

به نام خدا



فصلنامه

پژوهش‌های تجربی حسابداری "نشریه علمی"

سال دوازدهم، شماره ۴۵، پاییز ۱۴۰۱

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

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

مدیر اجرایی: الناز پاک خصال

ویراستار علمی و ادبی: نازنین بشیری منش

ویراستار انگلیسی: الهه ابراهیمی

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 ایتالیك 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 ایتالیک، (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 ایتالیک، دوره (شماره) با حروف ایتالیک، (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 ایتالیک، دوره (شماره) با حروف ایتالیک، (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

مدل اندازه‌گیری و گزارشگری سرمایه فکری در ایران	۱
علی ثقفی، محمد مهدی میرزایی عباس آباد	
ارائه الگویی برای پیاده‌سازی و به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی	۲۷
رضوان حجازی، زینب لطفی عاقل	
تأثیر بهزیستی روان‌شناختی بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری با نقش میانجی خودکارآمدی	۴۷
رضا نعمتی کشتلی	
بررسی خطای برآورد ناشی از نحوه اندازه‌گیری ارقام تعهدی	۷۵
سارا سلیمی قلعه، حسین اعتمادی، جواد رضازاده، منصور مومنی	
آموزش مبتنی بر هوش چندگانه در کلاس حسابداری، بهبود عملکرد، انگیزه و مهارت دانشجویان، تجربه‌ای نوین	۹۷
وحیده طیبی راد، زهرا دیان‌تی دیلمی، رضا غلامی جمکرانی، ابوالفضل بختیاری، حسین عباسیان	
ارائه الگوی ارتقاء کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی با رویکرد زمینه بنیان	۱۲۱
مهدی علی حسینی، مهدی بشکوه، غلامرضا کردستانی	
تأثیر سنجش‌های مختلف کیفیت حسابرسی بر معیارهای ریسک مالیاتی	۱۴۹
فاطمه هادلوند، سیده محبوبه جعفری، محمدرضا مهربان پور	
شناسایی گزارش‌های مالی جسورانه شرکت‌ها	۱۷۷
سعیده پیوندی، محمدحسین قائمی، عباسعلی دریائی	
تدوین مدل هشداردهی حساب‌رسان با استفاده از نظریه داده بنیاد	۱۹۹
خالد یادگاری، اله کرم صالحی، هوشنگ امیری، حسین خنیفر	
مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران	۲۳۱
نعمت حبشی، محسن حمیدیان، عادل آذر، موسی بزرگ اصل، کریم بیات	
بررسی ابعاد درگیری تحصیلی دانشجویان حسابداری در برنامه‌های آموزش الکترونیکی دانشگاه‌ها	۲۶۵
محمد عرب‌مازازی، سیروان محمودی	
همزمانی قیمت سهام با پوشش تحلیلی و افشاء اطلاعات در شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران	۲۹۱
سیروان امینی، عزت اله عباسیان، رضا تهرانی	
بررسی نقش عدم اطمینان محیطی بر رابطه میان احساسات سرمایه‌گذاران و سوگیری رفتاری مدیران در پیش‌بینی سود	۳۱۳
میثم واحدیان، ابوالقاسم مسیح آبادی، علی رضا مهرآزین، محمدرضا شورورزی	
بررسی تأثیر نوع مالکیت سهامداران (تهادی و خرد) بر رابطه بین اجتناب مالیاتی با ارزش شرکت‌ها	۳۳۹
محمد شهباززاده، مهدی ناظمی اردکانی، آزاد عظیمی، جواد علیزاده	
ارائه مدلی برای ارتقا کیفیت و مهارت حسابرس از دیدگاه حرفه و کارفرما	۳۶۱
اسفندیار ملکیان، یحیی کامیابی، هادی ابراهیمی مجد	

مدل اندازه‌گیری و گزارشگری سرمایه فکری در ایران^۱علی ثقفی^۲، محمد مهدی میرزایی عباس آباد^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۰۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۳

مقاله پژوهشی

چکیده

طی سال‌های اخیر، نقش منابع غیرفیزیکی در خلق ارزش مستمر و سودآوری پایدار در شرکت‌ها و سازمان‌ها، افزایش چشم‌گیری یافته و سرمایه فکری نیز به عنوان مفهومی که نشان‌دهنده دانش، مهارت و سایر منابع نامشهود در سازمان است، مورد توجه بسیاری قرار گرفته است. علی‌رغم اینکه تعریف سرمایه فکری با مفهوم دارایی نامشهود همخوانی دارد، لیکن به دلیل نبود مدل جامع و منسجم، اطلاعات مربوط به آن جایگاهی در گزارش‌های مالی سازمان‌ها پیدا نکرده است. لذا این پژوهش به ارائه مدل اندازه‌گیری و گزارشگری سرمایه فکری در ایران پرداخته تا ابزار مناسبی برای مدیریت سرمایه فکری و ایجاد مزیت رقابتی در شرکت‌ها و سازمان‌های ایرانی فراهم نماید. پژوهش حاضر، ابتدا با بررسی تطبیقی مبانی نظری و تجربی موجود به شناسایی ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های اندازه‌گیری سرمایه فکری پرداخته است. سپس با اتخاذ یک روش کیفی و تحلیل محتوای مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته، یافته‌های اولیه را اصلاح و در نهایت، با جمع‌آوری و تحلیل ۹۷ پرسشنامه به روش دلفی فازی به ارائه مدل نهایی پرداخته است. نتایج پژوهش حاضر بیانگر ۳ بعد (سرمایه انسانی، ساختاری و ارتباطی)، ۸ مولفه و ۲۱ شاخص برای اندازه‌گیری و گزارشگری سرمایه فکری در ایران است.

واژه‌های کلیدی: سرمایه فکری، سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری، سرمایه ارتباطی.

طبقه‌بندی موضوعی: O34, J24, J53, L22

10.22051/JERA.2021.36265.2869:DOI .۱

۲. استاد، گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. (asaghafi20965@gmail.com).

۳. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (mirzaeeabbasabad@gmail.com).

https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

در اقتصاد دانش‌بنیان امروز، مفهوم خلق ارزش، هسته مرکزی کلیه اقداماتی است که منجر به ایجاد مزیت رقابتی در سازمان‌ها می‌گردد و در عصر حاضر، حوزه اقداماتی که موجب ایجاد ارزش می‌شوند، از سرمایه فیزیکی فراتر رفته و بر سرمایه فکری در سازمان‌ها تمرکز می‌کنند. از منظر استراتژیک، سرمایه فکری، دانش جمعی است که موجب ایجاد و افزایش مستمر ارزش در سازمان، مزیت رقابتی و متعاقباً سودآوری پایدار آن می‌شود. لذا اندازه‌گیری مناسب آن، کمک می‌کند تا مدیریت آن به‌عنوان منبعی کمیاب و ارزشمند در درون سازمان امکان‌پذیر شود (چن و همکاران، ۲۰۰۵). با توجه به اهمیت سرمایه فکری، انتظار می‌رود حسابداری به‌عنوان یک سیستم اطلاعاتی، حاوی اطلاعات مفیدی در این خصوص باشد. درحالی‌که نظام حسابداری موجود در ثبت، اندازه‌گیری و گزارشگری این منابع ارزشمند از کفایت و توانایی لازم برخوردار نبوده و نتوانسته نیازهای استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی به‌خصوص نیاز مدیران به درک واقعیت از چگونگی ارزش‌آفرینی سرمایه فکری را برطرف نماید. به همین دلیل، همچنان سازمان‌ها با مشکلات زیادی در زمینه اندازه‌گیری و گزارشگری سرمایه فکری دست به‌گریبان هستند (گوتری و همکاران، ۲۰۱۲).

یکی از مهمترین شاخص‌های بیانگر وجود سرمایه فکری در سازمان‌ها می‌تواند تفاوت ارزش دفتری خالص دارایی‌ها و ارزش بازار شرکت‌ها باشد. این تفاوت همواره در شرکت‌ها وجود دارد و بخشی از آن را می‌توان با دارایی‌های سرمایه فکری تبیین نمود که در ترازنامه شرکت‌ها گزارش نمی‌شوند. دانش، به‌عنوان عامل کلیدی در مفهوم سرمایه فکری مطرح است. لذا شناسایی و اندازه‌گیری اقداماتی که منجر به تولید دانش می‌شوند، از اهمیت بسیاری برخوردار بوده و مدیران سازمان را در درک بهتر فرایندها و اقدامات موثر در ایجاد سرمایه فکری کمک می‌نماید. سرمایه فکری را می‌توان دارایی دانش‌بنیان شرکت در نظر گرفت که شامل اقلامی در رابطه با دانش و تخصص کارمندان، اعتماد مشتری به شرکت و محصولات آن، برند، حق امتیازها و سودمندی فرایندهای تجاری شرکت است. طبق چارچوب مفهومی استانداردهای حسابداری، دارایی باید شرایط زیر را داشته باشد (چارچوب مفهومی استانداردهای حسابداری):

(۱) در اختیار سازمان باشد.

1. Chen et al, 2005
2. Guthrie et al, 2012

۲) دارای منافع اقتصادی آتی باشد.

۳) ناشی از فعالیت‌های گذشته باشد و

۴) امکان اندازه‌گیری ارزش آن به صورت قابل اتکا وجود داشته باشد.

سرمایه فکری همه شرایط ذکر شده را به‌عنوان دارایی شرکت دارد، هرچند تعیین ارزش آن مستلزم وجود سازوکاری جهت اندازه‌گیری مناسب آن است. لذا چالش‌های جدیدی برای شرکت‌ها ایجاد شده که دارایی فکری را چگونه شناسایی، ثبت و اندازه‌گیری نمایند. آنچه در خصوص دارایی‌های سرمایه فکری محرز است، نامشهود بودن این گونه دارایی‌ها است. دارایی نامشهود، یکی از عناصر حسابداری در ترازنامه شرکت‌هاست که براساس استاندارد حسابداری شماره ۱۷ ایران، ویژگی‌های زیر را دارد:

۱. ماهیت غیرعینی دارد.

۲. قابل تشخیص است، یعنی می‌توان آن را از واحد تجاری جدا نمود یا از

حقوق قراردادی یا سایر حقوق قانونی ناشی می‌شود.

سرمایه فکری هردو شرط یاد شده را دارد، لیکن تعیین ارزش آن امری بسیار مهم و چالش برانگیز است. لذا ارایه مدلی که امکان اندازه‌گیری سرمایه فکری را فراهم نماید، می‌تواند سبب هموار شدن مسیر شناسایی، ثبت و در نهایت گزارشگری این دارایی نامشهود در ترازنامه شرکت‌ها شود. لذا سوال کلیدی این پژوهش آن است که مدل مناسب برای اندازه‌گیری و گزارشگری سرمایه فکری در ایران کدام است؟

مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، هدف صورتهای مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. براساس بیانیه مفاهیم حسابداری شماره ۸، مهمترین هدف گزارشگری مالی ارایه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری تامین‌کنندگان بالفعل و بالقوه منابع برای سازمان می‌باشد (هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری، ۲۰۱۰). این اطلاعات باید وضعیت منابع در اختیار سازمان را مشخص نماید. یکی از مهمترین منابع در اختیار سازمان،

سرمایه فکری آن است. هرچند تلاش‌هایی در این زمینه انجام شده است، اما همچنان حسابداری فعلی اطلاعات کاملی در خصوص سرمایه فکری ارائه نمی‌نماید. اولین بار مار و همکاران (۲۰۰۴)، مدلی برای اندازه‌گیری سرمایه فکری ارائه نمودند. پس از آن نیز روش‌ها و معیارهای گوناگونی ارائه گردید که موسسه اسویی (۲۰۱۰)، آن‌ها را در ۴ گروه اصلی به شرح ذیل طبقه‌بندی نمود:

(۱) روش‌های اندازه‌گیری مستقیم^۱: این روش‌ها به مبلغ دارایی‌های نامشهود ایجاد شده از طریق تشخیص اجزای آن می‌پردازند. نتیجه‌ی این روش‌ها مبلغ یا نسبتی است که اجزای سرمایه انسانی را مشخص می‌کند.

(۲) روش‌های مبتنی بر بازار سرمایه^۲: این روش‌ها مبتنی بر تفاوت بین ارزش بازار سهام شرکت و ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام است.

(۳) روش‌های مبتنی بر بازده دارایی‌ها^۳: در این روش‌ها، بر اساس کسر نمودن بازده دارایی‌های سازمان از نسبت‌های صنعت و ضرب آن در میانگین دارایی‌های شرکت، میزان سود سالانه کسب شده از محل دارایی‌های نامشهود مشخص می‌شود. تقسیم این سود بر میانگین هزینه سرمایه شرکت، بیان‌گر میزان سرمایه فکری آن شرکت است.

(۴) روش‌های مبتنی بر کارت ارزیابی متوازن^۴: این روش‌ها شبیه به روش‌های گروه اول هستند، با این تفاوت که مبلغی را بابت سرمایه فکری اعلام نمی‌نمایند، بلکه در هر منظر شاخص‌های مشخصی را ارائه می‌کنند (فرنتهوف و همکاران، ۲۰۱۵). منظر مشتریان در مدل کارت امتیازی متوازن، شاخص‌های مرتبط با سرمایه ارتباطی را ارائه می‌کند. منظر فرآیندهای داخلی، شاخص‌های مرتبط با سرمایه ساختاری و منظر آموزش نیز شاخص‌های مرتبط با سرمایه انسانی را بیان می‌نماید.

یکی از مدل‌های مهم در زمینه اندازه‌گیری سرمایه فکری مدل اسکاندیا است. این مدل در سال ۱۹۹۷ توسط ادوینسون برای شرکت بیمه اسکاندیا سوئد طراحی شد. طبق این مدل، ارزش کل سازمان به دو بخش سرمایه مالی و سرمایه فکری تقسیم می‌گردد. سرمایه فکری نیز شامل دو بخش سرمایه انسانی و سرمایه ساختاری است. سرمایه انسانی را می‌توان در توانایی و لیاقت

1. Direct Intellectual Capital
2. Market Capitalization Models
3. Return on Assets
4. Balance Score Card
5. Ferenhof et al, 2015

کارکنان و توانایی در ارتباطات درون سازمانی آن‌ها خلاصه نمود. سرمایه ساختاری را می‌توان هرآنچه در سازمان به جز نیروی انسانی وجود دارد، همچون برندها، فرآیندها، ساختار و مفاهیم سازمان، قلمداد نمود. این مدل را می‌توان مدل سنتی سرمایه فکری در نظر گرفت. تکامل مدل اسکاندیا باعث ایجاد مدل‌های جدیدی شد که به‌طور خلاصه سرمایه فکری را به سه بخش زیر تقسیم می‌کنند:

- سرمایه انسانی: مشتمل بر دانش کارکنان، مهارت و تجربه آن‌هاست (سوبرامانیان و همکاران، ۲۰۰۵).
- سرمایه ساختاری: مربوط به دانش مدون سازمان، منابع اطلاعات و فرهنگ آن است (منور و همکاران، ۲۰۰۷).
- سرمایه ارتباطی: به معنی دانش انباشته شده در شبکه ارتباطات داخلی و خارجی سازمان است (بونشا البردین، ۲۰۱۷).

درخصوص مدل‌های اندازه‌گیری سرمایه فکری نیز، دو گروه مدل قابل تفکیک هستند. گروه اول، شامل مدل‌هایی هستند که به اندازه‌گیری اجزای سرمایه فکری می‌پردازند (نظری، ۲۰۱۴). در این گروه، بیشتر ریز ارقام تشکیل‌دهنده مدنظر هستند و اغلب کاربرد درون سازمانی و مدیریتی دارند. محاسبه‌ی برخی از این شاخص‌ها نیازمند توزیع پرسشنامه در میان بخش‌های مختلف سازمان است که چنین مواردی خارج از دامنه‌ی انجام این پژوهش است. گروه دوم، شاخص‌هایی هستند که در سطح کل سازمان به محاسبه‌ی سرمایه فکری می‌پردازند. مار و همکاران (۲۰۰۴)، در پژوهش خود بیان داشتند که سرمایه فکری شامل عوامل نامشهود بسیاری است که به سازمان در پیگیری استراتژی‌های خود کمک می‌نمایند. آن‌ها سه بعد اصلی برای مفهوم سرمایه فکری ارائه نمود. این ابعاد عبارتند از: سرمایه انسانی، سرمایه ارتباطی و سرمایه ساختاری (مار و همکاران، ۲۰۰۴). استوارت (۱۹۹۷)، سرمایه فکری را به‌عنوان دانش، اطلاعات، هوشمندی و تجربه‌ای برمی‌شمارد که توسط سازمان جهت ایجاد ثروت استفاده می‌شود. او اجزای سرمایه فکری را شامل سه جزء سرمایه انسانی، سرمایه ساختاری و سرمایه

مشتری می‌داند (استیوارت، ۱۹۹۷)^۱. ادوینسون (۲۰۰۲)، سرمایه فکری را ترکیبی از سرمایه انسانی و سرمایه ساختاری می‌داند و بر این باور است که سرمایه انسانی شامل دانش کارکنان فعلی سازمان است و سرمایه ساختاری ارتباطات با مشتریان، کارایی فرآیند تولید، پایگاه‌های اطلاعاتی داخلی و سایر ساختارهای دانش نهادینه شده را شامل می‌شود (ادوینسون، ۲۰۰۲). گوثری و همکاران (۲۰۱۲)، چهار جزء را برای سرمایه فکری بیان می‌نمایند. این اجزا عبارتند از سرمایه انسانی، سرمایه سازمانی (مربوط به ساختار سیستم‌های رسمی و غیررسمی مورد استفاده سازمان)، سرمایه بازاریابی (مربوط به روابط بازاریابی و شبکه‌های آن) و سرمایه تولید (شامل فرآیند تولید تخصصی توسعه یافته در طی زمان) (گوثری و همکاران، ۲۰۱۲).

جیکوبسن و همکاران (۲۰۰۵) بر این مساله تاکید نمودند که عدم اندازه‌گیری سرمایه فکری علاوه بر آن که منجر به نامربوط شدن اطلاعات ترازنامه می‌شود، سبب به چالش کشیده شدن اصل افشای کامل نیز می‌شود (جیکوبسن و همکاران، ۲۰۰۵)^۳. ویلیامز (۲۰۰۱)، بیان داشت که گزارشگری مالی فعلی، روش حسابداری مناسبی جهت دارایی‌های فکری فراهم نمی‌آورد. او معتقد است که اگر در پی سودمندی گزارش‌های مالی برای ارزش‌گذاری باشیم، باید ارزش کلی دارایی‌های سازمان از جمله دارایی‌های اطلاعاتی و دانشی آن را در گزارش‌های مالی افشا نماییم (ویلیامز، ۲۰۰۱)^۴.

اندرسن (۲۰۰۴)، به این نتیجه رسید که حسابداران باید اطلاعات مربوط به دارایی‌های فکری گزارش نشده را در صورت‌های مالی یا گزارش‌های ریسک مالی قرار دهند. در غیر این صورت، این گزارش‌ها دیگر برای سهامداران جهت ارزیابی ارزش شرکت، مناسب نخواهند بود (اندرسن، ۲۰۰۴)^۵. مونتمری و نلسون (۲۰۱۳)، بیان می‌کنند ترازنامه‌ای که شامل سرمایه فکری نباشد، جهت اندازه‌گیری ارزش شرکت گمراه‌کننده خواهد بود (مونتمری و نلسون، ۲۰۱۳)^۶. گرانیئا و دمی (۲۰۰۶) نیز، سه مدل به شرح زیر برای اندازه‌گیری سرمایه فکری معرفی نمودند:

۱) مدل‌های مبتنی بر ارزش سرمایه بازار: این مدل‌ها تفاوت ارزش بازار و ارزش دفتری حقوق مالکان را به عنوان سرمایه فکری در نظر می‌گیرند.

1. Stewart, 1997
2. Edvinsson, 2002
3. Jacobsen et al, 2005
4. Williams, 2001
5. Andriessen, 2004
6. Montemari, & Nielsen, 2013

۲) مدل‌های مبتنی بر نرخ بازده دارایی‌ها: بر اساس این مدل‌ها، هرگاه نرخ بازده دارایی‌های شرکت از صنعت آن بالاتر باشد، به میزان تفاوت موجود سرمایه‌فکری ثبت نشده در آن شرکت وجود دارد.

۳) مدل‌های مبتنی بر یک عنصر خاص: در این مدل‌ها تلاش می‌شود گروه‌های مختلف دارایی‌های دانش و آگاهی موجود، تمیز داده شده و بر اساس مبنایی مشخص، مبلغی به آن دارایی تخصیص داده شود. برخی از این مبانی تعیین ارزش شامل بهای تمام شده تاریخی ایجاد دارایی، ارزش جایگزینی دارایی، جریان‌های نقدی آتی تنزیل شده دارایی هستند. تاکنون در ایران، پژوهش‌های گوناگونی در حوزه سرمایه‌فکری انجام شده که خلاصه‌ای از برخی از این پژوهش‌ها در ادامه ارائه شده است. در این پژوهش‌ها با استفاده از مدل‌های ارائه شده در پژوهش‌های گذشته به اندازه‌گیری سرمایه‌فکری پرداخته شده است.

انواری رستمی و حسینی (۱۳۸۹) در پژوهشی به نام «سرمایه فکری، ثروت سهامداران و عملکرد مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران» با استفاده از ضریب ارزش افزوده دانش^۱ به اندازه‌گیری سرمایه‌فکری پرداخته‌اند. نتایج حاکی از رد رابطه سرمایه‌فکری و سود و ارزش افزوده اقتصادی و رابطه سود و ضریب ارزش افزوده دانش و پذیرش رابطه میان ارزش سرمایه فکری جامع و سود و ارزش افزوده اقتصادی می‌باشد.

عارف منش و زارع (۱۳۹۰) با استفاده از مدل پولیک، اجزای سرمایه‌فکری را محاسبه و سپس رابطه آن با معیارهای عملکرد را بررسی کردند. یافته‌های این پژوهش نشان داد، کارایی سرمایه فیزیکی با دو معیار ارزیابی عملکرد یعنی سودآوری و ارزش بازار رابطه منفی و معنی‌دار و با معیار بهره‌وری رابطه مثبت و معنی‌دار دارد. کارایی سرمایه انسانی با دو معیار سودآوری و ارزش بازار رابطه مثبت و معنی‌دار و با معیار بهره‌وری رابطه منفی و معنی‌دار دارد و بین کارایی سرمایه ساختاری با هیچ کدام از معیارهای ارزیابی عملکرد رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

رحمانی و عارف منش (۱۳۹۱) با استفاده از مدل پولیک به بررسی رابطه بین ارزش افزوده سرمایه فکری و اجزای آن یعنی سرمایه‌های انسانی، ساختاری و سرمایه فیزیکی با هزینه حقوق صاحبان سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که ارزش افزوده سرمایه فکری با هزینه حقوق صاحبان سهام رابطه منفی

1. value added intellectual coefficient (VAIC)

معنی دار دارد. همچنین ارزش افزوده سرمایه انسانی، رابطه منفی معنی دار با هزینه حقوق صاحبان سهام دارد. اما رابطه معنی داری بین ارزش افزوده سرمایه فیزیکی به کار گرفته شده و ارزش افزوده سرمایه ساختاری با هزینه حقوق صاحبان سهام وجود ندارد.

شماخی و حبیبی گیلاکجانی (۱۳۹۳) در پژوهش خود اقدام به برآزش مدلی بر اساس مدل‌های سود باقیمانده تعدیل شده نمودند. در این مدل که برای شرکت‌های صنایع دارویی و بیوتکنولوژی برآزش گردیده، از رگرسیون غیرخطی استفاده شده است. مدل مذکور، تنها براساس اطلاعات مالی موجود در صورت‌های مالی ارایه شده است.

رضایی و عباسی (۱۳۹۵) از ضریب ارزش افزوده‌ی فکری پولیک استفاده نمودند و نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از رابطه مثبت و معنی دار بین ضریب ارزش افزوده‌ی فکری و ضریب سرمایه به کار گرفته شده و ارزش افزوده‌ی اقتصادی شرکت‌ها بود، اما سرمایه‌ی انسانی و ساختاری هیچ‌گونه تاثیر مثبت و معنی داری بر ارزش افزوده‌ی اقتصادی شرکت‌ها نشان ندادند. امیری، میرسپاسی و رهنمایی (۱۳۹۶) به طراحی الگوی مناسب حسابداری منابع انسانی در دانشگاه آزاد اسلامی پرداختند. هدف از پژوهش آن‌ها ارایه الگویی بود که بتواند در قالب چهار نظام مدیریت منابع انسانی (۱- نظام جذب، تامین و تعدیل، ۲- نظام آموزش و بهسازی، ۳- نظام حفظ و نگهداری و ۴- نظام کاربرد و استفاده موثر) پیاده‌سازی و ابزار لازم برای تصمیم‌گیرندگان منابع انسانی را در دانشگاه آزاد اسلامی فراهم آورد.

حسنی آذر داریانی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود به شناسایی مولفه‌های موثر در ارزشگذاری منابع انسانی در شرکت ملی نفت ایران پرداختند. آن‌ها ۱۰۱ مولفه را در قالب ۱۵ بعد موثر در ارزشگذاری کارکنان شناسایی و برای هر فرد سقف ۱۰۰ امتیازی در نظر گرفته و بر اساس آن ارزش ریالی افراد را تعیین نمودند.

دموری و همکاران (۱۴۰۰) در مقاله خود با استفاده از روش دلفی فازی، اقدام به ارائه شاخص‌های متناسب برای اندازه‌گیری سرمایه انسانی در بانک ملی ایران پرداختند. در نهایت ۱۰۵ شاخص در قالب ۱۷ بعد برای اندازه‌گیری سرمایه انسانی در بانک ملی ایران ارائه نمودند. این پژوهش دامنه‌ای بسیار محدود داشته و تنها به بعد سرمایه انسانی از ابعاد سه گانه سرمایه فکری پرداخته است. به‌طور کلی و با بررسی به‌عمل آمده از مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین، مشخص می‌شود که (دومی، ۲۰۱۲):

۱- تنوع شاخص‌ها زیاد بوده و برخی نتایج، با یکدیگر و با مبانی نظری مربوطه، تضاد دارند.

۲- مقادیر شاخص‌های اندازه‌گیری ارزش سرمایه‌ی فکری با مفهوم آن، انطباق ندارد.

۳- شاخص اندازه‌گیری سرمایه‌ی فکری در هر یک از ابعاد و تحت تاثیر عوامل محیطی آن متفاوت است. با توجه به بررسی‌های انجام شده و شرایط موجود در ایران، نیاز به تبیین مدلی جامع که ابعاد سه‌گانه ایجادکننده سرمایه‌ی فکری (منابع انسانی، منابع ساختاری و ارتباطی) را مورد توجه قرار دهد، احساس می‌شود. تاکنون هیچ پژوهشی به صورت مستقل به طراحی مدلی برای سرمایه‌ی فکری در ایران نپرداخته و پژوهش‌هایی که تاکنون در ایران انجام شده‌اند، اغلب تنها از یک مدل اندازه‌گیری ارایه شده توسط محققان خارجی استفاده نموده‌اند. لذا این پژوهش در پی یافتن مدل جامع اندازه‌گیری جهت گزارشگری سرمایه‌ی فکری در ایران می‌باشد. این مدل مشخص خواهد نمود که مفهوم سرمایه‌ی فکری در ایران شامل چه ابعاد و مولفه‌هایی بوده و شاخص‌های مناسب جهت اندازه‌گیری هر یک از این ابعاد کدام است.

فرضیه‌ها یا سوالات پژوهش

سوال اصلی پژوهش حاضر این است که مدل اندازه‌گیری و گزارشگری سرمایه‌ی فکری در ایران کدام است؟ این پژوهش در پی ارایه مدلی جامع و متناسب با ویژگی‌های ایران است.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از منظر بعد زمانی، از نوع مقطعی بوده و از لحاظ دوره‌ی زمانی، سال ۱۳۹۹ را در بر می‌گیرد. پژوهش حاضر در تهران انجام شده و متخصصانی که دارای حداقل مدرک کارشناسی ارشد در رشته‌های حسابداری، مالی و مدیریت بوده و سابقه فعالیت حرفه‌ای بیش از سه سال در حسابداری و گزارشگری مالی یا بازار سرمایه داشته‌اند، به‌عنوان جامعه‌ی پژوهش در نظر گرفته شده‌اند.

در گام اول این پژوهش از اسنادکاوی جهت مطالعه‌ی پیشینه نظری و تجربی موجود و استخراج مدل نظری اندازه‌گیری، استفاده شده است. در گام دوم و بر اساس چارچوب نظری تدوین شده، از مصاحبه نیمه‌ساختاریافته بهره گرفته شده و به بررسی، تایید و بسط مدل اولیه پرداخته شده است. در گام سوم نیز پرسشنامه مورد استفاده قرار گرفته که سوال‌های پرسش‌نامه بر اساس تحلیل نتایج حاصل از مصاحبه‌های انجام شده، تنظیم شده‌اند تا مدل نهایی ارایه شود. با توجه به اهداف پژوهش برای انجام مصاحبه‌ها، روش نمونه‌گیری مبتنی بر هدف (هدفمند) به‌عنوان روش اصلی گردآوری داده‌ها، مورد استفاده قرار گرفته و روش نمونه‌گیری گلوله برفی

برای افزایش تعداد اعضای نمونه که تجربه و تخصص کافی در خصوص سرمایه فکری دارند، اعمال شد. در این بخش از نظرات تیم راهبری پژوهش (۳ نفر) و ۳ نفر از افرادی که در دانشگاه-های خارج از ایران از جمله در استرالیا، کانادا و اسپانیا سابقه انجام پژوهش‌هایی در این خصوص داشته‌اند (همگی از اساتید دانشگاه بوده، رساله دکتری خود را در حوزه سرمایه فکری نوشته و در این حوزه چندین مقاله علمی منتشر نموده‌اند)، استفاده شد و پرسشنامه نهایی تهیه و تنظیم گردید. از مصاحبه شونده‌ها در خصوص عوامل موجود در چارچوب نظری حاصل از بررسی مبانی نظری، پرسیده شد و در مورد سایر عواملی نظرخواهی شد که ممکن است موثر باشند اما در مصاحبه، اشاره نشده‌اند.

برای اجرای پرسشنامه که به روش دلفی فازی انجام شده نیز از نمونه‌گیری مبتنی بر هدف (هدفمند) استفاده شده است. در این بخش با استفاده از روش دلفی فازی به جمع‌آوری نظر خبرگان پرداخته شده است. خبرگان در این بخش شامل گروه‌های زیر هستند:

- اعضای هیات علمی دانشگاه‌ها و دانشجویان مقاطع تحصیلات تکمیلی حسابداری و مالی دانشگاه‌های سراسری،
- حساب‌برسان مستقل (اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران)
- خبرگان حرفه در تشکلهای مربوطه

همچنین با توجه به چند وجهی بودن مساله مورد بررسی، ویژگی مهم دیگر خبرگان منتخب، داشتن نگرشی جامع و از ابعاد مختلف نسبت به موضوع سرمایه فکری، است.

تحلیل داده‌های پژوهش

در پژوهش حاضر، از روش کیفی برای تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه و از روش کمی برای تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه، استفاده شده است. با توجه به ماهیت اکتشافی پژوهش در گام دوم، تحلیل محتوای کیفی برای تحلیل داده‌های حاصل از انجام مصاحبه مناسب است. جهت تحلیل داده‌های حاصل از پرسشنامه در گام سوم نیز، روش دلفی فازی با بکارگیری نرم افزار اکسل مورد استفاده قرار گرفته است. روش دلفی فازی در دهه ۱۹۸۰ میلادی توسط کافمن و گوپتا ابداع گردید. یکی از مهمترین مزیت‌های تکنیک دلفی فازی نسبت به تکنیک دلفی سنتی جهت انتخاب و غربال‌گزینه‌ها، آن است که می‌توان از یک راند برای تلخیص و غربال استفاده نمود. به عبارت دیگر، در این حالت تنها یکبار پرسشنامه بین خبرگان توزیع و نظر آنان دریافت می‌گردد (حیبی و همکاران،

۱۳۹۳). این ویژگی دلفی فازی در افزایش کارایی پژوهش اهمیت فراوانی دارد. در این پژوهش نیز از روش دلفی فازی تک‌راند استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

گام اول طراحی مدل: بررسی مبانی نظری موجود با هدف ارایه مدل نظری اولیه
در این بخش و پس از بررسی و شناسایی مدل‌های مختلف سرمایه فکری در مبانی نظری و تطبیق آن‌ها با یکدیگر، ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های سرمایه فکری به صورت جدول ۱ استخراج شد. این جدول، مطابق با نتایج سه پژوهش پدر و همکاران (۲۰۱۸)، اولیویرا و همکاران (۲۰۱۶) و وودهی‌کارن و همکاران (۲۰۱۸) می‌باشد که به بررسی تطبیقی پژوهش‌های بسیاری در این زمینه و در بازه‌های زمانی متفاوت پرداخته بودند.

جدول ۱. ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های سرمایه فکری

ابعاد	مولفه‌ها	شاخص‌ها
سرمایه انسانی	ویژگی‌های کارکنان	بهره‌وری نیروی کار میزان تحصیلات کارکنان متوسط سابقه کار کارکنان
	آموزش	مدت زمان آموزش در طی سال هزینه انجام شده بابت آموزش
	محیط کاری	تعداد کارکنان میزان رضایت شغلی کارکنان
سرمایه ساختاری	فرآیندها	دقت اطلاعات و مستندسازی در سازمان سطح اشتراک‌گذاری اطلاعات گواهینامه‌های ایزو اثربخشی فرآیند
	نوآوری	ظرفیت نوآوری مدت زمان ورود به بازار محصولات جدید میزان استفاده از تکنولوژی‌های جدید انعطاف‌پذیری خدمات و محصولات جدید نسبت مخارج پژوهش و توسعه
	بکارگیری منابع	سطح و وضعیت موجودی‌های سازمان مدت زمان تحویل کالا یا خدمات گردش موجودی نرخ بهره‌وری

ابعاد	مولفه‌ها	شاخص‌ها
		نرخ بکارگیری ماشین آلات به موقع بودن ارایه اطلاعات شفافیت اطلاعات قابلیت اتکا اطلاعات
سرمایه ارتباطی	خدمت‌رسانی به مشتریان	تنوع خدمات ارایه شده سطح خدمات مشتریان مدت زمان پاسخ به درخواست های مشتریان پاسخگویی و حل مشکلات مشتریان میزان شکایات مشتریان میزان انعطاف سیستم در پاسخگویی نیازهای مشتریان
	ارتباط با مشتریان	سطح روابط و مشارکت‌ها وفاداری مشتریان اطمینان و تعهد به شرکا رضایتمندی مشتریان و شرکا
	ارتباط با بازار	سهم بازار مسئولیت اجتماعی

گام دوم طراحی مدل: اخذ نظرات خبرگان در قالب مصاحبه

همان‌طور که بیان شد در گام دوم و جهت ارایه مدل مفهومی اصلاح شده، نظرات مصاحبه شونده‌ها در رابطه با هر مورد در مدل نظری موجود، ارایه شده است تا مشخص شود که آیا هر یک از موارد مورد بررسی، تایید شده یا نیازمند اصلاح براساس دیدگاه مصاحبه‌شوندگان است. در واقع، بر اساس نتایج به‌دست آمده از محتوای مصاحبه‌های انجام شده در مرحله دوم، به بهبود مدل نظری حاصل از مرحله اول پرداخته شده تا مدل مفهومی تعدیل شده ارایه و از آن در مرحله سوم پژوهش استفاده شود تا در نهایت بتوان مدل مفهومی نهایی را ارایه نمود. از آنجا که پژوهش‌های مورد استفاده در گام اول مربوط به جامعه غیر از ایران بوده و در سال‌های گذشته انجام شده‌اند، در این گام با مصاحبه با افراد آشنا با محیط ایران (تیم راهبری پروژه) و پژوهش‌گران بین‌المللی فعال در حوزه سرمایه فکری (۳ استاد خارجی) تلاش شده تا بخش‌های نامرتب با محیط ایران و همچنین قدیمی از پرسشنامه نهایی حذف گردند. نتایج این بخش در جدول ۲ نشان داده شده است.

جدول ۲. مدل تعدیل شده پس از اجماع نظر مصاحبه شوندگان

نتایج	شاخص‌ها	مولفه‌ها	ابعاد
تایید	بهره‌وری نیروی کار	ویژگی‌های کارکنان	سرمایه انسانی
رد	میزان تحصیلات کارکنان		
تایید	متوسط سابقه کار کارکنان		
تایید	مدت زمان آموزش در طی سال	آموزش	
تایید	هزینه انجام شده بابت آموزش	محیط کاری	
تایید	تعداد کارکنان		
تایید	میزان رضایت شغلی کارکنان		
رد	دقت اطلاعات و مستندسازی در سازمان	فرآیندها	سرمایه ساختاری
تایید	سطح اشتراک‌گذاری اطلاعات		
تایید	گواهینامه‌های ایزو		
تایید	اثربخشی فرآیند	نوآوری	
تایید	ظرفیت نوآوری		
تایید	مدت زمان ورود به بازار محصولات جدید		
رد	میزان استفاده از تکنولوژی‌های جدید	انعطاف‌پذیری خدمات و محصولات جدید	
تایید	نسبت مخارج پژوهش و توسعه		
تایید	سطح و وضعیت موجودی‌های سازمان		
تایید	مدت زمان تحویل کالا یا خدمات	بکارگیری منابع	
تایید	گردش موجودی		
تایید	نرخ بهره‌وری		
تایید	نرخ بکارگیری ماشین‌آلات		
تایید	به موقع بودن آرایه اطلاعات		
تایید	شفافیت اطلاعات		
تایید	قابلیت اتکا اطلاعات	خدمت‌رسانی به مشتریان	
تایید	تنوع خدمات ارائه شده		
تایید	سطح خدمات مشتریان		
تایید	مدت زمان پاسخ به درخواست‌های مشتریان		
تایید	پاسخگویی و حل مشکلات مشتریان		
تایید	میزان شکایات مشتریان		
تایید	میزان انعطاف سیستم در پاسخگویی	ارتباط با مشتریان	
تایید	نیازهای مشتریان		
تایید	سطح روابط و مشارکت‌ها		
تایید	وفاداری مشتریان		

ابعاد	مولفه‌ها	شاخص‌ها	نتایج
		اطمینان و تعهد به شرکا	تایید
		رضایتمندی مشتریان و شرکا	تایید
	ارتباط با بازار	سهم بازار	تایید
		مسئولیت اجتماعی	تایید

همان‌گونه که نتایج فوق نشان می‌دهند، تنها ۳ مورد از شاخص‌ها مورد تایید اکثریت مشارکت‌کنندگان قرار نگرفته و سایر شاخص‌ها تایید شدند.

گام سوم طراحی مدل: بررسی و ارزیابی در عمل، با هدف ارایه مدل مفهومی نهایی

در مرحله سوم و جهت ارایه مدل نهایی، به بررسی پاسخ‌های پرسش‌شونده‌ها در رابطه با سوالات پرسش‌نامه‌های توزیع شده مبتنی بر مدل مفهومی اصلاحی مرحله دوم، پرداخته شده و در نهایت مدل مفهومی نهایی درخصوص اندازه‌گیری سرمایه فکری در ایران ارایه شده است. در واقع، بر اساس بررسی مبانی نظری و تجربی موجود در مرحله اول و مصاحبه‌های تخصصی انجام شده در مرحله دوم، به شناسایی و غربالگری شاخص‌های مورد نظر در مرحله سوم پژوهش پرداخته شده است. در مجموع ۳۴ شاخص جهت ورود به مرحله سوم پژوهش شناسایی شدند. در مرحله سوم پژوهش، برای غربال شاخص‌ها و شناسایی شاخص‌های نهایی از رویکرد دلفی فازی استفاده شده است. در مرحله سوم، ابتدا پژوهش‌گر خلاصه‌ای درخصوص مفهوم سرمایه فکری در اختیار پرسش‌شوندگان قراردادده تا محتوای نظری موضوع برای مخاطب مرور شود و سپس از مخاطب خواسته شده که به پرسش‌نامه پاسخ دهد. افراد واجد شرایط بر اساس پژوهش روسکو و هورث (۲۰۰۹) انتخاب شده‌اند، این افراد می‌بایست بیش از ۳ سال سابقه اجرایی و حداقل مدرک کارشناسی ارشد در رشته‌های مرتبط با امور مالی داشته باشند، لذا در این پژوهش تنها تنها نظرات افرادی در نظر گرفته شد و جهت تکمیل پرسشنامه‌ها از بستر اینترنت و ابزار پرسشنامه گوگل استفاده شد. پرسش‌نامه از طریق ایمیل به ۲۷۰ نفر از اساتید، دانشجویان دکتری و فارغ‌التحصیلان کارشناسی ارشد رشته‌های حسابداری، مالی و مدیریت ارسال گردید و همچنین در شبکه‌های اجتماعی مرتبط با حسابداران، حسابرسان و فعالان بازار سرمایه ارسال گردید. تعداد کل پاسخ‌های دریافتی از همه منابع مذکور برابر ۱۰۵ مورد بود که پس از اعمال شرایط افراد و بررسی کامل بودن پرسشنامه، تعداد ۹۷ مورد، قابل بررسی تشخیص داده شد.

لازم به ذکر است که جهت حفظ بی‌طرفی و عدم اعمال نظر در ارایه اطلاعات مفهومی، هیچ موردی مرتبط با موضوع سوالات پرسش‌نامه (مدل‌های اندازه‌گیری، ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌ها) ارایه نشد. بر اساس نتایج حاصل از تحلیل داده‌های پرسش‌نامه‌های مذکور، مدل مفهومی نهایی پژوهش در مورد اندازه‌گیری سرمایه فکری در ایران، ارایه گردید.

در واقع، از خبرگان درخواست گردید تا نظر خود در خصوص عوامل مذکور در قالب مؤلفه و شاخص‌های مربوطه را اعلام نمایند و برای غربال و شناسایی شاخص‌های نهایی از رویکرد دلفی فازی استفاده گردید. بدین ترتیب با استفاده از پرسش‌نامه به روش دلفی، دیدگاه ۹۷ خبره پیرامون هر شاخص گردآوری شد. در ادامه گام‌های زیر به منظور تحلیل نظرات دریافتی خبرگان در هر یک از سه فاز پژوهش طی گردیده تا شاخص‌های نهایی مورد شناسایی قرار گیرند:

گام اول: شناسایی طیف مناسب برای فازی‌سازی عبارات کلامی،

گام دوم: تجمیع فازی مقادیر فازی شده،

گام سوم: فازی‌زدایی مقادیر فازی و

گام چهارم: انتخاب آستانه تحمل و غربال شاخص‌های اثرگذار.

گام اول: شناسایی طیف مناسب برای فازی‌سازی عبارات کلامی

برای سنجش اهمیت شاخص‌ها نیز از دیدگاه خبرگان استفاده شده است. اگرچه افراد خبره از شایستگی‌ها و توانایی‌های ذهنی خود برای انجام مقایسات استفاده می‌نمایند، به علت مشکلات سیستم‌های سنتی کمی‌سازی نظرات افراد استفاده از مجموعه‌های فازی، سازگاری بیشتری با توضیحات زبانی و بعضاً مبهم انسانی دارد و بنابراین بهتر است که با استفاده از مجموعه‌های فازی (بکارگیری اعداد فازی) به پیش‌بینی بلندمدت و تصمیم‌گیری در دنیای واقعی پرداخت (کهرامان، ۲۰۰۸).

در این پژوهش نیز برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی استفاده شده است. دیدگاه خبرگان پیرامون اهمیت هر یک از شاخص‌ها با طیف فازی ۷ درجه گردآوری شده است. نظر به این که در این پژوهش از روش دلفی فازی تک‌راند استفاده گردیده است، به منظور جمع‌آوری بهتر و دقیق‌تر نظرات خبرگان، مقیاس ۷ درجه لیکرت با اعداد مثلث فازی متناظر، به شرح جدول ۳ بکار گرفته شده است:

جدول ۳. مقیاس ۷ درجه‌ای لیکرت با اعداد مثلث فازی متناظر برای ارزش‌گذاری شاخص‌ها

مقیاس عدد فازی	متغیر زبانی	معادل قطعی
(0, 0, 0/1)	کاملاً بی اهمیت	۱
(0, 0.1, 0/3)	خیلی بی اهمیت	۲
(0/1, 0/3, 0/5)	بی اهمیت	۳
(0/3, 0/5, 0/75)	متوسط	۴
(0/5, 0/75, 0/9)	با اهمیت	۵
(0/75, 0/9, 1)	خیلی با اهمیت	۶
(0/9, 1, 1)	کاملاً با اهمیت	۷

گام دوم: تجمیع فازی مقادیر فازی شده

نظرات خبرگان، پس از انتخاب طیف فازی مناسب، جمع‌آوری و به صورت فازی (در قالب اعداد مثلث فازی) ثبت و ضبط گردید. بدین ترتیب که ابتدا به فازی سازی دیدگاه پنل خبرگان برای هر یک از شاخص‌های پژوهش پرداخته شد، سپس با بهره‌گیری از روش میانگین فازی، به تجمیع نظرات خبرگان پرداخته شد که نتایج مربوط به هر شاخص در قالب یک عدد مثلث فازی به شرح جدول ۴ ارائه شده است:

جدول ۴. میانگین فازی دیدگاه پنل خبرگان برای هر یک از شاخص‌ها

نماد شاخص	مقدار کمینه	محتمل ترین مقدار	مقدار بیشینه	میانگین نظرات خبرگان
X	L	M	U	mean
C01	۰/۹۰	۰/۷۹	۰/۶۰	(۰/۸۹۶۰/۷۸۶۰/۵۹۷)
C02	۰/۹۳	۰/۸۲	۰/۶۳	(۰/۹۳۰/۸۱۹۰/۶۳)
C03	۰/۹۳	۰/۸۱	۰/۶۳	(۰/۹۲۶۰/۸۱۱۰/۶۲۵)
C04	۰/۹۳	۰/۸۳	۰/۶۵	(۰/۹۳۴۰/۸۲۷۰/۶۵)
C05	۰/۹۳	۰/۸۴	۰/۶۷	(۰/۹۳۰/۸۳۷۰/۶۶۸)
C06	۰/۹۶	۰/۸۸	۰/۷۱	(۰/۹۶۴۰/۸۷۵۰/۷۰۸)
C07	۰/۸۱	۰/۶۵	۰/۴۷	(۰/۸۰۹۰/۶۵۴۰/۴۷)
C08	۰/۹۴	۰/۸۲	۰/۶۴	(۰/۹۳۶۰/۸۲۲۰/۶۴۴)

نماد شاخص	مقدار کمینه	محتمل‌ترین مقدار	مقدار بیشینه	میانگین نظرات خبرگان
X	L	M	U	mean
C09	۰/۹۵	۰/۸۶	۰/۷۰	(۰/۹۴۷۰/۸۶۴۰/۶۹۸)
C10	۰/۷۱	۰/۵۳	۰/۳۵	(۰/۷۱۰۰/۵۳۱۰/۳۵۳)
C11	۰/۷۱	۰/۵۳	۰/۳۶	(۰/۷۰۷۰/۵۳۱۰/۳۵۸)
C12	۰/۹۴	۰/۸۵	۰/۶۸	(۰/۹۴۳۰/۸۴۷۰/۶۷۷)
C13	۰/۹۴	۰/۸۴	۰/۶۷	(۰/۹۳۵۰/۸۳۵۰/۶۶۸)
C14	۰/۸۳	۰/۶۷	۰/۴۹	(۰/۸۳۱۰/۶۷۳۰/۴۸۸)
C15	۰/۷۶	۰/۵۸	۰/۳۹	(۰/۷۶۳۰/۵۷۶۰/۳۸۸)
C16	۰/۹۵	۰/۸۷	۰/۷۱	(۰/۹۵۱۰/۸۷۰/۷۰۹)
C17	۰/۹۷	۰/۸۹	۰/۷۲	(۰/۹۷۰/۸۸۶۰/۷۲۲)
C18	۰/۷۸	۰/۵۹	۰/۴۰	(۰/۷۷۸۰/۵۹۰/۴۰۲)
C19	۰/۹۵	۰/۸۴	۰/۶۶	(۰/۹۴۵۰/۸۳۵۰/۶۶۶)
C20	۰/۹۲	۰/۷۹	۰/۶۱	(۰/۹۱۶۰/۷۹۲۰/۶۱۰)
C21	۰/۹۳	۰/۸۱	۰/۶۴	(۰/۹۲۶۰/۸۱۲۰/۶۳۵)
C22	۰/۸۶	۰/۷۴	۰/۵۶	(۰/۸۶۰/۷۳۵۰/۵۵۷)
C23	۰/۷۱	۰/۵۳	۰/۳۶	(۰/۷۰۷۰/۵۳۱۰/۳۵۸)
C24	۰/۸۴	۰/۶۹	۰/۵۰	(۰/۸۴۳۰/۶۸۶۰/۴۹۵)
C25	۰/۷۶	۰/۵۸	۰/۳۹	(۰/۷۶۳۰/۵۷۶۰/۳۸۸)
C26	۰/۹۵	۰/۸۶	۰/۶۸	(۰/۹۵۴۰/۸۵۷۰/۶۸۴)
C27	۰/۷۹	۰/۶۳	۰/۴۵	(۰/۷۹۰/۶۳۴۰/۴۵۱)
C28	۰/۸۱	۰/۶۶	۰/۴۷	(۰/۸۱۰/۶۵۶۰/۴۶۶)
C29	۰/۷۵	۰/۵۹	۰/۴۲	(۰/۷۴۹۰/۵۹۱۰/۴۱۶)
C30	۰/۹۱	۰/۷۹	۰/۶۰	(۰/۹۱۲۰/۷۸۷۰/۶۰۱)
C31	۰/۷۹	۰/۶۴	۰/۴۶	(۰/۷۹۲۰/۶۳۹۰/۴۵۸)
C32	۰/۹۳	۰/۸۱	۰/۶۳	(۰/۹۲۸۰/۸۱۰/۶۲۸)
C33	۰/۸۸	۰/۷۶	۰/۵۹	(۰/۸۸۰/۷۶۰/۵۸۵)
C34	۰/۹۴	۰/۸۳	۰/۶۶	(۰/۹۴۱۰/۸۳۰/۶۵۸)

گام سوم: فازی‌زدایی مقادیر فازی شده

معمولاً می‌توان تجمیع میانگین اعداد فازی مثلثی و دوزنقه‌ای را توسط یک مقدار قطعی که بهترین میانگین مربوطه است، خلاصه کرد. این عملیات را فازی‌زدایی گویند. روش‌های متعددی برای فازی‌زدایی وجود دارد. در این پژوهش برای فازی‌زدایی از روش مرکز سطح استفاده شده است. در این گام، پس از تجمیع فازی دیدگاه خبرگان، با استفاده از روش مرکز سطح، به فازی‌زدایی مقادیر به‌دست آمده برای هر شاخص اقدام شده است. نتایج حاصل از فازی‌زدایی و تعیین مقدار قطعی هر شاخص در جدول ۵ ارائه شده است:

جدول ۵. تعیین مقدار قطعی هر یک از شاخص‌های پژوهش

نماد شاخص	میانگین نظرات خبرگان	مقدار قطعی شاخص
X	mean	Crisp
C01	(۰/۸۹۶، ۰/۷۸۶، ۰/۵۹۷)	۰/۷۶
C02	(۰/۹۳، ۰/۸۱۹، ۰/۶۳)	۰/۷۹
C03	(۰/۹۲۶، ۰/۸۱۱، ۰/۶۲۵)	۰/۷۹
C04	(۰/۹۳۴، ۰/۸۲۷، ۰/۶۵)	۰/۸۰
C05	(۰/۹۳، ۰/۸۳۷، ۰/۶۶۸)	۰/۸۱
C06	(۰/۹۶۴، ۰/۸۷۵، ۰/۷۰۸)	۰/۸۵
C07	(۰/۸۰۹، ۰/۶۵۴، ۰/۴۷)	۰/۶۴
C08	(۰/۹۳۶، ۰/۸۲۲، ۰/۶۴۴)	۰/۸۰
C09	(۰/۹۴۷، ۰/۸۶۴، ۰/۶۹۸)	۰/۸۴
C10	(۰/۷۱، ۰/۵۳۱، ۰/۳۵۳)	۰/۵۳
C11	(۰/۷۰۷، ۰/۵۳۱، ۰/۳۵۸)	۰/۵۳
C12	(۰/۹۴۳، ۰/۸۴۷، ۰/۶۷۷)	۰/۸۲
C13	(۰/۹۳۵، ۰/۸۳۵، ۰/۶۶۸)	۰/۸۱
C14	(۰/۸۳۱، ۰/۶۷۳، ۰/۴۸۸)	۰/۶۶
C15	(۰/۷۶۳، ۰/۵۷۶، ۰/۳۸۸)	۰/۵۸
C16	(۰/۹۵۱، ۰/۸۷، ۰/۷۰۹)	۰/۸۴
C17	(۰/۹۷، ۰/۸۸۶، ۰/۷۲۲)	۰/۸۶

مقدار قطعی شاخص Crisp	میانگین نظرات خبرگان mean	نماد شاخص X
۰/۵۹	(۰/۷۷۸۰/۵۹۰/۴۰۲)	C18
۰/۸۱	(۰/۹۴۵۰/۸۳۵۰/۶۶)	C19
۰/۷۷	(۰/۹۱۶۰/۷۹۲۰/۶۱)	C20
۰/۷۹	(۰/۹۲۶۰/۸۱۲۰/۶۳۵)	C21
۰/۷۲	(۰/۸۶۰/۷۳۵۰/۵۵۷)	C22
۰/۵۳	(۰/۷۰۷۰/۵۳۱۰/۳۵۸)	C23
۰/۶۷	(۰/۸۴۳۰/۶۸۶۰/۴۹۵)	C24
۰/۵۸	(۰/۷۶۳۰/۵۷۶۰/۳۸۸)	C25
۰/۸۳	(۰/۹۵۴۰/۸۵۷۰/۶۸۴)	C26
۰/۶۳	(۰/۷۹۰/۶۳۴۰/۴۵۱)	C27
۰/۶۴	(۰/۸۱۱۰/۶۵۶۰/۴۶۶)	C28
۰/۵۹	(۰/۷۴۹۰/۵۹۱۰/۴۱۶)	C29
۰/۷۷	(۰/۹۱۲۰/۷۸۷۰/۶۰۱)	C30
۰/۶۳	(۰/۷۹۲۰/۶۳۹۰/۴۵۸)	C31
۰/۷۹	(۰/۹۲۸۰/۸۱۱۰/۶۲۸)	C32
۰/۷۴	(۰/۸۸۰/۷۶۰/۵۸۵)	C33
۰/۸۱	(۰/۹۴۱۰/۸۳۳۰/۶۵۸)	C34

گام چهارم: انتخاب آستانه تحمل و غربال شاخص‌های اثرگذار

پس از فازی‌زدایی و تعیین مقادیر قطعی برای هر شاخص، به منظور غربال شاخص‌های اثرگذار باید یک آستانه تحمل در نظر گرفت. در این پژوهش، با توجه به روش‌شناسی پژوهش (دلفی تک راند) آستانه تحمل ۰/۷ در نظر گرفته شده است (وو و فنگ، ۲۰۱۱). اگر مقدار قطعی حاصل از فازی‌زدایی دیدگاه تجمیع شده خبرگان، بزرگ‌تر از آستانه تحمل باشد شاخص مورد نظر به عنوان یک شاخص اثرگذار تایید و در غیر این صورت رد می‌شود. بنابراین مقدار

فازی‌زدایی شده بزرگ‌تر از ۰/۷ مورد قبول بوده و هر شاخصی که امتیاز زیر ۰/۷ داشته باشد، رد می‌شود (وو و فنگگ، ۲۰۱۱). جدول ۶ نتایج نهایی این بخش را نشان می‌دهد.

جدول ۶. نتایج حاصل از غربال‌گری شاخص‌های پژوهش

وضعیت پذیرش	مقدار قطعی شاخص Crisp	میانگین نظرات خبرگان mean	شاخص‌ها	نماد شاخص X
پذیرش	۰/۷۶	(۰/۸۹۶۰/۷۸۶۰/۵۹۷)	بهره‌وری نیروی کار	C01
پذیرش	۰/۷۹	(۰/۹۳۰/۸۱۹۰/۶۳)	متوسط سابقه کار کارکنان	C02
پذیرش	۰/۷۹	(۰/۹۲۶۰/۸۱۱۰/۶۲۵)	مدت زمان آموزش در طی سال	C03
پذیرش	۰/۸۰	(۰/۹۳۴۰/۸۲۷۰/۶۵)	هزینه انجام شده بابت آموزش	C04
پذیرش	۰/۸۱	(۰/۹۳۰/۸۳۷۰/۶۶۸)	تعداد کارکنان	C05
پذیرش	۰/۸۵	(۰/۹۶۴۰/۸۷۵۰/۷۰۸)	میزان رضایت شغلی کارکنان	C06
رد	۰/۶۴	(۰/۸۰۹۰/۶۵۴۰/۴۷)	سطح اشتراک‌گذاری اطلاعات	C07
پذیرش	۰/۸۰	(۰/۹۳۶۰/۸۲۲۰/۶۴۴)	گواهینامه‌های ایزو	C08
پذیرش	۰/۸۴	(۰/۹۴۷۰/۸۶۴۰/۶۹۸)	اثربخشی فرآیند	C09
رد	۰/۵۳	(۰/۷۱۰/۵۳۱۰/۳۵۳)	ظرفیت نوآوری	C10
رد	۰/۵۳	(۰/۷۰۷۰/۵۳۱۰/۳۵۸)	مدت زمان ورود به بازار محصولات جدید	C11
پذیرش	۰/۸۲	(۰/۹۴۳۰/۸۴۷۰/۶۷۷)	انعطاف‌پذیری خدمات و محصولات جدید	C12
پذیرش	۰/۸۱	(۰/۹۳۵۰/۸۳۵۰/۶۶۸)	نسبت مخارج پژوهش و توسعه	C13
رد	۰/۶۶	(۰/۸۳۱۰/۶۷۳۰/۴۸۸)	سطح و وضعیت موجودی‌های سازمان	C14
رد	۰/۵۸	(۰/۷۶۳۰/۵۷۶۰/۳۸۸)	مدت زمان تحویل کالا یا خدمات	C15
پذیرش	۰/۸۴	(۰/۹۵۱۰/۸۷۰/۷۰۹)	گردش موجودی	C16
پذیرش	۰/۸۶	(۰/۹۷۰/۸۸۶۰/۷۲۲)	نرخ بهره‌وری	C17
رد	۰/۵۹	(۰/۷۷۸۰/۵۹۰/۴۰۲)	نرخ بکارگیری ماشین‌آلات	C18

وضعیت پذیرش	مقدار قطعی شاخص Crisp	میانگین نظرات خبرگان mean	شاخص‌ها	نماد شاخص X
پذیرش	۰/۸۱	(۰/۹۴۵۰/۸۳۵۰/۶۶)	به موقع بودن ارایه اطلاعات	C19
پذیرش	۰/۷۷	(۰/۹۱۶۰/۷۹۲۰/۶۱)	شفافیت اطلاعات	C20
پذیرش	۰/۷۹	(۰/۹۲۶۰/۸۱۲۰/۶۳۵)	قابلیت اتکا اطلاعات	C21
پذیرش	۰/۷۲	(۰/۸۶۰/۷۳۵۰/۵۵۷)	تنوع خدمات ارایه شده	C22
رد	۰/۵۳	(۰/۷۰۷۰/۵۳۱۰/۳۵۸)	سطح خدمات مشتریان	C23
رد	۰/۶۷	(۰/۸۴۳۰/۶۸۶۰/۴۹۵)	مدت زمان پاسخ به درخواست های مشتریان	C24
رد	۰/۵۸	(۰/۷۶۳۰/۵۷۶۰/۳۸۸)	پاسخگویی و حل مشکلات مشتریان	C25
پذیرش	۰/۸۳	(۰/۹۵۴۰/۸۵۷۰/۶۸۴)	میزان شکایات مشتریان	C26
رد	۰/۶۳	(۰/۷۹۰/۶۳۴۰/۴۵۱)	میزان انعطاف سیستم در پاسخگویی	C27
رد	۰/۶۴	(۰/۸۱۱۰/۶۵۶۰/۴۶۶)	نیازهای مشتریان	C28
رد	۰/۵۹	(۰/۷۴۹۰/۵۹۱۰/۴۱۶)	سطح روابط و مشارکت‌ها	C29
پذیرش	۰/۷۷	(۰/۹۱۲۰/۷۸۷۰/۶۰۱)	وفاداری مشتریان	C30
رد	۰/۶۳	(۰/۷۹۲۰/۶۳۹۰/۴۵۸)	اطمینان و تعهد به شرکا	C31
پذیرش	۰/۷۹	(۰/۹۲۸۰/۸۱۱۰/۶۲۸)	رضایتمندی مشتریان و شرکا	C32
پذیرش	۰/۷۴	(۰/۸۸۰/۷۶۰/۵۸۵)	سهم بازار	C33
پذیرش	۰/۸۱	(۰/۹۴۱۰/۸۳۳۰/۶۵۸)	مسئولیت اجتماعی	C34

همان‌طور که در جدول فوق ملاحظه می‌گردد یافته‌ها نشان می‌دهد که از ۳۴ شاخص در قالب ۹ مؤلفه مذکور، ۲۱ شاخص مورد پذیرش خبرگان قرار گرفته‌اند. این موضوع نشان می‌دهد که اکثر شاخص‌های اصلی اندازه‌گیری سرمایه‌فکری، از دیدگاه خبرگان سودمند ادراک شده است.

نتایج نهایی پژوهش بیانگر ۳ بعد (سرمایه انسانی، ساختاری و ارتباطی)، ۸ مؤلفه و ۲۱ شاخص برای اندازه‌گیری و گزارشگری سرمایه‌فکری در ایران به شرح جدول ۷ می‌باشد.

جدول ۷. مدل نهایی اندازه‌گیری سرمایه فکری در ایران

ابعاد	مولفه‌ها	شاخص‌ها	
سرمایه انسانی	ویژگی‌های کارکنان	بهره‌وری نیروی کار	
		متوسط سابقه کار کارکنان	
	آموزش	مدت زمان آموزش در طی سال	
		هزینه انجام شده بابت آموزش	
	محیط کاری	تعداد کارکنان	
		میزان رضایت شغلی کارکنان	
سرمایه ساختاری	فرآیندها	گواهینامه‌های ایزو	
		اثر بخشی فرآیند	
	نوآوری	انعطاف‌پذیری خدمات و محصولات جدید	
		نسبت مخارج پژوهش و توسعه	
	بکارگیری منابع	گردش موجودی	
		نرخ بهره‌وری	
		به موقع بودن آرایه اطلاعات	
		شفافیت اطلاعات	
		قابلیت اتکا اطلاعات	
		تنوع خدمات آرایه شده	
	سرمایه ارتباطی	خدمت‌رسانی به مشتریان	میزان شکایات مشتریان
			وفاداری مشتریان
ارتباط با مشتریان		رضایتمندی مشتریان و شرکا	
		ارتباط با بازار	سهم بازار

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف آرایه مدل اندازه‌گیری و گزارشگری سرمایه فکری در ایران، ابتدا به بررسی تطبیقی مبانی نظری و تجربی موجود به منظور شناسایی ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های اندازه‌گیری سرمایه فکری پرداخت. سپس با اتخاذ یک روش کیفی و تحلیل محتوای مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته، یافته‌های اولیه را تعدیل و در نهایت، با جمع‌آوری و تحلیل ۹۷ پرسشنامه به روش دلفی فازی به آرایه مدل نهایی پرداخته است. پژوهش حاضر ضمن شناسایی خلا دانشی موجود در خصوص اندازه‌گیری و گزارشگری سرمایه فکری در ایران و برای نخستین بار، با بررسی مبانی نظری موجود، بکارگیری مصاحبه و استفاده از نظرات خبرگان به آرایه مدل در این خصوص پرداخته است.

نتایج حاصل، با پژوهش‌های پدرو و همکاران (۲۰۱۸)، اولیویرا و همکاران (۲۰۱۶) و وودهیکارن و همکاران (۲۰۱۸) هم‌خوانی کلی داشته و تنها تعداد اندکی از شاخص‌ها مورد تایید قرار نگرفته‌اند، لیکن ابعاد و مولفه‌های پژوهش کاملاً با پژوهش‌های یاد شده مطابقت دارد. شاخص‌های تایید نشده همچون سطح اشتراک‌گذاری اطلاعات، ظرفیت نوآوری، سطح و وضعیت نوآوری در سازمان و ... اغلب شاخص‌هایی هستند که در فضای اقتصاد، بازارهای مالی و حرفه حسابداری در ایران رایج نبوده و معیار تصمیم‌گیری فعالان نیستند که این امر نیز در زمره دلایل دومی (۲۰۱۲) در خصوص لزوم بازنگری مدل‌های اندازه‌گیری سرمایه فکری براساس مولفه‌های محیطی ذکر شده است. شاخص‌های تایید نشده در بخش سرمایه ارتباطی همچون سطح خدمات مشتریان، مدت زمان پاسخ به درخواست‌های مشتریان، پاسخگویی و حل مشکلات مشتریان و ... را نیز می‌توان در چارچوب دلیل دوم دومی (۲۰۱۲) در مورد عدم انطباق شاخص‌ها با مفاهیم بیان نمود. زیرا ساختار اقتصادی ایران مبتنی بر حضور گسترده دولت در بازارها و وجود انحصار مطلق و یا انحصار چندجانبه در صنایع منجر به این شده است که سرمایه ارتباطی با شاخص‌های متداول موجود در مدل‌های قبلی قابل تعریف نباشند.

نتایج این پژوهش که حاصل جمع‌آوری شواهد نظری و تجربی در این زمینه است، می‌تواند به افزایش غنای ادبیات موجود در رشته کمک نماید و ابزار مناسبی در اختیار پژوهش‌گران قرار دهد تا از آن در جهت سنجش سرمایه فکری استفاده نمایند. علاوه بر این، مدل ارائه شده می‌تواند به فعالان عرصه ارزش‌گذاری (اعم از بازار سرمایه و موسسات مالی و اعتباری) کمک نماید تا تخمین دقیق‌تری از ارزش واقعی سرمایه فکری نهفته در درون سازمان‌ها داشته باشند. شاخص‌های تایید شده در این پژوهش بیانگر اهمیت بسیار سرمایه ساختاری از نظر فعالیت حرفه حسابداری و بازار سرمایه است، لذا شرکت‌ها می‌توانند با ارائه جزئیات بیشتر در این بخش در گزارش‌های هیات مدیره، به استفاده کنندگان کمک نمایند تا ارزیابی دقیق‌تری از سرمایه ساختاری داشته باشند. پژوهش‌های آتی می‌توانند به بررسی بیشتر در حوزه شاخص‌های سرمایه ارتباطی پردازند. همچنین پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی به مقایسه توان پیش‌بینی کنندگی مدل ارائه شده با مدل‌های موجود پرداخته شود و با تجزیه و تحلیل مقداری درخصوص توان پیش‌بینی کنندگی مدل، قضاوت بهتری ارائه گردد. علاوه بر این در پژوهش‌های آتی می‌توان با استفاده از رویکرد کیفی به بررسی روش‌های جدیدی برای کمی‌سازی برخی از شاخص‌های موجود پرداخت.

منابع

- امیری، حسن؛ میرسپاسی، ناصر؛ رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۶). طراحی الگوی حسابداری منابع انسانی در دانشگاه آزاد اسلامی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۲۱(۶)، ۱۹-۳۲.
- انواری رستمی، علی اصغر؛ احمدیان، وحید و میرزاده، سیداصغر (۱۳۹۲)؛ سرمایه فکری، ثروت سهامداران و عملکرد مالی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران؛ *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*؛ ۵(۲۰)؛ ۸۳-۱۱۶
- حسینی آذر داریانی، الهام؛ مشایخ، شهناز؛ حجازی، رضوان. (۱۳۹۸). طراحی مدل ارزشگذاری منابع انسانی و گزارشگری آن در شرکت ملی نفت ایران و شرکت های تابع آن. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۲)، ۲۷۹-۳۰۰.
- دموری، داریوش؛ مهدی سبک رو؛ سیدمحمدناصر رضوی حیدری (۱۴۰۰)؛ شاخصه های حسابداری سرمایه انسانی مبتنی بر رویکرد ارزش گذاری غیرپولی (مورد مطالعه: بانک ملی ایران)، *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱۱(۱)، ۲۴۱-۲۷۷
- رحمانی، علی؛ عارف منش، زهره (۱۳۹۱)؛ اندازه گیری سرمایه فکری و رابطه آن با هزینه حقوق صاحبان سهام، *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۲(۶)، ۱۷-۱
- رضایی، عماد؛ عباسی، ابراهیم (۱۳۹۵)؛ تاثیر سرمایه فکری بر نسبت ارزش افزوده اقتصادی به سود حسابداری و نسبت ارزش افزوده بازار به سود حسابداری؛ *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*؛ ۸(۳۱)، ۱۲۷-۱۴۴
- سازمان حسابرسی (۱۳۹۹). استانداردهای حسابداری، انتشارات سازمان حسابرسی، تهران، ۱۳۹۹
- شماخی، حمیدرضا؛ حبیبی گیلاکجانی، مژگان (۱۳۹۳)؛ اندازه گیری سرمایه فکری و بررسی تأثیر آن بر ارزش بازار سهام شرکت ها: با تاکید بر مدل سود باقیمانده، *مجله اقتصادی*، ۷ و ۸، ۷۲-۵۷
- عارف منش، زهره؛ زارع، حبیب (۱۳۹۰)؛ اندازه گیری سرمایه فکری و بررسی ارتباط آن با عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *فصلنامه حسابداری، پاسخگویی و منافع جامعه*، ۱(۳)، ۹۳-۷۱.

References

- Accounting Standards Board, (2010), *IFRS 10 Goodwill and Intangible Assets*, Accounting Standards Board, London.
- Amiri, Hassan; Mirsepasi, Nasser; Rahnama Roodpashti, Fereydoun, (2017), Designing a human resources accounting model in Islamic Azad University, *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 21 (6), 19-32. (in persian)
- Andriessen, D. (2004). IC valuation and measurement: classifying the state of the art. *Journal of intellectual capital*.

- Anvariostami, Aliasghar, Vahid Ahmadian, & Seyed Asghar Mirzadeh (2018), Intellectual capital, shareholders' wealth and the financial performance for the listed companies in Tehran security exchange, *The financial accounting and auditing research*, 5(20), 83-116 (in Persian)
- Audit organization (2020), Accounting standards, <https://audit.org.ir/> (in Persian)
- Buenechea-Elberdin, M., & Buenechea-Elberdin, M. (2017). Structured literature review about intellectual capital and innovation. *Journal of Intellectual Capital*, 18(2), 262-285.
- Chen, M. C., Cheng, S. J., & Hwang, Y. (2005). An empirical investigation of the relationship between intellectual capital and firms' market value and financial performance. *Journal of intellectual capital*, 6(2), 159-176.
- Damoori, Dariush, Mehdi Sabokro, & Seiid Mohammad Naser Razavi Heidary, (2021) Human resource accounting indexes based on the Non-monetary Valuation Approach (Case Study: Bank Melli of Iran), *Journal of Empirical Research in Accounting*, 39(1), 241-277(in Persian)
- Dumay, J. C. (2012). Grand theories as barriers to using IC concepts. *Journal of Intellectual Capital*.
- Edvinsson, L., (2002), Developing intellectual capital at Skandia, *Long Range Planning* 30(3), pp. 266-373.
- Ferenhof, H. A., Durst, S., Zaniboni Bialecki, M., & Selig, P. M. (2015). Intellectual capital dimensions: state of the art in 2014. *Journal of Intellectual Capital*, 16(1), 58-100.
- Garanina, T. and Dumay, J. (2017), Forward-looking intellectual capital disclosure in IPOs: implications for intellectual capital and integrated reporting, *Journal of Intellectual Capital*, 18(1), pp. 128-148.
- Guthrie, J., Ricceri, F., & Dumay, J. (2012). Reflections and projections: a decade of intellectual capital accounting research. *The British accounting review*, 44(2), 68-82.
- Hasani Azar Daryani, E., Mashayekh, SH., & Hejazi, R. (2019). Designing Human Resources Valuation Model and its Reporting at the National Iranian Oil Company and its Subsidiary Companies. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(2), 279-300. (in persian)
- Jacobsen, K., Hofman-Bang, P., & Nordby Jr, R. (2005). The IC Ratinga. *Journal of Intellectual Capital*, 6(4), 570-587.
- Kahraman, C. (Ed.). (2008). Fuzzy multi-criteria decision making: theory and applications with recent developments. *Springer Science & Business Media*
- Marr, B., Schiuma, G., & Neely, A. (2004). The dynamics of value creation: mapping your intellectual performance drivers. *Journal of intellectual capital*, 5(2), 312-325.
- Menor, L. J., Kristal, M. M., & Rosenzweig, E. D. (2007). Examining the influence of operational intellectual capital on capabilities and performance. *Manufacturing & Service Operations Management*, 9(4), 559-578.

- Mention, A. L., & Bontis, N. (2013). Intellectual capital and performance within the banking sector of Luxembourg and Belgium. *Journal of Intellectual Capital*, 14(2), 286-309.
- Montemari, M., & Nielsen, C. (2013). The role of causal maps in intellectual capital measurement and management. *Journal of Intellectual Capital*.
- Nazari, J. A. (2014). Intellectual capital measurement and reporting models. In Knowledge Management for Competitive Advantage During Economic Crisis (pp. 117-139). Hershey, PA: IGI Global.
- Rahmani, Ali, Zohreh Aref Manesh (2014), Intellectual capital measurement and it relationship with equity cost, *Journal of Empirical Researches in Accounting*, 6(2), 1-17(in Persian)
- Rezaee, Emad, Ebrahim Abbasi (2015), The effect of intellectual capital on the ratio of economic value added to accounting profit and the ratio of market value added to accounting profit, *The financial accounting and auditing research*, 8(31), 127-144 (in Persian)
- Roscoe, P., & Howorth, C. (2009). Identification through technical analysis: A study of charting and UK non-professional investors. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 206-221.
- Shammakhi, Hamidreza, Mojgan Habibi Gilakojani (2014), Measuring intellectual capital and examining its impact on the stock market value of companies: with emphasis on the residual profit model, *Economic Journal*, 7&8 (12), 57-72 (in Persian)
- Stewart, T.A., (1997), Intellectual Capital: The Wealth of New Organisations, Nicholas Brealey Publishing Ltd., London.
- Subramaniam, M., & Youndt, M. A. (2005). The influence of intellectual capital on the types of innovative capabilities. *Academy of Management Journal*, 48(3), 450-463.
- Sveiby, K. E., (2010), Intellectual capital: Thinking ahead, *Australian CPA*, 68(5), pp. 18-22.
- Williams, S. M. (2001). Is intellectual capital performance and disclosure practices related? *Journal of Intellectual Capital*.
- Wu, C. H., & Fang, W. C. (2011). Combining the fuzzy analytic hierarchy process and the fuzzy Delphi method for developing critical competencies of electronic commerce professional managers. *Quality & Quantity*, 45(4), 751-768.

COPYRIGHTS



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

ارائه الگویی برای پیاده‌سازی و به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی^۱

رضوان حجازی^۲، زینب لطفی عاقل^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۱۵

مقاله پژوهشی

چکیده

پژوهش حاضر به ارائه الگویی برای پیاده‌سازی و به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی می‌پردازد. بر اساس این الگو مدیران، حسابداران مدیریت و نهادهای مربوطه می‌توانند با استفاده از موارد شناسایی شده تمهیدات لازم جهت بهبود وضعیت شرکت‌های تولیدی ایرانی فراهم نمایند. برای گردآوری داده‌های پژوهش از ۲۰ مصاحبه نیمه‌ساختاریافته از افراد آگاه به حسابداری مدیریت و دارای تجربه در شرکت‌های تولیدی ایرانی استفاده شده است. با استفاده از روش تحلیل تم نتایج پژوهش نشان داد که از بین روش‌های نوین حسابداری مدیریت شرکت‌های تولیدی ایرانی در حال حاضر به سیستم اطلاعاتی یکپارچه و سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت نیازمند هستند. مراحل پیاده‌سازی و به کارگیری سیستم اطلاعاتی یکپارچه و سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت در این پژوهش به ترتیب تشکیل تیم، نیازسنجی، تعیین فرآیندها، آموزش، اجرا و پشتیبانی می‌باشد. نتایج این پژوهش نشان داد که وجود سیستم اطلاعاتی یکپارچه باعث دسترسی آسان و سریع به اطلاعات صحیح، دقیق، به موقع و با قابلیت اتکای بیشتر می‌گردد و نیز استفاده از سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت باعث می‌شود که بهای محصولات با دقت و صحت بیشتری محاسبه گردد و در نتیجه تصمیم‌گیری در رابطه با تولید با صحت بیشتری اخذ گردد.

واژه‌های کلیدی: روش‌های نوین حسابداری مدیریت، سیستم‌های اطلاعاتی یکپارچه، سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت، تحلیل تم.

طبقه بندی موضوعی: L60, M41, O21

10.22051/JERA.2022.34216.2771 :DOI

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران، (Hejazi33@gmail.com).

۲. دانشجوی دکتری، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)، (z.lotfi.a@gmail.com).

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

مقدمه

در حوزه حسابداری، اطلاعات نقش مهمی را در تصمیمات مدیریت ایفا می‌کنند (اکاب و همکاران، ۲۰۱۴، ص ۲۴۰). اطلاعات حسابداری برای درک صحیح موقعیت مالی سازمان لازم و ضروری هستند و به عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری استراتژیک استفاده می‌شوند (یولا، ۲۰۱۴، ص ۷۴). سیستم اطلاعاتی حسابداری به عنوان یکی از منابع تامین‌کننده اطلاعات جهت تصمیم‌گیری مدیران دارای اهمیت ویژه‌ای است. به همین دلیل مدیران به اطلاعات تهیه شده توسط حسابداری مدیریت اتکا می‌کنند. به عبارت دیگر ارائه اطلاعات بهتر به مدیران اجازه می‌دهد تا انتخاب بهتری داشته باشند و آثار مثبتی بر کیفیت تصمیم‌های اخذ شده را مشاهده کنند (رائس و همکاران، ۲۰۱۱، ص ۱۰۳). حسابداری مدیریت ابزارهای گوناگون، روش‌ها و اطلاعات درون‌سازمانی مفیدی را ارائه می‌دهد (آزودین و نورحیاتی، ۲۰۱۸، ص ۲۲۲) و حسابداران مدیریت با برنامه‌ریزی آگاهانه و هوشمندانه، آمادگی لازم را برای ارائه خدمات مورد نیاز مدیران، فراهم می‌نمایند (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۹، ص ۷۷) و در نتیجه باعث بهبود عملکرد مالی سازمان می‌شوند. امروزه بسیاری از شرکت‌ها به دنبال اطلاعات به روز در رابطه با فرآیندهای صورت گرفته در درون سازمان هستند که بتوانند با تحلیل این اطلاعات به موقع در رابطه با فعالیت‌های آتی خود به بهترین نحو تصمیم‌گیری نمایند. حسابداری مدیریت قادر به ارائه این اطلاعات به مدیریت می‌باشد. برای مثال مدیریت از این اطلاعات برای قیمت‌گذاری محصولات استفاده می‌کند. قیمت‌گذاری محصولات از تصمیمات مهمی است که مدیران با آن روبرو می‌شوند. (هرنگرن و همکاران، ۲۰۱۴، ص ۱۵). هم‌چنین مدیران با استفاده از این نوع اطلاعات به تجزیه و تحلیل سوددهی محصولات می‌پردازند و اگر محصولی دارای سوددهی نباشد تصمیمی راجع به کنارگذاری تولید این محصول اتخاذ می‌شود (دروری، ۲۰۰۰، ص ۲۴). انواع روش‌های موجود در حسابداری مدیریت امکان این نوع ارزیابی‌ها و اخذ تصمیمات را به مدیریت می‌دهد. امروزه حسابداری مدیریت روش‌های بسیاری را دربر می‌گیرد که از آن‌ها به عنوان روش‌های نوین حسابداری مدیریت یا همان نوآوری‌های حسابداری مدیریت یاد می‌کنند. کارت ارزیابی متوازن^۱، بهایابی مبتنی بر فعالیت^۲، مدیریت مبتنی بر فعالیت^۳، اقدام به هنگام^۴، سنجش

1. Balanced Score Card
2. Activity Based Costing (ABC)
3. Activity Based Management (ABM)
4. Just in Time (JIT)

مسئولیت، ارزیابی عملکرد، مهندسی ارزش^۱، بودجه‌بندی سرمایه‌ای^۲ و جامع و همگی از جمله نوآوری‌های موجود در حسابداری مدیریت می‌باشند. نوآوری حسابداری مدیریت به معنی آن نیست که حسابداری مدیریت روشی جدید در جامعه مطرح ساخته و شرکت‌ها به تازگی از آن استفاده می‌کنند بلکه نوآوری به معنای آن است که انتظار می‌رود با استفاده از این نوآوری‌ها، سازمان به عملکرد بهتری دست یابد و در محیط تجاری به کار خود ادامه دهد. بنابراین می‌توان گفت در پژوهش حاضر منظور از نوآوری در حسابداری مدیریت روش‌هایی هستند که در حوزه حسابداری مدیریت قرار دارند، برای مدیریت اطلاعاتی مفید جهت تصمیم‌گیری فراهم می‌کنند، باعث بهبود فرآیندهای شرکت می‌شوند و با ایجاد تغییر در محیط شرکت توانایی تغییر دارند (عسکرنی، ۲۰۱۶، ص ۴۵۵).

با توجه به مطالب فوق‌الذکر می‌توان گفت وجود حسابداری مدیریت تاثیر مثبتی بر عملکرد مالی و غیرمالی سازمان دارد و سازمان‌هایی که از روش‌های حسابداری مدیریت استفاده کرده‌اند عملکرد بهتری را تجربه کرده‌اند (ابوبکر و همکاران، ۲۰۱۶، ص ۶۷). همچنین نوآوری‌های حسابداری مدیریت در واقع همگی ابزارها و اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری مدیریت می‌باشند. در حال حاضر هیچ نوع الگویی برای استفاده از نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی ارائه نشده است. اگرچه در سال‌های اخیر نوآوری‌های حسابداری مدیریت مانند بهایی‌مبتنی بر فعالیت، کارت ارزیابی متوازن و علاقه بسیاری از پژوهش‌گران را به خود جلب کرده است اما در هیچ پژوهشی نحوه پیاده‌سازی و به کارگیری این نوآوری‌ها مطالعه و بررسی نشده است. به عبارت دیگر فرآیند نوآوری‌های حسابداری مدیریت و نحوه عمل آن‌ها به خوبی توضیح داده شده اما الگویی برای به کارگیری نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌ها ارائه نشده است. در بسیاری از شرکت‌ها نیاز به برخی از نوآوری‌های حسابداری مدیریت احساس می‌شود اما به دلیل فقدان دانش در رابطه با چگونگی بسترسازی و پیاده‌سازی این روش‌ها، شرکت‌ها قادر به برطرف کردن این نیازها نیستند و یا از روش‌هایی استفاده می‌کنند که ناکارآمد هستند و در نهایت نیاز اصلی شرکت برطرف نمی‌شود.

با توجه به مساله موجود که همان فقدان الگوی به کارگیری نوآوری‌های حسابداری مدیریت می‌باشد سوال‌هایی که در این رابطه وجود دارد آن است که شرکت‌های ایرانی به کدام یک از

1. Value Engineering (VE)
2. Capital Budgeting

نوآوری‌های حسابداری مدیریت نیاز دارند و چه الگویی جهت به کارگیری نوآوری‌های حسابداری مدیریت می‌توان به شرکت‌های تولیدی ایرانی ارائه نمود.

بنابراین هدف اصلی پژوهش حاضر عبارت است از ارائه الگویی به کارگیری و پیاده‌سازی نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی.

در بسیاری از موارد مشاهده می‌شود که پیاده‌سازی نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های خارجی به صورت یک مورد مطالعه در تحقیقات وارد شده است. در این مقالات خارجی ابتدا روش نوین و شرکت مورد نظر تعریف شده‌اند، پس از آن به مشکل شرکت که به دلیل فقدان روش نوین مورد نظر به تفصیل پرداخته شده است و سپس چگونگی ایجاد محیط مناسب برای به کارگیری روش نوین توضیح داده شده است و در نهایت به کارگیری روش نوین و نتایج حاصل شرح داده شده است. متأسفانه در تحقیقات داخلی این موارد مشاهده نمی‌شود. این امر به آن دلیل است که: ۱. بسیاری از شرکت‌ها با نوآوری‌های حسابداری مدیریت آشنا نیستند و به همین دلیل قادر به بهبود نیستند. ۲. اطلاعاتی در رابطه با نحوه پیاده‌سازی نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی که از این روش‌ها بهره می‌گیرند در دسترس نیست و همین باعث شده که الگویی برای پیاده‌سازی این روش‌ها و همچنین تحقیقات داخلی به اندازه کافی موجود نباشد. لذا این پژوهش علاوه بر ارائه الگویی برای به کارگیری نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی به غنی‌سازی ادبیات پژوهش نیز کمک خواهد کرد.

مبانی نظری پژوهش

اطلاعات حسابداری در موفقیت سازمان به طور فزاینده‌ای با اهمیت تلقی می‌شود. با رشد اهمیت اطلاعات همانند منابع، سازمان‌ها به سیستمی برای مدیریت این منبع نیاز پیدا می‌کنند (صحف، ۲۰۱۳، ص ۷۷). سیستم حسابداری مالی و سیستم مدیریت بهای تمام شده دو زیر مجموعه اصلی سیستم اطلاعات حسابداری سازمان می‌باشند. مدیریت بهای تمام شده بر روش‌ها و فعالیت‌های مدیران در به کارگیری موثر منابع، به منظور افزایش ارزش برای مشتریان و دست‌یابی به اهداف سازمانی (بیشینه‌سازی ارزش شرکت) تمرکز می‌کند. مدیریت بهای تمام شده شامل دو سیستم حسابداری بهای تمام شده و سیستم حسابداری مدیریت می‌باشد. سیستم حسابداری مدیریت به عنوان مهم‌ترین زیرمجموعه سیستم اطلاعاتی مدیریت، منبع اصلی ارائه اطلاعات به شمار می‌آید (بهرامی و خلیفه سلطانی، ۱۳۹۹، ص ۱۶۶).

سیستم حسابداری بهای تمام شده تنها به محاسبه بهای تمام شده محصولات، مشتریان، فعالیت‌ها، فرآیندها و به طور کلی موضوعات بها می‌پردازد و نقطه اشتراک بین حسابداری مالی و مدیریت بهای تمام شده می‌باشد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۲، ص ۸).

تعاریف گوناگونی از حسابداری مدیریت وجود دارد. انجمن حسابداران رسمی^۱ حسابداری مدیریت را این گونه تعریف می‌کند: حسابداری مدیریت کاربردی از حسابداری و تکنیک‌های آماری برای اهداف مشخص تولید و تفسیر اطلاعاتی است که به مدیریت در پیشینه‌سازی کارایی و پیش‌بینی، فرموله کردن و هماهنگ‌سازی عملیات کمک می‌کند. سازمان حسابداران مدیریت و بهای تمام شده^۲ نیز حسابداری مدیریت را به عنوان کاربرد مهارت و دانش حرفه‌ای در تهیه اطلاعات حسابداری در حوزه‌ای که به مدیریت در شکل‌دهی رویه‌ها در برنامه‌ریزی و کنترل عملیات در حال اجرا کمک می‌نماید، تعریف می‌کند. یکی از اصلی‌ترین تهیه‌کنندگان اطلاعات، حسابداران مدیریت هستند و در دنیای کنونی از حسابداران مدیریت به عنوان مشاوران مدیریت نام می‌برند (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۹، ص ۷۸).

با توجه به تعاریف فوق می‌توان گفت هدف اصلی سیستم حسابداری مدیریت تهیه اطلاعات مربوط و دقیق برای استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی با هدف کمک به مدیریت جهت کسب اثربخشی و کارایی در سازمان است. وجود نوآوری‌های حسابداری مدیریت نیل به این هدف را تسهیل می‌کند.

منظور از نوآوری‌های حسابداری مدیریت روش‌هایی هستند که در حوزه حسابداری مدیریت قرار دارند، برای مدیریت اطلاعاتی مفید جهت تصمیم‌گیری فراهم می‌کنند، باعث بهبود فرآیندهای شرکت می‌شوند و با ایجاد تغییر در محیط شرکت توانایی تغییر دارند (عسکرنی ۲۰۱۶، ص ۴۵۵). در رابطه با این تعریف در این پژوهش باید گفت که ممکن است برخی از نوآوری‌های حسابداری مدیریت سال‌ها پیش در حوزه حسابداری مدیریت معرفی شده باشند اما از آنجایی که به کارگیری این روش‌ها سبب بهبود تصمیمات و فرآیندهای درون‌سازمانی می‌گردد روشی نوین محسوب می‌گردد. به عبارت دیگر منظور از روش نوین الزاماً روشی جدید و نوظهور نیست. برخی از این نوآوری‌های حسابداری مدیریت عبارت‌اند از: بهایابی بر

1. Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)

2. Institute of Cost and Management Accountants (ICMA)

مبنای فعالیت، کارت ارزیابی متوازن، بهایابی هدف، مدیریت بر مبنای فعالیت، سیستم اطلاعاتی یکپارچه مدیریت کیفیت جامع و

پیشینه تجربی پژوهش

گانورکار و همکاران (۲۰۱۸) مطالعه موردی در رابطه با پیاده‌سازی بهایابی مبتنی بر فعالیت زمانگرا^۱ در واحدهای تجاری کوچک انجام دادند. این پژوهش گران مدلی برای پیاده‌سازی این نوآوری در شرکت‌های تولیدی در هند جهت برآورد بهای محصولات ارائه دادند و در نهایت بهای محاسبه شده با استفاده از این نوآوری و بهای محاسبه شده در روش سنتی را با یکدیگر مقایسه نمودند. نتایج نشان داد که با استفاده از بهایابی مبتنی بر فعالیت زمانگرا بهای محاسبه شده محصولات از دقت بیشتری برخوردار است. هم‌چنین در این پژوهش داده‌های به دست آمده از بهایابی مبتنی بر فعالیت زمانگرا جهت ارائه به مدیریت و کاربرد آن در تصمیم‌گیری‌ها ارائه شده است.

بیورجین و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی کاربرد اقدام به هنگام در صنایع هواپیماسازی پرداختند و در پژوهش خود بیان کردند که تقاضا برای انعطاف‌پذیری در کالاهای سرمایه‌ای سفرهای مانند هواپیما در حال افزایش است. مشتریان پس از سفارش اولیه خود گزینه‌هایی را در محصول تقاضا می‌کنند و این تغییرات و موارد درخواستی می‌تواند در شبکه تولید باعث اختلال گردد. در این پژوهش سعی شده است که با پیاده‌سازی اقدام به هنگام از همان مراحل اولیه طراحی این مشکل برطرف گردد و با استفاده از این نوآوری حسابدار مدیریت انعطاف‌پذیری در تولید محصولات افزایش یافته است و هم‌چنین نیازهای مشتریان نیز به خوبی از همان ابتدا شناسایی و در تولید محصولات لحاظ شده است.

آلمیدا و چونها (۲۰۱۷) در پژوهشی تحت عنوان استقرار سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت در شرکت تولیدی به بررسی پیاده‌سازی بهایابی مبتنی بر فعالیت در کارخانه تولید قهوه در پرتغال پرداختند. این دو پژوهشگر بیان کردند با استقرار این سیستم شرکت قادر به ارائه اطلاعات مربوط، مفید، قابل اتکا و به‌روز می‌باشد. استقرار سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت به کسب اطلاعات گسترده، دقیق، مربوط و مفید منجر می‌شود که نشان می‌دهد این سیستم با نیازهای شرکت مطابقت دارد.

جلیلی و یوسفی (۱۳۹۵) به بررسی کاربرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شرکت‌های صنایع غذایی استان زنجان پرداختند. نتایج به دست آمده از این پژوهش نشان داد که بستر مناسبی از لحاظ علمی جهت پیاده‌سازی سیستم هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شرکت‌های صنایع غذایی استان زنجان وجود دارد و همچنین امکان شناسایی محرک‌های هزینه و عامل فعالیت در شرکت‌های صنایع غذایی استان زنجان وجود دارد.

نمازی و غلامی (۱۳۹۵) به مطالعه الگوی جامع رتبه‌بندی شرکت‌ها با استفاده از اطلاعات حسابداری، ارزیابی متوازن و تکنیک پاپریکا پرداختند. این دو پژوهش‌گر برای انجام پژوهش خود معیارهای مهم موجود در ادبیات رتبه‌بندی برای ۱۱۳۳ سال - شرکت را به کار گرفتند. یافته‌ها نشان داد که دقت و توان توضیح‌دهندگی الگوی رتبه‌بندی مبتنی بر ارزیابی متوازن و روش ترکیبی از روش حسابداری بیشتر است. همچنین دقت و توان توضیح‌دهندگی الگوی ترکیبی نسبت به الگوی رتبه‌بندی بر ارزیابی متوازن نیز بیشتر است.

ترخونی (۱۳۹۵) به مطالعه هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا و حسابداری ناب و نقش‌های اطلاعات ایجاد شده توسط سیستم‌ها پرداخت. این پژوهش‌گر با بررسی و مقایسه سه سیستم حسابداری که از سال ۱۹۸۰ طراحی شده به این نتیجه رسیده است که چگونه در شرکت‌ها در فرآیندهای حسابداری با استفاده از ابزارهای ناب، مانند نقشه‌های جریان ارزش حل مساله و کایزن، تصمیم‌گیری می‌شود در حالی که تصمیماتی که تحت سیستم حسابداری هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا هستند بر اساس سطح تولید فردی اتخاذ می‌شوند و در نهایت این پژوهش‌گر بیان کرد که هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا هر دو سطح فرآیند و تولید را در راستای تصمیم‌گیری تحت پوشش قرار می‌دهد. همچنین این مقاله نشان که در بهبود و کنترل عملیاتی بر اساس روش‌های حسابداری ناب و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا معیارهای غیرمالی دارای اهمیت بالایی هستند در حالی که هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت بیشتر بر معیارهای مالی تاکید دارد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف و ماهیت یک پژوهش کاربردی و از نوع کیفی می‌باشد و دارای داده‌های کیفی می‌باشد. از بعد رویکرد پژوهش حاضر از نوع استقرایی می‌باشد، زیرا که انتظار داریم با بررسی شرکت‌های مورد نظر و مطالعه کافی به الگویی دست بیابیم که شرکت‌ها

بر اساس این الگو قادر به پیاده‌سازی نوآوری‌های مدیریت باشند و راه کارهایی ارائه دهیم که این کاربرد روش‌های نوین در بین شرکت‌های ایرانی گسترش یابد. برای انجام پژوهش حاضر نیاز به یک طرح پژوهش چند مرحله‌ای است که به صورت چند گام انجام خواهد شد. گام‌های پژوهش به شرح زیر است:

۱. مرور ادبیات و استخراج مطالب موردنیاز؛
۲. مصاحبه اکتشافی. این مرحله از مصاحبه دارای سوالات باز می‌باشد و هدف از انجام این مرحله شناسایی وضعیت مطلوب و وضعیت موجود در شرکت‌های ایرانی از لحاظ به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت می‌باشد.
۳. مصاحبه اصلی. هدف از انجام این مرحله مصاحبه آن است که مراحل مورد نیاز برای پیاده‌سازی نوآوری‌های حسابداری مدیریت در شرکت‌های ایرانی تعیین شود.
۴. تدوین الگوی پژوهش. این الگو بیان می‌کند که شرکت‌ها جهت پیاده‌سازی نوآوری مورد نیاز باید دارای چه مراحل را طی کنند.

تحلیل مصاحبه‌های صورت گرفته در هر دو مرحله مصاحبه اکتشافی و مصاحبه اصلی به روش تحلیل تم می‌باشد. تحلیل تم روشی برای شناسایی، تحلیل و گزارش الگوی (تم) داده‌ها است (براون کلارک، ۲۰۰۴). تحلیل تم شامل سه مرحله کدگذاری توصیفی، کدگذاری تفسیری و یکپارچه‌سازی می‌باشد که در این پژوهش همه مراحل تحلیل تم توسط پژوهشگر صورت گرفته است. انجام مصاحبه‌ها تا جایی ادامه پیدا کرده که اشباع نظری حاصل شده است.

جامعه آماری پژوهش حاضر عبارت است از اعضای هیئت علمی در دانشگاه‌های دولتی، دانشجویان و فارغ‌التحصیلان دکتری حسابداری، افراد دارای سه سال سابقه حرفه‌ای در حسابداری و مدیران شرکت‌های ایرانی. برای انجام مصاحبه‌های این پژوهش نمونه آماری با استفاده از روش گلوله برفی تعیین خواهد شد.

یافته‌های پژوهش

در این پژوهش با ۲۰ نفر مصاحبه صورت گرفت که نتایج حاصل از تحلیل تم در ادامه ارائه خواهد شد. جدول زیر ویژگی‌های کلی مصاحبه‌شوندگان را نشان می‌دهد:

جدول ۱. ویژگی مصاحبه‌شوندگان

تخصصیات	سابقه کار	صنعت فعالیت
دکتری حسابداری	کمتر از ۱۰ سال	شوینده
دکتری حسابداری	بالای ۲۰ سال	خوراکی - شوینده - نوشیدنی - پلاستیک
دکتری حسابداری	کمتر از ۱۰ سال	خودرویی
دکتری حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	نوشیدنی - پلاستیک
دکتری حسابداری	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	دارویی
دکتری حسابداری	کمتر از ۱۰ سال	دارویی - خدماتی
دانشجوی دکتری حسابداری	کمتر از ۱۰ سال	خوراکی - بازرگانی
کارشناسی ارشد حسابداری	کمتر از ۱۰ سال	خودرویی - شوینده - کاشی‌سازی
دانشجوی دکتری حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	فلزی - خدماتی
دانشجوی دکتری حسابداری	کمتر از ۱۰ سال	فلزی - خدماتی
دانشجوی دکتری حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	خوراکی - خدماتی
دکتری حسابداری	بالای ۲۰ سال	دارویی - خوراکی - شوینده - خدماتی
کارشناسی ارشد حسابداری	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	خوراکی - شوینده - خودرویی - بازرگانی
دکتری حسابداری	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	خوراکی - شوینده - خودرویی
دکتری حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	شوینده - خدماتی
دکتری حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	خودرویی - خدماتی
کارشناسی ارشد حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	شوینده - بازرگانی
کارشناسی ارشد حسابداری	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	خوراکی - بازرگانی
دکتری حسابداری	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	خودرویی - خدماتی
دانشجوی دکتری حسابداری	کمتر از ۱۰ سال	خودرویی - خدماتی

تجزیه و تحلیل مصاحبه‌های اکتشافی بر اساس روش تحلیل تم

در مصاحبه‌های اکتشافی صورت گرفته در شرکت‌های تولیدی فعال در صنایع شوینده، خوراکی، نوشیدنی، پلاستیکی، خودرویی و دارویی سوالاتی در رابطه با وضعیت موجود در

شرکت و صنعت مورد نظر از مصاحبه‌شوندگان پرسیده شد. هم‌چنین در رابطه با وضعیت ایده‌آل در این شرکت‌ها و صنایع نیز سوالاتی از مصاحبه‌شوندگان پرسیده شد. جداول زیر نشان‌دهنده تم‌ها و مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌های اکتشافی صورت گرفته می‌باشد.

جدول ۲. تحلیل تم مصاحبه‌های اکتشافی

تم اصلی	تم فرعی	تم فرعی ۲	مفهوم
وضعیت موجود	بهایابی	عدم استفاده صحیح از سیستم بهایابی	عدم به‌روزرسانی سیستم عدم صرف نیروی انسانی و زمان کافی برای کار با سیستم
		فقدان سیستم بهایابی صحیح	بهایابی به صورت سنتی ضعف در رهگیری و تسهیم بها
	سیستم‌های اطلاعاتی	فقدان سیستم اطلاعاتی یکپارچه	عدم دسترسی کامل و آسان به اطلاعات عدم دسترسی به اطلاعات صحیح
وضعیت مطلوب	بهایابی مبتنی بر فعالیت	استفاده از سیستم بهایابی مبتنی بر فعالیت	پاسخ‌گوی نیازهای شرکت در صورت تغییر تولید تعیین بهای محصول به صورت دقیق گزارش محاسبه بهای تمام شده صحیح
		سیستم اطلاعاتی یکپارچه	استفاده در همه سطوح
	اصلاح فرآیندها		اصلاح فرآیندها بر اساس رویه‌های سیستم یکپارچه
		دریافت خروجی از سیستم اطلاعاتی یکپارچه	تهیه گزارش‌های مورد نیاز به موقع و با قابلیت اتکای بیشتر کسب اطلاعات مالی و غیرمالی در سیستم اطلاعاتی یکپارچه

مصاحبه‌های اکتشافی نشان داد که یکی از ابعاد قابل توجه در وضعیت موجود شرکت‌های تولیدی ایرانی محاسبه بهای تمام شده محصولات تولیدی می‌باشد. از نظر مصاحبه‌شوندگان به چند دلیل بهای تمام شده محصولات تولیدی در شرکت‌های تولیدی ایرانی اشتباه محاسبه می‌شود. برخی از شرکت‌های تولیدی هنوز از سیستم بهایابی سنتی استفاده می‌کنند. برخی دیگر از شرکت‌های تولیدی از سیستم بهایابی جدید موجود در بازار استفاده می‌کنند اما سیستم محاسبه بهای تمام شده را به‌روزرسانی نمی‌کنند. در بسیاری از موارد باید نیروی متخصصی وجود داشته باشد که بتواند همه داده‌های اولیه مورد

نیاز سیستم بهای تمام شده را گردآوری و در آن وارد نماید و به این ترتیب محاسبه بهای تمام شده صورت بگیرد. بنابراین بعد اول در رابطه با وضعیت مطلوب محاسبه صحیح بهای تمام شده محصولات تولیدی است. استفاده از روش بهایابی مبتنی بر فعالیت باعث می‌شود که بهای هر محصول به صورت صحیح و با دقت کافی صورت بگیرد.

یکی دیگر از ابعاد قابل توجه در رابطه با وضعیت موجود در شرکت‌های تولیدی ایرانی وجود سیستم‌های اطلاعاتی جزیره‌ای می‌باشد. این نوع سیستم در شرکت‌های تولیدی باعث شده است که جریان اطلاعات در شرکت به کندی صورت گیرد، دسترسی به اطلاعات سخت باشد و احتمال وقوع اشتباه در گردآوری اطلاعات مورد نیاز همواره وجود داشته باشد و در نتیجه کیفیت صحت و قابل اتکا بودن اطلاعات نیز از بین می‌رود. بنابراین بعد دوم در رابطه با وضعیت مطلوب وجود سیستم اطلاعاتی یکپارچه^۱ در شرکت‌های تولیدی است. از نظر مصاحبه‌شوندگان بهبود وضعیت سیستم اطلاعاتی شرکت‌های تولیدی منجر به بهبودی بسیاری از موارد و فرآیندهای جاری در شرکت می‌گردد. طبیعی است زمانی که جریان اطلاعات بین همه واحدها وجود داشته باشد بسیاری از فرآیندهایی که قبلاً در شرکت انجام می‌شده است حذف می‌گردد، بسیاری از محاسبات نیز به صورت اتوماتیک صورت می‌گیرد و هم‌چنین با ارائه اطلاعات به‌روز، کیفیت به‌موقع بودن اطلاعات را نیز حفظ می‌نماید.

تجزیه و تحلیل مصاحبه‌های اصلی بر اساس روش تحلیل تم

در مصاحبه‌های اصلی در رابطه با نحوه پیاده‌سازی روش‌های نوین حسابداری لازم برای شرکت‌های تولیدی که از مصاحبه‌های اکتشافی استخراج شده سوال‌هایی پرسیده شد. جداول زیر نشان‌دهنده تم‌ها و مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌های اصلی صورت گرفته می‌باشد.

جدول ۳. تحلیل تم مصاحبه‌های اصلی

مفهوم	تم فرعی	تم اصلی
تشکیل سه دسته تیم IT، کاربران اصلی و نهایی محول کردن وظایف به افراد تیم	تشکیل تیم	پیاده‌سازی سیستم اطلاعاتی یکپارچه و بهایابی مبتنی بر فعالیت
مدون‌سازی نیازهای شرکت بررسی نرم‌افزارهای موجود تعیین زیرساخت لازم برای نرم‌افزار تعیین نیروی متخصص	نیازسنجی	

۱. Enterprise Resource Planning (ERP)

مفهوم	تم اصلی	تم فرعی
تعیین فرآیندهای موجود آشنایی کامل با همه فرآیندها و اصطلاحات موجود در سیستم اصلاح فرآیند بر اساس سیستم جدید سفارشی سازی آموزش غیررسمی		تعیین فرآیندها
آموزش تخصصی رسمی آموزش منافع سیستم و ایجاد انگیزه در افراد برای پذیرش سیستم		آموزش
استقرار نرم‌افزار تست سیستم		اجرا
راهنمایی به‌روزرسانی		پشتیبانی

از نظر مصاحبه‌شوندگان از آنجایی که پیاده‌سازی سیستم اطلاعاتی یکپارچه و یا بهایابی مبتنی بر فعالیت نیاز به زیرساخت دارد بنابراین باید مراحل جهت این پیاده‌سازی طراحی و تدوین گردد و با دقت این مراحل طی شود. در مرحله اول باید سه دسته تیم تشکیل شود. تیمی که در راس قرار دارد یا همان تیم اول شامل نیروهای متخصص فناوری اطلاعات و مشاوران می‌باشد. تیم دوم متشکل از افراد کلیدی یا همان کاربران اصلی سیستم در واحدهای مرتبط سازمان است. تیم سوم شامل کارشناسان خبره و یا همان سرپرستان در هر واحد می‌باشد که وظایف محول شده از نیروهای متخصص کلیدی تیم دوم را انجام می‌دهند. این افراد کاربران نهایی سیستم در سازمان هستند.

پس از تشکیل تیم نوبت به نیازسنجی می‌رسد. نیازسنجی به معنی شناسایی و اولویت‌بندی همه نیازهای شرکت در همه ابعاد است. نیازهای عملیاتی توسط تیم متشکل از کارشناسان خبره در هر واحد به صورت کاملاً واضح تعریف و به تیم متشکل از افراد کلیدی ارائه می‌گردد و در نهایت افراد کلیدی به دلیل تسلط کامل بر فعالیت‌های واحد این نیازها را مدون و اولویت‌بندی می‌کنند و به تیم اول ارائه می‌دهند. تیم اول با توجه به زیرساخت و گردش اطلاعاتی لازم برای این نیازهای عملیاتی، نیازهای سیستمی را تشخیص می‌دهند و سپس به بررسی نرم‌افزارهای موجود جهت رفع این نیازها می‌پردازند. در هنگام بررسی نرم‌افزارهای موجود، تیم مربوطه

زیرساخت‌های لازم برای این نرم‌افزار را تعیین و با زیرساخت‌های موجود در شرکت مقایسه می‌کنند. هم‌چنین این تیم نیاز شرکت تولیدی به نیروی متخصص جهت آموزش، انطباق سیستم با فعالیت‌های شرکت، تست و پشتیبانی را در نظر می‌گیرد. در نهایت تیم اول باید مناسب‌ترین نرم‌افزار را با توجه به فرآیندها و شرایط موجود سنجیده و اعلام نماید.

پس از نیازسنجی و انتخاب نرم‌افزار مرحله تعیین فرآیندها شروع می‌شود. در این مرحله باید همه فرآیندهای موجود در شرکت مشخص شود. این کار توسط تیم‌های تشکیل شده انجام می‌شود. تعیین فرآیندهای موجود شامل اعلام همه فعالیت‌های اجرایی، رسم فلوجارت هر کدام از این فعالیت‌ها و توضیح مختصری از هر فعالیت می‌باشد. به عبارت دیگر در این مرحله پیکره اطلاعات و نحوه گردش آنها شکل می‌گیرد. پس از پیکربندی کامل همه فرآیندها، باید داده‌های اولیه و اساسی در سیستم قرار گیرد. این مرحله از پیاده‌سازی بسیار اهمیت دارد زیرا که همه فرآیندهای موجود در شرکت باید ارائه شوند و در صورت لزوم حذف و یا اصلاح شوند. از آنجایی که در این مرحله همه تیم‌ها حضور دارند و همه فرآیندها بحث و بررسی می‌شوند، یک آموزش غیررسمی نیز صورت می‌گیرد.

پس از آماده شدن سیستم باید آموزش‌های لازم صورت بگیرد. جلسات آموزشی باید به صورت رسمی برگزار شود. به منظور از بین بردن مقاومت افراد در برابر سیستم جدید باید در ابتدا سیستم جدید، مزایای آن و دلیل استفاده از آن، به صورت کامل توضیح داده شود. آموزش تخصصی باید با ارائه جزوه، محیط آموزشی مناسب، سیستم‌های قابل دسترس و به همراه مدرس مسلط بر موضوع برگزار گردد. آموزش با ارائه مثال‌هایی از جریان کار و در محیط آزمایشی صورت می‌گیرد.

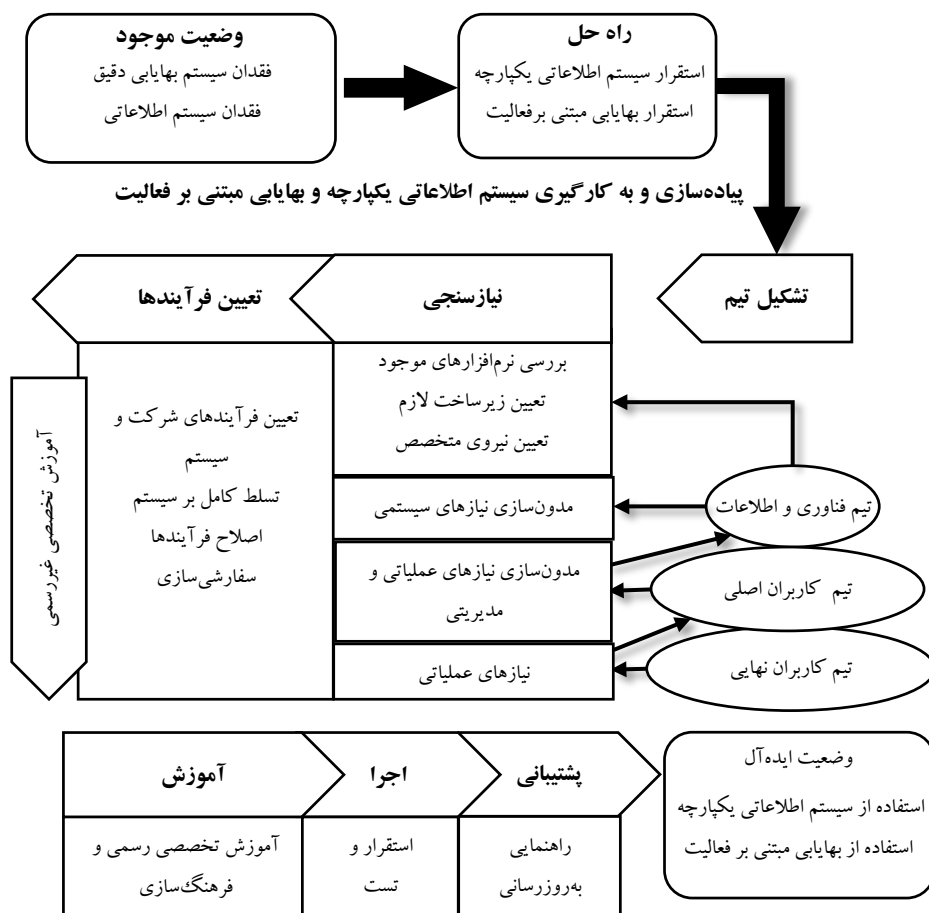
پس از آماده شدن سیستم و افراد جهت کار با سیستم جدید مرحله اجرا آغاز می‌شود. در مرحله اجرا باید مدیریت تغییر به خوبی صورت گیرد که پیاده‌سازی سیستم با شکست روبه‌رو نشود. تست سیستم یکی از مهم‌ترین قسمت‌ها در این مرحله است که باید با دقت کافی صورت گیرد.

از نظر مصاحبه‌شوندگان یک مرحله پس از اجرا و تحویل سیستم وجود دارد که اهمیت بسیار بالایی دارد و آن مرحله پشتیبانی است. پس از تحویل سیستم امکان آن وجود دارد که کاربران آموزش‌های مربوط به کار با سیستم را فراموش کرده باشند و یا اینکه در سیستم داده‌ای اشتباه وارد کنند. در این صورت پشتیبانی با آموزش و یا راهنمایی‌های لازم مشکلات به وجود آمده

را رفع می‌نماید. هم‌چنین در برخی از موارد سیستم مستقر شده باید به‌روزرسانی گردد که این امر نیز وظیفه پشتیبانی می‌باشد.

با توجه به تجزیه و تحلیل مصاحبه‌های اکتشافی و اصلی صورت گرفته در این پژوهش می‌توان الگوی به کارگیری و پیاده‌سازی روش‌های نوین حسابداری مدیریت را در شرکت‌های تولیدی ایرانی به شرح زیر ارائه نمود:

نگاره ۱. الگوی ارائه شده جهت پیاده‌سازی و به کارگیری سیستم اطلاعاتی یکپارچه و بهایابی مبتنی بر فعالیت در شرکت‌های تولیدی ایرانی



نتیجه گیری

پژوهش‌های بسیاری در حوزه حسابداری مدیریت و روش‌های نوین حسابداری مدیریت در ایران صورت گرفته است اما در هیچ یک از این پژوهش‌ها به بررسی نیاز شرکت‌های تولیدی ایرانی به روش‌های نوین حسابداری مدیریت و نحوه پیاده‌سازی این روش‌ها پرداخته نشده است. به عبارت دیگر هیچ الگویی جهت پیاده‌سازی و به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی ارائه نشده است.

نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که شرکت‌های تولیدی ایرانی بیش از هر چیزی به روش بهایابی مبتنی بر فعالیت و نیز سیستم اطلاعاتی یکپارچه نیاز دارند. برخی از شرکت‌های تولیدی ایرانی دارای سیستم بهایابی دقیقی می‌باشند اما عدم به‌روزرسانی آن و یا عدم صرف نیروی انسانی و زمان کافی جهت کار با این سیستم سبب شده که بهایابی صورت گرفته به صورت دقیق و صحیحی صورت نگیرد. در برخی از شرکت‌های تولیدی ایرانی همچنان سیستم بهایابی سنتی مورد استفاده قرار می‌گیرد و به دلیل ضعف در ره‌گیری و تسهیم بها، عملیات محاسبه بهایابی به درستی صورت نمی‌گیرد. بنابراین استفاده از بهایابی مبتنی بر فعالیت باعث می‌شود که بهایابی محصولات به درستی صورت گیرد و در صورت تغییر در تولید سیستم قابلیت تغییر در نحوه محاسبه را داشته باشد و در نهایت اطلاعات دقیقی در رابطه با بهای محصولات به مدیریت ارائه دهد. عدم وجود یک سیستم اطلاعاتی یکپارچه نیز باعث ایجاد مشکلاتی از جمله عدم دسترسی آسان و سریع به اطلاعات صحیح شده است. بنابراین با پیاده‌سازی سیستم اطلاعاتی یکپارچه دسترسی آسان و سریع به اطلاعات و گزارش‌هایی با دقت و صحت بالا فراهم می‌گردد. همچنین نتایج پژوهش نشان داد که جهت پیاده‌سازی این دو روش نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی لازم است که مراحل و فرآیندهایی به ترتیب طی شود. این مراحل به ترتیب عبارت‌اند از: تشکیل تیم، نیازسنجی سازمان، تعیین فرآیندها، آموزش، اجرا و در نهایت پشتیبانی. تشکیل تیم در سه دسته نیروهای متخصص فناوری اطلاعات، کاربران اصلی سیستم (شامل مدیران و رؤسای هر واحد) و کاربران نهایی سیستم (سرپرستان و کارشناسان هر واحد) صورت می‌گیرد. نیازسنجی سازمان توسط تیم‌های تشکیل شده صورت می‌گیرد، بدین ترتیب که کاربران نهایی نیازهای خود را به تیم کاربران اصلی اعلام می‌نمایند و تیم کاربران اصلی نیازهای مدیریتی خود را به این نیازهای عملیاتی اضافه نموده و به تیم متخصصان فناوری اطلاعات ارائه می‌نمایند. تیم متخصصان فناوری اطلاعات نیازهای اعلام شده را با نرم‌افزارهای موجود منطبق ساخته و زیرساخت‌ها و نیروی متخصص لازم را شناسایی می‌کند. پس از مرحله نیازسنجی مرحله تعیین فرآیندها می‌باشد که در این

مرحله با همکاری هر سه دسته از تیم‌های تشکیل شده، همه فرآیندهای شرکت و سیستم جدید به صورت کامل مشخص و توضیح داده می‌شود و در صورت لزوم برخی از فرآیندهای موجود در شرکت حذف، تعدیل و با یکدیگر ادغام می‌گردند و در برخی از موارد نیز سیستم موجود بر اساس نیاز شرکت سفارشی‌سازی می‌گردد. از آنجایی که در این مرحله همه تیم‌ها حضور دارند و همه فرآیندهای موجود در شرکت و سیستم ارائه می‌گردند بنابراین یک آموزش تخصصی غیررسمی نیز صورت می‌گیرد اما در مرحله بعدی آموزش رسمی به همه افراد داده می‌شود. در مرحله آموزش علاوه بر آموزش کار با سیستم باید منافع سیستم جهت از بین بردن مقاومت افراد در برابر تغییر نیز ارائه گردد. در مرحله اجرا که پس از مرحله آموزش می‌باشد، سیستم جدید مستقر شده و آزمون‌های لازم انجام می‌گردد. در مرحله نهایی که پشتیبانی می‌باشد راهنمایی‌ها و به‌روزرسانی‌های لازم برای کاربران و سیستم صورت می‌گیرد.

پژوهش حاضر نشان می‌دهد در صورتی که شرکت‌های تولیدی ایرانی از روش بهیابایی مبتنی بر فعالیت و سیستم اطلاعاتی یکپارچه استفاده کنند به وضعیت مطلوبی دست خواهند یافت که این وضعیت مطلوب عبارت‌اند از: بهیابایی صحیح محصولات تولید شده، دسترسی آسان و سریع به اطلاعات مالی و غیرمالی، تهیه گزارش‌هایی با قابلیت اتکای بالا، به موقع و صحیح که در نهایت همه این موارد به تصمیم‌گیری صحیح مدیریت بر مبنای اطلاعات ارائه شده توسط روش‌های نوین حسابداری مدیریت می‌گردد.

مقایسه پژوهش با سایر پژوهش‌ها

پژوهش‌های گوناگونی در رابطه با عوامل موثر، مزیت‌ها و مراحل مربوط به پیاده‌سازی روش‌های نوین حسابداری مدیریت و همچنین ایجاد تغییر در سازمان صورت گرفته است. هو و لین (۲۰۰۴) عوامل موثر بر پیاده‌سازی موفق سیستم اطلاعاتی یکپارچه را زیرساخت، طراحی سیستم، استقرار و سازمان معرفی می‌کند. عامل زیرساخت که شامل سخت‌افزار، نرم‌افزار و شبکه می‌باشد، در الگوی حاضر در مرحله نیازسنجی پیاده‌سازی توضیح داده شده است. طراحی سیستم که شامل یکپارچگی، فرآیندها، معماری فرآیندها و جهت‌گیری کسب و کار می‌باشد، در مرحله تعیین فرآیندها، پیاده‌سازی این الگو با عنوان شناسایی فرآیندهای اجرایی، حذف و اصلاح فرآیندها سیستم بیان شده است. استقرار که به معنی برنامه‌ریزی و استرژژی است، در مرحله اجرا در پیاده‌سازی و تصمیم‌گیری در مورد نحوه پیاده‌سازی در مرحله تشکیل تیم بیان شده است. گانش و مهتا (۲۰۱۰) عوامل موثر بر پیاده‌سازی موفق سیستم اطلاعاتی یکپارچه را مهندسی مجدد فرآیندها و ساختار بندی نرم‌افزار، انتخاب نوع نرم‌افزار سیستم اطلاعاتی یکپارچه، فرهنگ سازمانی، زیرساخت فناوری اطلاعات، هزینه استقرار، توسعه

نرم‌افزار، تست نرم‌افزار، تیم پروژه، خدمات مشاور و ارتباط با شرکت ارائه‌دهنده سیستم و آموزش کاربران دانستند. همه عوامل موثر ذکر شده توسط این دو پژوهشگر، در الگوی این پژوهش تحت عناوین گوناگونی مانند تعیین فرآیندها، انتخاب نرم‌افزار، فرهنگ‌سازی، تعیین زیرساخت لازم، اجرا و تست، تشکیل تیم و پشتیبانی نرم‌افزار ارائه و توضیح داده شده است. دان و همکاران (۲۰۱۱) نیز به عواملی مانند اهداف، دانش کاربران، هزینه پیاده‌سازی، مدیریت تغییر اثربخش، تیم پیاده‌سازی، آموزش کاربران، متخصصان برون‌سازمانی، ارتباطات سازمانی، دانش نیروهای ارائه‌دهنده سیستم و سفارشی‌سازی حداقلی به عنوان عوامل موثر بر پیاده‌سازی موفق سیستم اطلاعاتی یکپارچه اشاره نمودند که در پژوهش حاضر اهداف و هزینه پیاده‌سازی در مرحله نیازسنجی، تیم پیاده‌سازی در مرحله تشکیل تیم، آموزش کاربران در مرحله آموزش تخصصی غیررسمی و رسمی و در نهایت سفارشی‌سازی در مرحله تعیین فرآیندها عنوان شده است. گلدستون (۲۰۱۹) عوامل موثر بر پیاده‌سازی موفق سیستم اطلاعاتی یکپارچه را تحت عناوین انطباق سیستم اطلاعاتی یکپارچه با سازمان، مهندسی مجدد فرآیندهای موجود، برنامه‌های دقیق انتقال داده و تیم داخلی بهترین کارمندان بیان نمود که در الگوی حاضر به همه این موارد در مراحل نیازسنجی، تعیین فرآیندها و تشکیل تیم اشاره شده است.

در پژوهش حاضر سعی شده است که داده‌ها به شکلی بی‌طرفانه تحلیل و ارائه شوند، اما به طور کلی یکی از محدودیت‌های پژوهش‌های کیفی گرایش‌های شخصی پژوهشگر می‌باشد. این مورد را می‌توان از محدودیت‌های هر پژوهش کیفی دانست. هم‌چنین از آنجایی که پژوهش‌های کیفی پدیده مورد مطالعه در زمینه وبستر خاص خود رخ می‌دهد، بنابراین امکان تعمیم‌پذیری نتایج پژوهش به سایر موقعیت‌ها محدود می‌باشد.

پیشنهادهای پژوهش حاضر برای پژوهش‌های آتی به شرح زیر است:

الف. مطالعه و بررسی الگوی پیاده‌سازی و به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های خدماتی و بازرگانی.

ب. مطالعه موردی پیاده‌سازی و به کارگیری روش‌های نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی.

ج. ارائه راهبردهایی جهت بهبود وضعیت و تاثیر مولفه‌های موثر، محیطی و بازاری بر پیاده‌سازی روش‌های نوین حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی ایرانی.

د. انجام پژوهش مقایسه‌ای بین وضعیت سودآوری، سهم از بازار و میزان کیفیت محصولات تولیدی پیش و پس از پیاده‌سازی سیستم اطلاعاتی یکپارچه و بهایابی مبتنی بر فعالیت و یا آموزش مفاهیم اولیه حسابداری مدیریت به مدیران.

منابع

- باباجانی، جعفر؛ قربانی‌زاده، وجه‌الله؛ خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۹). آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر آموزش و پژوهش، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۳۵): ۷۷-۹۶.
- بهرامی، ماندانا؛ خلیفه‌سلطانی، سیداحمد. (۱۳۹۹). تدوین مدل اعتماد مدیر و حسابداران مدیریت، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۳۶): ۱۶۳-۱۸۶.
- ترخونی، بهارک. (۱۳۹۵). هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت زمان‌گرا و حسابداری ناب؛ نقش‌های اطلاعات ایجاد شده توسط سیستم‌ها، پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، ۳(۱۶): ۸۳-۹۶.
- جلیلی، محمد؛ یوسفی، محمد. (۱۳۹۵). بررسی کاربرد هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت در شرکت‌های صنایع غذایی استان زنجان، مطالعات کمی در مدیریت، ۳(۲۶): ۷۷-۹۶.
- مهرانی، ساسان؛ کرمی، غلامرضا؛ علیزاده، محمد؛ فرجی، امید. (۱۳۹۲). حسابداری مدیریت، انتشارات نگاه دانش.
- نمازی، محمد؛ غلامی، رضا. (۱۳۹۵). الگوی جامع رتبه‌بندی شرکت‌ها با استفاده از اطلاعات حسابداری، ارزیابی متوازن و تکنیک پاپریکا، مجله دانش حسابداری، ۷(۲۷): ۷-۳۳.

References

- Abubakar, N., Baird, K. Appuhami, R. (2016). The association between the use of management accounting practices with organizational change and organizational performance. *Advances in Management Accounting*, 3(26):67-98.
- Almeida, A., Cunha J. (2017). The implementation of an Activity-Based Costing (ABC) system in a manufacturing company. *Manufacturing Engineering Society International Conference 2017, Spain*.
- Askarany, D. (2016). Attributes of Innovation and Management Accounting Changes. *Contemporary Management Research*, 12(4): 455-466.
- Azudin, A., Noorhayati, M. (2018). Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology. *Asia Pacific Management Review*, 23(3): 222-226.
- Babajani, J., Ghorbanizade, V., Khonka, A. (2020). Future studies on management accounting: education and research perspective. *Emperical Research in Accounting*, 9(35): 77-96.
- Bahrami, M., Khalifeh soltani, S.A. (2020). Formulation of trust model of manager and management accountants. *Emperical Research in Accounting*, 9(36): 163-186.
- Braun, V., Clark, V. (2006). Using Thematic Analysis in Psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2): 77-101.
- Buergin, J., Belkadi, F., Hupays, C. Gupta, R., Bitte, F., Lanza, G., Bernard, A. (2018). A modular-based approach for Just-In-Time Specification of customer orders in the aircraft manufacturing industry. *IRP Journal of Manufacturing Science and Technology*, 3(21):61- 74.

- Crowther, D. *Managing finance: A socially responsible approach*. Butterworth-Heinemann; 1st Edition (October 15, 2004)
- Dan, P., Upadhyay, P., Jahanyan, S. (2011). Factors influencing ERP implementation in Indian manufacturing organizations: A study of micro, small and medium-scale enterprises. *Journal of Enterprise Information Management*, 24(2): 130-145.
- Drury, C. (2000). *Management and Cost Accounting (Management & Cost Accounting)*. Cengage Learning Business Press (January 1, 1644)
- Ganesh, L., Mehta, A. (2010). Critical success factors for successful enterprise resource planning implementation at Indian SMEs. *International Journal of Business, Management and Social Sciences*, 75(1): 65-78.
- Ganorkar, A., Lakhe, R., Agrawal, K. (2018). "TDABC for a Manufacturing Environment: A Case Study". *Review of Applied Management Studies*, 16(2): 2-10.
- Ganorkar, A., Lakhe, R., Agrawal, K. (2019). Cost and productivity analysis of the manufacturing industry using TDABC and MOST. *South African journal of industrial engineering*, 3(1): 196-208.
- Goldston, J. (2019). *Critical Success Factors in Enterprise Resource Planning Implementation in U.S. Manufacturing*. Doctoral thesis.
- Gill, A., Amin, S., Saleem, A. (2020). Investigation of critical factors for successful ERP implementation: an exploratory study. *Journal of business and social review in emerging economies*. 6(2): 565- 575
- Hadid, W., Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: the role of organizational culture and information systems. *Management accounting research*. 50(1): 1-17
- Ho, L., Lin, G. (2004). Critical Success Factor Framework for the implementation of integrated-enterprise systems in the manufacturing environment. *International Journal of Production Research*, 42(17): 3731- 3742.
- Horngren, C., Datar, S., Fastar, G. (2014). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 15th edition, Pearson Education Inc.
- Jalili, M., Yousefi, M. (2016). Function of Activity Based Costing in Zanjan province food industry. *Journal of Management research*, 3(26): 77- 96. (In Persian)
- Mehrani, S., Karami, G., Alizadeh, M., Faraji, O. (2013). *Management accounting*. Negah Danesh Inc. (in Persian)
- Namazi, M., Gholami, R. (2016). Total ranking model using accounting information, balanced score and papricka technic. *Journal of accounting knowledge*, 7(27): 7 -33. (in Persian)
- Okab, R., Al-Oqool, M., Bashayreh, M. (2014). The Importance of the Accounting Information and the Role of the Scientific Accounting Research in Developing the Economic Development Service in the Developing Countries (Case Study Jordan). *Research in Applied Economics*, 6(1):240
- Raes, A., Heijltjes, M., Glunk, U. (2011). The interface of the top management team and middle managers: A process mode. *Academy of Management Review*, 36(1):102–126.

- Roska, V., Bubic, J. (2011). Accounting information systems for management decisions: empirical research in Croatia. *Journal of Accounting, Finance and Business (IJAFB)*, 4(22), 90- 100
- Sahaf, M. (2013). *Management accounting*. Copyright, Vikas.
- Tarkhouni, B. (2016). Activity based costing and lean accounting: Information role in systems. *Journal of new research in accounting and management*, 3(16): 77-96. (In Persian)
- Tran, T., Thao, N. (2020). Factors affecting the application of ABC costing method in manufacturing firms in Vietnam. *Management science letters*, 10(11): 2625-2634
- Ullah, H. (2014). Role of information in strategic decision making in manufacturing industrial in Bangladesh. *Global Journal of Management and Business Research: Accounting and Auditing*, 14(1):74-91.

COPYRIGHTS



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

تأثیر بهزیستی روان‌شناختی بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری با نقش میانجی خودکارآمدی^۱

رضا نعمتی کشتلی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۳۱

مقاله پژوهشی

چکیده

بهزیستی روان‌شناختی، معرف ابعاد بهداشت روانی مثبت است که موجب افزایش خودکارآمدی می‌شود و می‌توان از طریق آن، کارکرد مثبت افراد را اندازه‌گیری نمود. خودکارآمدی نیز علاوه بر تقویت بهزیستی روان‌شناختی، می‌تواند بر رضایت تحصیلی دانشجویان تأثیرگذار باشد. از این‌رو هدف این پژوهش، بررسی تأثیر بهزیستی روان‌شناختی بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری با نقش میانجی خودکارآمدی می‌باشد. نمونه آماری پژوهش، شامل ۴۹۷ نفر از دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی سراسر کشور در سال ۱۳۹۹ می‌باشد که با روش نمونه‌گیری غیر تصادفی در دسترس انتخاب شدند. از ابزار پرسش‌نامه استاندارد در این پژوهش استفاده شده است. همچنین، فرضیه‌های پژوهش از طریق مدل‌سازی معادلات ساختاری با بهره‌گیری از نرم‌افزار پی‌ال‌اس، مورد آزمون قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بهزیستی روان‌شناختی بر رضایت تحصیلی و خودکارآمدی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری تأثیر مثبت و معنادار دارد. خودکارآمدی نیز، بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، خودکارآمدی نقش میانجی را در رابطه بین بهزیستی روان‌شناختی و رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری ایفا می‌کند. نتایج این پژوهش می‌تواند برای خط‌مشی‌گذاران در دانشگاه آزاد اسلامی، در راستای تدوین برنامه‌های مناسب برای رضایت‌مندی تحصیلی و طراحی برنامه‌های کاربردی به منظور به‌کارگیری اثربخش بهزیستی روان‌شناختی و باورهای خودکارآمدی دانشجویان تحصیلات تکمیلی، سودمند واقع گردد.

واژه‌های کلیدی: بهزیستی روان‌شناختی، خودکارآمدی، رضایت تحصیلی، مدل‌سازی معادلات ساختاری.

طبقه بندی موضوعی: M41, I12

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.37415.2913

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد اسلامشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، اسلامشهر، ایران، نویسنده مسئول، (nematikoshteli@iiu.ac.ir).

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

مقدمه

نظام آموزشی کشور، سهم قابل توجهی در تعلیم و پروراندن نیروی انسانی هر رشته دانشگاهی دارد که موضوعات مربوط به آموزش و یادگیری حسابداری، بخش به‌سزایی از پژوهش‌های حسابداری را به خود اختصاص می‌دهد. در واقع، بخشی از این پژوهش‌ها به سمت برطرف کردن مشکلات و شناسایی راه‌کارهای کاربردی به منظور ایجاد بستر اطلاعاتی لازم برای پژوهش‌های آتی هستند. از این‌رو، تحصیل دانشجویان در هر رشته علمی به‌ویژه حسابداری و شناسایی راه‌های بهبود فراگیری آن، متضمن مطالعه و انجام پژوهش‌ها در نظریه‌های سایر رشته‌ها مانند روان‌شناسی و مدیریت آموزشی است (خواجوی و نحاس، ۱۳۹۸). به همین منظور، در دنیای امروز برای فراگیری مناسب و کسب دانش جدید، دانشجویان باید انرژی‌های جسمی، عاطفی و شناختی خود را به شکل هوشمندانه به یادگیری اختصاص دهند (اورمتر و همکاران، ۲۰۲۰).

در این راستا، کلیه تمهیدات نظام آموزشی در فرایند خط‌مشی‌گذاری‌ها، نهایتاً به دانشجویان ختم می‌شود. چراکه آماده‌سازی دانشجویان جهت ورود موفقیت‌آمیز به عرصه اجتماعی، هدف نهایی سیستم آموزش عالی کشور است. لذا یکی از عوامل اساسی مؤثر بر عملکرد رضایت‌بخش دانشگاه‌ها، وجود دانشجویان موفق با برخورداری از بهزیستی روان‌شناختی است که پرورش مناسب جسم و روان آن‌ها به عنوان رسالت واقعی دانشگاه‌ها در نظر گرفته می‌شود (عزیزی‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۳). از سوی دیگر، رضایت تحصیلی به عنوان یکی از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت آموزش و یادگیری دانشجویان تلقی می‌گردد که سطح رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی، می‌تواند شاخصی جهت بهبود عملکرد آنان باشد. از این‌رو، واکاوی رضایت دانشجویان تحصیلات تکمیلی در دانش‌اندوزی، در افزایش شناخت از کیفیت فرایند آموزشی سودمند می‌باشد و تمرکز این گروه از دانشجویان به آموزش و یادگیری را افزایش می‌دهد (ادراکی و همکاران، ۱۳۹۰).

در واقع، اگر دانشگاهی بخواهد در تولید علم و ثروت موفق عمل کند، باید به دانشجویان تحصیلات تکمیلی اهمیت داده و از آنان بهره‌برد. لذا، موضوع بهزیستی روان‌شناختی آنان باید به شکل ویژه مورد توجه قرار گیرد. چراکه این دانشجویان نسبت به سایر افراد جامعه بیشتر در معرض از دست دادن بهزیستی روانی خود هستند (فیروزی و همکاران، ۱۳۹۲). بدین منظور، تقویت رضایت تحصیلی و بررسی عوامل روان‌شناختی مؤثر بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی به عنوان مشتریان

مراکز دانشگاهی، امری ضروری می‌باشد (آراسته و بنی‌اسدی، ۱۳۹۲). بدون تردید، خودکارآمدی نیز بر رضایت تحصیلی دانشجویان تأثیرگذار است. چراکه خودکارآمدی بالا از طریق تقویت بهزیستی روان‌شناختی، موجب می‌گردد تا دانشجویان در موقعیت‌های اضطراب‌زا موفق عمل کنند و آسیب روانی کمتری را تجربه نمایند (پاجارس و شانگ، ۲۰۰۲).

هدف این پژوهش بررسی تأثیر بهزیستی روان‌شناختی بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری با میانجی‌گری خودکارآمدی است. در واقع، استفاده از مفاهیم و نظریه‌های روان‌شناسی در پژوهش‌های حسابداری همواره در کانون توجه قرار داشته است. پژوهش حاضر نیز، در زمره پژوهش‌های بین‌رشته‌ای (حسابداری و روان‌شناسی) قرار می‌گیرد که از مفاهیم بهزیستی روان‌شناختی برگرفته از مکتب روان‌شناسی شناختی و خودکارآمدی مطابق با نظریه شناختی اجتماعی استفاده شده است. طبق بررسی‌های انجام شده پژوهشی، تاکنون پژوهشی در ایران به این حوزه مطالعاتی نپرداخته است. از آنجا که در مقطع تحصیلات تکمیلی، ساختار تدریس و تحصیل تغییر یافته و موجب هم‌افزایی دانش می‌شود، لذا مشکلات و مسائل مربوط به بهزیستی روانی دانشجویان، موجب عدم رضایت و سرخوردگی آن‌ها از تحصیل می‌گردد و علاوه بر مختل کردن عملکرد تحصیلی آنان، اثربخشی نظام آموزش عالی کشور را کاهش می‌دهد. از این‌رو با انجام این پژوهش می‌توان وضعیت بهزیستی روانی، خودکارآمدی و رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری را شناسایی نمود و به مدیران ارشد دانشگاه آزاد اسلامی پیشنهاد داد تا بر اساس یافته‌ها، برنامه‌های موثری را جهت افزایش رضایت‌مندی تحصیلی و به‌کارگیری اثربخش بهزیستی روان‌شناختی و باورهای خودکارآمدی دانشجویان تحصیلات تکمیلی، تدوین و اجرایی کنند.

مروری بر ادبیات و پیشینه پژوهش

رضایت تحصیلی، به عنوان ادراک خوشی از نقش دانش پژوهی یا تجربه جستن دانش تفسیر می‌شود که علاوه بر تبعات فردی، می‌تواند بر ارتقا نظام آموزشی کشور مؤثر باشد (سیموس و همکاران، ۲۰۱۰). به همین منظور، دانشگاه موفق، موسسه‌ای است که به شکل مستمر در حال رشد و شکوفایی توانایی‌ها و در جستجوی تأمین نیازها، انتظارات و افزایش میزان رضایت‌مندی تحصیلی دانشجویان باشد. چراکه رضایت تحصیلی دانشجویان، می‌تواند شاخصی جهت بهبود

عملکردها تلقی گردد و در افزایش آگاهی از فرایند یادگیری و کیفیت آموزشی مفید باشد (کیوپ، ۲۰۰۶).

جریان تحولات متداول در نظام آموزشی ایران، نشان می‌دهد که مراکز دانشگاهی علاوه بر توجه به بحران افزایش کمی و کمبود منابع مالی، باید به حفظ، بهبود و ارتقا کیفیت یادگیری و رضایت تحصیلی دانشجویان تمرکز کنند. این چالش‌ها موجب افزایش تقاضا برای بهبود کیفیت و پاسخ‌گو بودن دانشگاه‌ها شده است (جعفری‌راد و همکاران، ۱۳۹۴). لذا، توجه به کیفیت فرایندها و چگونگی برون‌دادهای دانشگاهی متناسب با افزایش تقاضا برای آموزش در سطح تحصیلات تکمیلی، افزایش می‌یابد و دانشگاه را ملزم می‌کند از طریق دگرگون‌سازی ساختار و فرایندها، بر نیازها و اولویت‌های اساسی دانشجویان تمرکز کند (اسکات کلسو، ۲۰۰۸). نتایج پژوهش اسکات و همکاران (۲۰۰۴) نشان می‌دهد دانشجویانی که از رضایت تحصیلی بالایی برخوردار هستند، در آموزش و یادگیری بیشتر به توانایی‌های شخصی خود می‌اندیشند و بهتر می‌توانند با فشارهای روانی مقابله کنند. یافته‌های عنبری و همکاران (۱۳۹۲) رابطه معنادار بین بهزیستی روان‌شناختی و رضایت تحصیلی دانشجویان را نشان می‌دهد. همچنین، نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که دانشجویان حسابداری از جنبه ابعاد بهزیستی روان‌شناختی، برخلاف دیگر دانشجویان علوم اجتماعی از خودمختاری کمتری برخوردار هستند. علاوه بر این، دانشجویان حسابداری با توان تحمل ابهام بیشتر، بهزیستی روان‌شناختی بالاتری دارند که این موضوع تأثیر مثبت بر رضایت تحصیلی آنان دارد (آرکوئرو و همکاران، ۲۰۱۵).

در واقع، روان‌شناسان شناختی معتقدند که با توجه به برآوردهای مهم در بهبود بیماری‌های روحی و روانی افراد، اما توجه اندکی به رشد و خودشکوفایی افراد سالم شده است. بدین ترتیب، مکتب روان‌شناسی مثبت‌گرا ایجاد شد. این مکتب بر تبیین شادمانی و سلامت روانی افراد و پیش‌بینی عوامل تأثیرگذار بر این حالت‌ها تمرکز دارد. در روان‌شناسی مثبت‌گرا به جای درماندگی و نقاط ضعف، بر توانمندی و نقاط قوت افراد تمرکز می‌گردد (لوتانز، ۲۰۰۲). در همین راستا، به دلیل بی‌توجهی نسبت به جنبه‌های مثبت کارکرد روانی افراد، موضوع بهزیستی روان‌شناختی در حیطه روان‌شناسی مثبت‌گرا توسط ریف (۱۹۸۹) مطرح گردید. به اعتقاد وی، بهزیستی شامل عوامل مثبت و محتوایی کم و بیش مبسوط می‌باشد که حالتی همراه با سلامتی، شادی و موفقیت را دربر می‌گیرد (باسون، ۲۰۰۸).

در همین راستا، مولفه‌های اصلی بهزیستی روان‌شناختی را می‌توان به شرح ذیل برشمرد:

(۱) رشد یا بلوغ فردی: بیانگر حس تداوم رشد و توسعه فرد است و رشد پیوسته توانایی‌های بالقوه فردی را نشان می‌دهد. (۲) خودپذیری: نگرش مثبت فرد از توانایی‌های خود را نشان می‌دهد. اگر شخص در ارزشیابی توانایی‌های خود احساس رضایت کند، در این صورت کارکرد روانی مطلوبی خواهد داشت. (۳) تعامل مثبت با سایرین: برقراری روابط باکیفیت با دیگران را نشان می‌دهد. لذا، ایجاد رابطه صمیمی و اعتماد متقابل با دیگران، احساس رضایت و بار روانی مثبت را به دنبال خواهد داشت. (۴) هدفمندی در زندگی: بیانگر اعتقاد فرد به زندگی هدفمند و معنادار است. از این رو، بهزیستی روانی افراد مستلزم بهره‌مندی از دیدگاه‌هایی است که با احساس جهت‌یابی در زندگی همراه باشد. (۵) تسلط بر محیط پیرامون: توانایی فرد بر مدیریت کارآمد جهان اطراف را نشان می‌دهد. در این مولفه افراد قادر خواهند بود تا حد ممکن، ابعاد مختلف محیط را دستکاری و حتی بهبود بخشند. (۶) خودمختاری: احساس استقلال، آزادی از هنجارها و خودبستگی فرد را نشان می‌دهد. این مولفه، بر توانایی فرد جهت مقابله با فشارهای اجتماعی تأکید دارد (لوتانز، ۲۰۰۲؛ باسون، ۲۰۰۸).

از سوی دیگر، بهزیستی روان‌شناختی به عنوان بهداشت هیجانی نیز شناخته می‌شود. در واقع قابلیت یافتن کلیه استعدادها فردی، مشخصه اصلی کارکرد روان‌شناسی مثبت‌گرا تلقی می‌گردد که در قالب بهداشت هیجانی مفهوم‌سازی می‌شود (پارون، ۲۰۰۶). نتایج پژوهش دینر (۲۰۰۵) نشان می‌دهد دانشجویانی که به دلیل آشفتگی هیجانی از بهزیستی روان‌شناختی ضعیفی برخوردار می‌باشند، معمولاً با مشکلاتی مانند افت تحصیلی، خودپنداره ضعیف، ناتوانی در برقراری ارتباط با محیط آموزشی و عدم پایبندی به قوانین اجتماعی مواجه می‌شوند که این چالش‌ها بر رضایت تحصیلی آن‌ها تأثیر مستقیم دارد. از طرفی، بین بهزیستی روان‌شناختی پایین و مشکلات رفتاری با رضایت تحصیلی پایین، رابطه معناداری وجود دارد (اسودیل، ۱۹۹۶).

یافته‌های احمدی سرخونی و همکاران (۱۳۹۲) نیز، نشان‌دهنده همبستگی مثبت و معنادار بهزیستی روان‌شناختی با خودکارآمدی و مهارت‌های زندگی دانشجویان است. همچنین نتایج تحقیقات رفتاری در حسابداری نشان می‌دهد، می‌توان از طریق سبک زندگی سالم طبق الگوی مکتب روان‌شناسی مثبت‌گرا که روی سلامت فیزیکی تأثیر مثبت دارد، اثرات منفی استرس شغلی را برطرف نمود و عملکرد حسابداران را بهبود بخشید (جونز و همکاران، ۲۰۱۰). علاوه

بر این، نتایج پژوهش فوگارتی و همکاران (۲۰۰۸) نشان می‌دهد که بهزیستی روان‌شناختی همبستگی مثبت و معنادار با کیفیت عملکرد حسابداران دارد.

در همین راستا، خودکارآمدی یکی دیگر از متغیرهای مهمی است که همبستگی مثبت و معناداری با رضایت تحصیلی دانشجویان دارد. خودکارآمدی، به عنوان یکی از مفاهیم اساسی در نظریه شناختی اجتماعی بندورا قلمداد می‌گردد و در قالب احساس شایستگی، کفایت و قابلیت سازگاری با زندگی تفسیر می‌شود (پاجارس، ۲۰۰۲). مفهوم خودکارآمدی، به باور فرد در خصوص توانایی‌ها و مهارت‌های خود برای انجام دادن عملی طبق تمایل شخصی اشاره دارد. در واقع خودکارآمدی ضعیف، نشان‌دهنده نابسامانی توانمندی‌های شناختی و موجب تأثیر نامطلوب بر عملکرد فرد می‌شود (اوگانیمی و مابکوجه، ۲۰۰۷). نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که بخش قابل توجهی از عملکرد فردی اشخاص تحت تأثیر باورهای خودکارآمدی آنان قرار می‌گیرد. به طوری که دانشجویان با سطح خودکارآمدی بالاتر از بهزیستی روانی بهتری برخوردار هستند و احساس خودکارآمدی بالا، بهداشت روانی و توانایی انجام کارها در دانشجویان را افزایش می‌دهد (پاجارس و شانگ، ۲۰۰۲). همچنین دانشجویان با باورهای خودکارآمدی قوی، در انجام کارهای پژوهشی پافشاری بیشتری از خود نشان می‌دهند و از رضایت و پیشرفت تحصیلی بهتری برخوردار می‌باشند (نعیمی و همکاران، ۱۳۹۵). از آنجا که خودکارآمدی یکی از مهمترین سازه‌های تأثیرگذار بر عملکرد دانشجویان است، لذا دانشجویان با خودکارآمدی ضعیف، تفکرات بدبینانه‌ای در خصوص توانایی‌های خود در انجام امور دارند. اما دانشجویان با خودکارآمدی بیش از حد معمول، تلاش خود را برای مقابله با مشکلات افزایش می‌دهند. لذا، خودکارآمدی بالا موجب بهبود دیدگاه‌های مثبت و مشارکت بهتر دانشجویان تحصیلات تکمیلی در انجام فعالیت‌های آموزشی و پژوهشی می‌گردد (هوشمندجا و همکاران، ۱۳۹۳). نتایج پژوهش رحیمی و همکاران (۱۳۹۷) رابطه مثبت و معنادار بین خودکارآمدی دانشجویان و رضایت تحصیلی آنان را نشان می‌دهد. یافته‌های پژوهش فرهادی‌نیا و همکاران (۱۳۹۶) نیز، نشان می‌دهد که راهبردهای یادگیری و خودکارآمدی دانشجویان بر پیشرفت تحصیلی آنان تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین نتایج پژوهش‌های رفتاری در حسابرسی نیز نشان می‌دهد، حساب‌برسان می‌توانند از طریق کسب دانش تخصصی و مهارت‌های حرفه‌ای لازم، باورهای خودکارآمدی را بهبود بخشند و از طریق ادراک مناسب عملکرد خود، در جهت ارتقای سطح کیفیت حسابرسی گام بردارند (پاجارس و اوردان، ۲۰۰۶).

