



بررسی پنهان کاری در حرفه حسابداری با کاربرد معادلات ساختاری

مهرداد سبیل پور

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

حمیدرضا وکیلی فرد^۱

استاد گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

علیرضا عامریان

استادیار گروه مدیریت مالی، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران

(تاریخ دریافت: ۲۸ خرداد ۱۴۰۳؛ تاریخ پذیرش: ۲۳ مهر ۱۴۰۳)

اطلاعات حسابداری بعنوان کالای عمومی، اثرات اجتماعی و اقتصادی بااهمیتی در جامعه، از طریق کمک به افزایش شفافیت و کارایی اطلاعاتی دارد. در این راستا ضرورت پژوهش و تحلیل در این زمینه و واکاوی علل وقوع پنهان کاری در حرفه حسابداری روشن است. هدف پژوهش حاضر، بررسی پنهان کاری در حرفه حسابداری با کاربرد معادلات ساختاری می باشد. در این پژوهش از رویکرد پژوهش ترکیبی استفاده شد که در مرحله کیفی از روش گراند تئوری و در مرحله کمی از روش توصیفی پیمایشی استفاده شده است. جمع آوری داده ها در مرحله کیفی با استفاده از تکنیک مصاحبه نیمه ساختار یافته از ۱۶ نفر از خبرگان با بیش از ۱۲ سال سابقه کاری که به روش نمونه گیری هدفمند (گلوله برفی) انتخاب شده اند، صورت گرفته است. همچنین اطلاعات مرحله کمی با مشارکت تعداد ۲۲۴ نفر از مدیران دستگاه های اجرایی و اساتید دانشگاه در رشته های مدیریت، اقتصاد، حسابداری و حسابرسی که با روش نمونه گیری تصادفی انتخاب شدند صورت گرفته است. در مرحله کمی برای اعتباریابی الگو از روش معادلات ساختاری با نرم افزار SMART PLS^۳ استفاده شد. شاخص های برازندگی الگو حاکی از برازش مطلوب داده ها با الگوی پارادایمی می باشد و به عبارتی داده های کمی با الگوی پارادایمی پژوهش برازش مطلوبی داشته و مؤید داده های کیفی بوده است.

واژه های کلیدی: پنهان کاری، گراند تئوری، مدل یابی معادلات ساختاری.

^۱ vakilifard.phd@gmail.com

© (نویسنده مسئول)

مقاله علمی - پژوهشی

مقدمه

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه، یکی از ارکان اساسی پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه و از ابزارهای توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و عمومی است. صاحبان سرمایه، اعتباردهندگان، دولت و دیگر استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری در زمینه خرید و فروش، نگهداری سهام، اعطای وام، ارزیابی مدیران و دیگر تصمیم‌های اقتصادی مهم به اطلاعات مالی و غیرمالی معتبر، مربوط و قابل فهم نیاز دارند. سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان تصمیمات خود را بر اساس گزارش‌های مختلف اقتصادی، مالی، و غیرمالی که توسط واحدهای تجاری تهیه می‌شود، اخذ می‌کنند. سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان همچنین سودآوری، اطلاعات مالی و شرایط غیرمالی نظیر اطلاعات کارکنان، حقوق و مزایای مدیران و هیئت‌مدیره و مسئولیت اجتماعی و زیست محیطی را در تصمیم‌گیری خود دخیل می‌کنند. لذا شناسایی عوامل پنهان کاری در حرفه حسابداری از اهمیت قابل توجهی برخوردار است. عوامل بسیاری در شفافیت اطلاعات مالی نقش دارند که مهمترین و اثرگذارترین آنها مولفه‌های مالی می‌باشند [۱۲]. شفافیت مالی پایه و اساس تصمیم‌گیری‌های اقتصادی سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل است. زیرا یکی از الزامات رقابت سالم، دسترسی همه مشارکت‌کنندگان بازار به اطلاعات شفاف است. از این جهت می‌توان شفافیت اطلاعاتی را پدیده‌ای اجتماعی دانست که بر روابط اجتماعی متقابل افراد در بازار به شدت اثر گذار است. طبیعتاً در بازاری که اطلاعات مالی و اقتصادی از سطح شفافیت لازم برخوردار نباشند، نه تنها تصمیم‌گیری صحیح و مناسب برای سرمایه‌گذاران بالفعل دشوار شده و زمینه خروج آنها را از بازار مهیا می‌نماید، بلکه مانع ورود سرمایه‌گذاران بالقوه به بازارهای مالی می‌شود. به عبارت دیگر، هر چه شفافیت اطلاعات ارائه شده کمتر باشد، صرف ریسک ناشی از شرایط ابهام و بازده مورد نیاز سرمایه‌گذاران افزایش می‌یابد [۱۷]. از دیدگاه اقتصادی با فرض منطقی بودن رفتار افراد، فرض بر این است که همه در وهله اول به دنبال حداکثر کردن منافع خویش هستند. مدیران نیز از این قاعده مستثنا نیستند. آنها علاقه‌مندند که در راستای حداکثر کردن منافع شخصی، رفاه اجتماعی و تثبیت موقعیت شغلی خود، تصویر مطلوبی از وضعیت مالی واحد تجاری به سهامداران و سایر افراد ذینفع ارائه نمایند، لیکن در برخی موارد الزاماً افزایش ثروت مدیران در راستای افزایش ثروت سایر گروهها از جمله سهامداران نیست. با در نظر گرفتن تئوری تضاد منافع میان مدیران و مالکان، مدیران واحدهای تجاری از انگیزه‌های لازم برای دستکاری سود به منظور حداکثر کردن منافع خود برخوردارند. براساس پژوهشهای انجام شده انگیزه‌های مدیریت سود شامل قراردادهای بدهی، هزینه‌های سیاسی، طرح‌های پاداش و ساختار مالکیت است. در شرایط نبود شفافیت کامل در گزارشگری مالی، برای مدیران این فرصت فراهم میشود تا برای حفظ شغل و اعتبار حرفه‌ای خود، اطلاعات منفی را در داخل شرکت پنهان کنند. از اینرو، این اطلاعات منفی در داخل شرکت انباشته می‌شود. هنگامی که توده اطلاعات منفی انباشته به نقطه اوج خود می‌رسد، نگهداری آن برای مدت زمان طولانی تر غیرممکن و پرهزینه می‌شود. در نتیجه توده اطلاعات منفی به یکباره وارد بازار شده، به سقوط قیمت سهام منجر می‌گردد [۱۶]. از دیگر عواقب پنهان کاری اطلاعات،

فرار مالیاتی است که موجب کاهش درآمدهای مالیاتی دولت و اخلال در بودجه بندی شده و مانعی برای دستیابی به اهداف دولت است و مدیریت برنامه های اجتماعی، اقتصادی و .. کشور را با مشکل تأمین مالی مواجه کرده و در نهایت کاهش رفاه عمومی را در پی خواهد داشت. فرار مالیاتی می تواند رقابت عوامل اقتصادی را به نفع آنهایی که مالیات پرداخت نکرده اند تغییر داده و بدین ترتیب شکاف بین گروههای مختلف درآمدی را بیشتر کرده و وضعیت توزیع درآمد را بدتر کند. با کاهش درآمد دولت، خدمات عمومی و اجتماعی و طرحهای عمرانی کاهش یافته و همچنین اثرات سو زیادی مانند: بیکاری، طلاق، کاهش خدمات سازمان بهزیستی و ... را در جامعه شاهد خواهیم بود. پدیده فرار مالیاتی علاوه بر کاهش درآمدهای دولت و افزایش سطح شکاف مالیاتی، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی را نیز کاهش می دهد و چون درآمدهای دولت کم می شود دولت نمیتواند به وظایف مندرج در قانون اساسی عمل نماید و اختلاف طبقاتی بین افراد جامعه ایجاد می شود [۱۰].

