

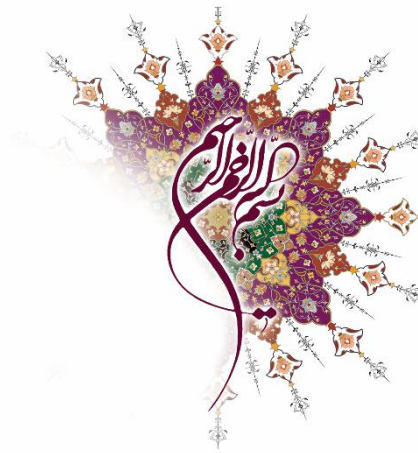
حسابداری و سفافیت مالی

شاپا الکترونیکی: ۲۴۵۳-۲۹۸۱

دوره ۲ / شماره اول / بهار ۱۴۰۳ / پیاپی ۳

- ۱-۲۳ بررسی نقش اظهارنظر و کیفیت حسابرسی در رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی
با تأخیر گزارش حسابرسی
محمدعلی ساری
- ۲۴-۴۷ اثر سیستم کنترل مدیریت هزینه و بهره‌وری هزینه بر عملکرد سازمانی
سیده زهرا موسوی و محمد کیامهر
- ۴۸-۶۷ تأثیر ایجاد و توسعه کنترل‌ها بر عملکرد حسابداران، نقش تعدیلی تکراری بودن
کارها و تمایل حسابداران
مرتضی بناء و نسیم شاهمرادی
- ۶۸-۹۱ بررسی تأثیر قصد ترک شغل حسابرس بر کیفیت حسابرسی، تصمیمات
غیراخلاقی و عملکرد حسابرسی
مهدی فیل سرائی و رضا صفایی
- ۹۲-۱۱۰ بررسی تأثیر خودشیفتگی مدیران و بیش اعتمادی بر قابلیت مقایسه گزارش‌های
مالی
شهرزاد سراج و محمدرضا حمزه
- ۱۱۱-۱۳۱ بررسی ارتباط بین بی‌توجهی سرمایه‌گذاران نهادی، کیفیت اقلام تعهدی و
محافظه‌کاری مشروط
محمد محمدی و شهره خالقی محمدی





فصلنامه حسابداری و شایسته‌یابی
دوره ۲ شماره اول بهار ۱۴۰۳ پی‌اچ‌ئی ۳

صاحب امتیاز: دانشگاه آزاد اسلامی واحد صفاشهر

مدیر مسئول: دکتر مهدی ساریخانی

سردبیر: دکتر رضوان حجازی

مدیر داخلی: دکتر روح اله نوذری

کارشناس نشریه: فاطمه کریمی

اعضای شورای تحریریه به ترتیب حروف الفبا:

استاد مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد صفاشهر	دکتر سید حسین ابطحی
استاد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق	دکتر زهره حاجیها
استاد مدیریت دانشگاه علوم و فنون هوایی شهید ستاری	دکتر مهدی خیراندیش
دانشیار حسابداری دانشگاه کوالالامپور مالزی	دکتر غلامرضا زندی
استاد حسابداری دانشگاه شیراز	دکتر محمدحسین ستایش
استاد حسابداری دانشگاه اصفهان	دکتر داریوش فروغی
دانشیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزآباد	دکتر هاشم ولی پور
دانشیار حسابداری دانشگاه اصفهان	دکتر سید عباس هاشمی

کد پستی: ۷۳۹۶۱۶۶۵۶۱

آدرس نشریه: فارس، صفاشهر، بولوار وحدت، دانشگاه آزاد اسلامی واحد صفاشهر.

تلفن: ۰۷۱۴۴۴۵۱۹۳۶ دورنگار: ۰۷۱۴۴۴۵۱۹۳۹ درگاه الکترونیکی نشریه: <https://sanad.iau.ir/Journal/aft>

این نشریه بر اساس مصوبه چهل و نهمین جلسه کمیسیون تعیین اعتبار نشریات حوزه علوم انسانی و هنر دانشگاه آزاد اسلامی

مورخ ۱۴۰۲/۰۶/۱۳ مجوز انتشار دارد.

داوران این شماره:

- دکتر روح اله بهارلو
- دکتر رضا خانی
- دکتر محمدعلی ساری
- دکتر مهدی ساریخانی
- دکتر نسیم شاه مرادی
- دکتر اله کرم صالحی
- دکتر فرهاد عزیزی
- دکتر مهدی فیل سرائی
- دکتر هاشم کاویانی فرد
- دکتر احسان کرمانی
- دکتر محمد کیامهر
- دکتر ملک تاج ملکی اسکوئی
- دکتر شکوفه نکوئی زاده

راهنمای تدوین مقاله

مقاله نتیجه‌ی تلاش و پژوهش‌های علمی نویسنده (نویسندگان) باشد.

مقاله قبلاً در هیچ یک از مجلات و همایش‌ها چاپ و ارائه نشده باشد و هم‌زمان برای سایر مجلات و همایش‌ها نیز ارسال نشده باشد.

در تدوین مقاله، رعایت نکات زیر برای نویسنده (نویسندگان) گرامی الزامی است (برای دریافت الگوی نشریه [اینجا](#) کلیک کنید):

۱. عنوان: عنوان مقاله باید مختصر و متناسب با محتوای مقاله تنظیم گردد.
 ۲. اسامی نویسندگان: در خصوص درج اسامی نویسندگان در فایل مقاله به نکات زیر توجه نمایید:
 - ضروری است در ثبت نام اولیه، اطلاعات دقیق نویسنده (نویسندگان) ذکر شود. پس از ارسال مقاله، هر گونه تغییر در نام، پست الکترونیکی، ترتیب و تعداد نویسندگان امکان‌پذیر نمی‌باشد.
 ۳. در هنگام ارسال فایل مقاله، نام، وابستگی سازمانی و ایمیل نویسندگان (نویسنده مسئول باید ایمیل دانشگاهی داشته باشد) را در قالب فایلی با عنوان "مشخصات نویسندگان" ارسال نمایید.
 ۴. چکیده فارسی: حداقل ۲۰۰ کلمه و حداکثر ۲۵۰ کلمه شامل هدف، روش‌شناسی، یافته‌ها و دانش افزایی.
 ۵. چکیده انگلیسی: حداقل ۳۰۰ کلمه و حداکثر ۳۵۰ کلمه با رعایت مطابقت متن فارسی و انگلیسی.
 ۶. کلیدواژه‌ها: حداقل ۳ و حداکثر ۵ واژه که با کاما (،) از هم جدا شده و در یک خط و به ترتیب حروف الفبا باشند.
 ۷. طبقه‌بندی موضوعی: برای تهیه طبقه‌بندی موضوعی کافی است کلمات کلیدی مهم را به انگلیسی و به صورت تخصصی در [اینجا](#) جستجو کنید تا معادل و اختصار آن را پیدا کنید.
 ۸. متن مقاله: در تنظیم متن مقاله، مطالب بر اساس تیتراهای زیر تنظیم می‌گردد:
 - مقدمه: ارائه زمینه و دیدگاه درباره موضوع، اهمیت و بیان هدف و مساله پژوهش.
 - مبانی نظری و پیشینه پژوهش: تعاریف مفهومی، نتایج پژوهش‌های داخلی و خارجی مرتبط به گونه‌ای که پشتیبانی‌کننده فرضیه‌ها و مدل مفهومی باشد.
 - فرضیه‌های پژوهش: این بخش شامل فرضیه‌سازی بر اساس مبانی نظری و خلاصه پژوهش‌ها می‌باشد.
 - روش‌شناسی پژوهش: طرح پژوهش، ابزار و روش گردآوری داده‌ها، جامعه، نمونه، مدل و متغیرها و نحوه اندازه‌گیری آنها به‌طور مفصل ارائه شود.
 - یافته‌های پژوهش: گزارش اطلاعات جمعیت‌شناسی، نتایج تحلیل‌های آماری مدل و فرضیه‌های پژوهش.
 - بحث و نتیجه‌گیری: ارائه یافته‌های پژوهش و مقابله و مقایسه نتایج پژوهش با یافته‌های پژوهش‌های مرتبط، پیشنهادها کاربردی و پژوهش‌های آتی و محدودیت‌های پژوهش آورده شود.
 ۹. فهرست منابع: منابعی که در متن مقاله از آنها استفاده شده است، مطابق ضوابط APA به شرح زیر تنظیم شوند:
 - روش منبع‌نویسی بر حسب الفبایی و مطابق با الگوی APA باشد.
 - منابعی که به زبان فارسی منتشر شده است، در قسمت انگلیسی نیز ترجمه و از عبارت [In Persian] در انتهای منبع استفاده شود.
 - ضروری است شناسه منحصر به فرد مقالات (DOI یا DOR) در انتهای مقالات درج گردد.
- ارسال فایل‌های تکمیلی از جمله پرسشنامه، داده‌ها و خروجی آماری ضروری است.

فهرست مطالب

۱-۲۳		<input type="checkbox"/> بررسی نقش اظهارنظر و کیفیت حسابرسی در رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر گزارش حسابرسی محمدعلی ساری
۲۴-۴۷		<input type="checkbox"/> اثر سیستم کنترل مدیریت هزینه و بهره‌وری هزینه بر عملکرد سازمانی سیده زهرا موسوی و محمد کیامهر
۴۸-۶۷		<input type="checkbox"/> تأثیر ایجاد و توسعه کنترل‌ها بر عملکرد حسابداران، نقش تعدیلی تکراری بودن کارها و تمایل حسابداران مرتضی بناء و نسیم شاهمرادی
۶۸-۹۱		<input type="checkbox"/> بررسی تأثیر قصد ترک شغل حسابرس بر کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیراخلاقی و عملکرد حسابرسی مهدی فیل سرائی و رضا صفایی
۹۲-۱۱۰		<input type="checkbox"/> بررسی تأثیر خودشیفتگی مدیران و بیش اعتمادی بر قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی شهرزاد سراج و محمدرضا حمزه
۱۱۱-۱۳۱		<input type="checkbox"/> بررسی ارتباط بین بی‌توجهی سرمایه‌گذاران نهادی، کیفیت اقلام تعهدی و محافظه‌کاری مشروط محمد محمدی و شهره خالقی محمدی

Investigating the effect of audit opinion & quality in the relationship between financial reporting complexity and audit delay

Mohammad Ali Sari¹

Received: March 25, 2024

Accepted: May 10, 2024

Abstract

Purpose: Since the audit report contains the opinion of the auditors about the credibility of the financial statements, investors usually prefer that the audit report be submitted with less delay. Based on this, it is important to research the variables that can affect the delay of the audit report. In this regard, the current research was trying to investigate the moderating effect of audit opinion and quality on the relationship between the complexity of financial reporting and the delay in the audit report.

Methodology: For this research purpose, the data obtained from 140 companies admitted to the Tehran Stock Exchange during the years 2011 to 2021 were collected and analyzed in the form of four hypotheses using multivariate regression models.

Findings: The research results show that audit firm's tenure, audit opinion, size of the audit institute, and audit fees moderate the relationship between the complexity of financial reporting and audit report delay.

Originality: These findings generally indicate the effect of audit opinion and quality on the audit report delay in the presence of financial reporting complexity. This research helps to better understand the Iranian capital market regarding the factors affecting the delay of the audit report.

Keywords: Audit characteristics, audit quality, audit report, financial reporting, financial statements.

JEL Classification: M41 ,M42.

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Mashhad Branch, Islamic Azad University, Mashhad, Iran. (Corresponding Author). (accountant2004@gmail.com)

Cite this paper: Sari, M. A. (2024). Investigating the effect of audit opinion & quality in the relationship between financial reporting complexity and audit delay. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 2(1), 1-23. [In Persian]

 <https://doi.org/00.00000/aft.0000.0000000.0000>



بررسی نقش اظهارنظر و کیفیت حسابرسی در رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر گزارش

حسابرسی

محمدعلی ساری^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۰۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۲/۲۱

چکیده

هدف: از آنجا که گزارش حسابرسی حاوی نظر حسابرسان در مورد اعتبار صورت‌های مالی است، سرمایه‌گذاران معمولاً ترجیح می‌دهند که گزارش حسابرسی با تأخیر کمتری ارائه شود. از یک طرف، ساختار پیچیده شرکت در یک گروه تجاری و تهیه صورت‌های مالی تلفیقی گروه بر تأخیر گزارش حسابرسی موثر است. از طرف دیگر نوع اظهارنظر و کیفیت حسابرسی در تأخیر گزارش حسابرسی نقش دارند. در این راستا، پژوهش حاضر درصدد بررسی این موضوع است که در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی به دلیل تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، نوع اظهارنظر و کیفیت حسابرسی تا چه اندازه می‌تواند نقش تعدیل‌کننده بر رابطه بین پیچیدگی گزارشگری مالی و تأخیر ارائه گزارش حسابرسی داشته باشد.

روش‌شناسی: برای انجام پژوهش، داده‌های حاصل از ۱۴۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۴۰۰ گردآوری و در قالب چهار فرضیه، با بکارگیری مدل‌های رگرسیونی چند متغیره مورد بررسی قرار گرفته است.

یافته‌ها: نتایج پژوهش نشان می‌دهد اظهارنظر حسابرسی، دوره تصدی مؤسسه حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند. **دانش افزایی:** یافته‌های بدست آمده به‌طور کلی نشان‌دهنده تأثیر نوع اظهارنظر و کیفیت حسابرسی در تأخیر گزارش حسابرسی در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی می‌باشد. این پژوهش به درک بیشتر بازار سرمایه ایران درخصوص عوامل موثر بر به تأخیر گزارش حسابرسی کمک می‌نماید.

کلیدواژه‌ها: کیفیت حسابرسی، گزارش حسابرسی، گزارشگری مالی، صورت‌های مالی، ویژگی‌های حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42.

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد مشهد، دانشگاه آزاد اسلامی، مشهد، ایران. (نویسنده مسئول). (accountant2004@gmail.com)

استناد: ساری، محمدعلی. (۱۴۰۳). بررسی نقش اظهارنظر و کیفیت حسابرسی در رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر گزارش حسابرسی. *حسابداری و شفافیت مالی*، ۲(۱)، ۲۳-۱.

مقدمه

فراهم نمودن اطلاعات مفید برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان برون سازمانی از صورت‌های مالی، یکی از اهداف مهم گزارشگری مالی شرکت‌ها است. اطلاعات به‌منظور مفید بودن برای تصمیم‌گیری باید قابل فهم، مربوط، قابل اعتماد و قابل مقایسه باشند (آجینا^۱ و همکاران، ۲۰۱۶). به هنگامی گزارشگری مالی، مولفه بنیادین مربوط بودن اطلاعات و تلاش برای گزارشگری مالی با کیفیت است (آکسیویا^۲، ۲۰۲۴). اطلاعات باید در کوتاه‌ترین زمان بعد از پایان سال مالی در دسترس استفاده‌کنندگان باشد، در غیر این صورت با گذشت هرچه بیشتر زمان، ارزش اقتصادی این اطلاعات کمتر خواهد شد. به همین دلیل بهنگام بودن گزارش‌های مالی به‌عنوان یکی از خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری مالی شناخته شده است. قوانین و مقررات بازار سرمایه کشور ایران، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را ملزم به افشای صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت اصلی و تلفیقی گروه حداقل ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع و حداکثر ۴ ماه پس از پایان سال مالی نموده است (ماده ۷ دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات، سازمان بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۸۶). این مهلت زمانی در کشورهای مختلف متفاوت است. به‌عنوان نمونه در کشور سوئد، گزارشات مالی سالانه باید شش هفته قبل برگزاری مجمع عمومی به حسابرس ارائه شود و تاریخ برگزاری مجمع نیز نباید بیشتر از شش ماه پس از پایان سال مالی باشد (آکسیویا، ۲۰۲۴). بامبر^۳ و همکاران (۱۹۹۳) معتقدند ارائه اطلاعات به‌موقع توسط شرکت‌ها در اقتصادهای نوظهور، اهمیت بیشتری را به خود اختصاص می‌دهد، زیرا سایر منابع اطلاع‌رسانی مانند انتشار رسانه‌ها، اجلاس‌های خبری و تحلیلگران مالی به خوبی توسعه نیافته‌اند و نهادهای نظارتی به اندازه کشورهای توسعه‌یافته غربی مؤثر نیستند. به‌طورکلی عوامل اثرگذار بر تأخیر در گزارشگری مالی سالانه را می‌توان به دو دسته تقسیم نمود: گروه اول عوامل مرتبط با مؤسسه حسابرسی هستند که احتمالاً در اجرای وظایف حسابرسی دخالت داشته و باعث تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شوند، در مقابل گروه دوم که به ویژگی‌ها و خصوصیات شرکت گزارشگر مربوط هستند که بر حسابرسان تحمیل و مانع از صدور گزارش حسابرسی به‌موقع می‌گردند. بنابر مباحث بیان شده و از آنجا که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌تواند سبب کاهش اعتبار اطلاعات مربوط به تصمیم‌گیری و در نهایت اشتباه در تعیین ارزش شرکت گردد، شناخت عوامل زمینه‌ساز تأخیر و تلاش جهت مرتفع نمودن آن‌ها ضرورت می‌یابد (زارع بهنمیری و حسنخانی (۱۴۰۰).

پیچیدگی گزارشگری مالی، منجر به تأخیر بیشتر در ارائه صورت‌های مالی می‌گردد. شرکت‌هایی که ساختار پیچیده‌تری دارند و صورت‌های مالی تلفیقی تهیه می‌کنند، غالباً در ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده تأخیر دارند. چراکه شرکت‌های مادر برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی ناچار هستند که صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی خود در را نیز در اختیار داشته باشند. بنابراین تأخیر شرکت‌های فرعی در تهیه صورت‌های مالی خود، می‌تواند منجر به تأخیر در ارائه صورت‌های مالی شرکت مادر و به تبع آن صورت‌های مالی تلفیقی می‌گردد (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳).

¹. Ajina

². Alexeyeva

³. Bamber

افزایش پیچیدگی گزارشگری مالی به طور مستقیم می‌تواند بر مدت زمان حسابرسی شرکت مادر تاثیر گذار باشد و زمان انجام حسابرسی را افزایش دهد. از طرفی، طبق پژوهش‌های پیشین از جمله چن^۱ و همکاران (۲۰۲۲)، کیم^۲ (۲۰۱۹)، زارع بهنمیری و حسنخانی (۱۴۰۰)، نوع اظهارنظر، کیفیت و ویژگی‌های مربوط به حسابرسی می‌توانند از عوامل ایجادکننده تأخیر گزارش حسابرسی محسوب شوند. بر این اساس انتظار می‌رود که نوع اظهارنظر و کیفیت حسابرسی بتواند رابطه بین پیچیدگی گزارشگری مالی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را تعدیل نماید. این مهم تا کنون در پژوهش‌های پیشین در ایران مورد بررسی قرار نگرفته است، لذا در پژوهش حاضر سعی می‌شود که این شکاف تحقیقاتی پوشش داده شود. نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند به قانون‌گذاران جهت ایجاد محدودیت‌ها برای جلوگیری از تأخیر گزارش حسابرسی، به مدیران، حسابداران و حسابرسان شرکت‌ها جهت شناسایی عوامل ایجاد تأخیر گزارش حسابرسی و در نهایت به سرمایه‌گذاران بازار سرمایه و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی برای دستیابی به اطلاعات به‌موقع و با کیفیت یاری رساند.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تأخیر در گزارش حسابرسی

حسابرسی فرآیندی منظم و باقاعده (سیستماتیک) جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به‌منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع است. گزارش حسابرسی وسیله‌ای است که از آن طریق، حسابرس نظر خود را در باب قابلیت اعتماد صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگان از آن گزارش منتقل می‌کند. خلاصه انواع اظهار نظر حسابرسان بر طبق استانداردهای حسابرسی ایران، شامل نظر مقبول، مشروط، عدم اظهارنظر و مردود است.

فرض بر این است که هرچه تاریخ گزارش حسابرسی به تاریخ پایان سال مالی نزدیک باشد، گزارش حسابرسی به‌موقع تر ارائه می‌شود و تأخیر کمتری در ارائه وجود دارد. در نتیجه، مدت زمان ارائه گزارش حسابرسی، فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی هر شرکت، تا تاریخ گزارش حسابرس در نظر گرفته می‌شود (بزرگ اصل و همکاران، ۱۳۹۷).

در ادبیات پیشین تأخیر در گزارش حسابرسی در واقع تفاوت بین تاریخ پایان سال مالی شرکت و تاریخ گزارش حسابرس مستقل بیان شده است (حبیب^۳ و همکاران، ۲۰۱۹). برخی از پژوهشگران معتقدند عواملی چون، مدت زمان صرف شده توسط موسسه برای تهیه پیش‌نویس صورت‌های مالی و آماده نمودن آن‌ها برای انجام عملیات حسابرسی و زمان واقعی صرف شده توسط حسابرسان قبل از ارائه نظر خود در قالب گزارش حسابرسی منجر به تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود (دائو و فام^۴، ۲۰۱۴). در سراسر جهان، تأخیر در گزارش حسابرسی صورت‌های مالی منجر به تأخیر کلی در انتشار آن می‌شود. در نتیجه تأخیر در گزارش، ذینفعان ممکن است مجبور به تصمیم‌گیری درباره

¹. Chen

². Kim

³. Habib

⁴. Dao & Pham

سرمایه‌گذاری نادرست شوند یا به اطلاعات غیررسمی متوسل شوند، که ممکن است اطلاعات نادرست و گمراه کننده‌ای در تصمیمات خود مدنظر قرار دهند و در نهایت سرمایه‌گذاران متضرر شوند.

در مقابل، یکی از دلایل اصلی عنوان شده از سوی شرکت‌ها برای تأخیر در ارائه صورت‌های مالی سالانه، نیاز به انجام خدمات حسابرسی است. به عبارت دیگر، طولانی شدن زمان انتشار صورت‌های مالی و طولانی شدن عملیات حسابرسی در هم پیچیده شده و به صورت مترادف در ادبیات گزارشگری مالی به کار برده می‌شود (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳).

پیچیدگی گزارشگری مالی

پیچیدگی را می‌توان به‌عنوان وضعیتی دشوار برای درک یا اعمال (بکاربردن) توصیف نمود، بنابراین، پیچیدگی صورت‌های مالی نشان دهنده افزایش دشواری در فهم، تفسیر و پیش‌بینی صورت‌های مالی می‌باشد (فیلزن و پترسون^۱، ۲۰۱۵). ایزدی نیا و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهش خود از وجود صورتهای مالی تلفیقی به عنوان معیاری برای پیچیدگی اطلاعات حسابداری استفاده کردند؛ همچنین نگروهو و فواد^۲ (۲۰۱۷) بیان کردند که تعداد شرکت‌های فرعی، نشاندهنده پیچیدگی گزارشگری مالی است. اعتمادی و یارمحمدی (۱۳۸۲) تنوع محصولات را به عنوان عامل پیچیدگی اطلاعات حسابداری در نظر گرفتند. براساس استانداردهای حسابداری ایران، اطلاعات پیچیده‌ای که جهت رفع نیازهای تصمیم‌گیری اقتصادی، مربوط تلقی می‌شود نباید به بهانه مشکل بودن درک آن توسط برخی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی حذف شود، گرچه این‌گونه اطلاعات نیز باید حتی‌المقدور به‌گونه‌ای ساده ارائه شود. خوانایی کمتر گزارشگری مالی ممکن است نشان دهنده توضیح، افشاسازی یا مبهم‌سازی بیشتر اطلاعات منفی درباره شرکت و عملیات آینده آن باشد که ممکن است ریسک تجاری را افزایش و موجب ابهام در تداوم بقا و سودآوری شود (رضایی و صفری، ۱۳۹۷).

اظهارنظر و کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی مفهومی است که تعریف‌های متفاوتی برای آن ارائه شده است. دی انجلو^۳ (۱۹۸۱) تعریفی دو بعدی از کیفیت حسابرسی ارائه کرد: ۱) تحریف با اهمیت باید کشف شود و ۲) تحریف با اهمیت باید گزارش شود. این تعریف دو عامل را در کیفیت حسابرسی دخیل می‌داند. کیفیت حسابرسی تابعی از توانایی کشف انحرافات با اهمیت است که به صورت صلاحیت و توانایی حسابرسی مطرح می‌گردد و تمایل حسابرس به گزارش این انحرافات که به استقلال حسابرس مرتبط می‌باشد.

پژوهش‌ها نشان می‌دهند اندازه حسابرس (دورانند^۴، ۲۰۱۹)، تخصص حسابرس در صنعت (بالسم^۵، ۲۰۰۳)، دوره تصدی حسابرس (چن و همکاران، ۲۰۲۲) می‌توانند معیارهای متمایز کننده کیفیت حسابرسی باشند. اندازه و شهرت حسابرسی از اولین شاخص‌هایی است که در این زمینه مطرح شده است. مؤسسات بزرگ حسابرسی دارای منابع مالی و انسانی بیشتری هستند که بر صلاحیت حسابرس موثر است. از طرف دیگر، به دلیل حجم بالای کار و شهرت خود،

¹. Filzen & Peterson

². Nugroho & Fuad

³. DeAngelo

⁴. Durand

⁵. Balsam

از استقلال بیشتری نسبت به سایر موسسه‌ها برخوردارند. از شاخص‌های پرکاربرد دیگر برای کیفیت حسابرسی، می‌توان به تخصص صنعت حسابرسی اشاره نمود. حسابرس صنعت خاص از دانش تخصصی بالاتری در مورد آن صنعت برخوردار است و این امر بر صلاحیت و کیفیت کار حسابرسی موثر است.

حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، منعکس‌کننده هزینه‌های اقتصادی حسابرسان کارآمد است. اترج^۱ و همکاران (۲۰۱۴) بیان می‌کنند که برای اطمینان از تلاش بیشتر برای رویارویی با ریسک بالاتر در حسابرسی، به سطح بالاتری از دستمزد حسابرسی نیاز است. این امر نشان می‌دهد حسابرسان برای انجام حسابرسی با کیفیت‌تر، حق‌الزحمه بیشتری درخواست می‌نمایند و حق‌الزحمه حسابرسان با کیفیت، بالاتر است.

بر اساس ادبیات نظری موجود، نوع اظهارنظر حسابرس یکی دیگر از ویژگی‌های حسابرسی به شمار می‌آید (زارع بهنمیری و حسنخانی، ۱۴۰۰). حسابرسان در نهایت باید در گزارش خود اظهارنظر نمایند که صورتهای مالی شرکت مورد بررسی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، به نحو مطلوب و بر مبنای استانداردهای حسابداری تهیه شده است. همچنین آنها برای تعیین نوع اظهارنظر، باید اطمینان یابند که در صورتهای مالی، تحریف‌های بااهمیتی مانند تقلب یا اشتباه، انجام نشده است (زارع بهنمیری و حسنخانی، ۱۴۰۰). اظهارنظر حسابرسی مشتمل بر دو گروه تعدیل نشده (مقبول) و تعدیل شده (مشروط، مردود و عدم اظهارنظر) می‌باشد (استانداردهای حسابرسی ایران، بخش ۷۰۰).

ویژگی‌های حسابرسی، پیچیدگی گزارشگری مالی و تأخیر گزارش حسابرسی

سیناسون^۲ و همکاران (۲۰۰۱) دوره تصدی حسابرس را مدت زمان همکاری و رابطه حسابرس با صاحبکار تعریف می‌کند. پیچیدگی‌های زیاد در محیط کاری شرکت‌ها باعث شده است تا حسابرس نتواند در زمان کوتاه، با فعالیت‌های شرکت مورد رسیدگی آشنایی کامل پیدا کند (برزگر عباسپور و همکاران، ۱۴۰۲). این امر باعث می‌شود در سال‌های اولیه که یک شرکت توسط یک مؤسسه حسابرسی حسابرسی می‌شود میزان گزارشگری مالی متقلبانانه افزایش پیدا کند (کارسلو^۳ و ناجی، ۲۰۰۴). با توجه به این یافته‌ها، از این تصور که با افزایش دوره تصدی، حسابرس درک کامل‌تری از عملیات شرکت پیدا می‌کند حمایت می‌شود. از طرفی می‌توان بیان نمود که حسابرسان با سابقه بیشتر و دوره تصدی طولانی‌تر نسبت به شرکت صاحبکار دانش و اطلاعات کامل‌تری دارند و به درک بهتری نسبت به عملیات شرکت دست یافته‌اند، بنابراین انتظار می‌رود تأخیر گزارش حسابرسی برای شرکت‌های با دوره تصدی طولانی‌تر، کوتاه‌تر باشد (حیب و همکاران، ۲۰۱۹؛ دوراند، ۲۰۱۹).

از سوی دیگر، مدت زمان تأخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی به‌عنوان تابعی از نوع اظهارنظر حسابرسی در نظر گرفته می‌شود. بر این اساس بیان می‌شود شرکت‌هایی که اظهارنظر حسابرسی آنها به شکل مقبول است، در مقایسه با شرکت‌هایی که اظهارنظر غیرمقبول یا تعدیل شده دریافت می‌نمایند، احتمالاً عملیات حسابرسی خود را زودتر اجرا و تکمیل می‌کنند. در واقع حسابرسان برای ارائه اظهارنظر غیرمقبول نیاز به صرف زمان و تلاش قابل توجهی برای اجرای رویه‌های حسابرسی اضافی دارند که این امر موجب طولانی‌تر شدن دوره حسابرسی

¹. Ettredge
². Sinason
³. Carcello

می‌گردد (بامبر و همکاران، ۱۹۹۳). همچنین پیشینه مرتبط با عوامل تعیین‌کننده تأخیر در گزارش حسابرسی نشان می‌دهد که تأخیر در گزارش حسابرسی، تابعی صعودی از تعداد قیود و محدودیت‌های موجود در گزارش، حسابرسی است (لونتیز^۱ و همکاران، ۲۰۰۵). ضمن اینکه بروز این مسئله زمان‌بر خواهد بود، حسابرس نیز برای یافتن دیگر موارد مشابه احتمالی، در ارائه زودهنگام گزارش خود محافظه‌کاری بیشتری به خرج می‌دهد که این مسئله می‌تواند تأخیر گزارش حسابرسی را افزایش دهد (بزرگ‌اصل و همکاران، ۱۳۹۷). علاوه بر آن، نبود اتفاق نظر بین حسابرس و شرکت در خصوص بندهای شرط گزارش حسابرسی مطرح شده، باعث افزایش مدت زمان تأخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی شرکت می‌گردد (مرادی و پورحسینی، ۱۳۸۹). طبق مباحث مطرح شده نتایج مطالعات پژوهشگران پیشین نشان می‌دهد که اظهار نظر غیرمقبول حسابرسان موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش توسط آنان می‌شود (حیب و همکاران، ۲۰۱۹؛ دوران، ۲۰۱۹؛ بزرگ‌اصل و همکاران، ۱۳۹۷).

مؤسسات حسابرسی بزرگ معمولاً از نیروهای حرفه‌ای و با تجربه حسابرسی بالا استفاده می‌کنند که به علت تجربه حرفه‌ای، با بیشتر سیستم‌های مالی مورد استفاده شرکت‌ها آشنایی داشته و مدت زمان کمتری برای شناسایی سیستم‌های مالی مشتریان خود صرف کرده و پیچیدگی سیستم‌های پردازش اطلاعات، منجر به تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی نخواهد گردید. در چنین شرایطی، با وجود پیچیدگی شرکت، به واسطه کارآمدی نیروهای حرفه‌ای مؤسسه حسابرسی، تاخیری در گزارش حسابرسی ایجاد نمی‌شود؛ لذا رابطه منفی میان اندازه مؤسسه حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی متصور می‌باشد (لونتیز و همکاران، ۲۰۰۵؛ کیم، ۲۰۱۹؛ ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳) هرچند، عده‌ای نیز معتقدند که مؤسسات حسابرسی بزرگ در جهت حفظ اعتبار و خوش‌نامی خود، محتاط‌تر و با دقت بیشتری عمل می‌کنند و رویه‌های حسابرسی گسترده‌تری به کار می‌گیرند، بنابراین این موضوع باعث افزایش زمان کار حسابرسی و در نتیجه افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌گردد، که نشان دهنده ارتباط مثبت بین اندازه و اعتبار مؤسسه حسابرسی و تأخیر حسابرسی می‌باشد (حیب و همکاران، ۲۰۱۹؛ بزرگ‌اصل و همکاران، ۱۳۹۷). کیفیت بالای حسابرسی می‌تواند اشتباهات را شناسایی کرده و منجر به تحریف کمتر صورتهای مالی شود. حسابرس نیز در تعیین حق الزحمه حسابرسی زمان مناسب را در ارزیابی ریسک شرکت و میزان تلاش حسابرس در آینده در انجام فرآیند حسابرسی در نظر می‌گیرد (لوبو و ژائو^۲، ۲۰۱۳). مطالب ذکر شده در بالا نشان می‌دهد ویژگی‌های مربوط به حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیرگذار است.

شرکت‌های مادر برای تهیه صورتهای مالی تلفیقی ناچار هستند که صورتهای مالی شرکت‌های فرعی خود در را نیز در اختیار داشته باشند. بنابراین تأخیر شرکت‌های فرعی در تهیه صورتهای مالی خود، می‌تواند منجر به تأخیر در ارائه صورتهای مالی شرکت مادر و به تبع آن صورتهای مالی تلفیقی می‌گردد. تهیه صورتهای مالی تلفیقی به نوعی پیچیدگی‌های حسابداری شرکت مادر را افزایش می‌دهد (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳). افزایش این پیچیدگی به طور مستقیم می‌تواند بر مدت زمان لازم برای حسابرسی شرکت مادر تأثیر گذار باشد و زمان انجام حسابرسی و به تبع آن حق‌الزحمه حسابرسی افزایش یابد.

¹. Leventis

². Lobo & Zhao

دائو و فام (۲۰۱۴) در پژوهشی به بررسی دوره تصدی حسابرس، تخصص حسابرس و تأخیر در گزارش حسابرسی پرداختند. یافته‌ها نشان داد تخصص حسابرس در صنعت، رابطه مثبت بین دوره تصدی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند. تانجونگ و آیدا^۱ (۲۰۲۲) نیز به تعیین تأثیر اندازه شرکت و پرداخت بدهی بر تأخیر حسابرسی در شرکت‌های بخش تولیدی صنعت کالاهای مصرفی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اندونزی طی دوره ۲۰۱۷-۲۰۱۹ پرداختند. نتایج مطالعه نشان داد که اندازه شرکت تأثیر معنی داری بر تأخیر حسابرسی ندارد اما توان پرداخت بدهی تأثیر مثبت و معنی داری بر تأخیر حسابرسی دارد. از طرفی چن و همکاران (۲۰۲۲) به بررسی تأثیر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی بر تأخیر حسابرسی مرتبط با پیچیدگی گزارشگری مالی پرداختند. نتایج نشان داد که دو ویژگی مؤسسه حسابرسی (مدت تصدی مؤسسه حسابرسی و عملکرد خدمات غیرحسابرسی) تأثیر پیچیدگی گزارشگری مالی بر تأخیر حسابرسی را تعدیل می‌کند.

پورحیدری و همکاران (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر به‌موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد بین تخصص حسابرس در صنعت و به‌موقع بودن گزارش حسابرس ارتباط مثبت و معناداری وجود داشته است. اما، همچنین، بین اندازه مؤسسه حسابرسی و به‌موقع بودن گزارش حسابرس ارتباط معناداری وجود نداشته است. افزون بر این، بین اندازه شرکت، فرصت‌های رشد و بازده دارایی‌ها با به‌موقع بودن گزارش حسابرس ارتباط مثبت و معناداری وجود داشته است اما، بین اهرم مالی و به‌موقع بودن گزارش حسابرس ارتباطی مشاهده نشده است.

صالحی و مومنی (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر اندازه و پیچیدگی عملیات واحد تجاری بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. در آن پژوهش از نسبت حسابه‌های دریافتی تجاری و موجودی مواد و کالا به مجموع دارایی‌ها به عنوان شاخص پیچیدگی عملیات واحد تجاری در نظر گرفته شده است. نتایج حاکی از ارتباط مثبت و معنادار بین اندازه واحد تجاری و پیچیدگی عملیات واحد تجاری با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌های مورد مطالعه بوده است.

زارع بهنمیری و حسنخانی (۱۴۰۰) نیز با استفاده از رویکرد فراتحلیل، تأثیر حسابرس و ویژگی‌های مرتبط با حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین اندازه مؤسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد؛ اما بین تغییر حسابرس، نوع اظهارنظر حسابرس و فصل شلوغی کار با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبتی برقرار است. یافته دیگر اینکه ارتباط منفی بین تخصص حسابرس و تأخیر گزارش حسابرسی نیز به تأیید رسید.

زارع بهنمیری و حسنخانی (۱۴۰۱) در پژوهش دیگر خود تأثیر ویژگی‌ها و معیارهای پیچیدگی شرکت صاحب‌کار بر تأخیر ارائه گزارش حسابرسی را بررسی نمودند. در آن پژوهش اندازه شرکت صاحب‌کار، وجود وقایع غیرمترقبه، تجدید ارائه صورت‌های مالی، شرکت فرعی، ادغام یا تحصیل، فروش خارجی به عنوان شاخص پیچیدگی عملیات واحد تجاری در نظر گرفته شده است. نتایج پژوهش نشان داد که بین اندازه شرکت صاحب‌کار و تأخیر گزارش

^۱. Tanjung & Aida

حسابرسی ارتباط منفی وجود دارد، در حالیکه اقلام غیرمترقبه، شرکت فرعی، ادغام یا تحصیل، فروش خارجی، تجدید ارائه صورت‌های مالی و بخش‌های تجاری شرکت، با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت دارند. امان و همکاران (۱۴۰۲) و صفرزاده و همکاران (۱۴۰۲) نشان دادند ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر تأخیر در گزارش حسابرس تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند. در پژوهش صالحی و مومنی (۱۳۹۹) اندازه شرکت به عنوان متغیر مستقل مورد بررسی قرار گرفته اما در این پژوهش حال حاضر اندازه مؤسسه حسابرسی به عنوان متغیر تعدیلگر بکار گرفته شده است. همچنین در پژوهش زارع بهنمیری و حسنخانی (۱۴۰۱) تأثیر ویژگی‌ها و معیارهای پیچیدگی شرکت صاحب‌کار بر تأخیر ارائه گزارش حسابرسی بررسی شده که با پیچیدگی گزارشگری مالی مورد بررسی در این پژوهش متفاوت است. افزون بر این، تأثیر نوع اظهار نظر و کیفیت حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی نیز در پژوهش زارع بهنمیری و حسنخانی (۱۴۰۰) بررسی نشده است.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: نوع اظهار نظر مؤسسه حسابرسی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند.

فرضیه دوم: دوره تصدی مؤسسه حسابرسی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند.

فرضیه سوم: اندازه مؤسسه حسابرسی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند.

فرضیه چهارم: حق‌الزحمه حسابرسی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از لحاظ طبقه‌بندی تحقیق بر مبنای هدف، از نوع کاربردی است. همچنین از لحاظ طبقه‌بندی بر حسب روش گردآوری داده‌ها، از نوع توصیفی است. از میان انواع تحقیق‌های توصیفی، از نوع همبستگی بوده، و در آن از تحقیق رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. جهت اطمینان از قابل اتکا بودن نتایج، آزمون‌های پیش فرض استفاده از رگرسیون، انجام و رابطه بین متغیر مستقل با متغیر وابسته با به کارگیری روش اقتصادسنجی داده‌های ترکیبی، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز جهت آزمون فرضیه‌های این پژوهش، با مطالعه صورت‌های مالی و یادداشت‌های پیوست، گزارش حسابرسی و گزارش فعالیت هیئت‌مدیره جمع‌آوری شده است. صورت‌های مالی و سایر اطلاعات از وبسایت کدال استخراج شده، و جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش پس از انتخاب شرکت‌های نمونه و جمع‌آوری آمار و اطلاعات مورد نیاز جهت تجزیه و تحلیل آماری پس از پردازش توسط نرم‌افزار صفحه‌گسترده Excel، نرم‌افزار ایویوز ۱۲ مورد استفاده قرار گرفته است.

جامعه و نمونه پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. به‌منظور دستیابی

به جامعه‌ای همگن و یکنواخت از شرکت‌ها و همچنین برای جلوگیری از تحریف نتایج، شرکت‌هایی که دارای ویژگی‌های زیر باشند، به‌عنوان جامعه مورد مطالعه انتخاب شده است:

۱. از ابتدای سال ۱۳۹۰ تا پایان سال ۱۴۰۰، سهام آن در بورس اوراق بهادار تهران به‌صورت فعال معامله شده باشد و در طی این دوره زمانی، توقف عمده (بیش از شش ماه) نداشته باشد.
 ۲. به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
 ۳. به دلیل متفاوت بودن ماهیت اقتصادی جزو شرکت‌های واسطه‌گری مالی از جمله سرمایه‌گذاری‌ها، هلدینگ‌ها، لیزینگ‌ها، بیمه‌ها و بانک‌ها نباشند، زیرا افشاهای مالی و ساختارهای حاکمیت شرکتی در آن‌ها متفاوت از سایر شرکت‌ها است.
- پس از اعمال محدودیت‌های فوق با استفاده از روش فوق، مطابق جدول ۱، جامعه‌ای متشکل از ۱۴۰ شرکت بدست آمده است.

جدول ۱. شیوه انتخاب جامعه آماری در دسترس

تعداد	شرح
۳۷۲	تعداد کل شرکت‌های بورسی موجود در جامعه آماری تحقیق در انتهای سال ۱۴۰۰
(۳۷)	کسر می‌شود: شرکت‌هایی که مجموعه کامل صورت‌های مالی آن‌ها در دسترس نیست
(۱۹)	شرکت‌های با وقفه معاملاتی بیش از سه ماه
(۵۹)	واسطه‌گری‌های مالی نظیر بانک‌ها، بیمه‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها و ...
(۳۴)	شرکت‌های با سال مالی غیر از دوره دوازده ماهه منتهی به پایان اسفندماه
(۸۳)	شرکت‌های پذیرفته شده در بورس بعد از سال ۱۳۹۰
۱۴۰	مجموع شرکت‌های باقی مانده به عنوان جامعه در دسترس

منبع: یافته‌های پژوهش

مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، با پیروی از پژوهش چن و همکاران (۲۰۲۲) به ترتیب از مدل‌های زیر استفاده می‌شود:

رابطه (۱) برای آزمون فرضیه اول:

$$\begin{aligned}
 DAYS_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 FRC_{i,t} + \beta_2 AUD_OPIN_{i,t} + \beta_3 FRC * AUD_OPIN_{i,t} + \beta_4 LNASSETS_{i,t} \\
 & + \beta_5 DEBT_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 INHERENT_{i,t} + \beta_8 SALEG_{i,t} + \beta_9 RESTATEMENT_{i,t} \\
 & + \beta_{10} EMP_{i,t} + \beta_{11} AGE_{i,t} + \beta_{12} LOSS_{i,t} + IND_{i,t} + Year_{i,t} + \varepsilon_{i,t}
 \end{aligned}$$

رابطه (۲) برای آزمون فرضیه دوم:

$$\begin{aligned}
 DAYS_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 FRC_{i,t} + \beta_2 AUD_Tenur_{i,t} + \beta_3 FRC * AUD_Tenur_{i,t} + \beta_4 LNASSETS_{i,t} \\
 & + \beta_5 DEBT_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 INHERENT_{i,t} + \beta_8 SALEG_{i,t} + \beta_9 RESTATEMENT_{i,t} \\
 & + \beta_{10} EMP_{i,t} + \beta_{11} AGE_{i,t} + \beta_{12} LOSS_{i,t} + IND_{i,t} + Year_{i,t} + \varepsilon_{i,t}
 \end{aligned}$$

رابطه (۳) برای آزمون فرضیه سوم:

$$DAYS_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FRC_{i,t} + \beta_2 AUD_SIZE_{i,t} + \beta_3 FRC * AUD_SIZE_{i,t} + \beta_4 LNASSETS_{i,t} + \beta_5 DEBT_{i,t} \\ + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 INHERENT_{i,t} + \beta_8 SALEG_{i,t} + \beta_9 RESTATEMENT_{i,t} + \beta_{10} EMP_{i,t} \\ + \beta_{11} AGE_{i,t} + \beta_{12} LOSS_{i,t} + IND_{i,t} + Year_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

رابطه (۴) برای آزمون فرضیه چهارم:

$$DAYS_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FRC_{i,t} + \beta_2 AUD_Fee_{i,t} + \beta_3 FRC * AUD_Fee_{i,t} + \beta_4 LNASSETS_{i,t} + \beta_5 DEBT_{i,t} \\ + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 INHERENT_{i,t} + \beta_8 SALEG_{i,t} + \beta_9 RESTATEMENT_{i,t} + \beta_{10} EMP_{i,t} \\ + \beta_{11} AGE_{i,t} + \beta_{12} LOSS_{i,t} + IND_{i,t} + Year_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:

الف) متغیر وابسته

تأخیر گزارش حسابرسی (DAYS): برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ ارائه گزارش حسابرسی مستقل (چن و همکاران، ۲۰۲۲).

ب) متغیر مستقل

پیچیدگی گزارشگری مالی (FRC): متغیر موهومی است و اگر شرکت صورت مالی تلفیقی تهیه کند عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر می‌پذیرد (ایزدی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۳؛ چن و همکاران، ۲۰۲۲).

ج) متغیرهای تعدیلگر

نوع اظهار نظر مؤسسه حسابرسی (AUD_OPIN): این متغیر برای گزارشهایی که تعدیل شده است عدد یک و در غیر این صورت کد صفر اختیار می‌کند.

دوره تصدی مؤسسه حسابرسی (AUD_Tenur): برابر است با تعداد سال‌های مالی که مؤسسه حسابرسی مسئولیت حسابرسی شرکت را برعهده دارد.

اندازه مؤسسه حسابرسی (AUD_SIZE): یک متغیر موهومی است به‌طوری‌که اگر سازمان حسابرسی شرکت را در سال مورد بررسی حسابرسی نموده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختیار می‌کند. حق‌الزحمه حسابرسی (AUD_Fee): برابر است با لگاریتم طبیعی مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی.

د) متغیرهای کنترلی

لگاریتم دارایی‌ها (LNASSETS): لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت؛

اهرم مالی (DEBT): تقسیم مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌های شرکت؛

بازده دارایی‌ها (ROA): سود عملیاتی تقسیم بر مجموع دارایی‌های سال جاری؛

حساب‌دریافتنی و موجودی (INHERENT): مجموع حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا تقسیم بر مجموع دارایی‌های شرکت؛

رشد فروش (SALEG): درصد رشد فروش شرکت نسبت به سال قبل؛

تجدید ارائه صورت‌های مالی (RESTATEMENT): در صورتی که شرکت در سال t صورت‌های مالی را تجدید ارائه نموده باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر؛

کارکنان (EMP): جذر تعداد کارکنان شرکت؛

سن شرکت (AGE): برابر لگاریتم طبیعی تعداد سال‌هایی که از تأسیس شرکت می‌گذرد؛

زیان شرکت (LOSS): در صورتی که شرکت در سال t زیان افشا کرده باشد عدد یک و در غیر اینصورت صفر؛

کنترل اثرات صنعت (IND): برای صنعت مورد نظر یک و برای سایر صنایع صفر؛

کنترل اثرات سال (Year): برای سال مورد نظر یک و برای سایر سال‌ها صفر؛

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است. این جدول شامل دو بخش متغیرهای پیوسته و دو ارزشی است. جدول ۲ میانگین لگاریتم طبیعی روزهای تأخیر گزارش حسابرسی را $4/359$ نشان می‌دهد. دوره تصدی حسابرس در شرکت‌های نمونه نیز تقریباً سه سال و نیم بوده که حداکثر آن ۱۲ مربوط به سازمان حسابرسی است که محدودیتی برای دوره تصدی ندارد.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

الف- آمار توصیفی متغیرهای پیوسته							
نام متغیر	علامت متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی کشیدگی
تأخیر گزارش حسابرسی	DAYS	۴/۳۶۰	۴/۴۴۸	۵/۴۹۳	۲/۹۴۴	۰/۳۷۷	-۰/۵۸۵
دوره تصدی حسابرسی	AUDTENURE	۳/۴۲۱	۳/۰۰۰	۱۲/۰۰۰	۱/۰۰۰	۲/۴۱۶	۱/۴۲۱
حق الزحمه حسابرسی	AUDOFEE	۷/۲۰۲	۷/۱۷۸	۱۳/۴۷۴	۲/۹۲۹	۱/۱۷۱	۰/۵۹۶
لگاریتم دارایی‌ها	LNASSETS	۱۴/۳۲۹	۱۴/۱۹۳	۲۰/۸۲۱	۱۰/۱۶۶	۱/۵۱۳	۰/۷۰۷
اهرم مالی	DEBT	۰/۵۴۵	۰/۵۵۰	۲/۰۷۷	۰/۰۱۳	۰/۲۲۹	۰/۴۹۵
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۵۹	۰/۱۳۴	۰/۸۴۴	-۰/۵۸۱	۰/۱۶۸	۰/۵۳۵
حساب‌دریافتی و موجودی	INHERENT	۰/۵۲۴	۰/۵۲۵	۰/۹۶۹	۰/۰۰۱	۰/۲۰۳	-۰/۱۲۲
رشد فروش	SALEG	۰/۳۲۱	۰/۲۵۷	۱/۲۰۷	-۰/۲۷۶	۰/۳۹۷	۰/۵۹۹
کارکنان	EMP	۲۶/۸۸۷	۲۰/۸۰۹	۲۳۸/۱۰۳	۴/۰۰۰	۲۵/۱۹۴	۵/۱۷۹
سن شرکت	AGE	۲/۸۸۵	۲/۸۹۰	۴/۱۷۴	۰/۶۹۳	۰/۴۴۷	-۰/۲۹۵

ب- آمار توصیفی متغیرهای دو ارزشی (صفر و یک)

متغیر	اختصار	تعداد حداقل	تعداد حداکثر	فراوانی حداقل	فراوانی حداکثر	تعداد مشاهده
پیچیدگی گزارشگری مالی	FRC	۸۵۷	۶۸۳	۵۶ درصد	۴۴ درصد	۱۵۴۰
اظهاریت نظر حسابرسی	Audit_Opin	۹۳۱	۶۰۹	۶۰ درصد	۴۰ درصد	۱۵۴۰
اندازه موسسه حسابرسی	Audit_Size	۱۲۵۳	۲۸۷	۸۱ درصد	۱۹ درصد	۱۵۴۰
تجدید ارائه	Restatement	۵۴۹	۹۹۱	۳۷ درصد	۶۳ درصد	۱۵۴۰
زیان‌دهی	Loss	۱۳۸۷	۱۵۳	۹۰ درصد	۱۰ درصد	۱۵۴۰

منبع: یافته‌های پژوهش

از آنجائی که در جدول ۲ بخش ب آمار توصیفی متغیرهای دو وجهی (صفر و یک) درج گردیده، در خصوص این متغیرها، درصد فراوانی حالت صفر و حالت یک هر یک از متغیرها ذکر شده است. براساس جدول ۲، ۴۴ درصد از شرکت‌ها دارای پیچیدگی گزارشگری مالی به واسطه تهیه صورتهای مالی تلفیقی بوده‌اند. ۴۰ درصد گزارش‌های حسابرسان نیز غیرمقبول بوده و تقریباً ۱۹ درصد از نمونه شرکت‌ها توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده‌اند.

آزمون فرضیه اول پژوهش

در گام نخست اجرای مدل رگرسیونی آزمون فرضیه اول، ابتدا با استفاده از آزمون F لیمر وجود ناهمگنی در بین مقاطع مشخص می‌گردد. سپس بعد تشخیص نوع توزیع داده‌ها به شکل پانل، تعیین اثرات ثابت یا اثرات تصادفی با آزمون هاسمن بررسی شده است که نتایج آزمون‌های مذکور در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. آزمون F لیمر و هاسمن برای تعیین نوع توزیع داده‌های مدل فرضیه اول

نوع آزمون	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
آزمون F لیمر	۱۶/۶۶۲	۱۳۹/۱۳۸	۰/۰۰۰	پانل دیتا در اجرا مدل مناسب است
آزمون هاسمن	۳۸/۸۷۲	۱۲	۰/۰۰۰	پانل با اجرای اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه سطح معناداری آماره F لیمر و آزمون هاسمن در جدول ۳، برای مدل آزمون فرضیه اول، از روش داده‌های پانلی با اثرات ثابت استفاده می‌شود. در جدول ۴ برآورد ضرایب رگرسیونی برای هر یک از متغیرهای پیش‌بین مدل رگرسیونی آزمون فرضیه‌ی اول ارائه شده است.

جدول ۴. نتایج آزمون فرضیه اول

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره تی	سطح معناداری
پیچیدگی گزارشگری مالی	FRC	۰/۲۱۵	۰/۰۱۹	۱۱/۴۲۳	۰/۰۰۰
اظهار نظر حسابرسی	Audit_Opin	۰/۱۱۷	۰/۰۱۸	۶/۵۳۴	۰/۰۰۰
تعامل اظهار نظر حسابرسی با پیچیدگی	Audit_Opin*FRC	-۰/۱۲۸	۰/۰۲۴	-۵/۲۲۳	۰/۰۰۰
لگاریتم دارایی‌ها	LNASSETS	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۶	-۰/۰۵۳	۰/۹۵۸
اهرم مالی	DEBT	۰/۰۵۰	۰/۰۳۹	۱/۳۰۸	۰/۱۹۱
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۱۸۰	۰/۰۵۶	-۳/۲۳۳	۰/۰۰۱
حساب دریافتی و موجودی	INHERENT	-۰/۱۸۰	۰/۰۳۸	-۴/۷۱۷	۰/۰۰۰
رشد فروش	SALEG	-۰/۰۰۷	۰/۰۱۶	-۰/۴۲۹	۰/۶۶۸
تجدید ارائه	Restatement	۰/۰۱۸	۰/۰۱۳	۱/۴۳۸	۰/۱۵۱
کارکنان	EMP	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۶۱۱	۰/۱۰۷
سن شرکت	AGE	۰/۰۸۶	۰/۰۱۶	۵/۲۵۱	۰/۰۰۰
زیان	Loss	۰/۰۴۶	۰/۰۲۱	۲/۱۷۴	۰/۰۳۰
ضریب تعیین	آماره F	۰/۵۵۹		۴۲/۲۲۳	
ضریب تعیین تعدیل شده	سطح معناداری آماره F	۰/۵۴۶		۰/۰۰۰	
آماره دوربین واتسون					۱/۸۵۹

منبع: یافته‌های پژوهش

یافته‌های جدول ۴ نشان داد که این مدل در سطح کلی معنادار بوده و براساس آماره دوربین واتسون مشکل رگرسیون کاذب وجود ندارد و بین اجزای اخلاص همبستگی سریالی وجود ندارد. براساس ضریب تعیین تعدیل شده تقریباً ۵۴ درصد تغییرات در متغیر وابسته، توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است. براساس یافته‌های جدول ۴، پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری داشته است. همچنین اظهارنظر موسسه حسابرسی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌نماید. از اینرو فرضیه اول پژوهش تایید می‌شود. یافته‌ها نشان می‌دهد اظهارنظر تعدیل شده حسابرسان با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت داشته و در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی، می‌تواند رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش را معکوس نماید.

در مورد متغیرهای کنترلی در این آزمون می‌توان گفت که سن شرکت و زیان در گزارش حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری داشته‌اند و برعکس بازده دارایی‌ها، حساب دریافتنی و موجودی کالا بر تأخیر در گزارش حسابرسی تاثیر منفی و معناداری ایجاد کرده‌اند و در سایر موارد رابطه معناداری مشاهده نشد.

آزمون فرضیه دوم پژوهش

همانند مدل آزمون فرضیه اول، در مورد مدل رگرسیونی آزمون فرضیه دوم، نیز با توجه سطح معناداری آماره F لیمر و آزمون هاسمن از روش داده‌های پانلی با اثرات ثابت استفاده می‌شود که نتایج آزمون‌های مذکور در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵. آزمون F لیمر و هاسمن برای تعیین نوع توزیع داده‌های مدل فرضیه دوم

نوع آزمون	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
آزمون F لیمر	۱۶/۸۸۲	(۱۳۹/۱۳۸)	۰/۰۰۰	پانل دیتا در اجرا مدل مناسب است
آزمون هاسمن	۴۰/۲۱۵	۱۲	۰/۰۰۰	پانل با اجرای اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه سطح معناداری آماره F لیمر و آزمون هاسمن در جدول ۵ برای مدل آزمون فرضیه دوم، از روش داده‌های پانلی با اثرات ثابت استفاده می‌شود. در جدول ۶ برآورد ضرایب رگرسیونی برای هر یک از متغیرهای پیش بین مدل رگرسیونی آزمون فرضیه دوم ارائه شده است.

جدول ۶ نشان می‌دهد که این مدل در سطح کلی معنادار بوده با توجه به آماره دوربین واتسون می‌توان گفت که مشکل رگرسیون کاذب وجود ندارد و بین اجزای اخلاص همبستگی سریالی وجود ندارد. همچنین براساس ضریب تعیین تقریباً ۵۶ درصد تغییرات در متغیر وابسته، توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است.

با توجه به اطلاعات ضریب متغیرها و سطح معناداری آن‌ها در جدول ۶، پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت معناداری داشته است. همچنین، دوره تصدی مؤسسه حسابرسی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی را تعدیل می‌کند. از اینرو فرضیه دوم پژوهش تایید می‌شود.

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه دوم

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره تی	سطح معناداری
پیچیدگی گزارشگری مالی	FRC	۰/۱۱۶	۰/۰۲۲	۵/۳۴۱	۰/۰۰۰
دوره تصدی مؤسسه حسابرسی	AUDTENURE	۰/۰۰۵	۰/۰۰۳	۱/۳۸۰	۰/۱۶۸
تعامل دوره تصدی با پیچیدگی	AUDTENURE*FRC	۰/۰۱۳	۰/۰۰۵	۲/۶۷۵	۰/۰۰۸
لگاریتم دارایی‌ها	LNASSETS	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۵	-۰/۶۵۷	۰/۵۱۲
اهرم مالی	DEBT	۰/۰۳۲	۰/۰۴۴	۰/۷۲۴	۰/۴۶۹
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۲۱۹	۰/۰۵۹	۳/۷۹۰	۰/۰۰۰
حساب دریافتی و موجودی	INHERENT	-۰/۱۹۰	۰/۰۴۰	-۴/۷۱۶	۰/۰۰۰
رشد فروش	SALEG	-۰/۰۱۰	۰/۰۱۶	-۰/۵۹۱	۰/۵۵۴
تجدید ارائه	Restatement	۰/۰۲۵	۰/۰۱۲	۲/۰۶۱	۰/۰۴۰
کارکنان	EMP	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۹۸۹	۰/۳۲۳
سن شرکت	AGE	۰/۰۸۲	۰/۰۱۶	۵/۱۱۵	۰/۰۰۰
زیان	Loss	۰/۰۴۴	۰/۰۲۱	۲/۱۳۹	۰/۰۳۳
ضریب تعیین	۰/۵۷۷	آماره F		۴۵/۲۹۳	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۶۴	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰	
آماره دوربین واتسون		۱/۸۷۵			

منبع: یافته‌های پژوهش

بر اساس یافته‌ها می‌توان گفت دوره تصدی حسابرسی اگر چه به خودی خود ارتباط معنادار با تأخیر گزارش حسابرسی نداشته اما در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی، می‌تواند رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش را تعدیل نماید. با این وجود دوره تصدی حسابرسی نتوانسته رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش را معکوس کند. در مورد متغیرهای کنترلی در این آزمون می‌توان گفت که تجدید ارائه، سن شرکت و زیان بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری داشته‌اند و برعکس بازده دارایی‌ها، حساب دریافتی و موجودی کالا بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر منفی ایجاد کرده‌اند و در سایر موارد رابطه معناداری یافت نشد.

