



کار بست نظریه استعاره‌ی بلک سوئن نسبت به بررسی اثر حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه

محمد اسدی چهاربرج^۱
فرهاد دهدار^۲ ✉
محمد رضا عبدلی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۰۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۲

چکیده

حسابداری امروزه فراتر از رویکردهای تک بعدی و اثبات گرایی، نقش‌هایی چندبعدی در عرصه‌های اجتماعی، اقتصادی، فرهنگی و حقوقی باهدف ایجاد سطح شفافیت‌ها و رعایت حقوق ذینفعان را در خود نهادینه ساخته است. حسابداری قضایی به عنوان یکی از همین نقش‌های تغییر یافته حسابداری، محسوب می‌شود که می‌تواند به تعادل اطلاعاتی و تصمیم‌گیری در بازار سرمایه کمک نماید و زمینه‌ی ارتقای کیفیت گزارشگری یکپارچه را توسعه بخشد. هدف این پژوهش کار بست نظریه استعاره‌ی بلک سوئن نسبت به بررسی اثر حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه می‌باشد. پژوهش حاضر از نظر هدف پژوهش، کاربردی و از حیث نحوه گردآوری داده‌ها از نوع پژوهش‌های توصیفی-همبستگی می‌باشد. همچنین، از نظر شیوه استدلال قیاسی-استقرایی بوده و به دلیل مطالعه داده‌های مربوط به یک مقطع زمانی خاص، روش تحلیل داده‌ها به صورت مقطعی و مبتنی بر روش تحلیل مسیر است. داده‌های پژوهش از پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران و داده‌های مربوط به پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه شرکت‌ها از طریق شاخص امتیاز گزارشدهی یکپارچه که شامل شش عنصر محتوای اصلی بر پایه ۵ پرسش را برای سنجش جامع بودن و کیفیت افشاسازی گزارشگری یکپارچه بودند، از طریق غربالگری گزارش‌های همراه صورت‌های مالی سنجش شد. همچنین به منظور برازش مدل، از تحلیل حداقل مربعات جزئی (PLS) استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد، حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه شرکت‌ها تاثیر مثبت دارد.

واژه‌های کلیدی: نظریه استعاره‌ی بلک سوئن؛ حسابداری قضایی؛ پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه.

^۱ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. m_asadi4borj@yahoo.com

^۲ استادیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران (نویسنده مسئول): f.dehdar1970@yahoo.com

^۳ دانشیار گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. Mra830@yahoo.com

مقدمه

هر روزه با تغییرات شدید محیط بازارها و باتوجه به افزایش سطح آگاهی‌های اجتماعی، بیشتر تحلیلگران بازار سرمایه به اهمیت کیفیت گزارشگری مالی پی برده‌اند. زیرا کیفیت گزارشگری، شامل صورت‌های مالی قابل اعتماد و عاری از تحریف‌های با اهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب محسوب می‌شوند، که می‌توانند زمینه‌ی ارتقای تصمیم‌گیری‌ها را در بازار سرمایه ارتقاء بخشند (راشید، ۲۰۲۰). در واقع، اطلاعات منعکس‌شده در صورت‌های مالی، زمانی برای استفاده‌کنندگان مفید و مؤثر است که از ویژگی‌های کیفی لازم برخوردار باشند. ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی به ویژه گزارشگری یکپارچه مجموع مضامینی را در بر می‌گیرد که به افزایش قابلیت اعتماد در بازار منجر خواهد شد. براین اساس باید بیان نمود، اطلاعات مالی هنگامی از قابلیت اعتماد و اتکاء برخوردار است که تمامی آثار مالی معاملات و سایر رویدادهای مالی اولاً به صورت فراگیر/پایدار، و ثانیاً به گونه‌ای بی‌طرفانه اندازه‌گیری نماید و نتایج براساس بیان صادقانه و در زمان مقرر به استفاده‌کنندگان انعکاس یابد (رحمانی و همکاران، ۱۴۰۰). اما الزاماً منظور از کیفیت گزارشگری یکپارچه، تمرکز بر جنبه‌های قابل‌سنجش کمی ممکن است نباشد، بلکه می‌تواند جنبه‌های ادراکی و تجمعی ارزش‌گذاری بر تصمیم‌گیری‌های ذهنی سهامداران و سرمایه‌گذاران و تحلیل قانونگذاران را نیز تحت تاثیر قرار دهد. زیرا بسترها هستند که در یک اجتماع همچون بازار سرمایه، مسیر شکل‌گیری نیازها و انتظارات ذینفعان را برای ارتقای کیفی گزارشگری پایدار مهیا می‌نمایند و زمینه برای رقابت‌های اثربخش‌تر در جذب سرمایه‌گذاران بیشتر جهت تامین منابع مالی موردنیاز برای پیشبرد طرح‌ها و پروژه‌های آتی شرکت را محقق می‌نماید (شاوان، ۲۰۰۸). به عبارت دیگر انتظارات و خواسته‌های افراد به عنوان ذینفعان در بازار جهت القای ویژگی‌های کیفیت گزارشگری یکپارچه بسیار اثرگذار می‌باشد. در بخشی از این کارکردها جریان آزاد اطلاعات به ارتقای کیفی صورت‌های مالی کمک می‌کند و در بخش دیگر، وجود ساختاریافتگی و الزامات نهادی است که می‌تواند در تقویت پیامدهای گزارشگری یکپارچه موثر باشد (ایونس و

همکاران، ۲۰۲۱). حسابداری قضایی به عنوان نهاد ساختاریافته به ویژه در اوایل دهه‌جاری به تدریج و با ایجاد سیکل سیستماتیک (چرخه‌ی ارتباطی) با متن بازار سرمایه و افزایش شناخت نیازمندی‌های اطلاعاتی، شکل منسجم‌تری به خود، جهت ایجاد اطمینان به کاردهای گزارشگری مالی شرکت‌ها، گرفته است. اما سوال اینجاست، محرک نیازهای اطلاعاتی جهت شکل‌گیری حسابداری قضایی چه بوده است؟

اگرچه پاسخ به این دست از سوالات معمولاً به دلیل گستردگی تغییرات محیطی، به طور واضح وجود ندارد، اما تمرکز بر شفافیت برآوردهای ذینفعان به عنوان پویاتر نمودن عرضه و تقاضای اطلاعات، مبنایی است که حسابداری قضایی به واسطه‌ی افزایش سطح شناخت و دانش تجربی به دنبال آن می‌باشد. به عبارت دیگر، تغییرات مداوم محیطی و افزایش احتمال تقلب به دلیل خلاءهای قانونی، ذینفعان را در اجتماعی همچون بازار، دستخوش هیجاناتی می‌نماید که امکان بروز رفتارهای غیرعقلایی را در بازار افزایش می‌دهد (رحمان و هشیم، ۲۰۲۱). در این راستا تمرکز بر نظریه استعاره‌ی بلک سوئن قابل توجه است. زیرا این استعاره به شرایط مبهم و دائماً درحال تغییر اشاره دارد که ضمن پایین آوردن امکان برآوردهای عقلایی می‌تواند زمینه‌ی توده‌واری در بازار را افزایش دهد (براجکویچ و پیسا، ۲۰۱۵). در این شرایط به دلیل افزایش رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ای همچون سفته‌بازی، تعادل بازار برهم می‌خورد و بازار به بی‌تعادلی و نابسامانی گرایش می‌یابد و این موضوع نیاز به تغییر جهت ایجاد مانع از شرایط ابهام و بحرانی را بیش از پیش دارای اهمیت می‌نماید (صادقی و همکاران، ۱۳۹۵). لذا حسابداری قضایی با استفاده از دلایل سیستمی نابسامانی بازار تلاش می‌کند تا با آزادسازی جریان اطلاعات و اثربخشی نظارت‌های نهادی و عمومی، مانع از بروز رفتارهای توده‌وار گردد که براساس آن می‌توان انتظار داشت، ویژگی‌های کیفی گزارشگری یکپارچه به واسطه‌ی تغییر ادراک ذینفعان بتواند به اعتماد بیشتر به حسابداری و افشای اطلاعات منجر شود (دی‌گابریئل و همکاران، ۲۰۲۰). نظریه استعاره‌ی بلک سوئن در واقع لزوم ایجاد مانع بر پیامدهای تغییرات محیطی به دلیل ایجاد ابهام در

حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه نمودند و انجام این پژوهش می‌تواند به توسعه‌ی ادبیات نظری جهت پُر نمودن شکاف هزینه‌های نمایندگی باهدف ارتقای سطح نظارت‌ها جهت پاسخگویی به انتظارات ذینفعان کمک نماید و سطح شناخت نظری در باب موضوع پژوهش را براساس ویژگی‌های ساختاری شرکت‌ها در جوامع و بازارهای سرمایه مختلف، گسترده‌تر نماید.

ثانیاً نتایج این پژوهش می‌تواند به نهادهای نظارتی همچون سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای گزارشگری مالی کمک نماید تا با ارتقای سطح شناخت نیازمندی‌های اطلاعاتی ذینفعان جهت کنترل احتمالات غیرقابل پیش‌بینی در برآوردهای آنان، به افزایش ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی کمک نمایند تا سطح جذابیت‌های سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه تقویت شود و از طریق نظارت‌های بیشتر در بُعد قضایی، رفتارهای استاندارد مالی شرکت‌ها در پایبندی به قوانین را توسعه بخشند و مانع از بروز ناهنجاری‌های بازار سرمایه به دلیل وجود فرصت‌طلبی‌های رفتاری شرکت‌ها و مدیران جهت دورزدن قوانین و کسب منافع بیشتر، که احتمالاً تبعات منفی به دلیل بروز رفتارهای توده‌وار خواهد داشت، گردند. لذا با اتکاء به وجود اهمیت حفظ تعادل بازار و براساس کاربست نظریه بِلک سوئِن این پژوهش به دنبال بررسی تاثیر اثر حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه می‌باشد.

