جدول ۵، بیانگر رگرسیون برازش شده در سطح خطای ۵ درصد است. با توجه به جدول فوق، بر اساس مدل (۷) از آنجایی که سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، لذا می توان نتیجه گرفت سهامداران نهادی نقش تضعیف کننده بر رابطه بین سطح بالای بیش اطمینانی مدیران مبتنی بر مخارج سرمایه ای با ریسک آتی شرکت مبتنی بر انحرافات بازده سهام تأثیر معناداری دارد و با توجه به آماره مثبت آن، نوع ارتباط بین آن ها مستقیم است. مدل شماره (۵) حاکی از نقش تضعیف کننده سهامداران نهادی بر ارتباط مثبت بین بیش اطمینانی مدیر مبتنی بر مخارج سرمایه ای، بر ریسک آتی شرکت مبتنی بر انحراف جریان های نقدی است.

جدول (۵): نتایج برآورد مدل‌های پژوهش

متغیرها	مدل ۷					مدل ۸				
	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح خطا	VIF	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح خطا	VIF
c	۰/۶۰۸	۰/۲۵۱	۲/۴۲	۰/۰۱۵	۲/۲۸	۰/۵۴۳	۰/۰۹۳	۵/۷۹	۰/۰۰۰	۱/۱۶
Over INV	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
CAPEX	۰/۸۰۳	۰/۳۹۴	۲/۰۳	۰/۰۴۲	۲/۵۸	۱/۲۱۲	۰/۶۱۱	۱/۹۸	۰/۰۴۷	۲/۳۶
INST	۰/۰۲۱	۰/۰۰۳	۶/۷۲	۰/۰۰۰	۱/۶۵	۰/۰۹۵	۰/۰۲۳	۴/۰۴	۰/۰۰۰	۲/۹۱
INST×Over INV	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
INST×CAPEX	-۰/۳۵۶	۰/۱۴۰	-۲/۵۳۲	۰/۰۱۱	۱/۶۵	۰/۱۲۳	۰/۰۴۹	۲/۴۶۷	۰/۰۱۳	۱/۶۵
SIZE	۰/۴۹۹	۰/۰۴۸	۱۰/۱۹۴	۰/۰۰۰	۱/۳۲	۰/۴۴۶	۰/۱۵۴	۲/۸۹۱	۰/۰۰۳	۲/۳۲
Growth	۰/۳۴۸	۰/۱۲۶	۲/۷۵۰	۰/۰۰۶	۲/۸۳	۰/۲۰۴	۰/۰۱۸	۱۱/۳۰۴	۰/۰۰۰	۱/۹۰
LEV	۰/۱۴۶	۰/۰۴۶	۳/۱۲۴	۰/۰۰۱	۲/۳۲	۰/۳۶۴	۰/۱۳۹	۲/۶۰۷	۰/۰۰۹	۲/۸۴
R ²	۰/۳۳۲					۰/۳۴۷				
تعدیل شده R ²	۰/۲۲۴					۰/۲۳۴				
آماره F	۳/۵۴۷۱					۳/۷۱۲۵				
احتمال F	۰/۰۰۰۰					۰/۰۰۰۰				
دوربین واتسون	۱/۶۷۸					۱/۶۴۱				

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۷- نتیجه‌گیری

مطالعات رفتاری بیانگر آن است که وضعیت‌های هیجانی مانند غم، شادی، خوش‌بینی، ترس و عصبانیت در انتخاب‌های محافظه‌کارانه و متهورانه در حسابداری اثرگذار است (برن برگ، ۲۰۱۱، باحقیقت و اسماعیل زاده مفری ۱۴۰۰). این پژوهش‌ها مؤید آن است که حسابداری و روان‌شناختی ارتباط نزدیک با یکدیگر دارند. رفتار سرمایه‌گذاران، مدیران، حسابداران و حسابرسان از عوامل مختلفی از جمله ادراک و احساس آن‌ها سرچشمه می‌گیرد و بر فرآیند تصمیم‌گیری آن‌ها تأثیر می‌گذارد؛ بنابراین نحوه نگرش مدیر به ریسک، معرف ویژگی شخصیتی وی و تعیین‌کننده نوع رفتار مدیر است. بر اساس نظریه نمایندگی با استفاده از مفروضات بنیادی رفتاری، مطرح شده است که مدیران ریسک‌گریز هستند و مدیران و سهامداران ممکن است گرایش‌های متفاوتی نسبت به ریسک داشته باشند. لذا مدیران با بیش‌اطمینانی بالا این‌گونه می‌پندارند که در آینده ممکن است اتفاقات خوب بیشتر از اتفاقات بد بیافتد و این مسئله باعث افزایش ریسک‌پذیری آن‌ها

در تصمیم‌های شرکت می‌گردد. در این بین سازوکارهای حاکمیت شرکتی از جمله سهامداران نهادی از طریق نظارت بر رفتارهای مدیران سعی بر کاهش ریسک در تصمیم‌های آن‌ها می‌کند و این انتظار وجود دارد که سهامداران نهادی بتواند ارتباط بین بیش اطمینانی مدیران و ریسک آتی شرکت را تضعیف نماید. در این پژوهش ارتباط بین بیش اطمینانی مدیران با ریسک آتی شرکت و همچنین تأثیر سهامداران نهادی بر رابطه بین آن‌ها بررسی شده است. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش حاکی از آن است که بیش اطمینانی مدیر مبتنی بر سرمایه‌گذاری، ریسک آتی شرکت را افزایش می‌دهد. همچنین بر اساس فرضیه دوم پژوهش بیش اطمینانی مدیر مبتنی بر مخارج سرمایه‌ای باعث افزایش ریسک آتی شرکت می‌گردد. تأیید فرضیه‌های مذکور را می‌توان این‌گونه مورد استدلال قرار داد که مدیران درباره توانایی‌های خود از جمله قدرت پیش‌بینی، ادراک اطلاعاتی و دانش خود اغراق می‌کنند؛ به بیان دیگر، به توانایی‌ها و دانش خود اعتماد بیش از حد دارند که البته ممکن است این احساس درونی را اظهار نکنند یا حتی خود نیز از آن غافل باشند که این امر باعث می‌گردد مدیر در تصمیم‌های شرکت بیش از حد خوش‌بین باشد و اقدام به تصمیم‌های پر ریسک نماید که منجر به افزایش ریسک شرکت می‌گردد. در این خصوص نتیجه به‌دست‌آمده با پژوهش‌های علی و زبیر تائونی (۲۰۲۱)، علیمزادی و همکاران (۱۳۹۹) همسو و عدم تطبیق با نتیجه تحقیق ابراهیمی و اسکندر (۱۳۹۸) بوده است.

همچنین بر اساس فرضیه سوم و چهارم، مبین این مطلب است که سهامداران نهادی رابطه بین بیش اطمینانی مدیر و ریسک آتی شرکت را تضعیف می‌کند. نتیجه به‌دست‌آمده را می‌توان این‌گونه مورد استدلال قرار داد که سهامداران نهادی از طریق تقویت سیستم حاکمیت شرکتی سعی بر نظارت بیشتر بر رفتارهای مدیران و اعمال نفوذ و قدرت در شرکت می‌کنند و از این طریق ریسک‌پذیری مدیران نیز کاهش می‌یابد از آنجایی که سهامداران نهادی به‌عنوان عاملی نظارتی بر ریسک آتی شرکت تأثیرگذار است، لذا وجود سهامداران نهادی اثر مثبت ارتباط بین بیش اطمینانی و ریسک آتی شرکت را تضعیف و تعدیل نموده است. این نتیجه به‌دست‌آمده را می‌توان با پژوهش علی و زبیر تائونی (۲۰۲۱) همسو دانست.

۸. محدودیت و پیشنهادها

از جمله محدودیت‌های این تحقیق استفاده از یک پراکسی برای سنجش بیش اطمینانی مدیریت بوده، که ممکن است گویای شرایط واقعی نباشد به همین جهت پیشنهاد می‌شود از شاخص‌های دیگر نظیر تفاوت سود پیش‌بینی مدیریت و سود واقعی برای سنجش آن نیز استفاده شود. همچنین شواهد تجربی به‌دست‌آمده در این مطالعه نشان می‌دهد که مدیر باید در تصمیم‌گیری دقت بالایی داشته باشد. وی باید یک موقعیت را بر اساس واقعیت‌ها و ارقام واقع بینانه تحلیل کند، نه اینکه درک نادرستی از توانایی‌های بیش از حد خود در کنترل نتایج یک موقعیت داشته باشد. یافته‌های تحقیق همچنین حاکی از آن است که مقررات‌گذاران و سیاست‌گذاران می‌توانند استراتژی‌هایی را برای ایجاد انگیزه برای سرمایه‌گذاران نهادی جهت خرید و

نگهداری سهام شرکت‌ها تدوین کنند. زیرا این امر، نوعی کنترل و نظارت داخلی بر مدیریت محسوب می‌شود. همچنین پیشنهاد می‌شود با توجه به تأثیر شرایط رکود و رونق بازار بر بیش‌اطمینانی مدیر و عملکرد شرکت، در تحقیق آتی این موضوع در مدل تحقیق مورد بررسی قرار گیرد.

فهرست منابع

- احمدپور، احمد و منتظری، هادی. (۱۳۹۰). نوع مدیریت سود و تأثیر اندازه‌ی شرکت، ساختار مالکیت و حاکمیت شرکتی بر آن. پیشرفت‌های حسابداری، ۳(۲): ۱-۳۵.
- باحقیقت، الهام، اسماعیل زاده مقری، علی. (۱۴۰۰). تأثیر رفتار احساسی سرمایه‌گذاران با نقش تعدیلگر اعتماد عمومی بر قیمت سهام. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳(۵۱): ۲۱-۴۰.
- بدیعی نژاد، علی و توانگر، افسانه. (۱۴۰۱). اثر تمرکز مالکیت نهادی منفعل، دوره تصدی مدیرعامل و رقابت بازار محصول بر رابطه بین اغفال توجه سرمایه‌گذاران نهادی منفعل و عدم شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۴): ۲۳۳-۲۶۲.
- بزرگ اصل، موسی؛ باباجانی، جعفر و کوه کن، علی. (۱۳۹۸). تأثیر مالکیت نهادی بر رابطه بین بیش‌اطمینانی مدیران و اهرم مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۶، شماره ۴، صص ۴۸۲-۴۹۸.
- بشیری منش، نازنین، اورج اوغلی، نیر. (۱۴۰۰). تأثیر بیش‌اطمینانی مدیران بر لحن گزارشگری مالی. پژوهش‌های مالی و رفتاری در حسابداری، ۱(۲): ۸۱-۹۹.
- بنی مهد، بهمن؛ عربی، سیدمهدی و حسن پور، شیوا. (۱۳۹۵). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری، تهران، انتشارات ترمه، صص ۴۸۴-۴۸۶.
- بهار مقدم، مهدی؛ جوکار، حسین و صالحی آسفیچی، نورالله. (۱۳۹۷). اثر تعدیل‌کنندگی نوع مالکیت نهایی شرکت‌ها بر رابطه بین سود سهام تقسیمی و کیفیت سود. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰(۲): ۱۰۰-۶۳.
- حاجی ابراهیمی، مریم و اسکندر، هدی. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر بیش‌اطمینانی مدیریت بر ریسک‌پذیری و عملکرد شرکت. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۳۱): ۳۴۰-۳۶۵.
- حسنی القار، مسعود و رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر بیش‌اطمینانی مدیریت در ساختار سررسید بدهی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. مدیریت دارایی و تامین مالی، ۶(۱): ۸۹-۱۰۶.
- حمیدیان، محسن؛ جنت مکان، حسین و فلاح، هاجر. (۱۳۹۹). پایداری مالکیت نهادی راهکاری مناسب جهت کنترل مدیریت سود واقعی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۷): ۱۶۹-۱۹۰.

- دارابی، رویا، زارعی، علی. (۱۳۹۶). تأثیر بیش‌اطمینانی مدیریت بر ریسک سقوط قیمت سهام: با تأکید بر نقش تعدیل‌کنندگی محافظه‌کاری حسابداری. دانش حسابداری مالی، ۱(۴)، ۱۲۱-۱۳۹.
- رحمانیان کوشکی، عبدالرسول و ایمان روی، زهرا. (۱۴۰۰). تأثیر اعتماد به نفس بیش از حد مدیر عامل بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها با نقش تعدیل‌گر مالکیت نهادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۳)، ۴۹-۶۸.
- رضایی، فرزین، فیروز علیزاده، اکرم، نورمحمدی، الهام. (۱۳۹۹). رابطه توانایی مدیریت با اجزاء مدیریت ریسک یکپارچه. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۸)، ۲۳-۴۲.
- رضایی، فرزین، مرادی، مریم. (۱۳۴۸). تأثیر تمرکز مالکیت بر رابطه بین فرا اطمینانی مدیریت و سررسید بدهی شرکت‌ها. دانش مالی تحلیل اوراق بهادار، ۱۲(۴۳)، ۱۴۳-۱۵۷.
- شمسی، فاطمه؛ جهان‌شاد، آریتا. (۱۳۹۸). مقاله پژوهشی: تأثیر بیش‌اطمینانی مدیران مبتنی بر سرمایه‌گذاری و مخارج سرمایه‌ای بر شاخص‌های ریسک و بهره‌وری سرمایه. راهبرد مدیریت مالی، ۷(۴): ۱۲۴-۱۰۴.
- صفی پورافشار، مجتبی، رئیسی، لیلا. (۱۴۰۱). بیش‌اطمینانی مدیریت، تأمین مالی داخلی و بهره‌وری سرمایه‌گذاری. مجله دانش حسابداری، ۱۳(۱)، ۱۸۵-۲۰۱.
- علیپور، هوشنگ، تهرانی، رضا، علیرضایی، ابوتراب، عباس پور اسفدن، قنبر. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر بیش اعتمادی مدیران و سرمایه‌گذاری مضاعف بر درماندگی مالی شرکت‌ها. تحقیقات مدیریت آموزشی، ۱۳(۵۱)، ۱۳۸-۱۱۹.
- علیمرادی، محمد؛ علی احمدی، سعید و فروغی، داریوش. (۱۳۹۹). تأثیر سطوح خوش بینی و ریسک‌پذیری تصمیم‌گیرندگان بر تصمیم‌های فروش سرمایه‌گذاری با تأکید بر حسابداری ارزش منصفانه. فصلنامه حسابداری مالی، ۱۲(۴۵): ۲۹-۱.
- قدرتی زوارم، عباس؛ نوروزی، محمد؛ مالدار، علیرضا و ماهری سردشت، زهرا. (۱۴۰۱). تأثیر بیش اعتمادی مدیران بر روش‌های تأمین مالی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۶۰)، ۱۲۵-۱۳۶.
- مرادی، مهدی؛ دلدار، مصطفی. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر سهامداران غیر نهادی بر سیاست تقسیم سود. دانش حسابداری مالی، ۲(۴): ۱۲۴-۱۰۶.
- نایب محسنی، شیدا؛ خلیفه سلطانی، سیداحمد و حجازی، رضوان. (۱۴۰۰). تدوین مدل رفتاری تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران فردی در بازار سرمایه ایران. تحقیقات مالی، ۲۳(۴)، ۶۲۵-۶۵۲.
- نمازی، محمد و ابراهیمی میمند، مهدی. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سازوکارهای راهبری شرکتی بر افشای ریسک. فصلنامه حسابداری مالی، ۸(۳۰): ۱-۳۹.
- Ali, Z. and Tauni, M.Z. (2021), "CEO overconfidence and future firm risk in China: the moderating role of institutional investors", Chinese Management Studies, Vol. 15 No. 5, pp. 1057-1084

- Ali, Zulfiqar & Zubair Tauni, Muhammad. (2021). CEO overconfidence and future firm risk in China: the moderating role of institutional investors. *Chinese Management Studies*, DOI 10.1108/CMS-04-2019-0147
- Baker, M.P. and Wurgler, J. (2011), *Behavioral Corporate Finance: An Updated Survey*, Social Science Electronic Publishing, 2: 357-424
- Ben-David, I., Graham, J.R. and Harvey, C.R. (2013), "Managerial miscalibration", *The Quarterly Journal of Economics*, 128(4): 1547-1584.
- Bernardo, A.E. and Welch, I. (2001), "On the evolution of overconfidence and entrepreneurs", *Journal of Economics and Management Strategy*, 10(3): 301-330.
- Bollaert, H. and Petit, V. (2010), "Beyond the dark side of executive psychology: current research and new directions", *European Management Journal*, 28(5): 362-376.
- Boubakri, N., Cosset, J. C., Mishra, D., & Somé, H. Y. (2023). The value of risk-taking in mergers: Role of ownership and country legal institutions. *Journal of Empirical Finance*.
- Boubakri, N., Cosset, J.-C. and Saffar, W. (2013), "The role of state and foreign owners in corporate risk-taking: evidence from privatization", *Journal of Financial Economics*, 108(3): 641-658
- Bushee, B.J. (1998), "The influence of institutional investors on myopic R&D investment behavior", *Accounting Review*, pp. 305-333.
- Campbell, T.C., Gallmeyer, M., Johnson, S.A., Rutherford, J. and Stanley, B.W. (2011), "CEO optimism and forced turnover", *Journal of Financial Economics*, 101(3): 695-712.
- Cao, L., Du, Y., & Hansen, J. Ø. (2017). Foreign institutional investors and dividend policy: Evidence from China. *International Business Review*, 26(5), 816-827.
- Carleton, W.T., Nelson, J.M. and Weisbach, M.S. (1998), "The influence of institutions on corporate governance through private negotiations: evidence from TIAA-CREF", *The Journal of Finance*, 53(4): 1335-1362.
- Chan, C.-C., Lin, B.-H., Chang, Y.-H. and Liao, W.-C. (2013), "Does bank relationship matter for corporate risk-taking? Evidence from listed firms in Taiwan", *The North American Journal of Economics and Finance*, 26: 323-338.
- Chung, R., Firth, M. and Kim, J.-B. (2002), "Institutional monitoring and opportunistic earnings management", *Journal of Corporate Finance*, 8(1): 29-48.
- Clarke, D.C. (2003), "Corporate governance in China: an overview", *China Economic Review*, 14(4): 494-507.
- Cornett, M. M., Marcus, A. J., Saunders, A., & Tehranian, H. (2007). The impact of institutional ownership on corporate operating performance. *Journal of Banking & Finance*, 31(6), 1771-1794
- Dasgupta Amil, Vyacheslav Fos and Zacharias Sautner (2021), "Institutional Investors and Corporate Governance", *Foundations and Trends in Finance*: 12(4), 276-394
- Del Guercio, D. and Hawkins, J. (1999), "The motivation and impact of pension fund activism", *Journal of Financial Economics*, 52(3): 293-340
- Duan, Q. (2023). Research on the Impact of Institutional Investors' Shareholding on Corporate Tax Avoidance—An Empirical Analysis Based on STATA. In *SHS Web of Conferences* (Vol. 154, p. 02022). EDP Sciences
- Durand, R. (2003), "Predicting a firm's forecasting ability: the roles of organizational illusion of control and organizational attention", *Strategic Management Journal*, 24(9): 821-838

- Fabrizius, G. and Büttgen, M. (2013), "The influence of knowledge on overconfidence: consequences for management and project planning", *International Journal of Business and Management*, 8(11): 1.
- Gillan, S. and Starks, L.T. (2003), "Corporate governance, corporate ownership, and the role of institutional investors: a global perspective", *Journal of Applied Finance*, 13(2): 4-22.
- Gillan, S.L. and Starks, L.T. (2000), "Corporate governance proposals and shareholder activism: the role of institutional investors", *Journal of Financial Economics*, 57(2): 275-305.
- Haider, J. and Fang, H.-X. (2016), "Board size, ownership concentration and future firm risk", *Chinese Management Studies*, 10(4): 692-709.
- Hartzell, J.C. and Starks, L.T. (2003), "Institutional investors and executive compensation", *The Journal of Finance*, 58(6): 2351-2374.
- Heaton, J.B. (2002), "Managerial optimism and corporate finance", *Financial Management*, 31(2): 33-45.
- Hribar, P. and Yang, H. (2016), "CEO overconfidence and management forecasting", *Contemporary Accounting Research*, 33(1): 204-227.
- Huang, L. (2016), "Study on nature of property right, shareholding of institutional investor and enterprise value", *Journal of Service Science and Management*, 9(1): 56.
- Jain J. ,Walia .N. ,Kaur .M. and Singh .S. (2022), Behavioural biases affecting investors' decision-making process: a scale development approach, *Management Research Review* ,Vol. 45 No. 8 ,pp. 1079-1098
- Johnson, D.D. and Fowler, J.H. (2011), "The evolution of overconfidence", *Nature*, 477(73): 317
- Kim, J.B., Wang, Z. and Zhang, L. (2016), "CEO overconfidence and stock price crash risk", *Contemporary Accounting Research*, 33(4): 1720-1749.
- Kim .B. and Na .J. (2022), Effects of CEO and COO overconfidence on the firm's inventory leanness, *Journal of Manufacturing Technology Management* ,Vol. 33 No. 1 ,pp. 169-190.
- Kouaib, A., & Lacombe, I. (2023). CEO overconfidence and subsequent firm performance an indirect effect via earnings manipulations. *The Journal of High Technology Management Research*, 34(1), 100452
- Li, J. and Tang, Y. (2010), "CEO hubris and firm risk taking in China: the moderating role of managerial discretion", *Academy of Management Journal*, 53(1): 45-68.
- Lin, Y.R. and Fu, X.M. (2017), "Does institutional ownership influence firm performance? Evidence from China", *International Review of Economics and Finance*, 49: 17-57.
- Malmendier, U. and Tate, G. (2005), "CEO overconfidence and corporate investment", *The Journal of Finance*, 60(6): 2661-2700
- Mohseni .F. ,Weidner .S. and Kloos .M. (2020), A historical analysis and the identification of driving forces behind the evolution of the urban macro skyline of Shiraz ,Iran, *Journal of Cultural Heritage Management and Sustainable Development* ,Vol. 10 No. 4 ,pp. 413-427.
- Moore, D.A. and Healy, P.J. (2008), "The trouble with overconfidence", *Psychological Review*, 115(2): 502

- Muniandy, P., Tanewski, G., & Johl, S. K. (2016). Institutional investors in Australia: Do they play a homogenous monitoring role? *Pacific-Basin Finance Journal*, 40(2), 266–288.
- Padilla, A., Hogan, R. and Kaiser, R.B. (2007), “The toxic triangle: destructive leaders, susceptible followers, and conducive environments”, *The Leadership Quarterly*, 18(3): 176-194.
- Park, J. and Chung, C. (2016), “CEO overconfidence, leadership ethics, and institutional investors”, *Sustainability*, 9(1): 14.
- Picone, P.M., Dagnino, G.B. and Minà, A. (2014), “The origin of failure: a multidisciplinary appraisal of the hubris hypothesis and proposed research agenda”, *Academy of Management Perspectives*, 28(4): 447-468.
- Ruiz-Mallorquí, M. V., & Santana-Martín, D. J. (2011). Dominant institutional owners and firm value. *Journal of Banking & Finance*, 35(1), 118–129.
- Shaojie Lai, Xiaorong Li, Kam C.Chan. (2021). CEO overconfidence and labor investment efficiency. *The North American Journal of Economics and Finance*. 55(10):13-19.
- Smith, M.P. (1996), “Shareholder activism by institutional investors: evidence from CalPERS”, *The Journal of Finance*, 51(1): 227-252.
- Tai, V.W., Lai, Y.-H. and Lin, L. (2014), “Local institutional shareholders and corporate hedging policies”, *The North American Journal of Economics and Finance*, 28: 287-312.
- Tihanyi, L., Johnson, R.A., Hoskisson, R.E. and Hitt, M.A. (2003), “Institutional ownership differences and international diversification: the effects of boards of directors and technological opportunity”, *Academy of Management Journal*, 46(2): 195-211.
- Wen, Ningrui, Muhammad Usman, and Ahsan Akbar. (2023). "The Nexus between Managerial Overconfidence, Corporate Innovation, and Institutional Effectiveness" *Sustainability* 15, no. 8: 6524. <https://doi.org/10.3390/su15086524>
- Zahra, S.A. (1996), “Technology strategy and new venture performance: a study of corporate sponsored and independent biotechnology ventures”, *Journal of Business Venturing*, 11(4): 289-321.

Abstract

The moderating role of institutional ownership on the role of CEO overconfidence on future firm risk

Vahid oskou¹
Reza Daghani²
Majid Moradi³

Received: 2025/March/25 Accepted: 2025/May/31

Abstract

Uncertainty and the future risk, which considered one of the most challenging topics in the field of accounting research. Optimistic managers, when faced with difficulties and hardships, by using effective coping strategies, adapt themselves and their personal situations to these conditions in order to achieve their goals. Thus, these CEOs take more risks when making their decisions. Institutional shareholders, on the other hand, increase their oversight of managers' behavior by improving corporate governance and reducing the risks of managers' decisions. Accordingly, this study seeks to investigate the effect of managers' overconfidence on companies' future risk by emphasizing the moderating role of institutional ownership. For this purpose, a sample consisting of 116 listed companies in the Tehran Stock Exchange during 2013 to 2020 with using a multivariate regression model based on panel data technique, the results indicate that the overconfidence of managers measuring by investment and capital expenditures has a positive effect on the company's future risk. Moreover, institutional shareholders, as a moderating role, also undermine the positive relationship between management overconfidence and the company's future risk.

Keywords: CEO overconfidence, future firm risk, institutional ownership.

¹ Department of Administrative and Economic Sciences, Faculty of Humanities and Sports Sciences, Gonbad-Kavos University, Gonbad-Kavos, Iran (Corresponding author). vahidoskou@gonbad

² Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabaie University, Tehran, Iran. r.daghani@gmail.com

³ Department of Accounting, Saveh Branch, Islamic Azad University, Saveh, Iran. m.moradi@hnhk.ac.ir



قابلیت‌های هوش مصنوعی در حسابداری: تحلیل پیامدهای آن

مسعود طاهری نیا^۱

عبداله ساعدی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۵

چکیده

هوش مصنوعی تقریباً در تمامی کسب و کارها سایه افکنده و می‌تواند جایگزین مناسبی برای کارهای دستی و همین‌طور محاسباتی باشد. پژوهش حاضر با هدف تحلیل و بررسی پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری انجام پذیرفت. جامعه آماری پژوهش را ۱۶ نفر از اساتید و حسابداران و حسابرسان خبره تشکیل می‌دهند که براساس اصل کفایت نظری و نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند. با توجه به رویکرد پژوهش (آمیخته بودن آن) ابزار گردآوری داده‌ها در بخش کیفی مصاحبه نیمه ساختار یافته است که روایی آن از طریق روایی محتوا و پایایی آن به کمک پایایی درون‌کدگذار و میان‌کدگذار تأیید شد. از طرفی ابزار گردآوری داده‌ها در بخش کمی پرسشنامه دلفی است که با استفاده از روایی محتوا و نرخ ناسازگاری به ترتیب روایی و پایایی آن تأیید گردید. به این ترتیب داده‌های به دست آمده در بخش کیفی به کمک تحلیل مضمون، با استفاده از نرم افزار اطلس.تی و روش کدگذاری پیامدهای (پیامدهای مثبت و منفی) هوش مصنوعی در حسابداری شناسایی شد. همچنین به منظور تعیین میزان و درجه اهمیت پیامدها در بخش کمی با استفاده از روش دلفی فازی این مهم انجام گرفت. لازم به ذکر است که پژوهش حاضر در سال ۱۴۰۱ انجام گرفت. نتایج گویای آن بود که براساس دیدگاه خبرگان پیشگیری از جرائم مالی، ساماندهی اطلاعات، کاهش مدت زمان تصمیم‌گیری، افزایش دقت و کاهش خطا به ترتیب مهمترین پیامدهای مثبت هوش مصنوعی در حسابداری می‌باشند. از طرفی بیکاری تکنولوژیکی، نگهداری و به روزرسانی مستمر الگوریتم‌ها، عدم تعیین مسئول تصمیم‌گیری و حذف مشاغل / وظایف متعارف به ترتیب مهم‌ترین چالش‌ها (پیامدهای منفی) هوش مصنوعی در حسابداری هستند. **واژه‌های کلیدی:** هوش مصنوعی، حرفه حسابداری، رویکرد دلفی فازی.

۱. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه لرستان، خرم‌آباد، ایران. (نویسنده مسئول) taherinia.m@lu.ac.ir

۲. گروه مدیریت، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه لرستان، خرم‌آباد، ایران. Saedi.a@lu.ac.ir



۱- مقدمه

تغییر و تحولات جدید در عرصه فناوری هر جامعه و صنعتی را به تکاپو و می‌دارد تا از صحنه رقابت کنار گذاشته نشود و نیازهای محیط را بهتر پاسخ دهد (القهاطانی^۱، ۲۰۲۳). در واقع تکیه بر پشتوانه مدیریت کاغذ، شانس و استفاده از رویکردهای سنتی در برابر شیوع بحران‌های جدید از قبیل ویروس کرونا جز اتلاف زمان و هدر رفت انرژی دستاورد مفیدی در پی نخواهد داشت. بدیهی است تضمین بقا در واکنش مناسب و به موقع به چالش‌های محیطی است (شین^۲ و همکاران، ۲۰۲۱). یکی از بزرگترین ابزارهای پیشرفت روز دنیا که همه صنایع را تحت‌الشعاع قرار داده و چاره‌ساز بسیاری از مشکلات پیش‌روی بشر تلقی می‌گردد، هوش مصنوعی^۳ است. در حقیقت الگوبرداری از هوش انسان، هدف اصلی هوش مصنوعی است که باعث می‌شود همچون انسان بیاندیشد و به جای او تصمیم بگیرد (کاچات - روست و کلارسفلد^۴، ۲۰۲۳). به بیانی دیگر، هوش مصنوعی جزء ابزارهای امیدوار کننده برای راه‌اندازی سیستم‌ها با نگاه به آینده محسوب می‌شود (انتزازی^۵ و همکاران، ۲۰۲۳) و ماشین‌ها را قادر می‌سازد با سطوح هوشی مشابه انسان حس، درک، عمل و یادگیری داشته باشند (سالواگنو^۶ و همکاران، ۲۰۲۳). دریافت و کسب اطلاعات از محیط پیرامون، درک و تحلیل درست آن و انجام وظایف محوله به بهترین شکل ممکن می‌تواند تنها بخشی از قابلیت‌های هوش مصنوعی باشد (باتامیسرا^۷ و همکاران، ۲۰۲۳). می‌توان گفت هوش مصنوعی تقریباً در تمامی کسب و کارها سایه افکنده و توانسته است جایگزین مناسبی برای کارهای دستی و همین‌طور محاسباتی باشد. حسابداری نیز این قاعده مستثنی نیست و سایه آن (هوش مصنوعی) نیز در دنیای حسابداری تحولات شگفت‌انگیز و مهمی را به وجود آورده و خواهد آورد (ژانگ^۸، ۲۰۲۲). سرعت بخشیدن به انجام امور مالی در کمترین زمان ممکن و کاهش میزان خطا آرمان مدیران به خصوص حسابداران در هر کسب و کاری است (ازنوا و نکم^۹، ۲۰۲۱). در حقیقت بهره‌گیری از هوش مصنوعی در جمع‌آوری و تحلیل داده‌های مالی، سلامت عملکرد مالی را تضمین می‌کند (استانکو و دوتسکو^{۱۰}، ۲۰۲۱).

انجام فعالیت‌های اقتصادی موفق همیشه در سایه دریافت اطلاعات دقیق و مناسب انجام می‌گیرد. براین اساس، ذینفعان و استفاده‌کنندگان مختلف از جمله سهامداران، بیمه‌گذاران، نهادهای نظارتی و ... برای تصمیم‌گیری‌های خود به اطلاعات مالی قابل اتکا و شفاف نیاز دارند (رسولی و رحمانی، ۱۴۰۱). از طرفی با افزایش

^۱ . Alqahtani

^۲ . Xin

^۳ . Artificial Intelligence

^۴ . Cachat-Rosset & Klarsfeld

^۵ . Entezari

^۶ . Salvagno

^۷ . Bhattamisra

^۸ . Zheng

^۹ . Ezenwa & Nkem

^{۱۰} . Stancu & Dutescu

چشمگیر رشد جهانی و پیچیدگی ماهیت معاملات، بکارگیری روش‌های کارآمد حسابداری و حسابرسی بیش از پیش ضرورت می‌یابد. از طرفی با توجه به نقش حیاتی که هوش مصنوعی در زمینه‌های مختلف از جمله کشاورزی، پزشکی، حمل و نقل، حسابداری و ... ایفا می‌کند، اهمیت پرداختن به آن در امور مختلف سازمان امری حیاتی است. برای بهبود گزارش‌ها در صورت‌های مالی، پرهیز از تعصبات و خطاهای احتمالی و همچنین کاهش طول زمانی فرایند گزارش که معمولاً نشأت گرفته از روش‌های دستی است، با کمک هوش مصنوعی امکان پذیر است. به دیگر سخن هوش مصنوعی وعده کاهش سطح خطاها و کیفیت خروجی‌ها را می‌دهد و در عین حال شفافیت و قابلیت ممیزی بیشتر را سبب می‌شود. (کاستین بانسا^۱ و همکاران، ۲۰۲۲). بدیهی است گسترش و افزایش حجم اطلاعات و سرعت پاسخگویی به نیازهای سیال بازار ضرورت استفاده از ابزار توانمندی همچون هوش مصنوعی در امور مالی را فراهم می‌سازد تا به جای انسان تحلیل، بررسی، پیش‌بینی و سپس تصمیم‌گیری نماید (کریمی و همکاران، ۱۴۰۱). در همه سازمان‌ها مدیریت امور مالی از مهم‌ترین مواردی است که هر مدیری باید به توجه داشته باشد. هر چه اطلاعات ارائه شده از سوی حسابداران دقیق، به موقع و میزان خطاها کمتر باشد، مدیران فرایند هموارتر و قابل اتکاتری را برای تصمیم‌گیری طی خواهند نمود، چرا که اطلاعات غلط موجب عقب ماندن سازمان از مسیر اصلی خود می‌شود. هوش مصنوعی از جمله پدیده‌هایی است که در دهه‌های اخیر بسیار مورد توجه قرار گرفته است و بدون شک در آینده نه چندان دور مطالب بسیاری از آن شنیده خواهد شد. به دیگر سخن سایه هوش مصنوعی به زودی در هر حرفه و کسب و کاری و حتی تمامی حوزه‌های زندگی بشر نمایان می‌شود. نقش و جایگاه مهم حسابداری در سازمان بر کسی پوشیده نیست. براین اساس، استفاده از هوش مصنوعی در حسابداری باعث می‌شود تا کارهای محاسباتی و پردازش داده‌هایی که برای نیروی انسانی سخت و پیچیده است، به راحتی و با دقت زیاد و به موقع و بدون محدودیت زمان و مکان انجام گیرد. از طرفی علی‌رغم مطالعات بسیار در پژوهش‌های خارجی، متأسفانه در داخل کشور به این مسئله چندان توجهی نشده است. بنابراین، پژوهش حاضر سعی دارد به منظور شناخت بیشتر و بهتر قابلیت‌های هوش مصنوعی در حسابداری، پیامدهای حاصل از آن را مورد تحلیل و بررسی قرار دهد. در حقیقت تلاش دارد پاسخی مناسب برای سؤالاتی از قبیل پیامدهای مثبت هوش مصنوعی در حسابداری کدامند؟ پیامدهای منفی هوش مصنوعی در حسابداری کدامند؟ و میزان اهمیت هر یک از آنها به چه نحوی است؟ ارائه نماید.

^۱ . Costin Banța

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- هوش مصنوعی

در خصوص هوش مصنوعی تعریف دقیقی که تمامی صاحب‌نظران و دانشمندان بر روی آن اجماع‌نظر داشته باشند، ارائه نشده است. اما اکثر تعاریف به این امر اشاره دارد که هوش مصنوعی یعنی تولید ماشین‌های هوشمندی که همانند انسان فکر و عمل کند (کومار^۱ و همکاران، ۲۰۲۳). یا مک کارتی^۲ (۲۰۰۷) هوش مصنوعی را علم و مهندسی ساخت ماشین‌های هوشمند تعریف می‌کند و صالح^۳ (۲۰۱۹) معتقد است که هوش مصنوعی یعنی ایجاد نرم افزارها و ماشین‌هایی که توانایی برنامه ریزی و حل مسئله را دارند (گیام^۴ و همکاران، ۲۰۲۲). هوش مصنوعی نوعی شبیه سازی هوش انسان برای کامپیوتر است و به نحوی برنامه نویسی می‌شود که قابلیت الگوبرداری از رفتار انسان را داشته باشد (فلورس - ویوار و گارسیا-پنالوو^۵، ۲۰۲۳). به کمک هوش مصنوعی می‌توان کنش و واکنش انسانی را به ماشین‌ها و ربات‌ها انتقال داد (چن^۶ و همکاران، ۲۰۲۳). هوش مصنوعی یک حوزه جدید میان رشته‌ای و در حال رشد است که حوزه‌های مختلفی همچون پایگاه داده، آمار، یادگیری ماشین و سایر زمینه‌های مرتبط را با هم تلفیق کرده تا دانش و اطلاعات ارزشمندی استخراج نماید (پورزمانی و کلانتری، ۱۳۹۲). هوش مصنوعی به طراحی سیستم‌هایی اشاره دارد که با توجه به هدف به درک محیط، تحلیل و تفسیر داده‌ها، استدلال، تصمیم‌گیری و نهایتاً اقدام مناسب برای رسیدن به آن هدف عمل می‌کند. همچنین سیستم‌های هوش مصنوعی می‌توانند به گونه‌ای طراحی شوند که یاد بگیرند رفتار خود را با تجزیه و تحلیل اینکه چگونه محیط تحت تأثیر اقدامات قبلی آنها قرار می‌گیرد، تطبیق دهند (سچلکنس^۷، ۲۰۲۲). هوش مصنوعی که از آن به عنوان انقلاب صنعتی چهارم یاد می‌شود، قابلیت تعامل با محیط را دارد. این ویژگی تعاملی آن را قادر می‌سازد تا رفتار خود را براساس نشانه‌های محیطی یاد بگیرد و تغییر دهد (گلیکسون و وولی^۸، ۲۰۲۲). در کل می‌توان گفت نسبت دادن ویژگی‌های انسانی همچون فکر کردن، خلاقیت و نوآوری، حل کردن مسائل، ادراک، سازگاری، استدلال کردن، آموختن و ... به ربات‌ها نشان دهنده هوش مصنوعی است (چو^۹ و همکاران، ۲۰۲۲).

1. Kumar

2. Mccarthy

3. Saleh

4. Giam

5. Flores-Vivar & García-Penalvo

6. Chen

7. Schellekens

8. Glikson & Woolley

9. Chu

۲-۲- هوش مصنوعی در حسابداری

کاربرد هوش مصنوعی در حوزه مالی و حسابداری به دهه ۱۹۸۰ که بر تجزیه و تحلیل گزارش‌ها، پیش‌بینی و کشف تقلب تمرکز داشت، برمی‌گردد (رودریگز^۱ و همکاران، ۲۰۲۳). هوش مصنوعی نه تنها می‌تواند کارایی و دقت اطلاعات در حسابداری افزایش می‌دهد، بلکه بار کاری حسابداران را نیز کاهش می‌دهد (لی^۲ و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین می‌توان بیان داشت که هوش مصنوعی تغییرات بسیاری را در حسابداری ایجاد کرده است. به عبارتی هوش مصنوعی نیاز سازمان به نیروی انسانی را کاهش و در نتیجه هزینه‌های آن را کاهش می‌دهد. از طرفی هوش مصنوعی دارای یک سیستم پشتیبان است و در صورتی که اطلاعات از بین برود، این قابلیت را دارد که آن را بازیابی نماید (تیان و لی^۳، ۲۰۲۲). انجام فعالیت‌های تکراری همیشه آزار دهنده است و انرژی فرد را می‌گیرد. به کمک هوش مصنوعی حسابدار از شر کارهای تکراری نجات پیدا می‌کند (هولمز و داگلاس^۴، ۲۰۲۲). در حقیقت هوش مصنوعی با بررسی سوابق مالی گذشته و وضعیت معاملات و نقدینگی کنونی، هم آینده مالی سازمان را پیش‌بینی می‌کند و هم از بروز جرائم مالی پیشگیری می‌نماید. به عبارتی استفاده صحیح و موثر از هوش مصنوعی نقش اساسی را در پیشگیری از جرائم مالی ایفا می‌کند (کیو^۵، ۲۰۲۲). خدمات هوش مصنوعی در حوزه حسابداری بر کسی پوشیده نیست، به لطف قابلیت‌های هوش مصنوعی دیگر لازم نیست وقت زیادی را صرف جستجو و استخراج داده‌ها نمود، بلکه در کمترین زمان و با امنیت و سرعت بالا این امر انجام می‌گیرد. از آنجا که زمان در تصمیم‌گیری‌ها و تعیین راهبردهای آینده سازمان نقش کلیدی دارد، به لطف قابلیت‌های هوش مصنوعی می‌توان در بازه زمانی کمتری به اطلاعات لازم دست یافت (هان^۶ و همکاران، ۲۰۲۳). قابلیت‌های هوش مصنوعی در حسابداری بسیار است و می‌تواند برخی از وظایف از جمله خطای ورود اطلاعات، مطابقت خودکار داده‌ها و شناسایی تهدیدات امنیتی در حسابداری را تسهیل نماید (هانگ و یو^۷، ۲۰۲۲). پیشرفت‌های تکنولوژی برای بهبود عملکرد مورد استقبال سازمان‌ها قرار می‌گیرد. حرفه حسابداری که از بخش‌های مهم سازمان محسوب می‌شود با کمک هوش مصنوعی خواهد توانست داده‌ها را از منابع مختلف تشخیص، دسته‌بندی و در اختیار حسابدار قرار دهد (کوکینا و داوینپورت^۸، ۲۰۱۷). البته باید به این نکته نیز توجه داشت که هوش مصنوعی می‌تواند چالش‌هایی را در حسابداری نیز به همراه داشته باشد. به عنوان مثال آموزش حسابداران و مدیران مالی برای کار با این سیستم‌ها می‌تواند هزینه‌بر باشد (حسن^۹، ۲۰۲۲). هر چقدر هم هوش مصنوعی برای صنعت حسابداری مفید و مثمرتر باشد، اما نمی‌تواند جایگزین

^۱ . Rodrigues

^۲ . Li

^۳ . Tian & Li

^۴ . Holmes & Douglass

^۵ . Qiu

^۶ . Han

^۷ . Huang & You

^۸ . Kokina & Davenport

^۹ . Hasan

توانمندی‌های انسان در اعمال قضاوت و تردید حرفه‌ای باشد (چوکودی^۱ و همکاران، ۲۰۱۸). همچنین می‌توان چالش یادگیری و مقاومت در برابر تغییر حسابداران را به عنوان اثرات منفی هوش مصنوعی برشمرد. در حقیقت افراد گاهی اوقات نمی‌توانند و یا نمی‌خواهند دانش و تجربه‌های جدید کسب نمایند و اندوخته‌های آنها را کد می‌ماند و این امر باعث می‌شود که فرایندهای جدید را برای خود تهدید قلمداد کنند و در برابر آنها مقاومت کنند (زمانکوا^۲، ۲۰۱۹).

۳-۲- پیشینه پژوهش

رودریگز و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهش خود نشان دادند که آینده حرفه حسابداری به اجرای هوش مصنوعی بستگی دارد. در واقع کارایی و اثربخشی روش‌های حسابداری در سایه هوش مصنوعی امکان پذیر خواهد بود. نتایج پژوهش تیان و لی (۲۰۲۲) نشان می‌دهد که استفاده از هوش مصنوعی ۰/۹۸ میزان دقت در امور حسابداری را افزایش داده و همچنین از اهمیت بالایی در پردازش اطلاعات برخوردار است. همچنین هولمز و داگلاس (۲۰۲۲) در مطالعه خود نشان دادند که هوش مصنوعی فعالیت‌های تکراری و خطر خطای انسانی را کاهش و در نهایت عملکرد شغلی حسابداران را افزایش می‌دهد. فدیک^۳ و همکاران (۲۰۲۲) معتقدند که سرمایه‌گذاری در هوش مصنوعی به بهبود کیفیت حسابداری و حسابرسی و کاهش حق‌الزحمه کمک می‌کند. نتایج به‌دست‌آمده از مطالعه استافی و گروسو^۴ (۲۰۲۲) نشان می‌دهد که نفوذ فناوری‌های مبتنی بر هوش مصنوعی در حسابداری، مانند سیستم‌های خبره، اتوماسیون فرآیندها از طریق رباتیک یا بلاک‌چین، می‌تواند با کاهش خطاها و افزایش کارایی فرآیندهای حسابداری و مالی به فعالیت‌های حسابداری افزوده شود. هانگ و یو (۲۰۲۲) معتقدند که هوش مصنوعی منجر به استخراج اطلاعات کارآمد در حسابداری می‌شود که این امر بهبود تصمیم‌گیری‌های مالی را در پی دارد و همچنین مانع از بروز جرائم مالی شود. آنها همچنین بیان داشتند که اطلاعات صحیح و به موقع اثرات چالش‌های پیش‌روی سازمان را کاهش می‌دهد. لهنر^۵ و همکاران (۲۰۲۲) با انجام مطالعه‌ای پنج مولفه اخلاقی عمده در تصمیم‌گیری مبتنی بر هوش مصنوعی در حسابداری را شناسایی کردند. به زعم آنها این مولفه‌ها شامل بیطرف بودن، حریم خصوصی، شفافیت، پاسخگویی و قابل اعتماد بودن می‌باشند. حسن (۲۰۲۲) در مطالعه خود اذعان داشت که پیاده‌سازی هوش مصنوعی در حرفه حسابداری و حسابرسی را می‌توان همچون شمشیر دو لبه در نظر گرفت که از یک طرف منجر به افزایش بهره‌وری و دقت بیشتر در فرایندهای کاری می‌شود و از طرف دیگر باعث حذف مشاغل سنتی و اخراج کارکنان غیر ماهر می‌شود. از طرفی استفاده از فناوری‌ها می‌تواند در شناخت و تعیین افرادی که مسئولیت تصمیم‌گیری

^۱ . Chukwudi

^۲ . Zemankova

^۳ . Fedyk

^۴ . Stafie & Grosu

^۵ . Lehner

را بر عهده داشته اند، سردرگمی ایجاد کند. ازنوا و نکم (۲۰۲۱) در مطالعه خود نشان دادند که هوش مصنوعی تأثیر مثبت و معناداری بر حرفه حسابداری دارد و حرفه حسابداری باید استفاده از آن را بپذیرد. هاشم و القظمی^۱ (۲۰۲۱) پس از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان دادند که هوش مصنوعی نقش مهمی در افزایش کارایی سیستم‌های اطلاعات حسابداری دارد. به عبارتی سرعت عمل در پردازش داده‌ها را افزایش می‌دهند. بریوا^۲ و همکاران (۲۰۲۱) معتقدند که پیشرفت تکنولوژی برای صنعت حسابداری و مالی بسیار مفید است. آنها در مطالعه خود بیان داشتند که استفاده از برنامه کاربردی هوش مصنوعی مانند سیستم‌های خبره برای حسابرسی و مالیات، عوامل هوشمند برای خدمات مشتری، یادگیری ماشینی برای تصمیم‌گیری و ... می‌توانند با کاهش خطا مزایای زیادی به همراه داشته باشند. هوسن^۳ (۲۰۲۰) معتقد است در حسابداری، هدف از بکارگیری هوش مصنوعی را افزایش بهره‌وری در رویه‌ها و فرآیندهای اساسی و ضروری است به گونه‌ای که در بلندمدت منجر به بهبود تصمیمات تجاری شود. چوکودی و همکاران (۲۰۱۸) نیز در مطالعه‌ای بیان می‌کنند هوش مصنوعی به سرعت در حال تغییر نحوه عملکرد موسسات مالی است. در واقع به کمک هوش مصنوعی انتظار می‌رود علاوه بر افزایش دقت و کاهش خطا، کارایی عملیاتی نیز حاصل شود. کوکینا و داوینپورت (۲۰۱۷) نیز بیان داشتند که حسابداران تنها از طریق هوش مصنوعی قادر خواهند بود مجموعه بزرگی از داده‌ها را تجزیه و تحلیل نمایند و در نتیجه از صحت صورت‌های مالی اطمینان حاصل نمایند. ماکریداکس^۴ (۲۰۱۷) بیان می‌کند که هوش مصنوعی علی‌رغم مزایای بیشمار در حرفه حسابداری می‌تواند پیامدهای بدی همچون پایان دادن به برتری انسان را نیز در پی داشته باشد. به عبارتی خیلی سریع‌تر از انسان می‌تواند تجزیه و تحلیل‌های مالی را انجام دهد.

۳- روش شناسی

پژوهش حاضر بر پایه پژوهش‌های آمیخته (به صورت کیفی و کمی) و در پارادایم استقرایی - قیاسی است. همچنین از نظر هدف کاربردی و از حیث ماهیت و روش، اکتشافی است. با توجه با رویکرد پژوهش (آمیخته بودن آن) روش شناسی آن به تفکیک بخش کیفی و بخش کمی تشریح می‌گردد. جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی و کمی پژوهش شامل اساتید حوزه حسابداری، حسابرسان، حسابداران و مدیران مالی می‌باشند که با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند تعداد ۱۶ نفر (کسانی که اطلاعات و درک آن‌ها در زمینه مورد بررسی کافی و از دانش، تخصص و تجربه لازم برخوردار بودند) به عنوان اعضای نمونه انتخاب شدند. براین اساس، بر مبنای اصل کفایت نظری تا سر حد اشباع داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز گردآوری شد. ابزار گردآوری

^۱ . Hashem & Alqatami

^۲ . Berdiyeva

^۳ . Hosen

^۴ . Makridakis

داده‌ها در بخش کیفی مصاحبه نیمه ساختار یافته است که روایی و پایایی آن به ترتیب با استفاده از روایی محتوا و پایایی درون کدگذار و میان کدگذار تأیید شد. از طرفی در بخش کمی پژوهش برای گردآوری داده‌ها از پرسشنامه دلفی فازی بهره گرفته شد که روایی آن از طریق روایی محتوا و پایایی آن به کمک نرخ ناسازگاری تأیید گردید. در بخش کیفی پژوهش داده‌های به دست آمده از تحلیل مضمون (بررسی متون، مقاله، مجله، کتاب، مصاحبه و ...) با کمک نرم افزار Atlas.ti و روش کدگذاری (کدگذاری باز، محوری، انتخابی) تحلیل و پیامدهای قابلیت‌های هوش مصنوعی در حسابداری در قالب پیامدهای مثبت و منفی شناسایی شدند. در بخش کمی پژوهش به منظور تعیین اولویت و میزان اهمیت پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری از روش دلفی فازی بهره گرفته شد و میزان و درجه اهمیت هر یک مشخص شد.

۴- یافته‌ها

۴-۱- ویژگی‌های جمعیت شناختی

یافته‌های جمعیت شناختی نشان می‌دهد که ۱۲ نفر معادل ۰/۷۵ مرد و ۴ نفر معادل ۰/۲۵ زن هستند. همچنین در بین نمونه انتخابی ۶ نفر بین ۳۱- ۴۰ سال سن دارند که معادل ۰/۳۷ حجم نمونه انتخابی هستند. اعضای نمونه بالاتر از ۴۱ سال ۱۰ نفر هستند که ۰/۶۳ حجم نمونه را به خود اختصاص داده‌اند. در این میان ۴ نفر دارای مدرک تحصیلی فوق لیسانس که معادل ۰/۲۵ حجم نمونه انتخابی می‌باشند و ۱۲ نفر معادل ۰/۷۵ دارای مدرک تحصیلی دکتری هستند.

۴-۲- یافته‌های بخش کیفی

۴-۲-۱- شناسایی پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری

در این بخش به منظور شناسایی پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری از رویکرد تحلیل مضمون بهره گرفته شد. این بدان معناست که نه تنها از مصاحبه؛ بلکه با مطالعه متون (مقاله، کتاب، مجله و ...) اقدام به فهم بیشتر و بهتر هوش مصنوعی در حسابداری گردید. به عبارتی داده‌های لازم گردآوری شد و سپس با استفاده از نرم افزار Atlas.ti و روش کدگذاری (کدگذاری باز، محوری، انتخابی) پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری شناسایی شدند. به دلیل حجم بالای کدگذاری و کم بودن ظرفیت مقاله تنها به نمونه ای از فرایند کدگذاری در جدول زیر اشاره شده است.

جدول ۱. نمونه ای از فرایند کدگذاری

کدگذاری باز	کدگذاری محوری	کدگذاری انتخابی
تجزیه و تحلیل دقیق اطلاعات، سطح دقت بالا، افزایش توجه، بررسی صحیح و درست داده ها، واکاوی اصولی داده ها، از بین رفتن سطح اشتباهات زیاد، کاهش میزان خطا، تقلیل میزان لغزش، کاهش قصور	بررسی دقیق، تحلیل صحیح داده ها، کاهش سطح اشتباه	افزایش دقت و کاهش خطا
کاهش هزینه های سازمان، استفاده بهینه از منابع، درست انجام دادن کار، بازدهی بالا، افزایش میزان دستیابی به اهداف، انجام کارهای درست، انجام فعالیت های اثر دار	افزایش کارایی، افزایش اثربخشی	افزایش بهره وری
تحويل سریع اطلاعات، ارائه به موقع و بهنگام داده ها، پردازش سریع داده ها، بررسی زود هنگام، تجزیه و تحلیل در کوتاه ترین زمان ممکن، تصمیم گیری به موقع، تصمیم گیری سریع، مصمم شدن و قصد کردن سریع	ارائه اطلاعات بهنگام، تجزیه و تحلیل سریع داده ها، تصمیم گیری سریع	کاهش مدت زمان ارائه اطلاعات و تصمیم گیری
واهمه داشتن از بروز فناوری های جدید در شغل و سازمان، ترس از شکل گیری تغییر، ترس از مواجهه با تغییر، جلوگیری از تغییر، مقاومت کردن، حمایت از وضع موجود، خواهان ثبات، پشتیبانی کردن از عدم تغییر	ترس از تغییر، اجتناب از تغییر، حمایت از ثبات و عدم تغییر	مقاومت در برابر تغییر
بیکاری ناشی از پیشرفت فناوری، ظهور فناوری و حذف مشاغل، شکل گیری رویکردها و روش های جدید، حذف روش های سنتی، ناتوانی در آموزش و کسب مهارت های جدید، بیکای ناشی از فناوری جدید، ناتوانی در کسب شغل	بیکاری ساختاری، جایگزینی روش های جدید با روش های سنتی، ناتوانی در کسب شغل	بیکاری تکنولوژیکی
دلهره داشتن از توانایی یادگیری نکات جدید، باور ضعیف به قابلیت های خود، ترس از تغییر در روش های موجود، نگرانی از یادگیری روش های جدید، آموزش های نامناسب، آموزش های غیر اصولی	نگرانی از یادگیری، اضطراب از تغییر، آموزش های ناکارآمد	دغدغه یادگیری حسابداران

(منبع: یافته های پژوهشگر)

پس از اتمام فرایند کدگذاری که شرح مختصری از آن در جدول بالا ارائه گردید. کلیه پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری در جدول زیر که نتایج بخش کیفی پژوهش را شامل می‌شود، نشان داده شده است.

جدول ۲. پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری

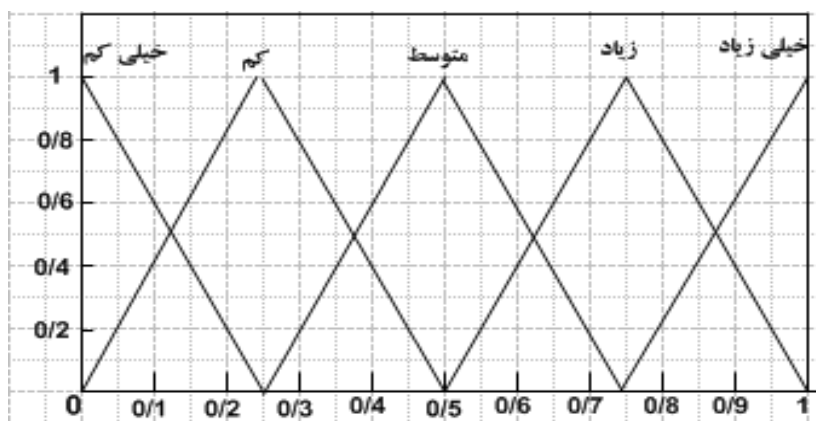
پیامدهای مثبت	منبع	پیامدهای منفی	منبع
بهبود تصمیم‌گیری و ارتباطات	مصاحبه	بیکاری تکنولوژیکی	مصاحبه
افزایش دقت و کاهش خطا	مصاحبه و متون	حذف مشاغل / وظایف متعارف	مصاحبه و متون
کاهش مدت زمان ارائه اطلاعات و تصمیم‌گیری	مصاحبه	مقاومت در برابر تغییر	مصاحبه و متون
بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری	متون	ایجاد نابرابری درآمدی / نابرابری ثروت	متون و مصاحبه
پیشگیری از جرائم مالی	متون و مصاحبه	نگهداری و نیاز به روز رسانی مستمر الگوریتم‌ها	متون و مصاحبه
مدیریت بهتر هزینه‌ها	مصاحبه	به خطر افتادن امنیت مالی	مصاحبه
افزایش امنیت اطلاعاتی	متون	عدم تعیین مسئول تصمیم‌گیری	متون و مصاحبه
حذف فعالیت‌های تکراری	متون و مصاحبه	پایان دادن به برتری انسان	متون
سامان دهی اطلاعات	مصاحبه	دغدغه یادگیری حسابداران	متون و مصاحبه
افزایش بهره‌وری سازمان	متون		

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

۳-۴- یافته‌های بخش کمی

۳-۴-۱- تعریف متغیرهای زبانی

در این مرحله بعد از شناسایی پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری به کمک رویکرد تحلیل مضمون، پیامدها در قالب پرسشنامه باهدف کسب نظر خبرگان راجع به میزان موافقت آن‌ها با پیامدها طراحی می‌شود، خبرگان از طریق متغیرهای کلامی خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد میزان موافقت خود را ابراز می‌کنند. از آنجایی که خصوصیات متفاوت افراد بر تعابیر ذهنی آن‌ها نسبت به متغیرهای کیفی اثرگذار است، لذا با تعریف دامنه متغیرهای کیفی، خبرگان با ذهنیت یکسان به سؤال‌ها پاسخ می‌دهند. این متغیرها با توجه به شکل و جدول زیر به شکل اعداد فازی مثلثی تعریف شده‌اند.



شکل ۱. تعریف متغیرهای زبانی

(منبع: یافته های پژوهشگر)

همچنین در جدول زیر نحوه تبدیل متغیرهای کلامی به عدد فازی مثلثی و عدد فازی قطعی شده نشان داده شده است.

جدول ۳. جدول اعداد فازی مثلثی

متغیرهای کلامی	عدد فازی مثلثی	عدد فازی قطعی شده
خیلی زیاد	(۰/۷۵، ۱، ۱)	۰/۷۵
زیاد	(۰/۵، ۰/۷۵، ۱)	۰/۵۶۲۵
متوسط	(۰/۲۵، ۰/۵، ۰/۷۵)	۰/۳۱۲۵
کم	(۰، ۰/۲۵، ۰/۵)	۰/۰۶۲۵
خیلی کم	(۰، ۰، ۰/۲۵)	۰/۰۶۲۵

(منبع: یافته های پژوهشگر)

لازم به ذکر است که باید پس از تطبیق هر شاخص با مقادیر فازی و تخصیص سطح زبانی، اعداد فازی به اعداد کمی قطعی تبدیل شوند (فازی زدایی) که در ادبیات فازی چندین روش برای این کار ارائه شده است که می توان به روش های مرکز ثقل، کمینه میانگین و کمینه بیشینه اشاره کرد. یکی از روش های پرکاربرد در این زمینه استفاده از فرمول مینکوسکی است که در آن اعداد فازی به اعداد قطعی تبدیل می شوند. رابطه

مینکووسکی به شکل زیر ارائه شده است که در این رابطه β حد بالای فازی مثلثی، α حد وسط عدد فازی مثلثی و M حد پایین عدد فازی مثلثی را نشان می‌دهد

$$m + \frac{\beta - \alpha}{4}$$

۴-۳-۲- فاز اول نظرسنجی

در این مرحله پیامدهای شناسایی شده در مرحله کیفی (تحلیل مضمون) در قالب پرسشنامه در اختیار خبرگان قرار می‌گیرد و با توجه به گزینه پیشنهادی و متغیرهای زبانی تعریف شده نتایج حاصل از بررسی پاسخ‌های قیدی شده در پرسشنامه برای به دست آوردن میانگین فازی مؤلفه‌ها مورد تحلیل قرار می‌گیرند. برای محاسبه میانگین فازی از روابط زیر استفاده می‌شود.

$$A_i = (a_1^{(i)}, a_2^{(i)}, a_3^{(i)}), i = 1, 2, 3, \dots, n$$

$$A_{ave} = (m_1, m_2, m_3) = (\frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_1^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_2^{(i)}, \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n a_3^{(i)})$$

در این رابطه A_i بیانگر دیدگاه خبره نام و A_{ave} بیانگر میانگین دیدگاه‌های خبرگان است. بعد از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، تعداد پاسخ‌های داده‌شده به هر عامل مورد شمارش و بررسی قرار گرفت که در نظرسنجی مرحله اول نتایج شمارش پاسخ‌های داده‌شده در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول ۴. نظرسنجی مرحله اول پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری

پیامدهای مثبت هوش مصنوعی در حسابداری					
خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	پیامدها
۱۲	۰	۲	۱	۱	بهبود تصمیم‌گیری و ارتباطات
۱۱	۱	۰	۲	۲	افزایش دقت و کاهش خطا
۱۱	۰	۲	۲	۱	کاهش مدت زمان ارائه اطلاعات و تصمیم‌گیری
۱۰	۲	۱	۳	۰	بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری
۱۳	۱	۰	۰	۲	پیشگیری از جرائم مالی
۹	۳	۱	۲	۱	مدیریت بهتر هزینه‌ها
۱۰	۱	۳	۰	۲	افزایش امنیت اطلاعاتی
۸	۵	۱	۲	۰	حذف فعالیت‌های تکراری
۱۲	۱	۰	۱	۲	سامان‌دهی اطلاعات

پیامدهای مثبت هوش مصنوعی در حسابداری					
پیامدها	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
افزایش بهره‌وری سازمان	۹	۱	۲	۳	۱
پیامدهای منفی هوش مصنوعی در حسابداری					
پیامدها	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
بیکاری تکنولوژیکی	۱۴	۰	۰	۱	۱
حذف مشاغل / وظایف متعارف	۱۲	۱	۰	۰	۳
مقاومت در برابر تغییر	۹	۳	۱	۲	۱
ایجاد نابرابری درآمدی / نابرابری ثروت	۱۰	۱	۲	۰	۳
نگهداری و نیاز به روز رسانی مستمر الگوریتم‌ها	۱۱	۱	۲	۲	۰
به خطر افتادن امنیت مالی	۸	۴	۲	۱	۱
عدم تعیین مسئول تصمیم‌گیری	۱۰	۲	۲	۲	۰
پایان دادن به برتری انسان	۱۱	۱	۱	۲	۱
دغدغه یادگیری حسابداران	۱۰	۴	۰	۰	۲

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

پس از نظرسنجی در گام اول، پاسخ‌های ارائه شده توسط خبرگان برای هر عامل که در جدول فوق نشان داده شد، به منظور تعیین و محاسبه میانگین فازی مثلثی با استفاده از فرمول مینکووسکی، اعداد فازی قطعی شده برای هر عامل (پیامد) مشخص شد. به این ترتیب، در جدول زیر میانگین فازی و فازی‌زدایی شده برای هر یک از عامل‌ها (پیامدها) نشان داده شده است.

جدول ۵. میانگین دیدگاه خبرگان در نظرسنجی مرحله اول

پیامدهای مثبت	میانگین فازی مثلثی (m, α , β)	مقدار کریسپ	پیامدهای منفی	میانگین فازی مثلثی (m, α , β)	مقدار کریسپ
بهبود تصمیم‌گیری و ارتباطات	(۰/۲۵۶, ۰/۳۸۶, ۰/۳۸۵)	۰/۲۶۳	بیکاری تکنولوژیکی	(۰/۲۸۳, ۰/۳۹۸, ۰/۳۸۵)	۰/۲۸۷
افزایش دقت و کاهش خطا	(۰/۲۳۶, ۰/۳۶۴, ۰/۳۳۱)	۰/۲۴۴	حذف مشاغل / وظایف متعارف	(۰/۲۵۶, ۰/۳۷۱, ۰/۳۴۴)	۰/۲۶۳
کاهش مدت زمان ارائه اطلاعات و تصمیم‌گیری	(۰/۲۳۶, ۰/۳۷۱, ۰/۳۳۷)	۰/۲۴۵	مقاومت در برابر تغییر	(۰/۲۲۹, ۰/۳۷۸, ۰/۳۳۱)	۰/۲۴۱

پیامدهای مثبت	میانگین فازی مثلثی (m, a, β)	مقدار کریسپ	پیامدهای منفی	میانگین فازی مثلثی (m, a, β)	مقدار کریسپ
بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری	(۰/۲۳۶, ۰/۳۸۵) (۰/۳۴۴)	۰/۲۴۷	ایجاد نابرابری درآمدی / نابرابری ثروت	(۰/۲۲۸, ۰/۳۵۸) (۰/۳۱۷)	۰/۲۳۹
پیشگیری از جرائم مالی	(۰/۲۷۷, ۰/۳۹۱) (۰/۳۷۱)	۰/۲۸۲	نگهداری و نیاز به روز رسانی مستمر الگوریتم ها	(۰/۲۵۰, ۰/۳۹۱) (۰/۳۵۸)	۰/۲۵۸
مدیریت بهتر هزینه‌ها	(۰/۲۲۹, ۰/۳۷۸) (۰/۳۳۲)	۰/۲۴۱	به خطر افتادن امنیت مالی	(۰/۲۳۰, ۰/۳۸۵) (۰/۳۳۱)	۰/۲۴۳
افزایش امنیت اطلاعاتی	(۰/۲۳۶, ۰/۳۷۱) (۰/۳۳۱)	۰/۲۴۶	عدم تعیین مسئول تصمیم‌گیری	(۰/۲۴۳, ۰/۳۹۱) (۰/۳۵۱)	۰/۲۵۳
حذف فعالیت‌های تکراری	(۰/۲۳۶, ۰/۳۹۸) (۰/۳۴۴)	۰/۲۵۰	پایان دادن به برتری انسان	(۰/۲۴۳, ۰/۳۷۹) (۰/۳۴۴)	۰/۲۵۱
سامان دهی اطلاعات	(۰/۲۵۶, ۰/۳۷۸) (۰/۳۵۱)	۰/۲۶۳	دغدغه یادگیری حسابداران	(۰/۲۵۲, ۰/۳۹۰) (۰/۳۴۸)	۰/۲۶۶
افزایش بهره‌وری سازمان	(۰/۲۰۹, ۰/۳۵۹) (۰/۳۱۰)	۰/۲۲۱			

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

۴-۲-۳- فاز دوم نظرسنجی

پس از پایان نظرسنجی در مرحله اول لازم است که مرحله دوم نظرسنجی نیز انجام گیرد تا نتایج کسب شده از هر دو مرحله با همدیگر مقایسه و نتایج مشخص شود.

جدول ۶. نظرسنجی مرحله دوم پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری

پیامدهای مثبت هوش مصنوعی در حسابداری					
پیامدها	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
بهبود تصمیم‌گیری و ارتباطات	۱۱	۱	۱	۳	۰
افزایش دقت و کاهش خطا	۱۲	۱	۰	۲	۱
کاهش مدت زمان ارائه اطلاعات و تصمیم‌گیری	۱۳	۰	۰	۱	۲
بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری	۹	۳	۱	۲	۱
پیشگیری از جرائم مالی	۱۴	۰	۰	۰	۲

پیامدهای مثبت هوش مصنوعی در حسابداری					
پیامدها	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
مدیریت بهتر هزینه‌ها	۸	۵	۱	۲	۰
افزایش امنیت اطلاعاتی	۹	۲	۳	۱	۱
حذف فعالیت‌های تکراری	۹	۴	۱	۲	۱
سامان‌دهی اطلاعات	۱۳	۱	۰	۱	۱
افزایش بهره‌وری سازمان	۱۰	۲	۰	۱	۳
پیامدهای منفی هوش مصنوعی در حسابداری					
پیامدها	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
بیکاری تکنولوژیکی	۱۳	۰	۲	۱	۰
حذف مشاغل / وظایف متعارف	۱۱	۱	۲	۱	۱
مقاومت در برابر تغییر	۱۰	۲	۰	۲	۲
ایجاد نابرابری درآمدی / نابرابری ثروت	۸	۱	۳	۱	۳
نگهداری و نیاز به روز رسانی مستمر الگوریتم‌ها	۱۲	۱	۱	۲	۰
به خطر افتادن امنیت مالی	۹	۴	۱	۰	۲
عدم تعیین مسئول تصمیم‌گیری	۱۲	۱	۰	۱	۲
پایان دادن به برتری انسان	۱۰	۱	۲	۳	۰
دغدغه یادگیری حسابداران	۹	۴	۰	۱	۲

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

پس از نظرسنجی در گام دوم، پاسخ‌های ارائه شده توسط خبرگان برای هر عامل که در جدول فوق نشان داده شد، به منظور تعیین و محاسبه میانگین فازی مثلثی با استفاده از فرمول مینکووسکی، اعداد فازی قطعی شده برای هر عامل (پیامد) مشخص شد. به این ترتیب، در جدول زیر میانگین فازی و فازی‌زدایی شده برای هر یک از عامل‌ها (پیامدها) نشان داده شده است.

بعد از انجام نظرسنجی در مرحله دوم لازم است که اختلاف میانگین فازی زدایی شده (مقدار کریسپ) پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری در هر دو مرحله مورد بررسی و تحلیل قرار گیرد یا به عبارتی با یکدیگر مقایسه شود. از این رو، جدول زیر اختلاف میانگین فازی زدایی شده (مقدار کریسپ) مرحله اول و دوم را نشان می‌دهد.

جدول ۷. میانگین دیدگاه خبرگان در نظرسنجی مرحله دوم

پيامدهای مثبت	میانگین فازی مثلثی (m, α, β)	مقدار کریسپ	پيامدهای منفی	میانگین فازی مثلثی (m, α, β)	مقدار کریسپ
بهبود تصمیم‌گیری و ارتباطات	(۰/۳۸۵, ۰/۲۴۳, ۰/۳۵۱)	۰/۲۵۱	بیکاری تکنولوژیکی	(۰/۳۸۵, ۰/۲۷۷, ۰/۴۰۵)	۰/۲۸۲
افزایش دقت و کاهش خطا	(۰/۳۵۸, ۰/۲۵۶, ۰/۳۸۴)	۰/۲۶۳	حذف مشاغل / وظایف متعارف	(۰/۳۵۱, ۰/۲۵۰, ۰/۳۸۵)	۰/۲۵۸
کاهش مدت زمان ارائه اطلاعات و تصمیم‌گیری	(۰/۳۵۸, ۰/۲۶۳, ۰/۳۷۸)	۰/۲۶۸	مقاومت در برابر تغییر	(۰/۳۲۴, ۰/۲۲۹, ۰/۳۶۴)	۰/۲۳۹
بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری	(۰/۳۳۱, ۰/۲۲۹, ۰/۳۷۹)	۰/۲۴۱	ایجاد نابرابری درآمدی / نابرابری ثروت	(۰/۲۸۳, ۰/۱۹۵, ۰/۳۳۷)	۰/۲۰۹
پیشگیری از جرائم مالی	(۰/۳۷۸, ۰/۲۸۳, ۰/۳۹۰)	۰/۲۸۷	نگهداری و نیاز به روز رسانی مستمر الگوریتم‌ها	(۰/۳۷۱, ۰/۲۶۳, ۰/۳۹۸)	۰/۲۷۰
مدیریت بهتر هزینه‌ها	(۰/۳۳۴, ۰/۲۳۶, ۰/۳۹۸)	۰/۲۵۰	به خطر افتادن امنیت مالی	(۰/۳۳۸, ۰/۲۴۳, ۰/۳۸۵)	۰/۲۵۵
افزایش امنیت اطلاعاتی	(۰/۳۳۱, ۰/۲۲۹, ۰/۳۷۸)	۰/۲۴۱	عدم تعیین مسئول تصمیم‌گیری	(۰/۳۵۱, ۰/۲۵۶, ۰/۳۷۸)	۰/۲۶۳
حذف فعالیت‌های تکراری	(۰/۳۵۱, ۰/۲۴۳, ۰/۴۰۵)	۰/۲۵۶	پایان دادن به برتری انسان	(۰/۳۳۷, ۰/۲۲۹, ۰/۳۷۹)	۰/۲۳۹
سامان‌دهی اطلاعات	(۰/۳۷۸, ۰/۲۷۷, ۰/۳۹۸)	۰/۲۸۲	دغدغه یادگیری حسابداران	(۰/۳۳۲, ۰/۲۳۶, ۰/۳۷۷)	۰/۲۴۸
افزایش بهره‌وری سازمان	(۰/۳۱۷, ۰/۲۲۸, ۰/۳۵۸)	۰/۲۳۹			

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

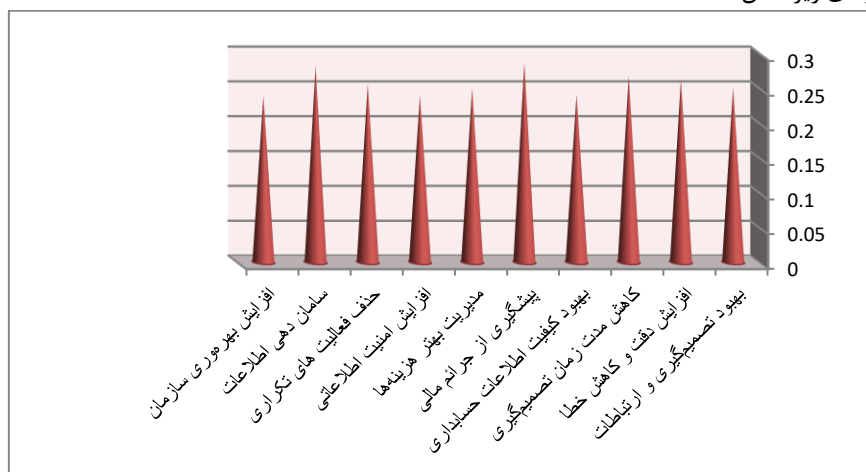
جدول ۸. اختلاف میانگین فازی زدایی شده (مقدار کریسپ) مرحله اول و دوم

پیامدهای مثبت	مقدار کریسپ مرحله اول	مقدار کریسپ مرحله دوم	اختلاف کریسپ مرحله اول و دوم	پیامدهای منفی	مقدار کریسپ مرحله اول	مقدار کریسپ مرحله دوم	اختلاف کریسپ مرحله اول و دوم
بهبود تصمیم‌گیری و ارتباطات	۰/۲۶۳	۰/۲۵۱	۰/۰۱۲	بیکاری تکنولوژیکی	۰/۲۸۷	۰/۲۸۲	۰/۰۰۵
افزایش دقت و کاهش خطا	۰/۲۴۴	۰/۲۶۳	۰/۰۱۹	حذف مشاغل / وظایف متعارف	۰/۲۶۳	۰/۲۵۸	۰/۰۰۵
کاهش مدت زمان ارائه اطلاعات و تصمیم‌گیری	۰/۲۴۵	۰/۲۶۸	۰/۰۲۳	مقاومت در برابر تغییر	۰/۲۴۱	۰/۲۳۹	۰/۰۰۲
بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری	۰/۲۴۷	۰/۲۴۱	۰/۰۰۶	ایجاد نابرابری درآمدی / نابرابری ثروت	۰/۲۳۹	۰/۲۰۹	۰/۰۳۰
پیشگیری از جرائم مالی	۰/۲۸۲	۰/۲۸۷	۰/۰۰۵	نگهداری و نیاز به روز رسانی مستمر الگوریتم‌ها	۰/۲۵۸	۰/۲۷۰	۰/۰۱۲
مدیریت بهتر هزینه‌ها	۰/۲۴۱	۰/۲۵۰	۰/۰۰۹	به خطر افتادن امنیت مالی	۰/۲۴۳	۰/۲۵۵	۰/۰۰۸
افزایش امنیت اطلاعاتی	۰/۲۴۶	۰/۲۴۱	۰/۰۰۵	عدم تعیین مسئول تصمیم‌گیری	۰/۲۵۳	۰/۲۶۳	۰/۰۱۰
حذف فعالیت‌های تکراری	۰/۲۵۰	۰/۲۵۶	۰/۰۰۶	پایان دادن به برتری انسان	۰/۲۵۱	۰/۲۳۹	۰/۰۱۲
سامان دهی اطلاعات	۰/۲۶۳	۰/۲۸۲	۰/۰۱۹	دغدغه یادگیری حسابداران	۰/۲۶۶	۰/۲۴۸	۰/۰۱۸
افزایش بهره‌وری سازمان	۰/۲۲۱	۰/۲۳۹	۰/۰۱۸	بیکاری تکنولوژیکی			

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

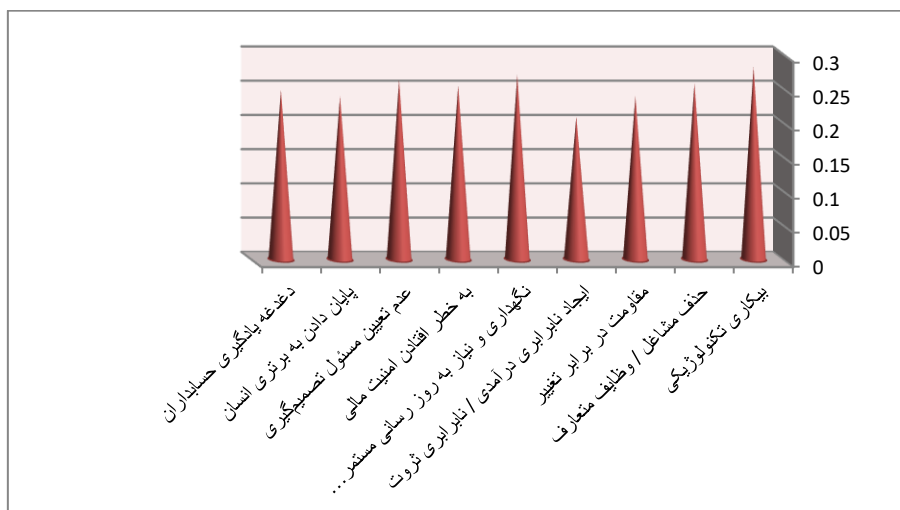
با توجه به مقایسه نتایج دیدگاه‌های ارائه‌شده در مرحله اول و دوم، لازم به ذکر است در صورتی که اختلاف میانگین فازی زدایی شده در دو مرحله کمتر از ۰/۱ باشد فرآیند نظرسنجی متوقف می‌گردد. همان‌گونه که ملاحظه می‌گردد اختلاف میانگین فازی زدایی شده نظر خبرگان در دو مرحله کمتر از ۰/۱ می‌باشد، از این‌رو، خبرگان در خصوص پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری به اجماع رسیده‌اند و نظرسنجی در این مرحله متوقف می‌گردد. این بدان معناست که خبرگان به پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری شناسایی‌شده در

پژوهش نگاه تقریباً یکسانی داشته‌اند. با توجه به مطالب پیش گفته، اولویت تمامی عوامل (پیامدها در قالب نمودارهای زیر نشان داده شده است).



نمودار ۱. اولویت بندی پیامدهای مثبت هوش مصنوعی در حسابداری

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)



نمودار ۲. اولویت بندی پیامدهای منفی هوش مصنوعی در حسابداری

(منبع: یافته‌های پژوهشگر)

۵- بحث و نتیجه‌گیری

امروزه با پیشرفت‌های روزافزون فناوری، تقریباً واژه هوش مصنوعی را همه شنیده‌اند. پدیده‌ای که به خوبی جایگاه و نقش خود را در هر کسب و کاری نشان داده است. به عبارتی استفاده از هوش مصنوعی در حوزه‌های گوناگون رواج بسیاری پیدا کرده است. در جهان تجاری امروز کمتر کسی را می‌توان یافت که برای کوچک‌ترین امور خود به نوعی از این فناوری کمک نگیرد. به هر حال برای رفع نیازهای سازمان و از همه مهمتر نیازهای مشتری دیگر نمی‌توان سنتی اندیشید و سنتی عمل کرد. لازم است متناسب با پیچیدگی‌های روز دنیا خود را به رویکردها و فناوری‌های نوین مجهز ساخت. براین اساس، پژوهش حاضر با هدف تحلیل و بررسی پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری انجام پذیرفت. از آنجا که پژوهش حاضر دارای رویکردی آمیخته است، شرح نتایج آن به تفکیک در دو بخش کیفی و کمی تشریح خواهد شد. به این ترتیب، در بخش کیفی با استفاده از تحلیل مضمون و بهره‌گیری از نرم افزار Atlas.ti و همچنین روش کدگذاری، پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری به صورت پیامدهای مثبت و منفی شناسایی شدند که شرح آن در جدول شماره یک نشان داده شده است. از طرفی در بخش کمی هدف آن بود که اولویت‌بندی هر یک از پیامدها مشخص شود یا به عبارتی میزان اهمیت هر یک از دیدگاه خبرگان تعیین شود که با استفاده از روش دلفی فازی این مهم انجام گرفت. با این اوصاف پیشگیری از جرائم مالی، ساماندهی اطلاعات، کاهش مدت زمان تصمیم‌گیری، افزایش دقت و کاهش خطا به ترتیب مهمترین پیامدهای مثبت هوش مصنوعی در حسابداری می‌باشند. در حقیقت با توجه به برنامه‌ها و الگوریتم‌هایی که برای ابزارها و نرم افزارهای مربوطه تعریف می‌شود، این امکان را فراهم می‌آورد که حساب‌ها و صورت‌های مالی به دقت تعریف و استخراج شود و از بروز سوءاستفاده‌های مالی در سازمان جلوگیری به عمل آید. همچنین طبقه‌بندی و دسته‌بندی اطلاعات به مدد هوش مصنوعی خیلی سریع و به طور دقیق انجام گرفته و در زمان مناسب در اختیار مدیران قرار گیرد. بدیهی است اطلاعات مرتب شده و به دقت پالایش شده زمانی که برای حل مسائل به مدیران ارائه شود، نه تنها چالش‌های آینده بهتر درک خواهد شد؛ بلکه مدت زمان تصمیم‌گیری در سایه سار هوش مصنوعی کاهش می‌یابد. در واقع هنگام بروز مشکلات یا شکل‌گیری بحران‌ها، سازمان واکنش‌های به موقع و به هنگامی از خود نشان می‌دهد. همچنین نتایج گویای آن است که هوش مصنوعی علی‌رغم داشتن مزایای مفید و ارزشمند می‌تواند چالش‌هایی برای حرفه حسابداری داشته باشد. با توجه به تحلیل داده‌ها بیکاری تکنولوژیکی، نگهداری و به روزرسانی مستمر الگوریتم‌ها، عدم تعیین مسئول تصمیم‌گیری و حذف مشاغل / وظایف متعارف به ترتیب مهم‌ترین چالش‌ها (پیامدهای منفی) هوش مصنوعی در حسابداری می‌باشند. بدون شک بکارگیری هوش مصنوعی در حسابداری باعث می‌شود که فعالیت‌ها و وظایفی که قبلاً به صورت دستی و سنتی انجام می‌گرفت، دیگر رنگ و بوی خود را از دست خواهند داد. طبیعتاً افرادی که اینگونه وظایف را در سازمان انجام می‌دهند و مهارت‌ها و قابلیت‌های خود را بهبود نبخشند، فدای پیشرفت تکنولوژی می‌شود و سازمان آنها را کنار خواهد گذاشت. این امر منجر به بیکاری آنها شده که از آن به عنوان بیکاری تکنولوژیکی یاد می‌شود. به طبع قوانین و مقررات سازمان متناسب با

پیشرفت‌های تکنولوژیکی مدام تغییر می‌یابند و این امر به روز رسانی مستمر الگوریتم‌ها را می‌طلبد که کاری مشکل و سخت است. از آنجا که داده‌ها و اطلاعات به وسیله افراد در اختیار ابزارها و ماشین‌ها قرار می‌گیرد و بر مبنای آن تصمیمات به صورت خودکار گرفته می‌شود، مسئولیت اجرای تصمیم‌های گرفته شده به طور دقیق مشخص نیست و همین امر می‌تواند یکی دیگر از چالش‌های هوش مصنوعی در حسابداری باشد. در خصوص وجه افتراق و اشتراک پژوهش حاضر با مطالعات دیگر می‌توان اذعان داشت که پژوهش حاضر با مطالعات رودریگز و همکاران (۲۰۲۳)؛ حسن (۲۰۲۲) و هوسن (۲۰۲۰) مطابقت و همخوانی دارد. آنها در پژوهش خود نشان دادند که هوش مصنوعی در حسابداری منجر به افزایش بهره‌وری سازمان می‌شود که در پژوهش حاضر نیز به این مهم اشاره شده است. هلمز و داگلاس (۲۰۲۲) همچون پژوهش حاضر معتقدند که بکارگیری هوش مصنوعی در حسابداری انجام فعالیت‌های تکراری و خطر خطای انسانی را کاهش می‌دهد. هانگ و یو (۲۰۲۲) بیان داشتند که بهبود تصمیم‌گیری مالی و پیشگیری از جرائم از جمله پیامدهای هوش مصنوعی در حسابداری است که پژوهش حاضر نیز این امر بیان شده است. همچنین پایان دادن به برتری انسان به عنوان چالش دیگر در پژوهش ماکریدکاس (۲۰۱۷) و پژوهش حاضر بدان پرداخته شده است. از طرفی هر تحقیق و پژوهشی در کنار رسا بودن و داشتن نقاط قوت از وجود محدودیت‌هایی رنج می‌برد و یافته‌های آن را تحت تاثیر قرار می‌دهد. پژوهش حاضر نیز از این قاعده مستثنی نیست. می‌توان گفت دسترسی دشوار به خبرگان و همچنین حجم نمونه اندک به دلیل ماهیت پژوهش که قابلیت تعمیم‌پذیری پژوهش را کاهش می‌دهد، از جمله مهم‌ترین محدودیت‌های پژوهش می‌باشند.

۵-۱- پیشنهادات کاربردی

- حسابداری یکی از بخش‌های مهم و حساس هر سازمانی به شمار می‌رود. از این رو، پژوهش حاضر با استناد به یافته‌ها پیشنهاد می‌کند که برای بهبود قابلیت سازگاری با تغییر و تحولات محیطی و پاسخگویی سریع و به موقع در بکارگیری هوش مصنوعی در حسابداری اهتمام ورزند.
- بروز فساد در هر نهادی چهره آن را در نزد عموم مخدوش می‌سازد. براین اساس، پژوهش حاضر به مدیران پیشنهاد می‌کند که بکارگیری هوش مصنوعی در حسابداری باعث می‌شود تا ورودی‌ها و خروجی‌های سازمان به خوبی رصد شود. در حقیقت میزان مصارف و درآمد کاملاً مشخص است و امکان هر گونه سوء استفاده‌های مالی را در حال و آینده می‌گیرد.
- با توجه به یافته‌ها پیشنهاد می‌شود که هوش مصنوعی با افزایش قابلیت در جمع‌آوری و پردازش داده‌ها می‌تواند اطلاعات را به موقع در اختیار مدیران به خصوص مدیران بخش مالی قرار دهد. این امر نه تنها باعث اخذ تصمیمات معقولانه در سازمان می‌شود؛ بلکه مدت زمان صرف شده برای تصمیم‌گیری نیز تا حد قابل توجهی کاهش می‌یابد.

- همچنین پیشنهاد می‌شود که استفاده از هوش مصنوعی در حسابداری حذف فعالیت‌های تکراری و کاهش هزینه‌ها را در پی دارد. در واقع نیاز سازمان به نیروی کار را کاهش می‌دهد و بسیاری از فعالیت‌های زمان‌بر در بعد زمانی کوتاه‌تری انجام می‌گیرد. بدون شک کاهش هزینه‌ها نویدبخش بهبود کارایی در سازمان و نهایتاً احتمال افزایش اثربخشی را در پی خواهد داشت که نشان دهنده بهبود بهره‌وری سازمانی است.
- تغییر و تحولات همیشه دغدغه و نگرانی‌های نیروی کار را افزایش می‌دهد که آیا می‌توانند با غالب شدن فناوری‌های جدید از عهده وظایف و مسئولیت‌ها برآیند یا نه؟ به همین خاطر احتمال اینکه در برابر تغییرات مقاومت داشته باشند، بیشتر می‌شود. از این رو پیشنهاد می‌شود مدیران تا حد امکان از لحاظ روانی و با ایجاد کلاس‌ها و دوره‌های آموزشی میزان مقاومت کارکنان به خصوص حسابداران را در برابر تحولات جدید کاهش دهند.
- در نهایت به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود به منظور فهم بهتر و بیشتر پدیده هوش مصنوعی در حسابداری با استفاده از رویکرد داده بنیاد می‌توانند از جنبه‌های مختلف آن را مورد تحلیل و بررسی قرار دهند. همچنین می‌توانند با استفاده از روش پدیدارشناسی افرادی که عملاً درگیر هوش مصنوعی در سیستم‌های مالی بوده‌اند و یا آن را تجربه کرده‌اند، نظرات آنها را بررسی نمایند.

فهرست منابع

- کریمی، اکرم؛ دارابی، رویا؛ پورفخاران، محمدرضا؛ مقدم، حسین (۱۴۰۱). پیش بینی رتبه بندی کیفیت اطلاعات با رویکرد تحلیل عاملی و هوش مصنوعی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۲)، ۱۰۱-۱۰۲.
- پورزمانی، زهرا؛ کلانتری، حسن (۱۳۹۲). مقایسه قدرت پیش بینی بحران مالی توسط تکنیک‌های مختلف هوش مصنوعی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵(۱۷)، ۳۳-۶۴.
- رسولی، ندا؛ رحمانی، علی (۱۴۰۱). مسائل و مشکلات گزارشگری مالی در صنعت بیمه در ایران، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۴)، ۶۹-۹۶.
- Alqahtani, A (2023). A Review of the Scope, Future, and Effectiveness of Using Artificial Intelligence in Cardiac Rehabilitation: A Call to Action for the Kingdom of Saudi Arabia, *Applied Artificial Intelligence*, 37(1), 32-46. doi.org/10.1080/08839514.2023.2175111
- Berdiyeva, O., Umar Islam, M & Saeedi, M (2021). Artificial Intelligence in Accounting and Finance: Meta-Analysis, *NUST Business Review NUST Business School*, 3(1), 56-79. DOI: <https://doi.org/10.37435/NBR21032502>
- Bhattamisra, S.K., Banerjee, P., Gupta, P., Mayuren, J., Patra, S & Candasamy, M (2023). Artificial Intelligence in Pharmaceutical and Healthcare Research, *Big Data Cogn. Comput.*, 7, (10), 1-20. doi.org/10.3390/bdcc7010010

- Cachat-Rosset, G & Klarsfeld, A (2023). Diversity, Equity, and Inclusion in Artificial Intelligence: An Evaluation of Guidelines, *Applied Artificial Intelligence*, 37(1), 1-12. doi.org/10.1080/08839514.2023.2176618.
- Chen, Y.-N., Fan, K.-C., Chang, Y.-L. & Moriyama, T (2023). Special Issue Review: Artificial Intelligence and Machine Learning Applications in Remote Sensing. *Remote Sens.* 15(569), 1-10. doi.org/10.3390/rs15030569
- Chu, H., Hwang, G., Tu, Y & Yang, K (2022). Roles and research trends of artificial intelligence in higher education: A systematic review of the top 50 most-cited articles, *Australasian Journal of Educational Technology*, 83(3), 22-41.
- Chukwudi, L., Echefu, S., Boniface, U & Victoria, N (2018). Effect of Artificial Intelligence on the Performance of Accounting Operations among Accounting Firms in South East Nigeria, *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 7(2), 1-11. DOI: 10.9734/AJEBA/2018/41641.
- Chukwudi, O., Echefu, S., Boniface, U., & Victoria, C. (2018). Effect of Artificial Intelligence on the Performance of Accounting Operations among Accounting Firms in South East Nigeria. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 7, 1-11. https://doi.org/10.9734/AJEBA/2018/41641
- Costin Banța, V., Maria Rîndașu, S., Tănăsie, A & Cojocaru, D (2022). Artificial Intelligence in the Accounting of International Businesses: A Perception-Based Approach, *Sustainability*, 14(11), 1-11. doi.org/10.3390/su14116632
- Entezari, A., Aslani, A., Zahedi, R & Noorollahi, (2023). Artificial intelligence and machine learning in energy systems: A bibliographic perspective, *Energy Strategy Reviews*, 45, 1-12. doi.org/10.1016/j.esr.2022.101017
- Ezenwa, E & Nkem, U (2021). Impact of Artificial Intelligence (AI) on Accountancy Profession, *Journal of Accounting and Financial Management*, 7(2), 15-26.
- Fedyk, A., Hodson, J., Khimich, N & Fedyk T (2022). Is artificial intelligence improving the audit process?, *Review of Accounting Studies*, 27, 938-985.
- Flores-Vivar, J & García-Penalvo, F (2023). Reflections on the ethics, potential, and challenges of artificial intelligence in the framework of quality education (SDG4), *Media education Research Journal*, 1-10. doi.org/10.3916/C74-2023-03.
- Giam, N., Hoai Nam, N & Huong Giang, N (2022). Situation and Proposals for Implementing Artificial Intelligence-based Instructional Technology in Vietnamese Secondary Schools, *International Journal of Emerging Technologies in Learning (iJET)*, 17(18), 53-76. doi.org/10.3991/ijet.v17i18.31503
- Glikson, E & Woolley, B (2020). HUMAN TRUST IN ARTIFICIAL INTELLIGENCE: REVIEW OF EMPIRICAL RESEARCH, *Academy of Management Annals*, 14(2), 627-660. doi.org/10.5465/annals.0057
- Han, H., Shiwakoti, R.K., Jarvis, R., Mordi, C. and Botchie, D. (2023). Accounting and Auditing with Blockchain Technology and Artificial Intelligence: A Literature Review. *International Journal of Accounting Information Systems*. 48 (2), 1-14. https://doi.org/10.1016/j.accinf.2022.100598
- Hasan, A. R. (2022). Artificial Intelligence (AI) in Accounting & Auditing: A Literature Review. *Open Journal of Business and Management*, 10, 440-465. https://doi.org/10.4236/ojbm.2022.101026
- Hashem, F & Alqatami, R (2021). Role of Artificial Intelligence in Enhancing Efficiency of Accounting Information System and Non-Financial Performance of the Manufacturing Company, *International Business Research*, 14(12), 65-76. doi:10.5539/ibr.v14n12p65.

- Holmes, A. F & Douglass, A (2022). Artificial Intelligence: Reshaping the Accounting Profession and the Disruption to Accounting Education, *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 19 (1), 53–68. doi.org/10.2308/JETA-2020-054
- Hosen , F (2020). Impact of Artificial Intelligence and the Future of the Accounting Profession, *Asian Accounting and Auditing Advanement*, 11(1), 1-10.
- Huang, A & You, H (2022). Artificial Intelligence in Financial Decision Making, *Handbook of Financial Decision Making*, Forthcoming , HKUST Business School Research, 1-30. <https://ssrn.com/abstract=4235511>
- Kokina, J., & Hayes Davenport, T. (2017). The emergence of artificial intelligence: How automation is changing auditing. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(1), 115–122. DOI:<https://doi.org/10.2308/jeta-51730>
- Kumar, K., Kumar, P., Deb, D., Unguresan, M.-L. & Muresan, V (2023). Artificial Intelligence and Machine Learning Based Intervention in Medical Infrastructure: A Review and Future Trends. *Healthcare*, 11(207), 1-20. doi.org/10.3390/healthcare11020207
- Lehner, O., Ittonen, K., Silvola, H & Strom, V (2022). Artificial intelligence based decision-making in accounting and auditing: ethical challenges and normative thinking, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(9), 109-135. DOI 10.1108/AAAJ-09-2020-4934.
- Li, Ch., Haohao, S & Ming, F (2020). Research on the Impact of Artificial Intelligence Technology on Accountin, *Journal of Physics*, 1-7. doi:10.1088/1742-6596/1486/3/0320
- Makridakis, S. (2017). The Forthcoming Artificial Intelligence (AI) Revolution: Its Impact on Society and Firms. *Futures*, 90, 46-60. doi.org/10.1016/j.futures.2017.03.006
- Qiu, J (2022). Analysis of Human Interactive Accounting Management Information Systems Based on Artificial Intelligence, *Journal of Global Information Management (JGIM)* 30(7), 1-13. DOI: 10.4018/JGIM.294905
- Rodrigues, L., Pereira, J., da Silva, A. F., & Ribeiro, H. (2023). The impact of artificial intelligence on audit profession. *Journal of Information Systems Engineering and Management*, 8(1), 1-7. <https://doi.org/10.55267/iadt.07.12743>.
- Salvagno, M., Taccone, F & Gerli, A (2023). Can artificial intelligence help for scientific writing?, *Critical Care*, 13(4), 1-5. doi.org/10.1186/s13054-023-04380-2.
- Schellekens, M (2022). .Artificial Intelligence and the re-imagination of inventive step, *Journal of Intellectual Property, Information Technology and E-Commerce Law: JIPITEC*, 89-99. doi .urn:nbn:de:0009-29-55379
- Stafie, G & Grosu, V (2022). DIGITAL TRANSFORMATION OF ACCOUNTING AS A RESULT OF THE IMPLEMENTATION OF ARTIFICIAL INTELLIGENCE IN ACCOUNTING, *Romanian Journal of Economics*, 1 (63), 95-112.
- Stancu, M & Dutescu, A (2021). The impact of the Artificial Intelligence on the accounting profession, a literature's assessment, *International Conference on Business Excellence*, 749-758. DOI: 10.2478/picbe-2021-0070.
- Tian, J & Li, L (2022). Research on artificial intelligence of accounting information processing based on image processing[J]. *Mathematical Biosciences and Engineering*, 19(8), 8411-8425. doi: 10.3934/mbe.2022391
- Xin, Y., Man, W & Yi, Zh (2021). The development trend of artificial intelligence in medical: A patentometric analysis, *Artificial Intelligence in the Life Sciences*, 1(3), 26-38.
- Zemánková, A. (2019). Artificial Intelligence and Blockchain in Audit and Accounting: Literature Review. *WSEAS Transactions on Business and Economics*, 16, 568-581.

Zheng, M (2022). Advanced Artificial Intelligence Model for Financial Accounting Transformation Based on Machine Learning and Enterprise Unstructured Text Data, Mobile Information Systems, 1-11. doi.org/10.1155/2022/5708652.

Abstract

Capabilities Artificial Intelligence in Accounting: Analysis of its Consequences

Masod Taherinia¹
Abdullah Saedi²

Received: 2025/March/25 Accepted: 2025/May/31

Abstract

Artificial intelligence casts a shadow in almost all businesses and can be a suitable alternative to manual and computational work. The current research was conducted with the aim of analyzing and investigating the consequences of artificial intelligence in accounting. The statistical population of the research consists of 16 professors, certified accountants and auditors, who were selected based on the principle of theoretical adequacy and targeted sampling. According to the research approach (its mixed nature), the data collection tool in the qualitative part is a semi-structured interview, whose validity was confirmed through content validity and its reliability with the help of intra-coder and inter-coder reliability. On the other hand, the data collection tool in the quantitative section is the Delphi questionnaire, which was confirmed by content validity and inconsistency rate, respectively. In this way, the data obtained in the qualitative section were identified with the help of thematic analysis, using Atlas.T software and the method of coding the consequences (positive and negative consequences) of artificial intelligence in accounting. Also, in order to determine the amount and degree of importance of the results in the quantitative part, this was done using the fuzzy Delphi method. It should be noted that the present research was conducted in 2022. The results showed that according to the experts' point of view, prevention of financial crimes, organization of information, reduction of decision-making time, increase of accuracy and reduction of errors are the most important positive consequences of artificial intelligence in accounting. On the other hand, technological unemployment, maintenance and continuous updating of algorithms, failure to determine the responsible for decision-making and elimination of conventional jobs/tasks are respectively the most important challenges (negative consequences) of artificial intelligence in accounting.

Keywords: Artificial intelligence, Accounting profession, Fuzzy Delphi Approach

¹ Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Lorestan University, Khorramabad, Iran.
(Corresponding author) taherinia.m@lu.ac.ir

² Department of Management, Faculty of Management and Economics, Lorestan University, Khorramabad, Iran. Saedi.a@lu.ac.ir



تأثیر سبک رهبری بر فرسودگی شغلی و ترک کار حسابرس با توجه به نقش میانجی‌گری رضایت شغلی

سیدمرتضی موسوی‌نژاد^۱

امین ناظمی^۲

نوبدرضا نمازی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۵

چکیده

هدف از این پژوهش بررسی تأثیر سبک رهبری بر فرسودگی شغلی و ترک کار حسابرس با توجه به نقش میانجی‌گری رضایت شغلی است.

جامعه آماری پژوهش شامل رده‌های مختلف کارکنان مؤسسات حسابداری است. نظرات مربوط به تعداد ۳۸۳ نفر از کارکنان مؤسسات حسابداری به عنوان نمونه پژوهش از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری شد. سپس، به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از الگوسازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS استفاده شد. نتایج آزمون فرضیه‌های اصلی نشان داد که رضایت شغلی به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین سبک رهبری و فرسودگی شغلی و تمایل به ترک کار حسابرس تأثیر معناداری دارد. همچنین، نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که سبک رهبری (ملاحظات و ساختار) بر رضایت شغلی تأثیر مثبت و معنادار و سبک رهبری (ملاحظات و ساختار) بر فرسودگی شغلی تأثیر منفی و معناداری دارد، اما سبک رهبری بر تمایل به ترک تأثیر معناداری ندارد. همچنین، رضایت شغلی بر فرسودگی شغلی و تمایل به ترک کار حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارد.

این نتایج لزوم توجه ویژه به ملاحظات انسانی در مدیریت نیروهای کار در حرفه حسابداری را نشان می‌دهد، به طوری که سبک رهبری سخت‌گیرانه منجر به فرسوده شدن نیروی کار حسابداری، کاهش رضایت شغلی و در نهایت افزایش ترک کار در این حرفه می‌شود.