هدف اصلی پژوهش حاضر ارائه الگوی شناسایی وقوع پنهان کاری در حرفه حسابداری می باشد و جهت دستیابی به این هدف، در پی پاسخ به این سؤالات است که، الگوی مفهومی مناسب برای پنهان کاری در حرفه حسابداری در ایران چگونه است؟ الگوی طراحی شده بخش کیفی، تا چه میزان وضعیت پنهان کاری در حرفه حسابداری در ایران را تبیین می کند؟

مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

حسابداری از دیدگاه یک علم اجتماعی، آماج معلومات و مغفولات زیادی قرار دارد و سعی در ارائه واقعیات دارد. علمی است که با روش هایی معین به دست می آید و قوانین یا روابط پایدار و واقعیات را بیان می کند. در نظر گرفتن حسابداری به عنوان یک علم، یعنی به دنبال رابطه علت و معلولی بین تصمیم فنی و پیامدهای اقتصادی و اجتماعی آن است که نمود منفی آن در بحث پنهان کاری، تقلب در حسابداری و حساسی، فرار مالیاتی، عدم تقارن اطلاعاتی می باشد. در بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری نیز حسابداری یک نوع فعالیت خدماتی معرفی شده است که نقش یا وظیفه آن ارائه ی اطلاعات کمی درباره واحد اقتصادی برای تصمیمات مالی است. این اطلاعات مالی توسط مدیریت و با روش های مد نظر او سازماندهی می شوند و در صورتی که حسابداری یک فعالیت خدماتی تلقی شود، پایگاه مستقل حسابدار نیز منتفی فرض می شود چرا که نیروی فکر و درایت او در خدمت تأمین مقاصد و اهداف مدیریت خواهد بود که بعضاً این اهداف در حوزه جرایم مالی می تواند قرار بگیرد. به عبارتی در این دیدگاه، حسابداری یک سیاست درون سازمانی است که ارزش ها و نیازهای گروه های خاصی را منعکس و پشتیبانی می کند و اطلاعات آن به عنوان منبعی برای شکل دهی به سیاست های شرکت به ویژه در تصمیم گیری و علاوه بر آن اهداف مدیریت، طراحی و مورد استفاده قرار می گیرد. دانش حسابداری به اقدامات انجام گرفته در قالب یک فن ارائه اطلاعات، ابعاد گسترده ای را به افشا یا پنهان کاری اطلاعات اضافه نموده است. مارکس معتقد است که گاهی حسابداری شکلی از آگاهی های غلط را تداوم می بخشد و نه تنها در جهت آشکار ساختن ماهیت روابط اجتماعی گامی بر نمی دارد، بلکه ابزاری در جهت گنج کردن و پنهان کردن امور است [۹].

مسئله پنهان کاری در گزارشگری مالی، افشای صورت‌های مالی و همچنین گزارشات حسابرسی به یک چالش بزرگ تبدیل شده است. امروزه مجامع قانون گذار حرفه حسابداری و حسابرسی به علل ایجاد پنهان کاری و راه های موجود به منظور جلوگیری از وقوع رفتار متقلبانه توجه خاصی داشته اند. حرفه حسابرسی به عنوان یک فعالیت نظارتی و یکی از سازو کارهای حاکمیت شرکتی برای جلب و حفظ اعتماد سرمایه گذاران به وجود تقارن اطلاعاتی، منصفانه بودن بازار و نیز قابل اتکا بودن اطلاعات در دسترس ضروری است. چرا که هدف اصلی گزارشات حسابرسی، قضاوتی خوب جهت فراهم نمودن اطلاعات مربوط و قابل اتکا برای استفاده کنندگان خارجی است. مقررات حرفه ای، قضاوت خوب حسابرسان را قضاوتی تعریف می کند که "عساری از هرگونه جانبداری، توجه یا ارتباطی با امور صاحبکار باشد" [۳۳].

گری (۱۹۹۸) کیفیت و میزان افشای اطلاعات حسابداری را تحت تاثیر مفهوم پنهان کاری می داند، عبارتی پنهان کاری را محدود ساختن افشای اطلاعات حسابداری فقط برای آنانی که ارتباط نزدیکی با واحد تجاری دارند تعریف می کند. گرچه به نظر می رسد مفهوم پنهان کاری رابطه تنگاتنگی با مفهوم محافظه کاری دارد و محافظه کاری نیز به طور کلی بر اعمال احتیاط در اندازه گیری و افشای اطلاعات حسابداری تاثیر می گذارد، اما ردبو و گری، جهت تفکیک روشن مفاهیم مربوط به نگرش و طرز تفکر حسابداران، پنهان کاری را با افشای اطلاعات و محافظه کاری را با اندازه گیری ربط داده اند. پنهان کاری ضربان زندگی فعالیت اطلاعاتی است و چنانچه این عنصر ضروری از اطلاعات سلب شود، اطلاعات از حیز انتفاع ساقط خواهد شد. در عین حال، ممکن است شفافیت، هزینه هایی بیشتر از آنچه به نظر می رسد داشته باشد، اما این بهایی است که بایستی برای ادامه روند مردم سالاری و برخورداری از حسن اعتماد اجتماعی پرداخت گردد [۲۷].

فلورینی (۱۹۹۹) اذعان می دارد که شفافیت نقطه مقابل پنهان کاری است، شفافیت ابزاری برای تسهیل فرایند ارزیابی عملکرد شرکت هاست که تاکید بر حق دسترسی به اطلاعات با در نظر گرفتن حریم هر دو طرف استفاده کنندگان و تهیه کنندگان است [۲۶]. بلکویی افشا را دربرگیرنده ای، اطلاعاتی می داند که برای سرمایه گذار معمولی مفید واقع شود و موجب گمراهی خواننده نگردد. به صورتی آشکارتر، اصل افشا بدین معنی است که هیچ اطلاعات مهم مورد توجه و علاقه سرمایه گذار معمولی، نباید حذف و یا پنهان شود [۲۳].

در سال های اخیر تمایل شدیدی به استفاده از تئوری های رفتاری در پژوهش های حسابداری و حسابرسی به وجود آمده است. بی تردید چنین مطالعاتی باعث غنای حرفه شده و آن را از یک رشته خشک و کاملاً فنی خارج می سازد. نتایج این پژوهش ها نشان می دهد که توسعه و تکامل حسابداری و حسابرسی تحت تأثیر عوامل محیطی مختلفی وجود دارد که یکی از مهمترین این عوامل، فرهنگ می باشد. هرچند به نظر می رسد که همه برداشت یکسانی از معنی فرهنگ داشته و درباره فرهنگ مفاهیمی نظیر عقاید، ارزش ها و باورها به ذهن خطور می کند، ولی در علم مردم شناسی تعاریف بسیاری از فرهنگ بیان شده است [۱۸]. در یک تعریف، فرهنگ عبارت است از مجموعه ای از ارزش ها، باورها، درک، استنباط و شیوه

های تفکر یا اندیشیدن که اعضای سازمان در آنها وجوه مشترک دارند و همان چیزی است که به عنوان یک پدیده درست به اعضای تازه وارد آموزش داده می شود [۲۰].

اندیشمندان حسابداری همچون، گری در پژوهش های خود راجع به تأثیرات فرهنگ بر روی متغیرهای حسابداری از تعریف هوفستد استفاده نموده اند. هوفستد معتقد است که فرهنگ برنامه ریزی مجموعه ای است که اعضای یک گروه را از سایر گروه ها متمایز می سازد [۲۸]. گری معتقد بود که چون ارزش های حسابداری زیر مجموعه ای از ارزش های اجتماعی و فرهنگی است بنابراین می توان آنها را همچون مدلی از ارزش های وسیعتر اجتماعی دانست که ابعادشان در گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری نمایان می شود. لذا وی تلاش نمود تا ارزش های حسابداری را از طریق ارزش های فرهنگی استخراج نماید، که در راستای این هدف وی در سال ۱۹۸۸، با تلفیق ارزش های فرهنگی مطرح شده از سوی هوفستد (اجتناب از عدم اطمینان به آینده، مردگرایی و زن گرایی، فاصله قدرت، فردگرایی و جمع گرایی) و تعیین چهار بعد ارزشی حسابداری (حرفه گرایی، یکنواختی، محافظه کاری و پنهان کاری) مدلی را برای بررسی تأثیر فرهنگ بر سیستم های حسابداری ارائه نمود که مورد استقبال بسیاری از پژوهشگران حسابداری قرار گرفت [۲۱]. یکی از ابعاد مدل گری، پنهان کاری در برابر شفافیت اطلاعات می باشد و حاکی از آن است که محرمانه بودن اطلاعات شرکت باعث محدودیت های افشاء در گزارشگری مالی می شود که این محدودیت ها در واقع همان پنهان کاری حسابداری می باشد. بنابراین یک رابطه معکوس بین سطوح محتوای گزارش های مالی و میزان پنهان کاری در صورتهای مالی و گزارشات حسابرسی وجود دارد. عبارتی قابل اتکا بودن اطلاعات، اساس اعتماد به بازارهای سرمایه است و گزارشگری متقابلانه، موجب خدشه دار شدن این اعتماد می شود [۱۱]. تقلب در صورتهای مالی و گزارشات حسابرسی با هدف پنهان کاری ماهیت واقعی اطلاعات، یک اقدام عمدی تحریف یا حذف حقایق بااهمیت یا داده های مالی برای گمراه کردن کاربران است و از آن به عنوان جدیدترین تهدید برای منافع عمومی و بازار سرمایه یاد می شود [۳۰]. از طرفی حسابرسی فعالیتی انسانی است که تحت تأثیر برداشت ها، تفسیرها و قضاوت های مربوط به نحوه بکارگیری مفاهیم و استانداردهای حسابداری قرار می گیرد. طبق نظر پرا عنصر انسانی حسابرسی توسط عوامل محیطی و به طور خاص فرهنگ، تحت تأثیر قرار می گیرد [۶]. به عقیده دوپنیک و سالتر فرهنگ از طریق هنجارها و ارزش های حاکم بر اعضای سامانه حسابداری، رویه ها و استانداردهای حسابرسی را تحت تأثیر قرار می دهد. وجود گروه های فرهنگی مختلف در حرفه حسابرسی باعث ایجاد برداشت ها و قضاوت های متفاوتی در مورد روابط و مفاهیم مالی و در نتیجه در اظهار نظر حسابرس خواهد شد [۲۵]. نسبی بودن فرهنگ در حسابرسی، یکنواختی و هماهنگی در قضاوت، تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی را تحت تأثیر قرار خواهد داد به گونه ای که به نظر می رسد توسعه حسابرسی مانند هر جریان اجتماعی دیگر، از فرهنگ ملی و محیط سازمانی تأثیر می پذیرد و تدوین استاندارد در هر کشوری تابعی از اقتصاد، سیاست و محیط اجتماعی آن کشور می باشد [۷]. همانطور که گفته شد، فرهنگ یکی از مهمترین مقوله های پژوهش های علوم اجتماعی می باشد، زیرا بین سازمانها و گروه های مردم پل ارتباطی به وجود می آورد. بنابراین،