آزمون فرضیه سوم پژوهش

در مورد مدل رگرسیونی آزمون فرضیه سوم، نیز با توجه سطح معناداری آماره F لیمر و آزمون هاسمن در جدول ۷، از روش داده‌های پانلی با اثرات ثابت استفاده می‌شود.

جدول ۷. آزمون F لیمر و هاسمن برای تعیین نوع توزیع داده‌های مدل فرضیه سوم

نوع آزمون	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
آزمون F لیمر	۱۶/۸۱۸	۱۳۹/۱۳۸	۰/۰۰۰	پانل دیتا در اجرا مدل مناسب است
آزمون هاسمن	۴۲/۷۳۳	۱۲	۰/۰۰۰	پانل با اجرای اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

در جدول ۸ برآورد ضرایب رگرسیونی برای هر یک از متغیرهای پیش بین مدل رگرسیونی آزمون فرضیه سوم ارائه شده است.

جدول ۸. نتایج آزمون فرضیه سوم

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره تی	سطح معناداری
پیچیدگی گزارشگری مالی	FRC	۰/۱۳۵	۰/۰۱۶	۸/۵۹۹	۰/۰۰۰
اندازه موسسه حسابرسی	Audit_Size	۰/۰۴۷	۰/۰۲۲	۲/۱۲۸	۰/۰۳۳
تعامل اندازه حسابرسی با پیچیدگی	Audit_Size*FRC	۰/۰۹۴	۰/۰۳۲	۲/۹۱۹	۰/۰۰۴
لگاریتم دارایی‌ها	LNASSETS	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۶	-۰/۰۳۳	۰/۹۷۴
اهرم مالی	DEBT	۰/۰۱۲	۰/۰۳۸	۰/۳۱۲	۰/۷۵۵
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۲۰۵	۰/۰۵۶	-۳/۶۷۱	۰/۰۰۰
حساب دریافتنی و موجودی	INHERENT	-۰/۱۶۷	۰/۰۳۸	-۴/۳۵۵	۰/۰۰۰
رشد فروش	SALEG	-۰/۰۱۳	۰/۰۱۶	-۰/۸۲۱	-۰/۴۱۲
تجدید ارائه	Restatement	۰/۰۲۶	۰/۰۱۳	۲/۰۵۸	۰/۰۴۰
کارکنان	EMP	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۹۴	۰/۶۹۴
سن شرکت	AGE	۰/۰۷۰	۰/۰۱۶	۴/۲۶۸	۰/۰۰۰
زیان	Loss	۰/۰۴۷	۰/۰۲۱	۲/۲۸۰	۰/۰۲۳
ضریب تعیین	۰/۵۶۹	آماره F	۴۳/۹۸۷		
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۵۶	سطح معناداری آماره F	۰/۰۰۰		
آماره دوربین واتسون	۱/۸۵۷				

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۸ نشان می‌دهد که این مدل در سطح کلی معنادار بوده و براساس آماره دوربین واتسون مشکل رگرسیون کاذب وجود ندارد و بین اجزای اخلاص همبستگی سریالی وجود ندارد. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که تقریباً ۵۵ درصد تغییرات در متغیر وابسته، توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است. با توجه به ضریب متغیرها و سطح معناداری آنها در جدول ۸، پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری داشته است. همچنین تعامل اندازه موسسه حسابرسی با پیچیدگی گزارشگری مالی بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری داشته است. از اینرو فرضیه سوم پژوهش تایید می‌شود با توجه به یافته‌ها می‌توان گفت اندازه حسابرس تا حدودی رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی و تأخیر گزارش حسابرسی را کاهش داده است. با این وجود اندازه حسابرس نتوانسته رابطه مذکور را معکوس کند. در مورد متغیرهای کنترلی در این آزمون می‌توان گفت تجدیدارائه، سن شرکت و زیان بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری داشته اند و برعکس بازده دارایی‌ها، حساب دریافتنی و موجودی کالا بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر منفی و معناداری ایجاد کرده‌اند و در سایر موارد رابطه معناداری پیدا نشد.

آزمون فرضیه چهارم پژوهش

در مورد مدل رگرسیونی آزمون فرضیه چهارم، نیز با توجه سطح معناداری آماره F لیمر و آزمون هاسمن در جدول ۹، از روش داده‌های پانلی با اثرات ثابت استفاده می‌شود.

جدول ۹. آزمون F لیمر و هاسمن برای تعیین نوع توزیع داده‌های مدل فرضیه چهارم

نوع آزمون	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
آزمون F لیمر	۱۶/۸۱۸	۱۳۹/۱۳۸	۰/۰۰۰	پانل دیتا در اجرا مدل مناسب است
آزمون هاسمن	۴۲/۷۳۳	۱۲	۰/۰۰۰	پانل با اجرای اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

در جدول ۱۰ برآورد ضرایب رگرسیونی برای هر یک از متغیرهای پیش بین مدل رگرسیونی آزمون فرضیه چهارم ارائه شده است.

جدول ۱۰. نتایج آزمون فرضیه چهارم

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره تی	سطح معناداری
پیچیدگی گزارشگری مالی	FRC	-۰/۱۹۸	۰/۰۷۵	-۲/۶۲۴	۰/۰۰۹
حق‌الزحمه حسابرسی	AUDOFEE	-۰/۰۱۸	۰/۰۰۹	-۱/۹۳۷	۰/۰۵۳
تعامل حق‌الزحمه حسابرسی با پیچیدگی	AUDOFEE*FRC	۰/۰۴۸	۰/۰۱۰	۴/۷۶۱	۰/۰۰۰
لگاریتم دارایی‌ها	LNASSETS	-۰/۰۰۴	۰/۰۰۶	-۰/۶۶۵	۰/۵۰۶
اهرم مالی	DEBT	۰/۰۴۴	۰/۰۳۸	۱/۱۸۳	۰/۲۳۷
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۲۰۱	۰/۰۵۵	-۳/۶۳۴	۰/۰۰۰
حساب‌دریافتی و موجودی	INHERENT	-۰/۱۵۱	۰/۰۳۸	-۳/۹۵۸	۰/۰۰۰
رشد فروش	SALEG	-۰/۰۰۹	۰/۰۱۶	-۰/۵۹۷	۰/۵۵۱
تجدید ارائه	Restatement	۰/۰۲۶	۰/۰۱۳	۲/۰۷۰	۰/۰۳۹
کارکنان	EMP	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۱۰۴	۰/۲۷۰
سن شرکت	AGE	۰/۰۸۹	۰/۰۱۶	۵/۴۳۴	۰/۰۰۰
زیان	Loss	۰/۰۳۷	۰/۰۲۱	۱/۷۸۲	۰/۰۷۵
ضریب تعیین		۰/۵۷۲	آماره F		۴۴/۴۸۵
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۵۹	سطح معناداری آماره F		۰/۰۰۰
آماره دوربین واتسون					۱/۸۶۰

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۱۰ نشان می‌دهد که این مدل در سطح کلی معنادار بوده و مشکل رگرسیون کاذب وجود ندارد. همچنین براساس ضریب تعیین تعدیل شده مدل تقریباً ۵۶ درصد تغییرات متغیر وابسته، توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است.

یافته‌ها نشان می‌دهد که تعامل حق الزحمه حسابرسی با پیچیدگی گزارشگری مالی بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری داشته است. از اینرو فرضیه دوم پژوهش تایید می‌شود. حق الزحمه حسابرسی نیز رابطه منفی و معناداری با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی داشته است. به عبارتی حق الزحمه بیشتر، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش داده است. با این وجود حق الزحمه حسابرسی در تعامل با پیچیدگی در گزارشگری مالی، منجر به افزایش در تأخیر گزارشگری مالی شده لذا با حق الزحمه حسابرسی بالاتر در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی نمی‌توان کاهش تأخیر گزارش حسابرسی را انتظار داشت. در مورد متغیرهای کنترلی در این آزمون می‌توان گفت که تجدیدارائه و سن شرکت بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری داشته‌اند و برعکس بازده دارایی‌ها، حساب دریافتنی و موجودی کالا بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر منفی و معناداری ایجاد کرده‌اند و در سایر موارد رابطه معنادار مشاهده نشد.

بحث و نتیجه‌گیری

تأخیر گزارش حسابرسی تحت تأثیر ویژگی‌های شرکت و کیفیت حسابرسی می‌باشد. از یک طرف، ساختار پیچیده شرکت در یک گروه تجاری و تهیه صورتهای مالی تلفیقی گروه بر تأخیر گزارش حسابرسی موثر است. از طرف دیگر عوامل مرتبط با نوع اظهارنظر و کیفیت حسابرسی در تأخیر گزارش حسابرسی نقش دارند. در این راستا، پژوهش حاضر به این موضوع پرداخته که در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی بدلیل تهیه صورتهای مالی تلفیقی، اظهارنظر و کیفیت حسابرسی تا چه اندازه می‌تواند نقش تعدیل‌کننده بر رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی و تأخیر ارائه گزارش حسابرسی داشته باشد.

یافته‌ها در آزمون فرضیه اول نشان داد که پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری داشته است. همچنین تعامل اظهارنظر موسسه حسابرسی با پیچیدگی گزارشگری مالی بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر منفی و معناداری داشته است. یافته‌ها نشان می‌دهد که اظهارنظر تعدیل شده حساب‌برسان، توانسته رابطه مثبت بین پیچیدگی گزارشگری مالی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را به صورت معناداری معکوس کرده و حتی در صورت وجود پیچیدگی در گزارشگری نیز منجر به کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شود. این یافته‌ها برخلاف نتایج بزرگ‌اصل و همکاران (۱۳۹۷) است. زیرا آنان بیان کردند که در صورت وجود موارد تعدیل گزارش حسابرسی، بررسی‌های حسابرسی زمان‌بر خواهد بود و حساب‌برسان نیز برای یافتن دیگر موارد مشابه احتمالی، در ارائه زودهنگام گزارش خود محافظه‌کاری بیشتری به خرج می‌دهد که این مسئله می‌تواند تأخیر گزارش حسابرسی را افزایش دهد. اما در این پژوهش، یافته‌ها نشان می‌دهد هرچند اظهارنظر تعدیل شده حساب‌برسان با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت داشته اما در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی، می‌تواند رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش را معکوس نماید.

یافته‌ها در آزمون فرضیه دوم نیز نشان داد که پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری داشته است. همچنین، تعامل دوره تصدی مؤسسه حسابرسی با پیچیدگی گزارشگری مالی بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. با این وجود، دوره تصدی حسابرسان نتوانسته رابطه مذکور را معکوس کند. بنابراین می‌توان گفت که پیچیدگی در گزارشگری مالی، تأثیر بسزایی در افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارد و دوره تصدی حسابرسان نیز نتوانسته این تأخیر حاصل از پیچیدگی را به صورت معناداری کاهش دهد. بنابراین، انتظار می‌رود حسابرسان در صورت وجود صورت‌های مالی تلفیقی بعنوان شاخص پیچیدگی گزارشگری مالی، زمان بیشتری برای ارائه گزارش حسابرسی لازم داشته باشند. این یافته‌ها با نتایج حبیب و همکاران (۲۰۱۹) و دوران (۲۰۱۹) در تضاد است. زیرا یافته‌های آنان بیان می‌کند که تأخیر گزارش حسابرسی برای شرکت‌هایی که دوره تصدی طولانی‌تر دارند، کوتاه‌تر است.

یافته‌ها در آزمون فرضیه سوم نشان داد که تعامل اندازه مؤسسه حسابرسی با پیچیدگی گزارشگری مالی بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری داشته است. بنابراین می‌توان گفت که پیچیدگی در گزارشگری مالی، تأثیر بسزایی در افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارد و اندازه حسابرسان نیز نتوانسته این تأخیر حاصل از پیچیدگی را به صورت معناداری کاهش دهد. بنابراین، یافته‌ها بیان می‌کند که حسابرسان با کیفیت و دارای تجربه بیشتر نیز در صورت وجود صورت‌های مالی تلفیقی که بیانگر پیچیدگی گزارشگری مالی است، زمان بیشتری برای ارائه گزارش حسابرسی لازم دارند. این یافته‌ها با نتایج کیم (۲۰۱۹) همسو است.

یافته‌ها در آزمون فرضیه چهارم نشان داد حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی داشته است. به عبارتی حق‌الزحمه بیشتر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش داده است. با این وجود حق‌الزحمه حسابرسی در تعامل با پیچیدگی در گزارشگری مالی، منجر به افزایش در تأخیر گزارشگری مالی شده لذا با حق‌الزحمه حسابرسی بالاتر در صورت وجود پیچیدگی گزارشگری مالی نمی‌توان کاهش تأخیر گزارش حسابرسی را انتظار داشت. به این معنا که در صورت وجود پیچیدگی در گزارش‌های مالی، زمان بیشتری برای بررسی‌های حسابرسی لازم بوده و حسابرسان برای صرف زمان و منابع بیشتر، حق‌الزحمه بیشتری دریافت کرده و زمان بیشتری نیز برای ارائه گزارش نیاز داشته است. این یافته‌ها همسو با نتایج چن و همکاران (۲۰۲۲) و کیم (۲۰۱۹) می‌باشد. این پژوهش به درک بیشتر بازار سرمایه ایران در خصوص عوامل موثر بر به تأخیر گزارش حسابرسی کمک می‌کند. با این وجود، پژوهش‌های بیشتری می‌تواند در بین صنایع مختلف یا در شرکت‌های غیربورسی یا شرکت‌ها با سال مالی متفاوت انجام گیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود از ویژگی‌های کمیته حسابرسی به عنوان نمونه میزان تجربه اعضای کمیته، تعداد جلسات اعضای کمیته و مدرک تحصیلی برای سنجش تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه پیچیدگی گزارشگری مالی با تأخیر گزارش حسابرسی استفاده گردد.

بزرگ‌ترین محدودیت پژوهش حاضر، همانند سایر پژوهش‌ها، نرخ تورم بالا در ایران است. با توجه به اینکه اقلام صورت‌های مالی به‌ویژه صورت وضعیت مالی به ارزش تاریخی ارائه شده، اثرات نرخ تورم در آن‌ها اعمال نشده است لذا با اعمال اثر تعدیلی نرخ تورم ممکن است نتایج تغییر یابد. همچنین، به دلیل اینکه افشای اطلاعات حق‌الزحمه

حسابرسی توسط شرکت‌ها بعضاً انجام نشده، تعداد شرکت‌های مورد مطالعه به دلیل محدودیت دسترسی به این داده، کاهش داشته است.

فهرست منابع

- اعتمادی، حسین، و یارمحمدی، اکرم. (۱۳۸۲). بررسی عوامل موثر بر گزارشگری میان دوره ای به موقع در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۹(۲)، ۸۷-۹۹. <https://jaa.shirazu.ac.ir>
- امان، پیمان، همتی، هدی، و کردلوئی، حمیدرضا. (۱۴۰۲). ویژگی‌های روانشناختی حسابربان و تأخیر در گزارش حسابرسی. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۳(۱۲)، ۱۰۶-۱۲۷. <http://aapc.khu.ac.ir/article-1-1229-fa.html>
- ایزدی نیا، ناصر، فدوی، محمدحسن، و امینی نیا، میثم. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر شفافیت پیچیدگی حسابداری و گزارشگری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس. *دانش حسابرسی*، ۱۴(۱)، ۸۷-۱۰۳.
- برزگر عباسپور، کسری، اسلامی مفیدآبادی، حسین، و ابراهیمی شقاقی، مرضیه. (۱۴۰۲). تأثیر ویژگی‌های حسابرس و ساختار هیئت‌مدیره بر احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های تجاری. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری*، ۲(۷)، ۱۱۵-۱۴۵. doi: 10.30495/jdaa.2023.705530
- بزرگ اصل، موسی، رجب دری، حسین، و خرمن، منوچهر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به هنگام گزارش حسابرسی. *دانش حسابداری*، ۹(۱)، ۱۱۵-۱۴۶. doi: 10.22103/JAK.2018.10944.2503
- پورحیدری، امید، برهانی‌نژاد، سعیده، و محمدرضاخانی، وحید. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابرسی*، ۱۴(۵۸)، ۸۵-۱۰۴. <https://www.sid.ir/fa/journal/ViewPaper.aspx?ID=252132>
- رضائی پشته نوئی، یاسر، و صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). خوانایی گزارشگری مالی و احتمال گزارشگری مالی متقلبانه. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۰(۴)، ۴۳-۵۸. doi: 10.22108/FAR.2019.113858.1337
- زارع بهنمیری، محمدجواد، و حسنخانی، فاطمه. (۱۴۰۰). ویژگی‌های موسسه حسابرسی و تأخیر ارائه گزارش حسابرسی با رویکرد فراتحلیل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۴)، ۶۶۴-۶۹۰. doi: 10.22059/ACCTGREV.2021.317284.1008500
- زارع بهنمیری، محمد جواد، و حسنخانی، فاطمه. (۱۴۰۱). بررسی معیارهای پیچیدگی شرکت و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی: با رویکرد فراتحلیل. *دانش حسابداری*، ۱۳(۴)، ۱۶۱-۱۷۷. doi: 10.22103/JAK.2021.18232.3575
- زارع بهنمیری، محمد جواد، و حسنخانی، فاطمه. (۱۴۰۰). ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و تأخیر ارائه گزارش حسابرسی با رویکرد فراتحلیل. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۴)، ۶۶۴-۶۹۰. doi: 10.22059/acctgrev.2021.317284.1008500
- سازمان بورس اوراق بهادار. (۱۳۸۶). دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان. تهران.

صالحی، مریم، و مومنی، علیرضا. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر اندازه و پیچیدگی عملیات واحد تجاری بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی. *رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری*، ۱۲(۴)، ۷۷-۸۸.
<https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/364>

صفرزاده بندری، محمد حسین، باقری، مرتضی، و ابوحدیری، الهام. (۱۴۰۲). تاثیر ویژگی های حسابرسان بر تأخیر در گزارشگری حسابرسی و پیچیدگی گزارش های مالی. *اولین کنفرانس بین المللی مدیریت، بازرگانی، اقتصاد و حسابداری*.
<https://civilica.com/doc/1667534>

مرادی، مهدی، و پورحسینی، سید مهدی. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین برخی ویژگی های مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱(۱)، ۱۶۸-۱۸۵. doi: 10.22034/IAAR.2009.105221

Ajina, A., Laouti, M., & Msolli, B. (2016). Guiding through the Fog: Does Annual Report Readability Reveal Earnings Management?. *Research in International Business and Finance*, 38, 509-516. doi: 10.1016/j.ribaf.2016.07.021

Alexeyeva, I. (2024). Does board composition impact the timeliness of financial reporting? Evidence from Swedish privately held companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 54, 1-14. doi: 10.1016/j.intaccaudtax.2024.100597

Aman, P., hemmati, H., and Koudlouie, H. (2023). Psychological characteristics of auditors and delay in audit report. *Journal of Professional Auditing Research*, 3(12), 106-127. <http://aapc.khu.ac.ir/article-1-1229-fa.html> [In Persian]

Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A journal of practice & Theory*, 22(2), 71-97. doi: 10.2308/aud.2003.22.2.71

Bamber, E. M. Bamber, L. S. & Schoderbek, M. P. (1993). Audit structure and other determinants of ARL: An empirical analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 12(1), 1-23. doi: <https://publications.aaahq.org/ajpt/issue/12/1>

Barzegar abbaspour, K., Eslami Mofid Abadi, H., & Ebrahimi Shaghghi, M. (2023). The Effect of the Auditor Attributes and Board of Directors Structure on the Possibility of Fraudulent Financial Statements of Commercial Companies. *Judgment and Decision Making in Accounting and Auditing*, 2(7), 115-145. doi: 10.30495/jdaa.2023.705530 [In Persian]

Bozorg Asl, M., Rajabdorri, H., Khoramin, M. (2018). Investigating the Factors Affecting Timely Audit Reports. *Journal of Accounting Knowledge*, 9(1), 115-146. doi: 10.30495/jdaa.2023.705530 [In Persian]

Carcello, J. & Nagy, A. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23, 55-69. doi: 10.2308/aud.2004.23.2.55

Chen, C. J, Hongmei . X, Yang . Z, David. (2022). The effect of audit firm attributes on audit delay in the presence of financial reporting complexity. *Managerial Auditing Journal*, 37(2), 283-302. doi: 10.1108/MAJ-12-2020-2969

Dao, M., & Pham, T. (2014). Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal*, 29(6), 490-512. doi: 10.1108/MAJ-07-2013-0906

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199. doi: 10.1016/0165-4101(81)90002-1

Durand, G. (2019). The determinants of audit report lag: a meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34(1), 44-75. doi: 10.1108/MAJ-06-2017-1572

- Etamadi, H., Yarmohammadi, A. (2012). Investigation of factors affecting timely interim reporting in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting Advances*, 19(2), 87-99. <https://jaa.shirazu.ac.ir> [In Persian]
- Ettredge, Michael., Emeigh Fuerherm, Elizabeth., Li, Chan. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39, 247-263. doi: 10.1108/MAJ-06-2017-1572
- Filzen, J. J. & Peterson, K. (2015). Financial Statement Complexity and Meeting Analysts' Expectations. *Contemporary Accounting Research*, 32(4), 1560-1594. doi: 10.1111/1911-3846.12135
- Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., Huang, H. J., & Miah, M. S. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International journal of auditing*, 23(1), 20-44. doi: 10.1111/ijau.12136
- IazdiNia, N.; Fadavi, M.; Amini Niya, M. (2013). Investigating the impact of the transparency of the complexity of the company's accounting and financial reporting on the delay in the submission of the auditor's report. *Accounting knowledge*, 14(1):87-103. [In Persian]
- Kim, Y. J., Kim, W. G., Choi, H. M., & Phetvaroon, K. (2019). The effect of green human resource management on hotel employees' eco-friendly behavior and environmental performance. *International Journal of Hospitality Management*, 76(4), 83-93. doi: 10.1016/j.ijhm.2018.04.007
- Leventis, S., Weetman, P., & Caramanis, C. (2005). Determinants of audit report lag: Some evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9(1), 4558. doi: 10.1111/j.1099-1123.2005.00101.x
- Lobo, G.J. & Zhao, Y. (2013). Relation between Audit Effort and Financial Report Misstatements: Evidence from Quarterly and Annual Restatements. *The Accounting Review*, 88(4), 1385-1412. doi: 10.2308/accr-50440
- Moradi, M.; Pourhosseini, S.M. (2009). Examining the relationship between some financial and non-financial characteristics and the duration of implementation and completion of audit operations in companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Accounting and auditing research*, 1(1), 168-185. doi: 10.22034/IAAR.2009.105221 [In Persian]
- Nugroho, D. A., & Fuad, F. (2017). The influence of audit committee characteristics, executive compensation, and audit complexity towards corporate audit fee. *Journal of Accounting*, 6(4), 1-11. doi: <https://ejournal3.undip.ac.id/index.php/accounting/article/view/18678>
- Pourheidri, O.; Barhaninejad, S.; MohammadRezakhani, V. (2014). Examining the impact of audit quality on the timeliness of audit report in companies accepted in Tehran Stock Exchange. *Accounting knowledge*, 14(58): 85-104. <https://www.sid.ir/fa/journal/ViewPaper.aspx?ID=252132> [In Persian].
- Rezaei Pitenoey, Y., & Safari Qerayli, M. (2019). Financial reporting readability and the likelihood of fraudulent financial reporting. *Financial Accounting Research*, 10(4), 43-58. doi: 10.22108/FAR.2019.113858.1337 [In Persian]
- Safarzadeh Bandari, Mohammad Hossein, Bagheri, Morteza and Abu Haidari, Elham (2023). The effect of auditor characteristics on the delay in audit reporting and the complexity of financial reports. *The first international conference on management, commerce, economics and accounting*. <https://civilica.com/doc/1667534>. [In Persian]
- Salehi, M.; Momeni A. (2019). Investigating the impact of the size and complexity of the business unit's operations on the delay in submitting the audit report. *New research approaches of management and accounting*, 12(4): 77-88. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/364> [In Persian]
- Sinason, D. H., Jones, J.P. & Shelton, S. W. (2001). An Investigation of Auditor and Client Tenure. *American Journal of Business*, 16(2), 31-44. doi: 10.1108/19355181200100010
- Stock Exchange Organization (2007). Executive instructions for information disclosure of companies registered with the organization. Tehran. [In Persian]

Tanjung, A. H., & Aida, S. N. (2022). Effect of Company Size and Solvency on Audit Delay. *Jurnal Akuntansi, Audit dan Sistem Informasi Akuntansi*, 6(1), 1-14. doi: 10.36555/jasa.v6i1.1716

Zare Bahnamiri, M. J., Hasankhani, F. (2021). Auditor Characteristics and Audit Report Lag: A Meta-Analysis. *Accounting and Auditing Review*, 28(4), 664-690. doi: 10.22059/acctgrev.2021.317284.1008500 [In Persian]

Zare Bahnamiri, M. J., & Hasankhani, F. (2022). Organizational Complexity and Audit Report Lag: Meta-Analysis. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(4), 161-177. doi: 10.22059/ACCTGREV.2021.317284.1008500 [In Persian]

The effect of cost management control system and cost efficiency on organizational performance

Seyede Zahra Mosavi¹, Mohammad Kiamehr²

Received: April 28, 2024

Accepted: June 16, 2024

Abstract

Purpose: The management control system is being developed to evaluate the performance and efficiency of organizations. The purpose of this research is to investigate the improvement of organizational performance through the elements of the cost management control system with regard to the mediating role of cost efficiency.

Methodology: This research is applied in terms of purpose and descriptive in terms of nature and method. The statistical population of the research is the companies of Shiraz Industrial City and the statistical sample is the collection of senior managers and employees of the financial field, numbering 143 people. The sampling method of this research was simple random and the data collection tool was a standard questionnaire taken from Dieffenbach *et al* (2018). In order to analyze the findings, structural equation modeling was used with SmartPLS 2.

Findings: The research results show that the cost management control system has a positive and significant relationship with the two variables of cost efficiency and organizational performance. Cost efficiency has an impact on organizational performance, and when cost efficiency decreases, organizational performance decreases. In general, the cost management control system indirectly affects cost efficiency and organizational performance through the mediating variable of innovation.

Originality: The management control system plays an important role in empowering organizations in the competitive world. The elements of cost management control system are effective on organizational performance and cost efficiency. These elements include strategy, organization, information, methods and culture.

Keywords: Cost efficiency, cost management, cost management control system, management control system, performance

JEL Classification: C31, M40, M41

1. Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Zand Institute of Higher Education, Shiraz, Iran.

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Dariun Branch, Islamic Azad University, Dariun, Iran. (Corresponding Author). (mohammad.kiamehr@iau.ac.ir)

Cite this paper: Mosavi, S. Z., & Kiamehr, M. (2024). The effect of cost management control system and cost efficiency on organizational performance. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 2(1), 24-47. [In Persian]

 <https://doi.org/00.00000/aft.0000.0000000.0000>



اثر سیستم کنترل مدیریت هزینه و بهره‌وری هزینه بر عملکرد سازمانی

سیده زهرا موسوی^۱، محمد کیامهر^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۳/۲۷

چکیده

هدف: سیستم کنترل مدیریت در جهت ارزیابی عملکرد و بهره‌وری سازمان‌ها در حال توسعه است. هدف این پژوهش، بررسی بهبود عملکرد سازمانی از طریق عناصر سیستم کنترل مدیریت هزینه با توجه به نقش میانجی بهره‌وری هزینه است.

روش‌شناسی: این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از لحاظ ماهیت و روش، توصیفی است. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های شهرک صنعتی شیراز و نمونه آماری مجموعه مدیران ارشد و کارکنان حوزه مالی به تعداد ۱۴۳ نفر است. روش نمونه‌گیری این پژوهش تصادفی ساده بوده و ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه استاندارد برگرفته از پژوهش دیفنباخ و همکاران (۲۰۱۸) بوده است. به منظور تجزیه و تحلیل یافته‌ها از مدلسازی معادلات ساختاری و با نرم‌افزار SmartPLS نسخه ۲ استفاده شد.

یافته‌ها: نتایج پژوهش بیانگر این است که سیستم کنترل مدیریت هزینه با دو متغیر بهره‌وری هزینه و عملکرد سازمانی ارتباط مثبت و معنی‌داری دارد. بهره‌وری هزینه بر عملکرد سازمانی تأثیرگذار است و با کاهش بهره‌وری هزینه، عملکرد سازمانی کاهش می‌یابد. به طور کلی سیستم کنترل مدیریت هزینه به طور غیرمستقیم از طریق متغیر میانجی نوآوری بر بهره‌وری هزینه و عملکرد سازمانی تأثیرگذار است.

دانش‌افزایی: سیستم کنترل مدیریت نقش مهمی در توانمندسازی سازمان‌ها در دنیای رقابتی ایفا می‌کند. عناصر سیستم کنترل مدیریت هزینه در میزان اثربخشی بر عملکرد سازمانی و بهره‌وری هزینه موثرند. این عناصر شامل استراتژی، سازمان، اطلاعات، روش‌ها و فرهنگ است.

کلیدواژه‌ها: بهره‌وری هزینه، سیستم کنترل مدیریت، سیستم کنترل مدیریت هزینه، عملکرد، مدیریت هزینه

طبقه‌بندی موضوعی: C31, M40, M41

۱. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، موسسه آموزش عالی زند، شیراز، ایران.

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد داریون، دانشگاه آزاد اسلامی، داریون، ایران. (نویسنده مسئول). (mohammad.kiamehr@iau.ac.ir)

استناد: کیامهر، محمد، و موسوی، سیده زهرا. (۱۴۰۳). اثر سیستم کنترل مدیریت هزینه و بهره‌وری هزینه بر عملکرد سازمانی. *حسابداری و شفافیت مالی*، ۲(۱)، ۴۷-۲۴.

مقدمه

یکی از عوامل موفقیت سازمان در محیط پویا و به شدت رقابتی امروز، ایجاد یک سیستم کنترل مدیریتی متناسب با فضای رقابتی سازمان است. به گفته سیمونز^۱ (۱۹۹۵) سیستم‌های کنترل مدیریت، روال‌ها و رویه‌های رسمی و مبتنی بر اطلاعات هستند که مدیران برای حفظ یا تغییر الگوها در فعالیت‌های سازمانی استفاده می‌کنند. آدلر و چن^۲ (۲۰۱۱) معتقدند که سیستم کنترل مدیریت از طریق ارائه الگویی مناسب در جهت حفظ مزیت رقابتی سازمان مدیران را در دستیابی به اهداف سازمان یاری می‌رسانند و توانمندی‌ها و قابلیت‌های سازمانی با تأثیراتی که بر عملکرد سازمان دارند، موجب پیشرفت و بهبود سازمان می‌شوند. سیستم‌های کنترل مدیریت تعهد متقابل و اقدامات هماهنگ را برای دستیابی به نتایج مطلوب افزایش می‌دهند، همچنین توسعه اهداف سیستم کنترل مدیریت و عملکرد، سطح اطمینان را در سازمان افزایش می‌دهد. بدفورد^۳ (۲۰۱۵) بیان می‌کند بسیاری از نویسندگان هدف مدیریت هزینه را در مدیریت هدفمند و فعالانه هزینه‌ها و فروش‌ها به منظور افزایش بهره‌وری شرکت می‌دانند. در این راستا استفاده از کنترل مدیریت ضروری است. هرات^۴ (۲۰۰۷) بیان می‌کند که استراتژی تعیین‌کننده‌ی روابط نقش، شکل سازمانی، تعیین وظیفه و قدرت تصمیم‌گیری است. ساختار سازمانی ابزاری برای هماهنگی و کنترل تلقی می‌شود که از طریق آن رفتار اعضای سازمان را به سمت اثربخشی سازمانی و دستیابی به هدف سازمان سوق می‌دهد. فرهنگ در تجزیه و تحلیل سازمانی به ارزش‌ها و باورهای مشترک اشاره می‌کند. سیستم اطلاعات با ارائه اطلاعات، نه تنها در مورد عملکرد سازمان و هر بخش سازمان بلکه در مورد عملکرد محیطی و مدیریتی برتر، کنترل مدیریت را آسان می‌کند. بنابراین هر عنصر سیستم کنترل مدیریت هزینه به افزایش عملکرد سازمانی کمک می‌کند.

در اکثر سازمان‌ها، سیستم کنترل مدیریت موضوعی ضروری برای حفظ مزیت رقابتی است. این سیستم مدیران را در دستیابی به اهدافی چون ارتقا عملکرد و بهبود بهره‌وری کارکنان و سازمان یاری می‌کند و کارکنان را قادر می‌سازد که در جهت حل مسائل سازمان، این سیستم را به کار گیرند. اهمیت این پژوهش از این جهت قابل بررسی است. اولین مطالعه‌ای است که ارتباط بین عناصر سیستم کنترل مدیریت هزینه و عملکرد سازمان را بررسی می‌کند. تعدادی از مقالات اخیر که به بررسی تاثیر سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد سازمان پرداختند، عمدتاً بر نقش سیستم کنترل مدیریت مانند سیستم‌های اعتقادی، مرزی، کنترل تعاملی و کنترل تشخیصی (روشندل و امیدخدا، ۱۴۰۲؛ هدایتی‌نژاد و همکاران، ۱۴۰۱؛ اُونگ و همکاران^۵، ۲۰۲۱؛ بدفورد، ۲۰۱۵) تمرکز داشته‌اند. مطالعه فوق به بررسی ارتباط عناصر سیستم کنترل مدیریت هزینه بر عملکرد سازمان از طریق متغیر میانجی بهره‌وری هزینه و نوآوری می‌پردازد. همچنین، این پژوهش ارتباط بین این عناصر را با عملکرد سازمان گسترش می‌دهد. مطالعه فوق در پی پاسخگویی به این سؤال است که آیا بین عناصر سیستم کنترل مدیریت هزینه و بهره‌وری هزینه بر عملکرد سازمان رابطه‌ای وجود دارد؟

1. Simons

2. Adler & Chen

3. Bedford

4. Herath

5. Ong et al.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

سیستم کنترل مدیریت هزینه

مدیریت هزینه شامل برنامه‌ریزی هزینه، کنترل هزینه و نظارت بر هزینه است که بر هزینه و فروش تأثیر می‌گذارد و بهره‌وری شرکت را افزایش می‌دهد. کارکردهای ابزاری مدیریت هزینه بر تجزیه و تحلیل وقوع هزینه، برنامه‌ریزی و اجرای اقدامات حاکم است. کارکردهای ساختاری مانند ایجاد فرهنگ هزینه و کارکردهای شخصی مانند آموزش مهارت‌های ویژه، بخشی از مدیریت هزینه است (گونتر و گابلر^۱، ۲۰۱۳). سیستم کنترل مدیریت هزینه به عنوان کلیه عملکردهای ابزاری و ساختاری مدیریت هزینه تعریف می‌شود. سیستم مدیریت هزینه عنصر مهم سیستم کنترل مدیریت است. عناصر سیستم کنترل مدیریت هزینه می‌توانند با شرایط احتمالی داخلی و خارجی سازمان مطابقت داشته باشند (درازین و وان دِ ون^۲، ۱۹۸۵؛ گرابنر و مورس^۳، ۲۰۱۳). مفهوم سیستم کنترل مدیریت هزینه شامل پنج عنصر استراتژی، سازمان، اطلاعات، روش‌ها و فرهنگ است (دیفنباخ و همکاران^۴، ۲۰۱۸):

استراتژی: اهداف خاص هزینه شرکت مطابق با استراتژی، چشم‌انداز، مأموریت و اهداف شرکت تنظیم می‌شود. استراتژی تعیین می‌کند که کدام دسته از هزینه‌ها دارای اولویت هستند و طراحی سیستم کنترل مدیریت هزینه منعکس -کننده مسائل استراتژیک و عملیاتی به منظور اجرای برنامه‌های استراتژیک می‌باشد (نیکولو^۵، ۲۰۰۳؛ شیلد و یانگ^۶، ۱۹۸۹).

سازمان: یک مدیریت هزینه سیستماتیک در ساختار و فرآیندهای سازمان منعکس می‌شود. مسئولیت‌ها تعریف می‌شوند، عملیات استاندارد و پشتیبانی مدیریت ارشد ارائه می‌شود. در سازمان چیدمان داخلی مدیریت هزینه رسمی را به طرح‌های متمرکز یا غیرمتمرکز تقسیم کرده است. تعیین پتانسیل‌ها برای کاهش هزینه‌ها اساس همه فرآیندهای مربوط به مدیریت هزینه است (شیلد، ۱۹۹۵).

اطلاعات: برای کنترل مدیریت به معنای اطلاعات حسابداری است (مارگینسون^۷، ۱۹۹۹؛ اوتلی^۸، ۱۹۹۴). اطلاعات حسابداری شامل اطلاعاتی است که در صورت‌های مالی شرکت‌ها به وسیله سیستم حسابداری و گزارشگری مالی شرکت‌ها تهیه می‌شوند. فراهم کردن اطلاعات مفید درباره وضعیت مالی و عملکرد شرکت برای استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی، هدف اصلی اطلاعات حسابداری است (فرهادی و امیری، ۱۳۹۶).

روش‌ها: اقداماتی هستند که بر هزینه و فروش تمرکز دارند تا بهره‌وری شرکت را افزایش دهند. روش‌های مدیریت هزینه شامل روش‌های عملیاتی مانند بودجه‌ریزی مبتنی بر صفر و روش‌های استراتژیک مدیریت هزینه مثل هزینه‌یابی هدف، هزینه‌یابی مبتنی بر فعالیت و هزینه چرخه عمر محصول است (هیم^۹، ب ۲۰۱۲؛ کاپلان^{۱۰}، ۱۹۸۸؛ شیلد و یانگ؛ ۱۹۹۲).

¹. Gunther & Gabler

². Drazin & Van de Ven

³. Grabner & Moers

⁴. Diefenbach *et al.*

⁵. Nicolaou

⁶. Shields & Young

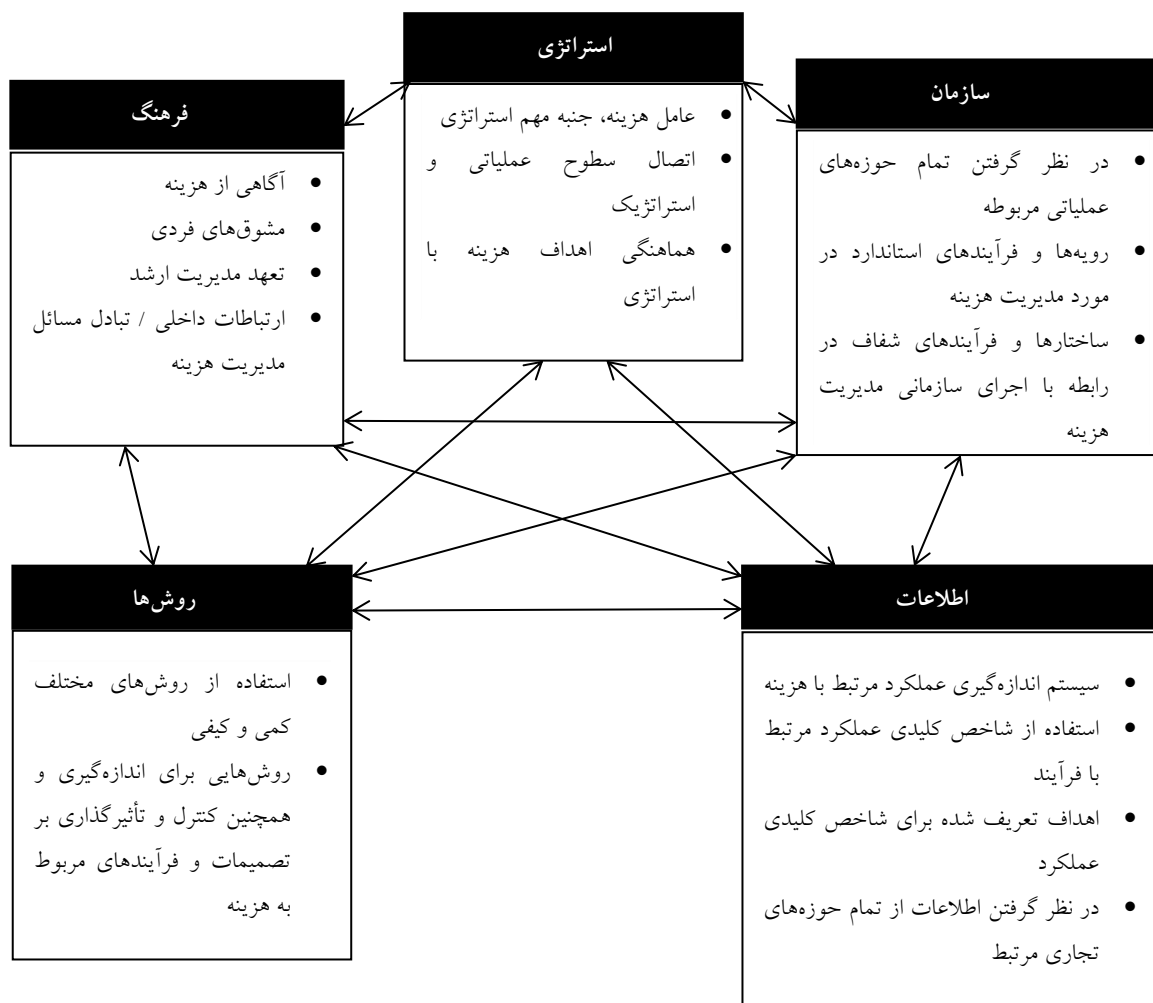
⁷. Marginson

⁸. Otley

⁹. Himme

¹⁰. Kaplan

فرهنگ: در مورد کارهایی است که اعضای سازمان مجاز به انجام آن هستند و آنچه ممنوع است؛ بنابراین، فرهنگ از طریق شرکت‌کنندگان سازمانی کارایی و اثربخشی سازمانی را ایجاد می‌کند. فرهنگ سازمان را می‌توان یک دیدگاه هدایت‌گر دانست که اعمال اعضای سازمان را محدود کرده و به سمت رفتار پذیرفته شده سوق می‌دهد (هرات، ۲۰۰۷). فرهنگ برای تنظیم رفتار استفاده می‌شود، پس به عنوان یک سیستم کنترل عمل می‌کند (مالمی و براون، ۲۰۰۸).



شکل ۱. عناصر سیستم کنترل مدیریت هزینه (هرات، ۲۰۰۷)

عملکرد سازمانی

آرمسترانگ (۱۳۸۶) بیان می‌کند که عملکرد شاخصی است که چگونگی تحقق اهداف یک سازمان یا موسسه را اندازه‌گیری می‌نماید. دلیل اصلی برای اندازه‌گیری عملکرد، افزایش اثربخشی کلی سازمان و فرآیندهای کسب و کار است. اندازه‌گیری عملکرد سازمانی به مدیران شرکت‌ها اجازه می‌دهد توجه خود را بر بخش‌هایی که نیاز به بهبود دارند، متمرکز کنند (وسنا و لیوبیکا^۲، ۲۰۰۸). عملکرد تعیین‌کننده مهمی برای جریان منابع در آینده شرکت است. با

^۱. Malmi & Brown

^۲. Vesna & Ljubica

یک ورودی قوی از طریق منابع، شرکت قادر به ایجاد و تقویت فرآیندهای عملیاتی خود است و یکی از روش‌های انجام این کار، ایجاد یا گسترش مدیریت استراتژیک منابع انسانی است (شین و کنراد^۱، ۲۰۱۴). برای سنجش عملکرد سازمان ابعاد مختلفی وجود دارد، که در این پژوهش، با استفاده از پرسشنامه به شش شاخص کلیدی عملکرد سازمانی اشاره شده است (دیفنباخ و همکاران، ۲۰۱۸):

۱- رضایت مشتری، ۲- حفظ و گسترش پایگاه مشتری، ۳- توسعه محصولات و یا خدمات مقرون به صرفه، ۴- برگشت فروش، ۵- سهم بازار و ۶- بهره‌وری از روند عملکرد.

بهره‌وری هزینه

بهره‌وری، یکی از مفاهیم مهم در مدیریت و سازمان است. بهره‌وری یک نوع معیار در ارزیابی عملکرد سازمان‌ها و تعیین میزان موفقیت یا ناکامی آن‌ها جهت دستیابی به اهداف با توجه به میزان مصرف منابع است. محدودیت منابع، باعث ایجاد افزایش بهره‌وری می‌شود. همچنین مهم‌ترین معیار در ارزیابی عملکرد، اندازه‌گیری بهره‌وری است (امیرحسینی، ۱۳۹۲). شاهوت و بطل^۲ (۲۰۰۶) بیان کردند مهم‌ترین نوع بهره‌وری شرکت‌ها، بهره‌وری هزینه در نظر گرفته می‌شود. بهره‌وری هزینه به این معناست که شرکت‌ها ترکیبی از ورودی‌ها مانند نیروی کار و سرمایه را پیدا کرده، سپس ورودی‌ها (محصولات) را تولید و خروجی‌های دلخواه با حداقل هزینه به دست می‌آیند. بهره‌وری هزینه، محصول بهره‌وری فنی و تخصیصی است.

نوآوری

نوآوری به معنای ارائه و کشف ایده‌های موفق که برای سازمان جدید هستند و منجر به سودآوری محصولات، فرآیندها و یا خدمات می‌شود (یوهانسن و همکاران^۳، ۲۰۰۱). شرکت‌های جدید و نوآوری‌ها در سازمان‌های موجود با یک ایده شروع می‌شوند. هر دو یک روند رشد را طی می‌کنند که به طور مداوم با تغییرات غیرمنتظره به چالش می‌کشند تا اینکه در یک منبع جدید ارزش‌آفرینی تحقق می‌یابند. نوآوری در شرکت‌های بزرگ فرآیندی است که مدیریت می‌شود. تفسیر نوآوری به عنوان یک فرآیند، اهمیت سیستم‌های کنترل برای مدیریت را برجسته می‌کند (داویلا و همکاران^۴، ۲۰۰۹). نوآوری فرآیندهای سازمانی گسترده‌ای هستند که بسیاری از ذینفعان مانند مشتریان، تأمین‌کنندگان، کارمندان و غیره در توسعه نوآوری‌ها مشارکت دارند (بسانت و فیلیپس^۵، ۲۰۱۳).

در جهت تبیین روابط میان متغیرها بیان می‌شود که سیستم کنترل مدیریت شامل دستگاه‌ها و سیستم‌هایی است که مدیران از آن استفاده می‌کنند و این اطمینان حاصل می‌شود که تصمیم‌گیری و رفتار کارکنان با استراتژی‌های سازمان و اهداف سازمانی سازگار است. سیستم کنترل مدیریت یک سیستم یکپارچه است و به ارزیابی سازمان از هر زاویه نیاز دارد، بنابراین کنترل رفتار افراد سازمان از نظر حسابداری یا مدیریت یک سیستم جامع به دست نمی‌آید. سیستم کنترل مدیریت جامع علاوه بر اینکه محیط داخلی را کنترل می‌کند، به تغییرهای خارجی حساس است (مالمی و

¹. Shin & Konrad

². Shahooth & Battall

³. Johannessen *et al.*

⁴. Davila *et al.*

⁵. Bessant & Phillips

گرانلوند^۱، ۲۰۰۹). سانیا^۲ (۲۰۱۴) معتقد است که سازمان‌ها در یک فضای رقابتی کار می‌کنند و اگر بخواهند در بازار فعلی وجود داشته باشند با چالش‌های زیادی روبرو می‌شوند که عملکرد را کاهش می‌دهد. به عنوان مثال، سازمان‌ها با این چالش‌ها مانند برنامه‌ریزی ضعیف، مسائل فرهنگی، مسائل پولی، موضوعات پاداش و جبران خسارت، مسائل اداری، موضوعات استراتژی تجارت، عدم اطمینان محیطی، مسائل مربوط به رهبری و مسائل توانایی‌ها مواجه هستند. عملکرد سازمانی شاخص حیاتی موفقیت و شکست هر سازمان است. به عنوان مثال، سازمان‌هایی که عملکرد بالایی دارند در بازار موفق می‌شوند و از طرف دیگر سازمان‌هایی که عملکرد خوبی ندارند، شکست در بازار را در نظر می‌گیرند. امروزه، عملکرد سازمانی برای سازمان‌ها نقش مهمی ایفا می‌کند، به ویژه در محیط‌هایی که سازمان‌ها با موضوعاتی در مورد رقابت بالاتر مواجه هستند. شرف‌الدین^۳ (۲۰۱۶) بیان می‌کند یکی از مهمترین تکنیک‌های مدیریت هزینه، سیستم هزینه‌یابی هدف است. هزینه‌یابی هدف یک مسئله استراتژیک در مدیریت هزینه است که در درجه اول بر مدیریت هزینه و برنامه‌ریزی بهره‌وری آینده متمرکز است. یک فرآیند سیستماتیک و سازمان یافته است که از مرحله برنامه‌ریزی محصول (طراحی) شروع می‌شود. هزینه‌یابی هدف کنترل بر هزینه‌ها را به حداکثر می‌رساند، بهره‌وری را افزایش و هزینه‌های چرخه عمر محصول را کاهش می‌دهد و به شرکت‌ها این امکان را می‌دهد تا هدف از کاهش هزینه‌ها را عملی، واقعی و عینی مشخص کنند. هزینه‌یابی هدف، بر مشتری مداری تمرکز دارد.

جهت پاسخگویی به نیازها و درخواست‌های در حال تغییر مشتریان و برای بهره‌برداری از فرصت‌های ایجاد شده توسط فناوری و تغییرات بازار، سازمان‌ها نوآور می‌باشند (راولی و همکاران^۴، ۲۰۱۱). نوآوری به طور فزاینده‌ای به عنوان یکی از عوامل کلیدی موفقیت بلندمدت شرکت‌ها در بازارهای رقابتی تبدیل شده است، چرا که شرکت‌های با ظرفیت نوآوری بالا قادر هستند تا با سرعت بیشتر و به نحوه بهتری خود را با چالش‌ها و تغییرات محیطی تطبیق دهند (جیمز و همکاران^۵، ۲۰۰۸). به گفته آمی و همکاران^۶ (۲۰۰۶) شرکت‌ها برای دستیابی به عملکرد بالا و رقابت با رقبا از نوآوری استفاده و به عنوان یک استراتژی ضروری در نظر می‌گیرند. تغییر و تحولات محیطی شاخص‌های سازمانی تأثیرگذار، نوآوری را شناسایی می‌کنند و به این تغییرها مناسب‌ترین پاسخ را می‌دهند. نوآوری تنها روشی است که سازمان‌ها می‌توانند به یک موقعیت برتر در رقابت دست یابند. فرهنگ یک ابزار مدیریتی قدرتمند است که به اعضای سازمان امکان می‌دهد به طور مستقل و مداوم عمل کنند (کریستنسن^۷، ۲۰۱۱). نوآورترین سازمان‌ها توسط مبتکرانی هدایت می‌شوند که محصولاتی را ایجاد کرده و مهارت‌های کشف را توسعه داده‌اند. مدیران نقش مهمی در تأمین افراد نوآور در تمام بخش‌های شرکت دارند (کریستنسن و همکاران^۸، ۲۰۱۳) و تشویق در خلاقیت کارکنان به عنوان گام اولیه نوآوری است (امابیل و همکاران^۸، ۱۹۹۶)؛ بنابراین مدیران عناصر اصلی در نزدیک شدن به فرهنگ و نوآوری سازمان هستند. با توجه به این توضیحات، پژوهش به دنبال پاسخگویی به این سؤال است: آیا می‌توان با استفاده از

1. Malmi & Granlund

2. Cania

3. Sharafoddin

4. Rowley et al.

5. Jimenez et al.

6. Amy et al.

7. Christensen

8. Amabile et al.

عناصر سیستم کنترل مدیریت هزینه و بهره‌وری هزینه، عملکرد سازمان را ارتقا داد، آیا سیستم کنترل انتخاب شده در بروز نوآوری سازمان نقش مثبتی داشته است و آیا نوآوری موجب ارتقا عملکرد سازمان و بهره‌وری هزینه می‌شود؟ مهرکام و فرزانی کهل (۱۴۰۲) به بررسی سیستم‌های کنترل مدیریت و مدیریت استراتژیک نوآوری پرداختند. هدف آن‌ها درک تأثیری است که سیستم کنترل مدیریت بر فعالیت‌های نوآوری در طول تغییر استراتژیک در یک محیط نوآوری داشته است. آن‌ها از اهرم‌های کنترل سیمونز برای چارچوب‌بندی روش‌های طراحی و استفاده از سیستم کنترل مدیریت توسط مدیران و تأثیر سیستم کنترل مدیریت بر فعالیت‌های نوآورانه اعضای سازمان استفاده شده است. به این نتیجه رسیدند که سیستم کنترل مدیریت طراحی شده برای هدایت فعالیت‌های نوآوری باز به گونه‌ای تعامل دارد که به اعضای سازمان کمک می‌کند با دیگران در شرکت همکاری کنند. روش‌دلد و امیدخدا (۱۴۰۲) نقش سیستم‌های کنترل مدیریت در تأثیر مدیریت سود واقعی بر عملکرد شرکت را بررسی کردند. جامعه آماری پژوهش را کلیه مدیران ارشد و بخش‌های مالی و حسابداری شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۱ تشکیل شده است. به منظور بررسی داده‌ها و تجزیه و تحلیل آن‌ها از روش معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار اس پی اس اس استفاده شده است. نتایج حاکی از آن است که استفاده از سیستم کنترل مدیریت تشخیصی بر رابطه بین مدیریت سود واقعی و عملکرد تأثیر معناداری دارد. هدایتی‌نژاد و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر سیستم کنترل مدیریت هزینه بر عملکرد سازمانی پرداختند. آن‌ها از اهرم‌های کنترل سیمونز که متشکل از سیستم‌های اعتقادی، مرزی، کنترل تعاملی و کنترل تشخیصی به کار برده‌اند. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار لیزارل استفاده شده است. نتایج حاکی از آن است که سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد سازمانی شرکت‌های تابعه در اداره کل استاندارد خراسان رضوی تأثیر دارد. مرادی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر سبک رهبری تحول‌گرا و سیستم کنترل مدیریت در عملکرد مدیریتی پرداختند. جهت تحلیل یافته‌ها از مدل تحلیل مسیر و برای تحلیل متغیر میانجی از آزمون سوبل و برای آزمون فرضیه‌ها از پرسشنامه استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد رهبری تحول‌گرا و سه مسیر طراحی سیستم‌های کنترل مدیریت (دامنه وسیع اطلاعات حسابداری، سیستم جامع اندازه‌گیری عملکرد و سیستم پاداش) در عملکرد مدیریتی به طور مستقیم و غیرمستقیم تأثیر مثبت و معنادار می‌گذارند. نظری پور و میرزائی (۱۳۹۷) در مقاله‌ای به بررسی تأثیر مدیریت هزینه استراتژیک بر عملکرد مالی با تأکید بر هزینه‌های زیست محیطی پرداختند. هدف آن‌ها از پژوهش بررسی تأثیر دو جنبه مهم از مدیریت هزینه استراتژیک (مدیریت هزینه اجرایی و مدیریت هزینه ساختاری) بر عملکرد مالی شرکت‌ها بود. برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها از ماتریس همبستگی پیرسون و مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان داد مدیریت هزینه اجرایی (ردیابی هزینه‌های زیست محیطی) و مدیریت هزینه ساختاری (اجرای ابتکارات زیست محیطی) ارتباط تنگاتنگی با یکدیگر داشته و به طور مشترک بر عملکرد مالی تأثیرگذارند.

ایتوهان و امبایا^۱ (۲۰۲۴) مطالعه‌ای با عنوان بهره‌وری سیستم‌های کنترل مدیریت: آیا پیاده‌سازی سیستم‌های کنترل مدیریت بر عملکرد یک شرکت تأثیر گذار است، را بررسی کردند. آن‌ها به بررسی رابطه‌ی مثبت بالقوه بین سیستم‌های کنترل مدیریت با سودآوری و نوآوری پرداختند. جهت تحلیل داده‌ها از رگرسیون خطی و تحلیل چند متغیره استفاده

^۱. Itohan & Mbaya

شده است. در نتیجه دریافتند که سیستم‌های کنترل مدیریت با سودآوری و نوآوری رابطه‌ی مثبت دارد. آرتوپو^۱ (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر سیستم‌های کنترل مدیریت، نوآوری و تعهد سازمانی بر عملکرد سازمان‌های بخش عمومی (بررسی دادگاه مذهبی سلمان) پرداخته است. برای آزمون فرضیه‌ها از معادلات ساختاری نسخه ۳ استفاده شده است. نتایج حاکی از آن است که دو متغیر تعهد سازمانی و سیستم‌های کنترل مدیریت به طور قابل توجهی بر عملکرد سازمانی تأثیر گذاشته، در حالی که متغیر نوآوری بر عملکرد سازمانی تأثیر گذار نیست. اُونگ و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی سیستم کنترل مدیریت و عملکرد به صورت نقش واسطه‌ای قابلیت‌های سازمانی در مالزی پرداختند. جهت تحلیل داده‌ها از آزمون‌های توصیفی و رگرسیون چندگانه استفاده شده است. این پژوهش شامل ۷۰ شرکت سهامی عام در مالزی بوده است. نتایج حاکی از این است که سیستم کنترل مدیریت تعاملی، قابلیت‌های سازمانی را توسعه داده است. قابلیت‌های سازمانی نقش میانجی را در رابطه بین استفاده سیستم کنترل مدیریت تعاملی و عملکرد سازمان ایفا می‌کنند. حسن‌الدین و همکاران^۲ (۲۰۱۹) به بررسی سیستم کنترل مدیریت، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و عملکرد شرکت پرداختند. در این پژوهش نمونه شامل ۱۶۳ نفر و جامعه متشکل از مدیران سطوح متوسط تا عالی در شرکت‌های تولیدی استان بانتن است. جهت آزمون فرضیه‌ها از روش مدل‌سازی معادله ساختاری استفاده شده است. نتایج حاکی از این است که تأثیر سیستم کنترل مدیریت بر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به طور مستقیم بر عملکرد شرکت‌ها تأثیر نمی‌گذارد. دینباخ و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی اثرات سیستم کنترل مدیریت هزینه بر بهره‌وری هزینه و عملکرد سازمانی پرداختند. در این پژوهش از کارکنان ۲۵۱ شرکت اروپایی استفاده شده است. جهت آزمون فرضیه‌ها از مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج حاکی از این است که سیستم کنترل مدیریت هزینه، عملکرد سازمانی را افزایش می‌دهد و این تأثیر به واسطه‌ی بهره‌وری هزینه است. اثرات سیستم کنترل مدیریت هزینه بر عملکرد سازمانی و بهره‌وری هزینه برای شرکت‌های کاملاً نوآور بیشتر است. بدفورد (۲۰۱۵) به بررسی استفاده از سیستم کنترل مدیریت در حالت‌های مختلف نوآوری و پیامدهای آن بر عملکرد شرکت پرداخته است. در این پژوهش از اهرم‌های چارچوب کنترل سیمونز استفاده شده که شامل اهرم‌های تشخیصی و تعاملی است. با استفاده از داده‌های مورد بررسی از مدیران ارشد ۴۰۰ شرکت، اطلاعات جمع‌آوری شده است. جهت آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. نتایج حاکی از این است که اهرم‌های سیستم کنترل مدیریت باعث بهبود عملکرد شرکت می‌شود.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: سیستم کنترل مدیریت هزینه تأثیر مثبت و معنادار بر عملکرد سازمان دارد.

فرضیه دوم: سیستم کنترل مدیریت هزینه تأثیر مثبت و معنادار بر بهره‌وری هزینه دارد.