پیشینه پژوهش‌های داخلی

نتایج پژوهش تمنایی فر و همکاران (۱۳۹۰) نشان می‌دهد که بین بهداشت روانی و شادکامی دانشجویان رابطه معناداری وجود دارد. علاوه بر این، بین بهداشت روانی و موفقیت تحصیلی دانشجویان و بین شادکامی و موفقیت تحصیلی دانشجویان رابطه معناداری وجود دارد. یافته‌های پژوهش بزرگ اصل و همکاران (۱۳۹۷) نشان می‌دهد که بین پریشانی شخصیت ضداجتماعی و گرایش به رفتارهای ناپسند اخلاقی دانشجویان حسابداری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، افزایش اختلال شخصیت ضداجتماعی در دانشجویان حسابداری بیشتر از حد متوسط است. شکری و قره چائی (۱۳۹۸) در پژوهشی بیان داشتند که ذهنیت فلسفی بر موفقیت تحصیلی دانشجویان کارشناسی ارشد رشته حسابداری تأثیر دارد. آن‌ها دریافتند که ذهنیت فلسفی و موفقیت تحصیلی دانشجویان کارشناسی ارشد رشته حسابداری در دانشگاه‌های دولتی بیشتر از دانشجویان دانشگاه‌های آزاد اسلامی است. حسینی و خوئینی (۱۳۹۹) در پژوهشی به این نتیجه دست یافتند که عوامل همسالان، اساتید و والدین به انتخاب شغل در حرفه حسابداری توسط دانشجویان با خصوصیات فرهنگی فاصله شدید قدرت و جمع‌گرایی تأثیرگذار است. علاوه بر این، موضوع مادیات تأثیری بر انتخاب شغل حسابداری توسط دانشجویان در جوامع با خصوصیات فرهنگی جمع‌گرایی و اجتناب زیاد از عدم اطمینان ندارد. نتایج پژوهش بریمانی (۱۳۹۹) نیز بیانگر رابطه معنادار بین سلامت روانی و رضایت تحصیلی با نقش میانجی خودکارآمدی در دانشجویان مقطع کارشناسی ارشد می‌باشد.

پیشینه پژوهش‌های خارجی

سوین و اولسون (۲۰۱۲) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که دانشجویان مشغول به تحصیل در حرفه حسابداری، بیشتر تمایل دارند رفتار احساسی و قضاوتی از خود بروز دهند. همچنین، آن‌ها دریافتند که دانشجویان حسابداری بیشتر تمایل دارند به‌جای کنکاش الگوی مشخص، بر اساس شهود خود به اطلاعات توجه کنند. پوآ و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی بیان داشتند که رابطه معنادار میان ابعاد سلامت روانی دانشجویان مانند استرس، اضطراب و افسردگی با پیشرفت تحصیلی آنان وجود دارد. گول (۲۰۱۶) در پژوهشی رابطه بین بهزیستی روان‌شناختی دانشجویان مهندسی و خودکارآمدی آنان را بررسی نمود. نتایج پژوهش بیانگر رابطه مثبت و معنادار میان بهزیستی روان‌شناختی دانشجویان مهندسی و خودکارآمدی آنان است. همچنین، ابعاد بهزیستی

روان‌شناختی شامل ارتباط مثبت، پذیرش خود، رشد فردی، زندگی هدفمند، خودمختاری و توانایی مدیریت کارآمد بر خودکارآمدی دانشجویان تأثیر مثبت و معناداری دارد. دومنچ بیورت و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی بیان داشتند که رابطه مثبت و معنادار بین خودکارآمدی و رضایت تحصیلی دانشجویان وجود دارد. همچنین، میان خودکارآمدی و رضایت تحصیلی دانشجویان، اعتقاد به ارزش انتظارات دانشجویان با ابعاد امید به موفقیت، امید به زندگی و انتظارات فرایند نقش میانجی را ایفا می‌کند. لیسون و ایسنبرگ (۲۰۱۸) در پژوهشی به این نتیجه رسیده‌اند که میان بهزیستی روان‌شناختی و تجربه تحصیلی دانشجویان تفاوت معناداری وجود دارد. یافته‌ها نشان می‌دهد که بهزیستی روان‌شناختی بالا، پیش‌بینی‌کننده مناسبی جهت ماندگاری و رضایت‌مندی دانشجویان است. یافته‌های پژوهش دونالد و همکاران (۲۰۲۰) بیانگر آن است که سلامت روانی بر ترک کار حساب‌برسان دارای گواهی‌نامه حسابدار رسمی تأثیر دارد. همچنین، سلامت روانی بر رابطه بین فرسودگی شغلی و ترک کار حساب‌برسان دارای گواهی‌نامه حسابدار رسمی تأثیرگذار است.

فرضیه‌های پژوهش

بر پایه مبانی نظری پژوهش و تحقیقات قبلی، فرضیه‌های این پژوهش به شکل زیر مطرح می‌شوند:

فرضیه اول: بهزیستی روان‌شناختی بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه دوم: بهزیستی روان‌شناختی بر خودکارآمدی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه سوم: خودکارآمدی بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه چهارم: بهزیستی روان‌شناختی بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری از طریق خودکارآمدی تأثیر می‌گذارد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع پژوهش‌های همبستگی و با توجه به هدف، از نوع تحقیقات کاربردی تلقی می‌شود. از لحاظ نوع داده، این پژوهش کمی و بر حسب زمان اجرا، پژوهش حاضر مقطعی است.

گردآوری اطلاعات اولیه، به‌واسطه ترکیبی از شیوه‌های کتابخانه‌ای و میدانی انجام شده است. ابزار کار پژوهش حاضر، پرسش‌نامه استاندارد می‌باشد. جامعه آماری مورد نظر، کلیه دانشجویان تحصیلات تکمیلی (کارشناسی ارشد و دکتری) رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی سراسر کشور در سال ۱۳۹۹ است. از آنجا که دسترسی به کل دانشجویان یاد شده به دلیل پراکنده‌گی جغرافیایی، مشکل و تا حدودی ناممکن بود و همچنین آمار رسمی از تعداد دانشجویان وجود نداشت، لذا از روش مشخص کردن حجم نمونه در مدل‌سازی معادلات ساختاری برای تعیین حجم نمونه استفاده شده است. این روش در قالب دو مرحله شامل الگوی اندازه‌گیری و الگوی ساختاری به آزمون الگو می‌پردازد که اعتبار و روایی ابزارهای اندازه‌گیری را به‌واسطه الگوی اندازه‌گیری و فرضیه‌ها را نیز از طریق الگوی ساختاری آزمون می‌کند (چاین، ۱۹۹۸). به دلیل آن که روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، تشابه زیادی با بعضی از ویژگی‌های رگرسیون چند متغیری دارد، لذا از قواعد این روش برای تعیین حجم نمونه استفاده شده است. بر اساس این روش، تعیین حجم نمونه باید برای هر متغیر اندازه‌گیری شده بین ۵ تا ۱۵ ($5q \leq n \leq 15q$) مشاهده باشد که در این صورت q تعداد متغیرهای مشاهده شده و n حجم نمونه می‌باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶). با توجه به تعداد گویه‌های پرسش‌نامه که ۸۲ گویه می‌باشد، بنابراین حداقل تعداد (5×82) ۴۱۰ نمونه نیاز می‌باشد. همچنین از روش نمونه‌گیری غیر تصادفی از نوع نمونه‌گیری در دسترس به منظور انتخاب آزمودنی‌ها بهره‌گیری شده است. لذا جهت تعمیم‌پذیری بهتر و دقیق‌تر نتایج پژوهش به جامعه آماری نامحدود پژوهش، تعداد ۵۴۰ پرسش‌نامه در مدت زمان دو ماه از طریق ارسال لینک پرسش‌نامه در فضای مجازی و همچنین رایانامه برای اساتید و دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی سراسر کشور که آدرس الکترونیکی آن‌ها به دلیل چاپ مقالات علمی در فصلنامه‌های علمی و پژوهشی حسابداری وجود داشت، استخراج و ارسال گردید. لذا از کلیه اساتید درخواست گردید تا پرسش‌نامه را در اختیار دانشجویان تحصیلات تکمیلی خود قرار دهند و همچنین از دانشجویان درخواست شد به منظور پاسخ‌گویی دقیق و کامل‌تر، پرسش‌نامه‌ها را برای سایر همکلاسی‌های خود ارسال نمایند که در مجموع تعداد ۴۹۷ پرسش‌نامه قابل استفاده تشخیص و مورد استفاده قرار گرفت.

در این پژوهش رضایت تحصیلی به عنوان متغیر وابسته است که به معنای درک و فهم شادمانی از جستن دانش یا تجربه طلب علم تفسیر می‌گردد (سیموس و همکاران، ۲۰۱۰). بهزیستی روان‌شناختی، به عنوان متغیر مستقل می‌باشد که به عنوان عوامل مثبت و مفاهیم تقریباً مفصل تفسیر می‌گردد و نشان‌دهنده حالت فرد همراه با سلامتی، شادی و موفقیت بوده و درک تعامل

فردی با چالش‌های موجود را بیان می‌کند (کیز و همکاران، ۲۰۰۲؛ باسون، ۲۰۰۸). خودکارآمدی نیز به عنوان متغیر میانجی در نظر گرفته شده است و به معنای اعتقاد داشتن فرد به توانمندی‌ها و مهارت‌های خود جهت اجرا و به پایان رساندن عملی مطابق با تمایل شخصی تعریف می‌شود (اوگانیمی و مابکوجه، ۲۰۰۷).

در همین راستا، برای اندازه‌گیری متغیر رضایت تحصیلی، از پرسش‌نامه ترک‌زاده و محترم (۱۳۹۳) استفاده شده است. این پرسش‌نامه با ۴۷ گویه برای سنجش پنج مولفه رضایت از اساتید تخصصی (۱۳ گویه)، رضایت از همکلاسی‌ها (۱۲ گویه)، رضایت از پیشرفت تحصیلی (۷ گویه)، رضایت از نحوه ارزیابی آموزشی (۸ گویه) و رضایت از محل تحصیل (۷ گویه) بر اساس طیف پنج درجه‌ای لیکرت به ترتیب از ۱ تا ۵ می‌باشد. برای اندازه‌گیری متغیر بهزیستی روان‌شناختی، از پرسش‌نامه ریف (۱۹۸۹) استفاده شد. پرسش‌نامه فوق با ۱۸ گویه، شش مولفه رشد یا بلوغ فردی (سوالات ۷، ۱۵ و ۱۷)، خودپذیری (سوالات ۲، ۸ و ۱۰)، تعامل مثبت با سایرین (سوالات ۳، ۱۱ و ۱۳)، هدفمندی در زندگی (سوالات ۵، ۱۴ و ۱۶)، تسلط بر محیط اطراف (سوالات ۱، ۴ و ۶) و خودمختاری (سوالات ۹، ۱۲ و ۱۸) را می‌سنجد. این پرسش‌نامه بر اساس طیف شش درجه‌ای لیکرت از تماماً مخالف (۱) تا تماماً موافق (۶) می‌باشد. البته نحوه نمره‌گذاری سوالات ۱، ۳، ۴، ۵، ۹، ۱۰، ۱۳ و ۱۷ در این پرسش‌نامه معکوس است. لذا نمره بیشتر، بیانگر بهزیستی روان‌شناختی بهتر فرد است.

جدول ۱. متغیرها و تعداد سوال (گویه) های پژوهش

متغیرها	عنوان متغیر	مولفه/ابعاد	تعداد گویه‌ها	منبع گویه‌ها
وابسته	رضایت تحصیلی	رضایت از اساتید تخصصی	۱۳	پرسش‌نامه رضایت تحصیلی ترک‌زاده و محترم (۱۳۹۳)
		رضایت از همکلاسی‌ها	۱۲	
		رضایت از پیشرفت تحصیلی	۷	
		رضایت از نحوه ارزیابی آموزشی	۸	
		رضایت از محیط تحصیل	۷	
مستقل	بهزیستی روان‌شناختی	رشد یا بلوغ فردی	۳	پرسش‌نامه بهزیستی روان‌شناختی ریف (۱۹۸۹)
		خودپذیری	۳	
		تعامل مثبت با سایرین	۳	
		هدفمندی در زندگی	۳	
		تسلط بر محیط اطراف	۳	
		خودمختاری	۳	
میانجی	خودکارآمدی	-	۱۷	پرسش‌نامه خودکارآمدی شرر و مادوکس (۱۹۸۲)

برای اندازه‌گیری متغیر خودکارآمدی، از پرسش‌نامه شرر و مادوکس (۱۹۸۲) استفاده گردید. این پرسش‌نامه دارای ۱۷ گویه و بر اساس طیف پنج درجه‌ای لیکرت از تماماً مخالف (۱) تا تماماً موافق (۵) می‌باشد. به استثنای سوالات ۱، ۳، ۸، ۹، ۱۳ و ۱۵ این پرسش‌نامه، نحوه نمره‌گذاری سایر سوالات به شکل معکوس است. لذا هر اندازه نمره آزمودنی بیشتر باشد، خودکارآمدی بالاتر را نشان می‌دهد.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

طبق جدول (۲)، مشخصه‌های جمعیت‌شناسی نشان می‌دهد از مجموع ۴۹۷ نفر نمونه آماری این پژوهش، تعداد ۱۸۴ نفر دانشجوی زن و بقیه دانشجوی مرد می‌باشند. سن ۱۳۱ نفر از دانشجویان کمتر از ۳۰ سال، تعداد ۲۶۳ نفر از دانشجویان بین ۳۰ الی ۴۰ سال سن و تعداد ۱۰۳ نفر نیز بیشتر از ۴۰ سال سن دارند. ۵۸ درصد از دانشجویان در مقطع کارشناسی ارشد و ۴۲ درصد در مقطع دکتری تخصصی حسابداری مشغول به تحصیل می‌باشند. در ضمن، ۸۶ درصد از دانشجویان تحصیلات تکمیلی شاغل بوده و همچنین ۸۷ درصد از آن‌ها دارای مدرک کارشناسی حسابداری هستند.

جدول ۲. مشخصه‌های جمعیت‌شناسی نمونه پژوهش

سازه	گروه	مشاهدات	درصد
جنسیت	زن	۱۸۴	۳۷/۰۲
	مرد	۳۱۳	۶۲/۹۸
سن	کمتر از ۳۰ سال	۱۳۱	۲۶/۳۶
	بین ۳۰ الی ۴۰ سال	۲۶۳	۵۲/۹۲
	بیشتر از ۴۰ سال	۱۰۳	۲۰/۷۲
مقطع تحصیلی	دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری	۲۸۹	۵۸/۱۵
	دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری	۲۰۸	۴۱/۸۵
وضعیت اشتغال	شاغل	۴۲۸	۸۶/۱۲
	غیرشاغل	۶۹	۱۳/۸۸
نوع مدرک کارشناسی	حسابداری	۴۳۴	۸۷/۳۲
	سایر رشته‌ها (اعم از مدیریت، اقتصاد و ...)	۶۳	۱۲/۶۸

بر اساس نتایج جدول (۳)، مهمترین شاخص‌های مرکزی و پراکنندگی برای متغیرهای کمی پژوهش محاسبه شده است. برای متغیر بهزیستی روان‌شناختی، از طریق مجموع نمرات شش مولفه، نمره کل آزمودنی تعیین می‌گردد. لذا نمره بیشتر معرف بهزیستی روان‌شناختی بهتر است. از این‌رو، میانگین و انحراف معیار بهزیستی روان‌شناختی آزمودنی‌ها به ترتیب برابر ۷۹/۰۴ و ۸/۱۱ می‌باشد. برای متغیر خودکارآمدی، حداقل و حداکثر نمره برای هر آزمودنی برابر ۱۷ و ۸۵ است که در این پژوهش، میانگین و انحراف معیار خودکارآمدی آزمودنی‌ها به ترتیب برابر ۵۹/۴۲ و ۶/۳۱ است. همچنین، برای متغیر رضایت تحصیلی از طریق مجموع نمرات شش مولفه، حداقل و حداکثر نمره برای هر آزمودنی ۴۷ و ۲۳۵ است که در این پژوهش، میانگین و انحراف معیار رضایت تحصیلی آزمودنی‌ها به ترتیب برابر ۱۶۱/۳۷ و ۲۱/۱۸ می‌باشد.

جدول ۳. نتایج آماری ویژگی‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	مشاهدات	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
بهزیستی روان‌شناختی	۴۹۷	۱۸	۱۰۸	۷۹/۰۴	۸/۱۱
خودکارآمدی	۴۹۷	۱۷	۸۵	۵۹/۴۲	۶/۳۱
رضایت تحصیلی	۴۹۷	۴۷	۲۳۵	۱۶۱/۳۷	۲۱/۱۸

نرمالیده بودن متغیرهای پژوهش، با بهره‌گیری از آزمون کلموگوروف-اسمیرونوف انجام شد. آماره آزمون برای هر یک از متغیرهای بهزیستی روان‌شناختی، خودکارآمدی و رضایت تحصیلی به ترتیب برابر ۱/۰۱۲، ۱/۲۱۵ و ۱/۳۱۸ به دست آمد و سطح معناداری برای هر یک از متغیرها نیز به ترتیب برابر ۰/۲۳۶، ۰/۱۴۲ و ۰/۱۳۹ می‌باشد. از آنجا که سطح معناداری برای تمامی متغیرهای پژوهش بزرگ‌تر از ۰/۰۵ است، لذا در سطح خطای $\alpha = 0.05$ و با اطمینان ۹۵ درصد، توزیع داده‌ها برای متغیرهای پژوهش نرمال می‌باشد.

برازش مدل اندازه‌گیری

در این پژوهش، از روایی محتوایی و سازه برای تعیین روایی پرسش‌نامه‌ها استفاده شده است. جهت بررسی روایی محتوایی، از فرم‌های نسبت روایی محتوایی و شاخص روایی محتوا در قالب یک روش دلفی و با کسب دیدگاه تخصصی ده نفر از خبرگان دانشگاهی و صاحب‌نظران حوزه حسابداری استفاده گردید. با توجه به این که مقدار نسبت روایی محتوایی برای کلیه سوالات پرسش‌نامه بیشتر از ۰/۶۲ به دست آمد، لذا کلیه سوالات پرسش‌نامه برای پژوهش مورد

استفاده قرار گرفت. اما با به کارگیری فرم شاخص روایی محتوا، موجب شد تا برخی سوالات پرسش‌نامه‌ها از لحاظ ساده بودن، واضح بودن و مربوط بودن اصلاح شوند. سوالات اصلاح شده در برگیرنده سوالاتی بودند که ضریب آن‌ها کمتر از ۰/۷۹ بود (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶). روایی سازه، یکی از مهمترین مقیاس‌های محاسبه روایی تلقی می‌گردد. لذا، بررسی رابطه همگرایی نشانگرها با سازه با برخورداری از بارعاملی بالا، به‌واسطه عامل تأییدی مشخص می‌شود که این موضوع در روایی سازه بررسی می‌گردد. در واقع، به‌واسطه مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از روش اسمارت پی ال اس، مدل پژوهش مورد آزمون قرار می‌گیرد. به همین منظور، آزمون دربرگیرنده سه بخش مجزا شامل برازش‌های مدل اندازه‌گیری، ساختاری و کلی می‌باشد که درستی روابط حاضر در مدل اندازه‌گیری با بهره‌گیری از معیارهای روایی و پایایی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶). از این رو برازش مدل اندازه‌گیری به‌واسطه شاخص‌های آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج شده مورد تحلیل قرار گرفته است.

جدول ۴. نتایج تحلیل عاملی تأییدی: بررسی روایی و پایایی سازه‌های پژوهش

R ²	میانگین واریانس استخراج شده (AVE > ۰/۵)	پایایی ترکیبی (CR > ۰/۷)	آلفای کرونباخ (CA > ۰/۷)	سازه‌های پژوهش
-	۰/۶۴۰	۰/۸۷۲	۰/۸۳۰	بهزیستی روان‌شناختی
۰/۴۰۳	۰/۹۲۰	۰/۹۵۳	۰/۹۶۰	خودکارآمدی
۰/۶۵۱	۰/۸۴۳	۰/۹۱۴	۰/۹۲۰	رضایت تحصیلی

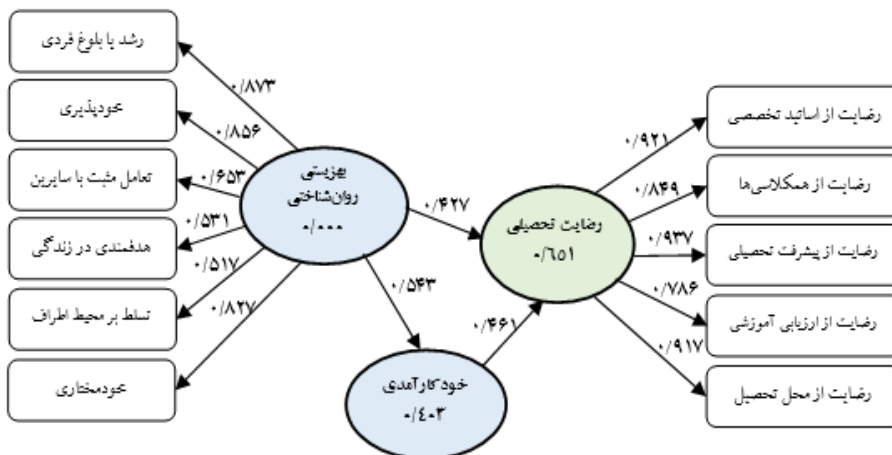
جهت سنجش پایایی مدل مفهومی، برای کلیه سازه‌های پژوهش آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی بیشتر از ۰/۷ می‌باشد. فورنل و لارکر (۱۹۸۱)، مقدار ۰/۷ را ملاک مورد قبول برای این معیار و مقدار میانگین واریانس استخراج شده معادل ۰/۵ و بیشتر را برای این معیار معرفی نمودند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶). نتایج به‌دست آمده در آزمون فرضیه‌ها نیز نشان می‌دهد که ضریب معناداری تمام بارهای عاملی یعنی T-Value در یافته‌های پژوهش بزرگ‌تر از ۲/۵۸ است که نشان می‌دهد تمامی بارهای عاملی با اطمینان ۹۵ درصد معنادار می‌باشد. از آنجا که، میانگین واریانس استخراج شده نیز بزرگ‌تر از ۰/۵ است، به عبارتی یک متغیر پنهان می‌تواند بیشتر از نیمی از واریانس سازه‌های آشکار خود را توصیف کند. لذا روایی همگرا و مناسب بودن برازش مدل اندازه‌گیری تأیید می‌گردد.

آمار استنباطی

آزمون فرضیه‌های پژوهش

در آزمون فرضیه‌ها با بهره‌گیری از مدل‌سازی معادلات ساختاری تأییدی، مسیر برازش در حالت استاندارد و معناداری در شکل‌های (۱) و (۲) نمایش داده شده است. از آنجا که ملاک قضاوت سطح معناداری است، اگر مقدار قدر مطلق آماره T-Value مربوط به آن ضریب مسیر بزرگ‌تر از ۱/۹۶ باشد، بیانگر معناداری آن می‌باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶). اعداد روی مسیرها نشان‌دهنده ضریب مسیر، اعداد داخل دایره‌ها بیانگر مقادیر ضریب تعیین برای متغیرهای درون‌زا و اعدادی که روی فلش‌های متغیر پنهان قرار گرفته‌اند، بیانگر بارهای عاملی هستند. در آزمون فرضیه اول، بهزیستی روان‌شناختی تأثیر مستقیم و مثبت (۰/۴۲۷) بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری دارد. این تأثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد، زیرا آماره T-Value برابر ۴/۸۷۳ است که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین، فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود.

شکل ۱. مدل پژوهش در حالت ضرایب مسیر استاندارد شده

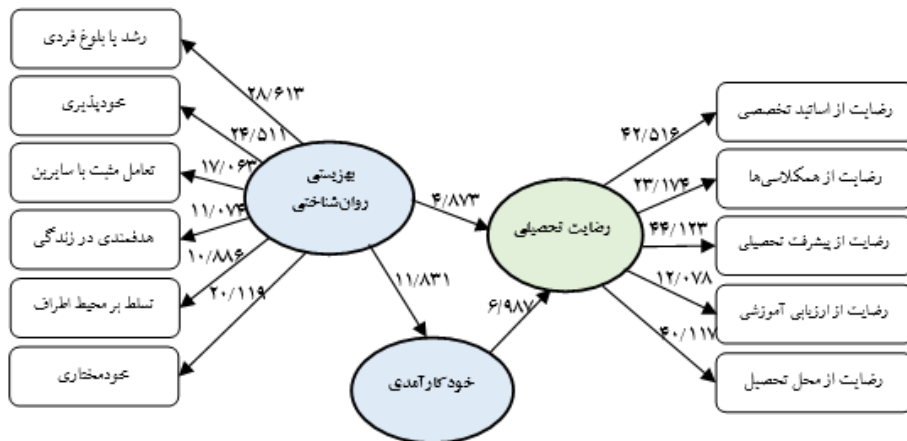


در آزمون فرضیه دوم، بهزیستی روان‌شناختی تأثیر مستقیم و مثبت (۰/۵۴۳) بر خودکارآمدی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری دارد. این تأثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد، زیرا آماره T-Value برابر ۱۱/۸۳۱ است که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین، فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. در آزمون فرضیه سوم، خودکارآمدی

تأثیر مستقیم و مثبت (۰/۴۶۱) بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری دارد. این تأثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد، زیرا آماره T-Value برابر ۶/۹۸۷ است که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است. بنابراین، فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌گردد.

اما در آزمون فرضیه چهارم، برای بررسی این که بهزیستی روان‌شناختی بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری از طریق خودکارآمدی تأثیر می‌گذارد، یا به عبارتی در تأثیر بهزیستی روان‌شناختی بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری، متغیر خودکارآمدی نقش میانجی را ایفا می‌کند، باید ضریب تأثیر غیرمستقیم محاسبه گردد که این ضریب نیز از حاصل ضرب ضرایب مسیر مستقیم استاندارد شده به دست می‌آید و سطح معناداری آن نیز با استفاده از آزمون سوبل تعیین می‌گردد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶).

شکل ۲. مدل پژوهش در حالت معناداری (مقدار تی)



از طریق حاصل ضرب تأثیر مستقیم بهزیستی روان‌شناختی بر خودکارآمدی در تأثیر مستقیم خودکارآمدی بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری، ضریب تأثیر غیرمستقیم محاسبه شد. از این رو، بهزیستی روان‌شناختی تأثیر غیرمستقیم و مثبت (۰/۲۵۰) بر رضایت تحصیلی دانشجویان دارد که نشان می‌دهد خودکارآمدی بر رابطه بین بهزیستی روان‌شناختی و رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری تأثیر گذار است.

و نقش میانجی ایفا می‌کند. لذا با توجه به آزمون سوبل این تأثیر از نظر آماری نیز معنادار می‌باشد، زیرا آماره T-Value برابر ۴/۷۹۵ است که این میزان از مقدار ۱/۹۶ بیشتر می‌باشد. بنابراین، فرضیه چهارم تأیید می‌شود.

برازش‌های مدل ساختاری و کلی پژوهش

معیار بررسی برازش مدل ساختاری، ضرایب R^2 و شاخص Q^2 مربوط به متغیرهای مکنون درون‌زا (وابسته) مدل است. R^2 معیاری است که نشان می‌دهد چند درصد از تغییرات متغیر وابسته، به واسطه متغیر مستقل انجام می‌پذیرد. لذا به ترتیب مقادیر ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان شاخصی برای R^2 ضعیف، متوسط و قوی یا قابل توجه توصیف شده است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶). طبق شکل (۲)، ضرایب مسیر بیانگر آن است که مقدار ۴۰/۳ درصد از واریانس استفاده شده از خودکارآمدی دانشجویان و مقدار ۶۵/۱ درصد از واریانس استفاده شده از متغیر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری توسط بهزیستی روان‌شناختی تبیین می‌گردد. از این رو مناسب بودن برازش مدل ساختاری با در نظر گرفتن مقادیر ملاک، تأیید می‌شود. شاخص Q^2 نیز معرف معیار قدرت پیش‌بینی مدل می‌باشد. لذا مقادیر بالاتر از صفر و مثبت، نشان‌دهنده کیفیت مدل ساختاری در سطح مطلوب است. هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را برای شدت قدرت پیش‌بینی مدل تعیین نمودند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶). از آنجا که قدرت پیش‌بینی محاسبه شده برای سازه‌های خودکارآمدی و رضایت تحصیلی به ترتیب برابر ۰/۳۲۸ و ۰/۲۹۴ است و مقادیر به‌دست آمده به معیار ۰/۳۵ نزدیک می‌باشد، لذا قدرت پیش‌بینی مدل نسبتاً قوی بوده و مجدداً مناسب بودن برازش مدل ساختاری مورد تأیید قرار می‌گیرد.

برای بررسی برازش مدل کلی پژوهش از معیار نیکویی برازش (GOF) استفاده شد. این شاخص از طریق مجذور حال ضرب میانگین (R^2) در میانگین مقادیر اشتراکی سازه‌ها محاسبه می‌گردد و دامنه آن بین صفر و یک است. وتزلس و همکاران (۲۰۰۹) به ترتیب مقادیر ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را ملاک ضعیف، متوسط و قوی برای این شاخص معرفی نمودند (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶). طبق جدول (۴)، مقادیر ضریب تعیین (R^2) برای متغیر خودکارآمدی و رضایت تحصیلی به ترتیب برابر ۰/۴۰۳ و ۰/۶۵۱ است. از سوی دیگر، میانگین واریانس استخراج شده برای هر یک از متغیرهای بهزیستی روان‌شناختی، خودکارآمدی و رضایت

تحصیلی نیز به ترتیب برابر ۰/۶۴۰، ۰/۹۲۰ و ۰/۸۴۳ می‌باشد. لذا شاخص نیکویی برآزش محاسبه شده این پژوهش $GOF = \sqrt{0.1801 \times 0.1527} = 0.1649$ است که از مقدار ۰/۳۶ بزرگ‌تر می‌باشد. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که برآزش مدل کلی پژوهش مناسب یا به عبارتی قوی می‌باشد. یعنی، تمامی شاخص‌ها دارای کفایت آماری بوده و همخوانی الگوی مفهومی پژوهش با داده‌های جمع‌آوری شده مورد تأیید قرار می‌گیرد.

جدول ۵. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های مستقیم پژوهش

فرضیه‌ها	عنوان فرضیه‌ها	ضریب مسیر (اثر مستقیم)	آماره T	نتیجه
اول	تأثیر بهزیستی روان‌شناختی بر رضایت تحصیلی	۰/۴۲۷	۴/۸۷۳	تأثیر دارد
دوم	تأثیر بهزیستی روان‌شناختی بر خودکارآمدی	۰/۵۴۳	۱۱/۸۳۱	تأثیر دارد
سوم	تأثیر خودکارآمدی بر رضایت تحصیلی	۰/۴۶۱	۶/۹۸۷	تأثیر دارد

نتایج حاصل از آزمون فرضیه نقش میانجی خودکارآمدی بر تأثیر بهزیستی روان‌شناختی روی رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری نیز به شرح جدول (۶) می‌باشد.

جدول ۶. نتایج حاصل از آزمون فرضیه میانجی پژوهش

فرضیه	عنوان فرضیه	اثر غیرمستقیم	آماره T	نتیجه
چهارم	نقش میانجی خودکارآمدی در رابطه بین بهزیستی روان‌شناختی و رضایت تحصیلی	۰/۲۵۰	۴/۷۹۵	تأثیر دارد

نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی تأثیر بهزیستی روان‌شناختی بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری با نقش میانجی خودکارآمدی است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد در آزمون فرضیه اول، بهزیستی روان‌شناختی بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری تأثیر مثبت و معنادار در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد. یعنی، با افزایش بهزیستی روان‌شناختی، رضایت تحصیلی دانشجویان حسابداری افزایش می‌یابد. چراکه طبق مکتب روان‌شناسی مثبت‌گرا، بهزیستی روان‌شناختی بر ابعاد مثبت زندگی فردی اشخاص تأکید دارد، به طوری که افراد هنگام مواجهه با مشکلات به شکل هدفمند بر غلبه این مشکلات برنامه‌ریزی و تمرکز می‌کنند. لذا دانشجویان حسابداری با برخورداری از بهزیستی روان‌شناختی با

توجه به سلامت روانی مناسب از رشد فردی، خودپذیری و خودمختاری مطلوبی برخوردار هستند که بهتر می‌توانند با مشکلات به طور منطقی مقابله کنند که این ویژگی‌ها بر عملکرد فردی و پیشرفت علمی آن‌ها و به عبارتی بر رضایت تحصیلی آن‌ها تأثیر گذار می‌باشد. لذا، دستاورد این پژوهش با یافته‌های عنبری و همکاران (۱۳۹۲)، اسودیل (۱۹۹۶)، دینر (۲۰۰۵)، پوآ و همکاران (۲۰۱۵)، آرکوئرو و همکاران (۲۰۱۵)، لیسون و ایسنبرگ (۲۰۱۸)، فرانزن و همکاران (۲۰۲۱) و بورتس و همکاران (۲۰۲۱) همسویی غیرمستقیم دارد. در آزمون فرضیه دوم، بهزیستی روان‌شناختی بر خودکارآمدی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری تأثیر مثبت و معنادار در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد. یعنی، با افزایش بهزیستی روان‌شناختی، خودکارآمدی دانشجویان حسابداری افزایش می‌یابد. از آنجا که ابعاد بهزیستی روان‌شناختی با عوامل اصلی خودکارآمدی رابطه دارد، لذا دانشجویان حسابداری با برخورداری از بهزیستی روان‌شناختی، سطح بالایی از خودکارآمدی را دارا هستند و با برنامه‌ریزی دقیق به واسطه افزایش پردازش شناختی و افزایش اعتماد به نفس با بهره‌مندی از سلامت روانی بالا، تمایل بیشتری به استفاده از روش‌های نوین در آموزش و یادگیری دارند. لذا، دستاورد این پژوهش با یافته‌های احمدی سرخونی و همکاران (۱۳۹۲)، پاچارس و شانگ (۲۰۰۲)، آرکوئرو و همکاران (۲۰۱۵) و گول (۲۰۱۶) مطابقت غیرمستقیم دارد. در آزمون فرضیه سوم، خودکارآمدی بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری تأثیر مثبت و معنادار در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد. یعنی، با افزایش خودکارآمدی، رضایت تحصیلی دانشجویان حسابداری افزایش می‌یابد. در واقع، خودکارآمدی در الگوهای رفتاری و انگیزشی دانشجویان حسابداری موثر بوده و موجب اعتماد بیشتر به توانایی‌های فردی و افزایش اعتماد به نفس بیشتر آن‌ها در یادگیری می‌شود. لذا احساس خودکارآمدی بالای دانشجویان حسابداری، موجب می‌شود تا این دانشجویان با استفاده از مهارت‌های مناسب در فرایند یادگیری، در پیشرفت تحصیلی موفق عمل کنند و از رضایت تحصیلی بالاتری برخوردار شوند. لذا، دستاورد این پژوهش با یافته‌های نعیمی و همکاران (۱۳۹۵)، فرهادی‌نیا و همکاران (۱۳۹۶)، رحیمی و همکاران (۱۳۹۷) و اوگانیمی و مابکوجه (۲۰۰۷) همسویی غیرمستقیم دارد. در آزمون فرضیه چهارم، بهزیستی روان‌شناختی بر رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری از طریق خودکارآمدی تأثیر می‌گذارد که این تأثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد. یعنی، خودکارآمدی نقش میانجی در رابطه بین بهزیستی روان‌شناختی و رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات

تکمیلی حسابداری ایفا می‌کند. بنابراین، نتیجه‌گیری می‌شود که خودکارآمدی ضعیف دانشجویان حسابداری موجب نابسامانی توانمندی‌های شناختی و نهایتاً موجب تأثیر نامطلوب بر عملکرد و پیشرفت تحصیلی آنان می‌شود. از سوی دیگر، دانشجویان حسابداری با سطح خودکارآمدی بالا، به دلیل برخورداری از بهزیستی روان‌شناختی مناسب، عملکرد فردی و پیشرفت تحصیلی بهتری دارند و در نتیجه از رضایت تحصیلی بالاتری برخوردار می‌شوند. لذا، دستاورد این پژوهش با یافته‌های بریمانی (۱۳۹۹)، پاچارس و شانگ (۲۰۰۲) و دومنچ بیتورت و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت غیرمستقیم دارد.

پیشنهادات ناشی از نتایج پژوهش

با توجه به نتایج به‌دست آمده، پیشنهاد می‌گردد دانشگاه‌ها برنامه‌ریزی‌های لازم و اقدامات عملیاتی جهت حل مشکلات آموزشی و پژوهشی دانشجویان تحصیلات تکمیلی، فراهم نمودن مقدمات اولیه نیازهای آموزشی و پژوهشی و برقراری محیط سالم و بدون اضطراب جهت آموزش را انجام دهند. چراکه اقدامات اثربخش این عوامل، موجب تقویت بهزیستی روان‌شناختی دانشجویان می‌گردد و از این طریق دانشجویان قضاوت مناسبی از توانمندی‌های خود خواهند داشت که این موضوع موجب افزایش خودکارآمدی و انگیزه یادگیری آنان می‌شود و در نتیجه رضایت تحصیلی نیز افزایش می‌یابد. از سوی دیگر، هدف اصلی دانشگاه‌ها پیشرفت دانش است و در این راستا باید پاسخ‌گوی نیازهای استفاده‌کنندگان و متقاضیان از خدمات خود باشند. بدین منظور ارزیابی از تلقی دانشجویان به عنوان مشتریان اصلی دانشگاه‌ها در خصوص کیفیت خدمات ارائه شده به آن‌ها از اهمیت ویژه‌ای برخوردار می‌باشد. لذا پیشنهاد می‌گردد دانشگاه‌ها با انجام وظایف اصلی خود، گام‌های موثری در آرمان‌های توسعه بردارند. بدون شک، دانشگاهی که خالی از کیفیت آموزشی و پژوهشی باشد، نمی‌تواند زمینه تأمین سلامت روانی و کیفیت زندگی دانشجویان را فراهم نماید و در این صورت حمایت و پشتیبانی افرادی که مخارج آن را تأمین می‌کند را از دست خواهد داد. همچنین، پیشنهاد می‌گردد دانشگاه‌ها به عنوان متولی ارائه خدمات آموزشی مناسب و با کیفیت، در جهت تقویت بهزیستی روان‌شناختی و تأمین سلامت روانی دانشجویان تحصیلات تکمیلی گام اساسی بردارند. چراکه بهزیستی روان‌شناختی با عملکرد فردی و پیشرفت‌های علمی و پژوهشی این گروه از دانشجویان رابطه مستقیم دارد. لذا دانشجویانی که از بهزیستی روان‌شناختی برخوردار هستند،

موجب می‌شود اعتماد به نفس، خودپذیری، افزایش توانمندی مقابله با مشکلات و برقراری ارتباط موفق با دیگران در این گروه از دانشجویان تقویت گردد و در نتیجه تأثیر مثبت بر رضایت تحصیلی آن‌ها داشته باشد.

برای انجام پژوهش‌های آتی، پیشنهاد می‌گردد تأثیر بهزیستی روان‌شناختی بر رضایت تحصیلی دانشجویان حسابداری دانشگاه‌های دولتی، بررسی عوامل موثر بر بهداشت هیجانی و خودکارآمدی تحصیلی و رابطه آن با پیشرفت تحصیلی دانشجویان حسابداری و همچنین بررسی رضایت تحصیلی دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری از کیفیت خدمات دانشگاه‌های دولتی و مقایسه آن با دانشگاه آزاد اسلامی، مورد مطالعه قرار گیرد.

منابع

- آراسته، حمیدرضا؛ بنی اسدی، احمد. (۱۳۹۲). بررسی رضایت‌مندی تحصیلی دانشجویان دوره کارشناسی ارشد آموزش محور. *مطالعات برنامه‌ریزی آموزشی*، ۱ (۲): ۵-۲۵.
- احمدی سرخونی، طاهره؛ سعادت‌زاده، سمیه؛ زینلی‌پور، حسین. (۱۳۹۲). تأثیر مهارت‌های زندگی و خودکارآمدی بر پیش‌بینی بهزیستی روان‌شناختی دانش‌آموزان. *خانواده و پژوهش*، ۱۰ (۴): ۶۷-۸۲.
- ادراکی، میترا؛ رامبد، معصومه؛ عبدلی، روح‌اله. (۱۳۹۰). بررسی همبستگی رضایت تحصیلی با پیشرفت تحصیلی در دانشجویان پرستاری. *آموزش در علوم پزشکی*، ۱۱ (۱): ۳۲-۳۹.
- بزرگ اصل، موسی؛ رجب دری، حسین؛ خانی ذلان، امیر رضا. (۱۳۹۷). ارتباط پریشانی شخصیت ضداجتماعی و گرایش به رفتارهای ناپسند اخلاقی در دانشجویان حسابداری. *حسابداری سلامت*، ۷ (۲): ۱-۱۴.
- بریمانی، ابوالقاسم. (۱۳۹۹). رابطه بین سلامت روانی و رضایت تحصیلی با نقش میانجی خودکارآمدی در دانشجویان مقطع کارشناسی ارشد. *راهبردهای شناختی در یادگیری*، ۸ (۱۴): ۷۳-۹۳.
- تمنایی‌فر، محمدرضا؛ سلامی محمدآبادی، فاطمه؛ دشتیان‌زاده، سمیه. (۱۳۹۰). رابطه بهداشت روانی و شادکامی با موفقیت تحصیلی دانشجویان. *فرهنگ در دانشگاه اسلامی*، ۱۵ (۲): ۴۶-۶۳.
- جعفری‌راد، علی؛ عزیزی شمایی، مصطفی؛ جعفری کرفستانی، زهرا. (۱۳۹۴). بررسی رضایت دانشجویان تحصیلات تکمیلی از وضعیت و کیفیت خدمات آموزشی دانشگاه‌های دولتی. *آموزش مهندسی تهران*، ۱۷ (۶۸): ۱۱۳-۱۲۵.
- حسینی، سید علی؛ خوئینی، مهین. (۱۳۹۹). نقش ارزش‌های فرهنگی در عوامل موثر بر انتخاب شغل در حرفه حسابداری. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۰ (۳): ۵۵-۸۰.
- خواجوی، شکراله؛ نحاس، کاظم. (۱۳۹۸). افزایش یادگیری حسابداری به وسیله نقشه مفهومی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶ (۳): ۳۹۳-۴۱۲.
- داوری، علی؛ رضازاده، آرش. (۱۳۹۶). مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم افزار پی ال اس. تهران: انتشارات جهاد دانشگاهی.
- رحیمی، فاطمه؛ هنگامه سادات، سید میرنوب؛ علمدار، الهه؛ خوشه مهری، گیتی. (۱۳۹۷). رابطه میان خودکارآمدی و موفقیت تحصیلی دانشجویان دانشگاه علوم پزشکی. *پژوهش پرستاری*، ۱۳ (۲): ۶۵-۵۹.
- شکری، اعظم؛ قره چائی، مریم. (۱۳۹۸). رابطه ذهنیت فلسفی و موفقیت تحصیلی دانشجویان رشته حسابداری. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹ (۴): ۱-۲۸.

- عزیزی‌نژاد، بهاره؛ پورحیدر، رحیمه؛ سلطانی، پوران. (۱۳۹۳). بررسی ارتباط سلامت روانی و عوامل درون دانشگاهی در میان دانشجویان رشته بهداشت دانشگاه علوم پزشکی. *پرستاری و مامایی*، ۱۲ (۱۲): ۱۱۴۶-۱۱۳۹.
- عنبری، زهره؛ جمیلیان، حمیدرضا؛ قمی، مهین؛ مسلمی، زهرا. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط رضایت از رشته تحصیلی با بهزیستی روان و پیشرفت تحصیلی در میان دانشجویان دانشگاه علوم پزشکی. *آموزش در علوم پزشکی*، ۱۳ (۶): ۴۸۹-۴۹۷.
- فیروزی، ابودر؛ امینی، معصومه؛ اصغری، زهرا؛ مقیمی دهکردی، بیژن. (۱۳۹۲). رابطه باورهای مذهبی و سلامت روانی. *بهداشت و توسعه*، ۲ (۲): ۱۴۸-۱۳۸.
- فرهادی‌نیا، مسعود؛ ملکشاهی، فریده؛ جلیلووند، مانیا. (۱۳۹۶). ارتباط استراتژی‌های یادگیری و باورهای خودکارآمدی با پیشرفت تحصیلی دانشجویان. *دانشگاه علوم پزشکی*، ۱۹ (۵): ۹-۱۷.
- نعیمی، ابراهیم؛ آشفته، سید محمد حسین؛ طالبی، ریحانه. (۱۳۹۵). ارتباط خودکارآمدی با همپوشانی ادراک از خود و تفکر انتقادی. *فرهنگ مشاوره و روان‌درمانی*، ۷ (۲۶): ۲۷-۴۴.
- هوشمندجا، منیجه؛ جوانمرد، علی؛ مرعشی، سید منصور. (۱۳۹۳). رابطه خودکارآمدی، راهبردهای شناختی و فراشناختی با پیشرفت تحصیلی. *فناوری آموزشی*، ۸ (۳): ۱۷۱-۱۸۱.

References

- Arqueroa, J., Fernandez-Polvillo, C., Hassallc, T., & Joyceca, J. (2015). Relationships between communication apprehension, ambiguity tolerance and learning styles in accounting students. *Spanish Accounting Review*, 70, 1-12.
- Arasteh, H. R., & Bani Asadi, A. (2013). Assessing the academic satisfaction of education-oriented master's degree students. *Educational Planning Studies*, 1 (2), 5-25. (In Persian)
- Anbari, Z., Jamilian, H. R., Qomi, M., & Muslimi, Z. (2013). Relationship between satisfaction with the field of study and mental well-being and academic achievement among students of the University of Medical Sciences. *Education in Medical Sciences*, 13 (6), 489-497. (In Persian)
- Azizinejad, B., Pourheidar, R., & Soltani, P. (2014). Investigating the relationship between mental health and intra-university factors among health students of the University of Medical Sciences. *Nursing and Midwifery*, 12 (12), 1139-1146. (In Persian)
- Ahmadi Sarkhoni, T., Saadatzadeh, S., & Zeaynalipoor, H. (2013). The role of self-efficacy and life skills in predicting psychological well-being of high school students. *Family and Research*, 10 (4), 67-82. (In Persian)
- Basson, N. (2008). The influence of psychological factors on the subjective well-being of adolescents. *Doctoral dissertation*, University of the Free State.
- Barimani, A. (2020). The relationship between mental health and academic satisfaction with the mediating role of self-efficacy in graduate students. *Cognitive Strategies in Learning*, 8(14), 73-93. (In Persian)

- Borzogasl, M., Rajab Dori, H., & Khani Zalan, A. R. (2018). The relationship between antisocial personality disorder and the tendency to immoral behaviors in accounting students. *Health Accounting*, 7 (2), 1-14. (In Persian)
- Chin, w. w. (1998). Issues and opinions on structural equation modeling. *MIS Quarterly*, 22 (1), vii-xvi.
- Diener, E. (2005). Frequently asked questions about subjective well-being (happiness and life satisfaction). *A primer for reporters and newcomers*, <http://www.psych.uiuc.ediener/faq.htm>.
- Davari, A., & Rezazadeh, A. (2017). Structural equation modeling with PLS software. *Tehran: University Jihad Publications*. (In Persian)
- Donald, M. A., Rober, D., & Loris, M. (2020). Mental Illness in the Accounting Profession. *Sacred Heart University*, Published by DigitalCommons@SHU, 2021, 1-16.
- Domenech Betoret, F., Abellan Rosello, L., & Gomez Artiga, A. (2017). Self-Efficacy, Satisfaction, and Academic Achievement: The Mediator Role of Students' Expectancy-Value Beliefs. *Frontiers in Psychology*, 8 (11), 1-12.
- Edraki, M., Rambod, M., & Abdoli, R. (2011). Relationship between academic satisfaction and academic achievement in nursing students. *Education in Medical Sciences*, 11 (1), 32-39. (In Persian)
- Fogarty, T. J., Jagdip, S., Gary, K. R., & Ronald, K. M. (2008). Antecedents and Consequences of Burnout in Accounting: Beyond the Role Stress Model. *Behavioral Research in Accounting*, 12, 31-68.
- Farhadinia, M., Malekshahi, F., & Jellilund, M. (2017). Relationship between learning strategies and self-efficacy beliefs with students' academic achievement. *University of Medical Sciences*, 19 (5), 9-17. (In Persian)
- Firoozi, A., Amini, M., Asghari, Z., & Moghimi Dehkordi, B. (2013). The Relationship between Religious Beliefs and Mental Health. *Health and Development*, 2 (2), 138-148. (In Persian)
- Gull, M. (2016). Self-Efficacy and Mental Health among Professional Students: A Correlational Study. *International Journal of Modern Social Sciences*, 5(1), 42-51.
- Hooshmandja, M., Gavanmard, A., & Marashi, S. M. (2014). The relationship between self-efficacy, cognitive and metacognitive strategies, and academic achievement. *Educational Technology*, 8 (3), 171-181. (In Persian)
- Hosseini, S. A., & Khoeini, M. (2021). The role of cultural values in the factors affecting job choice in the accounting profession. *Empirical Accounting Research*, 10 (3), 55-80. (In Persian)
- Jones, C., Norman, S., & Wier, B. (2010). Healthy Lifestyle as a Coping Mechanism for Role Stress in Public Accounting. *Behavioral Research in Accounting*, 1 (22), 21-41.
- Jafari Rad, A., Azizi Shamami, M., & Jafari Karfestani, Z. (2016). Assessing the status of graduate students' satisfaction with the quality of public university services. *Tehran Engineering Education*, 17 (68), 113-125. (In Persian)
- Keup, J. R. (2006). Promoting new-student success: Assessing academic development and achievement among first-year students. *New Directions for Student Services*, 114, 27-46.
- Khajavi, S., & Nahs, K. (2019). Enhance accounting learning through concept maps. *Accounting and Auditing Reviews*, 26 (3), 393-412. (In Persian)

- Luthans, F. (2002). The need for and meaning of positive organizational behavior. *Journal of organizational behavior*, 23 (6), 695-706.
- Lipson, S. K., & Eisenberg, D. (2018). Mental health and academic attitudes and expectations in university populations. *Journal of Mental Health*, 27 (3), 205-213.
- Naeemi, I., Ashfteh, S. M. H., & Talebi, R. (2016). The relationship between self-efficacy and the comorbidity of self-perception and critical thinking. *Culture of Counseling and Psychotherapy*, 7 (26), 27-44. (In Persian)
- Ogunyemi, A. O., & Mabekoje, S. O. (2007). Self-efficacy, risk-taking behavior, and mental health as predictors of personal growth initiative among university undergraduates. *Journal of Research in Educational Psychology*, 12, 349-362.
- Pajares, F., & Schunk, D. H. (2002). Self and self-belief in psychology and education: a historical perspective. *Inj. Aronson & d. Cordova, psychology of education*, Newyork: academic press.
- Pajares, F. (2002). Gender and perceived Self-Efficacy in self-regulated learning. *Theory into practice*, 91, 116-125.
- Pua, P. K., Lai, C. S., Foong, M., & Ibrahim, C. H. (2015). The Relationship between Mental Health and Academic Achievement among University Students. *American Journal of Distance Education*, 2, 755-764.
- Pajares, F., & Urdan, T. (2006). Self-Efficacy Belief of Adolescents. Retrieved at www.infoagepub.Com/Self-Efficacy Beliefs of Adolescents.
- Paroun, K. A. (2006). Relations among religiosity health, happiness, and anxiety for Kuwaiti adolescents. *Psycho Rep*, 99 (3), 717-722.
- Rahimi, F., Hengameh S., Hengamehsadat, S. M. N., & Khosheh Mehri, G. (2018). The relationship between self-efficacy and academic achievement of medical university students. *Nursing Research*, 13 (2), 59-65. (In Persian)
- Simoes, C., Matos, M. G., Tome, G., Ferreira, M., & Chainho, H. (2010). School satisfaction and academic achievement: the effect of school and internal assets as moderators of this relation in adolescents with special needs. *ProcediaSocial and Behavioral Sciences*, 9, 1177-1181.
- Shukri, A., & Qarachai, M. (2020). The relationship between philosophical mentality and academic achievement of accounting students. *Empirical Accounting Research*, 9 (4), 1-28. (In Persian)
- Scott Kelso, R. (2008). Measuring undergraduate student perceptions of service quality in higher education. *Theses of Education Doctor*, University of South Florida, pp, 1-130.
- Scott, H., Shannon, L., & Caroline, L. (2004). Life satisfaction in children and youth empirical foundation and implications for School Psychologists. *Psychology in the Schools*, 41 (1), 81-130.
- Sweidel, G. B. (1996). Study strategy portfolio: A project to enhance study skills and time management. *The Teaching of Psychology*, 23, 246-248.
- Swain, M. R., & Olsen, K. J. (2012). From student to accounting professional: A longitudinal study of the filtering process. *Issues in Accounting Education*, 27 (1), 17-52.
- Tamnaeifar, M. R., Salami Mohammadabadi, F., & Dashtbanzadeh, S. (2011). The relationship between mental health and happiness with students' academic success. *Culture in Islamic University*, 15 (2), 46-63. (In Persian)
- Urmetzer, S., Lask, J., Vargas-Carpintero, R., & Pyka, A. (2020). Learning to change: Transformative knowledge for building a sustainable bioeconomy. *Ecological Economics*, 167 (1), 106-135.

پیوست: پرسش‌نامه‌های پژوهش

"پرسش‌نامه رضایت تحصیلی ترک‌زاده و محترم (۱۳۹۳)"

رضایت از اساتید تخصصی						
ردیف	میزان توافق پایین	۱	۲	۳	۴	۵
۱	میزان توافق بالا	۱	۲	۳	۴	۵
۲	فاقد صلاحیت لازم	۱	۲	۳	۴	۵
۳	با هوشمندی اندک	۱	۲	۳	۴	۵
۴	مقبول و مورد پسند نیستند	۱	۲	۳	۴	۵
۵	زود عصبانی می‌شوند	۱	۲	۳	۴	۵
۶	نسبتاً متعصب هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۷	در کارها دخالت می‌کنند	۱	۲	۳	۴	۵
۸	بازخوردی نمی‌دهند	۱	۲	۳	۴	۵
۹	دانشجو را سرگرم می‌کنند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۰	به دانشجو شخصیت نمی‌دهند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۱	جذاب نیستند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۲	جذاب هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۳	رفتار رسمی دارند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۴	رفتار منطقی و عقلایی دارند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۵	در دسترس دانشجو نیستند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۶	معمولاً در دسترس هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۷	دانشجو را درک نمی‌کنند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۸	دانشجو را درک می‌کنند	۱	۲	۳	۴	۵
رضایت از همکلاسی‌ها						
ردیف	میزان توافق پایین	۱	۲	۳	۴	۵
۱	میزان توافق بالا	۱	۲	۳	۴	۵
۲	خسته‌کننده هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۳	انگیزه‌دهنده هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۴	وفادار نیستند	۱	۲	۳	۴	۵
۵	وفادار هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۶	در یادگیری بی‌انگیزه هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۷	در فراگیری سخت‌کوش هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۸	به امور پژوهشی علاقه ندارند	۱	۲	۳	۴	۵
۹	به امور پژوهشی علاقه دارند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۰	از جذب لازم برخوردار نیستند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۱	از جذب لازم برخوردار هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۲	در روابط رسمی هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۳	در روابط غیررسمی هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۴	در امور ناهماهنگ هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۵	در امور هماهنگ هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۶	متفعل عمل می‌کنند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۷	پرکار و کوشا هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۸	سطح هوشی ضعیفی دارند	۱	۲	۳	۴	۵
۱۹	زرتنگ و باهوش هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۲۰	نظم کلاسی را رعایت نمی‌کنند	۱	۲	۳	۴	۵
۲۱	نظم کلاسی را رعایت می‌کنند	۱	۲	۳	۴	۵
۲۲	در کارها مسئولیت‌پذیر نیستند	۱	۲	۳	۴	۵
۲۳	در کارها مسئولیت‌پذیر هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۲۴	در یادگیری کند هستند	۱	۲	۳	۴	۵
۲۵	در یادگیری زرتنگ و باهوش هستند	۱	۲	۳	۴	۵

رضایت از پیشرفت تحصیلی						
ردیف	میزان توافق پایین	۱	۲	۳	۴	۵
۱	میزان توافق بالا	۱	۲	۳	۴	۵
۲	نمره پایین و غیر عادلانه	۱	۲	۳	۴	۵
۳	نمره عادلانه و بالا	۱	۲	۳	۴	۵
۴	من را متقاعد نمی‌کند	۱	۲	۳	۴	۵
۵	من را متقاعد می‌کند	۱	۲	۳	۴	۵
۶	عدم امنیت را تقویت می‌کند	۱	۲	۳	۴	۵
۷	احساس امنیت را بهبود می‌بخشد	۱	۲	۳	۴	۵

رضایت از پیشرفت تحصیلی						
میزان توافق پایین	۱	۲	۳	۴	۵	میزان توافق بالا
رضایت بخش نیست	۱	۲	۳	۴	۵	رضایت بخش است
نامعلوم و نامشخص	۱	۲	۳	۴	۵	صریح و روشن
از لیاقت من کمتر است	۱	۲	۳	۴	۵	متناسب با لیاقت من است
جهت‌گیرانه و جزئی‌نگر	۱	۲	۳	۴	۵	کامل، جامع و کلی‌نگر

رضایت از نحوه ارزیابی آموزشی							
ردیف	میزان توافق پایین					میزان توافق بالا	
۱	بدون نظم و سازمان‌دهی	۱	۲	۳	۴	۵	منظم و سازمان‌دهی شده
۲	به دلخواه و سلیقه اساتید	۱	۲	۳	۴	۵	بر پایه توانایی‌های دانشجو
۳	به شکل متناوب	۱	۲	۳	۴	۵	به شکل پیوسته و مستمر
۴	از قبل پیش‌بینی نشده	۱	۲	۳	۴	۵	پیش‌بینی و برنامه‌ریزی شده
۵	زمان محدود برای پیشرفت	۱	۲	۳	۴	۵	زمان کافی برای پیشرفت
۶	نامناسب	۱	۲	۳	۴	۵	درخور و پسندیده
۷	عدم توجه به پیشرفت دانشجو	۱	۲	۳	۴	۵	توجه به پیشرفت تحصیلی دانشجو
۸	ارزش‌قائل نشدن به پیشرفت	۱	۲	۳	۴	۵	قدرشناسی از پیشرفت تحصیلی

رضایت از محل تحصیل (دانشگاه)							
ردیف	میزان توافق پایین					میزان توافق بالا	
۱	ناخوشایند	۱	۲	۳	۴	۵	جذاب و دوست‌داشتنی
۲	خسته‌کننده	۱	۲	۳	۴	۵	محیطی با نشاط و علمی
۳	محیط علمی اجباری	۱	۲	۳	۴	۵	محیط علمی اختیاری و تشویقی
۴	عدم تمایل ورود به این دانشگاه	۱	۲	۳	۴	۵	اشتیاقی ورود به این دانشگاه را دارم
۵	تمایل به دانشگاه دیگری دارم	۱	۲	۳	۴	۵	در این دانشگاه احساس رضایت دارم
۶	از لحاظ علمی راضی نیستم	۱	۲	۳	۴	۵	به دانستنی‌های علمی‌ام اضافه شد
۷	امکانات آموزشی ضعیفی دارد	۱	۲	۳	۴	۵	امکانات آموزشی مناسبی دارد

"پرسش‌نامه بهزیستی روان‌شناختی ریف (۱۹۸۹)"

ردیف	گویه‌های تحقیق	تماماً مخالف هستم	تا حد زیادی مخالف هستم	کمی مخالف هستم	کمی موافق هستم	تا حد زیادی موافق هستم	تماماً موافق هستم
۱	احساس من، گویای این است که خودم مسئول وضعیت کنونی زندگی‌ام هستم.						
۲	از آن‌چه در جریان زندگی‌ام رخ داده و آن‌ها را بررسی می‌کنم، احساس رضایت‌مندی دارم.						

					۳	در برقراری تعامل صمیمی با سایرین، احساس ناکامی دارم.
					۴	در فراهم نمودن نیازهای عادی زندگی، ناتوان هستم.
					۵	به زندگی در حال تمرکز دارم و به آینده فکر نمی‌کنم.
					۶	از توانایی‌های لازم، جهت مدیریت بسیاری از مسائل و مشکلات زندگی روزمره برخوردار هستم.
					۷	بر این باور هستم، برخورداری از تفکر جدید که من را دربارۀ محیط پیرامون به چالش می‌کشاند، امری ضروری تلقی می‌گردد.
					۸	به بیشتر ابعاد شخصیت خودم، علاقه دارم و معتقدم که از شخصیت مناسبی برخوردار هستم.
					۹	افراد باعزم و جدی، بر من تأثیرگذار هستند.
					۱۰	از موفقیت‌های موجود در زندگی شخصی خودم، احساس خوشایندی ندارم.
					۱۱	از دیدگاه دیگران، من فردی مهربان و بخشنده هستم و تمایل به ارتباط با سایرین دارم.
					۱۲	حتی اگر عقاید من برخلاف نظر دیگران باشد، به باور و نظرات خودم اعتقاد دارم.
					۱۳	به دیگران اعتماد ندارم و در زندگی شخصی خودم، تجربه خوبی از روابط با دیگران نداشته‌ام.
					۱۴	از آن دسته افرادی نیستم که در زندگی شخصی خود، هدف خاصی نداشته باشم.
					۱۵	یادگیری در زندگی من، اهمیت ویژه‌ای دارد.
					۱۶	گاهی اوقات احساس می‌کنم، مواردی را که باید در زندگی به آن‌ها عمل می‌کردم را انجام داده‌ام.
					۱۷	مدت زمان زیادی است که اقدامات مؤثری را جهت بهبود و تغییرات مثبت در زندگی خودم، انجام نداده‌ام.
					۱۸	خودم را بر اساس ارزش‌های دیگران، قضاوت نمی‌کنم.

"پرسش‌نامه خودکارآمدی شرر و مادوکس (۱۹۸۲)"

ردیف	گویه‌های تحقیق	تماماً مخالف هستم	مخالفت هستم	نه مخالفم و نه موافق	موافق هستم	تماماً موافق هستم
۱	هنگام برنامه‌ریزی در کارها، اطمینان دارم که می‌توانم به دقت و درستی آن‌ها را انجام دهم.					
۲	از انجام دادن موفقیت‌آمیز کارها، ناتوان هستم.					

					اگر برای انجام کاری در ابتدا موفق نباشم، سعی می‌کنم به تلاش خودم در انجام موفقیت‌آمیز آن کار ادامه دهم.	۳
					هنگامی که برای انجام کارها اهداف مشخصی را تعیین می‌کنم، معمولاً در دستیابی به آن اهداف موفق نیستم.	۴
					قبل از آن که کارها را به سرانجام برسانم، از ادامه کار منصرف می‌شوم.	۵
					از مواجهه شدن با مسائل و مشکلات، خودداری می‌کنم.	۶
					اگر احساس کنم کاری مشکل و پیچیده است، سعی نمی‌کنم که انجام آن کار را تجربه و آزمایش کنم.	۷
					برای انجام کارهایی که مناسب به نظر نمی‌رسد، تلاش می‌کنم تا آن کارها را ادامه و خاتمه دهم.	۸
					هنگامی که تصمیم گرفتم کاری را شروع کنم، به دقت روی انجام آن کار تمرکز می‌کنم.	۹
					اگر قرار بر یادگیری موضوع جدیدی باشد و در ابتدا موفق به یادگیری نشوم، از فراگیری موضوع جدید صرف‌نظر می‌کنم.	۱۰
					در مواجهه با مشکلات غیرمنتظره، از توانایی‌های لازم برای حل این مشکلات برخوردار نیستم.	۱۱
					اگر فراگیری موضوعات و مطالب جدید پیچیده و مشکل باشد، از یادگیری خودداری می‌کنم.	۱۲
					شکست در کارها، باعث می‌شود تا تلاش خودم را حداکثر کنم.	۱۳
					به مهارت و توانایی‌های فردی خودم در انجام دادن کارها، باور و اعتقادی ندارم.	۱۴
					در زندگی شخصی، به خودم متکی هستم و در انجام دادن کارها به خودم اعتقاد دارم.	۱۵
					در برخورد با مسائل و مشکلات، به آسانی تسلیم می‌شوم.	۱۶
					هنگامی که در زندگی روزمره با مشکلات روبرو می‌شوم، از توانایی‌های لازم جهت حل این مسائل برخوردار نیستم.	۱۷

COPYRIGHTS



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

بررسی خطای برآورد ناشی از نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی^۱سارا سلیمی قلعه^۲، حسین اعتمادی^۳، جواد رضازاده^۴، منصور مومنی^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۵

مقاله پژوهشی

چکیده

در مدل‌های رایج اقلام تعهدی، از روش‌های متعددی برای اندازه‌گیری این اقلام استفاده شده است. اولسون (۲۰۱۴)، چارچویی از ساختار اقلام تعهدی ارائه کرده و اندازه‌گیری براساس تغییرات متوالی در مانده حساب‌های غیرنقدی ترازنامه را مبتنی بر ساختار اقلام تعهدی می‌داند. این اندازه از اقلام تعهدی، دربردارنده اقلامی است که کمتر به منظور مدیریت سود دستکاری می‌شوند، لیکن با توجه به اینکه در مدل‌های رایج کنترلی از بابت آن‌ها صورت نمی‌گیرد، ممکن است در دسته اقلام تعهدی اختیاری (شاخص مدیریت سود در حوزه وسیعی از تحقیقات حسابداری) طبقه بندی شوند. این موضوع می‌تواند منجر به ایجاد خطای برآورد اقلام تعهدی اختیاری و افزایش خطای نوع اول در آزمون کشف مدیریت سود شود. هدف پژوهش حاضر، بررسی خطای نوع اول، ناشی از نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی، در آزمون کشف مدیریت سود است. بدین منظور، اطلاعات ۱۵۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۷ بررسی شد. نتایج حاصل از تحلیل همبستگی و رگرسیون نشان می‌دهد که اگرچه تفاوت ناشی از روش اندازه‌گیری اقلام تعهدی، به عنوان اقلام تعهدی اختیاری دسته‌بندی می‌شود، اما شبیه‌سازی صورت گرفته به منظور آزمون مدیریت سود، خطای نوع اول غیرقابل قبولی را در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان نمی‌دهند. بنابراین اگرچه اندازه‌گیری اقلام تعهدی مبتنی بر ترازنامه به صورت بالقوه می‌تواند منجر به افزایش خطای نوع اول در آزمون مدیریت سود شود اما تا زمانی که متغیر انگیزاننده مدیریت سود مورد نظر پژوهشگر با رویدادها و عواملی که این تفاوت را در اندازه اقلام تعهدی ایجاد می‌کنند همبسته نباشد، خطای نوع اول غیرقابل قبولی ایجاد نکرده و لذا می‌توان در راستای استانداردسازی نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی بر چارچوب اولسون (۲۰۱۴) استوار بود و اقلام تعهدی را براساس تغییرات متوالی در مانده حساب‌های غیرنقدی ترازنامه اندازه‌گیری کرد.

واژه‌های کلیدی: اقلام تعهدی، مدیریت سود، اندازه‌گیری، خطای برآورد.

طبقه بندی موضوعی: M41, G53, G17, C13

DOI: 10.22051/JERA.2022.37366.2916

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (s.salimighaleh@modares.ac.ir).

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

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

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

مقدمه

اندازه‌گیری ارقام تعهدی، نقشی اساسی در حوزه‌های وسیعی از ادبیات حسابداری از جمله مطالعات در زمینه ارتباط ارزشی جریان‌ات نقدی در مقایسه با ارقام تعهدی، آزمون مدیریت و هموارسازی سود و قیمت گذاری ارقام تعهدی اختیاری و غیراختیاری بازی می‌کند (هریبر و کولینز^۱، ۲۰۰۲).

بررسی تحقیقات در زمینه مدل‌های مبتنی بر ارقام تعهدی برای کشف مدیریت سود، نشان می‌دهد که روش‌های متعددی برای اندازه‌گیری ارقام تعهدی در تحقیقات این حوزه مورد استفاده قرار گرفته است، برخی از آن‌ها به تغییرات در مانده حساب‌های ترازنامه‌ای استوار هستند (همچون جونز^۲، ۱۹۹۱؛ دیچو و همکاران^۳، ۱۹۹۵؛ کوتاری و همکاران^۴، ۱۹۹۵ و فرانسیس و همکاران^۵، ۲۰۰۵) و برخی دیگر بر صورت جریان وجه نقد استوار هستند (همچون کازنیک^۶، ۱۹۹۹ و دیچو و دیچاو^۷، ۲۰۰۲)؛ بعلاوه هر مطالعه ممکن است جزئیات خاص خود را نیز داشته باشد. اولسون^۸ (۲۰۱۴)، به منظور استانداردسازی نحوه اندازه‌گیری ارقام تعهدی، چارچوبی از ساختار ارقام تعهدی ارائه کرده و معتقد است ساختار ارقام تعهدی، تنها بر تغییرات در مانده دارایی‌ها و بدهی‌های حساب‌های غیر نقدی ترازنامه استوار است و بر این اساس اندازه‌گیری مبتنی بر ترازنامه را بهتر می‌داند. نکته قابل توجه این است که چارچوب اولسون (۲۰۱۴)، بر مفهوم سود جامع و رابطه مازاد تمیز^۹ استوار است، بنابراین ارقام تعهدی مورد نظر آن نیز ارقام تعهدی جامع می‌باشد. این در حالی است که مدل‌های رایج ارقام تعهدی، بیشتر بر ارقام تعهدی سرمایه در گردش استوار هستند. از سویی، برخی از معاملات و رویدادها ممکن است بر دارایی‌ها و بدهی‌های سرمایه در گردش اثرگذار باشند ولی بر سود دوره اثرگذار نباشند. بنابراین در صورت استفاده از روش اندازه‌گیری ارقام تعهدی مبتنی بر ترازنامه و عدم کنترل مناسب این رویدادها در مدل ارقام تعهدی مورد استفاده، ممکن است این موارد در ارقام تعهدی اختیاری دسته بندی شده و از آن‌جا که از ارقام تعهدی اختیاری به عنوان شاخص مدیریت سود در

1. Haribar and Collins
2. Jones
3. Dechow
4. Kothari
5. Francis
6. Kazenic
7. Dechow and Dichev
8. Ohlson
9. Clean surplus

تحقیقات استفاده می‌شود، منجر به ایجاد خطای نوع اول در آزمون مدیریت سود شوند. خطای نوع اول هنگامی روی می‌دهد که فرضیه‌ی صفر، مبنی بر عدم مدیریت سود، رد شود در حالی که در حقیقت مدیریت سود رخ نداده است.

در این مقاله، به بررسی و مقایسه خطای نوع اول مدل‌های مبتنی بر اقلام تعهدی برای کشف مدیریت سود، تحت دو روش اندازه‌گیری اقلام تعهدی مبتنی بر ترازنامه و مبتنی بر صورت جریان وجه نقد می‌پردازیم. با توجه به کاربرد وسیع مدل جونز^۱ (۱۹۹۱) و مدل دیچو و دیچاو^۲ (۲۰۰۲) در تحقیقات در زمینه مدیریت سود، این مدل‌ها به ترتیب به عنوان نماینده مدل‌های اقلام تعهدی مبتنی بر درآمد و مدل‌های اقلام تعهدی مبتنی بر جریان نقدی انتخاب شده‌اند. از آنجایی که در عمده پژوهش‌های داخلی و خارجی از مدل‌های مبتنی بر اقلام تعهدی برای کشف مدیریت سود استفاده می‌شود، ناکارآمدی نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی، به موازات مدل مورد استفاده، می‌تواند اعتبار نتایج حاصله را مخدوش سازد. تحقیقات زیادی مدل‌های اقلام تعهدی را ارزیابی کرده‌اند (رحمانی و بشیری منش، ۱۳۹۲؛ بزرگ اصل و غفارپور، ۱۳۹۱) اما نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی کمتر مورد توجه قرار گرفته است. به همین منظور در تحقیق حاضر خطای برآورد اقلام تعهدی اختیاری، ناشی از نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی، مورد بررسی قرار گرفته است.

در ادامه مقاله، ابتدا ادبیات و مبانی نظری مرتبط با اندازه‌گیری اقلام تعهدی، محاسبه اقلام تعهدی اختیاری و خطای برآورد ناشی از اندازه‌گیری اقلام تعهدی مرور می‌شود و سپس، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش، نتیجه‌گیری و پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی بیان شده است.

مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مدل‌های متعددی برای پیش‌بینی اقلام تعهدی طراحی شده است که نمونه‌ای از آن‌ها در نگاره (۱) نشان داده شده است. مروری بر این مدل‌ها نشان می‌دهد که برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی، از روش‌های متعددی استفاده شده است و این موضوع، این احساس ناخوشایند را در خواننده ایجاد می‌کند که طرح‌های تحقیقاتی، درجه آزادی بسیار زیادی را مجاز دانسته‌اند و هیچ مسیر استاندارد برای ایجاد ارتباط بین سه جزء جریان نقدی، سود و اقلام تعهدی وجود ندارد.

1. Jones

2. Dechow and Dichev

جدول ۱. نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی در مدل‌های رایج در ادبیات

روش اندازه‌گیری اقلام تعهدی	مدل‌های اقلام تعهدی
اقلام تعهدی سرمایه در گردش ترازنامه منهای هزینه استهلاک	جونز (۱۹۹۱)، جونز تعدیل شده (دیچو و همکاران، ۱۹۹۵)، کوتاری و همکاران (۱۹۹۵) و فرانسس و همکاران (۲۰۰۵)
سود عملیاتی در حال تداوم منهای جریان نقدی ناشی از عملیات	کازنیک (۱۹۹۹)
اقلام تعهدی سرمایه در گردش استخراج شده از صورت تطبیق سود عملیاتی	دیچو و دیچاو (۲۰۰۲)

برای استاندارد سازی روش اندازه‌گیری اقلام تعهدی، اولسون (۲۰۱۴) چارچوبی از ساختار اقلام تعهدی ارائه کرده و معتقد است ساختار اقلام تعهدی، تنها بر تغییرات در مانده‌های دارایی‌ها و بدهی‌های حساب‌های غیر نقدی ترازنامه استوار است. بر اساس این چارچوب، معاملات از دو جزء نقدی و تعهدی تشکیل شده و می‌توان رابطه زیر را تعریف کرد:

$$\text{رابطه (۱)} \quad \text{Cash Earnings} + \text{Accruals} = \text{Earnings}$$

بر اساس این رابطه، اقلام تعهدی عبارتست از تفاوت سود حسابداری حاصل از بکارگیری مجموعه‌ای از اصول پذیرفته شده حسابداری و سود نقدی حاصل از بکارگیری یک رژیم حسابداری جایگزین. از سوی دیگر در حسابداری رایج، تفاوت مانده‌ابتدا و انتهای دوره حساب‌های ترازنامه‌ای پس از کنارگذاری مبادلات مالکانه، زیربنای اندازه‌گیری سود است. این تعریف هم در خصوص سود نقدی و هم در خصوص سود حسابداری صادق است و تنها تفاوت در حساب‌های دارایی و بدهی است که در محاسبه آن‌ها بایستی لحاظ شوند. بر این اساس و با فرض عدم وجود مبادلات مالکانه، می‌توان اقلام تعهدی را از روابط زیر استخراج کرد:

$$\{ca(t) + oa(t)\} - \{ca(t-1) + oa(t-1)\} = \text{Earnings}$$

$$ca(t) - ca(t-1) = \text{Cash Earnings}$$

$$oa(t) - oa(t-1) = \text{Accruals} \quad \text{رابطه (۲)}$$

که در آن‌ها:

ca: دارایی‌های نقد و شبه نقد منهای بدهی‌های نقد و شبه نقد

oa: خالص سایر دارایی‌ها و بدهی‌ها

به عبارت دیگر، طبق چارچوب ارائه‌شده توسط اولسون (۲۰۱۴)، تفاوت در خالص دارایی‌های غیر نقدی، اقلام تعهدی را نشان می‌دهد.

اگرچه براساس رابطه (۱) و (۲)، اقلام تعهدی می‌تواند از تفاوت سود و جریان‌های نقدی و یا از تفاوت مانده ابتدا و انتهای دوره حساب‌های ترازنامه‌ای محاسبه گردد و اندازه‌گیری بر اساس هر دو رابطه، مقدار برابری از اقلام تعهدی را بدست می‌دهد، لیکن همانطور که اولسون (۲۰۱۴) اشاره می‌کند، موردی که باید بدان توجه داشت این است که هر یک از اندازه‌های سود (سود حسابداری، سود نقدی و اقلام تعهدی) در رابطه (۲)، جامع می‌باشند، بنابراین حتی در صورت عدم وجود مبادلات مالکانه، روابط (۱) و (۲)، تنها برای اقلام تعهدی جامع ارقام مشابهی را بدست می‌دهند. حال آنکه همانطور که در جدول (۱) مشاهده می‌شود، عمده پژوهش‌های صورت گرفته در این زمینه، بر اقلام تعهدی جامع استوار نیستند (از جمله جونز، ۱۹۹۱؛ جونز تعدیل شده، ۱۹۹۵؛ کوتاری و همکاران، ۱۹۹۵؛ دیچو و دیچاو، ۲۰۰۲؛ فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۵). با این حال، با مفروض داشتن روابط فوق، برخی بر تغییرات در مانده حساب‌های ترازنامه‌ای سرمایه در گردش استوار هستند و برخی دیگر بر تفاوت سود و جریان‌های نقدی عملیاتی. از جمله مواردی که تطابق بین این دو روش اندازه‌گیری را از بین می‌برند عبارتند از:

الف: مواردی که در تغییرات حساب‌های سرمایه در گردش ترازنامه منعکس می‌شوند، اما در تعدیلات صورت تطبیق سود عملیاتی منعکس نمی‌شوند:

۱. معاملات غیرنقدی که یک سمت آن اقلام سرمایه در گردش و سمت دیگر آن دارایی‌ها و بدهی‌های غیرجاری و یا درآمدهای غیر عملیاتی باشد. از جمله این معاملات می‌توان به خرید و فروش غیر نقدی دارایی‌های ثابت اشاره کرد.
 ۲. طبقه‌بندی متفاوت معاملات درون‌گروهی در ترازنامه و صورت جریان وجه نقد. از جمله این موارد می‌توان به حساب‌های پرداختی به شرکت‌های گروه اشاره کرد که ممکن است در صورت جریان وجه نقد در فعالیت‌های تأمین مالی طبقه‌بندی شود و یا طبقه‌بندی سود سهام پرداختی به شرکت‌های گروه در حساب‌های پرداختی.
 ۳. طبقه‌بندی دارایی‌های نگهداری شده برای فروش در طبقه دارایی‌های جاری ترازنامه.
- در خصوص این دسته از مغایرت‌ها، از آنجا که ممکن است در صورت تطبیق سود عملیاتی، از مانده تک تک حساب‌ها استفاده شود و در ترازنامه، انباشته این حساب‌ها تحت یک قلم نشان داده شود، پی بردن به علت عدم تطابق دشوار است. همچنین این مغایرت‌ها ناشی از معاملاتی است که کمتر به منظور دستکاری سود عملیاتی صورت می‌گیرند.

ب: مواردی که در تعدیلات صورت تطبیق سود عملیاتی منعکس می‌شوند، اما در تغییرات حساب‌های سرمایه در گردش ترازنامه منعکس نمی‌شوند. مثال‌هایی از این مورد، تعدیل

بابت هزینه‌های غیر نقدی عملیاتی در رابطه با دارایی‌ها و بدهی‌های غیر جاری ترازنامه همچون هزینه استهلاک و هزینه مزایای پایان خدمت کارکنان است. در خصوص این دسته از مغایرت‌ها، تعدیلی که برخی محققان همچون جونز (۱۹۹۱) از این بابت در نظر گرفته‌اند، کسر کردن هزینه استهلاک از تغییرات حساب‌های سرمایه در گردش است (در نظر گرفتن هزینه استهلاک به عنوان یک قلم تعهدی منفی) و برخی دیگر نیز معتقدند که این اقلام، به دلایلی از جمله قابل مشاهده و قابل پیش‌بینی بودن، کمتر مورد دستکاری مدیریت قرار می‌گیرند و تعدیلی از این بابت انجام نمی‌دهند (کولینز، ۲۰۱۶). در تحقیقات داخلی صورت گرفته در زمینه مدیریت سود نیز روش‌های مختلفی برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی استفاده شده است. در جدول (۲)، به برخی از مقالات اخیر و نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی در آنها اشاره شده است.

جدول ۲. نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی در پژوهش‌های داخلی

عنوان مقاله	نویسندگان	مدل مورد استفاده	نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی	نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی در مدل پایه
بررسی تاثیر عوامل سیاسی بر مدیریت سود	ایمانی برندق و هاشمی (۱۳۹۷)	جونز (۱۹۹۱)	سود قبل از اقلام غیر مترقبه منهای جریان‌ات نقدی حاصل از عملیات	اقلام تعهدی سرمایه در گردش ترازنامه منهای هزینه استهلاک
تاثیر مدیریت سود بر نقد شوندگی سهام با تاکید بر مراحل چرخه عمر	برادران حسن زاده و قاسمی (۱۳۹۷)	کازنیک (۱۹۹۱)	سود عملیاتی منهای جریان‌ات نقدی عملیاتی	سود عملیاتی در حال تداوم منهای جریان‌ات نقدی ناشی از عملیات
رابطه بین حاکمیت شرکتی و مدیریت سود	نیکو مرام و محمد زاده (۱۳۸۹)	دیچو و همکاران (۱۹۹۵)	سود قبل از اقلام غیر مترقبه منهای جریان‌ات نقدی حاصل از عملیات	اقلام تعهدی سرمایه در گردش ترازنامه منهای هزینه استهلاک
مدیریت سود در شرکت‌های بورسی و شرکت‌های غیر بورسی تابعه ی آن‌ها	محمد رضایی و احمدی (۱۳۹۸)	کوتاری و همکاران (۱۹۹۵)	سود عملیاتی منهای جریان‌ات نقدی عملیاتی	اقلام تعهدی سرمایه در گردش ترازنامه منهای هزینه استهلاک
بررسی همگرایی مدل‌های اندازه‌گیری کیفیت سود	مهدی کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۷)	دیچو و دیچاو (۲۰۰۲)	اقلام تعهدی سرمایه در گردش ترازنامه	اقلام تعهدی سرمایه در گردش استخراج شده از صورت تطبیق سود عملیاتی
عدم اطمینان محیطی، مدیریت سود و بازده سهام (نقش تعدیل‌کننده توانایی مدیران)	رییس زاده و رمضانی (۱۳۹۷)	فرانسیس و همکاران (۲۰۰۵)	اقلام تعهدی سرمایه در گردش ترازنامه	اقلام تعهدی سرمایه در گردش ترازنامه منهای هزینه استهلاک

تحقیقات مندرج در جدول بالا تنها نمونه کوچکی از تحقیقات داخلی صورت گرفته در زمینه مدیریت سود است. همانطور که مشاهده می‌شود، روش‌های مختلفی برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی در این تحقیقات استفاده شده است که حتی در مواردی مغایر با روش اندازه‌گیری در مدل پایه می‌باشد.

اگرچه بر اساس چارچوب ارائه شده توسط اولسون (۲۰۱۴)، ساختار اقلام تعهدی بر ترازنامه‌های متوالی استوار است، لیکن همانطور که پیش‌تر اشاره شد، در استفاده از این روش برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی، ملاحظه‌ای وجود دارد و آن این است که در مدل‌های پیش‌بینی اقلام تعهدی رایج در ادبیات اقلام تعهدی جامع مد نظر نیست و بنابراین برخی از رویدادها ممکن است بر دارایی‌ها و بدهی‌های جاری اثرگذار باشند لیکن بر سود دوره اثر نداشته باشند. از آنجایی که اقلام تعهدی اختیاری از تفاوت اقلام تعهدی اندازه‌گیری شده با اقلام تعهدی غیر اختیاری برآوردی حاصل می‌شود، اندازه‌گیری اقلام تعهدی براساس چارچوب پیشنهادی اولسون (۲۰۱۴) ممکن است اقلامی را که به منظور مدیریت سود مورد استفاده قرار نگرفته‌اند، در دسته اقلام تعهدی اختیاری (شاخص مدیریت سود در بسیاری از مطالعات) طبقه‌بندی کند. در این زمینه هریر و کولینز (۲۰۰۲)، نشان داده‌اند که اندازه‌گیری اقلام تعهدی براساس تغییرات متوالی مانده حساب‌های ترازنامه‌ای بویژه زمانی که متغیر جداکننده (انگیزاننده مدیریت سود) با رویدادهایی همچون ادغام، تحصیل واحد تجاری فرعی و عملیات متوقف شده همبستگی داشته باشد باعث افزایش خطای نوع اول (احتمال رد یک فرضیه صفر آماری صحیح، در اینجا عدم مدیریت سود) در بررسی رخدادهای مدیریت سود می‌گردد.

انحراف در محاسبه اقلام تعهدی اختیاری: مک نیکولز و ویلسون^۱ (۱۹۸۸)، چارچوبی کلی برای اقلام تعهدی اختیاری تعیین کردند که پایه‌ای برای اکثر مطالعات حسابداری در زمینه مدیریت سود می‌باشد. در مدل آن‌ها اقلام تعهدی به دو بخش اقلام تعهدی اختیاری و غیر اختیاری تقسیم می‌شوند:

$$ACC^* = NDACC^* + DACC^*$$

از آنجایی که اقلام تعهدی اختیاری ($DACC^*$) غیر قابل مشاهده است، در گام اول محققان مدلی را برای پیش‌بینی اقلام تعهدی غیر اختیاری انتخاب می‌کنند. سپس پارامترهای مدل را برآورد می‌کنند.

در نهایت، پارامترهای برآورد شده مدل را برای پیش‌بینی اقلام تعهدی غیراختیاری یک شرکت در یک سال خاص مورد استفاده قرار می‌دهند. هر انحرافی از این مقدار پیش‌بینی شده، به عنوان اقلام تعهدی اختیاری طبقه‌بندی می‌شود. بنابراین اقلام تعهدی اختیاری برآورد شده ($DACC$)، به طور اجتناب‌ناپذیری اقلام تعهدی اختیاری واقعی (یعنی $DACC^*$) را با خطا (η) اندازه‌گیری می‌کند:

$$DACC = DACC^* + \eta$$

در نهایت، محققان از این چارچوب برای آزمون مدیریت سود پیرامون رویدادهایی خاص همچون کاهش ارزش دارایی‌ها، پیش‌بینی‌های مدیریت، عرضه سهام و غیره استفاده می‌کنند. معمولاً آزمون از طریق رگرسیون کردن اقلام تعهدی اختیاری روی یک متغیر مجازی ($PART$) صورت می‌گیرد و مقدار این متغیر، در دوره‌هایی که فرض بر مدیریت سود است یک و در سایر دوره‌ها صفر در نظر گرفته می‌شود:

$$DACC^* = \alpha + \beta PART + \varepsilon$$

معنادار بودن β نشان از وجود مدیریت سود دارد. با این حال، از آنجایی که به جای اقلام تعهدی اختیاری واقعی ($DACC^*$) از اقلام اختیاری برآوردی ($DACC$) استفاده می‌شود، معادله فوق می‌تواند به صورت زیر بازنویسی شود:

$$DACC = \alpha + \gamma PART + \upsilon$$

که در آن:

$$\begin{aligned} \gamma &= \beta + \rho_{PART,\eta} * \rho_{\eta} / \rho_{PART} \\ &= \beta + bias\ in\ \gamma \end{aligned}$$

بنابراین با توجه خطای برآورد اقلام تعهدی اختیاری، ضریب مورد استفاده برای آزمون مدیریت سود دارای انحراف است. این انحراف، با افزایش همبستگی بین متغیر مجازی ($PART$) و خطا (η) و نیز افزایش واریانس خطا (η) افزایش و با افزایش واریانس متغیر مجازی ($PART$) کاهش می‌یابد. بعلاوه هرچه خطای برآورد اقلام تعهدی اختیاری بزرگ‌تر باشد، ممکن است در شرایطی که در حقیقت مدیریت سود رخ نداده است ($\beta = 0$)، نتایج پژوهش‌ها وجود مدیریت سود را نشان دهند (γ تفاوت معنی‌دار با صفر دارد).

انحراف ناشی از اندازه‌گیری ارقام تعهدی: همانطور که پیش‌تر اشاره شد، روش‌های متفاوتی در ادبیات برای اندازه‌گیری ارقام تعهدی مورد استفاده قرار گرفته است که عمدتاً در دو دسته اندازه‌گیری مبتنی بر ترازنامه و اندازه‌گیری مبتنی بر صورت جریان وجه نقد قرار می‌گیرند و این دو اندازه لزوماً با یکدیگر برابر نیستند:

$$DIFF = ACC_{bs} - ACC_{cf}$$

اگر متغیرهای توضیحی مدل ارقام تعهدی مورد استفاده، نتواند تفاوت ارقام تعهدی تحت هر یک از دو روش فوق ($DIFF$) را توضیح دهند، این تفاوت در ارقام تعهدی اختیاری برآوردی ($DACC$) دسته‌بندی می‌شود. با توجه به توضیحاتی که قبلاً ارائه گردید، عمده تفاوت‌های دو روش اندازه‌گیری ارقام تعهدی ناشی از معاملاتی است که کمتر به منظور دستکاری سود عملیاتی صورت می‌گیرند. بنابراین می‌توان تفاوت ارقام تعهدی اختیاری برآوردی ($DACC$) تحت هر یک از دو روش اندازه‌گیری فوق را به عنوان خطای برآورد ارقام تعهدی اختیاری (η) در نظر گرفت و به بررسی این موضوع پرداخت که آیا تفاوت دو روش اندازه‌گیری فوق منجر به خطای برآورد ارقام تعهدی اختیاری می‌شود یا خیر و آیا این تفاوت ممکن است در شرایطی که در حقیقت مدیریت سود رخ نداده است، رخداد مدیریت سود را نشان دهد و به عبارتی منجر به افزایش خطای نوع اول شود.

$$\eta = DACC_{bs} - DACC_{cf}$$

سوالات پژوهش

هدف این پژوهش، پاسخ به این سوال است که آیا تفاوت در روش اندازه‌گیری ارقام تعهدی منجر به افزایش خطای برآورد ارقام تعهدی اختیاری و نیز افزایش خطای نوع اول در آزمون کشف مدیریت سود می‌شود یا خیر.

همانطور که پیش‌تر اشاره شد گام اول در تعیین ارقام تعهدی اختیاری، پیش‌بینی ارقام تعهدی غیر اختیاری است و اقلامی که در این دسته قرار نگیرند، ارقام تعهدی اختیاری تلقی شده و به عنوان شاخصی از مدیریت سود در نظر گرفته می‌شوند. در ادبیات، مدل‌های گوناگونی به منظور پیش‌بینی ارقام تعهدی اختیاری وجود دارد که می‌توان آن‌ها را در دو دسته مدل‌های مبتنی بر درآمد و مدل‌های مبتنی بر جریانانات نقدی دسته‌بندی کرد (فرانکل و سان، ۲۰۱۸). از آنجایی

که هدف این پژوهش ارزیابی این مدل‌ها نیست بلکه تنها بر روش اندازه‌گیری اقلام تعهدی و اثر آن بر اقلام تعهدی اختیاری برآورد شده هر یک از این مدل‌ها و ارزیابی آزمون کشف مدیریت سود تمرکز دارد، به بررسی خطای نوع اول ناشی از نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی در مدل جونز (به عنوان نماینده مدل‌های مبتنی بر درآمد) و مدل دیچو و دیچاو (به عنوان نماینده مدل‌های مبتنی بر جریان‌ات نقدی) پرداخته شده است.

روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. دوره زمانی پژوهش از سال ۱۳۸۶ تا سال ۱۳۹۷ است. نمونه آماری، شامل آن دسته از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که شرایط زیر را دارا باشند:

۱. اطلاعات مالی شرکت برای دوره زمانی پژوهش موجود باشد.
۲. در دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداده باشد.
۳. سال مالی آن منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
۴. از شرکت‌های بیمه، سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و لیزینگ نباشد.

روش پژوهش

برای بررسی این موضوع که آیا تفاوت در نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی تحت هر یک از دو روش مورد بررسی به عنوان اقلام تعهدی اختیاری دسته‌بندی می‌شود یا خیر، ابتدا هر یک از مدل‌های جونز (۱۹۹۱) و دیچو و دیچاو (۲۰۰۲)، به ترتیب به عنوان نماینده مدل‌های مبتنی بر درآمد و مدل‌های مبتنی بر جریان‌ات نقدی، یک بار با استفاده از اقلام تعهدی اندازه‌گیری شده به روش مبتنی بر ترازنامه (مدل‌های ۱ و ۳) و یک بار با استفاده از اقلام تعهدی اندازه‌گیری شده به روش مبتنی بر صورت جریان وجه نقد (مدل‌های ۲ و ۴)، با استفاده از روش داده‌های ترکیبی در کل نمونه برازش می‌گردند.

$$ACC_{t-bs} = \alpha_1 + \alpha_2 \Delta REV_t + \varepsilon_{t-bs-j} \quad \text{مدل (۱)}$$

$$ACC_{t-cf} = \alpha_1 + \alpha_2 \Delta REV_t + \varepsilon_{t-cf-j} \quad \text{مدل (۲)}$$

$$ACC_{t-bs} = \alpha_1 + \alpha_2 CFO_{t-1} + \alpha_3 CFO_t + \alpha_4 CFO_{t+1} + \varepsilon_{t-bs-dd} \quad \text{مدل (۳)}$$

$$ACC_{t-cf} = \alpha_1 + \alpha_2 CFO_{t-1} + \alpha_3 CFO_t + \alpha_4 CFO_{t+1} + \varepsilon_{t-cf-dd} \quad \text{مدل (۴)}$$

که در آن‌ها:

ΔREV_t : درآمد دوره t منهای درآمد دوره t-1، CFO_t : جریان وجه نقد عملیاتی،
 ACC_{t-bs} : اقلام تعهدی مثبتی بر ترازنامه که به صورت ذیل محاسبه می‌شود:

$$ACC_{t-bs} = \Delta CA_t - \Delta CL_t - \Delta Cash_t + \Delta STD_t + \Delta TAXP_t + \Delta DVP_t$$

که در آن: ΔCA_t : تغییر در دارایی‌های جاری دوره t نسبت به دوره t-1، ΔCL_t : تغییر در بدهی‌های جاری دوره t نسبت به دوره t-1، $\Delta Cash_t$: تغییر در نقد و شبه نقد دوره t نسبت به دوره t-1، ΔSTD_t : تغییر در حصة جاری وام بلند مدت در دارایی‌های جاری دوره t نسبت به دوره t-1، $\Delta TAXP_t$: تغییر در مالیات پرداختنی دوره t نسبت به دوره t-1، ΔDVP_t : تغییر در سود سهام پرداختنی دوره t نسبت به دوره t-1.

ACC_{t-cf} : اقلام تعهدی مثبتی بر صورت جریان وجه نقد که به صورت ذیل محاسبه می‌شود:

$$ACC_{t-cf} = OI_t - CFO_t + Dep_t$$

که در آن: OI_t : سود (زیان) عملیاتی دوره t، CFO_t : جریان وجه نقد عملیاتی دوره t،
 Dep_t : هزینه استهلاک اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات.
 به منظور هم مقیاس نمودن متغیرها، تمامی متغیرها بر جمع دارایی‌های ابتدای دوره تقسیم شده‌اند.

لازم به ذکر است که با توجه به اینکه در اندازه‌گیری اقلام تعهدی مثبتی بر ترازنامه از لحاظ نمودن هزینه استهلاک صرف نظر گردیده است، مدل شماره (۱) بدون متغیر اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (PPE) که به منظور کنترل هزینه استهلاک در مدل جونز لحاظ گردیده است، برآورد شده است. همچنین با توجه به اینکه در صورت اندازه‌گیری اقلام تعهدی بر اساس تفاوت سود و جریانات وجه نقد، قلم تعهدی هزینه استهلاک نیز به طور ضمنی در نظر گرفته می‌شود، به منظور قابل مقایسه بودن نتایج، هزینه استهلاک در محاسبه اقلام تعهدی مثبتی بر صورت جریان وجه نقد به تفاوت سود و جریانات نقد عملیاتی اضافه شده است و مدل شماره (۲) نیز بدون متغیر اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (PPE)، برآورد شده است.

به این ترتیب، باقیمانده حاصل از برآورد هر یک از مدل‌های فوق، به عنوان ارقام تعهدی اختیاری و معیاری از مدیریت سود در نظر گرفته می‌شود:

$$\mathcal{E}_{t-bs-j}: \text{ارقام تعهدی اختیاری مدل جونز-روش اندازه‌گیری مبتنی بر ترازنامه}$$

$$\mathcal{E}_{t-cf-j}: \text{ارقام تعهدی اختیاری مدل جونز-روش اندازه‌گیری مبتنی بر صورت جریان وجه نقد}$$

$$\mathcal{E}_{t-bs-dd}: \text{ارقام تعهدی اختیاری مدل دیچو و دیچاو-روش اندازه‌گیری مبتنی بر ترازنامه}$$

$$\mathcal{E}_{t-cf-dd}: \text{ارقام تعهدی اختیاری مدل دیچو و دیچاو-روش اندازه‌گیری مبتنی بر صورت}$$

جریان وجه نقد

سپس تفاوت ارقام تعهدی اختیاری هر یک از مدل‌ها محاسبه و به عنوان خطای برآورد ناشی از نحوه اندازه‌گیری ارقام تعهدی (η) در نظر گرفته می‌شود.

$$\eta_{t-j} = \mathcal{E}_{t-bs-j} - \mathcal{E}_{t-cf-j}$$

$$\eta_{t-dd} = \mathcal{E}_{t-bs-dd} - \mathcal{E}_{t-cf-dd}$$

که در آن:

η_{t-j} : خطای برآورد ناشی از نحوه اندازه‌گیری ارقام تعهدی-مدل جونز

η_{t-dd} : خطای برآورد ناشی از نحوه اندازه‌گیری ارقام تعهدی-مدل دیچو و دیچاو

تفاوت دو روش اندازه‌گیری ارقام تعهدی نیز به صورت زیر محاسبه می‌گردد:

$$DIFF = ACC_{t-bs} - ACC_{t-cf}$$

که در آن: ACC_{t-bs} : ارقام تعهدی مبتنی بر ترازنامه، ACC_{t-cf} : ارقام تعهدی مبتنی بر

صورت جریان وجه نقد

همبستگی بالا بین تفاوت دو روش اندازه‌گیری ارقام تعهدی ($DIFF$) و خطای برآورد ناشی از نحوه اندازه‌گیری ارقام تعهدی (η) می‌تواند نشان دهنده این موضوع باشد که متغیرهای توضیحی مدل‌های مورد بررسی، قادر به توضیح $DIFF$ نبوده و تفاوت دو روش اندازه‌گیری ارقام تعهدی، بر ارقام تعهدی اختیاری بیشتر از ارقام تعهدی غیر اختیاری اثر می‌گذارد و بنابراین اندازه‌گیری مبتنی بر ترازنامه به طور بالقوه می‌تواند منجر به افزایش خطای برآورد ارقام تعهدی اختیاری و بنابراین افزایش خطای نوع اول در آزمون کشف مدیریت سود شود.

در ادامه به منظور پاسخ به این سوال پژوهش که آیا تفاوت در روش اندازه‌گیری اقلام تعهدی منجر به افزایش خطای نوع اول در آزمون کشف مدیریت سود می‌شود یا خیر، پیرو دیچو، اسلون و سوینی^۱ (۱۹۹۵)، از شبیه‌سازی مدیریت سود در نمونه‌های تصادفی انتخابی از کل نمونه استفاده می‌شود. خطای نوع اول زمانی رخ می‌دهد که فرض صفر، مبنی بر عدم وقوع مدیریت سود، رد می‌شود در حالی که در واقع چنین نیست. در شرایطی که انتخاب هر نمونه به طور کاملاً تصادفی صورت می‌گیرد، انتظار نمی‌رود مدیریت سود رخ داده باشد. بنابراین در این شرایط می‌توان این موضوع را بررسی کرد که آیا فرض صفر آماری صحیح (مبنی بر عدم وقوع مدیریت سود) در این نمونه‌های تصادفی، در اثر تغییر روش اندازه‌گیری اقلام تعهدی، بیش از مقدار مورد انتظار رد خواهد شد یا خیر. برای این منظور، ۲۵۰ نمونه تصادفی ۳۰ تایی از جامعه آماری انتخاب می‌شود و هر مشاهده (سال-شرکت) در هر یک از این نمونه‌های تصادفی به عنوان دوره رویداد برای بررسی مدیریت سود در نظر گرفته می‌شود. سپس سایر دوره‌های این مشاهدات بررسی شده و به عنوان دوره برآورد در نظر گرفته می‌شود و مدل‌های شماره ۱ لغایت ۴ فوق در هر یک از نمونه‌های تصادفی برازش می‌گردند. سپس اقلام تعهدی غیراختیاری ($NDACC$) با استفاده از ضرایب برآورد شده متغیرها ($\hat{\alpha}$) در هر یک از مدل‌های مذکور، پیش‌بینی می‌شود:

$$NDACC_{t-bs-j} = \hat{\alpha}_1 + \hat{\alpha}_2 \Delta REV_t$$

$$NDACC_{t-cf-j} = \hat{\alpha}_1 + \hat{\alpha}_2 \Delta REV_t$$

$$NDACC_{t-bs-dd} = \hat{\alpha}_1 + \hat{\alpha}_2 CFO_{t-1} + \hat{\alpha}_3 CFO_t + \hat{\alpha}_4 CFO_{t+1}$$

$$NDACC_{t-cf-dd} = \hat{\alpha}_1 + \hat{\alpha}_2 CFO_{t-1} + \hat{\alpha}_3 CFO_t + \hat{\alpha}_4 CFO_{t+1}$$

که در آن‌ها:

$NDACC_{t-bs-j}$: اقلام تعهدی غیر اختیاری پیش‌بینی شده مبتنی بر ترازنامه-مدل جونز

نقد- مدل جونز: $NDACC_{t_cf_j}$: اقلام تعهدی غیر اختیاری پیش‌بینی شده مبتنی بر صورت جریان وجه

و دیچاو: $NDACC_{t_bs_dd}$: اقلام تعهدی غیر اختیاری پیش‌بینی شده مبتنی بر ترازنامه- مدل دیچاو

نقد- مدل دیچاو و دیچاو: $NDACC_{t_cf_dd}$: اقلام تعهدی غیر اختیاری پیش‌بینی شده مبتنی بر صورت جریان وجه

α : پارامترها (ضرایب متغیرها) ی برآورد شده هر یک از مدل‌های ۱ تا ۴

در قدم بعد اقلام تعهدی اختیاری محاسبه می‌شوند. همانطور که در مبانی نظری اشاره شد، تفاوت کل اقلام تعهدی و اقلام تعهدی غیر اختیاری پیش‌بینی شده ($NDACC$)، به عنوان اقلام تعهدی اختیاری ($DACC$) در نظر گرفته می‌شود:

$$DACC_{t_bs-j} = ACC_{t_bs} - NDACC_{t_bs-j}$$

$$DACC_{t_cf-j} = ACC_{t_cf} - NDACC_{t_cf-j}$$

$$DACC_{t_bs-dd} = ACC_{t_bs} - NDACC_{t_bs-dd}$$

$$DACC_{t_cf-dd} = ACC_{t_cf} - NDACC_{t_cf-dd}$$

که در آن‌ها:

$DACC_{t_bs-j}$: اقلام تعهدی اختیاری مبتنی بر ترازنامه- مدل جونز

$DACC_{t_cf-j}$: اقلام تعهدی اختیاری مبتنی بر صورت جریان وجه نقد- مدل جونز

$DACC_{t_bs-dd}$: اقلام تعهدی اختیاری مبتنی بر ترازنامه- مدل دیچاو و دیچاو

$DACC_{t_cf-dd}$: اقلام تعهدی اختیاری مبتنی بر صورت جریان وجه نقد- مدل دیچاو و

دیچاو

ACC_{t_bs} : اقلام تعهدی مبتنی بر ترازنامه

ACC_{t_cf} : اقلام تعهدی مبتنی بر صورت جریان وجه نقد

در نهایت مدل‌های ذیل در هریک از ۲۵۰ نمونه انتخابی برآورد می‌شوند:

$$DACC_{t-bs-j} = \alpha + \beta PART + \sigma \quad \text{مدل (۵)}$$

$$DACC_{t-cf-j} = \alpha + \beta PART + \sigma \quad \text{مدل (۶)}$$

$$DACC_{t-bs-dd} = \alpha + \beta PART + \sigma \quad \text{مدل (۷)}$$

$$DACC_{t-cf-dd} = \alpha + \beta PART + \sigma \quad \text{مدل (۸)}$$

PART متغیری مجازی است که برای مشاهدات دوره رویداد عدد یک و برای سایر مشاهدات عدد صفر را اختیار می‌کند.

از آنجایی که انتخاب هر نمونه به طور کاملاً تصادفی صورت گرفته است، انتظار وقوع مدیریت سود نرفته و بنابراین انتظار می‌رود که ضریب *PART* (یعنی β) تفاوت معنی‌داری با صفر نداشته باشد. خطای نوع اول احتمال رد یک فرض صفر آماری صحیح (در اینجا عدم مدیریت سود) است، بنابراین در این پژوهش نرخ رد فرضیه صفر (مبنی بر عدم رخداد مدیریت سود)، به نفع فرضیه نقیض (مدیریت سود رو به بالا یا و مدیریت سود رو به پایین)، به عنوان شاخص خطای نوع اول در نظر گرفته می‌شود.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول (۳) ارائه شده است. آمار توصیفی ارائه شده در این جدول بیانگر شاخص‌های توصیفی برای هر متغیرها به طور مجزاست. میانگین متغیرهای ارقام تعهدی مثبتی بر ترازنامه (ACC_{t-bs}) و ارقام تعهدی مثبتی بر صورت جریان وجه نقد (ACC_{t-cf}) و تفاوت این دو متغیر ($DIFF$) به ترتیب ۰٫۰۵۲، ۰٫۰۵۸ و ۰٫۰۰۵- است و بیانگر این موضوع است که به طور میانگین ارقام تعهدی منفی منعکس شده ترازنامه بزرگتر از ارقام تعهدی منفی منعکس شده در صورت جریان وجه نقد می‌باشد. به عبارتی کاهش در ارقام دارایی سرمایه در گردش ترازنامه و یا افزایش در ارقام بدهی سرمایه در گردش ترازنامه بزرگتر از تعادلات متناظر در صورت تطبیق سود عملیاتی صورت جریان وجه نقد می‌باشد. این موضوع نشان می‌دهد که همانطور که در مبانی نظری اشاره شد، عمده

تفاوت این دو اندازه ارقام تعهدی ($DIFF$) می‌تواند به علت معاملات غیر نقدی همچون خرید غیر نقدی دارایی‌های ثابت و یا طبقه‌بندی متفاوت معاملات درون گروهی در ترازنامه و صورت جریان وجه نقد باشد.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش.

متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
ارقام تعهدی مبتنی بر صورت جریان	ACC_{t-cf}	۰/۰۵۸	۰/۰۴۵	۱/۲۵	-۰/۶۳۱	۰/۱۴۹
ارقام تعهدی مبتنی بر ترازنامه	ACC_{t-bs}	۰/۰۵۲	۰/۰۳۸	۱/۲۴۱	-۰/۸۹۰	۰/۱۵۵
تفاوت دو اندازه ارقام تعهدی	$DIFF$	-۰/۰۰۵	-۰/۰۰۰۴	۰/۵۶۴	-۰/۷۱۹	۰/۱۰۲
جریان نقد عملیاتی	CFO	۰/۱۴۶	۰/۱۲۲	۱/۱۴۷	-۰/۷۷۰	۰/۱۵۷
تغییرات درآمد	ΔREV	۰/۱۵۵	۰/۱۲۲	۳/۴۵۸	-۳/۱۴۸	۰/۳۲۴

در جدول ۴ نیز ضرایب همبستگی پیرسون و اسپیرمن بین متغیرهای پژوهش منعکس شده است. همانطور که مشاهده می‌شود همبستگی پیرسون و اسپیرمن بین ارقام تعهدی مبتنی بر ترازنامه و صورت جریان وجه نقد مثبت و با اهمیت (به ترتیب ۰,۷۷۵ و ۰,۷۶۹) است. همانطور که انتظار می‌رود، همبستگی بین ارقام تعهدی (مبتنی بر ترازنامه و صورت جریان) و تغییرات درآمد مثبت است. همچنین همانطور که انتظار می‌رود همبستگی بین ارقام تعهدی (مبتنی بر ترازنامه و صورت جریان) و جریان نقد عملیاتی منفی است زیرا هدف استفاده از ارقام تعهدی تهاثر کردن جریان نقدی غیر مرتبط با عملکرد شرکت است. همانطور که مشاهده می‌شود، همبستگی منفی بین ACC_{t-cf} و CFO بزرگتر از همبستگی منفی بین ACC_{t-bs} و CFO است و از طرفی همبستگی بین $DIFF$ و CFO مثبت است، این موضوع نشان می‌دهد که همانطور که کیسی و همکاران^۱ (۲۰۱۷) عنوان

1. Casey, Kirschenheiter and Pandit

نموده‌اند، اقلام تعهدی منعکس کننده تفاوت این دو روش اندازه‌گیری اقلام تعهدی ($DIFF$)، ویژگی‌های متفاوتی نسبت به سایر اقلام تعهدی داشته و به منظور تهاجر کردن جریانات نقدی غیر مرتبط با عملکرد شرکت مورد استفاده قرار نگرفته و بنابراین در صورتی که مدل اقلام تعهدی مورد استفاده در آزمون مدیریت سود به خوبی قادر به کنترل این اقلام نباشد، می‌تواند منجر به افزایش خطای نوع اول در آزمون مدیریت سود شوند.

جدول ۴. ضرایب پیرسون و اسپیرمن بین متغیرهای پژوهش.

ΔREV	CFO	$DIFF$	ACC_{t-bs}	ACC_{t-cf}	نماد متغیر	پیرسون / اسپیرمن
۰/۲۶۲	-۰/۳۵۰	-۰/۲۸۰	۰/۷۵۵		ACC_{t-cf}	اقلام تعهدی مبتنی بر صورت جریان
۰/۲۱۰	-۰/۲۴۴	۰/۳۸۷		۰/۷۶۹	ACC_{t-bs}	اقلام تعهدی مبتنی بر ترازنامه
۰/۰۰۲	۰/۱۱۲		۰/۳۳۴	-۰/۲۱۱	$DIFF$	تفاوت دو اندازه اقلام تعهدی
۰/۱۶۴		۰/۰۸۶	-۰/۲۳۴	-۰/۳۳۰	CFO	جریانات نقد عملیاتی
	۰/۱۷۵	۰/۰۲۶	۰/۳۰۸	۰/۳۰۱	ΔREV	تغییرات درآمد

موارد پررنگ: معنی داری در سطح ۱۰٪.

برای بررسی این موضوع که آیا تفاوت در نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی تحت هر یک از دو روش مورد بررسی ($DIFF$) به عنوان اقلام تعهدی اختیاری ($DACC$) دسته‌بندی می‌شود یا خیر، ابتدا هر یک از مدل‌ها با استفاده از روش داده‌های ترکیبی برازش گردیده و تفاوت اقلام تعهدی اختیاری هر یک از مدل‌ها محاسبه و به عنوان خطای برآورد اقلام تعهدی اختیاری در نظر گرفته شد. همبستگی بالای تفاوت دو روش اندازه‌گیری اقلام تعهدی ($DIFF$) و خطای برآورد اقلام تعهدی اختیاری (η) تحت هر یک از مدل‌ها

و روش‌های اندازه‌گیری مورد بررسی در جدول (۵) نشان داده شده است. همبستگی بالا بین η و $DIFF$ نشان می‌دهد که متغیرهای توضیحی مدل‌های مورد بررسی، قادر به توضیح $DIFF$ نبوده و تفاوت دو روش اندازه‌گیری اقلام تعهدی بر اقلام تعهدی اختیاری بیشتر از اقلام تعهدی غیر اختیاری اثر می‌گذارد و بنابراین اندازه‌گیری مبتنی بر ترازنامه به طور بالقوه می‌تواند منجر به افزایش خطای برآورد اقلام تعهدی اختیاری و لذا افزایش خطای نوع اول در آزمون کشف مدیریت سود شود.

جدول ۵. بررسی همبستگی بین تفاوت دو روش اندازه‌گیری اقلام تعهدی و خطای برآورد اقلام تعهدی اختیاری

دیچو و دیچاو		جونز		مدل
اسپیرمن	پیرسون	اسپیرمن	پیرسون	همبستگی بین η و $DIFF$
۰/۷۷۴	۰/۹۲۳	۰/۶۱۱	۰/۸۶۳	
۵۰/۹۲۵	۹۹/۸۳۶	۳۳/۵۴۵	۷۴/۱۸۴	آماره t
۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	سطح معنی دار

به منظور شبیه‌سازی خطای نوع اول در هر یک از مدل‌های جونز (۱۹۹۱) و دیچو و دیچاو (۲۰۰۲) و ارزیابی اثر نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی بر خطای نوع اول در آزمون وقوع مدیریت سود با استفاده از هریک از این مدل‌ها، پس از برآزش مدل‌های شماره (۱) لغایت (۸) برای ۲۵۰ نمونه تصادفی انتخابی، نرخ رد فرضیه صفر مبنی بر عدم رخداد مدیریت سود در سطح اطمینان ۹۵٪ محاسبه گردید که در جدول (۶) ارائه گردیده است. برای نمونه ۲۵۰ تایی در سطح اطمینان ۹۵٪، فاصله اطمینان آزمون فراوانی دو طرفه با فراوانی نرخ رد ۵٪، بین ۲٫۳٪ و ۷٫۷٪ است. بنابراین یک مدل اگر نرخ رد بیشتر از ۷٫۷٪ یا کمتر از ۲٫۳٪ داشته باشد دارای خطای نوع اول است چرا که فرضیه صفر عدم مدیریت سود را خیلی زیاد و یا خیلی کم رد کرده است. نگرانی‌ها بیشتر در خصوص تجاوز نرخ رد فرض صحیح (عدم مدیریت سود) از کران بالای فاصله اطمینان است و همانطور که مشاهده می‌شود هر دو روش‌های اندازه‌گیری اقلام تعهدی مورد آزمون چه در مدل جونز و چه در مدل دیچو و دیچاو، در کران بالای فاصله اطمینان، نرخ رد قابل قبولی در سطح اطمینان ۹۵٪ دارند. بنابراین تفاوت در نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی، در این دو مدل، خطای نوع اول معناداری ایجاد نمی‌کند. بنابراین اگرچه اندازه‌گیری اقلام تعهدی مبتنی بر ترازنامه به صورت بالقوه می‌تواند منجر به افزایش

خطای نوع اول در آزمون مدیریت سود شود اما تا زمانی که متغیر جدا کننده (متغیر انگیزاننده مدیریت سود مورد نظر پژوهشگر) با رویدادها و عواملی که این تفاوت را ایجاد می‌کنند همبسته نباشد، خطای نوع اول غیر قابل قبولی در آزمون وقوع مدیریت سود ایجاد نمی‌کند.

جدول ۶. بررسی خطای نوع اول.

مدل پیش‌بینی اقلام تعهدی غیر اختیاری		جونیور		دیچور و دیچاو	
روش اندازه‌گیری اقلام تعهدی		ترازنامه		صورت جریان وجه نقد	
نرخ رد فرض صفر (از ۲۵۰ نمونه تصادفی)		مدیریت سود رود به بالا	مدیریت سود رود به پایین	مدیریت سود رود به بالا	مدیریت سود رود به پایین
		۷۸٪	۷۲٪	۷۲٪	۷۸٪
		مدیریت سود رود به بالا	مدیریت سود رود به پایین	مدیریت سود رود به بالا	مدیریت سود رود به پایین
		۷۸٪	۷۲٪	۷۲٪	۷۸٪

بحث و نتیجه‌گیری

روش‌های متعدد مورد استفاده در ادبیات برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی، این احساس ناخوشایند را در خواننده ایجاد می‌کند که طرح‌های تحقیقاتی درجه بسیار زیادی از آزادی را مجاز دانسته و ادبیات هیچ راه استانداردی برای ایجاد ارتباط بین سه جزء جریانات نقدی، سود و اقلام تعهدی پیشنهاد نکرده است. به منظور استاندارد سازی روش اندازه‌گیری اقلام تعهدی، اولسون (۲۰۱۴) چارچوبی از ساختار اقلام تعهدی ارائه کرده و معتقد است ساختار اقلام تعهدی تنها بر تغییرات در مانده دارایی‌ها و بدهی‌های حساب‌های غیر نقدی ترازنامه استوار است. لیکن در استفاده از این روش برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی ملاحظه‌ای وجود دارد و آن این که اندازه اقلام تعهدی در ساختار اولسون جامع بوده حال آن که در مدل‌های پیش‌بینی اقلام تعهدی رایج در ادبیات اقلام تعهدی جامع مد نظر نیست و بنابراین برخی از رویدادها ممکن است بر دارایی‌ها و بدهی‌های جاری اثرگذار باشند لیکن بر سود دوره اثر نداشته باشند، بنابراین اندازه‌گیری مبتنی بر ترازنامه در صورت عدم کنترل این رویدادها در مدل، توانایی بالقوه در افزایش خطای برآورد اقلام تعهدی

اختیاری و لذا افزایش خطای نوع اول در آزمون کشف مدیریت سود را دارد. در این پژوهش دو مدل جونز (۱۹۹۱) و دیچو و دیچاو (۲۰۰۲) با استفاده از روش اندازه‌گیری اقلام تعهدی مبتنی بر ترازنامه و مبتنی بر صورت جریان وجه نقد برآزش گردیدند و مشخص گردید که تفاوت اندازه‌گیری اقلام تعهدی در هر دو مدل مورد بررسی، در دسته اقلام تعهدی اختیاری طبقه‌بندی شده و توانایی بالقوه جهت افزایش خطای نوع اول در آزمون کشف مدیریت سود در صورت اندازه‌گیری مبتنی بر ترازنامه را دارا می‌باشد که این یافته با شواهد هریر و کولینز (۲۰۰۲) همخوانی دارد. برای بررسی این موضوع که استفاده از روش اندازه‌گیری مبتنی بر ترازنامه در تحقیقات کشف مدیریت سود تا چه میزان ممکن است اعتبار نتایج حاصله را مخدوش سازد از روش شبیه‌سازی مدیریت سود استفاده شد. نتایج حاصل از شبیه‌سازی صورت گرفته در شرایطی که نمونه‌ها به صورت کاملاً تصادفی انتخاب شده و انتظار وقوع مدیریت سود در این شرایط نمی‌رفت، نشان داد که فراوانی نرخ رد فرض صفر مبنی بر عدم مدیریت سود (به عنوان شاخص خطای نوع اول) در هیچ یک از روش‌های اندازه‌گیری در ۲۵۰ بار نمونه‌گیری تصادفی انجام شده بالاتر از کران بالای فاصله اطمینان در سطح اطمینان ۹۵٪ نیست. به عبارتی استفاده از روش اندازه‌گیری مبتنی بر ترازنامه در تحقیقات در سطح اطمینان ۹۵٪، منجر به ایجاد خطای نوع اول غیر قابل قبولی در آزمون کشف مدیریت سود نشده است. یافته‌های این پژوهش با نتایج حاصل از پژوهش صورت گرفته توسط مرادی (۱۳۹۴) همراستا می‌باشد، وی در بخشی از پژوهش خود به بررسی خطای نوع اول در کشف مدیریت سود، ناشی از روش‌های مختلف اندازه‌گیری اقلام تعهدی، پرداخته و دریافت که تمامی روش‌های اندازه‌گیری در مدل‌های مورد بررسی، از حیث خطای نوع اول کارایی مناسبی دارند.

با توجه به یافته‌های این پژوهش می‌توان جهت استاندارد سازی نحوه اندازه‌گیری اقلام تعهدی بر چارچوب پیشنهادی اولسون (۲۰۱۴) از ساختار اقلام تعهدی استوار بود. موضوع حائز اهمیت این است که اگر چه نتایج در نمونه‌های تصادفی انتخاب شده از کل نمونه، خطای نوع اول غیر قابل قبولی در سطح اطمینان ۹۵٪ را نشان نمی‌دهد، اما در استفاده از این روش در آزمون مدیریت سود پیرامون رویدادهایی که ممکن است با تفاوت اندازه‌گیری اقلام تعهدی تحت دو روش فوق همبستگی داشته باشد، می‌بایست با احتیاط عمل کرد و کنترل‌های لازم از این بابت را در مدل لحاظ کرد چرا که با توجه به یافته‌های هریر و کولینز (۲۰۰۲) و همانطور که در مبانی نظری اشاره شد، با افزایش همبستگی بین متغیر جدا کننده (PART) و خطای برآورد اقلام تعهدی اختیاری (η)، ضریب مورد استفاده برای آزمون مدیریت سود دارای انحراف بوده و ممکن است در شرایطی که در حقیقت مدیریت سود رخ نداده است، نتایج پژوهش‌ها وجود مدیریت سود را نشان دهند.

منابع

- ایمانی برندق، محمد؛ هاشمی، طاهر. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر عوامل سیاسی بر مدیریت سود. *دانش و حسابداری*، ۱۸ (۷۱): ۷۷-۹۰.
- برادران حسن زاده، رسول؛ قاسمی، سعید. (۱۳۹۷). تاثیر مدیریت سود بر نقد شوندگی سهام با تاکید بر مراحل چرخه عمر (آزمون مدل دیکینسون). *حسابداری مدیریت*، ۱۱ (۳۹): ۲۹-۴۸.
- رحمانی، علی؛ بشیری منش، نازنین. (۱۳۹۲). بررسی قدرت کشف مدل‌های مدیریت سود. *تحقیقات حسابداری و حسابداری*، ۵ (۱۹): ۵۴-۰.
- کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی؛ ختن لو، محسن و جعفری، مژده. (۱۳۹۷). بررسی همگرایی مدل‌های اندازه‌گیری کیفیت سود. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۸ (۲۹): ۸۲-۶۱.
- محمدرضایی، فخرالدین؛ احمدی، سیده لیلا. (۱۳۹۸). مدیریت سود در شرکت‌های بورسی و شرکت‌های غیر بورسی تابعه آنها. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹ (۳۱): ۲۸۲-۲۵۶.
- نیکو مرام، هاشم؛ محمدزاده سالطه، حیدر. (۱۳۸۹). رابطه حاکمیت شرکتی و مدیریت سود. *مدیریت بهره‌وری*، ۴ (۱۵): ۲۰۹-۱۸۷.
- بزرگ اصل، موسی؛ غفارپور، فرشید. (۱۳۹۱). مقایسه الگوهای پیش بینی اقلام تعهدی برای تشخیص مدیریت سود. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۱ (۱): ۲۷-۵۰.
- مرادی، محمد. (۱۳۹۴). طراحی مدل کیفیت سود در بورس اوراق بهادار تهران: با تاکید بر نقش اقلام تعهدی. *تحقیقات حسابداری و حسابداری*، ۷ (۲۵): ۹۹-۷۶.

References

- Baradaran Hassanzadeh, r., & Ghassemi, S. (2019). The effect of earning management on stock liquidity, emphasizing at life cycle stages (Dikkinson Model Test). *Management accounting*, 11 (39), 29-48. (In Persian)
- Bozorgasl, M., & Ghafarpoor, F. (2013). Comparing Models of Predicting Accruals for Determining Earnings Management. *Appleid Research in Financial Reporting*, 1 (1), 27-50. (In Persian)
- Casey, R., Gao, F., Kirschenheiter, M., Li, S., & Pandit, S. (2017). Articulation-based accruals. *Review of Accounting Studies*, 22(1), 288-319.
- Collins, D. W., Pungaliya, R. S., & Vijh, A. M. (2017). The effects of firm growth and model specification choices on tests of earnings management in quarterly settings. *The Accounting Review*, 92 (2), 69-100.
- Dechow, P. M., & Dichev, I. D. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. *The accounting review*, 77 (s-1), 35-59.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management. *Accounting review*, 193-225.
- Francis, J., LaFond, R., Olsson, P., & Schipper, K. (2005). The market pricing of accruals quality. *Journal of accounting and economics*, 39 (2), 295-327.

- Frankel, R. M., & Sun, Y. (2018). Predicting accruals based on cash-flow properties. *The Accounting Review*, 93 (5), 165-186.
- Hribar, P., & Collins, D. W. (2002). Errors in estimating accruals: Implications for empirical research. *Journal of Accounting research*, 40 (1), 105-134.
- Imani Brandagh, M., & Hashemi, T. (2018). Political Economy Perspective and Earnings Management. *Manegement accounting*. 18 (71): 77-90. (In Persian)
- Jones, J. J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of accounting research*, 29 (2), 193-228.
- Kasznik, R. (1999). On the association between voluntary disclosure and earnings management. *Journal of accounting research*, 37 (1), 57-81.
- Kazemi Olum, M., & Abdi, M., & Khatnloo, M., & Jafari, M. (2018). Convergence of earnings quality measurement models. *Journal of empirical research in accounting*, 8 (1 (29)), 61-82. (In Persian)
- Kothari, S. P., Leone, A. J., & Wasley, C. E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of accounting and economics*, 39 (1), 163-197.
- McNichols, M., & Wilson, G. P. (1988). Evidence of earnings management from the provision for bad debts. *Journal of accounting research*, 1-31.
- Mohammad rezaei, F., & Ahmadi, S. (2019). Earnings Management in Listed Firms and Unlisted Subsidiaries. *Journal of empirical research in accounting*, 8 (3 (31)), 255-280. (In Persian)
- Moradi, M. (2015). Modeling of Earnings Quality in Tehran Stock Exchange: Accruals Role. *Accounting and Auditing Research*, 7(25), 76-99. (In Persian)
- Nikoomaram, H., & Mohammadzadeh Salteh, H. (2011). Relationship between corporate governance and earnings management. *Productivity management (beyond management)*, 4 (15), 187-209. (In Persian)
- Ohlson, J. A. (2014). Accruals: an overview. *China Journal of Accounting Research*, 7 (2), 65-80.
- Rahmani, a., & Bashirimanesh, N. (2014). Investigating of discovery power of earnings management models. *Accounting Research*, 5 (19), 0-54. (In Persian)

COPYRIGHTS



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

آموزش مبتنی بر هوش چندگانه در کلاس حسابداری، بهبود عملکرد، انگیزه و مهارت دانشجویان، تجربه‌ای نوین^۱

وحیده طیبی راد^۲، زهرا دیانتی دیلمی^۳، رضا غلامی جمکرانی^۴، ابوالفضل بختیاری^۵، حسین عباسیان^۶

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۸

مقاله پژوهشی

چکیده

مدتهاست مراجع حرفه‌ای در حسابداری با درک واقعیت افزایش تنوع در بین دانشجویان، خواستار اصلاح برنامه آموزش حسابداری می‌باشند. در این راستا پژوهش حاضر، تأثیر آموزش مبتنی بر هوش چندگانه را بر عملکرد تحصیلی، انگیزه و مهارت‌های دانشجویان رشته حسابداری را بررسی می‌کند. برای دستیابی به این هدف دو گروه از دانشجویان، جمعاً ۵۰ نفر (۲۵ نفر گروه آزمایش با آموزش مبتنی بر هوش چندگانه و ۲۵ نفر گروه کنترل با آموزش سنتی) در کلاس درس حسابداری مدیریت در دانشگاه آزاد اسلامی واحد ساوه و در سال تحصیلی ۱۴۰۰-۱۳۹۹ به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند. یافته‌ها حاکی از بهبود عملکرد تحصیلی و انگیزه در گروه آزمایش، در مقایسه با گروه کنترل است. همچنین نتایج نظرسنجی از دانشجویان نشان از اثربخشی روش آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه در تقویت مهارت‌های کلامی، ارتباطی و کار گروهی در آنها و رضایتشان از این روش نسبت به رویکرد سنتی تدریس دارد. به مدرسان و متخصصان برنامه‌ریزی درسی در رشته حسابداری پیشنهاد می‌شود رویکردهای آموزش مبتنی بر هوش چندگانه را در طراحی و اجرای فرایند آموزش در دروس مختلف حسابداری استفاده نمایند.

واژه‌های کلیدی: آموزش مبتنی بر هوش چندگانه، عملکرد تحصیلی، انگیزه، مهارت، آموزش حسابداری.

طبقه بندی موضوعی: A22, M41

10.22051/JERA.2021.36949.2901.DOI .۱

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (tabibi_rad@yahoo.com)

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

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. (gholami@qom-iau.ac.ir)

۵. استادیار، گروه علوم تربیتی، دانشگاه فرهنگیان، تهران، ایران. (bakhtiari.abolfazl@gmail.com)

۶. استادیار، دانشکده مدیریت، گروه مدیریت آموزشی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. (h_abbasian@khu.ac.ir)

https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

تعداد زیادی از مراجع حسابداری مانند فدراسیون بین‌المللی حسابداران، مؤسسه حسابداران خیره استرالیا و انجمن حسابداران آمریکا مدت‌هاست که خواستار توسعه طیف گسترده‌ای از مهارت‌های لازم در دانش آموختگان حسابداری بوده‌اند و دستورالعمل‌هایی برای استفاده از آن در آموزش عالی در برنامه‌های درسی حسابداری و جهت اعتباربخشی حرفه‌ای ارائه داده‌اند. همگی این مراجع خواستار متنوع کردن رویکرد دانشجو محور در آموزش و تأکید بر ارتقاء مهارت‌ها از مدرسان حسابداری بوده‌اند (استنلی، ۲۰۱۲). مطالب درسی حسابداری نیز به طور سنتی به عنوان "موضوعات خشک" شناخته شده‌اند، پر از تعاریف ساختاریافته از اصطلاحات فنی، قوانین، معیارها و مفاهیم پیچیده و اعداد و ارقام قابل توجه و گیج‌کننده و اغلب دانشجویان حسابداری به دلیل عدم انعطاف‌پذیری در حل مسئله و مهارت‌های ارتباطی ناکافی، مورد انتقاد گسترده قرار گرفته‌اند (اسپرینگت و بورتیک، ۲۰۰۴).

برنامه‌های آموزشی دانشگاه‌ها و مراکز آموزش حسابداری، به عنوان اصلی‌ترین و اساسی‌ترین مرکز تربیت نیروی انسانی توانمند و متخصص، باید به گونه‌ای باشد که بتواند نیروهایی کارآمد را برای رشد حسابداری به جامعه تحویل دهد. (نونهال نهر و همکاران، ۱۳۹۳) اما در بین پژوهشگران علوم تربیتی اجماع وجود دارد که روش سخنرانی به عنوان روشی متداول در مراکز آموزشی، به دانشجویان به قدر کفایت از آنچه باید بدانند نمی‌آموزد. این روش سنتی، منفعل بودن را تشویق می‌کند، انگیزه اکتشاف را تحریک نمی‌کند و به روشنی قابلیت همکاری، توانایی حل مسئله یا خلاقیت را آموزش نمی‌دهد (بن‌ول، ۱۹۹۱).

با توجه به نیاز جامعه امروز، روش‌های تدریس در حسابداری و خصوصاً حسابداری مدیریت باید در جهت کمک به دانشجویان در توسعه مهارت‌هایی مانند توانایی نوشتن و صحبت مؤثر، تجزیه و تحلیل اطلاعات پیچیده و نتیجه‌گیری مناسب و کار گروهی طراحی شود (فلچر و همکاران، ۱۹۹۵). در حالیکه برای آموزش حسابداری، کمبود روش‌های نوین تدریس وجود ندارد، اما در بیشتر موارد، غیر از روش تدریس سنتی سخنرانی و گچ و تخته، فقط از برنامه‌های چندرسانه‌ای در آموزش استفاده می‌شود که خیلی مواقع توانایی تحریک اشتیاق دانشجویان را ندارد (نیک احمد، ۲۰۱۱). ضمن اینکه چنین رویکردی از سویی تفاوت‌های فردی دانشجویان را در فرایند آموزش در نظر نمی‌گیرد و از سوی دیگر کمکی در جهت تقویت مهارت‌های موردنیاز حسابداران امروز نمی‌کند.

رویکرد آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه با تمرکز بر روش‌های متنوع تدریس و با تقویت مهارت‌هایی چون مهارت گفتاری، بین‌فردی و منطقی می‌تواند فارغ‌التحصیلان حسابداری را به انتظارات جامعه حرفه‌ای نزدیکتر نماید (چنگ، ۲۰۰۶). مدرسان با بهره‌گیری از این رویکرد می‌توانند روش‌ها و فعالیت‌های آموزشی خود را به نحوی برای دانشجویان طراحی کنند که از کلیه توانمندی‌ها در فرایند یادگیری بهره‌برداری شود (هوپر و هاری، ۲۰۰۰).

اگرچه اخیراً توجه چشمگیری به رویکردهای آموزشی جدید صورت گرفته است اما در داخل کشور تحقیقات مرتبط با کاربرد هوش چندگانه در حوزه حسابداری فقط متمرکز بر تنها یک روش تدریس نوین در کلاس درس بوده است و در تحقیقات خارج از کشور نیز، پژوهش‌هایی در رابطه با کاربرد روش‌های ترکیبی آموزش در درس حسابداری انجام شده است، اما تا آنجایی که پژوهشگران جستجو کرده‌اند و اطلاع دارند هیچ کدام متمرکز بر توانایی‌های متفاوت دانشجویان و تقویت مهارت با توجه به تنوع استعداد و هوش افراد نبوده است. از این رو مسئله تحقیق حاضر ارزیابی آثار روش آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه بر عملکرد و انگیزش تحصیلی دانشجویان و مهارت‌های عمومی آنها در کلاس درس حسابداری مدیریت است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تدریس فعال به معنای مشارکت دانشجویان در فرایند تدریس و تبدیل این مهم به بخشی اصلی در فرایند تدریس است. با کمک این رویکرد است که علاقه دانشجویان به مطالعه برانگیخته و توانایی شناسایی، تجزیه و تحلیل و حل مشکلات در دانشجویان پرورش می‌یابد. نظریه‌های تربیتی - روان‌شناسی مختلفی چون نظریه هوش چندگانه^۱، پشتوانه روش تدریس فعال می‌باشند. نظریه هوش چندگانه، شیوه‌های جدیدی را برای افراد متفاوت فراهم می‌کند تا اینکه آنها فرصت‌هایی را برای یادگیری از طریق رویکردی که مناسب آنهاست به دست آورند (کوکسال و یل، ۲۰۰۷). هوارد گاردنر سال‌ها صرف تحقیق در مورد تفکر و یادگیری انسان کرده است. او معتقد است که همه افراد توانایی‌های مختلف یا روش‌های متفاوتی برای باهوش بودن دارند و این ظرفیت‌های مختلف را "هوش‌های چندگانه" می‌نامد.

گاردنر توانایی‌های شناختی انسان را به هفت و سپس به هشت طبقه تقسیم کرد که عبارت‌اند از:
 (۱) کلامی - زبانی: توانایی استفاده از کلمات و زبان و مهارت‌هایی مانند گوش دادن، حرف زدن، توضیح دادن.
 (۲) منطقی - ریاضی: توانایی استدلال، منطقی و کار با اعداد، کنجکاوی، پرسشگری و

آزمایشگری. ۳) فضایی-دیداری: درک مفاهیم از طریق تصویرهای کلامی، نمودارها، اشکال هندسی، عکسها، نقشه ها و نقاشی و فیلم. ۴) موسیقایی - ریتمی: یادگیری بهتر مفاهیم با نظم و آهنگ، شعر و موسیقی. ۵) حرکتی - جنبشی: توانایی استفاده از بدن یا قسمت‌هایی از بدن برای حل مشکلات و یادگیری بیشتر در هنگام ساختن یا ایجاد کردن. ۶) درون فردی: داشتن درک درستی از خود، و تسلط بر نقاط قوت، ضعف، روحیه، اهداف و انگیزه‌های خود. ۷) میان فردی: توانایی درک انگیزه‌ها، اهداف، خواسته‌ها دیگران و تعامل بهتر با آنها، یادگیری بیشتر همراه با دیگران و با بحث و گفتگو. ۸) طبیعت‌گرا: توانایی تشخیص و طبقه‌بندی اشیاء یادگیری از طریق طبقه‌بندی‌ها، دسته‌ها و سلسله‌مراتب. (به نقل از مهدوی ظفرقندی و امینی، ۲۰۱۹).

کاربرد نظریه هوش‌های چندگانه، در آموزش بسیار زیاد است. گستره این تئوری از زمانی که مدرس با دانشجویانی مواجه می‌شود که در یادگیری مشکل دارند و ضروری می‌بیند که رویکردهای متفاوتی برای آموزش به کار گیرد تا یک محیط آموزشی که از این تئوری به طور کامل به‌عنوان یک چارچوب استفاده می‌کند، را در برمی‌گیرد. اما مهم‌ترین نکته در این رویکرد، تشخیص ضرورت توجه به تفاوت‌های فردی در برنامه‌داری و کلاس‌های درس توسط مدرسان است. آنها باید به سطوح شناختی فراگیران خود توجه کنند و بر اساس آن تدریس کنند و به آنها کمک کنند تا تجارب خود را در شکل‌های هرچه پیچیده‌تر و راه‌های مناسب‌تر، سازماندهی یا تجدید سازمان کنند. گرچه نظریه هوش چندگانه تا حد زیادی در کلاس‌های آموزش متوسطه و عالی نادیده گرفته می‌شود اما نتایج تحقیقات علمی نشان می‌دهد که به‌دست آوردن حداکثر پتانسیل هوشی در کلاس‌های درسی منجر به موفقیت دانشجویان در مشاغل دانشگاهی و آینده آنها می‌شود (آبنتی، ۲۰۲۰).

اما در تحقیقات خارجی تنها یک پژوهش، چنگ (۲۰۰۶) به ارزیابی رابطه نوع هوش دانشجویان با عملکرد تحصیلی آنها در کلاس درس اصول حسابداری پرداخته است. نمونه آماری ۱۳۶ دانشجوی ترم اول رشته حسابداری می‌باشد که در ابتدای ترم تحصیلی نوع هوش آنها با استفاده از پرسش‌نامه مک کینز مشخص شده و پس از آزمون نهایی در پایان ترم رابطه نوع هوش با عملکرد تحصیلی دانشجویان سنجیده شده است و محقق به این نتیجه رسیده که دانشجویانی که هوش ریاضی - منطقی بالاتری دارند در آزمون نهایی موفق‌تر می‌باشند و در ادامه تنها به معرفی چند روش آموزشی برای تقویت انواع هوش دیگر بسنده کرده است.

چند پژوهش محدود نیز به بررسی آثار کاربست روش‌های آموزشی ترکیبی در رشته حسابداری پرداخته‌اند که البته مبنای نظری انتخاب روش‌های تدریس هوش چندگانه نبوده

است. برای نمونه مالهورا (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان "ویستا: مدل آموزش ترکیبی برای حسابداری مدیریت"، ترکیبی از فناوری، مطالعات موردی، بازدیدهای صنعتی در مقابل روش سنتی سخنرانی و گچ و تخته را برای تدریس حسابداری مدیریت در یک ترم تحصیلی در دانشگاهی در امریکا مورد بررسی قرار داده است. ویستا شامل بازدید علمی، علاقه‌مندسازی از طریق اختصاص نمره به بازدیدها و گزارش‌های آن، اجبار به مطالعه با استفاده از کلاس معکوس - فکر کردن با بحث و گفتگو در فضای مجازی و کلاس آنلاین و تحلیل با استفاده از آموزش مبتنی بر مسئله به صورت مطالعه موردی بوده است. مدل پیشنهادی توسط نویسنده و همچنین همکارش به طور مستقل آزمایش شده و در هر دو مورد بسیار اثربخش بوده است. نتیجه این مطالعه نشان داده است که یک الگوی تدریس ترکیبی بهتر از وابستگی بیش از حد به فناوری و یا فقط استفاده از آموزش‌های سنتی سخنرانی و گچ و تخته است.

جاکوپسن (۲۰۱۹) در مطالعه‌ای با عنوان "آموزش حسابداران مدیریت به‌عنوان شرکای تجاری، ساختارگرایی عملگرا، یک الگوی جایگزین آموزشی برای تدریس حسابداری مدیریت"، از ساختارگرایی عملگرا به‌عنوان مبنایی برای توسعه یک پارادایم بنیادی برای آموزش دانشجویان در حسابداری مدیریت پیشرفته استفاده کرد. در این مطالعه ترکیبی از نحوه خاصی از کار گروهی، مطالعه موردی و بحث گروهی بکار رفته است و دانشجویان به گروه‌های کنترل و آزمایش تقسیم‌بندی شده‌اند. برای دستیابی به درک دانشجویان از اثربخشی رویکرد، از یک نظرسنجی مبتنی بر طرح پیش‌آزمون گذشته‌نگر استفاده شده است. طبق نتایج این تحقیق، دانشجویان اظهار داشتند که دانش، مهارت تفکر انتقادی مهارت‌های کار گروهی بیشتری را بعد از دوره کسب کرده‌اند و این دوره را جذاب و رضایت‌بخش دانستند.

الشورافت و همکارانش (۲۰۲۰) در تحقیقی در استرالیا با عنوان "شناسایی کاربرد روش‌های مختلف تدریس در آموزش حسابداری قضایی" با بررسی برنامه درسی حسابداری قضایی و همچنین مصاحبه با حسابداران دادگاهی، چارچوبی از روش‌های مناسب تدریس در حسابداری قضایی ارائه دادند. نتایج یافته‌های آنها نشان داد که اکثریت مصاحبه‌شوندگان، روش مطالعه موردی را مناسب‌ترین شیوه در آموزش حسابداری قضایی می‌دانند و سایر ابزارهای آموزشی موردعلاقه آنها شامل تمرین گزارش‌نویسی، نمایش فیلم، استفاده از سخنرانان مهمان، کار تیمی و یادگیری مشارکتی، سخنرانی و ارائه دانشجویان، جلسه محاکمه ساختگی، استفاده از نرم‌افزار، بحث گروهی، آمیختن یادگیری و تجارب معتبر بود. همچنین اظهار داشتند که رویکرد

یادگیری سنتی به عنوان یک روش مقرون به صرفه برای ارائه مروری بر مباحث حسابداری داد گاهی، تعاریف و اصطلاحات مناسب می باشد.

در تحقیقات داخلی در حوزه روش های نوین تدریس فقط پژوهشگران متمرکز بر یک روش بوده اند. به طور مثال حاجی مراد خانی و همکاران (۱۳۹۶)، اثر بازی صفحه ای را بر یادگیری دانشجویان اصول حسابداری یک، خواجهی و نحاس (۱۳۹۸)، تاثیر استفاده از نقشه مفهومی بر یادگیری دانشجویان حسابداری میانه، خواجهی و زیاری (۱۳۹۸)، تأثیر استفاده از جدول کلمات متقاطع بر یادگیری دانشجویان حسابداری بهای تمام شده و نحاس و همکاران (۱۳۹۹)، تأثیر یادگیری تیمی بر عملکرد تحصیلی دانشجویان حسابداری میانه. ضمن اذعان به مزایای نتایج تحقیقات مذکور، اما، ضمن اینکه در آنها به تفاوت استعداد و توانایی های دانشجویان توجه نشده، فقط بر تقویت یک یا دو نوع از قابلیت های مورد نیاز دانشجویان حسابداری تمرکز شده است.

اما در سایر رشته ها و مقاطع تحصیلی مطالعاتی در مورد نتایج کاربست آموزش بر مبنای هوش چندگانه انجام شده است. برای نمونه در تحقیقات داخلی، ربیعی و روحانی (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان "بررسی راهبردهای یادگیری زبان: نقش هوش چندگانه، مهارت زبان خارجی و جنسیت" رابطه انواع راهبردهای یادگیری زبان را با انواع هوش و اینکه که تا چه حد هوش چندگانه، جنسیت و مهارت زبانی فراگیران زبان انگلیسی می تواند کاربرد راهبرد یادگیری زبان را پیش بینی کند، بررسی نمودند پژوهشگران اظهار داشتند که برنامه درسی مبتنی بر هوش چندگانه در آموزش زبان می تواند تفاوت های زمینه ای و فرهنگی را در شرایطی که مدرسان در آموزش با زمینه ها و ترجیحات مختلف اجتماعی یا فرهنگی مواجه می شوند را در نظر بگیرد. علاوه بر این، با توجه به اینکه اکثر دانشجویان به طور کلی در محیط های آموزشی ایران منفعل فرض می شوند، دستورالعمل های مبتنی بر استراتژی یا برنامه درسی مبتنی بر هوش چندگانه می تواند در فعال شدن دانشجویان مؤثر باشد.

عجم و همتی پور (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان "ارتباط هوش چندگانه و سواد بهداشتی دانشجویان بهداشتی در دانشگاه علوم پزشکی گناباد" به بررسی همبستگی مولفه های هوش چندگانه، با سواد سلامت پرداختند. نمونه آماری آنها ۱۷۰ دانشجوی بهداشت دانشکده علوم پزشکی است و داده ها از طریق پرسشنامه جمع آوری شده است. نتایج این پژوهش نشان داد که مولفه های هوش چندگانه با سواد سلامت رابطه معنادار وجود دارد و مولفه های هوش چندگانه قادر به پیش بینی سواد سلامت دانشجویان می باشد، در نهایت پژوهشگران پیشنهاد کردند که از برنامه درسی مبتنی بر هوش چندگانه در طراحی و آموزش دروس دانشجویان دانشکده بهداشت استفاده شود.

در پژوهش‌های خارجی نیز بیلجین (۲۰۰۶) در پژوهشی با عنوان "اثر آموزش مبتنی بر هوش چندگانه در یادگیری مفاهیم پیوندها در شیمی و نگرش دانش آموزان نسبت به درس شیمی" با نمونه ای شامل ۵۰ دانش آموز در دو گروه آزمایش و کنترل انجام دادند. پیشرفت تحصیلی دانش آموزان با استفاده از آزمون‌های تجمعی ارزیابی شده است و برای سنجش نگرش دانش آموزان، پرسش‌نامه جیبیل و همکاران استفاده شده است. در نهایت نتایج تحقیق نشان داد که پیشرفت تحصیلی در گروه آزمایش به طور معناداری متفاوت از گروه کنترل بوده است و همچنین نگرش دانش آموزان در گروه آزمایش به درس شیمی به طور معناداری پس از آموزش به روش نوین تغییر کرده است.

