

به نام خدا



فصلنامه

پژوهش‌های تجربی حسابداری "نشریه علمی"

سال سیزدهم، شماره ۴۸، تابستان ۱۴۰۲

این فصلنامه "نشریه علمی" طبق نامه شماره ۳/۱۸۱۶۵۵ مورخ ۱۳/۸/۱۳۹۱ وزارت علوم، تحقیقات و فناوری از شماره سوم با درجه علمی - پژوهشی منتشر می‌شود.

صاحب امتیاز: دانشگاه الزهرا (س)

مدیر مسئول: سید علی حسینی

سردبیر: علی رحمانی

رشته	درجه علمی	دانشگاه	عضو هیئت تحریریه
حسابداری	استاد	دانشگاه شهید باهنر کرمان	امید پورحیدری
حسابداری	استاد	دانشگاه هاوایی ایالات متحدہ امریکا	حمید پورجلالی
حسابداری	استاد	دانشگاه الزهراء (س)	رضوان حجازی
حسابداری	استاد	دانشگاه الزهراء (س)	علی رحمانی
حسابداری	استاد	دانشگاه ممفیس ایالات متحدہ امریکا	ذبیح اله رضایی
حسابداری	استاد	دانشگاه شهید بهشتی	حسین سجادی
حسابداری	دانشیار	دانشگاه الزهراء (س)	غلامرضا سلیمانی امیری
حسابداری	دانشیار	دانشگاه تهران	بیبا مشایخی
حسابداری	دانشیار	دانشگاه تهران	ساسان مهرانی
حسابداری	دانشیار	دانشگاه گاول سوئد	سعید همایون
حسابداری	استاد	دانشگاه سالفورد انگلستان	حسن یزدی فر

مدیر اجرایی: مریم امیری خواه

ویراستار علمی و ادبی: نازنین بشیری منش

ویراستار انگلیسی: علی رضایی

صفحه آرا: مرضیه حسن زاده علی آبادی

چاپ و صحافی: کارگاه گرافیک رامتین

نشانی: تهران، میدان شیخ بهایی شمالی، دانشگاه الزهراء (س)، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی

کد پستی: ۱۹۹۳۸۹۳۹۷۳

تلفن و نمابر: ۸۸۲۱۲۵۷۸

تارنما: <http://jera.alzahra.ac.ir>

رایانامه: jera@alzahra.ac.ir

این فصلنامه با همکاری انجمن حسابداری مدیریت ایران به چاپ می رسد.

خط مشی انتشار مجله

فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری نشریه‌ای علمی است که با رسالت توسعه دانش و پژوهش حسابداری در کشور، به انتشار مقاله‌های پژوهشی* در حوزه حسابداری مبادرت می‌کند. مقالات با رویکرد تجربی/آرشیوی، آزمایشی، بین رشته‌ای/انتقادی، بازارپایه، پیمایش و مدل سازی که از ویژگی اصالت و نوآوری برخوردار باشند، در اولویت بررسی و انتشار خواهند بود. مهم ترین حوزه‌های مورد تأکید برای انتشار مقاله‌ها به شرح زیر می‌باشد:

۱. پژوهش‌های تجربی حسابداری در بازار سرمایه و بازار پول
۲. پژوهش‌های تجربی در حسابرسی و اطمینان بخشی
۳. پژوهش‌های تجربی در گزارشگری مالی و راهبری شرکتی

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش مقاله‌ها

مقاله‌های ارسال شده پس از داوری تخصصی و در صورت تأیید هیئت تحریریه، به چاپ می‌رسد. از تمامی استادان و پژوهشگران گرامی که مقاله‌های خود را برای چاپ به این فصلنامه ارسال می‌کنند، تقاضا می‌شود، در تنظیم مقاله به موارد زیر توجه کنند.

۱. شکل مقاله

مقاله در محیط نرم‌افزاری Word 2007، در اندازه صفحه A4 (حاشیه‌ها از بالا ۴، پایین ۶/۵، چپ ۴/۵ و راست ۵ سانتی‌متر)، قلم فارسی متن Nazanin B با اندازه قلم: برای عنوان مقاله ۱۶ و برای نام نویسندگان ۱۲ به صورت پررنگ (Bold) و وسط چین؛ قلم فارسی متن Zar B با اندازه قلم: برای قسمت چکیده ۱۱، متن اصلی مقاله ۱۲، پی نوشت ۱۱، منابع ۱۱، واژه‌های کلیدی ۱۰ و محتوای فارسی نگاره‌ها ۱۰؛ فاصله بین خطوط یک سانتی متر و تورفتگی ابتدای هر پاراگراف معادل ۰/۳ سانتی متر و ردیف شده (Justify)؛ قلم انگلیسی متن Times New Roman با اندازه قلم: برای عنوان انگلیسی (پررنگ) ۱۴، چکیده انگلیسی ۱۲، فرمول‌ها ۱۱ (چپ چین)، پی نوشت ۱۱، منابع ۱۱، محتوای انگلیسی نگاره‌ها ۹، طبقه‌بندی موضوعی ۸؛ عناوین نگاره‌ها و شکلها ایتالیک و پررنگ (Bold)، دارای فاصله ۶ سانتی متر قبل و بعد از نگاره و شکل و به صورت وسط چین؛ حداکثر در ۱۸ صفحه (شامل منابع و ماخذ) و بدون شماره

گذاری صفحات، حروف چینی و فایل اصلی مقاله و فایل بدون نام نویسنده از طریق سامانه‌ی دریافت مقاله‌ها www.jera.ir ارسال شود. تا جایی که ممکن است، در متن مقاله از عکس استفاده نشود و در صورت استفاده، عکس با کیفیت بالا و سیاه و سفید باشد.

۲. ساختار مقاله

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

- عنوان کامل مقاله؛

- نام نویسنده یا نویسندگان (نام نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، با علامت ستاره مشخص شود)؛

- رتبهٔ علمی و نام مؤسسه یا دانشگاه یا محل اشتغال (به صورت فارسی و انگلیسی)، نشانی کامل نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، شامل: نشانی پستی، شمارهٔ تلفن، نمابر و نشانی پست الکترونیک (برای تمام نویسندگان)؛

- در ذکر نام نویسنده‌ها از القاب و عناوین استفاده نشود و فقط رتبهٔ علمی و محل خدمت درج شود.

۲-۲. **صفحهٔ اول مقاله:** عنوان و چکیدهٔ مقاله به زبان فارسی. چکیده در چهار پاراگراف شامل موضوع و هدف مقاله، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش، و نتیجه‌گیری و اصالت و افزوده آن به دانش (در مجموع حداکثر ۱۶۵ کلمه) و واژه‌های کلیدی (حداکثر پنج واژه) و کد طبقه‌بندی JEL باشد. این کدگذاری برای طبقه‌بندی موضوعی در ادبیات اقتصادی طراحی شده است و جزئیات نحوهٔ استفاده از آن در پایگاه اینترنتی:

< <http://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php> > قابل دسترسی است.

۲-۳. **صفحهٔ دوم تا انتهای مقاله:** این بخش باید در بردارندهٔ موارد زیر باشد:

- مقدمه (چند پاراگراف شامل بیان مسئله، مبانی نظری، هدف، اهمیت و ضرورت آن)؛

- مروری بر پیشینهٔ (صرفاً پژوهش‌های مرتبط و به ترتیب زمانی یا موضوعی بررسی شود و نتیجه آن در پایان این بخش استخراج ماتریس نظریه و یا مدل مفهومی یا تحلیلی باشد که متغیرهای پژوهش را مستند می‌سازد و تدوین فرضیه‌های پژوهش؛

- روش پژوهش (شامل: روش پژوهش، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل و مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف متغیرهای مورد مطالعه و تعریف عملیاتی آن‌ها (می‌تواند در همان

بخش مدل‌های آزمون فرضیه ارائه شود و در این صورت نیازی به تکرار ندارد، جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری)؛

- یافته‌های پژوهش (شامل: ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها)؛

- نتیجه‌گیری (شامل: خلاصه مسئله، ارائه خلاصه نتایج و نتیجه‌گیری کلی و ارائه پیشنهادها بر مبنای نتایج (توصیه‌های سیاستی صرفاً در تحقیقات کاربردی ضرورت دارد)، و در صورت لزوم پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی با توجه به محدودیت‌های پژوهش یا چگونگی توسعه پژوهش حاضر)؛

- فهرست منابع.

- چکیده انگلیسی (که باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد).

۳. ارجاع‌های درون‌متنی

به منظور ارجاع‌ها در متن مقاله از روش APA (ای. پی. ای) استفاده می‌شود؛ به این ترتیب که:

- نام خانوادگی نویسنده همراه با سال انتشار آن در متن به صورت فارسی ارائه می‌شود و نیازی به ذکر معادل انگلیسی اسامی در پی‌نوشت نمی‌باشد. چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود از ویرگول (،) و چنانچه تعداد منابع مورد استناد بیش از یک عدد بود از نقطه ویرگول (؛) به منظور جدا سازی استفاده شود.

- هر منبعی که در متن مقاله به آن اشاره می‌شود، باید اطلاعات کامل آن در فهرست منابع درج شود و به غیر از این منابع، منبع دیگری در فهرست منابع و ماخذ درج نشود.

در صورت نیاز به توضیحات لازم درباره اصطلاح‌ها و یا ذکر معادل‌های انگلیسی واژه‌های درون‌متنی (به غیر از اسامی نویسندگان)، از پی‌نوشت استفاده شود. در متن به هیچ عنوان نباید عبارات و اصطلاحات انگلیسی ارائه شود، مگر در مورد فرمول‌ها و معادله‌ها.

۴. فهرست منابع

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

- ۴-۱. **کتاب:** نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (سال انتشار). (نقطه و یک فاصله) نام کتاب با حروف ایتالیکی، (ویرگول و یک فاصله) نام مترجم، (ویرگول و یک فاصله) محل انتشار (دو نقطه و یک فاصله) نام انتشارات. (نقطه)
- ۴-۲. **مقاله:** نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار). (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله. (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیکی، دوره (شماره) با حروف ایتالیکی، (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله. (نقطه)
- ۴-۳. **مقالات برخط:** نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار). (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله. (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیکی، دوره (شماره) با حروف ایتالیکی، (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله. (نقطه و یک فاصله) دریافت شده از (دو نقطه و یک فاصله) آدرس سایت
- ۴-۳. **گزارش‌ها و سایر منابع:** در این باره نیز اطلاعات کافی و کامل ارائه شود.

-در فهرست منابع چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود، اسامی آن‌ها با استفاده از نقطه و ویرگول (!) جدا شود.

- فهرست منابع نیازمند شماره گذاری نمی‌باشد. چنانچه بیش از یک عنوان از یک یا چند نویسنده مورد استناد قرار گرفته باشد، علاوه بر رعایت ترتیب حروف الفبا، ترتیب سال انتشار نیز رعایت شود؛ به این صورت که کتاب یا مقاله‌ای که زودتر (قدیمی‌تر) انتشار یافته است، در فهرست زودتر درج می‌شود. به منظور جلوگیری از بروز اشتباه بین منابع مختلف درج شده در فهرست، شروع هر منبع بدون تورفتگی یا بیرون زدگی خواهد بود و چنانچه عبارت طولانی شد، ادامه با تورفتگی (با استفاده از تکنیک Hanging) ۵/۰ سانتی متر می‌باشد.

۵. شکلها، نگاره‌ها و فرمول‌ها

عنوان شکلها در زیر و عنوان نگاره‌ها در بالای آن‌ها درج شود. بهتر است شکلها و نگاره‌ها، در داخل متن و پس از جایی که به آنها اشاره شده، درج شوند. برای شماره گذاری از شماره ۱ (عددی و داخل پرانتز، مانند نگاره (۱)) تا... استفاده شود. داخل نگاره‌ها باید به فارسی نوشته شود و در شرایط استفاده ممیز، از به کار بردن نقطه به جای ممیز خودداری گردد؛ در صورت ضرورت ضمن درج عنوان فارسی متغیرها، یک ستون می‌تواند به نمادهای مورد استفاده برای متغیر به زبان انگلیسی به گونه‌ای که در معادله‌ها و مدل‌ها استفاده شده اختصاص یابد. عناوین ستون‌ها در نگاره‌ها، به صورت وسط چین بوده و سطر اول هر نگاره که شامل عناوین

ستون‌هاست با رنگ طوسی و درجه روشنی ۲ نمایش داده شود. برای اشاره به محتوای نگاره‌ها و شکلها در متن، می‌بایست با استفاده از شماره آن‌ها، ارجاع مناسب صورت گیرد. فرمول‌ها نیز در نگاره‌هایی دو ستونی به صورت خطوط نامرئی (No Border) ارائه و به صورت مدل (۱) (عددی و داخل پرانتز) تا... شماره گذاری شوند.

۶. پی‌نوشت‌ها

اصطلاحات انگلیسی و برخی توضیحات لازم در پی‌نوشت در همان صفحه ارائه شود. شماره گذاری پی‌نوشت‌ها با تکنیک راه اندازی مجدد در هر صفحه، در ورد درج شود.

فهرست مطالب

- تأثیر معاملات با اشخاص وابسته بر وجود تحریف در صورت‌های مالی و کیفیت گزارشگری مالی: با تأکید بر تعدیلات سنواتی و خطای برآورد اقلام تعهدی.....۱
- مجید رستگار، حسین اعتمادی، منصور مومنی
- بررسی تولیدات علمی اعضای هیات علمی حسابداری ایرانی در پایگاه اسکاپوس از ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱ با رویکرد علم‌سنجی.....۲۷
- زهرا دیبانی دیلمی، داود حاصلی، آمنه ملکی
- اندازه‌گیری میزان خوانش‌پذیری گزارش‌های مالی و فرضیه ابهام‌مدیران.....۵۵
- جواد شکرخواه، محمد مرفوع، حامد عبدی
- تبیین اثر افشای یکپارچه مدل کسب‌وکار بر خصوصیات کیفی و سودمندی حسابداری با توجه به نقش میانجی ویژگی‌های شرکت.....۷۹
- غفور شریف زاده، قدرت‌اله برزگر، یحیی کامیابی
- طراحی مدل آفتلازای شغلی در حرفه حسابرسی با استفاده از رویکرد ساختاری تفسیری.....۱۰۹
- مسعود طاهری نیا
- ارائه الگوی آموزش حسابداری در دانشگاه نسل سوم و چهارم.....۱۳۵
- مهسا غفاریان قدیم، غلامرضا کردستانی، روح‌اله بیات
- رویکرد معاملات همزمان رابطه بین حسابداری ذهنی و کیفیت گزارشگری مالی.....۱۵۷
- ساناز وطن دوست سیلاب، سحر سپاسی، جواد رضازاده
- بررسی رابطه بین حسابداری ذهنی مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده با تمکین مالیاتی.....۱۸۳
- منصور محرابیان، احمد خدای پور، امید پورحیدری
- اثر نیاز به شناخت و ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرس.....۲۰۹
- صدیقه پیکرنگار قلعه‌رودخانی، بهمن بنی‌مهد، سینا خردیار، حمیدرضا و کیلی فرد
- تأثیر برنامه درسی پنهان بر اخلاق پژوهش در دانشجویان حسابداری.....۲۳۵
- علیرضا ممتازیان، حسین رجب‌دردی

تأثیر معاملات با اشخاص وابسته بر وجود تحریف در صورت‌های مالی و کیفیت گزارشگری مالی: با تأکید بر تعدیلات سنواتی و خطای برآورد ارقام تعهدی^۱

مجید رستگار^۲، حسین اعتمادی^۳، منصور مومنی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۰۹

مقاله پژوهشی

چکیده

در خصوص انگیزه‌های معاملات با اشخاص وابسته دو تئوری رقیب وجود دارد: تئوری اول، تئوری قرارداد کارآمد است که در آن فرض می‌شود تعامل نزدیک بین اشخاص وابسته، به شرکت‌ها کمک می‌کند تا هزینه‌های معاملات را در مقایسه با هزینه‌های معامله با اشخاص غیروابسته کاهش دهند؛ تئوری دوم مبتنی بر تئوری نمایندگی و دیدگاه فرصت‌طلبانه است. از منظر این تئوری معاملات با اشخاص وابسته برای سهامداران دارای حق کنترل، مدیران و سایر اشخاص وابسته فرصت‌های مناسبی فراهم می‌کند تا از طریق آنها منابع شرکت را به سود خود و به ضرر سهامداران فاقد حق کنترل خارج کنند. هدف اصلی پژوهش حاضر این است که مشخص شود معاملات صورت‌گرفته با اشخاص وابسته در ایران با کدامیک از این تئوری‌ها سازگار است. برای این منظور تأثیر معاملات با اشخاص وابسته بر ارائه گزارش‌های مالی حاوی تحریف و همچنین تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی بررسی شده است. در همین رابطه تعداد ۱۳۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ مورد بررسی قرار گرفت. در آزمون فرضیات این پژوهش داده‌های تلفیقی و مقطعی استفاده شده است. نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون نشان می‌دهد که مبلغ معاملات با اشخاص وابسته بر تعدیلات سنواتی سال بعد که معیار تحریف در صورت‌های مالی می‌باشد تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین مبلغ معاملات با اشخاص وابسته بر کیفیت گزارشگری مالی که معیار اندازه‌گیری آن کیفیت ارقام تعهدی است، تأثیر منفی و معنادار دارد.

واژه‌های کلیدی: ارقام تعهدی، تحریف، تعدیلات سنواتی، کیفیت گزارشگری، معاملات با اشخاص وابسته.

طبقه بندی موضوعی: M41, G17, G53, C31, C33.

10.22051/JERA.2023.42772.3094 :DOI

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (mj.rastegar@yahoo.com)

۳. استاد، گروه حسابداری دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (etemadiah@modares.ac.ir)

۴. استاد، گروه مدیریت، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (mmomeni@at.ac.ir)

<https://jera.alzahra.ac.ir>

مقدمه^۱

معاملات با اشخاص وابسته برای سهامداران دارای حق کنترل و سایر اشخاص وابسته که به نحوی توانایی اعمال نفوذ در شرکت دارند، ابزارهای بالقوه‌ای فراهم می‌کند تا منافع خود را با سلب حقوق و منافع سایر سهامداران و ذینفعان تأمین کنند (رینگرت و توماس^۲ ۲۰۱۲؛ ۸۴۸). درخصوص انگیزه‌های معاملات با اشخاص وابسته دو تئوری رقیب وجود دارد (فانگ، لوبو، ژانگ و ژائو^۳ ۲۰۱۸؛ ۷۷) تئوری اول، تئوری قرارداد کارآمد^۴ است که در آن فرض می‌شود تعامل نزدیک بین اشخاص وابسته به آنها کمک می‌کند تا هزینه‌های معاملات را در مقایسه با هزینه‌های معامله با اشخاص غیروابسته کاهش دهند (کانا و پالپو^۵ ۲۰۰۰؛ ۸۷۱). تئوری دوم مبتنی بر تئوری نمایندگی و دیدگاه فرصت طلبانه است (جانسون، لاپورتا، لویز و اسلیفر^۶ ۲۰۰۰؛ ۲۵). از منظر این تئوری معاملات با اشخاص وابسته برای سهامداران دارای حق کنترل، مدیران، اعضای هیات مدیره و سایر اشخاص وابسته فرصت‌های مناسبی فراهم می‌کند تا از طریق آنها منابع را به سود خود و به ضرر سهامداران فاقد حق کنترل، از شرکت خارج کنند. نتایج حاصل از پژوهش‌های متعددی تئوری اخیر را تایید کرده‌اند، از جمله پژوهش‌های انجام شده توسط (جانسون و دیگران^۷ ۲۰۰۰؛ ۲۲)، (جانکوف، لاپورتا، لویز و اسلیفر^۸ ۲۰۰۸؛ ۴۳۱)، (چئونگ، راول و استوریتیز^۹ ۲۰۰۶؛ ۳۴۳) و (داو و مگوایر^{۱۰} ۲۰۰۹؛ ۱۸۱۷).

گروه‌های دارای حق کنترل تنها زمانی می‌توانند این منافع را برای خود کسب کنند که قابل اثبات نباشد چراکه در این حالت سهامداران فاقد حق کنترل می‌توانند مدارکی از این نحوه کسب منافع تهیه کنند و دست به اقدامات قانونی بزنند (دایک و زینگالس^{۱۱} ۲۰۰۴؛ ۵۴۰). از این‌رو، مدیران از اختیار خود در حوزه گزارشگری مالی استفاده می‌کنند و سعی می‌نمایند

۱. مقاله مستخرج از پایان نامه دکتری

2. Ryngaert and Thomas
3. Fang, Lobo, Zhang and Zhao
4. efficient contract
5. Khanna and Palepu
6. Johnson, La Porta, Lopez, and Shleifer
7. Djankov, La Porta, Lopez, and Shleifer
8. Cheung, Rau, and Stouraitis
9. Dow, and McGuire
10. Dyck and Zingales

اینگونه منافع را پنهان کنند (لیوز، نندا و واسکی^۱ ۲۰۰۳؛ ۵۰۹). این اقدام مدیران آگاهی‌بخشی صورت‌های مالی و کیفیت گزارشگری مالی را تحت تاثیر قرار می‌دهد و احتمال ارائه صورت‌های مالی حاوی تحریف بااهمیت ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه را افزایش می‌دهد. این دلایل باعث شده است که (بیسلی، کارسلو، هرمانسن و نیل^۲ ۲۰۱۰) ادعا کنند معاملات با اشخاص وابسته می‌تواند نشان‌دهنده وجود ریسک تقلب باشد.

به اعتقاد (جورجنسن و مورلی^۳، ۲۰۱۷؛ ۹۳۳) در حال حاضر شواهد کافی که نشان دهد معاملات با اشخاص وابسته با اهداف فرصت‌طلبانه صورت می‌گیرد و منجر به کاهش کیفیت گزارشگری می‌شود وجود ندارد، از اینرو آنها پیشنهاد کرده‌اند تا در پژوهش‌های آتی ارتباط معاملات با اشخاص وابسته با کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گیرد. امروزه تمرکز پژوهش‌ها در خصوص معاملات با اشخاص وابسته، اغلب در اقتصاد کشورهای آسیایی رایج است، چراکه در اقتصاد این کشورها ساختار مالکیت غالباً متمرکز می‌باشد و در نتیجه، نگرانی‌هایی را در خصوص انگیزه‌های سهامداران دارای حق کنترل برای تضييع حقوق سایر سهامداران و ذینفعان ایجاد می‌کند (گوردون و هنری^۴، ۲۰۰۵). همچنانکه در پژوهش انجام شده توسط (وولانداری، ستیاوان و دیداگدو^۵، ۲۰۲۲) در اندونزی و پژوهش انجام شده توسط (هو و سون^۶، ۲۰۱۹؛ ۱۶۱) در چین نشان داده است که معاملات با اشخاص وابسته در این کشورها با اهداف فرصت‌طلبانه صورت گرفته است. در ایران همچون سایر کشورهای آسیایی با توجه به ساختار مالکیت متمرکز، انجام معاملات با اشخاص وابسته آسان است و احتمال استفاده از اینگونه معاملات برای پنهان کردن منافع کسب‌شده توسط سهامداران دارای حق کنترل و مدیران وجود دارد؛ که این امر در نهایت منجر به افزایش احتمال ارائه گزارش‌های مالی تحریف‌شده خواهد شد. لذا پاسخ این سوال، که آیا معاملاتی که در شرکت‌های ایرانی با اشخاص وابسته انجام می‌شود با انگیزه‌های فرصت‌طلبانه صورت می‌گیرد و یا این معاملات ابزاری کارآمد برای رفع نیازهای خاص شرکت است، ضروری به نظر می‌رسد.

-
1. Leuz, Nanda, and Wysocki
 2. Beasley, Carcello, Hermanson, and Neal
 3. Jorgensen and Morley
 4. Gordon and Henry
 5. Wulandari, Setiawan, and Widagdo
 6. Hu, and Sun

بررسی‌های صورت گرفته در رابطه با مطالعات داخلی در این زمینه نشان می‌دهد، پژوهش‌های محدودی در خصوص ارزیابی تاثیر معاملات با اشخاص وابسته بر شاخص‌های کیفیت گزارشگری مالی و صورت‌های مالی حاوی تحریف انجام شده ضمن اینکه در اغلب پژوهش‌ها از متغیر دامی به عنوان شاخص اندازه‌گیری معاملات با اشخاص وابسته استفاده شده است مانند پژوهش انجام شده توسط (حاجیها و آزادخواه ۱۳۹۹؛ ۱۹۷). در پژوهش‌هایی که در آنها مبلغ معاملات با اشخاص وابسته به عنوان متغیر پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است، تاثیر آن بر معیارهای مدیریت سود مورد ارزیابی قرار گرفته است مانند پژوهش انجام شده توسط (سرلک و اکبری ۱۳۹۲؛ ۸۴) و یا اینکه از مدل‌هایی غیر از مدل‌های مورد استفاده در این پژوهش بهره گرفته شده است مانند پژوهش انجام شده توسط (شعری و حمیدی ۱۳۹۱؛ ۸) همچنین مدل‌های بکارگرفته شده در پژوهش حاضر تاکنون در ادبیات پژوهشی داخلی مورد استفاده قرار نگرفته‌اند، لذا نتایج حاصل از این پژوهش ضمن توسعه مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در حوزه معاملات با اشخاص وابسته، به استفاده‌کنندگان و ذینفعان گزارش‌های مالی کمک می‌کند تا مبلغ معاملات با اشخاص وابسته را به عنوان شاخصی جهت ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی و احتمال وجود تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه مورد استفاده قرار دهند. از طرف دیگر، این امر به حساب‌برسان کمک می‌کند که ارزیابی قابل اتکاتری از ریسک حسابرسی داشته باشند و عملیات حسابرسی اثربخش‌تری را اجرا نمایند. همچنین، سایر استفاده‌کنندگان و ذینفعان نیز تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری مناسب‌تری را اتخاذ خواهند کرد که نتایج همه این موارد در نهایت منجر به تخصیص بهینه منابع اقتصادی خواهد شد.

در ادامه مقاله، پس از مرور ادبیات مرتبط با موضوع و تشریح مبانی نظری و فرضیه‌ها؛ به ارائه روش‌شناسی، مدل‌ها و تعریف عملیاتی متغیرها پرداخته می‌شود و در نهایت در قسمت بحث و نتیجه‌گیری، پاسخ سوالات مطرح شده در این پژوهش ارائه می‌گردد و پیشنهاداتی برای پژوهش‌های آتی بیان می‌شود.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

به اعتقاد (کولبک و می‌هیو^۱ ۲۰۱۷؛ ۹۰۴) با دو استدلال، معاملات با اشخاص وابسته بر افزایش خطر تحریف بااهمیت صورتهای مالی موثر است. استدلال اول این است که دخیل بودن

1. Kohlbeck and Mayhew

مدیریت در معاملات با شرکت، احتمالاً نشانه‌ای از وجود ضعف صداقت و اخلاق حرفه‌ای در رده‌های بالای مدیریتی سازمان است.^۱ در نتیجه، در این حالت اگر مدیران از معاملات با اشخاص وابسته به منظور ارزش آفرینی برای سازمان و سهامداران استفاده نکنند این احتمال افزایش می‌یابد که مدیران مزبور از اختیاراتی که در حوزه گزارشگری دارند برای افزایش ثروت خود به هزینه سایر سهامداران استفاده کنند. در همین ارتباط (بیسلی و دیگران ۲۰۱۰) در مطالعه خود نشان دادند که ضعف صداقت و اخلاق حرفه‌ای مدیران کلیدی‌ترین دلیل موارد تقلب‌هایی بوده است که آنها مورد بررسی قرار داده‌اند و به این نتیجه رسیدند که وجود معاملات با اشخاص وابسته نشان‌دهنده وجود ریسک تقلب بالاتر است.

استدلال دوم مبتنی بر این فرض است که افراد درون‌سازمانی که از معاملات با اشخاص وابسته برای کسب یا حفظ منافع خود استفاده می‌کنند، همواره سعی در پنهان کردن و عدم افشای اینگونه منافع خواهند داشت. زمانی که اینگونه افراد فعالانه در صدد پنهان کردن منافع کسب‌شده خود در صورت‌های مالی برمی‌آیند یا این اقدام را با استفاده از روشهای جایگزین مانند تلاش برای ارائه نکردن گزارش‌های مالی شفاف انجام می‌دهند؛ نتیجه این اقدامات منجر به ارائه صورتهای مالی حاوی تحریف خواهد بود که احتمال کشف موارد پنهان شده یا افشا نشده و لزوم تعدیل گزارش‌ها در سال‌های آتی را طریق تعدیلات سنواتی افزایش می‌دهد.

در ایالات متحده (کولبک و می‌هیو، ۲۰۱۷؛ ۹۰۰) در پژوهش خود نشان دادند که معاملات با اشخاص وابسته با تعدیلات سنواتی آتی ارتباط مثبت دارد. به اعتقاد آنها این موضوع نشان می‌دهد معاملات با اشخاص وابسته یکی از عوامل ریسک بالقوه تحریف باهیت در گزارش‌های مالی است. در پژوهش انجام شده توسط (ریبار، راوت و ویلسون^۲، ۲۰۱۴؛ ۵۰۶) با در نظر گرفتن تعدیلات سنواتی دوره‌های بعد به عنوان معیاری از گزارشگری مالی متقلبانه ارتباط منفی بین معیارهای کیفیت گزارشگری و تعدیلات سنواتی نشان داده شد. نتایج تحقیقات ارائه‌شده در بالا نشان می‌دهد که معاملات با اشخاص وابسته می‌تواند برای دینفعان و حساب‌رسان، هشدار وجود تحریف با اهمیت ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه باشد. باید توجه داشت که این هشدار لزوماً به دلیل وجود تعدیلات سنواتی در گزارش‌های مالی نیست بلکه ناشی از فراهم شدن شرایطی است که منجر به ارائه گزارش‌های مالی بی‌کیفیت و اشتباه می‌شود، که در نتیجه آن

1. Tone at the top

2. Hribar, Kravet, and Wilson

احتمال تعدیلات سنواتی در سال‌های آتی افزایش می‌یابد (کولبک و می‌هیو ۲۰۱۷؛ ۹۰۵). بر همین اساس سوال اول پژوهش این است که آیا معاملات با اشخاص وابسته منجر به افزایش احتمال خطر تحریف بااهمیت در گزارش‌های مالی می‌شود یا خیر؟

در ادبیات پژوهش معیارهای متعددی برای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی مورد استفاده قرار گرفته است؛ از جمله کیفیت سود که در تحقیق (شیپر و وینسنت^۱، ۲۰۰۳؛ ۱۰۲) به عنوان معیار کیفیت گزارشگری در نظر گرفته شده یا مدیریت سود که در پژوهش (پیتزو^۲، ۲۰۱۳؛ ۳۱۵) به عنوان معیار کیفیت گزارشگری مورد استفاده قرار گرفته است. بر اساس یافته‌های (دیچو دیچاو^۳، ۲۰۰۲؛ ۳۷) کیفیت اقلام تعهدی با کیفیت گزارشگری مالی در ارتباط تنگاتنگ است. در همین خصوص (فرانسیس، لافوند، اولسون و شیپر^۴، ۲۰۰۵؛ ۲۹۷) در پژوهش خود از کیفیت اقلام تعهدی به عنوان معیار کیفیت گزارشگری مالی استفاده کردند که در پژوهش حاضر نیز از این معیار به عنوان کیفیت گزارشگری مالی استفاده شده است.

چنانچه سهامداران دارای حق کنترل و مدیران، از معاملات با اشخاص وابسته به عنوان فرصتی جهت تامین منافع خود و به ضرر سهامداران فاقد حق کنترل استفاده کنند، در این حالت آنها از اختیار خود در حوزه گزارشگری مالی به منظور پنهان کردن اینگونه منافع استفاده خواهند کرد (لیوز و همکاران، ۲۰۰۳؛ ۵۱۰). در پژوهش‌های مختلف شواهدی ارائه شده که نشان می‌دهد معاملات با اشخاص وابسته برای دستیابی به اهداف خاص گزارشگری مالی یا مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد (لو، ونگ و فریث^۵، ۲۰۱۰؛ ۲۲۸). البته باید توجه داشت که بخش عمده‌ای از اختیارات مدیریت در حوزه گزارشگری مالی از برآوردها و پیش‌بینی‌های مدیریت نشأت می‌گیرد که بر اساس استانداردهای حسابداری نیز مجاز شمرده شده است (لو، لی و سوگیانسیس^۶، ۲۰۱۰؛ ۷۸۳). برآوردها و پیش‌بینی‌های مدیریت عمدتاً در اقلام تعهدی تبلور می‌یابد و در صورتی که شناسایی اقلام تعهدی در گزارش‌های مالی با خطا اندازه‌گیری شده باشد، کیفیت اقلام تعهدی و به تبع آن کیفیت گزارشگری مالی کاهش می‌یابد. در همین رابطه (دیچو دیچاو، ۲۰۰۲؛ ۳۵) اینگونه استدلال می‌کنند که به رغم اینکه اقلام تعهدی ابزاری است که در حسابداری برای اندازه‌گیری بهتر عملکرد شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد اما در برخی موارد شرکت‌ها با دستکاری

1. Schipper and Vincent
2. Pizzo
3. Dechow and Dichev
4. Francis, LaFond, Olsson, and Schipper
5. Lo, Wong, and Firth
6. Lev, Li, and Sougiannis

اقدام تعهدی برای دستیابی به اهداف گزارشگری مد نظر خود استفاده کرده و از اختیارشان در حوزه گزارشگری مالی بهره می‌برند، لذا کیفیت اقدام تعهدی با کیفیت گزارشگری در ارتباط تنگاتنگ است و معیار کیفیت گزارشگری مالی تلقی می‌شود (دیچو دیچاو، ۲۰۰۲: ۴۶).

همچنین برخی شواهد تجربی نیز از این موضوع پشتیبانی می‌کنند که معاملات با اشخاص وابسته ابزاری برای مدیریت سود است، برای مثال (هوانگ، چپو و وانگ^۱، ۲۰۱۳: ۲۹۲) در مطالعه خود در چین، به ارتباط مثبت بین معاملات با اشخاص وابسته و مدیریت سود از طریق اندازه‌گیری اقدام تعهدی اختیاری دست یافتند. همچنین (لو و وونگ^۲، ۲۰۱۱: ۶۰۷) نشان دادند که احتمال اینکه شرکت‌های درگیر معاملات با اشخاص وابسته که دارای انگیزه برای مدیریت سود هستند، روش‌های قیمت‌گذاری خرید و فروش کالاها و خدمات از (به اشخاص وابسته را به صورت داوطلبانه افشا کنند، کمتر است. همچنین شواهد ارائه شده توسط (توماس، هرمان و اینوی^۳، ۲۰۰۴: ۳) نشان می‌دهد که شرکت‌های ژاپنی درآمد گزارش شده خود را نه تنها از طریق اقدام تعهدی، بلکه از طریق معاملات با اشخاص وابسته مدیریت می‌کنند. (چئونگ، جینگ، لاب و استورایتیس^۴، ۲۰۰۹: ۳۷۲) نیز در پژوهش خود در هنگ‌کنگ دریافتند که چنانچه معاملات با اشخاص وابسته برای اهداف سوداگرانه انجام شده باشد، به میزان قابل توجهی با افشای اطلاعات کمتری همراه است. (لی، کانگ، لی و پارک^۵، ۲۰۱۶: ۲۲۴) در مطالعه خود به این نتیجه رسیدند که معاملات با اشخاص وابسته صرف‌نظر از اندازه، نوسان و یا غیر نقدی بودن اینگونه معاملات، قابلیت مقایسه صورتهای مالی را کاهش می‌دهد. در پژوهشی دیگر (گوردون و هنری، ۲۰۰۵) نشان دادند بین اقدام تعهدی غیرعادی و معاملات با اشخاص وابسته ارتباط معنادار وجود دارد. با توجه به مطالب پیش‌گفته، سوال دوم پژوهش این است که آیا تاثیر مبلغ معاملات با اشخاص وابسته بر افزایش خطر تحریف بااهمیت در گزارش‌های مالی که در پاسخ به سوال اول پژوهش بدست آمده است به معیار کیفیت اقدام تعهدی ارائه شده توسط دیچو و دیچاو نیز تسری می‌یابد یا خیر. هدف اصلی از این کار علاوه بر بسط مبانی نظری موضوع، تقویت^۶ و افزایش قابلیت اتکای نتایج فرضیه اول است.

1. Hwang, Chiou, and Wang

2. Lo and Wong

3. Thomas, Herrmann, and Inoue

4. Cheungag, Jing, Lub, Rau, and Stouraitis

5. Lee, Kang, Lee, and Park

6. robust

فرضیه ها یا پرسش های پژوهش

با توجه به مطالب اشاره شده در بالا فرضیه های این پژوهش به شرح زیر ارائه می شود:

فرضیه ۱: معاملات با اشخاص وابسته تاثیر مثبت و معناداری بر وجود تحریف در صورت های مالی دارد.

فرضیه ۲: معاملات با اشخاص وابسته تاثیر منفی معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش با توجه به عدم امکان کنترل کلیه متغیرهای مربوط نمی تواند از نوع پژوهش های تجربی محض باشد، لذا این پژوهش از نوع پژوهش های نیمه تجربی است. با توجه به تجزیه و تحلیل اطلاعات گذشته، این پژوهش در زمره پژوهش های پس رویدادی است. با توجه به اینکه نتایج بدست آمده از پژوهش به حل یک مشکل یا موضوع خاص می پردازد، از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ روش تحلیل آماری نیز از نوع تجزیه و تحلیل همبستگی با رویکرد رگرسیونی است (افلاطونی، ۱۳۹۲). همچنین با توجه به اینکه در این پژوهش با مشاهده و بررسی نمونه، الگویی برای کل جامعه استخراج می گردد از نظر نوع استدلال استقرایی و از آنجا که در آن با بررسی هایی که انجام می شود رفتار آینده متغیر پیش بینی می شود از بعد تئوری، از نوع پژوهش های اثباتی است. در این پژوهش، گردآوری اطلاعات در دو مرحله انجام شده است، در مرحله اول برای تدوین مبانی نظری پژوهش از کتب و مقالات موجود به روش کتابخانه ای استفاده شده و در مرحله دوم، داده های مربوط به متغیرهای پژوهش از صورت های مالی منتشر شده شرکت ها در سایت کدال جمع آوری شده است. پایش و طبقه بندی متغیرها در مرحله ابتدایی با استفاده از نرم افزار اکسل انجام شده و برای آزمون فرضیه های پژوهش نرم افزار Eviews10 مورد استفاده قرار گرفته است.

جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال های ۱۳۹۱ تا سال ۱۴۰۰ است. اطلاعات مالی شرکت های مورد بررسی در این بازه زمانی باید در دسترس باشد، سال مالی آنها منتهی به پایان اسفندماه باشد و در طول این بازه زمانی، سال مالی آنها تغییر نکرده باشد. شرکت های سرمایه گذاری، واسطه گری های مالی و پولی و همچنین نهادهای مالی به دلیل ماهیت متفاوت آنها در نمونه انتخابی قرار نگرفته است. همچنین شرکتهای بیمه و بانک نیز در نمونه لحاظ نشده است چرا که یکی از اصلی ترین متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش تغییرات سرمایه در گردش است که امکان استخراج متغیر مزبور از صورت های مالی شرکت های بیمه و بانک به دلیل ساختار خاص صورت های مالی

آنها امکان‌پذیر نیست. قابل ذکر است که اطلاعات سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۳ و سال ۱۴۰۰ برای محاسبه متغیرهای مستقل و وابسته‌ای که نیاز به اطلاعات چند سال قبل و سال آتی دارند استفاده شده است؛ از این رو بازه زمانی مورد استفاده در پژوهش سال ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ می‌باشد. با در نظر گرفتن شرایط بالا، تعداد ۱۳۴ شرکت به شرح جدول (۱)، به عنوان نمونه نهایی پژوهش انتخاب شده است.

جدول ۱. اعضای جامعه مورد بررسی

سال-شرکت	تعداد شرکت‌ها	فرایند انتخاب شرکت‌های نمونه پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
۱،۸۶۶	۳۱۱	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که دارای صورت‌های مالی حسابرسی شده در بازه زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ می‌باشند و پایان سال مالی آن ۱۲/۲۹ بوده است.
(۱۷۴)	(۲۹)	کسر می‌شود: تعداد شرکت‌هایی که سال مالی خود را تغییر داده‌اند
(۳۹۰)	(۶۵)	کسر می‌شود: تعداد شرکت‌هایی که در دوره پژوهش دارای اطلاعات ناقص بوده‌اند (یا داده پرت داشته‌اند)
(۴۹۸)	(۸۳)	کسر می‌شود: تعداد شرکت‌های بانکی، بیمه‌ای، واسطه‌گری مالی، نهادهای مالی و سرمایه‌گذاری (به ترتیب ۱۱، ۶، ۱۰، ۱۴ و ۴۲ شرکت)
۸۰۴	۱۳۴	تعداد شرکت‌های انتخابی برای تحلیل نهایی

مدل‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه اول و برای پاسخ به سوال اول پژوهش همانند (کولبک و می‌هیو ۲۰۱۷؛ ۹۰۷) از مدل (۱) استفاده شده است. این مدل به دنبال بررسی تاثیر متغیر مستقل معاملات با اشخاص وابسته (RPT) بر روی تعدیلات سنواتی سال آتی می‌باشد.

مدل (۱)

$$\begin{aligned} RESTATEMENT_{it+1} = & \varphi_0 + \varphi_1 RPT_{it} + \varphi_2 AU_SIZE_{it} + \varphi_3 AU_OPINION_{it} + \\ & \varphi_4 NAT_LEADER_{it} + \varphi_5 LNFEES_{it} + \varphi_6 LNASSETS_{it} + \varphi_7 LEVERAGE_{it} + \\ & \varphi_8 GROWTH_{it} + \varphi_9 ROA_{it} + \varphi_{10} Std_ROA_{it} + \varphi_{11} LOSS_{it} + \varphi_{12} LIT_{it} + \\ & \varphi_{13} ACQ_{it} + \varphi_{14} CHANGE_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

به منظور آزمون فرضیه دوم و پاسخ به پرسش دوم پژوهش از مدل (۲) استفاده شده است. این مدل به دنبال بررسی تاثیر متغیر مستقل معاملات با اشخاص وابسته (RPT) بر روی کیفیت ارقام تعهدی (معیار کیفیت گزارشگری مالی) می‌باشد.

مدل (۲)

$$\begin{aligned} Std.Dev.Re sid_{it} = & \alpha_0 + \alpha_1 RPT_{it} + \alpha_2 AverageOP.Cycle_{it} + \\ & \alpha_3 LogASSETS_{it} + \alpha_4 Std.Dev.Sale_{it} + \alpha_5 Std.Dev.CFO_{it} + \\ & \alpha_6 Std.Dev.\Delta WC_{it} + \alpha_7 Std.Dev.Earn_{it} + \alpha_8 Prob.NegativeEarning_{it} + \\ & \alpha_9 Average|\Delta WC|_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آنها

متغیرهای مورد استفاده در پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آنها به شرح جدول (۲) می‌باشد:

جدول ۲. متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آنها

نام متغیر	نماد متغیر	روش اندازه‌گیری متغیر و منابع مربوطه
معاملات با اشخاص وابسته	RPT	مبلغ پولی معاملات با اشخاص وابسته تقسیم بر میانگین مجموع دارایی‌ها است (الهلالی ۱، ۲۰۱۸)، (گالری، گالری، و سوپرانویچ ۲۰۰۸)، (سرلک و اکبری ۱۳۹۲) و (شعری و حمیدی ۱۳۹۱)
انحراف معیار ارقام باقیمانده ارقام تعهدی	Std.Dev.Resid	انحراف معیار ارقام باقیمانده معادله زیر که معیار کیفیت گزارشگری می‌باشد $\Delta WC_t = b_0 + b_1 CFO_{t-1} + b_2 CFO_t + b_3 CFO_{t+1} + \varepsilon_t$ در رابطه بالا ΔWC تغییرات سرمایه در گردش و CFO وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی می‌باشد. (فرانسیس، لافوند، اولسون و شیپر ۲۰۰۴) و (فرانسیس و همکاران ۲۰۰۵) و (دیچو و دیچو ۲۰۰۲)
تعدیلات سنواتی سال آتی	RESTATEMENT	مجموع قدر مطلق مبالغ تعدیلات سنواتی در صورت‌های مالی سال بعد تقسیم بر میانگین مجموع دارایی‌ها که معیار وجود تحریف در صورت‌های مالی می‌باشد. (فرانسیس، میچاس و یو ۲۰۱۳) و (نیوتن، وانگ و ویلکینز ۲۰۱۳)
اندازه شرکت	Log_ASSETS	لگاریتم مجموع دارایی‌ها در تاریخ صورت وضعیت مالی (کولبک و می‌هیو ۲۰۱۷)
اهرم مالی	LEVERAGE	نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی (فرانسیس و همکاران ۲۰۱۳)
رشد شرکت	GROWTH	نسبت تغییر مجموع دارایی‌های شرکت در طی سال (فرانسیس و همکاران ۲۰۱۳)
بازده دارایی‌ها	ROA	نسبت درآمد به کل دارایی‌ها (کولبک و می‌هیو ۲۰۱۷)
زیان	LOSS	در صورت زیانده بودن شرکت کد ۱ و در غیر این صورت کد صفر (کولبک و می‌هیو ۲۰۱۷)
وجود دعاوی حقوقی	LIT	اگر شرکت دارای دعاوی حقوقی باشد کد ۱ و در غیر این صورت کد صفر (کولبک و می‌هیو ۲۰۱۷)
تحصیل	ACQ	اگر شرکت طی سال توسط شرکتی تحصیل شده باشد و یا شرکتی را تحصیل کرده باشد کد ۱ و در غیر این صورت کد صفر (کولبک و می‌هیو ۲۰۱۷)

1. El-Helaly
2. Gallery, Gallery, and Supranowicz
3. Francis, LaFond, Olsson, and Schipper
4. Francis, Michas, and Yu
5. Newton, Wang, and Wilkins

نام متغیر	نماد متغیر	روش اندازه‌گیری متغیر و منابع مربوطه
واریانس بازده دارایی‌ها	VAR_ROA	به صورت واریانس بازده دارایی‌ها در چهار سال گذشته اندازه‌گیری می‌شود (هوگان و ویلکینز ^۱ ۲۰۰۸)
اندازه حسابرس	AU_SIZE	تعداد پرسنل حرفه‌ای موسسات حسابرسی (دآنجلو ^۲ ۱۹۸۱)
تخصص حسابرس در صنعت	NAT_LEADER	جمع دارایی‌های تمام صاحبکاران موسسه‌ی حسابرسی در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های شرکت‌های موجود در آن صنعت (کند ^۳ ۲۰۰۸)
لگاریتم قراردادهای حسابرسی	Log_FEES	لگاریتم مبلغ قرارداد حسابرسی (هویناش، مارکلویچ و باراگاتو ^۴ ۲۰۰۷)
گزارش تعدیل شده	AU_OPINION	تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی (دفوند و ژانگ ^۵ ۲۰۱۴) و (لنوکس و لی ^۶ ۲۰۱۲)
تغییر حسابرس	CHANGE	اگر حسابرس شرکت طی سال تغییر کرده باشد کد ۱ و در غیر این صورت کد صفر (ونسترالن ^۷ ۲۰۰۰).
میانگین طول چرخه عملیات	AverageOP.Cycle	میانگین طول چرخه عملیاتی از رابطه زیر بدست می‌آید: $\text{Sales/Average AR} + 365 / (\text{Cost of Goods Sold} / \text{Average Inventory})$ که در رابطه فوق Sales=فروش؛ AverageAR=میانگین حسابهای دریافتی؛ CostofGoodsSold=بهای تمام شده کالای فروش رفته؛ AverageInventory=میانگین موجودی‌ها می‌باشد. (دیچو و دیچاو ۲۰۰۲)
انحراف معیار فروش	Std.Dev.Sale	انحراف معیار فروش در سال‌های مورد بررسی (دیچو و دیچاو ۲۰۰۲)؛ (گوردون، هنری و پالیا ^۸ ۲۰۰۵)؛ (ژیان و ونگ ^۹ ۲۰۰۴) و (میشل، تاور و براون ^{۱۰} ۲۰۰۶)
انحراف معیار وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی	Std.Dev.CFO	انحراف معیار وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی در سال‌های مورد بررسی (دیچو و دیچاو ۲۰۰۲)؛ (گوردون، هنری و پالیا ۲۰۰۵)؛ (ژیان و ونگ ۲۰۰۴) و (میشل، تاور و براون ۲۰۰۶)

1. Hogan and Wilkins
2. DeAngelo
3. Kend
4. Hoitash, Markelevich, and Barragato
5. DeFond and Zhang
6. Lennox and Li
7. Vanstraelen
8. Gordon, Henry, and Palia
9. Jian and Wong
10. Mitchell, Tower, and Brown

نام متغیر	نماد متغیر	روش اندازه گیری متغیر و منابع مربوطه
انحراف معیار تغییرات سرمایه در گردش	Std.Dev.ΔWC	انحراف معیار تغییرات سرمایه در گردش در سال‌های مورد بررسی (دیچو و دیچاو ۲۰۰۲)؛ (گوردون، هنری و پالیا ۲۰۰۵)؛ (ژیان و ونگ ۲۰۰۴) و (میشل، تاور و براون ۲۰۰۶)
انحراف معیار درآمد قبل از اقلام تعهدی	Std.Dev.Earn	انحراف معیار درآمد قبل از اقلام تعهدی بلندمدت در سال‌های مورد بررسی. این متغیر به صورت حاصل جمع جریان‌های نقدی عملیاتی و تغییرات سرمایه در گردش محاسبه می‌شود. (دیچو و دیچاو ۲۰۰۲)؛ (گوردون، هنری و پالیا ۲۰۰۵)؛ (ژیان و ونگ ۲۰۰۴) و (میشل، تاور و براون ۲۰۰۶)
احتمال تحقق زیان توسط شرکت	Prob.NegativeErning	تعداد دفعات زیان ده شدن شرکت در دوره زمانی پژوهش تقسیم بر تعداد سال‌های مورد بررسی (دیچو و دیچاو ۲۰۰۲)؛ (گوردون، هنری و پالیا ۲۰۰۵)؛ (ژیان و ونگ ۲۰۰۴) و (میشل، تاور و براون ۲۰۰۶)
میانگین قدرمطلق تغییرات سرمایه در گردش	Average ΔWC	میانگین قدرمطلق تغییرات سرمایه در گردش فروش در سال‌های مورد بررسی (دیچو و دیچاو ۲۰۰۲)؛ (گوردون، هنری و پالیا ۲۰۰۵)؛ (ژیان و ونگ ۲۰۰۴) و (میشل، تاور و براون ۲۰۰۶)

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

آمار توصیفی مربوط به متغیرهای مدل (۱) و (۲) شامل کمترین و بیشترین عدد متغیر و همچنین میانگین، میانه و انحراف معیار متغیرها در جامعه آماری به ترتیب در جدول‌های (۳) و (۴) ارائه شده است. در مدل (۱) و (۲) به ترتیب از روش داده‌های تلفیقی و مقطعی برای آزمون فرضیه‌های اول و دوم استفاده شده است. از این رو تعداد مشاهدات در جدول (۳) برابر با ۸۰۴ سال-شرکت و در جدول (۴) برابر با ۱۳۴ مشاهده می‌باشد.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای مدل (۱)

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	کمینه	بیشینه	میانه	انحراف معیار
تعدیلات سنواتی	RESTATEMENT	۰/۰۱۲	۰	۰/۰۶۷	۰/۰۱۰	۰/۰۲۶
معاملات با اشخاص وابسته	RPT	۰/۳۸	۰	۲/۹	۰/۲۸	۰/۴۵
اندازه حسابرس	AU_SIZE	۲/۱	۱/۱	۳/۱	۲/۰	۰/۵

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	کمینه	بیشینه	میانه	انحراف معیار
تعداد بندهای شرط حسابرس	AU_OPINION	۱/۵	۰	۱۴	۰	۲/۱۵
تخصص حسابرس در صنعت	NAT_LEADER	۰/۲	۰/۰۰۰۲	۱/۰۰	۰/۱	۰/۲۵
لگاریتم مبلغ قرارداد حسابرسی	Log_FEES	۱/۸۴	۱/۳	۲/۹۵	۲/۰	۰/۵
لگاریتم دارایی‌ها	Log_ASSETS	۶/۵۵	۴/۸۶	۸/۷۵	۶/۴۲	۰/۷۹
اهرم مالی	LEVERAGE	۰/۵۳	۰/۰۱	۱/۳۳	۰/۵۴	۰/۲۳
رشد شرکت	GROWTH	۱/۲۲	۰/۶۸	۵/۸۹	۱/۱۴	۰/۳۸
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۲	-۰/۳۶	۰/۴۷	۰/۱۱	۰/۱۲
نام متغیرهای دوجویی در مدل (۱)						
نام متغیرهای دوجویی	نماد متغیر	تعداد مشاهدات	فراوانی مطلق	فراوانی نسبی	فراوانی نسبی	درصد فراوانی نسبی
گزارش زیان کد ۱، در غیر این صورت صفر	LOSS	۸۰۴	۸۵	۰/۱۰۵	۰/۱۰۵	۱۰/۵
وجود دعاوی حقوقی کد ۱، در غیر این صورت صفر	LIT	۸۰۴	۴۸۷	۰/۶۰۶	۰/۶۰۶	۶۰/۶
اگر شرکت در طی سال توسط شرکتی تحصیل شده یا شرکتی را تحصیل کرده باشد کد ۱، در غیر این صورت صفر	ACQ	۸۰۴	۶۴	۰/۰۷۹	۰/۰۷۹	۷/۹
تغییر حسابرس کد ۱، در غیر این صورت صفر	CHANGE	۸۰۴	۱۶۷	۰/۲۰۸	۰/۲۰۸	۲۰/۸

یکی از مهمترین شاخص‌های مرکزی که در جدول (۳) انعکاس یافته میانگین است که شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکز ثقل توزیع داده‌ها می‌باشد. میانگین تعدیلات سنواتی و معاملات با اشخاص وابسته به ترتیب حدود ۰/۱۲ و ۰/۳۸ است که نشان‌دهنده این است که به طور میانگین تعدیلات سنواتی و معاملات با اشخاص وابسته به ترتیب معادل حدود ۱/۲ درصد و ۳۸ درصد میانگین دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی است. از جمله دلایل بالا بودن میانگین

نسبت معاملات با اشخاص وابسته به میانگین دارایی‌ها این است که معاملات بین اشخاص وابسته غالباً به ارزش منصفانه دوره جاری صورت می‌گیرد درحالی‌که بسیاری از سرفصل‌های موجود در ترازنامه (صورت وضعیت مالی) به بهای تمام شده می‌باشد، ضمن اینکه متغیر معاملات با اشخاص وابسته شامل تمامی معاملات صورت گرفته با اشخاص وابسته در طی یک سال مالی اعم از خرید، فروش، دریافت، پرداخت و ... بین اشخاص وابسته می‌باشد. همچنین انحراف معیار شاخص مهمی برای نشان دادن میزان پراکندگی داده‌های می‌باشد. همانطور که در جدول (۳) نشان داده شده است تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی بیشترین انحراف معیار را دارا می‌باشد و دامنه آن از گزارش مقبول (تعداد بند شرط صفر) تا ۱۴ بند شرط متغیر بوده است. از سوی دیگر میانگین متغیر اهرم مالی که طبق یافته‌های (فرانسیس و همکاران ۲۰۱۳) منجر به افزایش احتمال وجود تعدیلات سنواتی در صورت‌های مالی سال آتی می‌گردند حدود ۵۳ درصد است که نشان‌دهنده حجم یالای بدهی در ساختار سرمایه شرکت‌های ایرانی است. همچنین متغیر بازده دارایی‌ها و رشد شرکت دارای میانگین تقریبی ۱۲ و ۲۲ درصد است که با توجه به میانگین سطح تورم در یک دهه اخیر منعکس‌کننده پایین بودن بازده سرمایه‌گذاری در شرکت‌های مورد بررسی است اما رشد شرکت‌ها روندی نسبتاً منطقی را تجربه کرده‌اند. قابل ذکر اینکه کمینه و بیشینه به ترتیب کمترین و بیشترین عدد متغیرها را در جامعه نشان می‌دهد کمینه و بیشینه متغیر بازده دارایی‌ها که طبق نظر (کولبک و می‌هیو ۲۰۱۷) پایین بودن آن نشان‌دهنده وجود مشکل در شرکت است و احتمال تحریف صورت‌های مالی و وجود تعدیلات سنواتی در صورتهای مالی سال بعد را افزایش می‌دهد، به ترتیب $0/36-$ و $0/47$ می‌باشد؛ این موضوع نشان می‌دهد کمترین بازده دارایی در بین شرکت‌های مورد بررسی $36-$ درصد و بیشترین بازده 47 درصد بوده است. وجود زیان و دعاوی حقوقی در واحدهای تجاری نیز دارای اثری مشابه پایین بودن بازده دارایی‌ها می‌باشد (کولبک و می‌هیو ۲۰۱۷) که طبق داده‌های جدول (۳) به ترتیب بیش از ۱۰ و ۶۰ درصد از شرکت‌های ایرانی زیانده بوده و دارای دعاوی حقوقی می‌باشند.

از تعداد ۸۰۴ مشاهده (۸۰۴ سال-شرکت) در ۱۶۷ مشاهده (۲۰/۸ درصد) حسابرس شرکت‌ها تغییر کرده است. میانگین اندازه شرکت که به صورت لگاریتم دارایی‌ها در تاریخ صورت وضعیت مالی اندازه‌گیری می‌شود معادل $6/55$ می‌باشد. بنا به استدلال (کولبک و می‌هیو ۲۰۱۷) دو نظر متفاوت برای احتمال تعدیلات سنواتی در صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگتر وجود

دارد؛ نظر اول این است که چون در این شرکت‌ها معمولاً عملیات حسابداری پیچیده‌تری وجود دارد احتمال وجود تجدید ارائه در صورت‌های مالی بیشتر است. نظر دوم این است که چون شرکت‌های بزرگ اغلب سیستم‌های حسابداری توسعه یافته‌تری دارند، لذا احتمال تجدید ارائه در اینگونه شرکت‌ها کمتر است؛

بر اساس یافته‌های پژوهش (کولبک و می‌هیو ۲۰۱۷؛ ۹۰۰) هرچقدر کیفیت حسابرسی بیشتر باشد احتمال وجود تعدیلات سنواتی در صورت‌های مالی آتی کاهش می‌یابد در نتیجه صورتهای مالی حاوی تحریف کمتر خواهند بود، بر همین اساس سایر متغیرهای کنترلی که آمار توصیفی مربوط به آنها در جدول (۳) ارائه شده است به ویژگی‌های حسابرس و کیفیت حسابرسی مربوط می‌شود که به شرح زیر می‌باشد:

(دآنجلو^۱، ۱۹۸۱؛ ۱۸۶) معتقد است موسسه‌های بزرگ حسابرسی به دلیل حفظ موقعیت رقابتی انگیزه بالاتری برای اجرای یک حسابرسی با کیفیت دارند. موسسه‌های حسابرسی نیز که در یک صنعت خاص تجربه و مهارت بیشتری دارند، حسابرسی اثربخش‌تر و با کیفیت‌تری ارائه می‌کنند (کند^۲، ۲۰۰۸؛ ۴۹).

مبلغ قراردادهای یکی از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی است چرا که بالاتر بودن مبلغ قرارداد حسابرسی باعث افزایش تلاش حسابرسان در انجام عملیات حسابرسی می‌شود. از این‌رو حسابرسان عملیات حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند (هویتاش، مارکلوپچ و باراگاتو^۳، ۲۰۰۷؛ ۷۶۴) همچنین اظهار نظر تعدیل شده نشانه وجود تحریف در صورت‌های مالی است که احتمال تعدیلات سنواتی در سال‌های بعد را افزایش می‌دهد (دفوند و ژانگ^۴ ۲۰۱۴؛ ۲۷۵) و (لنوکس و لی^۵، ۲۰۱۲؛ ۱۵۴). تغییر حسابرس بر اساس ادبیات تحقیق، باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود، چرا که گرایش حسابرسان برای ارائه گزارش‌های با شفافیت کمتر در سال‌های بعدی افزایش می‌یابد (ونسترالن، ۲۰۰۰؛ ۴۲۵).

از آنجا که آزمون مدل (۲) با استفاده از داده‌های مقطعی صورت گرفته است و تعداد مشاهدات آن برابر با ۱۳۴ می‌باشد که با تعداد مشاهدات در نمونه مربوط به مدل (۱) متفاوت

1. DeAngelo
2. Kend
3. Hoitash, Markelevich, and Barragato
4. DeFond and Zhang
5. Lennox and Li

است به همین دلیل نتایج مربوط به آمار توصیفی مدل (۲) پژوهش حاضر در جدول (۴) ارائه شده است. در مدل (۲) همانند روش بکار گرفته شده توسط دیچو و دیچاو (۲۰۰۲؛ ۴۷) به منظور هماهنگ شدن متغیرهای مستقل و کنترلی با متغیر وابسته، از متغیر مستقل و برخی متغیرهای کنترلی در سطح شرکت میانگین گرفته شده است.

جدول ۴. آمار توصیفی متغیرهای مدل (۲)

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	کمینه	بیشینه	میانه	انحراف معیار
انحراف معیار اقلام باقیمانده مدل (۳)	STD_Residuals	۰/۱۱	۰/۰۱۶	۰/۶۰	۰/۰۸۸	۰/۰۸۵
معاملات با اشخاص وابسته	RPT	۰/۲۳	۰	۲/۱۷	۰/۲۱	۰/۲۸
لگاریتم طول چرخه عملیات	LOG_OP.CYCLE	۲/۳۶	۱/۵۳	۲/۸۶	۲/۴	۰/۳
لگاریتم دارایی‌ها	Log_ASSETS	۶/۳۸	۴/۴۳	۸/۱۶	۶/۲۶	۰/۶۸
انحراف معیار فروش	STD_Sale	۰/۴۲	۰/۰۱۸	۳/۲۴	۰/۳۰	۰/۵۳
انحراف معیار وجه نقد عملیاتی	STD_CFO	۰/۰۹۳	۰/۰۱۲	۰/۳۵	۰/۰۸۱	۰/۰۵۷
انحراف معیار تعییرات سرمایه در گردش	STD_ΔWC	۰/۱۲	۰/۰۱۰	۰/۵۷	۰/۱۰	۰/۰۹۷
انحراف معیار درآمد قبل از اقلام تعهدی بلندمدت	STD_EARN	۰/۱۳	۰/۰۱۱	۰/۶۲	۰/۱۱	۰/۰۹۸
احتمال زیانده بودن شرکت	Prob.LOSS	۰/۰۹۲	۰	۰/۸۰	۰	۰/۱۹
میانگین قدر مطلق تغییرات سرمایه در گردش	Average_ΔAC	۰/۱۱	۰/۰۲۴	۰/۴۱	۰/۰۹	۰/۰۶۵

چرخه‌های عملیاتی طولانی‌تر و همچنین بالا بودن نوسانات متغیرهای فروش، وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی و درآمد قبل از اقلام تعهدی بلندمدت، نشان‌دهنده بالاتر بودن عدم اطمینان محیط عملیاتی است که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند، چنین شرایطی منجر به استفاده بیشتر از برآورد شده که نتیجه آن خطاهای برآورد بیشتر و پایین بودن کیفیت اقلام

تعهدی خواهد بود (دیچو و دیچاو ۲۰۰۲). همانطور که داده‌های جدول (۴) نشان می‌دهد میانگین انحراف معیار فروش، وجه نقد عملیاتی و درآمد قبل از اقلام تعهدی بلندمدت به ترتیب ۰/۴۲، ۰/۰۹ و ۰/۱۳ می‌باشد. با توجه به بالا بودن نسبی میانگین متغیرهای مزبور، این موضوع نشان می‌دهد شرکت‌های ایرانی در محیط عملیاتی با سطح عدم اطمینان نسبی بالا فعالیت می‌کنند که نتیجه آن می‌تواند پایین بودن کیفیت اقلام تعهدی در این شرکت‌ها باشد. زیان نشان‌دهنده شوک‌های منفی در محیط عملیاتی شرکت است لذا اقلام تعهدی اندازه‌گیری شده توسط واحدهای تجاری در پاسخ به چنین شوک‌هایی احتمالاً شامل خطای برآورد قابل توجهی هستند (دیچو و دیچاو ۲۰۰۲) داده‌های جدول (۴) نشان می‌دهد احتمال زیانده بودن شرکت‌های ایرانی در بازه زمانی مورد بررسی به طور میانگین میانگین معادل ۹/۲ درصد می‌باشد.

آمار استنباطی

قبل از آزمون فرضیه اول پژوهش باید آزمون چاو برای بررسی استفاده از روش داده‌های ترکیبی در مقابل روش داده‌های تلفیقی انجام شود (افلاطونی، ۱۳۹۲). نتایج حاصل از آزمون چاو برای مدل (۱) در جدول (۵)، نشان‌دهنده پذیرش روش داده‌های تلفیقی است، لذا نیازی به آزمون هاسمن وجود ندارد. بنابراین، در ادامه مدل (۱) پژوهش به منظور بررسی فرضیه اول، با استفاده از روش داده‌های تلفیقی آزمون شده است.

جدول ۵. نتایج آزمون چاو برای مدل‌های پژوهش

روش پذیرفته شده	آزمون چاو		الگوی مورد بررسی
	سطح خطا	آماره	
روش داده‌های تلفیقی	۰/۶۹	۰/۹۱۵	مدل (۱)

آزمون فرضیه اول

نتایج حاصل از آزمون مدل (۱) برای بررسی فرضیه اول در جدول (۶) منعکس شده است. با توجه آماره F بدست آمده (۴/۷۸) و سطح خطای آن ۰/۰۰۰، می‌توان ادعا کرد که در سطح اطمینان ۹۹ درصد، در مجموع مدل تحقیق از معناداری بالایی برخوردار است. همچنین، ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۱۰/۲ درصد، نشان می‌دهد که در مجموع متغیرهای مستقل و کنترل بیش از ۱۰ درصد تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند که در مقایسه با مدل (۲) که در جدول (۶) ارائه شده است از سطح توضیح‌دهندگی کمتری برخوردار است. آماره‌ی دوربین-

واتسون برابر با ۱/۶۴ است، لذا می‌توان نتیجه‌گیری کرد که خودهمبستگی مرتبه‌ی اول میان باقی‌مانده‌های مدل وجود ندارد. در فرضیه اول به بررسی تأثیر معاملات با اشخاص وابسته بر تعدیلات سنواتی سال آتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. با توجه به نتایج بدست آمده در جدول (۶) از برآورد مدل (۱)، ضریب متغیر مستقل معاملات با اشخاص وابسته ۱/۰۸۳ و سطح خطای آن ۰/۰۱ می‌باشد. بنابراین، با توجه به ضریب مثبت این متغیر و مقدار احتمال آنها، می‌توان ادعا کرد که افزایش مبلغ معاملات با اشخاص وابسته (در سطح خطای یک درصد) بر تعدیلات سنواتی سال آتی (معیار وجود تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه در گزارش‌های مالی) تاثیر دارد. در نتیجه، این انتظار وجود دارد که با افزایش مبلغ معاملات با اشخاص وابسته احتمال وجود تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی افزایش یابد که با نتایج پژوهش (کولبک و می‌هیو ۲۰۱۷؛ ۹۰۰) و (بیسلی و همکاران ۲۰۱۰) هماهنگ است.

جدول ۶. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول با استفاده از مدل (۱)

متغیر وابسته: تعدیلات سنواتی				
نام متغیر	ضرایب متغیر	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مبلغ معاملات با اشخاص وابسته	۱/۰۸۳	۰/۴۱۹	۲/۵۸۶	۰/۰۱۰۰
اندازه حسابرس	۰/۶۳۱	۰/۹۰۱	۰/۷۰۱	۰/۴۸۳
تعداد بندهای شرط حسابرسی	۱/۲۳۰	۰/۲۴۲	۵/۰۸۰	۰/۰۰۰۰
تخصص حسابرس در صنعت	۱۰/۹۴۲	۳/۱۴۵	۳/۴۷۸	۰/۰۰۰۶
مبلغ قراردادهای حسابرس	-۷/۳۳۶	۱/۵۵۱	-۴/۷۲۷	۰/۰۰۰۰
لگاریتم دارایی‌ها	۷/۵۳۳	۱/۱۲۲	۶/۷۱۲	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	۰/۸۲۵	۱/۴۹۳	۰/۵۵۳	۰/۵۸۰
رشد شرکت	۱/۷۳۵	۰/۶۹۱	۲/۵۰۸	۰/۰۱۲
بازده دارایی‌ها	۸/۱۸۰	۳/۱۴۲	۲/۶۰۳	۰/۰۰۹
انحراف معیار بازده دارایی‌ها	-۰/۳۵۵	۲/۶۲۷	-۰/۱۳۵	۰/۸۹۲
زیان	۷/۲۵۳	۲/۴۳۲	۲/۹۸۱	۰/۰۰۳
دعای حقوقی	۱/۰۶۵	۰/۵۶۷	۱/۸۷۵	۰/۰۶۱
تحصیل شرکت	۱/۳۰۵	۱/۴۲۱	۰/۹۱۸	۰/۳۵۸
تغییر حسابرس	۸/۶۲۲	۵/۳۲۹	۱/۶۱۸	۰/۱۰۶
ضریب ثابت	-۲۵۴/۴۵۷	۳۹/۴۲۸	-۶/۴۵۳	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین: ۰/۱۰۲	آماره آزمون F: ۴/۷۸	سطح معناداری: ۰/۰۰۰۰	آماره دوربین واتسون: ۱/۶۴	

آزمون فرضیه دوم

نتیجه حاصل از آزمون مدل (۲) برای بررسی فرضیه دوم پژوهش در جدول (۷) انعکاس یافته است. همان‌طور که داده‌های جدول نشان می‌دهد، آماره $F_{۸۳/۴}$ در سطح خطای ۰/۰۰۰ است، از این رو می‌توان استنباط کرد که در سطح اطمینان ۹۹ درصد، در مجموع مدل تحقیق از معناداری بالایی برخوردار است. ضریب تعیین تعدیل شده بدست آمده برای مدل (۲) برابر ۸۸/۲ درصد است که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترل پژوهش بیش از ۸۸ درصد تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند لذا به طور کل مدل (۲) از اعتبار بیشتری در مقایسه با مدل (۱) برخوردار است. همچنین آماره‌ی دورین واتسون که برابر ۱/۹۷۶ است، نشان‌دهنده عدم وجود خودهمبستگی مرتبه‌ی اول میان باقی‌مانده‌های مدل است. در فرضیه دوم به بررسی نقش معاملات با اشخاص وابسته بر کیفیت اقلام تعهدی که یکی از معیارهای کیفیت گزارشگری مالی است پرداخته شده است. نتایج حاصل از برآورد مدل (۲) نشان می‌دهد ضریب متغیر مستقل معاملات با اشخاص وابسته ۰/۰۱۳ و سطح خطای آن ۰/۰۱۹ می‌باشد. بنابراین، با توجه به ضریب مثبت این متغیرها و مقدار احتمال آنها، می‌توان ادعا کرد که مبلغ معاملات با اشخاص وابسته (در سطح خطای دو درصد) با کیفیت اقلام تعهدی ارتباط معنادار و منفی دارد. این یافته‌ها با نتایج بدست آمده از پژوهش‌های (بل و کارسلو، ۱۶۹۴؛ ۲۰۰۰)، (حاجیها و آزادزاده، ۱۸۷؛ ۱۳۹۹)، وقعی، سلمانیان، مانیان و فیاض (۷۱؛ ۱۳۹۷) (سرلک و اکبری، ۷۷؛ ۱۳۹۲) که در آن از هموارسازی سود و مدیریت سود به عنوان معیارهای کیفیت گزارشگری مالی استفاده شده است هماهنگ می‌باشد، اما با یافته‌های پژوهش (الهلالی، ۳۷۵؛ ۲۰۱۶) که در پژوهش او رابطه معناداری بین کیفیت گزارشگری مالی و معاملات با اشخاص وابسته در شرکت‌های یونانی مشاهده نشد، مطابقت ندارد.

جدول ۷. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم با استفاده از مدل (۲)

متغیر وابسته: انحراف معیار اقلام باقیمانده مدل (۳) - معیار کیفیت اقلام تعهدی				
نام متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
معاملات با اشخاص وابسته	۰/۰۱۳	۰/۰۰۵	۲/۳۷۴	۰/۰۱۹
لگاریتم طول چرخه عملیاتی	۰/۰۱۳	۰/۰۱۲	۱/۱۴۲	۰/۲۵۶
لگاریتم مجموع دارایی‌ها	۰/۰۰۱	۰/۰۰۴	۰/۳۲۱	۰/۷۴۸
انحراف معیار فروش	۰/۰۳۱	۰/۰۱۱	۲/۶۸۵	۰/۰۰۸

متغیر وابسته: انحراف معیار اقلام باقیمانده مدل (۳) - معیار کیفیت اقلام تعهدی				
نام متغیر	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
انحراف معیار وجه نقد عملیاتی	۰/۲۰۳	۰/۰۶۳	۳/۲۰۳	۰/۰۰۱
انحراف معیار تغییرات سرمایه در گردش	۰/۳۹۰	۰/۰۵۷	۶/۸۲۶	۰/۰۰۰۰
انحراف معیار درآمد قبل از اقلام تعهدی بلندمدت	۰/۴۵۷	۰/۰۴۲	۱۰/۸۰۹	۰/۰۰۰۰
احتمال زیانده بودن شرکت	۰/۰۰۵	۰/۱۵۴	۰/۰۴۳	۰/۹۶۵
میانگین قدر مطلق تغییرات سرمایه در گردش	۰/۲۵۰	۰/۰۸۶	۲/۸۹۰	۰/۰۰۴
ضریب ثابت	۰/۰۳۲	۰/۰۳۷	۰/۸۵۹	۰/۳۹۲
ضریب تعیین: ۰/۸۸۲	آماره آزمون F:	آماره دوربین واتسون:		
	۸۳/۴	۱/۹۷۶		

بحث و نتیجه‌گیری

معاملات با اشخاص وابسته ارتباط مستقیمی با رسوایی‌های حسابداری، تقلب و کاهش کیفیت سود و کیفیت گزارشگری دارند (جی و همکاران^۱، ۲۰۱۰؛ ۱۳۶؛ برای مثال، بسیاری از تقلب‌های حسابداری در سال‌های اخیر (از قبیل انرون، آدلفیا، تیکو، افکو، هولینگر و رایت آیت)^۲ به شکل‌های مختلفی درگیر معاملات با اشخاص وابسته بوده‌اند (هنری و همکاران، ۲۰۱۱؛ ۳). با این حال پژوهش‌های مختلف نشان داده است بخش قابل توجهی از اینگونه معاملات تنها به منظور اهداف تجاری و اقتصادی انجام شده است و اینگونه معاملات برای بهبود بکارگیری دارایی‌ها و تخصیص منابع صورت گرفته است مانند نتایج پژوهش‌های انجام شده توسط (رینگرت و توماس، ۲۰۱۲؛ ۸۴۵) و (ژیا، شی و وانگ^۳، ۲۰۱۳؛ ۲۲۹۵) از طرف دیگر پژوهش‌های دیگر نشان داده است معاملات با اشخاص وابسته در شرکت‌هایی که مرتکب تقلب شده‌اند شایع‌تر از شرکت‌هایی است که گزارشگری متقابلانه نداشته‌اند (بل و کارسلو، ۲۰۰۰؛ ۱۶۹). با توجه به اینکه در رابطه با معاملات با اشخاص وابسته دو تئوری رقیب شامل تئوری قرارداد کارآمد و تئوری مبتنی بر دیدگاه فرصت طلبانه وجود دارد (فنگ و همکاران، ۲۰۱۸؛ ۷۳) و نتایج

1. Ge et al

2. Enron, Adelphia, Tyco, Refco, Hollinger, Rite Aid

3. Jia, Shi, and Wang

پژوهش‌های متعدد در کشورهای مختلف و در بازه‌های زمانی متفاوت مویدهر دو تئوری بوده است، هدف از پژوهش حاضر تشخیص این است که معاملات صورت گرفته با اشخاص وابسته در ایران با کدامیک از این تئوری‌ها سازگار است. یافته‌های ناشی از فرضیه اول پژوهش حاضر نشان می‌دهد که معاملات با اشخاص وابسته در شرکت‌های ایرانی احتمال وجود تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه را افزایش می‌دهد که با نتایج پژوهش (کولبک و می‌هیو ۲۰۱۷) و (بیسلی و همکاران، ۲۰۱۰) هماهنگ است. ضمن اینکه نتایج فرضیه دوم پژوهش نشان می‌دهد معاملات با اشخاص وابسته منجر به ارائه گزارش‌های مالی با کیفیت پایین‌تر می‌گردد نتیجه حاصل از فرضیه دوم ضمن تایید نتیجه حاصل از فرضیه اول، با نتایج بدست آمده از پژوهش‌های (بل و کارسلو، ۲۰۰۰؛ ۱۶۹)، (حاجیها و آزادزاده، ۱۳۹۹؛ ۱۸۷)، (وقفی، سلمانیان، مانیان و فیاض، ۱۳۹۷؛ ۷۱) (سرلک و اکبری، ۱۳۹۲؛ ۷۷) که در آن از هموارسازی سود و مدیریت سود به عنوان معیارهای کیفیت گزارشگری مالی استفاده شده است هماهنگ می‌باشد، اما با یافته‌های پژوهش (الهلالی، ۲۰۱۶؛ ۳۷۵) مطابقت ندارد. با توجه به نتایج بدست آمده می‌توان اینگونه نتیجه‌گیری کرد که معاملات با اشخاص وابسته در ایران با تئوری مبتنی بر دیدگاه فرصت‌طلبانه سازگار است که نتیجه‌گیری مزبور با نتایج حاصل از پژوهش (شعری و حمیدی، ۱۳۹۱؛ ۴۹) مطابقت دارد. همچنین با یافته‌های پژوهش انجام شده توسط (وولانداری و همکاران، ۲۰۲۲) در اندونزی و پژوهش انجام شده توسط (هو و همکاران ۲۰۱۹؛ ۱۶۱) در چین نیز هماهنگ است.

نتایج این پژوهش به حسابرسان کمک می‌کند تا در شرکت‌های ایرانی که سطح بالاتری از معاملات با اشخاص وابسته دارند، ارزیابی قابل اتکاتر و برآورد منطقی‌تری از ریسک حسابرسی داشته باشند و عملیات حسابرسی را با اثربخشی بیشتری انجام دهند. همچنین سایر استفاده‌کنندگان و ذینفعان نیز می‌توانند با توجه ویژه به سطح معاملات با اشخاص وابسته شرکت‌ها، تصمیم‌گیری‌های اقتصادی مناسب‌تری را اتخاذ کنند.

پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی تأثیر انواع مختلف معاملات با اشخاص وابسته (از قبیل خرید، فروش، دریافت و پرداخت وام و ...) بر معیارهای متفاوت کیفیت گزارشگری مالی، اظهارنظر حسابرس و ارائه گزارش‌های مالی حاوی تحریف مورد بررسی پژوهشگران قرار گیرد. چراکه در همین رابطه نتایج حاصل از پژوهش‌های مختلف نشان می‌دهد انواع مختلف معاملات با اشخاص وابسته، تاثیرهای متفاوتی بر کیفیت گزارشگری مالی، گزارشگری مالی متقلبانه،

اظهار نظر حسابرسان، عملکرد شرکت، مدیریت سود و ارزش شرکت دارند؛ این پژوهش‌ها شامل پژوهش‌های انجام شده توسط (آهارونی، وانگ و یوان^۱، ۲۰۱۰)؛ (بایلی^۲، ۲۰۱۶)؛ (برکمن، کول و فوو^۳، ۲۰۰۹)؛ (چن، ژیان و ژو، ۲۰۰۹)؛ (چن و چن^۴، ۲۰۰۹)؛ (فنگ، لوبو، ژانگ و ژائو^۵، ۲۰۱۸)؛ (هنری، گوردون، رید و لاورز^۶، ۲۰۰۷) و (مینگ، ژیان و وونگ^۷، ۲۰۱۰).

-
1. Aharony, Wang, and Yuan
 2. Bailey
 3. Berkman, Cole, and Fu
 4. Chen, Chen, and Chen
 5. Fang, Lobo, Zhang, and Zhao
 6. Henry, Gordon, Reed, and Louwers
 7. Ming Jian and Wong

منابع

- افلاطونی، عباس. (۱۳۹۲). تجزیه و تحلیل آماری با Eviews در تحقیقات حسابداری و مدیریت مالی، تهران: ترمه.
- حاجیه‌ها، زهره و آزادزاده، عادل. ۱۳۹۹. "رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و کیفیت اطلاعات حسابداری: بررسی نقش رفتار فرصت‌طلبانه مدیران." *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹(۲): ۱۸۷-۲۱۲.
- سرلک، نرگس و اکبری، مینا. ۱۳۹۲. "رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و مدیریت سود." *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۷۴(۲۰): ۷۷-۹۲.
- شعری، صابر و حمیدی، الهام. ۱۳۹۱. "شناسایی انگیزه‌های معاملات با اشخاص وابسته." *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۲(۶): ۴۹-۶۴.
- وقفی، سیدحسام؛ سلیمانان، مریم؛ مانیان؛ فرزاد و علی فیاض. ۱۳۹۷. "بررسی رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته با کیفیت افشا، مدیریت سود و سودآوری در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران." *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۲۸(۷): ۷۱-۹۴.

References

- Aharony, Joseph, Jiwei Wang, and Hongqi Yuan. 2010. "Tunneling as an Incentive for Earnings Management during the IPO Process in China." *Journal of Accounting and Public Policy* 29(1): 1-26.
- Bailey, James A. 2016. "Fraud and Related-Party Transactions: Internal Auditors Can Identify Red Flags and Reduce the Risk and Impact of Related-Party Fraud." *Internal Auditor* 73(3): 58-63.
- Beasley, Mark S, Joseph V Carcello, Dana R Hermanson, and Terry L Neal. 2010. *Fraudulent Financial Reporting: 1998-2007: An Analysis of US Public Companies*. COSO, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.
- Bell, Timothy B, and Joseph V Carcello. 2000. "A Decision Aid for Assessing the Likelihood of Fraudulent Financial Reporting." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 19(1): 169-84.
- Berkman, Henk, Rebel A Cole, and Lawrence J Fu. 2009. "Expropriation through Loan Guarantees to Related Parties: Evidence from China." *Journal of Banking & Finance* 33(1): 141-56.
- Chen, Donghua, Ming Jian, and Ming Xu. 2009. "Dividends for Tunneling in a Regulated Economy: The Case of China." *Pacific-Basin Finance Journal* 17(2): 209-23.
- Chen, Yenpao, Chien-Hsun Chen, and Weiju Chen. 2009. "The Impact of Related Party Transactions on the Operational Performance of Listed Companies in China." *Journal of Economic Policy Reform* 12(4): 285-97.

- Cheung, Yan-Leung et al. 2009. "Tunneling and propping up: An Analysis of Related Party Transactions by Chinese Listed Companies." *Pacific-Basin Finance Journal* 17(3): 372–93.
- Cheung, Yan-Leung, P Raghavendra Rau, and Aris Stouraitis. 2006. "Tunneling, Propping, and Expropriation: Evidence from Connected Party Transactions in Hong Kong." *Journal of Financial Economics* 82(2): 343–86.
- DeAngelo, Linda Elizabeth. 1981. "Auditor Size and Audit Quality." *Journal of Accounting and Economics* 3(3): 183–99.
- Dechow, Patricia M., and Ilia D. Dichev. 2002. "The Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors." *Accounting Review* 77(SUPPL.): 35–59.
- DeFond, Mark, and Jieying Zhang. 2014. "A Review of Archival Auditing Research." *Journal of Accounting and Economics* 58(2–3): 275–326.
- Djankov, Simeon, Rafael La Porta, Florencio Lopez-de-Silanes, and Andrei Shleifer. 2008. "The Law and Economics of Self-Dealing." *Journal of Financial Economics* 88(3): 430–65.
- Dow, Sandra, and Jean McGuire. 2009. "Propping and Tunneling: Empirical Evidence from Japanese Keiretsu." *Journal of Banking & Finance* 33(10): 1817–28.
- Dyck, Alexander, and Luigi Zingales. 2004. "Private Benefits of Control: An International Comparison." *The Journal of Finance* 59(2): 537–600.
- El-Helaly, Moataz. 2016. "Related Party Transactions and Accounting Quality in Greece." *International Journal of Accounting & Information Management* 24(4): 375–90.
- . 2018. "Related-Party Transactions: A Review of the Regulation, Governance and Auditing Literature." *Managerial Auditing Journal* 33(8–9): 779–806.
- Fang, Junxiong, Gerald J. Lobo, Yinqi Zhang, and Yuping Zhao. 2018. "Auditing Related Party Transactions: Evidence from Audit Opinions and Restatements." *Auditing* 37(2): 73–106.
- Francis, Jennifer, Ryan LaFond, Per M Olsson, and Katherine Schipper. 2004. "Costs of Equity and Earnings Attributes." *The Accounting Review* 79(4): 967–1010.
- Francis, Jennifer, Ryan LaFond, Per Olsson, and Katherine Schipper. 2005. "The Market Pricing of Accruals Quality." *Journal of Accounting and Economics* 39(2): 295–327.
- Francis, Jere R., Paul N. Michas, and Michael D. Yu. 2013. "Office Size of Big 4 Auditors and Client Restatements." *Contemporary Accounting Research* 30(4): 1626–61.
- Gallery, Gerry, Natalie Gallery, and Matthew Supranowicz. 2008. "Cash-Based Related Party Transactions in New Economy Firms." *Accounting Research Journal* 21(2): 147–66.
- Ge, Wenxia et al. 2010. "Value Relevance of Disclosed Related Party Transactions." *Advances in Accounting* 26(1): 134–41.
- Gordon, Elizabeth A., Elaine Henry, and Darius Palia. 2005. "Related Party Transactions: Associations with Corporate Governance and Firm Value." *SSRN Electronic Journal*.

- Gordon, Elizabeth A, and Elaine Henry. 2005. "Related Party Transactions and Earnings Management." *Available at SSRN 612234*.
- Henry, Elaine, Elizabeth A. Gordon, Brad J. Reed, and Timothy J. Louwers. 2011. "The Role of Related Party Transactions in Fraudulent Financial Reporting." *SSRN Electronic Journal*: 1-39. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=993532.
- Henry, Elaine, Elizabeth A Gordon, Brad Reed, and Timothy Louwers. 2007. "The Role of Related Party Transactions in Fraudulent Financial Reporting." *Available at SSRN 993532*.
- Hogan, Chris E, and Michael S Wilkins. 2008. "Evidence on the Audit Risk Model: Do Auditors Increase Audit Fees in the Presence of Internal Control Deficiencies?" *Contemporary Accounting Research* 25(1): 219-42.
- Hoitash, Rani, Ariel Markelevich, and Charles A Barragato. 2007. "Auditor Fees and Audit Quality." *Managerial auditing journal*. 761-786.
- Hribar, Paul, Todd Kravet, and Ryan Wilson. 2014. "A New Measure of Accounting Quality." *Review of Accounting Studies* 19(1): 506-38.
- Hu, H. W., & Sun, P. (2019). What Determines the Severity of Tunneling in China? *Asia Pacific Journal of Management*, 36(1), 161-184
- Hwang, Nen-Chen Richard, Jeng-Ren Chiou, and Ying-Chieh Wang. 2013. "Effect of Disclosure Regulation on Earnings Management through Related-Party Transactions: Evidence from Taiwanese Firms Operating in China." *Journal of Accounting and Public Policy* 32(4): 292-313.
- Jia, Nan, Jing Shi, and Yongxiang Wang. 2013. "Coinsurance within Business Groups: Evidence from Related Party Transactions in an Emerging Market." *Management Science* 59(10): 2295-2313.
- Jian, M, and T Wong. 2004. "Earnings Management and Tunneling through Related."
- Jian, Ming, and Tak Jun Wong. 2010. "Propping through Related Party Transactions." *Review of Accounting Studies* 15(1): 70-105.
- Johnson, Simon, Rafael La Porta, Florencio Lopez-de-Silanes, and Andrei Shleifer. 2000. "Tunneling." *American economic review* 90(2): 22-27.
- Jorgensen, Bjorn N, and Julia Morley. 2017. "Discussion of 'Are Related Party Transactions Red Flags?'" *Contemporary Accounting Research* 34(2): 929-39.
- Kend, Michael. 2008. "Client Industry Audit Expertise: Towards a Better Understanding." *Pacific Accounting Review* 20(1): 49-62.
- Khanna, Tarun, and Krishna Palepu. 2000. "Is Group Affiliation Profitable in Emerging Markets? An Analysis of Diversified Indian Business Groups." *The journal of finance* 55(2): 867-91.
- Kohlbeck, Mark, and Brian W. Mayhew. 2017a. "Are Related Party Transactions Red Flags?" *Contemporary Accounting Research* 34(2): 900-928.
- Lee, Myung-Gun, Minjung Kang, Ho-Young Lee, and Jong Chool Park. 2016. "Related-Party Transactions and Financial Statement Comparability: Evidence from South Korea." *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics* 23(2): 224-52.

- Lennox, Clive, and Bing Li. 2012. "The Consequences of Protecting Audit Partners' Personal Assets from the Threat of Liability." *Journal of Accounting and Economics* 54(2-3): 154-73.
- Leuz, Christian, Dhananjay Nanda, and Peter D Wysocki. 2003. "Earnings Management and Investor Protection: An International Comparison." *Journal of financial economics* 69(3): 505-27.
- Lev, Baruch, Siyi Li, and Theodore Sougiannis. 2010. "The Usefulness of Accounting Estimates for Predicting Cash Flows and Earnings." *Review of Accounting Studies* 15(4): 779-807.
- Lo, Agnes W Y, and Raymond M K Wong. 2011. "An Empirical Study of Voluntary Transfer Pricing Disclosures in China." *Journal of Accounting and Public Policy* 30(6): 607-28.
- Lo, Agnes W Y, Raymond M K Wong, and Michael Firth. 2010. "Can Corporate Governance Deter Management from Manipulating Earnings? Evidence from Related-Party Sales Transactions in China." *Journal of Corporate Finance* 16(2): 225-35.
- Mitchell Van Der Zahn, J L W, Greg Tower, and Alistair M Brown. 2006. "Auditor Independence, Auditor Specialisation and Earnings Management: Further Evidence from Singapore." *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation* 3(2): 166-93.
- Newton, Nathan J, Dechun Wang, and Michael S Wilkins. 2013. "Does a Lack of Choice Lead to Lower Quality? Evidence from Auditor Competition and Client Restatements." *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32(3): 31-67.
- Pizzo, Michele. 2013. "Related Party Transactions under a Contingency Perspective." *Journal of Management & Governance* 17(2): 309-30.
- Ryngaert, Michael, and Shawn Thomas. 2012. "Not All Related Party Transactions (RPTs) Are the Same: Ex Ante versus Ex Post RPTs." *Journal of Accounting Research* 50(3): 845-82.
- Schipper, Katherine, and Linda Vincent. 2003. "Earnings Quality." *Accounting horizons* 17: 97-110.
- Thomas, Wayne B, Donald R Herrmann, and Tatsuo Inoue. 2004. "Earnings Management through Affiliated Transactions." *Journal of International Accounting Research* 3(2): 1-25.
- Vanstraelen, Ann. 2000. "Impact of Renewable Long-Term Audit Mandates on Audit Quality." *European Accounting Review* 9(3): 419-42
- Wulandari, Trisninik R, Doddy Setiawan, and Ari K Widagdo. 2022. "Related Party Transactions and Firm Value in Indonesia: Opportunistic vs. Efficient Transactions." *Risks* 10(11).

COPYRIGHTS



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

بررسی تولیدات علمی اعضای هیات علمی حسابداری ایرانی در پایگاه اسکاپوس از ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱ با رویکرد علم‌سنجی^۱

زهرا دیانتی دیلمی^۱، داود حاصلی^۲، آمنه ملکی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۹/۱۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۲۶

مقاله پژوهشی

چکیده

پژوهش حاضر با هدف بررسی وضعیت تولیدات علمی حسابداری پژوهشگران ایرانی و توصیف شاخص‌های علم‌سنجی این تولیدات انجام گرفته است. داده‌های این پژوهش، مقالات علمی اعضای هیات علمی گروه‌های حسابداری دانشگاه‌های ایران در پایگاه اسکاپوس از سال ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱ است که با کمک تکنیک‌های علم‌سنجی (شامل ترسیم شبکه‌های همکاری علمی نویسندگان، سازمان‌ها، کشورها و شبکه هم‌رخدای واژگان) و با استفاده از نرم افزارهای اکسل، ووس ویور و زبان برنامه‌نویسی R تحلیل شده‌اند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد شبکه همکاری علمی نویسندگان ایرانی شبکه‌ای کم‌تراکم است. هرچند، شبکه همکاری علمی دانشگاه‌ها در ایران از تراکم بیشتری برخوردار است و دانشگاه‌ها همکاری مطلوبی با همدیگر دارند. همچنین شبکه همکاری علمی کشورها نشان می‌دهد که پژوهشگران ایرانی با تعداد کمی از کشورهای دیگر در ارتباط بوده‌اند. با وجود تعداد کم تولیدات علمی رشته حسابداری ایران در پایگاه اسکاپوس، روند انتشار این حوزه، افزایشی است که نشان‌دهنده بیشتر شدن انگیزه و تلاش اعضای هیات علمی برای انتشار مقاله در مجلات این پایگاه می‌باشد. طبق یافته‌های این پژوهش، موضوع حاکمیت شرکتی و سازوکارهای آن در ایران دارای بیشترین تکرار در مقالات حوزه حسابداری است. پژوهش حاضر برای نخستین بار با استفاده از تکنیک‌های علم‌سنجی به بررسی پژوهش‌های بین‌المللی حسابداری در پایگاه اسکاپوس می‌پردازد و ضمن تعیین موضوعات داغ این حوزه، نویسندگان و دانشگاه‌های پربازده ایران را در شبکه همکاری علمی مشخص می‌کند.

واژه‌های کلیدی: تولیدات علمی، علم‌سنجی، همکاری علمی، هم‌رخدای واژگان، اعضای هیات علمی حسابداری.

طبقه بندی موضوعی: I2, I22.

10.22051/JERA.2023.42176.3068:DOI .1

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (dianati@khu.ac.ir).

۳. استادیار، گروه علم اطلاعات و دانش‌شناسی، دانشکده روانشناسی و علوم تربیتی، دانشگاه خوارزمی، کرج، ایران. (dhaseli@khu.ac.ir).

۴. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران. (amenemaleki@khu.ac.ir).
https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه^۱

تولید دانش و دستاوردهای پژوهش محور مبنایی برای توسعه همه‌جانبه و اقتدار جهانی کشورها است و افزایش فعالیت‌های تحقیقاتی در هر کشور منجر به توسعه و پیشرفت آن‌ها می‌شود و خودکفایی و استقلال را برای آن‌ها فراهم می‌کند (رنجبر پیرموسی، برجی، عطارچی، نعمتی و امین پور، ۲۰۱۹). یکی از وظایف مهم دانشگاه‌ها به عنوان یکی از مراکز اصلی تولید اطلاعات، انجام پژوهش است، که نقش بسیار مهمی در تولید علم و حل مسائل موجود در جامعه دارد (فلاح، نوروزی و چمنی، ۱۳۹۵). در بسیاری از کشورها از دانشگاهیان حسابداری انتظار می‌رود که در تدریس، پژوهش و خدمات حرفه‌ای شرکت کنند و اعضای هیات علمی با استفاده از امتیازات پژوهشی که دریافت می‌کنند، مقالاتشان را برای برآوردن ارزیابی‌های بهره‌وری تحقیقاتی خود منتشر کنند (ایورت، نئو و گرین^۲، ۲۰۰۳) و به احیای پژوهش در حوزه‌های مختلف کمک کنند (کاشانی‌پور و محسنی نامقی، ۱۳۹۶). از طرفی دانشگاهیان کارهای علمی خود را به منظور تصدی، افزایش دستمزد و پاداش، رشد حرفه‌ای، رضایت شخصی (انگلبرجت، هانکه و کانگک^۳، ۲۰۰۸؛ کیلیک، اویار و کاسیگلو^۴، ۲۰۱۹) و همچنین پاسخگویی به فشار از سوی دانشگاه‌ها (تاگر، پارکر و مرچانت^۵، ۲۰۱۴) برای انجام پژوهش بیشتر، منتشر می‌کنند.

