



Presenting A Pattern To Identify Information Concealment Factors Focusing On Auditing Field Based On Grounded Theory Method

Mehrnaz Sabilpour¹, Hamidreza Vakilifard², Alireza Amerian³

Received: 2023/12/19

Approved: 2024/01/08

Research Paper

Abstract:

Concealment in financial reporting, disclosures of financial statements as well as audit reports has become a major challenge. Therefore, legislative assemblies of the accounting and auditing profession have paid special attention to the causes of concealment and available solutions to prevent the occurrence of fraudulent behavior. The auditing profession as a regulatory activity and one of the mechanisms of corporate governance is necessary to gain and maintain investors' trust in the existence of information symmetry, the fairness of the market and the reliability of available information. The purpose of this research is to present a pattern to identify the causes of concealment in accounting profession. In this research, a qualitative method with an approach based on contextual theorizing or grounded theory has been used. Data collection has been performed using semi-structured interview technique for which 16 experts with at least 12 years of work experience have taken part selected by purposive sampling (snowball). The research data have been analyzed based on open, axial and selective coding, as the major components of grounded theory, by MAXQDA 2020 software. during the open coding process, 549 codes have been extracted from interviews conducted with experts and specialists in the field of research and have been converted to 107 more abstract concepts. At the end, 30 categories have been identified which led to a paradigm model for defining the causes of concealment occurrence in financial and audit reports, containing casual conditions, intervening factors, background and also strategies relevant to identifying causes of concealment and consequences.

Key Words: Concealment, Audit, Grounded Theory

[10.22034/JPAR.2024.2018230.1259](https://doi.org/10.22034/JPAR.2024.2018230.1259)

1. PhD student of accounting. Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. mehrnazsabilpour@yahoo.com
2. Professor, Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. vakilifard.phd@gmail.com (Corresponding Author)
3. Assistant Professor, Department of Financial Management, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. amerian_1358@yahoo.com
<http://article.iacpa.ir>

ارائه‌ی الگوی شناسایی عوامل پنهان کاری اطلاعات با تمرکز بر حوزه حسابرسی بر مبنای رویکرد گراند تئوری

مه‌رناز سبیل پور^۱، حمیدرضا وکیلی فرد^۲، علیرضا عامریان^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۹/۲۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۰/۱۸

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

پنهان کاری اطلاعات در گزارشگری مالی، افشایات صورت‌های مالی و همچنین گزارشات حسابرسی به یک چالش بزرگ تبدیل شده است. بنابراین مجامع قانون‌گذار حرفه حسابداری و حسابرسی به علل ایجاد پنهان کاری و راه‌های موجود به منظور جلوگیری از وقوع رفتار متقلبانه توجه خاصی داشته‌اند. حرفه حسابرسی به عنوان یک فعالیت نظارتی و یکی از ساز و کارهای حاکمیت شرکتی برای جلب و حفظ اعتماد سرمایه‌گذاران به وجود تقارن اطلاعاتی، منصفانه بودن بازار و نیز قابل اتکا بودن اطلاعات در دسترس ضروری است. هدف از انجام این پژوهش ارائه‌ی الگویی برای شناسایی علل وقوع پنهان کاری اطلاعات با تمرکز بر حوزه حسابرسی می‌باشد. در این پژوهش از روش کیفی با رویکرد مبتنی بر نظریه‌پردازی زمینه‌ای یا گراند تئوری استفاده شده است. جمع‌آوری داده‌ها با استفاده از تکنیک مصاحبه نیمه ساختار یافته از ۱۶ نفر از خبرگان با بیش از ۱۲ سال سابقه کاری که به روش نمونه‌گیری هدفمند (گلوله برفی) انتخاب شده‌اند، صورت گرفته است. داده‌های پژوهش به کمک کدگذاری باز، محوری و انتخابی که از اجزای اصلی روش گراند تئوری هستند و بوسیله نرم‌افزار MAXQDA 2020 مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در مرحله کدگذاری باز، از مصاحبه‌های صورت گرفته با خبرگان و متخصصان حوزه پژوهش ۵۴۹ کد استخراج شده و به ۱۰۷ مفهوم انتزاعی تر تبدیل شده و در انتها ۳۰ مقوله شناسایی شده است که منجر به الگویی پارادایمی جهت شناسایی علل وقوع پنهان کاری در گزارشات مالی و گزارشات حسابرسی شد که در بردارنده شرایط علی، عوامل مداخله‌گر، بستر و همچنین راهبردهای مربوط به شناسایی علل وقوع پنهان کاری و پیامدهای آنها می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: پنهان کاری، حسابرسی، گراند تئوری

 10.22034/JPAR.2024.2018230.1259

mehrnazsabilpour@yahoo.com

vakilifard.phd@gmail.com

amerian_1358@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

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

۲. استاد گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

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

۱- مقدمه

ذینفعان اطلاعات مالی برای اینکه بتوانند تصمیمات اقتصادی خود را عملی سازند، نیازمند دسترسی به اطلاعات مالی هستند. پیش نیاز این دسترسی، حصول اطمینان از درستی، شفافیت و اتکاپذیری این اطلاعات است و لذا ذینفعان با هدف دستیابی به اطمینان مذکور، از ابزارهای موجود و رایج در سیستم‌های کنترل اطلاعات مالی مانند حسابرسی مستقل استفاده می‌کنند. نگاهی دقیق و کاربردی به کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که این ابزار، مهمترین و آخرین ابزار ذینفعان در ارزیابی قابلیت اتکا به گزارشات حسابرسی محسوب می‌شود و در موارد فقدان یا ضعف آن، ممکن است ذینفعان نتوانند به اطلاعات مالی که در دسترس آنها قرار می‌گیرد اتکا نمایند و از نظر ذهنی در شرایط عدم اطمینان قرار گیرند. فقدان یا پایین بودن کیفیت حسابرسی، مشکلات فراوانی را می‌تواند ایجاد نماید. بعنوان نمونه، کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و کاهش اعتبار فرایند حسابرسی می‌شود (صالحی و ناظمی، ۱۴۰۰). در حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای از مهمترین اصول است، قضاوت زیرمجموعه‌ای از فرآیند تصمیم‌گیری است و بسیاری از قضاوت‌ها نوعاً در جهت دستیابی به یک تصمیم انجام می‌شود. متغیرهای انسانی متعددی شامل خصوصیات فرد تصمیم‌گیرنده از جمله توانایی‌ها و پیشینه فرهنگی وی یا فرآیندهای شناختی دخیل در امر تصمیم‌گیری و قضاوت می‌شوند (دینگ^۱ و همکاران، ۲۰۱۷).

در ادبیات حسابرسی دو چشم‌انداز نظری وجود دارد که توضیحات مربوط به چگونگی رفتار حسابرسان را پوشش می‌دهند که عبارتند از چشم‌انداز استدلال عقلایی-اقتصادی و چشم‌انداز استدلال انگیزشی- روانشناسی. در استدلال اقتصادی فرض بر این است که انگیزه زیربنایی تعیین‌کننده نحوه رفتار حسابرسان وجود منافع شخصی می‌باشد. نظر به اینکه مدیریت صاحبکار و شرکاء حسابرسی از توانایی به خدمت گرفتن حسابرسان برخوردار بوده و حسابرسان نیز تمایل دارند به رابطه اقتصادی خود با آنها ادامه دهند؛ انگیزه انجام رفتارهای مورد نظر و مطلوب مدیریت صاحبکار در آنها ایجاد می‌گردد. بنابراین اگر حسابرسان و مدیریت صاحبکار درباره تعدیلات حسابرسی مطرح شده اختلاف نظر داشته باشند، نتیجه احتمالی این است که حسابرسان با مدیریت صاحب کار به توافق خواهند رسید. در چشم‌انداز استدلال انگیزشی فرض می‌شود که نگرانی‌های مربوط به منافع شخصی، مانند ارتقاء حرفه‌ای و یا ادامه کار با صاحبکار حسابرسی سبب ایجاد انگیزه در حسابرسان جهت اتخاذ تصمیماتی می‌گردد که تأمین‌کننده اهداف مخاطبان آنها است، حسابرسان درگیر استدلال انگیزشی شده و به موجب آن اهداف جهت دار، استدلال و توجیهاتشان جانبدارانه می‌شود؛ به عبارت دیگر آنها در توهم بیطرفی تصمیم‌گیری می‌کنند. هر دو چشم‌انداز از این نظر توافق دارند که منفعت شخصی به ویژه منفعت شخصی اقتصادی رفتار حسابرسان را هدایت می‌کند. منفعت شخصی بیانگر تعقیب منفعت فردی است. این منافع ممکن است مشهود (مانند حق الزحمه حسابرسی و ارتقاء) یا نامشهود (مانند موقعیت گروهی) باشد. بسیاری از صاحب نظران استدلال کرده‌اند که چشم‌انداز منفعت فردی تنها عامل تعیین‌کننده نیست و عوامل دیگری غیر از منافع فردی مشهود و نامشهود که دارای جنبه اجتماعی هستند، از اهمیت زیادی برخوردارند

(آنتل و نالبوف^۲، ۱۹۹۱). یکی از مهمترین تبعات اجتماعی پیرامون پنهان کاری اطلاعات توسط حسابداران و حسابرسان، پدیده فرار مالیاتی است. هرگونه تلاش غیرقانونی برای پرداخت نکردن مالیات، مانند عدم ارائه اطلاعات لازم در مورد عواید و منافع مشمول مالیات به مقامات مسئول، فرار مالیاتی خوانده می‌شود. در فرار مالیاتی به رغم تطبیق فعالیت با قوانین، در اجرای یک یا چند ضابطه مصوب مراجع ذی‌ربط، تعدا نادیده گرفته می‌شود. به عبارتی فرار مالیاتی یک نوع تخلف قانونی است چرا که یک مودی مالیاتی از ارائه گزارش درست در مورد درآمدهای حاصل از کار یا سرمایه خود که مشمول پرداخت مالیات می‌شود، امتناع می‌کند، یک نوع عمل غیر رسمی است و مصداق بارز پنهان کردن اطلاعات به درخواست مودی توسط حسابداران و حسابرسان است.

