

Research Paper

## The effect of intolerance of ambiguity on the relationship between intention and behavior of using accrual accounting information

Vahid Ahmadian<sup>1</sup>, Sajad Naqhdī<sup>2</sup>, Alireza Fazlzadeh<sup>3</sup>, Sulaiman Barakat Guly<sup>4</sup>

<sup>1</sup>Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Tabriz University, Tabriz, Iran  
va.ahmadian@gmail.com (Corresponding Author)

<sup>2</sup>Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Tabriz University, Tabriz, Iran | sajad.nagdi@yahoo.com

<sup>3</sup>Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Tabriz University, Tabriz, Iran | fazlzadeh\_acc@yahoo.com


<sup>4</sup>M. A. Student, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Tabriz University, Tabriz, Iran | Sulaimanacc5@gmail.com

Received: 2024/05/24 Accepted: 2024/07/22

### Abstract

Considering the importance of adopting accrual accounting systems on the one hand, and the prominent role of the personality trait of intolerance of ambiguity on the other hand, the main purpose of this study is to investigate the effect of intolerance of ambiguity on the relationship between the intention and behavior of using accrual accounting information. In addition, the present study evaluated the effect of beliefs on the attitude towards the use of accrual accounting information, the effect of subjective norms and perceived behavioral control on the intention to use accrual information, and the effect of perceived behavioral control and intention on the behavior of using accrual information. The required data has been collected by completing the questionnaire by financial professors and experts (budgetary, financial and administrative units) of the public sector. Based on the obtained results, managers' beliefs and attitudes have a significant effect on the intention to use accrual accounting. Also, subjective norms about accrual accounting have a significant effect on managers' intention to use it. In addition, managers' perceived behavioral control towards accrual accounting, as well as managers' intention to use it, has a significant effect on their goals and actual behavior in using accrual accounting. Finally, managers' intolerance of ambiguity has a significant effect on the relationship between their goals and actual behaviors in accrual accounting.

**Keywords:** Intolerance of ambiguity, Accrual accounting, Accrual information, Perceived behavioral control.

 <https://doi.org/10.22034/PSAB.2024.201176>

## تأثیر عدم تحمل ابهام در رابطه بین قصد و رفتار استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی

وحید احمدیان<sup>۱</sup>، سجاد نقدی<sup>۲</sup>، علیرضا فضل زاده<sup>۳</sup>، سلیمان برکات کلی<sup>۴</sup>

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران  
va.ahmadian@gmail.com (نویسنده مسئول)

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران  
sajad.nagdi@yahoo.com

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران  
fazlzadeh\_acc@yahoo.com

دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران  
Sulaimanacc5@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۰۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۵/۰۱

### چکیده

با توجه به اهمیت اتخاذ سیستم‌های حسابداری تعهدی از یک سو، و نقش برجسته ویژگی شخصیتی عدم تحمل ابهام در آن از سوی دیگر، هدف اصلی مطالعه حاضر، بررسی تأثیر عدم تحمل ابهام در رابطه بین قصد و رفتار استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی می‌باشد. علاوه بر این، پژوهش حاضر به ارزیابی تأثیر باورها بر نگرش نسبت به استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی، تأثیر هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده بر قصد استفاده از اطلاعات تعهدی، و تأثیر کنترل رفتاری ادراک شده و قصد بر رفتار استفاده از اطلاعات تعهدی پرداخته است. داده‌های مورد نیاز، با استفاده از تکمیل پرسشنامه توسط اساتید و کارشناسان مالی (واحدهای بودجه، مالی و اداری) بخش عمومی جمع‌آوری شده است. بر اساس نتایج به دست آمده، باورها و نگرش‌های مدیران تأثیر معناداری بر قصد استفاده از حسابداری تعهدی دارد. همچنین هنجارهای ذهنی در مورد حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر قصد مدیران برای استفاده از آن دارد. علاوه بر این، کنترل رفتاری ادراک شده مدیران نسبت به حسابداری تعهدی و همچنین قصد مدیران برای استفاده از آن، تأثیر معناداری بر اهداف و رفتار واقعی آنها در استفاده از حسابداری تعهدی دارد. در نهایت عدم تحمل ابهام مدیران، تأثیر معناداری بر رابطه بین اهداف و رفتارهای واقعی آنها در حسابداری تعهدی دارد.