سانچز و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی آثار آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه بر یادگیری عاطفی و شناختی دانش آموزان پرداخته‌اند. یادگیری عاطفی بر اساس معیارهایی چون انگیزه، نگرش و علاقه سنجیده می‌شود و یادگیری شناختی دارای اجزای کسب دانش و بازیابی و انتقال آن است. در این پژوهش نمونه‌ها به دو گروه کنترل و آزمایش تقسیم شده‌اند. در گروه کنترل ۹ فعالیت برای تأمین روش تدریس مبتنی بر هوش چندگانه در نظر گرفته شده است و در نهایت نتایج نشان داد یادگیری عاطفی و شناختی گروه آزمایش به طور معناداری متفاوت از گروه کنترل است و پژوهشگران امیدوارند این نتایج مدرسان را ترغیب کند تا هنگام برنامه‌ریزی فعالیت‌های آموزشی خود، توجه ویژه‌ای به نظریه هوش چندگانه گاردنر داشته باشند، زیرا تمرکز ویژه بر هر سبک هوش، نه تنها عملکرد عاطفی کل کلاس، بلکه یادگیری را در دانش آموزان درگیر افزایش می‌دهد.

وینارتی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان "تأثیر روش تدریس مبتنی بر هوش چندگانه بر تقویت هوش چندگانه و پیشرفت تحصیلی دانش آموزان" نمونه ۱۲۴ نفری از دانش آموزان دبیرستانی را در دو گروه آزمایش و کنترل قرار دادند روش تحقیق پیش آزمون پس آزمون بوده است و نتایج نشان داد روش تدریس مبتنی بر هوش چندگانه نه تنها موجب پیشرفت تحصیلی دانش آموزان گذشته، بلکه هوش چندگانه آنها را نیز تقویت کرده است. پژوهشگران امیدوارند نتایج این مطالعه، استراتژی تدریس در آینده را تغییر دهد و مدرسان در فرایند آموزش بر پتانسیل هر دانش آموز و تقویت انواع توانایی‌ها متمرکز شوند.

مدرسان و اساتید دانشگاه باید به طور مداوم رویکردهای آموزشی جدید و نوآورانه را دنبال کنند و برای برآورده کردن مطالبات در حال تغییر و سبک‌های یادگیری متفاوت دانشجویان تلاش کنند (بریم، ۲۰۱۳). با وجود اینکه طبق مبانی نظری، آموزش حسابداری با تمرکز بر توانایی‌های متفاوت دانشجویان و تقویت مهارت‌ها با توجه به تنوع استعداد و هوش آنها ضروری به نظر می‌رسد ولیکن بررسی پیشینه حاکی از محدود بودن پژوهش در این حوزه است.

از این رو در پژوهش حاضر روش تدریس ترکیبی با در نظر داشتن معیار هوش چندگانه برای درس حسابداری مدیریت طراحی و پیشنهاد می‌گردد و ضمن اجرای آن برای یک دوره آموزشی، آثار این روش ترکیبی بر عملکرد، انگیزش تحصیلی و مهارت‌های عمومی دانشجویان ارزیابی می‌گردد.

فرضیه های پژوهش

عملکرد تحصیلی از مسائل با اهمیتی است که محور بسیاری از پژوهش‌های علوم تربیتی و روان‌شناسی قرار دارد و به توانایی اکتسابی فرد در موضوعات آموزشی اطلاق می‌شود که از طریق آزمون‌های فراگیری استاندارد شده و آزمون‌های مدرس ساخته اندازه‌گیری می‌شود. بررسی پیشرفت در عملکرد تحصیلی فراگیران یکی از موضوعات اساسی در ارتقاء کیفیت آموزش است. هدف اصلی تعلیم و تربیت ایجاد تغییر نه تنها صرفاً در میزان دانش، بلکه همچنین گسترش توانایی‌ها و ارتقاء مهارت‌هاست.

در این پژوهش برنامه آموزشی فراگیر محوری بر پایه نظریه هوش چندگانه طراحی شده است تا آثار آن بر روی عملکرد تحصیلی و انگیزه و مهارت‌های دانشجویان را مورد ارزیابی قرار گیرد. گرچه شواهد تجربی در این رابطه محدود است اما فرضیه اول با توجه به مبانی نظریه هوش چندگانه و تحقیقات بیلجین (۲۰۰۶) و وینارتی (۲۰۱۹) که تاثیر روش آموزش مبتنی بر هوش چندگانه را بر عملکرد تحصیلی فراگیران را بیان می‌دارند به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: استفاده از روش آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه در آموزش حسابداری مدیریت اثر مثبتی بر عملکرد تحصیلی دانشجویان دارد.

از سوی دیگر انگیزه یکی از مهم‌ترین عناصر در یادگیری است. حتی افراد با استعداد نیز اگر انگیزه نداشته باشند، در معرض خطر قرار می‌گیرند. در این میان تعطیلی دانشگاه‌ها و دوری دانشجو از فضای دانشگاه، تبعاتی را برای دانشجویان به همراه داشته است که یکی از آنها بی‌انگیزگی در تحصیل است. استفاده از محرک‌های مختلف در محیط یادگیری تضمین می‌کند دانشجویان درگیر موضوع و با انگیزه شوند و روش آموزش مبتنی بر هوش چندگانه این محرک‌ها را فراهم می‌کند بعقیل (۲۰۲۰). لذا با توجه به مبانی نظری و نتایج پژوهش سنچز (۲۰۱۷) که نشان می‌دهد روش آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه انگیزه تحصیلی فراگیران را افزایش می‌دهد فرضیه دوم تحقیق به صورت زیر تدوین شده است:

فرضیه دوم: استفاده از روش آموزش مبتنی بر هوش چندگانه در آموزش حسابداری مدیریت اثر مثبتی بر میزان انگیزش پیشرفت تحصیلی دانشجویان دارد.

بر اساس مبانی نظری، روش تدریس مبتنی بر هوش چندگانه بر مهارت‌های مختلفی از جمله مهارت کارگروهی و ارتباطی، کلامی و منطقی مؤثر است. نتایج پژوهش وینارتی (۲۰۱۹) نیز نشان از افزایش این توانایی‌ها پس از آموزش تحت معیار هوش چندگانه دارد. بر این اساس فرضیه سوم تحقیق به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه سوم: از نظر دانشجویان، روش آموزش مبتنی بر هوش چندگانه در آموزش حسابداری مدیریت اثر مثبتی بر تقویت مهارت‌های مورد نیاز آنها دارد.

روش پژوهش

این مطالعه با توجه به ماهیت داده‌ها، کمی و از لحاظ هدف، پژوهشی کاربردی است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل دانشجویان حسابداری مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد ساوه در سال تحصیلی ۱۴۰۰-۱۳۹۹ می‌باشد و نمونه مورد مطالعه بر اساس جامعه در دسترس انتخاب و شامل دو گروه حسابداری مدیریت جمعاً ۵۰ نفر است (۲۵ نفر گروه آزمایش و ۲۵ نفر گروه کنترل) می‌باشد. هر دو گروه توسط یکی از محققین تدریس شده است. روش آزمایش مورد استفاده، پیش‌آزمون و پس‌آزمون و روش تحلیل آماری، تجزیه تحلیل کوواریانس (انکوا) می‌باشد.

در این پژوهش در ابتدای دوره تحصیلی، آزمونی از مفاهیم اولیه حسابداری مدیریت به‌عنوان پیش‌آزمون و جهت حذف هرگونه اثر احتمالی ناخواسته بر متغیر وابسته انجام شد. متغیرهای وابسته نیز، عملکرد تحصیلی و انگیزش و مهارت‌های مورد نیاز دانشجویان است. عملکرد تحصیلی دانشجویان با پس‌آزمون محقق ساخته‌ای که توسط اساتید راهنما و مشاور تأیید شده است سنجیده می‌شود. برای سنجش انگیزش تحصیلی از نمره کسب شده دانشجو در پرسش‌نامه انگیزش تحصیلی استفاده می‌گردد. این پرسش‌نامه در استرالیا توسط مک اینرنی و سینکلایر (۱۹۹۲) در سال ۱۹۹۲ طراحی و مجدداً در سال ۲۰۰۴ ویرایش شد و در ایران نیز توسط بحرانی (۱۳۸۴) مورد بررسی و تأیید قرار گرفته است. دیدگاه دانشجویان در مورد مهارت‌های مورد نیاز آنها از طریق پرسشنامه محقق ساخته‌ای جمع‌آوری می‌شود. پایایی این پرسشنامه با استفاده از آزمون کرونباخ (ضریب آلفای کرونباخ نمایانگر $\alpha = 0.90$) و روایی آن توسط اساتید تأیید شده است.

متغیر مستقل، در معرض آموزش بر مبنای هوش چندگانه قرار گرفتن است که به صورت دامی (۰ و ۱) می‌باشد. عدد صفر به منزله آموزش حسابداری مدیریت بر مبنای هوش چندگانه است و عدد یک به منزله آموزش حسابداری مدیریت تحت شیوه سنتی سخنرانی و حل مسئله است.

متغیرهای کنترلی بر اساس تحقیقات آموزشی در رشته حسابداری مکسی و یون (۲۰۲۰)، اوپار و گونگورمش (۲۰۱۱)، چنگ (۲۰۰۶)، حاجی مراد خانی و همکاران (۱۳۹۶) و طباطبائیان و مشایخ (۱۳۹۹) انتخاب شده است که شامل: تأهل، سن، اشتغال، رشته تحصیلی، جنسیت و نوع هوش، معدل، دانش قبلی (پیش آزمون) و انگیزه تحصیلی می‌باشد. نوع مدرس، محیط دانشگاهی و منابع درسی هم متغیرهایی است که در هر دو گروه کنترل و آزمایش یکسان هستند. برنامه آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه در کلاس درس حسابداری مدیریت با راهنمایی اساتید و پژوهش لویی (۲۰۱۲) و ربیعی نژاد (۱۳۹۵) به شرح جدول (۱) طراحی و اجرا گردید.

جدول ۱. روش تدریس پیشنهادی پژوهشگران برای هر سرفصل حسابداری مدیریت

عناوین آموزشی	روش‌های آموزشی پیشنهادی	هوش چندگانه بکاررفته در روش آموزشی
تهیه بودجه جامع	آموزش معکوس بحث کلاسی با کمک حل مسائل موردی	درون فردی - زبانی - گفتاری
هزینه‌های تفاضلی و تصمیم‌گیری	سخنرانی - بازی اتاق فرار آموزشی	حرکتی - بدنی - برون فردی
قیمت‌گذاری انتقالات داخلی، ملاحظات بین‌المللی	سخنرانی - ایفای نقش	زبانی - گفتاری برون فردی بدنی - حرکتی
تجزیه و تحلیل سود ناخالص	ترکیبی از سخنرانی و حل مسئله با کمک یادگیری مشارکتی الکترونیکی	برون فردی منطقی - ریاضی
بودجه‌بندی سرمایه‌ای	ترکیبی از سخنرانی - حل مسئله آموزش از طریق نقشه مفهومی	فضایی - تجسمی درون فردی
تجزیه و تحلیلی بهای تمام شده - حجم و سود در شرکتهای چند محصولی	سخنرانی - حل مساله انفرادی و ارسال فایل صوتی توضیحات توسط دانشجویان	درون فردی زبانی - گفتاری
ارزیابی عملکرد، آشنایی با روش‌های جبران خدمت	سخنرانی - بحث کلاسی - ایفای نقش	زبانی - گفتاری برون فردی بدنی - حرکتی

(منابع: بخشنامه دفتر برنامه ریزی درسی آموزش عالی، لیو (۲۰۱۲)، غریبی (۱۳۹۷) و جمع‌بندی‌های محقق)

روش‌های نوین به کاررفته در این پژوهش، جهت تقویت هوش چندگانه در دانشجویان، به شرح زیر است:

- روش آموزش معکوس: رویکرد آموزش معکوس نوعی روش تدریس است که در آن مفاهیم از قبل تهیه شده‌ای از طریق اینترنت، ویدئوها یا سایر وسایل دیداری خارج از فضای سنتی کلاس درس (خانه، سالن مطالعه، اتوبوس، رستوران و ...) در اختیار دانشجو قرار می‌گیرد. بعد از اینکه دانشجویان موضوعات را تماشا کردند از آنها انتظار می‌رود که جلسه بعد به کلاس بیایند و با مدرس و هم‌تایانشان همفکری کنند. در طول این زمان

آنها هر بدفهمی در رابطه با محتوایی که مشاهده کرده‌اند برطرف می‌کنند. در این رویکرد همچنین از دانشجویان انتظار می‌رود که در طول کلاس تکالیفشان را کامل کند در مورد موضوع بحث کنند و مفاهیم آموخته شده از ویدئوها را گسترش دهند. در این پژوهش نیز در سرفصل بودجه جامع، ابتدا محقق فایل‌های صوتی و تصویری مرتبط با مبحث درسی را برای دانشجویان ارسال نمود و از آنها خواسته شد ضمن مشاهده فایل‌های ارسالی مدرس، برای جلسه بعد آماده پرسش و پاسخ بر اساس فایل‌های ارسالی باشند. سپس در جلسه هفته بعد، زمان کلاس به حل تمرین و رفع اشکال اختصاص داده شد.

- یادگیری از طریق بازی اتاق فرار آموزشی: بازی اتاق فرار آموزشی یکی از جذاب‌ترین بازی‌های آموزشی غیر دیجیتال می‌باشد. عمدتاً به دلیل افزایش محبوبیت اتاق‌های فرار و پذیرش آنها در محیط‌های آموزشی، امکان اجرای فعالیت‌های ملموس‌تر و انسانی محور را فراهم می‌کند. اتاق فرار یک "بازی مبتنی بر تیم زنده است که می‌تواند با وام گرفتن عناصری از بازی‌های ماجراجویی طاس و صفحه، ایفای نقش، تئاتر تعاملی، معما، فیلم و نمایش‌های تلویزیونی طراحی شود. در آن بازیکنان سرنخ‌هایی را کشف می‌کنند، پازل‌ها را حل می‌کنند و وظایفی را در یک یا چند اتاق به منظور دستیابی به یک هدف خاص (معمولاً فرار از اتاق) در مدت‌زمان محدود انجام می‌دهند (نیکلسون، ۲۰۱۸). در این پژوهش برای سرفصل تصمیم‌گیری، پس از تدریس مبحث درسی در کلاس‌های مجازی، مسابقه‌ای به صورت بازی اتاق فرار آموزشی در زمان کاهش آمار کرونا در دانشگاه برگزار شد. برای اجرای مسابقه با هماهنگی مسئولین دانشگاه، از اتاقی به همراه تجهیزات موردنیاز و همچنین همیارانی از دانشجویان دیگر کلاس‌ها جهت اجرای بازی بهره گرفته شده است. بازی به صورت گروهی و در قالب گروه‌های ۳ تا ۵ نفره اجرا شد. معماهای بازی در حوزه تصمیم‌گیری طراحی شده است. بخشی از آن به صورت الکترونیکی و در رایانه موجود در اتاق و بخشی کاغذی و در میز جلسات اتاق بازی تعبیه شده است. امتیاز گروه‌ها بر اساس زمان خروج از اتاق به آنها تعلق می‌گیرد.

- یادگیری از طریق ایفای نقش: در این روش دانشجویان اغلب به گروه‌هایی تقسیم‌بندی می‌شوند و آنها بر اساس سرفصل‌های درسی نمایشنامه طراحی می‌کنند. پس از تأیید

نمایشنامه‌ها توسط استاد، اجرا می‌شود. هر گروه می‌تواند از اجرای خود در مکانی غیر از کلاس فیلم‌برداری کند و سپس پس از پخش فیلم‌ها، خود دانشجویان به گروه‌ها امتیاز بدهند (در گاهی، ۱۳۹۸). در این پژوهش پس از توضیح مبث قیمت‌گذاری انتقالات داخلی، از دانشجویان که در گروه‌های ۴ یا ۵ نفره تقسیم شده بودند خواسته شد نمایشنامه خود را بنویسند و پس از تأیید توسط استاد، در فضای واقعی و یا مجازی (به دلیل شرایط اوج کرونا در آن زمان) اجرا شد. نمایش‌های برتر با نظر مدرس و اساتید همکار انتخاب شد.

- یادگیری از طریق نقشه ذهنی: نقشه ذهنی، نوعی ابزار روان‌شناسی برای افزایش یادگیری است. نقشه‌های مفهومی، طرح‌های چارت ماندنی هستند که در آن روابط بین مفهوم‌ها، موضوع‌ها یا اجزای آنها در زمینه موضوعی خاص، با استفاده از خطوط و کلمات، به شکلی منظم و معنادار نشان داده می‌شود. نرم‌افزارهایی نیز جهت طراحی این نقشه‌ها به شکل قابل فهم‌تر و جذاب‌تر وجود دارد. در این پژوهش پس از آموزش مباحث بودجه‌بندی سرمایه‌ای از دانشجویان خواسته شد نقشه ذهنی‌ای برای کل مطالب این مبحث به صورت دستی و یا از طریق نرم‌افزارهای مختص آن ترسیم شود و برای استاد ارسال نمایند و پس از ارزیابی و رفع اشکال، نقشه‌های ذهنی آنها نهایی شد و بهترین نمونه‌ها در اختیار سایر دانشجویان قرار گرفت.

- یادگیری مشارکتی: یادگیری مشارکتی یکی از رویکردهای نوین یاددهی و یادگیری است که در برخی نظام‌های آموزشی دنیا به عنوان جایگزینی برای پایان‌دادن به حاکمیت روش‌های سنتی شناخته شده است. در این پژوهش روش مشارکتی با هم آموختن، البته به دلیل همه‌گیری کرونا به صورت الکترونیکی آن (یادگیری مشارکتی در فضای مجازی)، مورد استفاده قرار گرفت. به این ترتیب که ابتدای ترم دانشجویان به گروه‌های ۴ تا ۶ نفره تقسیم‌بندی شدند. در هر گروه لزوماً یک دانشجو با معدل بالا و یک دانشجو با معدل پایین قرار دارد و با این شرط انتخاب هم‌گروهی‌ها برعهده خود دانشجویان بوده است. پس از تدریس مبحث درسی، تمرینی به دانشجویان داده می‌شود و آنها باید به صورت گروهی آن را حل کنند و یک یا دو نفر از هر گروه به انتخاب مدرس، فایل صوتی توضیح راه‌حل را ارسال نماید. امتیاز کار گروهی به مجموعه راه‌حل تمرین و فایل صوتی‌ها داده می‌شود. در نتیجه دانشجویان برای ارائه بهتر با یکدیگر در تعامل تنگاتنگ قرار می‌گیرند.

متأسفانه برای هوش موسیقایی و طبیعت‌گرا با توجه به شرایط و امکانات دانشگاه روشی مورد استفاده قرار نگرفت. البته برای تقویت هوش طبیعت‌گرا استفاده از مبنای توسعه پایدار، حسابداری زیست‌محیطی و مسئولیت اجتماعی می‌تواند مؤثر باشد. به دلیل همه‌گیری کرونا، غیر از دو جلسه در زمان کاهش آمار کرونا (برای روش ایفای نقش و بازی اتاق فرار با رعایت پروتکل‌های بهداشتی و شرایط منطقه)، تمامی جلسات و روش‌ها به صورت مجازی و با استفاده از ابزارهای آموزش الکترونیکی برگزار شده است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

آمار توصیفی مربوط به آزمون‌ها در هر دو گروه (آموزش مبتنی بر رویکرد هوش چندگانه) و کنترل (آموزش سنتی)، شامل تعداد دانشجویان، واریانس، دامنه تغییرات، میانگین، بیشینه و کمینه نمرات و چولگی و کشیدگی داده‌ها به قرار جدول ۲ می‌باشد:

جدول ۲. آمار توصیفی گروه‌ها

گروه‌ها	آزمون‌ها	تعداد	میانگین	واریانس	بیشینه	کمینه	چولگی	کشیدگی
گروه کنترل	پس‌آزمون یادگیری	۲۵	۱۱/۸۹	۷/۲۶	۱۸/۷۵	۶/۵	۱/۱۶	۰/۷۴
	انگیزش	۲۵	۱۶۹/۶	۱/۹۱	۲۰۲	۱۴۹	۰/۶۴۶	-۰/۰۳۳
گروه آزمون یادگیری	پس‌آزمون یادگیری	۲۵	۱۴/۳۸	۷/۹	۷/۵	۱	۱/۱۶	۰/۷۴
	انگیزش	۲۵	۱۷۵/۶	۲/۵	۲۱۰	۱۵۳	۰/۶۶۷	-۰/۲۵۳

بررسی پیش فرض‌های تحلیل کوواریانس

قبل از اجرای آزمون آماری تحلیل کوواریانس، بایستی پیش فرض‌های آزمون به شرح زیر بررسی شوند:

* پیش فرض طبیعی بودن توزیع نمرات: آزمون شاپیرو ویلک^۱ از آزمون‌های برازش توزیع نرمال محسوب می‌شود. به کمک این آزمون و آماره آن می‌توانیم مشخص کنیم که آیا داده‌ها از توزیع نرمال پیروی می‌کنند یا خیر. نتایج در جدول ۳ نشان می‌دهد سطح معنی

1. Shapiro-Wilk Test

داری آزمون در هر دو گروه آزمایش و کنترل بیشتر از ۵ درصد می باشد بنابراین داده ها نرمال هستند.

جدول ۳. طبیعی بودن توزیع نمرات با استفاده از آزمون شاپیرو

معناداری	درجه آزادی	آماره	گروه پژوهش
۰,۵۶۶	۲۵	۰,۹۶۷	گروه آزمایش (روش مبتنی بر هوش)
۰,۲۴۹	۲۵	۰,۹۵۰	گروه کنترل (روش سنتی)

*پیش فرض پایا بودن متغیر پیش آزمون: برای محاسبه ضریب پایایی (قابلیت اعتماد) پیش آزمون از شاخص کودریچاردسون^۱ استفاده شده است. چنانچه مقدار این شاخص بیش از ۰/۷ باشد، می توان گفت ابزار پایایی دارد. نتایج تجزیه تحلیل آماری نشان داد شاخص پایایی پیش آزمون ۸۲ درصد است که شاخصی مناسب و قابل قبول است.

*پیش فرض اجرای همپراش (پیش آزمون): در این پژوهش نیز پیش آزمون در هر دو گروه آزمایش و کنترل اجرا شده است.

*پیش فرض همگونی واریانس ها: با استفاده از آزمون آماری لونز^۲ همگونی واریانس ها مورد ارزیابی قرار گرفته است و نتایج این آزمون نشان داد که باتوجه به سطح معناداری محاسبه شده ۰/۳۵۷، برای پس آزمون و ۰/۳۳۵. برای نتایج انگیزش پیشرفت تحصیلی، واریانس گروه ها از تجانس برخوردار می باشد.

*پیش فرض همگونی ضرایب رگرسیونی: همانطور که در جدول ۴ مشاهده می شود تفاوت شیب رگرسیون معنی دار نیست و در هر دو متغیر مستقل بیشتر از ۵ درصد و قابل قبول می باشد در نتیجه فرض همگنی شیب رگرسیون برای اجرای آزمون تحلیل کوواریانس چند متغیری رعایت شده است و متغیر پیش آزمون در سطوح تحقیق تأثیر یکسانی بر متغیر وابسته (پس آزمون) دارد.

جدول ۴. بررسی همگنی ضرایب رگرسیونی با آزمون فیشر

متغیر وابسته	مراحل ارزیابی	درجه آزادی	F	سطح معناداری
استفاده از روش آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه	پس آزمون	۱	۳۵۷	۰/۵۵۵
	انگیزش پیشرفت	۱	۰/۰۰۴۲	۰/۵۷۷

1. Kuder-Richardson
2. Levens

تجزیه و تحلیل اصلی کوواریانس

پس از اطمینان از رعایت تمام پیش فرض ها که نشان می دهد امکان استفاده از تحلیل کوواریانس در مطالعه حاضر وجود دارد و نتایج آن به لحاظ آماری قابل اعتماد است، آزمون تحلیل کوواریانس بر روی داده ها انجام شده است. در ادامه نتایج مربوط به تحلیل کوواریانس برای هر کدام از فرضیه‌های اول و دوم ارائه شده است.

جدول ۵. تحلیل کوواریانس برای مقایسه گروه‌ها، از لحاظ تأثیر روش آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه بر یادگیری دانشجویان

منبع تغییرات	مجمع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	معنی داری
مدل اصلاح شده	۲۲۴/۲۱۳	۹	۱۴۰/۸۴۱	۵/۰۳۱	۰/۰۰۰
شیب مدل	۰/۴۱۵	۱	۸/۶۵۴	۰/۰۸۴	۰/۷۷۴
شغل	۲۰/۷۷۳	۱	۰/۲۶۷	۴/۱۹۵	۰/۰۵۴
سن	۳/۳۸۴	۱	۰/۱۳۱	۰/۶۸۳	۰/۴۱۳
تأهل	۱۶/۲۴۵	۱	۰/۰۳۳	۳/۲۸۳	۰/۷۸
هوش	۴۴/۶۸۵	۱	۲/۲۳۶	۹/۰۲۴	۰/۰۵
معدل	۸/۷۸۴	۱	۱۱/۶۸۳	۱/۷۷۴	۰/۱۹۰
انگیزش	۰/۰۳۰	۱	۱۴۲/۴۰۵	۰/۰۰۶	۰/۹۳۹
جنس	۳/۲۳۷	۱	۱۰/۵۶۳	۰/۶۵۴	۰/۴۲۴
پیش آزمون	۱۱/۵۰۱	۱	۱۳/۰۹۱	۲/۳۲۳	۰/۱۳۵
گروه	۵۱/۰۸۲	۱	۶۵/۱۳۱	۱۰/۳۱۶	۰/۰۰۳
خطا	۱۹۸/۰۶۳	۴۰	۲		
مجموع	۹۰۴۸/۶۸۸	۵۰			

براساس نتایج بدست آمده در جدول ۵ در فرضیه اول، تفاوت معناداری بین نمرات پس آزمون دو گروه کنترل و آزمایش بعد از حذف اثر پیش آزمون از پس آزمون وجود دارد. ($F=۱۰/۳۱$ و $F=۰/۰۰۳$ معناداری). میانگین نمره پس آزمون گروه آزمایش (۱۴/۳۸) از میانگین نمره گروه کنترل (۱۱/۸۹) بیشتر است. به عبارت دیگر، استفاده از روش آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه در شرایط همه گیری کرونا در آموزش حسابداری مدیریت اثر مثبتی بر میزان یادگیری دانشجویان دارد و فرضیه اول پژوهش تأیید می شود.

جدول ۶. تحلیل کوواریانس برای مقایسه گروه‌ها، ازلحاظ تأثیر روش آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه بر انگیزش پیشرفت تحصیلی دانشجویان

منبع تغییرات	مجموع مجذورات	درجه آزادی	میانگین مجذورات	F	معنی داری
مدل اصلاح شده	۲۶/۰۶	۹	۹/۸۶۷	۳/۲۷	۰/۰۳۸
شیب مدل	۸۷/۰۵	۱	۸/۶۵۴	۲۶/۷۰	۰/۰۰۰
شغل	۰/۲۱۷	۱	۰/۲۱۷	۱/۰۵۶	۰/۳۰۸
سن	۰/۱۳۱	۱	۰/۱۳۱	۰/۷۴۷	۰/۳۹۰
تأهل	۰/۰۳۳	۱	۰/۰۳۳	۰/۲۳۳	۰/۶۳۰
هوش	۲/۲۴	۱	۲/۲۳۶	۰/۳۹۷	۰/۵۳۱
معدل	۱۱/۶۸۳	۱	۱۱/۶۸۳	۴/۱۶۸	۰/۰۴۵
پیش آزمون انگیزش	۱۴۲/۴	۱	۱۴۲/۴۰۵	۰/۵۶۸	۰/۴۵۴
جنس	۱۰/۵۴	۱	۱۰/۵۶۳	۱/۲۱۱	۰/۲۷۵
گروه	۱۲/۲۴	۱	۱۲/۲۴	۴/۹۰۳	۰/۰۳۲
خطا	۵/۰۷	۴۰	۵/۰۷۶		
مجموع	۱۱۵۱/۰۶	۵۰			

همچنین تفاوت معناداری بین نمرات آزمون یادداری دو گروه کنترل و آزمایش بعد از حذف اثر پیش آزمون از این آزمون وجود دارد. ($F=۴/۹۰۳$ و $F=۰/۰۳۲$ = معناداری). در این آزمون هم میانگین نمره‌ی پس آزمون انگیزش گروه آزمایش (۱۷۵/۶) از میانگین نمره‌ی گروه کنترل (۱۶۹/۶) بیشتر است. به عبارت دیگر، استفاده از رویکرد آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه در آموزش حسابداری مدیریت اثر مثبتی بر میزان انگیزش پیشرفت تحصیلی دانشجویان دارد و فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود.

جهت بررسی فرضیه سوم از طریق پرسشنامه‌ای از دانشجویان نظر سنجی شد. پایایی پرسشنامه با استفاده از آلفای کرونباخ محاسبه گردید. هنگامی که آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷۰ باشد، پایایی پرسشنامه مورد قبول می‌باشد. با توجه به نتایج به دست آمده، ضریب آلفای کرونباخ در این پرسشنامه ۰/۹۰ است. بنابراین پرسشنامه از پایایی قابل قبولی برخوردار است. جدول ۷

نکات مطرح شده در پرسش‌نامه و پاسخ‌های دانشجویان در مورد رویکرد مبتنی بر هوش چندگانه مطرح شده است.

جدول ۷. نتایج پرسش‌نامه نظرسنجی در مورد روش تدریس مبتنی بر هوش چندگانه

شماره	تأثیر رویکرد آموزش مبتنی بر هوش چندگانه	درصد پاسخ به گزینه‌های موافقم و کاملاً موافقم	درصد پاسخ به گزینه‌های مخالفم و کاملاً مخالفم	بی تفاوت
۱	جذاب و سرگرم‌کننده بودن	۸۱٪	۵٪	۱۴٪
۲	بهبود توانایی گفتاری و کلامی	۰/۸۳	۰/۹	۰/۹
۳	بهبود مهارت‌های ارتباطی	۰/۸۱	۰/۹	۰/۱۰
۴	تقویت مهارت در انجام کار گروهی	۰/۸۳	۰/۸	۰/۱۰
۵	یادگیری بهتر مطالب درسی	۰/۸۱	۰/۹	۰/۱۰
۶	فعال شدن در کلاس درس	۰/۸۳	۰/۸	۰/۱۰
۷	علاقه بیشتر به مطالب درسی	۰/۸۳	۰/۸	۰/۱۰
۸	یادداری بهتر مباحث درسی در ذهن	۰/۸۰	۰/۱۰	۰/۱۰
۹	انگیزش بیشتر برای یادگیری	۰/۸۱	۰/۹	۰/۱۰
۱۰	علاقه به استفاده از این رویکرد در سایر دروس	۰/۷۹	۰/۱۳	۰/۹
۱۱	درک کاربرد مفاهیم حسابداری در محیط حرفه	۰/۷۵	۰/۱۶	۰/۹
۱۲	سطح برنامه‌های آموزشی با سطح توانایی من متناسب بود	۰/۷۰	۰/۱۰	۰/۲۰

همانطور که مشاهده می‌شود اکثریت گروه آزمایش (بیش از ۷۰ درصد) با بیانات مطرح شده موافقت کرده‌اند که اثر بخشی رویکرد آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه بر مهارت‌هایی چون ارتباطی، کلامی و کار گروهی را از دیدگاه آنها نشان می‌دهد. همچنین نتایج نظرسنجی همانند نتایج آزمون انکوا، نشان‌دهنده تقویت انگیزش دانشجویان پس از اجرای رویکرد مبتنی بر هوش چندگانه در آموزش حسابداری است. مشاهدات نیز حاکی است از اینکه حتی در شرایط همه گیری کرونا که بر فرایند آموزش تاثیر منفی داشته، علاقه دانشجویان به کلاس درس و فعالیت آنها پس از اجرای این رویکرد افزایش چشمگیری داشته است.

جهت تحلیل بیشتر پرسشنامه و تایید نتایج ذکر شده از لحاظ آماری، آزمون تی تک نمونه‌ای نیز اجرا شده است. این آزمون قادر است که میزان تفاوت اطلاعات گردآوری شده از یک

مقدار خاص را نشان داده و معنی دار بودن یا نبودن اختلاف مشاهده شده را نشان دهد. برای انجام این کار به پاسخ‌ها امتیاز ۱ تا ۵ برای گزینه‌های کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم داده شده است. عدد ۳ می‌تواند به عنوان حد متوسط در نظر گرفته شود، هرچه میانگین رضایتمندی پرسش شوندگان از این مقدار کمتر باشد نشان از نارضایتی و هرچه از این میزان بیشتر باشد، نشان از رضایتمندی آنها از شاخص‌های مورد ارزیابی دارد. متغیرهای اصلی مد نظر در پرسشنامه با توجه به سئوالات مطرح و معنی داری آنها با توجه به نتایج آزمون بررسی می‌گردد. جمع امتیازها در هر متغیر برای هر فرد محاسبه و سپس تحلیل‌های آماری انجام شده است.

جدول ۸ تجزیه و تحلیل نتایج آزمون تی تک نمونه‌ای

متغیر	سئوالات	میانگین	انحراف معیار	آزمون تی	درجه آزادی	معناداری
بهبود مهارت‌ها	۲-۳-۴	۱۲/۰۵	۱/۸۷	۱۸/۲۵	۲۴	۰/۰۰۱
اثر بخشی بر عملکرد تحصیلی	۵-۶-۸-۱۱	۱۵/۶۷	۲/۵۶	۱۲/۳۲	۲۴	۰/۰۰۱
جذابیت و افزایش علاقه	۱-۷-۹-۱۰-۱۲	۲۰/۰۷	۲/۰۳	۲۰/۲۸	۲۴	۰/۰۰۰

نتایج آزمون تی و سطح معنی داری، نشان می‌دهد که پاسخ‌های دانشجویان به سئوالات به طور معنی داری از حد متوسط امتیازات بالاتر است و می‌توان عنوان کرد که با ۹۵ درصد اطمینان مواردی چون بهبود مهارت و تقویت عملکرد و افزایش علاقه بر اثر رویکرد آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه مورد تأیید است.

بحث و نتیجه گیری

عملکرد و دستاوردهای دانشگاه‌ها بایستی مورد تأیید ذی‌نفعان این سازمان‌ها باشد. طبق تئوری ذی‌نفعان، افراد و گروه‌ها و سازمان‌هایی ذی‌نفع هستند که می‌توانند روی چشم‌انداز و مأموریت یک سازمان تأثیر بگذارند و همچنین دستاوردها و خروجی‌های استراتژیک بنگاه، روی آن‌ها اثرگذار است. مدت‌هاست که مجامع حرفه‌ای حسابداری به دلیل نارضایتی کارفرمایان از دستاوردهای دانشگاه خواستار تغییر در رویکردهای آموزشی در رشته حسابداری می‌باشند از سوی دیگر برنامه‌های آموزشی کنونی رشته حسابداری مطابق نیاز و خواسته‌های دانشجویانی با توانایی‌های متنوع، به عنوان یکی از اصلی‌ترین ذی‌نفعان سازمان‌های آموزشی، نیز نمی‌باشند. با همه‌گیری ویروس کرونا، فاصله انتظارات ذی‌نفعان سازمان‌های آموزشی با عملکرد

آنها افزایش یافته است. در این شرایط کمبود پژوهش‌های مرتبط با رویکردها و برنامه‌های آموزشی نوین تا حصول شرایط مناسب در دانشگاه‌ها محسوس است.

تنوری هوش چندگانه متمرکز بر تنوع توانایی‌های افراد است و برنامه آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه ضمن تأمین نیازهای دانشجویان با انواع هوش و استعدادها، موجب تقویت مهارت و استعداد آنها در جنبه‌های مختلف می‌گردد. ضمن اینکه پژوهش‌های متعددی نشان داده است که این برنامه آموزشی در سایر مقاطع و رشته‌های تحصیلی می‌تواند بر عملکرد و انگیزه فراگیران مؤثر باشد در همین راستا پژوهش حاضر به بررسی تأثیر آموزش بر مبنای هوش چندگانه را بر عملکرد تحصیلی، انگیزه و مهارت‌های موردنیاز دانشجویان در کلاس درس حسابداری مدیریت می‌پردازد.

مقایسه عملکرد و انگیزش پیشرفت تحصیلی دانشجویان در دو گروه کنترل (آموزش سنتی) و آزمایش (آموزش مبتنی بر هوش چندگانه) نشان داد که رویکرد آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه اثر مثبتی بر یادگیری و انگیزه دانشجویان دارد. همچنین نتایج نظرسنجی نشان داد که از نظر دانشجویان این روش‌های آموزشی بر مهارت کارگروهی و گفتاری، ارتباطی، قدرت رهبری و همچنین فعال بودن و انگیزه بیشتر آنها دارد. طبق مشاهدات، برخی از این روش‌ها، مانند بازی اتاق فرار آموزشی برای دانشجویان بسیار هیجان‌انگیز و جذاب بود و به نظر می‌رسد برای کلاس درس حسابداری که از دیدگاه اغلب دانشجویان خشک و خسته‌کننده است، بسیار مفید می‌باشد. در ضمن نتایج این پژوهش، مبنی بر اثر بخش روش تدریس مبتنی بر هوش چندگانه بر عملکرد تحصیلی و انگیزه و مهارت‌های فراگیران با تحقیقات بیلجین (۲۰۰۶)، سانچز (۲۰۱۷) و وینارتی (۲۰۱۹) منطبق است.

پژوهش حاضر دامنه پژوهشی ارزشمندی را برای پژوهش‌های آتی ایجاد می‌نماید. این پژوهش فقط اثر رویکرد آموزشی مبتنی بر هوش چندگانه را بر عملکرد و انگیزه دانشجویان سنجیده است. پژوهش‌های آتی می‌تواند رویکردهای آموزشی دیگری چون انواع شبیه‌سازی‌ها، بازی‌ها و تکنولوژی‌های آموزشی جدید را بر انواع مهارت‌های موردنیاز حسابداران آینده بسنجد. باتوجه به درخواست مجامع حرفه‌ای بر لزوم تقویت مجموعه دانش، مهارت و توانایی‌های موردنیاز در دانش‌آموختگان حسابداری، لزوم استفاده از روش‌های متنوع آموزشی جهت تقویت مهارت‌هایی چون ارزش و اخلاق حرفه‌ای، تفکر انتقادی، تطابق و ریسک‌پذیری، رهبری و مدیریت کسب‌وکار و ایجاد فضایی جهت فعالیت بیشتر دانشجویان و تحریک انگیزه

و علاقه آنها به کسب دانش ملموس است. این مهم با انجام تحقیقات بین‌رشته‌ای و با بهره‌گیری از علوم مرتبط دیگر چون روان‌شناسی و تربیتی و فن‌آوری قابل‌دستیابی است. پژوهش حاضر نظریه هوش چندگانه را به‌عنوان یک نظریه قابل‌استفاده در پژوهش‌های آتی مرتبط با رویکردهای آموزشی موردنیاز جهت مهارت محور شدن دانشجویان پیشنهاد می‌کند.

یافته‌های این پژوهش دستاوردهای خوبی برای مدرسان حسابداری و دفتر برنامه‌ریزی درسی آموزش عالی در طراحی و اجرای برنامه درسی رشته حسابداری بر پایه روش‌های نوین و متنوع آموزشی دارد. به‌تبع نویسندگان کتب درسی حسابداری هم می‌توانند در تدوین تمرین‌های هر مبحث از ابزارها و روش‌های آموزشی غیرسنتی عنوان شده در این مقاله بهره بگیرند.

پژوهش حاضر در دوران همه‌گیری کرونا انجام شده است. بخش آموزش عالی تحت تأثیر این همه‌گیری قرار گرفته است. گرچه سامانه‌های الکترونیکی این امکان را برای دانشجویان فراهم می‌کند که در هر مکان و هر زمان که بخواهند می‌توانند مطالب دوره و سخنرانی‌های اساتید را مشاهده و مرور کنند اما استفاده از آنها با مشکلات و محدودیت‌هایی به دلیل نبود ارتباط چهره‌به‌چهره بین مدرس و فراگیران در فرایند آموزش همراه است. در این پژوهش ضمن اذعان به محدودیت ذکر شده، سعی شده است تا با استفاده از ابزارهای کمک آموزشی چون انواع پیام‌رسان‌ها، تعامل بین استاد و دانشجو و همچنین دانشجویان با یکدیگر افزایش یابد و تا حد زیادی آثار منفی آن کنترل گردد.

منابع

- بحرانی، محمود. (۱۳۸۴). مطالعه انگیزش تحصیلی دانش آموزان متوسطه استان فارس و عوامل همبسته با آن. *علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز*، ۲۲ (۴)، ۱۱۵-۱۰۴.
- حاجی مرادخانی، حدیثه؛ مشایخ شهناز؛ رحمانی، علی. (۱۳۹۶). مقایسه استفاده از بازی رومیزی با روش سنتی مبتنی بر سخنرانی‌ها و کتب درسی در آموزش اصول حسابداری (۱). *پیشرفت‌های حسابداری*، ۹ (۱)، ۳۰-۱.
- خواجوی، شکراله؛ نحاس، کاظم. (۱۳۹۸). افزایش یادگیری حسابداری از طریق نقشه مفهومی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶ (۳)، ۳۹۳-۴۱۲.
- خواجوی، شکراله؛ زبیدی، سمیرا. (۱۳۹۸). بهبود یادگیری حسابداری و اثرگذاران هزینه‌های تخصصی با استفاده از بازی جدول کلمات متقاطع، حسابداری مدیریت، ۴۲، ۴۳-۵۵.
- درگاهی، حسین؛ رحیمی، سوسن؛ شهم، گلستا؛ رجب نژاد، زینب. (۱۳۹۸). مقایسه دو روش تدریس سخنرانی و ایفای نقش در درس رفتار سازمانی: در دانشگاه علوم پزشکی تهران. *مجله مرکز مطالعات و توسعه آموزش علوم پزشکی یزد*. ۱۴ (۳)، ۱۶۹-۱۵۱.
- ریبعی نژاد، محمدرضا؛ کجباف، محمدباقر؛ مظاهری، محمدمهدی؛ طالبی، هوشنگ؛ عابدی، احمد. (۱۳۹۴). بررسی اثربخشی آموزش مبتنی بر مدل هوش چندگانه بر خودپنداره و پیشرفت تحصیلی دانش‌آموزان پسر نارساخوان. *ناتوانی‌های یادگیری*، ۵ (۱)، ۸۵-۶۹.
- طباطبائیان، مریم‌السادات؛ مشایخ، شهناز. (۱۳۹۹). مقایسه اثرگذاری روش آموزشی ترکیبی و چهره‌به‌چهره بر عملکرد دانشجویان رشته حسابداری. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۰ (۴)، ۲۵۲-۲۳۱.
- نحاس، کاظم؛ کرمی، غلامرضا؛ حجازی، رضوان؛ خواجوی، شکراله. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر یادگیری مبتنی بر تیم (TBL)، بر یادگیری حسابداری. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۲ (۴۵)، ۷۰-۵۵.
- نونهال نهر، علی اکبر؛ محمدزاده سالطه، حیدر؛ حمداله‌ی، کبری. (۱۳۹۳). ارزیابی تأثیر آموزش حسابداری (آموزش دانشگاهی و دوره‌های ضمن خدمت) و تجربه بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۴ (۳)، ۲۰۸-۱۹۱.

References

- Abenti, H. F. (2020). How do I teach you? An examination of multiple intelligences and the impact on communication in the classroom. *Language & Communication*, 73, 29-33.
- Ajam A A.; and O. Hemmati poor (2019). The Relationship of Multiple Intelligence and Health Literacy of Health Students in Gonabad, *Journal of Community Health Research*, 7(1), 48-56. (In Persian)
- Alshurafat, H.; Beattie, C.; Jones, G.; and J. Sands. (2020). "Perceptions of the usefulness of various teaching methods in forensic accounting education." *Accounting Education*, 29(2), 177-204.

- Baaqeel, N. A. (2020). Improving Student Motivation and Attitudes in Learning English as a Second Language; Literature as Pleasurable Reading: Applying Garner's Theory of Multiple Intelligences and Krashen's Filter Hypothesis. *Arab World English Journal*, 4(1), 37-51
- Bahrani, M. (1993). Investigating the Relationship between Academic Motivation and Group Study Habits of Shiraz High School Students. Master Thesis. Unpublished. Shiraz University. (In Persian).
- Bilgin, E. K. (2006). The effect of multiple intelligences based instruction on ninth graders chemistry achievement and attitudes toward chemistry. *Middle East Technical University. Ankara ..*
<http://etd.lib.metu.edu.tr/upload/12607413/index.pdf>
- Bonwell, C. C., & Eison, J. A. (1991). Active Learning: Creating Excitement in the Classroom. 1991 ASHE-ERIC Higher Education Reports. ERIC Clearinghouse on Higher Education, The George Washington University, One Dupont Circle, Suite 630, Washington, DC 20036-1183.
- Brame, C (2013). Flipping the classroom. Vanderbilt University Center for Teaching, <http://cft.vanderbilt.edu/guides-sub-pages/flipping-the-classroom>.
- Chang, C. F. (2006). Teaching accounting to learners with diverse intelligence. In Taylor's College, Malaysia. Paper presented at Asia Pacific Educational Research Association International Conference, Hong Kong Institute of Education .
http://edisdat.ied.edu.hk/pubarch/b15907314/full_paper/729139842.pdf
- Dargahi, H, Rahimi, S, Shaham, G, and Z. Rajabnejad. (1398). Comparison of two methods of teaching lectures and role-playing in the course of organizational behavior: in Tehran University of Medical Sciences. *Journal of Yazd Center for the Study and Development of Medical Education*, 14(3),169-151. (In Persian).
- Fletcher, P. C., Happe, F., Frith, U., Baker, S. C., Dolan, R. J., Frackowiak, R. S., & Frith, C. D. (1995). Other minds in the brain: a functional imaging study of "theory of mind" in story comprehension. *Cognition*, 57(2), 109-128.
- Haji Moradkhani. H; Shaykhs. S; and A. Rahmani. (1396). Comparison of the use of a board game with the traditional method based on lectures and textbooks in teaching the principles of accounting (1). *Journal of Accounting Advances*, 9(1), 1-30. (In Persian).
- Hopper, B., & Hurry, P. (2000). Learning the MI way: The effects on students' learning of using the theory of multiple intelligences. *Pastoral Care in Education*, 18(4), 26-32.
- Jakobsen, M.; Mitchell, F.; Nørreklit, H. and M. Trenca. (2019). Educating management accountants as business partners. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 16(4), 517-541.
- Khajavi Sh.; and S. Ziari (2018)." Improving Learning Specialized Cost Vocabulary Accounting Using Crossword Game, *Management Accounting*, 42:43-55. (In Persian)
- Khajavi, SH.; and k. Nahas. (2019). Increasing Accounting Learning Through Concept Map, *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(3):393-412. (In Persian).

- Köksal, M. S., & Yel, M. (2007). The effect of multiple intelligences theory (MIT)-based instruction on attitudes towards the course, academic success, and permanence of teaching on the topic of "Respiratory Systems". *Kuram ve Uygulamada Egitim Bilimleri*, 7(1), 231.
- Lui, G., & Shum, C. (2012). Outcome-Based Education and Student Learning in Managerial Accounting in Hong Kong. *Journal of Case Studies in Accreditation and Assessment*, (2):1-13
- Mahdavi Zafarghandi, A., & Amini, S. (2019). The relationship between multiple intelligences and vocabulary learning strategies of intermediate EFL learners. *Iranian Journal of English for Academic Purposes*, 8(3), 65-76.
- Maksy, M., & Yoon, M. H. (2020). Factors Affecting Student Performance in a Graduate Information Systems Course: An Empirical Study at a US Commuter Public University. *Journal of Accounting & Finance*, 20(2):2158-3625.
- Malhotra, A. K. (2015). "VISTA: An Integrated Teaching Model for Managerial Accounting." *Asian Journal of Research in Business Economics and Management*, 5(6): 36-48
- Nahas.K. Karami, GH. ; Hejazi, R.; and SH. Khajavi. (2020). Investigating the effect of team-based learning (TBL) on accounting learning", *Accounting and Auditing Research*, 45:55-70. (In Persian).
- Nicholson, S. (2018). Creating engaging escape rooms for the classroom. *Childhood Education*, 94(1), 44-49.
- Nik Ahmad, N. N. (2011). Teaching the case method in an advanced management accounting course in a passive learning environment. *International Journal of Accounting and Finance*, 3(1): 33-48.
- Rabiee Nezhad, M.R.; Kajbaf., M.B.; Mazaheri, M.M.; Tallebi, H.; and A. Abedi. (2015). Developing an Educational Model of Academic Performance Based on Multiple Intelligences by Mediation of Self-concept and Self-esteem: A Structural Model, *Knowledge & Research in Applied Psychology*, 17(1):5-15. (In Persian).
- Roohani, A.; and S. Rabiee (2013). "Exploring Language Learning Strategy Use: The Role of Multiple Intelligences, L2 Proficiency and Gender, *The Journal of Teaching Language Skills (JTLS)*, 5(3): 41-64.
- Saunders, J. M. (2014). The flipped classroom: Its effect on student academic achievement and critical thinking skills in high school mathematics. Liberty University. <https://digitalcommons.liberty.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1983&context=doctoral>
- Springer, C. W., & Borthick, A. F. (2004). Business simulation to stage critical thinking in introductory accounting: Rationale, design, and implementation. *Issues in accounting education*, 19(3), 277-303.
- Stanley, T., & Marsden, S. (2012). Problem-based learning: Does accounting education need it? *Journal of Accounting Education*, 30(3-4), 267-289.
- Sanchez-Martin, J., Alvarez-Gragera, G. J., Davila-Acedo, M. A., & Mellado, V. (2017). Teaching technology: From knowing to feeling enhancing emotional and content acquisition performance through Gardner's Multiple Intelligences Theory in technology and design lessons. *Journal of Technology and Science Education*, 7(1), 58-79.

Winarti, A., Yuanita, L., & Nur, M. (2019). The Effectiveness of Multiple Intelligences Based Teaching Strategy in Enhancing the Multiple Intelligences and Science Process Skills of Junior High School Students. *Journal of Technology and Science Education*, 9(2), 122-135.

COPYRIGHTS



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

ارائه الگوی ارتقاء کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی با رویکرد زمینه بنیان^۱

مهدی علی حسینی^۲، مهدی بشکوه^۳، غلامرضا کردستانی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۲۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۶

مقاله پژوهشی

چکیده

با توجه به نقش کلیدی کمیته حسابرسی در ساختار حاکمیت شرکتی، ضرورت توجه به ابعاد کارایی و اثربخشی این کمیته، موضوعی است که نظر پژوهشگران، مراجع و نهادهای قانون گذاری را به خود معطوف کرده است. البته صرف وجود کمیته حسابرسی در شرکت، اطمینان نسبت به گزارشگری مالی با کیفیت و وجود کنترل‌های کافی و مناسب حاصل نمی‌شود. ایفای مسئولیت این کمیته به گونه‌ای کارا و اثربخش از اهمیت به‌سزایی برخوردار است که در اغلب کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها در ایران، مغفول مانده است. در این پژوهش که در زمره پژوهش‌های کیفی و اکتشافی محسوب می‌گردد، سعی شده است تا الگوی ارتقاء کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی به روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان ارائه گردد. برای نیل به این هدف، در سال‌های ۱۳۹۹ و ۱۴۰۰، با ۲۱ نفر از خبرگان و صاحب‌نظران در حوزه کمیته حسابرسی، اعضای هیات‌مدیره و کمیته‌های حسابرسی و اساتید دانشگاه‌ها مصاحبه عمیق صورت گرفت. نتایج حاصل از پژوهش حاکی از آنست که کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی، تحت تاثیر ویژگی‌های شخصیتی، جنسیت، ویژگی‌های اخلاقی، نظام جبران خدمات، تجربه، هوش، الزامات محیطی، مشوق‌ها و فشارهای محیطی، تعامل (با مدیریت، حسابرس و...)، تعداد، ترکیب اعضاء و تعداد جلسات، تصمیم‌گیری‌های کمیته، ویژگی‌های صاحبکار، فرهنگ سازمانی و ویژگی‌های کسب و کار و رقابت در بازار قرار می‌گیرد. یافته‌های این پژوهش بیانگر این موضوع است که کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی، پیامدهایی نظیر بهبود کیفیت گزارشگری مالی، تامین منافع ذینفعان، افزایش بهره‌وری، ایجاد ارزش افزوده و تقویت و کمک به ایفای مسولیت‌های نظارتی هیئت مدیره را شامل می‌شود.

واژه‌های کلیدی: حاکمیت شرکتی، کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی.
طبقه بندی موضوعی: M41، M42.

1. DOI: 10.22051/JERA.2022.39974.2998

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (mehdi_ah2002@yahoo.com).

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول). (beshkoo@qiau.ac.ir).

۴. استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. (kordestani@soc.ikiu.ac.ir)
https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

به دنبال رسوایی‌های مالی، تقلب‌های متعدد و ناکامی‌های بارز حاکمیت شرکتی در آمریکا و برخی از کشورهای اروپایی، پیشنهادها و اقداماتی در رابطه با مسئولیت‌ها و اختیارات کمیته حسابرسی از قبیل وضعیت اجباری یا داوطلبانه، عضویت و استقلال آن مطرح گردید. در این راستا، این روند تغییرات را می‌توان به عنوان بخشی از یک دستور کار وسیع در مورد "جهانی شدن" حاکمیت شرکتی تلقی نمود (کولیبر و زمان^۱، ۲۰۰۵). از این رو، ایجاد و به کارگیری این کمیته به عنوان یک ابزار مهم در جهت راهبری شرکتی، در پیشگیری از وقوع اعمال خلاف غیرقانونی و بهبود فرآیند گزارشگری مالی و همچنین ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی شفاف و قابل اتکا کاملاً مشهود است (قوش و همکاران^۲، ۲۰۱۰). از این رهگذر، با در نظر گرفتن این واقعیت که کمیته‌های حسابرسی در حال حاضر نقش کلیدی در راهبری بنگاه اقتصادی ایفا می‌کنند (الشاعر و همکاران^۳، ۲۰۱۷)، هسته اصلی راهبری بنگاه اقتصادی تلقی می‌شوند (کریسان و فالوپ^۴، ۲۰۱۴) و یک رکن اساسی حاکمیت شرکتی در سطح بین‌المللی هستند، مبحث کارایی و اثربخشی آن‌ها موضوعی است که هم برای پژوهشگران و هم برای مراجع و نهادهای قانون‌گذاری مورد توجه قرار گرفته است (اسپیرا^۵، ۲۰۰۲؛ ترولی و زمان^۶، ۲۰۰۴).

به صرف وجود یک کمیته حسابرسی در شرکت، نمی‌توان اطمینان خاطر نسبت به گزارشگری مالی باکیفیت و وجود کنترل‌های کافی و مناسب کسب نمود. بنابراین، بسیار حائز اهمیت است که این کمیته به گونه‌ای کارا و اثربخش ایفای مسئولیت کند و ذینفعان نسبت به آن اطمینان داشته باشند. در نتیجه، وجود کمیته حسابرسی کارا و اثربخش نقش بسزایی در نظارت بر گزارشگری مالی و اطمینان از کیفیت بالای آن دارد. در این میان، امروزه کمیته حسابرسی اثربخش یک بازیگر مهم در چارچوب راهبری بنگاه قلمداد می‌شود و اعتماد عمومی به گزارشگری مالی شرکت را بهبود می‌بخشد (ماهیدین^۷، ۲۰۱۲). افزون بر این عملکرد مطلوب کمیته حسابرسی منجر به بهبود گزارشگری مالی شرکت، کاهش مدیریت سود و

1. Collier and Zaman
2. Ghosh et al
3. Al-Shaer et al
4. Crisan and Fulop
5. Spira
6. Turley and Zaman
7. Mohiuddin

گزارشگری مالی متقلبانه و همچنین ارتقاء کیفیت حسابرسی می‌شود و اطمینان خاطر بیشتری به سرمایه‌گذاران می‌دهد و آنها نسبت به فرآیندهای گزارشگری مالی به شکل قابل اعتمادتری برخورد می‌کنند (گارسیا-مکا و همکاران، ۲۰۰۹). کمیته حسابرسی اثربخش، به عنوان عاملی تعیین کننده در روند گزارشگری مالی، موجب افزایش اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌شود. اعضای این کمیته با هیئت‌مدیره که مسئول حفظ منافع سهامداران است همکاری کرده و بر کیفیت و مطلوبیت صورت‌های مالی، حسابداری، حسابرسی، کنترل داخلی و فرآیند گزارشگری نظارت می‌کند. تعامل سازنده بین حسابرسان، کمیته‌های حسابرسی و هیئت‌مدیره موجب افزایش جریان اطلاعات سودمند و اثربخش می‌شود. در نتیجه، این امر به تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کمک نموده و افزایش پاسخگویی در مقابل سهامداران را نیز در پی خواهد داشت. در این راستا، طبق منشور کمیته حسابرسی، سازمان بورس اوراق بهادار هدف از تشکیل کمیته حسابرسی را کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت‌مدیره و بهبود آن جهت کسب اطمینان معقول از اثربخشی فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی، سلامت گزارشگری مالی، اثربخشی حسابرسی داخلی، استقلال حسابرس مستقل و اثربخشی حسابرسی مستقل و رعایت قوانین، مقررات و الزامات عنوان نموده است.

با تصویب منشور کمیته حسابرسی در سال ۱۳۹۱، شرکت‌های بورسی و فرابورس ایران ملزم به تشکیل کمیته حسابرسی شدند. کمیته حسابرسی از طریق نظارت بر روند گزارشگری مالی، شامل سیستم کنترل‌های داخلی و استفاده از اصول پذیرفته‌شده حسابداری و نیز نظارت بر عملکرد حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی، موجب می‌شود که اشتباهات عمدی و سهوی در اندازه‌گیری‌های حسابداری و افشای موارد بااهمیت مالی و نیز کلاه برداری و اعمال غیرقانونی مدیریت کاهش یابد (علوی، ۱۳۹۶). انتظار می‌رود وجود کمیته حسابرسی به ایجاد ارتباط مناسب بین هیئت‌مدیره شرکت، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی کمک کند.

بسیاری از خبرگان و پژوهشگران معتقدند کمیته‌های حسابرسی با موانع متعددی در راه دستیابی به اهداف خود مواجه است و باید آسیب‌ها و چالش‌هایی که مانع عملکرد اثربخش کمیته‌های حسابرسی است شناسایی شود (علوی و قائمی، ۱۳۹۶). مطابق برخی شواهد حکایتی موجود، کمیته‌های حسابرسی در برخی از شرکت‌ها کسالت‌بار، سازش‌پذیر، سهل‌انگار و کاملاً

بی مسئولیت و وظیفه‌شناس هستند (مهدوی و کریمی پور، ۱۳۹۱). در این راستا، تشکیل حداقل جلسات مندرج در منشور کمیته حسابرسی برای دستیابی به اهداف مدنظر، بسیار کم و نامناسب می‌باشد (خان‌محمدی و مویدی آملی، ۱۴۰۱). به بیان دیگر، عملکرد کمیته حسابرسی به دلیل سنتی بودن باعث شده، فاقد زیرساخت، امکانات و ابزار کار لازم بوده و بدون وجود محتوا و اثربخشی لازم، عملاً توجه‌کننده عملکرد مدیرعامل و سایر مدیران ارشد شرکت باشند و صرف زمان مناسب برای ایفای مسئولیت‌های کمیته، مستلزم تصویب حق‌الزحمه مناسب می‌باشد (خان‌محمدی و مویدی آملی، ۱۴۰۱؛ بنی‌مهد، ۱۳۹۴).

افزون بر این، در محیط ایران تشکیل این کمیته‌ها در ابتدا با مخالفت‌های متعددی همراه بوده و برخی کارشناسان اعتقاد بر این داشته‌اند که تشکیل کمیته‌های حسابرسی با توجه به ساختارهای موجود تاثیرگذار نخواهد بود و صرفاً هزینه شرکت‌ها را افزایش می‌دهد (علوی و قائمی، ۱۳۹۶). در این میان، علیرغم الزام شرکت‌ها به تشکیل کمیته‌ها، بلافاصله بعد از ابلاغ منشورهای کمیته حسابرسی، تاکنون برخی از شرکت‌ها هنوز اقدام به تشکیل این کمیته‌ها ننموده‌اند. در کنار عدم تشکیل کمیته‌ها، بسیاری هم که دارای کمیته می‌باشند عملکرد واقعی خود را ندارند و به صورت شکلی و صوری عمل می‌کنند و در بسیاری از مواقع نیز منشور کمیته حسابرسی نادیده گرفته شده و یا استقلال اعضا از بین می‌رود. علاوه بر این براساس مصاحبه‌های صورت گرفته در بسیاری از موارد تشکیل جلسه‌ها بدون حضور افراد و صرفاً کاغذی بوده است و حتی صورتجلسه تنظیمی نیز غیر واقعی می‌باشد. (علوی و قائمی، ۱۳۹۶). بنابراین، هدف این پژوهش تعیین الگوی مفهومی ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی است و بر آن است که از این رهگذر مشخص نماید مولفه‌های ارزیابی کارایی و اثربخشی مسولیت‌های کمیته حسابرسی از دیدگاه خبرگان چیست؟

در سال‌های اخیر پژوهش‌هایی در حوزه کمیته حسابرسی انجام شده است. اکثر این پژوهش‌ها، به دنبال بررسی رابطه و یا تاثیر برخی ویژگی‌های کمیته حسابرسی مانند استقلال، اندازه، تخصص، تناوب جلسه‌ها و یا تجربه اعضای کمیته بر کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت و مدیریت سود، محافظه کاری، افشای اطلاعات و یا متغیرهای دیگر مانند کیفیت حسابرسی بوده‌اند. علاوه بر این در برخی پژوهش‌ها متغیرهای نامبرده شده را قبل و پس از تشکیل کمیته‌های حسابرسی مقایسه کرده‌اند. برای این منظور بیشتر پژوهش‌ها از مدل‌های رگرسیون بهره برده و معیارهایی از قبیل کیفیت اقلام تعهدی را مبنای کیفیت سود و یا کیفیت گزارشگری

مالی در نظر گرفته‌اند. بنابراین نوآوری این پژوهش، تلاش در جهت ارائه الگویی برای ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی با توجه به شرایط، محیط و فضای کنونی حاکم بر کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها می‌باشد که از این رهگذر علاوه بر یافته‌های ارزشمند پژوهش‌های گذشته، کاربرد عملی نیز برای تمامی ذینفعان، ارکان راهبری شرکت و اعضای کمیته حسابرسی داشته باشد. در این پژوهش، بدین سبب، با توجه به نقش و جایگاه با اهمیت کمیته‌های حسابرسی در ساختار حاکمیت شرکتی، تمامی اهتمام لازم برای ارائه الگوی ارتقاء کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی (شرایط علی، مداخله‌گر، زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها) به روش نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، به عمل می‌آید. در این میان، نتایج این پژوهش می‌تواند شرایط ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی را تسهیل نماید و همچنین با انجام این مطالعه، ادبیات کمیته حسابرسی توسعه یابد و پژوهشگران آتی نیز می‌توانند از نتایج این پژوهش در بسط ادبیات پژوهش خود بهره‌مند شوند. در ادامه مبانی نظری و تجربی و پیشینه پژوهش، روش‌شناسی، یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

نظریه نمایندگی و کمیته حسابرسی

نظریه نمایندگی به عنوان یکی از متداول‌ترین نظریه‌هایی محسوب می‌شود که توجه پژوهش‌های متعددی را در زمینه کمیته حسابرسی به خود معطوف کرده است. در این راستا، جریان اصلی نظریه‌پردازی کمیته‌های حسابرسی بر اساس مشکل نمایندگی استوار است، که از تضاد بین مالکان شرکت و مدیران حرفه‌ای ناشی می‌شوند (وو و همکاران^۱، ۲۰۱۲). از آنجایی که شرکت‌های مدرن توسط مدیران حرفه‌ای (نمایندگان) اداره می‌شوند، اما تحت مالکیت سرمایه‌گذاران مختلف هستند که در عملیات کسب و کار مشارکت ندارند، مشکل عدم تقارن اطلاعاتی بین این دو گروه به وجود می‌آید (جنسن و مک‌کلینگ^۲، ۱۹۷۶).

ادبیات پژوهشی حاوی مطالعاتی است که اقدامات هیئت مدیره را به عنوان ارکان اصلی حاکمیت شرکتی، مورد بررسی قرار داده است (به عنوان نمونه، آدامز و همکاران^۳، ۲۰۱۰).

-
1. Wu et al
 2. Jensen & Meckling
 3. Adams et al.

در ساختار حاکمیت شرکتی، به دلیل تفکیک مالکیت از مدیریت، هیئت مدیره‌ها به عنوان حامی منافع سهامداران، نقش مهمی را ایفا می‌کنند. در این راستا، نظریه نمایندگی بیان می‌کند با توجه اینکه ممکن است مدیریت همیشه در جهت حمایت از منافع سهامداران عمل نکند، بنابراین نیازمند حمایت بیشتری هستند. (فاما و جنسن^۱، ۱۹۸۳؛ جنسن و مک‌لینگک، ۱۹۷۶). برای مقابله با این مشکل نمایندگی، هیئت مدیره نقش نظارتی را بر عهده می‌گیرد که به طور معمول شامل نظارت بر مدیر عامل و سایر مدیران ارشد، تصویب استراتژی شرکت و نظارت بر سیستم کنترل است. از این رو، به منظور ایفای عملکرد مؤثر نظارتی، هیئت مدیره از کمیته‌های فرعی مختلفی استفاده می‌کند که کمیته حسابرسی یکی از این کمیته‌ها محسوب می‌شود.

اگرچه حجم قابل توجهی از پژوهش‌های تجربی به جنبه‌های مختلف کمیته حسابرسی پرداخته‌اند، لیکن چالش اصلی پیش روی پژوهشگران، توسعه نظریه‌ای است که ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی را تبیین کنند. دی فوند و فرانسیس^۲ (۲۰۰۵) و بدارد و جندرون^۳ (۲۰۱۰) نگرانی خود را در مورد فقدان نظریه‌هایی در این زمینه ابراز می‌کنند. در این راستا، به کارگیری تئوری نمایندگی برای تبیین کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی مورد تردید قرار گرفته است، به ویژه در فروپاشی شرکت‌های بزرگ در سال‌های اخیر نظریه نمایندگی فرض می‌کند که کمیته حسابرسی اثربخش، کیفیت گزارشگری مالی را با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران خارجی بهبود می‌بخشد (وو و همکاران، ۲۰۱۲). کالبرز و فوگارتی^۴ (۱۹۹۸) این فرض را که کمیته‌های حسابرسی واقعاً این عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهند و به نوعی در انجام مسئولیت‌های خود مؤثر هستند، زیر سؤال می‌برند.

کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی

تعاریف متعددی برای کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی ارائه شده است (به عنوان نمونه ریتنبرگ و نیر^۵، ۱۹۹۳). از بین تعاریف مزبور، تعریف ارائه شده توسط دی‌زورت و همکاران^۶ (۲۰۰۲)، جامع‌ترین مفهوم از این کمیته را ارائه می‌دهد. به نحویکه، کمیته حسابرسی اثربخش را متشکل از اعضای با صلاحیت و دارای اختیارات و منابع لازم می‌داند که هدف آن‌ها حفاظت

1. Fama & Jensen
 2. DeFond and Francis
 3. Bédard and Géndron
 4. Kalbers and Fogarty
 5. Rittenberg & Nair
 6. DeZoort et al.

از منافع ذینفعان می‌باشد و این امر از طریق اطمینان از گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک قابل اتکا در سایه نظارت‌ها و تلاش‌های مستمر محقق می‌گردد. این تعریف هدف نهایی خدمات کمیته حسابرسی و همچنین اثربخشی (یعنی حمایت از منافع ذینفعان) و کارایی آن (یعنی شیوه دستیابی کمیته حسابرسی به این هدف با به کارگیری اعضای با صلاحیت و دارای اختیارات و منابع لازم با نظارت‌ها و تلاش‌های مستمر) را برجسته می‌کند و با وجود تاکید بر جنبه‌های گروهی آن بر ویژگی‌های فردی و شخصیتی اعضای کمیته حسابرسی نظیر تخصص مالی و استقلال متمرکز است. بنابراین، تعریف ارائه شده با در بر گرفتن چهار بعد ترکیب اعضای اختیارات، منابع و فعالیت (تلاش) کمیته حسابرسی، ابعاد ورودی، فرایند و خروجی کمیته حسابرسی کارا و اثر بخش را تبیین می‌کند. (دی‌زورت و همکاران، ۲۰۰۲).

کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی به سه پیامد اساسی فرآیند گزارشگری، یعنی کیفیت حسابرسی داخلی، کیفیت حسابرسی مستقل و کیفیت اطلاعات مالی اشاره دارد (کارسلو و همکاران^۱، ۲۰۱۱). از این رو، کمیته حسابرسی به تضمین کیفیت بالای نظارت بر سیستم کنترل داخلی و فرآیند مدیریت ریسک کمک می‌کند. همچنین بر تلاش‌ها و استقلال حسابرس مستقل به ویژه در صورت عدم توافق با مدیریت تأثیر می‌گذارد. علاوه بر این، اثربخشی کمیته حسابرسی نظارت بر مدیران عامل را افزایش می‌دهد و در محدود کردن فرصت‌های مدیریت برای دستکاری سود، که به نوبه خود کیفیت سود را بهبود می‌بخشد، نقش دارد (برویه و ژوهانس^۲، ۲۰۱۲).

مرور پیشینه پژوهش

با تمرکز بر مطالعات، دیدگاه‌های نظری و رویکردهای روش‌شناختی آن‌ها، در حال حاضر دوشاخه از جریان‌های پژوهشی برای کمیته حسابرسی قابل تصور است. شاخه نخست به چگونگی تأثیر ترکیب کمیته حسابرسی بر اثربخشی آن می‌پردازد (کوهن و همکاران^۳، ۲۰۰۸؛ فاما و جنسن^۴، ۱۹۸۳). ترکیب کمیته حسابرسی منعکس کننده، استقلال کمیته حسابرسی (لیسیک و همکاران^۴، ۲۰۱۸؛ سلطانا و همکاران^۵، ۲۰۱۵) و تخصص اعضای (کیم و

1. Carcello et al.
2. Broye and Johannes
3. Cohen et al.
4. Lisic et al.
5. Sultana et al.

کلین^۱، ۲۰۱۷؛ شارما و کانگ^۲، ۲۰۱۴) آن می‌باشد و سایر ویژگی‌های فردی اعضای کمیته حسابرسی از جمله مشغله‌های اعضا (تانی و اسمیت^۳، ۲۰۱۵)، تداخل مسئولیت‌های متعدد اعضا (خاندکار و همکاران^۴، ۲۰۱۶)، دوره تصدی (چان و همکاران^۵، ۲۰۱۳) و جنسیت (گل و همکاران^۶، ۲۰۱۱)، و در نهایت اندازه و میزان فعالیت کمیته (جبرایل و همکاران^۷، ۲۰۱۸) را در بر می‌گیرد. این پژوهش‌ها با استفاده از داده‌های آرشیوی و با اتخاذ رویکرد قیاسی - استقرایی رابطه بین ویژگی‌های قابل اندازه‌گیری کمیته حسابرسی و اثربخشی حاکمیت شرکتی را از طریق سه نتیجه اساسی فرآیند گزارشگری شامل کیفیت حسابرسی داخلی، کیفیت حسابرسی مستقل، و کیفیت اطلاعات مالی، بررسی کرده‌اند (کارسلو و همکاران، ۲۰۱۱). نتایج این مطالعات حاکی از آنست که ترکیب کمیته حسابرسی نقش اساسی در کیفیت گزارشگری مالی و نظارت بر فرآیند حسابرسی و تخصص اعضا کمیته حسابرسی نقش بسیار مهمی در اثربخشی کمیته حسابرسی ایفا می‌کند.

شاخه دوم جریان‌های پژوهشی، به تاثیر پویایی‌های محیط پیرامون کمیته‌های حسابرسی و کارایی و اثربخشی آن، می‌پردازد. از این رو، این جریان‌ها به دو موضوع متمایز سوق داده می‌شود. موضوع نخست به تاثیر روابط قدرت بین بازیگران گزارشگری مالی بر اثربخشی کمیته حسابرسی مربوط می‌شود. این موضوع به مطالعاتی پرداخته می‌شود که از داده‌های آرشیوی استفاده می‌کنند، اما دیدگاه نظری را به سایر نظریه‌های حاکمیت شرکتی مانند نظریه هژمونی (سلطه‌گری) مدیریتی گسترش می‌دهند. (کوهن و همکاران، ۲۰۰۸). موضوع دوم به چگونگی تاثیر متقابل بین طرفین درگیر در فرآیند گزارشگری و همچنین رفتار و تصمیم‌گیری آن‌ها بر اثربخشی کمیته حسابرسی مربوط می‌شود. مطالعات مرتبط بر اساس ادبیات روانشناسی اجتماعی است که از رویکردهای روش‌شناختی مبتنی بر مصاحبه، مطالعات موردی یا آزمایش استفاده می‌کند (بادولاتو و همکاران^۸، ۲۰۱۴).

در خصوص ارائه الگوی ارتقاء کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی، پژوهشی در ایران صورت نگرفته است. اکثر پژوهش‌های کمیته حسابرسی در ایران به دنبال بررسی رابطه و یا تاثیر

1. Kim and Klein
2. Sharma and Kuang
3. Tanyi and Smith
4. Khondkar et al.
5. Chan et al
6. Gul et al.
7. Gebrayel et al.
8. Badolato et al

برخی ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی مانند استقلال، اندازه، تخصص، تناوب جلسه‌ها و یا تجربه اعضای کمیته بر کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت و مدیریت سود، محافظه‌کاری، افشای اطلاعات و یا متغیرهای دیگر مانند کیفیت حسابرسی بوده‌اند (به عنوان نمونه، سعادت‌مند و علوی، ۱۳۹۸؛ داداشی و نوروزی، ۱۳۹۷؛ کامیابی و بوژمهرانی، ۱۳۹۵). نتایج داداشی و نوروزی (۱۳۹۷) نشان می‌دهد که اثربخشی کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی مستقل را افزایش می‌دهد. علاوه بر این در برخی پژوهش‌ها متغیرهای نامبرده شده را قبل و پس از تشکیل کمیته‌های حسابرسی مقایسه کرده‌اند. برای این منظور بیشتر پژوهش‌ها از مدل‌های رگرسیونی استفاده کرده‌اند و معیارهایی از قبیل کیفیت اقلام تعهدی را مبنای کیفیت سود و یا کیفیت گزارشگری مالی و حسابرسی در نظر گرفته‌اند.

دربار برخی از پژوهش‌ها نیز آسیب‌شناسی و مطالعه عوامل موثر بر اثربخشی ارزیابی عملکرد کمیته حسابرسی مدنظر قرار گرفته است (معروف‌فخانی و همکاران، ۱۴۰۱؛ سلطانی نژاد و همکاران، ۱۳۹۹؛ علوی طبری و قائمی، ۱۳۹۶). در این راستا، معروف‌فخانی و همکاران (۱۴۰۱) به منظور ارزیابی عملکرد کمیته حسابرسی از میان مدل‌های متفاوت ارزیابی عملکرد، مدل خود ارزیابی مبتنی بر منشور کمیته حسابرسی و شاخص‌ها و چک لیست‌های کمیته را انتخاب کردند و از طریق پرسشنامه خودارزیابی، با ابعاد و شاخص‌های منتج از پژوهش مدل خود را ارائه دادند. همچنین پژوهش علوی طبری و قائمی (۱۳۹۶) حاکی از آنست که تشکیل کمیته حسابرسی بر افزایش کیفیت گزارشگری مالی، افشا و شفافیت اطلاعات تاثیر دارد و همچنین برای بهبود کارکرد کمیته‌ها بهتر است بر انتخاب اعضا نظارت شود، منشور کمیته هر سال مورد بازنگری واقع شود و پاداش مناسب مانند اعضای هیئت مدیره برای اعضا در نظر گرفته شود.

پرسش‌های پژوهش

در راستای دستیابی به هدف اصلی پژوهش که به دنبال اثبات یا رد ادعای خاصی نبوده و صرفاً در پی ارائه الگوی ارتقاء کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی است، طرح فرضیه برای پژوهش حاضر ضرورتی ندارد و اهم تلاش، صرف پاسخگویی به پرسش‌های پژوهش می‌شود. بر اساس این، پرسش‌های فرعی پژوهش به شرح زیر طرح می‌شوند:

۱. از دیدگاه خبرگان مولفه‌های کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی چیست؟
۲. الگوی مفهومی مناسب برای ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی چیست؟

روش پژوهش

هدف پژوهش حاضر، ارائه الگوی ارتقاء کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی از نظر خبرگان به روش نظریه پردازی زمینه‌بنیان است. این پژوهش، از منظر فرایند اجرا (نوع داده‌ها)، از نوع کیفی است. در بخش اول (داده‌ها)، از منابع مختلفی مانند مصاحبه، مشاهده و مشارکت گردآوری می‌شود. بخش دوم شامل روش‌های تحلیلی و تعبیر و تفسیری است که برای رسیدن به یافته‌ها یا نظریه‌ها به کار می‌رود. این روش‌ها شامل شیوه‌های مفهوم‌پردازی از داده‌ها است که به «کدگذاری» موسوم است. در این پژوهش نیز از روش‌های کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شده است. نهایتاً در بخش سوم از روش نموداری استفاده شده است. همچنین این پژوهش از منظر نتیجه اجرا از نوع کاربردی است که با هدف کشف ماهیت پدیده‌ها انجام می‌شود. از منظر منطق اجرا (یا نوع استدلال) از نوع استقرایی است؛ زیرا در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود درباره نتایج پدیده‌ها توضیحات خود را ارائه می‌کنند.

همان‌گونه که بیان شد این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی است. پژوهش کیفی انواعی دارد و به شیوه‌های مختلف انجام می‌شود؛ یکی از این شیوه‌ها نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان^۱ است که در این پژوهش از این روش استفاده شده است. علت استفاده از این روش و شرح این روش به اختصار در ادامه آمده و با توجه به شناخته‌شدن این روش در بین افراد دانشگاهی، از تشریح جزئیات این روش اجتناب شده است. در این راستا اجرای نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان به‌طور کلی در دو گام اساسی به شرح زیر انجام می‌شود:

گام اول – گردآوری داده‌ها: داده‌های اولیه این پژوهش از منبع مصاحبه ساختارنیافته با خبرگان و با رویکردی اکتشافی با استفاده از ۶ سؤال کلی و باز به شرح زیر جمع‌آوری شده است.

۱. به نظر شما اعضاء کمیته حسابرسی چه ویژگی‌های فردی باید داشته باشند؟ (شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای)
۲. به نظر شما چه ابعاد و عوامل محیطی بر کمیته حسابرسی موثر است؟ (شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای)
۳. به نظر شما مهمترین مولفه‌ها و ویژگی‌های سازمان (صاحبکار / شرکت) که بر کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی موثر هستند، چیست؟ (شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای)

۴. ویژگی‌های ساختاری شرکت که می‌تواند بر کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی تاثیرگذار باشد شامل چه مولفه‌هایی است؟ (شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای)
۵. چه عواملی باعث می‌شود که کمیته حسابرسی در قالب منشور کمیته حسابرسی به وظایف خود عمل کند؟ (راهدرها)
۶. کمیته حسابرسی کارا و اثربخش در شرکت چه پیامدهایی می‌تواند داشته باشد؟ (پیامدها)

گام دوم - کدگذاری متن و نظریه‌پردازی: فرایند کدگذاری داده‌ها شامل سه سطح است: کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی.

نمونه‌ها در نظریه‌پردازی زمینه‌بنیان، عموماً به صورت هدفمند و به روش گلوله‌برفی انتخاب می‌شوند. بر این اساس، تعداد ۲۱ مصاحبه انجام شدند و نمونه‌گیری به اشباع نظری^۱ رسید و مصاحبه جدیدی صورت نگرفت. میانگین مدت زمان مصاحبه برای الگوی ارتقاء کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی، تقریباً ۲۲ دقیقه است. برای سنجش روایی و پایایی پژوهش، قبل از شروع مصاحبه‌ها، پس از مصاحبه با ۳ نفر از خبرگان دانشگاه، حرفه و صنعت و اخذ نظرات آنها، رهنمود مصاحبه تهیه شد و مصاحبه‌ها حول رهنمود مصاحبه صورت گرفت. با افزایش تعداد مصاحبه‌ها، رهنمود مصاحبه‌ها نیز گسترش یافت. روش شناسایی و انتخاب این افراد بدین شکل است که یا در حوزه کمیته حسابرسی دارای پژوهش یا کتاب چاپ شده بوده یا به صورت عملی عضو کمیته حسابرسی بوده باشند. مصاحبه‌ها با اجازه مصاحبه‌شوندگان ضبط شدند و پژوهشگران هر مصاحبه را چندین بار بررسی کردند. به منظور اعتبار یافته‌ها، نتایج تحلیل و کدگذاری برخی از مصاحبه‌ها در اختیار ۳ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش و ۳ نفر خارج از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت. خبرگان عموماً الگوی استخراج شده را معتبر تلقی کردند.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی داده‌ها

هدف این پژوهش، ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی است. با ۲۱ نفر از خبرگان حوزه کمیته حسابرسی، اعضای کمیته‌های حسابرسی، اساتید دانشگاه‌ها و اعضای هیات مدیره‌ها

مصاحبه عمیق صورت گرفت. در جدول (۱) مشخصات کلی مصاحبه‌شوندگان گزارش شده است.

جدول ۱. آمار توصیفی پاسخ دهندگان

معیار اصلی	معیار فرعی	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۸	۸۶
	زن	۳	۱۴
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۹	۹۰
	مدیریت	۲	۱۰
مدرک تحصیلی	کارشناسی	۳	۱۴
	کارشناسی ارشد	۸	۳۸
	دکتری	۱۰	۴۸
تجربه کاری	۱۰ سال تا ۲۰ سال	۶	۲۹
	۲۰ تا ۳۰ سال	۱۲	۵۷
	بالاتر از ۳۰ سال	۳	۱۴
پست سازمانی	عضو هیات مدیره	۹	۴۳
	غیر عضو هیات مدیره	۱۲	۵۷

تجزیه و تحلیل داده‌ها

کدگذاری باز

نتیجه کدگذاری باز، مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجاد شده از داده‌هاست. چگونگی کدگذاری باز با یکی از مصاحبه‌شوندگان به صورت نمونه و به صورت اختصار در ادامه ارائه شده است.

مهمترین نقشی که نظام راهبری شرکت دارد تفکیک و توصیف دقیق وظایف و مسئولیتهای ارکان و متولیان اصلی شرکت (نقش و جایگاه نظام راهبری) در قبال گزارشگری مالی است. متأسفانه در کشور ما بخشی از این ارکان در قانون تجارت (ضرورت تعریف کامل ارکان راهبری در قانون تجارت) نادیده گرفته شده است. از این رو، عقب ماندگی در قوانین و مقررات تجاری، آثار بالقوه سوئی بر شفافیت گزارشگری مالی داشته است که اکنون سازمان بورس تلاش میکند این مشکلات را تا جایی که مغایرتی آشکار با قوانین و مقررات نداشته باشد، با راه‌های ممکن و در محدوده تحت نظارت خود رفع کند.

استقرار نظام راهبری شرکت می‌تواند وضعیت هیئت مدیره را از موقعیت پاسخگو، به ناظر عملکرد مدیران اجرایی تغییر دهد. چنین تغییراتی در قوانین و مقررات و روزآمد کردن آن، می‌تواند کیفیت گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار دهد.

ساختار و ویژگی‌هایی کمیته حسابرسی تا حد زیادی از ساختار مالکیتی و نحوه ارتباط آن با مدیریت، قوانین و مقررات و نظام اقتصادی فرهنگی حاکم تبعیت می‌کند.

سازمان بورس، وظیفه ایجاد حفاظت‌های لازم برای حمایت از سرمایه‌گذاران را دارد و بدلیل جایگاه مناسبی که هم‌اکنون دارد می‌تواند با دریافت نظرات اشخاص و مراجع دارای صلاحیت، قوانین مناسبی را از طریق دستگاه‌های مربوط طراحی و برای تصویب به مجلس شورای اسلامی ارائه کند. در مورد شرکت‌های دولتی و عمومی نیز باید تمهیدات لازم از طریق دیگر مراجع دارای صلاحیت مانند دیوان محاسبات کشور یا سازمان حسابرسی تدبیر شود. همچنین وضعیت عمومی این کمیته‌ها در ایران با ایده‌آل‌های آن به طور کلی فاصله دارد.

یکی از وظایف کمیته حسابرسی، نظارت بر امور حسابرسی است و به طور طبیعی حسابرسان داخلی و مستقل باید با این کمیته تعاملات مناسبی داشته باشند.

گفته می‌شود حسابرسی داخلی از نظر کیفی و به لحاظ گزارشگری باید با کمیته حسابرسی تعامل داشته باشد ولی وقتی که هنوز حسابرسی داخلی را احیا نکرده‌ایم. وقتی که پاداش هیئت مدیره به سود وابسته می‌شود و اعضای هیئت مدیره نقش دوگانه نظارتی و اجرایی دارند. مدیریت سود پررنگ می‌شود و کمیته حسابرسی حتی اگر نیت آن وجود داشته باشد. نمی‌تواند مقابل هیئت مدیره ایستادگی کند.

اکنون در ایران، باز هم به دلیل معضلات قانونی، این نقش هنوز برای کمیته حسابرسی عینیت پیدا نکرده است، در مورد حسابرسان داخلی نیز وضعیت بهتر از حسابرسان مستقل نیست.

استفاده از تجربه‌های بین‌المللی نیز می‌تواند کاملاً اثرگذار باشد. ایرانی‌هایی که در این زمینه تجربه‌های بین‌المللی دارند باید مورد توجه قرار گرفته و از دانش و تجربه‌های آن‌ها برای این منظور استفاده شود. البته مسائل زیادی در این مبحث قابل طرح است که از حوصله مجال این گفتگو خارج است.

پس از استخراج مفاهیم از مصاحبه‌ها، مفاهیم براساس شباهت و تفاوت دسته‌بندی می‌شوند و مقوله‌ها شکل می‌گیرند؛ در این پژوهش در مجموع، تعداد ۱۵۵ مفهوم از مصاحبه‌ها استخراج شد که به ۳۷ مقوله اصلی تقلیل یافت. شرح کامل این مقوله‌ها در جداول (۲) تا (۶) ارائه شده است.

کدگذاری محوری

اجزای تشکیل دهنده الگوی ارتقاء کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی عبارت‌اند از: شرایط علی، شرایط مداخله‌گر، شرایط زمینه‌ای، راهبردها و پیامدها. در ادامه تمام اجزای کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی ذکر شده و تفاسیر مرتبط با هر مقوله در نگاره مرتبط خود بیان شده‌اند.

شرایط علی

شرایط علی مقوله‌هایی هستند که مقوله اصلی را به وجود می‌آورند و به وقوع و گسترش پدیده مدنظر کمک می‌کند؛ بیشتر با واژگانی نظیر وقتی که، درحالی که، از آنجا که و... به علت ختم می‌شوند (امیرآزاد و همکاران، ۱۳۹۷). طبق نظرات خبرگان، ۴۸ مفهوم برای شرایط علی ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی در نظر گرفته شده‌اند. این مفاهیم در ۱۴ مقوله تلخیص شده‌اند. در جدول (۲) تفاسیر مرتبط با این مقوله‌ها گزارش شده‌اند.

جدول ۲. شرایط علی ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی

مقوله	مفهوم
ویژگی‌های شخصیتی	عمل‌گرا
	ریسک‌پذیر
	جمع‌گرایی
	استقبال از تجربه و نظر کارشناسی
	اعتقاد به فاصله قدرت (تمرکز قدرت)
	روحیه مرد سالاری
	عمل‌گرا
جنسیت	تنوع جنسیتی
ویژگی‌های اخلاقی	تعهد
	اخلاق حرفه‌ای
	وظیفه‌شناسی
	مسئولیت‌پذیری
نظام جبران خدمت	تناسب حقوق پرداختی با خدمات دریافتی از کمیته
	نظام جبران خدمت مبتنی بر ارزیابی عملکرد کارکنان و مدیران
تجربه	سابقه عضویت در کمیته
	سابقه عضویت در کمیته حسابرسی شرکت‌های مشابه با صنعت شرکت
	داشتن تجربیات مالی و غیرمالی گوناگون و متنوع
هوش	هوش هیجانی (پرانگیزه و امیدوار بودن به کار و رسیدن به اهداف)
	هوش تجاری

مقوله	مفهوم
	هوش معنوی (استفاده از ظرفیت‌ها و منابع معنوی در جهت تصمیم‌گیری و حل مسائل)
الزامات محیطی	ایجاد واحد حسابداری داخلی قدرت‌مند و ارائه مستقیم گزارش به کمیته حسابداری
	مشخص بودن وظایف و نحوه ارزیابی عملکرد رئیس کمیته حسابداری
	درک روشن اعضای کمیته از پایه و اساس انتخاب روش‌های حسابداری، طرز فکر مدیران سازمان
	حصول اطمینان از استقلال و بی‌طرفی کمیته حسابداری
	دقت در استخدام، جهت‌دهی به فعالیت‌ها، آموزش و بازنشستگی اعضای کمیته
	دستورالعمل و ساز و کار مستندسازی مناسب برای تبیین نقشه راه و فرآیند گزارشگری به هیات مدیره
	تشکیل ساز و کار اثربخش مدیریت ریسک تحت نظارت کمیته حسابداری
مشوق‌ها و فشارهای محیطی	تشویق اعضای توسط رئیس قدرت‌مند با ایجاد ارتباطات درون سازمانی اثربخش، برای طرح سوال‌های مهم و انتقادی از مدیران اجرایی، حساب‌رسان داخلی، و حساب‌رسان مستقل
تعامل (با مدیریت، حساب‌رسان و...)	تعاملات مناسب و ایده‌آل بین کمیته حسابداری و حساب‌رسان داخلی و مستقل
	توانایی رئیس کمیته حسابداری برای برقراری ارتباط موثر با هیات مدیره، مدیران اجرایی، حساب‌رسان داخلی و حساب‌رسان مستقل
	بهبود فرآیند نظارت بر سازوکار و گزارشگری مالی و نظارت بر حسابداری مستقل با ارتباطات موثر
	رابطه مناسب بین مدیران اجرایی و کمیته‌ی حسابداری پیرامون مسائل گزارشگری
	استفاده‌ی موثر کمیته‌ی حسابداری از نشست‌های اجرایی
تعداد، ترکیب اعضا و تعداد جلسات	حضور تمامی اعضا کمیته حسابداری در جلسات
	تعیین حداقل اعضا توسط کمیته برای رسمیت یافتن جلسات
	ثبت و اعلام تعداد و نام افراد دارای حق رای در جلسات کمیته
	تشکیل واقعی (نه به شکل ظاهری) کمیته حسابداری با حضور اعضا مستقل
	تخصیص منابع مالی و انسانی کافی و اهمیت تنوع در ترکیب اعضا کمیته حسابداری
	دعوت از برخی مدیران شرکت به عنوان مدعو با توجه موضوعات مورد بررسی در جلسه
	برنامه ریزی صحیح و دقیق جلسات کمیته
	برگزاری جلسات حداقل به صورت فصلی (سه ماهه)
	لحاظ کردن تعداد جلسات متناسب با اندازه و نوع فعالیت شرکت
تصمیم‌گیری در کمیته حسابداری در رابطه با نارسایی‌های عملیاتی	
تصمیم‌گیری‌های کمیته	طرح سوالات صحیح و تحلیل مناسب پاسخ‌ها توسط اعضا کمیته
	دسترسی کمیته حسابداری به مدارک و اطلاعات ضروری و مورد نیاز خود
ویژگی‌های سازمانی صاحبکار	پیگیری‌های مستمر مالی و اداری
عوامل فرهنگی و فرهنگ سازمانی	ارزیابی مستمر اثربخشی و هم‌راستایی کمیته حسابداری با اهداف کلان سازمان
ویژگی‌های کسب و کار و رقابت در بازار	نوع کسب و کار و شرایطی رقابتی حاکم بر بازار

شرایط مداخله گر

شرایط مداخله گر، شرایط ساختاری اند که به پدیده‌ها تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آن‌ها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند یا آن‌ها را محدود و مقید می‌کنند (امیرآزاد و همکاران، ۱۳۹۷). این شرایط مرتبط با هر مفهوم و مقوله در جدول (۳) آمده‌اند.

جدول ۳. شرایط مداخله گر ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی

مقوله	مفهوم
ویژگی‌های رفتاری و تخصص اعضای کمیته	استفاده از دارندگان مدرک حسابدار رسمی و شرکاء موسسات حسابرسی برای عضویت مستقل در کمیته حسابرسی.
ارتباط و تعامل مناسب با سایر نهادها و دستگاه‌ها	تعامل کمیته حسابرسی با جامعه حسابداران رسمی به منظور دریافت اطلاعات موسسات حسابرسی و شرکای آنها دریافت سوابق موسسات حسابرسی به منظور برونسپاری خدمات حسابرسی داخلی به آنها
پاسخدهی و پاسخگویی	میزان، مسئولیت و حد پاسخگویی ارائه وظایف کمیته به طور شفاف و مکتوب به سهام داران پاسخ گو بودن کمیته حسابرسی در قبال هیئت مدیره به دلیل انتصاب از سوی هیئت مدیره گزارش تمام فعالیت‌های کمیته به هیات مدیره در اختیار قرار دادن گزارش کمیته حسابرسی برای سهامداران در برخی از کشورها تنوع ساختار، جزئیات و تعداد گزارش‌های که کمیته حسابرسی به هیئت مدیره
دوره تصدی و استقلال کمیته حسابرسی	میزان تغییر اعضا کمیته حسابرسی کوتاه بودن دوره تصدی توجه به مدت زمانی که اعضا در کمیته عضویت دارند کافی نبودن وقت و فرصت کافی برای ایفای مسئولیت‌ها مدنظر قرار دادن استقلال و بی‌طرفی اعضای کمیته در زمان انتصاب
ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، عملکردی و ساختاری شرکت	نقش و جایگاه نظام راهبری تفکیک و توصیف دقیق وظایف و مسئولیت‌های ارکان و متولیان اصلی شرکت تغییر وضعیت هیئت مدیره از پاسخگویی به نظارت بر عملکرد مدیران اجرایی نظام پاداش ناکارآمد هیات مدیره با دو نقش اجرایی و نظارتی مبتنی بر سود پررنگ شدن مدیریت سود به دلیل نظام پاداش ناکارآمد و عدم توان ایستادگی کمیته حسابرسی در مقابل هیات مدیره سازمان دهی مناسب نظام راهبری با حمایت‌های قانونی لازم کمک کمیته‌ی حسابرسی به هیئت مدیره در حل مسائل مترتب بر حوزه کسب و کار رعایت واقعی حداقل معیارهای راهبری شرکتی اهتمام جدی نسبت به آموزش ارکان راهبری واحدهای اقتصادی در زمینه نظام راهبری شرکتی

مقوله	مفهوم
محدودیت‌های قانونی	عیینت بخشی به کمیته حسابرسی با استفاده از تدوین قانون مناسب
	تصریح و تفکیک وظایف نظارتی هیات مدیره از وظایف اجرایی در قوانین و مقررات
	تعاملات مناسب بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی با حمایت دیدگاه‌های مدیریت
نظارت بر کمیته حسابرسی	ضمانت اجرایی وظایف محوله به کمیته حسابرسی در مواقع کوتاهی انجام وظایف
	مسئولیت‌های متنوع کمیته حسابرسی در سایر دستگاه‌ها با توجه به مأموریت هر دستگاه
	لزوم توجه کافی اعضای کمیته حسابرسی جهت ایفای مسئولیت‌ها
	بررسی مستمر و در صورت نیاز بازبینی وظایف کمیته حسابرسی به منظور حصول اطمینان کافی از مناسب بودن آن
تقاضا برای کمیته حسابرسی اثر بخش	احیای کمیته حسابرسی
	ارتقاء کمیته حسابرسی و لزوم توجه به زیرساخت‌های آن
	تعریف سازوکار آشنایی اعضای کمیته با وظایف و فعالیت‌های آن
ویژگی‌های مالکیت	دولتی و شبه دولتی بودن مالکیت
	تمرکز مالکیت
	میزان جدایی مالکیت از مدیریت
عوامل اقتصادی	بحران‌های مالی
	شرایط رکود، تورم و تحریم‌ها

شرایط زمینه‌ای

شرایط زمینه‌ای، مجموعه خاصی از شرایط است که در یک زمان و مکان خاص جمع می‌شوند تا مجموعه اوضاع، احوال یا مسائلی را به وجود آورند که اشخاص با عمل خود به آن‌ها پاسخ می‌دهند (امیرآزاد و همکاران، ۱۳۹۷). براساس مصاحبه‌های انجام شده، کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی از مقوله‌های زیر به عنوان شرایط زمینه‌ای تأثیر می‌گیرد. این شرایط در جدول (۴) توضیح داده شده‌اند.

جدول ۴. شرایط زمینه‌ای ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی

مقوله	مفهوم
محیط حسابداری و مالی کشور	چارچوب گزارشگری مالی
	سیستم اطلاعاتی
	حسابرسی داخلی
	کنترل‌های داخلی
	استانداردهای حسابداری و حسابرسی
	قوانین و مقررات گزارشگری مالی و اهمیت به روزرسانی

مفهوم	مقوله
ضرورت تعریف کامل ارکان راهبری در قانون تجارت	مفهوم
اطمینان بخشی کمیته حسابرسی از استقرار و کارکرد اثربخش سامانه های نظارت مستمر	
وضع قانون برای راهبری شرکتی و بکارگیری معیارهای آن از طریق الزام قانونی	
رویه های تجاری	
توسعه یافتگی بازار سرمایه	ساختار اقتصادی کشور
قوانین و الزامات بورس	
نهادهای ناظر و مراجع قانون گذاری	
تبیین جایگاه قانونی حسابرس مستقل و داخلی و حمایت های قانونی لازم	
تدوین قانون در زمینه کمیته حسابرسی	
اهمیت جایگاه سازمان بورس برای حمایت از کمیته حسابرسی	
دریافت نظرات اشخاص و مراجع ذیصلاح برای تدوین قوانین توسط مجلس	
نظارت انحصاری بر شرکت های دولتی توسط سازمان حسابرسی و دیوان محاسبات	
اصلاح قانون تجارت در راستای تفکیک مناسب وظایف و مسئولیت های هیات مدیره	
پیشگام شدن سازمان بورس در اصلاح قوانین و مقررات	
ضرورت توجه به ارکان در آیین نامه مصوب نظام راهبری بورس تهران	
نوپا بودن کمیته حسابرسی	
انجمن های حرفه ای	
میزان فاصله کمیته حسابرسی در ایران با ایده آل های آن	جایگاه کمیته حسابرسی در جامعه
توسعه و آموزش آکادمیک و حرفه ای در زمینه حسابرسی، شامل فناوری های نوین	
استفاده از تجربه های بین المللی	
فعالیت کمیته ی حسابرسی به عنوان یکی از کمیته های فرعی هیات مدیره	
درک شفاف از نقش کمیته ی حسابرسی در شرکت بواسطه منشور مدون کمیته حسابرسی	
تبیین چارچوبی برای ساختار بندی کمیته و تشریح وظایف آن در متن منشور	
بررسی، بازبینی و تدوین منشوری اثربخش و محدود نشدن فعالیت های کمیته	
انعطاف پذیری فعالیت های کمیته و اطمینان در رابطه با هماهنگی منشور با نیازهای شرکت	
نگرش مدیریت به کمیته حسابرسی	ویژگی ها و عوامل فرهنگی
ویژگی های فرهنگی جامعه	
بار منفی واژه حسابرسی	

راهبردها

راهبردها مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مدنظرند. راهبردها مقصود دارند، دارای دلیل‌اند و هدفمند صورت می‌گیرند (امیرآزاد و همکاران، ۱۳۹۷). خیرگان و مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند مقوله‌های زیر راهبردهای مرتبط با کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند. این مفاهیم و مقوله‌ها در جدول (۵) توضیح داده شده‌اند.

جدول ۵. راهبردهای ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی

مقوله	مفهوم
گزارشگری مالی	بررسی موضوعات بااهمیت گزارشگری مالی
	تایید قضاوت‌ها و برآوردهای عمده، رویه‌های حسابداری عمده و نحوه افشا
	قابلیت اطمینان و به موقع بودن گزارش‌های مالی شرکت
	رعایت استانداردهای حسابداری و سایر مقررات در گزارش‌های شرکت
	ارائه همه اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری
	تایید پیش‌نویس گزارش‌های مالی شرکت قبل از تصویب هیات مدیره
حسابرسی داخلی	بررسی کفایت ساختار سازمانی حسابرسی داخلی و استقلال آن
	بررسی و تایید برنامه سالانه واحد حسابرسی داخلی و کفایت منابع مورد نیاز
	تایید اثربخشی و عملکرد صحیح حسابرسی داخلی طبق ضوابط و مقررات
	ایجاد امکان دسترسی واحد حسابرسی داخلی به منابع و اطلاعات مورد نیاز
	نظارت بر پیروی واحد حسابرسی داخلی از استانداردهای حسابرسی داخلی لازم‌الاجرا یا بین‌المللی مربوط
	بررسی گزارش‌های حسابرسی داخلی و ارسال آن به هیئت‌مدیره شرکت حسب ضرورت
	بررسی و تایید یافته‌های مهم از سوی حسابرسان داخلی به مدیریت و پیگیری اقدامات لازم
	تایید صلاحیت و توانایی‌های مدیر و کارکنان واحد حسابرسی داخلی
	تایید منشور و ساختار سازمانی حسابرسی داخلی
حسابرسی مستقل	حصول اطمینان از استقلال حسابرس مستقل و عدم تضاد منافع بالقوه آن
	بررسی کلیه شرایط قرارداد حسابرسی و تناسب حق‌الزحمه دریافتی حسابرس مستقل
	بررسی و تایید نحوه انتخاب حسابرس مستقل و بازرس قانونی
	بررسی اثربخشی عملکرد حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت
	بررسی و تایید برنامه ریزی کلی و راهبرد حسابرسی حسابرس مستقل و بازرس قانونی
	بررسی پیش‌نویس گزارش حسابرس مستقل و بازرس

مفهوم	مقوله	
تعیین نتایج یافته‌های حسابرس مستقل و بازرس قانونی با حضور مدیریت اجرایی بررسی نکات مندرج در "نامه مدیریت" حسابرس مستقل و پیگیری اقدامات مدیریت پیگیری و ارائه راهکار برای رفع بندهای مندرج در گزارش حسابرسی	گزارش‌دهی	
		ارائه گزارش در خصوص عملکرد واحد حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل
		تدوین ارائه گزارش فعالیت سالانه کمیته حسابرسی
ارائه سایر گزارش‌های لازم به هیئت مدیره		

پیامدها

پیامدها نتایجی‌اند که بر اثر راهبردها و شکل‌گیری مقوله اصلی پدیدار می‌شوند. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند (امیرآزاد و همکاران، ۱۳۹۷). در نظر خبرگان، مقوله‌های جدول (۶) پیامدهای مرتبط با الگوی ارتقاء کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی هستند.

جدول ۶. پیامدهای ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی

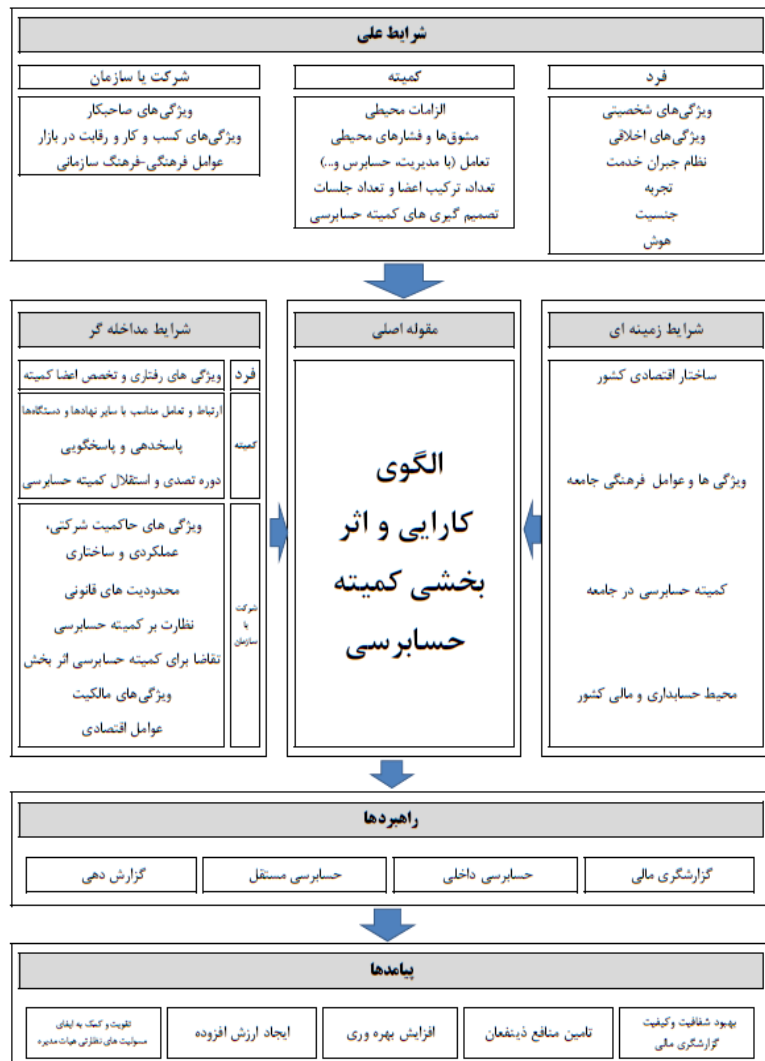
مفهوم	مقوله
شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی	کیفیت گزارشگری مالی
حفاظت و حمایت از منافع ذینفعان	منافع ذینفعان
افزایش بهره‌وری	بهره‌وری
ایجاد ارزش افزوده برای سازمان	ارزش افزوده برای سازمان
حاکمیت شرکتی	تقویت و کمک به ایفای مسئولیت‌های نظارتی هیئت مدیره
نظام راهبری	
تصمیم‌گیری	
تدوین استراتژی	

کدگذاری انتخابی و ایجاد نظریه

در این قسمت سعی شد با کنار هم قرار دادن نوع مقوله‌ها حول مقوله محوری و هسته اصلی پژوهش، یک روایت نظری برای موضوع پژوهش ایجاد و ارتباط نظام‌مند بین مفاهیم و مقوله‌ها نیز ارائه شود. بر اساس نظر کرسول^۱ (۲۰۰۷)، نظریه پرداز از زمینه بنیان می‌تواند نظریه خود را به سه شیوه ارائه نماید. به صورت نمودار، به شکل روایت یک داستان و به صورت مجموعه‌ای از

1. Creswell

گزاره‌ها یا فرضیه‌ها. در این پژوهش نظریه ایجاد شده با استفاده از دو شیوه روایت و تشریح (جداول ۶ تا ۲۶) و نمودار (شکل ۱) ارائه می‌گردد. بدین ترتیب، بر اساس یافته‌های پژوهش شکل ۱، الگوی کلی پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل ۱. الگوی ارتقاء کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسان

نتیجه گیری

هدف این پژوهش تعیین الگوی مفهومی ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی در ایران بود. در این راستا در قالب الگوی مفهومی ارائه شده، مولفه‌های ارزیابی کارایی و اثربخشی مسولیت‌های کمیته حسابرسی از دیدگاه خبرگان تبیین گردید. نتایج حاصل از پژوهش حاکی از آنست که مهم‌ترین شرایط علی ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی، به ترتیب عبارتند از: ویژگی‌های شخصیتی، جنسیت، ویژگی‌های اخلاقی، نظام جبران خدمت، تجربه، هوش، الزامات محیطی، مشوق‌ها و فشارهای محیطی، تعامل (با مدیریت، حسابرس و...)، تعداد، ترکیب اعضاء و تعداد جلسات، تصمیم‌گیری‌های کمیته، ویژگی‌های سازمانی صاحبکار، عوامل فرهنگی و فرهنگ سازمانی و ویژگی‌های کسب و کار و رقابت در بازار. همچنین مطابق نظر خبرگان پژوهش، ویژگی‌های رفتاری و تخصص اعضاء کمیته، ارتباط و تعامل مناسب با سایر نهادها و دستگاه‌ها، پاسخدهی و پاسخگویی، دوره تصدی و استقلال کمیته حسابرسی، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، عملکردی و ساختاری شرکت، محدودیت‌های قانونی، نظارت بر کمیته حسابرسی، تقاضا برای کمیته حسابرسی اثر بخش، ویژگی‌های مالکیت و عوامل اقتصادی در زمره شرایط مداخله‌گر ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی تلقی می‌شوند. علاوه برای شرایط ذکر شده، بر اساس نظر مصاحبه‌شوندگان، شرایطی نیز به عنوان شرایط زمینه‌ای برای ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی بیان کردند؛ این شرایط عبارتند از: محیط حسابداری و مالی کشور، ساختار اقتصادی کشور، جایگاه کمیته حسابرسی در جامعه و ویژگی‌ها و عوامل فرهنگی. یافته‌های این پژوهش بیانگر این موضوع است که برای ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی، راهبردهایی مانند گزارشگری مالی، حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل و گزارش‌دهی اتخاذ می‌شود. در نهایت، الگوی مفهومی پژوهش نشان داد، ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی پیامدهایی نظیر کیفیت گزارشگری مالی، منافع ذینفعان، بهره‌وری، ارزش افزوده برای سازمان و تقویت و کمک به ایفای مسولیت‌های نظارتی هیئت مدیره را در پی دارد.

با توجه به تعداد کدهای استخراج شده از مصاحبه‌های صورت گرفته از مفاهیم و مقوله‌های مطروحه، مقوله‌های الزامات محیطی و عوامل فرهنگی و فرهنگ سازمانی جز مهمترین مقوله‌ها برای ارزیابی کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی به شمار می‌آیند. براین اساس نقش بی‌بدیل شرایط محیطی و فرهنگی به عنوان دو مقوله باارزش و تاثیرگذار، بسیار جلب توجه می‌کند. به

بیان دیگر، با توجه به اینکه موارد یاد شده، نقش کلیدی و بنیادی دارند، بنابراین پرداختن به آن‌ها زمینه را برای حل مشکلات دیگر در دستیابی به کمیته‌ای کارا و اثربخش فراهم می‌کند. همانگونه که در مقدمه این پژوهش اشاره شد، در شرایط و محیط کنونی ایران کمیته حسابرسی از جایگاه تاثیرگذاری برخوردار نمی‌باشد و شرکت‌ها به صورت شکلی و صوری نسبت به ایجاد کمیته حسابرسی خود اقدام می‌کنند و در بسیاری از مواقع منشور کمیته حسابرسی نادیده گرفته شده و یا استقلال اعضا از بین می‌رود.

نظر به اینکه تاکنون پژوهش‌های جامعی به در ارتباط موضوع پژوهش در داخل یا خارج از کشور صورت نگرفته است، امکان تطابق کامل یافته‌های پژوهش با پژوهش‌های پیشین مقدور نیست. در این راستا نتایج این پژوهش با مقاله مروری دی‌زورت و همکاران (۲۰۰۲)، جبرایل و همکاران (۲۰۱۸)، علوی طبری و قائمی (۱۳۹۶)، داداشی و نوروزی (۱۳۹۷)، رضایی پشته‌نویی و همکاران (۱۳۹۹) هم‌راستا می‌باشد. این پژوهشگران در بررسی‌های خود، متغیرهای ویژگی فردی اعضای کمیته حسابرسی، تداخل مسئولیت‌های متعدد اعضا، دوره تصدی، جنسیت، اندازه و میزان فعالیت کمیته و کیفیت اطلاعات مالی را به عنوان عوامل تاثیرگذار بر کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی ذکر کرده‌اند.

یافته‌های این پژوهش مولفه‌های تاثیرگذار بر کارایی و اثربخشی کمیته حسابرسی را تبیین می‌کند. از این جهت پیشنهاد می‌شود، مراجع و نهادهایی مانند ارکان راهبری شرکت‌ها (مجامع عمومی، هیئت مدیره‌ها و...)، سازمان بورس و اوراق بهادار، جامعه حسابداران رسمی ایران، سازمان حسابرسی و تمامی ذینفعان از نتایج و دستاوردهای این پژوهش به نحو مقتضی استفاده کنند. در این راستا، با توجه به شرایط محیطی کشور ایران، کمیته‌های حسابرسی در جهت پیگیری بیشتر مصوبات خود و اقدامات شرکت‌ها، اقدام به تشکیل دبیرخانه کمیته حسابرسی نمایند. افزون بر این، به شرکت‌ها و سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود با بکارگیری نتایج این پژوهش، منشور کمیته حسابرسی خود را اصلاح و ارتقاء دهند. به علاوه، با توجه به عوامل و شرایطی که در الگوی ارائه شده در این پژوهش مشخص گردید، پیشنهاد می‌گردد شرکت‌ها در انتخاب اعضا کمیته حسابرسی خود، معیارهای مورد اشاره در این پژوهش را مدنظر قرار دهند. در نهایت، توصیه می‌شود با توجه نقش پراهمیت ارتقاء فرهنگ سازمانی در پذیرش جایگاه واقعی کمیته حسابرسی شرکت، اقدامات کاربردی موثری نظیر برگزاری کارگاه‌های آموزشی برای ارکان راهبری، اعضا کمیته و کارکنان شرکت به عمل آید.

به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود هر یک از مقوله‌های ارائه شده در این پژوهش را به طور مستقل مدنظر قرار دهند و در مواردی که سنجه‌های مناسب برای اندازه‌گیری آن‌ها وجود دارد از طریق رویکرد کمی و با به‌کارگیری استراتژی مطالعات آرشیوی، نسبت به طراحی پژوهش‌های مناسب اقدام نمایند. در انتها، مهمترین محدودیت این پژوهش دسترسی سخت به برخی از افراد خبره برای انجام مصاحبه بود و در صورت دسترسی از انجام مصاحبه امتناع می‌کردند. به علاوه با توجه به شرایط همه‌گیری ویروس کرونا، امکان برقراری مصاحبه حضوری به شدت سخت فراهم می‌گردید. بنابراین ممکن است دیدگاه افراد مصاحبه شونده در این پژوهش، بیانگر دیدگاه کل افراد خبره و صاحب‌نظر در کل کشور نباشد.

منابع

- امیرآزاد، میرحافظ؛ برادران حسن‌زاده، رسول؛ محمدی، احمد؛ تقی‌زاده، هوشنگ (۱۳۹۷). مدل جامع عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه بنیان. پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دهم، شماره ۳۸، صص ۲۱-۴۲.
- سعادت‌مند، روشنگر؛ علوی، سید مصطفی. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی و هزینه سرمایه سهام عادی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۱)، ۲۵۵-۲۳۴.
- بنی‌مهد، قاسم (۱۳۹۴). ضعف‌های سنتی واحدهای حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در شرکت‌های ایرانی، دنیای اقتصاد، شماره ۳۶۶۵.
- خان محمدی، محمد؛ مویدی آملی، هادی. (۱۴۰۱). بررسی تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۳)، ۳۳۵-۳۲۳.
- داداشی، ایمان؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۷). ارائه مدلی برای تبیین اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی مبتنی بر معادلات ساختاری. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۴)، ۲۷۲-۲۵۱.
- رضایی پیته‌نویی، یاسر؛ غلامرضا پور، محمد؛ امیرنیا، نرجس (۱۳۹۹). اثربخشی کمیته حسابرسی و اجتناب مالیاتی شرکت‌ها: مطالعه نقش تعدیلی استراتژی‌های رهبری هزینه و تمایز. دانش حسابرسی، ۸۰، ۱۱۷-۱۴۶.
- سلطانی نژاد، احمدصادق؛ رحیمی، علیرضا؛ شمس‌الدینی، کاظم. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و اثربخشی کمیته حسابرسی. حسابداری و منافع اجتماعی، ۲(۱۰)، ۱۳۵-۱۵۳.
- علوی، سید مصطفی (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی و آسیب‌شناسی کمیته‌های حسابرسی. رساله دکتری حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره).
- علوی، سید مصطفی؛ قائمی، محمدحسین (۱۳۹۶). آسیب‌شناسی کمیته‌های حسابرسی. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۸): ۱۴۷-۱۲۷.
- کامیابی، یحیی؛ بوژمهرانی، احسان. (۱۳۹۵). ویژگی‌های کمیته حسابرسی، کیفیت افشا و نسبت غیر موظف اعضای هیات مدیره. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۶(۴)، ۲۱۸-۱۹۱.
- معروفخانی، مجید؛ نوری فرد، یداله؛ صراف، فاطمه. (۱۴۰۱). مدلی برای ارزیابی عملکرد کمیته حسابرسی در بازار سرمایه ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۴۲)، ۲۳۲-۲۱۵.
- مهدوی، غلامحسین؛ کریمی پور، عیسی (۱۳۹۱). پانزده راهکار پیشنهادی برای افزایش اثربخشی کمیته‌های حسابرسی. مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۱(۱)، ۵۱-۳۸.

References

- Adams, R.B., Hermalin, B.E., and Weisbach, M. S. (2010), the role of boards of directors in corporate governance: A conceptual framework and survey, *Journal of Economic Literature*, Vol.48.No.1, pp.58-107.
- Alavi, S. M (2017). Investigating Effectiveness and Pathology of the Audit Committees A Thesis Submitted for the Degree of Ph.D in Accounting. (In Persian).
- Alavi, S. M., Qayemi, M. H., (2017). Pathology of audit committees, *Journal of Audit science*, 17(68). (In Persian).
- Amirzad, M., baradaran hassanzadeh, R., Mohammadi, A., Taghizadeh, H. (2019). Modeling the Factors Affecting Financial Reporting Quality using Grounded Theory in Iran. *Journal of Financial Accounting Research*, 10(4). (In Persian)
- Al-Shaer., H aly, S. and Steven, T. (2017). Audit committees and financial reporting quality: evidence from UK environmental accounting disclosures, *Journal of Applied Accounting Research*, 18 ,2-21.
- Badolato, P. G., Donelson, D. C., Ege, M. (2014). Audit committee financial expertise and earnings management: the role of status. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3): 208-230.
- Banimahd, Qasem. (2015). Traditional weaknesses of internal audit units and audit committee in Iranian companies, *Donyaye-Eqtesad*, 3665.(In Persain)
- Bédard, J., Gendron, Y. (2010). Strengthening the financial reporting system: can auditcommittees deliver? *International Journal of Auditing*, 14: 174-210.
- Broye, Géraldine & Johannes, Pauline. (2021). Determinants of audit committee effectiveness: *Reviewing a decade of empirical research*. *Comptabilite Controle Audit*. 27. 51.
- Carcello, J. V., Neal, T. L., Palmrose, Z. V., Scholz S. (2011). CEO involvement in selecting board members, audit committee effectiveness, and restatement. *Contemporary Accounting Research*, 28 (2): 396-430.
- Collier, P., and Zaman, M. (2005). "Convergence in Europe corporate governance: the audit committee concept", *Corporate Governance*, Vol. 13 No. 6. 753-768.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., Wright, A.M. (2008). Form versus substance: the implications for auditing practice and research of alternative perspectives on corporate governance *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 27 (2): 181-198.
- Chan, A. M., Liu, G., Sun, J. (2013). Independent audit committee members' board tenure and audit fees. *Accounting and Finance*, 53: 1129-1147.
- Creswell, J. W. (2007). *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Traditions* (2nd Ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Crisan, Andrei & Fülöp, Melinda. (2014). The Role of the Audit Committee in Corporate Governance – Case Study for a Sample of Companies Listed on BSE and the London Stock Exchange - FTSE 100. *Procedia Economics and Finance*. 15. 10.1016/S2212-5671(14)00666-2.
- Dadashi, I., Norouzi, M. (2018). A Model to Explain Effectiveness of Audit Committees on Audit Quality based on Structural Equations. *Empirical Research in Accounting*, 8(4), 251-272. (In Persain).

- DeZoort, F.T., Hermanson, D.R., Archambeault, D.S., and Reed, S.A. (2002), Audit committee effectiveness: a synthesis of the empirical audit committee literature, *Journal of Accounting Literature*, Vol. 21, pp. 38-75.
- DeFond, M., & Francis, J. (2005). Audit Research after Sarbanes-Oxley? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24, 5-30.
- Fama, E., and Jensen, M. (1983), "The separation of ownership and control", *Journal of Law and Economics*, Vol. 26, pp. 301-25.
- Gebrayel, E., Jarrar, H., Salloum, C., Lefebvre, Q. (2018). Effective association between audit committees and the internal audit function and its impact on financial reporting quality: empirical evidence from Omani listed firms. *International Journal of Auditing*, 22 (2): 197-213.
- García-Meca, Emma & Sánchez-Ballesta, Juan. (2009). Corporate Governance and Earnings Management: A Meta-Analysis. *Corporate Governance: An International Review*. 17. 594.
- Ghosh, A., Marra, A. and Moon, D. (2010). Corporate boards 'audit committees' and earnings management: pre and post-SOX evidence. *Journal of Business Finance & Accounting*, 37, 1145-1176.
- Gul, F. A., Srinidhi, B., Ng, A. C., (2011). Does board gender diversity improve the informativeness of stock prices? *Journal of Accounting and Economics*, 51 (3): 314-338.
- Jensen, M., and Meckling, W. (1976), Theory of the firm: managerial behaviour, agency costs and capital structure, *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, pp. 305-360.
- Kalbers, L. P., and Fogarty, T. J. (1998), Organizational and economic explanations of audit committee oversight, *Journal of Managerial Issues*, Vol. 10 No. 2, pp. 129-150.
- Kamyabi, Y., boozhmehrani, E. (2017). Audit Committee Characteristics, Quality of Disclosure and Proportion of Non-Executive Directors. *Empirical Research in Accounting*, 6(4). (In Persian).
- Khanmohammadi, M., moayedi amoli, H. (2022). Investigating the effects of audit committee characteristics' on the quality of financial statements in Tehran stock exchange. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(43), 323-335. (In Persian).
- Kim, S., Klein, A. (2017). Did the 1999 NYSE and NASDAQ listing standard changes on audit committee composition benefit investors? *The Accounting Review*, 92 (6): 187-212.
- Khondkar, K., Robin, A., Suh, S. (2016). Board structure and audit committee monitoring: effects of audit committee monitoring incentives and board entrenchment on audit fees. *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 31 (2): 249-276.
- Lisic, L. L., Myers, L., Seidel, T., Zhou, J. (2018). Does audit committee accounting expertise help to promote audit quality? Evidence from auditor reporting of internal control weaknesses. *Contemporary Accounting Research*, Forthcoming. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2948134.
- Mahdavi, G., Karimipoor, I. (2012). Fifteen Ways to Improve the Effectiveness of Audit Committees. *Accounting and Auditing Studies*, 1(1), 38-51. (In Persian).

- Maroufkhani, M., Nourifard, Y., Sarraf, F. (2022). A Model of Audit Committee Performance Evaluation in Iran Capital Market. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 11(42), 215-232. (In Persian).
- Mohiuddin, M. (2012). An empirical investigation into audit committee practices in Bangladesh: the case of companies listed on the Dhaka Stock Exchange (DSE).
- Rezaei Pitehnoi, Y; Gholamrezapour, M; Amirnia, N (2019). Audit Committee Effectiveness and Corporate Tax Avoidance: Studying the Moderating Role of Cost Leadership and Differentiation Strategies. *Auditing Knowledge*, 80, 146-117. (In Persian).
- Rittenberg, L. E. and R. D. Nair. (1993). Improving the effectiveness of audit committees. Montvale, NJ: Institute of Management Accountants.
- Sadatmand, R., Alavi, S. (2019). Audit Committee Characteristics and Cost of Equity Capital. *Empirical Research in Accounting*, 9(1). (In Persian)
- Sharma, V. D., Kuang, C. (2014). Voluntary audit committee characteristics, incentives and aggressive earnings management: evidence from New-Zealand. *International Journal of Auditing*, 18: 76-89.
- Soltani Nejad, A., rahimi, A., shams aldini, K. (2020). Investigating the Relationship between Corporate Governance Mechanisms and the Effectiveness of the Audit Committee. *Journal of Accounting and Social Interests*, 10(2). (In Persian).
- Spira, L. (2002), *the Audit Committee: Performing Corporate Governance*, Kluwer Academic Publishers, London.
- Sultana, N., Singh, H., Van Der Zahn J.-L. (2015). Audit committee characteristics and audit report lag. *International Journal of Auditing*, 19: 72.
- Tanyi, P. N., Smith, D. B. (2015). Busyness, expertise, and financial reporting quality of audit committee chairs and financial experts. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34 (2):59-89.
- Turley, S. and Zaman, M. (2004), "Corporate governance effects of audit committees", *Journal of Management & Governance*, Vol. 8, pp. 305-332.
- Wu, Julia & Habib, Ahsan & Weil, Sidney. (2012). Audit committee effectiveness: A synthesis of the audit committee literature. *Corporate Board: Role, Duties and Composition*. 8. 15-31. 10.22495/cbv8i1art2.

COPYRIGHTS



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

تأثیر سنجه‌های مختلف کیفیت حسابرسی بر معیارهای ریسک مالیاتی^۱

فاطمه هادلوند^۲، سیده محبوبه جعفری^۳، محمدرضا مهربان پور^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۷

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر سنجه‌های متفاوت کیفیت حسابرسی بر ریسک مالیاتی است. بدین منظور از ریسک مالیاتی با پنج معیار نرخ موثر سالانه، نرخ موثر متوسط، نرخ شکاف مالیاتی، نرخ ریسک انتظاری و نرخ موثر جریان نقدی، به عنوان متغیر وابسته بهره گرفته شده است. علاوه بر این از کیفیت حسابرسی با معیارهای اقلام تعهدی غیر متعارف، نوسان پذیری سود، هموار سازی سود، مجموع اقلام تعهدی، جریان‌ات نقدی، تخصص حسابرس و اندازه حسابرس به عنوان متغیر مستقل در کنار هزینه‌های نمایندگی افقی و هزینه‌های نمایندگی عمودی، استفاده شده است. اطلاعات مالی ۱۱۸ شرکت بورسی طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۷ طی ۳۵ مدل رگرسیونی تجزیه و تحلیل شد. تحلیل روابط نشان داد که کیفیت حسابرسی مبتنی بر سنجه‌های هفت گانه (اقلام تعهدی غیر متعارف، نوسان پذیری سود، هموارسازی سود، مجموع اقلام تعهدی، جریان‌ات نقدی، تخصص حسابرس و اندازه حسابرس) بر ریسک مالیاتی (نرخ موثر سالانه، نرخ موثر متوسط، نرخ شکاف، نرخ ریسک انتظاری و نرخ موثر جریان نقدی)، تأثیر منفی و معنی داری دارد. همچنین هزینه‌های افقی نمایندگی در ابعاد تمرکز مالکیت و مالکیت مدیریتی بر ریسک مالیاتی تأثیر مثبت و معنی داری دارد. هزینه‌های نمایندگی در ابعاد سطح فعالیت هیات مدیره و فعالیت کمیته حسابرسی بر ریسک مالیاتی تأثیر مثبت و معنی داری دارد.

واژه‌های کلیدی: معیارهای ریسک مالیاتی، معیارهای کیفیت حسابرسی، هزینه‌های نمایندگی افقی و عمودی.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42

10.22051/JERA.2020.30874.2667 :DOI .۱

۲. گروه حسابداری، واحد بین‌المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران. (fereshtehadelvand@gmail.com)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (Jafari.mahboobeh@gmail.com)

۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (mehrabanpour@ut.ac.ir)

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

مقدمه

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر سنجه‌های متفاوت کیفیت حسابرسی بر ریسک مالیاتی است. از آنجا که ریسک مالیاتی نتیجه تصمیمات مالیاتی شرکت‌ها و مدیریت آن است، تحقیقات قبلی ویژگی‌های سطح شرکت و همچنین ویژگی‌های مدیریتی و اداری را به عنوان محرک‌های ریسک مالیاتی شرکت‌ها تلقی کرده‌اند. از جمله ویژگی‌های مختلف شرکت‌ها که در تحقیقات پیشین به عنوان محرک ریسک مالیاتی تلقی شده‌اند می‌توان به مواردی همچون: عملکرد، اندازه، هزینه‌های عملیاتی، اهرم مالی، رشد، مقیاس عملکرد بین‌المللی، شاخص صنعت (ریگو، ۲۰۰۳) و نیز هزینه‌های صرف شده برای خدمات مالی اشاره کرد. در سطح اجرایی نیز پاداش سالانه (هانلون و هیتزمن، ۲۰۱۰)، انگیزه‌های مبتنی بر سهام (دسای و داراماپالا، ۲۰۰۶) و جبران خدمات مدیران مالی و مالیاتی (ریگو و ویلسون، ۲۰۱۲)، از جمله عوامل موثر بر ریسک مالیاتی ذکر شده و نتایج تحقیقات نشان داده که این عوامل اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها را تشدید و ریسک مالیاتی را افزایش می‌دهند.

علاوه بر این، ویژگی‌های شخصیتی مدیران نیز بر برنامه‌ریزی مالیاتی شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد. بررسی ادبیات تحقیق نشان می‌دهد که تأثیر این عوامل بر نرخ موثر مالیاتی همیشه یکسان نبوده است. به عنوان مثال، قراردادها و انگیزه‌های کارکنان شرکت، برخلاف دیگر عوامل تأثیر کمتری بر نرخ موثر مالیاتی و پرداخت نقدی مالیات‌ها داشته ولی در هر حال بر کاهش مالیات موثر بوده‌اند (آرمسترانگ و همکاران ۲۰۱۱).

ریسک مالیاتی و تأثیر آن بر واحدهای تجاری از موضوعات نوین در تحقیقات حسابداری محسوب می‌شود. مطالعات انجام شده در زمینه مالیات حاکی از این مطلب است که ریسک مالیاتی به عنوان نوعی از ریسک واحد تجاری است که توسط شرکت‌ها مدیریت می‌گردد. به کارگیری استراتژی‌هایی توسط شرکت‌ها که منجر به ریسک مالیاتی می‌گردد می‌تواند تصمیمات عملیاتی و عملکرد آتی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد (بایار و همکاران، ۲۰۱۸).

تأثیر کیفیت حسابرسی بر ریسک یا فرار مالیاتی می‌تواند بسته به نوع محیط فرهنگی و قانونی کشورهای مختلف، متفاوت باشد (کانگاراتنام و همکاران ۲۰۱۶). لذا نمی‌توان یافته‌های به دست آمده از تحقیقاتی که غالباً در کشورهای توسعه یافته‌ای چون آمریکا و اروپا به انجام رسیده را به کشورهای در حال توسعه‌ای چون ایران تعمیم داد. مواردی چون سطح حمایت از منافع سرمایه‌گذاران، سطح ریسک دادرسی، محیط حسابرسی و فشار بازار سرمایه از جمله عواملی

است که می‌تواند بر ارتباط بین کیفیت حسابداری و ریسک مالیاتی در کشورهای مختلف موثر باشد. به عنوان مثال در مواردی که مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی ضعیف عمل می‌کنند، کیفیت حسابداری می‌تواند به عنوان جایگزینی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی به منظور پشتیبانی از منافع سهام داران به کار گرفته شود (چوی و وانگ ۲۰۱۷).

موضوعی که در اختیار موسسات و سازمان‌های دولتی به ویژه سازمان امور مالیاتی قرار دارد بحث حسابداری و کیفیت آن است. هر ساله حسابداری‌های زیادی در کشور انجام می‌شود که بیشتر آنها مکانیزم مالی شرکت‌های اقتصادی را تایید می‌کنند و بخش کوچکی نیز تقلب‌ها و انحرافات را گزارش می‌کنند. بنابراین بحث کیفیت مطلوب حسابداری از موضوعات مهم در شناسایی و کشف تقلب به ویژه در شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی است. علیرغم این اهمیت و تاثیری که این موضوع بر ریسک مالیاتی دارد، تاکنون پژوهش مستقلی در این خصوص صورت نگرفته است و ادبیات موضوع دارای خلاء مطالعاتی مهمی در این زمینه است. این تحقیق ضمن داشتن آثار و رهنمودهای عملی برای حرفه حسابداری و نیز مقامات مالیاتی، در بسط و توسعه ادبیات مربوطه و پرکردن این خلاء کمک می‌کند. در ادامه ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش مرور و فرضیه پژوهش مبتنی بر آنها ارائه می‌شود. سپس روش پژوهش شامل: روش تحلیل داده‌ها و جامعه و نمونه آماری تبیین می‌شود. در ادامه متغیرهای پژوهش به صورت مبسوط توضیح داده می‌شوند. پس از آن، یافته‌های پژوهش شامل آمار توصیفی و استنباطی بحث و بررسی شده‌اند. در خاتمه، مقاله با بحث و نتیجه‌گیری یافته‌های پژوهش، پیشنهادهای لازم را ارائه می‌نماید.

هدف پژوهش تبیین تأثیر سنج‌های مختلف کیفیت حسابداری بر معیارهای ریسک مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در ادامه ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش مرور و فرضیه پژوهش مبتنی بر آنها ارائه می‌شود. سپس روش پژوهش شامل: روش تحلیل داده‌ها و جامعه و نمونه آماری تبیین می‌شود. در ادامه متغیرهای پژوهش به صورت مبسوط توضیح داده می‌شوند. پس از آن، یافته‌های پژوهش شامل آمار توصیفی و استنباطی بحث و بررسی شده‌اند. در خاتمه، مقاله با بحث و نتیجه‌گیری یافته‌های پژوهش، پیشنهادهای لازم را ارائه می‌نماید.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

در حالی که هزینه‌های مالیاتی و بدهی‌ها مواردی از اقلام صورت‌های مالی هستند که مورد بررسی حسابرس خارجی به عنوان بخشی از عملکرد مورد تایید شرکت توجه می‌کنند، منطقی

است انتظار داشته باشید حسابرسی با کیفیت بالا نیز بر حساب‌های مالی مربوط به بدهی‌های مالیاتی تأثیر بگذارد. بر پایه یافته‌های پژوهش کلاسن و همکاران (۲۰۱۸)، شواهدی وجود دارد که حساب‌های مالیاتی که توسط شرکت‌های حسابداری معتبر نظیر موسسات بزرگ حسابرسی تهیه گردیده‌اند، مالیات کمتری را پرداخته‌اند. در حالی که در مواردی که ممیزین مالیاتی یا حسابرسان نهادهای مالیاتی به تشخیص مالیاتی رسیده‌اند، مالیات بیشتری را برای شرکت شناسایی نموده‌اند. علاوه بر این، شرکت‌های بزرگ و معتبر حسابداری یا حسابرسانی وقتی صورت‌های مالی را برای مشتریان مستمر خود تهیه می‌کنند در قیاس با دیگر مشتریان، مالیات کمتری را برای مشتری به همراه دارند.

تأثیر کیفیت حسابرسی بر ریسک یا فرار مالیاتی می‌تواند بسته به نوع محیط فرهنگی و قانونی کشورهای مختلف، متفاوت باشد (کانگارتنام و همکاران ۲۰۱۶). لذا نمی‌توان یافته‌های به دست آمده از تحقیقاتی که غالباً در کشورهای توسعه یافته‌ای چون آمریکا و اروپا به انجام رسیده را به کشورهای در حال توسعه‌ای چون ایران تعمیم داد. مواردی چون سطح حمایت از منافع سرمایه‌گذاران، سطح ریسک‌داری، محیط حسابرسی و فشار بازار سرمایه از جمله عواملی است که می‌تواند بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی و ریسک مالیاتی در کشورهای مختلف موثر باشد. به عنوان مثال در مواردی که مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی ضعیف عمل می‌کنند، کیفیت حسابرسی می‌تواند به عنوان جایگزینی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی به منظور پشتیبانی از منافع سهام‌داران به کار گرفته شود (جوی و وانگ، ۲۰۱۷).

در این تحقیق فرض شده است که حسابرسی مستقل می‌تواند در حل تضاد منافع ناشی از هزینه‌های نمایندگی مربوط به افقی و خانوادگی در شرکت‌های خصوصی با توجه به فعالیت‌های مدیریت مالی مفید باشد. از دیدگاه طرف مقابل، با استخدام حسابرسان مستقل مربوط به شرکت‌های بزرگ یا در وضعیت کیفیت بالای حسابرسی، اکثریت سهام‌داران می‌توانند به این نکته اشاره کنند که در صورت اتخاذ تصمیمات در مورد مالیات مرتبط با افزایش ارزش، برای کاهش هزینه‌های نمایندگی، تدابیر مالیاتی مناسب و منطبق بر منابع، اتخاذ گردد. هنگام استفاده از یک حسابرسان با کیفیت بالا، سهام‌داران مدیریت و سهام‌داران اکثریت دیگر نخواهند توانست خود را در گیر حداکثر اجتناب از مالیات کنند، زیرا هزینه‌های نمایندگی خنثی می‌شود. بر پایه یافته‌های پژوهش دسای و دارماپالا (۲۰۰۷)، سیستم‌های حسابداری و اطلاعات مالی را به نیز به عنوان وسیله‌ای تعریف می‌کنند که با مالیات در ارتباط است. آن‌ها استدلال می‌کنند که

اطلاعات حسابداری نقش مهمی را در تولید اطلاعات نه تنها برای سرمایه‌گذاران بلکه برای مقامات مالیاتی بازی می‌کنند. بر اساس این استدلال در این تحقیق فرض شده است که حسابرسی با کیفیت بالا احتمال اعتبار سیستم اطلاعات حسابداری را افزایش داده و از این رو می‌تواند مشکلات هزینه‌های نمایندگی و مشکلات سازمانی عنوان شده را مرتفع سازد. از این رو می‌توان انتظار داشت که بنگاه‌هایی که دارایی‌های سازمان بزرگتری دارند، همان‌طور که پیش از این توضیح داده شد، می‌توانند این کار را با استخدام یک حسابرس با کیفیت بالا کاهش دهند.

ریسک مالیاتی و تأثیر آن بر واحدهای تجاری از موضوعات نوین در تحقیقات حسابداری محسوب می‌شود. مطالعات انجام شده در زمینه مالیات حاکی از این مطلب است که ریسک مالیاتی به عنوان نوعی از ریسک واحد تجاری است که توسط شرکت‌ها مدیریت می‌گردد. به کارگیری استراتژی‌هایی توسط شرکت‌ها که منجر به ریسک مالیاتی می‌گردد می‌تواند تصمیمات عملیاتی و عملکرد آتی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد (بایار و همکاران، ۲۰۱۸).

واژه ریسک در ادبیات مالی به طور کلی به منظور توصیف میزان پراکنندگی و انحراف از نتایج احتمالی به کار می‌رود. در برخی از تحقیقات نیز شواهد حاکی از آن است که افزایش اختلاف بین سود ابرازی شرکت‌ها و سود قطعی شده مشمول مالیات، نشان‌دهنده عدم اطمینان در وضعیت مالیاتی شرکت‌ها است. به عبارتی، نوسان بیشتر نرخ مؤثر مالیاتی برای یک دوره بلندمدت حاکی از افزایش عدم اطمینان در موقعیت‌های مالیاتی شرکت‌ها است (هنس و همکاران، ۲۰۱۴؛ لی و همکاران، ۲۰۱۸). در این تحقیق بر مبنای یک رهیافت اقتصادی به بررسی ریسک مالیاتی شرکت‌ها در چارچوب نظریه نمایندگی پرداخته خواهد شد. بدین ترتیب که هرگونه ابراز کمتر از واقع مالیاتی توسط مودیان را به عنوان ریسک مالیاتی تعریف کرده که ممکن است ناشی از رفتار تهاجمی فرار مالیاتی یا ناشی از خطای در گزارش‌گری مالی باشد. بنابراین با توجه به ادبیات پژوهش مرور شده در زمینه ریسک مالیاتی، در این پژوهش از اجتناب مالیاتی به‌عنوان معیار ریسک مالیاتی بهره گرفته شده است (هنس و همکاران، ۲۰۱۴؛ کلاسن و همکاران، ۲۰۱۸؛ بایار و همکاران، ۲۰۱۸؛ گالمرو و لابرو، ۲۰۱۸؛ گانترو و همکاران، ۲۰۱۸؛ هاردک و همکاران، ۲۰۱۸).

در سال‌های اخیر در سازمان امور مالیاتی ایران، پروژه انتخاب حسابرسی بر مبنای ریسک زیرمجموعه محور نظام یکپارچه مالیاتی در طرح جامع مالیاتی دیده شده، ولی هنوز عملیاتی

نگریده است. در وضعیت موجود کارکرد حسابرسی با کارکرد انتخاب یکی می‌باشد، اما در وضعیت مطلوب و با استفاده از مدل امتیازدهی بر مبنای ریسک مؤدیان انجام می‌گردد (خواجه‌وی و کیامهر، ۱۳۹۴).

نقش اصلی حسابرسان اظهار نظر منصفانه در مورد این است که، آیا صورت‌های مالی و اطلاعات مربوط به آن، در تمام موارد مهم، وضعیت مالی شرکت مشتری مطابق با اصول حسابداری پذیرفته شده حسابداری نشان می‌دهد. بخشی از فعالیت‌های حسابرسی شامل ارزیابی اعتبار و معقول بودن شناخت و افشای موارد مربوط به مالیات در صورت‌های مالی بوده و بنابراین حسابرس ممکن است به طور غیرمستقیم بر ریسک مالیاتی موثر باشد. برنامه‌ریزی فرار مالیاتی توسط مؤدیان حقوقی ممکن است خطر مواجهه سهامداران با حسابرسان را افزایش دهد. زیرا سهام داران اغلب تلاش می‌کنند تا حسابرسان را در قبال تخلفات و مسائل مالیاتی پاسخگو بدانند (داناهاک و کنچل، ۲۰۱۸).

با توجه به مباحث مطروحه فرضیه پژوهش به شرح زیر است:

– کیفیت حسابرسی بر ریسک مالیاتی شرکت‌ها تأثیر منفی دارد.

صالحی و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به مطالعه تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر فرار مالیاتی پرداختند. نتایج این پژوهش در چهار فرضیه تعیین شد. فرضیه‌های اول و دوم که رابطه بین تصدی حسابرس و تخصص صنعت حسابرس را با اجتناب از مالیات بررسی می‌کند، تأیید نشده است. اما سایر نتایج نشان داد که بین نوع نظرات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی با فرار مالیاتی رابطه معنی‌داری وجود دارد. اجیلی و خلیف (۲۰۲۰) در مطالعه‌ای تأثیر ارتباطات سیاسی، بر تعدد حسابرسان و اجتناب از مالیات در صنعت بانکداری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که روابط سیاسی با نرخ مالیات مؤثر مرتبط هستند، در حالی که تعدد حسابرسان با همان متغیر مرتبط است. همچنین ارتباط منفی بین روابط سیاسی و نرخ مؤثر مالیات برای بانک‌های اسلامی در صورت وجود حسابرسان مختلف بی‌معنی می‌شود، در حالی که برای بانک‌هایی که توسط یک حسابرس حسابرسی می‌شود، منفی و معنادار است. دانوهو و کنچل (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی ارتباط کیفیت حسابرسی و اجتناب و فرار مالیاتی پرداختند. یافته‌های حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که فرار مالیاتی بیشتر صاحبکار می‌تواند یک حسابرس را به هزینه‌های دادرسی، قضایی و حقوقی در معرض دید سوق داده و از این رو، تلاش مالی حسابرسی، ارایه صحیح عملکرد مالیاتی صاحبکار است. آن‌ها هم چنین

نشان دادند که حسابرسان ذخیره احتمالی بیشتری را برای شرکت‌هایی که عملکرد و درآمد مشمول مالیات بیشتری دارند، برآورد می‌کنند تا احتمال جبران ریسک بیشتری داشته باشند.

حسن پور و همکاران (۱۳۹۸) در مطالعه‌ای شناسایی پیامدهای اقتصادی و مالیاتی گزارش حسابرسی تعدیلی را مورد بررسی و پژوهش قرار دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد که تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی، پیامد اقتصادی دارد و به ترتیب منجر به کاهش حساسیت مخارج سرمایه‌گذاری نسبت به جریان‌های نقدی و نسبت کیو تو بین می‌شود. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که گزارش حسابرسی تعدیل شده پیامد مالیاتی داشته و منجر به کاهش اجتناب مالیاتی شده است. افزون بر این، تغییر حسابرس منجر به افزایش پیامدهای اقتصادی و مالیاتی گزارش حسابرسی تعدیل شده می‌شود. مهدوی تیله نوئی و ذبیحی (۱۳۹۷) تأثیر کیفیت حسابرسی، اجتناب مالیاتی و توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری مورد تحلیل و بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که توسعه اقتصادی و کیفیت حسابرسی به طور مستقیم بر توسعه حسابداری تأثیرگذار بوده است ولی کیفیت حسابرسی از طریق متغیر میانجی اجتناب مالیاتی بر توسعه حسابداری تأثیری نداشته است. علاوه بر این متغیر اجتناب مالیاتی دارای تأثیر منفی و معنادار بر توسعه حسابداری بوده است. گنجی (۱۳۹۷) نقش حسابرسان داخلی در کاهش تقلب‌های مالی و قانونی حقوقی و مالیاتی مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش نشان داد که شرکت‌هایی که دارای حسابرسی داخلی هستند، تعداد بندهای حسابرسی مربوط به تقلب‌های قانونی و مالیاتی و حسابداری کمتری در مقایسه با سایر شرکت‌ها دارند. علاوه بر این در شرکت‌هایی که نسبت اعضای غیر موظف هیات مدیره بیشتر است میزان تقلب‌ها کمتر است و عمده تقلب‌ها مربوط به عدم رعایت قانون می‌باشد و اظهار نظر حسابرس مستقل در شرکت‌های فاقد حسابرس داخلی عمدتاً غیرمقبول می‌باشد.

روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش

این پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی از نوع همبستگی و از نظر هدف کاربردی می‌باشد. انجام پژوهش در چارچوب استدلال‌های قیاسی - استقرایی صورت می‌پذیرد، بدین معنی که مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش از راه کتابخانه‌ای، مجلات و سایر سایت‌های معتبر در قالب قیاسی و گردآوری داده‌ها برای تأیید و رد فرضیه‌ها از راه استقرایی صورت می‌پذیرد. همچنین

با توجه به این که داده‌های استفاده شده در پژوهش حاضر اطلاعات واقعی و تاریخی است، آن را می‌توان از نوع پس‌رویدادی طبقه‌بندی کرد.

روش تحلیل داده‌ها

به دلیل نوع داده‌های مورد مطالعه، مقایسه‌ی هم‌زمان داده‌های مقطعی و طولی از روش الگوهای داده‌های ترکیبی (پانل دیتا) برای برآورد ضرایب و آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. ابتدا برای تعیین روش به کارگیری داده‌های ترکیبی و تشخیص همگن یا ناهمگن بودن آن‌ها از آزمون چاو استفاده شده است. در این آزمون فرض صفر مبنی بر همگن بودن داده‌هاست و در صورت تأیید، می‌بایست کلیه داده‌ها را با یکدیگر ترکیب کرد و به وسیله‌ی یک رگرسیون کلاسیک تخمین پارامترها را انجام داد، در غیراین صورت داده‌ها را به صورت داده‌های پانلی در نظر گرفت. در صورتی که نتایج این آزمون مبنی بر به کارگیری داده‌ها به صورت داده‌های پانلی شود، می‌بایست برای تخمین مدل پژوهش از یکی از مدل‌های اثرات ثابت یا اثرات تصادفی استفاده شود. برای انتخاب یکی از دو مدل باید آزمون هاسمن اجرا شود. فرض صفر آزمون هاسمن مبنی بر مناسب بودن مدل اثرات تصادفی برای تخمین مدل‌های رگرسیونی داده‌های تابلویی است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش در برگیرنده کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. به دلیل نحوه محاسبه متغیر وابسته، دوره‌ی زمانی پژوهش از سال ۱۳۹۰ تا سال ۱۳۹۷ در نظر گرفته شده است. هم‌چنین در این پژوهش نمونه‌ای به حجم ۱۱۸ شرکت براساس معیارهای زیر از جامعه آماری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شده است: الف) با توجه به دوره زمانی دسترسی به اطلاعات (۱۳۹۷-۱۳۹۰)، شرکت قبل از سال ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد و نام آن تا پایان سال ۱۳۹۷ از فهرست شرکت‌های یاد شده حذف نشده باشد؛ ب) به منظور افزایش توان هم‌سنجی و همسان‌سازی شرایط شرکت‌های انتخابی، سال مالی شرکت‌ها باید به پایان اسفند ماه هر سال منتهی شود؛ پ) به دلیل شفاف نبودن مرزبندی بین فعالیت‌های عملیاتی و تأمین مالی شرکت‌های مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی و ...)، این شرکت‌ها از نمونه حذف شده‌اند؛ ت) شرکت‌هایی که اطلاعات آن‌ها برای محاسبه

متغیرهای اولیه صورت‌های مالی ناقص بوده‌اند از نمونه حذف شده‌اند؛ ث) شرکت‌ها نباید توقف فعالیت داشته و دوره فعالیت خود را تغییر داده باشند.