فرار مالیاتی موجب کاهش درآمدهای مالیاتی دولت و اخلاص در بودجه‌بندی شده و مانعی برای دستیابی به اهداف دولت است و مدیریت برنامه‌های اجتماعی، اقتصادی و .. کشور را با مشکل تأمین مالی مواجه کرده و در نهایت کاهش رفاه عمومی را در پی خواهد داشت. فرار مالیاتی می‌تواند رقابت عوامل اقتصادی را به نفع آنهایی که مالیات پرداخت نکرده‌اند 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 می‌دهد و چون درآمدهای دولت کم می‌شود دولت نمی‌تواند به وظایف مندرج در قانون اساسی عمل نماید و اختلاف طبقاتی بین افراد جامعه ایجاد می‌شود. یکی از مهمترین عوامل تأثیرگذار بر انتخاب مکانیزم‌های پدیده فرار مالیات بر درآمد، بکارگیری مدیران مالی با دانش و تجربه مالی بالا می‌باشد. از جمله عوامل موثر در فرار مالیاتی می‌توان به ۱- استخدام مدیر مالی قوی و با دانش بالا برای دور زدن سازمان مالیاتی و کاهش مالیات شرکت. ۲- وضع قوانین و مقررات مالیاتی و جامع نبودن آنها، زمانی که قوانین و مقررات مالیاتی دارای اشکالات بوده و ضعف عمده ای داشته باشند در این حالت به وسیله تباری خریداران و فروشندگان، نگهداری دو دسته دفاتر و مدارک توسط اشخاص حقوقی و استفاده از بخشودگی‌ها و معافیت‌های مالیاتی و موارد دیگر شرکت‌ها سعی در کمتر پرداختن مالیات دارند و اقدام به فرار مالیاتی می‌کنند. (ستایش و همکاران، ۱۴۰۰)

با توجه به متفاوت بودن ساختار پژوهش پیش رو و نبود الگویی جامع برای تبیین و پیش بینی علل وقوع پنهان کاری اطلاعات در گزارشات مالی و حسابرسی و همچنین شناسایی ابعاد و مولفه‌های پنهان کاری در این حرفه جهت نشان دادن اثرات آن، ضرورت تحقیق در این زمینه احساس می‌گردد. لذا مساله تحقیق در موارد زیر خلاصه می‌شود:

- ۱- وجود ابهام در مولفه‌ها و ابعاد وقوع پنهان کاری اطلاعات با تمرکز بر حرفه حسابرسی
- ۲- وجود ابهام در تعیین سهم هر یک از مولفه‌ها در وقوع پنهان کاری اطلاعات با تمرکز بر حرفه حسابرسی

۳- ارائه الگویی جهت شناسایی عوامل وقوع پنهان کاری اطلاعات با تمرکز بر حرفه حسابرسی نتایج پژوهش حاضر می‌تواند منجر به ارائه الگویی گردد که مؤلفه‌ها، ابعاد و علل وقوع پنهان کاری را تعیین نموده و سازوکارهای اجرایی مدل را بیان نماید تا بدین طریق برنامه‌ریزی جهت پیش‌گیری از وقوع پنهان کاری در گزارشات مالی و حسابرسی توسط برنامه‌ریزان و تصمیم‌گیرندگان را تسهیل نماید.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

حسابداری از دیدگاه یک علم اجتماعی، آماج معلومات و مغفولات زیادی قرار دارد و سعی در ارائه واقعیات دارد. علمی است که با روش‌هایی معین به دست می‌آید و قوانین یا روابط پایدار و واقعیات را بیان می‌کند. 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 حسابرسی، فرار مالیاتی، عدم تقارن اطلاعاتی می‌باشد. در بیانیه شماره چهار هیأت اصول حسابداری نیز حسابداری یک نوع فعالیت خدماتی معرفی شده است که نقش یا وظیفه آن ارائه‌ی اطلاعات کمی درباره واحد اقتصادی برای تصمیمات مالی است. این اطلاعات مالی توسط مدیریت و با روش‌های مد نظر او سازماندهی می‌شوند و در صورتی که حسابداری یک فعالیت خدماتی تلقی شود، پایگاه مستقل حسابدار نیز منتفی فرض می‌شود چرا که نیروی فکر و درایت او در خدمت تأمین مقاصد و اهداف مدیریت خواهد بود که بعضاً این اهداف در حوزه جرایم مالی می‌تواند قرار بگیرد. به عبارتی در این دیدگاه، حسابداری یک سیاست درون سازمانی است که ارزش‌ها و نیازهای گروه‌های خاصی را منعکس و پشتیبانی می‌کند و اطلاعات آن به عنوان منبعی برای شکل دهی به سیاست‌های شرکت به ویژه در تصمیم‌گیری و علاوه بر آن اهداف مدیریت، طراحی و مورد استفاده قرار می‌گیرد (شباهنگ، ۱۳۸۶ ص ۳۶).

دانش حسابداری به اقدامات انجام گرفته در قالب یک فن ارائه اطلاعات، ابعاد گسترده‌ای را به افشا یا پنهان کاری اطلاعات اضافه نموده است. مارکس معتقد است که گاهی حسابداری شکلی از آگاهی‌های غلط را تداوم می‌بخشد و نه تنها در جهت آشکار ساختن ماهیت روابط اجتماعی گامی بر نمی‌دارد، بلکه ابزاری در جهت گنج کردن و پنهان کردن امور است. (رهنمای رودپشتی و صالحی، ۱۳۸۸، ص ۱۶).

ردبو و گری (۱۹۹۷)، کیفیت و میزان افشای اطلاعات حسابداری را تحت تاثیر مفهوم پنهان کاری می‌دانند، به عبارتی پنهان کاری را محدود ساختن افشای اطلاعات حسابداری فقط برای آنانی که ارتباط نزدیکی با واحد تجاری دارند تعریف می‌کنند. گرچه به نظر می‌رسد مفهوم پنهان کاری رابطه تنگاتنگی با مفهوم محافظه کاری دارد و محافظه کاری نیز به طور کلی بر اعمال احتیاط در اندازه‌گیری و افشای اطلاعات حسابداری تاثیر می‌گذارد، 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 اندازه‌گیری ربط داده‌اند. پنهان کاری ضریب 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، هزینه‌هایی بیشتر از آنچه به نظر می‌رسد داشته باشد، اما این بهایی است که بایستی برای ادامه روند مردم سالاری و برخورداری از حسن اعتماد اجتماعی پرداخت گردد (لانکور، ۱۳۸۱، ۴۷۷). فلورینی (۱۹۹۹) اذعان می‌دارد که شفافیت نقطه مقابل پنهان کاری است، شفافیت ابزاری برای تسهیل فرایند ارزیابی عملکرد شرکت‌هاست که تاکید بر حق دسترسی به اطلاعات با در نظر گرفتن حریم هر دو طرف استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان است. بلکویی (۱۳۸۱) افشا را دربرگیرنده‌ی، اطلاعاتی میدانند که برای سرمایه‌گذار 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 سرمایه‌گذار معمولی، نباید حذف و یا پنهان شود.

در سال‌های اخیر تمایل شدیدی به استفاده از تئوری‌های رفتاری در پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی به وجود آمده است. بی‌تردید چنین مطالعاتی باعث غنای حرفه شده و آن را از یک رشته خشک و کاملاً فنی خارج می‌سازد. نتایج این پژوهش‌ها نشان می‌دهد که توسعه و تکامل حسابداری و حسابرسی تحت تأثیر عوامل محیطی مختلفی وجود دارد که یکی از مهمترین این عوامل، فرهنگ می‌باشد. هرچند به نظر می‌رسد که همه برداشت یکسانی از معنی فرهنگ داشته و درباره فرهنگ مفهیمی نظیر عقاید، ارزش‌ها و باورها به ذهن خطور می‌کند، ولی در علم مردم شناسی تعاریف بسیاری از فرهنگ بیان شده است (مدرس و دیانتی، ۱۳۸۳). در یک تعریف، فرهنگ عبارت است از مجموعه‌ای از ارزش‌ها، باورها، درک، استنباط و شیوه‌های 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 می‌شود. (میرسپاسی و دانایی، ۱۳۸۵).

اندیشمندان حسابداری همچون، گری در پژوهش‌های خود راجع به تأثیرات فرهنگ بر روی متغیرهای حسابداری از تعریف هوفستد استفاده نموده‌اند. هوفستد معتقد است که فرهنگ برنامه‌ریزی مجموعه‌ای است که اعضای یک گروه را از سایر گروه‌ها متمایز می‌سازد. (هوفستد^۳، ۱۹۹۱) گری معتقد بود که چون ارزش‌های حسابداری زیر مجموعه‌ای از ارزش‌های اجتماعی و فرهنگی است بنابراین می‌توان آنها را همچون مدلی از ارزش‌های وسیعتر اجتماعی دانست که ابعادشان در گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری نمایان می‌شود. لذا وی تلاش نمود تا ارزش‌های حسابداری را از طریق ارزش‌های فرهنگی استخراج نماید، که در راستای این هدف وی در سال ۱۹۸۸، با تلفیق ارزش‌های فرهنگی مطرح شده از سوی هوفستد (اجتناب از عدم اطمینان به آینده، مردگرایی و زن‌گرایی، فاصله قدرت، فردگرایی و جمع‌گرایی) و تعیین چهار بعد ارزشی حسابداری (حرفه‌گرایی، یکنواختی، محافظه کاری و پنهان کاری) مدلی را برای بررسی تأثیر فرهنگ بر سیستم‌های حسابداری ارائه نمود که مورد استقبال بسیاری از پژوهشگران حسابداری قرار گرفت. (نیکومرام و همکاران، ۱۳۸۸) یکی از ابعاد مدل گری، پنهان کاری در برابر شفافیت اطلاعات می‌باشد و حاکی از آن است که محرمانه بودن اطلاعات شرکت باعث محدودیت‌های افشاء در گزارشگری مالی می‌شود که این محدودیت‌ها در واقع همان پنهان