واژه‌های کلیدی: ترک کار، رضایت شغلی، سبک رهبری ساختار، سبک رهبری ملاحظات و فرسودگی شغلی.

۱ گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی بخش حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران.

morteza4987860@gmail.com

۲ گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی بخش حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. (نویسنده مسئول).

aminnazemi@gmail.com

۳ گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی بخش حسابداری، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. nnamazi@rose.shirazu.ac.ir



۱- مقدمه و بیان مسئله

موفقیت مؤسسه‌های حسابرسی به شدت به عملکرد حسابرس آن و میزان حمایت از سوی یک مقام ارشد (رهبر) در مؤسسه حسابرسی بستگی دارد؛ زیرا مؤسسه‌ای که از یک سبک رهبری مناسب و سطح بالایی از عملکرد برخوردار است، می‌تواند برای رشد مؤسسه حسابرسی هر کاری انجام دهد. طبق نظر بودیمن (۲۰۱۸) رهبران (یا شرکاء)، موجب پیشرفت عملکرد حسابرس می‌شوند، به طوری که حسابرسان به طور داوطلبانه بهترین عملکرد را حتی فراتر از مسئولیت تخصیص داده شده به آن‌ها ارائه می‌کنند تا مؤسسه حسابرسی پیشرفت کند. همچنین، در مؤسسه‌ای که سبک رهبری مناسبی وجود دارد، تعامل مدیران ارشد و کارمندان جزء، سازمان یافته است. از این رو مدیران ارشد از قدرت خود برای تأثیرگذاری بر حسابرسان خود استفاده می‌کنند.

نیروی انسانی یکی از مهم‌ترین عوامل راهبردی شناخته می‌شود و توجه به دو مقوله مدیران و کارکنان در هر مؤسسه از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. رهبری در سطح فردی، سطح گروهی و سطح سازمانی دارای اهمیت فراوانی است. کارکنان مؤسسات حسابرسی مهم‌ترین و اساسی‌ترین دارایی این مؤسسات هستند. همچنین، موفقیت مؤسسات به میزان توانایی مدیران در ایجاد انگیزه، راضی نگه‌داشتن و حفظ کارکنان بستگی دارد (چانگ، ۲۰۱۷). اکثر حسابرسان پس از مدتی فعالیت در این بخش از کار حسابرسی احساس خستگی (فرسودگی شغلی) می‌کنند و تمایل دارند در سایر بخش‌ها (مانند بخش حسابداری) فعالیت خود را ادامه دهند (باقریور و لاشانی، ۱۳۹۱). به نظر می‌رسد فشار روانی زمانی ایجاد شود که بین انتظارات و خواسته‌های محیط و مدیران حسابرسی (رهبر) با توانایی فرد (برای پاسخ به آن‌ها) تعادل و سنخیت وجود نداشته باشد. بنابراین، هرچه انتظارات مدیر افزایش و توانایی فرد برای پاسخ به آن‌ها کاهش یابد، موجب تجربه منفی در فرد و فرسودگی شغلی و در نهایت ترک کار می‌شود (اکبری، محفوظی، هوشمند، ممبینی، ۱۳۹۹).

کارایی و اثربخشی مؤسسات حسابرسی در گرو مدیریت اثربخش و کارآمد این مؤسسات است. در واقع، مدیران با این هدف سبک رهبری مناسب را انتخاب می‌کنند که بیشترین نفوذ را از اثربخشی خود کسب کنند. همچنین آنان با گزینش درست یک سبک رهبری که با انگیزش بیرونی هماهنگ باشد، می‌توانند نیازهای تعلق سازمانی، احترام، مقام، بهبود عملکرد، ارتقای پست سازمانی، کاهش فرسودگی شغلی را پاسخ دهند و از ترک کار کارکنان جلوگیری نمایند (موسوی‌کاشی و زاهدی قره‌بابا، ۱۳۹۵، ص. ۱۰۴). مسئله پژوهش این است که در برخی اوقات، کارکنان مؤسسات حسابرسی از شیوه سرپرستی و رهبری در گروه رسیدگی و یا مؤسسه حسابرسی رضایت مناسبی ندارند و این امر باعث فرسودگی شغلی و در نهایت ترک کار آنان می‌شود. این تأثیر سلسله مراتبی، تاکنون مورد بررسی علمی قرار نگرفته است. به دلیل اهمیت ایجاد ثبات و ماندگاری حسابرسان در حرفه، مطالعه عوامل موثر بر فرسودگی شغلی به منظور افزایش رضایت و کاهش ترک کار بسیار حائز اهمیت است. از سوی دیگر، رضایت شغلی یکی دیگر از عوامل مهم در موفقیت شغلی و عامل افزایش کارایی فرد در سازمان است. این رضایت در نهایت منجر به افزایش تعهد سازمانی می‌شود (نظری‌پور و زکی‌زاده، ۱۴۰۲). وجود انگیزش در شغل برای ادامه اشتغال لازم و ضروری است و اگر

فرد به شغل خود علاقه‌مند نباشد، ادامه حرفه برایش ملال‌آور خواهد بود. احساس رضایت از طریق برآورده شدن نیازها نسبت به شغل ایجاد می‌شود و بسته به اهمیت و شدت وجود نیاز و میزان رضایت شغلی فرد، احساس رضایت نیز بیشتر خواهد بود (امیرکبیری، تقوی‌نژاد و خادمی، ۱۳۹۶، ص. ۸۸). بنابراین، رضایت شغلی که برگرفته از رهبری صحیح در گروه و موسسه حسابرسی باشد، می‌تواند از فرسودگی کارکنان موسسات و همچنین، ترک کار آنان جلوگیری نماید. افزون بر این، عدم رضایت شغلی می‌تواند باعث کاهش کیفیت عملکرد حسابرسی شده و استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی و یا حسابرسی‌های مالیاتی به نحو شایسته رعایت نشود (باری، شهبخش و باغومیان، ۱۴۰۲ و موسی‌پور و یعقوب‌نژاد، ۱۴۰۲). در واقع رضایت شغلی دلیل ماندن فرد در حرفه و ارتقای تجربه و دانش در حسابرسی است. با توجه به اهمیت رضایت شغلی و همچنین مسئله فرسودگی شغلی، بررسی این عوامل به منظور کاهش ترک کار حسابرسان و افزایش رضایت شغلی آنان، ضرورت ویژه دارد. بنابراین هدف این پژوهش، بررسی تأثیر سبک رهبری بر فرسودگی شغلی و ترک کار حسابرس با توجه به نقش میانجی‌گری رضایت شغلی است.

افزایش روز افزون حسابرسان، کارکنان مؤسسات حسابرسی و رشد مؤسسات حسابرسی باعث افزایش اهمیت مدیریت نیروی انسانی در حرفه حسابرسی شده است. نیروی انسانی در سطح سازمان‌ها و شرکت‌ها شامل مجموعه‌ای از افراد با نیازهای بی‌شمار است. اگر کلیه نیازهای این افراد رفع شود و همچنین از انگیزه کافی برخوردار باشند، استعدادها و توانایی‌های خود را در جهت اهداف آن سازمان به کار خواهند گرفت.

بنابر هدف پژوهش، عدم رضایت شغلی، فرسودگی شغلی و تمایل به ترک کار در بین حسابرسان ممکن است کیفیت خدمات حسابرسی، عملکرد شغلی حسابرسان و در نتیجه کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (عمادی و حسینی، ۱۳۹۸). همچنین، در این پژوهش در کنار بررسی نوع سبک رهبری، رضایت شغلی، فرسودگی شغلی و ترک کار حسابرسان به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود که آیا وجود و استمرار نوع خاصی از سبک رهبری در بین حسابرسان، ممکن است منجر به رضایت شغلی در بین آن‌ها شود؟ آیا رهبری گروه و موسسه حسابرسی می‌تواند از فرسودگی شغلی جلوگیری کند؟ آیا شیوه رهبری می‌تواند رضایت شغلی حسابرسان را بهبود دهد و موجب کاهش ترک کار آنان شود؟ و سرانجام به این مسأله پرداخته می‌شود که آیا رضایت شغلی به عنوان متغیر میانجی در بین عوامل سبک رهبری، فرسودگی شغلی و ترک کار می‌تواند عاملی اثرگذار باشد یا خیر؟ هدف این پژوهش پاسخ به پرسش‌های مطرح شده است.

این پژوهش از این لحاظ دارای اهمیت است که به رشد و توسعه دانش حسابرسی کمک می‌کند. در واقع، با بررسی نوع سبک رهبری (از طریق کاهش سبک رهبری دستوری و افزایش سبک رهبری رابطه‌مدار) سبب ارتقاء سلامت روانی، بهبود روابط بین فردی، کاهش فرسودگی شغلی، کاهش ترک کار و افزایش رضایت شغلی می‌شود. این مطالعه به دلیل اینکه به بررسی دو سبک رهبری ملاحظات و ساختار و آثار آن‌ها بر رفتار و انگیزه حسابرسان می‌پردازد، دارای اهمیت فراوانی است. این مطالعه نیز با ارائه مدارک بیشتر و بررسی آثار سبک رهبری (ملاحظات و ساختار) در حرفه حسابرسی، اطلاعات و دانش مؤثر و کاربردی را برای حرفه حسابرسی

و حسابرسان فراهم می‌کند. همچنین، به دلیل توجه به هر چهار عامل سبک رهبری، فرسودگی شغلی، ترک کار و رضایت شغلی به طور هم‌زمان، دارای نوآوری و اهمیت ویژه‌ای است. سایر بخش‌های مقاله به این صورت است که ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش مطرح می‌شود. سپس روش و فرضیه‌های پژوهش و نحوه اندازه‌گیری متغیرها ارائه می‌شود. یافته‌های پژوهش در بخش بعد ارائه می‌گردد. بخش پایانی نیز به نتیجه‌گیری اختصاص دارد.

مبانی نظری پژوهش

حسابرسی در بافت اجتماعی یک گروه سلسله مراتبی انجام می‌گیرد و در آن مسئولیت وظایف حسابرسی در سطوح سازمانی توزیع می‌شود، به طوری که وظایف خاصی را می‌توان به شکلی مؤثر و مقرون به صرفه انجام داد (چانگ، ۲۰۱۷). از این رو، کیفیت خروجی گروه، اظهارنظر حسابرس، به کار گروهی و توانایی آن در ترکیب شواهد و ارزیابی از حسابرسان عضو گروه، بستگی دارد. ارتباط در میان اعضای گروه یک فعالیت مهم و اساسی است که حسابرسان با بهره‌گیری از آن اطلاعات ضروری را برای کسب نظر حسابرسی در مورد یک وظیفه حسابرسی گردآوری و مبادله می‌کنند (مولیانی و گوناوان، ۲۰۱۷). از این رو، ارتباط در میان اعضای گروه همبستگی بالایی با کیفیت قضاوت حسابرسی دارد (چانگ و چو، ۲۰۱۹). یک عامل مهم که بر رفتار حسابرسان نقش دارد (مانند: رضایت شغلی، فرسودگی شغلی و ترک کار حسابرس) سبک رهبران آن‌ها است (چانگ، ۲۰۱۷). پژوهش‌های متعددی (به عنوان نمونه هولتز و هارولد، ۲۰۱۳) بیان می‌کنند که رفتار مدیران حسابرسی می‌تواند بر کارایی رهبری و رفتار حسابرس تأثیر بگذارد. ویبیدی (۲۰۱۶) ادعا می‌کند که رهبری مؤثر برای عملکرد مناسب و بقای سازمان حیاتی است. پژوهش‌گران، بسیاری از سبک‌های مختلف رهبری را پیشنهاد کرده‌اند؛ زیرا هیچ سبک خاصی از رهبری وجود ندارد که بتواند جهانی در نظر گرفته شود. علی‌رغم بسیاری از سبک‌های متنوع رهبری، یک رهبر خوب یا مؤثر باعث الهام‌بخشیدن، انگیزه بخشیدن و هدایت فعالیت‌ها برای کمک به دستیابی به اهداف گروهی یا سازمانی است. برعکس، یک رهبر غیرمؤثر نمی‌تواند به پیشرفت سازمانی کمک کند و در واقع می‌تواند از تحقق اهداف سازمانی بکاهد. در ادامه به این نظریات اشاره می‌شود.

۳-۱. نظریات تاکیدی بر کارایی رهبری و رفتار حسابرس

سبک رهبری

رهبری پدیده‌ای چند بعدی است و به صورت یک رفتار، سبک، مهارت، فرآیند، مسئولیت، تجربه، عملکرد مدیریت، موقعیت اقتدار، رابطه تأثیرگذار، ویژگی و در نهایت یک توانایی تعریف شده است. (ویبیدی، ۲۰۱۶). مطابق با یافته مطالعه گیوکی، گرکز، صفری‌گرایلی و معطوفی (۱۴۰۲)، ویژگی‌های راهبری شرکت، بر

استراتژی انتخاب شده و عملکرد اجرایی کارکنان موثر است. نظریاتی که سبک رهبری را تبیین می‌کنند به شرح زیر است:

نظریه ویژگی: این نظریه فرض می‌کند که افراد کیفیت‌ها یا ویژگی‌های خاصی را به ارث می‌برند که آن‌ها را برای رهبری مناسب‌تر می‌سازد. نظریه ویژگی اغلب شخصیت خاص یا ویژگی‌های رفتاری که توسط رهبران به اشتراک گذاشته می‌شوند را شناسایی می‌کند (وییدی، ۲۰۱۶).

نظریه‌های اقتضایی: نظریه‌های اقتضایی رهبری بر متغیرهای خاص مربوط به محیط تمرکز می‌کنند که ممکن است تعیین کنند کدام سبک رهبری برای یک موقعیت کاری خاص مناسب‌تر است (کری، ۲۰۱۲).

نظریه رفتاری: این نظریه رهبری بر اقدامات رهبران تمرکز دارد نه بر کیفیت فکری یا حالات داخلی. براساس نظریه رفتاری، افراد می‌توانند یاد بگیرند که از طریق آموزش و مشاهده عملیات اجرایی حسابرسان را کنترل کنند (نیلور، ۱۹۹۹).

نظریه معاملاتی / مدیریت: نظریه‌های معاملاتی، که به عنوان نظریه‌های مدیریتی نیز شناخته می‌شوند، بر نقش نظارت، عملکرد سازمان و گروه و مبادلات بین رهبران و پیروان تمرکز دارند. این نظریه‌ها براساس رهبری یا سیستم پاداش و تنبیه هستند (کری، ۲۰۱۲).

نظریه رابطه / تحول‌گرایی: نظریه‌های رابطه، که به عنوان نظریه‌های تحول‌گرایی نیز شناخته می‌شوند، بر روی ارتباطات شکل گرفته بین رهبران و پیروان تمرکز می‌کنند. در این نظریه‌ها، رهبری فرآیندی است که توسط آن فرد با دیگران تعامل برقرار می‌کند و قادر است ارتباطی ایجاد کند که منجر به افزایش انگیزه و اخلاق هم در پیروان و هم در رهبران شود. (لامب، ۲۰۱۳).

با توجه به نظریه‌های بیان شده، سبک‌های رهبری متعددی وجود دارد که در ادامه به بیان برخی از این سبک‌های رهبری پرداخته می‌شود:

سبک رهبری بروکراتیک^۱: رهبران اداری و اجرایی قوانین را به دقت دنبال می‌کنند و اطمینان حاصل می‌کنند که کارکنان آن‌ها نیز دقیقاً از دستورالعمل‌ها پیروی می‌کنند. رهبری اداری نیز در سازمان‌هایی مفید است که در آن کارمندان وظایف روزمره را انجام می‌دهند (شفر، ۲۰۰۵). اشکال این نوع رهبری این است که در گروه‌ها و سازمان‌هایی که بر انعطاف‌پذیری، خلاقیت یا نوآوری تکیه دارند بی‌اثر است (سانتروک، ۲۰۰۷).

سبک رهبری کاریزماتیک^۲: نظریه رهبری کاریزماتیک توضیح می‌دهد که از رهبران و پیروان چه انتظاری باید داشت. رهبری کاریزماتیک یک سبک رهبری است که قابل‌شناسایی است اما ممکن است نسبت به دیگر سبک‌های رهبری ملموس‌تر درک شود (بل، ۲۰۱۳). رهبران کاریزماتیک که اغلب سبک رهبری تحول‌گرا نامیده می‌شوند، اشتیاق را در گروه‌های‌شان القا می‌کنند و در انگیزه دادن به کارمندان برای حرکت رو به جلو،

^۱. Bureaucratic leadership style

^۲. Charismatic leadership style

فعال هستند.

سبک رهبری دموکراتیک / مشارکتی^۱: رهبران دموکراتیک تصمیم نهایی را می گیرند اما اعضای گروه را در فرآیند تصمیم گیری قرار می دهند. آن ها خلاقیت را تشویق می کنند، و اعضای گروه اغلب درگیر پروژه ها و تصمیم ها هستند. رهبری دموکراتیک مزایای زیادی دارد. اعضای گروه تمایل دارند رضایت شغلی بالایی داشته باشند و مفید هستند؛ زیرا بیشتر درگیر هستند.

سبک رهبری معاملاتی^۲: این سبک رهبری با این ایده شروع می شود که اعضای گروه با اطاعت از رهبر خود زمانی که یک شغل را می پذیرند موافقت می کنند. این معامله معمولاً شامل پرداخت به اعضای گروه در ازای تلاش و اطاعت آنهاست. رهبر حق دارد اعضای گروه را در صورت عدم رعایت استاندارد مناسب، تنبیه کند. روابط کاری حداقلی که نتیجه می شوند (بین کارکنان و مدیران یا رهبران) براساس این معامله (تلاش برای پرداخت) هستند.

سبک رهبری ملاحظات: ملاحظه کاری ناظر بر رفتار دوستانه، باز و حمایت گرانه است که ارتباط با همکاران و در کل توجه به پیروان و اعتماد متقابل در آن به چشم می خورد. این رهبری با مراعات حال پیروان و توجه به نظرات آن ها و ایجاد محیطی دوستانه زمینه ایجاد نوآوری را می آفریند و به علت حمایت کنندگی به تجلی آن نیز کمک می کند (عریضی و مساح، ۱۳۹۱). همچنین، در سبک رهبری ملاحظات رفتار رهبر به رفاه سایر اعضای گروه مرتبط است و رهبر (رئیس) با کارکنان خود به صورت برابر برخورد می کند.

سبک رهبری ساختار: ساختار به میزان احتمال تعریف و تعیین ساختار نقش فرد و افراد تابع خود به سمت حصول هدف اشاره دارد (فلیشمن و پیترز، ۱۹۶۲، ص. ۱۳۰). این سبک رهبری ناظر به تعیین نقش ها و مشخص کردن چارچوب ها به روشنی است (جاج، پی کولو و ایزلی، ۲۰۰۴) که در آن رهبران استانداردها و رویه های کاری را مشخص می کنند. رهبری ساختار با فراهم سازی ساختار برای عمل، سازماندهی کار، روابط کاری و اهداف به وضوح موقعیت کمک می کند و این مؤلفه های اساسی در برنامه ریزی (سیمون و رید، ۱۹۷۶) به حساب می آید که احتمالاً، به برنامه ریزی بهتر در جو قاعده مدار منجر می شود.

علی رغم تنوع گسترده سبک های رفتاری رهبران، طبق نظریه چانگ (۲۰۱۷)، در این پژوهش سبک رهبری مدیران به شکل تجربی به دو دسته سبک رهبری ملاحظات و ساختار تقسیم شده است. علی رغم اهمیت، شواهد کمی در زمینه تأثیر سبک رهبری (ملاحظات و ساختار) بر رفتار حسابرسان (مانند، رضایت شغلی، فرسودگی شغلی و ترک کار حسابرس) در متون علمی حسابرسی وجود دارد.

در رابطه با تأثیر سبک رهبری ملاحظات و ساختار بر فرسودگی شغلی، تمایل به ترک کار حسابرس و رضایت شغلی حسابرس نظرات متفاوتی وجود دارد. به عنوان نمونه، چانگ (۲۰۱۷) معتقد است که رهبران

^۱. Democratic/ participative leadership style

^۲. Transactional leadership style

ساختار یافته، دستورالعمل‌هایی را تعیین می‌کنند و به تشریح رویکردهایی می‌پردازند که حسابرسان باید برای به‌دست آوردن اطلاعات برای کار حسابرسی خود اتخاذ کنند. حسابرسان آموزش داده می‌شوند که آن کاری که به آنان سفارش شده را انجام دهند و بر این اساس نیز ارزیابی شوند (چانگ، ۲۰۱۷). از این رو، در صورتی که رهبران سبک ساختار را به کار بگیرند،

افزون بر مطالب بیان شده، یافته دانیل (۱۹۹۰) نشان داده است که مؤسسه‌های حسابرسی سطوح مختلفی از ساختار را در فرآیندهای تصمیم‌گیری خود به عنوان ابزاری برای بهبود کارایی حسابرسی و رسیدن به اتفاق نظر در زمینه قضاوت‌های حسابرسی استفاده می‌کنند. یک روش علمی برای افزایش ساختاریافتگی مؤسسه، که با استفاده از آن می‌توان تلاش‌های گروه حسابرسی را هماهنگ و کنترل نمود، از طریق برنامه‌های رسمی (یا رویکردهای حسابرسی سیستماتیک) است که تعیین می‌کند گروه‌ها چگونه باید وظایف حسابرسی را انجام دهند (چانگ، ۲۰۱۷). طبق نظریه رایبیز (۱۹۸۳)، شرکای مؤسسه‌های حسابرسی تمایل دارند سازمان یافته‌تر باشند و از سبک رهبری ساختار استفاده شود. این در حالی است که طبق نظریه‌های هولتز و هارولد (۲۰۱۳)، الشبیل (۲۰۱۶)، که حسابرسان بیشتر تمایل دارند که در مؤسسه‌های حسابرسی از سبک رهبری ملاحظات استفاده شود؛ زیرا در سبک رهبری ملاحظات فرآیند حسابرسی به صورت گروهی انجام می‌شود و رهبر گروه حسابرسی زیردستان خود را ملزم به انجام دستورالعمل‌های خاص (به عنوان نمونه، انجام شدن کار حسابرسی بر مبنای بودجه زمانی) نمی‌کند.

مسلج و جکسون (۱۹۸۱) برای فرسودگی شغلی سه بعد خستگی عاطفی، مسخ شخصیت و کاهش موفقیت فردی مطرح کرده‌اند. بعد خستگی عاطفی عبارت است از فقدان انرژی و احساسی است که در آن فرد از نظر عاطفی خود را تهی تصور می‌کند. این احساس معادل پایین بودن سطح اعتماد به نفس و ناتوانی در انجام رضایت‌بخش امور است (اسمیت، امرسون و اورلی، ۲۰۱۷). در واقع، خستگی عاطفی، یک بعد از فرسودگی شغلی است که در آن، فرد تمام احساسات مثبت و احترام به دریافت‌کنندگان خدمات خود را از دست می‌دهد و تغییرات منفی در خودپنداری وی، علت اصلی وقوع آن است. با تداوم این حالت، توان روحی فرد کاهش می‌یابد و دچار نوعی بی‌تفاوتی نسبت به اطرفیان می‌شود (عمادی و حسینی، ۱۳۹۸). بعد مسخ شخصیت، نوعی پاسخ منفی و سنگدلانه به دریافت‌کنندگان خدمات است و در محیط‌های کاری فاقد مکانیزم‌های مناسب تشویق و ناکارآمد، دارای قوانین و شرح وظایف مبهم، محیط نامطلوب و فاقد شرایط لازم برای ایجاد آسایش فکری، در کارکنان پدید می‌آید. در نهایت، بعد کاهش موفقیت فردی زمانی بوجود می‌آید که فرد در خط‌مشی‌های سازمان مؤثر نباشد و توانایی‌های خود را نتواند به اثبات برساند و این امر موجب عدم اعتماد به نفس وی می‌شود و در نتیجه در ارائه خدمات تسلط کافی نخواهد داشت (عمادی و حسینی، ۱۳۹۸). فرسودگی شغلی در نهایت منجر به ترک کار حسابرسی و عدم رضایت شغلی می‌شود. نظریه‌های مربوطه به شرح زیر است:

نظریه دو عاملی: در میان نظریه‌های محتوایی انگیزه، نظریه هرزبرگ (۱۹۵۹) با تأکید بر عوامل محرک-بهداشتی به دنبال توضیح رضایت و انگیزه در سازمان بود. این نظریه بر نتایج رضایت و نارضایتی تمرکز می‌کند. این نظریه بعداً دریافت که جنبه‌های خاصی از یک شغل باعث رضایت و در نتیجه انگیزه می‌شود اما جنبه‌های خاصی باعث نارضایتی شغلی می‌شوند (اسمیت و همکاران، ۲۰۱۷). بر اساس این نظریه، عوامل زیر به عنوان عوامل تعیین‌کننده قوی رضایت شغلی شناخته شده‌اند:

دستاورد: این امر نیازمند کمک و قرار دادن کارمندان در موقعیتی است که از استعدادهایشان استفاده کنند و برای شکست آماده نشوند. این کار با تعیین اهداف و استانداردهای واضح و دست‌یافتنی برای هر موقعیت و اطمینان از اینکه کارمندان از این اهداف و استراتژی‌ها آگاه هستند، به دست می‌آید.

شناسایی: افراد در تمام سطوح سازمان می‌خواهند به خاطر موفقیت‌هایشان در این شغل شناخته شوند. موفقیت فرد نباید قبل از اینکه شایسته شناخته شدن باشد، چشمگیر باشد. باید از کارمندان به خاطر انجام کار درست بلافاصله بعد از کار خود تقدیر شود. خود کار: این شامل کمک به کارمندان است که باور دارند کاری که انجام می‌دهند مهم و با معنی است. تعیین اهداف و یادآوری و تأکید بر این که تلاش‌های آن‌ها منجر به نتایج مثبت و کمک به تحقق هدف می‌شود بسیار مهم است.

مسئولیت: اعطای اختیارات اضافی به کارمندان در فعالیت‌هایشان، دادن آزادی و قدرت شغلی کافی به آن‌ها به طوری که آن‌ها احساس کنند که مالکیت نتایج را دارند، راه‌هایی برای دادن مسئولیت به آن‌ها است. با رشد کارمندان، می‌توان با افزودن کار چالش برانگیز و معنادار، فرصت‌هایی برای مسئولیت افزوده به آن‌ها فراهم کرد.

فرصت برای پیشرفت یا ارتقا: این شامل انتخاب کارمندان از شغل فعلی و یا موقعیت به سطح بالاتر در سازمان است. در صورت امکان، اجازه و حمایت از آن‌ها برای به دست آوردن گواهی‌های بالاتر به طوری که بتوانند خودشان متخصص شوند و آن‌ها را برای عمل و افراد عملی‌تر ارزشمندتر کنند.

نظریه رویدادهای عاطفی: به گفته تامسون و پوآ (۲۰۱۲) نظریه رویداد عاطفی توسط روان‌شناسی بنام هوارد و کروپانزانو مطرح شد که برای توضیح چگونگی اثر عواطف و حالات بر رضایت شغلی است. این نظریه ارتباط بین آثار درونی-شناخت کارمندان، احساسات، حالات ذهنی و غیره و واکنش‌های آن‌ها به حوادثی که در محیط کار آن‌ها رخ می‌دهد و بر عملکرد، تعهد سازمانی و رضایت شغلی آن‌ها تأثیر می‌گذارد را توضیح می‌دهد.

نظریه برابری: نظریه برابری، همانطور که واستر، برشیید و استر (۱۹۷۳) بررسی کرد، نشان می‌دهد که چگونه یک فرد انصاف را در خصوص روابط اجتماعی درک می‌کند. این نظریه فرض می‌کند که در طول یک تبادل اجتماعی، فرد مقدار ورودی به‌دست‌آمده از یک رابطه را در مقایسه با خروجی، و نیز میزان تلاش فرد دیگر را مشخص می‌کند.

در رابطه با تأثیر سبک رهبری ملاحظات و ساختار بر فرسودگی شغلی، تمایل به ترک کار حسابرس و رضایت شغلی حسابرس نظرات متفاوتی وجود دارد. به عنوان نمونه، چانگ (۲۰۱۷) معتقد است که رهبران ساختار یافته دستورالعمل‌هایی را تعیین می‌کنند و به تشریح رویکردهایی می‌پردازند که حسابرسان باید برای بدست آوردن اطلاعات برای کار حسابرسی خود اتخاذ می‌کنند. به حسابرسان آموزش داده می‌شود که آن کاری که به آنها سفارش شده را انجام دهند و آنها نیز بر این اساس ارزیابی می‌شوند (چانگ، ۲۰۱۷). از این رو، در صورتی که رهبران سبک ساختار را بکار بگیرند، عموماً دستورالعمل‌های دقیق و خاصی را به افراد تابع خود برای وظایف حسابرسی ارائه می‌کنند. این دستورالعمل‌های دقیق و خاص به حسابرسان کمک می‌کنند تا درک کنند ناظران آنها چه می‌خواهند و برای انجام این کار به چه چیزی نیاز است.

۲-۳. پیشینه پژوهش

موسوی‌کاشی و زاهدی قره‌بابا (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین سبک‌های رهبری و رضایت شغلی با تحلیل تعداد ۱۲۰ پرسش‌نامه دریافتی از حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که از بین چهار سبک رهبری مورد مطالعه (دستوری، استدلالی، مشارکتی و تفویضی)، سبک رهبری دستوری سبک مسلط است و همبستگی بیشتری به صورت معکوس با سایر سبک‌ها دارد.

مهدوی و زمانی (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرسان بر رضایت شغلی با تحلیل تعداد ۲۷۵ پرسش‌نامه دریافتی از کارکنان مؤسسات حسابرسی و حسابرسان شاغل انفرادی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که بین منبع کنترل درونی، تعهد حرفه‌ای و تجربه حسابرسان رابطه مثبت و معنادار و بین منبع کنترل بیرونی و میزان تحصیلات آنان با رضایت شغلی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

عمادی و حسینی (۱۳۹۸) به بررسی رابطه انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس و کیفیت حسابرسی در چارچوب پارادایم استرس نقش با تحلیل اطلاعات تعداد ۳۷۸ پرسش‌نامه دریافتی از حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که سطح بالاتری از انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس با سطوح بالای گزارش شده از کیفیت حسابرسی همراه است. همچنین، در کیفیت حسابرسی هر دو عامل فرسایش شغلی و استرس مؤثر هستند.

خسروی، بیگدلی و عبدی (۱۴۰۱) صداقت حسابرس، تعهد سازمانی و وقوع تقلب را مورد بررسی قرار دادند. آنان با تحلیل ۲۰۱ پرسش‌نامه به این نتیجه رسیدند که صداقت حسابرس و تعهد سازمانی بر پیشگیری از تقلب تأثیر مثبت و معناداری دارند.

نظری‌پور و زکی‌زاده (۱۴۰۲) نقش ادراک حسابداران بر جو اخلاقی و نگرش‌های سازمانی را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان داد که جو سازمانی بر رضایت شغلی تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، رضایت شغلی بر تعهد سازمانی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

شوفیاتول، بریدوان و هریادی (۲۰۱۶) به بررسی تأثیر تضاد و ابهام نقش بر تمایل به ترک خدمت حسابرسان با تحلیل تعداد ۱۰۴ پرسش‌نامه دریافتی از حسابرسان در خدمت حسابرسان تأثیر مثبت دارد هرچند تأثیر ابهام نقش بر تمایل به ترک خدمت آن‌ها معنی‌دار نیست.

مولیانی و گوناوان (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر سبک رهبری و رضایت شغلی بر تمایل به ترک کار با توجه به نقش میانجی‌گری فرسودگی (فرسایش) شغلی با تحلیل اطلاعات ۱۶۴ پرسش‌نامه دریافتی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که سبک رهبری و رضایت شغلی بر تمایل به ترک کار از طریق فرسودگی شغلی تأثیر منفی و معناداری دارد.

ورمیرو همکاران (۲۰۱۸) به بررسی تأثیر رضایت شغلی بر فرسودگی شغلی و قصد ترک کار با تحلیل تعداد ۳۰۳ پرسش‌نامه دریافتی از پرستاران مراقبت‌های ویژه در سه بیمارستان فلاندی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که رضایت شغلی با فرسودگی شغلی و ترک کار رابطه منفی و معناداری دارد. چانگ و چو (۲۰۱۹) به بررسی یک مسیر ساختاری برای رضایت شغلی، فرسودگی شغلی و قصد ترک کار کارکنان حفاظت از کودکان در کره جنوبی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد احساس افسردگی باعث کاهش رضایت شغلی، افزایش خستگی عاطفی و کاهش احساس موفقیت شخصی می‌شود ولی احساس افسردگی به طور مستقیم بر روی ترک کار تأثیر نمی‌گذارد.

هردا و لاول (۲۰۲۲) به بررسی نقش احساسات بر نگرش و رفتار حسابرسان پرداختند. آنان به این نتیجه رسیدند که کنترل احساسات مانند فرسودگی شغلی و رضایت، بر نگرش و چگونگی رفتار حسابرسان تأثیر دارد. با توجه به اهمیت کیفیت حسابرسی در گزارشگری، این امر در ارتقای کیفیت حسابرسی بسیار حائز اهمیت است.

۳-۳. جمع‌بندی مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مطالعه حاضر از چند جنبه با پژوهش‌های پیشین متفاوت است: اول اینکه، در ایران تاکنون پژوهشی در خصوص تأثیر سبک رهبری (ملاحظات و ساختار) بر فرسودگی شغلی و ترک کار حسابرسان صورت نگرفته است. در واقع، اگرچه پژوهش‌های پیشین (مهدوی و زمانی، ۱۳۹۷) به بررسی سبک رهبری ملاحظات و ساختار پرداخته‌اند اما اثر سبک رهبری را بر فرسودگی شغلی و تمایل به ترک کار حسابرس با اثر میانجی رضایت شغلی بررسی نکرده‌اند. همچنین، بررسی پژوهش‌های پیشین در رابطه با سبک رهبری (به عنوان نمونه موسوی‌کاشی و زاهدی قره‌بابا، ۱۳۹۵) بیانگر این است که هیچ کدام از این پژوهش‌ها، سبک رهبری ملاحظات و ساختار را در نظر نگرفته‌اند. همچنین، اگرچه سایر پژوهش‌های پیشین به فرسودگی شغلی و تمایل به ترک کار (به عنوان نمونه، ناصری و زارعی، ۱۳۹۵ و امیرکبیری و همکاران، ۱۳۹۶) پرداخته‌اند، اما هیچ کدام به طور اخص به بررسی این موضوع در بین جامعه حسابرسان نپرداخته‌اند.

با توجه به سبک‌های رهبری بیان شده و نظریه‌هایی که پشتوانه این چارچوب نظری هستند، انتظار می‌رود که نوع رهبری بر فرسودگی شغلی تأثیر داشته که در نهایت بر رضایت شغلی و ترک کار حسابرسان می‌تواند موثر باشد. بنابراین، در این پژوهش سعی می‌شود از طریق پرسش‌نامه در بین جامعه حسابرسان (شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) به بررسی تأثیر سبک رهبری (ملاحظات و ساختار) بر فرسودگی شغلی و ترک کار حسابرسان پرداخته شود و اثر میانجی رضایت شغلی بر رابطه بین سبک رهبری (ملاحظات و ساختار)، فرسودگی شغلی و ترک کار بررسی شود.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش کمی و از حیث هدف یک پژوهش کاربردی و از نوع پیمایشی و توصیفی است. برای تدوین مبانی نظری و پیشینه پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده می‌شود که دربرگیرنده، پایان‌نامه‌ها، نشریات تخصصی فارسی و انگلیسی و پایگاه‌های الکترونیکی است. برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده می‌شود. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حسابرسان شاغل در مؤسسه‌های حسابرسی رده «الف» پذیرفته شده در جامعه حسابداران رسمی ایران است. تعداد جامعه آماری این پژوهش نامعین است. برای محاسبه حجم نمونه از رابطه کوکران استفاده می‌شود. رابطه کوکران یکی از پرکاربردترین روش‌ها برای محاسبه حجم نمونه آماری است. با استفاده از این رابطه می‌توان حداقل حجم نمونه لازم را از یک جامعه آماری برآورد کرد. بنابراین، با توجه به رابطه کوکران حجم نمونه تعداد ۳۸۳ نفر محاسبه شد. رابطه کوکران به صورت زیر است:

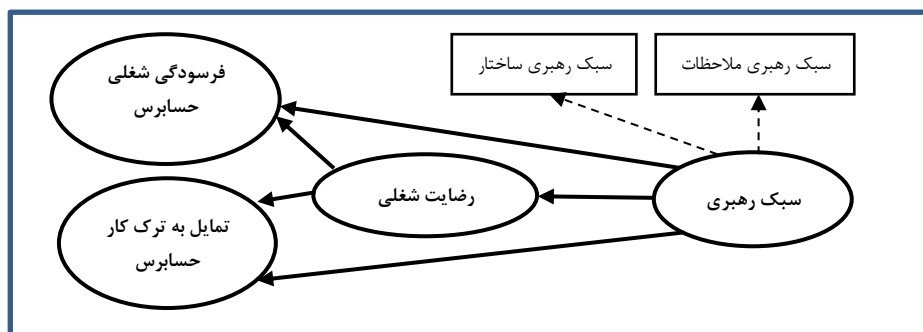
$$n = \frac{z^2 pq}{d^2} \quad \text{رابطه (۱)}$$

در رابطه بالا، n بیانگر حجم نمونه آماری، z بیانگر مقدار متغیر نرمال با سطح اطمینان $1-\alpha$ است. در آزمون دودمانه مقدار z برای سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر $1/96$ ، p بیانگر نسبت برخورداری از صفت موردنظر، q بیانگر نسبت عدم برخورداری از صفت موردنظر و d بیانگر خطای مجاز که معمولاً آن را برابر $0/05$ در نظر می‌گیرند. تعداد ۳۸۳ پرسشنامه دریافتی با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS و روش معادلات ساختاری تحلیل شدند.

۴-۱. الگوی پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه ارائه شده، رابطه بین سبک رهبری، فرسودگی شغلی و تمایل به ترک کار حسابرس تبیین شد. همچنین، نقش رضایت شغلی نیز در این رابطه تشریح گردید. بنابراین، در راستای هدف پژوهش، طرح کلی نحوه‌ی اثرگذاری متغیر مستقل سبک رهبری (سبک رهبری ملاحظات و سبک رهبری

ساختار) و میانجی (رضایت شغلی) روی متغیر وابسته (فرسودگی شغلی و ترک کار)، در شکل ۱ تدوین شده است.



شکل ۱- الگوی مفهومی پژوهش

منبع: یافته های پژوهشگر

۴-۲. فرضیه‌های پژوهش

سبک رهبری با توجه به نظریات ویژگی، رفتاری و اقتضایی و همچنین سبک‌های رهبری ملاحظاتی و ساختار طبق پژوهش‌های سانتروک (۲۰۰۷)، کری (۲۰۱۲)، ویبیدی (۲۰۱۶)، چانگ (۲۰۱۷) بر فرسودگی شغلی و ترک کار حسابرسان موثر است. مطابق با نظریات دو عاملی، رویدادهای عاطفی و برابری و مطالعات مسلج و جکسون (۱۹۸۱)، تامسون و پوآ (۲۰۱۲)، اسمیت و همکاران (۲۰۱۷) و هردا و لاول (۲۰۲۲)، رضایت شغلی بر فرسودگی و رضایت شغلی موثر است. بنابراین، در راستای دستیابی به هدف‌های پژوهش و با توجه به مسأله پژوهش و مبانی نظری و پیشینه ارائه شده، فرضیه‌های اصلی و فرعی پژوهش به شرح زیر تدوین و طراحی شده است:

فرضیه اصلی اول: رضایت شغلی در رابطه بین سبک رهبری و فرسودگی شغلی حسابرس نقش میانجی را دارد.

فرضیه فرعی اول: سبک رهبری بر رضایت شغلی تأثیر دارد.

فرضیه فرعی دوم: سبک رهبری بر فرسودگی شغلی حسابرس تأثیر دارد.

فرضیه فرعی سوم: رضایت شغلی بر فرسودگی شغلی حسابرس تأثیر دارد.

فرضیه اصلی دوم: رضایت شغلی در رابطه بین سبک رهبری و تمایل به ترک کار حسابرس نقش میانجی را دارد.

فرضیه فرعی چهارم: سبک رهبری بر تمایل به ترک کار حسابرس تأثیر دارد.

فرضیه فرعی پنجم: رضایت شغلی بر تمایل به ترک کار حسابرس تأثیر دارد.

۳-۴. متغیرهای پژوهش

متغیرهای این پژوهش به منظور آزمون فرضیه‌ها، به سه گروه متغیرهای وابسته، مستقل و میانجی تقسیم می‌شود. متغیرهای مستقل این پژوهش سبک رهبری است که شامل سبک رهبری ملاحظات و سبک رهبری ساختار است.

سبک رهبری ملاحظات: سبک رهبری ملاحظات مجموعه‌ای از روابط دوستانه، متعهد کردن و جامعه‌پسند با کارکنان به وسیله مدیرعامل است (هولتز و هارولد، ۲۰۱۳). برای اندازه‌گیری سبک رهبری ملاحظات از پرسش‌نامه‌های استاندارد استوگدیل (۱۹۶۳)، پرات و جیمبالوو (۱۹۸۱)، اوتلی و پیرس (۱۹۹۶) و مهدوی زمانی (۱۳۹۷) استفاده می‌شود. در واقع، این متغیر از متوسط نمره پرسش‌های مربوط به بخش اول پرسش‌نامه که شامل ۱۰ پرسش است، به دست می‌آید.

سبک رهبری ساختار: سبک رهبری ساختار شامل مجموعه‌ای از انتظارات و معیارهای شفاف، تصمیم‌گیری در مورد نحوه انجام کار، تصمیم‌گیری در مورد چگونگی انجام کار و این که چه کسی کار را انجام خواهد داد را به وسیله مدیرعامل فراهم می‌کند (هولتز و هارولد، ۲۰۱۳). برای اندازه‌گیری متغیر سبک رهبری ساختار از پرسش‌نامه‌های استاندارد استوگدیل (۱۹۶۳)، پرات و جیمبالوو (۱۹۸۱)، اوتلی و پیرس (۱۹۹۶) و مهدوی و زمانی (۱۳۹۷) استفاده می‌شود. این متغیر از متوسط نمره پرسش‌های مربوط به بخش دوم پرسش‌نامه که شامل ۱۰ پرسش است، به دست می‌آید. متغیرهای وابسته، فرسودگی شغلی حسابرس و ترک کار حسابرس است.

فرسودگی شغلی: در حقیقت نوعی فرسودگی روانی است که با فشارهای روانی یا استرس‌های مربوط به شغل همراه است و در بین انواع مشاغل مانند حسابرسان، حسابداران، مشاوران، معلمان، مددکاران اجتماعی، پزشکان، پلیس و پرستاران مشاهده می‌شود (ملک‌پور، ۱۹۹۷). فرسودگی شغلی نوعی پاسخ فرد به عوامل تأثیرگذار میان‌فردی در محیط کار است (امیرکبیری و همکاران، ۱۳۹۶). برای اندازه‌گیری این متغیر از پرسش‌نامه مسلج و همکاران (۲۰۰۱) استفاده می‌شود. درواقع، این متغیر از متوسط نمره پرسش‌های مربوط به بخش سوم پرسش‌نامه که شامل ۲۲ پرسش است، به دست می‌آید.

ترک کار حسابرس: به لحاظ نظری، افراد در زمان مواجهه با عوامل فشارآور، ناگزیر برای کاهش فشارهای تجربه شده، از سطح عملکرد خود به صورت خواسته یا ناخواسته می‌کاهند تا از این طریق عوامل استرس‌آور را مدیریت کنند. اما در عین حال در زمان تداوم عوامل فشارآور، به طور جدی‌تری به دنبال جایگزین‌های شغلی و ترک کار می‌روند (ویدی، ۲۰۱۶). برای اندازه‌گیری این متغیر، از پرسش‌نامه‌های تک‌لیب و همکاران (۲۰۰۵) و کیم و لنگ (۲۰۰۷) استفاده می‌شود. این متغیر از متوسط نمره پرسش‌های مربوط به بخش چهارم که شامل ۱۵ پرسش است، به دست می‌آید.

متغیر میانجی رضایت شغلی است. رضایت شغلی یک مسئله محوری در تعریف اثربخشی سازمان است. رضایت شغلی بازگوکننده احساسات فرد نسبت به کار است که عملکرد سازمان و افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهد (چانگ و هو، ۲۰۱۹). این متغیر از متوسط نمره پرسش‌های مربوط به بخش پنجم پرسش‌نامه که شامل ۶ پرسش است، به دست می‌آید.

یافته‌های پژوهش

۵-۱. آمار توصیفی متغیرها

یافته‌های توصیفی در جدول‌های ۱ و ۲ نشان داده شده است. طبق جدول ۱، نتایج ارزیابی نشانگر آن است که در بین متغیرهای مورد استفاده و با توجه به تمامی شاخص‌های آمارهای توصیفی، حسابرسان با توجه به فشار کاری موجود در این حرفه، معتقد بر فرسودگی شغلی در این زمینه هستند. میانگین فرسودگی شغلی (۳/۴۲۰) بیانگر بالا بودن نسبی فرسودگی در حرفه حسابرسی است. از سویی، به دلیل وجود فرصت یادگیری فراوان در این حرفه، تمایل به ترک کار را ندارد و عدد میانگین رضایت شغلی (میانگین: ۳/۰۵۶) نشان می‌دهد که حسابرسان به طور نسبی از شغل خود رضایت دارند. همچنین، با مشاهده متغیرهای جمعیت‌شناختی (جدول ۲)، ملاحظه می‌شود که افراد دارای سن ۲۵ تا ۳۵ سال با ۷۴ درصد، حسابرسان دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد با ۴۹ درصد، افراد دارای مدرک تحصیلی حسابداری با ۸۸ درصد، رده‌بندی سازمانی حسابرس با ۴۳ درصد، قشر مردان با ۶۳ درصد و افراد با سابقه خدمت کمتر از ۳ سال؛ بیشترین میزان مشارکت را در میان سایر گروه‌های مقایسه‌ای خود داشته‌اند. همچنین، مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای ارزیابی قابلیت اطمینان (سازگاری) درونی الگوی سنجش نمایش مقدار ۰/۸ مورد تأیید قرار گرفت.

جدول ۱- آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشینه	کمینه	آلفای کرونباخ
سبک رهبری (ملاحظات)	۳/۸۷۸	۴/۰۰۰	۰/۸۶۹	۵/۳۰۰	۱/۰۰۰	۰/۹۲۹
سبک رهبری (ساختار)	۴/۳۸۴	۴/۶۰۰	۱/۰۶۶	۶/۳۰۰	۱/۳۰۰	
رضایت شغلی	۳/۰۵۶	۳/۰۰۰	۱/۱۱۴	۵/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۹۳۵
فرسودگی شغلی حسابرس	۳/۴۲۰	۳/۲۲۷	۰/۵۸۸	۴/۶۸۲	۲/۲۷۳	۰/۷۸۵
تمایل به ترک کار حسابرس	۲/۸۷۵	۲/۹۳۳	۰/۹۲۴	۴/۷۳۳	۱/۲۶۷	۰/۹۳۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲- توزیع فراوانی متغیرهای جمعیت‌شناختی

سن پاسخ‌دهندگان			کمتر از ۲۵ سال	بین ۲۵ تا ۳۵ سال	بین ۳۶ تا ۴۵ سال	بین ۴۶ تا ۵۵ سال	بیش از ۵۵ سال	کل		
تعداد			۵۷	۲۸۴	۲۸	۱۴	-	۳۸۳		
درصد			۱۵	۷۴	۷	۴	-	۱۰۰		
میزان تحصیلات			کاردانی	کارشناسی	کارشناسی ارشد	دانشجو دکتری	دکتری	کل		
تعداد			-	۱۲۴	۱۸۸	۵۰	۲۱	۳۸۳		
درصد			-	۳۲	۴۹	۱۳	۵	۱۰۰		
رشته تحصیلی			حسابداری	حسابرسی	اقتصاد	مدیریت	سایر	کل		
تعداد			۳۴۰	۱۵	۱۴	۱۴	-	۳۸۳		
درصد			۸۸	۴	۴	۴	-	۱۰۰		
رده‌بندی سازمانی			کمک حسابرسان	حسابرس	حسابرس ارشد	سرپرست	سرپرست ارشد	مدیر	شریک	کل
تعداد			۴۴	۱۶۶	۱۱۸	-	۱۴	۲۷	۱۴	۳۸۳
درصد			۱۱	۴۳	۳۱	-	۴	۷	۴	۱۰۰
جنسیت			زن		مرد		کل			
تعداد			۱۴۴		۲۳۹		۳۸۳			
درصد			۳۷		۶۳		۱۰۰			
سابقه خدمت			کمتر از ۳ سال	بین ۳ تا ۶ سال	بین ۶ تا ۹ سال	بین ۹ تا ۱۲ سال	بیش از ۱۲ سال	کل		
تعداد			۱۸۰	۱۴۷	۱	۱۴	۴۱	۳۸۳		
درصد			۴۷	۳۸	-	۴	۱۱	۱۰۰		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۲-۵. آمار استنباطی متغیرها

۲-۵-۱. ارزیابی الگوی سنجش

بررسی بارهای عاملی (تک بُعدی بودن شاخص‌ها)

هر شاخصی در مجموعه شاخص‌ها، می‌بایست تنها به یک بُعد یا متغیر نهفته، بارگذاری گردد. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از ۰/۴ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن

صرف نظر می شود. بار عاملی بین ۰/۴ تا ۰/۶ قابل قبول است و اگر بزرگتر از ۰/۶ باشد بسیار مطلوب است (مولیانی و گوناوان، ۲۰۱۷). جدول ۳ مقادیر بار عاملی شاخص ها برای هر بعد را نشان می دهند.

جدول ۳- مقادیر بارهای عاملی شاخص های مرتبط با هر بعد

بار عاملی	شاخص	بعد	بار عاملی	شاخص	بعد
۰/۶۳۰	۴۳	تمایل به ترک کار حسابرس	۰/۹۶۷	ملاحظات	سبک رهبری
۰/۷۵۵	۴۴		۰/۹۶۴	ساختار	
۰/۸۸۳	۴۵		۰/۷۰۴	۲۱	فرسودگی شغلی حسابرس
۰/۷۸۱	۴۶		۰/۶۷۵	۲۲	
۰/۵۳۰	۴۷		۰/۷۹۶	۲۳	
۰/۹۰۳	۴۸		۰/۴۸۴	۲۴	
۰/۷۰۵	۴۹		۰/۵۲۴	۲۵	
۰/۴۱۰	۵۰		۰/۵۰۱	۲۶	
۰/۷۶۲	۵۱		۰/۵۲۶	۲۷	
۰/۸۲۲	۵۲		۰/۵۷۴	۲۸	
۰/۸۸۹	۵۳		۰/۵۸۶	۲۹	
۰/۶۸۲	۵۴		۰/۵۶۲	۳۰	
۰/۷۹۵	۵۵		۰/۵۶۵	۳۱	
۰/۷۰۲	۵۶		۰/۴۹۲	۳۲	
۰/۴۱۳	۵۷		۰/۸۱۲	۳۳	
۰/۸۹۳	۵۸	رضایت شغلی	۰/۷۵۳	۳۴	
۰/۷۸۲	۵۹		۰/۶۴۵	۳۵	
۰/۷۸۰	۶۰		۰/۶۸۹	۳۶	
۰/۹۰۵	۶۱		۰/۵۰۵	۳۷	
۰/۹۲۴	۶۲		۰/۵۰۴	۳۸	
۰/۹۱۶	۶۳		۰/۶۶۵	۳۹	
			۰/۵۰۱	۴۰	
			۰/۰۴۵	۴۱	
			۰/۴۲۴	۴۲	

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به بارهای عاملی ارائه شده در این جدول، تمامی بارهای عاملی به غیر از شاخص ۴۱ مورد تأیید قرار می‌گیرد.

ضریب قابلیت اطمینان ساختاری و اعتبار همگرا

مقادیر ضریب قابلیت اطمینان ساختاری و اعتبار همگرا برای هر کدام از متغیرها در جدول ۴ ارائه شده است. مقدار ضریب قابلیت اطمینان ساختاری (CR)، صفر تا ۱ متغیر است که مقادیر بزرگ‌تر از ۰/۷ قابل قبول است و مقادیر کمتر از ۰/۶ نامطلوب ارزیابی می‌شود. با توجه به این جدول، ضرایب برای تمامی مقادیر پذیرفته شده هستند و تأییدی بر قابلیت اطمینان (سازگاری) درونی الگو است. اعتبار همگرا، همبستگی زیاد شاخص‌های یک بُعد را در مقایسه با همبستگی شاخص‌های ابعاد دیگر نشان می‌دهد. مقادیر بالای ۰/۵ برای شاخص مذکور قابل پذیرش است. با توجه به این جدول ملاحظه می‌شود ضرایب برای تمامی ابعاد پذیرفته شده می‌شود. به عبارت دیگر، در پژوهش حاضر شاخص‌های هر بعد در مقایسه با شاخص‌های ابعاد دیگر دارای بیشترین همبستگی میان یکدیگر هستند.

جدول ۴- مقادیر ضریب قابلیت اطمینان ساختاری و اعتبار همگرا

متغیر	قابلیت اطمینان ساختاری	اعتبار همگرا
فرسودگی شغلی حسابرسان	۰/۷۸۴	۰/۷۱۳
تمایل به ترک کار حسابرسان	۰/۹۴۱	۰/۷۴۸
رضایت شغلی	۰/۹۴۹	۰/۷۵۵
سبک رهبری	۰/۹۶۶	۰/۹۳۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ضریب همبستگی (اعتبار تشخیصی-روایی واگرا) متغیرهای پژوهش جدول ۵ همبستگی بین متغیرهای پژوهش برای نمونه آماری را نشان می‌دهد. بیشترین همبستگی‌ها میان متغیرهای تمایل به ترک کار حسابرسان و فرسودگی شغلی حسابرسان، رضایت شغلی و فرسودگی شغلی حسابرسان به ترتیب با مقدار ۰/۸۴۸ و ۰/۷۷۶- است که این اعداد بیانگر آن است که به هر میزان که فرسودگی شغلی افزایش یابد؛ تمایل به ترک کار نیز افزایش می‌یابد و همچنین به هر میزان که سطح رضایت شغلی بیشتر شود، احساس فرسودگی شغلی نیز کاهش می‌یابد.

جدول ۵- ضریب همبستگی (اعتبار تشخیصی-روایی واگرا)

متغیر	فرسودگی شغلی حسابرس	تمایل به ترک کار حسابرس	رضایت شغلی	سبک رهبری
فرسودگی شغلی حسابرس	۰/۸۴۴	-	-	-
تمایل به ترک کار حسابرس	۰/۸۴۸	۰/۸۶۵	-	-
	۰/۰۰۰	-	-	-
رضایت شغلی	-۰/۷۷۶	-۰/۷۵۶	۰/۸۶۹	-
	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	-	-
سبک رهبری	-۰/۵۶۷	-۰/۳۷۴	۰/۴۱۳	۰/۹۶۶
	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	-

منبع: یافته های پژوهشگر

۵-۲-۲. ارزیابی الگوی ساختاری

ضریب تعیین R^2

مهم ترین معیار کلیدی که به منظور ارزیابی الگوی ساختاری مورد استفاده قرار می گیرد، ضریب تعیین است. مقدار ضریب تعیین توانایی پیش بینی متغیر وابسته به وسیله متغیر یا متغیرهای مستقل را بررسی می کند. از این رو، با توجه به مقدار R^2 به دست آمده برای متغیرهای وابسته پژوهش، به ترتیب بیانگر آن است سبک رهبری ۱۷/۱ درصد توانایی پیش بینی متغیر رضایت شغلی را دارد. از سویی، سبک رهبری و رضایت شغلی به ترتیب ۶۷/۶ و ۵۷/۶ درصد توانایی پیش بینی در تغییرات متغیرهای فرسودگی شغلی حسابرس و تمایل به ترک کار حسابرس را نیز دارند. در جدول ۶ مقادیر ضریب تعیین متغیر نهفته وابسته الگوی پژوهش ارائه شده است.

جدول ۶- مقادیر ضریب تعیین برای متغیر وابسته

متغیر	ضریب تعیین R^2
فرسودگی شغلی حسابرس	۰/۶۷۶
تمایل به ترک کار حسابرس	۰/۵۷۶
رضایت شغلی	۰/۱۷۱
سبک رهبری	-

منبع: یافته های پژوهشگر

آزمون فرضیه‌ها و ضرایب مربوط به الگوی ساختاری

با توجه به شکل ۱ (الگوی مفهومی پژوهش) و جدول ۷، برای فرضیه‌های پژوهش مشاهده می‌شود که آماره t برای فرضیه‌های فرعی اول تا پنجم به ترتیب ۱۰/۰۲۴، ۵/۸۰۶، ۱۴/۹۸۵، ۱/۷۸۰ و ۲۶/۴۱۱- است. این اعداد در سطح خطای ۵ درصد به غیر از فرضیه چهارم، معنادار بوده و بازگوکننده تأثیر مثبت و معنادار سبک رهبری بر رضایت شغلی و تأثیر منفی و معنادار سبک رهبری بر فرسودگی شغلی حسابرس، رضایت شغلی و فرسودگی شغلی حسابرس و تمایل به ترک کار حسابرس است.

جدول ۷- خلاصه نتایج آزمون الگوی پژوهش

رابطه	ضریب مسیر	آماره t	نتیجه آماری	نتیجه	فرضیه مربوطه
سبک رهبری و رضایت شغلی	۰/۴۱۴	۱۰/۰۲۴	مثبت و معنادار	عدم رد	فرعی اول
سبک رهبری و فرسودگی شغلی حسابرس	-۰/۲۹۸	-۵/۸۰۶	منفی و معنادار	عدم رد	فرعی دوم
رضایت شغلی و فرسودگی شغلی حسابرس	-۰/۶۵۲	-۱۴/۹۸۵	منفی و معنادار	عدم رد	فرعی سوم
سبک رهبری و تمایل به ترک کار حسابرس	-۰/۰۷۴	-۱/۷۸۰	منفی و غیرمعنادار	رد	فرعی چهارم
رضایت شغلی و تمایل به ترک کار حسابرس	-۰/۷۲۵	-۲۶/۴۱۱	منفی و معنادار	عدم رد	فرعی پنجم
GOF		۰/۶۱۱			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در این راستا، بعد از محاسبه همه معیارهای برازش الگوهای اندازه‌گیری و الگوی ساختاری پژوهش، باید برازش کلی الگو محاسبه شود. معیار GOF مربوط به بخش کلی معادلات ساختاری است که در رابطه ۱ نحوه محاسبه آن نشان داده شده است.

$$\text{رابطه ۱)} \quad GOF = \sqrt{\text{communality} + R_i^2}$$

آماره GOF برای الگوی مورد استفاده با مقدار ۰/۶۱۱ گویای برازش مناسب الگو کلی پژوهش است. هم‌چنین، براساس آماره CV-Red و CV-Com برای هر دو الگو نمایش داده شده در شکل آماره Q^2 پیوست شده، که به ترتیب، بیانگر شاخص بررسی اعتبار افزونگی و شاخص بررسی اعتبار اشتراک (روایی متقاطع) است، با نمایش

اعداد مثبت برای تمامی رابطه‌ها، نشانگر کیفیت مناسب الگوی ساختاری (Q^2) برای تمامی مسیرهای پژوهش نیز است.

آزمون‌های اضافی مرتبط

در این بین، مقدار آماره‌های مرتبط با آزمون سوبل (رابطه ۲) که مرتبط با الگوی پژوهش (روابط میانجی متغیرها) است، نقش روابط زیر را در جهت تأیید روابط میانجی‌گیری به شرح جدول ۸ بیان نموده است.

$$Z = \frac{a * b}{\sqrt{(b^2 * s_a^2) + (a^2 * s_b^2) + (s_a^2 * s_b^2)}} \quad \text{رابطه ۲}$$

جدول ۸- نتایج آزمون سوبل جهت آزمون فرضیه‌های اصلی پژوهش

متغیر ۱	متغیر میانجی	متغیر ۲	آماره Z	معناداری	فرضیه اصلی مربوطه	نتیجه فرضیه
سبک رهبری	رضایت شغلی	فرسودگی شغلی حسابرس	۸/۳۳۲	۰/۰۰۰	اول	عدم رد
سبک رهبری	رضایت شغلی	تمایل به ترک کار حسابرس	۹/۳۷۲	۰/۰۰۰	دوم	عدم رد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همچنین از شاخص VAF نیز به منظور تعیین اندازه اثر متغیر میانی استفاده می‌شود. به عبارتی، مقادیر VAF بیانگر این موضوع است که چه اندازه از تأثیر کل، به وسیله متغیر میانی تشریح می‌شود. رابطه ۳ نحوه محاسبه شاخص VAF را نشان می‌دهد. طبق جدول ۹ ضرایب مسیر و سطح آماره آزمون VAF بین متغیرهای نهفته الگو ارائه شده است.

$$VAF = \frac{(a \times b)}{(a \times b) + c} \quad \text{رابطه ۳}$$

جدول ۹- نتایج آزمون سوبل جهت آزمون فرضیه‌های اصلی پژوهش

نتیجه آزمون سوبل	فرضیه اصلی مربوطه	آماره VAF	ضرایب مسیر		
			متغیر ۲	متغیر میانجی	متغیر ۱
عدم رد	فرضیه اول	۰/۴۷۵	-۰/۶۵۳	-۰/۲۹۸	۰/۴۱۴
عدم رد	فرضیه دوم	۰/۵۰۲	-۰/۷۲۵	-۰/۲۹۸	۰/۴۱۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

از این رو، براساس آماره VAF برای فرضیه‌های اصلی اول و دوم، بیانگر آن است که متغیر میانجی رضایت شغلی به ترتیب ۴۷/۵ و ۵۰/۲ درصد از اثر کل فرضیه به‌وسیله متغیر مذکور قابل تشریح است.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش تأثیر سبک رهبری بر فرسودگی شغلی و ترک کار حسابرس با توجه به نقش میانجی گری رضایت شغلی بود. در این راستا، تعداد ۳۸۳ پرسشنامه در اختیار حسابرسان قرار گرفت. تجزیه و تحلیل یافته‌ها نشان داد که در خصوص، نتایج آزمون فرضیه فرعی اول، سبک رهبری بر رضایت شغلی تأثیر معنادار دارد. این مهم بیانگر این است که سبک رهبری (ملاحظات و ساختار) بر رضایت شغلی تأثیر مثبت و معناداری دارد. به بیان دیگر، هر دوی سبک رهبری ملاحظات و ساختار مدیران از عوامل مؤثر در افزایش روحیه، انگیزش، عملکرد، کارایی و اثربخشی و در نهایت رضایت شغلی حسابرسان است. در واقع، وقتی مدیران ارشد حسابرسی از سبک‌های رهبری مناسبی استفاده می‌کنند باعث افزایش کارایی کارکنان و حسابرسان می‌شود و رضایت شغلی آنان افزایش می‌یابد. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش موسوی‌کاشی و زاهدی قره‌بابا (۱۳۹۵) سازگار است.

نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم، درخصوص تأثیر معنادار سبک رهبری بر فرسودگی شغلی حسابرس، بیانگر این است که سبک رهبری (ملاحظات و ساختار) بر فرسودگی شغلی تأثیر منفی و معناداری دارد. این موضوع بیانگر این است که هر چه حسابرس سبک رهبری‌ای که رئیس شرکت در اختیار دارد را بهتر بشناسد، سطح فشار شغلی که کارمند احساس می‌کند، کمتر خواهد شد. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش مولیانی و گوناوان (۲۰۱۷) سازگار است.

نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم، در خصوص تأثیر معنادار رضایت شغلی بر فرسودگی شغلی حسابرس، بیانگر این است که رضایت شغلی بر فرسودگی شغلی تأثیر منفی و معناداری دارد. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش امیرکبیری و همکاران (۱۳۹۶) سازگار است.

نتایج آزمون فرضیه فرعی چهارم، در خصوص تأثیر معنادار سبک رهبری بر تمایل به ترک کار حسابرس، بیانگر این است که سبک رهبری بر تمایل به ترک تأثیر معناداری ندارد. این یافته با نتایج پژوهش مولیانی و گوناوان (۲۰۱۷) و ورمیر و همکاران (۲۰۱۸) سازگار است.

نتایج آزمون فرضیه فرعی پنجم، در خصوص تأثیر معنادار رضایت شغلی بر تمایل به ترک کار حسابرس، بیانگر این است که رضایت شغلی بر تمایل به ترک کار حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارد. نتیجه این فرضیه با نتایج پژوهش تکلیب و همکاران (۲۰۰۵)، لین و لیو (۲۰۱۷) و ورمیر و همکاران (۲۰۱۸) سازگار است.

نتایج آزمون فرضیه اصلی اول، در خصوص نقش میانجی رضایت شغلی در رابطه بین سبک رهبری و فرسودگی شغلی حسابرسان، بیانگر این است که رضایت شغلی به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین سبک رهبری و فرسودگی شغلی تأثیر معناداری دارد.

به طور کلی، نتایج حاصل از فرضیه‌های اصلی حاکی از آن است که در مؤسسات حسابرسان که سبک رهبری مناسب است و رئیس (رهبر یا مقام ارشد)، انجام کار را به شکل آشکار، با اشتیاق مشخص می‌کند و پاداش برای کارمندان برجسته و فرصت برای هر کارمند برای فکر، عمل نوآورانه و خلاقانه وجود دارد و رضایت کارمندان از حقوق و مزایای که هر ماه دریافت می‌کنند باعث می‌شود که حسابرسان (کارمندان) احساس رضایت کند. نتیجه این فرضیه‌ها با نتایج پژوهش مولیانی و گونوان (۲۰۱۷) سازگار است.

نتایج آزمون فرضیه اصلی دوم، در خصوص نقش میانجی رضایت شغلی در رابطه بین سبک رهبری و تمایل به ترک کار حسابرسان، بیانگر این است که رضایت شغلی به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین سبک رهبری و تمایل به ترک کار حسابرسان تأثیر معناداری دارد.

پیشنهادهای پژوهش

پیشنهادهای کاربردی

با توجه به یافته‌های پژوهش پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

(۱) با توجه به یافته‌های فرضیه‌های فرعی اول، دوم و چهارم، در ارتباط با متغیر سبک رهبری، به مؤسسات حسابرسان و جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌شود که با انتخاب یک سبک رهبری مناسب و از طریق افزایش نقش رهبر مطلوب و کارآمد بتوانند یک محیط کاری آرام و سازنده را برای حسابرسان ایجاد کنند.

(۲) با توجه به یافته‌های فرضیه‌های فرعی سوم و پنجم، در ارتباط با متغیر رضایت شغلی، به مدیران (مقامات ارشد حسابرسان) پیشنهاد می‌شود عوامل تعیین کننده در رضایت شغلی را بهبود ببخشند. به طور مثال با افزایش دستمزد، فرصت ارتقای شغلی، مخصوصاً در ارتباط با مسیر شغلی حسابرسان؛ زیرا روی هم رفته، حسابرسان تمایل دارد در مسیر حرفه خود توسعه پیدا کند.

(۳) در ارتباط با یافته فرضیه اصلی دوم در خصوص متغیر تمایل به ترک کار حسابرسان، پیشنهاد می‌شود که مدیران به عوامل مرتبط با تمایل به ترک کار توجه کنند. چرا که، افزایش جابجایی در یک شرکت می‌تواند تأثیری منفی بر شرکت داشته باشد و بهره‌وری کارمندان را کاهش می‌دهد. همچنین می‌توان اظهار داشت که هیچ گونه تعارض منافع توسط نویسندگان بیان نشده است.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

پیشنهاد می‌شود پژوهش‌گران در پژوهش‌های آینده موارد زیر را مدنظر قرار دهند:

- ◀ بررسی تأثیر سایر سبک‌های رهبری (به عنوان نمونه، سبک رهبری دستوری، کاریزماتیک و...) بر فرسودگی شغلی و تمایل به ترک حسابرس.
- ◀ بررسی تأثیر سبک‌های رهبری بر فرسودگی شغلی و تمایل به ترک حسابرس با توجه به نقش تعدیل‌کنندگی خودشیفتگی حسابسان.
- ◀ بررسی تأثیر ویژگی‌های سازمانی بر نوع سبک رهبری و تأثیر آن بر عملکرد کارکنان.

محدودیت‌های پژوهش

- ◀ علاوه بر محدودیت ذاتی پرسشنامه، در فرآیند پژوهش علمی، به‌ویژه در علوم انسانی مانند حسابداری، مواردی وجود دارد که خارج از کنترل پژوهشگر است و به‌طور بالقوه می‌تواند نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. هدف از پژوهش حاضر، بررسی تأثیر سبک رهبری بر فرسودگی شغلی و ترک کار حسابرس با توجه به نقش میانجی‌گری رضایت شغلی بود. به این منظور، اثر برخی متغیرها، به‌وسیله پژوهشگر، کنترل شد اما سایر متغیرهای احتمالی که ممکن است بر نتایج پژوهش، تأثیر داشته باشند، در نظر گرفته نشد.
- ◀ پژوهشگر نظارت مستقیم بر ارائه پاسخ آزمودنی‌ها را نداشته است.

فهرست منابع

- اکبری، م.، محفوظی، غ.، هوشمند، ر. و ممبینی، ی. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر ارتباطات موثر و مشارکت بر کاهش انحرافات و فساد کاری حسابسان. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۳۵ (۹)، ۲۱-۱.
- امیرکبیری، ع.، تقوی‌نژاد، ک. و خادمی، ع. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر توانمند سازی بر تمایل به ترک خدمت کارکنان با متغیر میانجی رضایت شغلی. *پژوهش‌نامه مالیات*، ۳۵ (۳۵)، ۸۵-۱۰۶.
- باقرپور ولاشانی، م.، ساعی، م. و شعنی، ا. (۱۳۹۱). تحلیل دیدگاه حسابسان در رابطه با عوامل مؤثر بر رضایت‌مندی شغلی آن‌ها. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۲ (۶)، ۹۴-۶۵.
- خسروی، ی.، بیگدلی، ع. ر. و عبدی، ق. (۱۴۰۱). رابطه بین صداقت حسابرس و تعهد سازمانی در راستای پیشگیری از تقلب. *دانش حسابرسی*، ۲۲ (۸۶)، ۳۱۹-۳۰۱.
- عریضی، ح. و مساح، ه. (۱۳۹۱). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی رهبری ساخت-ده ملاحظه‌کار در رابطه بین جو سازمانی ادراک‌شده و سبک تفکر سرپرست با ویژگی‌های فردی. *مشاوره شغلی و سازمانی*، ۴ (۱۱)، ۶۵-۴۸.

- عمادی، ا. و حسینی، ح. (۱۳۹۸). بررسی رابطه انعطاف پذیری رفتاری حسابرس و کیفیت حسابرسی در چارچوب پارادایم استرس نقش. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸ (۳۱)، ۲۴۴-۲۳۱.
- گیوکی، ا.، گرکز، م.، صفری گرایلی، م. و معطوفی، ع. (۱۴۰۲). تدوین و تبیین الگوی عوامل مؤثر بر گزارشگری یکپارچه. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵۸ (۱۵)، ۲۷۰-۲۳۷.
- نظری پور، م. و زکی زاده، ب. (۱۴۰۲). تحلیل تأثیر ادراکات حسابداری از جو اخلاقی سازمانی بر نگرش های سازمانی آنان: تئوری شناختی-اجتماعی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵۸ (۱۵)، ۱۶۴-۱۳۷.
- موسوی کاشی، ز. و زاهدی قره بابا، د. (۱۳۹۵). رابطه بین سبک های رهبری و رضایت شغلی در حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵ (۲۰)، ۱۱۶-۱۰۳.
- موسوی پور، م. و یعقوب نژاد، ا. (۱۴۰۲). مدل سازی عوامل مؤثر بر تشکیل شرکت های فاقد اعتبار (کاغذی) در نظام مالیاتی ایران. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵۸ (۱۵)، ۱۸۸-۱۶۵.
- مهدوی، غ. و زمانی، ر. (۱۳۹۷). تأثیر ویژگی های فردی حسابرسان بر رضایت شغلی آنان. دانش حسابرسی، ۱۸ (۷۱)، ۳۷-۵۶.
- یاری، ح.، شهبخش، م. و باغومیان، ر. (۱۴۰۲). خرید اظهار نظر حسابرس و معاملات با اشخاص وابسته: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵۸ (۱۵)، ۲۰۸-۱۸۹.
- Akbari, M., Mahfuzi, Gh., Hushmand, R. & Mambini, Y. (2020). Investigating the effect of effective communication and participation on reducing auditors' deviations and corruption, *Empirical Research in Accounting*, (9)35, 1-21. (In Persian)
- Amirkabiri, A., Taghvanejad, K. & Khademi, A. (2017). Investigating the effect of empowerment on the tendency of employees to leave the service with the mediating variable of job satisfaction, *Journal of Tax Research*. (35), 106-185. (In Persian)
- Arizi, H. and Masah, H. (2011). Examining the moderating role of considerate leadership in the relationship between the perceived organizational atmosphere and the supervisor's thinking style with individual characteristics. *Career and Organizational Counseling*, 4(11), 48-65. (In Persian)
- Bagherpour Velashani, A., Saei, M. & shaani, A. (2012). Analyzing the view of auditors in relation to the factors affecting their job satisfaction. *Empirical Research in Accounting*. 2(6).65-94. (In Persian)
- Budiman, N. A. (2018). Auditor leadership style and performance with trust in superiors as intervening. *The International Journal of Business Review*, 1 (1), 21-31.
- Chang, R. D. (2017). The effect of leadership style perception on auditors' communication behavior: A lisrel analysis. *Journal of Business & Economics Research*, 2 (1), 1-10.
- Charry, K. (2012). *Leadership Theories - 8 Major Leadership Theories*. Retrieved March 23, 2014, from <http://psychology.about.com/od/leadership/p/leadtheories.htm>
- Chung, Y., & Choo, H. (2019). A structural path to job satisfaction, burnout, and intent to leave among child protection workers: A South Korean study. *Children and Youth Services Review*, 100, 304-312.

- Dwibedi, L. (2016). Leadership: Theory, principle and style. *A Multidisciplinary Journal*, 6 (1), 11-20.
- Emadi, A., and Hosseini, H. (2019). Investigating the relationship between the auditor's behavioral flexibility and auditory quality within stress - role paradigm. *Management Auditing and Accounting Science*. 8(31).231-244. (In Persian)
- Fleishman, E. A. & Peters, D. R. (1962). Interpersonal values, leadership attitudes and managerial success. *Personnel Psychology*, 127-143.
- Givkey, A., Garkaz, M., Safari Grayli, M., & matoufi, A. (2023). Formulate and Explain the Model of Effective Factors of Integrated Reporting. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(58), 237-270. (In Persian)
- Herda, D. N., & Lavelle, J. J. (2022). How and why auditors' social exchange relationships influence their attitudes and behaviors: Implications for audit quality. *Business Horizons*, 65(3), 245-249.
- Holtz, B. C., & Harold, C. M. (2013). Effects of leadership consideration and structure on employee perceptions of justice and counterproductive work behavior. *Journal of Organizational Behavior*, 34 (4), 492-519.
- Judge, T. A., Piccolo, R. F., & Ilies, R. (2004). The forgotten ones? The validity of consideration and initiating structure in leadership research. *Journal of Applied Psychology*, 89 (1), 36-51.
- Khosravi, Y., Bigdeli A. R., Abdi Gh. (2022). The relationship between auditor integrity and organizational commitment to prevent fraud. *Journal of Audit Science*, 22 (86), 301-319. (In Persian)
- Kim, T. Y., & Leung, K. (2007). Forming and reacting to overall fairness: a cross cultural comparison. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 104, 83-95.
- Lamb, R. (2013). How can managers use participative leadership effectively?. Retrieved January, 20, 18-20.
- Mahdavi, Gh. and Zamani, R. (2018). The effect of auditors' personal characteristics on their job satisfaction, *Audit Science*. 8(71).37-56. (In Persian)
- Malekpoor, M. (1997). Comparison the stress of mothers of mental retarded children with mothers of blind and deaf children. *Medical Faculty Journal*, 48, 23-38.
- Mousapour Lafmejani, M., & Yaghoubnehad, A. (2023). Modelling the Determinants of Formation of Informal Companies in Iran Tax System. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(58), 165-188. (In Persian)
- Maslach, C., & Jackson, S. E. (1981). The measurement of experienced burnout. *Journal of Organizational Behavior*, 2 (2), 99-113.
- Maslach, C., Schaufeli, W. B., & Leiter, M. P. (2001). Influence of personality and self-esteem on teachers' prones to burnout syndrome in Lagos metropolis. *Science and Education*, 1 (1), 7-13.
- McDaniel, L. S. (1990). The effects of time pressure and audit program structure on audit performance. *Journal of Accounting Research*, 28, 267-285.
- Mousavi Kashi, Z., and Zahedi Gharebaba, D. (2016). The relationship between leadership styles and job satisfaction in auditors working in auditing firms. *Management Accounting and Auditing*. 5(20).103-116. (In Persian)
- Mulyani, S., & Gunawan, H. (2017). Analysis of the impact of leadership style and job satisfaction on turnover intention through job stress at customer service (Frontline). *Business and Entrepreneurial Review*, 17 (1), 33-52.

- Naylor, J. (1999). Management. Harlow England: Prentice Hall. Available at: <https://www.amazon.co.uk/Management-John-Naylor/dp/0273673211>.
- Otly, D. T., & Pierce, B. J. (1996). The operation of control systems in large audit firms. *Auditing*, 15 (2), 65-84.
- Nazaripour, M., & zakizadeh, B. (2023). The Effects of Accountants' Perceptions of Ethical Climate Fit on their Organizational Attitudes: Social-Cognitive Theory. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(58), 137-164. (In Persian)
- Pratt, J., & Jiambalvo, J. (1981). Relationships between leader behaviors and audit team performance. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (2), 133-142.
- Robbins, S. P. (1983). *Organization Theory: The Structure and Design of Organizations*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Santrock, J. W. (2007). A Topical Approach to Life-Span Development. New York, NY: McGraw-Hill.
- Schaefer, R. T. (2005). *Sociology*, (9th Ed). New York, NY: McGraw-Hill.
- Shofiatul B. J., Baridwan Z., Hariadi B. (2016). Determinant of auditors' turnover intention from public accounting firm. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, 2 (2), 537-547.
- Simon, H. A., & Reed, S. K. (1976). Modeling strategy shifts in a problem solving task. *Cognitive Psychology*, 8, 86-97.
- Smith, K. J., Emerson, D. J., & Everly, G. S. (2017). Stress arousal and burnout as mediators of role stress in public accounting. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 20, 79-116.
- Stogdill, R. M. (1963). Manual for the leader behavior description questionnaire-form xii: an experimental revision. *Bureau of business research, college of commerce and administration: Ohio state university*.
- Tekleab, A. G., Takeuchi, R., & Taylor, M. S. (2005). Extending the chain of relationship among organizational justice, social exchange, and employee reactions: The role of contract violations. *Academy of Management Journal*, 48 (1), 146-157.
- Thompson, E. R., & Phua, F. T. (2012). A brief index of affective job satisfaction. *Group & Organization Management*, 37(3), 275-307.
- Vermeir, P., Blot, S., Degroote, S., Vandijck, D., Mariman, A., Vanacker, T., & Vogelaers, D. (2018). Communication satisfaction and job satisfaction among critical care nurses and their impact on burnout and intention to leave: A questionnaire study. *Intensive and Critical Care Nursing*, 48, 21-27.
- Waster, E. E., Berscheid, G. A., & Waster, G. W. (1973). New dimensions in equity research. *Journal of Personality and Social Psychology*, 151-176.
- Yari, H., Shahbakhsh, M., & Baghomian, R. (2023). Auditor Opinion Shopping and Related Party Transactions: Evidence of Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting and Auditing Research*, 15(58), 189-208. (In Persian)

Abstract

The Effect of the Style of Leading on Job Burnout and Resignation of the Auditor, with Considering the Mediating Role of Job Satisfaction

Seyed Morteza Mousavinejad¹

Amin Nazemi²

Navid Reza Namazi³

Received: 2025/March/25

Accepted: 2025/May/31

Abstract

Human power is known as one of the most important strategic factors and paying attention to the two categories of managers and employees has a special place in every institution. Leadership at individual level, group level and organizational level is very important. The employees of auditing institutions are the most important and essential assets of these institutions. Also, the success of organizations depends on the ability of managers to motivate, satisfy and retain employees. The presence of motivation in the job is necessary and necessary for continuing employment, and if a person is not interested in his job, continuing his career will be boring for him. This study aims to investigate the effect of the style of leading on job burnout and resignation of the auditor, with considering the mediating role of job satisfaction.

This research is quantitative and in terms of its purpose, it is an applied and descriptive research. Library studies are used to compile the theoretical foundations and background of the research, which includes theses, Persian and English specialized publications, and electronic databases. A questionnaire is used to collect data. The statistical population of this research includes all auditors working in "A" category audit institutes accepted in Iran's Certified Public Accountants Society. The statistical population of the study includes different categories of employees of auditing firms. To this end, 383 employees of different levels from auditing institutions were surveyed as research samples. Structural equation modeling was employed with using Smart PLS software to analyze the data.

Results from testing the main hypotheses demonstrated that job satisfaction as a mediating variable has a significant effect on the relationship between leadership style and auditors' job burnout and resignation of the auditor. In addition, testing the secondary research hypotheses showed that leadership style (considerations and structure) has a significantly positive effect on job satisfaction and leadership style (consideration and structural) has a significantly negative effect on job burnout. However, leadership style has no effect on the resignation of the auditor. In addition, job satisfaction has a significantly negative effect on the resignation of the auditor.

According to the findings of the first, second and fourth sub-hypotheses, in relation to the leadership style variable, it is suggested to the auditing institutions and the public accountants community of Iran that by choosing a suitable leadership style and by increasing the role of a desirable and efficient leader, they can create a calm and productive work environment for auditors.

Keywords: Consideration leadership style, Job burnout, Job satisfaction, Resignation, Structural leadership style.

¹ Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Accounting Department, Shiraz University, Shiraz, Iran. morteza4987860@gmail.com

² Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Accounting Department, Shiraz University, Shiraz, Iran. (Corresponding author). aminnazemi@gmail.com

³ Department of Accounting, Faculty of Economics, Management and Social Sciences, Accounting Department, Shiraz University, Shiraz, Iran. nnamazi@rose.shirazu.ac.ir



مدل سازی نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب با رویکردی تفسیرگراییانه

مرضیه آقاجانی^۱

غلامرضا کردستانی^۲

مهدی بشکوه^۳

کیومرث بیگلر^۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۶

چکیده

برخورداری از یک مدل جامع نظام حسابداری خزانه گامی بلند در راستای تحقق حکمرانی خوب است. پژوهش حاضر نیز با هدف مدل سازی نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب انجام شد. این پژوهش مبتنی بر پارادایم تفسیرگراییانه و با رویکردی استقرایی انجام شد و دارای یک طرح پیمایشی است. جامعه مشارکت کنندگان شامل خبرگان دانشگاهی (اساتید حسابداری) و خبرگان حرفه ای شامل مدیران حوزه مالی وزارت اقتصاد و دارایی به ویژه مدیران و کارکنان اداره کل خزانه داری کشور، حسابرسان ارشد دیوان محاسبات، کارشناسان ارشد سازمان برنامه و بودجه، حسابرسان سازمان حسابداری است. نمونه گیری با روش هدفمند انجام و با ۱۶ مصاحبه، اشباع نظری حاصل شد. ابزار گردآوری داده ها، مصاحبه نیمه ساختاریافته می باشد. برای تجزیه و تحلیل داده ها از روش کیفی تحلیل مضمون و مدل سازی ساختاری استفاده شد. یافته ها نشان می دهد، مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت، مدیریت درآمدها و مدیریت بدهی ها بر گزارشگری مالی و اطمینان بخشی تاثیر می گذارند. اطمینان بخشی و گزارشگری مالی بر مدیریت حسابهای بانکی دولت و نظارت مالی دولت اثر گذاشته و این عوامل نیز بر مدیریت منابع عمومی و ریسک تاثیر می گذارند. به همین ترتیب مدیریت منابع عمومی و ریسک بر اقدام در جهت منافع عمومی و مدیریت هزینه های عمومی دولت تاثیر گذاشته و در نهایت دستیابی به حکمرانی خوب منجر می شود. حرکت به سوی حکمرانی خوب در نظام حسابداری خزانه موجب می شود از طریق شفافیت اطلاعات و پاسخگویی، منافع عمومی رعایت شود. **واژه های کلیدی:** نظام حسابداری خزانه، حکمرانی خوب، رویکرد آمیخته.

۱ گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. Marziyeh.aghajani@iauc.

۲ گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره) قزوین، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول) gkordestani@yahoo.com

۳ گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. beshkooh@qiau.ac.ir.

۴ گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. kumars.biglar@iau.ac.ir.



مقدمه

گسترش فعالیت‌های دولت و افزایش سهم آن در اقتصاد، باعث شده است مخارج مصرفی و سرمایه‌گذاری دولت سهم عمده‌ای از تقاضای کل را به خود اختصاص دهد. در مقابل در سمت درآمد، دولت منابع درآمدی کافی برای پوشش مخارج گسترده خود ندارد. نتیجه چنین فرایندی در کشور چیزی غیر از ایجاد کسری مداوم بودجه نیست و برون‌رفت از این شرایط نیازمند یک نظام حسابداری خزانه جامع و کارآمد است (رشیدی و همکاران، ۱۴۰۱). به همین خاطر در ایران «خزانه‌داری کل کشور» ایجاد شده که نقش کلیدی در تقویت کنترل دولت بر هزینه‌های بخش عمومی و مدیریت نقدینگی دارد. همچنین منابع مالی دولت در بودجه عمومی را تحت پوشش قرار داده و با راه‌اندازی نظام حسابداری خزانه در بانک مرکزی، کنترل وجوه بر کلیه عملیات مالی دولت را میسر ساخته است. حسابداری خزانه به‌عنوان ابزاری برای ایجاد یک ساختار واحد و یکپارچه از حساب‌های بانکی از طریق بانک مرکزی باعث می‌شود تمام درآمدهای دولت و پرداخت‌ها به درستی و به‌موقع ساماندهی شوند (برزوزاده، مرادی، نرگسیان؛ ۱۴۰۰). خزانه دولت، محل تمرکز کلیه درآمدها و مبدأ تخصیص و تامین کلیه هزینه‌های دولت است، بنابراین همه دولت‌ها به‌منظور تنظیم و مدیریت درآمدها و هزینه‌های خود از سازوکارهای خزانه‌داری استفاده می‌کنند (روحانی و ابوحمز، ۱۳۹۷). در این راستا ایجاد و استقرار سازوکاری برای دریافت‌ها و پرداخت‌ها در خزانه و نظارت موثر در راستای ایفای مسئولیت پاسخگویی و تصمیم‌گیری بهتر نیازمند وجود یک سیستم حسابداری خزانه است که از جامعیت و کارآمدی لازم برخوردار باشد. این نظام حسابداری خزانه می‌تواند اطلاعات مربوطه را گردآوری و یکپارچه ساخته و برای استفاده‌کنندگان مجاز در سطوح گوناگون حاکمیت ارائه کند و مبنایی برای تصمیم‌گیری مدیران و مجریان فراهم آورد (دهقان‌زاده و رضایی، ۱۳۹۸).

از سوی دیگر شیوه حاکمیت در دنیا به سوی حکمرانی خوب حرکت می‌کند. مسائلی مانند رشد شهرنشینی، افزایش جمعیت شهری و ضرورت پاسخگویی و شفاف‌مداری، مدیران و تصمیم‌گیران را به سوی بهره‌گیری از حکمرانی خوب سوق داده است. بر پایه اصول و اهداف حاکم بر حکمرانی خوب، مدیران دولتی به تنهایی قادر به پاسخگویی نیازهای جدید نیستند و ضروری است با افزایش سازگاری و جذب نیروهای فعال در نهادهای عمومی و مشارکت دادن شهروندان به عنوان ذی نفعان اصلی در مراحل تصمیم‌گیری، توان پاسخگویی به نیازهای جدید را افزایش دهند (مبارکی و تیموری، ۱۴۰۲). برای دستیابی به اهداف توسعه باید ابزاری برای برقراری توازن بین مدیران و شهروندان مورد استفاده قرار گیرد. حکمرانی خوب همان رویکردی است که ابزارهای لازم برای توسعه اقتصادی به موازات توسعه سیاسی و اجتماعی را در اختیار مدیران حسابداری قرار می‌دهد (جنسن^۱ و همکاران، ۲۰۲۲). به‌طور کلی در عصر کنونی گرایش زیادی برای درک ماهیت حکمرانی به عنوان ابزار پیشبرد فعالیت‌های بخش عمومی و مدیریت شهری وجود دارد. نهادهای ملی

¹ Jensen

و بین‌المللی نظیر اتحادیه اروپا و سازمان ملل متحد همگی بر این عقیده اند که حکمرانی خوب یک ضرورت حیاتی برای کمک به تحقق برنامه‌های توسعه دولت و بخش عمومی است (چین و تانه^۱، ۲۰۲۳). حرکت به سوی حکمرانی خوب نیازمند پیش‌زمینه‌ها و الزاماتی است. یکی از این زمینه‌ها، نظام حسابداری است که با فراهم کردن امکان شفافیت عملکرد مالی دولت، نقشی انکارناپذیر در تسهیل اهداف حکمرانی خوب دارد. نظام حسابداری با امکان پایش و ارزیابی فعالیت‌های مالی، منابع درآمدی و شیوه مصرف و هزینه‌های دولت توسط شهروندان، اهدافی مانند پاسخگویی مدیران را محقق می‌سازد و زمینه را برای مشارکت مردم در تصمیم‌گیری را فراهم می‌سازد (مورنو^۲ و همکاران، ۲۰۲۰). یک نظام حسابداری توانمند می‌تواند کلاهبرداری‌ها و فساد مالی در ساختار اداری جامعه را به حداقل ممکن برساند (وایونی^۳ و همکاران، ۲۰۲۱) به همین دلیل دولت‌های پیشرو با بکارگیری توانمندی‌های جدید فناوری‌های هوشمند می‌کوشند با تمرکز بر شیوه‌های حسابداری نوین، دستیابی به اهداف حکمرانی خوب را تسریع و تقویت کنند (جوینان و لنر^۴، ۲۰۲۲). حسابداری خزانه، یکی ابزارهای عمده دولت‌ها در اتخاذ سیاست‌های مالی موثر در جامعه می‌باشد. حسابداری خزانه وظیفه دارد با تمامی بخش‌های مالی ارتباط کامل داشته باشد و برای آزادسازی ضمانت مشتریان، عملیات لازم جهت همکاری را انجام دهد. همچنین وظیفه دیگر هماهنگی با بخش‌های مختلف از جمله بخش مالی خزانه است تا گزارشات را بر اساس آیین‌نامه‌های داخلی شرکت انجام دهد. بنابراین از ظرفیت بسیار خوبی برای سامان‌دهی به منابع درآمدی و هزینه‌ای دولت برخوردار است و می‌تواند اهداف اقتصادی و اجتماعی دولت‌ها را سامان بخشد (صدرايي و همکاران، ۱۳۹۹).

نظر به اهمیت موضوع حسابداری خزانه در اقتصاد کشور، در سال ۱۳۹۵ دستورالعمل حسابداری خزانه توسط معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور جهت اجرا ابلاغ شد. پیش از تدوین و ابلاغ این دستورالعمل، سیستم حسابداری کشور، کاستی‌ها و نارسائی‌های بسیاری داشت. براساس ابلاغ معاونت نظارت مالی و خزانه‌داری کشور، هدف از اجرای دستورالعمل نوین حسابداری خزانه، ارتقای شفافیت مالی به وسیله بهبود کیفیت اطلاعات و گزارش‌های خزانه‌داری و به تبع آن ایجاد بستری برای بهبود تصمیم‌گیری مبتنی بر این گزارش‌ها می‌باشد. پرداختن به مساله نظام حسابداری خزانه از منظر سلبی نیز از جایگاه و اهمیت ویژه برخوردار است. اگر سیستم تصمیم‌گیری مجریان دولت و نظارت‌کنندگان بر آن مبتنی بر اطلاعات شفاف، مرتبط، قابل مقایسه، قابل فهم و قابل اتکا نباشد، منابع اقتصادی کشور در سطح کلان، اتلاف شده و مسائل و تبعات اجتماعی گسترده‌ای را در پی خواهد داشت.

¹ Chien & Thanh

² Moreno

³ Wahyuni

⁴ Jauhiaiainen & Lehner

از عصر حاضر به عنوان شتاب تاریخ یاد می شود. کشور ایران به عنوان کشوری در حال توسعه در حال ورود به بازار رقابتی جهانی است. یکی از الزام های حضور در این بازارها، داشتن توان رقابتی بالا است. بدین منظور شرکت های ایرانی باید در فعالیت ها و استراتژی های خود تغییرات لازم و کافی را ایجاد نمایند و استراتژی های بلندمدت تدوین نمایند. (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۷)

هدف این پژوهش ارائه مدل حسابداری خزانه برای سهیم شدن بیشتر در حکمرانی خوب می باشد. با وجود اهمیت و ضرورت کاربردی مساله و نظر به اینکه حدود یک دهه از ابلاغ و اجرای نظام حسابداری خزانه در کشور می گذرد، مطالعات و پژوهش های بسیار اندکی در مداخل علمی کشور در این زمینه ثبت شده است و این حاکی از یک خلاء تحقیقاتی عمده در حسابداری خزانه است. اگرچه مفهوم حکمرانی خوب در مطالعات گوناگونی مورد التفات پژوهشگران قرار گرفته است اما موضوع حسابداری خزانه و نقش آن در دستیابی به اهداف حکمرانی خوب از دیدگاه پژوهشگران مغفول مانده است. پژوهش حاضر به این پرسش اساسی پاسخ می دهد که مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب چگونه است؟

برای پاسخ به سوال این پژوهش از روش کیفی تحلیل مضمون استفاده شده است. سهم پژوهش حاضر در دانش افزایی و هم افزایی نظری آن است که این پژوهش صرفاً بررسی نظریه ها و تعاریف موجود نیست و با رویکردی مبتنی بر طرح آمیخته اکتشافی سعی شده است تا به توسعه نظری نظام حسابداری خزانه جهت دستیابی به حکمرانی خوب پرداخته شود. بنابراین کوشش بر آن است تا شناخت سازه های حسابداری خزانه برای حکمرانی خوب صورت پذیرد. در ادامه مبانی نظری، پیشینه، روش، یافته ها و نتیجه گیری بیان می شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- نظام حسابداری خزانه

تامین منابع مالی برای انجام هزینه های عمومی دولت مساله بسیار مهمی است که در اکثر کشورها در کانون توجه سیاست گذاران و مدیران مالی است. مدیریت مالی دولت در سطح وسیع شامل تمامی فرآیندهای خزانه داری کل و دولت و در سطح محدود شامل مدیریت بودجه و نقدینگی خواهد بود. می توان سه زیرمجموعه برای مدیریت مالی دولت متصور شد: ۱) مدیریت دارایی و سرمایه گذاریهای عمومی دولت ۲) مدیریت مالی خزانه داری کل ۳) مدیریت بدهی های عمومی دولت. در این میان نقش مدیریت مالی خزانه داری کل، کلیدی است. مدیریت مالی خزانه داری کل شامل ۶ بخش زیر می باشد: مدیریت هزینه های عمومی دولت - مدیریت بودجه و کنترل تعهدات - مدیریت حساب های بانکی - مدیریت منابع عمومی و ریسک - مدیریت حسابداری و گزارشگری مالی دولت - مدیریت حسابرسی و نظارت مالی (برزوزاده، مرادی، نرگسیان؛ ۱۴۰۰)

خزانه مکانی است که در آن دارایی‌های یک بنگاه اقتصادی شامل وجوه نقد، اموال و مواردی از این دست نگهداری می‌شود و عملیات خزانه داری فعالیت‌هایی شامل ثبت‌های حسابداری خزانه‌داری، کنترل و سازماندهی اسناد مختلف (چک، سفته، برات)، دارایی‌های نقدی و عملیات دریافت و پرداخت است (فرجی و همکاران، ۱۴۰۲). حسابداری خزانه اهداف زیر را دنبال می‌کند:

- ثبت کلیه معاملات نقدی، معادل نقدی و غیرنقدی خزانه.
 - رعایت قوانین مالیاتی و مالی-بانکی؛
 - تهیه بودجه خزانه؛
 - مدیریت کارآمد سرمایه گذاری‌های مالی و وام‌های کوتاه مدت بانکی؛
 - دستیابی و حفظ موجودی نقدی صفر به طوری که واحد تجاری متحمل هزینه‌های تامین مالی یا هزینه‌های فرصت نشود (والسیانو^۱، ۲۰۲۳).
- نظام حسابداری خزانه می‌تواند سازوکار روشنی برای منابع تامین و مصارف وجوه دولتی فراهم آورد.

۲-۲- حکمرانی خوب

نخستین بار ویلیامسون^۲ به سال ۱۹۷۹ در نظریه دولت موافق بازار، مفهوم حکمرانی خوب را مطرح کرد. بانک جهانی براساس این نظریه در برنامه عمران سازمان ملل و صندوق بین‌المللی پول الگوی «حکمرانی خوب اقتصادی» را توسعه داد (ملکی‌حسنوند و همکاران، ۱۳۹۷). در ادامه موضوع حکمرانی خوب از دهه ۱۹۸۰ به عنوان یک مبحث مهم در ادبیات توسعه بکار رفت (صادقیان قزاقیه و همکاران، ۱۳۹۹). به موجب برنامه توسعه سازمان ملل متحد (۱۹۹۷) حکمرانی، اداره و ایجاد تعامل و ارتباط سازنده و متقابل میان سه رکن اقتصادی، سیاسی و اداری به منظور اداره خوب کشور است (فری^۳ و همکاران، ۲۰۲۳).

بانک جهانی، حکمرانی خوب^۴ را ارائه خدمات عمومی کارآمد، نظام قابل اعتماد و نظام اداری پاسخگو تعریف کرده است (وود، ۲۰۰۰؛ ۲۶). کارکرد اساسی حکمرانی خوب در بخش عمومی، اطمینان یافتن از این است که سازمان‌ها مادامی که طبق منافع عمومی عمل کنند، به نتایج از قبل تعیین شده می‌رسند (سیپفا^۴ ۲۰۱۴).

شاخص‌ها و اصول حکمرانی خوب از دیدگاه سیپفا و آیفک (۲۰۱۴):

- رفتار با صداقت، نشان دادن تعهد قوی نسبت به ارزشهای اخلاقی و احترام به قانون

¹ Valceanu

² Williamson

³ Frey

² Good Governance

³ Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)

⁴ International Federation of Accountants (IFAC)

- اطمینان از دسترسی (عدم پنهان کاری) و تعامل همه جانبه ذینفعان
- تعریف نتایج از نظر منافع اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی پایدار
- تعیین مداخلات لازم برای بهینه سازی و دستیابی به نتایج مورد نظر
- توسعه ظرفیت نهاد از جمله توانایی رهبری نهاد و افراد زیرمجموعه آن
- مدیریت ریسک ها و عملکردها از طریق کنترل داخلی قوی و مدیریت مالی عمومی
- اجرای روشهای خوب در شفافیت، گزارشگری و حسابرسی جهت ارائه پاسخگویی موثر.

حکمرانی خوب بر تغییر در توازن قدیمی میان دولت و جامعه مدنی استوار است. این شیوه حکمرانی نشان می‌دهد، به همان شیوه که ساختارهای رسمی دولت، یکی از ابزارهای اتخاذ و اجرای تصمیمات است، در سطح ملی نیز ساختارهای غیر رسمی ممکن است وجود داشته باشند. چشم‌انداز این شیوه از حکمرانی حاکی از آن است که بخش خصوصی و جامعه مدنی به واسطه میزان و حوزه نقش‌شان در حل مسائل جمعی، بدون تکیه بر منابع رسمی دولت مشخص می‌شوند (اروندو^۴ و همکاران، ۲۰۲۲). این شیوه از حکمرانی با رویکردی هنجاری و ارزش مدارانه به شیوه صحیح مفهوم جدیدی از دولت را در نظر می‌گیرد که به فرایند نوین اداره امور جامعه اشاره دارد. تغییراتی در نقش دولت ایجاد می‌نماید و روش جدیدی برای اداره جامعه ارائه می‌کند و سرانجام اینکه حکمرانی خوب الگویی برای اصلاح بخش عمومی، تقویت جامعه مدنی و تسریع مشارکت بخش خصوصی می‌باشد (هاندیانی^۵ و همکاران، ۲۰۲۳).