متغیرهای پژوهش

در ادامه توضیحات مربوط به متغیرهای پژوهش، اجزای آن‌ها و نحوه اندازه‌گیری هر یک جهت بررسی روابط میان متغیرها در چارچوب مدل‌های پژوهش، بیان شده‌اند:

متغیر وابسته (ریسک مالیاتی)

در بسیاری از پژوهش‌ها از اجتناب مالیاتی به عنوان سنج ریسک مالیاتی بهره گرفته‌اند. از آن جهت که هر چه اجتناب مالیاتی کمتر بوده و مودی به روش‌های قانونی از ابراز و پرداخت مالیات کمتر طرفه برود، ریسک مالیاتی کمتر است. در این تحقیق جهت اندازه‌گیری ریسک مالیاتی از پنج معیار استفاده خواهد شد، چرا که استفاده از یک معیار به تنهایی ممکن است به نتیجه‌گیری افراطی بیانجامد (دالیوال و همکاران، ۲۰۱۱). چهار معیار اول را در بسیاری از تحقیقات مورد استفاده قرار داده و در واقع همان نرخ موثر مالیاتی هستند (بایار و همکاران، ۲۰۱۸)، اگر چه نرخ‌های موثر نمی‌توانند تمام رفتارهای مالیاتی را بیان کنند ولی به جهت سهولت در محاسبه بر مبنای رهنمود مالیاتی ۵۷۰۰ به عنوان ریسک مالیاتی از آن‌ها بهره گرفته می‌شود. بر این اساس این معیارها عبارتند از:

الف- ریسک مالیاتی بر مبنای نرخ موثر سالانه مالیاتی:

این نرخ با نماد $RAV1_{it}$ نشان داده شده و از تقسیم هزینه مالیاتی (مالیات قطعی شده) بر سود قبل از مالیات به صورت یک کمیت نسبی بیان می‌شود (بائی، ۲۰۱۷).

ب- ریسک مالیاتی بر مبنای نرخ موثر متوسط مالیاتی:

این نرخ با نماد $RAV2_{it}$ نشان داده شده و از تقسیم مجموع هزینه مالیاتی (مالیات قطعی شده) طی سه سال گذشته بر مجموع سود قبل از مالیات سه سال گذشته به صورت یک کمیت نسبی بیان می‌شود (بائی، ۲۰۱۷).

پ- ریسک مالیاتی بر مبنای نرخ شکاف مالیاتی:

این نرخ با نماد $RAV3_{it}$ نشان داده شده و اختلاف بین مالیات تشخیصی توسط ممیز مالیاتی با مالیات ابرازی مودی که بر جمع دارایی‌ها در ابتدای دوره تقسیم و به عنوان یک کمیت نسبی بیان

می‌شود (بائی، ۲۰۱۷). مطابق با تحقیقات هانکن (۲۰۱۸) تفاوت در درآمد مشمول مالیات ابرازی توسط شرکتها و درآمد مشمول مالیات تشخیصی سازمان مالیاتی در این پژوهش انطباق مالیاتی-حسابداری است و سود ابرازی که در اظهارنامه ابراز می‌شود ۲۵ درصد آن مالیات پرداخت می‌شود. سود مشمول مالیات - سود حسابداری = تفاوت مالیات ابرازی و مالیاتی تشخیصی باید به این نکته اشاره کرد که سود حسابداری همان سود قبل از کسر مالیات می‌باشد و سود مشمول مالیات از رابطه زیر که برگرفته از مطالعات هانکن (۲۰۱۸) استفاده می‌شود.

$$TI = ITC/CTR$$

که در آن:

TI: سود مشمول مالیات، ITE: مالیات پرداختی شرکت و CTR: نرخ قانون مالیات.

ت- ریسک مالیاتی بر مبنای نرخ ریسک انتظاری:

این معیار با نماد $RAV4_{it}$ نشان داده شده و بر پایه الگوی دسای و دارماپالا (۲۰۰۶) بر پایه باقی مانده الگوی رگرسیونی زیر تعریف می‌شود:

$$BT_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در این رابطه $BT_{i,t}$ اختلاف بین مالیات تشخیصی و ابرازی بر جمع دارایی‌های ابتدای دوره، مجموع ارقام تعهدی طی دوره که بر جمع دارایی‌های اول دوره تقسیم شده می‌باشد. جمع ارقام تعهدی طی دوره از مجموع افزایش در حساب‌های دریافتنی و موجودی‌ها طی دوره منهای افزایش در حساب‌های پرداختنی تقسیم بر جمع دارایی‌های اول دوره به دست می‌آید.

ث- ریسک مالیاتی بر مبنای نرخ موثر مالیاتی جریان نقد عملیاتی:

نرخ موثر مالیاتی جریان نقد عملیاتی برابر است با نسبت مجموع مالیات‌های نقدی پرداختی در طول یک دوره زمانی سه ساله، بر سود قبل از مالیات همان دوره، که به شرح زیر می‌باشد:

$$i,t = (\sum CFO\ Taxes\ Paid_{i,t}) / (\sum Pre\ Tax\ Income_{i,t})\ RAV5$$

برای بدست آوردن مالیات‌های نقدی پرداخت شده، به صورت جریان وجوه نقد رجوع خواهد شد. به دلیل فاصله یک ساله اعلام مالیات‌های پرداختی برای هر دوره، مالیات پرداختی

آن سال، مالیات پرداختی مندرج در صورت جریان وجه نقد یک سال بعد آن خواهد بود (خواجوی و کیامهر، ۱۳۹۴).

متغیر مستقل (کیفیت حسابرسی)

دی فوند و ژانگ (۲۰۱۴) بیان می‌کنند معیارهای کیفیت گزارشگری مالی شامل طیف وسیعی از سنج‌هاست، ولی در اغلب پژوهش‌های مرتبط با کیفیت حسابرسی از معیارهای اقلام تعهدی اختیاری، دستکاری سود جهت رسیدن به سود هدف و جریانات نقدی تحقق یافته استفاده شده است. در این پژوهش جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از هفت معیار مختلف بهره گرفته خواهد شد.

الف- کیفیت حسابرسی بر مبنای مجموع اقلام تعهدی (AQ1):

اولین معیار جهت سنجش کیفیت حسابرسی به عنوان متغیر وابسته که با نماد AQ1 نشان داده است، برآورد رگرسیونی مبتنی بر الگوی تعدیل شده جونز و بر پایه الگوی دجو و همکاران (۱۹۹۵) صورت گرفته است. بر پایه الگوی یاد شده کیفیت حسابرسی بر مبنای باقی مانده این رابطه تعریف شده است. در این رابطه متغیر وابسته کیفیت حسابرسی بر مبنای مجموع اقلام تعهدی اختیاری از مدل پایه‌ای جونز (۱۹۹۱) بر پایه الگوهای دجو و همکاران (۱۹۹۵) و مدل تعدیل شده کوتاری و همکاران (۲۰۰۵)، به صورت زیر برآورد خواهد شد:

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_1 \frac{1}{A_{it-1}} + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} - \frac{\Delta AR_{it}}{A_{it-1}} \right) + \alpha_3 \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} + \alpha_4 \frac{NetIncome_{it}}{A_{it-1}} + \varepsilon_{it}$$

ب- کیفیت حسابرسی بر مبنای جریانات نقدی (AQ2):

الگوی جونز و نیز الگوی تعدیل شده جونز به کرات جهت اندازه‌گیری مدیریت سود مورد استفاده قرار گرفته است. با این وجود اندازه‌گیری اقلام متعارف و اقلام غیر متعارف تعهدی به طور عینی و دقیق، دشوار است. بر این اساس دجو و دیچو (۲۰۰۲)، شیوه دیگری جهت اندازه‌گیری کیفیت اقلام تعهدی پیشنهاد نمود. بر مبنای این الگو اندازه‌گیری کیفیت اقلام تعهدی بسته به اینکه به ننگه داشت وجه نقد در گذشته، حال یا آینده مربوط می‌شود، سنجیده می‌شود. اینکه تا چه حد سطح ننگه داشت وجه نقد به اقلام تعهدی مربوط می‌شود، می‌توان کیفیت اقلام تعهدی را تعیین نمود. در این پژوهش از الگوی دجو و دیچو (۲۰۰۲) جهت اندازه‌گیری کیفیت

اقدام تعهدی بهره گرفته شده است که در آن کیفیت اقلام تعهدی آتی شرکت بر مبنای جریان‌ات نقدی در دوره گذشته، دوره جای و دوره آتی به صورت زیر تعیین خواهد شد:

$$\Delta \text{TotalCurrenAccrual}_{it} = b_0 + b_1 \text{CFO}_{it-1} + b_2 \text{CFO}_{it} + b_3 \text{CFO}_{it+1} + \varepsilon_{it}$$

پ- کیفیت حسابرسی بر مبنای نوسان پذیری سود (AQ3):

نوسان‌پذیری سود مقیاسی است که تغییرات سود را اندازه‌گیری می‌کند. در این پژوهش مشابه پژوهش دیچو و تانگ (۲۰۰۹) نوسان سود بر اساس انحراف معیار ۵ سال گذشته آن اندازه‌گیری می‌شود. نوسانات سود که از معادله فوق استخراج می‌گردد از طریق میانگین‌داری‌ها، تعدیل خواهد شد.

ت- کیفیت حسابرسی بر پایه هموارسازی سود (AQ4):

معیار هموارسازی سود مورد نظر در این پژوهش به پیروی از پژوهش فرانسیس و همکاران (۲۰۰۴) از طریق انحراف معیار جریان نقد عملیاتی به انحراف معیار سود قبل از اقلام غیر مترقبه به شرح رابطه زیر محاسبه می‌شود.

$$AQ4_{i,t} = \frac{\text{sdtDev}\left(\frac{\text{CFO}_{i,t}}{\text{TA}_{i,t-1}}\right)}{\text{sdtDev}\left(\frac{\text{NI}_{i,t}}{\text{TA}_{i,t-1}}\right)}$$

که در این مدل $IS_{i,t}$ هموارسازی سود در شرکت t ام در بازه زمانی پژوهش، $\text{CFO}_{i,t}$ جریان‌های نقد عملیاتی منهای جریان‌های نقدی اقلام غیر مترقبه در سال t ، $\text{NI}_{i,t}$ سود قبل از اقلام غیر مترقبه در سال t و $\text{TA}_{i,t-1}$ مجموع دارایی‌ها در سال $t-1$ است. هرچه حاصل این کسر بزرگتر باشد هموارسازی سود بیشتر صورت گرفته است.

ث- کیفیت حسابرسی بر مبنای تخصص حسابرس در صنعت (AQ5):

پنجمین معیار بر پایه تخصص حسابرس در صنعت اندازه‌تعیین شده است. در این پژوهش بر مبنای پژوهش گراملینگ و استون (۲۰۱۱)، از متغیر سهم بازار به عنوان تخصص حسابرس در صنعت بهره گرفته شده است. بر این اساس تخصص حسابرسی عنوان متغیر موهومی صفر و یک به این صورت محاسبه شده است که موسسه حسابرسی که صاحبکاران آن‌ها بیش از ۱۰٪ مجموع دارایی‌های کلیه شرکت‌های صنعت مربوطه را داشته باشند.

مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران در صنعت خاص / مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران هر موسسه حسابرسی در صنعت خاص = تخصص حسابرس در صنعت

ج- کیفیت حسابرسی بر مبنای اندازه مؤسسه حسابرسی (AQ6):

ششمین معیار بر پایه کیفیت ورودی یعنی اعتبار و اندازه حسابرسی تعریف گردیده است. در ایران نیز پژوهش‌های متعددی (مانند حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۷؛ علوی طبری و مرادخانی، ۱۳۹۸) براساس نظریه اندازه مؤسسه حسابرسی، سازمان حسابرسی را به عنوان حسابرس بزرگ و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را به عنوان حسابرس کوچک فرض کرده‌اند. بر این اساس در صورتی که شرکت t ام در سال t ام توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته باشد یک و در غیر این صورت صفر خواهد بود.

ج- کیفیت حسابرسی بر مبنای حق الزحمه حسابرسی (AQ7):

آخرین معیار اندازه گیری کیفیت حسابرسی حق الزحمه حسابرسی بوده است. در پژوهش‌های قبلی ادعا شده است که حق الزحمه حسابرسی با تلاش حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه مثبتی دارد (مانند، فرنسیس و همکاران، ۲۰۰۴)، اما این پژوهش‌ها در کشورهایی انجام شده‌اند که تقاضایی برای حسابرسی با کیفیت وجود داشته و حسابرسان با کیفیت متمایز شده (مانند حسابرسان بزرگ و متخصص صنعت) در دسترس بوده‌اند. اینجا سؤالی مطرح می‌شود که چرا رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی به صورت معما باقی مانده است؟ در پاسخ به این سؤال باید گفت که حق الزحمه معقول (نه کم و نه زیاد) می‌تواند به تلاش حسابرسی معقول و در نهایت، کیفیت حسابرسی معقول منجر شود؛ اما حق الزحمه حسابرسی غیرمعمول می‌تواند آثار منفی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد. به بیان دقیق‌تر، حق الزحمه غیرمعمول بالا، می‌تواند تهدید کننده استقلال حسابرس تلقی شود که حسابرس به دلیل حق الزحمه بالا، استقلال خود را مصالحه کرده است. همچنین حق الزحمه حسابرسی غیرمعمول پایین هم می‌تواند نشانه‌ای از تلاش کم حسابرسی و در نهایت کیفیت حسابرسی پایین باشد. بنابراین، در چنین شرایطی به نظر می‌رسد باید حق الزحمه غیرمعمول (بیش از حد کمتر یا بیشتر) را نشانه‌ای از کیفیت حسابرسی پایین تلقی کنیم. به منظور به دست آوردن حق الزحمه‌های غیرمعمول در فضای پژوهشی ایران، میتوان از مدل‌های رگرسیونی بومی سازی شده مانند مدل زیر استفاده کرد.

$$\text{LogFee}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{FirstRankAud}_{it} + \beta_2 \text{AudOpn}_{it} + \beta_3 \text{AudChg}_{it} + \beta_4 \text{Size}_{it} + \beta_5 \text{Lev}_{it} + \beta_6 \text{InvRec}_{it} + \beta_7 \text{Loss}_{it} + \beta_8 \text{Aturn}_{it} + \beta_9 \text{Subs}_{it} + \beta_{10} \text{Issue}_{it} + \beta_{11} \text{FyEnd}_{it} + \beta_{12} \text{Age}_{it} + \beta_{13} \text{Conown}_{it} + \beta_{14} \text{StOwn}_{it} + \varepsilon_{it}$$

باقی مانده مدل را می‌توان معیاری از حق‌الزحمه‌های غیرمعمول تلقی کرد.

متغیرهای کنترلی

در ارتباط با هزینه‌های نمایندگی در یک سو جاه‌طلبی‌های شخصی مدیران وجود دارد که می‌خواهند با کسب سودآوری بیشتر برای شرکت از مزایای آن بهره‌مند گردند ولی در سوی دیگر هزینه‌های بالقوه مربوطه وجود دارد که اگر توان کسب سودآوری از مجاری مجاز میسر نباشد تنها راه ممکن حرکت در مسیر کاهش هزینه‌های خروجی شرکت و به تبع آن افزایش سودآوری شرکت که یکی از مهمترین این خروجی‌ها، هزینه‌های مالیاتی است.

هزینه نمایندگی افقی: در این پژوهش به پیروی از سلمرود (۲۰۰۴)، دسای و دارماپالا (۲۰۰۷)، هوپ، کنگ، و بانی (۲۰۱۷) از دو معیار تمرکز مالکیت (درصد مالکیت ۵ سهام دار عمده و با نماد COW) و مالکیت مدیریتی (درصد مالکیت هیات مدیره یا مدیران اجرایی و با نماد MOW)، استفاده خواهد شد.

هزینه نمایندگی عمودی: در این پژوهش از تضاد منافع بین مدیریت شرکت و دیگر ذی‌نفعان نظیر سهام‌داران، نهادهای قانونی و تامین‌کنندگان به عنوان هزینه‌های نمایندگی عمودی یاد شده است. به منظور خنثی کردن این تضاد منافع از سازوکارهای حاکمیت شرکتی استفاده خواهد شد. از همین رو، در این رساله با دنباله روی از پژوهش‌های دسای و دارماپالا (۲۰۰۷)، لی و همکاران (۲۰۱۸) و صالحی و همکاران (۲۰۲۰) از معیار فعال بودن کمیته حسابرسی در سال (در صورت وجود کمیته حسابرسی عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر و با نماد AAC) و سطح فعال بودن هیات مدیره (بر مبنای تعداد جلسات هیات مدیره در طول سال و با نماد ACB)، استفاده خواهد شد. از آن جهت که تقریباً قریب به اتفاق شرکت‌های بورسی در ایران ۵ نفره بوده و دوگانگی نقش مدیرعامل و رییس هیات مدیره در واقع نمود دیگری از درصد مدیران غیرموظف در هیات مدیره است، این معیارها به صورت جداگانه در نظر گرفته نخواهد شد.

اندازه شرکت: بر اساس تئوری هزینه سیاسی، اندازه شرکت از عوامل موثر بر وضعیت مالیاتی شرکت‌ها است. اندازه شرکت که با نماد FSI_{it} نشان داده شده و از طریق لگاریتم طبیعی دارایی‌ها در پایان دوره اندازه‌گیری خواهد شد.

ریسک مالی: اهرم مالی به دلیل صرفه جویی مالیاتی هزینه های مالی می توان نقش به سزایی در وضعیت مالیاتی شرکت‌ها داشته باشد. ریسک مالی که با نماد FRI_{it} نشان داده شده و از طریق بدهی های بلند مدت به ارزش دفتری سرمایه در پایان دوره اندازه گیری خواهد شد (فرانک و همکاران، ۲۰۰۹).

سودآوری: سودآوری رابطه بین حجم دارایی های شرکت و سود را تبیین می کند. از آنجایی که میزان بازدهی از عوامل موثر بر مالیات شرکت ها است، منظور نمودن آن به عنوان یک متغیر کنترلی مناسب است. سودآوری که با نماد ROA_{it} نشان داده شده و از طریق بازده دارایی ها یا سود خالص به جمع دارایی ها اندازه گیری خواهد شد.

جریان نقد عملیاتی: معیاری برای اندازه گیری عملکرد شرکت ها است و از این حیث اهمیت دارد که به مدیران اجازه می دهد تا فرصت هایی را جستجو کنند که ارزش سهام شرکت را افزایش دهند. بدون جریان های نقدی، توسعه محصولات جدید، انجام تحصیل های تجاری، پرداخت سودهای نقدی و کاهش بدهی ها امکانپذیر نیست. جریان نقد عملیاتی که با نماد CFO_{it} نشان داده شده و از طریق خالص جریان نقد عملیاتی به فروش خالص اندازه گیری خواهد شد.

فرصت های رشد: ارتباط میان فرصت رشد و راهبردهای مالیاتی شرکت می تواند بر اساس تئوری های حاکمیت شرکتی تبیین شود. تفکیک مالکیت و مدیریت در واحد انتفاعی می تواند به اتخاذ راهبردهای مالیاتی در جهت تأمین منافع شخصی مدیران منجر شود. در نتیجه بروز مشکلات نمایندگی در شرکت ها سبب می شود، مدیران به انتخاب راهبردهای مالیاتی متهورانه یا محافظه کارانه اقدام کنند. فرصت های رشد که با نماد GOP_{it} نشان داده شده و از طریق ارزش روز هر سهم به ارزش دفتری در پایان دوره اندازه گیری خواهد شد.

مالکیت دولتی: روابط و نفوذ سیاسی نه تنها بر وضعیت مالی بنگاه های اقتصادی تأثیر می گذارد، بلکه انگیزه های مدیران را نیز در ارتباط با گزارشگری و انتخاب راهبردهای مالیاتی تحت تأثیر قرار می دهد که انتظار بر این است این امر در نهایت باعث ایجاد تفاوت های قابل ملاحظه در شرکت های دارای روابط سیاسی و شرکت های فاقد روابط سیاسی شود. مالکیت دولتی که با نماد GOV_{it} نشان داده شده و از طریق درصد مالکیت متعلق به نهادها یا سازمان های دولتی اندازه گیری خواهد شد.

نقدشوندگی دارایی‌ها: نقد شوندگی دارایی‌ها که با نماد ALI_{it} نشان داده شده و از طریق دارایی‌های نقد و شبه نقد به عنوان درصدی از جمع دارایی‌ها در پایان دوره اندازه‌گیری خواهد شد.

آمار توصیفی

توصیف متغیرهای پژوهش به شرح جدول ۲ ارائه می‌شود:

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شرح	تعداد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
نرخ موثر سالانه	۹۴۴	۰/۳۵۹	۰/۱۳۱	۳۵/۵۲۸	-۳/۴۷۷	۱/۸۲۳
نرخ موثر متوسط	۹۴۴	۰/۱۶۸	۰/۱۴۴	۱۳/۰۸۸	-۱۶/۴۳۵	۰/۸۶۸
نرخ شکاف	۹۴۴	۰/۰۶۵	۰/۰۴۷	۰/۶۳۷	-۰/۳۱۴	۰/۱۱۷
نرخ ریسک انتظاری	۹۴۴	۰/۰۰۱	-۰/۰۰۱	۰/۳۹۲	-۰/۲۱۶	۰/۰۷۱
نرخ موثر جریان نقد عملیاتی	۹۴۴	۰/۲۳۵	۰/۱۲۱	۲۳/۲۹۲	-۱۱/۰۵۶	۱/۴۳۷
مجموع اقلام تعهدی	۹۴۴	۰/۰۸۵	۰/۰۶۵	۰/۶۸۵	۰/۰۰۱	۰/۰۸۰
جریان‌ات نقدی	۹۴۴	۰/۰۳۳	۰/۰۳۱	۰/۰۹۰	۰/۰۱۴	۰/۰۱۲
نوسان پذیری سود	۹۴۴	۰/۰۷۸	۰/۰۶۲	۰/۳۹۱	۰/۰۰۲	۰/۰۵۹
هموارسازی سود	۹۴۴	۲/۵۳۵	۱/۲۷۹	۱۷۱/۵۸۹	۰/۰۸۹	۶/۸۷۱
تخصص حسابرسی در صنعت	۹۴۴	۰/۴۴۲	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۹۷
اندازه موسسه حسابرسی	۹۴۴	۰/۲۲۵	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۱۸
حق الزحمه حسابرسی	۹۴۴	۰/۶۱۱	۰/۵۰۳	۲/۷۸۵	۰/۰۰۱	۰/۴۵۹
تمرکز مالکیت	۹۴۴	۰/۷۵۵	۰/۸۱۰	۰/۹۹۰	۰/۰۳۰	۰/۱۷۹
مالکیت مدیریتی	۹۴۴	۰/۳۲۶	۰/۴۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۱	۰/۱۷۶
فعال بودن کمیته حسابرسی	۹۴۴	۰/۶۸۰	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۱	۰/۴۶۶
فعال بودن هیات مدیره	۹۴۴	۱۴/۷۸۰	۱۲/۰۰۰	۳۵/۰۰۰	۷/۰۰۰	۴/۵۴۷
اندازه شرکت	۹۴۴	۱۴/۱۷۲	۱۴/۰۷۶	۱۹/۷۷۳	۱۰/۱۶۶	۱/۳۹۵
ریسک مالی	۹۴۴	۰/۴۴۲	۰/۲۱۶	۱۴/۹۳۶	۰/۰۰۱	۰/۷۸۱
سودآوری	۹۴۴	۰/۱۲۶	۰/۱۰۵	۰/۶۲۱	-۰/۲۳۹	۰/۱۲۱
جریان نقد عملیاتی	۹۴۴	۰/۱۲۷	۰/۱۰۸	۰/۶۴۲	-۰/۲۹۸	۰/۱۲۷
فرصت‌های رشد	۹۴۴	۲/۷۷۰	۲/۲۱۸	۶۵/۲۲۷	۰/۲۸۳	۲/۷۹۷
مالکیت دولتی	۹۴۴	۰/۷۰۷	۰/۷۸۷	۰/۹۸۵	۰/۰۰۱	۰/۲۴۸
نقدشوندگی دارایی‌ها	۹۴۴	۰/۰۶۹	۰/۰۳۷	۰/۵۱۷	۰/۰۰۱	۰/۰۸۶

آزمون نرمالیت

نتایج حاصل از آزمون نرمالیت به شرح زیر است:

جدول ۳. یافته‌های حاصل از آزمون نرمالیت

متغیر	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁
RAV ₁	۰/۲۶۷	۰/۱۱۱	۰/۲۳۶	۰/۳۳۳	۰/۲۶۶	۰/۳۵۲	۰/۲۸۵
RAV ₂	۰/۲۴۴	۰/۱۵۲	۰/۱۲۵	۰/۲۵۸	۰/۴۲۲	۰/۳۶۵	۰/۳۱۶
RAV ₃	۰/۱۸۷	۰/۱۹۶	۰/۱۶۶	۰/۲۶۶	۰/۳۶۶	۰/۳۸۲	۰/۲۹۶
RAV ₄	۰/۱۳۴	۰/۲۳۶	۰/۴۵۲	۰/۲۹۹	۰/۲۸۸	۰/۲۲۲	۰/۴۰۱
RAV ₅	۰/۲۱۴	۰/۴۱۲	۰/۳۳۳	۰/۱۸۵	۰/۱۹۹	۰/۲۹۶	۰/۲۳۳

نتایج پژوهش در ارتباط با آزمون ناپارامتریک ارزیابی نرمال بودن باقی مانده‌های الگوهای برآوردی رگرسیونی مبتنی بر سنجه‌های: نرخ موثر سالانه، نرخ موثر متوسط، نرخ شکاف، نرخ ریسک انتظاری و نرخ موثر جریان نقد عملیاتی، به ازای متغیر مستقل کیفیت حسابرسی با سنجه‌های ۷ گانه بر مبنای آزمون کولموگروف - اسمیرونوف نشان داد که سطوح معنی‌دار بدست آمده در فاصله ۰/۱۱۱ تا ۰/۳۸۲ بوده است. از آن جهت که سطوح معنی‌دار یاد شده بیش از ۵ درصد بدست آمده فرض صفر رد و در سطح ۹۵ درصد اطمینان، نرمال بودن توزیع باقی مانده‌ها در تعیین ارتباط بین ریسک مالیاتی و عوامل موثر بر آن مبتنی بر هر یک از الگوهای سی و پنج گانه پذیرفته شده است.

آزمون استقلال خطی باقی مانده‌ها

نتایج حاصل از آزمون استقلال خطی باقی مانده‌ها به شرح زیر است:

جدول ۴. یافته‌های حاصل از استقلال خطی باقی مانده‌ها

متغیر	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁
RAV ₁	۲/۱۱۱	۲/۱۰۸	۲/۱۱۴	۲/۱۰۹	۲/۱۱۳	۲/۰۹۴	۲/۱۱۲
RAV ₂	۱/۵۶۳	۱/۵۶۰	۱/۵۶۷	۱/۵۶۱	۱/۵۸۵	۱/۵۵۸	۱/۵۷۱
RAV ₃	۱/۹۰۷	۱/۹۰۲	۱/۹۰۵	۱/۹۰۵	۱/۹۰۳	۱/۹۱۴	۱/۹۰۹
RAV ₄	۱/۹۰۷	۱/۹۰۵	۱/۹۰۷	۱/۹۰۶	۱/۹۰۸	۱/۹۰۴	۱/۹۲۰
RAV ₅	۲/۱۳۵	۲/۱۳۵	۲/۱۴۴	۲/۱۲۵	۲/۴۱۰	۲/۱۰۱	۱/۱۳۰

بنابر نتایج ارزیابی استقلال باقی مانده‌ها در روابط رگرسیونی سی و پنج گانه، آماره دورین واتسون در روابط برآوردی در فاصله بین ۱/۵۶۰ تا ۲/۴۱۰ به دست آمده است. از آن جهت که آماره مزبور در فاصله بین استاندارد ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گرفته‌اند، فرض استقلال باقی مانده‌ها در کلیه روابط رگرسیونی برآوردی را نمی‌توان رد کرد.

آزمون همسانی واریانس‌ها

نتایج حاصل از آزمون همسانی واریانس‌ها به شرح زیر است:

جدول ۵. یافته‌های حاصل از آزمون همسانی واریانس‌ها

متغیر	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁
RAV ₁	۰/۰۱۲	۰/۰۱۲	۰/۰۰۰	۰/۰۳۶	۰/۰۰۹	۰/۰۱۲	۰/۰۱۶
RAV ₂	۰/۰۰۳	۰/۰۲۱	۰/۰۱۱	۰/۰۱۸	۰/۰۱۱	۰/۰۰۰	۰/۰۱۴
RAV ₃	۰/۰۰۰	۰/۰۳۶	۰/۰۳۲	۰/۰۳۶	۰/۰۱۶	۰/۰۴۵	۰/۰۰۰
RAV ₄	۰/۰۴۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۹	۰/۰۰۰	۰/۰۳۳	۰/۰۰۱	۰/۰۰۶
RAV ₅	۰/۰۰۴	۰/۰۰۴	۰/۰۰۷	۰/۰۱۲	۰/۰۲۹	۰/۰۰۹	۰/۰۰۴

با توجه به سطح معناداری آزمون والد تعدیل شده که در همه موارد کوچک‌تر از ۰/۰۵ است فرض صفر مبنی بر وجود همسانی واریانس‌ها رد شده و می‌توان گفت مدل دارای مشکل ناهمسانی واریانس است. بر این اساس "برای رفع مشکل ناهمسانی واریانس در تخمین مدل"، از روش برآورد حداقل مربعات تعمیم‌یافته (GLS) در تعیین روابط بین کیفیت حسابرسی، هزینه‌های نمایندگی افقی و عمودی و ویژگی‌های سطح شرکت استفاده شده است.

آزمون اف لیمر (چاو)

نتایج حاصل از آزمون همسانی واریانس‌ها به شرح زیر است:

جدول ۶. یافته‌های حاصل از آزمون اف لیمر

متغیر	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁
RAV ₁	۲۱/۱۲۵ (۰/۰۱۹)	۱۸/۲۶۳ (۰/۰۰۷)	۲۵/۳۹۵ (۰/۰۳۶)	۱۹/۰۲۵ (۰/۰۱۰)	۲۴/۹۶۸ (۰/۰۳۳)	۱۷/۰۳۶ (۰/۰۰۱)	۲۲/۹۶۵ (۰/۰۲۷)
RAV ₂	۱۹/۳۶۳ (۰/۰۱۵)	۲۲/۰۰۵ (۰/۰۲۵)	۲۴/۴۵۲ (۰/۰۲۸)	۱۹/۳۶۶ (۰/۰۱۴)	۲۲/۷۴۵ (۰/۰۲۶)	۱۸/۸۵۴ (۰/۰۰۸)	۱۷/۱۲۲ (۰/۰۰۳)
RAV ₃	۱۹/۴۵۲ (۰/۰۱۷)	۲۱/۳۳۳ (۰/۰۲۱)	۲۵/۶۹۳ (۰/۰۳۵)	۱۸/۹۶۵ (۰/۰۱۳)	۲۰/۳۱۲ (۰/۰۱۷)	۱۹/۵۸۵ (۰/۰۱۲)	۲۲/۸۵۲ (۰/۰۲۶)
RAV ₄	۱۸/۳۳۳ (۰/۰۰۵)	۱۹/۰۴۱ (۰/۰۱۲)	۲۲/۵۵۵ (۰/۰۲۵)	۱۹/۰۲۵ (۰/۰۱۰)	۱۸/۸۸۸ (۰/۰۰۹)	۱۹/۹۶۸ (۰/۰۱۵)	۲۳/۵۲۵ (۰/۰۳۱)
RAV ₅	۱۹/۹۶۸ (۰/۰۱۵)	۲۲/۳۵۲ (۰/۰۲۲)	۱۹/۸۵۴ (۰/۰۱۴)	۲۲/۳۹۸ (۰/۰۲۴)	۲۱/۲۵۰ (۰/۰۲۰)	۱۹/۳۳۳ (۰/۰۱۳)	۲۴/۸۸۷ (۰/۰۳۱)

از آن جهت که سطح معنی دار آزمون تقریباً صفر و از پنج درصد کمتر بوده است، می توان حکم کرد که فرض صفر رد و فرض مخالف پذیرفته شده است. بر مبنای نتیجه آزمون چاو در این تحقیق جهت برآورد رابطه بین متغیرهای وابسته و مستقل بر مبنای برآورد رگرسیون خطی مرکب از روش الگوی تحلیل "داده‌های تابلویی" استفاده شده است.

آزمون هاسمن

نتایج حاصل از آزمون هاسمن به شرح زیر است:

جدول ۷. یافته‌های حاصل از آزمون هاسمن

متغیر	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁	AQ ₁
RAV ₁	۳۰/۰۲۵ (۰/۰۱۷)	۲۵/۶۳۵ (۰/۰۰۹)	۲۷/۸۵۴ (۰/۰۱۱)	۲۸/۸۵۹ (۰/۰۱۴)	۲۲/۳۶۲ (۰/۰۰۷)	۲۴/۲۵۴ (۰/۰۰۸)	۲۱/۱۲۵ (۰/۰۰۵)
RAV ₂	۳۴/۸۵۲ (۰/۰۲۴)	۳۳/۹۶۸ (۰/۰۲۱)	۴۱/۸۵۲ (۰/۰۳۳)	۳۱/۸۵۲ (۰/۰۱۹)	۳۲/۳۳۳ (۰/۰۲۰)	۲۹/۲۹۵ (۰/۰۱۵)	۳۱/۲۵۴ (۰/۰۱۸)
RAV ₃	۳۹/۳۰۲ (۰/۰۳۱)	۴۳/۸۵۲ (۰/۰۳۵)	۳۸/۰۲۳ (۰/۰۲۹)	۴۲/۲۲۲ (۰/۰۳۴)	۳۷/۹۹۹ (۰/۰۲۸)	۳۴/۲۵۲ (۰/۰۲۸)	۳۵/۳۶۳ (۰/۰۲۶)
RAV ₄	۵۹/۰۵۲ (۰/۰۴۷)	۴۷/۸۵۲ (۰/۰۴۲)	۲۰/۰۵۲ (۰/۰۰۳)	۴۴/۸۵۲ (۰/۰۳۷)	۴۶/۳۰۲ (۰/۰۳۹)	۴۸/۸۵۲ (۰/۰۴۱)	۴۵/۳۶۲ (۰/۰۳۸)
RAV ₅	۵۸/۴۱۲ (۰/۰۴۸)	۶۱/۰۴۲ (۰/۰۴۹)	۵۳/۴۵۲ (۰/۰۴۴)	۵۴/۴۲۵ (۰/۰۴۵)	۵۵/۴۵۲ (۰/۰۴۶)	۵۰/۰۴۲ (۰/۰۴۳)	۵۴/۰۲۵ (۰/۰۴۵)

با عنایت به اینکه سطح معنی دار به ازای همه ۳۵ رابطه رگرسیونی برآوردی کمتر از پنج درصد محاسبه شده، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض صفر رد و فرض مخالف پذیرفته شده است. بنابراین در سطح ۹۵ درصد اطمینان برازش مدل رگرسیونی این پژوهش با استفاده از بنابراین از "الگوی تحلیل داده‌های تابلویی با روش اثرات ثابت" جهت تخمین مدل استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون‌های آماری به شرح جدول ۸ ارایه می شود:

جدول ۸. یافته‌های حاصل از پژوهش

AQ ₇	AQ ₆	AQ ₅	AQ ₄	AQ ₃	AQ ₂	AQ ₁	ریسک مالیاتی	
۰/۵۸۴°	۰/۵۷۰°	۰/۵۸۸°	۰/۵۷۹°	۰/۵۸۱°	۰/۵۱۵°	۰/۵۷۹°	RAV ₁	β ₀
۰/۲۹۵°	۰/۲۷۷°	۰/۲۷۶°	۰/۲۹۶°	۰/۳۳۴°	۰/۱۹۸°	۰/۲۶۴°	RAV ₂	
-۰/۲۵۴°	-۰/۲۶۲°	-۰/۲۶۲°	-۰/۲۶۵°	-۰/۲۶۶°	-۰/۲۷۰°	-۰/۲۵۴°	RAV ₃	
-۰/۱۳۳°	-۰/۱۵۰°	-۰/۱۴۹°	-۰/۱۴۸°	-۰/۱۵۱°	-۰/۱۴۱°	-۰/۱۱۶°	RAV ₄	
۰/۴۲۸°	-۰/۴۲۸°	۰/۳۵۶°	۰/۲۷۷°	۰/۲۶۹°	-۰/۲۹۸°	۰/۱۸۳°	RAV ₅	
-۰/۰۱۱°	-۰/۰۰۳°	-۰/۰۵۱°	-۰/۰۵۸۴°	-۰/۰۳۵۹°	-۱/۱۲۲°	-۰/۰۶۹°	RAV ₁	AQ _j
-۰/۰۱۲°	-۰/۰۰۹°	-۰/۰۱۴°	-۰/۰۱۰°	-۰/۰۲۳۳°	-۰/۰۸۵°	-۰/۰۲۶°	RAV ₂	
-۰/۰۰۳°	-۰/۰۱۴°	-۰/۰۱۳°	-۰/۰۰۱°	-۰/۰۱۹°	-۰/۱۴۲°	-۰/۰۳۵°	RAV ₃	
-۰/۰۰۵°	-۰/۰۰۲°	-۰/۰۹۱°	-۰/۰۰۱°	-۰/۰۳۰۹°	-۰/۰۴۱°	-۰/۱۰۹°	RAV ₄	
-۰/۱۲۱°	-۰/۰۰۹°	-۰/۰۶۲°	-۰/۰۰۱°	-۰/۰۲۳۸°	-۰/۴۳۶°	-۰/۳۳۱°	RAV ₅	
۰/۲۳۹°	۰/۱۷۹°	۱/۱۸۱°	۰/۱۷۸°	۰/۲۰۴°	۰/۱۱۰°	۰/۱۸۱°	RAV ₁	COW
۰/۲۱۵°	۰/۰۵۶°	۰/۱۱۲°	۰/۰۵۹°	۰/۰۲۶°	۰/۰۶۰°	۰/۰۵۲°	RAV ₂	
۰/۰۰۱°	۰/۰۰۹°	۰/۰۰۴°	۰/۰۰۵°	۰/۰۰۳°	۰/۰۴۴°	۰/۱۲۲°	RAV ₃	
۰/۶۹۱°	۰/۷۹۸°	۰/۸۱۲°	۰/۳۹۵°	۰/۳۱۲°	۰/۵۲۸°	۰/۴۹۶°	RAV ₄	
۰/۱۹۹°	۰/۰۹۷°	۰/۱۰۶°	۰/۱۰۳°	۰/۰۹۷°	۰/۰۸۶°	۰/۰۹۴°	RAV ₅	
۱/۱۹۶°	۰/۰۷۸°	۰/۰۸۶°	۱/۰۷۲°	۰/۰۹۵°	۰/۱۲۷°	۰/۰۷۸°	RAV ₁	MOW
۰/۱۴۶°	۰/۱۱۱°	۰/۰۵۸°	۰/۰۶۲°	۰/۰۵۲°	۰/۰۶۳°	۰/۰۷۲°	RAV ₂	
۰/۲۸۶°	۰/۰۱۲°	۰/۱۸۲°	۰/۲۲۱°	۰/۱۰۲°	۰/۰۸۵°	۰/۰۰۱°	RAV ₃	
۰/۰۱۲°	۰/۸۸۵°	۰/۲۳۹°	۰/۷۰۲°	۰/۱۱۲°	۰/۲۲۹°	۰/۷۷۸°	RAV ₄	
۰/۲۲۲°	۰/۹۰۲°	۰/۶۷۴°	۰/۵۷۱°	۰/۳۵۵°	۰/۲۷۹°	۰/۱۸۷°	RAV ₅	
-۰/۹۷۸°	-۰/۸۸۵°	-۰/۳۳۶°	-۰/۱۱۲°	-۰/۰۳۲°	-۰/۳۶۲°	-۰/۲۲۵°	RAV ₁	AAC
-۰/۱۱۸°	-۰/۳۶۳°	-۰/۱۱۷°	-۰/۱۲۱°	-۰/۳۳۳°	-۰/۱۸۹°	-۰/۲۵۲°	RAV ₂	
۰/۰۸۱°	-۰/۰۳۳°	-۰/۰۹۶°	-۰/۰۰۴°	-۰/۰۱۱°	-۰/۰۲۸°	-۰/۰۱۲°	RAV ₃	
-۰/۶۵۱°	-۰/۳۳۵°	-۰/۱۱۵°	-۰/۱۹۴°	-۰/۲۰۷°	-۰/۰۱۱°	-۰/۲۸۱°	RAV ₄	
-۰/۱۱۲°	-۰/۰۴۲°	-۰/۰۳۴°	-۰/۱۸۲°	-۰/۰۳۷°	-۰/۰۴۹°	-۰/۲۳۱°	RAV ₅	
-۰/۹۶۵°	-۰/۳۳۶°	-۰/۵۸۵°	-۰/۲۳۶°	-۰/۱۹۹°	-۰/۲۲۱°	-۰/۳۳۳°	RAV ₁	ACB
-۰/۷۷۴°	-۰/۴۵۴°	-۰/۳۹۸°	-۰/۳۳۳°	-۰/۷۶۱°	-۰/۳۹۱°	-۰/۵۵۵°	RAV ₂	
-۰/۲۹۷°	-۰/۲۲۵°	-۰/۲۸۸°	-۰/۱۹۱°	-۰/۲۲۰°	-۰/۶۳۰°	-۰/۲۲۱°	RAV ₃	
-۰/۶۹۶°	-۰/۵۲۴°	-۰/۳۵۱°	-۰/۷۵°	-۰/۹۵۱°	-۰/۳۹۱°	-۰/۸۸۸°	RAV ₄	
-۰/۲۹۱°	-۰/۰۶۱°	-۰/۲۹۳°	-۰/۳۳۳°	-۰/۲۹۶°	-۰/۱۱۱°	-۰/۱۲۱°	RAV ₅	
-۰/۰۱۸	-۰/۰۱۷	-۰/۰۱۹	-۰/۰۱۸	-۰/۰۱۷	-۰/۰۱۵	-۰/۰۱۸	RAV ₁	FSI
-۰/۰۰۹°	-۰/۰۰۸°	-۰/۰۰۸°	-۰/۰۰۹°	-۰/۰۱۳°	-۰/۰۱۰°	-۰/۰۰۸°	RAV ₂	

AQ ₇	AQ ₆	AQ ₅	AQ ₄	AQ ₃	AQ ₂	AQ ₁	ریسک مالیاتی	
۰/۰۱۴°	۰/۰۱۴°	۰/۰۱۵°	۰/۰۱۵°	-۰/۰۱۵°	۰/۰۱۵°	۰/۰۱۴°	RAV ₃	FRI
۰/۰۰۶	۰/۰۰۷	۰/۰۰۷	۰/۰۰۷	۰/۰۰۶	۰/۰۰۶	۰/۰۰۳	RAV ₄	
-۰/۰۱۱	-۰/۰۱۰	-۰/۰۰۷	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۶	۰/۰۰۶	RAV ₅	
-۰/۰۰۵	-۰/۰۰۵	-۰/۰۰۵	۰/۰۰۵°°	-۰/۰۰۸°	-۰/۰۰۵	-۰/۰۰۵°°	RAV ₁	
-۰/۰۰۷°	-۰/۰۰۷°	-۰/۰۰۷°	-۰/۰۰۷°	-۰/۰۰۳	-۰/۰۰۶°	-۰/۰۰۷°	RAV ₂	
۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	RAV ₃	ROA
-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۲°°°	RAV ₄	
-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۱	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۱	-۰/۰۰۲	RAV ₅	
-۰/۷۵۴°	-۰/۷۶۱°	-۰/۷۶۵°	-۰/۷۵۷°	-۰/۸۸۴°	-۰/۶۷۸°	-۰/۷۴۵°	RAV ₁	
-۰/۳۵۳°	-۰/۳۵۸°	-۰/۳۵۳°	-۰/۳۵۲°	-۰/۲۹۴°	-۰/۳۴۶°	-۰/۳۶۹°	RAV ₂	
-۰/۰۳۵°	-۰/۰۳۴°	-۰/۰۲۸°	-۰/۰۳۵°	-۰/۰۳۱°	-۰/۰۳۴°	-۰/۰۳۳°	RAV ₃	CFO
-۰/۶۳۸°	-۰/۶۳۴°	-۰/۶۳۶°	-۰/۶۳۲°	-۰/۵۴۷°	-۰/۶۳۷°	۰/۶۶۳°	RAV ₄	
-۰/۱۵۴°°°	-۰/۱۵۴°°°	-۰/۱۱۱	-۰/۰۹۱	-۰/۱۴۸°°°	-۰/۰۴۷	-۰/۰۷۳	RAV ₅	
۰/۰۴۶	-۰/۰۴۱	-۰/۰۴۱	-۰/۰۴۱	-۰/۰۴۵	۰/۰۱۱	۰/۰۴۱	RAV ₁	
۰/۰۴۲°	۰/۰۴۷°	۰/۰۵۱°	۰/۰۴۳°	۰/۰۴۲°	۰/۰۴۸°	-۰/۰۵۳°	RAV ₂	
-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۳	-۰/۰۰۲	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	-۰/۰۰۲	RAV ₃	GOP
۰/۰۵۹°	۰/۰۶۰°	۰/۰۵۹°	۰/۰۵۷°	۰/۰۵۹°	۰/۰۵۸°	۰/۰۵۳°	RAV ₄	
۰/۲۶۶°	-۰/۲۶۶°	-۰/۲۸۲°	-۰/۲۸۲°	-۰/۲۹۷°	-۰/۱۹۸°	-۰/۲۹۲°	RAV ₅	
-۰/۰۰۶°°°	-۰/۰۰۶°	-۰/۰۰۵°°°	-۰/۰۰۶°	-۰/۰۰۶°	-۰/۰۰۵°°°	-۰/۰۰۵°°°	RAV ₁	
۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	RAV ₂	
۰/۰۰۱°°	۰/۰۰۱°°	۰/۰۰۴	۰/۰۰۱°°	۰/۰۰۱°°	۰/۰۰۱°°	۰/۰۰۱°°	RAV ₃	GOV
۰/۰۰۲°°	۰/۰۰۲°°°	۰/۰۰۲°°°	۰/۰۰۲°°	۰/۰۰۱	۰/۰۰۲°°°	۰/۰۰۲°°°	RAV ₄	
۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۲	۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۰/۰۰۳	RAV ₅	
۰/۰۱۵	۰/۰۱۲	۰/۰۰۳	۰/۰۱۶	-۰/۰۳۸	۰/۰۲۷	۰/۰۱۰°°	RAV ₁	
۰/۰۸۹°°	۰/۰۸۹°	۰/۰۹۲°°	۰/۰۸۸°°	۰/۰۹۱°°	۰/۰۸۶°°	۰/۰۷۹°°	RAV ₂	
-۰/۰۰۶	-۰/۰۰۷	-۰/۰۰۸	-۰/۰۰۹	-۰/۰۰۹	-۰/۰۰۷	-۰/۰۰۹	RAV ₃	ALIQ
-۰/۰۳۸°°°	-۰/۰۴۳°°°	-۰/۰۴۲°°°	-۰/۰۴۴°°	-۰/۰۲۸	-۰/۰۴۵°°°	-۰/۰۳۱	RAV ₄	
-۰/۰۸۵	-۰/۰۸۵	-۰/۰۸۰	-۰/۰۸۰	-۰/۰۶۵	-۰/۰۷۶	-۰/۰۳۴	RAV ₅	
۰/۰۰۹	۰/۰۱۴	۰/۰۰۹	۰/۰۱۶	-۰/۰۳۱	۰/۰۵۸	۰/۰۲۲	RAV ₁	
۰/۱۱۱°°	۰/۱۱۱°°	۰/۱۰۹°°	۰/۱۰۹°	۰/۱۲۷°	۰/۱۰۹°°	۰/۱۰۶°°	RAV ₂	
۰/۰۳۹°	۰/۰۳۵°	۰/۰۳۹°	۰/۰۳۹°	۰/۰۳۸°	۰/۰۴۲°	۰/۰۳۱°°	RAV ₃	ALIQ
۰/۰۷۲°	۰/۰۷۴°	۰/۰۷۱°	۰/۰۸۷°	۰/۰۵۵°	۰/۰۷۳°	۰/۰۵۶°	RAV ₄	
-۰/۲۰۶°	-۰/۲۰۶°	-۰/۲۳۴°	-۰/۲۴۷°	-۰/۲۸۰°	-۰/۲۷۶°	-۰/۱۹۲°	RAV ₅	

AQ ₇	AQ ₆	AQ ₅	AQ ₄	AQ ₃	AQ ₂	AQ ₁	ریسک مالیاتی	
۰/۳۴۶۰	۰/۳۴۳۹	۰/۳۴۳۲	۰/۳۴۲۶	۰/۳۵۰۲	۰/۲۹۸۱	۰/۳۴۳۵	RAV ₁	R ²
۰/۵۵۵۵	۰/۵۴۷۷	۰/۵۴۷۸	۰/۵۵۵۴	۰/۵۶۳۹	۰/۵۵۱۵	۰/۵۳۹۲	RAV ₂	
۰/۹۴۵۱	۰/۹۴۶۷	۰/۹۴۳۳	۰/۹۴۲۹	۰/۹۴۳۱	۰/۹۴۴۱	۰/۹۴۳۱	RAV ₃	
۰/۶۱۱۰	۰/۵۹۶۵	۰/۵۹۱۰	۰/۵۹۰۸	۰/۶۰۱۶	۰/۵۹۵۰	۰/۵۹۰۸	RAV ₄	
۰/۳۱۸۵	۰/۳۱۶۷	۰/۳۴۵۱	۰/۳۴۲۶	۰/۳۴۱۲	۰/۳۴۳۵	۰/۳۵۱۷	RAV ₅	
۲/۱۱۱	۲/۱۰۸	۲/۱۱۴	۲/۱۰۹	۲/۱۱۳	۲/۰۹۴	۲/۱۱۲	RAV ₁	D.W
۱/۵۶۳	۱/۵۶۰	۱/۵۶۷	۱/۵۶۱	۱/۵۸۵	۱/۵۵۸	۱/۵۷۱	RAV ₂	
۱/۹۰۷	۱/۹۰۲	۱/۹۰۵	۱/۹۰۵	۱/۹۰۳	۱/۹۱۴	۱/۹۰۹	RAV ₃	
۱/۹۰۷	۱/۹۰۵	۱/۹۰۷	۱/۹۰۶	۱/۹۰۸	۱/۹۰۴	۱/۹۱۹	RAV ₄	
۲/۱۳۵	۲/۱۳۵	۲/۱۴۴	۲/۱۲۵	۲/۴۱۰	۲/۱۰۱	۲/۱۳۰	RAV ₅	
۳/۳۳۸°	۳/۳۰۷°	۳/۲۹۷°	۳/۲۸۸°	۳/۴۰۱°	۲/۲۶۰°	۳/۳۰۱°	RAV ₁	F-Sta
۷/۸۸۶°	۷/۶۴۱°	۷/۶۴۵°	۷/۸۸۲°	۸/۱۶۰°	۷/۷۶۰°	۷/۳۸۴°	RAV ₂	
۱۰/۶۹۵°	۱۰/۳۹۰°	۱۰/۴۲۰°	۱۰/۴۳۳°	۱۰/۴۶۵°	۱۰/۶۵۴°	۱۰/۴۶۳°	RAV ₃	
۹/۵۰۵°	۹/۱۳۵°	۹/۱۱۹°	۹/۱۱۲°	۹/۵۲۸°	۹/۲۷۳°	۹/۰۱۳°	RAV ₄	
۲/۹۲۴°	۲/۹۲۴°	۳/۳۲۶°	۳/۲۸۹°	۳/۲۶۸°	۳/۳۰۳°	۳/۴۲۳°	RAV ₅	

ضریب تعیین نشان گر درصد تغییر در متغیر وابسته به دلیل تغییر در متغیرهای مستقل الگو است. با توجه به محاسبات صورت گرفته درصدی از تغییرات متغیر وابسته به شرح جدول فوق توسط متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده شده است. بر پایه برآورد ارتباط بین کیفیت حسابرسی با هر یک از سنجه‌های هفت گانه، هزینه‌های نمایندگی، ویژگی‌های سطح شرکت به عنوان متغیرهای توضیحی و ریسک مالیاتی با سنجه نرخ موثر مالیاتی سالانه به عنوان متغیر وابسته به شرح جدول ۳ نتایج تحقیق نشان داد بین کیفیت حسابرسی مبتنی بر هر یک از سنجه‌ها با ریسک مالیاتی مبتنی بر سنجه نرخ موثر مالیاتی ارتباط معکوسی وجود داشته است. سطح معنی دار متناظر با آماره تی استیودنت در روابط برآوردی در همه موارد کمتر از ۵ درصد سطح آزمون بوده است. لذا ارتباط معکوس بین کیفیت حسابرسی با هر یک از سنجه‌های هفت گانه و ریسک مالیاتی با سنجه نرخ موثر مالیاتی پذیرفته شده است.

ضرایب تاثیر تمرکز مالکیت در برآوردهای رگرسیون هفت گانه کیفیت حسابرسی به ازای ریسک مالیاتی مبتنی بر سنجه نرخ موثر مالیاتی در همه موارد مثبت و بنابراین بین هزینه افقی نمایندگی با سنجه تمرکز مالکیت با ریسک مالیاتی مبتنی بر نرخ موثر مالیاتی ارتباط مستقیم وجود دارد. سطح معناداری

آزمون تی استیودنت به ازای برآوردهای صدر الذکر در همه موارد کمتر از ۵ درصد سطح آزمون بوده و معنی داری روابط برآوردی مورد پذیرش قرار گرفته است. لذا ارتباط مستقیم بین هزینه های نمایندگی افقی با سنجه تمرکز مالکیت و ریسک عملیاتی با سنجه نرخ موثر مالیاتی پذیرفته شده است. ضرایب تاثیر مالکیت مدیریتی در برآوردهای رگرسیونی هفت گانه کیفیت حسابرسی به ازای ریسک مالیاتی مبتنی بر سنجه نرخ موثر مالیاتی در همه موارد مثبت و بنابراین بین هزینه افقی نمایندگی با سنجه مالکیت مدیریتی با ریسک مالیاتی مبتنی بر نرخ موثر مالیاتی ارتباط مستقیم وجود دارد. سطح معنا داری آزمون تی استیودنت به ازای برآوردهای صدر الذکر در همه موارد کمتر از ۵ درصد سطح آزمون بوده و معنی داری روابط برآوردی مورد پذیرش قرار گرفته است. لذا ارتباط مستقیم بین هزینه های نمایندگی افقی با سنجه مالکیت مدیریتی و ریسک عملیاتی با سنجه نرخ موثر مالیاتی پذیرفته شده است.

ضرایب تاثیر فعالیت هیات مدیره در برآوردهای رگرسیونی هفت گانه کیفیت حسابرسی به ازای ریسک مالیاتی مبتنی بر سنجه نرخ موثر مالیاتی در همه موارد منفی و بنابراین بین هزینه عمودی نمایندگی با سنجه فعالیت هیات مدیره با ریسک مالیاتی مبتنی بر نرخ موثر مالیاتی ارتباط معکوس وجود دارد. سطح معنا داری آزمون تی استیودنت به ازای برآوردهای صدر الذکر در همه موارد کمتر از ۵ درصد سطح آزمون بوده و معنی داری روابط برآوردی مورد پذیرش قرار گرفته است. لذا ارتباط معکوس بین هزینه های نمایندگی عمودی با سنجه فعالیت هیات مدیره و ریسک عملیاتی با سنجه نرخ موثر مالیاتی پذیرفته شده است. ضرایب تاثیر فعالیت کمیته حسابرسی در برآوردهای رگرسیونی هفت گانه کیفیت حسابرسی به ازای ریسک مالیاتی مبتنی بر سنجه نرخ موثر مالیاتی در همه موارد منفی و بنابراین بین هزینه عمودی نمایندگی با سنجه فعالیت کمیته حسابرسی با ریسک مالیاتی مبتنی بر نرخ موثر مالیاتی ارتباط معکوس وجود دارد. سطح معنا داری آزمون تی استیودنت به ازای برآوردهای صدر الذکر در همه موارد کمتر از ۵ درصد سطح آزمون بوده و معنی داری روابط برآوردی مورد پذیرش قرار گرفته است. لذا ارتباط معکوس بین هزینه های نمایندگی عمودی با سنجه فعالیت کمیته حسابرسی و ریسک عملیاتی با سنجه نرخ موثر مالیاتی پذیرفته شده است.

بحث و نتیجه گیری

در بسیاری از پژوهش ها از اختلاف بین مالیات ابرازی و تشخیصی به عنوان سنجه اجتناب یا ریسک مالیاتی بهره گرفته و ساعات کار حسابرسی مستقل به ازای هر شرکت را نیز معیاری برای تشخیص کیفیت حسابرسی در نظر گرفته اند. در این زمینه به پژوهش هایی چون: دالی وال و همکاران (۲۰۱۱)، مک گایر و همکاران (۲۰۱۲)، دسای و دارامپالا (۲۰۰۶)، هوپ و همکاران (۲۰۰۹)، چوی و

همکاران (۲۰۱۰) و نهایتاً هو بایی (۲۰۱۷)، می‌توان اشاره کرد. هزینه‌های افقی نمایندگی که ممکن است در بین صاحبان سهام ایجاد شود، بر ریسک مالیاتی مرتبط با شرکت‌ها تأثیر گذاشته ولی کیفیت بالای حسابرسی می‌تواند به کاهش این هزینه‌ها بیانجامد. تعارض افقی منافع ناشی از هزینه‌های نمایندگی، اختلاف منافع بین مدیران مختلف را نشان می‌دهد، در حالی که اختلاف منافع عمودی ناشی از هزینه‌های نمایندگی مربوط به تضاد منافع بین مدیران و دیگر ذی‌نفعان است (جنسن مک‌لینگ ۱۹۷۶). هدف این پژوهش، بررسی تأثیر معیارهای متفاوت کیفیت حسابرسی بر ریسک مالیاتی بود. در بسیاری از پژوهش‌ها از اختلاف بین مالیات ابرازی و تشخیصی به عنوان سنجه اجتناب یا ریسک مالیاتی بهره‌گرفته و ساعات کار حسابرسی مستقل به ازای هر شرکت را نیز معیاری برای تشخیص کیفیت حسابرسی در نظر گرفته‌اند. پژوهش حاضر با هدف ارزیابی ریسک مالیاتی با استفاده از کیفیت حسابرسی و هزینه‌های نمایندگی عمودی و افقی، انجام شد. در این راستا از ریسک مالیاتی (نرخ موثر سالانه، نرخ موثر متوسط، نرخ شکاف، نرخ ریسک انتظاری و نرخ موثر جریان نقدی)، به عنوان متغیر وابسته بهره‌گرفته شده است. علاوه بر این از کیفیت حسابرسی، هزینه‌های نمایندگی افقی و هزینه‌های نمایندگی عمودی، به عنوان متغیرهای مستقل استفاده شده است. در نهایت از اندازه شرکت، ریسک مالی، سودآوری، جریان نقد عملیاتی، فرصت‌های رشد، مالکیت دولتی و نقدشوندگی دارایی‌ها به عنوان ویژگی‌های سطح شرکت و به تعبیری متغیرهای کنترلی بهره‌گرفته شده است.

تحلیل روابط بین ریسک مالیاتی و عوامل موثر بر آن نشان داد که: (۱) کیفیت حسابرسی مثبتی بر سنجه‌های هفت‌گانه بر ریسک مالیاتی، تأثیر منفی و معنی‌داری دارد. (۲) هزینه‌های افقی نمایندگی در ابعاد تمرکز مالکیت و مالکیت مدیریتی بر ریسک مالیاتی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. (۳) هزینه‌های نمایندگی در ابعاد سطح فعالیت هیات مدیره و فعالیت کمیته حسابرسی بر ریسک مالیاتی تأثیر منفی و معنی‌داری دارد. نتایج نشان داد که، سطح فعالیت کمیته حسابرسی به عنوان یکی از سنجه‌های هزینه‌های نمایندگی افقی بر نرخ موثر مالیاتی تأثیر منفی و معنی‌داری داشته و صرف‌نظر از هر یک از سنجه‌های کیفیت حسابرسی، این تأثیر عینیت یافته است. به تعبیری انتظار می‌رود کمیته حسابرسی با ایفای بهتر نقش نظارتی از طریق برگزاری جلسات بیشتر و کنترل بیشتر روند فعالیت‌های گزارش‌گری شرکت به افزایش سطح کیفیت حسابرسی شرکت انجامیده و در نتیجه از طرفی به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت عالی شرکت و ذی‌نفعان دیگر مشتمل بر سهام‌داران، سرمایه‌گذاران بالقوه، اعتباردهندگان و ارکان نظارتی و نهادهای قانونی انجامیده و از طرفی قابلیت اتکای آن‌ها را به اطلاعات موثر در تصمیم‌گیری‌های مالی مربوط به شرکت بیانجامد. این ارتباط قبلاً در تحقیقات گانتز و همکاران (۲۰۱۸) و مائو و همکاران (۲۰۱۹) نیز مشاهده شده بود.

نتایج تحقیق در ارتباط با هزینه‌های نمایندگی عمودی در ابعاد تمرکز مالکیت و مالکیت مدیریتی نشان داد که به طور کلی بر ریسک مالیاتی تاثیر گذار بوده است. نتایج یاد شده نشان داد که با توجه به نوسان پذیری سود، تمرکز مالکیت بر ریسک مالیاتی تاثیر مثبت و مالکیت مدیریتی تاثیر منفی داشته است. به عبارتی بلوکی شدن مالکیت از نظر متولیان امور مالیاتی زمینه مدیریت سود و پایین آمدن کیفیت گزارش گری مالی در زمینه خروجی سود و در نتیجه امکان فرار مالیاتی را تقویت کرده ولی مالکیت مدیریتی می‌تواند تلاش مدیریت را به جای دست کاری سود صرف بهبود عملکرد نماید. این نتیجه گیری در راستای پژوهش‌های داناها و کنچل (۲۰۱۸)، چوی و وانگ (۲۰۱۷) و مارتین و همکاران (۲۰۱۹) بوده است. در نهایت نتایج این تحقیق نشان داد که کیفیت حسابرسی مبتنی بر سنجه‌های خروجی محور کیفیت اقلام تعهدی، جریان‌ات نقدی و نوسان پذیری سود بر ریسک مالیاتی تاثیر منفی داشته است. به تعبیری انتظار می‌رود افزایش کیفیت حسابرسی در ابعاد یاد شده وسیله‌ای برای کاهش مشکلات سازمان در شرکت‌ها (هزینه‌های نمایندگی)، افزایش اعتبار اطلاعات مالی به سهام داران و ذی‌نفعان (تقاضای اطلاعاتی) و تا حدی ارائه برخی از تضمین‌ها (قابلیت اعتماد وضعیت مالی شرکت)، تلقی گردد. این ارتباط پیش از این نیز توسط محققینی نظیر لی و همکاران (۲۰۱۸)، مارتین و همکاران (۲۰۱۹) و مائو و همکاران (۲۰۱۹) مشاهده شده بود..

به طور کلی، نتایج نشان داد که افزایش سطح کیفیت حسابرسی به کاهش سطح ریسک مالیاتی شرکت منجر شده و شرکت‌هایی که کیفیت حسابرسی بالاتری داشته‌اند، ریسک مالیاتی کمتری تحمل کرده، به طور متوسط و موثر مالیات کمتری پرداخته، اختلاف کمتری بین مالیات ابرازی آن‌ها و تشخیصی مودیان مالیاتی بوده، ریسک انتظاری مالیاتی کمتری تحمل کرده و جریان‌ات نقدی کمتری بابت مالیات از شرکت خارج شده است. بر این اساس به سیاست‌گزاران، ارکان نظارتی و مدیریت عالی در این شرکت‌ها توصیه می‌شود از طریق اتخاذ تدابیر مناسب در راستای افزایش سطح کیفیت حسابرسی و به دنبال آن کاهش سطح ریسک مالیاتی شرکت مبادرت کنند. در این راستا فعال تر کردن کمیته حسابرسی، استفاده از حسابرسین متخصص در صنعت، استفاده از حسابرسین معتبر و متبحرتر و پرداخت هزینه بیشتر در زمینه حسابرسی، می‌تواند نتیجه بخش باشد. در راستای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود: در این تحقیق جهت استخراج سنجه‌های کیفیت حسابرسی، ریسک مالیاتی و هزینه‌های نمایندگی و مبتنی بر آن تبیین الگوی پیشنهادی تحقیق، صرفاً به تحلیل حوزه دانش و تحلیل محتوی بسنده شده است. به دیگر محققین استفاده از تحلیل حوزه دانش و تحلیل محتوی جهت شناسایی سنجه‌های ممکن، به کارگیری نظرسنجی از خبرگان به شیوه مرحله‌ای و اقماعی دلفی و نیز تحلیل شبکه‌فازی به منظور پالایش سنجه‌ها، یا به طور کلی استفاده از شیوه پژوهش زمینه‌ای، توصیه می‌گردد. همچنین پیشنهاد می‌شود پژوهش فوق در جامعه آماری شرکت‌های کوچک و متوسط به شرط نداشتن محدودیت در گردآوری داده‌های مربوط انجام گردد.

منابع

- جعفری صمیمی، احمد. (۱۳۸۴). تفسیری نوین از اقتصاد کلان: اقتصاد کلان دستوری جدید، تحقیقات اقتصادی، ۶(۶۸): ۱۸-۱.
- حساس یگانه، یحیی؛ بهشور، اسحاق و مسعود شکری کیانی. (۱۳۹۷). رابطه بین شفافیت گزارشگری مالی و نرخ موثر مالیاتی، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۰(۳۸): ۳۰-۱.
- حسن پور، شیوا؛ بنی مهد، بهمن؛ جهانشاد، آریتا و هاشم نیکومرام. (۱۳۹۸). پیامدهای اقتصادی و مالیاتی گزارش حسابداری با تأکید بر اثر تعدیل‌کننده تغییر حسابداری، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۸(۳۲): ۶۷-۸۲.
- خواجوی، شکراله و محمد کیامهر. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و اجتناب مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهشنامه مالیات، ۲۳(۲۶): ۸۷-۱۰۸.
- رضائی، سیدمهدی و علی عسکری. (۱۳۹۴). مدیریت ریسک مالیاتی با تأکید بر اندازه و نوع فعالیت مؤدیان حقوقی، پژوهشنامه مالیات، ۲۸: ۴۳-۲۸.
- ساری، محمدعلی و حسین اعتمادی. (۱۳۹۷). ارائه الگویی بهینه برای کمینه‌سازی ریسک مالیاتی شرکت‌ها براساس مولفه‌های کیفیت محیط اطلاعات داخلی-رهیافتی کاربردی از روش درخت تصمیم‌فازی، مجله علمی-پژوهشی دانش حسابداری مالی، ۵(۴): ۲۳-۱.
- علوی طبری سیدحسین و منا پارسایی. (۱۳۹۸). رابطه کیفیت حسابداری با شفافیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۱(۴۱): ۶۸-۴۳.
- گنجی، فرشاد. (۱۳۹۷). بررسی نقش حساب‌برسان داخلی در کاهش تقلب‌های مالی و قانونی حقوقی و مالیاتی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری و حسابداری پویا، تهران، دانشگاه صالحان.
- مهدوی تپله نوئی، علیرضا و علی ذبیحی زرین کلایی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر کیفیت حسابداری، اجتناب مالیاتی و توسعه اقتصادی بر توسعه حسابداری در ایران، حسابداری سلامت، ۷(۱): ۱۵۳-۱۲۷.

References

- Ajili, H., & Khelif, H. (2020). Political connections, joint audit and tax avoidance: evidence from Islamic banking industry. *Journal of Financial Crime*.
- Bae, S. H. (2017). The association between corporate tax avoidance and audit efforts: evidence from Korea. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 33(1), 153-172.
- Bagherpour, M. A., Monroe, G. S., & Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4), 372-390.

- Bayar, O., Huseynov, F., & Sardarli, S. (2018). Corporate governance, Tax avoidance, and financial constraints. *Financial Management*, 47(3), 651-677.
- Choi, J. H., & Wong, T. J. (2007). Auditors' governance functions and legal environments: An international investigation. *Contemporary accounting research*, 24(1), 13-46.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- Dechow, P. M., & Dichev, I. D. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors. *The accounting review*, 77(s-1), 35-59.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management. *Accounting review*, 193-225.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326.
- Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2007). *Taxes and portfolio choice: evidence from JGTRRA's treatment of international dividends* (No. w13281). National Bureau of Economic Research.
- Dhaliwal, D. S., Huang, S. X., Moser, W. J., & Pereira, R. (2011). Corporate tax avoidance and the level and valuation of firm cash holdings. In *2011 American Accounting Association Annual Meeting-Tax Concurrent Sessions*.
- Dichev, I. D., & Tang, V. W. (2009). Earnings volatility and earnings predictability. *Journal of accounting and Economics*, 47(1-2), 160-181.
- Donohoe, M. P., & Robert Knechel, W. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing?. *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 284-308.
- Francis, J., LaFond, R., Olsson, P. M., & Schipper, K. (2004). Costs of equity and earnings attributes. *The accounting review*, 79(4), 967-1010.
- Gallemore, J., & Labro, E. (2015). The importance of the internal information environment for tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 60(1), 149-167.
- Gramling, A. A., & Stone, D. N. (2001). Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature. *Journal of accounting literature*, 20, 1.
- Guenther, D. A., Wilson, R. J., & Wu, K. (2019). Tax uncertainty and incremental tax avoidance. *The Accounting Review*, 94(2), 229-247.
- Ikin, C., & Tran, A. (2013). Corporate tax strategy in the Australian dividend imputation system. *Austl. Tax F.*, 28, 523.
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178.
- Hardeck, I., Harden, J. W., & Upton, D. R. (2019). Consumer reactions to tax avoidance: Evidence from the United States and Germany. *Journal of Business Ethics*, 1-22.
- Hennes, K. M., Leone, A. J., & Miller, B. P. (2014). Determinants and market consequences of auditor dismissals after accounting restatements. *The Accounting Review*, 89(3), 1051-1082.
- Hope, O. K., Kang, T., Thomas, W. B., & Yoo, Y. K. (2009). Impact of excess auditor remuneration on the cost of equity capital around the world. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24(2), 177-210.
- Jones, J. J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of accounting research*, 29(2), 193-228.

- Jones, K. L., Krishnan, G. V., & Melendrez, K. (2006). Do models of discretionary accruals detect actual cases of fraudulent and restated earnings? An empirical evaluation. *Contemporary Accounting Research, Forthcoming*.
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C. Y., & Lobo, G. J. (2016). Relation between auditor quality and tax aggressiveness: Implications of cross-country institutional differences. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 35*(4), 105-135.
- Klassen, K. J., Lisowsky, P., & Mescall, D. (2016). The role of auditors, non-auditors, and internal tax departments in corporate tax aggressiveness. *The Accounting Review, 91*(1), 179-205.
- Kothari, S. P., Leone, A. J., & Wasley, C. E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of accounting and economics, 39*(1), 163-197.
- Kanagaretnam, K., Lee, J., Lim, C. Y., & Lobo, G. (2018). Societal trust and corporate tax avoidance. *Review of Accounting Studies, 23*(4), 1588-1628.
- Mao, J., Ettredge, M., & Stone, M. S. (2019). Are audit fees and audit quality affected when lead auditors accept responsibility for work performed by other auditors?. *Available at SSRN 3149245*.
- Martin, G. P., Wiseman, R. M., & Gomez-Mejia, L. R. (2019). The interactive effect of monitoring and incentive alignment on agency costs. *Journal of Management, 45*(2), 701-727.
- McGuire, S. T., Omer, T. C., & Wang, D. (2012). Tax avoidance: Does tax-specific industry expertise make a difference?. *The Accounting Review, 87*(3), 975-1003.
- Rego, S. O., & Wilson, R. (2012). Equity risk incentives and corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting Research, 50*(3), 775-810.
- Robinson, J. R., Xue, Y., & Zhang, M. H. (2012). Tax planning and financial expertise in the audit committee. *Available at SSRN 2146003*.
- Salehi, M., Tarighi, H., & Shahri, T. A. (2020). The effect of auditor characteristics on tax avoidance of Iranian companies. *Journal of Asian Business and Economic Studies*.
- Slemrod, J. (2004). *The economics of corporate tax selfishness* (No. w10858). National bureau of economic research.
- Xing, X., & Yan, S. (2019). Accounting information quality and systematic risk. *Review of Quantitative Finance and Accounting, 52*(1), 85-103.

COPYRIGHTS



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

شناسایی گزارش‌های مالی جسورانه شرکت‌ها^۱

سعیده پیوندی^۲، محمدحسین قائمی^۳، عباسعلی دریائی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۰

مقاله پژوهشی

چکیده

گزارش‌های مالی جسورانه در مقابل گزارش‌های مالی محافظه‌کارانه قرار دارد و مفهوم آن، به کارگیری درجه پایینی از محافظه‌کاری در تهیه صورت‌های مالی است. در این نوع گزارش‌ها، تمایل به انتشار اخبار خوب و نگهداری اخبار بد وجود دارد. هدف پژوهش حاضر که به روش پیمایشی انجام شده است، شناسایی گزارش‌های مالی جسورانه شرکت‌ها می‌باشد. جهت دستیابی به هدف فوق، شاخص‌های این نوع گزارش از طریق انجام مصاحبه با صاحب‌نظران حرفه حسابداری و حسابرسی تهیه و سپس اعتبارسنجی آن، از طریق پرسشنامه و تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم در نرم‌افزار پی ال اس انجام گردید. توزیع پرسشنامه در بین اعضای انجمن مدیران مالی ایران انجام شده است. تعداد پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده پس از حذف پرسشنامه‌های ناقص ۱۶۱ مورد می‌باشد. یافته‌ها نشان داد ده مورد از شاخص‌های گزارشگری مالی جسورانه شامل تحریف، تحریف‌های برطرف نشده در سال‌های مختلف، عدم ذخیره‌گیری، تعدیلات سنواتی منفی، تغییرات غیرعادی و فاحش در فروش، تقلب، تغییر مداوم هیئت مدیره، پاداش مدیران، تولید کالاهای غیراساسی و نیز شرکت‌های انحصاری اعتبار کافی دارد و مدل نهایی (مدل اندازه‌گیری، ساختاری و کلی) برازش مطلوبی دارد.

واژه‌های کلیدی: گزارش‌های مالی جسورانه، محافظه‌کاری، مدیریت سود.

طبقه بندی موضوعی: M42، M41

10.22051/JERA.2021.33919.2759 :DOI

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران. (speyvandi1369@yahoo.com) (مقاله مستخرج از رساله دکتری است).

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول). (ghaemi_d@yahoo.com).

۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی، قزوین، ایران. (alidaryai@yahoo.com).
<https://jera.alzahra.ac.ir>

مقدمه

گزارش‌هاى جسورانه^۱ است که در آن سطح پايينى از محافظه‌کارى به کار رفته باشد. در اين گزارش‌ها، انگيزه‌هاى غيراخلاقى وجود داشته و در جهت منافع شخصى تهيه مى‌شود. گزارش‌هاى جسورانه معادل مديریت سود افزايشی^۲ است، يعنى مديریت سودى که منجر به افزايش سود مى‌شود (راشماواتى و مارتانى^۳، ۲۰۱۷). اگر در شرکت‌ها از ارائه اخبار بد خوددارى و در انتشار اخبار خوب تسريع شود بيان مى‌شود که گزارش‌هاى شرکت به صورت جسورانه و با محافظه‌کارى پايين بوده است که اين موضوع در نهايت منجر به تاخير در شناسايى زيان‌ها و تسريع در شناسايى سودها در صورت‌هاى مالى مى‌شود. بنابرین شفافیت اطلاعاتی شرکت کاهش یافته و انگیزه وی برای جمع‌آوری اطلاعات نیز کاهش می‌یابد. در نتیجه سرمایه‌گذار نمی‌تواند قیمت سهام را به درستی تعیین نماید (یو و همکاران، ۲۰۱۳). ساير ذی نفعان نیز که به نحوی از این اطلاعات نادرست استفاده می‌نمایند، آسیب خواهند دید. لذا با توجه به تاثيری که گزارش‌هاى جسورانه بر تصمیمات استفاده‌کنندگان دارد، شناسايى شرکت‌هاى که اين نوع گزارش‌ها را ارائه می‌نمایند از اهميت خاصى برخوردار است. بنابرین هدف اصلی این پژوهش، شناسايى گزارش‌هاى مالى جسورانه شرکت‌ها مى‌باشد. جهت دستيابی به هدف فوق، شاخص‌هاى تعريف شده و مورد بررسی قرار گرفت. شاخص‌ها، نشانه‌هاى عینی، قابل شناسايى و قابل اندازه‌گیری ابعاد مفهوم هستند، هم‌چنين وجود یک پدیده را نمایان کرده و مشخص‌کننده آن مى‌باشد (کیوی و لوک وان، ۱۳۸۷).

مطالعه پژوهش‌هاى داخلى و خارجى انجام شده نشان مى‌دهد، از شاخص‌هاى مديریت سود، مديریت سود افزايشی، متضاد محافظه‌کارى و تجدیدارائه^۴ جهت شناسايى گزارش‌هاى جسورانه استفاده شده است. اما اختلاف نظرهایى در خصوص شاخص‌هاى فوق وجود دارد. برای مثال راشماواتى و مارتانى (۲۰۱۷) که در پژوهش خود از شاخص مديریت سود افزايشی استفاده نموده‌اند، استدلال کرده‌اند که گزارش‌هاى مالى جسورانه به عنوان استفاده نادرست مدير از اقلام تعهدی اختیاری جهت گزارش کردن درآمدهاى مالى بالاتر مى‌باشد و این همان تعريف مديریت سود افزايشی است. جسورانه بودن همان بخش ناسالم مديریت سود مى‌باشد. در حالی که در مقاله عبدالمجید و همکاران^۵ (۲۰۱۳)، مديریت سود و نه مديریت سود افزايشی

1. Aggressive
2. Upward earnings management
3. Rachmawati & Martani
4. Restatements
5. Abdel-Meguid et al.

معادل گزارش‌های مالی جسورانه در نظر گرفته شده است. از دیدگاه آن‌ها هرگونه استفاده مدیر از اقلام تعهدی اختیاری بیانگر جسورانه بودن گزارش‌ها است که این موضوع نمایانگر مدیریت سود انجام شده در واحد تجاری می‌باشد.

علیرغم اهمیت موضوع جسورانه بودن گزارش‌ها و اثرات نامطلوب آن بر تصمیمات استفاده‌کنندگان، پژوهش‌های محدودی در خصوص جسورانه بودن گزارش‌ها و شاخص‌های آن انجام شده و درباره آن شاخص‌ها نیز اختلاف نظر وجود دارد. این پژوهش به دنبال شناسایی شاخص‌های جدیدی درباره گزارش‌های جسورانه و نیز اعتبارسنجی آن‌ها می‌باشد. در این پژوهش از طریق مصاحبه با مدیران ارشد حسابرسی و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار با داشتن حداقل ۵ سال سابقه کار، شاخص‌ها شناسایی شده و پس از تدوین گزاره‌های مربوطه، پرسشنامه تهیه شد و بین اعضای انجمن مدیران مالی ایران توزیع گردید. اعتبار شاخص‌ها از طریق مدل‌سازی معادلات ساختاری و تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم در نرم‌افزار پی ال اس مورد بررسی قرار گرفت.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌های پژوهش

گزارش‌های مالی جسورانه به عنوان گزارش‌های مالی تعریف می‌شود که مدیران به منظور دستیابی به اهداف خود از طریق استانداردهای حسابداری سعی بر رعایت شکل معامله داشته و به محتوای معامله توجهی نمی‌کنند. در صورتی که حسابرسان نیز تأکید اصلی شان بر رعایت قواعد باشد و در معاملات به موضوع رجحان محتوا بر شکل توجهی نکنند، این موضوع نیز موجب می‌شود که مدیران از رفتار فرصت طلبانه ناشی از استانداردهای حسابداری جهت رسیدن به اهداف خود استفاده نمایند و گزارش‌های مالی را به صورت جسورانه تهیه کنند (علی احمدی و سروش یار، ۱۳۹۵). برخی از پژوهشگران بر این استدلال هستند که تصمیمات مدیران به ویژگی‌های شخصیتی آن‌ها بستگی دارد (قدرتی زوارم و همکاران، ۱۳۹۸)، برای مثال با افزایش خودشیفتگی در مدیران، تمایل به انتخاب استراتژی‌های تهاجمی و جسورانه افزایش می‌یابد (بشیری‌منش و همکاران، ۱۴۰۰). هدف مدیریت از ارائه این گزارش‌ها، مطلوب نشان دادن وضعیت شرکت به صورت غیرواقعی است. مدیر مسئولیت پاسخگویی را برعهده دارد و از طرف دیگر، فشارهای بازار سرمایه موجب می‌شود مدیر از اختیارات خود استفاده نموده و اخبار بد را به تاخیر اندازد و اخبار خوب را با سرعت بیشتری منعکس نماید. شناسایی این

گزارش‌ها به دليل اثرگذاري آن‌ها بر تصميمات استفاده‌کنندگان از اهميت خاصى برخوردار است. در پژوهش‌هاى داخلى و خارجى انجام شده، در مجموع از مديريت سود، مديريت سود افزايشى، متضاد محافظه‌كارى و تجديدارائه به عنوان شاخص‌هاى گزارشگرى مالى جسورانه استفاده گرديده است. در خصوص هر شاخص، جديدترين مقالات چاپ شده كه تناسب بيشترى با موضوع داشته انتخاب شده و در جدول زير ارائه شده است.

جدول ۱. خلاصه پژوهش‌هاى انجام شده

ردیف	عنوان مقاله	نویسنده (سال)	شاخص گزارشگرى مالى جسورانه
۱	بررسی سطح انطباق ماليات دفتري بر رابطه بين گزارشگرى مالياتى جسورانه و گزارشگرى مالى جسورانه	راشماواتى و مارتانى (۲۰۱۷)	مديريت سود افزايشى
۲	گزارش‌هاى جسورانه، حمايت از سرمايه‌گذاران و آگاهى بخشى قيمت سهام: شواهدى از شركت‌هاى چينى	يو و همكاران (۲۰۱۳)	محافظه‌كارى
۳	آيا وضعيت مقامات مرتبط با جسورانه بودن گزارش‌هاى مالى است؟	پاتلى و پدرينى (۲۰۱۵)	تجديدارائه
۴	استقلال حسابرسان، حاكميت شركتى، و گزارش مالى جسورانه: تحليل‌هاى تجربى	عبدالمجيد و همكاران (۲۰۱۳)	مديريت سود
۵	آيا روش‌هاى ريسك شركت نشان‌دهنده گزارشگرى جسورانه مى‌باشد؟	فرانك و همكاران (۲۰۱۸)	مديريت سود
۶	سود تحقق نيافته، سود تقسيمى و گزارشگرى جسورانه: بررسى ارزش شركت‌ها در عصر ارزش منصفانه	چن و گاويس (۲۰۱۶)	مديريت سود

در پژوهش يو و همكاران (۲۰۱۳)، از متضاد محافظه‌كارى به عنوان شاخصى جهت بررسى جسورانه بودن گزارش‌ها استفاده گرديد. در مفاهيم نظري گزارشگرى مالى ايران، محافظه‌كارى يعنى: "كاربرد درجه‌اى از مراقبت كه در اعمال قضاوت براى برآورد در موقعيت ابهام مورد نياز است به گونه‌اى كه درآمدها يا دارايى‌ها بيشتر از واقع و هزینه‌ها يا بدهى‌ها كم‌تر از واقع ارائه نشود". محافظه‌كارى به دو نوع شرطى و غير شرطى تقسيم شده است. محافظه‌كارى غير شرطى در زمان شناسايى اوليه انجام مى‌گيرد. محافظه‌كارى شرطى براى تسريع در شناسايى زيان‌ها و شناسايى با تاخير سودها به كار مى‌رود و خنثى كردن تمايل مديران براى انتشار اطلاعات مساعد در شرايطى است كه رويداد نامساعد رخ داده باشد (قائمى و همكاران، ۱۳۹۳). در

محافظه‌کاری، درآمدها و دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها یا بدهی‌ها کم‌تر از واقع ارائه نمی‌شود (هیئت تدوین استانداردهای حسابداری ایران، ۱۳۸۳). اما در گزارش‌های جسورانه، درجه پایینی از محافظه‌کاری در تهیه صورت‌های مالی، به کار گرفته شده است که به نوعی انحراف از واقعیت‌ها است و درآمدها و دارایی‌ها به صورت غیرواقعی بیشتر نشان داده می‌شود تا سود افزایش یابد. لذا شاخص محافظه‌کاری نقطه مقابل جسورانه بودن است (یو و همکاران، ۲۰۱۳). مدیریت سود زمانی رخ می‌دهد که مدیران، از قضاوت‌های خود در گزارش‌های مالی استفاده نمایند تا گزارش‌های مالی خود را تغییر دهند و در برخی موارد این موضوع در جهت گمراه کردن ذینفعان در خصوص عملکرد اقتصادی شرکت انجام می‌گیرد، در حالی که مدیریت سود افزایشی، مدیریت سودی است که منجر به افزایش سود می‌شود. عبدالمجید و همکاران (۲۰۱۳)، علت استفاده از شاخص مدیریت سود را استفاده مدیران از اقلام تعهدی اختیاری می‌دانند که بیانگر جسورانه بودن گزارش‌ها است. زیرا مدیریت سود، نوعی اقدام آگاهانه با هدف طبیعی نشان دادن سود شرکت به یک سطح مطلوب است. استدلال در خصوص استفاده از شاخص مدیریت سود افزایشی در پژوهش‌ها این است که گزارش‌های مالی جسورانه به عنوان استفاده نادرست مدیران از اقلام تعهدی اختیاری جهت گزارش کردن درآمدهای مالی بالاتر می‌باشد و این همان تعریف مدیریت سود افزایشی است.

تجدید ارائه صورت‌های مالی به معنی ارائه مجدد اطلاعات مالی سال گذشته به منظور اصلاح اطلاعات نادرست یا افزایش قابلیت مقایسه می‌باشد. زمانی که اشتباهات محاسباتی، اشتباهات در رویه‌ها و یا تفسیر نادرست واقعیت‌ها وجود داشته باشد تجدید ارائه انجام می‌شود. پاتلی و پدرینی (۲۰۱۵) بیان نمودند گزارش‌های مالی جسورانه، گزارش‌های مالی است که در نهایت منجر به تجدید ارائه می‌شود. آن‌ها از تجدید ارائه به عنوان شاخصی از جسورانه بودن گزارش‌ها استفاده نمودند تا احتمال بی‌نظمی و نادرستی در گزارش‌ها مشخص شود. استدلال آن‌ها در استفاده از شاخص فوق، بررسی لیست جامعی از عوامل تعیین‌کننده گزارش‌های مالی جسورانه از جمله کیفیت اقلام تعهدی، عملکرد حسابداری، معیارهای غیرمالی و اقلام خارج از ترازنامه می‌باشد.

فرانک و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان "آیا روش‌های ریسک شرکت نشان‌دهنده گزارشگری جسورانه می‌باشد" به بررسی ریسک در شرکت‌ها و ارتباط آن با گزارشگری جسورانه پرداختند. آن‌ها گزارشگری جسورانه را به عنوان ترکیبی از گزارشگری مالی جسورانه

و گزارش‌گرى مالياتى جسورانه تعريف نمودند. منظور از گزارش‌گرى مالى جسورانه، استفاده مدير از اقلام تعهدى اختيارى جهت گزارش كردن سود مالى بالاتر و منظور از گزارش‌گرى مالياتى جسورانه، استفاده از استراتژى اجتناب مالياتى جهت کاهش سود مشمول ماليات مى‌باشد. رابطه فوق در دو مرحله قبل از تصويب قانون ساربنز آكسلى طى سال‌هاى ۱۹۹۴ لغايت ۲۰۰۰ و بعد از تصويب، طى سال‌هاى ۲۰۰۳ لغايت ۲۰۰۷ مورد بررسى قرار گرفت. نتايج نشان داد، بين ريسك و جسورانه بودن گزارش‌ها رابطه مثبتى وجود دارد. اين رابطه مثبت، پس از تصويب قانون ساربنز آكسلى و با افزايش نظارت‌ها کاهش پيدا كرد.

چن و گاويس (۲۰۱۶) تحقيقاتى با عنوان "سود تحقق نيافته، سود تقسيمى و گزارش‌گرى جسورانه: بررسى ارزش شركت‌ها در عصر ارزش منصفانه" را انجام دادند. آن‌ها از مديريت سود (مدل تعديل شده جونز) جهت بررسى جسورانه بودن گزارش‌ها استفاده نمودند. سال‌هاى ۲۰۰۱ لغايت ۲۰۰۶ به عنوان سال‌هاى قبل از پذيرش استانداردهاى بين‌المللى گزارش‌گرى مالى و سال‌هاى ۲۰۰۷ لغايت ۲۰۱۲ به عنوان سال‌هاى پس از پذيرش استانداردها انتخاب گرديد. نتايج نشان داد پرداخت‌هاى سود از محل سود تحقق نيافته منجر به جسورانه شدن رفتارهاى گزارش‌گرى مالى و مالياتى خواهد شد و تقسيم سود از محل سود تحقق نيافته در دوره پس از پذيرش افزايش يافته است.

مطالعه پيشينه تجربى نشان مى‌دهد متضاد محافظه‌كارى، مديريت سود، مديريت سود افزايشى و تجديدارائه از پركاربردترين شاخص‌هاى گزارش‌گرى مالى جسورانه مى‌باشد. اما اختلاف نظرهايى در اين شاخص‌ها وجود دارد. در پژوهش‌هاى انجام شده عمدتاً اثر فاكورهاى مختلفى مانند ويژگى‌هاى عملياتى و راهبرى شركت بر گزارش‌هاى جسورانه مورد بررسى قرار گرفته است. با توجه به موارد ذكر شده و نيز تعداد كم شاخص‌ها جهت بررسى جسورانه بودن و اختلاف نظر در خصوص برخى از آن‌ها و مهم بودن شناسايى شركت‌هايى كه اين نوع گزارش‌ها را ارائه مى‌نمايند به دليل اثرگذارى آن‌ها بر تصميمات استفاده‌كنندگان، هدف از پژوهش حاضر، شناسايى شاخص‌هاى ديگرى از اين نوع گزارش‌ها از طريق مصاحبه با صاحب‌نظران حرفه حسابدارى و حسابرسى و نيز بررسى اعتبار آن‌ها از طريق پرسشنامه مى‌باشد.

با توجه به آنچه در بخش‌هاى قبل بيان گرديد و شاخص‌هايى كه از طريق مصاحبه به دست آمد، پرسش اصلى زير مطرح مى‌گردد:

— براى شناسايى گزارش‌هاى مالى جسورانه کدام شاخص‌ها مناسب است؟

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع ترکیبی اکتشافی می‌باشد و به نوعی پژوهش پیمایشی محسوب می‌شود. در مرحله اول، متن مصاحبه آماده شد و سپس جهت تعیین مصاحبه‌شونده‌ها از نمونه‌گیری هدفمند استفاده گردید. این نوع از نمونه‌گیری شامل انتخاب واحدها یا مورد‌های پژوهش بر اساس هدف پژوهش است (تدلی و تشکری، ۲۰۰۹). بنابراین نفر اول برای مصاحبه بر اساس هدف پژوهش از بین مدیران ارشد حسابرسی و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار با داشتن حداقل پنج سال سابقه کار انتخاب گردید و پس از هماهنگی لازم، مصاحبه انجام شد. در این پژوهش از نمونه‌گیری ارجاعی زنجیره‌ای (نوعی از نمونه‌گیری هدفمند) استفاده گردید و شخص اولی که با وی مصاحبه انجام شد، شخص دیگری که نسبت به موضوع و زمینه مورد مطالعه آگاهی داشت را معرفی نمود و به همین ترتیب اشخاص دیگری برای مصاحبه پیشنهاد شدند. مصاحبه از نوع مصاحبه نیمه ساختار یافته بود که در آن هم پرسش وجود داشت و هم توضیحات فرد خبره شنیده شد. ابتدا هدف پژوهش ذکر شده و سپس پرسش‌های تدوین شده بیان گردید و پرسش‌های دیگری نیز در طی فرآیند مصاحبه ذکر شد. هنگامی که مصاحبه‌ها به حد اشباع رسید و گزاره جدیدی استخراج نشد، مصاحبه‌ها پایان یافت که در مجموع با تعداد دوازده نفر مصاحبه انجام گردید.

جهت بررسی و اعتبارسنجی شاخص‌های به دست آمده از مصاحبه، در مرحله دوم پرسشنامه‌ای طراحی گردید. پرسشنامه طراحی شده از دو بخش تشکیل شده است که بخش اول مربوط به اطلاعات فردی تکمیل‌کنندگان بوده و بخش دوم پرسش‌ها مربوط به شاخص‌های گزارشگری مالی جسورانه می‌باشد. به هر پرسش پرسشنامه از ۱ (کاملاً مخالف) تا ۵ (کاملاً موافق) مطابق طیف لیکرت یک عدد تخصیص یافت. روایی پرسشنامه که نشان‌دهنده توانایی ابزار مورد نظر در اندازه‌گیری صفتی است که آزمون برای اندازه‌گیری آن ساخته شده است از طریق مصاحبه با صاحب‌نظران و پایایی که نشان‌دهنده دقت، اعتمادپذیری و ثبات نتایج است از طریق ضریب آلفای کرونباخ بررسی می‌گردد که ضریب بالاتر از ۰/۷ نشان‌دهنده پایایی می‌باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶). پرسشنامه به روش نمونه‌گیری در دسترس در اختیار ۱۳ نفر از مدیران ارشد حسابرسی و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار با داشتن حداقل ۵ سال سابقه کار قرار گرفت و نظرات آن‌ها جمع‌آوری و اعمال گردید. هم‌چنین برای تأیید پایایی پرسشنامه به روش نمونه‌گیری در دسترس بین ۴۰ نفر از افراد مذکور از طریق پست

الکترونیک توزیع گردید که ۳۰ پرسشنامه بازگشت شد. اطلاعات در نرم‌افزار اس پی اس اس وارد شد و در نهایت ضریب آلفای کرونباخ، ۰/۷۸۸ به دست آمد.

لینک پرسشنامه تایید شده جهت اجرای آنلاین پرسشنامه آماده گردید. اعضای انجمن مدیران مالی ایران به عنوان جامعه مخاطبین پرسشنامه انتخاب شدند. با توجه به مشخص بودن تعداد جامعه آماری (۹۴۳ نفر) و اطلاعات تماس آن‌ها، لینک پرسشنامه پس از تماس با آن‌ها و هماهنگی، از طریق پیامک، واتس اپ یا پست الکترونیک ارسال گردید و تعداد ۱۶۱ پرسشنامه کامل جمع‌آوری گردید. نتایج حاصل از پرسشنامه، گردآوری شد و برای بررسی داده‌ها از مدل سازی معادلات ساختاری و تحلیل عاملی تاییدی مرتبه دوم در نرم‌افزار پی ال اس استفاده گردید. وجود متغیرهای پنهان (مکنون) مرتبه اول و دوم، حجم نمونه اندک، داده‌های غیرنرمال و قدرت پیش‌بینی مناسب از مهم‌ترین دلایل استفاده از پی ال اس می‌باشد. مدل‌سازی معادلات ساختاری روشی مناسب برای بررسی و تشریح روابط میان متغیرهای پنهانی است که توسط متغیرهای آشکار سنجیده شده‌اند. این معادلات همه روابط میان سازه‌هایی (متغیرهای مکنون) که در تحلیل وجود دارند، را ترسیم می‌کند. سازه‌ها همان عناصر غیرقابل بررسی یا مکنون (پنهان) هستند که با یک یا چند متغیر مشاهده شده (شاخص یا پرسش‌های پرسشنامه) می‌توان آن‌ها را تعریف نمود. پس از ساخت مدل، برازش (مناسب بودن) آن بر اساس داده‌هایی که نمونه آماری در پاسخ به پرسش‌های ابزار اندازه‌گیری (متغیرهای آشکار) داده‌اند، بررسی می‌شود. جهت تحلیل، کلیه متغیرهای مشاهده شده (پرسش‌های پرسشنامه) در سه سازه مرتبه اول "صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی"، "مدیریت" و "شرکت"، طبقه‌بندی گردید و در نهایت سازه مرتبه دوم، "گزارشگری مالی جسورانه" می‌باشد. مرتبه متغیرها به فاصله آن‌ها از شاخص‌ها (پرسش‌های پرسشنامه) اشاره دارد. صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی، مدیریت و شرکت، ابعاد سازه‌ی اصلی (گزارشگری مالی جسورانه) هستند و به این دلیل که درست بعد از شاخص‌ها (پرسش‌های) رسم می‌شوند، متغیرهای پنهان مرتبه اول نام می‌گیرند. سازه گزارشگری مالی جسورانه از آنجایی که بعد از ابعاد رسم می‌شود، متغیر پنهان مرتبه دوم نام می‌گیرد. جهت سهولت در تحلیل به هر یک از پرسش‌های پرسشنامه، برچسبی داده شد که در جدول زیر ارائه شده است.

1. Financial Statements & Auditing report (FS)
2. Management (M)
3. Firm (F)

جدول ۲. سازه‌های مرتبه اول متغیرهای مشاهده شده

سازه‌های مرتبه اول	متغیرهای مشاهده شده (پرسش‌های پرسشنامه)	برچسب‌های ارائه شده به هر یک از پرسش‌های پرسشنامه
صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی	پرسش ۱	وجود تحریف در گزارشگری مالی جسورانه
	پرسش ۲	تحریف‌های برطرف نشده در سال‌های مختلف
	پرسش ۴	ذخیره نگرفتن یا به اندازه کافی شناسایی نکردن
	پرسش ۵	وجود تعدیلات سنواتی منفی
	پرسش ۷	تغییرات غیرعادی و فاحش در فروش
مدیریت	پرسش ۳	تقلب در صورت‌های مالی
	پرسش ۶	تفاوت EPS واقعی و پیش‌بینی شده
	پرسش ۸	تغییر مداوم هیئت مدیره
شرکت	پرسش ۱۰	پاداش مدیران
	پرسش ۹	تولید کالاهای غیراساسی
	پرسش ۱۱	شرکت‌های انحصاری

همانطور که در بخش فوق، ذکر شد، در این مقاله فرضیه وجود ندارد و صرفاً پرسش مطرح شده است. برای آزمون پرسش پژوهش، از الگوریتم تحلیل مدل‌ها در پی ال اس استفاده شد و تحلیل‌ها در دو مرحله اصلی "بررسی مدل" و سپس "آزمودن پرسش پژوهش" انجام گردید.

یافته‌های پژوهش

برای ارزیابی مدل‌های معادلات ساختاری و بررسی مدل در نرم‌افزار پی ال اس، سه قسمت تحت پوشش قرار می‌گیرد: (۱) بخش مدل‌های اندازه‌گیری (۲) بخش ساختاری و (۳) بخش مدل کلی (اندازه-گیری و ساختاری). به این صورت که ابتدا از صحت روابط موجود در مدل‌های اندازه‌گیری اطمینان حاصل کرده و سپس روابط موجود در بخش ساختاری بررسی و تفسیر می‌شود. در نهایت مدل کلی مورد بررسی قرار می‌گیرد. آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان به صورت زیر می‌باشد:

جدول ۳. آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان

تعداد	شرح	تعداد	شرح
۹	۲۵ تا ۳۵ سال	۲	زن
۶۰	۳۶ تا ۴۵ سال	۱۵۹	مرد
۵۹	۴۶ تا ۵۵ سال	۳۳	تحلیل‌گر مالی
۳۳	بالتر از ۵۵ سال	۱۴	عضو هیئت مدیره شرکت بورسی
۲۳	کارشناسی	۲۲	حسابدار رسمی
۹۸	کارشناسی ارشد	۱۸	استاد حسابداری
۴۰	دکتری	۷۴	سایر

همان‌طور كه جدول ۳ نشان مى‌دهد بخش قابل توجهى از پاسخ‌دهنده‌ها، مردها مى‌باشند. هم‌چنين مدرک تحصيلى بيشتر پاسخ‌دهنده‌ها كارشناسى ارشد است. عمده پاسخ‌دهنده‌ها داراى سن بالاى ۳۵ سال بودند. حداقل ۲۰ درصد از اعضاى انجمن مديران مالى به عنوان تحليل‌گر مالى، ۹ درصد از آن‌ها به عنوان عضوى در هيئت مديره شركت‌هاى بورسى، ۱۴ درصد به عنوان حسابدار رسمى، ۱۱ درصد به عنوان استاد حسابدارى و ۴۶ درصد در ساير مشاغل نيز فعاليت دارند.

مدل‌هاى اندازه‌گيرى

براي بررسى مدل‌هاى اندازه‌گيرى، از معيارهاى پاىايى، روايى همگرا و واگرا استفاده مى‌شود.

الف) پاىايى: براي بررسى پاىايى مدل‌هاى اندازه‌گيرى، از پاىايى تركيبى^۱ و ضرايب بارهاى عاملى استفاده مى‌شود. در صورتى كه معيار پاىايى تركيبى براي هر سازه بالاتر از ۰/۷ (نانلى، ۱۹۷۸) باشد نشان از پايدارى درونى مناسب براي مدل‌هاى اندازه‌گيرى دارد. بارهاى عاملى نيز از طريق محاسبه مقدار همبستگى شاخص‌هاى يك سازه با آن سازه محاسبه مى‌شوند كه اگر اين مقدار برابر و يا بيشتر از ۰/۴ (هالند، ۱۹۹۹) شود مويد اين مطلب است كه واريانس بين سازه و شاخص‌هاى آن از واريانس خطاى اندازه‌گيرى آن سازه بيشتر بوده و پاىايى در مورد آن مدل اندازه‌گيرى قابل قبول است.

ب) روايى همگرا: روايى همگرا^۲ نشان‌دهنده ميانگين واريانس بين هر سازه (همبستگى) با شاخص‌هاى خود است. مكنز و همكاران (۱۹۹۶) مقدار ۰/۴ به بالا را براي روايى همگرا كافي دانسته‌اند.

ج) روايى واگرا: ميزان رابطه يك سازه با شاخص‌هايش در مقايسه با رابطه آن سازه با ساير سازه‌ها است. فورنل و لاركر (۱۹۸۱) بيان مى‌كنند كه روايى واگرا وقتى در سطح قابل قبول است كه ميزان روايى همگرا براي هر سازه بيشتر از واريانس اشتراكى بين آن سازه و سازه‌هاى ديگر در مدل باشد.

ضرايب بارهاى عاملى و خروجى روايى همگرا و پاىايى تركيبى، در جداول زير نشان داده شده است:

1. Composite Reliability
2. Average Variance Extracted (AVE)

جدول ۴. ضرایب بارهای عاملی

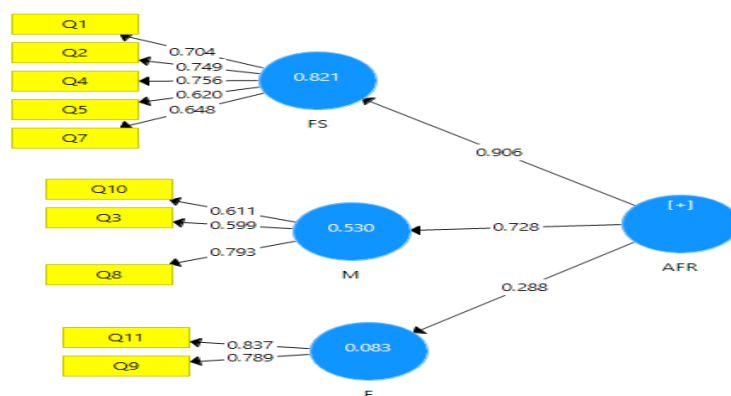
شرکت	مدیریت						صورت‌های مالی و گزارش حسابداری				سازه
۱۱	۹	۱۰	۸	۶	۳	۷	۵	۴	۲	۱	پرسش‌ها
۰/۸۲۵	۰/۸۰۳	۰/۶۱۴	۰/۶۸۸	۰/۵۲۴	۰/۵۰۵	۰/۶۵۲	۰/۶۲۰	۰/۷۵۲	۰/۷۵۰	۰/۷۰۴	بارعاملی

همانطور که مشاهده می‌شود کلیه مقادیر بارهای عاملی بزرگتر از ۰/۴ می‌باشد.

جدول ۵. روایی همگرا و پایایی ترکیبی

پایایی ترکیبی	روایی همگرا	سازه
۰/۷۸۹	۰/۲۷۰	گزارشگری مالی جسورانه
۰/۷۹۷	۰/۶۶۳	شرکت
۰/۸۲۵	۰/۴۸۶	صورت‌های مالی و گزارش حسابداری
۰/۶۷۵	۰/۳۴۵	مدیریت

با توجه به آنکه سازه مدیریت دارای روایی همگرا و پایایی ترکیبی مناسبی نمی‌باشد لذا یکی از پرسش‌های مربوط به آن سازه با بار عاملی پایین حذف می‌گردد. در این قسمت پرسش ۶ حذف گردیده و مجدد آزمون‌ها انجام شده و ضرایب بارهای عاملی به صورت زیر به دست می‌آید:



شکل ۱. ضرایب بارهای عاملی پس از حذف پرسش ۶

همان‌طور که مشاهده می‌شود پس از حذف پرسش ۶، ضرایب بارهای عاملی همه پرسش‌ها از ۰/۴ بیشتر گردید. یعنی واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیشتر بوده و پایایی در مورد آن مدل اندازه‌گیری، قابل قبول است. هم‌چنین از آنجایی که نرم‌افزار مقادیر روایی همگرا و پایایی ترکیبی را برای سازه مرتبه دوم و بالاتر نادرست محاسبه می‌نماید لذا باید این دو مقدار را برای سازه مرتبه دوم (گزارشگری

مالی جسورانه) به صورت دستی محاسبه نمود. مقدار روایی همگرا از طریق توان دوم بارهای عاملی ابعاد سازه‌ها و مقدار پایایی ترکیبی از طریق واریانس خطای اندازه‌گیری مربوط به سازه‌ها به دست می‌آید. روایی همگرا و پایایی ترکیبی پس از حذف پرسش ۶ برای سازه‌های مرتبه اول و نیز محاسبه دستی این دو معیار برای سازه مرتبه دوم در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۶. روایی همگرا و پایایی ترکیبی پس از حذف پرسش ۶

سازه	روایی همگرا	پایایی ترکیبی
گزارشگری مالی جسورانه	۰/۴۷۷	۰/۷۰۲
شرکت	۰/۶۶۲	۰/۷۹۷
صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی	۰/۴۸۷	۰/۸۲۵
مدیریت	۰/۴۵۴	۰/۷۱۰

همانطور که مشاهده می‌شود روایی همگرای کلیه سازه‌ها بالاتر از ۰/۴ و پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۷ می‌باشد. برای بررسی روایی واگرا از روش فورنل و لارکر (۱۹۸۱) استفاده می‌شود. مقدار جذر روایی همگرای متغیرهای مکنون که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، باید از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه‌های زیرین و چپ قطر اصلی نمایش داده شده‌اند، بیشتر باشد.

جدول ۷. روایی واگرا پس از حذف پرسش ۶

سازه	شرکت	صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی	مدیریت
شرکت	۰/۸۱۴		
صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی	۰/۰۵۹	۰/۶۹۷	
مدیریت	۰/۲۰۹	۰/۴۰۹	۰/۶۷۴

نتایج جدول فوق نشان می‌دهد روایی واگرای مدل در حد مناسبی است. به عبارت دیگر، در مدل، سازه‌ها با شاخص‌های خود نسبت به سازه‌های دیگر تعامل بیشتری دارد.

مدل ساختاری

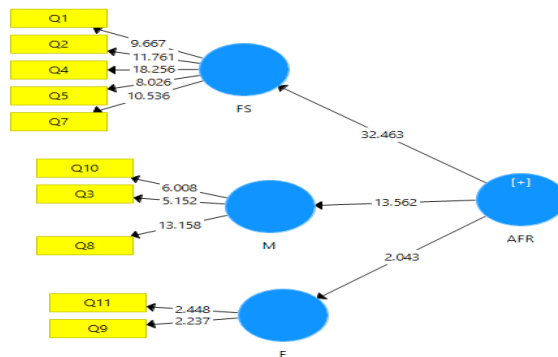
برای بررسی مدل ساختاری از معیارهای زیر استفاده می‌شود (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶):

الف) ضرایب معناداری مسیرهای مدل

در صورتی که مقدار ضرایب معناداری مسیرهای مدل^۱ از ۱/۹۶ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه بین سازه‌ها و در نتیجه تایید پرسش در سطح اطمینان ۹۵٪ است. هم‌چنین برای

1. Z (t-values)

- کنترل نمودن معناداری روابط بین هر پرسش و متغیر مربوطه (برآزش مدل‌های اندازه‌گیری) می‌توان از آن استفاده نمود.
- (ب) معیار ضریب تعیین تعدیل شده^۱، معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل سازی معادلات ساختاری به کار می‌رود. سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی ضریب تعیین تعدیل شده در نظر گرفته می‌شود.
- (ج) معیار کیو دو^۲، قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد و در صورتی که در مورد یک سازه درون‌زا ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه را دارد.
- (د) معیار افزونگی^۳ از حاصلضرب مقادیر اشتراکی سازه‌ها در مقادیر ضریب تعیین تعدیل شده مربوط به آن‌ها به دست می‌آید. هرچه مقدار معیار افزونگی مربوط به سازه‌ها بیشتر باشد، بخش ساختاری مدل مناسب‌تر است. نتایج مربوط به بخش مدل ساختاری به صورت زیر می‌باشد:



شکل ۲. ضرایب معناداری مسیرهای مدل

1. R Squares or R^2
۲. Stone-Guesser Criterion (Q2)
3. Redundancy (Red)

با توجه به شکل فوق، تمامی ضرایب معناداری Z از ۱/۹۶ بیشتر است که این امر معنادار بودن تمامی پرسش‌ها و روابط میان متغیرها را در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد. مقدار ضریب تعیین مربوط به سازه صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی، مدیریت و شرکت به ترتیب ۰/۸۲۱ و ۰/۵۳۰ و ۰/۰۸۳ می‌باشد. مقادیر ضریب تعیین تعدیل شده سازه‌ها به غیر از سازه شرکت، حکایت از برآزش قوی مدل ساختاری دارد. جدول زیر، معیار کیو دو را برای هر یک از سازه‌ها نشان می‌دهد.

جدول ۸. معیار کیو دو

سازه	مجموع مجذور خطاهای پیش-بینی ^۱	مجموع مجذور مشاهدات ^۲	معیار کیو ^۳
شرکت	۳۰۹/۶۹۱	۳۲۲/۰۰۰	۰/۰۳۸
صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی	۵۱۰/۷۸۲	۸۰۵/۰۰۰	۰/۳۶۵
مدیریت	۳۷۷/۲۵۴	۴۸۳/۰۰۰	۰/۲۱۹

مقادیر کیو سازه‌ها به غیر از سازه شرکت، نشان از قدرت پیش‌بینی قوی مدل در خصوص سازه‌ها را دارد و مناسب بودن مدل ساختاری پژوهش را بار دیگر تایید می‌نماید. معیار افزونگی مربوط به سازه‌ها و میانگین آن‌ها نیز به صورت زیر می‌باشد:

جدول ۹. معیار افزونگی

سازه	معیار ضریب تعیین	مقادیر اشتراکی	معیار افزونگی
شرکت	۰/۰۸۳	۰/۶۶۱	۰/۰۵۵
صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی	۰/۸۲۱	۰/۴۸۶	۰/۳۹۹
مدیریت	۰/۵۳۰	۰/۴۵۳	۰/۲۴
میانگین	۰/۴۷۸	۰/۵۳۳	۰/۲۵۵

از معیار افزونگی در فرمول نکویی برآزش استفاده می‌شود.

مدل کلی

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌باشد و با تایید برآزش آن، بررسی برآزش در یک مدل، کامل می‌شود و تنها از یک معیار به نام نکویی برآزش^۴ استفاده می‌شود. معیار نکویی برآزش که توسط تننهاوس و همکاران (۲۰۰۴) مطرح گردید، بخش کلی

1. SSE
2. SSO
3. $Q2 = (1 - SSE/SSO)$
4. GOF

مدل را کنترل می‌نماید و سه مقدار ۰/۰۱ و ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن در نظر گرفته شده است. معیار نکویی برازش از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$GOF = \sqrt{\text{Communalities} \times R^2} = ۰/۵۰۵$$

با توجه به حصول مقدار ۰/۵۰۵ برای نکویی برازش، برازش بسیار مناسب مدل کلی تایید می‌شود.

آزمودن پرسش پژوهش

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، مدل ساختاری و مدل کلی، پرسش پژوهش بررسی و آزمون می‌شود که شامل دو قسمت می‌باشد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۶):

بررسی ضرایب معناداری مسیرهای مدل

در صورتی که ضرایب معناداری مسیرهای مدل بیشتر از ۱/۹۶ باشد، پرسش‌ها در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود.

بررسی ضرایب استاندارد شده بارهای عاملی

ضرایب معناداری مسیرهای مدل، تایید یارد پرسش‌ها و جهت روابط و اثرات (صحت روابط) را نشان می‌دهد در حالی که ضرایب بارهای عاملی، میزان تبیین شدن متغیرها و شدت رابطه بین سازه‌ها را می‌سنجد. همان‌طور که مشاهده شد کلیه بارهای عاملی بیشتر از ۰/۴ می‌باشد. با توجه به اطلاعات شکل ۱ و ۲ می‌توان نتیجه‌گیری نمود شاخص‌های گزارشگری مالی جسورانه از اعتبار کافی برخوردار بوده و الگوی نهایی از برازش مطلوبی برخوردار است. پس از حذف متغیر شماره ۶ (تفاوت سود خالص واقعی و پیش‌بینی شده هر سهم)، شاخص‌های تایید شده شامل تحریف، تحریف‌های برطرف نشده در سال‌های مختلف، عدم ذخیره‌گیری، تعدیلات سنواتی منفی، تغییرات غیرعادی و فاحش در فروش، تقلب، تغییر مداوم هیئت مدیره، پاداش مدیران، تولید کالاهای غیراساسی و نیز شرکت‌های انحصاری می‌باشد.

در بخش مربوط به "مدل اندازه‌گیری"، پایایی برای هر سازه بالاتر از ۰/۷ بود که نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری دارد. روایی همگرا برای سازه‌ها بالاتر از ۰/۴ بود که نشان‌دهنده میانگین واریانس بین هر سازه (همبستگی) با شاخص‌های خود است. روایی واگرا که نشان‌دهنده میزان رابطه یک سازه با شاخص‌هایش در مقایسه با رابطه آن سازه با سایر

سازه‌ها است، در سطح قابل قبولى قرار گرفت. در بخش مربوط به "مدل ساختارى"، مقدار ضرايب معنادارى مسيرهاى مدل از ۱/۹۶ بيشتر گرديد كه نشان‌دهنده صحت رابطه بين سازه‌ها و در نتيجه تايد پرسش در سطح اطمینان ۹۵٪ است. مقادير ضريب تعيين تعديل شده كه به عنوان معيارى براى متصل كردن بخش اندازه‌گيرى و بخش ساختارى مدل‌سازى معادلات ساختارى به كار مى‌رود و براى كليۀ سازه‌ها به غير از سازه شركت، حكایت از برازش قوی مدل ساختارى دارد. مقادير كيودو سازه‌ها به غير از سازه شركت، نیز نشان از قدرت پيش‌بینی قوی مدل در خصوص سازه‌ها را دارد و برازش مناسب مدل ساختارى پژوهش را بار ديگر تايد مى‌نماید. معيار افزونگى كه از حاصلضرب مقادير اشتراكی سازه‌ها در مقادير ضريب تعيين تعديل شده مربوط به آن‌ها به دست آمد در فرمول نكویی برازش استفاده گرديد. در بخش "بrazش مدل کلی" با توجه به حصول مقدار ۰/۵۰۵ برای نكویی برازش، مدل کلی تايد گرديد.

در نهايت با تايد مقادير ضرايب معنادارى مسيرهاى مدل و ضرايب استاندارد شده بارهاى عاملی، اعتبار کلیۀ شاخص‌هاى گزارش‌هاى مالى جسورانه به استثنای شاخص شماره ۶ (تفاوت سود خالص واقعى و پيش‌بینی شده هر سهم) تايد گرديد.

بحث و نتيجه‌گيرى

هدف از انجام پژوهش، شناسايى شاخص‌هاى گزارشگري مالى جسورانه از طريق مصاحبه با صاحب‌نظران حرفه حسابدارى و حسابرسى و اعتبارسنجى آن‌ها از طريق تدوين و توزيع پرسشنامه بود. پس از آن، شاخص‌ها در سه سازه مرتبه اول "صورت‌هاى مالى و گزارش حسابرسى"، "مديريت" و "شركت" و در نهايت سازه مرتبه دوم "گزارشگري مالى جسورانه" طبقه‌بندي گرديد و با استفاده از تحليل عاملی تايدى مرتبه دوم و معادلات ساختارى در نرم‌افزار پى ال اس مورد بررسى قرار گرفت. پس از بررسى پایایی، روایی همگرا و واگرا در بخش مربوط به "مدل اندازه‌گيرى"، ضرايب معنادارى مسيرهاى مدل، معيار ضريب تعيين تعديل شده، معيار كيودو و معيار افزونگى در بخش مربوط به "مدل ساختارى" و بررسى معيار نكویی برازش در بخش "مدل کلی" و با تايد مقادير ضرايب معنادارى و ضرايب استاندارد شده بارهاى عاملی، برازش مطلوب الگوی نهایی تايد گرديد. در نهايت نتایج نشان داد شاخص‌هاى تحريف، تحريف‌هاى برطرف نشده در سال‌هاى مختلف، عدم ذخيره‌گيرى، تعديلات سنواتی منفی،

تغییرات غیرعادی و فاحش در فروش، تقلب، تغییر مداوم هیئت مدیره، پاداش مدیران، تولید کالاهای غیراساسی و نیز شرکت‌های انحصاری از اعتبار کافی برخوردار بوده و تایید گردید. در پژوهش‌های داخلی و خارجی انجام شده از شاخص‌های "تجدیدارائه"، "مدیریت سود"، "مدیریت سود افزایشی" و "متضاد محافظه‌کاری" استفاده گردید. برای مثال، راشماواتی و مارتانی (۲۰۱۷) در پژوهش خود از مدیریت سود افزایشی به عنوان شاخصی از جسورانه بودن گزارش‌ها استفاده نمودند و استدلال کرده‌اند که گزارش‌های مالی جسورانه به عنوان استفاده نادرست مدیران از اقلام تعهدی اختیاری جهت گزارش کردن درآمدهای مالی بالاتر می‌باشد. در حالی که عبدالمجید و همکاران (۲۰۱۳)، مدیریت سود و نه مدیریت سود افزایشی را معادل گزارش‌های مالی جسورانه در نظر گرفتند. از دیدگاه آن‌ها هرگونه استفاده مدیران از اقلام تعهدی اختیاری بیانگر مدیریت سود و در نتیجه جسورانه بودن گزارش‌ها است. یو و همکاران (۲۰۱۳)، گزارش‌های مالی جسورانه را به کارگیری درجه پایینی از محافظه‌کاری در گزارش‌های مالی می‌دانند لذا از متضاد محافظه‌کاری به عنوان شاخصی جهت بررسی جسورانه بودن گزارش‌ها استفاده نموده‌اند. پاتلی و پدرینی (۲۰۱۵) نیز گزارش‌های مالی جسورانه را گزارش‌هایی می‌دانند که در نهایت منجر به تجدیدارائه‌ها می‌شود لذا از تجدید ارائه به عنوان شاخصی از جسورانه بودن گزارش‌ها استفاده نمودند تا احتمال بی‌نظمی و نادرستی در گزارش‌ها مشخص شود. استدلال در خصوص شاخص‌های تایید شده در این پژوهش نیز به صورت زیر می‌باشد:

- وجود تحریف در گزارش‌های مالی جسورانه: جسورانه بودن به نوعی تخطی و عدم رعایت استانداردهای حسابداری مالی است. در صورت ارائه منصفانه، اطلاعات برای استفاده-کنندگان مفید می‌باشد، در صورتی که گزارش‌های جسورانه متضاد ارائه گزارش‌ها به صورت منصفانه است. موارد ذکر شده تعریفی از تحریف می‌باشد. منظور از تحریف‌های مدنظر، تحریف‌هایی است که مبلغ آن بالاتر از سطح اهمیت است، مهم بوده و مرتبط با محتوا و نه شکل ظاهری باشد.

- تحریف‌های برطرف نشده در سال‌های مختلف: تکرار تحریفی که مبلغ و عدد آن مشخص باشد و در سال‌های متوالی برطرف نشود نشانگر این است که مشکلی وجود داشته و مدیریت قصد اصلاح آن را ندارد و با این کار قصد افزایش سود به صورت غیرواقعی را دارد.

- ذخیره نگرفتن یا به اندازه کافی شناسایی نکردن: در برخی شرکت‌ها جهت تسریع در شناسایی سود، ذخیره به قدر کافی شناسایی نمی‌شود و یا از طریق به تعویق انداختن برخی سندها و ثبت‌ها، سودها هموارسازی می‌شود. مانند عدم ذخیره‌گیری لازم توسط مدیریت در خصوص دعاوی حقوقی. شناسایی نکردن ذخایر و یا تاخیر در شناسایی آن، مصداق عدم رعایت استانداردهای حسابداری و نیز تحریف می‌باشد.
- وجود تعدیلات سنواتی منفی: اگر تعدیلات سنواتی منفی بوده و اثر با اهمیتی بر سود داشته باشد، این موضوع می‌تواند نشان‌دهنده افزایش درآمدها و کاهش هزینه‌ها و به طور کلی دستکاری ارقام تعهدی توسط مدیریت باشد. برای مثال وجود مطالبات مربوط به چندین سال قبل و عدم وصول و عدم ذخیره‌گیری مناسب در گزارش‌ها مصداقی از آن است.
- تغییرات غیرعادی و فاحش در فروش: افزایش چشم‌گیر در "فروش" و "نسبت بهای تمام شده به فروش" امسال نسبت به سال‌های گذشته می‌تواند به عنوان نشانه‌ای از گزارش‌های جسورانه باشد. در برخی موارد، افزایش فروش منطقی و با دلایل توجیهی است. اما در برخی موارد افزایش غیرواقعی فروش بدون داشتن ظرفیت تولیدی لازم در برخی صنایع وجود دارد.
- تقلب در صورت‌های مالی: از آنجایی که گزارش‌های مالی جسورانه هدفمند است می‌توان آن را معادل تقلب در نظر گرفت. در گزارش‌های جسورانه، بیان صادقانه وجود ندارد. برخی موضوعات پنهان و کتمان می‌شود و برخی اطلاعات به صورت غیرواقعی و نادرست ارائه می‌شود. گزارش‌های مالی جسورانه در جهت اهداف و منافع شخصی تهیه می‌شود.
- تغییر مداوم هیئت مدیره: در بسیاری از موارد، شرکت‌هایی که وضعیت مطلوب و عملکرد مالی مناسبی ندارند، اعضای هیئت مدیره از مدیرعامل انتظار دارند که وضعیت شرکت را به نحو مطلوب نشان دهند تا استفاده کنندگان به خصوص سرمایه‌گذاران و وام‌دهندگان بر اساس اطلاعات مطلوب، تصمیم‌گیری نمایند. هم‌چنین انتظار می‌رود که به هر نحوی به مبلغ سود خالص پیش‌بینی شده هر سهم دست یافته و آن را در صورت‌های مالی نشان دهد. در بسیاری موارد در صورت عدم دستیابی به هدف فوق، مدیرعامل برکنار می‌شود و این تغییر مداوم می‌تواند کارآیی را نیز کاهش دهد.

- پاداش مدیران: در بسیاری از موارد، هدف از ارائه گزارش‌های مالی جسورانه، انگیزه‌های داخلی از جمله پاداش می‌باشد. مهم بودن پاداش مدیر به دلیل پذیرش تئوری نمایندگی و هم‌چنین با هدف مطلوب نشان دادن کارکرد می‌باشد. به دلیل تضاد منافع بین مدیران و مالکان و هم‌چنین افق کوتاه‌مدت، مدیران به دنبال افزایش سود و در نتیجه افزایش پاداش می‌باشند لذا اقدام به ارائه گزارش‌های مالی به صورت جسورانه می‌نمایند.

- تولید کالاهای غیراساسی: استدلال بر این است که در شرکت‌هایی که کالاهای اساسی (مانند روغن، شکر و ...) تولید می‌نمایند، احتمال ارائه گزارش‌های جسورانه توسط آن‌ها کم‌تر است زیرا اولاً نمی‌توانند آن را به هر قیمتی به فروش رسانند. ثانیاً در شرکت‌هایی که کالاهای اساسی تولید می‌شود، معمولاً اهرم‌های نظارتی و بازدارنده قوی مانند سازمان تعزیرات، سازمان بازرسی و ... وجود دارد. به این دلیل ارائه گزارش‌های جسورانه توسط آن‌ها معمولاً کاهش می‌یابد. در حالی که در شرکت‌هایی که کالاهای غیراساسی تولید می‌کنند، نظارت سازمان‌ها کم‌تر است لذا احتمال ارائه گزارش‌های جسورانه افزایش می‌یابد.

- تولید کالاهای انحصاری: از آنجایی که این شرکت‌های انحصاری تنها تولیدکننده نوع خاصی از کالاها هستند و رقابت در بازار آن‌ها وجود ندارد لذا کالاهای خود را با قیمت بالاتری به فروش رسانده و به نوعی در قیمت‌ها دستوری عمل می‌نمایند. وجود انحصار در عمل باعث به وجود آمدن انواع فسادها و رانت‌های دولتی و خصوصی می‌شود.

شاخص‌های به دست آمده و نتایج حاصل از پژوهش را می‌توان جهت بررسی جسورانه بودن گزارش‌های مالی در اختیار استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به خصوص تحلیل‌گران مالی و اعضای هیئت مدیره شرکت‌های بورسی قرار داد. این پژوهش مانند بسیاری از پژوهش‌ها با برخی محدودیت‌ها مواجه بوده است از جمله اینکه داده‌های مورد استفاده از طریق پرسشنامه جمع‌آوری گردیده و بنابراین نتایج این پژوهش محدودیت‌های ذاتی حاکم بر پرسشنامه را دارند. پیشنهاد می‌شود شاخص‌های به دست آمده از مرحله مصاحبه با استفاده از روش تحلیل محتوا استخراج و ارائه شود. هم‌چنین می‌توان از طریق مصاحبه، عوامل موثر بر گزارشگری مالی جسورانه را نیز به دست آورده و به همراه سنجه‌ها از طریق گراند تئوری و مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد بررسی قرار داد. هم‌چنین می‌توان ویژگی‌های شرکت را که بر گزارشگری مالی جسورانه موثر می‌باشد از پژوهش‌های داخلی و خارجی انجام شده استخراج نموده و اثر آن‌ها

را به تفكيك ويژگى‌هاى عملياتى شركت، ويژگى‌هاى راهبرى شركتى و ويژگى‌هاى حسابر س مورد بررسى و مقايسه قرار داد. هم‌چنين علاوه بر اعضاى انجمن مديران مالى ايران، پرسشنامه بين اعضاى هيئت علمى گروه‌هاى حسابدارى و حسابر سى دانشگاه‌ها توزيع شده تا نظرات گروهى كه در كارهاى اجرايى مشغول به فعاليت مى‌باشند با گروهى كه در حوزه تئورى و آكادميك مشغول مى‌باشند با يكديگر مقايسه شود.

منابع

- بشیری منش، نازنین؛ حاجی زاده، سعید قبادی. (۱۴۰۰). تاثیر سوگیری رفتار مدیران بر تصمیم‌گیری و کیفیت اطلاعات مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۲ (۴۳): ۱۹۵ - ۲۲۴.
- داوری، علی؛ رضازاده، آرش. (۱۳۹۶). مدل سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS، انتشارات جهاد دانشگاهی، ۴: ۷۹ - ۱۰۰.
- علی احمدی، سعید؛ سروش‌یار، افسانه. (۱۳۹۵). ارزیابی نقش رویکردهای تدوین استانداردهای حسابداری و تخصص کاری حسابرس بر گزارشگری مالی متهورانه، حسابداری مالی، سال ۸ (۳۰): ۱۴۳ - ۱۶۱.
- قائمی، محمدحسین؛ کیانی، آیدین و مصطفی تقی‌زاده. (۱۳۹۳). محافظه‌کاری شرطی در گزارشگری مالی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱ (۴): ۴۷۱ - ۴۸۴.
- قدرتی زوارم، عباس؛ آذین‌فر، کاوه؛ نبوی چاشمی، سیدعلی و ایمان داداشی. (۱۳۹۸). سطح هورمون تستوسترون مدیرعامل و گزارشگری مالی متقلبان، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱ (۴۱): ۲۷ - ۴۶.
- کیوی، ریمون؛ لوک وان، کامپنهود. (۱۳۸۷). روش پژوهش در علوم اجتماعی، ترجمه نیک گهر، تهران: انتشارات توتیا. ۲۵۶ - ۲۶۰.
- Abdel-Meguid, A, Ahmed, A. and Ullman, S.(2013). Auditor independence, corporate governance and aggressive financial reporting: an empirical analysis. *Manage Gov*, 17: 283-307.
- aliahmadi, S, Soroushyar, A. (2016). Evaluation the role of Accounting Standards Setting Approaches and Auditor Expert on the Aggressive Financial Reporting. *Quarterly financial accounting*, 8 (30):143-161. (In Persian).
- Bashirimanesh, N, Hajizadeh, Z. and Ghobadi, S.(2022 Effects of Managers' Behavioral Bias on Decision Making and Financial Information Quality. *Empirical Research in Accounting*, 12(43): 195-224.
- Chen, E, Gavius, I. (2016). Unrealized earnings, dividends and reporting aggressiveness: an examination of firms' behavior in the era of fair value accounting. *Accounting and Finance*, 56, 217-250.
- davari, A, Rezazadeh, A. (2017). Structural equation modeling with PLS. *jahad daneshgahi Publication*, 4:79-100. (In Persian).
- Fornell, C, & Larkers, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of marketing research*, 39-50.
- Frank, M. M., L. Lynch., S.O. Rego and R. Zhao. (2018). Are corporate Risk-Taking Practices Indicative of Aggressive Reporting Practices. *American Accounting Association*, 1, 31-55.
- ghaemi, M., kiani, A & taghizadeh, M. (2014). Conditional conservatism in financial reporting. *Accounting and Auditing Review Journal*, 21(4), 471-484. (In Persian).

- Ghodrati Zoeram, A., Azinfar, A., Nabavi Chashmi, A. and Dadashi, I (2021). Chief Executive Officer's (CEO) Testosterone Level and Fraudulent Financial Reporting. *Empirical Research In Accounting*, 21(4), 471-484. (In Persian).
- Hulland, J. (1999). Use of partial least squares (PLS), in *strategic management journal*, 20(2), 195-204.
- Mackenzie, S. B. , Podsakoff, P. M. , & Jarvis, C. B. (1996). The problem of measurement model misspecification in behavioral and organizational research and some recommended solutions. *Journal of Applied Psychology*, 90(4), 710-730.
- Nunnally, J. (1978). *Psychometric theory*, 2nd Edh. New York: McGraw-Hill.
- Patelli, L., & Perini, M. (2015). Is Tone at the Top Associated with Financial Reporting Aggressiveness? *Journal Bus Ethics*, 126, 3-19.
- Quivy, R, Lukeone, C. (2008). *Manuel de recherche en sciences sociales*. Translated by nigozar Tehran: *Totia Publication*. 256-260. (In Persian).
- Rachmawati, N. A., & Martani, D. (2017). Book-Tax Conformity Level on the Relationship between Tax Reporting Aggressiveness and Financial Reporting Aggressiveness. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11, 86-101.
- Teddlie, C. & Tashakkori, A. (2009). *Foundations of mixed methods research: integrating quantitative and qualitative techniques in the social and behavioral sciences*. London.
- Tenenhaus, M., Amato, S. , & Esposito Vinzi, V. (2004). A global goodness-of-fit index for PLS structural equation modeling. In *Proceedings of the XLII SI scientific meeting*. 739-742.
- Yu, Z., L. Li, G. Tian, H. Zhang. (2013). Aggressive reporting, investor protection and stock price informativeness: evidence from Chinese firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22(2): PP. 71-85.

COPYRIGHTS



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

تدوین مدل هشداردهی حسابرسان با استفاده از نظریه داده بنیاد^۱خالد یادگاری^۲، اله کرم صالحی^۳، هوشنگ امیری^۴، حسین خنیفر^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۸

مقاله پژوهشی

چکیده

با توجه به گسترش مصادیق فساد مالی در حوزه‌های مختلف، هشداردهی حسابرسان به عنوان ابزاری برای جلوگیری و مبارزه با فساد مالی در کشورهای گوناگون مطرح شده است، اما تا کنون در کشور ایران الگوی مفهومی برای این مساله ارائه نشده است. بنابراین در این پژوهش تلاش شده است تا الگوی هشداردهی حسابرسان براساس نظریه داده بنیاد طراحی گردد. به این منظور در سال ۱۳۹۹ با استفاده از رویکرد نمونه‌گیری هدفمند (گلوله برفی) با ۱۸ نفر از اعضای هیات علمی متخصص، شرکاء مؤسسات حسابرسی، اعضای سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران که در زمینه حسابرسی صاحب نظر و دارای تجربه بوده‌اند، مصاحبه‌های عمیق تا مرحله اشباع صورت گرفت. داده‌های پژوهش با استفاده از روش کدگذاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های اصلی و مفاهیم استخراج گردید. مدل مفهومی ارائه گردید که به موجب آن مولفه‌های تاثیرگذار بر هشداردهی حسابرسان شناسایی شدند. براساس این مدل مهمترین شرایط علی که می‌تواند در هشداردهی حسابرسان موثر باشد، ساختار حاکمیت، قوانین حاکم، ساختار حرفه و ویژگی‌های حرفه حسابرسی است. همچنین، برای دستیابی به هشداردهی حسابرسان باید راهبردهایی مانند اصلاح ساختار حرفه، اصلاح ساختار نظارتی، اصلاح زیرساخت و کیفیت آموزش و مدرنیته (استفاده از فناوری‌های نوین) اتخاذ گردد. الگوی پژوهش نشان داد که هشداردهی حسابرسان می‌تواند پیامدهایی از قبیل ارتقاء جایگاه حرفه، کاهش فساد مالی، افزایش شفافیت و کیفیت گزارشگری، پویایی نظام اقتصادی، چابک‌سازی ساختار حرفه حسابرسی، تصویب قانون حمایتی حسابرسان، ورود فناوری اطلاعات و حسابخواهی و حسابداری را در پی داشته باشد.

واژه‌های کلیدی: پژوهش کیفی، نظریه داده بنیاد، هشداردهی حسابرسان.

طبقه بندی موضوعی: M42

10.22051/JERA.2021.34134.2768 :DOI .1

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بین المللی خرمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران. (Khalehyadegarii@yahoo.com)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد مسجدسلیمان، دانشگاه آزاد اسلامی، مسجدسلیمان، ایران. (نویسنده مسئول). (A.k.salehi@iaumis.ac.ir)

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد آبادان، دانشگاه آزاد اسلامی، آبادان، ایران. (Dr.H.amiri@iaubadan.ac.ir)

۵. استاد، گروه مدیریت و برنامه ریزی، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران. (Khanifar@ut.ac.ir)

https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

فساد یکی از موضوعات حل نشده برای سازمان‌های دولتی و خصوصی است. بر اساس شاخص درک فساد^۱ (CPI) در سال ۲۰۱۸، ایران در رتبه ۱۳۸ از ۱۸۰ کشور جهان و نمره ۲۸ از ۱۰۰ قرار دارد. این آمار بیانگر آن است که کشور ایران همانند بسیاری از کشورهای اسلامی، با وجود داشتن آموزه‌ها و تعالیم اسلامی، ارزشی و اخلاقی در زمینه فساد رتبه و جایگاه مناسبی ندارد. این در حالی است که دو کشور دانمارک و نیوزلند جزء کشورهایایی هستند که کمترین موارد فساد را دارند و نمره هر دو کشور ۹۰ است. این نشان می‌دهد که ایران نیازمند اقدامات مناسب برای رسیدن به وضع مطلوب می‌باشد. (نیک‌کار و همکاران، ۱۳۹۹). در این راستا حسابرسی به عنوان فرایند نظام پاسخ‌گویی، به منظور مبارزه با فساد می‌تواند با هشداردهی مناسب، نقش موثری در شفاف‌سازی اطلاعات مالی ایفا نمایند (دوانی، ۱۳۹۲). آنچه که جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه است. لذا از آنجا که هدف حسابرسی حفاظت از منافع سهام‌داران در مقابل تحریف‌ها و اشتباه‌های با اهمیت موجود در صورت‌های مالی است، حساب‌برسان به منظور حفظ اعتبار و شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی، به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند (شهبازی و مهرانی، ۱۳۹۹). علاوه بر این، حساب‌برسان ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای حرفه‌ای در ایفای وظایف خود هستند، زیرا انجام رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی سلب کرده و به حیثیت کل حرفه آسیب برساند (دمینو و همکاران، ۲۰۱۵ به نقل از مشعشی و همکاران، ۱۳۹۷).

ضرورت انجام این پژوهش از چند بعد حائز اهمیت است: اول اینکه هشداردهی حساب‌برسان موضوع نسبتاً جدیدی است که تاکنون مدلی برای آن طراحی و معرفی نشده است. دوم اینکه هشداردهی حساب‌برسان به عنوان یکی از مکانیزم‌های هشداردهنده می‌تواند عامل مؤثری در پیش‌گیری از به وجود آمدن فساد و رسوایی‌های مالی و همچنین حفظ منافع ذینفعان مورد استفاده قرار گیرد و موجب افزایش مسئولیت‌های اجتماعی حساب‌برسان و اثر آن بر اقتصاد، رفاه جامعه گردد. این موضوع برای سرمایه‌گذاران که بابت سرمایه‌گذاری خود نگران هستند و همچنین مدیران که به عنوان مباشر در قبال ذینفعان و جامعه مسئولیت دارند، اهمیت دارد. سوم،

اطلاعات مدل پیشنهادی که از آن بعنوان یک مدل جدید یاد می‌شود، می‌تواند مورد استفاده حسابداران، حسابرسان، موسسات حسابرسی، سازمان حسابرسی، سرمایه‌گذاران و سازمان‌های نظارتی قرار گیرد.

هشداردهی^۱ موضوع مهمی در تجارت و اقتصاد است که اهمیت آن نه تنها در محافظت از کارکنان و سازمان‌ها؛ بلکه در شکل گسترده‌تر جامعه را نیز در بر می‌گیرد (مستینیواتی و همکاران، ۲۰۲۰). هشداردهی یک سازوکار مؤثری برای کشف رسوایی‌های مالی است و حرفه حسابداری می‌تواند نقش مهمی در فرآیند هشداردهی ایفا نماید (لی و ژئو، ۲۰۱۸). برای جلوگیری از تقلب‌های مالی متعدد، هشداردهی حرفه حسابرسی به عنوان یک سازوکار کنترلی قوی مطرح شد که می‌تواند منافع بسیاری برای اعضای سازمان و سایر ذینفعان جامعه داشته باشد؛ اگر چه گزارش عمل خلاف (آن‌ها که در واقع رُخ داده‌اند و آن‌ها که مشکوک هستند) مطابق با آئین رفتار حرفه‌ای است (وادی‌زاده، ۱۳۹۸). اما رسوایی‌های مالی، اعتبار آئین رفتار حرفه‌ای را در پیشگیری از چنین رُخ دادهایی زیر سؤال برده است (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). حسابرسی مستقل بعنوان جزئی از سیستم نظارتی کشور نیز با معضل آثار تخلف و فساد دست و پنجه نرم می‌کند و اختلاس‌های رُخ داده، این حرفه را تحت تاثیر قرار داده است و به صورت اخص اختلاس ۳۰۰۰ میلیارد تومانی منجر به ابطال مجوز برخی موسسات حسابرسی مرتبط نیز گردیده است (وادی‌زاده، ۱۳۹۸).

معمولاً هنگامی که رسوایی مالی رخ می‌دهد، اعضای جامعه و دولت اغلب می‌پرسند چرا حسابرسان وظایف و تعهدات خود را بدرستی انجام نمی‌دهند (هاشم و همکاران، ۲۰۱۹) زیرا آن‌ها باور دارند که مسئولیت کشف تقلب بر عهده حسابرسان است (دی زورت و هریسون، ۲۰۱۸). اهمیت هشداردهی زمانی آشکار می‌شود که بین مدیران صاحبکار و سرپرست و شرکای حسابرسی سازش و تبانی وجود داشته باشد. همانند مورد شرکت انرون^۲ که کارکنان حسابرسی علی‌رغم اینکه در خصوص فعالیت تجاری و امور مالی و تعهدات صاحبکار اطلاعاتی داشتند، اقدام به هشداردهی ننمودند (آلین و همکاران، ۲۰۱۳).

پژوهشگران شواهدی درباره هشداردهی از ذینفعان مختلف از قبیل هشداردهندگان (پارک و همکاران، ۲۰۲۰، تری و بوکاس، ۱۹۹۸)، کارکنان خدمات عمومی (مباگو و همکاران،

1. Whistleblowing

2. Enron

۲۰۱۸)، حسابداران و حسابرسان (لاتن و همکاران، ۲۰۱۹، آلین و همکاران، ۲۰۱۳، برنان و کلی، ۲۰۰۷، نیک کار و همکاران، ۱۳۹۹، کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۸) و دانشجویان (لیاناراجچی و نودیک، ۲۰۰۹) برای بررسی چالش‌ها و فرصت‌های هشداردهی ارائه نمودند. همچنین پژوهش‌های معدودی در باره طراحی مدل هشداردهی حسابرسان (مانند آلین و همکاران، ۲۰۱۳، ماماهیت و آرومسه، ۲۰۱۸، انواری و همکاران، ۲۰۱۹) در خارج از کشور انجام شده است. اما تا کنون پژوهشی در مورد تدوین مدل هشداردهی در ایران انجام نشده است.

با جستجو در پژوهش‌های مشابه انجام شده داخلی در می‌یابیم که بیشتر پژوهش‌های انجام شده در زمینه هشداردهی حسابرسان متکی به تحلیل‌های روند خطی نظیر رگرسیون با اتکا به علل پیش فرض آن بوده است. به علاوه از آنجایی که بررسی هشداردهی حسابرسان دارای ابعادی چندگانه (روانشناسی، فرهنگی، حرفه و فناوری) و ماهیتی پویا و وابسته به زمان دارد، ارزیابی آن تنها از طریق اتکا به پژوهش‌های کمی کافی نمی‌باشد. بنابراین هدف از این پژوهش تدوین مدل هشداردهی برای حسابرسان در کشور ایران است که برای اولین بار مطرح می‌شود. از اینرو، انتظار بر این است تا نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی بشرح زیر داشته باشد:

اول اینکه یافته‌های این پژوهش می‌تواند به بسط مبانی نظری پژوهش و شناسایی بیشتر ادبیات هشداردهی حسابرسان و درک بهتر آن کمک کند. دوم، در این پژوهش تلاش می‌شود با اتکا به مصاحبه با متخصصان حوزه‌های دانشگاهی و حسابرسی و ارائه الگوی هشداردهی حسابرسان، نسبت به شناسایی عوامل علی، بستری و مداخله‌گر در تحلیل مسأله و شناخت ابعاد مختلف موضوع پژوهش، راهبردها و پیامدهای حاصل از راهبردها اقدام، تا براین اساس حرفه حسابرسی بتواند با استفاده از فناوری‌های نوین در اشاعه فرهنگ هشداردهی، موجبات اعتماد عمومی به گزارشات حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی و نقش مباشرتی مدیران در پاسخ‌دهی به ذینفعان را فراهم آورد. نتایج به عنوان دستاوردی علمی همچنین می‌تواند منجر به توجه تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی به نقش و جایگاه هشداردهی حسابرسان در کاهش و جلوگیری از بروز فساد مالی و توجه به مسئولیت‌های اجتماعی حرفه حسابرسی در قبال ذینفعان گردد. در نهایت نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های بدیع و جدیدی برای پژوهش‌های آتی در حوزه پژوهش‌ها کیفی در حرفه‌ی حسابرسی به خوانندگان ارائه نماید.

در ادامه پیشینه نظری و تجربی پژوهش، روش‌شناسی، یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری

ارائه می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

هشداردهی

در مورد تعریف هشداردهی اجماعی وجود ندارد. اصطلاح هشداردهی را می‌توان اقدامی مخالف تلقی نمود (دوگان و همکاران، ۲۰۱۵، الیستون، ۱۹۸۲). هشداردهی، افشای فعالیت‌های غیرقانونی، غیراخلاقی و غیرمشروع صورت پذیرفته در سازمان (خطاکاری سازمانی) توسط اعضای فعلی یا سابق سازمان به افراد یا سازمانهایی است که قادرند چنین فعالیت‌هایی را تحت تأثیر قراردهند (نیر و میسلی، ۱۹۸۵). هشداردهی، فاش نمودن اقدامی است که در سطح سازمان و همچنین جامعه، منفی و نامطلوب تلقی می‌گردد (گاتشاک و همکاران، ۲۰۱۹). هشداردهی در حوزه حسابرسی، عمل داوطلبانه‌ای است که براساس آن کارکنان حسابرسی رفتارهای غیراخلاقی که کارکنان سازمان مرتکب آن شده‌اند را صرفنظر از استانداردها و الزامات قانونی موجود، به هر نهادی (داخلی یا خارجی) که توانایی اصلاح چنین خطاکاری‌هایی را دارند، گزارش می‌دهند (آلین، ۲۰۱۳).

مطابق پژوهش دوگان و همکاران (۲۰۱۵) دو دیدگاه محافظه کارانه در مورد هشداردهی وجود دارد. در دیدگاه اول، هشداردهی به عنوان یک اقدام عادلانه جهت اصلاح یک اشتباه مانند سرگذشت شرکت ورلد کام انجام می‌شود. در این راستا مارون و سولومون (۲۰۱۴) نشان دادند که شفافیت بدست آمده از هشداردهی و بحث‌های هشداردهی پیرامون منافع عمومی، مشروعیت عملی و اخلاقی را فراهم می‌کند. بخصوص هشداردهی ممکن است به عنوان یک واکنش مؤثر به ناتوانی دولت برای اجرای فرایند پاسخ‌گویی عمومی مطرح گردد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳). دیدگاه دوم، هشداردهی را به عنوان یک رخنه، بی‌وفایی و شکلی از خیانت در نظر می‌گیرد. از این منظر، هشداردهندگان مورد هدف تلافی‌جویانه قرار می‌گیرند که به عکس‌العمل قابل ملاحظه از دوستان و دشمنان گرایش دارد. اکثریت قریب به اتفاق پژوهش‌ها دانشگاهی در زمینه هشداردهی بر شناسایی ویژگی‌های روان‌شناختی یا جامعه‌شناختی فرد هشداردهنده متمرکز بوده‌اند یا بر شناسایی وضعیتی که منجر به هشداردهی می‌شود، تأکید دارند (لی گا او و برینک، ۲۰۱۷). تعریف اخیر در بیشتر پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه هشداردهی در حرفه حسابداری و حسابرسی مورد قبول واقع شده است (لاتن و همکاران، ۲۰۱۹).