فرهنگ بر هنجارها، ارزش ها و تعامل در درون و در سراسر سیستم های اجتماعی تأثیر می گذارد و جهان بینی فردی را شکل می دهد. پنهان کاری نیز ریشه در عوامل فرهنگی دارد، پنهان کاری و محرمانگی، اساس فعالیت اطلاعاتی است و جوهر این کار به شمار می رود. این ویژگی به طور مشخص در بسیاری از تعاریف گنجانده شده است و در معدود تعاریفی که لفظ پنهان کاری در آنها مورد اغماض قرار گرفته است، ویژگی پنهان کاری پیش فرض حرفه حسابداری و حسابرسی انگاشته می شود [۱۳].

سیفرت و همکاران (۲۰۲۲) در مطالعه ای تحت عنوان ادراکات زیر ساخت های اخلاقی، استقلال حرفه ای و قضاوت های اخلاقی در محیط های کاری حسابداری به بررسی این موضوع که آیا ادراک زیر ساخت اخلاقی و استقلال حرفه ای بر قضاوت های اخلاقی حسابداران تأثیر می گذارد پرداختند و نتایج حاکی از آن بود که اثربخشی زیرساخت اخلاقی درک شده و استقلال حرفه ای بر ادراکات فرهنگ اخلاقی و قضاوت های اخلاقی حسابداران تأثیر می گذارد [۳۲]. آلبرتی و همکاران (۲۰۲۲)، عوامل القا کننده فرهنگ در موسسات حسابرسی و چگونگی تأثیر فرهنگ بر کیفیت حسابرسی و نگرش های کاری حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که چنانچه مدیریت بر حرفه ای گرای بیشتر از تجاری گرای تأکید داشته باشد، فرهنگ یک موسسه حسابرسی بیشتر در راستای کیفیت است [۲۲]. مانان و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی با عنوان تأثیر نظارت ناکارآمد در تشخیص گزارشگری مالی متقلبانه با نقش تعدیلگر مالکیت خانوادگی، نشان دادند نظارت غیرموثر بر کمیسیونهای مستقل، تأثیری بر گزارشگری مالی متقلبانه نداشته و نظارت غیرموثر بر مالکیت نهادی تأثیر منفی معنی داری بر گزارشگری مالی متقلبانه داشته است. متغیر شرکت خانوادگی، قادر به تعدیل اثر نظارت ناکارآمد هم بر هیئت مدیره مستقل کمیسیونها و هم مالکیت نهادی بر گزارشگری مالی متقلبانه نیست [۲۹]. در همین حال، شرکتهای خانوادگی که توسط اعضای خانواده در ترکیب هیئت مدیره حضور دارند، تأثیر نظارت ناکارآمد بر مالکیت نهادی را بر گزارشگری مالی متقلبانه تقویت می کنند. بنک ری می و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر اخلاق حسابرسان و قدرت آنها در کاهش فرار مالیاتی در چندین کشور پرداختند و عنوان داشتند ما شواهد جدید در سطح جهانی در مورد تأثیرات این دو عامل بر فرار مالیاتی ارائه داده ایم. به طور کلی، حتی اگر استانداردهای حسابرسی قوی بتواند فرار مالیاتی را کاهش دهند، با این حال رفتار اخلاقی شرکتها از نظر آماری تأثیر قویتری در دستیابی به این هدف دارد [۲۴]. اوهدوآ و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی مکانیسمهای حاکمیت شرکتی و تقلب در صورتهای مالی و گزارشات حسابرسی پرداختند. پژوهشگران برای تفکیک شرکتهای متقلب و غیر متقلب از مدل بنیش استفاده کردند و به این نتیجه رسیدند که مالکیت نهادی، مالکیت خانوادگی، استقلال هیئت مدیره و تخصص کمیته حسابرسی بر احتمال تقلب در صورتهای مالی و گزارشات حسابرسی تأثیر چندانی ندارد [۳۱]. اصغری و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان کیفیت حاکمیت شرکتی و مدیریت ذینفعان: نقش میانجی احتمال گزارشگری متقلبانه نشان دادند که بین کیفیت حاکمیت شرکتی و مدیریت ذینفعان رابطه مستقیم و معنی دار وجود دارد و بین کیفیت حاکمیت شرکتی و احتمال گزارشگری متقلبانه رابطه ی معکوس و معنی دار وجود دارد [۲]. میرباقری و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان بهبود کیفیت خدمات

حسابرسی بر اساس نگرش حسابرسان مستقل از مسولیت پذیری اجتماعی بیان کردند که عوامل سازمانی، حمایت و برنامه های دولت و حسابرس بر بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از کیفیت صورتهای مالی تاثیر معناداری دارد. نتیجه کلی تحقیق حاکی از آن است که مسولیت پذیری حسابرسان داخلی سبب رشد اثربخشی و صرفه اقتصادی حسابرسی گردیده و در فراهم آوردن خدمات عمومی با کیفیت به حسابرس کمک می کند [۱۹]. فروغی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان تاثیر مسولیت اجتماعی شرکتها بر گزارشگری مالی متقلبانه، با بیان اینکه تقلب شامل دستکاری زیرکانه صورتهای مالی توسط مدیر جهت تحریف در صورت های مالی است، به این نتیجه رسیدند که شرکت هایی با مسولیت اجتماعی بالاتر بیشتر بدنبال رعایت ارزش های اخلاقی هستند و شفافیت مالی بهتری دارند و در نتیجه انگیزه تقلب در آن ها کمتر است [۱۵]. صامتی و همکاران (۱۴۰۰) در مقاله ای با عنوان "تعیین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی با استفاده از روش فرا تحلیل" با استفاده از روش فراتحلیل، عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی و همچنین شدت ارتباط آنها با فرار مالیاتی برای کشور ایران را مطالعه نمودند. نتایج نشان می دهند که متغیرهای عوامل اقتصادی، درآمد سرانه، عوامل تکنولوژی، عوامل اجتماعی، عوامل قانونی، تورم، عوامل فرهنگی، محدودیت تجاری، بار مالیاتی، بیکاری و حجم دولت عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی می باشند و بیشترین شدت تاثیرگذاری را عوامل فرهنگی و کمترین شدت تاثیرگذاری را درآمد سرانه بر فرار مالیاتی می گذارند [۱۴]. آقایی و همکاران (۱۴۰۰) با بررسی داده های ۸ شرکت، به بررسی تاثیر فرهنگ بر تحریفات حسابرسی پرداختند و به این نتیجه رسیدند، در صورتیکه همگامی منافع شخصی بر منافع جمعی ارجحیت داشته باشد، سواستفاده از دارایی ها و گزارش های متقلبانه بیشتر خواهد بود [۱]. بنی مهد و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان نظام راهبری شرکتی و کثرت گرایی فرهنگی به این نتیجه رسیدند که توسعه سیاسی ضعیف، عدم تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت، مشکلات حقوقی، شرکت گرایی دولتی، دولت ستیزی و عدم توسعه فرهنگ پاسخگویی از جمله عواملی است که از دیدگاه نظریه کثرت گرایی، توسعه نظام راهبری شرکتی را با مشکل مواجه می نماید و باعث می شود تا اهداف نظام راهبری شرکتی با اهداف کثرت گرایی فرهنگی مطابقت نداشته باشد [۴]. بلوری و همکاران (۱۳۹۹) در مقاله ای با عنوان "طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد: رویکرد نظریه داده بنیاد" به طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد (رویکرد نظریه داده بنیاد) پرداخته است. روش پژوهش مورد استفاده، نظریه داده بنیاد و از طریق مصاحبه عمیق با خبرگان این موضوع است. یافته های پژوهش نشان داد که عوامل اصلی پدیده فرار مالیات بر درآمد عبارتند از: عدم گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، عدم شفافیت اطلاعات مالی، عدم کارایی نظام مالیاتی و پیچیدگی قوانین [۳]. بنی مهد و مرادزاده (۱۳۹۲) در پژوهش فرصت طلبی و ارزش های فرهنگی نشان دادند که رابطه ی مثبت میان ویژگی اخلاقی فرصت طلبی و ویژگی تمایل به پنهان کاری در حسابرسان هر دو بخش دولتی و خصوصی وجود دارد. شواهد تایید می کند که میزان تمایل به پنهان کاری در حسابرسان متأثر از فرصت طلبی و رتبه شغلی آن هاست. به عبارتی هر چه رتبه شغلی و فرصت طلبی در حسابرسان افزایش یابد تمایل آنها به پنهان کاری بیشتر می شود [۵]. رضازاده (۱۳۸۱) در یک تحقیق پیمایشی مقطعی، رابطه بین ارزشهای اجتماعی مبتنی بر