بسیاری از کشورهای در حال توسعه به دلیل عدم حکمرانی خوب، دولتی بودن بخش بزرگی از نظام مالی، خدمات بانکی ناکارا، کمبود منابع، وجود ساختار دوگانه بخش مالی (رسمی و غیر رسمی) و غالب بودن عملکرد بخش غیررسمی، نهادها و موسسات مالی از کارایی مطلوب برخوردار نیستند (خاتمی و همکاران، ۱۴۰۳). مساله اصلی آن است که در فرایند حکمرانی خوب و تمرکززدایی در بیشتر موارد تنها بر انتقال وظایف و مسئولیت‌های دولت مرکزی به شهرها تاکید می‌شود و منابع مالی و غیرمالی لازم برای انجام آنها وجود ندارد. بنابراین حتی اگر تمرکززدایی، تصمیم‌گیری را به مردم نزدیک‌تر کرده باشد، مدیران شهرها و استان‌ها اغلب با مسئولیت بیشتری مواجه هستند. بنابراین حکمرانی خوب مساله‌ای اساسی است که نیاز به مطالعه بیشتری دارد (عزیزی و همکاران، ۱۴۰۱). 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. (آمرایی و آذر، ۱۴۰۰). حکمرانی خوب به تصمیم‌گیری مدیران برای اداره بهتر شهر و پاسخگویی به نیازها و خواسته‌های شهروندان با استفاده بهینه از منابع عمومی اشاره دارد. گذر از مدیریت شهری متمرکز و سلسله مراتبی، ویژگی یافته و حرکت به سوی حکمرانی خوب، غیرمتمرکز و مردم سالار

⁵ Omri & Mabrouk

⁶Handayani

امری اجتناب‌ناپذیر است (پوروانتو^۱ و همکاران، ۲۰۲۱). زمانی که کیفیت گزارشگری مالی، بالا و اجتناب مالیاتی با شدت کمتری است، قابلیت مقایسه حسابداری، توانایی استفاده کنندگان از اطلاعات را به‌منظور شناسایی شباهت‌ها و تفاوت‌ها بین پدیده‌های اقتصادی، بهبود می‌بخشد. در نتیجه، استفاده کنندگان، بهترین اطلاعات مالی را انتخاب می‌کنند که سبب می‌شود، تصمیم‌گیری به‌صورت موثر تر صورت گیرد. (رحیمی و کیانی، ۱۴۰۳). موضوع محوری حکمرانی خوب چگونگی دست یافتن به حکومتی است که بتواند زمینه ساز توسعه اقتصادی مردم سالار و برابرخواهانه باشد. این شیوه از حکمرانی در مدیریت شهری نیز مطرح شده است و اکنون تحت عنوان حکمرانی خوب مطرح است (زربیان و دلوئیس^۲، ۲۰۲۳). بنابراین بکارگیری رویکرد حکمرانی خوب و متناسب با بافت فرهنگی، سیاسی و اقتصادی شهرها یک ضرورت لازم‌الاجرا است. این رویکرد می‌تواند کشور را به سوی توسعه پایدار سوق دهد و پایداری در توسعه را به همراه آورد (هاردی و گاوهانگ^۳، ۲۰۲۲). مجموعه این تلاش‌ها به این نتیجه منجر شد که برای آنکه یک دولت مشخص بتواند وظایف اصلی خود را در زمینه اصلاح نواقص بازار و حذف موارد شکست آن، افزایش رقابت‌پذیری، اصلاحات نهادی، دستیابی به بازارهای آزاد و بهبود سرمایه اجتماعی به درستی انجام دهد، باید از چندین ویژگی برخوردار باشد که در قالب «حکمرانی خوب» تعریف می‌شود (ناظمی، ۱۳۹۱؛ دقتی و همکاران، ۱۳۹۹). کوشش اصلی در مطالعه حاضر ارائه مدلی برای نظام حسابداری خزانه به عنوان راهکاری برای دستیابی به حکمرانی خوب است. بدین منظور تلاش شده است به سوال‌های زیر پاسخ داده شود:

- ۱) مولفه‌ها/ابعاد اصلی مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب کدامند؟
 - ۲) مولفه‌ها/ابعاد فرعی مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب کدامند؟
 - ۳) روابط علی میان مولفه‌ها/ابعاد اصلی مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب چگونه است؟
- در ادامه روش‌شناسی پژوهش ارائه می‌شود.

۳- روش‌شناسی

پژوهش حاضر مبتنی بر پارادایم تفسیرگرایانه و با رویکردی استقرایی انجام شد. این پژوهش از منظر هدف یک پژوهش کاربردی-توسعه‌ای است و براساس شیوه گردآوری داده‌ها یک پژوهش غیرآزمایشی (توصیفی) است که با شیوه پیمایش مقطعی انجام گردید. همچنین برای تحلیل داده‌ها از طرح پژوهش آمیخته اکتشافی (کیفی- کمی) بهره گرفته شد.

جامعه مشارکت‌کنندگان پژوهش شامل خبرگان دانشگاهی (اساتید حسابداری) و خبرگان حرفه‌ای (مدیران حوزه مالی وزارت اقتصاد و دارایی بویژه مدیران و کارکنان اداره کل خزانه داری کشور، حساب‌رسان

³ Purwanto

⁴ Zerbian & Deluis

³ Hardi & Gohwong

ارشد دیوان محاسبات، کارشناسان ارشد سازمان برنامه، حسابرسان سازمان حسابرسی) است. براساس دیدگاه میلر^۱ و همکاران (۲۰۱۰) از پنج معیار کلیدی بودن، سرشناس بودن، دانش نظری، تنوع، انگیزه مشارکت برای انتخاب مشارکت کنندگان استفاده شد. ملاک انتخاب خبرگان حرفه ای، حداقل پانزده سال سابقه مدیریت و حداقل مدرک کارشناسی ارشد است. خبرگان آکادمیک نیز شامل اساتید باسابقه دانشگاهی است که در حوزه نظام حسابداری خزانه و حکمرانی خوب صاحب نظر بوده اند و در این زمینه مقالات یا کتاب هایی منتشر کرده بودند. با استفاده از نمونه گیری هدفمند اقدام به مصاحبه با خبرگان شد و پس از انجام ۱۶ مصاحبه، اشباع نظری حاصل شد و فرایند مصاحبه متوقف گردید. برای مدل سازی و اولویت بندی عوامل نیز از دیدگاه همین افراد استفاده شد.

ابزار اصلی گردآوری داده های پژوهش مصاحبه نیمه ساختاریافته و اطلاعات کتابخانه ای است. روایی بخش کیفی براساس چهار معیار اعتبار پذیری، انتقال پذیری، تایید پذیری و اطمینان پذیری از دیدگاه داوران ارزیابی و تایید شد. برای سنجش پایایی بخش کیفی، درصد توافق مشاهده شده^۲ براساس فرمول هولستی^۳ ۰/۶۹۱ برآورد شد که از ۰/۶ بیشتر بوده و مقدار قابل قبولی است. همین طور ضریب کاپای کوهن نیز ۰/۶۳۱ برآورد گردید که نشان می دهد مقوله بندی به درستی انجام شده است. برای تجزیه و تحلیل داده های گردآوری شده از روش تحلیل کیفی مضمون و مدل سازی ساختاری-تفسیری استفاده شد. نخست با روش تحلیل مضمون در نرم افزار Maxqda متن مصاحبه های تخصصی تحلیل شد و شاخص های نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب شناسایی شدند. سپس با روش مدل سازی ساختاری-تفسیری در نرم افزار MicMac الگوی روابط شاخص ها شناسایی و مدل پژوهش ترسیم شد.

۴- یافته ها

جامعه مشارکت کنندگان پژوهش حاضر شامل ۱۱ نفر از مدیران حسابداری و ۵ نفر از اساتید دانشگاهی بودند. از نظر تحصیلات ۳ نفر کارشناسی ارشد و ۱۳ نفر دکتری داشتند. از نظر سابقه کاری ۵ نفر بین ۱۵ تا ۲۰ سال و ۱۱ نفر نیز بالای ۲۰ سال سابقه کاری داشتند.

نتایج مصاحبه ها با روش تحلیل مضمون مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. تحلیل مضمون مبتنی بر روش شش مرحله ای اترید-استرالینگ^۴ (۲۰۰۱) صورت گرفت. برای این منظور متن مصاحبه ها ضبط گردید، پس از اتمام مصاحبه، ترانویسی^۵ داده ها همراه با جزییات توصیفی (از جمله نحوه ابراز احساسات مصاحبه شونده در مواجهه با پرسش ها، شرایط محیطی و ...)، کار مطالعه چند باره آن ها و نوشتن ایده های اولیه آغاز گردید. این گام

¹ Miller

² Percentage of Agreement Observation, PAO

³ Holsti

⁴ Attride-Stirling

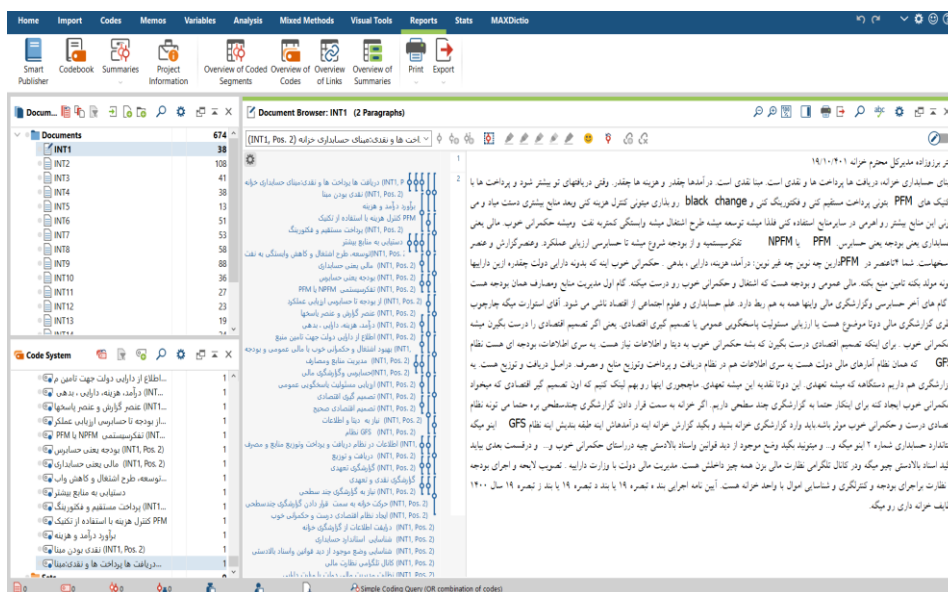
⁵ Transcription

ستون فقرات مراحل بعدی را شکل می‌دهد. به عنوان نمونه متن پیاده شده از مصاحبه اول در ادامه آمده است.

جدول ۱- ویژگی‌های جمعیت‌شناختی خبرگان

درصد	فراوانی	ویژگی‌های جمعیت‌شناختی	
۳۱٪	۵	خبرگان آکادمیک (اساتید دانشگاهی)	خبرگی
۶۹٪	۱۱	خبرگان تجربی (مدیران حسابداری)	
۱۹٪	۳	کارشناسی ارشد	تحصیلات
۸۱٪	۱۳	دکتری	
۶٪	۱	رئیس گروه حسابداری دانشگاه تهران	سمت سازمانی
۶٪	۱	مدیرکل خزانه وزارت امور اقتصادی و دارایی	
۶٪	۱	معاون مدیرکل خزانه داری در حوزه شرکت های دولتی	
۶٪	۱	معاون مدیرکل خزانه داری در امور بانکی	
۶٪	۱	معاون مدیرکل خزانه داری کل در پرداخت حقوق	
۶٪	۱	رئیس اداره اعتبارات و پرداختها در خزانه داری کل	
۶٪	۱	رئیس اداره طرحهای عمرانی خزانه داری کل	
۶٪	۱	رئیس اداره تدوین راهبردها وپایش پایداری بدهی دولت در خزانه داری کل	
۶٪	۱	معاون خزانه داری کل در درآمدهای حسابداری	
۶٪	۱	مدیر ارشد تدوین استانداردهای سازمان حسابرسی	
۶٪	۱	مدیرآموزش و تحقیقات سازمان حسابرسی	
۶٪	۱	معاون نظارت مالی و رئیس خزانه معین اقتصادی و دارایی استان قزوین	
۶٪	۱	رئیس اداره خزانه امور اقتصادی و دارایی استان قزوین	
۶٪	۱	دانشیار حسابداری دانشگاه آزاداسلامی واحدقزوین مدیرپژوهش دانشگاه آزادقزوین	
۶٪	۱	رئیس دیوان محاسبات استان اردبیل	
۶٪	۱	عضوانجمن حسابداری و حسابرسی سازمان برنامه و بودجه کشور	
۳۱٪	۵	۱۵ تا ۲۰ سال	سابقه کاری
۶۹٪	۱۱	بالای ۲۰ سال	
۱۰۰٪	۱۶	کل	

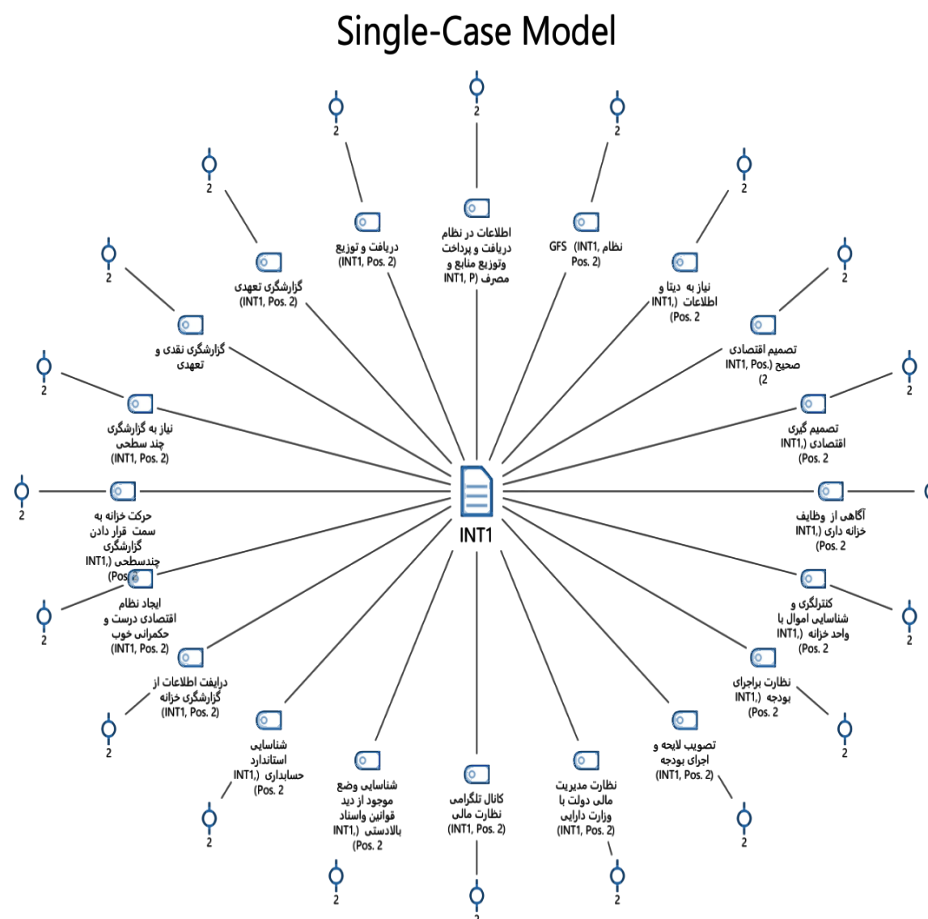
در شکل زیر نحوه کدگذاری متن مصاحبه در نرم افزار MAXQDA ارائه شده است:



شکل ۱- نحوه کدگذاری متن مصاحبه در نرم افزار MAXQDA

در گام دوم است که ایده‌های خوبی درباره کدگذاری‌ها و الگوها با استفاده از خروجی نرم افزار شکل می‌گیرد. پس از این کار، کدگذاری آغاز شد. کدگذاری در کل فرایند تحلیل صورت می‌گیرد و تعریف می‌شود. کدگذاری و جریان تجزیه و تحلیل با اضافه شدن هر مصاحبه به همین ترتیب تکرار شد. مصاحبه‌ها تا رسیدن به اشباع داده ادامه یافت. ملاک دستیابی به اشباع داده رسیدن به تکرار در کدهای استخراجی بوده است. در شکل زیر شبکه مضامین حاصل از نرم افزار MAXQDA ارائه شده است:

در این مرحله مرحله‌های ایجاد شده مورد بازبینی قرار گرفت و شامل دو مرحله بازبینی و تصفیه تم‌ها است. در انتهای این مرحله بایستی آگاهی کافی از این که مقوله‌های مختلف کدام‌ها هستند، چگونگی تناسب آنها با یکدیگر و کل داستانی که آنها درباره داده‌ها می‌گویند در اختیار داشته باشیم. شاخص‌های استخراج شده از متون مصاحبه‌ها، پس از مقوله‌بندی اولیه، مجدداً غربال شده و شاخص‌های اضافی یا فاقد ارزش لغوی در راستای ارائه الگوی پژوهش، حذف می‌گردند.



شکل ۲- شبکه مضامین حاصل از نرم افزار MAXQDA

جدول ۲- بازبینی مضامین استخراج شده

مفاهیم	کدهای اولیه
عملکرد موفق دولت در ایفای مسئولیت پاسخگویی	ارزیابی مسئولیت پاسخگویی عمومی (INT1, Pos. 2) نقش شفافیت در پاسخگویی و کاهش کسری بودجه (INT3, Pos. 4) نبود پاسخگویی عملیاتی در قبال پول (INT3, Pos. 5) کمک به شفافیت و پاسخگویی به موقع و گزارش دهی مطمئن (INT4, Pos. 18) مکمل بودن پاسخگویی با پاسخ خواهی و مطالبه گری و گزارشگری (INT6, Pos. 5) فقدان شفافیت و پاسخگویی در دستگاهها با دریافت بالای بودجه (INT7, Pos. 2) عدم پاسخگویی دستگاهها (INT7, Pos. 2) تغییر در داراییها و بدهیهای فعلی جهت پاسخگویی به نیازهای آتی (INT8, Pos. 18) اهمیت سیستم هوشمندسازی و پاسخگویی دولت (INT9, Pos. 2) کمک به عملکرد موفق دولت در ایفای مسئولیت پاسخگویی (INT10, Pos. 2)
شفاف سازی منابع و مصارف برای عموم	دستیابی به منابع بیشتر (INT1, Pos. 2) مدیریت منابع و مصارف (INT1, Pos. 2) مدیریت منابع با پرداخت به ذینفعان نهایی (INT2, Pos. 2) واریز منابع به حساب خزانه و انجام مصارف کشور (INT3, Pos. 2) عدم تعادل میان منابع و مصارف (INT3, Pos. 2) توزیع غیر متمرکز و غیر شفاف از مشکلات وصل منابع (INT3, Pos. 2) مدیریت منابع و مصارف به صورت شفاف (INT3, Pos. 3) اهمیت حل چالش تمرکز منابع (INT3, Pos. 3) پیش بینی و برآورد منابع (INT4, Pos. 11) تصمیم گیری سازمان برنامه بر مبنای اعلام منابع (INT4, Pos. 11) رسوب خیلی زیاد منابع در حسابهای مقصد (INT4, Pos. 15) پیش بینی منابع و مصارف دولت (INT4, Pos. 16) پاسخگویی و شفافیت بیشتر در دریافت ها و پرداخت ها (INT8, Pos. 2) استفاده از منابع مالی در سطح منفعت حداکثری (INT8, Pos. 29) شفاف سازی با کدملی افراد (INT10, Pos. 2) استفاده بهینه از منابع مالی دولت (INT10, Pos. 3) جلوگیری از رسوب منابع (INT10, Pos. 3) قرارگیری منابع همیشه در دسترس خزانه (INT10, Pos. 3)

مفاهیم	کدهای اولیه
	قرارگیری تمام منابع و مصارف به صورت شفاف در اختیار مردم (INT14, Pos. 2) دسترسی جامعه به اطلاعات منابع (INT15, Pos. 5)
نهادینه سازی حاکمیت قانون در کشور	خزانه داری به عنوان دستگاه حاکمیتی خدمات دهنده (INT2, Pos. 3) مشخص نمودن چارچوب خزانه داری در حاکمیت شرکتی (INT6, Pos. 13) عدم تکلیف قانون برای شرکت های دولتی (INT2, Pos. 2) وصل مالیات با قانون (INT3, Pos. 2) رعایت اصل ۵۳ ماده ۳۹ قانون محاسبات (INT3, Pos. 5) استقرار قانون بودجه قانون یک ساله دولت (INT4, Pos. 11) محدودیت دستگاه ها در قانون مدیریت خدمات کشوری (INT6, Pos. 8) مستثنی شدن درآمدها از شمول قانون مدیریت خدمات کشوری (INT6, Pos. 8) اجرای تاکتیک های قانونی برای کاهش خطر شرکت (INT8, Pos. 21) حرکت اکثر دستگاه های دولتی در چارچوب قانون (INT11, Pos. 2) قوانین بالادستی و قوانین مجری در خزانه داری (INT12, Pos. 3) انجام سایر وظایف محوله بر طبق قانون محاسبات عمومی کشور (INT15, Pos. 11) استقرار سایر قوانین و مقررات مالی مصوب (INT15, Pos. 11) پیاده سازی مقررات قانون محاسبات عمومی کشور (INT15, Pos. 12)
رعایت حقوق مادی و معنوی مردم	رعایت حقوق مردم (INT12, Pos. 2) شروع شفاف سازی برای مردم و عدم پنهان کاری از بالا (INT5, Pos. 6) متولی بودن مردم در درآمد (INT7, Pos. 2) عدم مطالبه گری مردم (INT7, Pos. 2) تشویق مردم در جهت پرداخت به موقع و کامل مالیات ها (INT8, Pos. 2) شفاف سازی مالیات های دریافتی از مردم (INT12, Pos. 2) تعریف حقوق و حق آزادی (INT12, Pos. 2) ایجاد یک ساختار منسجم برای تهیه و آرایه اطلاعات (INT14, Pos. 11)
در نظر گرفتن ابعاد سیاسی، اجتماعی، مذهبی، اقتصادی، زیست محیطی و انسانی	تصمیم گیری اقتصادی (INT1, Pos. 2) تصمیم اقتصادی صحیح (INT1, Pos. 2) ایجاد نظام اقتصادی درست و حکمرانی خوب (INT1, Pos. 2) صرفه جویی در منابع انسانی (INT2, Pos. 3) گزارشگری پایداری گزارش مربوط به الزامات زیست محیطی و اجتماعی (INT5, Pos. 6)

مفاهیم	کدهای اولیه
	کاهش تنش های اجتماعی (INT9, Pos. 2) سیاست های کلی نظام در حوزه های مختلف (INT12, Pos. 4) نیاز به بازنگری و برنامه ریزی در نیروی انسانی (INT13, Pos. 5) بهینه سازی ساختار و دست یابی به جایگاه صحیح و نقش فعالانه (INT13) بررسی تناسب انگیزه و مهارت های ذکر شده در شرح شغلی (INT13, Pos) جایگزینی با نیروهای دارای شاخص های فنی، تخصصی و رفتاری (INT13) تصمیم گیری براساس اطلاعات مالی (INT4, Pos. 2)
اختصاص صحیح و هدفمند منابع	استفاده بهینه از منابع و مولدسازی دارایی های دولت (INT10, Pos) تصمیم گیری درخصوص نحوه تخصیص منابع (INT10, Pos. 4) مشخص نمودن میزان منابع و نقدینگی (INT10, Pos. 4) کمک به قرارگیری منابع در مسیر صحیح خود (INT10, Pos. 5) اهمیت تامین به موقع منابع در بخش دولتی (INT14, Pos. 11) اهمیت اختصاص صحیح و هدفمند منابع (INT15, Pos. 6) وجود منابع در شرکت های دولتی به نمایندگی دولت (INT16, Pos. 6) نیاز به سپردن کارها به سیستم جهت حصول نتایج دقیق و صحیح (INT2, Pos. 2) کمک به تصمیم گیری صحیح سازمانهای ذیربط (INT4, Pos. 15) مشخص نمودن ساختار سرمایه صحیح (INT9, Pos. 37)
رفتار صادقانه و تعهد قوی نسبت به ارزشهای اخلاقی	گزارشگری تعهدی (INT1, Pos. 2) گزارشگری نقدی و تعهدی (INT1, Pos. 2) عدم وجود جایگاه تعهد در خزانه (INT3, Pos. 6) مدیریت بدهی ها و تعهدات (INT14, Pos. 11) رعایت اخلاق حرفه ای (INT7, Pos. 37) گزارشگری در مورد سود ماهانه و تعهدات وابسته (INT9, Pos. 22) حرکت از حسابداری نقدی به سمت تعهدی (INT10, Pos. 3) تشخیص، تامین اعتبار، تعهد، تسجیل، صدور حواله، تطبیق پرداخت ها (INT10, Pos. 6) بررسی وضعیت اجرای حسابداری تعهدی و قوانین و مقررات (INT10, Pos. 6) مدیریت بدهی ها و تعهدات (INT14, Pos. 11) رعایت ارزش های اخلاقی (INT15, Pos. 5)
احترام به قانون	نیاز به تصحیح درآمدهای کشور طبق اصل ۵۳ قانون اساسی (INT9, Pos. 2) اجرای صحیح و کامل قانون (INT9, Pos. 2)

مفاهیم	کدهای اولیه
	اطلاع از آخرین تغییرات قانونی و اعلام و برنامه ریزی برای آینده (INT9, Pos. 7) حرکت اکثر دستگاه های دولتی در چارچوب قانون (INT11, Pos. 2) احترام به قانون (INT14, Pos. 5) احترام به قانون با اجرای صحیح قوانین (INT15, Pos. 5)
مطمئن ساختن ذینفعان از دسترسی (عدم محدودیت)	ارائه اطلاعات به ذینفعان (INT15, Pos. 4) طراحی سیستم در صورت عدم پنهان کاری خزانه داری (INT15, Pos. 4) ایجاد عدم پنهان کاری و شفافیت (INT15, Pos. 5) وجود اطلاعات محرمانه و غیرمحرمانه (INT15, Pos. 7) حسابرس به عنوان مدافع ذینفعان (INT16, Pos. 2) پرداخت به ذینفع (INT2, Pos. 2) رخداد پرداخت به ذینفع نهایی توسط خزانه داری (INT4, Pos. 15) تامین زیرساخت برای پرداخت به ذینفع نهایی (INT4, Pos. 15)
برقراری تعامل همه جانبه	هماهنگی و ارتباط با حسابداری مالی (INT7, Pos. 26) در ارتباط بودن با مدیریت سازمان (INT7, Pos. 41) مدیریت ارتباطات و مذاکرات با بانک ها و موسسات واسط (INT9, Pos. 1) توسعه ارتباطات بانکی در راستای تامین مالی (INT9, Pos. 18) ارتباطات مالی برون سازمانی (INT9, Pos. 44) مدیریت ارتباط با سرمایه گذاران (INT9, Pos. 45) مدیریت فعالیت ها و ارتباطات با بانک ها (INT9, Pos. 46) مدیریت ارتباطات A/R و A/P با تامین کنندگان و مشتریان دانش ارتباط و مذاکره با بانک ها (INT9, Pos. 55) ارائه پیشنهادات و بازخوردهای سازنده به هیئت مدیره (INT9, Pos. 55) ارتباط با بانک ها (INT9, Pos. 63) تعامل کشور با سایر کشورها (INT12, Pos. 4) دفتر و ارتباط دیوان محاسبات در خزانه و مجلس (INT14, Pos. 7)
تعیین کردن نتایج از نظر منافع اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی پایدار	منفعت دستگاه ها از درآمد خصوصی (INT2, Pos. 3) نزدیک شدن سازمان به بحث توسعه پایدار (INT15, Pos. 1) ترجیح منافع شرکت بر منافع شخصی و اشخاص دیگر (INT7, Pos. 39) تاثیرگذاری در بحث محیط زیست و دیگر شاخص های توسعه پایدار (INT15, Pos. 3) ارائه منابع لازم جهت ارتقاء شاخص های زیست محیطی (INT15, Pos. 3)

مفاهیم	کدهای اولیه
	حصول نتایج با مدیریت هزینه و مدیریت منابع (INT16, Pos. 3)
تعیین مداخلات لازم برای بهینه سازی دست یابی به نتایج از قبل تعیین شده	تخصیص بهینه منابع کشور (INT15, Pos. 2) هماهنگی بین سازمان برنامه بودجه کشور و خزانه داری (INT15, Pos. 4) تنظیم یکسری سیاستها در خزانه داری کل (INT15, Pos. 4) ابلاغ شدن به استان ها (INT15, Pos. 4) راهنمایی انجام وظایف و عمل به نقش فعالانه خود صاحبان سرمایه (بهینه سازی نقدشوندگی مطالبات (INT8, Pos. 24) استفاده بهینه از منابع و مولدسازی دارایی های دولت (INT10, Pos. 4)
توسعه ظرفیت سازمان (توانایی مدیریت آن و افراد موجود در آن)	داشتن همکاری با رئیس حسابداری، حسابرس داخلی و دیگر واحدهای تابعه (INT7, Pos. 41) مدیریت صحیح در سازمان (INT7, Pos. 41) انجام امور طبق آیین نامه ها و بخش نامه ها (INT7, Pos. 41) تعیین وظایف حسابدار خزانه بنابر نیاز و دیدگاه مدیریت سازمان (INT8, Pos. 6)
مدیریت ریسک ها و عملکرد از طریق کنترل داخلی قوی	قرارگیری خزانه داری در خود برنامه و بودجه (INT6, Pos. 2) جداسازی اعطای مجوز دریافت و پرداخت (INT6, Pos. 3) مدیریت ریسک (INT8, Pos. 21) مسئولیت ایجاد راهکارهای مدیریت ریسک (INT8, Pos. 21) تهیه داکيومنت ها و گزارش های مدیریت ریسک مالی (INT9, Pos. 12) آشنایی با آخرین قوانین مالیاتی، حقوقی، بانکی، واردات و صادرات (INT9, Pos. 40) برنامه ریزی برای مدیریت ریسک و بحران (INT9, Pos. 42) ارائه پیشنهادات به هیئت مدیره جهت اتخاذ بهترین تصمیم (INT9, Pos. 40) حسابرسی، برنامه ریزی و عملیات صندوق (INT9, Pos. 43)
مدیریت مالی عظیم عمومی	نظارت مدیریت مالی دولت با وزارت دارایی (INT1, Pos. 2) پازل شفافیت و مدیریت مالی (INT2, Pos. 2) مدیریت مالی عمومی (INT4, Pos. 3) بحث سند مدیریت مالی دولت (INT4, Pos. 15) مهارت تحلیل مالی، مسلط به مدیریت مالی و سرمایه گذاری (INT13, Pos. 8)
اجرای روشهای خوب در شفافیت و گزارشگری و	اهمیت وجود بودجه شفاف (INT2, Pos. 2) عدم رخداد شفافیت در حوزه خزانه (INT2, Pos. 2) وجود حساب در بانک های متعدد بدون شفافیت (INT2, Pos. 2)

مفاهیم	کدهای اولیه
حسابرسی جهت ارائه پاسخگویی موثر	افزایش شفافیت و دقت (INT2, Pos. 2) افزایش شفافیت ها (INT2, Pos. 2) عدم شفافیت در صورتهای مالی برخی نهادها (INT6, Pos. 4) ایجاد مطالبه گری با شفافیت (INT6, Pos. 4) تعیین سطوح گزارشگری جهت افزایش شفافیت (INT6, Pos. 6) ایجاد شفافیت خزانه داری با بخش های گزارشگری چندسطحی (INT6, Pos. 6) حل شدن بحث شفافیت مالی در دنیا (INT9, Pos. 2) کمک به شفافیت (INT11, Pos. 2) بهبود بحث شفافیت و بحث سرعت بخشی به کارایی (INT14, Pos. 2) وجود تسریع و تسهیل و شفافیت و کنترل (INT15, Pos. 10) مشکل شفافیت (INT16, Pos. 6)
دستورالعمل اجرایی نمونه اسناد هزینه قابل قبول و روش نگهداری حساب	طبقه بندی و نگهداری اسناد ضمانت نامه ها (INT7, Pos. 12) طبقه بندی و نگهداری چک های دریافتی از مشتریان (INT7, Pos. 13) نگهداری تمام اسناد مالی مرتبط با خزانه داری (INT7, Pos. 14) نگهداری و بررسی حساب های بانکی (INT8, Pos. 6) صدور و دریافت اسناد پرداختی و دریافتی (INT8, Pos. 6) نگهداری تنخواه گردان (INT8, Pos. 6) رفع مغایرت های بانکی (INT8, Pos. 6) نگهداری و بررسی اسناد مالی (INT8, Pos. 6) پیگیری ضمانت نامه های بانکی (INT8, Pos. 6) ثبت و نگهداری اسناد حسابداری (INT8, Pos. 6) طبقه بندی و نگهداری اسناد، ضمانت نامه ها، چک های دریافتی و ... (INT8, Pos. 10) نگهداری چک های برگشتی تا زمان استرداد (INT8, Pos. 10)
استقرار خزانه داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی	شناسایی وضع موجود از دید قوانین و اسناد بالادستی (INT1, Pos. 2) ثبت اسناد دریافتنی و پرداختنی در سیستم خزانه داری (INT7, Pos. 5) ثبت اسناد، کنترل و رفع مغایرت گیری، دریافت و پرداخت وجوه (INT8, Pos. 3) آماده سازی اسناد مالی مرتبط، روال ها و گزارش های وابسته (INT9, Pos. 6) اطمینان از به روز بودن، دقیق بودن و درستی اسناد و گزارشات مالی (INT9, Pos. 34) ارسال اسناد و مدارک به صورت الکترونیکی به خزانه (INT11, Pos. 2)

مفاهیم	کدهای اولیه
	رسیدگی به اسناد با دستگاههای نظارتی به صورت الکترونیکی (INT11, Pos. 4)
تشکیل شورای نظارت مالی	کانال تلگرامی نظارت مالی (INT1, Pos. 2) کار نظارت مالی خزانه داری (INT2, Pos. 3) ناظر مالی ذیحساب ها در زیرمجموعه معاونت نظارت مالی (INT2, Pos. 4) نظارت بر اجرای بودجه (INT1, Pos. 2) نظارت کمیته تخصیص (INT2, Pos. 2) نظارت اجرای بودجه (INT2, Pos. 3) درگیری بخش دولتی با ابزارهای نظارتی (INT6, Pos. 8) نظارت روزانه بر عملیات مرتبط با نقدینگی، بدهی ها و دارایی ها (INT9, Pos. 8) تهیه و نظارت و گزارشگری در مورد تسهیلات پرداختی و دریافتی (INT9, Pos. 21) گزارش های اتمام وام ها و تسهیلات (INT9, Pos. 21) نظارت بر کلیه عملیات (BackOffice (INT9, Pos. 23) نیاز به نظارت سازمان مدیریت و برنامه ریزی (INT11, Pos. 2) ارائه خروجی های گزارش ها به سازمان های نظارتی (INT15, Pos. 9) اعمال نظارت های مالی بر هزینه های وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی (INT15, Pos. 11) اعمال نظارت های مذکور قبل از انجام هزینه (INT15, Pos. 11)
پرداخت به موقع و دقیق حقوق کارمندان دولت به صورت یکپارچه طبق شرایط قانونی	عدم تخصیص بودجه به حقوق کارکنان (INT2, Pos. 2) گزارشگری و غربالگری حقوق های پرداختی افراد (INT2, Pos. 2) متمرکز نمودن پرداخت حقوق ها از سوی خزانه داری (INT2, Pos. 2) پرداخت حقوق کلیه دستگاه های اجرایی به جز شرکت های دولتی (INT2, Pos. 2) نیاز به شناسه برای تمامی پرداخت ها اعم از وام، حقوق، اضافه کار (INT2, Pos. 3) پرداخت متمرکز حقوق و افزایش رضایت کارکنان (INT2, Pos. 3) جلوگیری از ناراضی کارکنان (INT2, Pos. 3) جلوگیری از پراکندگی پرداخت به تامین اجتماعی، مالیات یا... (INT2, Pos. 3) عدم امکان امتناع از واریز حقوق کارمندان یا بازنشستگان و یارانه (INT3, Pos. 6) پرداخت حقوق کارمندان براساس آیین نامه های داخلی مدیریت (INT7, Pos. 15) پرداخت حقوق به صورت متمرکز و مستقیماً توسط خزانه (INT10, Pos. 2) رفع بحث های حقوق های نجومی (INT10, Pos. 3)

مفاهیم	کدهای اولیه
	انعکاس تمام پرداخت ها به کارکنان در فیش حقوقی آنها (INT11, Pos. 2) پرداخت حقوق به صورت یک جا و بدون گزارش و چالش (INT13, Pos. 7)
انجام بهینه فرآیند پرداخت اعتبارات تخصیص یافته	بحث پرداخت اعتباری (INT2, Pos. 2) پرداخت اعتباری (INT2, Pos. 2) بازگشت به دستگاه با سقف اعتبار و تخصیص پول (INT2, Pos. 3) طرح پرداخت های اعتباری به دستگاه ها (INT3, Pos. 3) اعطای پرداخت های اعتباری به دستگاه (INT3, Pos. 3) بازتوزیع اعتبار یا پرداخت اعتبار (INT4, Pos. 15) بحث سیاست پرداخت اعتباری (INT4, Pos. 15) اعتبارات سرمایه ای (INT6, Pos. 4) تامین اعتبار و تطبیق پرداخت ها با قوانین و مقررات (INT10, Pos.) تامین اعتبار (INT10, Pos. 6) انجام کار اعتباری در ادارات به جای پرداخت بودجه (INT13, Pos. 8) استفاده در قالب اعتبارات مصوب و تخصیص یافته (INT15, Pos. 11)
پرداخت به موقع پرداخت های قابل تأیید طبق درخواست ها	تخصیص اعتبار جهت مصارف به دستگاه ها (INT4, Pos. 16) ارائه مصارف بر مبنای تخصیص های صادره اعتبار (INT4, Pos. 16) تامین اعتبار و تطبیق پرداخت ها با قوانین و مقررات (INT10, Pos.)
قانون پرداخت اعتبارات استانی	اعطای اعتبار مشخص معادل تخصیص (INT4, Pos. 16) ارائه مصارف بر مبنای تخصیص های صادره اعتبار (INT4, Pos. 16) تامین اعتبار و تطبیق پرداخت ها با قوانین و مقررات (INT10, Pos.)
پرداخت وجوه حوادث غیرمترقبه و مناطق نفت خیز و محروم	درآمدهای گمرکی، جرائم و نفت (INT3, Pos. 2) اثرگذاری منفی کسری بودجه بر قشر ضعیف جامعه (INT6, Pos. 4) رابطه دولت با نفت به عنوان یک حلقه های مفقوده (INT6, Pos. 8)
پرداخت وجوه مرتبط با قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز	مصادره کالاهای قاچاق (INT16, Pos. 5) فروش به نفع دولت (INT16, Pos. 5) سازمان املاک تملیکی (INT16, Pos. 5) عدم وجود حساب و کتاب مشخص (INT16, Pos. 5) بحث ارز و نوسانات مربوط به آن (INT12, Pos. 3) اثرگذاری وزارت نفت و وزارت اطلاعات نیروی انتظامی (INT12, Pos. 3) رخداد تفاوت در رقم آخرها هم به دلیل تسعیر ارز (INT14, Pos. 8)

مفاهیم	کدهای اولیه
اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جهت رفع احتیاجات نقدی خزانه	بهبود اشتغال و حکمرانی خوب با مالی عمومی و بودجه (INT1, Pos. 2) بازگشت درآمد عمومی کامل به خزانه (INT2, Pos. 3) عدم منتفع شدن افراد از درآمد عمومی (INT2, Pos. 3) اصلاح حسابداری بخش عمومی (INT10, Pos. 2) سازمان حسابرسی کشور زیر نظر وزارت امور اقتصاد دارایی (INT10, Po) انجام حسابرسی شرکت های دولتی (INT10, Pos. 5) حسابرسی نهادهای عمومی (INT10, Pos. 5) اهمیت مبانی حسابداری و نظم مالی بخش عمومی (INT11, Pos. 4) تلاش بروی مالیات حسابرسی بخش عمومی (INT11, Pos. 4) استقرار نظام حسابداری تعهدی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش (INT14, Pos. 10)
واگذاری تنخواه گردان خزانه معین استان	راه اندازی بحث تنخواه کارت ویژه کارپردازان بخش عمومی (INT2, Pos. 2) کنترل حساب تنخواه گردان (INT7, Pos. 24) پرداخت تنخواه گردان (INT7, Pos. 26)
نظام طبقه بندی دریافت ها و پرداخت های دولت	طبقه بندی و نگهداری اسناد ضمانت نامه ها (INT7, Pos. 12) طبقه بندی و نگهداری چک های دریافتی از مشتریان (INT7, Pos. 13) طبقه بندی و نگهداری اسناد، ضمانت نامه ها، چک های دریافتی و ... (INT8, Pos. 10)
اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد	از بودجه تا حسابرسی ارزیابی عملکرد (INT1, Pos. 2) عدم تخصیص بودجه به دستگاه تا پذیرش قوانین خزانه از سوی آن (INT2, Pos. 2) تخصیص به اندازه بودجه مکفی خزانه (INT2, Pos. 2) کمک بودجه ریزی بر مبنای عملکرد به نقدینگی (INT3, Pos. 6) خزانه داری به عنوان مجری برنامه های برنامه و بودجه و اقتصاد (INT14, Pos. 5) دریافت اعتبار از بودجه عمومی دولت (INT15, Pos. 11)
تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه	رعایت اصل ۵۳ ماده ۳۹ قانون محاسبات (INT3, Pos. 5) رعایت ماده ۹۰ قانون محاسبات (INT10, Pos. 5)

مفاهیم	کدهای اولیه
مجاز بودن پرداخت‌ها در خزانه با رعایت ماده ۶۷ قانون برنامه و بودجه	رعایت ماده ۶۷ قانون برنامه و بودجه (INT11, Pos. 5)
بایش اجرای بودجه از طریق بررسی درخواست تخصیص و صدور تأییدیه	داشتن سازوکار برای پرداخت های کوچک (INT2, Pos. 2) خزانه داری مسئول دریافت و پرداختهای کل کشور (INT3, Pos. 2) پرداخت براساس حواله های صادره (INT4, Pos. 15) پرداخت‌ها به واسطه سیستم الکترونیکی (INT4, Pos. 15) بخش دریافت و پرداخت و تجمیع حساب های دریافتی (INT6, Pos. 2) تجمیع حساب های پرداختی مربوط به خزانه داری (INT6, Pos. 2) پرداخت دو برابری رفاهیات برخی از دستگاه‌ها (INT6, Pos. 4) مشکلات زیاد دریافت پرداختی متمرکز (INT6, Pos. 4) صدور چک‌های پرداختی بر طبق دستور پرداخت از سوی حسابدار خزانه (INT7, Pos. 8)
رفع ابهام دستگاه‌های اجرایی و سایر ذی نفعان در خصوص اعتبار و تخصیص	سرمایه‌گذاری دستگاه به اندازه تخصیص آن (INT2, Pos. 2) تخصیص به معنای چک (INT2, Pos. 2) عدم وجود تخصیص پرداخت نشده (INT2, Pos. 2) رفع ابهامات و ایجاد شفاف سازی (INT12, Pos. 3) تخصیص به اندازه منابع (INT2, Pos. 2) نقش کمیته تخصیص در تخصیص منابع یا مصرف منابع (INT4, Pos. 11)
نحوه افتتاح حساب‌های دولتی، خزانه داری کل و خزانه معین استان‌ها	واریز درآمد کل کشور به حساب واحدی نزد بانک مرکزی (INT3, Pos. 3) حساب تکی خزانه از سراسر کشور (INT3, Pos. 3) پروژه هوشمندسازی عملیات خزانه (INT3, Pos. 3) برآورد لحظه‌ای وصول در کل کشور (INT4, Pos. 14) نوبت پرداخت‌ها در نوبت معین و تعیین شده (INT7, Pos. 37) جمع آوری دارایی‌های پراکنده دولت از سراسر کشور (INT10, Pos. 4)
نحوه عمل و روش‌های اجرایی وصول درآمد بخش عمومی	ایجاد تکلیف برای دستگاه های اجرایی (INT2, Pos. 2) تبعیت همه دستگاه ها (INT2, Pos. 2) فقدان مغایرت بانکی در دستگاه اجرایی (INT2, Pos. 2) مکلف بودن کل دستگاه های اجرایی (INT3, Pos. 3) صاحبان امضای مجازه دستگاه های اجرایی (INT10, Pos. 6) امضای ثابت همیشه ذیحسابان در دستگاه های اجرایی (INT10, Pos. 6)

مفاهیم	کدهای اولیه
	عدم امکان ثبت و گزارش ارقام بدهی های دستگاه های اجرایی (INT14, Pos. 10) تامین بسترهای لازم برای تبادل اطلاعات دستگاه های اجرایی (INT14, Pos. 10)
تمرکز وجوه عمومی و دریافت های دولت در خزانه	دریافت ها پرداخت ها و نقدی: مبنای حسابداری خزانه (INT1, Pos. 2) دریافت و توزیع (INT1, Pos. 2) تحلیل دلایل ایجاد کسری بودجه (INT6, Pos. 7) ثبت چک های دریافتی از طریق حساب ها (INT7, Pos. 5) دریافت و ثبت چک ها، سفته ها و ضمانت نامه های طرف حساب ها (INT7, Pos. 5) انجام وظایف طبق آیین نامه های دریافتی (INT7, Pos. 18) چک های دریافتی و پرداختی (INT7, Pos. 18) بررسی چک های دریافتی از همه جوانب (INT7, Pos. 23)
انتقال حساب های درآمد و هزینه دستگاه های اجرایی به بانک مرکزی	سوق دادن همه حساب ها به سمت بانک مرکزی (INT2, Pos. 2) واریز به حساب های بانک مرکزی (INT3, Pos. 2) تسریع تسهیل و شفاف و متمرکز انتقال نقدینگی (INT3, Pos. 2) تسریع فرایند الکترونیکی با وب سایت بانک مرکزی (INT4, Pos. 17) اهمیت لینک شدن خزانه و سازمان برنامه و بودجه و بانک مرکزی (INT8, Pos. 1) تکمیل بحث تجميع حساب های دولتی و تمرکز دربانک مرکزی (INT10, Po)
افتتاح حساب شرکت های دولتی تابعه وزارت نفت	توسعه، طرح اشتغال و کاهش وابستگی به نفت (INT1, Pos. 2) درآمدهای گمرکی، جرائم و نفت (INT3, Pos. 2) رابطه دولت با نفت به عنوان یک حلقه های مفقوده (INT6, Pos. 8) عملکرد جداگانه برخی شرکت ها از خزانه داری (INT11, Pos. 2) تمرکز دیوان محاسبات و ... بر شرکت های جدا (INT11, Pos. 2) مشخص نمودن درآمدها توسط خزانه داری، سازمان مدیریت و برنامه ریزی (INT11, Pos. 2)
دستورالعمل انتقال کامل حساب های دولتی به بانک مرکزی	سوق دادن همه حساب ها به سمت بانک مرکزی (INT2, Pos. 2) واریز به حساب های بانک مرکزی (INT3, Pos. 2) تسریع تسهیل و شفاف و متمرکز انتقال نقدینگی (INT3, Pos. 2) تسریع فرایند الکترونیکی با وب سایت بانک مرکزی (INT4, Pos. 17) اهمیت لینک شدن خزانه و سازمان برنامه و بودجه و بانک مرکزی (INT8, Pos. 1) تکمیل بحث تجميع حساب های دولتی و تمرکز دربانک مرکزی (INT10, Po)
سامانه تدارکات الکترونیکی دولت با رعایت قانون	حرکت به سمت ساختارهای الکترونیکی (INT2, Pos. 2) دوری از پرداخت به صورت دستی و چک (INT2, Pos. 2)

مفاهیم	کدهای اولیه
تجارت الکترونیکی و قانون مناقصات	راه اندازی حواله الکترونیک (INT2, Pos. 2) وصول بی واسطه و از طریق سیستم الکترونیکی (INT4, Pos. 14) رزور و اجرای الکترونیکی با تضمین امنیت (INT9, Pos. 20) بحث الکترونیکی کردن فعالیت ها (INT10, Pos. 2) بحث استقرار خزانه داری الکترونیکی (INT10, Pos. 2) تقویت زیرساختها جهت دریافت و پرداختهای الکترونیکی (INT11, Pos. 4)
اجرای سند مدیریت مالی دولت	بحث سند مدیریت مالی دولت (INT4, Pos. 15) بحث سیاست پرداخت اعتباری (INT4, Pos. 15) مدیریت جریان نقدی (INT8, Pos. 15)
اطمینان از وجود پول کافی برای نیازهای عملیاتی	تدوین سیاستهای پولی و مالی و بودجه در سطح عملیات شرکت (INT8, Pos. 15) اطمینان از وجود پول کافی برای نیازهای عملیاتی (INT8, Pos. 19) مدیریت نقدینگی (INT8, Pos. 19) برنامه ریزی عملیاتی، مالی و استراتژیک (INT9, Pos. 25) آماده سازی عملیات سالانه مالی مانند بستن حساب های مرتبط، بودجه (INT9, Pos. 29) بررسی هزینه ها و سایر عملیات پولی مالی کلیه واحدهای سازمانی (INT9, Pos. 34) مدیریت عملیات صندوق در راستای مدیریت نقدینگی و پرداخت های قانونی (INT9, Pos. 35) مدیریت عملیات مرتبط با مالیات بعنوان مالیات بر حقوق (INT9, Pos. 40)
پیش بینی جریان نقدینگی	مدیریت نقدینگی به عنوان بعد کلان (INT2, Pos. 2) شفاف سازی نقدینگی و مدیریت آن (INT2, Pos. 2) مدیریت نقدینگی و تطبیق قوانین و مقررات (INT2, Pos. 3) اهمیت جلوگیری از رسوب نقدینگی (INT3, Pos. 3) افزایش سرعت گردش نقدینگی و سرعت گزارش گیری و گزارش دهی (INT4, Pos. 3) کاهش نقدینگی و کاهش تورم (INT6, Pos. 6) مدیریت نقدینگی (INT8, Pos. 19) اطمینان از وجود پول کافی برای نیازهای عملیاتی (INT8, Pos. 19)

مفاهیم	کدهای اولیه
بررسی پیش بینی های جریان نقدینگی	راهنمایی انجام وظایف و عمل به نقش فعالانه خود صاحبان سرمایه مدیریت بدهی ها با توجه به نقدینگی (INT8, Pos. 25) پیش بینی و گزارشگری در حوزه نقدینگی (INT9, Pos. 9) بررسی پیش بینی های جریان نقدینگی (INT9, Pos. 11) تسلط بر عملیات مدیریت نقدینگی (INT9, Pos. 64) پیش بینی جریان نقدینگی (INT9, Pos. 65)
توسعه و پیاده سازی استراتژی های مدیریت نقدینگی	به کار انداختن پول اضافه جهت افزایش سرمایه (INT8, Pos. 20) توسعه و پیاده سازی استراتژی های مدیریت نقدینگی (INT9, Pos. 15) تهیه، توسعه و پیاده سازی برنامه های تامین و پوشش های مالی (INT9, Pos. 17) کنترل و مدیریت نرخ ریسک بهره (INT9, Pos. 17)
روش های اجرایی وصول درآمد دستگاه های اجرایی	خزانه داری مسئول پیگیری درآمد تا وصول (INT3, Pos. 2) عدم مسئولیت وصول درآمدهای دولت (INT3, Pos. 2) واریز تمام درآمدهای پراکنده در سطح کشور (INT3, Pos. 2) طراحی واریز همه درآمد دولت بی واسطه و بلا درنگ به حساب خزانه (INT4, Pos. 4) تشویق دستگاه به وصول بدهی (INT2, Pos. 3)
تمرکز وجوه عمومی سپرده و درآمد بخش عمومی	وصول منابع عمومی دولت به واسطه حساب های خزانه در گذشته (INT4, Pos. 4) یک طرف کل منابع عمومی با امضای ذیحساب (INT10, Pos. 6)
وصول مالیات و سود سهام شرکت های دولتی	بازگشت درآمد عمومی کامل به خزانه (INT2, Pos. 3) عدم منتفع شدن افراد از درآمد عمومی (INT2, Pos. 3) اصلاح حسابداری بخش عمومی (INT10, Pos. 2) سازمان حسابرسی کشور زیر نظر وزارت امور اقتصادداری (INT10, Po) انجام حسابرسی شرکتهای دولتی (INT10, Pos. 5) حسابرسی نهادهای عمومی (INT10, Pos. 5) اهمیت مبانی حسابداری و نظم مالی بخش عمومی (INT11, Pos. 4) تلاش بروی مالیات حسابرسی بخش عمومی (INT11, Pos. 4) استقرار نظام حسابداری تعهدی مبتنی بر استانداردهای حسابداری بخش (INT14, Pos. 10)
ظرفیت استفاده خزانه داری کل از منابع عمومی	اصلاح حسابداری بخش عمومی (INT10, Pos. 2) سازمان حسابرسی کشور زیر نظر وزارت امور اقتصاد داری (INT10, Po)

مفاهیم	کدهای اولیه
برای مصارف عمرانی و استمهال زمانی مصرف اعتبارات مورد نظر در پایان سال	انجام حسابرسی شرکت های دولتی (INT10, Pos. 5) حسابرسی نهادهای عمومی (INT10, Pos. 5) اهمیت مبانی حسابداری و نظم مالی بخش عمومی (INT11, Pos. 4) تلاش بروی مالیات حسابرسی بخش عمومی (INT11, Pos. 4) استقرار نظام حسابداری تعهدی مبتنی بر استانداردهای بخش حسابداری (INT14, Pos. 10)
ایجاد منابع لازم برای یارانه ها در زمان های مؤثر	هدفمند کردن یارانه ها (INT2, Pos. 2) افزایش گردش حساب و قطع شدن یارانه (INT2, Pos. 2)
حصول اطمینان از وصول وجوه سپرده ها	خزانه داری مسئول پیگیری درآمد تا وصول (INT3, Pos. 2) عدم مسئولیت وصول درآمدهای دولت (INT3, Pos. 2) واریز تمام درآمدهای پراکنده در سطح کشور (INT3, Pos. 2) طراحی واریز همه در آمد دولت بی واسطه و بلا درنگ به حساب خزانه (INT4, Pos. 4) تشویق دستگاه به وصول بدهی (INT2, Pos. 3)
رصد تحقق منابع و بررسی تطبیقی قانون بودجه با سنوات گذشته	تطبیق قوانین و مقررات (INT2, Pos. 2) تطبیق پرداخت ها با قوانین و مقررات (INT10, Pos. 5)
تهیه صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه کلیه حساب های ظرف مدت دو ماه و ارسال به دیوان محاسبات کشور مطابق طبقه بندی درآمد	ارسال خروجی نهایی گزارش ها و صورتهای مالی دستگاه ها (INT15, Pos. 3) عدم انجام وظیفه حسابرسی توسط دیوان محاسبات (INT5, Pos. 3) اطلاعات در نظام دریافت و پرداخت و توزیع منابع و مصرف (INT1, Pos. 2) جداسازی دریافت و پرداخت از نهاد سیاستگذاری (INT6, Pos. 2)
روش های مورد عمل در خزانه معین استان ها	معاون هزینه و نظارت مالی استان (INT13, Pos. 7) کمیته تخصیص استان شامل مدیرکل اقتصاد دارایی، رئیس سازمان برنامه ریزی استان و استاندار (INT10, Pos. 4)
تهیه صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور حاوی گردش نقدی خزانه و عملکرد مالی بخش عمومی	غیرقابل حذف بودن ۸۰٪ بودجه کل کشور اعتبارات هزینه (INT6, Pos. 4) وجود چند شکل منابع در قانون بودجه (INT2, Pos. 3) استقرار قانون بودجه قانون یک ساله دولت (INT4, Pos. 11) نیاز به اصلاح قوانین اصلی و قانون بودجه (INT5, Pos. 4) نظارت اجرای بودجه (INT2, Pos. 3)

مفاهیم	کدهای اولیه
پایش درآمدها، هزینه‌ها و بدهی‌های کشور	نسبت کل بدهی های دولت به GDP کشور به تولید ناخالص داخلی (INT14, Pos. 5) کمک کردن بحث انتشار اطلاعات مربوط به خزانه (INT14, Pos. 5) نسبت بحث بدهی به GDP (INT14, Pos. 6) پایش اطلاعات به کمک سازمان حسابرسی و حسابرس داخلی (INT14, Pos. 6) کاهش خطاهای سهوی و ایجاد قابلیت اتکاء (INT14, Pos. 6)
بررسی مدارک و مستندات مربوط به پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی دستگاه‌های اجرایی	بررسی وضعیت خزانه داری با تشکیلات وساختار فعلی (INT6, Pos. 9) کنترل و بررسی چک‌های پرداختی (INT7, Pos. 20) کنترل مداوم حساب‌های بانکی شرکت (INT7, Pos. 21) بررسی و برطرف نمودن مغایرت‌های خزانه با بانکها (INT7, Pos. 21) ارزیابی و بررسی ریسک ها، سرمایه گذاری ها و هزینه‌ها بطور مداوم (INT9, Pos. 34) نگهداری و بررسی اسناد مالی (INT8, Pos. 6) نگهداری و بررسی حساب‌های بانکی (INT8, Pos. 6) بررسی پیش بینی‌های جریان نقدینگی (INT9, Pos. 11)
رسیدگی به صورت حساب عملکرد و صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی و دانشگاه‌ها	شناسایی استاندارد حسابداری (INT1, Pos. 2) تسهیل در اجرای قوانین با خزانه‌داری (INT2, Pos. 2) عدم ارائه خدمات به دستگاه‌ها بدون همکاری با حساب های خزانه (INT2, Pos. 2) عدم همکاری شرکت های دولتی (INT2, Pos. 2) درآمد اختصاصی برخی دانشگاه‌های کشور (INT2, Pos. 3) واریز همه درآمدهای شرکت های دولتی به حساب خزانه (INT2, Pos. 3) وجود پیش بینی درآمد و پیش بینی هزینه در قانون بودجه (INT2, Pos. 3) عدم تسلط خزانه‌داری به حساب های بانک تجارت (INT3, Pos. 3) مدیریت انتقال وجوه براساس وظایف بانک داری (INT3, Pos. 3) ماندن وجوه کلان در حساب های بانکی (INT3, Pos. 3) ایجاد اشکال در مدیریت درآمدها (INT3, Pos. 3) استاندارد سازی حساب های بانکی (INT3, Pos. 3) حذف حساب های رابط یا زیر شاخه ها (INT4, Pos. 6) واریز سریع به حساب مقصد و حذف واسطه‌ها (INT4, Pos. 6) چک‌های معوقه (INT7, Pos. 18) چک‌های برگشتی (INT7, Pos. 18)

مفاهیم	کدهای اولیه
	حساب بانکها (INT7, Pos. 18) ضمانت نامه‌ها و وثائق شرکت (INT7, Pos. 18) مغایرت‌های بانکی (INT7, Pos. 18)
تجمع و گزارش دهی صورت‌های مالی دولت	چند شاخگی گزارش مالی دولت (INT2, Pos. 2) چند شاخگی خزانه داری (INT2, Pos. 2) واریز و برداشت (INT7, Pos. 26) هم ترازای حساب‌های نقدی (INT7, Pos. 26) هم‌هنگ شدن با دیگر شرکت‌های وابسته برای تسویه حساب (INT7, Pos. 26) شرح تاثیر آنها بر EPS، ترازنامه و مالیات و نسبت های مالی (INT9, Pos. 26)
وحدت رویه در مورد اعمال نظارت مالی قبل از خرج	انتصاب ذیحساب برای دستگاه‌های مذکور (INT15, Pos. 11) برقراری سایر ترتیبات لازم در جهت ایجاد وحدت رویه در امور مالی (INT15, Pos. 11)
پرداخت وجوه عمومی منحصرا از طریق حساب‌های بانکی مجاز	دریافت و پرداخت وجوه دولت (INT10, Pos. 4) پرداخت به ذینفع (INT2, Pos. 2) رخداد پرداخت به ذینفع نهایی توسط خزانه داری (INT4, Pos. 15) تامین زیرساخت برای پرداخت به ذینفع نهایی (INT4, Pos. 15) مدیریت منابع با پرداخت به ذینفعان نهایی (INT2, Pos. 2) پاسخگویی و شفافیت بیشتر در دریافت ها و پرداخت ها (INT8, Pos. 2)
احصاء و پایش تکالیف قانونی وزارت امور اقتصادی و دارایی	عدم تکلیف قانون برای شرکت های دولتی (INT2, Pos. 2) ایجاد تکلیف برای دستگاه های اجرایی (INT2, Pos. 2) تبعیت همه دستگاه ها (INT2, Pos. 2) افزایش قابلیت اتکا با اطلاعات منتشره از سایت رسمی خود وزارت خانه (INT14, Pos. 9) وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان حوزه قوانین مجری (INT12, Pos. 3)
پیش بینی و پیگیری تکالیف وزارت دارایی در منابع و مصارف بودجه	انتشار خبرنامه هفتگی بدهی ها (INT14, Pos. 9) بخش اوراق و سیال، بخش غیراوراق و غیرسیال (INT14, Pos. 10) درآمد، هزینه، دارایی، بدهی (INT1, Pos. 2) اطلاع از دارایی دولت جهت تامین منابع (INT1, Pos. 2)
بررسی و تجزیه و تحلیل مسائل مالی	ارائه تحلیل شرایط به سازمان برنامه در راستای تخصیص ها (INT6, Pos. 6) تحلیل و پیشنهاد ساختارهای تامین مالی جایگزین بالقوه (INT9, Pos. 10)

مفاهیم	کدهای اولیه
	مهارت های مذاکره ای و بیان قوی (INT9, Pos. 70) مهارت در ارائه کتبی و شفاهی (INT9, Pos. 70) برنامه ریزی استراتژیک (INT9, Pos. 70) مهارت های نگارشی (INT9, Pos. 70) توانایی کار تیمی (INT9, Pos. 70) مهارت های بین فردی قوی (INT9, Pos. 70) مهارت های سازمانی (INT9, Pos. 70) مهارت های تحلیلگری مالی (INT9, Pos. 70)
بررسی طرح و لوایح و تصویب نامه ها	تصویب لایحه و اجرای بودجه (INT1, Pos. 2) کنترل گری و شناسایی اموال با واحد خزانه (INT1, Pos. 2) آگاهی از وظایف خزانه داری (INT1, Pos. 2) متمرکز شدن خزانه داری (INT2, Pos. 3)
رسیدگی به صورت حساب عملکرد و صورت های مالی شرکت های دولتی	عدم جایگاه یابی حسابرسی در بخش دولتی (INT5, Pos. 2) عدم شفافیت در صورتهای مالی برخی نهادها (INT6, Pos. 4) جداسازی جامعه آماری دولتی (INT6, Pos. 8) ارسال خروجی نهایی گزارش ها و صورتهای مالی دستگاهها (INT15, Pos. 3)
رسیدگی به تحویل و تحول و صورتهای مالی	عدم شفافیت در صورت های مالی برخی نهادها (INT6, Pos. 4) ارسال خروجی نهایی گزارش ها و صورت های مالی دستگاه ها (INT15, Pos. 3) واریز تمامی درآمدهای شرکت ها و دستگاه های دولتی به خزانه (INT16, Pos. 6) سازمان حسابرسی یک شرکت دولتی درآمدزا (INT16, Pos. 6) انجام کار حسابرسی اختیاری در بخش خصوصی (INT16, Pos. 6) اجباری نمودن حسابرسی در سازمان های دولتی اجباری (INT16, Pos. 6)
رسیدگی به پرونده های ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور	ورود همه درآمدها به خزانه و سپس توزیع آن مجدداً از طریق خزانه (INT3, Pos. 5) رسیدگی به پرونده های ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور (INT3, Pos. 5) الزام به برداشت از صندوق ذخیره ملی (INT3, Pos. 5) تمرکز دیوان محاسبات و ... بر شرکت های جدا (INT11, Pos. 2)

مفاهیم	کدهای اولیه
تدوین و ابلاغ بخشنامه در خصوص امور ذی حسابی‌ها	پرداخت هزینه از مخزن درآمدها (INT16, Pos. 6) دولت همانند سهامدار (INT16, Pos. 6) دریافت کمک هزینه از دولت (INT16, Pos. 6) پرداخت سهم سود دولت (INT16, Pos. 6) نبود درآمد منبع عمومی دولت (INT16, Pos. 6) نبود همه درآمد سازمان برای منبع عمومی (INT16, Pos. 6)
حسابرسی نهادهای عمومی غیر دولتی	ورود خزانه بطور مستقیم یا غیرمستقیم به نهادهای غیردولتی (INT6, Pos. 10) ارائه گزارش دقیق از بخش بازنشستگی (INT6, Pos. 10) بهبود اشتغال و حکمرانی خوب با مالی عمومی و بودجه (INT1, Pos. 2) بازگشت درآمد عمومی کامل به خزانه (INT2, Pos. 3) عدم منتفع شدن افراد از درآمد عمومی (INT2, Pos. 3) اصلاح حسابداری بخش عمومی (INT10, Pos. 2) سازمان حسابرسی کشور زیر نظر وزارت امور اقتصاد دارایی (INT10, Po) انجام حسابرسی شرکت های دولتی (INT10, Pos. 5) حسابرسی نهادهای عمومی (INT10, Pos. 5) اهمیت مبانی حسابداری و نظم مالی بخش عمومی (INT11, Pos. 4) تلاش بروی مالیات حسابرسی بخش عمومی (INT11, Pos. 4)
پیگیری مطالبات دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی	رعایت حقوق مردم (Pos. 2, INT12) شروع شفاف سازی برای مردم و عدم پنهان کاری از بالا (INT5, Pos. 6) متولی بودن مردم در درآمد (INT7, Pos. 2) عدم مطالبه گری مردم (INT7, Pos. 2) تشویق مردم در جهت پرداخت به موقع و کامل مالیات ها (INT8, Pos. 2) شفاف سازی مالیات های دریافتی از مردم (INT12, Pos. 2) تعریف حقوق و حق آزادی (INT12, Pos. 2) ایجاد یک ساختار منسجم برای تهیه و ارایه اطلاعات (INT14, Pos. 11)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در مرحله کدگذاری باز ۲۹۸ کد شناسایی گردید. در پایان به وسیله کدگذاری محوری به ۴ مضمون فراگیر، ۹ مضمون سازمان‌دهنده و ۵۸ مضمون پایه دست پیدا شد. مضامین مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳- مضامین مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب

مضامین پایه	سازمان دهنده	فراگیر
«دستورالعمل اجرایی نمونه اسناد هزینه قابل قبول و روش نگهداری حساب»؛ «استقرار خزانه داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی»؛ «تشکیل شورای نظارت مالی»؛ «پرداخت به موقع و دقیق حقوق کارمندان دولت به صورت یکپارچه طبق شرایط قانونی»؛ «انجام بهینه فرآیند پرداخت اعتبارات تخصیص یافته»؛ «پرداخت به موقع پرداخت‌های قابل تأیید طبق درخواست‌ها»؛ «قانون پرداخت اعتبارات استانی»؛ «پرداخت وجوه حوادث غیرمترقبه و مناطق نفت خیز و محروم»؛ «پرداخت وجوه مرتبط با قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز»	۱. مدیریت هزینه‌های عمومی دولت	۱. مدیریت هزینه
«اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جهت رفع احتیاجات نقدی خزانه»؛ «واگذاری تنخواه‌گردان خزانه معین استان»؛ «نظام طبقه بندی دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت»؛ «اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد»؛ «تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه»؛ «مجاز بودن پرداخت‌ها در خزانه با رعایت ماده ۶۷ قانون برنامه و بودجه»؛ «پایش اجرای بودجه از طریق بررسی درخواست تخصیص و صدور تأییدیه»؛ «رفع ابهام دستگاه‌های اجرایی و سایر ذی نفعان در خصوص اعتبار و تخصیص»	۲. مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت	
«نحوه افتتاح حساب‌های دولتی، خزانه داری کل و خزانه معین استان‌ها»؛ «نحوه عمل و روش‌های اجرایی وصول درآمد بخش عمومی»؛ «تمرکز وجوه عمومی و دریافت‌های دولت در خزانه»؛ «انتقال حساب‌های درآمد و هزینه دستگاه‌های اجرایی به بانک مرکزی»؛ «افتتاح حساب شرکت‌های دولتی تابعه وزارت نفت»؛ «دستورالعمل انتقال کامل حساب‌های دولتی به بانک مرکزی»؛ «سامانه تدارکات الکترونیکی دولت با رعایت قانون تجارت الکترونیکی و قانون مناقصات»؛ «اجرای سند مدیریت مالی دولت»	۳. مدیریت حساب‌های بانکی دولت	
«اطمینان از وجود پول کافی برای نیازهای عملیاتی»؛ «پیش بینی جریان نقدینگی»؛ «بررسی پیش بینی‌های جریان نقدینگی»؛ «توسعه و پیاده سازی استراتژی‌های مدیریت نقدینگی»	۴. مدیریت درآمدها و استقراض دولت و نقدینگی	

	۵. مدیریت منابع عمومی و ریسک	«روش‌های اجرایی وصول درآمد دستگاه‌های اجرایی»؛ «تمرکز وجوه عمومی سپرده و درآمد بخش عمومی»؛ «وصول مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی»؛ «ظرفیت استفاده خزانه داری کل از منابع عمومی برای مصارف عمرانی و استمهال زمانی مصرف اعتبارات مورد نظر در پایان سال»؛ «ایجاد منابع لازم برای یارانه‌ها در زمان‌های مؤثر»؛ «حصول اطمینان از وصول وجوه سپرده‌ها»؛ «رصد تحقق منابع و بررسی تطبیقی قانون بودجه با سنوات گذشته»
۲. منافع عمومی	۶. اقدام در جهت منافع عمومی	«رفتار صادقانه و تعهد قوی نسبت به ارزش‌های اخلاقی»؛ «احترام به قانون»؛ «مطمئن ساختن ذینفعان از دسترسی»؛ «برقراری تعامل همه جانبه»؛ «تعیین کردن نتایج از نظر منافع اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی پایدار»؛ «تعیین مداخلات لازم برای بهینه سازی دستیابی به نتایج از قبل تعیین شده»؛ «توسعه ظرفیت سازمان»؛ «مدیریت ریسک‌ها و عملکرد از طریق کنترل داخلی قوی»؛ «مدیریت مالی عظیم عمومی»؛ «اجرای روش‌های خوب در شفافیت و گزارشگری و حسابرسی جهت ارائه پاسخگویی مؤثر»
۳. مدیریت حسابرسی	۷. مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی	«تهیه صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه کلیه حساب‌های ظرف مدت دو ماه و ارسال به دیوان محاسبات کشور مطابق طبقه بندی درآمد»؛ «روش‌های مورد عمل در خزانه معین استان‌ها»؛ «تهیه صورتحساب عملکرد بودجه کل کشور حاوی گردش نقدی خزانه و عملکرد مالی بخش عمومی»؛ «پایش درآمدها، هزینه‌ها و بدهی‌های کشور»؛ «بررسی مدارک و مستندات مربوط به پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی دستگاه‌های اجرایی»؛ «رسیدگی به صورت حساب عملکرد و صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی و دانشگاه‌ها»؛ «تجمع و گزارش دهی صورت‌های مالی دولت»
	۸. مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت	«وحدت رویه در مورد اعمال نظارت مالی قبل از خرج»؛ «پرداخت وجوه عمومی منحصر از طریق حساب‌های بانکی مجاز»؛ «احصاء و پایش تکالیف قانونی وزارت امور اقتصادی و دارایی»؛ «پیش بینی و پیگیری تکالیف وزارت دارایی در منابع و مصارف بودجه»؛ «بررسی و تجزیه و تحلیل مسائل مالی»؛ «بررسی طرح و لوایح و تصویب نامه‌ها»؛ «رسیدگی به صورتحساب عملکرد و صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی»؛ «رسیدگی به تحویل و تحول و صورت‌های مالی»؛ «رسیدگی به پرونده‌های ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور»؛ «تدوین و ابلاغ بخشنامه در خصوص امور ذی حسابی‌ها»؛

«حسابرسی نهادهای عمومی غیر دولتی»؛ «پیگیری مطالبات دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی»		
«رفتار با صداقت، نشان دادن تعهد قوی نسبت به ارزشهای اخلاقی و احترام به قانون»؛ «اطمینان از دسترسی (عدم پنهان کاری) و تعامل همه جانبه ذینفعان»؛ «تعریف نتایج از نظر منافع اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی پایدار»؛ «تعیین مداخلات لازم برای بهینه سازی و دستیابی به نتایج مورد نظر»؛ «توسعه ظرفیت نهاد از جمله توانایی رهبری نهاد و افراد زیرمجموعه آن»؛ «مدیریت ریسک ها و عملکردها از طریق کنترل داخلی قوی و مدیریت مالی عمومی»؛ «اجرای روش های خوب در شفافیت، گزارشگری و حسابرسی جهت ارائه پاسخگویی موثر».	۹. حکمرانی خوب	۴. حکمرانی خوب

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مرحله ششم زمانی شروع می‌شود که مجموعه‌ای از مضامین تایید شده بدست آمده است. این مرحله شامل تحلیل پایانی و نگارش گزارش است. پژوهش حاضر با بررسی و دسته‌بندی کدهای توصیفی حاصل از متون مصاحبه، ۷۱ مضمون فرعی را شناسایی نموده و با توجه به شباهت و قرابت معنایی آنها، در ۹ مضمون اصلی شامل: حکمرانی خوب، اقدام در جهت منافع عمومی، مدیریت هزینه‌های عمومی دولت، مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت، مدیریت حساب های بانکی دولت، مدیریت درآمدها و استقراض دولت و نقدینگی، مدیریت منابع عمومی و ریسک، مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی و مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت دسته‌بندی نموده است.

برای مدل سازی نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب از روش ساختاری تفسیری استفاده شد. برای این منظور نخست ماتریس خودتعاملی ساختاری ۱ (SSIM) تشکیل گردید. روابط سازه‌های فراگیر با چهار نماد V (متغیر i بر z تاثیر دارد)، A (متغیر j بر i تاثیر دارد)، X (رابطه دو سویه)، و O (عدم وجود رابطه) مشخص می‌شود (حبیبی و آفریدی، ۱۴۰۱). از تبدیل ماتریس خودتعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک، ماتریس دریافتی ۲ (RM) بدست می‌آید. در ماتریس دریافتی درایه‌های قطر اصلی برابر یک قرار می‌گیرد. همچنین برای اطمینان باید روابط ثانویه کنترل شود. به این معنا که اگر A منجر به B شود و B منجر به C شود در این صورت باید A منجر به C شود. یعنی اگر براساس روابط ثانویه باید اثرات مستقیم لحاظ شده باشد اما در عمل این اتفاق نیفتاده باشد باید جدول تصحیح شود و رابطه ثانویه را نیز در نظر گرفت (آذر و همکاران، ۱۴۰۰). ماتریس دسترسی نهایی در جدول ۴ ارائه شده است.

¹ Structural Self-Interaction Matrix, SSIM

² Reachability matrix, RM

جدول ۴- ماتریس دستیابی نهایی شاخص‌های نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب

سازه‌های مدل	C01	C02	C03	C04	C05	C06	C07	C08	C09	وابستگی	نفوذ	سطح
حکمرانی خوب (C01)	1	0	0	0	0	0	0	0	0	۹	۱	۱
اقدام در جهت منافع عمومی (C02)	1	1	1	0	0	0	0	0	0	۸	۳	۲
مدیریت هزینه‌های عمومی دولت (C03)	1	1	1	0	0	0	0	0	0	۸	۳	۲
مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت (C04)	1	1	1	1	1	1	1*	1	1	۲	۹	۶
مدیریت حساب‌های بانکی دولت (C05)	1*	1	1	0	1	0	1	0	1	۵	۶	۴
مدیریت درآمدها و استقراض دولت (C06)	1	1	1	1	1	1	1	1	1	۲	۹	۶
مدیریت منابع عمومی و ریسک (C07)	1	1	1	0	0	0	1	0	0	۶	۴	۳
مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی (C08)	1	1	1	0	1	0	1	1	1	۳	۷	۵
مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت (C09)	1	1	1*	0	1	0	1	0	1	۵	۶	۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

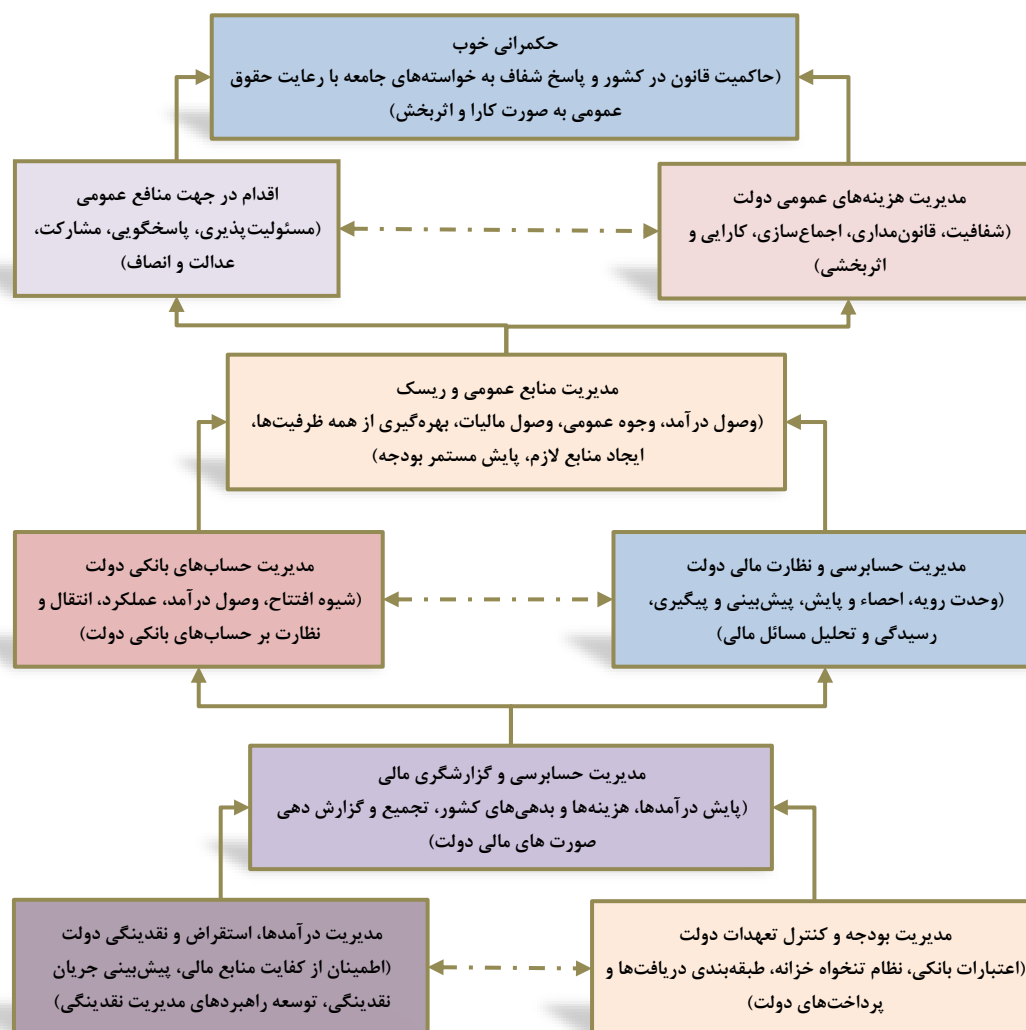
پس از تشکیل ماتریس دست یابی برای تعیین روابط و سطح بندی نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب باید «مجموعه دست یابی» و «مجموعه پیش‌نیاز» شناسایی شود. برای متغیر C_i مجموعه دست یابی (خروجی یا اثرگذاری‌ها) شامل متغیرهایی است که از طریق متغیر C_i می‌توان به آنها رسید. مجموعه پیش‌نیاز (ورودی یا اثرپذیری‌ها) شامل متغیرهایی است که از طریق آنها می‌توان به متغیر C_i رسید. قدرت نفوذ-وابستگی متغیرهای مورد مطالعه در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵- قدرت نفوذ و میزان وابستگی شاخص‌های نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب

متغیرهای پژوهش	میزان وابستگی	قدرت نفوذ	سطح
حکمرانی خوب (C01)	۹	۱	۱
اقدام در جهت منافع عمومی (C02)	۸	۳	۲
مدیریت هزینه‌های عمومی دولت (C03)	۸	۳	۲
مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت (C04)	۲	۹	۶
مدیریت حساب‌های بانکی دولت (C05)	۵	۶	۴
مدیریت درآمدها و استقراض دولت (C06)	۲	۹	۶
مدیریت منابع عمومی و ریسک (C07)	۶	۴	۳
مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی (C08)	۳	۷	۵
مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت (C09)	۵	۶	۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پس از تعیین روابط و سطح شاخص‌های مذکور، می‌توان آن‌ها را به شکل الگویی طراحی نمود. به همین منظور ابتدا شاخص‌ها را بر حسب سطح آن‌ها به ترتیب از بالا به پایین تنظیم می‌گردد. مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب در شکل ۳ نمایش داده شده است.



شکل ۳- مدل نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب

منبع: یافته‌های پژوهشگر

براساس مدل ترسیم شده در شکل ۳ مشخص است مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت و مدیریت درآمدها و استقراض دولت بر مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی تاثیر می گذارند. مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی بر مدیریت حسابهای بانکی دولت و مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت اثر گذاشته و این عوامل نیز بر مدیریت منابع عمومی و ریسک تاثیر می گذارند. به همین ترتیب مدیریت منابع عمومی و ریسک بر اقدام در جهت منافع عمومی و مدیریت هزینههای عمومی دولت تاثیر گذاشته و در نهایت دست یابی به حکمرانی خوب میسر می شود. به طور مشخص مدیریت هزینههای دولت و اطلاع رسانی از هزینه کردهای دولت نمادی از شفافیت است که یکی از ارکان حکمرانی خوب می باشد. همینطور تخصیص بهینه هزینههای دولت موجب قانونمداری، اجماع سازی، کارایی و اثربخشی می شود که این عوامل نیز موجب حکمرانی خوب می باشند. از سوی دیگر اقدام در جهت منافع عمومی به مسئولیت پذیری، پاسخگویی، مشارکت، عدالت و انصاف منجر می شود که ارکان زیربنایی حکمرانی خوب هستند. در این صورت می توان به حاکمیت قانون در کشور و پاسخ شفاف به خواسته های جامعه با رعایت حقوق عمومی به صورت کارا و اثربخش دست پیدا کرد.

۵- بحث و نتیجه گیری

مطالعه حاضر با هدف مدل سازی نظام حسابداری خزانه در حکمرانی خوب با رویکردی تفسیرگرایانه انجام شده است. براساس مدل پژوهش مشخص گردید مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت و مدیریت درآمدها و استقراض دولت بر مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی تاثیر می گذارند. در نتایج مطالعات دهقان زاده و رضایی (۱۳۹۸) و والسیانو (۲۰۲۳) نیز به مولفه کنترل تعهدات دولت و مدیریت درآمدها اشاره شده و از این منظر با نتایج پژوهش حاضر هم سو است.

همچنین نشان داده شد، مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی بر مدیریت حسابهای بانکی دولت و مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت اثر گذاشته و این عوامل نیز بر مدیریت منابع عمومی و ریسک تاثیر می گذارند. در نتایج مطالعه رشیدی و همکاران (۱۴۰۱) نیز به اهمیت مدیریت منابع عمومی اشاره شده است. دستاوردهای این پژوهش نشان داد مدیریت منابع عمومی و ریسک بر اقدام در جهت منافع عمومی و مدیریت هزینههای عمومی دولت تاثیر گذاشته و در نهایت دستیابی به حکمرانی خوب میسر می شود. در نتایج مطالعات نرگسیان و همکاران (۱۴۰۰) و فری و همکاران (۲۰۲۳) نیز به حکمرانی خوب و اهمیت آن اشاره شده و از این منظر با نتایج پژوهش حاضر سازگار است.

براساس نتایج حاصله، **پیشنهادهای کاربردی** زیر ارائه می شود:

درخصوص اقدام در جهت منافع عمومی پیشنهاد می شود ضمن ارائه رفتار صادقانه و تعهد قوی نسبت به ارزش های اخلاقی و احترام به قانون، به مطمئن ساختن ذینفعان از دسترسی (عدم محدودیت) به کمک برقراری تعامل همه جانبه پرداخته شود. همچنین تعیین کردن نتایج از نظر منافع اقتصادی، اجتماعی و زیست

محیطی پایدار با تعیین مداخلات لازم برای بهینه سازی دست یابی به نتایج از قبل تعیین شده در بهبود منافع عمومی اثرگذار است. مدیران ذی ربط با توسعه ظرفیت سازمان (توانایی مدیریت آن و افراد موجود در آن) و مدیریت ریسک ها و عملکرد از طریق کنترل داخلی قوی قادر خواهند بود به اهداف حکمرانی خوب نیز دست یابند. بنابراین به کمک مدیریت مالی عظیم عمومی و اجرای روش های خوب در شفافیت و گزارشگری و حسابرسی جهت ارائه پاسخگویی موثر دستیابی به اهداف مربوط به منافع عمومی دور از انتظار نخواهد بود. درخصوص مدیریت هزینه های عمومی دولت پیشنهاد می شود با تدوین دستورالعمل اجرایی نمونه اسناد هزینه قابل قبول و روش نگهداری حساب، به تشکیل شورای نظارت مالی جهت استقرار خزانه داری الکترونیکی و پذیرش اسناد الکترونیکی پرداخته شود. در این راستا، پرداخت به موقع و دقیق حقوق کارمندان دولت به صورت یکپارچه طبق شرایط قانونی و البته انجام بهینه فرآیند پرداخت اعتبارات تخصیص یافته حائز اهمیت است. همچنین با پرداخت به موقع پرداخت های قابل تأیید طبق درخواست ها و قانون پرداخت اعتبارات استانی نیز می توان به اهداف مربوط به مدیریت هزینه های عمومی دولت دست یافت. علاوه بر موارد مذکور، پرداخت وجوه حوادث غیرمترقبه و مناطق نفت خیز و محروم و پرداخت وجوه مرتبط با قانون مبارزه با قاچاق کالا و ارز نیز در این حوزه اثرگذارند.

درخصوص مدیریت بودجه و کنترل تعهدات دولت پیشنهاد می شود ضمن ایجاد اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جهت رفع احتیاجات نقدی خزانه، به واگذاری تنخواه گردان خزانه معین استان نیز اقدام گردد. جهت مدیریت بودجه می توان به نظام طبقه بندی دریافت ها و پرداخت های دولت و اجرای بودجه ریزی مبتنی بر عملکرد اقدام نمود. بنابراین تخصیص و تعهد و پرداخت اعتبارات مصوب با رعایت ماده ۹۰ قانون برنامه و بودجه و مجاز بودن پرداخت ها در خزانه با رعایت ماده ۶۷ قانون برنامه و بودجه در این زمینه کمک کننده خواهند بود. بر این اساس توصیه می شود ضمن پایش اجرای بودجه از طریق بررسی درخواست تخصیص و صدور تأییدیه، به رفع ابهام دستگاه های اجرایی و سایر ذی نفعان در خصوص اعتبار و تخصیص نیز پرداخته شود.

درخصوص مدیریت حساب های بانکی دولت پیشنهاد می شود درخصوص نحوه افتتاح حساب های دولتی، خزانه داری کل و خزانه معین استان ها و نحوه عمل و روش های اجرایی وصول درآمد بخش عمومی، بازبینی های لازم انجام پذیرد. در این راستا، میزان تمرکز وجوه عمومی و دریافت های دولت در خزانه و انتقال حساب های درآمد و هزینه دستگاه های اجرایی به بانک مرکزی حائز اهمیت است. بنابراین افتتاح حساب شرکت های دولتی تابعه وزارت نفت و تدوین دستورالعمل انتقال کامل حساب های دولتی به بانک مرکزی در مدیریت حساب های بانکی دولت حائز اهمیتند. همچنین با سامانه تدارکات الکترونیکی دولت با رعایت قانون تجارت الکترونیکی و قانون مناقصات و اجرای سند مدیریت مالی دولت نیز می توان به اهداف مدون مدیریت حساب های بانکی دولت دست یافت.

در خصوص مدیریت درآمدها و استقراض دولت و نقدینگی پیشنهاد می‌شود با کسب اطمینان از وجود پول کافی برای نیازهای عملیاتی و پیش بینی جریان نقدینگی، به مدیریت درآمدها و استقراض دولت پرداخته شود. در این راستا، بررسی پیش بینی‌های جریان نقدینگی و توسعه و پیاده سازی استراتژی‌های مدیریت نقدینگی حائز اهمیت است.

در خصوص مدیریت منابع عمومی و ریسک پیشنهاد می‌شود ضمن ارائه روش‌های اجرایی وصول درآمد دستگاه‌های اجرایی، به تمرکز وجوه عمومی سپرده و درآمد بخش عمومی نیز توجه گردد. وصول مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی و ظرفیت استفاده خزانه داری کل از منابع عمومی برای مصارف عمرانی و استمهال زمانی مصرف اعتبارات مورد نظر در پایان سال منجر به مدیریت منابع عمومی به صورت صحیح شده و با ایجاد منابع لازم برای یارانه‌ها در زمان‌های مؤثر نیز می‌توان به حصول اطمینان از وصول وجوه سپرده‌ها دست یافت. در این میان، رصد تحقق منابع و بررسی تطبیقی قانون بودجه با سنوات گذشته نیز توصیه می‌شود.

در خصوص مدیریت حسابرسی و گزارشگری مالی پیشنهاد می‌شود با تهیه صورتحساب دریافت و پرداخت ماهانه، کلیه حساب‌های ظرف مدت دو ماه و ارسال به دیوان محاسبات کشور مطابق طبقه بندی درآمد، به تدوین روش‌های مورد عمل در خزانه معین استان‌ها نیز پرداخته شود. در همین راستا، تهیه صورت حساب عملکرد بودجه کل کشور حاوی گردش نقدی خزانه و عملکرد مالی بخش عمومی و پایش درآمدها، هزینه‌ها و بدهی‌های کشور کمک‌کننده خواهد بود. هم چنین با بررسی مدارک و مستندات مربوط به پیش پرداخت و علی الحساب سنواتی دستگاه‌های اجرایی و رسیدگی به صورت حساب عملکرد و صورت‌های مالی وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، نهادهای عمومی غیردولتی و دانشگاه‌ها نیز می‌توان به اهداف مربوط به گزارشگری مالی نیز دست یافت. بنابراین تجمیع و گزارش دهی صورت‌های مالی دولت در این زمینه حائز اهمیت است.

در خصوص مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دولت پیشنهاد می‌شود، ضمن داشتن وحدت رویه در مورد اعمال نظارت مالی قبل از خرج، به پرداخت وجوه عمومی منحصر از طریق حساب‌های بانکی مجاز اقدام شود. مدیریت حسابرسی به احصاء و پایش تکالیف قانونی وزارت امور اقتصادی و دارایی و البته پیش بینی و پیگیری تکالیف وزارت دارایی در منابع و مصارف بودجه نیاز دارد. بنابراین بررسی و تجزیه و تحلیل مسائل مالی و بررسی طرح و لوایح و تصویب نامه‌ها از اهمیت بالایی برخوردار است. مدیران ذی‌ربط ضمن رسیدگی به صورتحساب عملکرد و صورت‌های مالی شرکت‌های دولتی، رسیدگی به تحویل و تحول و صورت‌های مالی و رسیدگی به پرونده‌های ماده ۹۱ قانون محاسبات عمومی کشور می‌توانند به اهداف مدیریت حسابرسی و نظارت مالی دست یابند. در این راستا، تدوین و ابلاغ بخشنامه در خصوص امور ذی‌حسابی‌ها، حسابرسی نهادهای عمومی غیر دولتی و پیگیری مطالبات دولت از اشخاص حقیقی و حقوقی کمک‌کننده خواهند بود. در نهایت و با پیاده‌سازی استراتژی‌های مذکور، دست یابی به حکمرانی خوب و نتایجی نظیر «عملکرد موفق دولت در ایفاء مسئولیت پاسخگویی»، «شفاف‌سازی منابع و مصارف برای عموم»، «نهادینه‌سازی

حاکمیت قانون در کشور؛ «رعایت حقوق مادی و معنوی مردم»؛ «در نظر گرفتن ابعاد سیاسی، اجتماعی، مذهبی، اقتصادی، زیست محیطی و انسانی»؛ «اختصاص صحیح و هدفمند منابع» دور از انتظار نخواهد بود.

فهرست منابع

- امرابی حافظ، آذر عادل، ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی دوره ۱۳، شماره ۴، پیاپی ۵۲، زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۵۳-۸۶.
- خادم الحسینی اردکانی، مجید؛ موسویان، سیدعباس. (۱۳۹۱). مهندسی مالی اسناد خزانه اسلامی. اقتصاد اسلامی، ۱۲(۴۵)، ۱۰۷-۱۳۰.
- رشیدی، داود؛ بخشی دستجردی، رسول؛ واعظ برزائی، محمد. (۱۴۰۱). تحلیل مقایسه ای آثار استقراض از بانک مرکزی، اوراق قرضه و اسناد خزانه اسلامی جهت تأمین مالی کسری بودجه دولت. جستارهای اقتصادی ایران، ۱۹(۳۸)، ۲۰۳-۲۳۷.
- حبیبی، آرش؛ آفریدی، صنم. (۱۴۰۱). تصمیم گیری چندشاخصه. تهران: نارون.
- رحیمی علیرضا، کیانی علی: تاثیر قابلیت مقایسه حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیات، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی دوره ۱۶، شماره ۱، پیاپی ۶۱، بهار ۱۴۰۳، ۱۸۷ - ۲۱۸.
- دقتی، عادل؛ یعقوبی، نورمحمد؛ کمالیان، امیررضا؛ دهقانی، مسعود. (۱۳۹۹). طراحی الگوی استقرار و توسعه حکمرانی خوب الکترونیک با استفاده از رویکرد فراترکیب، پژوهش های مدیریت در ایران، ۲۴(۱۰۸)، ۳۴-۱.
- دهقانزاده، حامد؛ رضایی، غلامرضا. (۱۳۹۸). آثار اجرای نظام نوین حسابداری خزانه بر ویژگی های کیفی اطلاعات مالی. حسابداری دولتی، ۱(۶)، ۴۷-۶۰.
- روحانی، سیدعلی؛ ابوحمزه، داریوش. (۱۳۹۷). تحلیل و نقد فرآیندهای مدیریت نقدینگی خزانه دولت در ایران. پژوهش های اقتصادی ایران، ۲۳(۷۰)، ۲۱۹-۲۵۶.
- شهروی، محمدرضا. (۱۴۰۱). بررسی و شناسایی مؤلفه های تاثیرگذار در خزانه داری و اسناد خزانه. آفاق علوم انسانی، ۶(۶۰)، ۵۳-۷۲.
- کردستانی، غلامرضا؛ آقامحمد، مهدی و کاظمی، حسین. (۱۴۰۰). شناسایی ابعاد الگوی مدیریت مالی عمومی نوین، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی شماره ۴: ۲۴۱-۲۶۷.
- صادقیان قراقیه، سعید؛ رسولی، رضا؛ طبرسا، غلامعلی؛ قربانی، علی. (۱۳۹۹). طراحی مدل توانمندسازی سازمانی بر مبنای حکمرانی خوب، پژوهش در نظام های آموزشی، ۱۴(۵۲)، ۳۷-۵۲.

- صدرایی، محمدحسین؛ شهرکی، جواد؛ توکلیان، حسین. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر انتشار اسناد خزانه اسلامی بر پایداری مالی دولت ایران با رویکرد مدل تعادل عمومی پویای تصادفی. پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، ۲۸ (۹۴)، ۳۳۶-۳۹۶.
- عزیزی، منصور؛ درسخوان، رسول؛ پورمحمدی، محمدرضا. (۱۴۰۱). ارزیابی چارچوب هنجاری برنامه‌ریزی استراتژیک در تحقق حکمرانی خوب. مدیریت و توسعه، ۲۲ (۶۴): ۵۴-۳۱.
- مبارکی، محمد؛ تیموری، فاطمه. (۱۴۰۲). موانع مشارکت در تحقق حکمرانی خوب شهری با تأکید بر بخش مدنی. مطالعات و تحقیقات اجتماعی در ایران، ۱۲ (۱)، ۱۲۹-۱۵۰.
- ملکی‌حسنوند، بهزاد؛ جعفری، محمد؛ فتاحی، شهرام؛ غفاری، هادی. (۱۳۹۷). تاثیر همزمان حکمرانی خوب و اجزای مخارج دولتی بر رشد اقتصادی، دو فصلنامه مطالعات و سیاست‌های اقتصادی، ۵ (۹)، ۷۲-۹۸.
- موغلی، علیرضا؛ امیرخانی، امیرحسین؛ نجابت، انسبه؛ درویش، حسن. (۱۴۰۲). طراحی مدل کارآمدسازی یارانه‌ها بر مبنای حکمرانی خوب. مجلس و راهبرد، ۳۰ (۱۱۵)، ۲۳۵-۲۶۷.
- ناظمی، محمد. (۱۳۹۱). حکمرانی خوب با رویکرد اسلامی. راهبرد توسعه، ۷ (۳۱)، ۶۴-۹۸.
- نرگسیان، عباس؛ برزوزاده‌زواره، محسن؛ مرادی، محمد. (۱۴۰۰). طراحی چارچوبی برای بهبود مدیریت منابع مالی خزانه‌داری کل کشور. حسابداری دولتی، ۸ (۱)، ۹-۲۸.
- Amrai Hafez, Azar Adel, presentation of the model of control and evaluation of the financial performance of the public sector in financial research on the performance of financial accounting and auditing, period 13, number 4, series 52, winter 1400, pages 86-53.
- Arrondo, R., Carcaba, A., & Gonzalez, E. (2022). Does good local governance improve subjective well-being?. European Research on Management and Business Economics, 28(2), 180-192.
- Attride-Stirling, J. (2001). Thematic networks: an analytic tool for qualitative research. Qualitative research, 1(3), 385-405.
- Azizi, Mansour; Lecturer, Messenger; Pourmohammadi, Mohammadreza. (2021). Evaluation of the normative framework of strategic planning in realizing good governance. Management and Development, 22 (64): 31-54. [In Persian]
- M. Borzoozadeh Zavareh¹, M. Moradi², A. Nargesian (2021). Designing a Financial Management Framework for General Treasury Administration in Iran. [In Persian]
- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA). International Federation of Accountants (IFAC). International Framework: Good Governance in the Public Sector Supplement (2014)
- Chien, N. B., & Thanh, N. N. (2022). The impact of good governance on the people's satisfaction with public administrative services in Vietnam. Administrative Sciences, 12(1), 35-47.
- Dehghanzadeh, Hamed; Rezaei, Gholamreza. (2018). The effects of implementing the new treasury accounting system on the qualitative characteristics of financial information. Government Accounting, 6(1), 47-60. [In Persian]
- Frey, K., Jana, A., Arya, K., & Ramamritham, K. (2023). Development, good governance, and local democracy. Brazilian Political Science Review, 2, 39-73.

- Gurayah, J. R. (2024). Entrepreneurial Business Ethics and Good Governance. In Research Anthology on Business Law, Policy, and Social Responsibility (pp. 503-519). IGI Global.
- Handayani, E., Garad, A., Suyadi, A., & Tubastuvi, N. (2023). Increasing the performance of village services with good governance and participation. *World Development Sustainability*, 3, 337-350.
- Hardi, R., & Gohwong, S. (2020). E-government based urban governance on the smart city program in makassar, Indonesia. *Journal of Contemporary Governance and Public Policy*, 1(1), 12-17.
- Holsti, O. R. (1969). *Content analysis for the social sciences and humanities*, Reading, MA: Addison-Wesley.
- Habibi, Arash; Afridi, Sanam (2021). Multi-indicator decision making. Tehran: Narun .accurate, fair; Yaqoubi, Nurmohamed; Kamalian, Amirreza; Dehghani, Massoud. (2019). Designing a model for the establishment and development of electronic good governance using a meta-composite approach, *Management Research in Iran*, 24 (108), 1-34. [In Persian]
- Jauhiainen, T., & Lehner, O. M. (2022). Good Governance of AI and Big Data Processes in Accounting and Auditing. *Artificial Intelligence in Accounting*, 14(3), 119-181.
- Jensen, C., Eneqvist, E., Algehed, J., & Karvonen, A. (2022). Legitimacy in municipal experimental governance: questioning the public good in urban innovation practices. *European Planning Studies*, 30(8), 1596-1614.
- Kordistani, G., Agha Mohammad, M., & Kazemi, H. (2020). Identifying the dimensions of the modern public financial management model, *Financial Accounting and Audit Research*, 4, 241-267. [In Persian]
- Khaddam Al-Hosseini Ardakani, Majid; Mousaviyan, Seyyed Abbas. (2011). Financial engineering of Islamic treasury documents. *Islamic Economy*, 12(45), 107-13. [In Persian]
- Rahimi Alireza, Kiani Ali; Investigating the Effect of Accounting Comparability on Financial Reporting Quality and Tax Avoidance. *Financial Accounting and Auditing Researches Vol. (16) Issue (61) Spring 2024*. [In Persian]
- Miller, E., Cross, L., & Lopez. M. (2010). Sampling in qualitative research. *FBB research group*, 19(3), 249-261.
- Moreno-Albarracín, A. L., Licerán-Gutierrez, A., Ortega-Rodríguez, C., Labella, Á., & Rodríguez, R. M. (2020). Measuring what is not seen—Transparency and good governance nonprofit indicators to overcome the limitations of accounting models. *Sustainability*, 12(18), 62-75
- Mubarak, Mohammad; Timuri, Fatima. (2022). Barriers to participation in realizing good urban governance with an emphasis on the civil sector. *Social Studies and Research in Iran*, 12(1), 129-150. [In Persian]
- Maleki Hassanvand, Behzad; Jafari, Mohammad; Fatahi, Shahram; Ghafari, Hadi. (2017). The simultaneous effect of good governance and government expenditure components on economic growth, *Bi-Quarterly Journal of Economic Studies and Policies*, 5(9), 72-98. [In Persian]
- Mowgli, Alireza; Amirkhani, Amirhossein; decency Darvish, Hassan. (2022). Designing a subsidy efficiency model based on good governance. *Majlis and Strategy*, 30(115), 235-267. [In Persian]
- Nazimi, Mohammad. (2011). Good governance with an Islamic approach. *Development Strategy*, 7 (31), 64-98. [In Persian]

- Omri, A., & Mabrouk, N. B. (2020). Good governance for sustainable development goals: Getting ahead of the pack or falling behind?. *Environmental Impact Assessment Review*, 83 (14), 443-457.
- Purwanto, B. H., Sp, E. J., & Fitria, N. (2021). Risk Management Strategy In Good Governance Perspective To The Bekasi City Government. *Review of International Geographical Education Online*, 11(5), 151-167.
- Rashidi, Daoud; Bakhshi Dastjardi, Rasul; Vaezbarzai, Mohammad. (2021). Comparative analysis of the effects of borrowing from the central bank, bonds and Islamic treasury documents to finance the government budget deficit. *Iranian economic essays*, 19(38), 203-237. [In Persian]
- Rouhani, Seyyed Ali; Abu Hamzah, Dariush. (2017). Analysis and criticism of government treasury liquidity management processes in Iran. *Economic Research of Iran*, 23(70), 219-256. [In Persian]
- Shahravi, Mohammad Reza. (1401). Investigating and identifying influential components in treasury and treasury documents. *Afaq Human Sciences*, 6(60), 53-72. [In Persian]
- Sadeghian-Qaraghieh, Saeed; Rasouli, Reza; Tabarsa, Gholam Ali; Ghorbani, Ali. (2019). Designing an organizational empowerment model based on good governance, research in educational systems, 14 (52), 37-52. [In Persian]
- Sadraei, Mohammad Hossein; Shahraki, Javad; Tavaklian, Hossein. (2019). Investigating the impact of the release of Islamic treasury documents on the financial stability of the Iranian government with the approach of the stochastic dynamic general equilibrium model. *Economic research and policies*, 28 (94), 336-396. [In Persian]
- Valceanu, E. A. (2023). Accounting of Treasury Flows in a Romanian Business. *Sustainable Accounting and society*, 77, 563-578.
- Veselov, G., Tselykh, A., Sharma, A., & Huang, R. (2021). Applications of artificial intelligence in evolution of smart cities and societies. *Informatica*, 126(1), 61-73.
- Wahyuni, I. S., Haron, H., & Fernando, Y. (2021). The effects of good governance and fraud prevention on performance. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 14(4), 692-712.
- Williamson, O. E. (1979). Transaction-cost economics: the governance of contractual relations. *The journal of Law and Economics*, 22(2), 233-261.
- Zerbian, T., & de Luis Romero, E. (2023). The role of cities in good governance for food security: lessons from Madrid's urban food strategy. *Territory, Politics, Governance*, 11(4), 794-812.