از دیدگاه سازمانی، هشداردهی عملی است که طی آن، فردی از اعضای سازمان (فعلی یا گذشته) مراجع ذیصلاح را از عمل یا جریانی خلاف قانون، اخلاق یا ضوابط لازم‌الرعایه در سازمان مطلع می‌کند

(نیر و میسلی، ۲۰۱۶). فرد دریافت‌کننده گزارش اگر از اعضای داخل سازمان باشد، هشداردهی صورت گرفته، داخلی بوده و اگر این مرجع مستقل از سازمان باشد، نوع هشداردهی، خارجی خواهد بود. علاوه بر آن در حوزه هشداردهی‌های مالی، همواره به نحوه دریافت گزارش هشداردهی نیز توجه شده است، به طوری که در این خصوص، دوروش شناسایی شده است که اولی به صورت رسمی بوده و آن زمانی است که فرد افشاء‌کننده، گزارش را با ذکر مشخصات و آدرس خود ارائه می‌کند و در روش دوم به صورت ناشناس مبادرت به این امر می‌نماید (کولبرگ و میهلیچ، ۲۰۱۶). یکی از تئوری‌هایی که بطور عام می‌تواند برای توضیح قصد هشداردهی مناسب باشد، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده است که اولین بار بوسیله اجزن (۱۹۹۱) ارائه گردید، زیرا این نظریه، عامل اصلی انجام رفتار فرد را، نیت وی می‌داند (دی برویجن، ۲۰۱۰) و همچنین ابزاری مناسب برای درک بهتر شکاف بین نگرش نسبت به رفتار و رفتار واقعی فرد می‌باشد (کاشانی‌پور و همکاران، ۱۳۹۸). براساس این تئوری نیات رفتاری اشخاص بر اساس سه عامل پیش‌بینی‌کننده است که بطور مفهومی از یکدیگر مستقل هستند. این عوامل عبارتند از نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده (PBC). نگرش نسبت به رفتار به ارزیابی اشخاص از یک رفتار معین اشاره دارد و هنجارهای ذهنی به فشارهای اجتماعی درک شده برای ارتکاب رفتار و کنترل رفتاری ادراک شده به چگونگی سختی یا آسانی انتظارات اشخاص جهت اعمال رفتار مربوط می‌باشد (مستینواتی و همکاران، ۲۰۲۰). اجزن (۱۹۹۱) بیان نمود که PBC نه تنها بر نیات رفتاری بلکه بر رفتار واقعی نیز مؤثر می‌باشد. وی نشان داد که بین نیات و رفتار فرد رابطه قوی و معناداری وجود دارد. علاوه بر این، از آن جایی که رفتار واقعی هشداردهی ممکن است در هنگام وقوع به سختی قابل مشاهده باشد، پژوهشگران گزینه دیگری برای نتیجه‌گیری این پدیده با استفاده از نیات گزارش شده ندارند (مزمز-مگناس و ویزوسواران، ۲۰۰۵). این نظریه در پژوهش‌های داخلی مانند کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۸) برای بررسی قصد هشداردهی حسابربان مستقل درباره خطاکاری سازمانی و ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) جهت بررسی قصد گزارشگری تقلب مورد استفاده قرار گرفته است. از طرف دیگر، حرفه حسابرسی می‌تواند با نظریه شناخت اجتماعی، ارتباط تنگاتنگی داشته باشد (مشعشی و همکاران، ۱۳۹۷). نظریه شناخت اجتماعی تأکید دارد که ویژگی‌های فردی و محیطی بر رفتار فرد تأثیر می‌گذارند و عملکرد انسان را نتیجه مجموعه سه گانه پویای عوامل روانشناختی (فردی)، محیط فیزیکی - اجتماعی و رفتار می‌داند (بندورا، ۱۹۸۶) و حسابرسی نیز رشته و حرفه‌ای مبتنی بر رفتار حسابرس و صاحبکار بوده و به نوعی به رفتار وابسته است (مشعشی و همکاران، ۱۳۹۷). از این رو در شرایط حاضر، یکی از پیچیدگی‌های حسابداری و حسابرسی که به توجه نیاز دارد، در نظر گرفتن

معیارهای تصمیم‌گیری حسابرسان است، زیرا تصمیم‌گیری، رفتاری است که در تمام فرایندهای عملیات حسابرسی وجود دارد (ولیان و همکاران، ۱۳۹۸).

در یک نظام اقتصاد دولتی اگر حسابرسان به وظایف خود عمل کنند، عملکرد سازمان‌ها شفاف‌تر و اکثر فسادهای پیش رو قابل کشف و گزارش خواهند بود. این درحالی است که بسیاری از فسادهای ایجاد شده در اقتصاد غیر رقابتی و دولتی، به عوامل و متغیرهای متعددی از جمله تنظیم قوانین و مقررات ناپایدار و لحظه‌ای، تعدد قوانین و وجود تفسیرهای مختلف در قوانین ارتباط دارد، به تعبیر دیگر، نبود ساختار یک اقتصاد پایدار و کارا، فقدان قوانین و مقررات و استانداردهای مناسب، تنظیم دستورات عمل‌ها و بخشنامه‌های غیرمؤثر، عدم استقرار نظام‌ها و سیستم‌ها و کنترل‌های داخلی قوی، عدم بکارگیری منابع انسانی و مدیریت شایسته و سایر عوامل می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر به‌سزایی گذاشته و شفافیت عملکرد مدیریتی را خدشه‌دار کند. در حالی که بر خلاف انتظار عمومی جامعه، استخراج و افشای بسیاری از این موارد، توسط حسابرسان قابل کشف و شناسایی نیست (وادای‌زاده، ۱۳۹۸).

ادبیات هشداردهی در حوزه حسابرسی نشان می‌دهد که هشداردهی تحت تأثیر عواملی قرار دارد که با شناسایی هرچه بیشتر این عوامل می‌توان شناخت بهتری از ابعاد مبهم این پدیده انسانی، کسب نمود. یکی از این عوامل شاید نظام باورها، ارزش‌ها و یا به عبارتی فرهنگ افراد است. بدین ترتیب، هشداردهی در حوزه حسابرسی به عنوان رفتار اخلاقی، عام‌محور، داوطلبانه و عملی فراسوی آئین رفتار حرفه‌ای، نقش مؤثری در پیش‌گیری از رسوایی‌های مالی ایفا می‌کند (بیگی هرچگانی و همکاران، ۱۳۹۶). از دیدگاه حرفه، از آن جا که حسابرسان در جهت منافع عموم حرکت می‌کنند، هشداردهی را وظیفه حرفه‌ای خود می‌دانند، اما از آنجایی که هشداردهی هزینه‌های بسیار زیادی برای حسابرسان دارد، به همین دلیل حسابرسان هشداردهی را عملی اختیاری می‌دانند (سعیدی و همکاران، ۱۳۹۷).

پیشینه پژوهش

پیشینه داخلی

یادگاری و همکاران (۱۴۰۰) تأثیر محافظه کاری اجتماعی بر هشداردهی (سوت زنی) حسابرسان؛ با تأکید بر نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که محافظه کاری اجتماعی بر هشداردهی حسابرسان تأثیر معنادار

دارد. همچنین متغیرهای جنسیت و سن حسابرسان بر رابطه بین محافظه کاری اجتماعی و سطح هشداردهی حسابرسان اثر تعدیلی دارند.

یوسف زاده و همکاران (۱۴۰۰) بررسی تاثیر ساختار سوالات پرس و جو و رابطه بین حسابرس و صاحبکار بر گزارشگری تقلب را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که استفاده از سوالات باز در پرس و جو، منجر به ارائه جزئیات کلیدی بیشتر در مورد تقلب می‌گردد.

رحیمیان و حاجی حیدری (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی کشف تقلب با استفاده از مدل تعدیل شده بنیش و نسبتهای مالی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که این مدل نقش اثربخشی درک شف تقلب صورت های مالی داشته است.

ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸) قصد گزارشگری تقلب را با استفاده از متغیرهای تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که کنترل رفتاری ادراک شده تأثیر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب دارد. همچنین آنها دریافتند که نگرش نسبت به گزارشگری تقلب بر قصد گزارشگری تقلب تأثیر گذار است.

کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی قصد هشداردهی حسابرسان مستقل درباره خطاکاری (با استفاده از نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده) پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که متغیرهای نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده شامل نگرش نسبت به هشداردهی، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری برنامه‌ریزی شده بر قصد هشداردهی تأثیر مستقیم و معناداری دارند.

نژادتولمی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تمایل به افشاگری تقلب حسابداری بر اساس تفاوت‌های فردی جمعیت‌شناسی در میان کارکنان حسابداری پرداختند. در این پژوهش تقلب حسابداری شامل دستکاری حساب‌ها و اختلاس می‌باشد. نتایج پژوهش حاکی از آن است که تفاوت معناداری در تمایل به افشاگری تقلب (هشداردهی) برای هر دو گروه تقلب بر حسب جنسیت، سن و تجربه وجود دارد اما بر حسب سطح تحصیلات تفاوت معناداری وجود ندارد.

افشانی و همکاران (۱۳۹۷) عوامل مؤثر بر قصد افشای تخلفات در کارکنان را مورد بررسی قرار دادند. پژوهش آنان نشان می‌دهد که افراد با قانون کنترل درونی، نگرش مثبت به هشداردهی و هویت اخلاقی بالا نسبت به مشاهده تخلفات سازمانی بی تفاوت نبوده و جایگاه فرد متخلف و میزان جدیت تخلف نقش قابل ملاحظه‌ای در تمایل افراد به افشای آنها دارند.

پیشینه خارجی

مستینیواتی و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی قصد هشداردهی حساب‌برسان مستقل در مالزی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که کمیته فنی و کمیته مستقل حساب‌برسی تاثیر مثبتی بر قصد هشداردهی دارد، این موضوع از این دیدگاه پشتیبانی می‌کند که عوامل حرفه‌ای می‌توانند قصد حساب‌برسان مستقل بر هشداردهی را افزایش دهند. همچنین نتایج حاکی از آن است که کنترل رفتاری ادراک شده رابطه مثبت با قصد هشداردهی دارد در حالی که شواهد پژوهش از تاثیر نگرش نسبت به رفتار و هنجارهای ذهنی بر قصد هشداردهی پشتیبانی نمی‌کند.

انواری و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی، مدل یکپارچه‌ای از روانشناسی اجتماعی هشداردهی ارائه نمودند. این مدل توضیح می‌دهد چه زمانی و چگونه هویت‌های اجتماعی و اشکال مختلف قدرت اعضای گروه را ترغیب می‌کند تا با استفاده از هشداردهی به خطاهای درون گروهی پاسخ دهند.

لاتن و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی مثلث هشداردهی و سه عامل تقلب شامل فرصت، انگیزه و توجیه در بین حساب‌برسان پرداختند، نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر آن است که در بین این سه عامل، انگیزه‌های مالی مهمترین عامل در تمایل به هشداردهی می‌باشد.

ماماهیت و آرومسه (۲۰۱۸) در پژوهشی به طراحی مدل مفهومی کشف تقلب با ارتباط بین هشداردهی، حساب‌برسی قانونی و حساب‌برسی تحلیلی پرداختند. مدل مفهومی آنان با هدف فراهم نمودن داده‌هایی برای مدیران و تصمیم‌گیرندگان با توجه به عواملی که برای بهبود کشف تقلب اهمیت دارد، طراحی گردید بنحوی که براساس آن روش‌های پیشگیری تقلب در آینده بهتر و بهتر باشد.

نتایج پژوهش پنجین (۲۰۱۸) نشان داد که هشداردهی بر پیاده‌سازی حساب‌برسی قانونی^۱ تاثیر دارد. همچنین نتایج پژوهش ساستاون و همکاران (۲۰۱۷) بیانگر این است که هشداردهی در پیشگیری از تقلب مؤثر می‌باشد.

بروان و همکاران (۲۰۱۶) با ترکیب تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و مثلث تقلب^۲ نسبت به مدل‌سازی مقاصد هشداردهی حسابداران پرداختند. بر اساس پاسخ ۲۸۴ حسابدار سازمانی حرفه‌ای، طراحی مدل پیشنهادی مورد تایید قرار گرفت و نتایج نشان داد که نگرش‌ها و برداشتها

1. Forensic audit
2. Fraud Triangle

از کنترل هشداردهی با قصد هشداردهی رابطه مثبت دارد. در تجزیه و تحلیل تکمیلی، آن‌ها همچنین دریافتند که جنسیت و سطح مدیریت با قصد هشداردهی رابطه معناداری دارد. همان گونه که در پیشینه تجربی داخلی مشاهده گردید، پژوهش‌های انجام گرفته در این زمینه اولاً هشداردهی حسابربان را غالباً با یک یا چند عامل به لحاظ همبستگی مورد سنجش قرار داده و نه در قالب یک الگوی تبیینی، ثانیاً پژوهش‌ها عمدتاً با روش پژوهش کمی و با تکیه بر نظریه‌های موجود و آزمون آن‌ها صورت گرفته و نه کشف مفاهیم و مقوله‌ها جهت تبیین پدیده به روش استقرا و در نهایت، در پژوهش‌های انجام گرفته عوامل علی، بستری و مداخله‌گر در تحلیل مسأله، راهبردها و پیامدهای حاصل از راهبردها مربوط به هشداردهی حسابربان تبیین نشده است. بدین ترتیب، ارائه الگویی منسجم با هدف اهمیت هشداردهی حسابربان جهت حفظ منافع عمومی و به حداقل رساندن هرگونه فساد و اختلاس با تعیین روابط علی، بستری، مداخله‌گر، راهبردی و پیامدی مدل، نوآوری پژوهش پیش روی است.

سوالات پژوهش

با توجه به بیان مسأله پژوهش و اینکه هدف اصلی از پژوهش حاضر، تدوین مدل مفهومی هشداردهی برای حسابربان در کشور ایران است، این پژوهش به دنبال یافتن پاسخ علمی برای سؤال زیر می‌باشد:

از دیدگاه خبرگان و صاحب نظران، مدل مفهومی و عوامل تاثیر گذار بر هشداردهی حسابربان چیست؟

روش‌شناسی پژوهش

نظریه پردازی داده بنیاد روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). از طرفی هنگامی از این نظریه استفاده می‌شود که ناشناخته‌های زیادی وجود داشته باشد و پژوهشگر براساس فهم تجارب افراد شرکت کننده در مورد موضوع خاصی با طی نمودن فرایندی و رهیافت نظام مند مطابق اثر استراوس و کوربین (۱۹۹۸) به دنبال ارائه نظریه‌ای بر اساس داده‌های واقعی باشد. لذا از آنجایی که در خصوص مدل هشداردهی حسابربان، چارچوب شناخته شده‌ای وجود ندارد این پژوهش به دنبال آن است که به کمک نظریه داده بنیاد (علت استفاده از این روش در ادامه گزارش شده است)؛ برای شناخت و درک تجارب افراد در زمینه «هشداردهی حسابربان» در بستر موجود برای حرفه حسابرسی مدلی را ارائه کند که از منظر ساختار حاکمیت، قوانین حاکم، ساختار حرفه

و ویژگی‌های حرفه حسابرسی و ... دارای ویژگی‌های خاص خود می‌باشد. در نتیجه، این پژوهش از منظر بعد زمانی، مقطعی است؛ زیرا مصاحبه‌ها در سال ۱۳۹۹ انجام شده‌اند. از منظر هدف، به دلایل پیش رو از نوع اکتشافی است: ۱- پژوهشی با موضوع تدوین مدل هشداردهی حسابرسان، با روش این پژوهش (نظریه‌پردازی داده بنیاد) در کشور انجام نشده است؛ ۲- نتایج این پژوهش به ارائه یک مدل منتج می‌شود؛ ۳- یافته‌های این پژوهش دانش موجود را در زمینه هشداردهی توسعه می‌دهد. این پژوهش، از منظر فرایند اجرا (نوع داده‌ها)، از نوع کیفی است؛ زیرا در این روش پژوهش، بخش اول (داده‌ها)، از منابع مختلفی مانند مصاحبه و مطالعات کتابخانه‌ای گردآوری می‌شود که در این پژوهش نیز داده‌ها با مصاحبه جمع‌آوری شده‌اند. همچنین در روش پژوهش کیفی، بخش دوم شامل روش‌های تحلیلی و تفسیری است که برای رسیدن به یافته‌ها یا نظریه‌ها به کار می‌رود. این روش‌ها شامل شیوه‌های مفهوم‌پردازی از داده‌ها است که به «کدگذاری»^۱ موسوم است. در این پژوهش نیز از روش‌های کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شده است. بخش سوم روش پژوهش کیفی، عبارت است از گزارش‌های نوشته شده یا ترسیم نمودارها و شکل‌ها یا ارائه شفاهی که در این پژوهش از روش نموداری استفاده شده است. همچنین این پژوهش از منظر منطق اجرا (یا نوع استدلال) از نوع استقرایی است؛ زیرا در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود در باره نتایج پدیده‌ها توضیحات خود را ارائه می‌کنند. منظور از استقرایی بودن نظریه داده بنیاد این است که در این روش به آزمودن فرضیه پرداخته نمی‌شود، بلکه نظریه تدوین شده در نتیجه گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها رویداده و زاینده می‌شود (گولدینگ، ۲۰۰۲ و نوری و مهرمحمدی، ۱۳۹۰).

همانگونه که اشاره شد این پژوهش از نوع پژوهش‌های کیفی است و برای انجام آن از تحلیل داده بنیاد استفاده شده است. این روش به پژوهشگر این امکان را می‌دهد در مواردی که امکان تدوین فرضیه وجود ندارد و یا انسجام نظری در رابطه با موضوع مورد بررسی نیست، به جای استفاده از نظریه‌های از پیش تعریف شده، نظریه جدیدی تدوین کنند. نظریه جدید، نه بر مبنای نظر شخصی پژوهشگر، که در واقع براساس داده‌های گردآوری شده از محیط واقعی و در شرایط واقعی تدوین می‌شود. بدین منظور با اتکا به روش نظریه زمینه‌ای و رویکرد (نوخاسته)

یا ظاهر شونده، گلنزر (۱۹۹۲)، در گام اول تلاش شد داده‌های اولیه این پژوهش از طریق مصاحبه ساختارنیافته^۱ با خبرگان و با رویکردی اکتشافی با استفاده از یک سؤال کلی و باز جمع‌آوری گردد. برای این منظور از روش نمونه‌گیری نظری (گلوله برفی) استفاده گردید و عمل نمونه‌گیری و انجام مصاحبه نیز تا زمانی که مفاهیم و مقوله‌ها به اشباع رسیده باشند، ادامه یافت.

از اینرو با توجه به اهمیت موضوع، نیاز بود تا از خبرگانی مصاحبه شود که ضمن برخورداری از تخصص‌های چندگانه، آشنایی کامل با مبانی نظری هشداردهی حسابرسی داشته و خود صاحب نظر در حرفه حسابرسی باشند. از این رو در پژوهش حاضر افرادی که قبلاً یا در حال حاضر، ضمن تجربه در کار خود، در سایر حوزه‌ها نیز تخصص داشته و شاغل بودند (مانند اساتید دانشگاه که در حوزه حسابرسی فعالیت داشته یا دارند)، جزء جامعه آماری قرار گرفتند. که شامل: اعضای هیات علمی دانشگاه، اعضای شاغل در سازمان حسابرسی یا کمیته‌های آن، اعضای عضو جامعه حسابداران رسمی، مدیران و شرکای موسسه‌های حسابرسی می‌باشند. برخی افراد نمونه در حوزه خود تصمیم‌گیرنده و بنام بودند که ابتدا مصاحبه از آن‌ها شروع شد؛ سپس با پیش رفتن پژوهش و گردآوری و تحلیل داده‌ها، برای شناخت بهتر مفاهیم و مقوله‌ها با سایر افراد خبره در حوزه حسابرسی مصاحبه صورت گرفت. بدین ترتیب در سال ۱۳۹۹ با ۱۸ صاحب نظر مطابق جدول (۱) مصاحبه به عمل آمد.

در عمل، پس از انجام هر مصاحبه، متن مصاحبه به صورت دقیق مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته تا مفاهیم از هر جمله بیان شده، استنباط و استخراج شود. پس از آن، مصاحبه بعدی انجام می‌گرفت. بدین ترتیب تا زمانی این عمل پیش رفت که پژوهش به مرحله اشباع نظری دست یافت. اشباع نظری بدان معناست که مصاحبه‌های اخیر هیچ گونه داده‌های نو در پی نداشته و سراسر تکرار داده‌های پیشین است (استراوس و کوربین ۱۹۹۸). لذا از مصاحبه شانزدهم به بعد داده جدیدی در مصاحبه‌های بعمل آمده وجود نداشت و در مصاحبه هیجدهم از اشباع نظری اطمینان معقول حاصل گردید. شایان ذکر است که بیشتر مصاحبه شونده‌ها در حوزه کاری خود دارای ۱۵ و بیش از ۱۵ سال سابقه کار حرفه‌ای داشتند و افراد دانش آموخته دکتری یا در حال تحصیل در مقطع دکتری بوده‌اند. متوسط زمان هر مصاحبه با هر یک از متخصصان و خبره حسابرسی حدوداً ۷۰ دقیقه بوده است.

جدول ۱. ویژگی‌های مشارکت‌کنندگان

سمت/موقعیت شغلی				تجربه کاری		مدرک تحصیلی		رشته تحصیلی	جنسیت	معیار اصلی
مدیر/ شریک موسسه	حسابدار رسمی/ سازمان حسابرسی	عضو هیات علمی و شریک موسسه	عضو هیات علمی و حسابدار رسمی	بیش از ۱۵ سال	۱۵ سال	دکتری	دانشجوی دکتری	حسابداری حسابرسی	مرد	معیار فرعی
۳	۵	۳	۷	۱۳	۵	۱۳	۵	۱۸	۱۸	تعداد

گام دوم، فرآیند کدگذاری داده‌ها براساس سه سطح کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی است. طی کدگذاری باز، داده‌ها به بخش‌های مجزا خرد می‌شوند و برای به دست آوردن مشابهت‌ها و تفاوت‌هایشان بررسی می‌شوند. سپس این «مفاهیم» براساس مشابهت‌هایشان طبقه‌بندی می‌شوند که به این کار «مقوله پردازی» گفته می‌شود و «مقوله» مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است و بنای نظریه از آن‌ها تشکیل می‌شود. به طور خلاصه، نتیجه کدگذاری باز مجموعه‌ای از مقوله‌های مفهومی ایجادشده از داده‌هاست. در کدگذاری محوری بین مقوله‌های اساسی که در کدگذاری باز گسترش یافته‌اند، در سطح ویژگی‌ها و ابعاد، ارتباطات درونی برقرار می‌شود. در پایان این مرحله، مقوله‌ها بر حسب شرایط به شرایط علی^۱، شرایط مداخله‌گر^۲، شرایط زمینه‌ای^۳، راهبردها^۴ و پیامدها^۵ تقسیم می‌شوند. در کدگذاری انتخابی، که اصلی‌ترین بخش نظریه داده بنیاد است (مرادی و یحیایی، ۱۳۹۹)، نظریه پرداز داده بنیاد، براساس الگوی ایجاد شده با برقراری ارتباط بین مقوله محوری با سایر مقوله‌ها به نگارش نظریه می‌پردازد (عبدی و همکاران، ۱۳۹۸). مقوله اصلی^۶ در این پژوهش "هشداردهی حسابرسان" است. استراوس و کوربین (۱۹۹۸) دو روش را برای بیان مدل و نتیجه پژوهش بیان می‌کنند؛ روش نمودار و روش خط سیر داستان^۷ (دانایی فرد، ۱۳۹۴). ساده و موجزترین روش‌ها، روش نمودار است که در این پژوهش نیز از این روش استفاده شده است.

1. Causal Conditions
2. Intervening Conditions
3. Contextual Conditions
4. Strategies
5. Consequences
6. Core Category
7. Storyline

یافته‌های پژوهش

همان گونه که قبلاً بیان شد در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از ابزار مصاحبه عمیق با صاحب‌نظران فعال در حرفه حسابرسی استفاده گردید. در روش کیفی پیش‌رو محتوای مصاحبه‌ها (داده‌های پژوهش) در سه مرحله کدگذاری (کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی) گردید. از مصاحبه‌های انجام شده در مجموع ۶۰ مفهوم استخراج شد و بطور میانگین ۱۲ مقوله بیشترین تکرار را داشتند که اکثراً به ترتیب مربوط به «اصلاح ساختار حرفه، اصلاح ساختارهای نظارتی، قوانین حاکم، ارتقاء جایگاه حرفه، کیفیت گزارش‌دهی، ویژگی حرفه، ساختار اقتصاد، مدرنیته و فناوری اطلاعات» بوده است.

برای نمونه بخش‌هایی از متن مصاحبه‌شوندگان (اعضای هیات علمی و خبرگان حرفه حسابرسی) به صورت زیر کدگذاری باز شده است:

«مدرن شدن یعنی آزادی مطبوعات به آن صورتی که بتوانند هشداردهی لازم را داشته باشند و آزادی که قبل از بیان و بعد از بیان وجود داشته باشد را می‌توان نشانه مدرنیسم و دموکراسی توأم دانست. از دیگر مولفه‌های مدرن یا مدرنیسم می‌توان ورود فناوری اطلاعات در تمام امور به خصوص حرفه حسابداری و حسابرسی اشاره نمود، نمونه ساده آن را می‌توان استفاده از اتوماسیون‌های اداری دسترسی به سیستم‌های تحت وب جهت حسابرسی مستمر، حسابداری سیستم‌های مالی دانست که در هر زمان و هر مکان این دسترسی و توانایی را می‌دهد. با توجه به اینکه در حرفه، آموزش مستمر وجود دارد تا حساب‌برسان نسبت به آخرین تغییرات و بروز شدن اطلاعات و استانداردها آگاهی پیدا نمایند، این امر موجب بالا بردن کارآیی، کیفیت، و خروجی‌های مناسب می‌گردد. با توجه به اینکه در ایران آموزش مستمر که دارای کارآیی مناسب و با سطح کیفیت بالایی باشد وجود ندارد، می‌بایست در این مسیر شرایط بستری و فرهنگ سازمانی لازم پیاده‌سازی گردد».

نمونه دیگری که بشرح زیر کدگذاری باز شده است:

«از آنجا که کشور ایران در یک اقتصاد بسته بسر می‌برد و تحریم‌ها و عدم ارتباط با بین‌الملل به شکل آزاد و با روابط اقتصادی باز نمی‌باشد این خود در کشور زمینه ساز انجام اختلاس و فسادهای بزرگی می‌شود که در اینجا می‌بایست از وجود هشداردهی جهت جلوگیری و اصلاح استفاده نمود. پس در صورت وجود یک اقتصاد باز شرایط فرهنگ و سایر امور می‌تواند تاثیر خوبی در امور جامعه و ایجاد عدالت اجتماعی، رفاه اقتصادی مردم و شفافیت عملکردی سازمانها داشته باشد».

«با توجه به اینکه ساختار آموزش در سطح کشور جهت یکپارچه‌سازی شرایط و بستر لازم را ندارد، خود در طولانی مدت سبب بروز مشکلات زیادی در انتقال دانش حرفه و بروز رسانی‌ها

می‌گردد. از طرفی از آنجا که هشداردهی در واقع یک نوع اصلاح از درون می‌باشد و باعث به حداقل رساندن فساد و اختلاس می‌گردد. فرهنگ نمودن امر هشداردهی در کشور می‌تواند در طول سال‌ها موجب اصلاح ساختار اقتصاد و بهبود آن گردد» پس از کدگذاری باز و کشف مفاهیم اولیه، نوبت به مقایسه مفاهیم اولیه با هم دیگر و ادغام مفاهیمی که بیشترین سنخیت را با هم داشته تا در یک مفهوم کلی‌تر تحت عنوان مقوله جای گیرند. پس تا حد امکان مفاهیم شبیه به هم و متداخل به یک مقوله کلی‌تر تبدیل گشته‌اند.

نمونه مقوله‌ها و مفاهیم در جدول (۲) نشان داده شده است.

جدول ۲. نمونه مقوله‌ها و مفاهیم آن‌ها

مقوله‌ها	منبع کد	مفاهیم
قوانین حاکم	A1	بازبینی قوانین و مقررات، کنترل خریدهای عمومی (سامانه معاملات فصلی)
	A3	توسعه بخش ارزشیابی و رتبه‌بندی و همچنین تطبیق بین قوانین و مقررات
اصلاح ساختار حرفه حسابداری	O4-O3	پای‌بندی به آئین رفتار حرفه‌ای، کشف فساد و تقلب و جلوگیری از آن
	A3-O2	مسئولیت‌پذیری، رتبه و مرتبه موسسه، تحصیلات، سن، شخصیت، مذهب (دین)، فرهنگ جامعه
ویژگی‌های حرفه	P3	الکترونیکی شدن، ورود فناوری اطلاعات و به روز رسانی حرفه (مدرن شدن) - ارتباطات سالم
کاهش فساد مالی	A2-P5	پاسخگویی مالی، دموکراسی (شایسته سالاری) در حرفه
	O5-P8	بالا بردن سطح دستمزدها
	A2-P3	تقویت و اصلاح هشداردهی درون سازمانی و برون سازمانی
	A3-P1	آزادی بیان قبل از هشداردهی و بعد از هشداردهی - تمرکز زدایی در بخش دولتی
	O5-P2	دوره‌های ضمن خدمت با کارآیی بالا، ارتباط با مدیران ارشد بدون بروکراسی‌های زمان‌بر و انواع آن
افزایش شفافیت و کیفیت گزارشگری	O1--A2 O3-	تقویت فرهنگ سازمانی، رعایت آئین رفتار حرفه‌ای، تقویت کنترل داخلی
	P3-P4-P2	افزایش لیاقت و شایستگی و کارایی موسسه حسابداری - پرهیز از شکل‌گرایی (عدم به کارگیری و در حد نوشته بدون عمل)
کیفیت آموزش	P3-P6-P9	بکارگیری آموزش‌های نوین حسابداری و حسابداری، محتوایی شدن آموزش‌های مستمر و نوین
حسابخواهی و حسابدهی	P3-P5-P6	تفکیک مدیریت از مالکیت در ساختار سازمان‌ها، افزایش لیاقت و شایستگی و کارایی موسسه حسابداری

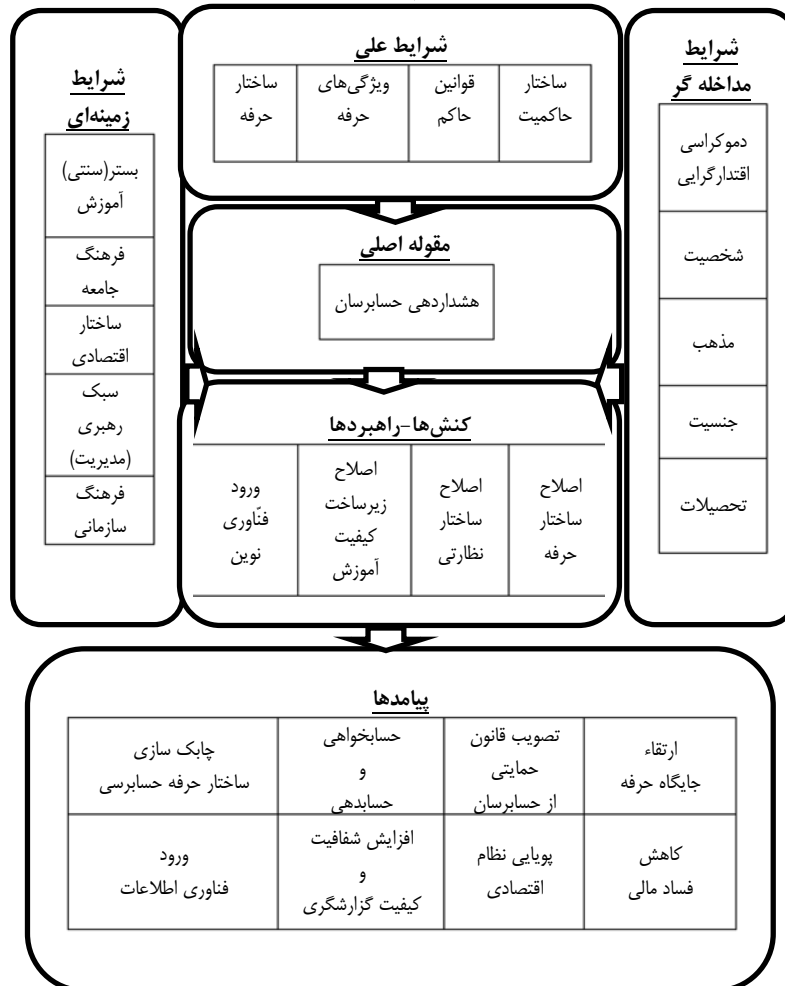
O= Organization (سازمان/موسسه) ، A= Audit (حسابرس/حسابدار رسمی) ،

P= Professor (استاد/عضو هیات علمی)

حساسیت مفاهیم و مقوله ها

در ادامه با کد گذاری محوری، ابتدا تعلق هر مقوله به محورهای اصلی (شرایط علی، بستری، مداخله گر، راهبردی و پیامدی) مشخص و سپس مقوله محوری که حول آن روابط یک الگو شکل گرفته نیز تعیین می گردد. در آخرین مرحله با کد گذاری انتخابی پژوهشگر یک ترتیب منحصر به فرد میان مقوله‌ها با مقوله مرکزی ایجاد کرده تا مطابق آن نظریه بدست آمده را ارائه نماید. در این پژوهش نظریه خلق شده به روش رسم نمودار و روایت یک داستان ارائه می شود. الگوی منسجم هشداردهی حسابرسی در شکل (۱) طراحی شده است.

شکل ۱. الگوی منسجم هشداردهی حسابرسی



و حفاظت از دارایی‌ها و منابع شرکت به نحو مؤثر انجام می‌دهند و بدین‌طریق منافع ذینفعان و جامعه تامین می‌گردد.

رسوایی‌های مالی شرکت‌های انرون و ورلداکام که عمدتاً توسط هشداردهنده‌های درون سازمانی برملا گردید، موجب زیر سؤال رفتن خدمات حرفه حسابداری و حسابرسی شد. این موضوع منجر به تصویب قانون ساربنز-آکسلی^۱ در سال ۲۰۰۲ گردید که در آن مواردی پیرامون نظارت قانونی بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان مطرح گردید. از اینرو، هشداردهی به عنوان یکی از مکانیزم‌های نظارتی در پیش‌بینی رسوایی‌های مالی شرکت‌ها مطرح شده است. مطابق نظر مصاحبه شوندگان، هشداردهی باید مطابق قوانین موضوعه صورت گیرد. از آنجا که برخی از قوانین حاکم در کشور هنوز دست خوش بروزرسانی نشده‌اند، سبب محدودیت‌ها و ایجاد شکاف در حرفه حسابرسی شده است. لذا مادامی که این قوانین اصلاح نشوند، بروز انحرافات بیشتر خواهد شد و اثرگذاری هشداردهی در چنین شرایطی بیش از پیش احساس می‌گردد.

کمیته فنی و کمیته مستقل حسابرسی به عنوان بخشی از ساختار حرفه می‌توانند انگیزه حسابرسان مستقل بر هشداردهی را افزایش دهند. اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای حرفه‌ای، نیز حسابرسان را ملزم می‌کند که انحرافات از استانداردهای حسابداری را قبل از ارائه گزارش حسابرسی به مدیریت شرکت اعلام و آن‌ها از طریق این هشدارها اصلاحات لازم را اعمال می‌کنند و بدین طریق کیفیت گزارشگری مالی و حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابداری و حسابرسی افزایش می‌یابد. طبق نظر خبرگان، ساختار حرفه حسابرسی و همچنین ارکان نظارتی آن تحت تاثیر کشمکش‌های سیاسی و جناحی بوده و در حال حاضر جامعه حرفه‌ای دارای ارکان نظارتی دولتی می‌باشد، بنابراین وجود چنین ساختاری، بر عملکرد حسابرسان و هشداردهی آن‌ها سایه انداخته و کارایی و اثربخشی حسابرسی جهت کشف انحراف از استانداردها تحت الشعاع این ساختار قرار می‌گیرد. همچنین حسابرسان بدلیل دسترسی معجزه به اطلاعات صاحبکار بیش از دیگران به شواهدی در خصوص خطاکاری سازمانی دست می‌یابند. از اینرو، حسابرسان به عنوان هشداردهندگان بالقوه در جهت حفظ منافع عمومی هشداردهی را وظیفه حرفه‌ای و اخلاقی خود دانسته و با افشاگری به موقع و مناسب به نیازهای جامعه پاسخ داده و فاصله انتظارات جامعه از اقدامات حسابرسان را کاهش می‌دهند.

1. Sarbanes-Oxley

۱. مقوله اصلی (محوری)

مقوله اصلی، مقوله‌ای است که حول آن روابط یک الگو شکل گرفته و تعیین می‌گردد. این مقوله، همان مقوله‌ای است که می‌توان سایر مقوله‌ها را به آن مرتبط ساخت و در اغلب داده‌ها اثر آن قابل مشاهده است (امیرآزاد و همکاران ۱۳۹۷).

کدگذاری محوری، بافت غلیظ از روابط حول محورهای یک مقوله است و مقوله‌های اصلی که از کدگذاری باز به دست آمده‌اند، با یکدیگر مرتبط می‌شوند (مرادی و یحیایی، ۱۳۹۹). از بین مقوله‌ها، مقوله "هشداردهی حسابرسی" به عنوان مقوله اصلی در نظر گرفته شده و در مرکز الگو قرار گرفته است. هشداردهی عملی است که طی آن، فردی از اعضای سازمان (فعلی یا گذشته) مراجع ذیصلاح را از عمل یا جریانی خلاف قانون، اخلاق یا ضوابط لازم الرعایه در سازمان مطلع می‌کند.

۲. شرایط مداخله گر

شرایط مداخله گر، شرایط ساختاری‌اند که به پدیده‌ها تعلق دارند و بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آن‌ها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند یا آن‌ها را محدود و مقید می‌کنند (امیرآزاد و همکاران ۱۳۹۷). طبق نظر مصاحبه شونده‌گان دموکراسی، شخصیت، مذهب، جنسیت، تحصیلات و کنترل داخلی سازمان می‌توانند در هشداردهی حسابرسی موثر باشند. آن‌ها معتقدند آزادی مطبوعات به آن صورتی که بتوانند هشداردهی لازم را داشته باشند و همچنین آزادی که باید قبل و بعد از هشداردهی وجود داشته باشد، نشانه مدرنیسم و دموکراسی است. همچنین، انتخاب درست یک نفر بعنوان هشداردهنده در حوزه حسابرسی با توجه شناخت، تجربه و میزان اعتماد می‌تواند در نتیجه بخش بودن هشداردهی اثرگذاری بالایی داشته باشد. بنابراین می‌توان گفت پاسخ‌گویی لازمه عملی کردن دموکراسی است و یکی از ابزارهای پاسخ‌گویی، حسابرسی است. امر به معروف و نهی از منکر در دین (مذهب) بعنوان یک نوع هشداردهی می‌تواند نقش بسزایی داشته باشد. برای نمونه نتایج پژوهش توکر (۲۰۱۵) درجامع‌های متشکل از ۲۷۱ معلم در ترکیه نشان داد که دین اسلام بر خواست معلمان در افشاگری تخلفات (هشداردهی) تاثیر مثبت دارد. جنسیت از عوامل مهم تصمیم‌گیری اخلاقی در زمینه هشداردهی می‌باشند در این رابطه پژوهش‌ها نشان داده‌اند که زنان در مقایسه با مردان تصمیم‌گیری اخلاقی مناسب‌تری اتخاذ می‌نمایند. نتایج تحقیق رحیمی کاکلکی و

همکاران (۱۳۹۶) حاکی از وجود تاثیر جنسیت بر رعایت مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای شامل بی طرفانه بودن، رفتار حرفه‌ای، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، انسجام و وحدت رویه و رازداری اعضای جامعه حسابداران رسمی اثرگذار بوده است. سطح تحصیلات مرتبط با تخصص مربوطه می‌تواند با توجه به درک و دانش جهت تصمیم‌گیری و نوع هشداردهی اثر بالایی داشته باشد. استقرار سیستم کنترل‌های داخلی برای پیشگیری و کشف تقلب برعهده‌ی مدیریت سازمان می‌باشد که می‌تواند نقش موثری در هشداردهی ایفا نماید.

۳. شرایط زمینه‌ای

شرایط زمینه‌ای، مجموعه خاصی از شرایط است که در یک زمان و مکان خاص جمع می‌شوند تا مجموعه اوضاع، احوال یا مسائلی را به وجود آورند که اشخاص با عمل خود به آن‌ها پاسخ می‌دهند (امیرآزاد و همکاران ۱۳۹۷). براساس مصاحبه‌های انجام شده، هشداردهی حساب‌برسان از مقوله‌های آموزش، فرهنگ جامعه، ساختار اقتصادی، سبک رهبری (مدیریت) و فرهنگ سازمانی به عنوان شرایط زمینه‌ای تاثیر می‌پذیرد که در ادامه دیدگاه مصاحبه‌شوندگان در اینخصوص ارائه می‌گردد:

انجام حسابرسی یک فرایند کیفی است و حساب‌برسان برای انجام وظایف حرفه‌ای خود نیاز به سطح بالایی از دانش و تجربه دارند، لذا آموزش حساب‌برسان هم به صورت تئوریک از طریق برگزاری کارگاه‌های آموزشی و هم انتقال تجربیات افراد با تجربه در حین عملیات حسابرسی انجام می‌گیرد، در نتیجه با افزایش کیفیت آموزش، تخصص و کارایی حساب‌برسان نیز افزایش یافته و آن‌ها با هشداردهی بهتر می‌توانند از عهده مسئولیت خود برآیند و نقش کارآمدتری را ایفا نمایند. با توجه به اینکه در کشور ایران بیشتر امور از هم آمیختگی بالایی با فرهنگ جامعه برخوردار است و تا حدودی ساختار و بستر موجود از آن منشاء گرفته است، می‌توان بیان نمود که فرهنگ جامعه به نوبه خود در هشداردهی حساب‌برسان اثرگذاری بالایی می‌تواند داشته باشد و چه بسا بتوان هشداردهی را در غالب یک نوع فرهنگ نو و لازم در جامعه معرفی نمود. همچنین با توجه به اینکه ساختار اقتصاد کشور دولتی می‌باشد و از طرفی فنودال بزرگ دولت است. می‌توان کاستی‌های نظام مالیاتی و ناتوانی‌های نظام گمرکی و جریان محدود اطلاعات و عدم شفافیت را در ایجاد فساد اقتصادی در کشور تاثیرگذار دانست. از اینرو، ساختار نظام اقتصادی در کشورهایی که دارای اقتصاد قوی و پر رونق است سبب می‌شود تا ساختارهای

قوی و منسجم با رویکرد استفاده از سامانه‌های یکپارچه به کار گرفته شود و در نهایت موجب گردد تا سازمان‌ها کلیه عملیات تجاری خود را در دفاتر قانونی و سطح صورت‌های مالی افشاء نموده و شفافیت در گزارشگری مالی به طور کامل ایجاد شود. بنابراین عدم افشای اطلاعات مالی ضمن اینکه می‌تواند موجب هشداردهی حسابرسی گردد، باعث ابهام در محیط اقتصادی و کاهش شفافیت لازم برای فعالان بازار نیز گردد. از آنجایی که فرهنگ سازمانی متشکل از باورها و ارزش‌های مشترک است که بر نحوه اندیشیدن و رفتار اعضای سازمان اثر می‌گذارد و عملکرد حسابرسی متأثر از فرهنگ حرفه حسابرسی است، لذا بهبود فرهنگ سازمانی باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود و بهبود درک حسابرسی از فرهنگ سازمانی نقش مهمی در جهت اعتلای حرفه حسابرسی ایفا می‌کند و باید مورد توجه و اهتمام مدیران و شرکای موسسات حسابرسی قرار گیرد. بنابراین، حسابرس به تاسی از فرهنگ سازمانی حرفه، در جهت تامین منافع ذینفعان با انعکاس تخلفات سازمانی به مدیران شرکتها، امر هشداردهی را در محیط کسب و کار تقویت و استحکام می‌بخشد. همچنین صاحب‌نظران اظهار داشتند که صبغه سیاسی سبک رهبری (مدیریت) در کشور که خود از بزرگترین و مساله‌دارترین امور جلوگیری از هشداردهی به جا و موثر بوده است، در صورت فراهم نمودن شرایط مناسب برای مدیران شایسته و دارای توانایی بالا که در سازمان به دنبال ایجاد انگیزه برای کارکنان با حس گروهی بالایی هستند و نسبت به اقتدارگرایی نظر متفاوتی دارند اثرگذاری بهتری در نوع هشداردهی و انتقال آن می‌تواند نقش داشته باشد.

۴. راهبردها

راهبردها مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مدنظرند. راهبردها مقصود دارند، دارای دلایل‌اند و هدفمند صورت می‌گیرند (امیرآزاد و همکاران ۱۳۹۷). خبرگان و صاحب‌نظران معتقد بودند مقوله‌های زیر راهبردهای مرتبط با الگوی جامع هشداردهی حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند:

اصلاح ساختار حرفه: اگر ساختار حرفه حسابرسی بدرستی تعریف و اجرا گردد و ارکان نظارتی و کنترلی برای این ارکان به درستی مشخص شود، می‌توان با اجرای درست آن مانع از برخی اعمال نفوذها، دستکاری قیمت‌ها و سودسازی گمراه‌کننده شده و در نتیجه

شفافیت اطلاعات افزایش یافته و نقش هشداردهی در کاهش فساد و تقلب بیشتر آشکار می‌گردد

اصلاح ساختار نظارتی: حاکمیت شرکتی و کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی الزام بر رعایت قوانین و مقررات به موجب قوانین نظام حاکم می‌باشد که می‌توان گفت بیشتر حالت شکلی و ظاهری دارند و تا عمل فاصله زیادی دارند. بدین منظور اصلاح ساختار نظارتی در جهت ایفای هرچه بهتر پاسخگویی به ذینفعان از جمله راهبردهای مورد نظر صاحب‌نظران می‌باشد.

اصلاح زیر ساخت و کیفیت آموزش: ارتقاء کیفیت آموزش حسابرسان از جمله راهبردهای مورد نظر صاحب‌نظران می‌باشد. کیفیت آموزش و کارائی ابتدا به ساکن باید از دانشگاه شروع شود، حسابرس موفق جدا از دیدن آموزش با کیفیت از اساتید مجرب، مرحله دیگری نیز دارد که بسیار حائز اهمیت است و آن این است که نظم خاصی در ارائه کیفیت خدمات شایسته حسابرسی از خود نشان دهد. الزام حسابرسان به طی نمودن یک فرایند آموزش تئوریک و تجربی بدون می‌تواند کیفیت آموزشی آنان را ارتقاء دهد و آنان را برای ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای و اجتماعی آماده سازد.

مدرنیته: وقتی از مدرن شدن در دنیای حسابرسی صحبت می‌شود، در واقع بمعنای تجدد، نو بودن و تازه‌های دنیای حسابرسی است. استقرار مدرنیته در همه امور از جمله دسترسی به فناوری اطلاعات می‌تواند موجب کاهش رسوایی مالی شود. شواهد نشان می‌دهد ظهور دفترداری و شکل‌گیری حسابرسی در ابتدا بر اساس مفهوم مدرنیسم بوده است و تاثیر شگرفی بر توسعه مفاهیم حسابرسی داشته است و در واقع هر چه یک حسابرس مدرن‌تر عمل کند، باعث کاهش هشداردهی در این صنعت می‌گردد.

۵. پیامدها

پیامدها نتایجی‌اند که بر اثر راهبردها و شکل‌گیری مقوله اصلی پدیدار می‌شوند. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند (امیرآزاد و همکاران ۱۳۹۷). از نظر صاحب‌نظران، در صورت پیاده‌سازی راهبردهای بیان شده و اجرای مدل هشداردهی، می‌توان شاهد پیامدهایی به شرح زیر باشیم:

ارتقاء جایگاه حرفه: عواملی مانند حاکمیت شرکتی، سیاست‌های اقتصاد مقاومتی، نقش نظارتی بر سازمان‌ها، افزایش سرمایه‌گذاری خارجی، استقرار نظام جامع مالیاتی و سامان یافتن بازار پولی نیز لازمه‌اش شفافیت و بهبود نظارت است که می‌تواند تاثیر مثبتی بر توسعه حرفه حسابرسی داشته و موجبات ارتقاء جایگاه حرفه را فراهم آورد.

کاهش فساد مالی: در صورتی که سیاست‌های دولت (اصلاح ساختار و قوانین حاکم) در حمایت از حرفه حسابرسی به میزان پایبندی دولت به قانون‌گرایی، فسادزدایی، شایسته‌سالاری، شفافیت، نظم و انضباط، حسابخواهی و حسابدهی بینجامد، کاهش فساد مالی را در پیش خواهد داشت.

افزایش شفافیت و کیفیت گزارشگری: اصلاح ساختار حرفه حسابرسی و بروز رسانی قوانین، وجود رسانه‌های مستقل و آزاد، دموکراسی، آزادی بیان و همچنین انحصار زدایی می‌تواند سبب شفافیت در گزارشگری مالی و جلوگیری از فساد و تقلب‌های مالی و اختلاس گردد. **چابک‌سازی ساختار حرفه حسابرسی:** قضاوت حرفه‌ای در ارایه منصفانه صورت‌های مالی در چارچوب استانداردها و حسب نوع فعالیت توسط گزارش بازرس قانونی بدون نفوذ قدرت و استقلال کامل با استفاده از فناوری اطلاعات و انجام حسابرسی مستمر می‌تواند سبب چابک‌سازی ساختار حرفه گردد.

تصویب قانون حمایتی از حسابرسی: تصویب این قانون می‌تواند تضمینی برای حمایت از هشداردهی در سطوح بالا باشد. این قوانین کانال‌های امنی را برای گزارش تخلفات هم در درون سازمان‌ها و هم به مقامات دولتی ایجاد می‌کنند. همچنین این اقدام باعث می‌شود که مسیر برای مبارزه با فساد، کلاهبرداری، فرار مالیاتی شرکت‌ها، و خسارت به محیط زیست و سلامت عمومی هموار شود و در نهایت این کار باعث می‌شود که میزان ارزش و بالا بودن اهمیت هشداردهی نشان داده شود.

حسابخواهی و حسابدهی: یکی از عوامل توسعه حسابداری در جامعه انتخاب نمایندگان موثر و پاسخگو است که به موجب آن کلیه تخلفات مالی به چالش کشیده می‌شود و با کشف تقلبات مالی بر ضرورت توجه به ارائه خدمات با کیفیت حرفه حسابداری در جامعه تاکید می‌شود. به طوری که با کشف اختلاس‌های اخیر در ایران این موضوع تا حدودی مورد توجه اذهان عمومی قرار گرفته است. همچنین انتخاب نمایندگان پاسخگو موجب ارتقاء پاسخگویی و پاسخ‌خواهی در جامعه گردیده و بدین ترتیب حسابرسی و کشف تقلب و در

نتیجه افزایش مسئولیت حرفه‌ای حسابداران و توسعه حسابداری را بدنبال دارد (اقدام مزرعه و همکاران، ۱۳۹۶). از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان، جدایی مالکیت از مدیریت سبب بوجود آمدن یک نوع احساس مسئولیت و پاسخگویی به سهامداران و مالکان می‌شود که از آن به حسابخواهی و حسابدهی می‌توان یاد نمود. هشداردهی حسابرسان می‌تواند باعث ایفای نقش بهتر مباشرتی مدیران در پاسخدهی به ذینفعان گردد.

ورود فناوری اطلاعات: دسترسی و ورود فناوری اطلاعات نوین می‌تواند به کاهش رسوایی مالی منجر شود. در واقع هر چه یک حسابرس از جدیدترین فناوری‌ها در حوزه حسابرسی استفاده کند، باعث کاهش هشداردهی در این صنعت می‌گردد. علاوه بر این، ارتقاء کیفیت آموزش حسابرسان با ورود فناوری اطلاعات از جمله پیامدهای موردنظر صاحب‌نظران می‌باشد.

پویایی نظام اقتصادی: از آنجا که کشور ایران در یک اقتصاد بسته بسر می‌برد و تحریم‌ها و عدم ارتباط با بین‌الملل به شکل آزاد و با روابط اقتصادی باز نمی‌باشد این خود در کشور زمینه‌ساز انجام اختلاس و فسادهای بزرگی می‌شود که در اینجا می‌بایست از وجود هشداردهی جهت جلوگیری و اصلاح ساختار استفاده نمود. بنابراین هشداردهی حسابرسان در فرایند حسابرسی می‌تواند در پویایی و رفاه اقتصادی و شفافیت عملکردی سازمان‌ها موثر باشد.

در پایان نمونه‌ای از چالش‌های پیش‌رو در جهت پیاده‌سازی این مدل بیان می‌گردد.

– ضعف در مبارزه با فساد و پیشگیری از تخلفات در کشور

– عدم تصویب قانون حمایتی از هشداردهی حسابرسان

– عدم وجود بیمه مسئولیت در قبال هشداردهی به موقع حسابرسان و احتمال حقوقی شدن مسائل مربوطه.

– جداسازی مجمع تدوین استانداردها از سازمان حسابرسی کشور که از طرفی خود اجراکننده می‌باشد که این خود یک نوع اصل تعارض منافع می‌باشد و از طرفی دیگر استقلال حسابرسان را زیر سوال می‌برد.

– عدم حمایت از بازار خصوصی به صورت جد که بیشتر حالت خصولتی و اقتدارگرایانه و انحصاری به خود گرفته که این امر باعث کاهش شفافیت عملکردهای حسابرسی شده است.

عدم وجود مطبوعات و رسانه‌های مستقل و فراجناحی که توانایی روشنگری و شفاف‌سازی در جهت هشداردهی داشته باشند.

اعتبار سنجی نتایج و ارزیابی کیفیت پژوهش

با اینکه برخی از پژوهشگران کیفی بحث درباره اعتبار و روایی داده‌ها و نتایج پژوهش را به طور سنتی به پژوهش‌های کمی مربوط می‌دانند (جانسون و کریستنسن، ۲۰۰۸)؛ اما واقعیت این است که در پژوهش‌های کیفی نیز صحت و اعتبار داده‌ها و یافته‌ها بخش با اهمیت از فرآیند پژوهش است (کرسول، ۲۰۱۲). مواردی همچون حساسیت پژوهشگر، انسجام روش‌شناسی، متناسب بودن نمونه، گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها، باعث می‌شوند تا حد زیادی دقت علمی پژوهش کیفی تضمین شود. در پژوهش حاضر نیز از دو روش بازبینی مشارکت‌کنندگان و مرور خبرگان غیرشرکت‌کننده در پژوهش (۶ نفر از اعضای هیات علمی متخصص و صاحب نظر در حرفه حسابرسی) استفاده و پس از دریافت نظرهای اصلاحی و مشاوره با استادان راهنما و مشاور ویرایش لازم انجام و مدل نهایی ارائه شد.

بحث و نتیجه‌گیری

فساد و تقلب مالی پدیده شومی است که چرخ‌های اقتصاد را از کار می‌اندازد، ارزش‌های اخلاقی را تخریب و بحران‌های جدی در امور اقتصادی، سیاسی، فرهنگی و اجتماعی ایجاد و در صورت عدم برخورد جدی و عدم هشداردهی مؤثر در مورد این پدیده، اعتماد عمومی به حکومت و حرفه حسابرسی کشور و محاکم قضایی تضعیف می‌گردد. از اینرو تدوین مدل هشداردهی برای حسابرسی می‌تواند به برقراری و استقرار سیستم‌های کنترلی نظارتی قوی و مناسب کمک کند و در جهت اعتلای حرفه حسابرسی نقش ایفا نماید. لذا در این پژوهش سعی شد تا به این سوال پاسخ داده شود که مدل هشداردهی مناسب برای حسابرسی در ایران کدام است؟

بدین منظور با استفاده از روش کیفی نظریه داده بنیاد و نمونه‌گیری گلوله برفی با انجام مصاحبه‌های عمیق با اساتید دانشگاه، متخصصان و خبرگان حسابرسی در سال ۱۳۹۹ الگوی منسجمی که محوریت آن هشداردهی حسابرسی می‌باشد، ارائه گردید.

در مدل پیشنهادی مطابق نظر صاحب‌نظران عواملی از قبیل ساختار حاکمیت، قوانین حاکم، ساختار حرفه حسابرسی و ویژگی‌های حرفه شرایط علی هستند که می‌تواند مقوله هشداردهی

حسابرسان راتحت تاثیر قرار دهد. همچنین طبق نظر خبرگان، عواملی از قبیل دموکراسی، شخصیت، مذهب، جنسیت، تحصیلات و کنترل داخلی سازمان نیز عوامل مداخله‌گر هشداردهی حسابرسان در نظر گرفته می‌شوند. علاوه بر شرایط ذکر شده، مطابق نظر مصاحبه‌شوندگان، آموزش، فرهنگ جامعه، ساختار اقتصادی، سبک رهبری (مدیریت) و فرهنگ سازمانی از مهمترین شرایط زمینه‌ای است که راهبردهای پیشنهادی باید در این شرایط اجرا شوند. همچنین یافته‌های پژوهش نشان داد برای دستیابی به هشداردهی حسابرسان باید راهبردهایی مانند اصلاح ساختار حرفه، اصلاح ساختار نظارتی، اصلاح زیرساخت و کیفیت آموزش و مدرنیته اتخاذ گردد. در نهایت، الگوی پژوهش نشان داد که هشداردهی حسابرسان می‌تواند پیامدهایی از قبیل ارتقاء جایگاه و اعتبار حرفه، کاهش فساد مالی، افزایش شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی، چابک‌سازی ساختار حرفه، تصویب قانون حمایتی حسابرسان، حسابخواهی و حسابدهی، ورود فناوری اطلاعات و پویایی نظام اقتصادی را در پی داشته باشد. با توجه به مطالب و نتایج بحث شده، تدوین مدل هشداردهی برای حسابرسان بسط و توسعه آن در پژوهش‌های آتی می‌تواند در دست‌یابی به اعتلای این حرفه و شناساندن جایگاه واقعی آن کمک نماید.

اشاره بیشتر مصاحبه‌شوندگان به مفهوم اصلاح ساختار حرفه حسابرسی حاکی از آن است که در صورتی که ساختار حرفه حسابرسی اصلاح گردد، این موضوع سبب می‌شود که حسابرسان هشداردهی را یک عمل سودمند برای اجتماع، اقتصاد، جلوگیری از اتلاف منابع و تامین منافع ذینفعان (عموم جامعه) و به عنوان یک وظیفه در نظر بگیرند. این امر سبب مقدمه‌ای در جهت به حداقل رساندن هرگونه فساد و اختلاس می‌شود و باعث افزایش کارایی حسابرسان، بهبود کیفیت حسابرسی و افزایش اعتماد جامعه به گزارش حسابرسان می‌گردد.

نتایج این پژوهش با یافته‌های بیگی هرچگانی و همکاران، (۱۳۹۶) و ساستاون و همکاران (۲۰۱۷) مطابقت دارد. آن‌ها در پژوهش‌های خود دریافتند که هشداردهی حسابرسان نقش مؤثری در پیشگیری از رسوایی‌های مالی ایفا می‌کند. همچنین یافته‌های این پژوهش از جنبه پیامدهای مثبت هشداردهی حسابرسان با نتایج آلین و همکاران (۲۰۱۳) مطابقت ولی از جنبه پیامدهای منفی همخوانی ندارد.

با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

به دولت و قانون‌گذاران پیشنهاد می‌گردد تا با تصویب قانون حمایتی هشداردهی حسابرسان و همچنین اصلاح قوانین حاکم و زیر ساختاری حرفه حسابرسی در جهت کاهش

محدودیت‌های قانونی و بهسازی کیفیت آموزشی حسابربان سازمان و موسسات خصوصی در جهت شناسایی به موقع و اثرگذاری هشداردهی نقش ایفا نمایند.

پیشنهاد می‌گردد که جامعه حسابداران رسمی با بروز رسانی حرفه حسابرسی (ورود فناوری اطلاعات و مدرن شدن) شرایط تحقق امر هشداردهی در عمل را فراهم آورند تا موجبات لازم حسابربان در تشخیص به موقع تخلف یا تحریف در صورت‌های مالی ضمن تهیه مستندات متقن در جهت دفاع و پشتیبانی از شواهد گردآوری شده فراهم آید.

به متولیان حرفه (جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار و ...) با توجه به ابعاد به دست آمده برای هشداردهی حسابربان و زیر مقوله‌ها و مفاهیم مربوط به آن‌ها، پیشنهاد می‌شود در تربیت و آموزش‌های دانشگاهی و حرفه‌ای، نحوه ورود فرد به حرفه حسابرسی و همچنین دوره‌های ضمن خدمت کارا و در نهایت اصلاح و تدوین مقررات حرفه حسابرسی کشور (ساختار حرفه حسابرسی) توجه ویژه‌ای داشته باشند.

اهمیت و تأثیر هر یک از مقوله‌های استخراجی در سطوح مختلف به طور جداگانه مورد پژوهش قرار گیرد و اهمیت هر کدام رتبه‌بندی گردد تا محدودیت تعمیم‌دهی این پژوهش نیز مرتفع شود.

با توجه به اینکه پژوهش صورت گرفته از نوع کیفی و بصورت اکتشافی بوده است، پیشنهاد می‌شود که تأثیر متغیرهای این مدل بر هشداردهی حسابربان بصورت کمی با جمع‌آوری دیدگاه حسابربان موسسات حسابرسی در مطالعات آتی بررسی و آزمون شود.

با استفاده از نتایج این پژوهش دوره‌های آموزشی، جهت بالا بردن آگاهی و آشنایی بیشتر حسابربان با مقوله هشداردهی مؤثر گذاشته شود، تا این امر در نهایت به یادگیری بهتر آن‌ها منجر شود.

منابع

- افشانی، مینو؛ وحدتی، حجت؛ موسوی، نجم‌الدین (۱۳۹۷). بررسی عوامل اثرگذار بر قصد افشای تخلفات در کارکنان بخش بهداشت و درمان (مورد مطالعه: کارکنان دانشگاه علوم پزشکی مشهد)، فصلنامه مدیریت بهداشت و درمان، ۹(۲)، ۸۶-۷۷.
- ا قدم مزرعه، یعقوب؛ نیکومرام، هاشم؛ بنی مهد، بهمن (۱۳۹۶). دموکراسی و توسعه حسابداری، حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۲)، ۷۱-۸۰.
- امیرآزاد، میرحافظ؛ برادران حسن‌زاده، رسول؛ محمدی، احمد؛ تقی‌زاده، هوشنگ (۱۳۹۷). الگوی مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۳۸)، ۴۸-۲۱.
- بیگی هرچگانی، ابراهیم؛ بنی مهد، بهمن؛ رئیس‌زاده، محمدرضا؛ رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۶). ارزش‌های انگیزشی و هشداردهی اخلاقی حسابرسان درباره خطاکاری، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲(۴)، ۱۳۵-۱۲۰.
- دانایی فرد، حسین (۱۳۹۴). پویای کیفی و طرح پژوهش: انتخاب از میان پنج رویکرد (روایت پژوهی، پدیدارشناسی، نظریه داده بنیاد، قوم‌نگاری، مطالعه موردی). تهران: صفار.
- دوانی، غلامحسین (۱۳۹۲). نقش حسابرسی در فرایند مبارزه با فساد، فصلنامه حسابدار رسمی، ۲۴(۱۱-۱۶).
- رحیمیان، نظام‌الدین؛ حاجی حیدری، راضیه (۱۳۹۸). کشف تقلب با استفاده از مدل تعدیل شده بنیش و نسبت‌های مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۱)، ۷۰-۴۷.
- رحیمی کاکلکی، مینا؛ بنی طالبی دهکردی، بهاره؛ پیک فلک، جمشید (۱۳۹۶). عوامل مؤثر بر رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲(۱)، ۱۲-۱.
- ساریخانی، مهدی؛ ایزدی نیا، ناصر؛ دائی کریم‌زاده، سعید (۱۳۹۸). بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و نقش تعدیل‌گری شدت اخلاقی، دانش حسابداری مالی، ۶(۸)، ۱۰۵-۵۷.
- سعیدی، فاطمه؛ جمشیدی نوید، بابک؛ طاهرآبادی، علی اصغر؛ قنبری، مهرداد (۱۳۹۷). تأثیر ویژگی‌های فردی بر تمایلات افشاگری حسابرسان مستقل، حسابداری سلامت، ۷(۲)، ۶۶-۴۲.
- شهبازی، مجید؛ مهرانی، کاوه (۱۳۹۹). تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۱)، ۸۶-۶۰.
- عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا؛ رضازاده، جواد (۱۳۹۸). طراحی الگوی منسجم گزارشگری پایدار شرکت‌ها، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱(۴)، ۴۴-۲۳.

- کاشانی پور، محمد؛ کرمی، غلامرضا؛ خنیفر، حسین؛ شعبانی، کیوان (۱۳۹۸). بررسی قصد هشداردهی حسابرسی مستقل درباره خطاکاری: کاربرد نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۴(۸)، ۶۳-۹۱.
- مرادی، محمد؛ یحیائی، منیره (۱۳۹۹). تدوین الگوی انتخاب حسابرس مستقل در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۲)، ۲۵۸-۲۸۷.
- مشعشی، سید محمد؛ هاشمی، سید عباس؛ فروغی، داریوش (۱۳۹۷). تأثیر تفاوت‌های فردی حسابرسی بر تعهد حرفه‌ای آنها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۳)، ۴۱۵-۴۳۲.
- نوری، علی و مهرمحمدی، محمود (۱۳۹۰). الگویی برای بهره‌گیری از روش نظریه برخاسته از داده‌ها در پژوهش‌های تربیتی، *مطالعات برنامه‌درسی*، ۶(۲۳)، ۳۵-۸.
- نیک‌کار، بهزاد؛ آزادی، کیهان؛ بنی‌مهد، بهمن؛ باقرسلیمی، سعید (۱۳۹۹). توانمندسازی روانشناختی و هشداردهی تقلب در حرفه حسابرسی: آزمون نظریه امنیت روانشناختی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۹(۳۴)، ۴۷-۵۸.
- وادی‌زاده، کاظم (۱۳۹۸). اصلاح ساختار حرفه حسابرسی در کشورها، *فصلنامه حسابداری رسمی*، ۴۸(۱)، ۱-۱۶.
- ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ کوشکی جهرمی، علیرضا (۱۳۹۸). مفهوم سازی تصمیم‌گیری خردمندانه حسابرسی بر اساس تحلیل داده بنیاد. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۲)، ۳۲۶-۳۰۱.
- یادگاری، خالد؛ امیری، هوشنگ؛ صالحی، اله کرم؛ خنیفر، حسین (۱۴۰۰). تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر هشداردهی (سوت زنی) حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیلی متغیرهای جنسیت و سن. *دانش حسابرسی*، ۲۱(۸۲)، ۴۷۷-۵۰۱.
- یوسف‌زاده، نسرین؛ پورحیدری، امید؛ خدای پور، احمد (۱۴۰۰). بررسی تاثیر ساختار سوالات پرس و جو و رابطه بین حسابرس و صاحبکار بر گزارشگری تقلب، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۸۰-۱۶۱.

doi: 10.22051/jera.2020.32105.2704.161

References

- Abdi, M., Gh. Kordestani, J. Rezazade. (2020). Designing of Corporates' Coherent Sustainability Reporting Model, *Journal of Financial Accounting Research*, 11 (4), 23-44. (In Persian).
- Afshani, M., H. vahdati, M. Hakak, & N. moosavi. (2018). Examining the Effective Factors on Whistle Blowing Intention Among the Employees of Healthcare Sector (Case Study: Employees of Mashhad University of Medical

- Sciences), *Journal of Health Management (former health system)*, 9(28), 77-86. (In Persian).
- Aghdam Mazraeh, Y., Nikoomaram, H. and Banimahd, B. (2017). Democracy and Accounting development, *Management Accounting*, 10(32): 71-80. (In Persian).
- Amirazad, H., R. hassanzadeh, A. Mohammadi, & H. Taghizadeh. (2019). Modeling the Factors Affecting Financial Reporting Quality using Grounded Theory in Iran, *Journal of Financial Accounting Research*, 10(4), 21-42. (In Persian).
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50(2), 179-211.
- Alleyne, P., M. Hudaib, R. Pike. (2013). Towards a conceptual model of whistleblowing intentions among external auditors, *The British Accounting Review*, (45), 10-23.
- Anvari, F., M. Wenzel, L. Woodyatt, & S. A. Haslam. (2019). The social psychology of whistleblowing: An integrated model, *Organizational Psychology Review*, Vol. 9(1), 41-67.
- Bandura, A. (1986). *Social foundations of thought and action: A social cognitive theory*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Beigi Herchegani, E., B. Bani Mahd, M.R. Raeeszadeh, R.A. Royae. (2017). Motivational Values and Auditor's Ethical Whistle Blowing about Wrongdoing, *Journal of Ethics in Science and Technology*, 12 (4), 120-135. (In Persian).
- Brennan, N., and J. Kelly. (2007). A study of whistleblowing among trainee auditors, *The British Accounting Review*, 39(1), 61-87.
- Brown, J. O., J. Hays, and M. T. Stuebs. (2016). Modeling Accountant Whistleblowing Intentions: Applying the Theory of Planned Behavior and the Fraud Triangle, *Accounting and the Public Interest*, 16 (1), 28-56.
- Cailliern, J. (2017). An examination of the role whistleblowing education plays in the whistleblowing process, *The Social Science Journal*, 54(1): 4-12.
- Creswell JW. (2014). *Qualitative Inquiry and Research Design: Choosing Among Five Approaches*, (4th Ed.). Sage
- Culiberg, B., and k. k. Mihelič. (2016). the Evolution of Whistleblowing Studies: A Critical Review and Research Agenda, *Journal of Business Ethics*, (146), 783-803.
- Danaeifard, H. (2014). *Qualitative Dynamics and Research Methodology: Choosing from Five Approaches (Narrative Studies, Phenomenology, Data Foundation Theory, Ethnography, Case Studies)*. Tehran: Saffar (In Persian).
- Davani, G. (2012). The role of auditing in the anti-corruption process, *Official Accountant Quarterly*, (24), 11-16 (In Persian).
- De Bruijn, G. J. (2010). Understanding college student's fruit consumption. Integrating habit strength in the theory of planned behaviour. *Journal of Appetite* 54(1), 16-22.
- DeZoort, F. T., and P. D. Harrison. (2018). Understanding auditors' sense of responsibility for detecting fraud within organizations, *Journal of Business Ethics*, 149(4), 857-874.

- Domino, M.A., Wingreen, S.C., & Blanton, J.E. (2015). Social cognitive theory: The antecedents and effects of ethical climate fit on organizational attitudes of corporate accounting professionals—a reflection of client narcissism and fraud attitude risk. *Journal of Business Ethics*, 131(2), 453–467.
- Dungan, J., A. Waytz, and L. Young. (2015). the psychology of whistleblowing, *Current Opinion in Psychology*, (6), 129-133.
- Elliston, F. A. (1982). Civil disobedience and whistleblowing: a comparative appraisal of two forms of dissent, *Journal of Business Ethics*, 1(1), 23-28.
- Gao, L. and G. Brink, (2017). Whistleblowing Studies in Accounting Research: A Review of Experimental Studies on the Determinants of Whistleblowing, *Journal of Accounting Literature*, (38), 1-13.
- Glaser, B. (1992). *Basics of Grounded Theory Analysis*. Emergence vs forcing. Sociology Press.
- Gottschalk, P. (2019). *Whistleblowing: White-Collar Fraud Signal Detection*. England, Cambridge Scholars Publishing.
- Goulding, C. (2002). *Grounded Theory: A Practical Guide for Management*, Business Andmarket Researchers. Sage, London.
- Hashim, H. Salleh, A., Z. Mohamad, N. R., Anuar, F. S. Ali. M. M. (2019). Auditors' perceptions towards their role in assessing, preventing and detecting business fraud, *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 5(2), 847-862.
- Kashanipour, M. Gh. Karami, H. Khanifar, and K. Shabani. (2019). Study of Whistleblowing Intention of Independent Auditors about misconduct: An Application of Theory of Planned Behavior, *Journal of Value and Behavioral Accountings*, 4(8), 63-91. (In Persian).
- Latan, H., Charbel Jose, C. J., Ana Beatriz Lopes de. S. (2019). Whistleblowing triangle: framework and empirical evidence, *Journal of Business Ethics*, (160), 189-204.
- Lee, G., and X. Xiao. (2018). Whistleblowing on accounting-related misconduct: a synthesis of the literature, *Journal of Accounting Literature*, (41), 22-46.
- Liyanarachchi, G., and C. Newdick. (2009). the impact of moral reasoning and retaliation on whistleblowing: New Zealand evidence, *Journal of Business Ethics*, 89 (1), 37-57.
- Mamahit, A. I., & D. Urumsah. (2018). the Comprehensive Model of Whistleblowing, Forensic Audit, Audit Investigation, and Fraud Detection. *Journal of Accounting and Strategic Finance*, 1 (02), 153-162.
- Maroun, W., and J. Solomon. (2014). Whistle-blowing by external auditors: seeking legitimacy for the South African audit profession? *Accounting Forum*, 38(2), 109-121.
- Mastiniwati, T., T. Mansor, A. Mohamad Ariff, & H. Aishah Hashim. (2020). Whistleblowing by auditors: the role of professional commitment and independence commitment, *Managerial Auditing Journal*. DOI: 10.1108/MAJ-11-2019-2484.
- Mbago, M., J. MpeeraNtayi, and H. Mutebi. (2018). Does legitimacy matter in whistleblowing intentions? *International Journal of Law and Management*, 60(2), 627-645.

- Mesmer-Magnus, J. R., and C. Viswesvaran. (2005). Whistleblowing in organizations: an examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation, *Journal of Business Ethics*, 62(3), 277-297.
- Moradi, M., & Yahyaei, M. (2020). Develop a Model for Selecting an Independent Auditor in Iran. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 27(2), 258-287. (In Persian).
- Moshashaie, S.M., Hashemi, S.A., Foroughi, D. (2018). The Effect of Auditors' Individual Differences on Their Professional Commitment: the Mediation Effect of Ethical Climate Fit. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 25(3), 415-432. (In Persian).
- Near, J., and M. Miceli. (1985). Organizational dissidence: The case of whistleblowing, *Journal of Business Ethics*, (4), 1-16.
- Nejad Toolami, B., Rahnamay Roodposhti, F., Nikoomaram, H., Banimahd, B., Vakilifard, H. (2019). The Survey of Whistleblowing Intentions for Accounting Frauds Based on Demographic Individual Differences among Accounting Staff, *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, 4(14), 1-13.
- Nikkar, B., K. Azadi, B. Banimahd, S. Baghersalimi. (2020). Psychological Empowerment and Whistle-Blowing in the Auditing Profession: A Test of Psychological safety Theory, *Iranian Management Accounting Association*, 9 (34), 47-58. (In Persian).
- Noori, A., M. Mehrmohammadi. (2011). A Model for Applying Grounded Theory in Educational Studies, *Journal of Curriculum Studies*, 6 (23), 8-35. (In Persian).
- Park, H., Bjørkelo, B., Blenkinsopp, J. (2020). External whistleblowers' experiences of workplace bullying by superiors and colleagues, *Journal of Business Ethics*, (161), 591-601.
- Panjaitan, I. A. (2018). Whistleblowing: Meningkatkan Hasil Audit Forensik Dalam Pengungkapan Tindakan Korupsi Oleh Auditor Pemerintah, *Jurnal Institusi Politeknik Ganessa Medan*, 1(1), 50-60.
- Pendidikan, G., M. D. Terry, and M. S. Baucus. (1998). Internal vs. external whistleblowers: a comparison of whistleblowing processes, *Journal of Business Ethics*, 17(12), 1281-1298.
- Rahimian, N., hajiheydari, R. (2019). Fraudulent Financial Statement detection Using: Adjusted-M-score-Beneish models and financial ratios. *Empirical Research in Accounting*, 9(1), 47-70. doi: 10.22051/jera.2018.15993.1713. (In Persian).
- Rahimi Kakolaki, M., Banitalebi Dehkordi, B., & Peikfalak, J. (2017). Effective Factors on Performing Professional Ethics by Accounts. *Ethics in science and Technology*, 12 (1), 75-87. (In Persian).
- Saeedi, F., N. Jamshidi, T. Babak, A. Ali, and, M. Ghanbari. (2018). The Impact of Individual Characteristics on External Auditors' Whistleblowing Intentions, *Journal of Health Accounting*, 7(2), 42-66. (In Persian).
- Sarikhani, M., N. Izadinia, and S. Daei-Karimzadeh. (2019). Investigating the Whistleblowing Intentions Using the Theory of Planned Behavior and Moderating Role of Moral Intensity, *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 6(1), 75-105. (In Persian).

- Shahbazi, M., & Mehrani, K. (2020). Design a Model for Auditor's Professional Judgment. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 27(1), 60-86. (In Persian).
- Strauss, A., Corbin. J. (1998). *Basics of Qualitative Research: Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*, 2nd Ed., Sage.
- Suastawan, I M. D. P., E. Sujana, and N. L. G. E. Sulindawati. (2017). Pengaruh Budaya Organisasi, Proactive Fraud Audit, Dan Whistleblowing Terhadap Pencegahan Kecurangan Dalam Pengelolaan Dana Bos. *E-Journal SI Ak Univ.* 7(1), 1-12.
- Toker Gökçe, A. (2015). Relating teachers' whistleblowing tendency and personal features: Machiavellianism, religiosity, and utilitarianism. *Educational Research*, 25(4), 517-534.
- Valiyan, H., Abdoli, M., & Koushki Jahromi, A. (2019). Conceptualizing Wise Auditor Decision Making based on Grounded Theory Approach. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 26(2), 301-326. (In Persian).
- Vadizadeh, K. (2019). Reforming the structure of auditing professions in countries, *Official Accountant Quarterly*, (48), 1-16 (In Persian).
- Yadegari, Kh., Amiri, H., Salehi, A., Khanifar, H. (2021). The effect of social conservatism on auditors' whistleblowing; With emphasis on the role of gender and age. *Auditing knowledge*, 21(82), 477-501. (In Persian).
- Yousefzadeh, N., Pourheidari, O., Khodami pour, A. (2021). The Impact of the Structure of Inquiry Questions and Rapport between the Auditor and Client on Fraud Reporting. *Empirical Research in Accounting*, (), 161-180. doi: 10.22051/jera.2020.32105.2704. (In Persian).

COPYRIGHTS



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

مدل قابلیت حسابداری عملکرد برای بخش عمومی ایران^۱نعمت حبشی^۲، محسن حمیدیان^۳، عادل آذر^۴، موسی بزرگ اصل^۵، کریم بیات^۶

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۲۱

مقاله پژوهشی

چکیده

امروزه پایین بودن بازدهی و کارایی، عدم رعایت صرفه‌های اقتصادی و معضلات زیست محیطی از چالش‌های مهم بخش عمومی ایران به شمار می‌روند. برای حل این چالش‌ها می‌توان با ارائه مدل تحولی مناسب حسابداری عملکرد به بهبود تدریجی فرآیندهای بخش عمومی ایران پرداخت. از این رو، هدف پژوهش حاضر واکاوی ادبیات موضوع برای استخراج عناصر بنیانی حسابداری عملکرد با دو رویکرد فرایندی و محتوایی جهت ارائه الگویی مناسب با استفاده از مدل بلوغ قابلیت یکپارچه برای بخش عمومی ایران است. این پژوهش با روش آمیخته اکتشافی و از نظر ماهیت و محتوایی مبتنی بر روش دلفی و مدل‌سازی انجام شد. ۱۰۰ نفر از خبرگان و متخصصین حسابداری عملکرد و عملیاتی با روش گلوله‌برفی به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. برای جمع‌آوری اطلاعات از روش مطالعات کتابخانه‌ای (با تکنیک‌های ترکیبی بررسی منابع) و میدانی استفاده گردید. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه و طرح پژوهش محقق ساخته است. برای واکاوی داده‌ها، از تحلیل‌های ترکیبی با استفاده از تکنیک‌های کدگذاری و تبدیل داده‌ها و نرم‌افزارهای کاربردی استفاده شد. بر اساس یافته‌ها ابتدا، ۷ عامل و ۱۲۷ بُعد کلیدی به عنوان عناصر بنیانی حسابداری عملکرد به روش اکتشافی استخراج و به تایید خبرگان رسید. سپس، مدل قابلیت حسابداری عملکرد بخش عمومی ایران به شکل ماتریس چند صفحه‌ای طراحی و اعتبارسنجی شد. نتیجه اینکه این مدل یک نقشه راه و مسیر تکاملی را توصیف می‌کند و هدف آن توسعه حسابداری عملکرد تا حد اعلاای حرفه‌ای شدن برای بهبود فرآیندها است.

واژه‌های کلیدی: عناصر بنیانی حسابداری عملکرد، مدل بلوغ قابلیت یکپارچه، بخش عمومی، روش دلفی.

طبقه بندی موضوعی: C68، M42

10.22051/JERA.2021.34166.2769:DOI .)

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (habashi05@yahoo.com).
 ۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (hamidian_2002@yahoo.com).
 ۴. استاد، گروه مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (azara@modares.ac.ir).
 ۵. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (bozorgasl@audit.org.ir).
 ۶. استادیار، گروه مدیریت پژوهش در عملیات، دانشکده مدیریت، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (karimbayat@gmail.com).
- https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

امروزه وقوع رسوایی‌های مالی، کسری بودجه‌های سنواتی، پایین بودن بازدهی و کارایی، عدم رعایت صرفه‌های اقتصادی و معضلات زیست‌محیطی از مهمترین چالش‌های بخش عمومی ایران به شمار می‌روند (باباجانی، آذر و معیری، ۱۳۹۲ و حبشی، ۱۳۹۶ و مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۸۸-۸۹). حسابرسی عملکرد به بررسی این مسائل و مولفه‌ها پرداخته و به عنوان یک ابزار کلیدی برای بهبود عملکرد بخش عمومی کشورها کاربرد دارد. مطالعه‌ی انجام شده نشان می‌دهد حسابرسی عملکرد در کشورهای آمریکا، کانادا، بریتانیا، فرانسه، نروژ، نیوزیلند، ژاپن، کره جنوبی، ترکیه به شکل قوی کاربرد دارد و در آلمان و استرالیا محدود به کارایی است. در مقایسه با این کشورها در ایران و آفریقای جنوبی حسابرسی عملکرد کاربرد ضعیفی دارد و رشد چندانی نیافته است (حبشی، ۱۳۹۶ و ۱۳۹۴). از این رو، مسئله پژوهش حاضر عبارتست از اینکه در ایران مدل تحول مناسبی وجود ندارد که یک نقشه راه و مسیر تکاملی را برای توسعه‌ی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران تا حد اعلا‌ی حرفه‌ای شدن توصیف کند. به نظر محققان، با تعیین عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد و سپس طراحی مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران می‌توان به این مهم دست یافت.

پرسش اصلی - مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران چیست؟ پرسش‌های فرعی عبارتست از: ۱) عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران چیست؟ ۲) چگونه می‌توان عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد را اندازه گرفت؟ ۳) قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران چند سطحی است؟ ۴) مدل تأثیر و تأثر (تلاقی) عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بر سطوح قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران چگونه است؟

پژوهش حاضر در سه گام کلی انجام شده است. در گام اول، با استفاده از روش مطالعات کتابخانه‌ای و با بهره‌گیری از تکنیک‌های ترکیبی بررسی منابع، چارچوب جامعی از عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد تعیین گردید و به روش دلفی اعتبارسنجی شد. در گام‌های دوم و سوم با استفاده از عناصر بنیانی تعیین اعتبار شده (نتیجه گام اول) و همچنین منطق کلی مدل بلوغ قابلیت یکپارچه، مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران طراحی و اعتبارسنجی گردید. پژوهش حاضر نخستین مطالعه‌ای است که در حوزه‌های حسابرسی عملکرد و عملیاتی صورت می‌گیرد و خروجی آن می‌تواند به عنوان ورودی مقاله‌های آتی باشد تا دانش موجود در خصوص حسابرسی‌های عملکرد و عملیاتی را توسعه دهد.

ساختار پژوهش حاضر به این ترتیب ادامه می‌یابد؛ ابتدا به مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش پرداخته و سپس شرحی از روش‌شناسی پژوهش ارائه می‌شود. در ادامه، به شرح مبسوطی از یافته‌های پژوهش در سه گام پیش گفته پرداخته و نتایج، تحلیل و پیشنهادهایی ارائه می‌شود.

مبانی نظری پژوهش

مطابق تعریف اینتوسای^۱ (تجدیدنظر شده ۲۰۱۹)، «حسابرسی عملکرد^۲ بررسی مستقل و عینی اقدامات، سیستم‌ها، برنامه‌ها یا سازمان‌های دولتی است که با در نظر گرفتن یک یا چند جنبه از «صرفه‌اقتصادی^۳»، «کارآیی^۴» و «اثربخشی^۵» انجام می‌گیرد و هدف آن راهبری به سوی اصلاح امور است (ISSAI, 3000-3100). همچنین مطابق استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا^۶ (تجدیدنظر شده ۲۰۱۸)، حسابرسی‌های عملکرد، تجزیه و تحلیل عینی، یافته‌ها، و نتیجه‌گیری را برای کمک به مدیریت و افراد عهده‌دار حکومت و نظارت جهت بهبود عملکرد، کاهش هزینه‌ها، تسهیل تصمیم‌گیری و یا آغاز اصلاح و کمک به پاسخگویی عمومی ارائه می‌دهد. با تاکید مجلس و رسانه‌ها بر اهمیت حسابرسی عملکرد در بخش عمومی احتمال اجرای توصیه‌های این نوع حسابرسی افزایش پیدا می‌کند (رُدلا و همکاران، ۲۰۱۶).

توسعه حسابرسی عملکرد بخش عمومی تا حد اعلا‌ی حرفه‌ای شدن در نخستین گام نیازمند تعریف و تعیین عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد با دو رویکرد فرآیندی و محتوایی است. این موضوع حاصل بررسی ادبیات نظری حسابرسی عملکرد و سایر موضوعات مرتبط می‌باشد و می‌بایست توسط خبرگان و متخصصین مورد ارزیابی قرار گیرد و اعتبارسنجی شود. «عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد^۷ مجموعه‌ی عوامل، ابعاد و شاخص‌های کلیدی می‌باشد. «عامل کلیدی^۸ یک مفهوم استراتژیک (کل‌نگر) و مهم‌ترین عنصر برای دستیابی یک سازمان یا یک حوزه خاص به موفقیت می‌باشد که شامل چندین بُعد کلیدی است (آقا سید حسینی و رضایی،

-
- 1 . International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)
 - 2 . Performance Audit
 - 3 . Economic Efficiency
 - 4 . Efficiency
 - 5 . Effectiveness
 - 6 . Generally Accepted Governmental Accounting Standards (GAGAS)
 - 7 . Basic Components (Elements) of Performance Audit
 - 8 . Key Success Factors (KSF)

۱۳۹۰). «بعد کلیدی^۱» عبارتست از پارامترهایی که برای تعریف ویژگی‌های یک حوزه خاص نیاز است (دهخدا، ۱۳۱۰ و معین، ۱۳۵۱). برای ارزیابی حوزه‌های فرآیندی، «شاخص‌هایی» تعریف شده است تا به توان بلوغ هر حوزه را با توجه به میزان تحقق شاخص‌ها اندازه‌گیری کرد. از عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد (حوزه‌های فرآیندی) برای ارزیابی سطح قابلیت فعالیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی در چارچوب مدل بلوغ قابلیت یکپارچه استفاده می‌شود. «بخش عمومی^۲» موجودیت‌هایی که خدمات آنها جنبه عمومی و حاکمیتی داشته و بخش اصلی مالکیت آنها در اختیار دولت است، از قبیل سازمان‌های دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی (آذر و حبشی، ۱۳۹۶ و باباجانی، ۱۳۹۴ و رحمانی، ۱۳۹۲).

«مدل‌های بلوغ قابلیت یکپارچه^۳» دو مسیر تحول مختلف شامل قابلیت^۴ و بلوغ^۵ را با استفاده از سطوح ارائه می‌دهد که معمولاً در قالب‌های ماتریسی طراحی می‌شوند. در ساختار مدل بلوغ قابلیت یکپارچه (ویژه خدمات) از دو ویژگی «سطح» و «بعد/عنصر» استفاده می‌شود. «سطوح» برای به تصویر کشیدن مسیر تحولی کاربرد دارد که نشان دهنده‌ی مراحل تکامل است. مدل‌های بلوغ پنج سطحی هستند که به ترتیب عبارتند از: سطح اول- آغازین، سطح دوم- زیرساختی، سطح سوم- یکپارچگی، سطح چهارم- مدیریتی و سطح پنجم- بهینه‌سازی. مدل بلوغ قابلیت یکپارچه از تأثیر و تأثر عناصر بنیانی و سطوح قابلیت «حوزه‌های فرآیند کلیدی^۶» به دست می‌آید. «حوزه فرآیندی» مجموعه‌ای از اعمال به هم مرتبط در یک حوزه خاص هستند، که وقتی با یکدیگر به کار برده می‌شوند، منجر به تأمین مجموعه‌ای از اهداف می‌شوند. هر حوزه فرآیند کلیدی شامل: یک هدف، فعالیت‌های اساسی، خروجی، نتایج و رویه‌های نهادینه است (آذر، بیات، خدیور و امیرخانی، ۱۳۹۲ و بنیاد تحقیقات علمی انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۹).

پیشینه پژوهش

مرور ادبیات حاکی از آن است که مطالعات متعددی در زمینه‌ی حسابرسی عملکرد انجام شده است. از آنجا که در این پژوهش قصد داریم با دو رویکرد فرآیندی و محتوایی

- 1 . Key Dimension (KD)
- 2 . Public Sector
- 3 . Capability Maturity Model Integrity (CMMI)
- 4 . Capability Levels
- 5 . Maturity Levels
- 6 . Process Areas

به عناصر بنیانی (عوامل و ابعاد) حسابرسی عملکرد پی ببریم، از این رو، گروه‌بندی موضوعی پژوهش‌های انجام شده در این خصوص می‌تواند راهنمای خوبی باشد. این مطالعات به شرح ذیل است:

(۱) مطالعات فرایندی حسابرسی عملکرد: در این مطالعات محققان با تمرکز بر جریان حسابرسی عملکرد، فعالیت‌ها و مراحل آن را مطالعه کردند (احمدی و روزبهانی، ۱۳۹۷).

جدول ۱. مطالعه تطبیقی اجزای چارچوب مفهومی فرایند حسابرسی عملکرد با استناد به منابع

منابع و مأخذ	فرایند حسابرسی عملکرد
رضا شهابنگ (۱۳۹۸)	(۱) بررسی مقدماتی، (۲) بررسی و آزمون کنترل‌های مدیریت، (۳) رسیدگی، (۴) گزارش
محمد مهیمینی (۱۳۸۰)	(۱) برنامه‌ریزی، (۲) تدوین برنامه حسابرسی، (۳) اجرای عملیات، (۴) تکمیل یافته‌ها
دیوان محاسبات (۱۳۹۰)	(۱) برنامه‌ریزی در حسابرسی، (۲) گردآوری شواهد حسابرسی، (۳) گزارشگری
بوس اوراق بهادر تهران (۱۳۸۹)	(۱) بررسی‌های مقدماتی و برنامه‌ریزی، (۲) تعیین نهایی بالاترین سطح اولویت، (۳) ارزیابی عملکرد فعالیت‌های مهم، (۴) بررسی و تکمیل عملیات حسابرسی، (۵) تدوین گزارش، (۶) برگزاری جلسات با مدیریت و کمیته حسابرسی و هیئت مدیره، (۷) پیگیری جهت انجام و اقدامات اصلاحی
سازمان حسابرسی (۱۳۹۴)	(۱) مرحله برنامه‌ریزی، (۲) مرحله جمع‌آوری و ارزیابی شواهد (۳) مرحله گزارش‌گری
محمد ذوالفقار آرائی، امید رضانی (۱۳۹۴)	(۱) شناخت برنامه حسابرسی، (۲) تدوین برنامه حسابرسی، (۳) اجرای عملیات، (۴) تکمیل یافته‌های ارزیابی نتایج، (۵) پیشنهاد، (۶) گزارش‌دهی
محمد جواد صفار (۱۳۷۶)	(۱) برنامه‌ریزی و کنترل، (۲) شناسایی واقعیت، (۳) تحلیل و مستند سازی، (۴) پیشنهاد، (۵) گزارش‌گری
محمد رضا بنی فاطمی (۲۰۱۰)	(۱) تدوین رسالت‌ها و دستاوردها، (۲) طراحی مدل ارزیابی عملکرد، (۳) ابلاغ شاخص-ها، (۴) اندازه‌گیری عملکرد واقعی، (۵) مقایسه عملکرد با معیارهای ارزیابی، (۶) ابلاغ نتایج ارزیابی به ارزیابی شونده، (۷) اقدامات اصلاحی و بهبود عملکرد
https://sisu.ut.ee/env-intro/book	(۱) برنامه‌ریزی، (۲) اجرای کار حسابرسی، (۳) تجزیه و تحلیل یافته و نوشتن گزارش، (۴) اصلاح یافته‌ها/گزارش، (۵) انتشار گزارش و پیگیری.

(۲) مطالعات محتوایی حسابرسی عملکرد: این مطالعات به دنبال تشریح مفاهیم و تعاریف حسابرسی عملکرد و شناسایی مؤلفه‌ها و عوامل زمینه‌ساز، تأثیرگذار و شرایط کمک‌کننده به یافته‌ها و نیز مدل‌های کارکردی برای افزایش کارایی و اثربخشی عملیات حسابرسی عملکرد هستند (احمدی و روزبهانی، ۱۳۹۷).

جدول ۲. اجزای چارچوب مفهومی محتوا (تطبیق متغیرها/مؤلفه ها با مدل سه شاخگی با استناد

به منابع)

عناصر مدل سه شاخگی	متغیرها/مؤلفه های حسابرسی عملکرد	منابع و مأخذ
زمینه‌ای	۱) مفهوم حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی، ۲) مفاهیم اثربخشی کارایی و صرفه اقتصادی در مدیریت، ۳) قوانین و مقررات کمیته بال	کامیابی و همکاران (۱۳۹۷)، باباجانی و جباریان (۱۳۹۶)،
زمینه‌ای	(کفایت سرمایه)، ۴) اهداف راهبردی و بودجه ای (بودجه‌ریزی عملیاتی)، ۵) بهای تمام شده، ۶) تأمین مالی پایدار، ۷) وجود قوانین و مقررات، ۸) تأکید بر شفافیت اطلاعات مالی و عملکرد، ۹) پاسخگویی نهادهای بخش عمومی، ۱۰) سطح مطالبات عمومی مردم (۱۱) سطح پاسخ‌خواهی نمایندگان مجلس، ۱۲) حمایت مسئولین ارشد کشور، ۱۳) توسعه دروس و رشته‌های مرتبط، ۱۴) استاندارد-های حسابرسی عملکرد، ۱۵) مقادیر فیزیکی و مالی ورودی، ۱۶) زمان اختصاص یافته، ۱۷) زمان‌بندی، ۱۸) میزان بهره‌وری، ۱۹) نسبت‌های عملیاتی، ۲۰) کمیت خروجی‌ها و ...	شهرزاد، ف. (۱۳۹۰)، مهشید، ش. (۱۳۹۲)، عمید، ا. (۱۳۸۷)، طالب نیا، ق. (۱۳۸۵)، عادل آذر، م. (۱۳۹۰)، مهدوی، ا. (۱۳۸۶)، بنی-فاطمی (۲۰۱۰)، بزرگ اصل (۲۰۱۰)، رایدر و هری (۲۰۰۲)، رحیمیان، ن. (۱۳۸۳)، نخبه فلاح (۲۰۰۵)، فلشر (۱۹۸۴)، صلاحی-نژاد (۲۰۰۹)، احمدی و ر (۱۳۹۷).
ساختاری	۱) استقرار نظام حاکمیت شرکتی، ۲) توسعه ابزارهای فناوری اطلاعات، ۳) بودجه‌بندی عملیاتی، ۴) کمیته حسابرسی، ۵) محاسبه بهای تمام شده، ۶) استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات، ۷) سیستم حسابداری و گزارشگری، ۸) به کارگیری مبنای تعهدی، ۹) حسابرسی داخلی، ۱۰) مشارکت با نهادهای بین‌المللی و ...	احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)، بدری (۱۳۸۷)، حساس یگانه (۱۳۹۱)، باباجانی و جباریان (۱۳۹۶)
محتوایی (توانمندسازی/رفتاری)	۱) وضعیت و توسعه هدفمند نیروی انسانی، ۲) تقویت انضباط، سلامت و شفافیت، ۴) یکپارچه‌سازی سامانه‌های منابع انسانی، ۷) آموزش و دیدگاه کارکنان، ۱۰) انتخاب مدیران باتجربه و متخصص، ۱۲) دانش و تجربه کارکنان، ۱۴) دیدگاه نهادهای عمومی و ...	احمدی و روزبهانی (۱۳۹۷)، باباجانی و جباریان (۱۳۹۶)، حلیمی، م. (۱۳۹۳).

هدف اصلی پژوهش حاضر، ارائه مدل قابلیت حسابرسی عملکرد است. از این رو، مرور تحقیقات اندک در زمینه‌ی مدل‌های قابلیت و بلوغ حسابرسی داخلی و عملکرد راه‌گشا است. "مدل قابلیت حسابرسی داخلی برای بخش عمومی" ارائه شده توسط بنیاد تحقیقات علمی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا^۱ (2009)، سطوح و مراحل کاملی که فعالیت حسابرسی داخلی می‌تواند از تعاریف، تکامل، اندازه‌گیری‌ها، کنترل‌ها، و توسعه فرایندها و رویه‌های آن استنتاج شود را نشان می‌دهد. "تدوین مدل بلوغ حسابرسی داخلی" ارائه شده توسط یزدانیان (۱۳۹۶)،

1. The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF), 2014

به دو مرحله‌ی کلی ایجاد مدل بلوغ حسابداری داخلی با مطالعه‌ی ادبیات به روش تحلیل محتوا و سپس ارائه و نظرسنجی فهرستی از ۵ مفهوم و ۱۷ عامل کلیدی به روش دلفی و در نهایت ارزیابی مدل اشاره دارد.

"کاوش مدل حسابداری عملکرد در ذیجانگ" ارائه شده توسط گروه مطالعه‌ی اداره حسابداری ایالتی ذیجانگ، (۲۰۱۴)؛ الیس (مترجم)،^۱ به دنبال یافتن مدل حسابداری عملکرد متناسب با شرایط توسعه اقتصادی، سیاسی و اداری شهر ذیجانگ چین برای تسریع تغییر بنیادین در کار حسابداری از مدل سنتی به مدل مدرن است. حبشی (۱۳۹۴) در پژوهش خود با عنوان "مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد توسط دیوان محاسبات دوازده کشور توسعه یافته و در حال توسعه در مقایسه با کشور جمهوری اسلامی ایران"^۲ به این نتیجه دست یافت که طبق نظر متخصصین و خبرگان دیوان محاسبات بین نحوه‌ی ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات کشورهای پیشرفته و در حال توسعه و نحوه ارزیابی عملکرد دیوان محاسبات ایران تفاوت معناداری وجود دارد. مجموعه تحقیقات بالا راهنمای مناسبی برای انجام پژوهش حاضر بوده است. با مرور ادبیات تاکنون تحقیقی برای تعیین عناصر بنیانی و یا ارائه مدل قابلیت حسابداری عملکرد انجام نگردیده و پژوهش حاضر برای پر کردن خلأ موجود کمک شایانی کرده است.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر در سه گام کلی به شرح زیر اجرا شده است:

گام اول - تعیین و اعتبارسنجی عناصر بنیانی حسابداری عملکرد: به روش مطالعات کتابخانه‌ای (اسنادی) با جستجو در پایگاه‌های اطلاعات علمی معتبر در دسترس (مانند «پروکوئیست^۳»، «الزویر^۴»، «امرالذ^۵» و غیره) و همچنین وب سایت‌های مربوط (مانند «ایتوسای^۶»، «آسوسای^۷»، «یوروسای^۸» و غیره)، چارچوب جامعی از عناصر بنیانی حسابداری عملکرد (اعم از عوامل، ابعاد و شاخص‌های کلیدی) با دو رویکرد فرآیندی و محتوایی از مبانی نظری (مانند کتب، پایانامه‌ها،

- 1 . The Study Team of Zhejiang Provincial Audit Office (Liquan, X. et al.): Translate by Ellis, 2014.
- 2 . ProQuest
- 3 . Elsevier
- 4 . Emerald
- 5 . Asian Organization of Supreme Audit Institutions (ASOSAI)
- 6 . European Organization of Supreme Audit Institutions (EUROSAI)

مقالات علمی-پژوهشی و غیره) با استفاده از تکنیک‌های ترکیبی بررسی منابع (نظیر مرور نظام-مند و تحلیل محتوای ادبیات تحقیق) استخراج و به روش کدگذاری به صورت مدل آبخاری در قالب یک بسته نرم‌افزاری طرح تحقیق/پرسشنامه تهیه و تنظیم شد. سپس با رویکرد اکتشافی به منظور تعیین اعتبار عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد از دیدگاه خبرگان و متخصصین از «روش دلفی^۱» استفاده شد (تدلی و تشکری، ۱۳۹۵).

گام دوم- طراحی مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران: برای طراحی مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران از مدل بلوغ قابلیت یکپارچه (ویژه خدمات) و چارچوب توسعه مدل بلوغ دوبرن و فریز استفاده گردید. چارچوب اخیر از طریق وارد به مرحله توصیفی و سپس انتقال به مرحله تجویزی و قیاسی، در درون یک حوزه خاص (مانند حسابرسی عملکرد) انجام می‌گیرد. بر این اساس در اولین مرحله حوزه کاربردی مدل قابلیت حسابرسی عملکرد شامل سازمان‌های نظارت-کننده (مانند دیوان محاسبات کشور) و نظارت‌شونده (بخش عمومی ایران) تعیین گردید. در دومین مرحله برای مدل‌سازی، شناسایی اجزاء، ابعاد و نحوه ارتباط آنها با یکدیگر ضروری است. از این رو، با استفاده از منطق کلی مدل بلوغ قابلیت یکپارچه، مدل قابلیت حسابرسی داخلی و سایرمدل‌های پذیرفته شده، سطوح قابلیت مدل پژوهش حاضر در پنج سطح به شرح زیر طراحی گردید:

سطح اول- آغازین (ابتدایی): قابلیت غیر تکرار و ناپایدار- وابسته به تلاش‌های فردی؛
 سطح دوم- زیرساختی (تکرارپذیر): شیوه‌ها و تکنیک‌های قابل تکرار و پایدار؛
 سطح سوم- یکپارچگی (جامع/تعریف شده): مدیریت حسابرسی عملکرد و تکنیک‌های حرفه‌ای بطور یکسان کاربرد دارد.
 سطح چهارم- مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی): حسابرسی عملکرد اطلاعات کل سازمان را برای بهبود نظارت و مدیریت ریسک یکپارچه می‌سازد.
 سطح پنجم- حرفه‌ای (بهینه‌سازی): یادگیری حسابرسی عملکرد از درون و بیرون سازمان به منظور بهبود مستمر.

در سومین مرحله، از تأثیر و تأثر (تلاقی) عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد (نتایج گام اول) بر سطوح قابلیت (نتایج دومین مرحله از گام دوم)، مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران به شکل ماتریس چند صفحه‌ای طراحی گردید.

گام سوم - اعتبارسنجی و آزمون مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران: دو برن و فریز بیان می‌دارند هنگامی که یک مدل جامعیت یافت، برای ارتباط باید به دقت مورد آزمایش قرار گیرد. آزمون از هر دو جنبه ساختار و ابزار مدل از نظر اعتبار، قابلیت اطمینان و قابلیت عمومی مهم است. اعتبار ساختار مدل با بررسی اعتبار صوری و اعتبار محتوایی حاصل می‌شود. اعتبار صوری بررسی می‌کند که: "آیا ساختار مدل به خوبی بیان شده است؟" این اعتبار در طول جامعیت مدل پژوهش، با استفاده از ابزار پرسشنامه (طرح پژوهش) مورد بررسی قرار گرفت. اعتبار محتوایی بررسی می‌کند که، "چگونه حوزه‌های فرآیندی مدل به طور کامل مورد بررسی قرار گیرد". تا حدی که بررسی ادبیات و وسعت حوزه تحت پوشش، اندازه‌گیری از اعتبار محتوایی فراهم کند. به این منظور، با استفاده از پاسخ خبرگان و متخصصین (گروه دلفی) به گزینه «میزان مناسب یا نامناسب بودن وضع موجود» هر یک از عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد (به عنوان اجزاء مدل پژوهش) که در سوالات طرح پژوهش مطرح شد، به ترتیب سطح بلوغ ابعاد کلیدی اصلی، عوامل کلیدی و مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران طی سه مرحله به شرح زیر تعیین و مدل پژوهش اعتبارسنجی و آزمون گردید.

مرحله اول - تعیین سطح بلوغ ابعاد کلیدی اصلی حسابرسی عملکرد: ابتدا با استفاده از میانگین کلی پاسخ خبرگان (گروه دلفی)، درصد نرخ تحقق عوامل و ابعاد کلیدی (عناصر بنیانی) به تفکیک هر سطح قابلیت محاسبه گردید. سپس با استفاده از این نرخ، وضعیت سطح بلوغ ابعاد کلیدی اصلی حسابرسی عملکرد در پنج حالت "کاملاً تحقق نیافته" (درصد نرخ تحقق = ۰٪)، "تحقق نیافته" (درصد نرخ تحقق = ۰-۲۵٪)، "نسبتاً تحقق یافته" (درصد نرخ تحقق = ۲۵-۵۰٪)، "تحقق یافته" (درصد نرخ تحقق = ۵۰-۹۰٪)، "کاملاً تحقق یافته" (درصد نرخ تحقق = ۹۰-۱۰۰٪) تعیین شد. حالت ششمی با عنوان "تعریف نشده" نیز وجود داشت چرا که ممکن بود برای سطح مشخصی از بلوغ قابلیت شاخص لایه بعدی تعریف نشده باشد.

مرحله دوم - تعیین سطح بلوغ عوامل کلیدی حسابرسی عملکرد: ابتدا درصد اهمیت نسبی ابعاد کلیدی اصلی با قضاوت حرفه‌ای تعیین گردید. سپس از حاصل ضرب این درصد در سطح بلوغ تعیین شده مرحله‌ی قبلی، یک نمره برای هر یک از این ابعاد محاسبه شد. آنگاه بر اساس جمع نمره‌های به دست آمده، سطح بلوغ هر یک از عوامل کلیدی تعیین گردید. مجموع ضرایب اهمیت نسبی ابعاد کلیدی اصلی می‌بایست ۱۰۰ درصد باشد.

مرحله سوم - تعیین سطح بلوغ مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران: با محاسبه‌ی متوسط کل سطح بلوغ عوامل کلیدی در مرحله‌ی دوم، سطح بلوغ مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران به دست آمد.

روش و ابزار گردآوری و واکاوی داده‌ها

همان‌طور که در بخش قبل شرح داده شد، برای اجرای این پژوهش و گردآوری و تحلیل داده‌ها، از دو روش مطالعات کتابخانه‌ای (اسنادی) و دلفی استفاده شد. با توجه به اینکه پژوهش از نوع آمیخته اکتشافی است. از این رو در گام اول، از تکنیک‌های ترکیبی بررسی منابع نظیر مرور نظام‌مند و تحلیل محتوای ادبیات پژوهش استفاده گردید. در روش تحلیل محتوا، کدگذاری از طریق اندازه‌گیری اسمی مقوله‌ها صورت گرفت و به این ترتیب عناصر بنیانی (اعم از عوامل، ابعاد و شاخص‌های کلیدی) حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران استخراج و طبقه‌بندی شد. در ادامه، با رویکرد اکتشافی، به منظور تأیید اعتبار عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد و مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران از روش دلفی که ابزار اصلی گردآوری داده‌ها در پرسشنامه (طرح تحقیق) است، بهره برده شد. برای واکاوی داده‌ها، از تکنیک تبدیل داده‌ها و نرم‌افزارهای کاربردی استفاده گردید.

روایی و پایایی ابزار گردآوری داده‌ها

به منظور تعیین اعتبار ابزار گردآوری داده‌ها همواره به دو معیار "روایی" و "پایایی" اشاره می‌شود. منظور از روایی آن است که ابزار مورد استفاده واقعاً همان چیزی را می‌سنجد که قصد اندازه‌گیری آن را دارد. ابزار گردآوری داده‌ها در این پژوهش، پرسشنامه و طرح پژوهش محقق ساخته حاوی نتایج مطالعات کتابخانه‌ای (اسنادی) با رویکرد آمیخته اکتشافی بود. با توجه به نحوه اعتبارسنجی و پاسخ‌دهی گروه دلفی به پرسش‌های پرسشنامه و طرح پژوهش می‌توان نسبت به تأیید روایی آن اطمینان حاصل کرد. از سوی دیگر، ابزار باید از پایایی و ثبات نیز برخوردار باشد؛ یعنی هرگاه آن را دوباره مورد استفاده قرار می‌دهیم، همان نتایج حاصل گردد. به منظور بررسی پایایی پرسشنامه و طرح پژوهش، از محاسبه ضریب آلفای کرونباخ^۱ بهره گرفته شد. به این نحو که با استفاده از نرم‌افزارهای کاربردی، ضریب آلفای کرونباخ برای طرح پژوهش (پرسشنامه) مرحله اول تا سوم ۰/۹۹۲ محاسبه گردید. نتایج حاصل بیانگر آن است که طرح پژوهش (پرسشنامه) مورد استفاده در این پژوهش از پایایی قابل قبول و مطلوبی برخوردار بوده و پایایی آن تأیید می‌گردد.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل خبرگان و متخصصین با شرایط زیر بودند:

1 . Cronbach Alpha

افراد شاغل در حرفه‌های حسابداری عملیاتی و عملکرد با مدرک لیسانس تادکتری که دست کم در این حوزه‌ها سه سال به بالا در سازمان حسابداری، دیوان محاسبات کشور، موسسه حسابداری مفید راهبر و موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تجربه کاری داشته باشند (گروه اول)؛ یا افراد دانشگاهی متخصص و صاحب نظر که در مقاطع تحصیلی کارشناسی تا دکتری و یا در سایر سازمان‌ها، حسابداری‌های عملیاتی و عملکرد را تدریس کرده‌اند و یا در این حوزه‌ها به تالیف کتاب و یا ارائه مقالات علمی-پژوهشی پرداخته‌اند (گروه دوم)؛ و یا سایر افراد شامل: اعضاء کمیته حسابداری عملکرد دیوان محاسبات کشور، شرکت کنندگان در دوره‌ی آموزشی بین‌المللی حسابداری عملکرد در دیوان محاسبات کشور طی سال ۹۹-۱۳۹۸، موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران آشنا به کار حسابداری عملیاتی، مدیران حسابداری داخلی (گروه سوم).

با توجه به اینکه اسامی کلیه افراد جامعه‌ی آماری بالا در اختیار نبود، برای انتخاب نمونه‌ی موردنظر، از روش نمونه‌گیری گلوله‌برفی بهره برده شد. در نهایت، از بین ۱۲۵ نفر خبره و متخصص که مراجعه گردید، ۱۰۰ نفر در اجرای این پژوهش همکاری کردند.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های گام اول- تعیین و اعتبارسنجی عناصر بنیانی حسابداری عملکرد

بخش اول- واکاوی متغیرهای جمعیت شناختی پژوهش: به منظور اطمینان از اعتبار عناصر بنیانی حسابداری عملکرد، از خبرگان و متخصصین به کمک روش دلفی نظرسنجی شد. مطابق داده‌های گردآوری شده، بیشترین گروه پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی ارشد حسابداری بوده و بین ۲۰-۱۱ سال در حوزه فنی و حسابداری در سمت سرپرست هیات (مدیر گروه) حسابداری و بیش از سه سال در حسابداری‌های عملیاتی و عملکرد سابقه کار داشتند. بخش دوم- واکاوی نتایج اجرای روش دلفی: روش دلفی در چهار مرحله انجام گرفت. واکاوی نتایج مراحل چهارگانه دلفی به شرح زیر است:

واکاوی نتایج مرحله صفر یا مقدماتی: خبرگان ضمن معرفی منابع جدید مطالعاتی برای تکمیل پژوهش، بعضی نقطه‌نظرات و پیشنهادات اصلاحی را ارائه کردند:

۱. با توجه به شروع به کار واحد حسابداری عملیاتی سازمان حسابداری در اوایل دهه ۱۳۸۰ ه.ش. و مطالعات و تالیفات انجام شده در این خصوص و همچنین انجام حسابداری عملیاتی (۷۰) شرکت دولتی توسط سازمان حسابداری برای اولین بار، مستند به ماده (۲۱۸) قانون برنامه پنجم توسعه (سازمان حسابداری، ۱۳۹۶) و از سوی دیگر آغاز اندیشه انجام حسابداری عملکرد در دیوان محاسبات کشور از اواخر دهه ۱۳۸۰ مطالعات و اقدامات انجام شده در این باره، نمی‌توان انتظار داشت که افراد سابقه‌ی بیشتری در حوزه‌های حسابداری عملیاتی و عملکرد داشته باشند و جزو جامعه آماری باشند.

- (۱) یکی از مدیران حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی: "حسابرسی مبتنی بر ریسک، ویژگی‌های حسابرسان عملکرد، یکپارچه بودن سیستم‌های گزارش‌گری، حسابرسی زیست بین‌المللی، شفافیت در برنامه‌ریزی راهبردی و... لازم است بیشتر مورد توجه قرار گیرد. در ایران بخش تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد نداریم! پرسشنامه تا سطح ابعاد نظر خواهی شود.
- (۲) یکی از مدیران حسابرسی موسسه حسابرسی مفید راهبر: "نکاتی که کمتر مورد توجه قرار گرفته عبارتند از: کنترل کیفیت، الزامات اخلاقی، توانمندی منابع انسانی، مشورت با کارشناسان و رعایت استانداردها. این حجم سوالات مورد نظر سنجی مخاطبین قرار نگیرد."
- (۳) یکی از اساتید صاحب نظر در حسابرسی عملیاتی: "عنوان «پرسشنامه» به «طرح پژوهش» تغییر یابد. مشکل پرسشنامه حجیم بودن آن است! آخر پرسشنامه تعاریف و مفاهیم واژه‌ها بیان و تعریف گردد. همچنین اصلاحات ویرایشی گفته شده اعمال گردد."
- (۴) یکی از مدیران حسابرسی دیوان محاسبات: "عوامل، ابعاد و شاخص‌های کلیدی تعریف شود، به تهدیدها و فرصت‌های حسابرسی، رتبه‌بندی و امتیازدهی بر اساس اهمیت مالی، حوزه‌های مشکل آفرین و... توجه گردد. اصلاحات ویرایشی گفته شده نیز انجام گردد."
- (۵) یکی از مشاوران دیوان محاسبات کشور: "انتخاب موضوع، نیاز به تدوین برنامه راهبردی ندارد. در تجزیه و تحلیل تعیین موضوع، قضاوت حرفه‌ای صورت نمی‌گیرد. با توجه به اهمیت اولویت‌بندی، تعیین موضوعات حسابرسی، ارزیابی اهمیت اقتصادی از ارزیابی اهمیت اجتماعی، فرهنگی جداگانه بیان شود. اصلاحات ویرایشی گفته شده نیز انجام گردد.
- محققان با مطالعات تکمیلی کتابخانه‌ای نقطه‌نظرات و پیشنهادات خبرگان و متخصصین در مرحله مقدماتی را در طرح پژوهش (پرسشنامه) مرحله اول لحاظ کردند.
- واکاوی نتایج مرحله اول: بررسی پاسخ خبرگان به پرسشنامه مرحله اول حاکی از آن است نقطه‌نظرات و پیشنهادات اصلاحی جدیدی ارائه شده که به برخی از آنها اشاره می‌گردد:
- (۱) یکی از اساتید صاحب نظر در زمینه‌ی حسابرسی‌های داخلی و عملیاتی: "عامل کلیدی با عنوان «شناخت و ارزیابی نظام راهبری، کنترل داخلی و مدیریت ریسک» اضافه گردد."
- نتیجه بررسی: مورد پیشنهادی از ابعاد زیرمجموعه‌ی عامل «اجرای حسابرسی عملکرد» می‌باشد. لذا، بُعد (۳-۳) اصلاح و ابعاد جدید (۳-۷) و (۳-۱۱) ایجاد گردید.
- (۲) یکی از اساتید صاحب نظر در زمینه‌ی حسابرسی داخلی و عملیاتی: "بُعد جدید (۳-۱۹) با عنوان "انجام پیگیری" اضافه گردد." نتیجه‌ی بررسی: این مورد پیشنهادی قبلاً به عنوان عامل کلیدی (۵) تعیین گردیده است. بنابراین نیازی به تکرار مجدد آن نیست.

- ۳) یکی از مدیران گروه سازمان حسابرسی: "عامل کلیدی با عنوان «محدودیت‌های حاکم بر حسابرسی عملکرد» اضافه گردد. "نتیجه‌ی بررسی: «محدودیت‌ها» نمی‌تواند از عوامل حسابرسی عملکرد باشد. زیرا این محدودیت‌ها قبلاً در بُعد (۶-۱) لحاظ گردیده و در ابعاد (۷-۱)، (۱۲-۲) و (۱۳-۳) نیز مورد توجه قرار گرفته است.
- ۴) یکی از مدیران گروه حسابرسی دیوان محاسبات استانها: "عامل کلیدی با عنوان «الزام سازمان‌ها به حسابرسی عملکرد سالانه یکی از طرح‌ها و برنامه‌های خود» اضافه گردد. "نتیجه بررسی: مورد پیشنهادی نمی‌تواند از عوامل کلیدی فرآیند حسابرسی عملکرد باشد. لیکن، با توجه به مالکیت عمومی، این موضوع از تکالیف دیوان محاسبات کشور است.
- ۵) از معاونان مدیر کل حسابرسی دیوان محاسبات: "عامل کلیدی «تحقق واقعی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد در بخش عمومی و شرکت‌های دولتی» اضافه گردد. "نتیجه‌ی بررسی: مورد پیشنهادی نمی‌تواند از عوامل کلیدی حسابرسی عملکرد باشد. لیکن، یکی از شاخص‌های شناسایی ریسک‌ها بوده که قبلاً در بُعد (۱۱-۲) لحاظ گردیده است.
- واکاوی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی در مرحله‌ی اول دلفی: بطور میانگین بیش از ۹۳,۷۱ درصد و ۹۲,۲۶ درصد از پاسخ دهندگان به ترتیب عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد را تایید کردند. در این مرحله میانگین دسته‌ها بین ۶/۵۷۲۵ و ۷/۹۶۰۷ و دامنه تغییرات دسته‌ها ۱/۳۸۸۲ به دست آمد که گویای این است خبرگان به طور متوسط کلیه عوامل و ابعاد کلیدی را دارای اهمیت زیاد دانسته‌اند و اجماع نظر مناسبی میان خبرگان وجود دارد.
- واکاوی نتایج مرحله دوم: بررسی پاسخ خبرگان به پرسشنامه مرحله دوم حاکیست در این مرحله نیز پیشنهادات اصلاحی جدیدی ارائه شده است که به برخی از آنها اشاره می‌گردد:
- ۱) یکی از حسابرسان ارشد دیوان محاسبات استانها: "در عامل کلیدی (۶) با عنوان «بهبود و تضمین کیفیت (ارزیابی عملکرد) حسابرسی عملکرد» عبارت «ارزیابی عملکرد» به آخر جمله جابجا شود. "نتیجه‌ی بررسی: مورد پیشنهادی نمی‌تواند به آخر جمله جابجا شود زیرا عبارت «ارزیابی عملکرد» منسوب به «بهبود و تضمین کیفیت» است.
- ۲) یکی از حسابرسان ارشد دیوان محاسبات استانها: "در بُعد (۲-۱) با عنوان «برنامه سالانه: بررسی مقدماتی (شناخت) و تهیه فهرست اولیه موضوعات بالقوه حسابرسی عملکرد» عبارت «برای» قبل از عبارت «حسابرسی عملکرد» و عبارت "توسط تیم‌های حسابرسی عملکرد" بعد از عبارت «حسابرسی عملکرد» اضافه شود. "نتیجه‌ی بررسی: مورد پیشنهادی اعمال و بُعد (۲-۱) اصلاح گردید.

۳) یکی از کارشناسان تفریح بودجه دیوان محاسبات کشور: "در بُعد (۴-۱) با عنوان «برنامه سالانه: رتبه‌بندی، امتیازدهی و اولویت‌بندی و تعیین معیارهای اصلی انتخاب موضوعات حسابرسی عملکرد» عبارت "بالقوه" قبل از عبارت «حسابرسی عملکرد» و عبارت "بر اساس ارزیابیها" بعد از عبارت «حسابرسی عملکرد» اضافه شود."

نتیجه‌ی بررسی: مورد پیشنهادی اعمال و بُعد (۴-۱) اصلاح گردید.

۴) یکی از حسابرسان ارشد دیوان محاسبات استانها: "در بُعد (۷-۱) بعد از عبارت «حسابرسی عملکرد» عبارت «بر اساس اولویت‌بندی‌ها، منابع اطلاعاتی در دسترس و ظرفیت‌ها و محدودیت‌های شناسایی شده» جایگزین عبارت «بر مبنای ریسک، اولویت‌بندی و معیارهای اصلی انتخاب با لحاظ ظرفیت‌ها و محدودیت‌های شناسایی شده» گردد.

نتیجه‌ی بررسی: مورد پیشنهادی اعمال و بُعد (۷-۱) اصلاح گردید.

۵) یکی از مدیران گروه حسابرسی دیوان محاسبات کشور: "در بُعد (۸-۱) با عنوان «انتخاب موضوعات با اهمیت حسابرسی عملکرد بر اساس گزینه‌های راهبردی و تاثیرها و پیامدهای آن برای عموم جامعه» عبارت «آثار» جایگزین عبارت «تاثیرها» شود."

نتیجه‌ی بررسی: مورد پیشنهادی اعمال و بُعد (۸-۱) اصلاح گردید.

واکاوی شاخص‌های مرکزی و پراکنندگی مرحله‌ی دوم: واکاوی نتایج مرحله دوم دلفی نیز نشان‌دهنده اهمیت زیاد و خیلی زیاد عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد از دیدگاه خبرگان بود. این اهمیت با توجه به میانگین دسته‌ها (بین ۷/۴۹۶۲ و ۷/۸۴۲۰) و انحراف معیار (بین ۱/۰۶۰۹۷ و ۱/۶۳۸۲۷) و سایر شاخص‌های به دست آمده (میان‌ه بین ۶/۵ و ۹ و مُد بین ۵ و ۹) نیز تایید شد. دامنه تغییرات دسته‌ها ۰/۳۴۵۸/ گویای اتفاق نظر میان خبرگان بود.

واکاوی نتایج مرحله سوم: بررسی پاسخ خبرگان به طرح پژوهش (پرسشنامه) مرحله‌ی سوم دلفی حاکیست هیچ‌گونه نقطه‌نظر و پیشنهاد جدیدی توسط پاسخ‌دهندگان ارائه نشد.

واکاوی شاخص‌های مرکزی و پراکنندگی مرحله‌ی سوم: در این مرحله میانگین دسته‌ها (بین ۸/۲۹۳۷ و ۸/۶۱۹۵) و دامنه تغییرات دسته‌ها ۰/۳۲۵۸/ به دست آمد که نشان‌دهنده اهمیت خیلی زیاد عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد از دیدگاه پاسخ‌دهندگان است. نتیجه این که در مرحله سوم دلفی نیز اجماع نظر مناسبی وجود دارد.

ضریب توافق کندال (ضریب همبستگی): برای تعیین میزان اتفاق نظر بین خبرگان و متخصصین، ضریب توافق کندال (ضریب همبستگی) مورد استفاده قرار گرفت. در این پژوهش

ضریب توافق کندال میان مراحل اول و دوم دلفی در سطح معناداری ۰/۰۰ برابر با ۰/۷۱۶ و ضریب توافق کندال میان مراحل دوم و سوم دلفی در سطح معناداری ۰/۰۰ برابر با ۰/۷۲۲ به دست آمد که می‌توان گفت اتفاق نظر میان خبرگان در مراحل دلفی زیاد بوده است. یافته‌های گام دوم- طراحی مدل قابلیت حسابداری عملکرد برای بخش عمومی ایران با استفاده از نتایج گام اول پژوهش (عوامل و ابعاد کلیدی تأیید اعتبار شده) و با استناد به منطق کلی مدل بلوغ قابلیت یکپارچه (ماتریس تلاقی عناصر و سطوح قابلیت)، در چارچوب توسعه مدل بلوغ شش مرحله‌ای دو برن و فریز، مدل قابلیت حسابداری عملکرد بخش عمومی ایران به صورت ماتریس چند صفحه‌ای به شرح جدول (۳) طراحی و اعتبارسنجی شد.

جدول ۳. مدل قابلیت حسابداری عملکرد برای بخش عمومی ایران

کد	عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (پهنه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: بکارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
۱	برنامه ریزی سالانه حسابداری عملکرد	۱-۱	تهیه برنامه سالانه حسابداری عملکرد	۱-۹ برنامه سالانه: تهیه برنامه سالانه حسابداری عملکرد توسط تیم‌های حسابداری عملکرد با لحاظ اهداف، استراتژی‌ها و برنامه های عملیاتی موسسه عالی حسابداری (دیوان محاسبات) و آگاهی بخشی به واحد حسابداری عملکرد؛ ۱-۱۰ توافق نامه های حسابداری چند جانبه بین المللی: تدوین سرفصل های حسابداری مشترک توافق نامه های چند جانبه از جمله زیست محیطی میان موسسات عالی حسابداری (در صورت نیاز) با استفاده از تکنولوژی؛ ۱-۱۱ برنامه سالانه: انجام تعدیلات احتمالی در برنامه سالانه حسابداری عملکرد در واکنش به تغییرهای کسب و کار، ریسک‌ها، عملیات، برنامه‌ها، سیستم‌ها و ...	۱-۹ برنامه سالانه: ارزیابی اهمیت موضوعات بالقوه و تعیین ریسک- های با اهمیت حسابداری عملکرد (برنامه ریزی بر مبنای ریسک) با توجه به اشتباهی ریسک ^۱ واحد مورد حسابداری و لحاظ حوزه های پرریسک و تشریح روش اجرای ارزیابی ریسک در رهنمود حسابداری عملکرد؛ ۱-۹ برنامه سالانه: تهیه برنامه سالانه حسابداری عملکرد با در نظر گرفتن سطوح شایستگی پرسنل و تهیه سند استراتژی حسابداری عملکرد شامل اهداف راهبردی، رسالت و	۱-۱ برنامه سالانه: تعیین خط مشی راهبردی برای جهت دهی حسابداری؛ ۱-۲ برنامه سالانه: بررسی مقدماتی و تهیه فهرست اولیه موضوعات بالقوه حسابداری عملکرد توسط تیم‌ها؛ ۱-۳ برنامه سالانه: ارزیابی اهمیت موضوعات بالقوه و تعیین ریسک‌های با اهمیت حسابداری عملکرد (برنامه ریزی بر مبنای ریسک) با اخذ نظرات و در نظر گرفتن پریسک‌ها؛ ۱-۴ برنامه سالانه: رتبه بندی، امتیازدهی و اولویت بندی موضوعات بالقوه حسابداری بر اساس ارزیابی‌ها؛ ۱-۵ برنامه سالانه: تعیین منابع اصلی و قابل دستیابی اطلاعات برای حسابداری عملکرد موضوعات؛	فقدان حوزه فرآیند کلیدی	
۱	ادامه- برنامه ریزی سالانه حسابداری عملکرد	۱-۱	ادامه- تهیه برنامه سالانه حسابداری عملکرد	جمله زیست محیطی میان موسسات عالی حسابداری (در صورت نیاز) با در نظر گرفتن اهداف، استراتژی‌ها و برنامه‌های عملیاتی موسسه عالی حسابداری	مأموریت حسابداری عملکرد و تهیه رهنمود حسابداری عملکرد (شامل تشریح روش اجرایی و رویه های حرفه‌ای حسابداری عملکرد).	۱-۶ برنامه سالانه: شناسایی ظرفیت‌ها و محدودیت‌ها ۱-۷ برنامه سالانه: انتخاب موضوعات با اهمیت حسابداری عملکرد بر اساس اولویت بندی‌ها، منابع اطلاعاتی در دسترس و ظرفیت‌ها و محدودیت‌ها؛ ۱-۸ برنامه سالانه: انتخاب موضوعات با اهمیت حسابداری عملکرد بر اساس گزینه‌های راهبردی (انتخاب راهبرد) و پیامدهای آن. ۱-۹ برنامه سالانه: تهیه برنامه حسابداری با استفاده از منشور حسابداری عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ دوم)		

۱. اشتباهی ریسک (Risk Appetite): میزان از ریسک است که واحد مورد حسابداری در راستای تحقق اهداف خود می‌پذیرد.