فرهنگ (شامل فاصله قدرت، اطمینان طلبی، فردگرایی و مردگرایی) را با ارزش های حسابداری (محافظه کاری و پنهان کاری) مورد بررسی قرار داده است. در نهایت این نتیجه حاصل گردید که بر خلاف نظریه گری، با وجود افزایش مردگرایی در شرکت های ایرانی میزان پنهان کاری آنها کاهش یافته است که این امر در واقع قابلیت تعمیم الگویی واحد از ارزش های فرهنگی و حسابداری در کشورهای مختلف را با تردید مواجه می سازد [۸].

روش پژوهش

این پژوهش از نوع روش ترکیبی می باشد که ترکیب داده های کیفی و کمی بر اساس استراتژی روندهای ترتیبی است و در آن پژوهشگر به دنبال آن است تا یافته های حاصل از یک روش را با روش دیگری توسعه دهد. بنابراین روش مورد استفاده در پژوهش حاضر روش ترکیبی شامل روش کیفی مبتنی بر رویکرد داده بنیاد و روش کمی مبتنی بر رویکرد توصیفی پیمایشی می باشد. مشارکت کنندگان بخش کیفی تعداد ۱۶ نفر از صاحب نظران متشکل از دو گروه بودند؛ گروه اول شامل متخصصین و خبرگانی است که اعضای هیئت علمی دانشگاه ها بودند و گروه دوم شامل کارشناسان خبره و مدیرانی است که حداقل ۱۲ سال سابقه اجرای حسابداری و حسابرسی داشتند. گردآوری اطلاعات به روش مصاحبه ژرف نگر و برگزاری جلسه گروه کانونی انجام و الگوی مفهومی تدوین شد؛ برای ارزیابی الگوی تدوین شده از دو روش بازبینی توسط مشارکت کنندگان و مرور توسط خبرگان غیر شرکت کننده در پژوهش، استفاده و الگوی نهایی ارائه شد. ابزار گردآوری داده ها در بخش کمی به صورت پرسشنامه محقق ساخته بر اساس نتایج مرحله کیفی پژوهش با تعداد ۵۴ گویه و طیف ده درجه ای لیکرت می باشد. با توجه به تعداد گویه های پرسشنامه تعداد ۲۷۰ پرسشنامه توزیع شد که بخشی از آن ها بازگردانده نشد، بنابراین مشارکت کنندگان بخش کمی تعداد ۲۲۴ نفر از مدیران دستگاه های اجرایی و اساتید دانشگاه در رشته های مدیریت، اقتصاد، حسابداری و حسابرسی بودند که با روش نمونه گیری تصادفی انتخاب و دیدگاه های ایشان مورد پیمایش قرار گرفت. روایی پرسشنامه توسط ۸ نفر از متخصصان و صاحب نظران در حوزه پنهان کاری اطلاعات در حرفه حسابداری تأیید شد و به منظور بررسی پایایی اغلب از شاخص آلفای کرونباخ بهره می گیرند که در این پژوهش برای همه متغیرها بیشتر از ۰.۷ و مورد تأیید بوده است.

یافته های پژوهش

سوال اول پژوهش: الگوی مفهومی مناسب برای پنهان کاری اطلاعات در حرفه حسابداری در ایران چگونه است؟

در پاسخ به سؤال مذکور، پس از مطالعه مبانی نظری موجود و مصاحبه با افراد صاحب نظر در زمینه حسابداری و حسابرسی مقوله های اصلی و فرعی مربوط به پدیده پنهان کاری آشکار و الگوی پارادایمی نهایی تدوین شد. روند تقلیل داده ها و تعداد کدهای باز، مقوله های محوری و انتخابی مشخص شده است که مبنای الگوی پارادایمی ارائه شده در شکل (۱) نشان داده شده است. در حقیقت در رویکرد نظریه داده بنیاد، مقولات فرعی و ویژگی های مربوط به هر کدام، به مقوله محوری مرتبط می شوند که ابعاد مربوط شامل شرایط علی، مقوله محوری، شرایط زمینه ای، شرایط مداخله گر و پیامدها می باشد.

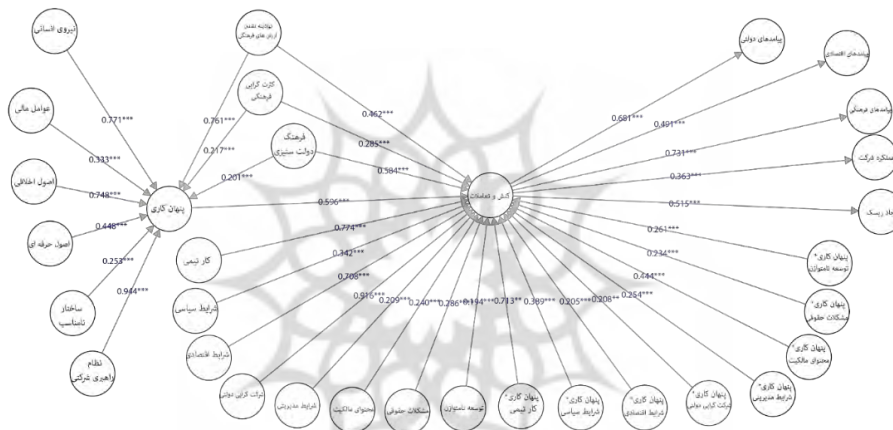
سوال دوم پژوهش: الگوی طراحی شده بخش کیفی، تا چه میزان وضعیت پنهان کاری اطلاعات در حرفه حسابداری در ایران را تبیین می کند؟

بر اساس یافته های مرحله پژوهش کیفی و الگوی پارادایمی به دست آمده، الگویی فرضی تدوین گشت که شامل متغیرهای برون زا (که مشابه متغیرهای مستقل عمل کرده و مسیرها از این متغیرها شروع می شوند و اثری به آنها ختم نمی شود) از قبیل؛ شرایط علی (دانش تخصصی و عوامل روانشناختی نیروی انسانی، عوامل مالی و شرایط اقتصادی حاکم بر جامعه، عدم پایبندی به آیین رفتار حرفه ای و اصول حسابداری و حسابرسی، عدم پایبندی مدیران شرکت، حسابداران و حسابرسان به اصول اخلاقی، شرایط ساختاری شرکت و عدم اجرای صحیح اصول نظام راهبری شرکتی) شرایط زمینه ای (نهادینه شدن ارزش های فرهنگی، کثرت گرایی فرهنگی، فرهنگ دولت ستیزی، افزایش اعتبار حرفه حسابرسی، رهبری کار تیمی و همکاری حسابرسان)، شرایط مداخله گر (مشارکت همگانی، شرایط سیاسی، شرایط اقتصادی، شرکت گرایی دولتی، شرایط مدیریتی کشور، عدم تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت، مشکلات حقوقی و قانونی، توسعه نامتوازن سیاسی) و متغیرهای درون زا (که مانند متغیرهای وابسته عمل کرده، اثر مسیرها به آنها ختم می شود و ممکن است خود بر متغیر دیگری اثر داشته باشند) از قبیل؛ پدیده محوری (مخفی نگه داشتن اطلاعات، عدم افشای صحیح و بموقع اطلاعات)، کنش ها و تعاملات (افشای اختیاری، مکانیزم های درونی و بیرونی، نظارت ها، فقدان شفافیت، کارایی آموزش و اطلاع رسانی) و پیامدها (پیامدهای دولتی، پیامدهای اقتصادی، پیامدهای فرهنگی، عملکرد شرکت، ایجاد ریسک) می باشد.