کاری حسابداری می‌باشد. بنابراین یک رابطه معکوس بین سطوح محتوای گزارش‌های 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 می‌شود (سپهوند و همکاران، ۱۴۰۰). تقلب در صورت‌های مالی و گزارشات حسابرسی با هدف پنهان کاری ماهیت واقعی اطلاعات، یک اقدام عمدی تحریف یا حذف حقایق بااهمیت یا داده‌های مالی برای گمراه کردن کاربران است و از آن به عنوان جدیدترین تهدید برای منافع عمومی و بازار سرمایه یاد می‌شود (نوریستیا و راتمانو، ۲۰۲۲). از طرفی حسابرسی فعالیتی انسانی است که تحت تاثیر برداشت‌ها، تفسیرها و قضاوت‌های مربوط به نحوه بکارگیری مفاهیم و استانداردهای حسابداری قرار می‌گیرد. طبق نظر پر را عنصر انسانی حسابرسی توسط عوامل محیطی و به‌طور خاص فرهنگ، تحت تاثیر قرار می‌گیرد (پسندیده فرد و همکاران، ۱۳۹۹). به عقیده دوپنیک و سالتر فرهنگ از طریق هنجارها و ارزش‌های حاکم بر اعضای سامانه حسابداری، رویه‌ها و استانداردهای حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. وجود گروه‌های فرهنگی مختلف در حرفه حسابرسی باعث ایجاد برداشت‌ها و قضاوت‌های متفاوتی در مورد روابط و مفاهیم مالی و در نتیجه در اظهارنظر حسابرس خواهد شد (دوپنیک^۴ و سالتر، ۱۹۹۵). نسبی بودن فرهنگ در حسابرسی، یکنواختی و هماهنگی در قضاوت، تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی را تحت تاثیر قرار خواهد داد به گونه‌ای که به نظر می‌رسد توسعه حسابرسی مانند هر جریان اجتماعی دیگر، از فرهنگ ملی و محیط سازمانی تأثیر می‌پذیرد و تدوین استاندارد در هر کشوری تابعی از اقتصاد، سیاست و محیط اجتماعی آن کشور می‌باشد (دارابی و همکاران، ۱۳۸۸). همانطور که گفته شد، فرهنگ یکی از مهمترین مقوله‌های پژوهش‌های علوم اجتماعی می‌باشد، زیرا بین سازمانها و گروه‌های مردم پل ارتباطی به وجود می‌آورد. بنابراین، فرهنگ بر هنجارها، ارزش‌ها و تعامل در درون و در سراسر سیستم‌های اجتماعی تأثیر می‌گذارد و جهان بینی فردی را شکل می‌دهد. پنهان کاری نیز ریشه در عوامل فرهنگی دارد، پنهان کاری و محرمانگی، اساس فعالیت اطلاعاتی است و جوهر این کار به شمار می‌رود. 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 می‌شود. (شولسکی، ۱۳۸۱)

سیفرت^۵ و همکاران (۲۰۲۲) در مطالعه‌ای تحت عنوان ادراکات زیر ساخت‌های اخلاقی، استقلال حرفه‌ای و قضاوت‌های اخلاقی در محیط‌های کاری حسابداری به بررسی این موضوع که آیا ادراکات زیر ساخت اخلاقی و استقلال حرفه‌ای بر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران تاثیر می‌گذارد پرداختند و نتایج حاکی از آن بود که اثربخشی زیرساخت اخلاقی درک شده و استقلال حرفه‌ای بر ادراکات فرهنگ اخلاقی و قضاوت‌های اخلاقی حسابداران تاثیر می‌گذارد. آلبرتی^۶ و همکاران (۲۰۲۲)، عوامل القاکننده فرهنگ در موسسات حسابرسی و چگونگی تاثیر فرهنگ بر کیفیت حسابرسی و نگرش‌های کاری حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که چنانچه مدیریت بر حرفه‌ای‌گرایی

بیشتر از تجاری‌گرایی تاکید داشته باشد، فرهنگ یک موسسه حسابرسی بیشتر در راستای کیفیت است. مانان^۷ 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. 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 می‌کنند. سستیوان^۸ و همکاران (۲۰۲۲) در تحقیقی با عنوان عوامل مؤثر بر گزارشگری حسابرسی متقلبانه نشان می‌دهد که اهداف مالی، ماهیت صنعت و نظر حسابرس تأثیر بسزایی بر گزارشگری مالی متقلبانه دارد. در مقابل، ثبات مالی، فشار خارجی، مالکیت نهادی، تعداد اعضای کمیته حسابرسی، نظارت ناکارآمد، کیفیت حسابرس خارجی، تغییر حسابرس، تغییر مدیران، تأثیر قابل توجهی برای گزارشگری متقلبانه ندارند. بنک ریمی^۹ 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 داده‌ایم. به طور کلی، حتی اگر استانداردهای حسابرسی قوی بتواند فرار مالیاتی را کاهش دهند، با این حال رفتار اخلاقی شرکت‌ها از نظر آماري تأثیر قویتری در دستیابی به این هدف دارد. این نتایج پس از کنترل درون زایی و دوره‌های زمانی مختلف (قبل، حین و بعد از بحران مالی جهانی اخیر) همچنان برقرار است. به طور خاص، رفتار اخلاقی شرکتها برای کشورهایی با درآمد کم و متوسط و با سطح پایین وبالایی از حمایت از سرمایه‌گذاران و با کارایی پایین هیئت مدیره‌های شرکت مؤثر است، با این حال رفتارهای اخلاقی و استانداردهای حسابرسی برای کشورهای با درآمد بالا و کشورهایی با سطح متوسط حمایت از سرمایه‌گذاران و هیئت مدیره‌های شرکت‌هایی با کارایی متوسط و بالا، دارای اثر متقابل هستند. اوهدوآ^{۱۰} 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 بنییش 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. چرسن^{۱۱} (۲۰۱۹) پژوهشی با هدف «شناسایی رابطه بین کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان مالی و عوامل تعیین کننده آن» انجام داده است. در این پژوهش بر آموزش حرفه‌ای مداوم تأکید گردیده و پژوهشگر با در نظر گرفتن یافته‌های پژوهش از جمله بیان نموده که مؤسسات حسابرسی باید در مورد اطمینان از پیشرفت حرفه‌ای خود و کارمندان خود، فراتر از الزامات آموزشی تعیین شده توسط سازمان‌های حرفه‌ای باشند. مطاری و همکاران (۲۰۱۷) رابطه فعالیت‌های کمیته حسابرسی و سیستم کنترل داخلی را مورد بررسی قرار دادند. آنها ۴ ویژگی کمیته‌های حسابرسی یعنی جلسات کمیته‌های حسابرسی، جلسات بین

کمیت‌های حسابداری با حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی و همچنین بررسی کارهای حسابرسان داخلی را مدنظر قرار دادند. یافته‌ها نشان دادند ویژگی‌های فوق می‌تواند موجب اثربخشی کمیت‌های حسابداری شود. 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 معنی‌دار وجود دارد و بین کیفیت حاکمیت شرکتی و احتمال گزارشگری متقلبانه رابطه معکوس و معنی‌دار وجود دارد. میرباقری و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی با عنوان بهبود کیفیت خدمات حسابداری بر اساس نگرش حسابرسان مستقل از مسوولیت‌پذیری اجتماعی بیان کردند که عوامل سازمانی، حمایت و برنامه‌های دولت و حسابرس بر بهبود کیفیت خدمات حسابداری ناشی از کیفیت صورت‌های مالی تأثیر معنی‌داری دارد. نتیجه کلی تحقیق حاکی از آن است که مسوولیت‌پذیری حسابرسان داخلی سبب رشد اثربخشی و صرفه اقتصادی حسابداری گردیده و در فراهم آوردن خدمات عمومی با کیفیت به حسابرس کمک می‌کند. فروغی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان تأثیر مسوولیت اجتماعی شرکت‌ها بر گزارشگری مالی متقلبانه، با بیان اینکه تقلب شامل دستکاری زیر کانه صورت‌های مالی توسط مدیر جهت تحریف در صورت‌های مالی است، به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی با مسوولیت اجتماعی بالاتر بیشتر بدنبال رعایت ارزش‌های اخلاقی هستند و شفافیت مالی بهتری دارند و در نتیجه انگیزه تقلب در آن‌ها کمتر است. کریمی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی را با هدف بررسی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابداری انجام داده‌اند. نتایج پژوهش آنها نشان داده است که سوگیری‌های مذکور (برخلاف ابعاد شخصیتی حسابرسان) اثری قابل توجه بر کیفیت حسابداری خواهد گذاشت. صامتی و همکاران (۱۴۰۰) در مقاله‌ای 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 می‌دهند 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 می‌باشند و بیشترین شدت تأثیرگذاری را عوامل فرهنگی و کمترین شدت تأثیرگذاری را درآمد سرانه بر فرار مالیاتی می‌گذارند. آقایی و همکاران (۱۴۰۰) با بررسی داده‌های ۸ شرکت، به بررسی تأثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری پرداختند و به این نتیجه رسیدند، در صورتیکه همگامی منافع شخصی بر منافع جمعی ارجحیت داشته باشد، سواستفاده از دارایی‌ها و گزارش‌های متقلبانه بیشتر خواهد بود. در مقابل هر چه صلح و عدالت اجتماعی افزایش یابد، تحریفات حسابداری کاهش خواهد یافت. همچنین در پژوهش دیگری در همان سال به بررسی تأثیر کیفیت گزارشگری مالی و شاخص فساد، کنترل فساد و پاسخگویی در ۸ کشور خاورمیانه پرداختند و به این نتیجه رسیدند که رابطه معناداری بین کیفیت گزارشگری مالی و شاخص فساد و پاسخگویی وجود دارد و با بهبود کیفیت گزارشگری مالی، کنترل فساد افزایش می‌یابد. بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان نظام راهبری شرکتی و کثرت‌گرایی فرهنگی به این نتیجه رسیدند که توسعه سیاسی ضعیف، عدم

تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت، مشکلات حقوقی، شرکت‌گرایی دولتی، دولت‌ستیزی و عدم توسعه فرهنگ پاسخگویی از جمله عواملی است که از دیدگاه نظریه کثرت‌گرایی، توسعه نظام راهبری شرکتی را با مشکل مواجه می‌نماید و باعث می‌شود تا اهداف نظام راهبری شرکتی با اهداف کثرت‌گرایی فرهنگی مطابقت نداشته باشد. بلوری و همکاران (۱۳۹۹) در مقاله‌ای 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. یافته‌های 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. بنی مهد، مرادزاده (۱۳۹۲) در پژوهش فرصت‌طلبی و ویژگی تمایل به پنهان کاری در حساب‌برسان هر دو بخش دولتی و خصوصی وجود دارد. شواهد تایید می‌کند که میزان تمایل به پنهان کاری در حساب‌برسان متأثر از فرصت‌طلبی و رتبه شغلی آن‌هاست به عبارتی هر چه رتبه شغلی و فرصت‌طلبی در حساب‌برسان افزایش یابد تمایل آن‌ها به پنهان کاری بیشتر می‌شود. جواد رضازاده (۱۳۸۱) در یک تحقیق پیمایشی مقطعی، رابطه بین ارزش‌های اجتماعی مبتنی بر فرهنگ (شامل فاصله قدرت، اطمینان‌طلبی، فردگرایی و مردگرایی) را با ارزش‌های حسابداری (محافظه‌کاری و پنهان کاری) مورد بررسی قرار داده است. او با ارسال پرسشنامه به مدیران مالی و حسابداران شرکت‌های منتخب از میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، وضعیت پارامترهای فرهنگی این شرکت‌ها را مشخص نموده و بعد با استفاده از نسبت قیمت به ارزش دفتری هر سهم و نسبت قیمت به سود هر سهم میزان محافظه‌کاری اعمال شده توسط این شرکت‌ها را مورد ارزیابی قرار داده است. برای سنجش پنهان کاری در افشا اطلاعات نیز از چک لیست موارد افشا اطلاعات در صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه شرکت‌های مورد مطالعه، استفاده کرده است. در نهایت نیز این نتیجه حاصل گردیده که بر خلاف نظریه‌گری، با وجود افزایش مردگرایی در شرکت‌های ایرانی میزان پنهان کاری آن‌ها کاهش یافته است که این امر در واقع قابلیت تعمیم الگویی واحد از ارزش‌های فرهنگی و حسابداری در کشورهای مختلف را با تردید مواجه می‌سازد.