**واژگان کلیدی:** عدم تحمل ابهام، حسابداری تعهدی، اطلاعات تعهدی، کنترل رفتاری ادراک شده.



<https://doi.org/10.22034/PSAB.2024.201176>

## ۱. مقدمه

در دهه‌های اخیر استفاده از حسابداری تعهدی در کشورهای مختلف سراسر جهان جایگاه ویژه‌ای یافته است. علت این امر آن است که حسابداری تعهدی می‌تواند محدودیت‌های موجود در حسابداری نقدی را رفع کند (پورقلی و اسمعیل‌زاده، ۱۴۰۰). اجرای حسابداری تعهدی در سازمان‌های دولتی با مزایای متعددی از جمله بهبود کارایی، شفافیت و پاسخگویی گزارشگری مالی همراه بوده است (تولای، ۲۰۱۳). در واقع، حسابداری تعهدی، اطلاعات کاملی در مورد هزینه‌ها و تعهدات بلندمدت ارائه می‌دهد، شفافیت را بهبود می‌بخشد و نظارت بهتری بر استفاده از منابع را امکان‌پذیر می‌سازد (گوتری، ۱۹۹۸). بنابراین، اتخاذ حسابداری تعهدی در شرکت‌ها یک اصلاح مهم مدیریت مالی به شمار می‌رود. در ایران نیز در سال‌های اخیر تلاش‌هایی در راستای استفاده از حسابداری تعهدی انجام گرفته است. در سال ۱۳۸۸، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری بخش عمومی ایران بیانیه‌هایی در راستای پذیرش مبنای حسابداری تعهدی تدوین نموده است (ولی‌محمدی و خداحمی، ۱۴۰۰). با این حال، بر اساس پژوهش‌های گذشته، می‌توان بیان نمود که پذیرش حسابداری تعهدی لزوماً به مفهوم استفاده از آن نیست و ارتباط بین قصد و رفتار واقعی، ممکن است متناقض باشد (جاگالا و همکاران، ۲۰۱۱). این بدان معنی است که قصد استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی همیشه به استفاده واقعی از آن تبدیل نمی‌شود. بنابراین، شناسایی عوامل تعدیل‌کننده بالقوه مؤثر بر رابطه بین قصد و رفتار در زمینه استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی ضروری به نظر می‌رسد. بنابراین، بررسی عوامل بالقوه شناختی و شخصیتی فردی که می‌تواند ارتباط بین قصد و رفتار مرتبط با استفاده از سیستم‌های حسابداری تعهدی را تعدیل کند، حائز اهمیت فراوانی است. یکی از عوامل مؤثر بر رابطه قصد و رفتار مرتبط با حسابداری تعهدی، ویژگی شخصیتی عدم تحمل ابهام می‌باشد. این ویژگی منعکس‌کننده نحوه درک و واکنش افراد به موقعیت‌های نامطمئن یا مبهم است. این عامل یک ویژگی شخصیتی برجسته در شرایطی است که شامل تغییر و عدم اطمینان مانند پذیرش سیستم‌های حسابداری جدید است و می‌تواند رابطه قصد-رفتار را توضیح دهد (فورنهام و مارکس، ۲۰۱۳). علت این اهمیت آن است که مدیران با عدم تحمل بالا ممکن است در پذیرش و استفاده از اطلاعات جدید مبتنی بر اقلام تعهدی را در مقایسه با مدیرانی که عدم تحمل کمتری دارند، مشکل بیشتری داشته باشند.

بر این اساس، با توجه به اهمیت اتخاذ و استفاده از سیستم‌های حسابداری جدید همچون حسابداری مبتنی بر اقلام تعهدی از یک سو، و نقش برجسته برخی عوامل و ویژگی‌های شخصیتی مدیران همچون عدم تحمل ابهام در استفاده از حسابداری تعهدی از سوی دیگر، هدف اصلی مطالعه حاضر تجزیه و تحلیل نقش ویژگی عدم تحمل ابهام مدیران در رابطه بین قصد و رفتار مرتبط با استفاده از سیستم حسابداری مذکور می‌باشد.