فرضیه سوم: بهره‌وری هزینه تأثیر مثبت و معنادار بر عملکرد سازمان دارد.

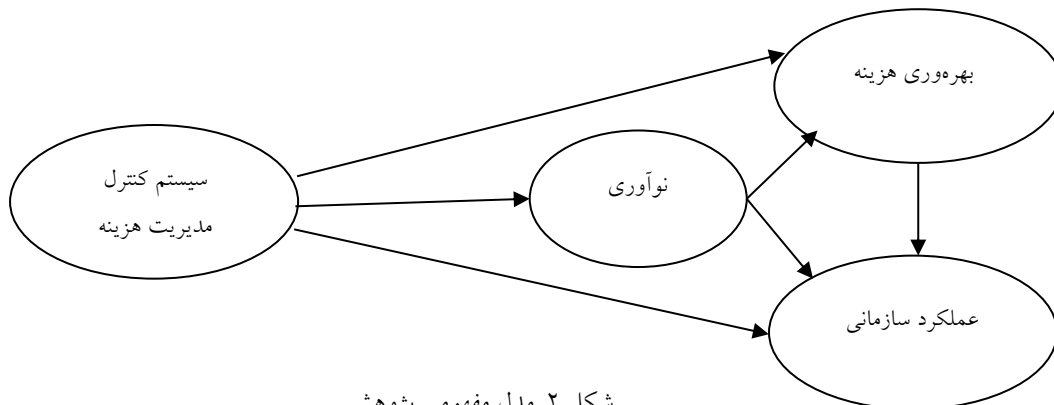
^۱. Artopo

^۲. Hasanudin et al

فرضیه چهارم: سیستم کنترل مدیریت هزینه از طریق متغیر میانجی خدمات و محصولات نوآوری، بر بهره‌وری هزینه تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه پنجم: سیستم کنترل مدیریت هزینه از طریق متغیر میانجی خدمات و محصولات نوآوری، بر عملکرد سازمانی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

در شکل ۲، مدل مفهومی با توجه به فرضیه‌های پژوهش به پیروی از دیفنباخ و همکاران (۲۰۱۸) استفاده شده است.



شکل ۲. مدل مفهومی پژوهش

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر نتیجه، کاربردی؛ از نظر نوع داده، کمی؛ و از نظر نوع هدف، توصیفی است. روش جمع‌آوری اطلاعات در این پژوهش از طریق اطلاعات کتابخانه‌ای و میدانی می‌باشد. اطلاعات اصلی در مورد متغیرهای پژوهش و اطلاعات مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از پرسشنامه استاندارد برگرفته از پژوهش دیفنباخ و همکاران (۲۰۱۸)، که توسط مدیران ارشد و کارمندان حوزه‌ی مالی تکمیل و در سال ۱۴۰۰ جمع‌آوری شده است. پرسشنامه متشکل از ۳۲ گویه از نوع طیف پنج گزینه‌ای لیکرت است. در این پژوهش جهت تحلیل داده‌ها، ابتدا با استفاده از نرم‌افزارهای Excel متغیرهای پژوهش از روی داده‌های خام آماده و سپس با استفاده از نرم‌افزار SmartPLS تجزیه و تحلیل نهایی صورت گرفته است. مراحل انجام مدل‌سازی معادله ساختاری در رویکرد حداقل مربع‌های جزئی به این ترتیب است که ابتدا برازش مدل شامل (برازش مدل‌های اندازه‌گیری، مدل ساختاری و مدل کلی) بررسی و سپس به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته شده است. علاوه بر مراحل فوق، از آزمون سوایل^۱ جهت آزمون تأثیر یک متغیر میانجی استفاده شده است. از آماره واریانس متوسط استخراج شده، برای تعیین شدت تأثیر متغیر میانجی از معیار R^2 جهت نشان دادن تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا استفاده شده است.

جامعه آماری شرکت‌های تولیدی مستقر در شهرک صنعتی شیراز است. تعداد ۴۰۹ پرسشنامه ارسال شده، که از این تعداد ۱۴۳ پرسشنامه توسط مجموعه مدیران ارشد و کارمندان حوزه‌ی مالی تکمیل شده است. در این پژوهش از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده استفاده شده است. به دلیل نزدیک بودن اندازه شرکت‌های در دسترس، فرض بر این

^۱. Sobel Test

است که توزیع تصادفی پرسشنامه برای هر شرکت به احتمال یکسان وجود دارد. در روش نمونه‌گیری مطابق با مدل‌سازی معادله ساختاری، به ازای هر متغیر مکنون یا پنهان، حداقل ۲۰ پرسشنامه تهیه شده است.

یافته‌های پژوهش

در این پژوهش جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از آماره‌های توصیفی و استنباطی استفاده شده است. با توجه به جدول ۱ در بخش تحلیل توصیفی به بررسی اطلاعات جمعیت شناختی پرداخته شده است.

جدول ۱. اطلاعات اعضای گروه نمونه

اطلاعات جمعیت شناختی	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۷۴
	مرد	۶۹
سن	کمتر از ۳۰ سال	۲۶
	۳۱ تا ۴۰ سال	۶۶
	۴۱ تا ۵۰ سال	۳۴
	۵۱ تا ۶۰ سال	۱۴
سطح تحصیلات	۶۰ سال به بالا	۳
	دیپلم	۲
	فوق دیپلم	۱۶
سمت	لیسانس	۵۸
	فوق لیسانس	۶۲
	دکتر و بالاتر	۵
	کارشناس	۸۱
سابقه کار	کارشناس ارشد	۲۹
	معاون	۸
	مدیر	۲۵
	زیر ۵ سال	۲۳
سابقه کار	۵ تا ۱۰ سال	۴۳
	۱۱ تا ۱۵ سال	۳۰
	۱۶ تا ۲۰ سال	۲۶
بالاتر از ۲۰ سال	۲۱	۱۵٪

آماره توصیفی شاخص‌های متغیرهای پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است. در جدول ۲ با توجه به طیف ۵ درجه‌ای پاسخ‌ها، میانگین هر پرسش ۳ است و همان‌گونه که ملاحظه می‌شود کمترین میانگین مربوط به سوال ۲۷ متغیر عملکرد سازمانی معادل ۲/۶۶ و بیشترین میانگین مربوط به سوال ۳۲ متغیر نوآوری معادل ۳/۶۶ است. همچنین دقت نتایج بدست آمده از طریق انحراف معیار داده‌ها نشان داده شده است. هر چه انحراف معیار داده‌ها کمتر باشد،

دقت اندازه‌گیری‌های انجام شده بیشتر است. گویه ۲۷ دارای پایین‌ترین دقت و گویه‌های ۲۲ و ۲۵ دارای بالاترین دقت است.

جدول ۲. آماره توصیفی شاخص‌های متغیرهای پژوهش

متغیرهای مکنون	گویه	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
استراتژی	Q۱	۳/۳۸	۰/۸۸	۱	۵
	Q۲	۳/۲۳	۰/۹۸	۱	۵
	Q۳	۳/۴۳	۰/۹۵	۱	۵
	Q۴	۳/۳۹	۰/۹۹	۱	۵
	Q۵	۳/۲۲	۰/۹۷	۱	۵
سازمان	Q۶	۳/۲۷	۰/۹۴	۱	۵
	Q۷	۳/۴۴	۱/۰۹	۱	۵
	Q۸	۳/۳۶	۱/۰۰	۱	۵
	Q۹	۳/۴۲	۱/۰۳	۱	۵
اطلاعات	Q۱۰	۳/۲۸	۰/۹۹	۱	۵
	Q۱۱	۳/۳۳	۰/۹۵	۱	۵
	Q۱۲	۳/۴۹	۰/۹۱	۱	۵
	Q۱۳	۳/۳۴	۱/۰۱	۱	۵
روش‌ها	Q۱۴	۳/۳۱	۰/۹۷	۱	۵
	Q۱۵	۳/۱۸	۱/۰۷	۱	۵
	Q۱۶	۳/۲۴	۱/۰۳	۱	۵
	Q۱۷	۳/۲۷	۰/۹۶	۱	۵
فرهنگ	Q۱۸	۳/۱۷	۰/۸۷	۱	۵
	Q۱۹	۳/۴۵	۱/۰۵	۱	۵
	Q۲۰	۳/۲۰	۰/۹۸	۱	۵
بهره‌وری هزینه	Q۲۱	۳/۲۰	۰/۹۴	۱	۵
	Q۲۲	۳/۲۴	۰/۸۴	۱	۵
	Q۲۳	۳/۳۴	۱/۰۴	۱	۵
	Q۲۴	۳/۵۰	۰/۸۵	۱	۵
عملکرد سازمانی	Q۲۵	۳/۴۳	۰/۸۴	۱	۵
	Q۲۶	۳/۵۸	۰/۹۰	۱	۵
	Q۲۷	۲/۶۶	۱/۱۶	۱	۵
	Q۲۸	۳/۰۸	۰/۹۹	۱	۵
	Q۲۹	۳/۳۶	۰/۸۸	۱	۵
	Q۳۰	۳/۲۰	۱/۰۴	۱	۵
نوآوری	Q۳۱	۳/۴۱	۰/۹۹	۱	۵
	Q۳۲	۳/۶۶	۱/۰۴	۱	۵

در برازش مدل‌های اندازه‌گیری به بررسی روابط میان گویه‌ها با سازه‌ها پرداخته شده است. برازش پایایی از طریق سنجش بارهای عاملی^۱ و پایایی ترکیبی^۲ بررسی شده است. محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک متغیر مکنون با آن متغیر از طریق بارهای عاملی بدست می‌آید. مقدار مناسب برای این سنجش، برابر یا بیشتر از ۰/۴ است (هولاند^۳، ۱۹۹۹). طبق جدول ۳ گویه‌های ۲۷، ۳۱ و ۳۲ به دلیل بار عاملی کمتر از ۰/۴، حذف شده‌اند و سایر گویه‌هایی که بار عاملی بالاتر از ۰/۴ بوده‌اند، آورده شده است. در نتیجه برازش پایایی از طریق این شاخص مورد تأیید قرار گرفت.

جدول ۳. بارهای عاملی، پایایی ترکیبی و روایی همگرا متغیرهای پژوهش

متغیرهای مکنون	گویه‌ها	بار عاملی	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
استراتژی	Q۱	۰/۶۶۱	۰/۹۴۳	۰/۴۵۲
	Q۲	۰/۶۶۷		
	Q۳	۰/۶۲۲		
	Q۴	۰/۶۶۹		
	Q۵	۰/۷۰۷		
سازمان	Q۶	۰/۶۸۵	۰/۹۴۳	۰/۴۵۲
	Q۷	۰/۶۶۲		
	Q۸	۰/۶۰۷		
	Q۹	۰/۶۶۰		
سیستم کنترل مدیریت هزینه اطلاعات	Q۱۰	۰/۶۷۹	۰/۹۴۳	۰/۴۵۲
	Q۱۱	۰/۵۷۲		
	Q۱۲	۰/۷۲۷		
	Q۱۳	۰/۶۲۸		
	Q۱۴	۰/۷۳۲		
	Q۱۵	۰/۷۲۲		
	Q۱۶	۰/۷۱۴		
	Q۱۷	۰/۶۵۲		
	Q۱۸	۰/۵۹۵		
	Q۱۹	۰/۷۳۷		
روش‌ها	Q۲۰	۰/۷۱۵	۰/۹۴۳	۰/۴۵۲
	Q۲۱	۰/۸۰۰		
	Q۲۲	۰/۸۰۵		
	Q۲۳	۰/۷۸۶		
	Q۲۴	۰/۶۶۵		
فرهنگ	Q۲۵	۰/۷۲۶	۰/۹۴۳	۰/۴۵۲
	Q۲۶	۰/۶۹۵		
	Q۲۸	۰/۶۹۲		
	Q۲۹	۰/۷۹۴		
بهره‌وری هزینه	Q۳۰	۱/۰۰۰	۰/۹۴۳	۰/۴۵۲
	Q۲۷	۰/۸۳۹		
	Q۲۹	۰/۷۹۴		
عملکرد سازمانی	Q۲۶	۰/۶۹۵	۰/۹۴۳	۰/۴۵۲
	Q۲۸	۰/۶۹۲		
	Q۲۹	۰/۷۹۴		
نوآوری	Q۳۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰

^۱. Loadings

^۲. Composite Reliability

^۳. Hulland

با توجه به این که معیار آلفای کرونباخ^۱ یک معیار سنتی برای سنجش پایایی و ارزیابی پایداری درونی سازه‌ها است، در این پژوهش از پایایی ترکیبی^۲ استفاده شده است. در محاسبه پایایی ترکیبی، هر چه بار عاملی شاخص‌ها بالاتر، اهمیت بیشتری دارند. این موضوع باعث می‌شود که مقادیر پایایی ترکیبی سازه‌ها معیار واقعی‌تر و دقیق‌تری نسبت به آلفای کرونباخ باشد. زمانی که مقدار این ضریب بالاتر از ۰/۷ باشد، پایایی قابل قبول است. تمام متغیرها در جدول ۳ دارای مقادیر بالاتر از ۰/۷ بوده و پایایی مدل مناسب است. دومین معیار برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا است که میزان همبستگی هر سازه را با شاخص‌های خود بررسی می‌کند. مقدار بالای ۰/۵، میانگین واریانس استخراج شده^۳ قابل قبول را نشان می‌دهد. در جدول ۳ مقادیر مربوط برای تمامی سازه‌ها، بالاتر از ۰/۵ بوده، سیستم کنترل مدیریت هزینه به ۰/۵ نزدیک است و نشان از روایی همگرای مناسب است.

سومین معیار برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی واگرا است. فورنل و لارکر^۴ (۱۹۸۱) بیان داشتند که اثرگذاری رابطه یک متغیر مکنون با شاخص‌ها در مقایسه رابطه آن متغیر مکنون با سایر متغیرها (آشکار و میانجی) است و زمانی قابل پذیرش است که مقدار روایی همگرا برای هر متغیر پنهان بالاتر از واریانس استخراج شده میان آن متغیر پنهان و سایر متغیرها در مدل باشد. طبق جدول ۴، قطر اصلی این جدول شامل جذر مقادیر میانگین واریانس استخراج شده است و زمانی روایی واگرا قابل قبول است که اعداد درج شده در قطر اصلی از مقادیر سمت چپ و زیرین بیشتر باشند. در نتیجه روایی واگرای مدل در حد مناسبی است زیرا سازه‌ها در مدل، تعامل بیشتری به شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر.

جدول ۴. ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

سازه‌ها	عملکرد سازمانی	بهره‌وری هزینه	نوآوری	سیستم کنترل مدیریت هزینه
سیستم کنترل مدیریت هزینه				۰/۶۷۲
نوآوری			۱/۰۰۰	۰/۵۱۱
بهره‌وری هزینه		۰/۷۹۷	۰/۴۸۳	۰/۷۴۰
عملکرد سازمانی	۰/۷۱۶	۰/۵۱۷	۰/۴۰۶	۰/۵۸۹

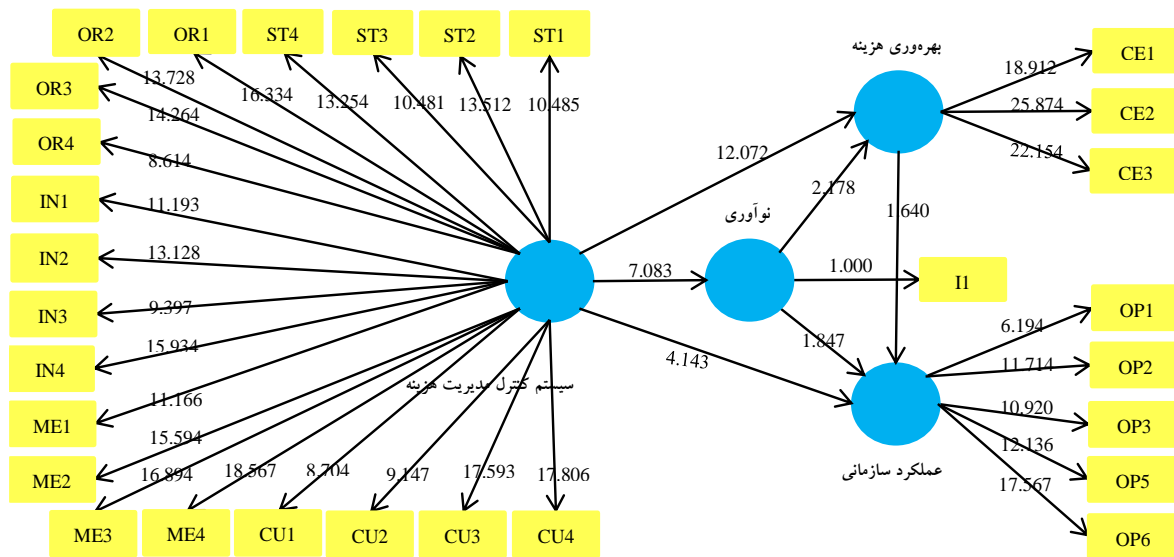
در برازش مدل‌های ساختاری، رابطه میان سازه‌ها بررسی می‌شود و این رابطه از طریق مقادیر T-Values بدست می‌آید. در صورتی که مقدار این اعداد از ۱/۹۶ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه‌ی بین سازه‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ است. طبق شکل ۳ تمامی ضرایب مربوط به روابط متغیرهای مکنون از ۱/۹۶ بیشتر است که نشان‌دهنده‌ی معنادار بودن رابطه‌ها و مناسب بودن مدل ساختاری است.

1. Item Reliability

2. Composite Reliability

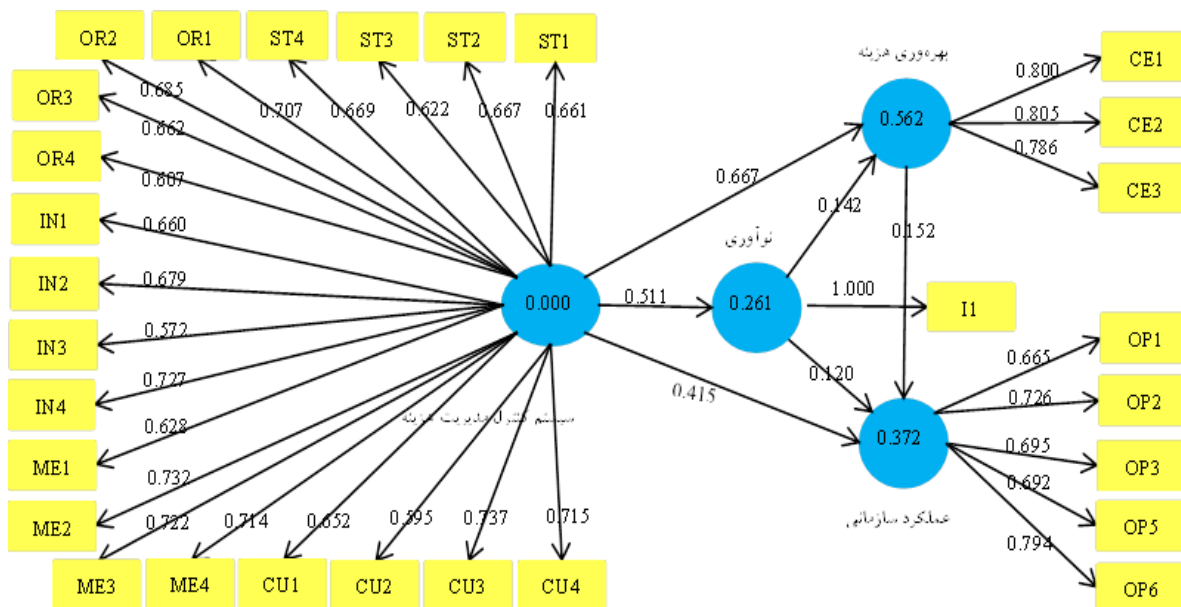
3. Average Variance Extracted

4. Fornell & Larcker



شکل ۳. نتایج روابط بین متغیرهای پژوهش

ضریب مسیر (R^2) دومین معیار برای اتصال بخش اندازه‌گیری و ساختاری PLS به کار می‌رود. در این معیار یک متغیر مستقل بر یک متغیر وابسته تاثیر می‌گذارد. مقدار R^2 فقط برای متغیرهای درون‌زا مدل استفاده می‌شود و برای متغیرهای مستقل مقدار آن صفر است. معیار R^2 سه حد ضعیف، متوسط و قوی را برای مقادیر ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ در نظر می‌گیرد (چین^۱، ۱۹۹۸). طبق شکل ۴ مقدار R^2 برای سازه عملکرد سازمانی ۰/۳۷۲ است و با توجه به این مقدار که از مقدار متوسط این معیار یعنی بیشتر است، نشان از برازش مناسب مدل ساختاری دارد.



شکل ۴. مقدار ضریب مسیر

^۱. Chin

معیار Q^2 قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌کند. هنسeler و همکاران^۱ (۲۰۰۹) بیان کردند در این معیار برای متغیرهای وابسته مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ در نظر گرفته‌اند و به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه یا سازه‌های برون‌زای مربوط به آن را دارد. با توجه به مقدار $Q^2 = 0/187408$ سازه درون‌زا، قدرت مدل بیشتر از حد متوسط است و برازش مناسب مدل ساختاری پژوهش را بار دیگر تأیید می‌کند.

جدول ۵. مقدار قدرت پیش‌بینی مدل

سازه	تعداد مشاهدات	خطای پیش‌بینی	۱- خطای پیش‌بینی / تعداد مشاهدات
عملکرد سازمانی	۷۱۵/۰۰۰	۵۸۱/۰۰۳	۰/۱۸۷

برازش مدل کلی، متشکل از دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری است. معیار GOF^2 مربوط به بخش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است. همچنین با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. وتزلز و همکاران^۳ (۲۰۰۹) حد ضعیف، متوسط و قوی را به ترتیب برای مقادیر ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ در نظر می‌گیرند.

جدول ۶. میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان

مقادیر اشتراکی	متغیرهای پنهان
۰/۶۳۵	بهره‌وری هزینه
۰/۴۵۲	سیستم کنترل مدیریت هزینه
۱/۰۰۰	نوآوری
۰/۵۱۲	عملکرد سازمانی
۰/۶۵۰	میانگین مقادیر اشتراکی

مقدار میانگین مقادیر اشتراکی برابر با ۰/۶۵۰ است. به دلیل اینکه تنها یک متغیر پنهان درون‌زا در این مدل وجود دارد، بنابراین مقدار $\overline{R^2}$ برابر است با همان مقدار R^2 متغیر عملکرد سازمانی برابر با ۰/۳۷۲ است که در فرمول ۱ محاسبه می‌شود. مقدار ۰/۴۹۲ برای GOF ، نشان‌دهنده برازش کلی قوی مدل در این پژوهش است.

$$GOF = \sqrt{0.650 \times 0.372} = 0.492 \quad \text{فرمول (۱)}$$

در تعیین شدت تأثیر میانجی از آماره‌ای به نام VAF برای تعیین شدت اثر غیرمستقیم از طریق متغیر میانجی استفاده می‌شود. مقدار آن میان ۰ و ۱ است و هر چه این مقدار به ۱ نزدیک‌تر باشد، نشان از قوی‌تر بودن اثر متغیر میانجی دارد. در واقع این میزان نسبت اثر غیرمستقیم بر اثر کل را می‌سنجد. به علاوه برای به دست آوردن تأثیر یک متغیر میانجی از آزمون پرکاربرد سوبل استفاده می‌شود و جهت معناداری تأثیر میانجی یک متغیر در رابطه بین دو متغیر

^۱. Henseler et al.
^۲. Goodness of Fit
^۳. Wetzels et al.

دیگر به کار می‌رود. در صورت بیشتر شدن مقدار z-value از ۱/۹۶ در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن تأثیر میانجی یک متغیر را تأیید می‌نماید (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶).

طبق آزمون VAF، اثر سیستم کنترل مدیریت هزینه بر عملکرد سازمانی ۰/۲۱۳ بطور غیرمستقیم توسط متغیر میانجی بهره‌وری هزینه تبیین شده است. طبق این معیار، تأثیر غیرمستقیم سیستم کنترل مدیریت هزینه از طریق متغیر میانجی بهره‌وری هزینه، کمتر از تأثیر مستقیم (۰/۴۱۵) سیستم کنترل مدیریت هزینه بر عملکرد سازمانی است. مقدار آزمون سوئل مسیر متغیر مستقل سیستم کنترل مدیریت هزینه، متغیر میانجی نوآوری و متغیر وابسته عملکرد سازمانی در نظر گرفته و مقدار به دست آمده برابر با ۰/۶۱۰ است. به دلیل اینکه از ۱/۹۶ کمتر است، در سطح اطمینان ۹۵٪ تأثیر متغیر میانجی نوآوری در رابطه بین سیستم کنترل مدیریت هزینه و عملکرد سازمانی، معنادار نیست.

$$z - \text{value} = \frac{0/511 \times 0/120}{\sqrt{(0/120^2 \times 0/069^2) + (0/511^2 \times 0/081^2) + (0/069^2 \times 0/081^2)}} = 0/610 \quad \text{فرمول (۲)}$$

نتایج بدست آمده شامل ضرایب مسیر، مقدار t-value و تأیید یا رد فرضیه‌ها به شرح زیر است. فرضیه اول: طبق ضریب مسیر، سیستم کنترل مدیریت هزینه تأثیر مثبت و معنادار بر عملکرد سازمان دارد. با توجه به جدول ۷، آماره t این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود و نشان از صحت رابطه‌ی بین سازه‌ها و ارتباط مستقیم آن‌ها است. مقدار ضریب مسیر این فرضیه نشان می‌دهد سیستم کنترل مدیریت هزینه به میزان ۴۱/۵ درصد عملکرد سازمانی را پیش‌بینی می‌کند. به عبارتی با افزایش سیستم کنترل مدیریت هزینه، عملکرد سازمانی افزایش پیدا می‌کند.

فرضیه دوم: طبق ضریب مسیر، سیستم کنترل مدیریت هزینه تأثیر مثبت و معنادار بر بهره‌وری هزینه دارد. با توجه به جدول ۷، آماره t این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود و نشان از صحت رابطه‌ی بین سازه‌ها و ارتباط مستقیم آن‌ها است. مقدار ضریب مسیر این فرضیه نشان می‌دهد سیستم کنترل مدیریت هزینه به میزان ۶۶/۷ درصد بهره‌وری هزینه را پیش‌بینی می‌کند. به عبارتی هرچه سیستم کنترل مدیریت هزینه بالاتر باشد، بهره‌وری هزینه بالاتر می‌باشد.

فرضیه سوم: طبق ضریب مسیر، بهره‌وری هزینه تأثیر مثبت و معنادار بر عملکرد سازمان دارد. ولی آماره t این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود و نشان از عدم صحت رابطه‌ی بین سازه‌ها است. مقدار ضریب مسیر این فرضیه نشان می‌دهد بهره‌وری هزینه به میزان ۱۵/۲ درصد عملکرد سازمانی را پیش‌بینی می‌کند. با افزایش بهره‌وری هزینه، عملکرد سازمانی کاهش پیدا می‌کند.

فرضیه چهارم: طبق ضریب مسیر، سیستم کنترل مدیریت هزینه از طریق متغیر میانجی نوآوری، بر بهره‌وری هزینه تأثیر مثبت و معنادار دارد. با توجه به جدول ۷، آماره t این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود و نشان از درستی رابطه‌ی بین سازه‌ها است. مقدار ضریب مسیر این فرضیه نشان می‌دهد سیستم کنترل مدیریت هزینه از طریق نوآوری به میزان ۱۴/۲ درصد بهره‌وری هزینه را پیش‌بینی می‌کند.

فرضیه پنجم: طبق ضریب مسیر، سیستم کنترل مدیریت هزینه از طریق متغیر میانجی نوآوری، بر عملکرد سازمانی تأثیر مثبت و معنادار دارد. با توجه به آماره t در جدول ۷، رد فرضیه آخر نشان از عدم صحت رابطه‌ی بین سازه‌ها

است. مقدار ضریب مسیر فرضیه نشان می‌دهد سیستم کنترل مدیریت هزینه از طریق نوآوری به میزان ۱۲ درصد عملکرد سازمانی را پیش‌بینی می‌کند.

جدول ۷. نتایج حاصل‌شده

نتایج	t-value	ضریب مسیر	فرضیه‌ها
تأیید	۴/۱۴۳	۰/۴۱۵	۱- سیستم‌های کنترل مدیریت هزینه تأثیر مثبت و معنادار بر عملکرد سازمان دارد.
تأیید	۱۲/۰۷۲	۰/۶۶۷	۲- سیستم‌های کنترل مدیریت هزینه تأثیر مثبت و معنادار بر بهره‌وری هزینه دارد.
رد	۱/۶۴۰	۰/۱۵۲	۳- بهره‌وری هزینه تأثیر مثبت و معنادار بر عملکرد سازمان دارد.
تأیید	۲/۱۷۸	۰/۱۴۲	۴- سیستم‌های کنترل مدیریت هزینه از طریق متغیر میانجی نوآوری، بر بهره‌وری هزینه تأثیر مثبت و معنادار دارد.
رد	۰/۶۱۰ (آزمون سوبل)	۰/۱۲۰	۵- سیستم‌های کنترل مدیریت هزینه از طریق متغیر میانجی نوآوری، بر عملکرد سازمانی تأثیر مثبت و معنادار دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

محور اصلی این پژوهش، طراحی مدلی است که نشان‌دهنده عناصر مختلف سیستم کنترل مدیریت هزینه و میزان اثرگذاری آن‌ها بر عملکرد سازمان است، در این مسیر از بهره‌وری هزینه و نوآوری با تأثیر غیرمستقیم آن‌ها بر متغیر درون‌زا، استفاده شده است. جامعه آماری تحقیق حاضر، شرکت‌های شهرک صنعتی شیراز و نمونه متشکل از ۱۴۳ نفر از مجموعه مدیران ارشد و کارمندان حوزه مالی این شرکت‌ها است. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از مدلسازی معادلات ساختاری استفاده گردید.

فرضیه اول: نتایج حاکی از آن است که بین سیستم کنترل مدیریت هزینه و عملکرد سازمانی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. از آنجایی که آماره t این فرضیه ۴/۱۴۳ و از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است، نشان از صحت رابطه‌ی بین سازه‌ها و در نتیجه تأیید این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ است. در این فرضیه ضریب تعیین (شدت تأثیر) بین دو متغیر سیستم کنترل مدیریت هزینه و عملکرد سازمانی برابر با ۰/۴۱۵ است که نشان می‌دهد متغیر سیستم کنترل مدیریت هزینه به میزان ۴۱/۵ درصد متغیر عملکرد سازمانی را پیش‌بینی می‌کند؛ به عبارت دیگر هر چه میزان تحقق عناصر و درجه پیشرفت سیستم کنترل مدیریت هزینه بالاتر باشد میزان عملکرد سازمانی بهتر می‌شود. نتایج این فرضیه با نتایج مطالعات آرتوپو (۲۰۲۳)، دیفنباخ و همکاران (۲۰۱۸)، بدفورد (۲۰۱۵)، روشندل و امیدخدا (۱۴۰۲)، هدایتی و همکاران (۱۴۰۱)، مرادی و همکاران (۱۳۹۹) همسو و مطابقت دارد ولی با مطالعه حسن‌الدین و همکاران (۲۰۱۹) همسو نیست.

فرضیه دوم: نتایج نشان می‌دهد که سیستم کنترل مدیریت هزینه و بهره‌وری هزینه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. از آنجایی که آماره t این فرضیه ۱۲/۰۷۲ و از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است، نشان از صحت رابطه‌ی بین سازه‌ها و در نتیجه تأیید این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ است. در این فرضیه ضریب تعیین بین دو متغیر سیستم کنترل مدیریت هزینه و بهره‌وری هزینه برابر با ۰/۶۶۷ است که این نشان می‌دهد متغیر سیستم کنترل مدیریت هزینه به میزان ۶۶/۷

درصد توانسته تغییرات متغیر بهره‌وری هزینه را توضیح دهد؛ به عبارت دیگر هر چه میزان تحقق عناصر سیستم کنترل مدیریت هزینه بالاتر باشد میزان بهره‌وری هزینه در سازمان افزایش پیدا می‌کند. همچنین ۳۳/۳ درصد باقیمانده مربوط به خطای پیشینی است و شامل مابقی متغیرهای تأثیرگذار بر بهره‌وری هزینه می‌باشد. نتایج مطالعه حاضر با نتایج مطالعه دیفنباخ و همکاران (۲۰۱۸) همسو است.

فرضیه سوم: نتایج حاکی از آن است که بین بهره‌وری هزینه و عملکرد سازمان رابطه معناداری وجود ندارد. آماره t این فرضیه ۱/۶۴۰ و از مقدار ۱/۹۶ کمتر است و نشان می‌دهد که این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود. در این فرضیه ضریب تعیین بین دو متغیر بهره‌وری هزینه و عملکرد سازمانی برابر با ۰/۱۵۲ است و نشان می‌دهد متغیر بهره‌وری هزینه به میزان ۱۵/۲ درصد می‌تواند متغیر عملکرد سازمانی را پیش‌بینی کند. ۸۴/۸ درصد باقیمانده مربوط به خطای پیش‌بینی است و شامل مابقی متغیرهای تأثیرگذار بر بهره‌وری هزینه می‌باشد؛ به عبارت دیگر هر چه میزان بهره‌وری هزینه افزایش یابد میزان عملکرد سازمانی در سازمان کاهش پیدا می‌کند. نتایج مطالعه حاضر با نتایج مطالعه دیفنباخ و همکاران (۲۰۱۸) همسو نیست.

فرضیه چهارم: نتایج نشان می‌دهد که سیستم کنترل مدیریت هزینه و نوآوری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. آماره t بین سیستم کنترل مدیریت هزینه و نوآوری ۷/۰۸۳ و آماره t بین نوآوری و بهره‌وری هزینه ۲/۱۷۸ که از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است، نشان از صحت رابطه‌ی بین این سه سازه و در نتیجه تأیید این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ است. در این فرضیه ضریب تعیین بین دو متغیر سیستم کنترل مدیریت هزینه و نوآوری برابر با ۰/۵۱۱ است که این نشان می‌دهد متغیر سیستم کنترل مدیریت هزینه به میزان ۵۱/۱ درصد متغیر نوآوری را پیش‌بینی می‌کند. از طرف دیگر متغیر نوآوری به میزان ۱۴/۲ درصد بهره‌وری هزینه را پیش‌بینی می‌کند؛ به عبارت دیگر هر چه میزان تحقق عناصر سیستم کنترل مدیریت هزینه بالاتر باشد میزان نوآوری در سازمان افزایش پیدا می‌کند و با افزایش آن، بهره‌وری هزینه هم افزایش می‌یابد. نتایج مطالعه حاضر با نتایج مطالعه دیفنباخ و همکاران (۲۰۱۸) همسو است.

فرضیه پنجم: نتایج حاکی از آن است که سیستم کنترل مدیریت هزینه و نوآوری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. آماره t بین سیستم کنترل مدیریت هزینه و نوآوری ۷/۰۸۳ اما آماره t (طبق آزمون سوبل) بین نوآوری و عملکرد سازمانی ۰/۶۱۰ از مقدار ۱/۹۶ کمتر است. با توجه به آزمون سوبل نیز تأثیر متغیر میانجی نوآوری بر رابطه بین سیستم کنترل مدیریت هزینه و عملکرد سازمانی، تأثیرگذار نیست. در این فرضیه ضریب تعیین بین دو متغیر سیستم کنترل مدیریت هزینه و نوآوری برابر با ۰/۵۱۱ است که این نشان می‌دهد متغیر سیستم کنترل مدیریت هزینه به میزان ۵۱/۱ درصد متغیر نوآوری را پیش‌بینی می‌کند. از طرف دیگر متغیر نوآوری به میزان ۱۲ درصد تغییرات عملکرد سازمانی را توضیح می‌دهد؛ به عبارت دیگر بالاتر رفتن میزان تحقق عناصر سیستم کنترل مدیریت هزینه از طریق متغیر نوآوری، اثر افزایشی بر روی عملکرد سازمانی ایجاد می‌شود. یافته‌های این پژوهش با یافته‌های مطالعات آرتوپو (۲۰۲۳) مطابقت دارد.

در اغلب پژوهش‌های پیشین، از شاخص‌های مختلف سیستم کنترل مدیریت استفاده شده است. نقطه قوت پژوهش حاضر را می‌توان استفاده از عناصر سیستم کنترل مدیریت هزینه که شامل استراتژی، سازمان، اطلاعات، روش‌ها و فرهنگ در ارزیابی عملکرد سازمان نسبت به سایر پژوهش‌ها دانست. زیرا تأثیر این عناصر بر عملکرد سازمانی و

بهره‌وری هزینه برای شرکت‌های نوآور بیشتر است. طبق نتایج به دست آمده از فرضیه‌ها، پیشنهادات کاربردی برای مدیران و کارکنان سازمان سودمند است. از آنجایی که یکی از اصلی‌ترین اهدافی که سازمان‌ها در مدیریت هزینه مشارکت می‌کنند، کاهش هزینه‌ها است. تصمیم‌گیرندگان از طریق کنترل مدیریت هزینه، سازمان را به منظور توسعه و حفظ مزیت رقابتی بهبود می‌بخشند. بنابراین سازمان‌ها با در نظر گرفتن و توجه به عناصر سیستم کنترل مدیریت هزینه باعث استفاده معقول از منابع شده تا عملکرد سازمان ارتقا یابد. رهبران و مدیران عناصر اصلی در نزدیک شدن به نوآوری سازمان هستند و سایر ذینفعان اعم از کارمندان، مشتریان، تأمین‌کنندگان در توسعه نوآوری نقش دارند، بنابراین پیشنهاد می‌شود که این افراد با ارائه و کشف ایده‌های موفق برای سازمان‌ها، می‌توانند به بهره‌وری محصولات و خدمات کمک کنند. سازمان‌ها می‌توانند از طریق ایجاد فعالیت‌های نوآورانه که عموماً سودمند می‌باشند، محصولات و فرآیندها را با حفظ مزیت رقابتی ایجاد کنند.

به منظور توسعه مدل پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی جهت ارزیابی عملکرد سازمان از سایر متغیرهای تعدیل‌گری چون اندازه صنعت و پیچیدگی محصولات در رابطه بین سیستم کنترل مدیریت و عملکرد استفاده شود. پیشنهاد می‌شود اطلاعات بدست آمده از این پژوهش را با مطالعه در سایر صنایع کشور بکار گیرند و نتایج را با یکدیگر مقایسه کنند. بسیاری از متغیرها می‌توانند روابط بررسی شده را تقویت، تعدیل یا تضعیف کنند؛ بنابراین پیشنهاد می‌شود اثر میانجی‌گری و یا تعدیل‌گری متغیرهای دیگری همچون رفتار سازمانی و فناوری در مدل پژوهش به عنوان عناصر سیستم کنترل مدیریت هزینه بررسی کرد و نتایج با این پژوهش مقایسه گردد. از جمله محدودیت‌های این پژوهش می‌توان به این موارد اشاره کرد. در این پژوهش تنها از ابزار پرسشنامه جهت گردآوری اطلاعات استفاده شد. به دلیل نبود فرهنگ تکمیل با دقت، صادقانه و واقعی پرسشنامه در جامعه، می‌توان از ابزارهای کمی همچون مصاحبه استفاده کرد. با توجه به محدودیت‌های مکانی و زمانی، امکان انجام پژوهش در تمام جوامع وجود ندارد. لذا در تعمیم‌پذیری نتایج این پژوهش باید به دقت عمل کرد.

فهرست منابع

- آرمسترانگ، مایکل. (۱۳۸۶). مدیریت عملکرد، راهبردهای اساسی و رهنمودهای عملی. ترجمه ناصر میرسپاسی و اسماعیل کاووسی، تهران، ایران: انتشارات ترمه.
- امیرحسینی، زهرا. (۱۳۹۲). سنجش بهره‌وری جذب بودجه پژوهشی مبتنی بر شاخصه‌ای ارزش افزوده و ارائه شاخصه-ای منتخب. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲(۵)، ۹۹-۱۰۸. https://www.jmaak.ir/article_7438.html
- داوری، علی، و رضازاده، آرش. (۱۳۹۶). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS. سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی، چاپ چهارم، ایران، تهران.
- روشندل، شهلا، و امیدخدا، معصومه. (۱۴۰۲). استفاده از سیستم کنترل مدیریت در رابطه بین مدیریت سود واقعی و عملکرد شرکت. چهارمین کنفرانس بین‌المللی نوآوری در مدیریت کسب و کار و اقتصاد، تهران، ۱-۱۳. <https://civilica.com/doc/1949538>

- فرهادی، زهرا، و سلیمانی امیری، غلامرضا. (۱۳۹۷). (۱۳۹۷). ارتباط ارزشی اطلاعات حسابداری در دوران نوسانات اساسی بورس و اوراق بهادار تهران. پژوهش های تجربی حسابداری، ۸(۱)، ۱۷۳-۱۹۸. doi: 10.22051/jera.2017.13450.1565
- مرادی، مرتضی، زندی پاک، رابعه، و قزوینه، سمیرا. (۱۳۹۹). تأثیر سبک رهبری تحولگرا و سیستم کنترل مدیریت در عملکرد مدیریتی شرکت های تعاونی و خصوصی فعال در شهرستان ملایر. تعاون و کشاورزی، ۳۳(۹)، ۱۶-۵۹. <https://www.sid.ir/paper/407452/fa>
- مهرکام، مهرداد، و فرزنامی کهل، سعید. (۱۴۰۲). سیستم های کنترل مدیریت و مدیریت استراتژیک نوآوری. سومین کنفرانس بین المللی مدیریت، بازرگانی، اقتصاد و حسابداری، انگلستان. ۱-۲۴. <https://civilica.com/doc/1974873>
- نظری پور، محمد، و میرزایی، فهیمه. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر مدیریت هزینه استراتژیک بر عملکرد مالی با تأکید بر هزینه های زیست محیطی. مطالعات مدیریت صنعتی، ۱۶(۵۱)، ۲۰۷-۲۳۴. <https://www.sid.ir/paper/213257/fa>
- هدایتی نژاد، وحید، بهبودی، امید، و شعرباف، سعید. (۱۴۰۱). تأثیر سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد سازمانی. کنفرانس ملی نوگرایی در پژوهش های مدیریت، اقتصاد و حسابداری، مشهد، ۱-۲۲.
- Adler, P. S., & Chen, C. X. (2011). Combining creativity and control: Understanding individual motivation in large-scale collaborative creativity. *Accounting Organization Society*, 36(1), 63-85. doi: 10.1016/j.aos.2011.02.002
- Amabile, T., Conti, R., Coon, H., Lazenby, J., & Herron, M. (1996). Assessing the work environment for creativity. *Academy of Management Journal*, 39(5), 1154-1184. doi: 10.2307/256995
- Amy, H. I., Wen-Chin, L. C., & Ching-jan, C. (2006). A fuzzy AHP and BSC approach for evaluating industry in Taiwan. *Expert Systems with Applications*, 34, 96-107. doi: 10.1016/j.eswa.2006.08.022
- Amir Hosseini, Z. (2013). Measuring the efficiency of attracting research funds based on a value-added indicator and presenting a selected indicator. *Knowledge of Accounting and Management Audit*, 2(5), 99-108. https://www.jmaak.ir/article_7438.html [In Persian]
- Armstrong, M. (2007). *Performance management, basic strategies and practical guidelines*. Translated by Nasser Mirspasi, Esmail Kavousi and Ali Rashidpour, Tehran, Iran: Termeh Publications. [In Persian]
- Artopo, A. (2023). The Impact of Management Control Systems, Innovation, and Organizational Commitment on the Performance of Public Sector Organizations (Study on the Religious Court of Sleman). *The International Journal of Business Management and Technology*, 7(6), 153-166. <https://theijbmt.com/arc954.php>
- Bedford, S. D. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28(3), 12-30. doi: 10.1016/j.mar.2015.04.003
- Bessant, J., & Phillips, W. (2013). Innovation management and dynamic capability. *The SAGE handbook of strategic supply management*, 353-371. doi: 10.4135/9781446269886.n15
- Cania, L. (2014). The impact of strategic human resource management on organizational performance. *Economia Seria Management*, 17(2), 373-383. <https://RePEc:rom:econmn:v:17:y:2014:i:2:p:373-383>
- Chin, W. W. (1998). The partial least squares approach to structural equation modeling. *Modern Methods for Business Research*, 2, 295-358. doi: 10.4324/9781410604385-10
- Christensen, C. (2011). *The Innovator's Dilemma: The Revolutionary Book That Will Change the Way You Do Business* (Reprint edition). Harper Business. <https://www.amazon.com/0062060244>

- Christensen, C., Dyer, J., & Gregersen, H. (2013). *Le gène de l'innovateur: Cinq compétences qui font la différence*. Pearson France, Montreuil sous Bois. https://books.google.com/books/about/Le_g%C3%A8ne_de_l_innovateur.html?id=h3gRCwAAQBAJ
- Davari, A., & Rezazadeh, A. (2017). *Structural equation modeling with PLS*. Academic Jihad Publishing Organization, Fourth print, Iran, Tehran. [In Persian]
- Diefenbach, U., Wald, A., & Gleich, R. (2018). Between cost and benefit: investigating effects of cost management control systems on cost efficiency and organisational performance. *Manag control*, 29(1), 63-89. doi: 10.1007/s00187-018-0261-5
- Drazin, R., & Van de Ven, A. H. (1985). Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*, 30(4), 514-539. doi :10.2307/2392695
- Davila, T., Foster, G., & Oyon, D. (2009). Accounting and control; entrepreneurship and innovation: Venturing into new research opportunities. *European Accounting Review*, 18(2), 281-311. doi: 10.1080/09638180902731455
- Farhadi, Z., & Soleimani Amiri, G. (2017). Value relevance of accounting information in the period of fundamental fluctuations of Tehran Stock Exchange. *Experimental Accounting Research*, 7(27), 173-197. doi: 10.22051/jera.2017.13450.1565 [In Persian]
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50. doi: 10.1177/002224378101800104
- Grabner, I., & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting Organizations and Society*, 38(6-7), 407-419. doi: 10.2139/ssrn.2250062
- Gunther, T. W., & Gabler, S. (2013). Antecedents of the adoption and success of strategic cost management methods: A meta-analytic investigation. *Journal of Business Economics*, 84(2), 145-190. doi: 10.1007/s11573-013-0695-z
- Hasanudin, A. I., Yuliansyah, Y., Saidc, J., Susilowati, CH., & Muafi. (2019). Management control system, corporate social responsibility, and firm performance. *Entrepreneurship and sustainability issues*, 6(3), 1354- 1368. doi: 10.9770/jesi.2019.6.3(21)
- Hedayati-Najad, V., Behbodi, A., & Shearbafe, S. (2022). The effect of management control system on organizational performance. *National Conference on Modernization in Management, Economics and Accounting Research*, Mashhad, 1-22. <https://civilica.com/doc/1472226> [In Persian]
- Henseler, J., Ringle, C. M., & Sinkovics, R. R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. *Advances in international marketing*, 20, 277-319. doi: 10.1108/S1474-7979(2009)0000020014
- Herath, S. K. (2007). A framework for management control research. *Journal of Management Development*, 26(9), 895-915. doi: 10.1108/02621710710819366
- Himme, A. (2012b). Critical success factors of strategic cost reduction. *Journal of Management Control*, 23(3), 183-210. doi: 10.1007/s00187-012-0157-8
- Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic Management Journal*, 20(2), 195-204. doi: 10.1002/(SICI)1097-0266(199902)20:23.0.CO;2-7
- Itohan, I., & Mbaya, H. A. (2024). The efficiency management control systems: does implementing management control systems effect how well a company performs? *African Journal of Social Sciences and Humanities Research*, 7(2), 37-47. doi: 10.52589/AJSSHR-SG4MZ3MX
- Jimens, J. D., Valle, S. R., & Espillardo, H. M. (2008). Fostering Innovation, the Role of Market Orientation and Organizational Learning. *European Journal of Innovation Management*, 11(3), 389-412. doi: 10.1108/14601060810889026

- Johannessen, J. A., Olsen, B., & Lumpkin, G. T. (2001). Innovation as newness: What is new, how new and new to whom? *European Journal of Innovation Management*, 4(1), 20-31. doi: 10.1108/14601060110365547
- Kaplan, R. S. (1988). One cost system isn't enough. *Harvard Business Review*, 66(1), 61-66. <https://hbr.org/1988/01/one-cost-system-isnt-enough>
- Marginson, D. E. W. (1999). Beyond the budgetary control system: towards a two-tiered process of management control. *Management Accounting Research*, 10(10), 203-230. doi: 10.1006/mare.1998.0104
- Malmi, T., & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package- Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287- 300. doi: 10.1016/j.mar.2008.09.003
- Malmi, T., & Granlund, M. (2009). In Search of Management Accounting Theory. *European Accounting Review*, 18(3), 597-620. doi: 10.2139/ssrn.804004
- Mehrkam, M., & Farzami Kohl, S. (2024). Management control systems and strategic innovation management. *The third international conference on management, commerce, economics and accounting*, England, 1-24. <https://civilica.com/doc/1974873> [In Persian]
- Moradi, M., Zandipak, R., & Qazvineh, S. (2020). The effect of transformational leadership style and management control system on the management performance of cooperative and private companies active in Malayer city. *Cooperation and Agriculture*, 33(9), 16-59 <https://www.sid.ir/paper/407452/fa> [In Persian]
- Nazaripour, M., & Mirzaei, F. (2018). Investigating the impact of strategic cost management on financial performance with an emphasis on environmental costs. *Industrial Management Studies*, 16(51), 207-234. <https://www.sid.ir/paper/213257/fa> [In Persian]
- Nicolaou, A. (2003). Manufacturing strategy implementation and cost management systems effectiveness. *European Accounting Review*, 12(1), 175-199. doi: 10.1080/0963818031000087871
- Ong, T. S., Haghshenas, Z., Teh, B. H., Adedeji, B. S., & Bakhsh Magsi, H. (2021). Management Control Systems and Performance: The Mediating Role of Organisational Capabilities in Malaysia. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 15, 49-64. doi: 10.17576/AJAG-2021-15-05
- Otley, D. T. (1994). Management control in contemporary organizations: towards a wider framework. *Management Accounting Research*, 5(3-4), 289-299. doi: 10.1006/mare.1994.1018
- Roshandel, Sh., & Omidkhoda, M. (2024). The use of management control system in the relationship between real profit management and company performance. *The fourth international conference on innovations in business administration and economics*, Tehran, 1-13. <https://civilica.com/doc/1949538> [In Persian]
- Rowley, J., Baragheh, A., & Sambrook, S. (2011). Towards an Innovation Type Mapping Tool. *Management Decision*, 49(1), 73-86. doi: 10.1108/00251741111094446
- Simons, R. (1995). *Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, MA: Harvard Business Review Press.
- Shahooth, Kh., & Battall, A. H. (2006). Using Data Envelopment Analysis to Measure Cost Efficiency with an Application on Islamic Banks. *Journal of Administrative Development*, 4, 134-156. <https://researchgate.net/publication/310424710>
- Sharafoddin, S. (2016). The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran. *Procedia Economics and Finance*, 36, 123-127. doi: 10.1016/S2212-5671(16)30023-5
- Shields, M. D., & Young, S. M. (1989). A behavioral model for implementing cost management systems. *Journal of Cost Management*, 3(4), 17-27. <https://researchgate.net/publication/285329978>

- Shields, M. D., & Young, S. M. (1992). Effective long-term cost reduction: A strategic perspective. *Journal of Cost Management*, 6(1), 16-30. <https://researchgate.net/publication/291035673>
- Shields, M. D. (1995). An empirical analysis of firm's implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7(1), 148-166. <https://maaw.info/Journals.htm>
- Shin, D., & Konrad, A. M. (2014). Causality between high-performance work systems and organizational performance. *Journal of management*, 1-26. doi: 10.1177/0149206314544746
- Vesna, B., & Ljubica, M. (2008). Organizational Performance Measures for Business Process Management: a Performance Measurement Guideline. Tenth International Conference on Computer Modeling and Simulation. doi: 10.1109/UKSIM.2008.114
- Wetzles, M., Odekerken-Schroder, G., & Van Oppen, C. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration. *MIS Quarterly*, 33(1), 177-195. doi: 10.2307/20650284

The effect of the creation and development of controls on the performance of accountants, the moderating role of repetitive tasks and the willingness of accountants

Morteza Bana¹, Nasim Shahmoradi²

Received: May 19, 2024

Accepted: June 19, 2024

Abstract

Purpose: The main purpose of this research is to investigate the impact of the creation and development of controls on the performance of accountants, the moderating role of repetitive tasks and the willingness of accountants.

Methodology: This research is of an applied type according to the objective criteria, and descriptive type according to the criteria of the nature and method of data collection. Also, this research is based on a survey strategy, based on a cross-sectional time horizon. Also, in terms of the research environment, it is a field. Also, the current research is based on the researcher's involvement of the correlation type. The statistical population of working accountants and financial managers in the city of Yazd is unlimited and the statistical sample is 180 people using Cohen's formula, and in this research, 233 questionnaires were completely collected. The sampling method of this research is non-probability. In the period from April to September 2023, the data needed for the research was collected through a standard questionnaire. Research data were analyzed using a structural equation model using SmartPLS.

Findings: The results of the research hypotheses test showed that the creation of control, the development of control and repetitiveness of work are related to the performance of accountants. However, accountants' willingness is not related to accountants' performance. In addition, the repetitiveness of tasks and the willingness of accountants do not affect the relationship between control creation and control development with accountants' performance.

Originality: Given the importance of factors affecting the performance of accountants, especially for companies, company managers must identify the factors affecting the performance of accountants and assist in their enhancement through proper and timely measures.

Keywords: Creation of controls, development of controls, performance of accountants, repetition of work, willingness of accountants

JEL Classification: M40, M41.

1. Department of Accounting, Yazd Branch, Islamic Azad University, Yazd, Iran.

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

Cite this paper: Bana, M., Shahmoradi, N. (2024). The effect of the creation and development of controls on the performance of accountants, the moderating role of repetitive tasks and the willingness of accountants. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 2(1), 48-67. [In Persian]

 <https://doi.org/00.00000/aft.0000.0000000.0000>



تأثیر ایجاد و توسعه کنترل‌ها بر عملکرد حسابداران، نقش تعدیلی تکراری بودن کارها و تمایل حسابداران

مرتضی بناء^۱، نسیم شاهمرادی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۳/۳۰

چکیده

هدف: هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر ایجاد و توسعه کنترل‌ها بر عملکرد حسابداران یا در نظر گرفتن نقش تعدیلی تکراری بودن کارها و تمایل حسابداران می‌باشد.

روش‌شناسی: این پژوهش با توجه به ملاک هدف از نوع کاربردی و ملاک ماهیت و نحوه گردآوری داده‌ها از نوع توصیفی و بر اساس استراتژی، پیمایشی، همچنین افق زمانی، مقطعی، می‌باشد. از نظر محیط انجام پژوهش، میدانی و پژوهش حاضر بر مبنای میزان دخالت پژوهشگر از نوع همبستگی می‌باشد. جامعه آماری حسابداران شاغل در حرفه حسابداری و مدیران مالی در شهر یزد به تعداد نامحدود و نمونه آماری با استفاده از فرمول کوهن ۱۸۰ نفر می‌باشد که در این پژوهش تعداد ۲۳۳ پرسش‌نامه بطور کامل جمع‌آوری شد. روش نمونه‌گیری این پژوهش، از نوع غیراحتمالی در دسترس می‌باشد. در بازه زمانی فروردین تا شهریورماه سال ۱۴۰۲ داده‌های موردنیاز پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری گردید. داده‌های پژوهش با استفاده از مدل معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

یافته‌ها: نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که ایجاد کنترل، توسعه کنترل و تکراری بودن کارها با عملکرد حسابداران رابطه دارند. با این وجود، تمایل حسابداران با عملکرد حسابداران رابطه ندارد. علاوه بر این، تکراری بودن کارها و تمایل حسابداران بر رابطه بین ایجاد کنترل و توسعه کنترل با عملکرد حسابداران اثرگذار نیستند.

دانش‌افزایی: با توجه به اهمیت عوامل تأثیرگذار بر عملکرد حسابداران خصوصاً برای شرکت‌ها، لازم است مدیران شرکت‌ها عوامل مؤثر بر عملکرد حسابداران را شناسایی کنند و با تدابیر مناسب و به موقع به ارتقای آن کمک کنند.

کلیدواژه‌ها: ایجاد کنترل‌ها، تکراری بودن کارها، تمایل حسابداران، توسعه کنترل‌ها، عملکرد حسابداران

طبقه‌بندی موضوعی: M40، M41

۱. گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران.

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

استناد: بناء، مرتضی، و شاهمرادی، نسیم. (۱۴۰۳). تأثیر ایجاد و توسعه کنترل‌ها بر عملکرد حسابداران، نقش تعدیلی تکراری بودن کارها و تمایل حسابداران. *حسابداری و شفافیت مالی*.

مقدمه

سازمان‌ها از سیستم‌های کنترل مدیریت برای هدایت و انگیزه دادن به کارکنان تلاش در جهت دستیابی به اهداف سازمان استفاده می‌کنند (مرچنت و ون در استید^۱، ۲۰۱۷). کنترل‌ها از یک سو، با شناسایی رفتار و نتایج مطلوب، به کارکنان راهنمایی و جهت می‌دهند که به بهبود عملکرد آنها کمک می‌کند. از سوی دیگر، اختیار و استقلال کارکنان را کاهش می‌دهند ممکن است بر انگیزه آنها تأثیر منفی بگذارد و فرصت‌های کارکنان را برای حل مشکلات و نوآوری‌ها محدود سازد، چه به‌عنوان حمایت‌کننده و چه به‌عنوان محدودکننده این امر منجر به ایجاد تنش ذاتی در نحوه تجربه کارکنان از کنترل‌ها می‌شود (موندی^۲، ۲۰۱۰). آدلر و بوریس کنترل را به دو بعد دسته‌بندی می‌کنند: وسعت رسمی شدن و نوع رسمی شدن که وسعت رسمی شدن - میزان وجود قوانین و رویه‌ها - با ماهیت فرایندهای عملیاتی مرتبط است و وسعت بالایی از رسمی شدن نباید به‌خودی‌خود مثبت و یا منفی باشد. نوع رسمی شدن میزانی است که کنترل‌ها به کارکنان کمک می‌کنند تا به طور مؤثر با موارد احتمالی برخورد کنند: اگر کنترل‌ها حتی زمانی که شرایط تغییر می‌کنند، حمایت‌کننده باشند، کارمندان را توانمند می‌سازند (آدلر و بوریس^۳، ۱۹۹۶). کنترل‌های رسمی به کنترل‌هایی با تمرکز بر نتایج و رفتارها طبقه‌بندی می‌شوند که مرچنت و ون در استید (۲۰۱۷) به ترتیب از اصطلاحات کنترل‌های نتایج و کنترل‌های عمل استفاده می‌کنند. مطالعاتی که بر اساس پژوهش آدلر و بوریس (۱۹۹۶) در زمینه حسابداری و کنترل انجام شده است، به‌طورکلی یک رابطه مثبت بین استفاده از کنترل‌های توانمند و عملکرد پیدا می‌کنند (ون در هاووارت و همکاران^۴، ۲۰۲۲).