کد عامل	عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
		۱-۲	تصویب برنامه سالانه حسابرسی عملکرد	۱-۱۲) تایید برنامه سالانه: بررسی و تصویب منشور، سند استراتژی و رهنمود حسابرسی عملکرد و هرگونه تعدیلات مربوط در برنامه سالانه حسابرسی عملکرد توسط کمیته حسابرسی. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۱-۱۲) تایید برنامه سالانه: بررسی و تصویب منشور، سند استراتژی و رهنمود حسابرسی عملکرد (مشکل از مدیران حسابرسی عملکرد و مقامات ذیصلاح و افراد حرفه‌ای) و درج در برنامه جامع حسابرسی موسسه پیش از سال مالی. (مربوط به سطح بلوغ دوم)			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۱-۳	ابلاغ برنامه سالانه حسابرسی عملکرد	۱-۱۳) ابلاغ برنامه سالانه: ابلاغ برنامه مصوب سالانه حسابرسی و هرگونه تعدیلات مربوط به واحدهای ذیربط توسط مدیر ارشد حسابرسی عملکرد همراه با تعیین ذینفعان حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)				فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۱-۴	نظارت/پایش برنامه سالانه حسابرسی عملکرد	۱-۱۴) نظارت: پایش برنامه سالانه حسابرسی عملکرد با ارائه گزارش انحرافات قابل توجه. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	۱-۱۴) نظارت: پایش برنامه سالانه حسابرسی عملکرد از طریق مقایسه کارهای انجام شده با برنامه سالانه در مقاطع زمانی مناسب و تحلیل انحرافات. (مربوط به سطح بلوغ سوم)			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۱-۵	مستند سازی برنامه سالانه حسابرسی	۱-۱۵) مستند سازی: مستندسازی برنامه ریزی سالانه با بازنگری در تکنیک‌ها و ابزارها در مقاطع زمانی مناسب. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۱-۱۵) مستند سازی: مستند سازی اقدام‌های انجام شده در برنامه ریزی سالانه حسابرسی عملکرد با استفاده از تکنیک‌ها و ابزارهای مناسب. (مربوط به سطح بلوغ سوم)			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
۲	برنامه ریزی رسیدگی (برنامه ریزی عملیاتی/نقص یلی) حسابرسی عملکرد	۲-۱	تعیین فرآیند تدوین برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد	۲-۱) تعیین رویه اجرایی برنامه ریزی رسیدگی و تهیه برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد همراه با تشریح آنها در رهنمود حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ سوم)				فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۲-۲	اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد	۲-۲) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تصمیم‌گیری برای تداوم یا عدم تداوم حسابرسی عملکرد و ۴ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	۲-۲) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تصمیم‌گیری برای تداوم یا عدم تداوم حسابرسی عملکرد (بذیرش یا کناره‌گیری یا فسخ یا به تعویق انداختن کار حسابرسی). (مربوط به سطح بلوغ دوم)			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۲-۳	مدیریت کار حسابرسی عملکرد (اعم از مدیریت افراد، بودجه، زمان و ...)	۲-۳) مدیریت کار حسابرسی: مدیریت تیم‌های حسابرسی عملکرد با هم‌راستایی سیاست‌های مدیریت افراد و سازمان، بازرینی رویه‌ها و سیاست‌های مدیریت افراد در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردهای بین‌المللی، به کارگیری حسابرسان "مهمان"	۲-۳) مدیریت کار حسابرسی: مدیریت کار حسابرسی: اطلاع رسانی مستمر به واحد مورد حسابرسی و دریافت پاسخ (مانند شروع حسابرسی عملکرد و ... و ایجاد و حفظ روابط حرفه‌ای؛ ۲-۵) مدیریت کار حسابرسی: مدیریت تیم‌های حسابرسی عملکرد با ایجاد ارتباط درونی میان افراد؛ ارزیابی اثربخشی برنامه‌های آموزشی؛ گردش حسابرسان و مدیران ارشد حسابرسی عملکرد در حوزه‌های	۲-۵) مدیریت کار حسابرسی: مدیریت تیم‌های حسابرسی عملکرد با تعیین سیاست‌ها و رویه‌های مدیریت افراد در مستندات کلیدی حسابرسی، تصویب و اجراء برنامه‌های آموزشی متناسب با نیازهای افراد و سازمان، استفاده از برنامه‌های تشویقی جهت حفظ پرسنل و برقراری ارتباط میان حقوق با ارزیابی عملکرد پرسنل، ارزیابی عملکرد و	۲-۵) مدیریت کار حسابرسی: دسترسی به اطلاعات و کارکنان واحد مورد حسابرسی با حفظ امنیت. ۲-۵) مدیریت کار حسابرسی: مدیریت تیم‌های حسابرسی عملکرد با تعیین رویه‌های معتبر استخدام نیرو، تعیین تعداد نفرات موردنیاز، تعیین شرایط احراز شغل و نگهداری پایگاه اطلاعاتی افراد واجد شرایط، تعیین نیازهای آموزشی حسابرسان، پرداخت حقوق و مزایای پرسنل بر اساس سیستم طبقه‌بندی مناسب،	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

<p>تدوین شرح وظایف حسابرسان، تعیین شرایط ارتقاء شغلی، تعیین صلاحیت مدرک تحصیلی مرتبط، کسب دانش حسابداری و کاربرد ابزارها و تکنیک‌های حسابداری، استانداردها و قوانین مربوط، افزایش تجربه انجام حسابداری مستقل، افزایش مهارت‌های حل مسئله، کار گروهی، تحلیل و پرس‌وجو، عدم اجازه حسابداری کارکنان اطمینان-بخشی در واحدهای مورد حسابداری که قبلاً در آن مسئولیت داشته‌اند.</p> <p>۶-۲) مدیریت کار حسابداری: برون‌سپاری خدمات حسابداری عملکرد (در صورت نیاز) با دریافت مدارک حرفه‌ای ارائه‌دهندگان این خدمات؛</p> <p>۷-۲) مدیریت کار: مدیریت منابع (بودجه و زمان) برای انجام هر پروژه حسابداری عملکرد.</p>	<p>پرورش توانایی کار تیمی بین حسابرسان عملکرد، آگاهی بخشی به پرسنل از شرایط ارتقاء شغلی، افزایش دانش حسابداری‌های عملکرد، عملیاتی و داخلی و کسب‌وکار و کاربرد فناوری اطلاعات و ارتباطات، کسب تجربه حسابرسی عملکرد در صنایع مختلف، افزایش مهارت ارتباط شغلی، کسب تجربه حسابرسی عملکرد در صنایع مختلف، افزایش مهارت گزارشگری و ارائه، افزایش مهارت‌های آموزش به همکار، آگاهی بخشی نسبت به جایگاه سازمانی حسابداری عملکرد زیر نظر رئیس کل موسسه عالی حسابداری و گزارش نتایج حسابرسی به قانونگذار، تصویب منشور و برنامه حسابداری عملکرد توسط مقامات ارشد موسسه عالی حسابداری (استقلال سازمانی)، عدم طراحی و پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در واحد مورد حسابداری، عدم تعیین اشتباهی ریسک و عدم اعمال فرآیندهای مدیریت ریسک و عدم تصمیم‌گیری در خصوص واکنش به ریسک در واحد مورد حسابداری، عدم گزارش مستقیم به واحد مورد حسابداری یا سایر ذینفعان بدون مجوز مقامات ارشد موسسه عالی حسابداری (پرهیز از موارد نقض استقلال)، عدم حسابداری حوزه‌هایی که بستگان آنها در آن دارای پست کلیدی یا جایگاه حسابداری هستند (بی‌طرفی-پرهیز از تضاد منافع)، حضور مدیر حسابداری عملکرد در کمیته مدیریتی و اطلاع‌رسانی به واحد حسابداری عملکرد در خصوص برنامه‌های استراتژیک و مهم موسسه عالی حسابداری (تعامل دوسو)</p>	<p>مختلف حسابداری در مقاطع زمانی مناسب بدون خدشه به صلاحیت و تخصص آنها مطابق سیاست مدون، استفاده از فعالیت حسابداری عملکرد برای آموزش افراد جهت دریافت پست‌های مدیریتی، تشویق پرسنل در اشتراک‌گذاری دانش (مدیریت عملکرد)، کسب دانش نسبت به مفاهیم بنیادی حسابداری عملکرد، ایجاد و ارتباط سامانه‌های درونی و بیرونی، توجه به کنترل‌های داخلی، کسب مهارت‌های داده‌کاو، حل اختلاف، مذاکره و قدرت متقاعدکنندگی، رهبری و مدیریت تیم، پیش‌بینی بودجه لازم جهت انجام حسابداری عملکرد، تصویب حقوق و پاداش مدیر حسابداری عملکرد توسط رئیس کل، عدم تعیین تکلیف امور حسابداری عملکرد توسط افرادی خارج از تیم حسابداری (در خدمات اطمینان بخشی) و افشای موارد بالقوه و بالفعل نقض استقلال، پرهیز از هرگونه فشار یا انگیزه‌ای برای رسیدن به یک نتیجه یا توصیه خاص حسابداری؛ دسترسی مستقیم و نامحدود مدیر حسابداری عملکرد به مدیران ارشد موسسه عالی حسابداری (تعامل دوسو)؛</p> <p>۶-۲) مدیریت کار حسابداری: برون‌سپاری خدمات حسابداری عملکرد (در صورت نیاز) با بررسی استقلال ارائه‌دهندگان خدمات حسابداری برون‌سپاری شده، رعایت اصول منشور حسابداری عملکرد توسط ارائه‌دهندگان خدمات برون‌سپاری، پرداخت آخرین قسط قرارداد منعقد خدمات حسابداری برون‌سپاری شده پس از رعایت کلیه مفاد قرارداد، نظارت بر ارائه‌دهندگان خدمات حسابداری برون‌سپاری در حفظ اطلاعات موسسه عالی حسابداری؛</p>	<p>(افرادی از سایر واحدها جهت افزایش مهارت تیم)، کسب مدارک بین‌المللی حرفه‌ای، بهبود رویکرد سایرین نسبت به نقش و جایگاه حسابداری عملکرد در درون و بیرون سازمان، تصویب عزل، نصب و ارتقای مدیر کل حسابداری عملکرد توسط رئیس کل موسسه عالی حسابداری و در نهایت حضور مدیر کل حسابداری عملکرد در کمیته راهبری موسسه عالی حسابداری (تعامل دوسو).</p>	<p>مدیریت کار حسابداری عملکرد (اعم از مدیریت افراد، بودجه، زمان و ...)</p>	<p>۲-۳</p>	
--	--	---	--	--	------------	--

کد عامل	عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)	
		۲-۳	ادامه- مدیریت کار حسابرسی عملکرد (اعم از مدیریت افراد، بودجه، زمان و ...)	ادامه سطح بلوغ چهارم: مدیریت کار حسابرسی: مدیریت منابع (بودجه مالی و زمان بندی) انجام حسابرسی عملکرد با پایش بودجه حسابرسی عملکرد جهت دستیابی به برنامه مصوب سالانه، تعیین ضریب انحراف از برنامه مصوب سالانه و تأیید آن توسط مقامات ارشد موسسه عالی حسابرسی (پیش بینی زمان احتمالی برای انجام رسیدگی)	ادامه سطح بلوغ سوم: مدیریت کار حسابرسی: تعیین سیاست‌ها و رویه‌های برون سپاری خدمات حسابرسی عملکرد در منشور و رهنمود حسابرسی عملکرد، تعیین اهداف و دامنه کار برون سپاری، تعیین حداقل شرایط ارائه دهندگان خدمات برون سپاری، تنظیم قرارداد با ارائه دهندگان خدمات حسابرسی برون سپاری، انتقال دانش و تخصص مورد نیاز از طریق ارائه دهندگان خدمات برون سپاری و بالعکس (تعامل دوسویه)، ارائه پاسخ کتبی به یافته‌ها و نظرات ارائه دهندگان خدمات برون سپاری، بحث و گفتگو در خصوص گزارش ارائه شده توسط ارائه دهندگان خدمات برون سپاری به واحد دریافت کننده خدمات (تعامل واحد دریافت کننده خدمات حسابرسی با ارائه دهندگان خدمات)، عدم به کارگیری حسابرسان مستقل برای انجام خدمات برون سپاری شده، تعیین حداقل معیارهای استقلال و برون سپاری بر اساس آنها (استقلال ارائه دهندگان خدمات حسابرسی برون سپاری شده)؛	۲-۶ (۲-۶) مدیریت کار حسابرسی: مدیریت منابع (بودجه مالی و زمان بندی) برای انجام حسابرسی عملکرد با تصویب و بازبینی منظم بودجه حسابرسی عملکرد و تناسب بودجه با برنامه سالانه حسابرسی عملکرد (تأمین منابع مناسب و کافی برای دستیابی به برنامه مصوب سالانه)، برآورد زمان مورد نیاز برای انجام رسیدگی‌های خاص (از جمله نقل، سوء استفاده و یا سفارش‌های خاص مدیریتی) یا موردی بر اساس تجارب سال‌های گذشته (پیش بینی زمان احتمالی برای انجام رسیدگی‌های خاص) و وجود منابع کافی اعم از مالی و غیر مالی برای انجام وظایف حسابرسی عملکرد بر مبنای برنامه سالانه (تعامل دو سویه-عدم وجود محدودیت در کار حسابرسی)			
		۲-۴	بررسی مقدماتی	۲-۹ (۲-۹) بررسی مقدماتی: استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی برای کسب شناخت از واحد مورد حسابرسی و موضوع اصلی حسابرسی عملکرد با تعیین سیاست‌ها و رویه‌های ارتباط برقرار کردن با حسابرسان داخلی و مستند نمودن آن در منشور و رهنمود (نظامنامه) حسابرسی عملکرد، برگزاری جلسات رسمی با حسابرسان داخلی جهت هماهنگی فعالیت‌های حسابرسی عملکرد و مستقل، میزان و نحوه اتکای حسابرسان عملکرد بر کار حسابرسان داخلی (تعامل حسابرسی عملکرد با حسابرسی داخلی)؛	۲-۱۰ (۲-۱۰) بررسی مقدماتی: مشورت با کارشناسان و سایر افراد حرفه‌ای درون یا بیرون موسسه عالی حسابرسی با توجه به شناخت کسب شده؛	۲-۱۱ (۲-۱۱) بررسی مقدماتی: شناسایی و ارزیابی ریسک‌های حسابرسی عملکرد (برنامه ریزی بر مبنای ریسک)؛ (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۲-۹ (۲-۹) بررسی مقدماتی: کسب شناخت از واحد مورد حسابرسی و موضوع اصلی حسابرسی عملکرد	فقدان حوزه فرآیند کلیدی	
		۲-۵	شناسایی محدودیت‌ها	-	-	۲-۱۲ (۲-۱۲) محدودیت‌ها: شناسایی محدودیت‌ها و مشکلات قابل پیش بینی حسابرسی عملکرد؛	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی	
		۲-۶	تهیه ماتریس منطبق حسابرسی عملکرد	-	-	۲-۲۷ (۲-۲۷) ماتریس منطبق حسابرسی: ارزش‌یابی میزان مناسب بودن معیار حسابرسی؛	۲-۱۳ (۲-۱۳) ماتریس منطبق حسابرسی: تعیین اهداف و مأموریت برای هر پروژه حسابرسی عملکرد در راستای تدوین برنامه تفصیلی؛	فقدان حوزه فرآیند کلیدی	
						۲-۲۸ (۲-۲۸) ماتریس منطبق حسابرسی: تعیین متدولوژی حسابرسی؛	۲-۱۴ (۲-۱۴) ماتریس منطبق حسابرسی: تعیین معیارهای سئوالات اصلی و فرعی حسابرسی عملکرد؛		
						۲-۳۲ (۲-۳۲) ماتریس منطبق: اصلاح و بازنویسی پیش‌نویس ماتریس منطبق حسابرسی طبق نظر کمیته مشورتی و مدیر ارشد حسابرسی عملکرد با تصویب هر گونه تعدیل؛	۲-۱۵ (۲-۱۵) ماتریس حسابرسی: تعیین سئوالات اصلی صرفه اقتصادی؛		
							۲-۱۶ (۲-۱۶) ماتریس منطبق حسابرسی: تعیین سئوالات اصلی حسابرسی کارایی؛		

کد	عنوان عامل	کد ابعاد	عنوان بعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)	
		۲-۶	ادامه- تهیه ماتریس منطق حسابرسی عملکرد	ادامه سطح بلوغ دوم: ۲-۱۷) ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوالات اصلی حسابرسی اثربخشی؛ ۲-۱۸) ماتریس حسابرسی: تعیین سوالات اصلی حسابرسی زیست محیطی؛ ۲-۱۹) ماتریس منطق حسابرسی: تعیین سوال‌های فرعی مولفه‌های بالا؛ ۲-۲۰) ماتریس منطق حسابرسی: تعیین دامنه هر پروژه حسابرسی عملکرد برای تدوین برنامه تفصیلی ۲-۲۱) ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و انتخاب منابع مناسب اخذ معیارهای عمومی و خاص؛ ۲-۲۲) ماتریس منطق حسابرسی: تعیین معیارهای عمومی؛ ۲-۲۳) ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای صرفه اقتصادی؛ ۲-۲۴) ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای خاص کارایی؛ ۲-۲۵) ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای خاص اثربخشی ۲-۲۶) ماتریس منطق حسابرسی: شناسایی و تعیین معیارهای زیست محیطی؛ ۲-۲۹) ماتریس منطق حسابرسی: تهیه پیش‌نویس ماتریس منطق توسط تیم حسابرسی عملکرد؛ ۲-۳۰) ماتریس منطق حسابرسی: تشکیل جلسه کمیته مشورتی حسابرسی عملکرد (متشکل از اعضای درون و بیرون مؤسسه عالی حسابرسی) برای تبادل نظر درباره پیش‌نویس ماتریس منطق حسابرسی؛					
		۲-۷	تصویب ماتریس منطق حسابرسی عملکرد	۲-۳۱) تایید ماتریس منطق حسابرسی: تشکیل جلسه با مدیر ارشد حسابرسی عملکرد/مقامات ذیصلاح و تصویب ماتریس منطق حسابرسی در زمان مناسب پیش از تهیه خلاصه برنامه‌ریزی حسابرسی (مربوط به سطح بلوغ دوم) فاقد بعد فرعی اند				فقدان حوزه فرآیند کلیدی	
		۲-۸	تهیه برنامه تفصیلی (رسیدگی/طرح کلی) حسابرسی عملکرد	۲-۳۹) برنامه حسابرسی: تهیه برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد (رسیدگی) توسط تیم حسابرسی عملکرد با استفاده از تکنولوژی؛		-	۲-۳۳) برنامه حسابرسی: تهیه پیش‌نویس خلاصه برنامه‌ریزی حسابرسی عملکرد (خلاصه ماتریس منطق) توسط تیم حسابرسی؛	فقدان حوزه فرآیند کلیدی	
		۲-۹	تصویب و ابلاغ برنامه تفصیلی (طرح کلی برنامه رسیدگی) حسابرسی عملکرد	۲-۳۵) فرآیند تأیید آزمون: ارسال نامه درخواست تأییدیه به مدیریت واحد مورد حسابرسی (درباره مسئولیت ایشان نسبت به موضوع اصلی حسابرسی، مناسب بودن اهداف و معیار حسابرسی عملکرد) همراه با نسخه نهایی خلاصه برنامه ریزی حسابرسی؛ ۲-۴۳) فرآیند تأیید آزمون: ابلاغ برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد و هرگونه تعدیلات مربوط توسط مدیر ارشد حسابرسی عملکرد؛ ۲-۳۶) حل و فصل اختلاف نظرها: حل و فصل هرگونه عدم توافق (اختلاف نظر) درباره تأیید مسئولیت مدیریت یا مناسب بودن معیار حسابرسی یا کوتاهی در پاسخگویی به خلاصه برنامه‌ریزی حسابرسی عملکرد و بررسی آثار عدم توافق بر کار حسابرسی؛	۲-۳۴) فرآیند تأیید آزمون: ارسال نامه هرگونه تعدیل در خلاصه برنامه‌ریزی حسابرسی توسط مدیر ارشد حسابرسی عملکرد/مقامات ذیصلاح؛ ۲-۳۷) فرآیند تأیید آزمون: اعمال تعدیلات احتمالی در معیار حسابرسی عملکرد و ... پس از دریافت نقطه نظرات واحد مورد حسابرسی و اطلاع رسانی مجدد به ایشان؛ ۲-۴۲) فرآیند تأیید آزمون: تصویب هرگونه تعدیلات در برنامه تفصیلی حسابرسی توسط کمیته حسابرسی عملکرد/مقامات ذیصلاح.	۲-۳۴) فرآیند تأیید آزمون: نهایی کردن (تصویب) خلاصه برنامه ریزی حسابرسی عملکرد توسط مدیر ارشد حسابرسی عملکرد/مقامات ذیصلاح در زمان مناسب پیش از تهیه برنامه تفصیلی حسابرسی؛ ۲-۴۲) فرآیند تأیید آزمون: تصویب برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد توسط کمیته حسابرسی عملکرد/مقامات ذیصلاح	فقدان حوزه فرآیند کلیدی		

کد عامل	عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
		۲-۱۰	انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی عملکرد	سطوح ۲ و ۴ فاقد بُعد فرعی اند ۲-۳۸) قرارداد حسابرسی: انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی عملکرد از جمله توافقاته‌های چند جانبه با بازنگری در روش‌ها و تکنیک‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و بهترین رویه‌ها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۲-۳۸) قرارداد حسابرسی: انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی حسابرسی عملکرد از جمله توافقاته‌های چند جانبه با بازنگری در روش‌ها و تکنیک‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و بهترین رویه‌ها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۲-۳۸) قرارداد حسابرسی: انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی حسابرسی عملکرد از جمله توافقاته‌های چند جانبه با بازنگری در روش‌ها و تکنیک‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و بهترین رویه‌ها. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۲-۳۸) قرارداد حسابرسی: انعقاد قرارداد رسمی حسابرسی عملکرد از جمله توافقاته‌های چند جانبه با بازنگری در روش‌ها و تکنیک‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و بهترین رویه‌ها. (مربوط به سطح بلوغ دوم)	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۲-۱۱	مستندسازی برنامه تفصیلی (رسیدگی) حسابرسی عملکرد	۲-۴۰) مستندسازی برنامه حسابرسی عملکرد: مستندسازی مراحل برنامه‌ریزی عملیاتی در قالب فرم برنامه حسابرسی عملکرد با بازنگری در تکنیک‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و رویه‌ها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۲-۴۰) مستندسازی برنامه حسابرسی عملکرد: مستندسازی مراحل برنامه‌ریزی عملیاتی در قالب فرم برنامه حسابرسی عملکرد با بازنگری در تکنیک‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و رویه‌ها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۲-۴۰) مستندسازی برنامه حسابرسی عملکرد: مستندسازی مراحل برنامه‌ریزی عملیاتی در قالب فرم برنامه حسابرسی عملکرد با بازنگری در تکنیک‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و رویه‌ها. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۲-۴۰) مستندسازی برنامه حسابرسی عملکرد: مستندسازی مراحل برنامه‌ریزی عملیاتی در قالب فرم برنامه حسابرسی عملکرد با بازنگری در تکنیک‌ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و رویه‌ها. (مربوط به سطح بلوغ دوم)	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۲-۱۲	پایش برنامه تفصیلی (برنامه رسیدگی/طرح کلی)	-	۲-۴۴) نظارت: پایش برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد با گزارش انحرافات به مدیر مربوط.	۲-۴۴) نظارت: پایش برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد از مقایسه پیشرفت کار با برنامه تفصیلی و بررسی انحرافات.	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
	اجرای حسابرسی عملکرد (بررسی اصلی یا آزمون)	۳-۱	تعیین فرآیند اجرای انواع خدمات حسابرسی عملکرد	۳-۱) تعیین فرآیند اجرای انواع خدمات حسابرسی عملکرد: تعیین رویه‌ها (راهکارها) با استفاده از تکنولوژی به منظور اجرای بهینه انواع خدمات حسابرسی عملکرد.	۳-۱) تعیین فرآیند اجرای انواع خدمات حسابرسی عملکرد: تعیین رویه‌ها (راهکارها) با استفاده از تکنولوژی به منظور اجرای بهینه انواع خدمات حسابرسی عملکرد.	۳-۱) تعیین فرآیند اجرای انواع خدمات حسابرسی عملکرد: تعیین رویه‌های (راهکارهای) اجرای حسابرسی عملکرد با تشریح هدف، ضوابط و رویه‌های حرفه‌ای ارائه انواع خدمات اطمینان‌بخشی و گستره آن در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد.	۳-۱) تعیین فرآیند اجرای انواع خدمات حسابرسی عملکرد: تعیین رویه‌های (راهکارهای) اجرای حسابرسی عملکرد با تشریح هدف، ضوابط و رویه‌های حرفه‌ای ارائه انواع خدمات اطمینان‌بخشی و گستره آن در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد.	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۲	تعیین ابزارها و تکنیک‌های مورد نیاز برای اجرای حسابرسی عملکرد (بررسی اصلی/آزمون)	۳-۲) تکنیک‌های اجرای کار: تعیین و بازنگری ابزارها و تکنیک‌های اجرای حسابرسی عملکرد در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۳-۲) تکنیک‌های اجرای کار: تعیین و بازنگری ابزارها و تکنیک‌های اجرای حسابرسی عملکرد در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۳-۲) تکنیک‌های اجرای کار: تعیین ابزارها و تکنیک‌های مورد نیاز برای اجرای حسابرسی عملکرد (نظامنامه) حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۴ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۳	کسب شناخت	۳-۳) کسب شناخت: کسب شناخت از نظام‌های راهبری، کنترل داخلی و مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد و بازبینی چک‌لیست‌ها در جهت اطمینان از انطباق آن‌ها با تغییرات در قوانین و مقررات داخلی و استانداردها و بهترین رویه‌های بین‌المللی.	۳-۳) کسب شناخت: بررسی و تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌ها با استفاده از نظام‌های راهبری، کنترل داخلی و مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی عملکرد در مستندات کلیدی واحد مورد حسابرسی مانند مستندات حسابرسی داخلی؛ ۳-۴) کسب شناخت: کمک از حسابرسی داخلی واحد برای راهبری، کنترل داخلی و مدیریت ریسک و ... و ارزیابی میزان تحقق اهداف، نقش‌ها و مسئولیت‌های حسابرسی داخلی.	۳-۳) کسب شناخت: کسب شناخت از ارزیابی سیستماتیک نظام‌های راهبری، کنترل داخلی و مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی با استفاده از مولفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه‌اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست‌محیطی و ...) و تعیین دامنه خدمات حسابرسی داخلی و بررسی چک‌لیست‌ها برای تعیین چارچوب رسیدگی به نظام‌های بالا.	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

کد عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریت (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
	۳-۴	انجام آزمون ها و کسب شواهد موند	-	-	۳-۶ آزمون‌ها و کسب شواهد: تجزیه و تحلیل شواهد	۳-۵ آزمون‌ها و کسب شواهد: گردآوری شواهد کافی و مناسب	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
	۳-۵	ارزیابی نظام راهبری واحد مورد حسابرسی	۳-۷ ارزیابی نظام سیستماتیک نظام راهبری واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و زیست محیطی و ...) و تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌ها در مستندات کلیدی.	۳-۷ ارزیابی نظام راهبری: ارزیابی سیستماتیک نظام راهبری واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و زیست محیطی و ...) و تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌ها در مستندات کلیدی.	۳-۷ ارزیابی نظام راهبری: ارزیابی سیستماتیک نظام راهبری واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد و تعیین دامنه ارائه خدمات حسابرسی عملکرد در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد و تهیه چک‌لیست‌ها برای تعیین چارچوب رسیدگی نظام راهبری واحد مورد حسابرسی.	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
	۳-۶	ارزیابی نظام کنترل های داخلی واحد مورد حسابرسی	۳-۸، ۳-۹، ۳-۱۰، ۳-۱۱، ۳-۱۲ ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام کنترل های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی‌های محیط کنترلی، ریسک‌ها، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت‌های نظارتی با تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌ها در مستندات کلیدی	۳-۸، ۳-۹، ۳-۱۰، ۳-۱۱، ۳-۱۲ ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام کنترل های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی‌های محیط کنترلی، ریسک‌ها، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت‌های نظارتی با تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌ها در مستندات کلیدی	۳-۸، ۳-۹، ۳-۱۰، ۳-۱۱، ۳-۱۲ ارزیابی کنترل داخلی: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام کنترل های داخلی واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد (صرفه اقتصادی، کارایی، اثربخشی و اثرات زیست محیطی و ...): ارزیابی‌های محیط کنترلی، ریسک‌ها، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات، فعالیت‌های نظارتی با تعیین دامنه و گستره ارائه خدمات حسابرسی عملکرد در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد و تهیه چک‌لیست‌ها برای تعیین چارچوب رسیدگی به نظام های کنترل داخلی واحد مورد حسابرسی	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
	۳-۷	ارزیابی نظام مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی	۳-۱۳ ارزیابی مدیریت ریسک: ارزیابی سیستماتیک نظام مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد و تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌ها در مستندات کلیدی	۳-۱۳ ارزیابی مدیریت ریسک: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد و تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌ها در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد	۳-۱۳ ارزیابی مدیریت ریسک: بررسی و ارزیابی سیستماتیک نظام مدیریت ریسک واحد مورد حسابرسی با استفاده از مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد و تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌ها در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

کد عامل	عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
		۳-۸	تشخیص موضوعات با اهمیت	-	-	۳-۱۴ موضوعات با اهمیت: تشخیص موضوعات با اهمیت	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۹	گزارش هرگونه محدودیت در پیاده سازی رویه اجرای حسابرسی عملکرد	۳-۱۵ محدودیت ها: بررسی هرگونه محدودیت در پیاده سازی رویه اجرای حسابرسی عملکرد و گزارش نتایج به مدیریت ارشد، هیئت مدیره و کمیته حسابرسی و تشریح در گزارش نهایی در صورت عدم رفع محدودیت. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	۳-۱۵ محدودیت ها: بررسی هرگونه محدودیت در پیاده سازی گزارش هرگونه محدودیت در پیاده سازی رویه اجرای حسابرسی عملکرد	۳-۱۵ محدودیت ها: بررسی و گزارش هرگونه محدودیت در پیاده سازی رویه اجرای حسابرسی عملکرد بر نتایج. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۱۰	اجرای حسابرسی موازی توافقی نامه های حسابرسی چندجانبه بین المللی	۳-۱۶ توافقی نامه های حسابرسی چندجانبه بین المللی: اجرای حسابرسی توافقی نامه های چندجانبه بین المللی از جمله زیست محیطی و استخراج یافته ها با لحاظ اهداف، استراتژی ها و برنامه ها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۳-۱۶ توافقی نامه های حسابرسی چندجانبه بین المللی: اجرای حسابرسی توافقی نامه های چندجانبه بین المللی از جمله زیست محیطی و استخراج یافته ها با لحاظ اهداف، استراتژی ها و برنامه ها. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۳-۱۶ توافقی نامه های حسابرسی چندجانبه بین المللی: اجرای حسابرسی توافقی نامه های چندجانبه بین المللی از جمله زیست محیطی (در صورت نیاز) و استخراج یافته ها با تکنولوژی. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۳ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۱۱	استخراج یافته های حسابرسی عملکرد	۳-۱۷ یافته های حسابرسی: استخراج یافته های (مثبت یا منفی) حسابرسی عملکرد؛ ۳-۱۸ یافته های حسابرسی: ارزیابی مجدد ریسک، کافی و مناسب بودن شواهد و روش های حسابرسی عملکرد و تهیه پیش نویس یافته ها؛ ۳-۱۹ یافته های حسابرسی: ارزیابی و انتخاب نهایی یافته های حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۳-۱۷ یافته های حسابرسی: استخراج یافته های (مثبت یا منفی) حسابرسی عملکرد؛ ۳-۱۸ یافته های حسابرسی: ارزیابی مجدد ریسک، کافی و مناسب بودن شواهد و روش های حسابرسی عملکرد و تهیه پیش نویس یافته ها؛ ۳-۱۹ یافته های حسابرسی: ارزیابی و انتخاب نهایی یافته های حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۳-۱۷ یافته های حسابرسی: استخراج یافته های (مثبت یا منفی) حسابرسی عملکرد؛ ۳-۱۸ یافته های حسابرسی: ارزیابی مجدد ریسک، کافی و مناسب بودن شواهد و روش های حسابرسی عملکرد و تهیه پیش نویس یافته ها؛ ۳-۱۹ یافته های حسابرسی: ارزیابی و انتخاب نهایی یافته های حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۴ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۱۲	اطلاع رسانی به موقع یافته های حسابرسی عملکرد	۳-۲۰ آزمون ها و کسب شواهد: اطلاع رسانی به موقع یافته های حسابرسی (مثبت یا منفی) به واحد مورد حسابرسی و کسب شواهد مؤید (اخذ پاسخ ها و دلایل) از واحد مورد حسابرسی. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	۳-۲۰ آزمون ها و کسب شواهد: اطلاع رسانی به موقع یافته های حسابرسی (مثبت یا منفی) به واحد مورد حسابرسی و کسب شواهد مؤید (اخذ پاسخ ها و دلایل) از واحد مورد حسابرسی. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	۳-۲۰ آزمون ها و کسب شواهد: اطلاع رسانی به موقع یافته های حسابرسی (مثبت یا منفی) به واحد مورد حسابرسی و کسب شواهد مؤید (اخذ پاسخ ها و دلایل) از واحد مورد حسابرسی. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	سطوح ۲ و ۳ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۱۳	بررسی تکمیلی	-	-	۳-۲۱ بررسی تکمیلی: بسط و تکمیل یافته های (مثبت یا منفی) حسابرسی عملکرد	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۱۴	مستندسازی کلیه مراحل اجرای حسابرسی عملکرد	۳-۲۲ مستندسازی: مستندسازی اجرای حسابرسی عملکرد با بازنگری در تکنیک ها در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها	-	۳-۲۲ مستندسازی: مستندسازی مراحل اجرای حسابرسی عملکرد با بازنگری در تکنیک ها و ابزارهای مناسب	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۳-۱۵	نظارت/پایش مراحل اجرای حسابرسی عملکرد	-	۳-۲۳ نظارت: پایش مراحل اجرای حسابرسی عملکرد توسط سرپرست مستقیم و ارائه گزارش به مدیر حسابرسی عملکرد در خصوص انحرافات و مسائل و مشکلات.	۳-۲۳ نظارت: پایش مراحل اجرای حسابرسی عملکرد با مرور کاربرگ ها و سایر مستندات مربوط به مراحل اجرای حسابرسی عملکرد توسط سرپرست مستقیم.	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
۴	گزارش گری حسابرسی عملکرد	۴-۱	تعیین فرآیند گزارش گری حسابرسی عملکرد	۴-۱ مدیریت کار: بازنگری در سیاست ها و رویه های گزارش گری حسابرسی عملکرد در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردهای بین المللی، بازرسی	۴-۱ مدیریت کار: انتشار سیاست ها و رویه های گزارش گری و پاسخ گویی میان ذینفعان، ارزیابی نحوه تعامل مدیریت ارشد موسسه عالی حسابرسی با واحد حسابرسی عملکرد در مقاطع زمانی مناسب (تعامل دو سویه)، تعیین لایه های دفاعی در موسسه	۴-۱ مدیریت کار: تعیین الزامات قانونی، سیاست ها و رویه های گزارش گری حسابرسی عملکرد و پاسخ گویی در منشور و رهنمود حسابرسی عملکرد، تعیین نحوه تعامل (درون و بیرون موسسه عالی حسابرسی)	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

کد	عنوان عامل	عنوان بعد کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (پهنه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: بکارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
۴-۱			۴-۱	ادامه- تعیین فرآیند گزارش‌گری حسابرسی عملکرد	روابط میان لایه‌های دفاعی در موسسه عالی حسابرسی و مسئولیت پاسخگویی توسط مدیریت ارشد موسسه عالی حسابرسی	عالی حسابرسی طبق مدل خطوط دفاعی، تفکیک وظایف هر یک از لایه‌های دفاعی، برگزاری جلسات هم‌اندیشی و انتقال دغدغه‌ها میان لایه‌های دفاعی به فراخور نیاز و گزارش نتایج به مقامات ارشد موسسه حسابرسی	و خطوط گزارش‌گری در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد (تعمیر دو سو به)، برگزاری جلسات با واحدهای نظارتی پیرونی (در صورت نیاز).		
۴-۲			۴-۲	نتیجه‌گیری نهایی از حسابرسی عملکرد	-	-	۴-۲) نتیجه‌گیری: نتیجه‌گیری نهایی طبق اهداف حسابرسی عملکرد با قضاوت حرفه‌ای؛	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
۴-۳			۴-۳	تهیه اظهارنظر حسابرسی عملکرد	-	-	۴-۳) اظهار نظر: تهیه اظهارنظر حسابرسی عملکرد به صورت پیش‌نویس داخلی؛	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
۴-۴			۴-۴	ارائه توصیه‌ها و پیشنهادها حسابرسی عملکرد	۴-۵) توصیه‌های حسابرسی عملکرد: دریافت و بررسی پاسخ‌های واحد مورد حسابرسی به توصیه‌های حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	۴-۴) توصیه‌های حسابرسی عملکرد: ارائه توصیه‌هایی به مدیریت واحد مورد حسابرسی برای انجام اصلاحات لازم در رابطه با انحرافات با اهمیت (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۴-۴) توصیه‌های حسابرسی عملکرد: ارائه توصیه‌هایی به مدیریت واحد مورد حسابرسی برای انجام اصلاحات لازم در رابطه با انحرافات با اهمیت (مربوط به سطح بلوغ سوم)	سطوح ۲ و ۵ فاقد بعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
۴-۵			۴-۵	تهیه پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد	۴-۶) پیش‌نویس داخلی گزارش: ساختار بندی پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد؛ ۴-۷) پیش‌نویس داخلی گزارش: تهیه پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد توسط تیم؛ ۴-۸) پیش‌نویس داخلی گزارش: تشکیل جلسه کمیته مشورتی برای تبادل نظر درباره پیش‌نویس داخلی؛ ۴-۹) پیش‌نویس داخلی گزارش: تشکیل جلسه با مدیر ارشد حسابرسی عملکرد برای تبادل نظر درباره پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی. (مربوط به سطح بلوغ دوم)	۴-۶) پیش‌نویس داخلی گزارش: ساختار بندی پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد؛ ۴-۷) پیش‌نویس داخلی گزارش: تهیه پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد توسط تیم؛ ۴-۸) پیش‌نویس داخلی گزارش: تشکیل جلسه کمیته مشورتی برای تبادل نظر درباره پیش‌نویس داخلی؛ ۴-۹) پیش‌نویس داخلی گزارش: تشکیل جلسه با مدیر ارشد حسابرسی عملکرد برای تبادل نظر درباره پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی. (مربوط به سطح بلوغ دوم)	۴-۶) پیش‌نویس داخلی گزارش: ساختار بندی پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد؛ ۴-۷) پیش‌نویس داخلی گزارش: تهیه پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد توسط تیم؛ ۴-۸) پیش‌نویس داخلی گزارش: تشکیل جلسه کمیته مشورتی برای تبادل نظر درباره پیش‌نویس داخلی؛ ۴-۹) پیش‌نویس داخلی گزارش: تشکیل جلسه با مدیر ارشد حسابرسی عملکرد برای تبادل نظر درباره پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی. (مربوط به سطح بلوغ دوم)	در این بُعد اصلی، سطوح ۳ و ۴ فاقد بعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
۴-۶			۴-۶	تهیه پیش‌نویس تجدید نظر شده گزارش حسابرسی عملکرد	۴-۱۲) پیش‌نویس تجدید نظر شده گزارش: ارسال پیش‌نویس تجدید نظر تایید شده گزارش حسابرسی به واحد مورد حسابرسی جهت دریافت نظرات و پاسخ‌ها؛ ۴-۱۳) پیش‌نویس تجدید نظر شده گزارش: درج نقطه نظرات و پاسخ‌های واحد مورد حسابرسی به توصیه‌ها و پیشنهادها در پیش‌نویس گزارش حسابرسی؛ ۴-۱۴) پیش‌نویس تجدید نظر شده گزارش: آگاه نمودن اشخاص ثالث (اعم از سازمان‌های دولتی، عرضه‌کنندگان مواد، کالا و خدمات، افراد ذینفع و...) از هرگونه اشاره به اسامی و اطلاعات دریافتی از آنها در پیش‌نویس گزارش حسابرسی عملکرد جهت اعمال مراقبت حرفه‌ای. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	۴-۱۰) پیش‌نویس تجدید نظر شده گزارش: اصلاح و بازنویسی پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد طبق نقطه نظرات کمیته مشورتی و مدیر ارشد حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح سوم)	۴-۱۰) پیش‌نویس تجدید نظر شده گزارش: اصلاح و بازنویسی پیش‌نویس داخلی گزارش حسابرسی عملکرد طبق نقطه نظرات کمیته مشورتی و مدیر ارشد حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح سوم)	در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۵ فاقد بعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
۴-۷			۴-۷	تهیه و صدور گزارش نهایی حسابرسی عملکرد	۴-۱۵) گزارش نهایی: ساختار بندی گزارش نهایی حسابرسی عملکرد با تعیین محتوا و فرمت گزارش انواع خدمات حسابرسی عملکرد اعم از مشاوره‌ای و اطمینان بخشی و درج در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد؛ ۴-۱۶) گزارش نهایی: تهیه و صدور گزارش نهایی حسابرسی عملکرد با رعایت الزامات و ویژگی‌های مورد نیاز با بکارگیری مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۴-۱۵) گزارش نهایی: ساختار بندی گزارش نهایی حسابرسی عملکرد با تعیین محتوا و فرمت گزارش انواع خدمات حسابرسی عملکرد اعم از مشاوره‌ای و اطمینان بخشی و درج در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد؛ ۴-۱۶) گزارش نهایی: تهیه و صدور گزارش نهایی حسابرسی عملکرد با رعایت الزامات و ویژگی‌های مورد نیاز با بکارگیری مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	۴-۱۵) گزارش نهایی: ساختار بندی گزارش نهایی حسابرسی عملکرد با تعیین محتوا و فرمت گزارش انواع خدمات حسابرسی عملکرد اعم از مشاوره‌ای و اطمینان بخشی و درج در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد؛ ۴-۱۶) گزارش نهایی: تهیه و صدور گزارش نهایی حسابرسی عملکرد با رعایت الزامات و ویژگی‌های مورد نیاز با بکارگیری مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	سطوح ۲ و ۴ فاقد بعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
۴-۸			۴-۸	توزیع و انتشار گزارش نهایی حسابرسی عملکرد	۴-۱۷) توزیع و انتشار گزارش نهایی: ارسال گزارش نهایی حسابرسی عملکرد به واحد مورد حسابرسی و مراجع ذیصلاح (در صورت نیاز) با لحاظ	۴-۱۷) توزیع و انتشار گزارش نهایی: تعیین مخاطبان، نحوه تحویل و زمان توزیع گزارش‌ها به تفکیک خدمات حسابرسی عملکرد در مستندات کلیدی، ارسال گزارش نهایی حسابرسی عملکرد به واحد مورد حسابرسی	۴-۱۷) توزیع و انتشار گزارش نهایی: مرور و بررسی گزارش تهیه‌شده جهت اطمینان از رعایت کلیه نکات ذکر شده در رویه گزارش‌گری توسط مدیر حسابرسی عملکرد، ارسال گزارش نهایی حسابرسی	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

کد عنوان عامل کلیدی	عنوان بعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریت (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)	
	۴-۸	ادامه- توزیع و انتشار گزارش نهایی حسابرسی عملکرد	دسترسی ایشان به تکنولوژی انتشار نتایج گزارش حسابرسی عملکرد (تعیین رویه گزارش‌گری).	و مراجع ذیصلاح (در صورت نیاز)، استفاده از تکنولوژی برای انتشار نتایج حسابرسی عملکرد، مرور و بررسی گزارش حسابرسی جهت اطمینان از ارتباط گزارش با نتایج حاصل از مراحل اجرای حسابرسی عملکرد توسط مدیر حسابرسی عملکرد.	عملکرد به واحد مورد حسابرسی و مراجع ذیصلاح (در صورت نیاز)، بحث و بررسی نتایج حسابرسی عملکرد با در یافت کنندگان خدمات حسابرسی عملکرد و مستند نمودن پاسخ دریافت کنندگان.		
	۴-۹	تهیه نامه مدیریت	۱۸-۴) نامه مدیریت: تهیه نامه مدیریت برای جلب توجه مدیریت واحد مورد حسابرسی به نکات عمده حسابرسی عملکرد	-	-	فقدان حوزه فرآیند کلیدی	
	۴-۱۰	رویدادهای پس از دوره حسابرسی	۱۹-۴) رویدادهای پس از دوره مورد حسابرسی: کشف اشتباهات و از قلم افتادگی‌های عمده (در صورت وجود) و بررسی آثار آن بر نتایج گزارش حسابرسی توسط مدیر حسابرسی عملکرد، اصلاح و تعدیل گزارش بر اساس اصلاح اشتباهات و از قلم افتادگی‌ها و توزیع مجدد گزارش پس از اصلاح اشتباهات و از قلم افتادگی‌ها؛ ۲۰-۴) رویدادهای پس از دوره مورد حسابرسی: کسب شواهد حسابرسی جدید در حین پس از تاریخ گزارش حسابرسی عملکرد (رویدادهای تعدیلی و غیر تعدیلی) و اجرای روش‌های اضافی حسابرسی (در صورت نیاز). (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	در این بُعد اصولی، سطوح ۲ و ۳ و ۵ فاقد بُعد فرعی‌اند		فقدان حوزه فرآیند کلیدی	
	۴-۱۱	فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد	۲۱-۴) فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد: کسب شناخت از چگونگی درک مشتریان از کار حسابرسی عملکرد از طریق پرسشنامه و ... (در یافت بازخورد) و انجام اقدامات اصلاحی در راستای بهبود ارائه انواع خدمات حسابرسی عملکرد (خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای-ارزیابی خدمات ارائه شده در مقایسه با خدمات تشریح شده در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد)؛ ۲۳-۴) فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد: تنظیم نهایی مستندات و پرونده‌های حسابرسی عملکرد (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۲۱-۴) فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد: کسب شناخت از چگونگی درک مشتریان از کار حسابرسی عملکرد از طریق پرسشنامه و ... (در یافت بازخورد) با بررسی میزان مطابقت خدمات ارائه شده در عمل با خدمات تعیین شده در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد توسط مدیر حسابرسی عملکرد، ریشه‌یابی و بررسی علل انحراف ایجاد شده در خدمات ارائه شده با خدمات تعیین شده در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد توسط مدیر حسابرسی عملکرد و ارائه گزارش نتایج بررسی و ارزیابی (خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای-ارزیابی خدمات ارائه شده در مقایسه با خدمات تشریح شده در مستندات کلیدی حسابرسی عملکرد)؛ ۲۲-۴) توضیحات درباره گزارش حسابرسی: تهیه و ارائه توضیحات لازم درباره موضوعات مندرج در گزارش حسابرسی عملکرد در جلسات مربوط (مانند مراجع ذیصلاح و ...) با تعیین روال پاسخ‌گویی به گزارش‌ها به تفکیک برای هر یک از خدمات حسابرسی عملکرد در مستندات کلیدی؛ ۲۴-۴) فعالیت‌های پس از صدور گزارش حسابرسی عملکرد: تعدیل مستندات حسابرسی (در صورت نیاز). (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	در این بُعد اصولی، سطوح ۲ و ۳ فاقد بُعد فرعی‌اند		فقدان حوزه فرآیند کلیدی
	۴-۱۲	مستندسازی گزارش حسابرسی عملکرد	۱۱-۴) مستندسازی: بررسی، تایید و بروزرسانی مستندات گزارش حسابرسی عملکرد با بازنگری در روش‌ها و تکنیک‌های مربوط در مقاطع زمانی مناسب به منظور اطمینان از مطابقت آن‌ها با استانداردها و بهترین رویه‌های بین‌المللی. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۱۱-۴) مستندسازی: بررسی، تایید و بروزرسانی مستندات گزارش حسابرسی عملکرد با استفاده از تکنیک‌ها و ابزارهای مناسب. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	سطوح ۲ و ۴ فاقد بُعد فرعی- اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی	

کد	عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه‌سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)	
۵	پیگیری اجرای توصیه‌ها و پیشنهادهای حسابرسی عملکرد	۵-۱	تعیین فرآیند پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد	(ادامه سطح بلوغ پنجم) (۵-۱) تعیین فرآیند پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد: تعیین رویه‌های پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد اعم از اجرای توصیه‌ها و غیره و همچنین بازنگری فرآیند پیگیری	(ادامه سطح بلوغ سوم) (۵-۱) تعیین فرآیند پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد: تعیین رویه‌های پیگیری نتایج گزارش حسابرسی عملکرد اعم از اجرای توصیه‌ها و غیره و همچنین تعیین فرآیند پیگیری به تفکیک		فقدان حوزه فرآیند کلیدی		
		۵-۲	انجام کار پیگیری حسابرسی عملکرد	(۵-۲) انجام کار پیگیری حسابرسی عملکرد: پیگیری مستمر نتایج حسابرسی عملکرد (اعم از اجرای توصیه‌ها یا یافته‌های عمده حسابرسی پیشین و یا حل و فصل مشکلات/ضعف‌های با اهمیت) با آگاهی بخشی و ایجاد تمایل دریافت خدمات حسابرسی عملکرد در بخش‌های مختلف جامعه (حسابرسی عملکرد به عنوان یک فعالیت ارزش افزا). (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	(۵-۲) انجام کار پیگیری حسابرسی عملکرد: پیگیری مستمر نتایج حسابرسی عملکرد (اعم از یافته‌های عمده حسابرسی پیشین و یا حل و فصل مشکلات/ضعف‌های با اهمیت) با آگاهی بخشی و ایجاد تمایل دریافت خدمات حسابرسی عملکرد در بخش‌های مختلف جامعه (حسابرسی عملکرد به عنوان یک فعالیت ارزش افزا). (مربوط به سطح بلوغ چهارم)		فقدان حوزه فرآیند کلیدی		
		۵-۳	مستندسازی کار پیگیری نتایج حسابرسی عملکرد	(۵-۳) مستندسازی پیگیری: مستندسازی کار پیگیری نتایج حسابرسی عملکرد با بازنگری در روش‌ها و تکنیک‌های مربوط در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها و رویه‌های بین‌المللی. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	(۵-۳) مستندسازی پیگیری: مستندسازی کار پیگیری نتایج حسابرسی عملکرد با بازنگری در روش‌ها و ابزارهای مناسب. (مربوط به سطح بلوغ سوم)		فقدان حوزه فرآیند کلیدی		
		۵-۴	پیشنهاد کار پیگیری حسابرسی عملکرد	(۵-۴) پیشنهاد کار پیگیری: ارائه پیشنهادهای جدید برای پیگیری یافته‌های مربوط به مسائل جدید. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)			فقدان حوزه فرآیند کلیدی		
		۵-۵	گزارش کار پیگیری حسابرسی عملکرد	(۴-۱۷) توزیع و انتشار گزارش نهایی؛ بازنگری در سیاست‌ها و رویه‌های گزارش‌گری نتایج و آثار پیگیری گزارش حسابرسی عملکرد در مقاطع زمانی مناسب در تطبیق با استانداردها؛ ارسال نتایج گزارش به واحد مورد حسابرسی و مراجع ذیصلاح (در صورت نیاز)؛ لحاظ دسترسی ایشان به تکراری انتشار نتایج	(۵-۵) گزارش کار پیگیری حسابرسی عملکرد (ارائه بازخورد): ارسال گزارش نتایج و آثار پیگیری گزارش حسابرسی عملکرد (اعم از وضعیت اجرای توصیه‌ها، آمار حسابرسی عملکرد و اقدامات اصلاحی) به اشخاص ذیصلاح با استفاده از تکنولوژی انتشار، انتشار نتایج پیگیری‌ها در مقاطع زمانی مناسب به اشخاص ذیصلاح	(۵-۵) گزارش کار پیگیری حسابرسی عملکرد (ارائه بازخورد): تدوین سیاست‌ها، رویه‌ها و چارچوب گزارش‌دهی در خصوص نتایج پیگیری، تهیه و صدور گزارش نتایج و آثار پیگیری - گزارش حسابرسی عملکرد (اعم از وضعیت اجرای پیشنهادهای توصیه‌ها، آثار حسابرسی عملکرد و اقدامات اصلاحی) با رعایت سیاست‌ها، رویه‌ها و چارچوب مربوط.		فقدان حوزه فرآیند کلیدی	
۶	بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد (ارزیابی عملکرد)	۶-۱	تعیین فرآیند کنترل کیفیت حسابرسی عملکرد	(۶-۱) تعیین فرآیند کنترل کیفیت حسابرسی عملکرد: تعیین سیاست‌ها و رویه‌های برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد و تعیین اهداف، مسئولیت‌ها و ذینفعان برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی، تعیین انواع معیارها و شاخص‌های	(۶-۱) تعیین فرآیند کنترل کیفیت حسابرسی عملکرد: تعیین سیاست‌ها و رویه‌های برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد در منشور و رهنمود حسابرسی عملکرد، تعیین روش‌ها، ابزارها و تکنیک‌های ارزیابی درون و		فقدان حوزه فرآیند کلیدی		

کد	عنوان عامل کلیدی	کد ابعاد اصلی	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
۶	بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد (ارزیابی عملکرد)	۶-۱	تعیین فرآیند کنترل کیفیت حسابرسی عملکرد	(ادامه سطح بلوغ چهارم) کلیدی عملکرد، استفاده از تکنولوژی جهت پیاده‌سازی برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد، آموزش پرسنل حسابرسی عملکرد در خصوص ارزیابی درون سازمانی (افزایش آگاهی پرسنل حسابرسی عملکرد در خصوص مسئولیت ایشان نسبت به ارزیابی و شیوه انجام آن).	(ادامه سطح بلوغ سوم) برون‌سازمانی، تعیین مقاطع زمانی انجام ارزیابی‌های درون و برون‌سازمانی مطابق سیاست‌ها و رویه‌های برنامه بهبود و تضمین کیفیت، برگزاری جلسات با پرسنل و بحث و تحلیل نتایج حاصل از ارزیابی درون سازمانی توسط مدیر حسابرسی عملکرد، بحث و تحلیل نتایج (افزایش آگاهی پرسنل).			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۲	تایید صلاحیت بررسی کننده کیفیت (برون سازمانی)	(۶-۲) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تایید صلاحیت بررسی کننده کیفیت با بررسی عدم وجود هرگونه تضاد منافع بالقوه ظاهری یا واقعی یا واحد مورد ارزیابی (تایید صلاحیت و استقلال ارزیاب یا گروه ارزیابی). (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	(۶-۲) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تایید صلاحیت بررسی کننده کیفیت با بررسی عدم وجود هرگونه تضاد منافع بالقوه ظاهری یا واقعی یا واحد مورد ارزیابی (تایید صلاحیت و استقلال ارزیاب یا گروه ارزیابی). (مربوط به سطح بلوغ چهارم)			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۳	زمان بندی اجرای بررسی کیفیت	(۶-۳) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: زمان بندی بررسی کیفیت با در نظر گرفتن ضریب انحراف از برنامه و تأیید آن توسط مقامات ارشد موسسه عالی حسابرسی (پیش بینی زمان برای بررسی کیفیت). (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	(۶-۳) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: زمان بندی بررسی کیفیت با برآورد زمان مورد نیاز برای بررسی کیفیت بر اساس تجارب سال‌های گذشته (پیش بینی زمان احتمالی برای بررسی کیفیت). (مربوط به سطح بلوغ سوم)			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۴	تعیین معیارهای خاص ارزیابی	در این بُعد اصلی، سطوح ۳ و ۴ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	(۶-۴) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تعیین معیارهای خاص ارزیابی کیفیت گزارش حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ دوم)			فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۵	انجام بررسی کیفیت	-	-	-	(۶-۵) بررسی کیفیت: انجام بررسی کیفیت حسابرسی عملکرد	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۶	بررسی تکمیلی کیفیت	-	-	-	(۶-۶) بررسی تکمیلی: تکمیل بررسی کیفیت حسابرسی عملکرد	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۷	گزارش گری بهبود و تضمین کیفیت	(۶-۷) گزارش گری بهبود و تضمین کیفیت (بازخورد): ارائه گزارش نتایج حاصل از بهبود و تضمین کیفیت به اشخاص ذیصلاح مانند مدیریت ارشد. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	(۶-۷) گزارش گری بهبود و تضمین کیفیت (بازخورد): ارائه گزارش نتایج حاصل از بهبود و تضمین کیفیت به اشخاص ذیصلاح مانند مدیریت ارشد. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)		در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۳ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۸	مستندسازی بررسی عملکرد حسابرسی	(۶-۸) مستندسازی: مستندسازی بررسی کیفیت حسابرسی عملکرد و بازنگری در تکنیک‌ها و ابزارها در مقاطع زمانی مناسب. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	(۶-۸) مستندسازی: مستندسازی بررسی کیفیت حسابرسی عملکرد و بازنگری در تکنیک‌ها و ابزارها در مقاطع زمانی مناسب. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)		سطوح ۲ و ۴ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۶-۹	پایش برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد	(۶-۹) نظارت: پایش از طریق گزارش انحرافات قابل توجه و بازنگری و تعدیل برنامه بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد در صورت نیاز. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	(۶-۹) نظارت: پایش از طریق مقایسه کارهای انجام شده با برنامه بهبود و تضمین کیفیت در مقاطع زمانی مناسب و تعیین انحرافات و بررسی دلایل آن. (مربوط به سطح بلوغ سوم)		سطوح ۲ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
۷	حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد	۷-۱	تعیین فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد	(۷-۱) تعیین فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد: تعیین سیاست‌ها، اصول و روش‌های حل و فصل اختلاف نظرها با تعیین فرآیند داوری جهت حل و فصل اختلاف نظر میان حسابرسان عملکرد و مدیریت واحد مورد رسیدگی در مستندات کلیدی و استفاده از تکنولوژی مربوط. (مربوط به سطح بلوغ سوم)	(۷-۱) تعیین فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد: تعیین سیاست‌ها، اصول و روش‌های حل و فصل اختلاف نظر میان حسابرسان عملکرد و مدیریت واحد مورد رسیدگی در مستندات کلیدی و استفاده از تکنولوژی مربوط. (مربوط به سطح بلوغ سوم)		در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۳ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۷-۲	تشخیص و ارزیابی اختلاف نظرها	(۷-۲) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تشخیص و ارزیابی اختلاف نظرها در پایان هر مرحله از کار حسابرسی عملکرد (برنامه‌ریزی سالانه، برنامه‌ریزی رسیدگی و ...). (مربوط به سطح بلوغ دوم)	(۷-۲) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد: تشخیص و ارزیابی اختلاف نظرها در پایان هر مرحله از کار حسابرسی عملکرد (برنامه‌ریزی سالانه، برنامه‌ریزی رسیدگی و ...). (مربوط به سطح بلوغ دوم)		سطوح ۳ و ۴ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۷-۳	فرآیند حل و فصل اختلاف نظرها	(۷-۳) مرحله اول حل و فصل اختلاف نظرها: توافق (۷-۴) مرحله دوم حل و فصل اختلاف نظرها: داوری (۷-۵) مرحله سوم حل و فصل اختلاف نظرها: فرجام. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)	(۷-۳) مرحله اول حل و فصل اختلاف نظرها: توافق (۷-۴) مرحله دوم حل و فصل اختلاف نظرها: داوری (۷-۵) مرحله سوم حل و فصل اختلاف نظرها: فرجام. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)		در این بُعد اصلی، سطوح ۲ و ۳ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

کد	عنوان عامل	کد ابعاد	عنوان بُعد کلیدی اصلی	سطح بلوغ پنجم: حرفه‌ای (بهینه سازی)	سطح بلوغ چهارم: مدیریتی (نظارتی/مدیریت کمی)	سطح بلوغ سوم: یکپارچگی (جامع/تعریف شده)	سطح بلوغ دوم: زیر ساختی (مدیریت شده)	سطح بلوغ اول: آغازین (ابتدایی)
		۷-۴	گزارش‌گری اختلاف‌نظرها	۷-۶) گزارش‌گری اختلاف نظرها: افشاء و اطلاع رسانی اختلاف نظرها در گزارش حسابرسی عملکرد. (مربوط به سطح بلوغ چهارم)			سطوح ۲ و ۳ و ۵ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی
		۷-۵	مستندسازی حل و فصل اختلاف نظرها	۷-۷) مستندسازی: مستندسازی حل و فصل اختلاف نظرها با بازنگری روش‌ها و تکنیک‌های مربوط در مقاطع زمانی مناسب به منظور اطمینان از مطابقت آن‌ها با استانداردهای بین‌المللی. (مربوط به سطح بلوغ پنجم)	۷-۷) مستندسازی: مستندسازی: مستندسازی حل و فصل اختلاف نظرها با استناد فاده از تکنیک‌ها و ابزارهای مناسب. (مربوط به سطح بلوغ سوم)		سطوح ۲ و ۴ فاقد بُعد فرعی اند	فقدان حوزه فرآیند کلیدی

یافته‌های گام سوم- اعتبار سنجی و آزمون مدل قابلیت حسابرسی عملکرد

برای بخش عمومی ایران: به منظور اعتبارسنجی و آزمون مدل قابلیت حسابرسی عملکرد، سطح بلوغ ابعاد کلیدی اصلی، عوامل کلیدی و مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران طی سه مرحله به روش پیش گفته (بخش روش‌شناسی) تعیین و واکاوی گردید.

مرحله اول- واکاوی سطح بلوغ ابعاد کلیدی اصلی حسابرسی عملکرد: همان‌طور که در جدول (۱)

نشان داده شده است، ۷ مورد از ابعاد کلیدی اصلی حسابرسی عملکرد مانند "۲-۲) اقدامات اولیه حسابرسی عملکرد"، "۲-۷) تایید ماتریس منطق حسابرسی عملکرد" و ... در سطح بلوغ دوم- زیرساختی قرار دارند. یعنی ویژگی این ابعاد کلیدی اصلی به گونه‌ای است که حسابرسی عملکرد به تکرار موفقیت‌های گذشته پرداخته و نتوانسته است سیاست‌های خود را در این زمینه مستندسازی نموده و مشخصه‌های بهبود فرایند را تعریف و به آن‌ها جامه عمل ببوشاند. این در حالی است که ۲۴ مورد از ابعاد کلیدی اصلی مانند "۱-۱) تهیه برنامه سالانه حسابرسی عملکرد" و "۱-۵) مستندسازی برنامه سالانه حسابرسی عملکرد" و ... در سطح بلوغ پنجم- بهینه‌سازی قرار دارند. ۱۲ مورد از ابعاد کلیدی اصلی مانند "۱-۲) تایید برنامه سالانه حسابرسی عملکرد"، "۲-۱) تعیین فرآیند تدوین برنامه تفصیلی حسابرسی عملکرد" و ... در سطوح بلوغ سوم- یکپارچگی قرار دارد. این بدین معنی است که مدیریت و تکنیک‌های حرفه‌ای حسابرسی عملکرد در این ابعاد بطور یکسان کاربرد دارند. از سوی دیگر، ۲۰ مورد از ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد مانند "۱-۳) ابلاغ برنامه سالانه حسابرسی عملکرد" و "۱-۴) پایش برنامه سالانه حسابرسی عملکرد" و ... در سطح بلوغ چهارم- مدیریتی (مدیریت کمی) قرار دارند.

مرحله دوم- واکاوی سطح بلوغ عوامل کلیدی حسابرسی عملکرد: واکاوی نتایج مرحله

دوم نشان داد سه عامل کلیدی "عامل ۱: برنامه ریزی سالانه"، "عامل ۳: اجرای حسابرسی

عملکرد" و "عامل ۷: پیگیری اجرای توصیه‌ها" به ترتیب با بالاترین سطح بلوغ ۴/۲۵، ۴/۴۸ و ۴/۸۵ در میان سطوح بلوغ قابلیت چهارم و پنجم قرار دارد. یعنی این عوامل سطح بلوغ چهارم-مدیریت کمی را رد کرده و در حال گذار به سطح بلوغ پنجم-حرفه‌ای قرار دارد و هنوز کاملاً سطح بلوغ پنجم تحقق نیافته است. این در حالی است که عوامل کلیدی "عامل ۲: برنامه ریزی رسیدگی حسابرسی عملکرد"، "عامل ۴: گزارشگری حسابرسی عملکرد" و "عامل ۶: بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی عملکرد" و "عامل ۷: حل و فصل اختلاف نظرها در حسابرسی عملکرد" به ترتیب با بالاترین سطح بلوغ ۳/۷۵، ۳/۹۰، ۳/۶۵ و ۳/۹۰ در میان سطوح بلوغ قابلیت سوم (یکپارچگی) و چهارم (مدیریتی) قرار دارند.

مرحله‌ی سوم- واکاوی سطح بلوغ مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران:
متوسط سطح بلوغ مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران ۴/۱۱ به دست آمد. یعنی مدل پژوهش، سطح بلوغ قابلیت چهارم-مدیریت کمی را رد کرده و در حال گذار به سطح بلوغ قابلیت پنجم-حرفه‌ای است و هنوز سطح بلوغ پنجم تحقق نیافته است. با توجه به نتایج گام سوم پژوهش، می‌توان نسبت به کفایت و اعتبار و قابلیت پیاده‌سازی مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران اطمینان حاصل کرد.

بحث و نتیجه‌گیری

همانطور که پیش از این اشاره شد، تاکنون تحقیقی که چارچوب جامعی از عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد تعیین کند و سپس مدل قابلیت حسابرسی عملکرد بخش عمومی را ارائه و اعتبارسنجی نماید، انجام نشده است. از این رو، پژوهش حاضر در سه گام کلی طراحی و اجرا گردید. نتیجه‌ی گام اول، ۷ عامل و ۱۲۷ بُعد کلیدی به عنوان عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد بخش عمومی ایران بود. سپس با استفاده از نتایج گام اول و منطق کلی مدل بلوغ قابلیت یکپارچه و سایر مدل‌های پذیرفته شده، مدل پژوهش حاضر به صورت ماتریس چند صفحه‌ای (جدول ۳) طراحی و با تعیین سطح بلوغ وضعیت موجود، مدل پژوهش اعتبارسنجی و آزمون گردید. همچنین از مقایسه‌ی مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران با سایر مدل‌های پذیرفته شده حسابرسی (در سطح مدل و عناصر) نتایج زیر به دست آمد:

- میان فرآیندهای برنامه‌ریزی، اجرای حسابرسی (بررسی و آزمون)، گزارش‌گری و پیگیری مطالعات تطبیقی اجزای چارچوب مفهومی تطبیق فرایند حسابرسی عملکرد (جدول ۱) با برخی عوامل و ابعاد کلیدی مدل پژوهش حاضر (جدول ۳) تشابه وجود دارد.
 - میان مؤلفه‌های اثربخشی، کارایی، صرفه‌اقتصادی، اهداف راهبردی، وضعیت نیروی انسانی و توسعه هدفمند سرمایه‌های انسانی اجزای چارچوب مفهومی محتوا (جدول ۲) با ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد مدل پژوهش (جدول ۳) تشابه وجود دارد.
 - میان عناصر «فرایند اجرای عملیات حسابرسی داخلی»، «مدیریت افراد»، «رویه‌های حرفه‌ای»، «برنامه تضمین کیفیت و بهبود» و... همچنین سطوح بلوغ مدل‌های قابلیت حسابرسی داخلی برای بخش عمومی (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ۲۰۰۹ و ۲۰۱۲ و رنزیبرگ و کوئتری، ۲۰۱۴) و تدوین مدل بلوغ حسابرسی داخلی (یزدانیان، ۱۳۹۶) با عوامل و ابعاد کلیدی حسابرسی عملکرد و سطوح بلوغ قابلیت مدل پژوهش حاضر (جدول ۳) تشابه وجود دارد.
 - هدف اصلی مدل‌های قابلیت مانند مدل قابلیت حسابرسی داخلی (رنزیبرگ و کوئتری، ۲۰۱۴)، تدوین مدل بلوغ حسابرسی داخلی (یزدانیان، ۱۳۹۶) و... فراهم کردن ابزارهای ارزیابی، بهبود فرآیند و محک‌زنی است که با کارکرد مدل پژوهش حاضر (جدول ۳) تشابه دارند.
- با عنایت به موارد بالا نتیجه کلی عبارتست از:
- ۱) اغلب عناصر بنیانی ارائه شده در پژوهش حاضر، در استانداردها و رهنمودهای حسابرسی عملکرد و عملیاتی و داخلی سازمان‌های بین‌المللی و منطقه‌ای مؤسسات عالی حسابرسی و تحقیقات معتبر علمی بصورت پراکنده مشاهده می‌شود، لیکن عناصر مدل پژوهش حاضر (جدول ۳) انسجام و جامعیت بیشتری دارد.
 - ۲) در تدوین مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران از مدل بلوغ قابلیت یکپارچه که مورد پذیرش گسترده در سطح جهان بوده و از مطلوبیت بالایی برخوردار می‌باشد، استفاده شده است.

- ۳) مدل پژوهش حاضر یک نقشه راه و مسیر تکاملی برای حرفه‌ای شدن در زمینه حسابرسی‌های عملکرد، عملیاتی و حتی حسابرسی داخلی است.
- از محدودیت‌های پژوهش می‌توان به احتمال کاهش دقت در پاسخ‌گویی به سوالات پرسشنامه به دلیل تخصصی بودن و نیز کم تجربه بودن پاسخ‌دهندگان به سوالات پرسشنامه به دلیل نوپا بودن حرفه حسابرسی عملکرد، عملیاتی و داخلی در ایران اشاره کرد.
- با توجه به نتایج پژوهش موضوعات زیر پیشنهاد می‌گردد:
- ۱) دیوان محاسبات کشور و سایر مراجع حسابرسی می‌توانند با استفاده از مدل پژوهش حاضر، وضعیت فعلی خود در زمینه حسابرسی عملکرد و عملیاتی با وضعیت مطلوب مورد ارزیابی و مقایسه قرار داده و از نتیجه آن برای ارائه برنامه‌ها و اقدامات آتی در جهت بهبود مستمر و توسعه حسابرسی عملکرد اثربخش بخش عمومی اقدام نمایند.
 - ۲) پژوهش‌هایی در زمینه مدل‌های نوین اندازه‌گیری سنجش وضعیت، کیفیت عناصر بنیانی حسابرسی عملکرد و طراحی و آزمون مدل بلوغ و قابلیت فرآیندهای کسب و کار، منابع انسانی، سازمان و غیره انجام شود تا نتایج حاصله با جنبه‌های مختلف مدل پژوهش حاضر مورد مقایسه قرار گیرد و پیشنهادهایی برای بروزرسانی و بهبود مدل ارائه شود.
 - ۳) برای اجرای نظام حسابرسی عملکرد بخش عمومی، دبیرخانه‌ای در ستاد دیوان محاسبات تشکیل گردد و با برگزاری دوره‌ای کنفرانس در زمینه معرفی، اجرا و ارتقاء مدل قابلیت حسابرسی عملکرد برای بخش عمومی ایران، سازمان‌های دولتی و نهادهای بخش عمومی که در اجرای این نظام حسابرسی اقداماتی انجام دهند، معرفی و مورد تشویق قرار گیرند.

منابع

- آذر، عادل؛ و حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). ارائه الگویی موثر برای حسابرسی بخش عمومی دیوان محاسبات جمهوری اسلامی ایران، فصلنامه‌ی دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۶ (۱۷)، ۴۰-۵.
- آذر، عادل؛ بیات، کریم و خدیور، امیرخانی. (۱۳۹۲). خلاصه گزارش جایزه بلوغ بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ویرایش سوم، تهران: دبیرخانه کنفرانس بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد.
- احمدی، سید علی‌اکبر و روزبهانی، علیرضا. (۱۳۹۷). طراحی و تدوین مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی، دو فصلنامه حسابداری دولتی، سال پنجم، شماره ۲ (۴)، ۴۱-۵۴.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۹۴). استانداردهای حسابداری بخش عمومی؛ نیازمند مطالعه تطبیقی، دو ماهنامه تحلیلی اطلاع‌رسانی پژوهشی حسابررس، سال هفدهم، شماره ۷۷، ۴۲-۲۸.
- باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل؛ معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱، ۳۷ (۱۰)، ۱-۳۷.
- باباجانی، جعفر؛ و دوست‌جباریان، جواد. (۱۳۹۶). الگویی برای استقرار نظام حسابرسی عملکرد در نهادهای بخش عمومی ایران و ارزیابی وضع موجود، فصلنامه دانش حسابداری و حسابررسی مدیریت، سال ششم، شماره ۲۱ (۶)، ۱۴۳-۱۵۶.
- تدلی، چارلز؛ و تشکری، عباس. (۱۳۹۵). مبانی پژوهش ترکیبی (تلفیق رویکردهای کمی و کیفی). عادل آذر و سعید جهانیان (مترجمان). چاپ اول، تهران: سازمان جهاد دانشگاهی.
- حبشی، نعمت. (۱۳۹۶). تعاریف، مفاهیم و مدل‌های حسابرسی عملکرد، هشتمین کنفرانس بین‌المللی بودجه‌ریزی بر مبنای عملکرد، ۱۳۹۶، سالن همایش‌های رازی، تهران.
- حبشی، نعمت. (۱۳۹۴). مطالعه نحوه ارزیابی عملکرد توسط دیوان محاسبات دوازده کشور توسعه‌یافته و در حال توسعه در مقایسه با ایران، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، ۵۹ (۱۵)، ۱۷۶-۱۴۷.
- داودی، کیومرث؛ میرنجفی، سیدعباس؛ عصار، مهتاب. (۱۳۹۶). حسابرسی زیست‌محیطی، چاپ اول، تهران: مرکز آموزش و برنامه‌ریزی دیوان محاسبات کشور.
- سازمان حسابرسی. (۱۳۹۶). اخبار، دو ماهنامه تحلیلی پژوهشی حسابررس، سال نوزدهم، ۸۸، ۲۶-۲۰.
- کامیابی، یحیی؛ ملکیان، اسفندیار؛ خانلاری، مرتضی. (۱۳۹۷). تبیین مؤلفه‌های حسابرسی عملکرد در بخش عمومی ایران با تأکید بر عملکرد زیست‌محیطی، فصلنامه دانش حسابرسی، ۷۱ (۱۸)، ۷۶-۵۷.
- کمیته اجرائی. (۱۳۹۰). راهنمای حسابرسی عملکرد، چاپ اول، تهران: دیوان محاسبات کشور.

- مشایخی، بیتا و یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی، فصلنامه علمی-پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۱ (۲۵)، ۱۵۸-۱۳۵.
- واحد حسابرسی عملیاتی. (۱۳۹۴). راهنمای حسابرسی عملیاتی، چاپ اول، تهران: سازمان حسابرسی.
- یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۶). تدوین مدل بلوغ حسابرسی داخلی، رساله دکتری، دانشگاه تهران.

References

- Auditor of General of Pakistan (AGP). (2012). *Performance Audit Manual Pakistan*, Department of Auditor-General of Pakistan.
- Ahmadi, Seyed Aliakbar., And Roozbahani, Alireza. (1395). Design and Compilation of the Audit Model of Performance of Executive Directors of Public Banks, *Biannual Journal of Governmental Accounting, Fifth Year*, NO. 2 (4), 41-54 (In Persian).
- Auditing Organization. (1396). News, *Analytical Quarterly of Auditor Research Information*, Nintinth Year, NO.88, 20-26 (In Persian).
- Azar, A.; Bayat, K., And Khadivar, A. (1392). *Summary of Performance-Based Budgeting Maturity Award Report*, 3rd Edition, Tehran: Secretariat of Performance-Based Budgeting Conference (In Persian).
- Azar, A., And Habashi, N. (1396). Provide an effective model for the public sector audit of Supreme Audit Court of the Islamic Republic of Iran, *Journal of Audit Knowledge*, 17th Year, NO.66(17),5-40 (In Persian).
- Babajani, Jafar. (1394). Public sector accounting standards; Requires a comparative study, *Analytical Quarterly of Auditor Research Information*, Seventeenth Year, NO.77, 28-42 (In Persian).
- Babajani, Jafar.; Azar, Adel., And Moayeri, Morteza (1392). Factors and drivers of change in the public sector's financial and operational accountability system, *Quarterly Journal of Empirical Studies in Financial Accounting*, Eleventh Year, NO.37 (10), 1-37 (In Persian).
- Babajani, Jafar., And Doust Jabbarian, Javad. (1396). A Performance Auditing Implementation Model for Institutions Of the Public Sectors in Iran, *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, Sixth Year, NO.21 (6), 143-156 (In Persian).
- Davoodi, Kiomars.; Mirnajafi, Seyed Abbas.; Assari, Mahtab. (1396). *Environmental Audit*, First Edition, Tehran: Training and Planning Center of the Supreme Audit Court of IRAN (In Persian).
- Executive Committee of Performance Audit. (1390). *Performance Auditing Guide*, First Edition, Supreme Audit Court of IRAN (In Persian).
- Habashi, Nemat. (1396). Definitions, Concepts and Performance Audit Models, *8th International Conference on Performance-Based Budgeting with Emphasis on Achieving Resistance Economics*, July 26, 2017, Razi Conference Hall, Tehran (In Persian).
- Habashi, Nemat. (1394). Study the performance evaluation by the Audit Court(Supreme Audit Institutions) in the twelve developed and developing

- countries, in comparison with the Islamic Republic of Iran, *Journal of Audit Knowledge*, 15th Year, NO.59(15),147-174 (In Persian).
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2012). *Supplemental Guidance: The Role of Auditing Public Sector Governance*, 2nd Edition. Release Date: Jan. 2012. Available: <https://www.globaliia.org/standards>.
- Institute of Internal Auditors Research Foundation. (2009). *Internal Audit Capability Model (IA-CM) For the Public Sector*, the Research Document of IIARF.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2016). *Building a Performance Audit Function, Appendix to ISSAI 3100*. Available in: <https://www.issai.org>.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2016). *Guidance on Conducting Performance Audit with an Environmental Perspective*, ISSAI 5110. Available: <https://www.issai.org>.
- International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2016). *Performance Audit Guidelines – Key Principles, ISSAI 3100*. Available in: <https://www.issai.org>.
- International Organization of Supreme Audit Institutions. (2019). *Performance Audit Standard, International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) 3000*. Available: <https://www.issai.org>.
- Kamyabi, Yahya.; Malekian, Esfandiar.; Khanlari, Morteza (1397). Explaining the components of performance auditing in the public sector of Iran with emphasis on environmental and social performance, *Journal of Audit Knowledge*, Twentieth Year, NO.71 (18), 57-76 (In Persian).
- Mashayekhi, Bitaa., And Yazdani, Alemeh. (1397). A Survey on Key Components of Internal Audit, *Journal of Accounting and Auditing Review*, NO.1 (25), 135-158 (In Persian).
- Operational audit unit of the auditing organization. (1394). *Operational Auditing Guide*, First Edition, Tehran: Auditing Organization (In Persian).
- Raam, B.R., Morgan L.S. & Waring, G.C. (2017). *Performance Auditing: MEASURING Inputs, Outputs and Outcomes*, 3rd Edition. 23-263.
- Raudla, Ringa., Taro, Külli., Agu, Cherlin & Douglas, James W. (2016). The Impact of Performance Audit on Public Sector Organizations: The Case of Estonia. *Public Organiz Rev* 16, 217–233.
- Study Team of Zhejiang Provincial Audit Office (Liquan, X.et al): *Exploring the Model of Performance Audit in Zhejiang*, Translate Ellis P. (2014).
- Tedli, Charles., And Tashkori, Abbas. (1395). *Foundations of mixed methods research: integrating quantitative and qualitative approaches*. Adel Azar and Saeed Jahanian (translators). First Edition, Tehran: University Jihad Organization (In Persian).
- United States Government Accountability Office (GAO). (2018 Revision). *Generally Accepted Government Auditing Standards (GAGAS)*. Available: <https://www.gao.gov/yellowbook/Pages/10>.
- Van Rensburg, JO Janse. & Coetzee, P. (2016). Internal audit public sector capability: a case study, *Journal of Public Affairs*.

- Weets, Katrien. (2008). How effective are performance audits? A multiple case study within the local audit office of Rotterdam, *5th International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms*, K.U.Leuven-Public Management Institute.
- Yazdanian, Alemeh. (1396). *Development of Internal Audit Maturity Model*, PhD Thesis, University of Tehran (In Persian).

COPYRIGHTS



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

بررسی ابعاد درگیری تحصیلی دانشجویان حسابداری در برنامه‌های آموزش الکترونیکی دانشگاه‌ها^۱

محمد عرب‌مازازی^۲، سیروان محمودی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۹

مقاله پژوهشی

چکیده

شیوع همه‌گیری جهانی ویروس کرونا منجر به تغییرات اساسی در رویکردهای آموزشی کشور شده است. اکثر موسسات عالی به آموزش آنلاین متوسل شدند و در مدت زمان کوتاهی فرآیند آموزش را فقط به صورت آنلاین اجرا کردند. از این رو، پژوهش حاضر اهمیت و وضعیت ابعاد درگیری‌های تحصیلی دانشجویان حسابداری در محیط آموزشی الکترونیک را مورد بررسی قرار داده است. جامعه آماری پژوهش متشکل از دانشجویان حسابداری دانشگاه‌های تهران، علامه طباطبائی، شهید بهشتی، تربیت مدرس و الزهرا در کلیه مقاطع تحصیلی می‌باشد. داده‌های پژوهش بر اساس پرسشنامه‌ای شامل ۲۴ مفهوم مربوط به چارچوب درگیری‌های آنلاین برای تحصیلات عالی ردmond و همکاران (۲۰۱۸) که کارکرد آن در محیط آموزشی کشور طبق نظرات اساتید دانشگاهی مورد تأیید قرار گرفت، جمع‌آوری گردید. نتایج حاصل از شاخص‌های نکویی برآزش، تاییدکننده اعتبار شاخص‌های چارچوب درگیری‌های آنلاین بوده است. در پایان ابعاد چارچوب درگیری‌های آنلاین دانشجویان حسابداری در پنج دانشگاه مورد مطالعه با استفاده از نرم افزار اس.پی.اس.اس تحلیل گردید. نتایج آزمون فریدمن نشان داد که از منظر دانشجویان حسابداری در یک محیط آموزشی الکترونیک، به ترتیب درگیری‌های تحصیلی رفتاری، شناختی، اجتماعی، مشارکتی و عاطفی دارای بیشترین اهمیت هستند. نتایج آزمون t تک نمونه‌ای نشان داد که میانگین نمرات اختصاص داده شده به درگیری‌های اجتماعی، شناختی، رفتاری، مشارکتی و عاطفی تفاوت معناداری با مقدار آزمون (حد متوسط ۳) دارد. از دیدگاه دانشجویان حسابداری، سطح کلیه درگیری‌های بررسی شده کمتر از حد متوسط می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: درگیری تحصیلی، دانشجویان حسابداری، آموزش آنلاین، تحلیل عامل تاییدی.

طبقه بندی موضوعی: I21, M49.

10.22051/JERA.2021.34726.2794 :DOI ۱

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (marabmazar@sbu.ac.ir)

۳. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (sirvan.mahmoodi@ymail.com).
https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

نفوذ فن آوری‌های مبتنی بر وب به مراکز آموزشی دانشگاه‌ها، سبب شده است تا تعاملات نظام‌های آموزشی دستخوش دگرگونی شود و یادگیری با تکیه بر انواع تعامل، رویکردهای جدید تدریس را برای مدرسان فراهم سازد. با توجه به اینکه در حال حاضر توسعه کشورها با شاخص "تحول دیجیتال" ارزیابی می‌شود، لازم است حرفه حسابداری به سرعت و با تکیه بر دانش و با برنامه‌ای منسجم و منظم در مسیر انقلاب صنعتی چهارم گام بردارد. از سوی دیگر شروع همه‌گیری جهانی ویروس کرونا منجر به شروع تغییرات اساسی در ساختارهای اجتماعی، اقتصادی، بهداشتی کشورهای جهان شده است. اگرچه نخستین پیامد این بیماری، آثار ناگوار آن بر روی سلامت مردم است اما باید توجه داشت که این بحران اثرات اقتصادی قابل توجهی بر رویکردهای آموزشی کشور داشته است. بخش آموزش عالی نیز همانند سایر بخش‌ها، تحت تأثیر همه‌گیری این ویروس دچار تغییراتی شده است و در اکثر کشورها منجر به تغییر روش آموزش شده است. این تغییرات بر روی آموزش نیز تأثیر گذاشته است، زیرا نزدیک به ۹۰٪ از کل فراگیران مقدماتی، متوسطه و عالی در جهان قادر به حضور فیزیکی در مدرسه یا دانشگاه نیستند (کندری، ۲۰۲۰). اکثر موسسات آموزش عالی تعطیل و به آموزش آنلاین متوسل شدند و در مدت زمان کوتاهی آموزش و یادگیری را فقط به صورت آنلاین اجرا کردند. پیش‌بینی می‌شود که یادگیری آنلاین برای ارائه آموزش با کیفیت بالا و مقرون به صرفه برای دانشجویان تا سال ۲۰۲۵ به یک روش اصلی آموزش تبدیل شود. به دلیل تنوع و ترکیب منابع آموزشی در آموزش آنلاین، کاربر تجربه‌ی موفق‌تری از یادگیری فعال را خواهد داشت. یادگیری آنلاین توانایی ادامه تحصیل را برای همه دانشجویان فراهم می‌کند، به طوری که آن‌ها می‌توانند برنامه‌های خود را در یک دوره زمانی مشخص و با حداقل وقفه تکمیل کنند. آموزش آنلاین چالش‌هایی را نیز به همراه دارد این چالش‌ها شامل مشکلات زیرساخت و ضعف در اتصالات و استفاده از ابزارهای فناوری اطلاعات، عدم آموزش کافی، روش‌های ارزشیابی نامطمئن، هزینه‌های بالای داده و تغییر تصور اینکه ارزش یک مدرک آنلاین از مدرک حضوری پایین‌تر است (هیلیر، ۲۰۱۸). با این وجود، تعداد دانشجویان تحصیلات عالی که به صورت آنلاین تحصیل می‌کنند و دوره‌های آموزشی آنلاین را می‌گذرانند، همچنان در حال رشد است.

یادگیری آنلاین برای این دانشجویان، دسترسی‌های بیشتری به محیط‌های یادگیری و انعطاف پذیری در فرآیندهای یادگیری را فراهم می‌کند (بولو و همکاران، ۲۰۱۸). ورود فناوری‌های اطلاعاتی و ارتباطی به حوزه آموزش و یادگیری از طریق وب اگرچه از یک سو نویدبخش تحولات بنیادی و ساختاری در این حوزه است که هم‌راستا با تغییرات جهانی فناوری در سایر حوزه‌ها به وقوع می‌پیوندد، از سوی دیگر در سایه نگاهی متفاوت، اندیشه‌ی تضعیف کیفیت آموزش و یادگیری و کاهش ارتباطات انسانی و جایگزینی نظام ارتباطات مجازی با دنیای واقعی ارتباط و تعامل در محیط‌های یادگیری، منجر به ایجاد چالش‌های جدیدی در این حیطه شده است (پورکریمی و علیرمدانی، ۱۳۹۹). ابتدا باید بهترین روش‌ها و چارچوب‌ها ایجاد شود و سپس متناسب با محیط، فرهنگ و زیرساخت‌های محلی سازگار شود. یادگیری آنلاین از ضبط سخنرانی‌های به برنامه‌های طراحی شده متفکرانه با استفاده از بهترین استانداردهای عملی تکامل یافته است. یک برنامه آنلاین که به خوبی طراحی شده، فراگیران را به طور فعال درگیر کارهای یادگیری می‌کند، از ابزارهای مختلف فناوری اطلاعات استفاده و بازخوردهایی به موقع را دریافت می‌کند و در جستجوی راه‌های ارتباطی شفاف است که در آن تعاملات دانشجویان با دانشجو و دانشجو با استاد را تسهیل کند (واندلر و امبريال، ۲۰۱۷). درگیری تحصیلی به عنوان پایه و اساسی برای تلاش‌های اصلاح‌گرایانه در حوزه تعلیم و تربیت محسوب می‌شود. درگیر کردن دانشجویان، چه در کلاس‌های حضوری و چه از طریق یک برنامه آنلاین، عامل مهمی در موفقیت تحصیلی دانشجویان تلقی می‌شود. در روش نوین تدریس، فراگیر و علائق و توانمندی‌های او در مرکز توجه قرار دارد و استاد تلاش می‌کند تا توانایی فراگیران را تقویت کند (رحمانیان کوشکی و همکاران، ۱۴۰۰).

در قرن ۲۱م که بکارگیری فناوری رو به افزایش است، دانشجویان خواستار انعطاف بیشتری در برنامه‌های درسی خود هستند. گرچه روش آموزش سنتی همچنان قابل استفاده و کاربردی است، اما امروزه با انتقادهایی نیز مواجه شده است. به گفته بورنز و نیدلز (۲۰۱۴) علی‌رغم تلاش‌هایی که برای بهبود آموزش حسابداری در قرن ۲۱ صورت گرفته است، هنوز موانع جدی بر سر راه این تلاش‌ها وجود دارد که ناشی از محیط امروزی است. او پارادایم تغییر به سمت فناوری اطلاعات را تحول محیط امروزی تلقی کرده و معتقد است در عصر فناوری اطلاعات استفاده از روش آموزش سنتی

دارای کاستی زیادی است. از سوی دیگر امروزه حسابداران حرفه‌ای در محیط‌هایی مشغول به فعالیت می‌باشند که علاوه بر پیچیدگی، دائماً در حال تغییر است. بقاء و غنای خدمات حسابداری و حسابرسی مستلزم عکس‌العمل مناسب و به‌موقع حرفه در برابر انتظارات جامعه است و متخصصان این حرفه باید از دانش و مهارت‌های کافی برخوردار باشند. AICPA برنامه بروزرسانی آموزش صلاحیت‌های محوری را در سال ۲۰۱۰ با عنوان پروژه "CPA Horizons 2025" شروع کرد. برخی از نکات کلیدی این پروژه عبارتند از: این حرفه آینده‌ای روشن دارد و باید به سرعت و رقابتی به انتظارات در جبهه‌های سیاسی، اقتصادی، اجتماعی، فناوری و نظارتی پاسخ دهد. تمرکز اصلی این حرفه، رشد و تکامل شایستگی‌های لازم در قرن بیست‌ویکم می‌باشد و شامل مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های رهبری، تفکر انتقادی و مهارت‌های حل مسئله، پیش‌بینی و پاسخ به نیازهای در حال تکامل، ترکیب هوش با بینش و ادغام و همکاری می‌باشد. انجمن حسابداری آمریکا و انجمن حسابداران رسمی آمریکا در پاسخ به کمیته مشورتی وزارت خزانه‌داری ایالات متحده به دلیل افزایش اعتراضات عمومی برای تغییر مقررات حسابرسی ناشی از رسوایی‌های شرکت‌های بزرگ در اوایل قرن ۲۱، کمیسیون پس‌ویز را در سال ۲۰۰۹ تشکیل دادند تا مجموعه موارد لازم را برای بهبود آموزش حسابداری پیشنهاد دهند. این کمیسیون نیاز اساسی برای اصلاح آموزش حسابداری را به این شکل بیان کرده است که عمل حسابداری به سرعت در حال تغییر است. دامنه جغرافیایی آن جهانی است و فناوری به طور فزاینده‌ای در حال رشد است. نسل جدیدی از دانشجویان از راه رسیده‌اند که بیشتر در خانه با فناوری ارتباط دارند و با روش‌های سنتی آموزش سازگار نیستند. همه این‌ها در حالی رخ می‌دهد که بسیاری از برنامه‌های حسابداری ثابت مانده‌اند و برنامه‌های درسی حسابداری با تعهد یا توافق محدود در مورد اهداف اصلی یادگیری تکامل یافته‌اند. برنامه‌ها، دوره‌ها و رویکردهای حیاتی، نیازمند توجه سیستماتیک به برنامه درسی، آموزش و پرورش است. فضای رقابتی شدید، روند جهانی شدن و پیشرفت در فناوری، نقش حسابداران را به مشاوران کسب-وکار تغییر داده است و این تغییر نیازمند گسترش مهارت‌های فردی و بین فردی حسابداران و افزایش تمایل به کسب مهارت‌های نرم از جمله بهبود توانایی ارتباط دانشجویان، مهارت‌های رهبری، توسعه مهارت‌های بین فردی، تفکر انتقادی و مهارت حل مسئله می‌باشد. هیئت استانداردهای بین‌المللی آموزش حسابداری چارچوبی را منتشر کرده که با عنوان استانداردهای بین‌المللی آموزشی

شناخته می‌شود. حسابداری از دیدگاه استانداردهای بین‌المللی آموزشی، تعدادی پایگاه دانش، مهارت و نگرش را دربر می‌گیرد که نیاز به یادگیری به‌وسیله برنامه‌های آموزشی حسابداری دارد. تجهیز دانشجویان حسابداری به صلاحیت‌های حرفه‌ای لازم برای پاسخ به انتظارات حرفه بر عهده دانشگاه‌ها و سایر انجمن‌ها حرفه‌ای می‌باشد. باتوجه به این که دانش‌آموختگان حسابداری باید از دانش و مهارت‌های کافی برخوردار باشند و تجهیز دانشجویان حسابداری به صلاحیت‌های حرفه‌ای لازم برای پاسخ به انتظارات حرفه بر عهده دانشگاه‌ها می‌باشد، بررسی اجزای چارچوب درگیری تحصیلی در برنامه‌های آموزشی آنلاین حسابداری در دانشگاه‌ها، در جهت رشد و بهبود تجربه یادگیری دانشجویان و کاهش شکاف آموزش و عمل در حرفه، امری لازم و ضروری است.

محققان با اشاره به عدم اثربخشی آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها پیشنهاد می‌کنند که لازم است بازنگری در روش‌های آموزش صورت گیرد و استفاده از فناوری اطلاعات در آموزش رواج یابد (مک کلارتنی و همکاران، ۲۰۱۲؛ بویس و همکاران، ۲۰۱۹). نیاز به تغییر آموزش حسابداری به یک واقعیت اجتناب‌ناپذیر تبدیل شده است و توسعه محیط پیرامون حرفه حسابداری، شرایط محیط کار را برای وضعیت فعلی دانش‌آموختگان حسابداری دشوار کرده است. بر همین اساس بسیاری از صاحب‌نظران حرفه حسابداری، در ایران بیان می‌کنند که فارغ‌التحصیلان حسابداری دانش و مهارت لازم جهت پاسخ‌گویی به حرفه حسابداری و حسابرسی را ندارند (نوروش، ۱۳۸۲؛ عرب‌مازار، ۱۳۸۶؛ باباجانی و همکاران، ۱۳۹۹). مطالعات انجام‌شده در ایران نشان می‌دهد که علی‌رغم اهمیت تسلط بر فناوری اطلاعات برای دانشجویان حسابداری، اساتید حسابداری استفاده اندکی از فناوری اطلاعات در برنامه‌های آموزشی خود دارند (زارعی و همکاران، ۱۳۹۳). برنامه درسی و آموزشی غیرمتناسب با الزامات محیط کسب و کار می‌تواند بر حسابداری، از نظر تحصیلی و حرفه‌ای، در جامعه تأثیر بگذارد. از این رو، این عوامل می‌توانند وجود شکاف بین یادگیری و عمل در فارغ‌التحصیلان سیستم آموزش حسابداری را تحت تأثیر قرار دهند (گیتینگز و همکاران، ۲۰۲۰). می‌توان دانشجویان را با قرار دادن در محیط‌های آموزشی فناورانه و حل تمرین از طریق آن، تشویق به یادگیری نمود و از ابزارهای نوین و سودمند در حوزه فناوری اطلاعات استفاده کرد (طباطبائیان و مشایخ، ۱۳۹۹). با توجه به ضرورت تغییر در آموزش حسابداری برای همگام‌شدن با پیشرفت‌های سریع فناوری

اطلاعات و کاهش شکاف بین آموزش و عمل در حرفه، بررسی و آسیب‌شناسی درگیری‌های دانشجویان حسابداری در محیط آموزش الکترونیک امری ضروری می‌باشد.

تغییر روش به آموزش الکترونیک مستلزم تعدیل شیوه‌های آموزش و یادگیری است که با محیط‌های یادگیری دانشگاه مرتبط است. باتوجه به این که مراکز ارائه‌دهنده خدمات الکترونیکی دانشگاهی نیز می‌بایست به منظور ارائه آموزش‌های کیفی و تلاش برای بهبود شرایط و امکانات آموزشی در کلاس‌های آنلاین، ارزشیابی کیفیت آموزش الکترونیکی، به عنوان راهی مناسب برای متولیان دانشگاه‌ها در برطرف‌نمودن ضعف‌های تعاملی موجود در سیستم آموزش الکترونیکی و دستیابی به آموزش‌های کیفی منطبق بر اهداف آموزشی بهره‌مند شوند. عوامل چندگانه فردی مانند راهبردهای یادگیری و محیطی مانند رفتارهای آموزشی و حمایتی معلم، زمینه‌های خانوادگی و حمایت والدین و روابط با هم‌سالان بر درگیری‌های دانشجویان در فعالیت دانشگاهی تاثیر دارند و اگر بتوان دانشجویان را هر چه بیش‌تر درگیر مسائل تحصیلی و تکالیف یادگیری کرد، بیشتر می‌توان به موفقیت علمی آنان امیدوار بود. لذا با توجه به اهمیت موضوع آموزش الکترونیکی در کشور، نیاز به انجام پژوهش‌هایی در این حوزه لازم و ضروری است.

بنابر آنچه گفته شد در این پژوهش به بررسی ابعاد درگیری‌های تحصیلی دانشجویان رشته حسابداری در محیط یادگیری در بستر الکترونیک می‌پردازیم. همچنین هدف این پژوهش بررسی این موضوع است که آیا چارچوب درگیری آنلاین دانشجویان در برنامه‌های آموزشی آنلاین حسابداری در دانشگاه‌ها، توسط دانشجویان قابل درک بوده است یا خیر. یافته‌های این پژوهش برای مریبان حسابداری که علاقه‌مند به افزایش عملکرد یادگیری دانشجویان حسابداری هستند، مهم است. بسیاری از مریبان حسابداری تجربه کمی در تدریس و ارزیابی آنلاین دارند و بررسی و آسیب‌شناسی تعاملات و درگیری تحصیلی دانشجویان حسابداری در محیط الکترونیک در بهبود برنامه‌های درسی و رویکردهای تدریس و ارزشیابی موثر است.

بررسی‌های محققین این پژوهش نشان داد که پژوهشی در حوزه بررسی ابعاد درگیری‌های تحصیلی دانشجویان حسابداری در محیط آموزش الکترونیک در ایران انجام نشده است؛ از این رو در جدول ۱ به مروری برخی از پژوهش‌های مرتبط می‌پردازیم.

جدول ۱. مروری بر ادبیات پژوهش

ردیف	پژوهشگران	خلاصه یافته‌ها
۱	سنگستر و همکاران (۲۰۲۰)	با جمع‌آوری مجموعه‌ای از پاسخ‌های ۶۶ استاد حسابداری در مورد تأثیر COVID-19 بر آموزش حسابداری در ۴۵ کشور مختلف در سراسر جهان، چالش‌های مشترک آموزش آنلاین را از سه جنبه‌ی تعاملات دانشجویان، تعاملات اساتید و دانشگاه‌ها بررسی کردند. در ادامه به بررسی عوامل رشد استرس دانشجویان و اساتید در آموزش آنلاین پرداختند، در نهایت با توجه به تغییر ناگهانی روش آموزش از سنتی به آنلاین، شناسایی و بهبود پیوسته مشکلات، به اشتراک‌گذاری ایده‌های نوین آموزش و ارزشیابی آنلاین، طراحی مجدد فرآیندها را پیشنهاد دادند.
۲	گراینسکی و همکاران (۲۰۲۰)	نتایج نظرسنجی از ۷۹ استاد حسابداری در لهستان نشان داد مزیت‌های آموزش آنلاین شامل سهولت ارائه موضوعات درسی، فرآیند یادگیری منظم‌تر، رشد بیشتر توانایی‌های اجتماعی دانشجویان در طول کلاس و بهبود روند پیشرفت دانشجویان بوده است. علاوه بر مهم‌ترین مشکلات نیز شامل افزایش حجم کار اساتید در زمینه طراحی و به روزرسانی مطالب درسی، فرآیندهای ارزشیابی و مشکلات فنی بوده است.
۳	رجبعلی و همکاران (۲۰۲۰)	همبستگی مثبت معناداری بین تعامل در محیط الکترونیکی و عملکرد یادگیرندگان وجود دارد و عملکرد متوسط دانشجویان با تعامل بالا به طور قابل توجهی بهتر از سطح تعامل پایین بود.
۴	دورتاج و رجبیان (۱۳۹۷)	استفاده از الگوی آموزش مبتنی بر فناوری در آموزش از راه دور، در افزایش درگیری شناختی، انگیزشی و رفتاری دانشجویان مؤثر بوده است و آموزش با موبک بر افزایش میزان درگیری تحصیلی و مؤلفه‌های آن در دانشجویان در درس تکنولوژی آموزشی تأثیر مثبت دارد.
۵	الکساندر و همکاران (۲۰۱۹)	رفتار درست اجتماعی در فضای آنلاین، روش‌های تدریس و طراحی آموزشی، فناوری، تسلط علمی اساتید، نظارت و برنامه‌ریزی از عوامل مؤثر بر درگیری‌های تحصیلی یادگیرندگان تلقی می‌شوند.
۶	ریله و پیرس (۲۰۱۹)	تقویت مهارت‌های نرم، تجربه آموزشی دانشجویان حسابداری را بهبود می‌بخشد و آن‌ها را در جهت تبدیل به متخصصان حسابداری ماهرتر و باارزش‌تر آماده می‌کند و برنامه‌های آموزش حسابداری باید مهارت‌های نرم و فنی را در دانشجویان تقویت کند.
۷	کیم (۲۰۱۸)	بازخورد مؤثر و جامع در محیط‌های یادگیری الکترونیک بر اساس برنامه‌ریزی قبلی و لزوم به‌روزرسانی اطلاعات علمی اساتید
۸	مارتین و بولیگر (۲۰۱۸)	ارتباطات صوتی و تصویری در تعاملات یادگیرندگان و افزایش مشارکت و ارتباطات در تدریس آنلاین نقش بااهمیتی دارد.
۹	پورکریمی و علیمردانی (۱۳۹۹)	پنج مولفه اصلی عوامل فناوری، فردی، آموزشی، علمی و مدیریتی را با عنوان عوامل مؤثر بر تعاملات در محیط‌های یادگیری الکترونیک شناسایی کردند. همچنین تعامل فعال فراگیران در رسیدن به بهترین سطح یادگیری مؤثر است.

مبانی نظری و چارچوب پژوهش

کراوز (۲۰۰۵) تعامل دانشجویان اصطلاحی می‌داند که معمولاً برای توصیف مجموعه رفتارها استفاده می‌شود. او تعامل را با توجه به "زمان، انرژی و منابعی که دانشجویان برای فعالیت‌های طراحی شده برای افزایش یادگیری در دانشگاه اختصاص می‌دهند" تعریف کرد. در خصوص

تعامل در محیط‌های یادگیری الکترونیکی در متون پژوهشی متعدد به تعاریف مختلفی از تعامل اشاره شده است؛ تعامل را می‌توان فرآیند دوطرفه ارتباط فعال و درگیرکننده بین مشارکت-کنندگان با امکان دستکاری، تأمل، تبادل و به اشتراک گذاری محتوا از طریق امکانات و ابزارهای مختلف به صورت همزمان و ناهمزمان به منظور دستیابی به هدف موردنظر تعریف نمود (پورجمشیدی، ۱۳۹۴). این واژه به طور سنتی بر مباحثات رودرو و کلاس محور میان یادگیرندگان و یاددهندگان در حین برگزاری کلاس تمرکز دارد، اما در آموزش الکترونیکی به علت اینکه از لحاظ مکانی بین یاددهنده و یادگیرنده فاصله وجود دارد، تعامل مفهومی پیچیده و چند وجهی می‌نماید (سعید و همکاران، ۱۳۸۹)

چارچوب این پژوهش بر اساس نظریه درگیری دانشجویان آستین^۱ (۱۹۸۴) است. این نظریه مربوط به فرایندهایی است که رشد دانشجو را امکان پذیر می‌سازد، در این نظریه دانشجو درگیر، فردی است که در فعالیت‌های یادگیری مشارکت دارد، وقت و انرژی قابل توجهی را به مطالعه اختصاص می‌دهد و با مجری و سایر دانشجویان تعامل دارد. درگیری تحصیلی به کیفیت تلاشی که دانشجویان صرف فعالیت‌های هدفمند آموزشی می‌کنند تا به صورت مستقیم به نتایج مطلوب دست یابند (آستین، ۱۹۸۴). با گذشت زمان، محققان آموزشی، تئوری درگیری دانشجویان آستین را با تئوری‌های مدیریت مربوط به درگیری کارکنان ترکیب کردند و یک چارچوب مفهومی شامل سه مولفه شامل درگیری رفتاری، عاطفی و شناختی ایجاد کردند (بورچ و همکاران، ۲۰۱۵). این مولفه‌های درگیری آموزشی با توسعه مدل کول^۲ که هدف از آن تعریف، توصیف و اندازه‌گیری عناصر یک تجربه آموزشی مشترک و ارزشمند بود "رشد یافت" (گاریسون و همکاران، ۲۰۱۰). این مدل فرض می‌کند که یادگیری موثر هنگامی رخ می‌دهد که دانشجویان با بیان ویژگی‌های شخصی خود حضور داشته باشند، معلمان از طریق ارتباط و تعامل معنادار حضور دارند و محتوای دوره فرصت‌های شناختی را برای دانشجویان فراهم می‌کند. در ادامه ردmond و همکاران (۲۰۱۸) این سه مولفه درگیری آموزشی دانشجویان را برای طراحی چارچوب درگیری آنلاین برای آموزش عالی گسترش داده‌اند. در این پژوهش بر پنج حوزه آموزش و یادگیری آنلاین مرتبط با چارچوب ردmond و همکاران تمرکز شده است.

1. Astin's student involvement theory

2. Community of Inquiry (CoI) model

درگیری تحصیلی اجتماعی

در قلب درگیری تحصیلی اجتماعی، نظریه یادگیری اجتماعی بندورا و مک کلند (۱۹۷۷) قرار دارد. این تئوری بیان می‌کند که یادگیری در یک زمینه اجتماعی، چه در داخل و چه خارج از کلاس صورت می‌گیرد. تعامل اجتماعی از چندین جهت به نفع دانشجویان است. اعتماد به نفس دانشجو را افزایش می‌دهد و انگیزه او را برای انجام بهتر کارها افزایش می‌دهد (هونگ و گاردنر، ۲۰۱۹). در یک محیط آموزشی آنلاین، این امر توسط دانشجویی که با هم‌تایان خود در مجامع گفتگو و از طریق رسانه‌های اجتماعی ارتباط برقرار می‌کند، اثبات می‌شود. مشارکت اجتماعی در یک محیط آنلاین را می‌توان از طریق اقداماتی که یک جامعه را ایجاد می‌کند، نشان داد. این نوع درگیری شامل توسعه روابط با هم‌تایان خود و مریان است، خواه از طریق تعامل فراتر از نیازهای مطالعه یا روابط کار و مطالعه موثر. درگیری تحصیلی اجتماعی شامل ایجاد یک رابطه محترمانه و قابل اعتماد برای ایجاد حس تعلق و انسجام گروهی در یک جامعه یادگیرنده است. دانشجویان همچنین می‌توانند با ساختن جوامع دانشجویی از طریق گروه‌های مطالعه غیررسمی با استفاده از سیستم ارتباطی مانند واتس‌آپ یا گوگل هنگ‌آوتس، نیز تعاملاتی اجتماعی ایجاد کنند (پیترز و رومرو، ۲۰۱۹).

درگیری تحصیلی عاطفی

درگیری تحصیلی عاطفی به واکنش‌های مثبت و منفی به دانشگاه، استاد و فعالیت‌های موجود در محیط آنلاین متمرکز است (دننگ و همکاران، ۲۰۲۰). برخی از دانشجویان ممکن است احساسات خود را به وضوح ابراز کنند و برخی دیگر علاقه‌ای به ابراز احساسات خود نداشته باشند. استاد مجبور است نشانه‌های احساسی را از طریق پست‌های ارتباط الکترونیکی انتخاب کند، زیرا نشانه‌های غیرکلامی در کلاس برای آن‌ها در دسترس نخواهد بود. این احساسات می‌تواند از لذت، غرور و امید گرفته تا بی‌حوصلگی، اضطراب و عصبانیت باشد و می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر عملکرد دانشجویان بگذارد (زینگ و همکاران، ۲۰۱۹). اگر دانشجویان از نظر عاطفی درگیر نباشند، درگیری شناختی، رفتاری و اجتماعی نیز کم خواهد بود.

درگیری تحصیلی شناختی

فردریکس و همکاران (۲۰۰۴) درگیری تحصیلی شناختی را این‌گونه تعریف کردند: دانشجویان درگیر در فرایند یادگیری برای درک ایده‌های پیچیده و تسلط بر مهارت‌های دشوار. در واقع این نوع درگیری شامل انواع فرآیندهای پردازش است که توسط فراگیران برای یادگیری مورد استفاده

قرار می‌گیرد و شامل مولفه‌های استفاده از راهبردهای شناختی و فراشناختی است. استادان باید از فعالیت‌ها و ارزیابی‌هایی استفاده کنند که دانشجویان را به تفکر انتقادی، جمع‌آوری اطلاعات از منابع مختلف، تصمیم‌گیری و انتخاب راه‌حل‌ها، درگیر کند. همچنین دانشجویان باید این موضوع را درک کنند که یادگیری به تلاش و خودتنظیمی نیاز دارد (بلاکی و مجور، ۲۰۱۹). این نوع درگیری می‌تواند در پست‌های آنلاین دانشجویان، در سوالات آن‌ها، در تمایل آن‌ها برای به چالش کشیدن موضوعات خاص نمایش داده شود. همچنین بازخورد استادان در آموزش آنلاین در ارزیابی کار دانشجویان باید به نحوی باشد که این بازخورد به دانشجویان این امکان را بدهد تا به طور موثرتر در دانش و فرآیند یادگیری خود تأمل کنند.

درگیری تحصیلی رفتاری

فردریکس و همکاران (۲۰۰۴) درگیری تحصیلی رفتاری را در سه بعد طبقه‌بندی کردند. نخست، رفتارهای مثبت مانند رعایت قوانین و هنجارها، سوال پرسیدن، مشارکت در بحث‌ها و توجه. دوم، مشارکت فعال در فعالیت‌های دانشگاهی و سوم، مشارکت در فعالیت‌های فوق برنامه یا غیرآکادمیک در داخل موسسه آموزشی. در پایان آن‌ها درگیری رفتاری را "انجام کار و پیروی از قوانین" توصیف کردند. درگیری رفتاری، رفتارهای قابل مشاهده دانشجویان در برخورد با تکالیف را نیز شامل می‌شود که مولفه‌هایی چون تلاش در تکالیف، پایداری در تکالیف و درخواست کمک از دیگران را دربر می‌گیرد. مشارکت فعال و نگرش دانشجو در فعالیت‌های آنلاین بیانگر تعامل رفتاری دانشجو است (فردریکس، ۲۰۱۱). از سوی دیگر عاملی مهمی که بر رفتار دانشجویان تأثیر می‌گذارد نحوه رفتار استاد است. این رفتار استاد است که دانشجویان را به برنامه آموزشی می‌کشاند و حضور آن‌ها از طریق ارتباط مداوم و دریافت بازخورد به موقع برای دانشجویان مشخص می‌شود.

درگیری تحصیلی مشارکتی

یادگیری در یک محیط مشارکتی اتفاق می‌افتد که در آن ایده‌ها به چالش کشیده یا پشتیبانی می‌شوند و به افکار و سوالات پاسخ داده می‌شود (کوهن و جکسون، ۲۰۱۹). بررسی‌ها نشان داده شده است که یادگیری زمانی بیشتر می‌شود که بیشتر شبیه یک کار تیمی باشد تا یک کار انفرادی (مک وی و همکاران، ۲۰۱۸). یادگیری در محیط آنلاین که درگیر شدن یادگیرنده با یادگیرنده رخ می‌دهد را می‌توان در بحث‌های گروهی، در نرم‌افزارهای گفت‌وگوی اجتماعی یا از طریق جلسات گفتگوی همزمان یافت. کارگروهی رسمی خالی از چالش نیست و در محیط آنلاین، این چالش‌ها به دلیل

گسترش محدوده جغرافیایی دانشجویان می‌تواند تقویت شوند (بولیگر و هالوپا، ۲۰۱۸). مجری لازم است تا در هنگام بروز تعارض که گروه‌ها نمی‌توانند خودشان را حل کنند، وارد عمل شود و راهنمایی روشنی در مورد نحوه برخورد با اعضای غیرمشارکت کننده ارائه دهد.

همانطور که در بالا اشاره شد مجموعه‌ای از عوامل تأثیرگذار بر درگیری تحصیلی دانشجویان وجود دارد. دانشجویان باید یادگیرنده‌های مسئولیت‌پذیر شوند و از بهترین روش‌ها برای یادگیری آن‌ها استفاده شود (هالورسون و گراهام، ۲۰۱۹). پژوهش‌هایی که استراتژی‌های تعامل را در دوره‌های آنلاین پیاده سازی کرده‌اند، نشان دادند که دانشجویان آنلاین تکالیف فردی و تعاملی، استفاده از رسانه‌ها و موضوعات خاص مورد بحث را فعالیت‌های جذاب می‌دانند. همه این فعالیت‌ها باید کاربرد عملی داشته باشند و برای دانشجویان چالش برانگیز باشد. پیوند محتوا آموزش با مشکلات و سناریوهای زندگی واقعی برای دانشجویان جذاب خواهد بود (فردریکس، ۲۰۱۱). هنگامی که دوره آموزش آنلاین برای دانشجویان قابل فهم نباشد، از فرآیند آموزش آنلاین خارج می‌شوند. ارسال ایمیل و پیام‌های منظم یک استراتژی تعامل بسیار مهم است. با این حال، باید این نکته را در نظر گرفت که اکثر دانشجویان آنلاین، دانشجویان تمام وقت نیستند و نباید بیش از حد تعریف شده تحت فشار قرار بگیرند.

جدول ۲. چارچوب درگیری آنلاین برای تحصیلات عالی

پژوهشگران	شاخص‌ها	ابعاد درگیری آنلاین	ردیف
پیتاوی و ماس (۲۰۱۴)، چنگ و همکاران (۲۰۱۳)، چن و همکاران (۲۰۱۰)، دنن (۲۰۰۸)، بیلت (۲۰۰۸)، کراوز (۲۰۰۵)، گاریسون و همکاران (۲۰۰۰)	توسعه روابط ایجاد اعتماد جامعه‌سازی ایجاد حس تعلق	اجتماعی	۱
ویمر (۲۰۱۶)، هیکی و همکاران (۲۰۱۵)، پیتاوی و ماس (۲۰۱۴)، مایر (۲۰۱۴)، ردموند (۲۰۱۴)، پتی و فاریند (۲۰۱۳)، کوتز (۲۰۰۶)، فردریکس و همکاران (۲۰۰۴)، گاریسون و همکاران (۲۰۰۰)، ریو و تسنگ (۲۰۱۱)	تفکر انتقادی فعال‌سازی فراشناخت ادغام ایده‌ها تصمیمات موجه توسعه نظم و انضباط تخصص و تجربه	شناختی	۲
ویمر (۲۰۱۶)، پیتاوی و ماس (۲۰۱۴)، مایر (۲۰۱۴)، چنگ و همکاران (۲۰۱۳)، شی و همکاران (۲۰۱۲)، ریو و تسنگ (۲۰۱۱)	توسعه مهارت‌های دانشگاهی شناسایی فرصت‌ها و چالش‌ها توسعه مهارت‌های بین‌رشته‌ای حمایت و تشویق هم‌تایان	رفتاری	۳

پژوهشگران	شاخص‌ها	ابعاد درگیری آنلاین	ردیف
کوثر (۲۰۰۶)، فردریکس و همکاران (۲۰۰۴)	پیروی از هنجارهای یادگیری آنلاین		
	توسعه نمایندگی		
پیتاوی و ماس (۲۰۱۴)، مایر (۲۰۱۴)، ریو و تسنگ (۲۰۱۱)، کوثر (۲۰۰۶)، دنن (۲۰۰۸)	یادگیری با همتایان	مشارکتی	۴
	توسعه شبکه‌های حرفه‌ای		
	استفاده از فرصت‌های سازمانی		
	ارتباط با اعضای هیات علمی		
وگت (۲۰۱۶)، ویمر (۲۰۱۶)، مایر (۲۰۱۴)، پتی و فاریند (۲۰۱۳)، کلیولند و کمپل (۲۰۱۲)، ریو و تسنگ (۲۰۱۱)، فردریکس و همکاران (۲۰۰۴)	مدیریت انتظارات	عاطفی	۵
	بیان فرضیات		
	شناخت انگیزه‌ها		
	تعهد به یادگیری		

سوالات پژوهش

- از منظر دانشجویان حسابداری، اهمیت و وزن ابعاد درگیری تحصیلی دانشجویان در برنامه‌های آموزش الکترونیک (در پنج بعد اجتماعی، شناختی، رفتاری، مشارکتی و عاطفی)، چگونه است؟
- وضعیت درگیری تحصیلی دانشجویان حسابداری در برنامه‌های آموزش الکترونیک (در پنج بعد اجتماعی، شناختی، رفتاری، مشارکتی و عاطفی)، چگونه است؟

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر ماهیت یک پژوهش توصیفی - پیمایشی است و از نظر طبقه‌بندی بر مبنای هدف از نوع مطالعات کاربردی است، در این بخش پرسشنامه‌ای بر مبنای شاخص‌های چارچوب درگیری آنلاین دانشجویان برای تحصیلات عالی ردیومند و همکاران (۲۰۱۸) تهیه شد. گویه‌های پاسخ‌دهی به پرسشنامه نیز بر اساس طیف پنج‌گانه لیکرت (خیلی کم، کم، متوسط، زیاد و خیلی زیاد) و شیوه نمره‌گذاری آن‌ها نیز به ترتیب از ۱ (کم) تا ۵ (خیلی زیاد) بوده است. مرتب کردن و طبقه‌بندی اولیه داده‌ها به وسیله صفحه گسترده اکسل (نسخه ۲۰۱۶) و تجزیه و تحلیل آماری با استفاده از نرم‌افزارهای اس.پی.اس.اس (نسخه ۲۶) و آموس (نسخه ۲۴) انجام شده است. به منظور بررسی روایی و پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. مقدار بدست آمده ضریب مزبور (۰/۸۴۹)، روایی و پایایی ابزار پژوهش را رد نمی‌کند.

افزون بر این، به منظور آزمون روایی سؤال‌های پژوهش هم از اعتبار محتوا و هم از اعتبار عاملی استفاده گردید. برای سنجش اعتبار پرسشنامه از نظر اساتید دانشگاهی استفاده شده است. در این مرحله به منظور حصول اطمینان از اینکه پرسشنامه مورد استفاده در پژوهش همان ویژگی‌های مورد نظر پژوهشگر در محیط آموزشی دانشگاه‌های کشور را مورد سنجش قرار می‌دهد با اساتید صاحب‌نظر مصاحبه و پس از کسب نظر آنان اصلاحات لازم در پرسشنامه صورت پذیرفت. آزمون اعتبار عاملی پرسشنامه با کمک تحلیل عاملی تأییدی انجام شد. برای حصول اطمینان از تایید الگوهای اندازه‌گیری (تحلیل عاملی تأییدی)، مقادیر شاخص‌های اندازه‌گیری به دست آمده می‌بایست حداقل با مقادیر استاندارد مشخص شده که برای برازش مناسب الگوهای اندازه‌گیری از قبل مشخص شده است، برابر باشد.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش متشکل از دانشجویان حسابداری دانشگاه‌های تهران، علامه طباطبائی، شهید بهشتی، تربیت‌مدرس و الزهرا در کلیه مقاطع تحصیلی می‌باشد. با بررسی ظرفیت پذیرش دانشجویان رشته حسابداری طبق دفترچه انتخاب رشته منتشر شده توسط وزارت علوم، تحقیقات و فناوری که در تارنمای سازمان سنجش در دسترس عموم قرار دارد، ظرفیت پذیرش در مقاطع تحصیلی کارشناسی و تحصیلات تکمیلی دانشگاه‌های مزبور طی چهار سال تحصیلی منتهی به سال ۱۳۹۹ تعداد ۱۵۸۱ نفر می‌باشد. برای انتخاب نمونه پژوهش از روش کوکران طبق رابطه (۱) استفاده شده است. بر اساس روش مذکور حداقل اعضای نمونه ۳۰۹ نفر به دست آمده است و با توجه به رابطه مذکور تعداد ۵۵۰ پرسشنامه ارسال و از این تعداد ۳۸۴ پرسشنامه دریافت شده است.

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

که در آن N : حجم جامعه برابر با ۱۵۰۰، z : برابر ۱٫۹۶؛ $p=q=۰/۵$ و d : سطح خطای مورد پذیرش برابر با ۰/۰۵ می‌باشد.

یافته‌های پژوهش

نتایج مندرج در جدول (۳) نشان می‌دهد که ۵۹ درصد اعضای نمونه مرد می‌باشند و ۵۷ درصد از پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه را دانشجویان مقطع کارشناسی تشکیل می‌دهند.

جدول ۳. نتایج توصیفی ویژگی‌های دموگرافیک

شرح	طبقه‌بندی	کارشناسی	درصد	تحصیلات تکمیلی	درصد	جمع	درصد
جنسیت	مرد	۱۲۶	۳۲/۸۱٪	۱۰۲	۲۶/۵۶٪	۲۲۸	۵۹/۳۷٪
	زن	۹۶	۲۵/۰۰٪	۶۰	۱۵/۶۲٪	۱۵۶	۴۰/۶۳٪
	جمع	۲۲۲	۵۷/۸۱٪	۱۶۲	۴۲/۱۸٪	۳۸۴	۱۰۰٪

تحلیل عاملی تأییدی

پس از تعیین الگوی مفهومی پژوهش و گردآوری داده‌ها، مهم‌ترین مرحله الگوسازی معادلات ساختاری، اعتبارسنجی الگوی اندازه‌گیری است. اعتبار یک الگو با استفاده از معیارهای نیکویی برازش مورد بررسی قرار می‌گیرد. بنابراین، در این مرحله از تجزیه و تحلیل‌های آماری انتظار بر این است که برازش داده‌ها به الگوی مفهومی پژوهش بر اساس معیارهای علمی، قابل قبول باشد.

با توجه به آماره‌های ستون معنی‌داری جدول (۴) مقادیر مربوط به سطح معنی‌داری برای تمام متغیرهای مشاهده‌پذیر، کم‌تر از ۵ درصد است. معنادار بودن برآوردهای الگو بدین معنا است که این روابط توسط الگو تأیید می‌شوند و بایستی در الگوی پژوهش باقی بمانند.

جدول ۴. مقادیر برآورد شده الگوهای اندازه‌گیری

الگوی اندازه‌گیری	متغیرهای الگوی اندازه‌گیری	ضریب مسیر استاندارد*	معنی‌داری
درگیری اجتماعی (DE)	درگیری اجتماعی --> توسعه روابط	۱/۵۳۵	۰/۰۰۰۱
	درگیری اجتماعی --> ایجاد اعتماد	۰/۵۰۱	۰/۰۲۵۰
	درگیری اجتماعی --> جامعه‌سازی	۰/۹۰۱	۰/۰۰۰۱
	درگیری اجتماعی --> ایجاد حس تعلق**	۱	-
درگیری شناختی (DSH)	درگیری شناختی --> تفکر انتقادی	۱/۳۱۴	۰/۰۰۰۱
	درگیری شناختی --> فعال‌سازی فراشناخت	۰/۹۴۳	۰/۰۰۰۱
	درگیری شناختی --> ادغام ایده‌ها	۰/۹۱۴	۰/۰۲۶۰
	درگیری شناختی --> تصمیمات موجه	۰/۲۵۶	۰/۰۳۶۰
	درگیری شناختی --> توسعه نظم و انضباط**	۱	-
درگیری شناختی --> تخصص و تجربه	۰/۳۴۷	۰/۰۰۷۰	

معنی‌داری	ضریب مسیر استاندارد*	متغیرهای الگوی اندازه‌گیری	الگوی اندازه‌گیری
/۰۰۰۱	۰/۴۴۷	درگیری رفتاری--> توسعه مهارت‌های دانشگاهی	درگیری رفتاری (DR)
۰/۰۱۷۰	۰/۵۴۱	درگیری رفتاری--> شناسایی فرصت‌ها و چالش‌ها	
۰/۰۱۲	۰/۵۲۰	درگیری رفتاری--> توسعه مهارت‌های بین رشته‌ای	
۰/۰۱۳	۰/۲۵۳	درگیری رفتاری--> حمایت و تشویق هم‌تایان	
۰/۰۱۴	۱/۰۵۷	درگیری رفتاری--> پیروی از هنجارهای یادگیری آنلاین	
-	۱	درگیری رفتاری--> توسعه نمایندگی**	
۰/۰۰۰۱	۱/۱۹۵	درگیری مشارکتی--> یادگیری با هم‌تایان	درگیری مشارکتی (DM)
۰/۰۰۰۱	۱/۲۶۴	درگیری مشارکتی--> توسعه شبکه‌های حرفه‌ای	
-	۱	درگیری مشارکتی--> استفاده از فرصت‌های سازمانی**	
۰/۰۰۰۱	۱/۱۸۶	درگیری مشارکتی--> ارتباط با اعضای هیئت علمی	
۰/۰۰۰۱	۱/۳۸۷	درگیری عاطفی--> مدیریت انتظارات	درگیری عاطفی (DA)
۰/۰۰۰۱	۱/۲۲۶	درگیری عاطفی--> بیان فرضیات	
۰/۰۰۰۱	۱/۰۰۵	درگیری عاطفی--> شناخت انگیزه‌ها	
-	۱	درگیری عاطفی--> تعهد به یادگیری**	

* مقدار استاندارد شده رگرسیون؛ ** این مسیر بر روی عدد یک ثابت شده است

در جدول (۵) مقادیر مربوط به شاخص‌های نیکویی برازش الگوهای اندازه‌گیری، ارائه شده است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، مقدار احتمال آماره کای-مربع به عنوان معیار اصلی سنجش نیکویی برازش برای الگوهای اندازه‌گیری درگیری‌های تحصیلی اجتماعی، شناختی، رفتاری، مشارکتی و عاطفی به ترتیب برابر با ۰/۹۶۸؛ ۰/۲۳۸؛ ۰/۴۸۱؛ ۰/۱۹۶ و ۰/۱۷۴ به دست آمده که بیش‌تر از ۵ درصد است. هنگامی که سطح پوشش آماره کای-مربع بزرگ‌تر از ۵ درصد باشد، می‌توان ادعا کرد که الگوی مفروض، دارای نیکویی برازش قابل قبول است. هم‌چنین، سایر معیارهای نیکویی برازش ارائه شده در جدول (۵) نشان می‌دهد که الگوهای اندازه‌گیری از اعتبار کافی جهت آزمون فرضیه پژوهش برخوردار است.

جدول ۵. شاخص های نیکویی برازش الگوی اندازه گیری

معیارهای نیکویی برازش	نام شاخص	مقادیر شاخص های الگوی اندازه گیری				
		DA	DM	DR	DSH	DE
سطح برازش قابل قبول						
شاخص های برازش مطلق	کای - مربع	0/174	0/196	0/481	0/238	۰/۹۶۸
	شاخص نیکویی برازش	۰/۹۹۳	۰/۹۹۳	۰/۹۹۱	۰/۹۹۰	۱/۰۰۰
	شاخص نیکویی برازش اصلاح شده	۰/۹۲۸	۰/۹۳۵	۰/۹۵۳	۰/۹۲۷	۱/۰۰۰
شاخص های برازش تطبیقی	شاخص برازش هنجار شده	۰/۹۱۴	۰/۹۴۱	۰/۹۶۲	۰/۹۱۹	۱/۰۰۰
	شاخص برازش تطبیقی	۰/۹۵۲	۰/۹۷۰	۱/۰۰۰	۰/۹۶۷	۱/۰۰۰
	شاخص برازش افزایشی	۰/۹۶۳	۰/۹۷۵	۱/۰۰۶	۰/۹۷۵	۱/۰۲۴
	شاخص برازش نسبی	۰/۹۹۳	۰/۹۴۷	۰/۸۵۶	۰/۹۹۷	۱/۰۰۰
شاخص های برازش مقتصد	شاخص برازش مقتصد هنجار شده	۰/۱۵۴	۰/۱۵۷	۰/۲۵۶	۰/۱۸۴	۰/۱۶۷
	ریشه میانگین مربعات خطاهای برآورد	۰/۰۸۳	۰/۰۷۳	۰/۰۰۰	۰/۰۵۷	۰/۰۰۰
	کای - مربع هنجار شده به درجه آزادی	۱/۸۴۹	۱/۶۷۳	۰/۸۶۹	۱/۴۱۰	۰/۰۰۲
سایر شاخص ها	شاخص هلتر (۰/۰۵)	۲۶۴	۲۹۲	۳۴۷	۲۳۵	۲۹۸۳۳۲

پس از اطمینان از این موضوع که الگوی های اندازه گیری پژوهش سطوح مناسبی از شاخص های نیکویی برازش را دارا می باشند، در ادامه مقاله، نتایج سایر تحلیل های آماری مربوط به سؤال های پژوهش مورد بررسی قرار گرفته که نتایج هر یک از موارد مزبور در ادامه به تفصیل تشریح گردیده است. در این بخش از پژوهش اهمیت و وزن درگیری های تحصیلی دانشجویان حسابداری در محیط آموزش الکترونیکی، از دیدگاه دانشجویان با استفاده از آزمون فریدمن (برای مقایسه میانگین

رتبه‌ها در بین K متغیر) مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج مندرج در جدول (۶) حاکی از آن است مقدار آماره کای-مربع با ۴ درجه آزادی و همچنین سطح معنی‌داری آزمون کمتر از ۵ درصد (۰/۰۰۰۱) می‌باشد، بنابراین دلیلی بر رد این ادعا که درگیری‌های تحصیلی دانشجویان حسابداری در محیط آموزش الکترونیک از نظر دانشجویان دارای اهمیت است، وجود ندارد. بر اساس نتایج آزمون فریدمن می‌توان عنوان داشت از منظر دانشجویان حسابداری در یک محیط آموزشی الکترونیک، درگیری‌های تحصیلی رفتاری با امتیاز ۴/۵۶، شناختی با امتیاز ۴/۱۵، اجتماعی با امتیاز ۲/۴۷، مشارکتی با امتیاز ۱/۹۵ و عاطفی با امتیاز ۱/۸۶ دارای بیشترین اهمیت هستند.

جدول ۶. آزمون رتبه‌بندی میانگین‌ها

سطح معناداری	درجه آزادی	مجدور کای دو	رتبه	میانگین	درگیری تحصیلی
۰/۰۰۰۱	۴	۱۰۳۵/۳۵۴	۲/۴۷	۲/۵۲	درگیری اجتماعی
			۴/۱۵	۲/۸۳	درگیری شناختی
			۴/۵۶	۲/۹۲	درگیری رفتاری
			۱/۹۵	۲/۳۶	درگیری مشارکتی
			۱/۸۶	۲/۳۵	درگیری عاطفی

در بخش دوم از پژوهش، وضعیت درگیری تحصیلی دانشجویان حسابداری در محیط آموزش الکترونیک از منظر اجتماعی، شناختی، رفتاری، مشارکتی و عاطفی از دیدگاه دانشجویان با استفاده از آزمون t تک نمونه‌ای مورد بررسی قرار گرفت. نتایج آزمون مزبور در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۷. آزمون t تک نمونه‌ای بررسی درگیری تحصیلی دانشجویان حسابداری

معناداری	آماره t	انحراف استاندارد	میانگین	درگیری تحصیلی
۰/۰۰۰۱	-۳۸/۴۵۹	۰/۲۳۴	۲/۵۴	درگیری اجتماعی
۰/۰۰۰۱	-۱۵/۷۶۵	۰/۲۰۱	۲/۸۳	درگیری شناختی
۰/۰۰۰۱	-۲۱/۵۵۴	۰/۱۸۵	۲/۷۹	درگیری رفتاری
۰/۰۰۰۱	-۴۷/۲۴۲	۰/۲۵۰	۲/۳۹	درگیری مشارکتی
۰/۰۰۰۱	-۴۷/۳۸۲	۰/۲۶۶	۲/۳۵	درگیری عاطفی

نتایج آزمون t تک نمونه‌ای نشان می‌دهد سطح معنی‌داری برای تمامی درگیری‌های تحصیلی بررسی شده در این پژوهش کمتر از ۵ درصد (۰/۰۰۰۱) به دست آمده است. بنابراین می‌توان ادعا کرد که میانگین نمرات اختصاص داده شده به درگیری‌های تحصیلی اجتماعی، شناختی، رفتاری، مشارکتی و عاطفی تفاوت معناداری با مقدار آزمون (حد متوسط ۳) دارد. بنابراین می‌توان بیان داشت که از دیدگاه دانشجویان سطح کلیه تعاملات مورد بررسی شده کمتر از حد متوسط می‌باشد.

بحث و نتیجه‌گیری

در محیط پویای اقتصادی امروز، هر روز شاهد تغییراتی هستیم که همزمان ما را با فرصت‌ها و تهدیدهایی مواجه می‌نماید. شروع همه‌گیری جهانی و ویروس کرونا منجر به شروع تغییرات اساسی در ساختارهای اجتماعی، اقتصادی، بهداشتی کشورهای جهان شده است و این بحران اثرات اقتصادی قابل توجهی بر رویکردهای آموزشی کشور داشته است. اکثر دانشگاه‌ها به آموزش آنلاین متوسل شدند و در مدت زمان کوتاهی فرآیند آموزش را فقط به صورت آنلاین اجرا کردند. بنابراین ضروری است ضمن بهره‌گیری از نظام‌های آموزش الکترونیکی و استفاده از فواید آن، به این نکته نیز توجه کرد که ورود فناوری‌های اطلاعاتی و ارتباطی به حوزه آموزش و یادگیری از طریق وب اگرچه از یک سو نویدبخش تحولات بنیادی و ساختاری در این حوزه است که هم‌راستا با تغییرات جهانی فناوری در سایر حوزه‌ها به وقوع می‌پیوندد، از سوی دیگر در سایه نگاهی متفاوت، اندیشه‌ی تضعیف کیفیت آموزش و یادگیری و کاهش ارتباطات انسانی و جایگزینی نظام ارتباطات مجازی با دنیای واقعی ارتباط و تعامل در محیط‌های یادگیری، منجر به ایجاد چالش‌های جدیدی در این حیطه شده است. یکی از موضوعات اساسی پیش روی استفاده از نظام‌های آموزشی آنلاین در دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی در کشور، شناخت و درک میزان کارایی این آموزش‌ها و جهت دادن درست به آن‌ها است. هرگونه تغییر و حرکت به سمت استفاده از آموزش‌های دور در دانشگاه‌ها، نیازمند ارزیابی و تحلیل و بررسی عمیق عوامل مؤثر بر این نوع آموزش‌ها می‌باشد.

از سوی دیگر حسابداران حرفه‌ای در محیط‌هایی مشغول به فعالیت می‌باشند که علاوه بر پیچیدگی، دائماً در حال تغییر است. بقاء و غنای خدمات حسابداری و حسابرسی مستلزم عکس‌العمل مناسب و به‌موقع حرفه در برابر انتظارات جامعه است و متخصصان این حرفه باید

از دانش و مهارت‌های کافی برخوردار باشند. برنامه درسی و رویه‌ی آموزشی غیرمتناسب با الزامات محیط کسب‌وکار و عدم آمادگی کافی دانش‌آموختگان حسابداری می‌تواند بر حسابداری، از نظر تحصیلی و حرفه‌ای، در جامعه تأثیر بگذارد. از این رو، این عامل می‌تواند وجود شکاف بین یادگیری و عمل در فارغ‌التحصیلان سیستم آموزش حسابداری را تحت تأثیر قرار دهد. این پژوهش با ارائه شواهدی در مورد ابعاد درگیری‌های تحصیلی آنلاین دانشجویان حسابداری در برنامه‌های آموزشی الکترونیک، به ادبیات حسابداری کمک می‌کند. یافته‌های این پژوهش برای مربیان حسابداری که علاقه‌مند به افزایش عملکرد یادگیری دانشجویان حسابداری هستند، مهم است. بسیاری از مربیان حسابداری تجربه کمی در تدریس و ارزیابی آنلاین دارند و بررسی و آسیب‌شناسی تعاملات دانشجویان حسابداری در محیط الکترونیک در بهبود برنامه‌های درسی و رویکردهای تدریس و ارزشیابی موثر است. توجه به ابعاد درگیری‌های تحصیلی آنلاین، رشد و موفقیت دانشجویان حسابداری را امکان‌پذیر می‌سازد. اغلب پیش‌تازان محیط یادگیری الکترونیکی، جنبه‌های صلاحیت در آموزش حسابداری را مورد غفلت قرار می‌دهند. حتی به‌روزترین محیط‌های یادگیری الکترونیک اگر فقط معطوف به انتقال داده و محتوای آموزشی شوند صرفاً به عنوان یک ابزار باقی خواهند ماند و بدون وجود تعامل بین دانشجویان و اساتید، اثربخشی را در فرآیند یاددهی-یادگیری نخواهد داشت. یک برنامه آموزشی آنلاین که به خوبی طراحی شده، فراگیران را به طور فعال درگیر می‌کند، از ابزارهای مختلف فناوری اطلاعات استفاده و بازخوردهایی به موقع را دریافت می‌کند و در جستجوی راه‌های ارتباطی شفاف است که در آن تعاملات دانشجو با دانشجو و دانشجو با استاد را تسهیل کند. بنابراین با توجه به این که دانش‌آموختگان حسابداری باید از دانش و مهارت‌های کافی برخوردار باشند و تجهیز دانشجویان حسابداری به صلاحیت‌های حرفه‌ای لازم برای پاسخ به انتظارات حرفه بر عهده دانشگاه‌ها می‌باشد. توجه به اجزای چارچوب درگیری تحصیلی دانشجویان در برنامه‌های آموزشی آنلاین حسابداری در دانشگاه‌ها، در جهت رشد و بهبود تجربه یادگیری دانشجویان، ضروری است.

نتایج بخش اول پژوهش نشان می‌دهد که از منظر دانشجویان حسابداری در محیط آموزشی الکترونیک دانشگاه‌ها به ترتیب درگیری‌های رفتاری، شناختی، اجتماعی، مشارکتی و عاطفی دارای بیشترین اهمیت هستند. رفتارهایی نظیر پیروی از هنجارها، شناسایی فرصت‌ها و چالش‌ها، حمایت همتایان، مشارکت فعال دانشجو در فعالیت‌های آنلاین و بحث‌های گروهی موارد

بااهمیتی از شاخص‌های رفتاری درگیری تحصیلی در آموزش آنلاین می‌باشند. عاملی مهمی که بر رفتار دانشجویان تأثیر می‌گذارد نحوه رفتار استاد است. این رفتار استاد است که دانشجویان را به برنامه آموزشی می‌کشاند و حضور آن‌ها از طریق ارتباط مداوم و دریافت بازخورد به موقع برای دانشجویان مشخص می‌شود در واقع بازخورد موثر و به موقع، دانشجویان را از وضعیت پیشرفت تحصیلی خود آگاه می‌کند (مارتین و بویگر، ۲۰۱۸). از دیگر شاخص‌های مطرح شده در این بعد، حمایت هم‌تایان است، یادگیری با کمک هم‌تایان موجب پیشرفت یادگیری می‌شود، قدرت یادگیری را افزایش می‌دهد و در نهایت درگیری تحصیلی را تقویت می‌کند. در واقع یادگیری از دیگران، احترام به دیدگاه‌های مختلف دانشجویان، مسئولیت‌پذیری و رشد مهارت‌های ارتباطی از مهارت‌های ضروری برای آینده شغلی حسابداران در محیط کار است که باید با درگیر شدن دانشجویان در محیط آموزشی آنلاین محقق شود. از نظر بلاکی و مجور (۲۰۱۹) استادان باید از فعالیت‌ها و ارزیابی‌هایی استفاده کنند که دانشجویان را به تفکر انتقادی، جمع‌آوری اطلاعات از منابع مختلف، تصمیم‌گیری و انتخاب راه‌حل‌ها، درگیر کند. در واقع تعامل شناختی یک عمل آکادمیک و ارزشمند برای برنامه‌ریزی، نظارت و ارزیابی یادگیری است. دانشجویان، تکالیف فردی و تعاملی، تعامل با هم‌تایان، توسعه ابعاد مشارکت و موضوعات خاص مورد بحث را فعالیت‌هایی جذاب می‌دانند. همه این فعالیت‌ها باید کاربرد عملی داشته باشند و برای دانشجویان چالش برانگیز باشد. پیوند محتوای آموزش با مشکلات و سناریوهای واقعی برای دانشجویان جذاب خواهد بود (کوهن و جکسون، ۲۰۱۹؛ مک وی و همکاران، ۲۰۱۸). اهمیت توجه به درگیری‌های رفتاری، شناختی، اجتماعی، مشارکتی و عاطفی دانشجویان در محیط آموزش مجازی با پژوهش‌های کابیلان و همکاران (۲۰۱۰) از نظر اهمیت ارتباط با هم‌سالان در محیط آموزش مجازی، کلوک و ساندرز (۲۰۰۸) از نظر اهمیت رشد مهارت‌های یادگیری دانشجویان در محیط آموزش آنلاین، مونوز و تاوئر (۲۰۰۹) از نظر اهمیت گسترش سریع محتوای درسی و دسترسی آسان برای همه افراد، ایساک (۲۰۱۳) از نظر تصویرسازی محتوای درسی برای دانشجویان و یادگیری تیمی و تقویت تفکر انتقادی گروهی، فردریکس (۲۰۱۱) از نظر اهمیت رعایت قوانین و هنجارها، سوال پرسیدن، مشارکت در بحث‌ها، ریو و تسنگ (۲۰۱۱) از نظر توسعه نظم و انضباط، ویمر (۲۰۱۶) از نظر توسعه مهارت‌های بین‌رشته‌ای و بلاکی و مجور (۲۰۱۹) از نظر اهمیت جمع‌آوری اطلاعات از منابع مختلف، همخوانی دارد.

نتایج بخش دوم پژوهش نشان می‌دهد که میانگین نمرات اختصاص داده شده به درگیری‌های تحصیلی آنلاین ابعاد اجتماعی، شناختی، رفتاری، مشارکتی و عاطفی تفاوت معناداری با مقدار آزمون (حد متوسط ۳) دارد. از دیدگاه دانشجویان حسابداری، سطح کلیه درگیری‌های تحصیلی مورد بررسی شده کمتر از حد متوسط می‌باشد. مطالعات نشان می‌دهند که بهبود تعاملات و درگیری‌های تحصیلی دانشجویان تأثیر مثبتی بر عملکرد یادگیری آن‌ها دارد (سنگستر و همکاران، ۲۰۲۰؛ بلاکی و مجور، ۲۰۱۹؛ کوهن و جکسون، ۲۰۱۹؛ مک وی و همکاران، ۲۰۱۸). از این رو توجه به ابعاد و شاخص‌های چارچوب تعاملات دانشجویان در محیط الکترونیک می‌تواند موجب بهبود تعاملات یادگیرنده و به دنبال آن رشد موفقیت و یادگیری شود. اگرچه استفاده از ابزارهای نوین در حوزه فناوری اطلاعات و آموزش مجازی برای همگام‌شدن با پیشرفت‌های سریع فناوری اطلاعات لازم است از سوی دیگر توجه به ابعاد تعاملات و درگیری‌های دانشجویان حسابداری در محیط آموزش الکترونیک در جهت رشد موفقیت و یادگیری دانش‌آموختگان و کاهش شکاف بین آموزش و عمل در حرفه نیز امری ضروری می‌باشد. یافته‌های این پژوهش برای مربیان حسابداری که علاقه‌مند به افزایش عملکرد یادگیری دانشجویان حسابداری هستند، مهم می‌باشد.

منابع

- باباجانی، جعفر؛ قربانی زاده، وجه الله؛ خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۹). آینده پژوهی حسابداری مدیریت: از منظر آموزش و پژوهش. *پژوهش های تجربی حسابداری*: ۹ (۳۵). ۷۷-۹۶.
- پورجمشیدی، مریم. (۱۳۹۴). توانایی پیش بینی ترجیحات تعامل های سبک بر اساس یادگیری دانشجویان دوره های آموزش مبتنی بر وب. *فصلنامه روان شناسی تربیتی*: ۱۲ (۳۹). ۱۷۶-۱۹۷.
- پورکریمی، جواد و زهره علیرمردانی. (۱۳۹۹). عوامل مؤثر بر تعاملات در محیط های یادگیری الکترونیک. *فصلنامه اطلاعات و ارتباطات در علوم تربیتی*: ۱۱ (۱). ۲۵-۴۴.
- درتاج، فریبا و مریم رجبان دهزیره. (۱۳۹۷). تأثیر آموزش از راه دور مبتنی بر موبک بر درگیری تحصیلی و مؤلفه های آن در دانشجویان دانشگاه پیام نور. *دوفصلنامه راهبردهای شناختی در یادگیری*: ۶ (۱۰). ۱۳۱-۱۵۰.
- رحمانیان کوشکی، عبدالرسول، برزگر، بهرام، کمالی راد، اسماعیل. (۱۳۹۹). طراحی مدل بهبود کیفیت آموزش حسابداری از طریق بررسی روابط بین عوامل مؤثر بر روشهای تدریس. *پژوهش های تجربی حسابداری*: ۱۱ (۴۱). ۱۳۹-۱۶۶.
- زارعی، عیسی؛ خیری، محمد؛ یزدگردی، نغمه السادات و عباس زاده، مسلم. (۱۳۹۳). میزان استفاده اساتید حسابداری از فناوری اطلاعات در دانشگاه ها. *پژوهش حسابداری*: ۲ (۱۴). ۱۵۹-۱۷۴.
- ستایش، محمدحسین و شعله منصوری. (۱۳۹۱). بررسی راهکارهای ایجاد همسویی میان محتوای آموزشی حسابداری با ضرورت های محیط کسب و کار. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*: ۱۰ (۳۳). ۳۷-۱۹.
- طباطبائیان، مریم السادات. و مشایخ، شهناز. (۱۳۹۹). مقایسه اثر گذاری روش آموزش ترکیبی و چهره به چهره بر عملکرد دانشجویان رشته حسابداری. *مجله پژوهش های تجربی حسابداری*: ۱۰ (۴). ۲۳۱-۲۵۲.
- عرب مازار یزدی، محمد؛ ثابتی، حجت؛ گلی، علی. (۱۳۸۶). آموزش حسابداری در عصر فناوری و ارتباطات. *مجله حسابداری*: شماره ۱۹۰. ۲۶-۳۱.
- نسیم، سعید؛ زارع، حسین؛ موسی پور، نعمت اله؛ سرمدی، محمدرضا و محمود هرمزی (۱۳۸۹). ارتباط راهبردهای شناختی، فراشناختی و تعاملات دانشجویان در آموزش مجازی با پیشرفت تحصیلی. *پژوهش و برنامه ریزی در آموزش عالی*: ۱۶ (۴). ۷۳-۹۶.
- نوروش، ایرج. (۱۳۸۲). بررسی فرآیند تغییر برنامه درسی و پیشنهاد یک برنامه درسی نو سازی شده برای دوره کارشناسی رشته حسابداری. *مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی*: ۱۰ (۳۲). ۲۱-۴۲.

References

- AAA. (1986). American Accounting Association: Committee on the Future Structure, Content, and Scope of Accounting Education (The Bedford Committee). (1986). Future accounting education: preparing for the expanding profession. *Accounting Education*, 1(1), 168-195.

- Alexander, B., Ashford-Rowe, k., Barajas-Murph, N., Dobbin, G., Knott, J., McCormack, M. (2019). Educause Horizon Report 2019, Higher Education Edition, 3-41.
- Arab Mazar Yazdi, M., Thabiti, H., Goli, A. (2006). Accounting education in the age of technology and communication, *Journal of Accountant*, 190, 26-31. (In Persian).
- Astin, A. W. (1984). Student involvement: A developmental theory for higher education. *Journal of College Student Development*, 25, 297-308.
- Babajani, J. , Ghorbanizade, V. , Khonka, A. , (2020). Future Studies on Management Accounting: Education and Research Perspective, *Empirical Research In Accounting*, 9(35).77-96. (In Persian).
- Bandura, A. , & McClelland, D. C. (1977). *Social learning theory*. Prentice Hall.
- Billett, S. (2008). Learning through work: Exploring instances of relational interdependencies. *International Journal of Educational Research*, 47(4), 232-240.
- Blakey, C. H. , & Major, C. H. (2019). Student perceptions of engagement in online courses: An exploratory study. *Online Journal of Distance Learning Administration*, 22 (4).
- Bolliger, D. U. , & Halupa, C. (2018). Online student perceptions of engagement, transactional distance, and outcomes. *Distance Education*, 39 (3), 299-316.
- Boyce, G., Narayanan, V., Greer, S., & Blair, B. (2019). Taking the pulse of accounting education reform: Liberal education, sociological perspectives, and exploring ways forward. *Accounting Education*, 28 (2).
- Buelow, J. R. , Barry, T. , & Rich, L. E. (2018). Supporting learning engagement with online students. *Online Learning*, 22 (4), 313-340.
- Burch, G. F. , Heller, N. A. , Burch, J. J. , Freed, R. , & Steed, S. A. (2015). Student engagement: Developing a conceptual framework and survey instrument. *Journal of Education for Business*, 90 (4), 224-229.
- Burns, J. O. , & Needles, B. E. (Eds.). (2014). *accounting education for the 21st century: The global challenges*. Elsevier.
- Cappelletto, G. (2010). *Challenges facing accounting education in Australi*, Sydney Melbourne.
- Chen, P., Lambert, A., & Guidry, K. (2010). Engaging online learners: The impact of web-based learning technology on college student engagement. *Computers & Education*, 54.
- Cheng, K., Liang, J., & Tsai, C. (2013). University students' online academic help seeking: the role of self-regulation and information commitments. *The Internet and Higher Education*, 16.
- Cleveland-Innes, M., & Campbell, P. (2012). Emotional presence, learning, and the online learning environment. *The International Review of Research in Open and Distributed Learning*, 13(4), 269-292.
- Coates, H. (2006). *Student engagement in campus-based and online education: University connections*. New York, NY: Routledge.
- Cohen, J., & Jackson-Haub, D. (2019). Designing learning for student engagement: An online first year higher education experience. *The International Journal of Technologies in Learning*, 26 (2), 35-41.
- CPA Horizons 2025 Final Report. Available at: <http://www.aicpa.org/Research/CPAHorizons2025/DownloadableDocuments/cpahorizons-report-web.pdf>.

- Dabbagh, N. (2007). The online learner: Characteristics and pedagogical implications. *Contemporary Issues in Technology and Teacher Education*, 7 (3), 217–226.
- Dartaj, F., Rajabian Dehzira, M. (2018). The Impact of Distance Education (based Mooc) on Academic Engagement and its Components among the Students of PNU. *Biquarterly Journal of Cognitive Strategies in Learning*, 6(10), 131-150.
- Deng, R. , Benckendorff, P. , & Gannaway, D. (2020). Learner engagement in MOOCs: Scale development and validation. *British Journal of Educational Technology*, 51 (1), 245–262.
- Dennen, V. (2008). Pedagogical lurking: Student engagement in non-posting discussion behaviour. *Computers in Human Behaviour*, 24(4), 1624–1633.
- Fredricks, J. A., Blumenfeld, P. C., & Paris, A. H. (2004). School engagement: Potential of the concept, state of the evidence. *Review of Educational Research*, 74(1), 59–109.
- Fredricks, J. A. (2011). Engagement in school and out-of-school contexts: A multidimensional view of engagement. *Theory into Practice*, 50 (4), 327–335.
- Garrison, D. R., Anderson, T., & Archer, W. (2000). Critical inquiry in a text-based environment: Computer conferencing in higher education. *Internet and Higher Education*, 2(2-3), 87–105.
- Garrison, D. R. , Anderson, T. , & Archer, W. (2010). The first decade of the community of inquiry framework: A retrospective. *Internet and Higher Education*, 13 (1-2), 5–9.
- Gittings, L., & Taplin, R., Kerr, R. (2020). Experiential learning activities in university accounting education: A systematic literature review. *Issues in Accounting Education*. vol.52.
- Grabinski, K. Kedzior, M, Krasodomska, J. Herdan, A. (2020). Embedding E-Learning in Accounting Modules: The Educators' Perspective, *Journal Education Science*. 10(4).
- Halverson, L. R. , & Graham, C. R. (2019). Learner engagement in blended learning environments: A conceptual framework. *Online Learning*, 23 (2), 145–178.
- Hickey, D. T., Quick, J. D., & Shen, X. (2015). Formative and summative analyses of disciplinary engagement and learning in a big open online course. In *Proceedings of the fifth international conference on learning analytics and knowledge* (pp. 310-314). Poughkeepsie, NY: ACM New York.
- Hillier, M. (2018). Bridging the digital divide with off-line e-learning. *Distance Education*, 39 (1), 110–121.
- Hong, Y. , & Gardner, L. (2019). Undergraduates' perception and engagement in Facebook learning groups. *British Journal of Educational Technology*, 50 (4), 1831–1845.
- Isak, F. (2013) Comparison of the use of social network in education between North and South Cyprus. *Proced Soci Behav Sci*, Vol.103, Pp. 210-219.
- Kabilan, MK., Ismail, HN., Yaakub, R., Yusof, NM, Idros SNS, Umar IN. (2010), Malaysian Education Index (MEI): An Online Indexing and Repository System, *Int J Educ Develop Using Inform Communicat Tech*, 6 (2).
- Kandri, S. (2020). How COVID-10 is driving a long-overdue revolution in education. The World Economic Forum COVID Action Platform. Retrieved June 8, 2020.

- Kim, Y. (2018). The Framework of cloud E-Learning system for Strengthening ICT competence of teachers in Nicaragua. *Int. j. Adv. Sci. Eng. Inf. Technol*, 8(1).
- Kolek, EA., Saunders, D. (2008). Online disclosure: An empirical examination of undergraduate Facebook profiles, *NASPA Journal*, 45 (1), Pp. 1-25.
- Krause, K. (2005). Understanding and promoting student engagement in university learning communities.
- Malan, M. , & Stegmann, N. (2018). Accounting students' experiences of peer assessment: A tool to develop lifelong learning. *South African Journal of Accounting Research*, 32 (2), 205–224.
- Martin, F. , & Bolliger, D. U. (2018). Engagement matters: Student perceptions on the importance of engagement strategies in the online learning environment. *Online Learning Journal*, 22 (1), 205–222.
- Martin, F. , Ritzhaupt, A. , Kumar, S. , & Budhrani, K. (2019). Award-winning faculty online teaching practices: Course design, assessment and evaluation, and facilitation. *The Internet and Higher Education*, 42 , 34–43.
- McClarty, K. L. , Orr, A. , Frey, P. M. , Dolan, R. P. , Vassileva, V. , & McVay, A. (2012). A literature review of gaming in education. *Gaming in education*, 1-35.
- McVay, G. J. , Murphy, P. R. , & Wook Yoon, S. (2008). Good practices in accounting education: Classroom configuration and technological tools for enhancing the learning environment. *Accounting Education: An International Journal*, 17 (1), 41–63.
- Meyer, K. (2014). Student engagement in online learning: What works and why. *ASHE Higher Education Report*, 40 (6), 1–14.
- Munoz, C. Towner, T. (2009). Opening Facebook: How to use Facebook in the college classroom. Society for information technology & teacher education international conference, Association for the Advancement of Computing in Education
- Nasim, S., Zare, H., Musaipur, N., Sarmadi, M., Hormozi, M., (2009). Relationship between cognitive, metacognitive strategies and students' interactions in virtual education with academic achievement, research and planning in higher education, 16(4). 73-96. (In Persian)
- Noroush, I. (2002). Survey of the curriculum change process and proposal of a renovated curriculum for the undergraduate course in accounting, *Journal of Accounting and Auditing Review*, 10(32). 21-42. (In Persian)
- Pathways. (2012). the Pathways Commission: Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants.
- Peters, M. , & Romero, M. (2019). Lifelong learning ecologies in online higher education: Students' engagement in the continuum between formal and informal learning. *British Journal of Educational Technology*, 50 (4), 1729–1743.
- Petty, T., & Farinde, A. (2013). Investigating student engagement in an online mathematics course through windows into teaching and learning. *Journal of Online Learning and Teaching*, 9 (2), 261–270.
- Pittaway, S., & Moss, T. (2014). Initially, we were just names on a computer screen: Designing engagement in online teacher education. *Australian Journal of Teacher Education*, 39 (7), 37–45.
- Pourjamshidi, M., (2014). Ability to Predict Style Interaction Preferences Based on Learning by Students in Web-Based Training Courses, *Educational Psychology Quarterly*, 12(39). 176-197. (In Persian)

- Pourkarimi, J., Alimardani, Z., (2020). Factors affecting interactions in E-learning environments, *Quarterly Journal of Information and Communication Technology in Educational Sciences*, 11(1). 25-44. (In Persian)
- Rajabalee, B. Y., Santally, M. I., & Rennie, F. (2020). A study of the relationship between students' engagement and their academic performances in an eLearning environment. *E-Learning and Digital Media*, 17(1), 1-20.
- Rebele, J. E., & St. Pierre, E. K. (2019). A commentary on learning objectives for accounting education programs: The importance of soft skills and technical knowledge. *Journal of Accounting Education*, vol.48.
- Redmond, P. (2014). Reflection as an indicator of cognitive presence. *E-Learning and Digital Media*, 11(1), 46–58.
- Redmond, P., Heffernan, A., Abawi, L., Brown, A., & Henderson, R. (2018). An online engagement framework for higher education. *Online Learning*, 22 (1), 183–204.
- Reeve, J., & Tseng, C.-M. (2011). Agency as a fourth aspect of students' engagement during learning activities. *Contemporary Educational Psychology*, 36(4), 257–267. doi:10.1016/j.cedpsych.2011.05.002.
- Sangster, A., Flood, B., STONER, G. (2020). Insights into accounting education in a COVID-19 world. *Journal Accounting Education*, Volume 29, Issue 5.
- Setayesh, M., Mansouri, SH., (2011). Investigate strategies to align accounting training content with the needs of the business environment. *Quarterly Journal of empirical studies in financial accounting*, 10(33).19-37. (In Persian)
- Stanley, D., & Zhang, Y. (2018). Do student-produced videos enhance engagement and learning in the online environment. *Online Learning*, 22 (2), 5–26.
- STONE, RANDALL E. (2019). Perceptions of Students, Practitioners, and Educators in Graduate Accounting Curriculum: A Qualitative Study, Submitted to Northcentral University, School of Business, San Diego, California, may 2019.
- Vogt, K. (2016). Measuring student engagement using learning management systems. University of Toronto, Canada. Retrieved from <https://tspace.library.utoronto.ca/handle/1807/73213>.
- Wandler, J., & Imbriale, W. (2017). Promoting undergraduate student self-regulation in online learning environments. *Online Learning Journal*, 21 (2).
- Weimer, M. (2016). What does student engagement look like? *The Teaching Professor Blog*.
- Zarei, E., Kheiri, M., Yazdgerdi, N S., & Abbaszadeh, M. (2014). The use of information technology accounting professors in universities. *Accounting Research*, 2 (14), 159-174. (In Persian).

COPYRIGHTS



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

همزمانی قیمت سهام با پوشش تحلیلیگر و افشاء اطلاعات در شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران^۱

سیروان امینی^۲، عزت اله عباسیان^۳، رضا تهرانی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۳۱

مقاله پژوهشی

چکیده

در این پژوهش همزمانی قیمت سهام با پوشش تحلیلیگر و افشاء اطلاعات طی سالهای ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ مورد بررسی و مقایسه قرار گرفته‌اند. جامعه آماری پژوهش را شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تشکیل می‌دهند. فرضیه‌های پژوهش از طریق معادله رگرسیون چند متغیره مورد آزمون قرار گرفته‌اند. فرضیه اصلی پژوهش در خصوص وجود رابطه بین همزمانی قیمت و پوشش تحلیلیگر و افشاء اطلاعات رابطه معنادار مثبت تایید شده است. سایر یافته‌ها حاکی از وجود یک رابطه معنادار مثبت بین همزمانی قیمت سهام با افشاء اطلاعات و عدم رابطه بین پوشش تحلیلیگر و همزمانی قیمت سهام می‌باشد. افزایش تعداد تحلیلیگران از یک طرف و همزمان افزایش کمی اطلاعیه‌های منتشر شده شرکت‌های مورد بررسی در سامانه کدال بیانگر مثبت شده ارتباط این دو متغیر با متغیر قیمت بوده است. به عبارتی هر اندازه همزمانی افزایش می‌یابد، تعداد بیشتر اطلاعیه‌ها و افزایش تعداد تحلیلیگران به همزمانی بیشتر قیمت سهام منجر خواهد شد.

واژه‌های کلیدی: همزمانی قیمت، پوشش تحلیلیگر، افشاء اطلاعات.

طبقه بندی موضوعی: G14, G34, G39

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.35987.2861

۲. دانشجوی دکتری، گروه مدیریت مالی، دانشگاه تهران، پردیس بین المللی کیش، تهران، ایران. (نویسنده مسئول).
(sirwan.amini@ut.ac.ir)

۳. دانشیار، گروه مدیریت مالی، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (e.abbasian@ut.ac.ir)

۴. استاد، گروه مدیریت مالی، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (rtehrani@ut.ac.ir)

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

مقدمه

در سالیان اخیر و بخصوص پس از اجرایی شدن قانون بازار اوراق بهادار نقش بازارهای سرمایه در ساختار مالی بخش‌های مختلف اقتصادی به مراتب قوی‌تر و پررنگ‌تر از قبل از قانون جدید شده است. به زعم پیتروسکی و رولاستون (۲۰۰۴) عوامل مؤثر بر قیمت سهام شرکت‌ها را می‌توان به عوامل داخلی (تحت کنترل مدیریت شرکت‌ها) و عوامل خارجی (خارج از کنترل مدیریت شرکت‌ها) تقسیم نمود. در اقتصاد رو به رشد حال حاضر، سرمایه‌گذاران، مدیران سرمایه‌گذاری و مدیران سبدهای سرمایه‌گذاری همواره به دنبال گزینه‌های مناسب سرمایه‌گذاری هستند تا بتوانند هم سود مورد نظر را کسب کنند و هم در بلندمدت ثروت مجموعه تحت مدیریت خود را افزایش دهند. بنابراین تعیین میزان تاثیر عواملی که بر روی بازده و قیمت سهام شرکت‌ها تاثیر می‌گذارد، هم از جهت سرمایه‌گذاران و هم از جهت مدیران بنگاه‌های اقتصادی از اهمیت به‌سزایی برخوردار است. به طور کلی قیمت سهام و به تبع آن بازده قیمت سهام منعکس کننده اطلاعات وسیعی مانند سود و زیان، اخبار کلان اقتصادی، پیش‌بینی تحلیلگران و سایر اطلاعات اقتصادی و مالی شرکت‌ها می‌باشد (فنگ و همکاران^۱، ۲۰۱۹). بررسی همزمانی قیمت سهام به محققان اجازه می‌دهد که به مطالعه حجم گسترده‌ای از آثار اطلاعات مالی بپردازند (ابراهیمی کردلر و قلندری، ۱۳۹۵). وجود مؤسسات قانونی و سیاسی پیشرفته باعث می‌شود اطلاعات خاص شرکت‌ها به صورت گسترده‌تری در دسترس باشد. زمانی که قیمت سهام منعکس کننده اطلاعات بیشتری در خصوص شرکت‌ها باشد، همزمانی قیمت سهام کمتری وجود خواهد داشت. بنابراین، ارزش اطلاعات خاص شرکت‌ها هنگامی که همزمانی قیمت سهام کمتری وجود دارد، افزایش می‌یابد (حسن و همکاران^۲، ۲۰۱۴).

رفتار قیمت سهام از دو عامل حرکت بازار و اطلاعات خاص شرکتی تبعیت می‌کند. حرکت بازار که متاثر از عوامل مختلف اعم از داخلی و خارجی و سیاسی و ... خواهد بود و به عنوان ریسک سیستماتیک از آن نام برده می‌شود و اطلاعات خاص شرکتی که مربوط به عوامل خود شرکت است و در رسته عوامل ریسک غیرسیستماتیک قرار می‌گیرند. اعتماد بیشتر سرمایه‌گذاران به سود شرکت وابستگی بیشتری به اطلاعات خاص شرکتی دارد و در صورتی که ارتباط بین بازده شرکت و بازده بازار (همزمانی قیمت) پایین باشد، نشان دهنده بیشتر بودن

1. Feng et al
2. Hasan et al

اطلاعات خاص شرکتی است. بنابراین می‌توان گفت پایین بودن همزمانی بازده سهام شرکت‌ها، در واقع بیانگر این موضوع است که قیمت آنها وابستگی کمتری به حرکت بازار دارد، چون مقدار بیشتری از اطلاعات خاص شرکتی وجود دارد که فعالان بازار به آن اطمینان می‌کنند (دورنف و همکاران^۱، ۲۰۰۳: پیتروسکی و رولاستون^۲، ۲۰۰۴). از سوی دیگر، مهم‌ترین ابزاری که شرکت‌ها برای ارتباط با سهامداران و بستانکاران به کار می‌برند، گزارشگری و افشای اطلاعات است. هدف اصلی افشای اطلاعات، کاهش ابهام درباره مبلغ و زمان بندی جریان‌های نقدی آتی است تا فعالان بازار سرمایه، پیش‌بینی دقیق‌تری از سودآوری آتی داشته باشند (فلاح زاده ابرقویی و همکاران، ۱۳۹۸). کیفیت بالای افشای اطلاعات می‌تواند عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش دهد و در نهایت منجر به کاهش هزینه تأمین مالی برون سازمانی شود (نیک‌نیافرد و همکاران، ۱۳۹۹). مطابق با نظریه علامت دهی شرکت‌ها از افشای اطلاعات می‌توانند به عنوان ابزاری برای علامت دهی به سهامداران جهت آگاه سازی آنها نسبت عملکرد خوب خود استفاده نمایند. این علامت‌دهی با این انگیزه انجام می‌شود که بازده سهام این شرکت‌ها بیش از آنکه تحت تاثیر عوامل کلی بازار قرار گیرد، تابع عملکرد مناسب این شرکت‌ها باشد (احمد، ۲۰۱۳). بنابراین همزمانی قیمت سهام بالا (پایین) برای شرکت‌های با عملکرد موفق (ناموفق) می‌تواند باعث افزایش (کاهش) افشای اطلاعات حسابداری شود. به عبارت دیگر افشای اطلاعات حسابداری تحت تاثیر همزمانی قیمت سهام شرکت‌ها است. بنابراین، انتظار بر این است که همزمانی قیمت سهام بر افشای اطلاعات تاثیر گذار باشد (فاروق و آکتاروزامان^۳، ۲۰۱۶).