در ایران تلاش‌هایی در جهت ارتقا وضعیت بین‌المللی دانشگاه‌ها در حال انجام است، از جمله این تلاش‌ها می‌توان به طرح ارتقا ۵ دانشگاه و ۵ پژوهشگاه برتر به تراز بین‌المللی اشاره کرد (پورتال کتابخانه دیجیتال موسسه پژوهش و برنامه ریزی آموزش عالی^۶). با توجه به این که دانشگاه‌ها برای پیوستن به این طرح در حال رقابت می‌باشند تا از این طریق مورد حمایت دولت قرار گیرند، و از طرفی فشار روی اعضای هیات علمی گروه حسابداری به عنوان یکی از گروه‌های آموزشی اکثر دانشگاه‌های ایران برای انتشار مقالات خارجی بالا است، لذا در کنار

۱. این مقاله مستخرج از پایان نامه است.

2. Everett, Neu and Green

3. Englebrecht, Hanke and Kuang

4. Kilic, Uyar and Koseoglu

5. Tucker, Parker and Merchant

6. <http://library.irphe.ac.ir/documents/10157/133065/%D9%BE%D8%B1%D9%88%DA%98%D9%87+%D9%85%D9%84%DB%8C+%D8%A7%D9%82%D8%AA%D8%B5%D8%A7%D8%AF+%D9%85%D9%82%D8%A7%D9%88%D9%85%D8%AA%DB%8C+%D8%A7%D8%B1%D8%AA%D9%82%D8%A7%D8%A1+5+%D8%AF%D8%A7%D9%86%D8%B4%DA%AF%D8%A7%D9%87+%D9%88+5+%D9%BE%DA%98%D9%88%D9%87%D8%B4%DA%AF%D8%A7%D9%87+%D8%A8%D8%B1%D8%AA%D8%B1+%DA%A9%D8%B4%D9%88%D8%B1+%D8%A8%D9%87+%D8%AA%D8%B1%D8%A7%D8%B2+%D8%A8%DB%8C>

سایر پژوهش‌هایی که به بررسی علل و عوامل موثر بر خروجی پژوهش‌های حسابداری ایرانیان در مجلات بین‌المللی پرداخته‌اند (نظیر حیسنی و محمودخانی، ۱۳۹۹)، تبیین وضعیت تولیدات علمی بین‌المللی حسابداری به دلیل شرایط خاص این رشته، حائز اهمیت می‌باشد. بخصوص اینکه در نظام آموزش عالی ایران، ارتقا اعضای هیات علمی (بویژه به مرتبه استادی) به انتشار مقالات بین‌المللی گره خورده است و متأسفانه اعضای هیات ممیزه دانشگاه‌ها انتظارات تقریباً مشابهی از اعضای هیات علمی این رشته با سایر رشته‌های علوم اجتماعی و انسانی و حتی فنی مهندسی و علوم پایه دارند. از اینرو ضروری است پژوهش حاضر انجام شود تا نتایج آن سنجیده‌ای برای ارزیابی تعداد تولیدات علمی بین‌المللی اعضای هیات علمی رشته حسابداری، حداقل در مقایسه با سایر دانشگاه‌های کشور باشد و متولیان امر، متوجه خاص بودن این رشته و محدودیتهای انتشار تولیدات علمی بین‌المللی آن شوند و به تولیدات علمی هرچند اندک گروه‌های حسابداری که با وجود محدودیت‌ها و دشواری‌های فراوان منتشر می‌شوند، ارج نهند.

امروزه استفاده از ابزارهای علم‌سنجی امکان ارزیابی تولیدات علمی حوزه‌های مختلف علوم را فراهم آورده است (گرامی‌راد، محمدی و سرلک، ۱۳۹۴). همکاری علمی به عنوان یکی از ابزارهای علم‌سنجی، موجب افزایش کیفیت مقالات علمی و به دنبال آن افزایش بهره‌وری نویسندگان می‌شود (هارت^۱، ۲۰۰۰؛ اندنیک و تراپ^۲، ۲۰۱۶). تجزیه و تحلیل شبکه‌های همکاری علمی می‌تواند بازیگران برجسته در شبکه را شناسایی می‌کند و همچنین تعامل میان نویسندگان را مشخص می‌سازد (آندریکوپولوس و کاستاریس^۳، ۲۰۱۷). شایان ذکر است که در حسابداری، بخش قابل توجهی از مقالات که در مجلات معتبر بین‌المللی منتشر می‌شوند توسط چندین نویسنده نوشته شده‌اند (جونز و رابرتز^۴، ۲۰۰۵) که همین موضوع لزوم ارزیابی تولیدات علمی حسابداری ایرانیان را با استفاده از تحلیل شبکه همکاری علمی موجه می‌سازد. یکی دیگر از تکنیک‌های علم‌سنجی، تجزیه و تحلیل شبکه هم‌رخدادی واژگان است که تمرکز تحقیقات انجام شده در حوزه‌ای خاص را مشخص می‌کند و بر اساس رخداد هم‌زمان جفت واژه‌ها، مضامین علم را استخراج کرده و پیوند میان این مضامین را به طور مستقیم از محتوای موضوعی متون کشف می‌کند (صدیقی، ۲۰۱۶، ۵۴). بنابراین در کشف ساختار مفهومی یک رشته علمی و تحول آن و نیز شناسایی موضوعات در حال ظهور و ناپدید شده نقش مهمی ایفا می‌کند (اویار، کیلیک، کاسیگلو^۵، ۲۰۲۰). با وجود پژوهش‌های

1. Hart
2. Endenich and Trapp
3. Andrikopoulos and Kostaris
4. Jones & Roberts
5. Uyar, Kiliç and Koseoglu

بسیاری که با استفاده از فنون علم‌سنجی، تولیدات علمی بسیاری از رشته‌های علوم را بررسی کرده‌اند تا کنون پژوهشی که مقالات بین‌المللی اعضای هیات علمی حسابداری ایرانی را در پایگاه اسکاپوس (که تعداد مجلات به مراتب بیشتری را در حوزه حسابداری در مقایسه با پایگاه وب آف ساینس، پوشش می‌دهد) بررسی کند، انجام نشده است. صرفاً یک پژوهش توسط گرامی راد و همکاران در سال ۱۳۹۴ با عنوان تولیدات علمی حوزه‌های حسابداری و مالی ایران در پایگاه اطلاعاتی وب آف ساینس ۲۰۰۳-۲۰۱۳ صورت گرفته است که در آن، تولیدات حوزه حسابداری و مالی یکجا در نظر گرفته شده‌اند و مقالات متخصصان حسابداری از متخصصان مالی (که دو حوزه تخصصی مجزا هستند) متمایز نشده است. به همین خاطر پژوهش مذکور، معیار و خروجی مناسبی برای ارزیابی دستاوردهای اعضای هیات علمی "حسابداری" کشور ارائه نمی‌دهد. به نحوی که رضا راعی، غلامرضا جعفری و میثم بلگوریان که هر سه عضو هیات علمی گروه های مالی دانشگاه های کشور هستند را بعنوان پر استناد ترین پژوهشگران حوزه مالی و حسابداری معرفی می‌کند. در حالیکه در پژوهش حاضر صرفاً بر تولیدات اعضای هیات علمی حسابداری ایران تاکید شده است.

از سوی دیگر، بررسی پژوهش های پیشین نشان می‌دهد که مقالات انگشت شماری در مجلات داخلی حسابداری هستند که به بررسی علم‌سنجی مقالات بین‌المللی این رشته پرداخته‌اند اما این مقالات نیز صرفاً علاوه بر اینکه متمرکز بر پایگاه اطلاعاتی وب آف ساینس بوده‌اند، معطوف به یک حوزه موضوعی خاص در این رشته هستند. نظیر مقالات منتشر شده توسط حسینی و همکاران که در سالهای ۱۳۹۹ و ۱۳۹۸ پژوهش‌های حسابداری مدیریت و حسابداری را در پایگاه اطلاعاتی وب آف ساینس را تحلیل کرده‌اند. در حالی که پژوهش حاضر کل موضوعات حوزه حسابداری را در پایگاه اطلاعاتی اسکاپوس در برمی‌گیرد و وضعیت همکاری علمی بین محققان ایرانی، سازمان‌ها و همکاری با محققان سایر کشورها و نیز بیشترین موضوعات مورد مطالعه ایشان، را تبیین می‌کند.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

همکاری علمی، فرایندی خلاقانه و جذاب از به اشتراک گذاری دانش توسط دو یا چند دانشمند برای تولید علم است (بیور و روزن^۱، ۱۹۷۸؛ آی تک^۲، ۲۰۱۰، ۲۲۷). هم‌تالیفی^۳ یا تالیف مشترک یا هم‌نویسندگی یکی از واضح‌ترین شکل‌های همکاری علمی است (صدیقی، ۱۳۹۵). ترکیب

1. Beaver and Rosen
2. Aytac
3. Co-Authorship

مهارت‌ها و توانایی‌های افراد مختلف و غلبه بر محدودیت‌های فردی و استفاده از تخصص و توانایی دیگران و به دنبال آن، افزایش کیفیت کارهای علمی از جمله مهمترین دلایل برای انجام همکاری علمی است (لی، لیائو و یین^۱، ۲۰۱۳). تحلیل هم‌واژه یک روش تحلیل محتوا است که کتاب‌سنجی و فناوری متن کاوی را برای آشکار کردن معنای عمیق اسناد (مانند مقالات، مقالات کنفرانس، کتاب‌ها، حق ثبت اختراع، روزنامه‌ها و غیره) و ترسیم ساختار و توسعه رشته‌های علمی ترکیب می‌کند (ژوپیک و کاتر^۲، ۲۰۱۵، ۶). الگوهای هم‌رخدادی جفت اقلام (مثلا کلمات یا عبارات اسمی) در مجموعه‌ای از متون برای شناسایی روابط بین ایده‌ها در حوزه‌های موضوعی در این متون استفاده می‌کند. تحلیل هم‌رخدادی مبتنی بر این فرض است که وقتی دو عنصر معمولاً با هم ظاهر می‌شوند، یعنی با هم رابطه‌ای دارند. (هی^۳، ۱۹۹۹).

با توجه به گستردگی ادبیات پژوهش که با رویکرد علم‌سنجی، حوزه حسابداری را بررسی کرده‌اند، مرتبط ترین تحقیقات این حوزه، با موضوع این پژوهش را می‌توان مربوط به پژوهش‌های بررسی و تحلیل الگوهای انتشار و نویسندگی دانست، در یکی از اولین مطالعات نمونه بزرگ از بررسی الگوهای انتشار در حسابداری زیونی، برتین و گاوین^۴ (۱۹۹۵) الگوهای انتشار ۳۹۹۷ دکترای حسابداری را در ۶۶ مجله حسابداری در یک دوره ۳۰ ساله مورد مطالعه قرار دادند، آنها دریافتند که معیارهای تصدی (مانند الزام به انتشار کمترین تعداد مقاله) پیش بینی دقیقی از کیفیت و کمیت بعدی خروجی یک محقق ایجاد نمی‌کند. کارمونا، گاتیرز و کارمارا^۵ (۱۹۹۹) با بررسی الگوهای انتشار ۱۳ مجله حسابداری دریافتند که تحقیقات اروپایی در حسابداری تحت تسلط نویسندگان موسسات بریتانیایی است. در پژوهش دیگری جونز و رابرتز^۶ (۲۰۰۵) دریافتند ۹۰ درصد از تحقیقات منتشر شده در مجلات پیشرو حسابداری ایالات متحده از نویسندگان وابسته به موسسات ایالات متحده سرچشمه می‌گیرند. تعداد مطالعات بررسی الگوهای نویسندگی و هم‌نویسندگی از دهه ۲۰۰۰ رو به افزایش بوده است. به عنوان مثال اندرسون^۶ (۲۰۰۲) در پژوهشی به بررسی ۱۰ جلد اول مجله حسابداری، تجارت و تاریخ

1. Li, Liao and Yen
2. Zupic & Čater
3. He
4. Zivney, Bertin, and Gavin
5. Carmona, Gutierrez and Carmara
6. Anderson

مالی^۱ را از سال ۱۹۹۰ تا ۲۰۰۰ تجزیه و تحلیل می‌کند. یافته‌های او نشان داد در حالی که نویسندگی انحصاری در طول دوره پژوهش غالب بوده است، در سال‌های اخیر تحقیق، حرکت رو به رشدی در هم‌نویسندگی وجود داشته است. در پژوهش دیگری چان، چن و چنگ^۲ (۲۰۰۹) دریافتند که درصد مقالات با نویسندگی مشترک در تحقیقات حسابداری در ۲۴ مجله حسابداری دانشگاهی افزایش یافته است. مطالعه آندریکو پولوس و کاستاریس (۲۰۱۷) نیز افزایش قابل توجهی در نرخ‌های هم‌نویسندگی در مجلات اصلی حسابداری طی دوره ۱۹۸۵ تا ۲۰۱۴ را نشان دادند.

این مطالعات رویکردی ساده‌گرایانه و با استفاده از تحلیل‌های فرکانس و تناوبی الگوهای نویسندگی را بررسی کرده بودند اما در مطالعات اخیر شاهد انجام پژوهش‌های علم‌سنجی در حسابداری با استفاده از تحلیل شبکه‌های اجتماعی و ابزارهای جدید، نرم افزار و تجسم پیوند کتابشناختی نویسندگان هستیم (کلیک و همکاران، ۲۰۱۹). به عنوان مثال در مطالعه‌ای کیلیک و همکاران (۲۰۱۹) با بررسی ۲۲ مجله حسابداری و با استفاده از تحلیل شبکه همکاری علمی نشان داد که نسبت مقالات چند نویسنده در طول زمان افزایش یافته در حالی که روند دور شدن از تک نویسندگی ادامه داشته است. حاسن، الشاطر، مامو، ساریا و آزاد^۳ (۲۰۲۱) نیز در تحقیقی به تحلیل کتاب‌شناختی الگوهای همکاری علمی، هم‌استنادی و هم‌رخدادی واژگان از مجله تحقیقات حسابداری و بازرگانی اسلامی^۴ از سال ۲۰۱۰ تا ۲۰۲۰ با استفاده از نقشه‌برداری علمی و تحلیل شبکه‌های اجتماعی آنها پرداخته‌اند. در پژوهش دیگری فرجی، آسیایی، رضایی، بونتیس^۵ و دولت زارعی (۲۰۲۲) به تحلیل و بررسی ساختار مفهومی پژوهش‌های سرمایه فکری بین سال‌های ۱۹۷۵ الی ۲۰۲۰ پرداختند. یافته‌های آنها کلیدواژه‌های رایج شامل عملکرد، نوآوری، دانش، تاثیر و مدیریت را در این تحقیقات مشخص کرد و همچنین کشور ایالات متحده، موسسه دفتر ملی تحقیقات اقتصادی، نشریه سرمایه فکری به عنوان پربارترین بازیگران شبکه‌ها شناسایی شدند.

در ایران پژوهش‌های اندکی در خصوص بررسی تولیدات علمی حوزه حسابداری با استفاده از ابزارهای علم‌سنجی انجام شده است. در یکی از این پژوهش‌ها، فلاح و همکاران (۱۳۹۵)،

1. Business and Financial History
2. Chan, Chen and Cheng
3. Hassan, Alshater, Mumu, Sarea & Azad
4. Islamic Accounting and Business Research Journal
5. Bontis

تولیدات علمی اعضای هیات علمی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران را بررسی کردند. در پژوهش دیگری گرامی راد و همکاران (۱۳۹۴)، به بررسی الگوهای نویسندگی مقالات بین-المللی محققان ایران که در پایگاه وب آو ساینس منتشر شده‌اند، در بین سال‌های ۲۰۰۳ تا ۲۰۱۳ پرداخته است. در این مقاله که با استفاده از تحلیل محتوا انجام شد موضوعات، نویسندگان، دانشگاه‌های پرکار و روند تولیدات علمی طی بازه زمانی پژوهش معین شد. تعدادی از پژوهش‌ها به بررسی بروندهای علمی حسابداری در خصوص موضوعی خاص، با استفاده از تکنیک‌های علم‌سنجی پرداخته‌اند، نظیر پژوهش‌های حسینی، گرامی راد و زارع زردینی (۱۳۹۸) و (۱۳۹۹) که به بررسی پژوهش‌های حوزه حسابداری و حوزه حسابداری مدیریت در پایگاه وب آو ساینس پرداخته‌اند یا در پژوهش‌های نوبخت و نوبخت (۱۴۰۱) و نوبخت (۱۳۹۷)، تجزیه و تحلیل علم‌سنجی موضوعات مدیریت سود در ایران و حسابداری رفتاری انجام شد. تقی زاده و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با استفاده از تحلیل شبکه به بررسی ساختار ارتباطی بین گروه‌های حسابداری دانشگاه‌های دولتی ایران پرداختند. آن‌ها دریافتند که در ساختار ارتباطی گروه‌های حسابداری دانشگاه‌های دولتی نابرابری نامتعارفی به چشم می‌خورد اما بعضی از دانشگاه‌ها در موقعیت مناسب‌تری قرار دارند و دانشگاه تهران در این ساختار، اصلی‌ترین دانشگاه است. علاوه بر این پژوهش‌ها، تعدادی پژوهش علم‌سنجی در حوزه حسابداری به منظور بررسی مجله‌های خاص این حوزه انجام شده است. برای این منظور می‌توان به تحقیقات نوبخت و نوبخت (۱۳۹۸، ۱۴۰۰) و در پژوهش دیگر نوبخت (۱۳۹۹)، اشاره کرد که به ترتیب به تحلیل علم‌سنجی سه مجله خاص حوزه حسابداری پرداخته‌اند.

هر چند تحقیقات مذکور با استفاده از ابزارهای علم‌سنجی به بررسی تولیدات علمی حسابداری پرداخته‌اند، با این حال تاکنون در ایران تحقیقی با هدف بررسی تولیدات علمی بین‌المللی منتشر شده در پایگاه اسکاپوس توسط اعضای هیات علمی حسابداری، انجام نگرفته است. پژوهش حاضر با بهره‌گیری از تکنیک‌های علم‌سنجی و تحلیل شبکه به بررسی این تولیدات می‌پردازد و به این ترتیب شکاف موجود در ادبیات پژوهش را پر می‌کند.

پرسش‌های پژوهش

از آنجا که این پژوهش یک پژوهشی کیفی از نوع اکتشافی است، لذا همانند همه تحقیقات این حوزه، بجای فرضیه پژوهش دارای پرسش‌های پژوهش به شرح ذیل است:

- ۱) روند انتشار مدارک علمی حسابداری ایرانیان در پایگاه اسکاپوس از ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱ چگونه است؟
- ۲) روند استنادات به مدارک علمی حسابداری ایرانیان در پایگاه اسکاپوس از ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱ چگونه است؟
- ۳) شبکه همکاری علمی نویسندگان در تولیدات علمی حسابداری ایرانیان در پایگاه اسکاپوس از ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱ چگونه است؟
- ۴) شبکه همکاری علمی دانشگاه‌ها در تولیدات علمی حسابداری ایرانیان در پایگاه اسکاپوس از ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱ چگونه است؟
- ۵) شبکه همکاری علمی کشورها در تولیدات علمی حسابداری ایرانیان در پایگاه اسکاپوس از ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱ چگونه است؟
- ۶) حوزه موضوعی اصلی در تولیدات علمی حسابداری ایرانیان در پایگاه اسکاپوس از ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱ چگونه است؟
- ۷) بالاترین شاخص اچ در حوزه حسابداری، مربوط به کدام یک از نویسندگان ایرانی است؟
- ۸) پرستنادترین مقاله حوزه حسابداری ایران در پایگاه اسکاپوس توسط کدام نویسندگان و دانشگاه‌ها منتشر شده است؟

روش پژوهش

فلسفه پژوهش حاضر، اثبات‌گرایانه، و رویکرد پژوهش استقرایی است. این مقاله از لحاظ رویکرد یک پژوهش کیفی و بر اساس هدف از نوع اکتشافی است که با روش علم‌سنجی و با استخراج مدارک منتشر شده حسابداری اعضای هیئت علمی ایرانی در پایگاه استنادی اسکاپوس انجام شده است. محققان می‌توانند از پایگاه‌های اطلاعاتی معتبر مختلفی برای انجام مطالعات علم‌سنجی و مصورسازی استفاده کنند، از جمله وب‌آوساینس^۱، اسکاپوس^۲، گوگل اسکالر^۳، پابمد^۴ و غیره. در پژوهش حاضر، از پایگاه اطلاعاتی شناخته شده اسکاپوس به عنوان یکی از اصلی‌ترین و رایج‌ترین پایگاه برای مطالعات کتابشناختی در زمینه‌های مختلف استفاده شده است. پایگاه اسکوپوس که از سوی مؤسسه الزویر عرضه می‌شود، و یکی از پایگاه‌هایی است

1. Web of Science (WoS)
2. Scopus
3. Google Scholar
4. PubMed

که به دلیل تحت پوشش قرار دادن بخش قابل توجهی از نشریات معتبر جهان، در مطالعات علم‌سنجی مورد استفاده قرار می‌گیرد. از این رو، پایگاه استنادی اسکوپوس به علت پوشش بالای این پایگاه نسبت به سایر پایگاه‌ها انتخاب شده است.

داده‌های این پژوهش شامل تمام مقالات اعضای هیأت علمی حسابداری دانشگاه‌های ایران (شامل دانشگاه‌های دولتی و آزاد) است. به دلیل عدم امکان جستجوی حوزه حسابداری در پایگاه اسکاپوس، اسامی اعضای هیئت علمی ایرانی به صورت تک‌تک در فیلد نویسنده جستجو شده است. اسامی اعضای هیئت علمی ایرانی از وبسایت گروه‌های آموزشی آنها و همچنین از وبسایت‌های علم‌سنجی اعضای هیأت علمی^۱ وزارت عتف و سامانه علم‌سنجی دانشگاه آزاد^۲ استخراج شده است. این اسامی در پایگاه اسکاپوس بصورت تک‌تک به تک جستجو و فهرست مقالات مربوط به آنها در قالب فایل متنی^۳ استخراج و یک فایل اکسل ادغام شده است.

به لحاظ بازه زمانی، این پژوهش از نوع طولی بوده و با توجه به این که نخستین مقاله منتشره توسط یک عضو هیأت علمی ایرانی در حوزه حسابداری در پایگاه اسکاپوس در سال ۲۰۰۶ توسط احمدپور^۴ منتشر شده است، بازه زمانی پژوهش از سال ۲۰۰۶ تا انتهای سال ۲۰۲۱ در نظر گرفته شده است. البته جستجو در سپتامبر ۲۰۲۲ انجام شده است تا زمان کافی برای انتشار مقالات ۲۰۲۱ فراهم آید. با این روش اطلاعات کامل کتابشناختی ۵۶۹ مدرک در قالب فایل متنی و اکسل بازیابی شد. داده‌ها در قالب اکسل برای استخراج اطلاعات مربوط به نوع مدارک، سال انتشار و مجلات مورد استفاده قرار گرفته است. برای ارزیابی کیفیت انتشارات اقلام علم‌سنجی، از شاخص‌های تعداد استنادها و متوسط استناد به هر مدرک و شاخص اچ استفاده شده است. با استفاده از فایل متنی و تکنیک‌های مصورسازی، نقشه همکاری نویسندگان، دانشگاه‌ها و کشورها و نقشه هم‌خدای کلیدواژه‌ها و اصطلاحاتی که بیشتر در مدارک حسابداری ایرانیان استفاده شده بودند، ترسیم شده است. تحلیل همکاری بر مطالعه ساختار اجتماعی و شبکه همکاری نویسندگان، سازمان‌ها و کشورها تمرکز دارد (کومار^۵، ۲۰۱۵) و تحلیل هم‌خدای واژگان بر مهم‌ترین کلمات و کلیدواژه‌های استفاده شده در مدارک متمرکز

1. isid.msrt.ir

2. <https://scimet.iau.ir/>

3. CSV

4. Ahmadpour

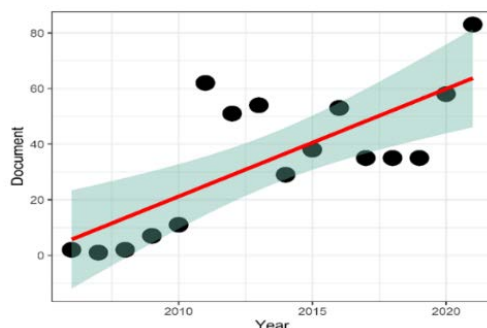
5. Kumar

است و برای ترسیم ساختار مفهومی یک حوزه پژوهشی به کار می‌رود (چنگ، هوانگ، یو و وو^۱، ۲۰۱۸).

ترسیم داده‌های علم‌سنجی با استفاده از نرم‌افزار ووس‌ویور^۲ انجام شده است. ووس‌ویور برای ترسیم شبکه‌های استنادی (نویسندگان، مدارک، سازمان‌ها، کشورها و مجلات)؛ هم‌تألفی (نویسندگان، سازمان‌ها و کشورها)؛ هم‌استنادی (مدارک، نویسندگان و مجلات)؛ هم‌رخدادی و اثرگان مدارک؛ و شبکه‌جفت‌های کتابشناختی و همچنین خوشه‌بندی آنها استفاده می‌شود (مونگتون و پائول-هاس^۳، ۲۰۱۶؛ وناک و والتمن^۴، ۲۰۱۰). همچنین در این پژوهش برای استخراج و محاسبه شاخص‌های علم‌سنجی افراد از نرم‌افزار اکسل و برای ترسیم نمودار مربوط به روند تولیدات و استنادات از زبان برنامه‌نویسی R^۵ استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

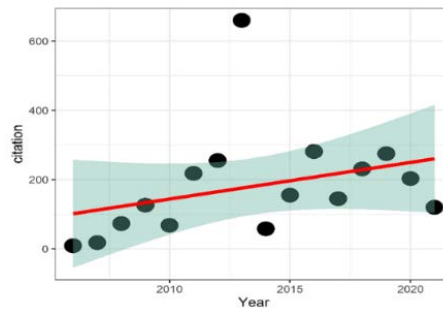
درخصوص پرسش اول این پژوهش، نتایج نشان می‌دهد تعداد کل بروندهای پژوهشی اعضای هیات علمی حسابداری در دانشگاه‌های ایران ۵۶۹ رکورد است. بیشترین تعداد تولید علمی در سال ۲۰۲۱ و پس از آن سال‌های ۲۰۱۱ و ۲۰۲۰ بیشترین تعداد مقالات تولید شده است و کمترین تعداد بروندهای پژوهشی مربوط به سال‌های ۲۰۰۶، ۲۰۰۷ و ۲۰۰۸ بوده است (نمودار ۱).



نمودار ۱. روند میزان تولیدات علمی منتشر شده توسط پژوهشگران حسابداری در ایران

1. Cheng, Huang, Yu & Wu
2. Vos viewer
3. Mongeon & Paul-Hus
4. Van Eck & Waltman
5. R programming language

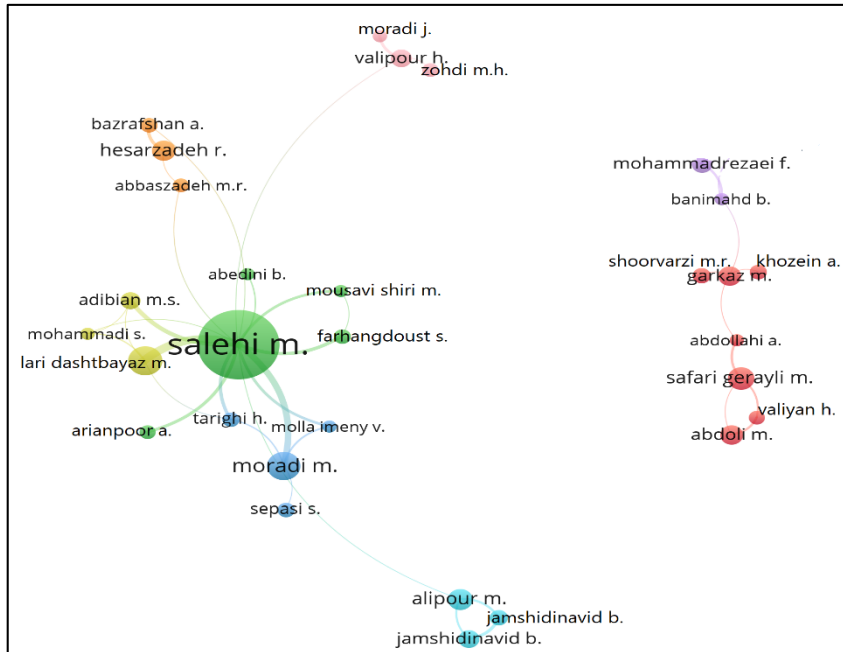
درخصوص پرسش دوم این پژوهش، نتایج نشان می‌دهد بیشترین استنادات به مقالات در سال ۲۰۱۳ بوده و پس از آن بیشترین استناد مربوط به سال‌های ۲۰۱۶ و ۲۰۱۹ بوده است. کمترین میزان استناد مربوط به سال‌های ۲۰۰۶ و ۲۰۰۷ و ۲۰۱۴ بوده است (نمودار ۲).



نمودار ۲. روند میزان استنادات به تولیدات علمی منتشر شده توسط پژوهشگران حسابداری در ایران

درخصوص پرسش سوم این پژوهش و شبکه همکاری علمی نویسندگان نتایج نشان می‌دهد در انتشار مدارک نمایه شده در پایگاه اسکاپوس برای کشور ایران جمعاً ۸۷۰ نویسنده نقش داشتند که حاصل تلاش و همکاری علمی دست کم یک عضو هیات علمی گروه حسابداری با نویسندگانی از این حوزه یا دیگر حوزه‌های علوم است. در نقشه شکل ۱ شبکه هم‌تالیفی پژوهشگران هر کدام از دایره‌ها نشان‌دهنده یک نویسنده است و هر کدام از خوشه‌ها یا دسته‌ها که با رنگ‌های مختلف به نمایش درآمده‌اند، بیانگر شاخه موضوعی خاصی است که نویسندگان در آن حوزه فعالیت کرده‌اند. این شبکه از ۸ خوشه تشکیل شده است که اعضای اصلی خوشه اول مهدی صفری گرایلی، محمدرضا عبدلی و منصور گرکز دارای بیشترین تولیدات علمی در پایگاه اسکاپوس هستند. اعضای اصلی خوشه دوم که پربازده‌ترین نویسنده شبکه را دربرمی‌گیرد، شامل مهدی صالحی، شایان فرهنگ دوست، آرش آریز پور هستند. اعضای اصلی خوشه سوم شبکه مهدی مرادی، سحر سپاسی و حسین طریقی هستند. در خوشه چهارم اعضا اصلی محمود لاری دشت بیاض، محمدصادق ادیبیان و شعبان محمدی هستند. در خوشه پنجم که به همراه خوشه اول یک مولفه جدا از شبکه اصلی را تشکیل می‌دهند شامل دو نویسنده، فخرالدین محمدرضایی و بهمن بنی‌مهد است. محمد علیپور، بابک جمشیدی نوید و مهرداد قنبری اعضای اصلی خوشه ششم، رضا حصارزاده، آمنه بذرافشان و محمدرضا عباس‌زاده

اعضای اصلی خوشه هفتم و هاشم ولیپور، محمدهادی زهدی و جواد مرادی اعضای اصلی خوشه هشتم هستند.



شکل ۱. شبکه همکاری علمی نویسندگان ایرانی حوزه حسابداری در پایگاه اسکاپوس از سال ۲۰۰۶-۲۰۲۱

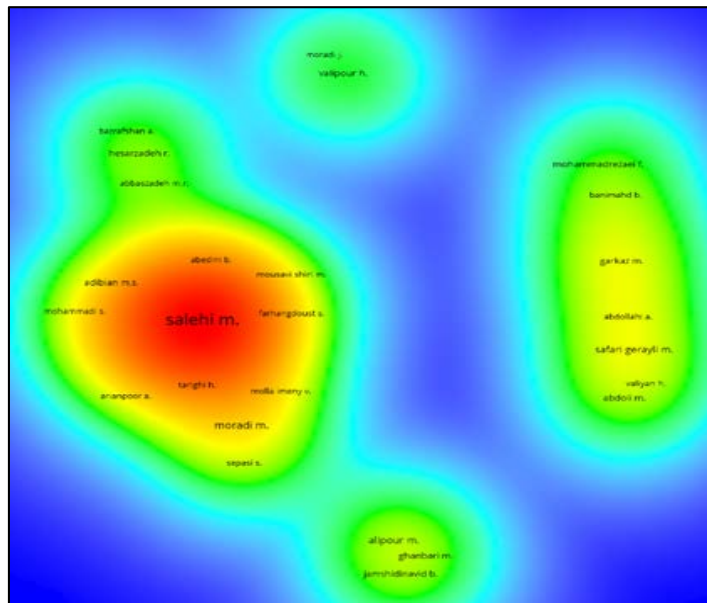
فهرستی از پربازده ترین نویسندگان ایرانی که در شبکه همکاری علمی حضور داشته و مقالاتشان را با همکاری دیگر اعضای هیات علمی دانشگاه‌های ایران منتشر کرده‌اند، در جدول ۱ آمده است.

جدول ۱. نویسندگان پربازده ایرانی حوزه حسابداری در پایگاه اسکاپوس از سال ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱

ردیف	نویسنده	دانشگاه	مدارک	استنادات	استناد به ازای هر مدرک
۱	مهدی صالحی	فردوسی مشهد	۱۴۳	۵۳۳	۳/۷۲
۲	محمود لاری دشت‌بیاض	فردوسی مشهد	۲۶	۸۹	۳/۴۲
۳	مهدی مرادی	فردوسی مشهد	۲۵	۱۷۹	۷/۱۶

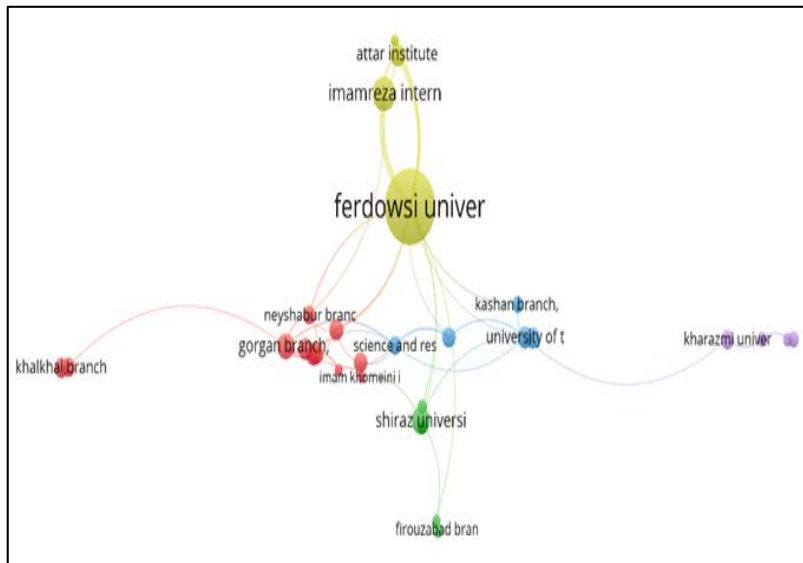
ردیف	نویسنده	دانشگاه	مدارک	استاداد	استاد به ازای هر مدرک
۴	مهدی صفری گرایلی	آزاد بندر گز	۱۶	۵۵	۳/۴۳
۵	محمد علیپور	آزاد خلخال	۱۴	۳۳۹	۲۴/۲۱
۶	رضا حصارزاده	فردوسی مشهد	۱۳	۷۳	۵/۶۱
۷	محمد رضا عبدلی	آزاد شاهرود	۱۲	۱۲	۱
۸	منصور گرکز	آزاد گرگان	۱۲	۷۹	۶/۵۸
۹	بابک جمشیدی نوید	آزاد کرمانشاه	۱۰	۶۱	۶/۱
۱۰	هاشم ولیپور	آزاد فیروزآباد	۱۰	۱۰	۱

همانطور که در نقشه شکل ۲ مربوط به چگالی همکاری علمی نویسندگان مشاهده می‌شود، شبکه کامل نیست و به صورت جزیره‌ای است و همکاری علمی کامل بین پژوهشگران این حوزه از علم، شکل نگرفته است. بیشترین چگالی مربوط به مهدی صالحی، منصور گرکز و محمود لاری دشت بیاض است که بیشترین ارتباط را با دیگر نویسندگان شبکه داشته‌اند.



شکل ۲. نقشه چگالی همکاری علمی نویسندگان ایرانی در حوزه حسابداری

در خصوص پرسش چهارم این پژوهش، شکل ۳ نقشه شبکه همکاری علمی دانشگاه‌های ایران را در انتشار مدارک حوزه حسابداری نشان می‌دهد. در این شبکه به طور کلی ۴۴۱ سازمان با همدیگر همکاری علمی داشته‌اند. این شبکه شامل ۵ خوشه است که اعضای اصلی خوشه اول که بزرگترین خوشه این شبکه است شامل دانشگاه آزاد گران، دانشگاه آزاد علی‌آباد کتول و دانشگاه آزاد بندرگز است. اعضای اصلی خوشه دوم دانشگاه شیراز، دانشگاه اصفهان و دانشگاه آزاد فیروزآباد است. خوشه سوم پل ارتباط بین این خوشه با ۴ خوشه دیگر از شبکه است و اعضای اصلی آن دانشگاه تهران، دانشگاه تربیت مدرس و دانشگاه آزاد تهران مرکزی است. بزرگترین و مهم‌ترین گره مربوط به دانشگاه فردوسی مشهد از خوشه چهارم است که بیشترین مدارک علمی را منتشر کرده است. این دانشگاه نه تنها با سازمان‌های درون خوشه خود همکاری چشمگیری داشته بلکه با دانشگاه‌های دیگر از سایر خوشه‌ها نیز ارتباط قوی برقرار کرده است. پس از این دانشگاه، دانشگاه بین‌المللی امام رضا (ع) و موسسه آموزش عالی عطار از جمله اعضای اصلی این خوشه هستند. اعضای اصلی خوشه پنجم دانشگاه خوارزمی و دانشگاه آزاد قائمشهر است.

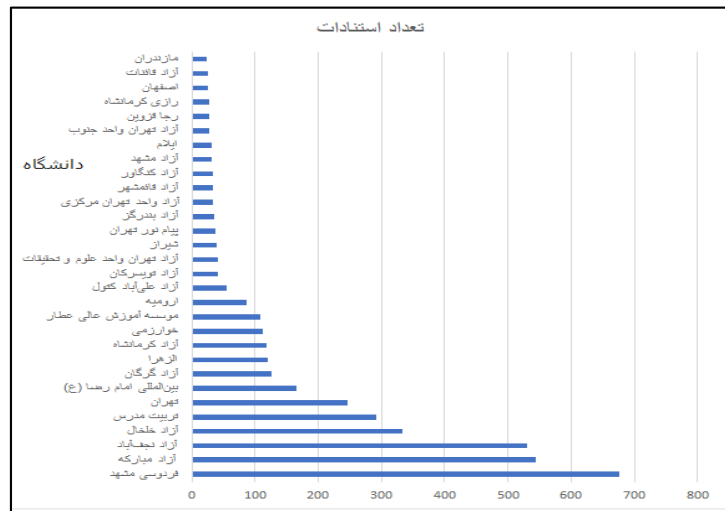


شکل ۳. نقشه شبکه همکاری علمی دانشگاه‌ها در حوزه حسابداری ایران

در بعضی دانشگاه‌ها میزان تولیدات علمی نویسندگان حسابداری به نسبت بقیه بالاتر و بنابراین همکاری علمی آن‌ها هم بالاست. بیشترین تولیدات علمی مربوط به دانشگاه فردوسی مشهد است و پس از آن دانشگاه بین‌المللی امام رضا (ع) و دانشگاه شیراز دارای بیشترین مدارک علمی حوزه حسابداری در پایگاه اسکاپوس هستند (جدول ۲). نمودار ۳ نمایشی از تعداد استنادات به تولیدات علمی حسابداری دانشگاه‌های ایران که توسط اعضای هیات علمی حسابداری آن‌ها چاپ شده است، ارائه می‌دهد.

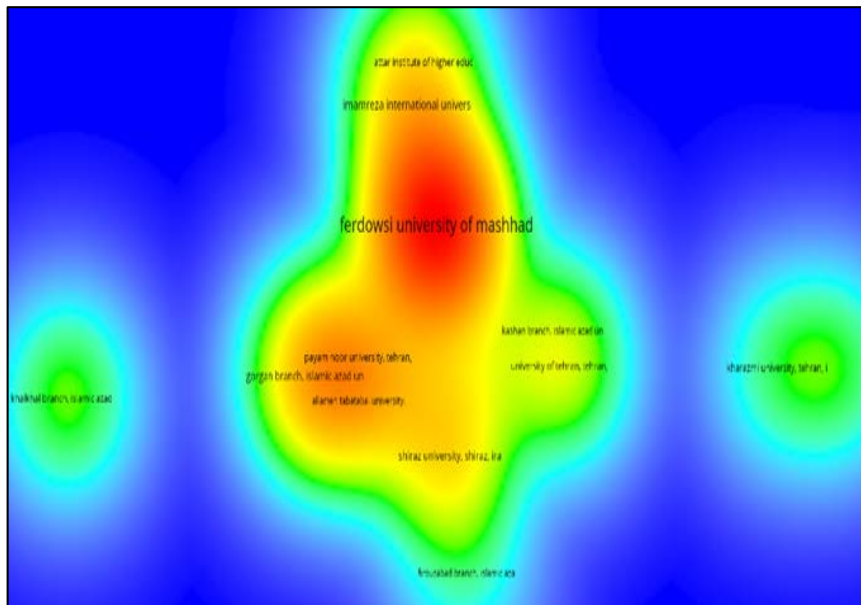
جدول ۲. مدارک حوزه حسابداری ایرانیان به تفکیک دانشگاه‌ها در اسکاپوس از ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱

ردیف	نام دانشگاه	تعداد	ردیف	نام دانشگاه	تعداد
۱	دانشگاه فردوسی مشهد	۱۷۵	۱۱	دانشگاه تربیت مدرس	۱۴
۲	دانشگاه بین‌المللی امام	۳۶	۱۲	دانشگاه آزاد تهران مرکزی	۱۳
۳	دانشگاه شیراز	۲۳	۱۳	دانشگاه آزاد خلیخال	۱۳
۴	دانشگاه آزاد گرگان	۲۱	۱۴	دانشگاه آزاد تهران جنوب	۱۳
۵	موسسه آموزش عالی	۱۷	۱۵	دانشگاه آزاد کرمانشاه	۱۲
۶	دانشگاه آزاد علی‌آباد	۱۵	۱۶	دانشگاه آزاد نیشابور	۱۱
۷	دانشگاه آزاد بندرگز	۱۵	۱۷	دانشگاه آزاد تهران واحد علوم و	۱۱
۸	دانشگاه آزاد شاهرود	۱۵	۱۸	دانشگاه آزاد کاشان	۹
۹	دانشگاه تهران	۱۵	۱۹	دانشگاه خوارزمی	۸
۱۰	دانشگاه پیام‌نور تهران	۱۴	۲۰	دانشگاه آزاد قائم‌شهر	۸



نمودار ۳. نمایش استناد به تولیدات علمی دانشگاه‌های ایران

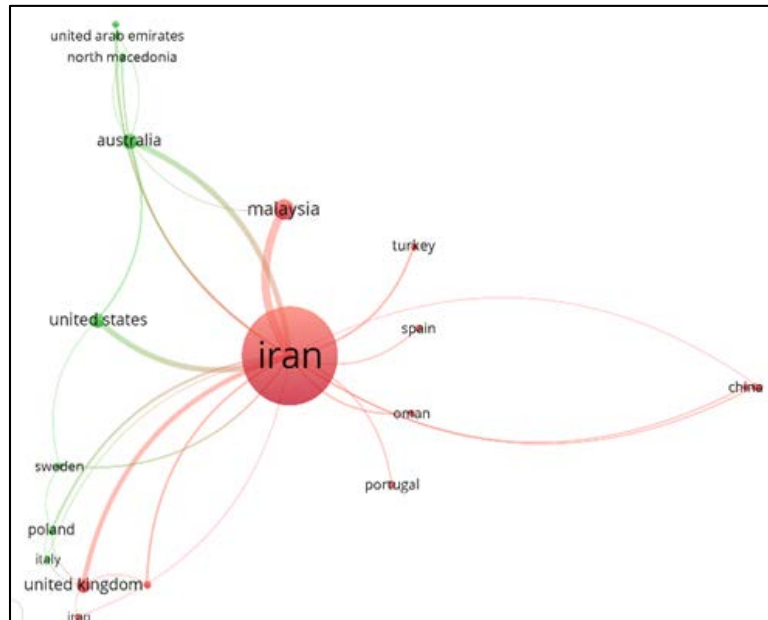
مطابق نقشه چگالی شبکه همکاری علمی دانشگاه‌ها در شکل ۴، سازمان‌هایی که با هم ارتباط بیشتری دارند، در فاصله نزدیک تری نسبت به هم قرار دارند، و دانشگاه‌هایی که ارتباط کمتری با همدیگر دارند، در فاصله دورتری نسبت به هم قرار دارند. در نرم افزار ووس و یوور طیف رنگ‌های قرمز تا آبی به ترتیب نشان‌دهنده وزن چگالی بیشتر تا وزن چگالی کمتر گره‌های موجود در شبکه هستند. دانشگاه فردوسی مشهد، دانشگاه شیراز و دانشگاه تهران دارای بیشترین چگالی و به عبارت دیگر دارای بیشترین ارتباط در شبکه هستند.



شکل ۴. نقشه چگالی شبکه همکاری علمی سازمان‌های حوزه حسابداری در ایران

برای یافتن پاسخ پرسش پنجم این پژوهش، شبکه همکاری علمی کشورها در انتشار مدارک حسابداری ایرانیان در شکل ۵ ترسیم شده است. به دلیل کم بودن تعداد کل کشورهای همکار با کشور ایران در این حوزه، کل کشورهای همکار مورد نظر قرار گرفته شد که تعداد آن‌ها ۲۰ کشور بود. به عبارت دیگر کشورهایی که دست کم ۱ مدرک با همکاری ایران منتشر کرده‌اند در ترسیم شبکه وارد شدند. کشورهایی که همکاری بیشتری با ایران داشتند با دایره‌های بزرگتری نمایش داده شده‌اند. در مجموع تعداد پیوندها ۳۴ عدد و قدرت کلی پیوندها ۱۱۸ عدد است.

این شبکه دارای دو خوشه است که در خوشه اول مرکزیت با ایران و مالزی، و در خوشه دوم مرکزیت با دو کشور استرالیا و آمریکا است.



شکل ۵. شبکه همکاری ایران با سایر کشورها در حوزه حسابداری در پایگاه اسکاپوس (۲۰۰۶-۲۰۲۱).

جدول ۳. کشورهای پرکار در مدارک حسابداری ایرانیان در پایگاه اسکاپوس از سال ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱

ردیف	کشور	تعداد مدارک	قدرت پیوند	ردیف	کشور	تعداد مدارک	قدرت پیوند
۱	ایران	۵۶۴	۱۰۱	۶	لهستان	۴	۷
۲	مالزی	۲۴	۲۶	۷	نیوزلند	۴	۵
۳	استرالیا	۱۵	۲۰	۸	ترکیه	۴	۴
۴	آمریکا	۱۴	۱۸	۹	عمارات متحده عربی	۳	۶
۵	بریتانیا	۱۳	۱۶	۱۰	مقدونیه شمالی	۳	۵

برای یافتن پاسخ پرسش ششم این پژوهش، شبکه هم‌رخدادی واژگان انتشارات حوزه حسابداری در پایگاه اسکاپوس در شکل ۶ ترسیم شده است. بزرگترین برجسب‌ها، بیشترین

ردیف	کلیدواژه	کلیدواژه (انگلیسی)	رخداد	قدرت پیوند	ردیف	کلیدواژه	کلیدواژه (انگلیسی)	رخداد	قدرت پیوند
۵	کیفیت حسابرسی	audit quality	۲۱	۱۷	۱۵	ساختار مالکیت	ownership structure	۱۱	۲۶
۶	سرمایه فکری	intellectual capital	۱۶	۲۵	۱۶	مسئولیت اجتماعی شرکت	corporate social responsibility	۱۰	۲۳
۷	کیفیت سود	earnings quality	۱۵	۳۰	۱۷	بازارهای نوظهور	emerging markets	۱۰	۲۲
۸	سرمایه گذاری	investments	۱۴	۴۳	۱۸	پیش بینی	forecasting	۱۰	۲۲
۹	مدیریت سود	earnings management	۱۴	۲۲	۱۹	فناوری اطلاعات	information technology	۱۰	۱۴
۱۰	صنعت	industry	۱۳	۴۰	۲۰	اقلام تعهدی	accruals	۹	۵

به طور کلی شبکه هم‌رخدادی واژگان مدارک نویسندگان ایرانی شامل ۵ خوشه است که هر کدام با رنگ خاصی به نمایش گذاشته شده‌اند و با توجه به فراوانی کلیدواژه‌های هر خوشه، هر کدام از آن‌ها نام‌گذاری شده‌اند. جدول ۵ نام هر خوشه را بر اساس پرتکرارترین واژه‌های آن خوشه نشان می‌دهد.

جدول ۵. نام‌های خوشه‌های تشکیل دهنده شبکه هم‌رخدادی واژگان مدارک ایرانی نمایه شده در پایگاه اسکاپرس در حوزه حسابداری

خوشه ۱	خوشه ۲	خوشه ۳	خوشه ۴	خوشه ۵
حاکمیت شرکتی و اجزای آن، سرمایه فکری، ارزیابی عملکرد شرکت، مخارج سرمایه‌ای و رشد اقتصادی و بازار سهام	مدیران و ذینفعان واحد اقتصادی، عدم تقارن اطلاعاتی، اجتناب مالیاتی و مباحث مربوط به افشا اطلاعات و ریسک	موضوعات مربوط به مدیریت سود و کیفیت سود، مسئولیت پذیری و پایداری شرکتی	بازارهای مالی و قیمت سهام، و مباحث مربوط به درماندگی و ورشکستگی مالی شرکتها	ساختار سرمایه، نوع مالکیت و مباحث ترکیب بهبینه تامین مالی

پرسش هفتم این پژوهش در خصوص شاخص اچ نویسندگان است. با توجه به جدول ۶ بیشترین شاخص اچ^۱ مربوط به مهدی صالحی از دانشگاه فردوسی مشهد است و پس از آن محمد علیپور با

شاخص ۹ و محمود لاری دشت‌بیاض با شاخص ۶ بیشترین رقم شاخص اچ را به خود اختصاص داده‌اند. شاخص اچ که شاخص هرش^۱ نیز خوانده می‌شود یکی از معیارهای جدید علم‌سنجی است که علاوه بر اندازه‌گیری تولیدات علمی، میزان تاثیر علمی افراد را نیز مشخص می‌کند. اگر محققی به H عدد از مقاله‌های خود، به ازای هر کدام حداقل H بار استناد داشته باشد و به سایر مقالات او هر کدام کمتر از H بار استناد شده باشد، گفته می‌شود که این محقق دارای شاخص H است (هرش، ۲۰۰۵). مزیت اصلی شاخص اچ این است که میزان بهره‌وری (تعداد انتشارات) و تاثیر (تعداد استنادات) را با هم ترکیب می‌کند (کاستاس و بوردونز^۲، ۲۰۰۷). با استفاده از این شاخص محققان تاثیر گذار از آن‌هایی که صرفاً تعداد زیادی مقاله منتشر کرده‌اند متمایز می‌شوند.

جدول ۶. نویسندگان هیات علمی با بالاترین اچ ایندکس همراه با نام دانشگاه آن‌ها در پایگاه اسکاپوس از ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱

ردیف	نام نویسنده	اچ ایندکس	نام دانشگاه
۱	مهدی صالحی	۱۰	فردوسی مشهد
۲	محمد علیپور	۹	آزاد خلیخال
۳	محمود لاری دشت بیاض	۶	فردوسی مشهد
۴	رضا حصارزاده	۶	فردوسی مشهد
۵	سحر سپاسی	۶	تربیت مدرس
۶	مهدی مرادی	۵	فردوسی مشهد
۷	غلامرضا منصور فر	۵	ارومیه
۸	محمدعلی باقرپور ولاشانی	۴	فردوسی مشهد

پرسش هشتم این پژوهش در خصوص پراستنادترین مدارک حسابداری منتشر شده توسط افراد و دانشگاه‌ها است. از بین ۵۶۹ مدرک منتشر شده توسط نویسندگان حوزه حسابداری در پایگاه اسکاپوس ۲۴۷ مدرک هیچ استنادی دریافت نکرده‌اند و نیز ۷۵ مدرک فقط ۱ استناد دریافت کرده‌اند و فقط ۲ مقاله دارای استناد ۳ رقمی هستند. در جدول ۷ لیست ۲۰ مقاله پراستناد از مدارک ایرانی ارائه شده است. پراستنادترین مقاله توسط آقای چادگان^۳، صالحی، یونوس^۳، فرهادی، فولادی و آل ابراهیم (۲۰۱۳)، اعضای هیات علمی دانشگاه آزاد مبارک و دانشگاه آزاد نجف‌آباد نوشته شده است.

1. Hirsch-index
2. Costas and Bordons
3. Yunus

جدول ۷. پر استنادترین مقالات حوزه حسابداری ایرانیان در پایگاه اسکاپوس از سال ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱

ردیف	عنوان مقاله	سال انتشار	نویسنده	تعداد استناد
۱	A comparison between two main academic literature collections: Web of science and Scopus databases	۲۰۱۳	آقای چادگانی و همکاران	۵۱۵
۲	The effect of intellectual capital on firm performance: An investigation of Iran insurance companies	۲۰۱۲	علیپور	۱۰۵
۳	Achieving sustainability through Schumpeterian social entrepreneurship: The role of social enterprises	۲۰۱۶	راهداری و همکاران	۹۷
۴	A genetic programming model for bankruptcy prediction: Empirical evidence from Iran	۲۰۰۹	اعتمادی و همکاران	۹۳
۵	Information and Communication Technology Use and Economic Growth	۲۰۱۲	فرهادی و همکاران	۷۴

بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش با بررسی کلیه تولیدات اعضای هیات علمی حسابداری ایران در پایگاه اسکاپوس در بازه زمانی ۲۰۰۶ تا ۲۰۲۱ بینش مناسبی از وضعیت کلی انتشارات به دست آمد. این مطالعه باعث می شود تا ساختار و گرایش‌های موضوعی این رشته شناسایی شود. یافته‌های پژوهش نشان می دهد روند تولید انتشارات بین‌المللی برای ایران در حوزه حسابداری به صورت صعودی است که نشان‌دهنده انگیزه و تلاش بیشتر پژوهشگران به نسبت گذشته برای انتشار مقالات بین‌المللی در این حوزه است. تعداد تولیدات علمی این رشته در ایران با توجه به تعداد بالای دانشجویان این رشته نسبت به سایر رشته‌ها (شکری و قره چایی، ۱۳۹۵)، در طول این بازه زمانی (۱۶سال) به ۵۶۹ مقاله رسیده است که به نظر رقم کمی است. البته پژوهشگران دیگری (نظیر حسینی و محمودخانی، ۱۳۹۹) دلیل این امر را قبلاً در پژوهش‌های مجزایی بررسی کرده اند که پیشنهاد می شود متوالیان امر به نتایج این پژوهش‌ها توجه داشته باشند.

همچنین یافته‌های پژوهش نشان می دهد که بیشترین و کمترین تعداد تولیدات علمی در سال ۲۰۲۱ و کمترین ۲۰۰۶ بوده است. بیشترین میزان تولیدات در سال‌های اخیر منتشر شده است که این یافته با پژوهش گرامی‌راد و همکاران (۱۳۹۴) همخوانی دارد. همچنین در پژوهش حسینی و همکاران که روند پژوهش‌های حسابرسی در پایگاه وب آو ساینس را بررسی کردند به روند صعودی پژوهش‌های این حوزه پی برده اند. یافته‌های حاصل از مقالات خارجی نیز حاکی از روند صعودی تولیدات علمی حسابداری در پایگاه اسکاپوس بوده است (کلیک و همکاران، ۲۰۱۹).

همچنین استنادات به مقالات نویسندگان ایرانی روندی صعودی داشته است. که نشان می‌دهد مقالات جدیدتر، بیشتر استناد دریافت کرده‌اند. روند استناد به تولیدات علمی منتشر شده توسط اعضای عیات علمی

حسابداری در این پژوهش با پژوهش گرامی راد و همکاران (۱۳۹۴) تا حدودی مشابهت دارد. در پژوهش حاضر تا ۲۰۱۳ روند استناد به مقالات (به جز سال های ۲۰۰۵، ۲۰۰۶، ۲۰۰۷ و ۲۰۱۰) تقریباً صعودی است که در مطالعه گرامی راد و همکاران این روند تا سال ۲۰۱۳ با اختلافی جزئی نیز صعودی بوده است. همچنین در پژوهش حسینی و همکاران (۱۳۹۸) روند تعداد استنادات به مقالات حوزه حسابداری از ابتدا تا سال ۲۰۲۰، روندی صعودی بوده است.

شبکه همکاری علمی نویسندگان ایرانی شبکه‌ای غیر منسجم و از هم گسسته بوده است. با این حال شبکه همکاری علمی دانشگاه‌ها در ایران از تراکم بیشتری برخوردار است و دانشگاه‌ها همکاری مطلوبی با همدیگر داشته‌اند که البته با توجه به وضعیت شبکه همکاری علمی نویسندگان این حوزه به نظر می‌رسد فقط نویسندگان خاصی از این دانشگاه‌ها با همدیگر همکاری علمی داشته‌اند. در بین دانشگاه‌ها، دانشگاه فردوسی مشهد با بیشترین تعداد مدارک، به عنوان پربازده‌ترین سازمان شناخته شده است. یکی از دلایلی که اعضای هیات علمی این دانشگاه تولیدات علمی بین‌المللی بیشتری نسبت به اعضای هیات علمی سایر دانشگاه‌ها دارند محل تحصیل اعضای هیات علمی آن است. آقای مهدی صالحی به عنوان پربازده‌ترین نویسنده، در دانشگاه میسور هندوستان تحصیل کرده است، همچنین اساتید پربازده این دانشگاه در کشورهای انگلستان و استرالیا تحصیل کرده‌اند. مطالعات حاکی از آن است که برای انتشار یک مقاله خارجی نیاز است حتماً یک نویسنده خارجی کنار اسم نویسنده داخلی باشد (ایرانش، ۱۳۹۹)، بنابراین اعضای هیات علمی پربازده دانشگاه فردوسی مشهد دارای فرصت‌های پژوهشی بیشتری برای همکاری با اساتید خودشان و همکاران علمی شان از کشورهای دیگر هستند، و از این طریق مقالاتشان را منتشر می‌کنند. از سوی دیگر، زبان انگلیسی در سطح جهانی به عنوان زبانی پذیرفته شده در پژوهش‌های علمی قلمداد می‌شود (اولار و همکاران، ۲۰۲۰) از این رو، محققانی که با همکاران علمی از کشورهای انگلیسی زبان (مانند آمریکا، انگلستان و استرالیا) همکاری می‌کنند در مقایسه با همتایان خود که با افرادی با زبان مادری غیرانگلیسی پژوهش انجام می‌دهند، دارای مزیت قابل توجهی برای انتشار تحقیقات خود در مجلات برتر هستند.

همچنین شبکه همکاری علمی کشورها نشان می‌دهد که پژوهشگران ایرانی با تعداد کمی از کشورهای دیگر در ارتباط بوده‌اند. موضوع حاکمیت شرکتی^۱ و سازوکارهای آن در ایران که دارای بیشترین رخداد

در مقالات حوزه حسابداری است، در پژوهش‌های اوپار و همکاران (۲۰۲۰) نیز جزء کلمات متداول کلیدی بوده است که نشان‌دهنده همسو بودن موضوعات مورد پژوهش نویسندگان ایرانی با موضوعات پژوهش‌های این حوزه در جهان باشد. در پژوهش‌های اوپار و همکاران (۲۰۲۰) متداول‌ترین کلیدواژه‌ها در بازه زمانی ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۶ شامل کیفیت حسابداری، حق‌الزحمه حسابداری، کنترل داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و حسابداری مستمر بوده‌اند که در پژوهش حاضر نیز این کلیدواژه‌ها جزو کلمات کلیدی پرتکرار بوده‌اند. در پژوهش حسینی و همکاران (۱۳۹۸) نیز کلیدواژه‌های پرتکرار کیفیت حسابداری، کمیته حسابداری، حق‌الزحمه حسابداری کلیدواژه‌هایی بودند که با یافته‌های پژوهش حاضر همخوانی داشتند.

از آنجا که همکاری‌های بین‌سازمانی و بین‌کشوری در تنوع تحقیقات حسابداری ضروری است و فرهنگ‌های متنوع پژوهشگران را با هم ترکیب می‌کنند پیشنهاد می‌شود پژوهشگران ایرانی در این حوزه، همکاری‌های بین‌سازمانی و بین‌کشوری را گسترش دهند. دانشگاه‌های برجسته شده در این مطالعه می‌توانند به عنوان الگویی برای سایر دانشگاه‌ها باشند بنابراین پیشنهاد می‌شود از تخصص آن‌ها در بهره‌وری و همکاری استفاده شود. دانشگاه‌ها می‌توانند با وضع مقررات لازم و تشویقی پژوهشگران به ویژه اعضای هیات علمی را به انجام پژوهش‌های بین‌المللی تشویق کنند و همچنین دولت و نهادهای مربوطه می‌توانند با تعریف پروژه‌های مشترک و ملی دانشگاه‌های مختلف را به انجام کارهای علمی مشترک تشویق کرده و به این ترتیب مقالات با کیفیت بالاتر در مجلات بین‌المللی چاپ شوند. مقاله ایرانی که بسیار مورد استناد قرار گرفته دارای موضوعی بین‌رشته‌ای بوده است، بنابراین پیشنهاد می‌شود پژوهشگران این حوزه با برقراری ارتباط با سایر پژوهشگران از سایر رشته‌ها مقالات پرتنوع‌تری را انجام دهند. در نهایت یافته‌های این پژوهش می‌تواند به عنوان معیاری برای ارزیابی عملکرد در سطح نویسنده، سازمان و کشور مورد استفاده قرار گیرد.

از جمله محدودیت‌های پژوهش حاضر این است که به دلیل محدودیت پایگاه اسکاپوس برای رشته حسابداری، داده‌های پژوهش با جستجوی اسامی تک تک اعضای هیئت علمی جمع‌آوری شده است و چون فهرست اسامی اعضای هیات علمی از وبسایت دانشگاه‌ها و همچنین وبسایت علم‌سنجی وزارت عتف و دانشگاه آزاد استخراج شده است، ممکن است به دلیل بروز نبودن این وبسایتها، اسامی برخی اعضای هیات علمی در این فرایند بدست نیامده باشد و مدارک احتمالی آنها در پژوهش حاضر قید نشده باشد.

منابع

- ایرانمنش، مریم (۱۳۹۹). شناسایی چالش‌های انتشار مقاله در مجلات معتبر بین‌المللی حسابداری توسط محققان ایرانی با استفاده از روش پدیدارشناسی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه خوارزمی.
- تقی‌زاده، رضا؛ عبدزاده کنفی، محمد؛ کردآبادی، فاطمه؛ حیدری اشکذری، فاطمه (۱۴۰۰). تحلیل شبکه روابط گروه‌های حسابداری دانشگاه‌های دولتی ایران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۲)، ۲۷۴-۲۹۵.
- حسینی، سیدعلی؛ گرامی‌راد، فاطمه و زارع زردینی، طیبه (۱۳۹۸). تحلیل موضوعات و روندهای پژوهش‌های حسابرسی در پایگاه اطلاعاتی وب‌آوساینس. *دانش حسابداری مالی*، ۶(۴)، ۲۵-۴۶.
- حسینی، سیدعلی؛ گرامی‌راد، فاطمه؛ زارع زردینی، طیبه (۱۳۹۹). تحلیل جریان علمی پژوهش‌های حسابداری مدیریت در پایگاه اطلاعاتی وب‌آو ساینس. *حسابداری مدیریت*، ۱۳(۴۷)، ۱۲۵-۱۴۲.
- حسینی، سیدعلی؛ گرامی‌راد، فاطمه؛ محمودخانی، مهناز (۱۳۹۹). عوامل مؤثر بر خروجی پژوهش‌های حسابداری پژوهشگران ایرانی در سطح مجلات بین‌المللی. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۲(۱)، ۱۲۹-۱۵۶.
- شکری، اعظم و قره‌چائی، مریم (۱۳۹۶). رابطه ذهنیت فلسفی و موفقیت تحصیلی دانشجویان رشته حسابداری. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹(۳۴)، ۲۹-۴۷.
- صدیقی، مه‌ری (۱۳۹۵). تحلیل وضعیت تولیدات علمی محققان ایرانی در برخی حوزه‌های موضوعی با استفاده از شاخص‌های علم‌سنجی و تحلیل شبکه اجتماعی، *پژوهش‌نامه پردازش و مدیریت اطلاعات*، ۳۲(۴)، ۹۶۷-۹۸۸.
- فلاح، محمد؛ نوروزی، علیرضا؛ چمنی، زهرا (۱۳۹۵). تحلیل علم‌سنجی تولیدات علمی اعضای هیئت علمی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران در پایگاه اطلاعاتی اسکوپوس، *ماهنامه ارتباط علمی*، ۳۹(۳)، ۱-۱۸.
- کاشانی پور، محمد و نامقی داوود، محسنی (۱۳۹۶). تحلیل پارادایم پژوهش‌های حوزه حسابداری مدیریت در کشور ایران: شواهدی از سه دهه اخیر، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۲۳)، ۱۰۱-۸۱.
- گرامی‌راد، فاطمه؛ محمدی، مهدی؛ سرلک، نرگس (۱۳۹۴). تولیدات علمی حوزه‌های حسابداری و مالی ایران در پایگاه اطلاعاتی Web of Science (۲۰۰۳-۲۰۱۳). *فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت*، ۸(۲۶)، ۱۳۱-۱۴۴.
- نوبخت، یونس (۱۳۹۷). مطالعه علم‌سنجی پژوهش‌های حسابداری رفتاری در ایران. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۷(۲۷)، ۱۲۵-۱۳۶.
- نوبخت، یونس (۱۳۹۹). مطالعه علم‌سنجی تولیدات علمی فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۰(۱)، ۱۱۵-۱۳۳.

- نوبخت، یونس و نوبخت، مریم. (۱۳۹۹). بررسی جریان دانشی و محتوایی مقالات دو فصلنامه پیشرفت‌های حسابداری از ابتدای انتشار تا پایان سال ۱۳۹۷. *فصلنامه بازیابی دانش و نظام‌های معنایی*، ۲۳(۷)، ۱۹-۳۷.
- نوبخت، یونس و نوبخت، مریم. (۱۴۰۰). بررسی جریان دانشی و محتوایی مقالات مجله دانش حسابداری از ابتدای انتشار تا پایان سال ۱۳۹۸. *فصلنامه بازیابی دانش و نظام‌های معنایی*، ۲۶(۸)، ۵۳-۷۷.
- نوبخت، یونس و نوبخت، مریم. (۱۴۰۱). مطالعه علم‌سنجی تحقیقات مدیریت سود در ایران، *فصلنامه بازیابی دانش و نظام‌های معنایی*، ۲۶(۹)، ۹۳-۱۱۸.

References

- Anderson, M. (2002). An analysis of the first ten volumes of research in Accounting, Business and Financial History, *Accounting, Business & Financial History*, 12:1, 1-24, DOI:10.1080/09585200110107939
- Andrikopoulos, A., & Kostaris, K. (2017). Collaboration networks in accounting research. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 28: 1-9. doi: 10.1016/j.intaccudtax.2016.12.001.
- Aytac, S. (2010). International scholarly collaboration in science, technology and medicine and social science of Turkish scientists. *International Information and Library Review*, 42(4): 227-241. doi: 10.1016/j.iilr.2010.10.003.
- Beaver, D., & Rosen, R. (1978). Studies in scientific collaboration - Part I. The professional origins of scientific co-authorship', *Scientometrics*, 1(1), pp. 65-84. doi: 10.1007/BF02016840.
- Carmona Isabel Gutierrez Macario, S. (1999). A profile of European accounting research: evidence from leading research journals, *European Accounting Review*, 8:3, 463-480, DOI: 10.1080/096381899335880
- Chadegani, A. A., Salehi, H., Yunus, M. M., Farhadi, H., Fooladi, M., Farhadi, M., & Ebrahim, N. A. (2013). A comparison between two main academic literature collections: Web of Science and Scopus databases. *Asian Social Science*, 9(5), 18-26.
- Chan, K, C, Chen, C, R, and Cheng L. T. W. (2009). Co-authorship Patterns in Accounting Research. *Internatinal Review of Accounting, Banking and Finance*, 1(2): 1-10.
- Cheng, F. F., Huang, Y. W., Yu, H. C., & Wu, C. S. (2018). Mapping knowledge structure by keyword co-occurrence and social network analysis: Evidence from Library Hi Tech between 2006 and 2017. *Library Hi Tech*. 36(4), 636-650. <https://doi.org/10.1108/LHT-01-2018-0004>.
- Costas, R., & Bordons, M. (2007). The h-index: Advantages, limitations and its relation with other bibliometric indicators at the micro level, *Journal of Informetrics*, 1(3): 193-203. doi: 10.1016/j.joi.2007.02.001.
- David L. Senteney & Mohammad S. Bazaz & Ahmad Ahmadpour, (2006). Tests of the incremental explanatory power of auditor qualified opinion and audit firm changes in predicting impending bankruptcy, *International Journal of*

- Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Inderscience Enterprises Ltd, vol. 3(4), pages 434-451
- Endenich, C., & Trapp, R. (2016). Cooperation for Publication? An Analysis of Co-authorship Patterns in Leading Accounting Journals. *European Accounting Review*. 25: 1-21. 10.1080/09638180.2015.1085886.
- Englebrecht, T. D., Hanke, S. A., & Kuang, Y. (2008). An assessment of patterns of co-authorship for academic accountants within premier journals: Evidence from 1979-2004, *Advances in Accounting*, 24(2): 172-181. doi: 10.1016/j.adiac.2008.08.009.
- EVERETT, J., Neu, D., & Green, D. L. (2003). Commentary research productivity measurement and the field of academic accounting, *Canadian Accounting Perspectives*, 2(2): 153-175. doi: 10.1506/C3GW-M2BU-NR2H-7QRR.
- Fallah, M, Noruzi, A. & Chamani, Z. (2016). Scientometric analysis of the scientific productions of faculty members of Tehran University's Faculty of Management in the Scopus database, *Scientific communication monthly*, 39(3): 1-18. (In Persian).
- Faraji, O., Asiaei, K., Rezaee, Z., Bontis, N., & Dolatzarei, E. (2022). Mapping the conceptual structure of intellectual capital research: A co-word analysis', *Journal of Innovation & Knowledge*, 7(3). doi: 10.1016/j.jik.2022.100202.
- Geramirad, F., Mohammadi, M., & Sarlak, N. (2015). Scientific productions of Iran's accounting and finance fields in the Web of Science database (2003-2013). *Management accounting scientific research quarterly*, 8(26): 131-144. (In Persian).
- Hart, R. L. (2000). Co-authorship in the academic library literature: A survey of attitudes and behaviors, *Journal of Academic Librarianship*, 26(5): 339-345. doi: 10.1016/s0099-1333(00)00140-3.
- Hassan, M. K., Alshater, M. M., Mumu, J. R., Sarea, A. M., & Azad, M. A. K. (2021). Bibliometric analysis of the Journal of Islamic Accounting and Business Research: Ten years review, *COLLNET Journal of Scientometrics and Information Management*, 15(1): 63-88, DOI: 10.1080/09737766.2021.1934603
- He, Q. (1999). Knowledge discovery through co-word analysis, *Library Trends*, 48 (1): 133-159.
- Hirsch, J. E. (2005). An index to quantify an individual's scientific research output. *Proceedings of the National Academy of Sciences of the United States of America*. 102, 16569-16572.
- Hosseini, S.A., Geramirad, F., & Zare, Z. T. (2020). Analyze the Scientific Flow of Auditing Research on the Web of Science Database. *Journal of Financial Accounting Knowledge*. 6(4). 25-46. (In Persian).
- Hosseini, S.A., Geramirad, F., & Zare, Z. T. (2021). Analysis of the Scientific Flow of Management Accounting Research in the Web of Science Database. *Management accounting*. 13(47). 125-142. (In Persian).
- Hosseini, S.A., Mahmoudkhani, M. (2020). Effective factors on the Output of Iranian Researchers' Accounting Research at the Level of International journals. *Journal of Accounting Advances*, 12(1): 129-156. (In Persian).

- Iranmanesh, Maryam (2019). Identifying the challenges of publishing articles in prestigious international accounting journals by an Iranian professor using the phenomenological method, Master's thesis, Kharazmi University.
- Jones, M.J., & Roberts, R. (2005). International publishing patterns: An investigation of leading UK and US accounting and finance journals. *Journal of Business Finance & Accounting*, 32(5), 1107-1140. <http://dx.doi.org/10.1111/j.0306-686X.2005.00624.x>
- Kashanipour, M., & Mohseni, D. (2017). Paradigm analysis of management accounting research in Iran: Evidence from the last three decades, *Experimental Accounting Research*, 6(23): 81-101. (In Persian).
- Kılıç, M., Uyar, A., & Koseoglu, M. A. (2019). Co-authorship Network Analysis in the Accounting Discipline. *Australian Accounting Review*, 29(1): 235-251. doi: 10.1111/auar.12271
- Kumar, S. (2015). Co-authorship networks: a review of the literature. *Aslib Journal of Information Management*, 67.1, 55-73. <https://doi.org/10.1108/AJIM-09-2014-0116>
- Li, E. Y., Liao, C. H. & Yen, H. R. (2013). Co-authorship networks and research impact: A social capital perspective. *Research Policy*, 42(9): 1515-1530. doi: 10.1016/j.respol.2013.06.012.
- Mongeon, P., & Paul-Hus, A. (2016). The journal coverage of Web of Science and Scopus: a comparative analysis. *Scientometrics*, 106, 213-228.
- Nobakht, Y. (2018). Scientometric Study of Behavioral Accounting Research in Iran, *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(27), 125-136. (In Persian).
- Nobakht, Y. (2020). Scientometric Study of Scientific Production of the Journal of Accounting and Auditing Review. *Journal of Accounting and Social Interests*, 10(1), 115-133. (In Persian).
- Nobakht, Y., & Nobakht, M. (2020). Study of the Knowledge and Concept Flows of the Articles of Two Quarterly Journal of Accounting Advances from the Beginning of the Publication to the End of 2018. *Knowledge Retrieval and Semantic Systems*, 7(23), 19-37. (In Persian).
- Nobakht, M., & Nobakht, Y. (2021). Study of the Knowledge and Content Flows of Articles in the Journal of Accounting Knowledge from the Beginning of the Publication to the end of 2019. *Knowledge Retrieval and Semantic Systems*, 8(26), 53-77. (In Persian).
- Nobakht, Y., & Nobakht, M. (2022). Scientometric Study of Earnings Management Research in Iran. *Knowledge Retrieval and Semantic Systems*, 9(30), 93-118. doi: 10.22054/jks.2020.55723.1373. (In Persian).
- Ranjbar-Pirmousa, Z., Borji-Zemaidani, N., Attarchi, M., Nemati, S., & Aminpour, F. (2019). Comparative Analysis of Research Performance of Medical Universities Based on Qualitative and Quantitative Scientometric Indicators. *ACTA MEDICA IRANICA*, 57(7): 448-455. doi: 10.18502/acta.v57i7.2333.
- Sedighi, M. (2016a). Analysis of the Status of Iranian Scientific Production in some Subject Areas by Scientometric and Social Network Analysis Indicators, *Iranian Journal of Information Processing and Management*, 32(4). 967-988. (In Persian).

- Sedighi, M. (2016b). Application of word co-occurrence analysis method in mapping of the scientific fields (case study: the field of Informetrics), *Library Review*, 65(1): 52-64. <https://doi.org/10.1108/LR-07-2015-0075>.
- Shokri, A. & Gharechae, M. (2017). Philosophical Mentality and Educational Accounting Success, *Empirical Research in Accounting*, 9(34): 29-47. DOI: 10.22051/jera.2017.13484.1568. (In Persian).
- Taghizadeh, R., Abdzade, K., M., Kordabadi, F., & Heidari A., F. (2021). Network Analysis of accounting Departments of Iranian Governmental Universities. *Accounting and Auditing Review*, 28(2): 274-295. (In Persian).
- Tucker, B. P., Parker, L. D., & Merchant, K. A. (2014). With a little help from our friends: An empirical investigation of co-authoring in accounting research. *British Accounting Review*, 48(2): 185-205. doi: 10.1016/j.bar.2015.10.001.
- Uyar, A., Kılıç, M. & Koseoglu, M. A. (2020). Exploring the conceptual structure of the auditing discipline through co-word analysis: An international perspective. *International Journal of Auditing*, 24(1): 53-72. doi: 10.1111/ijau.12178.
- Van Eck, N., & Waltman, L. (2010). Software survey: VOSviewer, a computer program for bibliometric mapping. *scientometrics*, 84(2), 523-538.
- Zivney, T. L., Bertin, W. J., & Gavin, T. A. (1995). A comprehensive examination of accounting faculty publishing. *Issues in Accounting Education*, 10(1): 1-25.
- Zupic, I., & Cater, T. (2015). Bibliometric Methods in Management and Organization. *Organizational Research Methods*, 18(3). 429-472. <https://doi.org/10.1177/1094428114562629>.

COPYRIGHTS



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

اندازه‌گیری میزان خوانش‌پذیری گزارش‌های مالی و فرضیه ابهام مدیران^۱

جواد شکرخواه^۲، محمد مرفوع^۳، حامد عبدی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۲۳

مقاله پژوهشی

چکیده

میزان با اهمیتی از اطلاعات حسابداری به صورت متن و نوشتار در اختیار استفاده‌کنندگان از آن‌ها قرار می‌گیرد. این موارد، جزئی جدایی‌ناپذیر از مجموعه گزارشگری مالی یک سازمان می‌باشد و به استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی کمک می‌کند تا تصویر مدیریت از شرکت را بدست آورند. ادبیات خاطرنشان ساخته است، مدیران به عنوان نویسندگان گزارش‌های شرکت، بیشترین تاثیر را بر بخش نوشتار (کیفی) گزارش‌ها و میزان خوانش‌پذیری آن‌ها می‌گذارند. پژوهش حاضر با بکارگیری یک مدل نوین در سنجش میزان خوانش‌پذیری گزارش‌های مالی و از طریق تحلیل داده‌های مربوط به گزارش‌های تفسیری مدیریت و صورت‌های مالی ۷۸ شرکت حاضر در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از روش تحلیل همبستگی و رگرسیون، به بررسی ویژگی‌های عملکردی و ساختاری شرکت با میزان خوانش‌پذیری گزارش‌های منتشر شده می‌پردازد. نتایج نشان‌دهنده، رابطه مثبت و معنادار میزان بازده دارایی‌ها با خوانش‌پذیری گزارش‌های تفسیری مدیریت می‌باشد. در مقابل، تاثیر مثبت و معنادار جریان‌های نقدی عملیاتی بر خوانش‌پذیری گزارش‌های تفسیری مدیریت، تنها در سطح اطمینان ۹۰٪ حمایت شده است. همچنین، همبستگی منفی و معناداری بین سن شرکت و اهرم مالی با خوانش‌پذیری گزارش‌های تفسیری مدیریت وجود دارد، اما هیچ همبستگی معناداری بین اندازه شرکت و خوانش‌پذیری گزارش‌ها وجود ندارد.

واژه‌های کلیدی: خوانش‌پذیری، گزارش تفسیری مدیریت، رگرسیون، ویژگی‌های شرکتی.

طبقه بندی موضوعی: M41

10.22051/JERA.2023.41097.3031 :DOI ۱

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (shekarkhah@atu.ac.ir)

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (marfoua@atu.ac.ir)

۴. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول).

(h_abdi@atu.ac.ir)

<https://jera.alzahra.ac.ir>

مقدمه

بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی، محصول نهایی فرآیند حسابداری، فراهم کردن اطلاعات مفید برای کمک به تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری می‌باشد (باقری ازغندی، حصارزاده و عباس‌زاده، ۱۳۹۷). بر این اساس، میزان با اهمیتی از اطلاعات حسابداری به صورت افشائیات توضیحی و نوشتاری در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد. افشائیات توضیحی حسابداری^۱، جزئی جدایی‌ناپذیر از مجموعه گزارشگری مالی یک سازمان می‌باشند. این افشائیات به استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی کمک می‌کند تا تصویر مدیریت از شرکت را بدست آورند. افشائیات توضیحی حسابداری بینش مدیران از رویدادهای سازمان را نشان می‌دهد، به همین دلیل بسیار به قضاوت آن‌ها وابسته است (همینگز، هدکینسن و ویلیامز^۲، ۲۰۲۰). یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، گزارش‌های سالانه هیات‌مدیره و گزارش‌های تفسیری مدیریت، نمونه‌هایی از افشائیات توضیحی حسابداری می‌باشند. در طی دهه‌های اخیر میزان اطلاعات توضیحی حسابداری افزایش چشمگیری داشته است، که نشان از نیاز محیط تجاری جدید به این دسته از اطلاعات می‌باشد (دسوزا، ریزاتی، روور و بربا، ۲۰۱۹)^۳. مهم‌ترین موضوعی که در فهم و درک یک نوشتار مورد توجه است، میزان خوانش‌پذیری آن می‌باشد. خوانش‌پذیری به معنای عام، به میزان سهولت در فهم و درک یک متن توسط خوانندگان آن اطلاق می‌شود. قصد و هدف نویسنده متن در نوع نگارش آن تاثیرگذار است، به نحوی که خوانش‌پذیری متن به‌طور کامل توسط نویسنده تعیین می‌گردد. تعریف خوانش‌پذیری در ادبیات مالی و حسابداری متفاوت است، در این حوزه خوانش‌پذیری به توانایی سرمایه‌گذاران و تحلیلگران در شناسایی اطلاعات دارای ارزش در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی گفته می‌شود (لوگران و مک‌دونالد^۴، ۲۰۱۴).

خوانش‌پذیری دارای یک ساختار ثابت و مشخص نیست و نحوه اندازه‌گیری آن در متن‌های مختلف بستگی به نوع تعریف آن دارد. ادبیات زبان شناختی تعاریف بسیاری را برای خوانش‌پذیری و معانی آن ارائه می‌کند. این تعاریف توسط محققان و کارشناسان مختلفی که به‌طور مداوم در حوزه قابلیت درک کار می‌کنند ایجاد شده است (سروری و همکاران، ۱۳۹۸).

1. Narrative accounting disclosures
2. Hemmings, Hodgkinson & Williams
3. De Souza , Rissatti, Rover & Borba
4. Loughran & Macdonald

میزان سهولت در خواندن و فهم یک متن با توجه به ویژگی‌های زبان‌شناسی آن، از بهترین تعاریف مربوط به خوانش‌پذیری می‌باشد (ریچاردز^۱، ۱۹۹۲). نیوبلد و گیلام^۲ (۲۰۱۰) خوانش‌پذیری را چگونگی سهولت در خوانش یک متن توسط خوانندگان مختلف، تعریف کردند.

عابدی (۱۳۹۳)، خوانش‌پذیری را مقیاسی برای نشان دادن میزان سهولت خواندن و درک متون تعریف کرده است و متنی را خوانا می‌داند که خواننده آن بتواند به صورت روان آن را بخواند و به آسانی مفهوم آن را درک کند. مطابق تعریف پژوهشگران دیگر همچون گراشر^۳ و همکاران (۲۰۱۴)، خوانش‌پذیری به میزان سطح دشواری یا سهولت یک متن در درک خواننده اطلاق می‌گردد. دویی^۴ (۲۰۰۴)، در کتاب اصول خوانش‌پذیری بر این باور است که خوانش‌پذیری را نباید با خوانا بودن حروف و واژه‌های متن اشتباه گرفت و در حقیقت این دو مفهوم کاملاً از یکدیگر متفاوت‌اند. وی خوانش‌پذیر بودن متن را عاملی کمک‌کننده در تعیین مخاطبان مناسب آن متن تلقی می‌نماید. از نظر لوری دو عامل بر خوانش‌پذیری متن تأثیر می‌گذارد: ۱. واژگان، ۲. دستور. از نظر وی، انتخاب واژگان معین و شیوه چینش آن‌ها در درون جملات می‌تواند بر میزان دشواری متن تأثیر بگذارد (به نقل از کلیر^۵، ۱۹۶۳). مارنل^۶ (۲۰۰۸) خوانش‌پذیری را در بافت زبانی مطرح کرده و بر این باور است که منظور از خوانش‌پذیری، قابل درک بودن یا قابل فهم بودن متن است و چن^۷ (۲۰۱۲)، خوانش‌پذیری را میزان آسان فهمیده شده نوشته می‌داند.

ریشه ورود تحقیقات مربوط به خوانش‌پذیری در ادبیات مالی و حسابداری به فرضیه ابهام مدیران^۸ ارتباط دارد. براساس این فرضیه، در زمان وجود اخبار و عملکرد منفی، مدیران تمایل به پیچیده کردن گزارش‌های شرکت دارند تا از این طریق اخبار و عملکرد منفی به مرور توسط سرمایه‌گذاران شناسایی شده و در نتیجه تأثیر آن به تدریج بر سهام شرکت نمایان شود (لی^۹، ۲۰۰۸).

1. Richards
2. Newbold & Gillam
3. Graesser
4. Dubay
5. Klare
6. Marnell
7. Chen
8. Management Obfuscation Hypothesis
9. Li

مدیران در صورت نفع شخصی، خوانش‌پذیری افشائیات را افزایش می‌دهند (گویای^۱، ۲۰۱۶). در واقع، زمانی که شرکت عملکرد ضعیفی داشته باشد، مدیران تمایل دارند که اطلاعات را با ابهام آرایه کنند تا تاثیر اخبار بد به مرور بر قیمت سهام شرکت تاثیر گذارد (بلومفیلد^۲، ۲۰۰۸). بنابراین، افزایش افشائیات توضیحی حسابداری، از طریق افزایش هزینه تحلیل اطلاعات، باعث کاهش کیفیت تحلیل‌ها می‌گردد. مدیران تصور می‌کنند مبهم‌سازی گزارش‌های شرکت، موجب عدم تاثیر فوری اخبار بد بر قیمت سهام می‌گردد (لی، ۲۰۰۸).

کیفیت خوانش‌پذیری اطلاعات، به طور بااهمیتی به اقدامات مدیران وابسته است. مدیران نه تنها نحوه ارائه اطلاعات را تعیین می‌کنند بلکه بر نوع اطلاعاتی که افشاء می‌گردد نیز تاثیر گذارند (دسوزا، ریزاتی، روور و بربا، ۲۰۱۹).

به منظور بررسی تاثیر گذاری مدیران بر خوانش‌پذیری گزارش‌های مالی و اثر متقابل میزان خوانش‌پذیری گزارش‌های مالی بر استفاده‌کنندگان از آن، استفاده از مدل‌های سنجش میزان خوانش‌پذیری در تحقیقات حوزه مالی و حسابداری متداول گردید. استفاده از مدل‌های فعلی و متداول سنجش خوانش‌پذیری در تحقیقات حوزه حسابداری و مالی، دارای محدودیت‌های بااهمیتی می‌باشد. محدودیت اولی که پژوهشگران داخلی در تحقیقات خود آن را بیان کرده‌اند (کاظمی علوم و همکاران، ۱۳۹۹؛ باقری ازغندی، حصارزاده و عباس‌زاده، ۱۳۹۷)، استفاده از مدل‌های خوانش‌پذیری بین‌المللی (مربوط به متون غیرفارسی) در پژوهش‌های داخلی می‌باشد (به دلیل بستر زبانی متفاوت که این مدل‌ها از آن نشات گرفته‌اند). محدودیت بااهمیت بعدی که در مدل‌های فعلی مورد استفاده در سنجش خوانش‌پذیری گزارش‌های مالی وجود دارد، تفاوت در نوع و ماهیت متون مالی با سایر نوشتارها می‌باشد (لی، ۲۰۰۸؛ لوگران و مک‌دونالد، ۲۰۱۴؛ دسوزا، ریزاتی، روور و بربا، ۲۰۱۹). بنابراین در این پژوهش، از مدل نوینی که حاصل تحقیقات نگارندگان پژوهش می‌باشد و سعی در رفع محدودیت‌های فوق‌الذکر دارد، استفاده شده است. اجزا و جزئیات مدل مذکور در بخش روش پژوهش بیان گردیده است.

هدف اصلی از انجام پژوهش حاضر، بررسی فرضیه ابهام مدیران و ارتباط مابین عملکرد شرکت و خوانش‌پذیری گزارش‌های تفسیری مدیریت، با استفاده از مدل نوین سنجش خوانش‌پذیری می‌باشد. اگرچه پدیده خوانایی در ادبیات گزارشگری مالی بارها مورد مطالعه

1. Guay
2. Bloomfield

قرار گرفته است (عباس‌زاده، صالحی و نسیم طوسی، ۱۳۹۸)، پژوهش‌های مرتبط داخلی دارای دو محدودیت بااهمیت می‌باشند:

۱- عدم وجود مدلی بومی‌سازی شده برای سنجش خوانش‌پذیری افشائیات توضیحی حسابداری؛

۲- تمرکز پژوهش‌ها بر یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی که عمدتاً دارای متن استاندارد و شبیه به هم می‌باشند.

پژوهش حاضر برای رفع این چالش‌ها، خوانش‌پذیری گزارش‌های تفسیری مدیریت را مورد بررسی قرار داده است و بدین منظور از مدلی نوین بهره می‌گیرد که ضمن تأکید بر جنبه‌های گوناگون خوانش‌پذیری، بر شاخص‌های معتبری تکیه دارد. بکارگیری مدل مورد اشاره پیش از این در پژوهش‌های قبلی صورت نپذیرفته است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

خوانش‌پذیری یک متن نقش بسیار مهمی در رساندن مفهوم یک متن به خوانندگان دارد و میزان آن را نشان می‌دهد. اسمیت و تافلر^۱ (۱۹۹۲) به این نتیجه رسیدند که موفقیت در انتقال مفهوم یک متن، به سطح خوانش‌پذیری آن متن بستگی دارد. اگر پیامی به درستی انتقال داده نشود، فرآیند نظارت و تصمیم‌گیری نمی‌تواند به طور کامل انتقال داده شود (جونز^۲، ۱۹۸۸). یکی از عوامل مهم برای دستیابی به اطلاعات قابل فهم این است که شخص هنگام مطالعه، بتواند به درستی آن را بخواند و اطلاعات آن را به راحتی پردازش کند (بشیری منش و صمیمی، ۱۴۰۰). پیچیده بودن موجب صرف زمان و تلاش بیشتر برای درک اطلاعات می‌شود که این موضوع قدرت تحلیل سرمایه‌گذاران را کاهش می‌دهد (شرودر و گیسون^۳، ۱۹۹۰). زمانی که عملکرد شرکت ضعیف می‌باشد، مدیران تمایل دارند که اطلاعات را با ابهام آرایه کنند تا تاثیر اخبار بد به مرور بر سهام شرکت تاثیر گذارد (بلومفیلد، ۲۰۰۲). بنابراین، گزارش‌های پیچیده از طریق افزایش هزینه تحلیل اطلاعات، باعث کاهش کیفیت تحلیل‌ها می‌شود، که مدیران تصور می‌کنند این اتفاق موجب عدم تاثیر فوری اخبار بد بر قیمت سهام می‌گردد (لی، ۲۰۰۸). به همین دلیل، پژوهش‌های بسیاری در حوزه میزان خوانش‌پذیری افشائیات توضیحی حسابداری

1. Smith & Taffler

2. Jones

3. Schroeder & Gibson

در سطح دنیا صورت گرفته است که بیش از چهار دهه از اولین تحقیقات در این حوزه می‌گذرد. لوگران و مک‌دونالد (۲۰۱۴)، با بررسی این تحقیقات به این نتیجه رسیدند که استفاده از مدل خوانش‌پذیری فاگ^۱ (مدلی بسیار متداول در تحقیقات قبلی حوزه مالی)، به دلیل استفاده از مولفه‌هایی که در گزارش‌ها و یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی نامرتبط است، نتایج غیردقیق و ضعیفی را برای این تحقیقات رقم زده است. آن‌ها استفاده از حجم فایل‌های گزارش‌ها را به عنوان یک مولفه مناسب، در پژوهش خود مورد استفاده قرار دادند، در واقع فرض آن‌ها این بود که مدیران تمایل دارند تا در زمان وجود اخبار و عملکرد منفی، گزارش‌های طولانی‌تری ارائه کنند، تا از این طریق قدرت تحلیل استفاده‌کنندگان از این گزارش‌ها کاهش پیدا کند.

جونز و شومیکر^۲ (۱۹۹۴)، ۳۲ پژوهش را در حوزه‌های حسابداری، مدیریت، ارتباطات و تجارت، که در خصوص سنجش خوانش‌پذیری متن صورت گرفته بودند، مورد بررسی قرار دادند. از مجموع این پژوهش‌ها، ۲۶ پژوهش بر روی گزارش سالانه، ۳ پژوهش بر روی اظهارنامه مالیاتی و ۳ پژوهش بر روی کتاب‌های مربوط به حسابداری، انجام گرفته است. نتیجه کلی پژوهش مذکور نشان داد که خوانش‌پذیری گزارش‌های سالانه شرکت‌ها در سطحی ضعیف می‌باشد.

لی (۲۰۰۸) در تحقیقش که بر روی گزارش‌های سالانه شرکت‌های فعال در بازار سرمایه آمریکا مابین سال‌های ۱۹۹۳ الی ۲۰۰۳ انجام گرفت، به این نتیجه رسید که گزارش‌های سالانه شرکت‌های با سود پایین در مقایسه با سایر شرکت‌ها دارای خوانش‌پذیری پایین‌تری می‌باشند. لو^۳ (۲۰۱۷)، به بررسی رابطه خوانش‌پذیری گزارش‌های سالانه با مدیریت سود پرداخت. بر اساس پژوهش وی، خوانش‌پذیری اطلاعات شرکت‌هایی که درصد مدیریت سود هستند، کمتر از سایر شرکت‌ها می‌باشد. به طور مشابه در پژوهش‌های دی‌ویس^۴ (۲۰۱۲) و آجینا^۵ (۲۰۱۶)، ارتباط مابین سطح سودآوری و میزان خوانش‌پذیری اطلاعات، تایید گردید.

بلومفیلد (۲۰۰۸) از زاویه‌ای دیگر به مسئله ارتباط مابین خوانش‌پذیری و عملکرد شرکت نگاه کرد. بر اساس پژوهش وی، فرایند تجاری و سازوکارهای افشاء، می‌تواند عامل پیچیده شدن

1. Fog
2. Shoemaker
3. Lo
4. Davis
5. Ajina

خوانش‌پذیری گزارش‌های مالی گردند. بوشه، گو و تیلور^۱ (۲۰۱۸) به این نتیجه رسیدند که عدم تقارن اطلاعاتی عامل افزایش پیچیدگی میزان خوانش‌پذیری گزارش‌های مالی است. مورنو^۲ (۲۰۱۶) به بررسی تغییرات در میزان خوانش‌پذیری گزارش‌های سالانه شرکت‌های اسپانیایی، در طول زمان پرداخت. او به منظور تعیین سطح خوانش‌پذیری هر گزارش از مدل فلش استفاده کرد. نتایج پژوهش وی نشان داد، هرچه سابقه فعالیت شرکت افزایش یابد، گزارش‌های سالانه خواناتری را ارائه می‌کند.

حسن، عباس و گرس^۳ (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین خوانش‌پذیری گزارشات سالانه هیات‌مدیره با عملکرد شرکت‌های قطری پرداختند و اندازه، سابقه فعالیت و صنعت شرکت را به عنوان متغیرهای کنترلی مورد بررسی قرار دادند. نمونه پژوهش آن‌ها شامل ۴۲ شرکت حاضر در بورس اوراق بهادار قطر و بازه زمانی بررسی مابین سال‌های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۶ بود. یافته‌های پژوهش نشان داد که شرکت‌هایی که دارای گزارش‌های خواناتر می‌باشند، سودآوری بیشتری نیز دارند و از این طریق فرضیه ابهام مدیران مورد تایید قرار گرفت.