## ۲. فرضیه‌ها و پیشینه پژوهش

### ۱.۲. فرضیه‌های پژوهش

بر اساس آنچه ذکر شد و با توجه به هدف مطالعه حاضر، فرضیه‌های مورد آزمون پژوهش عبارتند از:

- ۱) باورها و نگرش‌های مدیران تأثیر معناداری بر قصد استفاده از حسابداری مبتنی بر تعهد دارد.
- ۲) هنجارهای ذهنی در مورد حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر قصد مدیران برای استفاده از آن دارد.
- ۳) کنترل رفتاری ادراک شده مدیران نسبت به حسابداری تعهدی، تأثیر معناداری بر اهداف و رفتار واقعی آنها در استفاده از حسابداری تعهدی دارد.
- ۴) قصد مدیران برای استفاده از حسابداری تعهدی، تأثیر معناداری بر رفتار واقعی آنها در استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی دارد.
- ۵) عدم تحمل ابهام مدیران، تأثیر معناداری بر رابطه بین اهداف و رفتارهای واقعی آنها در حسابداری تعهدی دارد.

### ۲.۲. پیشینه پژوهش

ابهام در حسابداری مالی و گزارشگری، اشکال مختلفی دارد و در بیانیه‌ها، افشای اطلاعات و مطالب پشتیبانی شده توسط شرکت‌ها قابل مشاهده است. ابهام حسابداری به مفهوم نامشخص، گیج‌کننده، مشمول تفسیرهای متعدد، و فاقد شفافیت بودن اطلاعات حسابداری است (دجو و همکاران، ۲۰۱۰). یکی از حوزه‌های ابهام در حسابداری، استفاده از اصطلاحات مبهم است. اصطلاحاتی همچون «احتمالی»، «اطمینان معقول» و «اهمیت» مفاهیم متناقضی دارد. علاوه بر این، بخشی از ابهامات حسابداری می‌تواند به دلیل ناسازگاری بین استانداردهای داخلی کشورها و استانداردهای بین‌المللی باشد (بارت و همکاران، ۲۰۱۲). علیرغم تلاش‌هایی که جهت همگرایی استانداردها انجام شده است، اختلافات حائز اهمیتی بین چارچوب داخلی و بین‌المللی حسابداری وجود دارد. این تناقض‌ها و عدم اطمینان‌ها، منجر به بروز ابهاماتی در این زمینه می‌گردد. به طور خلاصه، می‌توان بیان نمود که منبع اصلی ابهام در ارتباطات مالی شرکت‌ها شامل اصطلاحات مبهم و ناسازگاری استانداردهای داخلی و بین‌المللی است که شفافیت حسابداری را کاهش می‌دهد و می‌تواند منجر به افزایش دستکاری یا تفسیر نادرست گردد. سیستم‌های حسابداری جدید به دنبال حذف منابع ابهام از تکنیک‌های اندازه‌گیری، اصول حسابداری و افشای اطلاعات هستند تا بتوانند از طریق کاهش ابهام، سودمندی گزارشگری مالی را تقویت کنند (تان و همکاران، ۲۰۲۲).

یکی از سیستم‌های حسابداری اساسی، استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی است. حسابداری تعهدی به مجموعه‌ای از اصول و روش‌های حسابداری اشاره دارد که بر اساس آن‌ها، رویدادهای اقتصادی از طریق تطبیق درآمدها با هزینه‌ها در زمان وقوع معامله به جای پرداخت یا دریافت، شناسایی می‌شوند (دوتا و

ریچلستین، ۲۰۰۵). این روش اجازه می‌دهد تا جریان‌های نقدی ورودی یا خروجی فعلی با جریان‌ها یا جریان‌های نقدی مورد انتظار آتی ترکیب شود و تصویر دقیق‌تری از وضعیت مالی جاری یک شرکت ارائه شود. حوزه‌های اصلی حسابداری تعهدی، شامل شناخت تعهدات بازنشستگی، تعهدات بازنشستگی دارایی، حداقل پرداخت اجاره‌نامه، مقررات دادرسی، توافق‌نامه‌های خرید تأمین‌کننده و تعهدات وام است (گیسون، ۲۰۱۱). این سیستم در مقابل حسابداری سنتی مبتنی بر معامله قرار دارد که بر اساس آن، تنها زمان مبادله پول نقد، معاملات شناسایی می‌شوند. شواهد حاکی از آن است که حسابداری تعهدی با انعکاس تعهدات قبلی، واقعیت‌های قراردادی را بهتر و شفاف‌تر منعکس می‌کند (ارنست و یانگ، ۲۰۱۹).