۳- روش شناسی پژوهش

از نظر روش شناسی، پژوهش حاضر از نوع کیفی و روش آن مبتنی بر رویکرد گراند تئوری است. گراند تئوری از جمله روش‌های استقرایی و اکتشافی محسوب می‌شود که ریشه در واقعیت داشته و برای حوادث به همان شکلی که رخ می‌دهند توضیحاتی ارائه می‌کند. این روش به محقق این امکان را می‌دهد تا به جای اتکاء به تئوری‌های موجود و از پیش تدوین شده، خود برای تدوین تئوری و گزاره اقدام کند. این تئوری‌ها و گزاره‌ها به شکلی نظام‌مند بر اساس داده‌های واقعی تدوین می‌شوند (بازرگان، ۱۳۹۳). این پژوهش با توجه به ماهیت از نوع پژوهش‌های کاربردی می‌باشد چرا که هدف آن توسعه

شناخت و آگاهی پیرامون عوامل پنهان کاری اطلاعات با تمرکز بر حرفه حسابداری می‌باشد. در جمع‌آوری داده‌های این پژوهش از روش مصاحبه نیمه ساختار یافته استفاده شده است، جامعه آماری را ۱۶ نفر از متخصصان حرفه حسابداری (حسابداران رسمی، حسابرسان ارشد، مدیران حسابداری داخلی و اعضای کمیته‌های حسابداری)، اعضای هیات علمی دانشگاه و خبرنگاران مالی تشکیل داده اند، بنابراین جز پژوهش‌های میدانی به شمار می‌رود. نمونه‌گیری در پژوهش حاضر به صورت هدفمند می‌باشد. تکنیک بکار رفته در این پژوهش از نوع گلوله برفی می‌باشد، نمونه‌گیری گلوله برفی روشی است که بر اساس آن، واحدهای نمونه علاوه بر ارائه اطلاعات در مورد خود، درباره واحدهای دیگر جامعه نیز اطلاعاتی را در اختیار محقق قرار می‌دهند (استراوس و کوربین^{۱۲}، ۲۰۰۸). ابتدا یک گروه برای مصاحبه انتخاب شده و با معرفی گروه نخست، با سایر گروه‌های بعدی مصاحبه انجام شده است. مصاحبه تا جایی ادامه یافته است که کفایت نظری یا اشباع نظری رخ داده است. تنوع بخشی به افرادی که با آنها مصاحبه می‌شود از راه‌های جلوگیری از اشباع نظری کاذب است و می‌تواند بازه متنوعی از مفهومیها و مقوله‌ها را در اختیار محقق قرار دهد. در این پژوهش از مصاحبه دوازدهم تکرار کدها مشاهده می‌شد ولیکن فرایند گردآوری داده‌ها تا مصاحبه شانزدهم ادامه یافت تا از اشباع نظری اطمینان کامل حاصل شود. اطلاعات مربوط به شانزده مصاحبه شونده به شرح زیر در جدول شماره ۱ است:

جدول ۱: مشخصات افراد مصاحبه شونده

ردیف	تحصیلات	رشته تحصیلی	سمت	سابقه
۱	دکتری	حسابداری	حسابدار رسمی	۲۰
۲	دکتری	مدیریت مالی	هیئت علمی و عضو کمیته حسابداری	۱۸
۳	دکتری	حسابداری	هیات علمی - تدریس حسابداری	۱۶
۴	دکتری	اقتصاد	هیات مدیره و عضو کمیته حسابداری	۱۵
۵	دکتری	مدیریت	رئیس هیئت مدیره و عضو کمیته حسابداری	۳۰
۶	دکتری	حسابداری	مدیر حسابداری داخلی	۱۲
۷	دکتری	مدیریت مالی	عضو کمیته حسابداری داخلی	۱۶
۸	دکتری	حسابداری	استاد دانشگاه - تدریس حسابداری	۱۵
۹	دکتری	حسابداری	مدیر مالی	۱۶
۱۰	دکتری	مدیریت مالی	معاونت مالی و عضو کمیته حسابداری	۱۴
۱۱	دانشجوی دکتری	حسابداری	حسابرس ارشد مالیاتی	۱۵
۱۲	دانشجوی دکتری	حسابداری	حسابدار رسمی	۱۷
۱۳	دانشجوی دکتری	حسابداری	حسابرس داخلی	۱۳
۱۴	کارشناسی ارشد	حسابرسی	رئیس گروه مالیاتی - عضو کمیته حسابداری	۱۸
۱۵	کارشناسی ارشد	حسابرسی	حسابرس داخلی	۱۵
۱۶	کارشناسی ارشد	حسابرسی	حسابرس ارشد مالیاتی	۱۸

در فرایند تحلیل داده‌ها، مفهوم پردازی از داده‌ها نخستین و مهمترین گام محسوب می‌شود. در روش گراند تئوری، کد گذاری در سه مرحله کد گذاری باز، کد گذاری محوری، کد گذاری انتخابی انجام می‌شود. زمانی که هر سه فرایند کدگذاری به صورت همزمان با یکدیگر و نه متوالی در یک پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرند روش گراند تئوری بسیار کاربردی تر خواهد بود. (لاروسا، ۲۰۰۵) بدین ترتیب که مصاحبه‌های ضبط شده، پس از پیاده سازی در محیط متنی به نرم‌افزار MAXQ-DA2020 (نرم‌افزار تخصصی تحلیل داده‌های کیفی) منتقل شدند و خط به خط بررسی و تبدیل به کوچکترین جز ممکن شدند تا داده‌هایی که بار معنایی یکسانی داشتند، تحت کدهای مشترکی کدگذاری شدند و در نهایت به هریک مفاهیم متناسبی اختصاص داده شد (ادیب حاج باقری، پرویزی و صلصالی، ۱۳۸۶). عبارتی کدها، حاصل تجزیه و تحلیل میکروسکوپی داده‌ها هستند در ادامه، برای تشکیل مقوله‌ها، هریک از مفاهیم با یکدیگر از نظر مشابهت و نزدیکی معنایی مقایسه شدند تا شباهت‌ها و تفاوت‌هایشان مشخص شود و از ربطدهی مفاهیم، مقوله‌ها شکل گرفتند، که در ادامه هر یک از مراحل فرایند کدگذاری مورد بررسی قرار خواهد گرفت (استراوس و کوربین، ۱۳۸۵).

کدگذاری باز، شامل یک فرایند تحلیلی است که از طریق آن ابتدا مفاهیم در داده‌ها کشف می‌شوند زمانی که مفاهیم با یکدیگر مقایسه شدند و مشخص شد که به پدیده‌های مشابه مربوط هستند، در سطحی بالاتر دسته‌بندی می‌شوند و مقوله‌ها کشف می‌شوند. مقوله، مفهومی است که از سایر مفاهیم، انتزاعی تر می‌باشد؛ یعنی عنوانی که به مقوله‌ها اختصاص داده می‌شود، انتزاعی‌تر از مفاهیمی است که مقوله را تشکیل می‌دهند. مقوله‌ها دارای قدرت مفهومی بالایی هستند چون می‌تواند مفاهیم و مقوله‌های خرد را بر محور خود جمع کنند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). بنابراین می‌توان گفت که کدگذاری باز شامل خرد کردن، مقایسه، مفهوم پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها است (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶).

کدگذاری محوری، فرآیند ربطدهی مقوله‌ها به زیرمقوله‌هایشان، و پیوند دادن مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها و ابعاد است به همین دلیل نیاز به تمرکز بیشتری دارد. این کدگذاری، به این دلیل «محوری» نامیده می‌شود که کدگذاری حول «محور» یک مقوله تحقق می‌یابد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این مرحله، داده‌هایی که در فرایند کدگذاری باز شکسته شده بودند، دوباره گردآوری می‌شوند تا تبیین دقیق تری از پدیده ارائه شود، بعبارتی مقوله‌ها، ویژگی‌ها و ابعاد حاصل از کدگذاری باز تدوین شده و سر جای خود قرار می‌گیرد تا دانش فزاینده‌ای در مورد روابط ایجاد گردد (لی، ۲۰۰۱: ۸۴). در این مرحله، نظریه پرداز، یک مقوله کدگذاری باز را انتخاب کرده و آن را در مرکز فرآیندی که در حال بررسی آن است به عنوان مقوله محوری قرار می‌دهد و ارتباط سایر مقوله‌ها را با آن مشخص می‌کند. برای این منظور، مقولات و روابط میان آنها با استفاده از الگوی کدگذاری محوری و در قالب پدیده محوری، شرایط علی، راهبردها (کنش‌ها و تعاملات)، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر و پیامدها طبقه بندی می‌شوند که در نمودار شماره ۱ نشان داده شده است. مقوله محوری؛ مرکز فرایند در حال بررسی است که سایر مقوله‌ها با آن ارتباط پیدا می‌کنند (دانایی فرد و امامی، ۱۳۸۶).

نمودار ۱: عناصر اصلی پارادایم در کدگذاری محوری



کدگذاری انتخابی، مرحله اصلی نظریه‌پردازی می‌باشد که بر اساس نتایج دو مرحله قبلی کد گذاری، به تولید تئوری می‌پردازد. بدین ترتیب که به شکلی نظام مند مقوله محوری را به سایر مقوله‌ها ارتباط داده و آن روابط را در قالب یک روایت ارائه داده و مقوله‌هایی که نیازمند بهبود و توسعه بیشتری هستند را اصلاح می‌کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸).