شکل ۱. الگوی پارادایمی پنهان کاری در حرفه حسابداری

برای پاسخ به دومین سؤال پژوهش از تحلیل مدل معادلات ساختاری و نرم افزار PLS استفاده شد. بر مبنای الگوی پارادایمی استخراج شده از تحلیل داده های کیفی و عوامل حاصل از تحلیل عاملی مرتبه اول، الگوی فرضی آزمون و روابط مستقیم و غیر مستقیم بین متغیرها مشخص شد. بر اساس الگوی پارادایمی به دست آمده از مرحله کیفی پژوهش، هریک از سازه های برون زا و درون زای مدل با توجه به نتایج تحلیل عاملی به عنوان متغیرهای مشاهده شده در الگوی پژوهش آمده اند. این الگو با استفاده از روش معادلات ساختاری آزمون شد. در نهایت الگوی زیر به دلیل انطباق آن با یافته های حاصل از تحلیل کیفی؛ الگوی اولیه والگوی فرضی، رضایت بخش بودن شاخص های برازش الگو و معنی دار بودن برآوردهای آماری آن، برای ارائه داده ها در نظر گرفته شد. برآوردها و اثرات هریک از عوامل برهم در الگو استخراج شده در شکل (۲) منعکس شده اند.



شکل ۲. الگوی استخراج شده پنهان کاری در حرفه حسابداری

آزمون فرضیه های پژوهش

فرضیه های باز تولید شده در پایان تحلیل یافته های مرحله کیفی پژوهش، مبنایی برای ترسیم الگوی فرضی و آزمون روابط بین متغیرها در قالب فرضیه های ارائه شده در مرحله کمی پژوهش بود، در ادامه، یافته های بخش کمی پژوهش بر اساس فرضیه های پژوهش ارائه شده اند.

فرضیه ۱: شرایط علی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند.

فرضیه ۱-۱: عدم کیفیت نیروی انسانی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حسابداری دارند.

فرضیه ۲-۱: عوامل مالی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند.

فرضیه ۳-۱: عدم رعایت اصول حرفه ای تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند.

فرضیه ۴-۱: عدم رعایت اصول اخلاقی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند.

فرضیه ۵-۱: شرایط ساختاری نامناسب در شرکت تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه

حسابداری دارند. فرضیه ۱-۶: عدم رعایت اصول نظام راهبری شرکتی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند.

فرضیه ۲: شرایط زمینه ای تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند. فرضیه ۱-۲: نهادینه نشدن ارزش های فرهنگی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند. فرضیه ۲-۲: کثرت گرایی فرهنگی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حسابداری دارند. فرضیه ۲-۳: فرهنگ دولت ستیزی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حسابداری دارند.

فرضیه ۳: شرایط زمینه ای تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهانکاری دارند. فرضیه ۱-۳: نهادینه نشدن ارزش های فرهنگی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند. فرضیه ۲-۳: کثرت گرایی فرهنگی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند. فرضیه ۳-۳: فرهنگ دولت ستیزی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند.

فرضیه ۴: شرایط مداخله گر تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهانکاری دارند. فرضیه ۱-۴: عدم رعایت رهبری و کار تیمی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهانکاری دارند. فرضیه ۲-۴: شرایط سیاسی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهانکاری دارند. فرضیه ۳-۴: شرایط اقتصادی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهانکاری دارند. فرضیه ۴-۴: شرکت گرایی دولتی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند. فرضیه ۵-۴: شرایط مدیریتی کشور تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند. فرضیه ۶-۴: عدم تفکیک محتوایی مالکیت تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند. فرضیه ۷-۴: مشکلات حقوقی و قانونی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند. فرضیه ۸-۴: توسعه نامتوازن سیاسی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند.

فرضیه ۵: پنهان کاری در حسابداری تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از آن دارد. فرضیه ۶: کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری تاثیر مثبت و معنی داری بر پیامدهای آن دارد. فرضیه ۱-۶: کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری تاثیر مثبت و معنی دار بر پیامدهای دولتی دارد. فرضیه ۲-۶: کنش و تعاملات ناشی از پنهانکاری تاثیر مثبت و معنی دار بر پیامدهای اقتصادی دارد. فرضیه ۳-۶: کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری تاثیر مثبت و معنی دار بر پیامدهای فرهنگی دارد. فرضیه ۴-۶: کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری تاثیر مثبت و معنی دار بر عملکرد شرکت دارد. فرضیه ۵-۶: کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری تاثیر مثبت و معنی دار بر ایجاد ریسک دارد.

آزمون فرضیه های پژوهش

نتایج رابطه بین متغیرهای پنهان که در شکل (۲) آمده به همراه آماره t در جدول (۳) جهت بررسی فرضیه های برآمده از الگوی پژوهش آمده است. همچنین تفسیر نتایج الگو پژوهش به منظور نتیجه گیری

در مورد روابط بین متغیرها در جدول (۴) آمده است.

جدول (۳): نتایج الگو پژوهش برای بررسی رابطه بین متغیرها

رابطه	ضریب (بارعاملی)	آماره t	P-مقدار
شرایط علی ← پنهان کاری	۰/۵۳۰	۴/۶۸	۰/۰۰۰
شرایط زمینه ای ← پنهان کاری	۰/۴۱۰	۵/۱۲	۰/۰۰۰
شرایط زمینه ای ← کنش و تعاملات	۰/۳۱۹	۴/۸۳	۰/۰۰۰
شرایط مداخله گر ← کنش و تعاملات	۰/۴۶۱	۶/۱۲	۰/۰۰۰
شرایط مداخله گر* پنهان کاری ← کنش و تعاملات	۰/۴۴۳	۵/۹۹	۰/۰۰۰
پنهان کاری ← کنش و تعاملات	۰/۴۲۱	۵/۶۲	۰/۰۰۰
کنش و تعاملات ← پیامدها	۰/۶۱۳	۸/۹۹	۰/۰۰۰

جدول (۴): نتایج الگو پژوهش برای بررسی رابطه بین متغیرها

رابطه	ضریب (بارعاملی)	آماره t	P-مقدار
عدم کیفیت نیروی انسانی ← پنهان کاری	۰/۷۷۱	۸/۲۹	۰/۰۰۰
عوامل مالی ← پنهان کاری	۰/۳۳۳	۵/۴۲	۰/۰۰۰
عدم رعایت اصول حرفه ای ← پنهان کاری	۰/۷۴۸	۸/۱۳	۰/۰۰۰
عدم رعایت اصول اخلاقی ← پنهان کاری	۰/۴۴۸	۶/۶۳	۰/۰۰۰
شرایط ساختاری نامناسب ← پنهان کاری	۰/۲۵۳	۴/۳۳	۰/۰۰۰
عدم رعایت اصول نظام راهبری شرکتی ← پنهان کاری	۰/۹۴۴	۱۱/۲۵	۰/۰۰۰
نهادینه نشدن ارزش های فرهنگی ← پنهان کاری	۰/۷۶۱	۸/۰۵	۰/۰۰۰
کثرت گرایی فرهنگی ← پنهان کاری	۰/۷۱۲	۴/۱۴	۰/۰۰۰
فرهنگ دولت ستیزی ← پنهان کاری	۰/۳۰۱	۳/۸۹	۰/۰۰۰
نهادینه نشدن ارزش های فرهنگی ← کنش و تعاملات	۰/۴۶۲	۶/۲۵	۰/۰۰۰
کثرت گرایی فرهنگی ← کنش و تعاملات	۰/۲۸۵	۴/۱۷	۰/۰۰۰
فرهنگ دولت ستیزی ← کنش و تعاملات	۰/۵۸۴	۷/۸۸	۰/۰۰۰
عدم رعایت رهبری و کار تیمی ← کنش و تعاملات	۰/۷۷۴	۹/۲۹	۰/۰۰۰
شرایط سیاسی ← کنش و تعاملات	۰/۳۴۲	۵/۱۴	۰/۰۰۰
شرایط اقتصادی ← کنش و تعاملات	۰/۷۰۸	۹/۰۱	۰/۰۰۰