Abstract

Modeling the Treasury Accounting System in Good Governance with an interpretive approach

Marzie Aqajani¹
Gholamreza Kordestani²
mahdi beshkooh³
Kumars Biglar⁴

Received: 2025/March/26 Accepted: 2025/June/01

Abstract

Having a comprehensive model of treasury accounting system is a big step towards realizing good governance. The current research was also done with the aim of modeling the treasury accounting system in good governance.

This research is based on an interpretive paradigm and was conducted with an inductive approach and has a survey design. The community of participants includes academic experts (professors of accounting) and professional experts, including managers of the financial field of the Ministry of Economy and Finance, especially managers and employees of the General Treasury Department, senior auditors of the Supreme Audit Court, senior experts of the Plan and Budget Organization, auditors of the audit organization. Sampling was done with a targeted method and theoretical saturation was achieved with 16 interviews. The data collection tool is a semi-structured interview. The qualitative method of thematic analysis and structural modeling was used to analyze the data.

The findings show that budget management and control of government obligations, income management and debt management affect financial reporting and assurance. Financial assurance and reporting have affected the management of government bank accounts and financial supervision of the government, and these factors also affect the management of public resources and risk. In the same way, the management of public resources and risk affects the action towards public interests and the management of public expenses of the government and ultimately leads to the achievement of good governance.

Conclusion: Moving towards good governance in treasury accounting system will ensure public interest through information transparency and accountability.

Key words: Treasury Accounting System, Good Governance, Mixed Approach

¹ Department of Accounting, Qa.C, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. Marziyeh.aghajani@iauc

² Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University of Qazvin, Qazvin, Iran. (Corresponding author) gkordestani@yahoo.com

³ Department of Accounting, Qa.C, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. beshkooh@qiau.ac.ir

⁴ Department of Accounting, Qa.C Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. kumars.biglar@iau.ac.ir



تأثیر عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری

سابرینا بوداغیان^۱

عبدالعلی جلالی^۲

پروین صدری^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۶

چکیده

گزارش‌های مالی مهم‌ترین منبع اطلاعاتی جهت ارزیابی عملکرد مالی شرکت‌ها هستند به طوری که ذینفعان با توجه به آن‌ها اطلاعات لازم جهت تصمیم‌گیری را بدست می‌آورند. مدیران به عنوان تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی، از روش‌هایی برای گزارشگری استفاده می‌کنند که علاوه بر اینکه در چهارچوب اصول پذیرفته‌شده حسابداری باشند، منافع آن‌ها را نیز تأمین کند. به مقوله دستکاری سود مدیریت سود گفته می‌شود. در همین راستا، مطالعه حاضر به تحلیل تأثیر عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری می‌پردازد. بدین منظور؛ اطلاعات ۱۱۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۹۲ الی ۱۴۰۲ استخراج و متغیرهای پژوهش با استفاده از آزمون‌های آماری محاسبه شده‌اند. روش پژوهش حاضر توصیفی-همبستگی، طرح آن از نوع تجربی و رویکرد آن پس‌رویدادی است. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون خطی چندمتغیره و جهت بررسی و آزمون فرضیه‌ها از روش‌های آماری استفاده شده است. بدین منظور سه فرضیه تدوین و آزمون شدند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که مدیریت سود بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر منفی و معناداری دارد، عملکرد شرکت بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر ندارد و عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر منفی و معناداری دارد. **واژه‌های کلیدی:** عملکرد شرکت، مدیریت سود، کارایی سرمایه‌گذاری.

^۱ گروه مدیریت، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، sabrina.boodaghian@iau.ir

^۲ گروه مدیریت، دانشگاه علوم و فنون هوایی شهید ستاری، تهران، ایران (نویسنده مسئول) aaajalali@gmail.com

^۳ گروه حسابداری، واحد ساوه، دانشگاه آزاد اسلامی، ساوه، ایران. Parvin.sadri@iau.ac.ir



۱- مقدمه

مدیر عامل شرکت به عنوان مقام برتر به اطلاعاتی دسترسی دارد که سایرین دسترسی ندارند. همین امر باعث می شود تا در ادبیات مالی و حسابداری نوین فرض بر این باشد که مدیران عامل فعالیت هایی را انجام می دهند که باعث اخذ پاداش و حفظ منافع خودشان شود. بدین منظور ممکن است آنان اطلاعاتی را افشا کنند که از محتوای اطلاعاتی کمتری برخوردار باشند و توان آگاهی دهنده گی کمتری داشته باشند. مدیریت سود یکی از ابزارهایی است که مدیران عامل برای رسیدن به منافع شخصی خود از آن استفاده می کنند (مظلوم روشن و همکاران، ۱۴۰۱). کیفیت گزارشگری مالی امر بسیار مهمی است و تصمیمات اقتصادی افراد به آن بستگی دارد. مدیران به عنوان تهیه کنندگان صورت های مالی، از میان روش های گزارشگری مالی گزینه ای را انتخاب می کنند که در چهارچوب اصول پذیرفته شده حسابداری، اما در جهت منافع شخصی خود باشد. (یزدی و همکاران، ۱۴۰۳). صورت سود و زیان یکی از مهم ترین صورت های مالی است که ذینفعان توجه ویژه ای به آن دارند، چرا که سود خالص در این صورت مالی به راحتی قابل شناسایی است و برای کاربران آن اهمیت زیادی دارد (لشگری و همکاران، ۱۴۰۰). سرمایه گذاران سود را به عنوان معیار اصلی ارزیابی شرکت به حساب می آورند و در تصمیم گیری های خود از آن بهره می برند. مدیران با دستکاری سود باعث گمراه شدن بازار در رابطه با عملکرد واقعی شرکت می شوند. وقتی بازار نتواند رفتار فرصت طلبانه مدیران را تشخیص دهد، سرمایه گذاران این فرض را می کنند که سود گزارش شده نتیجه ی عملکرد خوب شرکت است (نوبخت و همکاران، ۱۳۹۹). بر اساس تئوری نمایندگی، مدیران سعی در حداکثر نمودن منافع خود (افزایش حقوق، پاداش، خوشنامی و غیره) دارند که لزوماً همسو و همسان با منافع مالکان نیست. اصول پذیرفته شده حسابداری و مبنای تعهدی حسابداری به مدیران اجازه می دهد که در گزارشگری مالی به منظور انتقال اطلاعات، تشخیص و قضاوت خود را اعمال کنند. اعمال قضاوت توسط مدیران و اختیارات آنان در فرایند گزارشگری مالی، تحت عنوان مدیریت سود شهرت یافته است (گریفین و همکاران^۱، ۲۰۲۱).

همانطور که اشاره شد، گزارش های مالی مهم ترین منبع اطلاعاتی جهت ارزیابی عملکرد مالی است که سرمایه گذاران با توجه به آن ها می توانند اطلاعات لازم برای تصمیم گیری را بدست آورند. مفید بودن این اطلاعات بستگی به مربوط بودن و قابل اتکا بودن آن دارد. ادبیات جدید حسابداری، با بیان مدیریت سود، آن را نتیجه اقدامات مدیریت جهت کاهش نوسانات سود حسابداری گزارش شده می داند. زمانی که مدیران از روش های حسابداری استفاده می کنند تا سود را افزایش یا کاهش دهند و یا پراکندگی سودهای گزارش شده را کم کنند، مدیریت سود به وقوع پیوسته است (المومانی^۲، ۲۰۱۶). البته مدیریت سود را می توان هم به صورت مدیریت سود کارا (مدیریت سود انجام شده در راستای حفظ منافع سهامداران) و هم به صورت مدیریت سود فرصت طلبانه (مدیریت سود انجام شده در راستای بهتر نشان دادن عملکرد مدیران) شناسایی نمود. در

¹ Griffin, P.A., A. Hong, H., Liu, Y. and Ryou, J.W.,

² Almomani, M.A.

نهایت هر نوع از مدیریت سود که منجر به گزارش اشتباهی از سود باشد و بر تصمیم ذینفعان تأثیرگذار باشد، ناپسند است (یزدی و همکاران، ۱۴۰۳).

به صورت کلی مدیریت سود به دو گروه مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و مدیریت سودهای واقعی تقسیم می‌شود. مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی زمانی اتفاق می‌افتد که مدیران سعی در دستکاری سود با استفاده از روش‌های حسابداری دارند. در عین حال مدیریت سود واقعی زمانی اتفاق می‌افتد که به صورت عامدانه فعالیت‌های واقعی دستکاری شوند تا سود موردنظر حاصل شود (معددی و همکاران، ۱۴۰۱).

برخی از پژوهشگران مدیریت سود را امری عادی تلقی می‌کنند، چرا که این عمل در چهارچوب اصول حسابداری انجام می‌پذیرد. اما گروه دیگری از پژوهشگران آن را نتیجه‌ی اعمال تلاش مدیران در راستای کاهش نوسان‌های غیرعادی در سود می‌دانند (نمازی و همکاران، ۱۴۰۳). البته باید توجه داشت که مدیریت سود می‌تواند اهداف مختلفی داشته باشد. یکی از این اهداف حفظ اعتبار و جایگاه شرکت در میان رقبا و بازار است. این دستکاری سود عمدتاً به خاطر این باور انجام می‌شود که شرکت‌هایی که روند سود مناسبی دارند و تغییر و نوسانات سود کمتری دارند، دارای ارزش بالاتری هستند. این امر حتی می‌تواند باعث بالا رفتن ارزش سهام شرکت در بورس و جذب سرمایه‌گذاران جدید نیز بشود (محمدی و همکاران، ۱۴۰۰).

امروزه موضوع مدیریت سود و توجه به آن، یکی از اقدامات اساسی و ضروری در امر برنامه‌ریزی و هدف‌گذاری مدیران بیان می‌شود. چرا که مدیریت سود می‌تواند اثرات با اهمیتی بر عملکرد شرکت به خصوص در بلندمدت بگذارد. در این میان عوامل مختلفی بر مدیریت واقعی سود تأثیر می‌گذارند. از مهمترین عوامل موثر بر مدیریت سود، عملکرد مالی است. مدیران برای حفظ منافع خودشان، بازده آتی پروژه‌های سرمایه‌گذاری شرکت را بیشتر برآورد می‌کنند. بنابراین ممکن است شناسایی زیان را به تأخیر انداخته و برآوردهای خوش بینانه‌ای در تعیین ارزش دارایی‌های جاری یا بلندمدت داشته باشد. از طرفی توسعه بازار سرمایه همراه با افزایش آگاهی سهامداران، فشار روی شرکت‌ها برای عملکرد بهتر را افزایش داده است. سهامداران به‌عنوان مالکان واحد تجاری، در پی افزایش ثروت خود هستند که این افزایش ثروت، در نتیجه عملکرد مطلوب واحد تجاری حاصل می‌شود. در حال حاضر مدیران شرکت‌ها دورانی را پیش روی دارند که آن‌ها را ملزم می‌سازد چارچوب اقتصادی جدیدی در شرکت‌های خود مستقر کنند که ارزش و سودآوری را بهتر منعکس نماید. (اسپهبدی و همکاران^۱، ۲۰۲۱).

امروزه مدیریت سود یکی از موضوعات بحث انگیز و جذاب در پژوهش‌های حسابداری به شمار می‌رود، چرا که سرمایه‌گذاران به آن توجه ویژه‌ای داشته و بر اساس میزان سود گزارش شده اقدام به سرمایه‌گذاری در یک واحد تجاری می‌نمایند (کامپا، ۲۰۱۹). با توجه به اهمیت میزان سود و همچنین افزایش روزافزون مدیریت سود در واحدهای تجاری، در پژوهش حاضر به بررسی تأثیر عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت

¹ Espahbodi, R., Liu, N. and A. Weigand, R.

سود و کارایی سرمایه‌گذاری پرداخته شده است. بدین منظور اطلاعات ۱۱۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در قلمرو زمانی ۱۳۹۲ الی ۱۴۰۲ به روش حذف سیستماتیک استخراج شده‌اند. متغیر مستقل پژوهش مدیریت سود، متغیر وابسته کارایی سرمایه‌گذاری، متغیر تعدیلگر عملکرد شرکت و متغیرهای کنترلی نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار، اهرم مالی، اندازه شرکت و نسبت جریان‌های نقدی هستند. سه فرضیه پژوهش به صورت زیر تعریف و آزمون شده‌اند: مدیریت سود بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر دارد، عملکرد شرکت بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر دارد و عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر دارد. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون خطی چندمتغیره و از روش داده‌های تابلویی با استفاده از روش استفاده از اثرات ثابت استفاده شده است.

۲- چارچوب نظری و پیشینه پژوهش

رسوایی‌های بزرگ حسابداری بر شهرت موسسات مالی تأثیر منفی گذاشته و باعث از بین رفتن اعتماد عموم مردم شده است. در بررسی وضعیت مالی واحدهای تجاری شواهد نشان می‌دهد هنگامی که شرکت‌ها دچار مشکلات مالی می‌شوند، انگیزه مدیران برای دستکاری اطلاعات مالی افزایش می‌یابد و در نتیجه شرایط مالی واقعی را گزارش نمی‌دهند (وگانزونس و همکاران^۱، ۲۰۲۳). از طرفی یکی از مهم‌ترین معیارهای ارزیابی عملکرد بنگاه‌های اقتصادی، سود گزارش شده‌ی شرکت‌هاست که مورد استفاده‌ی گروه‌های زیادی از جمله سهامداران و سرمایه‌گذاران قرار می‌گیرد. سود گزارش شده توسط روش‌های برآوردی حسابداری محاسبه می‌شود و تهیه آن‌ها بر عهده‌ی مدیریت بنگاه اقتصادی است (ریاحی‌نژاد و همکاران، ۱۴۰۰). با رشد سریع روابط اقتصادی، رقابت میان شرکت‌ها افزایش یافته و لذا برای بقا نیازمند انجام سرمایه‌گذاری‌های مناسب هستند. از جمله مواردی که به انجام این سرمایه‌گذاری کمک می‌کند، گزارش‌های مالی شرکت‌هاست. این گزارش‌های مالی باید اطلاعات لازم جهت ارزیابی وضعیت مالی، بنیه اقتصادی واحد تجاری، ارزیابی عملکرد و توان سودآوری را فراهم آورند. به علاوه با استفاده از این اطلاعات می‌توان وضعیت آتی واحد تجاری را پیشبینی نمود. در نتیجه این اطلاعات اهمیت بسزایی در تحقق اهداف سرمایه‌گذاران دارند و هرچه کیفیت این گزارش‌های مالی بیشتر باشد، سرمایه‌گذاری کارآتر خواهد بود (خدائی و له‌زاده و همکاران، ۱۳۸۹). مدیریت سود به فرآیند مداخله عمومی مدیریت در فرآیند تعیین سود در راستای اهداف دلخواه مدیریت اطلاق می‌گردد. به‌طور کلی، مدیریت سود به‌عنوان اقدامات آگاهانه به عمل آمده توسط مدیریت جهت رسیدن به اهداف خاص در چارچوب رویه‌های حسابداری تعریف می‌شود. مدیریت شرکت نسبت به سایرین، به اطلاعاتی دسترسی دارد که برای افراد دیگر قابل دسترسی نیست. در صورتی که مدیران با استفاده از مدیریت سود قصد انتقال اطلاعاتی را داشته باشند که معرف واقعیات و ارزش واقعی واحد تجاری باشد، نمی‌توان ایرادی بر آن وارد دانست، اما نگرانی

¹ Veganzones, D., Séverin, E. and Chlibi, S.

زمانی ایجاد می‌شود که هدف مدیران از مدیریت سود، به‌عنوان عاملی برای گمراهی استفاده‌کنندگان از اطلاعات مربوط به عملکرد شرکت باشد (حریری، ۱۳۹۹). به بیانی دیگر مدیریت سود زمانی اتفاق می‌افتد که مدیران قضاوت‌های شخصی خود را وارد گزارشگری مالی می‌کنند. این مسئله به دلایل مختلفی مانند گمراه ساختن سهامداران و یا قراردادهای آتی شرکت که منوط به رسیدن به سود مشخصی است، انجام می‌پذیرد. البته گاهی هم برای مقاصد استفاده می‌شود که ضرری ندارد ولی با این وجود، دیدگاه به مدیریت سود دیدگاهی فرصت‌طلبانه است و بیشتر مواقع اینگونه تعبیر می‌شود که مدیران برای منافع شخصی خود اقدام به این کار می‌کنند (مرفوع و همکاران، ۱۳۹۹). مدیران برای این کار گزارش‌های مالی ناخوانا و پیچیده منتشر می‌کنند تا امکان شناسایی دستکاری سود برای استفاده‌کنندگان دشوار شود (ریاحی‌نژاد و همکاران، ۱۴۰۰). مدیریت سود از جمله مباحثی است که در سود حسابداری مطرح شده است و مطالعات اولیه‌ی آن به آغاز پژوهش‌های مدیریت سود در سال ۱۹۹۶ انجامید. بیشتر این پژوهش‌ها (به ویژه تا قبل از سال ۲۰۰۰ میلادی) شواهدی از مدیریت سود تعهدی را نشان می‌دهند. در حال حاضر پژوهشگران دو شیوه مدیریت سود تعهدی و واقعی را مستند کرده‌اند (نوبخت و همکاران، ۱۳۹۹). سود حسابداری در سیستم تعهدی متشکل از دو بخش جریان‌های نقدی و اqlام تعهدی است. اqlام تعهدی غیراختیاری در حین فعالیت عادی واحد‌های تجاری کسب می‌شود و لذا امکان دستکاری در آن وجود ندارد. اما بخش اqlام تعهدی اختیاری در معرض دستکاری مدیریت قرار می‌گیرد و به منظور رسیدن به سود مطلوب، قابل دستکاری است. این مورد یکی از ایرادهای وارد به سیستم حسابداری تعهدی است. مدل جونز یکی از متداول‌ترین مدل‌ها برای آزمون مدیریت سود در بخش اqlام تعهدی است (لشگری و همکاران، ۱۴۰۰). اqlام تعهدی اختیاری نوع انتظاراتی که مدیران از عملکرد آینده دارند را نیز منعکس می‌کند. مدیران با توجه به اختیاراتی که در گزارشگری مالی دارند، می‌توانند از آن استفاده و اطلاعات خصوصی را با استفاده از اqlام تعهدی اختیاری نمایش دهند. به علاوه این امکان هم وجود دارد که مدیران از صورت‌های مالی همکاران استفاده و پس از پردازش آن‌ها و کسب اطلاعات بیشتر، اقدامات خود را با توجه به آن تغییر دهند و به نوعی دستکاری کنند. مدیران با اشراف بیشتر به اqlام تعهدی خود شرکت، می‌توانند گزارشگری بهتری انجام دهند و این انتظار وجود دارد که اqlام تعهدی اختیاری گزارش شده توسط مدیران کیفیت بالاتری داشته باشد (نصیرزاده و همکاران ۱۴۰۲).

توسلی و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهش خود بیان کردند که مدیریت سود را می‌توان از دو جهت دیگر نیز بررسی نمود: اول مدیریت سود ناشی از رفتار فرصت‌طلبانه مدیرانی که سعی دارند سود را برای منافع شخصی خود به حداکثر رسانند. این عمل می‌تواند منجر به تأثیر منفی بر عملکرد مالی شرکت شود. و دوم مدیریت سود به عنوان راهی برای ایجاد ارزش برای سهامداران و به عنوان یک چشم‌انداز اطلاعاتی. برخی از افراد به مدیریت سود به چشم کلاهبرداری نگاه می‌کنند و عده‌ی دیگری از افراد آن را امری عادی تلقی می‌کنند چرا که این عمل در چارچوب الگوهای حسابداری پذیرفته شده انجام می‌پذیرد. قابل ذکر است که دستکاری و مدیریت سود در شرکت‌هایی که در معرض مشکل مالی و ورشکستگی قرار دارند، فراگیرتر از سایر شرکتهاست

(وگانزونس و همکاران، ۲۰۲۳). اما امروزه در ادبیات حسابداری مالی توجه ویژه‌ای به موضوع مدیریت سود می‌شود و آن را دارای پیامدهای نامطلوبی می‌دانند. سود با راهکارهای مختلفی مانند تغییر در زمان‌بندی و ساختار معاملات سرمایه‌گذاری، عملیاتی و تراکنش‌های مالی مدیریت می‌شود (آسما و همکاران، ۲۰۲۲). بر طبق پژوهش محمودآبادی و همکاران (۱۳۹۳)، کارایی سرمایه‌گذاری زمانی حاصل می‌شود که واحدهای تجاری تنها در طرح‌هایی سرمایه‌گذاری کنند که ارزش فعلی خالص مثبت دارند. البته این موضوع با شرط کارا بودن بازار کارساز است. از طرف دیگر کارایی سرمایه‌گذاری مستلزم این است که از بیش از حد سرمایه‌گذاری کردن جلوگیری شود و از سوی دیگر واحد تجاری به سمت فعالیت‌هایی هدایت شود که سرمایه‌گذاری بیشتری احتیاج دارند. هنگام سرمایه‌گذاری بیش از حد این مسئله مطرح می‌شود که مدیران در اهمیت نقش خود تأکید دارند. این مسئله رفتار فرصت‌طلبانه مدیران را به دنبال خواهد داشت و نتودی نمایندگی مطرح می‌شود.

همانطور که اشاره شد، محاسبه سود خالص یک واحد انتفاعی، متأثر از روش‌ها و برآوردهای حسابداری است که امکان دست‌کاری سود توسط مدیریت را فراهم می‌کند. (گریفین و همکاران، ۲۰۲۱). مدیران شرکت‌هایی که دارای سرمایه‌گذاری‌های کارآمدتر و در نتیجه سود بیشتری هستند، به میزان کمتری در مدیریت اقلام تعهدی (مدیریت سود) مشارکت می‌کنند. از این موضوع می‌توان نتیجه گرفت که کارایی سرمایه‌گذاری به نوعی با کیفیت گزارشگری مالی در ارتباط و به آن وابسته است. از طرفی کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از کیفیت اقلام تعهدی سنجیده می‌شود که خود مبتنی بر مدیریت سود اقلام تعهدی است. مدیران برای اینکه از درآمدهای منفی جلوگیری کنند، اقدام به دستکاری حساب‌های دریافتنی می‌کنند. به همین صورت، مدیران برای اینکه از زیان جلوگیری کنند، از دستکاری سایر اقلام تعهدی بهره می‌برند (اولله خان و همکاران، ۲۰۲۴).

تاکنون در پژوهش‌های زیادی از جمله لیو و همکاران (۲۰۲۱)، لشکری و همکاران (۱۴۰۰)، وگانزونس و همکاران (۲۰۲۳)، اسپهبدی و همکاران (۲۰۲۲)، ریاحی نژاد و همکاران (۱۴۰۰)، توسلی و همکاران (۱۴۰۳) و غیره از مدل مبتنی بر اقلام تعهدی در شناسایی مدیریت سود استفاده شده است. این پژوهش‌ها برای بررسی مدیریت سود از پژوهش جونز (۱۹۹۱) استفاده کرده‌اند. پژوهشگر در این پژوهش نیز از این مدل بهره برده است.

بر اساس طرح این مبانی نظری این سوال بوجود می‌آید که عملکرد شرکت چه تأثیری بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری دارد؟ بدین منظور به بررسی پژوهش‌های محققان پیشین پرداخته شده است.

پژوهش‌های داخلی

مظلوم روشن و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر مدیریت سود بر محتوای افشای عملکرد مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. بدین منظور اطلاعات ۱۳۹ شرکت در دوره‌ی زمانی

۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ استخراج، و با استفاده از روش رگرسیون چندمتغیره با داده‌های ترکیبی به آزمون فرضیه‌ها پرداختند. در این پژوهش مدیریت سود تعهدی با استفاده از مدل جونز تعدیل شده آزمون شده است. در این پژوهش نتایج حاکی از آن است که هرچقدر میزان کیفیت افشا در شرکت‌ها افزایش یابد، بازده دارایی کاهش می‌یابد. از طرفی افزایش یا کاهش کیفیت افشا در شرکت‌ها بر روی بازده حقوق صاحبان سهام تأثیری ندارد. حریری (۱۳۹۹) به بررسی رابطه بین عملکرد شرکت‌های همتا و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. این مطالعه بر روی ۸۰ شرکت و در یک دوره ۵ ساله انجام شد. نتایج پژوهش نشان داد که بین معیارهای مدیریت سود واقعی با عملکرد آتی رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد. به عبارت دیگر از این نتایج می‌توان استنباط کرد که کاهش عملکرد واحد تجاری و شرکت‌های همسان موجب افزایش دستکاری فعالیت‌های سود در واحد تجاری می‌شود.

توسلی و همکاران (۱۴۰۳) به بررسی الگوی مدیریت سود با استفاده از راهبردهای دارایی مالیات انتقالی و بدهی مالیات انتقالی پرداختند. به این منظور داده‌های ۱۶۹ شرکت نمونه از بورس اوراق بهادار تهران را با استفاده از رویکرد حذف سیستماتیک و به روش تحلیل توصیفی-همبستگی با استفاده از آزمون رگرسیون لجستیک بررسی نمودند. نتایج پژوهش حاکی از این است که دارایی مالیات انتقالی بر مدیریت سود تأثیر دارد ولی بدهی مالیات انتقالی بر مدیریت سود تأثیر ندارد. نتایج نشان می‌دهند که مدیران از دارایی‌های مالیات انتقالی برای مدیریت سود استفاده می‌کنند.

یزدی و همکاران (۱۴۰۳) به بررسی تأثیر فشار اخلاقی بر اعتقادات اخلاقی در گزارشگری مالی پرداختند. جامعه آماری مورد استفاده مدیران مالی، سرپرستان حسابداری و کارشناسان حسابداری شرکت‌های خصوصی و شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۰ بوده است. تعداد ۲۰۱ نفر به عنوان حجم نمونه انتخاب شدند. داده‌ها توسط پرسشنامه، به روش تصادفی و با استفاده از مدل معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS) مورد تحلیل قرار گرفتند. یافته‌های پژوهش نشان داد فشار اخلاقی درک شده، تأثیر منفی و معنی‌داری بر اعتقادات اخلاقی دارد. اعتقادات اخلاقی تأثیر منفی و معنی‌داری بر مدیریت سود کارا، فرصت‌طلبانه، گزارشگری مالی متقلبانه برای مبالغ بااهمیت و کم‌اهمیت دارد. به عبارتی فشار درک شده توسط حسابداران باعث ایجاد استرس می‌شود و در نتیجه عملکرد آنان مورد تأثیر قرار می‌گیرد و باعث می‌شود که رفتارهای سوال‌برانگیز در رابطه با گزارشگری مالی ایجاد شود.

نویخت و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر جریان‌های نقد آزاد بر مدیریت سود واقعی و تصنعی پرداختند. آنان اطلاعات ۱۸۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۸۵ الی ۱۳۹۵ را استخراج کردند. به منظور آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون خطی چندمتغیره با داده‌های ترکیبی استفاده شده است. نتایج فرضیه‌ها نشان دادند جریان نقد آزاد با دو معیار جریان نقد آزاد برای واحد تجاری و ناشی از کسب و کار بر معیارهای مدیریت سود واقعی و تصنعی تأثیر مثبت و معناداری می‌گذارد؛ یعنی با افزایش جریان نقد آزاد، مدیریت سود واقعی افزایش پیدا می‌کند.

نوبخت و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر مدیریت سود تعهدی و واقعی بر ارزش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. برای دستیابی به اهداف پژوهش اطلاعات مالی ۱۸۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در قلمرو زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۷ استخراج و با استفاده از مدل‌های رگرسیونی چندمتغیره و داده‌های ترکیبی به آزمون و بررسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که مدیریت سود دارای تأثیر مثبت و منفی بر ارزش شرکت‌هاست. این تأثیرگذاری متفاوت ناشی از انتخاب شیوه‌های متفاوت دستکاری سود به صورت مدیریت سود تعهدی و واقعی است.

پژوهش‌های خارجی

کامپا^۱ (۲۰۱۹) به بررسی تأثیر وابستگی به دولت و مدیریت سود واقعی بر عملکرد شرکت‌ها پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که شرکت‌هایی که از جنبه‌ی سیاسی وابسته هستند، تمایل دارند که عملکرد حسابداری برتر داشته باشند. یافته‌ها همچنین نشان داد که شرکت‌های وابسته سیاسی بیشتر از شرکت‌های غیروابسته مستعد دستکاری درآمد در فعالیت‌های واقعی هستند. علاوه بر آن، توسعه اقتصادی منطقه‌ای به عنوان تعدیلگر روابط میان وابستگی سیاسی و مدیریت درآمدهای واقعی و عملکرد شرکت است. همچنین یافته‌ها نشان داد که، وابستگی دولتی و مدیریت درآمد واقعی اثر مثبت و معناداری بر عملکرد شرکت در بین شرکت‌های مورد بررسی دارد.

اسپهبدی و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهش خود نشان دادند که با استفاده از مسیر عملکرد شرکت در طول زمان، می‌توان بسیاری از تغییرات در ارقام تعهدی استاندارد و مدیریت سود فعالیت‌های واقعی را توضیح داد. بدین منظور با مطالعه پژوهش‌های پیشین، سه فرضیه تبیین شدند. با آزمون هر فرضیه به این نتیجه رسیدند که معیارهای استاندارد مدیریت سود دارای رابطه معنادار و قوی با مسیر عملکردی شرکت‌ها دارند. شرکت‌هایی که دارای ابعاد گسترده‌ای از مدیریت سود هستند، بیشتر احتمال دارد سود سهام خود را افزایش دهند. اما این معیارها در توضیح ارزش شرکت اهمیتی ندارند. نتایج این پژوهش با این فرض که استفاده از معیارهای مدیریت سود بدون در نظر گرفتن مسیر عملکردی شرکت می‌تواند باعث ایجاد نتیجه‌گیری اشتباه در رابطه با تلاش مدیریت در افزایش ارزش شرکت شود، سازگار است.

گریفین و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی تأثیر مدیریت سود و میزان افشا بر عملکرد واقعی شرکت‌ها پرداختند. روش انتخاب نمونه در این پژوهش حذفی سیستماتیک بوده است و تعداد ۲۶۵ شرکت به عنوان جامعه غربالگری شده باقیمانده است که تمامی آن‌ها به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شده‌اند. روش آماری مورد استفاده در این پژوهش روش رگرسیونی داده‌های تابلویی بوده است. نتایج تحقیق نشان داد که اثر متغیر میزان افشا بر متغیر وابسته، بازده دارایی مثبت و معنادار است و نشان می‌دهد که افزایش شفافیت باعث افزایش

¹ Campa, D.,

عملکرد واقعی شرکت می‌شود. همچنین نتایج تحقیق نشان داد که اثر متغیر توان دوم میزان افشا بر متغیر وابسته بازده دارایی مثبت و معنادار است و نشان می‌دهد که افزایش توان دوم شفافیت باعث افزایش عملکرد واقعی شرکت می‌شود و به نوعی رابطه افزایشی افشا و عملکرد به صورت سهمی و رابطه‌ای فزاینده می‌باشد. اثر متغیر اختلاف شاخصی از اقلام تعهدی اختیاری به عنوان شاخص مدیریت سود بر متغیر وابسته بازده دارایی منفی و معنادار است و نشان می‌دهد که افزایش مدیریت و دستکاری سود باعث افزایش ریسک و هزینه نمایندگی شرکت و در نتیجه کاهش عملکرد واقعی شرکت می‌شود.

لیو و همکاران^۱ (۲۰۲۱) به بررسی تأثیر عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری پرداختند. نتایج نشان داد بر اساس فرضیه اول؛ مدیریت سود بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر دارد. بر اساس فرضیه دوم؛ عملکرد شرکت بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر دارد و بر اساس فرضیه سوم؛ عملکرد شرکت تعدیل‌کننده رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری است.

بوچی و منساه^۲ (۲۰۲۲) به بررسی تأثیر پاداش مدیران بر رابطه بین مدیریت سود و عملکرد شرکت‌ها پرداختند. نتایج نشان داد از مهمترین ویژگی‌های شرکت‌های سهامی تفکیک مالکیت از مدیریت است و گزارش‌های مالی، منابع مهم اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی به شمار می‌روند که مدیران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان برای رفع نیازهای خود از آن‌ها استفاده می‌کنند.

آسما و همکاران^۲ (۲۰۲۲) به بررسی قسمت ناشناخته‌ای از سیستم‌های کنترل مدیریت پرداختند؛ یعنی ارتباط میان مدیریت سود واقعی و سیستم‌های کنترل مدیریت. در این پژوهش مطرح شد که استفاده‌ی تعاملی از سیستم‌های کنترل مدیریت به مدیریت کمک می‌کند تا اقدامات واقعی که به عنوان مدیریت واقعی شناخته می‌شوند را شناسایی و ارزیابی کنند. این استفاده‌ی تعاملی منجر به حفظ و افزایش تمرکز سازمان بر روی اهداف استراتژیک شده و به طور کلی عملکرد سازمان را بهبود می‌بخشد. در نهایت شواهد نشان داد که اهرم تعاملی باعث توسعه برنامه‌های عملیاتی می‌شود که در نهایت منجر به بهبود عملکرد شرکت می‌شود.

وگانزونس و همکاران^۲ (۲۰۲۳) در پژوهش خود به رابطه میان امکان شکست خوردن کسب و کار و متغیرهای مدیریت سود پرداختند. آن‌ها با استفاده از یک رویکرد جدید آستانه و با به‌کارگیری آن به شیوه‌ای نوین، متغیرهای مدیریت سودی که می‌تواند به طور قابل توجهی منجر به شناسایی عوامل شکست کسب و کار شوند را شناسایی کردند. در نهایت به کارگیری این متغیرهای مدیریت سود در مدل شکست کسب و کارها باعث می‌شود که پیش‌بینی‌های امکان شکست برای شرکت‌هایی که دستکاری سود قابل توجهی انجام می‌دهند، بهبود یابند. متغیرهای مبتنی بر اقلام تعهدی شاخص‌های پیش‌بینی‌های شکست شرکت‌ها را بهبود می‌بخشد.

^۱ Liu, Sh., Lin, Sh., Sun, Zh. And Yuan, L.

^۲ Boachie, Ch. and Mensah, E.

طبق آنچه که از پژوهش‌های پیشین بیان شد، می‌توان نتیجه گرفت که کاهش عملکرد واحد تجاری باعث افزایش مدیریت سود می‌شود. از طرفی هرچه جریان‌های نقدی آزاد افزایش پیدا کند، مدیران فرصت بیشتری پیدا می‌کنند تا به منظور بهتر نشان دادن خود سرمایه‌گذاری بیش از حد انجام دهند. مدیران برای منافع شخصی و بر اساس تئوری نمایندگی این اعمال قدرت را انجام می‌دهند و به عبارتی با افزایش جریان نقدی مدیریت سود نیز افزایش می‌یابد. مدیریت سود می‌تواند هم تأثیر مثبت و هم تأثیر منفی بر روی ارزش شرکت بگذارد. همچنین با افزایش مدیریت سود در واحد تجاری احتمال افزایش سود سهام بیشتر می‌شود که خود دلالت بر افزایش کارایی سرمایه‌گذاری دارد. به علاوه با افزایش مدیریت سود عملکرد شرکت کاهش می‌یابد و همچنین هرچه شفافیت بیشتر باشد عملکرد واقعی شرکت افزایش می‌یابد. در نهایت از پژوهش لئو و همکاران (۲۰۲۱) می‌توان نتیجه گرفت که مدیریت سود بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر دارد. عملکرد شرکت بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر دارد و عملکرد شرکت تعدیل‌کننده رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری است.

همانطور که از مطالعات پیشین پژوهشگران خارجی و داخلی پیداست، مقوله مدیریت سود از جنبه‌های مختلفی بررسی شده است. اما مسئله مهم این است که به تأثیر عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری با در نظر گرفتن متغیرهای کنترلی نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار، اهرم مالی، اندازه شرکت و نسبت جریان‌های نقدی پرداخته نشده است. لذا پژوهشگر در این مقاله سعی کرده است که ضمن ایجاد نوآوری، به بررسی این موضوع بپردازد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه اول: مدیریت سود بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر دارد.
- فرضیه دوم: عملکرد شرکت بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر دارد.
- فرضیه سوم: عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از منظر فرآیند اجرا (نوع داده‌ها) یک پژوهش کمی از منظر نتیجه اجرا یک پژوهش کاربردی از منظر هدف اجرا یک پژوهش تحلیلی (به روش همبستگی)، از نظر منطق اجرا یک پژوهش قیاسی استقرایی و از نظر بعد زمان یک پژوهش طولی یا پس رویدادی است. به منظور گردآوری داده‌های مورد نیاز، در ابتدا با رجوع به بانک‌های اطلاعاتی نظیر پایان‌نامه‌ها، مقالات و پژوهش‌های مشابه، ادبیات مورد نیاز در جهت نگارش مبانی نظری و پیشینه پژوهش، گردآوری شد. اطلاعات و داده‌های مورد نیاز جهت اثبات فرضیه‌های پژوهش از طریق مطالعه صورت‌های مالی شرکت‌های موجود در نمونه‌ی آماری گردآوری شدند. این صورت‌های مالی از بانک‌های اطلاعاتی و سایت اینترنتی سازمان

بورس اوراق بهادار تهران استخراج شدند. در ادامه با استفاده از روابط تعریف شده در نرم‌افزار اکسل، به محاسبه متغیرها بصورت ریاضی پرداخته شد و برای تحلیل اطلاعات از نرم افزارهای اس.پی.اس.اس^۱ نسخه ۲۲ و ایویوز^۲ نسخه ۸ استفاده شد. با استفاده از روش‌های آمار توصیفی نظیر میانگین، واریانس و چارک به توصیف وضعیت عمومی توزیع داده‌های پژوهش پرداخته شد و در نهایت، فرضیه‌های تدوین شده آزمون شدند. در ادامه روش‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها بشرح زیر تبیین گردیده است.

- (۱) انجام آمار توصیفی (جهت بررسی وضعیت عمومی و نمایش عمومی وضعیت متغیرها بر اساس شاخص‌های پراکندگی).
- (۲) آزمون جاکر برا (بررسی نرمال بودن جملات خطای مدل آزمون فرضیه‌ها).
- (۳) آزمون نبود هم‌خطی (بررسی نبود هم‌خطی میان متغیرهای مستقل و کنترلی بر اساس شاخص‌های تلورانس و عامل تورم واریانس).
- (۴) آزمون نبود واریانس ناهمسانی (برای بررسی همسانی واریانس‌ها با استفاده از آزمون وایت).
- (۵) آزمون چاو (برای بررسی انتخاب داده‌های تابلویی در برابر داده‌های تلفیقی).
- (۶) آزمون هاسمن (برای بررسی انتخاب روش اثرات ثابت در برابر اثرات تصادفی).

۵- جامعه آماری و نمونه آماری

جامعه آماری در این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۹۲ الی ۱۴۰۲ می‌باشد. برای حصول به نمونه آماری مطلوب از شیوه غربالگری (حذف سیستماتیک) استفاده شده است. بدین منظور کلیه شرکت‌های جامعه آماری که دارای شرایط زیر هستند، به عنوان نمونه انتخاب و بقیه حذف شدند: شرکت‌های نمونه از سال ۱۳۹۲ الی ۱۴۰۲ در بورس اوراق بهادار تهران عضویت داشته باشند، سال مالی شرکت‌های نمونه منتهی به ۲۹ اسفند هر سال باشد، به منظور سنجش متغیرهای تعریف شده اطلاعات کافی از شرکت‌ها در دسترس باشد، سال مالی تغییر نکرده باشد و شرکت‌های نمونه جزء بانک‌ها و مؤسسات مالی (بیمه، هلدینگ لیزینگ و غیره) نباشند. در نهایت با توجه به موارد فوق ۱۱۰ شرکت در دوره زمانی پژوهش به عنوان نمونه آماری مورد مطالعه قرار گرفتند.

۶- مدل تحلیلی پژوهش

در این پژوهش به اقتباس از روش پژوهش کانگا و همکاران (۲۰۲۰) در جهت آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیونی (۱) استفاده شده است.

¹ SPSS 22

² Eviews 8

³ Kanga, D., Murinde, V. and Soumaré I.

$$INVEF_{it} = \beta_0 + \beta_1 EM_{it} + \beta_2 PER_{it} + \beta_3 EM * PER_{it} + \beta_4 BM_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 SIZE_{it} + \beta_7 CFO_{it} + \varepsilon_{it} \quad (۱)$$

در رابطه (۱) :

$INVEF_{it}$ ^۱: کارایی سرمایه‌گذاری شرکت i در سال t

EM_{it} ^۲: مدیریت سود شرکت i در سال t

PER_{it} ^۳: عملکرد شرکت i در سال t

BM_{it} ^۴: نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار شرکت i در سال t

LEV_{it} ^۵: اهرم مالی شرکت i در سال t

$SIZE_{it}$ ^۶: اندازه شرکت i در سال t

CFO_{it} ^۷: نسبت جریان‌های نقدی شرکت i در سال t

۷- متغیرهای پژوهش

متغیرهای مورد استفاده در مدل رگرسیونی (۱) بشرح زیر تبیین و تعریف عملیاتی می‌گردند.

الف) متغیر مستقل

مدیریت سود

جونز در مدلی که سال ۱۹۹۱ برای بررسی مدیریت سود در واحدهای تجاری ارائه کرد، فرض کرد که اقلام تعهدی غیر اختیاری در طول زمان ثابت هستند. در مدل (۲) که سعی در تفکیک اقلام تعهدی اختیاری و غیر اختیاری دارد، سعی شده است که تأثیر شرایط اقتصادی یک واحد تجاری بر اقلام تعهدی برای یک دوره زمانی مشخص که به دوره رویداد معروف است، با در نظر گرفتن متغیرهای فروش و اموال و ماشین آلات و تجهیزات به شرح زیر برآورد شود:

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \varepsilon_{it} \quad (۲)$$

در رابطه (۲):

¹ Investment Efficiency

² Earning Management

³ Firm Performance

⁴ Book value of equity / Market value of equity

⁵ Leverage

⁶ Firm Size

⁷ Cash Flow

TA_{it}^1 : مجموع اقلام تعهدی شرکت i در سال t

A_{it-1}^2 : مجموع دارایی‌های شرکت i در سال $t-1$

ΔREV_{it}^3 : تغییر درآمد فروش شرکت i در سال‌های t و $t-1$

PPE_{it}^4 : اموال و ماشین آلات و تجهیزات شرکت i در سال t

ε_{it}^5 : جمله خطا شرکت i در سال t

هنگام برآورد رابطه (۲) برای صنایع، می‌توان به این موضوع اشاره نمود که میان اقلام تعهدی غیراختیاری و متغیرهای حسابداری رابطه وجود دارد. بنابراین اقلام تعهدی غیراختیاری برای شرکت i در سال t را به صورت رابطه (۳) می‌توان محاسبه نمود:

$$NDA_{it} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{it-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right) + \left(\frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) \quad (3)$$

در رابطه (۳):

NDA_{it}^6 : اقلام تعهدی غیراختیاری برای شرکت i در سال t

ΔREC_{it}^7 : تغییرات در مطالبات شرکت i در سال‌های t و $t-1$

تغییر در مطالبات بشرح رابطه (۴) قابل سنجش است.

$$\Delta REC_{it}: \frac{\text{مطالبات سال فعلی} - \text{مطالبات سال قبل}}{\text{مطالبات سال قبل}} \quad (4)$$

در نهایت، اقلام تعهدی اختیاری یا همان شاخص مدیریت سود به شرح رابطه (۵) محاسبه شده است (لیو و همکاران، ۲۰۲۱).

$$DA_{it} = \frac{TA_{it}}{A_{it-1}} - NDA_{it} \quad (5)$$

در رابطه (۵) DA_{it}^8 همان اقلام تعهدی اختیاری (شاخص سنجش مدیریت سود) می‌باشد.

¹ Total Accruals

² Total Assets

³ Change in revenue

⁴ Gross property, plant and equipment

⁵ Error term

⁶ Non-discretionary accruals

⁷ Change in Receivables

⁸ Discretionary accruals

ب) متغیر وابسته**کارایی سرمایه‌گذاری**

در پژوهش حاضر، کارایی سرمایه‌گذاری بعنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. به منظور سنجش محدودیت مالی، در ابتدا مطابق با پژوهش آلمیدا و کمپلو^۱ (۲۰۰۴)، مدل ساده وجه نقد بصورت رابطه (۶) تعریف می‌گردد:

$$CASH_{it} = \beta_0 + \beta_1 CASH\ FLOW_{it} + \beta_2 Q_{it} + \beta_3 SIZE_{it} + \varepsilon_{it} \quad (6)$$

در رابطه (۶):

Cash_{it}: نسبت دارایی‌های نقدی و اوراق بهادار قابل فروش به کل دارایی‌ها شرکت i در سال t

CashFlow_{it}: نسبت سود قبل از اقلام استهلاک به کل دارایی‌ها شرکت i در سال t

Q_{it}: ارزش بازار تقسیم بر ارزش دفتری دارایی‌های شرکت i در سال t

SIZE_{it}: اندازه شرکت i در سال t

ε_{it}: جمله خطا شرکت i در سال t-1

پس از برازش مدل (۶)، ضریب رگرسیونی مربوط به جریان‌های نقدی در مدل (۶) (β₁)، بیانگر کارایی سرمایه‌گذاری می‌باشد.

ج) متغیرهای کنترلی**۱) نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار**

این نسبت از تقسیم ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام بر ارزش بازار بر اساس مدل (۷) بدست می‌آید (لیو و همکاران، ۲۰۲۱).

$$B/M = \frac{\text{ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام}}{\text{ارزش بازار حقوق صاحبان سهام}}$$

۲) اهرم مالی

در پژوهش حاضر، اهرم مالی از رابطه (۸) بدست می‌آید (لیو و همکاران، ۲۰۲۱).

$$LEV = \frac{\text{کل بدهی‌ها}}{\text{کل دارایی‌ها}}$$

¹ Almeida, H. and Campello, M.

۳) اندازه شرکت

اندازه شرکت عبارت است از لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت در پایان سال (رابطه ۹) (لیو و همکاران، ۲۰۲۱).

$$SIZE = \ln(\text{all assets})$$

(۹)

۴) نسبت جریان‌های نقدی

نسبت جریان‌های نقدی عبارت است از نسبت جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی به کل دارایی‌ها (لیو و همکاران، ۲۰۲۱). بعبارت دیگر و بر اساس مدل (۱۰):

$$CFO = \frac{\text{جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی}}{\text{کل دارایی‌ها}}$$

(۱۰)

د) متغیر تعدیلگر

عملکرد شرکت

متغیر مذکور از رابطه (۱۱) محاسبه می‌شود (لیو و همکاران، ۲۰۲۱).

$$ROE = \frac{COMVAL + SBOND + STDEPT}{SRC}$$

(۱۱)

در رابطه (۱۱):

ROE^۱: نرخ بازده حقوق صاحبان سهام

COMVAL^۲: ارزش بازار سهام عادی،

SBOND^۳: ارزش دفتری بدهی‌های بلندمدت،

STDEPT^۴: ارزش دفتری بدهی‌های کوتاه‌مدت و

SRC^۵: ارزش دفتری دارایی‌های شرکت می‌باشد (لیو و همکاران، ۲۰۲۱).

^۱ Return of Equity

^۲ Market value of common equity

^۳ Total long-term liabilities

^۴ Total short-term liabilities

^۵ Total assets booked value

۸- یافته های پژوهش

الف) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

به منظور شناخت بهتر ماهیت نمونه آماری مورد مطالعه و همچنین آشنایی بیشتر با متغیرهای پژوهش، ابتدا لازم است که متغیرها توصیف شوند. نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در دوره مورد بررسی

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	مشاهدات
کارایی سرمایه گذاری	INVFF	۰.۲۰۲	۰.۱۴۳	۰.۳۱۳	۰.۰۶۳	۲.۲۵۹	۲.۱۵۶	۳.۱۱۳	۱۱۰۰
مدیریت سود	EM	۲.۸۸۳	۳.۶۵۰	۵.۹۴۴	-۱۱.۳۰۲	۲.۸۵۵	۰.۶۲۲	۳.۱۳۸	۱۱۰۰
عملکرد شرکت	PER	۱.۵۴۹	۱.۶۸۶	۲.۱۱۶	۱.۰۶۸	۱.۵۸۶	-۲.۱۰۸	۳.۴۲۸	۱۱۰۰
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	BM	۰.۲۰۴	۰.۲۲۶	۰.۵۸۴	۰.۱۲۶	۱.۲۸۶	۱.۲۲۲	۳.۶۶۶	۱۱۰۰
اهرم مالی	LEV	۰.۵۳۸	۰.۵۷۵	۰.۸۷۸	۰.۳۱۰	۰.۲۴۱	-۰.۶۵۹	۲.۶۰۹	۱۱۰۰
اندازه شرکت	SIZE	۱۳.۶۰۹	۱۲.۹۴۶	۲۰.۱۹۷	۱۰.۰۹۹	۳.۲۵۷	۱.۱۵۴	۲.۵۵۸	۱۱۰۰
جریان های نقدی	CFO	۰.۱۵۷	۰.۱۸۶	۰.۷۵۳	-۰.۱۱۶	۲.۵۸۵	۳.۲۶۷	۳.۶۷۰	۱۱۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

اولین و مهم ترین شاخص، میانگین است که مرکز ثقل توزیع داده ها را نشان می دهد. به عنوان مثال میانگین متغیر مدیریت سود ۲.۸۸۳ است که نشان می دهد بیشتر داده های مربوط به این متغیر حول این عدد واقع شده اند. پارامترهای پراکندگی معیاری برای نشان دادن میزان پراکندگی داده ها از یکدیگر (یا نسبت به میانگین) هستند. انحراف معیار یکی از مهم ترین پارامترهای پراکندگی است. انحراف معیار متغیر مدیریت سود عدد ۲.۸۵۵ را نشان می دهد که میزان پراکندگی این متغیر از میانگین را نشان می دهد. چولگی نشان دهنده ی میزان عدم تقارن منحنی فراوانی است. ضریب چولگی صفر بیان کننده ی جامعه کاملاً متقارن است. اگر ضریب مثبت باشد به معنی چولگی به راست و اگر منفی باشد به معنی چولگی به چپ است. ضریب چولگی متغیر مدیریت سود برابر ۰.۶۲۲ است، در نتیجه این متغیر چولگی به راست دارد. در ارتباط با متغیر کشیدگی اگر این عدد نزدیک به ۳ باشد به معنی وضعیت نرمال منحنی فراوانی است، اگر از ۳ بزرگ تر باشد منحنی برجسته و چنانچه از ۳ کوچکتر باشد، منحنی پهن می باشد. کشیدگی متغیر مدیریت سود بزرگ تر از ۳ و در نتیجه دارای منحنی فراوانی برجسته می باشد.

ب) آزمون جارک-برا

پیش فرض آنکه آزمون‌های آماری نتایج صحیحی را تبیین نمایند، کسب اطمینان از نرمال بودن توزیع آماری جملات خطای فرضیه‌های پژوهش می‌باشد. بدین منظور، برای بررسی نرمال بودن توزیع آماری جملات خطای فرضیه پژوهش از آزمون جارک - برا در محیط نرم افزاری ایوویز استفاده شده است. توزیع آماری آزمون مذکور بصورت زیر است:

توزیع آماری جملات خطای فرضیه‌های پژوهش دارای توزیع نرمال است: H_0

توزیع آماری جملات خطای فرضیه‌های پژوهش دارای توزیع نرمال نیست: H_1

جدول ۲- نتایج آزمون جارک-برا

نام متغیر	نماد	آماره جارک برا	احتمال آماره جارک برا
جملات خطای کلیه فرضیه‌های پژوهش	RESIDUAL	۳۹۷.۲۲۰	۰.۰۷۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

به لحاظ آنکه احتمال آماره جارک - برا برای توزیع آماری جملات خطای فرضیه پژوهش، بیشتر از سطح خطای ۵٪ است، فرض H_0 مبنی بر نرمال بودن توزیع متغیرها تأیید می‌شود.

ج) بررسی نبود همخطی میان متغیرهای پژوهش

نتایج بررسی نبود همخطی میان متغیرهای پژوهش در جدول ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳- نتایج بررسی همخطی میان متغیرهای پژوهش

متغیرهای مستقل و کنترلی		آماره‌های همخطی	
نام متغیر	نماد	تولرانس	عامل تورم واریانس (VIF)
مدیریت سود	EM	۰.۴۰۶	۲.۴۶۳
عملکرد شرکت	PER	۰.۴۱۱	۲.۴۳۳
تعامل مدیریت سود و عملکرد شرکت	EMPER	۰.۴۳۷	۲.۲۸۸
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	BM	۰.۴۸۳	۲.۰۷۰
اهرم مالی	LEV	۰.۴۴۱	۲.۲۶۷
اندازه شرکت	SIZE	۰.۴۶۲	۲.۱۶۴
جریان های نقدی	CFO	۰.۴۶۶	۲.۱۴۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به آنکه مقدار تفرانس در همه متغیرها، بیشتر از $0/2$ بوده و مقدار عامل تورم واریانس کمتر از پنج می باشد، لذا می توان نتیجه گرفت که میان متغیرهای پژوهش، همخطی وجود ندارد.

د) آزمون وایت

در پژوهش حاضر، برای تشخیص واریانس ناهمسانی از آزمون وایت^۱ استفاده شده و نتایج در جدول ۴ بیان شده است. توزیع آماری آزمون مذکور بصورت زیر است:

همسانی واریانس: H_0

ناهمسانی واریانس: H_1

جدول ۴- بررسی واریانس ناهمسانی متغیرهای پژوهش

نام آزمون	فرضیه	آماره آزمون	درجه آزادی	احتمال آماره آزمون
وایت	کلیه فرضیه ها	۴۰۰۸	(۳,۴۲۵)	۰.۰۵۶۳

منبع: یافته های پژوهشگر

مقدار احتمال آزمون مذکور بیشتر از سطح خطای 5% است، لذا نتایج به دست آمده حاکی از همسانی واریانس هاست و مسئله ناهمسانی واریانس ها در اینجا مطرح نیست.

ه) آزمون F لیمر و هاسمن

در مرحله نخست، با استفاده از آزمون F لیمر، به انتخاب الگوی داده های تلفیقی در برابر داده های تابلویی پرداخته شده است. فرض های مربوط به این آزمون بصورت زیر تبیین می گردند:

پذیرش داده های تلفیقی: H_0

پذیرش داده های تابلویی: H_1

نتیجه آزمون مذکور در جدول ۵ نشان داده شده است.

جدول ۵- بررسی نتایج آزمون F لیمر

نام آزمون	فرضیه	آماره آزمون	درجه آزادی	احتمال آماره آزمون
F لیمر	کلیه فرضیه ها	۱۲.۴۲۴	(۱۲۲,۴۸۵)	۰.۰۰۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

¹White Test

بر طبق داده‌های جدول ۵، مقدار احتمال آماره آزمون F لیمر، کمتر از سطح خطای ۵٪ است، از این رو به منظور انتخاب الگوی اثرات ثابت در برابر الگوی تصادفی، جهت انجام رگرسیون داده‌های ترکیبی، از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. فرض‌های مربوط به این آزمون بصورت زیر تبیین می‌گردند:

H_0 : استفاده از روش اثرات تصادفی

H_1 : استفاده از روش اثرات ثابت

نتیجه آزمون مذکور در جدول ۶ نشان داده شده است.

جدول ۶- بررسی نتایج آزمون هاسمن

نام آزمون	فرضیه	آماره آزمون	درجه آزادی	احتمال آماره آزمون
هاسمن	کلیه فرضیه‌ها	۳۷.۰۲۴	۷	۰.۰۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که از نتایج جدول ۶ مشخص است، مقدار احتمال آماره آزمون هاسمن کمتر از سطح خطای ۵٪ می‌باشد. لذا استفاده از الگوی ثابت در برابر الگوی اثرات تصادفی در فرضیه‌های پژوهش تأیید می‌گردد.

و) آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون مدل رگرسیونی فرضیه‌های مذکور در جدول ۷ نشان داده شده است.

جدول ۷- مدل رگرسیونی اثرات ثابت فرضیه‌های پژوهش

آماره‌ها متغیرها	نماد	ضرایب رگرسیونی	مقدار آماره t	احتمال آماره t
مقدار ثابت	C	-۲.۸۴۳	-۴.۳۶۴	۰.۰۰۰۰
مدیریت سود	EM	-۸.۰۴۷	-۲.۵۲۴	۰.۰۱۱۹
عملکرد شرکت	PER	۹.۸۹۰	۰.۳۷۲	۰.۷۰۹۴
تعامل مدیریت سود و عملکرد شرکت	EMPER	-۵.۴۵۱	-۱۹.۷۵۸	۰.۰۰۰۰
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	BM	۹.۰۷۸	۱.۳۳۲	۰.۱۸۳۳
اهرم مالی	LEV	۱۰.۶۸۹	۴.۲۷۴	۰.۰۰۰۰
اندازه شرکت	SIZE	۱۰.۶۶۱	۱.۱۷۳	۰.۲۴۱۲
جریان‌های نقدی	CFO	-۵.۸۵۵	-۰.۷۵۴	۰.۴۵۱۱
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	دورین واتسون	آماره F	احتمال آماره F
۰.۸۶۹	۰.۸۵۱	۱.۹۸۵	۲۱.۰۰۵	۰.۰۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۹- بحث و نتیجه گیری

امروزه، به دلیل اهمیت تأثیر ارقام مالی بر ارزیابی عملکرد، موضوع دست‌کاری و مدیریت ارقام سود در صف اول توجه عمومی قرار دارد. بر اساس تئوری نمایندگی، مدیران سعی در حداکثر نمودن منافع دارند که لزوماً همسو و همسان با منافع مالکان نیست. اصول پذیرفته‌شده حسابداری و مبنای تعهدی حسابداری به مدیران اجازه می‌دهد که در گزارشگری مالی، تشخیص و قضاوت خود را اعمال کنند. اعمال قضاوت توسط مدیران و اختیارات آنان در فرایند گزارشگری مالی، تحت عنوان مدیریت سود شهرت یافته است. امروزه مدیریت سود یکی از موضوعات بحث انگیز و جذاب در پژوهش‌های حسابداری به شمار می‌رود، به دلیل اینکه سرمایه‌گذاران به عنوان یکی از فاکتورهای مهم تصمیم‌گیری، توجه خاصی به رقم سود دارند. به همین دلیل، در پژوهش حاضر به بررسی تأثیر عملکرد شرکت بر رابطه‌ی بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری پرداخته شده است. بدین منظور اطلاعات ۱۱۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در قلمرو زمانی ۱۳۹۲ الی ۱۴۰۲ به روش حذف سیستماتیک استخراج و به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون خطی چندمتغیره استفاده شده است. بدین منظور سه فرضیه تبیین و آزمون شدند. در این مسیر پس از انجام آزمون فروض کلاسیک با استفاده از آزمون‌های وایت و F لیمر هاسمن، ضمن تایید عدم وجود واریانس ناهمسانی، از روش داده‌های تابلویی با استفاده از روش استفاده از اثرات ثابت استفاده شد.

برای بررسی خود همبستگی میان متغیرهای پژوهش از آزمون دوربین - واتسون استفاده شده است. از آنجایی که مقدار آن (۱.۹۸۵) در بازه بهینه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد، بیان‌کننده این مطلب است که همبستگی بین واریانس جملات خطا تأثیر گذاری نداشته؛ دارای استقلال بوده و فرض وجود خودهمبستگی میان متغیرها، رد می‌گردد و به طور کلی سلامت مدل پذیرفته می‌شود. از طرفی به منظور بررسی معنادار بودن مدل، از آزمون F استفاده شد و چون احتمال آماره آزمون مذکور (۰.۰۰۰۰) کمتر از سطح خطای ۵٪ می‌باشد، معنادار بودن مدل رگرسیونی برازش شده تأیید می‌گردد. ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۰.۸۵۱ است و این بدین معنا است که می‌توان ادعا نمود مدل رگرسیونی به میزان حدوداً ۸۵٪ توانایی و قدرت توضیح‌دهندگی دارد. به عبارتی به میزان ۰.۸۵۱ تغییرات متغیر وابسته (کارایی سرمایه‌گذاری) توسط متغیر مستقل (مدیریت سود) مدل توضیح داده می‌شود.

نتایج حاصل از جدول فوق بیان‌کننده این مطلب است که :

بر طبق فرضیه اول مدیریت سود بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر منفی و معناداری دارد. زیرا اولاً علامت ضریب رگرسیونی متغیر مربوطه (۸۰.۴۷-)، منفی و ثانیاً مقدار احتمال آماره t آن (۰.۰۱۱۹)، کمتر از سطح خطای ۵٪ است. لذا فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌گردد. این نتایج با یافته‌های پژوهش لیو و همکاران (۲۰۲۱) همسو و تا حدودی با نتایج پژوهش نوبخت و همکاران (۱۳۹۶) و اسپهبدی و همکاران (۲۰۲۱) در تضاد است. این پژوهشگران رابطه مثبت و معنادار میان مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری (سود سهام) را تبیین می‌کنند.

بر طبق فرضیه دوم عملکرد شرکت بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر معناداری ندارد. زیرا اولاً علامت ضریب رگرسیونی متغیر مربوطه (۹.۸۹۰)، مثبت و ثانیاً مقدار احتمال آماره t آن (۰.۷۰۹۴)، بیشتر از سطح خطای ۵٪ است. لذا فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌گردد. این یافته‌ها در تضاد با یافته‌های لیو و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد.

بر طبق فرضیه سوم عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر منفی و معناداری دارد. زیرا اولاً علامت ضریب رگرسیونی متغیر مربوطه (-۵.۴۵۱)، منفی و ثانیاً مقدار احتمال آماره t آن (۰.۰۰۰۰)، کمتر از سطح خطای ۵٪ است. لذا فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌گردد. این یافته‌ها در انطباق با یافته‌های لیو و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد. البته شایان ذکر است که نتیجه آزمون فرضیه سوم تا حدودی با پژوهش مرفوع و همکاران (۱۳۹۹) و همچنین لشگری و همکاران (۱۴۰۱) همسو است. مرفوع و همکاران (۱۳۹۹) دریافتند که میان سودآوری شرکت (و در نتیجه عملکرد شرکت) و مدیریت سود ارتباط معنادار و منفی وجود دارد و همچنین هرچه درماندگی مالی شرکت‌ها (به نوعی عملکرد شرکت) بیشتر شود، مدیریت سود هم افزایش می‌یابد. لشگری و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهش خود دریافتند که شاخص عملکرد شرکت بر مدیریت سود فصلی رابطه معنادار و غیرخطی دارند که تا حدودی با نتایج فرضیه سوم همسو است.

یافته‌های پژوهش به‌طور خلاصه در جدول ۸ نشان داده شده‌اند:

جدول ۸- خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش

ردیف	فرضیه‌ها	نوع رابطه	معنی دار بودن یا نبودن	نتیجه آزمون فرضیه
۱	فرضیه اول: مدیریت سود بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر دارد.	منفی	معنادار	تأیید فرضیه
۲	فرضیه دوم: عملکرد شرکت بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر دارد.	مثبت	عدم معنادار	رد فرضیه
۳	فرضیه سوم: عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر دارد.	منفی	معنادار	تأیید فرضیه

منبع: یافته‌های پژوهشگر

به طور خلاصه، در تحلیل نتایج فرضیه‌ها می‌توان بیان نمود اعمال سلیقه‌ی مدیریت در گزارشگری مالی (اعمال مدیریت سود) با استفاده از بخش اختیاری اقلام تعهدی بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر معنادار و منفی دارد. در فرضیه دوم کارایی سرمایه‌گذاری به عنوان متغیر مستقل و بر اساس مدل ساده وجوه نقد پژوهش

آلمیدا و کمپلو (۲۰۰۷) بررسی شده است. نتایج حاکی از این است که میان عملکرد شرکت و کارایی سرمایه‌گذاری ارتباط معناداری وجود ندارد. بر طبق نتیجه‌ی حاصل از فرضیه سوم، عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری با در نظر گرفتن چهار متغیر کنترلی نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار، اهرم مالی، اندازه شرکت و نسبت جریان‌های نقدی تأثیر منفی و معناداری دارد.

پیشنهادهای بر اساس یافته‌های پژوهش:

بر اساس یافته‌های پژوهش، می‌توان به مدیران واحدهای تجاری توصیه گردد چنانچه به دنبال یافتن فاکتورهای مؤثر در جهت بهبود کارایی سرمایه‌گذاری می‌باشند، بصورت جدی زمینه‌های کاهش مدیریت سود در واحدهای تجاری را فراهم سازند. همچنین به سرمایه‌گذاران و فعالان بازار بورس پیشنهاد می‌گردد شرکت‌های هدف سرمایه‌گذاری خود را بر اساس میزان کارایی سرمایه‌گذاری رتبه‌بندی نموده و در واحدهایی اقدام به فعالیت‌های سرمایه‌گذاری نمایند که در سطح بالایی از نظر فاکتور یاد شده قرار داشته باشند؛ زیرا به تبع این امر، در اینگونه واحدها مدیریت سود در سطح نازلی بوده و این امر می‌تواند تسهیل‌کننده انجام فعالیت‌های سرمایه‌گذاری موفق باشد. همچنین به مراجع استانداردگذار پیشنهاد می‌گردد استانداردهای مشخص، مدون و لازم‌الاجرای را برای سنجش صحیح مدیریت سود تدوین نمایند.

پیشنهادهای برای پژوهش‌های آتی:

با توجه به اهمیت مدیریت سود و تأثیرگذاری رقم سود در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، به محققین پیشنهاد می‌شود تا موارد زیر را بررسی نمایند:

- ۱) بررسی تأثیر عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری در مراحل مختلف چرخه حیات،
- ۲) بررسی تأثیر عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری در دوره بحران‌های مالی،
- ۳) و بررسی تأثیر عملکرد شرکت بر رابطه بین مدیریت سود و کارایی سرمایه‌گذاری در صنایع مختلف،

"هیچ‌گونه تعارض منافع توسط نویسندگان بیان نشده است"

فهرست منابع

- توسلی، وحید و تاروی وردیان، یداله، ۱۴۰۳. الگوی مدیریت سود با استفاده از راهبردهای دارایی مالیات انتقالی و بدهی مالیات انتقالی. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۱ (پیاپی ۶۱)، بهار، صص ۷۸-۵۱
- حریری، سروش، ۱۳۹۹. بررسی رابطه بین عملکرد شرکت‌های همتا و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه داخل کشور کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی دانا، گروه حسابداری.
- خدائی وله‌زاقرد، محمد و یحیایی، منیره، ۱۳۸۹. بررسی رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار تهران، مجله حسابداری مدیریت، شماره ۵، تابستان، صص ۱-۱۵.
- ریاحی نژاد، محدثه و توانگر، افسانه، ۱۴۰۰. تأثیر فرهنگ سازمانی بر رابطه مدیریت سود و خوانایی گزارش‌های مالی. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۴ (پیاپی ۵۲)، زمستان، صص ۸۷-۱۱۴.
- لشگری، زهرا و مسگر، محمد، ۱۴۰۱. رشد، عملکرد شرکت و آزمون‌های مدیریت سود فصلی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. شماره ۱ (پیاپی ۵۳)، بهار، صص ۲۷۶-۲۵۵.
- محمودآبادی، حمید و رجایی، سکینه، ۱۳۹۳. ارزیابی رابطه بین هزینه‌های نمایندگی و کارایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه پژوهش حسابداری، شماره ۴ (پیاپی ۱۵)، زمستان، صص ۱۸۵-۲۰۴.
- مرفوع، محمد و حسن‌زاده دیوا، سیدمصطفی، ۱۳۹۹. مدیریت سود؛ رفتارهای فرصت‌طلبانه، مکانیزم نظارتی و درماندگی مالی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۴۸، زمستان، صص ۴۳-۷۰.
- مظلوم روشن، محمد، باباجانی بابلی، محدثه و آزادی، کیهان، ۱۴۰۱. بررسی تأثیر مدیریت سود بر محتوای افشای عملکرد مالی، فصلنامه مطالعات مدیریت، اقتصاد و کارآفرینی، دوره ۳، شماره ۳، پاییز، صص ۱۱-۱.
- معتمدی، پگاه، تاروی وردی، یداله و حیدرپور، فرزانه، ۱۴۰۱. تأثیر قدرت مدیرعامل بر مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی و مدیریت سود واقعی، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال دوازدهم، شماره ۴۶، زمستان، صص ۱۴۷-۱۷۲.
- نصیرزاده، فرزانه و صالحی وزیری، سیدمحسن، ۱۴۰۲. مقایسه‌پذیری حسابداری، کیفیت گزارشگری مالی و کارایی قیمت‌گذاری اقلام تعهدی اختیاری. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۴ (پیاپی ۶۰)، زمستان، صص ۷۸-۵۵.

نمازی، محمد و رخشا، سیدحمیدرضا، ۱۴۰۳. تدوین الگو و آزمون تجربی تأثیر مؤلفه‌های کیفیت اطلاعات حسابداری مدیریت بر ریسک مالیاتی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۲ (پیاپی ۶۲)، تابستان، صص ۲۴-۰۱.

نوبخت، مریم و برادران حسن‌زاده، رسول، ۱۳۹۶. تأثیر جریانهای نقد آزاد بر مدیریت سود واقعی و تصنعی، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۳، پاییز، صص ۴۲۱-۴۴۰.

نوبخت، یونس و آجار، ملک، ۱۳۹۹. تأثیر مدیریت سود تعهدی و واقعی بر ارزش شرکت: پژوهشی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله تحقیقات مالی، دوره ۲۲، شماره ۴، تابستان، صص ۵۶۸-۵۹۳.

یزدی، زینب، بنی‌مهد، بهمن و نیکومرام، هاشم، ۱۴۰۳. نقش فشار درک شده بر اعتقادات اخلاقی حسابداران در گزارشگری مالی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۱ (پیاپی ۶۱)، بهار، صص ۱۵۱-۱۸۵.

- Almeida, H. and Campello, M. and S. Weisbach, M., 2004. The Cash Flow Sensitivity of Cash, The Journal of Finance, Volume 59, Issue 4, August, PP 1777-1804.
- Almomani, M.A., 2016. The Ability of Traditional and Modern Performance Indicators in Interpreting the Phenomenon of Earnings Management: Evidence Manufacturing Firms in mman Stock Exchange. Asian Journal of Finance & Accounting, Volume 8, June, PP 77-99.
- Boachie, Ch. and Mensah, E., 2022. The Effect of Earnings Management on Firm Performance: The Moderating Role of Corporate Governance Quality. International Review of Financial Analysis, Volume 83, October, 102270.
- Campa, D., 2019. Earnings Management Strategies During Financial Difficulties: A Comparison between Listed and Unlisted French Companies. Research in International Business and Finance, Volume 50, July, PP 457-471.
- Espahbodi, R., Liu, N. and A. Weigand, R., 2022. Opportunistic Earnings Management or Performance-related Effects? Evidence from Dividend-paying Firms. Global Finance Journal, Volume 54, November, 100636.
- J. Jones, J., 1991. Earnings Management During Import Relief Investigations, Journal of Accounting Research, Volume 29, No. 2, Autumn, PP 193-228.
- Griffin, P.A., A. Hong, H., Liu, Y. and Ryou, J.W., 2021. The Dark Side of CEO Social Capital: Evidence From Real Earnings Management and Future Operating Performance. Journal of Corporate Finance, Volume 68, June, 101920.
- Kanga, D., Murinde, V. and Soumaré I., 2020. Capital, Risk and Profitability of WAEMU Banks: Does Bank Ownership Matter? Journal of Banking & Finance, Volume 114, May, 105814.
- Liu, Sh., Lin, Sh., Sun, Zh. And Yuan, L., 2021. Earnings Management and Firms' Investment Behavior: The Threshold Effect of ROE. Emerging Markets, Volume 47, June, 100797.
- Osma, B.G., Gomez-Conde, J. and Lopez-Valeiras, E., 2022. Management control systems and real earnings management: Effects on firm performance. Management Accounting Research, Volume 55, June, 100781.
- Ullah Khan, I., Ahmed, Sh., Iqbal, M. and Shaukat Khan, U., 2024. Nexus of Corporate Governance, Financial Reporting Quality and Investment Efficiency, Journal of Asian Development Studies, Volume 13, Issue 2, June, PP 606-622.

Veganzones, D., Séverin, E. and Chlibi, S, 2023. Influence of Earnings Management on Forecasting Corporate Failure, *International Journal of Forecasting*, Volume 39, Issue 1, January–March, PP 123-143

Abstract

The Effect of Firm Performance on Relationship between Earnings Management and Investment Efficiency

Sabrina Boodaghian¹

Abdolali Jalali²

Parvin Sadri³

Received: 2025/March/26

Accepted: 2025/June/01

Abstract

Financial reports are the most important source of evaluation of the financial performance which would lead investors to make more effective decisions. Managers, as the financial reports providers, use methods of reporting which are within the framework of accounting principals and would also satisfy their own objectives. This manipulation is known as Earning Management. In this regard, the present study analyzes the impact of company's performance on the relationship between earning management and investment efficiency. For this purpose, the information of 110 companies admitted to the Tehran Stock Exchange from 2013 to 2023 was extracted. The research variables were calculated and necessary statistical tests were conducted. Current research's method is descriptive-correlational and its design is experimental with using of the post-event approach. Multivariable linear regression was used to test research's hypotheses. Three hypotheses were introduced and evaluated by using of statistical methods. Research findings show that earning management has a negative and significant effect on investment efficiency, company performance has no effect on investment efficiency, and company performance has a negative and significant effect on the relationship between earning management and investment efficiency.

Keywords: Firm Performance, Earning Management, Investment Efficiency.

¹ Department of Management, SR.C, Islamic Azad University, Tehran, Iran. sabrina.boodaghian@iau.ir

² Department of Management, Shahid Sattari University of Aerospace Sciences and Technology, Tehran, Iran, (Corresponding author) aaajalali@gmail.com

³ Department of Accounting, Sav.C., Islamic Azad University, Saveh, Iran. Parvin.sadri@iau.ac.ir



ارائه الگویی جهت تعیین تأثیر مولفه‌های رفتاری حساب‌رسان بر نوع اظهارنظر آنان

در گزارش‌های حساب‌رسی با اتکا بر فناوری هوش مصنوعی

پروین کریمی^۱

امیررضا کیقبادی^۲

سیف اله تبریزی کوهیخیلی^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۶

چکیده

ادغام هوش مصنوعی در الگوی اظهارنظر حساب‌رسان بهبود قابل توجهی در قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی ایجاد می‌کند. الگوریتم‌های هوش مصنوعی قادر به شناسایی خطاها، ناهنجاری‌ها و فعالیت‌های تقلبی احتمالی هستند که ممکن است در بررسی دستی مشاهده نشوند. این افزایش دقت یافته‌های حساب‌رسی، بهبودی در نتایج حساب‌رسی ایجاد می‌کند و اعتماد سهامداران را بالاتر می‌برد. هدف اصلی این تحقیق ارائه الگویی برای تعیین تأثیر مولفه‌های رفتاری حساب‌رسان بر نوع اظهارنظر آنان در گزارش‌های حساب‌رسی، با اتکا بر فناوری هوش مصنوعی، می‌باشد. جامعه آماری این تحقیق در دو بخش مورد بررسی قرار گرفته است. جامعه آماری بخش کیفی شامل خبرگان سازمان حساب‌رسی است که برای غربالگری و شناسایی مولفه‌های رفتاری از آن‌ها استفاده می‌شود، این بخش شامل مصاحبه‌هایی با ۱۵ نفر از خبرگان سازمان حساب‌رسی است. جامعه آماری در بخش دوم شامل تمامی حساب‌رسان سازمان حساب‌رسی و شرکت‌های حساب‌رسی مستقل می‌باشد. بر اساس بررسی‌ها، تعداد حساب‌رسان سازمان حساب‌رسی در سال ۱۴۰۲، ۱۹۱ نفر و تعداد شرکت‌های حساب‌رسی مستقل ۲۰۸ شرکت است که هر کدام حداقل سه حساب‌رس دارند، که تعداد ۲۶۱ نفر به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که مدل پژوهش توانست اهداف اصلی، یعنی شناسایی تأثیر مولفه‌های رفتاری و کیفیت حساب‌رسی بر اظهارنظر حساب‌رسی را محقق کند. ضرایب به‌دست‌آمده از معادلات ساختاری نشان‌دهنده تأثیر معنادار این متغیرها بر نتایج حساب‌رسی است، ویژگی‌هایی نظیر ارزیابی مناسب کنترل‌های داخلی، دانش حرفه‌ای و انعطاف‌پذیری حساب‌رسان به‌عنوان مؤثرترین عوامل بر اظهارنظر حساب‌رسی شناسایی شدند.

واژه‌های کلیدی: مولفه‌های رفتاری حساب‌رسان، اظهارنظر در گزارش حساب‌رسی، فناوری هوش مصنوعی.

^۱ گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران ایران. p.Karimi4059@iau.ac.ir

^۲ گروه مدیریت صنعتی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران ایران (نویسنده مسول). ar.keyghobadi@iau.ac.ir

^۳ گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران ایران. Seifollah.tabrizikoohi@iauctb.ac.ir



۱- مقدمه

در دهه‌های اخیر، حرفه حسابرسی با پیچیدگی‌ها و چالش‌های متعددی مواجه شده است که نیاز به درک عمیق‌تری از عوامل مؤثر بر کیفیت اظهارنظرهای حسابرسی را برجسته می‌سازد. عوامل رفتاری حساب‌رسان، از جمله سوگیری‌های شناختی، ویژگی‌های شخصیتی، هوش اخلاقی، نقش بسزایی در تصمیم‌گیری‌ها و قضاوت‌های آنان ایفا می‌کنند. مطالعات نشان داده‌اند که این مؤلفه‌ها می‌توانند به‌طور مستقیم بر کیفیت و دقت اظهارنظرهای حسابرسی تأثیر بگذارند (حمصیان کاشانی و حاجیه‌ها، ۱۴۰۲: ۱۷۰). علاوه بر این، سوگیری‌های رفتاری مدیران نیز می‌تواند بر استراتژی‌های حساب‌رسان در مواجهه با ریسک حسابرسی تأثیرگذار باشد. مطالعه‌ای با عنوان "تأثیر سوگیری رفتاری مدیران بر استراتژی‌های حساب‌رسان در مواجهه با ریسک حسابرسی" نشان می‌دهد که حساب‌رسان در مواجهه با ریسک حسابرسی و کاهش میزان دعاوی حقوقی، از استراتژی‌های مختلفی نظیر افزایش سطح آزمون‌های حسابرسی، افزایش بندهای شرط و تغییر صاحبکار استفاده می‌کنند. این پژوهش بر اهمیت درک سوگیری‌های رفتاری مدیران و تأثیر آن بر تصمیم‌گیری‌های حساب‌رسان تأکید دارد (بشیری منش و همکاران، ۱۴۰۱: ۳۵).

در سال‌های اخیر، حرفه حسابرسی دستخوش تحولات چشمگیری شده است که عمدتاً ناشی از پیشرفت‌های فناوری، به ویژه ادغام هوش مصنوعی (AI) است. هوش مصنوعی این پتانسیل را دارد که شیوه‌های سنتی حسابرسی را متحول کند و باعث افزایش کارایی، دقت و کیفیت کلی گزارش‌های حسابرسی شود. با این حال، پذیرش هوش مصنوعی در حسابرسی چالش‌های جدیدی را نیز به همراه دارد، به ویژه در رابطه با عوامل رفتاری حساب‌رسان و تأثیر آن‌ها بر فرآیندهای قضاوت و تصمیم‌گیری (الشروف^۱ و همکاران، ۲۰۲۴: ۱۶۱). عوامل رفتاری مانند انتظار عملکرد، انتظار تلاش و تأثیرات اجتماعی، نقش مهمی در پذیرش و استفاده حساب‌رسان از فناوری‌های هوش مصنوعی دارند. انتظار عملکرد به میزان اعتقاد حساب‌رسان به این موضوع اشاره دارد که استفاده از هوش مصنوعی عملکرد شغلی آن‌ها را بهبود می‌بخشد. مطالعات نشان داده‌اند که حساب‌رسان در صورتی که هوش مصنوعی را به عنوان ابزاری برای افزایش بهره‌وری و کاهش ریسک‌های حسابرسی تلقی کنند، تمایل بیشتری به پذیرش آن خواهند داشت. به عنوان مثال، هوش مصنوعی می‌تواند فرآیندهای حسابرسی را بهینه کرده، دقت را افزایش داده و منجر به تصمیم‌گیری‌های بهتر شود (آذرسعید و رستمی، ۱۴۰۲: ۴).

ادغام هوش مصنوعی در فرآیندهای حسابرسی مزایای متعددی را به همراه دارد، از جمله امکان تحلیل تمام داده‌های مالی به جای استفاده از نمونه‌گیری که منجر به ارائه شواهد حسابرسی جامع‌تری می‌شود. هوش مصنوعی قادر است الگوها و ناهنجاری‌ها را در مجموعه‌های داده بزرگ شناسایی کند و به شناسایی تقلب و خطاهایی که ممکن است در روش‌های سنتی حسابرسی نادیده گرفته شوند، کمک کند. علاوه بر این، هوش

¹ Alshrouf

مصنوعی می‌تواند به کاهش مسئولیت حسابرسان کمک کند، زیرا باعث افزایش عینیت و کاهش سوگیری‌ها در قضاوت‌های حسابرسی می‌شود. مطالعه‌ای اخیر نشان داده است که استفاده از هوش مصنوعی می‌تواند مسئولیت حسابرسان را کاهش داده و تأثیر درک مخاطبان از تعارض منافع در استقلال حسابرسان را کم کند (لیبی و ویتزر^۱، ۲۰۲۴: ۶)

با وجود این مزایا، پذیرش هوش مصنوعی در حسابرسی با چالش‌هایی نیز همراه است. حسابرسان باید پیچیدگی‌های مرتبط با فناوری‌های هوش مصنوعی، از جمله درک الگوریتم‌های پایه‌ای، اطمینان از صحت داده‌ها و حفظ شک حرفه‌ای را مدیریت کنند. علاوه بر این، نگرانی‌هایی در مورد پیامدهای اخلاقی هوش مصنوعی، از جمله مسائل مربوط به حریم خصوصی داده‌ها و احتمال وابستگی بیش از حد به فرآیندهای خودکار، وجود دارد (لئوکادیو^۲ و همکاران، ۲۰۲۴: ۱۱۶)

حسابرسی یک حرفه‌ای مستقل است که مسئولیت ارزیابی و تأیید صحت و قابل اعتمادی اظهارنظرهای مالی یک سازمان را بر عهده دارد (دو^۳ و همکاران، ۲۰۲۳: ۱۵). اظهارنظر حسابرس نتیجه‌ای است که در مورد صحت و قابل اطمینان بودن گزارش‌های مالی سازمان صادر می‌شود. ظهورنظر حسابرس معمولاً در قالب یک گزارش رسمی است که به سازمان مورد بازرسی ارائه می‌شود و این گزارش شامل نتایج بازرسی حسابرس است و نظر او درباره صحت و قابل اعتمادی گزارش‌های مالی سازمان را بیان می‌کند (رامشه و همکاران، ۲۰۲۰: ۵۱).

ظهورنظر حسابرس بر اساس استانداردهای حسابرسی ملی یا بین‌المللی انجام می‌شود و بازرسی‌های جامعی روی گزارش‌های مالی انجام می‌دهد تا ارزیابی دقیقی از صحت و قابل اعتمادی آنها داشته باشد (هو^۴ و همکاران، ۲۰۲۲: ۱۱۹). این اظهارنظر می‌تواند تأثیر مستقیمی بر اعتماد عمومی به سازمان و اطلاعات مالی آن داشته باشد.

مولفه‌های رفتاری حسابرسان نقش مهمی در انجام بازرسی‌ها و صداقت حرفه‌ای حسابرس دارند، در این حوزه مولفه‌های رفتاری مرتبط با اخلاق حرفه‌ای، استقلال، حرفه‌ای بودن و اعتماد به نفس حسابرس می‌باشد (نازیوغللو^۵ و همکاران، ۲۰۲۳: ۸۲۵) علاوه بر مولفه‌های بیان شده توانایی‌های فنی و تخصصی حسابرس، نقش مهمی در صداقت و دقت عملکرد حسابرسان دارند. صداقت و دقت مهمترین ویژگی‌های یک حسابرس حرفه‌ای است و این مولفه‌ها به ایجاد و حفظ این ویژگی‌ها کمک می‌کنند (هو و همکاران، ۲۰۲۲: ۱۲۰).

¹ Libby and Witz

² Leocádio

³ Du

⁴ Hu

⁵ Nazlıoğlu

هوش مصنوعی در حسابرسی، به عنوان یک فناوری مبتنی بر کامپیوتر، نقش مهمی را ایفا می‌کند (لنر^۱ و همکاران، ۲۰۲۲: ۱۲۹). هوش مصنوعی در حسابرسی به کاربران امکان می‌دهد تا از الگوریتم‌ها و سیستم‌های خودکار استفاده کنند تا فرآیندهای حسابرسی را بهبود بخشند و عملکرد صحیح و دقیق‌تری را ارائه دهند. در زمینه حسابرسی، هوش مصنوعی کمک کننده است (وازارو^۲، ۲۰۲۲: ۶۲). هوش مصنوعی در حسابرسی از ابزارها و فناوری‌های مدرنی استفاده می‌کند تا فرآیندهای حسابرسی را بهبود بخشد، دقت و صحت را افزایش دهد و به حساب‌برسان کمک کند تا مشکلات محتمل را شناسایی و مدیریت کنند. با توجه به پیشرفت روزافزون هوش مصنوعی، احتمالاً در آینده نقش آن در حسابرسی بیشتر خواهد شد (شریر^۳ و همکاران، ۲۰۲۲: ۴۲).

با توجه به مطالب بیان شده سؤال اصلی رساله به صورت زیر بیان می‌شود:

استفاده از الگوهای اظهارنظر حساب‌برسان براساس مولفه‌های رفتاری به حساب‌برسان کمک می‌کنند تا مواردی را که در فرآیند اظهارنظر ممکن است از دیدگاه‌های غیرعلمی و غیرسیستماتیک متأثر شوند، شناسایی کنند. همچنین، با استفاده از فناوری هوش مصنوعی، این الگوها قادر به تشخیص الگوهای رفتاری غیرعادی حساب‌برسان و تشخیص عملکرد ناکارآمد آنها در فرآیند اظهارنظر هستند. بنابراین، الگوی اظهارنظر حساب‌برسان براساس مولفه‌های رفتاری و فناوری هوش مصنوعی یک ابزار موثر و نوآورانه است که کیفیت و دقت اظهارنظر حساب‌برسان را بهبود می‌بخشد و به شرکت‌ها و سایر صاحبان سهام اطمینان بیشتری درباره صحت و قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی می‌دهد. سؤال اصلی پژوهش این طور بیان می‌شود:

بررسی الگوی اظهارنظر حساب‌برسان براساس مولفه‌های رفتاری آنان مبتنی بر فناوری هوش مصنوعی چگونه است؟

برای بهره‌گیری مؤثر از مزایای هوش مصنوعی و در عین حال غلبه بر این چالش‌ها، لازم است چارچوب جامعی توسعه داده شود که عوامل رفتاری مؤثر بر پذیرش هوش مصنوعی توسط حساب‌برسان را در نظر بگیرد. چنین چارچوبی باید شامل راهکارهایی برای افزایش انتظار عملکرد از طریق نمایش مزایای ملموس هوش مصنوعی در بهبود کیفیت حسابرسی باشد. همچنین، باید به انتظار تلاش پرداخته و آموزش‌های مناسب و منابع کافی برای اطمینان از استفاده کارآمد از هوش مصنوعی در میان حساب‌برسان فراهم شود. علاوه بر این، ایجاد محیط اجتماعی حمایتی که استفاده از هوش مصنوعی را تشویق کند، می‌تواند به طور قابل توجهی بر تمایل حساب‌برسان به پذیرش این فناوری تأثیر بگذارد. در نتیجه، ادغام هوش مصنوعی در حسابرسی نویدبخش تحولی بزرگ در این حرفه است که می‌تواند کیفیت و کارایی فرآیندهای حسابرسی را بهبود بخشد. با این حال، موفقیت در پذیرش هوش مصنوعی وابسته به درک و مدیریت عوامل رفتاری مؤثر بر حساب‌برسان است.

¹ Lehner

² Värzaru

³ Schreyer

با توسعه یک چارچوب جامع که این عوامل را در نظر بگیرد، حرفه حسابرسی می‌تواند به طور مؤثری از هوش مصنوعی برای بهبود نتایج حسابرسی و حفظ یکپارچگی گزارش‌های مالی بهره‌برداری کند.

۲-پیشینه پژوهش

رامشه و همکاران (۱۴۰۲). در پژوهشی با عنوان «احساسات سرمایه‌گذاران و اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت: بررسی دقت اظهارنظر حسابرس و واکنش بازار نسبت به آن». در این پژوهش بیان شده احساسات سرمایه‌گذاران بر رفتار فرصت‌طلبانه مدیران در گزارشگری مالی موثر است. بنابراین می‌توان انتظار داشت احساسات با ارزیابی ریسک توسط حسابرسان مستقل و اظهارنظر آنها در ارتباط باشد. این پژوهش به مطالعه رابطه بین احساسات سرمایه‌گذاران، دقت اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت و واکنش بازار به اظهارنظر حسابرس می‌پردازد. برای این منظور از داده‌های ۳۴۰ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ استفاده شده است. مدل‌های پژوهش با استفاده از رگرسیون لجستیک با کنترل اثرات صنعت برازش شده‌اند. نتایج نشان می‌دهد با افزایش احساسات سرمایه‌گذاران، احتمال اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت کاهش می‌یابد. به‌علاوه در دوره‌هایی که احساسات سرمایه‌گذاران زیاد است، دقت اظهارنظر حسابرس کاهش می‌یابد. بدین معنی که در دوره‌هایی با احساسات زیاد سرمایه‌گذاران، احتمال اظهارنظر نسبت به تداوم فعالیت برای شرکت‌هایی که در سال آتی با افزایش احتمال ورشکستگی مواجهند، کاهش می‌یابد. مطالعه واکنش بازار به گزارش حسابرسی حاوی بند تداوم فعالیت نشان می‌دهد، در دوره‌هایی با احساسات زیاد سرمایه‌گذاران، این واکنش کمتر است.

حاجیه و همکاران (۱۴۰۲). در پژوهشی با عنوان «طراحی مدل تورش رفتاری حسابرسان با تأکید بر ویژگی‌های فردی و عمومی حسابرس به روش داده بنیاد». تورش‌های رفتاری به عنوان اشتباهات سیستماتیک در قضاوت تعریف شده‌اند. محققین فهرست بلندی از انواع تورش‌های رفتاری را شناسایی و ارائه نموده‌اند. مطالعات اخیر بیش از پنجاه نوع تورش رفتاری شناخته شده در مورد سرمایه‌گذاران را معرفی کرده و این در حالی است که بسیاری از تمایلات رفتاری هنوز به روشنی مورد شناسایی قرار نگرفته است. هدف این تحقیق طراحی مدل تورش یا سوگیری‌های روانشناختی و رفتاری حسابرس است. شناسایی این سوگیری‌ها می‌تواند به حسابرسان کمک کند تواناییهای خود برای اعمال تردید حرفه‌ای در فرایند قضاوت حرفه‌ای را با بکارگیری یک فرایند تصمیم‌گیری موثر بهبود بخشند. در این تحقیق از روش تحقیق کیفی داده بنیاد استفاده شده است و مطالعه میدانی با استفاده از نظریه مبنایی به جای بررسی سوالات در تولید معرفت و ساخت نظریه‌ای برخاسته از بستر اجتماع و از نگاه سوژه‌ها به اکتشاف می‌پردازد. برای بررسی این هدف، با روش کیفی از خبرگان بخش حسابرسی به تعداد ۲۰ نفر به روش نمونه‌گیری گلوله برفی انتخاب گردید و با مصاحبه عمیق به جمع‌آوری اطلاعات پرداخته شد. برای تجزیه و تحلیل، روش گردنند تئوری مورد استفاده قرار گرفت. نتایج مصاحبه‌ها بعد از اعمال مراحل سه‌گانه کدگذاری، در مرحله اولیه ۸۲ کد شناسایی شد و

در ادامه مراحل، پس از اعمال تغییرات (حذف و ادغام) ۵۶ مفهوم در هفت مولفه شامل، ویژگی‌های جسمی فردی، ویژگی‌های اخلاقی و ذهنی، مهارت‌ها و دانش، خطاها، عوامل سازمانی، عوامل فراسازمانی و عوامل فرهنگی دسته بندی شد.

ایزدپور و همکاران (۱۴۰۲). در پژوهشی با عنوان «دستکاری جریان نقد عملیاتی و اظهارنظر حسابرس: نقش تعدیل‌گر کنترل داخلی و حسابرس رتبه اول». جریان نقد عملیاتی به عنوان یک شاخص عملکرد برای استفاده‌کنندگان به شمار می‌رود که اطلاعات کاملی را از وضعیت عملیاتی شرکت ارائه می‌دهد اما، مدیریت در جهت رسیدن به اهداف خود ممکن است به دستکاری اطلاعات جریان‌های نقد عملیاتی بپردازد. بنابراین، نیاز به حسابرس جهت بررسی و نظارت بر اطلاعات ایجاد می‌شود. حسابرس با انطباق صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری و کشف این دستکاری به ارائه اظهارنظر تعدیل شده می‌پردازد. همچنین حضور حسابرسان رتبه برتر و کنترل‌های داخلی منجر به نظارت قوی‌تر در شرکت و تعدیل این ارتباط می‌شوند. با توجه به اهمیت این موضوع و خلاء پژوهشی، این مطالعه به بررسی رابطه دستکاری جریان نقد عملیاتی و اظهارنظر حسابرس با توجه به نقش تعدیل‌گر کنترل داخلی و حسابرس رتبه اول می‌پردازد. در این راستا نمونه‌ای شامل ۱۳۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب گردید. بررسی نتایج حاصل از آزمون رگرسیون چندگانه نشان داد که شرکت‌هایی که دستکاری جریان نقدی عملیاتی بیشتری انجام می‌دهند با گزارش تعدیل‌شده حسابرسی بیشتری روبه‌رو می‌شوند. همچنین، حضور مؤسسات رتبه اول حسابرس در شرکت منجر به تشدید رابطه دستکاری جریان نقد عملیاتی و گزارش حسابرسی می‌شود. اما، کنترل‌های داخلی در شرکت قادر به تأثیرگذاری بر رابطه دستکاری جریان نقد عملیاتی و گزارش حسابرسی نمی‌باشد.

باغومیان و همکاران (۱۴۰۲). در پژوهشی با عنوان «خرید اظهارنظر حسابرس و معاملات با اشخاص وابسته: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران». این پژوهش جهت بررسی رابطه میان خرید اظهارنظر حسابرس و معاملات با اشخاص وابسته صورت پذیرفته است. در این راستا، صورت‌های مالی ۱۱۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ مورد تحلیل و بررسی قرار گرفته است. پژوهش از نوع پژوهش‌های کاربردی است و به روش توصیفی-همبستگی انجام شد. در این پژوهش، برای اندازه‌گیری خرید اظهارنظر حسابرس از شاخص ترکیبی امیری و فخاری (۱۳۹۹) استفاده شده است. در این پژوهش، معاملات با اشخاص وابسته متغیر مستقل است که به صورت تقسیم معاملات با اشخاص وابسته بر فروش اندازه‌گیری شد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون لجستیک و نرم‌افزار EViews 10 استفاده شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که میان معاملات با اشخاص وابسته و خرید اظهارنظر حسابرس رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. همچنین، میان معاملات با اشخاص وابسته غیرعملیاتی و خرید اظهارنظر حسابرس رابطه مستقیم و معناداری مشاهده شده است.

سپهری و همکاران (۱۴۰۱). در پژوهشی با عنوان «بررسی تفاوت‌های فردی و توانایی‌های شناختی- رفتاری حسابربان بر پذیرش ریسک حسابرسی و ارائه مدل بهینه». طبق استانداردهای حسابرسی صورتهای مالی این است که حسابرس بتواند درباره اینکه صورتهای مالی مزبور از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابرسی تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند. این اظهار نظر همواره با میزانی از خطر روبه رو است که به آن ریسک حسابرسی گفته می‌شود. هدف اصلی این تحقیق تعیین تأثیر توانایی‌های شناختی- رفتاری حسابربان بر پذیرش ریسک حسابرسی است. روش مورد استفاده در این تحقیق از نوع پیمایشی و از نظر ماهیت به صورت تحلیلی، مقایسه‌ای و از لحاظ جمع‌آوری اطلاعات میدانی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه مدیران و شرکاء شاغل مؤسسات حسابرسی به تعداد ۱۰۲۰ نفر و مدیران اجرایی سازمان حسابرسی به تعداد ۹۲ نفر می‌باشند که با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۲۴۳ نفر به شیوه نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب و مورد مطالعه قرار گرفتند. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه می‌باشد که روایی و پایایی آن از طریق آزمون‌های آماری به تأیید رسیده است به طوری که پایایی کل پرسشنامه ۰.۸۲۲ بدست آمده است که نشان از اعتبار بالای پرسشنامه تحقیق می‌باشد. نتایج تحلیل‌ها نشان می‌دهد توانایی‌های شناختی- رفتاری حسابربان بر میزان پذیرش ریسک حسابرسی تأثیر معناداری دارد. در پایان این مقاله مدل بهینه و پیشنهادات کاربردی در راستای ارتقاء سطح توانایی‌های شناختی- رفتاری حسابربان ارائه گردیده است.

مرداوی و همکاران (۲۰۲۳). در پژوهشی با عنوان «آیا فساد بر روح حسابرس حاکم است؟ بررسی نگرش حسابربان نسبت به پذیرش رفتارهای فساد». این مطالعه به بررسی نگرش حسابربان فردی نسبت به رفتارهای فساد مختلف در فلسطین می‌پردازد. در این پژوهش ادراک و عوامل تعیین‌کننده حسابربان را نسبت به فساد بررسی شده است و ارتباط بین جنسیت، موقعیت شغلی، مواجهه با فرهنگ‌های دیگر، سن و سطح تحصیلات را به عنوان عوامل مؤثر بر نگرش نسبت به ادراک فساد معرفی شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که درک حسابربان از فساد در رفتارهای فساد متفاوت است. در بیشتر رفتارهای مورد بررسی، سن با پذیرش فساد ارتباط منفی دارد و حسابربان زن نگرش بالاتری نسبت به پذیرش فساد در اشکال مختلف نشان می‌دهند. علاوه بر این، موقعیت حسابرس و تحصیلات بیرونی به طور قابل توجهی بر نگرش آنها نسبت به پذیرش فساد تأثیر می‌گذارد. این پژوهش شکاف موجود در ادبیات مقاله را پر می‌کند و اطلاعات ارزشمندی را برای تنظیم‌کننده‌های هدفمند و نهادهای حرفه‌ای با هدف کاهش فساد ارائه می‌دهد.

دو و همکاران (۲۰۲۳). در پژوهشی با عنوان «حسابربان چگونه به بهانه ارزش می‌دهند؟ شواهدی از چین». این مطالعه با تکیه بر نظریه ناهماهنگی شناختی و تئوری سازگاری رفتاری، بررسی می‌کند که آیا بهانه، ناشی از ناهماهنگی اخلاقی بین بشر دوستی شرکتی و سوء رفتارهای زیست‌محیطی، حسابربان را وادار به صدور نظرات حسابرسی تعدیل‌شده می‌کند یا خیر و با استفاده از نمونه‌ای از ۲۰۸۵۲ مشاهدات سالانه شرکتی از بازار سهام چین طی سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۹، این موضوع را بررسی می‌کند. یافته‌های مقاله آن‌ها نشان می‌دهد که احتمال نظرات حسابرسی تعدیل‌شده برای شرکت‌های بهانه‌گیر به طور قابل توجهی بیشتر

از همتایان آن‌ها است که نشان می‌دهد بهانه اطلاعات منفی در مورد مدیران ارشد ارائه می‌کند. نزدیک بینی، بی اخلاقی و فقدان صداقت، بی اعتمادی درک شده را از حساب‌برسان برمی انگیزد تا شک و تردید حرفه ای بیشتری داشته باشند و در نهایت باعث تحریک نظرات حسابرسی تعدیل شده می شود. علاوه بر این، بهانه رابطه منفی (مثبت) بین کیفیت گزارشگری مالی (اقدام تعهدی اختیاری) و نظرات حسابرسی تعدیل شده را تقویت می کند. علاوه بر این، یافته‌های فوق برای انواع آزمون‌های حساسیت با استفاده از پراکسی‌های جایگزین برای نظرات حسابرسی اصلاح شده و بهانه و همچنین ترکیب‌های مختلف نمونه، قوی ارزیابی شده‌اند.