مفهوم کنترل توانمند با استفاده از نمونه‌هایی از رسمی‌سازی گردش کار در برنامه‌ریزی عملیاتی وجود دارد، مانند خط مونتاژ خودرو یا فعالیت‌های تعمیر و نگهداری که به‌جای روابط سلسله‌مراتبی بین مدیران و مافوق‌شان، از روابط استاد و شاگردی استفاده می‌شود با این حال، وجود استثناهای بسیار کمی هم از شواهد تجربی موجود در مورد رابطه بین کنترل توانمند و عملکرد مدیران جمع‌آوری شده است (آدلر و بوریس، ۱۹۹۶). کارکنان اغلب وظایف شغلی مشخصی دارند، در حالی که کار مدیریتی معمولاً مستلزم وظایف نامشخص است، به دلیل آن که انعطاف‌پذیری برای مقابله با موارد و اتفاقات احتمالی مرتبط‌تر است (هال^۵، ۲۰۱۰). با توجه به ماهیت‌های مختلف کار مدیریتی و عملیاتی، مشخص نیست که آیا مشاهدات مربوط به اثربخشی کنترل توانمند در سطوح مدیریتی به انواع دیگر کارمندان بخش حسابداری می‌تواند تسری یابد یا خیر. علاوه بر این، مطالعات موجود بیشتر بر روی توانمندسازی عملکرد تمرکز می‌کنند که جزء کنترل نتایج است (کویت^۶، ۲۰۱۹). استدلال می‌شود که هرگونه تأثیر منفی رسمی‌سازی، ناشی از نحوه استفاده از کنترل‌ها است و از وسعت رسمی‌سازی نیست و بیان می‌گردد اگر کنترل‌های موجود با الزامات فرایندهای عملیاتی مطابقت داشته باشند، وسعت کنترل به‌خودی‌خود نباید بر کارایی تأثیر بگذارد (تریست^۷ و همکاران، ۲۰۲۳). طبق بررسی‌های صورت گرفته در ایران مطالعاتی که کنترل توانمند را بررسی کند و وسعت و نوع کنترل را به عنوان

1. Merchant & Van der Stede

2. Mundy

3. Adler & Borys

4. Van der Hauwaert et al.

5. Hall

6. Coyte

7. Triest et al.

بخشی از کنترل‌های رسمی بررسی کند مشاهده نشد. مطالعات قبلی نوع رسمی‌سازی را به‌عنوان یک بعد جداگانه در کنار استفاده از کنترل‌ها در نظر نمی‌گیرند که این بدان معنی است که مشخص نیست که آیا نوع کنترل به‌طور مجزا بر رابطه بین کنترل توانمند و عملکرد کارمندان بخش حسابداری تأثیر می‌گذارد یا خیر.

همچنین در این پژوهش متغیرهای تعدیل‌کننده در نظر گرفته شده‌اند و این پژوهش قصد دارد بررسی کند که آیا موارد احتمالی بر رابطه بین کنترل و عملکرد کارمندان بخش حسابداری تأثیر می‌گذارد یا خیر. به‌عنوان ویژگی‌های احتمالی، این پژوهش تکراری بودن کار (قابلیت تجزیه و تحلیل و تکراری بودن داشته باشد) را بررسی می‌کند. ویژگی کارمند، تمایل کارمند برای فعال کردن کنترل است. افراد در میل به آزادی در شغلشان متفاوت هستند، و این ممکن است بر اثربخشی کنترل توانمند - نوعی کنترل که به کارکنان آزادی بیشتری می‌دهد - تأثیر بگذارد (گرینبرگر و همکاران^۱، ۲۰۱۷). بررسی اثر تعدیل‌کننده این موارد احتمالی، درک را از رابطه بین کنترل توانمند و عملکرد کارکنان، هم با توجه به جهت و قدرت رابطه و هم با توجه به مکانیسم‌هایی که ممکن است رابطه را توضیح دهند، بیشتر می‌کند. بنا بر مطالب بیان شده سؤال اصلی این پژوهش این است که ایجاد و توسعه کنترل‌ها بر عملکرد حسابداران با در نظر گرفتن نقش تعدیلی تکراری بودن کارها و تمایل حسابداران شرکت‌های شهر یزد چه تأثیری دارد.

در ادامه این مقاله ابتدا ادبیات متغیرهای پژوهش بیان می‌شود و به تدوین فرضیه‌ها و خلاصه پژوهش‌های داخلی و خارجی و روش پژوهش‌ها ارائه شده است. همچنین یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش ارائه شده و در نهایت نتیجه‌گیری و بحث بیان شده است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

عملکرد، به کارایی و اجرای یک فرد، گروه یا سازمان در انجام وظایف مشخص و تحت شرایط مشخصی اطلاق می‌شود. برای ارزیابی عملکرد کارمند، معیارهای مشخصی باید در نظر گرفته شود، این معیارها ممکن است شامل عملکرد در وظایف کاری، انجام پروژه‌ها، تعاملات با همکاران و مدیران، رفتار حرفه‌ای، ارتقای دانش و مهارت‌ها و سایر موارد مرتبط با کار و شغل فرد باشد (تریست و همکاران^۲، ۲۰۲۳). کنترل عملکرد به مجموعه فرآیندها و ابزارهایی گفته می‌شود که با در نظر گرفتن هدف‌ها و استراتژی‌های سازمان، کمک می‌کند تا عملکرد سازمان مورد بررسی و ارزیابی قرارگیرد و پیگیر رسیدن به اهداف سازمان شود. با انجام کنترل عملکرد، سازمان می‌تواند عملکرد خود را در برابر استراتژی‌های پیشرفته و رقبا خود مقایسه کند و نقاط قوت و ضعف خود را شناسایی کند (نیکان^۳، ۲۰۲۰). ایجاد کنترل عبارتست از فعال کردن کنترل‌ها خلاقیت و انعطاف پذیری را تقویت می‌کند در حالی که کنترل‌های محدود گزینه‌ها را کاهش می‌دهد (تسییر و اوتلی^۴، ۲۰۱۲). ادراک کارکنان از شیوه‌های کنترل مهم است زیرا کارکنان رفتار خود را بر اساس ادراک خود از کنترل‌ها قرار می‌دهند (تریست و همکاران، ۲۰۲۳).

برای کنترل توانا، مطالعات موردی نشان داده‌اند که کارکنان می‌توانند کنترل‌ها را به‌عنوان توانمندساز درک کنند در حالی که دارای ویژگی‌های اجباری هستند و بالعکس (ون در هاورارت و بروگمن^۵، ۲۰۱۳). میزان تجربه یک سیستم

^۱. Greenberger et al.

^۲. Triest et al.

^۳. Nikan

^۴. Tessier & Otley

^۵. Van der Hauwaert & Bruggeman

کنترلی به‌عنوان توانمندساز، تحت تأثیر نحوه طراحی سیستم و همچنین فرایند توسعه و اجرای کنترل‌ها است (ووترز و وایلدروم^۱، ۲۰۰۸). با توجه به فرایند توسعه، سیستم‌هایی که در خارج از سازمان توسط کارشناسان فنی طراحی شده‌اند، بیشتر به‌عنوان اجباری و تحمیل دیده می‌شوند، در درحالی‌که شرکت کاربر در فرایند طراحی این سیستم‌ها می‌تواند رسمی‌سازی را تقویت کند (گورتزکی و همکاران^۲، ۲۰۱۸). در نهایت، توانمندسازی پیاده‌سازی شامل کنترل مشترک اجرا در یک فرایند مشارکتی است درحالی‌که اجرای اجباری از بالا به پایین و خودکامه است (ووترز و وایلدروم، ۲۰۰۸). مطالعات قبلی عمدتاً تأثیرات مثبت کنترل را نشان می‌دهد. عملکرد واحد تجاری تا حد زیادی رابطه مثبتی با یک رویکرد توانمندسازی کردن برای بودجه‌بندی دارد (چپمن و کین^۳، ۲۰۰۹). همچنین، کنترل توانا باعث کاهش رفتار کاری معکوس در میان کارکنان می‌شود، البته نه برای کارکنانی که خود را به‌عنوان تصمیم‌گیری‌های منفعت‌طلبانه بدون توجه به معیارهای اخلاقی تشخیص می‌دهند و/یا درک می‌کنند که جو کاری اخلاقی واحدشان تمرکز جمعی بر روی خود دارد (برنی و همکاران^۴، ۲۰۱۷). مطالعه‌ای در یک محیط تولیدی نشان داد که در آن اقدامات توانمندسازی عملکرد، آگاهی تکنسین‌های تعمیر و نگهداری از حوادث و همچنین فرصت‌های بهبود کلی را افزایش می‌دهد (گرون و همکاران^۵، ۲۰۱۲). در سطوح بالا نیز اعطای حق تصمیم‌گیری به مدیران با آگاهی بیشتر از موقعیت محلی، آنها را قادر می‌سازد تا سریع‌تر به رویدادهای محلی واکنش نشان دهند و بنابراین منجر به تصمیم‌گیری بهتر و سریع‌تر می‌شود (میلگروم و رابرتز^۶، ۱۹۹۲). با توجه به مطالب بیان شده فرضیه زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه اول: ایجاد کنترل با عملکرد حسابداران رابطه دارد.

توسعه کنترل، به معنای بهبود و ارتقای سیستم کنترل مورد استفاده در سازمان است (آدلر و بوریس، ۱۹۹۶). توسعه کنترل منجر به نتایج نگرشی بهتری نسبت به کنترل اجباری، مستقل از تعداد کنترل‌های مورد استفاده شود. در عین حال، ادبیات موجود دلایلی را ارائه می‌کند که چرا وسعت کنترل ممکن است واقعاً با عملکرد کارکنان مرتبط باشد، اگرچه جهت رابطه ناشناخته است. ابتدا، با شروع کانال عملیاتی، کنترل‌هایی برای اطمینان از اینکه کارمندان به شیوه‌ای مؤثر و کارآمد کار می‌کنند، اجرا می‌شوند. کنترل‌ها به کارکنان در رابطه با آنچه که باید برای رسیدن به اهداف سازمان انجام دهند، شفافیت می‌دهد (سیوربو^۷، ۲۰۲۲)، انجام کارهای درست و در نتیجه عملکرد خوب را آسان‌تر می‌کند. به این ترتیب، کنترل‌ها تعارض نقش و ابهام را کاهش می‌دهند و از این طریق عملکرد شغلی را افزایش می‌دهند (مارگینسون و همکاران^۸، ۲۰۱۴). با این حال، در عین حال، واکنش به اطلاعات کنترلی برای کارکنان زمان و انرژی می‌گیرد، که ممکن است عملکرد وظایف آنها را کاهش دهد زیرا این زمان و انرژی نمی‌تواند برای کار اصلی آنها استفاده شود (لو و همکاران^۹، ۲۰۱۶). کنترل‌ها استقلال کارمندان را محدود می‌کنند، ممکن است درک شایستگی خود را کاهش دهند، زیرا کنترل‌ها به کارکنان سیگنال می‌دهند که آنها قادر به تصمیم‌گیری به تنهایی نیستند، و ممکن است درک معنی‌داری کار را کاهش دهند، زمانی که کارکنان فقط بدانند چه چیزی چیست. آنها باید بدون اینکه به

1. Wouters & Wilderom

2. Goretzki et al.

3. Chapman and Kihn

4. Burney et al.

5. Groen et al.

6. Milgrom & Roberts

7. Siverbo

8. Marginson et al.

9. Lau et al.

درستی بدانند چرا این کار را انجام دهند. در این رابطه، محدودیت‌های قوانین گسترده‌تر به نگرش‌های کاری منفی مربوط می‌شود (چن، ۲۰۱۲) و بار و توسعه کنترلی، خود تعیین‌گری کارکنان را کاهش می‌دهد (سیوربو، ۲۰۲۲) با توجه به مطالب بیان شده فرضیه زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه دوم: توسعه کنترل با عملکرد حسابداران رابطه دارد.

میزان تکراری بودن یک وظیفه نشان‌دهنده میزانی است که وظیفه به‌خوبی درک شده و کمترین تنوع را دارد. ادبیات حسابداری معمولاً به تکراری بودن وظایف با مفهوم بالعکس عدم قطعیت وظایف اشاره می‌کند (آبرنتی و براونل^۱، ۱۹۹۷). وظایفی که بیشتر تکراری باشند و به دلیل این که مراحل انجام کار در یک شغل تکراری با کمترین استثنا همراه است، بنابراین انجام آن کار واضح‌تر است. وظایف نامطمئن با تنوع مشخص می‌شوند و سختی تجزیه و تحلیل و برنامه‌ریزی آن‌ها بیشتر است. این نشان می‌دهد که برای وظایف تکراری، تدوین راهنمایی برای انجام کار کمتر دشوار است و به همین دلیل توسعه کنترل‌های عملیاتی آسان‌تر است. اما این معنایی ندارد که وظایف با سطح مشابهی از تکراری بودن، سطح یکسانی از گستردگی کنترل عملیاتی داشته باشند. به‌طور کلی، تیم‌های خودمدیریتی در انجام فعالیت‌های عملیاتی بسیار قدرتمند هستند که ممکن است قابل برنامه‌ریزی باشند و در برخی موارد ممکن است مورد کنترل‌های سخت‌تر قرار بگیرند (کوهن و لدفورد^۲، ۱۹۹۴). برای وظایف تکراری، تدوین بهترین روش‌ها در کنترل‌ها به راحتی امکان‌پذیر است؛ زیرا تعدادی استثنا کم و تکراری‌تر هستند. در این شرایط، کنترل‌ها احتمالاً بیشترین حالت‌های ممکن را پوشش می‌دهند (آبرنتی و براونل، ۱۹۹۷) که به معنای کمتر نیاز به استفاده از کنترل‌ها به شیوه فعال‌کننده است. برای وظایف نامطمئن، به کارمندان اجازه‌دادن برای واکنش به شرایط نامطمئن ممکن است بر عملکرد مثبت آنها تأثیر بگذارد (گامباردلا و همکاران، ۲۰۲۰). درباره کانال انگیزشی، تأثیر میزان تکراری بودن وظایف مبهم‌تر است. یک سو، وظایف تکراری معمولاً با کمترین انگیزه درونی و عملکرد پایین نسبت به وظایف نامطمئن همراه هستند، زیرا تنها شامل مقدار و تنوع کمی از تحریکات هستند و از طریق این راه، باعث خستگی و کاهش معنایی تجربه شده می‌شوند. این ممکن است به این معنی باشد که برای کارمندانی که وظایف معمولی دارند، آزادی امکان کنترل، تأثیر انگیزشی مهم‌تری نسبت به کارمندانی که در وظایف نامشخص هستند، خواهد داشت. از سوی دیگر، کارکنانی که وظایف معمولی دارند، نسبت به کارکنانی که وظایف نامطمئن دارند، فرصت کمتری برای استفاده واقعی از این آزادی دارند که ممکن است تأثیر مثبت کنترل را بر انگیزه کاهش دهد (هاوسر و همکاران^۳، ۲۰۱۴). با توجه به مطالب بیان شده فرضیه‌های زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه سوم: تکراری بودن کارها با عملکرد حسابداران رابطه دارد.

فرضیه چهارم: تکراری بودن کارها بر رابطه بین ایجاد کنترل و عملکرد حسابداران اثر تعاملی دارد.

فرضیه پنجم: تکراری بودن کارها بر رابطه بین توسعه کنترل و عملکرد حسابداران اثر تعاملی دارد.

حسابداران در میزانی که کنترل توانمند را ترجیح می‌دهند متفاوت باشند. رفتار سازمانی و ادبیات مدیریت نشان می‌دهد که تنوع قابل توجهی در سطح تمایل کارمند به کنترل شخصی وجود دارد (گرینبرگر و همکاران، ۲۰۱۷). تمایل کارمند

¹. Abernethy & Brownell

². Cohen & Ledford

³. Hausser et al.

به کنترل شدن به معنای تلاش او برای داشتن کنترل و مسئولیت بیشتر در بخش‌های مختلف سازمان است. کارمندان معمولاً تمایل دارند که توانایی‌ها و مهارت‌های خود را به نحو بهتری در محیط کار به کار گیرند و به مرور زمان، مسئولیت‌های بیشتری را در سازمان به عهده بگیرند. تمایل کارمند به کنترل شدن می‌تواند به دلیل چندین عامل مختلف بوده باشد، از جمله توانایی‌های فردی، اعتماد به نفس، محیط کار، (لوتانز و همکاران^۱، ۲۰۱۷). ترجیحات کنترلی رابطه بین ادراک کنترل کارکنان و عملکرد را تعدیل می‌کند. اگرچه کنترل توانا به طور کلی برای کارکنان مثبت تلقی می‌شود، آنها این احتمال را در نظر گرفتند که کارمندان در میزانی که کنترل توانمند را ترجیح می‌دهند، متفاوت هستند (تریست و همکاران، ۲۰۲۳). از جنبه عملیاتی، انتظار می‌رود کارمندانی که کنترل توانا را ترجیح می‌دهند، کسانی باشند که به بهترین وجه می‌دانند چگونه با شرایط پیش‌بینی نشده کنار بیایند (کابل و قاضی، ۱۹۹۴). تئوری تناسب تقاضا - توانایی خاطر نشان می‌کند که عملکرد کارکنان زمانی که توانایی‌های لازم برای برآورده کردن خواسته‌های موقعیتی را نداشته باشد احتمالاً متضرر می‌شود (کریستوف - براون و همکاران، ۲۰۰۵). برای فعال کردن کنترل، این بدان معناست که افرادی که نمی‌دانند چگونه با رویدادهای پیش‌بینی نشده کنار بیایند، احتمالاً وقتی کنترل‌ها فعال هستند، عملکرد بدتری دارند و بالعکس. برخی شواهد برای چنین اثر عملکردی بر اساس دانش، مهارت‌ها و توانایی‌های کارکنان توسط لائو و همکاران (۲۰۱۶) ارائه شده است. با مرور ادبیات تناسب فرد - محیط، رابطه مثبتی بین میزان برآورده شدن نیازها، خواسته‌ها یا ترجیحات کارکنان توسط مشاغلی که انجام می‌دهند و رضایت شغلی و عملکرد کلی پیدا شد (کریستوف - براون و همکاران، ۲۰۰۵). زمانی که کنترل‌های مورد استفاده با نوع کنترلی که کارکنان ترجیح می‌دهند مطابقت داشته باشند، انتظار می‌رود یک رابطه مثبت مشابه با عملکرد وجود داشته باشد. چندین مطالعه تجربی نشان داده‌اند که شرکت‌کنندگان بر اساس نگرش به ریسک خود، طرح‌های جبران خسارت متفاوتی را انتخاب می‌کنند. برای مثال، شرکت‌کنندگان ریسک‌گریز اغلب یک طرح جبران خسارت ثابت را انتخاب می‌کنند. علاوه بر این، این شرکت‌کنندگان ریسک‌گریز، بهره‌وری کمتری در پرداخت برای عملکرد نسبت به یک طرح جبران ثابت (غیر انگیزه‌ای) دارند که نشان می‌دهد زمانی که اولویت‌های کنترلی توسط سیستم کنترل برآورده نمی‌شود، عملکرد پایین‌تر است و انتظار می‌رود اثرات مشابهی برای اولویت برای کنترل‌های گسترده داشته باشد (کادسبی و همکاران، ۲۰۰۷). از جنبه عملیاتی، کارمندان احتمالاً زمانی که می‌دانند چگونه با آنها برخورد کنند، استفاده از بسیاری از کنترل‌ها را ترجیح می‌دهند، در این صورت کنترل‌ها برای ارتقای عملکرد مفیدتر هستند. از جنبه انگیزشی، کارکنانی که به انتظارات و رویه‌های کاری روشن نیاز دارند، بیشتر از کارکنانی که کنترل‌ها برایشان سنگین است، توسط کنترل‌ها برانگیخته می‌شود (تریست و همکاران، ۲۰۲۳). با توجه به مطالب بیان شده فرضیه‌های زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه ششم: تمایل حسابداران به کنترل شدن با عملکرد حسابداران رابطه دارد.

فرضیه هفتم: تمایل حسابداران به کنترل شدن بر رابطه بین ایجاد کنترل و عملکرد آنان اثر تعاملی دارد.

فرضیه هشتم: تمایل حسابداران به کنترل شدن بر رابطه بین توسعه کنترل و عملکرد آنان اثر تعاملی دارد.

در بررسی نتایج پژوهش‌های مرتبط انجام شده در داخل کشور مشاهده شد که سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد سازمانی شرکت‌های تابعه در اداره کل استاندارد خراسان رضوی تاثیر دارد (هدایتی نژاد و همکاران، ۱۴۰۱). کنترل

^۱. Luthans et al.

داخلی ابزاری مفید برای حل بسیاری از مشکلات بالقوه است در واقع سیستم کنترل داخلی یکی از سازوکارهای نظارتی در سازمان است و با ایجاد ضعف در این سیستم، نظارت بر عملکرد سطوح مختلف سازمان مختل شده و ضمن کاهش شفافیت و پاسخگویی، امکان تقلب و سوء استفاده از منابع سازمان افزایش می‌یابد که این موضوع به نوبه خود هزینه‌های جبران ناپذیری به سازمان وارد می‌کند (کریمی و همکاران، ۱۴۰۱). همچنین، با سیستم‌های حسابداری و کنترل مدیریت، سازمان قابلیت دستیابی به نوآوری و عملکرد پایدار را دارد (تفنگ ساز، ۱۴۰۱). علاوه بر این، فرهنگ سازمانی مبتکرانه و کنترل رسمی دارای تأثیر معنادار بر عملکرد است (پارسا و ارجداری، ۱۳۹۷) و رضایت شغلی و گرایش (تمایل) تأثیر مثبت و معنی‌داری بر عملکرد شغلی دارند (رمضانی و همکاران، ۱۳۹۶).

در بررسی نتایج پژوهش‌های مرتبط انجام شده در خارج کشور مشاهده شد که فعال‌کردن کنترل رابطه مثبتی با عملکرد کارکنان عملیاتی، به‌ویژه برای کارهای نامشخص دارد. بر خلاف انتظارات، ترجیح کارکنان برای کنترل توانا، رابطه بین کنترل توانا و عملکرد کارکنان را تعدیل نمی‌کند. گستردگی کنترل به طور منفی با عملکرد مرتبط است، اما برای کارهای نامشخص و برای کارکنانی که کنترل‌های گسترده را ترجیح می‌دهند، کمتر منفی است (تریست و همکاران، ۲۰۲۳). کنترل داخلی یک رابطه مثبت قوی با عملکرد کارکنان و یک رابطه مثبت با سیستم اطلاعات حسابداری به همراه داشت. این مطالعه همچنین نشان داد که سیستم اطلاعات حسابداری رابطه مثبتی با عملکرد کارمند دارد (الاولقه^۱، ۲۰۲۱). محیط کنترل و نظارت بر عملکرد کارکنان تأثیر معناداری دارد. این مطالعه به این نتیجه رسید که سیستم کنترل داخلی به طور قابل توجهی بر عملکرد کارکنان شرکت‌های تولیدی در مقیاس کوچک در ایالت اوندو، نیجریه تأثیر دارد (اولوفونمیلایو و هنها^۲، ۲۰۱۸). همچنین کنترل‌های کارآگاهی با بازخورد به‌موقع‌تر، عملکرد کارکنان را نسبت به هدف کنترل، بدون تأثیر بر انگیزه درونی آنها، بهبود می‌بخشد (چریست و همکاران^۳، ۲۰۱۱) و تکراری بودن کار منجر به کاهش انگیزه شغلی و عملکرد در کارمندان می‌شود (هاکمن و اودهام^۴، ۱۹۷۶).

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر نوع فلسفه در دسته پژوهش‌های اثبات‌گرایانه و بر حسب هدف از نوع کاربردی می‌باشد. رویکرد این پژوهش قیاسی و از نظر نوع داده‌ها در دسته تحقیقات کمی قرار می‌گیرد. همچنین از لحاظ شیوه جمع‌آوری اطلاعات کتابخانه‌ای و میدانی و بر اساس شیوه اجرا توصیفی پیمایشی است. در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار پرسش‌نامه استفاده شده است. قلمرو زمانی این پژوهش فروردین ۱۴۰۲ الی شهریور ماه ۱۴۰۲ می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حسابداران شاغل و مدیران مالی در شهر یزد به تعداد نامحدود و حداقل تعداد نمونه آماری با استفاده از فرمول کوهن ۱۸۰ نفر می‌باشد. در این پژوهش تعداد ۲۳۳ پرسش‌نامه به صورت کامل دریافت گردید. برای مبانی نظری و پیشینه‌ها با روش کتابخانه‌ای و با استفاده از ابزار فیش‌برداری بوده و برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه و روش میدانی استفاده می‌گردید. در پرسش‌نامه‌ای که جهت گردآوری اطلاعات برای پژوهش حاضر مورد استفاده قرار گرفت نیز از سؤالات بسته در قالب طیف لیکرت ۵ تایی استفاده شد. طیف لیکرت به طور خاص، از مبنای کاملاً

¹. Alawaqleh

². Olufunmilayo

³. Christ *et al.*

⁴. Hackman & Oldham

مخالف، مخالف، بی نظر، موافق و کاملاً موافق استفاده می‌کند. تکنیک مورد استفاده جهت تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار اسمارت پی.ال.س نسخه ۳ می‌باشد. جدول ۱ متغیرهای پژوهش و نحوه سنجش آنها را نشان می‌دهد.

جدول ۱. متغیرهای پژوهش و نحوه سنجش

نوع متغیر	نام متغیر	نحوه سنجش	منبع
مستقل	ایجاد کنترل	۶ سوال	تریست و همکاران (۲۰۲۳)
	توسعه کنترل	۶ سوال	تریست و همکاران (۲۰۲۳)
وابسته	عملکرد حسابداران	۷ سوال	ولبورن و همکاران ^۱ (۱۹۹۸)
تعدیل‌کننده	تکراری بودن کارها	۶ سوال	ویتلی و همکاران ^۲ (۱۹۷۳)
	تمایل حسابداران	۶ سوال	تریست و همکاران (۲۰۲۳)

یافته‌های پژوهش

جدول ۲ مؤلفه‌های جمعیت شناختی نمونه پژوهش را نشان می‌دهد. در این جدول جنسیت، سن، سابقه کار و میزان تحصیلات به تصویر کشیده شده است.

جدول ۲. مؤلفه‌های جمعیت شناختی نمونه پژوهش

متغیر	مؤلفه‌ها	فراوانی هر طبقه	درصد فراوانی داده‌های هر طبقه
جنسیت	مرد	۱۹۳	۸۳
	زن	۴۰	۱۷
سن	۲۵ سال و کمتر	۵	۲
	۲۶ تا ۳۵ سال	۳۵	۱۵
	۳۶ تا ۴۵ سال	۷۷	۳۳
	۴۶ تا ۵۵ سال	۵۶	۲۴
سابقه کار	بالای ۵۵ سال	۶۱	۲۶
	کمتر از ۵ سال	۲	۱
	۶-۱۰ سال	۹۶	۴۱
	۱۱-۱۵ سال	۸۲	۳۵
میزان تحصیلات	۱۶-۲۰ سال	۴۰	۱۷
	بیشتر از ۲۰ سال	۱۴	۶
	فوق دیپلم و پایین‌تر	۳۵	۱۵
	لیسانس	۸۶	۳۷
	فوق لیسانس و بالاتر	۱۱۲	۴۸
	کل	۲۳۳	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

^۱. Welbourne et al.

^۲. Withey et al.

آمار توصیفی و بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش

جدول ۳ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. در این جدول میانگین، میانه، کمترین، بیشترین، انحراف معیار، کشیدگی و چولگی متغیرها نشان داده شده است.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	تعداد سؤالات	میانگین	میانه	حدافل	حداکثر	انحراف معیار	کشیدگی	چولگی
عملکرد حسابداران	۷	۳/۹۶۷	۴	۱	۵	۰/۹۷۲	۰/۶۴۴	-۰/۹۲۷
ایجاد کنترل	۶	۳/۹۰۹	۴	۱	۵	۰/۹۴۲	۰/۹۳۲	-۰/۹۴۱
توسعه کنترل	۶	۳/۸۹۸	۴	۱	۵	۰/۰۱۴	۰/۹۸۳	-۰/۹۷۸
تکراری بودن کارها	۶	۳/۶۴۴	۴	۱	۵	۰/۹۸۴	۰/۰۹۵	-۰/۴۷۲
تمایل کارکنان	۶	۳/۶۵۴	۴	۱	۵	۰/۹۷۳	۰/۰۱۲	-۰/۴۳۳

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به مقادیر جدول همه متغیرهای پژوهش از نظر فاصله میانگین و میانه کمی تفاوت دارند. کلیه متغیرها دارای انحراف معیار نزدیک به یک هستند. کلیه متغیرها از نظر معیار چولگی (بازه +۲ و -۲) از توزیع نرمال برخوردار هستند با این‌وجود کلیه متغیرها از نظر معیار کشیدگی (مقادیر نزدیک به ۳) نرمال نمی‌باشند. جهت بررسی دقیق‌تر نرمال بودن متغیرها از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است که نتایج در جدول زیر بیان شد.

جدول ۴. آزمون کلموگروف-اسمیرنوف

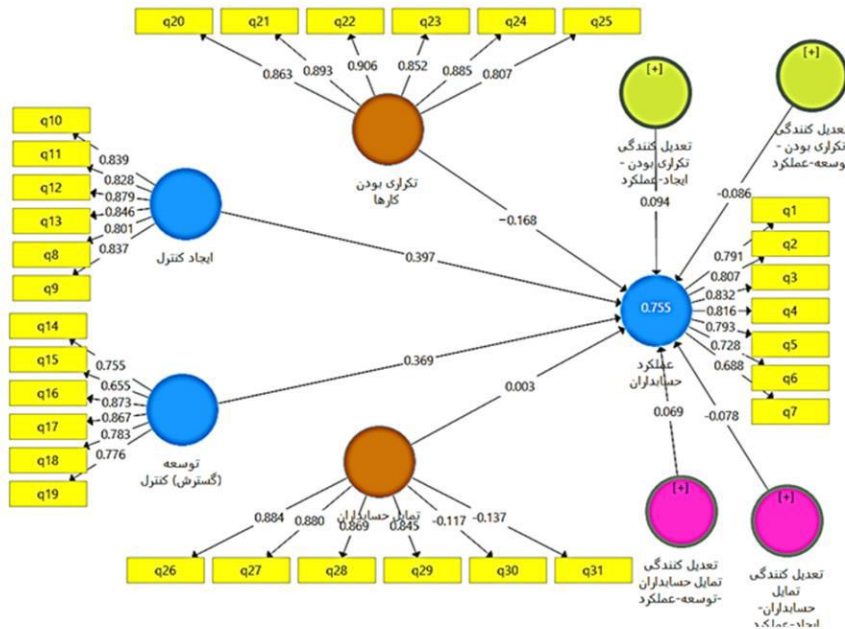
متغیر	مقدار آماره K-S	سطح معناداری	نتیجه
عملکرد حسابداران	۱/۹۷۷	۰/۰۱۹	نرمال نیست
ایجاد کنترل	۱/۲۷۳	۰/۰۷۸	نرمال است
توسعه کنترل	۱/۳۶۸	۰/۰۰۲	نرمال نیست
تکراری بودن کارها	۱/۰۰۶	۰/۰۸۱	نرمال است
تمایل کارکنان	۱/۲۶۳	۰/۰۹۵	نرمال است

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به اینکه سطح معناداری بالای ۵ درصد، نشان دهنده تایید شدن فرضیه صفر (نرمال بودن توزیع داده‌های متغیر) می‌باشد، از نتایج آزمون کلموگروف-اسمیرنوف می‌توان نتیجه گرفت متغیرهای عملکرد حسابداران و توسعه کنترل دارای توزیع نرمال نیستند ولی سایر متغیرها دارای توزیع نرمال است. همانگونه که در فصل سوم بیان شد در صورتیکه برخی از متغیرها دارای توزیع نرمال نباشند برای تحلیل داده‌ها از نرم افزار اسمارت پی ال اس استفاده می‌شود (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲).

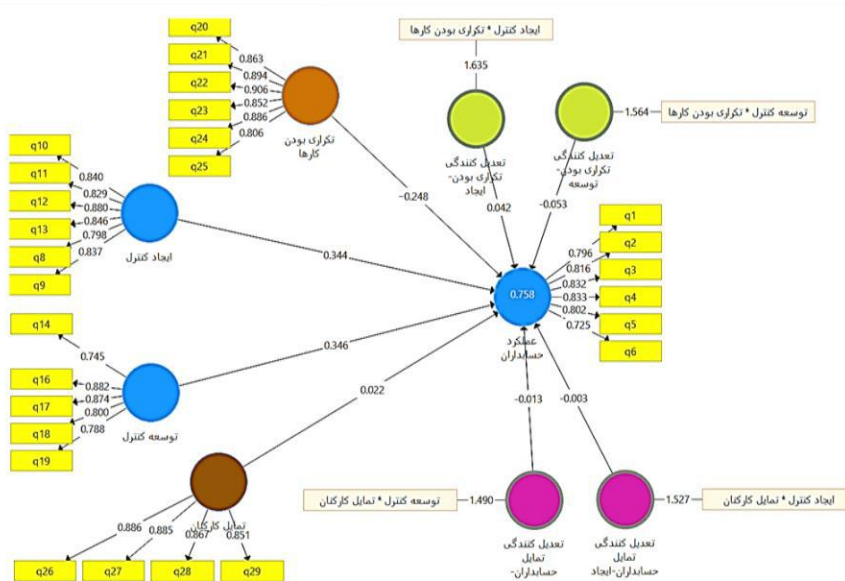
آمار استنباطی

ارزیابی مدل اندازه‌گیری: رابطه گویه‌ها با سازه‌ها



شکل ۱. بارهای عاملی اولیه مدل پژوهش

همان‌گونه که در شکل ۱ مشاهده می‌شود مقادیر برخی از گویه‌ها کمتر از ۰/۵ می‌باشد که دارای روایی همگرا نمی‌باشد. در ادامه با حذف گویه‌های نامناسب، بارهای عاملی نهایی ارائه شده است (شکل ۲).



شکل ۲. بارهای عاملی نهایی مدل پژوهش

آزمون‌های پایایی و روایی

جدول ۵ آزمون‌های پایایی و روایی که شامل آلفای کرونباخ، rho_A، شاخص CR، شاخص AVE می‌باشد را نشان می‌دهد.

جدول ۵. آزمون‌های پایایی و روایی

متغیرها	آزمون‌های پایایی			آزمون روایی
	آلفای کرونباخ	rho_A	شاخص CR	
ایجاد کنترل	۰/۹۱۵	۰/۹۱۶	۰/۹۳۴	۰/۷۰۳
تمایل حسابداران	۰/۶۵۸	۰/۸۳۹	۰/۷۷۹	۰/۵۰۹
توسعه (گسترش) کنترل	۰/۸۷۷	۰/۸۹۲	۰/۹۰۷	۰/۶۲۲
تکراری بودن کارها	۰/۹۳۴	۰/۹۳۶	۰/۹۴۸	۰/۷۵۴
عملکرد حسابداران	۰/۸۹۲	۰/۸۹۶	۰/۹۱۶	۰/۶۰۹
نتیجه	مقادیر بالاتر از ۰/۷ ← پایایی مناسب			مقادیر بالاتر از ۰/۵ ← روایی مناسب

منبع: یافته‌های پژوهش

جدول ۶ آزمون روایی تشخیصی مدل- ماتریس فورنل و لارکر را نشان می‌دهد.

جدول ۶. آزمون روایی تشخیصی مدل- ماتریس فورنل و لارکر

متغیرها	ایجاد کنترل	تمایل حسابداران	توسعه کنترل	تکراری بودن کارها	عملکرد حسابداران
ایجاد کنترل	۰/۸۳۹				
تمایل حسابداران	۰/۶۸۰	۰/۷۱۴			
توسعه کنترل	۰/۸۳۲	۰/۷۰۶	۰/۷۸۸		
تکراری بودن کارها	۰/۷۵۷	۰/۶۹۲	۰/۷۱۱	۰/۸۶۸	
عملکرد حسابداران	۰/۸۲۴	۰/۷۰۰	۰/۷۳۰	۰/۷۶۰	۰/۷۸۱
نتیجه	مقادیر روی قطر اصلی بالاتر از مقادیر زیر قطر اصلی ← روایی مناسب				

منبع: یافته‌های پژوهش

در این پژوهش برای آزمون روایی تشخیصی علاوه بر مدل- ماتریس فورنل و لارکر از آزمون HTMT نیز استفاده شده است که نتایج این آزمون در جدول ۷ نشان داده شده است.

جدول ۷. نتایج آزمون HTMT

نتیجه	ایجاد کنترل	تمایل کارکنان	توسعه کنترل	تکراری بودن کارها
تمایل کارکنان	۰/۷۳۳			
توسعه کنترل	۰/۸۱۷	۰/۸۳۴		
تکراری بودن کارها	۰/۸۱۶	۰/۸۵۵	۰/۸۹۱	
عملکرد حسابداران	۰/۸۹۸	۰/۷۳۶	۰/۸۳۱	۰/۸۴۷

منبع: یافته‌های پژوهش

شاخص‌های برازش مدل

برای برازش مدل از معیارهای ضریب تعیین، شاخص استون - گیزر Q^2 ، RMR، NFI، χ^2 (Chi-Square)، rms، Theta، معیار تغییرپذیری \overline{Red} و GOF استفاده شده است. خلاصه این مقادیر در جدول ۸ نشان داده شده است.

جدول ۸. خلاصه نتایج شاخص‌های برازش مدل

GOF	معیار تغییرپذیری \overline{Red}	rms Theta	Chi-Square (χ^2)	NFI	SRMR	شاخص استون - گیزر Q^2	ضریب تعیین R^2
۰/۶۷۸	۰/۴۶۰	۰/۱۱۲	۲/۲۶۰	۰/۷۹۸	۰/۰۶۶	۰/۴۱۳	۰/۷۵۵
مقدار قوی	مقدار قوی	مقدار زیر ۰/۱۲	مقدار کمتر از ۳	مقدار مناسب	مقدار مناسب	مقدار قوی	مقدار قوی
←	بالاتر از ۰/۳۵	← مناسب	← مناسب	← مناسب	← مناسب	←	←

منبع: یافته‌های پژوهش

برآورد مدل ساختاری

همان‌گونه که در جدول ۹ مشاهده می‌شود، ضرایب مسیر نشان داده شده، شدت تأثیر متغیر مستقل را بر متغیر وابسته نشان می‌دهد. در ستون پنجم، مقادیر t بیان شده است که برای هر متغیری که از ۱/۹۶ بیشتر هستند نشان دهنده معنادار بودن روابط میان آن متغیرها در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌باشد. علاوه بر این مقادیر سطح معناداری (p-value) میزان معناداری هر رابطه را نشان می‌دهد که در صورتیکه این مقدار زیر ۵ درصد باشد، رابطه معنادار است.

جدول ۹. مقادیر ضرایب مسیر و t متغیرهای پژوهش

نتیجه	سطح معناداری p-value	آماره t	انحراف معیار	ضریب مسیر	مسیر
معنادار	۰/۰۰۰	۴/۱۴۴	۰/۰۸۳	۰/۳۴۴	ایجاد کنترل - عملکرد حسابداران
عدم معناداری	۰/۹۷۷	۰/۰۲۸	۰/۱۱۴	-۰/۰۰۳	ایجاد کنترل* تمایل حسابداران - عملکرد حسابداران
عدم معناداری	۰/۹۱۱	۰/۱۱۲	۰/۱۲۰	-۰/۰۱۳	توسعه کنترل* تمایل حسابداران - عملکرد حسابداران
عدم معناداری	۰/۷۴۱	۰/۳۳۰	۰/۱۲۶	۰/۰۴۲	ایجاد کنترل* تکراری بودن - عملکرد حسابداران
عدم معناداری	۰/۷۰۷	۰/۳۷۶	۰/۱۴۱	-۰/۰۵۳	توسعه کنترل* تکراری بودن - عملکرد حسابداران
عدم معناداری	۰/۷۶۴	۰/۳۰۰	۰/۰۷۲	۰/۰۲۲	تمایل کارکنان - عملکرد حسابداران
معنادار	۰/۰۰۰	۳/۷۹۲	۰/۰۹۱	۰/۳۴۶	توسعه کنترل - عملکرد حسابداران
معنادار	۰/۰۰۶	۲/۷۸۵	۰/۰۸۹	-۰/۲۴۸	تکراری بودن کارها - عملکرد حسابداران

منبع: یافته‌های پژوهش

بحث و نتیجه‌گیری

نتیجه آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد که ایجاد کنترل می‌تواند تأثیر مستقیمی بر عملکرد حسابداران و مدیران مالی داشته باشد و همچنین حسابداران و مدیران مالی باتوجه به اینکه در طراحی و اجرای سیستم‌ها و فرایندهای مالی و عملیاتی سازمان نقش دارند می‌توانند بر ایجاد کنترل‌ها تأثیرگذار باشند. این کنترل‌ها به صورت مستمر و سیستماتیک

بر روی فعالیت‌ها و عملیات مالی سازمان نظارت می‌کنند و از وقوع خطاها و تقلب‌ها جلوگیری می‌کنند. به‌طور کلی ایجاد کنترل با افزایش دقت و صحت، کاهش ریسک و تقلب، بهبود کنترل داخلی و افزایش بهره‌وری می‌تواند به بهبود عملکرد حسابدار منجر شود. نتایج پژوهش همسویی نسبی با پژوهش‌های هدایتی نژاد و همکاران (۱۴۰۱) و الاوقله (۲۰۲۱) دارد. باتوجه‌به نتیجه این فرضیه پیشنهاد به تشویق کارکنان به تنظیم رویه‌ها متناسب با موقعیت شغلی خود و پوشش دهی تمام وظایف شغلی کارکنان توسط فرآیندها، رویه‌ها و قوانین تعیین شده می‌شود. نتیجه آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان داد که توسعه کنترل با عملکرد حسابداران رابطه دارد. توسعه کنترل‌ها منجر به ایجاد ساختارها و رویه‌های حسابداری دقیق و قابل اطمینان می‌شود. حسابداران با دسترسی به اطلاعات دقیق‌تر و قابل اعتماد توانایی ارائه گزارشات مالی دقیق‌تر و به موقع را دارا می‌شوند. همچنین کنترل‌های مناسب می‌توانند فرآیندها را بهبود بخشند و از مشکلاتی نظیر تأخیر در گزارش‌دهی جلوگیری کنند. حسابداران با دسترسی به ابزارها و فرآیندهای کارا توانایی ارائه خدمات سریع‌تر و بهتر و البته با دقت خواهند داشت. سیستم‌ها و کنترل‌ها می‌توانند به شناسایی و پیشگیری از خطاها و تقلب‌ها کمک کنند. این امکان باعث می‌شود تا اطلاعات مالی دقیق و معتبر تر باشند. نتایج پژوهش همسویی نسبی با پژوهش‌های با پژوهش‌های کریمی و همکاران (۱۴۰۱) و تریست و همکاران (۲۰۲۳) دارد. باتوجه‌به نتیجه این فرضیه پیشنهاد به بررسی دوره‌ای اهداف شغلی کارمند توسط سرپرست، توجه سرپرست به توضیحات کارمند در مورد انحرافات از اهداف/اهداف از پیش تعیین شده و ارائه آموزش‌هایی که به حسابداران جهت بهبود مهارت‌های لازم برای توسعه کنترل‌های دقیق می‌شود. نتیجه آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان داد که تکراری بودن کارها با عملکرد حسابداران رابطه معکوس دارد. وقتی که حسابداران با وظایف تکراری و خسته‌کننده مواجه می‌شوند، ممکن است علاقه و انگیزه آن‌ها برای انجام کارها کاهش یابد و باعث کاهش کارایی و عملکرد آن‌ها شود. نتایج پژوهش حاضر همسویی با پژوهش‌های هاگمن و اودهام (۱۹۷۶)، مورگسون و هومفری (۲۰۰۶) و گرنت و پارکر (۲۰۰۹) دارد. باتوجه‌به نتیجه این فرضیه پیشنهاد به استفاده از سیستم‌های اتوماسیون برای کاهش تکراری بودن کارها و افزایش کارایی و دقت در انجام وظایف حسابداران و تشویق حسابداران به ارائه روش‌های جدید برای انجام کارها که منجر به کاهش تکراری بودن و افزایش بهره‌وری شود، می‌شود.

نتیجه آزمون فرضیه چهارم پژوهش نشان داد که تمایل حسابداران با عملکرد حسابداران رابطه ندارد. علی‌رغم تأثیر مثبت تمایل حسابدار به کنترل بر عملکرد وی، این تأثیر معنادار نمی‌باشد. تأثیر مثبت تمایل بر عملکرد بدین معناست که با افزایش تمایل حسابدار به کنترل، می‌تواند عملکرد خود را بهبود بخشد. با این وجود عدم معناداری این رابطه نشان می‌دهد که عواملی وجود دارند که با در نظر گرفتن آنها می‌توان رابطه تمایل حسابدار به کنترل و عملکرد را بهبود بخشید و با حضور آنها تأثیر افزایش تمایل بر بهبود عملکرد به‌صورت معنادار ظاهر شود. نتایج پژوهش حاضر همسو با پژوهش‌های رضایی و همکاران (۱۳۹۶) و تریست و همکاران (۲۰۲۳) از نظر جهت رابطه همراستا می‌باشد. با این وجود بدلیل متفاوت بودن جوامع مورد بررسی معناداری رابطه‌ها متفاوت می‌باشد. نتیجه آزمون فرضیه پنجم پژوهش نشان داد که تکراری بودن کارها بر رابطه بین ایجاد کنترل و عملکرد حسابداران اثرگذار نیست. تکراری بودن کارها ممکن است منجر به عدم ایجاد چالش برای حسابداران شود. اگر وظایف به طور مداوم تکرار شوند، حسابداران ممکن است احساس کنند که نیاز به استفاده از مهارت‌ها و توانمندی‌های خود ندارند و این ممکن است

به کاهش انگیزه و اشتیاق منجر شود. همچنین اگر کارها به طور تکراری انجام شوند، ممکن است حسابداران دچار کاهش ابهام شوند و احساس کنند که مسئولیت‌های خود را به خوبی می‌دانند. این ممکن است موجب عدم ایجاد اراده برای ایجاد کنترل‌های جدید و بهبود فرآیندها شود. نتایج پژوهش حاضر با پژوهش تریست و همکاران (۲۰۲۳) همسو نمی‌باشد. نتیجه آزمون فرضیه ششم پژوهش نشان داد که تکراری بودن کار بر رابطه بین توسعه کنترل و عملکرد حسابداران اثرگذار نیست. عدم اثرگذاری تکراری بودن کار می‌تواند به دلایل مختلفی بستگی داشته باشد. ممکن است تکراری بودن کار در برخی موارد تأثیری بر عملکرد حسابداران نداشته باشد زیرا ویژگی‌های دیگر کاری مانند پیچیدگی، میزان مسئولیت، ارتباط با سایر اعضای سازمان و ... نقش بیشتری در تعیین عملکرد دارند. همچنین ممکن است عوامل میانجی مانند رضایت شغلی، تعهد سازمانی یا انگیزه‌های شخصی حسابداران در این رابطه نقش مهمی داشته باشند. در مقایسه این پژوهش با پژوهش‌های پیشین مشخص شد که در داخل کشور پژوهش‌های مشابهی انجام نشده است که این نشان از نوآوری پژوهش و پرکردن خلا مطالعاتی در داخل کشور می‌باشد و همچنین در میان پژوهش‌های خارج از کشور نتایج پژوهش حاضر با پژوهش تریست و همکاران (۲۰۲۳) همسو نمی‌باشد.

نتیجه آزمون فرضیه هفتم پژوهش نشان داد که تمایل حسابداران بر رابطه بین ایجاد کنترل و عملکرد آنان اثرگذار نیست. حسابداران ممکن است نظرات متفاوتی نسبت به اهمیت کنترل و نظارت بر فعالیت‌ها داشته باشند. همچنین تمایل حسابداران به ایجاد کنترل ممکن است تأثیر متوسطی بر عملکرد آنان داشته باشد؛ ولی این تأثیر ممکن است توسط تعاملات و روابط آن‌ها با سایر اعضای سازمان تعدیل شود. علاوه بر آن، فرهنگ و ساختار سازمانی ممکن است نقش مهمی در این رابطه ایفا کند. در برخی سازمان‌ها، ایجاد کنترل ممکن است بهبود عملکرد را به همراه داشته باشد در حالی که در سازمان‌های دیگر، این موضوع ممکن است تأثیر چندانی نداشته باشد. نتیجه آزمون فرضیه هشتم پژوهش نشان داد که تمایل حسابداران بر رابطه بین توسعه کنترل و عملکرد آنان اثرگذار نیست. اگر فرهنگ سازمانی به گونه‌ای باشد که توسعه کنترل و بهبود عملکرد توسط حسابداران را تشویق نمی‌کند، ممکن است تمایل حسابداران به کار تأثیر زیادی بر رابطه بین توسعه کنترل و عملکرد آنان نداشته باشد. همچنین اگر سیستم پاداش و تشویق در سازمان به گونه‌ای طراحی شده باشد که توسعه کنترل و بهبود عملکرد حسابداران را تشویق نکند، تمایل حسابداران به کار ممکن است کاهش یابد و در نتیجه رابطه بین توسعه کنترل و عملکرد آنان تحت تأثیر قرار بگیرد. نتایج پژوهش حاضر با پژوهش تریست و همکاران (۲۰۲۳) همسو می‌باشد. وی در پژوهش خود تأثیر معنادار تمایل حسابداران بر رابطه بین توسعه کنترل و عملکرد آنان را نیافت.

مهم‌ترین اهمیت انجام این پژوهش کاربرد نتایج آن برای مدیران شرکت‌های شهر یزد است. با توجه به میزان اهمیت توجه به عوامل تأثیرگذار بر عملکرد حسابداران خصوصاً برای شرکت‌ها به دلیل تمایل به ماندگاری در میدان رقابت با سایر شرکت‌ها و حتی با شرکت‌های بزرگ، لازم است مدیران شرکت‌های شهر یزد عوامل مؤثر بر عملکرد حسابداران را شناسایی کنند و با تدابیر مناسب و به موقع به ارتقای آن کمک کنند. طبق پژوهش‌های صورت گرفته، کنترل منجر به بهبود عملکرد می‌گردد؛ بنابراین بررسی تأثیر نوع و وسعت کنترل به طور خاص بر عملکرد کارمندان بخش حسابداری برای مدیران دارای اهمیت می‌باشد.

فهرست منابع

- ابراهیمی کردلر، علی، حسن بیگی، وحید، و غواصی کناری، محمد. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت، *دانش حسابداری مالی*، ۵(۳)، ۴۵-۶۸. doi: 10.30479/JFAK.2018.1511.68-45
- پارسا، ابوالفضل، و ارجداری، زهرا. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد شرکت‌ها، سومین همایش ملی حسابداری، اقتصاد و نوآوری در مدیریت بندرعباس.
- تفنگ ساز، آرش. (۱۴۰۱). تأثیر سیستم حسابداری و کنترل مدیریت بر نوآوری و عملکرد پایدار. همایش ملی پژوهش‌های مدیریت و علوم انسانی در ایران.
- داوری، علی، و رضازاده، آرش. (۱۳۹۲). *مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS*، ناشر: سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی.
- رابطی خطیبی، محمد ابراهیم، و خسروی پور، نگار. (۱۴۰۲). بررسی اثرات وجود نظام کنترل داخلی و پیچیدگی‌های سازمانی بر کیفیت گزارشگری مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۵(۵۷)، ۹۹-۱۲۰. doi: 10.30495/FAAR.1403.1072548
- رضضانی، یوسف، باقریه مشهدی، امیر حسین، رضضانی چاهک، آرزو، و حسین پور، منیره. (۱۳۹۶). عملکرد شغلی در دانشگاه: تبیین نقش رضایت شغلی، گرایش کاری و تعهد سازمانی. *پژوهش نامه مدیریت تحول*، ۹(۱۸)، ۱۴۲-۱۵۹. doi: 10.22067/pmt.v9i18.60445
- مرادی، مهدی، رستمی، امین، و ابادزی، زهره. (۱۳۹۵). بررسی عوامل موثر بر اعمال رفتارهای ناکارآمد حساب‌سازان. *حسابداری مالی*، ۸(۳۰)، ۶۴-۷۰. <http://qfaj.mobarakeh.iau.ir/article-1-665-fa.html>
- هدایتی نژاد، وحید و بهبودی، امید، و شعرباف، سعید. (۱۴۰۱). تأثیر سیستم کنترل مدیریت بر عملکرد سازمانی، اولین کنفرانس ملی نوگرایی در پژوهش‌های مدیریت، حسابداری و اقتصاد، مشهد.
- کریمی، حمیدرضا و منفرد، فاطمه. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر کنترل داخلی بر عملکرد شرکت‌ها، *فصلنامه پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری*، ۵(۵۸)، ۲۱۵-۲۰۵.
- Abernethy, M. A., & Brownell, P. (1997). Management control systems in research and development organizations: The role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3-4), 233-248. doi: 10.1016/S0361-3682(96)00038-4
- Adegboyegun, A. E., Ben-Caleb, E., Ademola, A. O., Oladutire, E. O., & Sodeinde, G. M. (2020). Internal Control Systems and Operating Performance: Evidence from Small and Medium Enterprises (SMEs) in Ondo State. *Asian Economic and Financial Review*, 10(4), 469-479. doi: 10.18488/journal.aefr.2020.104.469.479
- Adler, P. S., & Borys, B. (1996). Two types of bureaucracy: Enabling and coercive. *Administrative science quarterly*, 61-89. doi: 10.2307/2393986
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2004). Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary accounting research*, 21(2), 271-301. doi: 10.1506/VJR6-RP75-7GUX-XH0X

- Alawaqleh, Q. A. (2021). The effect of internal control on employee performance of small and medium-sized enterprises in Jordan: The role of accounting information system. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(3), 855-863. doi: 10/13106/jafeb.2021.vol8.no3/0855.
- Burney, L. L., Radtke, R. R., & Widener, S. K. (2017). The intersection of “bad apples,” “bad barrels,” and the enabling use of performance measurement systems. *Journal of Information Systems*, 31(2), 25-48. doi: 10.2308/isys-51624
- Cable, D. M., & Judge, T. A. (1994). Pay preferences and job search decisions: A person-organization fit perspective. *Personnel psychology*, 47(2), 317-348. doi: 10.1111/j.1744-6570.1994.tb01727.x
- Cadsby, C. B., Song, F., & Tapon, F. (2007). Sorting and incentive effects of pay for performance: An experimental investigation. *Academy of management journal*, 50(2), 387-405. doi: 10.5465/amj.2007.24634448
- Cäker, M., Siverbo, S., & Åkesson, J. (2022). Performance measurement systems, hierarchical accountability and enabling control. *Accounting and Business Research*, 52(7), 865-889. doi: 10.1080/00014788.2021.1940076
- Čambalíková, A. and misunday, J. (2019). The importance of control in managerial work, International Conference Socio-Economic Perspectives In The Age Of XXI Century Globalization At: Tirana. <https://mp.ra.uni-muenchen.de/83776/>
- Chapman, C. S., & Kihn, L. A. (2009). Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, organizations and society*, 34(2), 151-169. doi: 1016/j.aos.2008.07.003
- Chen, C. X., Lill, J. B., & Vance, T. W. (2020). Management control system design and employees' autonomous motivation. *Journal of Management Accounting Research*, 32(3), 71-91. doi: 10.2308/jmar-17-068
- Christ, M. H., Emett, S. A., Summers, S. L., & Wood, D. A. (2012). The effects of preventive and detective controls on employee performance and motivation. *Contemporary accounting research*, 29(2), 432-452. doi: 10.1111/j.1911-3846.2011.01106.x
- Cohen, S. G., & Ledford Jr, G. E. (1994). The effectiveness of self-managing teams: A quasi-experiment. *Human relations*, 47(1), 13-43. doi: 10.1177/001872679404700102
- Coyte, R. (2019). Enabling management control systems, situated learning and intellectual capital development. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(4), 1073-1097. doi: 10.1108/AAAJ-02-2013-1237
- Davari, A., Rezazadeh A. (2013). *Structural Equation Modeling with PLS*, Iranian Students Booking Agency. [In Persian]
- Dekker, H. C., Groot, T., & Schoute, M. (2013). A balancing act? The implications of mixed strategies for performance measurement system design. *Journal of Management Accounting Research*, 25(1), 71-98. doi: 10.2308/jmar-50356
- Den Hartog, D. N., Boon, C., Verburg, R. M., & Croon, M. A. (2013). HRM, communication, satisfaction, and perceived performance: A cross-level test. *Journal of management*, 39(6), 1637-1665. doi: 10.1177/01492063124401
- Ebrahimi Kordlar, A., Hasanbeigy, V., & Ghavasi Kenari, M. (2018). The review of the effect of internal control weaknesses on the firm performance and firm value. *Financial Accounting Knowledge*, 5(3), 45-68. doi: 10.30479/JFAK.2018.1511 [In Persian]
- Fernandez, S., & Moldogaziev, T. (2013). Employee empowerment, employee attitudes, and performance: Testing a causal model. *Public Administration Review*, 73(3), 490-506. doi: 10.1111/puar.12049

- Franco-Santos, M., Lucianetti, L., & Bourne, M. (2012). Contemporary performance measurement systems: A review of their consequences and a framework for research. *Management accounting research*, 23(2), 79-119. doi: 10.1016/j.mar.2012.04.001
- Gambardella, A., Khashabi, P., & Panico, C. (2019). Managing autonomy in industrial R&D: A project-level investigation. *Organization Science*, forthcoming. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3327132
- Grant, A. M., & Parker, S. K. (2009). 7 redesigning work design theories: the rise of relational and proactive perspectives. *Academy of Management annals*, 3(1), 317-375. doi: 10.5465/19416520903047327
- Gittell, J. H., & Bamber, G. J. (2010). High-and low-road strategies for competing on costs and their implications for employment relations: International studies in the airline industry. *The International Journal of Human Resource Management*, 21(2), 165-179. doi: 10.1080/09585190903509464
- Goretzki, L., Strauss, E., & Wiegmann, L. (2018). Exploring the roles of vernacular accounting systems in the development of “enabling” global accounting and control systems. *Contemporary Accounting Research*, 35(4), 1888-1916. doi: 10.1111/1911-3846.12357
- Greenberger, D. B., Strasser, S., Cummings, L. L., & Dunham, R. B. (1989). The impact of personal control on performance and satisfaction. *Organizational behavior and human decision processes*, 43(1), 29-51. doi: 10.1016/0749-5978(89)90056-3
- Groen, B. A., Wouters, M. J., & Wilderom, C. P. (2012). Why do employees take more initiatives to improve their performance after co-developing performance measures? A field study. *Management Accounting Research*, 23(2), 120-141. doi: 10.1016/j.mar.2012.01.001
- Hackman, J. R., & Oldham, G. R. (1976). Motivation through the design of work: Test of a theory. *Organizational behavior and human performance*, 16(2), 250-279. doi: 10.1016/0030-5073(76)90016-7
- Hall, M. (2010). Accounting information and managerial work. *Accounting, Organizations and Society*, 35(3), 301-315. doi: 10.1016/j.aos.2009.09.003
- Hausser, J. A., Schulz-Hardt, S., Schultze, T., Tomaschek, A., & Mojzisch, A. (2014). Experimental evidence for the effects of task repetitiveness on mental strain and objective work performance. *Journal of Organizational Behavior*, 35(5), 705-721. doi: 10.1002/job.1920
- Jordan, S., & Messner, M. (2012). Enabling control and the problem of incomplete performance indicators. *Accounting, Organizations and Society*, 37(8), 544-564. doi: 10.1016/j.aos.2012.08.002
- Kehoe, R. R., & Wright, P. M. (2013). The impact of high-performance human resource practices on employees' attitudes and behaviors. *Journal of management*, 39(2), 366-391. doi: 10.1177/0149206310365901
- Kristof-Brown, A. L., Zimmerman, R. D., & Johnson, E. C. (2005). Consequences OF INDIVIDUALS'FIT at work: A meta-analysis OF person–job, person–organization, person–group, and person–supervisor fit. *Personnel psychology*, 58(2), 281-342. doi: 10.1111/j.1744-6570.2005.00672.x
- Lau, C. M., Low, L. C., & Eggleton, I. R. (1995). The impact of reliance on accounting performance measures on job-related tension and managerial performance: additional evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 20(5), 359-381. doi: 10.1016/0361-3682(94)00031-P
- Lau, C. M., & Tan, J. J. (1998). The impact of budget emphasis, participation and task difficulty on managerial performance: a cross-cultural study of the financial services sector. *Management Accounting Research*, 9(2), 163-183. doi: 10.1006/mare.1998.0074
- Luthans, F., Avolio, B. J., Avey, J. B., & Norman, S. M. (2007). Positive psychological capital: Measurement and relationship with performance and satisfaction. *Personnel psychology*, 60(3), 541-572. doi: 10.1111/j.1744-6570.2007.00083.x

- Mahama, H., & Cheng, M. M. (2013). The effect of managers' enabling perceptions on costing system use, psychological empowerment, and task performance. *Behavioral Research in Accounting*, 25(1), 89-114. doi: 10.2308/bria-50333
- Marginson, D., McAulay, L., Roush, M., & van Zijl, T. (2014). Examining a positive psychological role for performance measures. *Management Accounting Research*, 25(1), 63-75. doi: 10.1016/j.mar.2013.10.002
- Martela, F. (2019). What makes self-managing organizations novel? Comparing how Weberian bureaucracy, Mintzberg's adhocracy, and self-organizing solve six fundamental problems of organizing. *Journal of Organization Design*, 8(1), 1-23. doi: 10.1186/s41469-019-0062-9
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson education.
- Milgrom, P. R., Roberts, J., & Roberts, J. (1992). *Economics, organization and management* (Vol. 7). Englewood Cliffs, NJ: Prentice-hall.
- Mookherjee, D. (2006). Decentralization, hierarchies, and incentives: A mechanism design perspective. *Journal of Economic Literature*, 44(2), 367-390. doi: 10.1257/jel.44.2.367
- Moradi M., Rostami A., & Abazari Z. (2016). Investigating the Determinants of Dysfunctional Auditing Behaviors, *Quarterly Financial Accounting*, 8(30), 4 0-64. <http://qfaj.mobarakeh.iau.ir/article-1-665-fa.html> [In Persian]
- Morgeson, F. P., & Humphrey, S. E. (2006). The Work Design Questionnaire (WDQ): developing and validating a comprehensive measure for assessing job design and the nature of work. *Journal of applied psychology*, 91(6), 1321. doi: 10.1037/0021-9010.91.6.1321
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and society*, 35(5), 499-523. doi: 10.1016/j.aos.2009.10.005
- Nikan. (2020). *The Importance of Performance Management*, Harvard Business Review.
- Olufunmilayo, A. A., & Hannah, O. O. (2018). Effect of Internal Control System on Employee Performance of Small-Scale Manufacturing Enterprises in Ondo State, Nigeria. *Human Resource Research*, 2(1), 48-60. <https://ideas.repec.org/a/mth/hrr888/v2y2018i1p48-60.html>
- Origa, P. O. (2015). *Effect of internal controls on the financial performance of manufacturing firms in Kenya* (Doctoral dissertation, University of Nairobi). <http://hdl.handle.net/11295/94578>
- Perrow, C. (1967). A framework for the comparative analysis of organizations. *American sociological review*, 194-208. doi: 10.2307/2091811
- Rabeti Khatibi, M. E., & Khosravipour, N. (2023). Examining the effects of internal control system and organizational complexities on the quality of financial reporting. *Journal: The Financial Accounting and Auditing Researches*, 15(57), 99-120. doi: 10.30495/FAAR.1403.1072548
- Ramzani, U., Bagherieh Mashhadi, A., Ramezani Chahak, A., & Hoseinpour, M. (2017). Job Performance at Universities: The Role of Job Satisfaction, Work Orientation, and Organizational Commitment. *Transformation Management Journal*, 9(18), 142-159. doi: 10.22067/pmt.v9i18.60445 [In Persian]
- Siverbo, S. (2023). The impact of management controls on public managers' well-being. *Financial Accountability & Management*, 39(1), 60-80. doi: 10/1111/faam.12290 .
- Staats, B. R., & Gino, F. (2012). Specialization and variety in repetitive tasks: Evidence from a Japanese bank. *Management science*, 58(6), 1141-1159. doi: 10.1287/mnsc.1110.1482
- Strobach, T., Kürten, J., & Huestegge, L. (2023). Benefits of repeated alternations–Task-specific vs. task-general sequential adjustments of dual-task order control. *Acta Psychologica*, 236, 103921. doi: 10.1016/j.actpsy.2023.103921

- Tessier, S., & Otley, D. (2012). A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. *Management accounting research*, 23(3), 171-185. doi: 10.1016/j.mar.2012.04.003
- Thomas, K. W., & Velthouse, B. A. (1990). Cognitive elements of empowerment: An "interpretive" model of intrinsic task motivation. *Academy of management review*, 15(4), 666-681. doi: 5465/amr.1990.4310926
- van Triest, S., Kloosterman, H., & Groen, B. A. (2023). Under which circumstances are enabling control and control extensiveness related to employee performance?. *Management Accounting Research*, 59, 100831. doi: 10/1016/j.mar.2023/100831.
- Van der Hauwaert, E., Hoozée, S., Maussen, S., & Bruggeman, W. (2022). The impact of enabling performance measurement on managers' autonomous work motivation and performance. *Management Accounting Research*, 55, 100780.
- Welbourne, T. M., Johnson, D. E., & Erez, A. (1998). The role-based performance scale: Validity analysis of a theory-based measure. *Academy of management journal*, 41(5), 540-555. doi: 10.1016/j.mar.2021.100780
- Withey, J. J. (1973). *The task environment and organization structure: a physical distribution example*. The Ohio State University.
- Wouters, M., & Wilderom, C. (2008). Developing performance-measurement systems as enabling formalization: A longitudinal field study of a logistics department. *Accounting, Organizations and Society*, 33(4-5), 488-516. doi: 10.1016/j.aos.2007.05.002

Investigating the effect of the auditor's turnover intentions on audit quality, unethical decisions and audit performance

Mahdi Filsaraei¹, Reza Safaei²

Received: May 13, 2024

Accepted: June 18, 2024

Abstract

Purpose: Seasonal pressure on auditing firms is known as a key factor in auditor burnout. The workload caused by such pressure may lead to increased turnover in audit firms, affecting audit quality and firm performance. The present study was carried out to investigate the effect of the auditor's turnover intentions on audit quality, unethical decisions and audit performance.