۴- یافته‌های پژوهش

در این پژوهش در مرحله کدگذاری باز، از ۱۶ مصاحبه دقیق با خبرگان و متخصصان حوزه پژوهش ۵۴۹ کد استخراج شده و به ۱۰۷ مفهوم انتزاعی‌تر تبدیل شده و در انتها ۳۰ مقوله شناسایی شده است. نتایج کدگذاری باز شامل مفاهیم اولیه و مقوله‌های حاصل از آنها در جدول شماره ۲ نشان داده شده است:

جدول ۲: مفاهیم و مقوله‌های حاصل از کدگذاری باز

مقوله	مفهوم	ردیف
عدم افشای صحیح و به موقع	حساب سازی و کتمان درآمد	۱
	عدم افشای سیاست‌های کلی، قراردادهای ...	۲
مخفی نگه داشتن اطلاعات	عدم شفافیت کافی افشای صورت‌های مالی	۳
	عدم شفافیت کافی گزارشات حسابداری	۴
	سیاست‌های کلی مدیران شرکت یا مدیران حسابداری	۵
	عدم افشای درآمد واقعی با هدف فرار مالیاتی	۶
	تبانی حسابرسان با صاحبکار	۷
دانش تخصصی و عوامل روانشناختی نیروی انسانی	عدم آشنایی با تبعات پنهان کاری اطلاعات مالی و اظهار نظر حسابرسان	۸
	عدم سرمایه گذاری در جذب نیروی متخصص علی‌الخصوص در موسسات حسابداری	۹
	دانش و تجربه، مدرک دانشگاهی و مدارک حرفه‌ای	۱۰
	صلاحیت، پویایی، تعصب به محل کار و حرفه	۱۱
عوامل مالی و شرایط اقتصادی حاکم بر جامعه	دستکاری قیمت سهام	۱۲
	مدیریت سود	۱۳
	فرار مالیاتی	۱۴

عدم پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای و اصول حسابداری و حسابرسی که مسبب کیفیت پایین گزارشات حسابداری است	رازداری و درستکاری	۱۵
	صلاحیت و پایبندی به چارچوب حرفه حسابداری	۱۶
عدم پایبندی مدیران شرکت، حسابداران و حسابرسان به اصول اخلاقی	عدم اعتقاد به تبعات پنهان کاری اطلاعات، تقلب و فساد مالی	۱۷
	انگیزه‌ها و منافع شخصی (زیاده خواهی در پول و شهرت)	۱۸
	عدم اعتقاد پاسخگویی به مردم	۱۹
	عدم توجه به منافع سهامداران جز	۲۰
عدم رعایت اصول نظام راهبری شرکتی	انصاف و مسئولیت‌پذیری	۲۱
	پاسخگویی	۲۲
	شفافیت	۲۳
	کنترل‌های داخلی	۲۴
شرایط ساختاری شرکت	تخصص و تجربه هیات مدیره	۲۵
	وجدان کاری و اجتماعی مدیران شرکت در راستای برطرف کردن تقارن اطلاعاتی	۲۶
	عدم تخصص کافی کمیته حسابداری	۲۷
	شهرت و رتبه موسسه حسابداری منتخب	۲۸
پیامدهای دولتی	خدشه دار شدن قوانین	۲۹
	عدم اعتماد مردم به دولت	۳۰
	عدم کنترل بر بازار	۳۱
	کاهش درآمدهای دولت و ایجاد کسری بودجه	۳۲
پیامدهای اقتصادی	فرار مالیاتی	۳۳
	توزیع ناعادلانه ثروت و درآمد در جامعه	۳۴
	کاهش سطح رفاه عمومی در جامعه	۳۵
	کاهش تولید و اشتغال	۳۶
	نوسانات قیمت و تورم	۳۷
	افزایش تقاضا برای بازارهای کاذب (سکه و دلار...)	۳۸
	عدم اعتماد سرمایه گذاران جز	۳۹
معضلات اجتماعی (افزایش رانت خواری در سازمان‌ها و سطح جامعه)	۴۰	
پیامدهای فرهنگی	از بین رفتن قبح پنهان کاری در حرفه حسابداری و حسابداری و در نهایت در سطح جامعه	۴۱
	عادی شدن گناه تقلب	۴۲
	کاهش اعتماد عمومی به بازار سرمایه	۴۳

پیامدها در عملکرد شرکت	کاهش عمر شرکت	۴۴
	پاسخگویی شرکت	۴۵
	هماهنگی در بین کارکنان	۴۶
	سلامت کارکنان	۴۷
	شاخص‌های مالی	۴۸
ایجاد ریسک	ریسک نقدشوندگی	۴۹
	ریسک نرخ ارز	۵۰
	ریسک تجاری	۵۱
	ریسک مالی	۵۲
افشای اختیاری	ایجاد مشوق‌های مالی (تخفیف‌های مالیاتی و...)	۵۳
	کاهش هزینه نمایندگی	۵۴
	افزایش فروش	۵۵
	کاهش هزینه سرمایه	۵۶
کارایی آموزش و اطلاع‌رسانی	آموزش حین کار، کلاس‌های آموزشی نهادهای ناظر علی‌الخصوص برای حساب‌برسان	۵۷
	ضعف در ارتقا نیروهای مالی شرکت از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی	۵۸
	استفاده مناسب از ابزار فناوری اطلاعات در حسابداری و حسابرسی	۵۹
مکانیزم‌های درونی و بیرونی	کنترل داخلی	۶۰
	کمیت‌ه حسابرسی	۶۱
	ضعف قوانین و مقررات مالیاتی و جامع نبودن ارتباط با بازارهای جهانی	۶۲
نظارت‌ها	نیروهای نظارتی متخصص و متعهد در راستای افزایش کارایی نهادهای نظارتی موجود (جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس)	۶۲
	ایجاد نهادهای نظارتی جدید در راستای افزایش شفافیت اطلاعات (کیفیت صورت‌های و گزارشات حسابرسی)	۶۳
	در نظر گرفتن جرائم لازم برای متخلفین اعم از حسابداران و حساب‌برسان	۶۴
	نظارت بر حق الزحمه حسابرس و جلوگیری از نرخ شکنی و رقابت ناسالم	۶۵
	تقویت تبادل اطلاعات بین دستگاه‌های اجرایی و سازمان امور مالیاتی	۶۶
فقدان شفافیت	گزارشات حسابرسی	۶۷
	گزارشات مالی و اطلاعات غیر مالی	۶۸
نهادینه نشدن ارزش‌های فرهنگی	نهادینه نشدن شفاف سازی به عنوان سرمایه اجتماعی	۶۹
	عدم نهادینه شدن بلندمدت پنهان کاری	۷۰
	عادی شدن پنهان کاری	۷۱
	عدم بسترسازی فرهنگی	۷۲

کثرت گرای فرهنگی	مسئولیت پذیری اجتماعی	۷۳
	مشارکت اجتماعی و سیاسی (برابری در یک جامعه چند فرهنگی)	۷۴
	عدالت فرهنگی	۷۵
	مشروعیت و آزادی	۷۶
	سرمایه اجتماعی	۷۷
فرهنگ دولت ستیزی	عدم فرهنگ پاسخگویی	۷۸
	دور زدن قانون و دولت - سرپیچی از پرداخت مالیات	۷۹
	انتقاد از دولت	۸۰
	سابقه حرفه حسابرسی در کشور و شناخته شدن آن توسط عموم	۸۱
	میزان اعتماد به حسابرس	۸۲
افزایش اعتبار حرفه حسابرسی	اعتبار و مقبولیت حسابرسی در جامعه	۸۳
	سطح کیفیت مورد تقاضا	۸۴
	میزان توجه و اعتقاد به گزارشگری	۸۵
رهبری، کار تیمی و همکاری حسابرسان	امتیاز بندی موسسات حسابرسی	۸۶
	واحد کنترل کیفیت درون موسسه حسابرسی	۸۷
شرایط مدیریتی کشور	ضعف در مدیریت فرهنگی	۸۸
	ضعف در مدیریت سیستم آموزشی کشور	۸۹
	نداشتن مدیر متعهد	۹۰
	نداشتن مدیر متخصص	۹۱
شرایط سیاسی	مردمی نبودن قوانین	۹۲
	سیاسی بودن مدیران	۹۳
شرایط اقتصادی	عدم توسعه نظام اقتصادی کشور	۹۴
	شکاف در ساختار اقتصادی	۹۵
	شرایط اقتصادی جامعه	۹۶
شرکت گرای دولتی	عدم ایجاد اعتماد میان سرمایه‌گذاران	۹۷
	عدم ایجاد فرصت مشارکت اقتصادی	۹۸
	انحصارگرایی دولت	۹۹
مشکلات حقوقی و قانونی	عدم قوانین یکپارچه - همپوشانی و تضاد قوانین	۱۰۰
	قوانین کیفری - محکومیت حسابرس	۱۰۱
عدم تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت	عدم توزان قدرت	۱۰۲
	عدم استقلال کافی نهادهای نظارتی	۱۰۳
توسعه نامتوازن سیاسی	تدوین‌کننده‌ی قوانین و مقررات	۱۰۴
	تعیین‌کننده ناظر بر قوانین و مقررات	۱۰۵
	تامین‌کننده‌ی منابع مالی	۱۰۶
	وظیفه مالیات ستانی	۱۰۷

اعتبار و روایی داده‌ها

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^{۱۳}، ۲۰۰۸)، اما واقعیت این است که در پژوهش‌های کیفی نیز صحت و اعتبار داده‌ها و یافته‌ها، بخش با اهمیتی از فرآیند پژوهش است (کر سول^{۱۴}، ۲۰۱۲). مواردی همچون حساسیت پژوهشگر، انسجام روش‌شناسی، متناسب بودن نمونه، گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها، باعث می‌شوند تا حد زیادی دقت علمی تحقیق کیفی تضمین شود. در پژوهش حاضر نیز از دو روش بازبینی مشارکت‌کنندگان و مرور خبرگان غیرشرکت‌کننده در پژوهش (۲ نفر اساتید دانشگاه - مدرس حسابداری، ۴ نفر از مدیران حسابداری با سابقه و ۲ دانشجوی دکتری حسابداری) استفاده و پس از دریافت نظریه‌های اصلاحی و مشاوره با استادان راهنما و مشاور، تصمیم‌هایی برای اصلاح یا تغییر نظریه اتخاذ گردید تا در نهایت الگوی نهایی پژوهش ارائه شود.