جایاسری و شیتته^۴ (۲۰۲۰) به بررسی ارتباط مابین خوانش‌پذیری گزارش‌های تفسیری مدیریت با عملکرد بانک‌های هندی پرداختند. آن‌ها برای محاسبه میزان خوانش‌پذیری گزارشات، از مدل‌های سنجش خوانش‌پذیری فاگ و فلش^۵ استفاده کردند. نتایج پژوهش نشان داد، بانک‌هایی که عملکرد خوبی ندارند، سعی در ارائه اطلاعات مبهم در گزارشات تفسیری خود دارند.

آرورا و چوهان^۶ (۲۰۲۱) به بررسی تاثیر خوانش‌پذیری صورت‌های مالی بر مدیریت سود در یک اقتصاد بزرگ در حال توسعه (کشور هند) پرداختند. آن‌ها با استفاده از مدل فاگ، خوانش-پذیری گزارشات تفسیری مدیریت و با بکارگیری مدل جونز^۷ مدیریت سود را اندازه‌گیری کردند. یافته‌های پژوهش نشان‌دهنده وجود مدیریت سود در شرکت‌هایی است که گزارشات آن‌ها از میزان خوانش‌پذیری کمی برخوردار می‌باشند. در واقع، هرچقدر دستکاری در اطلاعات صورت‌های مالی افزایش یابد، قابلیت درک گزارشات شرکت کاهش می‌یابد.

1. Bushee, Gow & Taylor

2. Moreno

3. Hasan, Abbas & Garas

4. Jayasree & Shette

5. Flesch

6. Arora & Chauhan

7. Jones

سروری، طالب‌نیا، پورزمانی و جهان‌شاد (۱۳۹۷)، به بررسی خوانش‌پذیری و میزان فهم استانداردهای حسابداری از دیدگاه حساب‌برسان و حسابداران با استفاده از مدل‌های فلش و کلوز پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد طبق روش سنجش خوانش‌پذیری فلش/دیانی، اغلب استانداردهای حسابداری از لحاظ سطح خوانش‌پذیری در مرتبه بسیار دشوار یا دشوار قرار دارند. هم‌چنین براساس روش کلوز متن استانداردها برای حسابداران و حساب‌برسان در سطح فشار روانی و بیانگر عدم قابلیت درک و یادگیری آن‌هاست که این موضوع می‌تواند موجب عدم بکارگیری درست استانداردها و در نتیجه کاهش کیفیت گزارشگری مالی شود.

رضایی پیت‌نوئی و صفری گرایلی (۱۳۹۷)، به ارزیابی ارتباط بین خوانش‌پذیری گزارشگری مالی بر احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی ۱۱۵ شرکت حاضر در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این پژوهش برای سنجش خوانش‌پذیری گزارشگری مالی از دو شاخص فاگ و فلش استفاده شد. یافته‌های این پژوهش نشان داد قابل فهم بودن گزارشگری مالی، احتمال وقوع تقلب حسابداری در شرکت‌ها را کاهش می‌دهد.

صفری گرایلی و رضایی پیت‌نوئی (۱۳۹۷)، به بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر خوانایی گزارشگری مالی شرکت‌ها پرداختند. بدین منظور، برای سنجش خوانش‌پذیری گزارشگری مالی از دو مدل فاگ و شاخص طول متن استفاده کردند. این پژوهش با بهره‌گیری از الگوی رگرسیون چند متغیره مبتنی بر تکنیک داده‌های ترکیبی و با نمونه‌ای متشکل از ۹۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ انجام گردید. یافته‌های پژوهش نشان داد، توانایی مدیریت موجب بهبود خوانش‌پذیری گزارشگری مالی شرکت‌ها می‌شود. همچنین، یافته‌ها نشان داد که رابطه بین خوانش‌پذیری گزارشگری مالی و توانایی مدیریت در شرکت‌های بزرگتر قوی‌تر است.

داداشی و نوروزی (۱۳۹۹)، به بررسی نقش میانجی خوانش‌پذیری گزارشگری مالی بر رابطه بین مدیریت سود و هزینه سرمایه پرداختند. بدین منظور آنان داده‌های مربوط به ۶۸ شرکت حاضر در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۶ را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که خوانش‌پذیری گزارشگری مالی بر اساس مدل فاگ و شاخص طول متن، اثر میانجی کامل بر رابطه بین مدیریت سود و هزینه سرمایه دارد. به عبارت دیگر، شرکت‌های دارای مدیریت سود، اقدام به انتشار گزارش‌های مالی با خوانش‌پذیری کمتر

می‌کنند تا از این طریق رفتار فرصت‌طلبانه مدیران را پنهان کنند. همچنین، خوانش‌پذیری کمتر گزارش‌های مالی سبب افزایش عدم تقارن اطلاعاتی و نقصان آگاهی سرمایه‌گذاران در مورد عملکرد آینده شرکت می‌گردد، و موجب بازماندن توانایی سرمایه‌گذاران از تفسیر گزارش‌های مالی سالانه می‌شود. بنابراین، شرکت‌هایی که گزارش‌های مبهم‌تری دارند، نیازمند برآورد ریسک بالاتر هستند و در نتیجه هزینه سرمایه آن‌ها افزایش پیدا می‌کند.

حسین‌پور، ایزدی‌نیا و خشویی (۱۴۰۰)، به بررسی تاثیر شاخص‌های عملکرد (نرخ بازده دارایی‌ها) بر خوانش‌پذیری گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، اقدام کردند. بدین منظور داده‌های ۱۵۲ شرکت بین سال‌های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۸ با استفاده از مدل سنجش خوانش‌پذیری فاگ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان‌دهنده تاثیر معنی‌دار نرخ بازده دارایی‌ها بر خوانش‌پذیری گزارش‌های مالی می‌باشد. در واقع، هرچقدر عملکرد شرکت بدتر باشد، میزان خوانش‌پذیری گزارش‌های مالی افزایش پیدا می‌کند.

گرکز و حقدادی (۱۴۰۰)، به بررسی ارتباط مابین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و خوانش‌پذیری گزارش‌های سالیانه پرداختند. آنان به منظور سنجش مسئولیت اجتماعی، شش بعد مسائل محیطی، محصولات و خدمات، منابع انسانی، مشتریان، مسئولیت‌های جامعه و انرژی استفاده گردید و در نهایت با لگاریتم گرفتن از مجموع امتیازات، نمره مسئولیت اجتماعی سنجیده شد. همچنین برای اندازه‌گیری خوانش‌پذیری گزارش‌های سالیانه از شاخص فاگ استفاده شده است. نتایج این پژوهش نشان داد، بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و خوانش‌پذیری صورت‌های مالی ارتباط معناداری وجود دارد و افزایش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها موجب کاهش خوانش‌پذیری گزارش‌های سالیانه گردیده است.

فرضیه‌ها یا پرسش‌های پژوهش

بنابر آنچه گفته شد فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

انگیزه مدیران (مشکلات نمایندگی) به طور معناداری بر خوانش‌پذیری گزارش‌های تفسیری مدیریت اثرگذار است.

مابین خوانش‌پذیری گزارش‌های تفسیری مدیریت با عملکرد شرکت رابطه معناداری برقرار است. مابین خوانش‌پذیری گزارش‌های تفسیری مدیریت با جریان‌های نقدی رابطه معناداری برقرار است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، یک پژوهش کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها تحقیقی شبه‌تجربی می‌باشد که در قالب تحقیقات کمی و به صورت استقرائی به بررسی روابط علی میان متغیرها می‌پردازد. در این پژوهش از داده‌های تاریخی استفاده شده است، لذا یک پژوهش "پس‌رویدادی" محسوب می‌شود. داده‌های مورد نیاز پژوهش از اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی حسابرسی شده و گزارش‌های تفسیری هیات‌مدیره درباره فعالیت و وضع عمومی شرکت استخراج شده است. جامعه‌ی پژوهش شامل کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. قلمرو زمانی پژوهش، سال ۱۳۹۹ در نظر گرفته شده است. در این پژوهش به منظور نمونه‌گیری از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک استفاده شده است. بر اساس این روش، کلیه شرکت‌های عضو جامعه آماری که دارای شرایط زیر بوده‌اند، به عنوان نمونه انتخاب انتخاب شده‌اند:

۱. پایان سال مالی آن منتهی به ۲۹ / ۱۲ باشد تا آثار مناسبتی و فصلی کنترل گردد.
 ۲. در صنایع سرمایه‌گذاری، چندرشته‌ای صنعتی، بانک، بیمه و واسطه‌گری مالی عضو نباشد، زیرا ماهیت فعالیت، طبقه‌بندی و اقلام صورت‌های مالی آن‌ها با سایر صنایع تفاوت اساسی دارد.
 ۳. طی دوره‌ی پژوهش، پایان سال مالی خود را تغییر نداده باشد.
 ۴. قالب گزارش تفسیری مدیریت، به گونه‌ای تهیه شده باشد که امکان ارزیابی آن توسط ابزارهای تحلیل متن وجود داشته باشد (به صورت عکس نباشد).
 ۵. به کلیه‌ی داده‌های پژوهش در مورد شرکت دسترسی وجود داشته باشد.
- پس از اعمال محدودیت‌های فوق ۷۸ شرکت در نمونه‌ی پژوهش باقی ماندند و در نتیجه تعداد ۷۸ مشاهده برای آزمون فرضیه پژوهش در دسترس قرار گرفت. به منظور آزمون فرضیه پژوهش، معادله‌ی رگرسیونی ۱ برآش گردید. معادله زیر با مرور ادبیات پژوهش شکل گرفته است. متغیرهای مدل برگرفته از پژوهش‌های دسوزا، ریزاتی، روور و بربا (۲۰۱۹) و دمرجیان، لو و مک‌وی (۲۰۱۲)^۱ می‌باشد.

$$READ_i = \beta_0 + \beta_1 Roai + \beta_2 Cfi + \beta_3 Levi + \beta_4 Size_i + \beta_5 Age_i + \epsilon_i \quad (\text{معادله ۱})$$

در الگوی فوق متغیر وابسته شامل:

$READ_i$ ، شاخص خوانش‌پذیری گزارش‌گری مالی شرکت i : شامل مولفه‌های سنجش خوانش‌پذیری برگرفته از مدل نوین سنجش میزان خوانش‌پذیری گزارش‌های مالی؛

1. Demerjian, Lev & MacVay

پژوهشگران پژوهش حاضر، با مرور عمیق بر ادبیات و بکارگیری روش دلفی (در قالب مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته در دور اول و دلفی فازی غربالگری در دور دوم) و تحلیل عاملی تاییدی، مدلی نوین به شرح معادله ۲ را برای سنجش میزان خوانش‌پذیری گزارش‌های مالی، طراحی نمودند. بکارگیری شاخص‌های مورد اجماع خبرگان و همخوان با ویژگی‌های گزارش‌های مالی منتشر شده توسط شرکت‌های حاضر در بازار سرمایه کشور و ارائه امتیازی واحد برای میزان خوانش‌پذیری گزارش‌های مالی، از ویژگی‌های بارز این مدل نوین می‌باشد. معادله مدل فوق‌الذکر شامل شاخص‌ها و ضرایب آن‌ها به شرح موارد زیر می‌باشد.

(معادله ۲) (نمودار) $0.813 -$ (جداول) $0.796 -$ (تعداد هجاء) $0.967 +$ (تعداد حروف) $0.586 +$ (طول جملات) $0.843 +$

هرچه عدد حاصل معادله فوق برای بیشتر شود، نشان‌دهنده افزایش پیچیده‌گی خوانش‌پذیری متن می‌باشد. بر این اساس، به شاخص‌هایی که منجر به پیچیده‌تر شدن خوانش‌پذیری متن می‌گردند ضریب مثبت و به آن‌هایی که پیچیده‌گی خوانش‌پذیری متن را کاهش می‌دهند ضریب منفی تعلق می‌گیرد. جدول ۱ تعریف عملیاتی شاخص‌های مدل فوق و میزان تاثیرگذاری (ضریب) هر یک در محاسبه امتیاز خوانش‌پذیری را نشان می‌دهد.

جدول ۱. تعریف عملیاتی هر شاخص و تاثیرگذاری آن در امتیاز خوانش‌پذیری

مولفه	شاخص	ضریب	تعریف عملیاتی
طول نوشتار	طول جملات	۰,۸۴۳	افزایش طول جملات، منجر به افزایش خوانش‌پذیری متن می‌گردد. این شاخص از طریق نسبت تعداد کلمات بر تعداد جملات هر متن بدست می‌آید.
کلمات پیچیده	تعداد هجاء	۰,۹۶۷	همانند نظر دیانی (۱۳۶۶) در خصوص تعدیل مدل فاگ در زبان فارسی، کلماتی پیچیده تلقی می‌شوند که دارای ۴ هجاء یا بیشتر باشند.
	تعداد حروف	۰,۵۸۶	هرچقدر میانگین تعداد حروف در کلمات یک متن بیشتر باشد، کلمات از منظر خوانش‌پذیری دارای بیشتری می‌باشند. این شاخص از طریق نسبت تعداد حروف بر تعداد کلمات هر متن بدست می‌آید.
نشانه‌های گرافیکی	تعداد جداول	۰,۷۹۶	هرچقدر تعداد جداول (نسبت به تعداد صفحات گزارش) در گزارشی افزایش یابد، میزان خوانش‌پذیری گزارش افزایش می‌یابد.
	تعداد نمودار	۰,۸۱۳	هرچقدر تعداد نمودار (نسبت به تعداد صفحات گزارش) در گزارشی افزایش یابد، میزان خوانش‌پذیری گزارش افزایش می‌یابد.

تحلیل محتوای گزارش‌های تفسیری مدیریت برای تعیین امتیاز خوانش‌پذیری سطح نوشتار، به کمک نرم افزارهای ورد^۱، اکسل^۲ و "سامانه ابزارهای برخط تحلیل متن"^۳ صورت گرفته است. برای تعیین امتیاز خوانش‌پذیری هر گزارش تفسیری مدیریت، تمام متن مورد تحلیل قرار گرفته است (در تحقیقات پیشین، بخش کوچکی از هر گزارش به عنوان نمونه برای تعیین امتیاز خوانش‌پذیری مورد استفاده قرار گرفته است) که به ترتیب مراحل زیر، امتیاز خوانش‌پذیری هر گزارش بدست آمده است:

در مرحله نخست، به منظور امکان محاسبه شاخص‌های مدل فوق، فایل‌های پی‌دی‌اف گزارش‌ها به ورد تغییر پیدا کرد که در مجموع ۲۵۵۰ صفحه متن ورد استخراج گردید. در مرحله دوم، به منظور کاهش خطای داده‌های استخراج شده، تمامی اعداد، سربرگ‌ها (شامل نام، آدرس و تلفن شرکت) و صفحات نخست هر گزارش (شامل نام و امضاء اعضای هیات‌مدیره) از متن حذف گردید.

در مرحله سوم، تعداد کلمات هر گزارش از طریق نرم‌افزار ورد بدست آمد و سپس متن هر گزارش در "سامانه ابزارهای برخط تحلیل متن" بارگذاری گردید. این سامانه شامل ابزارهای تحلیل متن می‌باشد که از زبان‌های غیرانگلیسی نیز پشتیبانی می‌کند. تعداد جملات، تعداد حروف و فراوانی هر کلمه موجود در متن، با استفاده از این سامانه قابل دستیابی است. با استفاده از فراوانی هر کلمه، تعداد کلمات دارای ۴ هجاء و بیشتر در هر گزارش استخراج می‌گردد. به دلیل عدم وجود نرم‌افزاری برای شمارش تعداد هجاء هر کلمه، این فرآیند به ناچار به صورت غیرسیستمی انجام گرفت.

در مرحله چهارم، تعداد جداول، نمودار و تعداد صفحات هر گزارش شمارش گردید. در مرحله پنجم، شاخص‌های هر گزارش با توجه به تعریف عملیاتی آن‌ها محاسبه گردید. آنجا که مشاهدات ناهمگون است، لذا با استفاده از متغیر مجازی اقدام به استانداردسازی مشاهدات کردیم. بدین منظور، هر شاخص در گزارش‌هایی که بیش از میانگین آن در کل گزارش‌ها بوده‌اند، مقدار یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود. لازم به ذکر است، استفاده از لگاریتم اعداد شاخص‌ها نیز منجر به همگونش شدن مشاهدات نگردید.

1 . Word

2 . Excel

3. <https://www.online-utility.org/text/index>

نهایتاً، از آنجا که مقادیر بیشتر امتیاز خوانش‌پذیری، بیانگر میزان خوانش‌پذیری کمتر گزارش‌های مالی است؛ لذا امتیاز مذکور در عدد منفی یک (-۱) ضرب می‌شود، تا معیار مستقیمی از امتیاز خوانش‌پذیری گزارش‌های تفسیری مدیریت بدست آید.

متغیرهای مستقل شامل:

Roai، نرخ بازده دارایی‌های شرکت i: حاصل سود خالص تقسیم بر کل دارایی‌ها می‌باشد. فرض می‌شود که دارای رابطه مثبت با مدل خوانش‌پذیری خواهد بود.

Cfi، جریان‌های نقدی عملیاتی شرکت i: متغیری مجازی است که در صورت مثبت بودن جریان‌های نقدی عملیاتی شرکت i، مقدار آن یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

متغیرهای کنترلی شامل:

Levi، این متغیر نشان دهنده اهرم مالی می‌باشد که حاصل تقسیم بدهی بر مجموع دارایی‌های شرکت i می‌باشد. هرچه میزان بدهی شرکت افزایش یابد، احتمال پیچیدگی خوانش‌پذیری متن گزارش‌های مالی افزایش می‌یابد. بنابراین فرض می‌گردد این متغیر، دارای رابطه منفی با مدل خوانش‌پذیری خواهد بود.

Sizei، اندازه شرکت i: معادل لگاریتم میزان کل دارایی‌های شرکت i: هرچه شرکت بزرگتر باشد، احتمال پیچیده بودن خوانش‌پذیری گزارش‌های آن افزایش می‌یابد. بنابراین فرض می‌گردد این متغیر، دارای رابطه منفی با مدل خوانش‌پذیری خواهد بود.

Agei، سن شرکت i: هرچه سابقه شرکت افزایش یابد، احتمال ارائه گزارش‌های جامع و مفهوم‌تر افزایش می‌یابد. بنابراین فرض می‌گردد این متغیر، دارای رابطه مثبت با مدل خوانش‌پذیری خواهد بود.

و ϵ_i ، جزء خطای الگوی رگرسیون است.

داده‌های متغیرهای مستقل و کنترلی از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نرم‌افزار رهاورد نوین استخراج گردیده است. آماده‌سازی داده‌های گردآوری شده، در صفحه گسترده اکسل صورت گرفته و آزمون‌های آماری به کمک نرم‌افزار تحلیل آماری اس پی اس نسخه ۱۲۶ انجام گردیده است.

یافته‌های پژوهش

ابتدا در بخش آمار توصیفی به محاسبه‌ی شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین، شاخص‌های پراکندگی، انحراف معیار، چولگی و کشیدگی می‌پردازیم. سپس، همبستگی بین متغیرها و داده‌ها بررسی می‌شود. در ادامه، تحلیل رگرسیونی انجام می‌شود که بررسی معناداری فرضیه‌ها بر اساس مقدار احتمال^۱ می‌باشد. در پژوهش حاضر، سطح معناداری ۵ درصد و ۱۰ درصد است. شاخص‌های توصیفی (میانگین و انحراف استاندارد، کمترین و بیشترین، چولگی و کشیدگی) نمرات هر یک از متغیرهای پژوهش محاسبه شد و نتایج در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. شاخص‌های توصیفی نمرات متغیرهای وابسته به تفکیک گروه

شاخص‌های نرمالیتی	آمار توصیفی		دامنه تغییرات		تعداد	متغیرهای تحقیق	
	چولگی	انحراف معیار	میانگین	بیشترین			کمترین
کشیدگی	-۰.۰۹۰	۰.۹۵۱	-۰.۲۷۶	۱.۶۰۹	-۲.۳۹۶	۷۸	خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت
	-۰.۰۶۶	۰.۱۹۰	۰.۲۶۹	۰.۶۵۴	-۰.۲۴۶	۷۸	نرخ بازده دارایی‌ها
	-۱.۵۹۲	۰.۳۹۷	۰.۸۰۸	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۷۸	جریان‌های نقدی عملیاتی
	۰.۲۷۱	۰.۲۰۹	۰.۴۷۰	۰.۹۹۵	۰.۰۳۱	۷۸	اهرم مالی
	۰.۸۶۷	۰.۷۶۴	۷.۰۳۱	۹.۰۲۰	۵.۶۵۶	۷۸	اندازه شرکت
	-۲.۰۳۸	۰.۳۱۹	۱.۱۹۴	۱.۶۴۳	۰.۰۰۰	۷۸	سن شرکت

خلاصه کردن و توضیح خصوصیات مهم مجموعه‌ی داده‌ها را معمولاً آمار توصیفی می‌نامند. این مبحث مشتمل است بر فشرده کردن داده‌ها در قالب جداول، و محاسبه‌ی شاخص‌های عددی گرایش به مرکز و تفرق یا پراکندگی. هدف از این زیر بخش محاسبه‌ی پارامترهای جامعه یا نمونه پژوهش و تحلیل آن‌ها است.

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش اعم از وابسته، مستقل و کنترلی در جدول ۲ خلاصه شده است. مقادیر آمار توصیفی و شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین، انحراف معیار، چولگی و کشیدگی و سایر شاخص‌های مرکزی برای هر کدام از متغیرهای پژوهش در جدول فوق گزارش شده است. با توجه به مقیاس اندازه‌گیری متفاوت هر کدام از متغیرهای پژوهش طبیعتاً شاخص‌های مرکزی برای متغیرهای

پژوهش متفاوت می‌باشد. بنابراین قضاوت در مورد مقادیر مقیاس‌ها نسبت به همدیگر زمانی اهمیت آماری پیدا می‌کند که شاخص‌های مدنظر از نظر روش محاسبه همگن باشند. ارائه آمار توصیفی، توصیف‌کننده وضعیت هر یک از متغیرهای پژوهش بوده و دید مناسبی در خصوص محدوده مقداری متغیرهای پژوهش ارائه می‌کند. انحراف معیار نیز نشان‌دهنده انحرافات حول میانگین در داده‌های آماری می‌باشد. در واقع عدد انحراف معیار نشان می‌دهد پراکندگی داده‌ها حول میانگین به چه صورت می‌باشد. با استفاده از نتایج جدول ۲ که شامل شاخص‌های مرکزی و پراکندگی برای متغیرهای مختلف است، نتایج زیر حاصل می‌شود.

۷۸ واحد نمونه‌گیری تحقیق مربوط به ۷۸ شرکت می‌باشد. از جدول بالا چنین بر می‌آید که میانگین متغیر وابسته (خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت) $0/276$ - می‌باشد که انحراف معیاری برابر $0/951$ دارد. همچنین بیشترین تغییرات در خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت در بین شرکت‌های مورد بررسی $1/609$ و کمترین مقدار $2/396$ - بوده است. این متغیر دارای چولگی منفی و کشیدگی منفی است. قدرمطلق ضریب چولگی و کشیدگی این متغیر کوچکتر از ۲ است که بیانگر عدم انحراف توزیع متغیر در مقایسه با توزیع نرمال است. میانگین متغیر مستقل اول (نرخ بازده دارایی‌ها) $0/269$ می‌باشد که انحراف معیاری برابر $0/190$ دارد. همچنین بیشترین تغییرات در نرخ بازده دارایی‌ها در بین شرکت‌های مورد بررسی حدود 654 و کمترین مقدار $0/246$ - بوده است. این متغیر دارای چولگی منفی و کشیدگی منفی است. قدرمطلق ضریب چولگی و کشیدگی این متغیر کوچکتر از ۲ است که بیانگر انحراف توزیع متغیر در مقایسه با توزیع نرمال است. میانگین متغیر مستقل دوم (جریان‌های نقدی عملیاتی) $0/808$ می‌باشد که انحراف معیاری برابر $0/397$ دارد. قدرمطلق ضریب چولگی و کشیدگی این متغیر کوچکتر از ۲ است که بیانگر انحراف توزیع متغیر در مقایسه با توزیع نرمال است.

این فرضیه با روش همبستگی براساس مشاهده‌های پس‌رویدادی و با تحلیل رگرسیون اقدام به پیش‌بینی متغیر خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت از طریق متغیرهای مستقل شامل نرخ بازده دارایی‌ها و جریان‌های نقدی عملیاتی و سه متغیر کنترلی شامل سن شرکت، اندازه شرکت و اهرم مالی نموده است که شواهد و داده‌های آن از طریق داده‌های موجود در سامانه کدال^۱ و نرم‌افزار رهاورد نوین نسخه ۳، جمع‌آوری شده است. برای به کارگیری تحلیل رگرسیون

1. <https://www.codal.ir>

تعدادی مفروضه بنیادی باید قابل توجیه می‌باشد. خطی بودن رابطه بین متغیرهای توضیحی با وابسته، استقلال باقیمانده مدل، عدم هم خطی بین متغیرهای مستقل و نرمال بودن باقیمانده مدل است که عدم توجیه این مفروضه‌ها در مواقعی مانند بزرگ بودن حجم نمونه و نبود چولگی شده و برابر بودن حجم گروه‌های داخل نمونه آماری قابل توجیه است. در جدول ۳ به نتایج بدست آمده از آزمون مفروضه‌های بنیادی اشاره شده است.

جدول ۳. نتایج آزمون توزیع باقیمانده و استقلال باقیمانده های مدل

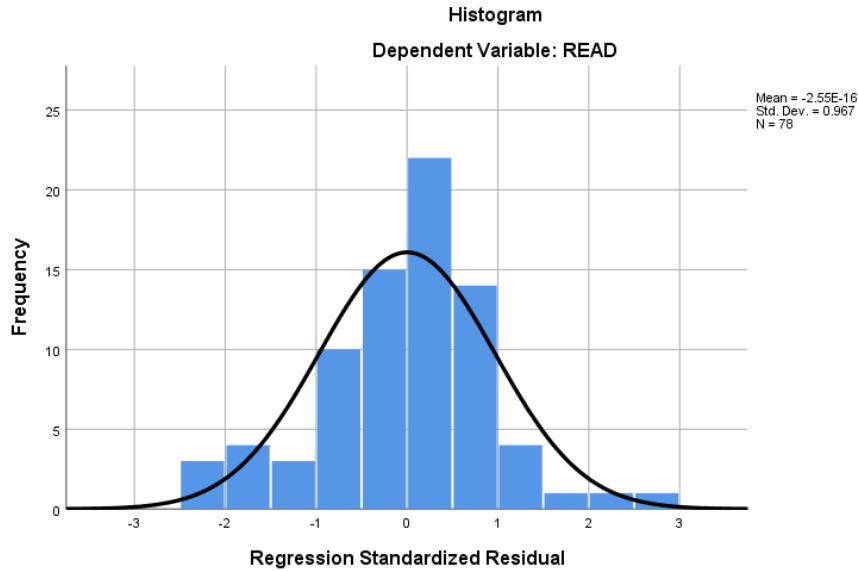
آزمون توزیع باقیمانده		آزمون دوربین واتسون	
سطح خطا	آماره Z	موردانتظار	محاسبه شده
۰/۰۹۶	۰/۰۹۳	۲/۵-۱/۵	۲/۳۷۴

(۱) آزمون نرمال بودن پسمانده‌ها: پسمانده‌های مدل نیز باید از توزیع نرمال برخوردار باشد. در صورتیکه توزیع نرمال نباشد، ولی توزیع آن بدون چولگی شد و تک نمایی باشد، نرمال نبودن توزیع قابل توجیه است. برای آزمون توزیع باقیمانده مدل از آزمون کلموگروف اسمیرنوف استفاده شده است. با توجه به اینکه آماره آزمون برای مدل کوچکتر از مقدار بحرانی است و به بیان دیگر سطح معنی‌داری آنها بیشتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه توزیع باقیمانده مدل‌های مورد بررسی نرمال هست. نتایج آزمون در جدول ۳ نشان داده شده است. همچنین طبق نمودار هیستوگرام اکثریت مستطیل‌ها درون توزیع زنگوله‌ای شکل قرار دارند که نشان از نرمال بودن توزیع خطاها می‌باشد.

(۲) بررسی استقلال خطای بین مقادیر واقعی و مقادیر پیش بینی شده: باقیمانده مدل باید مستقل از یکدیگر باشند و وابستگی در بین آن وجود نداشته باشد. برای بررسی استقلال خطاهای مدل از آزمون دوربین - واتسون استفاده شده است. در صورتیکه مقادیر بین ۱/۵۰ تا ۲/۵۰ قرار گرفته باشد، مدل فاقد خودهمبستگی است. آماره دوربین - واتسون مدل مورد بررسی شده در دامنه مقادیر مورد انتظار واقع شده است که از عدم وجود خودهمبستگی مدل بررسی شده پشتیبانی کرده است. نتایج توزیع باقیمانده‌های مدل در جدول ۳ نشان داده شده است.

(۳) عدم هم خطی شدید بین متغیرهای مستقل: طبق این پیش فرض، ارتباط بین متغیرهای مستقل پژوهش مورد تحلیل قرار می‌گیرد که به این منظور از شاخص تحمل و عامل تورم

واریانس^۱ استفاده می‌شود. سطح تحمل کمتر از ۰/۲ برای تلورانس بالاتر از ۵، نشان‌دهنده هم‌خطی بین متغیرهای مستقل می‌باشد که با توجه به جدول ۴ مشاهده می‌شود شرط عدم هم‌خطی برای همه متغیرهای مستقل و کنترلی رعایت شده است.



نمودار ۱. هیستوگرام باقیمانده‌های مدل

جدول ۴. نتایج آزمون رگرسیون خطی چندگانه

شاخص‌های هم‌خطی		Sig	t	ضرایب همستگی (P)	ضرایب رگرسیون		متغیرهای مستقل	متغیر وابسته
					ضریب استاندارد	ضریب غیر استاندارد		
عامل تورم واریانس	۰/۴۵۳	۰/۰۴۱	-۲/۰۷۷	-		-۱/۶۶۴	مقدار ثابت	خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت
	۰/۸۸۲	۰	۸/۵۹۹	(۰/۰۰۱)۰/۸۳۲	۰/۸۰۰	۴/۰۰۶	نرخ بازده دارایی‌ها	
	۰/۴۷۸	۰/۰۵۸	۱/۹۲۷	(۰/۰۰۱)۰/۳۶۵	۰/۱۲۸	۰/۳۰۸	جریان‌های نقدی عملیاتی	

شاخص‌های هم‌خطی	تورانس	Sig	t	ضرایب همبستگی (P)	ضرایب رگرسیون		متغیرهای مستقل	متغیر وابسته
					ضریب استاندارد	ضریب غیر استاندارد		
۱/۱۶۹	۰/۸۵۵	۰/۶۲۶	۰/۴۹۰	(۰/۰۰۱)-۰/۵۷۲	۰/۰۴۴	۰/۲۰۱	اهرم مالی	
۱/۳۳۴	۰/۷۵۶	۰/۶۸۲	۰/۴۱۲	(۰/۲۴۳)۰/۱۳۴	۰/۰۲۸	۰/۰۳۵	اندازه شرکت	
۲/۲۰۷	۰/۴۵۳	۰/۲۸۶	-۱/۰۷۵	(۰/۰۰۱)-۰/۳۷۳	-۰/۰۷۷	-۰/۲۳۱	سن شرکت	
۳۶/۶۷۳					f			شاخص‌های رگرسیون خطی چندگانه
۰/۸۴۷					ضریب همبستگی چندگانه			
۰/۷۱۸					ضریب تعیین			
۰/۶۹۸					ضریب تعیین تعدیل شده			
۰/۰۰۱					سطح معناداری			

در این مدل تاثیر نرخ بازده دارایی‌ها و جریان‌های نقدی عملیاتی بر خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت بررسی شده است. آماره آزمون فیشر^۱ مدل با مقدار ۳۶/۶۷۳ بزرگتر از مقدار بحرانی و سطح معناداری محاسبه شده آن کوچکتر از ۰/۰۵ است که نشان از معناداری مدل می‌باشد. مقدار ضریب تعیین نشان می‌دهد که حدود ۷۲٪ از تغییرات خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت بوسیله متغیرهای مستقل شامل نرخ بازده دارایی‌ها و جریان‌های نقدی عملیاتی به همراه سه متغیر کنترلی شامل اهرم مالی، سن شرکت و اندازه شرکت قابل تبیین است.

ضریب رگرسیونی تاثیر نرخ بازده دارایی‌ها بر خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت دارای آماره بحرانی محاسبه شده به مقدار ۸/۵۹۹ است که قدرمطلق آن بزرگتر از مقدار بحرانی ۲/۵۸ است و سطح معنی‌داری آزمون کمتر از ۰/۰۱ است که از تاثیر معنادار نرخ بازده دارایی‌ها بر خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت در سطح اطمینان ۹۹٪ حمایت شده است. با توجه به مثبت بودن ضریب رگرسیونی (۴/۰۰۶) می‌توان گفت که نرخ بازده دارایی‌ها به صورت مثبت بر خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت تاثیر دارد و هر چقدر نرخ بازده دارایی‌ها افزایش پیدا کند، خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت نیز افزایش خواهد یافت.

ضریب رگرسیونی تاثیر جریان‌های نقدی عملیاتی بر خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت دارای آماره بحرانی محاسبه شده به مقدار ۱/۹۲۷ است که قدرمطلق آن کوچکتر از مقدار

1. Fisher

بحرانی ۱/۹۶ است و سطح معنی‌داری آزمون بیشتر از ۰/۰۵ است که از تاثیر معنادار جریان‌های نقدی عملیاتی بر خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت در سطح اطمینان ۹۵٪ حمایت نشده است. اما اگر سطح اطمینان را تا ۹۰٪ کاهش دهیم، میتوان گفت جریان‌های نقدی عملیاتی بر خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت در سطح اطمینان ۹۰٪ تاثیر دارد چرا که دارای آماره بحرانی محاسبه شده به مقدار ۱/۹۲۷ است که قدرمطلق آن بزرگتر از مقدار بحرانی ۱/۶۴۵ است و سطح معنی‌داری آزمون کمتر از ۰/۱۰ است که از تاثیر معنادار جریان‌های نقدی عملیاتی بر خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت در سطح اطمینان ۹۰٪ حمایت شده است. با توجه به مثبت بودن ضریب رگرسیونی (۰/۳۰۸) می‌توان گفت که جریان‌های نقدی عملیاتی به صورت مثبت بر خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت تاثیر دارد، یعنی زمانی جریان‌های نقدی عملیاتی ۱ باشد، مقدار خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت مثبت تری نسبت به زمانی که جریان‌های نقدی عملیاتی صفر باشد را اختیار می‌کند.

هیچ کدام از سه متغیر کنترلی شامل اهرم مالی، اندازه شرکت و سن شرکت در سطح اطمینان ۹۵٪ بر خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت تاثیر معنادار نداشته اند (مقدار سطح معناداری بیشتر از ۰/۵ شده است). البته با استفاده از ضرایب همبستگی که در جدول ۴ مشاهده می‌شود، همبستگی منفی و معناداری بین سن شرکت و اهرم مالی با خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت در سطح اطمینان ۹۹٪ وجود دارد (سطح معناداری کمتر از ۰/۰۱ شده است) اما هیچ همبستگی معناداری بین اندازه شرکت و خوانش‌پذیری گزارش تفسیری مدیریت در سطح اطمینان ۹۵٪ وجود ندارد (سطح معناداری بیشتر از ۰/۵ شده است).

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر به بررسی رفتار مدیران در نگارش گزارش‌های شرکت، هنگام وجود اخبار و عملکرد منفی پرداخت. پژوهش مدلی نوین را برای سنجش خوانش‌پذیری متن به کار گرفت. با توجه به تاکید تحقیقات پیشین، نرخ بازده دارایی‌ها و جریان‌های نقدی عملیاتی به عنوان متغیرهای مستقل مدل پژوهش و اندازه، اهرم مالی و سابقه فعالیت شرکت، به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شد.

براساس نتایج برازش رگرسیونی مدل تحقیق، از تاثیر معنادار نرخ بازده دارایی‌ها بر خوانش‌پذیری گزارش‌های تفسیری مدیریت حمایت شده است. تاثیر معنادار جریان‌های نقدی

عملیاتی بر خوانش‌پذیری گزارش‌های تفسیری مدیریت در سطح اطمینان ۹۵٪ حمایت نشده است. اما اگر سطح اطمینان را تا ۹۰٪ کاهش دهیم، جریان‌های نقدی عملیاتی بر خوانش‌پذیری گزارش‌های تفسیری مدیریت تاثیر دارد.

یافته‌های پژوهش حاضر با فرضیه ابهام مدیران همخوانی دارد و نشان می‌دهد که خوانش‌پذیری گزارش‌گری مالی با عملکرد شرکت رابطه مثبت و معناداری دارد. در واقع، به نظر می‌رسد که مدیران تصور می‌کنند که در هنگام وجود اخبار و عملکرد منفی، با پیچیده کردن سطح خوانش‌پذیری گزارش‌های منتشر شده توسط شرکت، قدرت تحلیل اطلاعات موجود در گزارش‌ها را توسط افراد برون سازمانی کاهش داده و از این طریق تبعات اخبار و عملکرد نامطلوب به تدریج آشکار می‌گردد (دسوزا، ریزاتی، روور و بربا، ۲۰۱۹). این نتیجه، با پژوهش‌های بین‌المللی لی (۲۰۰۸)؛ حسن، عباس و گرس (۲۰۱۹) دسوزا، ریزاتی، روور و بربا (۲۰۱۹) و جایساری و شیت (۲۰۲۱) و پژوهش داخلی حسین‌پور، ایزدی‌نیا و خشوئی (۱۴۰۰) همخوانی دارد. همچنین براساس نتایج پژوهش، همبستگی منفی و معناداری بین سن شرکت و اهرم مالی با گزارش‌گری مالی وجود دارد، اما هیچ همبستگی معناداری بین اندازه شرکت و خوانش‌پذیری گزارش‌گری مالی وجود ندارد.

بنابر نتایج پژوهش، پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی به شرح موارد زیر ارائه می‌گردد: از آنجایی که در پژوهش حاضر تنها گزارش‌های تفسیری مدیریت مورد بررسی قرار گرفته است، پیشنهاد می‌گردد سایر گزارش‌ها از قبیل گزارش فعالیت هیات مدیره، با بکارگیری مفروضات این پژوهش مورد بررسی و آزمون قرار گیرند.

مدل پژوهش حاضر توسعه یابد و ارتباط متغیرهایی نظیر نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری دارایی‌ها و انحراف معیار سود، با خوانش‌پذیری مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

- باقری ازغندی، ابوطالب؛ حصارزاده، رضا؛ عباس‌زاده، محمدرضا (۱۳۹۷). خوانایی صورت‌های مالی و حساسیت سرمایه‌گذاران به استفاده از اطلاعات حسابداری. *چشم‌انداز مدیریت مالی*، ۸ (۳)، ۸۷-۱۰۳.
- بشیری منش، نازنین؛ صمیمی، امین. (۱۴۰۰). خوانایی متن صورتهای مالی و استراتژی‌های حساب‌برسان در مواجهه با ریسک حسابرسی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری* ۱۱ (۱)، ۱۳۷-۱۶۹.
- حسین پور، یعقوب؛ ایزدی نیا، ناصر؛ محمدی خشوئی، حمزه (۱۴۰۰). تاثیر شاخص‌های عملکرد مالی و پیامدهای حسابرسی بر خوانایی گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران. *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری* ۶ (۱۱)، ۲۵۱-۲۷۵.
- داداشی، ایمان؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۹). بررسی اثر میانجی خوانایی گزارشگری مالی بر رابطه بین مدیریت سود و هزینه سرمایه. *مجله دانش حسابداری* ۱۱ (۱)، ۱۳۵-۱۵۷.
- رضائی پسته‌نوئی، یاسر؛ صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). خوانایی گزارشگری مالی و احتمال گزارشگری مالی متقلبانه. *پژوهش‌های حسابداری مالی* ۱۰ (۴)، ۴۳-۵۸.
- سروی، اعظم؛ طالب نیا، قدرت‌الله؛ پورزمانی، زهرا؛ جهانشاد، آریتا. (۱۳۹۸). مطالعه استانداردهای حسابداری از منظر قابلیت فهم آن‌ها توسط مخاطبان: تحلیل محتوا و سنجش خوانایی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸ (۳۱)، ۳۱-۵۰.
- عابدی، یوسف. (۱۳۹۳). خواندنی‌های ناخوانا، کتاب ماه کلیات. اطلاعات، ارتباطات و دانش‌شناسی، ۴، ۳۳-۳۷.
- عباس‌زاده، محمدرضا؛ صالحی، مهدی؛ نسیم طوسی، فرهاد. (۱۳۹۸). بررسی عوامل موثر بر خوانایی گزارش حسابرسان: یک رویکرد زبانی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی* ۱۶ (۶۴)، ۵۷-۳۱.
- صفری گرایلی، مهدی؛ رضائی پسته‌نوئی، یاسر. (۱۳۹۷). توانایی مدیریت و خوانایی گزارشگری مالی: آزمون نظریه علامت‌دهی. *مجله دانش حسابداری*، ۹ (۲)، ۲۱۸-۱۹۱.
- کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی؛ زلفی، حسن؛ جلالوند، حسین (۱۳۹۹). تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر معیارهای ریسک پروژه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷ (۲)، ۲۳۰-۲۰۲.

گرکز، منصور؛ حقدادی، محمدرضا (۱۴۰۰). بررسی ارتباط مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و خوانایی صورت‌های مالی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری* ۱۱ (۲)، ۴۷-۷۰.

References

- Abbaszadeh, M., Salehi, M., nasimtoosi, F. (2019). A Study of Factors Affecting Readability of the Audit Report: A linguistic Approach. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(64), 31-57. (In Persian)
- Abedi, Yusuf (2014). Unreadable readings, universal moon book. *Information, Communication and Science*, 4, 33-37. (In Persian)
- Ajina, A., Laouiti, M., Msolli, B., (2016). Guiding through the Fog: does annual report readability reveal earnings management? *Research in international Business and Finance*. 38, 509-516.
- Bashirimanesh, N., Samimi, A. (2021). Readability of Financial Statements and Auditor Strategies to deal with Audit Risk. *Empirical Research in Accounting*, 11(1), 137-169. (In Persian)
- Bloomfield, R. (2008). Discussion of "Annual report readability, current earnings, and earnings persistence." *Journal of Accounting and Economics*, 45(2-3), 248-252
- Bushee, B.J., Gow, I.D., Taylor, D.J., (2018). Linguistic complexity in firm disclosures: obfuscation or information? *Journal of Accounting Research*. 56 (1), 85-121.
- Chen. J. (2012). A Survey of New Readability Formulas. *US-China Foreign Language*, 10(12), 1779-1783.
- Arora, S. Chauhan, Y. (2021). Do earnings management practices define the readability of the financial reports in India? *Journal of Public Affairs*, 21(2): 1-13.
- Dadashi, I., Norouzi, M. (2020). Investigating the Mediating Effect of Financial Reporting Readability on the Relationship between Earnings Management and Cost of Capital. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(1), 135-157. (In Persian)
- Davis, A.K., Piger, J.M., Sedor, L.M., (2012). Beyond the numbers: measuring the information content of earnings press release language. *Contemporary Accounting Research*. 29 (3), 845-868.
- Demerjian, P.R., Lev, B., McVay, S.E. (2012). Quantifying managerial ability: A new measure and validity tests. *Management Science*, 58(7), 1229-1248.
- De Souza, João Antônio Salvador & Rissatti, Jean Carlo & Rover, Suliani & Borba, José Alonso. (2019). the linguistic complexities of narrative accounting disclosure on financial statements: An analysis based on readability characteristics. *Research in International Business and Finance*, 48(C), 59-74.
- Dubay, W. H. (2004). The Principles of Readability. Retrieved from <http://www.impactinformation.com/impactinfo/readability02.pdf>
- Garkaz, M., Haghdadadi, M. (2021). Corporate Social Responsibility and Financial Statements Readability. *Empirical Research in Accounting*, 11(2), 47-70. (In Persian)

- Graesser, A.C., McNamara, D.S., Cai, Z., Conley, M., Li, H., & Pennebaker, J. (2014). Coh-Metrix measures text characteristics at multiple levels of language and discourse. *The Elementary School Journal*, 15(2), 210-229.
- Guay, W., Samuels, D., & Taylor, D. (2016). Guiding through the Fog: Financial statement complexity and voluntary disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 62(2), 234-269.
- Hassan, M.K., Abu Abbas, B. and Garas, S.N. (2019), "Readability, governance and performance: a test of the obfuscation hypothesis in Qatari listed firms", *Corporate Governance*, Vol. 19 No. 2, pp. 270-298.
- Hemmings, D. Hodgkinson, L & Williams, G. (2020). It's OK to pay well, if you write well: The effects of remuneration disclosure readability. *Journal of Business Finance & Accounting*. 47(5-6), 547-586.
- Hosseinpour Y, Izadinia N, Mohammadi Khoshouei H. The Impact of Financial Performance Indicators and Audit Implications on Readability Financial Reports in Companies Listed in the Iranian Capital Market. *AAAPC*. 2021; 6 (11) :251-275. (In Persian)
- Jayasree, M., & Shette, R. (2021). Readability of Annual Reports and Operating Performance of Indian Banking Companies. *IIM Kozhikode Society & Management Review*, 10(1), 20-30.
- Jones, M. J. (1988). A Longitudinal Study of the Readability of the Chairman's Narratives in the Corporate Reports of a UK Company. *Accounting and Business Research*, 18(72), 297-305.
- Jones, M. J., & Shoemaker, P. A. (1994). Accounting narratives: a review of empirical studies of content and readability. *Journal of Accounting Literature*, 13, 142-184.
- Kazemiolum, M., Abdi, M., Zalaghi, H., Jalalvand, H. (2020). The Impact of the Annual Report Readability on the Audit Engagement Risk Measures. *Accounting and Auditing Review*, 27(2), 202-230. (In Persian)
- Klare, G. R. (1963). *The Measurement of Readability*. Ames, Iowa: Iowa State University Press.
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45, 221-247.
- Lo, K., Ramos, F., & Rogo, R. (2017). Earnings management and annual report readability. *Journal of Accounting and Economics*, 63(1), 1-25.
- Loughran, Tim & Bill McDonald. (2014). When is a liability not a liability? Textual analysis, dictionaries, and 10-Ks, *Journal of Finance* 66, 35-65.
- Marnell, G. (2008). Measuring Readability: Part 1: The Spirit is willing but the Flesch is Weak. *Southern Communicator*, 14, 12-18
- Moreno, A. (2016). Readability evolution of the narratives in the annual report . A longitudinal study on two Spanish companies.
- Newbold, N. & Gillam, L. (2010). The linguistics of readability: The next step for word processing. In Proceedings of the NAACL HLT 2010 Workshop on Computational Linguistics and Writing: Writing Processes and Authoring Aids, USA: Association for Computational Linguistics. 65-72

- Rezaei Pitenoei, Y., Safari Qerayli, M. (2019). Financial reporting readability and the likelihood of fraudulent financial reporting. *Journal of Financial Accounting Research*, 10(4), 43-58. (In Persian)
- Safari Gerayli, M., Rezaei pitenoiei, Y. (2018). Managerial Ability and Financial Reporting Readability: A Test of Signaling Theory. *Journal of Accounting Knowledge*, 9(2), 191-218. (In Persian)
- Richards, J.C., Platt, J. & Platt, H. (1992). Longman dictionary of language teaching and applied linguistics. London: Longman.
- Schroeder, N., Gibson, C.G., (1990). Readability of management's discussion and analysis. *Accounting. Horizon*. 4 (4), 78-87.
- Smith, M., & Taffler, R. (1992). Readability and Understandability: Different Measures of the Textual Complexity of Accounting Narrative. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 5(4), 84-98.

COPYRIGHTS



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

تبیین اثر افشای یکپارچه مدل کسب و کار بر خصوصیات کیفی و سودمندی حسابداری باتوجه به نقش میانجی ویژگی‌های شرکت^۱

غفور شریف زاده^۲، قدرت‌اله بزرگر^۳، یحیی کامیابی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۹/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۰۲

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف این پژوهش بررسی اثر افشای یکپارچه مدل‌های کسب و کار بر خصوصیات کیفی و سودمندی اطلاعات حسابداری می‌باشد. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر روش، هم‌بستگی و پس‌رویدادی است. نمونه آماری پژوهش شامل ۱۰۹ شرکت از شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۹ است که بر مبنای روش حذف سیستماتیک انتخاب شدند. برای بررسی و تحلیل داده‌ها، از نرم افزارهای ایویوز و اسمارت پی‌ال‌اس و از روش حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. باتوجه به مناسب بودن روایی و پایایی ترکیبی، شدت روابط بین متغیرهای اندازه‌گیری، معنی‌دار بودن تمام مسیرهای مدل ساختاری و برازش کلی مدل بر مبنای شاخص نیکویی برازش، نتایج پژوهش نشان داد که افشای داوطلبانه مدل‌های کسب و کار به صورت مستقیم بر خصوصیات کیفی و سودمندی اطلاعات حسابداری اثر معناداری ندارد. اما از طریق متغیر میانجی ویژگی‌های شرکت (شامل: اندازه شرکت، بازدهی دارایی‌ها، ساختار سرمایه، عمر شرکت و اهرم مالی) بر سودمندی حسابداری اثر مثبت و معنادار و بر خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری اثر منفی و معنادار دارد. همچنین ویژگی‌های شرکت بر سودمندی حسابداری اثر مثبت و معنادار و از سویی بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری اثر منفی و معنادار دارد. لذا به طور کلی افشای یکپارچه مدل‌های کسب و کار از طریق نقش میانجی ویژگی‌های شرکت بر خصوصیات کیفی و سودمندی حسابداری تاثیر دارد.

واژه‌های کلیدی: افشای داوطلبانه مدل‌های کسب و کار، سودمندی اطلاعات حسابداری، ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری.

طبقه بندی موضوعی: M8، L22، L15، C58

DOI: 10.22051/JERA.2023.42211.3067

۲. دکتری، گروه حسابداری، دانشکده اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. (g.sharify@stu.umz.ac.ir).

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. (نویسنده مسئول). (Ghabarzegar@gmail.com)

۴. استاد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. (Y.kamyabi@umz.ac.ir).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

مقدمه

در پژوهش‌های که با رویکرد چند بعدی و توسعه یافته انجام شده است؛ مانند استروالدر، پیگنیور و تاسی (۲۰۰۵)^۱، مفهوم مدل کسب و کار در قالب مجموعه‌ای از مولفه‌های مالی و مدیریتی (سازمانی و حاکمیتی) ارائه گردیده است، بنحوی که مولفه‌های مذکور با یکدیگر در یک قالب منسجم دارای ارتباطی پویا بوده و بیانگر چگونگی ایجاد ارزش در واحد تجاری می‌باشند (دیزل، پریر، بترند، گونتیر-بساسیر و پروتین، ۲۰۱۶)^۲. در پژوهش‌های حوزه اطلاعات حسابداری مانند گروه مشاوره مالی گزارشگری اروپا (افراگ، ۲۰۱۳)^۳، مفهوم مدل کسب و کار بیشتر در چارچوب ادبیات حسابداری در قالب مفاهیمی مانند ایجاد جریان‌های نقد، رجحان محتوا بر شکل، فرآیند ارزش آفرینی برای ذینفعان و حسابداری مبتنی بر قصد و نیت مدیریت مورد بررسی قرار گرفته است (لیزنرینگ، لاینسمیر، اسپچگر و تروت، ۲۰۱۲)^۴. بنابراین مفهوم مدل کسب و کار را می‌توان رویکرد توسعه و بهبود عقاید حسابداری از طریق بررسی و احیای مجدد مفاهیم و فرآیندهای گذشته تعریف کرد (دیزل و همکاران، ۲۰۱۶). بر اساس پژوهش‌های انجام شده مفهوم مدل کسب و کار در دو سطح وسیع و محدود تعریف شده است. دیدگاه نسبتاً وسیع شامل مجموعه‌ای از عناصر مالی، راهبردی و سازمانی می‌شود. دیدگاه محدودتر صرفاً شامل جنبه‌های حسابداری و مالی، جریان‌های نقدی و فرآیند ایجاد ارزش در چارچوب ادبیات حسابداری می‌باشد (قنبرزاده، ۱۴۰۱).

در طی سال‌های اخیر، گزارش یکپارچه مدل کسب و کار^۵ موضوع گزارشگری مالی فعلی و سنتی حسابداری را با دغدغه‌های روزافزونی روبرو کرده است، زیرا شرکت‌های بزرگ از رویکرد سنتی گزارشگری که بر شاخص‌های مالی تمرکز دارد، به رویکرد یکپارچه‌تری برای گزارشگری که تمام جنبه‌های مدل کسب و کار را نشان می‌دهد، روی آورده‌اند. طبق اعلام شورای گزارشگری مالی (۲۰۱۱) گزارش‌های مالی سنتی با چارچوبی بی‌نظم و پیچیده به سهامداران اطلاعات مربوط کمتری ارائه می‌دهند. "اگرچه بسیاری از شرکت‌ها اطلاعات

-
1. Osterwalder, Pigneur & Tucc
 2. Disle, Perier, Bertrand, Gonthier-Besacier and Prontin
 3. European Finance Research Advisory Group (EFRAG)
 4. Leisenring, Linsmeier, Schipper and Trott
 5. Integrated Business Model

غیرمالی بیشتری را از طریق گزارش‌های پایداری و گزارش‌های مسئولیت اجتماعی شرکت^۱ ارائه می‌دهند، اما هنوز هم این گزارش‌ها قادر نیستند اطلاعات مالی و غیرمالی را به صورت یکپارچه برای ارتقاء سطح عملکرد سهامداران در اختیار شرکت قرار دهند (۲۰۱۶ لی و یو)^۲. گزارش یکپارچه مدل کسب و کار در بیشتر کشورهای جهان مورد توجه و استقبال گسترده قرار گرفته است. در بسیاری از کشورها از طرف نهادهای حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی در این باره پشتیبانی جدی صورت گرفته است. گزارش ۲۰ بی از مجمع تجاری، به طور واضح از گزارش‌های مدل کسب و کار یکپارچه به عنوان یک نوآوری اساسی یاد می‌کند و اذعان دارد که این گزارش‌ها به سرمایه‌گذاران در ارتباط با سرمایه‌گذاری بلندمدت کمک می‌کند. زیرا گزارش یکپارچه مدل کسب و کار در مورد چگونگی ایجاد ارزش در طول زمان با ارائه بینش وسیعتر در مورد استراتژی‌ها، عملکرد و انتظارات، دید کلی تری ارائه می‌دهد (لی و یو، ۲۰۱۹). همانطور که شورای گزارشگری بین‌المللی یکپارچه بر اهمیت مدل کسب و کار تأکید می‌کند، آن را به عنوان سنگ بنای تشکیل دهنده گزارشگری مالی بیان می‌نماید و مدل کسب و کار هر شرکت را به عنوان هسته اصلی شرکت معرفی می‌کند (حکمت، ۲۰۲۰). اخیراً شرکت‌ها در معرض فشارهای شدید خارجی برای افشای معاملات خود با موضوعات غیرمالی قرار دارند. شاخص‌های مالی و عادی که اطلاعات غیرمالی را نادیده می‌گیرند، دیگر برای ذینفعان نمی‌تواند تصویری جامع از عملکرد شرکت و توانایی خلق ارزش آن مهیا نماید (کوزی و کلیس، ۲۰۱۸)^۳. گزارش‌های فعلی شرکت‌ها به درهم‌تنیدگی و ارتباط حیاتی بین استراتژی، حاکمیت شرکتی، فعالیت‌هایی عملیاتی، عملکرد مالی و غیرمالی کمک قابل توجهی نمی‌کنند، بنابراین گزارش‌های یکپارچه مدل کسب و کار به عنوان واکنشی به این انتقادات و به عنوان ابزاری برای درمان کاستی‌ها در گزارش‌های مرسوم ظاهر شده‌اند (هیات گزارشگری یکپارچه، ۲۰۱۰؛ زانگ و لی، ۲۰۱۷)^۴. در حال حاضر برای شرکت‌ها در ایران چارچوب مشخصی جهت افشای مدل‌های کسب و کار وجود ندارد و شرکت‌ها نیز جهت ارائه اطلاعات جامع و شفاف از عملکرد خود بر اساس ماهیت فعالیت، ابزار مناسبی در اختیار ندارند. این پژوهش به لحاظ کاربردی در راستای بهبود اطلاعات حسابداری مبتنی بر ماهیت فعالیت شرکت‌ها دارای اهمیت می‌باشد.

1. Corporate Social Responsibility
2. Lee & Yeo
3. Kılıç. and Kuzey
4. Zhong and Li

همچنین پژوهش حاضر باتوجه به نوع نگرش و رویکرد نهادهای حرفه‌ای حسابداری بین‌المللی از جمله شورای بین‌المللی گزارشگری یکپارچه، انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز، هیات بین‌المللی تدوین استانداردهای حسابداری و گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا، نسبت به افشای یکپارچه مدل کسب‌وکار در راستای بهبود اطلاعات حسابداری دارای اهمیت می‌باشد. از طرفی مطالعه و ارزیابی گزارشگری سنجه‌های غیرمالی از جمله مدل‌های کسب‌وکار، به دلیل عدم گرایش شرکت‌های ایرانی به شاخص‌های خلق ارزش غیرمالی در مقایسه با سایر کشورهای جهان، همچنین نبود چارچوب مناسب برای بکارگیری اینگونه سنجه‌ها ضروری است (میرمحمدی و تالانه، ۱۴۰۰). پژوهش حاضر علاوه بر کمک به غنای ادبیات مفهوم مدل کسب‌وکار تلاش می‌نماید تا به مدیران، سرمایه‌گذاران و تحلیلگران، همچنین سیاست‌گذاران حوزه حسابداری و حسابرسی ایران در راستای تدوین استانداردهای مناسب گزارشگری مالی مفید واقع گردد. در مورد پژوهش‌های مشابه انجام شده در این حوزه می‌توان به پژوهش قنبرزاده (۱۴۰۱) با عنوان کندوکاو تحلیلی در گزارشگری مالی مدل کسب‌وکار با استفاده از منطق فازی اشاره نمود. پژوهش مذکور به بررسی اهمیت اطلاعات مدل کسب‌وکار به عنوان عاملی جهت کاهش شکاف اطلاعاتی، بهبود اعتبار گزارشگری مالی از بعد شفافیت، روایی و پاسخگوی اجتماعی با تکیه بر دیدگاه خبرگان حرفه پرداخته است. از آنجایی که مفهوم مدل کسب‌وکار در پژوهش‌های مختلف در دو سطح وسیع و محدود تعریف شده است (دیدگاه وسیع شامل: مجموعه‌ای از عناصر مالی و راهبردی و سازمانی و دیدگاه محدود: صرفاً شامل جنبه‌های حسابداری و مالی)، لذا پژوهش قنبرزاده (۱۴۰۱) در سطح و دیدگاه وسیع قرار می‌گیرد. در حالی که پژوهش حاضر به دلیل بررسی مدل کسب‌وکار از منظر جنبه‌های حسابداری و مالی در سطح و دیدگاه محدود تعریف می‌گردد که حاکی از جنبه نوآوری پژوهش است.

مبانی نظری پژوهش

در سال‌های اخیر، پژوهشگران زیادی از واژه مدل کسب‌وکار در مطالعات خود استفاده کرده‌اند. لذا می‌توان چنین نتیجه گرفت که مفهوم مدل کسب‌وکار صرفاً در حوزه اقتصاد و مدیریت کاربرد ندارد و سایر نظام بخشی‌ها نیز از این مفهوم استفاده نموده‌اند (تسی، ۲۰۱۰). هیئت استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحده (۲۰۰۹) در پژوهش خود نشان داد که بعد از

بحران مالی جهانی، سهامداران توجه خود را به سرمایه‌گذاری در شرکت‌های معطوف کرده‌اند که مدل کسب‌وکار خود را در قالب گزارش‌های روشن و قابل فهم ارائه نموده‌اند. همچنین هیئت مذکور بیان کردند که مدل‌های کسب‌وکار را نمی‌توان صرفاً از طریق اعداد و ارقام افشا نمود، لذا بخشی از گزارش روایی باید بر روی این موضوع معطوف گردد که شرکت جهت دستیابی به وجوه نقد چه فرآیند و اقداماتی را انجام داده‌است (قنبرزاده، ۱۴۰۱).

مدل کسب‌وکار هسته مرکزی گزارشگری مالی می‌باشد که از آن به عنوان قلب کسب‌وکار و سیستمی نامبرده می‌شود که سرمایه‌های شش‌گانه (مالی، نیروی انسانی، سرمایه فکری، ارتباطی - اجتماعی، طبیعی و سرمایه تولیدی) را به عنوان ورودی، به خروجی‌ها (محصولات، خدمات، محصولات فرعی و ضایعات) تبدیل می‌کند و در این راستا، پیامدها از طریق فعالیت‌های کسب‌وکار، اهداف راهبردی شرکت‌ها را تکمیل نموده و نهایتاً در بازه‌های کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت منجر به خلق ارزش می‌شوند.

افشای یکپارچه مدل کسب‌وکار و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری

گزارشگری حول محور مدل کسب‌وکار به سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان این امکان را می‌دهد که در خصوص موضوعاتی مانند راهبرد شرکت، توانایی مدیریت، میزان اهمیت و توجه شرکت به موضوعات مرتبط با مفاهیم مسئولیت‌پذیری اجتماعی و توسعه پایدار آگاهی داشته باشند (قنبرزاده، ۱۴۰۱). علی‌رغم توسعه چارچوب مفهومی گزارشگری مالی، این چارچوب هنوز برخی از الزامات گزارشگری مالی و توانایی هدایت شرکت‌ها برای ارائه اطلاعات مناسب از نظر ایجاد ارزش برای سرمایه‌گذاران و حمایت از توسعه استانداردهای حسابداری را برآورده نکرده‌است. گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا (افرگ^۱) در بیانیه رسمی خود با عنوان نقش مدل کسب‌وکار در گزارشگری مالی در سال ۲۰۱۳، ضمن بررسی ارتباط بین مدل گزارشگری براساس^۲ و ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری در چارچوب مفهومی هیات استانداردهای حسابداری بین‌المللی، همچنین بررسی نظرات مختلف، نهایتاً نظر خود را مبنی بر تایید وجود ارتباط بین مدل‌های کسب‌وکار و ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری

1. European Financial Reporting Advisory Group

2. International Financial Reporting Standards

بیان نموده‌اند. این بیانیه رسمی یک بحث مفهومی را در مورد اینکه آیا صورت‌های مالی مبتنی بر مدل کسب و کار از ویژگی‌های کیفی اطلاعات در چارچوب مفهومی هیات بین‌المللی گزارشگری مالی^۱ برخوردار است یا خیر را ارائه می‌دهد.

مفهوم یک مدل کسب و کار باید در چارچوب مفهومی هیات بین‌المللی گزارشگری مالی در ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری گنجانده شود. زیرا که ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری برای اهداف گزارشگری مالی با مقاصد عمومی نیز مفید می‌باشند، به طور خاص هنگامی که بیان صادقانه اعتبار اطلاعات ارائه شده را افزایش می‌دهد، استانداردها باید به گونه‌ای طراحی شوند که استفاده‌کنندگان را قادر به درک مدل کسب و کار شرکت کنند. مدل مبتنی بر گزارشگری مالی و نقش مدل کسب و کار باید با توجه به نوع و ماهیت گزارشگری مالی بررسی شود و تنها محدود به بررسی در صورت‌های مالی نگردد، در غیر اینصورت مدل کسب و کار فقط در صورت‌های مالی تأثیرگذار خواهد بود. صرفاً در نظر گرفتن مدل کسب و کار در هنگام تدوین یا بررسی استانداردها ممکن است اثر معنی‌داری نداشته باشد، لذا تعریف استانداردهای خاص در سطح کلی برای تمایز مدل‌های کسب و کار و استخراج الزامات حسابداری مناسب، ضروری به نظر می‌رسد. (گروه مشاوره راهبری، ۲۰۱۴). با توجه به مبانی نظری ارائه شده فرضیه اول به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- افشای یکپارچه مدل کسب و کار بر خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری تأثیر مثبت دارد.

افشای یکپارچه مدل کسب و کار و سودمندی اطلاعات حسابداری

شورای گزارشگری بین‌المللی یکپارچه (۲۰۱۳)^۲ در رابطه با نقش افشای مدل کسب و کار در افزایش سودمندی اطلاعات حسابداری تأکید کرده‌است که هدف این گزارش‌ها بهبود کیفیت اطلاعات موجود در اختیار تأمین‌کنندگان سرمایه برای بهینه‌سازی تخصیص منابع به روشی کارآمدتر و موثرتر و افزایش ارزش شرکت است. امروزه مسئولیت‌های مدیریت به ویژه در مورد تأمین نیازهای سهامداران با اطلاعات مربوط به تصمیم‌گیری، اشکال مختلفی به خود

1. International Accounting Standards Board (IASB).

2. Accelerated Strategy Consulting Group

3. International Integrated Reporting Committee

گرفته است. بنابراین، شورای گزارشگری بین‌المللی یکپارچه چارچوبی به نام گزارش تلفیقی^۱ برای جلب رضایت و پاسخگویی به اطلاعات مورد نیاز تمامی ذینفعان و جامعه که می‌تواند پایداری شرکت‌ها را در کوتاه‌مدت و بلندمدت توصیف کند، ایجاد کرده است. مطابق با این دیدگاه، ماکياس و فارفان (۲۰۱۷)، بیان کردند که گزارش تلفیقی شرکت‌ها را قادر می‌سازد که محتوای اطلاعاتی را با توجه به استراتژی‌های پایداری برای سهامداران افزایش دهند تا از این طریق مکانیسم‌های مختلفی برای ارزش آفرینی ایجاد کنند. با توجه به مورد اخیر و مطالعات انجام شده در این زمینه، به نظر می‌رسد قدرت پیش‌بینی اطلاعات حسابداری و ارزش شرکت در اتخاذ گزارش یکپارچه مدل کسب‌وکار حائز اهمیت باشد. لذا فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- افشای یکپارچه مدل کسب‌وکار بر سودمندی اطلاعات حسابداری تاثیر مثبت دارد.

افشای یکپارچه مدل کسب‌وکار، خصوصیات کیفی و سودمندی اطلاعات حسابداری و ویژگی‌های شرکت

باتوجه به تئوری نمایندگی، شرکت‌های باویژگی‌های خاص همچون اندازه بزرگتر، عمر بیشتر، ساختار سرمایه پیچیده‌تر، اهرمالی و بازدهی دارای بالاتر مشکل نمایندگی بالاتری دارند و در نتیجه این احتمال وجود دارد که اطلاعات بیشتری را به دلیل مشکل عدم تقارن اطلاعاتی افشاء نمایند. عدم تقارن اطلاعاتی زمانی به وجود می‌آید که مدیران اطلاعاتی درباره فرصت‌های سرمایه‌گذاری داشته باشند که سرمایه‌گذاران از آن بی‌اطلاع باشند. این کمبود اطلاعات کافی به احتمال زیاد مشکل عدم موفقیت بازار یا بازار ناکار را ایجاد می‌نماید. بنابراین، فراهم کردن گزارش و افشای یکپارچه مدل کسب‌وکار منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و ذینفعان شرکت می‌شود (ابوالفتحی و همکاران، ۱۴۰۰). در نتیجه ویژگی‌های شرکتی به نوعی سودمندی و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری از جمله مربوط بودن و قابل‌اتکابودن را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

براساس تئوری اقتضایی شرکت‌ها باتوجه به شرایط درونی خود به موضوع مدل کسب‌وکار به عنوان بخشی از گزارشگری یکپارچه واکنش نشان می‌دهند. بر این اساس ویژگی‌های شرکتی

و میزان افشای مدل کسب و کار بر اطلاعات حسابداری ارائه شده از سوی شرکت تاثیر گذار خواهد بود. با توجه به مبانی نظری ارائه شده فرضیه‌های سوم تا هفتم پژوهش به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- افشای یکپارچه مدل کسب و کار بر برخی از ویژگی‌های شرکت تاثیر مثبت دارد.
- برخی از ویژگی‌های شرکت بر خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری تاثیر دارند.
- برخی از ویژگی‌های شرکت بر سودمندی اطلاعات حسابداری تاثیر دارند.
- افشای یکپارچه مدل کسب و کار بر خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری از طریق برخی از ویژگی‌های شرکتی تاثیر می‌گذارد.
- افشای یکپارچه مدل کسب و کار بر سودمندی اطلاعات حسابداری از طریق برخی از ویژگی‌های شرکتی تاثیر می‌گذارد.

پیشینه پژوهش

اسکارپلینی (۲۰۲۲)^۱: در پژوهش خود با عنوان اثرات یک مدل کسب و کار چرخشی (دایره‌ای): بارویکرد گزارشگری پایداری و چشم‌انداز حسابداری، به بررسی تاثیر مدل‌های کسب و کار در سطح اقتصاد خرد (شرکت) پرداخت، نتایج پژوهش حاکی از وجود عدم شفافیت و دقت اطلاعات گزارشگری حسابداری اجتماعی (پایداری) به دلیل عدم توجه به ماهیت مدل کسب و کار شرکت است. یافته‌های پژوهش بیان می‌کند که توجه به مدل کسب و کار مبتنی بر چرخه اقتصادی محصول (طول عمر محصول، ماهیت،...) چشم‌انداز روشنی برای حسابداری و گزارشگری پایداری ایجاد می‌نماید.

حکمت و همکاران (۲۰۲۰): به تعیین نقش شیوه‌های حسابداری (مدل کسب و کار و یکنواختی حسابداری) در حمایت از فرآیندهای تصمیم‌گیری از طریق بهبود روش‌های گزارشگری مالی پرداخته‌اند که می‌تواند برای ارزیابی موقعیت و عملکرد مالی یک شرکت استفاده شود. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که پذیرش یک سیستم حسابداری یکنواخت در عراق تحت یک اقتصاد متمرکز، ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری را به طور قابل توجهی افزایش می‌دهد، در حالی که سایر یافته‌ها تأثیر غیر قابل توجه مدل کسب و کار را بر ویژگی‌های

اطلاعات حسابداری نشان می‌دهد. میلیگی و آلین (۲۰۲۰)^۱، در پژوهش خود با عنوان بررسی افشای یکپارچه مدل کسب‌وکار بر سودمندی اطلاعات حسابداری، تأثیر کیفیت افشای گزارش‌های یکپارچه مدل کسب‌وکار بر قدرت پیش‌بینی اطلاعات حسابداری و ارزش شرکت‌ها را در بازار سهام مصر اندازه‌گیری نمودند. نتایج نشان داد که افشای گزارش‌های یکپارچه مدل کسب‌وکار منجر به افزایش محافظه‌کاری حسابداری و قیمت سهام و کاهش اقلام تعهدی اختیاری می‌شود. زینی، شارما، سامکین و دیوی (۲۰۲۰)^۲، در پژوهش خود با عنوان تأثیر افشای مدل کسب‌وکار بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری با استفاده از شاخص هیات بین‌المللی گزارشگری مالی بیان نمودن که افشای یکپارچه مدل‌های کسب‌وکار باعث بهبود ویژگی کیفی مربوط بودن می‌شود. همچنین یافته‌های این پژوهش حاکی از عدم وجود ارتباط بین افشای یکپارچه مدل کسب‌وکار و ویژگی بیان صادقانه بوده است. قنبرزاده (۱۴۰۱)؛ در پژوهش خود تحت عنوان کندوکاو تحلیلی در گزارشگری مالی مدل کسب‌وکار با استفاده از منطق فازی؛ نشان داد که خبرگان (۳۸ نفر)، تمامی ابعاد و مولفه‌های گزارشگری مدل کسب‌وکار را تایید کردند. همچنین نتایج این پژوهش حاکی از اهمیت بالای بعد شفافیت و روایی و بعد شفافیت اجتماعی است. قنبرزاده، مجتبی (۱۴۰۰)؛ در پژوهش خود با عنوان افشای اطلاعات الگوی کسب‌وکار بارویکرد ذی‌نفع‌محور برای بهبود محتوای اطلاعاتی گزارشگری مالی بیان نموده‌اند که گزارشگری مالی سنتی به دلیل ارائه ناقص ضعف‌ها و قوت‌های واحدهای تجاری اطلاعات کاملی را جهت تصمیم‌گیری ذینفعان فراهم نمی‌کند. لذا جهت رفع نواقص فعلی گزارشگری مالی (سنتی) و افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری، در سال‌های اخیر، اصطلاح مدل کسب‌وکار می‌تواند نقشی اساسی در ارزیابی عملکرد شرکت‌ها داشته باشد. مهرانی، ساسان و قنبرزاده، مجتبی (۱۳۹۹) به ارائه الگوی گزارشگری مالی مبتنی بر مفهوم الگوی کسب‌وکار^۳ با استفاده از روش‌های تحلیل پرداختند. یافته‌های پژوهش شامل یک مدل نهایی با ۶ بعد، ۲۴ مولفه و ۵۰ شاخص بود. مدل بدست آمده می‌تواند به عنوان مدل بومی و بدیع برای گزارشگری مالی کاربرد داشته باشد. کردستانی و راستگویان (۱۳۹۸)؛ در پژوهش خود به بررسی افشای مدل کسب‌وکار با ارزش بازار سهام شرکت براساس مولفه‌های مدل کسب‌وکار پرداختند. در این

1. Melegy, M; & Alain
2. Zaini, S; Sharma, U; Samkin,G; & Davey
3. Business Model

پژوهش سعی شده است با توجه به ارائه گزارش مدل کسب‌وکار، گزارشگری مالی را ارتقاء داده، تا نسبت به ذینفعان پاسخگویی کافی از جانب بخش‌های مدیریت و امور مالی به وجود آید. علاوه بر این ترکیب دو رشته حسابداری و مدیریت صنعتی از دیگر موارد نوآوری این پژوهش بوده است. یافته‌ها نشان داد که مجموع افشای مدل کسب‌وکار تاثیر مثبت بر افزایش ارزش بازار سهام شرکت ندارد. ستایش و مهتری (۱۳۹۷)؛ در پژوهش خود با عنوان ارائه چارچوبی برای کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه در ایران بیان نمودند که ضرورت وجود گزارشگری از جهت توسعه شفافیت محیط اقتصادی شرکت‌ها و تصمیم‌گیری بهتر مدیران و سرمایه‌گذاران، غیر قابل انکار است. در این پژوهش، ضمن معرفی گزارشگری یکپارچه به عنوان آخرین تحول گزارشگری شرکت‌ها، به تدوین چارچوبی برای کلیات مبانی نظری این نوع گزارشگری شامل اهداف، مخاطبان، ویژگی‌های کیفی و محدودیت‌ها پرداخته شده است.

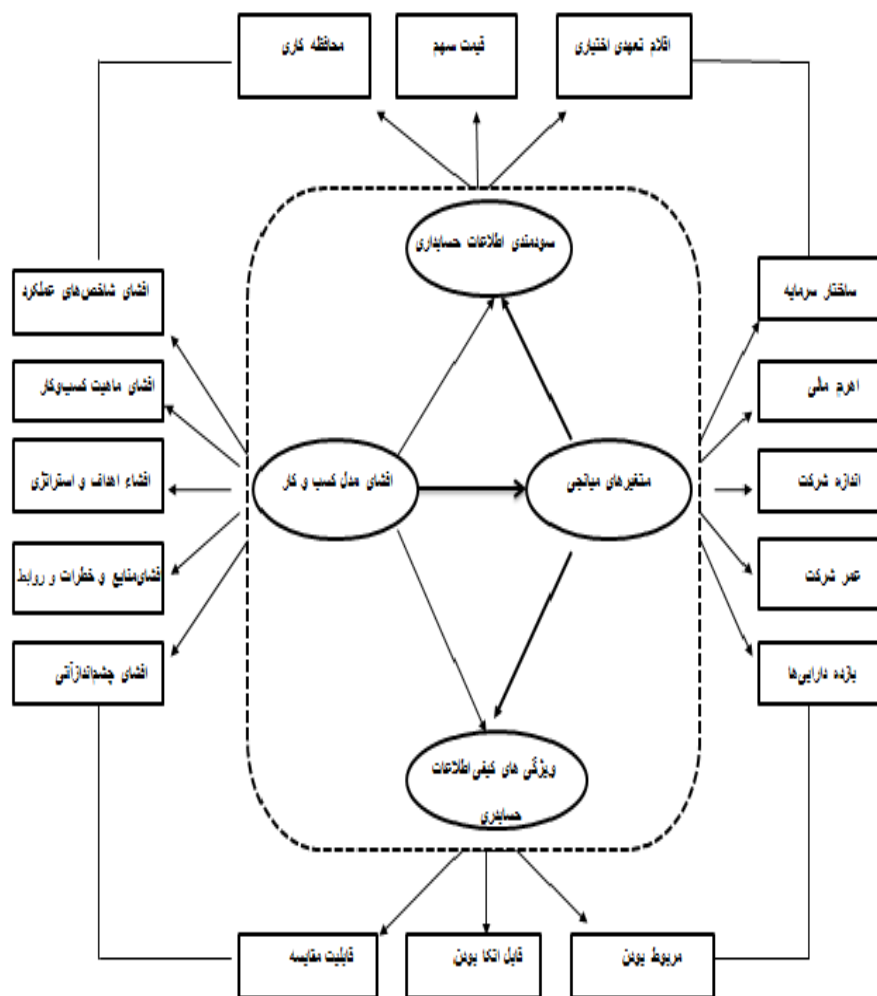
روش‌شناسی پژوهش

در پژوهش‌های که پژوهشگران آزمون یک مدل خاص از روابط بین متغیرها را دنبال می‌کنند، از تحلیل مدل سازی معادلات ساختاری استفاده می‌گردد (وو، ۲۰۱۰).^۱ این پژوهش با توجه به مبانی نظری ارائه شده درصدد است که ارتباط مشخصی را بین متغیرهای پژوهش بررسی نماید. خصوصیات کیفی و سودمندی اطلاعات حسابداری با توجه به برخی ویژگی‌های شرکت با مولفه‌های افشای مدل کسب‌وکار از لحاظ مبانی نظری دارای ارتباط علت و معلولی می‌باشند.

این پژوهش از زمره پژوهش‌های کمی و نوع پس‌رویدادی می‌باشد. به لحاظ روش اجرا توصیفی-هبستگی و کاربردی می‌باشد. در پژوهش حاضر برای گردآوری داده‌های مورد نیاز از روش تحلیل داده‌های ثانویه استفاده شده و داده‌های اولیه (خام) از طریق نرم افزارهای اکسل جمع‌آوری و آماده گردیده است. سپس برای بررسی داده‌های ثانویه و برآورد مدل‌های اندازه‌گیری هر کدام از متغیرهای مکنون (پنهان) از نرم افزار ایویوز ۱۲ و برای تحلیل و بررسی مدل‌های پژوهش نرم‌افزار اسمارت‌پی‌ال‌اس در دلبخش مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری استفاده شده است (سید عباس زاده و همکاران، ۲۰۱۲). جامعه آماری این پژوهش شامل کلیه

شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که از روش غربالگری و حذف سیستماتیک با توجه به معیارهای: سال مالی منتهی به پایان اسفندماه باشد، شرکت‌ها جزء موسسات مالی و لیزینگ نباشند، عدم تغییر فعالیت و یا تغییر سال مالی، امکان دسترسی به اطلاعات مورد نیاز شرکت، تداوم فعالیت در بورس از دوره مالی ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۹، نهایتاً تعداد ۱۰۹ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب شده است.

جدول ۱. مدل ساختاری و مدل اندازه‌گیری پژوهش



اندازه‌گیری متغیرهای مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری پژوهش:

جدول ۲. متغیرهای مکنون و شاخص‌های اندازه‌گیری

متغیرهای پنهان	شاخص‌های اندازه‌گیری
	<p>مربوط بودن: ارزش پیش‌بینی‌کنندگی: همانند پژوهش‌های باروآ (۲۰۰۶)، شورورزی و نیکومرام (۱۳۸۹) و دیانتی دیلمی و ملک محمدی (۱۳۹۲):</p> <p>رابطه (۶)</p> $ROA_{i+1} = \lambda_0 + \lambda_0 ROA_t + \varepsilon_t$ <p>رابطه (۷)</p> $OCF_{i+1} = \alpha_0 + \alpha_1 E_t + \varepsilon_t$ <p>که در آن ROA بازده داری‌ها؛ E سودخالص و OCF جریان نقد عملیاتی است.</p> <p>ارزش تایید‌کنندگی: همانند پژوهش‌های باروآ (۲۰۰۶)، شورورزی و نیکومرام (۱۳۸۹) و دیانتی و دیلمی و ملک محمدی (۱۳۹۲)، رابطه زیر به عنوان معیار معکوس ارزش تایید‌کنندگی بکار گرفته شده است.</p> <p>رابطه (۸)</p> $FV_t = [PE_B + PE_A]$ <p>FV: میانگر ارزش پیش‌بینی‌کنندگی می‌باشد. PE_B: خطای پیش‌بینی بازده داری (جریان نقد عملیاتی) آتی بدون در نظر گرفتن بازده داری (سود) سال جاری را نشان می‌دهد. PE_A: خطای پیش‌بینی بازده داری (جریان نقد عملیاتی) آتی با در نظر گرفتن بازده داری (جریان نقد عملیاتی) سال جاری است.</p>
ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری	<p>قابل اتکا بودن:</p> <p>ویژگی کامل بودن: همانند پژوهش دیانتی دیلمی و ملک محمدی (۱۳۹۲)، تعداد موارد عدم افشا در گزارش حسابرسی، بعنوان معیار معکوس کامل بودن اطلاعات بکاربرده می‌شود.</p> <p>ویژگی احتیاط: این ویژگی با استفاده از مدل خان و واتز (۲۰۰۹) اندازه‌گیری می‌گردد:</p> <p>رابطه (۱)</p> $\frac{E_{i,t}}{P_{i,t-1}} = \beta_0 + \beta_1 D_{i,t} + \beta_2 RET_{i,t} + \beta_{13} D_{i,t} \times RET_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$ <p>رابطه (۲)</p> $\frac{E_{i,t}}{P_{i,t-1}} = \beta_0 + \beta_1 D_{i,t} + RET_{i,t} \left(\mu_0 + \mu_1 SIZE_{i,t} + \mu_2 \frac{M}{B_{i,t}} + \mu_3 LEV_{i,t} \right) + D_{i,t} \times RET_{i,t} \left(\lambda_0 + \lambda_1 SIZE_{i,t} + \lambda_2 \frac{M}{B_{i,t}} + \lambda_3 LEV_{i,t} \right) + \varepsilon_{i,t}$ <p>رابطه (۳)</p> $c - Score = b_3 = \lambda_0 + \lambda_1 SIZE_{i,t} + \frac{M}{B_{i,t}} + \lambda_3 LEV_{i,t}$ <p>ویژگی بی‌طرفی: همانند پژوهش‌های باروآ (۲۰۰۶)، شورورزی و نیکومرام (۱۳۸۹) و دیانتی دیلمی و ملک محمدی (۱۳۹۲)، از دو معیار NEU۱ و NEU۲ به صورت مجزا جهت اندازه‌گیری بی‌طرفی استفاده می‌گردد:</p> <p>NEU۱: در صورتی که سود هر سهم شرکت، در فاصله اولین طبقه سمت راست صفر توزیع هر سهم قرار گرفته باشد یک و در غیر این صورت صفر است. NEU۲: اگر تغییرات سود هر سهم شرکت، در</p>

فاصله اولین طبقه سمت راست صفر توزیع تغییرات هر سهم قرار داشته باشد یک و در غیر این صورت صفر است. (طول طبقات ادرصد در نظر گرفته شده است و سود هر سهم و تغییرات سود هر سهم، بر اساس قیمت سال گذشته همگن شده‌اند).

ویژگی بیان صادقانه: همانند با پژوهش‌های باروآ (۲۰۰۶) و شورورزی و نیکومرام (۱۳۸۹)، قدرمطلق مقدار باقی مانده دو رابطه زیر که بیانگر اقلام تعهدی و غیرعادی می‌باشند، به عنوان معیار معکوس بیان صادقانه مدنظر قرار می‌گیرند (متغیرهای روابط زیر بر مبنای جمع دارایی‌های سال قبل همگن می‌گردند).
رابطه (۴):

$$TA_{i,t} = b_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \beta_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) + \beta_3 PPE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

رابطه (۵):

$$TA_{i,t} = b_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \beta_2 (\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) + \beta_3 PPE_{i,t} + \beta_4 OCF_{i,t} + \beta_5 BM_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

به موقع بودن: همانند پژوهش مهدوی و جمالیان پور (۱۳۹۸)، اختلاف زمانی بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ گزارش (انتشار) صورت‌های مالی، منطبق با دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت‌شده در سازمان بورس اوراق بهادار، به عنوان معیار ویژگی به‌موقع بودن اطلاعات حسابداری در نظر گرفته می‌شود.

قابلیت مقایسه: همچون مطالعات دی‌فرانکو و همکاران، حبیب و همکاران و چن و همکاران، رگرسیون سری زمانی طبق مدل زیر و با استفاده از سود شش ماهه ۴ سال اخیر منتهی به سال t و بازده سهام شش ماهه ۴ سال اخیر منتهی به سال t بکار گرفته می‌شود (فرجی و همکاران، ۱۳۹۹).

$$EARNINGS_{it} = \alpha_i + \beta_i RETURN_{it} + \varepsilon_{it}$$

جهت اندازه‌گیری میزان شباهت سیستم حسابداری شرکت i و j، دی‌فرانکو و دیگران واکنش

حسابداری دو شرکت i و j به رویدادهای مالی را به روش زیر اندازه‌گیری نموده‌اند.

$$E(EARNINGS)_{iit} = \alpha_i + \beta_i RETURN_{iit}$$

$$E(EARNINGS)_{ijt} = \alpha_j + \beta_j RETURN_{ijt}$$

$$COM_{ijt} = -\frac{1}{8} \times \sum_{t=1}^t$$

$$|E(EARNINGS)_{iit} - E(EARNINGS)_{ijt}|$$

برای اندازه‌گیری ثبات رویه در حسابداری از رویکرد پژوهشگرانی مانند براوان و تاکر، پترسون استفاده شده است. این شاخص و معیار از دیدگاه هندسی بیان‌کننده کسینوس زاویه بین دو بردار می‌باشد. برای محاسبه و اندازه‌گیری درجه این تشابه در دو متن (تشکیل شده از دو بردار x و y) از مدل فضای برداری همانند مدل زیر استفاده می‌گردد.

$$\text{Cosine similrity}(d_1, d_2) = \frac{\sum_i x_i y_i}{\sqrt{\sum_i x_i^2} \sqrt{\sum_i y_i^2}}$$

$$x_i y_i = (w_1, w_2, w_3, \dots, w_n)$$

$$\|x_i y_i\| = \sqrt{w_1^2 + w_2^2 + \dots + w_n^2}$$

$$\sum_i x_i y_i = W_{1,x} W_{1,y} + W_{2,x} W_{2,y} + \dots + W_{n,x} W_{n,y}$$

محافظه کاری حسابداری: مدل بال و شیوا کومار (۲۰۰۵):

$Acc_{it} = \beta_0 + \beta_1 DCFO_{it} - \beta_2 CFO_{it} + \beta_3 CFO_{it} * DCFO_{it} + \varepsilon_{it}$	
<p>قیمت سهام: مدل (متوکاوا، ۲۰۱۵):</p>	
$SP_{it} = \beta_0 + \beta_1 BV_{it} - \beta_2 EPS_{it}$	
<p>اقلام تعهدی اختیاری: از مدل اصلاح شده جونز (۱۹۹۱) توسط دیچو و همکاران استفاده شده است:</p>	
<p>فرمول: مدل (۱) اقلام تعهدی</p>	سودمندی
$TA_{it} = IBEI_{it} - CFO_{it}$	اطلاعات
<p>فرمول: مدل (۲) اقلام تعهدی اختیاری</p>	حسابداری
$AT_{it} = \beta_0 + \beta_1 \frac{1}{A_{it}} + \beta_2 \frac{\Delta REV_{it} + \Delta AR_{it}}{A_{it-1}} + \beta_3 + \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} + \beta_4 \frac{ROA_{it}}{A_{it-1}} + \varepsilon_{it}$	
<p>فرمول: مدل (۳) اقلام تعهدی غیراختیاری</p>	
$NDA_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \frac{1}{A_{it}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{it} + \Delta AR_{it}}{A_{it-1}} + \alpha_3 + \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} + \alpha_4 \frac{ROA_{it}}{A_{it-1}} + \varepsilon_{it}$	
<p>مدل (۴):</p>	
$DAC_{it} = TA_{it} - NDA_{it}$	
<p>Size: برابر است با لگاریتم اندازه شرکت (ارزش بازار شرکت)، که از حاصلضرب تعداد کل سهام در</p>	
<p>قیمت بازار هر سهم شرکت t در سال t قابل محاسبه می‌باشد.</p>	
<p>ROA_{i,t}: بازده داری‌ها، این متغیر مساوی است با نسبت سود قبل از اقلام غیرعادی تقسیم بر کل</p>	
<p>داری‌های شرکت t در سال t.</p>	
<p>LEV_{i,t}: نماینده اهرم مالی شرکت t در سال t می‌باشد. در پژوهش جاری اهرم مالی از طریق نسبت</p>	متغیرهای
<p>ارزش دفتری کل بدهی بر ارزش دفتری کل دارایی محاسبه گردیده است.</p>	میانجی
<p>AGE_{i,t}: مساوی است با تعداد سال‌هایی که شرکت بعنوان عضو در بورس اوراق بهادار تهران پذیرش</p>	
<p>گردیده است.</p>	
<p>ساختار سرمایه</p>	
<p>Cit: سرمایه شرکت که با لحاظ نمودن لگاریتم سرمایه شرکت اندازه‌گیری و بررسی می‌گردد.</p>	
<p>Cit=Log(Capitalit)</p>	

افشای یکپارچه مدل‌های کسب و کار

متغیر مستقل

هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی (۲۰۱۰)^۱ بیانیه‌ای در مورد "نظریه مدیریت" صادر نمود و در آن اظهار داشت که "مدیریت باید توصیفی از برنامه عملیاتی شرکت را ارائه دهد تا به استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی کمک کند که ماهیت فعالیت شرکت‌ها و محیط خارجی را که در آن فعالیت می‌کنند، را بهتر بشناسند. برای اندازه‌گیری مولفه‌های کسب و کار از چک لیستی با پنج بخش به شرح زیر استفاده شده است:

پس از اندازه‌گیری مولفه‌های هر بخش از پنج جزء شاخص‌های افشای مدل کسب‌وکار از طریق تحلیل محتوای گزارش‌های هیات مدیره با در نظر گرفتن عدد (۱) برای هر یک از شاخص‌های افشای شده برای هر شرکت در هر یک از سال‌های دوره پژوهش و مشخصه عدد (۰) برای هر یک از شاخص‌های افشای نشده برای هر شرکت در هر سال جمع‌آوری شده است. (میچالاک، ۲۰۱۷؛ جونز، ۲۰۱۴).

جدول ۳. شاخص‌های افشای مدل کسب‌وکار مطابق با IASB (۲۰۱۰)

<p>۱- ماهیت کسب‌وکار:</p> <ul style="list-style-type: none"> • زمینه‌ای که شرکت در آن فعالیت می‌کند. • بازارهای اصلی شرکت و موقعیت رقابتی در آن بازارها. • ویژگی‌های مهم محیط‌های (قانونی، نظارتی و اقتصادی کلان) که بر شرکت و بازارهایی که در آن فعالیت می‌کند تأثیر می‌گذارد. • خدمات و عملیات تجاری. • ساختار سازمانی شرکت. • چگونه ارزش ایجاد می‌شود (چیزی که شرکت را متمایز می‌کند، نه مزیت رقابتی آن و باعث ایجاد ارزش می‌شود). • فعالیت‌هایی شرکت و بازارهای اصلی که در آن واقع شده است. • بخش‌های اصلی تجارت در شرکت و اطلاعات در مورد آنها. • مروری بر عملیات و فعالیت‌هایی شرکت (پژوهش و توسعه، برنامه‌ریزی، طراحی، کنترل کیفیت و مدیریت روابط).
<p>۲- اهداف و استراتژی:</p> <ul style="list-style-type: none"> • اهداف و راهبردهای آینده این بخش. • منابعی که برای دستیابی به نتایج استراتژی‌های خود استفاده می‌شود. • عزم مدیریت در برخورد با روندهای بازار، تهدیدها و فرصت‌ها. • ابزارها و شاخص‌هایی که برای سنجش موفقیت شرکت در دوره پیشرفت استفاده می‌شوند. • تغییر در برنامه‌ها و استراتژی‌های بخش در دوره‌های آینده. • رابطه بین اهداف تعیین شده و استراتژی‌های آینده و اقدامات مدیریتی برای دستیابی به این اهداف. • حقوق مدیران را پرداخت کنید (ابتکارانی که به موفقیت درازمدت شرکت کمک کرده‌اند (مانند بهبود فرآیند، آموزش کارمندان و مدیریت روابط)
<p>۳- منابع، خطرات و روابط:</p> <ul style="list-style-type: none"> • منابع مالی و غیرمالی قابل توجه. • استفاده از منابع برای دستیابی به اهداف اعلام شده. • اصلی‌ترین ریسک‌هایی که شرکت در معرض آن قرار دارد و تغییر در آن ریسک‌ها. • برنامه‌ها یا استراتژی‌های مدیریت برای پیش‌بینی یا کاهش این خطرات.