مبانی نظری

حسابداری قضایی مفهومی توسعه‌یافته از مباحث حقوق مالی محسوب می‌شود که طیفی از سندسازی‌ها تا پولشویی را در حسابداری نهادها، بنگاه‌های اقتصادی و ... در بر می‌گیرد و دانشی است که زمینه‌ساز پیدایش آن، قوانین و مقررات حاکم بر دنیای تجارت، برای جلوگیری از تقلبات و برخورد با متخلفین است (جیمز، ۲۰۱۰). این پارادایم در حسابداری مبتنی بر فرآیندی گردآوری و ارائه اطلاعات مالی به نهادها و سرمایه‌گذاران است که قابلیت اتکاپذیری بالایی از نظر حقوقی داشته باشد. واژه حسابداری قضایی یک رویکرد تلویحی در پارادایم‌های

پیش‌بینی و برآوردهای منطقی/عقلایی از اطلاعات افشاء‌شده در بازار رقابتی را تشریح می‌نماید (یاروویا و همکاران، ۲۰۲۱) و به واسطه‌ی حسابداری قضایی می‌تواند شکل معنایی در ارضای نیازهای اطلاعاتی ذینفعان اعم از سهامداران؛ سرمایه‌گذاران؛ قانونگذاران و تحلیلگران بازار سرمایه را محقق نمایند. براین اساس بازنگری شکست‌ها و رسوایی‌های بزرگ مالی، در دو دهه گذشته، به عنوان فرآیند سیستماتیک اثرگذاری نظریه استعاره‌ی بِلک سوئِن سبب‌شده تا شک و تردید قابل‌ملاحظه‌ای راجعه به صلاحیت رویه‌های حسابداری بر مبنای حسابداری قضایی بیش از پیش مطرح شود و ضرورت نیاز به تغییر در نظارت‌های نهادی و عمومی در حسابداری به عنوان مبنایی برای جلوگیری از نابسامانی تصمیم‌های ذینفعان براساس رشد توده‌واری رفتار، عمل نماید (گری و موئسلی، ۲۰۰۶، اولو، ۲۰۱۴). حسابداری قضایی، به عنوان یک وظیفه‌ی نهادی، نقش بررسی انطباق خروجی‌های حسابداری با قوانین و مقررات و کشف تخلفات مالی را به عهده دارد (پهریل و گاونیوسلی، ۲۰۱۹). به عبارت دیگر، حسابداری قضایی به عنوان شاخه‌ای از حسابداری محسوب می‌شود که هدف آن افزایش سطح نظارت‌ها بر عملکردهای مالی شرکت‌ها در جهت ایجاد اعتماد بیشتر در ذینفعان می‌باشد. لذا با اتکاء به توضیح‌های مطرح شده، اهمیت انجام این پژوهش را می‌توان از دو منظر زیر مورد بررسی قرار داد.

اولاً اینکه این نخستین پژوهشی است که به واکاوی کاربست نظریه استعاره‌ی بِلک سوئِن نسبت به بررسی اثر حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفی گزارشگری مالی می‌پردازد. اگرچه پژوهش‌های گذشته همچون فرانک و همکاران (۲۰۲۰)؛ دایانادان و همکاران (۲۰۱۶)؛ و لیندهال و شدویتز (۲۰۱۳) به ترتیب به بررسی «رویه حسابداری قضایی در توسعه‌ی اصول پذیرفته شده حسابداری (GAAP) باهدف ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی»؛ «استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS) در توسعه حسابداری قضایی» و «بررسی حسابداری حقوقی در شرکت‌های خانوادگی با کیفیت گزارشگری مالی» پرداختند، اما هیچ پژوهشی، به واسطه‌ی توسعه‌ی کاربست نظریه استعاره‌ی بِلک سوئِن اقدام به بررسی اثر

می‌تواند برای سرمایه‌گذاران گمراه‌کننده باشد و خسارت سنگینی به آنها وارد کند. اهمیت این موضوع در شرکت‌های سهامی عام بسیار بیشتر است و مسئله حقوق عامه مطرح می‌شود. برای اطمینان از درستی و دقت صورت‌های مالی از استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی استفاده می‌شود. پرکاربردترین این استانداردها در سطح بین‌المللی «استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS)» و «اصول پذیرفته همگانی حسابداری مالی (GAAP)» هستند که در این بخش باهدف توسعه‌ی ادبیات اثرگذاری حسابداری قضایی بر کارکردهای کیفیت گزارشگری یکپارچه، تلاش می‌شود، تا تفاوت‌های این دو استاندارد، براساس رویکرد مقررات‌گذاری و مقررات‌زدایی سیاستمداران در بازارهای مالی و مسئولیت ناشی از اشتباه یا تقلب (مجرمانه) و رسیدگی مراجع قضایی به جرائم از نظر جایگاه و ماهیت حقوقی استانداردهای حسابداری بررسی شود. اُزیلی (۲۰۱۵) در پژوهش خود تلاش نمود تا تفاوت دو استاندارد بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و اصول پذیرفته همگانی حسابداری (GAAP) را باهدف بسط نظری اثر حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه مورد کنکاش قرار دهد. این محقق با ارائه‌ی چارچوب نظری زیر تلاش نمود تا اهمیت درک تفاوت‌ها را در بخش نظری بکارگیرد تا از طریق آن بتواند به بسط حسابداری قضایی جهت توسعه کیفیت گزارشگری یکپارچه کمک نماید.

جدید حسابداری محسوب می‌شود که در راستای یکپارچه‌سازی نقش حسابداری در خلق ارزش‌ها و شفافیت‌ها جهت تصمیم‌گیری‌های سهامداران عمل می‌نماید (سیگلتن و سیگلتن، ۲۰۱۰). در یک تعریف جامع انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۱)، حسابداری قضایی را شامل کاربرد اصول؛ نظریه‌های حسابداری و حقایق یا فرضیه‌ها در مسائل مربوط به اختلاف‌های دادگاهی (دعوی حقوقی) تشریح می‌نماید که دربرگیرنده‌ی شاخه‌های مختلفی از حسابداری تا حقوق می‌باشد. انجمن بازرسان خبر (۲۰۱۴) در تعریف حسابداری دادگاهی اشاره به کاربرد و استفاده از مهارت‌های تخصصی حسابداری در امور مربوط به حقوق مدنی بالقوه یا بالفعل یا دعوی قضایی (حقوقی) است و به طور کلی شامل اصول پذیرفته شده حسابداری، هزینه فرصت از دست‌رفته، درآمد، دارایی و یا ضایعات و خسارت، ارزیابی کنترل‌های داخلی، تقلب و هر موضوع و مواردی است که دربرگیرنده تخصص و تجربه حسابداری در نظام حقوقی می‌باشد، اما محدود به اصول پذیرفته‌شده عمومی حسابداری نمی‌باشد. از طرف دیگر، صورت‌های مالی شرکت‌ها اهمیت ویژه‌ای در شفافیت عملکرد آن‌ها و حفظ امنیت سرمایه‌ی صاحبان خود دارد. این گزارش‌ها نتیجه مالی همه‌ی فرآیندهای شرکت است. مسئله اینجاست که چطور می‌توان از درستی این گزارش‌ها اطمینان داشت. هرگونه تحریف ناشی از اشتباه یا تقلب در این گزارش‌ها



شکل (۱) تفاوت استاندارد (IFRS) و (GAAP) در بسط حسابداری قضایی

فقط در شرایطی که معیارهای خاصی رعایت شوند، به عنوان هزینه‌های سرمایه‌ای ثبت می‌شوند. این معیارها شامل منافع اقتصادی حاصل از این نوع هزینه‌های سرمایه‌ای است، درحالیکه، طبق GAAP هزینه‌های تحقیق و توسعه، به جز در توسعه نرم‌افزارهای رایانه‌ای، در ردیف سایر هزینه‌ها ثبت می‌شوند. برای نرم‌افزارهایی که در خارج از شرکت ایجاد می‌شوند، زمانی که آن نرم‌افزار راه‌اندازی شد و مورد استفاده قرار گرفت، هزین ههای تولید آن تجمیع و به عنوان دارایی ثبت می‌شود. اگر نرم‌افزار فقط به صورت داخلی استفاده شود، هزینه‌ها در طول توسعه نرم‌افزار به عنوان هزینه‌های سرمایه‌ای ثبت می‌شود. این درحالی است که در IFRS هیچ تمایزی برای نرم افزارهای رایانه‌ای و دیگر دارایی‌های نامشهود قائل نشده است. لذا حسابداری قضایی با تدوین مشی مشخصی در مقابل با این دست از تفاوت‌ها در ثبت یا عدم ثبت دارایی‌های نامشهود می‌تواند به ایجاد یکپارچگی رویه‌ای/پایدار و کیفیت گزارشگری مالی منجر شود (دورتسچی و روفز، ۲۰۱۵).

حسابداری اجاره سومین بُعد مبنای تفاوت استاندارد (IFRS) و (GAAP) از نظر اهمیت توسعه حسابداری قضایی است، به گونه‌ای که در IFRS موارد جزئی مستثنی شده‌ای وجود دارد که اجاره دارایی کم ارزشی تلقی می‌شود و می‌بایست در قالب هزینه شناسایی شود، در حالیکه در استاندارد GAAP چنین استثنایی وجود ندارد و باید به حساب اجاره ثبت شود. در این بُعد نیز حسابداری قضایی می‌تواند به وحدت رویه در ارتقای کارکردهای شفاف گزارشگری مالی و اجتناب از فرصت‌طلبی‌های رفتاری شرکت‌ها کمک نماید (کاربایر، ۲۰۱۹).

تجدید ارزیابی دارایی‌ها چهارمین بُعد مبنای تفاوت استاندارد (IFRS) و (GAAP) از نظر اهمیت توسعه حسابداری قضایی است، به گونه‌ای که در IFRS اجازه داده شده است تا دارایی‌های شرکت به قیمت روز تجدید ارزیابی شوند. این تجدید ارزیابی باید از راه‌های قابل اطمینان مانند کارشناسی رسمی صورت پذیرد.