به‌طور خلاصه می‌توان بیان نمود که حسابداری تعهدی با شناخت زودتر بدهی‌ها و هزینه‌های آتی با وجود تأخیر در جریان نقدی، قصد دارد تا واقعیت‌های عملیاتی و ریسک‌ها را بهتر منعکس کند. علیرغم توسعه حسابداری تعهدی در حوزه‌های مختلف در دهه‌های اخیر و پذیرش آن از سوی مدیران مالی، با توجه به اتکاء به پیش‌بینی‌های نامشخص برای ثبت تعهدات آینده، اجرای آن دارای پیچیدگی‌هایی است که استفاده از آن را دشوار می‌سازد. با توجه به اهمیت استفاده از حسابداری تعهدی از یک سو و دشواری‌های موجود از سوی دیگر، علل و عوامل متنوعی وجود دارد که می‌توانند فرایند قصد تا رفتار مرتبط با استفاده از سیستم حسابداری تعهدی را تقویت و یا تضعیف نمایند. یکی از این عوامل، ویژگی عدم تحمل ابهام مدیران است. عدم تحمل ابهام، نشانگر تمایل فردی به درک دقیق موقعیت و اجتناب از اطلاعات نامشخص، پیچیده، متناقض یا مبهم است (فورنهام و مارکس، ۲۰۱۳).

برخی نظریه‌پردازان، عدم تحمل ابهام را به عنوان مشخصه سبک‌های شخصیتی اقتدارگرایانه بیش از حد نسبت به ساختارهای از پیش تعیین‌شده، حقایق مطلق، قاطعیت و حذف تضادها معرفی نموده‌اند. بسیاری از افراد در حوزه‌های مختلفی همچون سیاست، پزشکی و حسابداری، تا حدی تمایلات عدم تحمل ابهام را بروز می‌دهند و تحت تأثیر موقعیت‌ها و عوامل استرس‌زا، رفتارهایی همچون پذیرش دانش سطحی قطعی و عدم ورود به دنیای دانش عمیق را برای فرار از ابهام پیش می‌گیرند. این تأثیرات، ناشی از نگرش به ابهام به عنوان یک تهدید ذاتی است. مطالعات پیشین در حسابداری نشان می‌دهد که ساختار روان-شناختی عدم تحمل ابهام فردی، به‌طور قابل توجهی بر تهیه صورت‌های مالی و سیستم‌های حسابداری برای ارائه تفسیرها و تصمیمات مرتبط تأثیر می‌گذارد (دی فرانکو و همکاران، ۲۰۲۱). ویژگی عدم تحمل ابهام باعث می‌شود که افراد واکنش‌های تندی در مقابل پردازش اطلاعات حسابداری پیچیده، متناقض، یا مبهم نشان دهند (دو و همکاران، ۲۰۱۹). مدیران دارای تحمل پایین ابهام در استفاده از داده‌های مبهم و تردیدهای ناشی از آن، رفتار ناسازگاری دارند.