1. Michailesco

2. Jones

<p>• اثربخشی استراتژی‌های مدیریت در مدیریت ریسک (اثربخشی حاکمیت، کنترل و کنترل داخلی بر ریسک‌ها، سازوکارهای تقویت مدیریت ریسک اعتباری آینده و توانایی آن در مواجهه با ریسک‌های آینده)</p> <p>افشای خطرات اصلی استراتژیک، که عبارتند از:</p> <p>- ریسک عملیاتی: وقایع و شرایط داخلی که ممکن است بر قابلیت اطمینان، تداوم، کیفیت و کارایی عملیات شرکت تأثیر بگذارد و یا به داری‌ها آسیب برساند.</p> <p>ریسک تجاری: رویدادها و شرایطی که می‌تواند منجر به انحراف در بازده مورد انتظار در آینده شود یا بر نتایج برنامه‌ریزی شده تأثیر بگذارد.</p> <p>ریسک‌های مالی: به دلیل نوسانات در بازار، شرایط نقدینگی و ریسک‌های ارزی که در اجرای استراتژی تأثیر می‌گذارد، وجود می‌آیند.</p> <p>خطرات فناوری: مانند حملات سایبری به سیستم‌های تجاری و سرقت اطلاعات حساس.</p> <p>عواقب منفی یا فرصت‌های بالقوه این خطرات.</p> <p>• روابط این شرکت با سهامداران.</p> <p>• روابط چگونه بر مدیریت و ارزش شرکت تأثیر می‌گذارد.</p> <p>چگونه این روابط مدیریت می‌شود؟</p> <p>• شناسایی ذی‌نفعان و عوامل مهم تأثیرگذار بر محیط خارجی.</p>
<p>۴- چشم‌انداز آتی:</p> <p>• توضیحات عملکرد شرکت در این مدت نشان دهنده پیشرفت آن است.</p> <p>• عوامل موثر بر عملکرد شرکت.</p> <p>• رابطه بین نتایج و اهداف شرکت و استراتژی‌های آن برای دستیابی به این اهداف.</p> <p>• بحث، تحلیل و مقایسه تغییرات وضعیت مالی دوره جاری نسبت به دوره‌های گذشته.</p> <p>• آیا مدیریت شرکت تحلیلی از انتظارات خود و اقدامات مالی و غیرمالی این انتظارات (انتظارات سود و سود سهام برای سال آینده) ارائه می‌دهد؟</p> <p>• خطرات و مفروضات مورد نیاز برای ارزیابی احتمال دستیابی به اهداف.</p>
<p>۵- شاخص‌های عملکرد:</p> <p>• شاخص‌های کمی در مورد اهداف، خطرات و فرصت‌ها و تفسیر اهمیت و تأثیر آنها (آزمایش‌های استرس در الزامات بازل II و کنترل‌های نظارتی برای استاندارد کفایت سرمایه در الزامات بازل II).</p> <p>• پیوندهای بین عملکرد گذشته و حال، عملکرد فعلی و آرزوهای آینده شرکت.</p> <p>• شاخص‌های اصلی عملکرد که اقدامات مالی را با سایر مولفه‌ها ترکیب می‌کند.</p> <p>• عوامل موثر بر سود را توضیح دهید.</p> <p>• توضیح موارد و اقلام غیر معمول (موارد غیر تکراری که در صورت سود و زیان آورده شده‌است).</p> <p>• توضیح سرمایه‌گذاری مالی آینده در ارتباط با پیش‌بینی هزینه‌های انرژی و سرمایه.</p> <p>• عواملی که ممکن است جریان‌های نقدی آینده را تحت تأثیر قرار دهند، مانند تعهدات سرمایه‌ای و احتمالی).</p> <p>• ارزش افزوده در نتیجه عملکرد شرکت در فعالیت‌هایی آن مانند (سرمایه‌گذاری مجدد پول).</p> <p>منبع: (هیات استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۰)</p>

یافته‌های پژوهش: آمار توصیفی

جدول (۴) تحلیل توصیفی متغیرهای پژوهش را که شامل تعدادی از شاخص‌های پراکندگی و مرکزی است را نشان می‌دهد. میانگین اهرم مالی شرکت‌های نمونه پژوهش ۰/۵۳۸ می‌باشد که نشان می‌دهد بخش عمده‌ای از مصارف شرکت‌ها از محل بدهی‌ها تامین مالی شده‌است. مقایسه شاخص

مرکزی میانگین با شاخص مرکزی میانه متغیرها بیانگر این موضوع است که ارزش بخش قابل توجه‌ای از میانگین متغیرها، بیشتر از میانه آنهاست که نشان از وجود انحراف منطقی در توزیع هر متغیر می‌باشد. میانگین بازده دارایی‌های شرکت‌ها به میزان ۰/۱۵۵ بیانگر آن است که به ازای هر ۱۰۰۰ ریال سرمایه‌گذاری در دارایی‌ها، ۱۵۵ ریال بازدهی ایجاد گردیده‌است. میانگین شاخص‌های اندازه‌گیری افشای یکپارچه مدل‌های کسب و کار (افشای عملکرد و... افشای ماهیت) در محدوده حداقل ۰/۴۰۴ الی ۰/۴۲۵ بیانگر افشای این ویژگی‌های اختیاری توسط نزدیک به نیمی از شرکت‌های مورد مطالعه بوده‌است. تمایل شرکت‌ها به افشای این نوع ویژگی‌ها از مدل کسب و کار می‌تواند بیانگر این موضوع باشد که شرکت‌ها از توجه و اهمیت روز افزون افشای مدل کسب و کار برای استفاده‌کنندگان و بازارهای مالی آگاه هستند. همچنین میانگین ۰/۰۰۳ ویژگی مربوط بودن اطلاعات حسابداری در مقابل میانگین ۲/۰۰۵ ویژگی قابل اتکا بودن این ویژگی‌ها بیانگر این موضوع است که همچنان اطلاعات حسابداری با اتکا بر رخدادهای گذشته (گذشته نگر) نسبت به اطلاعات آتی تهیه و ارائه می‌گردد.

جدول ۴. آمار توصیفی متغیرهای مدل اندازه‌گیری پژوهش

متغیر مکنون	شاخص اندازه‌گیری	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	انحراف معیار	کشیدگی	چولگی
افشای یکپارچه مدل کسب و کار	افشای عملکرد	۰	۱	۱	۰/۴۲	۰/۴۹	۱/۰۹	۰/۳۰
	افشای چشم انداز آتی	۰	۱	۰	۰/۴۲	۰/۴۴	۱/۶۳	۰/۸۱
	افشای منابع و خطرات	۰	۱	۱	۰/۴۲	۰/۴۹	۱/۱۰	۰/۳۲
	افشای استراتژی	۰	۱	۱	۰/۴۲	۰/۴۹	۱/۰۸	۰/۲۹
	افشای ماهیت	۰	۱	۰	۰/۴۰	۰/۴۹	۱/۱۵	۰/۳۸
ویژگی‌های کیفی اطلاعات	قابل مقایسه بودن	-۱/۹۸	-۰/۰۱	-۰/۸۶	-۰/۹۸	۰/۵۶	۱/۸۳	-۰/۱۰
	قابل اتکا بودن	۰/۰۶۵	۴/۰۳	۲/۰۲	۲/۰۱	۱/۰۹	۱/۸۲	-۰/۰۱
	مربوط بودن	-۰/۴۶	۰/۶۹	-۰/۰۶	۰/۰۱	۰/۱۱	۷/۴۹	۰/۷۹
سودمندی اطلاعات حسابداری	محافظه کاری	-۰/۷۹	۰/۶۷	-۰/۰۱	۰/۰۶	۰/۲۲	۳/۴۲	-۰/۰۹
	قیمت سهم	۰/۶۹۳	۱/۴۹	۳/۳۰	۳/۳۹	۰/۶۹	۲/۹۹	۰/۳۳
	اقدام تعهدی	-۰/۵۹	۰/۸۷	۲/۰	۰/۲۰	۰/۲۲	۳/۴۹	-۰/۱۴
متغیرهای میانجی	بازده دارایی	-۰/۴۰	۰/۸۳	۰/۱۲	۰/۱۵	۰/۱۶	۴/۰۲	۰/۵۶
	ساختار سرمایه	۵/۴۵	۱۹/۹۱	۱۲/۹۷	۱۳/۰۸	۱/۹۳	۳/۹۹	۰/۳۳
	اهرم مالی	۰/۰۱۲	۰/۸۹	۰/۳۲	۰/۵۳	۰/۲۲	۲/۷۶	-۰/۰۱
	اندازه شرکت	۱۱/۳۴	۲۲/۱۴	۱۴/۸۱	۱۵/۱۶	۱/۸۳	۳/۲۴	۰/۶۷
	عمر شرکت	۸	۵۳	۲۱	۲۴/۰۹	۱۳/۱۱	۳/۱۱	۱/۰۹

برازش مدل های اندازه گیری

مقدار معیار برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی ۰/۴ می باشد (سیدعباس زاده و همکاران، ۲۰۱۲). شاخص های اندازه گیری هر یک از سازه های مدل بر اساس بارهای عاملی مربوطه، بجز شاخص قابل اتکا بودن که یکی از شاخص های خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری می باشد. مابقی دارای پایایی می باشند.

جدول ۵. بارهای عاملی شاخص های پژوهش

ردیف	شاخص-سازه	بارعاملی < ۰/۶	ردیف	شاخص-سازه	بارعاملی < ۰/۶
۱	افشای ماهیت کسب و کار	۰/۷۷۳	۹	محافظه کاری	۰/۸۵۸
۲	افشای اهداف و استراتژی	۰/۸۰۸	۱۰	اقدام تعهدی	۰/۸۵۷
۳	افشای منابع و خطرات	۰/۸۲۰	۱۱	قیمت سهام	۰/۶۸۲
۴	افشای شاخص عملکرد	۰/۷۶۱	۱۲	اندازه شرکت	۰/۸۶۶
۵	افشای چشم انداز آتی	۰/۸۴۱	۱۳	اهرم مالی	۰/۵۵۳
۶	قابل اتکا بودن	۰/۱۱۲	۱۴	بازده دارایی	۰/۴۵۹
۷	قابل مقایسه بودن	۰/۷۰۶	۱۵	ساختار دارایی	۰/۸۶۰
۸	مربوط بودن	۰/۶۲۸	۱۶	عمر شرکت	۰/۵۱۳

بررسی روایی ترکیبی متغیرهای مکنون پژوهش

بر اساس نتایج جدول (۶)، شاخص پایایی مرکب (CR) برای همه متغیرهای پنهان بزرگتر از ۰/۶ می باشد (بر اساس شاخص پایایی مرکب (p) دلونین - گلدشتاین معیار قابل قبول ۰/۶۰ است). همچنین جهت بررسی روایی متغیرهای مدل، از شاخص AVE استفاده شده است. مقدار متوسط واریانس استخراج شده (AVE) بر اساس مدل فرنل و لارکر (۱۹۸۱) بزرگتر از ۰/۵۰ می باشد که بیانگر روایی مناسب مدل است. مطابق نتایج جدول (۶)، شاخص AVE برای همه متغیرهای پنهان بزرگتر از ۰/۵ می باشد.

جدول ۶. ضریب روایی ترکیبی متغیرهای مکنون

متغیر مدل	ضریب CR	میانگین واریانس استخراجی (AVE)	متوسط اشتراک
افشای مدل کسب و کار	۰/۹۹۰	۰/۶۴۲	۰/۶۴۲
سودمندی اطلاعات حسابداری	۰/۸۴۴	۰/۶۴۶	۰/۶۴۶
ویژگی های کیفی اطلاعات	۰/۶۰۰	۰/۵۰۲	۰/۵۰۲

برازش مدل ساختاری

ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده مربوط به مدل های وابسته (درونزا) مدل می باشد. ضریب تعیین تعدیل شده بیانگر میزان تاثیر یک متغیر برونزا بر متغیر درونزای دیگر است. مقادیر

۰/۱۹؛ ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان معیار ارزیابی مقادیر در سطح ضعیف، متوسط و قوی می‌باشند. لذا براساس جدول (۷) مقدار ضریب R^2 متغیرهای درون‌زای پژوهش، مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تایید می‌کند.

جدول ۷. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده متغیرهای مستقل

ردیف	متغیرهای مستقل	R	R^2
۱	سودمندی اطلاعات حسابداری	۰/۵۵۲	۰/۵۵۰
۲	ویژگی‌های کیفی اطلاعات	۰/۶۱۳	۰/۶۱۱
۳	متغیرهای میانجی	۰/۴۷۱	۰/۴۵۶

شاخص اندازه اثر F^2 برای تعیین شدت رابطه میان متغیرهای پنهان مدل می‌باشد که توسط کوهن (۱۹۸۱) معرفی شده‌است. به کمک این معیار می‌توان میزان اندازه اثر یک متغیر برونزا را بر روی یک متغیر درونزا در مدل معادلات ساختاری اندازه‌گیری نمود. کوهن به ترتیب سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را برای میزان اثر ضعیف، متوسط و قوی بیان نمود.

جدول ۸. شاخص اندازه اثر F^2

متغیر	مدل کسب و کار	سودمندی اطلاعات حسابداری	متغیر میانجی	ویژگی‌های کیفی
افشای مدل کسب و کار	-	۰/۰۰۱	۰/۰۱۳	۰/۰۰۷
سودمندی اطلاعات حسابداری	-	-	-	-
متغیر میانجی	-	۰/۰۵۲	-	۰/۰۰۷
ویژگی‌های کیفی اطلاعات	-	-	-	-

بر اساس نتایج جدول (۸)، افشای مدل کسب و کار اثری نسبتاً ضعیف بر سودمندی اطلاعات، متغیرهای میانجی و خصوصیات کیفی اطلاعات دارد. متغیرهای میانجی نیز اثری نسبتاً ضعیف بر متغیرهای سودمندی و ویژگی‌های کیفی اطلاعات دارد. علت پایین بودن اندازه اثر ناشی از تعدد متغیرهای برونزای مدل بوده‌است.

برازش مدل کلی

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه گیری و ساختاری می باشد. برای بررسی برازش مدل کلی، از معیار نیکویی برازش (GOF)، استفاده می گردد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۶).

$$GOF = \sqrt{\text{average}(\text{communalities}) \times \text{average}(R^2)} = \sqrt{.581 \times .539} = .559$$

مقدار *communalities* از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان (جدول (۵)) استخراج گردیده است. سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به ترتیب مقادیر ضعیف، متوسط شاخص GOF را نشان می دهند. لذا مقدار ۰/۵۵۹ بیانگر برازش قوی مدل کلی پژوهش می باشد.

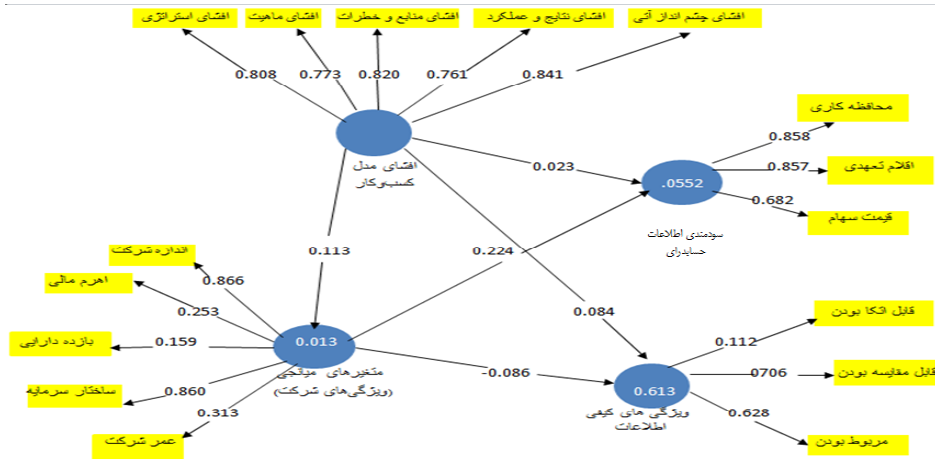
آزمون فرضیات مدل معادلات ساختاری پژوهش

بر اساس بارهای عاملی مدل های اندازه گیری پژوهش همه شاخص ها بجز شاخص قابل اتکا بودن، معیار مناسبی برای اندازه گیری متغیرهای پنهان پژوهش می باشند. ضرایب مسیر در شکل ۱-۳ بیانگر عدم تاثیر معنی دار اثرات مستقیم افشای داوطلبانه کسب و کار بر خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری و همچنین سودمندی اطلاعات حسابداری می باشد. از طرفی باتوجه به مقدار آماره *t* (۳,۵۶۹) که بیشتر از ۱/۶۴ می باشد، افشای داوطلبانه بر متغیرهای میانجی اثر مثبت و معناداری دارد. مقدار آماره *t* بین متغیرهای میانجی و سودمندی اطلاعات حسابداری ۷/۰۵۴ است که بیشتر از ۱/۶۴ بوده و حاکی از تاثیر مثبت و معنادار متغیرهای میانجی بر سودمندی اطلاعات حسابداری می باشد. لیکن مقدار آماره *t* بین متغیرهای میانجی و خصوصیات کیفی ۲/۲۰۲ است که بیشتر از ۱/۶۴ بوده و نشانگر تاثیر منفی و معنادار متغیرهای میانجی بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری می باشد. اما ضرایب معناداری بیش از ۱/۶۴ مسیرهای مربوط به اثرات غیرمستقیم افشای داوطلبانه مدل های کسب و کار بر خصوصیات کیفی و سودمندی اطلاعات حسابداری از طریق متغیرهای میانجی (اندازه شرکت، بازدهی دارایی ها، ساختار سرمایه، اهرم مالی و عمر شرکت) حاکی از وجود تاثیر مثبت و معنی دار افشای داوطلبانه کسب و کار بر سودمندی اطلاعات حسابداری می باشد. همچنین نتایج پژوهش حاکی از این است که افشای داوطلبانه کسب و کار از طریق متغیرهای میانجی تاثیری منفی و معناداری بر خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری دارد.

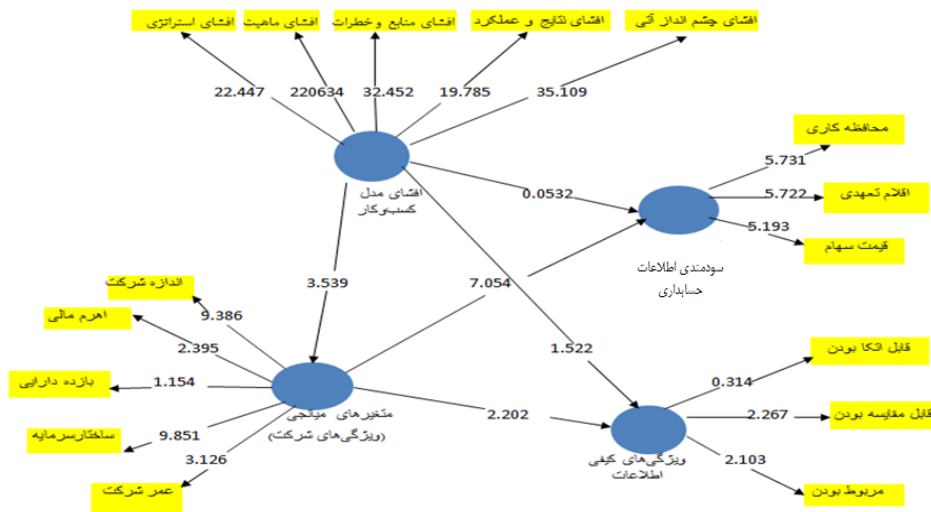
جدول ۹. آزمون تی ضرایب رگرسیونی اثرات مستقیم و غیرمستقیم

متغیر	ضرایب مسیر	میانگین ضرایب مسیر	۱. استاندارد	آماره t	سطح معنی داری
افشای مدل کسب و کار < سودمندی اطلاعات	۰/۰۲۳	۰/۰۵۱	۰/۰۴۳	۱/۱۱۲	۰/۲۶۲
افشای مدل کسب و کار -> متغیرهای میانجی	۰/۱۱۳	۰/۱۲۱	۰/۰۳۲	۳/۵۳۹	۰/۰۰۰
افشای مدل کسب و کار -> ویژگی‌های کیفی	۰/۰۸۴	۰/۰۶۸	۰/۰۵۵	۱/۳۴۶	۰/۱۷۹
متغیرهای میانجی -> سودمندی اطلاعات	۰/۲۲۴	۰/۲۳۶	۰/۰۳۲	۷/۰۵۴	۰/۰۰۰
متغیرهای میانجی -> ویژگی‌های کیفی	-/۰۸۶	-/۰۰۹۷	۰/۰۳۹	۲/۲۰۲	۰/۰۲۸
آزمون تی ضرایب رگرسیونی اثرات غیر مستقیم					
افشای مدل کسب و کار -> متغیرهای میانجی -> سودمندی	۰/۲۵	۰/۰۲۵۷	۰/۰۰۸	۳/۱۲	۰/۰۱
افشای مدل کسب و کار -> متغیرهای میانجی -> ویژگی‌های کیفی	-/۰۱	-/۰۱	۰/۰۰۶	۱/۶۹	۰/۰۹

برازش مدل



شکل ۱. برازش مدل پژوهش (ضرایب مسیر)



شکل ۲. برازش مدل پژوهش (آزمون t ضرایب مسیر)

تعیین شدت تاثیر میانجی

جهت تعیین شدت تاثیر متغیر میانجی از آماره VAF استفاده می‌گردد. مقدار این آماره بین عدد ۰ و ۱ می‌باشد. هر مقدار شاخص VAF به عدد یک نزدیکتر باشد، بیانگر تاثیر قویتر متغیر میانجی می‌باشد. این شاخص نسبت تاثیر غیرمستقیم بر اثر کل را اندازه‌گیری می‌نماید.

جدول ۱۰. مقدار VAF مسیرهای مدل

میزان تاثیر غیر مستقیم	VAF	مسیر
۶۴/۷ درصد از اثر افشای داوطلبانه مدل کسب و کار بر سودمندی اطلاعات حسابداری از طریق ویژگی‌های شرکت تبیین می‌شود.	۰/۶۴۷	مسیر اول: افشای داوطلبانه، ویژگی‌های شرکت (میانجی) و سودمندی اطلاعات حسابداری.
۲۵/۶ درصد از اثر افشای داوطلبانه مدل کسب و کار بر خصوصیات کیفی اطلاعات از طریق ویژگی‌های شرکت تبیین می‌شود.	۰/۲۵۶	مسیر دوم: افشای داوطلبانه مدل کسب و کار، ویژگی‌های شرکت و خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

پژوهش حاضر به بررسی تبیین اثر افشای یکپارچه مدل‌های کسب و کار بر خصوصیات کیفی و سودمندی اطلاعات حسابداری با توجه به برخی ویژگی‌های شرکت پرداخته‌است. نتایج

پژوهش حاکی از عدم وجود رابطه مستقیم معنادار بین افشای یکپارچه مدل‌های کسب و کار بر خصوصیات کیفی و سودمندی اطلاعات حسابداری می‌باشد. شرایط بازار ایران و فاصله روزافزون قیمت‌های جاری با مبنای بهای تمام شده تاریخی صورت‌های مالی و اطلاعات حسابداری می‌تواند از دلایل عدم وجود رابطه معنادار مستقیم باشد. همچنین نحوه افشای مدل کسب و کار شرکت‌ها با قابلیت کاربردپذیری پایین (در حال حاضر) به دلیل عدم وجود گزارشگری مالی مبتنی بر مدل کسب و کار یکی دیگر از دلایل عدم وجود ارتباط معنادار تلقی می‌گردد. یافته‌های پژوهشگرانی مانند حکمت والرویی (۲۰۲۰) نیز حاکی از عدم وجود ارتباط قابل توجه بین مدل‌های کسب و کار و ویژگی‌های اطلاعات حسابداری می‌باشد. در حالی که نتایج پژوهش میلی‌نی و ال عین (۲۰۲۰) نشان داده‌است که افشای یکپارچه مدل‌های کسب و کار بر سودمندی اطلاعات حسابداری تاثیر مستقیم دارد، نتایج پژوهش مذکور حاکی از تاثیر مثبت محافظه‌کاری و قیمت‌سهم و همچنین اثر منفی اقلام تعهدی بر افشای یکپارچه مدل‌های کسب و کار بوده‌است که تفاوت نتایج این پژوهش با پژوهش حاضر ممکن است به دلیل شرایط محیطی حاکم بر اقتصاد شرکتهای بورس اوراق بهادار ایران باشد. براساس نتایج پژوهش‌های مانند ساسانی و قنبرزاده (۱۳۹۹) موفقیت یا شکست یک مدل کسب و کار می‌تواند ناشی از الگوی باشد که برای آن در نظر گرفته شده‌است. همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن است که متغیرهای میانجی شامل اندازه، بازدهی، عمر، اهرم مالی و ساختار سرمایه شرکت بر خصوصیات کیفی و سودمندی اطلاعات حسابداری تاثیر معناداری دارد.

نتایج پژوهش حاضر بیانگر تاثیر غیرمستقیم و مثبت افشای یکپارچه مدل‌های کسب و کار بر سودمندی اطلاعات حسابداری می‌باشد. به عبارتی افشای یکپارچه مدل‌های کسب و کار با توجه به اندازه شرکت، ساختار سرمایه، میزان بازدهی‌داری‌ها، عمر شرکت، سودمندی اطلاعات حسابداری را افزایش می‌دهد. نتایج پژوهش میلی‌گی و ال عین (۲۰۲۰) نیز بیانگر وجود رابطه مثبت و معنادار بین افشای یکپارچه مدل کسب و کار و سودمندی اطلاعات حسابداری بوده‌است. یافته‌های پژوهش با دیدگاه استانداردهای حسابداری ایران (نظریه عملیات جاری) مبنی بر دو بخش عملیاتی و غیر عملیاتی جریان‌های درآمدی منطبق می‌باشد. لذا در راستای پیاده سازی

موثر مدل کسب و کار باید به نقش، اهمیت و میزان تاثیر (وزن)، متغیرهای شرکت توجه ویژه گردد. همچنین بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر، افشای یکپارچه مدل کسب و کار شرکت‌ها بصورت غیرمستقیم تاثیر منفی و معنی‌داری بر خصوصیات کیفی اطلاعات حسابداری دارد. همسو با پژوهش ستایش و همکاران (۱۳۹۸)؛ هدف افشای مدل کسب و کار شرکت‌ها ارائه اطلاعات مفید در تصمیم‌گیری برای استفاده‌کننده‌گان است، لذا صرفاً ارائه اطلاعات شرکت‌ها در قالب گزارشگری مالی سنتی حسابداری ممکن است در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران از اهمیت گذشته برخوردار نباشد. ستایش و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود با عنوان ارائه چارچوبی برای کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه در ایران بیان کردند که ضرورت وجود گزارشگری از جهت توسعه شفافیت محیط اقتصادی شرکت‌ها و تصمیم‌گیری بهتر مدیران و سرمایه‌گذاران، غیرقابل انکار است. لذا نتایج پژوهش حاضر نیز مشابه پژوهش مذکور بیانگر نیاز به ارائه و افشای مدل‌های کسب و کار در گزارشگری مالی نوین می‌باشد.

با توجه به ماهیت و ابعاد مولفه‌های افشای مدل کسب و کار بر اساس شاخص (IASB) و استخراج داده‌ها بر اساس تحلیل محتوای گزارشات هیات مدیره شرکت‌ها و از طرفی برداشت‌ها و دیدگاه‌های متفاوت شرکت‌ها مبتنی بر تصمیمات سیاسی، افشای اطلاعات دقیق از ماهیت فعالیت شرکت در گزارشات هیات مدیره را با محدودیت مواجه نموده است.

با توجه به تلاش روز افزون پژوهشگران جهت رفع کمبودهای گزارشگری مالی در تحقیقات حوزه حسابداری و مدیریت با استفاده از مدل کسب و کار (BM)، پیشنهاد می‌گردد افشای مدل‌های کسب و کار در قالب الگوی بومی ارائه و تبیین گردد. از آنجایی که گزارش‌های مالی سنتی فعلی به تنهایی اطلاعات جامعی از کلیت و ماهیت فعالیت شرکت‌ها را ارائه نمی‌نمایند، لذا پیشنهاد می‌گردد شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران در راستای ارتقای کیفیت گزارشات مالی خود به موضوع افشای مدل‌های کسب و کار توجه نمایند. همچنین با توجه به تاکید سازمان‌های حرفه‌ای حسابداری مانند شورای گزارشگری مالی بریتانیا، گروه مشاوره گزارشگری مالی اروپا و هیات تدوین استانداردهای بین‌المللی بر افشای اطلاعات مدل کسب و کار شرکت‌ها و شکل‌گیری تفکر جهانی در تدوین استانداردهای گزارشگری مبنی بر

مدل کسب‌وکار در مجامع حرفه‌ای، پیشنهاد می‌گردد از طرف نهادهای قانون‌گذار و نظارتی مانند سازمان بورس اوراق بهادار ایران، سازمان حسابرسی و ... جهت افزایش افق برد اندیشه خبرگان حرفه و همچنین آشنایی و آموزش شرکت‌ها با مفهوم گزارشگری مدل کسب‌وکار گام‌های موثری برداشته شود.

منابع

- ابوالفتحی، حسن؛ نوراله زاده، نوروز؛ جعفری، سیده محبوبه؛ خسروی، نگار (۱۴۰۰). بررسی پیامدهای اقتصادی کیفیت گزارشگری یکپارچه با توجه به نقش ویژگی‌های شرکتی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۱(۴۰)، ۲۳۵-۲۶۲.
- اسدی، لیلا؛ واعظ، سیدعلی؛ جرجرزاده، علیرضا؛ کعب‌عمیر، احمد (۱۴۰۰). مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ارزش‌آفرینی نقدی با تاکید بر نقش تعدیلی استراتژی کسب و کار. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۲(۴۳)، ۲۷-۶۸.
- ساسانی، مهران؛ مرادی، محمد؛ قنبرزاده، مجتبی (۱۳۹۹). ارائه الگوی گزارشگری مالی مبتنی بر مدل کسب و کار (BM). *مدیریت بازرگانی*، ۴(۱۲)، ۹۷۶-۱۰۰۵.
- ستایش، محسن؛ مهتری، زینب (۱۳۹۷). چارچوبی برای کلیات مبانی نظری گزارشگری یکپارچه در ایران. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۱(۳۶)، صفحه ۸۵-۱۰۶.
- شورورزی، محمد رضا؛ نیکومرام، هاشم (۱۳۸۹). طراحی و تبیین مدلی برای ارزیابی کیفیت سود با استفاده از خصوصیات کیفی مفاهیم نظری گزارشگری مالی در ایران. *تحقیقات حسابداری. انجمن حسابداری ایران*، ۲(۷)، ۱۱۰-۱۲۷.
- فطرس، محمدحسن؛ بیگی، تورج (۱۳۸۸). الگوهای اندازه‌گیری سرمایه‌فکری با نگاه به بخش خدمات. *پژوهش‌گاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی پرتال جامع انسانی*، ۳(۲۰)، ۱-۷.
- قنبرزاده، مجتبی (۱۴۰۱). کندوکاو تحلیلی در گزارشگری مالی مدل کسب و کار با استفاده از منطق فازی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۱)، ۱۷۳-۲۱۲.
- قنبرزاده، مجتبی (۱۴۰۰). افشای الگوی کسب و کار: رویکرد ذینفع محور برای بهبود محتوای اطلاعاتی گزارشگری مالی. *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۲(۵۵)، ۹۲-۱۱۴.
- قنبرزاده، مجتبی؛ هاشمی دهکردی، سیدجمال؛ وصال، علی (۱۴۰۰). تبیین الگویی برای افشای داوطلبانه اطلاعات مالی و غیرمالی مدل‌های کسب و کار. *چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۴(۳۹)، ۲۰-۶۹.
- کردستانی، غلامرضا؛ حسین، راستگویان (۱۳۹۹). ارتباط افشای مدل کسب و کار با ارزش بازار سهام شرکت. *حسابداری مدیریت*، ۱۳(۴۶)، ۱۷۳-۱۸۵.

- کردستانی، غلامرضا؛ موسویان خلیل آباد، سیدحمیدرضا (۱۳۹۲). رقابت بین سرمایه‌گذاران آگاه برای کسب اطلاعات محرمانه و قیمت‌گذاری و عدم تقارن اطلاعاتی. *فصلنامه مدیریت داری و تامین مالی*، ۲(۳۳) ۱۲۷-۱۴۴.
- مهرآذین، علیرضا؛ عباس نژاد، فاطمه (۱۳۹۲). اثر محافظه‌کاری و افشا بر هزینه سرمایه سهام عادی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۳(۹)، ۹۰-۱۱۰.
- میرمحمدی، زهره؛ تالانه، عبدالرضا (۱۴۰۰). شناسایی سنجه‌های غیرمالی باروش تحلیل تم، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۱)، ۱۶۱-۱۸۰.

References

- Asadi, L; Waez, S; Jarjarzadeh, A; & Kaabamir, A. (2022). Corporate Social Responsibility and Cash Value Creation by Emphasizing the Moderating Role of Business Strategy. *Empirical Research in Accounting*, 12(43), 27-68. (In Persian)
- Barua, A. (2006). Using the FASB'S qualitative characteristics in earning quality measures. <http://etd.lsu.edu>, Working paper, [online], 15, 2013.
- Chen, C. W; Collins, D. W; Kravet, T. D; & Mergenthaler, R. D. (2018). Financial statement comparability and the efficiency of acquisition decisions. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 164-202.
- De Franco, G; Kothari, S. P; & Verdi, R. S. (2011). The benefits of financial statement comparability. *Journal of Accounting Research*, 49(4), 895-931.
- Disle, C; Périer, S; Bertrand, F; Gonthier-Besacier, N; and Protin, P.H. (2016). Business Model and Financial Reporting: How has the Concept Been Integrated into the IFRS Framework? *Comptabilité Contrôle Audit*, 22(1), 85-119.
- EFRAG, 'Getting a better Conceptual Framework-The asset/liability approach: http://www.efrag.org/files/Conceptual%20Framework%202013/130911_CF_Bulletin_Asset-Liability_-_final.pdf. 2013b
- Fitras, M. H. & B. Toraj (2008). Intellectual capital measurement models with a view to the service sector. *Research Institute of Humanities and Cultural Studies, Comprehensive Human Portal*, 3(20), 1-7. (In Persian)
- FRC, (2016) Lab project report: Business model reporting, England, Financial Reporting Council.
- Habib, A; Hasan, M. M; & AlHadi, A. (2017). Financial statement comparability and corporate cash holdings. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 13(3), 304-321.
- Hikmat H. Hassana, Yasser A. AL-Rawib, Satam S. Husseinc, a,bUniversity of Anbar, cUniversity of Tikrit, The Effect of Business Model and Strict Accounting Uniformity on Qualitative Characteristics of Accounting Information: *International Journal of Innovation, Creativity and Change*. www.ijicc.net, 14(2), 127-134. (2020).

- IASB (2010) Management commentary, practice statement .London: *International Accounting Standards Board*.
- IIRC, (2013) Business Model Background Paper For IR, Britani, IIRC.
- IIRC, (2011). *Towards Integrated Reporting: Communicating Value in the 21st Century*. London: International Integrated Reporting Council.
- IIRC, (2013a). *Consultation draft of the international <IR> framework*. London: International Integrated Report Council.
- Jones, Richard C. (2014) " Considering an Entity's Business Model in Financial Reporting" *Austin Journal of Accounting Audit and Finance Management*,1(1), 1-5.
- Kılıç, M. and Kuzey, C. (2018), "Assessing current company reports according to the IIRC integrated reporting framework", *Meditari Accountancy Research*, (26) 2, 305-333. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2017-0138>
- Kurdestani, Gh; & Hossein, R. (2019). The relationship between business model disclosure and the company's stock market value. *Management Accounting*, 13(46), 173-185. (In Persian)
- Kurdestani, Gh; & Mousavian Khalilabad, S. H. (2012). Competition among knowledgeable investors to obtain confidential information and pricing and information asymmetry. *Quarterly Journal of Management and Financing*, 2(33), 127-144. (In Persian)
- Lee, K. W; & Yeo, G, H. H. (2016). The association between integrated reporting and firm valuation. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 47(4), 1221-1250.
- Leisenring, J; Linsmeier, T; Schipper, k; & Trott, E. (2012). Business-model (intent)-based accounting. *Accounting and Business Research*, 42(3), 329-344.
- Lennard, Andrew (2007) "Stewardship and the Objectives of Financial Statements: A Comment on IASB's Preliminary Views on an Improved Conceptual Framework for Financial Reporting: The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision-Useful Financial Reporting Information" *Accounting in Europe*, 1,(4), 51-66.
- Macias, H. A; & Farfan, Lievano, A. (2017). Integrated reporting as a strategy for firm growth: multiple case study in Colom bia. *Meditari Accountancy Research*, 25(4), 605-628.
- Mehrazin, A; & Abbas, N. F. (2012). The effect of conservatism and disclosure on the cost of capital of common stock. *Experimental Accounting Research*, 3(9), 90-110. (In Persian)
- Melegy, M; & Alain, A. (2020). Measuring the effect of disclosure quality of integrated business reporting on the predictive power of accounting information and firm value. *Management Science Letters* , 10(6), 1377-1388.
- Michaïlesco, C. (2009). Qualité de l'information comptable. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit* (Ed, Colasse, B.). Paris: Economica, 1219-1229.

- Michalak, Jan, Rimmel, Gunnar, Beusch, Peter & Jonall, Kristina (2017) "Business Model Disclosures " *Journal of Business Models*, 1(5), 51-73.
- Mirmohammadi, Z; & Talaneh, A. (2021). Identification of Nonfinancial Measures through Thematic Analysis Identifying Non-Financial Measures Based on Thematic Analysis Method. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 161-180. (In Persian)
- Osterwalder, A; Pigneur, Y; & Tucci, C. L. (2005). Clarifying Business Models: Origins, Present and Future of the Concept. *Communications of the Association for Information Systems, Lausanne*, 16, 1-25.
- Qanbarzadeh, M. H; Dehkordi, S. J; & Vasal, A. (1400). Explaining a model for voluntary disclosure of financial and non-financial information of business models. *Accounting and Management Perspectives*, 4(39), 20-69. (In Persian)
- Qanbarzadeh, M. (2021). Business model disclosure: a stakeholder-oriented approach to improve the information content of financial reporting. *New research approaches in management and accounting*, 2 (55), 114-92. (In Persian)
- Qanbarzadeh, Mojtabi (2022). Analytical exploration of business model financial reporting using fuzzy logic. *Accounting and Auditing Reviews*, 29(1), 173-212. (In Persian)
- Scarpellini, S.(2022), Department of Accounting and Finance, CIRCE Research Institute, University of Zaragoza, Faculty of Economics and Business, Gran Vía, 2, ES- 50005 Zaragoza, Spain. Email: sabina@unizar.es.
- Sassani, M; Moradi, M; & Qanbarzadeh, M. (2019). Providing financial reporting model based on business model (BM). *Business Management*, 4(12), 976-1005. (In Persian)
- Satish, M; & Mahtari, Z. (2017). A framework for general theoretical foundations of integrated reporting in Iran. *Financial Accounting Research*, 11(36), 106-85. (In Persian)
- Shiva Kumar, L(2013). 'The role of financial reporting in contracting', *Accounting and Business Research*, (43) 4, 125-147.
- Shurvarzi, M. R; & N. Hashem (1389). Designing and explaining a model to evaluate the quality of profit using the qualitative characteristics of the theoretical concepts of financial reporting in Iran. *Accounting research. Iranian Accounting Association*, 2(7), 110-127. (In Persian)
- Singleton Green, B. (2014). Should financial reporting reflect firms' business models? What accounting can learn from the economic theory of the firm. *Journal of Management & Governance*, 18(3), 697-706.
- Singleton-Green, Brian (2012) "Should financial reporting reflect firms' business models? What accounting can learn from the economic theory of the firm, *Journal of Management & governance*, 3(18), 697-706.
- Teece, D.J. (2010). Business Models, Business Strategy and Innovation. *Long Range Planning*, 43, 172-194.
- Wu, W. W. (2010). Linking Bayesian networks and PLS path modeling for causal analysis. *Expert Systems with Applications*, 37(1), 134-139.

- Zaini, S; Sharma, U; Samkin, G; & Davey, H. (2020). Impact of ownership structure on the level of voluntary disclosure: a study of listed family-controlled companies in Malaysia. *Accounting Forum*, 44(1), 1-34.
- Zhong, Y; & Li, W. (2017). accounting conservatism: *A literature review. Australian Accounting Review*, 27(2), 195-213.
- Zhou, S; Simnett, R; & Green, W. (2017). Does integrated reporting matter to the capital market? *Abacus*, 53(1), 94-132.

COPYRIGHTS



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

طراحی مدل آنفلانزای شغلی در حرفه حسابرسی با استفاده از رویکرد ساختاری تفسیری^۱

مسعود طاهری نیا^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۱/۲۹

مقاله پژوهشی

چکیده

آنفلانزای شغلی، به کلیه عواملی همچون استرس شغلی، کار بیش از حد، فشار زمانی که تعادل شغلی فرد را برهم می‌زند و به میزان قابل توجهی عملکرد وی را کاهش می‌دهد، اشاره دارد. هدف پژوهش حاضر طراحی مدل آنفلانزای شغلی در حرفه حسابرسی با استفاده از رویکرد ساختاری تفسیری است. این پژوهش بر پایه پژوهش‌های ترکیبی و به صورت کیفی و کمی صورت پذیرفته است که جامعه آماری آن در بخش کیفی و کمی شامل ۲۷ نفر از مدیران و خبرگان در حرفه حسابرسی است که نظرات آن‌ها با بهره‌گیری از مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته، پرسشنامه و با استفاده از نرم‌افزار اطلس تی، روش کدگذاری و رویکرد مدلسازی ساختاری تفسیری مورد ارزیابی قرار گرفت. نتایج پژوهش دربرگیرنده شانزده شاخص آنفلانزای شغلی که در چهار سطح و در قالب مدل نهایی تشریح شده است. نتایج پژوهش می‌تواند شناخت بهتری از پدیده آنفلانزای شغلی ارائه دهد و با کمک آن مدیران می‌توانند حد الامکان با سازوکارهای مناسب عوامل استراس زای شغلی را کاهش دهند تا از نتایج منفی فردی و سازمانی جلوگیری نمایند.

واژه های کلیدی: آنفلانزای شغلی، حرفه حسابرسی، رویکرد ساختاری تفسیری.

طبقه بندی موضوعی: Z13, M42, C83, C88

مقدمه

پیچیده‌تر شدن شرایط اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی جامعه و مشکلات شغلی در محیط‌های کاری، تهدیدات جدی و هزینه‌های سرسام‌آوری را بر پیکره سازمان تحمیل می‌کنند (رشیدیان و نژادایرانی، ۱۳۹۴: ۱۱۴). این مسائل می‌توانند به شکل‌ها و طرق مختلف ظاهر شوند و هر کدام از زوایای سلامت جسمی و رفتاری نیروی کار را تحت‌الشعاع قرار می‌دهند (لی^۱ و همکاران، ۲۰۱۹: ۲). از طرفی، بدیهی است حرکت در جهت نیل به اهداف سازمانی و در نهایت ارتقاء قابلیت سازمان در کسب مزیت رقابتی در گرو نگاه ریزبینانه و تخصصی مدیران به شناسایی و رفع تنش‌ها و چالش‌های محیط کاری منابع انسانی در سازمان است (کلینگ‌برگ^۲ و همکاران، ۲۰۱۹: ۵۷۰). طی سالیان اخیر توجه و علاقمندی بسیاری از محققان و مدیران سازمان خود گواهی بر صدق این ادعاست که نیروی انسانی قدرت مهمی برای توسعه و بالندگی سازمان و حتی کشور محسوب می‌شود. به این ترتیب، عوامل متعددی می‌توانند عملکرد و بازده این سرمایه‌گران‌بها را پایین بکشند. بر این اساس، یکی از آفت‌های تحلیل‌کننده فعالیت کارکنان، استرس و فشار روانی در سازمان‌هاست (کورتنی و فلان^۳، ۲۰۱۹: ۵۴۳). می‌توان با اطمینان خاطر اذعان داشت که استرس کاری یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های سازمان‌های کنونی است. چرا که قرن بیست و یکم را با وجود پیشرفت‌ها و تحولات گسترده در عرصه‌های مختلف، قرن استرس نام‌گذاری شده است (آیاز و درمیر^۴، ۲۰۱۹: ۴۱۷). در اقتصاد دانش محور عصر حاضر از استرس به عنوان آنفلانزای شغلی^۵ یاد می‌کنند. آنفلانزای شغلی، یعنی کلیه عواملی که تعادل شغلی فرد را برهم می‌زنند و به میزان قابل توجهی عملکرد وی را کاهش می‌دهد (ژولانژاد و بخردی‌نصب، ۱۳۹۸: ۷۷).

در واقع، عواملی همچون استرس شغلی، کار بیش از حد، فشار زمانی و ... می‌توانند منجر به ایجاد آنفلانزای شغلی شوند و اثرات منفی مخربی بر رفتار، جسم و آگاهی فرد در محیط کار داشته باشد (لی و همکاران، ۲۰۱۹: ۵). یکی از مسائل جدی برای کارکنان استرس و تنش‌های ناشی از آن در محیط کاری است که در سالیان اخیر تحقیقات زیادی پیرامون آن صورت گرفته است. تا زمانی که، نیازهای شغلی افراد با قابلیت‌ها و توانایی‌های فرد در تضاد باشد؛ استرس در محیط کار، بعنوان پاسخی عاطفی و فیزیکی، رخ خواهد داد (تور^۶ و همکاران، ۲۰۱۸: ۳).

1. Li
2. Klingberg
3. Courtney & Phelan.
4. Ayaz & Dermir
5. Occupational Flu
6. Torr

اصطلاح آنفلانزای شغلی به استرس و فشارهای روانی اشاره دارد که بیشتر شاغلین در محیط کار با آن مواجه‌اند. تحت سازوکارهای رقابتی بازار، تمامی حرفه‌ها از جمله حرفه حسابرسی، پزشکان، وکلا و مدیران، دارای درجاتی از استرس کاری می‌باشند. حرفه‌ها به عنوان گروه‌های سازمان یافته‌ای که توانایی استقلال از سازمان را دارند، مفهوم سازی می‌شوند (صدیقی و همکاران، ۱۴۰۱: ۲). در واقع، مبتلا شدن افراد در مشاغل حرفه‌ای به آنفلانزای شغلی به حدی است که این پدیده به عنوان جزئی از زندگی افراد حرفه‌ای پذیرش نسبی یافته است (ژولانزاد و بخردی‌نصب، ۱۳۹۸: ۷۸).

حرفه حسابرسی یکی از مشاغل مهم و حیاتی در هر جامعه و سازمانی محسوب می‌شود که عملکرد آن تا حد قابل توجهی عملکرد و برنامه‌های سازمان را تحت‌الاشعاع قرار می‌دهد. به عبارتی به عنوان جزئی از سیستم نظارتی با معضل آثار تخلف و فساد دست و پنجه نرم می‌کند (یادگاری و همکاران، ۱۴۰۱: ۲۰۱). بدیهی است که حسابرسان با بررسی صورت‌های مالی، اسناد و مدارک موقعیت و شرایط سازمان را برای ذی‌نفعان بازگو می‌کنند. در حقیقت ادعاهای مدیران را با معیارهای از پیش تعیین شده بدون هیچگونه سوگیری انجام می‌دهند و این کار نشان دهنده آن است که سازمان در کسب اهداف از پیش تعیین تا چه میزان موفق عمل نموده است. با این اوصاف، چیره شدن تنش‌های شغلی همچون استرس، فشارهای روحی و روانی که از آن می‌توان به آنفلانزای شغلی یاد کرد می‌تواند این وظیفه خطیر را به چالش بکشد. از سوی دیگر عدم تحقیقات انجام شده در خصوص آنفلانزای شغلی توجه دیگری در انجام پژوهش حاضر است. بنابراین، وجود استرس و عوامل تشدید کننده آن یا به عبارتی شکل‌گیری پدیده آنفلانزای شغلی می‌تواند خسارات جبران‌ناپذیری بر پیکره سازمان تحمیل نماید. از این رو، پژوهش حاضر سعی دارد با طراحی مدل آنفلانزای شغلی در حرفه حسابرسی با استفاده از رویکرد ساختاری تفسیری شناخت بهتری از آن ارائه نماید.

مروری بر ادبیات و پیشینه پژوهش

استرس در محیط کار منبع اصلی آنفلانزای شغلی تلقی می‌گردد. استرس‌هایی که موجب فشار می‌شوند و در درازمدت می‌تواند از نظر احساسی، روحی، فیزیولوژیکی و رفتاری بر فرد تأثیر بگذارد (جاکوبس^۱، ۲۰۱۹: ۶). در تعریفی دیگر، مکی رایان و هاروی (۲۰۱۱)، بیان می‌کند که آنفلانزای شغلی یک وضعیت ذهنی و فیزیکی است که منجر به نتایج منفی فردی

و سازمانی می‌شود. در واقع، وی استرس در محیط کار را یکی از جدی‌ترین مسائل کارکنان عنوان می‌کند (بهشتی فر و نظریان^۱، ۲۰۱۳: ۶۵۱).

در جدول یک، برخی از تعاریف آنفلانزای شغلی ارائه شده است. بدیهی است که آنفلانزای شغلی حاصل مجموعه‌ای از عوامل است که تفکیک آنها از یکدیگر و یافتن ارتباط میزان آنفلانزای افراد با یک عامل خاص یا یک مجموعه عوامل مشخص، ممکن است به راحتی امکان‌پذیر نباشد (ژولانژاد و بخردی‌نصب، ۱۳۹۸: ۷۹).

جدول ۱. تعاریف آنفلانزای شغلی

ردیف	تعاریف	منبع
۱	کاهش توان و انرژی فرد در انجام وظایف و مسئولیت‌ها	(حسارد ^۲ و همکاران، ۲۰۱۸: ۵۵؛ میرمهدی و جعفری، ۱۴۰۰: ۳۴)
۲	وارد کردن آسیب‌ها و ضربات روحی به پیکرهٔ فرد	(تسای ^۳ و همکاران، ۲۰۰۹: ۴۴۵)
۳	تقلیل تولید و بهره‌وری فردی	(نیوتان ^۴ ، ۲۰۱۴: ۹۱)
۴	بروز اختلالات اضطرابی همچون استرس و عدم تعادل روانی	(ریچاردسون ^۵ ، ۲۰۱۷: ۴۲۴)
۵	کاهش قابلیت انطباق‌پذیری فرد در هنگام مواجهه با چالش‌ها و مسائل	(سالیناس و وب ^۶ ، ۲۰۱۸)

همانگونه که قبلاً گفته شد، آنفلانزای شغلی حاصل مجموعه‌ای از عوامل است که تشدید هر کدام منجر آسیب‌دیدگی فرد در محیط کاری می‌شود. بنابراین، هر کدام از این عوامل در ادامه به طور مختصر تشریح می‌شود.

کار بیش از حد^۷: کار بیش از حد به زمانی که انتظارات از نقش کارکنان بیش از منابع و یا زمانی است که برای انجام مسئولیت تعیین شده است (احسان و علی^۸، ۲۰۱۹: ۳۸). در واقع، کار بیش از حد یعنی کار کردن بیشتر از حد معمول که این امر توان و قابلیت فرد را کاهش می‌دهد. آمالو و آچه (۲۰۱۲)، بیان می‌کنند که کار بیش از حد می‌تواند کمی (فرد دارای وظایف بیش

1. Beheshtifar & Nazarian
2. Hassard
3. Tsai
4. Newton
5. Richardson
6. Salinas & Webb
7. Work Overload
8. Ehsan & Ali

از حد برای انجام یا زمان اندک برای انجام وظایف) و یا کیفی (فرد باور کند که توانایی انجام کارهایش را ندارد) باشد (جان^۱ و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۹۷).

تضاد نقش^۲: زمانی که کارکنان در تعامل هستند، ناسازگاری و تضاد اجتناب‌ناپذیر است. تضاد نقش، هنگامی رخ می‌دهد که الزامات شغلی با پذیرش مجموعه دیگری از الزامات شغلی، مغایرت داشته و یا به کلی ناممکن است (خلیفه سلطانی و براری، ۱۳۹۴: ۳۶). تضاد نقش یعنی تضاد میان نیازها و اهداف فرد یا گروه. این تعارضات می‌توانند در هر زمان و مکانی رخ دهند و اغلب اجتناب از آنها امکان‌پذیر نیست (سارانانی^۳، ۲۰۱۵: ۳).

ابهام نقش^۴: به عدم اطمینان در مورد اینکه چه کسی مسئول انجام کار یا وظیفه است؛ اشاره دارد. ابهام و تعارض نقش بعنوان نمونه‌هایی از فشار زوایای روانی محسوب می‌گردند که از پیامدهای منفی محیط شغلی استرس‌زا برای کارکنان می‌باشند (رضایی و همکاران، ۱۳۹۳: ۶۳). بر طبق دیدگاه فیشر (۲۰۰۱)، ابهام نقش هنگامی که مدیر اطلاعات مفید و باارزش را در اختیار فرد برای انجام اثربخش وظایفش قرار ندهد؛ رخ می‌دهد (پالومینو و فرزاتی^۵، ۲۰۱۶: ۱۶۹).

فشار زمانی^۶: چو و اسپایرز (۲۰۰۱)، معتقد است که زمانی که فرد از لحاظ ذهنی احساس کند که برای انجام و یا تکمیل وظایف خود با کمبود زمان مواجه است. در واقع، فشار زمانی نشان‌دهنده این است که فرد باور کند که مقدار زمان در دسترس از مقدار مورد نیاز برای انجام یک کار کمتر است (اوردونز^۷ و همکاران، ۲۰۱۶: ۵۲۷).

استرس کاری^۸: استرس کاری، فرآیندی تدریجی است که در صورت عدم توازن دانش و توانایی افراد در محیط کاری رخ می‌دهد (فورتس^۹ و همکاران، ۲۰۲۱: ۹). لکا و همکاران (۲۰۰۳)، استرس کاری را عاملی مهم در مشکلات اجتماعی و انگیزشی فرد می‌شود و میل و اشتیاق وی در انجام وظایف را به شدت کاهش می‌دهد (مک‌کورمک^{۱۰} و همکاران، ۲۰۱۸: ۸).

1. John
2. Role Conflict
3. Saranani
4. Role Ambiguity
5. Palomino & Frezatti
6. Quick and Henderson
7. Ordonez
8. Job Steress
9. Fortes
10. McCormac

تعارض کار و خانواده^۱: این نوع از تعارض، در دنیای امروز به عنوان عاملی مهم برای ایجاد استرس شناخته شده و بسیاری از افراد آن را تجربه می کنند (عیسی مراد و خلیلی صدرآباد، ۱۳۹۶: ۱۱۷). از آنجا که کارکنان هنگام برآورده کردن هم زمان نقش های کاری و خانواده دچار تعارض می شوند، این تعارضات اثرات منفی زیادی بر افراد می گذارد (میرمهدی و جعفری، ۱۴۰۰: ۳۹).

فشار اثرات اجتماعی^۲: فشار اجتماعی، بعنوان فشار سازمانی ناشی از نفوذ افراد روی یکدیگر تعریف می شود (تاکی و همکاران، ۱۳۹۹: ۹۴). غنائی و همکاران (۲۰۱۵)، بیان می کنند که فشار اجتماعی به دو طریق می تواند بر عملکرد کارکنان از جمله حسابرسان اثرگذار باشد؛ اول فشار اطاعت^۳ (تمکین) و دوم فشار انطباق^۴ (سازگاری). فشار اطاعت، از دستورالعمل هایی که توسط افرادی که دارای قدرت و نفوذ هستند، نشأت گرفته و رفتار زیردستان را تحت تأثیر قرار می دهد. از طرفی، فشار انطباق، به تأثیرپذیری بر همدیگر در سازمان اشاره دارد که ناشی از رفتار اعضای سازمان است (جوهری^۵ و همکاران، ۲۰۱۹: ۹۵).

فرهنگ و جو سازمانی^۶: فرهنگ به طور ناخودآگاه بر نحوه اجرایی و طراحی سیستم های اطلاعاتی و مسائل کاری سازمان تأثیرگذار است (بنائی خلیل آباد و پورزمانی، ۱۳۹۶: ۱۷۸). در سازمان ها از فرهنگ سازمانی به عنوان مسئله نرم یاد می شود که ارزیابی و نظارت آن بسیار دشوار است (رحمانی و بحیرایی، ۱۳۹۶: ۱۸۱). سازگاری با فرهنگ محیط کار، می تواند از ابعاد مختلف، امری استرس زا محسوب شود. فرد برای آنکه بتواند خود را با گزینه های مختلف فرهنگ سازمان از جمله: الگوهای ارتباطی، رعایت سلسله مراتب سازمانی، ارزش های اخلاقی، پایبندی به قوانین و مقررات سازمانی، الگوهای رفتاری و ... وفق دهد، ملزم به رعایت خط مشی - های از پیش تعیین شده ای می شود که خواه و ناخواه فرد به سمت استرس، تنش و در نتیجه آنفلانزای شغلی سوق می دهد (منگا^۷ و همکاران، ۲۰۱۵: ۵).

ژولانژاد و بخردی نصب (۱۳۹۸)، در پژوهشی با هدف بررسی تأثیر آنفلانزای شغلی بر کیفیت حسابرسی دریافتند که در سطح خطای ۰/۵ درصد آنفلانزای شغلی بر کیفیت حسابرسی تأثیر

1. Work Family Conflict
2. Social Influence Pressure
3. Obedience Pressure
4. Conformity Pressure
5. Johari
6. Organizational Culture
7. Monga

معکوس و معناداری دارد. همچنین، اذعان داشتند که این رابطه در حساب‌برسان دارای گرایش مذهبی کمتر به نسبت گرایش مذهبی بیشتر تشدید می‌یابد. جاکوبس (۲۰۱۹)، در پژوهش خود نشان داد استرس کاری باعث آنفلانزای شغلی می‌شود و این امر می‌تواند فرد را از لحاظ روحی، رفتاری و فیزیولوژیکی تحت تأثیر قرار دهد. شاکلتون (۲۰۲۱)، نیز در مطالعه‌ای با اشاره به این موضوع که استرس شغلی، با از دست دادن بهره‌وری شغلی افراد، هزینه‌های هنگفتی را به سازمان و سپس جامعه، به بار خواهد آورد، اظهار داشتند که با استفاده از مدل‌های روان‌سنجی استرس شغلی، می‌توان از پیشرفت این موضوع در بین کارکنان جلوگیری نموده و عملکرد محیط کار را بهبود بخشید. شیرکو و همکاران (۱۳۹۵)، نیز با انجام مطالعه‌ای به این نتیجه دست یافتند که هرگونه اختلال و سوگیری روانشناختی در کارکنان حسابرسی بر فعالیت و کار حرفه‌ای آنان تأثیر منفی خواهد گذاشت. در مطالعه‌ای دیگر، حسن و توما (۲۰۱۹)، نشان دادند که آنفلانزای شغلی می‌تواند متأثر از عوامل مختلفی باشد. آنها در پژوهش خود بیان داشتند که ساعت کاری نامنظم، درگیری با دیگر همکاران، انتظارات بالای شغلی و وظایف سنگین در بروز پدیده آنفلانزای شغلی بسیار تأثیر گذارند. نتایج پژوهش جوهری و همکاران (۲۰۱۹)، نشان داد که هیچ ارتباط معناداری در خصوص کار بیش از حد و عملکرد شغلی حساب‌برسان وجود ندارد. با این وجود، مطالعه آنها گویای آن بود که عامل فشار زمان رابطه مثبت و معناداری بر عملکرد شغلی حساب‌برسان دارد. از طرفی، در پژوهش آنها فشار اثرات اجتماعی رابطه معنادار منفی بر عملکرد شغلی حساب‌برسان دارد. کردی و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهش خود بیان داشتند که فشارها و تنش‌های ناشی از آنفلانزای شغلی با عملکرد کارکنان رابطه منفی و معناداری دارد. به عبارتی آنها معتقد بودند که با افزایش تنش‌ها توان و عملکرد فرد بطور چشم‌گیری کاهش می‌یابد. کیم و همکاران (۲۰۱۸)، با انجام پژوهشی نشان دادند که استرس‌های ناشی از کار بیش از حد تمایل به ترک خدمت کارکنان را افزایش می‌دهد. در واقع، وجود این تنش‌ها باعث می‌شود فرد برای خروج از سازمان بیشتر تلاش کند. دراگ و همکاران (۲۰۲۱)، در پژوهشی به این نتیجه دست یافتند که تنش‌های اینچنینی در محیط‌های کاری، پیامدهایی نظیر خستگی، عدم رضایت از زندگی شغلی و خانوادگی، فرسودگی شغلی و در نهایت بخطر افتادن سلامت عمومی افراد خواهد شد. نتایج تحقیقات بروبرگ و همکاران (۲۰۱۷)، و همچنین پیترس و مسیر (۲۰۱۷)، نیز حکایت از آن دارند که فشارهای زمانی طولانی کیفیت کار حساب‌برسان را به شدت کاهش می‌دهد. کویک و اندرسون (۲۰۱۶)، نیز نشان دادند که آنفلانزای شغلی ضمن کاهش

عملکرد افراد منجر افت بهره‌وری فردی و سازمانی خواهد شد. یافته‌های یان و اکسی (۲۰۱۶)؛ شاه و همکاران (۲۰۱۱) و وانگ و همکاران (۲۰۱۴)، حاکی از آن بود که کار بیش از حد، به عنوان یکی از عوامل تشدیدکننده آنفلانزای شغلی بر عملکرد شغلی حساب‌برسان تأثیر منفی می‌گذارد.

اهمیت استرس و فشارهای روحی و روانی نه فقط به خاطر خسارت‌های اقتصادی آن، بلکه اثرات منفی آن بر جسم و روح کارکنان است که توجه پزشکان، روان‌شناسان، دانشمندان علوم رفتاری و مدیریت را به خود معطوف ساخته است. از طرفی، در اقتصاد بدون حد و مرز نباید به نیازها و مسائل نیروی انسانی بی‌توجه بود، باید پذیرفت که برای حضوری موفق در عرصه بین‌الملل و کسب توان‌سازی با تحولات روزافزون بدون منابع انسانی کارآمد امکان‌پذیر نیست. در عصر حاضر حفظ و ارتقاء سلامت نیروی انسانی در محیط‌های کاری یکی از وظایف خطیر و بزرگ مدیران و برنامه‌ریزان سازمان تلقی می‌گردد. از این‌رو، بروز فشارهای روحی و روانی و تنش‌های شغلی در سازمان ضمن تأثیرگذاری بر توانایی افراد، کاهش کارایی و راندمان آنها می‌تواند انرژی سازمان را در پیش برد اهداف و رسالت خویش از بین ببرد. بنابراین، بی‌توجهی یا عدم‌مدیریت صحیح آنفلانزای شغلی و آسیب‌های روانی آن سازمان را به کام مرگ خواهد کشاند (بروق و بواس^۱، ۲۰۱۹: ۶). مطالعات نشان می‌دهد که مسائل استرس کاری و تجربه آن توسط کارکنان در بسیاری از گروه‌های کاری روز به روز افزایش می‌یابد. حرفه حسابرسی یکی از ارکان مهم در حرفه مالی محسوب می‌شود که با انجام وظایفی همچون کشف تقلب و کارهای غیرقانونی مدیران و کارکنان، اطمینان از رعایت حقوق صاحبان سهام به تساوی، صحت اطلاعات ارائه‌شده از سوی مدیران، اظهارنظر نسبت به درستی صورت‌های مالی و ... خدمات ارزشمندی به ذی‌نفعان خود ارائه می‌دهند. براین اساس، نقش و جایگاه ارزنده حرفه حسابرسی در سازمان و جامعه بر کسی پوشیده نیست. اما، آنچه که از دیرباز و تاکنون؛ حتی با پیشرفت تکنولوژی در حرفه حسابرسی به چشم می‌خورد، مسئله استرس و فشارهای روانی یا همان آنفلانزای شغلی است. به این ترتیب، تدابیر خاصی به منظور اداره کردن و کاهش دادن عوارض ناشی از استرس کاری که به طور مستقیم سلامت جسم و روح کارکنان را به خطر می‌اندازد و به تبع بازدهی فرد و در نتیجه، کل سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ لازم است. براین اساس،

با توجه به اهمیت و ضرورت شناخت آنفلانزای شغلی در راستای کمک به حرفه حسابرسی؛ هنوز تلاش‌های درخور توجهی در این زمینه صورت نگرفته است. لذا، پژوهش حاضر بر آن است تا با استفاده از رویکرد ساختاری - تفسیری مدلی را در جهت آنفلانزای شغلی تدوین نماید.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش با رویکردی ترکیبی و به صورت کیفی و کمی در پارادایم قیاسی استقرایی انجام شده است که از نظر هدف، کاربردی و از حیث ماهیت و روش، توصیفی پیمایشی است. با توجه به پدیده مورد بررسی لازم به ذکر است که پژوهش حاضر دارای رویکردی اکتشافی است. به عبارتی برای افزایش شناخت و آگاهی بیشتر در خصوص آنفلانزای شغلی نیاز به استفاده از تحلیل مضمون (بررسی متون، مقاله، مصاحبه و ...) است که بخش کیفی کار پوشش می‌دهد و از سوی دیگر برای طراحی مدل از رویکرد ساختاری - تفسیری استفاده شده که بخش کمی پژوهش را نشان می‌دهد. چون پژوهش حاضر یک پژوهش ترکیبی است، باید روش شناسی پژوهش به تفکیک بخش کیفی و کمی ارائه شود. جامعه آماری پژوهش حاضر را ۲۷ نفر از مدیران و خبرگان در حرفه حسابرسی شامل مدیران مؤسسات حسابرسی معتمد بورس و اوراق بهادار، مدیران سازمان حسابرسی و استادان حسابداری تشکیل داده‌اند که براساس روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شده‌اند. ابزار گردآوری داده‌ها در بخش کیفی مصاحبه بوده است و سوالاتی از قبیل «به نظر شما شاخص‌های آنفلانزای شغلی در حرفه حسابرسی کدام است؟»، «از دیدگاه شما عوامل تاثیرگذار (محرک) در آنفلانزای شغلی کدام است؟» آیا عواملی همچون ساختار، فرهنگ و مدیران می‌تواند تشدید کننده آنفلانزای شغلی باشد؟ آنفلانزای شغلی تا چه اندازه می‌تواند بر حرفه حسابرسی تأثیر بگذارد»، «به نظر شما پیامدهای آنفلانزای شغلی در حرفه حسابرسی کدام است؟» از خبرگان پرسیده شد که روایی و پایایی پرسش‌نامه مدنظر با استفاده از ضریب سی‌وی‌آر^۱ و آزمون کاپای-کوهن مورد آزمون قرار گرفت. ابزار گردآوری اطلاعات در بخش کمی نیز پرسشنامه ماتریس ساختاری - تفسیری است که روایی و پایایی آن با استفاده از روایی محتوا و آزمون مجدد مورد سنجش قرار گرفت. در حقیقت برای تدوین مدل مجدد به خبرگان بخش کیفی مراجعه شد و شاخص‌های (داده‌های) به دست آمده در بخش کیفی که باید در مدل از آنها استفاده می‌شد در قالب پرسشنامه به

صورت مقایسه زوجی در اختیار خبرگان قرار گرفت. در بخش کیفی، داده‌های کیفی بدست-آمده از مصاحبه با استفاده از نرم‌افزار اطلس تی^۱ و روش کدگذاری تحلیل شد. به علاوه، در بخش کمی پژوهش، با استفاده از رویکرد ساختاری - تفسیری مدل نهایی پژوهش ارائه گردیده است. رویکرد مدل‌سازی ساختاری - تفسیری برای ایجاد و فهم روابط میان عناصر یک سیستم پیچیده می‌باشد که در سال ۱۹۷۴ توسط وارفیلد^۲ مطرح شد. به عبارتی مدل ساختاری - تفسیری بررسی پیچیدگی سیستم را امکان‌پذیر و آن را به گونه‌ای ساختاردهی می‌کند که به راحتی قابل فهم باشد (هانگ^۳ و همکاران، ۲۰۰۵: ۲۱). این روش تفسیری است به طوری که گروهی از خبرگان تصمیم می‌گیرند که آیا و چگونه عناصر به هم مرتبط هستند؛ و مدلی ساختاری است از جهت اینکه قادر است روابط میان شاخص‌هایی که به صورت تکی یا گروهی به یکدیگر وابسته‌اند؛ را تعیین نماید و به روش مدل‌سازی، روابط خاص و ساختار کلی را بصورت یک مدل توضیح می‌دهد.

یافته‌های پژوهش

تعیین متغیرهای مورد استفاده در مدل ساختاری - تفسیری: در این پژوهش با استفاده از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته ابعاد و مؤلفه‌های آنفلانزای شغلی شناسایی شد. برای تحلیل این داده‌ها از نرم-افزار اطلس تی و روش کدگذاری زنده استفاده گردید. نرم‌افزار اطلس تی ابزاری است برای توسعه روش تحلیل داده‌های کیفی، که به طریقی خلاقانه، منعطف و در عین حال سیستماتیک؛ روش‌هایی را برای مدیریت، استخراج، مقایسه، کشف، و بازسازی داده‌های کیفی ارائه می‌نماید. از طرفی، کدگذاری زنده به گونه‌ای از کدگذاری اطلاق می‌شود که در متون روش‌شناختی به " کدگذاری کلمه به کلمه"، " کدگذاری تحت‌اللفظی"، " کدگذاری طبیعی"، " کدگذاری استقرائی" و " کدگذاری درونی" اشاره دارد. در واقع، در این شیوه کدگذاری از تجمیع اصطلاحاتی که خود مشارکت‌کنندگان استفاده نموده، مقوله‌ها و مؤلفه‌ها به دست می‌آیند. بدین ترتیب که از میان متون مصاحبه عبارات، اشارات و جمله‌واره‌هایی که بیان‌کننده ابعاد و مؤلفه‌های آنفلانزای شغلی بودند، تجمیع شدند و در نهایت عواملی که در جدول ۲ مشاهده می‌شود، به عنوان متغیرهای ورودی شناسایی شد.

1. Atlas.ti
2. Warfield
3. Huang

جدول ۲. عوامل شناسایی شده آنفولانزای شغلی

ردیف	عوامل شناسایی شده	ردیف	عوامل شناسایی شده
۱	کاهش انگیزه کاری	۹	بی تفاوتی در کار
۲	فرهنگ و جو سازمانی	۱۰	فرسودگی شغلی
۳	تضعیف روحیه	۱۱	عدم انطباق پذیری
۴	عدم تمایل به همکاری	۱۲	کاهش کمیت و کیفیت کار
۵	استرس کاری	۱۳	احساس یأس و ناامیدی
۶	ترک خدمت	۱۴	تعارض نقش
۷	آسیب‌های روحی و جسمی	۱۵	ارتباطات ضعیف
۸	کاهش تمرکز کاری	۱۶	فقدان بهره‌وری فردی و سازمانی

به دست آوردن ماتریس روابط درونی متغیرها^۱: در این مرحله پس از شناسایی متغیرها نوبت به وارد کردن آنها در ماتریس ساختاری روابط درونی متغیرها می‌شود.

جدول ۳. ماتریس ساختاری روابط درونی متغیرها

متغیرها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶
کاهش انگیزه کاری		A	O	V	A	V	X	V	O	V	V	V	X	O	A	O
فرهنگ و جو سازمانی			V	O	O	V	V	O	O	O	O	O	V	V	A	V
تضعیف روحیه				V	A	O	X	V	V	O	O	V	O	A	O	O
عدم تمایل به همکاری																
استرس کاری																
ترک خدمت																
آسیب‌های روحی و جسمی																
کاهش تمرکز کاری																
بی تفاوتی در کار																
فرسودگی شغلی																
عدم انطباق پذیری																
کاهش کمیت و کیفیت کار																
احساس یأس و ناامیدی																
تعارض نقش																
ارتباطات ضعیف																
فقدان بهره‌وری فردی و سازمانی																

این ماتریس یک ماتریس به ابعاد متغیرها می باشد که در سطر و ستون آن متغیرها به ترتیب ذکر می شود. سپس روابط میان متغیرها در یک مقایسه زوجی به وسیله نمادهایی تعیین می شود (راوی و شانکر، ۲۰۰۵). در واقع جهت تشکیل ماتریس روابط درونی متغیرها از خبرگان شرکت کننده در فرآیند ساختاری - تفسیری خواسته می شود، تا براساس اصول زیر ماتریس را تکمیل نمایند.

V: عامل سطر (i) می تواند بر عامل ستون (j) تأثیر گذار باشد. A: عامل ستون (j) می تواند بر عامل سطر (i) تأثیر گذار باشد. X: هر دو سطر (i) و ستون (j) بر یکدیگر تأثیر می گذارند. O: بین عنصر سطر و عنصر ستون (i,j) ارتباطی وجود ندارد.

به دست آوردن ماتریس دستیابی: ماتریس دستیابی با جایگزین ساختن نمادهای موجود در ماتریس روابط درونی متغیرها به اعداد صفر و یک بر حسب قواعد زیر عمل می کند:

جدول ۴. ماتریس دستیابی

متغیرها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶
کاهش انگیزه کاری	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰
فرهنگ و جو سازمانی	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱
تضعیف روحیه	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰
عدم تمایل به همکاری	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰
استرس کاری	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۱	۱	۰
ترک خدمت	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
آسیب های روحی و جسمی	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰
کاهش تمرکز کاری	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۱
بی تفاوتی در کار	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
فروتنی شغلی	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱
عدم انطباق پذیری	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱
کاهش کمیت و کیفیت کار	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۱	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰
احساس یأس و ناامیدی	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
تعارض نقش	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۰
ارتباطات ضعیف	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰
فقدان بهره وری فردی و سازمانی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱

- اگر نماد خانه (i,j) معادل V باشد؛ آنگاه ارزش آن خانه معادل ۱ و ارزش خانهٔ قرینه صفر می‌باشد.

- اگر نماد خانه (i,j) معادل A باشد؛ آنگاه ارزش آن خانه معادل صفر و ارزش خانهٔ قرینه ۱ می‌باشد.

- اگر نماد خانه (i,j) معادل X باشد؛ آنگاه ارزش آن خانه و ارزش خانهٔ قرینه ۱ خواهد بود.

- اگر نماد خانه (i,j) معادل O باشد؛ آنگاه ارزش آن خانه و ارزش خانهٔ قرینه 0 خواهد بود.

سازگار کردن ماتریس دستیابی: پس از آنکه ماتریس دستیابی اولیه بدست آمد؛ باید سازگاری درونی آن نیز برقرار شود. یعنی اگر عامل A منجر به عامل B شود و عامل B هم منجر به عامل C شود، در نتیجه عامل A باید منجر به عامل C شود و اگر در ماتریس دستیابی این حالت برقرار نباشد، باید ماتریس اصلاح شده و روابطی که از قلم افتاده جایگزین شوند. از اینرو، به منظور سازگار کردن ماتریس می‌توان به جمع‌آوری مجدد نظرات خبرگان و تکرار این فرآیند تا به دست آوردن سازگاری؛ و یا بکارگیری قوانین ریاضی؛ به این صورت که ماتریس دستیابی اولیه را به توان $(K+1)$ می‌رسانند و $K \geq 1$ می‌باشد. سازگار کردن ماتریس دستیابی: پس از آنکه ماتریس دستیابی اولیه بدست آمد؛ باید سازگاری درونی آن نیز برقرار شود. یعنی اگر عامل A منجر به عامل B شود و عامل B هم منجر به عامل C شود، در نتیجه عامل A باید منجر به عامل C شود و اگر در ماتریس دستیابی این حالت برقرار نباشد، باید ماتریس اصلاح شده و روابطی که از قلم افتاده جایگزین شوند. از اینرو، به منظور سازگار کردن ماتریس می‌توان به جمع‌آوری مجدد نظرات خبرگان و تکرار این فرآیند تا به دست آوردن سازگاری؛ و یا بکارگیری قوانین ریاضی؛ به این صورت که ماتریس دستیابی اولیه را به توان $(K+1)$ می‌رسانند و $K \geq 1$ می‌باشد. لازم به ذکر است که عملیات به توان رساندن ماتریس طبق قاعده بولن ($1 * 1 = 1$ و $1 + 1 = 1$) انجام می‌گیرد و یا همچنین از نرم‌افزار متلب^۱ در این خصوص استفاده نمود.

در پژوهش حاضر جهت سازگار کردن ماتریس دستیابی اولیه از نرم‌افزار متلب استفاده و نتایج در جدول ۵ قابل مشاهده است. لازم به ذکر است که در جدول پنج، اعدادی که علامت * گرفته‌اند، نشان می‌دهد که در ماتریس دستیابی اولیه صفر بوده و پس از سازگاری عدد یک گرفته‌اند.

جدول ۵. سازگاری ماتریس دستیابی

متغیرها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶
کاهش انگیزه کاری	۱	۰	۱*	۱	۰	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱*
فرهنگ و جو سازمانی	۱	۱	۱	۱*	۰	۱	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۰	۱
تضعیف روحیه	۱*	۰	۱	۱	۰	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱	۰	۰	۱*
عدم تمایل به همکاری	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱*
استرس کاری	۱	۰	۱	۱*	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱	۱	۱	۰
ترک خدمت	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰	۱*	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱
آسیب‌های روحی و جسمی	۱	۰	۱	۱*	۰	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۰	۰	۱*
کاهش تمرکز کاری	۰	۰	۰	۰	۰	۱*	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱
بی تفاوتی در کار	۰	۰	۰	۰	۰	۱*	۰	۰	۰	۱*	۰	۰	۰	۰	۰	۱*
فسودگی شغلی	۱*	۱*	۱*	۰	۱*	۱	۱*	۰	۱*	۱	۱	۱*	۱*	۱*	۰	۱
عدم انطباق چذیری	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱
کاهش کمیت و کیفیت کار	۰	۰	۰	۰	۰	۱*	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱*
احساس یأس و ناامیدی	۱	۰	۰	۰	۰	۱*	۱*	۱	۰	۱*	۰	۰	۰	۰	۰	۱*
تعارض نقش	۱*	۱	۱	۱*	۱	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۱*	۰	۰	۱*
ارتباطات ضعیف	۱	۱	۰	۱*	۱	۱*	۱	۱	۱	۱*	۱	۱	۱	۰	۰	۰
فقدان بهره‌وری فردی و سازمانی	۰	۰	۰	۰	۰	۱*	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۱

تعیین سطح و اولویت‌بندی متغیرها: برای تعیین سطح و اولویت متغیرها، مجموعه‌های ورودی و خروجی برای هر متغیر مشخص می‌شود. مجموعه خروجی شامل متغیرهایی می‌شود که می‌توان به آن‌ها رسید و مجموعه ورودی شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق آن می‌توان به این متغیر رسید. در این مرحله، پس از تعیین مجموعه ورودی و خروجی؛ مجموعه مشترک برای هر متغیر نیز تعیین می‌گردد. سپس، به منظور اولویت‌بندی، متغیرهایی که مجموعه خروجی

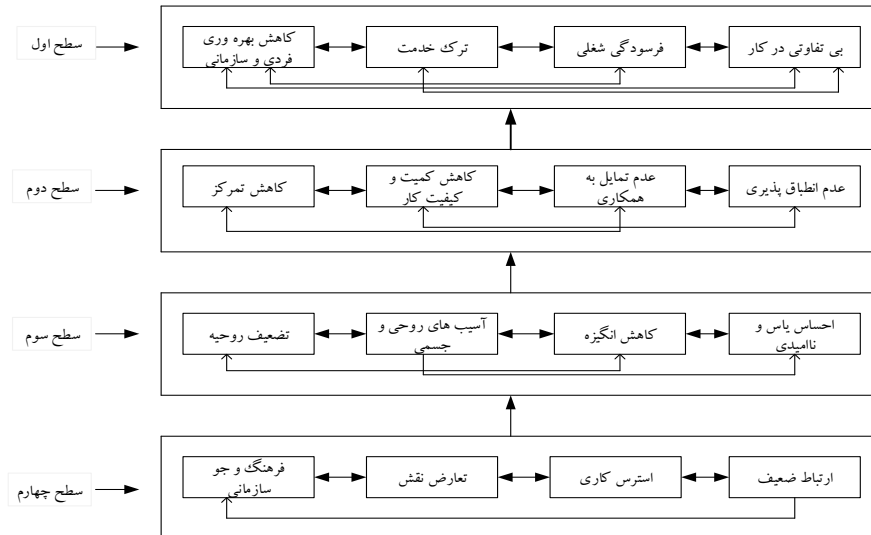
و مشترک آن‌ها کاملاً مشابه باشد، در بالاترین سطح از سلسله‌مراتب مدل ساختاری - تفسیری قرار می‌گیرند.

جدول ۶. سطح‌بندی متغیرها

سطح	مجموعه مشترک	مجموعه خروجی	مجموعه ورودی	متغیرها
سوم	۱،۳،۷،۱۰،۱۳	۱،۳،۴،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۶	۱،۲،۳،۵،۷،۱۰،۱۳،۱۴،۱۵	کاهش انگیزه کاری
چهارم	۲،۱۰،۱۴	۱،۲،۳،۴،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۶	۲،۱۰،۱۴،۱۵	فرهنگ و جو سازمانی
سوم	۱،۳،۷،۱۰	۱،۳،۴،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۶	۱،۲،۳،۵،۷،۱۰،۱۴	تضعیف روحیه
دوم	۴،۸،۱۱،۱۲	۴،۶،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۶	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۱۱،۱۲،۱۳، ۱۴،۱۵	عدم تمایل به همکاری
چهارم	۵،۱۰،۱۴،۱۵	۱،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۲،۵،۱۰،۱۴،۱۵	استرس کاری
اول	۶،۹،۱۰،۱۶	۶،۹،۱۰،۱۶	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۲، ۱۳،۱۴،۱۵،۱۶	ترک خدمت
سوم	۱،۳،۷،۱۰	۱،۳،۴،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۶	۱،۲،۳،۵،۷،۱۰،۱۴،۱۵	آسیب‌های روحی و جسمی
دوم	۴،۸،۱۲	۴،۶،۸،۹،۱۰،۱۲،۱۶	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۱۲،۱۳،۱۴، ۱۵	کاهش تمرکز کاری
اول	۴،۹،۱۰،۱۶	۴،۹،۱۰،۱۶	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱، ۱۲،۱۳،۱۴،۱۶	بی‌تفاوتی در کار
اول	۱،۲،۳،۵،۶،۷،۹،۱۰، ۱۲،۱۳،۱۶	۱،۲،۳،۵،۶،۷،۹،۱۰،۱۲،۱۳،۱۶	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱، ۱۲،۱۳،۱۶	فرسودگی شغلی
دوم	۴،۱۱	۴،۶،۹،۱۰،۱۱،۱۶	۱،۲،۳،۴،۶،۷،۱۱،۱۳،۱۵	عدم انطباق پذیری
دوم	۴،۸،۱۰،۱۲	۴،۸،۹،۱۰،۱۲،۱۶	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۱۰،۱۲،۱۴	کاهش کمیت و کیفیت کار
سوم	۱،۱۰،۱۳	۱،۴،۶،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۳،۱۶	۱،۲،۵،۷،۱۰،۱۳،۱۵	احساس یأس و ناامیدی
چهارم	۲،۵،۱۴	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۲،۱۴،۱۶	۲،۵،۱۴	تعارض نقش
چهارم	۵،۱۵	۱،۴،۵،۶،۷،۸،۱۳،۱۵	۵،۱۵	ارتباطات ضعیف
اول	۶،۹،۱۰،۱۶	۶،۹،۱۰،۱۶	۱،۲،۳،۴،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱، ۲،۱۳،۱۴،۱۶	فقدان بهره‌وری فردی و سازمانی

برای مشخص کردن اجزای سطح بعدی سیستم، متغیر سطح‌بندی شده از جدول حذف و با بقیه متغیرهای باقی‌مانده جدول بعدی را شکل می‌دهیم و این عمل را تا تعیین سطح همه متغیرها ادامه می‌دهیم. بنابراین، جدول شماره شش سطح‌بندی متغیرها را نشان می‌دهد.

ترسیم مدل: پس از تعیین روابط و مشخص شدن سطح متغیرها می‌توان مدل نهایی آن را با توجه به ماتریس دستیابی ترسیم کرد. به همین منظور، متغیرهای پژوهش برحسب سطح (با توجه به جدول شماره شش) از بالا به پایین مرتب می‌شوند. در این پژوهش، شاخص‌ها و مؤلفه‌های آنفلانزای شغلی در چهار سطح دسته‌بندی شدند. شکل شماره یک، مدل نهایی پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل ۱. مدل پژوهش

تجزیه و تحلیل میک‌مک^۱: در این مرحله متغیرها برحسب قدرت نفوذ و قدرت وابستگی در چهار دسته تقسیم می‌شوند. دسته اول، شامل متغیرهای خودمختار است که قدرت نفوذ و وابستگی ضعیفی دارند و یا بعبارتی، ارتباطات اندک و ضعیفی با سیستم برقرار می‌کنند. متغیرهای وابسته، دومین دسته را تشکیل می‌دهند که دارای قدرت نفوذ اندک، ولی از قدرت وابستگی بالایی برخوردار می‌باشند. سومین دسته، متغیرهای متصل نامیده می‌شوند که قدرت نفوذ و وابستگی زیادی دارند، این گونه متغیرها غیر ایستا هستند؛ یعنی هرگونه تغییر در آنها می‌تواند سیستم را تحت تأثیر قرار دهد. دسته چهارم، شامل متغیرهای مستقل می‌باشد که قدرت نفوذ بالا و وابستگی پایینی دارند. جدول شماره هفت، میزان قدرت نفوذ و وابستگی متغیرها را نشان می‌دهد.

بحث و نتیجه‌گیری

آرامش روحی و روانی در دنیای امروز می‌تواند یکی از عناصر موثر در بهبود بهره‌وری فرد و در نهایت سازمان تلقی گردد. با این اوصاف هر عامل یا پدیده‌ای که بتواند تعادل روحی و روانی فرد را بر هم زند، لازم است موشکافانه مورد تحلیل و بررسی قرار گیرد. پژوهش حاضر با هدف طراحی مدل آنفلانزای شغلی در حرفه حسابرسی با استفاده از رویکرد ساختاری تفسیری انجام پذیرفت. زیرا، پژوهش حاضر یک پژوهش ترکیبی است، باید نتایج پژوهش به تفکیک بخش کیفی و کمی ارائه شود. ابتدا، در بخش کیفی با استفاده از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته شاخص‌های آنفلانزای شغلی شناسایی شد. لازم به ذکر است که در بخش کیفی داده‌ها و اطلاعات کسب‌شده از مصاحبه با استفاده از نرم‌افزار اطلس‌تی و به کمک کدگذاری تحلیل و در نهایت شانزده مؤلفه برای آنفلانزای شغلی در حرفه حسابرسی شناسایی شد. همچنین در بخش کمی پژوهش، با استفاده از رویکرد مدل‌سازی ساختاری تفسیری، مدل نهایی پژوهش تدوین و ارائه شده است. با توجه به یافته‌های پژوهش مؤلفه‌ها و شاخص‌های آنفلانزای شغلی در حرفه حسابرسی در قالب چهار سطح قرار می‌گیرند. کاهش بهره‌وری فردی و سازمانی، ترک خدمت، فرسودگی شغلی و بی‌تفاوتی به کار سطح اول مدل آنفلانزای شغلی محسوب می‌شوند. در واقع، این سطح تأثیرپذیرترین سطح مدل نامیده می‌شود. به دیگر سخن تحمیل فشارهای روانی و استرس‌های ناشی از محیط کاری می‌تواند تبعاتی همچون کاهش کارایی و اثربخشی، تمایل به ترک خدمت و به تفاوتی نسبت به کار را در پی داشته باشد. در حقیقت فرد استرس زده وظایف خود را به خوبی انجام نمی‌دهد و خیلی زود در شغل و حرفه خود احساس پوچی و تباهی می‌کند. همچنین، کاهش تمرکز کاری، کاهش کمیت و کیفیت کاری، عدم تمایل به همکاری و عدم انطباق‌پذیری، سطح دوم مدل را تشکیل می‌دهند. این بدان معناست که افرادی که مدام درگیر فشارهای روحی و روانی ناشی از کار (آنفلانزای شغلی) می‌شود، تمرکز لازم برای پیش برد اهداف خویش و سازمان را ندارند و همین امر باعث می‌شود که نه تنها تمایلی برای همکاری نداشته باشند؛ بلکه میزان سازگاری خود و در نهایت سازمان را از بین می‌برند. از طرفی، در سطح سوم مدل تضعیف روحیه، آسیب‌های روحی و جسمی، کاهش انگیزه و احساس یأس و ناامیدی قرار می‌گیرد. درگیری‌های ذهنی ناشی از کار شرایط روحی فرد را مختل می‌سازد و آسیب‌های جسمی را افزایش می‌دهد. به عبارتی آنفلانزای شغلی نویدبخش کاهش یأس و

نامیدی برای فرد خواهد بود. بدیهی است زمانی که احساس عدم موفقیت به خاطر یأس و نامیدی بر فرد غالب شود، دیگر علاقه ای برای انجام دقیق وظایف را نخواهد داشت. همانطور که در شکل شماره یک مشاهده می‌شود، سطوح دو و سه جزء سطوح میانی مدل و در زمره عوامل اثرگذار و اثرپذیر قرار می‌گیرند. به عنوان مثال، سطح سه با اثرپذیری از سطح چهار ایجاد و در شکل‌گیری سطح دو اثرگذار است. همچنین مدل پژوهش گویای آن است که ارتباطات ضعیف، فرهنگ و جو سازمانی، استرس کاری و تعارض نقش سطح چهارم مدل را تشکیل می‌دهد. این سطح به عنوان سطح پایه و مبنا از آن یاد می‌شود. در حقیقت اثرگذارترین سطح مدل است. زمانی که ارتباطات در محیط کاری ضعیف باشد، افراد در هنگام بروز مسائل و مشکلات نمی‌توانند در زمان مناسب از دیگر افراد سازمان کمک بگیرند و این امر خود زمینه ساز شکل‌گیری استرس در محیط کاری می‌شود. از طرفی فرهنگ حاکم بر سازمان نقش بسیار مهمی در شکل‌گیری پدیده آنفلانزای شغلی دارد. به عبارتی هرگاه ارزش‌ها و آداب و رسوم سازمان تضعیف‌کننده تعاملات و ارتباطات باشد یا تشدیدکننده مشکلات روحی و روانی فرد باشد، آنفلانزای شغلی نمود پیدا می‌کند. در نهایت، با اتکا به یافته‌های پژوهش می‌توان گفت که سازمان‌ها با تمرکز بر این شاخص‌ها و تلاش برای رفع آنها خواهد توانست از عارضه آنفلانزای شغلی در حرفه حسابداری پیشگیری نمایند. به طور کلی، در تدوین و طراحی مدل آنفلانزای شغلی در حرفه حسابداری سطوح اول و چهارم به ترتیب دارای کمترین و بیشترین تأثیر بر دیگر عوامل می‌باشند. در خصوص وجوه اشتراک و افتراق پژوهش حاضر با دیگر پژوهش‌های صورت‌گرفته، باید عنوان نمود که پژوهش حاضر با مطالعات ژولانژاد و بخردی-نصب (۱۳۹۸)، جاکوبس (۲۰۱۹) و کردی و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت و همکاری دارد. بدین شکل که در پژوهش آنها شکل‌گیری آنفلانزای شغلی می‌تواند کمیت و کیفیت کار حسابرسان را تا حد قابل توجهی کاهش دهد. کما اینکه، در پژوهش حاضر، کاهش کمیت و کیفیت کاری حسابرسان به عنوان یکی از شاخص‌ها و مؤلفه‌های آنفلانزای شغلی شناسایی شد. همچنین، نتایج پژوهش حاضر با پژوهش منگا و همکاران (۲۰۱۵) دارای اشتراک است. در پژوهش آنها فرهنگ به عنوان یک عامل مهم در شکل‌گیری آنفلانزای شغلی مطرح شد. با توجه به اینکه در پژوهش حاضر فرهنگ و جو سازمانی به عنوان یکی از عوامل تأثیرگذار در آنفلانزای شغلی

شناسایی شده؛ می‌توان اذعان داشت که این پژوهش با پژوهش‌های فوق‌الذکر مطابقت و همخوانی دارد. در ارتباط با وجه نوآوری پژوهش حاضر لازم به ذکر است که تا زمان انجام پژوهش، هیچ پژوهشی که مبادرت به طراحی مدل آنفلانزای شغلی در حرفه حسابرسی نموده باشد، یافت نشد.

- پژوهش حاضر با عنایت به یافته‌ها و اهمیت و جایگاه رفیع حرفه حسابرسی به سازمان‌ها پیشنهاد می‌کند که به پدیده آنفلانزای شغلی توجه و عنایت ویژه‌ای داشته باشند. تا تنش‌ها و آسیب‌های روحی و جسمی ناشی از آن در نیروی انسانی به خصوص حساب‌رسان مصون بمانند.

- در راستای مبارزه با پدیده آنفلانزای شغلی با توجه یافته‌ها، پژوهش حاضر، پیشنهاد می‌کند که سازمان‌ها با پیاده‌سازی فرهنگ و جو سازمانی مناسب در کنار کاهش عوامل تنش‌زای شغلی، اثرات مخرب و ضربات روحی و روانی را بر کارکنان خود به منظور بهبود انجام وظایف و مسئولیت‌ها کاهش دهند.

- با توجه به نقش مؤثر حسابرسی در اقتصاد و کسب و کار کنونی، پژوهش حاضر بر اساس نتایج به دست آمده پیشنهاد می‌کند که بالابردن سطح روحیه و انگیزه افراد را سرلوحه کار خود قرار دهند. چرا که، داشتن انگیزه و روحیه قوی موجب می‌شود؛ افراد در انجام آنچه سازمان از آنها انتظار دارد، کوشش و مجاهدت نمایند و بدون شک می‌توان گفت که داشتن روحیه قوی در سازمان‌ها منجر به افزایش سطح کارایی، بازدهی و بهره‌وری افراد می‌شود.

- همچنین بر مبنای یافته‌های پژوهش در راستای کاهش آنفلانزای شغلی پیشنهاد می‌شود که از نظام مدیریت مشارکتی و تمایل به همکاری به عنوان یک نظام همکاری فکری برای ارائه روش‌های حل مسائل و افزایش بهره‌وری فردی و سازمانی استفاده نمایند. بدین ترتیب، تمامی کارکنان فعالانه اندیشه کرده و حاصل آن را بصورت طرح‌ها و پیشنهادات سودمند به سازمان ارائه می‌دهند.

- در نهایت به پژوهشگران، در راستای تحقیقات آتی پیشنهاد می‌شود مؤلفه‌ها و شاخص‌های اثرگذار بر آنفلانزای شغلی در محیط‌های صنعتی و رقابتی را شناسایی نمایند و یا این که

تأثیر آنفلانزای شغلی را بر متغیرهایی با قرابت معنایی مناسب مورد سنجش قرار دهند. همچنین پیشنهاد می‌شود پیشایندها و پسایندهای آنفلانزای شغلی را با استفاده از رویکرد دلفی فازی در حرفه حسابرسی مورد تحلیل قرار دهند.

منابع

- بنائی خلیل آباد، مریم؛ پورزمانی، زهرا (۱۳۹۶). تأثیر عوامل فرهنگی بر اجرای استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، ۶(۲۴): ۱۷۷-۲۰۱.
- تاکی، عبدالله؛ علی احمدی، سعید؛ آقابیک زاده، مهدی (۱۳۹۹). نقش تعدیل گر سبک پیروی و صداقت - تواضع مدیران مالی در تأثیر فشار اجتماعی و محیطی بر رفتار گزارشگری مالی متوهانه، دانش حسابداری، ۱۲(۱): ۹۱-۱۱۰.
- صدیقی، عبدالمجید؛ باباجانی، جعفر؛ دلاور، علی؛ برزیده، فرخ (۱۴۰۱). تدوین و اعتبارسنجی الگوی جایگاه اجتماعی حرفه حسابرسی در ایران، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۲(۴۶): ۲۶-۱.
- خلیفه سلطانی، سید احمد؛ براری، سمانه (۱۳۹۴). بررسی علل و پیامدهای استرس نقش حسابر، حسابداری مالی، ۷(۲۸): ۳۲-۵۵.
- رحمانی، علی؛ بحیرایی، افسانه (۱۳۹۶). حسابرسی فرهنگ سازمانی در ایران، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، ۸(۳۱): ۱۸۱-۲۰۴.
- رشیدیان، سیما؛ نژادایرانی، فرهاد (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین خویش شناسی مدیران و سلامت اداری و مالی (مطالعه موردی: ادارات دولتی شهرستان ملکان)، پژوهش حسابداری، ۱۶(۴): ۱۲۹-۱۱۳.
- رضایی، حسن؛ درکه، محسن؛ نوری پورلیاوی، رقیه (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین فرسودگی شغلی با سلامت روانی کارکنان یک زندان مرکزی، فصلنامه روانشناسی نظامی، ۵(۱۸): ۶۶-۵۹.
- ژولانژاد، فاطمه؛ بخردی نصب، وحید (۱۳۹۸). تأثیر آنفلانزای شغلی بر کیفیت حسابرسی (مورد مطالعه: حسابرسان دارای گرایش مذهبی کم و زیاد)، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۰): ۷۳-۹۴.
- شیرکو، هرمز؛ نیکومرام، هاشم؛ رویایی، رمضانعلی؛ رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سؤگیری های روانشناختی بر تردید حرفه ای حسابر، پژوهش های تجربی حسابداری، ۶(۲۲): ۱۲۳-۱۴۸.
- عیسی مراد، ابوالقاسم؛ خلیلی صدرآباد، مریم (۱۳۹۶). بررسی رابطه تعارض کار - خانواده و استرس شغلی با نقش تعدیلگر سرمایه روانشناختی، فرهنگ مشاوره و روان درمانی، ۸(۲۹): ۱۸۸-۱۱۲.
- میرمهدی، سیدمهدی؛ جعفری، فخرالدین (۱۴۰۰). بررسی تأثیر استفاده بیش از حد از رسانه های اجتماعی در محل کار بر عملکرد شغلی (مورد مطالعه: کارکنان شرکت مخابرات ایران)، تعامل انسان و اطلاعات، ۸(۳): ۳۰-۴۰.
- یادگاری، خالد؛ صالحی، اله کرم؛ امیری، هوشنگ؛ خنیفر، هوشنگ (۱۴۰۱). تدوین مدل هشداردهی حسابرسان با استفاده از نظریه داده بنیاد، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۲(۴۵): ۱۹۹-۲۳۰.