اصل‌محوربودن و قاعده‌محوربودن دو بُعدی است که مبنای تفاوت استاندارد (IFRS) و (GAAP) محسوب می‌شود به طوریکه طبق GAAP شرکت‌های مختلفی که در صنایع گوناگون فعالیت می‌کنند ملزم به رعایت رهنمودها و قواعد خاص قضایی گزارشگری مالی در آن صنعت هستند، و باید آن‌ها را به جزئیات رعایت نمایند (قاعده محوری) در حالی که طبق IFRS حسابداران می‌توانند با در نظر گرفتن شرایط اصول را تفسیر کنند و تصمیم بگیرند که چگونه عمل کنند تا نتیجه مدنظر رهنمودهای استاندارد (اصل محوری) حاصل آید (بارتلت، ۱۹۹۳). لذا بسیاری از صاحب‌نظران پژوهشی در حسابداری قضایی همچون هالیگیوچ و همکاران (۲۰۱۵)؛ پاپولا و همکاران (۲۰۱۴) و گری (۲۰۰۶) بر این باورند که تقسیم‌بندی استانداردهای حسابداری به قاعده‌محور و اصول‌محور تقسیم‌بندی نادرستی است، چراکه قوانین و مقررات هرگز ایده‌آل و بدون اشکال نیستند. لذا براساس رویکرد حسابداری قضایی، می‌بایست قوانین به گونه‌ای مدون شوند که جای تحریف باقی نماند و کمتر به تفسیر اشخاص از آنها وابستگی داشته باشند. از این رو، باتوجه به این دو اصل، در دادگاه نمی‌توان چندان به استانداردهای (IFRS) و (GAAP) استناد نمود و می‌بایست با توسعه‌ی حسابداری قضایی به ایجاد شفافیت بیشتر گزارشگری مالی چه از منظر کمی و چه از منظر کیفی همت گماشت که کارکردهای نظارتی، هم با اصول حسابداری و قضاوت حسابداران در شرایط خاص همخوانی داشته باشد و هم مقررات مشخص و به دور از ابهام بتواند مرز اشتباه، تخلف و جرم را در حرفه‌ای با پیچیدگی‌های فراوان حسابداری را مشخص کند. در غیر این صورت هیچ مقام قضایی قادر به رسیدگی به پرونده‌های حقوقی این حوزه نخواهد بود (قهراری و باقری، ۱۳۹۹).

دارایی‌های نامشهود دومین بُعد مبنای تفاوت استاندارد (IFRS) و (GAAP) از نظر اهمیت توسعه حسابداری قضایی است. طبق IFRS هزینه‌های داخلی برای ایجاد دارایی‌های نامشهود مانند هزینه‌های تحقیق و توسعه

کاهش ارزش موجودی‌ها ششمین بُعد مبنای تفاوت استاندارد (IFRS) و (GAAP) از نظر اهمیت توسعه حسابداری قضایی است. در هر دو استاندارد امکان تعدیل کاهش ارزش موجودی‌ها نسبت به ارزش روز آن‌ها در بازار وجود دارد. ولی اگر بعداً قیمت بازار افزایش یابد، فقط طبق IFRS می‌توان تعدیل قیمت قبلی را اصلاح کرد. طبق GAAP اصلاح ثانوی این تعدیل ممنوع است. به این ترتیب، در نتیجه رعایت IFRS ارزشگذاری موجودی‌ها پویاتر خواهد بود (ارنست‌یوینگر و همکاران، ۲۰۱۱).

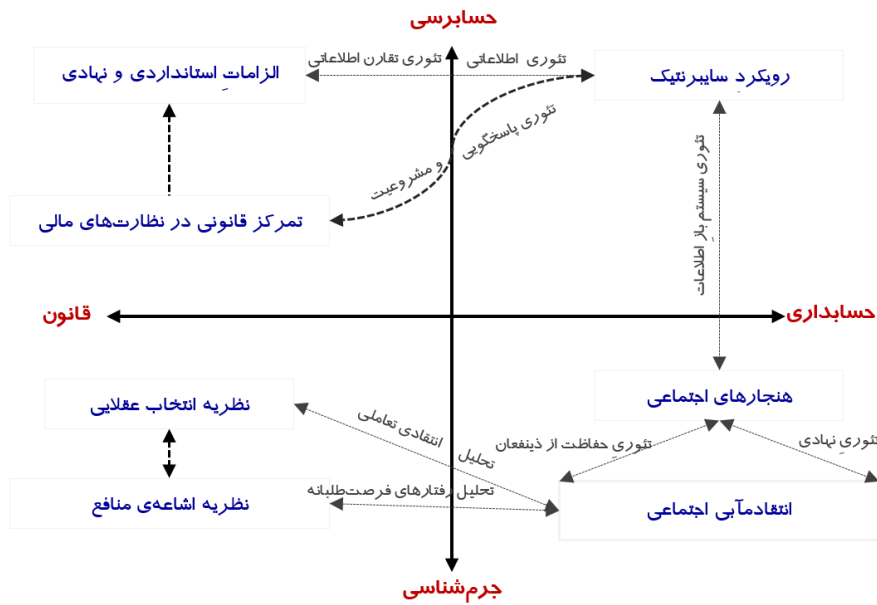
باتوجه به موارد افتراق در دو استاندارد پایه‌ای حسابداری جهت ارتقای شفافیت‌های گزارشگری مالی، می‌توان دریافت، حرفه‌های تخصصی مانند حسابداری از پیچیدگی‌های خاصی برخوردارند که درک آن‌ها نیاز به شناخت حقوقی متخصصان این حوزه دارد. لذا باتوجه به اینکه دادگاه‌های عمومی عمده‌تاً فاقد تسلط لازم برای ورود به حوزه‌های حرفه‌ای هستند، می‌توان انتظار داشت با توسعه‌ی کارکردهای حسابداری قضایی، امیدوار بود تا ابعاد کیفی در گزارشگری یکپارچه توسعه یابد. نکته قابل توجه این است که گزارش کارشناسان رسمی نیز اغلب نمی‌تواند این پیچیدگی‌ها را به اندازه کافی برای حقوقدانانی که شناخت تخصصی در حسابداری را ندیده‌اند، هموار کنند. براین اساس قضات وکلا در چنین پرونده‌هایی نمی‌توانند چندان قابل‌اتکاء باشند و توسعه‌ی نقش حسابداری قضایی در درون ساختارهای شرکت‌ها ضمن کاهش شکاف هزینه‌های نمایندگی می‌تواند به ایجاد یکپارچگی بیشتر در گزارشگری مالی از منظر ادراک تصمیم‌گیرندگان منجر شود (شریفی و همکاران، ۱۴۰۰).

از طرف دیگر، کرامبلی (۲۰۱۹) از طریق ماتریس نقاط مرجع تلاش نمود تا در ۴ بُعد الزامات قانونی و نهادی؛ زمینه‌های جرم‌شناسی به ترتیب در محور عمودی و افقی و حسابداری و حسابرسی به عنوان مبنای این تحلیل، توسعه‌ی حسابداری قضایی را در بستر بازار به عنوان یک محیط مبتنی بر انتظارات و هنجارهای اجتماعی مورد بررسی قرار داد.

دارایی‌هایی مانند اموال؛ ماشین‌آلات؛ تجهیزات؛ سرمایه‌گذاری‌ها و دارایی‌های نامشهود می‌توانند مورد تجدید ارزیابی قرار گیرند. این تجدید ارزیابی می‌تواند موجب کاهش یا افزایش ارزش این دارایی‌ها شوند. در بسیاری موارد افزایش ارزش دارایی‌های شرکت‌ها از محل تجدید ارزیابی می‌تواند آن‌ها را از ورشکستگی نجات دهد. ولی در GAAP اجازه تجدید ارزیابی دارایی‌ها فقط برای اوراق بهادار نقدشونده داده شده است، و سایر دارایی‌ها نمی‌توانند مورد تجدید ارزیابی قرار گیرند. لذا در این بُعد نیز می‌توان به اهمیت توسعه‌ی حسابداری قضایی پی‌برد (قهاری و باقری، ۱۳۹۹).

زبان کاهش ارزش دارایی‌ها پنجمین بُعد مبنای تفاوت استاندارد (IFRS) و (GAAP) از نظر اهمیت توسعه حسابداری قضایی است. در هر دو استاندارد امکان کاهش ارزش دارایی‌های بلندمدت هنگام کاهش ارزش روز آن‌ها وجود دارد. با این حال IFRS اجازه می‌دهد در صورتی که شرایط بازار تغییر کند و ارزش روز دارایی‌های مجدداً افزایش یابد، کاهش قیمت اصلاح شود و باز گردانیده شود. ولی GAAP موضع محافظه‌کارانه‌تری اتخاذ کرده است و اصلاح ثانوی یا بازگردانی کاهش ارزش را برای همه انواع دارایی‌ها ممنوع کرده است (رنیکامپ و همکاران، ۲۰۱۵).

سرمایه‌گذاری در املاک پنجمین بُعد مبنای تفاوت استاندارد (IFRS) و (GAAP) از نظر اهمیت توسعه حسابداری قضایی است، به طوریکه در IFRS رهنمود جداگانه‌ای برای سرمایه‌گذاری در املاکی وجود دارد که برای اجاره‌دادن یا درآمدزایی ناشی از افزایش قیمت خریداری می‌شوند. سرمایه‌گذاری در این املاک ابتدا به بهای تمام‌شده ثبت می‌شوند، و بعداً می‌توانند به قیمت روز تجدید ارزیابی شوند. در حالیکه GAAP از چنین رهنمود جداگانه‌ای برخوردار نمی‌باشد، که این تفاوت نیز می‌تواند مبنایی برای توسعه‌ی حسابداری قضایی باهدف بهبود کیفیت گزارشگری یکپارچه مطرح باشد (رنژئو، ۲۰۱۵).



شکل (۲) ماتریس نقاط مرجع حسابداری قضایی

باشد (آزتورک و یوسیل، ۲۰۲۰).

کاربست نظریه استعاره‌ی بِلک سوئِن و توسعه فرضیه

نظریه بِلک سوئِن استعاره‌ی در بابِ مقابله با اثرگذاری رفتار توده‌وار گروهی از صاحبان قدرت در یک جامعه بر سایر افراد دیگر است که زمینه‌ی رفتارهای غیرعقلایی و خارج از چارچوب قانونی را مهیا می‌کند (کورنا و جونز، ۲۰۱۳). وجه تسمیه این پدیده ریشه در ادراک فرهنگی جامعه دارد که تاچه اندازه تحت تأثیر هیجانات رفتاری مبتنی بر پیروی (تقلید) از دیگران را مدنظر قرار می‌دهند. این نظریه در تشریح این استعاره نوعی مرز خاکستری از نظر تفاوت در برداشت متفاوت افراد قائل است، به طوریکه وقوع یک اتفاق یا اصطلاحاً بزنگاه می‌تواند دلیلی برای تغییر تلقی شود (ضرغامی و دومارک، ۲۰۲۱). تغییری که اگرچه به واسطه‌ی موج گروهی از صاحبان قدرت در یک جامعه می‌تواند شکل بگیرد، اما به تدریج وقوع این موج باعث می‌گردد تا روند تغییر به واسطه‌ی اتفاق غیرقابل پیش‌بینی حادث شده، بریک فرآیند نظارتی قابل توجه بنا شود. در واقع استعاره بِلک سوئِن یا «قوی سیاه» به فرآیندهایی جهت تنظیم ادراک در یک جامعه همچون بازار اشاره دارد که مانع از تحت تأثیر قرارگرفتن آن توسط