نازیاوغلو و همکاران (۲۰۲۳). در پژوهشی با عنوان «حسابرسی رفتاری از دیدگاه رویکرد رفتاری». در این مقاله آورده شده است تا دهه ۱۹۶۰، تحقیقات انجام شده در حوزه حسابداری به طور کامل توسط فرضیات نئوکلاسیک درباره تصمیم‌گیری منطقی بازارهای سرمایه و عوامل تعیین شده است. اگرچه بخش قابل توجهی از کارها هنوز بر این فرضیات تکیه دارند، اما واضح است که یک حوزه تحقیقاتی که در طی ۳۰-۴۰ سال گذشته این فرضیات را سوال کرده است، در حال تکامل است. این تحولات رابطه نزدیکی با حسابداری دارد و به تغییر و توسعه حسابداری سنتی کمک می‌کند. ظهور حسابداری رفتاری که رفتار تولیدکنندگان یا کاربران اطلاعات مالی را در مواجهه با یک رویداد حسابداری مورد بررسی قرار می‌دهد، نتیجه این تغییر است. عملکردهای حسابداری رفتاری در کسب و کارها در چهار گروه جمع‌آوری شده است؛ حسابداری رفتاری و انگیزه، حسابداری رفتاری و اخلاق، حسابداری رفتاری و ارزیابی عملکرد و بودجه‌بندی و حسابداری رفتاری و حسابرسی. بررسی رفتاری حسابرسی، چهارمین بخش، موضوع این مقاله است. هدف این مطالعه (۱) بررسی وضعیت حسابداری رفتاری از ابعاد حسابرسی با در نظر گرفتن عواملی که ممکن است بر رفتارهای تصمیم‌گیری حساب‌برسان تأثیر بگذارند، (۲) توضیح الگوها و تعصبات شناختی که از رویکرد رفتاری انتخاب شده‌اند و (۳) ارائه نتایج با ارتباط این ادبیات با حسابرسی. این مطالعه همچنین پیشنهادهایی برای تحقیقات رفتاری آینده در بعد حسابرسی و جنبه‌های تصمیم‌گیری ارائه می‌دهد.

هو و همکاران (۲۰۲۲). در پژوهشی با عنوان «تمرکز مالکیت، نظر اصلاح شده حسابرسی و تعویض حسابرس: شواهد و روش جدید». این مطالعه به بررسی موارد زیر می‌پردازد: (۱) چگونگی تأثیر ساختار مالکیت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس بر رابطه بین رفتار مدیریت درآمد و نظر حسابرس؛ (۲) چگونگی تأثیر ساختار مالکیت بر رابطه بین نظر حسابرس و تعویض حسابرس. ما مشاهده می‌کنیم که سطح مدیریت درآمد شرکت‌های پذیرفته شده به صورت مثبت با احتمال صدور نظر حسابرسی اصلاح شده توسط حساب‌برسان در شرایطی که ساختار مالکیت آن‌ها بسیار تمرکز شده است، مرتبط است. با این حال، صدور نظرات حسابرسی اصلاح شده با تعویض حسابرس مرتبط نیست در این شرایط. به عبارت دیگر، سطح بالای مدیریت درآمد با احتمال صدور نظرات حسابرسی اصلاح شده مرتبط نیست وقتی که ساختار مالکیت شرکت‌ها کمتر تمرکز شده باشد. علاوه بر این، صدور نظرات حسابرسی اصلاح شده ممکن است احتمال تعویض حسابرس را افزایش دهد. نتایج تجربی نشان می‌دهند که حساب‌برسان ممکن است به ترجیحات کنترل‌کننده واقعی شرکت‌های

پذیرفته شده پاسخگو باشند هنگام صدور نظر حسابرسی. علاوه بر این، رفتار "خرید نظر حسابرس" توسط شرکت‌های پذیرفته شده نیز تحت تأثیر ساختار مالکیت آن‌ها قرار می‌گیرد.

لین و وانگ (۲۰۲۲). در پژوهشی با عنوان «پیگیری تحلیلگران، محدودیت مالی و رفتار "خرید نظر حسابرسی": از منظر مدیریت درآمد». این مطالعه روابط بین پیگیری تحلیلگران، محدودیت مالی و رفتار "خرید نظر حسابرسی" را از منظر مدیریت درآمد بررسی می‌کند و از نمونه‌ای از شرکت‌های سهام A چینی در بازه زمانی ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۸ استفاده می‌کند. در این پژوهش مشاهده شد که پیگیری تحلیلگران فعالیت‌های مدیریت درآمد شرکت را کاهش می‌دهد که باعث مهار رفتارهای "خرید نظر حسابرسی" می‌شود؛ از طرف دیگر، این فعالیت‌ها باعث فعالیت‌های واقعی مدیریت درآمد می‌شود که تلاش شرکت را برای "خرید نظر حسابرسی" تشویق می‌کند. مدیریت درآمد تأثیر واسطه‌ای بر رابطه مثبت بین پیگیری تحلیلگران و "خرید نظر حسابرسی" دارد. محدودیت مالی شرکت اثر مثبت پیگیری تحلیلگران بر "خرید نظر حسابرسی" را تشدید می‌کند.

۳- روش پژوهش

در این بخش از تحقیق، روش‌ها و فرآیندهایی که برای دستیابی به اهداف تحقیق مورد استفاده قرار گرفته‌اند، به تفصیل بیان می‌شوند. این تحقیق با هدف ارائه الگویی برای تعیین تأثیر مولفه‌های رفتاری حسابرسان بر نوع اظهارنظر آنان در گزارش‌های حسابرسی، با اتکا بر فناوری هوش مصنوعی، در دو بخش اصلی مدل‌سازی ریاضی حداقل مربعات جزئی و الگوریتم پیشنهادی برای حل آن و بخش دوم شامل شبکه عصبی LSTM و الگوریتم پیشنهادی برای حل آن است.

جامعه آماری این تحقیق در دو بخش مورد بررسی قرار می‌گیرد:

بخش کیفی: در این بخش، جامعه آماری شامل خبرگان سازمان حسابرسی است که برای غربالگری و شناسایی مولفه‌های رفتاری از آن‌ها استفاده می‌شود. این بخش شامل مصاحبه‌هایی با ۱۵ نفر از خبرگان سازمان حسابرسی است که به صورت هدفمند انتخاب شده‌اند.

بخش کمی: جامعه آماری در این بخش شامل تمامی حسابرسان سازمان حسابرسی و شرکت‌های حسابرسی مستقل می‌باشد. بر اساس بررسی‌ها، تعداد حسابرسان سازمان حسابرسی در سال ۱۴۰۲، ۱۹۱ نفر و تعداد شرکت‌های حسابرسی مستقل ۲۰۸ شرکت است که هر کدام حداقل سه حسابرس دارند و در مجموع، ۸۱۵ نفر جامعه آماری را تشکیل می‌دهند. از این جامعه، تعداد ۲۶۱ نفر به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده و با استفاده از فرمول کوکران به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند.

داده‌های گردآوری شده در این پژوهش با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری تحلیل و مدل‌سازی شده‌اند. این تحلیل‌ها شامل مدل‌سازی معادلات ساختاری به منظور ارزیابی مدل‌های بدست آمده از داده‌های

پرسشنامه می‌باشد. همچنین، در بخش هوش مصنوعی، داده‌ها به شبکه عصبی عمیق LSTM وارد شده و مدل‌های پیشنهادی بر اساس معیارهای دقت برازش (RMSE و MSE) ارزیابی شده‌اند.

جدول (۱) مشخصات خبرگان

ردیف	سن (سال)	جنسیت	تحصیلات	سابقه کار (سال)	سمت شغلی
۱	۴۵	مرد	دکتری حسابداری	۱۵	مدیر ارشد حسابداری
۲	۳۹	زن	کارشناسی ارشد مالی	۱۰	سرپرست تیم حسابداری
۳	۳۸	مرد	دکتری مدیریت مالی	۱۱	عضو هیئت علمی
۴	۴۰	مرد	کارشناسی ارشد مالی	۱۲	مدیر پروژه حسابداری
۵	۴۱	زن	کارشناسی مالی	۱۲	حسابرس ارشد
۶	۳۵	مرد	دکتری حسابداری	۱۸	مشاور مالی
۷	۳۹	زن	کارشناسی ارشد مالی	۱۵	سرپرست تیم حسابداری
۸	۳۵	مرد	دکتری مدیریت مالی	۱۱	مدیر داخلی سازمان
۹	۳۸	مرد	کارشناسی حسابداری	۲۴	حسابرس ارشد
۱۰	۴۱	زن	دکتری حسابداری	۱۹	مشاور مالی
۱۱	۴۲	مرد	کارشناسی ارشد مالی	۱۸	مدیر ارشد حسابداری
۱۲	۵۴	زن	کارشناسی حسابداری	۲۵	حسابرس ارشد
۱۳	۳۸	مرد	کارشناسی ارشد مالی	۱۵	مدیر پروژه حسابداری
۱۴	۵۴	زن	دکتری مدیریت مالی	۳۰	مشاور مالی
۱۵	۴۹	مرد	کارشناسی ارشد مالی	۱۱	حسابرس ارشد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴- تجزیه و تحلیل داده‌ها

وضعیت جمعیت‌شناختی (سن و تجربه کاری) در جدول ۴-۱ آورده شده است. نتایج نشان‌دهنده‌ی حضور طیف گسترده‌ای از افراد با سطوح مختلف تجربه و سن هستند که تنوع و قابلیت تعمیم‌پذیری نتایج پژوهش را افزایش می‌دهد. متغیرهای اصلی پژوهش (کیفیت حسابداری، قضاوت حساب‌برسان و اظهارنظر حسابداری) پراکندگی مناسبی دارند و برای تحلیل‌های پیشرفته مانند PLS-SEM و شبکه‌های عصبی قابل استفاده هستند. تنوع بالای داده‌ها در برخی متغیرها (مانند قضاوت حساب‌برسان) نشان‌دهنده‌ی عوامل تأثیرگذار متعددی است که نیاز به بررسی عمیق‌تر دارند.

جدول (۲) تحلیل توصیفی

متغیر	بازه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	میانگین
سن	۳۵	۶۰	۲۵	۱۰.۸۱۵	۴۲.۸۳۵
تجربه کاری	۳۴	۳۵	۱	۱۰.۰۳۴	۱۸.۳۹۸
کیفیت حسابرسی	۱۳.۶۲	۱۷.۴۹۱	۳.۸۷۰	۲.۸۷۱	۱۰.۲۸۹
قضاوت حسابرسان	۱۱.۳۰۷	۱۲.۳۶۴	۱.۰۵۷	۲.۷۶۰	۶.۶۱۵
اظهارنظر حسابرسی	۷.۳۵۶	۸.۰۴۴	.۶۸۸	۱.۷۹۵	۴.۳۰۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در این بخش، ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و متغیرهای اصلی پژوهش شامل سن، تجربه کاری، کیفیت حسابرسی، قضاوت حسابرسان، و اظهارنظر حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاصل از تحلیل آماری نشان‌دهنده توزیع متنوع و پراکندگی مناسب این متغیرها در میان جامعه آماری است. با توجه به نوع تحقیق حاضر این پژوهش فاقد فرضیه است، با توجه به اهداف بیان شده به دنبال پاسخ سؤالات زیر خواهیم بود:

سوال‌های پژوهش

- الگوی اظهارنظر حسابرس بر اساس مولفه‌های رفتاری مستقلیت، کیفیت اخلاقی، کارآمدی، شفافیت، مدیریت ریسک و سایر ابعاد با استفاده از هوش مصنوعی چگونه است؟
- اعتبارسنجی مدل اظهارنظر حسابرس بر اساس مولفه‌های رفتاری فوق با استفاده از هوش مصنوعی چگونه انجام می‌شود؟
- پیش‌بینی اظهارنظر حسابرس بر اساس شاخص‌های مولفه‌های رفتاری فوق چگونه انجام می‌شود؟
- پیش‌بینی الگوی اظهارنظر حسابرس بر اساس مولفه‌های رفتاری فوق چگونه انجام می‌شود؟
- با استفاده از هوش مصنوعی چگونه می‌توان الگوی قابل اتکایی برای پیش‌بینی اظهارنظر حسابرس بر اساس مولفه‌های رفتاری فوق ایجاد کرد؟

برای برازش مدل پژوهش به صورت کامل در هر دو بخش اندازه‌گیری و ساختاری از این معیار استفاده می‌شود. طبق محاسبات صورت گرفته براساس خروجی های نرم افزار Smart Pls مقدار ضریب GoF برای مدل پژوهش حاضر برابر ۰/۷۸ می باشد که با توجه به مقادیر حدی ۰/۰۱ ، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ برای برازش ضعیف، متوسط و قوی، نشان از برازش کلی قوی برای مدل دارد. محاسبات مربوط به این معیار برای مدل پژوهش در ذیل آمده است. باید توجه داشت مقادیر مربوط به شاخص Communalities از تمام متغیرهای پنهان مرتبه

اول وارد این محاسبه شده و برخلاف آن برای معیار R^2 از برخی مقادیر بدست آمده برای متغیرهای پنهان مرتبه اول و دوم استفاده شده است.

$$GoF = \sqrt{((Communalities) \times (R^2))} = \sqrt{(0.98 \times 0.797)} = 0.78 \quad (۱)$$

با توجه به نتایج به دست آمده از مدل سازی معادلات ساختاری (PLS-SEM)، مدل توانسته است دقت بالایی (۰.۸۹) در پیش بینی متغیرهای وابسته ارائه دهد. این دقت نشان دهنده قدرت مدل در شناسایی و تحلیل روابط خطی بین متغیرهای مستقل (کیفیت حسابرسی و قضاوت حسابرسان) و متغیر وابسته (اظهارنظر حسابرسی) است. با این حال، نتایج مربوط به روایی و پایایی ابزار برای متغیر اصلی "اظهارنظر حسابرسی" نشان می دهد که این متغیر ممکن است تحت تأثیر روابط غیرخطی و پنهان باشد که توسط مدل های خطی معادلات ساختاری به طور کامل قابل شناسایی نیستند.

دلیل نیاز به شبکه عصبی:

وجود روابط غیرخطی بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته که توسط روش های معادلات ساختاری خطی قابل شناسایی نیست.

تأثیرات تعاملات پیچیده و پنهان بین مؤلفه های رفتاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی بر اظهارنظر حسابرسی.

محدودیت های روش PLS-SEM در شناسایی الگوهای پیچیده، به ویژه در داده های حجیم و چندبعدی. برای مقابله با این چالش ها، استفاده از مدل شبکه عصبی، به ویژه مدل LSTM، پیشنهاد می شود. شبکه عصبی LSTM به دلیل ساختار معماری پیشرفته خود قادر است روابط غیرخطی و وابستگی های پیچیده را شناسایی کرده و پیش بینی های دقیقی ارائه دهد. این مدل می تواند به عنوان یک روش تکمیلی برای تحلیل عمیق تر و شناسایی الگوهای پنهان بین متغیرهای تحقیق استفاده شود.

ترکیب روش معادلات ساختاری با مدل شبکه عصبی، امکان تحلیل دقیق تر و پیش بینی بهتری از تأثیرات متغیرهای تحقیق بر "اظهارنظر حسابرسی" را فراهم می آورد. این رویکرد یک گام موثر برای غلبه بر محدودیت های مدل های خطی و بهره گیری از توانایی های هوش مصنوعی در تحلیل داده های پیچیده است. برای تحلیل و پیش بینی روابط پیچیده بین متغیرهای پژوهش، از شبکه عصبی بازگشتی LSTM (Long Short-Term Memory) استفاده شده است. این مدل به دلیل قابلیت یادگیری الگوهای غیرخطی و وابستگی های زمانی در داده ها، برای تحلیل داده های مربوط به قضاوت و اظهارنظر حسابرسان مناسب است. خروجی ضرایب محاسبه شده از معادلات ساختاری (JA, QH) و اظهارنظر حسابرسی (AO_actual) به عنوان داده های ورودی و خروجی مدل LSTM استفاده شده اند:

ورودی ها: کیفیت حسابرسی (QH) و قضاوت حسابرسان (JA).

خروجی: اظهارنظر حسابرسی (AO_actual) .

معماری شبکه LSTM به شرح زیر طراحی شده است:

- تعداد لایه‌ها: ۲ لایه LSTM برای استخراج ویژگی‌های غیرخطی و وابستگی‌های پیچیده.
- تعداد نرون‌ها: ۵۰ نرون در هر لایه.
- نرخ یادگیری: ۰.۰۰۱ (تنظیم‌شده با استفاده از الگوریتم بهینه‌سازی ADAM).
- تابع فعال‌سازی: تانژانت هیپربولیک (Tanh) برای لایه‌های LSTM.
- Dropout Rate: 20 درصد برای جلوگیری از بیش‌برازش.
- اندازه دسته: ۳۲ نمونه در هر مرحله آموزش.
- تعداد دوره‌ها: ۱۰ دوره آموزش برای همگرایی مدل.

جدول (۳) معماری شبکه عصبی LSTM

مقدار	توضیحات	مولفه
۲	تعداد لایه‌های شبکه برای تحلیل داده‌ها	تعداد لایه‌های LSTM
۵۰	تعداد نرون‌های حافظه در هر لایه LSTM	تعداد نرون‌ها در هر لایه
۰.۰۰۱	نرخ تغییر وزن‌ها در هر مرحله به‌روزرسانی	نرخ یادگیری
۳۲	تعداد نمونه‌های پردازش‌شده در هر مرحله	اندازه دسته (Batch Size)
۱۰۰	تعداد دفعات مرور بر کل داده‌ها	تعداد دوره‌ها (Epochs)
Tanh	نوع تابع برای انتقال داده در لایه‌ها	تابع فعال‌سازی
۰.۲	نسبت نرون‌های غیرفعال‌شده در هر مرحله	Dropout Rate
ADAM	الگوریتم استفاده‌شده برای تنظیم وزن‌ها	الگوریتم بهینه‌سازی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

معادله محاسبه کیفیت حسابرسی (QH):

معادله کیفیت حسابرسی شامل عوامل بیرونی و درونی مؤثر بر کیفیت حسابرسی است. این معادله به صورت زیر است:

(۱)

$$QH = \gamma_1 GOV + \gamma_2 MKT + \gamma_3 LAW + \gamma_4 CUL + \gamma_5 EXP + \gamma_6 KNO + \gamma_7 IND + \gamma_8 PRC + \gamma_9 INT + \gamma_{10} REP$$

متغیرها:

GOV: تأثیر دولت

MKT: تأثیر بورس

LAW: تأثیر قوانین

CUL: فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی

EXP: تجربه حسابرسان

KNO: دانش و تخصص حرفه‌ای

IND: استقلال و بی‌طرفی حسابرسان

PRC: اعمال مراقبت حرفه‌ای

INT: ارزیابی مناسب از کنترل‌های داخلی

REP: گزارش‌دهی مناسب

γ_i : ضرایب تأثیر عوامل مختلف بر کیفیت حسابرسی ($i=1,2,3,\dots,10$)

معادله قضاوت حسابرسان (JA):

معادله قضاوت حسابرسان شامل عوامل شخصیتی و رفتاری تأثیرگذار بر تصمیم‌گیری آن‌ها است. این معادله به صورت زیر است:

(۲)

$$JA = \delta_1 FLX + \delta_2 CRI + \delta_3 AGR + \dots + \delta_{13} ENR$$

متغیرها:

FLX: انعطاف‌پذیری

CRI: جستجوگری و روحیه نقادی

AGR: صلح‌طلبی و توافق‌پذیری

EXT: درون‌گرایی و برون‌گرایی

RES: مسئولیت‌پذیری

IDE: ایده‌آل‌گرایی

CFI: اعتماد به نفس

COM: رقابت‌جویی

NAR: خودشیفتگی

AGRG: روحیه تهاجمی و پرخاشگری

PRS: سطح روابط عمومی

COMT: رقابت‌طلبی

ENR: انرژی و فعال بودن

δ_i : ضرایب تأثیر عوامل مختلف بر قضاوت حسابرسان ($i=1,2,3,\dots,10$)

معادله پیش‌بینی اظهارنظر حسابرسی (predicted AO):

(۳)

$$[AO]_{predicted} = \lambda \cdot JA$$

تعریف متغیرها

$$1. [AO]_{predicted}$$

مقدار پیش‌بینی شده برای اظهارنظر حسابرسی توسط مدل.

این مقدار نشان‌دهنده نتیجه نهایی تصمیم‌گیری حسابربان است که بر اساس قضاوت حسابربان (JA) و ضریب تأثیر (λ) محاسبه می‌شود.

$$2. JA$$

قضاوت حسابربان که از ترکیب عوامل شخصیتی و رفتاری محاسبه می‌شود (تعریف آن در معادله قبلی آورده شده است).

این مقدار نشان‌دهنده میزان تأثیر رفتارها و ویژگی‌های فردی حسابربان در فرایند تصمیم‌گیری است.

$$3. \lambda$$

ضریب تأثیر قضاوت حسابربان (JA) بر اظهارنظر حسابرسی (AO).

این ضریب از طریق مدل‌سازی معادلات ساختاری (PLS-SEM) محاسبه شده است.

مقدار λ بیانگر شدت و جهت تأثیر قضاوت حسابربان بر اظهارنظر حسابرسی است.

این معادله رابطه مستقیم و خطی بین قضاوت حسابربان (JA) و اظهارنظر حسابرسی $[AO]_{predicted}$ را نشان می‌دهد. به عبارت دیگر، این رابطه پیش‌بینی می‌کند که چگونه تغییرات در رفتار و قضاوت حسابربان می‌تواند بر تصمیم‌گیری نهایی آن‌ها تأثیر بگذارد.

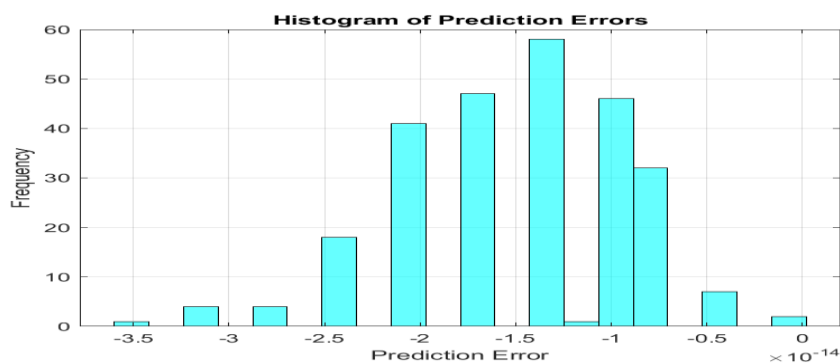
روش محاسبه:

- ابتدا مقدار JA از طریق معادله مربوطه که ترکیبی از عوامل رفتاری و شخصیتی است، محاسبه می‌شود.
 - سپس با ضرب مقدار JA در ضریب λ ، مقدار $[AO]_{predicted}$ محاسبه می‌شود.
- تفسیر ضریب λ
- اگر مقدار $\lambda > 1$ ، تأثیر قضاوت حسابربان بر اظهارنظر حسابرسی قوی است.
 - اگر $0 < \lambda < 1$ ، تأثیر متوسط است و به کاهش شدت پیش‌بینی اشاره دارد.
 - اگر $\lambda < 0$ ، رابطه معکوس وجود دارد، به این معنا که افزایش JA باعث کاهش $[AO]_{predicted}$ می‌شود.

کاربرد:

- این معادله در بخش آموزش مدل LSTM نیز استفاده می‌شود، زیرا مقدار $[AO]_{predicted}$ به عنوان خروجی پیش‌بینی شده شبکه عصبی با مقدار واقعی $[AO]_{actual}$ مقایسه می‌شود.
- مدل LSTM با داده‌های ورودی حاصل از معادلات ساختاری آموزش داده شده است. این مدل توانایی پیش‌بینی روابط غیرخطی و الگوهای پیچیده میان کیفیت حسابرسی، قضاوت حسابربان

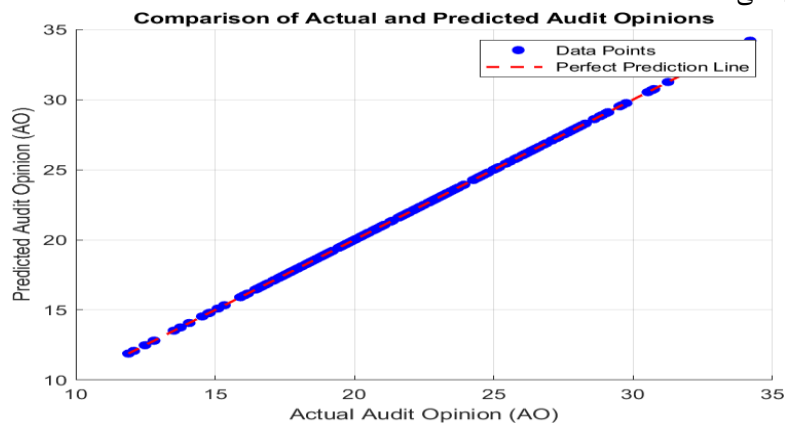
و اظهارنظر حسابرسی را فراهم می‌کند. نتایج دقیق پیش‌بینی مدل در بخش ارزیابی و تحلیل ارائه شده است.



نمودار (۱) هیستوگرام خطاهای پیش‌بینی (Histogram of Prediction Errors)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

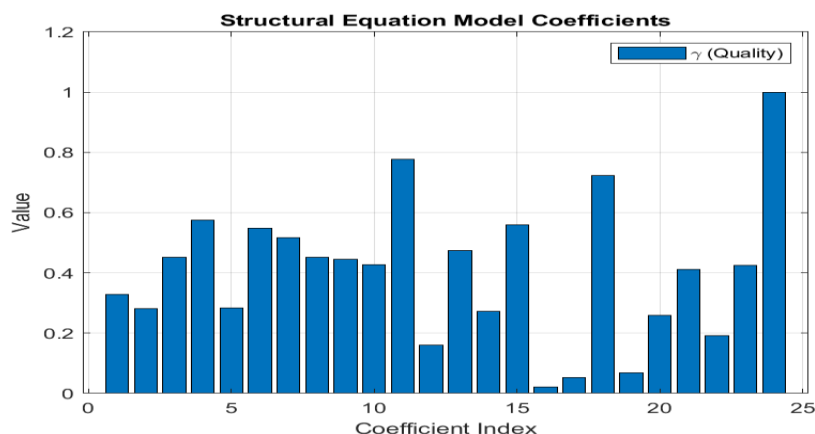
این هیستوگرام توزیع خطاهای پیش‌بینی مدل را نشان می‌دهد. اکثر خطاها نزدیک به صفر بوده و توزیعی متمرکز دارند که بیانگر دقت بالای مدل است. خطاهای کمینه و بیشینه در بازه محدودی قرار دارند که نشان‌دهنده نبود مقادیر دورافتاده یا انحرافات بزرگ است. این موضوع به خوبی بر توانایی مدل در پیش‌بینی دقیق تأکید می‌کند.



نمودار (۲) مقایسه مقادیر واقعی و پیش‌بینی‌شده (Comparison of Actual and Predicted Audit Opinions)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

این نمودار نشان می‌دهد که مدل پیش‌بینی (LSTM) توانسته با دقت بسیار بالایی نظرات حسابرسی را پیش‌بینی کند. نقاط آبی که روی خط قرمز خط‌چین قرار گرفته‌اند، نشان‌دهنده همخوانی بالای پیش‌بینی‌ها با مقادیر واقعی هستند. این تطابق به خوبی دقت بالای مدل را تأیید می‌کند. اختلاف کم میان مقادیر واقعی و پیش‌بینی‌شده نشان‌دهنده کارایی بسیار مطلوب مدل است.



نمودار (۳) ضرایب مدل معادلات ساختاری (Structural Equation Model Coefficients)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

این تصویر نشان‌دهنده مقادیر ضرایب به‌دست‌آمده از مدل معادلات ساختاری است که تأثیر متغیرهای مستقل مرتبط با کیفیت حسابرسی (مانند GOV، MKT و غیره) بر نتایج نهایی را نمایش می‌دهد. ارتفاع میله‌ها نشان‌دهنده شدت تأثیر هر متغیر بر کیفیت حسابرسی است. ضرایب بالاتر تأثیر بیشتری بر متغیر وابسته دارند. به عنوان مثال، ضرایب مرتبط با برخی عوامل مانند گزارش‌دهی (REP) و تأثیر دولت (GOV) بیشترین مقدار را دارند.

جدول (۴) خلاصه نتایج تحلیل حسابرسی

خطای پیش‌بینی	اظهارنظر پیش‌بینی‌شده	اظهارنظر واقعی	قضاوت حساب‌رسان	کیفیت حسابرسی
۰.۰۰۰۰	۱۵.۰۹۷	۱۵.۰۹۷	۱۵.۰۹۷	۲۳.۴۴۷
۰.۰۰۰۰	۲۶.۶۲۲	۲۶.۶۲۲	۲۶.۶۲۲	۳۰.۰۵۴
۰.۰۰۰۰	۲۲.۴۸۷	۲۲.۴۸۷	۲۲.۴۸۷	۱۶.۸۱۴
۰.۰۰۰۰	۳۱.۲۴۶	۳۱.۲۴۶	۳۱.۲۴۶	۲۵.۷۰۸
۰.۰۰۰۰	۲۵.۸۴۳	۲۵.۸۴۳	۲۵.۸۴۳	۲۳.۷۷۹
۰.۰۰۰۰	۱۷.۴۱۱	۱۷.۴۱۱	۱۷.۴۱۱	۱۴.۱۲۳
۰.۰۰۰۰	۲۰.۶۶۴	۲۰.۶۶۴	۲۰.۶۶۴	۲۰.۷۳۷
۰.۰۰۰۰	۲۲.۸۷۴	۲۲.۸۷۴	۲۲.۸۷۴	۱۷.۲۴۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

کیفیت حسابرسی (QH) و قضاوت حساب‌رسان (JA)

- مقادیر ستون‌های "کیفیت حسابرسی" و "قضاوت حساب‌رسان" نشان‌دهنده تأثیر متغیرهای مستقل مدل معادلات ساختاری بر رفتار و تصمیم‌گیری حساب‌رسان است.
- برای نمونه
 - در ردیف اول، کیفیت حسابرسی ۲۳.۴۴۷ و قضاوت حساب‌رسان ۱۵.۰۹۷ بوده است.
 - در ردیف دوم، کیفیت حسابرسی ۳۰.۰۵۴ و قضاوت حساب‌رسان ۲۶.۶۲۲ نشان می‌دهد که با افزایش کیفیت حسابرسی، قضاوت حساب‌رسان نیز افزایش یافته است.
- اظهارنظر واقعی و پیش‌بینی‌شده
 - مقادیر اظهارنظر واقعی و پیش‌بینی‌شده در تمامی ردیف‌ها دقیقاً برابر هستند. این نشان‌دهنده عملکرد دقیق مدل است که توانسته با دقت بالا اظهارنظر حساب‌رسان را پیش‌بینی کند.
- خطای پیش‌بینی
 - ستون "خطای پیش‌بینی" نشان‌دهنده اختلاف بین اظهارنظر واقعی و پیش‌بینی‌شده است. مقادیر خطا در جدول تقریباً صفر هستند (در حد ماشین‌حساب عددی MATLAB).
 - این موضوع بیانگر آن است که مدل قادر به پیش‌بینی دقیق روابط غیرخطی میان متغیرهای کیفیت حسابرسی، قضاوت حساب‌رسان و اظهارنظر حساب‌رسان بوده است.
 - مدل پیشنهادی از داده‌های معادلات ساختاری (PLS-SEM) و شبکه عصبی LSTM برای پیش‌بینی اظهارنظر حساب‌رسان استفاده کرده است.

- دقت بالای مدل در پیش‌بینی، نشان می‌دهد که متغیرهای کیفیت حسابرسی (QH) و قضاوت حسابرسان (JA) عوامل کلیدی و تأثیرگذار در تصمیم‌گیری نهایی حسابرسان هستند.

جدول (۵) معیارهای عملکرد

مقدار	معیار عملکرد
۰,۰۰۳۲	خطای میانگین مربعات (MSE)
۰,۰۵۶۹	ریشه خطای میانگین مربعات (RMSE)
۰,۰۳۵۴	میانگین خطای مطلق (MAE)
۰,۹۹۶۹	ضریب تعیین (R^2)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول (۵) معیارهای عملکرد مدل شبکه عصبی LSTM در پیش‌بینی نظرات حسابرسی را نشان می‌دهد. تحلیل این مقادیر به شرح زیر است:

- (۱) خطای میانگین مربعات (MSE): مقدار MSE برابر با ۰,۰۰۳۲ است که نشان‌دهنده متوسط مربع اختلاف بین مقادیر پیش‌بینی‌شده و واقعی است. مقدار پایین این معیار نشان می‌دهد که مدل دقت بالایی در پیش‌بینی دارد و اختلافات به طور کلی کوچک هستند.
 - (۲) ریشه خطای میانگین مربعات (RMSE): مقدار RMSE برابر با ۰,۰۵۶۹ است. این معیار که واحد آن مشابه خروجی‌ها است، نشان می‌دهد که به‌طور متوسط پیش‌بینی‌های مدل چقدر از مقادیر واقعی فاصله دارند. مقدار پایین RMSE نیز تأکیدی بر دقت بالای مدل است.
 - (۳) میانگین خطای مطلق (MAE): مقدار MAE برابر با ۰,۰۳۵۴ است و نشان‌دهنده متوسط خطای مطلق بین مقادیر پیش‌بینی‌شده و واقعی است. این معیار نیز تأیید می‌کند که مدل قادر به پیش‌بینی دقیق مقادیر با خطای نسبی اندک است.
 - (۴) ضریب تعیین (R^2): مقدار R^2 برابر با ۰,۹۹۶۹ است که نزدیک به ۱ است. این مقدار نشان‌دهنده آن است که مدل توانسته است ۹۹,۶۹٪ از تغییرات در داده‌های واقعی را توضیح دهد. ضریب تعیین بالا نشان‌دهنده کارایی بسیار خوب مدل در پیش‌بینی و تطابق آن با داده‌های واقعی است.
- با توجه به مقادیر بسیار پایین خطا (MSE، RMSE، MAE) و مقدار نزدیک به ۱ ضریب تعیین (R^2)، می‌توان نتیجه گرفت که مدل LSTM طراحی‌شده عملکرد بسیار خوبی در پیش‌بینی نظرات حسابرسی داشته است و می‌تواند به‌عنوان ابزاری کارآمد در تحلیل‌های مرتبط مورد استفاده قرار گیرد.
- نتایج تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که فرضیات پژوهش در ارتباط با تأثیر مولفه‌های رفتاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی بر نوع اظهارنظر حسابرسی تأیید شده‌اند. مدل شبکه عصبی LSTM توانست با دقت بسیار

بالا، روابط غیرخطی و پیچیده بین متغیرهای مستقل (کیفیت حساب‌برسی و قضاوت حساب‌برسان) و متغیر وابسته (اظهارنظر حساب‌برسی) را شناسایی و پیش‌بینی کند. شاخص‌های عملکرد مدل، نظیر ضریب تعیین (R^2) که مقدار ۰٫۹۹۶۹ را نشان می‌دهد، گویای آن است که مدل تقریباً تمام تغییرات موجود در داده‌های واقعی را توضیح داده است. این نتایج تأییدکننده ارتباط قوی بین متغیرهای تحقیق و تأثیر آن‌ها بر خروجی نهایی پژوهش است.

- (۱) کیفیت حساب‌برسی: کیفیت حساب‌برسی به‌عنوان یکی از متغیرهای مستقل، تأثیر قابل‌توجهی بر نوع اظهارنظر حساب‌برسی دارد. ضرایب به‌دست‌آمده از مدل معادلات ساختاری نشان می‌دهند که عواملی نظیر ارزیابی مناسب کنترل‌های داخلی، دانش حرفه‌ای حساب‌برسان و اعمال مراقبت حرفه‌ای نقش پررنگی در بهبود کیفیت حساب‌برسی و در نتیجه تأثیرگذاری بر اظهارنظر نهایی دارند.
- (۲) قضاوت حساب‌برسان: قضاوت حساب‌برسان نیز به‌طور معناداری بر اظهارنظر حساب‌برسی تأثیرگذار بوده است. عواملی مانند انعطاف‌پذیری، روحیه نقادی، مسئولیت‌پذیری و سطح روابط عمومی حساب‌برسان از جمله ویژگی‌هایی هستند که بر دقت و اعتبار اظهارنظر آن‌ها تأثیر گذاشته و در مدل پژوهش به‌خوبی شناسایی شده‌اند.
- (۳) همبستگی متغیرها: نتایج مدل نشان می‌دهد که ارتباط هم‌افزایی بین کیفیت حساب‌برسی و قضاوت حساب‌برسان، تأثیر مضاعفی بر اظهارنظر حساب‌برسی دارد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که توجه هم‌زمان به بهبود کیفیت حساب‌برسی و تقویت ویژگی‌های رفتاری حساب‌برسان می‌تواند دقت و اعتبار فرآیندهای حساب‌برسی را بهبود بخشد.

۵- نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که ضرایب به‌دست‌آمده از مدل ساختاری، تأثیر مثبت و معنادار کیفیت حساب‌برسی بر نوع اظهارنظر حساب‌برسی را تأیید می‌کند. در این بخش، به بررسی تأثیر سه مؤلفه کلیدی کیفیت حساب‌برسی، یعنی دانش و تجربه حساب‌برسان، استقلال و بی‌طرفی و ارزیابی مناسب کنترل‌های داخلی بر اظهارنظر حساب‌برسی پرداخته می‌شود. تأثیر دانش و تجربه حساب‌برسان بر اظهارنظر حساب‌برسی یکی از مهم‌ترین شاخص‌های کیفیت حساب‌برسی، سطح دانش و تجربه حساب‌برسان است. حساب‌برسانی که دارای دانش حرفه‌ای بالا و تجربه کافی هستند، در شناسایی تحریف‌های مالی، تشخیص ریسک‌های گزارشگری و تحلیل دقیق داده‌های مالی عملکرد بهتری دارند. حساب‌برس‌های باتجربه توانایی بالاتری در تشخیص تخلفات و تحریف‌های مالی دارند. -استفاده از فناوری‌های نوین مانند یادگیری ماشین می‌تواند دقت تحلیل حساب‌برسان را افزایش دهد. -آموزش مداوم و توسعه مهارت‌های تخصصی نقش مهمی در بهبود کیفیت حساب‌برسی ایفا می‌کند.

استقلال و بی‌طرفی حسابرسان و تأثیر آن بر اظهارنظر حسابرسی

استقلال و بی‌طرفی حسابرسان، یکی از مهم‌ترین اصول حرفه‌ای حسابرسی است که می‌تواند تأثیر بسزایی در قابلیت اتکای گزارش‌های مالی و جلوگیری از تضاد منافع داشته باشد. حسابرس‌های مستقل، احتمال بیشتری دارند که در صورت مشاهده تخلفات مالی، اظهارنظر غیرمقبول ارائه دهند، در حالی که حسابرسان تحت تأثیر مدیریت شرکت، ممکن است قضاوت‌های سوگیرانه‌ای داشته باشند.

- استقلال حسابرسان تأثیر مستقیم بر کیفیت اظهارنظرهای حسابرسی دارد.

- نظارت و اجرای قوانین سخت‌گیرانه برای حفظ استقلال حسابرسان، منجر به افزایش دقت و شفافیت گزارش‌های مالی می‌شود.

- حسابرس‌های مستقل تمایل بیشتری به ارائه اظهارنظرهای واقعی و مبتنی بر داده دارند.

ارزیابی کنترل‌های داخلی و تأثیر آن بر کیفیت اظهارنظر حسابرسی

کنترل‌های داخلی مؤثر، از جمله مهم‌ترین عواملی هستند که کیفیت گزارش‌های مالی را افزایش داده و باعث کاهش اشتباهات حسابداری و تقلب‌های مالی می‌شوند. هنگامی که کنترل‌های داخلی ضعیف باشند، حسابرسان ریسک بیشتری در بررسی اطلاعات مالی احساس می‌کنند و احتمال ارائه اظهارنظر مشروط یا مردود افزایش می‌یابد.

- ارزیابی صحیح کنترل‌های داخلی، دقت اظهارنظرهای حسابرسی را بهبود می‌بخشد.

- شرکت‌هایی که کنترل‌های داخلی قوی دارند، احتمال بیشتری برای دریافت گزارش مقبول دارند.

- حسابرس‌های حرفه‌ای باید در ارزیابی کنترل‌های داخلی مهارت بیشتری داشته باشند تا بتوانند ریسک‌های بالقوه را بهتر شناسایی کنند.

نتایج پژوهش نشان داد که کیفیت حسابرسی، تأثیر مثبت و معناداری بر نوع اظهارنظر حسابرسی دارد. سه عامل کلیدی که بیشترین تأثیر را بر این رابطه دارند، عبارت‌اند از:

- دانش و تجربه حسابرسان: حسابرسان باتجربه، دقت بیشتری در شناسایی تحریف‌های مالی دارند و اظهارنظرهای دقیق‌تری ارائه می‌دهند.

- استقلال و بی‌طرفی: استقلال حسابرسان، قابلیت اتکای گزارش‌های مالی را افزایش داده و از سوگیری در اظهارنظرهای حسابرسی جلوگیری می‌کند.

- ارزیابی کنترل‌های داخلی: کنترل‌های داخلی قوی، احتمال ارائه گزارش‌های مقبول را افزایش داده و دقت حسابرسی را بالا می‌برد.

بنا به نتایج به دست آمده کیفیت حسابرسی می‌تواند از طریق تأثیرگذاری بر قضاوت حسابرسان به‌طور غیرمستقیم بر اظهارنظر حسابرسی تأثیر بگذارد. این مسیر غیرمستقیم نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی از طریق ارتقای ویژگی‌های رفتاری و مهارت‌های قضاوتی حسابرسان، نقش مهمی در بهبود دقت و کیفیت نظرات حسابرسی ایفا می‌کند.

این جمله به‌طور کلی به اهمیت کیفیت حسابرسی و تأثیر آن بر نتایج نهایی فرآیند حسابرسی اشاره دارد. در اینجا، کیفیت حسابرسی به‌عنوان یک عامل مهم در شکل‌گیری اظهارنظر نهایی حسابرس در نظر گرفته شده است.

کیفیت حسابرسی و تأثیر غیرمستقیم آن بر اظهارنظر حسابرس:

این جمله بیان می‌کند که کیفیت حسابرسی تنها از طریق بررسی مستقیم داده‌ها و شواهد حسابداری تأثیرگذار نیست، بلکه به‌طور غیرمستقیم از طریق تأثیر بر فرآیند قضاوت حسابرسان نیز اثرگذار است. به عبارت دیگر، وقتی که کیفیت حسابرسی بالا باشد، حسابرسان قادر خواهند بود تصمیمات بهتری بگیرند و اظهارنظرهای دقیق‌تری ارائه دهند.

ارتقای ویژگی‌های رفتاری و مهارت‌های قضاوتی حسابرسان:

کیفیت حسابرسی باعث ارتقای مهارت‌های فردی و حرفه‌ای حسابرسان می‌شود. این مهارت‌ها شامل توانایی‌های تحلیل و تصمیم‌گیری است که در فرآیند حسابرسی به کار می‌آید. وقتی که حسابرسان ویژگی‌های رفتاری مانند دقت، انصاف و شفافیت را در خود تقویت کنند، این ویژگی‌ها به‌طور مستقیم بر کیفیت تصمیمات آن‌ها اثر می‌گذارد.

دقت و کیفیت نظرات حسابرسی:

این تحلیل بر این نکته تأکید دارد که از آنجا که حسابرسان با دقت بیشتری قضاوت می‌کنند و مهارت‌های بیشتری در تجزیه و تحلیل شواهد دارند، نظرات حسابرسی آن‌ها دقیق‌تر و معتبرتر خواهند بود. دقت در ارزیابی و تحلیل شواهد حسابداری، بدون شک به کیفیت اظهارنظر نهایی کمک می‌کند. در مجموع، این جمله نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی نه تنها از طریق فرآیندهای فنی و اطلاعاتی حسابداری، بلکه از طریق بهبود ویژگی‌های شخصی و قضاوتی حسابرسان تأثیرگذار است و این تأثیر غیرمستقیم می‌تواند موجب ارتقاء دقت و کیفیت نظرات حسابرسی شود.

به سازمان حسابرسی و شرکت‌های حسابرسی مستقل پیشنهاد می‌شود که؛ بهبود سطح دانش حرفه‌ای حسابرسان از طریق آموزش‌های مداوم و استفاده از استانداردهای بین‌المللی می‌تواند تأثیر زیادی در کیفیت حسابرسی و در نتیجه اظهارنظرهای حسابرسی داشته باشد. سازمان حسابرسی و شرکت‌های حسابرسی باید حسابرسان خود را به دوره‌های آموزشی و کارگاه‌های تخصصی در حوزه‌های مختلف حسابرسی و استانداردهای جدید بین‌المللی بفرستند. فراهم آوردن منابع آموزشی به‌روز (کتاب‌ها، مقالات، ویدئوهای آموزشی) و برگزاری جلسات بازآموزی برای ارتقاء سطح دانش حسابرسان. تشویق به اخذ مدارک حرفه‌ای بین‌المللی (مثل ACCA یا CPA) و حمایت مالی از حسابرسان برای شرکت در دوره‌های حرفه‌ای. به سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود که به‌طور مستمر بر فرآیندهای حسابرسی نظارت داشته باشد نظارت و ارزیابی فرآیندهای حسابرسی می‌تواند موجب شناسایی نواقص و بهبود کیفیت حسابرسی و اظهارنظرهای حسابرسی شود. به سازمان

حسابرسی و شرکت‌های حسابرسی مستقل پیشنهاد می‌شود که؛ به انجام ارزیابی‌های سالانه از کیفیت حسابرسی‌ها و ارائه گزارش‌هایی که نشان‌دهنده نقاط قوت و ضعف فرآیند حسابرسی باشند، بپردازند. به سازمان حسابرسی و شرکت‌های حسابرسی مستقل پیشنهاد می‌شود که؛ از مدل‌های ارزیابی کیفیت حسابرسی که به‌صورت سیستماتیک و منظم بر تمامی مراحل حسابرسی نظارت دارند، استفاده نمایند، ایجاد یک سیستم بازخورد در سازمان که به حسابرسان کمک کند تا پس از اتمام فرآیند حسابرسی، پیشنهادات و انتقادات برای بهبود فرآیندها دریافت کنند.

فهرست منابع

- آذرسعید، یاشار و رستمی، شعیب (۱۴۰۲). هوش مصنوعی و تصمیم‌گیری اخلاقی در حسابداری و حسابرسی: تحلیل چالش‌های مرتبط، <https://civilica.com/doc/1754581>
- بشیری منش، نازنین مداح، احسان و آگاهی، فهیمه (۱۴۰۱). تأثیر سوییچ رفتاری مدیران بر استراتژیهای حسابرسان در مواجهه با ریسک حسابرسی. قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی، ۱۳(۳)، ۵۲-۲۵.
- بخشیان، عسل، حیرانی، فروغ و تفتیان، اکرم (۱۴۰۳). ارائه الگویی جهت سنجش اعتبار حسابرسان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۳
- حمصیان کاشانی، زهرا و حاجیها، زهره (۱۴۰۲). تبیین مدل کیفیت اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر هوش اخلاقی، هوش معنوی و پیشینه رفتاری شرکای حسابرسی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۳(۴)، ۱۶۵-۱۹۴.
- رامشه، منیژه؛ عارف منش، زهره و خواستار، زهره (۱۴۰۲). احساسات سرمایه‌گذاران و اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت: بررسی دقت اظهارنظر حسابرس و واکنش بازار نسبت به آن، <https://civilica.com/doc/1923760>.
- صفاجو، محسن و پورزمانی، زهرا (۱۴۰۳). تردید حرفه‌ای، ابعاد خلاقیت فردی و قضاوت حسابرسان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۳
- فتحیه، محمد حسین. باقری علی آبادی، الهه و جعفری پور، میثم (۱۴۰۲). تأثیر انتخاب حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۴
- Alshrouf, M., Alkhatib, A.A., Bashatweh, A.D., Abuamria, F.M. and Irziqat, S. (2024). Factors Affecting the Adoption of Artificial Intelligence in Auditing Based on the UTAUT Model, IT Infrastructure as a Moderating Variable. In *Achieving Sustainable Business Through AI, Technology Education and Computer Science: Volume 3: Business Sustainability and Artificial Intelligence Applications* (pp. 159-171). Cham: Springer Nature Switzerland.
- Du, X., Zhang, Y., Lai, S. and Tao, H. (2023). How Do Auditors Value Hypocrisy? Evidence from China. *Journal of Business Ethics*, 1-33.

- Goto, M. (2023). Anticipatory innovation of professional services: The case of auditing and artificial intelligence. *Research Policy*, 52(8), 104828.
- Hu, M., Muhammad, A. and Yang, J. (2022). Ownership concentration, modified audit opinion, and auditor switch: New evidence and method. *The North American Journal of Economics and Finance*, 61, 101692.
- Lehner, O.M., Ittonen, K., Silvola, H., Ström, E. and Wührleitner, A. (2022). Artificial intelligence based decision-making in accounting and auditing: ethical challenges and normative thinking. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(9), 109-135.
- Leocádio, D., Malheiro, L. and Reis, J. (2024). Artificial Intelligence in Auditing: A Conceptual Framework for Auditing Practices. *Administrative Sciences*, 14(10), 238. <https://doi.org/10.3390/admsci14100238>
- Libby, R. and Witz, P.D. (2024). Artificial Intelligence in Auditing: How Auditor AI Use Can Mitigate Legal Liability. *Current Issues in Auditing*, 1-11.
- Nazlıoğlu, B. and Demirci, S. (2023). Behavioral Auditing from A Perspective Of Behavioral Approach. *Third Sector Social Economic Review*, 58(1), 823-839.
- Schreyer, M., Baumgartner, M., Ruud, F. and Borth, D. (2022). Artificial Intelligence in Internal Audit as a Contribution to Effective Governance-Deep-learning enabled Detection of Anomalies in Financial Accounting Data. *Expert Focus*, (01), 39-44.
- Värzaru, A.A. (2022). Assessing artificial intelligence technology acceptance in managerial accounting. *Electronics*, 11(14), 2256.

Abstract

Presenting a model to determine the influence of auditors' behavioral components on the type of their comments in audit reports by relying on artificial intelligence technology

Parvinkarimi¹
Amir Rezakeyghobadi²
Seifollah Tabrizi Koohikhili³

Received: 2025/March/26 Accepted: 2025/June/01

Abstract

The integration of artificial intelligence (AI) into the audit opinion model significantly enhances the reliability of financial reports. AI algorithms are capable of identifying errors, anomalies, and potential fraudulent activities that may be overlooked during manual inspections. This increased precision in audit findings improves audit outcomes and boosts shareholder confidence. The primary objective of this research is to propose a model for determining the impact of auditors' behavioral components on their opinions in audit reports, relying on AI technology. The statistical population of this study is examined in two parts. The qualitative section includes experts from the Audit Organization, who were interviewed to screen and identify behavioral components. This section involved interviews with 15 experts from the Audit Organization. The second part of the statistical population includes all auditors from the Audit Organization and independent audit firms. Based on the investigations, the number of auditors in the Audit Organization in 2022 was 191, and the number of independent audit firms was 208, each with at least three auditors. A total of 261 auditors were selected as the sample using simple random sampling. The results indicate that the research model successfully achieved its main objectives, namely identifying the impact of behavioral components and audit quality on audit opinions. The coefficients obtained from structural equations demonstrate the significant influence of these variables on audit outcomes. Characteristics such as appropriate evaluation of internal controls, professional knowledge, and auditors' flexibility were identified as the most effective factors influencing audit opinions.

Keywords: Auditors' Behavioral Components, Audit Report Opinion, Artificial Intelligence Technology

¹ Department of Accounting, CT.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran. p.Karimi4059@iau.ac.ir

² Department of Industrial Management, CT.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran (Corresponding author). ar.keyghobadi@iau.ac.ir

³ Department of Accounting, CT.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran. Seifollah.tabrizikoohi@iauctb.ac.ir



ارائه الگوی علی عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی به روش دیمتل فازی

مجید پاکدل^۱

زهرا پورزمانی^۲✉

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۷

چکیده

در فضای کنونی اقتصاد دنیا حسابرسی به یک ابزار کلیدی و اثربخش تبدیل شده است که نقش آن انکارناپذیر است. اما در طی دو دهه اخیر شاهد تنزل موقعیت و جایگاه حسابداری در سطح بین المللی بودیم. پژوهش حاضر با هدف ارائه الگوی علی عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی به روش دیمتل فازی به اجرا درآمد. این پژوهش از نظر ماهیت و محتوا از نوع توصیفی می باشد. در این تحقیق اطلاعات مربوط به ۱۵ نفر از خبرگان و حسابداران ارشد شرکت های دولتی است که نمونه آماری را تشکیل . نتایج این تحقیق نشان داد که چهار عامل اصلی جو اخلاقی، ایدئولوژی های اخلاقی، تعهد حرفه ای و ارزش های اخلاقی بر رفتار اخلاقی حسابرسان تاثیر دارد همچنین روش دیمتل نشان داد عامل تعهد حرفه ای با میانگین تاثیرگذاری ۱۸/۷۴۰ ، عامل ارزش های اخلاقی با میانگین تاثیرگذاری ۹/۴۹۷ و عامل جو اخلاقی با میانگین تاثیرگذاری ۸/۷۴۲ در شمار عوامل تاثیرگذار قرار دارند . از طرفی عامل ایدئولوژی های اخلاقی با میانگین تأثیرپذیر ۱۴/۹۷۵ به عنوان عامل تأثیرپذیر می باشند.

واژه های کلیدی: رفتار اخلاقی ، جو اخلاقی، ایدئولوژی های اخلاقی، تعهد حرفه ای ، ارزش های اخلاقی

۱ - گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران majid.pakdel2020@gmail.com

۲- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول). Zahra.pourzamani@iau.ac.ir



۱- مقدمه

امروزه موضوع اخلاق به دلیل نقش مهم و پرمعنای رفتار اخلاقی در حفظ و بقای یک جامعه مدنی و وجود تعداد پرشمار از نمونه های رفتار ضد اخلاقی، توجه زیادی را در سراسر جامعه به خود معطوف کرده است (احمدی و همکاران، ۱۳۹۸). حسابرسان بخش دولتی با ارائه ممیزی با کیفیت^۱ نقش مهمی در اطمینان از اعتبار عملکرد مالی و غیرمالی اشخاص دولتی دارند (بیونگ^۲، ۲۰۱۱). پرونده های کیفری مرتبط فعالیت های غیر اخلاقی مانند کلاهبرداری و فساد در بخش های عمومی در سراسر کشورهای توسعه یافته مانند انگلستان و ایالات متحده است (سیمپکینز، ۲۰۰۵) مورد توجه حسابرسان بخش دولتی قرار گرفته است. این مسئله (معضل) در برخی از مناطق قاره آسیا حادثتر به نظر می رسد. به عنوان مثال، داده های اخیر انجمن حسابرس داخلی دولت اندونزی نشان می دهد که ۹۴٪ از حسابرسان داخلی دولت نمی توانند تقلب و فساد را تشخیص دهند (اشاری، ۲۰۱۳).^۳ واضح است که چنین عملکردهای غیر اخلاقی حسابرسان بخش دولتی می تواند اعتماد عمومی به دولت و خدمات عمومی را از بین ببرد. بنابراین، موضوع اخلاق برای حسابرسان بخش دولتی بسیار مهم است. از این رو، بررسی عوامل مؤثر بر انجام کار اخلاقی در حسابرسی بخش دولتی حائز اهمیت است. از عواملی که می تواند رفتار اخلاقی حسابرسان را تحت شعاع قرار دهد، جو اخلاقی، تعهد حرفه ای و ایدئولوژی اخلاقی حسابرسان می باشد. جو اخلاقی به ادراک جمعی اعضای یک سازمان در مورد اصول اخلاقی که در درون سازمان الگوسازی و تشویق می شوند، اشاره دارد. انتظار می رود چنین ادراکی بر تصمیم گیری و رفتار اخلاقی اعضای سازمان تأثیر بگذارد (ویکتور و کالن، ۱۹۸۸).^۴ انواع مختلف جو اخلاقی می تواند بر تصمیمات یا رفتارهای اخلاقی متفاوت تأثیر بگذارد (مارتین و کولن، ۲۰۰۶؛ شافر^۵، ۲۰۰۸).^۶ پیش بینی شده است جو ابزاری باعث ایجاد پتانسیل بیشتری برای رفتار غیر اخلاقی شود زیرا هر فرد بیش از هر چیز از منافع شخصی خود محافظت می کند به احتمال زیاد او راحت تر برای تحقق منافع شخصی خود، رفتار غیر اخلاقی مرتکب شود (کالن، ۱۹۸۸). نتایج تحقیقات پیشین حاکی از یک رابطه معکوس بین جو اخلاقی ابزاری و رفتار غیر اخلاقی حسابداران در بخش های خصوصی و دولتی استرالیا (دیدن و همکاران، ۲۰۱۴) و اندونزی (آورانیانی و همکاران، ۲۰۱۵) می باشد. تعهد حرفه ای دیگر عامل تأثیرگذار بر رفتار اخلاقی حسابرس می باشد. انتظار می رود حسابدارانی که سطح بالایی از تعهد خود را نسبت به حرفه خود دارند، تمایل داشته باشند مطابق با استانداردهای حرفه ای عمل کنند و نسبت به افرادی که سطح پایینی از تعهد حرفه ای دارند، اخلاقی تر رفتار کنند. از آنجا که رفتار اخلاقی جزئی جدایی ناپذیر در حرفه حسابداری است

^۱ - ارائه ممیزی با کیفیت باعث افزایش سطح پاسخگویی و صداقت دولت به عموم مردم می شود

^۲ - Buang

^۳ - Ashari

^۴ - Victor and Cullen

^۵ Shafer

^۶ - Martin and Cullen,

، انتظار می رود که یک حسابدار متعهد نسبت به یک همتای کم متعهد رفتار اخلاقی تری داشته باشد (مارتین و کالن ، ۲۰۰۶). نتایج تحقیقات پیشین نشان داده اند که یک رابطه معناداری مثبتی بین تعهد حرفه ای و رفتار اخلاقی در آمریکا (الیاس^۱ ، ۲۰۰۶ ، هردا و مارتین^۲ ، ۲۰۱۶) ، اندونزی (واو و همکاران^۳ ، ۲۰۱۵) ، استرالیا (کلیتون و استاتن^۴ ، ۲۰۱۵) ، نیوزلند (کلیتون و استاتن ، ۲۰۱۵) و چین (شفر و همکاران ، ۲۰۱۶) وجود دارد. مراعات نکات اخلاق حرفه ای برای حسابداران چندان آسان نیست. عوامل مختلفی بر نحوه تصمیم گیری حسابداران رسمی تاثیر می گذارد. پژوهشگرانی از قبیل بوچن^۵ (۲۰۰۴) و کیم و همکاران^۶ (۲۰۰۹) به عوامل مختلفی در شیوه تصمیم گیری حسابداری رسمی اشاره می کنند. از جمله این عوامل می توان به باورهای مذهبی، ویژگی های شخصیتی، حسابدار و جامعه و نوع حرفه اشاره کرد. عوامل موثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی را می توان به سازه های رفتاری (روابط انسانی در حرفه حسابرسی) ، سازه های محیطی (شرایط محیط بیرونی حسابرس) ، سازه های وظیفه ای (ابعاد و ماهیت کار حسابرسی) و سازه اقتصادی (شرایط اقتصاد و مالی حسابرسان) تفکیک نمود. در راستای اینکه تاکنون پژوهشی جامع در زمینه اخلاق حرفه ای حسابداران و حسابرسان در داخل و خارج از کشور که اقدام به شناسایی و مدل سازی سازه های موثر بر رفتار اخلاقی کرده باشد، یافت نشده است و با توجه به نقش سازه های موثر بر اخلاق حرفه ای حسابداران و حسابرسان، پژوهش حاضر به دنبال به این پرسش می باشد که سازه های موثر بر رفتار اخلاقی حسابداری حرفه ای کدامند؟ و براساس آنها به مدلسازی و ارائه الگویی از عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی حسابداران بپردازد. در فوق، به تشریح عوامل تاثیرگذار و تعیین کننده رفتار اخلاقی در بخش حسابداری و حسابرسی پرداخته شد در ادامه، ارزش های اخلاقی حسابداری حرفه ای مورد بحث قرار می گیرد که بدیعی است که این ارزش ها بطور قابل توجهی منجر به کاهش رفتارهای غیراخلاقی حسابداران می گردد. لذا تجزیه و تحلیل ارزش های اخلاقی حسابداری نیز از اهمیت فراوانی برخوردار است.

برخی از رسوایی های شرکت بزرگ مانند انرون ، Global crossing ، ورد کام ، Tyco و Satyam اعتماد به نفس سرمایه گذار را در شرکت ها متزلزل کرده است. تعداد زیادی از افراد بدلیل این رسوایی ها پولی را که به سختی بدست آورده بودند را از دست دادند. اگر همه ای رسوایی ها مستقیم یا غیر مستقیم به حسابداری نادرست ، گمراه کننده ، یا کذب مربوط می شود. برای سالها، سرمایه گذاران در مورد موقعیت های واقعی شرکت در ابهام بودند. بطور عمد، شرکتها درآمد خود را برای نشان دادن سود متورم و وضعیت مالی کنترل می کردند. ابزارهای مختلف برای دستکاری درآمد و وضعیت مالی شرکت برای انعکاس آنچه که در واقع وجود

¹ Elias

² Herda and Martin

³ Wow et al

⁴ Clayton and Staten

⁵ Buchen

⁶ Kim et al

ندارد، مورد استفاده قرار گرفتند. این یک علامت سوال بر نقش حسابداری حرفه ای که موفق به گزارش دستکاری مطالب در نتایج مالی شرکت نمی شود، قرار می دهد. اگرچه صورتهای مالی به عهده مدیریت است، سهامداران حسابرسان را به حفاظت از منافع خود و برای اضافه کردن اعتبار به اطلاعات مالی افشا شده از سوی شرکت منصوب می کنند. ممکن است حسابرسان موفق به افشای چنین دستکاری نشوند اگر برای ارزیابی بی نظمی گزارش مالی تخصص نداشته باشند. همچنین ممکن است حسابرسان عمداً بی نظمی ها را برای بکارگیری منافع خود دور بزنند. استیوس^۱ (۲۰۰۵) می گوید "اگر حسابداران و تحلیل گران مالی موفق به ارائه اطلاعات قابل اعتمادی که مربوط به تصمیمات تخصیص سرمایه میباشد برای سرمایه گذاران نباشند، سرمایه گذاران و همه شهروندان با علاقه در موفقیت سیستم اقتصادی رنج می برند" (به نقل از: رودز^۲، ۲۰۱۰). ارزش های اخلاقی شرکت ترکیبی از ارزشهای اخلاقی مدیران فردی در یک سازمان و قوانین رسمی و غیررسمی رفتار است. ارزش های اخلاقی شرکت می تواند با شکل دادن به نگرش های فردی مطابق خواسته سازمانها، بر رفتار اخلاقی تأثیر بگذارد که در عوض منجر به کارکنان می شود که طبق قوانین و مقررات سازمان رفتار اخلاقی کنند (هانت و همکاران^۳، ۱۹۸۹؛ اسکار-اولحق و همکاران^۴، ۲۰۱۷؛ شاه و امجد^۵، ۲۰۱۷). بنابراین، درک مثبت از ارزشهای اخلاقی سازمان تأثیر منفی بر رفتار غیر اخلاقی حسابداران داشته باشد. دو نوع اصلی از ایدئولوژی های اخلاقی که مبنای شکل گیری تصمیمات اخلاقی فرد می باشد، عبارتند از: آرمان گرایی و نسبیت گرایی. آرمان گرایی تصور می کند که حقایق جهانی تغییر ناپذیری وجود دارد که تصمیم گیری اخلاقی فرد را شکل دهد، در حالی که نسبیت گرایی استدلال می کند که هیچ حقیقت جهانی وجود ندارد و آن چیزی که اخلاقی است وابسته به فرهنگ، جامعه یا بافت تاریخی است (راماسامی و همکاران، ۲۰۱۳).^۶ افراد بسیار آرمان گرا معتقدند در صورت انجام عمل صحیح اخلاقی می توان از صدمه زدن به دیگران جلوگیری کرد. این چنین افراد در مورد مسائل غیر اخلاقی محکم تر (قاطع تر-جدی تر) عمل و رفتار می کنند (فورسیث، ۱۹۸۰، ۱۹۸۱ و ۱۹۸۵؛ داگلاس، ۱۹۹۵؛ کلر و همکاران، ۲۰۰۷؛ هاروی، ۲۰۱۵؛ اسماعیل و غزالی، ۲۰۱۱؛ نصیر و همکاران، ۲۰۱۴؛ فن-هوآ و هوانگ، ۲۰۱۳ و مصباح و همکاران؛ ۲۰۱۶).^۷ در حالی که افراد نسبی گرا، قواعد و قوانین مطلق را کاملاً رد می کنند اما بطور جدی، عوامل موقعیتی موثر عملکرد شخص را مورد بررسی قرار می دهند و تمایل دارند که در تصمیم گیری ها و رفتارهای اخلاقی ملایم تر باشند (فورسیث، ۱۹۸۰، ۱۹۸۱ و ۱۹۸۵؛ ویتل و سیناپاکدی، ۱۹۹۳؛ داگلاس، ۱۹۹۵؛ کلر

¹ Stebus

² Rhodes

³ Hunt et al

⁴ Oscar-Olhaq et al

⁵ Shah and Amjad

⁶ - Ramasamy and Yeung

⁷ - Forsyth and Douglas, Keller et al., Harvey, Ismail and Ghazali, Nasir et al, Fan-Hua and Huang and

Musbah et al

و همکاران، ۲۰۰۷؛ هاروی، ۲۰۱۵؛ اسماعیل و غزالی، ۲۰۱۱؛ نصیر و همکاران، ۲۰۱۴؛ فن هوا و هوانگ، ۲۰۱۳ و مصباح و همکاران؛ ۲۰۱۶).^۱ علیرغم اینکه موضوع اخلاق در بخش حسابداری و حسابرسی سازمان های دولتی و خصوصی در کشور ما دارای اهمیت فوق العاده می باشد، اما هنوز تحقیقی فراگیر که بتواند همزمان ارزش های اخلاقی و عوامل موثر بر رفتار اخلاقی در حوزه حسابداری و حسابرسی را مورد بحث قرار دهد، انجام نگرفته است. لذا پژوهش حاضر با هدف ارائه الگوی علی عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی به روش دیمتل فازی انجام می گردد.

۲. چارچوب نظری و پیشینه تحقیق

حسابرسان بخش دولتی با ارائه ممیزی با کیفیت، نقش مهمی در اطمینان از اعتبار عملکرد مالی و غیرمالی اشخاص دولتی دارند (بیونگ^۲، ۲۰۱۱). پرونده های کیفری مرتبط فعالیت های غیر اخلاقی مانند کلاهبرداری و فساد در بخش های عمومی در سراسر کشورهای توسعه یافته مانند انگلستان و ایالات متحده است (سیمپکینز، ۲۰۰۵) مورد توجه حسابرسان بخش دولتی قرار گرفته است. این مسئله (معضل) در برخی از مناطق قاره آسیا حادثر به نظر می رسد. به عنوان مثال، داده های اخیر انجمن حسابرس داخلی دولت اندونزی نشان می دهد که ۹۴٪ از حسابرسان داخلی دولت نمی توانند تقلب و فساد را تشخیص دهند (اشاری، ۲۰۱۳).^۳ واضح است که چنین عملکردهای غیر اخلاقی حسابرسان بخش دولتی می تواند اعتماد عمومی به دولت و خدمات عمومی را از بین ببرد. بنابراین، موضوع اخلاق برای حسابرسان بخش دولتی بسیار مهم است. از این رو، بررسی عوامل مؤثر بر انجام کار اخلاقی در حسابرسی بخش دولتی حائز اهمیت است. مراعات نکات اخلاق حرفه ای برای حسابداران چندان آسان نیست. عوامل مختلفی بر نحوه تصمیم گیری حسابداران رسمی تاثیر می گذارد. پژوهشگرانی از قبیل بوچن (۲۰۰۴) و کیم و همکاران (۲۰۰۹) به عوامل مختلفی در شیوه تصمیم گیری حسابداری رسمی اشاره می کنند. از جمله این عوامل می توان به باورهای مذهبی، ویژگی های شخصیتی، حسابداری و جامعه و نوع حرفه اشاره کرد. عوامل مؤثر بر اخلاق حرفه ای حسابرسی را می توان به سازه های رفتاری (روابط انسانی در حرفه حسابرسی)، سازه های محیطی (شرایط محیط بیرونی حسابرس)، سازه های وظیفه ای (ابعاد و ماهیت کار حسابرسی) و سازه اقتصادی (شرایط اقتصاد و مالی حسابرسان) تفکیک نمود.

^۱ - Forsyth, and Vitell and Singhapakdi, Douglas, Keller et al., Harvey, Ismail and Ghazali, Nasir et al., Fan-Hua and Huang, and Musbah et al

^۲ -Buang

^۳ -Ashari

لی و همکاران^۱ (۲۰۱۲) رابطه سطح استدلال اخلاقی با سطح مهارت حسابرسان را بررسی کردند. یافته های آنان نشان داد حسابرسانی که در سطح بالایی از استدلال اخلاقی هستند، سوگیری کمتری نسبت به منافع صاحب کاران خود دارند و در هنگام رسیدگی به منافع همه افراد توجه می کنند.

سینگ و همکاران^۲ (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان «آیا ایجاد ارزش مهم است؟ تجزیه و تحلیل ارزش های اخلاقی حسابداری حرفه ای و شیوه های گزارش غیراخلاقی در حسابداری» ارتباط بین ارزش های اخلاقی حسابداری حرفه ای و انتخاباتشان در مسائل اخلاقی در حرفه خودشان بررسی کردند. نتایج حاصل از پژوهش حاکی از آن است که از نظر آماری یک درجه پایین معنی دار همبستگی مثبت بین رتبه بندی ارزیابی ارزش و معضلات اخلاقی در حالات وجود دارد. به طور مشابه، ضرایب همبستگی محاسبه شده بین رتبه بندی حالت و آموزش اخلاق رسمی نشان می دهد که دومی میتواند در جلوگیری از موارد گزارش های غیر اخلاقی حائز اهمیت باشد. امتیاز ارزش اخلاقی حرفه ای ها روشن تر از آموزش اخلاق رسمی است.

پاینو و همکاران^۳ (۲۰۱۴) در پژوهشی از رفتار سازمانی که شامل عوامل رفتاری و ادبیات روانشناسی صنعتی است، به عنوان مبنایی برای ارائه و آزمون مدل رفتاری برای رفتار ناکارآمد حسابرسان استفاده کردند. نتایج مطالعه آنها که با استفاده از فن تحلیل مسیر به دست آمده حاکی از آن است که حسابرسانی که رفتار ناکارآمد زیادی را پذیرفته اند، تمایل به داشتن یک منبع کنترل بیرونی و نمایش گردش مالی بالایی دارند.

مالا و چاند^۴ (۲۰۱۵) در پژوهشی به تحلیل محتوای مقالات منتشر شده در ده مجله معتبر حسابداری در مورد قضاوت و تصمیم گیری حسابداری و حسابرسی طی سال های ۱۹۸۰ الی ۲۰۱۰ کرده و مطابق با پژوهش بونر^۵ (۱۹۹۰) این مقالات را به سه طبقه کلی متغیرهای شخصیتی انفرادی، وظیفه ای و محیطی کردند. آنها اذعان داشته که این طبقه بندی هرچند مفید بوده، اما ممکن است که بین این متغیرها در طبقه های مختلف رابطه متقابل وجود داشته باشد.

بانگون و آسری^۶ (۲۰۱۷) به بررسی تاثیر اطلاعات مالی بر تصمیم گیری اخلاقی، ایدئولوژی های اخلاقی، ضوابط اخلاقی، اخلاق حرفه ای و تعهد حرفه ای پرداختند. در این پژوهش جهت جمع آوری داده ها از روش پیمایشی و جهت تجزیه و تحلیل داده ها از روش تحلیل رگرسیون ساده و تحلیل رگرسیون تعدیل شده استفاده شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می دهد که اطلاعات مالی بر هر شش متغیر تصمیم گیری اخلاقی، ایدئولوژی های اخلاقی، ضوابط اخلاقی، اخلاق حرفه ای و تعهد حرفه ای موثر است.

¹ Lee et al

² Singh et al

³ Pino et al

⁴ Mala and Chand

⁵ Buner

⁶ Bangun and Asri

اسماعیل و یوهانیس^۱ (۲۰۱۸) به بررسی عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی مالی پرداختند. در این پژوهش چهار حوزه، ضوابط اخلاقی موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی، تعهد حرفه ای موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی، ارزش های اخلاقی شرکتی موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی و ایدئولوژی اخلاقی موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی مورد بررسی قرار گرفته است. جهت سنجش حوزه های فوق ۳۸۲ پرسشنامه متشکل از سازه های ضوابط اخلاقی، تعهد حرفه ای، ارزش های اخلاقی شرکت و ایدئولوژی اخلاقی بین حسابرسان بخش عمومی مالی توزیع و جمع آوری شده است. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این است که رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی متأثر از قانون و ضوابط اخلاقی، تعهد حرفه ای، ارزش های اخلاقی شرکت و ایدئولوژی اخلاقی می باشد.

حلیم و همکاران (۲۰۱۸) به شناسایی عوامل موثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان در مالزی پرداختند. در این پژوهش جهت سنجش میزان قضاوت حرفه ای و عوامل مؤثر بر قضاوت (از قبیل جنسیت، صلاحیت حرفه ای، سطح وضعیت اجتماعی)، تجربه و اندازه شرکت) از پرسشنامه استفاده شد. نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون چندگانه در این پژوهش نشان می دهد که سطح وضعیت اجتماعی و تجربه بر قضاوت حرفه ای حسابرسان موثر هستند؛ لیکن جنسیت، صلاحیت حرفه ای و اندازه شرکت بر قضاوت حرفه ای حسابرسان موثر نیستند.

کشیو گلی و همکاران^۲ (۲۰۱۹) به تجزیه و تحلیل مشارکت حسابرس داخلی در تأمین اطمینان در ارتباط با پیاده سازی های اخلاق حرفه ای در سازمان ها پرداختند. در این پژوهش با استفاده از داده های جهانی و نظرات حسابرس داخلی یک مدل معادلات ساختاری ارائه شده است. در این مدل معادلات ساختاری عوامل تعیین کننده اخلاق حرفه ای در شش حوزه مستندات سیاست حسابرسی^۳، صداقت حسابرس^۴، استانداردهای اخلاقی^۵، حسابرسی اخلاقی^۶ و حاکمیت شرکتی^۷ قرار گرفته است.

آلین و همکاران (۲۰۲۰)، طی مدل مفهومی از هشدار دهی و رفتار غیر اخلاقی را بین حسابرسان خرجی دریافتند، آنها دریافتند که جو اخلاقی بر هشدار دهی، شامل برداشت حسابرسان از مسوولیت فردی در قبال هشدار دهی و برداشت حسابرسان از عواقب عمل هشدار دهی در مورد تقلب تأثیر گذار است و برداشت حسابرسان از هزینه های مربوط به هشدار دهی در مورد تقلب تأثیر گذار نمی باشد.

یانگ (۲۰۲۱)، طی تحقیقی دریافت که درک افراد از جو روانی سازمان درباره عدالت و تعهد سازمانی بر نگرش کارکنان به گزارش رفتار غیر اخلاقی تأثیر گذار است. او تأیید می نماید که هرگاه کارکنان به این درک

¹ Ismail and Johannes

² Kashio Goli et al

³ Auditor Policy Documents

⁴ Auditor Integrity

⁵ Ethics Standards

⁶ Ethics Audit

⁷ Corporate & Governance

برسند که گزارش رفتار غیر اخلاقی توسط آنها مورد تأیید قرار می گیرد در آن صورت تمایل این کارکنان به گزارش رفتار غیر اخلاقی افزایش می یابد.

۳. مفهوم اخلاق

اخلاق را مجموعه‌ای از صفات روحی و باطنی انسان تعریف کرده‌اند که به صورت اعمال و رفتاری که از خلیات درونی انسان ناشی می‌شود، بروز ظاهری پیدا می‌کند و بدین سبب گفته می‌شود که اخلاق را از راه آثارش می‌توان تعریف کرد. استمرار یک نوع رفتار خاص، دلیل بر آن است که این رفتار یک ریشه درونی و باطنی در عمق جان و روح فرد یافته است که آن ریشه را خلق و اخلاق می‌نامند (خواجو، ۱۳۹۱).

اخلاق را می‌توان به عنوان شاخه‌ای از فلسفه تعریف کرد که ارزش را با توجه به رفتار انسان در ارتباط با درستی یا نادرستی اقدامها و نیز خوبی یا بدی نیت و پیامدهای اقدامها مورد توجه قرار می‌دهد. در تعریفی گسترده‌تر، اخلاق مجموعه‌ای از اصول یا ارزشهای اخلاقی را شامل می‌شود. هر یک از ما دارای مجموعه‌ای از ارزشها هستیم که گاهی اوقات به طور صحیح به آنها توجه داریم و در برخی موارد نسبت به آنها بی‌توجهیم. فیلسوفها، نهادهای مذهبی و سایر گروهها اصول و ارزشهای اخلاقی ایده‌آل را به شیوه‌های مختلف تعریف کرده‌اند. مثالی از اصول یا ارزشهای اخلاقی تعیین شده در سطح اجرایی عبارتند از قوانین و مقررات، تعالیم مذهبی، مجموعه قوانین اصول اخلاقی در تجارت جهت گروه‌های حرفه‌ای یا صنعتی و آیین‌های اخلاق حرفه‌ای در سازمانها. به عبارت دیگر، اخلاق مجموعه‌ای از معیارهای اخلاقی جهت بررسی درستی یا نادرستی یک موضوع است (خواجو، ۱۳۹۱).

پرسش‌های پژوهش:

- ۱- عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی کدام ها هستند؟
- ۲- الگوی علی عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی به چه صورت است؟

جامعه و نمونه آماری تحقیق

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه خبرگان و حسابداران ارشد شرکت های دولتی می‌باشد که بر اساس روش دیمتال فازی ۱۵ نفر برای حجم نمونه کفایت می‌کند.

روش تحقیق

از نظر شیوه گردآوری و تحلیل اطلاعات، این تحقیق توصیفی و از نظر هدف کاربردی و از نظر روش اسنادی می باشد. جهت جمع آوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه مقایسات زوجی استفاده می‌شود.

روش دیمتل فازی

نظریه مجموعه فازی می تواند با ابهام فکر و بیان بشر در تصمیم گیری مواجهه شود. برای مقابله با ابهامات درگیر در فرایند تصمیم گیری، برآورد زبانی می تواند موثر باشد. یک متغیر زبانی متغیری است که ارزش ها را به صورت عبارات و جملات در یک زبان طبیعی بیان می کند. متغیرهای زبانی به عنوان متغیرهایی مورد استفاده قرار می گیرند که مقادیر آنها نه اعداد بلکه عبارت زبانی است و می تواند به طور موثر عبارات کمی را توصیف کند. روش عبارت زبانی یک راه طبیعی و موثر برای تصمیم گیرندگان جهت بیان ارزیابی خود است. در عمل، ارزشهای زبانی را می توان با اعداد فازی نشان داد و معمولاً از اعداد فازی مثلثی استفاده می شود [۳۷]. یک مجموعه فازی $\tilde{A}$ یک زیر مجموعه از عبارت X ، که مجموعه ای از زوج های مرتب است، می باشد و توسط تابع عضویت $\mu_{\tilde{A}}(x)$ نشان دهنده $X \rightarrow [0, 1]$ مقدار تابع $\mu_{\tilde{A}}(x)$ برای مجموعه فازی $\tilde{A}$ مقدار عضویت X در $\tilde{A}$ نامیده می شود، که نمایانگر درجه ای است که x یک عنصر از مجموعه فازی $\tilde{A}$ است. فرض می شود که $\mu_{\tilde{A}}(x) : X \in [0, 1]$ ، که $\mu_{\tilde{A}}(x) = 1$ نشان می دهد که x کاملاً به $\tilde{A}$ تعلق دارد در حالی که $\mu_{\tilde{A}}(x) = 0$ نشان می دهد که x به مجموعه فازی $\tilde{A}$ تعلق ندارد [۳۳].

$$\tilde{A} = \{x, \mu_{\tilde{A}}(x)\}, \quad x \in X \quad \text{رابطه (1)}$$

که در آن $\mu_{\tilde{A}}(x)$ تابع عضویت است و $X = \{x\}$ یک مجموعه از عناصر x را نشان می دهد. یک عدد فازی مثلثی $\tilde{N}$ می تواند به عنوان یک سه جزئی (l, m, r) ، و تابع عضویت $\mu_{\tilde{N}}(x)$ تعریف شود به عنوان:

$$\mu_{\tilde{N}}(x) = f(x) = \begin{cases} 0, & x < l \\ (x-l)/(m-l), & l \leq x < m \\ (r-x)/(r-m), & m \leq x < r \\ 0, & x \geq r \end{cases} \quad \text{رابطه (2)}$$

که در آن l, m, r اعداد واقعی هستند و $l < m < r$ با توجه به ویژگی اعداد مثلثی فازی و اصل گسترش مطرح شده، قوانین عملیاتی دو عدد فازی مثلثی، $\tilde{A} = (a_1, a_2, a_3)$ و $\tilde{B} = (b_1, b_2, b_3)$ به شرح زیر است:

جمع دو عدد فازی $\oplus$:

$$(a_1, a_2, a_3) \oplus (b_1, b_2, b_3) = (a_1 + b_1, a_2 + b_2, a_3 + b_3)$$

تفریق دو عدد فازی $\ominus$:

$$(a_1, a_2, a_3) \ominus (b_1, b_2, b_3) = (a_1 - b_1, a_2 - b_2, a_3 - b_3)$$

ضرب دو عدد فازی $\otimes$:

$$(a_1, a_2, a_3) \otimes (b_1, b_2, b_3) \cong (a_1 b_1, a_2 b_2, a_3 b_3)$$

ضرب هر عدد واقعی و یک عدد فازی:

$$k \otimes (a_1, a_2, a_3) = (ka_1, ka_2, ka_3)$$

تقسیم دو عدد فازی: $\oslash$

$$(a_1, a_2, a_3) \oslash (b_1, b_2, b_3) \cong (a_1/b_1, a_2/b_2, a_3/b_3)$$

برای مقابله با مشکلات تصمیم گیری گروهی در یک محیط فازی، یک روش تجمع فازی موثر مورد نیاز است. قضاوت انسان با متغیرهای زبانی فازی اعداد فازی هستند، که یک روش غیر فازی سازی برای تبدیل عناصر قطعی به نمرات مورد نیاز می باشد. روش غیر فازی سازی سیافسی (تبدیل داده های فازی به امتیاز کریسپ) بر روش تعیین نمرات چپ و راست توسط مینیمم فازی و ماکزیمم فازی، و نمره کل تعیین شده به عنوان یک میانگین وزن دار با توجه به توابع عضویت مبتنی می باشد. این یک ارزش قطعی مناسب تر زمانی که با روشهای دیگر مقایسه می شود، ارائه می کنند. برای پیشبرد عملی روش DEMATEL، جهت تصمیم گیری گروهی در محیط فازی، فرآیند به شرح زیر نشان داده شده است: مرحله ۱: طراحی مقیاس زبانی فازی: برای مقابله با ابهامات ارزیابی بشر، متغیر زبانی "تاثیر" با پنج اصطلاح زبانی مانند "نه، بسیار پایین، پایین، بالا، بسیار بالا" استفاده می شود که در اعداد مثبت مثلثی فازی (rij, mij, lij) همانطور که در جدول نشان داده بیان شده است [۴۲].

جدول ۱ اعداد فازی

گزینه های زبانی	اعداد قطعی	اعداد فازی مثلثی
تاثیر خیلی زیاد	۴	(0/75, 1, 1)
تاثیر زیاد	۳	(0/5, 0/75, 1)
تاثیر متوسط	۲	(0/25, 0/5, 0/75)
تاثیر کم	۱	(00, 0/25, 0/5)
بدون تاثیر	۰	(0,0, 0/25)

منبع: یافته های پژوهشگر

مرحله ۲: محاسبه فازی ماتریس تاثیر مستقیم: بر اساس نظرات کارشناسان با مقیاسهای زبانی از زبان طبیعی و ارتباط میان عناصر، ماتریس تاثیر مستقیم فازی $\tilde{D}$ را می توان با فرمول زیر بدست آورد:

$$\tilde{D} = [\tilde{d}_{ij}]_{n \times n}, \text{ که } \tilde{d}_{ij} = (d_{ij}^l, d_{ij}^m, d_{ij}^r) \quad \text{رابطه (3)}$$

در نتیجه ماتریس D از روابط مستقیم به دست آمده، که مقایسه دو به دو از یک رابطه علت و معلولی آن نشان می دهد. فرض کنید n متغیر است که تحت تاثیر این سیستم وجود دارد؛ ماتریس تاثیرات مستقیم D در ماتریس زیر نشان داده شده است:

$$\begin{bmatrix} 0 & d_{12} & \dots & d_{1n} \\ d_{21} & 0 & \dots & d_{2n} \\ \vdots & \vdots & \ddots & \vdots \\ d_{n1} & d_{n2} & \dots & 0 \end{bmatrix}$$

مرحله ۳: نرمال کردن ماتریس تاثیر مستقیم فازی: بر اساس ماتریس تاثیر مستقیم فازی $\tilde{D}$ ، می توان ماتریس تاثیر مستقیم فازی نرمال شده $\tilde{N}$ را با استفاده از فرمول زیر به دست آورد.

$$\tilde{N} = \tilde{D}/u \quad \text{رابطه (4)}$$

که

$$u = \max_{i,j} \left\{ \max_i \sum_{j=1}^n d_{ij}, \max_j \sum_{i=1}^n d_{ij} \right\}, \quad i, j \in \{1, 2, \dots, n\}$$

$$\tilde{N} = [\tilde{e}_{ij}]_{n \times n}, \tilde{e}_{ij} = (e_{ij}^l, e_{ij}^m, e_{ij}^r) \quad \text{رابطه (5)}$$

مرحله ۴: به دست آوردن ماتریس تاثیر کل فازی: هنگامی که ماتریس تاثیر مستقیم فازی نرمال شده $\tilde{N}$ بدست آمد، که $\tilde{N} = [\tilde{e}_{ij}]_{n \times n}$ و $Nr = [er_{ij}]_{n \times n}$ ، ماتریس تاثیر کل فازی $T \sim$ از طریق معادله زیر بدست می آید که I یک ماتریس واحد است:

$$\tilde{T} = [\tilde{t}_{ij}]_{n \times n}, \text{ که } \tilde{t}_{ij} = (t_{ij}^l, t_{ij}^m, t_{ij}^r) \quad \text{رابطه (6)}$$

مرحله ۵: دی فازی کردن به مقادیر قطعی: با استفاده از روش سی اف سی اس که در معادلات نشان داده شده، ماتریس تاثیر کل فازی $T \sim = [t_{ij}]_{n \times n}$ به ارزش های قطعی به ماتریس تاثیرات کل $T = [t_{ij}]_{n \times n}$

$$x = [\tilde{t}_{ij}]_{n \times n}, \text{ که } \tilde{t}_{ij} = (t_{ij}^l, t_{ij}^m, t_{ij}^r) \quad \text{رابطه (7)}$$

مرحله ۶: تعیین مقدار آستانه

مقدار آستانه از طریق میانگین مقادیر ماتریس دیفازی محاسبه می شود. [۳۱].

$$x = [\tilde{t}_{ij}]_{n \times n} \alpha = \left(\sum_i^N = 1 \sum_j^N = 1 [T_{ij}] \right) / N \quad \text{رابطه (8)}$$

مرحله ۷: تجزیه و تحلیل نتایج: در این مرحله، مجموع ردیف‌ها (اثر داده شده) و مجموع ستون‌ها (اثر دریافت شده) به طور جداگانه به عنوان بردار تاثیرگذار $d = (d_1, \dots, d_i, \dots, d_n)'$ با عامل $j = 1, 2, \dots, n$ و بردار تاثیرگذار $r = (r_1, \dots, r_i, \dots, r_n)'$ با عامل $i = 1, 2, \dots, n$ با استفاده از رابطه زیر بیان می‌شود. سپس، هنگامی $i, j \in \{1, 2, \dots, n\}$ و $i = j$ بردار محور افقی $(d + r)$ توسط جمع کردن بردار D با بردار R تشکیل می‌شود، که مجموع تاثیر مهم هر کدام از معیارها را نشان می‌دهد. به طور مشابه، بردار محور عمودی $(d - r)$ با کسر بردار D از بردار R تشکیل می‌شود، که ممکن است معیار را به یک گروه عامل و یک گروه متاثر جدا کند. به طور کلی، هنگامی که مقدار $d_i - r_i$ بالاتر است، معیار متعلق به گروه علت است. در مقابل، اگر مقدار $d_i - r_i$ پایین تر باشد، معیار متعلق به گروه متاثر است. بنابراین، نمودار علت و اثر را می‌توان با رسم مجموعه داده‌های $(d_i + r_i)d_i - r_i$ یا $\{i=1, 2, \dots, n\}$ به دست آورد:

$$T = [t_{ij}]_{n \times n}, \quad i, j \in \{1, 2, \dots, n\} \quad \text{رابطه (9)}$$

$$d = \left[\sum_{j=1}^n t_{ij} \right]_{n \times 1} = [t_i]_{n \times 1} = [d_j]_{n \times 1} \quad \text{رابطه (10)}$$

$$r = [\sum_{i=1}^n t_{ij}]'_{1 \times n} = [t_j]_{n \times 1} = [r_j]_{n \times 1} \quad \text{رابطه (11)}$$

که در آن بردار $d = (d_1, \dots, d_i, \dots, d_n)'$ مجموع ردیف‌ها و بردار $d = (d_1, \dots, d_i, \dots, d_n)'$ مجموع ستون‌ها را بر اساس ماتریس اثرات کل $T = [t_{ij}]_{n \times n}$ به ترتیب بیان می‌کند.

۹. نتایج تحقیق

واکاوای اطلاعات فرایندی چند مرحله‌ای است که طی آن پس از گردآوری داده‌ها و محاسبه مقادیر متغیرهای مورد نظر برای بررسی سوالات پژوهش، اطلاعات حاصله مورد آزمون قرار گرفته و بر اساس یافته حاصل از نتایج، به جواب سوالات اقدام می‌گردد.

۹-۱. سوال ۱: عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی کدام‌ها هستند؟

با توجه به مبانی نظری این تحقیق، چهار عامل اصلی از عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی در این تحقیق شناسایی شده است که به شرح زیر می‌باشند.

۱- جو اخلاقی

۲- ایدئولوژی های اخلاقی

۳- تعهد حرفه ای

۴- ارزش های اخلاقی

۲-۹. سوال ۲: الگوی علی عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی به چه صورت است؟

در این بخش درصدد هستیم به تعیین روابط علت و معلولی بین عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی بپردازیم؛ لذا در ادامه یافته‌های حاصل هر یک از مراحل دیمتل فازی ارائه می گردد.

مرحله ۱ : طراحی مقیاس زبانی فازی: برای مقابله با ابهامات ارزیابی بشر، متغیر زبانی "تاثیر" با پنج اصطلاح زبانی مانند {نه، بسیار پایین، پایین، بالا، بسیار بالا} استفاده می شود که در اعداد مثبت مثلثی فازی (lij.mij.rij) بیان شده است.

جدول ۲: مقیاس های زبانی فازی

اعداد فازی مثلثی	اعداد قطعی	گزینه های زبانی
(0/75, 1, 1)	۴	تاثیر خیلی زیاد
(0/5, 0./75, 1)	۳	تاثیر زیاد
(0/25, 0/5, 0/75)	۲	تاثیر متوسط
(00, 0/25, 0/5)	۱	تاثیر کم
(0,0, 0/25)	۰	بدون تاثیر

منبع: یافته های پژوهشگر

مرحله ۲ : محاسبه فازی ماتریس تاثیر مستقیم: بر اساس نظرات کارشناسان با مقیاسهای زبانی از زبان طبیعی و ارتباط میان عناصر بر اساس جدول ۲، ماتریس تاثیر مستقیم فازی $\tilde{D}$ را می توان با فرمول زیر بدست آورد

$$\tilde{D} = [\tilde{d}_{ij}]_{n \times n}; \text{ که } \tilde{d}_{ij} = (d_{ij}^l; d_{ij}^m; d_{ij}^r)$$

در جدول زیر ماتریس فازی تاثیر مستقیم منتج شده از نظرات کارشناسان برای چهار عامل اصلی ارائه گردیده است.

جدول ۳. ماتریس فازی تاثیر مستقیم برای چهار عامل اصلی

ماتریس D	جو اخلاقی			ایدئولوژی های اخلاقی			تعهد حرفه ای			ارزش های اخلاقی		
جو اخلاقی	0.00	0.00	0.25	0.23	0.28	0.73	0.00	0.03	0.28	0.00	0.22	0.47
ایدئولوژی های اخلاقی	0.03	0.20	0.48	0.00	0.00	0.25	0.03	0.05	0.33	0.00	0.05	0.30
تعهد حرفه ای	0.72	0.97	1.00	0.70	0.93	0.98	0.00	0.00	0.25	0.68	0.93	0.97
ارزش های اخلاقی	0.07	0.23	0.55	0.27	0.28	0.77	0.03	0.03	0.32	0.00	0.00	0.25

منبع: یافته های پژوهشگر

مرحله ۳: نرمال کردن ماتریس تاثیر مستقیم فازی: بر اساس ماتریس تاثیر مستقیم فازی $\tilde{D}$ ، می توان ماتریس تاثیر مستقیم فازی نرمال شده $\tilde{N}$ را با استفاده از فرمول زیر به دست آورد.

$$\tilde{N} = [\tilde{e}_{ij}]_{n \times n}; \tilde{e}_{ij} = (e_{ij}^l; e_{ij}^m; e_{ij}^r)$$

در جدول (۴) حالت نرمال شده ی ماتریس فازی تاثیر مستقیم منتج شده از نظرات کارشناسان برای چهار عامل اصلی ارائه گردیده است.

جدول ۴: نرمال شده ی ماتریس تاثیر مستقیم فازی برای چهار عامل اصلی

ماتریس N	جو اخلاقی			ایدئولوژی های اخلاقی			تعهد حرفه ای			ارزش های اخلاقی		
جو اخلاقی	0.00	0.00	0.12	0.11	0.13	0.35	0.00	0.02	0.13	0.00	0.10	0.22
ایدئولوژی های اخلاقی	0.02	0.10	0.23	0.00	0.00	0.12	0.02	0.02	0.16	0.00	0.02	0.14
تعهد حرفه ای	0.34	0.46	0.48	0.33	0.44	0.47	0.00	0.00	0.12	0.33	0.44	0.46
ارزش های اخلاقی	0.03	0.11	0.26	0.13	0.13	0.37	0.02	0.02	0.15	0.00	0.00	0.12

منبع: یافته های پژوهشگر

مرحله ۴: به دست آوردن ماتریس تاثیر کل فازی: هنگامی که ماتریس تاثیر مستقیم فازی نرمال شده $\tilde{N}$ بدست آمد، که ماتریس تاثیر کل فازی $\tilde{T}$ از طریق معادله زیر بدست می آید که I یک ماتریس واحد است:

$$\tilde{T} = \tilde{N} * (I - \tilde{N})^{-1}$$

در جدول زیر ماتریس تاثیر کل فازی منتج شده از ماتریس تاثیر مستقیم فازی برای چهار عامل اصلی ارائه گردیده است.

جدول ۵: ماتریس تاثیر کل فازی برای چهار عامل اصلی

ماتریس T	جو اخلاقی			ایدئولوژی های اخلاقی			تعهد حرفه ای			ارزش های اخلاقی		
جو اخلاقی	0.00	0.04	2.09	0.11	0.17	2.68	0.00	0.02	1.28	0.00	0.12	1.88
ایدئولوژی های اخلاقی	0.02	0.12	1.90	0.01	0.03	2.14	0.02	0.03	1.13	0.01	0.05	1.58
تعهد حرفه ای	0.36	0.59	3.92	0.42	0.61	4.63	0.01	0.03	2.15	0.33	0.53	3.38
ارزش های اخلاقی	0.04	0.14	2.37	0.14	0.17	2.89	0.02	0.02	1.39	0.01	0.03	1.93

منبع: یافته های پژوهشگر

مرحله ۵: دی فازی کردن به مقادیر قطعی: با استفاده از روش سی اف سی اس، ماتریس تاثیر کل فازی به ارزش های قطعی به ماتریس تاثیرات کل دیفازی تبدیل می شود. در جدول زیر ماتریس دی فازی شده به مقادیر قطعی منتج شده از ماتریس تاثیر کل فازی و با استفاده از فورمول های زیر برای چهار عامل اصلی ارائه گردیده است.

$$T^D = \frac{T_l + 2T_m + T_r}{4}$$

جدول ۶: ماتریس دیفازی شده (اعداد قطعی) برای چهار عامل اصلی

ارزش های اخلاقی	تعهد حرفه ای	ایدئولوژی های اخلاقی	جو اخلاقی
جو اخلاقی	1.324	3.127	2.167
ایدئولوژی های اخلاقی	1.196	2.215	2.151
تعهد حرفه ای	2.225	6.269	5.464
ارزش های اخلاقی	1.448	3.364	2.695

منبع: یافته های پژوهشگر

مرحله ۶: محاسبه ی مقدار آستانه

جمع کل: ۴۴/۲۱۹۸

مقدار آستانه: ۲/۷۶۳

با توجه به مقدار آستانه ی حاصل شده، در روابط بین عوامل جدول دیفازی، ارتباط بین عوامل که مقدار آنها کمتر از حد آستانه است در نظر گرفته نمی شود.

جدول ۷: ماتریس دیفازی شده خالص (اعداد قطعی خالص) برای چهار عامل اصلی

ارزش های اخلاقی	تعهد حرفه ای	ایدئولوژی های اخلاقی	جو اخلاقی	
جو اخلاقی	0	1	0	
ایدئولوژی های اخلاقی	0	0	0	
تعهد حرفه ای	1	1	0	
ارزش های اخلاقی	0	1	0	

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به جدول فوق عامل رفتار توده ای بر همه عوامل دیگر تاثیر خالص میگذارد ولی تاثیر خالص نمیگیرد و از طرفی شخصیت رفتاری از کلیه عوامل تاثیر خالص می گیرد ولی تاثیر پذیری خالص ندارد. مرحله ی ۷: تعیین میزان اهمیت و تأثیرگذاری و تأثیرپذیری بین ابعاد جدول زیر میزان تأثیرگذاری (D) و تأثیرپذیری (R)، میزان ارتباط با بقیه عوامل (D-R) و میزان اهمیت عامل (D+R) بین ابعاد را برای چهار عامل اصلی بصورت جدولی ارائه می دهد.

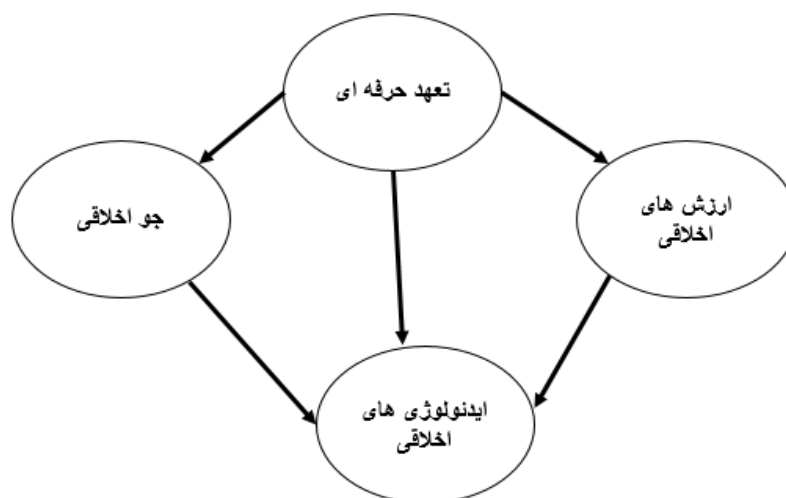
جدول ۸: اهمیت و تأثیرگذاری ابعاد (اعداد قطعی) برای چهار عامل اصلی

	D	R	D-R	D+R
جو اخلاقی	8.742	12.478	-3.736	21.221
ایدئولوژی های اخلاقی	7.241	14.975	-7.734	22.216
تعهد حرفه ای	18.740	6.194	12.546	24.933
ارزش های اخلاقی	9.497	10.573	-1.076	20.070

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به جدول فوق منیزان تاثیر گذاری عامل تعهد حرفه ای برابر ۱۸.۷۴ و بیشترین تاثیر گذاری را بین عوامل دارد همچنین میزان تاثیر پذیری این عامل برابر ۶.۱۹۴ که کمترین تاثیر پذیری را بین عوامل دارد. عامل تعهد حرفه ای در بین همه عوامل بیشترین ارتباط یعنی ارتباط برابر با ۱۲.۵۴۶ دارد و در نهایت میزان اهمیت این عامل برابر ۲۴.۹۳۳ است که رتبه اول اهمیت و تاثیر گذاری را به خود می گیرد و می توان گفت یکی از مهمترین عامل ها در این تحقیق است. لذا برای کنترل رفتار اخلاقی حسابرسان باید چهار عامل اصلی جو اخلاقی، ایدئولوژی های اخلاقی، تعهد حرفه ای و ارزش های اخلاقی کنترل شود. تا این مرحله این تحقیق نشان داد که اگر بتوان تعهد حرفه ای حسابرسان را بالا برد با توجه به تاثیرگذاری این عامل می توان

عوامل دیگر را نیز ارتقا داد و در نهایت با صرف هزینه و زمان خیلی کمتر می‌توان رفتار اخلاقی حساب‌برسان را ارتقا داد. با توجه به تحلیل‌های صورت گرفته در مورد تاثیر گذاری و تاثیر پذیری بین عوامل این پژوهش، مدل کلی ارائه گردیده برای ارتباط بین عوامل با یکدیگر به صورت نگاره ۱ ارائه گردیده است.



نگاره ۱: مدل منتج شده از تجربه و تحلیل داده ها

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به یافته های پژوهش، عامل تعهد حرفه ای با میانگین تاثیرگذاری ۱۸/۷۴۰، عامل ارزش های اخلاقی با میانگین تاثیرگذاری ۹/۴۹۷ و عامل جو اخلاقی با میانگین تاثیرگذاری ۸/۷۴۲ در شمار عوامل تاثیرگذار قرار دارند. از طرفی عامل ایدئولوژی های اخلاقی با میانگین تأثیرپذیر ۱۴/۹۷۵ به عنوان عامل تأثیرپذیر می‌باشند. به بیان دیگر عامل تعهد حرفه ای بر سه عامل دیگر و ارزش های اخلاقی و جو اخلاقی بر عامل ایدئولوژی های اخلاقی تاثیرگذار است. و عامل ایدئولوژی های اخلاقی بر هیچ عاملی تاثیرگذار نیست.