References

- Amalu, M. N. & Uche, R. D. (2012). Stress arising from motivation and professional effectiveness of Secondary School Teachers in Cross River State. *British Journal of Education*, 2(4), 73-84.
- Ayaz, N. & Dermir, C. (2019). Perceived Work Stress Factors: A Study on Tour Guides. *Journal of Tourism and Gastronomy Studies*, 7(1), 415-427.
- Banaee Khalilabad, M. & Pourzamani, Z. (2017). The Impact of Cultural Factors on the Implementation of International Accounting Standards. *Empirical Research in Accounting*, 7(2), 177-202.
- Beheshtifar, M. & Nazarian, R. (2013). Role of occupational stress in organizations. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 4(1), 648-657.
- Brough, P. & Boase, A. (2019). Occupational stress management in the legal profession: Development, validation, and assessment of a stress-management instrument. *The Australian Psychological Society*, 1-12.
- Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllegnahm, N. & Martensson, O. (2017). Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. *Journal of Management and Governance*, 21 (2), 37--48.
- Chu, P & Spires, E (2001). Does Time Constraint on Users Negate the Efficacy of Decision Support Systems? *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 82(2), 226-249.
- Courtney, J & Phelan, M (2019). Translators' experiences of occupational stress and job satisfaction. *The International Journal of Translation and Interpreting Research*, 11(1), 541-556.
- Druge, M., Schladitz, S., Wirtz, M.A., & Schleider, K. (2021). Psychosocial Burden and Strains of Pedagogues—Using the Job Demands-Resources Theory to Predict Burnout, Job Satisfaction, General State of Health, and Life Satisfaction. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 18(9), 1-13.
- Ehsan, M. & Ali, K. (2019). The Impact of Work Stress on Employee Productivity: Based in the Banking sector of Faisalabad, Pakistan. *International Journal of Innovation and Economic Development*, 4(6), 32-50.
- Fisher, R. T. (2001). Role stress, the type: A behavior pattern, and external auditor job satisfaction and performance. *Behavioral Research in Accounting*, 13(1), 143-170.
- Fortes, A. M., Tian, L. & Huebner, S. (2021). Occupational Stress and Employees Complete Mental Health: A Cross-Cultural Empirical Study. *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 17(1), 1-18.
- Ghanaee, K., Rojuee, M. & Ghanbari, F (2015). The Impact of National Culture on Auditors' Responses to Social Influence Pressure. *Journal of Management and Governance*, 21(2), 37-48.
- Hasan, A. & Tumah, H. (2019). The correlation between occupational stress, coping strategies, and the levels of psychological distress among nurses working in mental health hospital in Jordan. *Perspect Psychiatr Care*, 55(2), 153—160.

- Hassard, J., Teoh, K. R. H., Visockaite, G., Dewe, P., & Cox, T. (2018). The cost of work-related stress to society: A systematic review. *Journal of Occupational Health Psychology, 23*(1), 1–17.
- Huang J., Tzeng G. & Ong, Ch. (2005). Multidimensional Data in Multidimensional Scaling Using the Analytic, Network Process, *Pattern Recognition Letters, 26*, 755-767.
- Issa Murad, A. & Khalili Sadrabad, M. (2017). Investigating the Relationship between Work-Family Conflict and Job Stress with the Moderating Role of Psychological Capital, *Culture of Counseling and Psychotherapy, 8*(29), 188-112. [In Persian].
- Jacobs, C. (2019). Ineffective-Leader-Induced Occupational Stress, *Journals. sagepub. com/home/sgo SAGE Open, 1* –15.
- Johari, R., Ridzoan, N. & Zarefar, A (2019). The Influence of Work Overload, Time Pressure and Social Influence Pressure on Auditors' Job Performance, *International Journal of Financial Research, 10*(3), 89-118.
- John, E., Obono, O. & Antor, N. (2017). Work-Overload and Work-place Stress on Hospital Staff in Ugep Urban of Yakurr Local Government Area, Cross River State, Nigeria, *Journal of Health, Medicine and Nursing, 42*(3), 195-107.
- Joolanjad, F. & Bakhradi Nasab, V. (2019). The effect of occupational flu on audit quality (Case study: auditors with more or less religious orientation), *Management Accounting and Auditing Knowledge, 8*(30), 73-94. [In Persian].
- Khalifa Soltani, S. A. & Barari, S. (2015). Investigating the and Consequences of Stress in the Auditor's Role, *Financial Accounting, 7*(28):32-55. [In Persian].
- Kim, J., Dager, S., Ma, J., Park, S. & Lee, S (2018). Firefighters, posttraumatic stress disorder, and barriers to treatment: Results from a nationwide total population survey, *National Center for Biotechnology Information advances science, 13*(1), 1-8.
- Klingberg, S., Mehlig, K., Johansson, I., Lindahl, B., Winkvist, A. & Lissner, L (2019). Occupational stress is associated with major long-term weight gain in a Swedish population-based cohort, *International Archives of Occupational and Environmental Health, 92*(4), 569-576.
- Kordee, N., Amponsah-Tawiah, K., Nyarko Adu, I. & Adei Ashie, A (2018). An Investigation of the Impact of Occupational Stress on Employee Performance: Evidence from the Ghanaian Banking Sector, *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences, 8*(9), 22-24.
- Leka, S., Griffiths, A. & Cox, T. (2003). Work Organisation & Stress: Systematic Problem Approaches for Employers, Managers and Trade Union Representatives. *Geneva Switzerland, 4*(5), 1-9.
- Li, Y., Sun, X., Ge, H., Liu, J. & Chen, L. (2019). The Status of Occupational Stress and Its Influence the Quality of Life of Copper-Nickel Miners in Xinjiang, China, *International Journal of Environmental Research and Public Health, 16* (7), 1-10.

- McCormac, A., Calic, D., Parsons, K., Butavicius, M., Pattinson, M & Lillie, M (2018). The Effect of Resilience and Job Stress on Information Security Awareness, *Information and Computer Security*, 4(7), 1-16.
- McKee-Ryan, F. & Harvey, J. (2011). I Have a Job, But . . .": A Review of Underemployment, *Journal of Management*, 37(4), 1-10.
- Mirmehdi, S.M. & Jafari, F. (2021). Investigating the Effect of Undue Use of Social Media in the Workplace on Job Performance of Iranian Telecommunication Company Employees, *Human Information Interaction*, 8(3), 30-40. [In Persian].
- Monga, O., Monga, A., Mahajan, V. & Monga, A. (2015). Organisational Culture, Stress and Commitment: A Study of Managers of Pharmaceutical Industry in Himachal Pradesh, *Open Access Library Journal*, 2(5), 1-11.
- Newton, C. (2014). Identification and Occupational Stress: a Stress -Buffering Perspective, *Human Resource Management*, 53(1), 89-113.
- Ordonez, L., Benson, L. & Pittarello, A. (2016). Time-pressure Perception and Decision Making, *Journal of Economic Psychology*, 23(6), 523- 543.
- Palomino, M. & Frezatti, F. (2016). Role conflict, role ambiguity and job satisfaction: Perceptions of the Brazilian controllers, *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 51(2), 165-181.
- Pietsch, C., & Messier, W. (2017) The effects of time pressure on belief revision in accounting: A review of relevant literature within a pressure-arousal-effort-performance framework. *Behavioral Research in Accounting*, 29(2), 1-11.
- Rahmani, A & Bahirai, A (2016). Organizational Culture Audit in Iran, *Journal of Experical Research in Accounting*, 8(31), 181-204. [In Persian].
- Rashidian, S. & Nejad Irani, F. (2015). Investigating the Relationship between Managers' Self-Knowledge and Administrative and Financial Health (Case Study: Malekan County Government Offices), *Accounting and Social Benefits*, (16)4, 113-129. [In Persian].
- Ravi, V. & Shanker, R. (2005). Analysis of interactions among the barriers of reverse logistics, *Technological Forecasting and Social Changes*, 72(8), 1011-1029.
- Rezaei, H., Dareke, M., & Nooripor Liavali, R (2014). The Relationship between Burnout and General Health of Employees in Central Prison. *Journal of military Psychologys*, 5(18), 59-66. [In Persian].
- Richardson, K. M. (2017). Managing employee stress and wellness in the new millennium, *Journal of Occupational Health Psychology*, 22(3), 423-428.
- Salinas, C.R & Webb, H.E (2018). Occupational stress and coping mechanisms in crime scene personnel, *Occupational Medicine*, 68(4), 1-7.
- Saranani, F. (2015). Role conflict and stress effect on the performance of employees working in public works department, *The International Journal of Engineering and Scienc*, 4(6), 1-10.
- Sedighi, A., Babajani, J., Delavar, A., & Barzideh, F. (2023). Presenting and validation A pattern for auditing professions' social status in Iran. *Empirical Research in Accounting*, 12(4), 1-26.
- Shackleton, G. L. (2021). Towards a biochemical approach to occupational stress management, *Heliyon*, 7(2), 71-75.

- Shah, S. S. H., Jaffari, A. R., Aziz, J., Ejaz, W., Ul-Haq, I., & Raza, S. N. (2011). Workload and performance of employees. *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research Business*, 3(5), 256-267.
- Shirkoo, H., Nikoomara, H., Royaei, R & Rahnama Roodposhti, F (2016). The Effects of Psychological Biases on Auditors' Professional Skepticism, *Empirical Research In Accounting*, 6(22), 123-148. [In Persian].
- Taki, A., Aliahmadi, S., & Aghabeikzadeh, M. (2020). The Moderator Role of Followership Style and Honesty-Humility Attitude of Financial Managers on the Impact of Social and Environmental Pressure on Aggressive Financial Reporting Behavior, *Journal of Accounting Knowledge*, 12(1), 91-110. [In Persian].
- Torr, G., Sestili, C., Mannocci, A. & Sinopoli, A (2018). Association between Work Related Stress and Health Related Quality of Life: The Impact of Socio-Demographic Variables. A Cross Sectional Study in a Region of Central Italy, *International Journal of Environmental Research and Public Health*, 7(3), 1-9.
- Tsai, F.-J., Huang, W.-L., & Chan, C.-C. (2009). Occupational stress and burn-out of lawyers. *Journal of Occupational Health*, 51(5), 443-450.
- Wang, Y., Hu, C., Hurst, C., & Yang, C. (2014). Antecedents and outcomes of career plateaus: The roles of mentoring others and proactive personality. *Journal of Vocational Behavior*, 85(3), 319-328.
- Yadgari, K., Salehi, A.K., Amiri, H & Khenifar, H (2022). Compilation of auditors' warning model using foundation data theory, *Journal of Exerical Research in Accounting*, 12(45), 199-230. [In Persian].
- Yan, H. & Xie, S. (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*, 9(4), 305-319.

COPYRIGHTS



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

ارائه الگوی آموزش حسابداری در دانشگاه نسل سوم و چهارم^۱

مهسا غفاریان قدیم^۲، غلامرضا کردستانی^۳، روح‌اله بیات^۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۲/۰۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۲/۰۴

مقاله پژوهشی

چکیده

تحولات اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و تغییرات سریع علم و فناوری، تحول محیط تجاری و پیچیدگی کسب و کارهای امروزی، انتظارات از نیروی کار و حسابداران را افزایش داده است. بنابراین در پاسخ به انتظارات جدید کسب و کارها و جامعه از دانشگاه، تجدید نظر در برنامه آموزش حسابداری ضروری به نظر می‌رسد. هدف اصلی پژوهش حاضر، طراحی الگوی آموزش حسابداری در دانشگاه نسل سوم و چهارم است. بدین منظور طی مصاحبه عمیق با اساتید و صاحب‌نظران حوزه حسابداری و خبرگان آموزش عالی داده‌های پژوهش گردآوری شده و با استفاده از روش‌شناسی کیفی نظریه زمینه‌بنیاد، داده‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد که پدیده محوری آموزش حسابداری تحت تاثیر تحولات محیط کسب و کار، انتظارات جامعه، مدیریت دانشگاه و سیاست‌های آموزش عالی قرار دارد و نیازمند ایجاد شرایط زمینه‌ای مانند فرهنگ‌سازی، فراهم آوردن بستر اجتماعی و اعطای استقلال مالی و اجرایی به دانشگاه‌ها است و می‌تواند با اتخاذ راهبردهایی در خصوص ارتقای کیفیت آموزش و پژوهش، توسعه ارتباطات بین‌المللی، ایجاد تحول در شیوه جذب و انگیزش دانشجویان و تحول در نظام کنترلی دانشگاه به پیامدهایی مانند کارآفرینی و رشد و توسعه فردی و در سطح کلان توسعه پایدار جامعه دست یافت. همچنین خروجی و دستاورد پیاده‌سازی الگوی پژوهش، می‌تواند به طور خاص برای بازنگری برنامه‌های آموزش حسابداری و نیز به طور عام بر نحوه تعامل دانشگاه و رشته حسابداری با صنعت و جامعه در جهت بهبود کارآفرینی و نیز رشد و توسعه پایدار جامعه کمک نماید.

واژه‌های کلیدی: آموزش حسابداری، الگوی آموزش، دانشگاه نسل سوم و چهارم.

طبقه‌بندی موضوعی: J25، M41.

10.22051/JERA.2021.35226.2816 :DOI

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول). (mahsaghafarian@gmail.com)
۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. (kordestani@soc.ikiu.ac.ir)
۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. (r.bayat@soc.ikiu.ac.ir)
۴. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. (https://jera.alzahra.ac.ir)

مقدمه

یکی از رسالت‌های مهم دانشگاه‌ها پرورش نیروی انسانی کارآمد برای جامعه و صنعت است. برای توسعه جامعه باید از آموزش عالی رشته‌های علمی آغاز کرد و حد اعلای این آموزش از طریق دانشگاه‌ها منتقل می‌شود. در سال‌های اخیر، با رشد و توسعه فناوری و افزایش روند جهانی شدن، انتظارات کارفرمایان، حرفه و جامعه از آموزش دانشگاهی رشته حسابداری و نیز دانش‌آموختگان آن تغییر کرده است (اکنیل^۱ و همکاران، ۲۰۱۵: ۹۶). چنین تغییراتی ایجاب می‌کند که دانش‌آموختگان رشته حسابداری از دانش و مهارت کافی برای پاسخگویی به نیازهای در حال تغییر جامعه برخوردار باشند (دهقان‌دهنوی، معین‌الدین و صبا، ۱۳۹۱: ۱۰۶). ازین‌رو آموزش حسابداری در بستر توسعه پایدار جامعه و از جنبه‌های اجتماعی، اقتصادی و زیست محیطی مطرح شده (موسا و^۲، ۲۰۱۹: ۴۷۴) و توجهات در آموزش عالی این رشته به آموزش‌هایی فراتر از آموزه‌های سنتی از قبیل آموزش مهارت‌های نرم مانند تفکر انتقادی، ارتباطات، اخلاق و ارزش‌های حرفه‌ای معطوف شده است (گیتینگز، تاپلین و کِر^۳، ۲۰۲۰: ۱) در نتیجه بواسطه چنین آموزه‌هایی دانش‌آموختگان حسابداری با پاسخگویی به نیازهای صنعت و جامعه به شهروندانی تمام عیار و جامعه‌پذیر تبدیل شده که بر رشد و توسعه جامعه تأثیرگذارند (کاوانگک^۴ و همکاران، ۲۰۰۸: ۲۷۹).

علی‌رغم پیشرفت‌های اخیر بین‌المللی حوزه آموزش حسابداری، بسیاری از دانشجویان و فارغ‌التحصیلان این رشته در کشور فاقد مهارت‌ها و دانش لازم برای ورود به بازار کار و ایفای نقش موثر در جامعه هستند و دانشگاه‌ها با ارائه سرفصل‌هایی که صرفاً تئوری بوده، به قدر کفایت بر مهارت‌های حرفه‌ای و کاربردی دانشجویان صحه نگذاشته‌اند (دیانتی‌دیلیمی و پاکزاد، ۱۳۹۶؛ صالحی، نصیرزاده، و رستمی، ۱۳۹۳؛ مجتهدزاده، ۱۳۸۰؛ نایب‌زاده، حیرانی، سلطانی‌نژاد و نجاتی، ۱۳۹۱).

از آنجا که حسابداری دانشی است که در تمامی سطوح خرد و کلان جامعه کاربرد دارد تغییر نحوه آموزش دانشجویان حسابداری با اهمیت بوده و بخش مهمی از اصلاحات جامعه محسوب می‌شود (لی و ما^۵، ۲۰۱۹: ۱۷). براین اساس دانشگاه‌های کشور در رشته حسابداری، نیازمند ایجاد

1. O'Connell
2. Musove
3. Gittings, Taplin and Kerr
4. Kavanagh
5. Li and Ma.

تحول و تغییرات اساسی در آموزش این رشته هستند. بنابراین ضروری است برای همسویی با پیشرفت‌های جهانی و با مدنظر قرار دادن سیاست‌های کلان اقتصادی و برنامه‌های توسعه ایران، برای حوزه حسابداری برنامه‌ریزی صورت گیرد (باباجانی، قربانی‌زاده و خنکا، ۱۳۹۹: ۷۹). تا دانشگاه‌های کشور از نسل اول و دوم که تمرکز اصلی آن‌ها بر آموزش و پژوهش صرف بوده فراتر رفته و به سوی نسل سوم و چهارم دانشگاهی با محوریت مهارت‌آفرینی، نوآوری، جامعه محوری و توسعه حرکت نمایند. در این دو نسل، علاوه بر آموزش و پژوهش بر توسعه مرزهای علم و دانش، ارتباط با صنعت و بازار کار، مهارت‌افزایی و ترویج خلاقیت، پاسخگویی و مسوولیت اجتماعی توجه ویژه‌ای می‌شود. از این رو، هدف پژوهش حاضر، ارائه الگوی آموزش حسابداری مبتنی بر مهارت‌آفرینی (دانشگاه نسل سوم) و جامعه محوری و توسعه (دانشگاه نسل چهارم) است.

امروزه با توسعه فعالیت‌های تجاری و پیچیده تر شدن روابط مالی نیاز به حسابداران خبره و آموزش دیده بسیار بیشتر از گذشته احساس می‌شود. گسترش روابط بین‌المللی و پیچیده شدن مسائل مالی، در ایران نیز منجر به توجه ویژه مسئولین گشته به گونه‌ای که برای فائق آمدن بر این تحولات عظیم علاوه بر ابعاد اقتصادی و اجتماعی بر ابعاد زمینه‌ای مانند آموزش تأکید فراوان شده به نحوی که توسعه دانش بنیان کشور در راس امور قرار گرفته و در میان محورهای اصلی چشم‌انداز ۲۰ ساله و برنامه ششم توسعه کشور مشاهده می‌شود. با توجه به اینکه نظام آموزشی حسابداری در هر کشوری باید مبتنی بر نیازهای بومی و منطقه‌ای همان کشور تدوین شود (نونهال‌نهر، محمدزاده سالطه و حمدالهی، ۱۳۹۳: ۱۹۲)؛

تغییرات در سازمان‌ها، مشاغل، روابط حرفه‌ای و ... سبب شده افراد مهارت‌های متفاوتی را برای ایفای نقش در جامعه فراگیرند. این امر در مورد رشته حسابداری نیز صادق است، نقش حسابدار نباید صرفاً به‌عنوان یک فرد ابزاری و تکنیکی در نظر گرفته شود و بلکه باید به‌عنوان یک نیروی انسانی خلاق و ماهر که قادر است با تغییرات روز خود را وفق دهد مورد توجه قرار گرفته و بر این اساس تحت آموزش‌های نوین مهارت محور متناسب با نیاز بازار و جامعه قرار گیرد. ازین رو ضروری به نظر می‌رسد که دانشگاه‌های کشور با ایجاد تحول و تغییرات اساسی در آموزش‌های خود تجدید نظر کرده و برنامه‌های آموزشی را به گونه‌ای به‌روز نمایند تا بتوانند همگام با تغییرات در سایر حوزه‌های جامعه خود را تطبیق دهند و پیشران توسعه پایدار جامعه گردند. بر این اساس سوال اصلی پژوهش چنین مطرح می‌شود که چگونه می‌توان به نظام

آموزش حسابداری دانشگاهی مبتنی بر مهارت‌آفرینی و جامعه محوری دست یافت، در این راستا الزامات این مهم چیست و چه اقداماتی باید انجام داد، پیاده‌سازی آن، چه دستاوردها و پیامدهایی خواهد داشت. با توجه به پژوهش‌هایی که تا کنون انجام شده است، از آنجایی که مطالعات داخلی و خارجی در حوزه آموزش حسابداری عمدتاً به صورت تک بُعدی و با نگاهی محدود، تنها به برخی از مشکلات موجود در حوزه آموزش حسابداری پرداخته‌اند، پژوهش حاضر از جنبه‌های زیر دارای نوآوری و دانش‌افزایی است: ۱. معرفی الگوی جامع آموزش حسابداری برای پاسخگویی به نیازهای روز جامعه که به تبع آن رفاه اجتماعی، اقتصادی، زیست محیطی و بطور کلی توسعه پایدار جامعه را به همراه خواهد داشت؛ ۲. الزامات تحول نظام آموزشی در رشته حسابداری را معرفی می‌کند؛ و ۳. در تدوین سیاست‌های آموزش عالی رشته حسابداری در کشور متمرثرم واقع خواهد شد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابداری به‌عنوان یک حرفه تاثیرگذار بر محیط، نقش مهمی در توسعه اقتصادی جوامع دارد (هلمایونیتا^۱ و همکاران، ۲۰۱۹: ۵۴۳). تغییرات هر دوره‌ای از تاریخ بر روی کلیه علوم تأثیری ولو کوچک برجای نهاده است. شکی نیست، دانش حسابداری نیز در هر دوره‌ای دستخوش تغییراتی شده است. در عصری که تغییرات جهانی با شتاب چشمگیری در حال وقوع است، تغییر در رشته حسابداری نیز اجتناب‌ناپذیر بوده و باید این رشته بتواند خود را همسو و همگام با سایر حوزه‌های علم و توجه به تغییرات دنیای معاصر تغییر و تطبیق دهد. تا جایی که برخی معتقدند که محتوای دروس را نه دانشگاه بلکه سلیقه بازار کار باید مشخص کند (جامعی، ۱۳۹۷: ۲۲۰). با توجه به وقوع تحولات اقتصادی کشور، چنین به نظر می‌رسد که نحوه پذیرش دانشجو در این رشته و همچنین نظام آموزشی حسابداری دچار نارسایی‌های بنیادی است و وضعیت این رشته در ایران مطلوب نیست و بین آموزش‌های درون رشته‌ای و انتظارات جامعه از رفتار دانش‌آموختگان دانشگاهی این رشته شکاف بزرگی وجود دارد. علی‌رغم نیاز بازار به متخصصان حرفه‌ای حسابداری، فارغ‌التحصیلان این رشته از مهارت کافی برخوردار نیستند (صالحی و همکاران، ۱۳۹۳: ۶۸) بطور مثال از مشکلات آموزش حسابداری، محدودیت‌های مهارتی دانشجویان است (پرویز، مفتی و گال^۲، ۲۰۱۷: ۸۴). همچنین علاوه بر به روز نبودن

1. Helmayunita

2. Parviz, Mufit and Gul

برنامه‌های درسی رشته حسابداری در دانشگاه‌های ایران، به منظور فراگیری هرچه بهتر مطالب درسی دانشجویان نیاز دارند تا در کنار مباحث نظری به صورت عملی نیز با حرفه حسابداری آشنا شوند و واحدهای عملی، کارآموزی و استفاده از نرم‌افزارهای تخصصی در سرفصل دروس حسابداری گنجانده شود. با توجه موارد مطرح شده متأسفانه دانشگاه‌های کشور نتوانسته‌اند خود را با نیاز بازار کار هماهنگ کنند (غلامی، آراسته، نوه‌ابراهیم و زین‌آبادی، ۱۳۹۷: ۳۱). ازین رو دانشجویان حسابداری باید تحت آموزش‌های نوین قرار گیرند تا مهارت‌های لازم برای ایفای نقش فعال در جامعه را داشته باشند (مشایخی و شفیع پور، ۱۳۹۱: ۱۲۲).

دانشگاه به عنوان نهادی محوری در جامعه، می‌تواند با ایجاد نوآوری و خلاقیت و تربیت نیروی کارآمد به توسعه و ارتقای سطح اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فرهنگی کشور کمک نماید. در نتیجه نقش دانشگاه‌ها به عنوان عالی‌ترین مرجع آموزشی، پر اهمیت می‌شود. بنابراین ضروری به نظر می‌رسد که دانشگاه‌ها در شیوه‌های آموزشی خود تجدید نظر نموده و با ارائه مهارت‌های نرم (مهارت‌های عمومی) در کنار مهارت‌های سخت (مهارت‌های کاربردی و فنی)، دانشجویان حسابداری را با پیشرفت‌های جامعه به روز نمایند که این خود منجر به خلق ارزش‌های پایدار برای جامعه و اقتصاد خواهد شد (کرناسکا، ۲۰۲۰: ۳۴).

آموزش حسابداری در نسل اول و دوم دانشگاهی: سیر تحول دانشگاه‌ها در سراسر جهان، حاکی از این امر است که رسالت حرفه‌ای دانشگاه‌ها تغییر و تکامل یافته است. ابتدایی‌ترین نسل دانشگاهی که با عنوان نسل اول شناخته می‌شود، دانشگاه‌هایی آموزش محور هستند.

رسالت و ماموریت این نسل در رشته حسابداری، آموزش دانشجویان این رشته و آماده کردن آنان برای ورود به بازار کار حسابداری بوده و عمدتاً فارغ‌التحصیلان خروجی این نسل حسابداران و مدیران حرفه‌ای هستند. نسل اول دانشگاه‌های ایران حدوداً تا دهه اول انقلاب اسلامی و دوره‌های پس از آن ادامه داشت و به نام دانشگاه‌های آموزش محور یا دانشگاه‌های آموزشی شناخته می‌شود (نوروزی، ترکمان و زاهدی، ۱۳۹۷: ۵۷). مهم‌ترین کارکرد دانشگاه نسل اول که نسل‌های بعدی نیز به آن پایبندند، توجه ویژه به کارکرد آموزشی است، با این وجود این امر تا حدود زیادی مغفول بوده است (غلامی و همکاران، ۱۳۹۷: ۳۱).

در دهه‌های اخیر با توجه به پیچیده شدن مسائل اقتصادی، فعالیت‌های مالی و حسابداری گسترش یافتند. در این فضا دیگر تنها آموزش‌های نسل اول دانشگاهی پاسخگوی رشد سریع

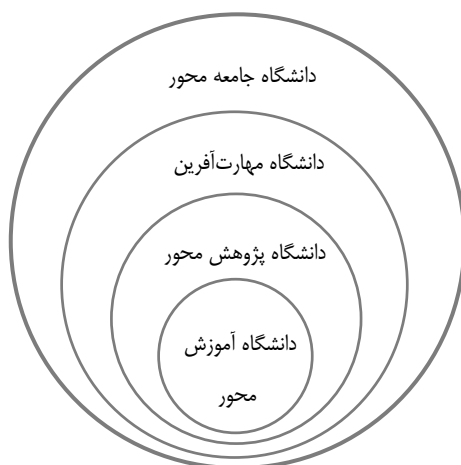
اقتصادی نبود. در نتیجه برای پاسخگویی به این تحولات، آموزش حسابداری با نیازهای صنعت باید همسو می‌گشت، ازین رو روابط بین صنعت و دانشگاه به طور فزاینده‌ای گسترش یافت و نسل جدیدی از دانشگاه به وجود آمد. در نسل دوم دانشگاهی در رشته حسابداری گرایش اغلب استادان به پژوهش‌های مرتبط با صنعت و حرفه بوده و هدف اصلی ایجاد ارتباط بین آموزه‌های حسابداری و صنعت و حل مشکلات حسابداری و مالی است. به طور کلی در این نسل فرایندهای آموزشی به عنوان انشعاب و شاخه‌ای از پژوهش علمی تعریف می‌شوند که دانشجویان را برای انجام کار پژوهشی مستقل در حوزه معینی از علم آماده می‌کند (مهدی و شفیع، ۱۳۹۶: ۲).

آموزش حسابداری در نسل سوم و چهارم دانشگاهی: در سال‌های اخیر دانشگاه‌ها در سطح بین‌الملل وارد مرحله جدیدی فراتر از آموزش و پژوهش شدند که به آن نسل سوم دانشگاهی گفته می‌شود. در این نسل علاوه بر آموزش و پژوهش بر توسعه مرزهای علم و دانش، ارتباط با صنعت و بازار کار توجه می‌شود (بیکنل، فرانسیس و آرتور^۱، ۲۰۱۰: ۴۸۷). آموزش حسابداری در این نسل به گونه‌ای است که فارغ‌التحصیلان خروجی این رشته کارآفرینانی ماهر خواهند بود که به دنبال استخدام شدن در سایر شرکت‌ها نیستند بلکه به واسطه مهارت‌هایی که در دانشگاه به آنان آموزش داده شده است خود به عنوان یک کارآفرین اقدام به اشتغال‌زایی و خلق ارزش در جامعه می‌کنند. در واقع دانشگاه نسل سوم یا کارآفرین، تکامل یافته نسل‌های قبلی است. در این نسل همانطور که علم و تحقیق و پژوهش در حسابداری همچنان به عنوان یک اصل مورد توجه قرار می‌گیرد با مهارت‌افزایی و ترویج خلاقیت و نگرش‌های نوین بین رشته‌ای توجه خاصی به کاربردی کردن این علم و بهره‌گیری از فناوری‌های جدید در حرفه حسابداری می‌شود. در واقع دانشگاه کارآفرین با ایجاد خلاقیت و روش‌های نوین تفکر هوشمندانه می‌تواند به نیازهای رو به رشد جوامع به سرعت واکنش نشان داده و با تغییرات محیط منطبق شود (دیکسون^۱ و همکاران، ۲۰۰۸: ۲۴۰). باید گفت در کشورهای در حال توسعه مانند ایران به علت وجود شکاف بین دانش و بازار کار، باید توجه بیشتری به توسعه آموزش حسابداری در دانشگاه‌های نسل سوم و خروجی آن یعنی فارغ‌التحصیلان حسابداری نوآور و مهارت‌آفرین داشت.

بعد از عبور از نسل سوم دانشگاهی، آموزش عالی در سطح بین‌الملل در حال تجربه نسل جدیدی از تغییرات در ساختار، چشم‌انداز و ماموریت دانشگاه است. از این رو نسل جدیدی از

1. Bicknell, Francis and Arthur

دانشگاه متولد می‌شود که ویژگی ذاتی آنان ارتقای محیط پیرامون و خالق توسعه محلی و منطقه‌ای است. دانشگاه نسل چهارم الگوی مدیریتی نوینی را برای توسعه فراهم می‌آورد و مهمترین تفاوت این دانشگاه‌ها در رویکرد استراتژیک آنهاست که می‌توانند محیط پیرامون خود را به‌طور فعال شکل دهند و فرصت‌ساز توسعه محلی و منطقه‌ای می‌باشند (زوتی، لوکویکز و کوپر، ۲۰۱۵: ۱۴). آموزش حسابداری در دانشگاه نسل چهارم به‌گونه‌ای است که علاوه بر توجه به ویژگی‌های سه نسل پیشین (آموزش، پژوهش، ارتباط با صنعت و بازار کار) اساتید، دانشجویان، فارغ‌التحصیلان دانشگاه مسئولیت‌پذیری اجتماعی را سرلوحه قرار داده و پاسخگویی محیط و جامعه هستند. آموزش حسابداری در این نسل می‌تواند اهرمی قوی برای توسعه باشد به صورتی است که با ایجاد محیطی پویا و یادگیرنده اساتید و دانشجویان این حرفه می‌توانند به سرعت با تغییرات محیط منطبق شده و با حس پاسخگویی قوی که در مقابل جامعه دارند تضمین‌گر رشد و توسعه همه‌جانبه جامعه در سطوح مختلف فردی، اجتماعی و اقتصادی باشند. در نمودار زیر نسل‌های دانشگاهی در قالب منظومه‌ای که نشان‌دهنده همپوشانی و تکامل این نسل‌هاست ارائه شده است.



نمودار ۱. منظومه تکاملی نسل‌های دانشگاهی

در زمینه کارکردهای دانشگاه‌های نسل سوم و چهارم و انتظارات جامعه از دانشجویان حسابداری به یافته‌های برخی از پژوهش‌ها اشاره می‌شود.

انتظار جامعه از دانشگاه نسل چهارم این است که به نیازهای جامعه پاسخ داده شود. در این زمینه خوش نژاد و همکاران (۱۴۰۱) بیان می‌دارد، ارائه خدمات مناسب با نیازهای جامعه، کارآفرینی، پژوهش و مسئولیت اجتماعی مولفه‌های اصلی دانشگاه نسل چهارم هستند. رسالت دانشگاه نسل چهارم با اهداف جامعه همسویی دارد و ارتباط دانشگاه با جامعه و صنعت برقرار است و دانشگاه نیازهای ذی‌نفعان کلیدی‌اش را پاسخ می‌دهد. مطالعات انجام شده در حوزه کارکردهای دانشگاه نسل سوم تاکید بر این دارند که دانشگاه‌های برتر در حوزه کارآفرینی توجه به یادگیری مادام‌العمر، آموزش عملی، طراحی کسب و کار، ایجاد مدل ذهنی کارآفرینانه، استفاده از سخنران میهمان و کارورز، پرورش شخصیت دانشجویان، و بکارگیری رویکرد تجربی در آموزش کارآفرینی دارند و آموزش با رویکرد کارآفرینی در دانشگاه نهادینه شده است. در این دانشگاه‌ها مشارکت دانشجویان و استادان در برنامه‌های کارآفرینی بالاست و شبکه‌های ارتباطی موثری برای ارتباط با خارج از مرزهای دانشگاه توسعه یافته است (عزیزی و عزیزی، ۱۳۹۵).

دیانتی (۱۴۰۲) در زمینه بالندگی حسابداری در ایران به راهکارهایی از جمله بازنگری در شیوه سرفصل نویسی، آموزش مستمر و بروز رسانی دانش و توانمندی استادان و شاغلین حرفه و حفظ شان و منزلت آنها، تقویت مسئولیت‌پذیری اجتماعی و همکاری‌های میان رشته‌ای و درون رشته‌ای، تقویت روزافزون ارتباط با صنعت، جذب دانشجویان شایسته و افراد با صلاحیت در دانشگاه و حرفه، تقویت ارتباط بین‌المللی، ارتقای شیوه آموزش و ارزیابی دانشجویان و رتبه‌بندی سالانه گروه‌های حسابداری اشاره می‌کند. تارین و گیزل^۱ (۲۰۲۳) بیان می‌دارند که دانشگاه باید دانشجویان حسابداری را برای پذیرش مسئولیت راهبری آماده نمایند و داشتن شایستگی قبول مسئولیت راهبری یکی از انتظارات جامعه از دانشگاه است. بنابراین در سیلابس دروس حسابداری باید این آموزش‌ها در نظر گرفته شود. آنها ایفای نقش کاتالیزور، مجهز شدن دانشجویان به ابزارها (نظیر خودشناسی، برقراری ارتباط با دیگران، تصمیم‌گیری، شناخت محیط کسب و کار، مدیریت تغییر و نوآوری)، داشتن دیدگاه وسیع، بازخورد و ارزیابی، پرورش تاثیرگذاری و یادگیری مادام‌العمر را به عنوان ویژگی‌های لازم برای داشتن شایستگی پذیرش مسئولیت راهبری توسط دانشجویان حسابداری معرفی کردند. در زمینه آماده کردن دانشجویان حسابداری برای محیط کار در کشورهای در حال توسعه عبدالغزیز و همکاران (۲۰۲۲) بیان

1. Taryn and Gizelle

می‌دارند در کشورهای منطقه منا^۱ (خاور میانه و شمال افریقا) مسائلی که توانایی برنامه‌های آموزش حسابداری برای آماده کردن دانشجویان برای محیط کار را محدود می‌کند شامل فقدان تجربیات عملی دانشکده‌ها، ارتباط ضعیف با حرفه، برنامه آموزشی سنتی، استاد محور بودن آموزش، شیوه‌های سنتی ارزیابی، تعداد و کیفیت دانشجویان، محدود بودن و بروز نبودن منابع درسی و ضعف زیرساخت‌های فیزیکی است. توجه به این مسائل می‌تواند شکاف بین آنچه در دانشگاه آموزش داده می‌شود و آنچه حرفه به آن نیاز دارد را کاهش دهد.

در ادبیات پژوهش به ویژگی‌های دانشگاه‌های نسل سوم و چهارم اشاره شده و انتظارات محیط کار و ذی‌نفعان از دانشجویان رشته حسابداری شناسایی شده است. وجه تمایز این پژوهش این است که قصد دارد نشان دهد آموزش حسابداری در یک دانشگاه کار آفرین و جامعه محور مستلزم توسعه چه زیرساخت‌هایی است و با چه راهبردهایی می‌توان به این هدف دست یافت.

پرسش پژوهش

از آنجا که بررسی و مرور پیشینه پژوهش حکایت از خلا الگوهای موجود در تبیین بستر، شرایط پیاده‌سازی، شناسایی راهبردها و پیامدهای آموزش حسابداری در دانشگاه مهارت‌آفرین و جامعه محور دارد، پرسش اصلی پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

عوامل تشکیل‌دهنده الگوی جامع آموزش حسابداری در دانشگاه نسل سوم و چهارم در ایران چیست؟

روش‌شناسی پژوهش

به منظور پاسخ به پرسش اصلی پژوهش از روش کیفی مبتنی بر نظریه زمینه بنیاد استفاده شده است. نظریه زمینه بنیاد با کثرت و تنوع همزاد است و تا کنون پنج نسخه پرکاربرد از این نظریه شناخته شده است: ۱. نسخه کلاسیک یا ظاهرشونده که نماینده برجسته آن گلیسر است؛ ۲. نسخه سیستماتیک یا نظام‌مند که با اثر استراوس و کوربین شناخته می‌شود؛ ۳. نسخه ساخت‌گرایانه که نماینده برجسته آن چارمز است؛ ۴. نسخه تحلیل موقعیت مربوط به اثر کلارک؛ و ۵. نسخه تحلیل ابعاد که توسط شاتزمن توسعه یافته است (فراستخواه، ۱۳۹۸: ۹۵). در این پژوهش از نسخه سیستماتیک یا نظام‌مند استفاده شده است. در این نسخه، نظریه زمینه بنیاد به صورت سیستماتیک به کار گرفته می‌شود و پژوهشگر با روش مشخص و به صورت مرحله‌ای کدگذاری را انجام می‌دهد.

1. Middle East and North Africa(MENA)

به منظور پاسخ به پرسش‌های پژوهش، از مصاحبه‌ی عمیق به عنوان ابزار اصلی جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل اساتید و صاحب‌نظران حوزه حسابداری و خبرگان آموزش عالی در سال ۱۳۹۹ است. برای انتخاب نمونه، از روش آگاهانه و غیراحتمالی "گلوله برفی" استفاده شد. در این روش نمونه‌گیری به شکل تدریجی تا مرحله اشباع ادامه می‌یابد. از آنجایی که پژوهش حاضر در دوران کرونا انجام شده است بدلیل عدم امکان مراجعه حضوری، تمامی مصاحبه‌ها به صورت تلفنی انجام شد و با کسب اجازه از مصاحبه‌شوندگان تمامی مکالمات ضبط و مستند گردید و پس از انجام سیزده مصاحبه با خبرگان دانشگاهی و حرفه‌ای، به شرح جدول ۱، داده‌های پژوهش به اشباع نظری رسید.

جدول ۱. خلاصه مشخصات مصاحبه‌شوندگان

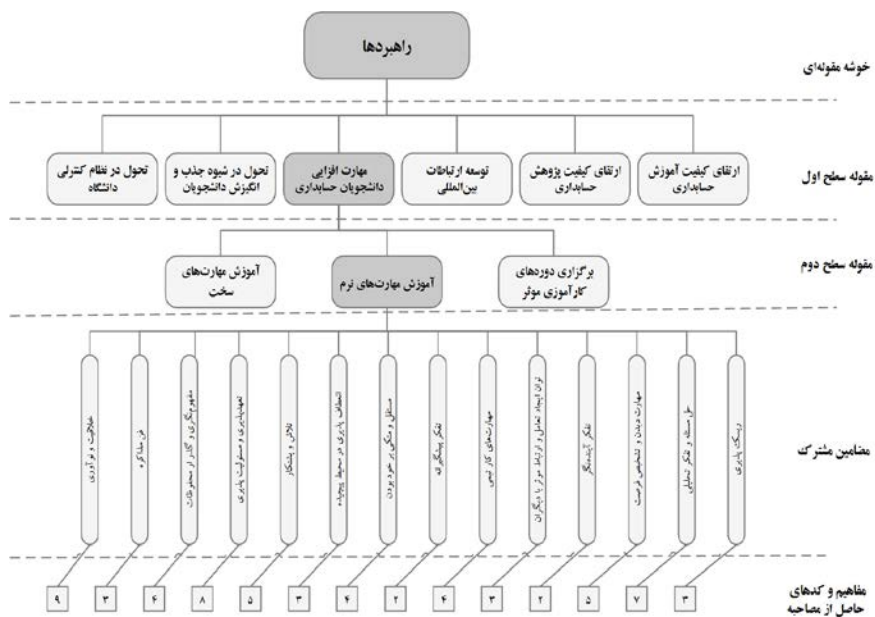
نام دانشگاه / محل خدمت مصاحبه‌شونده	مرتبه علمی مصاحبه‌شونده	تعداد نفرات
دانشگاه تربیت مدرس	استاد تمام	۱
دانشگاه شیراز	استاد تمام	۱
دانشگاه علامه طباطبائی	استاد تمام	۱
دانشگاه بین المللی امام خمینی	دانشیار	۱
دانشگاه تهران	دانشیار	۱
دانشگاه خوارزمی	دانشیار	۱
دانشگاه فردوسی مشهد	دانشیار	۳
دانشگاه صنعتی شریف	استادیار	۱
دانشگاه بین المللی امام خمینی	استادیار	۱
دانشگاه آزاد اسلامی	استادیار	۱
وزارت علوم و تحقیقات	مشاور معاون آموزشی	۱

تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه در روش نظریه زمینه‌بنیاد با کدگذاری باز آغاز گردید، و بعد از کدگذاری محوری در مرحله کدگذاری انتخابی الگوی اصلی پژوهش استخراج شد. به منظور کدگذاری باز، پس از انجام هر مصاحبه، محتوای مصاحبه در قالب گزاره‌های دقیق و صریح مستندسازی شده و سپس گزاره‌ها با توجه به مضامین و مفاهیم آن‌ها مقوله‌ای شدند. سپس در مرحله کدگذاری محوری، با تقلیل، تلخیص کدها ارتباط میان معانی و مفاهیم کشف شد. آخرین مرحله کدگذاری انتخابی، در واقع همان مرحله پیدایی نظریه است؛ این مرحله جدا از مراحل قبلی (کدگذاری باز و محوری) نیست بلکه پژوهشگر گام به گام مفهوم‌سازی و مقوله‌ای کردن، به‌ویژه هنگام تشکیل خوشه‌ها و با تکمیل داده‌ها به صورت تجمعی در حال کشف پدیده بوده و در نهایت

با رسیدن به اشباع داده‌ها، نظریه‌ای درباره موقعیت مورد تحقیق را می‌پروراند و این مرحله در تعبیر استراوس و کوربین رسیدن به یک الگوی پارادایمی است (فراستخواه، ۱۳۹۸: ۱۸۷).

یافته‌های پژوهش

به منظور پاسخ به پرسش‌های پژوهش، داده‌های مورد نیاز از طریق مصاحبه جمع‌آوری شد. سپس داده‌های گردآوری شده از سطح اولیه (مفاهیم تشریحی) تا سطح مقوله خوشه‌ای در پنج طبقه تجزیه و تحلیل شدند؛ محقق به منظور افزایش دقت و قابلیت اتکای بخش آماری پژوهش، از نرم‌افزار مکس کیو دی ای برای سامان‌دهی انبوه داده‌های کیفی استفاده نمود. براین اساس، داده‌های گردآوری شده به صورت مرحله به مرحله پس از انجام هر مصاحبه ابتدا از طریق کدگذاری باز (شناسایی واحدهای متنی و برجسب‌زنی مفهومی) وارد نرم‌افزار گردیده سپس از طریق کدگذاری محوری (تقلیل، تلخیص و کشف ارتباط میان معانی و مفاهیم) به صورت نمودار درختی و سطح به سطح، محورهای اصلی شناسایی شده و در پایان با کدگذاری انتخابی (مرحله ظهور نظریه) الگوی پارادایمی پژوهش ارائه شد. در نمودار ۲، نمودار درختی نمونه‌ای از کدهای استخراجی مصاحبه‌ها ارائه شده است.



نمودار ۲. طبقات مختلف کدگذاری پژوهش

کدگذاری باز: در اولین گام از کدگذاری باز، ۶۷۸ کد با استفاده از نرم افزار شناسایی شدند. سپس در مرحله بعدی کدگذاری باز، با تحلیل مقایسه‌ای مداوم کدها، مضامین مشابه و مشترک شناسایی و در قالب یک مفهوم ادغام شدند. در این مرحله به صورت پیوسته، ضمن مراجعه به کدهای شناسایی شده از متن اولیه مصاحبه‌ها به صورت مداوم مفاهیم و کدهای مشابه با یکدیگر مقایسه گردیده و با طبقه‌بندی و مرتب کردن مفاهیم مشترک در قالب یک مضمون مشترک، تعداد ۶۷۸ کد اولیه شناسایی شده به ۱۷۶ مضمون مشترک طبقه‌بندی شدند. برای مثال در نقل قول زیر، بخشی از مصاحبه صورت گرفته با یکی از خبرگان در خصوص شرایط و زیرساخت لازم در جهت حرکت به سمت آموزش حسابداری در دانشگاه نسل ۳ و ۴ ارائه شده است:

"..... [دانشگاه باید تحول زا باشد در صنعت] و باید به [دغدغه‌ها و خواسته‌های جامعه‌اش توجه داشته باشد] و [با جامعه ارتباط داشته باشد] و [بداند جامعه چه خواسته‌ای دارد] و به جای یک آموزش محض و تئوریک، [پاسخگویی آن نیازها باشد] و [بتواند آن دانشی را که در دانشگاه انباشته شده را به صورت کاربردی در آورده و از آن‌ها استفاده کند]. اما الزاماتی وجود دارد: اول از همه [باور به این اتفاق است]. ما هنوز باور به این موضوع نداریم و به شکل شعاری می‌گوئیم که [ارتباط صنعت و دانشگاه] و [اینکه دانشگاه بتواند پاسخ بدهد به نیازهایی که صنعت برایش تعریف میکند] در واقع [خروجی پایان نامه‌ها غیر کاربردی هستند]..... مورد دوم، دانشگاه نسل ۳ یکی از ویژگی‌هایش این است که [وابسته به حمایت دولتی نباشد]. بنابراین همچنان دانشگاه‌های ما در حال حاضر نگاه به دولت دارند [جدا از آنکه هنوز باور آن را نداریم] برخی از الزامات از جمله [استقلال مالی و حمایت از دانشگاه از طریق منابع غیردولتی] را هم همچنان نداریم. مورد سوم، ویژگی دیگر این است که [مدیریت این دانشگاه‌ها باید حرفه‌ای باشد]..... مورد چهارم، دانشگاه‌ها باید [ایفای نقش در عرصه خارج از کشور و ارتباط با دانشگاه‌های برون مرزی] را هم داشته باشند.....".

با بررسی نقل قول بالا و با عنوان‌بندی و برچسب مفهومی زدن به برخی جملات مصاحبه تعداد ۱۵ کد به شرح ذیل شناسایی شدند: «۱- تحول‌زا بودن دانشگاه در صنعت»؛ «۲- پاسخگویی دانشگاه به نیازها و دغدغه‌های جامعه»؛ «۳- تعامل تنگاتنگ دانشگاه و جامعه»؛ «۴- ارتباط دانشگاه با جامعه و درک نیازهای آن»؛ «۵- پاسخگویی دانشگاه به نیازها و دغدغه‌های جامعه»؛ «۶- تبدیل واقعی علم به عمل»؛ «۷- نیاز به تغییر باورها»؛ «۸- ارتباط صنعت و دانشگاه»؛ «۹- پاسخگویی دانشگاه به نیازها و دغدغه‌های جامعه»؛ «۱۰- پژوهش‌های مرتبط با صنعت»؛

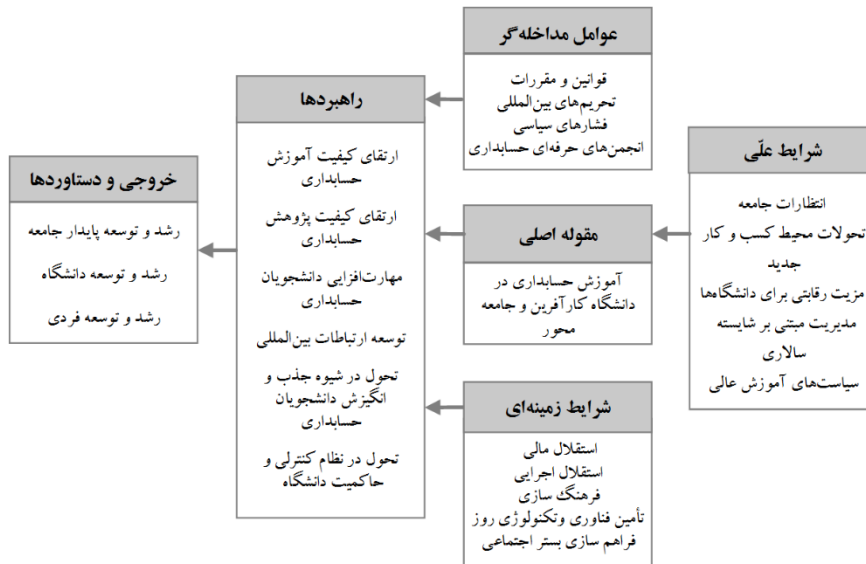
«۱۱- عدم وابستگی به دولت»؛ «۱۲- نیاز به تغییر باورها»؛ «۱۳- استقلال مالی و حمایت منابع غیردولتی از دانشگاه»؛ «۱۴- مدیریت حرفه‌ای دانشگاه»؛ «۱۵- توسعه تعاملات با دانشگاه‌های برون مرزی». لازم به ذکر است مفاهیم اشاره شده محدود به نقل قول فوق نمی‌باشند و در سایر مصاحبه‌ها نیز موارد مشابه وجود داشته و در فرآیند عنوان‌بندی، برجسب‌های مفهومی فوق بر آن‌ها نیز تعلق گرفته است. با بررسی و مقایسه دقیق‌تر پنج کد به شماره‌های ۱، ۳، ۴، ۸ و ۱۰ را می‌توان در سطح انتزاعی بالاتری مفهوم‌سازی کرد و مفهوم "ارتباط دانشگاه با جامعه و صنعت" را به این مفاهیم اختصاص داد. همچنین برای کدهای شماره ۲، ۵ و ۹ در سطح انتزاعی بالاتر مفهوم "پاسخگویی به نیازهای جامعه" به این کدها اختصاص یافت و برای کدهای شماره ۱۱ و ۱۳ در سطح انتزاعی بالاتر مفهوم "استقلال مالی دانشگاه" در نظر گرفته شد و به کدهای شماره ۷ و ۱۲ مفهوم "فرهنگ‌سازی" تعلق یافت. همچنین برای کدهای شماره ۱۴ و ۱۵ در سطح انتزاعی بالاتر به ترتیب مفاهیم مدیریت مبتنی بر شایسته سالاری و توسعه ارتباطات بین‌المللی را می‌توان مفهوم‌سازی کرد. به این ترتیب از ۱۵ کد فوق، ۶ مفهوم در مرحله اول کدگذاری باز استخراج گردید. در مصاحبه‌های دیگر نیز به همین ترتیب کدگذاری انجام شده و براساس وجوه اشتراک بین کدها، مفاهیم دسته‌بندی شدند.

کدگذاری محوری: بین دو مرحله کدگذاری باز و محوری هیچ مرز مشخصی وجود ندارد و این دو مرحله به صورت رفت و برگشتی و تکوینی به وجود آمده و بسط پیدا کردند. در مرحله کدگذاری محوری، تعداد ۷۵ مقوله سطح دوم و سپس در سطح بالاتر آن، ۲۵ مقوله سطح اول در شش مقوله خوشه‌ای به شرح ۱- شرایط علی، ۲- مقوله اصلی (محوری)، ۳- شرایط زمینه (بستر)، ۴- عوامل مداخله‌گر، ۵- راهبردها، ۶- خروجی و دستاورد (پیامدها) شناسایی شدند. در جدول ۲، خلاصه کدها و مفاهیم پژوهش در شش مقوله اصلی ارائه شده است.

جدول ۲. خلاصه مفاهیم، مضامین و مقوله‌های استخراج شده

خوشه مقوله‌ای	مقوله سطح اول	مقوله سطح دوم	مضامین مشترک چند مفهوم	مفاهیم مستخرج شده
مقوله اصلی	۲	۴	۷	۲۸
راهبرد	۶	۲۱	۶۶	۲۸۱
شرایط علی	۵	۱۵	۳۰	۱۰۶
شرایط زمینه‌ای	۵	۱۶	۳۶	۱۳۵
مداخله‌گر	۴	۹	۱۳	۴۰
پیامدها	۳	۱۰	۲۴	۸۸
جمع کل	۲۵	۷۵	۱۷۶	۶۷۸

نگنجد. بنابراین با کدگذاری انتخابی به عنوان آخرین مرحله مفهوم‌سازی و انتزاع، پژوهشگر به تدوین الگوی جامع آموزش حسابداری در دانشگاه نسل سوم و چهارم پرداخت. در نمودار شماره ۴، مدل پارادایمی پژوهش ارائه شده است.



نمودار ۴. الگوی جامع آموزش حسابداری در دانشگاه نسل سوم و چهارم

بحث و نتیجه‌گیری

تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش، حکایت از فاصله زیاد آموزش عالی حسابداری در کشور تا شکل‌گیری این رشته در دانشگاه نسل سوم و چهارم دارد. از این‌رو برای رسیدن به آموزش حسابداری مبتنی بر ارزش‌آفرینی و جامعه‌محوری، سیاست‌گذاران آموزش عالی باید به نیازها، دغدغه‌ها و خواسته‌های جامعه از این رشته توجه ویژه داشته باشند. دانشگاه باید بدانند جامعه چه مطالبه و انتظاری از رشته حسابداری دارد و به جای یک آموزش و پژوهش صرف، پاسخگویی آن نیازها باشد تا بتواند دانشی را که در طول سالیان متمادی در دانشگاه انباشته شده را کاربردی نماید.

برای رسیدن به آموزش حسابداری مبتنی بر ارزش‌آفرینی و توسعه پایدار الزاماتی وجود دارد. ابتدا، باور به دانشگاه‌های نسل سوم و چهارم در رشته حسابداری است. هنوز باور به این موضوع در جامعه وجود ندارد و به شکل شعاری از ارتباط صنعت و دانشگاه و پاسخ‌گویی به نیازهای جامعه صحبت به

میان می‌آید. در واقع خروجی پژوهش‌ها، پایان‌نامه‌ها و رساله‌ها به شدت ضعیف و کم کاربرد هستند و مسأله‌ای را شناسایی و حل نمی‌کنند و نمی‌توانند پیشران و پیش برنده صنعت باشند. یکی دیگر از الزامات دانشگاه‌های نسل سوم و چهارم، استقلال مالی دانشگاه از بودجه دولتی است. به شکل کاملاً مشهودی در سطح کشور شاهد وابستگی مالی دانشگاه‌ها به دولت هستیم، نه تنها دانشگاه‌های دولتی بلکه دانشگاه‌های غیر دولتی و غیرانتفاعی نیز وابستگی تنگاتنگی به دولت دارند و این وابستگی خود مانع حرکت دانشگاه به سمت نسل سوم و چهارم است. استقلال مالی دانشگاه‌ها از دولت نیازمند توجه و حمایت بخش خصوصی از دانشگاه است و این مهم اتفاق نخواهد افتاد مگر اینکه جامعه و صنعت برای حل مشکلات خود دانشگاه را واسطه قرار دهند و با سرمایه‌گذاری صنایع در دانشگاه (ارجاع پروژه‌های کلان به دانشگاه و برون‌سپاری بخش تحقیق و توسعه واحدهای بزرگ صنعتی به دانشگاه و گروه آموزش حسابداری) صنعت، جامعه و دانشگاه از این ارتباط متقابل منتفع می‌گردند. از دیگر الزامات، می‌توان به مدیریت حرفه‌ای و تخصصی این دانشگاه‌ها اشاره نمود. مدیریتی که بدون توجه به روابط و مناسبات سیاسی و تنها بر مبنای شایسته‌سالاری انتخاب شده باشد. همچنین تعاملات با دانشگاه‌های برون مرزی، داشتن ارتباطات بین‌المللی قوی، تسلط کامل به زبان انگلیسی به عنوان زبان مراد بین‌المللی و چاپ پژوهش‌های حسابداری در مجلات معتبر خارجی می‌تواند نقش موثری را در ارتقای آموزش عالی حسابداری ایفا نماید. همچنین رسیدن به یک زبان و فهم مشترک بین جامعه و دانشگاه که شکل دهنده عرضه و تقاضای بین این دو نهاد است. بدین معنی که هم از طرف جامعه باید این مطالبه و نیاز وجود داشته باشد و هم دانشگاه بتواند خودش را خوب عرضه کند و این خود نیازمند فرهنگ‌سازی است و در واقع زمینه‌ای که این مطالبه دوطرفه را بین دانشگاه و محیط پیرامونش ایجاد می‌کند؛ یعنی جامعه از آموزش عالی حسابداری کارآفرینی و عامل توسعه بودن را مطالبه کرده و مسائلش را برای حل به دانشگاه واگذار کند و از طرف دیگر دانشگاه نیز از نگاه آکادمیک خود رها شده و به سمت حل این مشکلات حرکت می‌نماید.

از راهبردهای حرکت آموزش حسابداری به سمت کارآفرینی و توسعه، تغییر برنامه‌های آموزشی این رشته است به صورتی که دانشگاه‌ها بتوانند به اقتضای نیازهای منطقه‌ای که در آن واقع شده‌اند، برنامه‌های درسی‌شان را تدوین کنند. در وضع کنونی، برنامه‌های آموزشی این رشته به شدت ایستا هستند و به صورت محافظه‌کارانه‌ای تمایل به حفظ حالت قبلی را دارند. هرچند در سال‌های اخیر تلاش وزارت علوم در بازنگری برنامه‌های درسی بر رعایت اقتضانات روز بوده اما همچنان شاهد هستیم که سیر حرکت و بازنگری در برنامه‌ها بسیار عقب‌تر از سرعت

حرکت جامعه است. ازین‌رو تفویض اختیار و واگذاری مسوولیت به روز رسانی برنامه‌ها به خود دانشگاه‌ها به دلیل اینکه نیازها و اقتضائات منطقه‌ای متفاوت دارند می‌تواند یکی از ابزارهای مفید باشد. در به‌روز رسانی برنامه‌ها توسط خود دانشگاه، توجه به اسناد بالادستی خارج از فضای آموزش عالی مانند برنامه‌های توسعه کشور، که در آن‌ها چشم‌انداز و ماموریت خاصی برای هر منطقه جغرافیایی ذکر شده است، امری مهم خواهد بود؛ دراین راستا ماموریت‌گرا شدن دانشگاه‌ها اقدامی ضروری خواهد بود. از دیگر راهبردهای حرکت به سمت نسل سوم و چهارم دانشگاهی می‌توان به تحول در نظام کنترلی و حاکمیت دانشگاه^۱ اشاره نمود. بدین منظور ساختار، فرآیندها و برنامه‌های کنترلی و حاکمیتی دانشگاه در جهت کارکرد موثر دانشگاه و فرد برنامه‌ریزی و جهت‌دهی می‌شوند. روش‌های قدیمی کنترل که به صورت متمرکز و از سوی وزارتخانه بر دانشگاه اعمال می‌شد به مدل‌های نظارتی منعطف همراه با اعطای استقلال داخلی به دانشگاه و نیز گروه حسابداری در جهت مدیریت مستقل و پاسخگو اصلاح می‌گردد.

سایر مواردی که در آموزش حسابداری نسل‌های سوم و چهارم دانشگاهی باید به آن توجه شود، اساتید و کادر آموزشی هستند. هنگامی که برنامه درسی حسابداری مطابق با نیاز جامعه تعریف شود، به تبع استادان آن درس هم باید با برنامه‌ها و منابع درسی جدید به‌روز و هماهنگ باشند. اگر استادان فقط تئوری‌ها و آموزه‌های آکادمیکی که از قبل فرا گرفته‌اند را همچنان به دانشجویان عرضه کنند و نیاز روز جامعه را مد نظر نگیرند یا با برنامه‌های درسی بازنگری شده هماهنگ نباشند، خروجی و دانش آموخته حسابداری فاقد مهارت‌های لازم خواهد بود. اساتید و اعضای هیات علمی باید با جامعه، حرفه، منابع روز و نیز مجامع بین‌المللی در ارتباط مستمر باشند تا بتواند دانشجوی کارآفرین و متکی به خود را پرورش دهند. دانش آموخته‌ی رشته حسابداری در این نسل، فردی جامعه‌پذیر خواهد بود که با مسوولیت‌پذیری گراننده توسعه اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی و به طور کلی توسعه پایدار جامعه است.

یکی دیگر از مواردی که در این دو نسل باید به آن توجه شود دانشجویان هستند. ویژگی‌های یک دانشجوی حسابداری در دانشگاه نسل سوم و چهارم به واسطه آموزش‌های همه‌جانبه آن متفاوت از سایر نسل‌های پیشین است. دانش آموخته حسابداری دانشگاه مهارت‌آفرین و جامعه‌محور، فردی خلاق، آینده‌نگر با درجه بالایی از تعهد و مسوولیت‌پذیری است که می‌تواند به توسعه پایدار جامعه کمک نماید.

رسیدن به این مهم، نیازمند توجه ویژه گروه حسابداری نه تنها به آموزش‌های تخصصی این رشته بلکه مهارت‌افزایی دانشجویان از طریق اولویت قراردادن آموزش مهارت‌های نرم است. آموزش‌های فعلی این رشته با تاکید فراوان بر حفظیات، دانشجویان را منفعل بار می‌آورد. در صورتی که یکی از نیازمندی‌های مهارت‌آفرینی، عبور از محفوظات با استفاده از خلاقیت و نوآوری است. افراد کارآفرین با داشتن تفکر آینده‌نگر از درجه ریسک‌پذیری بالاتری برخوردار هستند و ازین رو باید از طریق آموزش‌های نرم، مهارت‌هایی از قبیل تفکر تحلیلی و حل مسئله، ایجاد تعامل و ارتباط موثر، فن مذاکره، کار تیمی، انعطاف‌پذیری، مفهوم‌نگری، توان دیدن و شناسایی فرصت‌ها، نسلی متکی به خود و کارآفرین در رشته حسابداری تربیت نمود.

خروجی و دستاورد پیاده‌سازی الگوی جامع آموزش حسابداری در دانشگاه نسل سوم و چهارم، به طور خاص برای بازنگری برنامه‌های آموزشی رشته حسابداری و نحوه تعامل دانشگاه و گروه حسابداری با صنعت و جامعه در جهت ایجاد کارآفرینی و همچنین به طور عام در جهت توسعه پایدار کشور، به رشد و توسعه تمامی سطوح خرد و کلان جامعه کمک خواهد کرد. در سطح خرد با تربیت نسل متکی بر خود و مهارت‌آفرین در رشته حسابداری می‌تواند به رشد و توسعه فردی کمک نماید. در سطح کلان نیز از طریق اثرگذاری بر صنایع، اقتصاد شکوفا گشته تاثیر مستقیمی بر رفاه اجتماعی خواهد گذاشت. از طرفی اجرای این مدل با تغییر باورها و نگرش افراد و خانواده‌ها می‌تواند منجر به ارتقای فرهنگی شود. همچنین با گسترش روابط عرصه بین‌المللی و تعامل با مجامع خارجی، روابط سیاسی و بین‌المللی کشور تقویت می‌گردد. بعلاوه دانشگاه نیز با ایجاد ارتباط تنگاتنگ با صنعت و جامعه می‌تواند از مزایایی مانند جذب سرمایه‌گذاری حداکثری منابع بخش خصوصی بهره‌مند شود. ازین رو می‌توانیم شاهد رشد و ارتقای دانشگاه و تبدیل واقعی علم به عمل باشیم.

در انتها، پیشنهاد می‌شود الگوی مفهومی پژوهش به عنوان مبنایی برای تدوین برنامه‌های آموزشی رشته حسابداری و نیز تغییر قوانین و مقررات آموزشی وزارت علوم قرار گیرد. همچنین به دست‌اندرکاران رشته حسابداری در دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی توصیه می‌شود نسبت به ایجاد مراکز رشد و نیز فراهم سازی فرصت کارآموزی برای دانشجویان این رشته اهتمام ورزند. همچنین با توجه به اینکه پژوهش حاضر بر مبنای روش کیفی انجام شده است، به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود با استفاده از روش‌های کمی به بررسی وضعیت موجود آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها و نیز تحلیل شکاف با الگوی ارائه شده اقدام نمایند.

منابع

- باباجانی، جعفر؛ قربانی زاده، وجه...؛ خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۹). آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر آموزش و پژوهش. *فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹(۳۵): ۷۷-۹۶.
- جامعی، رضا. (۱۳۹۷). بررسی تناسب محتوا و شیوه‌های آموزش حسابداری (کارشناسی ارشد) با مهارت‌های مورد نیاز بازار کار: از دیدگاه دانشجویان، اساتید دانشگاه و اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران. *فصلنامه علمی پژوهشی تدریس پژوهی*، ۴(۳): ۲۱۸-۲۳۳.
- خوش نژاد، زهرا؛ سلیمی، مهتاب؛ جهانیان، رمضان و عبدالمهدی، مژگان. (۱۴۰۱). ارائه الگوی دانشگاه نسل چهارم (مورد مطالعه: دانشگاه آزاد اسلامی)، توسعه آموزش جندی شاپور اهواز، ۱۳(۱): ۱۹۳-۲۰۶.
- دهقان‌دهنوی، حسن؛ معین‌الدین، محمود؛ صبا، ندا. (۱۳۹۱). تعیین اجزای دانش و مهارت آموزش حسابداری در محیط‌های تجاری جدید با رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری. *فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱(۴): ۱۰۵-۱۱۹.
- دیانتی دیلمی، زهرا؛ پاکزاد، عطیه. (۱۳۹۶). بررسی درجه اثربخش بودن آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها و عوامل موثر بر آن با استفاده از کارت ارزیابی متوازن. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۱): ۱۴۱-۱۲۱.
- دیانتی دیلمی، زهرا (۱۴۰۲). الگوی بالندگی حسابداری در ایران: با رویکرد مبتنی بر نظریه داده بنیاد، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲(۲): ۲۴۴-۲۱۷.
- صالحی، مهدی؛ نصیرزاده، فرزانه؛ رستمی، وهاب. (۱۳۹۳). چالش‌های آموزش حسابداری در ایران از دید شاغلین حرفه و مراجع دانشگاهی. *مجله دانش حسابرسی*، ۱۳(۵۴): ۸۶-۶۷.
- عزیزی، محمد و اکرم عزیزی (۱۳۹۵). نسل سوم دانشگاهی: تجربه‌های موفق دانشگاه‌های برتر در آموزش کارآفرینی با اتکاء به منابع صنعت، نشریه صنعت و دانشگاه، ۹(۱): ۱-۱۴.
- غلامی، زهرا؛ آراسته، حمیدرضا؛ نوه‌ابراهیم، عبدالرحیم؛ زین‌آبادی، حسن رضا. (۱۳۹۷). تأملی بر کارکرد آموزشی دانشگاه‌های نسل سوم در ایران: ارائه الگوی مفهومی. *نشریه راهبردهای آموزشی در علوم پزشکی*، ۱۱(۴): ۳۸-۳۰.
- فراستخواه، مقصود. (۱۳۹۸). روش تحقیق کیفی در علوم اجتماعی با تأکید بر نظریه برپایه (گراند تئوری GTM). چاپ هفتم، تهران: انتشارات آگاه.
- مجتهدزاده، ویدا. (۱۳۸۰). بررسی برنامه آموزش حسابداری در دانشگاه‌های ایران در مقطع کارشناسی: دیدگاه‌های شاغلین در حرفه حسابداری. *فصلنامه علمی پژوهشی علوم انسانی*، دانشگاه الزهراء، ۱۱(۳۸-۳۷): ۳۳۱-۳۷۰.

- مشایخی، بیتا؛ شفیع‌پو، سید مجتبی. (۱۳۹۱). بررسی کارایی نظام آموزشی رشته حسابداری در سطح دانشگاه‌های ایران با استفاده از تکنیک تحلیل پوششی داده‌ها. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، *مجله دانشکده مدیریت دانشگاه تهران*، ۱۹(۶۷): ۱۴۲-۱۱۹.
- مهدی، رضا؛ شفیع، مسعود. (۱۳۹۶). نقش آفرینی و ظرفیت‌سازی دانشگاه‌های نسل چهارم برای توسعه محلی و منطقه‌ای. *فصلنامه صنعت و دانشگاه*، ۱۰(۳۵-۳۶): ۲۲-۱.
- نایب‌زاده، شهناز؛ حیرانی، فروغ؛ سلطانی‌نژاد، مهدی؛ نجاتی، مصطفی. (۱۳۹۱). بررسی ارتباط بین متغیرهای پیش‌زمینه‌ای و عملکرد آموزشی دانشجویان (دانشجویان کارشناسی ارشد رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد). *فصلنامه آموزش عالی*، ۵(۱۷): ۱۸۱-۱۶۵.
- نوروزی، علیرضا؛ ترکمان، طاهره؛ زاهدی، شیرین. (۱۳۹۷). دانشگاه کارآفرین: مفاهیم و شاخص‌ها (چاپ اول). تهران: نشر چاپار.
- نونهال نهر، علی‌اکبر؛ محمدزاده سالطه، حیدر؛ حمداله‌هی، کبری. (۱۳۹۳). ارزیابی تأثیر آموزش حسابداری (آموزش دانشگاهی و دوره‌های ضمن خدمت) و تجربه بر قضاوت‌های حرفه‌ای حساب‌رسان. *فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۴(۱۳): ۱۹۶-۱۹۱.

References

- Abdulaziz Y. S. Mosbah, Christopher J; Cowton, Julie E; Drake & Wilma W. Teviotdale (2022): Preparing students for the workplace in developing countries: a study of accounting education in Libya, *Accounting Education*, DOI: 10.1080/09639284.2022.2032220.
- Azizi, Mohammad & Akram Azizi. (2017). Third Generation Universities: Top universities successful experiences on Entrepreneurship Education by Industry Sources, 9(1), 1-14 (In Persian).
- Babajani, J; Ghorbanizadeh, V; & Khanka, A. (2020). The future of management accounting research: from the perspective of education and research. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 9 (35): 96-77. (In Persian).
- Bicknell, A; Francis-Smythe, J; & Arthur, J. (2010). Knowledge transfer: de-constructing the entrepreneurial academic. *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, 16(6), 485-501.
- Cernuşca, L. (2020). Soft and Hard Skills in Accounting Field-Empiric Results and Implication for the Accountancy Profession. *Studia Universitatis Vasile Goldis" Arad-Economics Series*, 30(1), 33-56.
- Dehghan Dehvani, Hassan; Moinuddin, M; & Saba, N. (2012). Determining the components of knowledge and skills of accounting training in new business environments with a structural equation modeling approach. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 1 (4): 119-105. (In Persian)
- Dianati Deilami, Zahra(2023). A Model for Evolution of accounting in Iran: Based on Grounded Theory, *Accounting Knowledge & Management Auditing*, 12(2), 217-244 (In Persian).

- Dianati Deilami, Z; & Pakzad, A (2017). Assessing the degree of effectiveness of accounting training in universities and the factors affecting it using a balanced assessment card. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 6 (21): 141-121. (In Persian)
- Dickson, P. H; Solomon, G. T; Weaver, K. M; Dickson, P. H; & Solomon, G. T. (2008). Entrepreneurial selection and success: does education matter? *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 15(2), 239-258.
- Farastkhah, M. (1398). Qualitative research method in social sciences with emphasis on theory (grounded theory (GTM theory)). Seventh Edition, Tehran: *Agah Publishing*. (In Persian)
- Gholami, Z; Arasteh, H; & Nave Ibrahim, A; & Zeinaabadi, H. R. (1397). A Reflection on the Educational Function of Third Generation Universities in Iran: Presenting a Conceptual Model. *Journal of Educational Strategies in Medical Sciences*, 11 (4): 38-30. (In Persian)
- Gittings, L; Taplin, R; & Kerr, R. (2020). Experiential learning activities in university accounting education : A systematic literature review. *Journal of Accounting Education*, 52, 100680.
- Helmayunita, N; Serly, V; Honesty, H. N; Betavia, A. E; Handayani, D. F; Septiari, D; ... Honesty, F. F. (2019). The Effect of Accounting Computer Training for Teachers of Accounting Vocational Schools to Improving Teacher Competency. *4th International Conference on Education, Economics, Business and Accounting*, 124, 543-548.
- Jamei, Reza. (2018). investigating the appropriateness of content and methods of accounting training with the skills required by the labor market: from the perspective of students, university professors and members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. *Journal of Teaching Research*, 4 (3): 233-218. (In Persian)
- Kavanagh, M. H; Drennan, L; Ameen, Elsie, Bruns, Sharon, M; Cynthia. (2008). What skills and attributes does an accounting graduate need? Evidence from student perceptions and employer expectations. *Accounting & Finance*, 48(2), 279-300.
- Khoshnejad, Zahra; Salimi, Mahtab; Ramezan & Abdollahi, Mojgan. (2022). Presenting the Fourth Generation University Model (Case Study: Islamic Azad University), *Educational Development of Judishapur*, 13(1), 193-206 (In Persian).
- Li, Y; & Ma, L. (2019). Analysis on the Construction of Accounting Practice Teaching System for Training Applied Accounting Talents in Colleges and Universities Based on the Innovation of Industry-University-Research Cooperative Education. *5th International Conference on Education Technology, Management and Humacities Science (ETMHS 2019)*, 17-22.
- Mahdi, R; & Shafiee, M. (2017). Mapping and capacity building of fourth generation universities for local and regional development. *Journal of Industry and University*, 10 (35-36): 22-1. (In Persian).
- Mashayekhi, B; & Shafi'pour, M. (2012). Investigating the efficiency of the accounting education system at the level of Iranian universities using data envelopment analysis technique. *Accounting and Auditing Reviews Journal of*

- the Faculty of Management*, University of Tehran, 19 (67): 142-119. (In Persian).
- Mujtahedzadeh, V. (2000). Review of accounting training program in Iranian universities at the undergraduate level: Perspectives of employees in the accounting profession. *Journal of Humanities Al-Zahra University*, 11 (37-38): 370-331. (In Persian).
- Musov, M. (2019). Accounting Education in a Sustainable Development Context. In *15th International Conference of ASECU* (pp. 469–477).
- Nayebzadeh, S; Heirani, F; Soltaninejad, M; & Nejati, M. (2012). Investigating the Relationship between Background Variables and Students' Educational Performance (Case Study: Master of Accounting Students, Islamic Azad University, Yazd Branch). *Journal of Higher Education*, 5 (17): 181-165. (In Persian).
- Nonhal Nahr, A; Mohammadzadeh S. H; & Hamdollahi, K. (2014). Evaluating the effect of accounting training (university education and in-service courses) and experience on auditors' professional judgments. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 4 (13): 196-191. (In Persian).
- Norouzi, A; Turkman, T; & Zahedi, S. (2018). *Entrepreneur University: Concepts and Indicators* (First Edition). Tehran: *Chapar Publishing*. (In Persian).
- O'Connell, B; Carnegie, G. D; Carter, A. J; de Lange, P; Hancock, P; Helliari, C. V, ... Watty, K. (2015). Shaping the future of accounting in business education in Australia. *Melbourne, Australia: CPA*, 1–121.
- Parvaiz, G. S; Mufti, O; & Gul, S. (2017). Problems and Challenges in Skills Development: A Perspective from Professional Accounting Education. *Business & Economic Review*, 9(4), 83–110. <https://doi.org/10.22547/ber/9.4.5>
- Salehi, M; Nasirzadeh, F; & Rostami, W. (2014). Challenges of accounting training in Iran from the perspective of professionals and academic authorities. *Journal of Auditing Knowledge*, 13 (54): 86-67. (In Persian).
- Taryn, M; & Gizelle, D; W. (2023): Preparing accounting students to be responsible leaders, *Accounting Education*, DOI:10.1080/09639284.2023.2228291.
- Zuti, B; Lukovics, M; & Kopper, J. (2015). „Fourth Generation” Universities and Regional Development. In *Higher Education Institutions and Regional Development* (pp. 14–31). Stünings Medien.

COPYRIGHTS



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

رویکرد معاملات همزمان رابطه بین حسابداری ذهنی و کیفیت گزارشگری مالی^۱

ساناز وطن دوست سیلاب^۲، سحر سپاسی^۳، جواد رضازاده^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۱۸

مقاله پژوهشی

چکیده

سرمایه‌گذاران به نحوه گزارشگری مالی و افشای اختیاری اطلاعات از سوی واحدهای تجاری برای گرفتن تصمیمات مالی و تحلیل رویدادهای اقتصادی، حساسیت بسیاری دارند. اما طی دهه‌های اخیر، رفتارهای خلاف قاعده‌ای در بازارهای مالی وجود داشته که نظریه‌های مالی کلاسیک نتوانستند به توضیح و تبیین آن‌ها بپردازند. به همین رو، مفاهیمی مانند حسابداری ذهنی که در زمینه مالی - رفتاری بیان شده است، بیش از پیش توجه پژوهشگران را به خود جلب کرده است. اگرچه نظریه حسابداری ذهنی به منظور توضیح تصمیم‌گیری‌های مشتری و خانوار ایجاد شده بود، اما ایده‌های آن برای تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی و افشای اختیاری نیز قابل اجراء است. سه ویژگی اصلی نظریه حسابداری (یعنی کدگذاری، طبقه‌بندی و ارزیابی) با ویژگی‌های اصلی گزارشگری مالی و افشای اختیاری مطابقت دارند. جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه شرکت‌های فعال پذیرفته شده در بورس که به روش حذف سیستماتیک در فاصله زمانی ۱۳۹۳ الی ۱۴۰۰ انتخاب شد. از روش‌های سنجی معادلات هم‌زمان حداقل مربعات سه مرحله‌ای و دو مرحله‌ای، مشخص شد که حسابداری ذهنی رابطه معکوس با کیفیت گزارشگری مالی دارد، همچنین کیفیت گزارشگری مالی رابطه معکوس با حسابداری ذهنی بر اساس معادلات هم‌زمان دارد. یعنی هرچه کیفیت گزارشگری مالی بالاتر باشد، اثر حسابداری ذهنی کمتر است و سرمایه‌گذاران کمتر تحت تأثیر این تورش رفتاری تصمیم می‌گیرند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری ذهنی، کیفیت گزارشگری مالی، مالی رفتاری، بورس اوراق بهادار. **طبقه‌بندی موضوعی:** G11, G14.

10.22051/JERA.2023.37681.2977:DOI

۲. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (sanazvatandoostsilab@gmail.com)

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (sepasi@modares.ac.ir)

۴. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (j.rezazadeh@modares.ac.ir)

https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

مالی- رفتاری را می توان انگاره‌ای (پارادایمی) دانست که با توجه به آن، بازارهای مالی با استفاده از مدل‌هایی مطالعه می‌شوند که دو فرض اصلی و محدودکننده انگاره (پارادایم) سنتی، یعنی پیشینه-سازي مطلوبیت مورد انتظار و عقلانیت کامل را کنار می‌گذارد (سعیدی و فرهانیان، ۱۳۹۴). از همین‌رو، مفاهیمی مانند حسابداری ذهنی که در زمینه مالی- رفتاری مطرح می‌شود، بیش از پیش توجه پژوهشگران را به خود جلب کرده است. بر طبق این نظریه، به‌جای گروه‌بندی تمامی تصمیمات با هم و بهینه‌سازی انتخاب‌های مصرف در طی چرخه عمر، افراد به طبقه‌بندی فعالیت‌های خود در حساب‌های ذهنی اقدام و تصمیمات خود را در درون چارچوب محدود طبقه‌بندی شده اتخاذ می‌کنند (بارث^۱ و همکاران، ۲۰۰۱). سرمایه‌گذاران برای گرفتن تصمیمات مالی و تحلیل رویدادهای اقتصادی به نحوه گزارشگری مالی و افشای اختیاری اطلاعات از واحدهای تجاری حساسیت ویژه‌ای دارند. بر همین مبنا، نحوه گزارشگری و افشای اطلاعات برای بدست آوردن اعتماد سرمایه‌گذاران، توجه سیاست‌گذاران، مراجع حرفه‌ای و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری را به خود جلب کرد. یکی از موضوعاتی که در این راستا کانون توجه چنین نهادهایی بوده است، چگونگی طبقه‌بندی اطلاعات است. طبقه‌بندی اطلاعات را مشتمل بر ادغام، تفکیک و تناوب ارائه اطلاعات، تعریف می‌کنند و از آنها با عنوان اجزای اصلی تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاران بر مبنای گزارشگری مالی یاد کرده‌اند. به همین دلیل در پژوهش کیان و همکاران، (۱۳۹۶) بررسی ادبیات پژوهش نشان می‌دهد، اگر چه در ابتدا مبنای نظریه حسابداری ذهنی، توضیح و تبیین تصمیم‌گیری‌های فردی و گروهی بوده است، اما ساز و کارهای این نظریه برای استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی، صورتهای مالی نیز قابلیت اجرا دارد. استدلال آنها بر پایه چند عامل نهادینه شده است، عامل اول شباهت چشمگیر بین حسابداری ذهنی و گزارشگری مالی است (فنما و کونس^۲، ۲۰۱۰). براین اساس، این پژوهش درصدد است تا به تبیین حسابداری ذهنی به‌عنوان رویکرد نوینی در تصمیم‌گیری مالی که با رفتار منطقی و اقتصادی سرمایه‌گذاران همسو و هماهنگ نیست، در گزارشگری مالی از دیدگاه سرمایه‌گذاران بپردازد. بسیاری از سرمایه‌گذاران تمایل دارند که از نظر ذهنی سوگیری‌های حسابداری در سرمایه‌گذاری داشته باشند که نقش مهمی در تأثیرگذاری بر تصمیمات آنها برای تجارت در بازارهای مالی دارد. تصمیمات سرمایه‌گذاران تحت تأثیر عوامل روانی است و گاهی

1. Barth et al

2. Fennema & koonce

اوقات سرمایه‌گذاران معاملات خود را در حساب‌های ذهنی مختلف جدا می‌کنند، زیرا بر کارایی تخصیص دارایی تأثیر منفی می‌گذارد و این روش یکی از رایج‌ترین اشتباهات در سهام است. سرمایه‌گذاران با توجه به مکان‌های نهایی که وجوه در آن خرج می‌شود به معاملات خود نگاه می‌کنند، بسیاری از آنها حساب‌های ذهنی مختلفی دارند که طبق تعهدات شخصی خود از آنها پیروی می‌کنند. در اینجا مشخص است که سرمایه‌گذارانی که با سرمایه‌گذاری‌های خود به صورت منزوی سروکار دارند. مطمئناً سهام با مشکلات نقدینگی مواجه خواهد شد، زیرا آنها معتقدند برای حمایت از حساب‌هایی که به چنین نقدینگی نیاز دارند، باید در تمام حساب‌های مجزای خود وجه نقد نگهداری کنند. از این منظر، تأکید بر اهمیت درک رفتار سرمایه‌گذاران ضروری است. در حسابداری ذهنی ما به دنبال درک توضیح اثرات احساسات انسانی در فرایند تصمیم‌گیری هستیم. انسان‌ها تمایل به نگهداری حوادث خاص در ذهن خود به صورت تصورات دارند، این تصورات برخی مواقع بیشتر از خود حوادث روی تصمیم‌گیری افراد اثر می‌گذارد. در حسابداری ذهنی فرض بر این است که مردم بر اساس طبقه‌بندی‌های شناختی یا حساب‌های ذهنی مخارج خود را پیگیری و رد یابی می‌کنند. اگر چه این فرآیند شناختی می‌تواند با بررسی نحوه برخورد عواطف و احساسات افراد نسبت به وجوه نقد یا برچسب‌های عاطفی وجوه نقد به تکامل برسند، هنگامی که وجوه نقد در موقعیت‌های منفی به دست آید، برچسب‌های عاطفی، چگونگی هزینه کردن این گونه مبالغ را تحت تأثیر قرار می‌دهند. از آنجایی که تصمیمات مالی و سرمایه‌گذاری، تصمیمات فردی هستند که متعلق به سرمایه‌گذاران است، این تصمیمات به طیف عناصر ذهنی و روانی سرمایه‌گذاران بستگی دارد. بنابراین شناسایی عناصری که منجر به تصمیمات خرید یا فروش در بازارهای مالی می‌شوند ضروری است، زیرا درک رفتار سرمایه‌گذاران به درک دقیق و پیش‌بینی حرکت‌های آتی بازارهای مالی کمک می‌کند و در نتیجه به بازدهی بالاتر از حد متوسط یا اجتناب از ریسک کمک می‌کند. لذا هدف اصلی پژوهش حاضر رابطه بین حسابداری ذهنی و کیفیت گزارشگری مالی با رویکرد معاملات همزمان می‌باشد.

مروری بر مبانی نظری

سرمایه‌گذاران اغلب با استفاده از تحلیل‌های مبتنی بر ذهن که بر اندازه‌گیری موقعیت‌های مشابه در زمان تصمیم‌گیری متکی است، تصمیم می‌گیرند، نه بر اساس تحلیل‌های منطقی غیرقابل انعطاف، که با تکیه بر قوانین مبهم و نامشخص تصمیم‌گیری، سرمایه‌گذاران را در برابر

اشتباهات آسیب‌پذیر می‌کند. همیشه تمایل به تعیین قیمت اولیه خرید در زمان فروش دارند و بنابراین قیمت‌های امروزی اغلب با قیمت‌های گذشته تعیین می‌شوند و سرمایه‌گذاران را وادار می‌کند تا محدوده قیمت سهام یا درآمد شرکت را بر اساس بهای تمام شده تاریخی تعیین کنند.

حسابداری ذهنی

در حسابداری ذهنی بیان می‌شود که مردم به طور ذهنی گرایش به تقسیم بندی دارایی هایشان به سبدهای مختلف دارند و مایلند هر سبد را به طور مستقل مدیریت کنند. به عبارت دیگر مبادلات به جای آنکه به طور پیوسته با موارد دیگر ارزیابی شوند به صورت تک تک ارزیابی می‌شوند. حسابداری ذهنی دلالت بر این دارد که افراد تمایل دارند تصمیم‌گیری درباره مسایلی مختلف مالی را در حساب‌های ذهنی جدا انجام دهند. بدون در نظر گرفتن این فرض منطقی که بهتر است تمامی این تصمیم‌گیری‌ها را در یک پرتفوی اتخاذ کنند، حسابداری ذهنی عملاً تعامل بین تصمیم‌گیری‌های مختلف را نادیده می‌گیرد. بعضی افراد برای مثال در زمان سرمایه‌گذاری به دنبال بهینه کردن پرتفوی خود نیستند بلکه سهام را به صورت جداگانه و بدون در نظر گرفتن ارتباط آنها با همدیگر خریداری می‌کنند.

بررسی ادبیات پژوهش نشان می‌دهد، اگرچه در ابتدا مبنای نظریه حسابداری ذهنی، توضیح و تبیین تصمیم‌گیری‌های فردی و گروهی بوده است، سازوکارهای این نظریه برای استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی صورت‌های مالی نیز قابلیت اجرا دارد. استدلال آنها بر پایه چند عامل نهادینه شده است؛ عامل اول شباهت قابل ملاحظه بین حسابداری ذهنی و گزارشگری مالی است (وبر^۱ و همکاران، ۲۰۰۶)؛ یعنی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نیز همسو با واحدهای تجاری، معاملات و رویدادها را ثبت، طبقه‌بندی، تجزیه و تحلیل می‌کنند و هماهنگ با انگیزه حسابداری شرکت‌ها هستند تا از این طریق بتوانند به سرمایه‌گذاری مطلوب دست یابند. در واقع، سه ویژگی اصلی نظریه حسابداری ذهنی (شامل کدگذاری، طبقه‌بندی و ارزیابی) با ویژگی‌های مهم گزارشگری مالی (شامل ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری) مطابقت دارند. عامل دوم این است که ارزش‌گذاری سهام شرکت‌ها با به‌کارگیری استانداردها و روش‌های حسابداری تناسب ندارد. مرور پژوهش‌ها نشان می‌دهد زمانی که، رویه‌ها و

شیوه‌های گوناگونی برای پردازش رویدادها و اطلاعات مالی وجود دارد، گرایش به استفاده از حسابداری ذهنی بیشتر است (فنما^۱ و همکاران، ۲۰۱۰). بررسی ادبیات پژوهش نشان می‌دهد، با وجود اینکه در آغاز مبنای نظریه حسابداری ذهنی، تبیین و توضیح تصمیم‌گیری‌های فردی و گروهی بوده است، اما به سه علت فنما و کونسن^۲ (۲۰۱۰) اعتقاد دارند که سازوکارهای این نظریه برای تمام استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی (درون‌سازمانی و برون‌سازمانی) نیز قابل اجرا است. عامل اول این است که سه ویژگی اصلی نظریه حسابداری ذهنی (شامل کدگذاری، طبقه‌بندی و ارزیابی) با ویژگی‌های مهم گزارشگری مالی (شامل ثبت، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارشگری) مطابقت دارند. عامل دوم این است که گرایش به استفاده از حسابداری ذهنی زمانی که، برای پردازش رویدادها و اطلاعات مالی، رویه‌ها و شیوه‌های گوناگونی وجود دارد، بیشتر است (تالر^۳، ۲۰۰۸). به طور مثال ارزش‌گذاری سهام شرکت‌ها با به‌کارگیری استانداردها و روش‌های حسابداری تناسب ندارد. عامل سوم مبین این مطلب است که بسیاری از اطلاعات حسابداری، قابلیت تسهیل فرآیند را دارند. به طور مثال فرآیند حسابداری ذهنی در مورد تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی، برای نمونه، از طریق تفکیک اجزای سود پیش‌بینی‌شده در یادداشت‌های توضیحی و این فرآیند در مورد سرمایه‌گذاران، برای نمونه، از طریق ارزیابی اوراق بهادار قابل تبدیل انجام می‌گیرد، تسهیل می‌گردد (وایت^۴ و همکاران، ۲۰۰۲). گرچه حسابداری ذهنی عمدتاً تصمیمات مصرف‌کننده و خانوار بیان می‌کند، اما برخی بر این باورند که چندین دلیل بر اساس موازات بین حسابداری ذهنی و گزارشگری مالی، نیز کاربرد دارد.

کیفیت گزارشگری مالی

یکی از منابع اطلاعاتی در دسترس بازارهای سرمایه که انتظار می‌رود نقش مؤثری در توسعه سرمایه‌گذاری و افزایش کارایی ایفا نماید، گزارش‌های مالی است. در این راستا اساتید، محققان و اهل حرفه حسابداری خواستار افزایش کیفیت گزارشگری مالی به عنوان ابزاری برای ادای مسئولیت پاسخگویی به نیازهای جامعه خود می‌باشند؛ به عنوان مثال، بنا بر مفاهیم نظری گزارشگری مالی، هدف صورت‌های مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده

1. Fennema et al

2. Fennema & Koonce

3. Thaler

4. White et al

درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان صورت‌های مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. دستیابی به این هدف مستلزم آن است که اطلاعات مزبور در درجه نخست، مربوط و قابل اتکا بوده و در درجه دوم قابل فهم و قابل مقایسه باشد؛ کیفیت گزارشگری مالی همواره موضوع مورد علاقه هیئت مدیره، سهامداران، محققین و خود حسابداران حرفه ای بوده و هست. در سال‌های اخیر، موج رسوایی‌های حسابداری که در جامعه ی مالی بین المللی رخ داده است، منجر به افزایش سؤالات و نگرانی‌هایی در مورد کیفیت گزارشگری مالی شده است.

ارتباط بین حسابداری ذهنی و کیفیت گزارشگری مالی

از آنجا که طبق تحقیقات فنما و کونسن در سال ۲۰۱۰ سه ویژگی اصلی تئوری حسابداری ذهنی (کدگذاری، طبقه بندی و ارزیابی) مطابق با ویژگی‌های اصلی گزارشگری مالی و افشای اختیارات می‌باشد ارتباط کیفیت گزارشگری مالی با حسابداری ذهنی براساس کدگذاری مطرح می‌گردد سانتی و همکاران (۲۰۱۹) به تأثیر حسابداری ذهنی بر تصمیمات سرمایه‌گذاری سهام پرداخته است و نتایج مطالعه نشان می‌دهد که وجود پدیده حسابداری ذهنی در بین سرمایه‌گذاران باعث می‌شود که آنها بخش بیشتری از پول خود را برای سرمایه‌گذاری استفاده کنند، جایی که وجوه خصوصی ماهانه خود اهمیت بیشتری نسبت به صندوق‌های پاداش دارند و از ریسک سرمایه‌گذاری در صندوق‌های خصوصی ماهانه بیشتر از صندوق‌های پاداش می‌ترسند و در صورت ضرر، میزان نارضایتی از زیان‌های ناشی از وجوه ماهیانه آنها بیشتر از میزان زیان‌هایی که از سرمایه‌گذاری وجوه پاداش متحمل شده‌ایم. نتایج این مطالعه نشان داد که سرمایه‌گذاران در بازارهای مالی نسبت به حسابداری ذهنی تعصب نشان می‌دهند. الکساندر و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی مدل‌سازی انتخاب سبد بهینه سهام با رویکرد حسابداری ذهنی بر مبنای ارزیابی ریسک پرداختند. نتایج نشان داد، قیمت‌های دارایی تعادلی و ترکیب پرتفوی بهینه در حساب‌ها به حسابداری ذهنی بستگی دارد. لذا سبد بهینه سهام با رویکرد حسابداری ذهنی بر مبنای ارزیابی ریسک از کارایی لازم برخوردار می‌باشد. گوردون^۱ و همکاران (۲۰۱۹) به مدل‌سازی شکل سبد سهام مبتنی بر حسابداری ذهنی پرداختند. آنها با در نظر گرفتن دو مولفه ریسک و حسابداری ذهنی، که از طریق میزان استفاده از فروش استقراری محاسبه می‌شود،

نشان دادند تفاوت معنی داری بین عملکرد سبد سهام در دو حالت مذکور وجود دارد. عامل سوم مبین این مطلب است که بسیاری از اطلاعات حسابداری این قابلیت را دارند که فرآیند حسابداری ذهنی را هم برای تهیه کنندگان و هم برای استفاده کنندگان صورت‌های مالی تسهیل کنند. برای نمونه، این فرایند در مورد تهیه کنندگان صورت‌های مالی، از طریق تفکیک اجزای سود پیش‌بینی شده در یادداشت‌های توضیحی و در مورد سرمایه‌گذاران، از طریق ارزیابی اوراق بهادار قابل تبدیل انجام می‌گیرد در تحقیقات بربریس و هیوآنگ (۲۰۰۱) نسبت قیمت سهام به سود تقسیمی با حسابداری ذهنی رابطه داشته است به طوری که یک جریان نقدینگی بالا به قیمت سهام را بالا می‌برد اما این سود قبلی نیز قیمت سهام را همچنان بالا می‌برد سهام با نسبت قیمت به سود تقسیمی بالا غالباً یکی از نتایج خوب سرمایه‌گذاری است و سودهای قبلی سرمایه‌گذار را اثبات کرده پس آن را با ریسک کمتر می‌بیند و به میانگین کمتری نیاز دارد این در حالی است که نسبت قیمت به سود تقسیمی پایین اغلب ناشی از نتایج بد سرمایه‌گذاری است و آن را به عنوان ریسک بالاتر می‌بیند و به میانگین بالاتری نیاز دارد. از آنجا که سرمایه‌گذار نسبت به نوسانات سهام فردی ریسک‌گریز است از زیان‌های تکراری و تغییرات در میانگین بازده گریزان است. از طرفی طی تحقیقات حصارزاده و همکاران (۱۳۹۵) گزارشگری مالی با کیفیت بالا به میزان قابل توجهی اثر محدود کننده سود تقسیمی بر سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد همین طور که کیفیت بالای گزارشگری اثر سود تقسیمی را کاهش می‌دهد می‌توان بین کیفیت گزارشگری مالی و حسابداری ذهنی نیز رابطه ای متصور شد. ارتباط حسابداری ذهنی با کیفیت گزارشگری مالی براساس طبقه‌بندی مطرح می‌گردد، از آنجا که یکی از اهداف یکی از هدف‌های گزارشگری مالی، آگاه کردن اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران بالقوه برای کمک به تصمیم‌گیری منطقی و ارزیابی جریان وجوه نقد مورد انتظار شرکت است (بیدل و هیلاری^۱، ۲۰۰۹) به گفته تالر همسویی بین حسابداری ذهنی، گزارشگری مالی و افشای اختیاری کاملاً مشهود است. افراد و خانوارها به دلایل مشابه با انگیزه‌های سازمان و با هدف ردیابی پول خود (منابع مالی خود) و کنترل مصارف و مخارج، اقدام به ثبت، تلخیص، تحلیل و گزارش نتایج معاملات و سایر رویدادهای مالی می‌کنند. کدگذاری، طبقه‌بندی و ارزیابی که سه ویژگی اصلی نظریه حسابداری ذهنی با ویژگی‌های مهم گزارشگری مالی و افشای اختیاری انطباق دارد؛ برای

1. Biddle & Hilary

مثال، کدگذاری مرتب ارقام جریان‌های نقدی و نیز ارقام تعهدی به سود و یا زیان توسط تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی برحسب احتمال وقوع مجددشان، در برخی موارد، عملیات کدگذاری و طبقه‌بندی توسط سیستم حسابداری صورت می‌گیرد، اما در اغلب موارد قضاوت قابل ملاحظه‌ای در مورد چگونگی گزارش ارقام در صورت‌های مالی، یادداشت‌ها و نیز افشای اختیاری، لازم است، انجام گیرد. از طرفی، ممکن است استفاده‌کنندگان گزارشات مالی اصول حسابداری ذهنی را به هنگام ارزیابی گزارشات ارائه شده به آن‌ها، مدنظر قرار دهند و در مورد تأثیر نحوه ارائه اطلاعات مالی بر ارزیابی استفاده‌کنندگان مطالبی را عنوان کند. به علاوه، تصورات میانی بر حسابداری ذهنی با تعبیر محتوای گزارشات مالی ارائه‌شده از طریق تحلیل صورت‌های مالی، ممکن است ایجاد شود، لذا بین حسابداری ذهنی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد. از طرفی تحقیقات کیان و همکاران (۱۳۹۶) ارتباط بین حسابداری ذهنی و سود ثابت شده است و یکی از راه‌های اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی کیفیت سود است پس ارتباط این دو متغیر دور از ذهن نمی‌باشد. برخی از محققین بر این عقیده‌اند که نقش عوامل رفتاری در بازارهای توسعه نیافته متفاوت و شاید با اهمیت تر از بازارهای توسعه یافته است. از این رو آزمون تجربی تئوری‌های مالی رفتاری در بازار سرمایه‌گذاری با اهمیت خواهد بود. افزون بر آن از منظر کاربردی شناسایی رابطه عوامل رفتاری با متغیرهای حسابداری و مالی در بورس اوراق بهادار تهران می‌تواند بر سهامداران در اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری درست، دقیق و به موقع مفید باشد؛ لذا پژوهش حاضر درصد می‌باشد تا رابطه حسابداری ذهنی را بر روی کیفیت گزارشگری مالی بعنوان یک عامل مؤثر بررسی نماید و به جهت اهمیت کیفیت گزارشگری مالی بررسی عوامل مؤثر بر آن از جمله حسابداری ذهنی ضروری به نظر می‌رسد. همچنین رابطه کیفیت گزارشگری مالی را بر روی حسابداری ذهنی نیز مورد بررسی قرار داده شده است.