براساس این ماتریس، در رُبع قانون-حسابرسی، تمرکز بر قوانین به عنوان پایه‌ی الزامات استاندارد و نهادی می‌تواند به افزایش کارکردهای حسابرسی در ایجاد تقارن اطلاعاتی منجر شود و زمینه را برای افزایش پاسخگویی و مشروعیت بین حسابداری و حسابرسی ایجاد کند (آلشیرافت و همکاران، ۲۰۲۱). از طرف دیگر در رُبع قانون - حسابداری، عملاً حسابداری قضایی به عنوان یک مبنای سایبرنتیک تلاش خواهد نمود تا از طریق یکپارچگی اطلاعاتی، فضای باز و برابری اطلاعات در جهت کاهش هزینه‌های نمایندگی را تقویت نمایند. اما در رُبع جرم شناسی-حسابداری، هنجارهای اجتماعی مبنایی است که با نقد ارزش‌های اجتماعی به دنبال توسعه نهادگرایی با هدف حفاظت از ذینفعان می‌باشد و باعث توسعه‌ی هنجارهای اخلاقی و نهادی در حسابداری قضایی می‌شود. در نهایت در رُبع چهارم یعنی جرم شناسی-قانون، باتوجه به این پیش‌فرض که براساس نظریه انتخاب عقلایی، افراد منافع بیشتر را به منابع کمتر ترجیح می‌دهند، کارکردهای قانونی باید از طریق ارتقای نظارت‌های حقوقی در حسابداری، به تقویت مکانیزم‌های نظریه اشاعه منافع کمک نمایند، چراکه براساس این نظریه، جرائمی که در یک موقعیت شناسایی و پیشگیری می‌شوند، ممکن است اثر کاهنده بر روی جرایم در موقعیت‌های دیگر داشته

سفته‌بازان می‌شود. به عبارت دیگر، براساس این استعاره، وقوع برخی پیامدهای نامحتمل در آینده یا در زمان ابهام، هنگامیکه به وقوع می‌پیوندد، اگرچه با رفتارهای توده‌وار مواجه می‌شود، اما با پذیرش وقوع پیامد به تدریج، نهادهای مختلف تلاش می‌نمایند، تا باتدوین الزاماتی، مانع از تکرار آن شوند و از رفتارهای خارج از عرف و قانون جلوگیری نمایند (لاکشمی، ۲۰۱۸). لذا از آنجاییکه دانش حسابداری به واسطه‌ی تغییرات محیطی و اجتماعی جوامع همواره در حال توسعه است، احتمال بروز میانبرهایی از طریق این علم، برای فرصت‌طلبی گروهی از افراد همچون مدیران وجود دارد که احتمال پیش‌بینی تغییرات را برای ذینفعان بسیار سخت می‌کند، در این شرایط براساس پدیده‌ی پلک‌سوئن، باهدف جلوگیری از پدیده‌های خارج از عرف، حسابداری قضایی با ایجاد الزامات حقوقی و مبنای استدلالی در افشای اطلاعات، تلاش می‌کند تا مانع از فرصت‌طلبی‌ها گردد و امکان پیش‌بینی و برآورد منطقی‌تر ذینفعان بیرونی، از واقعیت‌های عملکردی حسابداری شرکت‌ها را ایجاد نماید که شاید مهمترین دستاورد آن تقویت مکانیزم‌های کنترل داخلی جهت پاسخگویی به انتظارات بازار و ذینفعان و همراستایی با ابعاد مورد انتظار حسابرسان مستقل باشد (رهی و وو، ۲۰۲۰). حسابداری قضایی در واقع بخش مهمی از تجربیات گذشته دانش حسابداری در تعامل با ساختارها و بازار محسوب می‌شود که به تدریج برحسب ویژگی‌های محیط اجتماعی بازار و ذینفعان، به قانون جهت جلوگیری از رفتارهای تلقب‌آمیز بدل شده است (عبدی و همکاران، ۱۳۹۸). زیرا انتظارات و الزامات به عنوان دو مکمل تغییر رویکردهای حسابداری به عنوان یک کانال ارتباطی با ذینفعان محسوب می‌شود که می‌تواند از طریق کاربردهای قضایی، شکل حقوقی منسجم‌تری به خود بگیرد. طبق تعریف جامعه رسمی حسابداران امریکا حسابداری قضایی به معنای کاربرد اصول حسابداری؛ نظریه؛ فرضیه‌ها و حقایق برای حل و فصل دعوی حقوقی بوده که هر شاخه از دانش حسابداری را می‌تواند شامل شود. حسابداران قضایی آموزش دیده‌اند که با نگرش باز به بررسی وضعیت و شرایط واحدهای

تجاری بپردازند و خود را محدود به اعداد و ارقام گزارش شده نمایند (لیبب‌زاده و همکاران، ۱۴۰۰). تجزیه و تحلیل؛ تفسیر؛ جمع و خلاصه‌سازی موضوعات پیچیده مربوط به واحدهای تجاری از ویژگی‌های برجسته این حرفه است که در بستر خود پایبندی به الزامات و توسعه‌ی کیفیت گزارشگری یکپارچه را به عنوان یک ارزش منبعیت از انتظارات و هنجارهای اجتماعی، نهادینه دارد. در واقع ایجاد پیامدهایی از کیفیت گزارشگری یکپارچه باعث می‌شود تا شکل بازار به سمت پویایی بیشتری حرکت نماید. اما یکی از دستاوردهای حسابداری قضایی در ارتقای کیفیت گزارشگری یکپارچه، تمرکز بر بخش‌هایی از محتوای استانداردهای تدوین شده است، که شرکت‌ها در قالب صورت‌های مالی، تلاش می‌کنند با تحریف آن، منافع خود را پیگیری نمایند (آل‌آبی و آلمومانی، ۲۰۲۱). به عبارت دیگر، یعنی حسابداری قضایی تلاش می‌کند تا از فرصت‌طلبی‌های رفتاری به دلیل خلاء قانونی ایجادشده جلوگیری کند و از طریق یک فرآیند سیستماتیک بین ذینفعان؛ بازار و شرکت در تلاش هستند تا چرخه‌ی متداومی از افشای مسئولانه‌ی واقعیت‌های مالی را پیگیری کنند (آیدوکن، ۲۰۱۵). لذا بررسی پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه به عنوان ماحصل اثرگذاری حسابداری قضایی به دلیل جلوگیری از فرصت‌طلبی رفتاری و بروز توده‌واری رفتار بازار، همسو با نظریه استعاره‌ی پلک‌سوئن، موضوعی مهم است، چراکه می‌تواند به افزایش اثربخشی بیشتر نظارت‌های نهادی، جهت ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری‌های ذینفعان، منجر شود. اولای و اولانیپیکو (۲۰۱۵) در همین راستا در پژوهش خود باهدف بررسی اثر حسابداری دادگاهی بر حاکمیت شرکتی بیان نمودند، حسابداری قضایی براساس الزامات حقوقی مبتنی بر بسترهای اجتماعی و فرهنگی، سبب بهبود پاسخگویی مدیریت؛ سیستم‌های کنترل داخل و گزارشگری مالی به عنوان مبنای مستخرج از کارکردهای حاکمیت شرکتی خواهند شد. از طرف دیگر، یوهانسن و همکاران (۲۰۲۱) تاثیر حسابداری قضایی بر کیفیت گزارشگری مالی را مورد ارزیابی قرار دادند و نتیجه‌گیری کردند که حسابداری دادگاهی ضمن مشروعیت بخشیدن

به کارکردهای گزارشگری مالی باعث افزایش ارزش فزاینده‌ی اطلاعات افشاء شده بر مبنای به موقع بودن؛ صادقانه بودن و قابل اتکاء بودن اطلاعات و مانع از تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی می‌شوند. در واقع این پژوهش نقش حسابداری قضایی در کیفیت گزارشگری مالی را از دامنظر روش‌شناسی اثبات‌گرایی و انتقادگرایی مورد بررسی قرار داد تا به افزایش اهمیت آن در سطح بازار سرمایه تأکید نماید. از طرف دیگر، لوسی و همکاران (۲۰۱۶) تأثیرپذیری کیفیت گزارشگری مالی از حسابداری قضایی را در سطح شرکت‌های بازار سرمایه کشور نیجریه مورد بررسی قرار دادند و بیان نمودند، ویژگی‌های محتوایی گزارشگری مالی (همچون کیفیت محیط اطلاعاتی) و ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی (همچون قابلیت اتکاء صورت‌های مالی) را می‌توان از طریق حسابداری قضایی به شکل منسجم‌تری ارتقاء بخشید. تأمل در پیشینه‌های تجربی ارائه شده در این بخش نشان می‌دهد، موضوع بررسی تأثیر حسابداری قضایی بر کیفیت گزارشگری یکپارچه به لحاظ اهمیت ساختاری در شکل‌گیری تعاملات بازار سرمایه بسیار مهم و قابل توجه است و بسط آن در قالب نظریه‌ای همچون نظریه استعاره‌ی بَلک سوئن که از بستر تعاملات اجتماعی و شکل ادراکی آن از تحریک‌های بیرونی حادث می‌شود، می‌تواند به توسعه‌ی ادبیات نظری و ایجاد پشتوانه‌ی تجربی در این حوزه کمک نماید. لذا فرضیه پژوهش را می‌توان به صورت زیر ارائه داد:

❖ **فرضیه پژوهش** حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه شرکت‌ها تأثیر مثبت دارد.