یک مسئله مهم، اما ناشناخته ماهیت اطلاعاتی است که توسط تحلیلگران تولید می‌شود. به طور خاص، دسترسی به اطلاعات خاص شرکت می‌تواند بر تأمین مالی خارجی و بازده سرمایه‌گذاری تاثیر داشته باشد (کان و گونگ^۴، ۲۰۱۷). درحمايت از این استدلال، چان و هامید^۵ (۲۰۱۳) نتایج مشابهی را برای نمونه‌ای از بازارهای نوظهور ارائه می‌کنند، آنان نشان می‌دهند که تاثیر تحلیلگران در رابطه با یک سهام منجر به افزایش همگرایی بازگشت سهام

1. Durnev et al
2. Piotroski & Roulstone
3. Farooq & Aktaruzzaman
4. Kan & Gong
5. Chan and Hameed

می‌شود، به این معنی که آنها اطلاعات بازار را به قیمت سهام تقلیل می‌دهند. بارت و همکاران^۱ (۲۰۰۱) این واقعیت را برجسته می‌کنند که شرکت‌هایی که دارای دارایی‌های نامشهود و قابل توجه هستند بیشتر احتمال عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و سرمایه‌گذاران را دارند که منجر به افزایش بیشتر عدم قطعیت در ارزش اساسی شرکت می‌گردد. این ممکن است منجر به هزینه‌های تحلیل‌گران در کسب اطلاعات خاص شرکت برای این اینگونه شرکت‌ها گردد (چان و همکاران^۲، ۲۰۱۳). تحلیلگران اوراق بهادار، از طریق آگاهی حرفه‌ای در صنعت و اصول بنیادی شرکت‌های پذیرفته شده، سرمایه‌گذاران را برای اطلاعات تصمیمی ارزشمند مهیا می‌کنند تا عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت‌های پذیرفته شده و سرمایه‌گذاران را کاهش دهند. تحلیلگران همچنین به عنوان گروهی مستقل در بازار سرمایه، اطلاعاتی را از طریق اطلاعیه‌های منتشر شده شرکت‌ها، اخبار شرکت، اطلاعات صنعت، زمینه کلان اقتصادی، منابع در اختیار دریافت می‌کنند که براساس آنها ارزیابی می‌کنند و گزارش‌های تحلیلی حرفه‌ای را ارائه می‌کنند. نقش تحلیلگران بازار سرمایه در بخش‌های مختلف آن شامل بازار معاملاتی اوراق بهادار و معاملات کالایی بسیار برجسته‌تر از قبل شده است. تأثیر نقش این افراد بخصوص در بازار معاملات اوراق بهادار و با آغاز بکار موسسات و نهادهای مالی مجاز (از دیدگاه سازمان بورس و اوراق بهادار) و روند تغییرات قیمت اوراق بهاداری که این افراد نسبت به تحلیل و بررسی دقیق آنها اقدام می‌نمایند در جهت دادن و تعیین مسیر قیمتی اوراق بهادار بیش از گذشته شده است. همچنین حجم کمی اطلاعات افشا شده از سوی بنگاه‌های اقتصادی حاضر در بازار سرمایه و علی‌الخصوص بازار معاملات سهام که نسبت به سالیان نه چندان دور افزایش یافته است در جهت دادن به قیمت سهام و سایر اوراق بهادار قابل معامله در بازار سرمایه تأثیرگذار بوده است. بنابراین به بیان این مسأله پرداخته خواهد شد که نقش تحلیلگران و اطلاعات افشا شده بنگاه‌های اقتصادی حاضر در بازار معاملات اوراق بهادار در قیمت سهام چگونه است.

مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بازارهای مالی نقش مهمی در اقتصاد هر کشوری دارند و عامل اثرگذاری در رشد اقتصادی آن محسوب می‌شوند. بازار سهام نیز یکی از این بازارها به شمار می‌رود که با هدایت و جوه به

1. Barth et al
2. Chan et al

سمت فرصت‌های سرمایه‌گذاری درست، بخش بزرگی از اقتصاد دنیا را تحت تأثیر قرار می‌دهد و موجب دغدغه و نگرانی بسیاری برای دولت‌ها می‌شود (نگوین نگوک‌تنه^۱، ۲۰۱۳). بازار سرمایه ایران در مقایسه با کشورهای توسعه یافته‌ای نظیر آمریکا و انگلیس، بازار نوظهوری به شمار می‌رود و حجم کم سرمایه‌گذاری‌های خارجی و قیمت‌های پرنوسان سهام، گواه چنین ادعایی است. در چنین بازارهایی برای سرمایه‌گذاران مطالعه حرکت قیمت سهام اهمیت خاصی دارد؛ زیرا تصمیمات سرمایه‌گذاری آنها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همزمانی قیمت سهام مفهومی است که میزان حرکت قیمت سهام را با متغیرهای مختلف می‌تواند بیان می‌کند (اسکات^۲، ۲۰۱۲). به طور کلی قیمت سهام منعکس‌کننده اطلاعات وسیعی مانند سود، اخبار کلان اقتصادی، پیش‌بینی تحلیلگران و سایر اطلاعات شرکت‌ها اعم از اطلاعات مالی و غیر مالی است. بررسی همزمانی قیمت سهام به محققان اجازه می‌دهد که به مطالعه حجم گسترده‌ای از آثار کلیه اطلاعات بنگاه اقتصادی و علی‌الخصوص اطلاعات مالی بپردازند. افزایش پدیده کاهش قیمت سهام، سبب بدبینی سرمایه‌گذاران در مورد سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار می‌شود، که این مسأله در نهایت می‌تواند سبب خارج ساختن منبع سرمایه‌گذاران توسط آنها از بورس اوراق بهادار شود. با توجه به نقش بازار سرمایه ایران در رشد تولید ناخالص داخلی و به سبب اینکه مطابق با مفاهیم اولیه علم اقتصاد، نشانه‌های سیکل‌های اقتصادی را می‌توان در بازارهایی جستجو کرد که پیش‌بینی‌ها و نیز برآوردهای اقتصادی در آن قبل از سایر بازارها نمود می‌یابد، بنابراین متخصصان و صاحب‌نظران در آن بازار جایگاه و موقعیت ویژه‌ای خواهند یافت. با توجه به افزایش نسبی نهادها و موسسات مالی در بازار سرمایه ایران و به تبع آن رشد کمی تحلیلگران اطلاعات مالی و نیز افزایش نسبتاً چشم‌گیر اطلاعات منتشرشده از سوی بنگاه‌های اقتصادی که در بازار سرمایه و در معاملات اوراق بهادار قیمت سهام آنها و نیز محصولات تولیدی و خدمات ارائه‌ای آنان قابل ردیابی می‌باشد. پس از تصویب قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران در اول آذرماه سال ۱۳۸۴ و اجرایی شدن آن قانون از ابتدای سال ۱۳۸۵، نهادها و موسسات مالی همچون شرکت‌های سرمایه‌گذاری و کارگزاری که در قالب قوانین گذشته در بازار سرمایه فعال بودند می‌توانستند کماکان به فعالیت خود با برخی تغییرات اندک ادامه دهند. لیکن برخی از نهادهای مالی جدید همچون شرکت‌های تأمین سرمایه، شرکت‌های

1. Nguyen Ngoc Thanh

2. Scott

مشاوره سرمایه‌گذاری، شرکت‌های مدیریت دارایی و سبد گردانی و نیز صندوق‌های سرمایه‌گذاری با اهداف و استراتژی‌های متفاوت (صندوق سرمایه‌گذاری با درآمد ثابت، مختلط سهام، مدیریت پروژه، جسورانه و ...) پس از تعیین چهارچوب‌های عملیاتی و مقرراتی امکان حضور و فعالیت در بازار را می‌یافتند. به موجب مقررات تعیین شده، این نهادهای مالی جدید نیازمند رعایت الزاماتی گردیده بودند که از جمله استفاده از خدمات افراد متخصص در محیط کاری و آشنا به بازار سرمایه و با دارابودن گواهینامه‌هایی که از طرف سازمان بورس و اوراق بهادار به آنان اعطا می‌گردید. تحلیلگران با داشتن گواهی نامه تحلیلیگری و حتی اصول مقدماتی بازار سرمایه و فعالیت در نهادهای مالی فوق به صورت رسمی پا به میدان بازار سرمایه ایران گذاشتند. نحوه عملکرد این افراد در بررسی و اعلام نظر در خصوص اوراق بهادار و کالاهای منطبق بر اوراق بهادار (گواهی سپرده کالایی، گواهی انبار و...) توانست طی سالیان اخیر نقش پررنگی را در بازار داشته باشد.

ایرس^۱ (۲۰۰۳) ابراز داشت که پیش‌بینی متفاوت از تعدادی از تحلیلگران به طور مشخصی حجم معاملات کارگزاران در سهام پیش‌بینی شده را افزایش می‌دهد و بنابراین کارگزاران می‌توانند منافع بیشتری کسب کنند. اما اشتباه در پیش‌بینی تحلیلگران افزایش چشم‌گیری در اینگونه معاملات به همراه ندارد. یوان و هاونگ^۲ (۲۰۰۷) اثر تجاری نمودن تعهدپذیره نویسی کارگزاران در رویه تحلیل تحلیلگران اوراق بهادار را بررسی کردند. مطالعات نشان داد که تحلیلگران اوراق بهادار متعهدپذیره نویس بطور کلی خوشبینانه‌تر از تحلیلگران غیرمتعهدپذیره‌نویس می‌باشد. در بازار سرمایه چین، ژوو و همکاران^۳ (۲۰۰۷) تأیید کردند که فعالیت تحقیق و بررسی اطلاعات توسط تحلیلگران اوراق بهادار می‌تواند مقدار اطلاعات مربوط به قیمت سهم را بهبود ببخشد، به عبارت دیگر اطلاعات بنیادی بیشتری از شرکت را شامل می‌شود، بنابراین به عنوان افزایش نقش هدایت‌کننده‌ای که قیمت در تخصیص منابع دارد و همزمانی پایین قیمت سهام و کارایی را در بازار سرمایه بهبود می‌بخشد. مولا و گودولین^۴ (۲۰۰۹) منبع پیش‌بینی‌های خوشبینانه تحلیلگران را بررسی کردند و دریافتند زمانیکه برخی از

1. Ayers

2. Yuan and Huang

3. Zhu et al

4. Mola and Guidolin

صندوق‌های سرمایه‌گذاری در سهامی، سرمایه‌گذاری می‌کنند که منافع تحلیلگر را در خود دارد، تحلیلگر پیش‌بینی مثبتی را ارائه خواهد داد. در مرتبه بالاتر تحلیلگر هلدینگ‌های سهامی، تحلیلشان خوشبینانه‌تر خواهد بود. داسگوپتا و همکاران^۱ (۲۰۱۰) بررسی کردند که آیا همزمانی بازده سهام با بهبود شفافیت و افشا اطلاعات افزایش می‌یابد. آنها نشان دادند در محیط‌های شفاف‌تر، قیمت‌های سهام باید اطلاعات مفیدتر درباره حوادث آینده داشته باشند. درنهایت، دریافتند حمایت تجربی برای پیش‌بینی‌های نظری آنها در سه زمینه که سنن شرکت نامیده می‌شد، بحث‌های سرمایه را معتدل و ADR ها را لیست می‌کرد. تحقیقان نشان می‌دهد که اگر اوراق بهادار شرکت‌هایی که تحلیلگران اوراق بهادار برای تجاری نمودن تعهدپذیره نویسی آن در یک زمان فعالیت می‌کنند و همزمان شرایط شرکت بدون تغییر می‌ماند، اغلب اوقات تحلیلگران خریداران را به سرمایه‌گذاری در آن اوراق ترغیب می‌کنند و به ندرت پیشنهاد سرمایه‌گذاری در سایر سهام در حالی پذیره نویسی را ارائه می‌دهند.

پن و همکاران^۲ (۲۰۱۱) اعتقاد داشت که بررسی تحلیلگر می‌تواند با افزایش شفافیت در بازار موجب کاهش ریسک ناشی از رکود اختصاصی سهام گردد. ولی فنگ و لی^۳ (۲۰۱۱) نتایج ژوو و همکارانش در ۲۰۰۷ را رد کردند. آنها از روشی که بوسیله چان و حامید (۲۰۰۶) بکار برده شده بود استفاده کردند و دریافتند که رویه تحلیلی تحلیلگران اوراق بهادار چین می‌تواند صرفاً منعکس کننده اطلاعات مختص به سطح کمی از شرکت باشد و بیشتر اطلاعات آنها از سطح بازار گرفته می‌شود، بنابراین نقش آنها در انتقال اطلاعات بهبود داده می‌شود. کرافورد و همکاران^۴ (۲۰۱۲) چگونگی اطلاعات تولید شده تحلیلگران را تحلیل کردند. هنگامی سرمایه‌گذاران، پوششی را آغاز می‌کنند که به ترکیب اطلاعات صنعت خاص شرکت و اطلاعات وسیع بازار در دسترس درباره یک شرکت کمک کند. شروع پوشش شرکت‌ها بدون پوشش تحلیلگر قبلی، همزمانی را افزایش می‌دهند و پیشنهاد می‌کنند تحلیلگران، اطلاعات وسیع صنعت و بازار را تولید کنند. نتایج نشان داد نوع اطلاعاتی که تحلیلگران در ابتدا تولید می‌کنند، به اطلاعات تحلیلگران دیگر بستگی دارد. سونگ و ژانگ^۵ (۲۰۱۴)، ساختار مالکیت، نوسان

1. Dasgupta et al
2. Pan et al
3. Feng and Li
4. Crawford et al
5. Song & Zheng

سهام و استقلال تحلیلی را بررسی کردند. پژوهشگران دریافتند که بین تحلیلگران و بازده سهام رابطه منفی معنی دار وجود دارد. همچنین سرمایه گذاران نهادی بر رابطه بین تحلیلگران و عدم اطمینان بازده سهام تاثیر می گذارد. هنگامی که سرمایه گذاران نهادی دارای نسبت بالایی هستند همبستگی منفی بین تحلیلگران و نوسانات بازده سهام ضعیف می شود. داچ و همکاران^۱ (۲۰۱۵) با استفاده از همزمانی قیمت سهام، تغییرات مقطعی در عدم تقارن بازده را برای شرکت های فهرست شده در فنلاند، سوئد، نروژ و دانمارک، در طول دوره بین سال های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۲ توضیح دادند. شرکت های با همزمانی بیشتر، احتمال تولید توزیع مثبت سنگین تری نسبت به شرکت های با همزمانی کم دارند و سرمایه گذاران در این شرکت ها نسبت به شرکت های با همزمانی کم، کمتر به اخبار منفی واکنش شدید نشان می دهند. سونگ^۲ (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان افشای حسابداری، همزمانی قیمت سهام و ریسک سقوط قیمت سهام به این نتیجه دست یافت که سیاست های افشا با ریسک سقوط قیمت سهام، رابطه معکوس دارد. جانو و همکاران^۳ (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان بررسی همزمانی بین قیمت سهام و شاخص قیمت سهام از طریق اطلاعات بازار در بور اوراق بهادر چین طی دوره زمانی ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۶ به این نتیجه دست یافتند که هر چه میزان انعکاس اطلاعات بازار در قیمت سهام افزایش یابد، میزان همزمانی بین قیمت سهام شرکت و شاخص قیمت سهام افزایش می یابد. گریوال و همکاران^۴ (۲۰۱۷) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که با افزایش افشای اختیاری اطلاعات بخصوص افشای اختیاری اطلاعات مسئولیت های اجتماعی، همزمانی قیمت سهام کاهش می یابد. راشید و همکاران^۵ (۲۰۱۸) به بررسی رابطه همزمانی قیمت سهام و افشای داوطلبانه پرداختند. نتایج نشان داد که نه تنها اطلاعات عمومی بلکه اطلاعات خصوصی نیز بر قیمت سهام تأثیر می گذارند و ارتباطی U شکل بین همزمانی و افشای داوطلبانه را فراهم می کند. همچنین نتایج رابطه مثبت و معنادار بین همزمانی قیمت سهام و سطح افشای داوطلبانه شرکت را نشان داد.

فلاح زاده ابرقویی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی که انجام دادند به این نتیجه رسیدند که بین افشای اختیاری اطلاعات و همزمانی قیمت سهام در بورس اوراق بهادر تهران رابطه معنی داری

1 . Douch et al

2 . Song

3 . Gao et al

4. Grewal et al

5. Rasheed et al

وجود ندارد. میرعسکری و همکاران (۱۳۹۷) رابطه همزمانی قیمت سهام و توزیع بازده را بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد همزمانی قیمت سهام زیاد، احتمال تولید دنباله مثبت را نسبت به شرکت‌های با همزمانی کم دارد. به علاوه بین همزمانی قیمت سهام و چولگی، رابطه مثبتی وجود دارد؛ در نتیجه، به نظر می‌رسد سرمایه‌گذاران در شرکت‌های با همزمانی قیمت سهام زیاد نسبت به شرکت‌های با همزمانی قیمت کم، کمتر به اخبار منفی واکنش شدید نشان می‌دهند. همزمانی زیاد سهام نشان می‌دهد اطلاعات بازار منعکس شده بر بازده سهام، بیشتر است و ریسکی که سرمایه‌گذاران متحمل می‌شوند، ریسک سیستماتیک است. متین فرد و صحبت (۱۳۹۷) پژوهشی را با عنوان آزمون اثرگذاری همزمانی قیمت سهام بر ریسک کاهش قیمت سهام انجام دادند. بطور کلی، نتایج نشان می‌دهد که همزمانی قیمت سهام، عامل تاثیرگذاری بر ریسک کاهش قیمت سهام است. سایر یافته‌های پژوهش حاکی از وجود اثر مثبت و معنادار ضریب منفی چولگی بازده سهام و شاخص سود آوری بر ریسک کاهش قیمت سهام و همچنین رابطه معکوس (منفی) نسبت سرمایه‌گذاری سرمایه‌گذاران نهادی و اندازه شرکت بر ریسک کاهش قیمت سهام و نیز بی‌معنا بودن رابطه فرصت‌های رشد و اهرم مالی با متغیر ریسک کاهش قیمت سهام می‌باشد. فلاح‌زاده ابرقویی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه افشای اطلاعات با همزمانی قیمت سهام و ریسک سقوط آن با استفاده از سیستم معادلات همزمان، دریافتند که بین افشای اطلاعات با همزمانی و ریسک سقوط قیمت سهام در بورس اوراق بهادار تهران رابطه دو طرفه وجود دارد.

توسعه فرضیه‌های پژوهش

نظریه پستوانه تأثیر افشای اطلاعات بر همزمانی قیمت سهام

مطابق با تئوری نمایندگی باید در خصوص حمایت سهامداران از تضاد منافع میان مالکان و مدیران، کنترل یا نظارت کافی ایجاد شود. در همین راستا، شفافیت هرچه بیشتر صورت‌های مالی و سطح افشای اطلاعات که در آن ارائه می‌شود، به عنوان یک رویکرد عملی مورد توجه قرار گرفته است. همزمانی قیمت سهام، شاخص استفاده از اطلاعات بنیادی شرکت توسط بازار است. هر قدر محیط اطلاعاتی بازار سرمایه از شفافیت بیشتری برخوردار باشد، میزان انعکاس اطلاعات خاص شرکت در قیمت سهام افزایش می‌یابد و در نتیجه همزمانی قیمت سهام که معیار

معکوسی از تاثیر این اطلاعات در قیمت سهام است، کاهش می‌یابد (احمد^۱، ۲۰۱۳). علاوه بر این شفاف نبودن صورت‌های مالی می‌تواند منجر به عدم توانایی سرمایه‌گذاران در تشخیص پروژه‌های سودده و زیانده و انباشته شدن بازده منفی این نوع پروژه‌ها در طول زمان در داخل شرکت شود و هنگامی که اطلاعات مربوط به آنها افشا می‌شود، باعث افت شدید قیمت سهام خواهد شد (فلاح‌زاده ابرقویی و همکاران، ۱۳۹۸).

رابطه بین افشای اطلاعات و پوشش تحلیلی‌گران

نیل به اهداف بلندمدت اقتصادی در گرو عملکرد مناسب بازارهای مالی است و عملکرد مناسب بازارهای مالی به ویژه بازار سرمایه، در گرو وجود اطلاعاتی با کیفیت بالا است. اطلاعات با کیفیت علاوه بر کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت شرکت و سرمایه‌گذاران بیرونی، عدم تقارن اطلاعاتی بین معامله‌گران را نیز کاهش می‌دهد بنابراین افشای اطلاعات می‌تواند ناکارایی اطلاعاتی را کم کرده و از این طریق بر بهبود شرایط بازار و افزایش نقدشوندگی سهام شرکت‌ها تأثیر بگذارد. بدیهی است هر چه میزان اطلاع‌رسانی بهتر و بیشتر باشد سرمایه‌گذاران حقیقی و حقوقی تحلیل بیشتری با استفاده از این اطلاعات به دست می‌آورند و بازار سرمایه به سمت کارایی بالاتر پیش می‌رود (فروغی و فرجامی، ۱۳۹۴). از مزایای افشای اطلاعات، می‌توان به این موارد اشاره کرد: افزایش کیفیت اطلاعات در دسترس و در نتیجه آن افزایش پوشش تحلیلی‌گران و دقت پیش‌بینی آنان و کاهش پراکندگی پیش‌بینی آنها، افزایش نقدشوندگی و حجم معاملات سهام و انعکاس بیشتر اطلاعات خاص شرکت در بازده دوره جاری و کاهش مزایای ناشی از استفاده از اطلاعات محرمانه.

رابطه بین همزمانی قیمت سهام و پوشش تحلیلی‌گران

به عنوان یک اطلاعات مهم میانی در بازار سرمایه مدرن، تحلیلی‌گران اوراق بهادار نقش حیاتی در ثبات بازار سرمایه و صیانت از منافع سرمایه‌گذاران را بازی می‌کنند. مفهوم اهداف آنها در بازار، از دانش آنها سرچشمه می‌گیرد، چیزی که انتشار اطلاعات را در بازار سرمایه ارتقا می‌دهد به گونه‌ای که کارایی بازار در تعیین قیمت را بهبود خواهد بخشید. در اقتصادهای توسعه یافته در غرب، تحقیقات بسیاری در خصوص تأثیر تحلیلی‌گران در بازار نشان می‌دهد که این افراد کمک فراوانی به بهبود بازار

از حیث کارایی و افزایش شفافیت در شرکت‌ها شده داشته‌اند. با تسریع در توسعه بازار سرمایه، افزایش سرمایه‌گذاران و نیاز به تعداد بیشتر تحلیلگران اوراق بهادار به عنوان واسطه‌های اطلاعاتی احساس می‌گردد. بررسی تحقیقات خارجی بطور کامل نشان داده است که وجود تحلیلگر اوراق بهادار برای کاهش عدم تفارن اطلاعاتی در بازار سرمایه دارای اهمیت است. به این معنی است که یک همبستگی مثبت معنی‌دار بین تحلیلگر اوراق بهاداری که شرکت‌های پذیرفته شده را بررسی می‌کند و کارایی اطلاعاتی قیمت سهم وجود دارد (آیرس و فریمن^۱، ۲۰۰۳). از دیدگاه ارتباط بین بررسی تحلیلگر اوراق بهادار و همزمانی قیمت سهام، بسیاری از محققان نقش تحلیلگر و همچنین نتایج متفاوت ناشی از آن را اعلام کرده‌اند. چان و حامید^۲ (۲۰۰۶) رابطه بین تحلیلگر اوراق بهادار و همزمانی قیمت سهام در بازارهای نوظهور را بررسی کرده‌اند. متمایز از دیدگاه سنتی که اعتقاد دارد تحلیلگر اطلاعات ویژه‌ای از شرکت را ارائه می‌کند، آنها دریافته‌اند که بررسی بیشتر تحلیلگران به همزمانی بیشتر قیمت سهام منجر خواهد شد. زمانی که پیش‌بینی سودآوری شرکت‌ها بالاتر است، بررسی تحلیلگر تأثیر ضعیف‌تری بر همزمانی قیمت سهام خواهد داشت، بنابراین تأکید دارند که بررسی تحلیلگر به طور قابل ملاحظه‌ای سرمایه‌گذاران را با اطلاعات بازار آماده می‌سازند. بهر حال، سکات و نیولو^۳ (۲۰۰۹) دریافته‌اند در سالی که تحلیلگر اوراق بهادار بررسی انجام می‌دهد، نوسانات معاملاتی شرکت‌ها به شکل قابل ملاحظه‌ای کاهش می‌یابد. در اولین سالی که تحلیلگران بررسی می‌کنند میزان کاهش نوسانات معاملاتی تابعی از تعداد تحلیلگران بررسی کننده است.

با توجه به ادبیات و پیشینه مطرح شده، فرضیه‌ها پژوهش به صورت ذیل تدوین می‌گردد:
فرضیه اول: بین همزمانی بازده سهام با پوشش تحلیلگران و افشای اطلاعات رابطه معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین همزمانی بازده سهام با پوشش تحلیلگران رابطه معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین همزمانی بازده سهام با افشای اطلاعات رابطه معنی‌داری وجود دارد.

روش شناسی پژوهش

از نظر هدف این پژوهش کاربردی است و طرح آن از نوع نیمه تجربی و پس رویدادی است. بنابراین، با استفاده از اطلاعات گذشته انجام می‌شود. از آنجا که پژوهش حاضر به توصیف

1. Ayers and Freeman
2. Chan and Hameed
3. Schutte and Unlu

وضعیت متغیرها پرداخته و ارتباط بین آنها را با استفاده از تحلیل رگرسیونی بررسی می‌نماید، از لحاظ ماهیت و روش نیز، از نوع توصیفی-همبستگی می‌باشد. برای گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری پژوهش از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است، این اطلاعات از طریق مطالعه کتب تخصصی، نشریات، مقالات مرتبط و همچنین پایگاه‌های اطلاعاتی در دسترس جمع‌آوری گردیده است. همچنین برای جمع‌آوری اطلاعات و داده‌های مورد نیاز جهت آزمون فرضیه‌ها از روش اسناد کاوی استفاده شده است، داده‌های مورد نیاز برای تجزیه و تحلیل، از صورت‌های مالی حسابرسی شده و گزارش هیأت مدیره به مجمع عمومی عادی شرکت‌ها، استخراج گردیده است. همچنین سایر داده‌های مورد نیاز از طریق سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران سازمان بورس اوراق بهادار (کدال)، شرکت سپرده‌گذاری مرکزی اوراق بهادار و تسویه وجوه (سمات)، کانون کارگزاران اوراق بهادار، پایگاه الکترونیکی شرکتهای بورس و اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران گردآوری شده است.

در پژوهش حاضر، جامعه آماری متشکل از کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران که از ابتدای سال ۱۳۹۰ است که تا پایان سال ۱۳۹۸ به صورت مستمر در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران فعالیت داشته‌اند. با در نظر گرفتن شرایط مندرج در بخش جامعه آماری این پژوهش، بدین صورت که از بین سهام شرکتهایی که به موجب قراردادهای سبدگردانی از سوی نهادهای مالی دارای مجوز سازمان بورس و اوراق بهادار در کدهای معاملاتی سبد (Prex) تغییر نموده و این تغییرات با سفارشات خرید یا فروش مدیران سبد صورت گرفته است تعداد ۶۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۸ را شامل گردیده است. برای سنجش و آزمون فرضیه‌ها و بررسی متغیرهای اصلی پژوهش مدل مورد استفاده به شرح فرمول ذیل است:

$$\text{SYNCH} = \alpha + \beta_1 \text{Log}(1 + \text{Disclosure}) + \beta_2 \text{Log}(1 + \text{Analyst}) \\ + \beta_3 \text{Size} + \beta_4 \text{Tobins } Q + \varepsilon$$

متغیرهای مدل فوق بر گرفته از مطالعات سونگ و ژانگ^۱ (۲۰۱۴)، آن و زنگ (۲۰۱۴)، تیان (۲۰۱۴)، گریوال و همکاران^۲ (۲۰۱۷) و راشید و همکاران^۳ (۲۰۱۸) و براساس شرایط حاکم بر بازار سرمایه ایران طی دوره مورد بررسی بوده است.

متغیر وابسته: همزمانی قیمتی سهام

همزمانی قیمتی سهام درجه‌ای از اطلاعات بازار و صنعت است که در قیمت سهام شرکت منعکس می‌شود. همچنین دورنمف و مورک و یونگ (۲۰۰۳) و پیترسکی و رولستون (۲۰۰۴) همزمانی بازده سهام را اینگونه تعریف کرده‌اند: نشان دهنده این است که تا چه حد بازده بازار و صنعت، تغییرات بازده سهام شرکت را شرح می‌دهد. با توجه به این تعاریف، می‌توان گفت همزمانی قیمت برابر است با نسبت ریسک سیستماتیک تقسیم بر ریسک غیر سیستماتیک.

$$SYNCH = \log\left(\frac{R^2}{1 - R^2}\right)$$

R^2 استفاده شده است که بیانگر ضریب تعیین برآورد متغیر مستقل که همان بازده قیمت سهام می‌باشد. به عبارتی، SYNCH بالا نشان می‌دهد که بازده قیمت شرکت به دنبال روندهای بازده بازار است، در حالی که SYNCH کم ممکن است به عنوان یک شرکت که دارای حرکت‌های خاصی است تفسیر شود.

متغیرهای مستقل: افشای اطلاعات و پوشش تحلیلگران

Disclosure: منظور از افشای اطلاعات، میزان اطلاعاتی است که در متن و یا یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی و یا به اشکال دیگر برای کمک به ارزیابی عملکرد، قضاوت درباره کیفیت مدیریت منابع و پیش‌بینی وضعیت سودآوری شرکت در آینده ارائه می‌شود. برای اندازه‌گیری افشای اطلاعات از امتیازهای سالانه افشای شرکتی برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شده است (موسوی شیری و همکاران، ۱۳۹۴).

Analyst: یکی از متغیرهای این پژوهش تحلیلگر می‌باشد که بنا بر مفروضات که در نظر گرفته شده است این افراد در شرکت‌هایی که مستقیم مسئولیت مدیریت دارایی سرمایه‌گذاران

1. Song & Zheng

2. Grewal et al

3. Rasheed et al

را عهده دار بودند از جمله شرکتهای سبدگردانی، مشاوره سرمایه‌گذاری و شرکتهای کارگزاری با مجوز فعالیت سبدگردانی و مشاوره سرمایه‌گذاری مشغول بکار می‌باشند که بنا به وظایف تعریف شده برای این گروه، تغییرات سبد سرمایه‌گذاری سرمایه‌گذاران در دوره مالی مورد بررسی نشانه فعالیت این افراد خواهد بود که صرفاً در مورد شرکت‌هایی که در بورس‌های ایران سهام آنها قابل معامله می‌باشد قابلیت بررسی خواهد داشت. بنابراین منظور از تحلیلیگر، تعداد تحلیلیگرانی که اطلاعات مالی شرکت را تحلیل کرده‌اند.

متغیرهای کنترلی

در این پژوهش، چندین متغیر کنترلی را شناسایی می‌کنیم که ادبیات نشان می‌دهد می‌توانند بر همزمانی قیمت سهام تاثیر بگذارند. این متغیرها شامل سه مورد می‌باشند.
 Size: اندازه شرکت که از طریق لگاریتم ارزش کل دارایی‌ها بدست می‌آید.
 Volume: حجم تعداد سهام معامله شده نسبت به تعداد سهام.
 Q Tobin's: معیار اندازه‌گیری ارزش شرکت محسوب می‌شود.

یافته‌های پژوهش

قبل از تجزیه و تحلیل داده‌ها، پایایی متغیرها مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این آزمون نشان داد که مقدار سطح معنی‌داری برای تمامی متغیرها از ۵ درصد کمتر است، بنابراین تمامی متغیرهای پژوهش در دوره‌ی مورد بررسی در سطح پایا هستند.

جدول ۱. نتایج حاصل از آزمون پایایی لوین، لین و چو

متغیرهای پژوهش	علامت اختصاری	آماره آزمون	سطح معناداری
همزمانی قیمت	SYNCH	-۲۶/۳۳	۰/۰۰۰
افشای اطلاعات	Disclosure	-۲۸/۵۶	۰/۰۰۰
تحلیلیگر	Analyst	-۱۷/۶۴	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	Size	-۱۷۹/۸۴	۰/۰۰۰
حجم سهام	Volume	-۲۵/۰۶	۰/۰۰۰
کیوتوبین	Q Tobin's	-۲۴/۵۴	۰/۰۰۰

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. همان طور که در این جدول‌ها مشاهده می‌شود، آماره‌های توصیفی شامل میانگین، میانه، کمینه، بیشینه و انحراف استاندارد است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	علامت اختصاری	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
همزمانی قیمت	SYNCH	۴۳۴	۱/۹۵	۱/۶۳	۶/۰۳	۰/۰۰۰	۱/۶۰
افشای اطلاعات	Disclosure	۴۳۴	۳/۵۷	۳/۵۸	۴/۸۹	۲/۰۷	۰/۴۸
تحلیلگر	Analyst	۴۳۴	۱/۸۵	۱/۷۹	۴/۳۹	۰/۰۰۰	۰/۹۲
اندازه شرکت	Size	۴۳۴	۱۶/۲۶	۱۶/۲۱	۲۱/۱۶	۰/۰۰۰	۱/۹۳
حجم سهام	Volume	۴۳۴	۰/۳۱	۰/۱۵	۲/۷۵	۰/۰۰۰	۰/۴۲
کیوتوین	Q Tobin's	۴۳۴	۱/۰۹	۰/۸۸	۸/۲۰	۰/۰۰۰	۰/۸۶

اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان دهنده مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. بیشترین مقدار میانگین مربوط به متغیر اندازه شرکت برابر با ۱۶/۲۶ می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. به طور کلی پارامترهای پراکندگی معیاری برای تعیین پراکندگی داده‌ها از میانگین است که مهم‌ترین این پارامترها، انحراف معیار می‌باشد. مقدار این پارامتر برای متغیر اندازه شرکت ۱/۹۳ و برای متغیر حجم سهام ۰/۴۲ می‌باشد که این دو متغیر به ترتیب دارای بیشترین و کمترین انحراف معیار هستند.

برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. برای برآورد مدل، ابتدا به منظور برآزش مدل و گزینش یکی از روش‌های داده‌های تابلویی و داده‌های تلفیقی، از آزمون F لیمر و در صورت نیاز از آزمون هاسمن به منظور انتخاب بین روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی و جهت برآورد نهایی از روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شده و در صورتی که بین مشاهدات، ناهمگنی یا تفاوت‌های فردی وجود داشته باشد (مقدار معناداری کوچکتر از ۰/۰۵ باشد)، از روش داده‌های تابلویی و در غیر این صورت، از روش داده‌های تلفیقی استفاده می‌گردد.

براساس خروجی آزمون F لیمر که نشان می‌دهد سطح معناداری برای آماره F برابر $0/000$ است، روش استفاده شده در این الگو، روش داده‌های تلفیقی (تابلویی) است. آماره t دو در آزمون هاسمن دارای سطح معناداری برابر با $0/000$ که از $0/05$ کمتر است و نشان می‌دهد الگوی پژوهش به صورت اثرات ثابت است. نتایج تخمین الگو برای فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر ارائه شده است:

جدول ۳. برآورد مدل رگرسیونی با استفاده روش داده‌های تابلویی- اثرات ثابت

بین همزمانی بازده قیمتی سهام با پوشش تحلیلی‌گران و افشای اطلاعات رابطه معنی‌داری وجود دارد				
همزمانی بازده سهام				نام متغیر
سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	
$0/008$	$-2/65$	$1/01$	$-2/69$	ضریب ثابت
$0/000$	$5/22$	$0/17$	$0/91$	افشای اطلاعات
$0/643$	$0/46$	$0/08$	$1/04$	پوشش تحلیلی‌گر
$0/270$	$1/10$	$0/05$	$0/06$	اندازه شرکت
$0/001$	$3/12$	$0/19$	$0/61$	حجم سهام
$0/04$	$2/72$	$0/08$	$0/14$	کیوتوبین
$3/76$	آماره F		$0/40$	ضریب تعیین
$0/000$	سطح معناداری F		$0/29$	ضریب تعیین اصلاح شده
$2/11$	آماره دوربین واتسون		$1/51$	انحراف معیار رگرسیون

براساس یافته‌های برازش این مدل و میزان آماره دوربین-واتسون به میزان $2,11$ که مابین 2 و $2,5$ قرار دارد مبین وجود رابطه معنادار و تاثیر مثبت افشای اطلاعات و تحلیلی‌گر بر همزمانی بازده سهام بوده و ضمن تائید فرضیه اصلی این پژوهش، نتیجه می‌گیریم که با افزایش یک واحد افشای اطلاعات و پوشش تحلیلی‌گر، مقدار همزمانی بازده سهام (ضریب تعیین برآورد) به میزان $0/40$ واحد افزایش پیدا خواهد کرد. سطح معناداری و آماره t متغیرهای مستقل بیانگر این است که تاثیر گذاری افشای اطلاعات بر متغیر وابسته از لحاظ آماری معنادار است. اما تاثیر گذاری پوشش تحلیلی‌گر بر همزمانی بازده سهام از لحاظ آماری معنادار نیست. نتایج بدست آمده بیانگر تاثیر افشای اطلاعات بر همزمانی بازده سهام می‌باشد. بررسی ضرایب و سطح معناداری مربوط به متغیرهای کنترلی نیز نشان دهنده این است که حجم سهام و کیوتوبین تاثیر مثبت و معناداری بر همزمانی بازده سهام دارد. اما اندازه شرکت تأثیری بر همزمانی بازده سهام ندارد.

جدول ۴. برآورد مدل رگرسیونی با استفاده روش داده‌های تلفیقی

بین همزمانی بازده قیمتی سهام با پوشش تحلیلیگران رابطه معنی‌داری وجود دارد				نام متغیر
همزمانی بازده سهام				
سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	
۰/۶۷۴	-۰/۴۲	۰/۹۰	-۰/۳۸	ضریب ثابت
۰/۵۸۳	۰/۵۴	۰/۰۸	۰/۰۴	تحلیلگر
۰/۰۳۲	۲/۱۴	۰/۰۵	۰/۱۱	اندازه شرکت
۰/۰۰۳	۲/۹۴	۰/۱۹	۰/۵۸	حجم سهام
۰/۰۱۲	۲/۵۰	۰/۰۷	۰/۱۹	کیوتوبین
۴/۱۷	آماره F		۰/۴۲	ضریب تعیین
۰/۰۰۰	سطح معناداری F		۰/۳۲	ضریب تعیین اصلاح شده
۲/۱۲	آماره دوربین واتسون		۱/۵۶	انحراف معیار رگرسیون

در فرضیه فرعی اول بررسی ارتباط پوشش تحلیلیگر با همزمانی بازده قیمت سهام، سطح معناداری و مقدار آماره t متغیر مستقل بیانگر این است که تحلیلگر بر همزمانی بازده سهام از لحاظ آماری معنادار نیست. در مجموع، با توجه به معنادار بودن ضریب متغیر می‌توان چنین نتیجه گرفت که فرضیه فرعی اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید نمی‌گردد. بررسی ضرایب و سطح معناداری مربوط به آماره t متغیرهای کنترلی نیز نشان دهنده این است که اندازه شرکت، حجم سهام و کیوتوبین تأثیر مثبت و معناداری بر همزمانی بازده سهام دارد.

جدول ۵. برآورد مدل رگرسیونی با استفاده روش داده‌های تابلویی - اثرات ثابت

بین همزمانی بازده سهام با افشای اطلاعات رابطه معنی‌داری وجود دارد				نام متغیر
همزمانی بازده سهام				
سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	
۰/۰۰۶	-۲/۷۱	۱/۰۰	-۲/۷۳	ضریب ثابت
۰/۰۰۰	۵/۲۹	۰/۱۷	۰/۹۱	افشای اطلاعات
۰/۲۱۱	۱/۲۵	۰/۰۵	۰/۰۶	اندازه شرکت
۰/۰۰۲	۳/۱۰	۰/۱۹	۰/۶۰	حجم سهام
۰/۰۴۸	۲/۷۶	۰/۰۸	۰/۱۴	کیوتوبین
۳/۸۳	آماره F		۰/۴۰	ضریب تعیین
۰/۰۰۰	سطح معناداری F		۰/۲۹	ضریب تعیین اصلاح شده
۲/۱۰	آماره دوربین واتسون		۰/۲۹	انحراف معیار رگرسیون

سطح معناداری و مقدار آماره t متغیر مستقل بیانگر این است که افشای اطلاعات بر همزمانی بازده سهام از لحاظ آماری معنادار است. در مجموع، با توجه به معنادار بودن ضریب متغیر می توان چنین نتیجه گرفت که فرضیه فرعی دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می گردد. نتایج بدست آمده بیانگر تاثیر مثبت افشای اطلاعات بر همزمانی بازده سهام می باشد. بررسی ضرایب و سطح معناداری مربوط به آماره t متغیرهای کنترلی نیز نشان دهنده این است که حجم سهام و کیو توبین تأثیر مثبت و معناداری بر همزمانی بازده سهام دارد. اما اندازه شرکت تأثیر مثبت و معناداری بر همزمانی بازده سهام ندارد.

بحث و نتیجه گیری

فرضیه اول این پژوهش، بر این موضوع دلالت دارد که بین همزمانی قیمتی سهام با پوشش تحلیلیگران و افشای اطلاعات رابطه معنی داری وجود دارد. نتایج حاصل از برآورد مدل مربوط به فرضیه اصلی پژوهش، بیانگر این مطلب است که افشای اطلاعات، در سطح اطمینان ۹۵٪ دارای رابطه معنادار و مثبت با همزمانی قیمتی سهام در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران می باشد. ادامه بررسی تجربی پژوهش حاضر نشان می دهد که تأثیرگذاری افشای اطلاعات بر متغیر وابسته از لحاظ آماری معنادار است که هم راستا با یافته های رحیمی و نظام پور (۱۳۹۵)، فلاح زاده ابرقویی و همکاران (۱۳۹۸)، فاروق و آکتاروزامان (۲۰۱۶) و مخالف یافته های فضل زاده و همکاران (۱۳۹۷) می باشد. اما تأثیرگذاری پوشش تحلیلیگر بر همزمانی بازده سهام از لحاظ آماری معنادار نیست. این یافته ها نتایج پژوهش ژوو و همکاران (۲۰۰۷)، پن و همکاران (۲۰۱۱)، فنگ و لی (۲۰۱۱) و خان فنگ و همکاران (۲۰۱۶) را تایید نمی کند. می توان گفت هنگامی که پراکندگی پیش بینی تحلیلیگران زیاد است این رابطه بی معنا می شود.

یافته ها برای فرضیه فرعی اول حاکی از آن بود که بین همزمانی بازده سهام با پوشش تحلیلیگران رابطه معنی داری وجود ندارد. یافته های پژوهش ژوو و همکاران (۲۰۰۷)، پن و همکاران (۲۰۱۱)، فنگ و لی (۲۰۱۱) و خان فنگ و همکاران (۲۰۱۶) نتایج بدست آمده را تایید نمی کنند. فرضیه فرعی دوم، بیانگر این مطلب است که متغیر مستقل (افشای اطلاعات)، در سطح اطمینان ۹۵٪ دارای رابطه معنادار و مثبتی با همزمانی بازده سهام در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران می باشد. پژوهش ها حاکی از آن است که

نه تنها اطلاعات عمومی بلکه اطلاعات خصوصی نیز بر همزمانی قیمت سهام تأثیر می‌گذارند و ارتباطی U شکل بین همزمانی و افشای داوطلبانه را فراهم می‌کند. همچنین افزایش سطح افشای اطلاعات باعث افزایش سطح انعکاس اطلاعات خاص و بنیادی شرکت در قیمت سهام و در نتیجه کاهش همزمانی قیمت سهام می‌شود. این نتایج با نتایج تحقیق حسنی و حسینی (۱۳۸۹)، فلاح‌زاده ابرقویی و همکاران (۱۳۹۸)، داسگوپتا و همکاران (۲۰۱۰)، گریوال و همکاران (۲۰۱۷) و راشید و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد. اما کوشان و همکاران (۱۳۹۳)، فلاح‌زاده ابرقویی و همکاران (۱۳۹۶) و اسلتن (۲۰۱۲) به این نتیجه رسیدند که بین همزمانی بازده سهام و افشای اطلاعات هیچ رابطه‌ای وجود ندارد.

به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌گردد در گزارشات سالانه افشا شده در خصوص عملکرد نهادهای مالی که یکی از وظایف آنها مدیریت دارایی عموم جامعه (اشخاص حقیقی و حقوقی) می‌باشد، ضمن افشاء افراد متخصص از نگاه حرفه‌ای در مدیریت دارایی و نیز تعداد آنها، امکان تصمیم‌گیری به سرمایه‌گذاران را در اتخاذ تصمیم‌های سرمایه‌گذاری آنها را مدنظر داشته باشد تا با افزایش سطح کیفی تحلیل و تصمیمات مدیران دارایی‌ها در این نهادهای مالی، موجبات افزایش سطح کیفی اطلاعات افشاء شده شرکت‌ها و نیز منطقی نمودن بازدهی قیمت سهام آنها را فراهم نماید.

به نهادهای مالی دارای مجوز مدیریت دارایی در بازار سرمایه توصیه می‌گردد ضمن استفاده از افراد واجد شرایط و متخصص در بررسی دقیق اطلاعات افشاء شده شرکت‌های حاضر در بازار سرمایه، نسبت به استفاده از تخصص تحلیلگران در صنایع مختلف نیز بسترهای لازم را فراهم نمایند.

به شرکت‌های حاضر در بازار سرمایه پیشنهاد می‌گردد به دلیل احتمال بررسی اطلاعات مالی و افشاء شده آنان توسط تحلیلگران و نهادهای مالی که نسبت به مدیریت دارایی اشخاص مشغول می‌باشند، نهایت دقت و اهتمام را بکار برده و زمینه بهبود و افزایش سطح کیفی اطلاعات را موجب شوند.

منابع

- ابراهیمی کردلر، علی؛ جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۵). تأثیر تخصص حسابرس بر کیفیت سود و همزمانی قیمت سهام. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۳ (۲): ۱۳۷-۱۵۴.
- فروغی، داریوش؛ فرجامی، ملیحه. (۱۳۹۴). تأثیر همزمانی قیمت و نوسان‌های بازده سهام بر نقدشوندگی سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه علمی- پژوهشی مدیریت دارایی و تأمین مالی*، ۳ (۴): ۸۵-۹۸.
- فلاح زاده ابرقویی، احمد؛ تفتیان، اکرم؛ حیرانی، فروغ. (۱۳۹۶). بررسی رابطه متقابل بین افشای اختیاری اطلاعات با همزمانی و ریسک سقوط قیمت سهام. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۹ (۶۳): ۵۳-۷۵.
- فلاح زاده ابرقویی، احمد؛ تفتیان، اکرم؛ حیرانی، فروغ. (۱۳۹۸). بررسی رابطه افشای اطلاعات با همزمانی قیمت سهام و ریسک سقوط آن با استفاده از سیستم معادلات همزمان. *مجله علمی دانش حسابداری*، ۱۰ (۱): ۱۹۴-۱۶۹.
- متین فرد، مهران؛ صلاح ورزی، صحبت. (۱۳۹۷). آزمون اثرگذاری همزمانی قیمت سهام بر ریسک کاهش قیمت سهام. *فصلنامه علمی پژوهشی دانش مالی تحلیل اوراق بهادار*، ۱۱ (۳۸): ۱۱۵-۱۰۱.
- موسوی شیری، محمود؛ سلیمانی، حمید؛ مومنی، یوسف؛ سلیمانی، حجت. (۱۳۹۴). رابطه بین کیفیت افشای اطلاعات حسابداری و نوسان‌پذیری بازده سهام. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۵ (۱۸): ۱۴۴-۱۳۱.
- میرعسکری، سید رضا؛ محفوظی، غلامرضا؛ شعبانی نژاد ماسوله، متین. (۱۳۹۷). بررسی رابطه همزمانی قیمت سهام و توزیع بازده. *فصلنامه علمی- پژوهشی مدیریت دارایی و تأمین مالی*، ۶ (۳): ۵۱-۶۶.
- نیک نیافر، مسعود حمزه؛ افلاطونی، عباس؛ نیکبخت، زهرا. (۱۳۹۹). تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری و کیفیت افشاء بر بکارگیری منابع مالی در هسته اصلی فعالیت تجاری شرکت‌ها. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹ (۳۵): ۹۷-۱۱۴.

References

- Ahmad, A. (2013). Investor protection, firm fundamentals information, and stock price synchronicity. *Ph.D Dissertation*, at Massey University, Albany.
- Chan, K.; Hameed, A. & Kang, W. (2013); Stock price synchronicity and liquidity, *Journal of Financial Markets*. 8 (5):47-67.
- Crawford, S., Roulstone, D. T., & So, E. C. (2012). Analyst initiations of coverage and stock return synchronicity. *Accounting Review*. Forthcoming. Available at SSRN.
- Dasgupta, S., Gan, J., & Gao, N. (2010). Transparency, price informativeness, and stock return synchronicity: Theory and evidence. *Journal of Financial Quantitative Analysis*, 45(5): 1189-1220.

- Douch, M. Farooq, O. & Bouadil, M. (2015). Stock price synchronicity and tail of return distribution. *Journal of International Financial Markets, Institutions & Money*, (37): 1-11.
- Durnev, A., Morck, B., Yeunge, P. Z. (2003). Does Greater Firm-Specific Return Variation Mean More or Less Informed Stock Pricing?. *Journal of Accounting Research*, 41(5): 797-836.
- Ebrahimi Kordlar, A., Javani Ghalandari, M. (). The Effect of Auditor expertise on Earnings Quality and Stock Price Synchronicity. *Accounting and Auditing Review*, 23 (2): 137- 154. (In Persian).
- Fallahzadeh Abarghouhei, A., Taftiyan, A., Heirany, F. (2018). The investigation of the interaction relationship between voluntary disclosure of information with Stock price synchronicity and crash risk with simultaneous equations system in the Tehran Stock Exchange. *Quarterly financial accounting journal*, 9 (36): 53-75. (In Persian).
- Fallahzadeh Abarghouhei, A., Taftiyan, A., Heirany, F. (2019). Relationship between Information Disclosure with the Stock Price Synchronicity and Crash Risk of Falling Stock Prices within Simultaneous Equations System. *Journal of Accounting Knowledge*, 10 (1): 169- 194. (In Persian).
- Fang, Y. (2019). Analyst coverage and earnings management. *Journal of Financial Economics*, 188(2): 245-271.
- Farooq, O., Aktaruzzaman, K. (2016). Does stock price synchronicity effect information content of reported earnings? Evidence from the MENA. *Financial Markets & Institutions*, 6(3): 41-47.
- Feng, X.N. and Li, X.Y. (2011). Can China analysts reflect firm specific information: evidence from stock price synchronicity and analyst following?. *Economic Science*, No. 4: 99-106.
- Foroghi, D., Farjami, M. (2016). The Impact of Stock Price Synchronicity and Stock Return Volatilities on the Stock Liquidity for Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Asset Management and Financing*, 3 (4): 85- 98. (In Persian).
- Gao, H., Li, J., Guo, W., Mei, D. (2017). The synchronicity between the stock and the stock index via information in market. *Statistical Mechanics and Its Applications*, 34(4): 121-137.
- Grewal, J., C. Hauptmann, and G. Serafeim. (2017). Stock price synchronicity and material sustainability information. Available At URL: [Http://\(www.ssrn.com\)](http://www.ssrn.com).
- Hamzenike Niafard, M., Aflatooni, As., Nikbakht, Z. (2020). The Effect of Accounting Information Quality and Disclosure Quality on the Use of Financial Resources in Firms' Core Business. *Empirical Research In Accounting*, 9 (35): 97- 114. (In Persian).
- Hasan, I., Song, L., & Wachtel, P. (2014). Institutional development and stock price synchronicity: Evidence from China. *Journal of Comparative Economics*, 42(1): 92-108.
- Jin L., Myers S. C. (2006). R2 around the word: Theory and new tests. *Journal of Financial Economics*, 79: 257-292.

- Kan, SH., & Gong, S. (2017). Does High Stock Return Synchronicity Indicate High or Low Price Informativeness? Evidence from a Regulatory Experiment. *International Review of Finance*, DOI: 10.1111/irfi.12157, 1-24.
- Matinfard, M., Salahvarzi, S. (2018). Test the effectiveness of stock price synchronicity on risk of stock price reduction. *Financial Knowledge of Securities Analysis*, 11 (38): 101- 115. (In Persian).
- Miraskari, S, R., Mahfoozi, Gh., Shabani Nejad Mousoleh, M. (2019). Investigating the Relationship between Stock Price Synchronicity and Return Distribution. *Asset Management and Financing*, 6 (3): 51- 66. (In Persian).
- Mola, S. and Guidolin, M. (2009). A ffiliated mutual funds and analyst optimism. *Journal of Financial Economics*, 93 (1): 108-137.
- Mosavi Shiri, M., Solaimani, H., Momeni, Y., Solaimani, H. (2015). The relationship between the quality of accounting information disclosure and the volatility of stock returns. *Empirical Research in Accounting*, 5 (18): 132- 144. (In Persian).
- Nguyen Ngoc Thanh, V. (2013). Determinants of Stock Price Synchronicity evidence from HoChiMinh city stock exchange. Doctoral dissertation. Vietnam, International University HCMC).
- Pan, Y., Dai, Y.Y. and Liu, S.C. (2011). Do underwriters provide price support by analyst coverage in China? *Journal of Economic Research*, 3: 131-144.
- Piotroski, J.D., Roulstone, B.T. (2004). The influence of analysts, institutional investors, and insiders on the incorporation of market, industry, and firm-specific information into stock prices. *Account. Rev.* 1119–1151.
- Rasheed, M. S., H. Bint Saeed, T. Yousaf, and F. Javed. (2018). Stock Price Synchronicity and Voluntary Disclosure in Perspective of Pakistan. *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, 7(2): 265.
- Scott, W. R. (2012). Financial accounting theory. Canada: Pearson Education.
- Song, L. (2015). Accounting disclosure, stock price synchronicity and stock crash risk: An emerging-market perspective. *International Journal of Accounting & Information Management*, 23(4): 349-363.
- Song, X., & Zheng, W. (2014). Ownership structure, stock volatility and analyst independence. *China Finance Review International*, 4 (2): 187 – 208.
- Zhu, H.J., He, X.J. and Tao, L. (2007). Can China analysts increase the efficiency of capital market? Empirical research based on stock price synchronicity and price information content”, *Journal of Financial Research*, 2: 110-121.

COPYRIGHTS



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

بررسی نقش عدم اطمینان محیطی بر رابطه میان احساسات سرمایه‌گذاران و سوگیری رفتاری مدیران در پیش بینی سود^۱

میثم واحدیان^۲، ابوالقاسم مسیح آبادی^۳، علی رضا مهرآذین^۴، محمدرضا شورورزی^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۲/۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۹

مقاله پژوهشی

چکیده

ادبیات مالی رفتاری شواهدی را ارائه می‌دهد که مدیران شرکتها از سوگیری رفتاری مصون نبوده و دارای ویژگی‌های شخصیتی همچون بیش اعتمادی، زیان‌گریزی، بیش‌نگری و ... هستند. از سوی دیگر شرکتها در محیط‌های پر ریسکی فعالیت می‌کنند. این عدم اطمینانها فعالیت‌های عملیاتی و گزارشگری مالی بویژه پیش‌بینی سود را تحت تأثیر قرار می‌دهد. پیش‌بینی سود می‌تواند تحت تأثیر احساسات سرمایه‌گذاران نیز باشد که اغلب از باورهای ذهنی یا سایر اطلاعات غیر مرتبط با ارزش سهام، سرچشمه می‌گیرد و می‌تواند موجب واکنش‌های افراطی یا تفریطی سرمایه‌گذاران به اخبار خوب یا بد به ارزش واقعی سهام شود. این پژوهش برای اولین بار در ایران به بررسی نقش عدم اطمینان بر رابطه میان احساسات سرمایه‌گذاران و سوگیری رفتاری مدیران در پیش‌بینی سود می‌پردازد. در این پژوهش احساسات سرمایه‌گذاران بصورت غیرمستقیم از طریق شاخص‌های ارائه شده توسط بیکر و ورگلر (۲۰۰۷): (۱۴۰) و سوگیری رفتاری مدیران در پیش‌بینی سود از طریق تفاوت بین سود پیش‌بینی شده هر سهم و سود واقعی محاسبه گردیده است. تجزیه و تحلیل اطلاعات و آزمون فرضیه‌های پژوهش توسط مدل‌های رگرسیونی چند متغیره و داده‌های ترکیبی در یک نمونه آماری متشکل از ۷۶ شرکت تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۶ انجام شده است. نتایج نشان می‌دهد احساسات سرمایه‌گذاران رابطه‌ی معکوس و معناداری با سوگیری مدیران در پیش‌بینی سود دارد، بعبارت دیگر زمانیکه احساسات سرمایه‌گذاران بالاست، سوگیری مدیران در پیش‌بینی سود کم و خوش‌بینانه است. همچنین عدم اطمینان محیطی بعنوان یک عامل تعدیلی موجب تقویت این رابطه نمی‌گردد.

واژه‌های کلیدی: احساسات سرمایه‌گذاران، سوگیری رفتاری مدیران، عدم اطمینان محیطی، پیش‌بینی سود.

طبقه بندی موضوعی: G41.M41

10.22051/JERA.2021.34931.2804.DOI .1

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران. (vahediyana@gmail.com)
 ۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران. (نویسنده مسئول). (ab.masihabadi@gmail.com)
 ۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران. (amehrazin@iau-neyshabur.ac.ir)
 ۵. دانشیار، گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران. (mshorvarzi@iau-neyshabur.ac.ir)
- https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

مدیریت مهمترین عامل موفقیت شرکت‌ها در جذب سرمایه‌گذاری و سودآوری است؛ چرا که آینده شرکت‌ها در گرو تصمیماتی است که مدیران اتخاذ می‌کنند (درویشی و همکاران، ۱۳۹۸: ۱۱۹). هنگامیکه تصمیم‌گیرندگان نوع معینی از اطلاعات حسابداری را مبنای تصمیم‌گیری قرار می‌دهند، ممکن است در دستیابی به تصمیمات بهینه با شکست مواجه شوند (نمازی و زراعت‌گری، ۱۳۹۹: ۲۹). پیش‌بینی‌های مدیران اطلاعات بیشتری را نسبت به سایر منابع حسابداری در اختیار تصمیم‌گیرندگان و سرمایه‌گذاران قرار می‌دهد. مدیران نه تنها با استفاده از افشاء اطلاعات مربوط به سود، نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را تامین می‌کنند، بلکه می‌توانند با استفاده از آن رفتار بازار را تحت تاثیر قرار دهند (مرادی و آذر نیاد، ۱۳۹۶: ۶۲). سرمایه‌گذاران با استفاده از اطلاعات منتشر شده توسط شرکت و پیش‌بینی‌های منطقی خود از این اطلاعات، تصمیم‌های عقلایی می‌گیرند و گرایش‌های احساسی و سوگیری‌ها هیچ نقشی در تصمیم‌گیری‌های آنها ندارد، این الگوها در اقتصاد مالی منجر به نادیده گرفتن بُعد رفتاری سرمایه‌گذاران و برخی ویژگی‌های ذاتی انسان از جمله شوق به بی‌نهایت، طمع و منفعت‌طلبی را نادیده می‌گیرند (کیم و همکاران، ۲۰۱۶: ۷۷۵). هر بیار و مک اینیس (۲۰۱۲: ۲۹۸)، معتقدند که تحلیلگران سهام، هنگامی که احساسات بالا داشته باشند، نسبت به سودآوری آتی شرکت‌ها خوش‌بین هستند؛ از این رو آنها تمایل بیشتری به صدور علائم خرید برای سهام‌هایی دارند که با آینده آنها خوش‌بین هستند. بیکر و ورگلر (۲۰۰۷: ۱۴۰)، پی بردند که احساسات می‌تواند بر قیمت سهام از طریق تغییر ریسک پیش‌بینی شده سرمایه‌گذاران تأثیر بگذارد. همچنین بیکر و ورگلر (۲۰۰۶: ۱۶۷۵)، تفاوت‌های مقطعی تأثیر احساسات را کشف کردند. آنها پی بردند که احساسات سرمایه‌گذاران تأثیر آشکاری بر روی سهام می‌گذارد که ارزش‌گذاری را دچار مشکل یا آریتراز را ریسکی و پر هزینه می‌کند. براون و همکاران (۲۰۱۲: ۱۵) معتقدند که رفتار احساسی سرمایه‌گذاران، بر افشای سودهای غیرمنطقی مدیران از طریق تأثیر آن بر انتظارات شخصی آنها از سود تأثیر می‌گذارد. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که پیش‌بینی سود توسط تحلیل‌گران، در طول دوره‌هایی که احساسات بالاست، بیشتر خوش‌بینانه هست که این سوگیری تحلیل‌گران در پیش‌بینی سود احتمالاً ناخواسته است (برگمن و ریچاردی، ۲۰۰۸: ۱۰۷۵؛ هر بیار و مک اینیس، ۲۰۱۲: ۲۹۸). در مقایسه با تحلیل‌گران، مدیران اطلاعات محرمانه‌تری در مورد عملکرد شرکت‌های خود دارند و بنابراین هنگام پیش‌بینی سود ممکن است، مدیران شرکت‌های زیان‌ده تحت تأثیر احساسات سرمایه‌گذاران قرار گرفته و اطلاعات و اخبار منفی را از سرمایه‌گذاران پنهان و یا با سوگیری در

پیش بینی سود، زیان را در داخل شرکت مخفی کنند (هارویتز، ۲۰۱۸: ۱۷۳). بررسی اطلاعات ارائه شده توسط شرکت‌ها نشان می‌دهد که در بازار سرمایه ایران پیش بینی‌های ارائه شده با خطا و سوگیری نسبتاً بالایی همراه است (رحمانی نصرآبادی، ۱۳۸۷: ۳۴). به طور مشخص اگر سرمایه‌گذاران اعتقاد داشته باشند که پیش‌بینی به صورت خوش‌بینانه ارائه شده، واکنش مثبت کمتری نسبت به آن نشان می‌دهند و اگر اعتقاد داشته باشند که پیش‌بینی به صورت محافظه‌کارانه ارائه شده واکنش مثبت بیشتری نسبت به آن نشان می‌دهند. به طور خلاصه انتظار می‌رود که سرمایه‌گذاران سوگیری اعمال شده در پیش‌بینی‌ها را پالایش کنند (روگرس و استوکن، ۲۰۰۵: ۱۲۴۵). گروه‌های متنوعی از ذینفعان به ارقام سود و پیش‌بینی‌های مربوط به آن علاقه‌مندند. بر این اساس تبیین عوامل مؤثر بر ارقام سود و پیش‌بینی‌های مربوط به آن در شرایط عدم اطمینان محیطی، می‌تواند برای بسط ادبیات حسابداری و گزارشگری مالی مفید و مؤثر باشد (فخاری و نتاج‌کردی، ۱۳۹۷: ۲۱۰). حصول اطمینان از دقت و قابلیت اتکای این پیش‌بینی‌ها و عوامل تأثیرگذار بر خطا و سوگیری مدیران امری مهم تلقی می‌شود. پیش‌بینی دقیق سود منجر به ثبات بیشتر بازار سهام شده و سطح اعتماد بازار را افزایش خواهد داد؛ بنابراین این پژوهش به دنبال پاسخ به این پرسش است که: آیا عدم اطمینان محیطی رابطه‌ی بین احساسات سرمایه‌گذاران و سوگیری رفتاری مدیران در پیش‌بینی سود را تعدیل می‌کند؟ انتظار داریم نتایج این پژوهش بتواند ارزش افزوده علمی بشرح ذیل داشته باشد:

اول اینکه نتایج این پژوهش می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری در حوزه تحقیقات رفتاری سرمایه‌گذاران و مدیران شرکت‌ها در ایران شود. همچنین با تاکید بر نقش احساسات سرمایه‌گذاران در تحقیقات حسابداری توجه محققین را به اهمیت تحقیقات رفتاری جلب نموده و موجب خواهد شد، نقش سوگیری در فرآیندهای تصمیم‌گیری مدیران و نظارت بر آن بعنوان ریسک اخلاق حرفه‌ای در نظر گرفته شود.

مبانی نظری پژوهش

سوگیری رفتاری در پیش‌بینی سود (سوگیری بودجه‌ای)

بودجه‌ها مبنای ارزیابی شرکت‌ها و تصمیم‌گیری در مورد مسائل مهمی همچون ابقا یا عزل مدیر است؛ اما علیرغم این واقعیت، بودجه‌ها را خود مدیران تهیه می‌کنند، از طرفی آینده مبهم و نامعلوم است و ممکن است مدیر به دنبال اهداف خاصی، بودجه را با سوگیری تهیه کند (درویشی و همکاران، ۱۳۹۸: ۱۱۹). مفهوم سوگیری بودجه‌ای در ادبیات حسابداری مدیریت،

برای اولین بار در دهه ۱۹۵۰ و در مطالعه آرگریس ظاهر شد. مطالعه مذکور تنها بر سوگیری رو به پایین متمرکز بود، اما پس از انتشار مطالعه لاو و شاو (۱۹۶۸)، مطالعات با پدیده‌های گسترده‌تر از سوگیری رو به پایین مواجه شدند که این مفهوم گسترده‌تر به عنوان سوگیری بودجه‌ای شناخته می‌شود. همچنین لاو و شاو سوگیری را به عنوان «مقداری که پیش بینی کننده پیش بینی خود را با توجه به منافع شخصی و ادراکات خود و به طور مستقل از عواملی که ممکن است نتیجه واقعی را تحت تأثیر قرار دهند، اصلاح می‌کند» تعریف کرده‌اند. به دلیل وجود عدم اطمینان می‌توان استدلال کرد سیستم بودجه بندی سازمان‌ها ممکن است متأثر از سوگیری بوده و بر آوردها با سوگیری همراه باشد. بطور خلاصه سوگیری رفتاری به عنوان اشتباهات سیستماتیک در قضاوت تعریف شده است. همان اشتباهاتی که باعث می‌شود ما در تصمیم‌گیری‌هایمان منطقی و عقلانیت مورد نظر دانش مالی رفتاری استاندارد را رعایت نکنیم. برخی نویسندگان سوگیری رفتاری را «باورها» و «قضاوت‌ها» می‌نامند (بدری، ۱۳۸۸).

احساسات سرمایه گذاران

در ادبیات مالی رفتاری می‌توان احساسات سرمایه گذار را به عنوان خوش بینی و بدبینی یک فرد در یک موقعیت ارزیابی تعریف کرد (نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۵: ۴۰). بازارهای مالی در معنای واقعی خود دارای بعد روانشناسی است و این گونه ادعا می‌شود که دارای شخصیت، افکار، باورها، خلق و خو و گاهی احساسات است (لو و همکاران، ۲۰۱۴: ۸۱۰). کیم و همکاران (۲۰۱۶: ۷۷۵) احساسات بازار را فضای روتوق یا رکود بازار تعریف می‌کنند. بیکر و ورگلر (۲۰۰۶: ۱۶۷۰) احساسات سرمایه گذاران را به عنوان تمایل نسبت به سفته‌بازی تعریف می‌کنند که منتج به سرمایه‌گذاری سفته‌بازانه می‌شود. بیکر و ورگلر (۲۰۰۷: ۱۳۰) احساسات سرمایه گذاران به عنوان "یک باور در مورد جریان‌های نقدی آینده یا ریسک‌های سرمایه‌گذاری که با واقعیات در دسترس تایید نشده‌اند" تعریف می‌کنند. بنابراین سرمایه گذاران نسبت به بسیاری از اطلاعات حسابداری واکنش نشان می‌دهند. هنگامیکه بازار در حال رشد است، سرمایه گذاران مایلند سهام را حتی با قیمت بالاتر از ارزش واقعی خریداری نمایند. احساسات نقش عمده‌ای در تصمیم‌گیری دارد و در بسیاری موارد سرمایه گذاران بین دو طیف عقلانیت و احساسات، به یکی از دو سر طیف متمایل می‌شوند. هنگامی که سرمایه گذاران در فرآیند تصمیم‌گیری دچار احساسات (تصمیم‌گیری‌های خوش‌بینانه و یا بدبینانه) می‌شوند، در طیف تصمیم‌گیری از عقلانیت فاصله گرفته و به سمت احساسات متمایل شده که نتیجه آن اتخاذ تصمیمات مبتنی بر احساسات است (شعری و

همکاران، ۱۳۹۵: ۵ و ۶). وقتی که احساسات خیلی بالا باشد سرمایه‌گذاران معمولاً خوش‌بین‌تر می‌شوند و تحلیل‌گران سهام به طور فعال‌تر تمایل به صدور علایم خرید دارند (بیکر و ورگلر، ۲۰۰۶: ۱۶۶۰). از این رو حدس زده می‌شود که احساسات بالاتر باعث افزایش رشد عایدات مورد انتظار سرمایه‌گذاران می‌شود (ژو و نیو، ۲۰۱۶: ۱۳۰). برای محاسبه‌ی متغیر گرایش احساسی سرمایه‌گذاران، روش‌های متعددی از سوی پژوهش‌گران مالی رفتاری به کار رفته است. اما با توجه به آنچه بیشتر بیکر و ورگلر (۲۰۰۶: ۱۶۶۰) در مطالعه خود بیان کردند، هیچ اندازه‌گیری قطعی برای آن وجود ندارد.

عدم اطمینان محیطی

عدم اطمینان محیطی وضعیتی است که قابل پیش‌بینی نمی‌باشد (مانند تغییرات آب و هوایی) یا میزان تغییر در بازار (مانند تمایلات مشتری، چالش‌های رقبا) که منجر به واکنش شرکت در حال حاضر یا در آینده می‌شود. عدم اطمینان محیطی ناشی از فاکتورهای محیطی سازمان است که مربوط به درجه‌ی تغییری است که فعالیت‌های محیطی مربوط به عملیات سازمان شامل، عدم پیش‌بینی مربوط به فعالیت‌های مشتریان عرضه‌کنندگان، رقیبان و نهادهای قانونی را مشخص می‌نماید (لاتن و همکاران، ۲۰۱۸: ۳۰۰). عدم اطمینان محیطی در دنیای امروز چالش بزرگی برای هر شرکت محسوب می‌گردد و با کمبود اطلاعات در مورد حسابداری محیطی و سرعت اطلاعات محیطی به عنوان یک عامل محدودکننده فعالیت در ارتباط است. در شرایط عدم اطمینان بالا، اطلاعات موشکافانه می‌تواند به مدیران کمک کند تا کیفیت تصمیم‌گیری را بهبود بخشند و تاثیرات محیطی را کاهش دهند، زیرا این اطلاعات بعضی از گزینه‌ها و راه‌حل‌های موجود را ارائه می‌نمایند. به عنوان مثال، پاسخگویی و شفافیت منجر به تصمیم‌گیری در مورد اقدامات مدیریت زیست محیطی می‌شود (سدیدی و ابراهیمی درده، ۱۳۸۹: ۱۰۵). انتظار می‌رود شرکت‌ها با عدم اطمینان بالا، دارای سودهایی در آینده باشند که از قبل قابل تأیید نیستند. این سودها نسبت به تغییر شرایط بسیار حساس‌اند. همچنین، در مقایسه با شرکت‌های با عدم اطمینان پایین‌تر، بیشتر انتظار می‌رود که با بازدهی نامطلوب از محل سرمایه‌گذاری‌های خود مواجه شوند. به علاوه، شرایط عدم اطمینان در شرکت می‌تواند جانبداری آگاهانه مدیر را در پردازش اطلاعات تشدید نماید (کادمن و همکاران، ۲۰۱۶: ۵). در ادامه به مرور پیشینه خارجی پژوهش پرداخته شده است:

لمیا چورو^۱ (۲۰۲۰) در مقاله‌ای به بررسی این موضوع می‌پردازد که آیا شرکت‌هایی که در مناطق جغرافیایی مذهبی‌تر واقع شده‌اند، پیش‌بینی سود مدیریتی با کیفیت بالاتر از سایر شرکت‌ها

را اعلام می‌کنند یا خیر؟ با استفاده از یک نمونه در ایالات متحده متشکل از ۴۶۵۵ شرکت-سال در دوره ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۴، نتایج نشان داد که شرکت‌هایی که محل آنها در مناطقی با نسبت بالاتری از طرفداران مذهبی واقع شده‌اند سود را با خوش بینی کمتری پیش بینی می‌کنند. نتایج همچنین نشان داد دینداری، سوگیری بدبینانه را در پیش بینی سود مدیریت کاهش می‌دهد. علاوه بر این پیش بینی‌های منتشر شده توسط شرکت‌ها در مناطق مذهبی تر واکنش‌های قیمتی سهام را نسبت به سایر مناطق افزایش می‌دهد و این اثر محدود به پیش‌بینی‌های حاوی سوگیری خوش بینانه است. به طور کلی، یافته‌ها نشان داد که دینداری کیفیت پیش بینی سود مدیریت را افزایش می‌دهد، اما تأثیر آن بر اساس شرایط مختلف متفاوت است. لونکانی (۲۰۱۹: ۲۴) در مقاله‌ای با عنوان تفاوت‌های جنسیتی و سوگیری مدیران در پیش بینی سود به بررسی این موضوع پرداخت که آیا مدیر عامل زن نسبت به مدیر عامل مرد پیش بینی سود محافظه کارانه‌تری دارد؟ در این مطالعه داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تایلند (SET)^۲ از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۱ جمع آوری و استفاده شده است. در این پژوهش نیز سوگیری مدیریت از طریق اختلاف بین سود پیش بینی شده هر سهم با سود واقعی محاسبه گردیده است. نتایج لونکانی نشان داد که شرکت‌هایی که دارای مدیر عامل زن هستند، احتمال بیشتری دارد که سوگیری کمتری در پیش بینی سود داشته باشند. مدیر عاملین زن هنگام پیش بینی وقایع مثبت محافظه کار هستند. همچنین بین درصد مدیران زن هیات مدیره و سوگیری رابطه‌ی منفی وجود دارد. درصد مدیران مستقل زن در ترکیب هیات مدیره نشان می‌دهد که اعضای هیات مدیره زن و مدیران مستقل زن هنگام پیش بینی وقایع منفی محافظه کارتر هستند. هارویتر (۲۰۱۸: ۱۷۹) در مقاله‌ای به بررسی نقش احساسات سرمایه‌گذاران بر سوگیری مدیریت در پیش بینی سود پرداخته است. در این پژوهش که با استفاده از یک نمونه شامل ۶۵۵۵ پیش‌بینی سود سالانه که بین سال‌های ۱۹۹۸ تا ۲۰۱۰ توسط مدیریت انجام شده بود، نتایج نشان داد که پیش بینی خوش‌بینانه مدیریت در اثر احساسات سرمایه‌گذاران افزایش می‌یابد. او فهمید پیش‌بینی مدیریت از سود سالانه در دوره‌ای که احساسات سرمایه‌گذاران در سطح پایینی قرار دارد، بدبینانه است. نتایج پژوهش او همچنین نشان داد که ارتباط مثبت سوگیری مدیران در پیش بینی سود سالانه و احساسات سرمایه‌گذاران در شرکت‌هایی که عدم اطمینان بالاتری دارند، قوی‌تر است. کرنل و همکاران (۲۰۱۴: ۲۶) نیز در مطالعاتی نشان دادند که هنگامی که تمایلات و

1. Ravi Lonkani
2. Stock Exchange of Thailand

ترجیحات بالا باشد، سرمایه‌گذاران نسبت به سودآوری آتی شرکت خوش بین هستند و در نتیجه تمایل به صدور علائم خرید بیشتر برای سهامی که به آینده آنها خوش بین هستند، دارند. کاتو و همکاران (۲۰۰۹: ۱۶۰۰) به بررسی پیش‌بینی سود توسط مدیران در ژاپن پرداختند. در کشوری که پیش‌بینی‌ها برای مدیران شرکتها اجباری است، اما به میزان فراوان در میزان دقت ارقام پیش‌بینی شده، آزادی عمل وجود دارد. پیش‌بینی سود اولیه مدیران برای یک سال به طور سیستماتیک سوگیری رو به بالا داشته است، اما در تعدیل پیش‌بینی‌ها در طی دوره مالی سوگیری رو به پایین و سودهای غیر مترقبه، منفی است. طبق این مطالعه پیش‌بینی سود مدیران با عملکرد شرکت رابطه منفی دارد، شرکت‌هایی که در آنها مدیران‌شان مالکین شرکت هم هستند، کوچک‌ترند و سابقه پیش‌بینی خوش بینانه داشته و در پیش‌بینی‌های خود سود بالایی را اعلان می‌کنند. جانگ و همکاران (۲۰۰۹: ۵۲۵) به بررسی این موضوع پرداختند که پیش‌بینی‌های مدیران دارای خطاهایی هستند که از ارزیابی‌های ناکافی آنان از دورنمای تجاری شرکت‌ها ناشی می‌شود. علاوه بر این، عدم اطمینان در محیط تجاری می‌تواند القاکننده یا تشریح‌کننده سوگیری مدیران در پردازش اطلاعات شود که خود منجر به خطا در برآوردهای مدیران از دور نماهای تجاری شرکت‌ها شود. اوتا (۲۰۰۶): به بررسی عوامل تعیین‌کننده سوگیری در پیش‌بینی‌های مدیران پرداخت. بررسی خطای پیش‌بینی‌ها نشان داد که بحران مالی، رشد شرکت، اندازه شرکت و خطای پیش‌بینی در دوره قبل با سوگیری در پیش‌بینی‌ها مرتبط است. بررسی مطالعات انجام شده در داخل کشور نشان می‌دهد هیچ پژوهشی در رابطه با بررسی اثر احتمالی احساسات سرمایه‌گذاران بر سوگیری مدیریت در پیش‌بینی سود انجام نشده است. در زیر به تعدادی از پژوهش‌های مرتبط با این حوزه که در داخل کشور به انجام رسیده، اشاره شده است:

رضازاده و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی که با هدف بررسی تأثیر سوگیری در پیش‌بینی سود مدیریت بر رفتار سرمایه‌گذاری شرکت و عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام شده است به منظور دستیابی به هدف پژوهش، تعداد ۱۵۵ شرکت از میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۶ به روش حذف سیستماتیک، انتخاب و به عنوان نمونه اصلی در نظر گرفته شدند. جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است. نتایج پژوهش، نشان داد که سوگیری در پیش‌بینی سود توسط مدیریت بر رفتار سرمایه‌گذاری شرکت، تأثیر منفی دارد. بنابراین مدیران در جهت حفظ منافع خود و در راستای آرامش سرمایه‌گذاران بالفعل و سایر ذینفعان، برای مخفی نگه داشتن اثر

ناکارایی سرمایه‌گذاری‌ها، سود پیش‌بینی شده را همراه با سوگیری گزارش می‌نمایند. زارعی و دارابی (۱۳۹۷: ۱۵۰) در پژوهشی به بررسی "تاثیر گرایش‌های احساسی سرمایه‌گذاران بر افشای اختیاری در بازار سرمایه ایران" در ۷۲ شرکت بورسی و فرابورسی طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ پرداختند. نتایج مطالعه آنها نشان داد که بین گرایش‌های احساسی سرمایه‌گذاران و افشای اختیاری رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. اما با دسته‌بندی گرایش‌های احساسی به بالا و پایین، رابطه‌ی معناداری بین آنها و افشای اختیاری یافت نشد. کاردان و همکاران (۱۳۹۶: ۳۰) در مطالعه‌ای به بررسی "نقش احساسات سرمایه‌گذاران در ارزش‌گذاری شرکت" پرداختند. بدین منظور، از الگوی سه عاملی فاما و فرنچ تعدیل شده بر اساس شاخص‌های ارزیابی احساسات سرمایه‌گذار استفاده گردیده است. این مطالعه در بازه زمانی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴ با نمونه انتخابی شامل ۱۴۱ شرکت بر اساس اطلاعات منتشره از سوی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، انجام پذیرفته است. نتایج آزمون فرضیه‌ها حاکی از افزایش توضیح دهنده‌گی الگوی قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای با افزودن شاخص‌های احساسات است. حیدری و رنجبری (۱۳۹۴: ۲۰۰) در مقاله‌ای با عنوان "بررسی تاثیر پاداش هیئت مدیره بر پیش‌بینی سود"، ضمن تایید رابطه معناداری و منفی بین پاداش هیئت مدیره و سود سال بعد، نشان دادند که سود سال جاری و پاداش پرداخت شده به هیئت مدیره در پیش‌بینی سود آتی نقش مهمی دارند. این پژوهش با مدنظر قرار دادن سود سال جاری و پاداش پرداخت شده به هیئت مدیره، مدلی را برای پیش‌بینی سود با استفاده از اطلاعات مالی سال‌های ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۱ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارائه دادند. دستگیر، سجادی و ثابت (۱۳۸۶: ۱۲) "تاثیر برخی عوامل بر سوگیری مدیران در پیش‌بینی سود" را در بورس اوراق بهادار تهران بررسی کردند. یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد پیش‌بینی سود سالیانه توسط مدیران به طور خوش بینانه انجام شده است. همچنین تامین مالی برون سازمانی بر پیش‌بینی سود توسط مدیران تاثیرگذار است. یافته‌ها نشانگر وجود ارتباط میان اندازه شرکت و بحران مالی با پیش‌بینی سود توسط مدیران است.

مطالعات نشان می‌دهد که تاثیر احساسات سرمایه‌گذاران بر ارزش‌گذاری سهام و سوگیری مدیران و تحلیل‌گران در پیش‌بینی سود برای شرکت‌هایی با عدم اطمینان بالا، بیشتر است. (بیکر و ورگلر، ۲۰۰۶: ۱۶۷۰، ۲۰۰۷: ۱۳۰؛ هریبار و مک‌لین، ۲۰۱۲: ۳۰۰). در دنیای مدیریت، عدم اطمینان‌های محیطی شرکت به تردیدهای حرفه‌ای مدیران مربوط می‌شود. این تردیدها زمانی ایجاد می‌شود که مدیر احساس می‌کند در آینده با شرایط رقابتی روبه‌رو می‌شود؛ شرایطی که

پیش بینی آن در زمان کنونی مشکل است (حجازی، محمودی و شیخی، ۱۳۹۰: ۳۲). در این مطالعات، عدم اطمینان از طریق متغیرهایی همچون اندازه شرکت، سن، نوسانات بازده سهام و یا فروش، نسبت ارزش بازار به دفتری و پرداخت سود تقسیمی اندازه گیری شده است. از آنجایی که معمولاً پیش بینی سود در شرکت هایی با عدم اطمینان بالا، دشوار است، سوگیری مدیریت در پیش بینی سود ناشی از احساسات سرمایه گذاران برای شرکت هایی با عدم اطمینان محیطی بالاتر، بیشتر خواهد بود (هارویتز، ۲۰۱۸: ۱۷۰). بدلیل اهمیت و اثری که سوگیری رفتاری مدیران می تواند بر معاملات بازار سهام و تصمیمات سرمایه گذاران داشته باشد، پژوهش های متنوعی در خصوص عوامل موثر بر آن صورت پذیرفته است. در حالیکه هیچیک از پژوهش های انجام شده، احساسات سرمایه گذاران را بعنوان یک عامل روانشناختی موثر بر رفتار مدیریت را مورد مطالعه و پژوهش قرار نداده اند. بر این اساس و مبانی نظری مطرح شده و پیشینه مطالعات صورت گرفته می توان فرضیه های زیر را مطرح نمود:

- ۱- بین احساسات سرمایه گذاران و سوگیری رفتاری مدیران رابطه مثبت و معناداری دارد.
- ۲- احساسات بالای سرمایه گذاران تاثیر مثبت معناداری بر سوگیری خوش بینانه مدیران دارد.
- ۳- عدم اطمینان محیطی رابطه بین احساسات سرمایه گذاران و سوگیری رفتاری مدیران را تعدیل می کند.

روش اجرای پژوهش

جامعه و نمونه آماری

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت توصیفی با تاکید بر روابط همبستگی می باشد، زیرا از یک طرف وضع موجود را بررسی می کند و از طرف دیگر، رابطه بین متغیرهای مختلف را با استفاده از تحلیل رگرسیون چند متغیره و داده های ترکیبی، تعیین می نماید. علاوه بر این، در حوزه مطالعات پس رویدادی قرار می گیرد و مبتنی بر اطلاعات واقعی صورت های مالی شرکت های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که از سایت های سامانه اطلاع رسانی ناشران (کدال)، شرکت مدیریت فناوری بورس تهران و همچنین نرم افزار رهاورد استخراج گردیده است که با روش استقرایی به کل جامعه آماری تعمیم داده شده است. در این پژوهش از روش نمونه گیری حذفی سیستماتیک استفاده شده است. بدین منظور کلیه

- شرکت‌های تولیدی فعال پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۶ است که دارای شرایط ذیل بوده‌اند، به‌عنوان نمونه انتخاب و مابقی حذف شده‌اند:
- ۱- تا پایان سال ۱۳۸۷ در بورس پذیرفته شده باشند.
 - ۲- طی سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۶ بیش از ۳ ماه وقفه معاملاتی نداشته باشند.
 - ۳- پیش بینی سود سالیانه خود را در طول این سال‌ها تهیه و افشاء نموده باشند.
 - ۴- شرکت‌های مورد نظر، جزء بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و سرمایه‌گذاری نباشند.
- شرکت‌هایی که تمام ویژگی‌های یاد شده را در ابتدای سال ۱۳۸۸ دارا بودند برابر ۷۶ شرکت می‌باشد که نمونه آماری پژوهش را برای ۹ سال تشکیل داده‌اند.

مدل‌های پژوهش و متغیرهای آن

جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از رگرسیون چند متغیره و روش آماری پانل دیتا بهره گرفته شده است. طبق مطالعه انجام شده توسط هارویتز (۲۰۱۸: ۱۷۰) مدل اصلی پژوهش بشرح ذیل تدوین و آزمون شده است:

$$|Bias_{it}| = \beta_0 + \beta_1 sent_{i,t-1} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 MB_{it} + \beta_4 Instown_{it} + \beta_5 Horizon_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

مدل فرضیه اول:

$$optimistic\ Bias_{it} = \beta_0 + \beta_1 Highsent_{i,t-1} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 MB_{it} + \beta_4 Instown_{it} + \beta_5 Horizon_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

مدل فرضیه دوم:

$$|Bias_{it}| = \beta_0 + \beta_1 Sent_{i,t-1} + \beta_2 higher\ Uncer_{i,t-1} + \beta_3 Sent_{i,t-1} \times higher\ Uncer_{i,t-1} + \beta_4 Size_{it} + \beta_5 MB_{it} + \beta_6 Instown_{it} + \beta_8 Horizon_{it} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

مدل فرضیه سوم:

مدل اصلی پژوهش

نمادهای بکار گرفته شده در مدل بشرح زیر تعریف می‌شوند:

$Bias_{i,t}$	سوگیری رفتاری مدیر شرکت i ام در سال t
$sent_{i,t-1}$	احساسات سرمایه‌گذاران شرکت i ام در سال $t-1$
$optimistic\ Bias_{i,t}$	سوگیری خوش‌بینانه مدیریت شرکت i ام در سال t
$Highsent_{i,t-1}$	احساسات بالای سرمایه‌گذاران شرکت i ام در سال $t-1$
$higher\ Uncer_{i,t-1}$	عدم اطمینان بالا شرکت i ام در سال $t-1$
$\varepsilon_{i,t}$	خطای تصادفی شرکت i ام در سال t
$Size_{i,t}$	اندازه شرکت i ام در سال t

- $MB_{i,t}$ نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری شرکت i ام در سال t
- $Instown_{i,t}$ درصد سهام متعلق به سرمایه‌گذاران نهادی شرکت i ام در سال t
- $Horizon_{i,t}$ افق فکری مدیر شرکت i ام در سال t در پیش بینی سود

متغیر وابسته:

سوگیری مدیریت در پیش بینی سود: در این پژوهش جهت محاسبه سوگیری رفتاری مدیریت از مدل ارائه شده توسط هارویتز (۲۰۱۸: ۱۷۲) الگو گرفته شده است. چنانچه عدد حاصل شده مثبت باشد، سوگیری خوش بینانه و اگر منفی، سوگیری بدبینانه خواهد بود. نحوه سنجش آن بشرح زیر است:

$$Bias = \frac{(Management\ forecast - RE)}{Share\ price} \quad (۴)$$

که در آن:

Bias: سوگیری رفتاری مدیریت

Management forecast: اولین پیش بینی سود هر سهم EPS

RE: سود واقعی هر سهم

Share price: قیمت سهام شرکت ۲ روز معاملاتی قبل از پیش بینی سود

متغیر مستقل:

احساسات سرمایه‌گذاران:

برای محاسبه‌ی این متغیر روش‌های متعددی از سوی پژوهشگران مالی رفتاری به کار رفته است. حیدرپور و پورزاد (۱۳۹۵) این روش‌ها را در سه دسته تقسیم‌بندی می‌کنند. اولین گروه از شاخص‌های اندازه‌گیری احساسات مبتنی بر روش‌های پیمایشی است که به‌طور مستقیم گرایش‌های احساسی بازار را اندازه‌گیری می‌کند. در نقطه‌ی مقابل روش‌های مستقیم، روش‌های غیرمستقیم قرار دارد که برای اندازه‌گیری احساسات سرمایه‌گذاران از داده‌های مالی بهره می‌گیرند.

از این گروه می‌توان به شاخص نبود تعادل در خرید و فروش و شاخص اطمینان بارون و شاخص گرایش‌های احساسی بازار سرمایه اشاره کرد. دسته سوم از روش‌های اندازه‌گیری، مربوط به روش‌های ترکیبی است که معروف‌ترین آن شاخص ترکیبی ارائه‌شده از سوی بیکر و ورگلر (۲۰۰۶: ۱۶۶۷) می‌باشد (ستایش و شمس‌الدینی، ۱۳۹۵: ۱۱۱). ژو و نیو (۲۰۱۶: ۱۳۰) نیز در پژوهش خود از روش بیکر و ورگلر (۲۰۰۶) استفاده نموده‌اند. در این پژوهش برای اندازه‌گیری متغیر احساسات سرمایه‌گذاران

نخست بوسیله‌ی تحلیل عاملی عناصر غیر منطقی مولفه‌های غیر مستقیم شناسایی و سپس از طریق ضرایب تعیین شده در معادله، شاخص احساسات محاسبه گردیده است. شاخص‌های سنجش غیر مستقیم احساسات سرمایه‌گذاران ترکیبی از مولفه‌های ارائه شده در پژوهش‌های بیکر و ورگلر (۲۰۰۶: ۱۶۶۵) و کاردان و همکاران (۱۳۹۶: ۲۰) بشرح جدول (۱) می‌باشد. چنانچه عدد حاصل شده بزرگتر از میانه اعداد باشد بیانگر سطح بالای احساسات و اگر کوچکتر از میانه اعداد باشد بیانگر سطح پایین احساسات سرمایه‌گذاران طی یک دوره مالی است که در مدل فرضیه یک و سه بصورت واقعی و در مدل دو بصورت مجازی (صفر و یک) وارد شده‌اند.

جدول ۱. شاخص‌های اندازه‌گیری احساسات سرمایه‌گذاران

نماد شاخص	عنوان	نحوه محاسبه	منبع
ADVDEC	قدرت بازار در عدم توازن خرید و فروش	$ADVDEC = \frac{\text{تعداد روزهای دارای روند صعودی قیمت سهام}}{\text{تعداد روزهای دارای روند نزولی قیمت سهام}}$	بر اساس پژوهش بیکر و آستین (۲۰۰۴: ۲۸۵) و کاردان و همکاران (۱۳۹۶: ۲۰).
Turn	حجم معاملات**	$Turn = \frac{\text{مجموع حجم معاملات گزارش شده سهام}}{\text{ارزش بازار سهام در پایان سال}}$	بر اساس پژوهش براون و کلیف (۲۰۰۴: ۱۵) و بیکر و ورگلر (۲۰۰۶: ۱۶۷۰) و ژو و نیو (۲۰۱۶: ۱۳۱)
NOT	تعداد معاملات	تعداد معاملات سهام هر شرکت	بر اساس پژوهش براون و کلیف (۲۰۰۴: ۱۵) و بیکر و ورگلر (۲۰۰۶: ۱۶۷۰) و ژو و نیو (۲۰۱۶: ۱۳۱)
DES	مازاد سود تقسیمی	$DES = \frac{\text{سود سهام پرداختی سال } t - \text{سود سهام قابل تخصیص سال } t}{\text{سود سهام قابل تخصیص سال } t}$	بر اساس پژوهش براون و کلیف (۲۰۰۴: ۱۵) و بیکر و ورگلر (۲۰۰۶: ۱۶۷۰) و ژو و نیو (۲۰۱۶: ۱۳۱)
S	نسبت مالکانه سهام	$S = \frac{\text{حقوق صاحبان سهام}}{\text{بدهی‌های بلندمدت} + \text{حقوق صاحبان سهام}}$	بر اساس پژوهش براون و کلیف (۲۰۰۴: ۱۵) و بیکر و ورگلر (۲۰۰۶: ۱۶۷۰) و ژو و نیو (۲۰۱۶: ۱۳۱)

متغیرهای کنترلی:

متغیرهای ذیل در مدل رگرسیون این پژوهش کنترل شده‌اند:

اندازه شرکت (size): تحقیقات پیشین نشان می‌دهند بین اندازه شرکت و دقت پیش بینی سود مدیران رابطه وجود دارد (مانند: بهار مقدم و جوکار (۱۳۹۷: ۲۳) و چن و همکاران (۲۰۱۴: ۱۲۶۸) و شعری و مرفوع (۱۳۸۶: ۷۷ و ۷۸)) که از طریق لگاریتم طبیعی ارزش بازار سرمایه ۲ روز معاملاتی قبل از پیش بینی سود محاسبه شده است.

نسبت ارزش بازار سرمایه به ارزش دفتری (MB): مطالعات هارویتز (۲۰۱۸: ۱۷۰) و حیدرپور و پورزاد (۱۳۹۵: ۴۰) نشان می‌دهد بین نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری که معرف فرصت‌های رشد شرکت می‌باشد با پیش بینی سود رابطه وجود دارد که از طریق تقسیم ارزش بازار سرمایه ۲ روز معاملاتی قبل از پیش بینی سود به ارزش دفتری سرمایه در پایان سه ماهه قبلی محاسبه شده است.

سرمایه‌گذاران نهادی (Instown): مطابق با پژوهش هارویتز (۲۰۱۸: ۱۷۰) درصد سهام متعلق به سرمایه‌گذاران نهادی بعنوان متغیر کنترلی استفاده شده است.

افق فکری (Horizon): پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهند هرچه قدر فاصله زمانی ارائه پیش بینی سود تا پایان سال بیشتر باشد از دقت پیش بینی سود کاسته می‌شود، (مانند: راکو (۲۰۱۰: ۴۰) و هارویتز (۲۰۱۸: ۱۷۰) و جامعی و رستمیان (۱۳۹۵: ۱۰) که از تعداد روزهای بین تاریخ آخرین پیش بینی سود تا پایان سال قابل محاسبه است.

متغیر تعدیل‌گر:

عدم اطمینان محیطی (Uncer): در این پژوهش عدم اطمینان یک متغیر مجازی و با ضریب تغییرات فروش هر شرکت محاسبه شده است (مرفوع و حسنی القار، ۱۳۹۶: ۶۵). چنانچه CV حاصل شده بزرگتر از میانه باشد، عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر در نظر گرفته شده است:

$$CV(s_i) = \frac{\sqrt{\frac{1}{n-1} \sum_{i=1}^n (s_{i,t} - \bar{s})^2}}{\bar{s}} \times 100 \quad (5)$$

که در آن:

$CV(s_i)$: ضریب تغییرات (پراکندگی) فروش شرکت i ام

s_i : فروش خالص شرکت i ام در سال t

\bar{S} : میانگین فروش خالص

n : تعداد سال‌های مورد بررسی

یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل داده‌ها

آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از رگرسیون پانلی، رگرسیون لجستیک ترتیبی و لجستیک معمولی با اثر زمان مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در ابتدا با آمار توصیفی به آشنایی بیشتر جامعه مورد بررسی و داده‌های گردآوری شده می‌پردازیم و سپس با استفاده از روش‌های آمار استنباطی به تحلیل فرضیه‌ها پرداخته می‌شود. در این راستا با استفاده از نرم افزار آماری R، آزمون‌ها و در نهایت تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش انجام شده است.

آمار توصیفی

در نگاره (۲) آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش نمایش داده شده است. با توجه به جدول ملاحظه می‌شود که میانگین قدر مطلق سوگیری مدیران ۰/۰۹۹۴ و میانه آن ۰/۰۵۶ است. همچنین کمترین آن ۰ و بیشترین آن ۱/۸۳۶ است. با توجه به اینکه احساسات سرمایه‌گذاران می‌تواند مثبت یا منفی باشد، میانگین آن برابر تقریباً ۰ و کمترین آن برابر ۴/۱۲۶- که بیانگر پایین‌ترین سطح و بیشترین آن برابر ۳/۹۳۴ که بیانگر بالاترین سطح احساسات سرمایه‌گذاران است. میانگین افق فکری مدیران در پیش بینی سود برابر ۳۹۳ روز است، از طرفی حداقل فاصله زمانی آخرین پیش بینی سود تا پایان سال ۲۵۹ روز و حداکثر آن ۴۲۵ روز می‌باشد. کمترین مقدار نسبت ارزش بازار به دفتری ۹۷/۳۱۸- متعلق به شرکت‌هایی است که زیان انباشته در حقوق صاحبان سهام دارند که منجر به منفی شدن سرمایه تعدادی از شرکت‌ها شده است. کمترین درصد سهام متعلق به سرمایه‌گذاران نهادی برابر ۰ و بیشترین برابر ۹۹/۴۵۱٪ است. با توجه به مدل‌های آماری تدوین شده، جهت آزمون آماری فرضیه‌های دوم و سوم پژوهش بایستی مقادیر متغیرهای کیفی سوگیری خوش‌بینانه مدیریت، سطح بالای احساسات سرمایه‌گذاران و عدم اطمینان محیطی بالای شرکت‌ها بصورت متغیرهای مجازی صفر و یک تعریف شوند. بدین صورت که چنانچه سوگیری، احساسات و عدم اطمینان در شرکتی بالاتر از میانه باشد عدد ۱ و در غیر اینصورت عدد صفر لحاظ شده است.

جدول ۲. خلاصه آمار توصیفی متغیرهای کمی

نام متغیر	نماد	میانگین	میانه	کمترین	بیشترین	انحراف معیار
سوگیری مدیران	Bias	۰/۰۹۹	۰/۰۵۶	0	۱/۸۳۶	۰/۱۵۴
احساسات سرمایه‌گذاران	sent	-۰/۰۰۰	-۰/۰۹۳	-۴/۱۲۶	۳/۹۳۴	۱/۰۰۰
اندازه شرکت	Size	۱۲/۴۴۹	۱۲/۳۵۵	۱۰/۷۱۳	۱۵/۰۰۴	۰/۷۶۲
افق فکری	Horizon	۳۸۷/۵۷۴	۳۹۳	۲۵۹	۴۲۵	۱۶/۶۲۲
نسبت ارزش بازار به دفتری	MB.ratio	۷/۸۸۶	۴/۴۷۷	-۹۷/۳۱۸	۱۳۲/۲۹۲	۱۱/۹۶۱
درصد سهام سرمایه‌گذاران نهادی	Instown	۷۵/۵۵۲	۷۹/۳۳	۰	۹۹/۴۵۱	۱۷/۰۳۹

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای کیفی

نام متغیر	نماد	نما (مد)	فراوانی متغیر ۰	درصد فراوانی متغیر ۰	فراوانی متغیر ۱	درصد فراوانی متغیر ۱
سوگیری خوش‌بینانه	opitismBias	1	۲۹۳	٪۴۸	۳۱۵	٪۵۲
احساسات بالا	highsent	0	۳۲۹	٪۵۴	۲۷۹	٪۴۶
عدم اطمینان محیطی بالا	highunder	1	۳۰۴	٪۵۰	۳۰۴	٪۵۰

تحلیل آماری

در این بخش ابتدا روند مربوط به مدل‌های پانلی شامل مدل‌های (اول، سوم) سپس معیار بیز برای مدل لوجستیک (دوم) ارائه می‌شود. پس از بررسی‌ها و انتخاب مدل مناسب نتایج ارائه خواهد شد. در انجام تحلیل عاملی ابتدا باید از این مساله اطمینان حاصل نمود که آیا می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرار داد (گرکز و همکاران، ۱۳۹۹: ۳۴) یا خیر؟ بنابراین پیش از اقدام به استفاده از روش تحلیل عاملی باید از کافی بودن حجم نمونه اطمینان حاصل شود. یکی از روش‌های بررسی کفایت نمونه جهت تحلیل عاملی محاسبه شاخص کفایت نمونه است. شاخص کفایت نمونه توسط کایزر، مایر و اولکین ابداع شده است که مقدار آن همواره بین ۰ و ۱ در نوسان است در صورتی که این شاخص کمتر از ۰/۵ باشد داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب نخواهد بود و اگر مقدار آن بیشتر از ۰/۵ باشد همبستگی‌های موجود در بین داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب است. یکی دیگر از روش‌های تشخیص مناسب بودن داده‌ها در تحلیل عاملی روش بارتلت است که بایستی همبسته باشند.

جدول ۸. نتایج آزمون کایزر مایر و آزمون بارتلت

کایزر مایر (تیپ)	آماره کای دو تقریبی	آزمون بارتلت
۰/۵۱۷	۲۴۴/۸۷۰	۲۱
	درجه آزادی	مقدار احتمال
	۰/۰۰۰	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

ملاحظه می‌شود که آماره کایزر مایر بیش از ۰/۵ است و در سطح قابل قبول قرار دارد و نشانگر کفایت نمونه است. همچنین آزمون کرویت بارتلت در سطح خطای ۵٪ معنادار است و بیان می‌کند که همبستگی داده‌ها صفر نیست (به عبارت دیگر چون مقدار احتمال کمتر از ۵٪ می‌باشد) و داده‌ها همبسته‌اند.

نتایج آزمون فرضیه اول

در جدول (۹) نتایج تخمین مدل اول ارائه شده است. بایستی توجه نمود که سوگیری مدیریت می‌تواند منفی (بدبینانه) و مثبت (خوش‌بینانه) باشد که در این مدل نوع سوگیری مورد نظر نویسندگان نیست و بلکه فقط وجود ارتباط معنادار بین احساسات سرمایه‌گذاران و سوگیری مدیریت مورد آزمون قرار گرفته که به همین منظور از قدرمطلق سوگیری استفاده شده است.

جدول ۹. نتیجه برازش مدل اول

Bias _{it} = β ₀ + β ₁ sent _{i,t-1} + β ₂ Size _{i,t} + β ₃ MB _{i,t} + β ₄ Instown _{i,t} + β ₅ Horizon _{i,t} + ε _{it}					
متغیر	نماد	ضریب	خطای معیار	آماره t	مقدار احتمال
احساسات سرمایه‌گذاران	sent	-۰/۰۲۸	۰/۰۰۵	-۵/۳۶۵	۰/۰۰۱
اندازه شرکت	Size	۰/۰۱۵	۰/۰۰۷	۲/۱۹۶	۰/۰۲۸
نسبت ارزش بازار به دفتری	MB.ratio	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۱	-۴/۴	۰/۰۰۱
درصد سهام مالکان نهادی	Instown	-۰/۰۰۱۲۰	۰/۰۰۰۳۴	-۳/۵۷۰	۰/۰۰۱
افق فکری	Horizon	۰/۰۰۰۰۳	۰/۰۰۰۲۲	۰/۱۵۵	۰/۸۷۷
مقدار احتمال	p-value	۰/۰۰			
ضریب تعیین تعدیل شده	R ²	۴۰٪			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مقدار احتمال مدل برابر با صفر و کمتر از سطح خطای پذیرفته شده (۵٪) می‌باشد بنابراین مدل معنادار است و ضریب تعیین آن نیز ۴۰ درصد است. همچنین مقدار احتمال متغیر احساسات سرمایه‌گذاران کمتر از سطح خطای پذیرفته شده است و ضریب آن نیز منفی (۰/۰۲۸) برآورد شده، از اینرو معناداری متغیر مستقل در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود و نشان می‌دهد که بین احساسات سرمایه‌گذاران و سوگیری مدیریت در پیش بینی سود رابطه منفی و معناداری وجود دارد و فرضیه اول تأیید می‌شود. بجز متغیر افق فکری با مقدار احتمال (۰/۸۷۷) که بیشتر از سطح خطای پذیرفته شده است، سایر متغیرهای کنترلی در مدل معنادار هستند.

نتایج آزمون فرضیه دوم

در جدول (۱۰) نتایج تخمین مدل دوم ارائه شده است. در این فرضیه جهت و نوع رابطه احساسات سرمایه‌گذاران و سوگیری مدیران در پیش بینی سود برای محقق ارزشمند خواهد بود. نتایج برآورد مدل دوم در جدول (۱۰) ارائه شده است:

جدول ۱۰. نتیجه برازش مدل دوم

optimistic Bias _{it} = $\beta_0 + \beta_1 \text{Highsent}_{i,t-1} + \beta_2 \text{Size}_{i,t} + \beta_3 \text{MB}_{i,t} + \beta_4 \text{Instown}_{i,t} + \beta_5 \text{Horizon}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
متغیر	نماد	ضریب	خطای معیار	آماره Z	مقدار احتمال
احساسات بالا	highsent	۱/۰۸۵۳	۰/۱۸۵۴	۵/۸۵۳۰	۰/۰۰۱
اندازه شرکت	Size	-۰/۰۵۴۰	۰/۱۱۲۶	-۰/۴۷۹۰	۰/۶۳۲۰
نسبت ارزش بازار به دفتری	MB.ratio	۰/۰۵۲۱	۰/۰۱۲۵	۴/۱۶۷۰	۰/۰۰۱
درصد سهام مالکان نهادی	Instown	-۰/۰۰۰۳	۰/۰۰۵۲	-۰/۰۵۳۰	۰/۹۵۸۰
افق فکری	Horizon	-۰/۰۰۰۵	۰/۰۰۳۵	-۰/۱۴۹۰	۰/۸۸۲۰
مقدار احتمال	p-value	۰/۰۰۰			
ضریب تعیین مک فادن	R	۶۵٪			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مقدار احتمال مدل برابر با صفر و کمتر از سطح خطای پذیرفته شده (۵٪) می‌باشد بنابراین مدل معنادار است و ضریب تعیین آن نیز ۶۵٪ است. همچنین مقدار احتمال متغیر سطح بالای

احساسات سرمایه گذاران کمتر از سطح خطای پذیرفته شده است و ضریب آن نیز $1/0.853$ برآورد شده، از اینرو معناداری متغیر مستقل در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می شود و نشان می دهد در دوره ای که احساسات سرمایه گذاران در سطح بالایی قرار دارد، سوگیری مدیریت در پیش بینی سود خوش بینانه است و بنابراین فرضیه دوم تأیید می شود. از متغیرهای کنترلی نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری در مدل معنادار است.

نتایج آزمون فرضیه سوم

در جدول (۱۱) نتایج تخمین مدل سوم ارائه شده است.

جدول ۱۱. نتیجه برازش مدل سوم

$ Bias_{it} = \beta_0 + \beta_1 Sent_{i,t-1} + \beta_2 higher\ Uncer_{i,t-1} + \beta_3 Sent_{i,t-1} \times higher\ Uncer_{i,t-1} + \beta_4 Size_{i,t} + \beta_5 MB_{i,t} + \beta_6 Instown_{i,t} + \beta_8 Horizon_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
متغیر	نماد	ضریب	خطای معیار	آماره t	مقدار احتمال
احساسات سرمایه گذاران	sent	-۰/۰۲۷	۰/۰۰۸	-۳/۵۵۷	<۰/۰۰۱
عدم اطمینان بالا	highunder	۰/۰۲۹	۰/۰۱۳	۲/۱۴۸	۰/۰۳۲
اثر تعاملی عدم اطمینان بالا بر احساسات	Sent*highunder	۰/۰۰۴	۰/۰۱۰	۰/۴۰۱	۰/۶۸۸
اندازه شرکت	Size	-۰/۰۰۳	۰/۰۱۰	-۰/۳۱۲	۰/۷۵۵
نسبت ارزش بازار به دفتری	MB.ratio	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۱	-۳/۵۵۷	<۰/۰۰۱
درصد سهام مالکان نهادی	Instown	-۰/۰۰۱	۰/۰۰۰	-۳/۷۰۷	<۰/۰۰۱
افق فکری	Horizon	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	-۱/۴۴۶	۰/۱۴۸
مقدار ثابت مدل	(Intercept)	۰/۴۲۳	۰/۱۷۵	۲/۴۱۱	۰/۰۱۶
مقدار احتمال	p-value	۰/۰۰۰			
ضریب تعیین تعدیل شده	R2	٪۳۹			

منبع: یافته های پژوهشگر

با توجه به مقدار احتمال متغیر اثر تعاملی احساسات سرمایه‌گذاران \times عدم اطمینان بالا (۰/۶۸۸) که بیشتر از سطح خطای پذیرفته شده بدست آمده است، بنابراین معناداری آن تایید نمی‌شود و عدم اطمینان محیطی رابطه بین احساسات سرمایه‌گذاران و سوگیری رفتاری مدیران را تعدیل نمی‌کند، بنابراین فرضیه سوم رد می‌شود اما ملاحظه می‌شود که به تنهایی هر یک از متغیرهای احساسات سرمایه‌گذاران و متغیر عدم اطمینان محیطی بالا در مدل معنی‌دار است.

بحث و نتیجه‌گیری

در این مقاله به بررسی نقش عدم اطمینان محیطی بر رابطه میان احساسات سرمایه‌گذاران و سوگیری رفتاری مدیران در پیش‌بینی سود پرداخته شد. نتایج نشان داد احساسات سرمایه‌گذاران رابطه‌ی معکوس و معناداری با سوگیری مدیریت در پیش‌بینی سود دارد که با نتایج سایر مطالعات اخیر انجام شده توسط هارویتز (۲۰۱۸: ۱۷۸) و زارعی و دارابی (۱۳۹۷: ۱۵۰) هماهنگ نمی‌باشد. عبارت دیگر در فرضیه اول احساسات سرمایه‌گذاران که با فاکتورهایی نظیر تعداد معاملات، حجم معاملات، مازاد سود تقسیمی و قدرت بازار در عدم توازن خرید و فروش سهام اندازه‌گیری شده است، با سوگیری مدیریت در پیش‌بینی سود رابطه‌ی معکوس دارد. هر چقدر احساسات سرمایه‌گذاران در سطح بالاتری قرار داشته باشد، سود پیش‌بینی شده توسط مدیریت به سود واقعی شرکت نزدیکتر (سوگیری کمتر) خواهد شد. سپس در فرضیه دوم پس از سطح بندی احساسات به بالا و پایین و همچنین سوگیری مدیریت به خوش‌بینانه و بدبینانه، رابطه سطح بالای احساسات سرمایه‌گذاران و سوگیری خوش‌بینانه مدیریت در پیش‌بینی سود بررسی شد. قبلاً بیان کردیم که چنانچه سود پیش‌بینی شده بیشتر از سود واقعی بوده باشد، سوگیری مدیریت خوش‌بینانه و در غیر اینصورت بدبینانه خواهد بود. نتایج آزمون فرضیه دوم نشان داد در دوره‌ای که احساسات سرمایه‌گذاران در سطح بالایی قرار دارد، سوگیری مدیریت در پیش‌بینی سود خوش‌بینانه است. که با نتایج پژوهش هارویتز (۲۰۱۸: ۱۷۸) یکسان است. او نشان می‌دهد که مدیران با سوگیری در پیش‌بینی سود تاثیر عملکرد خود را بر افزایش قیمت سهام شرکت در دوره‌ای که احساسات سرمایه‌گذاران بالاست، بیش از حد تخمین زده و در نتیجه، احتمالاً پیش‌بینی‌های سود سالانه را خوش‌بینانه‌تر نمایند چرا که از این طریق خواهند توانست احساسات سرمایه‌گذاران را افزایش دهند.

به طور کلی، پیش بینی سود زمانی که عدم اطمینان بالاتر است، دشوارتر خواهد بود. با توجه به این انتظار، مطالعات قبلی نشان می‌دهند که احساسات سرمایه‌گذاران در ارزشیابی سهام، برای سهامی با عدم اطمینان بالا، در سطح بالاتر قرار دارد (هریبار و مکینس، ۲۰۱۲: ۳۰۰). بنابراین ما در فرضیه سوم مجدد رابطه بین احساسات سرمایه‌گذاران با سوگیری مدیریت را با نقش تعدیلی عدم اطمینان محیطی بررسی نمودیم. نتایج آماری نشان داد که رابطه بین احساسات سرمایه‌گذاران و قدر مطلق سوگیری مدیریت در پیش بینی سود در شرکت‌هایی با عدم اطمینان بالا، قوی‌تر نیست. بنابراین فرضیه سوم نیز مورد تأیید قرار نگرفت. از متغیرهای کنترلی استفاده شده در ۳ مدل آماری، افق فکری در هیچکدام از فرضیه‌های پژوهش ارتباط معناداری با سوگیری مدیریت در پیش بینی سود نداشته است که با نتایج شعری و مرفوع (۱۳۸۷: ۹۴ و ۹۵) سازگار نمی‌باشد. متغیر نسبت ارزش بازار به دفتری در هر سه فرضیه رابطه معناداری با سوگیری مدیریت در پیش بینی سود داراست. متغیر اندازه شرکت فقط در فرضیه اول ارتباط معناداری با سوگیری مدیریت دارد که با نتایج اوتا (۲۰۰۶: ۱۴) و باگیلا (۲۰۰۷: ۱۱۵) سازگار است و در نهایت متغیر درصد سهام سرمایه‌گذاران نهادی در مدل‌های اول و سوم رابطه‌ی معناداری با سوگیری مدیریت داشته ولی در فرضیه دوم چنین رابطه‌ای دیده نمی‌شود. این پژوهش به افشای اختیاری و ادبیات مالی رفتاری کمک می‌کند. به نظر ما، این اولین مطالعه است که شواهدی ارائه می‌دهد که سوگیری در پیش بینی و هدایت سود سالانه مدیران به احساسات سرمایه‌گذاران وابسته است. این پژوهش پیامدهای مهمی برای مشارکت کنندگان بازار که متکی به پیش‌بینی‌های مدیریت از سود می‌باشند، مدیرانی که نسبت به اعتبار خود نگرانی دارند، صاحبان حرفه حسابداری در خصوص الزامات و بازه زمانی افشاء سود و تحلیل‌گران بازار سرمایه خواهد داشت و مبانی نظری مالی رفتاری را توسعه خواهد داد.

با در نظر گرفتن نتایج پژوهش می‌توان پیشنهادهایی را مطرح نمود:

- با توجه به تاثیر اثر احساسات سرمایه‌گذاران بر سوگیری مدیریت در پیش بینی سود، انتظار خواهیم داشت، تحلیل‌گران، مشاوران و سرمایه‌گذاران در کنار متغیرهای اقتصادی و مالی موثر بر مدیریت سود به احساسات سرمایه‌گذاران توجه ویژه‌ای داشته باشند.
- در مدل‌های سنتی پیش بینی سود، فرض می‌شود سرمایه‌گذاران عقلایی رفتار می‌نمایند، بعبارت دیگر احساسات را در نظر نمی‌گیرند. بنابراین با تایید وجود رابطه بین احساسات سرمایه‌گذاران

با سوگیری مدیریت در پیش بینی سود، می‌توان به ارائه مدل تکامل یافته‌تر در خصوص پیش بینی سود امیدوار بود.

- ارائه مدلی بومی جهت سنجش و اندازه‌گیری احساسات سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ایران مورد بررسی قرار گیرد.
- در اکثر تحقیقات داخلی از ۳ روش شاخص آرمز، شاخص جونز و یا روش ترکیبی جهت سنجش تمایلات رفتاری سرمایه‌گذاران استفاده می‌شود ولی تا زمان انجام این پژوهش مقایسه‌ای بین نتایج این ۳ روش و ارائه یک روش مناسب برای بازار سرمایه ایران صورت نپذیرفته است.

منابع

- برزگر خاندوزی، عابدین؛ گرکز، منصور؛ سعیدی، پرویز؛ معطوفی، علیرضا. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل محیطی و انسانی موثر بر پذیرش حسابداری ابری به روش تحلیل عاملی اکتشافی و تاییدی. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۲(۱۰): ۵۱-۷۰.
- بهار مقدم، مهدی، پورحیدری، امید، جوکار، حسین. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر تمایلات سرمایه گذاران بر نرخ رشد سود مورد انتظار. *دانش مالی تحلیل اوراق بهادار* ۱۲(۴۲): ۱۷-۳۳.
- پمپین، میشل ام، (۱۳۸۸)، *دانش مالی رفتاری و مدیریت دارایی*، مترجم: احمد بدری، تهران، کیهان.
- جامعی، رضا؛ رستمیان، آزاده. (۱۳۹۵). تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی های سود پیش بینی شده، *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۸(۲۹): ۱۸-۱.
- حجازی، رضوان؛ محمودی، محمد؛ شیخی، هادی. (۱۳۹۰). تأثیر عدم اطمینان های محیطی بر اجزای سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۱(۲)، ۲۷-۴۸.
- حیدری، مهدی؛ رنجبری، علی. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر پاداش هیئت مدیره بر پیش بینی سود. *دانش حسابرسی*، ۲۰(۵۸): ۲۰۴-۱۸۹.
- حیدریپور، فرزانه؛ پورزاد، رضا. (۱۳۹۵). تاثیرات تخصص کمیته حسابرسی بر کیفیت پیش بینی سود مدیریت و خوش بینی مدیریت، *مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری*، ۲(۳): ۴۶-۳۶.
- دستگیر، محسن؛ سجادی، سید حسین؛ ثابت، حسین. (۱۳۸۶). عوامل موثر بر سوگیری مدیران در پیش بینی سود. *مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز*، ۲۶(۱): ۱-۱۷.
- درویشی، میلاد؛ ساعی، محمدجواد؛ کاردان، بهزاد. (۱۳۹۸). بررسی عوامل موثر بر سوگیری بودجه ای مدیران. *پیشرفت های حسابداری*، ۲(۱۱): ۱۱۵-۱۱۷.
- رحمانی نصر آبادی، محمد. (۱۳۸۷). عوامل مؤثر بر دقت سود پیش بینی شده توسط شرکت ها. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی و اداری دانشگاه مازنداران؛
- زارعی، علی؛ دارابی، رویا. (۱۳۹۷). تأثیر گرایش های احساسی سرمایه گذاران بر افشای اختیاری در بازار سرمایه ایران. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۳۷(۱۰): ۱۳۱-۱۵۸.
- ستایش، محمد حسین؛ شمس الدینی، کاظم. (۱۳۹۵). بررسی رابطه ی بین گرایش احساسی سرمایه گذاران و قیمت سهام شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پیشرفت های حسابداری*، ۸(۱)، ۱۲۵-۱۰۳.
- سدیدی، مهدی؛ ابراهیمی درده، سجاد. (۱۳۸۹). عدم اطمینان محیطی و استفاده مدیران از اقلام تعهدی اختیاری. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۳۲(۸): ۱۰۳-۱۱۹.

شعری، صابر؛ حساس یگانه، یحیی؛ سدیدی، مهدی؛ نره‌ئی، بنیامین. (۱۳۹۵). تصمیم‌گیری احساسی سرمایه‌گذاران، حاکمیت شرکتی و کارائی سرمایه‌گذاری. فصلنامه حسابداری مالی، ۸ (۳۲): ۳۷-۱.

شعری، صابر؛ مرفوع، محمد. (۱۳۸۶). رابطه درصد اعضای غیرموظف در ترکیب هیئت مدیره و سرمایه‌گذاران نهادی با پیش‌بینی سود شرکتها. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۵ (۱۷): ۶۳-۱۰۴.

فخاری، حسین؛ حسن نتاج کردی، محسن. (۱۳۹۷). اثر تعدیل‌کنندگی راهبری شرکتی بر ارتباط بین رقابت در بازار محصول و کیفیت سود پیش‌بینی شده توسط مدیریت. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۳۸ (۱۰): ۲۳۶-۲۰۹.

کاردان، بهزاد؛ ودیعی، محمدحسین؛ آرائی، محمدحسین. (۱۳۹۶). نقش احساسات (احساسات و هیجانات) سرمایه‌گذاران در ارزش‌گذاری شرکت، دانش حسابداری، ۸ (۴): ۳۵-۷.

مرفوع، محمد؛ حسنی القار، مسعود. (۱۳۹۶). رابطه کیفیت اقلام تعهدی و عدم تقارن اطلاعاتی در شرایط عدم اطمینان محیطی، دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۸): ۱۴۹-۱۶۷.

مرادی، محمد؛ آذرنیا، مریم؛ حسین زاده، سهراب. (۱۳۹۶). تاثیر دفعات بازنگری پیش‌بینی سود هر سهم بر نقدشوندگی، هزینه سرمایه سهام عادی و ارزش شرکت. دانش حسابداری مالی، ۱ (۴): ۶۱-۷۸.

نیکومرام، هاشم، سعیدی، علی، مهرانی، کیارش. (۱۳۹۵). آزمون راهبردهای های سرمایه‌گذاری مبتنی بر مالی رفتاری. دانش سرمایه‌گذاری، ۵ (۲۰): ۳۹-۶۶.

نمازی، محمد؛ زراعتگری، رامین. (۱۳۹۹). بررسی اطلاعات حسابداری مورد علاقه سرمایه‌گذاران فعال در بورس اوراق بهادار تهران بر اساس تیپ شخصیتی آنان. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۴ (۱۰): ۵۰-۲۶.

References

- Bagella, M. Bechetti, L. & Ciciretti, R. (2007). Earning Forecast Error in US and European Stock Markets. *The European Journal of Finance*, 13(2), 105-122.
- Baker, M., Stein, J.C. (2004). Market liquidity as a sentiment indicator. *Journal of Financial Markets*, 7(3), 271-299.
- Baker, M. Wurgler, J. (2006). Investor sentiment and the cross-section of stock returns. *Journal of Finance*, 61(4), 1645-1680.
- Baker, M. Wurgler, J. (2007). Investor sentiment in the stock market. *Journal of Economic Perspectives*, 21(2), 129-151.
- Bahar Moghadam, M. Pourheidari, O. & Jokar, H. (2018). Investigating the effect of investors' desires on the expected profit growth rate. *Financial knowledge of securities analysis* 12(42), 17-33.

- Barzegar Khandouzi, A. Garkaz, M. Saeedi, P. & Matoufi, A. (2020). Environmental and Human Factors Affecting the Cloud Accounting Application Empirical. *Accounting Research*, 2(10): 51-70. (In Persian).
- Bergman, N. & Roychowdhury, S. (2008). Investor sentiment and corporate disclosure. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1057-1083.
- Brown, N. Christensen, T. Elliott, W., & Mergenthaler, R. (2012). Investor sentiment and pro forma earnings disclosures. *Journal of Accounting Research*, 50(1), 1-40.
- Brown, G., & Cliff, M. (2004). Investor sentiment and the near-term stock market. *Journal of Empirical Finance*, 11 (1): 1-27.
- Cadman, T. Maraseni, T. Breakey, H. Lopez-Casero, F. Ma, H.O. (2016). Governance values in the climate change regime: stakeholder perceptions of REDD legitimacy at the national level. *Forests*, 7 (10), 2-12.
- Chen, F. Hope, O. K. Li, Q. & Wang, X. (2011). Financial reporting quality and investment efficiency of private firms in emerging. *The Accounting Review*, 86(4), 1255-1288.
- Cornell, B. Landsman, W. & Stubben, S. (2014). Accounting information, investor sentiment and market pricing. *Journal of Law, Finance, and Accounting (JLFA)*, 1-31.
- Darvish, M. Saei, M.J. & Kardan, B. (2019). Investigating the effective factors on managers' budget bias. *Accounting Advances*, 11 (2): 117-150. (In Persian).
- Gong, G., L. U. Li and H. Xie, (2009). The Association between Management Earnings Forecast Errors and Accruals. *The Accounting Review*, 84 (1), 497-530
- Haidarpour, F. & Pourzad, R. (2015). Effects of Audit Committee Expertise on the Quality of Management Profit Forecasting and Management Optimism. *Economic Studies, Financial Management and Accounting*, 2 (3): 46-36. (In Persian).
- Hejazi, R. Mahmoudi, M. & Sheikhi, H (۲۰۱۱). The Impact of Environmental Uncertainties on the Profit Components of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Empirical accounting research*, 1(2): 48-27. (In Persian).
- Heydari, M. & Ranjbari, A. (2015). Study of the effect of board remuneration on earnings forecast. *Auditing Knowledge*, 20(58): 204-189. (In Persian).
- Hribar, P. & McInnis, J. (2012). Investor sentiment and analysts' earnings forecast errors. *Management Science*, 58(2), 293-307.
- Hurwitz, H. (2018). Investor sentiment and management earnings forecast bias. *Journal of business finance & accounting*, 166-183.
- Jamei, R. & Rostamian, A. (2015). The Impact of Financial Expertise of Audit Committee Members on Predicted Profit Characteristics. *Financial Accounting and Auditing Research*, 8(29): 18-1. (In Persian).
- Kardan, B. Wadii, M.H. & Arani, M.H. (۲۰۱۷). The role of investors' feelings (emotions and feelings) in the valuation of the company. *Accounting Knowledge*, 8(4): 7-35 (In Persian).
- Kato, K. Skinner, D.J. & Kunimura, M. (2009). Management forecasts in Japan: An empirical study of forecasts that are effectively mandated. *The Accounting Review*, 84(5), 1575-1606.

- Kim, J.S. Kim, D.H. Seo, S.W. (2016). Investor sentiment and return predictability of the option to stock volume ratio. *Financial Management*, 46, 767-796.
- Latan, H. Jose C. Charbel, L.J. Ana, F.W. & Samuel, S.M. (2018). Effects of environmental strategy, environmental uncertainty and top management's commitment on corporate environmental performance: The role of environmental management accounting. *Journal of Cleaner Production*, 80, 297-306.
- Lonkani, R. (2019). Gender differences and managerial earnings forecast bias: Are female executives less overconfident than male executives? *Emerging Markets Review*, 38, 18-34.
- Luo, M., Jiang, D.X., Cai, J. (2014). Investor sentiment, product features, and advertising investment sensitivities. *Asia-Pacific Journal of Financial Studies*, 43(6), 798-837.
- Moradi, M. Azarnia, M. Hosseinzadeh, S. (۲۰۱۷). The Impact of Per Share Earnings Forecast Review on Liquidity, Cost of Ordinary Stock Capital, and Company Value. *Knowledge of Financial Accounting*, 4 (1): 61-78. (In Persian).
- Nikumram, Hashem, Saidi, Ali, Mehrani, Kiaresh. (2015). Testing investment strategies based on behavioral finance. *Investment Knowledge*, 5(20), 39-66. (In Persian).
- Ota, k. (2006). Analysts awareness of systematic bias in management earnings forecasts: Empirical evidence from Japan, working paper, Musashi University.
- Pompin, Michelle M. (2009). *Behavioral Financial Knowledge and Asset Management*. Translator: Ahmad Badri, Tehran, Kayhan. (In Persian).
- Rakow. KC. (2010). The Effect of Management earnings forecast Characteristics On cost of equity capital, *Advance in Accounting in corporating advance in international accounting*. 26, 37-46.
- Rahmani, N. M. (۲۰۰۸). *Factors Affecting the Accuracy of Profits Predicted by Companies*. Master Thesis, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Mazandaran University. (In Persian).
- Rogers, J. L. & P. C. Stocken. (2005). Credibility of management forecasts. *The Accounting Review*, 80(4):1233-1260.
- Sadidi, M. & Ebrahimi Dardeh, S. (۲۰۱۰). Environmental uncertainty and managers' use of optional accruals. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 8(32): 103-119 (In Persian).
- Sharee, S. Hasasygane, Y. Sadidi, M. & Narei, B. (2016). Investors' Emotional Decision Making, Corporate Governance and Investment Efficiency. *Financial Accounting Quarterly*. 8 (32): 1-37. (In Persian).
- Sharee, S. Marfou, m. (2008). The relationship between the percentage of non-executive members in the composition of the board of directors and institutional investors with the profit forecast of companies. *Quarterly Journal of Accounting Studies*, 5(17): 104-63. (In Persian).
- Stayesh, M.H. & Shams al-Dini, K. (2017). 'Study of the relationship between investors' emotional disposition and stock prices of companies

listed on the Tehran Stock Exchange', *Accounting Advances*, (1)8: 125-103. (In Persian).

Zarei, A. & Darabi, R. (۲۰۱۸). The effect of investors' emotional tendencies on voluntary disclosure in the Iranian capital market. *Financial Accounting and Auditing Research*, 10 (37): 131-158. (In Persian).

Zhu, B. & Niu, F. (2016). Investor sentiment, accounting information and stock price: Evidence from China. *Pacific-Basin Finance Journal*, 38(3), 125-134.

COPYRIGHTS



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

بررسی تأثیر نوع مالکیت سهامداران (نهادی و خرد) بر رابطه بین اجتناب مالیاتی با ارزش شرکت‌ها^۱

محمد شهسوارزاده^۲، مهدی ناظمی اردکانی^۳، آزاد عظیمی^۴، جواد علیزاده^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۲۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۶

مقاله پژوهشی

چکیده

در این پژوهش تأثیر نوع مالکیت سهامداران بر رابطه بین اجتناب مالیاتی با ارزش شرکت مورد مطالعه قرار گرفته است. توانایی شناسایی اجتناب مالیاتی به عنوان یک عامل مهم تأثیرگذار در تعیین ارزش بنگاه‌ها از نگاه سرمایه‌گذاران مبدل شده است و نوع مالکیت سهامداران می‌تواند جهت و یا استفاده از آن را تبیین کند. پژوهش حاضر به دنبال این است تا بتواند نقش نوع مالکیت سهامداران مختلف را بر ارتباط بین اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت بیان کند. در این پژوهش، از تفاوت نرخ قانونی و نرخ واقعی مالیات برای اندازه‌گیری اجتناب مالیاتی استفاده شده است. نوع مالکیت نهادی و خرد با استفاده از میزان سهام در اختیار سهامداران اندازه‌گیری می‌شود و ارزش شرکت نیز با استفاده از نسبت کیوتوبین سنجدیه می‌شود. این پژوهش از نوع پژوهش‌های کمی و از لحاظ روش اجرا از نوع همبستگی و بر اساس هدف، از نوع کاربردی است. نمونه آماری پژوهش شامل ۱۱۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ می‌باشد. نتایج حاکی از آن است که رابطه معنی‌دار و معکوسی بین اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت‌ها وجود دارد، همچنین ساختار مالکیت بر رابطه اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت تأثیرگذار است.

واژه‌های کلیدی: اجتناب مالیاتی، ساختار مالکیت، ارزش شرکت.

طبقه بندی موضوعی: H2 , M41

10.22051/JERA.2021.36219.2868 :DOI .۱

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد سمنان، دانشگاه آزاد اسلامی، سمنان، ایران. (نویسنده مسئول). (mohammad.shahsavari2020@gmail.com)

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مالی، دانشگاه یزد، یزد، ایران. (m.nazemiardakani@gmail.com)

۴. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (Azad_azimi23@yahoo.com)

۵. دانشجوی دکتری، گروه مالی، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (javad.alizadeh.91@gmail.com)

https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

امروزه، صاحب نظران در امور اقتصادی، مالیات را تنها راه مطمئن برای تحصیل درآمدهای دولت می دانند و معتقدند بایستی مالیات عادلانه و به تناسب درآمدهای اشخاص وصول شود. لذا برای دستیابی به این مقصود بایستی قوانین مالیاتی را با توجه به شرایط زمانی بطور مستمر اصلاح نمود. زیرا مالیات علاوه بر تأمین درآمد برای دولت، موجب ثبات اقتصادی کشور می شود. مالیات سهمی از درآمد کشور می باشد که مردم برای برقراری امنیت و پرداخت هزینه های دولت، باید بپردازند. از نظر برخی صاحب نظران، مالیات مبلغی است که دولت از اشخاص، شرکت ها و مؤسسات بر اساس قانون برای تقویت عمومی حکومت و تأمین مخارج عامه دریافت می دارد. اهمیت مالیات تنها بعد کارایی آن برای دولت نیست؛ بلکه آثار و فشارهای ناشی از آن؛ عادلانه یا ناعادلانه بودن آن، تأثیر آن بر کارایی اقتصادی، ایجاد انگیزه منفی و یا مثبت برای فعالیت های گوناگون و امثال آن نیز مورد توجه خاص است (بروجردی، ۱۳۸۸). وجود مالیات بر درآمد، باعث کاهش عایدات واحد تجاری می شود. یکی از اقدامات اساسی در جهت حداکثر ساختن ارزش شرکت و ثروت سهامداران استفاده از راهکارهایی است که از طریق آن، مالیات پرداختنی کاهش یابد. بنا به دلایلی مانند وجود امتیاز ویژه در رفتار مالیاتی با فعالیت های خاصی در مقابل اصول کلی وضع مالیات و کاستی هایی در قوانین و مقررات مالیاتی ممکن است برای مؤدیان فرصت استفاده از راهکارهای قانونی جهت کاهش و یا عدم انجام تعهد مالیاتی آنان فراهم آید. در اینصورت مؤدی می تواند از طریق راه های قانونی اقدام به اجتناب از مالیات نماید (موسوی جهرمی و همکاران، ۱۳۸۸).

اجتناب از مالیات نوعی صرفه جویی در پرداخت مالیات های عمومی است و به مفهوم انجام معاملاتی برای به حداقل رساندن بدهی های مالیاتی از طریق جلوگیری از انتقال وجه نقد از سهامداران به دولت شناخته می شود (دسای و درامپالا، ۲۰۰۶). به عبارت دیگر، اجتناب از مالیات، یک نوع سوء استفاده رسمی از قوانین مالیاتی است. اجتناب مالیاتی شرکت ها فعالیتی ارزش زاست که ثروت را از دولت به سهامداران منتقل می کند و پرداخت هزینه مالیات شرکت را محدود می کند، از طرف دیگر اجتناب از پرداخت مالیات می تواند سپری برای انحراف منافع مدیران ایجاد کند (اسدیان اوغانی و همکاران، ۱۳۹۹).

باید یک نکته مهم را یادآور شد و آن هم تفاوت بین دو پدیده اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی است. اجتناب و فرار مالیاتی، هر دو منجر به کاهش درآمدهای مالیاتی می شوند؛ ولی

از لحاظ مفهومی، دو پدیده ی کاملاً جدا از هم هستند. تمایز مفهومی اجتناب مالیاتی و فرار مالیاتی اساساً ناشی از مشروعیت یا وجاهت قانونی یکی در مقابل عدم مشروعیت یا عدم وجاهت قانونی دیگری است. فرار مالیاتی به معنای شکستن حریم قانون است: وقتی مؤدی از گزارش درآمدهای مشمول مالیات خویش خودداری نماید یا به شیوه های عامدانه ای نظیر گزارش کمتر از واقع درآمد و فروش، گزارش بیش از واقع کسورات و یا تنظیم اظهارنامه غیر واقعی از تعهدات مالیاتی خود طفره برود، در حقیقت، مرتکب عمل غیر قانونی گردیده است که مستوجب تنبیه مدنی یا جزایی است و از این رو، کسی که از پرداخت مالیات فرار می کند نگران کشف اعمال خلاف قانون خویش است. اما اجتناب مالیاتی در چارچوب قانون صورت می گیرد و ناظر بر کاهش تعهدات مالیاتی فرد از طریق دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرایف قانونی است و لذا از منظر جرم شناسی قابل تعقیب نیست (خان جان، ۱۳۸۸).

دسای و همکاران (۲۰۰۷)، معتقدند مدیرانی که به دنبال منافع شخصی خود هستند، ساختار شرکت را پیچیده تر کرده و معاملاتی را که باعث کاهش مالیات می شود، انجام و به این شیوه منابع شرکت را در جهت منافع شخصی خود به کار می گیرند. آنها معتقدند که وجود مأموران مالیاتی قوی، باعث افزایش نظارت بر کار مدیران و کاهش سوء استفاده از منابع داخلی شرکت ها می شود. همچنین حاکمیت شرکتهای ضعیف باعث افزایش در سطح اجتناب مالیاتی می شود. ترکیب سهامداران شرکت های مختلف متفاوت است، بخشی از مالکیت شرکت ها در اختیار سهامداران جزء و اشخاص حقیقی قرار دارد. این گروه برای نظارت بر عملکرد مدیران عمدتاً به اطلاعات در دسترس عموم، مانند صورت های مالی منتشره اتکاء می کنند. این در حالی است که بخش دیگری از مالکیت شرکت ها، در اختیار سهامداران حرفه ایی عمده قرار دارد که بر خلاف گروه سهامداران نوع اول، اطلاعات داخلی با ارزش درباره چشم اندازهای آتی و راهبردهای تجاری شرکت از طریق ارتباط مستقیم با مدیران شرکت در اختیار آنها قرار می گیرد (نوروش و همکاران، ۱۳۸۴). گراهام و توکر (۲۰۰۶)، معتقدند از منظر مالکیت نهادی، و از منظر نمایندگی که بر ارتباط بین حاکمیت شرکتهای و فعالیت های اجتناب از پرداخت مالیات تأکید می کند، چنین فعالیت هایی، منافع نهایی سپر مالیاتی بهره را کاهش می دهد و بر روی تصمیمات مربوط به ساختار سرمایه تأثیرگذار است. بنابراین، انحراف منافع برای مدیران کم هزینه تر می شود. دیدگاه دیگری که در مورد اجتناب مالیاتی مطرح شد این که علی رغم تفکیک کنترل از مالکیت، پدیده اجتناب مالیاتی می تواند ارزشمند باشد. اگر مالکان بتوانند زمینه های انگیزشی

لازم را در مدیران ایجاد کنند تا آنها با برنامه ریزی های مالیاتی صحیح، تصمیمات اثربخش مالیاتی اتخاذ کنند، ارزش شرکت افزایش و در نتیجه ثروت سهامداران افزایش خواهد یافت (هانلون و همکاران، ۲۰۱۰).

ساختار مالکیت در حاکمیت شرکتی دارای جایگاه مشخص می‌باشد. تعیین نوع ساختار مالکیت و ترکیب سهامداران شرکت به عنوان ابزار نظارت و اداره شرکت‌هاست. این بُعد از حاکمیت در قالب ابعاد مختلف تعیین کننده نوع مالکیت شرکت نظیر توزیع مالکیت، تمرکز مالکیت، وجود سهامداران اقلیت و عمده در ترکیب شرکت قابل بررسی است. همچنین ترکیب سهامداران شرکت‌ها از الگوی متفاوتی نظیر سهامداران نهادی، مالکیت مدیریتی، سهامداران خصوصی و دولتی تبعیت می‌کند. یکی از ساز و کارهای نظارت بیرونی مؤثر بر حاکمیت شرکتی که دارای اهمیت فزاینده‌ای بوده، سرمایه‌گذاران نهادی است. سرمایه‌گذاران نهادی به اشخاص حقیقی یا حقوقی اطلاق می‌شود که تعداد قابل ملاحظه‌ای از سهام عادی شرکت را در اختیار داشته باشند. مؤسسات سرمایه‌گذاری، نهادهای عمومی غیر دولتی و یا سایر شرکت‌های تجاری از جمله سهامداران نهادی محسوب می‌شوند.

عموماً این گونه تصور می‌شود که حضور سرمایه‌گذاران نهادی ممکن است به تغییر رفتار و رویه‌های شرکت‌ها منجر شود. این امر از فعالیت‌های نظارتی که این سرمایه‌گذاران انجام می‌دهند، نشأت می‌گیرد. سهامداران عمده گرایش زیادی به نظارت بر مدیریت شرکت دارند به همین دلیل وجود آنها باعث کاهش هزینه‌های نمایندگی شرکت و در نهایت افزایش ارزش و عملکرد شرکت می‌گردد و برعکس هر میزان سطح مالکیت سهامداران خرد بیشتر باشد مدیریت سود افزایش یافته و شرکت‌ها سود بیشتری میان سهامداران تقسیم می‌نمایند، در نتیجه توان سرمایه‌گذاری شرکت کاهش یافته و متعاقب آن ارزش شرکت در بلند مدت کاهش می‌یابد.

ارزش یک واحد تجاری بستگی به این دارد که تا چه حد بتواند خواسته‌ها و نیازهای سرمایه‌گذارانش را برآورده کند. به عبارت دیگر ارزش واحد تجاری در گرو توانایی آن در ایجاد جریان‌های نقدی در یک دوره زمانی مشخص است. با توجه به اینکه استنباط از ارزش، در سرمایه‌گذاران متفاوت است، بنابراین طبیعی است که دو سرمایه‌گذار جهت سرمایه‌گذاری در یک دارایی معین، ارزش‌گذاری یکسانی نداشته باشند. بدین جهت معمولاً ارزش‌گذاری یک واحد تجاری توسط سرمایه‌گذار با حساسیت و بیم بیشتری نسبت به ارزش‌گذاری یک

دارایی یا اوراق بهادار انجام می‌شود. در ارزش گذاری واحد تجاری نه تنها دارایی‌های مشهود (مانند ماشین آلات و تجهیزات، زمین و ساختمان، تجهیزات اداری و غیره) ارزش گذاری می‌گردند بلکه دارایی‌های نامشهود (مانند سرقفلی، علائم تجاری و غیره) و منابع انسانی آن را نیز می‌بایست ارزش گذاری نمود، همچنین لازم است بدهی‌های واحد تجاری نیز مانند دارایی‌های آن مورد بررسی قرار گیرد (آذربراهمان، ۱۳۸۹).

با توجه به پژوهش‌های صورت گرفته در ایران تاکنون هیچ پژوهشی به طور همزمان به بررسی تاثیر نوع مالکیت سهامداران (نهادی و خرد) بر رابطه بین اجتناب مالیاتی با ارزش شرکت‌ها نپرداخته است. آنچه که در این پژوهش منجر به ایجاد سؤال شده، این است که آیا نوع مالکیت سهامداران بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت تاثیرگذار است یا خیر؟ برای این منظور ابتدا مبانی نظری پژوهش مربوط به اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت تبیین و سپس ارتباط بین نوع مالکیت سهامداران و اجتناب مالیاتی بیان می‌گردد. سپس پیشینه و فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌گردد. یافته‌های پژوهش در بخش بعدی ارائه و مورد تفسیر قرار خواهند گرفت و سرانجام پایانی پژوهش حاضر نیز به نتیجه‌گیری اختصاص می‌یابد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

ارتباط اجتناب مالیاتی با ارزش شرکت

گرچه پاسترناک و ریکو (۲۰۰۸)، اجتناب از مالیات را استفاده قانونی از نظام مالیاتی تعریف می‌کنند، اما اجتناب از مالیات در حال تبدیل شدن به نگرانی اصلی مقامات کشورهای مختلف می‌باشد، درک عواقب ناشی از اجتناب مالیاتی مهمترین مبحثی است که در پژوهش‌های مختلف به آن توجه می‌شود، زیرا یکی از ویژگی‌های اجتناب مالیاتی صرفه جویی از خروج وجه نقد می‌باشد که این ویژگی سبب می‌شود شرکت‌ها از فعالیت‌های اجتناب از مالیات بیشتر استفاده کنند تا احتیاج کمتری به تامین مالی خارج از شرکت برای پروژه‌های خود داشته باشند (خولبادو، ۲۰۱۲). در نتیجه عدم خروج وجه نقد و در کل اجتناب مالیاتی را می‌توان عامل اصلی کاهش هزینه دانست یا به عبارتی دیگر اجتناب مالیاتی نرخ بازده سرمایه گذاران و مالکان را افزایش می‌دهد و چون در مسیر قانونی این اجتناب اعمال می‌شود، سبب افزایش نرخ بازده برای سهامداران و مالکان می‌گردد که نتیجه کلی آن افزایش بازده در کوتاه مدت برای سهامداران و کاهش ارزش بلندمدت شرکت است.

رابطه نوع مالکیت سهامداران (نهادی، خرد) و اجتناب مالیاتی

تحقیقات زیادی در مورد حضور سهامداران نهادی در شرکت و اثر آنها بر بهبود عملکرد شرکت‌ها انجام شده است. نتایج بیشتر آنها حاکی از آن است که حضور سهامداران نهادی باعث بهبود عملکرد شرکت‌ها در بلندمدت و در نتیجه افزایش بازده سهامداران خواهد شد. اما گروهی دیگر از استفاده کنندگان صورت‌های مالی سهامداران خرد می‌باشند که با توجه به اینکه اکثراً دیدگاه کوتاه‌مدت دارند دنبال کسب سود و منفعت بالا بوده و کمتر آینده شرکت‌ها را در نظر می‌گیرند، از اینرو لزوماً دنبال افزایش ارزش شرکت در بلندمدت نیستند، بنابراین تصور عمومی چنین است که سهامداران نهادی به انباشته کردن سود و سهامداران حقیقی به توزیع سود تمایل دارند و این که هر چه سهام شناور آزاد در شرکتی بیشتر باشد، تمایل به تقسیم سود بیشتر، افزایش ارزش شرکت در کوتاه‌مدت و شفافیت نیز بیشتر است. همان‌طور که عنوان شد، اجتناب از مالیات نیز فعالیتی ارزش‌زا در کوتاه‌مدت است و سهامداران خرد شرکت علاقه مندند که باید توسط مدیریت شرکت، نرخ مالیاتی شرکت کاهش یابد. همچنین اجتناب از مالیات در نهایت سود خالص را افزایش داده و منجر به کاهش جریانات نقدی خروجی ناشی از مالیات می‌شود. بنابراین، با توجه به علاقه سهامداران خرد به افزایش رقم سود پس از کسر مالیات، می‌توان انتظار داشت که این سرمایه‌گذاران در راستای اجتناب از مالیات نقشی فعال داشته باشند. اما سهامداران نهادی با توجه به افق بلندمدتی که دارند علاقه مند به بالا بردن ارزش شرکت در بلندمدت هستند و چون اجتناب مالیاتی فعالیتی موقتی و دارای اثر کوتاه‌مدت می‌باشد می‌توان انتظار داشت که سرمایه‌گذاران نهادی مانع اجتناب از مالیات گردند. جلالی و همکاران (۱۳۹۹) بیان کردند که سهامداران نهادی انگیزه و توانایی بالاتری برای نظارت بر عملکرد مدیریتی دارند. بنابراین زمانی که سطح مالکیت نهادی بالا است، بررسی دقیق‌تری بر عملکرد مدیریتی و با درجه بیشتری انجام می‌شود. بنابراین سرمایه‌گذاران نهادی می‌توانند فرصت‌های بکارگیری تکنیک‌های اجتناب مالیاتی را کاهش دهند.