پیشینه پژوهش

در این بخش به بازنگری پژوهش‌های انجام‌شده، درباره نقش حسابداری ذهنی در گزارشگری مالی، پرداخته شده است که با موضوع پژوهش ارتباط دارند. اولسن و همکاران^۱ (۲۰۲۰) با استفاده از پرسشنامه‌ای که توسط ۳۵۰ مؤدی تکمیل شده بود به بررسی اینکه آیا

مالیات‌دهندگان از حسابداری ذهنی برای مدیریت مالیات بر درآمد و تعهدات مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌کنند یا اینکه حسابداری ذهنی مربوط به دانش مالیاتی، ویژگی‌های کسب و کار و شخصیت است و به چه میزان رابطه حسابداری ذهنی با رفتار مالیاتی در نظر گرفته شده است. نتایج تحقیقات آنان نشان می‌دهد که برخی از مؤدیان حساب‌های ذهنی مالیات را از گزارش مالی جدا می‌کنند و برخی دیگر جدا نمی‌کنند. همچنین حسابداری ذهنی با هدف فرار مالیاتی ارتباط نداشت اما افراد با نمرات حسابداری ذهنی بالاتر، میزان مشخصی از برنامه‌ریزی مالیات را گزارش دادند. مهدی و آبس^۱ (۲۰۱۸) به تبیین رفتاری برای ریسک‌پذیری در بانک‌های اسلامی و غیراسلامی پرداختند در چارچوب نظریه چشم‌انداز به منظور تبیین رفتار ریسک در بانک‌های اسلامی و غیراسلامی در منطقه زیان‌گریزی و حسابداری ذهنی را در نظر گرفتند و معیارهای متعددی از عملکرد و ریسک به عنوان سطح هدف مورد استفاده قرار دادند. بانک‌هایی که در سطح هدف قرار دارند تمایل دارند رفتار زیان‌گریزی را نشان دهند و در حالی که بانک‌هایی که در پایین قرار دارند تمایل دارند ریسک‌گرا باشند. گرت^۲ و همکاران (۲۰۱۴) در مقاله‌ای با عنوان اعتماد و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط بین اعتماد درون‌سازی مالی را به سه جنبه گزارش مالی بررسی کردند، همگام با بهبود کیفیت گزارشگری مالی از طریق بهبود تولید اطلاعات و اشتباهات دریافتند که اعتماد به طور قابل توجهی با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های نسبتاً غیرمتمرکز مرتبط است اما در شرکت‌هایی که نسبتاً متمرکز هستند نتایج برای چندین تجزیه و تحلیل مقاوم هستند که تلاش می‌کند تا به دنبال توضیح جایگزین بالقوه شوند. پارسایی و ملانظری (۱۳۹۸) به بررسی نقش حسابداری ذهنی در تصمیمات بودجه‌بندی سرمایه‌ای پرداختند. این پژوهش نشان می‌دهد یک عامل روان‌شناختی ممکن است مدیران را از سرمایه‌گذاری در پروژه‌هایی که طبق تکنیک‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای بایستی آن‌ها را پذیرفت، بازدارد؛ لذا می‌تواند اطلاعات تکمیلی ارزشمندی را نسبت به تحقیقات بودجه‌بندی سرمایه‌ای فراهم نماید. کیان و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی رفتار مدیران در بکارگیری حسابداری ذهنی در گزارشگری صورت سود و زیان پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر آن است که ترجیح مدیران برای تفکیک نشان‌دهنده حسابداری ذهنی می‌باشد. پژوهش ما اشاراتی برای استاندارد‌گذاران، قانون‌گذاران، و محققان دارد. اسدی و همکاران (۱۳۹۷) به

1. Mahdi & Abbas

2. Garrett et al

بررسی تأثیر افزایش کیفیت گزارشگر مالی بر رابطه بین مدیریت و سرمایه در گردش و عملکرد مالی شرکت پرداختند آنان به این نتیجه رسیدند کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معناداری بر رابطه بین سرمایه در گردش و عملکرد مالی دارد و می‌توان ادعا کرد که افزایش کیفیت گزارشگری مالی منجر به افزایش تأثیر مثبت مدیریت سرمایه در گردش بر عملکرد مالی شرکت‌ها می‌شود. کیان و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر حسابداری ذهنی بر رفتار سرمایه‌گذاران از دیدگاه گزارشگری مالی پرداختند. در نتیجه، این پژوهش درصدد است تا به تبیین نقش حسابداری ذهنی، در گزارشگری مالی از دیدگاه سرمایه‌گذاران بپردازد. نتایج پژوهش بیانگر اثر تعدیلی گزارش زیان بر ارتباط بین سود خالص و قیمت سهام است که انتظار می‌رود در راستای تأیید نظریه حسابداری ذهنی در صورت سود و زیان باشد.

با توجه به آنچه گفته شد و اینکه حسابداری ذهنی در ابتدا در حوزه اقتصاد و تبیین رفتار مصرف‌کنندگان بررسی شده است، اما شواهد اندکی در رابطه با نقش این نظریه در قلمرو حسابداری وجود دارد. علاوه بر این، با وجود شباهت بین حسابداری ذهنی و گزارشگری مالی، شواهد بسیار اندکی درباره نقش حسابداری ذهنی در گزارشگری مالی به‌ویژه از دیدگاه سرمایه‌گذاران وجود دارد. در چنین شرایطی طرح این پرسش حایز اهمیت است که آیا حسابداری ذهنی در افزایش درک گزارشگری مالی از سوی سرمایه‌گذاران در بازار نوظهور ایران کاربرد دارد.

فرضیه‌ها یا پرسش‌های پژوهش

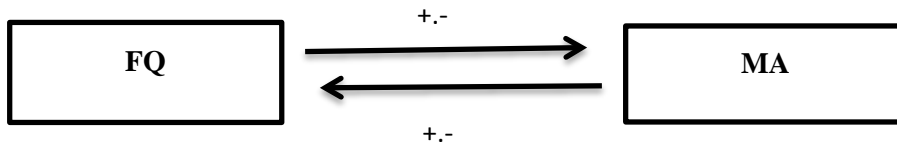
فرضیه: کیفیت گزارشگری مالی بو حسابداری ذهنی دارای اثرات متقابل و همزمان معنی داری بر روی یکدیگر هستند.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر روش پژوهش، در زمره پژوهش توصیفی جای می‌گیرد. مطالعات توصیفی به توصیف و تفسیر شرایط و روابط موجود می‌پردازد. این پژوهش از نظر هدف پژوهش، در زمره تحقیق‌های کاربردی جای می‌گیرد. طرح این پژوهش با استفاده از رویکرد پس‌رویدادی است. از روش پس‌رویدادی زمانی استفاده می‌شود که پژوهشگر پس از وقوع رویدادها به بررسی موضوع می‌پردازد. قلمرو مکانی پژوهش حاضر، شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران است و قلمرو زمانی نیز برای یک دوره ی زمانی هشت ساله از سال ۱۳۹۳ تا سال ۱۴۰۰ است؛

داده‌های مورد نیاز جهت آزمون فرضیه پژوهش با مراجعه به سایت مدیریت و پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سیستم جامع اطلاع رسانی ناشران کدال و بانک‌های اطلاعاتی «تدبیر پرداز» و «ره آورد نوین» گردآوری شده است. پس از جمع‌آوری داده‌هایی که برای انجام پژوهش مورد نیاز است؛ انتخاب ابزاری مناسب به منظور محاسبه و تجزیه و تحلیل اطلاعات مربوط به متغیرها اهمیت خاصی دارد. به منظور انجام محاسبات و آماده نمودن داده‌ها به اطلاعات مورد نیاز پژوهش و همچنین تجزیه و تحلیل آن‌ها از روش‌های سنجی معادلات هم‌زمان حداقل مربعات سه مرحله‌ای و دو مرحله‌ای، با بکارگیری نرم‌افزارهای اکسل و ایویوز استفاده شده است. در این پژوهش، برای نمونه‌گیری از روش حذف سامانمند استفاده گردیده و حجم نمونه برابر با تعداد شرکت‌های موجود در جامعه آماری خواهد بود که دارای شرایط زیر باشند:

- قبل از سال ۱۳۹۳ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته‌شده و تا سال ۱۴۰۰ در بورس فعالیت داشته‌اند.
 - به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه باشد و در طول سال‌های مورد بررسی تغییر سال مالی نداده باشند.
 - برخی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس شامل بانک‌ها و مؤسسات مالی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، شرکت‌های هلدینگ و مؤسسات بیمه که ساختار گزارشگری جداگانه‌ای دارند، از نمونه حذف می‌شوند.
 - اطلاعات مالی و مدیریتی مورد نیاز آن‌ها (به‌خصوص گزارش‌های فعالیت هیئت‌مدیره و یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی) در دسترس باشد.
 - در طول سال‌های مورد بررسی معاملات سهام آن به استثنای دوره معمول برای برگزاری مجمع عمومی، متوقف نشده باشد.
 - شرکت‌های دارای افزایش سرمایه و اطلاعیه اقالام استثنایی نیز حذف گردیده است.
- در مورد سنجش و اندازه‌گیری هر صفت کیفی باید معیارهای کمی شناسایی و اندازه‌گیری شود به طوری که نمایانگر ویژگی کیفی مورد نظر باشد تا آن را از طریق فرآیند سنجش به طور قابل قبول انجام شود.
- به طور کلی، برای برآورد سیستم‌های معادله هم‌زمان به عنوان برآورد گره‌های مختلف، استفاده از هر دو روش از رویکردهای معمول خواهد بود (قاسمی و همکاران، ۲۰۱۸). مدل مفهومی پژوهش در نمودار ۱ نشان داده شده است.



نمودار ۱. روابط متقابل بالقوه در بین متغیرها

بنابراین در این پژوهش از یک دستگاه معادلاتی برای بررسی مدل مفهومی استفاده خواهد شد.

$$\begin{cases} FQ_{It} = \beta_0 + \beta_1 MA_{It} + \beta_2 lev_{It} + \beta_3 size_{It} + \beta_4 G_{It} + \beta_5 HHI_{It} \\ \quad + \beta_6 IND_{It} + \beta_7 K_{It} + \varepsilon \\ MA_{It} = \beta_0 + \beta_1 FQ_{It} + \beta_2 lev_{It} + \beta_3 size_{It} + \beta_4 G_{It} + \beta_5 HHI_{It} \\ \quad + \beta_6 IND_{It} + \beta_7 K_{It} + \varepsilon \end{cases}$$

که در آن:

حسابداری ذهنی: برای آزمون فرضیه یک مدل تجربی توسعه داده می‌شود که مشابه با مدل بکار گرفته شده توسط G-M (جنوسو و مایر ۲۰۰۱) است، اما با لحاظ کردن نقطه مرجع تئوری چشم‌انداز با استفاده از داده‌های مشاهده شده در تابع ارزش، مدل این محققان توسط ثقفی و همکاران (۱۳۹۴) بهبود داده می‌شود. لذا برای آزمون حسابداری ذهنی که زیر مجموعه تئوری چشم‌انداز است، نیز با توجه به اینکه گرینبلات و هان (۲۰۰۵) معتقدند که ترکیب تئوری چشم‌انداز و حسابداری ذهنی (PT/MA) منجر به پدیده اثر تمایلی می‌شود؛ که پدیده‌ای است در بازارهای مالی بدین نحو که به نظر می‌آید سرمایه‌گذاران تمایلی به شناسایی زیان‌هایشان نداشته و به تشخیص سود علاقمند می‌باشند. به عبارتی، به نظر می‌رسد سرمایه‌گذاران ترجیح می‌دهند، سهام برنده را سریع فروخته ولی سهام زیان‌ده را به مدت طولانی حفظ نمایند که این پدیده توسط شفرین و استات من (۲۰۰۰) به عنوان اثر تمایلی نام گذاشته شد. برای حسابداری ذهنی نیز نقطه مرجع در نظر گرفته می‌شود هم‌ارز در نظر گرفته می‌شوند و از بهبود یافته همان مدل برای اندازه‌گیری حسابداری ذهنی استفاده می‌شود، مدلی تعیین می‌شود که در آن، لگاریتم قیمت پیشنهادی فروش (*Life*)، تابع خطی از لگاریتم قیمت روز قبل (که با نماد μ مشخص می‌شود)، و یک متغیر تعریف‌کننده نقطه مرجع (RF^*) تعریف می‌شود:

$$L_{ife} = \alpha_0 + mRF_{fe}^* + \varepsilon_{ie} \quad (1)$$

μ_{ie} لگاریتم قیمت روز قبل است. نماینده این متغیر، قیمت پایانی سهم است. با استفاده از تابع لگاریتم، قیمت‌ها هم مقیاس شده و به توزیع نرمال تقریب پیدا می‌کند.
 RF^* = نقطه مرجع که به صورت تفاوت بین لگاریتم قیمت (پایانی) روز قبل و لگاریتم قیمت (پایانی) روز بعد است.

در مدل بالا، i نشان‌دهنده سهم است، f نشان‌دهنده روز قبل است، و e زمان ورود سفارش فروش به بازار است. همچنین، نماینده قیمت در هر روز، قیمت پایانی سهم در آن روز معاملاتی است. چنانچه هیچ اثر رفتاری وجود نداشته باشد، m برابر با صفر خواهد بود. در این مدل، متغیر نقطه مرجع (RF^*) به صورت تفاوت بین لگاریتم قیمت فروش (پایانی) و لگاریتم قیمت خرید (پایانی) مورد انتظار تعریف می‌شود:

$$RF_{ife}^* = (P_{if} - \mu_{ie})$$

P_{if} = لگاریتم قیمت خرید، نماینده این متغیر، قیمت پایانی سهم در روز خرید است. بنابراین، چنانچه زیان مورد انتظار وجود داشته باشد، RF_{ife}^* منفی خواهد بود. بنابراین، لگاریتم قیمت فروش (پایانی) را می‌توان به صورت زیر تعریف کرد:

$$P_{if} = \mu_{if} + \omega_{if}$$

ω_{if} = مازاد یا کسر پرداختی خریدار به فروشنده است.

بنابراین، نقطه مرجع صحیح برابر است با:

$$RF_{ife}^* = (\mu_{if} + \omega_{if} - \mu_{ie})$$

تفسیر جمله اول تغییر در شاخص قیمت بازار بین زمان خرید اولیه و زمان فروش است. چنانچه $RF_{ife}^* < 0$ باشد، فروشنده با زیان مورد انتظار مواجه بوده و چنانچه $RF_{ife}^* \geq 0$ باشد، در این صورت فروشنده با سود مورد انتظار مواجه خواهد بود.
 با ترکیب معادلات (۱) و (۲)، خواهیم داشت:

$$L_{ife} = \alpha_0 + m(\mu_{if} + \omega_{if} - \mu_{ie}) + \varepsilon_{ie}$$

یا

$$L_{ife} = \alpha_0 + mRF_{ife}^* + \varepsilon_{ie} \quad (3)$$

بنابراین، انتظار می‌رود که ضریب m برای منطقه زیان منفی باشد (به طور معناداری متفاوت از صفر باشد) و از نظر اندازه به طور معناداری بزرگ‌تر از ضریب m برای منطقه سود باشد. چنین نتیجه‌ای وجود زیان‌گریزی و برقراری تئوری چشم‌انداز را تأیید خواهد کرد و در نتیجه آن حسابداری ذهنی نیز تأیید می‌گردد.

کیفیت گزارشگری مالی: فرانکل و همکاران (۲۰۱۸) مدلی از ارقام تعهدی را براساس نقش این ارقام در برطرف کردن مشکلات زمان‌بندی و تطابق جریان‌ات نقدی توسعه داده‌اند.

$$\Delta WC_t = \alpha_0 + \alpha_1 \Delta REV_t + \alpha_2 rCYCLE_t + \alpha_3 \Delta REV_t * rCYCLE_t + \alpha_4 \Delta OCF_t + 5\alpha_5 \Delta OCFSC_t + \alpha_6 \Delta OCF_t * \Delta OCFSC_t + \varepsilon_t$$

که در آن:

ΔREV تغییرات درآمد از سال $t-1$ تا سال t ، تقسیم بر جمع دارایی‌های ابتدای دوره، $rCYCLE_t$ رتبه صدکی میانگین چرخه تبدیل نقد عملیاتی سه سال گذشته شرکت در هر سال، OCF_1 جریان‌ات نقدی ناشی از عملیات برای سال t ، تقسیم بر جمع دارایی‌های ابتدای دوره، ΔOCF_1 تغییرات جریان‌ات نقدی ناشی از عملیات از سال $t-1$ تا سال t ، تقسیم بر جمع دارایی‌های ابتدای دوره،

$\Delta OCFSC_1$ همبستگی سریالی جریان‌ات نقدی که مساوی است با میانگین رتبه صدکی میانگین چرخه تبدیل بعد عملیاتی سه سال گذشته شرکت و عکس رتبه صدکی میانگین حاشیه سود خالص سه سال گذشته شرکت در هر سال (به شکلی که هر چه $\Delta OCFSC_1$ بزرگ‌تر باشد نشان‌دهنده همبستگی سریال منفی قوی‌تر در تغییرات جریان‌ات نقدی است)،

$CYCLE_1$ میانگین حساب‌های دریافتی تقسیم بر درآمد خالص بعلاوه میانگین موجودی کالا تقسیم بر بهای تمام شده کالای فروش رفته به کسر از میانگین حساب‌های پرداختی تقسیم بر خرید و ΔWC_1 تغییرات در ارقام تعهدی سرمایه در گردش دوره t نسبت به دوره $t-1$ است که داده‌های موردنیاز برای محاسبه آن از صورت جریان وجه نقد استخراج و به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\Delta WC_1 = AR_t + \Delta Inventory_t - \Delta AP_t - \Delta TP_t + \Delta Other Assets (net)_t$$

که در آن:

ΔAR_t تغییر در حساب‌های دریافتی دوره t نسبت به دوره $t-1$ ،

$\Delta Other Assets(net)_t$ تغییر در خالص سایر دارایی‌های جاری دوره t نسبت به دوره $t-1$ است.

همانطور که مشخص است فرانکل و همکاران در پژوهش خود به کارکرد ارقام تعهدی توجه داشته‌اند لیکن ساختار ارقام تعهدی را مد نظر قرار نداده‌اند. بنابراین رویکرد این پژوهش در بکارگیری ویژگی‌های جریان‌ات نقدی برای پیش‌بینی ارقام تعهدی بر رویکرد فرانکل و همکاران استوار است، لیکن تلاش می‌شود مدل پیشنهادی آن‌ها با تکیه بر ساختار ارقام تعهدی و بهبود اندازه‌گیری متغیرها بهبود یابد.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (SIZE): در این پژوهش، اندازه شرکت که از طریق لگاریتم خالص فروش سالیانه شرکت اندازه‌گیری می‌شود، به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شده است. اهرم مالی (LEV): در پژوهش حاضر، اهرم مالی نیز به عنوان متغیر کنترلی مدنظر قرار گرفته شده که از تقسیم مجموع ارزش دفتری بدهی بر ارزش دفتری دارایی‌های شرکت محاسبه می‌شود. فرصت‌های رشد (G): در این پژوهش نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به عنوان معیار فرصت‌های رشد و یکی دیگر از متغیرهای کنترلی لحاظ شده است. سودآوری (ROE): در پژوهش حاضر، بازده حقوق صاحبان سهام نیز به عنوان سنج سودآوری و یکی دیگر از متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده که از تقسیم سود خالص بر ارزش بازار حقوق صاحبان سهام محاسبه می‌شود.

استقلال هیات مدیره (IND): از تقسیم تعداد اعضای غیر موظف هیات مدیره به تعداد کل اعضای هیات مدیره می‌باشد.

تمرکز مالکیت (HH): در این مطالعه، تمرکز مالکیت است که با استفاده از شاخص هرفیندال - هیرشمن اندازه‌گیری می‌شود. کنترل مطلق سهامداران عمده بر اداره امور شرکت را تمرکز مالکیت گویند. در این پژوهش، تمرکز مالکیت با استفاده از شاخص هرفیندال - هیرشمن اندازه‌گیری شده است. هر اندازه که این شاخص بیشتر باشد، بیانگر تمرکز بیشتر و حضور تعداد اندکی سهامدار عمده در ساختار مالکیت شرکت است و برعکس. شاخص هرفیندال - هیرشمن از طریق فرمول زیر اندازه‌گیری می‌شود.

$$HH = \sum_{i=1}^{Nj} (SHARE_{i,j})^2 \quad (5)$$

در این رابطه $SHARE_i$ درصد سهام تحت تملک سهامداران i در شرکت j است.

$$K = \frac{p}{d}$$

D : سود تقسیمی، P : قیمت پایانی سهام، K : حسابداری ذهنی

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

در تجزیه و تحلیل توصیفی^۱، محقق با استفاده از جداول و شاخص های آمار توصیفی نظیر شاخص های مرکزی^۲ و پراکندگی^۳ به توصیف داده های جمع آوری شده پژوهش می پردازد. این امر به شفافیت و توضیح داده های محقق کمک بسیاری می کند. تجزیه و تحلیل توصیفی داده ها در جدول ۱ و جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

متغیر	نماد	مشاهدات	میانگین	میانه	بزرگترین	کوچکترین	انحراف معیار
کیفیت گزارشگری مالی	FQ	۱۰۴۳	۰/۱۸۴	۰/۰۶۸	۰/۷۴۸	۰/۰۰۲	۰/۱۰۶
اندازه شرکت	$Size$	۱۰۴۳	۱۲/۹۹۱	۱۳/۷۸۲	۱۹/۵۴۳	۵/۸۴۰	۱۰۷۰۳
اهرم مالی	Lev	۱۰۴۳	۰/۶۰۱	۰/۵۹۵	۰/۶۳۹	۰/۰۸۹	۰/۳۰۰
رشد شرکت	G	۱۰۴۳	۳/۰۰۸	۲/۰۷۳	۹/۱۴۷	-۱/۱۹۷	۱/۵۷۱
سودآوری	Roe	۱۰۴۳	۰/۰۸۹	۰/۱۰۵	۱/۲۷۳	-۲/۱۷۶	۰/۱۹۸
استقلال هیات مدیره	IND	۱۰۴۳	۰/۷۷۱	۰/۶۰۰	۱	۰	۰/۲۰۹
تمرکز مالکیت	HHI	۱۰۴۳	۰/۷۴۵	۰/۵۷۷	۱	۰	۰/۳۱۹
حسابداری ذهنی	MA	۱۰۴۳	۲/۹۹۸	۳/۶۵۶	۵/۱۸۷	۱/۷۱۵	۰/۵۶۴
سود تقسیمی	K	۱۰۴۳	۰/۰۸۱	۰/۰۲۷	۰/۵۷۹	۰	۰/۰۳۳

مطابق با نتایج جدول یک ۱۰۴۳ شرکت مورد بررسی قرار گرفت، که مقدار میانگین متغیر حسابداری ذهنی و کیفیت گزارشگری مالی برای شرکت های انتخاب شده به عنوان نمونه در

1. Dsscriptive Analysis
2. Central Tendency
3. Measures of Variation

این پژوهش، به ترتیب برابر ۲,۹۹۸ و ۰,۱۸۴ است که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز دارد. از مهمترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است که نشان می‌دهد به طور متوسط داده‌ها از میانگین چقدر فاصله دارند به طور مثال انحراف معیار متغیر حسابداری ذهنی برابر ۰,۵۶۴ است که نشان دهنده میزان پراکندگی مشاهدات از میانگین است.

جدول ۲.۲. آمار توصیفی متغیرهای کیفی پژوهش

متغیر	فراوانی	درصد فراوانی	متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
(0) بدون استقلال هیئت مدیره	۷۹۶	۷۶,۳	(0) بدون تمرکز مالکیت	۷۹۰	۷۵,۷
(1) دارای استقلال هیئت مدیره	۲۴۷	۲۳,۷	(1) دارای تمرکز مالکیت	۲۵۳	۲۴,۳
جمع	۱۰۴۳	۱۰۰	جمع	۱۰۴۳	۱۰۰

مطابق با نتایج جدول دو طی بررسی به ۱۰۴۳ شرکت انتخاب شده، ۷۶,۳ بدون استقلال هیئت مدیره و ۲۳,۷ درصد دارای استقلال هیئت مدیره بوده‌اند، همچنین ۷۵,۷ درصد شرکتهای نمونه بدون تمرکز مالکیت و ۲۴,۳ درصد دارای تمرکز مالکیت می‌باشند که بیشترین فراوانی به فاقد استقلال هیئت مدیره و تمرکز مالکیت می‌باشد.

آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از سیستم معادلات دو مرحله‌ای و سه مرحله‌ای

فرضیه پژوهش بیان می‌دارد که کیفیت گزارشگری مالی و حسابداری ذهنی دارای اثرات متقابل همزمان بر یکدیگر هستند.

در این بخش نتایج دستگاه دو معادله‌ای برای هر یک از معادله‌ها بصورت مجزا و بر اساس دو روش دو مرحله‌ای و سه مرحله‌ای گزارش می‌گردد. نتایج برای متغیرهای کیفیت گزارشگری مالی و حسابداری ذهنی در دو بخش بخش مجزا ارائه می‌گردد.

فرضیه اصلی: کیفیت گزارشگری مالی و حسابداری ذهنی دارای تاثیر معنی داری بر روی بر یکدیگر در زمانی هستند که تاثیرات متقابل و همزمان آن‌ها بررسی می‌گردند.

جدول ۳. ضرایب برآورد شده برای کیفیت گزارشگری مالی

دو مرحله ای		سه مرحله ای		نماد	متغیر
ضریب	آماره	ضریب	آماره		
۰/۲۶۸*	۴/۹۰۸	۰/۰۴۰*	۲/۱۱۳	C	مقدار ثابت
۰/۱۵۸*	۱/۲۵۴	۰/۱۱۳*	۶/۸۰۸	ZEHNI	حسابداری ذهنی
۰/۰۲۳*	۰/۷۲۵	۰/۰۰۲*	-۰/۵۲۴	LEV	اهرم مالی
۰/۰۸۳*	۲/۵۴۰	۰/۰۰۸*	۲/۳۱۰	SIZE	اندازه شرکت
۰/۰۸۳	۳/۹۰۱	-۰/۰۰۴	-۲/۶۹۵	G	رشد شرکت
-۰/۰۱۶	-۱/۹۰۷	۰/۰۰۶*	۱/۹۵۳	HHI	تمرکز مالکیت
۰/۱۲۸*	۲/۷۸۱	۰/۱۰۵	۷/۰۱۶	IND	استقلال هیئت مدیره
-۰/۰۸۲	-۴/۴۳۰	۰/۰۰۱	۰/۷۷۴	K	سود تقسیمی
۰/۵۵۰		۰/۶۴۶		R MSE	
۰/۰۲۳		۰/۰۵۱		ضریب تعیین	
-		-		دوربین واتسون	
-		-		آماره F	
-		-		معنی داری آماره F	

نکته: توجه: **، * از نظر آماری در سطح ۰،۰۵ و ۰،۰۱ معنی دار است. رگرسیون OLS خطاهای استاندارد مدل-Newey West را اعمال می کند.

جدول ۳ یافته‌های دو مرحله‌ای و سه مرحله‌ای را برای معادله کیفیت گزارشگری مالی نشان می‌دهد. با توجه به یافته‌های دستگاه معادلات سه مرحله‌ای می‌توان مشاهده کرد که ضریب حسابداری ذهنی (۶/۸۰۸) در سطح ۰،۰۱ مثبت و معنی دار است. به این معنی که با توجه به تقویت کیفیت گزارشگری مالی حسابداری هنی نیز بهتر می‌شود. همچنین مشخص می‌شود که نتایج با استفاده از روش سیستم معادلات حداقل مربعات دو مرحله‌ای (SLS۲) حاکی از اثر مثبت و با اهمیت متغیر حسابداری ذهنی بر کیفیت گزارشگری مالی است. لذا می‌توان گفت کیفیت گزارشگری مالی و حسابداری ذهنی دارای تاثیر معنی دار متقابل همزمان بر یکدیگر هستند.

نتایج حاصل از تخمین معادلات سیستم مورد استفاده در پژوهش حاضر با استفاده از سیستم معادلات حداقل مربعات دو مرحله‌ای (SLS ۳) و دو مرحله‌ای (۲SLS) مربوط به معادله دوم در ادامه ارائه شده است.

جدول ۴. ضرایب برآورد شده برای حسابداری ذهنی

دو مرحله ای		سه مرحله ای		نماد	متغیر
آماره	ضریب	آماره	ضریب		
۲/۲۳۱	*۰/۱۰۰	*۱/۰۵۰	۰/۰۰۴	C	مقدار ثابت
۱/۵۷۵	*۰/۴۶۹	*۲/۱۴۲	۰/۰۲۰	ZEHNI	حسابداری ذهنی
-۱/۲۶۱	-۰/۰۲۰	۰/۳۹۱	۳/۷۶	LEV	اهرم مالی
۲/۳۶۸	۰/۰۲۲	*۱/۵۵۱	۰/۱۸۵	SIZE	اندازه شرکت
-۰/۴۳۳	-۰/۰۰۸	*۰/۶۰۴	۰/۱۸۷	G	رشد شرکت
-۰/۲۱۹	-۰/۰۰۶	*۵/۳۴۹	۰/۰۳۵	HHI	تمرکز مالکیت
-۱/۲۲۰	*-۰/۰۰۲	*-۱/۱۴۲	-۰/۰۰۹	IND	استقلال هیئت مدیره
-۲/۳۱۹	-۰/۰۶۰	۰/۰۲۱	۰/۰۰۰۷	K	سود تقسیمی
۰/۹۱۵		۰/۸۷۰		R MSE	
۰/۱۴۵		۰/۴۵۱		ضریب تعیین	
				دوربین واتسون	
				Fآماره	
				Fمعنی داری آماره	

نکته: توجه: **، * از نظر آماری در سطح ۰،۰۵، ۰،۰۱، ۰،۰۰۱ معنی دار است. رگرسیون OLS خطاهای استاندارد مدل-Newey West را اعمال می‌کند.

جدول ۴ یافته‌های دو مرحله‌ای و سه مرحله‌ای را برای معادله محتوای اطلاعات مالی نشان می‌دهد. با توجه به یافته‌های دستگاه معادلات سه مرحله‌ای، می‌توان مشاهده کرد که حسابداری ذهنی و کیفیت گزارشگری مالی دارای اثر مثبت معنی دار بر یکدیگر هستند همچنین مشخص می‌شود که نتایج با استفاده از روش سیستم معادلات حداقل مربعات دو مرحله‌ای (SLS۲) حاکی از اثر مثبت و با اهمیت متغیرها است.

بحث و نتیجه‌گیری

ارائه نظریه حسابداری ذهنی و وجود چنین وصفی از رفتار انسان در قبال پول و ثروت، برخی فرض‌های اولیه اقتصاد سنتی را خدشه‌دار کرده است. ایجاد حساب‌های ذهنی در مدیریت سبد سرمایه‌گذاری نیز جای بحث دارد. به عبارت دیگر سرمایه‌گذاران با هر جزء از سبد سرمایه‌گذاری خود، به طور مجزا برخورد می‌کنند. این امر می‌تواند به تصمیم‌گیری غیر کارا منجر شود. در حقیقت در نظریه عقلایی سبد، سرمایه‌گذاران باید به مطلوبیت نهایی

سرمایه گذاری خود توجه کنند، نه به اجزاء سبد سرمایه گذاری با این حال سرمایه گذاران تمایل دارند که سطح ثروت خود به حساب ایمن (برای تضمین ثروت سطح مشخص) و حساب ریسکی (برای انجام معاملات ریسکی) جدا کنند. حسابداری ذهنی دلالت بر این دارد که افراد تمایل دارند تصمیم گیری درباره مسایل مختلف مالی را در حساب های ذهنی جدا انجام دهند. بدون در نظر گرفتن این فرض منطقی که بهتر است تمامی این تصمیم گیری ها را در یک پرتفوی اتخاذ کنند، حسابداری ذهنی عملاً تعامل بین تصمیم گیری های مختلف را نادیده می گیرد. یکی دیگر از مفاهیم کاربردی در حسابداری ذهنی، مفهوم قالب بندی می باشد، این مفهوم به این معنی است که روش هر فرد به طور ذهنی، معامله ای را در ذهنش تشریح می دهد که در نهایت مطلوبیت دریافتی و مطلوبیت مورد انتظار فرد را تعیین خواهد کرد. هنگامی که حسابداری ذهنی به عنوان متغیر وابسته لحاظ شده است، کیفیت گزارشگری مالی رابطه معکوس با حسابداری ذهنی دارد. هنگامی که کیفیت گزارشگری مالی به عنوان متغیر وابسته لحاظ شده است، نیز حسابداری ذهنی رابطه معکوس با کیفیت گزارشگری مالی دارد. با توجه به این که سوگیری های شناختی - عاطفی در تصمیم گیری خود را نشان می دهند. و از سویی تصمیم گیری و انتخاب در سیستم اقتصادی؛ مهمترین رکن آن سیستم قلمداد می شود، بنابراین تصمیمات روزانه ای که سرمایه گذاران در بازار سهام، اتخاذ می کنند، در نهایت روند حرکتی کل بازار را شکل داده و می توان نتیجه گرفت، کارآیی یا ناکارآیی بازار سهام متأثر از چگونگی تصمیم گیری سرمایه گذاران است (تانی، فانگ و اکبال، ۲۰۱۷) گرچه حسابداری ذهنی عموماً به تشریح تصمیمات مصرف کننده و خانوار می پردازد، اما برخی معتقدند به چندین دلیل در حوزه گزارشگری مالی برون سازمانی و افشای اختیاری نیز کاربرد دارد که برخی از این دلایل در ادامه آمده است.

نخست اینکه، به گفته تیلور همسویی بین حسابداری ذهنی، گزارشگری مالی و افشای اختیاری کاملاً مشهود است. افراد و خانوارها اقدام به ثبت، تلخیص، تحلیل و گزارش نتایج معاملات و سایر رویدادهای مالی به دلایل مشابه با انگیزه های سازمان می کنند و هدف هر دو گروه ردیابی پول خود (منابع مالی خود) و کنترل مصارف و مخارج است. باید توجه داشت که سه ویژگی اصلی نظریه حسابداری ذهنی (کدگذاری، طبقه بندی و ارزیابی) با ویژگی های مهم

گزارشگری مالی و افشای اختیاری مطابقت دارد؛ برای مثال، تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی مرتب ارقام جریان‌های نقدی و نیز ارقام تعهدی را سود و یا زیان کدگذاری می‌کنند. همچنین، آنها این ارقام را بر حسب احتمال وقوع مجددشان کدگذاری می‌کنند. در برخی موارد، عملیات کدگذاری و طبقه‌بندی با کمک سیستم حسابداری انجام می‌گیرد، اما در اغلب موارد لازم است در مورد چگونگی گزارش ارقام در صورت‌های مالی، یادداشت‌ها و نیز افشای اختیاری، قضاوت قابل ملاحظه‌ای انجام گیرد. از طرفی، ممکن است استفاده‌کنندگان گزارشات مالی به‌هنگام ارزیابی گزارشات ارائه‌شده به آنها، اصول حسابداری ذهنی را مدنظر قرار دهند. به این معنا که حسابداری ذهنی در مورد تأثیر نحوه ارائه اطلاعات مالی بر ارزیابی استفاده‌کنندگان مطالبی را عنوان می‌کند. به‌علاوه، با تغییر محتوای گزارشات مالی ارائه‌شده از طریق تحلیل صورت‌های مالی، ممکن است تصورات مبتنی بر حسابداری ذهنی ایجاد شود.

دوم اینکه، پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد با وجود استانداردهای حسابداری، روش‌های مناسب تحلیل اعتبار و ارزیابی حقوق صاحبان سهام و پیش‌بینی، تمایل ذاتی برای درگیری در حسابداری ذهنی بسیار چشم‌گیر است. برای مثال، تیلور و سانستین (۲۰۰۸) استدلال کردند که حسابداری ذهنی ممکن است یکی از عوامل افزایش قیمت سهام در دهه ۱۹۹۰ باشد؛ آنها معتقد بودند که افراد بسیاری با این توجیه که تنها سودی که در سال‌های قبل کسب کرده‌اند، در معرض خطر قرار دارد، اقدام به پذیرش ریسک بیشتری کردند. همچنین، بنارتزی و تیلور (۱۹۹۷) پیشنهاد کردند حسابداری ذهنی معمای صرف حقوق صاحبان سهام را حل می‌کند. به‌نظر آنها حساسیت بالا نسبت به زیان زمانی که با تمایل فرد برای ارزیابی موقعیت وی (ایده‌ای در حسابداری ذهنی) ترکیب می‌شود؛ موجب می‌شود تا افراد صرف سرمایه‌بزرگتری را تقاضا کنند تا تغییرپذیری بیشتر سهام را در مقایسه با اوراق قرضه بپذیرند. به‌علاوه، کمرر (۲۰۰۱) مثال‌های مختلفی را در مورد حسابداری ذهنی در چارچوب‌هایی به غیر از چارچوب مصرف‌کنندگان ارائه کرد که در آنها رهنمودها و یا قواعدی در مورد نحوه رفتار، تعیین شده بود؛ بنابراین، با توجه به مسائل عنوان‌شده، دور از انتظار نیست که تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی، مفاهیم حسابداری ذهنی را از زندگی شخصی خود به تهیه و ارزیابی صورت‌های مالی و افشای اختیاری انتقال دهند.

سوم اینکه، برای هر دو گروه تهیه‌کنندگان استفاده‌کنندگان گزارشات مالی، اطلاعات در دسترس، حسابداری ذهنی را تسهیل می‌کند. آشکار است که تهیه‌کنندگان گزارشات مالی به داده‌های زیربنایی بسیاری دسترسی دارند که مبنای گزارش‌ها و یادداشت‌ها هستند؛ برای مثال، آنها می‌توانند در مورد میزان تفکیک اطلاعات موجود در مورد مشتقات مالی در یادداشت‌های پیوست شرکت و یا مقدار اطلاعات قابل ارائه در مورد پیش‌بینی سود شرکت تصمیم‌گیری کنند. اگرچه سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به تمامی اطلاعات زیربنایی شرکت دسترسی ندارند، اما اطلاعاتی که در معرض دید آنها قرار دارد، نیز قابل استفاده در حسابداری ذهنی است؛ برای مثال، سهامدار می‌تواند به‌هنگام ارزیابی اوراق قرضه قابل تبدیل، برآوردی در مورد حساب‌ها پس از تبدیل اوراق قرضه داشته باشد. آنچه در بازارهای سرمایه باید مورد توجه قرار گیرد این است که بسیاری از افرادی که اقدام به سرمایه‌گذاری می‌کنند، مردم عادی هستند که تنها راه دسترسی آنها به اطلاعات مهم شرکتهای اطلاعیه‌هایی می‌باشد که از جانب شر آنها منتشر می‌شود یک نمونه از این نوع اطلاعیه‌ها را می‌توان اعلان سود برآوردی هر سهم دانست که در آن بود پیشنهادی هر هم از جانب شرکت پیش‌بینی شده و به اطلاع عموم رسانده می‌شود. حال اگر در بین سرمایه‌گذارانی که در بازارهای سرمایه مشغول فعالیت بوده، افرادی باشند که از نظر اطلاعاتی نسبت به سایرین در موقعیت بهتری قرار داشته باشند و به عنوان مثال از اعلان‌هایی که قرار است درباره سود صورت پذیرد مطلع باشند قادر خواهد بود تا بر عرضه و تقاضای بازار تاثیر گذاشته و به اصطلاح، منجر به بروز شکاف قیمتها گردند. دلیل اصلی آن نیز وجود عدم تقارن اطلاعاتی در بازار سرمایه می‌باشد که بر طبق آن افراد مطلع از اعلان سود (و یا هر خبر با اهمیت دیگر) رادبت به سایرین در موقعیت تصمیم‌گیری مناسب تری قرار می‌دهد. فرضیه یادگیری مدیریتی نشان می‌دهد که مدیران می‌توانند محتوای اطلاعاتی قیمت سهام را از قیمت سهام شرکت خود یاد بگیرند که می‌تواند به بهبود کارایی تصمیمشان کمک کند از اینرو ارزش شرکت افزایش می‌یابد. اطلاعات خصوصی جمع‌آوری شده و منتقل شده به قیمت‌های سهام از طریق فعالیتهای تجاری متفاوت سرمایه‌گذاران در بارهای سهام انجام می‌شود این اطلاعات می‌تواند درباره فرصتهای سرمایه‌گذاری آتی، تقاضا برای محصولات و خدمات شرکت و سیاستهای تأمین مالی باشد. آن می‌تواند همچنین به شکل اطلاعات درباره روابط سرمایه‌گذاران

مختلف و رقابت با سایر شرکتها باشد. با وجود شباهت‌های عنوان‌شده بین حسابداری ذهنی، گزارشگری مالی و افشای اختیاری، اغلب نظریه‌هایی که برای مطالعه رفتار تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشات مالی و نیز افشای اختیاری به کار رفته است؛ بر مبنای اصول اقتصادی قرار دارند. این نظریه‌ها درک ما را از اهمیت گزارشات مالی و افشای اختیاری بهبود بخشیده‌اند، اما چنین نظریه‌هایی به این دلیل دارای نقیصه هستند که قادر به تشریح کامل ارزیابی سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایرین از گزارشات مالی و نیز موارد افشای اختیاری نیستند؛ بنابراین، با کاربرد نظریه حسابداری ذهنی پژوهشگران پژوهش‌هایی را طراحی می‌کنند که نتایج آنها به تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و قانون‌گذاران برای درک بهتر نحوه واکنش استفاده‌کنندگان گزارشات مالی در برابر قوانین و استانداردهای تصویب‌شده و پیشنهادی بینش دهد. لازم به یادآوری است گرچه استانداردهای حسابداری بر پایه چارچوب نظری هستند، اما تدوین‌کنندگان استاندارد راغب هستند تا پیش از انتشار قوانین جدید حسابداری از چگونگی تفسیر آنها به‌وسیله سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان مطلع شوند. علاوه بر این، پژوهشگران می‌توانند با مدنظر قرار دادن نظریه حسابداری ذهنی در پژوهش‌های خود، مدیران را در درک بهینه واکنش سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و سایر افراد ذی‌نفع در برابر گزارشات مالی یاری کنند. بازنگری پژوهش‌های انجام‌شده بیانگر این است که درباره نقش حسابداری ذهنی در گزارشگری مالی، شواهد و پژوهش‌های بسیار کمی در حوزه حسابداری و گزارشگری مالی وجود دارد. بیشتر پژوهش‌های انجام‌شده نیز به بررسی و بیان مبانی نظری حسابداری ذهنی پرداخته‌اند. با این حال، در این بخش پژوهش‌هایی مرور می‌شوند که با موضوع پژوهش ارتباط دارند. بر همین اساس به مدیران شرکت‌های سهامی پیشنهاد می‌شود در برآورد و انتشار پیش‌بینی‌ها، دقت در پیش‌بینی را در اولویت قرار داده و از انتشار پیش‌بینی‌های عجولانه با دقت کم پرهیز نمایند. به فعالان بازار سرمایه پیشنهاد می‌شود در تحلیل پیش‌بینی‌های منتشر شده توسط مدیریت شرکت‌ها و استفاده از آنها در تصمیم‌گیری‌ها، محتاطانه عمل کرده و تا حد امکان، ویژگی‌های این پیش‌بینی را مدنظر قرار دهند. پیشنهاد می‌شود تا کمیته تدوین سازمان حسابرسی الزاماتی را برای تفکیک اقلام در متن صورت سود و زیان شرکت‌ها مطرح کند. همچنین، به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود با توجه به رویکرد تجمیع اقلام در صورت سود و زیان، از اقلام

ترازنامه‌ای مانند ارزش دفتری هر سهم به عنوان معیار تصمیم‌گیری بهره‌گیرند. محدودیت‌ها و مشکلاتی که در اجرای پژوهش حاضر وجود داشت و باید حین تفسیر یافته‌های پژوهش و تعمیم آنها مد نظر قرار گیرد به شرح زیر می‌باشد: با توجه به شرایط متغیرهای پژوهش امکان انجام پژوهش بر روی تمام شرکت‌ها مقدور نبود و این امر موجب کاهش تعداد نمونه مورد مطالعه شده است. همچنین محدودیت جدی این پژوهش آن است که پژوهش‌های بسیاری که در خارج از ایران انجام شده است تعداد بسیار زیادی از شرکت‌ها را آزمون می‌کنند. با توجه به محدودیت‌های اعمال شده بر جامعه آماری به دلیل همسان‌سازی شرکت‌ها، تعمیم نتایج بر کل واحدهای اقتصادی باید با احتیاط صورت پذیرد.

منابع

- اسدی، غلامحسین؛ نادری نور عینی، مهدی؛ سرفرازف منصور. (۱۳۹۷). نقش تعدیل‌کنندگی کیفیت گزارشگری مالی بر رابطه بین مدیریت سرمایه در گردش و عملکرد مالی، *دانش حسابداری مالی*، ۱۳۱-۱۵۰: (۲)۵.
- پارسایی، منا؛ ملانظری، مهناز. (۱۳۹۸). نقش حسابداری ذهنی در تصمیمات بودجه بندی سرمایه ای، *حسابداری مدیریت*، ۱۲ (۴۱): ۱-۱۸.
- پمپین، میشل ام. (۱۳۸۸). دانش مالی رفتاری و مدیریت دارایی. احمد بدری، تهران، انتشارات کیهان.
- ثقفی، علی؛ فرهادی، روح اله؛ تقوی فرد، محمدتقی و برزیده، فرخ. (۱۳۹۴). پیش بینی رفتار معاملاتی سرمایه گذاران: شواهدی از تئوری چشم انداز. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه گذاری*، ۴ (۱۵): ۱۹-۳۲.
- حصارزاده، رضا؛ سیگاری، عطیه، مقدس نوقانی، مجتبی. (۱۳۹۵). نقش کیفیت گزارشگری مالی در کاهش اثر محدودکننده سیاست تقسیم سود بر سرمایه گذاری، *مدیریت دارایی و تأمین مالی*، ۴ (۲): ۱۸۲-۱۶۱.
- سعیدی، علی و محمدجواد فرهانیان. (۱۳۹۴). *مبانی اقتصاد و مالی رفتاری*. انتشارات بورس.
- کیان، علیرضا؛ پورحیدری، امید؛ کامیابی، یحیی. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر حسابداری ذهنی بر رفتار سرمایه گذاران از دیدگاه گزارشگری مالی، *پژوهش های حسابداری مالی*، ۹ (۲): ۲۳-۱.
- نمازی، محمد؛ ابراهیمی، شهلا. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر ساختار مالکیت و ترکیب هیئت مدیره بر کارآیی فنی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مجله دانش حسابداری*. ۴ (۱۲): ۳۵-۵۷.

References

- Alexander, G. J., Baptista, A. M., & Yan, S. (2017). Portfolio selection with mental accounts and estimation risk. *Journal of Empirical Finance*, 41(3):161-186.
- Assadi, G. H., Naderi Nooreyni, M., & Sarfaraz, M. (2018). The moderating role of financial reporting quality on the relationship between working capital management and financial performance. *Financial Accounting Knowledge*, 5(2), 131-150. (In Persian).
- Barberis, N., & Huang, M. (2001). Mental accounting, loss aversion, and individual stock returns. *The Journal of Finance*, 56(4), 1247-1292.
- Barth, M. E., Beaver, W. H., & Landsman, W. R. (2001). The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 77-104.
- Biddle, G. C., Hilary, G., & Verdi, R. S. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency? *Journal of accounting and economics*, 48(2-3), 112-131.
- Fennema B. and koonce, l, (2010). Mental accounting in financial Reporting and voluntary Disclosure.

- Fennema, M. G., & Koonce, L. (2010). Mental accounting in financial reporting and voluntary disclosure.
- Garrett, J., Hoitash, R., & Prawitt, D. F. (2014). Trust and financial reporting quality. *Journal of Accounting Research*, 52(5), 1087-1125.
- Genesove, D., & Mayer, C. (2001). Loss aversion and seller behavior: Evidence from the housing market. *The quarterly journal of economics*, 116(4), 1233-1260.
- Gordun, A. J., Batista, A. M., & Yan, S. (2019). Portfolio selection with mental accounts and estimation risk. *Journal of Empirical Finance*, 3(41), 161-186.
- Grinblatt, M., & Han, B. (2005). Prospect theory, mental accounting, and momentum. *Journal of financial economics*, 78(2), 311-339.
- Kian, A., Pourheydari, O., & Kamyabi, Y. (2017). The impact of mental accounting on the investor's behavior: Financial reporting perspective. *Financial Accounting Research*, 9(2), 1-22. (In Persian)
- Mahdi, I. B. S., & Abbes, M. B. (2018). Behavioral explanation for risk taking in Islamic and conventional banks. *Research in International Business and Finance*, 45, 577-587.
- Olsen, J., Kasper, M., Kogler, C., Muehlbacher, S., & Kirchler, E. (2020). Mental accounting of income tax and value added tax among self-employed business owners. *Journal of Economic Psychology*.
- Pumpin, Michelle M. (1388). Behavioral financial knowledge and asset management. Ahmad Badri, Tehran, Kayhan Publications. (In Persian)
- Santi, F., Sahara, N. V., & Kamaludin, K. (2019). The effect of mental accounting on student's investment decisions: a study at investment gallery (GI) FEB University of Bengkulu and Syariah investment gallery (GIS) FEB Iain Bengkulu. *Journal Ilmiah Ekonomi Bisnis*, 24(2), 137-152.
- Shefrin, H., & Statman, M. (2000). Behavioral portfolio theory. *Journal of financial and quantitative analysis*, 35(2), 127-151.
- Tauni, M. Z., Fang, H. X., & Iqbal, A. (2017). The role of financial advice and word-of-mouth communication on the association between investor personality and stock trading behavior: Evidence from Chinese stock market. *Personality and Individual Differences*, 108, 55-65.
- Thaler, R. H. (2008). Mental accounting and consumer choice. *Marketing Science*, 27(1), 15-25.
- Thaler, R., and C. Sunstein. (2008). *Nudge: Improving Decisions about Health, Wealth, and Happiness*. Yale University Press: New Haven, CT .
- Weber, M and Welfens, F. (2006), An individual Level Analysis of the disposition Effect: Empirical and Experimental Evidence. Working Paper, University of Mannheim.
- White, G., A. Sondhi, and D. Fried. 2002. *The Analysis and User of Financial Statements*. John Wiley & Sons.
- Wolk, h. (2004). *Accounting theory* Thomson.

COPYRIGHTS



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

بررسی رابطه بین حسابداری ذهنی مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده با تمکین مالیاتی^۱

منصور محرابیان^۲، احمد خدای پور^۳، امید پورحیدری^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۹/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۰۹

مقاله پژوهشی

چکیده

با پیدایش مالیات، پدیده فرار مالیاتی و عدم تمکین مالیاتی همواره وجود داشته است. مجموعه‌ای از عوامل اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی، روان‌شناختی بر تصمیمات عدم تمکین و فرار مالیاتی مؤثر است. در صورتی که عوامل مؤثر بر تمکین یا عدم تمکین مالیاتی مشخص شود، می‌توان با تغییرات و اصلاحاتی در قوانین، ساختارها یا فرایندهای مالیاتی به افزایش تمکین و جلوگیری از فرار مالیاتی کمک کرد. در این پژوهش بررسی می‌شود که آیا مدیران مالی، حسابداران، مالیات‌دهندگان بر اساس تئوری حسابداری ذهنی، مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده را به صورت ذهنی، جداگانه و تفکیک‌شده از سایر رویدادهای مالی در نظر می‌گیرند؟ و آیا افرادی که نمرات بالایی در انجام حسابداری ذهنی دارند، تمکین مالیاتی بیشتری نیز انجام می‌دهند؟ این پژوهش از نوع کاربردی و توصیفی - پیمایشی است و از منظر بعد زمانی جزء پژوهش‌های مقطعی می‌باشد که در سال شمسی ۱۴۰۱ (سال مالیاتی ۱۴۰۰) انجام شده است. جامعه آماری این پژوهش را مدیران مالی و حسابداران و مؤدیان مالیاتی مشاغل و شرکت‌هایی که در استان کرمان موظف به ارائه اظهارنامه مالیاتی هستند را تشکیل می‌دهد. از آنجا که جامعه آماری این پژوهش نامحدود فرض شده است، به منظور تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود استفاده گردید و حجم نمونه ۳۸۴ نفر برآورد شد و به منظور گردآوری داده‌ها از پرسش‌نامه‌ای مشتمل بر دو بخش سؤال استفاده گردید. نتایج پژوهش بیانگر این است که مؤدیان مالیاتی به صورت ذهنی، مالیات را از دیگر درآمدها جدا می‌کنند و بین درآمد ناخالص و خالص تمایز قائل می‌شوند و همه فعالیت‌های مالی را در یک حساب ذهنی واحد، وارد نمی‌کنند. همچنین نتایج نشان داد که حسابداری تأثیر مثبت و معناداری بر تمکین مالیاتی دارد و مؤدیان مالیاتی که نمرات حسابداری ذهنی بالاتری دارند، تمکین مالیاتی بیشتری نیز انجام می‌دهند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری ذهنی، تمکین مالیاتی، مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده.

طبقه بندی موضوعی: M41.H26.

DOI: 10.22051/JERA.2023.41945.3078

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کرمان، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران. (نویسنده مسئول). (mehrabm89@yahoo.com).

۳. استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران. (khodamipour@uk.ac.ir).

۴. استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران. (pourheidari@uk.ac.ir).

مقدمه

از مباحث مهم در حوزه مالیاتی، بحث رفتاری و فردی مؤدی مالیاتی است. علوم رفتاری از جمله دانش‌های کاربردی است که در قالب رشته تخصصی بنام روان‌شناسی به حوزه علم ورود پیدا کرده است. زیربنای اساسی این دانش، انسان و پیچیدگی‌های ذاتی، رفتاری و شخصیتی است که مستلزم درک و شناخت آن است. مالی رفتاری شاخه‌ای از علوم رفتاری است که به بررسی مسائل مالی از یک نگاه علمی اجتماعی وسیع‌تر، شامل توجه به روان‌شناسی و جامعه‌شناسی و نیز حذف چارچوب‌های عقلی و منطقی صرف می‌پردازد. در مالیه رفتاری، ویژگی‌های رفتاری که بر فرایند تصمیم‌گیری‌های افراد مؤثرند مورد مطالعه قرار می‌گیرند. این ویژگی‌ها تورش‌های رفتاری نامیده می‌شوند (فلاح‌پور و عبداللهی، ۱۳۹۰: ۱۰۲).

یکی از تورش‌های رفتاری حسابداری ذهنی است. پدیده حسابداری ذهنی به فرایند ذهنی ارزشیابی مبادلات مالی اطلاق می‌شود. حسابداری ذهنی به این معنی است که افراد تمایل دارند تصمیم‌گیری درباره مسائل مختلف مالی را در حساب‌های ذهنی جدا انجام دهند، بدون در نظر گرفتن این فرض منطقی که بهتر است تمامی این تصمیم‌گیری‌ها را در یک پرتفوی تصمیم‌گیری کنند. حسابداری ذهنی چارچوبی فراهم می‌کند تا تصمیم‌گیرندگان بتوانند مجموع‌هایی از نقاط مرجع را برای هر حساب تهیه کنند و سود و زیان آن را تعیین کنند و سپس با استفاده از نظریه انتخاب، تفاوت بین انواع حسابها را مشاهده کنند و در نهایت تصمیم‌گیری نمایند (گرینبلات و هان، ۲۰۰۵: ۳۱۱).

طی دهه ۹۰ با اعمال تحریم‌های گسترده، دولت‌ها در ایران نیم‌نگاهی به درآمدهای مالیاتی داشتند. بر اساس قانون بودجه سال ۱۴۰۰ رقم پیش‌بینی شده برای درآمد مالیاتی دولت برای ۱۲ ماه حدود ۳۲۹ هزار و ۸۳۹ میلیارد تومان بود که از این مقدار، نزدیک به ۲۷۴ هزار میلیارد تومان آن مربوط به عملکرد سازمان امور مالیاتی شامل مالیات اشخاص حقوقی، مالیات بر درآمدها، مالیات بر ثروت و مالیات بر کالاها و خدمات و حدود ۵۵ هزار و ۸۵۶ میلیارد تومان آن نیز مربوط به مالیات بر واردات بوده است. طبق گزارش سازمان امور مالیاتی در ۱۱ ماهه سال ۱۴۰۰ از رقم ۲۷۴ هزار میلیارد تومان درآمد پیش‌بینی شده، ۲۷۷ هزار و ۶۳۰ میلیارد تومان محقق شده که نشان از تحقق بیش از ۱۰۱ درصدی درآمد دولت در این بخش است (دنیای اقتصاد، ۱۴۰۰: ۱). یکی از

مهم‌ترین راههای افزایش درآمدهای مالیاتی، تلاش برای افزایش تمکین مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی است. تمکین مالیاتی به مفهوم پایبندی به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی گروههای متعدد مؤدیان مالیاتی است. افزایش تمکین مالیاتی نه تنها درآمد دولت را بهبود می‌بخشد، بلکه راهی برای توسعه نظام مدنی پیشرو محسوب می‌شود.

تمکین مالیاتی با دو رویکرد اقتصادی و غیراقتصادی مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد (حجازی و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۸۷). رویکرد اقتصادی به دنبال ارائه مدل‌های محض اقتصادی است و رفتار تمکین را با مفروضاتی همچون مطلوبیت و بیشینه‌سازی سود مورد انتظار بررسی می‌کند. این رویکرد عواملی همچون میزان درآمد واقعی، نرخ مالیات، مزایای مالیاتی، حسابرسی مالیاتی، احتمال حسابرسی، جریمه‌ها و مجازات را در اختیار گذاشته است. گروه دیگری از محققان معتقدند مسئله تمکین مالیاتی پیچیده‌تر از آن است که با رویکردهای محض اقتصادی تبیین شود (کرچلر و همکاران^۱، ۲۰۰۷: ۱۸۵). در این رویکرد عوامل غیراقتصادی که از نگاه اقتصاددان دور مانده است، عواملی همچون اخلاق مالیاتی، هنجارها، ادراک از انصاف و عدالت برای تبیین تمکین مالیاتی معرفی شده است (مورفی^۲، ۲۰۰۸: ۱۱۳).

بر اساس آمارهای خزانه‌داری کل کشور، در سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷، سهم مالیات از حدود ۳۱ درصد به حدود ۴۲ درصد افزایش یافته است، این ارقام نشان می‌دهد ساختار اقتصاد ایران و ترکیب منابع بودجه دولت به درآمدهای غیر مالیاتی وابسته بوده و بخش قابل توجهی از منابع بودجه دولت از محل فروش نفت تأمین می‌شود. بنابراین با توجه به کاهش درآمدهای نفتی اهمیت افزایش درآمد مالیاتی دوچندان می‌شود. از طرفی با توجه به شرایط رکود تورمی کشور، افزایش پایه‌های مالیاتی جدید یا افزایش مالیات‌های پیشین می‌تواند آسیب‌زا باشد. برآوردها نشان می‌دهد رقم فرار مالیاتی در کشور بین ۵۰ تا ۱۵۰ هزار میلیارد تومان می‌باشد که البته به دلیل عدم وجود اطلاعات کافی از اقتصاد زیرزمینی این میزان برآورد چندان دقیق نیست. لذا با توجه شرایط کنونی یکی از راهکارهای افزایش درآمد مالیاتی کشور، جلوگیری و کاهش فرار مالیاتی است. شناسایی عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی و اینکه چرا برخی افراد مالیات پرداخت می‌کنند و برخی دیگر از پرداخت مالیات اجتناب یا فرار می‌کنند، می‌تواند در تدوین خط‌مشی‌های کاهش فرار مالیاتی بسیار مؤثر باشد.

1. Kirchler et al.
2. Murphy

حسابداری ذهنی به دنبال درک اثرات احساسی، در فرآیند تصمیم‌گیری و انتخاب است. در این پژوهش نقش حسابداری ذهنی در تصمیمات و انجام تمکین مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد. با شناخت و درک عوامل احساسی و روانی مؤثر در تصمیم‌گیری مؤدیان مالیاتی می‌توان با آموزشها و تکنیک‌هایی و حتی اصلاح قوانین و مقررات و فرایندهای مالیاتی به افزایش تمکین مالیاتی و به تبع آن افزایش درآمد مالیاتی کمک کرد. از آنجا که در پژوهش‌های پیشین، بیشتر عوامل اقتصادی مؤثر بر تمکین مالیاتی مورد بررسی قرار گرفتند و کمتر به عوامل روان‌شناختی مؤثر بر آن پرداخته شده است، این پژوهش می‌تواند منجر به گسترش دانش در حوزه مالیاتی گردد. لذا پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این پرسش است که تا چه اندازه حسابداری ذهنی مؤدیان مالیاتی می‌تواند بر تمکین مالیاتی آنها مؤثر باشد. از این رو هدف پژوهش حاضر، بررسی تفاوت‌های مؤدیان در استفاده از حسابداری ذهنی و تأثیر این تفاوتها بر تمکین مالیاتی آنها می‌باشد. بدین منظور در این مقاله، ابتدا به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش و فرضیه‌های پژوهش پرداخت می‌شود. سپس روش‌شناسی پژوهش مورد بحث قرار می‌گیرد و در پایان نیز تجزیه و تحلیل یافته‌ها، نتایج پژوهش، پیشنهادات و محدودیتها ارائه می‌شود.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

۱- تمکین مالیاتی^۱

رفتار مؤدیان مالیاتی در برابر قانون مالیات در طیف وسیعی از تمکین تا عدم تمکین قرار دارد. منظور از تمکین مالیاتی این است که مؤدیان، قوانین و مقررات مالیاتی کشور را به چه میزان رعایت می‌کنند. این رعایت شامل ثبت نام در سیستم مالیاتی، تسلیم اظهارنامه، نگهداری و ارائه اسناد و مدارک، محاسبه، گزارش و پرداخت صحیح بدهی مالیاتی در زمان مقرر است. طبق ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، جمع درآمد شرکتها و درآمد فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیانهای ناشی از منابع غیر معاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون نرخ جداگانه‌ای دارد، مشمول ۲۵ درصد مالیات می‌شود. رعایت قوانین و مقررات مالیاتی توسط شرکت، یعنی تطابق هرچه بیشتر مالیات ابرازی (که بر اساس قوانین و مقررات تعیین می‌شود و شرکت در اظهارنامه مالیاتی آن را درج می‌کند) با مالیات قطعی (که مأموران مالیاتی

سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص می‌دهند و قطعی می‌شود) و این همان تمکین مالیاتی از سوی مؤدی است.

مشخص نبودن دلایل پرداخت مالیات به صورت داوطلبانه و همچنین فرار مالیاتی باعث شد که در چند دهه گذشته محققان روی این موضوع کار کنند، در نتیجه پژوهش‌های این چند دهه عوامل مؤثر بر پرداخت مالیات مانند: منفعت حاصل از فرار پرداخت مالیات، هزینه‌های تمایل به پرداخت مالیات، ترس از دستگیر شدن و جریمه مالیاتی شدن، حسابرسی، تساوی و عدالت سیستم مالیاتی و انگیزه پرداخت مالیاتی بررسی شدند. برعکس عوامل دیگر، انگیزه پرداخت مالیات به طور وسیعی بررسی نشده است، انگیزه‌های اخلاقی و فرهنگی پرداخت مالیات نقش مؤثری در تمایل به پرداخت مالیات‌دهندگان دارند، اگرچه اثر این انگیزه‌ها به دلیل ریشه‌های مختلف فرهنگی و سوابق تاریخی جوامع از جامعه‌ای به جامعه‌ای متغیر می‌باشد (خواجوی و کرماهی، ۱۳۹۷: ۱۸۹)

انگیزه پرداخت مالیات به عنوان یک اصطلاح ابتدا در دهه ۱۹۶۰ به وسیله راسچومولدار و استرامپل^۱ در مدرسه روان‌شناسی مالیات کلن^۲ بیان شده است، آنها تأکید کردند که انگیزه مالیاتی یک عامل مهم برای توضیح تمایل به پرداخت مالیات است. در دهه ۱۹۹۰ انگیزه مالیاتی نقطه اوج چرخه‌های علمی شد. توافق کلی پژوهش‌ها بر سه تعریف انگیزه پرداخت مالیات این گونه است که انگیزه پرداخت را به عنوان انگیزش درونی پرداخت مالیاتها تعریف می‌کنند. بعلاوه پژوهش‌های صورت گرفته انگیزه مالیات را به بعضی از جنبه‌های دیگر مانند هنجارهای اجتماعی، دیدگاه‌های قدرت و اعتماد و طبیعت مبادله مالیاتی مرتبط می‌سازند. هاسلدین^۳ برای انگیزه پرداخت مالیات دو مدل روان‌شناسی و مسائل اقتصادی را مطرح کرد و پس از او محققان به معرفی مدل روان‌شناسی مالیاتی پرداختند که هر دو مدل مطرح شده فوق را دربر می‌گیرد. بعضی از محققان اشکال مختلف تمکین مالیاتی را توضیح می‌دهند، برای مثال مک بارنت^۴ تمکین را به سه شکل مختلف تقسیم می‌کند، ابتدا او تمکین تسلیمی را به عنوان تمایل مالیات‌دهنده به پرداخت مالیات بدون اعتراض و شکایت تعریف می‌کند. دوم او تمکین اجباری را اضافه می‌کند که بعضی از روی اکراه و بی‌میلی تسلیم پرداخت مالیات می‌شوند. سوم تمکین

1. Strumpel

2. Cologne school of tax psychology

3. Hasseldine

4. McBarnet

خلاقانه می‌باشد که سود بردن از وقفه‌های موجود در قانون مالیات، احتمال پایین آوردن سطح درآمد یا تنظیم کردن یک سیاست جدید هزینه طبق الزامات مالیاتی در کنار تخلف نکردن از پایه‌های واجب و ضروری است (خواجه‌وی و کرمشاهی، ۱۳۹۷: ۱۸۹).

۲- نظریه چشم‌انداز

نگاه جدی به مالی رفتاری به‌عنوان یک موضوع دانشگاهی و حتی فراتر از آن، بی‌گمان مدیون و مرهون پژوهش‌های کانمن و تورسکی^۱ است. در واقع، نظریه چشم‌انداز^۲ (PT) بر اساس پاسخ به ابهامات نظریه مطلوبیت مورد انتظار^۳ (EU) شکل گرفته است. تناقضاتی که از نظریه مطلوبیت مورد انتظار گزارش شد، رفته‌رفته به شکل معمای بی‌پاسخی در آمد، از این رو تلاش برای حل این معما آغاز شد. کانمن و تورسکی دریافتند در شرایط نامطمئن، تصمیم‌گیری انسان به شکلی نیست که در نظریه‌های اقتصاد متعارف پیش‌بینی می‌شود. آنان پی بردند قضاوت بشری، میان‌بری‌های شهودی یا ذهنی و ابتکاری دارد که با اصول متداول نظریه احتمالات بیان کردنی نیستند. این اعتقاد آنان، در قالب نظریه چشم‌انداز تکوین و به‌مرور تکمیل شد تا جایگزین مدل مطلوبیت مورد انتظار استفاده شود. نظریه چشم‌انداز ساده و نظریه توسعه داده‌شده چشم‌انداز با عنوان نظریه چشم‌انداز تجمیعی را کانمن و تورسکی به ترتیب در سال‌های ۱۹۷۹ و ۱۹۹۲ ارائه کردند (پورحیدری و کیان، ۱۳۹۷: ۴).

کانمن و تورسکی معتقدند انتخاب در شرایط نامطمئن، برآیندی از چندین اثر فراگیر منتج از رفتار افراد است. نحوه استدلال و کوشش کانمن و تورسکی در سال ۱۹۷۹، برای معرفی نظریه خود شنیدنی بود. آنان از ادبیات روان‌شناسی که تا آن هنگام استفاده چندانی در اقتصاد نداشت، برای نظریه‌پردازی اقتصادی استفاده کردند. بیان موضوع کم‌وزنی به پدیده‌های دارای احتمال وقوع بالا در مقابل بیش وزن دهی به پدیده‌های دارای احتمال وقوع پایین، همچنین مطرح کردن اثر قطعیت یا اطمینان، که بدان واسطه افراد همیشه گزینه‌هایی را ترجیح می‌دهند که قطعی هستند، از نکات جذاب ایده ایشان بود. آنان با اشاره به اثر تفکیک عملکرد متناقض افراد در انتخاب، همزمان با تغییر موقعیت را توضیح دادند. کانمن و تورسکی بیان می‌کنند اثر تفکیک در تصمیم به انتخاب باعث می‌شود افراد از پیامدهای مشترک چشم‌پوشند.

1. Kahneman & Tversky
2. Prospect theory
3. Expected utility

به عبارت دیگر، افراد به منظور ساده‌سازی فرایند انتخاب بین حالت‌های مختلف، اجزای مشترک بین حالت‌ها را نادیده می‌انگارند و فقط به اجزائی توجه می‌کنند که در هر حالت متمایز است. در نتیجه، انتخابهای آنان با ترجیحات تعریف شده‌ای (نظیر آنچه در اقتصاد متعارف گفته می‌شود) سازگار و منطبق نیست.

از سوی دیگر، مهم‌ترین قسمت این نظریه، به موضوع روانی زیان‌گریزی اشاره دارد. زیان‌گریزی راهکاری جالب برای توضیح پدیده ریسک‌پذیری و ریسک‌گریزی در نظریه اقتصاد متعارف است. بر اساس این مفهوم، همه افراد در برخی لحظات، برخوردار از حس ریسک‌گریزی و گاهی ریسک‌پذیری هستند و عموماً هنگامی که پای زیان در میان است، روحیه زیان‌گریزانه باعث می‌شود تصمیمات پر مخاطره‌تری اتخاذ شود (به اصطلاح ریسک‌پذیری افزایش می‌یابد) و هنگامی که پای منفعت در میان است، تمایل بر این است که کمترین میزان سود از دست رود، به همین علت تصمیمات ریسک‌گریزانه‌ای اتخاذ می‌شود. بیان تابع ارزش، حسابداری ذهنی، اثر چارچوب و تعیین نقطه مرجع که نسبت به آن تصمیمات ممکن است کاملاً متفاوت اتخاذ شوند، از دیگر اقدامات کانمن و تورسکی بوده است (پورحیدری و کیان، ۱۳۹۷: ۵).

۳- حسابداری ذهنی^۱

حسابداری ذهنی به معنای مجموعه‌ای از عملیات ادراکی برای کدگذاری فعالیتهای مالی به عنوان سود یا زیان است که این فعالیتها را به حسابهای ذهنی متفاوت طبقه‌بندی و سپس آنها را ارزیابی می‌کند. فرض پایه تئوری حسابداری ذهنی این است که افراد هنگام ارزیابی فعالیتهای پولی خود از تئوری مطلوبیت مورد انتظار پیروی نمی‌کنند. در عوض افراد از اینکه پول چه عنوانی دارد، چگونه جمع و گزارش شده است اثر می‌پذیرند. رفتار افراد به دلیل وجود حسابداری ذهنی، با جریانات نقدی که از منابع مختلف به دست می‌آید، متفاوت است (کاستیا و رانتاپاسکا، ۲۰۱۲: ۲۳۶).

چارچوبها و حسابهای ذهنی قسمتی از تئوری چشم‌انداز است که گرایش افراد به قرار دادن رویدادهای مخصوص، در حسابهای ذهنی متفاوت بر اساس ویژگیهای ظاهری را مطرح می‌کند. ایده اساسی در خصوص حسابداری ذهنی این است که سرمایه‌گذاران هنگام تصمیم‌گیری

1. Mental Accounting

2. Kaustia & Rantapuska

تمایل دارند که انواع متفاوت خطرات یا ریسک‌هایی که با آنها مواجه هستند را در حسابهای جداگانه در ذهن خود نگه‌دارند. در واقع حسابداری ذهنی به توضیح این نکته کمک می‌کند که در یک دنیای بدون هزینه معاملات و مالیات نیز افراد بین سود تقسیمی و سود سرمایه تفاوت قائل می‌شوند. حسابداری ذهنی شناخت بیشتر روان‌شناسی انتخاب است. در حسابداری ذهنی ما به دنبال درک توضیح اثرات احساسات انسانی در فرایند تصمیم‌گیری هستیم. به‌عنوان مثال رانندگان تاکسی پس از رسیدن به سطح خاصی از درآمد در طول روز، تمایل به دست کشیدن از کار دارند. به‌بیان‌دیگر پس از آنکه حساب ذهنی خاص آنها پر شد. در یک روز بارانی، هنگامی که درآمد استفاده از تاکسی در بالاترین حد خود است، آنها زود از کار دست می‌کشند و در یک روز آرام بیشتر کار می‌کنند. در حقیقت آنها زمانی که کسب درآمد آسان است ساعات کمتری کار می‌کنند و ساعاتی که سخت است بیشتر کار می‌کنند (سلیمانی و گودرزی، ۱۳۸۹: ۱۲۶).

مفاهیم حسابداری ذهنی

در فرآیند حسابداری ذهنی سه مفهوم کلیدی به شرح زیر نقش دارد (سلیمانی و گودرزی، ۱۳۸۹: ۱۲۸):

- ۱- نتایج چگونه درک و آزموده شده، تصمیمها چگونه گرفته می‌شوند و سپس ارزیابی گردند. حسابداری ذهنی، تحلیل هزینه - منفعت پیش‌بینی شده و واقعی را مجاز می‌شمارد.
- ۲- تخصیص فعالیتها به حسابهای خاص. منابع و موارد استعمال وجوه نقد طبقه‌بندی می‌شوند. مخارج به طبقات (مسکن، غذا، تفریح و ...) و وجوهی که قرار است خرج شود گروه‌بندی می‌شوند، همچنین، جریانهای (درآمد منظم در برابر پاداشهای بادآورده) و موجودیها (وجه نقد، پرتفویهای سرمایه‌گذاری - داراییها) برجسب گذاری می‌شود.
- ۳- حسابهای ذهنی موجود پی‌درپی ارزیابی و مانده‌گیری می‌شوند - روزانه، هفتگی، سالانه. کانمن و تورسکی، مفهوم حسابهای ذهنی را با سناریوی آزمایشی زیر، تشریح کردند: حالت الف) تصور کنید شما قصد خرید یک ژاکت ۱۲۵ هزار تومانی و یک ماشین حساب ۱۵ هزار تومانی را دارید. فروشنده ماشین حساب به شما اطلاع می‌دهد قیمت ماشین حساب شما قصد خرید آن را دارید در شعبه دیگر همان فروشگاه که به اندازه ۲۰ دقیقه رانندگی

از آن فاصله دارد، ۱۰ هزار تومان است. آیا شما تصمیم خواهید گرفت به شعبه دیگر بروید؟

حالت ب) تصور کنید که شما قصد خرید یک ژاکت ۱۵ هزار تومانی و یک ماشین حساب ۱۲۵ هزار تومانی را دارید. فروشنده ماشین حساب به شما اطلاع می‌دهد قیمت ماشین حسابی که شما قصد خرید آن را دارید در شعبه دیگر همان فروشگاه که به اندازه ۲۰ دقیقه رانندگی از آنجا فاصله دارد ۱۲۰ هزار تومان است. آیا شما تصمیم می‌گیرید به شعبه دیگر بروید؟ در نتیجه، در دو حالت، گزینه این است که آیا برای صرفه‌جویی ۵ هزار تومان در مجموع هزینه ۱۴۰ هزار تومان، ۲۰ دقیقه رانندگی، صرف می‌کند یا خیر؟ پاسخها به دو حالت به‌طور چشمگیری متفاوت بودند. در حالت الف، ۶۸٪ شرکت‌کنندگان تمایل داشتند که به شعبه دیگر بروند در مقایسه با ۲۹٪ در حالت ب، نویسندگان بعدها بیان کردند که افراد چنین مسائلی را در حسابهای موضوعی قالب‌بندی می‌کنند که نتایج تصمیمهای ممکن را به سطوح تعیین شده در زمینه‌هایی ارتباط می‌دهد که تصمیمها برخاسته از آن است به‌عبارت دیگر، افراد به‌سادگی بر روی ۵ هزار تومان صرفه‌جویی مطلق در هر حالت تمرکز نمی‌کنند، بلکه آنها ۵ هزار تومان صرفه‌جویی را به قیمت خرید اصلی (اولیه) هر قلم خاص ارتباط می‌دهند (ماشین حساب ۵ هزار تومانی در حالت الف، ماشین حساب ۱۲۵ هزار تومانی در حالت ب (مرادزاده و ناظمی، ۱۳۸۸: ۷۲)

مطالعات کمی در زمینه حسابداری ذهنی در رشته حسابداری وجود دارد که به برخی مطالعات صورت گرفته در خصوص حسابداری ذهنی و تمکین مالیاتی اشاره می‌شود. کونس^۱ و همکاران (۲۰۱۰) به بررسی حسابداری ذهنی در حوزه گزارشگری مالی و افشای اختیاری پرداختند. این دو پژوهشگر عنوان نمودند که افراد درگیر در گزارشگری مالی و افشای اختیاری به‌صورت مکرر باید در مورد نحوه تشریح معاملات و رویدادهای اقتصادی تصمیم‌گیری کنند. اجزای کلیدی این تصمیم‌گیری مشتمل بر طبقه‌بندی اطلاعات، میزان ارائه جزئیات و تکرار ارائه این اقلام در طی زمان است. برای مثال شرکت‌هایی که از استانداردهای حسابداری بین‌المللی تبعیت می‌کنند باید در مورد طبقه‌بندی بهره به‌عنوان جریان نقدی عملیاتی و یا جریان نقدی تأمین مالی تصمیم‌گیری کنند. تحلیلگرانی که به ارزیابی ابزارهای مالی

مرکب شرکت می‌پردازند باید تصمیم بگیرند که آیا آنها را به‌عنوان یک حساب واحد مدنظر قرار دهند و یا انشعابات این اجزاء را بررسی کنند. هدف این پژوهش در دو گروه عنوان شده است: اولاً تشریح یک تئوری قدرتمند از حوزه روان‌شناسی به نام حسابداری ذهنی به‌منظور تبیین نحوه تصمیم‌گیری و ارزیابی این تصمیمات توسط افراد درگیر در بخش گزارشگری مالی و افشای اختیاری. ثانیاً: ارائه رهنمود برای تعیین نحوه تأثیرگذاری تئوری حسابداری ذهنی بر موضوعات گزارشگری مالی.

مرلین^۱ و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی تحت عنوان تغییر جهت ابتکاری در سطح ملی در رابطه با صرفه‌جویی اشکال مختلف تخفیف مالیاتی این موضوع را آزمون نمودند که آیا مالیات‌دهندگان (۱) به تخفیفات مالیاتی توجه کرده‌اند و (۲) درصد بالایی از تخفیفات را به‌جای پس‌انداز نمودن خرج کرده‌اند. نتایج پژوهش شواهد بیشتری در رابطه با این موضوع که اقتصاد رفتاری و حسابداری ذهنی برای پیش‌بینی رفتار تخفیف مالیاتی مربوط تلقی می‌شوند، فراهم نمود. همچنین این پژوهش نشان داد که تخفیفاتی که در قالب مبالغ اندک توزیع شده‌اند در مقایسه با مبالغ عمده محرک مؤثرتری بوده‌اند، این امر به لحاظ نقد اثربخشی سیاستهای عمومی حائز اهمیت بوده است. بسیاری از مالیات‌دهندگان نمی‌دانستند که در سال ۲۰۰۹ تخفیف مالیاتی دریافت کرده‌اند و آنهایی که می‌دانستند درصد بالایی از آن را در مقایسه با تخفیف سال ۲۰۰۸ خرج کرده بودند.

بانر^۲ و همکاران (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای تحت عنوان حسابداری تفکیک مبتنی بر علامت و بزرگی ارقام صورتهای مالی، به این نتیجه رسیدند که ترجیحات مدیران برای تفکیک، انعکاس‌دهنده حسابداری ذهنی است. علاوه بر این، آثار حسابداری ذهنی تنها زمانی تعدیل می‌گردد که مدیران احساس فشار زیادی برای شفافیت گزارشگری می‌کنند. علاوه بر این و از همه مهمتر، ارائه‌های مرجح مدیران منتج به بالاترین ارزش‌گذاری توسط سرمایه‌گذاران می‌شود.

دلیسل^۳ و همکاران (۲۰۱۵) در مطالعه‌ای با عنوان تئوری چشم‌انداز، حسابداری ذهنی و قیمت‌های اختیار معامله، اظهار نمودند نظریه چشم‌انداز استدلال می‌کند که فرآیند تصمیم‌گیری انسان تمایل به ترکیب نقاط مرجع و وزن کردن نادرست رویدادهایی با احتمال وقوع کم

1. Marilyn

2. Bonner

3. Delisle

دارد. نتایج بررسی‌های آنان نشان داد که سرمایه‌گذاران بازار حق اختیار معامله، مانع افزایش قیمت‌ها می‌شوند و تابع وزن دهی احتمالات را ایجاد می‌کنند که مشابه تابعی است که توسط نظریه چشم‌انداز ارائه شده است. زمانی که شرکتها نوسانات ضمنی نسبتاً بالا و یا پایینی دارند، سوگیری‌ها منجر به قیمت‌های ناکارآمد برای اختیار معامله می‌شود.

سودیپ^۱ و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر اظهارنامه مالیاتی چندگانه بر انطباق رفتاری از قوانین مالیاتی پرداختند. آنها با استفاده از نظریه چشم‌انداز و حسابداری ذهنی، رفتار مالیات‌دهندگان را مورد بررسی قرار دادند. دامنه بررسی‌های پژوهش شامل عناصر اظهارنامه‌های چندگانه مالیات‌دهندگان (چندین اظهارنامه مالیاتی در مقابل یک اظهارنامه خالص) بوده است. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که مالیات‌دهندگان با پرداخت بدهی معوق (چارچوب زیان) در مقایسه با مالیات‌دهندگان با بازپرداخت معوق (چارچوب سود) اقدام به گزارشگری جسورانه‌تری می‌کنند. به عبارت دیگر رفتار جسورانه مالیات‌دهندگان در مواقعی که بازپرداخت بیانگر اظهارنامه چندگانه در مقابل خالص اظهارنامه یگانه باشد، افزایش می‌یابد. همچنین رفتار جسورانه مالیات‌دهندگان در وضعیت پرداخت بدهی کاهش می‌یابد که بیانگر اظهارنامه متعدد در مقابل خالص اظهارنامه یگانه است.

آبدمی^۲ و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی خصوصیات تجاری، مدیریت مالیاتی و تمکین مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط در نیجریه پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که سیستم مدیریت مالیاتی در نیجریه به دلیل ناکارایی‌ها و فساد تأثیر بااهمیتی بر روی تمکین مالیاتی ندارد و همچنین ساختار مالکیت تجاری، وضعیت ثبت در صنعت و تجربه و کیفیت مدیریت در شرکت‌های کوچک بر روی تمکین مالیاتی تأثیر دارند.

توسوبیدا^۳ (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی تمکین مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط در اوگاندا پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که اگر مؤدیان مالیاتی به دولت و حاکمیت مالیاتی خود اعتماد داشته باشند حتی با وجود سیستم مالیاتی ناعادلانه مایل هستند که مالیات شرکت خود را پرداخت کنند. همچنین حسابرسی احتمالی و تحریم‌ها نمی‌توانند شرکت‌های کوچک و متوسط را وادار به تمکین از قوانین و مقررات مالیاتی کنند. علاوه بر این شواهد نشان می‌دهند

1. Sudip
2. Abdemi
3. Tusubira

که فساد و سیستم‌های بوروکراتیک تأثیر منفی بر عدالت مالیاتی دارند و این موضوع سبب فرار مالیاتی می‌شود.

ارمانشیا^۱ (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی اطمینان بیش از حد، حسابداری ذهنی و اجتناب از ضرر در تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری در بازار سرمایه اندونزی پرداخت. نتایج به دست آمده بر اساس داده‌های ۲۵۰ پرسشنامه در بین سرمایه‌گذاران اندونزیایی نشان می‌دهد اطمینان بیش از حد و حسابداری ذهنی به طور قابل توجهی بر تصمیمات سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه اندونزی تأثیر می‌گذارند.

نشوان^۲ و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر انگیزه‌های درونی مانند دینداری بر تمکین مالیاتی پرداختند. بر اساس نتایج این پژوهش آموزش و استدلال‌های بیشتر به مالیات‌دهندگان در مورد اهمیت پرداخت مالیات با به کارگیری دیدگاه‌های علمای اسلامی که تلقی مثبتی از مالیات دارند باعث افزایش بیشتر تمکین مالیاتی می‌گردد.

وینسنت^۳ (۲۰۲۳) به بررسی تأثیر ساختار مالیاتی چندلایه بر هنجارها و رفتارهای تمکین مالیاتی در ۴۹ کشور آمریکای لاتین و آفریقا پرداخت. بر اساس این پژوهش ساختار تصمیم‌گیری عمودی (سلسله‌مراتبی) در مورد موضوعات مالیاتی توسط رده‌های مختلف دولت می‌تواند بر رعایت مالیات تأثیر بگذارد. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که واگذاری اختیارات به ایالت‌ها و مقامات محلی باعث کاهش تمکین مالیاتی می‌شود.

سلیمانی امیری و همکاران (۱۳۹۰) مفاهیم حسابداری ذهنی و رابطه آن با مدیریت پرتفوی را بررسی کردند. در این مطالعه خلاصه‌ای از حسابداری ذهنی و تاریخچه، فرایند حسابداری ذهنی و رابطه آن با مدیریت پرتفوی مطرح شده است و در نهایت نتیجه‌گیری شده است که سرمایه‌گذاران باید برای کل پرتفوی یک حساب ذهنی در نظر بگیرند و اهداف خود را بلندمدت‌تر نمایند.

دیانتی دیلمی و پرورش (۱۳۹۴) در پژوهشی رابطه اخلاق شرکتی، مسئولیت اجتماعی و ماکیاولیسم با تمایل مدیران مالی به مشارکت در طرح‌ها و برنامه‌های فرار مالیاتی را مورد بررسی قرار دادند. بر اساس یافته‌های پژوهش‌های آنها، بین میزان اعتماد مدیران مالی به اخلاق شرکتی و

1. Armansyah

2. Nashwan

3. Vincent

پذیرش مسئولیت اجتماعی و میزان اعتقاد آنها به اخلاق شرکتی و مسئولیت اجتماعی و نیز بین میزان گرایش ماکیاولیستی و میزان مخالفت آنها با برنامه‌های فرار مالیاتی، رابطه منفی وجود دارد.

پورحیدری و کیان (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان بررسی رفتار مدیران در به‌کارگیری حسابداری ذهنی در گزارشگری صورت سود و زیان پرداختند. در این پژوهش ترجیحات مدیران را در شرایطی که می‌توانند برای گزارشگری از تجمیع یا تفکیک موردسنجش قرار گرفت. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که ترجیح جداسازی مدیران سازگار با پیش‌بینی‌های تئوری حسابداری ذهنی است. یعنی، ترجیحات مدیران برای تجمیع در مقابل تفکیک تحت تأثیر علامت و بزرگی نسبی سود و زیان و به‌نوبه خود ترجیح تجمیع در برخی موارد و جداسازی در سایر موارد است.

پورحیدری و کیان (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر حسابداری ذهنی بر رفتار سرمایه‌گذاران از دیدگاه گزارشگری مالی پرداختند. این پژوهش درصدد بود تا به تبیین نقش حسابداری ذهنی، در گزارشگری مالی از دیدگاه سرمایه‌گذاران بپردازد. نتایج پژوهش بیانگر اثر تعدیلی گزارش زیان بر ارتباط بین سود خالص و قیمت سهام بود که در راستای تأیید نظریه حسابداری ذهنی در صورت سود و زیان است.

سنجرانی (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر تسهیل در پرداخت مالیات توسط مؤدیان مالیاتی و شناسایی عوامل موجود پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد متغیر پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی با پرداخت مالیات توسط مؤدیان مالیاتی ارتباط معکوس و معناداری دارند. همچنین نتایج نشان داد ارتباط مستقیم و معناداری بین گسترش فرهنگ مالیاتی و پرداخت مالیات توسط مؤدیان مالیاتی وجود دارد که این امر به این مهم اشاره دارد که هرچه فرهنگ پرداخت مالیات در جامعه بیشتر نهادینه شود، مؤدیان مالیاتی بیشتر به پرداخت مالیات اقدام می‌کنند.

منظور (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان تحلیل رفتار تمکین مالیاتی مؤدیان مالیاتی در ایران: رویکرد نظریه بازی‌ها، به بررسی تعاملات میان مؤدیان و نظام مالیاتی در ایران پرداخت. این تعاملات در سه رده مؤدیان مالیاتی، مشاوران مالیاتی و دستگاه اجرایی وصول‌کننده مالیات مورد مطالعه قرار گرفته بود. بر اساس نتایج این پژوهش برای جلوگیری از فرار مالیاتی لازم است در باب مصارف مالیات در کشور شفاف‌سازی لازم برای مؤدیان صورت گیرد و با شفاف‌سازی

و تسهیل فرایندهای مالیاتی نسبت به جلب اعتماد مؤدیان اهتمام شود. بر اساس این نتایج عدم وجود شفافیت شایسته، ناکافی بودن اطلاعات در تعاملات میان خود مؤدیان، عدم وجود کنترل‌های قانونی مناسب برای مؤدیان و مشاوران مالیاتی، یک تعادل باخت-باخت را موجب شده است که نتیجه آن عدم پرداخت مالیات از طرف مؤدیان بوده است.

فرضیه‌های پژوهش

بر اساس نظریه تورسکی و کانمن (۱۹۷۹) و نظریه حسابداری ذهنی تالر حسابداری ذهنی چارچوبی را فراهم می‌کند تا تصمیم‌گیرندگان بتوانند مجموعه‌ای از نقاط مرجع را برای هر حساب تهیه و سود و زیان آن را تعیین کنند و سپس با استفاده از نظریه انتخاب تفاوتها را مشاهده و در نهایت تصمیم می‌گیرند. بر اساس نظریه تالر افراد هنگام مواجهه با چندین پیامد بالقوه ممکن است آنها را باهم یا جداگانه ارزیابی کنند. در خصوص مؤدیان مالیاتی این ابهام وجود دارد که در رابطه با مالیات و مالیات بر درآمد حسابهای ذهنی انجام دهند و یا آنها را در قالب یک رویداد مالی و در یک حساب ذهنی نگهداری می‌کنند. از این رو فرضیه اولیه پژوهش به صورت زیر ارائه می‌شود:

۱- مؤدیان مالیاتی حسابداری ذهنی مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده انجام می‌دهند. بر اساس نظریه تصمیم، تصمیمات نهایی افراد بر اساس یک نقطه مرجع انجام می‌شود. اینکه کدام پیامد سود یا زیان توسط تصمیم‌گیرنده در نظر گرفته شود بستگی به این موضوع دارد که چه نقطه‌ای را به عنوان نقطه مرجع انتخاب کرده است. در خصوص اینکه مؤدیان مالیاتی چه نقطه‌ای را به عنوان نقطه مرجع در نظر می‌گیرند شواهد اندکی وجود دارد. داشتن یک حساب ذهنی جداگانه برای مالیات برای مثال جدا کردن مالیات پرداختی از درآمد ناخالص به این معنی است که سود خالص به عنوان نقطه مرجع به کاررفته است. در مقابل در یکپارچگی ذهنی با عدم تفکیک مالیات از سود ناخالص، سود ناخالص به عنوان نقطه مرجع در نظر گرفته شده است. در حال اول انجام فرار مالیاتی منجر به افزایش سود خاص و از طرفی منجر به زیان حساسی و پرداخت جریمه می‌شود. در حالت دوم زمانی که سود ناخالص به عنوان نقطه مرجع انتخاب میشود پرداخت مالیات به عنوان زیانی در نظر گرفته می‌شود که می‌توان با فرار مالیاتی آن را کاهش یا از آن جلوگیری کرد.