۱۰. تجزیه و تحلیل نفوذ- وابستگی عوامل موثر بر بازاریابی داخلی

بر اساس قدرت وابستگی و نفوذ عوامل، می‌توان دستگاه مختصاتی تعریف کرد و آن را به چهار قسمت مساوی تقسیم نمود. تجزیه و تحلیل بر پایه قدرت نفوذ (تاثیرگذاری) و میزان وابستگی (تاثیرپذیری) هر متغیر شکل

گرفته و امکان بررسی بیشتر محدوده هر یک از متغیرها را فراهم می‌سازد. جمع سطری مقادیر در ماتریس دستیابی نهایی برای هر عنصر بیانگر میزان نفوذ و جمع ستونی نشانگر میزان وابستگی خواهد بود. عواملی که در سطوح پایین‌تر مدل قرار دارند به دلیل دارا بودن قدرت پیش‌برندگی بیشتر به‌عنوان عوامل هادی و عواملی که در سطوح بالاتر قرار دارند به دلیل وابستگی به عوامل هادی، پیرو محسوب می‌شوند. بر اساس قدرت نفوذ و وابستگی، چهار گروه از عناصر قابل‌شناسایی خواهند بود که عبارت‌اند از:

متصل (پیوندی): عواملی که دارای قدرت نفوذ و وابستگی زیاد هستند. به عبارتی تأثیرگذاری و تأثیرپذیری این معیارها بسیار بالاست و هر تغییر کوچکی بر روی این متغیرها باعث تغییرات اساسی در سیستم می‌شود

مستقل: عواملی که دارای قدرت نفوذ قوی ولی وابستگی ضعیف می‌باشند. به عبارتی دیگر تأثیرگذاری بالا و تأثیرپذیری کم از ویژگی‌های این متغیرها است.

خودمختار: عواملی که دارای قدرت نفوذ و وابستگی ضعیف می‌باشند. این معیارها عموماً از سیستم جدا می‌شوند زیرا دارای اتصالات ضعیف با سیستم هستند. تغییری در این متغیرها باعث تغییر جدی در سیستم نمی‌شود.

وابسته: عواملی که دارای قدرت نفوذ کم ولی وابستگی شدید می‌باشند. این متغیرها اصولاً تأثیرپذیری بالا و تأثیرگذاری کمی روی سیستم دارند. درواقع این روش در تحلیل یافته‌ها باهدف شناسایی میزان قدرت وابستگی و نفوذ عناصر سیستم در تحلیل‌های ساختاری به کار می‌رود. اعداد به‌دست‌آمده برای هر شاخص به‌صورت جداگانه در دسته‌بندی اجزای سیستم از لحاظ قدرت نفوذ و وابستگی در نمودار (۴-۶) ظاهر شده‌اند. در تجزیه تحلیل نفوذ-وابستگی متغیرها برحسب قدرت نفوذ و وابستگی به چهار دسته تقسیم شدند. در ربع اول، متغیرهای متصل (پیوندی) هستند که دارای قدرت نفوذ زیاد و وابستگی زیاد می‌باشند. این متغیرها پویا هستند، زیرا هر نوع تغییر در آن‌ها، کل سیستم را تحت تأثیر قرار می‌دهد و درنهایت، بازخورد سیستم نیز می‌تواند این متغیرها را دوباره تغییر دهد. در تحقیق حاضر عوامل پیوندی نداریم.

در ربع دوم، متغیرهای مستقل هستند که دارای قدرت نفوذ قوی ولی وابستگی ضعیف می‌باشند. این دسته مانند سنگ بنای ساختاری سیستم عمل می‌کنند و برای شروع یک تغییر و تحول اساسی در عملکرد سیستم، باید در وهله اول روی آن‌ها تأکید کرد. در تحقیق حاضر تعهد حرفه‌ای در ربع دوم قرار می‌گیرند لذا جزء متغیرهای مستقل بشمار می‌روند.

تأثیرگذاری	۱۹									
	۱۸	تعهد حرفه ای								
	۱۷				مستقل			پیوندی		
	۱۶									
	۱۵									
	۱۴									
	۱۳				خودمختار			وابسته		
	۱۲									
	۱۱									
	۱۰									
	۹				ارزش های اخلاقی					
	۸						جو اخلاقی			
	۷								ایدئولوژی های اخلاقی	
		۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴
تأثیر پذیری										

نمودار (۱): تحلیل نفوذ-وابستگی عوامل موثر بر رفتار اخلاقی

منبع: یافته های پژوهشگر

در ربع سوم ، متغیرهای خودمختار هستند که دارای قدرت نفوذ و وابستگی ضعیف می باشند. این متغیرها نسبتاً غیر متصل به سیستم هستند و دارای ارتباطات کم و ضعیف با سیستم می باشند. عامل ارزش های اخلاقی در ربع سوم قرار گرفته است لذا از عوامل خودمختار می باشد.

در ربع چهارم ، متغیرهای وابسته سیستم قرار دارند که دارای قدرت نفوذ کم، ولی دارای وابستگی شدید می باشند. این مؤلفه ها که بالاترین قدرت وابستگی و کمترین قدرت نفوذ را در سیستم برخوردارند. در تحقیق حاضر عوامل جو اخلاقی و ایدئولوژی های اخلاقی در ربع چهارم قرار می گیرد لذا جزء متغیرهای وابسته بشمار می رود.

۱۱. نتیجه گیری

دامنه اخلاق را در حد رفتارهای فردی تلقی می کنند، اما رفتارهای فردی وقتی که در سطح جامعه یا نهادهای اجتماعی تسری پیدا می کند و شیوع می یابد، به نوعی به اخلاق جمعی تبدیل می شود که ریشه اش در فرهنگ جامعه می دواند و خود نوعی وجه غالب می یابد که جامعه را با آن می توان شناخت. امروز در تجزیه و تحلیل رفتار سازمان ها، پرداختن به اخلاق و ارزش های اخلاقی یکی از الزامات است. نماد بیرونی سازمان ها را رفتارهای اخلاقی آنها تشکیل می دهد که خود حاصل جمع ارزش های گوناگون اخلاقی است که در آن سازمان ها، ظهور و بروز یافته است (صادقیان و همکاران، ۱۳۹۸).

در شرایط کنونی رعایت نشدن برخی معیارهای اخلاقی، نگرانی های زیادی را در بخش های دولتی و غیردولتی به وجود آورده است. سقوط معیارهای رفتاری در بخش دولتی، پژوهشگران را واداشته تا در جستجو میناهای نظری در این رابطه بوده تا بتوانند مسیر مناسب اجرایی آن را فراهم سازند. لذا یکی از عمده ترین دغدغه های مدیران کارآمد در سطوح مختلف، چگونگی ایجاد بسترهای مناسب برای عوامل انسانی شاغل در تمام حرفه ها است تا آنها با حس مسئولیت و تعهد کامل به مسایل در جامعه و حرفه خود به کار بپردازند و اصول اخلاقی حاکم بر شغل و حرفه خود را رعایت کنند (صادقیان و همکاران، ۱۳۹۸).

با توجه به اینکه در این تحقیق تعهد حرفه ای موثرترین عامل بر رفتار اخلاقی حسابرسان بخش است به مدیران موسسات حسابرسی پیشنهاد می شود که مراحل لازم را برای تقویت تعهد حسابرسان خود در اجرای قوانین حرفه ای در حرفه حسابرسی ایجاد کنند. برخی از طرح هایی که آنها می توانند انجام دهند، عبارت اند از دوره های آموزشی مستمر برای حسابرسان، بطوریکه آنها می توانند اعتبار خود را حفظ کرده و در مورد آخرین روندهای حسابرسی اطلاع یابند. از سوی دیگر نیز مدیران موسسه های حسابرسی باید اقدامات لازم برای ترغیب حسابرسان به رعایت رفتار اخلاقی در همه موقعیت ها و زمانها را انجام دهند. برای این منظور آنها می توانند، ضمن برگزاری جلسات مستمر در حوزه اخلاقی کاری، دوره های آموزشی را برای این منظور برگزار کنند.

فهرست منابع

عظیمی، احمد و معصومه کاظمی نوجه ده، ۱۳۹۶، بررسی رابطه شهرت شرکت و انتخاب حسابرس مستقل در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، اولین کنفرانس ملی پژوهش های نوین ایران و جهان در مدیریت، اقتصاد و حسابداری و علوم انسانی، شیراز، دانشگاه علمی کاربردی شوشتر، ابوالحسنی، علی؛ حسین افشاری و داریوش جاوید، ۱۳۹۶، رابطه بکارگیری حسابرس داخلی با اندازه و استقلال شرکت و تاثیر آن بر تاخیر گزارش حسابرسی، اولین همایش حسابداری، مدیریت و اقتصاد با رویکرد پویایی اقتصاد ملی، ملایر، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ملایر،

- نوروش، ایرج، ۱۳۷۸، اهمیت ویژگیهای موسسات حسابرسی در فرآیند انتخاب حسابرسان توسعه شرکتها و انگیزه های تغییر حسابرسان در میان شرکتهای ایرانی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران - دانشکده علوم، رشته حسابداری،
- خدادادی، ولی، ۱۳۹۰، بررسی تاثیر تداوم انتخاب حسابرسان بر صرف ریسک سرمایه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید چمران اهواز - دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، رشته حسابداری،
- سهیلی، حسین و سهراب شکریگی، ۱۳۹۵، بررسی اثرات میان حق الزحمه حسابرسی مستقل و انتخاب حسابرسان بر کیفیت گزارش حسابرسی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران، پنجمین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت و دومین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری های باز، تهران، همایشگران مهر اشراق،
- نساری، احسان، ۱۳۹۵، دلایل تغییر کیفیت حسابرسی پس از تغییر حسابرسان چیست؟ مدارک به دست آمده از تعویض های ارادی و اجباری حسابرسان، کنفرانس جهانی مدیریت، اقتصاد حسابداری و علوم انسانی در آغاز هزاره سوم، شیراز، پژوهش شرکت ایده بازار صنعت سبز،
- شماخی، حمیدرضا و رضا صفیلو، ۱۳۹۵، بررسی رابطه حق الزحمه حسابرسی و انتخاب حسابرسان، هفتمین کنفرانس بین المللی اقتصاد و مدیریت، سوئد- دالارنا، مرکز ارتباطات دانشگاهی ICOAC، دانشگاه دولتی دالارنا،
- پوریانسن، امیر. (۱۳۸۹)، اصول اخلاق حرفه ای، حسابداری، سال چهاردهم، شماره ۱۳۷. تبیودو، جی سی. (۲۰۱۴)، حسابرسی پس از قانون ساربنز اکسلی، ترجمه رحمت اله نادری بنی، تهران: انتشارات چرتکه.
- ثقفی، علی؛ رحمانی، حلیمه؛ رفیعی، افسانه (۱۳۸۹)، آموزش اخلاق حسابداری در دوره کارشناسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱، صص ۷-۱۸.
- جلالی، رستم. (۱۳۹۱)، نمونه گیری در پژوهش های کیفی، تحقیقات کیفی در علوم سلامت، دوره ۴، صص ۳۲۰-۳۱۰.
- حساس یگانه، یحیی و کاظم پور، احسان. (۱۳۹۲)، رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی، پژوهش های تجربی حسابداری مالی، شماره ۱۰، صص ۵۳-۷۰.
- خواجو، شکراله و نوشادی، میثم. (۱۳۸۸)، تجربه حسابرسان و نقش آن در موضوعات ساختار نیافته حسابرسی، تحقیقات حسابداری، ۳، صص ۱۰۸-۱۲۱.
- خواجو، شکراله و نوشادی، میثم. (۱۳۹۱)، نقش الگوهای رفتاری و مدل های تصمیم گیری در قضاوت حسابرسان، پژوهش حسابداری، ۵، صص ۱۲۳-۱۳۵.

- خوش طینت، محسن و بستانیان، جواد. (۱۳۸۶)، قضاوت حرفه ای در حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸، صص ۲۵-۵۸.
- دادگر، یداله. (۱۳۹۴)، اخلاق و اقتصاد: پیوندی ساختاری، دوطرفه، و پایدار، بررسی مسائل اقتصاد ایران، دوره ۲، شماره ۲، صص ۲۷-۵۲.
- سرلک، نرگس. (۱۳۸۷)، اخلاق حسابداری، اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۱-۲، صص ۷۱-۸۲.
- سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس؛ حجازی، الهه. (۱۳۹۰)، روش تحقیق در علوم رفتاری، تهران، نشر آگه، چاپ ۲۱.
- صادقیان، مسعود؛ جهانگیرنیا، حسین؛ غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۸)، نقش اخلاق در تعامل استراتژیک بین حسابرسان مستقل و مدیریت بر پایه نظریه بازی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۸، شمار ۲۹، صص ۴۳-۵۶.
- صالحی، تابنده (۱۳۹۵)، رابطه اخلاق حرفه ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، شماره ۳، صص ۷۳-۸۶.
- صفری گرابلی، مهدی و ولیان، حسن. (۱۳۹۷)، طراحی مدل و ارزیابی قابلیت های موسسات حسابرسی در ارتقای اعتماد اجتماعی، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۳، شماره ۶، صص ۶۵-۱۰۴.
- مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین. (۱۳۸۳)، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۳۸، صص ۷۶-۵۳.
- Altman, E. (1968). Financial ratios, discriminant analysis and the prediction of corporate bankruptcy. *Journal of Finance*, 23(4), 589e609.
- Axelrod, R. (1986). An evolutionary approach to norms. *American Political Science Review*, 80(4), 1095e1111.
- Bloomfield, R., Nelson, M. W., & Soltes, E. (2016). Gathering data for archival field, survey, and experimental accounting research. *Journal of Accounting Research*, 54(2), 341e395.
- disclosure decisions: An examination of capital expenditure forecasts. Working paper. University of Delaware, and University of Maryland. Chaney, P., Jeter, D., & Shivakumar, L. (2004). Self-selection of auditors and audit pricing in private firms. *The Accounting Review*, 79(1), 51e72.
- Cialdini, R., & Trost, M. (1998). Social influence: Social norms, conformity, and compliance. In *The handbook of social psychology*. New York, NY: Oxford University Press.
- Craswell, A. T., & Francis, J. R. (1999). Pricing initial audit engagements: A test of competing theories. *The Accounting Review*, 74(2), 201e216.
- Davis, T. R. V., & Luthans, F. (1980). A social learning approach to organizational behavior. *Academy of Management Review*, 5(2), 281e290.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183e199.
- Dechow, P., & Dichev, I. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. *The Accounting Review*, 77(Supplement), 35e59.
- of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2e3), 275e326.

- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147e160.
- Ettredge, M., Li, C., & Scholz, S. (2007). Audit fees and auditor dismissals in the Sarbanes-Oxley era. *Accounting Horizons*, 21(4), 371e386.
- Fama, E., & French, K. (1997). Industry costs of equity. *Journal of Financial Economics*, 43(2), 153e193.
- Fischer, P., & Huddart, S. (2008). Optimal contracting with endogenous social norms. *American Economic Review*, 98(4), 1459e1475.
- Houston, J., Lev, B., & Tucker, J. (2010). To guide or not to guide? Causes and consequences of stopping quarterly earnings guidance. *Contemporary Accounting Research*, 27(1), 143e185.
- Jensen, M., & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305e360.
- Kallgren, C. A., Reno, R. R., & Cialdini, R. B. (2000). A focus theory of normative conduct: When norms do and do not affect behavior. *Personality and Social Psychology Bulletin*, 26(8), 1002e1012.
- Kaplan, S., Newberry, K., & Reckers, P. (1997). The effect of moral reasoning and educational communications on tax evasion intentions. *Journal of the American Taxation Association*, 19(2), 38e54.
- Klein, B., & Leffler, K. B. (1981). The role of market forces in assuring contractual performance. *Journal*
- Minutti-Meza, M. (2013). Does auditor industry specialization improve audit quality? *Journal of Accounting Research*, 51(4), 779e817.
- Palmer, D. A., Jennings, P. D., & Zhou, X. (1993). Late adoption of the multidivisional form by large U.S. Corporations: Institutional, political, and economic accounts. *Administrative Science Quarterly*, 38(1), 100e131.
- . *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 92: 55-60.
- Bandura, A. 1997. *Self-efficacy: The exercise of control*. Macmillan.
- Bangun, Y. K., & Asri, M. 2017. Auditor Ethical Decision Making. *Scientific Research Journal*.
- Baotham, S., & Ussahawanitchakit, P. 2009. Audit independence, quality, and credibility: effects on reputation and sustainable success of CPAs in Thailand. *International Journal of Business Research*, 9(1), 1-25.
- Bonner, S. E. 1990. Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge. *Accounting Review*: 72-92.
- Bonner, S. E., & Lewis, B. L. 1990. Determinants of auditor expertise. *Journal of accounting research*, 28: 1-20..
- Fleming, M. M. K. 1980. Budgeting practices in large CPA firms. *Journal of Accountancy*, 149(5): 55.
- Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. 2006. An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2): 169-193.
- Halim, H. A., Jaafar, H., & Janudin, S. E. (2018). Factors Influencing Professional Judgment of Auditors in Malaysia. *International Business Research*, 11(11), 119-127.
- Ismail, S., & Yuhani, N. 2018. Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1): 21-34..

- Knechel, W. R. 2000. Behavioral research in auditing and its impact on audit education. *Issues in accounting education*, 15(4), 695-712.
- Kohlberg L 2002. The philosophy of moral development: the nature and validity of moral stages essays on moral development. San Francisco: Harper& Row: 123-137..
- Lee, Y. T., Stettler, A., & Antonakis, J. 2012. Incremental validity and indirect effect of ethical development on work performance. *Personality and Individual Differences*, 50(7): 1110-1115.
- Libby, R. (1995). The role of knowledge and memory in audit judgment. *Judgment and decision-making research in accounting and auditing*, 1, 176-206.
- Mala, R., & Chand, P. 2015. Judgment and Decision Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. *Accounting Perspectives*, 14(1): 1-50.
- McDevitt, R. K. 2000. A systems approach to identifying the sources of decision influences and their importance to individuals facing ethical dilemmas. *audit decision aids. Judgment and decision making research in accounting and auditing*:207-228.
- Modarres, A., & Rafiee, A. 2011. Influencing factors on the ethical decision making of Iranian accountants. *Social Responsibility Journal*, 7(1):136-144.
- Muslumov, A. & Aras, G. (2004). The analysis of factors affecting ethical judgment: the Turkish evidence. Conference proceeding: Global Business and Technology Association, 2004 International Conference, June 8 to 12, Cape town, South Africa. Unpublished.

Abstract

Presenting a causal model to investigate the factors determining moral behavior by fuzzy dimtel method

Majid Pakdel¹
Zahra Pourzamani²

Received: 2025/March/27

Accepted: 2025/June/01

Abstract

In the current climate of the world economy, auditing has become a key and effective tool whose role is undeniable. But over the last two decades, we have seen a decline in the position of accounting internationally. The aim of this study was to provide a causal model to investigate the determinants of moral behavior by fuzzy dimtel method. This research is descriptive in nature and content. In this research, information about 15 experts and senior accountants of state-owned companies that formed the statistical sample. The results of this study showed that the four main factors of ethical climate, ethical ideologies, professional commitment and ethical values affect the ethical behavior of auditors. The average effectiveness is 9.497 and the moral climate factor with an average effectiveness of 8.742 is among the influential factors. On the other hand, the factor of moral ideologies with an average of 14.975 is as a factor of influence.

key words: Moral Behavior, Moral Atmosphere, Moral Ideologies, Professional Commitment, Moral Values

¹.Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran
majid.pakdel2020@gmail.com

2. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran
(Corresponding author). Zahra.pourzamani@iau.ac.ir



عوامل موثر بر میزان همگرایی توانمندی حسابداران با چارچوب صلاحیت حسابداری مدیریت

فرید شیخ باقری^۱
احمد یعقوب نژاد^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۲

چکیده

امروزه صلاحیت حرفه ای در تمامی فعالیت هایی که با منافع عمومی سرو کار دارند، موضوعیت یافته است و در این راستا یکی از مهمترین نقش های حسابداری بعنوان رشته ای از دانش بشری، فراهم ساختن امکان پاسخگویی مدیران و مباشران سازمانها و بنگاههای اقتصادی به اشخاص ذیحق و ذینفع است این نقش توسط حسابداران حرفه ای و در قالب گزارشهای مختلف مالی موسسات گوناگون ایفا می شود. هدف این پژوهش عوامل موثر بر میزان همگرایی با چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری است. در راستای هدف پژوهش ابتدا به رتبه بندی عوامل فوق با استفاده از آزمون فریدمن گردید. نتایج حاصله بیان گر این است که سابقه شرکت با میانگین رتبه ۴/۶۲ رتبه اول و حاکمیت شرکتی با میانگین ۲/۸۹ رتبه آخر را دارا می باشد. در مرحله بعد با استفاده از تحلیل معادلات ساختاری تأثیرگذاری عوامل فوق در قالب مدل مفهومی بررسی و نتایج نشان از تأیید معناداری مدل پژوهش است. در ادامه با استفاده از تخمین رگرسیون عوامل موثر مورد آزمون قرار گرفت. یافته ها بیان گر تأثیر معناداری عوامل سابقه شرکت، نوع صنعت، اندازه شرکت، حاکمیت شرکتی بر میزان همگرایی با چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری است. به عبارت ویژگی های ساختاری و بنیادی نشأت گرفته از چارچوب های درون سازمانی و هم چنین عوامل برون سازمانی تأثیرگذار هستند.

واژه‌های کلیدی: پاسخگویی مدیران، حاکمیت شرکتی، گزارشگری مالی

۱ گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. f.sheikhbagheri@iau.ir

۲ گروه مدیریت مالی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول). ah.yaghoobnejad@iauctb.ac.ir



۱- مقدمه

امروزه همگام با سایر نقش ها در شرکت، حسابداران مدیریت یک ارتباط گزارشگری دوگانه دارند. به عنوان یک شریک تجاری راهبردی و ارائه دهنده اطلاعات مالی و عملیاتی مبنای تصمیم گیری، حسابداران مدیریت مسئول مدیریت گروه کسب و کار و در عین حال مکلف به گزارشگری ارتباط ها و مسئولیت ها به سازمان مالی شرکت نیز هستند. از فعالیت های ارائه شده توسط حسابداران مدیریت، پیش بینی و برنامه ریزی، انجام تحلیل های وردایی، و بررسی و نظارت بر هزینه های ذاتی در کسب و کار فعالیت هایی هستند که پاسخگویی دوگانه را برای هر دوی گروه مالی و تیم کسب و کار ایجاد می کند. نمونه هایی از وظایفی که در آنها پاسخگویی به تیم کسب و کار می تواند بیشتر از بخش مالی شرکت تداعی داشته باشد، توسعه و تدوین بهایابی جدید محصول، تحقیق در عملیات، سنج ای محرک کسب و کار، ارزیابی متوازن مدیریت فروش، و تجزیه و تحلیل سودآوری مشتری هستند. در مقابل، تهیه گزارشهای مالی خاص، انطباق داده های مالی با سامانه های منبع، و گزارشگری ریسک و مقررات از آنجا که با جمع آوری برخی اطلاعات مالی از همه بخشهای شرکت حاصل می شوند، بیشتر برای گروه مالی شرکت کاربرد دارند در شرکت هایی که بیشتر سودشان را از اطلاعات اقتصادی حاصل می کنند، مانند بانکها، صنعت چاپ و نشر، شرکتهای مخابراتی و پیمانکاران دفاعی، هزینه های آی تی منبع قابل توجهی از مخارج غیرقابل کنترل هستند، که از حیث مقدار اغلب بزرگترین هزینه شرکت پس از مجموع هزینه های جبران کار و هزینه های مربوط به تملک دارایی هستند. یک کارکرد حسابداری مدیریت در چنین سازمان هایی همکاری نزدیک با بخش آی تی برای ارائه شفاف هزینه فناوری اطلاعات است (ناکس، ۲۰۰۰).

مبانی نظری پژوهش

امروزه صلاحیت حرفه ای در تمامی فعالیت هایی که با منافع عمومی سرو کار دارند، موضوعیت یافته است و در این راستا یکی از مهمترین نقش های حسابداری بعنوان رشته ای از دانش بشری، فراهم ساختن امکان پاسخگویی مدیران و مباشران سازمانها و بنگاههای اقتصادی به اشخاص ذیحق و ذینفع است این نقش توسط حسابداران حرفه ای و در قالب گزارشهای مختلف مالی موسسات گوناگون ایفا می شود. چگونگی رفتار و صالحیت حرفه ای حسابداران از دیرباز در ادبیات حسابداری مورد بحث و اظهار نظر قرار گرفته است اما تدوین آیین رفتار و به خصوص الزام به اجرای آن با پیدایش و گسترش تشکل های حرفه ای حسابداری در پهنه جهان قرین بوده است (مرکز تحقیقات جامعه حسابداران رسمی، ۱۳۹۲). به دنبال پیشرفت روزافزون تجارت، علم و تکنولوژی در دهه های اخیر، شرکت و تولیدکنندگان بزرگ و متعددی بوجود آمده اند و هر روزه نیز بر شمار آنها افزوده می شود. این امر موجب شده است که کالاهای متنوع، با کیفیتهای گوناگون وارد بازارها شوند. در این بازارها، رقابت سنگینی حاکم شده است و هر تولیدکننده ای نمی تواند کالاهای خود را

با قیمت های دلخواه و کیفیت های پایین بفروش برساند. پس با توجه به اینکه محیط تجاری حاکم بر سازمان ها هیچ گاه ایستا نمی باشد و دائماً در حال تغییر است، بنابراین حسابداری مدیریت نیز جهت حفظ کارایی و اثربخشی خود در جهت ایفای مسئولیت خویش، باید دائماً در حال تغییر باشد. زیرا اگر تکامل تدریجی سیستم حسابداری مدیریت از سیر تکامل و تحول محیط حاکم بر سازمان های تجاری عقب بیفتد و با این تغییرات هماهنگ نشود؛ عملکرد حسابداری مدیریت نه تنها در راستای دستیابی سریعتر و بهتر به اهداف سازمان نخواهد بود؛ بلکه باعث کندی و یا حتی انحراف سازمان در جهت دستیابی به اهداف خود خواهد شد (رضایی و مهرآذین، ۱۳۹۲). امور مالی و حسابداری می توانند با استفاده از چارچوب صلاحیت حسابداری مدیریت بروز شده انجمن حسابداران مدیریت به شناسایی مهارتهای اساسی امروز کمک کنند (لاوسون، ۲۰۱۹). یکی از شروط لازم برای احراز شایستگی حرفه ای حسابداران برای ورود به حرفه و باقیماندن در آن، درک کامل و صحیح چارچوب تردید حرفه ای و عمل به آن است. چارچوب تردید حرفه ای، مرحله ای ممکن در جهت درک درست ماهیت تردید حرفه ای و کاربرد درست آن تحت شرایط مختلف است. هدف این است که بتوان چارچوبی برای تردید حرفه ای معرفی کرد که به عنوان یک جریان فعال و مستمر، موجب تقویت آن و در نتیجه کیفیت حسابداری و حسابرسی شود؛ چرا که محیط داخلی و بیرونی پیرامون حسابداران مستقل، سبب تضعیف تردید حرفه ای شده و نیز اعتماد اجتماعی نسبت به حسابداران و حسابرسان را به خطر انداخته است (توبا، ۲۰۱۱). با توجه به این که حسابداران مدیریت بیشتر درگیر برنامه ریزی استراتژیک می شوند، نیاز به شک و تردید حرفه ای در مورد ورودی ها و فرضیات موجود در آن فرآیند بیشتر خواهد شد همچنین یک تغییر عمده در چارچوب صلاحیت، افزودن دامنه شایستگی اخلاق حرفه ای و ارزش هاست در حالیکه اخلاق حرفه ای در گذشته بعنوان بخشی از حوزه تصمیم گیری درج شده بود و افزودن این دامنه در چارچوب جدید اهمیت اساسی اخلاق و ارزش های حرفه ای را به عملکرد حسابداری مدیریت معرفی می نماید. در حال حاضر شرکت های پذیرفته شده بورس بطور روزانه، فصلی و سالیانه در حال اتخاذ طیف وسیعی از تصمیمات می باشند و با توجه به ضرورت توسعه بورس اوراق بهادار و ارتقاء تصمیمات شرکتهای آن الزامیست بلوغ تصمیم گیری در شرکتهای بورسی مورد ارزیابی قرار گیرد و با عنایت به اینکه IMA بعنوان معتبرترین مرجع دانش حسابداری مدیریت بین الملل در قالب بیانیه چارچوب صلاحیت حسابداری مدیریت بطور استاندارد ۵ مهارت برنامه ریزی و گزارشگری، تصمیم گیری، فناوری، عملیات و رهبری را تشکیل دهنده پیکره دانش حسابداری مدیریت می داند، وضعیت میزان تخصص حسابداران مدیریت شرکتهای فعال در بورس اوراق بهادار تهران در انطباق با مهارت های فوق الذکر سوالی اساسی می باشد. لذا در این پژوهش سوال اساسی عبارتست از اینکه همگرایی توانمندی حسابداران با چارچوب صلاحیت حسابداری مدیریت به چه میزان است؟

کلارینس جو (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان بهینه سازی تصمیم گیری حسابداری با استفاده از تکنیک بر نامه ریزی هدف انجام داد و بیان نمود که برنامه ریزی هدف یک تکنیک تصمیم گیری در شرکت هاست و به مدیران کمک می کند تا تصمیماتی را اتخاذ نمایند که اهداف رقابتی را به بهترین شیوه ممکن اجرا کنند

و حسابداران مدیریت نقش کلیدی در حمایت از تصمیم گیری استراتژیک در سازمان دارند آنها اغلب به منظور ارائه اطلاعات، تغییر ها و آنالیز مسیر های جایگزین فعالیت هایی که مدیران در نظر دارند در حوزه هایی از جمله بودجه بندی سرمایه، برون سپاری، ترکیب محصول و افزودن یا حذف خطوط محصولات خاص مورد نیاز هستند برای انجام صحیح این وظایف، حسابداران مدیریت نیاز به دانش گسترده ای در خصوص فعالیت های سازمان خود و نحوه تعامل این فعالیت ها دارند (هیلتون و همکاران، ۲۰۰۶). در این پژوهش نتایجی که بدست آمد نشان دهنده آن بود که برنامه ریزی هدف نماینگر بسیاری از حل مشکلات در تصمیم گیری صحیح مدیران بوده که با آن روبرو هستند به ویژه پژوهش مزبور نشان داد بسیاری از موقعیت های زندگی واقعی است که حسابداران را مجبور به تصمیم گیری در هنگام رضایت از اهداف تجاری متعدد می نماید. المیری (۲۰۱۹) تحقیقی در مورد ارتباط بین جنبه های حسابداری مدیریت استراتژیک و عملکرد سازمانی انجام داد و داده های خود را از ۴۳۵ مدیر حسابداری که در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عربستان سعودی کار می کنند، جمع آوری نموده است و به این منظور از تحلیل رگرسیون سلسله مراتبی برای آزمون رابطه بین جنبه های (SMA) و (OP) استفاده کرده است. نتایج پژوهش مزبور نشان داد که جنبه های (SMA) بطور معنی داری بر (OP) تاثیر گذارند و در دو دسته بندی عملکرد مالی و غیر مالی مورد ارزیابی قرار گرفت. تسلط شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار عربستان سعودی، به مجموعه داده ها تصمیم پذیری یافته ها را محدود می کند و مشخص شد که شرکت ها می توانند با اتخاذ برخی از جنبه های (SMA) مانند دسترسی به قوانین ساختاری مناسب، منابع حمایتی، انواع اطلاعات مناسب و کاربردی و شرایط سازمانی مطلوب، عملکرد شرکت های خود را افزایش دهند. مطالعه یاد شده نشان داد مفاهیم (SMA) را به دلیل زمینه های سازمانی بعنوان مجموعه ای از جنبه ها برای غلبه بر دو قطبی شدن یافته ها در ادبیات موجود گسترش میدهد و تاثیر آنها بر عملکرد سازمانی، از جمله عملکرد غیر مالی نیز مورد بررسی قرار می دهد، جایی که شواهد تجربی هنوز هم اندک است. هری یاتی و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان اثر میانجی سرمایه گذاری، سیستم های اطلاعات حسابداری مدیریت، عملکرد فرایند داخلی و عملکرد مشتری انجام دادند. جمعیت مورد مطالعه در این تحقیق واحد های تجاری متوسط و بزرگ در شرکتهای تولیدی واقع در جزیره جاوا بوده است، واحد تجاری بعنوان یک واحد تجزیه و تحلیل، بخش از سازمان است که مسئول تولید و بازاریابی محصول یا مجموعه ای از محصولات بوده و بر اساس نوع محصول تشکیل شده است و رقبای خاص خود را دارد که با رقبای واحد های تجاری دیگر یا واحد های درون شرکت مادر متفاوت می باشد و مدیری برای قدرت برنامه ریزی و اجرای استراتژی ها برای دستیابی به اهداف سود آوری معین دارد. یافته ها نشان داد که یک استراتژی نو آور که شامل نوآوری محصول، نوآوری فرایند و تکنولوژی و دارای عملکرد فرایند داخلی خوب و از طرفی سیستم حسابداری مدیریت قابل اطمینان و مطلوب وجود داشته باشد بر عملکرد مالی تاثیر می گذارد. همچنین روابط استراتژی، فرایند های مدیریت مشتری، عملیاتی و فرایند های نظارتی، اجتماعی با بهینه می شود. در پژوهش یاد شده مشخص شد که بر و عملکرد فرایند داخلی تاثیر

گذار نیست و تنها سیستم اطلاعات حسابداری مدیریت بر اثر می گذارد و با این حال سیستم های اطلاعاتی از طریق عملکرد فرایند داخلی و تاثیر پذیر است.

بوستانی و دارابی (۱۴۰۲) به بررسی شناسایی عوامل مؤثر بر رتبه بندی مؤسسات حسابرسي پرداختند. این تحقیق به عوامل مؤثر بر رتبه بندی مؤسسات حسابرسي از دیدگاه خبرگان حسابرسي می پردازد یکی از مهم ترین راهکارهای ارتقای کیفیت حسابرسي کشور، شفافیت بیشتر از سوی حسابرسان و مقررات گذاران و همکاری آن ها با دانشگاهیان در هدف مشترک یعنی درک بهتر محرک های مختلف کیفیت حسابرسي است. بسیاری از پژوهشگران و صاحب نظران، حسابرسي را یک فرایند ارتباطی می دانند که به منظور اثربخشی بر روی مخاطبانش انجام می گیرد، نقش حسابرسي به عنوان مکانیزمی برای گواهی دادن بر پاسخگویی و مباشرت مدیریت می باشد. سازمان بورس و اوراق بهادار مؤسسات حسابرسي معتمد بورس را به چهار طبقه دسته بندی کرده است. رتبه بندی مؤسسات حسابرسي معتمد بورس بیانگر آن است که کیفیت مؤسسات حسابرسي معتمد طبقه "اول" بالاتر از مؤسسات حسابرسي معتمد سایر طبقات است. هدف این پژوهش شناسایی عوامل مؤثر بر رتبه بندی مؤسسات حسابرسي بوده است. به منظور تحقق این هدف عوامل مؤثر بر رتبه بندی مؤسسات حسابرسي از جنبه های گوناگون شامل: ویژگی های فردی حسابرسان و عوامل ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسي و عوامل فرهنگی و زمینه های اجتماعی تأثیرگذار و عوامل اقتصادی و سایر عوامل مرتبط با رتبه بندی مورد بررسی قرار گرفته است. بدین منظور از روش پرسشنامه محقق ساخته و نظر خبرگان بهره گرفته شد. در این تحقیق جهت استخراج معیارهای اصلی و کلیدی مرتبط برای رتبه بندی مؤسسات حسابرسي از روش دلفی فازی استفاده شده است با توجه به نتایج بدست آمده از بین ۵۱ ویژگی مطرح شده، خبرگان پژوهش ۲۴ ویژگی از جمله تعهد، مسئولیت پذیری، استقلال حسابرس به عنوان معیارهای برتر برگزیدند که درصد توافق تمام متغیرهای احصا شده بیش از ۷۰ درصد می باشد. سحری و پورزمانی (۱۴۰۱) پژوهشی در خصوص ویژگی های حاکمیت شرکتی با محوریت حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت انجام دادند. هدف آنها از این تحقیق "تبیین الگوی ویژگی های حاکمیت شرکتی با محوریت حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت" بوده است. در این راستا با استفاده از روش تحلیل عاملی تاییدی و مدل سازی معادلات ساختاری به طراحی الگوی ویژگی های حاکمیت شرکتی با رویکرد تعاملی حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت پرداختند. جامعه مورد مطالعه در بخش کیفی شامل مدیران، روسا و اساتید دانشگاهی حسابداری مدیریت با تمرکز بر حاکمیت شرکتی طی سال ۱۳۹۸ بوده و در بخش کمی تمام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ است. 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 جمع آوری داده ها 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 تاییدی در نرم افزارهای smart pls و spss مورد تایید قرار گرفت و پایایی آن با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ تایید شده است. نتایج پژوهش مزبور نشان داد که مولفه های حسابداری مدیریت بر مولفه های حسابداری مدیریت استراتژیک و ویژگی های حاکمیت شرکتی تاثیر معناداری دارند. نتایج همچنین نشان داد که مولفه های حسابداری مدیریت استراتژیک بر ویژگی های حاکمیت شرکتی تاثیر معناداری دارند. خدادادی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی بکارگیری اطلاعات گذشته و آینده در مدیریت هزینه استراتژیک را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که بزرگی رشد فروش تاریخی (به عنوان اطلاعات گذشته) تأثیر مثبت معناداری بر عدم تقارن رفتار هزینه داشته اما نوسانات فروش تاریخی (به عنوان اطلاعات گذشته) تأثیر منفی معناداری بر عدم تقارن رفتار هزینه دارد. در نتیجه، زمانی که سطح فروش بی ثباتی بیشتری دارد، انتظار بر این است که واکنش نامتقارن هزینه کاهش یابد. علاوه بر این، نتایج نشان داد نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (به عنوان اطلاعات آینده) تأثیر معناداری بر عدم تقارن رفتار هزینه، در مدیریت استراتژیک هزینه ندارد. محمدی و دواچی (۱۳۹۹) تعیین تاثیر راهبرد تمایز، جهت گیری شریک تجاری حسابداران مدیریت و سیستم های حسابداری مدیریت بر فرآیند نوآوری اکتشافی و عملکرد مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار استان تهران در سال ۱۳۹۹ و در میان مدیران مالی، حسابداران مدیریتی، حسابرسان داخلی و مدیران منابع انسانی بوده است. آنان به وسیله نرم افزار پی ال اس به آزمون فرضیه های تحقیق پرداختند. نتایج نشان داد که راهبرد تمایز بر جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری تاثیر مثبت و معناداری دارد. جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت تاثیر دارد. جهت گیری حسابداران مدیریت به عنوان شریک تجاری بر استفاده از سیستم حسابداری مدیریت تاثیر معناداری دارد. استفاده از سیستم حسابداری مدیریت بر نوآوری تاثیر دارد. استفاده از سیستم حسابداری مدیریت بر عملکرد مالی تاثیر دارد. استفاده از سیستم حسابداری مدیریت بر نوآوری اکتشافی تاثیر دارد. استفاده از سیستم حسابداری مدیریت نوآوری اکتشافی تاثیر دارد. هادیان قهفرخی و رحیمی (۱۳۹۸) در پژوهش خود با استفاده از پرسش از مدیران ارشد شرکت های تولیدی فعال در شرکتهای تولیدی استان چهارمحال و بختیاری به بررسی اثربخشی سیستم حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران در شرکت های تولیدی استان چهارمحال و بختیاری پرداختند. ابزار اندازه گیری در تحقیق پرسشنامه بوده است. برای اثبات فرضیه ها از آزمون فیشر و تحلیل رگرسیون استفاده گردید. جامعه آماری در این پژوهش تمامی شرکت های تولیدی استان چهارمحال و بختیاری بوده و حجم نمونه انتخابی بالغ بر ۱۵۰ شرکت از شرکتهای تولیدی این استان می باشد. در این پژوهش سعی گشته با استفاده از نرم افزار اس پی اس به تحلیل داده ها پرداخت و در رد یا تایید فرضیات اقدام نمود که در نتیجه این پژوهش دریافتیم که بین ابهام کاری و سیستم حسابداری مدیریت، وسعت قلمرو، سطوح تجمیع، یکپارچگی، بهنگام بودن رابطه معناداری وجود دارد و بین عدم تمرکز و سیستم حسابداری مدیریت، وسعت قلمرو، سطوح تجمیع، یکپارچگی، بهنگام بودن رابطه معناداری وجود دارد و بین عملکرد مدیران و سیستم حسابداری مدیریت،

وسعت قلمرو، سطوح تجمیع، یکپارچگی، بهنگام بودن رابطه معناداری وجود دارد. پژوهش فتحی و یازی (۱۳۹۷) با هدف بررسی ارتباط بین بکارگیری حسابداری مدیریت استراتژیک با تصمیم گیری در بانکهای استان گلستان شکل گرفت؛ تحقیق آنان از نظروش گردآوری داده ها، توصیفی- پیمایشی و همبستگی و از نظر هدف کاربردی است. جامعه آماری در این تحقیق کارمندان بانک های استان گلستان می باشند. برای نمونه گیری از جدول مورگان استفاده شد؛ حجم نمونه مورد نظر ۳۸۴ نفر تعیین گردید. پس از آن روش نمونه گیری تصادفی ساده مورد استفاده قرار گرفت؛ در این پژوهش برای سنجش متغیرهای پژوهش از پرسشنامه استاندارد کالینز و همکاران استفاده شد. محقق داده های به دست آمده از پرسش نامه را پس از استخراج و طبقه بندی از طریق نرم افزارهای SPSS مورد تجزیه تحلیل قرار داده است. نتایج تجزیه و تحلیل داده ها نشان داد که پذیرش تکنیک حسابداری مدیریت استراتژیک اثر قابل ملاحظه ای بر تصمیم گیری استراتژیک در بانک های استان گلستان دارد. همچنین مشخص شد دسترسی به اطلاعات رقبا، مشتریان و سایر صنایع به طور قابل ملاحظه ای بر تصمیم گیری استراتژیک در بانک های استان گلستان دارد.

سوال پژوهش: چه عواملی بر میزان همگرایی با چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری مدیریت تاثیر دارند؟

روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، پژوهشی کاربردی است، و از نوع روش پژوهش از نوع توصیفی و همبستگی میباشد. روش تحقیق از دو بخش کیفی و کمی تشکیل می گردد. در بخش کیفی ابتدا با مصاحبه عمیق سعی می گردد وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و تأمین نیازهای اطلاعاتی جهت انجام گام های بعدی پژوهش مورد واکاوی قرار گیرد. با توجه به تفاوت های پارادایمی دو روش کمی و کیفی، در بررسی های کیفی و یا ترکیبی با تکیه بر روش کیفی به جای استفاده از چارچوب نظری جهت تدوین و آزمون فرضیه، از چارچوب مفهومی جهت استخراج سؤالات تحقیق استفاده می شود. چارچوب مفهومی مجموعه مفاهیم به هم مرتبطی را شامل می شود، که بر مفاهیم و تم های عمده مورد مطالعه تمرکز دارد و آنها را در قالب یک نظام منسجم و مرتبط معنایی به همدیگر پیوند می دهد (مکس ویل، ۲۰۰۴). از پارادایم کیفی که مورد تمرکز ما است، متدولوژی (روش شناسی) خاصی حاصل می شود، که در دل خود روش های مختلفی را برای پاسخ به سؤالات مورد اشاره ارائه می کند. پس از انجام بخش کیفی و پاسخ به سؤالات ۵ گانه اول و نیز پاسخ به سوال ششم، در بخش کمی نیز این مفاهیم با استفاده از پرسشنامه (محقق ساخته براساس نتیجه بخش کیفی، جامع، متناسب و مبتنی بر چارچوب طبقه بندی) و بر اساس رئوس چارچوب صلاحیت حرفه ای تدوین و بصورت حضوری یا از طریق سیستم های دیگر برای (مدیر مالی، رئیس حسابداری یا رئیس حسابداری مدیریت) جهت انجام گام های بعدی پژوهش ارسال شد.

در این پژوهش جهت بیان مباحث نظری و جمع آوری اطلاعات از روش کتابخانه ای استفاده شده است و جمع آوری اطلاعات مربوط به مبانی نظری و پیشینه تحقیق از طریق مراجعه به کتابخانه ها و مطالعه مقالات و مجله های داخلی و خارجی و کتابهای فارسی و خارجی و پایان نامه های مشابه موضوع و استفاده از منابع اینترنتی می باشد. برای اطلاعات کیفی بصورت مصاحبه به ۱۲ نفر از خبرگان مالی و اجرایی در حوزه سرمایه گذاری، تحلیل اطلاعات مالی و حسابداری مدیریت مراجعه و مصاحبه آنها جهت کدگذاری و استخراج متغیرهای مدل بهینه در نرم افزار کیفی نظیر MAXQDA12 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت، بدلیل اینکه نرم افزاری پیشرفته جهت تجزیه و تحلیل کیفی داده ها است که بسیار در حوزه های علوم انسانی و ... کاربرد دارد. بنابراین مصاحبه ، بانکهای اطلاعاتی، شبکه های کامپیوتری، نرم افزارها و پایگاه های اطلاعاتی ابزارهای گردآوری اطلاعات می باشند و در ادامه اطلاعات مورد نیاز آزمون فرض از طریق پرسشنامه بسته و ساختار یافته و بصورت جامع و طبقه بندی شده از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع آوری شد. پس از آنکه اطلاعات و داده ها از طریق شرکت های سازمان مزبور حاصل گردید، آنگاه با توجه به خروجی داده ها و اطلاعات حاصله در خصوص فرضیه مطروحه اعلام نظر انجام شد.

تحلیل آماری پرسش پژوهش

چه عواملی بر میزان همگرایی با چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری مدیریت تاثیر دارند؟ بر مبنای بررسی ادبیات تحقیق، عوامل موثر شناسایی شدند که از گزارشات در صورتهای مالی شرکتهای مورد نظر در این تحقیق استخراج شده اند که شامل نوع مالکیت شرکت، سابقه شرکت، نوع صنعت در شرکت، رتبه حسابرس در شرکت، اندازه یا ساین شرکت، حاکمیت شرکتی و اطلاعات فردی اشخاص می باشد که اثر آنها بر همگرایی با چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری مدیریت توسط مدلسازی معادلات ساختاری بررسی می شود، قبل از آن به رتبه بندی این عوامل بر مبنای آزمون فریدمن پرداخته شده است.

رتبه بندی عوامل شناسایی شده

در این پژوهش، به منظور رتبه بندی عوامل موثر بر میزان همگرایی با چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری مدیریت، از آزمون فریدمن استفاده شد: نتایج آزمون نشان داد که سابقه شرکت با میانگین ۴.۶۲ بالاترین رتبه و حاکمیت شرکتی با میانگین رتبه ای ۲.۸۹ پائین ترین رتبه را دارا بوده است.

جدول ۱. رتبه بندی عوامل موثر بر میزان همگرایی با چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری مدیریت

متغیر	رتبه	میانگین رتبه	سطح معنی داری
سابقه شرکت	۱	۴.۶۲	۰/۰۰۰
اطلاعات فردی اشخاص	۲	۴.۳۴	۰/۰۰۰
نوع صنعت در شرکت	۳	۴.۱۹	۰/۰۰۰
اندازه یا سایر شرکت	۴	۳.۸۴	۰/۰۰۰
نوع مالکیت شرکت	۵	۳.۷۴	۰/۰۰۰
رتبه حسابرس در شرکت	۶	۳.۳۸	۰/۰۰۰
حاکمیت شرکتی	۷	۲.۸۹	۰/۰۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

تبیین اثرات بر مبنای مدلسازی معادلات ساختاری

الف) تحلیل اثر سازه عوامل اثرگذار بر چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری مدیریت

پس از بررسی تحلیل فریدمن برای رتبه بندی متغیرها، به بررسی اثرات بر مبنای مدلسازی معادلات ساختاری و به طور اخص تکنیک تحلیل مسیر با بهره گیری از نرم افزار لیزرل ۸.۸۰ استفاده شده است.

برای بررسی روابط علی بین متغیرها به صورت منسجم کوشش های زیادی در دهه اخیر صورت گرفته است یکی از این روش های نویدبخش در این زمینه مدل معادلات ساختاری یا تحلیل چند متغیری با متغیرهای مکنون است. بدون توجه به نام یا مفهوم بی شمار آن، این واژه به یک سری مدل های عمومی اشاره می کند، که شامل تحلیل عاملی تأییدی، مدل های ساختاری همزمان کلاسیک، تجزیه و تحلیل مسیر، رگرسیون چندگانه، تحلیل واریانس و سایر روش های آماری است. جرقه ورود به بحث مدل معادلات ساختاری با موضوع شاخص های چندگانه شروع شد (رامین مهر و چارستاد، ۱۳۹۲).

مدل معادلات ساختاری یک رویکرد آماری جامعی برای آزمون فرضیه هایی درباره روابط بین متغیرهای مشاهده شده و متغیرهای مکنون می باشد. از طریق این رویکرد می توان قابل قبول بودن مدل های نظری را در جوامع خاص آزمون کرد و از آنجایی که اکثر متغیرهای موجود در تحقیقات مدیریتی به صورت مکنون یا پوشیده و پنهان می باشد، ضرورت استفاده از این مدل ها روز به روز بیش تر می شود (نرگسیان، ۱۳۹۲).

یکی از قوی ترین و مناسب ترین روش های تجزیه و تحلیل در تحقیقات علوم رفتاری و علوم اجتماعی تجزیه و تحلیل چند متغیره است. زیرا ماهیت این گونه موضوعات، چند متغیره بوده و نمی توان آن ها را با شیوه دو متغیری (که هر بار تنها یک متغیر مستقل با یک متغیر وابسته در نظر گرفته می شود) حل نمود.

تجزیه و تحلیل چند متغیره به یک سری روش های تجزیه و تحلیل نامیده می شود که ویژگی اصلی آن ها، تجزیه و تحلیل همزمان K متغیر مستقل و N متغیر وابسته است (بایرن، ۲۰۱۳).

تجزیه و تحلیل ساختارهای کوواریانس یا مدل‌سازی علی یا مدل معادلات ساختاری یکی از اصلی‌ترین روش‌های تجزیه و تحلیل ساختارهای داده‌های پیچیده است (نرگسیان، ۱۳۹۲). بنابراین از آنجایی که در تحقیق حاضر متغیر و ابعادی وجود دارد که می‌بایستی اثر آن‌ها بر همزمان مورد بررسی قرار گیرد استفاده از مدل معادلات ساختاری ضرورت می‌یابد.

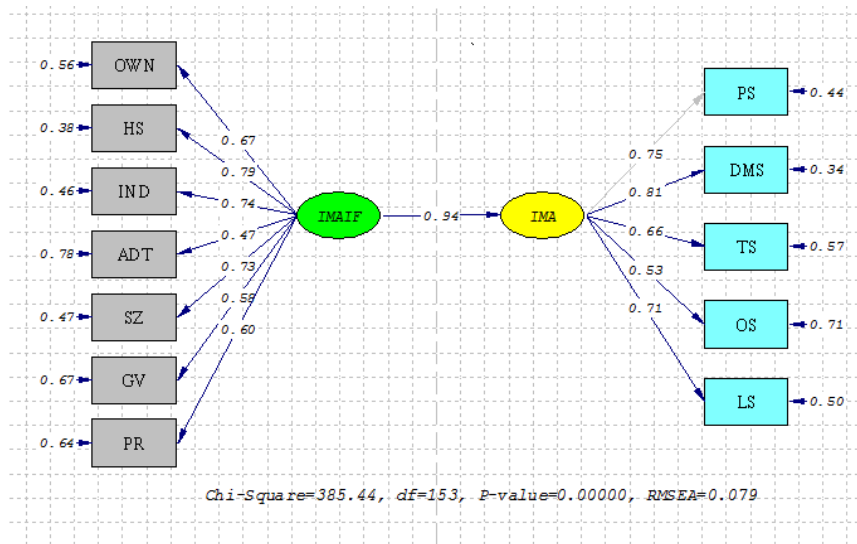
بر اساس جدول ۲ اختصار متغیرهای بکار رفته در اشکال مدل‌سازی مشخص شده است:

جدول ۲. علایم به کار رفته در مدل

متغیر	نشانگر در مدل
سابقه شرکت	HS
اطلاعات فردی اشخاص	PR
نوع صنعت در شرکت	IND
اندازه یا سایر شرکت	SZ
نوع مالکیت شرکت	OWN
رتبه حسابرِس در شرکت	ADT
حاکمیت شرکتی	GV
مهارت برنامه ریزی و گزارشگری	PS
مهارت تصمیم‌گیری	DMS
مهارت فناوری	TS
مهارت عملیات	OS
مهارت رهبری	LS

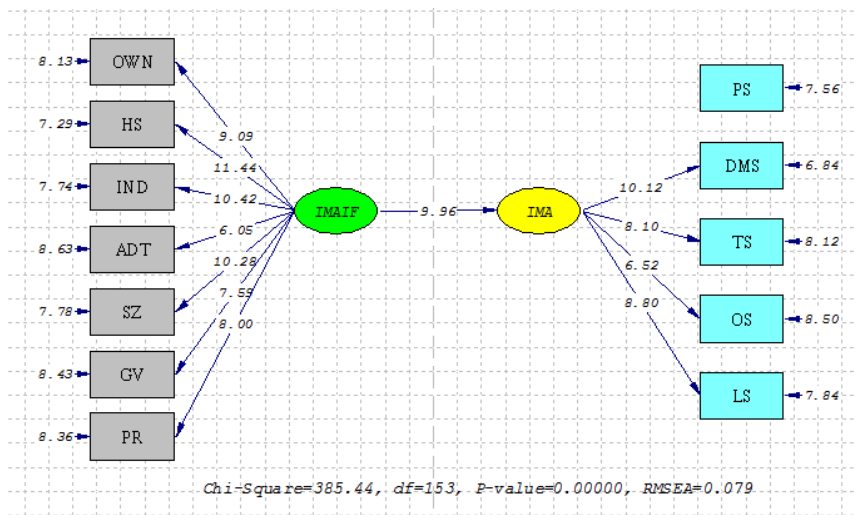
منبع: یافته‌های پژوهشگر

نمودار ۱ بیانگر میزان اثرات بین متغیرهای مکنون تحقیق در حالت تخمین استاندارد است. مدل در حالت استاندارد، میزان تاثیر متغیرهای مکنون را برهم دیگر نشان می‌دهد، بر این مبنا تاثیر سازه عوامل موثر شامل (نوع مالکیت شرکت، سابقه شرکت، نوع صنعت در شرکت، رتبه حسابرِس در شرکت، اندازه شرکت، حاکمیت شرکتی و اطلاعات فردی اشخاص) بر همگرایی با چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری مدیریت در قالب مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم افزار لیزرل ۸.۸۰ بررسی و تحلیل شده است.



نمودار ۱) آزمون مدل تحقیق (حالت اعداد استاندارد)

منبع: یافته های پژوهشگر



نمودار ۲) آزمون مدل تحقیق (حالت اعداد معنی داری)

منبع: یافته های پژوهشگر

با استفاده نتایج نمودار ۲ می توان به معنی دار بودن ارتباط بین متغیرهای تحقیق پی برد. مدل در حالت اعداد معنی داری نشان می دهد که میزان تاثیر متغیر های مکنون بر هم دیگر آیا از نظر آماری بر هم معنی دار است یا نه. در این حالت اعدادی معنی دار خواهند بود که خارج از بازه (۱/۹۶ و -۱/۹۶) باشند. به این معنی که اگر در آزمون t عددی بین ۱/۹۶ و -۱/۹۶ باشد بی معنا خواهد بود.

بررسی شاخص های معنی داری و برازش مدل کلی تحقیق

پس از آن که برآورد پارامتر ها برای یک مدل تدوین شده و مشخص به دست آمدند باید تعیین شود که داده ها تا چه حد با مدل برازش دارند یعنی تا چه اندازه مدل نظری به وسیله داده های نمونه حمایت می شود. تعدادی آزمون برای این موضوع که مدل تا چه حد روابط مشاهده شده بین متغیرهای قابل اندازه گیری را توصیف می نماید به کار می رود. جدول زیر معرف انواع شاخص های برازش و معنی داری مدل می باشد.

جدول ۳) شاخص های معنی داری و برازش مدل

نام شاخص	اختصار	برازنده است اگر	میزان در مدل بدست آمده	نتیجه
ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	کوچکتر از ۰/۱ باشد	۰/۰۷۸	پذیرش
کای اسکوربه درجه آزادی	$\frac{\chi^2}{d_f}$	مساوی و کوچکتر از ۵ باشد	۲/۵۱	پذیرش
شاخص نیکویی برازش	GFI	بزرگتر از ۰/۸ باشد	۰/۹۵	پذیرش
شاخص برازش هنجار نشده	NNFI	بزرگتر از ۰/۸ باشد	۰/۹۸	پذیرش
شاخص برازش هنجار شده	NFI	بزرگتر از ۰/۸ باشد	۰/۹۶	پذیرش
شاخص برازش تطبیقی	CFI	بزرگتر از ۰/۸ باشد	۰/۹۸	پذیرش
شاخص برازش افزایشی	IFI	بزرگتر از ۰/۸ باشد	۰/۹۸	پذیرش

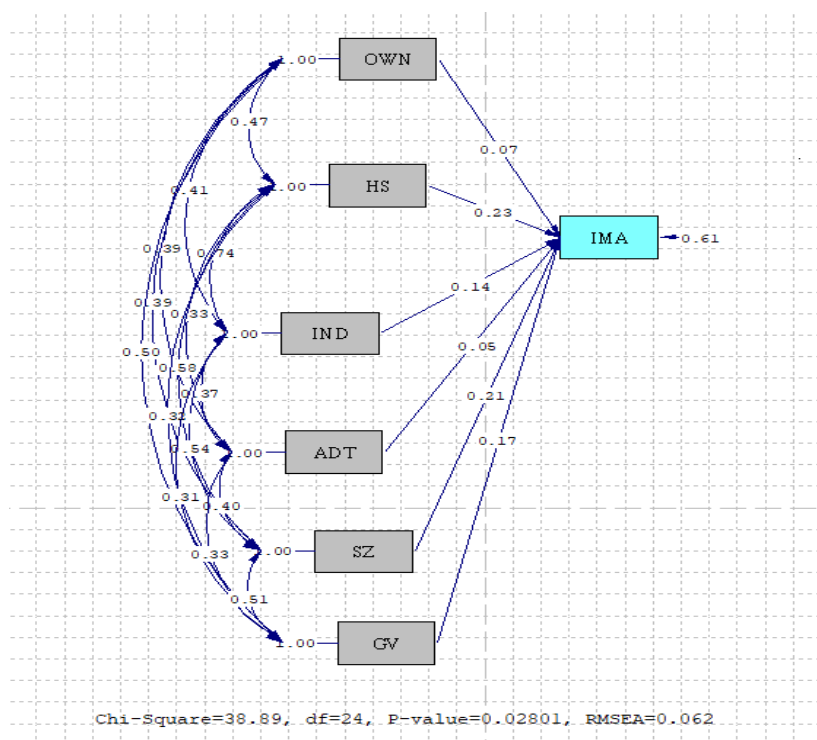
منبع: یافته های پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده می توان گفت که مدل تحقیق از نظر شاخص های معنی داری و برازش مورد تأیید است.

Goodness of Fit Index (GFI) = 0.95
 Adjusted Goodness of Fit Index (AGFI) = 0.90
 Incremental Fit Index (IFI) = 0.98
 Normed Fit Index (NFI) = 0.96
 Non-Normed Fit Index (NNFI) = 0.98
 Comparative Fit Index (CFI) = 0.98

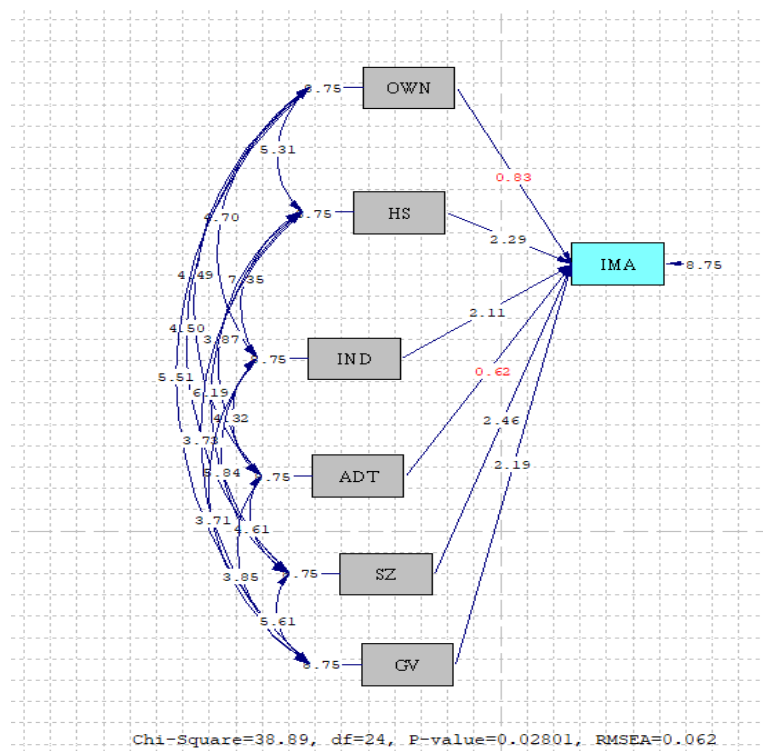
آزمون فرضیه های فرعی

همانطور که از خروجی نرم افزار از تخمین های استاندارد و نیز اعداد معنی داری مشاهده می شود؛ چنانچه آماره T بین دو متغیر بزرگتر از ۱.۹۶ باشد فرضیه صفر مبنی بر عدم رابطه بین دو متغیر مکنون رد و فرضیه جایگزین مبنی بر معنی داری رابطه در متغیر مکنون پذیرفته می شود. با توجه به خروجی لیزرل میزان قدرمطلق t محاسبه شده در سطح ۹۵٪ برای فرضیات فرعی تحقیق در نمودارهای ۳ و ۴ نشان داده شده اند.



نمودار ۳) آزمون فرضیات فرعی تحقیق (حالت اعداد استاندارد)

منبع: یافته های پژوهشگر



نمودار (۴) آزمون فرضیات فرعی تحقیق (حالت اعداد معنی داری)

منبع: یافته های پژوهشگر

بررسی نتایج آزمون برازش مدل مفهومی نشان داد که الگوی پژوهش از وضعیت مناسبی برخوردار می باشد. همچنین نتایج تحلیل معادلات اندازه گیری شده مربوط به سازه های تحقیق و شاخص های به دست آمده ($GFI=0.92$ و $NFI=0.94$ و $CFI=0.96$ و $P\text{-value}=0.0000$ و $RMSEA=0.062$) نشان دهنده برازش مطلوب مدل اندازه گیری می باشد. به دیگر سخن تمامی ابعاد، مؤلفه ها و شاخص هایی که برای سازه ها ترسیم شده اند دارای روایی مطلوب و برازش مطلوب بوده اند که بشرح زیر می باشد:

Normed Fit Index (NFI) = 0.94

Non-Normed Fit Index (NNFI) = 0.93

Comparative Fit Index (CFI) = 0.96

Incremental Fit Index (IFI) = 0.96

Goodness of Fit Index (GFI) = 0.92

Adjusted Goodness of Fit Index (AGFI) = 0.86

در این بخش نتایج حاصله از کاربرد روش های استنباطی در قالب مدل معادلات ساختاری ارائه شده است.

متغیر	نشانگر در مدل
سابقه شرکت	HS
اطلاعات فردی اشخاص	PR
نوع صنعت در شرکت	IND
اندازه یا سایر شرکت	SZ
نوع مالکیت شرکت	OWN
رتبه حسابرسان در شرکت	ADT
حاکمیت شرکتی	GV
مهارت برنامه ریزی و گزارشگری	PS
مهارت تصمیم گیری	DMS
مهارت فناوری	TS
مهارت عملیات	OS
مهارت رهبری	LS

جدول ۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های پژوهش

ردیف	فرضیه	یافته
۱	نوع مالکیت شرکت بر چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری مدیریت تاثیر دارد.	تأیید H_0
۲	سابقه شرکت بر چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری مدیریت تاثیر دارد.	رد H_0
۳	نوع صنعت در شرکت بر چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری مدیریت تاثیر دارد.	رد H_0
۴	رتبه حسابرسان در شرکت بر چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری مدیریت تاثیر دارد.	تأیید H_0
۵	اندازه شرکت بر چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری مدیریت تاثیر دارد.	رد H_0
۶	حاکمیت شرکتی بر چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری مدیریت تاثیر دارد.	رد H_0

منبع: یافته های پژوهشگر

بحث و نتیجه گیری

بررسی های انجام شده در زمینه دلایل موفقیت شرکت های بزرگ اهمیت وجود یک سیستم حسابداری مدیریت مناسب را برای تحقق اهداف سازمانی نشان می دهد، این سیستم با تهیه اطلاعات مورد نیاز، مدیران را در تولید محصولات با قیمت پایین و با کیفیت بالا، تحویل به موقع و نوآوری مطابق با شرایط روز یاری می رساند (حجازی و فتوحی، ۱۳۸۸). عواملی نظیر فشار رقابتی داخلی و جهانی، تقاضا برای محصولات با کیفیت و قابل اطمینان از سوی مشتریان، انتظارات بالای سهامداران و کاربرد فناوری های تولید پیشرفته را می توان محرک های اصلی سازمان ها در راستای پیاده سازی سیستم های اندازه گیری عملکرد مناسب تلقی نمود.

ادبیات نوین حسابداری مدیریت بر استفاده از معیارهای غیر مالی به عنوان ابزاری برای غلبه بر ناکارایی های نسبت داده شده به معیارهای مالی تاکید دارد و در واقع معتقد است که معیارهای غیر مالی باید در کنار معیارهای مالی استفاده شود (خانی و احمدی، ۱۳۹۱). هدف اصلی حسابداری مدیریت، کمک به سازمان جهت نیل به اهداف استراتژیک آن است. حصول این اهداف نیازهای مشتریان و دیگر ذینفعان سازمان مانند سهامداران، اعتباردهندگان، عرضه کنندگان (تامین کنندگان)، کارکنان و اتحادیه های کارگری را برآورد می سازد (یعقوب نژاد و رضوی، ۱۳۸۸). در دهه های اخیر حوزه حسابداری مدیریت به حوزه هایی فراتر از ارزیابی های صرفاً مالی وارد شده است و در رویکرد نوین، حسابداری مدیریت دامنه وسیع تری نظیر مقیاس های غیر مالی را نیز دربر گرفته است. به عبارت دیگر، دامنه حسابداری مدیریت از ساختار سنتی آن شامل بودجه بندی، محاسبه قیمت تمام شده محصول و مواردی نظیر آن به تعاریف نوین تغییر یافته است. در شکل نوین حسابداری مدیریت، تمرکز بیشتری بر روی مشتریان، بازار، بهره وری، کیفیت، نیروی انسانی، رقبا، نوآوری، توجه به عوامل درونی و بیرونی سازمان و بهبود مستمر شده است. امروزه به مفهوم حسابداری مدیریت به عنوان فرایند ایجاد ارزش نگریسته می شود که هدف از آن حمایت از تصمیم گیرندگان، ترغیب کارکنان و ایجاد فرهنگ سازمانی است (جعفری و عابدی صدقیانی، ۱۳۸۷). حسابداری مدیریت شامل طراحی و استفاده از اطلاعات مالی و غیر مالی در داخل سازمان تجاری است که در آن به نیازهای اطلاعاتی استفاده کننده گان داخلی توجه شده و سعی در کمک به مدیریت در راستای دستیابی به اهداف سازمان دارد. با توجه به اینکه محیط تجاری حاکم بر سازمان ها هیچ گاه در حالت ایستایی نمی باشد و دائماً در حال تغییر است، بنابراین حسابداری مدیریت نیز برای حفظ کارایی و اثربخشی خود در جهت ایفای مسئولیت خویش باید دائماً در حال تغییر باشد؛ زیرا اگر تکامل تدریجی سیستم حسابداری مدیریت از سیر تحول و تکامل محیط تجاری حاکم بر سازمان های تجاری عقب بیفتد و با این تغییرات هماهنگ نشود، عملکرد حسابداری مدیریت نه تنها در راستای دستیابی سریع تر و بهتر به اهداف سازمان نخواهد بود بلکه باعث کندی و یاحتی انحراف سازمان در جهت دستیابی به اهداف خود خواهد شد (نونهال نهر و رحمتی قورولو، ۱۳۹۰). مشارکت عملکرد حسابداری مدیریت در توسعه استراتژی های رقابتی نشان می دهد که تمرکز حسابداری مدیریت از مرزهای سنتی گزارش داخلی به محیط های کسب و کار خارجی انتقال یافته است (محمدپور زرنندی و مینویی، ۱۳۹۱). هدف این پژوهش بررسی تأثیر عوامل موثر بر میزان همگرایی با چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری است. در راستای هدف پژوهش ابتدا به رتبه بندی عوامل فوق با استفاده از آزمون فریدمن گردید. نتایج حاصله بیان گر این است که سابقه شرکت با میانگین رتبه ۴/۶۲ رتبه اول و حاکمیت شرکتی با میانگین ۲/۸۹ رتبه آخر را دارا می باشد. در مرحله بعد با استفاده از تحلیل معادلات ساختاری تأثیرگذاری عوامل فوق در قالب مدل مفهومی بررسی و نتایج نشان از تأیید معناداری مدل پژوهش است. در ادامه با استفاده از تخمین رگرسیون عوامل موثر مورد آزمون قرار گرفت. یافته ها بیان گر تأثیر معناداری عوامل سابقه شرکت، نوع صنعت، اندازه شرکت، حاکمیت شرکتی بر میزان همگرایی با چارچوب صلاحیت تعریف شده حسابداری است.

فهرست منابع

- رضایی دولت آبادی، حسین، سمیرا مهر آذین، (۱۳۹۲)، "تحلیل نقش حسابداری مدیریت در ایجاد مزیت رقابتی برای سازمانها، در محیط های متغیر و پویا"، فصلنامه پژوهش حسابداری، دوره دوم، شماره ۴، (پیاپی ۸).
- محمدی، محمد، سپیده دواچی (۱۳۹۹)، "تاثیر راهبرد تمایز، جهت گیری شریک تجاری حسابداران مدیریت و سیستم های حسابداری مدیریت بر فرآیند نوآوری اکتشافی و عملکرد مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره سوم، شماره ۳۰، (جلد دوم)، ص ۱۴۶-۱۶۲
- هادیان قهفرخی، سعید، محسن رحیمی، (۱۳۹۸)، "بررسی تاثیر اثر بخشی سیستم حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران در شرکت های تولیدی استان چهار محال و بختیاری"، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره دوم، شماره ۱۴، (جلد سوم)، صص ۷۰-۸۴.
- فتحی، فاطمه، صمد ایازی، (۱۳۹۷)، "بررسی بین بکار گیری حسابداری مدیریت استراتژیک با تصمیم گیری در بانک های استان گلستان"، هفتمین کنفرانس ملی کاربردهای حسابداری و مدیریت، دانشگاه تهران، مقاله کنفرانسی، ص ۱-۲۴.
- رامین مهر، حمید، پروانه چارستاد، (۱۳۹۲)، "روش تحقیق کمی با کاربرد مدل سازی معادلات ساختاری"، انتشارات ترمه، ص ۱-۳۰۴.
- نرگسیان، عباس، (۱۳۹۲) "ضرورت و کاربردنرم افزار لیزرل در مدل سازی معادلات ساختاری"، انتشارات نگاه دانش، شبکه جامع کتاب گیسوم، ص ۱-۱۶۸.
- حجازی، رضوان، ندا فتوحی (۱۳۸۸)، "بررسی ارتباط همزمان بین استراتژی رقابتی سازمان، طرح سازمانی و سیستم حسابداری مدیریت با عملکرد سازمان: رویکرد تناسب اقتضایی در صنایع شیمیایی و دارویی، وسایل موتوری و خودرو"، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۱، ص ۳۰-۵۸.
- یعقوب نژاد، احمد، الهه سادات رضوی، (۱۳۸۸)، "استراتژی و حسابداری مدیریت نقش حسابداری مدیریت جهت دستیابی به اهداف استراتژی سازمان"، دانش و پژوهش های حسابداری، شماره ۱۷، ص ۱۸-۶۳.
- جعفری، علیرضا، بابک عابدی صدقیانی، (۱۳۸۷)، "حسابداری مدیریت و کارآفرینی، حمایت از تصمیم گیرندگان و ترغیب کنندگان و ایجاد فرهنگ سازمانی"، حسابدار، سال ۲۲، شماره ۱۹۵.
- نونهال نهر، علی اکبر، منوچهر رحمتی قورولو، (۱۳۹۰)، "بررسی شکاف بین دیدگاههای دانشگاهیان و شاغلین اجرایی حسابداری مدیریت در اولویت بندی مفاهیم و تکنیک های آن"، حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره ۸، ص ۱۲۲-۱۰۳.

محمد پور زرندی، محمد ابراهیم، مهرزاد مینویی، (۱۳۹۱)، "مشارکت عملکرد حسابداری مدیریت در توسعه استراتژی های رقابتی".

خانی، عبدالله، مرتضی احمدی (۱۳۹۰)، "نقش کارت متوازن در پیاده سازی گونه های استراتژیک مایلز و اسنو"، حسابداری و مدیریت مالی، شماره ۷، صص ۲۳-۳۸.

سحری، محمدرضا؛ پورزمانی، زهرا (۱۴۰۱). تبیین الگوی ویژگی های حاکمیت شرکتی با محوریت حسابداری مدیریت استراتژیک و حسابداری مدیریت، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۵۵، صص: ۱۴۴ - ۱۲۱.

خدادادی، ولی؛ نیک کار، جواد؛ ملک خدایی، الهه؛ حیدری نژاد، قدرت اله (۱۳۹۹). بکارگیری اطلاعات گذشته و آینده در مدیریت هزینه استراتژیک، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۲، شماره ۴۵، صص: ۲۳۸ - ۲۱۵.

- Alamri, A. M. (2019). Association between strategic management accounting facets and organizational performance. *Baltic Journal of Management*, 14(2), 212-234.
- Byrne, B. M. (2009). Structural Equation Modeling with AMOS: Concepts, Applications.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management accounting research*, 9(1), 1-19.
- Clinton, B. D., & Van der Merwe, A. (2006). Management accounting-approaches, techniques, and management processes. *Journal of cost management*, 20(3), 14.
- Cokins, G. (2001). A management accounting framework. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 13(1), 73-82.
- Goh, C. (2019). Optimizing accounting decision making using goal programming. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 30(1), 161-168.
- Hilton, R. W., Maher, M. W., & Selto, F. H. (2006). *Cost management: Strategies for business decisions*. McGraw-Hill.
- Lawson, R. (2019). New competencies for management accountants. *The CPA Journal*, 89(9), 18-21.
- Tjahjadi, B., & Soewarno, N. (2019). The mediating effect of intellectual capital, management accounting information systems, internal process performance, and customer performance. *International journal of productivity and performance management*, 68(7), 1250-1271.
- Toba, Y. (2011). Toward a conceptual framework of professional skepticism in auditing. *Waseda Business & Economic Studies*, 47(2), 83-116.

Abstract

Factors affecting the degree of convergence of accountants' ability with management accounting qualification framework

Farid Sheikhabaghi¹
Ahmad Yaghoobnezhad²

Received: 2025/March/27

Accepted: 2025/June/02

Abstract

Today, professional competence has become a subject in all activities that deal with public interests, and in this regard, one of the most important roles of accounting as a field of human knowledge is to provide the possibility of managers and supervisors of organizations and economic enterprises to be accountable to the rightful and interested parties. Is. This role is played by professional accountants and in the form of various financial reports of various institutions. The purpose of this research is to investigate the effect of effective factors on the degree of convergence with the defined accounting qualification framework. In line with the purpose of the research, the above factors were first ranked using Friedman's test. The results show that the company's history with an average rank of 4.62 ranks first and corporate governance ranks last with an average of 2.89. In the next step, using structural equation analysis, the impact of the above factors is investigated in the form of a conceptual model, and the results show the significance of the research model. In the following, effective factors were tested using regression estimation. The findings show the significant effect of the factors of company history, industry type, company size, corporate governance on the degree of convergence with the defined accounting qualification framework.

Key Words: CEO Accountability, Corporate Governance, Financial Reporting

¹ Department of Accounting, CT.C, Islamic Azad University, Tehran, Iran. f.sheikhabaghi@iau.ir

² Department of Financial Management, CT.C, Islamic Azad University, Tehran, Iran (Corresponding author). ah.yaghoobnezhad@iauctb.ac.ir



تأثیر پیچیدگی صورت‌های مالی بر بازده سهام: مطالعه‌ای تجربی در بورس اوراق بهادار تهران

محمد سیرانی^۱

ظہیر مرادی^۲

حدیث جوانمرد^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۸

چکیده

هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی تأثیر پیچیدگی‌های صورت‌های مالی بر بازده سهام در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. مطالعه حاضر بر مبنای هدف اجرا، از نوع پژوهش کاربردی، از منظر زمان بصورت مقطعی است که به شیوه همبستگی صورت گرفته است. اطلاعات مورد نیاز جهت آزمون و تحلیل فرضیه‌ها از صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی همراه این صورت‌ها که تعداد ۱۴۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه‌ی آماری تعیین و در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ تدوین شده است. در این مطالعه به منظور تعیین حجم نمونه از روش حذف سیستماتیک (غربالگری) استفاده شده است. نتایج حاصل از تحلیل داده‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد فرضیه اول یعنی پیچیدگی در صورت‌های مالی بر بازده سهام تأثیر مثبت دارد و فرضیه دوم یعنی تقلب در صورت‌های مالی بر بازده سهام تأثیری ندارد.

واژه‌های کلیدی: پیچیدگی صورت مالی، بازده سهام، رفتار سرمایه‌گذاران.

۱ گروه مدیریت و حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهاب دانش، قم، ایران، msayrani@gmail.com (نویسنده مسئول)

۲ گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران. zohier.morady@iau.ir

۳ گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. Hadis.Javanmard@aem.uk.ac.ir



۱- مقدمه

شفافیت اطلاعات مالی، همواره به عنوان یکی از مؤثرترین متغیرها در تعیین استراتژی سرمایه‌گذاری در بازارهای مالی مطرح بوده است. علی‌رغم این موضوع مدیران به عنوان مسئول تهیه صورت‌های مالی، همواره انگیزه دارند تا برای حفظ منافع خود به تحریف اطلاعات مالی بپردازند. هاتن و همکاران^۱ (۲۰۰۹) معتقدند که در شرایط نبود شفافیت کامل در گزارشگری مالی (اقدام به مدیریت سود)، مدیران انگیزه دارند برای حفظ شغل خود، بخشی از زیان‌ها را پنهان کنند. این فرآیند، یعنی افشاء نکردن زیان‌های واقعی تا زمان حضور مدیر در شرکت ادامه می‌یابد. پس از ترک شرکت توسط مدیر، حجم عظیمی از زیان‌های افشاء نشده وارد بازار شده، به سقوط قیمت سهام منجر می‌شود. علاوه بر این، در یک محیط گزارشگری غیر شفاف، سرمایه‌گذاران قادر به شناسایی و کشف پروژه‌های زیان‌ده شرکت نیستند. ناتوانی سرمایه‌گذاران در تمایز بین پروژه‌های سود ده و زیان‌ده در مراحل اولیه آن‌ها باعث می‌شود که پروژه‌های زیان‌ده ادامه یابد و با گذر زمان زیان‌دهی آن‌ها افزایش یابد. بازده منفی این نوع پروژه‌ها در طول زمان در داخل شرکت انباشت می‌شود و هنگامی که اطلاعات مربوط به آن‌ها افشاء می‌شود، قیمت سهام به شدت کاهش پیدا خواهد کرد. میزان اطلاعات منفی که مدیران می‌توانند انباشت و پنهان کنند، در شرکت‌های مختلف متفاوت است. علاوه بر این، توانایی‌ها و فرصت‌های مدیران برای انباشت و افشاء نکردن اخبار منفی، به هزینه‌ها و منافع آن بستگی دارد. هسیو^۲ (۲۰۰۶) در رساله خود با عنوان "اثر شفاف‌سازی اطلاعات مالی بر رفتار سهامداران در بورس اوراق بهادار تایوان" به بررسی نقش ابعاد شفاف‌سازی اطلاعات مالی در افزایش میزان سرمایه‌گذاری در بازار بورس پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که رابطه مثبت و معناداری بین ادراک سرمایه‌گذاران از ابعاد شفاف‌سازی اطلاعات و رفتار آن‌ها وجود دارد و از میان ابعاد شفاف‌سازی، شفافیت ساختار مالکیت بیشترین تأثیر را بر رفتار سرمایه‌گذاران دارد. چیانگ^۳ (۲۰۰۵) در مطالعه خود به بررسی مسئله شفافیت اطلاعات مالی و تئوری علامت‌دهی در کشور تایوان پرداخت. یافته‌های این پژوهش نشان داد که شفاف‌سازی اطلاعات مالی در یک شرکت، رابطه مستقیمی با عملکرد اجرایی آن دارد. علاوه بر این، استقرار نظام راهبری مناسب در شرکت با عملکرد آن رابطه مثبت و معناداری دارد (فروغی و همکاران، ۱۳۹۰). بازده سهام جزئی از مفهوم‌های پیچیده‌ای می‌باشد که موردعلاقه سرمایه‌گذاران، تصمیم‌گیران و فعالان این بازار است و همچنین جزئی از اصلی‌ترین منابع اطلاعاتی سرمایه‌گذاران، تأمین‌کنندگان و اعتباردهندگان صورت‌های مالی شرکت‌ها می‌باشد از عوامل تأثیرگذار در بازده سهام عدم پیچیدگی در صورت‌های مالی است اطلاعات به‌منظور مفید بودن برای تصمیم‌گیری باید قابل فهم باشند. نکته مهمی که باید به آن توجه داشت مهم‌ترین عامل مدنظر سرمایه‌گذاران بازده سهام است (محمدیان و همکاران، ۱۳۹۸). در بازار سرمایه تصمیمات سرمایه‌گذاری بر اساس اطلاعاتی اتخاذ می‌شود که به روش‌های

¹ Hutton et al² Hsiu³ Chiang

گونگون به بازار ارائه می‌شود با توجه به اهمیت برآورد بازده سهام به عنوان معیار با اهمیت که مبنایی برای تصمیم‌گیری بسیاری از سرمایه‌گذاران است، یکی از موضوعات مهم و اساسی که همواره مورد توجه و دغدغه سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران بازار سرمایه قرار می‌گیرد معیار انتخاب و ارزیابی سرمایه‌گذاران در زمان انتخاب سهام شرکت‌ها است خوانایی صورتهای مالی می‌تواند به عنوان بافت پیچیدگی لحاظ شود (پرلوس^۱، ۲۰۱۱). تحلیل افشای حسابداری از اهمیت خاصی برخوردار است. پیچیدگی اطلاعات می‌تواند توانایی مدیر در ارائه صورتهای مالی باکیفیت را نشان دهد که مدیران می‌توانند از آن جهت ایجاد یک فرصت برای شرکت استفاده کنند. در مطالعات گذشته از فاکتورهای متفاوتی جهت تبیین ارتباط بین خوانایی گزارشهای مالی و سودها استفاده شده است. درواقع خوانایی گزارشهای مالی به نوعی نشان‌دهنده عملکرد مالی شرکت است. مدیران جهت جلب توجه سرمایه‌گذاران راهکارهای سختی پیش رودارند. یکی از این راهکارها درجه پیچیدگی اطلاعات مالی است که می‌تواند تأثیر منفی بر اطلاعات محیطی داشته باشد. برای مثال شواهد تجربی نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران حرفه‌ای و غیرحرفه‌ای توجه زیادی به پیچیدگی صورتهای مالی دارند و هر چه این پیچیدگی در صورتهای مالی افزایش داشته باشد موجب کاهش کارایی سرمایه‌گذاری می‌شود. همچنین واکنش پیچیدگی صورتهای مالی نسبت به معاملات تجاری و نحوه استفاده از استانداردهای گزارشگری را بیان می‌کند (جاو^۲، ۲۰۱۸). جمع‌آوری اطلاعات قابل‌اعتماد و مفید برای تصمیم‌گیری کاربران خارجی از اطلاعات حسابداری و مالی، از مهم‌ترین و اصلی‌ترین هدفهای گزارشگری مالی واحدهای تجاری است. اطلاعات در راستای مربوط و قابل اعتماد بودن برای تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری باید قابل‌درک و فهم، مربوط، قابل اعتماد و قابلیت مقایسه پذیری نیز داشته باشند. ساده بودن و قابل‌درک بودن و همچنین قابل فهم بودن جزئی از اصلی‌ترین معیارهای تعیین‌کننده اطلاعات حسابداری و مالی می‌باشد. قابل فهم بودن اطلاعات مالی بنگاه‌های اقتصادی به وسیله کاربران از این اطلاعات، حرفه حسابداری و سازمان‌های حرفه‌ای و نظارتی را به عنوان جزئی از ویژگی‌های اطلاعات حسابداری و مالی شناخته شده می‌باشد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۶). یکی از مهم‌ترین منابع اطلاعاتی سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار سودهای پیش‌بینی شده ارائه شده توسط مدیران شرکت‌ها در فواصل زمانی معین می‌باشد. سودمند بودن پیش‌بینی‌ها بستگی به میزان انحرافی دارد که با واقعیت دارد هر چه پیش‌بینی از دقت بالاتری برخوردار باشد انحراف کمتر است. عوامل بسیاری در انحراف سود پیش‌بینی‌شده از سود واقعی دخیل است. این عوامل باعث می‌شود که پیش‌بینی‌ها از صحت کمتری برخوردار باشند و خطای پیش‌بینی افزایش یابد. یکی از عوامل تأثیرگذار در کاهش صحت پیش‌بینی سود، پیچیدگی و عدم اطمینان در محیط شرکت می‌باشد. پیچیدگی محیط شرکت زمانی که مدیریت قصد ارائه اطلاعاتی مانند گزارش پیش‌بینی سود را به بازار دارد، باعث ایجاد هزینه‌هایی برای مدیریت شرکت می‌شود، زیرا مدیران باید قبل از

¹ Perlos

² Jaao

ارائه این اطلاعات به جمع‌آوری داده‌ها، پردازش و ارائه آن‌ها در قالب اطلاعات آماری بپردازد تا اطلاعاتی را درباره عملکرد واقعی و عملکرد مورد انتظار شرکت ارائه کنند. محیط پیچیده و ناپایدار و رقابت فزاینده و تحولات سریع و گسترش روزافزون تکنولوژی، هزینه جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات برای مدیریت را افزایش می‌دهد. در بسیاری از مطالعات پیشین این تصور ضمنی وجود دارد که مدیران به آسانی و با صرفه‌تر می‌توانند به اطلاعات مربوط درباره عملکرد شرکت دست یابند در حالیکه ویژگی‌های محیطی شرکت می‌تواند هزینه‌ای که مدیریت برای به دست آوردن اطلاعات متحمل می‌شود را تحت تأثیر قرار دهد (محمدیان و همکاران، ۱۳۹۸).

۲- مبانی نظری

نارضایتی سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان از کیفیت و اثربخشی گزارش‌های مالی اجباری موجب شده تا مدیران بصورت داوطلبانه اطلاعات جامعه از عملکرد و راهبردهای بلندمدت خود را منتشر کنند. بر اساس نظریه ذینفعان، مدیریت بر اساس انتظارات گروه‌های تأثیرگذار بر سازمان، فعالیت‌های خود را سازمان‌دهی می‌کند. از آنجا که گزارش‌های مالی پیچیده پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی ذینفعان نیست، بنابراین مدیران به منظور اجتناب از پیامدهای منفی پیچیدگی گزارش‌های مالی نظیر ریسک بالاتر سقوط قیمت سهام به افشای داوطلبانه اطلاعات اقدام می‌نمایند (چاکرابورتی و همکاران^۱، ۲۰۲۰). هر قدر میزان پیچیدگی گزارش‌های مالی بیشتر باشد، مدیریت اطلاعات داوطلبانه بیشتری را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد. علاوه بر این با افزایش میزان پیچیدگی گزارش‌های مالی، به منظور کاهش اثرات منفی پیچیدگی مدیران تلاش می‌کنند تا اطلاعات داوطلبانه را هر چه سریعتر در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهند (گارل و همکاران^۲، ۲۰۱۹). بازده سهام در برگیرنده تمامی عایدات حاصل از نگهداشت سهام بعلاوه سود سرمایه‌گذاری می‌باشد که از این جهت سرمایه‌گذاران در بازار سهام تلاش می‌کنند تا پس‌اندازهای خود را در سرمایه‌گذاری‌هایی صرف نمایند که حداکثر بازدهی را در پی داشته باشد سرمایه‌گذاران به منظور کسب این اهداف نیازمند اطلاعاتی هستند که بر مبنای آن اطلاعات بازده یک سرمایه‌گذاری را به سادگی آن اطلاعات را درک نموده و نکته حائز اهمیت این می‌باشد که محیط اقتصادی و ویژگی‌های بازار در برگیرنده طیف وسیعی از فاکتورهای خرد و کلانی می‌باشد که بر پیش‌بینی بازده سهام اثرگذار می‌باشد یکی از آن عوامل پیچیدگی صورت‌های مالی است در اقتصاد و جهان امروزی نمی‌توان نقش اطلاعات را نادیده گرفت و می‌توان گفت که اصلی‌ترین کالایی که امروزه نقش کلیدی را در اختصاص منابع اقتصادی ایفا می‌کند اطلاعات حسابداری و مالی می‌باشد که این اطلاعات به دلیل نیازهای کاربران، راهنمای مهم و مفیدی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری است (محمدیان و همکاران، ۱۳۹۸) از منظر هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری (۲۰۰۸) چالش‌های

^۱ -Chakraborty et al

^۲ -Garel et al

پیچیدگی اطلاعات می‌تواند ناشی از موارد زیر باشد: الف) کثرت ابزارهای مالی محاسباتی (اندازه‌گیری) ب) حسابداری همپوشانی ریسک و خطر ج) دامنه استانداردهای حسابداری در زمینه ابزارهای مالی و حسابداری و تعریف ابزارهای مالی د) عدم شناسایی ابزارهای مالی ه) ارائه و افشای اطلاعات و سایر موضوعها (از قبیل واحد حسابداری). به عنوان مثال به‌کارگیری رویه صحیح حسابداری تحصیل یک واحد تجاری و اقتصادی به‌وسیله واحد تجاری دیگر، چالش حسابداری نسبتاً پیچیده و مهمی را ایجاد می‌نماید و افزایش تعداد محصولات واحد تجاری سبب افزایش فرایند طولانی‌مدت تهیه بهای تمام شده محصولات تولید شده می‌شود (هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۱، ۲۰۰۸). دیدگاه سهامداران میزان افزایش ثروت چه از طریق افزایش قیمت و ارزش شرکت و چه از طریق سود نقدی تقسیم شده را مهم می‌دانند بنابراین احتمالاً بازده سهام فاکتوری مهم در زمینه تصمیم‌گیری‌های مالی بسیاری از فعالان بازار سهام می‌باشد (لاریجانی و همکاران، ۱۳۹۷). سرمایه‌گذاران فقط زمانی حاضر به سرمایه‌گذاری می‌باشند که در مقابل ریسک و خطر متحمل شده، بازده مطلوبی کسب نمایند، همچنین با توجه به توسعه و رشد بازارها و ابزارهای مالی و تخصصی شدن دوره‌های سرمایه‌گذاری، سهامداران و فعالان بازار سهام و بازارهای مالی نیازمند شیوه‌ها و مدل‌های می‌باشند که در انتخاب بهترین سرمایه‌گذاری و مطلوب‌ترین پرتفوی (سبد سهام) به آن‌ها کمک نماید. بازده سهام به طرز فزاینده‌ای بسته به سطوح جریان‌های اطلاعات موجود در بازار متفاوت و گوناگون می‌باشد بطوری‌که هرگونه اطلاعات در رابطه با شرایط و نحوه سرمایه‌گذاری در بازار سهام، راهبردهای معاملاتی بازار سهام و هر گونه اطلاعات مربوط با واحدهای اقتصادی سهامی، قیمت‌ها و سایر معیارهای مرتبط با بازده سهام است (رحیم شاه‌آبادی، ۱۳۹۳). در سرمایه‌گذاری بازده سهام به عنوان پاداشی برای سرمایه‌گذاران و فعالان بازار سهام تلقی شده و بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران تأثیرگذار است، فلذا محققین مالی همواره به دنبال تعیین معیارهای اثرگذار بر بازده سهام می‌باشند (خدری و همکاران، ۱۳۹۸). اطلاعاتی که به وسیله بازار سرمایه، از طرف بنگاه‌های اقتصادی انتشار می‌یابد مهم‌ترین معیار اثرگذار بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران است (دولت‌آبادی و همکاران، ۱۳۹۲). در تجزیه و تحلیل بازده سهام تابعی از فاکتورهای کلان اقتصادی، وضعیت صنایع و شرایط خاص بنگاه اقتصادی است که شرایط خاص شرکت شامل عملکرد و وضعیت مالی شرکت می‌باشد که در قالب گزارش‌های مالی و حسابداری اساسی ارائه می‌شود (ثقفی و شعری، ۱۳۸۹). پیچیدگی محیط اطلاعاتی و عملیاتی شرکت نیز زمانی که مدیریت قصد ارائه اطلاعاتی مانند گزارش پیش‌بینی سود را به بازار داشته باشد باعث ایجاد هزینه‌هایی برای بنگاه اقتصادی می‌باشد. فراهم نمودن اطلاعات مفید برای گرفتن تصمیم‌های استفاده‌کنندگان خارجی از صورتهای مالی، یکی از اهداف گزارشگری مالی شرکت‌ها می‌باشد. اطلاعات به منظور مفید بودن برای تصمیم‌گیری باید قابل فهم، مرتبط، قابل اعتماد و قابلیت مقایسه داشته باشند (صالحی و همکاران، ۱۳۹۶). فرضیه مدیریت مبهم بیان می‌نماید که زمانی که عملکرد یک واحد

¹ IACPA

اقتصادی ضعیف می‌باشد مدیران تمایل دارند تا اطلاعات را بصورت مبهم ارائه نمایند، چراکه بازار ممکن است به اطلاعاتی که به شکل پیچیده‌ای افشا شده باشد با تأخیر واکنش نشان دهد (اشتون^۱، ۱۹۸۷). پیش فرض این قضیه فرضیه افشای ناقص است. پردازش اطلاعات پیچیده هزینه بیشتری دارد و شاید در قیمت‌های بازار بطور کامل منعکس نگردد. بنابراین تجزیه و تحلیل گزارش‌های پیچیده، نیازمند صرف زمان زیادی جهت استخراج اطلاعات مفید می‌باشد و همچنین هزینه استفاده از خدمات تحلیل‌گران را بر عهده سرمایه‌گذاران قرار می‌دهد. در نتیجه سرمایه‌گذاران در پاسخ به این گزارش‌ها اقدام به سرمایه‌گذاری نمی‌کنند و حجم معاملات کاهش می‌یابد (بامبر و شودریک^۲، ۱۹۹۳). یک واکنش تأخیری (بیش از ۱۲ ماه پس از انتشار گزارش‌ها) در بازار سهام را برای گزارش‌های مالی طولانی‌تر و پیچیده‌تر گزارش کردند. هویتاش و یزگل^۳ (۲۰۱۷) نشان دادند که لحن گزارش‌ها و اقلام تعهدی قادر به پیش‌بینی سود آتی و بازده سهام است. پیچیدگی گزارش‌ها منجر به صرف زمان زیادی جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات افشا شده می‌گردد و همچنین به دلیل اینکه ممکن است استخراج اطلاعات مفید از گزارش‌های پیچیده، هزینه استفاده از خدمات تحلیل‌گران را بر عهده سرمایه‌گذاران قرار دهد، لذا پردازش این‌گونه گزارش‌ها هزینه‌بر می‌باشد. در نتیجه سرمایه‌گذاران در پاسخ به این‌گونه گزارش‌ها اقدام به سرمایه‌گذاری نمی‌کنند (محمدیان زو همکاران، ۱۳۹۸). بالسام و همکاران^۴ (۲۰۱۸) تأثیر خوانایی گزارش‌های سالیانه بر رفتار تحلیل‌گران مالی را مطالعه کردند و نشان دادند که کاهش خوانایی هزینه‌های نمایندگی موجب عدم ایجاد عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی می‌شود. هویتاش و یزگل^۵ (۲۰۱۷) به تأثیر پیچیدگی گزارشگری حسابداری بر تحلیل‌گران مالی پرداخته‌اند و مطالعات نشان داد که پیچیدگی بیشتر با دقت پیش‌بینی کمتر، پراکندگی پیش‌بینی بیشتر و آگاهی بخشی کمتر به توصیه‌های تحلیل‌گران سهام و حساسیت کمتر به اعلان سود در ارتباط است و به این نتیجه رسیدند که افشای اطلاعات بیشتر در حسابداری، کار تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و حساب‌رسان را بیشتر می‌کند. چن و همکاران^۶ (۲۰۱۹) در مطالعاتی که انجام دادند نشان دادند که کیفیت افشا با دقت پیش‌بینی بالاتر و انحراف بازده سهام کمتر رابطه دارد. پرولز و لوگی^۷ (۲۰۱۱) به مطالعه‌ی تأثیر مدیریت سود بر تقلب در گزارش‌های مالی شرکت‌های متقلب پرداختند و این موضوع که آیا انجام مدیریت سود به وسیله شرکت بر احتمال وقوع تقلب در گزارش‌های مالی آن تأثیر دارد یا خیر را مورد مطالعه قرار دادند که نتایج نشان داد، احتمال تقلب در شرکت‌هایی که در دوره‌هایی پیشین اقدام به مدیریت سود کرده‌اند نسبت به سایر شرکت‌ها

¹ Ashton

² Bamber & Schoderbeck

³ Hoitash & Yezgel

⁴ Balsam et al

⁵ Hoitash & Yezgel

⁶ Chen et al

⁷ ploriz & logi

بیش‌تر است. بوشمن و همکاران^۱ (۲۰۰۴) بیان کردند که نمایه‌ای از پیچیدگی واحدهای سازمانی و عملیاتی با حاکمیت شرکتی و به موقع بودن سود در ارتباط است. اشتون و همکاران^۲ (۱۹۸۷) یافتند که بین پیچیدگی عملیاتی شرکت و تأخیر در گزارش حسابرسی ارتباط مثبت و مستقیمی وجود دارد. بامبر و همکاران^۳ (۱۹۹۳) پیچیدگی عملیات شرکت نیز به‌وسیله تعداد خطوط متفاوت واحد تجاری در یک شرکت خاص تعریف شده است. محمدیان و همکاران (۱۳۹۸) در مطالعه‌ای نشان دادند که عدم شفافیت و عدم اطمینان محیطی اثر منفی بر صحت پیش‌بینی سود توسط مدیران داشته و اثر کیفیت حسابرسی بر صحت پیش‌بینی سود توسط مدیریت، مثبت است. پیچیدگی محیط شرکت و عدم اطمینان محیطی نیز اثرگذاری منفی بر کیفیت حسابرسی داشته است. لاریجانی و همکاران (۱۳۹۷) بیان نمودند که دسته‌بندی متغیرهای استخراج شده از مطالعات گذشته در راستای تأکید بر جنبه‌های متفاوت تأثیرگذار بر بازده سهام، بطور معنی‌داری به‌درستی ارائه شده است و متغیرهای مورد بررسی دارای تأثیر معنی‌داری بر بازده سهام هستند. صالحی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهش خود به بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تأخیر ارائه گزارش‌های مالی حسابرسی شده و عدم تقارن اطلاعاتی تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی پرداخته و نشان دادند که پیچیدگی اطلاعات حسابداری تأثیر مثبت و معناداری بر دوره زمان تهیه صورتهای مالی به وسیله واحد تجاری ندارد اما منجر به تأخیر در مدت زمان فرایند حسابرسی می‌شود از سوی دیگر تأخیر در ارائه گزارش‌های مالی حسابرسی شده منجر به افزایش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود همچنین تأثیر تعاملی تخصص حسابررس و پیچیدگی اطلاعات حسابداری با تأخیر مدت زمان فرایند گزارش حسابرسی ارتباط منفی و معناداری دارد. دستگیر و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی رابطه بین پراکندگی سود و بازده سهام پرداختند که و نتایج مطالعات نشان داد که بین پراکندگی سود جاری و بازده سهام جاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و رابطه معنادار بین پراکندگی سود آتی و بازده سهام جاری رد شده است. رحیمی و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی نقش جریان اطلاعات در پیش‌بینی بازده سهام بازار بورس ایران پرداخته‌اند و نتایج نشان داده که در دوره‌های دارای اطلاعات بالا در بازار، ریسک بازار محلی و تغییرات در قیمت نفت بازده کل سهام را تحت تأثیر قرار می‌دهد. کاشانی‌پور و رساییان (۱۳۸۶) به بررسی رابطه بین بازده سالانه سهام و چند معیار ارزیابی عملکرد پرداخته‌اند و نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها بیان‌کننده رابطه معنی‌دار و نسبتاً پایدار بین بازده سالانه سهام و برخی از معیارهای داخلی ارزیابی عملکرد همچون، سود هر سهم، بازده دارایی‌ها و بازده حقوق صاحبان سهام است.