الگوی پژوهش

پس از بررسی داده‌های بدست آمده از مصاحبه با رویکرد گراند تئوری و با استفاده از سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی، الگوی پارادایمی برای پنهان کاری اطلاعات در گزارشات مالی و حسابداری به شکل زیر بوجود آمد:

شرایط علی

مقوله‌ها یا شرایطی هستند که مقوله اصلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و به وقوع یا گسترش پدیده مدنظر می‌انجامند. شرایط علی در داده‌ها اغلب با واژگانی نظیر وقتی، در حالی که، از آنجا که، چون، به سبب و به علت بیان می‌شوند. حتی زمانی که چنین نشانه‌هایی وجود ندارد، محقق می‌تواند با توجه به خود پدیده و با نگاه منظم به داده‌ها و بازبینی رویدادها و وقایعی که از نظر زمانی مقدم بر پدیده مدنظرند، شرایط علی را بیابد (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸). با توجه به داده‌های جمع‌آوری شده و نتایج کدگذاری‌های صورت گرفته در این پژوهش، شرایط علی عبارتند از:

دانش تخصصی و عوامل روانشناختی نیروی انسانی، عوامل مالی و شرایط اقتصادی حاکم بر جامعه، عدم پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای و اصول حسابداری و حسابداری، عدم پایبندی مدیران شرکت، حسابداران و حسابرسان به اصول اخلاقی، شرایط ساختاری شرکت و عدم اجرای صحیح اصول نظام راهبری شرکتی

بستر

بستر یا زمینه، مجموعه مشخصه‌های ویژه، مانند محل حوادث و وقایع متعلق به پدیده است که بر پدیده مدنظر دلالت می‌کند. بستر نشان‌دهنده مجموعه شرایط خاصی است که در آن راهبردهای کنش و واکنش صورت می‌پذیرد (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸). زمینه پنهان کاری اطلاعات در گزارشات مالی و حسابداری در قالب مفاهیم زیر طبقه‌بندی شدند:

نهادینه نشدن ارزش‌های فرهنگی، کثرت‌گرایی فرهنگی، فرهنگ دولت‌ستیزی، اعتبار حرفه‌ی حسابرسی، رهبری کار تیمی و همکاری در حسابرسی

شرایط مداخله‌گر

شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری است که به پدیده‌ای تعلق دارند که بر راهبردهای کنش و واکنش اثر می‌گذارند. آنها راهبردها را در درون زمینه خاصی سهولت می‌بخشند یا آنها را محدود و مقید می‌کنند (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸). شرایط مداخله‌گر پنهان کاری اطلاعات در گزارشات مالی و حسابرسی در قالب مفاهیم زیر طبقه‌بندی شدند:

مشارکت همگانی، شرایط سیاسی، شرایط اقتصادی، شرکت‌گرایی دولتی، شرایط مدیریتی کشور، عدم تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت، مشکلات حقوقی و قانونی و توسعه نامتوازن سیاسی

راهبردها

راهبردها مبتنی بر کنش‌ها و واکنش‌هایی برای کنترل، اداره و برخورد با پدیده مدنظر هستند. راهبردها مقصود دارند، هدفمندند و به دلیلی صورت می‌گیرند. همواره شرایط مداخله‌گری نیز وجود دارد که راهبردها را سهل یا محدود می‌سازند (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸). راهبردهای پنهان کاری اطلاعات در گزارشات مالی و حسابرسی در قالب مفاهیم زیر طبقه‌بندی می‌شوند:

افشای اختیاری، کارایی آموزش و اطلاع‌رسانی، مکانیزم‌های درونی و بیرونی، نظارت‌ها و فقدان شفافیت

پیامدها

پیامدها نتایجی است که در اثر راهبردها پدیدار می‌شود. پیامدها نتایج و حاصل کنش‌ها و واکنش‌ها هستند. پیامدها را همواره نمی‌توان پیش‌بینی کرد و الزاماً همان‌هایی نیستند که افراد قصد آن را داشته‌اند. پیامدها ممکن است حوادث و اتفاق‌ها باشند، شکل منفی به خود بگیرند، واقعی یا ضمنی باشند و در حال یا آینده به وقوع بپیوندند. همچنین این امکان وجود دارد که آنچه در برهه‌ای از زمان پیامد به شمار می‌رود، در زمانی دیگر به بخشی از شرایط و عوامل تبدیل شود (کوربین و استراوس، ۲۰۰۸). پیامدهای پنهان کاری اطلاعات در گزارشات مالی و حسابرسی در قالب مفاهیم زیر طبقه‌بندی شدند:

پیامدهای دولتی، پیامدهای اقتصادی، پیامدهای فرهنگی، عملکرد نامناسب شرکت و ایجاد ریسک در شرکت

نمودار ۲: الگوی پارادایمی حاصل از یافته‌های پژوهش



۵ - بحث و نتیجه‌گیری

گزارشگری مالی و افشا ابزار مهمی برای مدیریت جهت انتقال اثربخش اطلاعات به افراد برون سازمان می‌باشد. امروزه بازارهای سرمایه، فرصت‌های سرمایه‌گذاری پیش‌بینی نشده‌ای را بوجود می‌آورد که برای استفاده از این فرصت‌ها، سرمایه‌گذاران نیازمند اطلاعات زیادی در رابطه با فعالیت‌های شرکت‌ها هستند. شرکت در راستای پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی اشخاص، علاوه بر افشای اطلاعات طبق الزامات گزارشگری، اطلاعات دیگری را در رابطه با فعالیت‌های خود به منظور تشخیص عناصر پنهان ارزش شرکت در بازار سرمایه ارائه می‌نماید. افشای بیشتر اطلاعات می‌تواند موجب کاهش هزینه سرمایه و افزایش ارزش شرکت شود. بر اساس تئوری علامت‌دهی، شرکت‌ها به منظور دستیابی به منابع محدود سرمایه با هم در رقابت هستند، اگر شرکت به لحاظ گزارشگری مالی خوشنام باشد، شرکت توانایی بیشتری در جذب سرمایه خواهد داشت، چرا که اعتماد سرمایه‌گذاران

را به خود جلب خواهد کرد. از طرفی افزایش اهمیت ملاحظات اخلاقی برای حرفه حسابرسی به خاطر افزایش شدید رسوایی‌های مالی در سال‌های اخیر بوده که در عمل تأثیر منفی بر مواجهه بودن حرفه حسابرسی و دیدگاه عموم نسبت به عملکرد حساب‌برسان داشته است. در نتیجه این شرایط درستکاری حساب‌برسان و پایبندی آنها نسبت به اصول اخلاقی توسط استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی و گروه‌های ذینفع مورد سؤال و تردید قرار گرفته است. علاوه بر این، شرایط فوق باعث شده مشروعیت عملکرد حساب‌برسان در بازار با توجه به ایجاد ابهام نسبت به رعایت اصول اخلاقی در فعالیت حرفه‌ای با تردید و ابهام روبرو شود (کاپلند، ۲۰۱۵). از این پژوهش به دنبال شناخت و ارائه مدلی جهت شناسایی عوامل پنهان کاری اطلاعات با تمرکز بر حوزه حسابرسی بر مبنای رویکرد گراند تئوری بوده است که در آن با ۱۶ نفر از خبرگان حرفه مصاحبه شد. بر اساس موضوع پژوهش، سه نوع کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام گرفت، پیوند میان مقوله‌ها به دست آمد و شرایط علی، مقوله محوری، شرایط مداخله‌گر، بستر حاکم، راهبردها و پیامدها شناسایی شدند که به طور کامل در بخش یافته‌ها تشریح گردیده‌اند. در انتهای پژوهش نیز، نتایج بدست آمده از مصاحبه‌ها به شکل گیری مدل پارادایمی انجامید. دانش تخصصی و عوامل روانشناختی نیروی انسانی، بعبارتی علاوه بر تحصیلات و تخصص لازم، ویژگی‌های شخصیتی و اخلاقی، از عوامل رفتاری تشدیدکننده وقوع پنهان کاری اطلاعات است و حسابداران و حساب‌برسان برای بهبود کیفیت گزارشگری، باید در کنار افزایش تخصص و تحصیلات، ارزش‌های اخلاقی را نیز در ضمیر خود ارتقا دهند. اهمیت نیروی انسانی سال‌هاست که مورد توجه بخش خصوصی قرار گرفته است، جذب نیروهایی با دانش و تخصص کافی همچنین پایبند به اصول اخلاقی در کنار اجرای ساختار شرکتی مناسب جهت نظارت بر اجرای امور محوله می‌تواند از عوامل موثر در کاهش وقوع پنهان کاری و تقلب در گزارشگری‌ها باشد، نتایج این بخش از پژوهش با یافته‌های چرسن (۲۰۱۹)، سیفرت و همکاران (۲۰۱۴)، برناسی و همکاران (۲۰۱۴)، مورفی (۲۰۱۲)، آقایی و همکاران (۱۴۰۰) و کریمی و همکاران (۱۴۰۰) همخوانی دارد. عوامل مالی و شرایط اقتصادی حاکم بر جامعه مسبب اقداماتی چون انگیزه‌های مالی حساب‌برسان برای افزایش حق‌الزحمه و یا استمرار خدمت به صاحبکار، انگیزه‌های مالی مدیران برای دستکاری سود در راستای افزایش پاداش یا کاهش مالیات می‌باشد که در بسیاری از شکست‌های شرکت‌ها بعنوان عامل اصلی پنهان کاری اطلاعات شناخته شده است، عدم پایبندی به آیین رفتار حرفه‌ای، اصول حسابداری و حسابرسی شامل پایبندی حساب‌برسان به رازداری و درستکاری و آیین رفتار حرفه‌ای که زمینه‌ساز کاهش مشکلاتی چون تبانی با صاحبکار در راستای عدم افشای کامل اطلاعات مالی و غیرمالی پیرامون شرکت و ارائه گزارش منطبق با اصول حسابداری و حسابرسی خواهد شد، عدم پایبندی مدیران شرکت، حسابداران و حساب‌برسان به اصول اخلاقی، همانطور که اشاره شد فرهنگ و اخلاق نقش بسزایی در حسابداری و حسابرسی دارد به حدی که می‌توان در بحث پنهان کاری اطلاعات جز شرایط علی قرار گیرد، زیاده‌خواهی مدیران، فرصت طلبی حساب‌برسان، تمایل به طی کردن راه یک شب پیشرفت توسط کارمندان، عدم توجه به تبعات جبران‌ناپذیر اجتماعی پنهان کاری همگی از عوامل اخلاقی وقوع پنهان کاری در حرفه حسابرسی خواهد بود. نتایج این بخش