Methodology: This research is one of the applied research in terms of its purpose, according to the research objectives. From the point of view of data collection, the current research is included in the collection of field and survey research. The statistical population of this research consists of all certified accountants who are members of the Certified Accountants Society of Iran. Due to the limited population, Morgan's table was used to determine the sample size. This research was done in 2023.

Findings: The results obtained from the hypothesis test using the partial least squares method and SmartPLS show that the auditor's turnover intentions has a significant effect on audit quality, auditors' unethical decisions, and ultimately audit performance.

Originality: In this research, by examining the auditor's turnover intentions in emerging markets such as Iran, using several organizational theories to understand this issue better, adds to behavioral accounting studies. This research also fills the literature gap related to job burnout in emerging markets. The research conducted in the interior has paid less attention to the issue of unethical decisions of auditors.

Keywords: Auditor's turnover intentions, audit performance, audit quality, unethical decisions.

JEL Classification: G40

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Hakim Toos Higher Education Institute Mashhad, Iran. (Corresponding Author). (filsaraei@yahoo.com)
2. MSc. Department of Accounting, Hakim Toos Higher Education institute, Mashhad, Iran.

Cite this paper: Filsaraei, M., & Safaei, R. (2024). Investigating the effect of the auditor's turnover intentions on audit quality, unethical decisions and audit performance. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 2(1), 68-91. [In Persian]

 <https://doi.org/00.00000/aft.0000.0000000.0000>



بررسی تأثیر قصد ترک شغل حسابرس بر کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیراخلاقی و عملکرد حسابرسی

مهدی فیل سرائی^۱، رضا صفایی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۲/۲۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۳/۲۹

چکیده

هدف: فشار فصلی مؤسسات حسابرسی به عنوان یک عامل کلیدی فرسودگی شغلی حسابرسان شناخته شده است. حجم کاری ناشی از چنین فشاری ممکن است منجر به افزایش ترک شغل در مؤسسات حسابرسی شود که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی و عملکرد مؤسسه تأثیر بگذارد. پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر قصد ترک شغل حسابرس بر کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیراخلاقی و عملکرد حسابرسی به اجرا درآمده است.

روش‌شناسی: پژوهش حاضر از حیث هدف، با توجه به اهداف پژوهش جزو پژوهش‌های کاربردی می‌باشد. از منظر گردآوری داده‌ها، پژوهش حاضر در مجموعه پژوهش‌های میدانی و پیمایشی قرار می‌گیرد. جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. با توجه به محدود بودن جامعه برای تعیین حجم نمونه از جدول مورگان استفاده شد. این پژوهش در سال ۱۴۰۲ انجام شده است.

یافته‌ها: نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی و نرم‌افزار اسمارت پی ال اس نشان می‌دهد که قصد ترک شغل حسابرس بر کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان و در نهایت بر عملکرد حسابرسی تأثیر معنی‌داری دارد.

دانش افزایی: در این پژوهش با بررسی قصد ترک شغل حسابرسان در بازارهای در حال توسعه‌ای مانند ایران با استفاده از نظریه‌های سازمانی برای درک بهتر این موضوع، به مطالعات حسابداری رفتاری می‌افزاید. این پژوهش شکاف ادبیات مربوط به فرسودگی شغلی در بازارهای در حال توسعه را نیز پر می‌کند. تحقیقات صورت گرفته در داخل کمتر به موضوع تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان توجه نموده‌اند.

کلیدواژه‌ها: تصمیمات غیراخلاقی، قصد ترک شغل حسابرس، کیفیت حسابرسی، عملکرد حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: G40

۱. استادیار حسابداری موسسه آموزش عالی حکیم طوس مشهد. (نویسنده مسئول). (filsaraei@yahoo.com)

۲. کارشناس ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی حکیم طوس، مشهد، ایران

استناد: فیل سرائی، مهدی، و صفایی، رضا. (۱۴۰۳). بررسی تأثیر قصد ترک شغل حسابرس بر کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیراخلاقی و عملکرد حسابرسی. حسابداری و شفافیت مالی،

مقدمه

قصد جابجایی کارکنان، باعث ایجاد جو منفی در نیروی کار باقی مانده در سازمان می‌شود. همچنین می‌تواند تأثیر منفی بر خود شرکت داشته باشد به دلایلی از قبیل افزایش هزینه آموزش برای توسعه مهارت‌های کارکنان موجود یا تازه استخدام شده؛ هزینه اضافه‌کاری برای نیروی کار موقت که جای کارمندان خالی را می‌گیرد؛ هزینه استخدام کارکنان جدید؛ و اختلال در الگوهای کاری به دلیل جای خالی کارکنان (زعیم و همکاران^۱، ۲۰۱۲). فشار فصلی مؤسسات حسابرسی به عنوان یک عامل کلیدی قصد ترک شغل و فرسودگی شغلی حسابرسان شناخته شده است. حجم کاری ناشی از چنین فشاری ممکن است منجر به افزایش ترک شغل در مؤسسات حسابرسی شود که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی و عملکرد مؤسسه تأثیر بگذارد (هگازی و همکاران^۲، ۲۰۲۳).

تئوری تبادل اجتماعی^۳ توضیح می‌دهد که شرکتی که با کارکنان خود منصفانه رفتار کند، می‌تواند فرسودگی شغلی و نرخ ترک شغل را کاهش دهد. این امر به دلیل انصاف و عدالت درک شده توسط حسابرسان اتفاق می‌افتد که منجر به افزایش تعهد سازمانی و حمایت سازمانی می‌شود که به نوبه خود باعث کاهش قصد جابجایی و فرسودگی شغلی می‌شود (پوترا و همکاران^۴، ۲۰۲۰).

ویژگی‌های اصلی کیفیت حسابرسی را به عنوان انطباق با استانداردهای حسابرسی، تکمیل به موقع حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی، رفتار منصفانه با کارکنان، حجم کاری مناسب شرکا و افشای اضافی در صورت‌های مالی می‌دانند. کیفیت حسابرسی همچنین شامل پایداری به منشور اخلاقی و مستقل بودن حسابرس است (ساماگایو و فلیسیو^۵، ۲۰۲۲). از سوی دیگر، یکی از اصلی‌ترین نشانه‌های منفی سطح پایین کیفیت حسابرسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی است، زیرا مطالعات نشان می‌دهد که این اقدام، سیگنال‌های بدی را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان شرکت ارسال می‌کند (چنگ و همکاران^۶، ۲۰۲۱). کاهش کیفیت حسابرسی می‌تواند عمداً و به دلیل اقدام غیرصادقانه حسابرس برای ارائه تصویری نادرست از منصفانه بودن صورت‌های مالی به سهامداران رخ دهد یا به طور ناخواسته از طریق تأثیرات محیط اطراف حسابرسان مانند افزایش حجم کار یا ابهام نقش یا عدم تعهد سازمانی ایجاد شود (چنگ و همکاران، ۲۰۲۱). پوتری و همکاران^۷ (۲۰۱۷) بیان کردند که کیفیت حسابرسی با تصمیم اخلاقی حسابرس در فرآیند حسابرسی همراه است. سازمان‌ها، وقتی عملکردی اثربخش خواهند داشت که کارکنان در سطحی فراتر از جنبه‌های فنی و رسمی شغلشان به کار پردازند. در حسابرسی نیز، عملکرد شغلی فرد به علت تأثیری که بر کیفیت حسابرسی می‌گذارد بسیار حایز اهمیت است و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به طور مستقیم بر کارایی و عملکرد حسابرسی تأثیرگذار است. از این رو، چشم‌پوشی یا سازش با عملکرد شغلی ضعیف، ممکن است کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و در نتیجه مؤسسات حسابرسی را در معرض مسئولیت قانونی و از دست دادن اعتبار خود قرار دهد (مرویان حسینی و لاری دشت بیاض، ۱۳۹۴).

1. Zaim et al.

2. Hegazy et al.

3. Social exchange theory

4. Putra et al.

5. Samagaio & Felício

6. Cheng et al.

7. Putri et al.

از سوی دیگر، تصمیم غیراخلاقی ممکن است ناشی از فرسودگی شغلی، قصد جابجایی و جو سازمانی نامناسب باشد. میچل و همکاران^۱ (۲۰۱۸) بیان کردند که بین سطح استقلال حسابرس و سطح فشار کاری از یک سو و خطر دعوا از سوی دیگر همبستگی وجود دارد. علاوه بر این، این پژوهش بر ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان در مواجهه با ریسک‌های مربوط به قصد ترک شغل و تغییر جو کسب‌وکار تأکید کرد.

از طرفی عملکرد مؤسسه حسابرسی شامل چندین جنبه اندازه‌گیری شامل کارایی، مشتری و کیفیت می‌باشد. مشتری معمولاً، نگران رفتار نامناسب حسابرس است. کارایی مربوط به انجام حسابرسی به روش مقرون به صرفه در برنامه زمانی برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی است. در نهایت، کیفیت، مستلزم رعایت استانداردهای حسابرسی در انجام کار حسابرسی است (هوانگ و همکاران^۲، ۲۰۱۹). پژوهش‌های اندکی رابطه بین قصد ترک شغل و عملکرد مؤسسات حسابرسی را ارزیابی کردند. یوهانسن و کریستوفرسن^۳ (۲۰۱۷) بیان کردند که فرسودگی حسابرس، شفافیت نقش وظایف حسابرسی و قصد ترک شغل با کیفیت حسابرسی و عملکرد مؤسسه حسابرسی رابطه دارد. در یک مطالعه جدیدتر، پوترا و همکاران (۲۰۲۰) نشان دادند که شیوه‌های حسابرسی ناکارآمد و فقدان تعهد سازمانی می‌تواند بر عملکرد حسابرس تأثیر بگذارد. رفتار حسابرسی با فقدان یا کاهش تعهد سازمانی بدتر می‌شود. همچنین، عملکرد حسابرس به طور منفی تحت تأثیر رفتار ناکارآمد حسابرسی قرار می‌گیرد، که نشان می‌دهد هر چه رفتار ناکارآمد کمتری وجود داشته باشد، حسابرسان بهتر عمل می‌کنند.

با عنایت به گستره متغیرهای متأثر از قصد ترک شغل حسابرس و با توجه به اینکه کیفیت حسابرسی برای کلیه ذی‌نفعان در اتکا به گزارشات حسابرسی اهمیت بالایی داشته و همچنین این کیفیت نیز ممکن است متأثر از تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان و عملکرد حسابرسی قرار گیرد، تمرکز این پژوهش صرفاً بر روی این سه مؤلفه قرار گرفته است. از طرفی عملکرد حسابرسی نه تنها با پیچیدگی ذاتی شرکت تحت حسابرسی، بلکه توسط وظایف حسابرسی و ویژگی‌های حسابرس ارزیابی می‌شود؛ ولی در اغلب پژوهش‌های داخلی عمدتاً به ارزیابی عملکرد حسابرسان داخلی توجه شده و ارزیابی عملکرد حسابرسان مستقل مغفول مانده و کمتر به آن توجه شده است. حجم وسیعی از تحقیقات تجربی و نظری در روانشناسی و حسابرسی نشان می‌دهند که عملکرد حسابرسی با تلاش در زمینه کارایی حسابرسی، افزایش یافته (دای، ۱۹۹۵؛ کانفر و آکرمن، ۱۹۸۹؛ یئو و نیل^۴، ۲۰۰۴)، با پیچیدگی کار کاهش می‌یابد (بونر^۵، ۱۹۹۴؛ سیمنت^۶، ۱۹۹۶؛ سیمنت و تروتمن^۷، ۱۹۸۹؛ تان و همکاران^۸، ۲۰۰۲)، و با تجربه حسابرس افزایش پیدا می‌کند (لیبی و فردریک^۹، ۱۹۹۰؛ حسین و همکاران، ۲۰۱۰؛ سیمنت، ۱۹۹۶). از طرف دیگر، توانایی شناسایی و مشارکت در رفتار اخلاقی یا غیراخلاقی برای هر حرفه‌ای، مانند حرفه حسابداری و حسابرسی، اهمیت دارد. حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی باید نحوه تصمیم‌گیری اخلاقی را بدانند. حسابرسان نه تنها در قبال خود و حرفه خود مسئول هستند، بلکه در برابر سازمان و جامعه نیز می‌بایست پاسخگو باشند. تصمیماتی که باید توسط حسابرس در

1. Mitchell *et al.*

2. Hoang *et al.*

3. Johansen & Christoffersen

4. Yeo & Neal

5. Bonner

6. Simnett

7. Simnett & Trotman

8. Tan *et al.*

9. Libby & Frederick

مواجهه با یک معضل اخلاقی اتخاذ شود، به شدت بر سازمان و حوزه‌ای که حسابرس در آن کار می‌کند تأثیر می‌گذارد (بانگون و اسری، ۲۰۱۷).

با توجه به توضیحات فوق، چنانچه در موسسه‌ای قصد ترک شغل حسابرس در سطح بالایی باشد، هم کیفیت کار حسابرسی، هم تصمیمات حسابرسان و در نهایت عملکرد حسابرسی را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. تمام تلاش‌های حسابرسان علاوه بر رعایت دستورالعمل‌ها و آئین رفتار حرفه‌ای، در نتیجه‌ی کار آن‌ها خلاصه می‌گردد و بازخورد کار آن‌ها در نهایت بر عوامل متعددی خلاصه می‌شود که از آن جمله می‌توان بر کیفیت کار، تصمیمات اخلاقی آن‌ها و عملکرد حسابرسی اشاره نمود. در صورتی که به این موارد خدشه وارد شود، کلیه ذی‌نفعان از گزارش‌های حسابرسی، تصمیمات نامناسبی را اتخاذ می‌نمایند. در این پژوهش با تأکید بر قصد ترک شغل حسابرس، به عنوان عامل بوجود آورنده این مشکلات و یا رافع آن به صورت خاص پرداخته شده است.

هدف پژوهش حاضر ارزیابی نحوه مواجهه حسابرسان با تمام چالش‌ها و فشارهای فوق در هنگام انجام وظایف حسابرسی و در عین حال حفظ کیفیت حسابرسی مورد نیاز است. همچنین، این پژوهش بررسی می‌کند که چگونه رابطه بین حسابرسان و موسسات حسابرسی آن‌ها می‌تواند قصد جابجایی کارکنان و فرسودگی شغلی را کاهش دهد. پژوهش حاضر با بررسی پدیده قصد ترک شغل با توجه به فرسودگی شغلی بوجود آمده در نتیجه حجم کاری بالا در موسسات حسابرسی در بازارهای درحال توسعه‌ای مانند ایران با استفاده از چند نظریه سازمانی برای درک بهتر این موضوع، به مطالعات حسابداری رفتاری می‌افزاید. این پژوهش شکاف ادبیات مربوط به فرسودگی شغلی در بازارهای نوظهور را نیز پر می‌کند.

با توجه به توضیحات فوق سوال اصلی این پژوهش این است که قصد ترک شغل حسابرس بر کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیراخلاقی و عملکرد حسابرسی چه تأثیری دارد؟

چارچوب کل مقاله بدین صورت است که در ابتدا به مبانی نظری و ارتباط بین متغیرهای مختلف به صورت مجزا پرداخته شده و نتیجه پژوهش‌های پیشین مرتبط به تفکیک تدوین شده و سپس فرضیه‌های پژوهش و روش‌شناسی پژوهش پرداخته می‌شود؛ پس از آن یافته‌های پژوهش به صورت مبسوط ارائه شده و در ادامه نتایج و پیشنهادهای پژوهش تشریح می‌گردد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

قصد ترک شغل حسابرس

کارکنانی که تمایل به ترک شغل خود را دارند، در نهایت یا به صورت عملی سازمان را ترک نموده یا از منظر روانی در سازمان حضور نخواهند داشت که به آن ترک خدمت مجازی نیز اطلاق می‌گردد و تبعات منفی آن برای سازمان به مراتب بیشتر از ترک خدمت عملی سازمان است (رحیم نیا و نیکخواه، ۱۳۹۰). خود قصد ترک خدمت نیز نتایج منفی را به بار می‌آورد. کارکنانی که میل به ترک خدمت در آنها بالا است، از لحاظ روانی از سازمان فاصله گرفته، تمرکزشان بر روی کار کم می‌شود و اثربخشی آنها کم می‌یابد که این موارد برای سازمان هزینه بر است (دوپر و دی^۱،

^۱. Dupre & Day

۲۰۰۷). کاهش وجدان کاری و اخلاقیات، تضعیف فرهنگ سازمانی، فشار بر روی کارکنان باقی مانده، هزینه یادگیری، و از دست رفتن سرمایه اجتماعی یا حافظه سازمانی (دس و شاول^۱، ۲۰۰۱) غیبت از کار بدون دلیل موجه، دیر آمدن سر کار، بهانه آوردن برای در رفتن از زیر کار و... از تبعات منفی و از هزینه های غیرمستقیم قصد ترک خدمت می باشند (چانگ و همکاران^۲، ۲۰۱۳).

هدف از استراتژی حفظ کارکنان، تضمین این است که کارکنان کلیدی در سازمان و در کنار آن باقی بمانند و گردش و ریزش کارکنان که بسیار بیهوده و پرهزینه است، کاهش یابد. این استراتژی ها بر تجزیه و تحلیل انگیزه های ماندن یا رفتن کارکنان استوار می باشد (آرمسترانگ، ۱۳۸۴). در ادبیات مدیریت، همواره تأکید می شود که نرخ ترک خدمت بالا، نشانگر عملکرد نامطلوب مدیریت سازمان در حفظ و نگهداری نیروی انسانی می باشد. مدیران نیز همواره تلاش می کنند تا این نرخ را کاهش داده و تا حد ممکن به صفر نزدیک کنند و چنانچه به این مهم نائل آیند، با آسودگی خاطر به سایر فعالیت های خود می پردازند. (قاضی زاده و همکاران، ۱۳۸۷).

حفظ نیروی انسانی، کوشش دائمی و پیوسته را می طلبد. عواملی که به عنوان عوامل تنش زا در سازمان معرفی شد همان گونه که قادرند فرد را وادار به خروج از سازمان نمایند، در جنبه مثبت می توانند احتمال ماندن شخص را در سازمان تقویت کنند. به عبارت دیگر، ساختار سازمانی مناسب، اطمینان از امنیت شغلی، کوشش مدیریت در جهت رفع مشکلات اقتصادی افراد، ایجاد محیط کاری مطلوب و اهتمام در جهت کاستن از مشکلات خانوادگی کارکنان از جمله عواملی است که احتمال ماندن در سازمان را بالا می برد (ابراهیمی نژاد، ۱۳۸۸).

تامین و استخدام و به کار گیری نیروی انسانی به مراتب مشکل تر و پیچیده تر از تامین مواد و وسایل و حفاظت از مواد و تجهیزات می باشد. ترک خدمت از یک طرف برای سازمان پرهزینه است؛ زیرا منابع زیادی در امر آموزش و کسب مهارت آنان سرمایه گذاری شده است و از طرف دیگر برای خود اشخاص نیز پرهزینه است؛ از آن جهت که انرژی و وقت زیادی برای یافتن کار جدید و خو گرفتن با شغل جدید اختصاص می دهند، تمایل به ترک خدمت می تواند کارکنان را از تلاش مجدانه باز دارد و آنان را به جستجو گرانی که نیروهای ذهنی و جسمی را نه در راه تحقق اهداف سازمانی، بلکه در راه یافتن راه های فرار از سازمان صرف می کنند، بدل نماید (ابراهیمی نژاد، ۱۳۸۸).

قصد ترک شغل حسابرس و کیفیت حسابرسی

یکی از اصلی ترین وظایفی که همواره بر دوش مدیریت منابع انسانی سازمان ها سنگینی می کند، حفظ و نگهداری بهینه نیروی انسانی است. شاخص نرخ ترک خدمت نیز به عنوان یکی از شناخته شده ترین شاخص ها برای ارزیابی عملکرد مدیریت منابع انسانی مؤسسات و سازمان ها، و عوامل مؤثر بر ماندگاری مورد استفاده قرار می گیرد؛ و چنانچه در حد متعارف قرار داشته باشد، عملکرد مدیریت و به ویژه مدیریت منابع انسانی مطلوب قلمداد می شود (قاضی زاده و همکاران، ۱۳۸۷). اگر مدیران بخواهند از میزان غیبت و ترک خدمت کارکنان بکاهند، باید به اقداماتی دست بزنند که اعضای سازمان نسبت به شغل خود نگرش مثبت پیدا کنند؛ زیرا در غیر این صورت اعضا در صدد بر می آیند تا سازمان را ترک کنند و در پی شغل دیگری باشند. گاهی اعضاء سازمان در صدد نوعی اعتراض و تشکیل سازمان های

¹. Dess and Shaw

². Zhang et al.

غیررسمی بر می‌آیند، به همین خاطر بررسی‌های نگرشی می‌تواند ابزار ارزشمندی برای درک بهتر مدیران از کارکنان در سازمان باشد. پرداخت باتوجه به کیفیت زندگی کارکنان شرایط کار سالم تری را فراهم می‌کند در نتیجه باعث افزایش بهره‌وری، کاهش غیبت و اثربخشی سازمانی را می‌توان بدست آورد. مشغله فصلی در مؤسسات حسابرسی به عنوان یک دلیل کلیدی برای فرسودگی شغلی حسابرسان شناخته شده است. حجم کاری ناشی از چنین فشاری ممکن است منجر به افزایش ترک شغل در مؤسسات حسابرسی شود که به طور پیش فرض بر کیفیت حسابرسی و عملکرد مؤسسه تأثیر می‌گذارد.

کاهش کیفیت حسابرسی می‌تواند عمده‌ی به دلیل اقدام غیرصادقانه حسابرس برای ارائه تصویری نادرست از عادلانه بودن صورت‌های مالی به سهامداران باشد یا به طور ناخواسته از طریق تأثیرات محیط اطراف حسابرسان مانند اضافه بار کار یا ابهام نقش یا عدم تعهد سازمانی ایجاد شود (چنگ و همکاران، ۲۰۲۱). اعمال غیر عمدی مانند ابهام نقش و اضافه بار کاری و تضاد نقش و فرسودگی شغلی از دلایل اصلی کاهش کیفیت حسابرسی هستند. چنگ و همکاران (۲۰۲۱) دریافتند که حجم کاری شریک به طور مثبت با کیفیت حسابرسی مرتبط است. همچنین پوتری و همکاران (۲۰۱۷) بیان کردند که کیفیت حسابرسی با تصمیم اخلاقی حسابرس در فرآیند حسابرسی همراه است. اجرای مجازات‌ها و محیط اخلاقی خوب بر هنجارهای بهتر تأکید می‌کند و با رفتارهای کاهشدهنده کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد (میچل و همکاران، ۲۰۱۸).

قصد ترک شغل حسابرس و تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان

تصمیم غیر اخلاقی ممکن است ناشی از فرسودگی شغلی، قصد جابجایی، جو سازمانی نامناسب و عدم شفافیت نقش باشد. میچل و همکاران (۲۰۱۸) بیان کردند که بین سطح استقلال حسابرس و سطح فشار کاری از یک سو و خطر دعوا از سوی دیگر همبستگی وجود دارد. علاوه بر این، این پژوهش بر ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان در مواجهه با ریسک‌های مربوط به قصد ترک شغل و تغییر جو کسب و کار تأکید کرد. یافته‌های پژوهش رابطه افزایش سطح استقلال، شایستگی و کاهش فشار کاری مرتبط با فرسودگی حسابرسان با افزایش کیفیت حسابرسی را نشان داد. توانایی شناسایی و مشارکت در رفتار اخلاقی یا غیر اخلاقی برای هر حرفه‌ای، مانند حرفه حسابداری و حسابرسی، اهمیت دارد. حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی باید نحوه تصمیم‌گیری اخلاقی را بدانند. حسابرسان نه تنها در قبال خود و حرفه خود مسئول هستند، بلکه در برابر سازمان و جامعه نیز می‌بایست پاسخگو باشند. تصمیماتی که باید توسط حسابرس در مواجهه با یک معضل اخلاقی اتخاذ شود، به شدت بر سازمان و حوزه‌ای که حسابرس در آن کار می‌کند تأثیر می‌گذارد (بانگون و اسری^۱، ۲۰۱۷). طی بررسی به عمل آمده، عمده تحقیقات صورت گرفته در داخل بر روی تصمیمات اخلاقی حسابرسان صورت گرفته است و پژوهش‌های انگشت‌شماری به موضوع تصمیمات غیر اخلاقی حسابرسان توجه نموده‌اند. از طرف دیگر عدم شفافیت نقش حسابرس، می‌تواند توأم با تصمیمات غیر اخلاقی حسابرس باشد. باید خاطر نشان شد که تصمیم‌گیری فرآیندی اساسی است؛ زیرا برای تصمیم‌گیری صحیح، فرد با چندین گزینه جایگزین مواجه می‌شود که پیامدهایی دارد (دافی و اتواتر^۲، ۲۰۰۲). نظریه کنش مستدل^۳ مبتنی بر این

^۱. Bangun & Asri

^۲. Duffy & Atwater

^۳. Theory of Reasoned Action (TRA)

پیش فرض است که انسان‌ها به شیوه‌ای آگاهانه رفتار می‌کنند و تمام اطلاعات موجود را در نظر می‌گیرند و توضیح می‌دهد که قصد شخص برای انجام یک رفتار تعیین می‌کند که آیا چنین رفتاری را انجام دهد یا خیر. این نظریه، مربوط به رفتار و نگرش می‌باشد (بوچان^۱، ۲۰۰۵). رفتار اخلاقی فرد، تحت تاثیر اطلاعاتی است که دریافت می‌کند. اطلاعات می‌تواند بر تصمیماتی که شخص می‌گیرد، تأثیر گذاشته یا تصمیم وی را تغییر دهد. اطلاعات کافی، تصمیمات یک فرد را اخلاقی‌تر می‌کند. برعکس، اگر اطلاعات محدودی که فرد دریافت می‌کند، باعث می‌شود تصمیمات اتخاذ شده کمتر اخلاقی شوند (واگونر^۲، ۲۰۱۱).

قصد ترک شغل حسابرس و عملکرد حسابرسی

عملکرد مؤسسه حسابرسی شامل چندین جنبه اندازه‌گیری شامل کارایی، مشتری و کیفیت می‌باشد. مشتری معمولاً، نگران رفتار نامناسب حسابرس است. کارایی مربوط به انجام حسابرسی به روش مقرون به صرفه در برنامه زمانی برنامه‌ریزی شده کار حسابرسی است. در نهایت، کیفیت، مستلزم رعایت استانداردهای حسابرسی در انجام کار حسابرسی است (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۹). هو و همکاران^۳ (۲۰۱۸) نشان دادند که چالش اصلی اندازه‌گیری عملکرد مؤسسه حسابرسی، دشواری تعریف معیارهای مناسب برای فعالیت‌های حسابرسی مختلف است. مدیریت یک عنصر مهم است زیرا آنها محرک عملکرد کلیدی در فرآیند حسابرسی هستند. موضوع برجسته دیگر در ارزیابی عملکرد مؤسسه حسابرسی، استفاده کارآمد از منابع برای کاهش هزینه کل حسابرسی است. کنچل و همکاران^۴ (۲۰۱۳) توضیح می‌دهند که عملکرد حسابرسان در موسسات حسابرسی به دو شاخص عملکرد حرفه‌ای و تجاری تقسیم می‌شود. اولی مربوط به کمک حسابرسان به کیفیت حسابرسی و دومی مربوط به سودآوری و رشد درآمد همراه با حفظ رابطه خوب با مشتریان است. در نتیجه، عملکرد حسابرسی باید شامل معیارهای مالی و غیرمالی باشد. تحقیقات کمی رابطه بین اجزای فرسودگی شغلی و عملکرد مؤسسات حسابرسی را ارزیابی کردند. یوهانسن و کریستوفرسن (۲۰۱۷) بیان کردند که فرسودگی حسابرس و قصد ترک شغل با کیفیت حسابرسی و عملکرد مؤسسه حسابرسی رابطه دارد.

حسابرسان منصفانه بودن صورت‌های مالی و عاری بودن از تحریف موضوعات کلیدی را تضمین می‌کنند. میزان اتکا به گزارش حسابرس به کیفیت حسابرسی انجام شده بستگی دارد (دفاند و ژانگ^۵، ۲۰۱۴). نهادهای تدوین‌کننده استانداردها مانند هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی (IAASB)، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی (PCAOB) و انجمن حسابداران رسمی آمریکا در فرآیند تعریف و اندازه‌گیری جنبه‌های کیفیت حسابرسی مشارکت دارند (آستوتی^۶ و همکاران، ۲۰۲۲). مطالعات میدانی برای تعیین ویژگی‌های اصلی کیفیت حسابرسی خوب از درون حرفه و عملکرد حسابرسی استفاده کرده‌اند (ساماگایو و فلیسیو، ۲۰۲۲). نتایج مطالعات قبلی ویژگی‌های اصلی کیفیت حسابرسی را مانند رعایت استانداردهای حسابرسی، انجام به موقع حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی، رفتار منصفانه با کارکنان، حجم کار مناسب شرکا و افشاء گزارش‌های اضافی در صورت‌های مالی، بیان کرده‌اند (هگازی و همکاران، ۲۰۲۳). کیفیت حسابرسی همچنین شامل پایبندی به منشور اخلاقی و مستقل بودن حسابرس است (ساماگایو

¹. Buchan

². Wagoner

³. Hu et al.

⁴. Knechel et al.

⁵. DeFond & Zhang

⁶. Astuty

و فلیسیو، ۲۰۲۲). از سوی دیگر، یکی از اصلی‌ترین نشانه‌های منفی برای سطح پایین کیفیت حسابرسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی است، زیرا بررسی‌ها نشان می‌دهد که این اقدام سیگنال‌های نامناسبی به سرمایه‌گذاران و طلبکاران شرکت می‌دهد (کنچل و همکاران، ۲۰۱۳؛ چنگ و همکاران، ۲۰۲۱).

عملکرد مؤسسه حسابرسی شامل چندین معیار است. این جنبه‌ها می‌تواند شامل کارایی، مشتری و مسائل مربوط به کیفیت باشد. مشتری معمولاً نگران رفتار نامناسب حسابرسان است. کارایی مربوط به انجام مقرون به صرفه در برنامه زمانی مشخص است. در نهایت، کیفیت مستلزم رعایت استانداردهای حسابرسی در انجام کار حسابرسی است (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۹). چالش اصلی برای اندازه‌گیری عملکرد مؤسسه حسابرسی، دشواری تعریف معیارهای مناسب برای فعالیت‌های حسابرسی مختلف است. مدیریت کارکنان یک عنصر مهم است زیرا کارکنان محرک عملکرد کلیدی در فرآیند حسابرسی هستند. موضوع برجسته دیگر در ارزیابی عملکرد مؤسسه حسابرسی، استفاده کارآمد از منابع برای کاهش هزینه کل حسابرسی است. عملکرد حسابرسان در موسسات حسابرسی به دو شاخص عملکرد حرفه‌ای و تجاری تقسیم می‌شود. اولی مربوط به کمک حسابرسان به کیفیت حسابرسی و دومی مربوط به سودآوری و رشد درآمد همراه با حفظ رابطه خوب با مشتریان است. در نتیجه، عملکرد حسابرسی باید شامل معیارهای مالی و غیرمالی باشد. پژوهش‌های اندکی، رابطه بین شفافیت نقش حسابرسان، فرسودگی شغلی و عملکرد مؤسسات حسابرسی را ارزیابی کرده‌اند. شفافیت نقش حسابرسان و قصد ترک شغل بر کیفیت حسابرسی و به طور پیش فرض، بر عملکرد مؤسسه حسابرسی تأثیر معناداری دارد. عملکرد مؤسسه حسابرسی با درآمد سالانه، به موقع بودن حسابرسی و کاهش هزینه انجام یک پروژه حسابرسی اندازه‌گیری می‌شود.

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

هگازی و همکاران (۲۰۲۳) اثرات جو سازمانی، شفافیت نقش، قصد ترک شغل و فرسودگی محیط کار بر کیفیت و عملکرد حسابرسی را بررسی نمودند. پرسشنامه‌ای بر روی نمونه‌ای از حسابرسان در ده شرکت حسابرسی برتر در یک بازار نوظهور توزیع شد. برای تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده و آزمون فرضیه‌های توسعه یافته از تحلیل عاملی، ماتریس همبستگی و مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شد. نتایج نشان داد که فرسودگی شغلی پیامدهای منفی هم برای حسابرسان و هم برای مؤسسه حسابرسی دارد. در حالی که جو سازمانی خوب با کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیراخلاقی و عملکرد حسابرسی ارتباط منفی و معناداری دارد، شفافیت نقش با کیفیت و عملکرد حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری دارد و با تصمیمات غیراخلاقی ارتباط ناچیز دارد. همچنین، قصد ترک شغل با تصمیم غیراخلاقی، کیفیت حسابرسی و عملکرد ارتباط مثبت و معناداری دارد.

یولیانتی و همکاران^۱ (۲۰۲۳) در پژوهشی تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد اخلاقی، منبع کنترل داخلی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند. جامعه آماری، حسابرسان داخلی در واحد کنترل داخلی در آموزش عالی دینی اسلامی در اندونزی است. این مطالعه نشان داد که تعهد حرفه‌ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی کشف تقلب دارد. تعهد اخلاقی و هوش هیجانی بر کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی

^۱. Yulianti et al.

اثر منفی دارد. علاوه بر این، این مطالعه نشان داد که تعهد اخلاقی و هوش هیجانی به طور غیر مستقیم بر توانایی کشف تقلب از طریق رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

ریفای و مردیجونو^۱ (۲۰۲۰) در پژوهشی رابطه بین صداقت حسابرس و تعهد سازمانی با پیشگیری از تقلب را بررسی نمودند. این پژوهش با استفاده از پرسشنامه های توزیع شده برای تمام حسابرسان داخلی که در دفتر نمایندگان جاوا شرقی حسابرس داخلی دولت ملی اندونزی کار می‌کردند، انجام شد. یکصد و سیزده پرسشنامه توزیع و پنجاه و هفت پرسشنامه دریافت شد و همگی دارای روایی می‌باشند. نتایج این پژوهش نشان داد که صداقت و تعهد سازمانی حسابرس تأثیر مثبتی بر پیشگیری از تقلب دارد.

اریفوالدین و همکاران^۲ (۲۰۲۰) در پژوهشی تجربه حسابرس، بار کاری، تیپ شخصیتی و شکاکیت حرفه‌ای حسابرس در برابر توانایی حسابرسان در کشف تقلب را بررسی نمودند. پاسخ‌دهندگان در این مطالعه حسابرسان در مناطق جاکارتا، سورابایا و ماکاسار با روش‌های نمونه‌گیری هدفمند بودند. روش جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش توزیع پرسشنامه بین پاسخگویان بوده است. روش تحلیل داده‌های مورد استفاده، تحلیل رگرسیون خطی چندگانه است. نتایج نشان داد که متغیرهای تجربه حسابرسی، حجم کار و شک حرفه‌ای بر توانایی حسابرس در کشف تقلب تأثیر مثبت دارند، در حالی که متغیرهای تیپ شخصیتی بر توانایی حسابرس برای کشف تقلب تأثیری نداشتند.

غلامی فتیده و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی رابطه استرس شغلی حسابرسان و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی با توجه به عوامل استرس‌زایی همچون فشار زمانی، تعارض کار-خانواده و ابهام نقش بررسی نمودند. تعداد ۳۶۵ پرسش‌نامه در سال ۱۴۰۰ از حسابرسان شاغل در موسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی دریافت شد. داده‌ها با استفاده از آمار توصیفی و تحلیل معادلات ساختاری مورد بررسی قرار گرفتند. یافته‌های پژوهش حاضر حاکی از آن بود که فشار زمانی، تعارض کار-خانواده و ابهام نقش دارای ارتباط مثبت با استرس شغلی حسابرس است. همچنین فشار زمانی، تعارض کار-خانواده و ابهام نقش با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی ارتباط مثبت دارند.

مسرور و همکاران (۱۴۰۱) به تعیین ارتباط فرسودگی شغلی با جو سازمانی در پرستاران شاغل در بخش‌های داخلی جراحی مراکز آموزشی درمانی دانشگاه علوم پزشکی ایران در سال ۱۳۹۹ پرداختند. این مطالعه همبستگی توصیفی از نوع مقطعی در بخش‌های داخلی جراحی ۴ بیمارستان منتخب مرکز آموزشی درمانی دانشگاه علوم پزشکی ایران بود که با روش نمونه‌گیری خوشه‌ای، انجام شد. براساس یافته‌ها خستگی عاطفی با کلیه ابعاد جوسازمانی درک شده به جزء روحیه گروهی و فاصله‌گیری همبستگی معنادار آماری داشته، به طوری که با بعد مزاحمت همبستگی معکوس و با بقیه ابعاد همبستگی مستقیم داشت. بدین معنی که هرچه نمره ابعاد جو سازمانی بالاتر باشد، نمره خستگی عاطفی بیشتر است. در نتیجه شخص دچار فرسودگی شغلی بیشتری خواهد شد.

نظری پور و زکی‌زاده (۱۴۰۱) در پژوهشی تأثیر فشار زمانی، تعارض کار-خانواده و ابهام نقش بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی با میانجی‌گری استرس شغلی را بررسی کردند. داده‌های این پژوهش از طریق توزیع پرسش‌نامه بین ۲۷۳ حسابرس گردآوری شده و دوره زمانی گردآوری داده‌ها، بهار سال ۱۴۰۱ بوده است. بر اساس یافته‌های این پژوهش، هر سه متغیر مستقل (فشار زمانی، ابهام نقش و تعارض کار - خانواده) بر استرس شغلی اثر مثبت و معناداری

¹. Rifai Mardijuwono

². Arifuddin et al.

می‌گذارند. همچنین متغیرهای فشار زمانی و استرس شغلی، باعث بروز رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی شده است؛ اما در مقابل، متغیرهای ابهام نقش و تعارض کار-خانواده، تأثیر مستقیمی بر کیفیت حسابرسی ندارند. با لحاظ کردن متغیر استرس شغلی به عنوان متغیر میانجی، مشاهده شد که متغیر فشار زمانی اثر میانجی جزئی (اثرگذاری مستقیم و غیرمستقیم) و متغیرهای ابهام نقش و تعارض کار-خانواده اثر میانجی کامل (اثرگذاری غیرمستقیم) داشتند.

کاظمی و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر جو مسموم سازمانی بر تمایل به ترک شغل پرداختند. هم‌چنین، نقش میانجی گر دو متغیر استرس و فرسودگی شغلی نیز در رابطه بین جو مسموم و تمایل به ترک شغل مورد بررسی قرار گرفت. این پژوهش از جهت هدف، کاربردی و از لحاظ روش، توصیفی از نوع پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش شامل ۱۵۰ نفر از پرستاران زن بیمارستان علی ابن ابی طالب شهرستان رفسنجان و ابزار گردآوری داده‌ها پرسش‌نامه بود. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها، از روش تحلیل عاملی تأییدی و مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شد. نتایج پژوهش نشان دادند که جو مسموم سازمانی به گونه مستقیم در ایجاد تمایل به ترک شغل و فرسودگی شغلی تأثیری ندارد، ولی در ایجاد استرس شغلی تأثیری مثبت و معنادار دارد. هم‌چنین، بر اساس نتایج پژوهش مشخص شد استرس شغلی در ایجاد فرسودگی شغلی تأثیری مثبت و معنادار داشته، ولی در تمایل به ترک شغل تأثیری ندارد.

احمدزاده و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه بین ابعاد پنج‌گانه شخصیت با وقوع رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و نقش جنسیت در رغبت به رفتارهای مذکور پرداختند. این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از نظر نحوه گردآوری داده، توصیفی همبستگی است. جامعه آماری پژوهش شامل حساب‌رسان مشغول به کار در کلیه رده‌های حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است که از بین آن‌ها تعداد ۳۸۴ نفر به عنوان نمونه انتخاب شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از ضریب همبستگی و آزمون t دو نمونه‌ای مستقل استفاده شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که رابطه معنی‌داری بین رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و ابعاد پنج‌گانه شخصیت (روان‌رنجوری، برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، دل‌پذیر بودن و وجدان‌کاری) وجود دارد.

فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه اول: قصد ترک شغل حساب‌رس بر کاهش کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت معنادار دارد.
- فرضیه دوم: قصد ترک شغل حساب‌رس بر تصمیمات غیراخلاقی تأثیر مثبت معنادار دارد.
- فرضیه سوم: قصد ترک شغل حساب‌رس بر کاهش عملکرد حساب‌رسی تأثیر مثبت معنادار دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از حیث هدف، با توجه به اهداف پژوهش جزء پژوهش‌های کاربردی می‌باشد. از منظر گردآوری داده‌ها، پژوهش حاضر در مجموعه پژوهش‌های میدانی و پیمایشی قرار می‌گیرد از آن‌جا که داده‌های موردنظر از طریق نمونه‌گیری از جامعه به دست می‌آید. هم‌چنین این پژوهش از شاخه پیمایشی بوده و به شیوه مقطعی انجام شده است. شیوه پیمایش، مجموعه‌ای از روش‌های منظم و استاندارد است که برای جمع‌آوری اطلاعات درباره افراد، خانواده‌ها و یا مجموعه‌های بزرگ‌تر مورد استفاده قرار می‌گیرد و هم‌چنین روشی برای به‌دست آوردن اطلاعاتی درباره دیدگاه‌ها،

باورها، نظرات، رفتارها یا مشخصات گروهی از اعضای یک جامعه آماری از راه انجام پژوهش است. در این پژوهش برای جمع‌آوری اطلاعات مرتبط با موضوع در بخش نظری از شیوه کتابخانه‌ای و در بخش تجربی به منظور گردآوری داده‌ها برای آزمون فرضیه از روش میدانی (به کمک پرسشنامه) استفاده شده است.

در این پژوهش برای تحلیل داده‌های بدست آمده از نمونه‌ها هم از روش‌های آمار توصیفی و هم از روش‌های آمار استنباطی استفاده شده است. برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از آماره t با استفاده از روش‌های عاملی تأییدی برای سنجش مدل‌های اندازه‌گیری استفاده می‌شود. بطور کلی برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل معادلات ساختاری با کمک نرم‌افزار اسمارت پی ال اس استفاده شده است. به منظور اندازه‌گیری قصد ترک شغل حسابرس از پرسشنامه ترک شغل مقیمی (۱۳۸۹) استفاده شده است، این پرسشنامه شامل ۹ گویه بسته پاسخ بر اساس طیف پنج درجه ای لیکرت می‌باشد، پرسشنامه دو بعد احساس کار کردن با سازمان و تصمیم به ترک سازمان را شامل می‌شود. این پرسشنامه توسط رئوفی (۱۳۹۳) اعتباریابی شده است. برای سنجش کیفیت حسابرسی مطابق با جدول ۲ از پرسشنامه کیفیت حسابرسی کنچل و همکاران (۲۰۱۳) استفاده شده است. این مقیاس دارای ۱۶ گویه، ۴ مؤلفه می‌باشد که با یک مقیاس لیکرت پنج درجه‌ای (خیلی کم تا خیلی زیاد) و هر کدام دارای ارزشی بین ۱ تا ۵ است. با سؤالاتی مانند: به نظر من، مدیریتی که بر حسابرسان این سازمان اعمال می‌شود به گونه‌ای است که حسابرسان به خوبی می‌توانند ایرادات حسابرسی موجود را کشف کنند؛ کیفیت حسابرسی را می‌سنجد.

جدول ۱. مؤلفه‌های متغیرهای ترک شغل و کیفیت حسابرسی

تعداد گویه	شاخص‌ها و متغیرها
۵	احساس کارکردن با سازمان
۴	تصمیم به ترک سازمان
۵	مدیریت و رهبری
۴	کیفیت حرفه‌ای
۴	هدف و ماموریت
۳	ارزش مشتری

پرسشنامه تصمیمات غیراخلاقی نیواسترم و راج^۱ (۱۹۷۵) با هدف بررسی تصمیمات غیراخلاقی طراحی شده است. این مقیاس دارای ۱۷ گویه، ۷ مؤلفه می‌باشد که با یک مقیاس لیکرت پنج درجه‌ای (خیلی کم تا خیلی زیاد) و هر ماده دارای ارزشی بین ۱ تا ۵ است. با توجه به اینکه پرسشنامه نیواسترم و راج (۱۹۷۵)، پرسشنامه‌ای استاندارد جهت سنجش تصمیمات غیراخلاقی است، لذا روایی آن مورد تأیید بوده و پایایی آن نیز به شرح جدول ۲ بر اساس آلفای کرونباخ محاسبه شده است و با توجه به مقادیر بالاتر از ۰/۷، پایایی آن نیز تأیید می‌گردد.

^۱. Newstrom & Ruch

جدول ۲. ضرایب پایایی و روایی مقیاس رفتار غیراخلاقی

پایایی (آلفای کرونباخ)	مؤلفه‌های تصمیمات غیراخلاقی
۰/۷۵	رفتار غیر اخلاقی
۰/۸۳	استفاده شخصی
۰/۷۲	سرزنش دیگران
۰/۷۸	رشوه
۰/۷۴	تحریف
۰/۸۱	دستکاری گزارش هزینه‌ها
۰/۷۴	فریب

بر اساس جدول ۳ مشاهده می‌شود که ۳۶ درصد پاسخگویان دارای سمت سرپرست حسابرسی می‌باشند.

جدول ۳. توزیع فراوانی سمت

درصد	فراوانی	سمت
۰/۰۳	۱۰	حسابرس
۰/۰۵	۱۷	حسابرس ارشد
۰/۳۷	۱۲۶	سرپرست حسابرسی
۰/۲۸	۹۷	سرپرست ارشد حسابرسی
۰/۲۵	۸۶	مدیر حسابرسی
۰/۰۲	۶	شریک حسابرسی
۱۰۰	۳۴۲	جمع

یافته‌های پژوهش

با توجه به این‌که برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از روش معادلات ساختاری استفاده شده است، مدل کلی چگونگی روابط آن و همچنین مدل اولیه پژوهش ناشی از خروجی نرم‌افزار تبیین می‌گردد و سپس به ارزیابی روایی و پایایی مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری و در نهایت بر اساس مدل تحلیل مسیر به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود.

روایی همگرا

در جدول ۴، روایی همگرا (میانگین واریانس استخراجی) ارایه شده است بالاتر از ۰/۵۰ می‌باشد. برای نمونه، روایی همگرا بدست آمده در جدول برای متغیر قصد ترک شغل حسابرس، مساوی ۰/۸۶۱ می‌باشد که بالاتر از ۰/۵ بوده و مطلوب است.

آزمون‌های پایایی

پایایی ترکیبی^۱ یک معیار ارزیابی برازش درونی مدل است و براساس میزان سازگاری سوالات مربوط به سنجش هر

^۱. Composite reliability

عامل قابل محاسبه است. این نوع پایایی شباهت زیادی به روایی همگرا دارد و از همان پارامترهای روایی همگرا برای محاسبه پایایی مرکب استفاده می‌شود. در شاخص پایایی ترکیبی، پایایی سازه‌ها نه به صورت مطلق، بلکه با توجه به همبستگی سازه هایشان با یکدیگر محاسبه می‌شود. می‌توان شاخص پایایی ترکیبی را برابر با مقدار کل واریانس نمره واقعی نسبت به واریانس نمره کل مقیاس در نظر گرفت. آستانه معقول برای پایایی مرکب می‌تواند از ۰/۷ به بالا باشد. در جدول ۴، پایایی ترکیبی و پایایی بر اساس آلفای کرونباخ ارایه شده است.

روایی واگرا

روایی واگرا^۱ معیاری است که نشان می‌دهد چقدر سنج‌های عوامل متفاوت واقعاً با هم تفاوت دارند. در یک پرسشنامه برای سنجش عوامل مختلف سوالات متعددی مطرح می‌شود. بنابراین لازم است که مشخص شود این سوالات از یکدیگر متمایز بوده و باهم همپوشانی ندارند. روایی واگرا نشان می‌دهد چقدر سوالات یک عامل با سوالات سایر عوامل تفاوت دارند. این معیار یکی از معیارهای اصلی برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش PLS است و بر اساس بارهای عاملی مربوط به گویه‌های هر سازه تعیین می‌شود. روایی واگرا بر همبستگی پایین سنج‌های یک متغیر پنهان با یک متغیر غیر مرتبط با آن اشاره دارد. این معیار در روش حداقل مربعات جزئی از دو طریق سنجیده می‌شود. یکی از روش‌ها، استفاده از آزمون بار عرضی است که در جدول ۴ به نمایش درآمده است.

جدول ۴. خلاصه نتایج آزمون‌های پایایی و روایی واگرا

متغیرها	پایایی ترکیبی سازه‌ها	پایایی بر اساس آلفای کرونباخ	AVE	CR	CR>AVE
قصد ترک شغل حسابرس	۰/۹۴۶	۰/۹۴۳	۰/۸۶۱	۰/۹۴۵	تایید
کیفیت حسابرسی	۰/۹۳۹	۰/۹۵۸	۰/۸۰۲	۰/۹۳۸	تایید
تصمیمات غیر اخلاقی	۰/۹۵۸	۰/۹۳۱	۰/۸۲۲	۰/۹۵۵	تایید
عملکرد حسابرسی	۰/۹۶۱	۰/۹۶۷	۰/۸۳۸	۰/۹۶۸	تایید

بر اساس آزمون بار عرضی، در صورت وجود روایی واگرا، بارهای عاملی هر یک از متغیرهای مشاهده‌پذیر مورد نظر در یک مدل انعکاسی بیشتر از بارهای عاملی متغیرهای مشاهده‌پذیر دیگر مدل معادلات ساختاری اندازه‌گیری شده است. بار عاملی هر متغیر مشاهده‌پذیر (آشکار)، بر روی متغیر پنهان متناظرش، باید حداقل ۰/۱ بیشتر از بارهای عاملی همان متغیر مشاهده‌پذیر بر متغیرهای پنهان دیگر باشد. برای نمونه، بار عرضی بدست آمده در جدول ۴ برای متغیر گویه اول، بالاتر از ۰/۱ است.

پایایی شاخص

برای بررسی پایایی شاخص، بارهای عاملی مربوط به هر متغیر به همراه آماره t ، و انحراف استاندارد در جدول ۵ تحت عنوان بارهای عاملی متغیرهای قابل مشاهده آورده شده است.