پیشینه پژوهش

آل‌آبی و آلمومانی (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «نقش تعدیل‌کننده حسابداری قضایی بر ارتباط حاکمیت شرکت و کیفیت اطلاعات افشاء شده صورت‌های مالی شرکت‌های بخش عمومی اردن» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد حسابداری قضایی تأثیر مثبت حاکمیت شرکت بر کیفیت اطلاعات افشاء شده‌ی صورت‌های مالی شرکت‌های بخش

عمومی را تشدید می‌کند. آل‌شیرافت و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «واکاوی نقاط قوت و ضعف حسابداری قضایی: پیامدی بر توسعه اقتصادی و اجتماعی» انجام دادند. نتایج نشان داد، فقدان وضع مقررات و تغییر یا اصلاح قوانین؛ عدم نظار جهت ورود حسابداران به این حرفه و یا ارزیابی توانمندی‌های آنان؛ عدم معیارهای مشخص در آموزش حسابداری قضایی و عدم شناخت زمینه‌های اجتماعی تحریف یا تقلب به واسطه‌ی نقص کارکردهای نظارتی همگی جزء علل ضعف این حوزه در حسابداری محسوب می‌شود. ایونس و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «کامل بودن ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی بر اساس تحلیل گفتمان انتقادی و الگوهای تحلیل محتوا» انجام دادند. نتایج نشان داد، تمرکز بر سه بُعد «اهمیت»، «شفافیت» و «چارچوب‌های نهادی/نظارتی» می‌تواند به ارتقای کارکردهای تدوین استانداردهای بین‌المللی جهت توسعه‌ی ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی موثر باشد. بوتس و ساده (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان تشریح شواهدی در رابطه با توسعه ابعاد حسابداری قضایی انجام دادند. براساس نتایج کسب شده مشخص شد، ابعادی همچون توسعه بُعد مالی؛ بُعد حقوقی؛ بُعد نظارتی و کنترلی؛ بُعد مالیاتی و بُعد اخلاقی مهمترین ابعادی است که در چارچوب تعریف حسابداری قضایی می‌بایست مورد توجه قرار گیرد. شریفی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی تحت عنوان «توسعه پارادایم حسابداری قضایی در نوسان‌پذیری سطح حفاظت از منافع سهامداران در بین شرکت‌ها: تحلیلی مبتنی بر آزمون نظریه ثرندایک» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد، پارادایم حسابداری قضایی در شرکت‌های دارای حفاظت بالا از منافع سهامداران نسبت به شرکت‌های حفاظت پایین از منافع سهامداران تفاوت معناداری دارد. بشکوه (۱۴۰۰) پژوهشی تحت عنوان «رتبه شفافیت گزارشگری مالی مبتنی بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری: ارائه مدل جامع اندازه‌گیری و شواهدی از نقش ویژگی‌های حسابرس در بهبود آن» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد، مدل ارائه شده به دلیل استفاده کامل از ویژگی‌های کیفی اطلاعات

حسابداری در این پژوهش می‌تواند جایگزین یا مکمل مناسبی جهت رتبه شرکت‌ها توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران باشد.

همانطور که مشاهده می‌شود، هیچ پژوهشی باهدفِ کاربست نظریه استعاره‌ی بِلک سوئن نسبت به بررسی اثر حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفی گزارشگری مالی اقدام ننموده است و انجام این پژوهش می‌تواند به توسعه ادبیات نظری کمک نماید و باعث ارتقای سطح اهمیت این موضوع در سطح بازارهای سرمایه گردد.

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف پژوهش، کاربردی و از حیث نحوه گردآوری داده‌ها از نوع پژوهش‌های توصیفی-همبستگی می‌باشد. همچنین، از نظر شیوه استدلال قیاسی- استقرایی بوده و به دلیل مطالعه داده‌های مربوط به یک مقطع زمانی خاص، روش تحلیل داده‌ها به صورت مقطعی و مبتنی بر روش تحلیل مسیر است. داده‌های پژوهش از پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران و داده‌های مربوط به پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه شرکت‌ها نیز از طریق تحلیل فراترکیب، تحلیل دلفی و در نهایت ارسال پرسشنامه به شرکت‌های نمونه گردآوری گردید. جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش در بخش شناسایی ابزار سنجش پیامدهای کیفیت گزارشگری مالی، ۱۴ نفر از خبرگان دانشگاهی بودند که براساس روش نمونه‌گیری همگن انتخاب شدند و در بخش آزمون فرضیه پژوهش نیز، شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۹ است. نمونه انتخابی تحقیق نیز شرکت‌هایی می‌باشند که مجموعه شرایط زیر را دارا باشند:

- ۱- شرکت‌هایی که از ابتدا تا انتهای سال ۱۳۹۹ در عضویت بورس اوراق بهادار باشند؛ ۲- به منظور افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه باشد؛ ۳- طی سال مذکور تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند؛ ۴- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشند (شرکت‌های سرمایه‌گذاری به علت تفاوت ماهیت فعالیت با بقیه شرکت‌ها در جامعه

آماري منظور نشدند). پس از اعمال محدودیت‌های فوق تعداد ۱۳۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شدند و پرسشنامه مذکور برای مدیران این شرکت‌ها ارسال گردید که در نهایت پس از پیگیری‌های فراوان، ۱۱۴ پرسشنامه تکمیل و برگشت داده شد و به عنوان نمونه نهایی برای تجزیه و تحلیل استفاده گردید. تجزیه و تحلیل نهایی داده‌های گردآوری شده نیز با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری و به روش تحلیل حداقل مربعات جزئی با استفاده از نرم‌افزار PLS صورت گرفته است. مراحل انجام مدل‌سازی معادلات ساختاری بدین ترتیب است که ابتدا به بررسی برازش مدل (شامل برازش مدل‌های اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش مدل کلی) و سپس به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل

متغیر مستقل این پژوهش حسابداری قضایی می‌باشد. برای سنجش این متغیر از پرسشنامه‌ی هامدن (۲۰۱۸) استفاده شده است. این پرسشنامه شامل سه بخش مهارت‌ها در حسابداری قضایی؛ ابزارها و رویه‌ها در حسابداری قضایی و مباحث حقوقی مرتبط با زمینه‌های مالی و حسابداری قضایی می‌باشد. این پرسشنامه به دلیل استاندارد بودن از نظر روایی مورد تایید قرار گرفت. از نظر پایایی نیز این پرسشنامه برابر ۰/۹۱ ضریب آلفای کرونباخ برآورد شده است. این پرسشنامه براساس طیف لیکرت پنج گزینه‌ای از بسیار زیاد (۵)؛ زیاد (۴)؛ تاحدی (۳)؛ کم (۲) و بسیار کم (۱) تشکیل شده است که براساس سه معیار یاد شده، حسابداری قضایی را مورد کنکاش قرار می‌دهد. این پرسشنامه شامل ۱۲ سوال و سه بُعد قابل سنجش می‌باشد و به منظور کاربرد آن در این پژوهش بر مبنای نمره‌گذاری پرسشنامه که براساس مقیاس پنج گزینه‌ای لیکرت بود، جمع امتیاز متعلق به هر پرسشنامه به کل امتیاز قابل اکتساب (۶۰)، به عنوان حسابداری قضایی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران در نظر گرفته شد.

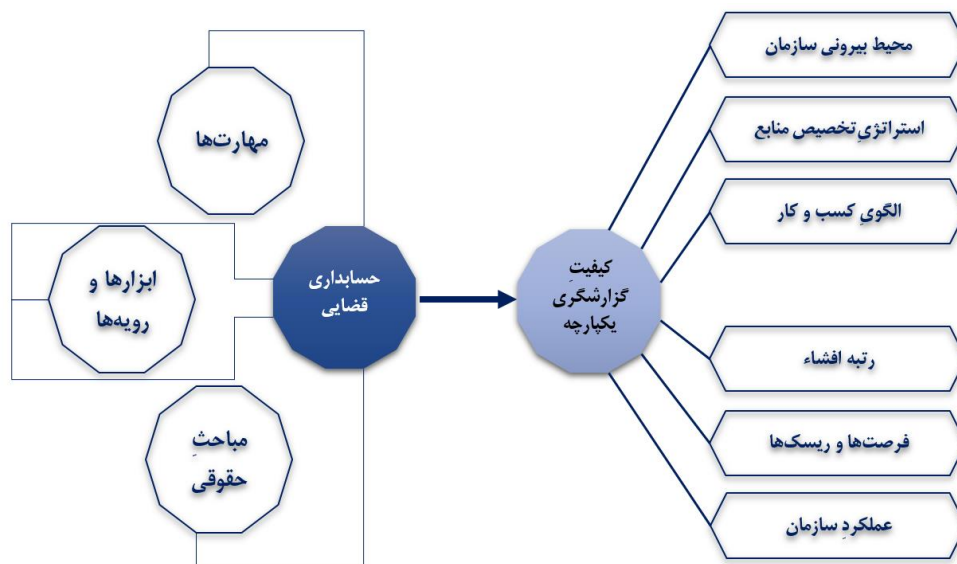
متغیر وابسته

در این پژوهش جهت سنجش متغیر درون‌زا (وابسته) یعنی پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه، به پیروی از پژوهش‌های دسامبر (۲۰۱۳) و ابوالفتحی و همکاران (۱۴۰۰) از شاخص امتیاز گزارشدهی یکپارچه که ترکیبی از اطلاعاتی است که شرکت‌ها در گزارش‌های یکپارچه خود می‌بایست از آن استفاده نمایند، بهره برده شده است. مطابق با چارچوب گزارش یکپارچه بین‌المللی (IIR) توسط شورای گزارش یکپارچه بین‌المللی (IIRC) ای شاخص شامل شش عنصر محتوای اصلی گزارشدهی یکپارچه می‌باشد، که عبارتند از: ۱- بررسی کلی واحد سازمانی و محیط خارجی ۲- استراتژی‌ها و نحوه تخصیص منابع ۳- الگوی کسب و کار ۴- رتبه افشاء ۵- فرصت‌ها و ریسک‌های سازمان ۶- عملکرد سازمان در هر عنصر محتوای اصلی، ۵ پرسش را برای سنجش جامع‌بودن و کیفیت افشاسازی گزارشگری یکپارچه بر مبنای اصول تعبیه شده در کنسول بین‌المللی گزارشگری یکپارچه طرح‌ریزی شده است. پاسخ به هر

پرسش با یک مقیاس صفر تا پنج ارزیابی می‌شود که در آن صفر نشان‌دهنده‌ی عدم تطابق با اصول گزارشگری یکپارچه و امتیاز ۵ نشان‌دهنده تبعیت قوی از اصول گزارشگری یکپارچه است. در نتیجه، امتیاز حداقل هر عنصر اصلی محتوا صفر و امتیاز حداکثر برای هر جزء اصلی محتوا، ۲۵ است. در نتیجه، امتیاز نهایی کیفیت گزارشگری یکپارچه بین ۰ تا ۲۰۰ امتیاز است؛ و در نهایت به منظور کوچک و همگن کردن داده‌ها، امتیاز به دست‌آمده برای هر شرکت در هر سال تقسیم بر حداکثر امتیاز ۱۵۰ می‌گردد. و نسبتی از معیار صفر تا یک بدست می‌آید هرچه امتیاز بدست آمده به یک نزدیک‌تر باشد، نشان از کیفیت بالای گزارشگری یکپارچه دارد.

چارچوب نظری پژوهش

باتوجه به ماهیت و فرآیند تحلیلی متغیرهای پژوهش چارچوب نظری برای تعیین مسیر؛ برازش مدل و آزمون فرضیه پژوهش ارائه می‌شود.