برخی نظریه‌های روان‌شناختی، دیدگاه‌هایی درباره درک ریشه‌ها و ابعاد تمایلات عدم تحمل ابهام، پویایی شناختی، عاطفی و انگیزشی ارائه می‌دهند که منجر به درک منفی از اطلاعات و مباحث نامشخص یا

متناقض می‌شود. به عنوان مثال، رویکردهای انتساب، عدم تحمل ابهام را از طریق دیدگاه‌های انگیزه کنترل و واکنش‌های سرزنش بیرونی تجزیه و تحلیل می‌کنند. علاوه بر این، مدل‌های استرس و مقابله توضیح می‌دهند که چگونه محرک‌های مبهم موجود، تهدیدهایی برای افزایش اضطراب به وجود می‌آورند و واکنش‌هایی از طریق رفتارهای دفاعی و جهت‌گیری عاطفی منفی برای تقلیل این وضعیت از سوی فرد انجام می‌گیرد (سورنتینو و همکاران، ۲۰۰۸). در حالت کلی، بر اساس نظریه‌های روان‌شناختی موجود، عدم تحمل ابهام محدودیت‌هایی از قبیل عدم تمایل به دانش جدید و مقابله با پیچیدگی‌ها را در پی دارد که ممکن است آسیبی بر توسعه و پیشرفت به شمار رود.

### ۳،۲. ارتباط عدم تحمل ابهام با بکارگیری اطلاعات حسابداری

دیدگاه‌های روان‌شناختی در مورد عدم تحمل ابهام، تأثیرات عدم تحمل ابهام در حوزه حسابداری را برجسته می‌کند. در حسابداری به عنوان یک سامانه اطلاعاتی، گزارش‌های مالی، افشاءها و اخبار متنوعی تولید می‌شود ذاتاً دارای ناسازگاری‌ها و پیچیدگی‌هایی است که منجر به ابهام آن می‌گردد (هافمن، ۲۰۱۹). این امر اهمیت مستقیم ویژگی فردی در رابطه با تحمل ابهام را برجسته می‌نماید. به عنوان مثال، وجود تحمل ابهام پایین، می‌تواند منجر به از دست دادن اعتماد به نفس برای استفاده از داده‌های حسابداری مبهم و بی‌اعتنایی به اطلاعات بااهمیت گردد و در عوض، موجب افزایش اعتماد به نشانه‌های سطحی شود. در حالت کلی، می‌توان بیان نمود که ویژگی عدم تحمل ابهام و تعصبات و واکنش‌های دفاعی بیش از حد ناشی از آن، اجتناب‌ناپذیر است. بنابراین، پرداختن مستقیم به این چالش انسانی از طریق بهبود تحمل از یک سو و قالب‌های گزارشگری سازگار و مرحله‌بندی ابهام از سوی دیگر، می‌تواند منجر به تقویت عملکرد سیستم‌های حسابداری شود.

علیرغم این که، اصول حسابداری تعهدی، به منظور شفافیت بیشتر در مورد تعهدات احتمالی شرکت در آینده مورد استفاده قرار گرفته است، اما در مقابل، منابع جدیدی از ابهام در مناطق مختلف را تقویت می‌کند. به عنوان مثال، تشخیص تعهدات مربوط به مزایای بازنشستگی به فرضیات مبهمی همچون بازده پیش‌بینی شده در دارایی‌های صندوق، جداول مرگ و میر، احتمال خروج زودتر از موعد و چشم‌اندازهای تورم مواردی از ابهام را برای حسابداری پدید آورده است (پیکونی، ۲۰۰۶).

### ۴،۲. چارچوب نظری پژوهش براساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده

نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده (TPB) آژن (۱۹۹۱) یکی از پرکاربردترین چارچوب‌های نظری برای پیش‌بینی رفتار اجتماعی انسان است که در بسیاری از رشته‌ها همچون پزشکی، بازاریابی و آموزش مورد استفاده قرار می‌گیرد (اسپوزیتو و همکاران، ۲۰۱۶). در ادبیات حسابداری نیز، نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده برای مطالعه رفتارهایی مانند گزارشگری مدیران از فعالیت‌های متقلبانه و گزارشگری پایداری توسط