از این رو فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر ارائه می‌شود:

۲- بین حسابداری ذهنی و تمکین مالیاتی رابطه معنادار وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از منظر نتیجه اجرای آن از نوع کاربردی از منظر فرایند اجرا جزء پژوهش‌های کمی و از منظر هدف اجرا توصیفی و پیمایشی است. هدف پژوهش کاربردی توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. این پژوهش از منظر بعد زمانی اجرای پژوهش از نوع مقطعی و در سال ۱۴۰۰ است. ابزار مورد استفاده در این نوع پژوهش پرسشنامه است. این پرسشنامه ۳۳ سؤالی بر اساس مقیاس لیکرت پنج‌بخشی است که در خصوص مؤلفه حسابداری ذهنی ۲۵ سؤال و در خصوص تمکین مالیاتی ۸ سؤال در نظر گرفته شده است. جامعه آماری این پژوهش را مدیران مالی و حسابداران و مؤدیان مالیاتی مشاغل و شرکتهایی که در استان کرمان موظف به ارائه اظهارنامه مالیاتی می‌باشند را تشکیل می‌دهد. با توجه به اینکه جامعه آماری این پژوهش نامحدود فرض شده است به منظور تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران برای جامعه نامحدود استفاده شد و حجم نمونه ۳۸۴ نفر برآورد گردید. تعداد ۵۰۰ پرسشنامه به صورت حضوری و الکترونیکی بین مؤدیان مالیاتی، مدیران مالی، حسابداران توزیع گردید که در نهایت ۳۹۲ پرسشنامه به صورت کامل و صحیح دریافت گردید.

در این پژوهش روایی پرسشنامه از طریق روش روایی صوری با استفاده از نظرات اصلاحی بررسی شده است بدین نحوه که پرسشنامه مقدماتی برای ۱۰ نفر از اشخاص صاحب نظر ارسال و از پرسش‌شوندگان درخواست شده ضمن تکمیل آن، نظرات خود را در خصوص محتوای پرسشنامه اعلام نمایند. پس از دریافت پاسخ‌ها اصلاحات پیشنهادی انجام و پرسشنامه نهایی تهیه و مورد استفاده قرار گرفت. پایایی پرسشنامه نیز با استفاده از آلفای کرونباخ (مقدار آلفای کرونباخ ۰.۸۴) آزمون شده است.

یافته‌های پژوهش

جدول ۱ آماره‌های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه شامل میانگین، انحراف معیار، ماکزیمم، مینیمم، چولگی و کشیدگی را نشان می‌دهد. مطابق با این جدول حسابداری ذهنی دارای بیشترین و تمکین مالیاتی کمترین مقدار میانگین را دارد. برای یک توزیع کاملاً متقارن چولگی صفر و برای یک توزیع نامتقارن با کشیدگی به سمت مقادیر بالاتر چولگی مثبت و برای توزیع نامتقارن با کشیدگی به سمت مقادیر کوچک‌تر مقدار چولگی منفی است. مقدار چولگی مشاهده شده برای متغیر حسابداری ذهنی برابر ۰/۳۱۴- است و برای متغیر تمکین مالیاتی ۰/۳۶۳- می‌باشد

که در بازه (۲، ۲-) قرار دارد، بنابراین از لحاظ چولگی نرمال بوده و توزیع آن متقارن است. مقدار کشیدگی برای متغیرهای حسابداری ذهنی و تمکین مالیاتی به ترتیب ۰/۴۷۴ و ۰/۱۱۱ است که در بازه (۲، ۲-) قرار دارد. بنابراین توزیع این دو متغیر از کشیدگی نرمال برخوردار است.

جدول ۲ ویژگیهای جمعیت شناختی مربوط به پژوهش را نشان می‌دهد. از ۳۹۲ پاسخ‌دهنده ۵۷ نفر آنها زن و ۳۳۵ نفر مرد بودند که از این تعداد ۳۳۷ نفر دارای تحصیلات کارشناسی و پایین‌تر، ۳۹ نفر دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و ۱۶ نفر دکتری بودند. همچنین از نظر وضعیت شغلی ۳۱۴ نفر صاحب کسب و کار و ۳۵ نفر مدیر مالی و ۴۳ حسابدار هستند.

جدول ۱. آمار توصیفی

متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	ماکزیمم	مینیمم	چولگی	کشیدگی
حسابداری ذهنی	۳۹۲	۳/۲۸۱۱	۰/۱۵۱۹۵	۳/۷۶	۲/۶۸	-۰/۳۱۴	۰/۴۷۴
تمکین مالیاتی	۳۹۲	۳/۱۷۵۴	۰/۱۶۴۸۸	۳/۵۰	۲/۶۳	-۰/۳۶۳	۰/۱۱۱

جدول ۲. ویژگیهای جمعیت شناختی

متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	زن	۵۷
	مرد	۳۳۵
سطح تحصیلات	کارشناسی و پایین‌تر	۳۳۷
	کارشناسی ارشد	۳۹
	دکتری	۱۶
وضعیت شغلی	صاحب کسب و کار	۳۱۴
	مدیر مالی	۳۵
	حسابدار	۴۳

۱- نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

به منظور اندازه‌گیری حسابداری ذهنی پرسشنامه‌ای با ۲۵ سؤال به صورت طیف لیکرت پنج گزینه‌ای در اختیار مؤدیان مالیاتی، مدیران مالیاتی و حسابداران قرار داده شد. پس از تکمیل

پرسشنامه، داده‌های مربوط به سؤالات متغیر حسابداری ذهنی با استفاده از میانگین به یک مقدار برای هر پاسخگو تبدیل گردید که در جدول (۳) پرسشها و میانگین نمرات داده‌شده مشاهده می‌گردد.

جدول ۳. میانگین پاسخهای داده‌شده فرضیه اول

ردیف	گزاره	میانگین
۱	زمانی که به گردش مالی ام فکر می‌کنم، اینکه مالیات‌هایم چقدر زیاد خواهد شد ذهنم را مشغول می‌کند.	۳/۸۲
۲	زمانی که پولی به دست می‌آورم بی‌اختیار به بدهی مالیاتی فکر می‌کنم.	۲/۵۸
۳	من تنها زمانی به مالیاتها فکر می‌کنم که موعد اظهارنامه مالیاتی می‌رسد. (معکوس)	۳/۰۵
۴	من در ذهنم مالیاتها را از باقیمانده درآمد جدا می‌کنم.	۳/۹
۵	زمانی که قیمت‌ها را تعیین می‌کنم، سودم را بعد از مالیات محاسبه می‌کنم	۳/۵۲
۶	زمانی که کسب‌وکار من در یک سال به‌طور استثنائی خوب پیش می‌رود، به اینکه چقدر مالیات اضافه باید پرداخت کنم فکر می‌کنم.	۳/۸۳
۷	در زندگی روزمره‌ام، کل درآمد را به‌عنوان سود در نظر می‌گیرم. (معکوس)	۳/۵۳
۸	من برای پرداخت مالیاتهای آتی پول پس‌انداز می‌کنم.	۲/۷۵
۹	من پولی را که پس‌انداز کردم برای پرداختهای مالیاتی آتی، خرج چیزهای دیگر نمی‌کنم.	۲/۷۲
۱۰	من می‌دانم که دقیقاً چقدر پول باید برای پرداخت مالیاتهای آتی پس‌انداز کنم.	۲/۸۴
۱۱	من برای پرداختهای مالیاتی آتی یک حساب بانکی پس‌انداز جداگانه دارم	۲/۰۲
۱۲	پولی که به اداره مالیاتی پرداخت می‌شود، پول من نیست چراکه مشتریانم آن را پرداخت می‌کنند.	۲/۵۴
۱۳	من گاهی اوقات پولی را که برای پرداختهای آتی مالیاتی پس‌انداز کردم را خرج چیزهایی دیگر می‌کنم. (معکوس)	۳/۶۸
۱۴	من استردادهای مالیاتی را سود در نظر می‌گیرم.	۴/۳۳
۱۵	من بدهیهای معوق مالیاتی را به‌عنوان هزینه در نظر می‌گیرم.	۴/۱۸
۱۶	زمانی که پولی را به دست می‌آورم به‌صورت ذهنی مالیات بر درآمد را از درآمد جدا می‌کنم.	۴
۱۷	من برای پرداختهای مالیات بر درآمد اضافی بالقوه، پول پس‌انداز می‌کنم.	۲/۴۴
۱۸	من زمانی که به نسبت سالهای قبل درآمد بیشتری دارم، برای پرداختهای مالیات بر درآمد اضافی پول پس‌انداز می‌کنم.	۲/۵۲
۱۹	مالیات بر درآمد پولی است که من دریافت و به اداره مالیاتی منتقل (واریز) می‌کنم و در واقع این مالیات را مشتریانم دارند پرداخت می‌کنند.	۲/۴۱
۲۰	زمانی که پرداختهای مالیات بر درآمد را به اداره مالیاتی انجام میدهم من آن را به‌عنوان زیان تلقی می‌کنم.	۳/۹۲
۲۱	زمانی که پولی را به دست می‌آورم به‌صورت ذهنی مالیات بر ارزش‌افزوده را از درآمد جدا می‌کنم.	۳/۹۳

ردیف	گزاره	میانگین
۲۲	من زمانی که اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده فصلی را تکمیل و ارسال می‌کنم، برای پرداختهای مالیات پول پس‌انداز می‌کنم.	۲/۸۹
۲۳	من برای اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده‌ی سالانه پول پس‌انداز می‌کنم.	۲/۸۴
۲۴	مالیات بر ارزش افزوده پولی است که من دریافت و به اداره مالیاتی منتقل می‌کنم. مشتریانم دارند این مالیات را پرداخت می‌کنند.	۳/۹۲
۲۵	زمانی که پرداختهای مالیات بر ارزش افزوده را به اداره مالیاتی را انجام میدهم من آن را به‌عنوان زیان در نظر می‌گیرم.	۳/۸۲
۲۶	میانگین	۳/۲۸

برای آزمون فرضیه اول پژوهش از آزمون (t) تک نمونه‌ای استفاده گردید. اگر میانگین نمرات داده‌ها بیشتر از حد متوسط یعنی عدد ۳ باشد، بدین معنی است که افراد حسابداری ذهنی انجام می‌دهند. جدول ۴ خلاصه نتایج آزمون را نشان می‌دهد.

جدول ۴. نتایج آزمون (t) تک نمونه‌ای به منظور بررسی حسابداری ذهنی

۳=میانگین نظری				
نام متغیر	t	درجه آزادی	سطح معناداری	میانگین مشاهده شده
حسابداری ذهنی	۳۶/۶۲۹	۳۹۱	.۰۰۰	۳/۲۸۱

همان‌گونه که مشاهده می‌گردد سطح معناداری (sig) کمتر از ۵ درصد و علامت آماره t مثبت است که نشان می‌دهد نمرات داده شده حسابداری ذهنی مالیات بر درآمد و ارزش افزوده پاسخ‌دهندگان بیشتر از حد متوسط است. بنابراین با توجه به نتایج به دست آمده می‌توان بیان نمود که مؤدیان مالیاتی حسابداری ذهنی مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده انجام می‌دهند. یعنی به صورت ذهنی، مالیات را از دیگر درآمدها جدا می‌کنند و حساب جداگانه‌ای برای مالیات‌ها باز می‌کنند و تمایز بین درآمد ناخالص و خالص قائل می‌شوند و همه فعالیت‌های مالی را در یک حساب ذهنی واحد وارد نمی‌کنند. لذا با توجه به توضیحات فوق فرض اول پژوهش تأیید می‌شود.

فرضیه دوم: بین حسابداری ذهنی و تمکین مالیاتی رابطه معنادار وجود دارد.

به‌منظور اندازه‌گیری تمکین مالیاتی پرسشنامه‌ای با ۸ سؤال به‌صورت طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای در اختیار مؤدیان مالیاتی، مدیران مالیاتی و حسابداران قرار داده شد. پس از تکمیل پرسشنامه، داده‌های مربوط به سؤالات متغیر حسابداری ذهنی با استفاده از میانگین به یک مقدار برای هر پاسخگو تبدیل گردید که در جدول (۵) نمرات داده‌شده به پرسشهای تمکین مالیاتی مشاهده می‌گردد.

جدول ۵. پرسشها و میانگین نمرات پاسخ داده شده

ردیف	گزاره	میانگین
۱	چقدر احتمال دارد که فایل اظهارنامه مالیاتی خود را به‌موقع تکمیل و ارسال کنید؟	۴/۴۲
۲	چقدر احتمال دارد که اظهارنامه مالیاتی شما ناقص باشد؟ (به‌درستی تکمیل نشده باشد)؟ (معکوس)	۳/۸۹
۳	چقدر احتمال دارد که مشتری از شما درخواست کند تا فروش یک محصول یا سرویس را بدون هزینه مالیات بر ارزش‌افزوده منظور کنید؟ (معکوس)	۲/۱۱
۴	چقدر احتمال دارد که شما هزینه مالیات بر ارزش‌افزوده را منظور نکنید تا قیمت پایین‌تری را پیشنهاد دهید؟ (معکوس)	۲/۳۱
۵	چقدر احتمال دارد که شما مالیات بر ارزش‌افزوده را از مشتری دریافت ولی آن را به اداره مالیاتی پرداخت ننمایید؟ (معکوس)	۲/۴۶
۶	چقدر احتمال دارد ادعای شما درباره معافتهای مالیاتی که لحاظ کردین نادرست باشد؟ (معکوس)	۳/۱۷
۷	چقدر احتمال دارد شما محصول یا خدماتی را بفروشید بدون آنکه در اظهارنامه مالیاتی تان قید کنید؟ (معکوس)	۳/۵۷
۸	چقدر محتمل هست که درآمد کمتری را اظهار کنید نسبت به درآمد واقعی که آورده‌اید؟ (معکوس)	۳/۴۷

به‌منظور بررسی ارتباط بین حسابداری ذهنی و تمکین مالیاتی از رگرسیون خطی استفاده گردید. خلاصه نتایج آزمون فرضیه دوم به شرح جدول زیر (جدول ۶) است:

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه دوم

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
ضریب ثابت	۰/۱۴۹	۱/۵۶۶	
حسابداری ذهنی	۰/۸۵۰	۳۱/۸۷۷	۰/۰۰۰
سطح معناداری آماره (F)	ضریب تشخیص (R ^۲)	ضریب تشخیص (R ^۲)	تعدیل شده ۰/۷۲۲

از آماره فیشر برای تعیین معنادار بودن مدل رگرسیون استفاده شده است. با توجه به جدول ۶ مقدار احتمال این آماره کمتر از سطح معناداری (۵) درصد است، لذا فرض خطی نبودن مدل رد می‌شود و در نتیجه می‌توان گفت که مدل رگرسیون این فرضیه معنادار است و می‌توان از این مدل استفاده کرد. فرض‌های آماری مرتبط با این فرضیه به شرح زیر است:

فرض صفر: بین حسابداری ذهنی و تمکین مالیاتی رابطه معنادار وجود ندارد.

فرض جانشین: بین حسابداری ذهنی و تمکین مالیاتی رابطه معنادار وجود دارد.

با توجه به جدول ۶، سطح معناداری محاسبه شده برای تمکین مالیاتی (متغیر وابسته) کمتر از ۵ درصد است، لذا با اطمینان ۹۵ درصد فرض صفر رد می‌شود. با توجه به مثبت بودن ضریب حسابداری ذهنی (متغیر مستقل) می‌توان نتیجه گرفت حسابداری ذهنی تأثیر مثبت و معنادار بر تمکین مالیاتی دارد. به عبارت دیگر مطابق با تئوری چشم‌انداز و نقش حسابداری ذهنی در تعیین نقطه مرجع در تصمیم‌گیری می‌توان بیان کرد افرادی که حسابداری ذهنی بیشتری انجام می‌دهند تمکین مالیاتی بالاتری دارند (بیشتر قوانین و مقررات مالیاتی را رعایت می‌کنند) نسبت به مؤدیانی که حسابداری ذهنی کمتری (مؤدیانی که از نظر ذهنی پرداختهای مالیاتی را به‌عنوان یک رویداد مالی مجزا در نظر نمی‌گیرند و همه فعالیت‌های مالی را در یک حساب ذهنی واحد وارد می‌کنند) انجام می‌دهند. بنابراین با توجه به توضیحات فوق فرض دوم پذیرفته می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

همان‌گونه که تالر^۱ (۱۹۸۵) بیش از ۳۰ سال قبل ذکر کرده است، حسابداری ذهنی مهم است. اهمیت آن در بسیاری از تصمیم‌گیری‌های مالی از طریق نحوه کدگذاری، طبقه‌بندی، و ارزیابی نتایج مالی نشان داده شده است. در این پژوهش ابتدا بررسی شد یعنی که مؤدیان به‌صورت ذهنی حسابهای جداگانه‌ای برای مالیات، مالیات بر ارزش افزوده، درآمدها، هزینه‌ها و... در ذهنشان در نظر می‌گیرند؟ میزان استفاده از حسابداری ذهنی به‌وسیله پرسشنامه و مقیاس لیکرت بررسی گردید که با توجه به نمرات بالای حسابداری ذهنی، مشخص گردید افراد حسابداری ذهنی انجام می‌دهند. بنابراین فرضیه اول پژوهش مورد تأیید قرار گرفت که با نتایج

1. Thaler

موهلباچر و کیرچلر^۱ (۲۰۱۳) مطابقت دارد. در پژوهش موهلباچر و کیرچلر (۲۰۱۳)، خویش‌فرمایان اتریشی در خصوص مدیریت پول و مالیات مورد مصاحبه قرار گرفتند که اکثر افراد مورد آزمون، در ذهن خود مالیات قابل پرداخت را از درآمد تفکیک کردند و برای نمونه بیشتر آنها پاسخ دادند که بر اساس سال قبل می‌دانند که چه مقدار پول باید برای مالیات کنار بگذارند. فرضیه دوم این پژوهش بررسی رابطه بین حسابداری ذهنی و تمکین مالیاتی است. تمکین به مفهوم پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آنهاست. طی سالهای اخیر پژوهش‌های مالیاتی عمدتاً بر این پایه استوار بودند که آیا افرادی تمکین انجام می‌دهند یا خیر. تمکین مالیاتی از طریق اندازه‌گیری تفاوت بین مالیات ابرازی مؤدی و مالیات قطعی شده آن محاسبه می‌شود. اما در این پژوهش تمکین مالیاتی از طریق پرسشنامه و خود اظهاری مورد بررسی قرار گرفت. نتایج فرضیه دوم نشان داد که ارتباط مستقیمی بین حسابداری ذهنی و تمکین مالیاتی وجود دارد که این رابطه را می‌توان توسط تئوری چشم‌انداز تشریح کرد. مطابق این تئوری، این فرض وجود دارد که پیامدهای تصمیم با توجه به یک نقطه مرجع ارزیابی شوند که این نقطه تابع ارزش را به دو ناحیه سود و زیان تقسیم می‌کند. نقطه مرجع ممکن است موقعیت دارایی، یک انتظار یا یک محرک خارجی فراهم‌شده به‌وسیله چارچوب تصمیم باشد و اینکه کدام پیامد به‌عنوان زیان در نظر گرفته شود یک موضوع ذهنی است.

حسابداری ذهنی می‌تواند در تعیین اینکه کدام نقطه در تصمیمات تمکین مالیاتی به‌عنوان نقطه مرجع باشد به کار رود. نگهداری یک حساب ذهنی جداگانه و تفکیک آن از درآمد به این معنا است که سود خالص به‌عنوان نقطه مرجع است. از این منظر فرار مالیاتی موجب افزایش در سود خالص می‌شود و همچنین از طرفی منجر به احتمال حسابرسی و جریمه می‌شود. در مقابل در یکپارچگی ذهنی مالیات و درآمد، سود ناخالص به‌عنوان نقطه مرجع به‌کاربرده می‌شود و پرداخت مالیات به‌منزله زیان در نظر گرفته می‌شود که با فرار مالیاتی می‌توان این زیان را جبران نمود. بنابراین زمانی که سود ناخالص به‌عنوان نقطه مرجع باشد می‌توان انتظار داشت که تمکین مالیاتی بیشتر شود. از این نظر تفکیک‌کنندگان مالیاتی (افراد) که نمرات حسابداری ذهنی بالاتری کسب کردند) نسبت به یکپارچه‌کنندگان تمکین مالیاتی بیشتری دارند که با نتایج

پژوهش‌های اولسن و همکاران^۱ (۲۰۱۹) و پژوهش موهلباچر و همکاران (۲۰۱۷) و آدامز و وبلی^۲ (۲۰۰۱) مطابقت دارد.

پژوهش حاضر نیز مانند سایر پژوهش‌ها با محدودیتهایی مواجه هست. برای نمونه ممکن است پاسخگویان به دلیل خستگی، عدم تمرکز و یا اجتناب از پاسخگویی صادقانه به دلیل پیامدهای اجتماعی، با صداقت کامل پاسخ ندهند. همچنین در این پژوهش، تمکین مالیاتی بر اساس میزان پایبندی و اجرای قوانین مالیاتی اندازه‌گیری شد، به طوری که هر چه مؤدیان به تکالیف و وظایف مالیاتی خود به نحو مناسب‌تری عمل نمایند، سطح تمکین آنها افزایش پیدا می‌کند، درحالی که سطح تمکین بالای یک مؤدی الزاماً بدین مفهوم نیست که مؤدی فاقد هرگونه ریسک مالیاتی است. به عنوان مثال مؤدی می‌تواند به طور کامل به تکالیف مالیاتی خود عمل نموده، لکن به هر دلیلی تنها اقدام به ابراز بخشی از نتایج فعالیت‌های خود به سازمان امور مالیاتی نماید و اقدام به کتمان بخشی از درآمدهای خود نماید، از این رو توصیه می‌شود در پژوهشهای آتی نیز این محدودیت پژوهش مورد توجه قرار گیرد.

با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادات کاربردی زیر ارائه می‌شود:

به نظر می‌رسد آموزش مالیات‌دهندگان به سمت استراتژی‌های صحیح حسابداری ذهنی، روشی مؤثر در راستای تمکین مالیاتی است. یک چنین آموزشی را می‌توان با استفاده از بروشورها، دوره‌های آموزشی یا از طریق ارتباط دوستانه و حمایتی با اداره مالیاتی (در اوایل شروع شغل مالیات‌دهندگان) انجام داد. روش دیگر برای تسهیل شیوه‌های حسابداری ذهنی مثبت، دادن حق انتخاب به مؤدیان است که بتوانند بخش ثابتی از درآمد را بلافاصله به عنوان پیش‌پرداخت داوطلبانه به اداره مالیات پرداخت نمایند. پیش‌پرداخت روزمره یا دوره‌های سه‌ماهه مالیات، در مقایسه با پرداخت یکجا و سالیانه می‌توانند کمتر آزاردهنده باشد؛ مانند مالیات حقوق که به صورت ماهیانه کسر و پرداخت می‌شود و مؤدی از مبلغ سرجمع یکساله آن - که ممکن است زیاد نیز باشد - بی‌اطلاع است. راهکار دیگر، داشتن یک حساب بانکی مالیاتی جداگانه برای مالیات‌دهندگان است که قابل برداشت برای سازمان مالیاتی نیز باشد. این روش می‌تواند هم برای مالیات‌دهندگان و هم مقامات مالیاتی سودمند باشد. برای مالیات‌دهندگان، نظارت و

1. Olsen

2. Adams & webly

مدیریت بر درآمدها و هزینه‌ها را بیشتر می‌نماید و برای مقامات مالیاتی نیز باعث افزایش تمکین مالیاتی، دسترسی و وصول درآمدهای مالیاتی می‌شود. با توجه به اینکه پژوهش حاضر رابطه حسابداری ذهنی و تمکین مالیاتی را به‌طور کلی بررسی کرده است، به‌منظور رسیدن به یک پژوهش جامع‌تر، پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی اثر متغیرهایی مانند ویژگیهای شخصیتی، ویژگیهای کسب‌وکار نیز مورد بررسی قرار گیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود اثر متغیرهای دانش و آگاهی کافی از قوانین و مقررات مالیاتی و سواد مالی مؤدیان مالیاتی نیز بر تمکین مالیاتی بررسی شود.

منابع

- حجازی، رضوان؛ ابوحمزه، مینا. (۱۳۹۷). پدیدارشناسی نقش نگرش فردی بر اخلاق مالیاتی و تمکین مالیاتی. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۳(۵): ۲۰۸-۱۸۷.
- دیانتی دیلمی، زهرا؛ رضاپور پرورش، رویا. (۱۳۹۳). رابطه بین اخلاق شرکتی، مسئولیت اجتماعی و ماکیاولیسم با فرار مالیاتی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۹(۴): ۳۳-۲۱.
- رسولی شمیرانی، رضا؛ اسداله زاده بالی، میر رستم. (۱۳۸۶). بررسی عوامل مؤثر بر تمکین و خود اظهاری و ارائه راهکارهایی کارآمد جهت بهبود شرایط موجود. مجموعه مقالات اولین همایش سیاستهای مالی و مالیاتی ایران. دانشکده اقتصاد تهران. <http://taxresearch.ir/files/site1/files/1h/rasooli.pdf>
- سامتی، مرتضی؛ زنگنه، احسان. (۱۳۹۷). اثر روابط متقابل اجتماعی بر سطح تمکین مؤدیان مالیاتی. فصلنامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی، ۲۶(۸۶): ۳۹-۶۴.
- سلیمانی امیری، غلامرضا؛ گودرزی، نرگس؛ زراعتی، لیللا. (۱۳۹۰). حسابداری ذهنی و رابطه آن با مدیریت پرتفوی. پژوهشهای حسابداری مالی، ۱(۱): ۱۳۶-۱۲۳.
- سنجرانی، طوبی. (۱۴۰۰). بررسی عوامل مؤثر بر تسهیل در پرداخت مالیات توسط مؤدیان مالیاتی و شناسایی عوامل موجود. فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۵(۵۴): ۱۲۵-۱۰۴.
- کیان، علیرضا؛ پورحیدری، امید؛ کامیابی، یحیی. (۱۳۹۷). بررسی رفتار مدیران در به کارگیری حسابداری ذهنی و گزارشگری صورت سود و زیان. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵(۵۸): ۲۶-۱.
- کیان، علیرضا؛ پورحیدری، امید؛ کامیابی، یحیی. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر حسابداری ذهنی بر رفتار سرمایه گذاران از دیدگاه گزارشگری مالی. پژوهشهای حسابداری مالی، ۹(۲): ۲۲-۱.
- منظور، داود. (۱۴۰۱). تحلیل رفتار تمکین مالیاتی مؤدیان مالیاتی در ایران: رویکرد نظریه بازیها. پژوهشنامه مالیات، ۳۰(۵۵): ۱۵۰-۱۲۷.

References

- Abidemi, A. & M. Egharevba. (2018). SMEs Business Characteristics, Tax administration and Tax Compliance by SMEs in Nigeria. *Journal of Business and Economics*, 6(3), 7-17.
- Abdollahi, Gh. & S. Fallahpour. (2011). Identifying and Weighting the Behavioral Distortions of Investors in the Tehran Stock Exchange: A Fuzzy AHP Approach. *Financial Research Journal*, 13(31):99-120. (In Persian).
- Al-Ttaffi, L. & S. Bin-Nashwan. (2022). Understanding Motivations of Tax Compliance Behaviour: Role of Religiosity and Tax Knowledge. *The Journal of Management Theory and Practice*, 3(1), 35-41.

- Armansyah, R.(2021). Over confidence, mental accounting, and loss aversion in investment decision. *Journal of Auditing, Finance, and Forensic Accounting*, 9(1), 5-44.
- Bame-Aldred, C, Cullen, J. & Kelly, M. (2013). National Culture and firm-level Tax Evasion. *Journal of Business Research*, 66(3):390-396.
- Bonner, S, Clor-Proell, S. & Koonce Lisa. (2014). Mental Accounting and Disaggregation Based on the Sign and Relative Magnitude of Income Statement Items. *The Accounting Review*, 89(6), 2087–2114.
- Caroline, A. & P. webly.(2001). Small business owner's attitudes on VAT compliance in the UK. *Journal of Economic Psychology*, 22(2), 195-216.
- Camille, Rose. (2023). Vertical taxing rights and tax compliance norms. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 205(1): 443-467.
- Delisle, Jared, & Diavatopoulos, D. & Fodor, A. (2015). Prospect Theory, Mental Accounting, and Option Prices. <https://ssrn.com/abstract=2561887>. 1-35.
- Diyanati deylami, z. & R. Rezapoor parvaresh. (2014). The relationship between corporate ethics, *social responsibility and Machiavellianism with tax evasion*, 9(4):21-33. (In Persian).
- Grinblate, M. & H. Bing. (2005). Prospect theory, Mental Accounting and Momentum. *Journal of Financial Economics*, 78(2):311-339.
- Hejazi, R. & M. Abohamzeh.(2018). Phenomenology of the Role of Individual Attitudes on Tax Ethics and Tax Compliance. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 3(5):187-208. (In Persian).
- Kaustia, M. & E. Rantapuska. (2012). Rational and Behavioral Motives to Trade: Evidence from Reinvestment of Dividends and Tender offer Proceeds. *Journal of Banking and Finance*, 36(8):2366-2378.
- Khajavi, S. & B. Karamshahi. (2018). Phenomenology of the Role of Individual Attitudes on Tax Ethics and Tax Compliance. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 3(5):187-208.(In Persian).
- Kian, A; Pourheydari, O. & Kamyabi, Y. (2018). Investigating the Behavior of Managers in Using Mental Accounting and Income Statement Reporting, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 15(58):1-26. (In Persian).
- Kian, A; Pourheydari, O. & Kamyabi, Y. (2018).The Impact of Mental Accounting on the Investor's Behavior: Financial Reporting Perspective. *Journal of Financial Accounting Research*, 9(2):1-26. (In Persian).
- Kirchler, E. (2007).The Economic Psychology of Tax Behavior. *Cambridge, UK: Cambridge University Press*. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511628238>.
- Knack, S. & Keefer. P. (1997).Does Social Capital Have an Economic Payoff? A Cross-country Investigation. *Quarterly Journal of Economics*, 112(4): 1251-1288.
- Koonce, L. & Fennema. M. (2010). Mental Accounting in Financial Reporting and Voluntary Disclosure. *Journal of Accounting Literature*, 29(1):1-29.
- Manzoor, D. (2022). Analysis of compliance behavior of taxpayers in Iran: game theory approach. *Journal of Tax Research*, 30(55):127-150. (In Persian).
- Marilyn, S. & Chambers, V. (2012). National Heuristic Shift toward Saving Any Form of Tax Rebate. *Accounting and the Public Interest*, 12(1):106-136.
- Moradzadeh, M. & M. Nazemi.(2009). Mental Accounting: a Different Approach to Decision Scenarios. *Journal of the Auditor*, 9(46):70-77. (In Persian).

- Murphy, K. (2008). Enforcing Tax Compliance: To Punish or Persuade? *Economic Analysis and policy*, 38(1):113-135.
- Olsen, J; Kasper, M; Kogler, C; Muehlbacher, S. & Kirchler, E. (2019). Mental accounting of income tax and value added tax among self-employed business owners. *Journal of Economic Psychology*, 70(1):125-139.
- Rasooli Shamirani, R. & M. Asadollahzadeh Bali. (2007). Investigating multiple Factors on the compliance and self-declaration of taxpayers and providing efficient solutions to improve the existing conditions. of Tax Unites. *The first conference on financial and tax policies of Iran*. <http://taxresearch.ir/files/site1/files/1h/rasooli.pdf>:371-389. (In Persian).
- Sanjarani, t. (2021). Investigating the factors affecting the facilitation of tax payment by taxpayers and identifying the existing factors. *Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 5(54):104-125. (In Persian).
- Soleymani, A; Gholamreza Godarzi, N. & Zeraati, L. (2010). Mental Accounting and its Relationship with Portfolio Management. 1(1):123-136. (In Persian).
- Sudip, B, Kimberly, M. & Debra, S. (2015). The Impact of Multiple Tax Returns on Tax Compliance Behavior. *Behavioral Research in Accounting*, 27(1): 99-119.
- Tusubira, F. (2018). Tax Compliance by small and medium- sized corporation: *A case of Uganda, Doctoral Theses, University of Exeter*. <http://hdl.handle.net/10871/33136>.

COPYRIGHTS



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

اثر نیاز به شناخت و ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرس^۱

صدیقه پیکرنگار قلعه‌رودخانی^۲، بهمن بنی‌مهد^۳، سینا خردیار^۴،

حمیدرضا وکیلی فرد^۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۰/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۷/۰۱

مقاله پژوهشی

چکیده

نیاز به شناخت یک عنصر مهم در تصمیم‌گیری و قضاوت افراد است که بتازگی در پژوهش‌های حسابداری رفتاری مدنظر پژوهش‌گران قرار گرفته است. هم‌چنین، نیاز به شناخت به عنوان توانایی تکامل اخلاقی بر رفتار اخلاقی نیز تأثیر می‌گذارد. هدف از اجرای این پژوهش، بررسی ارتباط بین نیاز به شناخت، ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرس است. نمونه آماری پژوهش، شامل ۲۲۲ نفر از حساب‌برسان شاعر در سازمان حسابداری و موسسات خصوصی حسابداری است. ابزار گردآوری داده‌های پژوهش، پرسش‌نامه می‌باشد. داده‌ها با استفاده از مدل معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار لیزرل مورد تحلیل قرار گرفته است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که نیاز به شناخت و ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حساب‌برسان تأثیر مثبت و معناداری دارند و هم‌چنین ظرفیت اخلاقی نقش واسطه میان نیاز به شناخت و بی‌طرفی حسابرس را نیز ایفاء می‌کند.

واژه‌های کلیدی: بی‌طرفی حسابرس، ظرفیت اخلاقی، نیاز به شناخت، قضاوت حرفه‌ای حسابرس.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, G17, G53, C31, C33.

DOI: 10.22051/JERA.2020.29746.2627

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (s.peikarnegar@gmail.com).

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، البرز، ایران. (نویسنده مسئول). (Dr.banimahd@gmail.com).

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (sinakheradyar@gmail.com).

۵. دانشیار، گروه مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (h-vakilifard@srbiau.ac.ir).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

مقدمه

نیاز به شناخت^۱، یک گرایش فکری است که به طور قابل ملاحظه‌ای توضیح‌دهنده و پیش-بینی‌کننده‌ی تفاوت‌های فردی در پردازش شناختی می‌باشد (کاجیوپو و پتی، ۱۹۸۲). نیاز به شناخت یک عنصر مهم در تصمیم‌گیری افراد است که اغلب در مطالعات روان‌شناسی اجتماعی و اخیراً نیز در پژوهش‌های حسابداری رفتاری مورد بررسی و توجه پژوهش‌گران قرار گرفته است. این مفهوم در ابتدا توسط کوهن، استوتلند و ولف^۲ (۱۹۵۵) مطرح شد. سپس توسط کاجیوپو و پتی^۳ (۱۹۸۲) به عنوان "گرایش فرد برای شرکت در تفکر و لذت بردن از آن" تعریف شده است. افرادی که نیاز به شناخت بالا دارند، افرادی هستند که تمایل به لذت بردن از وظایف شناخته شده‌ی چالش برانگیز دارند، بدون آن که محرک‌های خارجی بر آنها اثرگذار باشد. در حالی که افراد دارای نیاز به شناخت پایین، انگیزه نسبتاً کمی برای تفکر قدرتمند دارند. پژوهش‌های قبلی نشان داده‌اند که هنگام قضاوت، افرادی که نیاز به شناخت بالایی دارند بیشتر احتمال دارد که همه اطلاعات مهم و مربوط را پردازش نمایند. در حالی که افراد دارای نیاز به شناخت پایین به نکات ساده و کلیشه‌ای توجه می‌نمایند (کارت و همکاران^۴، ۲۰۰۶).

نیاز به شناخت، بر درگیری و پردازش شناختی افراد به روش‌های مختلفی تأثیرگذار است. افراد دارای نیاز به شناخت بالا با داشتن گرایش به تفکر و انگیزش بالا، به صورت درونی برانگیخته می‌شوند، کنجکاوی بالایی دارند و افکار مختلف را ارزیابی می‌کنند (بوکستیر، اسمیت و هریس^۵، ۱۹۹۱) در حل مسائل پیچیده، کارآمدی بیشتری دارند (نیر و رامناریان^۶، ۲۰۰۰) جستجوی آنها از کارآیی، از کفایت و دقت بالاتری برخوردار است (لیو و ژانگ^۷، ۲۰۰۸) و درباره اطلاعات دریافتی‌شان به صورت عمیق‌تری می‌اندیشند و نسبت به آنها تفکر انتقادی و تفسیری دارند (هالاها^۸، ۲۰۰۸). در حالی که افراد دارای نیاز به شناخت پایین به احتمال بیشتری جهان اطراف خود را با اطلاعات دست دوم تجربه می‌کنند، به این معنا که برای

1. Need for Cognition
2. Cohen, Stotland & Wolfe
3. Cacioppo & Petty
4. Carter & et al
5. Bookstaber, Smith & Harris
6. Nair & Ramnarayan
7. Liu & Zhang
8. Hallahan

تصمیم‌گیری و اظهارنظر، بیشتر بر دیگران، مکاشفه‌های شناختی یا فرآیندهای مقایسه‌ای اجتماعی تکیه می‌کنند و تکالیف و وظایف خود را به درستی انجام نمی‌دهند (پتی و همکاران^۱، ۲۰۰۹).

افرادی که به لحاظ نیاز به شناخت از یکدیگر متفاوت‌اند، در رابطه‌داشتن و وابسته‌بودن باورها و اعتقادات با قضاوت‌هایشان با هم تفاوت دارند. به عبارت دیگر، چنان‌چه افراد قضاوت‌های دقیقی انجام دهند، آن قضاوت‌ها باید باورهای آن افراد را منعکس نماید (کاجیوپو و همکاران، ۱۹۹۶).

استقلال و بی‌طرفی حسابرس از ارکان مهم و اصلی تقویت‌کننده و پشتیبانی‌کننده خدمات حسابرسی اثربخش است. حسابرسی همانند سایر حرفه‌ها که عهده‌دار ارائه خدمات حرفه‌ای به جامعه هستند (مثل وکلا، پزشکان و...)، وظیفه ارائه خدمات اعتباردهی را داشته که استقلال و بی‌طرفی می‌تواند ضامن بقای آن باشد. در حقیقت حسابرسی، باعث اصلاح قابلیت اعتماد و افزایش اعتبار گزارش‌گری مالی می‌شود و با مشارکت جهت سودمندی صورت‌های مالی و تخصیص درست و بهینه سرمایه به منافع عموم خدمت می‌کند. در صورتی که حسابرس بی‌طرف و مستقل نباشد، اظهارنظر وی، گزارش‌های مالی معتبر نمی‌سازد و ممکن است باعث گمراهی مخاطبان و استفاده‌کنندگان گردد. حسابداران رسمی زمانی که مسئولیت انجام کاری را به عهده می‌گیرند که نیازمند گزارش‌گری حرفه‌ای است، باید فاقد هرگونه منفعتی، صرف‌نظر از آثار واقعی آن، باشند، زیرا ممکن است بر بی‌طرفی، درستکاری و استقلال ایشان تأثیر بگذارد و یا به نظر رسد که تأثیر می‌گذارد (اریاب سلیمانی، ۱۳۹۳).

هم‌چنین حوزه‌ی اخلاق از جمله حوزه‌هایی است که از دوران گذشته تاکنون مورد توجه اندیشمندان، بزرگان دین و بزرگان دانش و حکمت بوده است و پیرامون این که اخلاق چیست، سخن بسیار گفته‌اند. هم‌پای فلاسفه، روان‌شناسان نیز پیرامون حوزه اخلاق تلاش‌های بسیاری انجام داده‌اند. موضوع اخلاق در حسابداری و حسابرسی، هم‌زمان با وقوع رسوایی‌های مختلف حسابداری در سطح جهانی (مثل رسوایی انرون)، علاقه و توجه قابل ملاحظه‌ای را در عرض چند سال گذشته به دست آورده است. این رسوایی‌ها در حرفه حسابداری و حسابرسی، به طور مستقیم و غیرمستقیم نگرانی‌هایی را در جهت ترویج رفتار غیراخلاقی، در میان حسابرسان و حسابداران به وجود آورده است (مهام، ۱۳۷۸).

علی‌رغم آن که مطالعات کمی وجود دارد که نیاز به شناخت را در یک زمینه اخلاقی بررسی نموده باشد، با این وجود، نیاز به شناخت ممکن است به عنوان توانایی تکامل اخلاقی تعریف شود (استروبل و همکاران^۱، ۲۰۱۷). هم‌چنین اصطلاح تصمیم‌گیری اخلاقی، شامل هر نوع تصمیم از جمله قضاوت‌ها، ارزیابی‌ها و عکس‌العمل‌هایی که در حوزه اخلاق انجام می‌گیرد، از جمله تصمیم‌گیری در مورد موضوعات و مسائل اخلاقی مانند عدالت، انصاف، و ... می‌باشد (اسمتانا^۲، ۲۰۰۶). یک تصمیم اخلاقی می‌تواند واکنش دربارۀ نحوه‌ی رفتار در خصوص یک معضل اخلاقی واقعی یا فرضی باشد یا می‌تواند قضاوت یا ارزیابی در مورد پذیرش اقدامات اخلاقی، یا شخصیت اخلاقی دیگران از جمله قضاوت افراد، گروه‌ها یا نهادها باشد (بورلی و همکاران^۳، ۲۰۱۸). هر نوع قضاوت و تصمیم‌گیری - از جمله آن‌هایی که شامل مسائل اخلاقی هستند - موضوع عجیبی نیستند بلکه از پردازش اطلاعات حاصل می‌شوند (فیدلر و گلوکنر^۴، ۲۰۱۵). به علاوه هم‌پوشانی منطقی بین نیاز به شناخت با فرآیندهای پیچیده اخلاقی وجود دارد. با توجه به این موضوع، نیاز به شناخت را می‌توان شاخصی برای ظرفیت اخلاقی دانست (هانا و همکاران^۵، ۲۰۱۱). از این رو، سؤال این پژوهش آن است که تا چه اندازه نیاز به شناخت در حساب‌رسان بر بی‌طرفی حسابرس تأثیرگذار است؟ هم‌چنین تا چه اندازه ظرفیت اخلاقی می‌تواند بر رابطه میان نیاز به شناخت و بی‌طرفی حسابرس تأثیرگذار باشد؟ هدف مقاله حاضر نیز بسط مبانی نظری پژوهش‌های رفتاری حسابرسی در حوزه اخلاق حرفه‌ای می‌باشد. هم‌چنین نتایج این مقاله می‌تواند دستاوردهای علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول آن که، این مقاله با معرفی مفهوم روانشناختی نیاز به شناخت، می‌تواند آگاهی دانشجویان و استادان حسابداری و حسابرسی را نسبت به این موضوع افزایش داده و موجب تقویت تحقیقات آتی درباره این مفهوم در رشته حسابداری و حسابرسی شود. دوم آن که، شواهد این مقاله می‌تواند اطلاعات سودمندی را درباره تأثیر متغیرهای روانشناختی از جمله نیاز به شناخت، و تأثیر آن بر بی‌طرفی حسابرس در اختیار سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی قرار دهد. در ادامه مقاله ابتدا مبانی نظری، روش‌شناسی پژوهش، یافته‌های پژوهش و در انتها نتیجه‌گیری آورده می‌شود.

1. Strobel & et al
2. Smetana
3. Beverley & et al
4. Fiedeler & Glockner
5. Hannah & et al

مبانی نظری

نیاز به شناخت

واژه نیاز به شناخت که بیشتر در مطالعات روان‌شناسی اجتماعی مورد بررسی قرار گرفته است، در مطالعات حسابداری رفتاری مخصوصاً در بحث عوامل موثر بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان نادیده گرفته شده است. در چندین دهه اخیر، محققان در بررسی تأثیرات ویژگی‌های شخصیتی و تفاوت‌های فردی بر قضاوت حرفه‌ای حساب‌برس، تمایل دارند تا بر تأثیرات دانش، تخصص، توانایی پردازش اطلاعات، استفاده از یاری‌رسان‌های تصمیم‌گیری و باورهای قبلی در مورد قضاوت‌های حساب‌برسان تمرکز نمایند (مالا و چاند^۱، ۲۰۱۵).

عنصر نیاز به شناخت در سال ۱۹۸۲ از سوی کاجیوپو و پتی تعریف شد. در تعریف این پژوهش-گران، نیاز به شناخت بر گرایش و تمایل فرد برای پرداختن به امور شناختی اندیشمندانه و لذت بردن از آن اشاره دارد. در واقع، نیاز به شناخت به عنوان تمایل به شرکت در فعالیت‌های شناختی و فعالیت‌های ذهنی تعریف شده است. هم‌چنین نیاز به شناخت به تمایل فرد جهت شرکت در فعالیت‌های شناختی پرزحمت و لذت بردن از تفکر اشاره دارد. نیاز به شناخت یک ویژگی فردی است که نشان‌دهنده علاقه انسان برای سرمایه‌گذاری و درگیری فکری در فعالیت‌های شناختی می‌باشد (کاجیوپو و پتی، ۱۹۸۲). میزان انگیزه‌ی درونی افراد برای درگیر شدن در فعالیت‌های ادراکی و لذت بردن از این نوع فعالیت‌ها با یکدیگر متفاوت می‌باشند. افرادی که در سطوح بالایی از نیاز به شناخت قرار دارند از فکر کردن درباره‌ی موضوعات و مسائل، لذت می‌برند، اما افرادی که در سطوح پایینی از نیاز به شناخت می‌باشند، از فکر کردن لذت نمی‌برند و به عنوان یک کار سخت به آن می‌نگرند. نیاز به شناخت یک ویژگی درونی است که به انگیزه‌ی پردازش اطلاعات در افراد اشاره می‌کند و ارتباط چندانی به هوش افراد ندارد (شین و همکاران^۲، ۲۰۱۲).

کسانی که نیاز به شناخت بالایی دارند بدون داشتن انگیزه‌ی خارجی و بیرونی، چالش‌انگیز هستند، در حالی که کسانی که دارای نیاز به شناخت کم هستند، ترجیح می‌دهند در انجام وظایف شناختی، تنها زمانی که دلایل خوبی برای انجام این کار دارند، شرکت نمایند (هاگوت و همکاران^۳، ۱۹۹۲). پژوهش‌های پیشین نشان داده است که هنگام قضاوت، افرادی که نیاز به

1. Mala & Chand

2. Shin & et al

3. Haugtvedt & et al

شناخت بالا دارند بیشتر احتمال دارد که همه‌ی اطلاعات مهم و مربوط را در نظر بگیرند، در حالی که افراد دارای نیاز به شناخت پایین، به اطلاعات ساده و کلیشه‌ای متکی هستند (کارتر و همکاران، ۲۰۰۶).

ظرفیت اخلاقی^۱

می‌دانیم که وجود رفتار اخلاقی برای حرفه حسابرسی ضروری است. رفتار اخلاقی، نیازی اساسی برای جلب اعتماد استفاده‌کنندگان خدمات می‌باشد، که این خدمات نیازمند صداقت و بی‌طرفی در ارائه صورت‌های مالی هستند. به طور کلی آن‌چه را که روان‌شناسان به عنوان تعریف اخلاق بیان نموده‌اند، عبارت است از اصولی که جهت شناسایی درست از نادرست استفاده می‌شود (تیموری آسفیچی، ۱۳۹۲).

رفتارهایی که مطابق با اصول اخلاقی (و نه لزوماً قوانین) جامعه باشد، می‌تواند به عنوان رفتار اخلاقی یا (اجتماعی) شناخته شود و رفتاری که اصول اخلاقی را نقض می‌کند می‌تواند به عنوان رفتار غیر اخلاقی یا ضد اجتماعی شناخته شود (بورلی و همکاران، ۲۰۱۸). رفتار اخلاقی از اختیار و اراده‌ی کننده‌ی آن برخاسته است. زیرا اگر شخصی، رفتاری را به اجبار و با اکراه انجام دهد، آن شخص تأثیری در انجام عمل نداشته و سزاوار هیچ ستایش یا نکوهشی نیست (نیکدل و همکاران، ۱۳۹۶). نقش اخلاق در عملکردها، رفتارها، تصمیم‌گیری‌ها و انتخاب‌ها و در برخوردها و ارتباطات، مهم و اثرگذار است (الوانی، ۱۳۸۳). این باور وجود دارد که توجه به ارزش‌های اخلاقی در محیط کار حسابرسی باعث شده تا اقدامات مدیریت در مؤسسات، جنبه مشروعیت به خود گرفته و انسجام و تعادل فرهنگ سازمانی را در مؤسسات حسابرسی بهبود ببخشد و هم‌چنین باعث بهبود رفتار حسابرسان و افزایش کارایی آنان گردد (خدیر و همکاران، ۱۳۹۶). هم‌چنین هم‌پوشانی منطقی بین نیاز به شناخت با فرآیندهای پیچیده‌ی اخلاقی وجود دارد. بنابراین افرادی که نیاز به شناخت بالایی دارند قادر به توضیح دقیق و عمیق بر روی یک موضوع نیستند، اما نسبت به افرادی که دارای نیاز به شناخت پایینی دارند، بیشتر به این کار تمایل دارند (استروبل، ۲۰۱۷).

به طور کلی اخلاق، یکی از اجزای تفکیک‌ناپذیر و مهم در فرایند حسابرسی است؛ زیرا ماهیت کار حسابرسی، اظهارنظر و پاسخ‌گویی در قبال منافع استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، در قبال گزارش‌گری صاحب‌کاران است (ناتالی و همکاران^۱، ۲۰۱۸).

بی‌طرفی حسابرسان^۲

همان‌طور که می‌دانیم براساس اصول بنیادی حسابرسی، یکی از ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان، بی‌طرفی است، یعنی حسابرسان نباید بی‌طرفی خود را با مواردی از قبیل پیش‌داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران خدشه‌دار کند. در واقع بی‌طرفی می‌تواند نبود جانبداری در جهت مثبت یا منفی در باورها و آرای حسابرسان تعریف شود (ستاره و همکاران، ۱۳۹۹). بی‌طرفی حسابرسان نوعی نگرش در حسابرسی محسوب می‌شود که لازمه آن وجود ذهنی پرسش‌گر و نقادانه در مواجهه با شرایطی است که وجود اشتباه ناشی از خطا یا تقلب در آن‌ها محتمل است. هم‌چنین بی‌طرفی به معنای ارزیابی، به دور از هرگونه پیش‌داوری در عرصه بررسی‌های حسابرسی می‌باشد (غلامرضایی و حسنی، ۱۳۹۶).

به طور قابل ملاحظه‌ای، شناخت و ارزیابی مسائل اخلاقی، و تأثیر آن بر روی فرآیند قضاوت اخلاقی حسابرسان، برای تمامی حسابرسان، حسابداران و تمام افراد درگیر در این حوزه مفید و ضروری می‌باشد. بنابراین پژوهش‌های تجربی بیشتری به منظور بررسی تأثیر شناخت مسئله اخلاقی بر قضاوت و بی‌طرفی حسابرسان مورد نیاز است. هم‌چنین در پژوهش‌های انجام شده در ایران، پژوهشی که تأثیر سازه نیاز به شناخت را در قضاوت حسابرسان بسنجد، مشاهده نشد. در همین راستا، این پژوهش به دنبال آن است تا ارتباط میان عنصر نیاز به شناخت، ظرفیت اخلاقی و بی‌طرفی قضاوت حسابرسان را مورد مطالعه و بررسی قرار دهد.

پیشینه پژوهش

پیشینه خارجی

مورالس - سانچز و همکاران^۳ (۲۰۲۰) اعتقد دارند که هر چه اخلاق حرفه‌ای در حسابرسان تقویت شود، اعتماد اجتماعی در جامعه نیز بهبود می‌یابد. بهبود اعتماد اجتماعی موجب جذب

1. Natalie & et al

2. Auditor's Objectivity

3. Morales-Sanchez & et al

سرمایه‌های جدید برای شرکت شده و هم‌چنین هزینه‌های مرتبط با دعاوی حقوقی و قضایی علیه حسابرس را کاهش می‌دهد. دی گراف^۱ (۲۰۱۹) معتقد است نظریه‌های رفتاری می‌تواند درک ما را از رعایت اخلاق حرفه‌ای بیشتر نماید. او نشان داد که فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری افراد حرفه‌ای، به شدت به رفتار و ظرفیت اخلاقی آن‌ها وابسته است. طاهر و همکاران^۲ (۲۰۱۹) طی پژوهشی در نیجریه نشان دادند که فرهنگ اخلاقی حاکم بر موسسات حسابرسی بر بی‌طرفی حسابرس تاثیر معناداری دارد. هم‌چنین آن‌ها دریافتند که اخلاق و بی‌طرفی حسابرس می‌تواند صداقت و درستکاری را در حسابرسان تقویت نماید و آن‌ها را بهبود بخشد. استیوان^۳ (۲۰۱۷) در پژوهش خود با عنوان «نیاز به شناخت: آیا این تصمیم‌گیری حرفه‌ای را تحت تاثیر قرار می‌دهد؟» دریافت که نیاز به شناخت به طور قابل توجهی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس تأثیر می‌گذارد. استروبل و همکاران^۴ (۲۰۱۷) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که نیاز به شناخت به عنوان توانایی بلوغ اخلاقی بر رفتار اخلاقی تاثیر می‌گذارد. ونبرگ و اوهمن^۵ (۲۰۱۶) در بررسی خود با عنوان «آیا فرهنگ اخلاقی در شرکت‌های حسابرسی حمایت از اهداف حسابرس است؟» به این نتیجه دست یافتند که احتمال بیشتری وجود دارد که حسابرسان، قضاوت‌های بی‌طرفانه‌ای به وسیله تحسین رفتار اخلاقی و مجازات رفتار غیر اخلاقی، شیوع هنجارهای اخلاقی، رهبری اخلاقی قابل رویت و تأکید کم بر اطاعت از قدرت، داشته باشند.

لی^۶ (۲۰۱۱) به بررسی رابطه سطح استدلال اخلاقی با سطح مهارت حسابرسان پرداخته است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد حسابرسانی که در سطح بالایی از استدلال اخلاقی هستند، سوءگیری کمتری نسبت به منافع صاحب‌کاران خود دارند و در هنگام رسیدگی منافع همه افراد را مورد توجه قرار می‌دهند. داگلاس و همکاران^۷ (۲۰۰۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر فرهنگ اخلاقی در ارزش‌های فردی حسابرسان و اثر ترکیبی این موارد بر چگونگی قضاوت اخلاقی حسابرسان پرداختند. نتایج یافته‌های آن‌ها نشان داد که فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی به طور غیرمستقیم بر قضاوت اخلاقی اثر می‌گذارد.

1. De Graaf
2. Tahir & et al
3. Setiawan
4. Strobel & et al
5. Svanberg & Ohman
6. Lee
7. Douglas & et al

مک کلارن و همکاران^۱ (۲۰۰۹) دریافتند که سطوح مختلف نیاز به شناخت با نگرش‌های اخلاقی افراد مرتبط است. ورپلانکن^۲ (۱۹۹۳) در پژوهشی با عنوان، نیاز به شناخت و جستجوی اطلاعات خارجی: پاسخ به فشار زمان در هنگام تصمیم‌گیری دریافت، کسانی که دارای نیاز به شناخت بالایی هستند، به هنگام تصمیم‌گیری، اطلاعات بیشتری را جستجو می‌کنند. در مطالعه انجام شده با موضوع بررسی نقش نیاز به شناخت بر نگرش‌ها توسط هاگوت و همکاران (۱۹۹۲) دریافتند که روند تغییر نگرش تحت تأثیر نیاز به شناخت می‌باشد. این با یافته‌های استی من و کاردس^۳ (۱۹۹۲) سازگار است که افراد دارای نیاز به شناخت بالا نسبت به افرادی که نیاز به شناخت پایین‌تری دارند احتمال بیشتری دارد که به صورت خودجوش در مورد اطلاعات، پردازش بیشتری انجام دهند.

پیشینه داخلی

نعمتی کشتلی (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر سبک‌های حل مسئله بر بی‌طرفی حسابرس: آزمون نظریه روان‌شناختی - رفتاری به این نتیجه دست یافت که سبک‌های حل مسئله، بر بی‌طرفی حسابرس اثر می‌گذارد. در واقع نتایج این پژوهش نشان داد که سبک‌های حل مسئله بر پردازش اطلاعات، ارزیابی بی‌طرفانه شواهد و تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیرگذار است.

کاووسی و همکاران (۱۳۹۸) تأثیر مضمون‌های فرهنگ اخلاق‌مداری بر بی‌طرفی حسابرس: تحلیلی بر ادارک رهبری تحول‌گرا را مورد پژوهش قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابداری بر رفتار بی‌طرفانه حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. هم‌چنین، مشخص شد رهبری تحول‌گرای شریک حسابرس به عنوان متغیر تعدیل‌کننده تأثیر مثبت فرهنگ اخلاق‌مداری بر رفتار بی‌طرفانه حسابرس را در جهت مثبت تقویت می‌کند.

نجف‌پور مقدم و چراغی (۱۳۹۶) در پژوهش خود با عنوان رابطه میان نیاز به شناخت و رفتار اطلاعاتی دریافتند که سازه نیاز به شناخت، در دانشجویان بر حسب حوزه تحصیلی و مقطع تحصیلی متفاوت است و با بالارفتن مقطع تحصیلی، افزایش می‌یابد. از طرف دیگر نیاز به

1. Mcclaren & et al
2. Verplanken
3. Stayman & Kardes

شناخت می‌تواند رفتار اطلاعاتی دانشجویان را پیش‌بینی نماید و به عبارتی رفتار اطلاعاتی دانشجویان بر حسب میزان نیاز به شناخت آنان متفاوت است.

سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که تفاوت‌های فردی حسابرسان شامل تفاوت در میزان خوش‌بینی، اعتماد به نفس، تجربه و تفاوت در جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای آن‌ها مؤثر است.

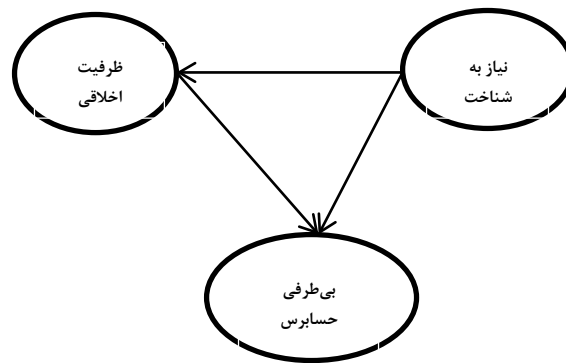
بنی‌مهد و وهاب‌زاده (۱۳۹۵) در پژوهش خود با عنوان اثر رابطه‌مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان دریافتند که رابطه معنی‌دار و مستقیم میان قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان و رابطه‌مداری وجود دارد. به بیان دیگر، هر چه تمایل به رابطه‌مداری در حسابرسان بیشتر باشد احتمال آن که حسابرس قضاوت غیراخلاقی از خود بروز دهد نیز افزایش می‌یابد.

ودبعی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهش خود با موضوع تأثیر گرایش‌های اخلاقی حسابداران بر قضاوت حرفه‌ای آن‌ها دریافتند که بین گرایش اخلاقی و تشخیص و انجام قضاوت حرفه‌ای رابطه معنادار وجود دارد. هم‌چنین در بین گرایش‌های اخلاقی، افرادی که دارای گرایش اخلاقی وظیفه‌شناسی‌اند از بیشترین سطح تشخیص و انجام قضاوت حرفه‌ای برخوردارند.

صالحی (۱۳۹۴) در پژوهش خود با عنوان «رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی» نشان داد که تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی‌طرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد.

بنی‌مهد و بیگی (۱۳۹۱) رابطه بین ارزش‌های فردی و نیت اخلاقی حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که آینده حرفه حسابرسی در گرو رهبری اخلاقی متصدیان این حرفه است. لذا لازم است آن‌ها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش، ضرورت درست‌کاری فردی، حسابرسان فعلی و آتی را به سوی رعایت رفتار اخلاقی سو دهند.

با توجه به مبانی نظری در خصوص نیاز به شناخت، ظرفیت اخلاقی و بی‌طرفی حسابرس، مدل مفهومی پژوهش حاضر در نمودار ۱ نشان داده شده است.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و اهداف پژوهش، فرضیه‌ها به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه اول: نیاز به شناخت بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه دوم: ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه سوم: نیاز به شناخت به واسطه ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه چهارم: نیاز به شناخت بر ظرفیت اخلاقی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، توصیفی از نوع همبستگی می‌باشد. حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، جمعیت هدف این پژوهش را تشکیل می‌دهند. ابزار کار پژوهش حاضر پرسش‌نامه بوده است. برای اندازه‌گیری متغیر وابسته بی‌طرفی حسابرسان از یک آفته حسابرسی، برگرفته از مقاله ونبرگ و اوهمن (۲۰۱۶) استفاده شده است. گزینه‌ها بر اساس مقیاس ۱۰ درجه‌ای لیکرت رتبه‌بندی می‌شوند و از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا از شماره ۱ (احتمال خیلی کم) تا شماره ۱۰ (احتمال خیلی زیاد) نظرات خود را اعلام نمایند. لازم به توضیح است نحوه امتیازدهی معکوس می‌باشد یعنی شخصی که عدد ۱ را انتخاب نموده است، مقدار ۱۰ به آن اختصاص داده می‌شود. این مطالعه موردی به شرح زیر است:

"در حسابرسی یک شرکت بزرگ، میان حسابرسان و مدیرمالی شرکت درباره عدم ثبت یک بدهی با اهمیت اختلاف نظر به وجود آمده است. هیچگونه رهنمود و استانداردهای حسابداری

درباره اهمیت مبلغ بدهی و عدم ثبت آن وجود ندارد. به عقیده حسابرس مبلغ بدهی با اهمیت است. اما مدیر مالی شرکت قویاً با نظر حسابرس مخالف است. او اعتقاد دارد که مبلغ بدهی ثبت نشده، فاقد اهمیت است و از این رو، نیازی نیست که صورتهای مالی اصلاح و تعدیل شود. احتمال آن که این بدهی نباید ثبت شود را از شماره ۱ با احتمال خیلی کم تا شماره ۱۰ با احتمال خیلی زیاد شماره گذاری کنید. "هم‌چنین برای سنجش متغیر میانجی ظرفیت اخلاقی، از پرسش‌نامه موجود در مقاله استروبل و همکاران (۲۰۱۷) استفاده شده است. این پرسش‌نامه شامل ۱۰ سوال می‌باشد که بر اساس طیف لیکرت پنج گزینه‌ای اندازه‌گیری می‌شود (کاملاً موافقم تا کاملاً مخالفم). برای اندازه‌گیری متغیر مستقل نیاز به شناخت نیز از پرسش‌نامه استاندارد کاپوپو و همکاران (۱۹۹۶)، استفاده شده است. این پرسش‌نامه شامل ۱۸ سوال بر اساس طیف لیکرت پنج گزینه‌ای می‌باشد و پاسخ به سوالات از یک (هرگز در مورد مصداق نمی‌کند) تا پنج (کاملاً در مورد مصداق می‌کند) نمره می‌گیرند. از بین این ۱۸ سوال، ۹ عدد برعکس شماره-گذاری می‌شوند.

از آن‌جا که روش‌شناسی مدلیابی معادلات ساختاری، تا حدود زیادی با برخی از جنبه‌های رگرسیون چندمتغیری شباهت دارد، می‌توان از اصول تعیین حجم نمونه در تحلیل رگرسیون چندمتغیری برای تعیین حجم نمونه در مدلیابی معادلات ساختاری استفاده نمود. براین اساس تعیین حجم نمونه می‌تواند بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه‌گیری شده، تعیین شود (هومن، ۱۳۸۷). بنابراین با توجه به اینکه تعداد گویه (سوال)های پرسش‌نامه مورد استفاده در پژوهش حاضر ۲۹ مورد بود، حداقل به ۱۴۵ (۵*۲۹) نمونه نیاز بوده که بدین منظور تعداد ۲۸۰ عدد پرسش‌نامه بین حسابرسان جامعه آماری به صورت تصادفی توزیع گردید که از ۲۳۰ پرسش‌نامه برگشتی، ۲۲۲ مورد آن قابل استفاده بود.

در پژوهش حاضر برای اندازه‌گیری پایایی ابزار پژوهش از معیار پایایی ترکیبی استفاده شده است. هم‌چنین برای اندازه‌گیری روایی همگرا از روش تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از معیارهای بارعاملی و میانگین واریانس استخراج شده و برای اندازه‌گیری روایی تشخیصی نیز از معیار فورنل و لارکر استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از روش مدلیابی معادلات ساختاری بهره گرفته شده است. با استفاده از مدلیابی معادلات ساختاری، از یک طرف میزان برازش الگوی مفهومی پژوهش با داده‌ها و شاخص‌های مورد نظر و از طرف دیگر فرضیه‌های پژوهش (تأثیر متغیرها بر یکدیگر) مورد اندازه‌گیری قرار گرفته است. اهم شاخص‌هایی که برای سنجش برازش

الگوی مفهومی پژوهش مورد استفاده قرار گرفت، عبارت بود از: ریشه خطای میانگین مجزورات تقریب، شاخص برازش هنجار شده، شاخص برازش تطبیقی، شاخص برازش هنجار نشده، ریشه میانگین مربعات باقیمانده و شاخص برازش افزایشی. در نهایت داده‌های گردآوری شده با استفاده از نرم‌افزار لیزرل^۱، بر اساس رویکرد حداکثر راست‌نمایی مورد تحلیل قرار گرفت.

یافته‌های پژوهش

آمار جمعیت‌شناختی

مشخصه‌های جمعیت‌شناختی اعضای نمونه نشان می‌دهد که ۵۳ درصد مشارکت‌کنندگان مرد و ۴۷ درصد زن بوده‌اند. از نظر مرتبه شغلی ۳۸ درصد حسابرس، ۳۱ درصد حسابرس ارشد، ۱۷ درصد سرپرست حسابرسی و ۱۴ درصد مدیر می‌باشند. ۳۷/۲ درصد در بخش دولتی (سازمان حسابرسی) و ۶۲/۸ درصد نیز در بخش خصوصی (موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) شاغل بوده‌اند. هم‌چنین ۲/۸ درصد دارای مدرک کاردانی، ۴۰/۵ درصد دارای مدرک کارشناسی، ۵۳/۱ درصد مدرک کارشناسی ارشد و ۳/۶ درصد دارای مدرک دکتری می‌باشند.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی

متغیر	عنوان	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۱۱۸	٪۵۳
	زن	۱۰۴	٪۴۷
مرتبه شغلی	حسابرس	۸۴	٪۳۸
	حسابرس ارشد	۷۰	٪۳۱
	سرپرست حسابرسی	۳۷	٪۱۷
	مدیر	۳۱	٪۱۴
محل اشتغال	بخش دولتی	۸۳	٪۳۷/۲
	بخش خصوصی	۱۳۹	٪۶۲/۸
مدرک تحصیلی	کاردانی	۶	٪۲/۸
	کارشناسی	۹۰	٪۴۰/۵
	کارشناسی ارشد	۱۱۸	٪۵۳/۱
	دکتری	۸	٪۳/۶

آمار توصیفی

نخستین مرحله در هر تحلیل آماری و تجزیه و تحلیل اطلاعات، محاسبه‌ی شاخص‌های توصیفی می‌باشد. بنابراین برای ورود به مرحله‌ی تجزیه و تحلیل اطلاعات، آماره‌ی توصیفی داده‌ها که شامل شاخص‌های مرکزی، پراکندگی و انحراف از قرینگی محاسبه گردیده و نتایج در جدول ۲ درج شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

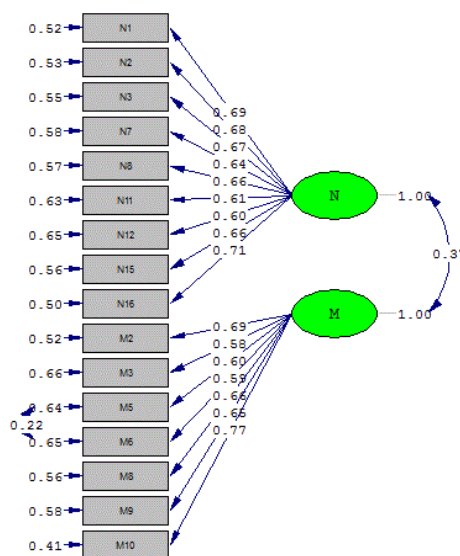
متغیر	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
بی طرفی	۴/۱۷۱	۳/۱۱۲	۰/۵۵۸	-۱/۱۰۹
نیاز به شناخت	۳/۴۱۸	۰/۵۰۶۱	-۰/۰۲۵	۰/۱۶۲
ظرفیت اخلاقی	۳/۷۳۴	۰/۵۲۶۵	-۰/۶۲۳	۱/۳۸۹

جدول ۲ نتایج آمار توصیفی داده‌های پژوهش را نشان می‌دهد، بعنوان نمونه میانگین متغیر بی طرفی برابر با ۴/۱۷۱ می‌باشد، به عبارتی بیشتر داده‌های مربوط به این متغیر حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. مقدار انحراف معیار برای متغیر بی طرفی برابر ۳/۱۱۲ است که میزان پراکندگی متغیر مزبور را در اطراف میانگین نشان می‌دهد. از سوی دیگر مقدار چولگی مشاهده شده برابر ۰/۵۵۸ است و در بازه (۲، -۲) قرار دارد؛ یعنی از لحاظ کجی متغیر نرمال بوده و توزیع آن متقارن است. همچنین مقدار کشیدگی آن -۱/۱۰۹ است و در بازه (۲، -۲) قرار دارد؛ این نشان می‌دهد توزیع متغیر از کشیدگی نرمال برخوردار است. در حالت کلی چنانچه چولگی و کشیدگی در بازه (۲، -۲) نباشند داده‌ها از توزیع نرمال برخوردار نیستند.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

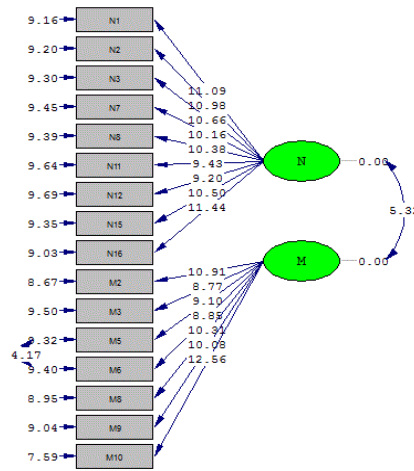
برای اندازه‌گیری روایی همگرای سازه‌های مدل مفهومی پژوهش، از روش تحلیل عاملی تأییدی استفاده گردید. روایی همگرا بیان‌گر آن است که شاخص‌های یک سازه، تا چه حد در تبیین واریانس مشترک سهم دارند. روش تحلیل عاملی تأییدی، یکی از روش‌های معتبر علمی برای اندازه‌گیری روایی سازه است که به برآورد بار عاملی و روابط بین مجموعه‌ای از شاخص‌ها و عوامل می‌پردازد. بار عاملی معرف همبستگی شاخص‌ها با عامل مربوطه است و مانند هر گونه همبستگی دیگر تفسیر می‌شود (هومن، ۱۳۸۷). برای اندازه‌گیری روایی تشخیصی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش نیز از معیار فورنل و لارکر استفاده شد براساس این معیار میانگین واریانس استخراج شده با توان دوم ضریب همبستگی متغیرهای مکنون مقایسه می‌گردد.

برای سنجش روایی هم‌گرا در تحلیل عاملی تأییدی بایستی دو معیار بار عاملی و میانگین واریانس استخراج شده در نظر گرفته شود. بار عاملی باید بزرگ‌تر از ۰/۴ باشد و گویه‌هایی با بار عاملی کمتر از ۰/۴ بایست حذف گردند. هم‌چنین تأیید یا رد معناداری بارهای عاملی باید با توجه به اعداد معناداری (T-Value) صورت بگیرد. بدین ترتیب که در سطح خطای ۰/۰۵ بار عاملی که مقدار T-Value آن بزرگ‌تر از ۱/۹۶ یا کوچک‌تر از -۱/۹۶ باشد، معنی‌دار است. در تحلیل عاملی اولیه گویه‌هایی که شرایط لازم را نداشته، حذف گردیدند و مجدداً تحلیل عاملی آزمون گردید. لازم به ذکر است که متغیر بی‌طرفی حسابرس با یک گویه سنجیده شده است لذا آزمون تحلیل عاملی برای آزمون روایی و پایایی این متغیر موضوعیت نداشته و صرفاً روایی و پایایی متغیرهای نیاز به شناخت و ظرفیت اخلاقی مورد آزمون قرار می‌گیرد. همان‌طور که در جدول شماره ۵ نشان داده شده است، بارهای عاملی همه گویه‌های باقی‌مانده بزرگ‌تر از ۰/۴ بوده که از نظر آماری نیز معنی‌دار هستند چرا که میزان T-Value آن‌ها بزرگ‌تر از ۱/۹۶ می‌باشد. میزان میانگین واریانس استخراج شده نیز باید بزرگ‌تر از ۰/۴ باشد (مگنر و همکاران، ۱۹۹۶). مقادیر میانگین واریانس استخراج شده در قطر اصلی جدول شماره ۴ نشان داده شده است، که مقادیر مذکور همگی بیشتر از ۰/۴ می‌باشد.



Chi-Square=231.51, df=102, P-value=0.00000, RMSEA=0.076

نمودار ۲. تحلیل عاملی نهایی متغیرهای پژوهش در حالت استاندارد



Chi-Square=231.51, df=102, P-value=0.00000, RMSEA=0.076

نمودار ۳. تحلیل عاملی نهایی متغیرهای پژوهش در حالت معنی داری

جدول ۳. تحلیل عاملی سازه های مدل مفهومی پژوهش

نام متغیر	گویه	بار عاملی	آماره T	خطای استاندارد
نیاز به شناخت	N1	۰/۶۹	۱۱/۰۹	۰/۵۲
	N2	۰/۶۸	۱۰/۹۸	۰/۵۴
	N3	۰/۶۷	۱۰/۶۶	۰/۵۵
	N7	۰/۶۴	۱۰/۱۶	۰/۵۹
	N8	۰/۶۶	۱۰/۳۸	۰/۵۶
	N11	۰/۶۱	۹/۴۳	۰/۶۳
	N12	۰/۶۰	۹/۲۰	۰/۶۴
	N15	۰/۶۶	۱۰/۵۰	۰/۵۶
	N16	۰/۷۱	۱۱/۴۴	۰/۵۰
ظرفیت اخلاقی	M2	۰/۶۹	۱۰/۹۱	۰/۵۲
	M3	۰/۵۸	۸/۷۷	۰/۶۶
	M5	۰/۶۰	۹/۱۰	۰/۶۴
	M6	۰/۵۹	۸/۸۵	۰/۶۵
	M8	۰/۶۶	۱۰/۳۱	۰/۵۶
	M9	۰/۶۵	۱۰/۰۸	۰/۵۸
	M10	۰/۷۷	۱۲/۵۶	۰/۴۱

برای محاسبه روایی تشخیصی بر اساس معیار فروئل و لارکر، چنانچه میزان میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از مربع ارتباط (همبستگی) میان دو متغیر مکنون باشد، روایی تشخیصی وجود دارد. ماتریس همبستگی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش در جدول ۴ نشان داده شده است. در قطر اصلی این ماتریس میزان میانگین واریانس استخراج شده و مربع همبستگی بین سازه‌ها در پایین قطر اصلی نشان داده شده است. همان‌طور که نشان داده شده است میزان میانگین واریانس استخراج شده سازه‌های مدل مفهومی پژوهش بیشتر از $0/4$ بوده و همچنین مقدار میانگین واریانس استخراج شده برای هر سازه، از مربع ارتباط بین آن سازه با سازه دیگر نیز بیشتر است که بیان‌گر روایی تشخیصی می‌باشد.

جدول ۴. ماتریس همبستگی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش و مقادیر AVE

متغیر	نیاز به شناخت	ظرفیت اخلاقی
نیاز به شناخت	$0/434$	
ظرفیت اخلاقی	$0/137$	$0/425$

به منظور تعیین پایایی سؤالات پرسش‌نامه از روش روش پایایی سازه استفاده شد و مقدار پایایی ترکیبی برای هر دسته از سؤالات باقیمانده متغیرهای پژوهش، مورد اندازه‌گیری قرار گرفت. نتایج پایایی سؤالات در جدول ۷ ارائه گردیده است. همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود مقادیر پایایی ترکیبی تمام سازه‌های مدل مفهومی پژوهش بیشتر از $0/70$ می‌باشد و این نشان از پایایی ابزار پژوهش دارد.

جدول ۵. نتایج پایایی سازه‌های مدل مفهومی پژوهش

سازه	تعداد گویه	پایایی ترکیبی
نیاز به شناخت	۹	$0/873$
ظرفیت اخلاقی	۷	$0/737$

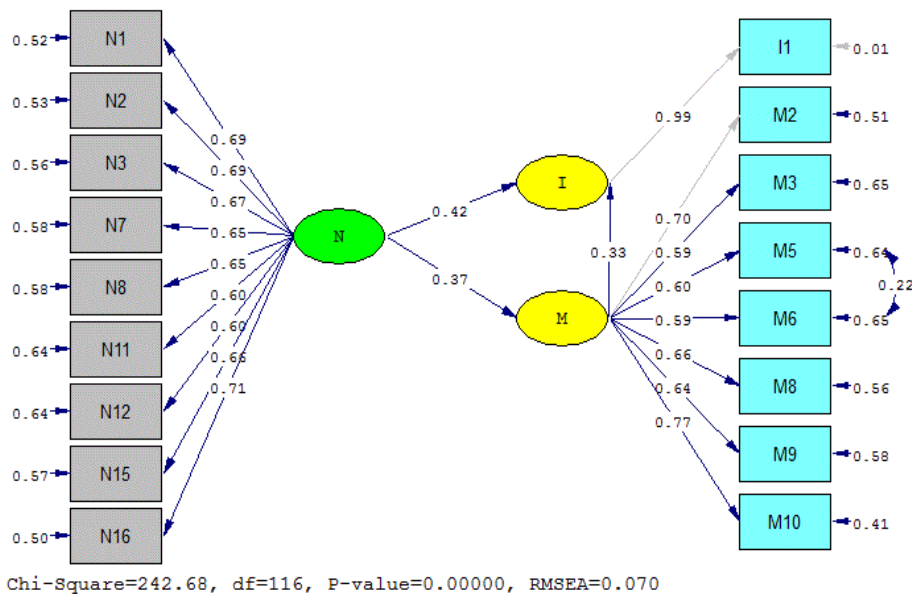
برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش مدل معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار لیزرل استفاده گردید که نتایج حاصل به طور خلاصه در جدول ۶ نشان داده شده است. همان‌طور که در این جدول مشاهده می‌شود:

نیاز به شناخت، تاثیر مثبت ($0/42$) بر بی‌طرفی حسابرسان دارد. این تاثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد چرا که آماره T-Value برابر با ($6/29$) می‌باشد که این میزان از مقدار $1/96$ بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تاثیر نیاز به شناخت بر بی‌طرفی حسابرسان را نمی‌توان رد کرد.

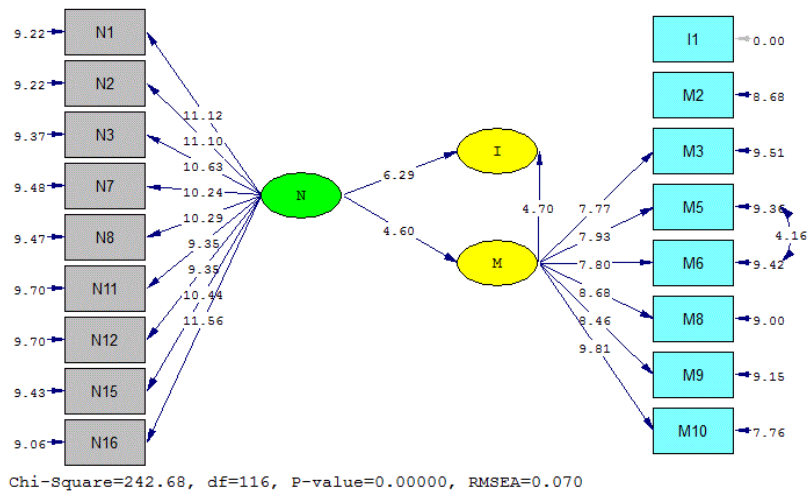
ظرفیت (رفتار) اخلاقی، تاثیر مثبت (۰/۳۳) بر بی‌طرفی حسابرس دارد. این تاثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد چرا که آماره T-Value برابر با (۴/۷۰) می‌باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تاثیر ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرس را نمی‌توان رد کرد.

نیاز به شناخت، تاثیر مثبت (۰/۳۷) بر ظرفیت اخلاقی دارد. این تاثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد چرا که آماره T-Value برابر با (۴/۶۰) می‌باشد که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تاثیر نیاز به شناخت بر ظرفیت اخلاقی را نمی‌توان رد کرد.

همان‌طور که پیش‌تر ذکر گردید، نیاز به شناخت، تاثیر مثبت ۳۷ درصدی و معنی‌دار (۴/۶۰) بر ظرفیت اخلاقی دارد. ظرفیت اخلاقی نیز، تاثیر مثبت ۳۳ درصدی و معنی‌دار (۴/۷۰) بر بی‌طرفی حسابرس دارد. بنابراین می‌توان گفت که نیاز به شناخت به واسطه ظرفیت اخلاقی تاثیر مثبت (۰/۳۷) * (۰/۳۳) بر بی‌طرفی حسابرس دارد. این تاثیر از نظر آماری معنادار است چرا که آماره T-Value برای هر دو مسیر از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین فرضیه تاثیر نیاز به شناخت به واسطه ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرس را نمی‌توان رد کرد.



نمودار ۴. آزمون فرضیه‌های پژوهش در حالت استاندارد



نمودار ۵. آزمون فرضیه‌های پژوهش در حالت معنی‌داری

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتیجه آزمون	آماره T-Value	ضریب مسیر	فرضیه
رد نمی‌شود	۶/۲۹	۰/۴۲	نیاز به شناخت بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.
رد نمی‌شود	۴/۷۰	۰/۳۳	ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.
رد نمی‌شود	۴/۶۰	۰/۳۷	نیاز به شناخت بر ظرفیت اخلاقی حسابرسان تأثیر دارد.
رد نمی‌شود	۴/۶۰	۰/۳۷	نیاز به شناخت به واسطه ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معنادار دارد.
	۴/۷۰	۰/۳۳	

در جدول ۷ تعدادی از شاخص‌های مهم برازش الگوی مفهومی نیز اندازه‌گیری شده است. لازم به یادآوری است که مجموعه وسیعی از معیارها و شاخص‌های برازندگی وجود دارند که می‌توانند برای اندازه‌گیری کل الگو مورد استفاده قرار گیرند. یک محقق باید از معیارهای مختلفی برای قضاوت در مورد برازش مدل استفاده کند، زیرا شاخص واحدی وجود ندارد که به طور قطعی برای آزمون مدل، مورد قضاوت و ارزیابی قرار گیرد (کلانتری، ۱۳۸۸). براین اساس در این جا به چند شاخص مهم سنجش برازش الگوی مفهومی اشاره می‌شود که در این پژوهش مورد اندازه‌گیری قرار گرفته است.

همان‌طور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود، مقادیر تمامی شاخص‌ها نشان‌دهنده برآزش مناسب و قابل قبول الگوی مفهومی پژوهش می‌باشد. بنابراین، هم‌خوانی الگوی مفهومی با داده‌های گردآوری شده مورد تأیید واقع می‌شود.

جدول ۷. ارزیابی برآزش کل الگوی مفهومی پژوهش

شاخص‌های برآزش الگوی مفهومی	مقادیر محاسبه شده شاخص‌ها	وضعیت برآزش
آزمون خی دو	۲۴۲/۶۸	—
درجه آزادی	۱۱۶	—
درجه آزادی/خی دو	۲/۰۹۲۱	قابل قبول
میانگین مجذورات تقریب خطای ریشه	۰/۰۷۰	قابل قبول
شاخص برآزش هنجار شده	۰/۹۲	قابل قبول
شاخص برآزش تطبیقی	۰/۹۶	قابل قبول
شاخص برآزش هنجار نشده	۰/۹۵	قابل قبول
ریشه میانگین مربعات باقیمانده	۰/۰۵۵	قابل قبول
شاخص برآزش افزایشی	۰/۹۶	قابل قبول

بحث و نتیجه‌گیری

نتایج این پژوهش نشان داد که نیاز به شناخت بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد. این نتیجه با نتایج پژوهش استیوان (۲۰۱۷) مطابقت دارد. نتایج پژوهش او بیان‌گر آن است که نیاز به شناخت به عنوان یک مفهوم روانشناسی در قضاوت حرفه‌ای، تأثیر معنی‌داری می‌گذارد. هم‌چنین در این پژوهش نشان داده شد که ظرفیت اخلاقی بر بی‌طرفی حسابرسان تأثیر مستقیم دارد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های پیشین از جمله پژوهش داگلاس و همکاران (۲۰۰۰) مطابقت دارد. آن‌ها تأثیر فرهنگ اخلاقی را بر ارزش‌های فردی حسابرسان و تأثیر متقابل آن بر تنگنای اخلاقی حسابرسان را بررسی نمودند و دریافتند که فرهنگ‌های اخلاقی در موسسات حسابرسی به طور غیرمستقیم با قضاوت‌های اخلاقی مرتبط هستند، زیرا فرهنگ اخلاقی و ارزش‌ها و رفتارهای فردی، قضاوت اخلاقی افراد را تحت تأثیر قرار می‌دهد. هم‌چنین در این پژوهش این نتیجه حاصل شد که ظرفیت اخلاقی نقش واسطه بین نیاز به شناخت و بی‌طرفی حسابرس را بازی می‌کند. کینونن و ویندمن^۱ (۲۰۱۳) رابطه مثبت بین نیاز به شناخت و شجاعت

1. Kinnunen & Windmann

اخلاقی را در یک موقعیت گروهی نشان دادند و مک کلارن، آدام و وکینو (۲۰۰۹) گزارش دادند که نیاز به شناخت بالاتر مستقیماً بر شرایط کاری تأثیر می‌گذارد. علاوه بر این، یافته‌های مطالعات مختلف نشان می‌دهد که سطوح مختلف نیاز به شناخت با نگرش‌های اخلاقی افراد مرتبط است. هم‌چنین براساس یافته‌های پژوهش استروبل و همکاران (۲۰۱۷) نیاز به شناخت به عنوان توانایی بلوغ اخلاقی بر رفتار اخلاقی تأثیر می‌گذارد.

شواهد این پژوهش تایید می‌نماید که ویژگی‌های رفتاری و روانشناختی حسابرسان بر رعایت اخلاق حرفه‌ای، یعنی قضاوت درباره بی‌طرفی تأثیرگذار است. از این رو می‌توان گفت که شناخت بهتر از ویژگی‌های شخصیتی افراد می‌تواند درک ما را از رعایت اخلاق حرفه‌ای بهبود بخشد، زیرا فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی، به شدت به ظرفیت اخلاقی افراد وابسته است. به عبارت دیگر، فرهنگ اخلاقی و بنیان‌های اخلاقی حسابرسان، جزء لاینفک اخلاق حرفه‌ای است. هم‌چنین نتایج این پژوهش نشان می‌دهد مدل‌های رفتاری و اخلاقی حسابرسان بر مفروضات اصلی و بنیادی حرفه حسابرسی تأثیرگذار است. از این رو، حرفه حسابرسی می‌تواند با کمک گرفتن از مباحث روانشناسی و رفتاری، درک بهتری از رفتار و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داشته باشد. این موضوع می‌تواند موجب بهبود سیاست‌ها و خط‌مشی‌های سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی شود.

با توجه به اهمیت توجه به مباحثی هم‌چون نیاز به شناخت و ظرفیت اخلاقی، به موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود تا از مقیاس‌های نیاز به شناخت و ظرفیت اخلاقی در فرایند استخدام و انتخاب حسابرسان استفاده نمایند و افرادی را که سطح نیاز به شناخت و ظرفیت اخلاقی بالاتری دارند، در حرفه به کار گیرند. هم‌چنین به جامعه حسابداران رسمی و موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود تا به منظور بهبود "نیاز به شناخت" در حسابرسان، دوره‌های آموزشی لازم را برگزار نمایند. این مهم می‌تواند موجب ارتقاء و بهبود سبک پردازش و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان گردد.

منابع

- آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابداران رسمی، هیات بین‌المللی استانداردهای رفتار حرفه‌ای، ترجمه عباس ارباب سلیمانی (۱۳۹۳)، مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، انتشارات شهر یاس، چاپ اول.
- الوانی، سیدمهدی. (۱۳۸۳). مدیریت دولتی و ضرورت تقویت زیرساخت‌های اخلاقی. *مطالعات مدیریت*، ش ۴۲-۴۱.
- بنی مهد، بهمن؛ بیگی هرچگانی، ابراهیم. (۱۳۹۱). رابطه بین ارزش‌های فردی و نیت اخلاقی حساب‌سازان. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، سال هفتم، شماره چهارم.
- بنی مهد، بهمن؛ وهاب‌زاده، میلاد. (۱۳۹۵). اثر رابطه‌مداری بر قضاوت‌های اخلاقی حساب‌سازان. *فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال پنجم، شماره ۲۰، ۱۲-۱.
- تیموری آسفیچی، محمد مهدی. (۱۳۹۲). مقایسه قضاوت اخلاقی در دانش‌آموزان با و بدون ناتوانی ذهنی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.
- خدیر، حسینعلی؛ غفوریان شاگردی، امیر؛ مهدوی‌پور، علی. (۱۳۹۶). رابطه فرهنگ اخلاقی در مؤسسات حسابرسی با بی‌طرفی و استقلال. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، شماره ۴، ۱۰۳-۹۶.
- ستاره، لیلا؛ و کیلی فرد، حمیدرضا؛ رؤیایی، رمضانعلی. (۱۳۹۹). رابطه میان هویت حرفه‌ای و بی‌طرفی حسابرس: آزمون نظریه هویت اجتماعی. *فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، شماره ۳۸، ۸۷-۹۶.
- سعیدی گراغانی، مسلم؛ ناصری، احمد. (۱۳۹۶). تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حساب‌سازان. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، سال نهم، شماره ۳۶، ۱۲۹-۱۱۱.
- صالحی، تابنده. (۱۳۹۴). رابطه اخلاق حرفه‌ای حساب‌سازان و کیفیت حساب‌رسی. *فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری*، سال یازدهم، شماره ۳، ۸۶-۷۷.
- غلامرضایی، محسن؛ حسینی، محمد. (۱۳۹۶). نقش طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی و انحراف‌های رفتاری در میزان تردید حرفه‌ای حساب‌سازان. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، شماره ۲، ۴۷-۸۴.
- کاووسی، اسماعیل؛ عبدلی، محمدرضا؛ ولبان، حسین. (۱۳۹۸). تأثیر مضمون‌های فرهنگ اخلاق‌مداری بر بی‌طرفی حساب‌سازان: تحلیلی بر ادراک رهبری تحول‌گرا. *فصلنامه مدیریت فرهنگ سازمانی*، شماره ۴، ۶۵۹-۶۳۵.
- کلاتری، خلیل. (۱۳۸۸). مدل‌سازی معادلات ساختاری در تحقیقات اجتماعی - اقتصادی. تهران: انتشارات فرهنگ صبا.

- مهام، کیهان. (۱۳۷۸). تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای. *مجله حسابدار رسمی، سال اول، شماره ۳*.
- نجف‌پور مقدم، پروین؛ چراغی، زهره. (۱۳۹۶). رابطه میان نیاز به شناخت و رفتار اطلاعاتی: مطالعه موردی دانشجویان دانشگاه شهید چمران اهواز. *فصلنامه مطالعات کتابداری و علم اطلاعات، شماره ۲۴، ۲۳۳-۲۵۵*.
- نعمتی کشتلی، رضا. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر سبک‌های حل مسأله بر بی‌طرفی حسابرس: آزمون نظریه روان‌شناختی - رفتاری. *فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۰، ۱۳۰-۱۱۳*.
- نیکدل، فریبرز؛ دهقان، مریم، نوشادی، ناصر. (۱۳۹۶). نقش واسطه‌ای استدلال اخلاقی در رابطه خودپنداره و فراشناخت اخلاقی با رفتار اخلاقی دانش‌آموزان دبیرستان. *فصلنامه روان‌شناسی تربیتی، شماره ۴۶، ۱۴۳-۱۲۳*.
- ودیدی، محمدحسین؛ شیرخانی، بهروز؛ شیرخانی، بهمن. (۱۳۹۵). *اولین کنفرانس ملی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت، اقتصاد، حسابداری و علوم تربیتی*.
- هومن، حیدرعلی. (۱۳۸۷). *مدل‌یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم‌افزار لیزرل، ویرایش اول: انتشارات سمت*.

References

- Alvani, S. M (2004). Administration management and necessity of moral substructures. *Management studies*. 41-42. (In Persian)
- Banimahd, B; Beigi-Harchagani, E. (2012). Relationship between individual values and moral intentions of auditors. *Morality Journal*, No. 4. (In Persian).
- Banimahd, B; Vahabzade, M. (2016). Effect of relationships on moral judgment of auditors, *Accounting and Auditing Journal*, No. 20. (In Persian).
- Beverly, G; Anna, L. R; Peter, E. I (2018). Moral decision-making and moral development: Toward an integrative framework. *Developmental Review*, 49, 80-100.
- Bookstaber-Smith, R. A; Harris, R. J (1991). Need for cognition predicts complexity of task chosen and not just because of IQ and achievement motivation. *Paper presented at the meeting of the American Psychological Society*, Washington DC.
- Cacioppo, J. T; Petty, R. E (1982). The need for cognition. *Journal of Personality and Social Psychology*. 42, 116-131.
- Cacioppo, J. T; Petty, R. E; Feinstein, J. A; Jarvis, W. B. G (1996). Dispositional differences in cognitive motivation: The life and times of individuals varying in need for cognition. *Psychology Bulletin*, 119, 197-253.
- Carter, J. D; Hall, J. A; Carney, D. R; Rosip, J.C (2006). Individual Differences in the Acceptance of Stereotyping. *Journal of Research in Personality*, 40, 1103-1118.

- Cohen, A. R; Stotland, E; Wolfe, D.M (1955). An Experimental Investigation of Need for Cognition. *Journal of Abnormal and Social Psychology*, 51, 291-294.
- De Graaf, F.J; (2019) Ethics and Behavioural Theory: How Do Professionals Assess Their Mental Models? *Journal of Business Ethics*, Vol. 157:933-947
- Douglas, P. C; Davidson, R. A; Schwartz, B. N (2001). The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants. Ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2), p. 101-121.
- Fiedler, S; Glockner, A. (2015). Attention and moral behavior. *Current Opinion in Psychology*. 6, 139-144.
- Gholamrezaee, M, Hasani, M. (2017). The role of thinking ethical deviations in auditor's professional skepticism. *Journal of applied research in financial reporting*, 6(11), 47-84. (In Persian).
- Hallahan, K. (2008). Need for cognition as motivation to process publicity and advertising. *Journal of Promotion Management*, 14(3): 169-194.
- Hannah, S. T; Avolio, B. J; May, D. R (2011). Moral maturation and moral conation: A capacity approach to explaining moral thought and action. *Academy of Management Review*, 36(4), 663-685.
- Haugtvedt, C. P; Petty, R. E; Cacioppo, J. T (1992). Need for cognition and advertising: Understanding the role of personality variables in consumer behavior. *Journal of Consumer Behavior*, 1, 239-260.
- Hooman, H. A (2008). Structural Equation Modeling Using Lisrel Software, p. 115-117. (In Persian).
- International Auditing and Assurance Standards Board; Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (2015 Edition, Volume I). New York: International Federation of Accountants.
- Kalantari, Kh. (2009). Modeling structural equations in social-economic research. Tehran. (In Persian).
- Kavousi, E; Abdoli, M, R; Valiyan, H. (2021). The effect of ethicality culture themes on the auditor's objectivity: An analysis of transformational leadership perception, *Organizational Culture Management*, 18(4), 634-659. (In Persian).
- Kinnunen, S. P; Windmann, S. (2013). Dual-processing altruism. *Frontiers in Psychology*, 4(April).
- Khadir, H. A; Ghafourian, A; Mahdavi-pour, A (2017). The Relationship of ethical culther in audit institutions with objectivity and Independence. *The Journal of Ethics in Science and Technology*, 14(4), 96-103. (In Persian).
- Lee, Y. t; Alfred, S; John, A. (2011). Incremental validity and indirect effect of ethical development on work performance.
- Liu, J; Zhang, X. (2008). The effect of need for cognition on search performance. Paper presented at American Society for Information Science and Technology Annual Meeting, Columbus, Ohio.
- Magner, N; Welker, R. B; Campbell, T. L (1996). Testing a model of cognitive budgetary participation processes in a latent variable structural. *Journal Accounting and Business Research*, 27(1), pp. 41-50.
- Maham, K. (1999). Effect of auditor characteristics on professional judgment, *Official Accountant Journal*, No. 3. (In Persian).