شکل (۳) مبنای نظری پژوهش

یافته‌های پژوهش

براساس رویکردهای تحلیلی، در این بخش یافته‌های پژوهش در دو بخش آمار توصیفی و آمار استنباطی به ترتیب زیر ارائه می‌شود.

همانطور که مشاهده می‌شود، اثر ابعاد حسابداری قضایی به عنوان متغیر مستقل بر پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه به عنوان متغیر وابسته براساس چارچوب نظری پژوهش مورد آزمون قرار می‌گیرد.

یافته‌های آمار توصیفی

جدول (۴)، آمار توصیفی متغیرهای مورد آزمون که شامل برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی می‌باشد را نشان می‌دهد. همان‌طور که در این جدول ملاحظه می‌شود مقادیر میانگین و میانه مربوط به کیفیت گزارشگری یکپارچه برابر با ۰/۵۲ می‌باشد که بیان‌کننده‌ی این موضوع است که براساس مضامین شاخص این متغیر، بیش از نیمی از شرکت‌های مورد بررسی، از کفایت لازم براساس عناصر ۶ بعدی شاخص کیفیت گزارشگری یکپارچه برخوردار بودند. از طرف دیگر مشخص گردید. از طرف دیگر مشخص شد، بالاترین میانگین از بین ابعاد حسابداری قضایی مربوط به متغیر مهارت‌ها در حسابداری قضایی می‌باشد که میانگین آن برابر با ۴/۱۹ تعیین شده است. بالا بودن میانگین این مولفه در مقابل دو مولفه‌ی

دیگر الگوواره حسابداری دادگاهی می‌تواند بیان‌کننده‌ی این موضوع باشد که، تحکیم حسابداری دادگاهی، نیازمند وجود مهارت‌های حقوقی و شناخت سطح مهارت‌ها و الزامات توانمندی فردی در پیشبرد این الگوواره محسوب می‌شود و شرکت‌ها باید قادر باشند تا برنامه‌های لازم را در خصوص این سطح از مهارت‌ها ایجاد نمایند. همان‌طور که مشاهده می‌شود اکثر متغیرهای پژوهش از توزیع نرمال نسبی برخوردارند. از طرف دیگر مشخص شد، بالاترین میزان انحراف معیار مربوط به مولفه‌ی فرصت‌ها و ریسک‌ها در متغیر یکپارچگی شرکت می‌باشد که که نشان‌دهنده‌ی این موضوع است که پراکندگی فرصت‌ها و ریسک‌های شرکت‌های مورد بررسی نسبت به سایر متغیرها و مولفه‌ها زیادتر است.

جدول (۴) آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار
مهارت‌ها در حسابداری قضایی	Forensic Accounting Skills	۴/۱۹	۴/۵۰	۲/۷۵	۵/۰۰	۰/۷۱
ابزارها و رویه‌ها در حسابداری قضایی	Forensic Accounting Tool	۴/۰۲	۴/۲۲	۲/۵۰	۵/۰۰	۰/۸۲
مباحث حقوقی مرتبط با زمینه‌های حسابداری قضایی	Forensic Accounting Legal	۳/۹۴	۴/۱۵	۲/۲۵	۵/۰۰	۱/۰۲
محیط بیرونی سازمان	Organization External Environment	۱۲/۷۸	۱۲/۵۰	۱/۰۰	۲۵/۰۰	۶/۷۷
استراتژی تخصیص منابع	Resource Allocation Strategy	۱۲/۷۱	۱۳/۰۰	۰/۰۰	۲۵/۰۰	۷/۰۵
الگوی کسب و کار	Business Model	۱۲/۷۵	۱۳/۰۰	۱/۰۰	۲۵/۰۰	۶/۸۴
رتبه افشاء	Disclosure Rank	۱۲/۹۵	۱۲/۰۰	۰/۰۰	۲۵/۰۰	۷/۰۲
فرصت‌ها و ریسک‌ها	Opportunities and Risks	۱۲/۱۰	۱۲/۰۰	۰/۰۰	۲۵/۰۰	۷/۶۴
عملکرد سازمان	Organizational Performance	۱۱/۸۲	۱۱/۰۰	۰/۰۰	۲۵/۰۰	۷/۵۸
کیفیت گزارشگری یکپارچه	IRSCORE	۰/۵۲	۰/۴۳	۰/۱۶	۰/۷۸	۰/۱۲۲

آمار استنباطی

پس از بیان آمار توصیفی در این بخش در گام اول اقدام به ارائه برازش مدل‌های اندازه‌گیری می‌شود. در برازش مدل‌های اندازه‌گیری از سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی و اگر استفاده می‌شود. به منظور بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری تحقیق، از ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده می‌گردد. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰/۴ می‌باشد. مطابق با جدول (۵)، تمامی اعداد ضرایب

بارهای عاملی سؤالات از ۰/۴ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد. مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در PLS، بعد از سنجش بارهای عاملی سؤالات، نوبت به محاسبه و گزارش ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی می‌رسد، که نتایج آن در جدول (۶)، آمده است. باتوجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ۰/۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیارها در مورد متغیرهای مکتون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، لذا می‌توان مناسب بودن پایایی مدل‌های

اندازه‌گیری پژوهش را تأیید نمود. معیار دوم از بررسی برآزش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا است که به بررسی میزان همبستگی هرسازه با سؤالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد.

جدول (۵) ضرایب بارهای عاملی

بار عاملی	شاخص	عامل
۰,۷۵۲	BusinessModel	کیفیت گزارشگری یکپارچه IRSCORE
۰,۶۸۱	DisclosureRank	
۰,۶۰۱	OpportunitiesandRisks	
۰,۷۲۶	OrganizationExternalEnvironment	
۰,۶۱۸	OrganizationalPerformance	
۰,۷۴۷	ResourceAllocationStrategy	
۰,۸۹۹	FAL1	مباحث حقوقی مرتبط با زمینه‌های مالی و حسابداری قضایی Forensic Accounting Legal
۰,۹۴۶	FAL2	
۰,۹۲۴	FAL3	
۰,۹۶۲	FAL4	
۰,۸۹۷	FAS1	مهارت‌ها در حسابداری قضایی Forensic Accounting Skills
۰,۹۰۳	FAS2	
۰,۹۴۱	FAS3	
۰,۹۷۳	FAS4	
۰,۸۵۷	FAT1	ابزارها و رویه‌ها در حسابداری قضایی Forensic Accounting Tool
۰,۹۰۹	FAT2	
۰,۹۳۲	FAT3	
۰,۸۷۶	FAT4	
۰,۹۳۰	ForensicAccountingLegal	حسابداری قضایی Forensic Accounting
۰,۸۴۷	ForensicAccountingSkills	
۰,۸۹۹	ForensicAccountingTool	

جدول (۶) نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان تحقیق

ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	علامت اختصاری	متغیرهای مکنون
۰/۸۴۴	۰/۷۷۷	IRSCORE	کیفیت گزارشگری یکپارچه
۰/۹۶۲	۰/۹۴۷	Forensic Accounting Skills	مهارت‌ها در حسابداری قضایی
۰/۹۴۱	۰/۹۱۶	Forensic Accounting Tool	ابزارها و رویه‌ها در حسابداری قضایی
۰/۹۶۴	۰/۹۵۰	Forensic Accounting Legal	مباحث حقوقی مرتبط با زمینه‌های مالی و حسابداری قضایی

جدول (۷) نتایج روایی همگرای متغیرهای پنهان تحقیق

میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)	علامت اختصاری	متغیرهای مکنون
۰/۵۷۶	IRSCORE	کیفیت گزارشگری یکپارچه
۰/۸۶۳	Forensic Accounting Skills	مهارت‌ها در حسابداری قضایی
۰/۸۰۰	Forensic Accounting Tool	ابزارها و رویه‌ها در حسابداری قضایی
۰/۸۷۱	Forensic Accounting Legal	مباحث حقوقی مرتبط با زمینه‌های مالی و حسابداری قضایی
۰/۷۹۷	Forensic Accounting	حسابداری قضایی

حاضر از دو معیار ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2)، استفاده شده است. R^2 معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد. مطابق با جدول زیر، مقدار R^2 برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید نمود. درضمن، به منظور بررسی قدرت پیش‌بینی مدل از معیاری با عنوان Q^2 استفاده شد. باتوجه به نتایج این معیار در جدول (۹)، می‌توان نتیجه گرفت که مدل، قدرت پیش‌بینی قوی دارد. پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری، مدل کلی معادلات ساختاری پژوهش باید با استفاده از معیار نیکویی برازش (GOF) بررسی گردد که سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

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

که در آن:

Communalities : میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان و R^2 : میانگین مقادیر ضریب تعیین متغیرهای درون‌زای مدل است.

باتوجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰/۷۰، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود. پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل کلی و باتوجه به شکل‌های (۴) و (۵)، به بررسی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود که نتایج آن در جدول (۱۲) ارائه شده است.

باتوجه به اینکه مقدار مناسب برای AVE، ۰/۵ است (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱) و مطابق با یافته‌های جدول (۷)، این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده، در نتیجه مناسب بودن روایی همگرایی پژوهش تأیید می‌شود. روایی واگرا معیار سوم بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری می‌باشد. روایی واگرای قابل قبول یک مدل بیانگر آن است که یک سازه در مدل، نسبت به سازه‌های دیگر تعامل بیشتری با شاخص‌هایش دارد. روایی واگرا وقتی در سطح قابل قبولی است که AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی میزان بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱). باتوجه به جدول (۸)، مقدار جذر میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان در پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه‌های زیرین و راست قطر اصلی قرار دارند، بیشتر است. این بدان معناست که هر سازه در مدل تحقیق نسبت به دیگر سازه‌ها با شاخص‌های خود در تعامل بیشتری است. این موضوع، روایی واگرای مناسب و برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری پژوهش را نشان می‌دهد.