سازمان‌ها استفاده شده است (تورادنیوا و همکاران، ۲۰۱۵). بر اساس این نظریه، کنش انسان توسط سه نوع ملاحظات کلیدی هدایت می‌شود: باورها در مورد نتایج احتمالی رفتار و ارزیابی این نتایج (نگرش‌های رفتاری)، باورها در مورد انتظارات هنجاری از افراد دیگر (هنجارهای ذهنی) و باورها در مورد وجود عوامل کنترلی که ممکن است رفتار را تسهیل کند یا مانع شود (کنترل رفتاری درک شده) (آژن، ۲۰۰۲). هر چه نگرش‌ها، هنجارهای ذهنی و ادراک کنترل رفتاری مطلوب‌تر باشد، قصد فرد برای انجام رفتار مورد نظر قوی‌تر خواهد بود. در نهایت، با توجه به کنترل واقعی کافی بر رفتار، از افراد انتظار می‌رود که در صورت ایجاد فرصت، مقاصد خود را انجام دهند. در نظریه TPB، نگرش نسبت به یک رفتار به میزان ارزش‌گذاری مثبت یا منفی عملکرد رفتار اشاره دارد. این شامل در نظر گرفتن پیامدهای احتمالی رفتار است. هنجارهای ذهنی به فشار اجتماعی ادراک شده برای درگیر شدن یا عدم مشارکت در رفتار اشاره دارد. کنترل رفتاری درک شده به درک افراد از سهولت یا دشواری انجام رفتار مورد علاقه اشاره دارد (آژن، ۱۹۹۱). کنترل رفتاری درک شده در موقعیت‌ها و اعمال متفاوت است که بر نیت تأثیر می‌گذارد. کنترل رفتار واقعی، وجود فرصت‌ها و منابع مورد نیاز مانند زمان، پول، مهارت‌ها، همکاری با دیگران و غیره است. در برخی موارد، کنترل رفتاری ادراک می‌تواند نماینده‌ای برای کنترل واقعی باشد و مستقیماً بر رفتار تأثیر بگذارد. با این حال، شایان ذکر است که TPB بر عوامل شناختی مانند نگرش‌ها، هنجارها و کنترل ادراک شده تمرکز می‌کند و عوامل عاطفی و شخصیتی را که رفتار انسان را شکل می‌دهند را در نظر نمی‌گیرد (میلر و گارسیا، ۲۰۲۱). برای رفع این محدودیت، مطالعه حاضر به ادغام نظریه TPB با نظریه شناختی می‌پردازد.

جاگالا و همکاران (۲۰۱۱) پذیرش حسابداری تعهدی توسط دولت‌های محلی در آلمان را تحلیل کرد. اگرچه حسابداری تعهدی اجباری بود، اما مزایای پیشنهادی آن برای کارایی و شفافیت به دست نیامد. نتایج نشان‌دهنده ضعف پیاده‌سازی و استفاده از سیستم‌های حسابداری تعهدی بود. این امر نیاز به بررسی عوامل مؤثر بر استفاده واقعی از تکنیک‌های جدید حسابداری را برجسته می‌کند. جنبه‌های شناختی فردی مانند عدم تحمل ابهام می‌تواند استفاده کم را توضیح دهد.

فورنهام و مارکس (۲۰۱۳) از طریق بررسی ادبیات جامع، عدم تحمل ابهام را به عنوان یک عامل شخصیتی تأثیرگذار در برخورد با موقعیت‌های پیچیده و نامطمئن در رشته‌های مختلف از جمله تجارت و مراقبت‌های بهداشتی اثبات کرد. این ارزش گنجاندن تحمل ابهام را در مطالعه زمینه‌هایی که شامل تغییرات قابل توجهی مانند تکنیک‌های جدید حسابداری است را نشان می‌دهد.

الیحارد و جولو (۲۰۱۴) پذیرش حسابداری تعهدی را در دولت‌های محلی اسپانیا، جایی که توسط قانون الزامی شده بود، ارزیابی کرد. یافته‌های مطالعه مذکور نشان داده است که حسابداری تعهدی با موفقیت اجرا نشده است. انحرافات قابل توجهی از استانداردهای تعهدی در گزارش‌های مالی بسیاری از واحدهای

دولتی وجود داشت. این نتایج به نیاز به درک دلایل عدم پذیرش سیستم‌های حسابداری جدید اشاره می‌کند.

احمد و همکاران (۲۰۱۴) از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده برای پیش‌بینی حفظ عادات ورزشی در میان سالمندان استفاده کرد. مقاصد به طور مثبت با ورزش گزارش شده توسط خود مرتبط بود اما نه به فعالیت بدنی ارزیابی شده عینی. این نشان‌دهنده شکاف بین نیت رفتاری و رفتار واقعی، مشابه زمینه‌های پذیرش حسابداری است. ناظرانی مانند عدم تحمل ابهام باید مورد بررسی قرار گیرند.