۰/۰۰۰	۱۳/۴۱	۰/۹۱۶	شرکت گرایی دولتی ← کنش و تعاملات
۰/۰۰۰	۳/۷۹	۰/۲۰۹	شرایط مدیریتی کشور ← کنش و تعاملات
۰/۰۰۰	۳/۸۹	۰/۲۴۰	عدم تفکیک محتوایی ← کنش و تعاملات
۰/۰۰۰	۴/۱۴	۰/۲۸۶	مشکلات حقوقی و قانونی ← کنش و تعاملات
۰/۰۰۰	۳/۶۹	۰/۲۹۴	توسعه نامتوازن سیاسی ← کنش و تعاملات
۰/۰۰۰	۸/۳۶	۰/۷۱۳	عدم رعایت رهبری و کار تیمی* پنهانکاری ← کنش و تعاملات
۰/۰۰۰	۵/۱۴	۰/۳۸۹	شرایط سیاسی* پنهان کاری ← کنش و تعاملات
۰/۰۰۰	۴/۲۱	۰/۲۰۵	شرایط اقتصادی* پنهان کاری ← کنش و تعاملات
۰/۰۰۰	۴/۳۱	۰/۲۰۸	شرکت گرایی دولتی* پنهان کاری ← کنش و تعاملات
۰/۰۰۰	۴/۵۹	۰/۲۵۴	شرایط مدیریتی کشور* پنهان کاری ← کنش و تعاملات
۰/۰۰۰	۶/۴۲	۰/۴۴۴	عدم تفکیک محتوایی* پنهان کاری ← کنش و تعاملات
۰/۰۰۰	۴/۴۴	۰/۲۳۴	مشکلات حقوقی و قانونی* پنهان کاری ← کنش و تعاملات
۰/۰۰۰	۴/۷۹	۰/۲۶۱	توسعه نامتوازن سیاسی* پنهان کاری ← کنش و تعاملات
۰/۰۰۰	۸/۹۹	۰/۵۱۵	کنش و تعاملات ← پیامدهای دولتی
۰/۰۰۰	۵/۲۵	۰/۳۶۳	کنش و تعاملات ← پیامدهای اقتصادی
۰/۰۰۰	۹/۱۴	۰/۷۳۱	کنش و تعاملات ← پیامدهای فرهنگی
۰/۰۰۰	۶/۱۴	۰/۴۹۱	کنش و تعاملات ← عملکرد شرکت
۰/۰۰۰	۸/۸۲	۰/۶۸۱	کنش و تعاملات ← ایجاد ریسک

بحث و نتیجه گیری

پژوهش حاضر به طراحی و آزمون الگویی جهت شناسایی پنهان کاری در حرفه ی حسابداری پرداخته است که برای این منظور در بخش کیفی پژوهش از روش گراند تئوری جهت ارائه نظریه استفاده شده است و در بخش کمی به آزمون اعتبار الگو به وسیله تکنیک معادلات ساختاری می پردازد. شایان ذکر است که اولویت در پژوهش حاضر با یافته های کیفی است و نقش پژوهش و داده های کمی صرفاً برای آزمون الگوی فرضی طراحی شده در بخش کیفی پژوهش و بررسی تعمیم پذیری یافته ها بوده است. در مرحله کیفی پژوهش داده ها با ۱۶ مصاحبه جمع آوری شدند و سپس با رویکرد نظریه داده بنیاد از طریق کدگذاری باز، محوری و انتخابی، تعداد ۱۰۷ مفهوم و تعداد ۲۹ مقوله استخراج شد که بر این اساس الگوی پارادایمی پژوهش تدوین گردید. سپس بر اساس نتایج بدست آمده در بخش کیفی، پرسشنامه ای طراحی گردید که توسط ۸ نفر از متخصصان و صاحب نظران در حوزه پنهان کاری اطلاعات در حرفه حسابداری تایید شد، سپس در بین ۲۲۴ نفر از فعالان و مدیران رشته های حسابداری، مدیریت، اقتصاد

توزیع گردید، که پایایی پرسشنامه با معیار آلفای کرونباخ اندازه گیری شد. ضرایب آلفای کرونباخ به دست آمده برای همه مقوله ها بالاتر از ۰.۷ بوده که نشان می دهد پایایی مناسبی از این لحاظ بین سؤالات پرسشنامه وجود دارد.

شرایط علی پنهان کاری در حرفه حسابداری

در بخش کیفی این پژوهش شرایط علی پنهان کاری در حرفه حسابداری از شش عامل: دانش تخصصی و عوامل روانشناختی نیروی انسانی، عوامل مالی و شرایط اقتصادی حاکم بر جامعه، عدم پایبندی به آیین رفتار حرفه ای و اصول حسابرسی و کیفیت پایین گزارشات حسابرسی، عدم پایبندی مدیران شرکت و حسابداران و حسابرسان به اصول اخلاقی، شرایط ساختاری شرکت و عدم اجرای صحیح اصول نظام راهبری شرکتی تشکیل شده است. در بخش کمی پژوهش، یافته های تحلیل عاملی مرتبه اول موید بخش کیفی پژوهش است. در گام بعدی برای آزمون این نتیجه، فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه "شرایط علی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند"، فرضیه های فرعی مربوط به آن شامل "عدم کیفیت نیروی انسانی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند"، "عوامل مالی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند"، "عدم رعایت اصول حرفه ای تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند"، "عدم رعایت اصول اخلاقی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند"، "شرایط ساختاری نامناسب در شرکت تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند" و "عدم رعایت اصول نظام راهبری شرکتی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند" مورد بررسی قرار گرفت. بر اساس مدل مفهومی تاثیر این شش عامل بر پدیده محوری پژوهش بطور مستقیم است و یافته های بخش کمی پژوهش حاکی از آن است که از یک طرف میزان آماره t برای همه عوامل بیشتر از مقدار $1/96$ بوده و از طرف دیگر میزان P -value همه عوامل کمتر از $0/05$ است. بنابراین همه بخش های فرضیه فوق تایید می شود و موید یافته های مرحله کیفی است.

شرایط زمینه ای پنهان کاری در حرفه حسابداری

همانطور که در فصل قبل اشاره شد در بخش کیفی این پژوهش شرایط زمینه ای پنهان کاری در حرفه حسابداری از پنج عامل «نهادینه نشدن ارزش های فرهنگی»، «کثرت گرایی فرهنگی»، «فرهنگ دولت ستیزی»، «افزایش اعتبار حرفه حسابرسی در سطح جامعه» و «رهبری کار تیمی و همکاری حسابرسان» تشکیل شده است. در بخش کمی پژوهش، یافته های تحلیل عاملی مرتبه اول موید یافته های بخش کیفی پژوهش است. در گام بعدی برای آزمون این نتیجه، فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه "شرایط زمینه ای تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند" و فرضیه های فرعی مربوط به آن شامل "نهادینه نشدن ارزش های فرهنگی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند"، "کثرت گرایی فرهنگی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند" و "فرهنگ دولت ستیزی تاثیر مثبت و معنی داری بر پنهان کاری در حرفه حسابداری دارند" مورد بررسی قرار گرفت. بر اساس مدل مفهومی تاثیر این عوامل بر پدیده محوری پژوهش بطور مستقیم

است و یافته های بخش کمی پژوهش حاکی از آن است که از یک طرف میزان آماره t برای همه عوامل بیشتر از $1/96$ بوده و از طرف دیگر میزان P -value همه عوامل کمتر از $0/05$ است، بنابراین همه بخش های فرضیه فوق تایید می شود و موید یافته های مرحله کیفی است.

کنش ها و تعاملات پنهان کاری در حرفه حسابداری

در بخش کیفی این پژوهش کنش ها و تعاملات پنهان کاری در حرفه حسابداری شامل «افشای اختیاری»، «کارایی آموزش و اطلاع رسانی»، «مکانیزم های درونی و بیرونی»، «نظارت ها» و «فقدان شفافیت» را در بردارد. در بخش کمی پژوهش یافته های تحلیل عاملی مرتبه اول موید یافته های بخش کیفی است. در مرحله بعدی برای آزمون این نتیجه، فرضیه سوم پژوهش مبنی بر اینکه "شرایط زمینه ای تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند" و فرضیه های فرعی شامل "تهادینه نشدن ارزش های فرهنگی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند"، "کثرت گرای فرهنگی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند" و "فرهنگ دولت ستیزی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند" مورد بررسی قرار گرفت. بر اساس مدل مفهومی تأثیر پدیده محوری پژوهش بر کنش ها و تعاملات بطور مستقیم است و یافته های بخش کمی پژوهش حاکی از آنست که از یک طرف میزان آماره t برای آن بیشتر از ملاک $1/96$ بوده و از طرف دیگر میزان P -value آن کمتر از مقدار ملاک $0/05$ است، بنابراین فرضیه فوق تأیید می شود که مؤید یافته های مرحله کیفی است.