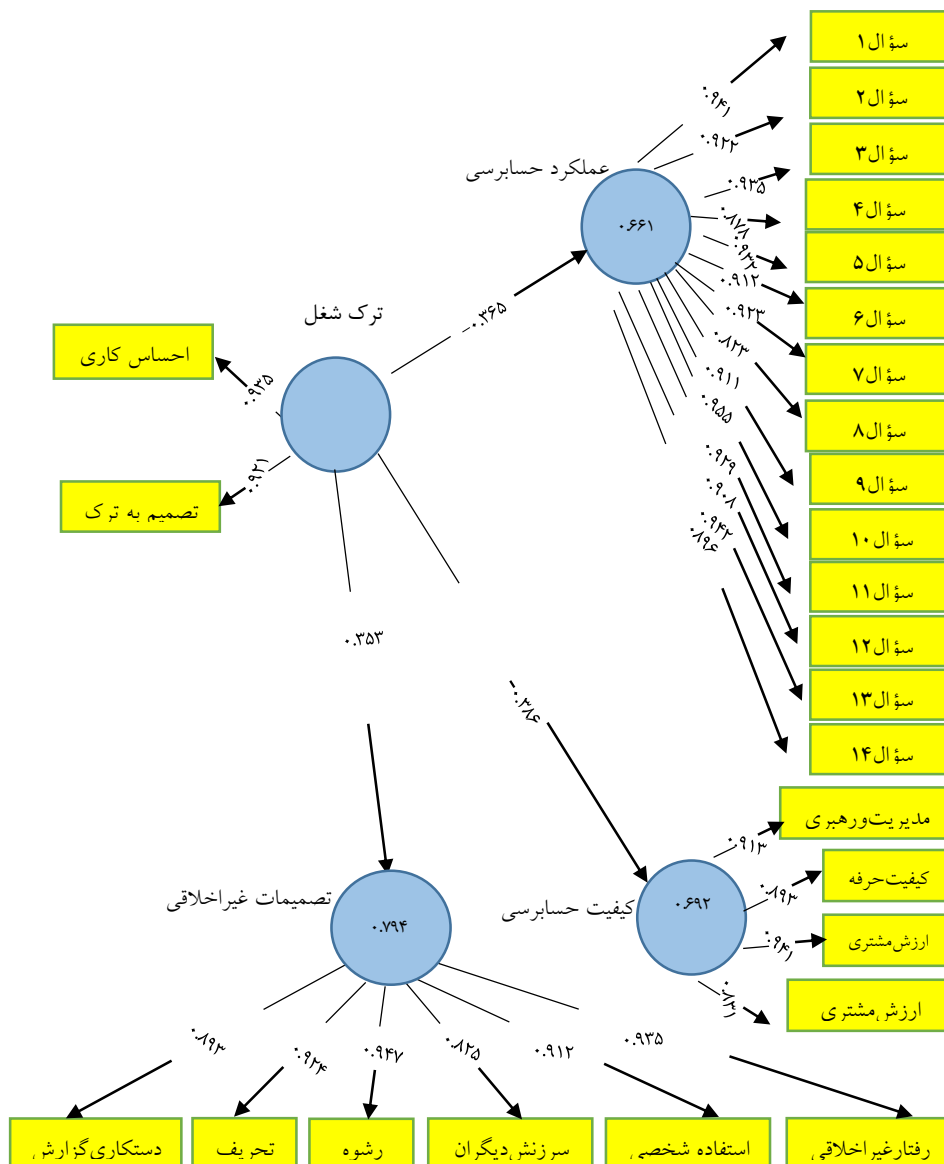
^۱. Discriminant validity

جدول ۵. بررسی پایایی شاخص، بارهای عاملی مربوط به هر متغیر

سطح معناداری	ضریب t	انحراف معیار	
۰/۰۱	۳۹/۲۲۱	۰/۰۰۷	ترک شغل -> کیفیت حساسی
۰/۰۱	۲۵/۷۱۵	۰/۰۰۳	ترک شغل -> تصمیمات غیر اخلاقی
۰/۰۱	۳۷/۴۵۱	۰/۰۰۵	ترک شغل -> عملکرد حساسی

برآزش مدل ساختاری

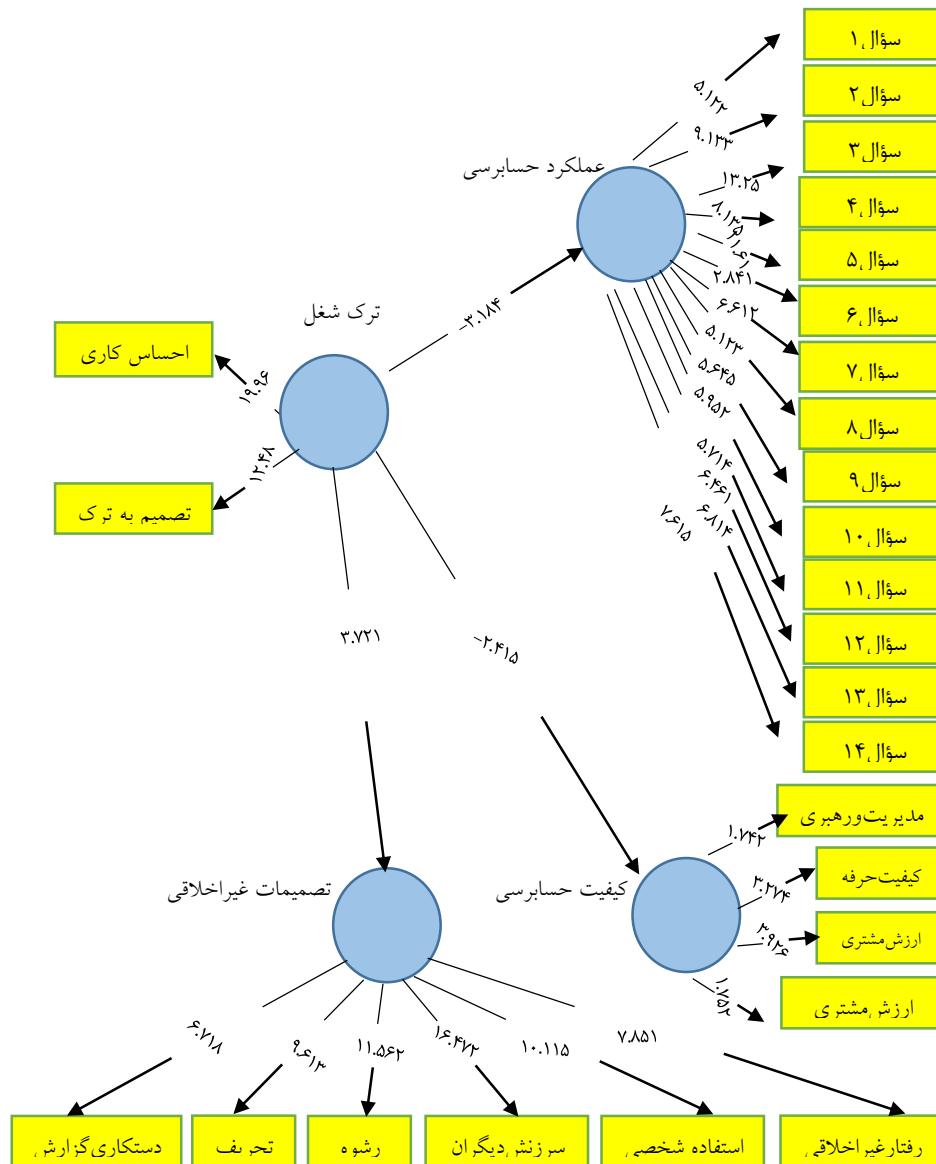
شکل ۱ بیان‌گر حالت تخمین استاندارد مقادیر برآورد شده بارهای عاملی است، این مقادیر، میزان نقش یک متغیر بر متغیر وارد شونده را نشان می‌دهد. بار عاملی مقادری بین منفی یک و یک است. اگر قدر مطلق بار عاملی کمتر از ۰/۴ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف‌نظر می‌شود.



شکل ۱. ضرایب استاندارد مدل

ضرایب معناداری t

به منظور محاسبه ضرایب معناداری Z، واریانس تبیین شده متغیرهای وابسته توسط متغیرهای مستقل، بار عاملی متغیرهای مشاهده شده و اثر متغیرها بر یکدیگر از آزمون PLS Algorithm استفاده شد. شکل ۲ مقادیر t-value و واریانس تبیین شده متغیرهای وابسته را نشان می‌دهد.



شکل ۲. مقادیر t-value و واریانس تبیین شده متغیرهای وابسته

مطابق با جدول ۶ جهت بررسی معنادار بودن رابطه بین متغیرها از آماره آزمون t یا همان ضرایب معناداری Z استفاده می‌شود. چون معناداری در سطح خطای ۰/۰۵ بررسی می‌شود، بنابراین اگر میزان بارهای عاملی مشاهده شده با آزمون t-value از ۱/۹۶ کوچک‌تر محاسبه شود، رابطه معنادار نیست. در این آزمون اعداد روی مسیر و نیز خطوط مربوط به بارهای عاملی مربوط به این آزمون هستند.

جدول ۶. بررسی معنادار بودن رابطه بین متغیرها؛ آماره آزمون t

مسیر	انحراف معیار	ضرایب t	سطح معناداری
ترک شغل - کیفیت حسابرسی	۰/۰۱۹	۳۳/۷۱	۰/۰۳۸
ترک شغل - تصمیمات غیر اخلاقی	۰/۰۳۳	۴۲/۳۸	۰/۰۴۱
ترک شغل - عملکرد حسابرسی	۰/۰۲۱	۳۸/۳۲	۰/۰۴۷

ضریب تعیین R^2 و معیار Q^2

ضریب تعیین R^2 معیاری است که بیانگر میزان تغییرات هر یک از متغیرهای وابسته مدل است که به وسیله متغیرهای مستقل تبیین می‌شود. مقدار R^2 تنها برای متغیرهای درون‌زای مدل ارائه می‌شود و در مورد سازه‌های برون‌زا مقدار آن برابر صفر است. هرچه مقدار R^2 مربوط به سازه‌های درون‌زای مدل بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر مدل است. معیار Q^2 ، قدرت پیش‌بینی مدل در سازه‌های درون‌زا را مشخص می‌کند. مدل‌هایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای مدل را داشته باشند. بدین معنی که اگر در یک مدل، روابط بین سازه‌ها به درستی تعریف شده باشند، سازه‌ها تاثیر کافی بر یکدیگر گذاشته و از این راه فرضیه‌ها به درستی تأیید شوند. اگر مقدار شاخص معیار Q^2 مثبت باشد نشان می‌دهد که برازش مدل مطلوب است و مدل از قدرت پیش‌بینی کفایت مناسبی برخوردار است. یک مقدار Q^2 بزرگتر از صفر برای یک متغیر پنهان درون‌زا نشان می‌دهد که مدل مسیر PLS دارای ارتباط پیش‌بینی کننده برای این سازه است که در تحلیل فوق، مساوی ۰/۵۳۸ است و بالاتر از صفر می‌باشد. معیارهای R^2 و Q^2 در جدول ۷ نشان داده شده است.

جدول ۷. ضریب تعیین R^2 و معیار Q^2

متغیر	ضریب تعیین	ضریب تعیین اصلاح شده	SSO	SSE	$Q^2 (=1 - SSE/SSO)$
کیفیت حسابرسی	۰/۶۹	۰/۶۷	۷۶۵	۳۴۲/۷۳	۰/۵۴۱
تصمیمات غیر اخلاقی	۰/۷۹	۰/۷۲	۷۷۱	۳۳۱/۵۶	۰/۵۶۲
عملکرد حسابرسی	۰/۶۶	۰/۶۳	۷۴۰	۳۳۸/۴۹	۰/۵۳۸

معیار اندازه تأثیر f^2

قسمت قبل بررسی شد که متغیرها تا چه حد توانسته‌اند متغیرهای دیگر را تبیین کنند. اما میزان تأثیر هر کدام از متغیرهای مستقل بر متغیرهای وابسته مشخص نشده است. این معیار که توسط کوهن معرفی شد، شدت رابطه‌ی میان سازه‌های مدل را نشان می‌دهد. معیار اندازه تأثیر در مدل‌هایی کاربرد دارد که متغیرهای درون‌زایی داشته باشد که بیش از یک متغیر برون‌زا بر آن تأثیر گذار باشد. برای هر اثر در مدل مسیری می‌توان اندازه اثر را با استفاده از f^2 کوهن ارزیابی کرد. اندازه اثر f^2 به صورت نسبتی از تغییرات R^2 به روی بخشی از واریانس متغیر مکنون درون‌زا است که به صورت تبیین نشده در مدل باقی می‌ماند. این مقدار در جدول ۸ ارائه شده است.

جدول ۸. معیار اندازه تأثیر f^2

رفتارهای کاهنده کیفیت	توانایی کشف تقلب
۰/۰۳	۰/۰۶۱

ترک شغل

شاخص SRMR

شاخص SRMR به عنوان تفاوت بین همبستگی مشاهده شده و ماتریس همبستگی ضمنی مدل تعریف می‌شود. این شاخص امکان ارزیابی میانگین بزرگی اختلافات بین همبستگی‌های مشاهده شده و مورد انتظار را به عنوان معیار مطلق معیار برازش (مدل) فراهم می‌کند. اگر مقدار شاخص SRMR از ۰/۱ کمتر باشد نشان از برازش مطلوب است. برخی نیز مقدار سخت‌گیرانه ۰/۸ را پیشنهاد کرده‌اند. به این معنا که شاخص ریشه میانگین مربعات باید کمتر از ۰/۸ باشد. هنسeler و همکاران^۱ (۲۰۱۳) شاخص SRMR را به عنوان یک معیار مناسب معرفی کردند که می‌تواند برای جلوگیری از تعیین نادرست مدل استفاده شود. این معیار در این پژوهش به میزان ۰/۰۷۹ محاسبه شده است.

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌ها نشان می‌دهد افراد شاغل در تیم حسابرسی، درک متفاوتی از اساسی‌ترین مفهوم مرتبط با ارزیابی نقادانه و بررسی کفایت و مناسب بودن شواهد کسب شده حسابرسی و قصد ترک شغل دارند. بنابراین می‌توان گفت در حرفه حسابرسی ایران، بین کیفیت و عوامل موثر بر عملکرد حسابرسی که با مهارت، تخصص، سوابق حرفه‌ای، دانش و تجربه کسب می‌شود و قصد ترک شغل رابطه معناداری وجود دارد که در حرفه حسابرسی مسئله و موضوع مهمی محسوب می‌شود.

حسابرس برای ایفای هرچه بهتر نقش خود تلاش می‌کند. طبق پژوهش‌های پیشین قصد ترک شغل حسابرس، از عوامل کاهنده کیفیت، افزایش رفتار غیر اخلاقی حسابرسان و کاهنده عملکرد حسابرسی می‌باشد. بنابراین باید روی آن تاکید خاص نمود تا از بروز عوامل ناخوشایند جلوگیری نمود. زمانی که حسابرس، تعارض نقش ندارد، ویژگی‌هایی چون قضاوت‌های توأم با سوگیری کاهش یافته و مباحث اخلاقی بیشتر رعایت گردیده و به دنبال آن کیفیت قضاوت حسابرسان به طرز چشم‌گیری افزایش می‌یابد. همچنین باید توجه داشت که سطح اعمال تردید حرفه‌ای (که به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی و عملکرد حسابرسی شکل می‌گیرد)، بستگی به دانش، تجربه، خیرگی و شناخت حسابرس از واحد مورد رسیدگی دارد. به شرح پیش گفته در مبانی نظری، حسابرسانی که اهداف خود را هم‌سو با اهداف سازمان تعیین می‌کنند، از هویت سازمانی بیشتری برخوردار بوده و کمتر دچار فرسودگی شغلی می‌شوند. از طرفی در مؤسسات حسابرسی، ارائه خدمات با کیفیت، از اهداف مهم به‌شمار می‌آید که برای رسیدن به این هدف داشتن سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای که در یک جو نامتلاطم کاری به وقوع می‌پیوندد، امری ضروری است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول در سطح خطای پنج درصد نشان داد: قصد ترک شغل حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی و معناداری دارد. نتایج به دست آمده با مطالعات هگازی و همکاران (۲۰۲۳)، کاظمی و همکاران

^۱. Henseler et al.

(۱۳۹۸) همسو می‌باشد. فرسودگی و خستگی شغلی به طور گسترده در انواع ادبیات پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است. سه بعد برای فرسودگی و خستگی شغلی وجود دارد: خستگی عاطفی؛ موفقیت شخصی کم؛ و زوال شخصیت. خستگی عاطفی با کمبود انرژی و احساس پایان منابع عاطفی توصیف می‌شود. موفقیت شخصی پایین با انگیزه و عزت نفس پایین مرتبط است و زوال شخصیت نشان‌دهنده دوری و خشونت عاطفی نسبت به دیگران است. خستگی عاطفی مهمترین بعد خستگی است و به عنوان متغیری کلیدی برای درک فرسودگی شغلی ظاهر شده است. فرسودگی شغلی با غیبت و عملکرد ضعیف شغلی، ارتباطات یا تعاملات غیر دوستانه در محل کار، حجم کاری، عدم آشنایی کارکنان با اهداف سازمان و وظایفشان، ناآگاهی از اهمیت نقش خود در سازمان و افزایش قصد ترک شغل کارکنان همراه است. فرسودگی شغلی حسابرس، شفافیت وظایف حسابرسی و قصد ترک شغل بر کیفیت حسابرسی و به طور پیش فرض، بر عملکرد مؤسسه حسابرسی تاثیر معناداری دارد. عملکرد مؤسسه حسابرسی با درآمد سالانه، به موقع بودن حسابرسی و کاهش هزینه انجام یک پروژه حسابرسی اندازه‌گیری می‌شود. علاوه بر این، مطالعات قبلی رابطه منفی بین فرسودگی شغلی و قصد ترک شغل از یک طرف و تعهد سازمانی از طرف دیگر را نشان داده‌اند. به عنوان مثال، هالیبرنگ ورت و ولنتاین (۲۰۱۴) نشان دادند که قصد ترک شغل رابطه منفی با تعهد سازمانی دارد. همچنین، فرسودگی شغلی ارتباط مثبتی با قصد ترک شغل دارد. چنین یافته‌هایی نشان می‌دهد هر چه تعهد محیطی کمتر باشد، قصد ترک شغل کارکنان بالاتر است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم در سطح خطای پنج درصد نشان داد: قصد ترک شغل حسابرس بر تصمیمات غیراخلاقی تأثیر مثبت معنادار دارد. نتایج به دست آمده با مطالعات هگازی و همکاران (۲۰۲۳)، کاظمی و همکاران (۱۳۹۸) همسو می‌باشد. حسابرسان منصفانه بودن صورت‌های مالی و عاری بودن از تحریف موضوعات کلیدی را تضمین می‌کنند. میزان اتکا به گزارش حسابرس به کیفیت حسابرسی انجام شده بستگی دارد. در حالی که کیفیت حسابرسی برای ثبات بازار سرمایه و رفاه سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعان ضروری است، تعریف دقیقی برای این واژه ارائه نشده است. نهادهای تنظیم‌کننده استانداردها مانند هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی و جامعه حسابداران رسمی آمریکا در فرآیند تعریف و اندازه‌گیری جنبه‌های کیفیت حسابرسی مشارکت دارند. مطالعات میدانی برای تعیین ویژگی‌های اصلی کیفیت حسابرسی خوب از درون حرفه و عملکرد حسابرسی استفاده کرده‌اند. در مطالعات هردا و لاول (۲۰۱۲)، کنچل و همکاران (۲۰۱۳)، دیفاند و ژانگ (۲۰۱۴) و هگازی و همکاران (۲۰۲۰) ویژگی‌های اصلی کیفیت حسابرسی را مانند رعایت استانداردهای حسابرسی، انجام به موقع حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی، رفتار منصفانه با کارکنان، حجم کار مناسب شرکا و افشاء گزارش‌های اضافی در صورت‌های مالی بیان کرده‌اند. کیفیت حسابرسی همچنین شامل پایبندی به منشور اخلاقی و مستقل بودن حسابرس است. از سوی دیگر، یکی از اصلی‌ترین نشانه‌های منفی برای سطح پایین کیفیت حسابرسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی است، زیرا بررسی‌ها نشان می‌دهد که این اقدام سیگنال‌های بدی به سرمایه‌گذاران و طلبکاران شرکت می‌دهد. مطالعات قبلی همچنین از شاخص‌هایی برای کیفیت حسابرسی مانند اقلام تعهدی غیرعادی، تعداد دعاوی قانونی علیه حسابرس، اظهارنظر تداوم فعالیت و حواله‌نامه حسابرسی استفاده

می‌کردند. این مطالعات با هدف یافتن قابل اعتمادترین معیارهای کیفیت حسابرسی انجام شد و در عین حال، ناکافی بودن هر یک از شاخص‌های واحد را برای انعکاس جداگانه کل ساختار کیفیت حسابرسی نشان داد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم در سطح خطای پنج درصد نشان داد: قصد ترک شغل حسابرس بر عملکرد حسابرسی تأثیر منفی معنادار دارد. نتایج به دست آمده با مطالعات هگازی و همکاران (۲۰۲۳)، کاظمی و همکاران (۱۳۹۸) همسو می‌باشد. عدم تعارض در نقش حسابرسان بر تصمیمات غیراخلاقی تأثیر معنادار دارد. عملکرد مؤسسه حسابرسی شامل چندین معیار است. این جنبه‌ها می‌تواند شامل کارایی، مشتری و مسائل مربوط به کیفیت باشد. مشتری معمولاً نگران رفتار نامناسب حسابرس است. کارایی مربوط به انجام حسابرسی به روش مقرون به صرفه در برنامه زمانی مشخص است. در نهایت، کیفیت مستلزم رعایت استانداردهای حسابرسی در انجام کار حسابرسی است. چالش اصلی برای اندازه‌گیری عملکرد مؤسسه حسابرسی، دشواری تعریف معیارهای مناسب برای فعالیت‌های حسابرسی مختلف است. مدیریت کارکنان یک عنصر مهم است زیرا کارکنان محرک عملکرد کلیدی در فرآیند حسابرسی هستند. موضوع برجسته دیگر در ارزیابی عملکرد مؤسسه حسابرسی، استفاده کارآمد از منابع برای کاهش هزینه کل حسابرسی است. عملکرد حسابرسان در مؤسسات حسابرسی به دو شاخص عملکرد حرفه‌ای و تجاری تقسیم می‌شود. اولی مربوط به کمک حسابرسان به کیفیت حسابرسی و دومی مربوط به سودآوری و رشد درآمد همراه با حفظ رابطه خوب با مشتریان است. در نتیجه، عملکرد حسابرسی باید شامل معیارهای مالی و غیرمالی باشد. پژوهش‌های اندکی رابطه بین اجزای فرسودگی شغلی و عملکرد مؤسسات حسابرسی را ارزیابی کرده‌اند. فرسودگی شغلی حسابرس، جو سازمانی، شفافیت وظایف حسابرسی و قصد ترک شغل بر کیفیت حسابرسی و به طور پیش فرض، بر عملکرد مؤسسه حسابرسی تأثیر معناداری دارد. عملکرد مؤسسه حسابرسی با درآمد سالانه، به موقع بودن حسابرسی و کاهش هزینه انجام یک پروژه حسابرسی اندازه‌گیری می‌شود.

بر اساس نتایج حاصل از انجام پژوهش، پیشنهادات کاربردی منتج از فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر می‌باشند: با توجه به اثر معنی‌دار قصد ترک شغل حسابرس بر کیفیت حسابرسی، به مؤسسات و سازمان‌های حسابرسی کشور توصیه می‌شود جهت افزایش کیفیت حسابرسی سعی کنند تا بیشترین میزان حفظ حسابرسان مهیا کنند تا باعث ارتقای عملکرد کارکنان و در نتیجه کیفیت بالای حسابرسی شوند.

با توجه به اثر معنی‌دار قصد ترک شغل حسابرس و فرسودگی شغلی (به دلیل حجم کار بالا) بر تصمیمات غیراخلاقی حسابرسان، به شرکا و مدیران حسابرسی توصیه می‌شود، نسبت به مشخص نمودن وظایف شغلی حسابرسان و کاهش حجم کار حسابرسان با جذب کارآموز و حسابرسان جدید، جلو تصمیمات غیراخلاقی حسابرسان را گرفته و آن‌ها به پایبندی به آئین رفتار حرفه‌ای ترغیب کنند.

با توجه به اثر معنی‌دار قصد ترک شغل حسابرس بر عملکرد حسابرسی، به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد از طریق ارتقاء دانش و مهارت‌های حسابرسی، تردید حرفه‌ای حسابرسان را بهبود بخشند. همچنین با ارتقا، تدقیق و تعریف نقش‌های هر یک از حسابرسان در سطوح مختلف (گریدهای مختلف)، انگیزه‌های حسابرسان، هویت حرفه‌ای و سازمانی آن‌ها را ارتقا دهند تا باعث ابقاء آن شده و عملکرد حسابرسی افزایش و در پی آن ادراک اخلاقی حسابداران رسمی نیز بهبود یابد.

برای کاهش ترک شغل و بهبود محیط کار برای سلامت عاطفی باید اقدامات اداری خاصی اجرا شود، از جمله ارزیابی عملکرد مبتنی بر شایستگی و پاداش و به رسمیت شناختن شغل. ارتباطات دوجانبه به منظور اجماع و تسهیل در بهبود فضای کاری سازمانی، مشخص نمودن حدود وظایف هر حسابرس و زدودن بلا تکلیفی ماهیت شغل.

همچنین پیشنهادهای جهت انجام پژوهش‌های آتی عبارتند از:

- بررسی تاثیر قصد ترک شغل حسابرس بر عملکرد و کیفیت حسابرسی با توجه نقش شهرت حسابرس
- بررسی رابطه قصد ترک شغل حسابرس و تصمیمات غیراخلاقی حسابرسان با توجه حق الزحمه حسابرسان
- بررسی اثر ترک شغل حسابرس بر عملکرد وی با در نظر گرفتن نقش آموزش، فرهنگ و ...
- تاثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی، عملکرد حسابرسی.
- بررسی تاثیر ترک شغل حسابرس بر کیفیت حسابرسی، عملکرد حسابرسی با در نظر گرفتن اخلاق حرفه‌ای و فلسفه اخلاقی شخصی.

در این پژوهش ضمن محدودیت‌های ذاتی مترتب بر انجام پژوهش از طریق پرسشنامه، می‌توان به گفت با توجه به اینکه این پژوهش به صورت مقطعی انجام شده است، به این دلیل، نتیجه‌گیری درباره علیت را دشوار می‌سازد. همچنین ممکن است برخی از افراد از ارائه پاسخ واقعی خودداری کرده و پاسخ غیر واقعی داده باشند.

فهرست منابع

ابراهیمی نژاد، مهدی، و محی‌الدینی، زهرا. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین انتخاب کارکنان و اثربخشی سازمان مورد سنجی در مجتمع مس سرچشمه رفسنجان، *مجله پژوهش‌های مدیریت عمومی*، ۲(۳)، ۱۱۷-۱۴۷.

احمدزاده، طه، خیراللهی، فرشید، شاه‌ویسی، فرهاد، و طاهرآبادی، علی‌اصغر. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، *حسابداری سلامت*، ۶(۲)، ۱-۲۳. doi: 10.30476/jha.2018.39380

رحیم نیا فریبرز، و نیکخواه فرخانی، زهرا. (۱۳۹۰). تاثیر جو اخلاقی سازمان بر هویت سازمانی و تمایل به ترک خدمت فروشندگان، *اخلاق در علوم و فناوری*، ۶(۴): ۸۵-۹۵. doi: 20.1001.1.22517634.1390.6.4.9.8

غلامی فتیده، اشکان، مهرانی، کاوه و تحریری، آرش. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر فشار زمانی، تعارض کار-خانواده و ابهام نقش بر رفتار کاهنده کیفیت حسابرسی با اثر میانجی استرس شغلی: تحلیلی از محیط حسابرسی ایران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۹(۷۶)، ۹۶-۶۵. doi: 10.22054/qjma.2023.71177.2420

قاضی‌زاده، مصطفی، امانی، جمشید، و کریمی خسرو، حسین. (۱۳۸۸). بررسی عوامل مؤثر بر ماندگاری سازمانی نیروی انسانی. *نشریه علمی راهبردهای بازرگانی*، ۶(۲۹)، ۲۹-۴۰. https://cs.shahed.ac.ir/article_1969.html

کاظمی، فضل‌اله، زارع، امین، سپهری، سعید، و روستایی، سعیده. (۱۳۹۶). جو مسموم سازمانی و تمایل به ترک شغل: تبیین نقش میانجی‌گر استرس شغلی و فرسودگی شغلی. *فصلنامه زن و جامعه*، ۸(۳۲)، ۷۵-۱۰۲. doi: 20.1001.1.20088566.1396.8.32.5.0

مسرور رودسری، دریادخت، صالحی، زهرا، و حقانی، حمید. (۱۴۰۱). ارتباط فرسودگی شغلی با جو سازمانی ادراک شده در پرستاران شاغل در مراکز آموزشی درمانی دانشگاه علوم پزشکی ایران. *نشریه پرستاری ایران*، ۳۵ (۱۳۷)، ۲۷۶-۲۸۹. doi: 10.32598/ijn.35.137.2889.1

مرویان حسینی، زهرا، و لاری دشت بیاض، محمود. (۱۳۹۴). بررسی نقش فرسودگی شغلی در رابطه بین استرس و عملکرد شغلی حسابرسان. *حسابداری سلامت*، ۴ (۱)، ۵۷-۸۰. doi: 10.30476/JHA.2015.17011

نظری پور، محمد، و زکی زاده، بابک. (۱۴۰۱). بررسی تأثیرهای فشار زمانی، تعارض کار - خانواده و ابهام نقش بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی با میانجیگری استرس شغلی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹ (۴)، ۷۳۷-۷۴۴. doi: 10.22059/acctgrev.2023.344298.1008693

Ahmadzadeh, T., F. kheirollahi, F. Shahveisi, & A. Taherabadi. (2018). Investigating the Relationship between Personality Dimensions and Gender with Reduced Audit Quality Behaviors. *Journal of Health Accounting*, 6(2), 1-23. doi: 10.30476/jha.2018.39380 [In Persian]

Rahmawati, H. S., & Indrijawati, A. (2020). Auditor Experience, Work Load, Personality Type, And Professional Auditor Skeptisism Against Auditors' Ability In Detecting Fraud. *Talent Development & Excellence*, 12(2), 1878-1890.

Armstrong, S. J. (2000). The influence of individual cognitive style on performance in management education. *Educational Psychology*, 20(3), 323-339. doi: 10.1080/014434100750018020

Astuty, W., Anindya, D. A., Ovami, D. C., & Pasaribu, F. (2022). The impact of due professional care, time budget pressure and dysfunctional behavior on audit quality. *Academy of Entrepreneurship Journal*, 28(1), 1-10. <https://www.proquest.com/info/openurldocerror>

Bangun, Y. K., & Asri, M. (2017). Auditor ethical decision making. *Scientific Research Journal*, 5(6), 1. <https://www.scirj.org/papers-0617/scirj-P0617405.pdf>

Bonner, S. E. (1994). A model of the effects of audit task complexity. *Accounting, organizations and society*, 19(3), 213-234. doi: 10.1016/0361-3682(94)90033-7

Buchan, H. F. (2004). *Public accountants' ethical intentions: extending the theory of planned behavior*. State University of New York at Binghamton.

Cheng, Y., Haynes, C. M., & Yu, M. D. (2021). The effect of engagement partner workload on audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 36(8), 1068-1091. doi: 10.1108/MAJ-04-2020-2635

DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326. doi: 10.1016/j.jacceco.2014.09.002

Dess, G. G., & Shaw, J. D. (2001). Voluntary turnover, social capital, and organizational performance. *Academy of management review*, 26(3), 446-456. doi: 10.5465/amr.2001.4845830

Duffy, K.G., & Atwater, E. 2002. *Psychology for Living: Adjustment, Growth, and Behavior Today*. New Jersey: Prentice Hall.

Dupré, K. E., & Day, A. L. (2007). The effects of supportive management and job quality on the turnover intentions and health of military personnel. *Human Resource Management: Published in Cooperation with the School of Business Administration, The University of Michigan and in Alliance with the Society of Human Resources Management*, 46(2), 185-201. doi.org/10.1002/hrm.20156

Dye, R. A. (1995). Incorporation and the audit market. *Journal of Accounting and Economics*, 19(1), 75-114. doi: 10.1016/0165-4101(94)00375-F

- Ebrahiminejad, M., & Mohyaddini, Z. (2009). The study of the relationship between personnel selection and the organization effectiveness Case Study in Rafsanjan Sarcheshmeh Copper Complex. *Management Researches*, 2(3), 117-147.
- Ghazizadeh, M., & Amanee, J. (2020). Employee Retention: An Investigation on The Influencing Factors. *Commercial Strategies*, 6(29), 29-40. https://cs.shahed.ac.ir/article_1969.html?lang=en [In Persian]
- Gholami Fatideh, A., K. mehrani & A. Tahriri. (2023). The Effect of time pressure, work-family conflict and role ambiguity on audit quality reduction behavior with the Mediating effect of work stress: An Analysis of the Iranian Audit Environment. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 19(76): 65-96. doi: 10.22054/qjma.2023.71177.2420 [In Persian]
- Hegazy, M., El-Deeb, M. S., Hamdy, H. I., & Halim, Y. T. (2023). Effects of organizational climate, role clarity, turnover intention, and workplace burnout on audit quality and performance. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 19(5), 765-789. doi: 10.1108/JAOC-12-2021-0192
- Henseler, J., & Sarstedt, M. (2013). Goodness-of-fit indices for partial least squares path modeling. *Computational statistics*, 28, 565-580. doi: 10.1007/s00180-012-0317-1
- Hoang, K., Jamal, K., & Tan, H. T. (2019). Determinants of audit engagement profitability. *The Accounting Review*, 94(6), 253-283. doi: 10.2308/accr-52438
- Hossain, M., Lim, C. Y., & Siang Tan, P. M. (2010). Corporate governance, legal environment, and auditor choice in emerging markets. *Review of pacific basin financial markets and policies*, 13(01), 91-126. doi: 10.1142/S0219091510001883
- Hu, K. H., Chen, F. H., & Tzeng, G. H. (2018). CPA firm's cloud auditing provider for performance evaluation and improvement: an empirical case of China. *Technological and Economic Development of Economy*, 24(6), 2338-2373. doi: 10.3846/tede.2018.6619
- Johansen, T. R., & Christoffersen, J. (2017). Performance evaluations in audit firms: Evaluation foci and dysfunctional behaviour. *International Journal of Auditing*, 21(1), 24-37. doi: 10.1111/ijau.12079
- Kanfer, R., & Ackerman, P. L. (1989). Motivation and cognitive abilities: An integrative/aptitude-treatment interaction approach to skill acquisition. *Journal of applied psychology*, 74(4), 657. doi: 10.1037/0021-9010.74.4.657
- Kazemi, F., A. Zare, S. Sepehry, & S. Roostae. (2018). The Impact of Organizational Toxic Climate on Intention to leave job among female nursing: Explaining the role mediator of Stress and Job burnout. *Quarterly Journal of Woman and Society*, 8(32), 75-102. doi: 20.1001.1.20088566.1396.8.32.5.0 [In Persian]
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A journal of practice & theory*, 32(Supplement 1), 385-421. doi: 10.2308/ajpt-50350
- Libby, R., & Frederick, D. M. (1990). Experience and the ability to explain audit findings. *Journal of accounting research*, 28(2), 348-367. doi: 10.2307/2491154
- Marvian Hosseini, Z., & Lariye Dashte Bayaz M. (2015). Investigation the Role of Occupational Burnout on the Relationship Between Stress and Job Performance of Auditors. *Journal of Health Accounting*, 4 (1), 57-80. doi: 10.30476/JHA.2015.17011 [In Persian]
- Masror Roudsary, D., Salehi, Z., & Haghani, H. (2022). Relationship between job burnout and organizational climate in nurses working in teaching hospitals affiliated to Iran University of Medical Sciences. *Iran Journal of Nursing*, 35(137), 276-289. doi: 10.32598/ijn.35.137.2889.1 [In Persian]
- Mitchell, M. S., Baer, M. D., Ambrose, M. L., Folger, R., & Palmer, N. F. (2018). Cheating under pressure: A self-protection model of workplace cheating behavior. *Journal of Applied Psychology*, 103(1), 54. doi: 10.1037/apl0000254

- Nazaripour, M., & B. Zakizadeh. (2022). Investigating the Impacts of Time Pressure, Work-family Conflict, and Role Ambiguity on Audit Quality Reduction Behavior Mediated by Work Stress. *Accounting and Auditing Review*, 29(4), 714-737. doi: 10.22059/acctgrev.2023.344298.1008693. [In Persian]
- Newstrom, J. W., & Ruch, W. A. (1975). Ethics of management and management of ethics. *MSU Business Topics*, 23(1), 29-37.
- Putra, M. D. P., Widanaputra, A. A. G. P., Ramantha, I. W., & Gayatri, G. (2020). The effect of organizational commitments in auditor performance with dysfunctional audit behavior as mediation variables. *International research journal of management, IT and social sciences*, 7(1), 45-52. doi: 10.21744/irjmis.v7n1.812
- Putri, N. K., Adawiyah, W. R., & Pramuka, B. A. (2017). Independence of audit ethical decision making process: A case of Indonesia. *DLSU Business & Economics Review*, 26(2), 115-124. <https://www.ejournals.ph/article.php?id=11289>
- Rahimnia, F., & Nikkhah, F. Z. (2012). The effects of ethical climate on organizational identity and turnover Intentions among salespeople. *Ethics in Science and Technology*. 6(4), 84-94. doi: 20.1001.1.22517634.1390.6.4.9.8 [In Persian]
- Rifai, M. H., & Mardijuwono, A. W. (2020). Relationship between auditor integrity and organizational commitment to fraud prevention. *Asian Journal of Accounting Research*, 5(2), 315-325. doi: 10.1108/AJAR-02-2020-0011
- Samagaio, A., & Felício, T. (2022). The influence of the auditor's personality in audit quality. *Journal of Business Research*, 141, 794-807. doi: 10.1016/j.jbusres.2021.11.082
- Simnett, R. (1996). The effect of information selection, information processing and task complexity on predictive accuracy of auditors. *Accounting, Organizations and Society*, 21(7-8), 699-719. doi: 10.1016/0361-3682(96)00006-2
- Simnett, R., & Trotman, K. (1989). Auditor versus model: Information choice and information processing. *Accounting Review*, 514-528. <https://www.jstor.org/stable/247603>
- Tan, H. T., Ng, T. B. P., & Mak, B. W. Y. (2002). The effects of task complexity on auditors' performance: The impact of accountability and knowledge. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(2), 81-95. doi: 10.2308/aud.2002.21.2.81
- Wagoner, J. (2011). Financial Information and Rational Irrationality. *Journal of Financial Service professionals*, 65(1).
- Yeo, G. B., & Neal, A. (2004). A multilevel analysis of effort, practice, and performance: effects; of ability, conscientiousness, and goal orientation. *Journal of applied psychology*, 89(2), 231. <https://psycnet.apa.org/buy/2004-12430-004>
- Yulianti, Y., Zarkasyi, M. W., Suharman, H., & Soemantri, R. (2024). Effects of professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence on the ability to detect fraud through reduced audit quality behaviors. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 15(3), 385-401. doi: 10.1108/JIABR-02-2021-0076
- Zaim, H., Kurt, İ., & Tetik, S. (2012). Casual analysis of employee satisfaction and performance: A field study in the finance sector. *International Journal of Business and Management Studies*, 4(1), 31-42. <https://dergipark.org.tr/en/pub/ijbms/issue/26066/274638>
- Zhang, J., & Chaaban, J. (2013). The economic cost of physical inactivity in China. *Preventive medicine*, 56(1), 75-78. doi: 10.1016/j.ypmed.2012.11.010

Investigating the effect of managers' narcissism and overconfidence on the comparability of financial reports

Sharzad Seraj¹, Mohammad Reza Hamzah²

Received: February 06, 2024

Accepted: June 15, 2024

Abstract

Purpose: Narcissism is a personality trait in which a person tends to be admired, exaggerate, and magnify himself. Narcissistic managers will be more able to use power and information asymmetry to intervene in false financial reporting. Therefore, based on this argument, the current research aims to investigate the effect of self-obsession and overconfidence of managers on the comparability of financial reports.

Methodology: The sample consists of 167 companies listed on the Tehran Stock Exchange from 2012 to 2012.

Findings: The results of the research findings show that managers' narcissism affects the comparability of financial statements. Also, excessive confidence of managers affects the comparability of financial reports.

Originality: Managers who are narcissistic use their skills in deceit, fraud, and intimidation to maintain their leadership position. In most cases, narcissistic managers are pursuing great achievements within the company. That's why they tend to engage in bold strategic-operational actions and risky business ventures, aiming to demonstrate their best performance to others and ultimately become admired and recognized, thus gaining self-esteem and greatness for themselves; resorting to deceptive activities to achieve this goal.

Keywords: Ability to compare financial statements, narcissism, overconfidence of managers.

JEL Classification: G10

1. Assistant Professor, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (shahrzad.seraj@iau.ac.ir)

2. Master's student of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Cite this paper: Seraj, S., & Hamzah, M. R. (2024). Investigating the effect of managers' narcissism and overconfidence on the comparability of financial reports. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 2(1), 92-110. [In Persian]

بررسی تأثیر خودشیفتگی مدیران و بیش اعتمادی بر قابلیت مقایسه گزارش های مالی

شهرزاد سراج^۱، محمدرضا حمزه^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۱/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۳/۲۶

چکیده

هدف: خودشیفتگی یک ویژگی شخصیتی است که فرد در آن تمایل دارد مورد تحسین واقع شده و در مورد خود اغراق و بزرگنمایی نماید. مدیران خودشیفته بیشتر قادر خواهند بود تا از قدرت و عدم تقارن اطلاعات به منظور مداخله در گزارشگری مالی نادرست استفاده کنند. بر پایه این استدلال، هدف از پژوهش حاضر بررسی تأثیر خودشیفتگی مدیران و بیش اعتمادی بر قابلیت مقایسه گزارش های مالی است.

روش شناسی: نمونه متشکل از ۱۶۷ شرکت طی سال های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۱ از شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران است.

یافته ها: نتایج یافته های پژوهش نشان می دهد که خودشیفته بودن مدیران بر قابلیت قیاس صورت های مالی تأثیرگذار است. همچنین، اطمینان بیش از حد مدیران بر قابلیت قیاس بودن گزارش های مالی اثرگذار است.

دانش افزایی: مدیران خودشیفته به منظور حفظ موقعیت رهبری، مهارت های خود را در فریب و تقلب و تهدید به کار می گیرند. در بیشتر مواقع مدیران خودشیفته در پی دستیابی به دستاوردهای بزرگ در شرکت هستند. به همین دلیل آنان به سمت وسوی اجرای اقدامات جسورانه راهبردی- عملیاتی و انجام کسب و کارهای مخاطره آمیز سوق پیدا می کنند و ممکن است برای رسیدن به این هدف و نشان دادن بهترین عملکرد از جانب خودشان به دیگران و نهایتاً برای اینکه مورد تحسین واقع شده و به رسمیت شناخته شوند و از این طریق عزت و بزرگی را برای خود فراهم کنند؛ به انجام فعالیت های متقلبانه روی بیاورند.

کلیدواژه ها: بیش اعتمادی مدیران، خودشیفتگی، قابلیت مقایسه صورت های مالی.

طبقه بندی موضوعی: G10

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (shahrzad.seraj@iau.ac.ir)

۲. دانشجوی کارشناسی حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

استناد: سراج، شهرزاد، و حمزه، محمدرضا. (۱۴۰۳). بررسی تأثیر خودشیفتگی مدیران و بیش اعتمادی بر قابلیت مقایسه گزارش های مالی. *حسابداری و شفافیت مالی*، ۲(۱)، ۹۲-۱۱۰.

مقدمه

یکی از ویژگی‌های اصلی گزارش‌های مالی شرکت، قابلیت مقایسه آن‌ها می‌باشد. بنابراین ویژگی قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی با مقایسه کردن جریان‌های حال با جریان‌های قبلی به استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی برای تصمیم‌های مناسب سرمایه‌گذاری بسیار کمک می‌کند. لذا مدیرانی که گزارش‌های مالی را به افراد استفاده‌کننده جهت تصمیم‌گیری ارائه می‌کنند از یک ثبات رویه برای تهیه گزارش‌های مالی پیروی می‌کنند. لذا مدیران همواره بایستی از خط‌مشی پذیرفته شده و روش‌های یکسان در انجام گزارش‌های مالی سال‌های قبل در راستای افزایش قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی استفاده نمایند و از منظر اعداد و مطابقت با اصل پیش‌بینی شده از یک ثبات و یکنواختی رویه برخوردارند (آگنیهاتری^۱ و باتاچاریا، ۲۰۲۴). با توجه به اینکه گزارش‌های مالی ارائه شده به افراد استفاده‌کننده حاصل برآیندها حرکت مدیران شرکت‌ها است بنابراین پاسخگویی تهیه آن‌ها و درستی گزارش‌های مالی بر عهده مدیران می‌باشد (پوترا و سیتیوان^۲، ۲۰۲۴).

بر اساس تئوری موجود در خرد، رفتار افراد بر اساس ویژگی‌های شخصی آن‌ها می‌باشد و بر همین اساس انتظار بر آن است که عامل‌های رفتاری در شخصیت مدیران شرکت‌ها، تصمیم‌های مدیران در ساختار شرکت و استراتژی‌های شرکت به عنوان عوامل تعیین‌کننده هستند. لذا شناسایی کردن این عامل‌ها باعث تغییر در روند تصمیم‌های مدیران می‌شود که یکی از این عوامل نیز خود شیفته بودن مدیریت است. خود شیفته بودن مدیران به عنوان یک ساختار شخصیتی باعث بروز علائمی همچون درخواست‌های شخصی، پاسخ دادن به دیگران و پردازش کردن قابل تشریح است (اوسی بانسو^۳ و همکاران، ۲۰۱۴). از منظر قابل مقایسه بودن مدیران خودشیفته دست به اقداماتی می‌زنند که از عرف سرپیچی می‌کنند و به دنبال توجه کردن به آن‌ها هستند. این حرکت‌ها امکان دارد که بر عملکرد شرکت تاثیرگذار باشد. اکثریت مدیران خودشیفته در پی دستیابی به دستاوردهای بالا می‌باشند و به دنبال اقدام‌هایی جسورانه در راستای طرح‌های استراتژیک و عملیاتی خواهند کرد تا از این طریق تصمیم‌های آن‌ها باعث سود در شرکت شوند (اولسن و استکلبرگ^۴، ۲۰۱۶).

بنابراین مدیران شرکت‌ها همواره در پی کسب بهترین درجه از عملکرد شرکت می‌باشند که به احتمال بسیار بالا آن‌ها اقدامات متقلبانه‌ای انجام می‌دهند و اندازه‌گیری عملکرد مالی به عنوان یک بازتاب از تصمیم‌های مدیران شناخته خواهد شد، چراکه این نوع از سازوکارها مورد تحسین قرار می‌گیرند. این عامل قادر به عنوان یک عامل خودشیفته بودن در مدیران باشد (یانگ^۵ و همکاران، ۲۰۲۴). بنابراین در پژوهش‌های صورت گرفته مدیران بیش اعتماد در زمینه‌های مالی رفتاری بیشتر مورد توجه محققان قرار گرفته است (آزیودا^۶ و همکاران، ۲۰۲۴). لذا گزارش‌های مالی که غیرقابل مقایسه هستند بیانگر گزارشگری مالی بی کیفیت است که این امر نشان از پنهان کردن مدیران از استراتژی سرمایه‌پذیر تهاجمی است. به طور ویژه، مدیران دارای بیش اعتمادی نیز همواره بازار سرمایه را دست کم می‌گیرند و از تامین سرمایه‌های جدید برای شرکت دوری می‌کنند. لذا هنگامی که پیش‌بینی‌های آن‌ها خوش‌بینانه باشند، این

1. Agnihotri & Bhattacharya

2. Putra & Setiawan

3. Osei Bonsu

4. Olsen & Stelberg

5. Yang

6. Azevedo

احتمال وجود دارد که در طرح‌های درون شرکت سرمایه‌گذاری کنند (شن^۱ و همکاران، ۲۰۲۴؛ فدارابا^۲ و همکاران، ۲۰۲۴). بنابراین مرجع درونی موجود در شرکت برای مدیران با بیش اعتمادی بالا بسیار سریع‌تر از دسترس خارج خواهند شد. بنابراین، طرح سوال بعدی بدین‌گونه است که آیا مدیران دارای اعتمادبه‌نفس بیش‌ازحد، گزارش‌های مالی را با کاهش قابلیت مقایسه؛ دست‌کاری می‌کنند تا از علامت‌های منفی بیش از حد سرمایه‌گذاری درون شرکت جلوگیری شود؟ لذا بر پایه این نظریات، پژوهش حاضر درصدد بررسی پاسخ به این سؤال است که آیا خود شیفته بودن و اطمینان بیش از حد مدیران بر قابلیت مقایسه گزارش‌های مالی رابطه معناداری وجود دارد یا خیر؟ در صورت صحیح بودن پاسخ فوق، نوع رابطه به چه شکل است؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

شخصیت خودشیفته مدیران بر تصمیمات آن‌ها تاثیرگذار است (ویلیامز^۳ و همکاران، ۲۰۲۴). چنین مدیرانی به احتمال بسیار بالا دارای باورهای قوی و روش‌های رهبری هستند. ژو^۴ (۲۰۲۴) بر این باور است که آن‌ها بیشتر بر نیازهای خود برای تحسین و قدرت تکیه می‌کنند. باسا و سبیکا^۵ (۲۰۲۴) استدلال می‌کنند که باورهای معمولی آن‌ها نشان می‌دهد که آن‌ها دارای برخی ویژگی‌ها هستند، از جمله هوش، شایستگی، نوآوری و رهبری، که به نوبه خود ممکن است باعث شود آن‌ها توانایی‌ها و قضاوت خود را بیش از حد ارزیابی کنند (صفرزاده و محمدیان، ۲۰۲۴). بر این اساس، چاترجی و پولاک^۶ (۲۰۱۷) بر این باورند که افراد خودشیفته انگیزه بالایی در جستجوی شخصیت‌های بیش از حد برآورده می‌کنند، که معمولاً با انواع مختلف ویژگی‌هایی که تشویق و تحسین را برانگیخته می‌شوند، مجدداً تأیید می‌شود. بنابراین، چنین نفسی احتمالاً بر تصمیمات مدیریتی برای انتخاب استراتژی‌ها (چاترجی و همبریک^۷، ۲۰۱۱؛ دیکلی و همکاران، ۲۰۱۲؛ ژو و چن، ۲۰۱۵) اهداف سازمان برای بهبود عملکرد تأثیر می‌گذارد. در همین راستا؛ آمرنیک و کریگ^۸ (۲۰۱۰) معتقدند که ارزیابی عملکرد مالی توسط گزارش‌های تهیه شده، به عنوان بازتابی از تصمیمات و اقدامات مدیران عامل، ممکن است یکی از عوامل خودشیفتگی در بین مدیران باشد که به رسمیت شناخته شده، تحسین شده و همچنین نشان‌دهنده آن‌ها است. کرامت و همکاران (۲۰۱۶) استدلال می‌کنند که مدیران عامل به دنبال تجربه، ارزش‌ها و شخصیت‌هایشان به تدوین استراتژی شرکت و سازمان کمک می‌کنند.

برای اندازه‌گیری این احتمال که قابلیت مقایسه سیستم حسابداری بین دو شرکت در تولید صورت‌های مالی مشابه برای رویدادهای اقتصادی مشابه بیشتر است (دی فرانکو^۹ و همکاران، ۲۰۱۱). آن‌ها دریافتند که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی به طور مثبت با دقت نتایج و پیش‌بینی‌های تحلیل‌گران مرتبط است. در مقابل، با پراکندگی تحلیل‌گران در پیش‌بینی سود ارتباط منفی دارد. قابل مقایسه بودن سیستم حسابداری ممکن است منجر به پیش‌بینی‌های دقیق‌تر تحلیل‌گران شود که بر اساس اطلاعات مالی قابل مقایسه است. در نتیجه، مقایسه صورت‌های مالی را می‌توان

1. Shen

2. Fedorova

3. Williams

4. Xu

5. Botha & Sibeko

6. Chatterjee & Polloc

7. Chatterjee & Hambrick

8. Amernic & Craig

9. De Franco

اندازه‌گیری کیفی مؤثر بر پیگیری تبلیغاتی اطلاعات در نظر گرفت که انتظار می‌رود در فرآیندهای تصمیم‌گیری مفید باشد. به طور نمونه، چوی و همکاران (۲۰۱۵) استدلال می‌کنند که قابلیت مقایسه سیستم حسابداری ممکن است با ارتقای مهارت‌های تحلیلگران برای انعکاس آن در قیمت‌های سهام آتی، سودهای آتی ناشی از بازده فعلی را بهتر منعکس کند. شین و همکاران (۲۰۱۴) نشان می‌دهد که انتظار می‌رود قابلیت مقایسه حسابداری تمایل پذیره‌نویسان به قیمت‌گذاری کمتر را کاهش دهد. سپس، مدیران از طریق در نظر گرفتن شرکت‌های ارائه دهنده سهام با تجربه، بیش از حد قیمت‌گذاری می‌کنند که منجر به تصمیم‌گیری‌های ارزش‌گذاری بهتر می‌شود. اخیراً پیشنهاد شده است که با ارائه اطلاعات مفید در مورد شرکت‌های هدف خریدارها، خریدارها تصمیمات کسب بهتری را در قابلیت مقایسه حسابداری در شرکت‌های هدف اتخاذ می‌کنند (چن و همکاران، ۲۰۱۸). با توجه به ادبیات پیشین، مشخص شده است که قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری یک شاخص کیفی است که می‌تواند با دستکاری یا دست کم گرفتن ارقام حسابداری دستکاری شود. همچنین مدیران با نادیده گرفتن استانداردها و چارچوب‌های گزارشگری مالی قادر به ارائه گزارش‌های مالی مبهم می‌باشند. همچنین، مدیران خودشیفته احتمالاً نتایج نامطلوب داخلی تصمیمات خود را از دست می‌دهند و تمایل دارند هنگام برقراری ارتباط با سهامداران در مورد عملکرد شرکت، اطلاعات را نادیده بگیرند. علاوه بر این، چنین مدیران عاملی، مشابه مدیران عاملی که بیش از حد اعتماد به نفس دارند، ممکن است عمداً اطلاعات واقعی را تحریف کنند تا سرمایه‌گذارانی را که مجاز به توافق بر سر پروژه‌هایی هستند که برای ادامه آن‌ها نیاز به مجوز دارند، متقاعد کنند. بنابراین، خودشیفتگی مدیران منجر به عدم افشای اخبار بد می‌شود (کیم و همکاران، ۲۰۱۵) و در نتیجه بر مقایسه صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد. بنابراین، انتظار می‌رود که خودشیفتگی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تأثیر بگذارد.

هام^۱ و همکاران (۲۰۱۷) نشان می‌دهد که خودشیفتگی مدیران که با اندازه امضا سنجیده می‌شود، باعث اشتباهات بیشتری در تهیه گزارش‌های مالی شرکت‌ها می‌شود. شواهد آن‌ها همچنین حاکی از رابطه بین خودشیفتگی مدیریتی با سودآوری شرکت‌ها، کیفیت کنترل داخلی پایین‌تر و امکان ارائه مجدد صورت‌های مالی است. قاضی و همکاران (۲۰۰۹) نشان داد که خودشیفتگی مدیران منجر به کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود و این به نوبه خود باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسان مستقل می‌شود. فانگ و همکاران (۲۰۱۹) نشان می‌دهد که خودشیفتگی رهبر به طور مثبت و قابل توجهی بر سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی خارجی در سطح شرکت تأثیر می‌گذارد. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که به نظر می‌رسد خودشیفتگی رهبر محرکی برای سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی شرکت باشد. بنابراین، در استخدام مدیران ارشد شرکتی که مسئول مدیریت سرمایه‌گذاری‌های بین‌المللی شرکت هستند، این ویژگی روانی باید علاوه بر سایر صلاحیت‌ها مورد توجه ویژه قرار گیرد.

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

سیف زاده و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین ویژگی‌های مدیریت و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر اساس یک نمونه متشکل از ۷۶۸ سال-شرکت طی سال‌های ۲۰۱۲ تا ۲۰۱۷ پرداختند. نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد که بین استحکام مدیریت، مدیریت سود واقعی و تعهدی، مقایسه‌پذیری رابطه معنادار و منفی وجود دارد و

^۱. Ham

رابطه بین خودشیفتگی مدیریت، اعتماد بیش از حد و تلاش هیئت مدیره و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی مثبت و معنادار است. لیو^۱ و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی توانایی مدیریت و ریسک سقوط قیمت سهام با نقش بیش اعتمادی مدیران بر اساس یک نمونه متشکل از ۲۴۲۸۹ سال-شرکت طی سال‌های ۱۹۹۴ تا ۲۰۱۸ پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که توانایی مدیریت باعث افزایش ریسک سقوط قیمت سهام در زمانی که اعتماد بیش از حد مدیران بالا باشد، می‌گردد. بوزویتینا^۲ و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تاثیر بیش اعتمادی مدیران و خودشیفتگی مدیرعامل بر مسئولیت اجتماعی شرکت با نقش تعدیلی حاکمیت شرکتی پرداختند. آن‌ها با استفاده از اطلاعات ۲۳۶۰ سال-شرکت طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۷ به این نتیجه دست یافتند که خودشیفتگی و بیش اعتمادی مدیران باعث افزایش مسئولیت اجتماعی شرکت می‌شود. علاوه بر این، اثربخشی حاکمیت شرکتی نقش تعدیل کننده بر ارتباط بین خودشیفتگی و بیش اعتمادی مدیران با مسئولیت اجتماعی شرکت می‌شود. الهادی و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهش خود به بررسی قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و کارایی سرمایه‌گذاری شرکت طی سال‌های ۱۹۸۱ تا ۲۰۱۳ پرداختند. یافته‌های حاصل از پژوهش حاکی از آن است که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی ریسک مرتبط با سرمایه‌گذاری کمتر و بیشتر از حد را کاهش می‌دهد. همچنین رقابت بازار محصول رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و کارایی سرمایه‌گذاری را تعدیل می‌کند.

از آنجایی که اکثر مطالعات صورت گرفته در داخل کشور بر تاثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با سایر متغیرهای مالی و حسابداری سنجیده شده است و کمتر پژوهشی در راستای موضوع پژوهش حاضر پرداخته شده، لذا در ادامه سعی گردید تا به حداقل پژوهش‌هایی پرداخته شود که مرتبط با موضوع پژوهش حاضر باشد. بزرگ اصل و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی خودشیفتگی مدیرعامل و ریسک تقلب در گزارشگری مالی با تأکید بر نقش حسابرسان و کمیته حسابرسی با استفاده از یک نمونه متشکل از ۹۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ پرداختند. یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که رابطه مثبت و معنادار بین خودشیفتگی مدیرعامل و ریسک تقلب در گزارشگری مالی وجود دارد؛ همچنین یافته‌ها حاکی از اثر تعدیل کننده تلاش حسابرسان، تخصص حسابرسان و رئیس کمیته حسابرسی در رابطه بین خودشیفتگی مدیرعامل و ریسک تقلب در گزارشگری مالی است. کلانتری و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و ساختار سررسید بدهی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از یک نمونه متشکل از ۱۱۱۵ سال-شرکت در طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ پرداختند. آنچه در جمع بندی و نتیجه گیری کلی آزمون فرضیه تحقیق می‌توان عنوان کرد، این است که بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و ساختار سررسید بدهی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود ندارد. محمدی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی اثر بیش اعتمادی مدیران بر راهکارهای تامین مالی شرکت‌ها با استفاده از یک نمونه متشکل از ۱۳۹ شرکت طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد که بین اعتماد به نفس بیش از حد مدیران و تامین مالی از طریق منابع داخلی شرکت رابطه معکوس و معناداری وجود دارد. همچنین رابطه مستقیم و معناداری میان اعتماد به نفس بیش از حد مدیران و تامین مالی از طریق منابع خارج از شرکت وجود دارد.

^۱. Liu

^۲. Bouzoutina

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: خود شیفته بودن مدیران بر قابلیت قیاس بودن گزارش‌های مالی تاثیرگذار است.
فرضیه دوم: اطمینان بیش از حد مدیران بر قابلیت قیاس بودن گزارش‌های مالی تاثیرگذار است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، پژوهشی کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها از نوع تحقیقات نیمه تجربی پس‌رویدادی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری است، یعنی بر مبنای تجزیه و تحلیل اطلاعات گذشته انجام گرفته است. از نظر روش تحلیل داده‌ها نیز تحقیق همبستگی است، زیرا پژوهش حاضر در پی یافتن رابطه بین متغیرهای پژوهش در یک جامعه آماری است. داده‌های پژوهش از طریق وب سایت سازمان بورس اوراق بهادار تهران گردآوری گردید. در نهایت، با توجه به حجم نمونه‌ها، از نرم‌افزار ایویوز نسخه سیزدهم و استاتا برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شد. جدول ۱ فرآیند انتخاب نمونه و پراکندگی شرکت‌ها بر اساس صنعت را نشان می‌دهد.