پیشینه پژوهش

وین هوانگ و آن‌تای (۲۰۲۱)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر برنامه ریزی مالیاتی بر ارزش شرکت‌های غیرمالی در ویتنام پرداختند. آنها از نرخ موثر مالیات برای اندازه‌گیری برنامه ریزی

مالیات استفاده و ارزش شرکت را با استفاده از کیوتوین اندازه گیری کرده اند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که برنامه ریزی مالیاتی تأثیر منفی معناداری بر ارزش شرکت دارد.

جان کرر و همکاران (۲۰۲۱)، به بررسی رابطه حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی پرداختند، آنها از مالکیت خانوادگی، استقلال هیئت مدیره و کمیته حسابرسی به عنوان معیارهای حاکمیت شرکتی استفاده کردند و نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که ارتباط بین حاکمیت شرکتی و اجتناب از مالیات برای شرکت‌های دارای مالکیت خانوادگی به دلیل حاکمیت شرکتی ضعیف مستقیم بوده، اما استقلال هیئت مدیره و کمیته‌های حسابرسی موجب کاهش اجتناب از مالیات می‌شوند. عبارتی زمانی که حاکمیت شرکتی قوی باشد شرکت‌ها کمتر به اجتناب از مالیات روی می‌آورند.

مانگوتینگ و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهش خود رابطه ساختار مالکیت، اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت را در شرکت‌های تولیدی عضو بورس اوراق بهادار اندونزی بررسی کردند. مطالعه آنها به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی با شاخص‌های اندازه هیئت مدیره، تنوع هیئت مدیره، استقلال هیئت مدیره و کمیته حسابرسی بر ارزش شرکت پرداخته و اجتناب از مالیات را به عنوان متغیر تعدیلگر بر رابطه حاکمیت شرکتی و ارزش شرکت مورد سنجش قرار داده اند. نتایج مطالعه آنها نشان داد که استقلال هیئت مدیره نقش مهمی در نظارت و ارائه مشاوره در افزایش ارزش شرکت و جلوگیری از پرداخت مالیات داشته است. اما سایر عناصر حاکمیت شرکتی، از جمله اندازه هیئت مدیره، تنوع هیئت مدیره و کمیته حسابرسی، ارزش شرکت را تحت تأثیر قرار نداده اند و نقش اجتناب از مالیات به عنوان متغیر تعدیلگر اثبات نشده است.

رانیا و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی تأثیر ویژگی‌های شرکت بر اجتناب مالیاتی با نقش تعدیلگر مدیریت سود در شرکت‌های بورسی اندونزی مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که ویژگی‌های شرکت شامل سودآوری، اهرم مالی و اندازه شرکت تأثیر منفی و معنادار بر اجتناب مالیاتی دارند. شدت تأثیر اهرم مالی بر اجتناب مالیاتی بیشتر از سایر موارد بدست آمد. همچنین نتایج نشان داد که مدیریت سود اثرات سودآوری و اهرم مالی بر اجتناب مالیاتی را کاهش می‌دهد، ولی مدیریت سود نمی‌تواند اثر اندازه شرکت بر اجتناب مالیاتی را تعدیل کند.

چایز و همکاران (۲۰۱۴)، با بررسی تأثیر اطمینان بیش از حد مدیریت و اجتناب مالیاتی نشان دادند، اعتماد به نفس بیش از حد مدیران بر اجتناب مالیاتی تأثیر مثبت معنادار

می گذارد. آنها معتقدند، مدیران دارای اعتماد به نفس بیش از حد در برنامه ریزی مالیاتی خود، خالص منافع سرمایه گذاری را بیش از حد برآورد می کنند که در نتیجه موجب اجتناب مالیاتی می شود.

والیو (۲۰۱۷)، با بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر اجتناب مالیاتی بیان می کند، نسبت اعضاء مستقل هیات مدیره تأثیر منفی معنادار بر اجتناب مالیاتی شرکت دارد، همچنین کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی و اندازه بنگاه اثر مثبت معنادار بر اجتناب مالیاتی بنگاه می گذارد. چن و همکاران (۲۰۱۴)، در پژوهشی یافتند که اجتناب مالیاتی، هزینه های نمایندگی را افزایش و ارزش شرکت را کاهش می دهد. شفافیت گزارشگری مالی با اجتناب مالیاتی شرکت تعامل دارد و تعدیل کننده رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت است. سرمایه گذاران در چین نسبت به رفتار اجتناب مالیاتی شرکت واکنش منفی نشان می دهند، اما این واکنش منفی می تواند با شفافیت اطلاعات کمتر شود.

جوی (۲۰۱۲)، تأثیر مالکیت نهادی بر جسورانه بودن مالیات را بررسی کرد. نتایج پژوهش او نشان داد که شرکت های با سطح بالاتر مالکیت نهادی دارای افق سرمایه گذاری کوتاه مدت، به احتمال بیشتری برنامه ریزی جسورانه را به کار می برند، همچنین، بررسی بیشتر نتایج نشان داد که بین مالکیت نهادی و نرخ موثر مالیاتی رابطه منفی وجود دارد.

وانگ (۲۰۱۰)، با اشاره به دو دیدگاه متفاوت ارزش آفرینی و تئوری نمایندگی در تاثیر فعالیت های اجتناب از مالیات بر ارزش شرکت، با استفاده از چندین معیار اندازه گیری اجتناب از مالیات به این نتیجه رسید که از آنجایی که اجتناب از مالیات انتقال ثروت از شرکت به دولت را کاهش می دهد، از نظر سهامداران یک رویکرد ارزش آفرین است. همچنین او در ادامه کار خود به این نتیجه رسید که در شرکت های شفاف، یعنی شرکت هایی که در آن مسائل نمایندگی کمتری وجود دارد، سطح اجتناب از مالیات شرکت بالاتر است. این مسئله بیانگر این موضوع است که مدیران اجتناب از مالیات را صرفاً در راستای حداکثر کردن منافع سهامداران انجام می دهند.

دسای و دارماپالا (۲۰۰۹)، پس از بررسی رابطه اجتناب از مالیات و ارزش شرکت، به دیدگاه ارزش آفرینی برای فعالیت های اجتناب از مالیات رسیدند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که میانگین اثر اجتناب از مالیات بر ارزش شرکت تفاوت اساسی با صفر ندارد اما برای

شرکت‌هایی که ساختار حاکمیتی قوی (نظیر مالکیت نهادی بالاتر) دارند، رابطه‌ی مثبت میان اجتناب از مالیات و ارزش شرکت وجود دارد.

سامانیان و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین ارتباطات سیاسی، اجتناب مالیاتی و معاملات با اشخاص وابسته با ارزش شرکت با تاکید بر نظریه اقتصاد سیاسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که ارتباطات سیاسی، اجتناب مالیاتی و معاملات با اشخاص وابسته بر ارزش شرکت تاثیر منفی و معنی داری دارند. همچنین ارتباطات سیاسی رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و اجتناب مالیاتی با ارزش شرکت را تشدید می کند به گونه ای که منجر به کاهش ارزش شرکت می شود. عباس زاده و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش خود به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و بیش اطمینانی مدیریت بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها در مراحل چرخه عمر پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد بین مالکیت نهادی از مکانیزم های حاکمیت شرکتی و بیش اطمینانی مدیریت بر اجتناب مالیاتی تفاوت معناداری در مراحل رشد، بلوغ و افول وجود دارد که این ارتباط بین استقلال هیئت مدیره از مکانیزم های حاکمیت شرکتی و اجتناب مالیاتی با توجه به آزمون آماری پترونوستر یافت نشد.

قادری و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی رابطه بین هزینه های سیاسی و شکاف مالیاتی با رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری در بورس اوراق بهادار تهران را مورد مطالعه قرار دادند، هزینه های سیاسی به کمک متغیرهای مشاهده پذیر ریسک، اندازه شرکت، نسبت تمرکز و تراکم کارکنان اندازه گیری شده است و سنجش شکاف مالیاتی نیز با استفاده از تفاوت مالیات تعیینی و مالیات ابراز شده انجام پذیرفته است، همچنین متغیرهای سودآوری و نسبت اهرمی به عنوان متغیرهای کنترلی وارد الگوی پژوهش شده اند. یافته های پژوهش آنها نشان داد، رابطه معنی داری بین هزینه های سیاسی و شکاف مالیاتی وجود ندارد، از اینرو شواهد تجربی در خصوص فرضیه سیاسی و ارتباط آن با شکاف مالیاتی در بورس اوراق بهادار تهران یافت نشد. حیدری و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهشی به بررسی نقش تعدیلگر استقلال هیئت مدیره بر رابطه بین ساختار مالکیت با شکاف مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته های پژوهش آنها نشان می دهد که بین مالکیت خانوادگی و شکاف مالیاتی رابطه منفی و معنادار و بین مالکیت شرکتی و شکاف مالیاتی رابطه مثبت و معنادار برقرار است و استقلال هیئت مدیره نقش تعدیلگر بر این روابط را ندارد.

عباس زاده و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی به بررسی ارتباط شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی شرکت‌ها پرداختند. با استفاده از الگوی رگرسیون فازی وجود رابطه معکوس و معنادار بین شفافیت گزارشگری مالی (معیار کیفیت افشاء و شفافیت سود) و اجتناب مالیاتی (معیارهای نرخ مؤثر هزینه مالیات و تفاوت دفتری مالیات) در این شرکت‌ها در دوره مورد بررسی تأیید شده است. شرکت‌های با مالکیت نهادی پایین نسبت به شرکت‌های با مالکیت نهادی بالا رابطه قوی‌تر بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهند. بدین معنا که فعالیت‌های برنامه ریزی مالیاتی، شفافیت گزارشگری مالی شرکت را کاهش می‌دهد، در صورتی که تأثیر سطح مالکیت نهادی بر رابطه میان شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی برخلاف انتظار و معکوس بوده است.

جبارزاده کنگرلویی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین اجتناب از مالیات و ارزش شرکت با تأکید بر هزینه نمایندگی و کیفیت افشاء شرکت نشان دادند، بدون در نظر گرفتن هزینه‌های نمایندگی و کیفیت افشاء بین اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت رابطه معناداری وجود ندارد. از سوی دیگر، اجتناب مالیاتی شرکت تأثیری بر هزینه‌های نمایندگی ندارد، همچنین نتایج پژوهش آنها نشان داد، کیفیت افشای شرکت بر رابطه اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت تأثیر دارد.

مشایخی و سیدی (۱۳۹۴)، در پژوهشی به بررسی رابطه راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی پرداختند. برای این منظور ۱۴۶ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۱ مورد آزمون قرار گرفت و نتایج بیانگر آن بود که رابطه معناداری بین راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی وجود ندارد. علاوه بر این، رابطه منفی و معناداری بین متغیرهای کنترلی سودآوری و اندازه شرکت و همچنین رابطه مثبت و معناداری بین حسابرسی مالیاتی و اجتناب مالیاتی مشاهده گردید. رضایی و قنایی نژاد (۱۳۹۱)، رابطه شفافیت در گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی با ارزش شرکت‌ها را بررسی کردند و نشان دادند که رابطه معکوس میان اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت در زمانی که معیار سنجش اجتناب مالیاتی نرخ مؤثر مالیات نقدی بلند مدت باشد وجود دارد، که از نظر آماری معنادار است و در زمانی که اجتناب مالیاتی با نرخ مؤثر مالیات نقدی یا اختلاف دائمی مالیات سنجیده می‌شود، رابطه معناداری میان ارزش شرکت و اجتناب مالیاتی وجود ندارد، همچنین بین اجتناب مالیاتی و شفافیت گزارشگری رابطه معناداری مشاهده نشد.

بنابراین با توجه به موارد ذکر شده، اجتناب مالیاتی با نوع مالکیت سهامداران اعم از نهادی و غیر نهادی دارای ارتباط می‌باشد که در نتیجه این ارتباط ارزش شرکت تحت تأثیر قرار می‌گیرد.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش بر اساس هدف از نوع کاربردی و داده‌های آن با استفاده از رویکرد پس‌رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) بوده و از لحاظ روش گردآوری اطلاعات توصیفی از نوع همبستگی می‌باشد. در پژوهش حاضر جامعه آماری متشکل از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق تهران در فاصله زمانی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۸ می‌باشد. شرکت‌های عضو جامعه آماری هدف که دارای شرایط زیر بوده مورد مطالعه قرار گرفته‌اند:

۱. اطلاعات کامل هر یک از شرکت‌های مورد مطالعه طی قلمرو زمانی پژوهش موجود باشد.
 ۲. شرکت‌ها در طول دوره‌ی پژوهش تغییر سال مالی نداده باشند.
 ۳. جزو شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشند.
 ۴. سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
 ۵. ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت باید مثبت باشد. به این دلیل که صرفاً شرکت‌هایی انتخاب می‌شوند که سودده بوده و مشمول مالیات بر درآمد گردند.
 ۶. وقفه معاملاتی حداکثر ۶ ماه باشد.
 ۷. شرکت‌ها در طول دوره‌ی پژوهش زیان ده نباشند.
- با توجه به ویژگی‌های فوق در تمام آزمون‌های آماری ۱۱۱ شرکت و در مجموع ۹۹۹ مشاهده برای هر متغیر به عنوان نمونه در نظر گرفته شده است.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش که در قسمت‌های قبل توضیح داده شد و به منظور حصول اهداف پژوهش فرضیه‌های زیر در نظر گرفته شده است.

۱. بین اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت‌ها ارتباط منفی معناداری وجود دارد.
۲. مالکیت نهادی بر رابطه اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت تاثیر مستقیم دارد.
۳. سطح مالکیت سهامداران خرد بر رابطه اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت تاثیر معکوس دارد.

مدل‌های پژوهش و معرفی متغیرها

در این پژوهش، با بسط مدل‌های معرفی شده در پژوهش لیم (۲۰۱۱)، به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های رگرسیونی زیر استفاده شده است.

فرضیه اول: مدل (۱-۱)

$$Q\ TOBIN_{it} = \beta_0 + \beta_1 AVOID_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

فرضیه دوم: مدل (۱-۲)

$$Q\ TOBIN_{it} = \beta_0 + \beta_1 AVOID_{it} + \beta_2 AVOID_{it} * OWN_{it} + \beta_3 OWN_{it} + \beta_4 OWN_{it}^2 + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

فرضیه سوم: مدل (۱-۳)

$$Q\ TOBIN_{it} = \beta_0 + \beta_1 AVOID_{it} + \beta_2 AVOID_{it} * OWN_NI_{it} + \beta_3 OWN_NI_{it} + \beta_4 OWN_NI_{it}^2 + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \varepsilon_{it}$$

برای سهولت مشاهده و بررسی متغیرهای مورد استفاده در پژوهش، اجزای این مدل ها در

جدول زیر ارائه می گردند.

جدول ۱. جدول تعریف عملیاتی متغیرها

نوع متغیر	نام متغیر	نماد متغیر	نحوه محاسبه
وابسته	ارزش شرکت	Q Tobin	کل بدهی ها + ارزش بازار حقوق صاحبان سهام کل دارایی ها
مستقل	اجتناب مالیاتی	Avoid	نرخ واقعی مالیات - نرخ قانونی مالیات = نرخ واقعی مالیات شرکت، از تقسیم مالیات بر درآمد ابرازی، بر سود قبل از کسر مالیات به دست می آید. نرخ قانونی مالیات در این پژوهش مطابق با ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم و با در نظر گرفتن معافیت ماده ۱۴۳ قانون مالیات های مستقیم برابر است با ۲۲٫۵ درصد.
	سهامداران نهادی (اشخاص حقوقی و سهامداران بالای ۵ درصد)	own	تعداد سهام نزد مالکان نهادی کل تعداد سهام صادره $own = \frac{\text{تعداد سهام نزد مالکان نهادی}}{\text{کل تعداد سهام صادره}}$
	تمرکز مالکیت	(own) ²	مجذور مالکیت سهامداران به استثناء سهامداران حقیقی کمتر از ۵ درصد $HIH = \sum_{i=1}^n (S_i)^2$
	سهامداران خرد (غیر نهادی)	OWN_NI	یک منهای درصد مالکیت سهامداران نهادی
کنترل	تمرکز مالکیت سهامداران خرد	(own_ni) ²	مجذور مالکیت سهامداران حقیقی کمتر از ۵ درصد
	اهرم مالی	Lev	$Lev = \frac{Td}{(Td + MVE)}$ Td: جمع بدهی MVE: ارزش بازار سهام
	بازده دارایی ها	ROA	نسبت سود خالص به کل دارایی ها
	اندازه شرکت	Size	لگاریتم طبیعی جمع دارایی ها

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

آمار توصیفی مربوط به متغیرها در جدول (۲) درج شده است. با توجه به ضریب متغیر کیو توین در جدول آمار توصیفی می‌توان چنین بیان کرد که به ازای هر یک ریال از دارایی‌ها، ۲٫۱۳ ریال منابع مالی بر ارزش بازار وجود دارد.

همانگونه که در جدول ۲ ملاحظه می‌شود برای کلیه متغیرها، شاخص‌های مرکزی و پراکندگی بطور مجزا محاسبه شده است. از آنجایی که میانگین اصلی‌ترین شاخص مرکزی است. مقدار میانگین دقیقاً در نقطه تعادل و مرکز ثقل داده‌ها قرار می‌گیرد. متغیرهایی دارای کیفیت مناسب می‌باشند که بین میانگین و میانه آن‌ها اختلاف چندانی وجود نداشته باشد. همانطور که در جدول (۲) نیز مشاهده می‌شود، میانگین و میانه اکثر متغیرها نزدیک به هم بوده که این نشان از توزیع نرمال متغیرهای پژوهش دارد.

نتایج آمار توصیفی بیانگر آن است برای متغیر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها بطور میانگین ۱۱ درصد اجتناب از مالیات داشته‌اند. برای متغیر اهرم مالی می‌توان گفت که به ازای هر ۱۰۰ ریال مجموع بدهی و ارزش بازار سهام ۵۰ ریال بدهی وجود دارد. بطور میانگین اندازه شرکت‌ها ۱۴٫۶۶ ریال می‌باشد. بطور میانگین در نمونه انتخابی ۷۸٪ سهام نزد مالکان نهادی می‌باشد.

جدول ۲. آماره‌های توصیفی پژوهش

متغیرها	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
ارزش شرکت	۲/۱۳	۱/۶۴	۱۹/۴۹	۰/۴۹	۱/۶۶	۴/۳۵	۳۰/۸۲
اجتناب مالیاتی	۰/۱۱	۰/۰۹	۰/۲۲۵	۰/۰۰۱	۰/۰۸	۰/۲۶	۱/۶۴
اهرم مالی	۰/۵۰	۰/۵۲	۰/۹۴	۰/۰۱	۰/۲۰	-۰/۲۶	۲/۳۹
اندازه شرکت	۱۴/۶۶	۱۴/۳۸	۲۰/۱۸	۱۰/۱۷	۱/۶۵	۰/۶۶	۳/۴۸
بازده دارایی‌ها	۰/۱۷	۰/۱۴	۰/۷۱	-۰/۰۲	۰/۱۲	۱/۰۴	۳/۹۸
سهامداران نهادی	۰/۸۰	۰/۸۳	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۱۵	-۱/۲۹	۵/۱۳
تمرکز مالکیت	۰/۲۰	۰/۶۹	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۱۵	۱/۲۸	۵/۱۳

نتایج آزمون فرضیه اول

فرضیه اول: بین اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت‌ها ارتباط منفی معناداری وجود دارد.

به منظور آزمون فرضیه اول پژوهش، مدل (۱-۱) با رویکرد داده های ترکیبی برآورد شده است. معناداری آماره های لیمیر (۸۷/۴۹) و هاسمن (۲۵۵/۳۳) در سطح ۱٪ نشان می دهد که مدل (۱-۱) باید به روش اثرات ثابت برآورد شود. نتایج برآورد مدل (۱-۱) با روش مذکور در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول ۳. نتایج برآورد مدل (۱-۱)

متغیر	ضریب	آماره تی استیودنت	معناداری	شاخص VIF
عرض از مبدا	۴/۹۴***	۲/۶۸	۰/۰۰	---
اجتناب مالیاتی	-۰/۴**	-۲/۲۱	۰/۰۳	۱/۵۲
اندازه شرکت	-۰/۲۲**	-۱/۹۹	۰/۰۴	۱/۰۷
اهرم مالی	-۰/۰۸***	-۰/۲۲	۰/۸۳	۱/۵۵
بازده دارایی ها	۳/۱۵***	۸/۶۸	۰/۰۰	۱/۴۵
ضریب تعیین تعدیل شده	۵۵/۴۴٪	آماره هاسمن (معناداری)	۲۵۵/۳۳*** (۰/۰۰)	
آماره فیشر (معناداری)	۱۰۴/۴۶*** (۰/۰۰)	دوربین - واتسون	۱/۹۷	
آماره لیمیر (معناداری)	۸۷/۴۹*** (۰/۰۰)			

***، ** و * به ترتیب معناداری در سطح ۱٪، ۵٪ و ۱۰٪

نتایج ارائه شده نشان می دهد که عرض از مبدا (۴/۹۴) و ضریب متغیرهای بازده دارایی ها (۳/۱۵) و اهرم مالی (۰/۰۸-) در سطح ۱٪ معنادارند. ضریب متغیرهای اجتناب مالیاتی (۰/۴-) و اندازه شرکت (۰/۲۲-) در سطح ۵٪ معنادارند. مقدار شاخص عامل تورم واریانس نیز نشان می دهد که متغیرهای مستقل الگو (۱-۱) نیز با هم مشکل همخطی ندارند. مقدار آماره دوربین واتسون (۱/۹۷) حاکی از عدم وجود مشکل خودهمبستگی سریالی در اجزای اخلاص مدل برآورد شده است، لذا نتایج مدل برآورد شده کاذب نیست و برای آزمون فرضیه قابل اتکاست. معناداری آماره فیشر (۱۰۴/۴۶) در سطح ۱٪ بیانگر معناداری کلی مدل پژوهش است. ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می دهد که متغیرهای مستقل حدود ۵۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می نمایند.

منفی و معنادار بودن ضریب متغیر اجتناب مالیاتی (۰/۴-) نشان می دهد که بین اجتناب مالیاتی و نسبت کیوتوبین (معیار ارزش شرکت) رابطه منفی و معناداری وجود دارد. این موضوع بیانگر تایید فرضیه اول پژوهش است.

نتایج آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم: مالکیت نهادی بر رابطه اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت تاثیر مستقیم دارد. به منظور آزمون فرضیه دوم پژوهش، مدل (۱-۲) با رویکرد داده‌های ترکیبی برآورد شده است. معناداری آماره‌های لیمیر (۸۸/۶۸) و هاسمن (۳۰۹/۴۶) در سطح ۱٪ نشان می‌دهد که مدل (۱-۲) باید به روش اثرات ثابت برآورد شود. نتایج برآورد مدل (۱-۲) با روش مذکور در جدول (۴) ارائه شده است.

جدول ۴. نتایج برآورد مدل (۱-۲)

متغیر	ضریب	آماره تی استیودنت	معناداری	شاخص VIF
عرض از مبدا	۱۶/۰۰***	۷/۴۶	۰/۰۰	---
اجتناب مالیاتی	-۷/۶۹**	-۲/۴۷	۰/۰۱	۲/۲۶
شدت اجتناب مالکان نهادی	۹/۷۷***	۲/۶۱	۰/۰۰	۲/۴۰
سهامداران نهادی	-۱۹/۳۷***	-۹/۵۹	۰/۰۰	۱/۶۵
تمرکز مالکیت	۱۱/۳۶***	۸/۷۷	۰/۰۰	۱/۶۱
اندازه شرکت	-۰/۴۵***	-۳/۴۲	۰/۰۰	۱/۰۷
اهرم مالی	۰/۵۸	۱/۴۳	۰/۱۵	۱/۰۸
بازده دارایی‌ها	۲/۴۳***	۴/۷۱	۰/۰۰	۱/۰۵
ضریب تعیین تعدیل شده	۶۴/۹۶٪	آماره لیمیر (معناداری)	۸۸/۶۸*** (۰/۰۰)	
آماره فیشتر (معناداری)	۱۵/۸۰*** (۰/۰۰)	آماره هاسمن (معناداری)	۳۰۹/۴۶*** (۰/۰۰)	
دوربین - واتسون	۱/۶۴			

***، ** و * به ترتیب معناداری در سطح ۱٪، ۵٪ و ۱۰٪

نتایج ارائه شده نشان می‌دهد که عرض از مبدا (۱۶/۰۰) و ضریب متغیرهای اندازه شرکت (۰/۴۵-)، مالکیت نهادی (۱۹/۳۷-) تمرکز مالکیت (۱۱/۳۶)، شدت اجتناب مالکان نهادی (۹/۷۷) و بازده دارایی‌ها (۲/۴۳)، در سطح ۱٪ و ضریب متغیر اجتناب مالیاتی (۷/۶۹-)، در سطح ۵٪ معنادارند. مقدار شاخص عامل تورم واریانس نیز نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل الگو (۱-۲) نیز با هم مشکل همخطی ندارند. مقدار آماره دوربین واتسون (۱/۶۴) حاکی از عدم وجود مشکل خودهمبستگی سریالی در اجزای اخلاص مدل برآورد شده است، لذا نتایج مدل برآورد شده کاذب نیست و برای آزمون فرضیه قابل اتکاست. معناداری آماره فیشتر (۱۵/۸۰) در

سطح ۱٪ بیانگر معناداری کلی مدل پژوهش است. ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل حدود ۶۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌نمایند. مثبت و معنادار بودن ضریب متغیر شدت اجتناب مالکان نهادی (۹/۷۷)، نشان می‌دهد که ساختار مالکیت نهادی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت تأثیر مستقیم معناداری دارد، لذا فرضیه دوم پژوهش نیز تایید می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم: سطح مالکیت سهامداران خرد بر رابطه اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت تأثیر معکوس دارد.

به منظور آزمون فرضیه سوم پژوهش، مدل (۱-۳) با رویکرد داده‌های ترکیبی برآورد شده است. معناداری آماره های لیمیر (۸۸/۷۴) و هاسمن (۳۰۹/۴۱) در سطح ۱٪ نشان می‌دهد که مدل (۱-۳) باید به روش اثرات ثابت برآورد شود. نتایج برآورد مدل (۱-۳) با روش مذکور در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول ۵. نتایج برآورد مدل (۱-۳)

متغیر	ضریب	آماره تی استیودنت	معناداری	شاخص VIF
عرض از مبدا	۸/۰۰***	۴/۱۸	۰/۰۰	---
اجتناب مالیاتی	۲/۰۸**	۲/۰۹	۰/۰۴	۲/۷۴
شدت اجتناب سهامداران غیر نهادی	-۹/۷۹***	-۲/۶۲	۰/۰۰	۵/۷۱
سهامداران غیر نهادی	-۳/۳۷***	-۳/۶۳	۰/۰۰	۷/۹۱
تمرکز مالکیت سهامداران غیر نهادی	۱۱/۴۰***	۸/۸۰	۰/۰۰	۷/۵۹
اندازه شرکت	-۰/۴۵***	-۳/۴۳	۰/۰۰	۱/۱۱
اهرم مالی	۰/۵۸	۱/۴۳	۰/۱۵	۱/۷۰
بازده دارایی‌ها	۲/۴۳***	۴/۷۱	۰/۰۰	۱/۵۴
ضریب تعیین تعدیل شده	۶۴/۹۸٪	آماره لیمیر (معناداری)	۸۸/۷۴*** (۰/۰۰)	
آماره فیشر (معناداری)	۱۵/۸۲*** (۰/۰۰)	آماره هاسمن (معناداری)	۳۰۹/۴۱*** (۰/۰۰)	
دوربین - واتسون	۱/۷۴			

***، **، * و * به ترتیب معناداری در سطح ۱٪، ۵٪ و ۱۰٪

نتایج ارائه شده نشان می‌دهد که عرض از مبدا (۸/۰۰) و ضریب متغیرهای اندازه شرکت (۰/۴۵-)، مالکیت خرد (۳/۳۷-) تمرکز مالکیت خرد (۱۱/۴۰)، شدت اجتناب سهامداران غیرنهادی (۹/۷۹-) و بازده دارایی‌ها (۲/۴۳)، در سطح ۱٪ و ضریب متغیر اجتناب مالیاتی (۲/۰۸)، در سطح ۵٪ معنادارند. مقدار شاخص عامل تورم واریانس نیز نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل الگو (۱-۳) نیز با هم مشکل همخطی ندارند. مقدار آماره دورین واتسون (۱/۷۴) حاکی از عدم وجود مشکل خودهمبستگی سریالی در اجزای اخلال مدل برآورد شده است، لذا نتایج مدل برآورد شده کاذب نیست و برای آزمون فرضیه قابل اتکاست. معناداری آماره فیشر (۱۵/۸۲) در سطح ۱٪ بیانگر معناداری کلی مدل پژوهش است. ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل حدود ۶۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌نمایند.

منفی و معنادار بودن ضریب متغیر شدت اجتناب سهامداران غیرنهادی (۹/۷۹-)، نشان می‌دهد که ساختار مالکیت نهادی بر رابطه بین اجتناب مالیاتی و ارزش بازار شرکت تاثیر معکوس و معناداری دارد، لذا فرضیه سوم پژوهش نیز تایید می‌شود.

بحث و نتیجه گیری

هدف اصلی این پژوهش بررسی تاثیر نوع مالکیت سهامداران (نهادی و خرد) بر رابطه بین اجتناب مالیاتی با ارزش شرکت در شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. برای دستیابی به این هدف نمونه‌ای متشکل از ۱۱۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۸ در نظر گرفته شد. در این راستا و با استفاده از نرم افزار ایویوز نسخه ۱۰ و با استفاده از داده‌های ترکیبی و به روش رگرسیون خطی چند متغیره نسبت به آزمون فرضیه‌ها اقدام شده است که نتایج آن بشرح زیر است.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه اول با پژوهش وین هوانگ و آن تای (۲۰۲۱)، مطابقت دارد. آنها در پژوهش خود به بررسی تاثیر برنامه ریزی مالیاتی بر ارزش شرکت‌های غیر مالی در ویتنام پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که برنامه ریزی مالیاتی تاثیر منفی معناداری بر ارزش شرکت دارد. همچنین این فرضیه از پژوهش با نتایج پژوهش رضایی و قنایی نژاد (۱۳۹۱) نزدیک می‌باشد. آنان رابطه شفافیت در گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی با ارزش شرکت‌ها را بررسی کردند و نشان دادند که رابطه معکوس میان اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت در زمانیکه معیار سنجش اجتناب مالیاتی نرخ مؤثر مالیات نقدی بلند مدت باشد وجود دارد.

نتایج حاصل از این فرضیه مخالف پژوهشات گراهام و توکر (۲۰۰۶)، دسای و درامپالا (۲۰۰۶) و دسای و درامپالا (۲۰۰۹) می‌باشد. آنان در نتایج پژوهشات خود به رابطه مستقیم اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت اشاره کرده بودند و اجتناب مالیاتی را فعالیتی معرفی کرده بودند که سبب افزایش ارزش برای سهامداران می‌شود.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه دوم با پژوهش جلالی و همکاران (۱۳۹۹) مطابقت دارد. آنها در پژوهش خود بیان کردند که سهامداران نهادی انگیزه و توانایی بالاتری برای نظارت بر عملکرد مدیریتی دارند. بنابراین زمانی که سطح مالکیت نهادی بالا است، بررسی دقیق تری بر عملکرد مدیریتی و با درجه بیشتری انجام می‌شود. بنابراین سرمایه گذاران نهادی می‌توانند فرصت‌های بکارگیری تکنیک‌های اجتناب مالیاتی را کاهش دهند. در نهایت فرضیه سوم که از دید سهامداران خرد و کوتاه مدت بود نشان دهنده استقبال آنها از اجتناب مالیاتی و بهره بردن از منافع کوتاه مدت آن می‌باشد لذا بر رابطه منفی اجتناب مالیاتی و ارزش شرکت تأثیر معکوس می‌گذارند.

پیشنهادهای پژوهشی برای انجام تحقیقات آتی از نظر نویسندگان به شرح ذیل می‌باشد:

۱. پیشنهاد می‌گردد اجتناب مالیاتی برای صنایع مختلف در بورس بصورت مجزا شناسی شود تا میزان اجتناب قابل اعمال در هر صنعت درک شود.
۲. پیشنهاد می‌گردد مقایسه تطبیقی جهت بکارگیری اجتناب مالیاتی در شرکت‌ها در بازه زمانی قبل از اصلاح قوانین مالیاتی در ۱۳۹۴/۰۴/۳۱ با بعد از اصلاح و اجرا از ابتدای سال مالی ۱۳۹۵ انجام گیرد.

منابع

- اسدیان اوغانی، اصغر؛ آبریز مختاری، یحیی و رحمانی نوجه ده، حسین. (۱۳۹۹). تاثیر ساختار مالکیت بر ارتباط بین اجتناب مالیاتی و هزینه بدهی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۳۴)، ۱۲۷-۱۴۲.
- آذرباهمان، علیرضا و آذرباهمان، جلال. (۱۳۸۹)، مدیریت مالی جلد دوم، انتشارات نما و نشر جهان فردا، مشهد.
- باباجانی، جعفر و عبدی، مجید. (۱۳۸۹). رابطه حاکمیت شرکتی و سود مشمول مالیات شرکت‌ها. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۲(۳)، ۶۵-۸۶.
- بروجردی، علینقی. (۱۳۸۸)، مدیریت و راهبری مالیات در ایران، انتشارات کوثر، چاپ اول، تهران. ۳۳-۵۶.
- جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ بهنمون، یعقوب؛ بهزادی، نهاد و شکوری، سمیرا. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین اجتناب از مالیات و ارزش شرکت با تأکید بر هزینه نمایندگی و کیفیت افشای شرکتی. راهبرد مدیریت مالی، ۴(۳)، ۲۵-۴۸.
- جلالی، فاطمه؛ هشی، عباس؛ دانشی، وحید و کامرانی، هدی. (۱۳۹۹). بررسی ارتباط بین عدم اطمینان محیطی، مالکیت نهادی و اجتناب مالیاتی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، ۱۳۳-۱۴۶.
- حساس یگانه، یحیی؛ مرادی، محمد و اسکندر، هدی. (۱۳۸۷)، بررسی رابطه بین سرمایه گذاران نهادی و ارزش شرکت، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۵(۳)، ۱۲۲-۱۰۷.
- حیدری، مهدی؛ دیدار، حمزه؛ طاهریان، سکینه، (۱۳۹۷)، بررسی نقش تعدیلگر استقلال هیئت مدیره بر رابطه بین ساختار مالکیت با شکاف مالیاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۷(۲۸)، ۱۱۷-۱۳۴.
- خان جان، علیرضا، (۱۳۸۸)، نگرشی نهاد گرا به فرار مالیاتی، تهران، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی. سامانیان، علیرضا؛ بندریان، امیرعلی و مسیحی پور، کورش. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین ارتباطات سیاسی، اجتناب مالیاتی و معاملات با اشخاص وابسته با ارزش شرکت: آزمون نظریه اقتصاد سیاسی در بورس اوراق بهادار تهران. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۳۵)، ۱۵-۳۲.
- ضیایی بیگدلی، فرهاد؛ طهماسبی بلداجی، (۱۳۸۳)؛ مالیات بر ارزش افزوده: مالیاتی مدرن؛ ناشر پژوهشکده امور اقتصادی؛ تهران.
- عباس زاده، محمدرضا؛ فدایی، مرتضی؛ مفتونیان، محسن و بابایی کلاریجانی، مائده. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی شرکت‌ها (مطالعه موردی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران). اقتصاد مالی، ۱۰(۳۵)، ۴۵-۷۴.

- عباس زاده، محمدرضا؛ فدائی، مرتضی؛ مفتونیان، محسن و بابایی کلاریجانی، مانده، (۱۳۹۹)، بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و بیش اطمینانی مدیریت بر اجتناب مالیاتی شرکت‌ها در مراحل چرخه عمر، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۰(۳۸)، ۴۹-۸۱.
- قادری، بهمن؛ دیدار، حمزه؛ کفعمی، مهدی، (۱۳۹۸)، بررسی رابطه بین هزینه های سیاسی و شکاف مالیاتی، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۸(۳۲)، ۱۶۱-۱۹۳.
- مشایخی، بیتا و سیدی، سیدجلال. (۱۳۹۴). راهبری شرکتی و اجتناب مالیاتی. *مجله دانش حسابداری*، ۶(۲۰)، ۸۳-۱۰۳.
- موسوی جهرمی، یگانه؛ طهماسبی بلداجی، فرهاد و خاکی، نرگس، (۱۳۸۸)، فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، *یک مدل نظری، فصلنامه مالیات*، ۱۷(۵)، ۳۸-۲۷.
- نوروش، ایرج و ابراهیمی کردلر، علی. (۱۳۸۴). بررسی و تبیین رابطه ترکیب سهامداران با تقارن اطلاعات و سودمندی معیارهای حسابداری عملکرد. *بررسی حسابداری و حسابرسی*، ۲(۴)، ۹۷-۱۲۴.

References

- Abbaszadeh, M, Fadaei, M, Muftonian, M & Babaei Klarijani, M. (2016) Investigating the relationship between financial transparency and tax avoidance with respect to institutional ownership of companies, *Financial Economics Quarterly*, 10(35), 45-74. (In Persian).
- Abbaszadeh, M., Maftounian, M., Fadaei, M., & Babaei Kelarijani, M. (2020). Effects of Corporate Governance and Management Overconfidence on Tax Avoidance of Firms in the Life-cycle Stages. *Empirical Research in Accounting*, 10(38), 49-81. (In Persian).
- Asadian oghani, A., & abriz mokhtari, Y. (2021). The effect of ownership structure on the relationship between tax avoidance and debt expense. *Journal of Accounting and Management Vision*, 3(34), 127-142. (In Persian).
- Azar barahman, A& barrahman, J. (2010) Financial management Volume ۲, *Nama Publications and Jahan Farda Publishing*, Mashhad. (In Persian).
- Babajani, J., & Abdi, M. (2010). Relationship between Corporate Governance and Enterprises Taxable Profit. *Journal of Financial Accounting Research*, 2(3), 65-86.
- Boroujerdi, A, (2009). Tax Management in Iran, *Kowsar Publications*, First Edition, Tehran. 33-56. (In Persian).
- Chen, X., Hu, N., Wang, X. and Tang, X. (2014), "Tax avoidance and firm value: evidence from China", *Nankai Business Review International*, Vol. 5 No. 1, pp. 25-42.
- Chyz, J. A., Gaertner, F., Kausar, A., & Watson, L. (2014). Overconfidence and Aggressive Corporate Tax Policy. Proceedings. *Annual Conference on Taxation and Minutes of the Annual Meeting of the National Tax Association*, 107, 1-47.

- Demsetz, H. (1983). The structure of ownership and theory of the firm, *Journal of law and political Economics*, Vol 26, PP301-325.
- Desai, M. A., A. Dyck, and L. Zingales. (2007). Theft and Taxes. *Journal of Financial Economics*, 84(3), 591-623.
- Desai, M. and Dharmapala, D. (2009). "Corporate Tax Avoidance and Firm Value". *Review of Economics and Statistics*, 91, 537-546.
- Desai, M.A., Dharmapala, D., (2006). "Corporate tax avoidance and high powered incentives". *Journal of Financial Economics* 79, 145-179.
- Graham, J., Tucker, A., 2006. "Tax shelters and corporate debt policy". *Journal of Financial Economics* .81, 563-594.
- Hanlon, M., and S. Heitzman. (2010). A Review of Tax Research. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2- 3), 127-178.
- Hasas Yeganeh, Y, Moradi, M & Eskandar, H. (2008). "Study of the relationship between institutional investors and company value", *Accounting and Auditing Reviews*, Vol.52, pp. 122-107. (In Persian).
- Heidari, M., didar, H., & taherian, S. (2018). Board Independence and the Relation between Ownership Structure and the Tax Gap. *Empirical Research in Accounting*, 7(28), 117-134. (In Persian).
- Jabarzade, S., Behnamoon, Y., Behzadi, N., & Shakoori, S. (2016). The Relationship between Tax Avoidance and Firm Value with an Emphasis on Agency Cost and Firm Disclosure Quality. *Financial Management Strategy*, 4(3), 25-48. (In Persian).
- Jalali, F., Hoshi, A., Daneshi, V., & Kamrani, H. (2020). Investigating the Relationship between Environmental Uncertainty, Institutional Ownership and Tax Avoidance. *Accounting and Auditing Research*, 12(46), 133-146. (In Persian).
- Jon N. Kerr, Richard A. Price, Francisco J. Román, Miles A. Romney,(2021), Corporate Governance and Tax Avoidance: Evidence from Governance Reform. *Journal of Governance and Regulation*. 10(4):84-92.
- Joy, E. (2012). The Influence of Institutional Investment on Tax Aggressiveness. *2012 AAA Annual Meeting - Tax Concurrent Sessions*, Available at .pp:1-47.
- Khan Jan, A, (2009), Institutional Approach to Tax Evasion, Tehran, Institute of Economic Affairs Publication. (In Persian).
- Lim, Youngdeok,(2011). "Tax avoidance, cost of debt and shareholder activism: Evidence from Korea", *Journal of Banking & Finance* 35, PP.456-470.
- Mashaykhi, B., Seyyedi, S. (2015). Corporate Governance and Tax Avoidance. *Journal of Accounting Knowledge*, 6(20), 83-103. (In Persian).
- Mousavi Jahromi, Y, Tahmasebi Beldaji ,F & Khaki,N. (۲۰۰۹), Tax evasion in the VAT system, a theoretical model, *Tax Quarterly*, 17(5), 27-38. (In Persian).
- Noroush, I & Ebrahimi Kurdler, A. (2005). Investigating and explaining the relationship between shareholder composition and correlation of reforms and usefulness of performance accounting criteria. *Accounting and Auditing Review*, 2(4), 97-124. (In Persian).
- Pasternak, M., Rico, C., 2008. "Tax Interpretation, Planning, and Avoidance: Some Linguistic Analysis". *Akron Tax Journal*, 33.

- qaderi, B., Didar, H., & Kafami, M. (2019). Political Costs and Tax Gap. *Empirical Research in Accounting*, 8(32), 161-193. (In Persian).
- Rania.S, Susetyob. D, Fuadah .L.L(2018) The Effects of the Corporate's Characteristics on Tax Avoidance Moderated by Earnings Management (Indonesian Evidence).*Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies* 4/3 (2018) 149-169.
- Rezaei, F & Qanainejad, M. (2013); Study of the relationship between transparency in financial reporting and tax avoidance with the value of companies, (In Persian).
- Samaniyan, A., bandarian, A., & mashipor, K. (2021). Investigating the Relationship between Political Connections, Tax Avoidance And Related Party Transactions On Fairm Value: Test of Political Economy Theory in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Management Vision*,3(35), 15-32. (In Persian).
- Shleifer, A., Vishny, R., 1986. "Large shareholders and corporate control". *Journal of Political Economy*, 94, 461-488.
- U. Kholbadalov, (2012), "The relationship of corporate tax avoidance, cost of debt and institutional ownership: evidence from Malaysia", *Journal of Atlantic Review of Economics – 2st Volume*.1-37.
- VU, Thu Anh Thi, and LE, Vinh Hoang, (2021), The Effect of Tax Planning on Firm Value: A Case Study in Vietnam, *The Journal of Asian Finance, Economics and Busines*,8(2),.973-979.
- Waluyo, W. (2017). "The Effect of Good Corporate Governance on Tax Avoidance: Empirical Study of the Indonesian Banking Company". *The Accounting Journal of Binaniaga*, 2 (2), 1-9.
- Wang, X. (2010). Tax Avoidance, Corporate Transparency and Firm Value. *2011 American Accounting Association Annual Meeting - Tax Concurrent Sessions*, pp:33-69.
- Yenni Mangoting, Cecilia Gunadi, Feren Priscilia Dinata Tobing, Olivia Ariyanto Putri, (2020), Governance Structure, Tax Avoidance, and Firm Value. *Advances in Economics, Business and Management Research*, Volume 158,397-407.
- Ziaee Bigdeli, F & Tahmasbi Beldaji, A (2004); VAT: modern tax; *Publisher of the Institute of Economic Affairs*; Tehran. (In Persian).

COPYRIGHTS



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

ارائه مدلی برای ارتقا کیفیت و مهارت حسابرس از دیدگاه حرفه و کارفرما^۱اسفندیار ملکیان^۲، یحیی کامیابی^۳، هادی ابراهیمی مجد^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۲

مقاله پژوهشی

چکیده

رویدادهای ناشی از بحران مالی جهانی و سایر رویدادهای آشفته‌ساز در اقتصاد بین‌المللی که در سنوات گذشته رخ داده است منتج به بروز انتقاداتی از طرف نهادهای مختلف حسابرسی در خصوص موضوع اهمیت گزارشگری مالی معتبر و با کیفیت بالا شده است. امروزه توجه به نقش و اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی با نگاهی جدید و نوگرایانه مورد توجه قرار گرفته و خبرگان در زمینه گزارشگری مالی کیفیت آن را منوط به دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت فرآیند حسابرسی می‌دانند. حسابرس نقش عمده‌ای در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در زمینه بازار سرمایه و بازار مالی به عهده دارد.

هدف اصلی این پژوهش ارائه چارچوبی برای ارتقای کیفیت حسابرسی از دیدگاه حرفه و کارفرمایان می‌باشد. در راستای دستیابی به این هدف، براساس مرور ادبیات و پیشینه پژوهش، ۳۳ متغیر مربوط به مهارت تأثیرگذار بر ارتقای کیفیت حسابرسی پس از انطباق با شرایط محیطی ایران، شناسایی و به ۶ مؤلفه اصلی تقسیم شد که از طریق پرسشنامه در اختیار اعضای جامعه حسابداران رسمی و مدیران مالی شرکت‌های نمونه قرار گرفت. نتایج حاصل از تحلیل پرسشنامه‌ها نشان می‌دهد که از دیدگاه شاغلین در حرفه، مهارت‌های اساسی حسابرسی که شامل (مهارت‌های تخصصی و دفترداری، مهارت‌های نرم‌افزاری حسابداری، رعایت دستورالعمل‌های جامعه، پیروی از برنامه حسابرسی، ریسک‌پذیری و مدیریت پروژه) می‌باشند، از جمله مهمترین مهارت‌هایی هستند که متقاضیان ورود به حرفه باید آن‌ها را فراگیرند. همچنین از منظر کارفرمایان حسابرسی نیز مهارت‌های اساسی حسابرسی، مهارت‌های تحلیلی، شخصیتی، ارتباطی، افزایش قابلیت‌ها و رهبری به ترتیب دارای اهمیت بیشتری برای ورود به حرفه حسابرسی هستند.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، مهارت حسابرسی، حرفه، کارفرما.

طبقه‌بندی موضوعی: M420

DOI: 10.22051/JERA.2019.24663.2353

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. (E.malekian@umz.ac.ir)

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. (y.kamyabi@umz.ac.ir)

۳. دانشجوی دکتر، گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران. (majd.auditor@gmail.com)

https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

آموزش و تربیت حسابرسان لایق علاوه بر رفع نیازهای حرفه می‌تواند منجر به تقویت حرفه و ارتقاء آن در جامعه گردد. تحقیقات مختلف نیز نشان داده زمانی که آموزش با تجربه همراه باشد، قضاوت‌های حرفه‌ای مناسب‌تری از حسابرسان شکل می‌گیرد. (نونهال نهر، ۱۳۹۳) بر این اساس، مطالعه در زمینه نیازهای حرفه از دیدگاه متولیان و ذینفعان می‌تواند در توسعه حرفه حسابرسی اهمیت بسزایی داشته باشد. در ایران، جامعه حسابداران رسمی، به عنوان متولی بحث حسابرسی همواره در راه ارتقا کیفیت حسابرسان و تربیت افرادی با ویژگی‌های خاص برای ارائه گزارش‌های با کیفیت گام بر داشته است. این نهاد از بدو تاسیس تا کنون، هر ساله برای تعیین افراد واجد شرایط حسابرسی و قضاوت حرفه‌ای، آزمون جامعه برگزار نموده و افرادی که دارای شرایطی همچون داشتن مدرک کارشناسی مالی و سابقه کاری در حدود ۶ سال هستند، قادر به شرکت در این آزمون می‌باشند. در اینجا این سوال مطرح می‌شود که آیا به صرف داشتن شرایط فوق و قبولی در آزمون جامعه حسابداران رسمی، می‌توان به فردی دست یافت که توانایی کشف ضعف بااهمیت موجود در سیستم حسابداری صاحبکار را دارا بوده و از سوی دیگر قدرت افشای تحریف‌های کشف شده را نیز به همراه داشته باشد؟ یا اینکه نیاز است علاوه بر شرایط فوق، آموزش‌های دیگری نیز به این دسته از افراد ارائه شده تا مهارت‌های دیگری را نیز کسب نموده و آمادگی و توانایی لازم جهت اظهار نظر نسبت به اطلاعات مالی را بدست آورند؟

همچنین می‌توان به این موضوع نیز اشاره کرد که در طی آزمون‌های برگزار شده اخیر جامعه حسابداران رسمی، تعداد قابل توجهی کارشناس به‌عنوان حسابرس تعیین شده‌اند، که با نگاهی اجمالی به آمار و ارقام ارائه شده از سوی جامعه حسابداران رسمی می‌توان به این واقعیت دست یافت که بخش قابل توجهی از این کارشناسان تاکنون نتوانسته‌اند در پست‌های مناسب خود مشغول بکار شده و یا توسط مؤسسات بزرگ حسابرسی، به‌عنوان شریک و یا مدیر، دعوت به همکاری شوند. (سایت جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۹) ایراد کار کجاست؟ چرا این کارشناسان نتوانسته‌اند نیازهای نظارتی جامعه و یا سطح توقع مؤسسات بزرگ حسابرسی را مرتفع سازند؟ چرا همواره کارفرمایان از نحوه انجام کار و یا نتایج حاصل از گزارشات حسابرسی، دلخوشی چندانی ندارند؟ مسلماً در پاسخ به سئوالاتی از این دست باید به این موضوع اشاره کرد که شرایط مدنظر قرار گرفته برای متقاضیان ثبت‌نام در آزمون جامعه حسابداران رسمی و همچنین آموزش‌های ارائه شده، برای تصدی پست‌های مدیریتی حسابرسی و قضاوت

حرفه‌ای لازم بوده ولی کافی نمی‌تواند باشد. (محامی، ۱۳۹۹) عوامل مختلفی همچون عوامل اخلاقی، فرهنگی، حرفه‌ای مثل شجاعت و استقلال و تردید حرفه‌ای نیز باید به‌عنوان شاخصه و معیار برای ورود به حرفه مورد توجه قرار گیرد و همچنین آموزش‌های مناسبی نیز برای ارتقای مستمر مهارت‌های مذکور طراحی و مورد استفاده واقع شود.

از بعد تنوریک هم موضوع کیفیت حسابرس و الزام به ارتقای آن مورد بحث تئورسینهای مختلف قرار گرفته است. مطالعات گوناگونی در زمینه هزینه نمایندگی و تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالا انجام شده است. مالکان عمده و اعتبار دهندگان خواهان اعمال نظارت شدیدتر بر سرمایه‌گذاری‌های خود هستند. یکی از روش‌های دست‌یابی به چنین هدفی، تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالا است. مدیران برای کاهش هزینه نمایندگی و در نتیجه عدم تعدیل حقوق و مزایا از طرف مالکان، از انگیزه کافی برای استفاده از خدمات حسابرسان مستقل برخوردار هستند. در دفاع از عامل هزینه نمایندگی در برانگیختن مدیران برای استفاده از حسابرسان شایسته و مستقل واتز و زیمرمن^۱ به شواهدی استناد کرده‌اند که بر اساس آن ۸۴ درصد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نیویورک در سال ۱۹۲۶، یعنی سال‌ها قبل از تدوین مقررات بورس اوراق بهادار مبنی بر اجباری کردن حسابرسی، از خدمات حسابرسان مستقل استفاده می‌کردند. والاس استدلال می‌کند که فرضیه‌های نظارت، اطلاعات و بیمه نیز فراهم‌کننده شواهد کافی برای استفاده مدیران از خدمات حسابرسی با کیفیت بالا است. طبق فرضیه بیمه مدیران برای کاهش هزینه نمایندگی و پیش‌گیری از تعدیل حقوق و مزایای خود توسط مالکان، از انگیزه کافی برای انجام حسابرسی مستقل برخوردار هستند. در فرضیه اطلاعات، انگیزه مدیران از حسابرسی مستقل، تاکید بر اطلاعات مالی به عنوان ابزاری برای بهبود تصمیم‌گیری‌های درون‌سازمانی از طریق بهبود در کیفیت اطلاعات حاصل می‌شود. طبق فرضیه بیمه، تقاضا برای حسابرسی با میزان دعاوی حقوقی تهدیدکننده مدیران ارتباط مستقیم دارد. چنانچه بتوان مسئولیت مالی داده‌های گزارش شده را به حسابرسان منتقل کرد، در این صورت، طرح دعاوی حقوقی علیه مدیران و اعتباردهندگان و سایر اشخاص حرفه‌ای در بازارهای اوراق بهادار به‌طور چشم‌گیری کاهش می‌یابد. بنابراین، با افزایش طرح دعاوی حقوقی بر علیه مدیران و سایر افراد و گروه‌های حرفه‌ای فعال در عرصه واحدهای اقتصادی انتظار می‌رود تقاضای بیمه‌ای برای

1. Watts, R. & Zimmerman, J

حسابرسی با کیفیت افزایش یابد. امروزه رقابت بین مؤسسه‌های حسابرسی نیز بطور فزاینده‌ای گسترش یافته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسه‌های حسابرسی ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هرچه بهتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. (باقیان، ۱۳۹۹) یکی از ملزومات اجابت این خواسته، بکارگیری پرسنل حرفه‌ای با کیفیت بالاتر می‌باشد.

براین اساس، یکی از بحث‌های تمام نشدنی در حیطه حسابرسی، بحث کیفیت حسابرسی می‌باشد که برای بالا بردن سطح کیفی حسابرسی‌های صورت گرفته و گزارشات ارائه شده باید سطح کیفی حسابرسان و همچنین ویژگی‌های خاص مورد نیاز آنها را مد نظر قرار داده و زمینه را برای ارتقا آن مهیا نمود. هرچند پژوهشگران به کاستی‌های موجود در سیستم آموزشی حسابرسان در تحقیقات خود اشاره نموده‌اند، لیکن پژوهشی که به بررسی ویژگی‌های مورد نیاز حسابرسان پرداخته و همچنین انتظارات کارفرمایان از آنها را مورد بررسی قرار دهد تاکنون در ایران صورت نگرفته است. اهمیت آموزش مهارت‌های متناسب با نیاز حرفه حسابرسی به دانشجویان از سوی مراکز آموزشی و دانشگاهی در موفقیت آنان جهت ورود به بازار کار و همچنین فقدان پژوهش‌های کافی، این انگیزه را به وجود آورد که موضوع فوق را به عنوان یک مطالعه پژوهشی مورد بررسی قرار دهند. بنابراین پژوهش حاضر در پی یافتن پاسخی به این سؤال است که برای ورود دانش آموختگان حسابداری به حرفه (حسابداران رسمی) چه مهارت‌ها و مؤلفه‌هایی مورد نیاز است؟ علاوه بر این، اولویت‌بندی آنها به چه صورت می‌باشد؟

هدف از این پژوهش به نوعی شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرس با توجه به شرایط محیطی و بازار اقتصادی ایران و ارائه راهکارهای مناسبی است که می‌تواند بر توانایی حسابرسان حاضر در حرفه تأثیرگذار باشد. در این مسیر، هم انتظارات کارفرمایان و هم نظر همپیشگان و شاغلین در حرفه مورد کنکاش قرار گرفته و بر این اساس اولویتهایی پیشنهاد می‌گردد که با عنایت به آن بتوان کیفیت و مهارت یک حسابرس را ارتقا داد.

مبانی نظری

گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد. مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، کنترل را حتی از دست دولت‌ها خارج کرده است. در این محیط، استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله صورتهای مالی بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند.

اما مسئله مهم، تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است که از تضاد منافع سرچشمه می‌گیرد. علاوه بر تضاد منافع مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کنندگان به اطلاعات موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. صورت‌های مالی حسابرسی شده بوسیله حسابرسان مستقل، وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکاست. این حسابرسی یک مکانیزم کاهش اطلاعات نامتقارن می‌باشد (واتر و زیمرمن، ۱۹۸۶).

حسابرس مستقل، شایسته‌ترین شخص برای اظهارنظر درباره قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرس به این دلیل است که وی فردی مستقل بوده و حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام مندرج در صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین حسابرس به ادعاهایی که توسط شخص دیگری در قالب صورت‌های مالی تهیه شده است، اعتبار می‌دهد و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات بکار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد.

حسابرسان مانند سایر افراد حرفه‌ای، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی می‌باشند و در مقابل آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه است (حساس یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹).

از سوی دیگر بدنبال سقوط همراه با تقلب شرکت‌های بزرگ و بعضاً چند ملیتی که باعث بدنامی شرکت‌های بزرگ حسابرسی جهان و انحلال آنها گردید، نقش مهارت حسابرس و نظارت به‌عنوان حربه کنترل میزان قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی بیش از پیش نمایان شد، همچنانکه در بسیاری از تصمیمات کلان اقتصادی کشورهای مختلف، دسترسی به اطلاعاتی قابل اعتماد و مربوط نقشی برجسته پیدا نمود. علاوه بر آن، آشکار شدن سوءاستفاده‌های اقتصادی گسترده و بررسی آنها در مراجع قضایی مختلف، مسئولیت اعتباردهی صحیح به نتایج فعالیت واحدهای اقتصادی و تجاری توسط افراد مستقل با صلاحیت حرفه‌ای را دو چندان مورد تأکید قرار داد. مضافاً اینکه عکس العمل سریع سرمایه‌گذاران جهت اتخاذ تصمیمات صحیح در بازار سرمایه به نتایج گزارش حسابرسی نیز نهادهای قانون‌گذار و نظارتی مانند کمیسیون اوراق بهادار (SEC) را به توجه بیشتر به موضوع کنترل کیفیت گزارش‌های مالی معطوف ساخت. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هر چه بهتر به بازار را بیشتر دریافتند و برای رقابت بر پایه‌ای غیر از میزان حق‌الزحمه، این مؤسسات به دنبال متفاوت کردن خدماتشان بودند؛ مدیران این مؤسسات به تجربه دریافته‌اند یکی از راه‌های ارائه

خدمات متفاوت و چشم‌گیر، ارتقای قابل توجه کیفیت خدمات ارائه شده و به کارگیری حسابرسان با مهارت‌های خاص همچون مهارت‌های بازاریابی و ارتباطاتی، به نوعی که این امر منجر به جذب مشتریان گردد، می‌باشد (صفرزاده، ۱۳۹۹). به عبارتی حسابرسان به منظور حفظ اعتبار حرفه و بالا بردن شهرت حرفه‌ای خود و همچنین جذب مشتری، بدنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند (نمازی، بایزدی و کنگرلویی، ۱۳۸۹). بنابراین بدلیل تلاش حسابرسان برای سبقت از یکدیگر در میدان رقابت و همچنین الزام نهادهای نظارتی بر ارائه گزارش‌های حسابرسی با کیفیت و نیاز بازار به این گونه اطلاعات، محققان و صاحب‌بنظران عرصه حسابرسی، بدنبال تعیین شاخصه‌های تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی و رهنمون کردن حسابرسان به ارتقا سطح مهارت و کیفیت خود هستند.

کلکتر^۱ به‌عنوان یک پیشرو در امر پژوهش در زمینه خصوصیات حسابرس، ویژگی‌هایی را که برای موفقیت حسابرسان ضرورت داشته و به آنها در انجام هر چه بهتر خدمات حرفه‌ای یاری می‌رساند، بدین شرح ارائه می‌نماید: کنجکاوی بودن، توانایی مفهوم‌سازی، قابلیت درک جهان تجارت، مهارت‌های ارتباطی، اشراف بر روش‌های حل مسئله و توانایی و تمایل جهت قضاوت‌های ابتکاری (کلکتر، ۱۹۸۵).

این ویژگی‌ها کم‌کم دستخوش تغییر گشته و عواملی همچون درک ریاضیات، توانایی کسب و سازماندهی اطلاعات، توانایی تفکر تحلیلی و انتقادی، گزارشگری مطابق با الزامات قانونی و همچنین مدل‌سازی تصمیمات و تحلیل ریسک نیز برای موفقیت حسابرسان مدنظر قرار گرفت. لیکن این پایان کار نبود؛ تغییرات محیطی، بوجود آمدن تجارت جهانی و گرایش بنگاه‌های اقتصادی به تجارت الکترونیک به همراه پیشرفت سایر علوم همچون علم مدیریت، علم فن‌آوری اطلاعات، علم آمار در کنار عوامل مهم دیگری همچون تغییر دیدگاه مدیران، منجر به احساس نیاز حسابرسان به ویژگی‌ها و نیازهای جدید دیگری شد که برای موفقیت و پیشرفت در امر حسابرسی ضروری بنظر می‌رسید. توانایی در برنامه‌ریزی راهبردی، مدیریت کار گروهی و آشنایی با استانداردهای جدید از جمله این ویژگی‌های جدید بود. در سال ۲۰۱۳ کلیبی و اوسی^۲ به پژوهشی با هدف تجزیه و تحلیل درک دانش آموزان مالی در مورد

1. Kleckner

2. Klibi, M.F. & Oussii, A

مهارت‌های مورد نیاز و تلاش برای نزدیک کردن آنها به انتظارات کارفرمایان در کشور تونس پرداختند. هفت عامل در این مطالعه مورد توجه بود: مهارت‌های فنی، مهارت‌های مدیریتی، مهارت‌های IT، خصوصیات جسمانی، مهارت‌های فکری، مهارت‌های گروهی و مهارت‌های انفرادی. تحولات سال‌های اخیر، ضرورت این موضوع را ایجاد نموده که حرفه حسابرسی به سرعت خود را با زمان تطبیق داده و به‌عنوان یک دانش تخصصی مطرح شود. این تحولات ناشی از تغییراتی است که در نیازهای کارفرمایان حرفه به وجود آمده است و پاسخ ندادن به موقع به آن نتایج مخربی را به دنبال خواهد داشت. از این رو بقاء و غنای خدمات حسابرسی مستلزم عکس‌العمل مناسب و به موقع حرفه در برابر انتظارات جامعه و خصوصاً کارفرمایان است. به همین منظور، متخصصان این حرفه باید از دانش و مهارت‌های کافی برخوردار بوده و این مهارت‌ها را با توجه به نیازهای کارفرمایان مرتفع نمایند. از این رو آموزش‌های قبل از ورود به حرفه حسابرسی باید به‌گونه‌ای حسابرسان را آماده نماید که بتوانند: ۱- برای ورود به حرفه حسابرسی موفق باشند. ۲- مهارت‌های لازم جهت تداوم در حرفه حسابرسی را به‌گونه‌ای داشته باشند که متعالی شده و جوابگوی نیازهای کارفرمایان به بهترین نحو ممکن باشند. ۳- باید از دانش زمینه‌ای و مهارت‌هایی برخوردار باشند تا بتوانند برای ایفای نقش سازمانی و تعامل‌های فردی و گروهی در طول عمر کاری خود در مشاغل مختلف آماده شوند.

نرمن و عبدل لطیف و سعید^۱ (۲۰۱۸) در پژوهشی، به بررسی مهارت‌های مورد نیاز برای دانش‌آموختگان رشته حسابداری از دید شاغلین حرفه حسابرسی در کشور مالزی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که ۱۶ مهارت شامل مهارت مدیریت کسب‌وکار، مهارت فردی، مهارت ارتباطی و مهارت حل مسئله و...، از جمله مهم‌ترین مهارت‌هایی هستند که باید دانش‌آموختگان رشته حسابداری فراگیرند. حسین (۲۰۱۷) مهارت‌های مورد نیاز برای دانش‌آموختگان رشته حسابداری را در کشور مصر مورد مطالعه قرار داد. نتایج پژوهش نشان داد که دانش‌آموختگان حسابداری به‌منظور موفقیت در حرفه حسابرسی به ترتیب به مهارت‌های فکری و ارتباطی، درون‌گروهی، خلاقیت، سازمانی، پژوهش و مهارت تحلیلی نیاز دارند. آهادیات و

1. Norman, S, N. & Abdul Latiff, A, R., & Mohd Said, R

مارتین^۱ (۲۰۱۵) در پژوهش خود، مهارت‌ها و ویژگی‌های مورد نیاز برای دانش‌آموختگان حسابداری را از منظر شاغلین در حرفه بررسی نمودند. یافته‌های پژوهش نشان داد که مهارت‌های مرتبط با ویژگی‌های شخصی حسابداران نظیر: امانتداری، درستکاری، روابط عمومی و دقت در کار در مقایسه با سایر مهارت‌ها، از اهمیت بیشتری برخوردار هستند. چی کو^۲ (۲۰۱۴) به بررسی علت شکست حرفه حسابداری پرداخته است، نتایج مطالعه او نشان داد که سیستم آموزشی فعلی تأکید بیش از اندازه‌ای بر مهارت‌های فنی دارد. این در حالی است که با توجه به متغیر بودن محیط بازار کار، کارفرمایان انتظار دارند که کارکنان انعطاف پذیر با محیط و آشنا با نرم‌افزارهای حسابداری باشند. کلیبی و اوسی^۳ (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان مهارت‌ها و ویژگی‌های مورد نیاز برای موفقیت در حرفه حسابرسی، به بررسی تفاوت دیدگاه میان شاغلین در حرفه حسابداری با دانشجویان حسابداری، در خصوص مهارت‌های مورد نیاز حرفه حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که در کشور تونس بین دیدگاه شاغلین حرفه حسابداری و دانشجویان، درباره مهارت‌های مورد نیاز حسابداری تفاوت معناداری وجود دارد. به طوری که، از منظر شاغلین حسابداری مهارت‌های غیرفنی حسابداری از اهمیت بیشتری برخوردار است. در حالی که، دانشجویان بیشتر بر افزایش مهارت‌های فنی تأکید دارند. یو آر و گان گورمس^۳ (۲۰۱۳) طی پژوهشی، دیدگاه حسابرسان شاغل در کشور ترکیه در خصوص مهارت‌های حسابرسی مورد نیاز دانشجویان حسابداری را بررسی نمودند. آنها در این پژوهش، ۴۵ مهارت مرتبط با حسابرسی را شناسایی نموده و به این نتیجه رسیدند که به جز مهارت آشنایی با نرم‌افزار حسابداری، سایر مهارت‌ها برای حرفه حسابرسی ضروری و با اهمیت هستند. علاوه بر این، نتایج نشان داد که از میان مهارت‌های فوق، اخلاق حرفه‌ای، کار گروهی و صداقت از اولویت بالاتری برخوردارند. ادگارد^۴ (۲۰۱۱) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که از دید شاغلین در حرفه، مهارت‌های تخصصی حسابداری و دفترداری، دانش و کار گروهی، تفکر انتقادی و ارتباطات نوشتاری مهم‌ترین مهارت‌هایی هستند که باید در برنامه‌های آموزشی

1. Ahadiat, N. & Martin, R. M.
2. Che Ku, H., & Che Ku, K.
3. Uyar, A, and Gungormus, H
4. Edgard. B

حسابداران گنجانده شود. گراهام^۱ (۲۰۱۰) در پژوهشی به بررسی اهمیت مهارت‌های ارتباطی از دیدگاه شاغلان و استادان پرداخت. نتایج پژوهش بر اساس پرسشنامه جمع‌آوری شده نشان داد که شاغلان و استادان در مورد اهمیت این مهارت‌ها برای ورود به حرفه اتفاق نظر دارند. پایسی و پایسی^۲ (۲۰۰۹) در پژوهشی، نقش دوره کارآموزی را در توسعه مهارت‌های دانشجویان حسابداری مورد بررسی قرار دادند. آنها بیان کردند که دوره کارآموزی ابزار آموزشی سودمندی در ایجاد مهارت‌های انتقال‌پذیر در دانشجویان است.

مشری دوست و دستگیر (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابداری داخلی پرداختند. آنها به این نتیجه دست یافتند که کیفیت حسابداری داخلی ارتباط همسو و معناداری با شاخص‌هایی چون سطح تحصیلات مرتبط، سابقه حرفه‌ای، عضویت در مجامع حرفه‌ای و استقلال حسابرسان داخلی و در نهایت اندازه واحد حسابداری داخلی دارد. صفرزاده (۱۳۹۹) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که از نظر افراد داخل و خارج از حرفه، جنبه‌های مرتبط با دانش و آگاهی حسابرسان بسیار ارزشمند است و لذا لازم است که حسابرسان و مؤسسات حسابداری در مواجهه با تحولات جدید به دانش روز مجهز باشند. صفرزاده به مؤسسات حسابداری توصیه نمود در جذب نیرو، ضمن توجه به معیارهای حرفه‌ای، جذب افراد با مهارت‌های ارتباطی را نیز مدنظر قرار دهند.

صفری گرایلی و رضائی پیتونه‌نویی (۱۳۹۵) در پژوهشی به ارائه الگویی برای شناسایی و رتبه‌بندی مهارت‌های مورد نیاز دانش‌آموختگان حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که از نظر شاغلین حرفه، اهمیت مهارت‌های تخصصی حسابداری از سایر مهارت‌ها بیشتر بوده و پس از آن مهارت‌های تحلیلی، ارتباطی، شخصیتی، افزایش قابلیت‌ها، مدیریت استراتژیک و رهبری به ترتیب اولویت قرار گرفتند. خانی و طیبی (۱۳۹۴) در پژوهشی به تعیین اولویت‌بندی مهارت‌های مورد نیاز در برنامه آموزش حسابداری و تعیین تفاوت بین اولویت‌بندی مهارت‌های مورد نیاز فارغ‌التحصیل رشته حسابداری از دیدگاه شرکا و کارکنان مؤسسات حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش، نشان داد که مهارت‌های ارتباطات و تسلط بر فناوری اطلاعات به ترتیب، بالاترین اولویت را برای شرکا و کارمندان مؤسسات حسابداری دارا

1. Graham, J

2. Paisey, C., & Paisey, N. J

است. احمدی (۱۳۹۳)، مجتهدزاده، طبری و مرادی (۱۳۸۹) در تحقیقی اهمیت و کفایت دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانش آموختگان رشته حسابداری را از دید استادان، شاغلین در حرفه و دانشجویان حسابداری مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف تفاوت معنی‌داری وجود دارد و مهارت‌های تجاری-مدیریتی در برنامه‌های آموزشی از اولویت بالاتری برخوردار است. ثقفی (۱۳۸۱) در پژوهش خود با عنوان آموزش حسابداری در ایران: گذشته، حال و آینده؛ اعتقاد دارد که دانش و مهارت مورد نیاز حسابداران و حسابرسان در پاسخ به الزامات محیط کسب و کار، ایجاب می‌کند دروسی از قبیل گزارش‌نویسی، کارگروهی، تجزیه و تحلیل ریسک، مشتری‌مداری، زبان، صفحه گسترده، برنامه نرم‌افزاری Word، سیستم‌های اطلاعاتی، تجارت الکترونیک، قانون مالیات، تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، مدیریت مالی پیشرفته و حسابداری بین‌الملل در دوره کارشناسی گنجانده شوند. لازم بذکر است که شاخه‌های کاری حسابرسی و حسابداری از یکدیگر جدا می‌باشد، لیکن الزامات تحصیلی حسابداران و حسابرسان تقریباً یکسان است و بر همین اساس اداره‌ی آمار کار (BLS) ایالات متحده، در هر دو حرفه تحصیلات یکسانی را در نظر گرفته است. در حقیقت حسابرسان، حسابدارانی هستند که ضمن آشنایی با دروس نظری حسابداری، با سیستم‌های مالی و حسابداری صنعتی، آشنا بوده و هم چنین توانایی‌های لازم جهت کشف ایرادات حسابداری و ارائه آن در قالب گزارش را نیز دارند. بر پایه همین تشابه، مهارت‌های حسابداری و حسابرسی در خیلی از جهات بایکدیگر یکسان در نظر گرفته می‌شوند.

بازنگری تحقیقات داخلی و خارجی نشان می‌دهد که معیارهای متعددی در این مطالعات به عنوان شاخص و ویژگی مورد نیاز برای حضور توأم با موفقیت فرد در حرفه حسابرسی مطرح شده است. لیکن تعیین شاخص‌های جدید با توجه به شرایط اقتصادی فعلی ایران و محیط اطلاعاتی کنونی و اولویت‌بندی آن از دید خبرگان این حرفه در این پژوهش دنبال می‌گردد. همچنین این تحقیق مهارت‌ها و مشخصه‌هایی که صاحبکاران از اعضای جامعه حسابداران رسمی انتظار دارند را هم بررسی می‌کند. بر این اساس تعیین مهارت‌ها و مشخصه‌هایی که یک عضو جامعه حسابداران رسمی نیاز دارد در دو حوزه‌ی فوق‌ادراک (اعضای حرفه شاغل و انتظارات صاحبکاران) صورت خواهد پذیرفت و با اولویت‌بندی آنها مدلی جهت ارتقا کیفیت حسابرسان ارائه خواهد شد.

سوالات پژوهش

- در این پژوهش سعی بر آنست که به سوال زیر پاسخ مناسبی داده شود:
- چه مهارت‌ها و مشخصه‌هایی برای ارتقای کیفیت حسابرس از دید اعضای جامعه حسابداران رسمی و کارفرمایان در محیط تجاری امروزی لازم تشخیص داده شده اند؟
- سوال کلی فوق را می‌توان در قالب ۳ سوال جزئی‌تر بیان کرد:
- ۱- از دید اعضای جامعه حسابداران رسمی، کدام مهارت‌ها برای یک حسابرس ضروری می‌باشند؟
 - ۲- از دید صاحبکاران، کدام مهارت‌ها برای یک حسابرس ضروری می‌باشند؟
 - ۳- الگوی مناسب برای ارتقای کیفیت حسابرس کدام است؟

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی است چون به بررسی عوامل مؤثر در ارتقا سطح کیفی حسابرس از دیدگاه شاغلین در حرفه و کارفرمایان می‌پردازد. همچنین از نظر مکانیزم اجرا این پژوهش را می‌توان در زمره تحقیقات اکتشافی - پیمایشی به حساب آورد. به منظور تبیین پیشینه پژوهش و شناسایی متغیرهای دانش و مهارت لازم برای حسابرسان نیز از مقالات علمی و به صورت کتابخانه‌ای عمل می‌گردد. برای جمع‌آوری اطلاعات جهت تعیین ویژگی‌های مورد نیاز حسابرسان و وزن دادن به آنها از روش میدانی و ابزار پرسشنامه در مقیاس پنج نقطه لیکرت استفاده می‌شود. پرسشنامه پژوهش، حاوی دو گونه سؤال شامل سؤالات جمعیت‌شناختی و سؤالات اصلی می‌باشد. اطلاعات مورد نیاز متغیرهای پژوهش از پرسشنامه‌های ارائه شده به اعضای جامعه حسابداران رسمی و همچنین مدیران مالی شرکت‌های بزرگ استخراج می‌گردد. در این پژوهش از آزمون تحلیل عاملی تأییدی جهت تأیید روایی سؤالات و از آزمون t برای رتبه‌بندی و پاسخ به سوال‌های پژوهش استفاده گردیده است.

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران و مدیران مالی شرکت‌های بزرگ می‌باشند که اعضای نمونه از طریق نمونه‌گیری تصادفی ساده و از طریق فرمول کوکران (۱۹۷۷)، انتخاب می‌گردند. بدین منظور ۲۰۵ عضو جامعه حسابداران رسمی به عنوان نمونه جامعه و ۲۰۱ نفر مدیر مالی به عنوان نمونه کارفرمایان تعیین گردیدند که پرسشنامه پژوهش برای آنان ارسال گردید. متغیرهای مورد مطالعه در این پژوهش شامل ۳۳ متغیر مربوط به مهارت‌های حسابرسی و تاثیر گذار بر کیفیت حسابرس به عنوان متغیر وابسته، بوده که در

قالب ۶ مؤلفه اصلی طبقه‌بندی شده‌اند. شناسایی و طبقه‌بندی این متغیرها براساس طبقه‌بندی انجام شده در پژوهش کلیبی و اوسی (۲۰۱۳) و یوآر و گان گورمس (۲۰۱۳) و پس از انطباق با محیط حسابرسی ایران، انجام گرفته که متغیرها و کدهای به کار رفته برای آن‌ها به ترتیب زیر است: مؤلفه اول- مهارت‌های شخصیتی (P) شامل ۶ متغیر: تعهد کاری (P1)، آگاهی اخلاقی (P2)، سرسختی و پشتکار (P3)، ارزش‌های اجتماعی (P4)، حل مسئله (P5) و تجربه کاری (P6). مؤلفه دوم- مهارت‌های ارتباطی (C) شامل ۴ متغیر: روابط عمومی (C1)، ارتباط کتبی (C2)، مدیریت روابط (C3) و کار گروهی (C4). مؤلفه سوم- مهارت رهبری (L) شامل ۵ متغیر: توانایی رهبری (L1)، توانایی تصمیم‌گیری (L2)، مدیریت بحران (L3)، مدیریت تغییر (L4) و مدیریت استراتژیک (L5). مؤلفه چهارم- مهارت تحلیل، پژوهش و طراحی (ARD) شامل ۵ متغیر: مدیریت مالی (ARD1)، خواندن مقالات تخصصی (ARD2)، تحقیق (ARD3)، آگاهی از رشته‌های مختلف علمی (ARD4) و تجزیه و تحلیل (ARD5). مؤلفه پنجم- مهارت افزایش قابلیت‌ها (A) شامل ۷ متغیر: خلاقیت (A1)، یادگیری مستمر (A2)، استقلال فکری (A3)، تفکر انتقادی (A4)، انعطاف‌پذیری (A5)، شرکت در کارگاه‌های آموزشی (A6) و آشنایی با مسائل روز اقتصادی (A7). مؤلفه ششم- مهارت‌های اساسی حسابرسی (EA) شامل ۶ متغیر: مدیریت پروژه (EA₁)، مهارت‌های نرم‌افزاری حسابداری (EA₂)، ریسک‌پذیری (EA₃)، مهارت‌های تخصصی و دفترداری حسابداری (EA₄)، رعایت دستورالعمل‌های جامعه (EA₅) و پیروی از برنامه حسابرسی (EA₆).

یافته‌های پژوهش

از بین پرسشنامه‌های ارسالی برای اعضای حرفه و مدیران مالی شرکت‌های بورسی جمعا ۳۰۰ پرسشنامه (۱۴۲ پرسشنامه از اعضای حرفه و ۱۵۸ پرسشنامه از مدیران مالی) پاسخ داده شد. اطلاعات فردی و جمعیت شناختی گروه نمونه با توجه به شاخص‌های فراوانی و درصد فراوانی در جداول زیر نشان داده شده است. بر همین اساس از بین کارفرمایانی که به سئوالات پرسشنامه پاسخ داده‌اند ۱۱۹ نفر مذکر و ۳۹ نفر مونث بوده و ۱۲۵ نفر نیز از تحصیلات تکمیلی برخوردار بودند.

جدول ۱. ویژگی‌های فردی و جمعیت‌شناختی نمونه‌های پژوهش

متغیر	ویژگی‌های فردی و جمعیت‌شناختی گروه حرفه			ویژگی‌های فردی و جمعیت‌شناختی گروه کارفرما		
	متغیر فرعی	تعداد	درصد	متغیر فرعی	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۱۱۱	٪۷۸	مرد	۱۱۹	٪۷۵
	زن	۳۱	٪۲۲	زن	۳۹	٪۲۵
سن	کمتر از ۳۰ سال	۱۶	٪۱۱	کمتر از ۳۰ سال	۱۸	٪۱۱
	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۵۱	٪۳۶	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۵۷	٪۳۶
	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۶۲	٪۴۴	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۶۹	٪۴۴
	بیشتر از ۵۰ سال	۱۳	٪۹	بیشتر از ۵۰ سال	۱۴	٪۹
میزان تجربه کاری	کمتر از ۱۰ سال	۴۵	٪۳۲	کمتر از ۱۰ سال	۵۴	٪۳۴
	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۶۳	٪۴۴	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۶۳	٪۴۰
	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	۲۸	٪۲۰	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	۳۲	٪۲۰
	بیش از ۳۰ سال	۶	٪۴	بیش از ۳۰ سال	۹	٪۶
مقطع فارغ التحصیلی	کارشناسی	۳۱	٪۲۲	کارشناسی	۳۴	٪۲۱
	کارشناسی ارشد	۹۲	٪۶۵	کارشناسی ارشد	۱۱۷	٪۷۴
	دکتری	۱۹	٪۱۳	دکتری	۸	٪۵

پژوهشگر از آزمون t در راستای رتبه بندی متغیرهای پژوهش با داده‌های جمع آوری شده بهره گرفته است. طبق شرایط آماری، مقادیر α و مقادیر پایایی ترکیبی بالاتر از ۰٫۷ بیانگر پایداری درونی مناسب برای مدل اندازه گیری مدنظر می باشد. با توجه به اینکه مطابق با یافته‌های جداول، این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود.

جدول ۲. نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پژوهش

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	کارفرمایان		حرفه	
		ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)
مهارت‌های شخصیتی	P	۰/۹۲۶	۰/۹۴۲	۰/۹۳۲	۰/۹۴۷
مهارت‌های ارتباطی	C	۰/۹۲۷	۰/۹۴۸	۰/۹۲۱	۰/۹۴۴
رهبری	L	۰/۸۹۵	۰/۹۲۲	۰/۸۹۶	۰/۹۲۳
تحلیل، پژوهش و طراحی کردن	ARD	۰/۸۵۴	۰/۹۶۵	۰/۸۵۵	۰/۹۶۵
افزایش قابلیت‌ها	A	۰/۸۹۳	۰/۹۰۵	۰/۹۲۴	۰/۹۳۲
مهارت‌های اساسی حسابرسی	EA	۰/۹۵۱	۰/۹۶۱	۰/۹۵۲	۰/۹۶۱

معیار دوم از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا است که به بررسی میزان ارتباط و همبستگی هر سازه با سؤالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد. این همبستگی برای اطمینان از این که پرسشنامه آنچه را که باید سنجیده شود می‌سنجد، ضروری است. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) مقدار بحرانی برای این معیار را ۰/۵ معرفی نموده‌اند؛ بدین معنی که مقدار AVE بیشتر از ۰/۵ روایی همگرای قابل قبول را نشان می‌دهد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۳). با توجه به اینکه مقدار مناسب برای AVE، ۰/۵ است و مطابق با یافته‌های نگاره ۳ این معیار در مورد متغیرهای مکتون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در نتیجه مناسب بودن روایی همگرای پژوهش تأیید می‌شود.

جدول (۳). نتایج روایی همگرا متغیرهای پژوهش

حرفه	کارفرمایان	علامت اختصاری	متغیرهای مکتون
میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)		
۰/۷۴۸	۰/۷۳۲	P	مهارت‌های شخصیتی
۰/۸۰۹	۰/۸۲۰	C	مهارت‌های ارتباطی
۰/۷۰۸	۰/۷۰۵	L	رهبری
۰/۸۴۸	۰/۸۴۶	ARD	تحلیل، پژوهش و طراحی کردن
۰/۶۶۷	۰/۵۸۵	A	افزایش قابلیت‌ها
۰/۸۰۶	۰/۸۰۴	EA	مهارت‌های اساسی حسابرسی

یافته‌های پژوهش

به منظور تحلیل داده‌های پژوهش از آزمون t ساده جهت رتبه بندی در نرم افزار spss24 استفاده شد. این داده‌ها مبتنی بر کارفرمایان بوده که میانگین، انحراف معیار و خطای انحراف معیار آزمون مدنظر در جدول ۴ نمایان شده است.

جدول ۴. نتایج رتبه بندی براساس دیدگاه کارفرمایان

متغیر	علامت اختصاری	تعداد	میانگین	انحراف معیار	خطای انحراف معیار
مهارت‌های اساسی حسابرسی	EA	۱۵۸	۴/۰۸۶۳	۰/۷۴۴۰	۰/۰۵۹۱
مهارت‌های ارتباطی	C	۱۵۸	۳/۷۶۲۷	۰/۸۷۸۷	۰/۰۶۹۹
مهارت‌های شخصیتی	P	۱۵۸	۳/۶۱۶۰	۰/۹۱۸۷	۰/۰۷۳۰
تحلیل، پژوهش و طراحی	ARD	۱۵۸	۳/۴۷۲۲	۱/۰۹۱۷	۰/۸۶۸۶
رهبری	L	۱۵۸	۲/۹۰۹۸	۰/۹۳۲۸	۰/۰۷۴۲۱
افزایش قابلیت‌ها	A	۱۵۸	۲/۸۶۶۵	۰/۹۶۳۹	۰/۰۷۶۶

بر این اساس مهارت‌های اساسی حسابداری با میانگین $4/086$ بالاترین میانگین را در بین مولفه‌های اثر گذار نشان می‌دهد. این میانگین مطابق با سطح معناداری جدول ۵ تفاوت معناداری با میانگین کلی معیارهای یاد شده دارد. بنابراین مهارت‌های اساسی حسابداری مهم‌ترین عامل تاثیر گذار بر ارتقا کیفیت و مهارت حسابرسان می‌باشد. مهارت‌های ارتباطی به عنوان دومین عامل اثر گذار بر ارتقا کیفیت و مهارت حسابرسان شناسایی گردید. رتبه‌های بعدی به ترتیب برای مهارت‌های شخصیتی، تحلیل، پژوهش و طراحی، رهبری و افزایش قابلیت‌ها می‌باشد.

جدول ۵. نتایج رتبه بندی براساس دیدگاه کارفرمایان

رتبه	اختلاف میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	علائم اختصاری	متغیر
۱	۰/۶۵۶۳	۰/۰۰۰	۱۵۷	۱۱/۰۸۸	EA	مهارت‌های اساسی حسابداری
۲	۰/۳۳۲۶	۰/۰۰۰	۱۵۷	۴/۷۵۹	C	مهارت‌های ارتباطی
۳	۰/۱۸۶۰	۰/۰۱۲	۱۵۷	۲/۵۴۵	P	مهارت‌های شخصیتی
۴	۰/۰۴۲۱۵	۰/۶۲۸	۱۵۷	۰/۴۸۵	ARD	تحلیل، پژوهش و طراحی
۵	-۰/۵۲۱۱	۰/۰۰۰	۱۵۷	-۷/۰۲۳	L	رهبری
۶	-۰/۵۶۳۴	۰/۰۰۰	۱۵۷	-۷/۳۴۸	A	افزایش قابلیت‌ها

در ادامه به بررسی نتایج پژوهش از دیدگاه حرفه با عنایت به خروجی نرم افزار SPSS24 در خصوص مدل پژوهش پرداخته می‌شود.

جدول ۶. نتایج رتبه بندی براساس دیدگاه متخصصان حرفه

خطای انحراف معیار	انحراف معیار	میانگین	تعداد	علامت اختصاری	متغیر
۰/۰۶۲۶	۰/۷۴۷۰	۴/۰۶۴	۱۴۲	EA	مهارت‌های اساسی حسابداری
۰/۰۷۲۱	۰/۸۶۰۲	۳/۷۶۷۶	۱۵۸	C	مهارت‌های ارتباطی
۰/۰۷۸۱	۰/۹۳۰۷	۳/۶۱۱۵	۱۴۲	P	مهارت‌های شخصیتی
۰/۰۹۳۲	۱/۱۱۰۸	۳/۴۶۷۶	۱۴۲	ARD	تحلیل، پژوهش و طراحی
۰/۰۷۹۶	۰/۹۴۹۳	۲/۸۸۸۷	۱۴۲	L	رهبری
۰/۰۸۴۳	۱/۰۰۵۶	۲/۷۷۹۱	۱۴۲	A	افزایش قابلیت‌ها

مطابق با جدول ۶ مهارت‌های اساسی حسابرسی با میانگین، ۴/۰۶۴ بالاترین میانگین را در بین مولفه‌های اثر گذار نشان می‌دهد. این میانگین مطابق با سطح معناداری درج شده در جدول ۷ تفاوت معناداری با میانگین کلی معیارهای یاد شده دارد. بنابراین مهارت‌های اساسی حسابرسی مهم‌ترین عامل تاثیر گذار بر ارتقا کیفیت و مهارت حسابرس می‌باشد. مهارت‌های ارتباطی با میانگین ۳/۷۶ به عنوان دومین عامل اثر گذار بر ارتقا کیفیت و مهارت حسابرس و مهارت‌های شخصیتی، تحلیل، پژوهش و طراحی، رهبری و افزایش قابلیت‌ها در رتبه های بعدی می‌باشند.

جدول ۷. نتایج رتبه بندی براساس دیدگاه متخصصان حرفه

رتبه بندی	اختلاف میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	علائم اختصاری	متغیر
۱	۰/۶۲۰۹	۰/۰۰۰	۱۴۱	۱۰/۵۹۷	EA	مهارت‌های اساسی حسابرسی
۲	۰/۳۶۷۶	۰/۰۰۰	۱۴۱	۵/۰۹۲	C	مهارت‌های ارتباطی
۳	۰/۲۱۱۴	۰/۰۰۸	۱۴۱	۲/۷۰۸	P	مهارت‌های شخصیتی
۴	۰/۰۶۷۶	۰/۴۷۰	۱۴۱	۰/۷۲۵	ARD	تحلیل، پژوهش و طراحی کردن
۵	-۰/۵۱۱۲	۰/۰۰۰	۱۴۱	-۶/۴۱۷	L	رهبری
۶	-۰/۶۲۰۹	۰/۰۰۰	۱۴۱	-۷/۳۵۷	A	افزایش قابلیت‌ها

در این بخش به رتبه بندی هر یک از شاخص‌های مربوط به هر یک از عوامل موثر بر ارتقا کیفیت و مهارت حسابرس از دیدگاه کارفرما با آزمون t در نرم افزار spss24 پرداخته خواهد شد. در جدول ۸ اطلاعات مربوط به میانگین، تفاوت میانگین، سطح معناداری و رتبه هر یک از شاخص‌ها در قالب هر یک از عوامل اثر گذار به نمایش درآمده است.

مطابق با نتایج ارائه شده در جدول ۸، موثرترین شاخص در رابطه با مهارت‌های ارتباطی، ارتباط کتبی می‌باشد. میانگین این شاخص ۳/۸۳۱۰ با سطح معناداری ۰/۰۰۶ است. همچنین موثرترین شاخص مهارت‌های شخصیتی توانایی حل مسئله، با میانگین ۳/۶۵ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ می‌باشد.

جدول ۸. نتایج رتبه بندی شاخص‌ها بر اساس دیدگاه کارفرما

رتبه	سطح معناداری	تفاوت میانگین	میانگین	شاخص	عامل
۴	۰/۲۴۰	۰/۰۹۷۱	۳/۶۹۷۲	روابط عمومی	C1 مهارت‌های ارتباطی
۱	۰/۰۰۶	۰/۲۳۰۹۹	۳/۸۳۱۰	ارتباط کتبی	C2 مهارت‌های ارتباطی
۳	۰/۰۶۶	۰/۱۳۹۴	۳/۳۷۳۹	مدیریت روابط	C3 مهارت‌های ارتباطی
۲	۰/۰۱۳	۰/۲۰۲۸	۳/۸۰۲۸	کار گروهی	C4 مهارت‌های ارتباطی
۲	۰/۰۰۹	۰/۲۴۲۲۵	۳/۵۴۲۳	تعهد کاری	P1 مهارت‌های شخصیتی
۶	۰/۳۹۰	۰/۳۹۰۱۴	۳/۶۹۰۱	آگاهی اخلاقی	P2 مهارت‌های شخصیتی
۳	۰/۰۰۰	۰/۳۵۴۹۳	۳/۶۵۴۹	سرسختی و پشتکار	P3 مهارت‌های شخصیتی
۵	۰/۰۷۴	۰/۱۵۷۷۵	۳/۴۵۷۷	ارزش‌های اجتماعی	P4 مهارت‌های شخصیتی
۱	۰/۰۰۰	۰/۳۵۴۹۳	۳/۶۵۴۹	توانایی حل مسئله	P5 مهارت‌های شخصیتی
۴	۰/۰۰۰	۰/۳۶۹۰۱	۳/۶۶۹۰	تجربه کاری	P6 مهارت‌های شخصیتی
۲	۰/۷۹۸	۰/۰۲۵۴۹	۲/۹۱۵۵	توانایی رهبری	L1 رهبری
۵	۰/۱۵۰	-۰/۱۲۹۴۴	۲/۷۶۰۶	توانایی تصمیم‌گیری	L2 رهبری
۱	۰/۱۳۷	۰/۱۴۵۲۱	۳/۰۳۵۲	مدیریت بحران	L3 رهبری
۴	۰/۴۷۳	-۰/۰۶۶۰۶	۲/۸۲۳۹	مدیریت تغییر	L4 رهبری
۳	۰/۸۵۰	۰/۰۱۸۴۵	۲/۹۰۸۵	مدیریت استراتژیک	L5 رهبری
۱	۰/۱۰۷	۰/۱۵۶۷۶	۳/۶۲۶۸	مدیریت مالی	ARD1 تحلیل، پژوهش و طراحی
۵	۰/۷۲۶	۰/۰۳۷۰۴	۳/۵۰۷۰	خواندن مقالات تخصصی	ARD2 تحلیل، پژوهش و طراحی
۲	۰/۰۲۳	-۰/۲۴۴۶۵	۳/۲۲۵۴	تحقیق	ARD3 تحلیل، پژوهش و طراحی
۴	۰/۳۴۱	-۰/۰۹۶۷۶	۳/۳۷۳۲	آگاهی از رشته‌های مختلف علمی	ARD4 تحلیل، پژوهش و طراحی
۳	۰/۱۶۴	۰/۱۳۵۶۳	۳/۶۰۵۶	تجزیه و تحلیل	ARD5 تحلیل، پژوهش و طراحی
۲	۰/۰۹۵	۰/۱۷۷۷۵	۲/۹۵۷۷	خلاقیت	A1 افزایش قابلیت‌ها
۷	۰/۰۰۰	-۰/۳۴۳۳۸	۲/۴۳۶۶	یادگیری مستمر	A2 افزایش قابلیت‌ها
۱	۰/۰۰۹	۰/۲۷۶۳۴	۳/۰۵۶۳	استقلال فکری	A3 افزایش قابلیت‌ها
۵	۰/۷۲۶	۰/۳۶۹۰	۲/۸۱۶۹	تفکر انتقادی	A4 افزایش قابلیت‌ها
۶	۰/۸۰۱	-۰/۰۲۶۴۸	۲/۷۵۳۵	انعطاف پذیری	A5 افزایش قابلیت‌ها
۳	۰/۰۷۴	-۰/۱۷۴۳۷	۲/۶۰۵۶	شرکت در کارگاه‌های آموزشی	A6 افزایش قابلیت‌ها
۴	۰/۶۷۵	۰/۰۴۳۹۴	۲/۸۲۳۹	آشنایی با مسائل روز اقتصادی	A7 افزایش قابلیت‌ها
۶	۰/۲۷۳	-۰/۰۸۱۱۳	۳/۹۷۸۹	مدیریت پروژه	EA1 مهارت‌های اساسی حسابداری
۵	۰/۷۹۸	-۰/۰۱۷۷۵	۴/۰۴۲۳	مهارت‌های نرم افزاری حسابداری	EA2 مهارت‌های اساسی حسابداری
۱	۰/۰۵۲	۰/۱۲۳۱۰	۴/۱۸۳۱	ریسک‌پذیری	EA3 مهارت‌های اساسی حسابداری
۲	۰/۲۷۴	۰/۰۷۳۸۰	۴/۱۳۳۸	مهارت‌های تخصصی و دفتری حسابداری	EA4 مهارت‌های اساسی حسابداری
۴	۰/۳۷۴	-۰/۰۶۷۰۴	۳/۹۹۳۰	رعایت دستورالعمل‌های جامعه	EA5 مهارت‌های اساسی حسابداری
۳	۰/۹۵۹	-۰/۰۰۳۶۶	۴/۰۵۶۳	پیروی از برنامه حسابداری	EA6 مهارت‌های اساسی حسابداری

جدول ۹. نتایج رتبه بندی شاخص ها بر اساس دیدگاه متخصصان حرفه

رتبه	سطح معناداری	تفاوت میانگین	میانگین	شاخص	عامل
۲	۰/۰۰۰	۰/۱۳۱۱	۳/۷۹۱۱	روابط عمومی	C1 مهارت‌های ارتباطی
۴	۰/۰۰۳	۰/۲۴۲۵	۳/۷۰۲۵	ارتباط کتبی	C2
۳	۰/۰۰۰	۰/۲۸۰۵	۳/۷۴۰۵	مدیریت روابط	C3
۱	۰/۰۰۰	۰/۳۵۶۴	۳/۸۱۶۵	کار گروهی	C4
۵	۰/۲۱۷	۰/۱۱۱۶	۳/۵۳۱۶	تعهد کاری	P1
۶	۰/۵۵۷	۰/۰۴۸۳	۳/۴۶۸۴	آگاهی اخلاقی	P2
۲	۰/۰۰۲	۰/۲۶۳۵	۳/۶۸۳۵	سرسختی و پشتکار	P3
۳	۰/۰۰۱	۰/۲۵۷۲	۳/۶۷۷۲	ارزش‌های اجتماعی	P4
۴	۰/۰۱۰	۰/۲۲۵۵	۳/۶۴۵۶	توانایی حل مسئله	P5
۱	۰/۰۰۵	۰/۲۶۹۸	۳/۶۸۹۹	تجربه کاری	P6
۳	۰/۰۰۱	۰/۳۱۱۳	۲/۹۱۱۴	توانایی رهبری	L1
۵	۰/۰۱۷	۰/۲۰۳۸	۲/۸۰۳۸	توانایی تصمیم‌گیری	L2
۱	۰/۰۰۰	۰/۴۵۰۶	۳/۰۵۰۶	مدیریت بحران	L3
۴	۰/۰۰۳	۰/۲۵۴۴	۲/۸۵۴۴	مدیریت تغییر	L4
۲	۰/۰۰۰	۰/۳۲۴۰	۲/۹۲۴۱	مدیریت استراتژیک	L5
۱	۰/۰۰۰	۰/۴۲۰۲	۳/۶۲۰۳	مدیریت مالی	ARD1
۳	۰/۰۰۲	۰/۳۱۲۶	۳/۵۱۲۷	خواندن مقالات تخصصی	ARD2
۴	۰/۰۵۵	۰/۱۷۹۷	۳/۳۷۹۷	تحقیق	ARD3
۵	۰/۶۳۸	۰/۰۴۶۸	۳/۲۴۶۸	آگاهی از رشته‌های مختلف علمی	ARD4
۲	۰/۰۰۰	۰/۴۰۱۲	۳/۶۰۱۳	تجزیه و تحلیل	ARD5
۴	۰/۰۱۷	۰/۲۴۶۸	۲/۷۴۶۸	خلاقیت	A1
۵	۰/۰۸۶	۰/۱۷۷۲	۲/۶۷۷۲	یادگیری مستمر	A2
۲	۰/۰۰۰	۰/۵۱۲۶	۳/۰۱۲۷	استقلال فکری	A3
۳	۰/۰۰۰	۰/۴۲۴۰	۲/۹۲۴۱	تفکر انتقادی	A4
۷	۰/۱۰۶	-۰/۱۳۹۵	۲/۳۶۰۸	انعطاف‌پذیری	A5
۶	۰/۵۹۷	۰/۰۵۰۶	۲/۵۵۰۶	شرکت در کارگاه‌های آموزشی	A6
۱	۰/۰۰۰	۱/۲۹۷۷	۳/۳۷۹۱	آشنایی با مسائل روز اقتصادی	A7
۵	۰/۰۰۲	۰/۲۱۷۲	۴/۰۱۹۳	مدیریت پروژه	EA1
۴	۰/۰۰۰	۰/۲۴۴۳	۴/۰۴۴۳	مهارت‌های نرم افزاری حسابداری	EA2
۶	۰/۰۰۲	۰/۲۱۸۹	۴/۰۱۹۰	ریسک‌پذیری	EA3
۲	۰/۰۰۰	۰/۳۶۴۵	۴/۱۶۴۶	مهارت‌های تخصصی و دغداری حسابداری	EA4
۳	۰/۰۰۰	۰/۲۶۹۶	۴/۰۶۹۶	رعایت دستورالعمل‌های جامعه	EA5
۱	۰/۰۰۰	۰/۴۰۲۵	۴/۲۰۲۵	پیروی از برنامه حسابرسی	EA6

بر همین اساس در جدول ۹ اطلاعات مربوط به میانگین، تفاوت میانگین، سطح معناداری و رتبه هریک از شاخص‌ها در قالب هر یک از عوامل اثر گذار به نمایش درآمده است. مطابق با نتایج ارائه شده در جدول ۹، موثرترین شاخص در رابطه با مهارت‌های ارتباطی، کارگروهی می‌باشد. میانگین این شاخص ۳/۸۱ با سطح معناداری ۰/۰۰۰ است.

نتیجه‌گیری

بررسی تاریخی برنامه آموزش‌های دانشگاهی و غیردانشگاهی در ایران طی ادوار گذشته نشان‌دهنده این نکته اساسی است که در چارچوب کلی آموزش رسمی حسابرسی، با توجه به تغییرات بوجود آمده در محیط اقتصادی حرفه‌ای، دگرگونی بنیادی صورت نگرفته است. بر همین اساس بسیاری از صاحب‌نظران حرفه حسابرسی، در ایران ادعا می‌کنند که فارغ‌التحصیلان دانشگاه‌ها و واردشوندگان به جامعه شاغلین، دانش و مهارت لازم جهت پاسخگویی به نیازهای حرفه حسابرسی را ندارند. لذا برای موفقیت در حرفه حسابرسی افزون بر مهارت‌های تخصصی، مجموعه‌ای از مهارت‌های دیگر مورد نیاز است که با عنوان مهارت‌های عمومی شناخته می‌شود. این مهارت‌ها در واقع توانایی افراد را در روبه‌رو شدن با شرایط و مسائلی که در محیط کار با آن برخورد می‌کنند، افزایش می‌دهد. هدف اصلی این پژوهش اولویت بندی مهارت‌ها و ارائه چارچوبی برای ارتقای کیفیت حسابرسان از دیدگاه حرفه و کارفرمایان می‌باشد.

با توجه به نتایج تجزیه و تحلیل داده‌های استخراجی از پرسشنامه‌ها، از دیدگاه شاغلین در حرفه، مهارت‌های اساسی حسابرسی که شامل (مهارت‌های تخصصی و دفتری، مهارت‌های نرم‌افزاری حسابداری، رعایت دستورالعمل‌های جامعه، پیروی از برنامه حسابرسی، ریسک‌پذیری و مدیریت پروژه) می‌باشند، از جمله مهمترین مهارت‌هایی هستند که متقاضیان ورود به حرفه حسابرسی باید آنها را فراگیرند. این امر می‌تواند ناشی از نیاز به دارا بودن این مهارت‌های اساسی برای انجام هر چه بهتر عملیات حسابرسی باشد، که کلیدی و اوسی (۲۰۱۳) و یو آر و گان گورمس (۲۰۱۳) نیز در تحقیقات خود به نتایج مشابهی دست یافتند. علاوه بر این، مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های شخصیتی، تحلیل، پژوهش و طراحی کردن، رهبری و افزایش قابلیت‌ها به ترتیب در رده‌های بعدی اولویت قرار گرفتند. با توجه به اهمیت مهارت‌های شخصیتی در نتایج تحقیقات مشابه خارجی نظیر پژوهش آهادیات و مارتین (۲۰۱۵)، می‌توان نتیجه گرفت که این مهارت‌ها در کشور ما هنوز بدرستی درک و تفسیر نشده‌اند. در حالی که

از منظر کارفرمایان مهارت‌های اساسی حسابرسی، مهارت‌های ارتباطی، مهارت‌های شخصیتی، تحلیل، پژوهش و طراحی کردن، رهبری و افزایش قابلیت‌ها به ترتیب دارای اهمیت بیشتری برای ورود به حرفه حسابرسی هستند که این موضوع ناشی از اولویت‌های تقریباً یکسان هر دو گروه پاسخگویان با عنایت به مقتضیات زمانه و شرایط حسابرسان شاغل در ایران می باشد.

شکل ۱. مدل ارتقا کیفیت و مهارت حسابرس

<ul style="list-style-type: none"> • مهارت‌های اساسی حسابرسی <ol style="list-style-type: none"> ۱. مهارت‌های تخصصی و دفتری حسابداری ۲. پیروی از برنامه حسابرسی ۳. رعایت دستورالعمل‌های جامعه ۴. مهارت‌های نرم افزاری حسابداری ۵. مدیریت پروژه ۶. ریسک پذیری • مهارت‌های ارتباطی <ol style="list-style-type: none"> ۱. ارتباط کتبی ۲. کار گروهی ۳. مدیریت روابط ۴. روابط عمومی • مهارت‌های شخصیتی <ol style="list-style-type: none"> ۱. آگاهی اخلاقی ۲. ارزش‌های اجتماعی ۳. تجربه کاری ۴. سرسختی و پشتکار ۵. تعهد کاری ۶. توانایی حل مسئله • مهارت افزایش قابلیت‌ها <ol style="list-style-type: none"> ۱. خلاقیت ۲. یادگیری مستمر ۳. استقلال فکری ۴. انعطاف پذیری ۵. شرکت در کارگاه‌های آموزشی ۶. آشنایی با مسائل روز اقتصادی 	<ul style="list-style-type: none"> • مهارت‌های اساسی حسابرسی <ol style="list-style-type: none"> ۱. پیروی از برنامه حسابرسی ۲. مهارت‌های تخصصی و دفتری حسابداری ۳. رعایت دستورالعمل‌های جامعه ۴. مهارت‌های نرم افزاری حسابداری ۵. مدیریت پروژه ۶. ریسک‌پذیری • مهارت‌های ارتباطی <ol style="list-style-type: none"> ۱. کار گروهی ۲. روابط عمومی ۳. مدیریت روابط ۴. ارتباط کتبی • مهارت‌های شخصیتی <ol style="list-style-type: none"> ۱. تجربه کاری ۲. سرسختی و پشتکار ۳. ارزش‌های اجتماعی ۴. توانایی حل مسئله • مهارت رهبری <ol style="list-style-type: none"> ۱. مدیریت بحران ۲. مدیریت استراتژیک ۳. توانایی رهبری ۴. مدیریت تغییر ۵. توانایی تصمیم‌گیری • مهارت افزایش قابلیت‌ها <ol style="list-style-type: none"> ۱. آشنایی با مسائل روز اقتصادی ۲. استقلال فکری ۳. تفکر انتقادی ۴. خلاقیت ۵. یادگیری مستمر
--	--

مدل مؤلفه‌های پژوهش بر اساس دیدگاه کارفرما

مدل مؤلفه‌های پژوهش بر اساس دیدگاه حرفه

آنچه که از نتیجه پژوهش استخراج می‌گردد تاکید هر دو قشر پاسخگویان به مهارت‌های اساسی حسابداری در وهله اول است که به نوعی به منزله تاکید آنها بر حداقل‌های مورد نیاز حرفه می‌باشد. به عبارتی در این مقطع، حسابرسان در ارائه خدمات اولیه دچار مشکلاتی می‌باشند که مسلماً رفع آنها نیازمند جدیت بیشتر اساتید در دانشگاهها و مراکز علمی برای ارائه کامل کلیه مطالب و سرفصل‌های آموزشی می‌باشد. ضمناً به منظور نهادینه کردن این آموزشها، به تدوین کنندگان مقررات حرفه حسابداری نظیر سازمان حسابداری و جامعه حسابداران رسمی نیز پیشنهاد می‌گردد که در راستای ارتقای حرفه و قابلیت‌های حسابرسان شاغل در آن، از طریق برگزاری کارگاه‌های آموزشی مهارت آموزی و دوره‌های ضمن خدمت بصورت الزامی، گام بردارند. همچنین به تدوین کنندگان و دست‌اندرکاران آزمون حسابداران رسمی نیز توصیه می‌شود که در طراحی آزمون جامعه حسابداران رسمی علاوه بر مهارت‌های حسابداری و حسابداری به مهارت‌های تحلیلی و ارتباطی نیز توجه نمایند. به تدوین کنندگان سرفصل‌های دروس دانشگاهی و متولیان امر آموزش حسابداری و حسابداری نیز پیشنهاد می‌گردد که ساختار برنامه‌های آموزشی رشته را متناسب با تغییرات ایجاد شده در حرفه، تغییر دهند تا اطمینان حاصل کنند که دانش آموختگان، مهارت‌های شناسایی شده در این پژوهش را برای ورود به حرفه حسابداری به دست آورده‌اند. برخی از مباحث و موضوعهایی که می‌تواند توسط محققان دیگر بعنوان موضوع پژوهش مورد استفاده قرار گیرند نیز عبارتند از:

- ۱- در این تحقیق مهارت‌های مورد نیاز حسابرسان مورد بررسی قرار گرفته است، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های موردی دیگر روی شاخه‌های دیگر حسابداری و حسابداری از جمله حسابداری مدیریت، حسابداری دولتی، حسابداری داخلی و یا حسابداری مالیاتی و موارد تاثیر گذار بر کیفیت آنها به تفکیک تمرکز شود. همچنین می‌توان تاثیر متغیرهای مهارتی را بر کیفیت کار حسابرسان در صنایع مختلف مورد سنجش قرارداد.
- ۲- بررسی میزان تاثیر ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابداری نیز می‌تواند موضوع چالش برانگیزی باشد.
- ۳- پیشنهاد می‌شود یک مطالعه میدانی از انتظارات گروه‌های مختلف استفاده کننده گزارشات حسابداری شامل سهامداران، سرمایه گذاران، تحلیلگران بورس، ممیزان مالیاتی و ... در مورد مهارت‌های مورد نیاز حسابرسان صورت گیرد.

منابع

- احمدی، فایق. (۱۳۹۳). ترکیب اعضا، برگزاری جلسات و تحصیلات در کمیته‌های حسابرسی. *حسابدار رسمی*، ۲۸: ۷۹-۷۴.
- باقیان، فاطمه، حجازی، رضوان، امام وردی، قدرت الله. (۱۳۹۹). ارائه مدل کیفیت حسابرسی بر اساس رویکرد رفتاری. *دانش حسابرسی*، ۷۹: ۲۰۰-۱۷۸.
- تقفی، علی. (۱۳۸۱). آموزش حسابداری در ایران: گذشته، حال و آینده. *حسابرس*، ۹۵: ۳۲-۲۱.
- حساس یگانه، یحیی، مقصودی، امید. (۱۳۸۹). تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی. *حسابدار رسمی*، ۹: ۵۷-۴۹.
- خانی، عبدالله، طیبی، جمیله. (۱۳۹۴). تعیین و اولویت‌بندی مهارت‌های آموزشی حسابداری بر اساس الگوی تحلیل سلسله مراتبی. *دانش حسابداری*، ۲۳(۶): ۹۸-۷۷.
- داوری، علی، رضازاده، آرش. (۱۳۹۴). مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS. *انتشارات جهاددانشگاهی*.
- دیانتی دیلمی، زهرا، سلطانی، اصغر، عمران، حامد. (۱۳۹۷). تدوین برنامه درسی کارشناسی ارشد رشته حسابداری قضایی (دادگاهی) و ضد تقلب. *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۳: ۱۰۰-۴۱.
- رهنمای رودپشتی، فریدون، وکیلی‌فرد، حمید رضا. (۱۳۸۸). تعیین اولویت‌ها و نیازهای آموزشی محتوای دروس حسابداری از دیدگاه دانشجویان، اساتید دانشگاه، شاغلین در حرفه و ارایه الگویی مؤثر. *تحقیقات حسابداری*، ۴(۸): ۹۷-۷۸.
- صفری گرایلی، مهدی، رضائی پیتنه‌نوئی، یاسر. (۱۳۹۵). ارائه الگویی برای شناسایی و رتبه‌بندی مهارت‌های مورد نیاز دانش‌آموختگان حسابداری. *حسابداری مالی*، ۳۲: ۱۰۵-۸۳.
- صفرزاده، محمد حسین، هوشمند کاشانی، عباس. (۱۳۹۹). ویژگیهای حسابرس، گرایشهای حرفه‌ای و تجاری و تاثیر آنها بر کیفیت حسابرسی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۶۸: ۱۶۵-۱۴۵.
- مجتهد زاده، ویدا، علوی طبری، سید حسین، مرادی پر، فاطمه. (۱۳۸۹). دانش و مهارت‌های مورد نیاز برای دانش‌آموختگان مقطع کارشناسی حسابداری، دیدگاه استادان دانشگاه، شاغلان در حرفه و دانشجویان حسابداری. *دانش حسابداری*، ۱(۱): ۸۷-۷۳.
- محامی، ناصر. (۱۳۹۹). آزمون سالانه حسابدار رسمی و بی تفاوتی جامعه حرفه‌ای. *دنیای اقتصاد*، ۱۷ اسفند.
- نمازی، محمد، بایزدی، انور، جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۹(۲): ۲۲-۴.

References

- Ahadiat, N. & Martin, R. M. (2015). Attributes, Preparations, and Skills Accounting Professionals Seek in College Graduates for Entry-Level Positions vs. Promotion. *Journal of Business and Accounting*, 8(1): 179-190.

- Ahmadi, f. (2014). Membership, Meetings and Education in Audit Committees. *Official Accountant*, 28: 79-74. (In Persian)
- American Accounting Association. (1976). Report of the committee on Accounting in developing countries. *Accounting Review*: 198-212.
- Baghian, Fateme, Hejazi, Rezvan, Emamverdi, Ghodratolah. Provide an Audit Quality Model Based on a Behavioral Approach. (2021). *Journal of Auditing Knowledge*, 79: 178-200. (In Persian)
- Che Ku, H., & Che Ku, K. (2014). Accounting education change: Improving the quality of accounting graduates. *Journal of Applied Environmental and Biological Sciences*, 4(6): 1-7.
- Davari, a; Rezaade, a. (2013). Structural Equation Modeling with PLS Software. *Jihad-e-Daneshgahi Publishing*. (In Persian)
- Edgard. B. (2011). How Relevant Do Accountants Consider Knowledge, skills and Instructional Methods Acquired during College and required by the profession? A Cross – Country Analysis. *Journal of Accounting Education*, 14(3): 149-169.
- Graham, J. (2010). Communication skills required by accounting graduates: practitioner and academic perceptions. *Accounting Education*, 6(2): 93–107.
- Hasas yegane, y; Magsodi, o. (2009). Effect of Professionalism and Experience on Audit Judgments Quality. *Official Accountant*, 9: 57-49. (In Persian)
- Hussein, A. (2017). Importance of Generic Skills in Accounting Education: Evidence from Egypt. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 7 (2): 16-35.
- Khani, a. & Tayebi, j. (2013). Determining and prioritizing accounting training skills based on the hierarchical analysis model. *Accounting Knowledge*, 23(6): 77-98. (in Persian)
- Kleckner, R. A. 1985. The deregulation of public accounting. *Accounting Education*: 157-162.
- Klibi, M.F. & Oussii, A. (2013). Skills and Attributes Needed for Success in Accounting Career: Do Employers' Expectations Fit with Students' Perceptions? Evidence from Tunisia. *International Journal of Business and Management*, 8(8): 118–132.
- Mojtahed zade, v. & Aalavi, h. & Moradi, f. (2010). Knowledge and Skills Required for Graduate Bachelor of Accountancy, The Viewpoints of University Professors, and Professionals in Business and Accounting Students. *Accounting Knowledge, Year 1, Issue 1*, 87-73. (In Persian)
- Namazi, m. & Bayazdi, a. & Kangar loyy, s. (2010). Investigate the relationship between audit quality and profit management. *Accounting and Audit Research*, 9 (2): 4-22. (In Persian)
- Norman, S, N. & Abdul Latiff, A, R., & Mohd Said, R. (2018). Employers Perception on Skill Competencies and the Actual Performance of Bachelor of Accounting Graduates in Malaysia. *International Academic Journal of Accounting and Financial Management*, 5 (3): 88-95.
- Paisey, C., & Paisey, N. J. (2009). Developing Skills via Work Placements in Accounting: Student and Employer Views. *Accounting Forum*. 34(2). 89–108.

- Rahnama rodposhti, f. & Vakilifard, h. (2009). Determining the Priorities and Educational Needs of the Contents of Accounting Courses from the Point of View of Students, University Professors, Professionals in Occupation and Providing an Effective Model. *Accounting Research, Year 1, Issue 4*. pp. 97-78. (In Persian)
- Safari gerayli, m; Rezaei pitenoei, y. (2016). A Model for Identifying and Ranking the Skills Required for Graduates of Accounting. *Quarterly Financial Accounting*. 32(8): 105-83. (In Persian)
- Saghafi, a. (2002). Accounting Training in Iran: Past, Present and Future. *Journal of Auditors*, 95: 32-21. (In Persian)
- Safarzade, m. & Hoshmand Kashani, A. (2021). Characteristics of the Auditor, Professional and Professional Tendencies, and Their Effect on Audit Quality. *Experimental Financial Accounting Studies*, 68(17): 145-165. (In Persian)
- Uyar, A, and Gungormus, H. (2013). Professional Knowledge and Skills Required for Accounting Majors Who Intend to Become Auditors: Perceptions of External Auditors. *Business and Economics Research Journal*, 2(3): 33-49.
- Watts, R. & Zimmerman, J. (1986). Positive Accounting Theory. *Prentice-Hall, Englewood Cliffs, N J*.

COPYRIGHTS



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

Presenting the Model to Improvement the Skill and Quality of Work from the Profession and Employer's Point of View¹

Esfandiar Malekian², Yahya Kamyabi³, Hadi Ebrahimi Majd⁴

Received: 2022/03/29

Accepted: 2022/09/11

Research Paper

Abstract

The events caused by the global financial crisis and other disruptive events in the international economy that have occurred in the past years have resulted in criticism from various audit institutions regarding the importance of reliable and high-quality financial reporting. Today, paying attention to the role and importance of the quality of auditing services has been taken into consideration with a new and innovative perspective and experts in the field of financial reporting consider its quality dependent on achieving the quality of financial reporting and the quality of the audit process. The auditor plays a major role in supporting the quality of financial reporting in the field of capital and financial markets.

The purpose of this research, is to define a model to improve the quality of work of auditors from the perspective of profession and employers using fundamental equations. After the study of literature, 33 indicators that were adapted to the environmental features of Iran, were defined as skill parameters related to improve the quality of auditor's work. These indicators were grouped to 6 main divisions, and then a questionnaire were given to members of Iranian Association of Certified Public Accountants and financial managers of sample companies. The results show that from a professional perspective, skills like bookkeeping, professional software skills, social awareness, auditing schedule conformity, risk taking and project management are the most crucial skills needed to be mastered by the employees. From the point of view of an auditing employer, the most important skills are analytical, personal, communicational and leadership skills.

Keyword: Auditor Quality, Auditor Skill, Employer, Profession.

JEL Classification: M420.

1. DOI: 10.22051/JERA.2019.24663.2353

2. Professor of Accounting, Mazandaran University, Babolsar, Iran. (E.malekian@umz.ac.ir).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Mazandaran University, Babolsar, Iran. (y.kamyabi@umz.ac.ir).

4. Ph.D. Student, Department of Accounting, Mazandaran University, Babolsar, Iran. (majd.auditor@gmail.com).

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

The Impact of Ownership Type of Shareholders (Institutional and Non-Institutional) on the Relation between Tax avoidance and Firm Value¹

Mohammad Shahsavarzadeh², Mahdi Nazemi Ardakani³,
Azad Azimi⁴, Javad Alizadeh⁵

Received: 2022/03/14

Accepted: 2022/08/17

Research Paper

Abstract

Behavioral financial literature provides evidence that company managers are not immune to behavioral bias and have personality traits such as overconfidence, loss avoidance, overconfidence and so on. On the other hand, companies are always affected by environmental uncertainties in terms of their operating environment. These uncertainties affect operations and financial reporting, especially earnings forecasting. Earnings forecasting can be influenced by investors' feelings, which often stem from subjective beliefs or other information unrelated to stock value, and can lead to extreme or deviant reactions of investors to good or bad news about the true value of stocks. For the first time in the country, this study examines the role of uncertainty on the relationship between investors' feelings and managers' behavioral bias in earnings forecasting. In this study, investors' feelings have been measured by indicators provided by Baker and Vergler (2007) and managers' behavioral bias in profit forecasting through the difference between predicted earnings per share and actual earnings. Data analysis and testing of research hypotheses were performed by multivariate regression models and combined data in a statistical sample consisting of 76 manufacturing companies listed on the stock exchange during the years 2009 to 2017. The results showed that investors' feelings have an inverse and significant relationship with managers' bias in earnings forecasting. In other words, when investors' feelings are positive and optimistic, managers' bias in earnings forecasting is low but optimistic. Also, environmental uncertainty as a moderating factor does not strengthen this relationship.

Keyword: Earnings Forecast, Environmental Uncertainty, Investors Sentiment, Managers' Behavioral Bias.

JEL Classification: G41, M41.

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.36219.2868

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Semnan Branch, Islamic Azad University, Semnan, Iran. (Corresponding Author). (mohammad.shahsavar2020@gmail.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Finance, Yazd University, Yazd, Iran. (m.nazemiardakani@gmail.com).

4. Ph.D. Student, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. (Azad_azimi23@yahoo.com).

5. Ph.D. Student, Department of Finance, Faculty of Accounting and Finance, Tehran University, Tehran, Iran. (javad.alizadeh.91@gmail.com).

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

Investigating the Role of Uncertainty on the Relationship between Investors' Sentiment and Managers' Behavioral Bias in Earnings Forecasting¹

Meysam Vahedian², Abolghasem Masih Abadi³,
Ali Reza Mehrazin⁴, Mohammad Reza Shourvarazi⁵

Received: 2022/04/23

Accepted: 2022/08/31

Research Paper

Abstract

Behavioral financial literature provides evidence that company managers are not immune to behavioral bias and have personality traits such as overconfidence, loss avoidance, overconfidence and so on. On the other hand, companies are always affected by environmental uncertainties in terms of their operating environment. These uncertainties affect operations and financial reporting, especially earnings forecasting. Earnings forecasting can be influenced by investors' feelings, which often stem from subjective beliefs or other information unrelated to stock value, and can lead to extreme or deviant reactions of investors to good or bad news about the true value of stocks. For the first time in the country, this study examines the role of uncertainty on the relationship between investors' feelings and managers' behavioral bias in earnings forecasting. In this study, investors' feelings have been measured by indicators provided by Baker and Vergler (2007) and managers' behavioral bias in profit forecasting through the difference between predicted earnings per share and actual earnings. Data analysis and testing of research hypotheses were performed by multivariate regression models and combined data in a statistical sample consisting of 76 manufacturing companies listed on the stock exchange during the years 2009 to 2017. The results showed that investors' feelings have an inverse and significant relationship with managers' bias in earnings forecasting. In other words, when investors' feelings are positive and optimistic, managers' bias in earnings forecasting is low but optimistic. Also, environmental uncertainty as a moderating factor does not strengthen this relationship.

Keyword: Earnings Forecast, Environmental Uncertainty, Investors Sentiment, Managers' Behavioral Bias.

JEL Classification: G41, M41

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.34931.2804

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran. (vahediyan@gmail.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran.(Corresponding Author), (ab.masihabadi@gmail.com),

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran. (amehrazin@iau-neyshabur.ac.ir).

5. Associate Professor, Department of Accounting, Neyshabur Branch, Islamic Azad University, Neyshabur, Iran. (mshorvarzi@iau-neyshabur.ac.ir).

Stock Price Synchronicity with Analyst Coverage and Disclosure of Information of the Listed Companies in Iranian Capital Market¹

Sirwan Amini², Ezatollah Abbasian³, Reza Tehrani⁴

Received: 2022/04/05
Accepted: 2022/08/22

Research Paper

Abstract

In this study, stock price synchronicity with analyst coverage and disclosure of information during the years 2011 to 2020 have been studied and compared. The statistical population of the study consists of companies listed in the Tehran Stock Exchange and Iran Fara Bourse (IFB). Research hypotheses have been tested through a multivariate regression equation. The main research hypothesis regarding the relationship between stock price synchronization and analyst coverage and disclosure of information, has been confirmed significantly positive. Other findings showed that respectively, there is a significant positive and negative relationship between stock price synchronization with disclosure of information and analyst coverage. An increase in the number of analysts and a slight increase in the number of announcements published by the companies surveyed in the Codal system (Comprehensive Database of All Listed Companies) has shown a positive relationship between these two variables and the price variable. In other words, as the amount of synchronicity increases, the number of announcements and the increase in the number of analysts, will lead to greater synchronicity of stock prices.

Keyword: Analyst Coverage, Disclosure of Information, Price Synchronicity.

JEL Classification: G14, G34, G39.

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.35987.2861

2. Ph.D. Student, Department of Financial Management, Pardis International Campus, Tehran University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (sirwan.amini@ut.ac.ir).

3. Associate Professor, Department of Financial Management, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran. (e.abbasian@ut.ac.ir).

4. Professor, Faculty of Management, University of Tehran. (rtehrani@ut.ac.ir)

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

Investigating the Dimensions of Academic Engagement of Accounting Students in E-learning Programs of Universities¹

Mohammad Arab Mazar Yazdi², Sirvan Mahmoodi³

Received: 2022/03/12

Accepted: 2022/08/20

Research Paper

Abstract

The global outbreak of COVID-19 pandemic has led to fundamental changes in educational approaches in Iran. Under such circumstances, higher education institutions conducted all their educational programs only online. Therefore, the present study has examined the importance and status the dimensions of Academic engagement of accounting students in an E-learning environment. The statistical population consists accounting students of University of Tehran, Allameh Tabataba'i University, Shahid Beheshti University, Tarbiat Modares University and Alzahra University in all academic levels. In this study, the Redmond et al (2018) questionnaire is used for measuring E-learning engagement. This questionnaire included 24 concepts related to the Online Engagement Framework for Higher Education. The function of the questionnaire in the educational environment of Iran was confirmed by university accounting professors. Statistical analysis was performed by using Amos and SPSS software. The measures of goodness of fit indices confirmed the validity of questionnaire. According to the Friedman test results, from the perspective of accounting students in an electronic learning environment, behavioral, cognitive, social, participatory and emotional engagement are the most important engagement, respectively. The results of one-sample t-test show that there is a significant difference between mean scores dimensions of social, cognitive, behavioral, collaborative and emotional engagement from the test value (mean 3). According to the accounting students' views, all of the studied dimensions were below average.

Keyword: Academic Engagement, Accounting Students, Confirmatory Factor Analysis, Electronic Learning.

JEL Classification: I21, M49

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.34726.2794

2. Associate Professor, Department of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (marabmazar@sbu.ac.ir).

3. Ph.D. Student, Department of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (Sirvan.mahmoodi@ymail.com).

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

Performance Audit-Capability Model (PA-CM) for the Public Sector of Iran¹

Nemat Habashi², Mohsen Hamidian³, Adel Azar⁴,
Mousa Bozorg Asl⁵, Karim Bayat⁶

Received: 2022/04/08

Accepted: 2022/09/12

Research Paper

Abstract

Today, low efficiency and effectiveness, lack of economic efficiency and environmental problems are the major challenges of the Iranian public sector. To solve these challenges, it is possible to gradually improve the processes of public sector by providing an appropriate model of performance auditing. Therefore, the purpose of this study is to analyze the literature to extract the basic elements of performance auditing with process and content approaches to provide a model using the Capability Maturity Model Integrity for the public sector of Iran. This research was conducted by mixed exploratory and Delphi methods and modeling. 100 members of performance and operational auditing experts were selected by snowball method as a research sample. To collect data, library (with combined techniques of resource review) and field study methods were used. The data collection tool is questionnaire. To analyze the data, combined analysis was used using coding and data conversion techniques and application software. Based on findings, First, (7) factors and (127) dimensions as the basic elements of performance auditing were extracted by exploratory method and approved by experts. Then, Performance Audit-Capability Model for the public sector of Iran was designed and validated in the form of matrix. The conclusion is that, this model describes a roadmap and evolutionary path and its goal is to develop performance auditing to the highest level of professionalism to improve processes.

Keyword: Basic Elements of Performance Auditing, Capability Maturity Model Integrity, Delphi Method, Public sector.

JEL Classification: M42, C68.

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.34166.2769

2. Ph. D. Student, Department of Accounting, Valiye asr University Complex, Tehran South Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (habashi05@yahoo.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Valiye asr University Complex, Tehran South Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (hamidian_2002@yahoo.com).

4. Professor, Department of Industrial Management, Faculty of Management, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. (azara@modares.ac.ir).

5. Assistant Professor, Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (bozorgasl@audit.org.ir).

6. Assistant Professor. Department of Operations Research Management, Faculty of Management, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. (karimbayat@gmail.com).

The Developing of Auditors' Whistleblowing Using Grounded Theory¹

Khaled Yadegari², Allah Karam Salehi³, Houshang Amiri⁴,
Hossein Khanifar⁵

Received: 2022/04/06

Accepted: 2022/08/30

Research Paper

Abstract

In view of the spread of financial corruption in various spheres, auditors' whistleblowing has been proposed as an instrument to prevent and combat financial corruption in different countries, but there is no coherent model for this issue in Iran so far. Therefore, in this study, an attempt has been made to design an auditor whistleblowing model based on the grounded theory. For this purpose, in 2020, using snowball sampling method with 18 specialized faculty members, partners of auditing firms, managers of the auditing organization and Iranian Society Certified Public Accountants who have expertise and experience in the auditing, in-depth interviews were conducted up to the saturation stage. Research data were analyzed using coding method and the main categories and concepts were extracted. The results showed that the most important causal conditions that can be effective in auditors' whistleblowing are governance structure, governing laws, professional structure and characteristics of the auditing profession. Also, the research findings showed that in order to achieve the auditors' whistleblowing, strategies such as professional structure reform, oversight structure reform, infrastructure reform and the education quality and modernity (use of new technologies) should be adopted. Finally, the research model showed that auditors' whistleblowing can have consequences such as promoting profession, reducing financial corruption, increasing transparency and quality of reporting, economic system dynamic, agility the auditing profession structure, passing the auditors' protection law, IT entry and account and accountability.

Keyword: Auditors' Whistleblowing, Grounded Theory, Qualitative Research.

JEL Classification: M42.

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.34134.2768

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Khorramshahr-Persian Gulf International Branch, Islamic Azad University, Khorramshahr, Iran. (Khaledyadegarii@yahoo.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Masjed-Soleiman Branch, Islamic Azad University, Masjed-Soleiman, Iran. (Corresponding Author). (A.k.salehi@iaumis.ac.ir).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Abadan Branch, Islamic Azad University, Abadan, Iran. (Dr.H.amiri@iauabadan.ac.ir).

5. Professor, Farabi Campus, Tehran University, Qom, Iran. (Khanifar@ut.ac.ir).

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

Identifying the Aggressive Financial Reporting of Firms¹

Saeedeh Peyvandi², Mohammad Hossein Ghaemi³,
Abbas Ali Daryaei⁴

Received: 2022/03/06

Accepted: 2022/08/11

Research Paper

Abstract

Aggressive financial reporting is the opposite of conservative financial reporting, which means using a low degree of conservatism in preparing financial statements. In these types of reports, there is a tendency to spread good news and keep bad ones. The purpose of this study, which was conducted by survey method, is to identify the aggressive financial reporting of firms. In order to achieve the above purpose, the indicators of this type of reports were prepared by conducting interviews with experts in the accounting and auditing profession and then the validity of the indicators was examined through a questionnaire and structural equation modeling and second-order confirmatory factor analysis in PLS software. The questionnaire was distributed among the members of the Iranian Association of Financial Managers. The number of questionnaires collected after removing incomplete questionnaires is 161. Findings showed that aggressive financial reporting indicators (the existence of misstatement, unresolved misstatement in different years, lack of provisions, negative annual adjustments, unusual changes in sales, fraud, CEO changes, executive compensation, production of non-essential goods and monopoly firms) have sufficient validity. The final model (measurement, structural and general) also has a good fit.

Keyword: Aggressive Financial Reporting, Conservatism, Earnings Management.

JEL Classification: M41, M42.

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.33919.2759

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, International Imam Khomeini University, Qazvin, Iran. (Speyvandi1369@yahoo.com).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, International Imam Khomeini University, Qazvin, Iran. (Corresponding Author). (ghaemi_d@yahoo.com).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences, International Imam Khomeini University, Qazvin, Iran. (alidaryaii@yahoo.com).

The Impact of Different Audit Quality Measures on Tax Risk Criteria with Emphasis on Horizontal and Vertical agency Costs¹

Fatemeh Hadelvand², Seyede Mahboobeh Jafari³,
Mohammadreza Mehrabanpoor⁴

Received: 2022/03/14

Accepted: 2022/08/18

Research Paper

Abstract

The purpose of this study was to evaluate the impact of different audit quality measures on tax risk. For this purpose, tax risk was used as a dependent variable with five criteria: annual effective rate, average effective rate, tax gap rate, expected risk rate and effective cash flow rate. In addition, the audit quality with unconventional accruals criteria, earnings fluctuation, earnings smoothing, accruals, cash flows, auditor expertise and auditor size as independent variables along with horizontal and vertical agency costs, has been used. To investigate the issue, financial information of 118 companies during the years 2012 to 2019 was analyzed in 35 regression models. Relationship analysis showed that audit quality based on seven measures (unconventional accruals, earnings volatility, earnings smoothing, accruals, cash flows, and auditor expertise and auditor size) have a significant negative relationship with tax risk (annual effective rate, average effective rate, gap rate, expected risk rate and effective cash flow rate). Also, Horizontal agency costs have a positive and significant relationship with tax risk in terms of concentration of ownership and managerial ownership. Agent costs have a positive and significant relationship with tax risk in terms of the level of activity of the board of directors and the audit committee.

Keyword: Audit Quality Criteria, Horizontal and Vertical agency Costs, Tax Risk Criteria.

JEL Classification: M41, M42

1. DOI: 10.22051/JERA.2022.34216.2771

2. Department of Accounting, Kish International Branch, Islamic Azad University, Kish Island, Iran. (ferestehhadelvand@gmail.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, South Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (Jafari.mahboobeh@gmail.com).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Tehran University, Tehran, Iran. (mehrabanpoor@ut.ac.ir).

Providing a Model for Improving the Efficiency and Effectiveness of the Audit Committee with a Grounded Theory Approach¹

Mehdi Ali Hosseini², Mehdi Beshkooch³, Gholamreza kordestani⁴

Received: 2022/04/11

Accepted: 2022/08/28

Research Paper

Abstract

Given the key role of the audit committee in the structure of corporate governance, the necessity of paying attention to the dimensions of efficiency and effectiveness of the committee is a subject which has attracted the opinion of the researchers and the legislatures. Of course, due to the existence of an audit committee in the company, assurance does not provide assurance of high-quality financial reporting and the existence of sufficient and appropriate controls. Fulfilling the responsibilities of the committee in an efficient and effective manner is very important, which is neglected in most of audit committees in Iran. In this research, which is considered as a qualitative and exploratory research, it has been attempted to provide a model for improving the efficiency and effectiveness of the audit committee by the method of grounded theory. To do so, in 2020 and 2021, in-depth interviews are conducted with 21 experts in the field of audit committee, the members of board and audit committees and university professors. The results of the study showed that the efficiency and effectiveness of the audit committee is influenced by personality traits, gender, ethical characteristics, compensation system, experience, intelligence, environmental requirements, environmental pressures and incentives, interaction (with management, auditor and ...), number, composition and number of meetings, committee decisions, characteristics of the client, organizational culture and characteristics of business and competition in the market. The findings of this study indicate that the consequences of the efficiency and effectiveness of the audit committee include such as improving the quality of financial reporting, providing stakeholder benefits, increasing productivity, creating added value and strengthening and helping to fulfill the supervisory responsibilities of the board.

Keyword: Corporate Governance, Efficiency and Effectiveness of the Audit Committee, The Quality of Financial Reporting.

JEL Classification: M41, M42.

1. DOI: 10.22051/JERA.2022.39974.2998

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. (Corresponding Author). (BESHKOOH@GMAIL.COM).

4. Professor, Department of Accounting, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran.

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

Multiple Intelligence -based Education in The Accounting Classroom, Improving Students' Performance, Motivation and Skills; New Experience¹

Vahideh Tabibi Rad², Zahra Dianti Deilami³,
Reza Gholami - Jamkarani⁴, Abolfazl Bakhtiari⁵, Hossein Abbasian⁶

Received: 2022/03/27

Accepted: 2022/08/19

Research Paper

Abstract

Professional authorities in accounting have long wanted to reform the accounting education program, realizing the increasing diversity among students. In this regard, the present study investigates the effect of multiple education based on multiple intelligence on academic performance, motivation and skills of accounting students during the corona epidemic. To achieve this goal, two groups of students, a total of 50 people (25 in the experimental group with combined training based on multiple intelligence and 25 in the control group with traditional education) in the management accounting class at the Islamic Azad University of Saveh and in the academic year 2020 to 2021 have been selected as a sample. Findings indicate an improvement in academic performance and motivation in the experimental group compared to the control group. Also, the results of a survey of students show the effectiveness of the combined teaching method in strengthening their verbal, communication and teamwork skills and their satisfaction with this method in coronary conditions compared to the traditional approach to teaching. It is suggested to lecturers and experts of curriculum planning in the field of accounting to use hybrid training approaches based on multiple intelligences in designing and implementing the training process.

Keyword: Academic Performance, Accounting Education, Motivation, Multiple Intelligence-based Education, Skills.

JEL Classification: A22, M41.

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.36949.2901

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. (tabibi_rad@yahoo.com).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Kharazmi University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (dianati@khu.ac.ir).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. (gholami@qom-iau.ac.ir).

5. Assistant Professor, Department of Educational Science, Farhangian University. (bakhtiari.abolfazl@gmail.com).

6. Assistant Professor, Department of Educational Management, Kharazmi University, Tehran, Iran. (h_abbasian@khu.ac.ir).

Errors in Estimating Accruals: The Role of Accrual Measurement¹

Sara Salimi Ghaleh², Hossein Etemadi³, Javad Reza zadeh⁴,
Mansour Momeni⁵

Received: 2022/03/18

Accepted: 2022/08/16

Research Paper

Abstract

There are different ways in which accruals are measured in academic research. Ohlson (2014) provides a conceptual construct of accruals as the change in non-cash assets and liabilities. This measure includes accruals that are less manipulated for earnings management purposes and may be classified as discretionary accruals since they are not controlled in well-known models. This can lead to errors in the estimation of discretionary accruals (earnings management index in a wide range of accounting research). In accounting research, discretionary accruals are commonly used as an indicator of earnings management. The purpose of this study is to investigate type one error due to how accruals are measured in the test of earnings management. To investigate this problem in this study, Jones (1991) and Dechow and Dichev's (2002) models are examined using 157 firms listed in Tehran Stock Exchange from 2007 to 2018 under two different ways of accrual measurement approaches (balance sheet vs cash flow approaches). Findings show that the difference due to the measurement approach is classified as discretionary accruals. However, the simulations performed for the test of earnings management do not show an unacceptable type one error at the 95% confidence level for any of these approaches, suggesting that researchers can rely on Ohlson's structure in measuring accruals.

Keyword: Accruals, Earnings Management, Estimation Error, Measurement.

JEL Classification: M41, G53, G17, C13.

1. DOI: 10.22051/JERA.2022.37366.2916

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. (s.salimighaleh@modares.ac.ir).

3. Professor, Department of Accounting, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (etemadih@modares.ac.ir).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran.

5. Professor, Department of Management, Tehran University, Tehran, Iran. (mmomeni@ut.ac.ir).

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

The Effect of Psychological Well-Being on Academic Satisfaction of Graduate Students in Accounting with the Moderating Role of Self-Efficacy¹

Reza Nemati Koshteli²

Received: 2022/03/16

Accepted: 2022/08/22

Research Paper

Abstract

Psychological well-being represents the dimensions of positive mental health that increase self-efficacy and, through it, the positive functioning of individuals can be measured. In addition to enhancing psychological well-being, self-efficacy can also affect students' academic satisfaction. Therefore, the purpose of this research was to investigate the effect of psychological well-being on academic satisfaction of graduate students in accounting with the moderating role of self-efficacy. The statistical sample of the study includes 497 graduate students of accounting at the Islamic Azad University throughout the country in 2021 who were selected by the non-random sampling method of the available type. The standard questionnaire was used in this research. Also, research hypotheses were tested by modeling structural equations using PLS software. The research results show that psychological well-being has a positive and significant effect on academic satisfaction and self-efficacy of accounting graduate students. Self-efficacy also has a positive and significant effect on the academic satisfaction of graduate accounting students. Also, self-efficacy plays a moderating role in the relationship between psychological well-being and academic satisfaction of graduate accounting students. The results of this research can be useful for policymakers in Islamic Azad University, to develop appropriate programs for academic satisfaction and prepare applications to effectively use the psychological well-being and self-efficacy beliefs of graduate students.

Keyword: Psychological Well-being, Self-Efficacy, Academic Satisfaction, Modeling Structural Equations.

JEL Classification: M41, I12.

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.37415.2913

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Islamshahr Branch, Islamic Azad University, Islamshahr, Iran. (Corresponding Author). (nematikoshteli@iiu.ac.ir).

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

Modeling of Management Accounting Innovations Implementation in Iranian Manufactures¹

Rezvan Hejazi², Zeinab Lotfi Aghel³

Received: 2022/04/04

Accepted: 2022/08/06

Research Paper

Abstract

The purpose of this research is modeling the implementation of management accounting innovations in Iranian manufactures. The managers, management accountants, and organizations can improve the Iranian manufactures' situation by preparing necessary factors derived from this model. In order to gathering the data, 20 interviews were done with the interviewees who had both management accounting knowledge and some experiences in Iranian manufactures. Using thematic analysis, this research showed that, nowadays among all management accounting innovations, Iranian manufactures need Enterprises Resource Planning (ERP) and Activity Based Costing (ABC). Implementation of ERP and ABC consist of six steps which are making team, needs assessment, mapping all activities and process, training, launching the innovation and guarantee. The results showed that using ERP results in accessing to accurate, updated and more reliable information. Also using ABC results in more accurate product costing and therefore more accurate production decision making.

Keyword: Activity Based Costing, Enterprises Resource Planning, Management Accounting Innovations, Modeling, Theme Analysis.

JEL Classification: L60, M41, O21.

1. DOI: 10.22051/JERA.2022.34216.2771

2. Professor, Department of Accounting, Khatam University, Tehran. Iran. (Hejazi33@gmail.com).

3. Ph.D. Student, Department of Accounting, Alzahra, University, Tehran. Iran. (Corresponding Author). (z.lotfi.a@gmail.com).

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

Intellectual Capital Measurement and Reporting Model in Iran¹

Ali Saghafi², Mohammad Mahdi Mirzaei Abbas Abad³

Received: 2022/03/28

Accepted: 2022/08/25

Research Paper

Abstract

In recent years, the role of non-physical resources in creating consistent value and sustainable profitability in organizations has significantly increased and intellectual capital as a concept that reflects the knowledge, skills, and other intangible resources in the organization has received a lot of attention. Although the definition of intellectual capital is consistent with the concept of intangible assets, due to the lack of a comprehensive and coherent model, information about it has not found a place in the financial statements. Therefore, this study presents a model for measuring and reporting intellectual capital in Iran to provide a suitable tool for managing intellectual capital and creating a competitive advantage in Iranian companies and organizations. This study first identifies the dimensions, components, and indicators of measuring intellectual capital by comparatively examining the existing theoretical and experimental foundations. Then, by adopting a qualitative method and analyzing the content of semi-structured interviews, the initial findings are corrected and finally, by collecting and analyzing 97 questionnaires by fuzzy Delphi method, the final model is presented. The results of this study indicate 3 dimensions (human, structural and relational capital), 8 components, and 21 indicators for measuring and reporting intellectual capital in Iran.

Keyword: Intellectual capital, Human Capital, Relational Capital, Structural Capital.

JEL Classification: O34, J24, J53, L22.

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.36265.2869

2. Professor, Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (asaghafi20965@gmail.com).

3. Ph.D. Student, Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (mirzaeeabbasabad@gmail.com).

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

TABLE OF CONTENT

Intellectual Capital Measurement and Reporting Model in Iran.....	1
Ali Saghafi, Mohammad Mahdi Mirzaei Abbas Abad	
Modeling of Management Accounting Innovations Implementation in Iranian Manufactures.....	27
Rezvan Hejazi, Zeinab Lotfi Aghel	
The Effect of Psychological Well-Being on Academic Satisfaction of Graduate Students in Accounting with the Moderating Role of Self-Efficacy	47
Reza Nemati Koshteli	
Errors in Estimating Accruals: The Role of Accrual Measurement	75
Sara Salimi Ghaleh, Hossein Etemadi, Javad Rezazadeh, Mansour Momeni	
Multiple Intelligence -based Education in The Accounting Classroom, Improving Students' Performance, Motivation and Skills; New Experience	97
Vahideh Tabibi Rad, Zahra Dianti Deilami, Reza Gholami - Jamkarani, Abolfazl Bakhtiari, Hossein Abbasian	
Providing a Model for Improving the Efficiency and Effectiveness of the Audit Committee with a Grounded Theory Approach	121
Mehdi Ali Hosseini, Mehdi Beshkooh, Gholamreza kordestani	
The Impact of Different Audit Quality Measures on Tax Risk Criteria with Emphasis on Horizontal and Vertical agency Costs	149
Fatemeh Hadelvand, Seyede Mahboobeh Jafari, Mohammadreza Mehrabanpoor	
Identifying the Aggressive Financial Reporting of Firms	177
Saeedeh Peyvandi, Mohammad Hossein Ghaemi, Abbas Ali Daryaei	
The Developing of Auditors' Whistleblowing Using Grounded Theory.....	199
Khaled Yadegari, Allah Karam Salehi, Houshang Amiri, Hossein Khanifar	
Performance Audit-Capability Model (PA-CM) for the Public Sector of Iran	231
Nemat Habashi, Mohsen Hamidian, Adel Azar, Mousa Bozorg Asl, Karim Bayat	
Investigating the Dimensions of Academic Engagement of Accounting Students in E-learning Programs of Universities.....	265
Mohammad Arab Mazar Yazdi, Sirvan Mahmoodi	
Stock Price Synchronicity with Analyst Coverage and Disclosure of Information of the Listed Companies in Iranian Capital Market.....	291
Sirwan Amini, Ezatollah Abbasian, Reza Tehrani	
Investigating the Role of Uncertainty on the Relationship between Investors' Sentiment and Managers' Behavioral Bias in Earnings Forecasting.....	313
Meysam Vahedian, Abolghasem Masih Abadi, Ali Reza Mehrazin, Mohammad Reza Shourvarazi	
The Impact of Ownership Type of Shareholders (Institutional and Non-Institutional) on the Relation between Tax avoidance and Firm Value.....	339
Mohammad Shahsavarzadeh, Mahdi Nazemi Ardakani, Azad Azimi, Javad Alizadeh	
Presenting the Model to Improvement the Skill and Quality of Work from the Profession and Employer's Point of View.....	361
Esfandiar Malekian, Yahya Kamyabi, Hadi Ebrahimi Majd	

LICENCE HOLDER: ALZAHRA UNIVERSITY

Director: Hoseini, Seyed Ali (Associate Prof. Alzahra University)

Editor in chief: Rahmani, Ali (Prof. Alzahra University)

Executive Manager: Pakkhesal, Elnaz

Scientific and Literally Editor: Bashirimanesh, Nazanin

English Editor: Ebrahimi, Elaheh

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, Professor 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”

Fall 2022, Vol 12, Number 45