از پژوهش با پژوهش‌های بانک ریمی همکاران ۲۰۲۱، فاگبمی ۲۰۲۰، بنی مهد و مرادزاده ۱۳۹۲. جنبه‌های مختلف نظام راهبری شرکتی از قبیل ویژگی‌های هیئت مدیره، محیط کنترلی، نظام کنترل‌های داخلی، کمیته حسابرسی، فرهنگ پاسخگویی، وجود جلسات هیئت مدیره، اعتقاد هیئت مدیره، قدرت سازوکارهای راهبری شرکت و... نیز توسط مشارکت‌کنندگان در این پژوهش به عنوان یکی از علل وقوع پنهان کاری اطلاعات شناخته شد. چرا که اجرای صحیح نظام راهبری شرکتی با توجه به مجموعه قوانین و رویه‌هایی که بر روابط مدیران، سهامداران و حسابرسان شرکت ایجاد می‌کند سبب رفع تضاد منافع میان سهامداران جزء و کل و سایر ذینفعان، توزیع مناسب قدرت در تصمیم‌گیریها و برقراری عدالت میان آنها می‌شود، عبارتی نظام راهبری شرکتی با استقرار سیستم‌های نظارتی مناسب بدنبال کنترل ریسک‌های واحد تجاری است و بدین ترتیب زمینه‌ساز کاهش پنهان کاری اطلاعات و تقلب در حرفه حسابرسی و حسابداری خواهد شد، نتایج این بخش از پژوهش با یافته‌های پژوهش اوهدا و همکاران ۲۰۲۰، اصغری و همکاران ۱۴۰۲، وقفی و اشکوه ۱۴۰۰، بنی مهد و همکاران ۱۳۹۹، ستایش و همکاران ۱۳۹۰ و طالب نیا و همکاران ۱۳۸۹ همسو است همچنین نظریه این پژوهش نشان می‌دهد که شرایط زمینه‌ای «نهاده‌ی نشدن ارزش‌های فرهنگی»، «کثرت‌گرایی فرهنگی»، «فرهنگ دولت‌ستیزی»، «افزایش اعتبار حرفه حسابرسی در سطح جامعه» و «رهبری کار تیمی و همکاری حسابرسان»، شرایط مداخله‌گر «مشارکت همگانی»، «شرایط سیاسی»، «شرایط اقتصادی»، «شرکت‌گرایی دولتی»، «شرایط مدیریتی کشور»، «عدم تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت» و «توسعه نامتوازن سیاسی» تعاملات پنهان کاری را تحت تاثیر قرار می‌دهند. این تعاملات «افشای اختیاری»، «کارایی آموزش و اطلاع‌رسانی»، «مکانیزم‌های درونی و بیرونی»، «نظارت‌ها» و «فقدان شفافیت» را در بردارد، شرکت‌گرایی دولتی در کشور منجر به ساختارهای ناکارآمد دولتی و عدم تفکیک مالکیت از مدیریت می‌گردد چرا که واحدهای دولتی در اختیار دولت و مدیرانشان نیز برگزیده‌ی دولت هستند، همچنین فرهنگ دولت‌ستیزی جامعه و فقدان پاسخگویی مدیران، روند کند توسعه سیاسی و وجود قوانین بازنگری نشده قدیمی، عدم مشارکت گروه‌ها و اقلیت مختلف جامعه در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی در راستای تامین منافع، رفع تضاد و توزیع قدرت میان گروه‌ها و نظارت بر آنها، همه دست به دست هم داده‌اند که پنهان کاری و تقلب در حسابداری افزایش یابد، آلبرتی و همکاران (۲۰۲۲)، فروغی و همکاران (۱۴۰۱)، آقایی و همکاران (۱۴۰۰)، دارابی و رام‌روز (۱۳۸۸)، نوروش و سپاسی (۱۳۸۴)، نوروش و دیانتی (۱۳۸۲)، جوادرضازاده (۱۳۸۱) نیز در تحقیقات خود به آن اشاره کرده‌اند.

نتایج پژوهش حاکی از آن است که یکی از مهمترین پیامدهای وقوع پنهان کاری در گزارشگری اطلاعات پیامدهای دولتی است. با ثبات‌ترین منبع در آمد دولت در اقتصاد بخش عمومی، مالیات تعریف شده است، تا آنجا که ثبات و تدام وصول مالیات موجب ثبات در برنامه‌ریزی دولت برای ارائه خدمات در کشور می‌شود، عبارتی مالیات مهم‌ترین ابزار سیاست مالی دولت است که روند اقتصادی را تسریع می‌بخشد. در سال‌های اخیر در ایران با توجه به تروج اقتصاد مقاومتی و جایگزینی درآمد مالیات با درآمد نفتی، اهمیت شناسایی عوامل فرار مالیاتی که عمده‌ترین آن دستکاری حساب،

حساب‌سازی، تقلب و پنهان کاری در حرفه حسابداری می‌باشد، بالاتر رفته است. بنابراین ایجاد بستر مناسب چه از نظر تدوین قوانین چه از نظر ساختار سازمان‌ها در فرآیند مالیات ستانی می‌تواند 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 یافته‌های هودوری و موستیکاساری (۲۰۲۰)، تفتیان و همکاران (۱۴۰۱)، صامتی و همکاران (۱۴۰۰)، بلوری و همکاران (۱۳۹۹) تا حدودی همسو است. پیامدهای دیگر وقوع پنهان کاری پیامدهای اقتصادی و مختل کردن روند پیش‌بینی شده‌ی عملکرد شرکت‌ها در بخش خصوصی است، افزایش پنهان کاری و عدم شفافیت اطلاعاتی زمینه‌ساز کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران بخش خصوصی و مسبب افزایش هزینه سرمایه برای شرکت‌ها خواهد بود که این امر تداوم فعالیت شرکت را دچار مشکل می‌کند، این بخش از پژوهش با پژوهش‌های راجرز و همکاران (۲۰۱۳)، بیدل و هیلاری (۲۰۰۶)، مشایخی و امینی (۱۴۰۱)، کیقبادی و همکاران (۱۳۹۷)، نمازی و همکاران (۱۳۹۳) تا حدودی همخوانی دارد. پیامد دیگر، پیامد فرهنگی است چراکه سیستم و حرفه حسابداری و حسابرسی هر کشوری تحت تاثیر مستقیم ارزش‌های 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 کم‌رنگ شدن قبح آن در جامعه به‌عنوان 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 حرفه‌ای شده است. که این مقوله با یافته‌های چن (۲۰۲۲)، بوکیت و ناسوشن (۲۰۱۶)، دریک و همکاران (۲۰۱۴)، لی و همکاران (۲۰۱۳) همسو می‌باشد. با توجه به الگوی پارادایمی بدست آمده در پژوهش می‌توان به‌طور خلاصه نظریه وقوع پنهان کاری را چنین تفسیر کرد که نداشتن نیروی انسانی متخصص، متعهد و آگاه به عواقب جبران‌ناپذیر پنهان کاری اطلاعات در سطح شرکت و جامعه، عدم پایبندی کافی حسابرس به آیین رفتار حرفه‌ای، عدم پایبندی کافی مدیران شرکت و حسابرسی به اصول اخلاقی، عوامل مالی و شرایط اقتصادی حاکم بر جامعه و عدم اجرای صحیح نظام راهبری شرکتی و به‌طور کلی شرایط ساختاری نامناسب شرکت در راستای شفافیت اطلاعات، همراه با انگیزه‌های مالی مدیران و کارمندان می‌تواند سبب ایجاد پنهان کاری و تقلب در گزارشگری اطلاعات شود. در صورت وجود شرایط زمینه‌ای همچون «تهادینه نشدن ارزش‌های فرهنگی»، «کثرت گرایی فرهنگی» و «فرهنگ دولت ستیزی»، «اعتبار حرفه حسابرسی در سطح جامعه»، «رهبری کار تیمی و همکاری در حسابرسی»، در کنار شرایط مداخله‌گر «مشارکت همگانی»، «شرایط سیاسی»، «شرایط اقتصادی»، «شرکت گرایی دولتی»، «شرایط مدیریتی کشور»، «عدم تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت»، «مشکلات حقوقی و قانونی» و «توسعه نامتوازن سیاسی» تعاملات پنهان کاری را تحت تاثیر قرار می‌دهند. این تعاملات «افشای اختیاری»، «کارایی آموزش و اطلاع رسانی»، «مکانیزم‌های درونی و بیرونی»، «نظارت‌ها» و «فقدان شفافیت» را در بردارد که در نهایت پیامدهای دولتی، پیامدهای اقتصادی، پیامدهای فرهنگی، افزایش ریسک و عملکرد نامناسب شرکت را در بر خواهد داشت.

منابع

- آقای، محمد علی، رضازاده، جواد و بیات مرتضی (۱۴۰۰). بررسی تاثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۳(۱)، ۲۹-۱.
- ادیب حاج باقری، محسن؛ پرویزی، سرور و صلصالی، مهوش (۱۳۸۶). روش‌های تحقیق کیفی. چاپ اول. تهران: نشر بشری.
- اصغری، علی، شیوه، غیور، فرزاد و منصورفر، غلامرضا (۱۴۰۲) کیفیت حاکمیت شرکتی و مدیریت ذینفعان: نقش میانجی احتمال گزارشگری متقلبان، حسابداری منافع اجتماعی، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، شماره ۲۱، ص ۳۶۳-۳۸۶.
- امینی خیابانی، غلامرضا؛ (۱۳۹۸). «دستیابی به حاکمیت شرکتی با استفاده از اطلاعات مالی؛ بررسی نقش میانجی شفافیت و کیفیت اطلاعات»، توسعه سازمانی پلیس، دوره ۱۶، شماره ۶۹، ص ۳۱-۴۸.
- بلسوری، امین، محمد مرادی و حمیدرضا یزدانی، ۱۳۹۹، طراحی مدل فرار مالیاتی بر پایه مالیات بر درآمد: رویکرد نظریه داده بنیاد، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۷، صفحه ۳۰-۹.
- بنی مهد، بهمن، رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۹). نظام راهبری شرکتی و کثرت‌گرایی فرهنگی. نشریه علمی حسابداری مدیریت، سال ۱۳، شماره ۴۵، ص ۶۳-۷۶.
- بنی مهد، بهمن؛ مرادزاده فرد، مهدی (۱۳۹۲). فرصت طلبی و ارزش‌های فرهنگی حسابداری. مجله مدیریت فرهنگی، ۷(۲)، ۷۲-۸۳.
- جوادزاده، رضا (۱۳۸۱). بررسی ارتباط میان ارزش‌های اجتماعی مبتنی بر فرهنگ و ارزش‌های حسابداری، رساله‌ی دکتری دانشگاه مدیریت و حسابداری علامه طباطبایی.
- دارابی، رویا، رام روز، علیرضا (۱۳۸۸). تاثیر فرهنگ بر درک حسابداران از مفاهیم حسابداری بکارگرفته شده در استاندارد گزارشگری مالی بین‌المللی. پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی. شماره یازدهم. ص ۱۳۳-۱۷۳.
- دانایی فرد، حسن و امامی، سید مجتبی ۱۳۸۶. استراتژی‌های پژوهش کیفی: تأملی بر نظریه پرداززی داده بنیاد. فصلنامه اندیشه مدیریت راهبردی (۱) ۲صص ۶۹-۹۷.
- رهنمای رودپشتی، فریدون و صالحی، اله کرم. (۱۳۸۷). «مکاتب و تئوری‌های مالی و حسابداری»، تهران، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی، چاپ اول.
- سپهوند، رضا؛ هوشنگ پور نظری، امیر و فعلی، راضیه (۱۴۰۰) اثر فاصله قدرت بر قصد افشاگری کارکنان با نقش میانجی شجاعت اخلاقی، مدیریت فرهنگ‌سازمانی، دوره ۱۹، ش ۱، ۴۷-۷۱.
- ستایش، محمدحسین، ابراهیمی، فهیمه. (۱۴۰۰). رابطه جانشینی میزان استفاده از اهرم مالی در ساختار سرمایه و اجتناب مالیاتی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳، ۵۳-۷۲.
- شباهنگ، رضا. (۱۳۸۶). «تئوری حسابداری»، جلد اول، تهران، انتشارات سازمان حسابرسی.
- شولسکی، آبرام (۱۳۸۱). نبرد بی صدا، درک دنیای اطلاعات. ترجمه معاونت پیشی دانشکده امام باقر(ع)، تهران، دانشکده امام باقر(ع).