باتوجه به نتایج پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا مشاهده می‌شود که مدل‌های اندازه‌گیری مدل معادلات ساختاری پژوهش به نحوی مطلوب، توانایی اندازه‌گیری متغیرهای پنهان پژوهش را دارند. لذا، در ادامه برازش مدل ساختاری پژوهش بررسی می‌گردد. پس از سنجش روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری، مدل ساختاری از طریق روابط بین متغیرهای مکنون ارزیابی شد. در پژوهش

جدول (۸) ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

Forensic Legal	Forensic Tool	Forensic Skills	IRSCORE
			۱/۰۰ IRSCORE
		۰/۹۲۹	۰/۶۸۳ Forensic Skills
	۰/۹۲	۰/۶۱۴	۰/۶۹۷ Forensic Tool
۰/۹۳۳	۰/۷۹۹	۰/۶۸۳	۰/۸۰۸ Forensic Legal

جدول (۹) مقادیر ضریب تعیین (R^2) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q^2)

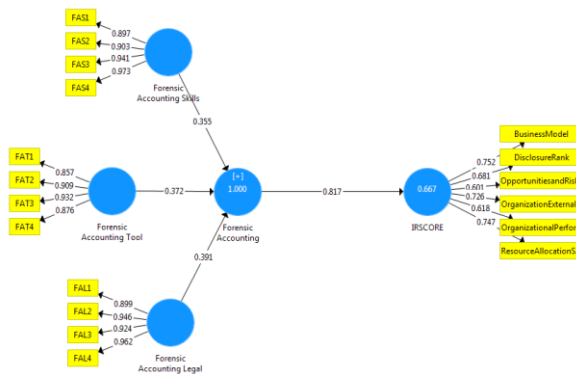
کیفیت گزارشگری یکپارچه (IR) حسابداری قضایی (Forensic Accounting)		
۰/۶۶۷	۱/۰۰۰	R^2
۰/۷۸۹	۰/۳۱۲	Q^2

جدول (۱۰) میزان Commuality و R² متغیرهای تحقیق

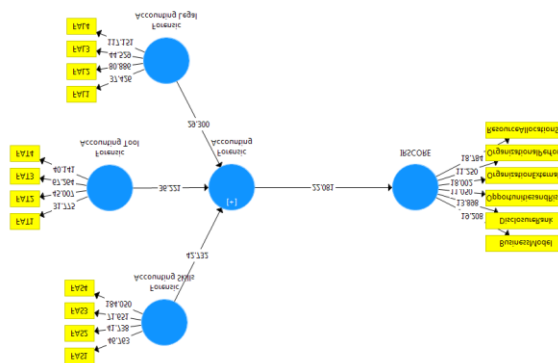
متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	Commuality	R ²
کیفیت گزارشگری یکپارچه	IRSCORE	۰/۲۶۸	۰/۶۶۷
مهارت‌ها در حسابداری قضایی	Forensic Accounting Skills	۰/۷۵۱	--
ابزارها و رویه‌ها در حسابداری قضایی	Forensic Accounting Tool	۰/۶۵۰	--
مباحث حقوقی مرتبط با زمینه‌های مالی و حسابداری قضایی	Forensic Accounting Legal	۰/۷۶۱	--
حسابداری قضایی	Forensic Accounting	۰/۵۶۵	۱/۰۰۰

جدول (۱۱) نتایج برازش مدل کلی

GOF	RZ	Commuality
۰/۷۰	۰/۸۳	۰/۵۹



شکل (۴) مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی



شکل (۵) مدل ساختاری فرضیه پژوهش همراه با ضرایب معناداری

جدول (۱۲) نتایج مربوط به آزمون فرضیه پژوهش

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	ضریب مسیر (β)	معناداری T- (Value)	نتیجه آزمون
فرضیه پژوهش	حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه شرکت‌ها تاثیر مثبت دارد.	۰/۸۱	۲۲/۰۸	تایید فرضیه

باتوجه به شکل (۴) و (۵)، ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین دو متغیر (حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری) مثبت (۰/۸۱) و آماره t بین این دو متغیر نیز (۲۲/۰۸) بزرگ‌تر از مقدار ۱/۹۶

می‌باشد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه شرکت‌ها تاثیر مثبت دارد که براین اساس نشان می‌دهد، فرضیه پژوهش مورد پذیرش قرار گرفته است.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش کاربست نظریه استعاره‌ی بِلک سوئن نسبت به بررسی اثر حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه بود. براساس آزمون فرضیه پژوهش مشخص شد، حسابداری قضایی بر تقویت پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه شرکت‌ها تاثیر مثبت دارد. در تحلیل نتیجه بدست آمده براساس کاربست نظریه استعاره‌ی بِلک سوئن باید بیان نمود، حسابداری قضایی به عنوان یک مکانیزم نظارتی براساس سیکل اطلاعاتی و واقعیت‌های اجتماعی بازار سرمایه، با توسعه تناسب کارکردهای حسابداری از منظر حقوقی و قضایی، ضمن اینکه احتمال بروز پیش بینی‌های غیرقابل کنترل را برای تصمیم‌گیرندگان در بازار سرمایه همچون فرصت‌طلبی‌های رفتاری جهت تحریف یا تقلب در صورت‌های مالی را کنترل می‌نماید و مانع از بروز رفتارهای توده وار به دلیل هیجانات وارده به بازار سرمایه می‌شوند. در این شرایط، پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه شرکت‌ها که متکی به تمامی اطلاعات مربوط به استراتژی‌های شرکت، ریسک‌ها؛ فرآیندهای نظارت؛ تأثیرات اجتماعی و محیطی و عملکردهای شرکت می‌باشد، ارتقاء می‌یابد. به عبارت دیگر حسابداری قضایی به عنوان یک فرآیند ورودی در چرخه‌ی سیستمی نهاده‌ی نظارتی تلاش می‌کند باهدف اِقتناع نیازهای اطلاعاتی ذینفعان و باتوجه به تجارب گذشته واکنش‌های بازار در برابر تحریف‌ها و رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ی شرکت‌ها، فرآیندهای نظارت قضایی را توسعه می‌بخشد تا از این طریق بتوانند پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه را به عنوان خروجی به بازار سرمایه انتقال دهند. به عبارت دیگر، حسابداری قضایی تلاش می‌کند تا از فرصت‌طلبی‌های رفتاری به دلیل خلاءهای قانونی جلوگیری نماید و از طریق یک فرآیند سیستماتیک بین ذینفعان؛ بازار و شرکت در تلاش

است تا چرخه‌ی متداومی از افشای مسئولانه‌ی واقعیت‌های مالی توسط شرکت‌ها را باهدف تقویت پیامدهای کیفیت یکپارچگی گزارشگری مالی شرکت‌ها را پیگیری کنند. لذا بررسی پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه به عنوان ماحصل اثرگذاری حسابداری قضایی به دلیل جلوگیری از فرصت‌طلبی رفتاری و بروز توده‌واری رفتار بازار، همسو با نظریه استعاره‌ی بِلک سوئن، از اثربخشی لازم برخوردار است، چراکه می‌تواند به افزایش بیشتر نظارت‌های نهادی، جهت ارتقای کیفیت تصمیم‌گیری‌های ذینفعان، منجر شود. در این شرایط کارکرد نظریه استعاره‌ی بِلک سوئن در ارزیابی وقوع برخی پیامدهای نامحتمل در آینده یا در زمان ابهام براساس تجارب گذشته بازار است تا به عنوان ورودی حسابداری قضایی، از طریق فرآیندهای تدوین الزامات حقوقی؛ مهارتی و رویه‌ای، مانع از تکرار احتمالات غیر مترقبه شوند و با جلوگیری از رفتارهای خارج از عرف و قانون، به افزایش کیفیت یکپارچگی گزارشگری مالی شرکت‌ها کمک نمایند. لذا نتیجه بدست آمده از آزمون فرضیه تحلیل شده با پژوهش‌های آل‌آبی و آلمومانی (۲۰۲۱)؛ آلشیرافت و همکاران (۲۰۲۱)؛ یونس و همکاران (۲۰۲۱) و شریفی و همکاران (۱۴۰۰) مطابقت دارد.

براساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، باتوجه به نقش تاثیرگذار ابعاد حسابداری قضایی در عملکردهای توسعه‌بخش سطح شفافیت‌های اطلاعاتی به عنوان پیامدهای کیفیت گزارشگری یکپارچه، لازم است از سوی سازمان‌ها و نهادهای ذیربط همچون سازمان بورس اوراق بهادار تهران مبنایی برای ترغیب و انگیزه‌بخش بودن توجه شرکت‌ها به اهمیت دادن به ماهیت حقوقی عملکردهای مالی و حسابداری صورت پذیرد تا در تحت این شرایط شرکت‌ها اهتمام بیشتری جهت توسعه‌ی مبنایی حقوق خود در افشای اطلاعات و گزارشگری مالی بکار گیرند. از طرف دیگر پیشنهاد می‌شود، با تقویت مکانیزم‌های چرخه‌ی اطلاعاتی همسو با چارچوب کرامبلی (۲۰۱۹) که در این پژوهش در بخش مبنایی نظری بحث شد، باهدف پیوند حسابداری با کارکردهای قانونی و اجتماعی، هرگونه تجارب گذشته از رفتارهای متقلبانه و یا تحریف‌های مالی،

* لیبب‌زاده، محمدحسین، حجازی، رضوان، صالحی، اله‌کرم، هرمزی، فرشین. (۱۴۰۰). نقش الگوواره تحکیم حسابداری دادگاهی در تغییر رویکرد افشای ریسک شرکت‌های بازار سرمایه: بسط نظریه همولوژی جهت نمادگرایی ادراک سرمایه‌گذاران، دانش مالی تحلیل اوراق بهادار، ۱۴(۵۰): ۵۷-۷۶.

- * Alaoubi, A., Almomani, M, A. (2021). The Moderating Effect for Forensic Accounting on the Relationship between corporate Governance and Quality of Accounting Information in The Jordanian Public Shareholding Companies, *International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Sciences*, 11(2): 47-61.
- * Alshurafat, H., Al Shbail, M.O. and Mansour, E. (2021). Strengths and weaknesses of forensic accounting: an implication on the socio-economic development, *Journal of Business and Socio-economic Development*, <https://doi.org/10.1108/JBSED-03-2021-0026>
- * Awolowo, I. F., (2014). The Relevance of Forensic Accounting in Mitigating the Audit Expectation Gap. s.l., University of Portsmouth.
- * Bartlett, R. (1993). A Scale of Perceived Independence: New Evidence and Old Concept. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6.
- * Botes, V. and Saadeh, A. (2018). Exploring evidence to develop a nomenclature for forensic accounting, *Pacific Accounting Review*, 30(2): 135-154. <https://doi.org/10.1108/PAR-12-2016-0117>
- * Brajković, A., Peša, A, R. (2015). Behavioral Finance and "Black Swan" Theory, *Oeconomica Jadertina*, 5(1): 65-93. <https://doi.org/10.15291/oec.294>
- * Crumbley, L. (2019). Forensic accounting is more than just fraud, available at: https://www.researchgate.net/publication/338084263_Forensic_Accounting_Is_More_Than_Just_Fraud
- * Dayanandan, A., Donker, H., Ivanof, M. and Karahan, G. (2016). IFRS and accounting quality: legal origin, regional, and disclosure impacts, *International Journal of Accounting & Information Management*, 24(3): 296-316. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-11-2015-0075>
- * DiGabriele, J, A., Heitger, L, E., Riley, R. (2020). A Synthesis of Non-Fraud Forensic Accounting Research, *Journal of Forensic Accounting Research*, 5(1): 257-277. <https://doi.org/10.2308/JFAR-19-034>

از طریق نهادهای بالادستی در سازمان بورس اوراق بهادار مورد توجه قرار گیرد تا از این طریق سیکل سایبرنتیک ایجاد شده بین شرکت‌ها؛ بازار و انتظارات ذینفعان به شکل پویاتری اولاً مانع از بروز رفتارهای متقلبانه گردند و از طرف دیگر به توسعه‌ی کیفیت گزارشگری یکپارچه کمک نمایند.