شرایط مداخله گر پنهان کاری در حرفه حسابداری

همانطور که بخش قبل اشاره شد در بخش کیفی این پژوهش شرایط مداخله گر پنهان کاری در حرفه حسابداری از هفت عامل: «مشارکت همگانی»، «شرایط سیاسی»، «شرایط اقتصادی»، «شرکت گرای دولتی»، «شرایط مدیریتی کشور»، «عدم تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت» و «توسعه نامتوازن سیاسی» تشکیل شده است. در بخش کمی پژوهش، یافته های تحلیل عاملی مرتبه اول موید یافته های بخش کیفی پژوهش است. در گام بعدی برای آزمون این نتیجه، فرضیه چهارم پژوهش مبنی بر اینکه "شرایط مداخله گر تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند" و فرضیه های فرعی مربوط به آن "عدم رعایت رهبری و کار تیمی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند"، "شرایط سیاسی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند"، "شرایط اقتصادی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند"، "شرایط مدیریتی کشور تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند"، "عدم تفکیک محتوایی مالکیت تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند"، "مشکلات حقوقی و قانونی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند"، "توسعه نامتوازن سیاسی تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش و تعاملات ناشی از پنهان کاری دارند." بر اساس مدل مفهومی تأثیر این عوامل بر پدیده محوری پژوهش بطور مستقیم است و یافته های بخش

کمی پژوهش حاکی از آن است که از یک طرف میزان آماره t برای همه عوامل بیشتر از مقدار $1/96$ بوده و از طرفی میزان P -value همه عوامل کمتر از مقدار ملاک 0.05 است. بنابراین همه بخش های فرضیه فوق تایید می شود که موید یافته های مرحله کیفی است.

پیامدهای پنهان کاری در حرفه حسابداری

همانطور که در فصل قبل اشاره شد در بخش کیفی این پژوهش پیامدهای پنهان کاری در حرفه حسابداری شامل پیامدهای دولتی، پیامدهای اقتصادی، پیامدهای فرهنگی، عملکرد شرکت و ایجاد ریسک می باشد. در بخش کمی پژوهش، یافته های تحلیل عاملی مرتبه اول موید یافته های بخش کیفی پژوهش است. در گام بعدی برای آزمون این نتیجه، فرضیه پنجم پژوهش مبنی بر اینکه "پنهان کاری در حسابداری تاثیر مثبت و معنی داری بر کنش ها و تعاملات ناشی از آن دارد". و فرضیه ششم پژوهش مبنی بر اینکه "کنش ها و تعاملات ناشی از پنهان کاری تاثیر مثبت و معنی داری بر پیامدهای ناشی از آن دارد" و فرضیه های فرعی آن شامل "کنش ها و تعاملات ناشی از پنهان کاری تاثیر مثبت و معنی داری بر پیامدهای دولتی دارد"، "کنش ها و تعاملات ناشی از پنهان کاری تاثیر مثبت و معنی داری بر پیامدهای اقتصادی دارد"، "کنش ها و تعاملات ناشی از پنهان کاری تاثیر مثبت و معنی داری بر پیامدهای فرهنگی دارد"، "کنش ها و تعاملات ناشی از پنهان کاری تاثیر مثبت و معنی داری بر عملکرد شرکت دارد"، "کنش ها و تعاملات ناشی از پنهان کاری تاثیر مثبت و معنی داری بر ایجاد ریسک دارد" بر اساس مدل مفهومی تاثیرکنش ها و تعاملات بر این هفت عامل بطور مستقیم است و یافته های بخش کیفی پژوهش حاکی از آن است که از یک طرف میزان آماره t برای همه عوامل بیشتر از $1/96$ بوده و از طرف دیگر میزان P -value همه عوامل کمتر از مقدار 0.05 است. بنابراین همه بخش های فرضیه فوق تایید می شود که موید یافته های مرحله کیفی است. یکی از مهمترین پیامدهای وقوع پنهان کاری در گزارشگری اطلاعات پیامدهای دولتی است. باثبات ترین منبع در آمد دولت در اقتصاد بخش عمومی، مالیات تعریف شده است. تا آنجا که ثبات و تدام وصول مالیات موجب ثبات در برنامه ریزی دولت برای ارائه خدمات در کشور می شود. بعبارتی مالیات مهم ترین ابزار سیاست مالی دولت است که روند اقتصادی را تسریع می بخشد. در سال های اخیر در ایران با توجه به ترویج اقتصاد مقاومتی و جایگزینی درآمد مالیات با درآمد نفتی، اهمیت شناسایی عوامل فرار مالیاتی که عمده ترین آن دستکاری حساب، حساب سازی، تقلب و پنهان کاری در حرفه حسابداری می باشد، بالاتر رفته است. بنابراین ایجاد بستر مناسب چه از نظر تدوین قوانین چه از نظر ساختار سازمان ها در فرآیند مالیات ستانی می تواند سبب کاهش شکاف بین درآمدهای مالیاتی موجود و ظرفیت مالیاتی و همچنین کاهش فرار مالیاتی و در نهایت پیشگیری از کسری بودجه ناشی از عدم وصول درآمد مالیات برآوردی شود. نتایج این بخش از پژوهش با یافته های بانک ریمی (۲۰۲۱)، صامتی و همکاران (۱۴۰۰)، بلوری و همکاران (۱۳۹۹) تا حدودی همسو است. پیامدهای دیگر وقوع پنهان کاری پیامدهای اقتصادی و مختل کردن روند پیش بینی شده ی عملکرد شرکت ها و افزایش ریسک در بخش خصوصی است، افزایش پنهان کاری و عدم شفافیت اطلاعاتی زمینه ساز کاهش اعتماد سرمایه گذاران بخش خصوصی و مسبب افزایش هزینه سرمایه برای شرکت ها خواهد بود که این

امر تداوم فعالیت شرکت را دچار مشکل می کند، این بخش از پژوهش با پژوهش های مانان (۲۰۲۲)، میرباقری (۱۴۰۲) و فروغی (۱۴۰۱) تا حدودی همخوانی دارد. پیامد دیگر، پیامد فرهنگی است چراکه سیستم و حرفه حسابداری و حسابرسی هر کشوری تحت تاثیر مستقیم ارزش های اخلاقی و فرهنگی آن کشور است. با افزایش پنهان کاری اطلاعات، دستکاری و تقلب در حسابها با انگیزه منافع شخصی در کنار مشکلات اقتصادی و از سوی دیگر کم رنگ شدن قبح آن در جامعه به همراه عدم پیگیری و مجازات لازم از سوی مجریان این امر چه در سطح شرکتهای خصوصی و چه در سطح سازمانهای بزرگ دولتی، موجب تضعیف فرهنگ و اخلاق حرفه ای شده است که این مقوله با یافته های آبرتی (۲۰۲۲)، آقایی (۱۴۰۰)، بنی مهد (۱۳۹۲) و رضازاده ۱۳۸۱ همسو می باشد.

فهرست منابع

۱. آقایی، محمدعلی؛ رضازاده، جواد، بیات، مرتضی. (۱۴۰۰). "بررسی تاثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد (شاخص ادراک فساد، کنترل فساد و پاسخگویی) در ۸ کشور خاورمیانه". **حسابداری ارزشی و رفتاری**، ۶(۱۲)، ۹۸-۱۲۵.
۲. اصغری، علی؛ غیور، فرزاد، منصورفر، غلامرضا. (۱۴۰۲). "کیفیت حاکمیت شرکتی و مدیریت ذینفعان: نقش میانجی احتمال گزارشگری متقلبانه". **حسابداری منافع اجتماعی، پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی**، ۲۱، ۳۶۳-۳۸۶.
۳. بلوری، امین؛ مرادی، محمد، یزدانی، حمیدرضا. (۱۳۹۹). "طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد: رویکرد نظریه داده بنیاد". **دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی**، ۷، ۹-۳۰.
۴. بنی مهد، بهمن، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۹). "نظام راهبری شرکتی و کثرت گرایی فرهنگی". **نشریه علمی حسابداری مدیریت**، ۱۳(۴۵)، ۶۳-۷۶.
۵. بنی مهد، بهمن، مرادزاده فرد، مهدی. (۱۳۹۲). "فرصت طلبی و ارزشهای فرهنگی حسابداری". **مجله مدیریت فرهنگی**، ۷(۲۰)، ۷۲-۸۳.
۶. پسندیده فرد، فائزه؛ وادی زاده، کاظم، سیاسی، سحر. (۱۳۹۹). "شناسایی عوامل مؤثر بر گزارشگری مالی متقلبانه و نادرست با استفاده از روش فرا ترکیب". **دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری**، ۵، ۳۰۱-۳۳۴.
۷. دارابی، رویا، رام روز، علیرضا. (۱۳۸۸). "تاثیر فرهنگ بر درک حسابداران از مفاهیم حسابداری بکارگرفته شده در استاندارد گزارشگری مالی بین المللی". **پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی**، ۱۱، ۱۳۳-۱۷۳.
۸. رضازاده، جواد. (۱۳۸۱). "بررسی ارتباط میان ارزش های اجتماعی مبتنی بر فرهنگ و ارزش های حسابداری". **رساله دکتری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی**. (نوع منبع: رساله)
۹. رهنمای رودپشتی، فریدون، صالحی، اله کرم. (۱۳۸۸). **مکاتب و تئوری های مالی و حسابداری**، ۱۶. (نوع منبع: کتاب)