صالحی، تابنده، ناظمی، امین (۱۴۰۰). تاثیر پدیده نفرین برنده در نرخ شکنی بر تلاش حسابرس در انجام وظایف حسابرسی با استفاده از نظریه بازی‌ها، نشریه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۸، شماره ۳، ۴۶۰-۴۸۶.

فروغی، داریوش، حمیدیان، نرگس و بهرامی، فاطمه (۱۴۰۱). تاثیر مسولیت اجتماعی شرکت‌ها بر گزارشگری مالی متقلبان. دانش حسابداری مالی، ۱۹(۱)-۲۷.

کریمی، زهرا، احمد یعقوب نژاد، محمود صمدی لرگانی و محمد رضا پورعلی، (۱۴۰۰)، «ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی»، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۴ (پیاپی ۵۲)، صص ۵۲-۲۳.

مجید صامتی، افسانه ایزدی، سعید فتحی، طراحی مدل فرار مالیاتی بر درآمد رویکرد نظریه داده بنیاد، نشریه اقتصاد باثبات، ص ۱۱ الی ۲۲.

مدرس، احمد، دیانتي ديلمی، زهرا، ۱۳۸۳، رابطه فرهنگ و حسابداری، حسابرس، شماره ۲۶، صص ۳۴-۴۳.

میرباقری، سیدامین، خردیار، سینا، ملکی چوبری، مجتبی (۱۴۰۲). بهبود کیفیت خدمات حسابرسی بر اساس نگرش حسابرسان مستقل از مسولیت‌پذیری اجتماعی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. شماره ۱۳، صص ۳۴-۵۶.

میرسپاسی، ناصر، دانایی، حسن، ۱۳۸۵ بررسی رابطه بین فرهنگ سازمانی و سبک تصمیم‌گیری و ارائه یک الگوی بهینه، مجله اقتصاد و مدیریت، شماره ۶۸.

نیکومرام، هاشم، انصاری، جواد (۱۳۹۰). عدم تقارن اطلاعاتی و اهمیت ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری مابین هر یک از استفادکنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات، مطالعات کمی در مدیریت، زمستان ۱۳۹۰، شماره ۷، صص ۱-۲۲.

نیکومرام، هاشم و بادآور نهندي، یونس (۱۳۸۸). تبیین و ارائه الگویی برای تعیین و ارزیابی عوامل موثر بر انتخاب کیفیت گزارشگری مالی در ایران. ماهنامه فراسوی مدیریت، سال دوم، شماره ۸، صص ۱۸۷-۱۴۱.

Adib Haj Bagheri, Mohsen Parvizi Sarwar and Salsali Mehhoosh Publishing House (2008). "Qualitative research methods", first edition, Tehran, Boshrah publication. (In Persian)

Aghaei, Mohammad Ali, Rezazadeh, Javad and Bayat Morteza (2022). "Investigating the impact of culture on accounting distortions, Accounting Advances" 13(1) 1-29. (In Persian)

Amini Khabani Gholamreza, (2018) "Achieving corporate governance using financial information; Investigating the mediating role of transparency and information quality", Organizational Development, Police, Volume 16, Number 69. (In Persian)

Antle, R., Nalebuff, B., (1991), "Conservatism and auditor – client negotiations". Journal of Accounting Research, Vol. 29 (supplement): 31- 59.

Asghari, Ali, Shiv Ghayor Farzad and Mansourfar Gholamreza (2023) "The quality of corporate governance and stakeholder management, the mediating role of the possibility of fraudulent reporting, Social Benefit Accounting", Applied Researches in Financial Reporting, No. 21, pp. 363-386. (In Persian)

Alberti, C. T. Bedard, J. C., Bik, O., & Vanstraelen, A. (2022). "Audit firm culture: Recent

- developments and trends in the literature”. *European Accounting Review*, 31(1), 59-109.
- Bani Mahd, Bahman Muradzadeh Fard Mahdi (2012) “Opportunism and cultural values of accounting”. *Journal of Cultural Management*, 7(2), pp.72-83. (In Persian)
- Bani Mahd Bahman Rahnamai Roudpashti, Fereydoun (2019) “Corporate Governance System and Cultural Pluralism” *Scientific Journal of Management Accounting*, 13, No. 45, pp. 63-76. (In Persian)
- Beluri, Amin, Mohammad Moradi and Hamidreza Yazdani (2019), “Design of tax evasion model based on income tax approach data theory foundation two scientific quarterly of government accounting”, 7, page 9-30. (In Persian)
- Belkauei, R, A.(1995).“The cultural shaping of accounting”, Greenwood Publishing Group, Printed in the United States of America: 157 Pages.
- Benkraiem Ramzi, Ali Uyar b, Merve Kilic c, Friedrich Schneider.(2021),“Ethical Behavior, Auditing Strength, and Tax Evasion: A Worldwide Perspective”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 43, PP. 125-352.
- Chersan, I-C. (2019), “Audit Quality and Several of Its Determinants”, *Audit Financiar*, Vol. XVII, No. 1(153), PP. 93-105.
- Danai Fard Hassan and Emami Seyyed Mojtabi (2006) “Qualitative research strategies, reflection on data theorizing”, *Strategic Management Foundation Quarterly* (1) 2 pp. 69-97. (In Persian)
- Darabi, Roya Ram, Roz Alireza (2008). “The impact of culture on accountants' understanding of accounting concepts used in the international financial reporting standard”, *financial accounting and auditing research journal*, number 11, pp. 133-173. (In Persian)
- Ding, H. J., H. M. Fan, S. Lin, and K. Shi. (2017), “Equilibrium Consequences of Corruption on Firms: Evidence from China’s Anti-corruption Campaign”, Working Paper.
- Doupink, T. S., and Salter, S. B. (1995). "External Environment, Culture an Accounting Practice: A Preliminary Test of a General Model of International.
- Foroughi, Dariush, Narges Hamidian and Fatemeh Bahrami (1401) “The effect of corporate social responsibility on fraudulent financial reporting” *Financial Accounting Knowledge* 9 (1) pp.1-27. (In Persian)
- Gray, S.J., and Vint, H.M., (1995), “The Impact of Culture on Accounting Disclosures: Some International Evidences”, *Asia- Pacific Journal of Accounting*, December, pp.33-43.
- Hofstede, G. (1980). "Culture's Consequences: International Differences in Work Related Values". Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- Hofsted, G., (1991), “Cultures and Organizations: Software of the Mind”, New York: McGraw-Hill.
- Javadzadeh Reza (2008). “Investigating the relationship between social values based on culture and accounting values”, doctoral dissertation of Allameh Tabatabai University of Management and Accounting.
- Johnson, B., & Christensen, L. (2008). “Educational research: Quantitative, qualitative and mixed approaches”. 3rd Edition. Los Angeles: Sage Publication.
- Larossa, R (2005). “Grounded theory methods and qualitative family research”, *Journal of marriage and family*, 61(4), pp.837-857.
- Lee P. J. , Taylor S. L. and T. S. Walter, (2001). The Association between Audit Quality, Accounting Disclosures and Firm-Specific Risk: Evidence from the Australian IPO Market, *Journal of Banking and Finance*, No. 20, p. 1189-1210.

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.

Mir Bagheri, Seyedamin, Khardyar Sina, Maleki, Chouhri Mojtabi (1402) "Improving the quality of audit services based on the attitude of independent auditors towards social responsibility", Professional Auditing Research Quarterly, No. 13, pp. 34-56. (In Persian)

Nuriştya, 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", p-ISSN: 2581-2904, e-ISSN: 2581-2912 DOI: <https://doi.org/10.29259/sijdeb.v6i2.165-184> Received: 26th Apr 2022; Revised: 15th June 2022; Accepted: 28th June 2022.

Ohidoa, T. & Evelyn, O. (2021). "Corporate Governance and Financial Statement Fraud in Listed Firms in Nigeria". Kaduna Journal of Business and Management Sciences (KJBMS), 1(2), 10-18.

Sameti Majid, Afsaneh Izadi, Saeed Fathi(2021) "Designing a model of tax evasion on the income of the Foundation's example approach Stable" Economy Journal, pp.1-22. (In Persian)

Sepahvand, Reza Hoshangpour, Nazari Amir and Abhali Raziéh (2021) "The effect of power distance on employees' intention to disclose with the mediating role of moral courage in organizational culture management", period 19, vol. 71-107. (In Persian)

Seifert, D.L., W.W. Stammerjohan, and R.B. Martin. (2022). "Trust, Organizational Justice, and Whistleblowing: A Research Note. Behavioral Research in Accounting", 26 (1), 157-168.

Setiawan, Doddy(2022) Role of Family Ownership in the Relationship between Corporate Social Responsibility and Firm Performance, , <https://doi.org/10.1155/2022/1318875>.

Shome Anamitra , Hema Rao(2009) Machiavellianism in Public Accountants: some additional Canadian evidences, Business Ethics. Vol.18, Iss.4;pg.364

Straus, A & Corbin, J (2008). "Basic of Qualitative Research: Techniques and Procedures for developing Grounded Theory", Third Edition, Los Angeles: stage publication.

Strauss, A., Corbin, J. (1998). "Basics of qualitative Research: techniques and procedures for developing Grounded Theory". (2nd edition). Sage Publications, Inc.

پی‌نویس:

- | | |
|-----------------------|-----------------------------|
| 1. Deng | 8. Setiawan |
| 2. Antel and Nalebuff | 9. Benkraiem |
| 3. Hofşted | 10. Ohidoa |
| 4. Doupink | 11. Chersen |
| 5. Seifert | 12. Straus and Corbin |
| 6. Alberti | 13. Johnson and Christensen |
| 7. Manan | 14. Creswel |