¹ Boushmen et al

² ashton et al

³ bamber et al

۳- فرضیه‌های پژوهش

مطلوب بودن یکی از معیارهای تعیین‌کننده مربوط بودن اطلاعات حسابداری و مالی می‌باشد. بیانیه و مانیفست حسابداری مالی مطلوب بودن را یکی از خصوصیات کیفی اصلی اطلاعات حسابداری و مالی بیان می‌نماید. چنین اطلاعات حسابداری و مالی می‌تواند با ارزش باشد، اگر بتواند در پیش‌بینی رویدادها و وقایع آینده بنگاه اقتصادی و یا تأیید و تصحیح انتظارات به کاربران صورت‌های مالی کمک نماید. بک و همکاران^۱ (۲۰۱۴) بیان می‌کنند که مطلوب بودن فاکتور ارزیابی کیفیت حسابرسی می‌باشد عجمی^۲ (۲۰۰۸) نشان داد که کاربران صورت‌های مالی، مطلوب بودن را جزء اصلی‌ترین معیارهای تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی و ممیزی است. هر چه که بنگاه‌های اقتصادی در تهیه گزارش‌های مالی دارای شفافیت و ثبات رویه بیشتری باشند، حسابرسی و ممیزی آن توسط حسابرسان نیز در دسر کمتری دارد؛ بنابراین به میزانی که کیفیت صورت‌های مالی پایین می‌باشد، عدم اطمینان اطلاعاتی نیز افزایش خواهد یافت و حسابرسان برای اطمینان پیدا نمودن از صحت اقلام درج شده در گزارش‌های مالی باید زمان بیشتری را صرف بررسی حساب‌ها و اقلام درج شده در گزارش‌های مالی نمایند. مدیران واحدهای تجاری در راستای مخفی سازی اعمال غیرقانونی خود و یا در راستای مخفی کردن شیوه‌های مدیریت مالیاتی ممکن است سیاست‌ها و شیوه‌هایی را در پیش گیرند که منجر به عدم شفافیت در صورت‌های مالی شود. کروس^۳ (۱۹۸۲) نشان داد که بنگاه‌های اقتصادی که در سلامت مالی نمی‌باشند ممکن است اعلان اخبار بد را به تأخیر بیندازند. کیفیت گزارشگری و صورت‌های حسابداری و مالی و سیاست‌های افشای اطلاعات واحد اقتصادی بر مقدار شفافیت واحد اقتصادی اثرگذار است. این امر سبب افزایش تأخیر در ارائه اظهارنظر حسابرسان و همچنین گزارش‌های مالی حسابرسی شده شود. چالش‌های شفافیت گزارشگری مالی و حسابداری منجر به عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تأمین‌کنندگان و مدیران می‌شود. پایین بودن شفافیت در گزارشگری‌های مالی مجموعه‌ای از هزینه‌ها را بر شرکت تحمیل می‌نماید که مشمول افزایش هزینه تهیه سرمایه از طریق سرمایه و مطالبات، شدید شدن چالش‌های حاکمیتی و همچنین کاهش میزان بهره‌وری در سرمایه‌گذاری می‌باشد (بیدل و همکاران^۴، ۲۰۰۶). بنابراین **فرضیه اول** پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

۱- پیچیدگی صورت‌های مالی بر بازده سهام تأثیر دارد.

تقلب در اطلاعات واحدهای اقتصادی بسیار هزینه‌بر خواهد بود. بر مبنای دیدگاه‌های انجمن بررسی تقلب، در طول سال‌های متممادی مبالغ زیادی به دلیل گزارشگری‌های مالی متقلبانه و استفاده نادرست از دارایی‌ها از دست خواهد رفت. این هزینه‌ها و زیان‌ها باعث از بین رفتن قسمتی از تولید ناخالص داخلی می‌گردد. علاوه

¹ Beck et al

² Ajemy

³ crose

⁴ Bidell et al

بر این، تقلب اعتبار و جایگاه حرفه حسابرسی را نیز با خدشه مواجه می‌کند. هنگامی که گزارش‌های مالی حسابرسی شده به دلیل وجود تقلب دوباره ارائه می‌گردند اعتماد عمومی نسبت به حرفه‌ی حسابرسی از بین خواهد رفت. به هر حال تأمین‌کنندگان و سرمایه‌گذاران انتظارات خود را در ارتباط با کشف تقلب به وسیله حسابرسان افزایش داده‌اند. الیت و جاکوبسون^۱ (۱۹۸۷)، هوکس^۲ (۱۹۹۱)، نیکولایسن^۳ (۲۰۰۵)، سیلورستون و داویا^۴ (۲۰۰۵)، هوگان و همکاران^۵ (۲۰۰۸) با افزایش عدم توانایی حسابرسان در کشف تقلب در طول دوره رسیدگی، نگرانی سرمایه‌گذاران، تأمین‌کنندگان و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری بیشتر می‌گردد. حسابرسان به دلیل عدم آموزش و آمادگی مطلوب برای کشف تقلب مورد انتقاد قرار خواهند گرفت. جوزف ولز^۶ (۲۰۰۴)، عضو انجمن بررسی تقلب بیان می‌نماید که: "حسابرسان نه بی‌سوادند و نه جاهل؛ اما خیلی از آن‌ها نسبت به تقلب چشم بسته عمل می‌نمایند." در همین جهت خیلی دیگر نیز بیان کرده‌اند که بسیاری از موسسه‌های حسابرسی از فارغ‌التحصیلان کم‌تجربه دانشگاهی و گاه‌ا بی‌تجربه به منظور انجام کارهای مهم حسابرسی استفاده می‌نمایند و از طرفی سرپرستی مطلوبی هم صورت نمی‌گیرد؛ بنابراین امکان کشف تقلب به‌شدت کم می‌شود. در دفاع از حسابرسان چنین می‌توان بیان نمود که حسابرسان بازرسان تقلب نیستند. حسابرسان آموزش‌دیده‌اند که چگونگی ارائه منصفانه و مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری بودن گزارش‌های مالی را از تمامی ابعاد بااهمیت مورد سنجش قرار دهند. کشف تقلب برخلاف حسابرسی گزارش‌های مالی و حسابداری نیازمند جمع‌آوری و اجرای تخصص‌ها و شیوه‌های منحصربه‌فردی می‌باشد که بر مبنای آن‌ها می‌توان مدارکی مبنی بر وجود تقلب را پیدا نمود (داویا^۷، ۲۰۰۰). این تخصص‌ها شامل رسیدگی و تحلیل ثبت‌های حسابداری، تدوین و سنجش شواهد مربوط به گزارش‌های مالی و مصاحبه با همه واحدهای مرتبط با احتمال وجود تقلب می‌باشد بنابراین تنها اطلاعات و آگاهی حسابرسان نسبت به امکان تقلب، برای کشف تقلب کافی نمی‌باشد. (هاپوود و همکاران^۸، ۲۰۰۸)، (روسن^۹، ۲۰۰۶)، (سینگلتون و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۶).

بنابراین **فرضیه‌ی دوم** پژوهش حاضر به این صورت بیان می‌شود:

۲- تقلب در صورت‌های مالی بر بازده سهام تأثیر دارد.

^۱ Elliot & Jacobson

^۲ hooks

^۳ Nicolaisen

^۴ Silverstone & davia

^۵ hogan et al

^۶ wells

^۷ Davia

^۸ Hopwood et al

^۹ Rosen

^{۱۰} Singelton et al

۳- روش‌شناسی پژوهش

مطالعه حاضر بر مبنای هدف اجرا، از نوع پژوهش کاربردی، از منظر زمان بصورت مقطعی است که به شیوه همبستگی صورت گرفته است. اطلاعات موردنیاز جهت آزمون و تحلیل فرضیه‌ها از صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران در طی بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ که از سایت این سازمان و همچنین سایت کدال جمع‌آوری و استخراج شده است. در این مطالعه به منظور تعیین حجم نمونه از روش حذف سیستماتیک (غربالگری) بر اساس معیارهای زیر استفاده شده است:

- (۱) دوره مالی منتهی به پایان اسفند ماه باشد
 - (۲) در طول دوره تحقیق تغییر سال مالی نداشته باشد
 - (۳) جز بانک‌ها، بیمه‌ها، صندوق‌ها و واسطه‌های مالی نباشد
 - (۴) در طول دوره پژوهش توقف معاملاتی بیش از یک سال نداشته باشد
- با توجه به شرایط و محدودیت‌های فوق، از بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، در مجموع ۱۴۲ شرکت به‌عنوان نمونه‌ی آماری انتخاب شدند.

۴- مدل پژوهش

$$STR_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 complexity_{i,t} + \alpha_2 M_{i,t} + \alpha_3 size_{i,t} + \alpha_4 growth_{i,t} + \alpha_5 lev_{i,t} + \alpha_6 tenure_{i,t} + \alpha_7 bign_{i,t} + \alpha_8 inv_{i,t} + \alpha_9 mth_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

۵- متغیرهای پژوهش

۵-۱ متغیر وابسته

بازده سهام (STR):

از همه فرمول‌های ذکرشده می‌توان بازده کل سهام را نسبت به اولین قیمت و آخرین قیمت به ترتیب فرمول زیر ارائه کرد:

بازده کل نسبت به آخرین (اولین) قیمت سهم

$$= \frac{\text{تفاوت قیمتی سهم} + \text{سود نقدی ناخالص هر سهم} + \text{مزایای حق تقدم} + \text{مزایای سهام جایزه}}{\text{قیمت سهام در پایان (ابتدای) سال مالی}}$$

اگر در مخرج کسر قیمت ابتدای سال مالی را قرار دهیم، بازده کل سال جاری به دست می‌آید؛ اما اگر قیمت پایان دوره را قرار دهیم فرض بر این است که در سال آتی نیز همین مزایا برای این سهم متصور است و در واقع یک نوع پیش‌بینی از بازده آتی سهام فوق می‌باشد (اسماعیلی، ۱۳۸۵).

۵-۲ متغیرهای مستقل:

پیچیدگی اطلاعات حسابداری (COMPLEXITY): پیچیدگی از سه فاکتور صورتهای مالی تلفیقی، وجود بیش از یک نوع محصول و وجود اقلام تعهدی بیش از سطح میانگین را شامل می‌شود. در صورتی که شرکت‌ها هر سه فاکتور را همزمان دارا باشند به عنوان شرکت‌های دارای پیچیدگی بیشتر شناسایی و در آن صورت با عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر (صالحی و همکاران، ۱۳۹۶).

تقلب در اطلاعات مالی (M): برای محاسبه تقلب در اطلاعات و صورتهای مالی (تحریف در صورتهای مالی) از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$M = -4.84 + 0.92*DSRI + 0.528*GMI + 0.404*AQI + 0.892*SGI + 0.115*DEPI - 0.172*SGAI + 4.679*TATA - 0.327*LVGI$$

DSRI = حساب‌های دریافتنی بر فروش

GMI = فروش منهای بهای تمام‌شده کالای ساخته شده

AQI = دارایی‌های جاری + اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات تقسیم بر کل دارایی‌ها

SGI = فروش دوره جاری تقسیم بر فروش دوره قبل

DEPI = هزینه استهلاک تقسیم بر هزینه استهلاک + اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات

AGAI = فروش تقسیم بر کل دارایی‌ها

TATA = دارایی‌های جای منهای بدهی‌های جاری

LVGI = مجموع بدهی‌های بلندمدت و بدهی‌های جاری

در صورتی که نتایج فرمول M کمتر از 2.22- باشد شرکت بدون تقلب است و در صورتی که نتایج این شاخص بیشتر از 2.22- باشد سیگنال‌هایی از تقلب در شرکت به نظر می‌رسد.

۵-۳ متغیرهای کنترلی:

اندازه (SIZE) = لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها

رشد شرکت (GROWTH) = رشد فروش شرکت

اهرم (LEV) = کل بدهی‌ها تقسیم بر کل دارایی‌ها

تصدی حسابرس (TENURE) = در صورتی که دوره تصدی حسابرس بیش از سه سال باشد با یک در غیر اینصورت با صفر

مؤسسات حسابرسی بزرگ (BIGN) = در صورتی که مؤسسه حسابرسی، سازمان حسابرسی و جز مؤسسات حسابرسی دارای رتبه الف باشد با یک در غیر اینصورت با صفر

موجودی (INV) = کل موجودی‌ها بر کل دارایی‌ها

ارزش بازار به دفتری (MTB) = ارزش بازار حقوق صاحبان سهام تقسیم بر ارزش دفتری آن.

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱ آمار توصیفی

با توجه به نتایج جدول ۱ که آمار توصیفی تک متغیرهای پژوهش در آن قابل مشاهده است، شاخص میانگین از اصلی‌ترین شاخص‌های مرکزی بوده و متوسط داده‌ها را بیان می‌کند. به عنوان مثال شاخص میانگین در متغیر اندازه شرکت‌ها ۶۰۹ می‌باشد که بیان کننده میانگین اندازه شرکت‌های عضو نمونه‌ی آماری مطالعه‌ی حاضر است بدین مفهوم که بنگاه‌های اقتصادی عضو نمونه‌ی آماری این پژوهش دارای اندازه‌ای برابر با ۶۰۹ می‌باشد. شاخص میانه نیز جزئی دیگر از شاخص‌های مرکزی بوده و میانه متغیر اندازه شرکت در نمونه آماری این پژوهش برابر با ۶۰۴ می‌باشد که بیان کننده عدد زوجی وسط نمونه‌ی آماری است که در شرکت‌های عضو نمونه آماری این مطالعه برابر با ۶۰۴ می‌باشد. شاخص‌های پراکندگی فاکتوری برای مشخص نمودن مقدار انحراف داده‌ها با یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین می‌باشد. یکی از اصلی‌ترین شاخص‌های پراکندگی، انحراف معیار یا همان انحراف از میانگین می‌باشد. میزان این شاخص برای متغیر اندازه شرکت در این مطالعه برابر با ۰.۶۶ می‌باشد که بیان کننده مقدار پراکندگی اندازه شرکت نسبت به عدد میانگین می‌باشد. شاخص‌های ضریب چولگی و کشیدگی از فاکتورهای توزیع تقارن می‌باشند. ضریب چولگی نشان دهنده‌ی تقارن توزیع و ضریب کشیدگی نیز بیان کننده‌ی بلندای توزیع داده‌ها در مقایسه با توزیع نرمال می‌باشد که در صورت نرمال بودن توزیع باید این ضریب به سمت صفر میل نماید. به عنوان مثال در مطالعه‌ی حاضر، ضریب چولگی متغیر اندازه شرکت برابر ۰.۴۷ می‌باشد که بیان کننده‌ی چولگی راست یا مثبت می‌باشد که نرمال بوده و کشیدگی آن نیز برابر با ۳.۶۵ می‌باشد که بیان کننده‌ی کشیدگی مثبت این متغیر است.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
STR	۹۹۴	-1.22	-1.39	4.17	-6.21	1.50	0.70	4.57
M	۹۹۴	17.67	17.57	23.52	11.72	2.04	0.10	3.01
SIZE	۹۹۴	6.09	6.04	8.22	4.04	0.66	0.47	3.65
INV	۹۹۴	0.26	0.23	0.76	0.00	0.13	0.82	3.53
LEV	۹۹۴	0.09	0.00	0.68	0.00	0.13	1.39	4.12
MTB	۹۹۴	1.35	1.23	10.77	0.14	0.88	4.53	35.22
GROWTH	۹۹۴	13.90	13.84	19.56	8.32	1.65	0.34	3.75

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲- توزیع فراوانی متغیرهای مجازی

متغیر	اعداد اندازه‌گیری	فراوانی	درصد فراوانی
Tenure	۰	400	47.98
	۱	594	52.02
BigN	۰	856	80.41
	۱	138	19.59
Complexity	۰	685	68.02
	۱	309	31.98

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول ۲ مشاهده می‌شود به جهت ارائه آمار توصیفی متغیرهای مجازی که با صفر و یک اندازه‌گیری می‌شوند از جدول توزیع فراوانی استفاده می‌شود.

۲-۶ بررسی هم خطی بین متغیرهای مستقل

هم خطی به معنای وجود ارتباط خطی بین متغیرهای مستقل است. برای بررسی وجود یا عدم وجود رابطه هم خطی بین متغیرهای مستقل بهتر است از معیار عامل تورم واریانس استفاده شود. همانطور که در جدول ۳ خلاصه می‌شود مقادیر آماره vif متغیرها کمتر از ۱۰ می‌باشد، لذا بین متغیرهای مستقل هم خطی وجود ندارد.

جدول ۳- بررسی هم خطی بین متغیرهای مستقل

متغیر	آماره vif
COMPLEXITY	1.053362
M	1.728428
SIZE	1.592477
INV	1.101040
LEV	1.040162
MTB	1.122627
GROWTH	1.405459
TENURE	1.217805
BIG ₄	1.320495

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۳-۶ آزمون کشف ناهمسانی واریانس

همانگونه که در جدول ۴ دیده می‌شود سطح معنی‌داری آماره‌های F در مدل‌های پژوهش کمتر از ۵٪ می‌باشد لذا فرض صفر مبنی بر نبود ناهمسانی واریانس رد می‌شود.

جدول ۴- نتایج آزمون بروش پاگان

فرض آماری	معیار سنجش	آماره آزمون	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
مدل آزمون فرضیه‌ها	آماره F	0.056	0.000	تأیید فرض صفر

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۶ آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

مانا بودن متغیرهای پژوهش بدین مفهوم است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کورایانس این متغیرها نیز بین مقاطع متفاوت ثابت می‌باشد. برای اینکه نتایج تخمین مدل رگرسیونی، کاذب نباشد باید تمام متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی، در سطح (بدون تفاضل گیری) مانا باشد. فلذا در این پژوهش برای اطمینان از مانا بودن متغیرهای مورد بررسی و کاذب نبودن مدل رگرسیونی با استفاده از آزمون مانایی لوین، لین و چو استفاده شده است که نتایج حاصل از آن در جدول ۵ ارائه شده است. آزمون فرضیه‌های زیر در مورد مانا بودن داده‌های پژوهش به صورت زیر نتیجه‌گیری شده است:

H_0 : ریشه واحد وجود دارد (سری مورد نظر مانا نیست).

H_1 : ریشه واحد وجود ندارد (سری مورد نظر مانا است).

جدول ۵- نتایج آزمون مانایی (لوین، لین و چو) برای متغیرهای مدل

متغیر	آماره آزمون	سطح معنی‌دار	مانا
STR	-32.14	۰.۰۰۰	مانا
COMPLEXITY	-33.00	۰.۰۰۰	مانا
M	-11.95	۰.۰۰۰	مانا
SIZE	-10.69	۰.۰۰۰	مانا
INV	-12.21	۰.۰۰۰	مانا
LEV	-22.79	۰.۰۰۰	مانا
MTB	-18.22	۰.۰۰۰	مانا
GROWTH	-6.58	۰.۰۰۰	مانا
TENURE	-3.37	۰.۰۰۰	مانا

متغیر	آماره آزمون	سطح معنی‌دار	مانا
BIG	-1.76	۰.۰۰۰	مانا

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که در جدول (۵) مشاهده می‌شود چون مقدار سطح معنی‌دار کمتر از ۵٪ بوده است کل متغیرهای مستقل در سطح پایا بوده‌اند. پس بنابراین در نتایج آزمون‌ها دچار رگرسیون کاذب نمی‌شویم. نتایج تخمین مدل به روش پانل و با استفاده از اثرات اثبات در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۶- مدل رگرسیونی آزمون فرضیه پژوهش

$STR_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 complexity_{i,t} + \alpha_2 M_{i,t} + \alpha_3 size_{i,t} + \alpha_4 growth_{i,t} + \alpha_5 lev_{i,t} + \alpha_6 tenure_{i,t} + \alpha_7 bign_{i,t} + \alpha_8 inv_{i,t} + \alpha_9 mtb_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
متغیر	ضریب متغیر	مقدار ضریب رگرسیونی	آماره t	سطح معنی‌داری
عرض از مبدأ	β_0	10.70261	1.232584	0.2180
COMPLEXITY	β_1	5.01	0.661935	۰.۰۰۰۸
M	β_2	-2.102939	-1.618146	0.1059
SIZE	β_3	-0.520692	-0.101924	0.9188
INV	β_4	3.250510	0.658785	۰.۲۰۰۰
LEV	β_5	0.209214	0.208698	۰.۰۰۳۴۷
MTB	β_6	2.16	0.060059	0.9521
GROWTH	β_7	-0.068904	-0.034367	0.9726
TENURE	β_8	1.885122	0.596580	۰.۰۰۰۹
BIG	β_9	1.474591	1.121257	0.2624
ضریب تعیین	۰.۴۸	آماره F ۲۰.۳۷۲		
ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۴۰	سطح معنی‌داری (P-Value) 0.000		
دوربین واتسون		۲.۳۳		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج ارائه شده در جدول 6 مشاهده می‌شود که مقدار p-value یا همان سطح معنی‌داری مدل رگرسیونی و همچنین آماره F که بیانگر معنی‌دار بودن کل رگرسیون می‌باشد برابر با 0.000 بوده و حاکی از آن است که مدل رگرسیونی ارائه شده جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش معنی‌دار است. همچنین نتایج آزمون استقلال خطاها (دوربین واتسون) مدل فوق عددی بین ۱.۵ تا ۲.۵ می‌باشد که مطلوب است و بیان‌کننده مورد پذیرش بودن فرض نبود خود همبستگی می‌باشد. همچنین با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده محاسبه

شده در کل مدل که برابر با ۰.۴۰ درصد است، می‌توان استنباط نمود که در مجموع متغیرهای مستقل و کنترلی پژوهش حاضر بیش از ۰.۴۰ تغییرات مربوط به متغیر وابسته را بیان می‌نماید.

۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

تجزیه و تحلیل صورتهای مالی بر بازده سهام به عنوان معیار بااهمیت مبنای تصمیم‌گیری بسیاری از سرمایه‌گذاران در شرکت‌ها می‌باشد اگر صورتهای مالی از پیچیدگی برخوردار باشد پیش‌بینی بازده سهام که یکی از مفاهیم پیچیده است سخت خواهد شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که با توجه به سطح معنی‌داری (sig) متغیر مستقل فرضیه اول یعنی پیچیدگی در صورتهای مالی که برابر با ۰.۰۰۰۸ می‌باشد بنابراین فرضیه اول یعنی پیچیدگی در صورتهای مالی بر بازده سهام تأثیر مثبت دارد. یعنی هرچه قدر میزان پیچیدگی اطلاعات در شرکت افزایش یابد احتمال افزایش بازده سهام نیز بیشتر خواهد شد. با توجه به سطح معنی‌داری (sig) متغیر مستقل فرضیه دوم یعنی تقلب در صورتهای مالی که برابر با ۰.۱۰۵ می‌باشد بنابراین فرضیه دوم یعنی تقلب در صورتهای مالی بر بازده سهام تأثیر ندارد. با توجه به نتیجه پژوهش حاضر مبنی بر پیچیدگی‌های مالی و تأثیر آن بر بازده سهام و با توجه به اهمیت متغیر بازده سهام به استفاده‌کنندگان و تحلیل‌گران مالی و همچنین سایر فعالان بازار سرمایه می‌تواند موانعی که این پیچیدگی‌ها را برطرف می‌کند مورد تحلیل قرار دهند. همچنین این تحقیق ارتباط پیچیدگی صورتهای مالی بر بازده سهام را آزمون کرده است که این به معنای واکنش بازار سرمایه (بورس اوراق بهادار) به اطلاعات صورتهای مالی است.

پیشنهادهای کاربردی

- به سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران توصیه می‌شود جهت تصمیمات سرمایه‌گذاری متغیرهای کلان اقتصادی را مورد توجه قرار دهند.
- به شرکت‌های بازار سهام پیشنهاد می‌شود به منظور کاهش ریسک ناشی از بازده سهام به دنبال هر چه با کیفیت‌تر شدن گزارش‌های مالی باشند.
- همچنین به واحدهای تجاری عضو بازار سهام پیشنهاد می‌شود از مدیران مالی و حسابرسان خبره استفاده نمایند تا با کاهش پیچیدگی صورتهای مالی، گزارش‌های مالی قابل فهم و درک اما جامع در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهند.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

- به محققین جهت پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد که صنایع مختلف را به صورت مقایسه‌ای بررسی نموده و میزان پیچیدگی گزارش‌های مالی صنایع مختلف را به تفکیک در قالب پژوهشی مستقل بیان نمایند.

محدودیت پژوهش

پژوهش حاضر با محدودیت مبانی نظری مواجه بود که در ایران چنین موضوعی بصورت مستقل کار نشده است و محدودیت دیگر با توجه به اعمال معیارهای غربالگری شده کاهش تعداد حجم نمونه جهت تحلیل می‌باشد.

فهرست منابع

- اعتمادی، حسین؛ ساری، محمدعلی؛ جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۷). احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرس. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی ۱۰ (۳۷): ۸۵-۱۰۶.
- ثقفی، علی، و شعری، صابر. (۱۳۸۳). نقش اطلاعات بنیادی حسابداری در پیش‌بینی بازده سهام. مطالعات حسابداری ۲ (۸).
- حیدرپور، فرزانه؛ تاری وردی، یداله؛ و محرابی، مریم. (۱۳۹۲). تأثیر گرایش‌های احساسی سرمایه‌گذاران بر بازده سهام. دانش مالی تحلیل اوراق بهادار (مطالعات مالی) ۶ (۱۷): ۱-۱۳.
- خدروی، نادر؛ دستگیر، محسن؛ و سروش‌یار، افسانه. (۲۰۲۰). تأثیر نوسانات بازده سهام بر اقلام تعهدی سرمایه در گردش با در نظر گرفتن اثر تعدیل‌کننده در ماندگی مالی. نشریه مدیریت دارایی و تامین مالی ۸ (۳): ۸۵-۱۰۲.
- دستگیر، محسن؛ گوگرد چیان، احمد؛ و آدمیت، ستاره. (۱۳۹۴). رابطه بین کیفیت سود (پراکندگی سود) و بازده سهام. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی ۷ (۲۶): ۳۷-۲۱.
- رحیمی، محمد؛ و شاه آبادی، ابوالفضل. (۱۳۹۴). جریان اطلاعات و پیش‌بینی پذیری بازده سهام. دانش مالی تحلیل اوراق بهادار ۸ (۲۷): ۱۵-۳۳.
- رضایی دولت آبادی، حسین؛ حیدری سلطان آبادی، بوستانی؛ حمیدرضا، بوستانی؛ و کریمی سیمکانی، صادق. (۱۳۹۳). بررسی عوامل تأثیرگذار بر تأخیر انتشار صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی. ۶ (۲۱): ۵۱-۸۲.
- زنجیردار، دکتر مجید؛ و ابراهیمی راد، سید سجاد. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین روش‌های تامین مالی (منابع خارجی) و بازده سهام. دانش مالی تحلیل اوراق بهادار ۲ (۲): ۱۵۵-۱۷۲.
- کاشانی پور، محمد؛ و رساییان، امیر. (۱۳۸۶). بررسی رابطه‌ی بازده سهام و معیارهای ارزیابی عملکرد. پژوهشنامه مدیریت اجرایی ۷ (۲۵): ۱۳۸-۱۲۱.
- محمدیان، زینب؛ حیدری، مهدی؛ و چالاک، پری. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر پیچیدگی و عدم اطمینان محیطی بر صحت پیش‌بینی سود مدیریت با تأکید بر کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر میانجی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۱ (۴۳)، ۲۴۷-۲۶۸.

محمدیان، زینب؛ حیدری، مهدی؛ و چالاک، پری. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر پیچیدگی و عدم اطمینان محیطی بر صحت پیش‌بینی سود مدیریت با تأکید بر کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر میانجی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی ۱۱(۴۳) ۲۷۵-۲۴۷.

ولی زاده لاریجانی، اعظم؛ و بهبهانی نیا، پریرا سادات. (۱۳۹۷). بررسی تجربی عوامل مؤثر بر بازده سهام: جنبه‌های مختلف اثرگذار بر تصمیم‌گیری. دانش حسابداری مالی ۵(۴) ۱۰۲-۶۹.

فروغی، داریوش، امیری، هادی، میرزایی، منوچهر. (۱۳۹۰). تأثیر شفاف نبودن اطلاعات مالی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، 3(4)، 15-40.

- Ashton, R. H., Willingham, J. J., & Elliott, R. K. (1987). An empirical analysis of audit delay. *Journal of accounting research*, 275-292.
- Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A journal of practice & Theory*, 22(2), 71-97.
- Bamber, E. M., Bamber, L. S., & Schoderbek, M. P. (1993). Audit structure and other determinants of audit report lag: An empirical analysis. *Auditing*, 12(1), 1.
- Beck, P. J., Frecka, T. J., & Solomon, I. (1988). A model of the market for MAS and audit services: Knowledge spillovers and auditor-auditee bonding. *Journal of Accounting Literature*, 7(1), 50-64.
- Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary accounting research*, 15(1), 1-24.
- Bedard, J. (1989). Expertise in auditing: Myth or reality?. *Accounting, Organizations and Society*, 14(1-2), 113-131.
- Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 651-668.
- Chen, F., Hope, O. K., Li, Q., & Wang, X. (2011). Financial reporting quality and investment efficiency of private firms in emerging markets. *The accounting review*, 86(4), 1255-1288.
- Chen, Y. S., & Hsu, J. (2009). Auditor size, auditor quality, and auditor fee premiums: further evidence from the public accounting profession. *Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession* (January 8, 2009).
- Chi, Y. H. (2012). Reoccurrence of financial restatements: The effect of auditor change, management turnover and improvement of internal control. Morgan State University.
- Chiang H., (2005). an Empirical Study of Corporate Governance and Corporate Performance. *Journal of American Academy of Business*, 6(1), 95-101.
- Chakraborty, I., Leone, A. J., Minutti-Meza, M. & Phillips, F. (2020). Financial statement complexity and bank lending. In *29th Annual Conference on Financial Economics & Accounting*, 67(1), 226-253.
- De Souza, J. A. S., Rissatti, J. C., Rover, S., & Borba, J. A. (2019). The linguistic complexities of narrative accounting disclosure on financial statements: An analysis based on readability characteristics. *Research in International Business and Finance*, 48, 59-74.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- Eilifsen, A., & Messier Jr, W. F. (2000). A review and integration of archival research. *Journal of Accounting Literature*, 19, 1-43.

- Francis, J. R., & Wilson, E. R. (1988). Auditor changes: A joint test of theories relating to agency costs and auditor differentiation. *Accounting review*, 663-682.
- Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A journal of practice & theory*, 21(1), 67-78.
- Garel, A., Gilbert, A. B. & Scott, A. (2019). Linguistic complexity and cost of equity capital. *Available at SSRN 3240292*.
- Hogan, C. E., & Jeter, D. C. (1999). Industry specialization by auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(1), 1-17.
- Hoitash, R., Hoitash, U., & Yezegel, A. (2017). The effect of accounting reporting complexity on financial analysts.
- Hutton, A.P., Marcus, A.J., Tehranian, H., (2009). Opaque Financial Reports, R², and Crash Risk. *Journal of Financial Economics*, 94, 67-86.
- Hoyle, J. (1978). Mandatory auditor rotation: The arguments and an alternative. *Journal of Accountancy (pre-1986)*, 145(000005), 69.
- Hsiu J. F. (2006). Effect of Financial Information Transparency on Investor Behavior in Taiwan Stock Market. *Proquest Database*, 16(3), 6-22.
- Johnson, M. F., Nelson, K. K., & Frankel, R. M. (2002). The Relation Between Auditor's Fees for Non-audit Services and Earnings Quality (No. 1696r).
- Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary accounting research*, 19(4), 637-660.
- Kinney Jr, W. R., Palmrose, Z. V., & Scholz, S. (2004). Auditor independence, non-audit services, and restatements: Was the US government right?. *Journal of Accounting Research*, 42(3), 561-588.
- Krishnan, G. V. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?. *Accounting horizons*, 17, 1-16.
- Maletta, M., & Wright, A. (1996). Audit evidence planning: An examination of industry error characteristics. *Auditing*, 15(1), 71.
- Owhoso, V. E., Messier, Jr, W. F., & Lynch, Jr, J. G. (2002). Error detection by industry-specialized teams during sequential audit review. *Journal of accounting research*, 40(3), 883-900.
- Perols, J. L., & Lougee, B. A. (2011). The relation between earnings management and financial statement fraud. *Advances in Accounting*, 27(1), 39-53.
- Plumlee, M., & Yohn, T. L. (2010). An analysis of the underlying causes attributed to restatements. *Accounting Horizons*, 24(1), 41-64.
- Reynolds, J. K., Deis Jr, D. R., & Francis, J. R. (2004). Professional service fees and auditor objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 29-52.
- Romanus, R. N., Maher, J. J., & Fleming, D. M. (2008). Auditor industry specialization, auditor changes, and accounting restatements. *Accounting Horizons*, 22(4), 389-413.
- Salehi, A., Bozorgmehrian, S., & Janatmakan, H. (2017). Investigating the effect of complexity of accounting information on the delay in submitting audited financial statements and information asymmetry. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 4(3), 87-116.
- Schroeder, M. (2001). SEC list of accounting-fraud probes grows. *Wall Street Journal*, 6, C1.
- Shockley, R. A. (1981). Perceptions of auditors' independence: An empirical analysis. *Accounting Review*, 785-800.
- St. Pierre, K., & Anderson, J. A. (1984). An analysis of the factors associated with lawsuits against public accountants. *Accounting Review*, 242-263.

- Stanley, J. D., & DeZoort, F. T. (2007). Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(2), 131-159.
- Stice, J. D. (1991). Using financial and market information to identify pre-engagement factors associated with lawsuits against auditors. *Accounting Review*, 516-533.
- Turner, J. L., & Sennetti, J. T. (2001). Post-audit restatement risk and audit firm size. *Journal of Forensic Accounting*, 2(1), 67-94.

Abstract

The Impact of Financial Statement Complexity on Stock Return: A Study Empirical In Tehran Stock Exchange

Mohammad Sayrani¹

Zohier Morady²

Hadis Javanmard³

Received: 2025/March/28

Accepted: 2025/June/03

Abstract

The main purpose of the current research is to investigate the impact of complexities of financial statements on stock returns in companies admitted to the Tehran Stock Exchange. The present study is for the purpose of implementation, of the type of applied research, from the point of view of time, it is cross sectional, which has been carried out in a correlational way. It is the stock market. Bahadar book of Tehran has been determined as a statistical sample and has been prepared in the period of 2013 to 2019. In this study, systematic elimination (screening) method was used to determine the sample size. The results of the analysis of the data obtained from the test of research hypotheses showed that the first hypothesis, that is, complexity in financial statements has a positive effect on stock returns, and the second hypothesis, that is, financial fraud has no effect on stock returns.

Keywords: Financial statement complexity, Stock returns, Investor behavior

¹ Department of Management and Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahab Danesh University, Qom, Iran, (Corresponding Author) msayrani@gmail.com

² Department of Accounting, Zanzan Branch, Islamic Azad University, Zanzan, Iran .zohier.morady@iau.ir

³ Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran Hadis.Javanmard@aem.uk.ac.ir



ارائه مدل ساختاری تفسیری عوامل موثر بر بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

مهدی خدري^۱

حبیب پیری^۲

رضا ستوده^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۸

چکیده

مالیات یکی از عوامل تأثیر گذار بر رویه های حسابداری است و صورتهای مالی تهیه شده حسابداری مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات می باشد. برخورد دو گانه بین سازمان امور مالیاتی به عنوان متولی وصول مالیات از یک طرف و مودیان مالیاتی از طرف دیگر با مقوله مالیات دهی و مالیات ستانی عاملی مهم و چالشی بزرگ در امر جمع آوری مالیات شده است. روش انجام پژوهش حاضر به صورت آمیخته (کیفی- کمی) است. روش نمونه گیری در بخش کیفی به صورت هدفمند و با استفاده از مصاحبه اکتشافی نیمه ساختمند با ۱۵ نفر، که عمدتاً اساتید دانشگاهی و مدیران حوزه مالیاتی بودند، مصاحبه انجام شد و تا دستیابی به اشباع نظری ادامه داشت. در بخش کمی براساس فرمول کوکران تعداد ۳۸۴ نفر انتخاب شدند. در این بخش برای ارزیابی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد از پرسشنامه محقق ساخته که براساس کدهای بدست آمده در مرحله کیفی طراحی شد، استفاده شده است. روایی و پایایی مولفه ها بررسی و آلفای کرونباخ همه مولفه های بالا ۰/۷ بوده و طی آن؛ مهم ترین مولفه های بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد مورد سنجش قرار گرفته شد. در بخش کمی از طریق روش معادلات ساختاری، صحت مدل تحقیق، مورد تایید قرار گرفت و معلوم گردید که انتخاب مفاهیم، ابعاد و شاخص ها از دقت بالایی برخوردار بوده و می تواند چارچوب مناسبی را برای تدوین سند چشم انداز مالیاتی فراهم نماید.

واژه های کلیدی: مالیات، درآمد مشمول مالیات، اظهارنامه مالیاتی، بهبود انطباق مالیاتی

۱ گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران. M.khedmi8845@iau.ac.ir

۲ گروه حسابداری، واحد زاهدان، دانشگاه آزاد اسلامی، زاهدان، ایران (نویسنده مسئول). habib.piri@iau.ac.ir

۳ گروه مالی و حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه میبد، میبد، ایران. Sotudeh@meybod.ac.ir



۱- مقدمه

بخش مهمی از هزینه دولت‌ها از طریق درآمد مالیاتی تامین می‌شود و شرکت‌ها نیز برای رهایی از مالیات، روش‌های متفاوتی را در پیش می‌گیرند و بدین منظور به روش‌های گوناگون سعی در کاهش سود قبل از کسر مالیات به منظور کاهش مالیات پرداختی دارند و با نشان دادن وضعیتی نامناسب از شرکت، انگیزه‌های سازمان‌هایی چون سازمان امور مالیاتی و غیره را کاهش داده و فشارها و تهدیدات ناشی از افزایش هزینه‌های سیاسی، هزینه مالیات بر درآمد که منجر به خروج وجه نقد از شرکت و کاهش ارزش شرکت می‌شود را می‌کاهند. از جمله این روش‌ها تقلب در گزارش‌های مالی است به طوری که این روش‌ها مغایر با قانون مالیاتهای مستقیم می‌باشد (رضایی و جعفری نیارکی، ۱۳۹۴). صورت‌های مالی متقلبانه مانند هر نوع تقلب دیگری، آثار مخربی را به دنبال دارد و خسارت‌های اقتصادی جبران ناپذیری را در شرکت‌های درگیر بوجود می‌آورد که در نهایت منجر به ورشکستگی و از دست رفتن ده‌ها و در مواردی هزاران فرصت شغلی، به ویژه برای افراد درگیر در تقلب خواهد شد. تقلب‌های حسابداری، نه تنها به صاحبان شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران، بلکه به کارکنان، موسسات اعتباری و شرکت‌های حسابرسی نیز آسیب وارد می‌کند (پازار و سلیم، ۲۰۱۵). وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه رکن رکین پاسخگویی و تصمیم‌گیری اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی‌بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است اگر چه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورت‌های مالی، هسته اصلی منابع اطلاعاتی مالی را تشکیل می‌دهند و بنابراین باید از کیفیت مطلوبی برخوردار باشند. صورتهای مالی زمانی از کیفیت مطلوب برخوردار خواهد بود که بر اساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای حسابداری تهیه شده باشند (استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۵). صورتهای مالی تهیه شده به شرح فوق منطبق با هدف کلی حسابداری مالی در جهت ارائه اطلاعات مفید و مربوط جهت تصمیم‌گیری‌ها است. از طرف دیگر، اهداف قوانین مالیاتی تابع نگرش‌های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی است که در مقاطع متفاوت زمانی جهت دستیابی به اهداف خرد و کلان سیاست‌گذاران، تدوین و در موارد مقتضی تعدیل و یا تغییر می‌کند و به دلیل تفاوت بین اهداف حسابداری مالی و قوانین مالیاتی می‌توان ادعا کرد که تهیه گزارشات و اقلام صورتهای مالی بر مبنای استانداردهای حسابداری، اهداف نظام مالیاتی را به همراه نداشته و در نتیجه تأمین‌کننده نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان خاص خود نمی‌باشد. مالیات یکی از عوامل تأثیرگذار بر رویه‌های حسابداری است و صورتهای مالی تهیه شده حسابداری مبنای محاسبه درآمد مشمول مالیات می‌باشد. اصولاً میان استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی تعامل وجود دارد. در حال حاضر، حسابداری مالیاتی و حسابداری مالی دارای زمینه‌های لازم به منظور تأثیرپذیری از یکدیگرند که یکی از عوامل مهم این اثرگذاری در ایران وجود دو مرجع سازمان حسابرسی و سازمان امور مالیاتی به عنوان متولیان وضع استانداردهای حسابداری و سیاست‌های مالیاتی به عنوان سازمان‌های زیر مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی است. این اشتراک و تعامل و وحدت اگر باعث شود که مفاد قانون مالیات‌های مستقیم با آنچه که در استانداردها عنوان می‌شود پایه مشترکی داشته باشد، آنگاه حسابداری برای نظام مالیاتی تبدیل

به ابزاری قوی در تشخیص مالیات خواهد شد اما این به معنی حرکت یک جانبه استانداردها به سمت مفاد قانون مالیات ها نمی باشد. جایگزینی استانداردهای حسابداری با قوانین مالیاتی در مواردی که این دو روش محاسبه باهم منطبق باشد، منجر به بروز مشکل در گزارش های مالی و سود و زیان نمی شود و لیکن در موارد افتراق، منجر به تفاوت سود، در گزارش مالی و سود مالیاتی می شود و بیشتر موارد افتراق ها بین دیدگاه استانداردهای حسابداری ایران و قانون مالیاتی منجر به اختلاف در سود و زیان حسابداری و سود مشمول مالیات می گردد. در مواردی که قانون مالیاتهای مستقیم با اصول استانداردهای حسابداری در تضاد کامل است در این موارد اجرای استانداردهای حسابداری دچار مشکل می شود و گاهی دسترسی به اطلاعاتی را که ممکن است جهت تصمیم گیری های خرد و کلان لازم باشد به دلیل تحت الشعاع قرار گرفتن از جنبه های مالیاتی غیرممکن می سازد از این رو الزام حوزه های مالیاتی به پذیرش استانداردهای مذکور ضروری به نظر می رسد. مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قانون و مقررات مالیاتی، اگر چه تا حدودی گریزناپذیر است اما موجب اختلاف و بلاتکلیفی حسابداران رسمی مدیران بنگاه های اقتصادی و ماموران مالیاتی بوده و بخشی از وقت و هزینه طرفین صرف حل و فصل این موضوع شده است (محبوبی، ۱۳۹۵). نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات در اجرای قانون مالیات های مستقیم توسط سازمان امور مالیاتی به عنوان متولی وصول مالیات از یک طرف و نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات توسط مودیان مالیاتی با رعایت استانداردهای حسابداری از طرف دیگر عاملی مهم و چالشی بزرگ در امر جمع آوری مالیات شده است. زیرا در تهیه گزارش حسابرس مالیاتی رعایت قوانین و مقررات مالیاتی الزامی است و در تهیه گزارش حسابرسی مالی باید استانداردهای حسابداری رعایت شود. بنابراین یکی از مهم ترین و اصلی ترین فرآیندهای نظام مالیاتی، انطباق مالیاتی است، و افزایش انطباق مالیاتی می تواند موجب بهبود منافع ذی نفعان نظام مالیاتی شامل دولت با احقاق حقوق حقه آن و افزایش اطمینان مودیان و عدم اجحاف حقوق آنان و در نهایت رعایت عدالت مالیاتی و گسترش فرهنگ خوداظهاری که جزو اهداف اصلی نظام مالیاتی می باشد، می گردد.

۲- مبانی نظری و تجربی تحقیق

امروزه مالیات از موضوعات مهم اقتصادی هر جامعه است. قوانین مالیاتی نیز از جمله قوانین مادر در زمینه اقتصادی و شاید از مهم ترین ارکان اعمال سیاست های اقتصادی دولت است. مالیات یکی از متغیرهایی است که دولت با استفاده از آن هم در متغیرهای کلان اقتصادی مانند رشد اقتصادی، تورم و بیکاری و هم در تخصیص منابع و توزیع درآمد اثر مطلوبی می گذارد. افزایش سهم مالیات در تأمین مخارج دولتها باعث کاهش آثار نامطلوب اقتصادی جامعه می شود. به همین دلیل موضوع مالیات از دیرباز مورد توجه صاحب نظران علم اقتصاد و مالیه عمومی قرار گرفته و قوانین مالیاتی نیز سیر تکاملی خود را طی نموده است (افضل نیا، ۱۳۹۸).

یاراحمدی و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی تحت عنوان ارائه مدلی برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می دهد راهبردهای اتخاذ شده در همه سطوح مالیاتی با توجه به شرایط موجود متناسب و متفاوت بوده است. در اتخاذ راهبردهای الگوی کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی، برخی شرایط مداخله گر همچون عدم تجربه کارشناسان مالیاتی، فرصت طلبی مدیران، پیچیدگی و تغییر سریع قوانین و مقررات حاکم، کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی را با دشواری مواجه ساخته است.

اخترشناس و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش کیفیت سود پرداختند. یافته ها حاکی از آن است که کیفیت سود بر رابطه بین اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات و کیفیت حسابرسی، نقش تعدیل کننده دارد، بنابراین شرکت هایی که اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات زیادی دارند، از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار هستند. همچنین اختلاف سود دفتری-مالیاتی بیانگر یک معیار قابل مشاهده برای کیفیت سود می باشد که تصمیمات حسابرسان را تحت تأثیر قرار می دهد

یاراحمدی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی دلایل شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی شرکت های غیرتولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش دلایل اختلاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی عبارت است از عدم رعایت قانون مالیات های مستقیم توسط مودیان، عدم رعایت استانداردهای حسابداری توسط مودیان مالیاتی، عدم وجود مستندات کافی (اعم از هزینه ای، معافیت ها و مشوق های مالیاتی) توسط مودیان مالیاتی، عدم اعمال و بکار بستن بخشنامه ها، دستور العمل ها و آیین نامه های مالیاتی توسط مودیان

صبوری اشکذری و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر تفاوت مالیات ابرازی و قطعی بر کیفیت سود پرداختند. کیفیت سود با استفاده از مدل تعدیل شده جونز اندازه گیری شد. جامعه آماری تحقیق، کلیه شرکت های تولیدی پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران از ابتدای سال ۱۳۸۶ لغایت انتهای سال ۱۳۹۳ می باشد. جهت آزمون فرضیه از رگرسیون چند متغیره و روش پنل دیتا استفاده شد. نتایج فرضیه آزمون حاکی از تأثیر تفاوت مالیات ابرازی و قطعی بر کیفیت سود در نتیجه تایید فرضیه دارد.

ملکیان و فرزاد (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و قطعی با مطالعه موردی استانهای آذربایجان شرقی، غربی، جنوب و شرق تهران پرداختند. جامعه آماری تحقیق شامل مودیانی از اشخاص حقوقی اداره کل امور مالیاتی استان آذربایجان غربی، شرقی، شرق و جنوب تهران است که طی ۳ سال متوالی، مالیات خود را به حوزه مالیاتی ابراز کرده اند و جامعه آماری تحقیق شامل ۱۴۴۳ پرونده اشخاص حقوقی در بازه زمانی مربوطه است. نتایج نشان می دهد که اجرای حسابرسی مالیاتی تأثیری

بر رابطه بین مالیات ابرازی و تشخیصی و همچنین رابطه بین مالیات ابرازی و قطعی در شرکت‌هایی که حسابرسی مالیاتی شده‌اند، ندارد.

عبده و عالم (۲۰۲۳) به بررسی رفتار انطباق مالیاتی مالیات دهندگان در اتیوپی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که انطباق مالیاتی شامل آگاهی و رعایت قوانین و مقررات مالیاتی است که توسط دولت و مقامات مالیاتی وضع شده است. چالش‌های اصلی تبعیت مالیاتی در اتیوپی عبارتند از: پیچیدگی سیستم مالیاتی، ناکارآمدی مقامات مالیاتی، فقدان دانش و آگاهی مالیاتی، درک منفی مالیات دهندگان، عملکرد منفی حسابرسان مالیاتی، عدم آموزش مالیاتی، عدم شفافیت مالیاتی سیستم، برآورد خودسرانه مالیات‌ها، محدودیت‌های مالی شخصی، بی‌ثباتی سیاسی و عدم رسیدگی به موقع مالیاتی.

بلون و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان دیجیتالی شدن برای بهبود انطباق مالیاتی: شواهدی از صورت‌حساب الکترونیکی مالیات بر ارزش افزوده در پرو انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که صورت‌حساب الکترونیکی، فروش، خرید و بدهی‌های مالیات بر ارزش افزوده شرکت را بیش از ۵ درصد، در سال اول پس از تصویب افزایش می‌دهد. این تأثیر در میان شرکت‌ها و بخش‌های کوچک با نرخ‌های بالاتر عدم انطباق متمرکز است، و نشان می‌دهد که صورت‌حساب الکترونیکی با کاهش هزینه‌های انطباق و تقویت بازدارندگی، انطباق را افزایش می‌دهد.

کاسپر و آلم (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان حسابرسی، اثربخشی حسابرسی، و انطباق مالیاتی بعد از حسابرسی انجام دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسی‌های مالیاتی اثرات متفاوتی بر انطباق مالیاتی بعد از حسابرسی دارند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که مالیات دهندگان نسبتاً سازگار، قوی‌ترین واکنش رفتاری را به حسابرسی نشان می‌دهند و اثرات حسابرسی ممیزی‌های مالیاتی مبهم‌تر از مدل‌های رفتاری انطباق مالیاتی است که این اثرات به اثربخشی حسابرسی‌ها و رفتار گزارش‌دهی قبلی مالیات‌دهندگان وابسته است.

دی نو و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان چگونه می‌توان انطباق مالیاتی را بهبود بخشید؟ انجام دادند در این پژوهش تأثیر بازدارندگی، روحیه مالیاتی و ساده‌سازی اطلاعات را بر انطباق مالیات در کشور بلژیک بررسی شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که: (۱) ساده‌سازی اطلاعات موجب افزایش انطباق می‌شود، (۲) پیام‌های بازدارنده تأثیر مثبت بیشتری دارند، (۳) استناد به روحیه مالیاتی مؤثر نیست. حتی پیام‌های اخلاقی مالیاتی که دانش و قدردانی از خدمات عمومی را بهبود می‌بخشد، انطباق را افزایش نمی‌دهد.

۳- تفاوت مالیات ابرازی مؤدیان با مالیات تشخیصی توسط سازمان امور مالیاتی

به سبب اختلافات بین قوانین و مقررات مالیاتی و اصول و موازین پذیرفته شده حسابداری ممکن است که آنچه برای مقاصد حسابداری، درآمد و هزینه محسوب می‌شود الزاماً از دیدگاه قوانین مالیاتی درآمد و هزینه

محسوب نگردد. به عبارت دیگر هدف از تعیین سود در تهیه صورت های مالی از دیدگاه انجمن های حرفه ای حسابداری با هدف از تعیین درآمد مشمول مالیات در قوانین مالیاتی متفاوت است. (طالب نیا و موثق، ۱۳۹۰) از دیدگاه تئوری های حسابداری تفاوت میان سود حسابداری و سود مآخذ محاسبه مالیات (BTD¹) عمدتاً تحت عنوان اصلی اختلافات دائمی و اختلافات موقت طبقه بندی می گردد (کرباسکی یزدی و راسخ صالح، ۱۳۹۲) تفاوت موقتی بین درآمد قبل از مالیات و درآمد مشمول مالیات بر دو یا چند دوره حسابداری اثر می گذارد که در نتیجه باید مالیات بر درآمد را به چند دوره تخصیص داد. تفاوت دائمی به گونه ای است که منجر به مالیات بر درآمد نمی شود بنابراین تنها تفاوت های موقتی باعث می شود که بدهی ها و دارایی های مربوط به مالیات بر درآمد انتقالی به وجود آیند (هندریکسون و بردا، ۱۹۹۲).

۳-۱- تفاوت های موقتی

تفاوت های موقتی بدان سبب به وجود می آیند که سود قبل از مالیات محاسبه شده در حسابداری مالی با سود مشمول مالیات متفاوت است و این تفاوت به سبب تفاوت در زمان محاسبه درآمدها، درآمدهای غیر عملیاتی، هزینه های دوره یا زیان های غیر عملیاتی (بر اساس حسابداری مالی و زمانی به وجود می آیند که سود مشمول مالیات محاسبه می شود). باعث می شوند سود قبل از مالیات دوره جاری (محاسبه شده بر مبنای اصول پذیرفته شده حسابداری بیشتر در این صورت سود مشمول مالیات آتی بیش از سود قبل از مالیات آتی خواهد بود) یا کمتر از سود مشمول مالیات دوره جاری بشود. تفاوت هایی که در آینده به وجود می آیند در همان دوره ها مشمول مالیات می شوند، بنابراین، سود درآمد مشمول مالیات آینده نسبت به سود قبل از مالیات را "مبلغ مشمول مالیات" می نامند. بر عکس، این رویداد برای تفاوت های موقتی باعث می شود سود مشمول مالیات دوره جاری به بیش از سود قبل از مالیات دوره جاری برسد. این تفاوت های موقتی منجر به "مبالغ قابل کسر" آینده می شوند (هندریکسون و بردا، ۱۹۹۲). در مواردی که تفاوت بین سود مشمول مالیات و سود حسابداری مربوط به اختلاف های موقت است، هزینه مالیات (یا اثر معادل آن) بر سود را به عنوان سود گزارش شده قبل از مالیات ثبت و حسابداری به نام تخصیص میان دوره ای مالیات ایجاد می شود. سودی که در دوره مالی جاری مشمول مالیات اما در دوره های مالی بعد شناسایی و گزارش می شود، موجب انتقال هزینه مالیات به دوره های بعد می گردد و سودی که برای مقاصد حسابداری در دوره مالی جاری شناسایی اما در دوره های مالی بعد مشمول مالیات می شود، موجب شناسایی هزینه مالیات در دوره جاری می گردد.

¹. Book-Tax differences

۳-۲- تفاوت های دائمی

ناشی از اجرای مقررات خاص یا امتیازها و محدودیت هایی است که به دلیل های اقتصادی، سیاسی یا اداری مورد توجه قرار گیرد و با شیوه محاسبه سود خالص حسابداری هیچ رابطه ای ندارد. تفاوت های دائمی زمانی به وجود می آیند که قوانین مالیاتی، برخی از درآمدها را از مالیات معاف و یا کم کردن برخی از هزینه ها را از درآمد مشمول مالیات منع کند یا مبالغی را به عنوان هزینه قابل کسر از درآمد قبول کند که طبق اصول پذیرفته شده حسابداری در گروه هزینه قرار نمی گیرد. تفاوت دائمی نشان دهنده محاسبه کل مالیاتی است که شرکت باید در طول عمر زندگی خود پرداخت کند. تفاوت دائمی فقط بر کل مالیات شرکت اثر می گذارد و مستلزم تخصیص بین دوره ای مالیات نمی شود (هندریکسون و بردا، ۱۹۹۲).

۴- روش تحقیق

این پژوهش دارای رویکرد آمیخته بوده و از روش نظریه داده بنیاد^۱ به عنوان روش اصلی پژوهش استفاده می کند. روش گراند تئوری یا نظریه داده بنیاد یک شیوه پژوهش کیفی است که به وسیله آن با استفاده از یک دسته داده ها، نظریه ای تکوین می یابد. در تحقیق کیفی زمانی جمع آوری داده ها متوقف می شود که اطلاعات درباره ابعاد مورد پژوهش اشباع شود و این موضوع هنگامی به وقوع می پیوندد که موضوع مورد مطالعه کامل شود و اطلاعات جدیدی مرتبط با موضوع به دست نیاید، بنابراین در پژوهش کیفی، حجم نمونه مترادف با اشباع داده ها قرار دارد. در پژوهش حاضر تعداد نمونه های انتخاب شده برای مصاحبه برابر ۱۵ نفر از خبرگان دانشگاهی و امور مالیاتی با حداقل پانزده سال سابقه کار و آشنا که مطلع و آگاه در حوزه های موضوع پژوهش بودند، قرار داده شد. با انجام این تعداد مصاحبه تشخیص پژوهشگر این بوده است که اطلاعات گردآوری شده به نقطه اشباع رسیده و نیازی به انجام مصاحبه های بیشتر نیست. در نهایت داده های جمع آوری شده با استفاده از روش تحلیل داده بنیاد مورد بررسی قرار گرفتند. داده ها و مفاهیم حاصله مورد مطالعه درجداول کدگذاریها به منظور انتخاب مفاهیم اصلی و مقوله های محوری بارگذاری شده است. در این مرحله با بهره مندی از مفاهیم که از داده های کدگذاری باز بدست آمده است محقق با مطالعه و بررسی آنها و توزیع مجدد داده ها به مصاحبه شونده ها از طریق تماس و حضور مستقیم، داده ها و اطلاعات جمع آوری شده مورد بررسی مجدد قرار گرفته و با تعدیل و اصلاحات و اخذ نظر کارشناسی آنان و شماری از خبرگان مطلع، اطلاعات درجدول کدگذاری محوری با عنوان مولفه قرار داده شد. و در نهایت در مرحله کدگذاری محوری که اساس آن بر ارتباطات مقوله ها به زیر مقوله ها است محقق کلیه مفاهیم و مقوله های ایجاد شده را به شش رویکرد داده بنیاد ارتباط داده است.

پژوهش حاضر در بخش نخست با استفاده از روش نظریه پردازی برخاسته از داده ها انجام شد. در پژوهش حاضر، با استفاده از این روش و طی فرایند مستمر جمع آوری، تجزیه و تحلیل و دسته بندی داده ها از طریق مصاحبه، به تدوین مدل پرداخته شد. شایان ذکر است که پژوهشگر در این مصاحبه ها به دنبال شناسایی چالش های موجود، مزایا، مولفه ها و آرایه مدل در خصوص بهبود انطباق مالیاتی بوده است. در نمونه گیری نظری، گردآوری اطلاعات و تحلیل داده ها، اقداماتی هستند که به شدت به یکدیگر وابسته می باشند و می بایست به صورت متناوب انجام گیرند؛ زیرا تحلیل، نمونه گیری از داده ها را هدایت می کند. پس از طراحی مدل بهبود انطباق مالیاتی با استفاده از روش داده بنیاد، در مرحله دوم پژوهش پرسشنامه با سوالات بسته و در قالب طیف پنج گزینه ای لیکرت و بر اساس داده های حاصل از مصاحبه طراحی گردید و سپس به منظور ارزیابی و تایید روایی از شاخص های نسبت روایی محتوا (CVR¹) و روایی محتوایی (CVI²) و آلفای کرونباخ بر مبنای نظرات خبرگان آگاه به موضوع استفاده شده است. در انتها نیز پرسشنامه تایید شده به منظور جمع آوری داده های آماری و اعتبارسنجی مدل پژوهش، در میان نمونه ای انتخابی مطالعه توزیع گردید و سپس به منظور بررسی برازش مدل و انجام تجزیه و تحلیل های لازم از تکنیک مدل سازی معادلات ساختاری (SEM³) با استفاده از نرم افزار SPSS و Amos بهره گرفته شد. در مرحله سوم پژوهش با استفاده از داده های حاصل از پرسشنامه جهت سطح بندی و اولویت بندی عوامل موثر بر بهبود انطباق مالیاتی و همچنین جهت بررسی روابط درونی مقوله ها و تاثیر هریک بر سایر مقوله ها و قابل درک بودن آن برای طیف وسیعی از استفاده کنندگان و همچنین ارتباطات و وابستگی های بین متغیرهای مربوطه از روش معادلات ساختاری تفسیری (ISM⁴) بهره گرفته شده است.

۵- یافته های تحقیق

در کدگذاری باز مفاهیم شناسایی و در کدگذاری محوری با خلاصه کردن مفاهیم مقوله ها استخراج می گردد. در کدگذاری انتخابی یا مرحله نظریه پردازی، پدیده محوری به شکلی نظام مند به دیگر مقوله ها ربط داده می شود و روابط را اثبات پژوهی کرده و مقوله هایی را که نیاز به بهبود و توسعه بیشتری دارند را بهبود می بخشند و در نهایت پژوهشگر یک مدل ارائه می دهد در این مرحله محقق از اطلاعات مولفه ها (محورها) مأخوذه از جدول کدگذاری محوری و با بررسی آنها و بازخورد توسط کارشناسان مطلع و بعضی از مصاحبه شونده ها (جزء افراد خبره تلقی می شدند) تعدیل و اصلاحات لازم انجام شده است. و با انتخاب از مقوله ها و محورها انتخاب در شرایط محوری مرتبط با بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد ۱۵ مقوله اصلی

¹. Content Validity Ratio

². Content Validity Index

³. Structural equation model

⁴. Interpretive structural modeling

شناخته شده اند و بعنوان عوامل موثر و تأثير گذار پژوهش قلمداد گردیده است و جا گذاری در کدگذاری انتخابی انجام شد و مدل فرضی کیفی پژوهش ایجاد گردید.

جدول ۱- مولفه های شناسایی شده بخش کیفی

نوع مقوله	مقوله	مفاهيم
شرایط علی	عوامل سازمانی	✓ تقویت انضباط اسلامی و شفافیت
		✓ توسعه هدفمند سرمایه های انسانی
		✓ تقویت در سیستم جامع اطلاعاتی مودیان
		✓ تقویت بسترهای مناسب مالیاتی
		✓ تقویت در سیستم نظارت و پیگیری در اخذ مالیات
		✓ عدم تاخیر در رسیدگی و اخذ مالیات از مودیان
		✓ آگاهی مدیران نسبت به منافع ناشی از حسابرسی عملکرد
		✓ تناسب اختیارات و وظایف مدیران بخش ها و کارکنان عملیاتی
	عوامل فرهنگی	✓ اعتماد به دولت
		✓ اجرای عدالت در سیستم مالیاتی
		✓ رفتار کارشناسان و ماموران مالیاتی
		✓ عدم بخشودگی افراد مختلف از پرداخت مالیات
		✓ تبلیغات اثربخش و نقش صدا و سیما
		✓ الزامات قانونی
عوامل انسانی	عوامل انسانی	✓ اطلاع رسانی و پاسخگویی به مودیان
		✓ جلوگیری از قانون گریزی افراد
		✓ آموزش افراد جامعه و بالا بردن سطح دانش آنها
عملکرد حسابرسی	عملکرد حسابرسی	✓ بالا بردن سطح دانش و کارایی ماموران مالیاتی
		✓ اطمینان اعضای کمیته حسابرسی
		✓ اطمینان بخشی پروژه ها
		✓ مبارزه با فساد
		✓ توان شناسایی ریسک های خاص
		✓ مهارت های ارتباطی
پدیده محوری	گزارشگری مالی	✓ رعایت قوانین و مقررات و الزامات گزارشگری مالی
		✓ استقرار سیستم یکپارچه مالی و مدیریت
		✓ تهیه و ارائه اطلاعات و گزارش های به موقع و قابل اتکا

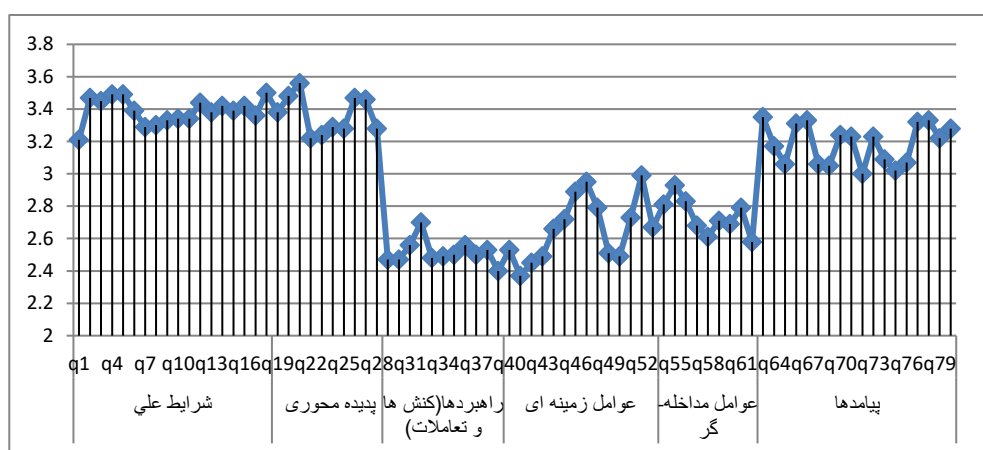
نوع مقوله	مقوله	مفاهیم
		یکسان سازی و همخوانی آمار و اطلاعات و گزارشات صادره از سوی واحدهای مختلف، خصوصاً گزارش های مالی از جمله صورتهای مالی
		برنامه ریزی جهت جذب منابع مالی مورد نیاز پروژه ها و طرح های سرمایه ای در چارچوب مقررات و ضوابط مربوط
راهبردها (کنش ها و تعاملات)	مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی	هزینه مطالبات مشکوک الوصول
		کاهش زیان سرمایه گذاری
		حذف سود و زیان تحقق نیافته ناشی از معاملات فی مابین واحدهای ترکیب شونده و روش اتحاد منافع
		حذف سود و زیان تحقق نیافته از معاملات فی مابین واحد سرمایه گذار و واحد تجاری وابسته
		ارزش دائمی در ارزش سرمایه گذاری های واحد های وابسته
		هزینه استهلاك دارایی ثابت مشهود و نامشهود
		تعیین حدنصاب برای هزینه ها
		هزینه بهره در صورت وجود سپرده سرمایه گذاری
		سود مشمول مالیات ابرازی
		سود مشمول مالیات تشخیصی
		اجرای مالیات برارزش افزوده در تمامی بخش های اقتصادی
عوامل زمینه ای	حوزه حسابرسي	تعیین شدن شاخص های مناسب برای ارزیابی
		عدم تضاد منافع
		گزارشگری حسابرسي عملیاتی
		ارجح بودن قوانین مالیاتی بر استانداردهای حسابداری و حسابرسي
	شرایط اجرا	وجود قوانین و مقررات
		تأکید بر شفافیت اطلاعات مالی و عملکرد
		پاسخگویی نهادهای بخش عمومی
		سطح مطالبات عمومی مردم
		حمایت مسئولین ارشد کشور
		استانداردهای حسابرسي عملکرد
	ساختار مالکیت	مالکیت شرکتی
		مالکیت مدیریتی
		هزینه های نمایندگی
		عدم تقارن اطلاعاتی

نوع مقوله	مقوله	مفاهیم
عوامل مداخله گر	عوامل محیطی	✓ قوانین متحدالشکل در دستگاه‌های اجرایی ✓ کیفیت نظارت بر قوانین
	عوامل قانونی	✓ تقویت قوانین مالیاتی ✓ کارآمدی سیستم حقوقی
	عوامل سیاسی	✓ ثبات سیاسی ✓ شفافیت مصرف مالیات توسط دولت ✓ شفافیت قوانین و مقررات مالی ✓ استفاده از فن آوری های نوین و الکترونیک در تشخیص و وصول مالیات ✓ الزامات قانونی مبنی بر ارائه گزارش های حسابرسی مالی و صورت های مالی حسابرسی شده
	بهره وری بخش های دولتی	✓ بهبود و توسعه منابع ساختاری ✓ بهبود و توسعه منابع سرمایه ✓ بهبود، توسعه و طراحی نظام‌های مدیریتی ✓ توسعه، بهبود و توانمندسازی نیروی انسانی
پیامدها	صرفه اقتصادی	✓ شفاف سازی ✓ کاهش فرار و اجتناب مالیاتی ✓ کاهش نرخ مالیات ✓ ساده سازی ضرایب مالیاتی ✓ وصول مالیات توسط اداره امور مالیاتی ✓ سرمایه‌گذاری بهتر ✓ فرصت رشد شرکت ها ✓ افزایش درآمدهای مالیاتی ✓ تسریع در وصول مالیات اشخاص حقوقی ✓ پایین آوردن هزینه وصول مالیات
	اثر بخشی	✓ تعیین فضای مناسب برای دستیابی به سطح مطلوبی از نتایج ✓ شناسایی عوامل بازدارنده دستیابی به نتایج رضایتبخش ✓ پیروی از قوانین و آیین نامه‌های مربوط ✓ اجرای درست و مناسب اهداف برنامه/طرح/ فعالیت در حال اجرا

منبع: یافته های پژوهشگر

۵-۱- آمار توصیفی متغیرها:

در شکل زیر آماره های توصیفی (میانگین، انحراف معیار، کمترین و بیشترین مقدار) مربوط به مولفه های مدل بهبود انطباق مالیاتی مشاهده و گزارش شده است



شکل ۱- نمودار خطی مقایسه ای میانگین زیر مولفه ها

منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که در شکل ۱ مشاهده می شود میانگین مربوط به تمامی مولفه های راهبردها (کنش ها و تعاملات)، عوامل زمینه ای و مداخله گر کمتر از حد وسط طیف لیکرت یعنی ۳ می باشد و این بدین معنی است که پاسخگویان در پاسخ به سئوالات گزینه های کاملاً موافقم و موافقم را کمتر از مخالفم و کاملاً مخالفم انتخاب نموده اند.

میانگین تمامی مولفه های شرایط علی، پدیده محوری و پیامدها بیشتر از حد وسط طیف لیکرت یعنی ۳ می باشد. و این بدین معنی است که پاسخگویان در پاسخ به سئوالات گزینه های کاملاً موافقم و موافقم را بیشتر از مخالفم و کاملاً مخالفم انتخاب نموده اند. بیشترین میانگین مربوط به مبارزه با فساد، عملکرد حسابرسی پدیده محوری با مقدار ۳/۵۶ و کمترین میانگین مربوط به عدم تضاد منافع، حوزه حسابرسی عوامل زمینه ای با مقدار ۲/۳۷ می باشد.

۵-۲- نتایج برازش مقوله ها در اندازه گیری کلی مدل بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

در جدول ذیل نتایج مدل اندازه گیری هریک از مقوله های شرایط علی، پدیده محوری، راهبردها، شرایط زمینه ای، شرایط مداخله گر و پیامدها به تفکیک برازش داده می شود.

جدول ۲- نتایج برازش مقوله ها در اندازه گیری کلی مدل بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

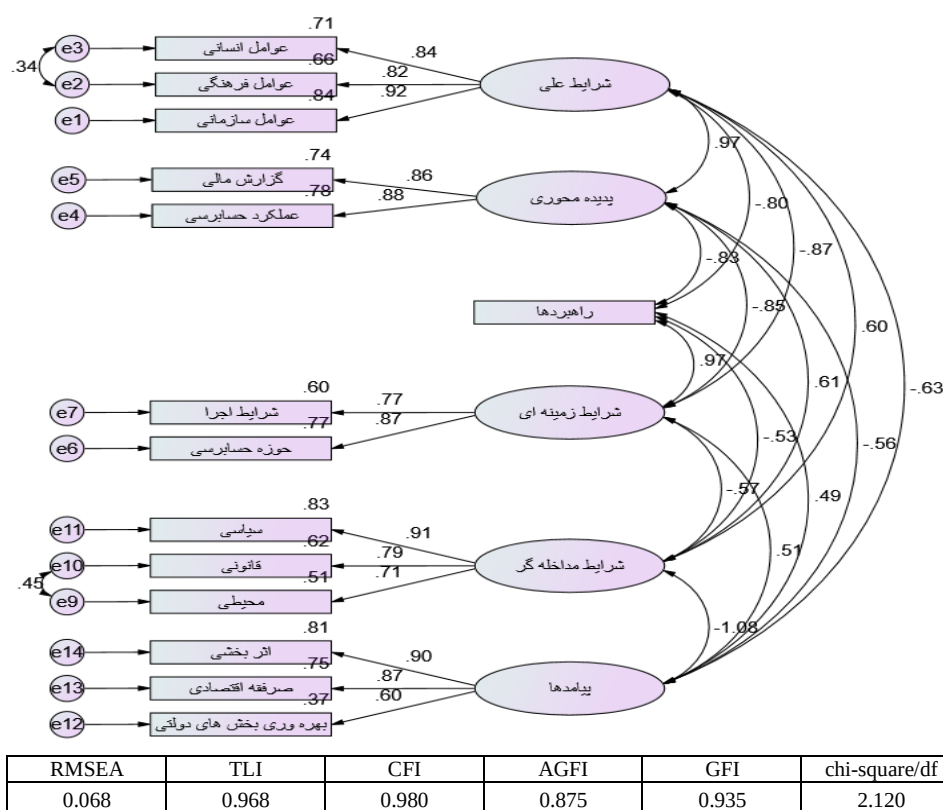
نام مقوله	chi-square/df	GFI	AGFI	CFI	TLI	RMSEA
شرایط علی	۱.۸۹۶	۰.۹۰۹	۰.۸۷۳	۰.۹۵۴	۰.۹۴۲	۰.۰۶۱
پدیده محوری	۲.۰۶۳	۰.۹۵۸	۰.۹۱۰	۰.۹۸۰	۰.۹۶۶	۰.۰۶۷
راهِبردها	۱.۰۰۸	۰.۹۷۲	۰.۹۵۲	۱	۱	۰.۰۰۶
شرایط زمینه ای	۱.۸۶۰	۰.۹۳۳	۰.۸۹۴	۰.۹۶۸	۰.۹۵۷	۰.۰۶۰
شرایط مداخله گر	۲.۰۵۶	۰.۹۵۷	۰.۹۱۶	۰.۹۷۴	۰.۹۵۹	۰.۰۶۶
پیامدها	۰.۹۴۳	۰.۹۰۹	۰.۸۴۶	۰.۹۴۸	۰.۹۳۱	۰.۰۶۳

منبع: یافته های پژوهشگر

نتایج مربوط به معیارهای نیکویی تمامی مقوله ها نشان می دهد که معیار کای دو به درجه آزادی کمتر از ۵، RMSEA کمتر از ۰/۰۸ و سایر شاخص ها CFI، GFI و TLI بیش از ۰/۹ و مقدار قابل قبولی داشته اند. همچنین شاخص AGFI مربوط به مقوله های پدیده محوری، راهبردها و شرایط مداخله گر بیش از ۰/۹ بوده و در مقوله های شرایط علی، شرایط زمینه ای و پیامدها از ۰/۸ بیشتر است که در حد قابل قبول خود بوده است. بنابراین شاخص های نیکویی برازش مدل اندازه گیری تمامی مقوله ها، نشان می دهد که مدل با داده های جمع آوری شده از نمونه آماری تحقیق برازش خوبی دارد.

۵-۳- مدل اندازه گیری کلی مدل بهبود انطباق مالیاتی نهایی

شاخص های نیکویی برازش مدل اندازه گیری که در شکل فوق گزارش شده است، شاخص کای دو به درجه آزادی ۲/۱۲۰ و RMSEA ۰/۰۶۸ بوده اند که به ترتیب کمتر از ۵ و ۰/۱ هستند همچنین CFI و GFI و TLI به ترتیب ۰/۹۸۰ و ۰/۹۳۵ و ۰/۹۶۸ بوده اند که بیش از ۰/۹ هستند و AGFI نیز ۰/۸۷۵ بیش از ۰/۸ و در حد قابل قبول خود بوده است. بنابراین مدل با داده های جمع آوری شده از نمونه آماری تحقیق برازش خوبی دارد، و همه ی شاخص ها در محدوده ی مورد پذیرش، واقع شده اند و مدل اندازه گیری کلی بهبود انطباق مالیاتی نهایی مورد پذیرش می باشد.

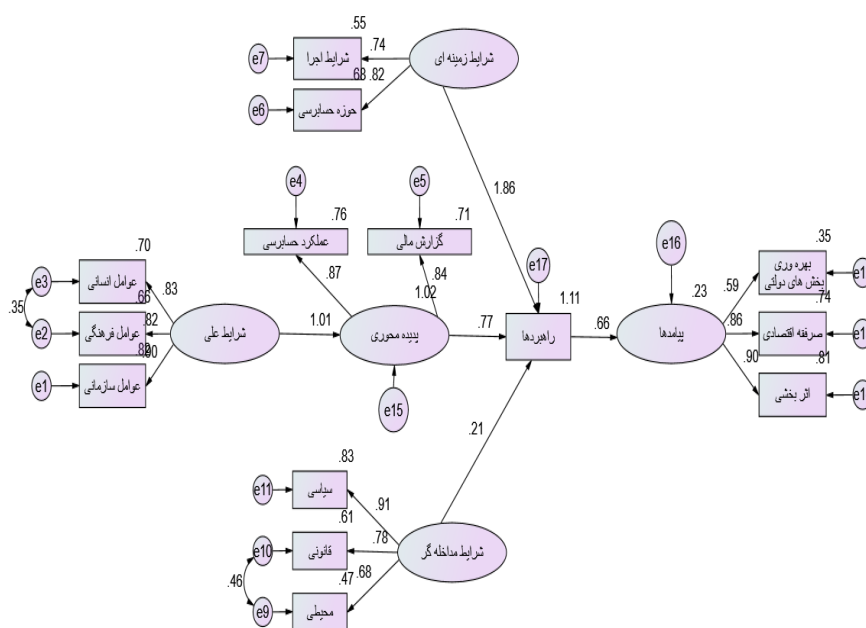


شکل ۱- مدل اندازه گیری کلی مدل بهبود انطباق مالیاتی نهایی

منبع: یافته های پژوهشگر

۴-۵- برازش مدل ساختاری مدل بهبود انطباق مالیاتی

نتایج حاصل از برازش مدل معادلات ساختاری مدل بهبود انطباق مالیاتی در شکل زیر نشان داده شده است. چنانچه کیفیت مدل معادلات ساختاری مناسب باشد با استفاده از آزمون معنی دار بودن ضریب مسیرهای برآورد شده به تدوین مدل مدل بهبود انطباق مالیاتی می پردازیم.



شکل ۳- مدل ساختاری بهبود انطباق مالیاتی

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۳ - شاخص های نیکویی برازش مدل بهبود انطباق مالیاتی

نام	نماد	مقدار	برازش قابل قبول
کای دو به درجه آزادی	chi-square/df	۲/۳۴۷	کمتر از ۵
شاخص نیکویی برازش	GFI	۰/۹۲۴	GFI > ۰/۹۰
شاخص نیکویی برازش اصلاح شده	AGFI	۰/۸۷۲	AGFI < ۰/۹۰
شاخص برازش تطبیقی	CFI	۰/۹۷۳	CFI > ۰/۹۰
شاخص نرم نشده برازندگی	TLI	۰/۹۶۱	TLI > ۰/۹۰
ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	۰/۰۷۵	RMSEA < ۰/۱۰

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به جدول مربوط به شاخص های مدل ملاحظه می شود که شاخص های کای دو به درجه آزادی برازش مناسب مدل و شاخص RMSEA ، CFI ، GFI و TLI نیز برازش منطقی مدل را گزارش می کند. همچنین، شاخص AGFI در حد قابل قبول خود هستند و نتیجه می شود که از برازش مدل معادلات ساختاری مدل بهبود انطباق مالیاتی پذیرفته می شود.

۵-۵- بررسی روابط بین متغیرها:

با توجه به مقادیر T و P-مقدار برآورد شده که در جدول ۳ دیده می شود می توان در مورد پذیرش یا عدم پذیرش معناداری روابط بین سازه ها تصمیم گیری کرد. چنانچه مقادیر مشاهده شده آماره T در آزمون معنی داری رابطه بین دو متغیر بزرگتر از ۱/۹۶ و یا کوچکتر از ۱/۹۶- برآورد شود و یا اینکه P-مقدار مربوط به مسیرها کمتر از ۰/۰۵ باشد نشان از صحت رابطه بین سازه ها با اطمینان ۹۵ درصد دارد.

جدول ۴- نتایج برازش مدل بهبود انطباق مالیاتی جهت بررسی روابط مستقیم متغیرها

تأثیر عوامل دیموگرافیک بر سبک زندگی و سلامت روان							
مسیر		ضریب	خطای معیار	آماره T	P-مقدار	نتیجه	
شرایط علی	<-	پدیده محوری	1.01	0.051	20.412	<۰/۰۰۱	معنی دار
پدیده محوری	<-	راهبردها	0.769	0.419	2.219	0.026	معنی دار
شرایط زمینه‌ای	<-	راهبردها	1.861	0.416	5.036	<۰/۰۰۱	معنی دار
شرایط مداخله‌گر	<-	راهبردها	0.209	0.06	4.21	<۰/۰۰۱	معنی دار
راهبردها	<-	پیامدها	0.655	0.044	7.5	<۰/۰۰۱	معنی دار

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به اینکه آماره آزمون مربوط به مسیر شرایط علی به پدیده محوری ۲۰/۴۱۲ برآورد شده که بزرگتر از ۱/۹۶ و P-مقدار آن کمتر از ۰/۰۵ است، همچنین ضریب این مسیر ۱/۰۱ برآورد شده ، که مقداری مثبت است، می توان گفت شرایط علی تاثیر مستقیم و معنی داری بر پدیده محوری مدل بهبود انطباق مالیاتی دارد.

با توجه به اینکه آماره آزمون مربوط به مسیر شرایط مداخله گر به راهبردها $4/21$ و P -مقدار آن کمتر از $0/001$ برآورد شده است و همچنین ضریب این مسیر $0/209$ برآورد شده، که مقداری مثبت است، می توان گفت شرایط مداخله گر تاثیر مستقیم و معنی داری بر راهبردهای مدل بهبود انطباق مالیاتی دارد.

با توجه به اینکه آماره آزمون مربوط به مسیر شرایط زمینه ای به راهبردها $5/036$ و P -مقدار آن کمتر از $0/001$ برآورد شده و همچنین ضریب این مسیر $1/861$ برآورد شده، که مقداری مثبت است، می توان گفت شرایط زمینه ای تاثیر مستقیم و معنی داری بر راهبردهای مدل بهبود انطباق مالیاتی دارد.

با توجه به اینکه آماره آزمون مربوط به مسیر پدیده محوری به راهبردها $2/219$ و P -مقدار آن کمتر از $0/026$ برآورد شده است و همچنین ضریب این مسیر $0/769$ برآورد شده، که مقداری مثبت است، می توان گفت پدیده محوری تاثیر مستقیم و معنی داری بر راهبردهای مدل بهبود انطباق مالیاتی دارد.

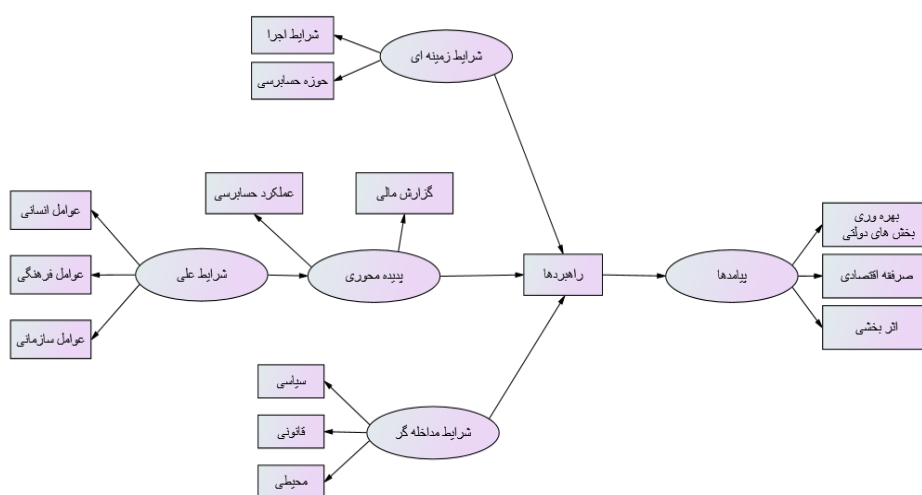
با توجه به اینکه آماره آزمون مربوط به مسیر پیامدها به پیامدها $7/5$ و P -مقدار آن کمتر از $0/001$ برآورد شده است و همچنین ضریب این مسیر $0/655$ برآورد شده، که مقداری مثبت است، می توان راهبردها تاثیر مستقیم و معنی داری بر پیامدهای مدل بهبود انطباق مالیاتی دارد. در جدول زیر روابط غیر مستقیم متغیرها مورد بررسی قرار گرفته اند.

جدول ۵- نتایج برازش مدل جهت بررسی روابط غیر مستقیم متغیرها

غیر مستقیم			کل			
پیامدها	راهبردها	پدیده محوری	پیامدها	راهبردها	پدیده محوری	
0.137	0	0	0.137	0.209	0	شرایط مداخله گر
1.22	0	0	1.22	1.861	0	شرایط زمینه ای
0.509	0.777	0	0.509	0.777	1.01	شرایط علی
0.504	0	0	0.504	0.769	0	پدیده محوری
0	0	0	0.655	0	0	راهبردها

منبع: یافته های پژوهشگر

در جدول فوق تمامی روابط معنی دار هستند و همانطور که از جدول فوق برمی آید شرایط مداخله گر، شرایط زمینه ای و پدیده محوری مدل بهبود انطباق مالیاتی به صورت غیر مستقیم با پیامدها و شرایط علی به طور غیر مستقیم با راهبردها و پیامدها ارتباط مثبت و معنی دار دارد. بنابراین الگوی نهایی مدل بهبود انطباق مالیاتی نیازی به اصلاح نداشته و به صورت زیر می باشد.



شکل ۴- ارائه مدل نهایی برای بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶- سطح بندی عوامل موثر در بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

پس از شناسایی و استخراج عوامل موثر در الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد در این مرحله، نخست، ماتریس ساختاری روابط درونی عوامل پایداری (SSIM) برای تعیین روابط بین عوامل از نظر تأثیرگذاری و تأثیرپذیری از طریق پرسشنامه از سوی خبرگان تکمیل شد. از آنجا که در این پژوهش با تصمیم‌گیری گروهی مواجه هستیم لذا به منظور تجمیع نظرات خبرگان، نخست با تبدیل نمادهای روابط ماتریس SSIM به اعداد صفر و یک برحسب قواعد و محاسبه میانگین حسابی نظرات ماتریس تجمیعی برای عوامل موثر در الگوی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد به صورت جدول ۶ به دست آمد.

به منظور استخراج ماتریس‌های دستیابی اولیه عوامل موثر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد، ضمن نظر پژوهشگر و فراوانی نظرات خبرگان، روابطی که بیش از ۷۰ درصد از نظر خبرگان را به خود جلب کرده بودند، به عنوان روابط شدنی در نظر گرفته شده و مقدار ۱ را در این ماتریس به خود اختصاص می‌دهند. سایر روابط که کمتر از ۷۰ درصد از نظر خبرگان را در بر داشته، کم‌اهمیت تلقی شده و مقدار صفر را در ماتریس دستیابی اولیه به خود اختصاص می‌دهند. جدول ماتریس دستیابی اولیه ابعاد و عوامل موثر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد را نشان می‌دهد.

جدول ۶- ماتریس تجميع نظرات خبرگان بر عوامل موثر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

نام	۱	۲	۳	۴	۵	۶
شرایط مداخله گر	۰/۹۳	۰/۲۰	۰/۹۳	۰/۷۳	۰/۵۳	۰/۸۷
شرایط زمینه ای	۰/۶۰	۰/۹۳	۰/۸۷	۰/۸۷	۰/۴۷	۰/۸۳
راهبردها	۰/۶۷	۰/۵۳	۰/۷۳	۰/۳۳	۰/۶۷	۰/۷۳
پدیده محوری	۰/۴۳	۰/۴۷	۰/۴۷	۰/۸۷	۰/۵۳	۰/۸۷
شرایط علی	۰/۹۳	۰/۶۰	۰/۸۷	۰/۷۳	۰/۷۳	۰/۷۳
پیامدها	۰/۴۷	۰/۶۰	۰/۶۷	۰/۵۷	۰/۳۳	۰/۸۷

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۷- ماتریس دستیابی اولیه

نام	1.	2.	3.	4.	5.	6.
شرایط مداخله گر	۱	۰	۱	۱	۰	۱
شرایط زمینه ای	۰	۱	۱	۱	۰	۱
راهبردها	۰	۰	۱	۰	۰	۱
پدیده محوری	۰	۰	۰	۱	۰	۱
شرایط علی	۱	۰	۱	۱	۱	۱
پیامدها	۰	۰	۰	۰	۰	۱

منبع: یافته های پژوهشگر

در این گام، باید سازگاری درونی عوامل برقرار شود. نتیجه ی حاصل را می توان در جدول ۸ مشاهده کرد. اعدادی که در ماتریس دستیابی صفر بوده اند و پس از سازگاری عدد یک گرفته اند با علامت * مشخص می شوند که مشاهده می شود در ماتریس فوق پس از سازگاری هیچ کدام از اعداد تغییر نکرده است. با استفاده از مفاد این جداول، می توان مجموعه های دستیابی و مقدم را برای هر یک از عوامل موثر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد مشخص کرد. با تعیین مجموعه های دستیابی، مقدم و عناصر مشترک، سطوح نهایی عوامل موثر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد در جدول ۹ به دست آمد.

با استفاده از سطح بندی انجام شاده دیاگرامی با عنوان مدل توسعه داده شده ISM جهت بهبود الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد" ترسیم می شود. بدین صورت که معیارهای پیامدها که به عنوان سطح اول شناخته شده ، در اولین سطح دیاگرام قرار می گیرد و به همین ترتیب، سایر معیارها در سطوح

دیاگرام مشخص شده اند. این دیاگرام در شکل ارائه شده است. بر اساس معیار ها عوامل موثر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد در چهار سطح قرار می گیرند.

جدول ۸- ماتریس دستیابی نهایی

نام	1.	2.	3.	4.	5.	6.	قدرت نفوذ
۱. شرایط مداخله گر	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۴
۲. شرایط زمینه ای	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۴
۳. راهبردها	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۲
۴. پدیده محوری	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۲
۵. شرایط علی	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۵
۶. پیامدها	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱
قدرت وابستگی	۲	۱	۴	۴	۱	۶	

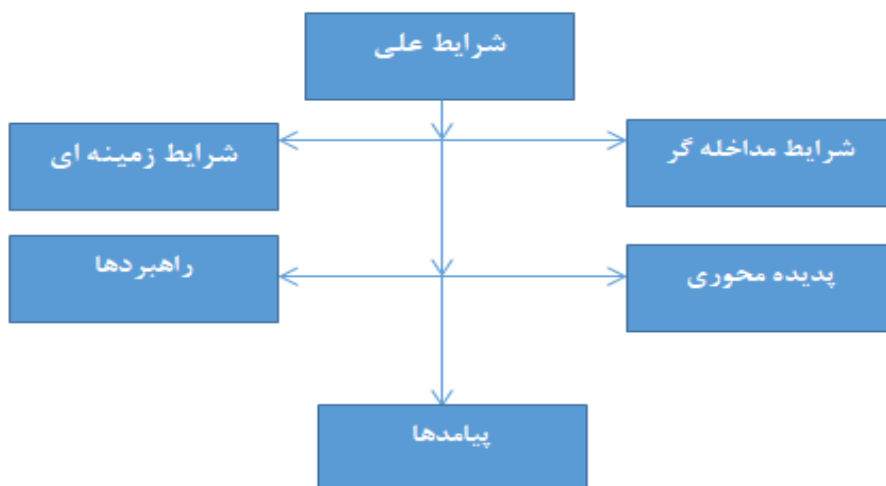
منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۹- تعیین سطوح عوامل

نام	دستیابی	مقدم	اشترک	سطح
شرایط مداخله گر	(1,3,4,6)	(1,5)	(1)	سوم
شرایط زمینه ای	(2,3,4,6)	(2)	(2)	سوم
راهبردها	(3,6)	(1,2,3,5)	(3)	دوم
پدیده محوری	(4,6)	(1,2,4,5)	(4)	دوم
شرایط علی	(1,3,4,5,6)	(5)	(5)	چهارم
پیامدها	(6)	(1,2,3,4,5,6)	(6)	اول

منبع: یافته های پژوهشگر

همانطور که در شکل ۵ مشخص است پیامدها موثرترین عامل در الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد می باشند و بعد از آن پدیده محوری و راهبردها در اولویت بعدی قرار دارند. شرایط زمینه ای و شرایط مداخله گر در سطح سوم تاثیر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد قرار گرفته اند و شرایط علی کمترین تاثیر را بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد دارد. می توان عوامل مؤثر در الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد را براساس قدرت نفوذ و میزان وابستگی هر عامل در چهار سطح خودمختار، وابسته، متصل و مستقل دسته بندی کرد.



شکل ۵- سطح بندی عوامل موثر بر تامین مالی الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد
منبع: یافته های پژوهشگر

۷- اولویت بندی عوامل موثر در بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد

در این قسمت با استفاده از آزمون فریدمن عوامل موثر در بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد الویت بندی می شوند.

بالاترین رتبه مربوط به عوامل انسانی شرایط علی و کمترین رتبه مربوط به حوزه حسابرسی شرایط زمینه ای بوده است. نمودار زیر این رتبه بندی را به تصویر کشیده است.

جدول ۱۰- آزمون فریدمن

نوع مقوله	مقوله	بار عاملی	پی مقدار
شرایط علی	عوامل سازمانی	9.05	3
	عوامل فرهنگی	8.95	4
	عوامل انسانی	9.38	1
پدیده محوری	عملکرد حسابرسی	9.10	2
	گزارشگری مالی	8.95	5
راهبردها(کنش ها و تعاملات)	مغایرت بین استانداردهای حسابداری و قوانین مالیاتی	4.96	13
عوامل زمینه ای	حوزه حسابرسی	4.81	14

پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۷/ پیاپی ۶۶/ تابستان ۱۴۰۴

نوع مقوله	مقوله	بار عاملی	پی مقدار
	شرایط اجرا	6.22	10
عوامل مداخله‌گر	عوامل محیطی	6.48	9
	عوامل قانونی	5.95	11
	عوامل سیاسی	5.52	12
پیامدها	بهره وری بخش های دولتی	8.66	7
	صرفه اقتصادی	8.30	8
	اثر بخشی	8.66	6

منبع: یافته های پژوهشگر

۸- نتیجه گیری و پیشنهادهای تحقیق

در اقتصاد کنونی، مالیات از ابزارهای مهم مالی دولت می باشد و با توجه به اهمیت آن در اقتصاد کشور و همچنین در فرآیند توسعه و بازسازی یکی از اصلی ترین ابزارها در جهت خصوصی سازی، تعدیل ثروت و توزیع مجدد درآمد به شمار می رود. یکی از مهمترین عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی، نگرش، برداشت و رفتار مودیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی با مقوله مالیات دهی و مالیات ستانی است. نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات در اجرای قانون مالیات های مستقیم توسط سازمان امور مالیاتی به عنوان متولی وصول مالیات از یک طرف و نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات توسط مودیان مالیاتی با رعایت استانداردهای حسابداری از طرف دیگر عاملی مهم و چالشی بزرگ در امر جمع آوری مالیات شده است. زیرا در تهیه گزارش حسابرس مالیاتی رعایت قوانین و مقررات مالیاتی الزامی است و در تهیه گزارش حسابرسی مالی نیز باید استانداردهای حسابداری رعایت شود. بنابراین یکی از مهم ترین و اصلی ترین فرآیندهای نظام مالیاتی، انطباق مالیاتی است، و افزایش انطباق مالیاتی می تواند موجب بهبود منافع ذی نفعان نظام مالیاتی شامل دولت با احقاق حقوق حقه آن و افزایش اطمینان مودیان و عدم اجحاف حقوق آنان و در نهایت رعایت عدالت مالیاتی و گسترش فرهنگ خوداظهاری که جزو اهداف اصلی نظام مالیاتی می باشد، می گردد.

بدیهی است علیرغم اهمیت ذاتی بهبود انطباق مالیاتی در جهت افزایش وصول مالیات، برخی محدودیت ها و چالش ها می تواند این موضوع را تحت تاثیر قرار داده و از کیفیت آن بکاهد. یکی از این محدودیت ها کاهش ارزش زمانی پول است که می تواند ضربات جبران ناپذیری را به بدنه دولت و ساز و کار بودجه ریزی وارد نماید، اگر مودیان مالیاتی در موقع مقرر اقدام به پرداخت مالیات خود ننمایند و پرونده مالیاتی آنها در پیچ و خم های قانونی گرفتار شود طبیعتاً پرداخت مالیات هم به تعویق افتاده و اولین متضرر در این بازی، سازمان امور مالیاتی به عنوان متولی اصلی وصول مالیات خواهد بود.

نتایج برازش مدل های اندازه گیری و ساختاری الگوی نهایی مدل بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد حاکی از این مطلب بود که هر دو مدل از کیفیت خوبی برخوردار بوده و تمامی شاخص های نیکویی برازش حد نصاب قابل قبول خود را کسب نموده اند و با اطمینان می توان از نتایج برازش آن استفاده نمود. نتایج برازش مدل نشان داد مسیرشرایط علی به پدیده محوری، مسیرهای پدیده محوری، شرایط زمینه ای و شرایط مداخله گر به راهبردها و مسیر راهبردها به پیامدها معنی دار بوده و همچنین شرایط مداخله گر، شرایط زمینه ای و پدیده محوری مدل بهبود انطباق مالیاتی به صورت غیر مستقیم با پیامد ها و شرایط علی به طور غیر مستقیم با راهبردها و پیامدها تاثیر داشته اند. در نتایج حاصل از سطح بندی الگوی نهایی مدل بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد پیامدها موثرترین عامل در الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد می باشند و بعد از آن پدیده محوری و راهبردها در اولویت بعدی قرار دارند. شرایط زمینه ای و شرایط مداخله گر در سطح سوم تاثیر بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی به روش داده بنیاد قرار گرفته اند و شرایط علی کمترین تاثیر را بر الگوی نهایی بهبود انطباق مالیاتی بنیاد دارد.

محقق با توجه به نتایج حاصل از پژوهش و با استناد به نظر سنجی های انجام داده از طریق پرسشنامه و استفاده از روش پژوهش پیشنهاد می کند در پژوهش های آینده نقطه نظرات و پیشنهادات زیر را جهت توسعه ی پژوهش حاضر و نیز افزایش کارایی این گونه پژوهش ها، مورد استفاده و مد نظر قرار دهند.

- ۱) آموزش و ارتقاء سطح دانش علمی و فنی کارشناسان مالیاتی از طریق آموزش قوانین جدید مالیاتی و استانداردهای جدید حسابداری.
- ۲) رسیدگی نمونه ای به گزارش های حسابرسی مالیاتی که توسط کارشناسان مالیاتی، حسابرسان و حسابداران رسمی ارائه می گردد.
- ۳) بهبود انطباق مالیاتی از طریق ایجاد شفافیت در هزینه کرد درآمدهای مالیاتی، ارایه خدمات و اطلاع رسانی مطلوب به مؤدیان مالیاتی.
- ۴) با متخلفین اعم از مؤدیان مالیاتی، کارشناسان مالیاتی و موسسات حسابرسی برخورد سریع، قاطع و شدیدی گردد بطوریکه ریسک دریافت رشوه را نکنند و فساد اداری کاهش یابد.

فهرست منابع

- اختر شناس، داریوش، احمدی پاک، فرشته و بهشور، اسحاق، (۱۴۰۱)، تأثیر اختلاف سود حسابداری با درآمد مشمول مالیات بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش کیفیت سود، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال یازدهم، شماره ۴۱
- افضل نیا، سیدحسن، (۱۳۹۸)، بررسی تاثیر انطباق مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی بر فرصت رشد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره دوم، شماره ۱۱، صص ۱۸-۲۹.

رضایی، فرزین، جعفری نیارکی، روح الله، (۱۳۹۴)، رابطه بین اجتناب مالیاتی و تقلب در حسابداری شرکت‌ها، پژوهشنامه مالیات، دوره ۲۳، شماره ۲۶، صص ۱۰۹-۱۳۴.

صبوری اشکذری، علیرضا، حاجی قاسمی، محمدرضا، دهقانی اشکذری، منصور، (۱۳۹۹)، بررسی تاثیر تفاوت مالیات ابرازی و قطعی بر کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چهارمین کنفرانس ملی پژوهش در حسابداری و مدیریت، تهران

طالب نیا، قدرت اله و موثق، رحمان، (۱۳۹۰)، علل عمده وجود اختلاف بین سود ابرازی و سود مشمول مالیات قطعی شده اشخاص حقوقی، فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۳، شماره ۱۱، صص ۱۵۴-۱۳۳

کرباسکی یزدی، حسین و راسخ صالح، سمن، (۱۳۹۲)، رابطه اختلاف میان سود حسابداری و سود مآخذ محاسبه مالیات با رشد و پایداری سود، فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره بیستم، صص ۲۰۳ تا ۲۳۶

کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۸۱)، استانداردهای حسابداری، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه ۱۶۰

ملکیان، اسفندیار، فرزاد، سروه (۱۳۹۶)، تأثیر حسابرسی مالیاتی بر رابطه بین مالیات ابرازی، تشخیصی و قطعی: مطالعه موردی استان‌های آذربایجان شرقی، غربی و شرق و جنوب تهران. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۳۳، صص ۵۱-۶۴.

محبوبی، جواد، (۱۳۹۵). بررسی کیفیت مالیات ابرازی عملکرد و ارزش افزوده ابرازی، تشخیصی و قطعی اشخاص حقیقی (مشاغل)، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد.

یاراحمدی، حسین، طاهری نیا، مسعود، گیوکی، ابراهیم و طالب نیا، قدرت اله، (۱۴۰۱)، ارائه مدلی برای کاهش شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت دوره ۱۱، شماره ۴، صص ۴۱۱ تا ۴۳۰

یاراحمدی، حسین، طاهری نیا، مسعود، گیوکی، ابراهیم و طالب نیا، قدرت اله، (۱۴۰۰)، دلایل شکاف بین درآمد مشمول مالیات ابرازی و درآمد مشمول مالیات تشخیصی شرکت های غیرتولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه گذاری، سال دهم، شماره چهل ام

Esmael Abdu, Mohammad Adem, (2023), Tax compliance behavior of taxpayers in Ethiopia: A review paper, Cogent Economics & Finance Volume 11.

Jan-Emmanuel De Neve, Clement Imbert, Johannes Spinnewijn, Teodora Tsankova and Maarten Luts, (2021), How to Improve Tax Compliance? Evidence from Population-wide Experiments in Belgium, Journal of Political Economy Volume 129, Number 5.

Hendriksen E.S, van Breda M.F(1992), "Accounting Theory". Richard Irwin Inc

Matthias Kasper, James Alm, (2022), Audits, audit effectiveness, and post-audit tax compliance, Journal of Economic Behavior and Organization, Volume 129, pp 87-102.

- Matthieu Bellon, Era Dabla-Norris, Salma Khalid and Frederico Lima, (2022), Digitalization to improve tax compliance: Evidence from VAT e-Invoicing in Peru, Journal of Public Economics, Volume 210.
- Pazarceviren, Selim Yuksel, (2015), "Adli muhasebecilik meslegi", Zonguldak karaelmas universitesi sosyal bilimler dergisi, Cilt. 1, Sayı.2, s.1-19

Abstract

Presenting an interpretative structural model of factors affecting tax compliance improvement using the Grounded theory method

Mahdi Khadri¹
Habib Piri²
Reza Sotoudeh³

Received: 2025/March/28 Accepted: 2025/June/04

Abstract

Tax is one of the influencing factors on accounting procedures, and financial statements prepared by accounting are the basis for calculating taxable income. The dual approach between the Tax Administration as the custodian of tax collection on the one hand and the taxpayers on the other hand with the category of taxation and provincial tax has become an important factor and a big challenge in tax collection. The method of conducting the present research is mixed (qualitative-quantitative). The sampling method in the qualitative section was targeted and using semi-structured exploratory interviews with 15 people, who were mainly university professors and managers in the tax field, and interviews were conducted until theoretical saturation was reached. The sampling method in the quantitative section was stratified randomly, and 384 people were selected based on Cochran's formula. In this section, a researcher-made questionnaire designed based on the codes obtained in the qualitative phase has been used to evaluate the improvement of tax compliance with the grounded theory method. The validity and reliability of the components were checked and the Cronbach's alpha of all the above components was 0.7 and during that; The most important components of improving tax compliance were measured using the grounded theory method. In the quantitative part, the validity of the research model was confirmed through structural equation method, and it was found that the selection of concepts, dimensions and indicators was highly accurate and could provide a suitable framework for compiling the tax perspective document.