۱۰. ستایش، محمدحسین، ابراهیمی، فهیمه. (۱۴۰۰). "رابطه جانشینی میزان استفاده از اهرم مالی در ساختار سرمایه و اجتناب مالیاتی". **پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی**، ۱۳(۴۹)، ۵۲-۷۳.
۱۱. سپهوند، رضا؛ هوشنگ پور نظری، امیر، فعلی، رضیه. (۱۴۰۰). "اثر فاصله قدرت بر قصد افشاکاری کارکنان با نقش میانجی شجاعت اخلاقی". **مدیریت فرهنگ سازمانی**، ۱۹(۱)، ۴۷-۷۱.
۱۲. شفیق زاده، بهاره؛ حسینی، سیدعلی؛ رحمانی، علی، سلطانی، محمد. (۱۳۹۷). "نقش گزارشگری مالی، شفافیت و راهبری شرکتی در حمایت از حقوق سرمایه گذاران". **فصلنامه بورس اوراق بهادار**، ۱۱(۴۲)، ۷۴-۹۵.
۱۳. شولسکی، آبرام. (۱۳۸۱). **نبرد بی صدا، درک دنیای اطلاعات**. ترجمه معاونت پژوهشی دانشکده امام باقر(ع)، تهران. (نوع منبع: کتاب ترجمه شده)
۱۴. صامتی، مجید؛ ایزدی، افسانه، فتحی، سعید. (۱۴۰۰). "طراحی مدل فرار مالیاتی بر درآمد رویکرد نظریه داده بنیاد". **نشریه اقتصاد باثبات**، ۱-۲۲.
۱۵. فروغی، داریوش؛ حمیدیان، نرگس، بهرامی، فاطمه. (۱۴۰۱). "تأثیر مسولیت اجتماعی شرکت ها بر گزارشگری مالی متقلبانه". **دانش حسابداری مالی**، ۹(۱)، ۱-۲۷.
۱۶. قربانی، بهزاد؛ پورطاهر اقدم، فرزانه، رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۴۰۱). "تأثیر محافظه کاری حسابرس و وجود عدم قطعیت سیاست های اقتصادی بر کیفیت سود". **قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری**، ۱(۲)، ۱-۲۵.
۱۷. محمدی نافچی، آرش. (۱۳۹۹). "نقش حسابداران در شفافیت مالی و اقتصادی در جامعه". **چشم انداز حسابداری و مدیریت**، ۳(۲۱).
۱۸. مدرس، احمد، دیانتهی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۳). "رابطه فرهنگ و حسابداری". **حسابرس**، ۲۶، ۳۴-۴۳.
۱۹. میرباقری، سیدامین؛ خردیار، سینا، ملکی چوبری، مجتبی. (۱۴۰۲). "بهبود کیفیت خدمات حسابرسی بر اساس نگرش حسابرسان مستقل از مسئولیت پذیری اجتماعی". **فصلنامه پژوهش های حسابرسی حرفه ای**، ۱۳، ۳۴-۵۶.
۲۰. میرسپاسی، ناصر، دانایی، حسن. (۱۳۸۵). "بررسی رابطه بین فرهنگ سازمانی و سبک تصمیم گیری و ارائه یک الگوی بهینه". **مجله اقتصاد و مدیریت**، ۶۸.
۲۱. نیکومرام، هاشم، بادآور نهنندی، یونس. (۱۳۸۸). "تبیین و ارائه الگویی برای تعیین و ارزیابی عوامل موثر بر انتخاب کیفیت گزارشگری مالی در ایران". **ماهنامه فراسوی مدیریت**، ۲(۸)، ۱۴۱-۱۸۷.
۲۲. Alberti, C. T., Bedard, J. C., Bik, O., Vanstraelen, A. (2022). "Audit firm culture: Recent developments and trends in the literature." **European Accounting Review**, 109-59, (1)31.
۲۳. Belkauei, R, A. (1995). **The Cultural Shaping Of Accounting**, Greenwood Publishing Group, Printed in the United States of America. (نوع منبع: کتاب)

۲۴. Benkraiem.R, Ali Uyar.B, Merve.Kilic, Fredrich. Schneider. (2021). "Ethical Behavior, Auditing Strength, and Tax Evasion: A Worldwide Perspective ." **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**.352-125 ,43 ,
۲۵. Doupink, T., Salter, S.B. (1995). "External Environment, Culture an Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International (نشریه یا محل انتشار در منبع اصلی نامشخص است)"
۲۶. Florini, Ann. (2002). "Increasing Transparency in Government ." **International Journal on World Peace**.37-3 ,19 ,
۲۷. Gray,S.J. (1998). "Towards a Theory of Cultural Influence on Development of Accounting Systems Internationally ." **ABACUS-1** ,24 , .15
۲۸. Hofsted, G .(1991) .**Cultures and Organizations: Software of the Mind** ,New York, McGrow-Hill(نوع منبع:عناوب)
۲۹. Manan, Abdul, Imam Ghozali, Tri Jatmiko Wahyu. (2022). "The Effect Of Ineffective Monitoring In Detecting Fraudulent Financial Reporting With Family Firm As Moderator ." **International Conference on Sustainable Competitive Advantage 2022**(نوع منبع:عنوان)
۳۰. Nuristya, Emma Rani, Dwi Ratmono. (2022). "The Role of Audit Report Lag in Mediating the Effect of Auditor Switching and Financial Distress on Financial Statement Fraud ." **International Journal of Dynamic Economics and Business**.
۳۱. Ohidoa, T., Evelyn, O. (2021). "Corporate Governance and Financial Statement Fraud in Listed Firms in Nigeria ." **Kaduna Journal of Business and Management Sciences**.18-10 ,1 ,
۳۲. Seifert,D.L, Stammerjohan,W.W, Martin,R.B. (2022). "Trust, Organizational Justice and Whistleblowing: A Research Note ." **Behavioral Research in Accounting**.168-157 ,26 ,
۳۳. Yang, D, Jiao, H, Buckland, R. (2017). "The Determinants of Financial Fraud in Chinese Firms: Does corporate governance as an institutional innovation matter ." **Technological Forecasting & Social Change** ,12 , .12-1



Investigating Concealment in Accounting Profession Using Structural Equations

Mehrnaz Sabilpour

Ph.D. Student in Accounting. Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Hamidreza Vakilifard¹©

Professor, Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Alireza Amerian

Assistant Professor, Department of Financial Management, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran

(Received: June 17, 2024; Accepted: October 14, 2024)

Accounting information as a public product, has important social and economical effects in society through helping to increase transparency and efficiency of information. In this regard, the necessity of research and analysis in this field and analysis of the causes for concealment in accounting profession is obvious. The purpose of this research is to investigate the secrecy in accounting profession using structural equations. In this research, a combined research approach has been used, for which the "Grounded Theory" method is deployed in the qualitative phase, while descriptive survey method is used in the quantitative phase. The data has been collected in the qualitative phase, using the semi-structured interview technique from 16 experts with more than 12 years experience, through purposeful sampling (Snowball) method. Also the quantitative data has been obtained via participation of 224 managers of executive managers and universities professors in the field of management, economics, accounting and auditing, that were selected by random sampling. In the quantitative phase, in order to validate the model, structural equation method and SMART PLS 3 software has been deployed. The fit indices of the model indicate the proper compatibility of the data with paradigm model and in other words, the quantitative data had a good compatibility with paradigm model of the research and confirmed the qualitative data.

Keywords: Concealment, Grounded Theory, Structural Equation Modeling.

¹ vakilifard.phd@gmail.com (Corresponding Author)