جدول ۱. فرآیند انتخاب نمونه و پراکندگی شرکت‌ها بر اساس صنعت

بخش (الف) فرآیند انتخاب نمونه			
ردیف	محدودیت اعمال شده	مشاهده	شرکت
۱	تعداد کل شرکت‌ها تا پایان سال ۱۴۰۱	۳۹۴۱	۵۶۳
۲	شرکت‌هایی که تغییر سال مالی یا فعالیت داشته‌اند.	(۵۸۸)	(۸۴)
۳	شرکت‌هایی که طی دوره پژوهش دارای فعالیت نبوده یا ارزش بورس خارج شده‌اند.	(۷۴۲)	(۱۰۶)
۴	شرکت‌های عضو گروه مالی، واسطه‌گری، بانک و بیمه	(۶۲۳)	(۸۹)
۵	شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفندماه نیست.	(۸۱۹)	(۱۱۷)
	نمونه نهایی	۱۱۶۹	۱۶۷
بخش (ب) پراکندگی شرکت‌ها بر اساس نوع صنعت			
۱	خودرو و ساخت قطعات	۲۷	۱۶٪
۲	فلزات اساسی و محصولات فلزی	۲۰	۱۲٪
۳	مواد و محصولات دارویی	۲۰	۱۲٪
۴	پتروشیمی، فرآورده‌های نفتی، شیمیایی، لاستیک و پلاستیک	۱۸	۱۱٪
۵	محصولات کانی، غیرفلزی و سایر معادن	۱۷	۱۰٪
۶	مواد غذایی (شامل قند و شکر)	۱۵	۹٪
۷	سیمان، آهک و گچ	۱۵	۹٪
۸	ماشین‌آلات، تجهیزات و دستگاه‌های برقی	۱۴	۸٪
۹	کاشی و سرامیک	۶	۴٪
۱۰	محصولات کاغذی	۴	۳٪
۱۱	حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات	۳	۲٪
۱۲	رایانه	۲	۱٪
۱۳	زراعت و خدمات وابسته	۲	۱٪
۱۴	سایر	۴	۲٪
	جمع	۱۶۷	۱۰۰٪

متغیرها و نحوه اندازه‌گیری آن

متغیر وابسته: قابلیت مقایسه صورت‌های مالی

متغیر وابسته پژوهش حاضر، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی است که برای اندازه‌گیری آن مطابق با منظور حسن و همکاران (۲۰۲۰)، المالکی^۱ و همکاران (۲۰۲۱)، رضائی پیتته نوئی و عبداللهی (۱۳۹۸) و فروغی و قاسم زاد (۱۳۹۴) از معیار دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) جهت قابلیت مقایسه صورت‌های مالی استفاده شده است. آن‌ها قابلیت مقایسه را شبیه بودن سیستم‌های حسابداری دو شرکت در انعکاس رویدادهای اقتصادی در صورت‌های مالی تعریف کرده‌اند. به منظور اندازه‌گیری سیستم حسابداری یک بانک خاص در هر سال، با استفاده از مدل دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) رگرسیون سری زمانی زیر را با استفاده از سود شش ماهه چهار سال اخیر منتهی به سال t (شاخصی برای صورت‌های مالی) و بازده سهام شش ماهه چهار سال اخیر منتهی به سال t (شاخصی برای رویدادهای اقتصادی) اجرا می‌شود:

$$EARNINGS_{i,t} = \alpha_i + \beta_i RETURN_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن، $EARNINGS_{i,t}$ ، سود خالص شش ماهه و $RETURN_{i,t}$ ، بازده ناخالص سهام در طول شش ماهه t است. ضرایب برآورد شده α_i و β_i ، سیستم حسابداری شرکت i هستند که رویدادهای اقتصادی شرکت را در صورت‌های مالی نشان می‌دهند. با توجه به تعریف دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) از قابلیت مقایسه، چنانچه بتوان دو بانک i و j را با یکدیگر مقایسه کرد، با قرار دادن بازده شرکت i در سیستم حسابداری شرکت j ، انتظار می‌رود نتایج مشابهی به دست آید. بنابراین، برای شرکت j نیز مانند شرکت i با استفاده از داده‌های سری زمانی شرکت j ، ضرایب α_i و β_i (سیستم حسابداری شرکت j) برآورد می‌شود. برای اندازه‌گیری میزان شباهت سیستم‌های حسابداری شرکت‌های i و j ، دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) واکنش حسابداری شرکت i و شرکت j را به رویدادهای اقتصادی شرکت i محاسبه می‌کنند، یعنی $RETURN_{i,t}$.

رابطه (۴):

$$E(EARNINGS)_{ii,t} = \hat{\alpha}_i + \hat{\beta}_i RETURN_{i,t}$$

رابطه (۵):

$$E(EARNINGS)_{ij,t} = \hat{\alpha}_i + \hat{\beta}_i RETURN_{i,t}$$

که در آن $E(EARNINGS)_{ii,t}$ سود پیش‌بینی شده شرکت i با توجه به سیستم حسابداری و بازده شرکت i در شش ماهه t است. به طور مشابه، $E(EARNINGS)_{ij,t}$ سود پیش‌بینی شده شرکت j با توجه به سیستم حسابداری شرکت j و بازده شرکت i در شش ماهه t است. COM_{it} نمره مقایسه‌پذیری دو شرکت i و j است که با ضرب عدد ۱- در میانگین نمره‌های قابلیت مقایسه دوه‌دو شرکت‌ها محاسبه می‌شود؛ یعنی قدر مطلق تفاوت بین سودهای پیش‌بینی شده با استفاده از بازده شرکت i در سیستم حسابداری شرکت‌های i و j برای هشت دوره شش ماهه گذشته:

رابطه (۶):

$$COM_{ijt} = -\frac{1}{8} \times \sum_{t=7}^t |E(EARNINGS)_{ii,t} - E(EARNINGS)_{ij,t}|$$

^۱. Almaleki

با توجه به اینکه COM_{ijt} در رابطه (۴) عددی منفی است، دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) توضیح داده‌اند که ارزش بالاتر COM_{ijt} ، (اختلاف کمتر قدر مطلق رابطه (۴) نشان‌دهنده قابلیت مقایسه بیشتر بین صورت‌های مالی شرکت‌های i و j است. پیرو مطالعات پیشین (دی فرانکو و همکاران، ۲۰۱۱؛ حیب و همکاران، ۲۰۱۷) در پژوهش حاضر از میانگین تمام نمره‌های قابلیت مقایسه در سال t به‌عنوان شاخص قابلیت مقایسه صورت‌های مالی استفاده می‌شود.

متغیرهای مستقل

بیش اعتمادی مدیران: معیار اندازه‌گیری بیش اعتمادی مدیران شرکت‌ها به پیروی از هوانگ^۱ و همکاران (۲۰۱۱)، محمدی و همکاران (۱۳۹۹) از طریق تفاوت سود پیش‌بینی شده سالانه توسط مدیریت و سود واقعی محاسبه می‌شود. اگر در طول دوره مورد مطالعه تعداد دفعاتی که مدیران سود را بیش از واقع پیش‌بینی می‌کند بیشتر از تعداد دوره‌های باشد که سود را کمتر از واقع پیش‌بینی می‌کند مدیریت دارای بیش اعتمادی بوده و متغیر بیش اعتمادی مقدار یک می‌گیرد و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود.

خودشیفتگی مدیران: مطابق با پژوهش طاهری عابد و همکاران (۱۳۹۹) و المالکی و همکاران (۲۰۲۱) از آنجایی که تخمین یا اندازه‌گیری ویژگی شخصیتی مدیران به صورت مستقیم بسیار مشکل است، مطالعات تجربی در جستجوی سنج‌های معتبر و ساده برای دستیابی به این مهم می‌باشند. ارتباط بین خودشیفتگی و اندازه امضاء تاریخچه طولانی در روان‌شناسی دارد (زوئیگنهاف و مارلو^۲، ۱۹۷۳؛ جرجنسن^۳، ۱۹۷۷). متخصصان نشانه شناس و گروهی از روان‌شناسان، معتقدند شیوه امضاء کردن افراد می‌تواند برخی از خصوصیات آنها را آشکار کند. نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که امضاءهای بزرگ‌تر با خصوصیت‌های خودشیفتگی شخصیتی مانند چیرگی خواهی بر دیگران، تکبر، خویشتن‌باوری، احساس محق بودن، انتظار مورد تحسین واقع شدن و تخیلات مربوط به قدرت زیاد در ارتباط می‌باشد؛ این موضوع نشان می‌دهد که افراد خودشیفته دارای اندازه امضاء بزرگ‌تری هستند. هام و همکاران (۲۰۱۷) در خصوص اندازه‌گیری درجه خودشیفتگی مدیران، نتایج مشابهی را از طریق روش پرسشنامه شخصیت خودشیفته ۴۰ سؤالی در مقایسه با روش اندازه‌گیری اندازه امضاء مدیران مشاهده کردند؛ به این صورت که مدیران دارای امتیاز خودشیفتگی بیشتر با استفاده از پرسشنامه شخصیت خودشیفته، اندازه امضاء بزرگ‌تری داشتند. با توجه به مطالب گفته شده، در این تحقیق همانند هام و همکاران (۲۰۱۸)، اوریلی^۴ و همکاران (۲۰۱۷) و هام و همکاران (۲۰۱۷) از اندازه امضاء به‌عنوان سنج اندازه‌گیری خودشیفتگی استفاده گردیده است. برای اندازه‌گیری خودشیفتگی مطابق با پژوهش‌های انجام شده (مانند هام و همکاران، ۲۰۱۷؛ خواجوی و همکاران، ۱۳۹۵؛ اکبرلو و همکاران، ۱۴۰۰)، مربع یا مستطیلی در اطراف امضا طراحی کرده که هر طرف به نقطه پایانی امضا می‌رسد. بعد از انجام این کار، مساحت ناحیه مربعی یا مستطیلی اندازه‌گیری گردیده و در نهایت بر اساس قاعده پاره تو، به دو دهک بالای مساحت امضاء مدیران هر صنعت، عدد یک اختصاص داده که بیانگر مدیران خودشیفته و به دهک‌های دیگر عدد صفر اختصاص داده می‌شود. برای کنترل خطای امضاء مدیران عامل از میانگین امضاءهای موجود هر یک از آن‌ها استفاده گردیده است. لازم به ذکر است امضاء مدیران

1. Huang

2. Zweigenhaft & Marlowe

3. Jorgenson

4. O'Reilly

عامل از گزارش‌های واقع در سایت کدال، یعنی گزارش فعالیت هیئت‌مدیره و همچنین صورت‌های مالی شرکت‌های مورد مطالعه جمع‌آوری شده است.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت: شواهد تجربی کلین (۲۰۰۲) و دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) نشان می‌دهد که شرکت‌های بزرگ‌تر به دلیل برخورداری از پوشش رسانه‌ای گسترده‌تر، توجه بیشتر از سوی بازار و قانون‌گذاران و همچنین پیگیری بیشتر از جانب تحلیل‌گران، از قابلیت مقایسه بیشتری برخوردارند. از این رو در این پژوهش، اندازه شرکت از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت به دست می‌آید.

اهرم مالی: از حاصل نسبت کل بدهی‌های شرکت به کل دارایی‌های شرکت به دست می‌آید. این نسبت در پژوهش‌های سویینی (۱۹۹۴) و گان لی و همکاران (۲۰۱۴) به عنوان متغیر کنترلی بکار گرفته شده است. شرکت‌هایی با درجه بالای اهرم مالی فرصت‌های کمتری برای سرمایه‌گذاری دارند و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی این شرکت‌ها بسیار پایین است.

سودآوری: در رابطه با سودآوری، انتظار می‌رود که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت‌ها با سودآوری رابطه مثبتی داشته باشد (گان لی و همکاران، ۲۰۱۴). لذا در پژوهش حاضر بازده حقوق صاحبان سهام به عنوان سنج سودآوری و یکی دیگر از متغیرهای کنترلی مدنظر قرار گرفته است.

فرصت‌های رشد: گان لی و همکاران (۲۰۱۴) بیان می‌کنند که شرکت‌های با فرصت رشد بالاتر، عدم تقارن اطلاعاتی بیشتری نیز دارند. لذا در این شرکت‌ها مدیران اختیارات بیشتری بر فرآیند گزارشگری مالی اعمال نموده که این به نوبه خود، منجر به کاهش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی می‌شود.

مدل رگرسیونی پژوهش

جهت سنجش فرضیه اول از مدل رگرسیونی زیر استفاده شده است:

رابطه (۷)

$$ACOMP_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 CEON_{i,t} + \beta_2 MTenure_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 GROWTH_{i,t} + \beta_6 ROE_{i,t} + \beta_7 YEAR_{i,t} + \beta_8 INDUSTRY_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

جهت سنجش فرضیه دوم از مدل رگرسیونی زیر استفاده شده است:

رابطه (۸)

$$ACOMP_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Over.C_{i,t} + \beta_2 MTenure_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 GROWTH_{i,t} + \beta_6 ROE_{i,t} + \beta_7 YEAR_{i,t} + \beta_8 INDUSTRY_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:

$ACOMP_{i,t}$: قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت i در سال t ; $CEON_{i,t}$: خودشیفتگی مدیران شرکت i در سال t ; $Over.C_{i,t}$: بیش اعتمادی مدیران شرکت i در سال t ; $LEV_{i,t}$: اهرم مالی شرکت i در سال t ; $ROE_{i,t}$: نرخ بازده حقوق صاحبان سهام شرکت i در سال t ; $SIZE_{i,t}$: اندازه شرکت i در سال t ; $GROWTH_{i,t}$: فرصت‌های شرکت i در سال t ;

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

جدول ۲، آمار توصیفی متغیرهای مورد آزمون که شامل برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی می‌باشد را نشان می‌دهد.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار
قابلیت مقایسه صورت‌های مالی	ACOMP	-۰/۵۵۳	-۰/۵۵۱	-۱/۶۹۶	-۰/۰۰۳	۰/۳۰۷
خودشیفتگی مدیران شرکت	CEON	۰/۹۹۶	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۴۵۵
اهرم مالی شرکت	LEV	۰/۵۳۱	۰/۵۰۲	۰/۱۶۸	۱/۵۷	۰/۲۱۶
نرخ بازده حقوق صاحبان سهام	ROE	۰/۱۶۵	۰/۰۳۳	-۷۲/۷۰	۶/۸۹	۲/۷۷
اندازه شرکت	SIZE	۶/۴۱۹	۶/۳۳۱	۴/۵۰۴	۹/۰۲۳	۰/۷۳۵
فرصت‌های شرکت	GROWTH	۲/۴۵۴	۲/۰۴۸	-۱۱/۲۲۹	۱۲/۵۱۵	۲/۹۳۳

توضیحات:

- کمترین میزان نرخ بازده حقوق صاحبان سهام برای شرکت پارس خودرو در سال ۱۳۹۳ با زیان خالص به مبلغ ۳۵۷۸۴۴۲ میلیون ریال و ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به میزان ۴۹۲۲۵ میلیون ریال است. همچنین بیشترین میزان برای شرکت البرز دارو در سال ۱۳۹۰ با سود خالص ۱۸۹۷۰۳ میلیون ریال و ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به میزان ۴۲۳۷۴۱ میلیون ریال است.

- بیشترین میزان اهرم مالی برای شرکت صنایع ریخته‌گری ایران در سال ۱۳۹۲ با ارزش دفتری بدهی‌های ۳۹۹۸۵۶ میلیون ریال و ارزش دفتری دارایی‌های ۲۵۵۴۰۴ میلیون ریال است.

- اندازه شرکت که از طریق لگاریتم بدست می‌آید بیشترین میزان برای شرکت فولاد مبارکه اصفهان در سال ۱۳۹۹ با میزان ۱۰۴۶۷۳۷۵۰ میلیون ریال است و کمترین میزان برای شرکت کشت و صنعت پیاذر در سال ۱۳۹۰ با ارزش دفتری دارایی به میزان ۳۱۳۲۳ میلیون ریال است.

در جدول فوق برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها شامل میانگین، میانه، حداقل، حداکثر مشاهده‌ها به‌عنوان شاخص‌های مرکزی و انحراف معیار به‌عنوان شاخص پراکندگی و ضریب کشیدگی، ضریب چولگی به‌عنوان شاخص‌های توزیعی ارائه شده است. اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که بیانگر نقطه‌ی تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. برای مثال مقدار میانگین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی ۰/۵۵۱ است که حاکی از آن است که به‌طور متوسط شرکت‌های نمونه حدود ۵۵ درصد از صورت‌های مالی ارائه شده از قابلیت اتکای بالایی برخوردار است. همچنین میانه خودشیفتگی مدیران شرکت نشان‌دهنده آن است که نیمی از شرکت‌های مورد نمونه بیشتر از این مقدار و نیمی دیگر کمتر از این مقدار است و بدین معنی است که مدیران خودشیفته هستند. انحراف معیار یکی از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی است و معیاری برای میزان پراکندگی مشاهدات از میانگین است؛ مقدار این پارامتر برای متغیر انحراف معیار اندازه شرکت برابر با ۰/۷۳۵ است.

آزمون مانایی متغیرهای پژوهش: یکی از عمده‌ترین مشکلات که در رگرسیون سری‌های زمانی ممکن است رخ دهد، پدیده رگرسیون ساختگی می‌باشد. رگرسیون ساختگی به وضعیتی اطلاق می‌شود که در آن علیرغم وجود ضریب

تعیین بالا، رابطه معناداری بین متغیرها وجود ندارد. به منظور اطمینان از نتایج پژوهش و ساختگی نبودن روابط موجود در رگرسیون و معنادار بودن متغیرها، اقدام به انجام آزمون مانایی لوین، لین و چو و آیم، پسران و شین برای متغیرهای پژوهش شده است. واضح است در صورتی که بر پایه آزمون‌های فوق متغیرها ریشه واحد داشته باشند و نیاز به یک بار تفاضل گیری باشد، درجه انباشتگی یک ($I(1)$) می‌باشد. در صورتیکه بر پایه آزمون‌های فوق متغیر مانا باشند آنگاه درجه انباشتگی آن متغیر صفر ($I(0)$) خواهد بود. جدول ۳ نتایج آزمون مانایی متغیرها را نشان می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد که مقدار این آماره برای هر یک از متغیرها معنادار بوده، لذا فرضیه صفر مبنی بر وجود ریشه واحد متغیرها رد می‌شود. به بیان دیگر، مانایی داده‌ها تأیید می‌گردد.

جدول ۳. آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

متغیر	ACOMP	CEON	Over.C	LEV	ROE	SIZE	GROWTH
آماره IPS	-۲/۴۵	-۳/۴۴	-۲/۹۲	-۳/۷۹	-۳/۶۴	-۲/۵۸	-۴/۳۵
سطح معناداری	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
نتیجه آزمون	$I(0)$	$I(0)$	$I(0)$	$I(0)$	$I(0)$	$I(0)$	$I(0)$
آماره LLC	-۵/۱۱	-۴/۸۸	-۵/۳۶	-۴/۶۳	-۶/۷۴	-۵/۳۹	-۳/۴۲
سطح معناداری	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰
نتیجه آزمون	$I(0)$	$I(0)$	$I(0)$	$I(0)$	$I(0)$	$I(0)$	$I(0)$

آزمون لیمر و هاسمن: قبل از تخمین مدل لازم است که روش تخمین (تلفیقی یا تابلویی) مشخص شود. برای این منظور از آزمون چاو استفاده شده است. طبق جدول ۴، احتمال F لیمر مدل پژوهش کمتر از ۵ درصد می‌باشد؛ بنابراین برای تخمین تمام مدل‌ها از روش تابلویی استفاده می‌شود. با توجه به اینکه نتایج آزمون هاسمن برای مدل پژوهش کمتر از ۵ درصد می‌باشد، لذا جهت تخمین مدل از روش اثرهای ثابت استفاده شده است.

جدول ۴. آزمون چاو و هاسمن

نتایج آزمون چاو (F لیمر)				نتایج آزمون هاسمن					
مدل	آماره	درجه آزادی	سطح خطا	روش پذیرفته شده	مدل	آماره	درجه آزادی	سطح خطا	روش پذیرفته شده
مدل ۱	۶/۸۸۳	۱۶۶/۳۲۴	۰/۰۰۲	داده‌های تلفیقی	مدل ۱	۱۵/۳۲۰	۵	۰/۰۰۸	روش اثرات ثابت
مدل ۲	۹/۷۴۹	۱۶۶/۳۲۴	۰/۰۰۰	داده‌های تلفیقی	مدل ۲	۱۷/۵۶۸	۸	۰/۰۰۰	روش اثرات ثابت

نتایج به دست آمده از فرضیه‌های پژوهش

با توجه به بخش آماره‌های موزون برآورد مدل در جدول ۵ مشخص می‌شود که آماره F و سطح معناداری آن بیانگر معنادار بودن رگرسیون است (مقدار آماره F بزرگ‌تر از مقدار بحرانی و معناداری آن زیر سطح خطای ۰/۰۵ است).

همچنین ضریب تعیین مدل اول مقدار قابل توجه ۴۳ درصد است که حاکی از قدرت مدل است. جهت آزمون فرضیه اول پژوهش با توجه به سطح معناداری متغیر خودشیفتگی مدیران شرکت که مقدار آن (۰/۰۰۲) است و با توجه به سطح معناداری مورد قبول ۹۵ درصد می‌توان اظهار داشت که فرضیه اول پژوهش مورد قبول بوده و خودشیفتگی مدیران بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تأثیر منفی دارد. همچنین سایر متغیرهای کنترلی پژوهش از جمله اهرم مالی، نرخ بازده حقوق صاحبان سهام، اندازه شرکت و فرصت‌های رشد با توجه به سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ که نشان‌دهنده آن است که در سطح معناداری ۰/۹۵ مورد قبول بوده و بنابراین ارتباط بین متغیرهای کنترلی پژوهش و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی مورد تأیید قرار گرفت.

جدول ۵. نتایج برآورد مدل اول

متغیر وابسته: (قابلیت مقایسه صورت‌های مالی)					
متغیر	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	احتمال	VIF
ضریب ثابت	۰/۶۳۵	۰/۲۱۹	۲/۸۹۹	۰/۰۱۲	۱/۴۶۰
خودشیفتگی مدیران شرکت	-۱/۶۱۵	۰/۴۵۴	-۳/۵۵۷	۰/۰۰۲	۲/۷۵۰
اهرم مالی	۳/۷۱۳	۱/۱۱۵	۳/۳۳۰	۰/۰۰۲۶	۳/۳۴۰
نرخ بازده حقوق صاحبان سهام	۰/۰۹۵	۰/۰۳۸	۲/۵۰۰	۰/۰۱۴	۱/۲۷۰
اندازه شرکت	۰/۹۰۳	۰/۳۵۶	۲/۵۳۶	۰/۰۱۳۳	۱/۹۴۰
فرصت‌های رشد	۰/۰۵۳	۰/۰۲۶	۲/۰۳۸	۰/۰۲۴۱	۱/۷۳۰
ضریب تعیین			۰/۴۳۲		
ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۴۰۸		
دوربین - واتسون			۱/۸۶۱		
آماره F			۱۸/۵۱۳		
احتمال (آماره F)			۰/۰۰۰		

با توجه به بخش آماره‌های موزون برآورد مدل در جدول ۶ مشخص می‌شود که آماره F و سطح معناداری آن بیانگر معنادار بودن رگرسیون است (مقدار آماره F بزرگ‌تر از مقدار بحرانی و معناداری آن زیر سطح خطای ۰/۰۵ است). همچنین ضریب تعیین مدل دوم به مقدار قابل توجه ۵۰ درصد است که حاکی از قدرت مدل است. جهت آزمون فرضیه دوم پژوهش با توجه به سطح معناداری متغیر بیش اعتمادی مدیران که مقدار آن (۰/۰۰۵) است و با توجه به سطح معناداری مورد قبول ۹۵ درصد می‌توان اظهار داشت که فرضیه دوم پژوهش مورد قبول بوده و بیش اعتمادی مدیران بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تأثیر منفی دارد. همچنین سایر متغیرهای کنترلی پژوهش از جمله اهرم مالی، نرخ بازده حقوق صاحبان سهام، اندازه شرکت و فرصت‌های رشد با توجه به سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ که نشان‌دهنده آن است که در سطح معناداری ۰/۹۵ مورد قبول بوده و بنابراین ارتباط بین متغیرهای کنترلی پژوهش و متغیر وابسته پژوهش مورد تأیید قرار گرفت.

جدول ۶. نتایج برآورد مدل دوم

مدل دوم (متغیر وابسته: مقایسه صورت‌های مالی)					
متغیر	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	احتمال	VIF
ضریب ثابت	۰/۱۷۹	۰/۰۴۵	۳/۹۷۷	۰/۰۰۱	۱/۲۲۰
بیش اعتمادی مدیران	-۳/۵۲۹	۱/۱۵۰	-۳/۰۶۸	۰/۰۰۵	۱/۳۸۰
اهرم مالی	۴/۱۲۸	۱/۳۴۳	۳/۰۷۲	۰/۰۰۵	۲/۶۴۰
نرخ بازده حقوق صاحبان سهام	۰/۱۶۲	۰/۰۷۱	۲/۲۸۱	۰/۰۲۳	۱/۹۷۰
اندازه شرکت	۰/۵۵۷	۰/۲۲۵	۲/۴۷۵	۰/۰۲۱	۱/۴۴۰
فرصت‌های رشد	۰/۰۷۶	۰/۰۲۰	۳/۸۶۴	۰/۰۰۱	۱/۰۸۰
ضریب تعیین			۰/۵۰۲		
ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۴۸۳		
دوربین-واتسون			۱/۹۸۲		
آماره F			۲۱/۳۶۲		
احتمال (آماره F)			۰/۰۰۰		

بحث و نتیجه‌گیری

از آنجایی که مدعی شده بود که خودشیفتگی و بیش اعتمادی مدیران بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد؛ بنابراین در مرحله اول به بررسی تأثیر خودشیفتگی مدیران بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی پرداخته شد و در مرحله دوم تأثیر بیش اعتمادی مدیران بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی مورد مطالعه قرار گرفت و نتایج به‌دست‌آمده از آزمون فرضیات به صورت زیر تشریح می‌گردد:

در فرضیه اول پژوهش مدعی شده که خودشیفتگی مدیران بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تأثیر منفی دارد. نتایج به‌دست‌آمده از آزمون رگرسیون تأثیر خودشیفتگی مدیران بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را تأیید می‌کند. نتایج نشان داد خودشیفتگی مدیران بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تأثیر منفی دارد؛ و به ازای یک واحد افزایش در خودشیفتگی مدیران، ۱/۶۱۵ واحد قابلیت مقایسه صورت‌های مالی کاهش می‌یابد و نتایج به‌دست‌آمده از این فرضیه نشان داد که خودشیفتگی مدیران بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تأثیر منفی و معناداری می‌گذارد. مدیران خودشیفته به منظور حفظ موقعیت رهبری، مهارت‌های خود را در فریب و تقلب و تهدید به کار می‌گیرند. در بیشتر مواقع مدیران خودشیفته در پی دستیابی به دستاوردهای بزرگ در شرکت هستند. به همین دلیل آنان به سمت‌وسوی اجرای اقدامات جسورانه راهبردی-عملیاتی و انجام کسب‌وکارهای مخاطره آمیز سوق پیدا می‌کنند و ممکن است برای رسیدن به این هدف و نشان دادن بهترین عملکرد از جانب خودشان به دیگران و نهایتاً برای اینکه مورد تحسین واقع شده و به رسمیت شناخته شوند و از این طریق عزت و بزرگی را برای خود فراهم کنند؛ به انجام فعالیت‌های متقلبانه روی بیاورند. مدیران خودشیفته همچنین، خود را به تعبیر نیچه به عنوان «مردان برتر» می‌دانند که قوانین معمول

برای آن‌ها صدق نمی‌کند. این اعتقاد می‌تواند احتمال انجام فعالیت‌های غیراخلاقی را بیشتر کرده و توجیهی برای فعالیت‌های آنان باشد. این مدیران ضعف‌ها و نواقص خود را به صورت حُسن می‌بینند و می‌خواهند به کمک منطق‌سازی و تحریف، خود را با شخصیت قوی و بی‌نقص نشان دهند و نتایج حاصله از این فرضیه را می‌توان با نتایج به دست آمده به وسیله کیم و همکاران (۲۰۱۵)؛ هام و همکاران (۲۰۱۷)؛ فانگ و همکاران (۲۰۱۹) یکسان دانست. به طور نمونه فانگ و همکاران (۲۰۱۹) بر این باورند که مدیران دارای خودشیفتگی بالا نیز سعی بر شفافیت کمتر صورت‌های مالی دارند و از این رو خودشیفتگی مدیران باعث کاهش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت می‌گردد. در همین راستا در پژوهشی دیگر طاهری عابد و همکاران (۱۳۹۹) معتقدند که خودشیفتگی مدیران عامل اثر منفی بر شفافیت گزارشگری مالی دارد، اما این تأثیر معنادار نشده است. همچنین بین دیگر ویژگی رفتاری مدیران یعنی متغیر اطمینان بیش از حد و شفافیت گزارشگری مالی رابطه منفی و معناداری مشاهده گردیده است.

در فرضیه دوم پژوهش مدعی شده که بیش اعتمادی مدیران بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تأثیر منفی دارد. نتایج به دست آمده از آزمون رگرسیون تأثیر بیش اعتمادی مدیران بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را تأیید کرد و نتایج نشان داد بیش اعتمادی مدیران بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تأثیر منفی می‌گذارد به طوری که به ازای یک واحد افزایش در بیش اعتمادی مدیران، $3/529$ واحد قابلیت مقایسه صورت‌های مالی کاهش می‌یابد. قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، سرمایه‌گذاران را قادر می‌سازد تا شباهت‌ها و تفاوت‌های اقتصادی شرکت‌های قابل مقایسه را تشخیص و درک کنند و این ویژگی می‌تواند بر قضاوت‌های متفاوت ارزش‌گذاری فعالان بازار اثرگذار باشد. مدیران دارای اطمینان بیش از حد به دلیل اعتماد به نفس کاذب، بازده‌های آتی پروژه‌های واحد تجاری را بیشتر برآورد می‌کنند. از این رو، ممکن است احتمال وقوع و تأثیر شوک‌های مثبت جریان‌های نقدی آتی حاصل از این پروژه‌ها را بیشتر برآورد کنند و در مقابل برآورد کمتری از شوک‌های منفی داشته باشند. آن‌ها بر این باورند که واحدهای تجاری تحت مدیریتشان در بازار سرمایه کمتر از واقع ارزش‌گذاری شده و از این رو در مواقعی که واحد تجاری به تامین مالی نیاز داشته باشد، انتشار اوراق بدهی را به انتشار سهام ترجیح می‌دهند. لذا بیش اعتمادی مدیران می‌تواند قابلیت مقایسه بودن صورت‌های مالی را کاهش دهد. همچنین نتایج حاصله از این فرضیه را می‌توان با نتایج به دست آمده به وسیله چوی و همکاران (۲۰۱۵)؛ کرامت و همکاران (۲۰۱۶) یکسان دانست. در همین راستا، ویسی زاده و صالحی (۱۴۰۱) بر این باورند که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی ارتباط معناداری با نقش بیش اعتمادی مدیران نیز از طریق ایجاد سررسید بدهی برای سرمایه‌گذاران دارد. همچنین چوی و همکاران (۲۰۱۵) بر این باورند که مدیران دارای اعتماد به نفس بالا نیز در پروژه‌هایی سرمایه‌گذاری می‌کنند که منافع سهامداران را در بر نمی‌گیرد. لذا شفافیت گزارشگری مالی در سطح پایینی ارائه می‌شود و از این رو باعث کاهش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی می‌گردد.

فهرست منابع

اکبرلو الناز، زینالی مهدی، علی نژادساروکلانی مهدی، و برادران حسن زاده، رسول. (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین خودشیفتگی مدیران و لحن خوش بینانه گزارشگری مالی: نقش تعدیلی مدیریت سود. *مطالعات تجربی حسابداری*

- بزرگ اصل، موسی، بهشور، اسحاق، و احمدی پاک، فرشته. (۱۴۰۰). خودشیفتگی مدیرعامل و ریسک تقلب در گزارشگری مالی با تأکید بر نقش حسابرسان و کمیته حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۲)، ۱۳۹-۱۵۵. doi: 10.22103/jak.2021.16773.3370
- رضائی پسته نوئی، یاسر، و عبداللهی، احمد. (۱۳۹۸). قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و احتمال گزارشگری متقلبان. *نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۱(۲)، ۸۹-۱۰۴. doi: 10.22108/far.2019.115495.1413
- طاهری عابد، رضا؛ علی نژاد ساروکلائی، مهدی و ماکرانی، خسروفغانی. (۱۳۹۹). تاثیر خود شیفته بودن مدیران عامل بر شفافیت گزارشگری مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۸)، ۷۱-۹۴. doi: 20.1001.1.23830379.1399.12.48.4.0
- فرجی، امید، سجادپور، رضا، رفیعی، مرتضی، و برجی، پریسا. (۱۳۹۹). قابلیت مقایسه صورتهای مالی، رقابت بازار محصول و اجتناب مالیاتی. *نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۲(۳)، ۲۳-۴۴. doi: 10.22108/far.2020.120404.1562
- فروغی، داریوش، و قاسم زاد، پیمان. (۱۳۹۴). تأثیر اطمینان بیش از حد مدیریت بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام. *دانش حسابداری مالی*، ۲(۲)، ۵۵-۷۲. https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1241_0.html
- کلاتری، علی، محمدی، موسی، و بهروزنیا، علیرضا. (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین قابلیت قیاس بودن صورتهای مالی و ساختار سررسید بدهی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۵(۷۳)، ۱۵۸-۱۴۵. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/958>
- محمدی، یادگار، محمدی، اسفندیار، و اسماعیلی کیا، غریبه. (۱۳۹۹). بررسی اثر اطمینان بیش از حد مدیران بر راهکارهای تامین مالی شرکت‌ها. *توسعه و سرمایه*، ۵(۵)، ۲۰۵-۲۲۶. doi: 10.22103/jdc.2020.15014.1086
- ویسی زاده، هنگامه، و صالحی، اله کرم. (۱۴۰۱). تاثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر ساختار سررسید بدهی‌ها با تاکید بر نقش بیش اعتمادی مدیران. *پژوهش‌های مالی و رفتاری در حسابداری*، ۱(۲)، ۹۰-۱۰۹. doi: 10.30486/fbra.2021.1933854.1015
- Agnihotri, A., & Bhattacharya, S. (2024). CEO narcissism and CSR: role of organizational virtue orientation. *Society and Business Review*, 19(2), 316-335. doi: 10.1108/SBR-03-2023-0080
- Akbarlou, E., Zeynali, M., Alinezhad Sarokolaei, M., & Baradaran Hassan Zadeh, R. (2021). Investigating the Relationship between Managers' Narcissism and the Optimistic Tone of Financial Reporting: The Adjusting Role of Earnings Management. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(72), 169-192. doi: 10.22054/qjma.2021.59285.2237 [In Persian]
- Almaleki, M., Salehi, M., & Moradi, M. (2021). The relationship between narcissism, managerial overconfidence and comparability of financial statements of listed companies. *Journal of Facilities Management*, 19(5), 681-700. doi: 10.1108/JFM-01-2021-0002
- Amernic, J. H., & Craig, R. J. (2010). Accounting as a facilitator of extreme narcissism. *Journal of business ethics*, 96, 79-93. doi: 10.1007/s10551-010-0450-0
- Andres, C. (2011). Family ownership, financing constraints and investment decisions. *Applied Financial Economics*, 21(22), 1641-1659. doi:10.1080/09603107.2011.589805

- Azevedo, Y. G. P., Silva, M. C. G. E., & Nakao, S. H. (2024). The moderating role of duality split on the relationship between CEO narcissism and earnings management. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*. doi: 10.1108/CG-06-2023-0229
- Botha, M., & Sibeko, S. (2024). The upside of narcissism as an influential personality trait: exploring the entrepreneurial behaviour of established entrepreneurs. *Journal of Entrepreneurship in Emerging Economies*, 16(3), 469-494. doi: 10.1108/JEEE-09-2021-0340
- Bouzoutina, A., Khairredine, M., & Jarboui, A. (2021). Do CEO overconfidence and narcissism affect corporate social responsibility in the UK listed companies? The moderating role of corporate governance. *Society and Business Review*, 16(2), 156-183. doi: 10.1108/SBR-07-2020-0091
- Bozorgasl, M., Behshour, I., & Ahmadi Pak, F. (2021). Chief Executive Officer (CEO) Narcissism and Risk of Financial Reporting Fraud with Placing Emphasis on the Roles of Auditors and Audit Committees. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(2), 139-155. doi: 10.22103/jak.2021.16773.3370 [In Persian]
- Chatterjee, A., & Hambrick, D. C. (2011). Executive personality, capability cues, and risk taking: How narcissistic CEOs react to their successes and stumbles. *Administrative Science Quarterly*, 56(2), 202-237. doi: 10.1177/0001839211427534
- Chatterjee, A., & Pollock, T. G. (2017). Master of puppets: How narcissistic CEOs construct their professional worlds. *Academy of Management Review*, 42(4), 703-725. doi: 10.5465/amr.2015.0224
- De Franco, G., Kothari, S. P., & Verdi, R. S. (2011). The benefits of financial statement comparability. *Journal of Accounting research*, 49(4), 895-931. doi: 10.1111/j.1475-679X.2011.00415.x
- Faraji, O., SajadPour, R., Rafiee, M., & Borji, P. (2020). Financial Statement Comparability, Product Market Competition and Tax Avoidance. *Financial Accounting Research*, 12(3), 23-44. doi: 10.22108/far.2020.120404.1562 [In Persian]
- Foroughi, D., Ghasemzad, P. (2015). The Effect of Management Overconfidence on Future Stock Price Crash Risk, *A Quarterly Journal of Empirical Research of Financial Accounting*, 2(2), 55-71. https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1241_0.html?lang=en [In Persian]
- Fazzari, S. M., Hubbard, R. G., & Petersen, B. C. (2000). Investment-cash flow sensitivities are useful: A comment on Kaplan and Zingales. *The Quarterly Journal of Economics*, 115(2), 695-705. <https://www.jstor.org/stable/2587007>
- Fedorova, E., Nevredinov, A., & Drogovoz, P. (2024). The impact of CEO narcissism and optimism on capital structure under pandemic conditions. *Review of Behavioral Finance*. doi: 10.1108/RBF-04-2023-0087
- Foster, J. D., Reidy, D. E., Misra, T. A., & Goff, J. S. (2011). Narcissism and stock market investing: Correlates and consequences of cocksure investing. *Personality and Individual Differences*, 50(6), 816-821. doi: 10.1016/j.paid.2011.01.002
- George, R., Kabir, R., & Qian, J. (2011). Investment-cash flow sensitivity and financing constraints: new evidence from Indian business group firms. *Journal of multinational financial management*, 21(2), 69-88. doi: 10.1016/j.mulfin.2010.12.003
- Habib, A., Hasan, M. M., & Al-Hadi, A. (2017). Financial statement comparability and corporate cash holdings. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 13(3), 304-321. doi: 10.1016/j.jcae.2017.10.001
- Ham, C., Lang, M., Seybert, N., & Wang, S. (2017). CFO narcissism and financial reporting quality. *Journal of Accounting Research*, 55(5), 1089-1135. doi: 10.1016/j.cjar.2021.05.002
- Ham, C., Seybert, N., & Wang, S. (2018). Narcissism is a bad sign: CEO signature size, investment, and performance. *Review of Accounting Studies*, 23, 234-264. doi: 10.2139/ssrn.2144419

- Huang, W., Jiang, F., Liu, Z., & Zhang, M. (2011). Agency cost, top executives' overconfidence, and investment-cash flow sensitivity—Evidence from listed companies in China. *Pacific-Basin Finance Journal*, 19(3), 261-277. doi: 10.1016/j.pacfin.2010.12.001
- Jorgenson, D. O. (1977). Signature size and dominance: A brief note. *The Journal of Psychology*, 97(2), 269-270. doi: 10.1016/j.jrp.2016.09.004
- Kalantari, Ali; Mohammadi, Musa and Behroznia, Alireza. (1400). Investigating the relationship between the comparability of financial statements and the debt maturity structure of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *New research approaches in management and accounting*, 5(73), 158-145. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/958> [In Persian]
- Koo, J. H., & Yang, D. (2018). Managerial overconfidence, self-attribution bias, and downwardly sticky investment: evidence from Korea. *Emerging Markets Finance and Trade*, 54(1), 144-161. doi: 10.1080/1540496X.2017.1398643
- Liu, H., Yi, X., & Yin, L. (2021). The impact of operating flexibility on firms' performance during the COVID-19 outbreak: Evidence from China. *Finance research letters*, 38, 101808. doi:10.1016/j.frl.2020.101808
- Lensink, R., Bo, H., & Sterken, E. (2001). *Investment, capital market imperfections, and uncertainty: Theory and empirical results*. Edward Elgar Publishing.
- Han, H., Liu, C., & Li, J. (2024). Managerial overconfidence and stock price crash risk. *Finance Research Letters*, 65, 105518. doi: 10.1016/j.frl.2024.105518
- Mohammadi, Yadgar; Mohammadi, Esfandiar and Esmaili Kia, Gharibeh. (2019). Investigating the effect of managers' overconfidence on companies' financing strategies. *Development and Capital*, 5(1), 205-226. doi: 10.22103/jdc.2020.15014.1086 [In Persian]
- Olsen, K. J., & Stekelberg, J. (2016). CEO narcissism and corporate tax sheltering. *The journal of the American taxation association*, 38(1), 1-22. doi: 10.2308/atax-51251.
- O'Reilly III, C. A., Doerr, B., & Chatman, J. A. (2018). "See You in Court": How CEO narcissism increases firms' vulnerability to lawsuits. *The leadership quarterly*, 29(3), 365-378. doi: 10.1016/j.leaqua.2017.08.001
- Osei Bonsu, C., Liu, C., & Yawson, A. (2024). The impact of CEO attributes on corporate decision-making and outcomes: a review and an agenda for future research. *International Journal of Managerial Finance*, 20(2), 503-545. doi: 10.1108/IJMF-02-2023-0092
- Putra, A. A., & Setiawan, D. (2024). Do CEO characteristics affect earnings management?. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*. doi: 10.1108/CG-02-2023-0078
- Rezaei Pitenoei, Y., & Abdollahi, A. (2019). Financial statements comparability and the likelihood of fraudulent reporting. *Financial Accounting Research*, 11(2), 89-104. doi: 10.22108/far.2019.115495.1413 [In Persian]
- Rijsenbilt, A., & Commandeur, H. (2013). Narcissus enters the courtroom: CEO narcissism and fraud. *Journal of business ethics*, 117, 413-429. doi: 10.1007/s10551-012-1528-7.
- Safarzadeh, M. H., & Mohammadian, M. A. (2024). Auditors' narcissism and their professional skepticism: evidence from Iran. *Asian Review of Accounting*, 32(1), 91-119. doi: 10.1108/ARA-12-2022-0284
- Seifzadeh, M., Salehi, M., Khanmohammadi, M., & Abedini, B. (2022). The relationship between management attributes and accounting comparability. *Journal of Facilities Management*, 20(1), 1-18. doi: 10.1108/JFM-08-2020-0058
- Shen, Y., Mollica, V., & Dalla Costa, A. F. (2024). The bright side of CEO narcissism and its impact on accounting conservatism. *Journal of Accounting Literature*, 46(1), 1-25. doi: 10.1108/JAL-01-2023-0006

- Taheri Abed, R., Alinejad Saruklai, M. & Makrani, K. (2019). The effect of self-obsession of CEOs on the transparency of financial reporting, *Financial Accounting and Auditing Research*, 48(12), 71-94. 71-93. doi: 20.1001.1.23830379.1399.12.48.4.0 [In Persian]
- Veysizadeh, H., & Salehi, A. K. (2022). The Effect of Financial statement comparability on corporate debt maturity with emphasis on the role of Managers' Overconfidence. *Financial and Behavioral Researches in Accounting*, 1(2), 90-109. doi: 10.30486/fbra.2021.1933854.1015 [In Persian]
- Williams, E. A., McCombs, K. M., Pillai, R., & Lowe, K. B. (2024). CEO dark triad traits and organization COVID-19 response: the mediating effect of COVID-19 anxiety and moderating effect of follower self-leadership. *Journal of Managerial Psychology*, 39(2), 215-228. doi: 10.1108/JMP-03-2023-0147
- Xu, L. (2024). CEO greed and corporate tax avoidance. *Journal of Strategy and Management*, 17(1), 41-58. doi: 10.1108/JSMA-01-2023-0002
- Yang, D. (2015). Mergers, CEO hubris, and cost stickiness. *Emerging Markets Finance and Trade*, 51(sup5), S46-S63. doi: 10.1080/1540496X.1062313
- Yang, L., Lin, Z., Quan, R., Cunningham, J., & Huang, W. (2024). Internal R&D or external asset growth? A closer look at CEO narcissism and entrepreneurial orientation. *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, 30(1), 110-127. doi: 10.1108/IJEER-09-2022-0797
- Zweigenhaft, R. L., & Marlowe, D. (1973). Signature size: Studies in expressive movement. *Journal of consulting and clinical psychology*, 40(3), 469. doi: 10.1037/h0034503

Examining the relationship between institutional investor inattention, accruals quality and conditional conservatism

Mohamad Mohamadi¹, Shohreh Khaleghi Mohamadi²

Received: January 13, 2024

Accepted: May 10, 2024

Abstract

Purpose: The purpose of this research is to investigate the relationship between institutional investor inattention, accruals quality and conditional conservatism.

Methodology: This research is applied and correlational. The data used are historical and ex-post and to test the research hypotheses, EViews 10 was used. The statistical population of this research is 438 companies from 2010 to 2019, which were listed during this period, and by applying the systematic elimination method, the number of the research population was reduced to 132 companies (1320 years - companies).

Findings: The findings of the research show that there is a significant negative relationship between institutional investor inattention and conditional conservatism, and there is a significant positive relationship between institutional investor inattention and the low portion of accruals quality. In addition, the relationship between the institutional investor inattention and the low portion of accruals quality (discretionary accrual items) shows that in the case of institutional investor inattention, the amount of optional accrual items (abnormal accrual items) increases and as a result, the earning quality decreases.

Originality: Institutional investor inattention and reducing their supervisory role, abnormal accruals (low portion of accruals quality) will increase and as a result, the earning quality will decrease. If institutional investors use their supervisory position well, they can prevent the presentation of manipulated earnings and dishonest expression.

Keywords: Accruals quality, conditional conservatism, earning quality, institutional investor inattention.

JEL Classification: M11, G24, H19

1. Department of Accounting, Non-profit University, Parandak, Iran. (Corresponding Author). (mkz.mohamadi@amitco.ir)

2. Department of Accounting, Non-profit University, Parandak, Iran.

Cite this paper: Mohamadi, M., Khaleghi Mohamadi, S. (2024). Examining the relationship between institutional investor inattention, accruals quality and conditional conservatism. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 2(1), 111-131. [In Persian]

بررسی ارتباط بین بی‌توجهی سرمایه‌گذاران نهادی، کیفیت اقلام تعهدی و محافظه‌کاری مشروط

محمد محمدی^۱، شهره خالقی محمدی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۲/۲۱

چکیده

هدف: هدف این پژوهش بررسی ارتباط بین بی‌توجهی سرمایه‌گذاران نهادی، کیفیت اقلام تعهدی محافظه‌کاری مشروط می‌باشد.

روش‌شناسی: پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و از نوع همبستگی است. داده‌های استفاده شده از نوع تاریخی و پس‌رویدادی است و جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم‌افزار ایویوز نسخه ۱۰ استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش، ۴۳۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ است که طی این بازه زمانی عضویت خود را در بورس اوراق بهادار حفظ کرده‌اند، که با اعمال روش حذف نظام‌مند تعداد جامعه پژوهش به ۱۳۲ شرکت (۱۳۲۰ سال - شرکت) تقلیل یافت.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش گویای این است که بین بی‌توجهی سرمایه‌گذاران نهادی و محافظه‌کاری مشروط رابطه منفی معنادار و بین انحراف توجه سهامداران نهادی و بخش بی‌کیفیت اقلام تعهدی رابطه مثبت معناداری وجود دارد. همچنین رابطه بین انحراف توجه سهامداران نهادی و بخش بی‌کیفیت اقلام تعهدی (اقلام تعهدی اختیاری) گویای این است که در صورت کم توجهی سهامداران نهادی میزان اقلام تعهد اختیاری (اقلام تعهدی غیر عادی) افزایش یافته و در نتیجه کیفیت سود کاهش می‌یابد.

دانش افزایی: در صورت بی‌توجهی سهامداران نهادی و کاهش نقش نظارتی آنان، اقلام تعهدی غیرنرمال (بخش بی‌کیفیت اقلام تعهدی) افزایش می‌یابد و در نتیجه کیفیت سود کاهش می‌یابد. در صورتی که سهامداران نهادی از جایگاه نظارتی خود به خوبی استفاده کنند، قادر هستند از ارائه سود دستکاری شده و غیرصادقانه ممانعت نمایند.

کلیدواژه‌ها: بی‌توجهی سرمایه‌گذاران نهادی، کیفیت اقلام تعهدی، کیفیت سود، محافظه‌کاری مشروط.

طبقه‌بندی موضوعی: M11, G24, H19

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد پرندک، دانشگاه غیرانتفاعی، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول). (mkz.mohamadi@amitco.ir)

۲. گروه حسابداری، واحد پرندک، دانشگاه غیرانتفاعی، ساوه، ایران.

استناد: محمدی، محمد، و خالقی محمدی، شهره. (۱۴۰۳). بررسی ارتباط بین بی‌توجهی سرمایه‌گذاران نهادی، کیفیت اقلام تعهدی و محافظه‌کاری مشروط. حسابداری و شفافیت مالی.

مقدمه

یکی از مهمترین موضوعاتی که در دهه‌های اخیر در خصوص آن پژوهش‌های زیادی انجام شده و همچنان در حال انجام است، کیفیت گزارشگری مالی است (چان^۱ و همکاران، ۲۰۲۱). در تعاریف وظیفه اصلی حسابداری را گردآوری و تهیه اطلاعات برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان ذکر کرده‌اند و در بیانیه‌های متعدد حسابداری تصریح شده است که وظیفه انتقال اطلاعات مالی لازم جهت اخذ تصمیم‌گیری صحیح استفاده‌کنندگان از طریق تنظیم و ارائه صورت‌های مالی انجام می‌شود که اصطلاحاً گزارشگری مالی خارجی نامیده می‌شود (کرمی و همکاران، ۱۳۸۷). بدیهی است هنگامی که وظیفه انتقال اطلاعات به درستی و با دقت کافی انجام شود، می‌توان ادعا کرد که گزارشگری مالی دارای کیفیتی قابل قبول بوده است. از آنجائیکه کیفیت گزارشگری مالی شدیداً تحت تاثیر کیفیت سود قرار دارد، تعریف کیفیت سود دارای اهمیت قابل توجهی می‌باشد. لازم به ذکر است که تاکنون تعریف جامعی از کیفیت سود در ادبیات حسابداری ارائه نشده است (آدرین^۲ و همکاران، ۲۰۲۰)، ولی می‌توان بیان صادقانه سود را مهمترین تعریف کیفیت سود محسوب نمود (باسو^۳ و همکاران، ۲۰۱۹). منظور از صداقت در بیان سود، عدم دستکاری مغرضانه و جهت‌دار در شناسایی درآمدها و هزینه‌ها است و چون دستکاری در ارقام سود ناشی از تمایلات مدیریتی می‌باشد، لذا اطمینان از عدم دستکاری سود اهمیت بسیار زیادی دارد.

بر اساس منطق تئوری نمایندگی مدیران تمایل دارند در جهت کسب منافع شخصی، نسبت به عدم ارائه صادقانه سود اقدام نمایند که ضرورت دارد به منظور حفاظت و حراست از منافع سهامداران و سایر ذی‌نفعان بر رفتارهای مدیریت نظارت و مراقبت انجام شود و این مراقبت مستلزم استقرار نظامی کنترلی همراه با سازکارهای موثر موسوم به حاکمیت شرکتی (راهبری شرکتی) می‌باشد. منظور از حاکمیت شرکتی استقرار سازوکارهایی است که استفاده از آنان باعث می‌شود کلیه ذی‌نفعان یک شرکت به منافع خود برسند و حقوق هیچ‌یک از ذی‌نفعان تضییع نشود (گارسیا^۴ و همکاران، ۲۰۰۹). یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی نقش نظارتی سهامداران نهادی است (یل دری^۵، ۲۰۲۰). سهامداران نهادی که معمولاً به سرمایه‌گذاران بزرگ نظیر بانک‌ها، شرکت‌های بیمه، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و غیره گفته می‌شود (بوشی^۶، ۱۹۹۸)، جایگاه ویژه‌ای در بین سهامداران یک شرکت دارند. زیرا معمولاً این سرمایه‌گذاران هم از تخصص و هم از توان سیاسی قابل توجهی برخوردارند و نظارت این بخش از سهامداران می‌تواند بر کنترل رفتار فرصت‌طلبانه مدیران تاثیر بسزایی بگذارد (دجو و دی چاو^۷، ۲۰۰۵). البته در خصوص نقش نظارتی سهامداران نهادی دو فرضیه نظارت موثر و منافع شخصی وجود دارد که منطق آنان معکوس همدیگر است. در فرضیه نظارت موثر گفته می‌شود که سهامداران نهادی از قدرت و توان خود در جهت جلوگیری و ممانعت از رفتار فرصت‌طلبانه مدیران استفاده کنند (کوهن^۸ و همکاران، ۲۰۰۸). در فرضیه منافع شخصی ذکر می‌گردد که این سهامداران قدرتمند از توان و اقتدار خود به نحوی استفاده می‌کنند که گزارشگری مالی شرکت‌ها تضمین‌کننده منافع شخصی آنان باشد و نه چیز دیگر

1. Chan

2. Adrian

3. Basu

4. Garcia

5. El Diri

6. Bushee

7. Dichev & Dechow

8. Cohen

(برگستر و فیلیپون^۱، ۲۰۰۶). علاوه بر مطالب ذکر شده باید به استفاده از متغیری به نام انحراف توجه سهامداران نهادی پرداخته شود که استفاده از این متغیر موجب نوآوری پژوهش نیز شده است. منظور از بی‌توجهی سرمایه‌گذاری نهادی این است که گاهی این سهامداران در سبد سرمایه‌گذاری وسیع خود، به سرمایه‌گذاری‌هایی که دارای بازدهی غیرعادی (چه مثبت و چه منفی) بوده توجه بیش از حد نموده تا دلایل بازدهی غیرعادی مذکور را کشف نمایند و این توجه مازاد به برخی از سرمایه‌گذاری‌ها، موجب بی‌توجهی یا کم‌توجهی به سرمایه‌گذاری‌هایی که بازدهی عادی داشته می‌گردد. این کم‌توجهی سهامداران مذکور، نقش نظارتی آنان را کمرنگ می‌سازد و به تبع آن میدان برای اعمال اراده مدیریت در نحوه ارائه ارقام حسابداری باز می‌شود (بال و شیواکومار^۲، ۲۰۰۵).

از آنجائیکه با بررسی پیشینه، انجام پژوهشی مشابه یا حتی پیرامون آن در تحقیقات داخلی یافت نشد، اهمیت این پژوهش آشکار می‌شود، زیرا اهمیت دارد که مشخص شود آیا کم‌توجهی یا بی‌توجهی سهامداران نهادی موجب تنزل کیفیت سود می‌شود یا خیر؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

سود حسابداری همواره از مهمترین اطلاعاتی است که به استفاده‌کنندگان گزارش می‌شود (یل دری، ۲۰۲۰). از آنجائیکه سود حسابداری مبنای بسیاری از تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان است، طبیعتاً کیفیت سود حسابداری نیز از اهمیت بسزایی برخوردار است (آدرین و همکاران، ۲۰۲۰). اما مسئله‌ای که اذهان را در این خصوص مشغول می‌نماید این است که ماهیت کیفیت سود چیست و چگونه باید آن را تعریف کرد. با بررسی ادبیات حسابداری باید اذعان شود که تعریف جامع و کاملی از کیفیت سود تاکنون ارائه نشده است (ولی زاده و همکاران، ۱۴۰۲)، زیرا طیف استفاده‌کنندگان از سود حسابداری بسیار وسیع بوده و نیازهای اطلاعاتی متفاوتی دارند. عده‌ای کیفیت سود را بیان صادقانه آن تعریف نموده (باسو و همکاران، ۲۰۱۹) و عده‌ای نزدیکی سود حسابداری به سود اقتصادی را معادل کیفیت سود محسوب می‌کنند (دیا^۳ و همکاران، ۲۰۱۷). جمع‌بندی تمام نظریه‌های مختلف درباره ماهیت و تعریف کیفیت سود به این ختم می‌شود که چنانچه در محاسبه سود حسابداری، اصول و استانداردهای حسابداری رعایت شده باشد، می‌توان ادعا کرد که سود از کیفیت قابل قبولی برخوردار بوده و در تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان می‌تواند مفید واقع شود. مشکل اصلی که احتمال نداشتن کیفیت سود را تقویت می‌نماید، این است که سود حسابداری توسط مدیریت شرکت محاسبه می‌گردد که تصمیمات عملیاتی شرکت را نیز اتخاذ می‌نماید. چنانچه به دلایلی مدیران شرکت‌ها تصمیمات نامناسبی در حین عملیات و اداره شرکت‌ها اتخاذ کرده باشند، طبیعی است که تمایل ندارند آثار تصمیمات نادرست خود را به اطلاع استفاده‌کنندگان خارجی و خصوصاً سهامداران نهادی برسانند و در نتیجه تلاش می‌کنند با دستکاری در ارقام حسابداری و خصوصاً سود، حقایق ناخوشایند را از دید آنان مخفی نمایند (ودیدی و همکاران، ۱۳۹۷).

در تئوری نمایندگی ذکر می‌شود که به طور طبیعی بین منافع مدیران، سهامداران و سایر ذی‌نفعان تضاد ایجاد شده

^۱. Bergstresser & Philippon

^۲. Ball & Shivakumar

^۳. Dai

و به تدریج این تضاد منافع شدت می‌گیرد. مدیران به دلیل داشتن قدرت و اختیارات بسیار زیاد سعی می‌کنند با انجام رفتارهای فرصت‌طلبانه، منافع خود را حداکثر نموده که این عمل منجر به تضییع حقوق سایر ذی‌نفعان می‌گردد (دچو و دی چاو، ۲۰۰۵). طبیعتاً هرچه مشکلات نمایندگی بیشتر شود، احتمال کاهش کیفیت گزارشگری مالی و خصوصاً کاهش کیفیت سود بیشتر قوت می‌گیرد. کاهش کیفیت سود (از طریق دستکاری در ارقام سود) همواره منافع کلیه ذی‌نفعان را تهدید نموده و باعث به خطر افتادن امنیت سرمایه‌گذاری سهامداران می‌شود. طبیعتاً باید برای برطرف کردن نگرانی سهامداران تدابیر خاصی اتخاذ گردد که به کمک این تدابیر و روش‌ها، رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت رصد و کنترل گردد (موسوی و همکاران، ۱۴۰۲).