Keywords: Tax, Taxable income, Tax declaration, Improving tax compliance

¹ Department of Accounting, Zah.C., Islamic Azad University, Zahedan, Iran. M.khedmi8845@iau.ac.ir

² Department of Accounting, Zah.C., Islamic Azad University, Zahedan, Iran (Corresponding author). habib.piri@iau.ir

³ Department of Finance and Accounting, Faculty of Humanities, Meybod University, Meybod, Iran Sotudeh@meybod.ac.ir



نقش اشتیاق شغلی بر رابطه اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان با عملکرد شغلی و اشتراک‌گذاری دانش

نازنین بشیری منش^۱

زهره عارف منش^۲

علی بابایی سنجدری^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۳/۱۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۰۹

چکیده

با توجه به اینکه اخلاق حرفه‌ای و جو اخلاقی می‌توانند بر کیفیت برآوردهای سازمانی اثرگذار باشند، هدف از پژوهش حاضر بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی و تمایل به اشتراک‌گذاری دانش حساب‌برسان با نقش تعدیلی اشتیاق شغلی است. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حساب‌برسان (حسابداران رسمی)، به تعداد ۳۱۵۲ نفر بود. تعداد ۳۴۷ نفر به عنوان نمونه آماری پژوهش بر اساس فرمول کوکران و با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای برای جمع‌آوری داده‌ها انتخاب شدند. برای سنجش اشتیاق شغلی کارکنان از پرسشنامه استاندارد اسچافل و باکر (۲۰۰۶)، پرسشنامه اخلاق حرفه‌ای عزیزی (۱۳۸۹)، اشتراک دانش از پرسشنامه هوی و همکاران (۲۰۱۰) و عملکرد شغلی بر اساس عملکرد وظیفه‌ای بیرنه و همکاران (۲۰۰۵) و عملکرد زمینه‌ای کونوی (۱۹۹۹) استفاده شد. روش تحلیل داده‌ها، تحلیل آماری معادلات ساختاری می‌باشد. نتایج نشان داد، اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان بر عملکرد شغلی و اشتراک‌گذاری دانش تأثیر مثبت و معناداری دارد. رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد حساب‌برسان تأثیر بسزایی دارد. همچنین حساب‌برسان با تجربه و کارآمد، از لحاظ عملکردی، توانایی تحلیل، شناسایی و کشف تقلب، نسبت به حساب‌برسانی که تازه وارد عرصه حسابداری شده‌اند، برتری دارند. پایداری به اصول اخلاقی منجر به نگرش مثبت حساب‌برسان نسبت به انتقال دانش و تجربه به دیگر حساب‌برسان شده و در رشد حرفه نقش بسزایی دارد. براساس یافته‌های پژوهش، اشتیاق شغلی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی حساب‌برسان را تقویت می‌کند ولی بر رابطه اخلاق حرفه‌ای با تمایل به اشتراک‌گذاری دانش حساب‌برسان تأثیری ندارد.

واژه‌های کلیدی: اشتیاق شغلی، اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان، عملکرد شغلی، اشتراک‌گذاری دانش.

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

۲ گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه یزد، یزد، ایران. arefmanesh@yazd.ac.ir

۳ گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. alibabaei1367222@gmail.com



۱- مقدمه

عملکرد شغلی کارکنان یکی از موارد اساسی و مهمی است که مدیران و کارکنان سازمان‌ها به دنبال افزایش آن هستند. یکی از وظایف مهم رهبران سازمان (صرف نظر از نوع، اندازه و زمینه فعالیت سازمان) افزایش عملکرد شغلی منابع انسانی است (مسعودی مراقی و استوار، ۱۳۹۳). عملکرد نتیجه واقعی و قابل اندازه‌گیری تلاش است و به معنای آن چیزی است که در واقع به دست می‌آید. اهمیت عملکرد شغلی، محققان را بر آن داشته است تا بیشتر و بیشتر در مورد آن تحقیق کنند (موتویدلو، ۲۰۱۳). بسیاری از محققین برای واژه عملکرد شغلی تعاریفی ارائه کرده‌اند (بعنوان مثال روتوندو و ساکی^۱، ۲۰۰۲؛ چای، یه و چپو^۲، ۲۰۰۸؛ روت، پیروویس و بابکو^۳، ۲۰۱۲). روتوندو و ساکی^۴ (۲۰۰۲) عملکرد شغلی را به عنوان اقدامات و رفتارهایی تعریف کردند که تحت کنترل فرد است و به اهداف سازمانی کمک می‌کند. چای، یه و چپو^۵ (۲۰۰۸) نیز عملکرد شغلی را به عنوان توانایی کارکنان برای دستیابی به استانداردهای سازمان تعریف می‌کنند. روت، پیروویس و بابکو^۶ (۲۰۱۲) نیز عملکرد شغلی را عامل مهمی در مدیریت منابع انسانی و منابع رفتار سازمانی می‌دانند. برخی از محققین معیارهای متفاوتی را برای عملکرد شغلی بیان کرده‌اند. به عنوان مثال، بورمن و ماتویدلو^۴ (۱۹۹۳) دو معیار عملکرد وظیفه‌ای و زمینه‌ای را برای سنجش عملکرد شغلی افراد پیشنهاد کردند. از نظر آنها، عملکرد وظیفه‌ای شامل وظایف اصلی است که به طور رسمی در شرح وظایف فرد ذکر شده است و شامل فعالیت‌هایی است که مستقیماً به تولید کالا یا خدمات کمک می‌کند، در حالی که عملکرد زمینه‌ای به رفتارهایی اطلاق می‌شود که از طریق آنها شخص از محیط سازمانی خود حمایت می‌کند (پنگ^۵، ۲۰۱۴). کانوی^۶ (۱۹۹۹) نیز عملکرد وظیفه‌ای را شامل رفتارهای خاص کار، از جمله مسئولیت‌های اصلی کاری می‌داند که پیش نیازهای اساسی آن توانایی و تجربه است. به گفته وی، عملکرد زمینه‌ای شامل رفتارهای غیر کاری خاص از جمله همکاری با دیگران و نشان دادن تعهد است که پیش نیازهای اساسی آن اراده و منش است. سایر محققان نیز عملکرد زمینه‌ای را به عنوان رفتارهایی تعریف کرده‌اند که به بقای شبکه سازمانی، جو اجتماعی و روانی که وظایف فنی را احاطه می‌کند کمک می‌کند (مرادی و همکاران، ۱۳۹۶).

یکی از عوامل موثر بر عملکرد شغلی پایداری کارکنان به اصول اخلاق حرفه‌ای می‌باشد. اخلاق حرفه‌ای یکی از مسائل اساسی همه جوامع بشری است. در حال حاضر متأسفانه در جامعه ما کمتر به اخلاق حرفه‌ای در محیط کار توجه می‌شود. در حالی که در غرب سکولار در دانش مربوط به مدیریت و سازمان، شاخه‌ای به نام اخلاق حرفه‌ای وجود دارد، اما در جامعه دینی ما به اخلاق در مدیریت توجه کافی نشده است. جامعه

¹ Rotundo and Sackett

² Chi, Yeh and Chiou

³ Roth, Purvis and Bobko

⁴ Borman and Motowidlo

⁵ Peng

⁶ Conway,

ما نیازمند ویژگی‌های اخلاق حرفه‌ای مانند دلبستگی به کار، روحیه همکاری و اعتماد، ایجاد تعامل با یکدیگر و غیره است (شفیقی و همکاران، ۱۳۹۷). اهمیت اخلاق حرفه‌ای در سازمان‌ها تا آنجا نمود دارد که هیچ تصمیم و فعالیتی را در سازمان نمی‌توان سراغ داشت که با مسائل اخلاقی همراه نباشد و در اخذ هر تصمیم مدیریتی، انبوهی از مسائل اخلاقی را می‌توان رصد کرد (قنبری و محمدی، ۱۳۹۶). اخلاق قواعد ارزشی و هنجاری یک جامعه است که در رفتار مردم منعکس می‌شود و در ارتقای ظرفیت ذاتی افراد مؤثر است. به عبارت دیگر، اخلاق از التزام درونی به زندگی خوب و پرهیزگار به جای تعهد به اجرای مجموعه‌ای از قوانین و اصول سرچشمه می‌گیرد. از دیدگاه ریچارد دفت، اخلاق، اصول و ارزش‌های اخلاقی است که حاکمیت بر رفتار فردی و جمعی تحت عنوان درست یا نادرست دارد. در تعریفی دیگر، اخلاق به عنوان مجموعه‌ای از اصول تعریف می‌شود که بیشتر به عنوان یک اصل راهنما مورد استفاده قرار می‌گیرد. اخلاق می‌تواند مکانیزم ارتباطی بین جامعه و امور شخصی باشد. رفتار اخلاقی، عادات کاری خوب، نگرش‌های کاری مثبت، هماهنگی با سایر افراد و مهارت‌ها برای حفظ شغل مورد نیاز است (کگانز^۱، ۲۰۰۹).

امروزه بسیاری از کشورهای جهان صنعتی به بلوغی رسیده‌اند که بی‌توجهی به مسائل اخلاقی و فرار از مسئولیت‌ها و تعهدات اجتماعی منجر به نابودی شرکت می‌شود (خادمیان، ۲۰۱۶). به همین دلیل، بسیاری از شرکت‌های موفق نیاز به توسعه یک استراتژی اخلاقی را احساس کرده‌اند و به این باور رسیده‌اند که فرهنگ مبتنی بر اخلاق باید در سازمان نفوذ کند تا عملکرد شغلی بهبود یابد (شفیقی و همکاران، ۱۳۹۷).

یکی از عوامل مؤثر بر موفقیت و بهبود عملکرد شغلی کارکنان، اشتراک گذاری دانش است. دانش مهمترین دارایی و مهمترین شالوده ایجاد مزایای رقابتی در سازمان‌ها محسوب می‌شود. میزان دانش، یکی از عواملی است که در ظهور توانایی‌ها و مهارت‌ها تأثیر دارد (ملانظری و اسماعیلی کیا، ۱۳۹۳). غالب سازمان‌ها پذیرفته‌اند که عامل برتری آنها مهارت‌ها و تجربیات نیروی انسانی آنهاست و این اهمیت در سازمان‌هایی مانند موسسات حسابرسی بیشتر مشهود است. مدیریت دانش یک موضوع مهم در این سازمان‌ها است. زیرا گردش مالی کارکنان در این موسسه بسیار بالاست و حفظ دانش کارکنان یک دغدغه اساسی محسوب می‌شود. کارکنان باتجربه و کارآمد به دلیل استعداد ذاتی و یا تجربیات به دست آمده در حین کار از نظر عملکرد، خلاقیت، نوآوری و دانش نسبت به سایر کارکنان سازمان برتری دارند و خروج آنها هزینه‌های زیادی را به سازمان تحمیل می‌کند. بنابراین حفظ این افراد و مدیریت دانش و تجربه آنها به عنوان یکی از اهداف و فرآیندهای بسیار مهم مدیریت منابع انسانی برای بقای سازمان در شرایط رقابتی، نه تنها ضروری، بلکه حیاتی است (خواجوی و کرمانی، ۱۴۰۰). یکی از فرآیندهای مهم و متداول در ساختارهای مختلف معرفی شده برای مدیریت دانش، اشتراک دانش است و ایجاد انگیزه در افراد برای به اشتراک گذاری دانش خود در سازمان‌ها، یکی از مهمترین اولویت‌های مدیران در جهان است. تسهیم مؤثر دانش در بین اعضای سازمان منجر به کاهش

¹ Kegan, M

هزینه های تولید دانش و ضامن انتشار بهترین روش های کاری در سازمان می شود و سازمان را قادر می سازد تا مشکلات و مسائل خود را حل کند (مسمر مگنوس و دچارچ^۱، ۲۰۰۹). نقش اشتراک دانش در مدیریت دانش به قدری مهم است که برخی از نویسندگان بیان می کنند که وجود مدیریت دانش برای حمایت از اشتراک دانش است. نوناکا و تاکایوچی^۲ (۱۹۹۵)، در نظریه خلق دانش سازمانی، به اشتراک گذاری دانش، مهارت ها و تجربیات افراد سازمان را اولین گام اساسی در ایجاد و مدیریت دانش می دانند. اصطلاح اشتراک دانش در ادبیات مدیریت دانش برای توصیف تبادل دانش بین اعضای سازمان استفاده می شود. این اصطلاح با اشتراک اطلاعات متفاوت است. زیرا اشتراک دانش به معنای کمک به دیگران است، اما اشتراک اطلاعات به معنای در دسترس قرار دادن اطلاعات است (ابزاری و عباسی^۳، ۲۰۱۱). تسهیم دانش را می توان به عنوان یک فعالیت سیستماتیک برای انتقال و تبادل دانش و تجربه بین اعضای یک گروه یا سازمان با هدف مشترک تعریف کرد. به عبارت دیگر، اشتراک دانش به عنوان فرآیند شناسایی، توزیع و بهره برداری از دانش موجود به منظور حل مشکلات بهتر از گذشته تعبیر می شود. هدف تسهیم دانش می تواند ایجاد دانش جدید از طریق ترکیب های مختلف دانش موجود یا بهره برداری بهتر از آن باشد. تحقیقات انجام شده حاکی از آن است که حضور کارکنانی که تمایل به اشتراک دانش و تجربه دارند باعث می شود که این فرآیند به طور خودکار شروع و گسترش یابد (خواجوی و کرمانی، ۱۴۰۰).

اخلاق فراتر از معیار تشخیص بایدها و نبایدها به عنوان یک عامل انگیزشی هم عمل می کند یا دارای کارکرد انگیزشی است. یکی از آثار و پیامدهای مهم اخلاق حرفه ای تاثیر آن بر ایجاد نگرش های مثبت در کارکنان از جمله اشتیاق شغلی^۴ است (ینر^۵ و همکاران، ۲۰۱۲). هالبرگ و شوافلی^۶ (۲۰۰۶)، اشتیاق شغلی را یک مفهوم روانشناختی مثبت می دانند که به عنوان شاخصی از بهزیستی و سلامت روانی در محیط کار شناخته می شود (فیندیکلی، یوزگات و رفکانین^۷، ۲۰۱۵). شوافلی، باکر و سالانوا (۲۰۰۶) اشتیاق شغلی را به عنوان میزان، انرژی، دلبستگی شغلی و اثربخشی شغلی تعریف کردند (عصاره و همکاران، ۱۴۰۰). اشتیاق شغلی مفهومی است که نشان دهنده نوعی پیوند بین شاغل و شغل است. در واقع اگر کارکنان نگرش مثبتی نسبت به کار داشته، از آن لذت ببرند و آن را به عنوان ابزاری جهت رشد شخصی و توسعه اجتماعی تلقی نمایند، احتمالاً بیش از پیش در فعالیت های مرتبط با شغل خود درگیر می شوند افرادی که از نظر انگیزه خودتعیینی در سطح بالایی هستند، حس کنترل و اشتیاق شغلی بیشتری نسبت به کار خود دارند (پارکر،

¹ Mesmer-Magnus, J. & DeChurch, L.

² Nonaka, I. & Takeuchi, H.

³ Abzari, M., & Abbasi, R.

⁴ Work Engagement

⁵ Yener

⁶ Hallberg, U. E., & Schaufeli, W. B.

⁷ Findıklı, M. A., Yozgat, U., & Rofcanin, Y.

جیمیسون و امیوت^۱، ۲۰۱۰). به طور کلی، کارکنان با انگیزه به طور کامل در مشاغل خود درگیر هستند و وظایف شغلی را به طور رضایت بخشی انجام می دهند و در مشاغل خود خلاقیت و ابتکار دارند (شاوفلی، باکر و سالانوا^۲، ۲۰۰۶) و عملکرد بهتری دارند. بنابراین می توان ادعا نمود که اشتیاق شغلی نقش میانجی در رابطه بین اخلاق حرفه ای و عملکرد شغلی و اشتراک گذاری دانش دارد.

عبدی و اربابی (۱۴۰۱) اثر روانشناختی پیگمالیون بر توسعه ارزش‌های اخلاقی حساب‌رسان را بررسی کردند، ترخونی و رحمانی (۱۴۰۰) ارتباط میان اخلاق حرفه‌ای و سلامت سازمانی حساب‌رسان و حسابداران پرداخته، حسین‌پور و همکاران (۱۳۹۸) تأثیر جو سازمانی مشارکتی بر اشتراک دانش با نقش تعدیلی انگیزش ذاتی و استقلال شغلی را مورد بررسی قرار دادند. درخشانمهر و همکاران (۱۳۹۸) به تحلیل روابط مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حساب‌رسان مستقل پرداختند. بر اساس بررسی های نگارندگان، تاکنون پژوهشی در ارتباط با نقش اشتیاق شغلی بر رابطه اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان با عملکرد شغلی و اشتراک گذاری دانش انجام نشده است، لذا پژوهش حاضر شکاف تحقیقاتی موجود در این زمینه را کاهش می دهد و به بسط ادبیات پژوهش در این حوزه کمک خواهد کرد. با توجه به اهمیت موضوع و خلأی که در این زمینه وجود دارد به نظر می رسد که پژوهش در این حیطه ضروری است. این تحقیق در پی یافتن پاسخ به این پرسش است که اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی و تمایل به اشتراک گذاری دانش حساب‌رسان با نقش میانجی اشتیاق شغلی چه تأثیری دارد؟

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱- تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی حساب‌رسان

ازجمله دغدغه‌های اصلی مدیران کارآمد در سطوح مختلف، می‌توان به ایجاد بستری مناسب برای عوامل انسانی در چارچوب اخلاق حرفه‌ای اشاره کرد (علی‌زاده‌گان و همکاران، ۱۴۰۱). اخلاق علم است که صفات نفسانی خوب و بد و اعمال و رفتار اختیاری متناسب با آنها را معرفی می‌کند و شیوه تحصیل صفات نفسانی خوب و انجام اعمال پسندیده و دوری از صفات نفسانی بد و اعمال ناپسند را نشان می‌دهد. بر اساس تعریف ذکر شده علم اخلاق علاوه بر گفت و گو از صفات نفسانی خوب و بد از اعمال و رفتار متناسب با آنها نیز بحث می‌کند (کیا و سایی، ۱۳۹۸) به هر صورت می توان گفت اخلاق اعتقاد به اصولی است که شاخص نیک و بد زندگی بوده، تمیز دهنده است از وجدان آدمی نشات می گیرد، اعتقادی است مستقل بدون چشمداشت و نامحدود، با قدرت سیالیت زیاد ملازم با روح نوع دوستی و برانگیزشهایی بنا می شد که منافع زودگذر و اغراض خودخواهانه را فدای خواسته های والا و دوراندیشانه می کند (علیزاده، ۱۳۹۰). اخلاق حرفه ای شامل

¹ Parker, S. L., Jimmieson, N. L., & Amiot, C. E.

² Schaufeli, W. B., Bakker, A. B., & Salanova, M.

مسئولیت‌پذیری یک فرد، به مثابه صاحب یک حرفه یا پست سازمانی، در برابر رفتار حرفه‌ای و شغلی خود می‌باشد (نوریان و همکاران^۱، ۲۰۱۶).

اخلاق حرفه‌ای در تصمیم‌گیری‌ها و خط مشی‌های سازمانی همچون منابع انسانی، منابع مالی، مدیریت تولید، اهمیت دارد (پورحیدر و همکاران، ۱۳۹۸). امروزه اخلاق به عنوان یکی از مهم‌ترین متغیرها در موفقیت سازمان‌ها شناخته شده است و حاکمیت اخلاق حرفه‌ای قادر است به میزان بسیار چشمگیری سازمان را جهت کاهش تنش‌ها و توفیق در تحقق اهداف یاری رساند و لذا داشتن اخلاق حرفه‌ای در سازمان‌ها به منزله یک مزیت رقابتی مطرح می‌باشد. بی توجهی سازمان‌ها به اخلاق حرفه‌ای و ضعف در رعایت اصول اخلاقی در برخورد با نیروی انسانی سازمان و ذینفعان بیرونی، می‌تواند مشکلاتی را برای سازمان ایجاد کند (حیدری و همکاران، ۱۳۹۸). بسته به ماهیت سازمان، میزان / رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای و رفتار حرفه‌ای کارکنان آن، در سرنوشت و بقایش تأثیرگذار است (خوشدل مغیدی و همکاران، ۱۳۹۸). اخلاق حرفه‌ای می‌تواند از راه تنظیم بهتر روابط، کاهش اختلاف و تعارض و افزایش جو تفاهم و همکاری و نیز کاهش هزینه‌های ناشی از کنترل، عملکرد را تحت تأثیر قرار دهد. از این رو لازم است کارکنان در جهت ارتقای اخلاقی سازمان گام‌هایی را بردارند.

۲-۲- تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر اشتراک گذاری دانش

چرخه مدیریت دانش شامل مراحل ایجاد دانش، ذخیره دانش، تسهیم دانش و کاربرد دانش است. ایجاد دانش شامل فعالیت‌هایی است که به تغییر شکل و ترکیب مجدد قطعات موجود دانش، محدود کردن کاستی‌ها، تقویت تحقیق‌ها و توسعه قابلیت‌ها، پویش و کنترل محیط‌های بیرون از سازمان می‌پردازد (وایت^۲، ۲۰۱۸). کلیه فعالیت‌های مربوط به انتقال یا توزیع دانش از یک فرد یا سازمان به فرد، گروه یا سازمان دیگر، فرآیند انتشار یا تسهیم دانش یا اشتراک گذاری دانش نامیده می‌شود. در سازمانی که از فرهنگ تسهیم دانش برخوردار است، افراد ایده‌ها و بینش‌های خود را با دیگران تسهیم می‌کنند، زیرا بجای اینکه مجبور به این کار باشند؛ آن را یک فرایند طبیعی می‌دانند. بنابراین، باید در بین اعضای سازمان این انگیزه را بوجود آورد که بدون ترس از دست دادن موقعیت خود به تسهیم دانش در سازمان بپردازند (قلیچ‌لی، ۱۳۸۸). تمامی سعی مدیریت دانش بر آن است تا اطمینان حاصل کند که آیا دانش موجود سازمان بطور مفید در جهت منفعت آن به کار برده می‌شود یا خیر، در اینجا باید موانعی که بر سر راه استفاده مفید از دانش موجود دارند؛ شناسایی و رفع شوند تا بتوان اطمینان حاصل کرد که مهارت‌های ارزشمند و دارایی دانش کاملاً مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرند. اشتراک دانش را مجموعه‌ای از درک‌های به اشتراک گذاشته شده می‌دانند که باعث دستیابی کارکنان به اطلاعات مربوط و ساختن شبکه‌های دانشی مفید در سازمان

¹ Nouriyan et al

² White

می‌گردد. مطالعات گذشته این ایده را پشتیبانی می‌کنند که اشتراک بهترین تجربیات و خطاها رفتارهای متفاوتی هستند که تحت شرایط متفاوت بوجود آمده و می‌توانند منافع متفاوتی برای دریافت‌کنندگان دانش ایجاد کنند (هوی و همکاران، ۲۰۱۰). یکی از اساسی‌ترین عناصر موفقیت سیستم مدیریت دانش، پایداری نیروی انسانی به اصول اخلاق حرفه‌ای می‌باشد و یکی از عواملی که پیاده‌سازی مدیریت و تسهیم دانش را با مشکل مواجه می‌سازد، عدم توجه کافی به موضوعات اخلاقی است (رضائیان فردوئی و قاضی نوری، ۱۳۸۹). نتایج قاسم زاده و همکاران (۱۳۹۵) و رضائیان فردوئی و قاضی نوری (۱۳۸۹) رابطه مثبت و معنی داری بین اخلاق حرفه‌ای و اشتراک گذاری دانش مستند کردند.

۳-۲- نقش اشتیاق شغلی بر رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و عملکرد شغلی و اشتراک گذاری دانش

طبق الگوی اشتیاق شغلی (بیکر و دموریتی^۱، ۲۰۰۸؛ بیکر و دموریتی^۲، ۲۰۱۴) برخی از منابع شغلی و شخصی در محیط کار موجب ایجاد اشتیاق شغلی در کارکنان می‌گردند و متعاقباً اشتیاق شغلی نیز به پیامدهای مثبت در محیط کار منجر می‌شود. پایداری به اصول اخلاقی، حمایت همکاران و سرپرست، بازخورد از عملکرد تنوع وظیفه و استقلال و فرصت‌های یادگیری از جمله این منابع هستند که اشتیاق شغلی کارکنان را افزایش می‌دهند (بیکر و دموریتی، ۲۰۰۸، شوفلی و سالانووا، ۲۰۰۷؛ بیکر و دموریتی، ۲۰۱۴). همچنین این منابع می‌توانند از طریق ایجاد نگرش‌های شغلی و حالات مثبت از قبیل اشتیاق شغلی بر دو پیامد مهم در محیط کار شامل عملکرد وظیفه‌ای و قصد ترک شغل اثر بگذارند (بیسواز، ۲۰۱۰). اشتیاق شغلی مفهومی است که با نتایج مثبتی مانند عملکرد شغلی، تقویت رفتارهای شهروندی سازمانی و رضایت شغلی رابطه مستقیم دارد و با قصد ترک شغل رابطه منفی دارد (هاکانن، باکر، دموریتی^۳، ۲۰۰۵). اشتیاق شغلی برای افزایش تعهد سازمانی، کاهش ترک شغل، افزایش رضایت شغلی و در نتیجه بهبود عملکرد کارکنان ضروری است (نادری و صفرزاده، ۱۳۹۳). هنگامی که افراد به نقش اشتیاق داشته باشند، خود را به شکل فیزیکی ابراز کرده و در آن نقش به کار می‌گیرند. بعد فیزیکی با اعمال تلاش در شغل نشان داده می‌شود. پژوهش‌ها نشان داده که اشتیاق شغلی رابطه معناداری با عملکرد دارد (براون و لیف^۴، ۱۹۹۶؛ به نقل از ریچ، ۲۰۰۶). افراد وجدان‌گرا گرایش به اشتیاق شغلی بیشتری دارند (جاج، لاک و دورهام، ۱۹۹۷؛ به نقل از بیکر، ۲۰۱۷).

دستیابی به نیروی انسانی کارآمد و اثربخش و مسئولیت پذیر و مشتاق کار، با بکارگیری اصول اخلاقی از جانب مدیران و کارکنان سازمان میسر و عملی است. اخلاق حرفه‌ای در سازمان قادر است به میزان چشم

¹ Demerouti

² Bakker, A. B & Demerouti

³ Hakanen, J. J., Bakker, A. B., & Schaufeli, W. B

² Brown & Leigh

گیری سازمان را در جهت کاهش تنش‌ها و موفقیت کارکنان و بهبود عملکرد کارکنان یاری نماید (سونکو^۱، ۲۰۱۰).

اشتیاق شغلی نقش میانجی بین قابلیت استفاده از منابع کاری و رفتارهای سازمانی مثبت بازی می‌کند. کارمندان مشتاق می‌توانند و می‌خواهند اضافه‌کار بیشتری انجام دهند و سرانجام مهم‌تر اینکه کسانی که مشتاق کارشان هستند عملکرد بهتری دارند. اخیراً سالانوا، آگوت^۲ و پیرو^۳ (۲۰۰۵) نشان داده‌اند که سطوح اشتیاق شغلی کارمندان رابط هتل‌ها و رستوران‌ها با کیفیت خدمت‌رسانی ادراک‌شده از مشتریان رابطه داشته است. به‌طور خاص‌تر، کارمندانی که اشتیاق بیشتری داشتند به نظر مشتریان، شرایط سرویس‌دهی و عملکرد بهتری داشتند و مشتریان ثابت بیشتری جذب کردند. در یک تحقیق مشابه و با استفاده از یک ابزار وسیع‌تر، هرتز و دوناون^۴ (۲۰۰۲) نشان داد که سطح اشتیاق کارمندان رابطه مثبتی با عملکرد واحد تجاری از قبیل رضایت و وفاداری مشتریان، سوددهی، بهره‌وری و امنیت در بین ۸۰۰۰ واحد تجاری در ۳۶ شرکت دارد.

۳- پیشینه پژوهش

۳-۱- پژوهش‌های داخلی

عبدی و اربابی (۱۴۰۱) با هدف بررسی مؤلفه‌های تأثیر پیگمالیون بر توسعه ارزش‌های اخلاقی حسابرسان، پژوهشی را با تهیه پرسشنامه و جامعه آماری حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی انجام دادند. این اثر به یک پدیده روانشناختی اشاره می‌کند که افراد بر این اساس نسبت به سطح انتظارات دیگران واکنش‌های مستقیم نشان می‌دهند. این اثر به عنوان ابزار مهمی در حرفه حسابرسی محسوب می‌شود و حسابرسان با این باور همراه خواهند بود که بهترین مهارت‌ها و توانایی‌های را به نمایش بگذارند. نتایج این پژوهش نشان داد اثر روانشناختی پیگمالیون بر فضیلت اخلاقی و وظیفه‌شناسی اخلاقی به عنوان دو بعد ارزش‌های اخلاقی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

ترخونی و رحمانی (۱۴۰۰) به بررسی ارتباط میان اخلاق حرفه‌ای و سلامت سازمانی حسابرسان و حسابداران پرداخته و جامعه آماری حسابداران و حسابرسان اداره امور اقتصاد و دارایی شهر اراک و وزارت اقتصاد و دارایی شهر تهران را ملاک قرار داده است. پرسشنامه تدوین شده گویای این دو مؤلفه بوده و برای سنجش مورد استفاده قرار می‌گیرد. اخلاق حرفه‌ای در حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی شاخص اندازه‌گیری رفتار مناسب و ابزاری جهت تعیین روابط درست از نادرست است. نتایج حاکی از آن است که میان اخلاق

1 Ssonko

2 Agut

3 Peire

4 Hartz & Donovan

حرفه‌ای و سلامت سازمانی حسابداران و حساب‌رسان تفاوت معناداری وجود دارد. همچنین اخلاق حرفه‌ای و سلامت سازمانی در میان زنان و مردان تفاوت معناداری دارد.

حسین‌پور و همکاران (۱۳۹۸) تأثیر جو سازمانی مشارکتی بر اشتراک دانش با نقش تعدیلی انگیزش ذاتی و استقلال شغلی را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها با تدوین پرسشنامه‌ای در همین حوزه، دریافتند جو سازمانی مشارکتی به‌طور کامل اشتراک دانش را پشتیبانی کرده و انگیزش ذاتی می‌تواند میان جو سازمانی مشارکتی و اشتراک دانش نقش تعدیل‌گر را ایفا کند.

درخشانمهر و همکاران (۱۳۹۸) به تحلیل روابط مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حساب‌رسان مستقل پرداختند. داده‌های حاصل از ۲۳۹ نفر از حساب‌رسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران نشان‌دهنده آن است که عملکرد حساب‌رسان مستقل از طریق مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی قابل پیش‌بینی می‌باشد. همچنین نتایج حاکی از آن است که رابطه‌ی بین اخلاق حرفه‌ای و عملکرد حساب‌رسان مستقل، از طریق رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی، میانجی‌گری می‌شود.

مهدوی و زمانی (۱۳۹۷) با بررسی ویژگی‌های فردی حساب‌رسان، تأثیر این ویژگی‌ها بر رضایت شغلی آنان را سنجیدند. داده‌های مورد نیاز از اطلاعات مرتبط با ۲۷۵ نفر از کارکنان مؤسسات حسابرسی و حساب‌رسان شاغل انفرادی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران استخراج گردیده که حاصل آن نشان می‌دهد میان منبع کنترل درونی، تعهد حرفه‌ای و تجربه حساب‌رسان رابطه مثبت و معنادار و میان منبع کنترل بیرونی و میزان تحصیلات آنان با رضایت شغلی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. رضایت و اشتیاق شغلی تابع عوامل مختلفی است که در دو دسته‌بندی عوامل انگیزشی و بهداشتی جای می‌گیرد. این عوامل می‌تواند عملکرد شغلی حساب‌رسان را تحت تأثیر قرار دهد، بنابراین به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود که بهتر است هنگام استخدام نیروهای جدید، افراد با منبع کنترل درونی را استخدام کرده و زمینه بهبود تعهد حرفه‌ای و رضایت شغلی حساب‌رسان کم تجربه و حساب‌رسانی که میزان تحصیلات آنان بالاتر است را فراهم کنند.

۳-۲- پژوهش‌های خارجی

عایشه و دیویی^۱ (۲۰۲۳) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای، خودکارآمدی و تمایل به پول بر علاقه دانشجویان حسابداری و تمایلات شغلی آن‌ها در زمینه مالیاتی پرداخته و دریافتند اخلاق حرفه‌ای بر علاقه‌مندی دانشجویان حسابداری به انجام فعالیت در زمینه مالیاتی تأثیر معناداری دارد. همچنین با بررسی متغیر انگیزه متوجه شدند که این متغیر می‌تواند رابطه میان اخلاق حرفه‌ای و علاقه دانشجویان حسابداری را در این حوزه تعدیل کند.

¹ Aisyah & Dewi

لیو و همکاران^۱ (۲۰۲۳) با بررسی مسیرهای عملکرد شغلی کارکنان، اثرات تعدیل‌کننده آن را در وضعیت کرونا مورد شناخت قرار دادند. با استفاده از نظریه سیستم رویداد (EST)، پیشنهاد می‌شود که عملکرد شغلی کارکنان با شروع Covid-19 کاهش یافته اما به تدریج پس از دوره شیوع افزایشی خواهد بود. بررسی ۷۰۸ کارمند در این حوزه نشان می‌دهد وضعیت جامعه، شغل و محل کار می‌تواند در تعدیل میزان عملکرد شغلی مؤثر واقع شود.

فاضله و همکاران^۲ (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر رهبری اصیل بر عملکرد کارکنان از طریق مشارکت کاری و رفتار شهروندی سازمانی پرداختند. کاوش در یافته‌های ۲۶۳ پرسشنامه در این زمینه گویای آن است که تصدی‌گری معتبر اجرا شده بر عملکرد شغلی کارکنان تأثیر می‌گذارد. چنین مدیریتی تحت مالکیت رهبر، قدرت تأثیرگذاری بر عملکرد کارکنان را داشته و سطح درگیری کاری و رفتار شهروندی سازمانی متعلق به کارکنان تأثیر رهبری اصیل را بر عملکرد کارکنان تقویت می‌کند. با این حال، همه رهبران سبک رهبری بسیار معتبری ندارند.

ونکاتش و همکاران^۳ (۲۰۲۲) به دنبال تبیین یک مدل اقتضایی فرهنگی از اشتراک دانش و عملکرد شغلی از سیستم‌های مدیریت دانش کمک گرفتند. تأثیر رویدادهای فرهنگی بر اشتراک دانش و ارائه دانش مورد بررسی قرار گرفته و همینطور تأثیر اشتراک دانش با استفاده KMS بر عملکرد شغلی کارکنان سنجیده شد. نظرسنجی انجام‌شده از ۲۲۴ کارمند در سازمانی در جمهوری خلق چین و ایالات متحده حاکی از آن است که اشتراک دانش و ارائه دانش هر دو می‌تواند منجر به عملکرد شغلی بهتر گردد.

ین و تانگ^۴ (۲۰۲۱) تأثیر اشتراک دانش بر نوآوری حسابداری بخش عمومی و سنجش عملکرد آن در ویتنام مورد کاوش قرار دادند. با هدف کمک به سازمان‌های بخش دولتی در بهبود عملکرد نوآوری حسابداری از مطالعات بسیاری در حوزه نقش اشتراک دانش بهره گرفته شده است. مصاحبه با متخصصان و بررسی ۲۶۶ نمونه از سازمان‌های بخش دولتی در ویتنام همگی کمک‌کننده بوده است. نتایج نشان می‌دهد که اشتراک دانش تأثیری بر عملکرد نوآوری حسابداری ندارد. در عوض، خلاقیت و پذیرش حسابداران تأثیر بسزایی بر عملکرد نوآوری حسابداری دارد. در عین حال، بزرگترین عامل تأثیرگذار که تمایل حسابداران را برای به اشتراک گذاشتن دانش حسابداری تحریک می‌کند، حمایت مدیران است، در حالی که پاداش‌های سازمانی و استفاده از فناوری اطلاعات تأثیری بر اشتراک دانش کارکنان حسابداری واحدها نداشته است.

رامادهان^۵ (۲۰۱۹)، به بررسی تأثیر ابعاد شخصیتی بر رفتار شهروندی سازمانی و تسهیم دانش شهروندی سازمانی و تسهیم دانش پرداخته است. ابعاد شخصیتی شامل گشودگی، وظیفه شناسی و سازگاری و نمونه

¹ Liu et al

² Fadhillah et al

³ Venkatesh et al

⁴ Yen & Tung

⁵ Ramadhan

مورد استفاده ۹۵ نفر از کارکنان یک شرکت اطلاعات و ارتباطات در سورابایای اندونزی از واحدهای مختلف بودند. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی و نرم‌افزار *SmartPLS* انجام شده است. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که گشودگی، وظیفه‌شناسی و سازگاری تأثیر مثبت بر رفتار شهروندی سازمانی و تسهیم دانش دارد.

کورتیس و تیلور^۱ (۲۰۱۸)، در تحقیقی، بررسی کردند که چگونه شرکت‌های حسابرسی می‌توانند از آموزش‌های سازنده از طریق تعهد سازمانی موثر برای افزایش اشتراک دانش کارکنان خود استفاده کنند. با توجه به نتایج تحقیق آنها، دو دسته چالش در آموزش تکوینی یعنی نشان دادن تعهد و انعطاف‌پذیری و همچنین اهداف شغلی و ریسک‌گرایی مستقیماً موجب افزایش اشتراک دانش می‌شود.

راجرز و میوباکو و هال^۲ (۲۰۱۷)، در تحقیق خود به بررسی تأثیر انتقال دانش حسابرسی بر شک حرفه‌ای و برنامه ریزی حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که انتقال دانش نقش مهمی در بهبود شک حرفه‌ای حسابرسان دارد و منجر به بهبود دقت قضاوت حسابرسان می‌شود.

اگیمانگ، دزندو و بوتانگ^۳ (۲۰۱۶)، تأثیر ویژگی‌های شخصیتی معلمان بر نگرش و رفتار تسهیم دانش را مورد بررسی قرار دادند. داده‌ها از بین ۳۰۰ معلم دوره متوسطه غنا با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شد. یافته‌های حاصل از رگرسیون سلسله‌مراتبی نشان می‌دهد که پنج ویژگی بزرگ شخصیت بر نگرش و رفتار معلمان تأثیر می‌گذارد. به استثنای ویژگی وظیفه‌شناسی، تمام صفات مورد استفاده در این پژوهش تغییر قابل توجهی در نگرش و رفتار معلمان به تسهیم دانش ایجاد می‌کنند و بین آنها رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

نگوین، یومیموتو، کوهدا و بلک^۴ (۲۰۱۵) در تحقیقی که به بررسی مدیریت دانش در مؤسسات حسابرسی می‌پردازد، آنها به دنبال پاسخی برای این سؤال بودند که چگونه دانش در مؤسسات حسابرسی مدیریت می‌شود. پاسخ آنها منجر به ارائه چارچوبی برای فرآیند حسابرسی شد. این چارچوب فرآیند انتقال دانش در این مؤسسات را توضیح می‌دهد و به حسابرسان و مؤسسات حسابرسی کمک می‌کند تا کاربردهای بالقوه آن را بهتر درک کنند.

تریوالس، آکریولی، تسیفورا و تسوتسا^۵ (۲۰۱۵)، به بررسی نقش صلاحیت‌های عمومی کارمندان در ارتباط بین فرهنگ تسهیم دانش و نتایج کار (رضایتمندی) در خدمات شرکت‌های حسابداری پرداختند. برای این منظور صلاحیت‌های عمومی به عنوان واسطه بین فرهنگ اشتراک دانش و رضایتمندی کارکنان در دفاتر حسابداری در نظر گرفته شد. یافته‌های تجربی از یک نظرسنجی پرسشنامه‌ای از ۹۰ کارمند در دفاتر

¹ Curtis, M. B., & Taylor, E. Z

² Rodgers, W., Mubako, G.N., & Hall, L

³ Agyemang, Dzandu & Boateng

⁴ Nguyen, L., Umemoto, K., Kohda, Y., & Blake, J

⁵ Trivellas, Akrivouli, Tsifora & Tsotsa

حسابداری در یونان مرکزی تأیید کرد که صلاحیت‌های عمومی، اثر میانجی‌گری بر ارتباط بین فرهنگ اشتراک دانش و رضایت شغلی دارد. نتیجه اصلی یافته‌ها برای مدیران حسابداری این است که کارکنان در یک محیط کاری دارای تسهیم دانش و در نتیجه تقویت صلاحیت‌های عمومی، بیشتر احتمال دارد به رضایت شغلی بالاتر و متعاقباً اثربخشی دست یابند.

ته، یونگ، چونگ و یو (۲۰۱۱)، به بررسی تأثیر پنج عامل بزرگ شخصیتی بر تسهیم دانش در دانشگاه‌های مالزی پرداختند. داده‌ها از ۲۵۵ دانشجوی دانشگاه‌های مالایا و مولتی‌مدیا مالزی جمع‌آوری شد. نتایج حاصل از مدل‌سازی معادلات ساختاری نشان داد که برون‌گرایی، روان رنجوری و هنجار ذهنی رابطه مثبت و گشودگی رابطه معکوس با نگرش نسبت به تسهیم دانش دارند. هم‌چنین، نگرش نسبت به تسهیم دانش و هنجار ذهنی، هر دو به گونه مستقل با قصد تسهیم دانش رابطه معنادار دارند و قصد تسهیم دانش بر رفتار تسهیم دانش تأثیر معناداری دارد.

چوو، هو و ورامونز (۲۰۰۸) به دنبال درک مناسبی از میزان و عوامل تسهیم دانش در حرفه حسابرسی بودند. داده‌ها از طریق مصاحبه از حسابرسان خبره دو موسسه از چهار موسسه بزرگ حسابرسی در آمریکا جمع‌آوری شدند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که هر دو شرکت سطح بالایی از تسهیم دانش را دارند ولی از سطح مطلوب فاصله زیادی دارند. عوامل مؤثر بر تسهیم دانش شامل ویژگی‌های مشتری و موسسه حسابرسی، گروه حسابرسی و ویژگی‌های فردی هر حسابرس بودند.

گوپتا (۲۰۰۸) تأثیر ویژگی‌های شخصیتی پنج‌گانه بر تسهیم و اکتساب دانش را مورد بررسی قرار داد. پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه ۱۵۶ نفر از دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته مدیریت رفتار سازمانی بودند. نتایج تجزیه و تحلیل واریانس نشان داد که افراد با سازگاری و وظیفه‌شناسی بالا نسبت به افراد با این ویژگی‌های پایین، بیشتر در فعالیت‌های تسهیم دانش مشارکت داشتند و افراد با وظیفه‌شناسی بالا نسبت به افراد با این ویژگی پایین، بیشتر در فعالیت‌های کسب دانش مشارکت داشتند. هم‌چنین، تفاوت معناداری بین فعالیت‌های تسهیم و کسب دانش در میان افراد با برون‌گرایی، گشودگی و روان رنجوری بالا و افراد با این ویژگی‌های پایین مشاهده نشد.

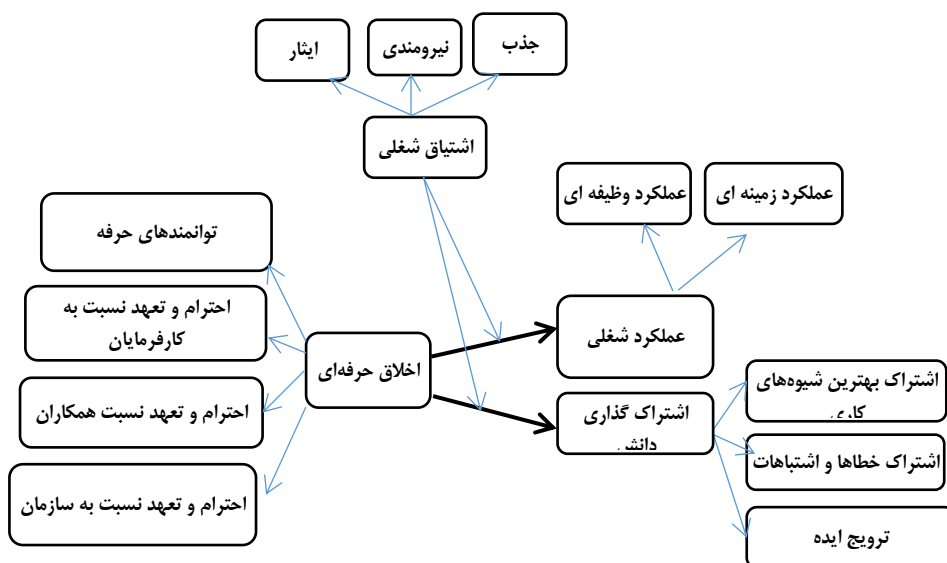
۴- فرضیه‌های پژوهش

با عنایت به مباحث مطرح شده در بخش مبانی نظری و پیشینه تحقیق، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تبیین می‌گردد:

- ۱) اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی حسابرسان تأثیر دارد.
- ۲) اخلاق حرفه‌ای بر تمایل به اشتراک‌گذاری دانش حسابرسان تأثیر دارد.
- ۳) اشتیاق شغلی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی حسابرسان را تقویت می‌کند.
- ۴) اشتیاق شغلی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تمایل به اشتراک‌گذاری دانش حسابرسان را تقویت می‌کند.

۵- مدل مفهومی پژوهش

با توجه به اینکه در این پژوهش به بررسی تأثیر اشتیاق شغلی بر رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان با عملکرد شغلی و اشتراک‌گذاری دانش پرداخته شده است؛ در شکل ۱، الگوی مفهومی پژوهش ارائه شده است.



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶- روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از نظر هدف، تحقیقی کاربردی و از لحاظ شیوه گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی-پیمایشی است و به دلیل این که داده‌ها در یک زمان خاص (بازه زمانی مشخص) جمع‌آوری شده‌اند از نوع مقطعی است. در این نوع تحقیق‌ها، هدف بررسی روابط موجود بین متغیرها است و داده‌ها از محیطی که به گونه‌ای طبیعی وجود داشته‌اند و یا از وقایع گذشته که بدون دخالت مستقیم پژوهش‌گر رخ داده است، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل می‌شود. جامعه آماری در این تحقیق کلیه حسابرسان (حسابداران رسمی)، می باشد. بنابر آمار سایت حسابدار رسمی تعداد اعضای آن (شاغل و غیر شاغل) ۳۱۵۲ نفر می باشد برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شده که اندازه نمونه مورد نظر این تحقیق ۳۴۷ نفر می‌باشد که همگی بطور تصادفی انتخاب شدند.

این تحقیق در پی بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی و تمایل به اشتراک‌گذاری دانش حسابرسان با نقش میانجی اشتیاق شغلی می‌باشد. با در نظر گرفتن اطلاعات نزدیک به زمان انجام پژوهش و در دسترس بودن آنها از ۱۴۰۱/۰۲/۳۰ الی ۱۴۰۱/۰۸/۳۰ به مدت شش ماه تعیین شده است. روش گردآوری داده‌ها، روش پیمایشی و روش تحلیل داده‌ها، تحلیل آماری معادلات ساختاری می‌باشد.

در این پژوهش، در ابتدای پرسشنامه سوالات عمومی که حاوی اطلاعات جمعیت شناختی می‌باشد، تعبیه شده است. مواردی چون سن، جنسیت، میزان تحصیلات و مورد سوال قرار گرفته و سوالات پرسشنامه مطابق با طیف لکریت برای سنجش آزمودنی‌ها تنظیم شده است. برای رتبه‌بندی داده‌های پژوهش از مقیاس رتبه‌ای استفاده شده است. مقیاس رتبه‌ای داده‌های مربوط به عوامل بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی و تمایل به اشتراک‌گذاری دانش حسابرسان با نقش میانجی اشتیاق شغلی در جدول ۱ آمده است.

جدول ۱- مقیاس کمی پرسشنامه عوامل موفقیت

طبقات پاسخ	ارزش کمی هر مقیاس رتبه‌ای
خیلی زیاد	۵
زیاد	۴
متوسط	۳
کم	۲
خیلی کم	۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۱-۶- متغیرهای پژوهش

در تعریف عملیاتی اشتیاق شغلی کارکنان بر اساس پرسشنامه استاندارد اسپچافل و باکر (۲۰۰۶) سنجیده می‌شود.

جدول ۲

۱-۶	نیرومندی	اشتیاق شغلی کارکنان
۷-۱۲	جذب	
۱۳-۱۷	ایثار	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نیرومندی: فرد در راستای انجام کار خود تلاش قابل ملاحظه‌ای اعمال کرده و در موقعیت‌های دشوار پافشاری بیشتری می‌کند. کارکنانی که از نیرومندی بالایی برخوردارند، بیشتر به واسطه کار خود برانگیخته می‌شوند و در هنگام وقوع مشکلات و بروز تعارضات بین فردی مقاومت بیشتری از خود نشان می‌دهند. **جذب:** به میزان تمرکز و غرق شدن فرد در کار خود اشاره دارد. در این حالت به این دلیل فرد سرسختانه درگیر کار خود میشود که تجربه کاری او بسیار لذت بخش است. افراد برای قرار گرفتن در چنین شرایطی حاضر به پرداختن بهایش نیز هستند. **ایثار:** که با درگیری شدید روانی کارکنان در کار مشخص می‌شود و ترکیبی از احساس معنی داری، اشتیاق و چالش است. این بعد با مفهوم دلبستگی شغلی^۱ در ارتباط است (رستمی کوهکن، ۱۳۹۲).

در تعریف عملیاتی، اخلاق حرفه‌ای عبارت از نمره ای است که فرد در پرسشنامه اخلاق حرفه‌ای ساخته شده توسط عزیزی (۱۳۸۹) کسب می‌کند.

جدول ۳

۱-۷	توانمندی های حرفه‌ای	اخلاق حرفه‌ای
۸-۱۷	احترام و تعهد نسبت به دیگران	
۱۸-۱۹	احترام به همکاران	
۲۰-۲۳	احترام و تعهد نسبت به سازمان	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در تعاریف عملیاتی، اشتراک دانش بر اساس پاسخ به پرسشنامه استاندارد اشتراک دانش هوی و همکاران (۲۰۱۰) سنجیده می‌شود.

جدول ۴

۱-۴	اشتراک بهترین شیوه‌های کاری (بهترین تجربیات)	اشتراک دانش
۵-۸	اشتراک خطاها و اشتباهات	
۹-۱۲	ترویج ایده	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

¹ Job involvement

بر اساس نمره که به پرسشنامه استاندارد عملکرد وظیفه‌ای بیرنه و همکاران (۲۰۰۵) و عملکرد زمینه‌ای کونوی (۱۹۹۹) داده می‌شود سنجیده خواهد شد.

جدول ۵

۱-۱۷	عملکرد وظیفه‌ای	عملکرد شغلی
۱۸-۲۷	عملکرد زمینه‌ای	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

از شاخص‌های برازش مدل برای سنجش شباهت میان منحنی‌های تجربی و منحنی‌های نظری استفاده می‌شود. از شاخص‌های برازش برای ارزیابی بخش ساختاری مدل استفاده می‌شود. از روایی همگرا، روایی واگرا و پایایی ترکیبی برای ارزیابی بخش اندازه‌گیری استفاده می‌شود. در تکنیک حداقل مجزورات جزئی بطور معمول از شاخص اندازه اثر F^2 ، ضریب تعیین R^2 ، شاخص Q^2 و آماره GOF استفاده می‌شود.

۷- یافته‌های پژوهش

۷-۱- آمار توصیفی متغیرها

آمار توصیفی نمونه متغیرهای پژوهش در جدول ۶ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود متغیر عملکرد شغلی دارای بالاترین میانگین بوده و میانه آن نیز بیشتر از سایر متغیرها است. متغیر اشتیاق شغلی دارای ماکزیمم ۲/۶۹ و متغیر اخلاق حرفه‌ای مینیمم ۴/۴۸۰ را داراست. انحراف معیار کم، نشان‌دهنده پراکندگی کم داده‌ها از میانگین و انحراف معیار زیاد، نشان‌دهنده پراکندگی زیاد داده‌ها از میانگین است. متغیر اخلاق حرفه‌ای با انحراف معیار ۰/۴۶۸ دارای کمترین پراکندگی از میانگین و متغیر عملکرد شغلی با انحراف معیار ۰/۷۵۴، دارای بیشترین پراکندگی از میانگین است. در بررسی ضریب کشیدگی دیده می‌شود که تمام متغیرهای مورد بررسی، ضریب کشیدگی مثبت، یعنی بلندتر از توزیع نرمال دارند.

جدول ۶- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها شرح	اشتراک‌گذاری دانش	اخلاق حرفه‌ای	عملکرد شغلی	اشتیاق شغلی
تعداد	۳۴۷	۳۴۷	۳۴۷	۳۴۷
میانگین	۳/۷۴۵	۳/۷۸۸	۴/۰۷۲	۳/۹۹۲
میانه	۳/۹۰۰	۳/۸۴۵	۴/۰۹۷	۴/۰۱۲
ماکزیمم	۱/۸۰	۲/۲۱۰	۱/۶۹	۲/۶۹
مینیمم	۴/۶۳	۴/۴۸۰	۵/۰۰	۵/۰۰

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۷/ پیاپی ۶۶/ تابستان ۱۴۰۴

متغیرها شرح	اشتراک‌گذاری دانش	اخلاق حرفه‌ای	عملکرد شغلی	اشتیاق شغلی
انحراف معیار	۰/۶۰۸	۰/۴۶۸	۰/۷۵۴	۰/۶۵۴
چولگی	-۱/۴۲۰	-۱/۲۳۱	-۰/۹۴۷	-۰/۸۴۷
کشیدگی	۱/۷۵۳	۱/۶۶۷	۰/۵۶۵	۰/۶۶۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۷-۲- پایایی درونی، پایایی ترکیبی، پایایی RHO_A و پایایی اشتراکی

آنچه در جدول ۷ نمایش داده شده نتایج پایایی درونی، پایایی ترکیبی، پایایی RHO_A و پایایی اشتراکی است.

معیار قابل قبول برای شاخص آلفای کرونباخ که نشان‌دهنده پایایی درونی مدل اندازه‌گیری خواهد بود، حداقل مقدار ۰/۷ می‌باشد. بنابراین کلیه ضرایب آلفای کرونباخ متغیرهای مکنون بالای ۰/۷ است و مدل از نگاه این ضریب پایایی دارد.

با استفاده از ضریب دیلون-گلدشتاین، پایایی ترکیبی (CR) سنجیده می‌شود. ضریب پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۷ برای هر سازه نشان‌دهنده پایایی مناسب بوده، از آنجا که میزان پایایی ترکیبی برای تمامی سازه‌ها بیش از ۰/۷ است، نشانگر پایداری درونی مناسب متغیرهای تحقیق درون مدل پژوهش می‌باشد.

مقدار همبستگی اسپیرمن آیت‌ها در آزمون rho_A باید بیشتر ۰/۷ باشد تا اثبات شود که ترتیبی یا پیوسته بودن طیف تأثیری در پایایی ندارد. بنابراین پایایی مدل تحقیق بر اساس این شاخص تأیید می‌گردد.

از آنجا که میانگین واریانس استخراج‌شده AVE بالاتر از ۰/۵ است، بنابراین پایایی اشتراکی و به تبع آن با توجه به سایر ضرایب پایایی مثل آلفای کرونباخ و پایایی مرکب و rho_a می‌توان ادعا کرد که پایایی مدل مورد تأیید قرار می‌گیرد.

جدول ۷- مقادیر آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی، rho_A و AVE

متغیرهای مکنون	Cronbach's Alpha	Composite Reliability	rho_A	Average Variance Extracted (AVE)
اخلاق حرفه‌ای	۰/۹۸۹	۰/۹۹۰	۰/۹۸۹	۰/۸۱۴
احترام به همکاران	۰/۹۹۰	۰/۹۹۵	۰/۹۹۰	۰/۹۹۰
احترام و تعهد نسبت به سازمان	۰/۹۷۳	۰/۹۸۳	۰/۹۷۳	۰/۹۴۹
احترام و تعهد نسبت به کارکنان	۰/۹۸۲	۰/۹۸۵	۰/۹۸۶	۰/۸۷۱
توانمندی‌های حرفه‌ای	۰/۹۹۶	۰/۹۹۶	۰/۹۹۶	۰/۹۷۴
اشتراک‌گذاری دانش	۰/۹۲۶	۰/۹۳۸	۰/۹۳۳	۰/۵۸۱
اشتراک بهترین شیوه‌های کاری	۰/۹۳۹	۰/۹۶۱	۰/۹۵۱	۰/۸۹۲

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۷/ پیاپی ۶۶/ تابستان ۱۴۰۴

متغیرهای مکنون	Cronbach's Alpha	Composite Reliability	rho_A	Average Variance Extracted (AVE)
اشتراک خطاها و اشتباهات	۰/۹۲۶	۰/۹۵۰	۰/۹۳۰	۰/۸۲۷
ترویج ایده	۰/۸۹۴	۰/۹۲۹	۰/۹۰۵	۰/۷۶۸
عملکرد شغلی	۰/۹۸۷	۰/۹۸۸	۰/۹۹۰	۰/۷۹۱
عملکرد زمینه ای	۰/۹۶۶	۰/۹۷۳	۰/۹۷۱	۰/۸۱۷
عملکرد وظیفه ای	۰/۹۸۱	۰/۹۸۳	۰/۹۸۵	۰/۷۹۳
اشتیاق شغلی	۰/۹۴۰	۰/۹۴۹	۰/۹۴۶	۰/۶۵۳
ایثار	۰/۹۳۰	۰/۹۴۹	۰/۹۴۰	۰/۷۹۱
جذب	۰/۹۴۲	۰/۹۶۰	۰/۹۵۶	۰/۸۲۹
نیرومندی	۰/۹۱۹	۰/۹۳۷	۰/۹۴۰	۰/۷۱۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۳-۷- روایی تشخیصی مدل یا روایی واگرا^۱: روش فورنل ولارکر

نتایج آزمون روایی واگرا، ماتریس فورنل ولارکر در جدول ۸ نشان می‌دهد که میزان جذر AVE برای هر متغیر بیشتر از همبستگی بین آن متغیر و متغیرهای دیگر است و روایی واگرای بین متغیرهای مکنون مدل در این آزمون تأیید می‌گردد.

جدول ۸- همبستگی بین متغیرهای مکنون و قرارگیری جذر AVE روی قطر اصلی

نیرومندی	عملکرد وظیفه ای	عملکرد شغلی	عملکرد زمینه ای	جذب	توانمندی های حرفه ای	ایثار	اشتیاق شغلی	اشتراک گذاری دانش	اشتراک خطاها و اشتباهات	اشتراک بهترین شیوه های	اخلاق حرفه ای	احترام و تعهد نسبت به	احترام و تعهد نسبت به	احترام به همکاران	ترویج ایده
															۰/۸۷۷
														۰/۹۵۰	۰/۵۰۸

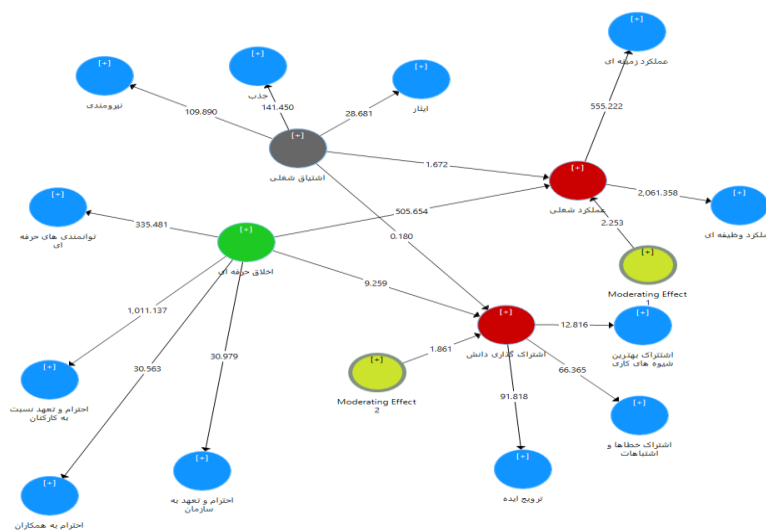
¹ Divergent Validity

نیرومندی											
عملکرد وظیفه‌ای											
عملکرد شغلی											
عملکرد زمینه‌ای										۰/۹۰۴	
جذب									۰/۹۱۱	-۰/۱۶۳	
توانمندی‌های حرفه‌ای								۰/۹۸۷	-۰/۱۵۶	۰/۹۷۸	
ایثار							۰/۸۸۹	-۰/۰۷۸	۰/۶۱۵	-۰/۱۱۴	
اشتیاق شغلی							۰/۸۰۸	۰/۸۷۸	-۰/۱۳۳	۰/۹۱۸	
اشتراک‌گذاری دانش						۰/۷۶۲	-۰/۱۶۰	-۰/۱۴۵	۰/۴۳۳	-۰/۱۴۲	
اشتراک خطاها و اشتباهات					۰/۹۰۹	۰/۸۸۹	-۰/۱۶۳	-۰/۱۶۶	۰/۳۶۴	-۰/۱۲۸	
اشتراک بهترین شیوه‌های کاری				۰/۹۴۴	۰/۳۸۲	۰/۶۷۲	-۰/۰۶۱	-۰/۰۲۲	۰/۲۶۹	-۰/۰۸۰	
اخلاق حرفه‌ای			۰/۹۰۲	۰/۲۵۴	۰/۴۲۹	۰/۴۹۶	-۰/۱۶۰	-۰/۱۲۰	۰/۹۷۰	-۰/۱۶۴	
احترام و تعهد نسبت به		۰/۹۳۴	۰/۹۸۸	۰/۲۴۴	۰/۴۰۴	۰/۴۷۱	-۰/۱۵۵	-۰/۱۱۰	۰/۹۸۶	-۰/۱۶۵	
احترام و تعهد نسبت به	۰/۹۷۴	۰/۶۸۹	۰/۷۸۵	۰/۲۳۰	۰/۴۴۳	۰/۴۸۹	-۰/۱۶۲	-۰/۱۷۲	۰/۶۲۰	-۰/۱۲۵	
احترام به همکاران	۰/۹۸۲	۰/۶۹۸	۰/۷۹۱	۰/۲۴۷	۰/۴۶۰	۰/۵۰۴	-۰/۱۶۶	-۰/۱۶۵	۰/۶۲۸	-۰/۱۳۷	
ترویج ایده	۰/۵۰۳	۰/۴۹۱	۰/۵۱۶	۰/۳۸۶	۰/۷۴۲	۰/۹۱۸	-۰/۱۵۵	-۰/۱۴۲	۰/۴۵۶	-۰/۱۳۷	
	احترام و تعهد نسبت به سازمان	احترام و تعهد نسبت به کارکنان	اخلاق حرفه‌ای	اشتراک بهترین شیوه‌های کاری	اشتراک خطاها و اشتباهات	اشتراک‌گذاری دانش	اشتیاق شغلی	ایثار	توانمندی‌های حرفه‌ای	جذب	عملکرد زمینه‌ای

نیرومندی	۰/۸۴۴		
عملکرد وظیفه‌ای	۰/۸۹۰	۰/۸۹۰	۰/۸۹۰
عملکرد شغلی	۰/۸۸۹	۰/۹۹۷	۰/۸۸۹
عملکرد زمینه‌ای	۰/۹۷۲	۰/۹۷۲	۰/۹۷۲
جذب	۰/۸۶۶	۰/۸۶۶	۰/۸۶۶
توانمندی‌های حرفه‌ای	۰/۹۷۱	۰/۹۵۸	۰/۹۷۱
ایثار	۰/۱۲۴	۰/۱۲۹	۰/۵۵۶
اشتیاق شغلی	۰/۱۶۳	۰/۱۶۵	۰/۸۰۷
اشتراک‌گذاری دانش	۰/۴۸۷	۰/۵۰۴	۰/۱۰۴
اشتراک خطاها و اشتباهات	۰/۴۲۰	۰/۴۳۸	۰/۰۷۰
اشتراک بهترین شیوه‌های	۰/۲۵۲	۰/۲۵۷	۰/۰۸۶
اخلاق حرفه‌ای	۰/۹۹۷	۰/۹۹۹	۰/۰۶۹
احترام و تعهد نسبت به	۰/۹۹۲	۰/۹۸۵	۰/۰۷۵
احترام و تعهد نسبت به	۰/۷۶۴	۰/۸۰۲	۰/۰۲۹
احترام به همکاران	۰/۷۷۱	۰/۸۰۹	۰/۰۳۰
ترویج ایده	۰/۵۰۶	۰/۵۲۳	۰/۱۰۷
عملکرد شغلی			
عملکرد وظیفه‌ای			
نیرومندی			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۷- برازش مدل



شکل ۲- مدل ساختاری در حالت معناداری ضرایب

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۷/ پیاپی ۶۶/ تابستان ۱۴۰۴

۷-۵- آزمون ضرایب مسیر و معناداری آن‌ها

در جدول ۹ بر اساس مدل ساختاری نتایج فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر ارائه گردید.

جدول ۹- ضرایب مسیر رابطه بین سازه با مولفه های متناظرشان

فرضیات	ضرایب مسیر	T VALUE	تفسیر
فرضیه اول	۰/۹۹۵	۵۰۵/۶۵۴	پذیرش
فرضیه دوم	۰/۵۱۲	۹/۲۵۹	پذیرش
فرضیه سوم	۰/۰۱۷	۲/۲۵۳	پذیرش
فرضیه چهارم	-۰/۲۰۱	۱/۸۶۱	عدم پذیرش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که نتایج جدول ۹ نشان می‌دهد، اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. رعایت اصول اخلاق حرفه‌ای در حسابرسان یکی از مهمترین مسائلی است که در فضای شغلی حسابرسان حائز اهمیت بوده و بر عملکرد و کیفیت کار حسابرسان تأثیر بسزایی دارد. یافته‌ها نشان می‌دهد، اخلاق حرفه‌ای بر تمایل به اشتراک‌گذاری دانش حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. حسابرسان با تجربه و کارآمد، از لحاظ عملکردی، توانایی تحلیل، شناسایی و کشف تقلب، نسبت به سایر حسابرسانی که تازه وارد عرصه فعالیت حسابرسی شده‌اند، برتری دارند. پایبندی به اصول اخلاقی منجر به نگرش مثبت حسابرسان نسبت به انتقال دانش و تجربه به دیگر حسابرسان شده و در رشد و تعالی حرفه نقش بسزایی دارد.

براساس یافته‌های پژوهش، اشتیاق شغلی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی حسابرسان را تقویت می‌کند. نگرش ذهنی مثبت حسابرسان نسبت به ایفای وظایف شغلی و نقش اجتماعی شان، رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان با عملکرد حسابرسی شان را بهبود می‌بخشد. همچنین یافته‌ها نشان می‌دهد، اشتیاق شغلی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تمایل به اشتراک‌گذاری دانش حسابرسان را تقویت نمی‌کند. شاید یکی از دلایل اصلی رد فرضیه پژوهش، استانداردسازی فرایندها و رویکردهای برنامه ریزی در حسابرسی باشد.

۷-۶- شاخص‌های نیکویی برازش مدل

نتایج آزمون دقت پیش بینی متغیرهای مکنون درونزا (R Square)، R Square Adjusted، شاخص استون-گیسر Q^2 و GoF در جدول ۱۰ درج شده است. این اطلاعات حاکی از سطحی ضعیف در رابطه با کیفیت کلی مدل درونی برای متغیرهای درونزای اصلی مدل با توجه به سه مقدار بیان شده است. با توجه به اینکه مقدار شاخص GoF بسیار کمتر از مقدار ۰/۲۵ است می‌توان نتیجه گرفت که مدل کلی تحقیق از کیفیت و یا به

تعبیر منابع قدیمی از برازش بسیار مناسبی برخوردار است و تا ۹۵ درصد دقت کواریانس محور ها به آزمون فرضیات پرداخته است.

جدول ۱۰- شاخص‌های نیکویی برازش

سازه‌ها	R Square	R Square Adjusted	Q ²	GoF
اشتراک‌گذاری دانش	۰/۲۶۶	۰/۲۶۱	۰/۱۳۶	۰/۲۳۷
اشتیاق شغلی	۰/۰۲۶	۰/۰۲۳	۰/۰۱۵	
عملکرد شغلی	۰/۹۹۵	۰/۹۹۵	۰/۷۳۰	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۸- بحث و نتیجه‌گیری

اهمیت عملکرد حسابرسان مستقل بر کسی پوشیده نیست، حسابرسان مستقل در ایجاد اعتماد عمومی برای سرمایه‌گذاران نقش مهمی ایفا می‌کنند و در سطح عمومی، با پالایش اطلاعات مالی مبنای تصمیم‌گیری مفید و آگاهانه استفاده کنندگان را فراهم می‌کنند. یکی از عناصر اصلی در تحقق اهداف حسابرسی، رعایت اخلاق حرفه‌ای از سوی حسابرسان است که بر عملکرد شغلی و کیفیت کار حسابرسی تأثیر بسزایی دارد. اخلاق حرفه‌ای، این قدرت را برای فرد فراهم می‌نماید که خودکنترل و خود بهبودگر باشد. در کنار اخلاق حرفه‌ای، ایجاد جو سازمانی مناسب به منظور تحقق اشتیاق شغلی، همکاری تیم حسابرسی با سرپرست، بازخورد مناسب نسبت به تلاش و عملکرد افراد و بهبود فرصت‌های یادگیری از وظایف اصلی حسابرسان ارشد می‌باشد. لذا در این پژوهش نقش تعدیلی اشتیاق شغلی حسابرسان بر رابطه اخلاق حرفه‌ای و عملکرد شغلی حسابرسان مورد تحلیل و بررسی قرار گرفت.

نتایج نشان داد، اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی حسابرسان تأثیر معناداری دارد. از آنجایی که یکی از عواملی که به مزیت رقابتی برای موسسات حسابرسی منجر می‌شود، وجود چارچوبی منسجم از اصول اخلاق یا منشور اخلاقی در موسسات حسابرسی است، رعایت اخلاق در موسسات حسابرسی، امری لازم و ضروری است؛ بنابراین، برای اینکه موسسات حسابرسی از یک سو دچار تعارض نشود و از سوی دیگر، بتواند با تصمیمات منطقی و خردمندانه منافع بلندمدت را تضمین کند، لازم است این موسسات رعایت اخلاق حرفه‌ای را سرلوحه عمل خود قرار داده و پایبندی به آن را به طور مستمر پایش و سنجش کنند. نتایج این فرضیه همراستا با مبنای نظری پژوهش و تحقیقات کوهی رستمی و همکاران (۱۴۰۱)، ثاقب اسمعیل پور و همکاران (۱۳۹۸)، درخشان‌مهر و همکاران (۱۳۹۸) و طاهری عطار و همکاران (۱۳۹۸) است.

همچنین نتایج نشان داد، اخلاق حرفه‌ای بر تمایل به اشتراک‌گذاری دانش حسابرسان تأثیر معناداری دارد. دانش، زیربنای مهارت، تجربه و تخصص هر فرد است. در واقع، هر سازمان برای دستیابی به اهداف خود،

از مجموعه دانشی استفاده می‌کند که نزد تک تک افراد و در ذهن آنها انباشته شده است. در صورت عدم استفاده از این دانش‌ها، میتوان شکست سازمان یا بالا بودن هزینه‌های ناشی از تکرار برخی فرآیندهای تصمیم‌گیری و عدم استفاده مطلوب از سوابق تجربی و تصمیم‌گیری‌ها را انتظار داشت. حاکمیت اخلاق حرفه‌ای در موسسات حسابرسی، منافع‌زیدی همچون بهبود روابط، افزایش جوتفاهم، افزایش تعهد و مسئولیت‌پذیری بیشتر اعضای تیم حسابرسی، و ایجاد نگرش ارزشی تسهیم و اشتراک اطلاعات را در پی دارد. موفقیت موسسات حسابرسی نتیجه تسهیم و اشتراک دانش است که کارایی و اثر بخشی کار تیمی را بالا برده و مدت زمان انجام فرایندهای حسابرسی را کاهش می‌دهد. بدیهی که ارتقای ارزشهای اخلاقی در حساب‌رسان ارشد و کارکنان حسابرسی لازمه فرهنگ سازی برای تسهیم دانش می‌باشد. نتایج این فرضیه همراه با مبانی نظری پژوهش بوده و تحقیقات سهرابی و همکاران (۱۳۹۹)، شفیقی و همکاران (۱۳۹۷) است.

یافته‌ها نشان داد، اشتیاق شغلی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی حساب‌رسان را تقویت می‌کند. اشتیاق شغلی، حالت ذهنی مثبت افراد نسبت به شغلی است که انتخاب کرده اند. حساب‌رسانی با اشتیاق شغلی بالا درک صحیحی از چشم انداز حرفه حسابرسی و وظایف خود داشته و با اهتمام بیشتری تعهدات اخلاقی و اجتماعی شان را پیگیری می‌کنند. براین اساس، حساب‌رسانی که اشتیاق شغلی بیشتری دارند، استقلال و بی طرفی حرفه‌ای بیشتری در فرایند حسابرسی داشته و تعهد حسابرسان به درستکاری و صداقت و رفتار حرفه‌ای بر افزایش کیفیت شغلی حسابرسان تأثیر بسزایی دارد.

همچنین یافته‌ها حاکی از آن است که اشتیاق شغلی تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر تمایل به اشتراک‌گذاری دانش حساب‌رسان را تقویت نمی‌کند. حرفه حسابرسی سابقه طولانی در استاندارد سازی مسئولیت‌ها و حذف تفکر از فرآیند حسابرسی دارد. اگر چه استانداردسازی، برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی را برای کارکنان ارشد حسابرسی تسهیل می‌کند ولی در عمل منجر به عادت افراد به یک برنامه مشخص و از پیش تعیین شده گشته و انگیزه افراد برای تفکر انتقادی، شناسایی رویکردهای جدید و برنامه ریزی متنوع را کاهش می‌دهد. لذا در این شرایط اشتیاق شغلی حساب‌رسان نمی‌تواند بر رابطه اخلاق حرفه‌ای حساب‌رسان و اشتراک دانش آنان تأثیری داشته باشد.

براساس یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌گردد، آموزش و برگزاری دوره‌های آئین رفتار حرفه‌ای، ارتقای سلامت اداری و ارتقای رضایت شغلی حساب‌رسان که میتواند رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حساب‌رسان را بهبود ببخشد؛ در دستور کار جامعه حسابداران رسمی قرار گیرد. همچنین با توجه به اینکه انتقال دانش میان حساب‌رسان از طریق جستجوی سریعتر و کارآمدتر اطلاعات و منابع مرتبط، منجر به بهبود دقت قضاوت حساب‌رسان می‌شود لازم است جامعه حسابداران رسمی رویکردها و سیاستهایی اتخاذ نماید تا حساب‌رسان به اشتراک‌گذاری دانش و انتقال دانش ترغیب نماید. لازم است علاوه بر رویکرد استانداردسازی فرایندهای حسابرسی، راهکارهایی را در جهت تقویت رویکردهای تفکر انتقادی در حرفه حسابرسی ارائه نمایند تا صرفاً شواهد و مستندات دلیلی برای اظهارنظر نباشد و قدرت فکری و شهودی حساب‌رسان نیز در جهت تصمیم‌گیری

و قضاوت بر عملکردهای مالی صاحبکاران مورد استفاده قرار میگیرد. همچنین به حسابرسان ارشد توصیه می شود تا فضای کاری حسابرسی را با افزایش فرصت‌های یادگیری، استقلال، ارائه بازخورد مثبت به تلاش و دقت همکاران را پویاتر نموده تا اعضای تیم با اشتیاق شغلی بیشتری روی کار متمرکز شده و بهتر اهداف حسابرسی را پیگیری نمایند. همچنین به محققان آتی توصیه می شود در زمینه موانع و عوامل تسهیل کننده اشتراک دانش در موسسات حسابرسی تحقیق و پژوهش کنند که شناخت آن‌ها و برنامه‌ریزی برای تقویت عوامل تسهیل کننده یا حذف موانع باعث بهبود کیفیت کار حسابرسان خواهد شد.

فهرست منابع

- بدیعی نژاد، علی و توانگر، افسانه، ۱۴۰۱. اثر تمرکز مالکیت نهادی منفعل، دوره تصدی مدیرعامل و رقابت بازار محصول بر رابطه بین اغفال توجه سرمایه‌گذاران نهادی منفعل و عدم شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۴)، صص. ۲۳۳-۲۶۲. doi: 10.30495/faar.2022.693676
- بزاز جزایری، سیداحمد، ۱۳۸۷. ارزیابی عملکرد منابع انسانی، تهران: انتشارات آییژ، چاپ دوم.
- پورحیدر، رحیمه، حسنی، محمد، مرتضی‌نژاد، نیلوفر و سامری، مریم، ۱۳۹۸. روابط ساختاری اعتماد سازمانی، اخلاق حرفه‌ای و ساختار سازمانی با اثربخشی مدرسه با نقش میانجی ارزشیابی عملکرد معلمان. آموزش و ارزشیابی، ۴۷، صص. ۹۳-۱۱۶.
- ترخونی، بهارک و رحمانی، مهری، ۱۴۰۰. ارتباط بین اخلاق حرفه‌ای و سلامت سازمانی حسابرسان و حسابداران. ترویج علم، ۱۰(۲۱)، صص. ۲۱۴-۲۰۰. Doi: 10.22034/popsci.2021.306905.1132
- ثاقب اسمعیل پور، مسعود، عبدی، کیانوش، حسینی، محمد علی و بیگلریان، اکبر، ۱۳۹۸. رابطه اخلاق کاری با عملکرد شغلی کارکنان اداری درمانی دانشگاه علوم بهزیستی و توانبخشی و مراکز تابعه در سال ۱۳۹۶. مجله توانبخشی، ۲۰(۱)، صص. ۶۳-۵۲.
- جلالی، محمدعلی، ۱۳۷۷. بررسی تأثیرات نگرش‌های شغلی بر عملکرد کارکنان عملیاتی بیمارستان‌های شبکه بهداشت و درمان و علوم پزشکی شهرستان شاهرود. تهران: دانشگاه شهید بهشتی، پایان نامه کارشناسی ارشد.
- حسین‌پور، داوود، قربانی پاجی، عقیل و ویشلقلی، مهدیه، ۱۳۹۸. تأثیر جو سازمانی مشارکتی بر اشتراک دانش با نقش تعدیلی انگیزش ذاتی و استقلال شغلی. مطالعات اجتماعی روان‌شناختی زنان، ۱۷(۱)، صص. ۱۶۴-۱۳۱.
- حیدری، محمد، رضوی، سید محمد حسین، امیرنژاد، سعید و محمدی، نصرالله، ۱۳۹۸. شناسایی موانع توسعه اخلاق حرفه‌ای مدیران سازمان‌های ورزشی. مطالعات مدیریت رفتار سازمانی در ورزش، ۲۳، صص. ۲۳-۳۵.

- خواجوی، شکراله و کرمانی، احسان، ۱۴۰۰. ویژگی‌های شخصیتی مؤثر بر تسهیم دانش در مؤسسات حسابرسی با رویکرد معادلات ساختاری. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۵۰)، صص. ۱-۳۲.
- خوشدل مفیدی، مراد، حلاجیان، ابراهیم، مهرآرا، اسدا و باقرزاده، محمدرضا، ۱۳۹۸. رابطه مدل مدیریت استعداد با اخلاق حرفه‌ای کارکنان گمرک ایران. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۴، صص. ۱۹۰-۱۹۴.
- دانایی فرد. حسن، خائف الهی، احمد و حسینی، سید مجتبی، ۱۳۹۰. تأملی بر ارتقاء تسهیم دانش در پرتو رفتار شهروندی سازمانی (مورد مطالعه: وزارتخانه مسکن و شهر سازی وزارتخانه راه و ترابری). *پژوهش‌های مدیریت عمومی*، ۴(۱۴)، صص. ۶۳-۸۴.
- درخشان‌مهر، آرش، جبارزاده کنگرلوئی سعید، بحری ثالث جمال و قلاوندی، حسن، ۱۳۹۸. تحلیل روابط مولفه های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حسابرسان مستقل. *دانش حسابرسی*، ۱۹(۷۶)، صص. ۲۳۰-۱۹۵.
- رستگار، عباسعلی و حکاکی، امیر، ۱۳۹۹. تأثیر قابلیت های زیرساختی مدیریت دانش بر هوش تجاری با میانجی‌گری نوآوری باز در شرکت‌های تولیدی کوچک و متوسط. *پژوهش‌های نوین در تصمیم‌گیری*، صص. ۱۳۹-۱۱۹.
- رضائیان، علی، ۱۳۸۱. نقش مدیر عالی دانش در مدیریت دانش. *فصلنامه پیام مدیریت دانشگاه شهید بهشتی*، دوره دوم، شماره ۳ و ۴، صص. ۱-۲۳.
- زارع متین، حسن، ۱۳۸۶. بررسی رابطه بین آموزشهای ضمن خدمت و توانمند سازی کارکنان (در سازمان جهاد کشاورزی استان قم). *فرهنگ مدیریت*، ۱۶.
- رضائیان فردوئی، صدیقه & قاضی نوری، سید سپهر. (۱۳۸۹). مدل‌یابی نقش اخلاق در موفقیت سیستم‌های مدیریت دانش. *سیاست علم و فناوری*، 3(2)، 80-65.
- زاهد بابلان، عادل، قلعه‌ای، علیرضا، دیوبند، افشین و کاظمی، سلیم، ۱۳۹۹. نقش واسطه‌ای اشتیاق شغلی در رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و پاسخگویی سازمانی. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۵(۱)، صص. ۱۲۹-۱۲۳.
- زند، معید، ۱۳۸۹. تعیین رابطه بین تسهیم دانش و عملکرد کارکنان در شرکت گاز استان کردستان. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه اصفهان.
- سماواتی، حسن، نجات، امیر رضا، ۱۳۸۸. بررسی نظام ارزشیابی عملکرد کارکنان ناجا (تعرفه ن پ ۲) از دیدگاه مدیران. *دوماهنامه توسعه انسانی پلیس*، ۶(۲۲)، صص. ۴۹-۱۹.
- سهرابی، عاطفه، یزدخواستی، علی و صادقی آرانی، زهرا، ۱۳۹۹. بررسی تأثیر عوامل فردی بر به اشتراک‌گذاری دانش در سازمان: فرا تحلیل مطالعات ایران. *فصلنامه مدیریت دانش سازمانی*، ۳(۴)، صص. ۴۴-۱.

- شفیقی، فاطمه، کلانتری، مهدی و ذوالفقاری زعفرانی، رشید، ۱۳۹۷. تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی با توجه به نقش میانجی دین‌داری در کار (مورد مطالعه: معلمان آموزش و پرورش استان همدان). *پژوهش در نظام‌های آموزشی*، ۱۲ (ویژه‌نامه)، صص. ۹۸۵-۱۰۰۸.
- طاهری عطار، غزاله، پوراحمدی، معین و هراتی، مسعود، ۱۳۹۸. تحلیل اثر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی و اعتماد سازمانی با میانجی‌گری جو اخلاقی. *پژوهش‌نامه مدیریت تحول*، ۱۱ (۱)، صص. ۲۷-۵۶.
- عبدی، رسول و اربابی، سعید، ۱۴۰۱. تأثیر مؤلفه‌های روانشناختی پیگمالیون بر توسعه ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۲ (۸)، صص. ۱۱۵-۸۸.
- عزیزی، نعمت اله، ۱۳۸۹. اخلاق حرفه‌ای در آموزش عالی: تاملی بر راهبردهای بهبود استانداردهای اخلاقی در آموزش دانشگاهی. *فصلنامه راهبرد فرهنگ*، ۳ (۹-۸)، صص. ۲۰۱-۱۷۳.
- عصاره، علیرضا، اوضاعی، نسرین و عظیم پور، احسان، ۱۴۰۰. رابطه اشتیاق شغلی و خوش‌بینی تحصیلی با عملکرد شغلی معلمان. *فصلنامه علمی- پژوهشی خانواده و پژوهش*، ۱۸ (۱)، صص. ۴۶-۲۷.
- علاقه بند، علی، ۱۳۸۳. مدیریت رفتار سازمانی کاربرد منابع انسانی. چاپ ۲۳، تهران، نشر امیر کبیر، ص ۱۳۴.
- علی زاده، سیما، ۱۳۹۸. تحلیل کانونی رابطه بین مولفه‌های اخلاق حرفه‌ای و ابعاد مسئولیت‌پذیری اجتماعی. *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱، صص. ۱۱۷-۱۲۳.
- علیزاده، مهدی، ۱۳۹۰. اخلاق چیست؟ تحلیلی فرا اخلاقی از مفهوم (حیث اخلاقی). *پژوهش‌های اخلاقی*، ۱ (۳).
- علی‌زاده‌گان، لیلا، صمدی لرگانی، محمود و ایمنی، محسن، 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*، ۱۴ (۵۴)، صص. ۷۸-۴۹. doi: 10.30495/faar.2022.693669
- قاسم زاده ابوالفضل، ملکی شیوا و شریفی لیلی ۱۳۹۵. اثر میانجی اخلاق حرفه‌ای در رابطه بین سرمایه فکری، یادگیری سازمانی و تسهیم دانش. توسعه آموزش در علوم پزشکی، ۹ (۲۲)، صص. ۷۶-۸۶.
- قاسمی، فاطمه، ۱۳۹۲. بررسی تأثیر آموزش‌های ضمن خدمت بر عملکرد شغلی کارکنان ستادی بانک سپه تهران. *بانک سپه*، ۱۴۶، ص ۴۲.
- قاسمی، محسن، ۱۳۹۹. *رابطه رهبری اخلاقی با به اشتراک‌گذاری دانش کارکنان شهرداری شیراز*. دومین کنفرانس ملی علوم انسانی و توسعه، شیراز، <https://civilica.com/doc/>
- قلیچ لی، بهروز. ۱۳۸۸. مدیریت دانش: فرایند خلق، تسهیم و کاربرد سرمایه فکری در کسب و کارها. تهران: سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، صص. ۱-۲۳.
- قنبری، سیروس و محمدی، محمدفائق، ۱۳۹۶. ارزیابی نقش اخلاق حرفه‌ای و امنیت روانی بر ارتباط بین عدالت و آوای سازمانی، *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۲ (۲)، صص. ۴۷-۵۷.

- کوهی رستمی، منصور، گیلانی، سعید و نجف پور مقدم، پروین، ۱۴۰۱. تأثیر اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد شغلی با میانجیگری جو اخلاقی در کتابخانه‌های دانشگاهی شهر اهواز. *تحقیقات کتابداری و اطلاع‌رسانی دانشگاهی*، ۵۶(۳)، صص. ۱-۱۲.
- کیا، علی اصغر، سایی، عبدالمنان، ۱۳۹۸. جایگاه اصول و ارزش‌های اخلاق حرفه‌ای در تبلیغات تجاری. *علوم خبری*، ۲۹، صص. ۱۳۷-۱۵۵.
- محمدی فاتح، سبحانی، محمدصادق و محمدی، داریوش، ۱۳۸۵. مدیریت دانش. *پیام مدیریت*، ۲۶، صص. ۳۷-۴۷.
- مرادی، مهدی، مرندي، زکيه و محسنی، ایمان، ۱۳۹۶. رابطه بین مدیریت دانش شخصی و عملکرد شغلی حسابداران. *مطالعات کتابداری و علم اطلاعات*، ۹(۱۹)، صص. ۹۷-۱۱۶.
- مسعودی مراقی مجید و استوار، رحیم، ۱۳۹۳. بررسی رابطه‌ی ابهام و تعارض نقش و عملکرد شغلی (مطالعه‌ی موردی در شرکت ملی مناطق نفت‌خیز جنوب). *ماهنامه علمی اکتشاف و تولید نفت و گاز*، ۱۱۶، صص. ۸-۱۶.
- ملانظری، مهناز و اسماعیلی کیا، غریبه، ۱۳۹۳. شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی اثرگذار بر مهارت حساب‌رسان در انجام قضاوت‌های حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۱(۴)، صص. ۵۰۵-۵۲۶.
- منوریان، عباس، عسگری، ناصر و آشنا، مصطفی، ۱۳۸۶. ابعاد ساختاری و محتوایی سازمان‌های دانش‌محور. *اولین کنفرانس ملی مدیریت دانش*، دانشگاه اصفهان، صص. ۱-۳.
- مهدوی، غلامحسین و زمانی، رضا، ۱۳۹۷. تأثیر ویژگی‌های فردی حساب‌رسان بر رضایت شغلی آنان. *دانش حسابرسی*، ۱۸(۷۱)، صص. ۳۷-۵۶.
- نادری، فرح و صفرزاده، سحر، ۱۳۹۳. بررسی رابطه عدالت سازمانی، سامت سازمانی، اشتیاق شغلی و جو سازمانی نوآورانه با توانمندسازی روانشناختی و رفتار مدنی سازمانی. *فصلنامه دانش و پژوهش در روانشناسی کاربردی*، ۱۵(۲)، صص. ۵۶-۶۸.
- Abzari, M., & Abbasi, R., 2011. Investigating Impact of Organizational Climate on Intention to Knowledge Sharing Behavior by Using Theory of Planned Behavior (TPB). *Interdisciplinary journal of contemporary research in business*, 2(12), PP. 121-134.
- Agyemang, F.G., Dzandu, M.D. and Boateng, H., 2016. Knowledge sharing among teachers: the role of the Big Five Personality traits. *VINE Journal of Information and Knowledge Management Systems*, 46(1), pp. 64-84. <https://doi.org/10.1108/VJIKMS-12-2014-0066>
- Aisyah, L & Dewi, S.R., 2023. The Influence of Professional Ethics, Self Efficacy and Love of Money on Accounting Students' Interests in a Career in Taxation with Motivation as a Moderating Variable (Study on Accounting S1 Students at Muhammadiyah University of Sidoarjo). *Journal of Islamic and Muhammadiyah Studies*, 4, 1-11. 10.21070/jims.v4i0.1545

- Borman, Walter C. & Motowidlo, Stephan J., 1997. Task Performance and Contextual Performance: The Meaning for Personnel Selection Research. *Human Performance*, 10(2), PP 99-109
- Byrne, Zinta S., Stoner. Jason., Thompson, Kenneth R. and Hochwarter Wayne., 2005. The Interactive Effects of Conscientiousness, Work effort, and Psychological Climate on Job Performance. *Journal of Vocational Behavior*, 66(2), PP 326-338.
- Chee W. Chow, Joanna L. Ho & Sandra C. Vera-Munoz., 2008. Exploring the Extent and Determinants of Knowledge Sharing in Audit Engagements. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 15:2, 141-160, DOI: 10.1080/16081625.2008.9720815
- Chi, H. K., Yeh, H. R., & Chiou, C. Y., 2008. The mediating effects of internal marketing on transformational leadership and job performance of insurance salespersons in Taiwan. *The Business Review*, 11(1), PP 173-180
- Conway, James M., 1999. Distinguishing Contextual Performance From Task Performance for Managerial Jobs. *Journal of Applied Psychology*, 84(1), PP 3-13.
- Curtis, M. B., & Taylor, E. Z., 2018. Developmental mentoring, affective organizational commitment, and knowledge sharing in public accounting firms. *Journal of Knowledge Management*, 22(1), PP 142-161.
- Fadhilah, I. A., Heriyadi., Daud, I., Shalahuddin, A., & Fahrana, Y., 2023. The Impact of Authentic Leadership toward Employee Performance through Work Engagement and Organizational Citizenship Behavior as Mediating Variable. *Journal of Economics, Management and Trade*, 29(1), PP 25-39.
- Findıklı, M. A., Yozgat, U., & Rofcanin, Y., 2015. Examining organizational innovation and knowledge management capacity the central role of strategic human resources practices (SHRPs). *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 181, PP 377-387.
- Ghanbari S, Mohammadi M. F. (2017). Analysis the role of professional ethics & psychological security on relationship between organizational justice & organizational voice. *Ethics in Science & Technology*; 12 (2):47-56. (In Persian).
- Gupta, Bindu., 2008. Role of Personality in Knowledge Sharing and Knowledge Acquisition Behaviour. *Journal of the Indian Academy of Applied Psychology*, 34(1).
- Hakanen, J. J., Bakker, A. B., & Schaufeli, W. B., 2006. Burnout and work engagement among teachers. *Journal of School Psychology*, 43, PP 495-513.
- Hallberg, U. E., & Schaufeli, W. B., 2006. Same same” but different? Can work engagement be discriminated from job involvement and organizational commitment?. *European Psychologist*, 11(2), PP 119-127.
- Huy, Quy N., Bagozzi, Richard P., Boss, Wayne., Sguera, F., 2010. Affective Enablers of Knowledge Sharing in a High Performance Hospital.
- Katz, D., & Kahn, R. L., 1966. The social psychology of organizations. New York: Wiley
- Kegans, M., 2009. Professional Ethics Levels. *Health education research: Theory Practice*, 19, PP 125-137.
- Kim, T. Y., Hon, A. H. Y., and Crant, J. M., 2009. Proactive personality, employee creativity, and newcomer outcomes: a longitudinal study. *J. Bus. Psychol.* 24, 93–103. doi: 10.1007/s10869-009-9094-4
- Liu, X., Zheng, X., Lee, B. Y., Yu, Y., & Zhang, M., 2023. COVID-19 and employee job performance trajectories: The moderating effect of different sources of status. *Journal of Vocational Behavior*, 142, PP 1-17. <https://doi.org/10.1016/j.jvb.2023.103862>
- Mesmer-Magnus, J. & DeChurch, L., 2009. Information Sharing and Team Performance: a Meta-Analysis. *Journal of Applied Psychology*, 94(2), PP 535-546.

- Motowidlo, S. J., & Keil, H. J., (2013). Job performance. In N. W. Schmitt, S. Highhouse, & I. B. Weiner (Eds.), *Handbook of psychology: Industrial and organizational psychology*, PP 82–103. John Wiley & Sons, Inc.
- Nguyen, L., Umemoto, K., Kohda, Y., & Blake, J., (2015). Knowledge management in auditing: a case study in Vietnam. *European Conference on Knowledge Management*, PP 571-596.
- Nonaka, I. and Takeuchi, H., (1995). *The Knowledge-Creating Company: How Japanese Companies Create the Dynamics of Innovation*. Oxford University Press, New York.
- Nouriyan M, Atashk M, Salem S, Jamshidzadeh Kyasrayy M., (2016). The impact of demographic factors on the possibility of observing professional ethics teaching in universities. *Ethics in Science and Technology*, 11(1), PP 85-94. (In Persian).
- Parker, S. L., Jimmieson, N. L., & Amiot, C. E., (2010). Self-determination as a moderator of demands and control: Implications for employee strain and engagement. *Journal of Vocational Behavior*, 76(1), PP 52-67.
- Peng, Yu-Ping., (2014). Job satisfaction and job performance of university librarians: A disaggregated examination. *Library & Information Science Research*, 36, PP 74–82.
- Polanyi, M., 1985. *Knowing and Being*; London: Routledge & Kegan Paul. 1969. 10.
- Ramadhan, D., (2019). The Effect of Personality Dimension on Organizational Citizenship Behavior and its Impact on Knowledge Sharing. *International Journal Of Management And Economics Invention*, 5(01), pp 1994-2002. <https://doi.org/10.31142/ijmei/v5i1.01>
- Rodgers, W., Mubako, G.N., & Hall, L., (2017). Knowledge management: The effect of knowledge transfer on professional skepticism in audit engagement planning. *Computers in Human Behavior*, 70, PP 564-574.
- Roth, Philip L, Purvis, Kristen L., & Bobko, Philip., (2012). A Meta-Analysis of Gender Group Differences for Measures of Job Performance in Field Studies. *Journal of Management*, 38(2), PP 719-739.
- Rotundo, Maria, & Paul R. Sackett., (2002). Task The Relative Importance of Task, Citizenship, and Counterproductive Performance to Global Ratings of Job Performance: A Policy-Capturing Approach. *Journal of Applied Psychology*, 87(1), PP 66-80.
- Schaufeli, W. B., & Bakker, A. B., (2006). Job demands, job resources, and their relationship with burnout and engagement. *Journal of Organizational Behavior*, 25, PP 293–315.
- Schaufeli, W. B., Bakker, A. B., & Salanova, M., (2006). The measurement of work engagement with a short questionnaire: A cross-national study. *Educational and Psychological Measurement*, 66(4), PP 701-716.
- Ssonko DKW. (2010). Enhancing professionalization of human resource management in the public service in Africa. Available at: https://www.academia.edu/1594045/Enhancing_Professionalization_of_Human_Resource_Management_in_the_Public_Service_in_Africa. Accessed: 12 Jun 2018.
- Teh, Pei-Lee Yong, Chen-Chen, Chong, Chin-Wei and Yew, Siew-Yong., (2011). Do the Big Five Personality Factors affect knowledge sharing behaviour? A study of Malaysian universities. *Malaysian Journal of Library & Information Science*, 16(1), PP 47-62.
- Trivellas, panelPanagiotis, Akrivouli Zoe, Tsifora, Evdokia, Tsoutsas, Paraskevi., (2015). The Impact of Knowledge Sharing Culture on Job Satisfaction in Accounting Firms. The Mediating Effect of General Competencies. *Procedia Economics and Finance*, 19, PP 238-247.

- Venkatesh, V., Davis, F. D., & Zhu, Y., (2022). A cultural contingency model of knowledge sharing and job performance. *Journal of Business Research*, 140, PP 202-219.
<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2021.07.042>
- Wang Chenhao, Chenhao Wang, Zhipeng Xue, Yang Zhou., (2021). CogNet: Bridging Linguistic Knowledge, World Knowledge and Commonsense Knowledge.
- Yen, L, T, M., & Tung, L, V., 2021. Impact of knowledge sharing on public sector accounting innovation performance in Vietnam. *HCMCOUJS-Economics and Business Administration*, 13(1), PP 135-155.
- Yener M, Yaldiran M, Ergun S. (2012). The effect of ethical climate on work engagement. *Procedia -Social and Behavioral Sciences*; 58: 724 – 733.

Abstract

The role of job passion on the relationship between auditors' professional ethics and job performance and knowledge sharing

Nazanin Bashirimanesh¹
Zohre Arefmanesh²
Ali Babaei Sanjdari³

Received: 2025/March/29 Accepted: 2025/June/03

Abstract

Considering that professional ethics and ethical climate can affect the quality of organizational results, the purpose of this research is to investigate the impact of professional ethics on job performance and willingness to share auditors' knowledge with the moderating role of job enthusiasm. The statistical population of this research included all auditors (official accountants), numbering 3152 people. 347 people were selected as the statistical sample of the research based on Cochran's formula and using stratified random sampling method to collect data. To measure the job enthusiasm of employee's standard questionnaire of Schaffel and Baker (2006), Azizi (2019), knowledge sharing questionnaire of Hoy et al. E. Conway (1999) was used. The method of analysis is statistical analysis of structural equations. The results showed auditors' professional ethics have a positive and significant effect on job performance and knowledge sharing. Compliance with the principles of professional ethics in auditors has a significant impact on the auditor's performance. Also, experienced auditors are superior in terms of performance, the ability to analyze, identify and detect fraud, compared to auditors who have just entered the field of auditing. Adherence to ethical principles leads to a positive attitude of auditors towards the transfer of knowledge and experience to other auditors and plays a significant role in the growth of the profession. Based on the findings of the research, job enthusiasm strengthens the effect of professional ethics on auditors' job performance, but it does not affect the relationship between professional ethics and auditors' willingness to share knowledge.

Keywords: job passion, professional ethics of auditors, job performance, knowledge sharing.

¹ Department of Accounting, Faculty of Management, Economics and Accounting, Payam Noor University, Tehran, Iran (Corresponding author).bashirimanesh@pnu.ac.ir

² Department of Accounting, Faculty of Management, Economics and Accounting, Yazd University, Yazd, Iran. arefmanesh@yazd.ac.ir

³ Department of Accounting, Faculty of Management, Economics and Accounting, Payam Noor University, Tehran, Iran. alibabaei1367222@gmail.com



Abstracts

Content

• The moderating role of institutional ownership on the role of CEO overconfidence on future firm risk Vahid Oskou, Reza Daghani & Majid Moradi	26
• Capabilities Artificial Intelligence in Accounting: Analysis of its Consequences Masod Taherinia & Abdullah Saedi	52
• The Effect of the Style of Leading on Job Burnout and Resignation of the Auditor, with ... Seyed Morteza Mousavinejad, Amin Nazemi & Navid Reza Namazi	79
• Modeling the Treasury Accounting System in Good Governance with an interpretive approach Marzie Aqajani , Gholamreza Kordestani , Mahdi beshkoo & Kumars Biglar	122
• The Effect of Firm Performance on Relationship between Earnings Management and Investment ... Sabrina Boodaghian , Abdolali Jalali & Parvin Sadri	148
• Presenting a model to determine the influence of auditors' behavioral components on the type of ... Parvin Karimi , Amir Rezakeyghobadi & Seifollah Tabrizi Koohikhili	174
• Presenting a causal model to investigate the factors determining moral behavior by fuzzy dimtel ... Majid Pakdel & Zahra Pourzamani	200
• Factors affecting the degree of convergence of accountants' ability with management ... Farid Sheikhabgheri & Ahmad Yaghoobnezhad	220
• The Impact of Financial Statement Complexity on Stock Return: A Study Empirical In Tehran ... Mohammad Sayrani , Zohier Morady & Hadis Javanmard	242
• Presenting an interpretative structural model of factors affecting tax compliance improvement ... Mahdi Khadri , Habib Piri & Reza Sotoudeh	268
• The role of job passion on the relationship between auditors' professional ethics and job ... Nazanin Bashirimanesh , Zohre Arefmanesh & Ali Babaei Sanjdari	300

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 Coad:** 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.