- Mala, R; Chand, P. (2015). Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. *Accounting Perspective*, 14 (1), 1-50.
- Mcclaren, N; Adam, S; Vocino, A. (2009). NFC, moral position, socialisation, and ethical decision-making. In D. Tojib (Ed.), ANZMAC Sustainable management and marketing conference .pp. 1-9. Melbourne, Vic.: Monash University Retrieved from.
- Morales-Sánchez, R; Orta-Pérez, M; Rodríguez-Serrano, M; (2020) The Benefits of Auditors' Sustained Ethical Behavior: Increased Trust and Reduced Costs, *Journal of Business Ethics* <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04298-2>.
- Nair, K; Ramnarayan, S. (2000). Individual differences in need for cognition and complex problem solving. *Journal of Research in Personality*, 34, 305- 328.
- NajafpourMoghadam, P; Cheraghi, Z. (2018). The relationship between the need for cognition and information behavior: A case study of student of shahid chamran university ahvaz. *Journal of library studies and information science*, 24, 233-255. (In Persian).
- Natalie, T; Calderon, ch; Jules, T; Shailer, G. (2018). Special Issue on Ethics within an Accounting and Auditing Context. *Journal of Accounting Education*, 43 (11), 61-66.
- Nematikoshteli, R. (2021). Investigating the effect of problem solving styles on the auditor's objectivity. *Journal of accounting and auditing studies*, 40, 113-130. (In Persian).
- Nikdel, F; Dehqan, M; Noshadi, N. (2017). Mediating role of ethical reasoning in ethical megacognition with moral conduct of students, *Psychology Journal*, No. 13. (In Persian).
- Petty, R. E; Brinol, P; Loersch, C; Mccaslin, M.J (2009). The need for cognition. In M.R. Leary & R.H. Hoyle (Eds.), *Handbook of individual differences in social behavior*. pp: 318-329.
- Saeedi-Garqani, M; Naseri, A. (2017). Individual differences and professional judgments of auditors. *Financial accounting and auditing studies*, No. 36. (In Persian).
- Salehi, T. (2015). The relationship between auditor's professional conduct and auditing quality; *Journal of Ethics in science and technology*, 11(3). (In Persian)
- Setareh, L; Vaklifard, H. R; Royaeae, R. A. (2020). The relationship between professional professional identity and auditor's objectivity. *Accounting and Auditing Journal*, 38, 87-96. (In Persian)
- Setiawan, W. Y (2017). Need for Cognition: Does It Influence Professional Judgment? *Review of Integrative Business and Economics Research*, 6 (1), 240-248.
- Shin, S. J; Kim, T. Y; Lee, J. Y; Bian, L. (2012). Cognitive Team Diversity and Individual Team Member Creativity: A Cross-Level Integration. *Academy of Management Journal*, 55, 197-212.

- Smetana, J. G (2006). Social-cognitive domain theory: Consistencies and variations in children's moral and social judgments. In M. Killen, & J. G. smetana (Eds.). *Handbook of Moral Development* (pp. 119–155).
- Stayman, D. M; Kardes, F. R (1992). Spontaneous Inference Processes in Advertising: Effects of Need for Cognition and Self-Monitoring on Inference Generation and Utilization. *Journal of Consumer Psychology*, 1 (2), p. 125-142.
- Strobel, A; Grass, J; Pohling, R; Strobel, A. (2017). Need for Cognition as a moral capacity. *Personality and Individual Differences*, 117: 42-51.
- Svanberg, J; Ohman, P. (2016). Does Ethical Culture in Audit Firms Support Auditor Objectivity? *Accounting in Europe*, 13(1), 65-79.
- Tahir, F.A; Bukar, K; Waziri, B.Z; (2019) Effect of Ethical Culture and Objectivity on Auditor Integrity among Nigerian Auditors. *JETIR*, Vol.6 (5): 1-15 <https://www.researchgate.net/publication/333633345>.
- Teymori-Asphichi, M. M (2013). Comparison of moral judgments in students with and without mental disabilities,. MS thesis, Shiraz University. (*In Persian*).
- Vadiee, M. H; Shirkhani, B; Shirkhani, B. (2016). First national conference of applied researches in management, economy and accounting. (*In Persian*).
- Verplanken, B. (1993). Need for cognition and external information search: Responses to time pressure during decision-making. *Journal of Research in Personality*, 27, 3, 238-252.

COPYRIGHTS



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

تأثیر برنامه درسی پنهان بر اخلاق پژوهش در دانشجویان حسابداری^۱علیرضا ممتازیان^۲، حسین رجب‌دوری^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۰/۱۰

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر برنامه درسی پنهان بر اخلاق پژوهش در دانشجویان حسابداری است. بی‌اخلاقی در پژوهش می‌تواند ضمن کاهش کیفیت پژوهش‌های دانشگاهی، بی‌اعتمادی و خدشه‌دار شدن حیثیت حرفه‌ای را پدید آورد. این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی است که جامعه آن را دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری دانشگاه‌های مختلف در سطح کشور تشکیل می‌دهند. برای این منظور با کسب نظر ۱۴۳ نفر از آنان به روش تصادفی ساده در سال ۱۴۰۰، موضوع بررسی شد. بررسی یافته‌ها توسط فن حداقل مربعات جزئی و معادلات ساختاری در نرم‌افزار پی‌ال‌اس مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌ها نشان داد که بین برنامه درسی پنهان و اخلاق پژوهش رابطه مثبت و معناداری در سطح ۵۶ درصد وجود دارد. بررسی رابطه باورهای مذهبی و اخلاق پژوهش نیز نشان داد که بین این دو متغیر رابطه مثبت و معناداری در سطح ۴۴ درصد وجود دارد. افزون بر آن، بین سن، جنسیت و اخلاق پژوهش رابطه معناداری مشاهده نشد. یافته کلی این پژوهش بیانگر توجه بیشتر به مقوله اخلاق پژوهش در رشته حسابداری است و لازم است توجه بیشتری به آن صورت گیرد که در این مسیر توجه به برنامه درسی پنهان و آثار آن دارای اهمیت است.

واژه‌های کلیدی: برنامه درسی پنهان، اخلاق پژوهش، دانشجویان حسابداری.

طبقه بندی موضوعی: A23, I19, I23, M49.

10.22051/JERA.2023.37270.2910:DOI .1

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه جهرم، جهرم، ایران. (Ar.momtazian@yahoo.com).

۳. دکتری، گروه حسابداری، معاونت توسعه و مدیریت منابع، دانشگاه علوم پزشکی فسا، فسا، ایران. (نویسنده مسئول). (Hosrado@gmail.com).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

مقدمه

اخلاق در سازمان موضوعی است که در چند دهه اخیر بسیار مورد توجه قرار گرفته است (کاظم پور و حساس یگانه، ۱۳۹۲). مسائل اخلاقی در سازمان‌ها اهمیت حیاتی دارد، زیرا به «عدم تقارن اطلاعات»^۱ مربوط می‌شود که زیان‌های زیادی به همراه خواهد داشت (جبارزاده، روشنی و خدایاری، ۱۳۹۴). مسائل اخلاقی مرتبط با عدم تقارن اطلاعات نیز نه تنها در سازمان‌های تجاری مانند شرکت‌ها، بلکه در سازمان‌های غیرانتفاعی از جمله سازمان‌های آموزشی مانند دانشگاه‌ها هم رخ می‌دهد (سانتانو و کاهایا^۲، ۲۰۱۹). همچنین، امروزه لزوم گسترش امور پژوهشی در جامعه امری ضروری است و بدون شک، پژوهش‌های صورت گرفته در هر رشته، نقش مهمی در تثبیت و ترویج آن رشته در جامعه ایفا می‌کنند (رجب‌دري و روستامیمندی، ۱۳۹۴). فعالیت‌های پژوهشی، چاپ و انتشار یافته‌های پژوهش‌های علمی، چه به صورت مقاله در نشریه‌های علمی و چه به صورت کتاب یا دست‌کم عرضه یافته‌های پژوهش در هم‌اندیشی‌های علمی، یکی از عوامل مؤثر بر ارتقای سطح علمی کشور است، زیرا به وسیله انجام پژوهش‌های علمی و انتشار آن، علم ارتقا می‌یابد و دانش علمی گسترده‌تر و عمیق‌تر می‌شود (نمازی، رجب‌دري و روستامیمندی، ۱۳۹۶). البته توجه به این نکته ضروری است که بدون توجه به اخلاق، یافته‌های پژوهشی از ارزش چندانی برخوردار نیست و در نتیجه، باید در امور پژوهشی اخلاق مورد توجه قرار گیرد. هدف پژوهش حاضر مطالعه تأثیر برنامه درسی پنهان بر اخلاق پژوهشی دانشجويان حسابداری است.

تقلب‌های علمی مانند سرقت ادبی پدیده تازه‌ای نیست و به اندازه عمر نوشتن قدمت دارد و روزه‌روز نیز در آموزش عالی شدت می‌گیرد. سرقت آثار سایرین و ادعای اینکه اثر خود فرد است موضوع پیش‌پاافتاده‌ای نیست، بلکه جرمی جدی تلقی می‌شود (جوسته^۳، ۲۰۱۸)، زیرا فقدان جامعیت علمی را نشان می‌دهد. جامعیت علمی به منزله تعهد فرد به رعایت «ارزش‌های صداقت»^۴، اعتماد، عدالت، بی‌طرفی، احترام، مسئولیت و شجاعت» در امور آموزشی و تحصیلی است (برتاگ^۵، ۲۰۱۸). در مقابل، نراستی علمی یا سوء رفتار با این هدف طراحی شده که با

1. Information Asymmetry
 2. Santoso and Cahaya
 3. Jooste
 4. Integrity
 5. Bretag

رعایت نکردن ارزش‌های اخلاقی مزبور که جزء غیرقابل تفکیک صداقت است، مزیت‌های علمی به فرد بدهد که منصفانه نیست یا شایستگی آن را ندارد (رمضانی^۱، ۲۰۱۸). در دو دهه گذشته، نگرانی در خصوص شیوع بد اخلاقی‌های علمی و به‌ویژه سرقت علمی در فضای آموزش عالی افزایش یافته است. در مطالعه‌های بسیاری افزایش میزان بد اخلاقی‌های علمی در سطح بین‌المللی گزارش شده است (ساین و رمنی^۲، ۲۰۱۶). بد اخلاقی‌های علمی مرتبط با یک کشور یا منطقه خاص نیست و به یک مسئله جهانی تبدیل شده است. ایران نیز از این مسئله جهانی دور نیست و حتی در برخی از شاخص‌های مرتبط با بد اخلاقی‌های علمی، شاهد افزایش چشمگیر تقلب و سرقت علمی است (عطایی‌آشتیانی^۳، ۲۰۱۷). از سوی دیگر، رشد فزاینده فناوری‌های گوناگون، فرایند نگارش و توزیع و انتشار آثار علمی و ادبی را تسریع کرده است. در دهه‌های اخیر، تدوین آیین‌نامه‌ها و قوانین مختلف سنجش و ارزیابی نویسندگان در سطح دانشگاه‌ها و پژوهشگاه‌ها، سبب تغییر و دگرگونی انگیزه‌های نگارش علمی و ادبی شده است. انگیزه‌هایی مانند انتشار افکار تازه و ایده‌های بدیع و کمک به پیشبرد پژوهش‌های علمی، در نگارش متون علمی جای خود را به اهدافی مانند ارتقای شغلی و تحصیلی و مدرک‌گرایی داده‌اند (پورنقی و خسروی، ۱۳۹۹). به گونه کلی، بی‌اخلاقی پژوهشی انگیزه پژوهشگران را کاهش می‌دهد و احترام و اعتماد عمومی نسبت به موسسه‌های علمی را نیز خدشه‌دار خواهد کرد (ناهار^۴، ۲۰۱۹). در نتیجه، این دیدگاه وجود دارد که در این باره سیستم آموزشی نیز مقصر بوده و لازم است پژوهش‌های دانشگاهی با توجه به اصول اخلاق پژوهش صورت گیرد. این سیستم آموزشی باید با ترکیب نظری و عملی آموزش اخلاق و همچنین، استفاده از استادان اخلاق مدار و عالمان عامل و با بهره‌گیری از برنامه درسی پنهان و آشکار محقق شود. با توجه به مطالب پیش گفته و از آنجا که حسابداری حرفه منحصر به فردی است که نیاز به قابل اعتماد بودن دارد، ضرورت دارد که این موضوع مورد بررسی تجربی قرار گیرد.

سرقت ادبی در رشته حسابداری رو به افزایش است (پاول و ساین^۵، ۲۰۱۶) و نگرانی زیادی در بخش آموزش عالی طی چند سال گذشته به ویژه با افزایش شبکه‌ها و بانک‌های اطلاعاتی

1. Ramdani
2. Singh and Remenyi
3. Ataie-Ashtiani
4. Nahar
5. Powell and Singh

اینترنتی و دسترسی آسان و ارزان به این منابع به وجود آورده است (ناصری و فتحی، ۱۳۹۷). اگرچه سرقت ادبی دانشجويان حسابداری در مقایسه با رسوایی‌های شرکتی چیز مهمی نیست، اما نباید آن را نادیده گرفت (رینکه، شاتل‌ورث و ویساجی^۱، ۲۰۲۱). سرقت ادبی میان دانشجويان، حاکی از رفتار حسابداران است که موضوع به رابطه موازی بین ناراستی و عدم صداقت در سطح دانشگاه و رفتار غیراخلاقی آتی اشاره می‌کند (وینرو^۲، ۲۰۱۶). صداقت از مبانی حرفه حسابداری محسوب می‌شود (فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۳، ۲۰۱۸) و در نتیجه، متخصصان باید رفتار اخلاقی از خود نشان دهند. از آنجا که برنامه‌های حسابداری، موضع اقتصادی قریب‌الوقوعی نسبت به سرنوشت شرکت‌ها و حتی کشورها دارد، نمونه‌های ناراستی علمی دانشجويان حسابداری علت این دغدغه و نگرانی است (گارو^۴، ۲۰۱۹). سرمایه‌گذاران، بستانکاران و جامعه عمومی از حسابداران انتظار دارند تا با صداقت رفتار کنند (والسر^۵، ۲۰۲۰). اگر دانشگاه‌ها نتوانند رفتار اخلاقی را میان حسابداران آینده اشاعه دهند، جامعه از پیامدهای وخیمی رنج خواهد برد (رینکه و همکاران، ۲۰۲۱). استدلالی که در اینجا مطرح می‌شود این است که استادان حسابداری مسئولیت دارند تا با شناسایی و پرداختن به مسئله اخلاق پژوهش، صرف‌نظر از چگونگی و کیفیت تدریس، به حسابداران با فضیلت و اخلاق آموزش بدهند که اهمیت بیش‌ازپیش موضوع پژوهش را نشان می‌دهد.

گزارش‌های متعددی از سرقت‌های ادبی در دانشگاهیان کشور به صورت رسمی و غیررسمی در خبرهای داخلی و خارجی شنیده می‌شود. اگرچه تاکنون مطالعه‌های متعددی در رابطه با اخلاق پژوهش در سطح بین‌المللی و ملی صورت گرفته است، اما پژوهش مستقلی در رابطه با تأثیر برنامه درسی پنهان بر اخلاق پژوهش در دانشجويان حسابداری در ایران مشاهده نشده است. برنامه درسی پنهان به تأثیرهای غیررسمی ارزش‌ها، هنجارها و طرز برداشت‌های مدرسان بر دانشجويان و دانش‌آموزان که متأثر از نظام تربیتی و بافت کلی جامعه باشد، اطلاق می‌شود (قورچیان، ۱۳۷۴). از آنجا که موضوع اخلاق حرفه‌ای و اخلاق پژوهش در حرفه حسابداری اهمیت فوق‌العاده‌ای دارد (حجازی، رجب‌دري و بردبار، ۱۳۹۹)، نمی‌توان شرایط آن را با سایر

1. Reyneke, Shuttleworth and Visagie
2. Winrow
3. International Federation of Accountants (IFAC)
4. Garwe
5. Walther

رشته‌ها یکسان دانست و در نتیجه، نیازمند پژوهش جامع و مستقلی است تا ضرورت پژوهش را روشن سازد.

پژوهش حاضر از سه جهت روی توسعه ادبیات مرتبط با پژوهش تأثیرگذار است. نخست، پژوهش حاضر دیدگاه نوینی درباره عوامل پنهان رفتاری استادان که بر گسترش اخلاق پژوهش در دانشجویان اثر می‌گذارد، ارائه می‌دهد. دوم، پژوهش حاضر از برنامه درسی پنهان استفاده می‌کند و آثار استفاده از این رویکرد را تشریح می‌کند. سوم، نمونه پژوهش را دانشجویان تحصیلات تکمیلی در رشته حسابداری تشکیل می‌دهند که رعایت اخلاق پژوهش در آن‌ها می‌تواند در آینده ضمن افزایش فضای اخلاقی در حرفه، حیثیت دانشگاه را نیز در این رشته افزایش دهد.

با توجه به مطالب بالا و از آنجا که حسابداری حرفه منحصر به فردی است که قابلیت اعتماد در آن بیش از حرفه‌های دیگر احساس می‌شود، آموزش و پژوهش حسابداری نیز باید اخلاق مدار باشد تا ویژگی مذکور را تضمین نماید. در این راستا پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این سؤال است که آیا رفتار اخلاقی استادان از طریق برنامه درسی پنهان بر اخلاق پژوهش در دانشجویان حسابداری تأثیر می‌گذارد؟ به تعبیری دیگر، بار اخلاقی برنامه درسی پنهان تا چه میزان اخلاق پژوهش در دانشجویان حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟

در ادامه، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه می‌شود. سپس، روش پژوهش، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری آورده خواهد شد.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

رشد علمی در هر جامعه‌ای مرهون پژوهش‌های جدید و نو است. پیشرفت و ترقی جوامع انسانی نیز مدیون پژوهش است. کم رونقی پژوهش در هر رشته‌ای به کم رونقی و ناکارآمدی آن رشته منجر می‌شود. پژوهش اگر به درستی جهت‌گیری نشود و در مسیر توسعه معنویت و همسو با اخلاق پژوهش نباشد، نه تنها در خدمت آبادانی بشریت نیست، بلکه عاملی برای تخریب و نابودی حیات آدمیان نیز به شمار می‌آید (شریفی، ۱۳۸۴).

اخلاق پژوهش شاخه‌ای از اخلاق کاربردی است که به تبیین اصول و ارزش‌های اخلاقی در حوزه پژوهش می‌پردازد. ارزیابی اخلاقی رفتارهای پژوهشگران حوزه‌های مختلف پژوهشی از دیگر وظایفی است که بر عهده اخلاق پژوهش است. واژه پژوهش را چه به معنای جمع‌آوری

اطلاعات بدانیم یا به معنای کشف حقیقت، چه به معنای پژوهش تحلیلی و سامانمند یا به معنای بررسی مجدد شناخت، به‌هرحال در این تردیدی نیست که در همه حوزه‌های پژوهشی، هدف از فرایند پژوهش، جستجوی حقیقت، کشف و ابراز آن است. مبتنی بودن پژوهش‌های علمی بر اعتماد بین پژوهشگران و اعتماد جامعه بر صحت یافته‌های گزارش شده توسط پژوهشگران آن‌ها و ادامه یافتن روند اعتماد در یک جامعه علمی، اقتضای این را دارد که پژوهشگران نه تنها نسبت به وظیفه حرفه‌ای خود یعنی کشف حقیقت، چگونگی انجام پژوهش و یافته‌های حاصل از آن احساس مسئولیت کنند، بلکه از ارزش‌های اخلاقی مرتبط با پژوهشگری نیز برخوردار باشند (خزاعی، ۱۳۹۰).

دانشگاه به‌عنوان یک نهاد آموزشی نقش مهمی در انجام آثار پژوهشی و علمی ایفا می‌کند. بر اساس دیدگاه سوریونو^۱ (۲۰۱۱) همراه با انتشار مقاله‌ها، اخباری درباره نقض اخلاق و سرقت ادبی هم شنیده می‌شود؛ بنابراین، سرقت ادبی و کلاه‌برداری در دانشگاه‌ها مسائلی است که هم باید در جوامع دانشگاهی و علمی و هم در بخش آموزشی مورد توجه قرار گیرد (الیوت، مارکوئیس و نال^۲، ۲۰۱۳). محیط علمی جایی برای تخلف و سوء رفتار علمی نیست. سوء رفتار علمی که بیانگر نادیده گرفتن اصول اخلاقی است، موارد متعددی که به‌عنوان جرم در دانشگاه‌ها وجود دارد را شامل می‌شود و از جمله این موارد، نقض گسترده اخلاق پژوهش است (سوایزا و سالوا-هانا^۳، ۲۰۱۶). تقلب، سرقت ادبی و داده‌سازی (لینداسی^۴، ۲۰۰۳) نیز به‌عنوان فعالیت‌هایی علیه صداقت علمی و در راستای بی‌اخلاقی پژوهشی مطرح می‌شود (کینگ، گایته و پیتروسکی^۵، ۲۰۰۹). بررسی‌های پیشین نشان از آن دارد که بی‌اخلاقی پژوهشی ماهیتی دائمی دارد، زیرا سطح این پدیده جهانی است و در تمام سطوح تحصیلی به وجود می‌آید و دانشجويان بدون در نظر گرفتن سن، نژاد و جنسیت با آن روبرو هستند (کالدول^۶، ۲۰۱۰).

یکی از روش‌های آموزش اخلاق که به‌صورت غیرمستقیم انجام می‌شود، شامل الگو محوری از طریق برنامه درسی پنهان است. مفهوم برنامه درسی پنهان از جمله مفاهیم بسیار ارزشمند و راهگشا در تفکر و عمل برنامه‌ریزی درسی است (مهرمحمدی، ۱۳۹۲). به‌عبارت‌دیگر، برنامه

1. Suryono
2. Elliott, Marquis and Neal
3. Suhaiza and Salwa-Hana
4. Lyndsay
5. King, Guyette and Piotrowski
6. Caldwell

درسی پنهان به مجموعه‌ای از یادگیری‌های در نظام آموزش عالی اطلاق می‌شود که در بستر فرهنگ حاکم بر محیط آموزشی (دانشگاه‌ها و مؤسسه‌های آموزش عالی) و بدون آگاهی اعضای هیئت علمی و دانشجویان با تأکید بر الگو محوری برای دانشجویان حاصل می‌شود (مهرمحمدی، ۱۳۹۲). فرهنگ فارسی دهخدا الگو را سرمشق، نمونه و اسوه ترجمه نموده است. رفتار استادان به‌عنوان یک الگو و نمونه در ذهن دانشجویان نقش می‌بندد و از این طریق برنامه درسی پنهان منتقل می‌شود که در صورت اخلاقی بودن این رفتار، تأثیر آن مثبت و در صورت غیراخلاقی بودن، اثرهای نامطلوبی بر دانشجویان خواهد گذاشت. از بهترین روش‌هایی که برای آموزش حرفه‌ای‌گرایی مطرح است، الگو بودن استادان است. الگو بودن استادان روش مهمی برای کسب ارزش‌ها، نگرش‌ها و رفتارهای مرتبط با حرفه‌ای‌گرایی و عملکرد انسانی - اخلاقی است، زیرا بخش اعظم یادگیری یا تأثیرگذاری نظام تعلیم و تربیت، در محیط یاددهی - یادگیری به منصفه ظهور می‌رسد (مهرام، ساکتی، مسعودی و مهرمحمدی، ۱۳۸۵).

اصطلاح الگو محوری، اولین بار توسط جامعه‌شناسی به نام «مرتون» در سال ۱۹۵۰ در پژوهشی در مورد اجتماعی نمودن دانشجویان پزشکی مطرح شد. وی بیان کرد که افراد خود را با گروه مرجع مقایسه می‌کنند. الگو محوری در حالی رخ می‌دهد که مبتدی، فعالیت ارشد را مشاهده می‌کند (انجمن پرستاری کانادا^۱، ۲۰۰۴). برنامه درسی پنهان نیز یک روش آموزشی مبتنی بر الگو محوری است. بدین معنا که الگو محوری و نقش الگویی استادان، برنامه درسی پنهان را محقق می‌سازد. الگو محوری و برنامه درسی پنهان و آشکار در تمام زندگی از جمله آموزش و یادگیری به صورت قانون نانوشته‌ای در جریان است. باوجوداین، الگو محوری به‌عنوان یک استراتژی آموزشی عملی به‌خوبی شناخته‌نشده است (فاهرنوالد و همکاران^۲، ۲۰۰۵). الگو محوری یک استراتژی یادگیری سنجیده و قابل تأمل است (بالمر، سروینت، روزک، لودوینگ و گیاردینو^۳، ۲۰۰۷) و از مفاهیم اساسی «نظریه یادگیری اجتماعی^۴» باندورا^۵ (۱۹۸۶) است. رویکرد باندورا (۱۹۸۶)، رفتارگرایانه است و بر اساس آن انسان‌ها توانایی سرمشق‌گیری و تقویت جانشینی دارند. آن‌ها می‌توانند بدون تجربه مستقیم تمام رفتارها، به مشاهده رفتارهای سایر مردم بپردازند و نتیجه رفتار آن‌ها را درک کنند و از طریق تقویت جانشینی دریابند که

1. Canadian Nurses Association
2. Fahrenwald et al.
3. Balmer, Serwint, Ruzek, Ludwig and Giardino
4. Social Learning Theory
5. Bandura

کدام رفتارها را انجام دهند و از انجام کدام بپرهیزند. وی بیان می‌دارد که مردم می‌توانند رفتارها را از طریق مشاهده یاد بگیرند و تقلید کنند؛ بنابراین، فرآیندهای شناختی در برنامه‌های تقویت تأثیر زیادی دارد و تغییر طرز تفکر افراد به رفتار را شکل می‌دهد. همچنین، یافته‌ها نشان می‌دهد افراد تمایل دارند تحت تأثیر سرمشق‌هایی قرار گیرند که از نظر منزلت و شخصیت دارای مقام بالایی باشند و نوع رفتار مرجع نیز بر میزان تقلید افراد تأثیر می‌گذارد (پیکه و اودونل^۱، ۲۰۱۰). در نتیجه، نقش الگو در راهنمایی انسان‌ها مانند سرمشق برای آموزش و قطب‌نما برای پیمودن راه است، او نادانسته‌ها را به فرد می‌آموزد و باید‌ها را نشان می‌دهد.

الگو محوری یا تدریس با سرمشق شدن، جوهره فرآیند تدریس است (فیکلین، برون، پاول و کارتر^۲، ۱۹۸۸). رایت و کارسه^۳ (۲۰۰۲) بیان می‌کنند که از افزون بر ویژگی‌های ضروری تدریس مانند تعهد، شایستگی، رهبری و مهارت‌های بین فردی، الگو محوری نیز دارای اهمیت است، زیرا الگو در آموزش، از ارتقای حرفه‌ای و اخلاقی دانشجويان حمایت می‌کند (نوگنت، چیلد، جانسون و کوک^۴، ۲۰۰۴). الگو بودن یکی از نقش‌های ضروری مربی است (انجمن آموزش پزشکی اروپا^۵، ۲۰۰۰). پری^۶ (۲۰۰۹) بیان می‌کند که الگوها به‌عنوان یک کاتالیزور در عین اینکه آموزش می‌دهند، مشاوره می‌کنند، راهنمایی می‌کنند و موجب تسهیل ارتقای دیگران می‌شوند، در راستای تحول نیز عمل می‌کنند.

اهمیت الگو و اسوه به حدی است که خداوند در قرآن کریم در سوره مبارکه احزاب آیه ۲۱ می‌فرماید: مسلماً برای شما در زندگی رسول خدا (ص) سرمشق نیکویی بود. یا در آیه ۴ سوره مبارکه ممتحنه چنین آمده است، برای شما ابراهیم و همراهانش الگویی نیکو است. همچنین، در آیه ۶ همین سوره بر اقتدا و الگو گرفتن از پیامبر اولوالعزم، ابراهیم خلیل الله (ع) تأکید شده است.

با توجه به اهمیت الگوبرداری و به دلیل نقش تأثیرگذار مدرسان در زندگی افراد، از آنان انتظار می‌رود رفتارهایی را از خود بروز دهند که منعکس‌کننده فضایل اخلاقی مانند انصاف،

1. Pike and O'Donnell
2. Ficklin, Browne, Powell and Carter
3. Wright and Carrese
4. Nugent, Childs Jones and Cook
5. Association for Medical Education in Europe. (AMEE)
6. Perry

صداقت و پیروی از کدهای اخلاق حرفه‌ای باشد (لامپکین^۱، ۲۰۰۸). هراندازه الگوها از کمال بیشتری برخوردار باشند، دایره تأثیر آنها در الگوپذیری بیشتر است. افزون بر کمال، جامعیت الگوها نیز سهم وافر در این تأثیرگذاری دارد؛ یعنی اگر الگوها در ابعاد مختلف مناسب و از ویژگی‌های لازم برخوردار باشند، از جذابیت و تأثیر بیشتری در متربیان برخوردار خواهند بود (ولز و کاگله^۲، ۲۰۰۹).

با توجه به تأثیر رفتار استادان بر دانشجویان لازم است که آنها از کدهای واضح، احترام‌آمیز، اخلاقی و موردقبول آموزش و پرورش تبعیت کنند. البته برای الگوبرداری، شخصیت استاد نیز باید کامل و منسجم باشد به گونه‌ای که امکان دسترسی به مأموریت دانشگاه میسر شود. استاد باید خود را با کار جسمی، روانی، اخلاقی، عاطفی و فنی وقف آموزش به دانشجویان کند. به دلیل ارزش والای استاد، این حرفه نیاز به افرادی با ارزش‌های اخلاقی بارز از قبیل خلوص، صداقت، عدالت و خود انضباطی دارد (راما^۳، ۲۰۱۱).

کمک استادانی که در نقش الگو ظاهر می‌شوند به سلامت معنوی دانشجویان نیز می‌تواند پیامدهای مثبتی برای آینده حرفه‌ای آنان داشته باشد. یافته‌های مطالعه‌های صورت گرفته نشان می‌دهند اغلب انسان‌ها به دنبال الگو هستند. همان‌گونه که در مطالعه انجام شده در آمریکا چنین نتیجه‌گیری شد که دانش‌آموزان مقطع دبیرستان برای حل یک مسئله مهم، ۶۲ درصد به معلم خود تکیه می‌کنند و از وی الگو می‌گیرند (لامب^۴، ۲۰۰۵). الگوپذیری دانشجویان و تأثیر معنوی الگوها بر دانشجویان می‌تواند بر ارزش‌های اخلاقی و معنوی آنان نیز بیفزاید؛ زیرا مربیان در نقش پشتیبان، با حمایت‌های اخلاقی به رشد شخصیتی دانشجویان کمک می‌کنند (کواربا و جانسون^۵، ۲۰۰۹). فرهادیان، توتونچی، چنگیز، حقانی و اوپس‌قرن (۱۳۸۶) نیز الگوهای مناسب را یکی از عوامل مؤثر بر اثربخشی تدریس مؤثر برمی‌شمارند. فارمر و فرن^۶ (۲۰۰۹) استراتژی الگو محوری را از ارکان فرآیند تدریس برتر معرفی می‌کند. فینز و همکاران^۷ (۲۰۰۳) تأثیر مشاهده استادان بر یادگیری و نقش آموزشی الگو به‌ویژه در راستای حرفه‌ای‌گرایی را نشان دادند.

1. Lumpkin
2. Wells and Cagle
3. Rama
4. Lamb
5. Kuwabara and Johnson
6. Farmer and Frenn
7. Fins et al.

خاقانی‌زاده و فتحی‌واجارگاه (۱۳۸۷) متذکر می‌شوند که آموزش و تعلیم دادن در برنامه درسی پنهان از طریق الگو محوری و نقش تمثیل‌ها در چهارچوب محیط آموزشی اتفاق می‌افتد. استادان دانشگاه نقش الگو محوری خود برای دانشجويان را درک می‌کنند و مدعی این مطلب هستند که از طریق عملکرد آن‌ها صفت و عادت‌های ویژه حرفه تعلیم داده می‌شود. ابعاد برنامه درسی پنهان در فرایند تعلیم و تربیت به قدری مؤثر است که حتی اهداف برنامه درسی آشکار تحت تأثیر آن قرار می‌گیرد (بنت و همکاران^۱، ۲۰۰۴). کروئس، کروئس و استینرت^۲ (۲۰۰۸) نیز بیان می‌کنند که یادگیری از طریق الگو، از طریق مشاهده و تأمل رخ می‌دهد و ترکیب پیچیده‌ای از فعالیت‌های هوشیارانه و غیر هوشیارانه است. آنان راهکارهایی را برای ارتقای نقش الگو بودن پیشنهاد می‌کنند که در دو سطح عمل می‌نماید، در سطح فردی و در سطح سازمانی. سطح فردی به نقاط قوت و ضعف الگو مربوط می‌شود و سطح سازمانی شامل تأثیر فرهنگ مؤسسه بر نقش الگو بودن است.

البته الگو محوری دارای آثار مثبت و منفی است. رفتارهای مثبت شامل مواردی است که برای ارتقاء حرفه‌ای دانشجو مطلوب به نظر می‌رسد. رفتارهای منفی شامل رفتارهای غیرحرفه‌ای، غیراخلاقی یا نامناسب است. از آنجا که الگو محوری به گونه عمده بر تقلید و مشاهده تکیه دارد، مشاهده رفتارهای مثبت و منفی به وسیله دانشجويان به آسانی تقلید می‌شود (توئنتی‌من، ایاتون و هندرسون^۳، ۲۰۰۶). به نظر وضع‌کنندگان نظریه یادگیری اجتماعی (باندورا، ۱۹۸۶)، مهم‌ترین نوع یادگیری انسانی، یادگیری مشاهده‌ای است که همان تقلید آموزی یا سرمشق‌گیری است که فرد با انتخاب یک الگو یا سرمشق، به تقلید از رفتار آن می‌پردازد. در نتیجه، این انتظار وجود دارد که با افزایش یا کاهش اثر اخلاقی برنامه درسی پنهان، اخلاق دانشجويان به گونه مثبت یا منفی (که متأثر از رویکرد اخلاقی استاد است)، تحت تأثیر قرار گرفته و در نتیجه، در انجام امور پژوهشی نیز این اخلاق‌مداری مورد توجه یا غفلت دانشجويان قرار گیرد. به عنوان یک نتیجه کلی، تربیت اخلاقی در پی برنامه درسی پنهان پدیدار می‌شود و به عنوان یک مسیر اصلی در نظام آموزشی و پژوهشی است و دربردارنده پیام‌های ضمنی جو اجتماعی مراکز آموزشی است که نوشته نشده، ولی توسط همگان احساس می‌شود و توسط

1. Bennett et al.

2. Cruess, Cruess and Steinert

3. Twentyman, Eaton and Henderson

دانشجویان نیز مورد عمل قرار می‌گیرد (شکاری، رحیمی و غربا، ۱۳۹۳). افزون بر آن، آموزه‌های اخلاقی غیرمستقیم برنامه درسی پنهان به‌عنوان یک مسیر مهم در نظام آموزشی است که بر اخلاق و رفتار دانشجویان تأثیر می‌گذارد (داودی، ۱۳۷۸).

در نتیجه، با توجه به مطالب مطرح‌شده، فرضیه پژوهش به‌صورت زیر قابل طرح است:
فرضیه پژوهش: برنامه درسی پنهان بر اخلاق پژوهش در دانشجویان حسابداری، تأثیر معناداری دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ گردآوری داده‌ها توصیفی - پیمایشی است. روش‌های گردآوری اطلاعات اولیه در این پژوهش ترکیبی از روش‌های پژوهش کتابخانه‌ای و میدانی است. در روش کتابخانه‌ای به‌وسیله مطالعه، ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش، چارچوبی مناسب برای موضوع فراهم شد. در روش میدانی نیز به‌وسیله ابزار پرسشنامه، اطلاعات موردنیاز برای بررسی موضوع گردآوری شد. همچنین، به‌منظور آزمون فرضیه پژوهش از فن معادلات ساختاری در نرم‌افزار پی‌ال‌اس استفاده شد.

در این پژوهش، برای بررسی اخلاق پژوهش (متغیر وابسته) از پرسشنامه پیرعلائی و شیخعلی‌زاده (۱۳۹۶) شامل ۱۰ سؤال و جهت بررسی باورهای مذهبی (متغیر کنترلی) از پرسشنامه شهیدی و فرج‌نیا (۱۳۹۱)، شامل ۱۸ سؤال استفاده شد. لازم به اشاره است که از این پرسشنامه‌ها در پژوهش‌هایی مانند رجب‌دري و خانی‌ذلان (۱۳۹۹) استفاده شده است. استفاده مجدد از این پرسشنامه‌ها نیز پس از دریافت نظرهای کارشناسی و تأیید استادان دانشگاهی و صاحب‌نظران مختلف بود، یعنی اعتبار ظاهری و محتوایی پرسشنامه‌ها تأیید شد. افزون بر آن، برای بررسی برنامه درسی پنهان (متغیر وابسته) از پرسشنامه شیخی (۱۳۸۸) که شامل ۲۹ سؤال است استفاده شد. استفاده از پرسشنامه‌ها نیز با طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای صورت پذیرفت. برای بررسی روایی محتوایی این پرسشنامه از روش «لاوشه» استفاده شد. جهت اطمینان از اینکه شاخص‌ها به بهترین نحو جهت اندازه‌گیری محتوا طراحی شده‌اند، از شاخص روایی محتوا استفاده می‌شود. برای این منظور، با کسب نظر متخصصان در مورد هر یک از سؤال‌های پژوهش با سه طیف «ضروری است»، «مفید است»، اما ضروری نیست» و «ضرورتی ندارد»، این موضوع بررسی شد. این بخش با کسب نظر ۸ نفر از دانشگاهیان شامل ۳ نفر در رشته حسابداری، ۳ نفر

در رشته روانشناسی و ۲ نفر در رشته مدیریت آموزشی (سه دانشیار و پنج استادیار با میانگین سن ۳۹/۳۶ و سابقه ۱۰/۵۷) با روش نمونه‌گیری در دسترس انجام گرفت. بر اساس جدول لاوشه نیز با حضور این تعداد ارزیاب میزان روایی به‌دست آمده باید بالاتر از ۰/۷۵ باشد. در نتیجه، ۱۴ سؤال به‌صورت نهایی و اصلاح‌شده باقی ماند. همچنین، در پرسشنامه‌های ذکر شده از طیف لیکرت پنج‌گزینه‌ای استفاده شد. برای بررسی پایایی نیز از ضریب آلفای کرونباخ در نرم‌افزار اسپاس اس استفاده شد. با توجه به بالاتر بودن میزان آلفای کرونباخ از ۷۰ درصد، پایایی پرسشنامه‌های پژوهش تأیید می‌شود.

به‌منظور کنترل سایر متغیرهایی که در یافته‌های این پژوهش مؤثر هستند، اما بررسی تأثیر آن‌ها جزو انگیزه‌های اولیه این مطالعه نیست، با توجه به مطالعه ادبیات پژوهش، متغیرهای سن، جنسیت (برای بررسی این موضوع مردان با ۱ و زنان با ۰ نشان داده شدند) و باورهای مذهبی به‌عنوان متغیر کنترلی مورد بررسی قرار گرفت.

سن - سن تأثیر مهمی در رفتار اخلاقی دارد. افرادی که سن ۴۰ سال و بالاتر دارند، سطح بالاتری از رفتارهای اخلاقی را نسبت به آن‌هایی که جوان‌تر از ۴۰ سال هستند رعایت می‌کنند (روگر و کینگ^۱، ۱۹۹۲). در یک بررسی مشخص شد، افراد مسن‌تر تمایلات و رفتار اخلاقی بیشتری نسبت به جوان‌ترها دارند (بتز، اوکنل و شپارد^۲، ۱۹۸۹). یافته‌های دیگر نیز نشان داد که سن، همبستگی بالایی با توسعه رفتار اخلاقی دارد (مک‌نیل^۳، ۱۹۹۴). در مقابل، رابطه معکوس بین سن و رفتار اخلاقی در حسابداران مشاهده شده است (اینون، هیل و استیون^۴، ۱۹۹۷). همچنین، در پژوهشی دیگر با مطالعه ارزش‌های شخصی مشخص شد که سن عامل تعیین‌کننده‌ای جهت تصمیم‌گیری اخلاقی نیست (گلور، بومپوس، لوگان و سیسلا^۵، ۱۹۹۷).

جنسیت - در این زمینه پژوهش‌هایی وجود دارد که بر تأثیرپذیری اخلاق از جنسیت تأکید دارد (ترونو^۶، ۱۹۹۳). مطالعه‌های دیگر نیز بر تفاوت بین نگرش اخلاقی زنان و مردان تأکید کرده و نشان می‌دهند که زنان سطوح اخلاقی بالاتری را نسبت به مردها رعایت می‌کنند

1. Ruegger and King
2. Betz, O'Connell and Shepard
3. McNeel
4. Eynon, Hill and Stevens
5. GloverBumpus, Logan and Ciesla
6. Tronto

(روکساز و استونبک^۱، ۲۰۰۴). از سوی دیگر، شواهد حاکی از آن است که در محیط‌ها، صنایع و فرهنگ‌های متفاوت با نمونه‌گیری از دانشجویان و با بررسی رفتار مدیران در نقاط مختلف دنیا، هیچ تفاوتی بین زنان و مردان در نگرش اخلاقی وجود ندارد (مک‌کابه، دوکریچ و دوتون^۲، ۱۹۹۱). به گونه خلاصه، یافته‌های جدیدتر قطعیت کمتری را در تفاوت بین زنان و مردان پیرامون این موضوع ارائه می‌کنند (سیدانی، زبیبی، راواز و موساور^۳، ۲۰۰۹). افزون بر آن، بسیاری از مطالعات اشاره کرده‌اند که برتری اخلاقی یک جنسیت نسبت به دیگری، غیرمنطقی است (مک‌کادی و پری^۴، ۱۹۹۶).

باورهای مذهبی - ادبیات موجود نشان می‌دهد که تعداد قابل توجهی از پژوهش‌های پیشین تأثیر باورهای دینی بر نگرش دانشجویان نسبت به اخلاق (کوم - لونگ و تک - شای^۵، ۲۰۱۰) و استدلال اخلاقی (باهوم‌استیگر، چنوبیل و مک‌گوایر^۶، ۲۰۱۳) را مورد بررسی قرار داده‌اند. دین اسلام، پیروان خود را به پیروی از خداوند به‌عنوان قادر متعال دعوت می‌کند. با توجه به باورهای دینی، از دانشجویان انتظار می‌رود به دو دلیل خاص در برابر خطرات اخلاقی مرتبط با بی‌اخلاقی‌های پژوهشی و تحصیلی، هو شیار باشند. اول باورهای دینی یک فرد ابزار مناسبی برای تشخیص درست و نادرست است (صدیقی^۷، ۱۹۹۷). دوم، خداوند از طریق پیامبر اکرم (ص) و اهل بیت (ع) مسلمانان را تشویق می‌کند تا از مجموعه اقدام‌های ممنوعه اجتناب کنند (ال‌المانی^۸، ۲۰۰۹). در نتیجه، این مسئله به گونه مؤثری یک چارچوب مدون را فراهم می‌آورد که بر اساس آن، پژوهش‌های تجربی پیشین اثر باورهای دینی مسلمانان در کاهش بسیاری از رویه‌های عدم صداقت علمی را به اثبات می‌رساند (ناهار، ۲۰۱۹). برای نمونه، مصطفی، حسین، سیراج و دارالسلام^۹ (۲۰۱۶) در پژوهشی رابطه میان باورهای دینی با قصد تقلب در دانشجویان مسلمان مالزی را مورد بررسی قرار دادند و دریافتند که باورها و اعتقادهای مذهبی بر قصد تقلب دانشجویان تأثیر منفی می‌گذارد.

1. Roxas and Stoneback
2. McCabe, Dukerich and Dutton
3. Sidani, Zbib, Rawwas and Moussawer
4. McCuddy and Perry
5. Kum-Lung and Teck-Chai
6. Baumsteiger, Chenneville and McGuire
7. Siddiqui
8. Al-Almany
9. Mustapha, Hussin, Siraj and Darusalam

جامعه پژوهش حاضر کلیه دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری در ایران است که طبیعتاً با پژوهش سروکار دارند. با توجه به اینکه دسترسی به کل افراد ذکر شده با پراکندگی‌های مختلف سخت و تا حدودی غیرممکن است و آمار رسمی از تعداد آن‌ها نیز وجود ندارد، تعداد جامعه آماری نامشخص فرض شد؛ بنابراین، برای محاسبه حجم نمونه در جامعه نامشخص از رابطه (۲) استفاده شد. δ انحراف معیار برای داده‌های طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از رابطه (۱) برابر با ۰/۶۶۷ است (مؤمنی و فعال‌قیومی، ۱۳۸۹: ۲۱۹). با توجه به رابطه (۲) حجم نمونه حدود ۱۷۰ نفر به دست می‌آید.

$$\delta = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} = \frac{5 - 1}{6} = 0.667 \quad \text{رابطه (۱)}$$

$$n = \frac{z^2 \alpha / \delta^2}{\epsilon^2} = \frac{(1.96)^2 (0.667)^2}{(0.1)^2} = 170 \quad \text{رابطه (۲)}$$

توزیع پرسش‌نامه‌ها به دو شیوه مجازی و حضوری صورت گرفت. در شیوه حضوری ۴۴ پرسشنامه (دانشجویان دانشگاه‌های استان فارس و هرمزگان) و در شیوه مجازی با استفاده از ظرفیت فضای مجازی ۹۹ پرسشنامه تکمیل شد. در مجموع نیز ۱۴۳ پرسشنامه (۸۴ درصد حجم نمونه) تکمیل شد. به‌منظور کنترل این موضوع که آیا نتایج پرسشنامه‌های دریافت نشده می‌توانست بر یافته‌های پژوهش اثر بگذارد، میانگین دو شیوه (حضوری و مجازی) از طریق اجرای آزمون تی مقایسه شد. با توجه به مقدار معناداری این آزمون (۰/۰۰) که کمتر از ۵ درصد است، می‌توان گفت در صورت پاسخگویی افراد دیگر نیز، یافته‌های به‌دست‌آمده تغییری نمی‌کرد.

یافته‌های پژوهش

بررسی یافته‌ها نشان داد که از میان پاسخ‌دهندگان ۶۱ نفر در مقطع دکتری و ۸۲ نفر در مقطع کارشناسی ارشد مشغول به تحصیل بوده‌اند. همچنین، ۸۹ نفر از پاسخ‌دهندگان زن و ۵۴ نفر مرد بوده‌اند. میانگین سن پاسخ‌دهندگان نیز ۳۵/۶۷ سال با انحراف معیار ۹/۳۴ بوده است. در ادامه، فرضیه پژوهش با استفاده از فن حداقل مربعات جزئی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. جدول ۱ یافته‌های این بخش را نشان می‌دهد.

جدول ۱. روایی همگرا و پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آلفای کرونباخ	واریانس استخراج	روایی مرکب
اخلاق پژوهش	۰/۷۸۳	۰/۶۲۵	۰/۷۹۹
برنامه درسی پنهان	۰/۷۹۵	۰/۵۹۸	۰/۸۴۸
باورهای مذهبی	۰/۸۱۸	۰/۷۲۲	۰/۷۶۸
سن	۰/۸۹۴	۰/۷۸۹	۰/۶۰۷
جنسیت	۰/۷۷۵	۰/۶۹۸	۰/۷۲۴

از آنجا که آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگ‌تر از ۰/۷ است؛ بنابراین، از نظر پایایی تمامی متغیرها مورد تأیید است. مقدار میانگین واریانس استخراج‌شده نیز بزرگ‌تر از ۰/۵ است؛ بنابراین، روایی همگرا نیز تأیید می‌شود. مقدار روایی مرکب نیز در حد مطلوب است.

جدول ۲. ماتریس فروئل و لارکر^۱ (۱۹۸۱) متغیرهای پژوهش

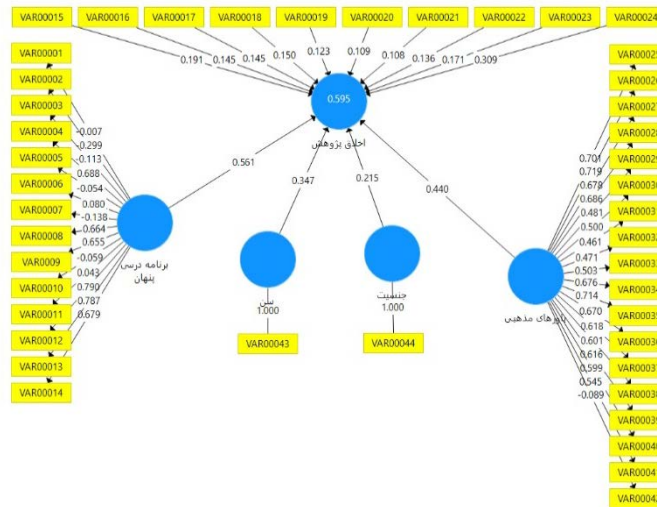
متغیرها	اخلاق پژوهش	برنامه درسی پنهان	باورهای مذهبی	سن	جنسیت
اخلاق پژوهش	۰/۷۹۰۵				
برنامه درسی پنهان	۰/۶۹۴۲	۰/۷۶۷۴			
باورهای مذهبی	۰/۵۵۴۸	۰/۷۱۶۵	۰/۸۴۹۷		
سن	۰/۶۳۸۲	۰/۶۸۴۲	۰/۶۳۴۹	۰/۸۸۸۲	
جنسیت	۰/۷۰۴۱	۰/۶۰۱۲	۰/۷۵۲۲	۰/۷۰۳۲	۰/۸۳۵۴

همان‌گونه که مشخص است، مقادیر موجود در روی قطر اصلی ماتریس، از کلیه مقادیر موجود در ستون مربوط آن بزرگ‌تر است و نشان‌دهنده آن است که الگوی ارائه شده دارای اعتبار تشخیصی مناسب است. همچنین، بررسی نیکویی برازش با استفاده از شاخص وتزلس، ادکرکن - اسچرودر و ون‌اوپن^۲ (۲۰۰۹) نیز نشان داد که شاخص نیکویی برازش به میزان ۰/۶۴۷۳ است و برازش الگو در حد قوی قرار دارد.

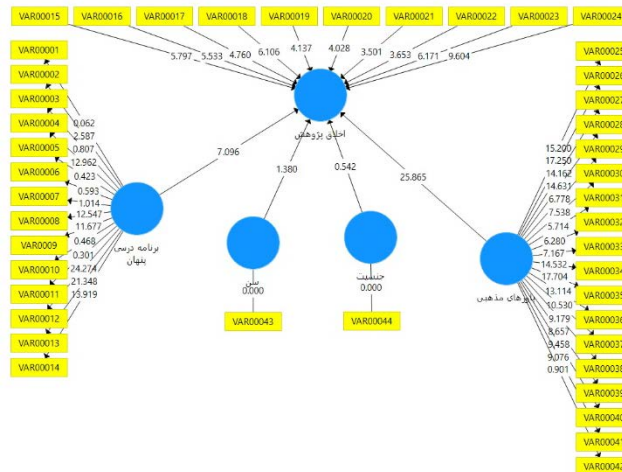
آزمون فرضیه‌های پژوهش بر اساس روابط هر یک از متغیرها به تفکیک نیز ارائه شده است. در ادامه، شکل ۱ و ۲ یافته‌های مربوط را نشان می‌دهد.

1. Fornell and Larcker

2. Wetzels, Schrode and Van Oppen



شکل ۱. روش حداقل مربعات جزئی الگوی کلی پژوهش



شکل ۲. آماره تی الگوی کلی پژوهش با روش بوت استرپ

شکل ۱ نشان داد که ضریب تعیین مدل پژوهش به میزان ۰/۵۹۵ است. هرچه مقدار ضریب تعیین مربوط به سازه‌های درون‌زای یک الگوی بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر الگوی پژوهش است. نتیجه کلی این بخش به این صورت خواهد بود که عوامل مورد بررسی ۵۹ درصد در اخلاق پژوهش در دانشجویان حسابداری مؤثر خواهد بود. بر اساس شکل ۲ نیز رابطه برنامه درسی پنهان (۵۶ درصد) و باورهای مذهبی (۴۴ درصد) با اخلاق پژوهش در دانشجویان

حسابداری دارای رابطه مثبت و معنادار است (لازم به ذکر است در سطح خطای ۵٪ اگر مقدار آماره تی بزرگ‌تر از ۱/۹۶ باشد، همبستگی‌های مشاهده‌شده معنادار است)، اما بین سن و جنسیت با اخلاق پژوهش در دانشجویان حسابداری رابطه معناداری مشاهده نشد. برای بررسی روایی تشخیصی که بیانگر وجود همبستگی‌های جزئی بین شاخص‌های یک سازه و شاخص‌های سازه‌های دیگر است نیز از معیار فروئل و لارکر (۱۹۸۱) استفاده شد که جدول ۲ یافته‌های آن را نشان می‌دهد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر برنامه درسی پنهان بر اخلاق پژوهش در دانشجویان حسابداری است. برای این منظور موضوع با کسب نظر ۱۴۳ نفر از دانشجویان تحصیلات تکمیلی بررسی شد.

بی‌اخلاقی‌های علمی در محیط پژوهش، آینده حرفه حسابداری که مبتنی بر صداقت و اعتماد عمومی است را با ابهام مواجه کرده است. از این رو، توجه به رویکردهای آموزشی مرتبط با اخلاق پژوهش، اهمیت دوچندان یافته است. یکی از شیوه‌هایی که می‌تواند به صورت غیرمستقیم اخلاق و به‌ویژه اخلاق پژوهش را مورد آموزش قرار دهد، برنامه درسی پنهان است.

یافته‌های پژوهش نشان داد که بین برنامه درسی پنهان و اخلاق پژوهش رابطه مثبت و معناداری در سطح ۵۶ درصد وجود دارد. بر اساس یافته‌های این بخش می‌توان دریافت که بروز رفتارهای مثبت در استادان و مدرسان، موجب می‌شود تا دانشجویان به صورت غیرمستقیم از اخلاق آنان بهره‌مند شوند و این اثر گسترش رفتار اخلاقی در دانشجویان را سبب خواهد شد. یافته‌های این بخش همسو با نوگنت و همکاران (۲۰۰۴)، توئنتی من و همکاران (۲۰۰۶) و لامپکین (۲۰۰۸) است.

بررسی رابطه باورهای مذهبی و اخلاق پژوهش نیز نشان داد که بین این دو متغیر رابطه مثبت و معناداری در سطح ۴۴ درصد وجود دارد. در نتیجه، با افزایش سطح باورهای مذهبی دانشجویان، اخلاق پژوهش در آنان افزایش می‌یابد، زیرا اصول و قواعد اسلامی افراد را به صداقت و درستکاری دعوت می‌کند. یافته‌های این بخش نیز همسو با رجب‌دری و خانی‌ذلان (۱۳۹۹)، مصطفی و همکاران (۲۰۱۶) و ناهار (۲۰۱۹) است.

افزون بر آن، یافته‌های مربوط به متغیرهای کنترلی نشان داد که همسو با گلور و همکاران (۱۹۹۷) بین سن و اخلاق پژوهش، رابطه معناداری وجود ندارد. بین جنسیت و اخلاق پژوهش

نيز همسو با مك كابه و همكاران (۱۹۹۱) و مك كادي و پري (۱۹۹۶) رابطه معناداری مشاهده نشد.

به برنامه‌ريزان و نهادهاي دانشگاهي مربوط توصيه مي‌شود تا نسبت به افزايش قوانين و آموزش‌هاي مرتبط با اخلاق پژوهش در جامعه دانشگاهي حسابداری و حسابرسي توجه بيشتري داشته باشند. به نهادها و انجمن‌هاي حرفه‌اي نيز پيشنهاد مي‌شود در راستاي گسترش اخلاق پژوهش در جامعه حرفه‌اي کشور، برنامه‌ريزي کنند. با توجه به اينکه تاکنون پژوهش‌هاي زيادي در رابطه با اخلاق پژوهش در رشته حسابداری انجام نشده است، پيشنهاد مي‌شود رابطه ابعاد شخصيتي، رضايت شغلي، مسؤليت اجتماعي، تعهد کارکنان، استرس شغلي، انگيزش، سلامت سازماني، جوسازماني و ساير موارد با اخلاق پژوهش نيز در پژوهش‌هاي آينده بررسي شود. پژوهش حاضر نيز مانند ساير پژوهش‌ها با محدوديت‌هايي مواجه است. محدوديت عمده اين پژوهش عدم دسترسي به دانشجويان مختلف در تمام نقاط کشور و محدود بودن پاسخ‌دهندگان است. افزون بر آن، جديد بودن مفهوم برنامه درسي پنهان محدوديت ديگري است که پاسخ‌گويي را براي برخي از پاسخ‌دهندگان مشکل کرده بود و بايد در تعميم‌يافته‌ها به آن توجه کرد.

منابع

- پورنقی، رؤیا؛ خسروی، مریم. (۱۳۹۹). شناسایی و دسته‌بندی بد اخلاقی‌های علمی دانشجویان (مرور سیستماتیک). *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۵ (۲): ۳-۱۴.
- پیرعلائی، الهه؛ شیخعلی‌زاده، محبوب. (۱۳۹۶). بررسی وضعیت رعایت اخلاق پژوهشی اعضای هیئت‌علمی دانشکده‌های تربیت‌بدنی و علوم ورزشی دانشگاه‌های دولتی شمال غرب کشور. *اخلاق زیستی*، ۷ (۲۴): ۵۵-۶۷.
- جبارزاده، سعید؛ روشنی، هاجر؛ خدایاری، سیله. (۱۳۹۴). رابطه بین عناصر فرهنگی و عدم تقارن اطلاعاتی در گزارشگری مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۷ (۲۷): ۱۲۵-۱۴۲.
- حجازی، رضوان؛ رجب‌دردی، حسین؛ بردبار، مجتبی. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل مؤثر بر تمایل به تقلب در مدرسان حسابداری با تأکید بر نظریه مثلث تقلب. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۲ (۲): ۱۰۶-۱۳۲.
- خاقانی‌زاده، مرتضی؛ فتحی‌واجارگاه، کورش. (۱۳۸۷). الگوهای برنامه درسی دانشگاهی. *راهنمای آموزش در علوم پزشکی*، ۱ (۲): ۱۰-۱۸.
- خزاعی، زهرا. (۱۳۹۰). *اخلاق پژوهش مبانی و مسائل*. گردآوری شده توسط محسن جوادی. تهران: پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی. فصل ششم.
- داودی، محمد. (۱۳۷۸). برنامه درسی پنهان. *نشریه علوم اجتماعی، روشن شناسی علوم انسانی*، ۳۹: ۹۲-۹۴.
- رجب‌دردی، حسین؛ خانی‌ذلان، امیررضا. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر پایداری به باورها و اعتقادهای دینی (تقوا) بر صداقت علمی: بررسی دیدگاه دانشجویان حسابداری. *فرهنگ در دانشگاه اسلامی*، ۱۰ (۳۶): ۴۷۵-۴۹۰.
- رجب‌دردی، حسین؛ روستامیمندی، اعظم. (۱۳۹۴). بررسی کمی نشریه‌های حوزه حسابداری و مالی در کشور. *حسابرس*، ۷۶: ۱۱۶-۱۲۳.
- شریفی، احمدحسین. (۱۳۸۴). *اخلاق و پژوهش*. پژوهش، ۲ (۲): ۱۰۳-۱۱۸.
- شکاری، عباس؛ رحیمی، حمید؛ غربا، مبینا. (۱۳۹۳). آسیب شناسی تربیت اخلاقی از منظر برنامه درسی پنهان (مورد پژوهش: دانشگاه کاشان). *دوفصلنامه مطالعات برنامه درسی آموزش عالی*، ۵ (۹): ۱۲۴-۱۴۳.

- شیخی، مرداس. (۱۳۸۸). بررسی تربیت شهروندی در برنامه درسی پنهان نظام آموزش متوسطه نظری از معلمان مرد شهر اهواز. پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تربیت معلم تهران، دانشکده روانشناسی و علوم تربیتی به راهنمایی دکتر عزیزالله تاجیک‌اسمعیلی.
- فرهادیان، فریبا؛ توتونچی، مینا؛ چنگیز، طاهره؛ حقانی، فریبا؛ اویس‌قرن، شهرام. (۱۳۸۶). مهارت اعضای هیئت علمی و نیاز آموزشی آنان در مورد روش‌های تدریس بالینی در دانشگاه علوم پزشکی اصفهان. *مجله ایرانی آموزش در علوم پزشکی*، ۷(۱): ۱۰۹-۱۱۸.
- قورچیان، نادرقلی؛ تن‌ساز، فروغ. (۱۳۷۴). *سیمای روند تحولات برنامه درسی به‌عنوان یک رشته تخصصی*. تهران: موسسه پژوهش و برنامه‌ریزی آموزش عالی.
- کاظم‌پور، احسان؛ حساس‌یگانه، یحیی. (۱۳۹۲). رابطه سطح مهارت حساب‌رسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۳(۴): ۵۳-۷۰.
- مهرام، بهروز؛ ساکتی، پرویز؛ مسعودی، اکبر؛ مهرمحمدی، محمود. (۱۳۸۵). نقش مؤلفه‌های برنامه درسی پنهان در هویت علمی دانشجویان مطالعه موردی دانشگاه فردوسی مشهد. *مطالعات برنامه درسی*، ۳(۳): ۳-۲۹.
- مهرمحمدی، محمود. (۱۳۹۲). برنامه درسی تربیت معلم و الگوی اجرائی مشارکتی آن؛ راهبرد تحولی برای تربیت معلم در ایران. *نظریه و عمل در برنامه درسی*، ۱(۱): ۵-۲۶.
- مؤمنی، منصور و فعال‌قیومی، علی. (۱۳۸۹). *تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS*. چاپ دوم. تهران: انتشارات کتاب نو.
- ناصری، احمد؛ فتحی، معصومه. (۱۳۹۷). بررسی عوامل موثر بر گرایش دانشجویان ارشد حسابداری به سرقت علمی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۸(۲): ۱-۲۰.
- نمازی، محمد؛ رجب‌دري، حسین؛ روستامیمندی، اعظم. (۱۳۹۶). بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله‌های مرتبط با اخلاق حرفه‌ای حسابداری در ایران. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۹(۱): ۱۹۲-۲۲۶.

References

- Al-Almany, M. (2009). *Sahih Muslim*. 1st Edition. IslamHouse.com.
- Association for Medical Education in Europe. (AMEE). (2000). the good teacher is more than a lecturer: The twelve roles of the teacher. *Medical Teacher*, 22 (4): 334- 347.

- Ataie-Ashtiani, B. (2017). Chinese and Iranian scientific publications: fast growth and poor ethics. *Science and Engineering Ethics*, 23 (1): 317–319.
- Balmer, D; Serwint, J.R; Ruzek, S.B; Ludwig, S; Giardino, A.P. (2007). Learning behind the scenes: Perceptions and observations of role modeling in pediatric resident's continuity experience. *Ambul Pediatr*, 7 (2): 176-81.
- Bandura, A. (1986). *Social Foundations of Thought and Action: A Social Cognitive Theory*. Englewood Cliffs, Nj: Prenticehall.
- Baumsteiger, R; Chenneville, T. and McGuire, J.F. (2013). The roles of religiosity and spirituality in moral reasoning. *Ethics & Behavior*, 23 (4): 266–277.
- Bennett, N; Lockyer, J; Mann, K; Batty, H; LaForet, K; Rethans, J; Silver. I. (2004). Hidden curriculum in continuing medical education. *Journal of Continuing Education in the Health Professions*, 24 (3):145-52.
- Betz, M; O'Connell, L; and J. Shepard. (1989). Gender differences in proclivity for unethical behavior. *Journal of Business Ethics*, 8, 321-324.
- Bretag, T. (2018). Academic integrity. Oxford Research Encyclopedia: Business and Management. Oxford: Oxford University Press. <https://doi:10.1093/acrefore-9780190224851-e-147>
- Caldwell, C. (2010). A ten step–model for academic integrity: A positive approach for business schools. *Journal of Business Ethics*, 92 (1): 1–13.
- Canadian Nurses Association. (2004). *Preceptor or Mentor-What's the Difference?* Ottawa: Canadian Nurses Association.
- Cruess, S. R; Cruess, R. L; and Steinert, Y. (2008). Role modeling: making the most of a powerful teaching strategy. *British Medical Journal*, 336: 718-721.
- Davoudi, M. (1999). The hidden curriculum. *Journal of Social Sciences, Methodology of Human Sciences*, 39: 92-94. (In Persian)
- Elliott, T. L; Marquis, L. M; and Neal, C. S. (2013). Business ethics perspectives: Faculty plagiarism and fraud. *Journal Bussiness Ethics*, 112 (1): 90–99.
- Eynon, G; Hill, N.T; and Stevens, K. (1997). Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession. *Journal of Business Ethics*, 16: 1297-1309.
- Fahrenwald, N.L; Bassett, S.D; Tschetter, L; Carson, P.P; White, L; and Winterboer, V.J. (2005). Teaching core-nursing values. *Journal of Professional Nursing*, 21 (1): 46-51.
- Farhadian, F; Tutunchi, M; Changiz, T; Haqqani, F; and Oveysgharan, Sh. (2007). Skills of faculty members and their educational needs about clinical teaching methods in Isfahan University of Medical Sciences. *Iranian Journal of Medical Education*, 7 (1): 109-118. (In Persian)

- Farmer, J.B; and Frenn, M. (2009). Teaching excellence: What great teachers teach us? *Journal of Professional Nursing*, 25 (5): 267-72.
- Fornell, C; and Larcker, D. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable and measuring error. *Journal of High Technology Management Reasearch*, 18 (1): 39-50.
- Ficklin, F.L; Browne, V.L; Powell, R.C; Carter, J.E. (1988). Faculty and house staff members as role models. *Journal of Medical Education*, 63 (5): 392- 396.
- Fins, J. J; GentileSCO, B. J; Carver, A; List, P; Acres, C. A; Payne, R; and Johnson, C. (2003). Reflective practice and palliative care education: a clerkship responds to the informal and hidden curricula. *Academic Medicine*, 78 (3): 307- 312.
- Garwe, E. C. (2019). Quality assurance agencies: Creating a conducive environment for academic integrity. *South African Journal of Science*, 115 (11/12): 1–7.
- Ghurchian, N; and Tansaz, F. (1994). *View the Trend of Curriculum Developments as a Specialized Field*. Tehran: Higher Education Research and Planning Institute. (In Persian)
- Glover, S.H; Bumpus, M.A; Logan, J.E; and Ciesla, J. (1997). Re-examining the influence of individual values on ethical decision making. *Journal of Business Ethics*, 16 (13): 1319-1329.
- Hejazi, R; Rajabdorri, H; and Bordbar, M. (2020). Identifying factors influencing tendency to cheat in accounting by emphasizing fraud triangle theory. *Accounting Advances*, 12 (2): 106-132. (In Persian)
- International Federation of Accountants (IFAC). (2018). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf>
- Jabarzadeh, S; Roshani, H; and Khodayari, S. (2015). The relationship between cultural elements and information asymmetry in financial reporting. *Financial Accounting and Auditing Research*, 7 (27): 125-142. (In Persian)
- Jooste, C. (2018). The plagiarist on trial – legal perspective on plagiarism. <http://blogs.sun.ac.za/iplaw/2018/08/02/the-plagiarist-on-trial-a-legal-perspective-on-plagiarism/>
- Kazem Pour, E; and Hassas Yeghaneh, Y. (2013). Relation between auditors 'expertise and ethical sensitivity and moral judgment. *Empirical Research in Accounting*, 3(4): 53-70. (In Persian)

- Khaghanizadeh, M; and Fathivajargah, K. (2008). University curriculum patterns. *Teaching Strategies in Medical Sciences*, 1 (2): 10-18. (In Persian)
- Khazaei, Z. (2011). *Research Ethics Fundamentals and Issues*. Compiled by Mohsen Javadi. Tehran: Institute of Humanities and Cultural Studies. Chapter Six. (In Persian)
- King, C.G; Guyette, R.W. and Piotrowski, C. (2009). Online exams and cheating: An empirical analysis of business students' views. *Journal of Educators Online*, 6 (1): 9-17.
- Kum-Lung, C; and Teck-Chai, L. (2010). Attitude towards business ethics: examining the influence of religiosity, gender and education levels. *International Journal of Marketing Studies*, 2 (1): 225-245.
- Kuwabara, Y; and Johnson, J. (2009). Mentorship in the Japanese nursing education community. *Asian Nurse Research*, 3 (2): 81-9.
- Lamb, P. D. (2005). *Application of the Modeling Role modeling Theory to Mentoring in Nursing: Montana State University*. Bozeman, Montana; MSc. Dissertation.
- Lumpkin A. (2008). Teachers as role models teaching character and moral virtues. *Physics Education*, 79 (2): 45- 46.
- Lyndsay, R. (2003). Book review of Crisis on Campus: Confronting Academic Misconduct, by Decoo, W. (2002), Cambridge, MIT Press. *Studies in Higher Education*, 28 (1): 107-114.
- Mahram, B; Saketi, P; Masoudi, A; and Mehrmohammadi, M. (2006). The role of hidden curriculum components in the scientific identity of students in a case study of Ferdowsi University of Mashhad. *Curriculum Studies*, 3 (3): 3- 29. (In Persian)
- McCabe, D.L; Dukerich, J.M; and Dutton, J. (1991). Context, values and moral dilemmas: Comparing the choices of business and law school students. *Journal of Business Ethics*, 10: 951-960.
- McCuddy, M.K; and Perry, B. (1996). Selected individual differences and collegians ethical beliefs. *Journal of Business Ethics*, 15 (3): 261-72.
- McNeel, S.P. (1994). *College Teaching and Student moral Development*. In J. R. Rest and D. Narvaez (Eds.). Moral development in the professions. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum: 27-50.
- Mehrmohammadi, M. (2013). Teacher training curriculum and its participatory implementation model; A transformation strategy for teacher training in Iran. *Journal of Theory and Practice in the Curriculum*, 1 (1): 5- 26. (In Persian)
- Momeni, M; and Fa'alqayumi, A. (2010). *Statistical Aanalysis Using SPSS*. second edition. Tehran: New Book Publishing. (In Persian)

- Mustapha, R; Hussin, Z; Siraj, S. and Darusalam, G. (2016). Does Islamic religiosity influence the cheating intention among Malaysian Muslim students? A modified theory of planned behavior. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 6 (12): 389–406.
- Nahar, H. (2019). Academic Malaise among Future Muslim Accountants: Role of Piety. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 10 (3): 421- 447.
- Namazi, M; Rajabdoory, H; and Roostameymandi, A. (2017). Investigation of the frequency and content analysis of the articles relating to accounting professional ethics in Iran. *Accounting Advances*, 9 (1): 192-226. (In Persian)
- Nasseri, A; and Fathi, M. (2018). Plagiarism among Accounting Postgraduate Students. *Empirical Research in Accounting*, 8(2): 1-20. (In Persian)
- Nugent, K.E; Childs, G; Jones, R; and Cook, P. (2004). A mentorship model for the retention of minority students. *Nursing Outlook*, 52 (2): 89-94.
- Perry, R. N. (2009). Role modeling excellence in clinical nursing practice. *Nurse Education in Practice*, 9 (1): 36-44.
- Pike, T; and O'Donnell, V. (2010). The impact of clinical simulation on learner self-efficacy in pre-registration nursing education. *Nurse Education Today*, 30 (5): 405-10.
- Piralaee, E; and Sheykhalizadeh, M. (2017). Assessing the status of research ethics of faculty members of the faculties of physical education and sports sciences of public universities in the northwest of the country. *Bioethics*, 7 (24): 55- 67. (In Persian)
- Pournaghi, R; and Khosravi, M. (2020). Identifying and classifying students' academic misconducts (Systematic review). *Ethics in science and Technology*, 15 (2): 3-14. (In Persian)
- Powell, L; and Singh, N. (2016). An integrated academic literacy approach to improving students' understanding of plagiarism in an accounting course. *Accounting Education*, 25 (1): 14–34.
- Rajabdorri, H; and Khanizalan, A. (2020). Studying the effects of adherence to religious beliefs (Piety) on scientific integrity: Reviewing the viewpoint of accounting students. 10 (36): 475-490. (In Persian)
- Rajabdorri, H; and Roostameymandi, A. (2015). Quantitative review of accounting and financial publications in the country. *Auditor*, 76: 116-123. (In Persian)
- Rama, S. (2011). Professor's performance for effective teaching (Kosovo case). *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 12: 117-21.
- Ramdani, Z. (2018). Construction of academic integrity scale. *International Journal of Research Studies in Psychology*, 7 (1): 87–97.

- Reyneke, Y; Shuttleworth, C. C; and Visagie, G. (2021) Pivot to online in a post-COVID-19 world: critically applying BSCS 5E to enhance plagiarism awareness of accounting students. *Accounting Education*, 30 (1): 1-21.
- Roxas, M.L; and Stoneback, J.Y. (2004). The importance of gender across cultures in ethical decision-making. *Journal of Business Ethics*, 50 (2): 149-65.
- Ruegger, D; and King, E. (1992). A study of the effect of age and gender upon student business ethics. *Journal of Business Ethics*, 11: 179-186.
- Santoso, A; and Cahaya, F. (2019). Factors influencing plagiarism by accounting lecturers. *Accounting Education*, 28 (4): 401- 425.
- Sharifi, A. (2004). Ethics and research. *Research*, 2 (2): 103-118. (In Persian)
- Sheikhi, M. (2009). *A study of Citizenship Education in the Hidden Curriculum of the Theoretical Secondary Education System of Male Teachers in Ahvaz*. Master Thesis of Tehran Teacher Training University, Faculty of Psychology and Educational Sciences under the guidance of Dr. Azizullah Tajik Ismaili. (In Persian)
- Shekari, A; Rahimi, H; and Garba, M. (2013). Pathology of moral education from the perspective of hidden curriculum (research case: Kashan University). *Bi-Quarterly Journal of Higher Education Curriculum Studies*, 5 (9): 124-143. (In Persian)
- Sidani, Y; Zbib, I; Rawwas, M; and Moussawer, T. (2009). Gender, age, and ethical sensitivity: the case of Lebanese workers. *Gender in Management: An International Journal*, 24 (3): 211-227.
- Siddiqui, A. (1997). Ethics in Islam: key concepts and contemporary challenges. *Journal of Moral Education*, 26 (4): 423-431.
- Singh, S; and Remenyi, D. (2016). Plagiarism and ghostwriting: The rise in academic misconduct *South African Journal of Science*, 112 (5/6): 1-7.
- Suhaiza, I; and Salwa-Hana, Y. (2016). Cheating behavior among accounting students: some Malaysian evidence. *Accounting Research Journal*, 29 (1): 20-33.
- Suryono, I. A. (2011). Pelanggaran etika penulisan dan plagiarisme: Bagaimana menanggulangnya. *The Medical Journal of Indonesia*, 61 (5): 193-194.
- Tronto, J.C. (1993). *Moral Boundaries: A Political Argument for an Ethic of Care*. Routledge. New York, NY.
- Twentyman, M; Eaton, E; and Henderson, A. (2006). Enhancing support for nursing students in the clinical setting. *Nursing Times*, 102 (14): 35- 37.
- Walther, L. (2020). The accounting profession and careers. Chapter 1: Welcome to the world of accounting. <https://www.principlesofaccounting.com/chapter-1/accounting-profession/>

- Wells, J.N; and Cagle, C.S. (2009). Preparation and participation of undergraduate students to inform culturally sensitive research. *Nurse Education Today*, 29 (5): 505- 509.
- Wetzels, M; Schroder, C; and Van Oppen. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration. *Management Information Systems Quarterly*, 33(1): 177-95.
- Winrow, B. (2016). Do perceptions of the utility of ethics affect academic cheating? *Journal of Accounting Education*, 37 (December): 1–12.
- Wright, S.M; and Carrese, J.A. (2002). Excellence in role modeling: Insight and perspectives from the pros. *Canadian Medical Association Journal*, 167 (6): 638-43.

COPYRIGHTS



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

The Effect of Hidden Curriculum on Research Ethics in Accounting Students¹

Alireza Momtazian², Hossein Rajabdorri³

Received: 2021/10/06

Accepted: 2023/01/30

Research Paper

Abstract

The purpose of this study is to investigate the effect of hidden curriculum on research ethics in accounting students. Immorality in research can reduce the quality of academic research, create mistrust, and damage professional reputation. This research is an applied goal in which the community consists of graduate students of accounting from various universities across the country. For this purpose, by obtaining the opinion of 143 of them in the country in a simple random method in 2021, this issue was investigated. Findings were tested by the partial least squares technique and structural equations in PLS software. Findings showed that there is a positive and significant relationship between hidden curriculum and research ethics at the level of 56%. Examination of the relationship between religious beliefs and research ethics also showed that there is a positive and significant relationship between these two variables at the level of 44%. In addition, no significant relationship was observed between age, gender, and research ethics. The general finding of this research indicates more attention to the category of research ethics in the field of accounting and it is necessary to pay more attention to it.

Keyword: Hidden Curriculum, Research Ethics, Accounting Students.

JEL Classification: A23, I19, I23, M49.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.37270.2910

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Jahrom University, Jahrom, Iran. (Ar.momtazian@yahoo.com).

3. Ph.D. Department of Accounting, Vice-Chancellor for Management, Development and Resources, Fasa University of Medical Sciences, Fasa, Iran. (Corresponding Author). (Hosrado@gmail.com).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

The Impact of Need for Cognition and Ethical Capacity on Auditor's Objectivity¹

Sedigheh Peikarnegar Qalehroudkhani², Bahman Banimahd³,
Sina Kheradyar⁴, Hamidreza Vakilifard⁵

Received: 2020/01/07
Accepted: 2020/09/22

Research Paper

Abstract

There are two opposing theoretical frameworks concerning related party transactions in prior studies. The first theory, known as efficient contracting, argues that related-party transactions can be used to optimize internal resource allocation and reduce transaction costs; the second theory, known as agency theory, argues that related-party transactions provide opportunities for controlling shareholders, managers, and others related parties to extract resources from minority shareholders. The main goal of this study is to determine which of these theories is compatible with the transactions made with related parties in Iran. For this purpose, the impact of transactions with related parties on the presentation of financial reports containing distortions and its impact on the quality of accruals has been investigated, and in this regard, the number 134 firms listed on the Tehran Stock Exchange during the years 2016 to 2021 has been investigated. To test the hypotheses of this research, pooled and cross-sectional data were used, and the regression analysis results show a positive and significant association between the number of related party transactions and next year's restatements, which is a measure of distortion in financial statements. Also, there is a negative and significant association between the amounts of related party transactions and accrual quality, which is used as a measure of reporting quality in this research.

Keyword: Related Party Transactions, Accruals, Financial Reporting Quality, Restatements, Distortion.

JEL Classification: M41, G17, G53, C31, C33.

1. DOI: 10.22051/JERA.2020.29746.2627

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Science and Research branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (s.peikarnegar@gmail.com).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Karaj branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. (Corresponding Author), (Dr.banimahd@gmail.com).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. (sinakheradyar@gmail.com).

5. Associate Professor, Department of Management and Economics, Science and Research branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (h-vakilifard@srbiau.ac.ir).

Investigating the Relationship between Mental Accounting of Income Tax and VAT with Tax Compliance¹

Mansour Mehrabiyan², Ahmad Khodamipour³, Omid Pourheydari⁴

Received: 2022/12/21

Accepted: 2023/04/29

Research Paper

Abstract

With the emergence of taxes, the phenomenon of tax evasion and tax non-compliance has always existed. A set of economic, social, cultural, and psychological factors are effective in the decisions of non-compliance and tax evasion of the taxpayer. If the factors affecting tax compliance or non-compliance are determined, changes and reforms in tax laws, structures, or processes can help to increase compliance and prevent tax evasion. This study examines whether financial managers, accountants, and taxpayers, based on the theory of mental accounting, consider income tax and value-added tax as mentally separate and distinct from other financial events. Do people with high scores on mental accounting have more tax compliance? This research is of applied and descriptive-survey type, and from the point of view of the time dimension, it is part of the cross-sectional research that was conducted in the solar year ۲۰۲۲ (tax year 2021). The statistical population of this research consists of financial managers, accountants, and taxpayers of businesses and companies that are required to submit tax returns in Kerman province. Since the statistical population of this research is assumed to be unlimited, to determine the sample size, Cochran's formula was used for the unlimited population, and the sample size was estimated to be 384 people, to collect data, a questionnaire consisting of two questions was used. The results of the study indicate that taxpayers do mental accounting of income tax and VAT mentally separate the tax from other income and distinguish between gross and net income. And they do not enter all financial activities in a single mental account. The results also showed that mental accounting has a positive and significant effect on tax compliance and those who do more mental accounting have higher tax compliance than Taxpayers who do less mental accounting.

Keyword: Mental Accounting, Tax Compliance, Income tax, Value added Tax.

JEL Classification: M41, H26.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.41945.3078

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Kerman Branch, Islamic Azad University, Kerman, Iran. (Corresponding Author). (mehrabi89@yahoo.com).

3. Professor, Department of Accounting, Faculty of Manegment and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran, (khodamipour@uk.ac.ir).

4. Professor, Department of Accounting, Faculty of Manegment and Economics, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. (opourheidari@uk.ac.ir).

The Relationship between Mental Accounting and Financial Reporting Quality with Simultaneous Transactions Approach¹

Sanaz Vatndust Selab², Sahar Sepasi³, Javad RezaZadeh⁴

Received: 2022/03/09

Accepted: 2023/05/08

Research Paper

Abstract

Investors are particularly sensitive to how financial reporting and discretionary disclosure of information by business units are about making financial decisions and analyzing economic events; But in recent decades, abnormal behaviors have emerged in financial markets that classical financial theories are unable to explain. Therefore, concepts such as mental accounting in the financial-behavioral context are more common. It has already attracted the attention of researchers. Although the theory of mental accounting was developed to explain customer and household decisions, its ideas apply to the preparers and users of financial statements and disclosures. The three main features of accounting theory (i.e., coding, classification, and valuation) are consistent with the main features of financial reporting and discretionary disclosure. The statistical population of the present study is all active companies listed on the stock exchange, which was selected by systematic elimination method in the period 2011 to 2018. By performing regression, it was found that mental accounting has a negative and inverse relationship with the quality of financial reporting. With mental accounting.

Keyword: Mental Accounting, Quality of Financial Reporting, Behavioral Finance, Stock Exchange.

JEL Classification: G11, G14.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.37681.2977

2. M.Sc. Department of Accounting, Faculty of Management & Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran.

3. Associate Professor, Faculty of Management & Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (sepasi@modares.ac.ir).

4. Associate Professor, Faculty of Management & Economics, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran.

Designing Comprehensive Accounting Education Model at the Third and Fourth-Generation Universities (Grounded Theory Approach)¹

Mahsa Ghaffarian Ghadim², Gholamreza Kordestani³,
Rohollah Bayat⁴

Received: 2021/02/28
Accepted: 2021/04/24

Research Paper

Abstract

The expectation from the workforce and accountants has increased due to the social, economic, and political changes along with the rapid changes in science and technology, changes in the business environment, and the complexity of today's businesses. Therefore, revising the accounting curricula would be essential to find a response to the new expectations of companies and society from universities. The primary purpose of the current study is to design a comprehensive accounting education model at third and fourth-generation universities. In this regard, the needed data gathered by the interview with the professors, experts in the field of accounting, and higher education have been analyzed by applying a qualitative methodology called grounded theory. After analyzing and coding the data at open, selective, and axial levels the comprehensive accounting education model at the third and fourth-generation universities has been extracted by conceptualization and abstraction. The studied research method can be implemented specifically to revise the accounting curricula and would generally affect the interaction between university and accounting majors with industry and society. Also, entrepreneurship will be improved and society will move toward sustainable development.

Keyword: Accounting Education, Education Model, Third-and Fourth-Generation Universities.

JEL Classification: M41, I25.

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.35226.2816

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. (Corresponding Author), (mahsaghafarian@gmail.com).

3. Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. (kordestani@soc.ikiu.ac.ir).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. (r.bayat@soc.ikiu.ac.ir).

Designing an Occupational Flu Model in the Auditing Profession Using an Interpretive Structural Approach¹

Masoud Taheri Nia²

Received: 2022/03/16
Accepted: 2023/04/18

Research Paper

Abstract

Occupational flu refers to all factors such as occupational stress, overwork, time pressure, etc., which disturb the individual's occupational balance and significantly reduce his performance. The purpose of the current research is to design a model of occupational influenza in the auditing profession using an interpretive structural approach. This research is based on mixed qualitative and quantitative research, and its statistical population in the qualitative and quantitative part includes 27 managers and experts in the auditing profession, whose opinions are based on interviews. A semi-structured questionnaire was evaluated using Atlas software, coding method, and interpretive structural modeling approach. The results of the research include sixteen indicators of occupational influenza, which are described in four levels and the form of the final model. The results of the research can provide a better understanding of the phenomenon of occupational influenza, and with its help, managers can reduce occupational stressors as much as possible with appropriate mechanisms to prevent negative personal and organizational results.

Keyword: Occupational Flu, Auditing Profession, Interpretive Structural Approach.

JEL Classification: Z13, M42, C83, C88.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.39264.2985

2 . Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economic, Lorestan University, Khoramabad, Iran. (Corresponding Author). (taherinia.m@lu.ac.ir).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

Explaining the Effect of Integrated Business Model Disclosure of the Quality and Usefulness of Accounting Information with the Mediating Role of the Corporate Characteristics¹

Ghafour Sharifzadeh². Ghodrat Alah Barzegar³. Yahya Kamiabi⁴

Received: 2022/12/01

Accepted: 2023/04/22

Research Paper

Abstract

The purpose of this research is to investigate the effect of integrated disclosure of business models on the qualitative characteristics and predictive power of accounting information. This research is practical in terms of purpose and correlational and post-event in terms of method. The statistical population of the research includes 109 companies in the Tehran Stock Exchange during the period from 2012 to 2019. The sample members were selected based on the systematic elimination method. To check and analyze the data, E-views Smart PLS software and the partial least squares method were used. Considering the appropriateness of combined validity and reliability the intensity of the relationships between the measurement variables and the significance of all paths of the structural model and the overall fit of the model based on the goodness of fit index, the research results have shown that the voluntary disclosure of business models has a direct effect on the predictive power and qualitative characteristics of information. Accounting has no significant effect. But indirectly, the voluntary disclosure of the business model through mediating variables of some company characteristics has a positive and significant effect on the ability to predict accounting information. Also, the integrated voluntary disclosure of business models indirectly has a negative and significant effect on the qualitative characteristics of accounting information. Therefore, in general, the integrated disclosure of business models indirectly (according to the size of the companies, the rate of return on assets, the capital structure, the life of the company, and financial leverage) affects the predictive power and the qualitative characteristics of accounting information.

Keyword: Voluntary Disclosure of Business Models, Predictive Ability of Accounting Information, Qualitative Characteristics of Accounting Information.

JEL Classification: C58, L15, L22, M8.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.42211.3067

2. Ph.D. Department of Accounting, Faculty of Economics and Administration, Mazandaran University, Babolsar, Iran. (g.sharify@gmail.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administration, Mazandaran University, Babolsar, Iran. (Corresponding Author). (Ghabarzegar@gmail.com).

3. Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administration, Mazandaran University, Babolsar, Iran. (Y.kamyabi@umz.ac.ir).

Measuring the Readability of Financial Reports and Management Obfuscation Hypothesis¹

Javad Shekarkhah², Mohammad Marfou³, Hamed Abdi⁴

Received: 2022/07/20

Accepted: 2023/03/14

Research Paper

Abstract

A significant amount of accounting information is provided to users in the form of explanatory and written disclosures. Financial reporting is an integral part of an organization's financial reporting. These disclosures help users of financial information to get management's picture of the company. The literature has pointed out that managers, as the authors of company reporting, have the greatest impact on the writing (qualitative) part of reporting and their readability. By using a new model to measure the complexity of the readability of financial reporting and through the analysis of data related to the Management Discussion and Analysis Report and financial statements of 78 companies present in the Tehran Stock Exchange, using correlation and regression analysis methods, to investigate the functional characteristics and the structure of the company deals with the readability of published reporting. The results show a positive and significant relationship between the amount of return on assets and the readability of financial reporting. The results show a positive and significant relationship between the amount of return on assets and the readability of financial reporting. On the other hand, the positive and significant effect of operating cash flows on the readability of financial reporting is supported only at the 90% confidence level. Also, there is a negative and significant correlation between company age and financial leverage with the readability of financial reporting, but there is no significant correlation between company size and the readability of financial reporting.

Keyword: Readability, Management Discussion and Analysis Report, Regression, Corporate Features.

JEL Classification: M41.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.41097.3031

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabaie University, Tehran, Iran. (shekarkhah@atu.ac.ir).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabaie University, Tehran, Iran. (marfoua@atu.ac.ir).

4. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabaie University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (h_abdi@atu.ac.ir).

Investigating the Scientific Production of Iranian Accounting Faculty Members in Scopus from 2006-2021 through a Scientometric Approach¹

Zahra Dianati Deilami², Davoud Haseli³, Ameneh Maleki⁴

Received: 2022/12/02

Accepted: 2023/05/16

Research Paper

Abstract

This study aims to examine the scientific output of accounting faculty members in Iranian universities and explore their scientometric indicators. The data consists of the articles published by accounting faculty members from 2006 to 2021. The study employs scientometric methods such as creating and analyzing the networks of scientific collaboration among authors, institutions, countries, and keywords. The data analysis is performed using Excel, VOS Viewer, and R programming language software. The results show that the network of scientific collaboration among Iranian authors is sparsely connected. However, the network of scientific collaboration among Iranian universities is denser and indicates a satisfactory level of cooperation. Furthermore, the network of scientific collaboration among countries reveals that Iranian researchers have limited interactions with other countries. The total number of scientific publications in this field in Iran is 569 articles over 16 years, which seems to be a low figure. However, the publication trend in this field is increasing, which suggests more research opportunities than before. According to the findings of the research, the issue of corporate governance and its mechanisms in Iran has the most repetition in accounting articles. For the first time, the present study examines international accounting research in the Scopus database using scientometric techniques, and while determining the hot topics of this field, it identifies the authors, universities, and productive countries in the scientific cooperation network.

Keyword: Scientific Productions, Scientometrics, Scientific Cooperation, Word Co-Occurrence, Accounting Faculty Members.

JEL Classification: I2, I22.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.42176.3068

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Financial Sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (dianati@khu.ac.ir).

3. Assistant Professor, Department of Knowledge and Information Science, Faculty of Psychology and Education, Kharazmi University, Tehran, Iran. (dhaseli@khu.ac.ir).

4. M.Sc. Student, Department of Accounting, Faculty of Financial Sciences, Kharazmi University, Department of Accounting, Tehran, Iran. (amenemaleki@khu.ac.ir).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

The Association between Related-Party Transactions and the Existence of Distortions in Financial Statements and the Financial Reporting Quality: The Role of Restatements and Accrual Estimation Errors¹

Majid Rastegar², Hossein Etemadi³, Mansour Momeni⁴

Received: 2023/01/30

Accepted: 2023/04/29

Research Paper

Abstract

There are two opposing theoretical frameworks concerning related party transactions in prior studies. The first theory, known as efficient contracting, argues that related-party transactions can be used to optimize internal resource allocation and reduce transaction costs; the second theory, known as agency theory, argues that related-party transactions provide opportunities for controlling shareholders, managers, and others related parties to extract resources from minority shareholders. The main goal of this study is to determine which of these theories is compatible with the transactions made with related parties in Iran. For this purpose, the impact of transactions with related parties on the presentation of financial reports containing distortions and its impact on the quality of accruals has been investigated, and in this regard, the number 134 firms listed on the Tehran Stock Exchange during the years 2016 to 2021 has been investigated. To test the hypotheses of this research, pooled and cross-sectional data were used, and the regression analysis results show a positive and significant association between the number of related party transactions and next year's restatements, which is a measure of distortion in financial statements. Also, there is a negative and significant association between the amounts of related party transactions and accrual quality, which is used as a measure of reporting quality in this research.

Keyword: Related Party Transactions, Accruals, Financial Reporting Quality, Restatements, Distortion.

JEL Classification: M41, G17, G53, C31, C33.

1. DOI: 10.22051/JERA.2023.42772.3094

2 Ph.D. Student, Department of Accounting, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. (m_rastegar@modares.ac.ir).

3 Professor, Department of Accounting, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (etemadih@modares.ac.ir).

4 Professor, Department of Management, Tehran University, Tehran, Iran. (mmomeni@ut.ac.ir).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

Table of Content

The Association between Related-Party Transactions and the Existence of Distortions in Financial Statements and the Financial Reporting Quality: The Role of Restatements and Accrual Estimation Errors.....	1
Majid Rastegar, Hossein Etemadi, Mansour Momeni	
Investigating the Scientific Production of Iranian Accounting Faculty Members in Scopus from 2006-2021 through a Scientometric Approach... 	27
Zahra Dianati Deilami, Davoud Haseli, Ameneh Maleki	
Measuring the Readability of Financial Reports and Management Obfuscation Hypothesis	55
Javad Shekarkhah, Mohammad Marfou, Hamed Abdi	
Explaining the Effect of Integrated Business Model Disclosure of the Quality and Usefulness of Accounting Information with the Mediating Role of the Corporate Characteristics.....	79
Ghafour Sharifzadeh. Ghodrat Alah Barzegar. Yahya Kamiabi	
Designing an Occupational Flu Model in the Auditing Profession Using an Interpretive Structural Approach.....	109
Masoud Taheri Nia	
Designing Comprehensive Accounting Education Model at the Third and Fourth-Generation Universities (Grounded Theory Approach).....	135
Mahsa Ghaffarian Ghadim, Gholamreza Kordestani, Rohollah Bayat	
The Relationship between Mental Accounting and Financial Reporting Quality with Simultaneous Transactions Approach	157
Sanaz Vatndust Selab, Sahar Sepasi, Javad RezaZadeh	
Investigating the Relationship between Mental Accounting of Income Tax and VAT with Tax Compliance.....	183
Mansour mehrabiyani, Ahmad Khodamipour, Omid Pourheydari	
The Impact of Need for Cognition and Ethical Capacity on Auditor's Objectivity.....	209
Sedigheh Peikarnegar Qalehroudkhani, Bahman Banimahd, Sina Kheradyar, Hamidreza Vakilifard	
The Effect of Hidden Curriculum on Research Ethics in Accounting Students.....	235
Alireza Momtazian, Hossein Rajabdorri	

Licence Holder: Alzahra University

Director: Hoseini, Seyed Ali (Associate Prof. Alzahra University)

Editor in chief: Rahmani, Ali (Prof. Alzahra University)

Executive Manager: Amirykhah, Maryam

Scientific and Literally Editor: Bashirimanesh, Nazanin

English Editor: Rezaei, Ali

Lay Out Editor: Hasanzadeh Aliabadi, Marzieh

Print and Binding: Ramtin Publishing

Editorial Board

Pourheidari, Omid, Proffessor of Baahonar University

Pourjalali Hamid, Professor of Hawaii University, The USA

Hejazi, Rezvan, Proffessor of Alzahra University

Rahmani, Ali, Proffessor of Alzahra University

Rezaee Zabihollah, Proffessor of Memphis University, The USA

Sajadi, Hosein, Proffessor of Shahid Beheshti University

Soleimani Amiri, Gholamreza, Associate Proffessor of Alzahra University

Mashayekhi, Bita, Associate Proffessor Tehran University

Mehrani, Sasan, Associate Proffessor of Tehran University

Homayoun Saeid, Associate Professor of Gavle University, Swed

Yazdifar Hassan, Professor of Salford University Business School, The UK

Address: Alzahra University, Vanak, Tehran-Iran. P. O Box 1993891176

Tel & Fax: (+9821) 88212578

Website: <http://journals.alzahra.ac.ir/jera>

Email: jera@alzahra.ac.ir

This journal is published in collaboration with the Iran Management Accounting Association.

In the Name of God



Alzahra university

Quarterly Journal of

Empirical Research in Accounting
“Scientific Journal”

Summer 2023, Vol 13, Number 48