به مجموعه سازوکارهای کنترل‌کننده رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت اصطلاحاً حاکمیت شرکتی یا نظام راهبری شرکتی می‌گویند (شمس‌الدینی و همکاران، ۱۴۰۰). با استفاده از سازوکارهای حاکمیت شرکتی سعی می‌شود منافع کلیه ذی‌نفعان تامین شده و سلامت گزارشگری مالی تحقق یابد. یکی از موثرترین سازوکارهای حاکمیت شرکتی نقش نظارتی سهامداران نهادی است (چان^۱ و همکاران، ۲۰۲۱). سهامداران نهادی معمولاً از اشخاص حقوقی نظیر بانک‌ها و صندوق‌های سرمایه‌گذاری که درصد قابل توجهی در سایر شرکت‌ها سرمایه‌گذاری می‌کنند تشکیل شده و ضمناً این موسسات هم دارای توان و اقتدار سیاسی و هم دارای دانش کافی تخصصی می‌باشند و به همین دلیل اهرم نظارتی قدرتمندی جهت رصد و کنترل رفتار مدیران محسوب می‌گردد (چان و همکاران، ۲۰۲۱). در خصوص نقش نظارتی سهامداران نهادی بر رفتارهای مدیریتی دو نظریه متضاد نظارت موثر و منافع شخصی وجود دارد. در نظریه نظارت موثر گفته می‌شود که چون سهامداران نهادی هم توان سیاسی کافی و هم دانش مالی و اقتصادی کافی دارند، از این توان ویژه خود در جهت اعمال مراقبت بر مدیریت استفاده نموده و مانع از بروز رفتارهای فرصت‌طلبانه آنان می‌شوند. این جلوگیری و ممانعت از فرصت‌طلبی مدیران منجر به حراست از کیفیت سود شده و احتمالاً سود دستکاری نشده می‌تواند در تصمیم‌گیری‌های ذی‌نفعان مفید واقع گردد. در نظریه منافع شخصی معکوس مطالب فوق عنوان می‌گردد. یعنی طبق نظریه منافع شخصی ادعا می‌گردد که سهامداران نهادی از قدرت، تخصص و اقتدار خود به نحوی استفاده می‌کنند که گزارشگری مالی با منافع آنان تضاد نداشته باشد و سود گزارش شده در راستای تامین منافع شخصی آنان باشد. اینکه کدام یک از نظریه‌های ذکر شده واقع‌بینانه‌تر است، به محیط اقتصادی سرمایه‌گذاری بستگی دارد و نسخه واحدی در این خصوص وجود ندارد. علاوه بر مطالب گفته شده، در اینجا باید به نکته خاصی اشاره شود که اصطلاحاً انحراف توجه سهامداران نهادی نامیده می‌شود و به تازگی این پدیده مورد توجه محققین مالی و حسابداری قرار گرفته است و در این پژوهش نیز استفاده از آن موجب نوآوری پژوهش شده است. انحراف توجه سهامداران نهادی به این مطلب اشاره می‌نماید که سهامداران نهادی که معمولاً دارای سبد سرمایه‌گذاری گسترده‌ای هستند، در کوتاه‌مدت معمولاً به سرمایه‌گذاری‌هایی توجه زیادی می‌نمایند که دارای بازده غیرعادی (مثبت یا منفی) بوده و در خلال توجه به سرمایه‌گذاری‌هایی با بازده غیرعادی، از بذل توجه کافی به سرمایه‌گذاری‌هایی که بازده غیرعادی نداشتند و دارای بازده نرمال بودند ناآگاه هستند و این انحراف توجه باعث می‌شود اعمال نفوذ و کنترل موثر بر مدیریت شرکت‌های دارای بازده عادی و نرمال در کوتاه‌مدت انجام نشود یا فشار سرمایه‌گذاران نهادی بر مدیریت این شرکت‌ها (در دوره

^۱. Chan

کوتاه مدت) کم اثر شود (پیوسیک و گنج^۱، ۲۰۲۰). برای توضیح نحوه محاسبه متغیر نظارت سرمایه‌گذاران نهادی به مثال زیر توجه نمایید: فرض کنید یک سرمایه‌گذار نهادی دارای دو سرمایه‌گذاری عمده در دو صنعت متفاوت بانک و داروسازی می‌باشد. هنگامی که صنعت داروسازی به دلیل پیشرفت‌های تکنولوژی یک بازده غیرعادی بسیار بالایی را تجربه می‌کند، سرمایه‌گذار نهادی انگیزه‌هایی برای تخصیص زمان و تلاش بیشتری برای درک کامل دلایل بازدهی پیشرفت‌های فناوری در صنعت داروسازی دارد و با توجه به اینکه توجه و تلاش سرمایه‌گذار منبعی محدود است (لیو^۲ و همکاران، ۲۰۲۰)، لذا بانک کمتر مورد توجه سرمایه‌گذار نهادی قرار می‌گیرد و طبیعتاً سرمایه‌گذار نهادی زمان کمتری از اوقات تحلیل‌گران خود را صرف رصد و تحلیل داده‌های بانک می‌نماید که اصطلاحاً باعث انحراف توجه سرمایه‌گذار نهادی می‌گردد.

گارل^۳ و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان بررسی ارتباط انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی و مدیریت سود آمریکا طی بازه زمانی ۱۹۹۶ الی ۲۰۱۶ با استفاده از رگرسیون چندمتغیره پرداختند. نتایج نشان داد که مدیران شرکت‌های سرمایه‌پذیر هنگامی که به طور موقت توجه سرمایه‌گذاران نهادی آنان منحرف می‌شود نسبت به مدیریت سود افزایشی اقدام می‌نمایند. همچنین نتایج این پژوهش گویای آن است که مدیران شرکت‌های نمونه مدیریت سود مبتنی بر فعالیت‌های واقعی بیشتری نسبت به مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی انجام می‌دهند و مدیریت سود شرکت‌ها نه تنها به درصد مالکیت سرمایه‌گذاران نهادی بلکه به میزان توجه آن‌ها نیز بستگی دارد.

چان و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی رابطه بین انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی و کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار آمریکا طی بازه زمانی ۲۰۰۲ الی ۲۰۱۶ پرداختند. آن‌ها با استفاده از ۳ معیار نوع اظهارنظر حسابرس، گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و وقوع تحریف‌های بااهمیت حسابداری کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند. نتایج آن‌ها نشان داد هنگامی که توجه سرمایه‌گذاران نهادی منحرف می‌شود کیفیت حسابرسی شرکت‌ها نیز کاهش می‌یابد. همچنین آن‌ها بیان کردند که نقش ریسک دعاوی قضایی حسابرس، فشار حجم کاری، تخصص حسابرس در صنعت و پوشش تحلیلگر در کاهش ارتباط منفی بین انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی و کیفیت حسابرسی موثر است.

پیوسیک و گنج (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تاثیر ساختار مالکیت (تمرکز مالکیت، مالکیت مدیریتی و حضور سرمایه‌گذاران نهادی) بر شیوه‌های مدیریت سود واقعی در شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار ورشو در لهستان پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که ساختار مالکیت از جمله حضور سرمایه‌گذاران نهادی، تمرکز مالکیت و مالکیت مدیریتی مدیریت سود شرکت را به حداقل می‌رساند و در نتیجه شفافیت گزارشگری مالی را به حداکثر می‌رساند.

تام^۴ و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به مقایسه کیفیت سود و گزارشگری مالی توسط شرکت‌های موجود در بخش دولتی و خصوصی موجود در بورس ویتنام پرداختند. نتایج آنان در یک نمونه همسان نشان داد که در شرکت‌های دولتی نسبت به شرکت‌های خصوصی کمتر نسبت به دستکاری سود می‌پردازند. به عبارت دیگر کیفیت سود در شرکت‌های دولتی نسبت به شرکت‌های خصوصی بالاتر است.

¹. Piosik & Genge

². Liu

³. Garel

⁴. Tam

باسو و همکاران (۲۰۱۹) با استفاده از روش رگرسیون چندمتغیره به بررسی ارتباط بین انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی و افشای داوطلبانه شرکت‌ها طی بازه زمانی ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۵ پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی باعث کاهش افشای داوطلبانه شرکت‌ها به طور موقت خواهد شد.

کمپف^۱ و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی ارتباط بین انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی و اقدامات شرکتی در بازار بورس اوراق بهادار آمریکا طی بازه زمانی ۱۹۸۰ الی ۲۰۱۰ پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد هنگامی که توجه سرمایه‌گذاران نهادی منحرف می‌شود، احتمال کمتری دارد که مدیرعامل شرکت سرمایه‌پذیر را به دلیل عملکرد بد آن برکنار کنند و بازده سهام آن کاهش می‌یابد.

سعیدی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی اثر مالکیت شرکت‌های سرمایه‌گذاری بر کیفیت گزارشگری مالی (آزمون فرضیه نظارت کارا) پرداختند. در این پژوهش که از معیار کیفیت ارقام تعهدی برای سنجش کیفیت گزارشگری مالی استفاده شده است، نتایج آن‌ها نشان داد که مالکیت شرکت‌های سرمایه‌گذاری بر کیفیت ارقام تعهدی تاثیر ندارد و تمرکز مالکیت شرکت‌های سرمایه‌گذاری بر کیفیت ارقام تعهدی ارتباط منفی و معناداری دارد.

پورحیدری و همکاران (۱۴۰۰) به مطالعه بررسی ارتباط میان ساز و کارهای حاکمیت شرکتی و ارتباطات سیاسی بر محافظه‌کاری حسابداری پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که بین اندازه هیئت مدیره و محافظه‌کاری در حسابداری تاثیر مثبت و معناداری وجود ندارد، اما میان استقلال هیئت مدیره، کیفیت حسابرسی، مالکیت مدیریتی و محافظه‌کاری حسابداری ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین یافته‌های آنان نشان داد که در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارتباط منفی و معناداری میان مالکیت دولتی و روابط سیاسی با محافظه‌کاری حسابداری وجود دارد.

شمس‌الدینی و نعمتی (۱۴۰۰) به بررسی ارتباط بین پایداری مالکیت نهادی و مدیریت سود با در نظر گرفتن اهرم مالی شرکت پرداختند. نتایج آنان نشان داد که بین مالکیت نهادی و مدیریت سود رابطه معکوسی وجود دارد، ولی تغییرات اهرم مالی رابطه معناداری با متغیرهای پایداری مالکیت نهادی و مدیریت سود ندارد.

فرضیه‌های پژوهش

کنترل رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت جهت حفظ و حراست از کیفیت سود حسابداری از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است (وارد^۲ و همکاران، ۲۰۲۰). مدیران به طور طبیعی تمایل دارند با اهرم‌های در اختیار خود نظیر استفاده از ارقام تعهدی مثبت، سود را به شکل افزایشی دستکاری کنند تا از طریق ایجاد و ارائه ارقام تعهدی بی‌کیفیت پاداش خود را حداکثر نمایند. طبیعتاً دستکاری افزایشی سود از طریق ارقام تعهدی موجب بی‌کیفیتی سود می‌شود و خاصیت سودمندی آن را در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان زایل می‌نماید. محافظه‌کاری در حسابداری به طور طبیعی تمایلات افزایش‌دهندگی سود توسط مدیران را خنثی نموده و در نتیجه موجب ارتقای کیفیت سود می‌گردد. به عبارت دیگر استفاده از مشی محافظه‌کارانه در محاسبه سود، موجب تنگ شدن فضا برای دستکاری افزایشی ارقام تعهدی و سود

^۱. Kempf

^۲. Ward

می‌گردد (شو^۱ و همکاران، ۲۰۲۱). اهرمی که استفاده از آن باعث می‌شود مدیران مجبور به استفاده از مشی محافظه‌کارانه شوند، نقش نظارتی سهامداران نهادی است و طبیعتاً کم توجهی یا بی‌توجهی سهامداران نهادی باعث می‌شود مدیران به سمت دستکاری افزایشی اقلام تعهدی و سود متمایل شده و از پیروی از مشی محافظه‌کارانه تمکین نمایند. با توجه به مطالب فوق فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر ارائه می‌شوند:

فرضیه اول: بین بی‌توجهی سرمایه‌گذاران نهادی و محافظه‌کاری مشروط به روش باسو و همکاران (۲۰۱۹) رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین بی‌توجهی سرمایه‌گذاران نهادی و محافظه‌کاری مشروط به روش بال و شیواکومار (۲۰۰۵) ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین بی‌توجهی سرمایه‌گذاران نهادی و کیفیت اقلام تعهدی به روش دچو و دی چاو (۲۰۰۵) ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین بی‌توجهی سرمایه‌گذاران نهادی و کیفیت اقلام تعهدی به روش مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۱) ارتباط معناداری وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ رابطه بین متغیرها، پژوهشی توصیفی و از نوع همبستگی است. داده‌ها و اطلاعات به کار رفته از نوع تاریخی و پس‌رویدادی است. برای جمع‌آوری داده‌ها از نرم‌افزار ره‌آورد نوین ۳ و جهت آزمون داده‌ها پژوهش از نرم‌افزار ایویوز نسخه ۱۰ استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش، ۴۳۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران از ابتدای سال ۱۳۹۰ تا پایان سال ۱۳۹۹ است که طی این بازه زمانی عضویت خود را در بورس اوراق بهادار حفظ کرده‌اند، که با اعمال شرایطی تعداد نمونه‌های پژوهش به ۱۳۲ شرکت (۱۳۲۰ سال - شرکت) تقلیل یافت. لازم به ذکر است بر حسب ضرورت برخی از داده‌های سال $t-1$ نیز مورد استفاده قرار گرفتند. غربالگری جامعه آماری با استفاده از روش حذفی (سیستماتیک) صورت گرفته است. بدین ترتیب که ابتدا تمام شرکت‌هایی که طی این بازه زمانی عضویت خود را در بورس اوراق بهادار حفظ کرده‌اند انتخاب گردیدند، سپس شرکت‌هایی که فاقد شرایط زیر می‌باشند، حذف شده و در پایان کلیه شرکت‌های باقی‌مانده برای انجام آزمون انتخاب شده‌اند:

(۱) شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها به پایان اسفندماه ختم می‌شود.

(۲) در دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداشته باشند.

(۳) شرکت‌ها باید در طول سال مالی تداوم فعالیت داشته باشند.

(۴) به علت همگن شدن نمونه، شرکت‌های موجود جزء صنایع واسطه‌گری، سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه نباشند.

(۵) شرکت‌هایی که اطلاعات آن‌ها در دسترس باشد.

با توجه به منطق به کار گرفته شده در تدوین فرضیه‌های پژوهش، مدل اصلی پژوهش (رابطه‌های ۷ و ۸) از نوع رگرسیون چند متغیره است و ضمناً رابطه‌های ۱ تا ۴ نیز به ترتیب برای تخمین داده‌های محافظه‌کاری مشروط و کیفیت ارقام تعهدی استفاده شده است.

متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های اول و دوم به روش باسو و همکاران (۲۰۱۹) و بال و شیواکومار (۲۰۰۵) از مدل زیر استفاده می‌شود:

$$ACC = \beta_0 + \beta_1 Investor\ Distraction_{i,t} + \beta_2 Market\ to\ book_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 Age_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 IO_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۱)$$

برای آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم به روش دجو و دی چاو (۲۰۰۵) و روش مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۱) مدل زیر استفاده می‌شود:

$$ACC = \beta_0 + \beta_1 Investor\ Distraction_{i,t} + \beta_2 Market\ to\ book_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 Age_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 Sales\ Growth_{i,t} + CFO_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۲)$$

لازم به ذکر است که این مدل‌ها هر کدام دو بار با داده‌های مختلف محافظه‌کاری مشروط و کیفیت ارقام تعهدی اجرا می‌شود تا فرضیه‌ها را مورد آزمون قرار دهد. ضمناً کلیه متغیرهای به کار رفته در جدول ۱ تعریف شدند.

متغیرهای وابسته

در این پژوهش مانند پژوهش‌های گارسیا و همکاران (۲۰۰۹)، حسینی و رازانی (۱۳۹۴) و مشکی میاوقی و محمدی (۱۳۹۸) از محافظه‌کاری مشروط جهت سنجش کیفیت سود استفاده شده است. برای برآورد محافظه‌کاری مشروط از دو روش باسو و همکاران (۲۰۱۹) و بال و شیواکومار (۲۰۰۵) استفاده شده است. لازم به ذکر است در مدل باسو و همکاران (۲۰۱۹) مقدار ضریب β_3 و در مدل بال و شیواکومار (۲۰۰۵) ضریب α_3 نشان‌دهنده محافظه‌کاری مشروط می‌باشد. رابطه‌های ۳ و ۴ که به ترتیب مربوط به مدل باسو و همکاران (۲۰۱۹) و بال و شیواکومار (۲۰۰۵) می‌باشند به صورت‌های زیر محاسبه می‌شوند:

$$\frac{EPS_{i,t}}{P_{i,t-1}} = \beta_0 + \beta_1 DR_{i,t} + \beta_2 RET_{i,t} + \beta_3 DR_{i,t} * RET_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۳)$$

در این مدل:

$EPS_{i,t}$: سود هر سهم شرکت i در سال t

$P_{i,t-1}$: قیمت بازار سهام برای شرکت i در سال $t-1$.

$DR_{i,t}$: یک متغیر مصنوعی که هنگامی که بازده سهام منفی باشد عدد یک و غیر این صورت عدد صفر می‌گیرد.

$RET_{i,t}$: بازده بازار سهام شرکت i در سال t می‌باشد. بازده کل سهام از دو بخش جریان‌ات نقدی و تغییرات قیمت تشکیل شده است که در این پژوهش جز تغییرات قیمتی مدنظر می‌باشد که برای محاسبه آن، قیمت سهام ابتدای دوره از قیمت سهام انتهای دوره کسر و حاصل را بر قیمت ابتدای دوره تقسیم می‌گردد.

بال و شیواکومار (۲۰۰۵) از مدل ساده ارقام تعهدی جریان‌های نقد با هدف متمایز نمودن نقش ارقام تعهدی در شناخت به موقع زیان‌ها استفاده نمودند. در حالت محافظه‌کار بودن سود خالص، پیش‌بینی می‌شود که جریان‌های

نقدی منفی با کاهش در اقلام تعهدی همراه باشد. این مدل محافظه کاری مشروط حسابداری را اندازه گیری می نماید و به صورت زیر می باشد:

$$ACC_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 DCFO_{i,t} + \alpha_2 CFO_{i,t} + \alpha_3 DCFO_{i,t} * CFO_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad \text{رابطه (۴)}$$

در این مدل:

$ACC_{i,t}$: اقلام تعهدی شرکت i در سال t برابر است با سود عملیاتی منهای جریان نقدی حاصل از عملیات، تقسیم بر جمع دارایی های ابتدای دوره.

$DCFO_{i,t}$: یک متغیر مجازی است که در صورت منفی بودن جریان های نقدی عملیاتی شرکت یک و در غیر این صورت مقدار صفر می گیرد.

$CFO_{i,t}$: جریان نقد عملیاتی شرکت i در سال t تقسیم بر دارایی های ابتدای دوره.

کیفیت اقلام تعهدی

جهت اندازه گیری کیفیت اقلام تعهدی از دو روش دچو و دی چاو (۲۰۰۵) و مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۱) استفاده شده است. که نحوه اندازه گیری آن ها در رابطه های ۵ و ۶ آورده شده است. کیفیت اقلام تعهدی به روش دچو و دی چاو (۲۰۰۵) به صورت زیر محاسبه می شود:

$$\frac{WCA_{i,t}}{Ave\ Assets_{i,t}} = \beta_0 + \beta_1 \frac{CFO_{i,t-1}}{Ave\ Assets_{i,t}} + \beta_2 \frac{CFO_{i,t}}{Ave\ Assets_{i,t}} + \beta_3 \frac{CFO_{i,t+1}}{Ave\ Assets_{i,t}} + \varepsilon_{i,t} \quad \text{رابطه (۵)}$$

$WCA_{i,t}$: اقلام تعهدی سرمایه در گردش می باشد که به صورت زیر محاسبه خواهد شد:

[(تسهیلات کوتاه مدت - بدهی جاری) - (سرمایه گذاری کوتاه مدت + وجه نقد) - دارایی جاری] = اقلام تعهدی سرمایه در گردش

$Ave\ Assets_{i,t}$: میانگین دارایی های شرکت طی ۲ سال

$CFO_{i,t-1}$: جریان نقد عملیاتی شرکت i در سال $t-1$.

$CFO_{i,t+1}$: جریان نقد عملیاتی شرکت i در سال $t+1$.

در این رابطه مقدار باقی مانده مدل گویای اقلام تعهدی بی کیفیت می باشد. ضمناً در رابطه ۶ نیز برای برآورد اقلام تعهدی اختیاری (اقلام تعهدی بی کیفیت) از مدل رگرسیون زیر استفاده می شود که در آن جز باقیمانده معادله رگرسیون (ε) بیانگر اقلام تعهدی اختیاری (بخش بی کیفیت اقلام تعهدی) است. رابطه مذکور به مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۱) شهرت دارد که به صورت زیر محاسبه می شود:

$$\frac{TAccr_t}{Assets_{t-1}} = \alpha + \beta_0 \frac{1}{Assets_{t-1}} + \beta_1 \frac{(\Delta Sales_t - \Delta REC_{i,t})}{Assets_{t-1}} + \beta_2 \frac{PPE_t}{Assets_{t-1}} + \beta_3 ROA_t + \beta_4 Sales\ Growth_t + \beta_5 CFO_t + \varepsilon_t \quad \text{رابطه (۶)}$$

متغیر مستقل

متغیر اصلی مورد توجه این پژوهش که برای اولین بار از آن در پژوهش های داخلی استفاده گردیده انحراف توجه سرمایه گذاران نهادی است. انحراف توجه به این معناست که چنانچه یک سرمایه گذار نهادی که قبلاً در مجموعه ای از اوراق سهام صنایع مختلف سرمایه گذاری کرده است، امکان دارد در اثر بروز یک رویداد غیرعادی مانند بازده بسیار

بالا یا بسیار پایین سهام صنعت بخصوصی، توجه این سرمایه‌گذار نهادی از سایر اوراق سهام سرمایه‌گذاری شده بطور موقت و در یک دوره زمانی کوتاه منحرف شود. برای ایجاد معیار انحراف توجه سرمایه‌گذار نهادی در سطح شرکت، از مدل کمپف و همکاران (۲۰۱۷) استفاده شده است. طبق این مدل بطور طبیعی فرض بر این است که توجه سرمایه‌گذاران نهادی به سمت شرکت‌ها و صنایعی جلب می‌شود که دارای عملکردی غیرعادی (بیش از حد قوی یا بیش از حد ضعیف) بوده و از بذل توجه کافی نسبت به شرکت‌هایی که دارای بازدهی نرمال بوده‌اند غفلت می‌کنند و سپس با جمع درصدهای سرمایه‌گذاری سرمایه‌گذاران نهادی شرکت، در صنایعی که بیشترین یا کمترین بازدهی را داشته‌اند و ضرب آن در درصد سرمایه‌گذار نهادی شرکت نمونه میزان انحراف توجه سرمایه‌گذار نهادی در سطح شرکت نمونه محاسبه می‌شود.

فرایند محاسبه عملیاتی متغیر انحراف توجه سهامداران نهادی به شرح زیر است:

فرض کنید که شرکت f دارای دو سرمایه‌گذار نهادی i و j می‌باشد و این سرمایه‌گذاران نهادی علاوه بر سرمایه‌گذاری در شرکت f در شرکت‌های دیگری که در صنایع متفاوتی فعالیت می‌نمایند، سرمایه‌گذاری کرده‌اند (در این پژوهش شرکت‌های مورد پژوهش به ۱۲ صنعت فاما و فرنچ تقسیم شده‌اند. در این حالت در یک بازه زمانی مشخص q (فصل) مقدار انحراف توجه سرمایه‌گذار نهادی i در شرکت f به این ترتیب محاسبه می‌شود که ابتدا درصد سرمایه‌گذاری سهامدار نهادی i در شرکت‌های شاغل در صنایع دارای بازدهی غیرنرمال (چه مثبت و چه منفی) را جمع نموده و در درصد سرمایه‌گذاری سهامدار نهادی i در شرکت f ضرب می‌شود و در نتیجه مقدار انحراف توجه سهامدار نهادی i در شرکت f محاسبه شده و سپس با همین روش مقدار انحراف توجه سهامدار نهادی j در شرکت f نیز محاسبه گردیده و باجمع دو مقدار انحراف توجه، کل انحراف توجه شرکت f محاسبه می‌شود. که با استفاده از رابطه ۷ میزان انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی شرکت f محاسبه می‌شود:

$$Distraction_{fq} = \sum_{i \in F_{q-1}} \sum_{ind \neq indf} W_{ifq-1} \times W_{iq-1}^{IND} \times IS_q^{IND} \quad \text{رابطه (۷)}$$

در این رابطه مجموع حاصلضرب $W_{iq-1}^{IND} \times IS_q^{IND}$ نشان می‌دهد که به چه میزان توجه سرمایه‌گذار نهادی i به صنعتی که بالاترین بازده و کمترین بازده را داشته منحرف شده است. با توجه به اینکه میزان توجه به هر شرکت سرمایه‌پذیر در سبد سرمایه‌گذار نهادی، تابعی از درصد مالکیت سرمایه‌گذار نهادی و میزان ارزش بازار شرکت سرمایه‌پذیر می‌باشد در این پژوهش نیز به جهت محاسبه دقیق‌تر متغیر انحراف توجه سرمایه‌گذار نهادی در هر شرکت از معیار وزن نیز بهره گرفته شده است. بدین منظور با استفاده W_{ifq-1} محاسبه می‌شود که وزن شرکت f در سبد سرمایه‌گذار نهادی i در $q-1$ (فصل قبل) چه مقدار می‌باشد که برای این اندازه‌گیری از رابطه ۸ استفاده شده است:

$$W_{ifq-1} = \frac{QPWeight_{ifq-1} + QPercOwn_{ifq-1}}{\sum_{l \in F_{q-1}} (QPWeight_{lfq-1} + QPercOwn_{lfq-1})} \quad \text{رابطه (۸)}$$

با توجه به اینکه متغیرهای مدل پژوهش به صورت سالانه می‌باشند، جهت هموارسازی داده‌ها میانگین چهار فصل انحراف توجه سهامداران نهادی هر شرکت استفاده شده است. ضمناً شرح متغیرهای به کار رفته در رابطه‌های فوق در جدول ۱ تشریح شده است.

جدول ۱. تعریف متغیرهای مدل های پژوهش

متغیر	نماد	نحوه محاسبه متغیرها
وابسته	CC	محافظه کاری مشروط
	ACC	کیفیت اقلام تعهدی
	ROA_t	بازده دارایی‌ها که از تقسیم سود خالص به جمع دارایی‌ها محاسبه می‌شود.
	$Market\ to\ book_{i,t}$	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری که از تقسیم ارزش بازار شرکت به ارزش دفتری محاسبه می‌گردد
	$Sales\ Growth_{i,t}$	رشد فروش که از تقسیم تغییرات فروش نسبت به فروش سال قبل محاسبه می‌شود
کنترلی	$Size_{i,t}$	اندازه شرکت که از لگاریتم طبیعی دارایی‌ها در پایان سال محاسبه می‌شود
	$Age_{i,t}$	سن شرکت که از لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های سپری شده از زمان ثبت شرکت محاسبه می‌شود
	$IO_{i,t}$	درصد مالکیت سهامداران نهادی که از جمع درصد مالکیت نهادی شرکت به کل درصد سهام شرکت محاسبه می‌گردد.
	$Distraction_{fq}$	انحراف توجه سهامداران نهادی
	$i \in Fq-1$	سهامداران نهادی شرکت f در پایان فصل قبل
	$INDf$	صنعت شرکت f
	IND	۱۲ صنعت فاما و فرنچ
	W_{iq-1}^{IND}	وزن صنعت در پرتفوی سرمایه‌گذار i در سه ماهه قبل
مستقل	IS_q^{IND}	صنعتی که بالاترین و پایین‌ترین بازده را در فصل جاری دارد مقدار ۱ و در غیر این صورت صفر می‌گیرد
	W_{ifq-1}	وزن میزان سرمایه‌گذار نهادی i در شرکت f در فصل قبل
	$QPWeight_{ifq-1}$	وزن ارزش بازار شرکت f در سبد سهام سرمایه‌گذار نهادی i
	$QPercOwn_{ifq-1}$	درصدی از سهام شرکت f که متعلق به سرمایه‌گذار نهادی i است

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ نمایش داده شده است. مطابق با نتایج بدست آمده بازده دارایی‌ها کمترین و درصد سهامداران نهادی بیشترین انحراف از میانگین را دارد. به بیان دیگر، بازده دارایی‌ها متمرکزتر و از دقت بیشتری برخوردار است. میانگین درصد مالکیت سهامداران نهادی برابر ۶۱/۹۳ است؛ یعنی به طور متوسط حدود ۶۲ درصد مالکیت شرکت‌های مورد پژوهش را سهامداران نهادی تشکیل می‌دهند. بالاترین میزان متغیر انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی برابر ۹۸/۳۳ است؛ یعنی حدود ۹۸ درصد توجه سهامداران نهادی شرکت به صنایعی که دارای بازدهی غیرعادی بوده‌اند منحرف شده است و کمترین میزان آن برابر صفر است؛ یعنی توجه سهامداران نهادی شرکت به دلیل عدم سرمایه‌گذاری در صنایع با بازدهی غیرعادی منحرف نشده است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	میان	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی	۱۱/۹۴۳	۶/۳۹۱	۹۸/۳۳۵	۰/۰۰۰	۱۳/۵۸۷
درصد سهامداران نهادی	۶۱/۹۳۲	۶۸/۲۳۰	۹۸/۷۱۸	۰/۰۰۰	۲۴/۷۳۷
نسبت ارزش بازار به دفتری	۳/۹۷۵	۲/۶۵۸	۲۵/۹۲۶	۰/۴۱۰	۴/۱۸۰
اندازه شرکت	۱۴/۵۸۴	۱۴/۳۶۳	۲۰/۷۶۹	۱۰/۳۵۲	۱/۶۶۲
سن شرکت	۳/۶۶۴	۳/۷۶۱	۴/۲۴۸	۲/۴۸۵	۰/۳۶۰
بازده دارایی‌ها	۰/۱۲۶	۰/۱۰۶	۰/۴۱۹	-۰/۱۷۵	۰/۱۲۶
رشد فروش	۱۱/۹۴۳	۰/۲۴۰	۷/۸۱۶	-۰/۹۳۱	۰/۵۹۹
جریان‌های نقد عملیاتی	۶۱/۹۳۲	۰/۱۱۰	۱/۱۴۸	-۰/۵۶۲	۰/۱۵۶

قبل از تخمین داده‌ها، ابتدا باید با اجرای آزمون‌های F لیمر و هاسمن، الگوی مناسب تخمین هر مدل مشخص شود؛ نتایج این آزمون‌ها در جدول ۳ مشاهده می‌شود. در مورد مدل پژوهش معنادار نبودن آزمون‌های چاو نشان می‌دهد که داده‌های یاد شده با استفاده از تخمین الگوی داده‌های ترکیبی با رویکرد تلفیقی برآورد شده‌اند.

جدول ۳. نتایج آزمون F لیمر و هاسمن فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	آزمون F لیمر		آزمون هاسمن	
	آماره	معناداری	آماره	معناداری
فرضیه ۱	۳/۰۸۷	۰/۰۰۰	۶۹/۵۳۷	۰/۰۰۰
فرضیه ۲	۲/۲۸۲	۰/۰۰۰	۹۷/۳۵۶	۰/۰۰۰
فرضیه ۳	۱/۳۴۲	۰/۰۰۰	۱۵۸/۶۷۹	۰/۰۰۰
فرضیه ۴	۱/۶۴۹	۰/۰۰۰	۲۱۱/۷۳۷	۰/۰۰۰

مقدار احتمال F در فرضیه‌های ۱، ۲، ۳ و ۴ کمتر از ۵ درصد است بنابراین مدل دارای اثرات ثابت یا تصادفی می‌باشد که می‌بایست آزمون هاسمن انجام شود. طبق نتایج آزمون هاسمن مقدار احتمال فرضیه‌های ۱، ۲، ۳ و ۴ کمتر از ۵ درصد است. بنابراین روش ارجح، استفاده از الگوی داده‌های تابلویی با اثرهای ثابت جهت داده‌های پژوهش می‌باشد. به منظور نرمال بودن جملات خطا مطابق با جدول ۴، از آماره جارک - برا استفاده شده است. با توجه به اینکه نتایج بدست آمده فرضیه صفر مبنی بر نرمال بودن جملات خطا در تمامی فرضیه‌ها مورد قبول واقع شده است. بنابراین مانده‌های بدست آمده نرمال می‌باشند.

جدول ۴. نتایج آزمون نرمالیتی

فرضیه	نوع آزمون	آماره تی	سطح معناداری	نتیجه
فرضیه ۱	جارک - برا	۳/۰۳۴	۰/۱۵۴	قبول فرضیه نرمال
فرضیه ۲	جارک - برا	۲/۱۰۳	۰/۳۰۰	قبول فرضیه نرمال
فرضیه ۳	جارک - برا	۲/۲۴۰	۰/۲۳۳	قبول فرضیه نرمال
فرضیه ۴	جارک - برا	۱/۸۷۳	۰/۳۹۸	قبول فرضیه نرمال

در این پژوهش مطابق با جدول ۵ برای بررسی وجود ناهمسانی واریانس از آزمون بروش - پاگان استفاده شده است. طبق این آزمون اگر آماره آزمون بدست آمده کمتر از ۵ درصد باشد فرض صفر مبنی بر همسانی واریانس رد می شود و مدل دارای ناهمسانی واریانس می باشد که طبق نتایج بدست آمده فرضیه های پژوهش فاقد ناهمسانی واریانس هستند. همچنین برای بررسی عدم خودهمبستگی در نتایج بدست آمده از آزمون بروش گادفری استفاده شده است که فرض صفر مبنی بر عدم خودهمبستگی می باشد و با توجه به آماره بدست آمده فرض صفر مبنی بر عدم خودهمبستگی رد نشده است.

جدول ۵. نتایج آزمون های ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی

فرضیه	آزمون F لیمر		آزمون هاسمن	
	آماره	معناداری	نتیجه آزمون	معناداری
فرضیه ۱	۰/۲۵۸	۰/۷۸۲	همسانی واریانس	۱/۵۹۶
فرضیه ۲	۰/۵۲۲	۰/۶۰۳	همسانی واریانس	۰/۲۱۳
فرضیه ۳	۰/۵۳۸	۰/۴۸۱	همسانی واریانس	۰/۷۱۰
فرضیه ۴	۰/۶۱۲	۰/۴۵۴	همسانی واریانس	۰/۸۳۷

نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

مطابق با جدول ۶، با توجه به مقدار آماره $F(3/543)$ و سطح خطای آن $(0/000)$ ، می توان بیان کرد که در مجموع، الگو پژوهش از معناداری بالایی برخوردار است. با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده برای الگو که برابر ۲۰ درصد است، می توان ادعا کرد که متغیرهای مستقل و کنترلی پژوهش، بیش از ۲۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می دهند. با توجه به مقدار آماره دورین واتسون که تقریباً برابر $1/704$ است، می توان ادعا کرد که خودهمبستگی میان باقی مانده های الگو وجود ندارد.

جدول ۶. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

نام متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
انحراف توجه سرمایه گذاران نهادی	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	-۳/۲۹۵	۰/۰۰۱
اندازه شرکت	۰/۰۱۴	۰/۰۰۸	۱/۷۹۲	۰/۰۷۳
سن شرکت	۰/۱۰۲	۰/۰۳۱	۳/۳۱۴	۰/۰۰۱
نسبت ارزش بازار به دفتری	۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	۲/۰۰۹	۰/۰۴۵
بازده دارایی ها	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	-۱/۸۱۸	۰/۰۶۹
درصد سهامداران نهادی	۰/۰۲۴	۰/۰۴۱	۰/۵۷۴	۰/۵۶۶
ضریب ثابت	-۰/۵۵۸	۰/۱۵۴	-۳/۶۱۷	۰/۰۰۰
ضریب تعیین			۰/۲۹۱	
ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۲۰۹	
آماره F			۳/۵۴۳	
احتمال آماره F			۰/۰۰۰	
آماره دورین واتسون			۱/۷۰۴	

فرضیه اول، بین انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی و محافظه‌کاری مشروط به روش باسو و همکاران (۲۰۱۹) رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج فرضیه اول، ضریب انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی برابر $0/002-$ و سطح معناداری برابر $0/000$ بدست آمده است، ضریب منفی انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی نشان می‌دهد هنگامی که توجه سرمایه‌گذار نهادی از شرکت سرمایه‌پذیر منحرف شود، محافظه‌کاری مشروط در گزارش سود مدیریت کاهش خواهد یافت که نتایج این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود.

مطابق با جدول ۷، با توجه به مقدار آماره $F(1/612)$ و سطح خطای آن ($0/000$)، می‌توان بیان کرد که در مجموع، الگوی پژوهش از معناداری بالایی برخوردار است. باتوجه به ضریب تعیین تعدیل شده برای الگو که برابر ۵ درصد است، می‌توان ادعا کرد که در متغیرهای مستقل و کنترلی، بیش از ۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. باتوجه به مقدار آماره دوربین واتسون که برابر $1/774$ است، می‌توان ادعا کرد که خودهمسبستگی میان باقی‌مانده‌های الگو وجود ندارد.

جدول ۷. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

نام متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی	$-0/052$	$0/0254$	$-2/0510$	$0/041$
اندازه شرکت	$-0/015$	$0/0066$	$-2/221$	$0/027$
سن شرکت	$0/068$	$0/0273$	$2/486$	$0/013$
نسبت ارزش بازار به دفتری	$-0/001$	$0/001$	$-1/292$	$0/197$
بازده دارایی‌ها	$-0/006$	$0/001$	$-6/916$	$0/000$
درصد سهامداران نهادی	$0/043$	$0/037$	$1/184$	$0/237$
ضریب ثابت	$0/005$	$0/136$	$0/033$	$0/974$
ضریب تعیین		$0/157$		
ضریب تعیین تعدیل شده		$0/060$		
آماره F		$1/612$		
احتمال آماره F		$0/000$		
آماره دوربین واتسون		$1/774$		

فرضیه دوم، بین انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی و محافظه‌کاری مشروط به روش بال و شیواکومار (۲۰۰۵) ارتباط معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج حاصل از فرضیه دوم، ضریب انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی برابر $0/052-$ و سطح معناداری برابر $0/041$ بدست آمده است، ضریب منفی انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی نشان دهنده آن است که با انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی محافظه‌کاری مشروط نیز کاهش خواهد یافت، در نتیجه این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود.

مطابق با جدول ۸، با توجه به مقدار آماره $F(4/024)$ و سطح خطای آن ($0/000$)، می‌توان بیان کرد که در مجموع، الگوی پژوهش از معناداری بالایی برخوردار است. باتوجه به ضریب تعیین تعدیل شده برای الگو که برابر ۳۱ درصد است، می‌توان ادعا کرد که در متغیرهای مستقل و کنترلی، ۳۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند.

باتوجه به مقدار آماره دوربین واتسون که برابر ۱/۸۱۵ است، می‌توان ادعا کرد که خودهمسبستگی میان باقی‌مانده‌های الگو وجود ندارد.

جدول ۸. نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم

نام متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی	۰/۱۳۳	۰/۰۰۶	۲۲/۰۸۹	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	-۰/۰۴۹	۰/۰۰۴	-۱۲/۴۰۱	۰/۰۰۰
سن شرکت	۰/۰۸۹	۰/۰۴۸	۱/۸۳۳	۰/۰۶۷
نسبت ارزش بازار به دفتر	۰/۰۰۴	۰/۰۰۲	۲/۱۷۲	۰/۰۳۰
بازده دارایی‌ها	۰/۰۰۷	۰/۰۰۰	۲۳/۴۹۷	۰/۰۰۰
رشد فروش	۰/۰۰۴	۰/۰۰۲	۲/۰۲۰	۰/۰۴۴
جریان‌های نقدعملیاتی	-۰/۱۵۷	۰/۰۱۵	-۱۰/۳۱۳	۰/۰۰۰
ضریب ثابت	۰/۳۱۸	۰/۱۲۹	۲/۴۶۳	۰/۰۱۴
ضریب تعیین		۰/۳۸۰		
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۳۱۰		
آماره F		۴/۰۲۴		
احتمال آماره F		۰/۰۰۰		
آماره دوربین واتسون		۱/۸۱۵		

فرضیه سوم، بین انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی و کیفیت اقلام تعهدی به روش دچو و دی چاو (۲۰۰۵) ارتباط معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج حاصل از فرضیه سوم، ضریب انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی برابر ۰/۱۳۳ و سطح معناداری برابر ۰/۰۰۰ بدست آمد، ضریب مثبت انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی نشان‌دهنده آن است که با انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی بخش بی‌کیفیت اقلام تعهدی افزایش خواهد یافت، در نتیجه این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود.

مطابق با جدول ۹، با توجه به مقدار آماره F (۱۴/۹۴۶) و سطح خطای آن (۰/۰۰۰)، می‌توان بیان کرد که در مجموع، الگوی پژوهش از معناداری بالایی برخوردار است. باتوجه به ضریب تعیین تعدیل شده برای الگو که برابر ۵۹ درصد است، می‌توان ادعا کرد که در متغیرهای مستقل و کنترلی، بیش از ۵۹ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. باتوجه به مقدار آماره دوربین واتسون که برابر ۱/۹۲۶ است، می‌توان ادعا کرد که خودهمسبستگی مرتبه اول میان باقی‌مانده‌های الگو وجود ندارد.

فرضیه چهارم، بین انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی و کیفیت اقلام تعهدی به روش مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۱) ارتباط معناداری وجود دارد. با توجه به نتایج حاصل از فرضیه چهارم، ضریب انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی برابر ۰/۰۱۷ و سطح معناداری برابر ۰/۰۰۸ بدست آمد، ضریب مثبت انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی نشان‌دهنده آن است که با انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی بخش بی‌کیفیت اقلام تعهدی افزایش خواهد یافت در نتیجه این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود.

جدول ۹. نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم

نام متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
انحراف توجه سرمایه‌گذاران نهادی	۰/۰۱۷	۰/۰۰۶	۲/۶۵۴	۰/۰۰۸
اندازه شرکت	-۰/۰۱۰	۰/۰۰۵	-۱/۹۳۳	۰/۰۵۴
سن شرکت	۰/۰۵۴	۰/۰۲۳	۲/۳۵۵	۰/۰۱۹
نسبت ارزش بازار به دفتر	-۰/۲۰۶	۰/۰۹۶	-۲/۱۴۹	۰/۰۳۲
بازده دارایی‌ها	۰/۰۰۳	۰/۰۰۰	۱۴/۰۴۹	۰/۰۳۳
رشد فروش	۰/۰۵۶	۰/۰۲۶	۲/۱۳۲	۰/۰۰۰
جریان‌های نقد عملیاتی	-۰/۵۶۷	۰/۰۲۱	-۲۶/۴۵۳	۰/۰۰۰
ضریب ثابت	-۰/۰۲۹	۰/۰۴۵	-۰/۶۵۲	۰/۵۱۴
ضریب تعیین		۰/۶۳۶		
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۹۳		
آماره F		۱۴/۹۴۶		
احتمال آماره F		۰/۰۰۰		
آماره دوربین واتسون		۱/۹۲۶		

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش به بررسی رابطه بین انحراف توجه سهامداران نهادی و کیفیت سود (با مؤلفه‌های محافظه‌کاری و کیفیت اقلام تعهدی) پرداخته شد. برای بررسی روابط بین متغیرهای پژوهش چهار فرضیه تدوین گردید و داده‌های موجود مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. یافته‌های ناشی از آزمون دو فرضیه اول و دوم حاکی از وجود رابطه منفی معنادار بین انحراف توجه و محافظه‌کاری مشروط دارد که به معنای این است که هرگاه سهامداران نهادی نسبت به سرمایه‌گذاری‌های خود کم توجه شوند، میزان محافظه‌کاری مشروط کاهش می‌یابد و چون محافظه‌کاری مشروط یکی از معیارهایی کیفیت سود است، یعنی در اثر کم توجهی سهامداران نهادی و کم‌رنگ شدن نقش نظارتی آنان، کیفیت سود کاهش می‌یابد، زیرا فضا برای دستکاری افزایشی سود (که خواست مدیریت است) باز می‌شود. همان‌طور که بارها در ادبیات کیفیت سود گفته شده، مدیران به طور طبیعی تمایل دارند وضعیت سودآوری شرکت را بهتر از آن چیزی که هست، نشان دهند زیرا افزایش در سودآوری شرکت منجر به افزایش مبلغ پاداش مدیران و ابقای موقعیت اداری و شغلی آنان می‌گردد که البته محافظه‌کاری مانع و برطرف کننده تمایل دستکاری افزایشی سود است. طبیعی است که سهامداران نهادی به واسطه قدرت، تخصص و جایگاه نظارتی خود قادر به کنترل تمایلات دستکاری افزایشی سود هستند و معمولاً هم به نحوی از توانایی خود استفاده می‌کنند که تمایلات بیان غیر صادقانه سود را خنثی نمایند، ولی چنانچه به دلایلی که قبلاً ذکر گردید دچار کم توجهی شوند و از نقش نظارتی خود غفلت نمایند، این غفلت و کم توجهی آنان منجر به بیدار شدن تمایلات دستکاری افزایشی سود نزد مدیران می‌شود و در نتیجه کیفیت سود تنزل می‌یابد.

یافته‌های حاصل از آزمون دو فرضیه سوم و چهارم نیز حاکی از وجود رابطه مثبت معنادار بین انحراف توجه سهامداران نهادی و بخش بی کیفیت ارقام تعهدی است که معنای آن این است که در صورت کم توجهی یا بی توجهی از ناحیه سهامداران نهادی و کاهش نقش نظارتی آنان، ارقام تعهدی غیرنرمال (بخش بی کیفیت ارقام تعهدی) افزایش می‌یابد و در نتیجه کیفیت سود کاهش می‌یابد زیرا تمایل مدیران همواره بر دستکاری افزایشی سود و ارائه سود بی کیفیت و غیر صادقانه است و معمولاً استفاده از ارقام تعهدی غیر نرمال یکی از رایج‌ترین ابزارهای دستکاری افزایشی سود است. طبیعتاً در صورتی که سهامداران نهادی از جایگاه نظارتی خود به خوبی استفاده کنند، قادر هستند از ارائه سود دستکاری شده و بیان غیرصادقانه آن ممانعت نمایند ولی در صورتی که دچار غفلت و کم توجهی شوند، راه برای ایجاد ارقام تعهدی غیرعادی و ارائه سود غیر صادقانه مهیا می‌شود. با جمع‌بندی نتایج کلیه فرضیه‌ها می‌توان نتیجه‌گیری نمود که در جامعه آماری پژوهش منطق فرضیه نظارت موثر نزد سهامداران نهادی مشاهده شده و این سهامداران تمایل به ارائه سود غیر صادقانه ندارند و مانع بروز رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت می‌شوند به عبارت دیگر به موازات کم توجهی سهامداران نهادی و غفلت آنان از مراقبت و نظارت بر رفتارهای مدیران، محافظه‌کاری مشروط و کیفیت ارقام تعهدی کاهش می‌یابد که به معنای کاهش کیفیت سود است. لازم به ذکر است نتایج این پژوهش، با پژوهش گارل و همکاران (۲۰۲۱)، پیوسیک و گنج (۲۰۲۰) و سعیدی و همکاران (۱۴۰۲) مطابقت دارد. با توجه به نتایج پژوهش به سهامداران بالقوه (خصوصاً سهامداران خرد) پیشنهاد می‌گردد حتی الامکان در شرکت‌هایی سرمایه‌گذاری نمایند که درصد قابل توجهی از سهام آنان در اختیار سهامداران نهادی باشد زیرا این سهامداران، اهرمی موثر و اطمینان بخش نسبت به سلامت گزارشگری مالی تلقی می‌گردند. همچنین به حساب‌برسان پیشنهاد می‌گردد در تعیین ریسک حسابرسی به وجود یا عدم وجود سهامداران نهادی در شرکت‌های مورد رسیدگی خود توجه نمایند.

فهرست منابع







- بزرگ اصل، موسی، باباجانی، جعفر، امیری، میثم و جعفری خوشه مهر، اشرف. (۱۴۰۱). ارزیابی اثر اصول حاکمیت شرکتی بر سلامت مالی بانک‌ها. *ماهنامه علمی جامعه شناسی ایران*، ۵(۱۲)، ۲۲۰۲-۲۲۲۳. doi: 10.30510/PSI.2022.312686.2561
- پورحیدری، امید، کیانی، علی، و براتی، فرید (۱۴۰۰). تاثیر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی و ارتباطات سیاسی بر محافظه‌کاری حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های مالی و رفتاری در حسابداری*، ۲(۵)، ۱۰۰-۱۲۲. doi: 10.30486/FBRA.2021.1934745.1017
- حسینی، سیدعلی و رازانی، سارا. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر محافظه‌کاری بر کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *نشریه تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۷(۲۷)، ۵۴-۶۷. doi: 10.22034/iaar.2015.103798

- سعیدی، مژگان، نیکومرام، هاشم، و یعقوب نژاد، احمد. (۱۴۰۲). اثر مالکیت شرکت‌های سرمایه‌گذاری بر کیفیت گزارشگری مالی (آزمون نظارت کارا). فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه‌گذاری، ۱۲(۴۶)، ۱۰۷-۱۳۸. https://jik.srbiau.ac.ir/article_21506.html
- شمس‌الدینی، کاظم و نعمتی، میثم. (۱۴۰۰). بررسی رابطه پایداری مالکیت نهادی با مدیریت سود با لحاظ اهرم مالی شرکت. مجله دانش حسابداری، ۱۲(۴)، ۱۵۵-۱۷۷. doi: 10.22103/jak.2021.17123.3421
- کرمی، غلامرضا (۱۳۸۷). بررسی رابطه بین مالکیت نهادی و محتوای اطلاعاتی سود. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۵(۵۴)، ۸۱-۱۰۰. doi: 20.1001.1.26458020.1388.16.1.6.1
- مشکی میاوقی، مهدی و محمدی، رویا. (۱۳۹۸). بررسی اثر محافظه‌کاری بر کیفیت سود مبتنی بر مرتبط بودن با ارزش و ضریب واکنش سود. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱(۲)، ۶۱-۷۴. doi: 10.22108/far.2019.116342.1438
- موسوی شیری، سید محمود، سبزی، صغری، و قدردان، احسان. (۱۴۰۲). بررسی رابطه بین استراتژی‌های تجاری شرکت و توانایی مدیریت در دوره بحران مالی با کیفیت سود. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۵)، ۸۰-۵۷. doi: 10.22034/IAAS.2023.172684
- ودיעی، محمدحسین، باقرپور ولاشانی، محمدعلی و سیفی قبادی، حسین. (۱۳۹۷). بررسی رابطه تغییر مالکیت با کیفیت حسابرسی. مجله دانش حسابرسی، ۱۸(۲)، ۹۱-۱۰۶. <https://danesh.dmk.ir/article-1-1875-fa.html>
- ولی‌زاده لاریجانی، اعظم و حسنی، فهیمه. (۱۴۰۲). چرخش مدیرحسابرسی داخلی؛ کیفیت گزارشگری مالی و زمان رسیدگی حسابرس مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۰(۱)، ۱۹۱-۲۰۸. doi: 10.22059/ACCTGREV.2023.345880.1008707
- Adrian, C., Mostafa M. H. & Joye, K. (2020). Distracted institutional shareholders and corporate cash holdings. *Journal of Business Research*, 110(1), 347-359. doi: 10.1016/j.iref.2020.08.018
- Ball, R., & Shivakumar, L. (2005). Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness. *Journal of accounting and economics*, 39(1), 83-128. doi: 10.1016/j.jacceco.2004.04.001
- Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of accounting and economics*, 24(1), 3-37. doi: 10.1016/S0165-4101(97)00014-1
- Bergstresser, D., & Philippon, T. (2006). CEO incentives and earnings management. *Journal of financial economics*, 80(3), 511-529. doi: 10.1016/j.jfineco.2004.10.011
- Bozorg Asl, M., Babajani, J., Amiri, M., & Jafari Khoshemehr, A. (2022). Assessing the effect of corporate governance principles on the financial health of banks. *Political Sociology of Iran*, 5(12), 2201-2223. doi: 10.30510/psi.2022.312686.2561 [In Persian]
- Bushee, B. J. (1998). The Influence of Institutional Investors on Myopic R&D Investment Behavior. *The Accounting Review*, 73(3), 305-333. <http://www.jstor.org/stable/248542>
- Chan, D. K., Li, X., & Xin, Q. (2021). Institutional investor inattention and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(3), 106857. doi: 10.1016/j.jaccpubpol.2021.106857
- Cohen, D. A., Dey, A., & Lys, T. Z. (2008). Real and accrual-based earnings management in the pre- and post-Sarbanes-Oxley periods. *The accounting review*, 83(3), 757-787. doi: 10.2308/accr.2008.83.3.757

- Dai, L., Dharwadkar, R., Shi, L., & Zhang, B. (2017). The governance transfer of blockholders: Evidence from block acquisitions and earnings management around the world. *Journal of Corporate Finance*, 45, 586-607. doi: 10.1016/j.jcorpfin.2017.06.004
- Dechow, P. M., & Dichev, I. D. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. *The accounting review*, 77(s-1), 35-59. doi: 10.2308/accr.2002.77.s-1.35
- El Diri, M., Lambrinoudakis, C., & Alhadab, M. (2020). Corporate governance and earnings management in concentrated markets. *Journal of Business Research*, 108, 291-306. doi: 10.1016/j.jbusres.2019.11.013
- García Lara, J. M., Osmá, B. G., & Neophytou, E. (2009). Earnings quality in ex-post failed firms. *Accounting and business research*, 39(2), 119-138. doi: 10.1080/00014788.2009.9663353
- Garel, A., Martin-Flores, J. M., Petit-Romec, A., & Scott, A. (2021). Institutional investor distraction and earnings management. *Journal of Corporate Finance*, 66, 101801. doi: 10.1016/j.jcorpfin.2020.101801
- Hosseini, S. A., & Razani, S. (2015). Investigation of conservatism on earnings quality in companies listed in Tehran stock exchange. *Accounting and Auditing Research*, 7(27), 54-67. doi: 10.22034/iaar.2015.103798 [In Persian]
- Jones, J. J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of accounting research*, 29(2), 193-228. doi: 10.2307/2491047
- Karami, G. (2009). The Relationship between Institutional Investors and Earnings Informativeness. *Accounting and Auditing Review*, 15(54), 81-100. doi: 20.1001.1.26458020.1388.16.1.6.1 [In Persian]
- Kempf, E., Manconi, A., & Spalt, O. (2017). Distracted shareholders and corporate actions. *The Review of Financial Studies*, 30(5), 1660-1695. doi: 10.1093/rfs/hhw082
- Li, Y., Li, X., Xiang, E., & Djajadikerta, H. G. (2020). Financial distress, internal control, and earnings management: Evidence from China. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 16(3), 100210. doi: 10.1016/j.jcae.2020.100210
- Liu, C., Low, A., Masulis, R. W., & Zhang, L. (2020). Monitoring the monitor: Distracted institutional investors and board governance. *The Review of Financial Studies*, 33(10), 4489-4531. doi: 10.1093/rfs/hhaa014
- Meshki Miavaghi, M., & Mohammadi, R. (2019). Investigating the effect of conditional conservatism on earnings quality based on price value relevance and the earnings response coefficients. *Financial Accounting Research*, 11(2), 61-74. doi: 10.22108/far.2019.116342.1438 [In Persian]
- Mousavi Shiri, S. M., Sabzi, S., & Ghadrán, E. (2023). Investigating the Relationship Between the Company's Business Strategies and Management Ability in Times of Financial Crisis with Profit Quality. *Accounting and Auditing Studies*, 12(45), 57-80. doi: 10.22034/iaas.2023.172684 [In Persian]
- Piosik, A., & Genge, E. (2020). Earnings management prior to mergers and acquisitions: The role of acquirers' ownership structures. Evidence from Poland. *Procedia Computer Science*, 176, 1299-1311. doi: 10.1016/j.procs.2020.09.139
- Pourheidari, O., Chandeh, A. K., & Barati, F. (2021). Investigating the Effect of Corporate Governance Mechanisms and Political Connections on Accounting Conservatism in Tehran Stock Exchange. *Financial and behavioral research in accounting*, 2(5), 100-122. doi: 10.30486/FBRA.2021.1934745.1017 [In Persian]
- Saeedi, M., Nikomaram, H., & Yaghoobnezhad, A. (2023). The Influence of Ownership of Investment Company on Financial Reporting Quality: A Test of Efficient Monitoring Hypothesis. *Journal of Investment Knowledge*, 12(46), 107-137. https://jik.srbiau.ac.ir/article_21506.html [In Persian]

- Shamsaddini, K., & Nemati, M. (2021). The Relationship between Institutional Ownership Stability and Earnings Management in terms of Corporate Financial Leverage. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(4), 155-177. doi: 10.22103/jak.2021.17123.3421 [In Persian]
- Shu, S. Q. (2021). CEO inside debt, income smoothing, and stock price informativeness. *Accounting and Business Research*, 51(1), 65-95. doi: 10.1080/00014788.2020.1798735
- Tam, T. M., Minh, L. Q., Khuyen, L. T., & Thanh, N. P. (2019). Earnings quality: Does state ownership matter? Evidence from Vietnam. In *Beyond Traditional Probabilistic Methods in Economics 2* (pp. 477-496). Springer International Publishing. doi: 10.1007/978-3-030-04200-4_35
- Vadiei, M. H., Bagherpour Valashani, M. A. & Seifi Qobadi, H. (2017). Investigating the relationship between ownership change and audit quality. *Journal of Auditing Science*, 18(71), 106-91. <https://danesh.dmk.ir/article-1-1875-fa.html> [In Persian]
- Valizadeh Larijani, A., & Hasani, F. (2023). Internal Audit Chief Turnover; the Quality of Financial Reporting and Audit Report Delay. *Accounting and Auditing Review*, 30(1), 191-208. doi: 10.22059/acctgrev.2023.345880.1008707 [In Persian]
- Ward, C., Yin, C., & Zeng, Y. (2017). Motivated Institutional Investors and Firm Investment Efficiency. *Johor: University of Reading*, 59.

Table of Contents

<input type="checkbox"/> Investigating the effect of audit opinion & quality in the relationship between financial reporting complexity and audit delay Mohammad Ali Sari		1-23
<input type="checkbox"/> The effect of cost management control system and cost efficiency on organizational performance Seyede Zahra Mosavi & Mohammad Kiamehr		24-47
<input type="checkbox"/> The effect of the creation and development of controls on the performance of accountants, the moderating role of repetitive tasks and the willingness of accountants Morteza Bana & Nasim Shahmoradi		48-67
<input type="checkbox"/> Investigating the effect of the auditor's turnover intentions on audit quality, unethical decisions and audit performance Mahdi Filsaraei & Reza Safaei		68-91
<input type="checkbox"/> Investigating the effect of managers' narcissism and overconfidence on the comparability of financial reports Shahrzad Seraj & Mohammad Reza Hamzah		92-110
<input type="checkbox"/> Examining the relationship between institutional investor inattention, accruals quality and conditional conservatism Mohamad Mohamadi & Shohreh Khaleghi Mohamadi		111-131

In the name of God



Islamic Azad University
Safashahr Branch

Journal of Accounting & Financial Transparency
Issue 1, Vol 2, Spring 2024



Publisher: Islamic Azad University, Safashahr Branch

Director-in-Charge: Mehdi Sarikhani (Ph.D.)

Editor-in-Chief: Rezvan Hejazi (Ph.D.)

Executive Manager: Rouhollah Nozari (Ph.D.)

Executive Director: Fatemeh Karimi

Editorial Board:

Seyed Hossein Abtahi

Professor of Management, Safashahr Branch, Islamic Azad University

Daruosh Foroughi

Professor of Accounting, University of Isfahan

Zohreh Hajiha

Professor of Accounting, East Tehran Branch, Islamic Azad University

Seyed Abbas Hashemi

Associate Professor of Accounting, University of Isfahan

Mehdi Kheirandish

Professor of Management, Shahid Sattari Air University

Mohammad Hossein Setayesh

Professor of Accounting, Shiraz University

Hashem Valipour

Associate Professor of Accounting, Firoozabad Branch, Islamic Azad University

GholamReza Zandi

Associate Professor of Accounting, University of Kuala Lumpur (UniKL)- Malaysia

Address: Vahdat Blvd., Safashahr, Fars, Iran. Postal Code:7396166561

Phone: +98 (71) 44451936

Fax: +98 (71) 44451939

Website: <https://sanad.iau.ir/en/Journal/aft>



Islamic Azad University
Safashahr Branch

Journal

of

Accounting & Financial Transparency

e-ISSN: 2981-2453

Volume 2/ Issue 1/ Spring 2024/ Serial Number 3

- ❑ Investigating the effect of audit opinion & quality in the relationship between financial reporting complexity and audit delay 1-23
Mohammad Ali Sari
- ❑ The effect of cost management control system and cost efficiency on organizational performance 24-47
Seyede Zahra Mosavi & Mohammad Kiamehr
- ❑ The effect of the creation and development of controls on the performance of accountants, the moderating role of repetitive tasks and the willingness of accountants 48-67
Morteza Bana & Nasim Shahmoradi
- ❑ Investigating the effect of the auditor's turnover intentions on audit quality, unethical decisions and audit performance 68-91
Mahdi Filsaraei & Reza Safaei
- ❑ Investigating the effect of managers' narcissism and overconfidence on the comparability of financial reports 92-110
Shahrzad Seraj & Mohammad Reza Hamzah
- ❑ Examining the relationship between institutional investor inattention, accruals quality and conditional conservatism 111-131
Mohamad Mohamadi & Shohreh Khaleghi Mohamadi