منابع

- * ابوالفتحی، حسن، نوراله‌زاده، نوروز، جعفری، محبوبه، خسروی‌پور، نگار. (۱۴۰۰). بررسی پیامدهای اقتصادی کیفیت گزارشگری یکپارچه باتوجه به نقش ویژگی‌های شرکتی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۲): ۲۳۵-۲۶۲.
- * بشکوه، مهدی. (۱۴۰۰). رتبه شفافیت گزارشگری مالی مبتنی بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری: ارائه مدل جامع اندازه‌گیری و شواهدی از نقش ویژگی‌های حسابرس در بهبود آن، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱۰(۳۸): ۸۶-۶۹.
- * رحمانی، علی، ولی‌زاده لاریجانی، اعظم، میرزایی بیرامی، راحله. (۱۴۰۰). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) و کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۲(۴): ۵۹-۷۸.
- * شریفی، سمیه، واعظ، سیدعلی، بصیرت، مهدی. (۱۴۰۰). توسعه پارادایم حسابداری قضایی در نوسان‌پذیری سطح حفاظت از منافع سهامداران در بین شرکت‌ها: تحلیلی مبتنی بر آزمون نظریه ثندایک، حسابداری مدیریت، ۱۴(۴۸): ۶۹-۸۶.
- * صادقی، شریف، سیدجلال، اصولیان، محمد، ابوالفتحی، ماندانا. (۱۳۹۵). ارزیابی عملکرد پرتفوی با استفاده از استراتژی سرمایه‌گذاری قوی سیاه، دانش سرمایه‌گذاری، ۱۸(۱): ۱۶۱-۱۷۷.
- * عبدی، مصطفی، کاظمی‌علوم، مهدی، آقاجانلو، سمیه، شهبازی، وحید. (۱۳۹۸). تأثیر نقش دوگانه‌ی «حسابدار قضایی - حسابدار رسمی» شریک مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۱(۴۳): ۹۷-۱۲۵.
- * قهاری، اهورا، باقری، محمود. (۱۳۹۹). ماهیت حقوقی استانداردهای حسابداری، نشریه حسابداری، ۳۳۵(۱۲): ۱۶-۲۵.

- * Durtschi, C., Rufus, R, J. (2015). Arson or Accident: A Forensic Accounting Case Requiring Critical Thinking and Expert Communication, *Issues in Accounting Education*, 32(1): 113-122. <https://doi.org/10.2308/iace-51350>
- * Ernstberger, J., Hitz, J. M., & Stich, M. (2011). Enforcement of Accounting Standards in Europe: Capital Market Based Evidence for the Two-tier Mechanism in Germany. *European Accounting Review*.
- * Evans, G., Lusher, J. and Day, S. (2021). Completeness of the qualitative characteristics using Foucauldian critical discourse analysis and content analysis paradigms: towards a revised conceptual framework, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, <https://doi.org/10.1108/JFRA-11-2020-0313>
- * Franke, B., Huang, A., Li, R, Z. (2020). Judicial Precedents on GAAP Violations, Litigation Risk and Misreporting, The Hong Kong University of Science and Technology, Conference paper.
- * Gray, D. (2008). Forensic Accounting and Auditing: Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing, *American Journal of Business Education*, 1(2): 115-126.
- * Gray, R. O. & Moussalli, S. D., (2006). "Forensic Accounting and Auditing United Again: A Historical Perspective". *Journal of Business Issues*, 2: 15-24.
- * Halilbegovic, S., Mekic, A., Huric, A. (2015). Forensic accounting as a solution to manipulative accounting of SME's in Bosnia and Herzegovina, *Ecoforum*, 2(11): 97-129.
- * Johnson, N., Louis Chidi, E., Mark, P. (2021). Forensic Accounting and Quality of Financial Reporting of Quoted Banks in Nigeria, *Global Journal of Management and Business Research: D Accounting and Auditing*, 21(1): 42-55.
- * Karabayir, M, E. (2019). Forensic Accounting: Development and Practices around the World, *New Trends in Social Sciences*, Academic Publishing, 47-62.
- * Kruoa, J., Jones, C. (2013). Black Swan Theory: Applications to energy market histories and technologies, *Energy Strategy Reviews*, 1(4): 286-290 <https://doi.org/10.1016/j.esr.2013.02.004>
- * Lakshmi, G. (2018). Gekko and black swans: Finance theory in UK undergraduate curricula, *Critical Perspectives on Accounting*, 52(1): 35-47. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.01.004>
- * Lindahl, F., Schadewitz, H. (2013). Are Legal Families Related to Financial Reporting Quality?, *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 49(2): 242-267. <https://doi.org/10.1111/abac.12008>
- * Lucy, O, U., Okoh, U, K., Nnaemeka, N, J. (2016). Does Forensic Accounting Enhance Quality Of Financial Reporting In Nigeria? : An Empirical Investigation, *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 4(8): 62-48.
- * Olaoye, C, O., Olanipekun, C, T. (2015). Impact of Forensic Accounting and Investigation on Corporate Governance in Ekiti State, *Journal of Accounting, Business and Finance Research*, 4(1): 25-36. <https://doi.org/10.20448/2002.41.28.36>
- * Oyedokun, G, E. (2015). Integrity of Financial Statements and Forensic Accounting Techniques in Internal Control of Business Organizations, *SSRN Electronic Journal*, <https://doi.org/10.2139/ssrn.2861578>
- * Ozili, P, K. (2015). Forensic Accounting and Fraud: A Review of Literature and Policy Implications, University of Essex, <https://mpa.ub.uni-muenchen.de/77236>
- * Öztürk, M.S. and Usul, H. (2020). Detection of accounting frauds using the rule-based expert systems within the scope of forensic accounting, *Contemporary Issues in Audit Management and Forensic Accounting*, Emerald Publishing.
- * Phiri, J. and Guven-Uslu, P. (2019). Social networks, corruption and institutions of accounting, auditing and accountability, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 32 No. 2, pp. 508-530. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2017-3029>
- * Popoola, O, M, J., Che-Ahmad, A., Samsudin, R, Sh. (2014). Forensic Accounting and Fraud: Capability and Competence Requirements in Malaysia, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(8): 825-834.
- * Rashid, M.M. (2020). Presence of professional accountant in the top management team and financial reporting quality: Evidence from Bangladesh, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(2): 237-257. <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2018-0135>
- * Rehman, A. and Hashim, F. (2021). Can forensic accounting impact sustainable corporate governance?, *Corporate Governance*, 21(1): 212-227. <https://doi.org/10.1108/CG-06-2020-0269>
- * Rennekamp, K., Rugar, K, K., Seybert, N. (2015). Impaired Judgment: The Effects of

- Asset Impairment Reversibility and Cognitive Dissonance on Future Investment, *The Accounting Review*, 90(2): 739-759. <https://doi.org/10.2308/accr-50879>
- * Renzhou, D. (2015). Research on Legal Procedural Functions of Forensic Accounting, *Energy Procedia*, 5(1): 2147-2151. <https://doi.org/10.1016/j.egypro.2011.03.371>
 - * Rhee, S, Gh, Wu, F. (2020). Conditional extreme risk, black swan hedging, and asset prices, *Journal of Empirical Finance*, 58(2): 412-435. <https://doi.org/10.1016/j.jempfin.2020.07.002>
 - * Shahwan, Y. (2008). Qualitative characteristics of financial reporting: a historical perspective, *Journal of Applied Accounting Research*, 9(3): 192-202. <https://doi.org/10.1108/09675420810919748>
 - * Yarovaya, L., Matkovskyy, R., Jalan, A. (2021). The COVID-19 black swan crisis: Reaction and recovery of various financial markets, *Research in International Business and Finance*, 59(3): 92-126. <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2021.101521>
 - * Zarghami, S, A., Dumark, J. (2021). Unearthing vulnerability of supply provision in logistics networks to the black swan events: Applications of entropy theory and network analysis, *Reliability Engineering & System Safety*, 215(3): 1-34. <https://doi.org/10.1016/j.res.2021.107798>
- *

Black Swan's Metaphorical Theory to the Study of the Effect of Forensic Accounting on Integrated Reporting Quality

Mohammad Asadi Chaharborj¹
Farhad Dehdar^{2*}
Mohammadreza Abdoli³

Abstract

Accounting today goes beyond one-dimensional and positivist approaches, multidimensional maps in the social sphere; economical; it has culturally and legally institutionalized itself with the aim of creating a level of transparency and respecting the rights of stakeholders. Forensic accounting is considered as one of these changed roles of accounting which can help balance information and decision-making in the capital market and improve the quality of integrated reporting. The purpose of this study is to apply Black Swan metaphor theory to investigate the effect of forensic accounting on strengthening the implications of integrated reporting quality. The present study is applied in terms of research purpose and descriptive-correlational research in terms of data collection. Also, in terms of reasoning method, it is deductive-inductive, and due to the study of data related to a specific time period, the data analysis method is cross-sectional and based on the path analysis method. Research data from compact discs of Tehran Stock Exchange website and data related to the consequences of the quality of integrated reporting of companies through the integrated reporting score index which consists of 5 main elements. Were integrated to measure the publicity and quality of reporting disclosure, measured by screening reports accompanying financial statements. Partial least squares analysis (PLS) was also used to fit the model. The results showed that forensic accounting has a positive effect on strengthening the implications of the quality of integrated reporting of companies.

Keywords: Black Swan's metaphorical theory, Forensic accounting, Implications for integrated reporting quality

¹ PhD Student, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. m_asadi4borj@yahoo.com

² Assistant Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran (author): f.dehdar1970@yahoo.com

³ Associate Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. Mrab830@yahoo.com