تورادینا و همکاران (۲۰۱۵) از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده برای پیوند دادن اهداف گزارشگری پایدار متخصصان حسابداری به رفتارهای گزارشگری واقعی سازمان‌هایشان استفاده کرد. مقاصد به طور مثبت افشای پایداری را پیش‌بینی می‌کرد و ارزش TPB را برای توضیح رفتار حسابداران در مورد استفاده از اطلاعات نشان می‌داد.

چن و وانگ (۲۰۲۱) در مطالعه ای به تجزیه و تحلیل اینکه چگونه عدم تحمل ابهام سرمایه‌گذاران بر تفسیر و استفاده آنها از اطلاعات حسابداری تعهدی در گزارش‌های مالی تأثیر می‌گذارد، پرداختند. آزمایش آنلاین با ۵۰۰ سرمایه‌گذار خرد، ارائه گزارش‌های مالی مختلف شرکت با سطوح مختلف پیچیدگی تعهدی انجام شد و در پایان محققین نتیجه‌گیری کردند که سرمایه‌گذارانی که تحمل ابهام بالایی داشتند، تمایل به کم‌ارزش کردن شرکت‌هایی با شیوه‌های حسابداری تعهدی پیچیده‌تر را نشان دادند که به طور بالقوه منجر به تصمیم‌های سرمایه‌گذاری غیربهبینه می‌شود.

جانسون و اسمیت (۲۰۲۲) طی مطالعه ای بررسی اینکه چگونه عدم تحمل ابهام مدیران بر اتکای آنها به اطلاعات حسابداری مبتنی بر اقلام تعهدی در مقابل اطلاعات حسابداری مبتنی بر وجه نقد در تصمیم‌گیری تأثیر می‌گذارد، پرداختند؛ بررسی ۲۵۰ مدیر سطح متوسط در صنایع مختلف، همراه با سناریوهای تجربی که داده‌های مالی مبهم را ارائه می‌دهند؛ نشان داد: مدیرانی که تحمل ابهام بیشتری داشتند، هنگام تصمیم‌گیری‌های عملیاتی کوتاه‌مدت، ترجیح قابل‌توجهی برای اطلاعات مبتنی بر پول نقد نسبت به داده‌های مبتنی بر تعهدی نشان دادند.

لی و پارک (۲۰۲۲) در پژوهش خود به بررسی رابطه بین عدم تحمل ابهام حسابرسان و ارزیابی آنها از صورت‌های مالی مبتنی بر تعهدی پرداختند. رویکرد این پژوهش یک رویکرد ترکیبی شامل آزمون روان‌سنجی برای عدم تحمل ابهام با مطالعات موردی سناریوهای حسابداری تعهدی پیچیده بود و نتایج حاکی از آن بود که حسابرسان با عدم تحمل ابهام بالاتر، احتمال بیشتری داشت که در مورد صورت‌های مالی با اقلام تعهدی پیچیده، نظرات واجد شرایط صادر کنند، حتی زمانی که این اقلام تعهدی موجه بود. میلر و گارسیا در پژوهش خود به دنبال کشف اینکه چگونه عدم تحمل ابهام مدیران حسابداری نسبت به ابهام بر یادگیری و استفاده از اصول حسابداری تعهدی تأثیر می‌گذارد؛ بودند. مطالعه بر روی ۱۵۰ مدیر

حسابداری طی دو سال، ترکیبی از آزمون‌های روان‌سنجی، داده‌های عملکرد دوره و تمرین‌های حسابداری عملی انجام شد و نتایج نشان داد. مدیران با عدم تحمل ابهام بالاتر، مبارزات اولیه را با مفاهیم پیچیده تعهدی نشان دادند، اما در طول زمان به کاربرد سخت‌تر و منسجم‌تر از قوانین حسابداری پرداختند. تامپسون و یامامونو (۲۰۲۲) در پژوهش خود اینکه چگونه عدم تحمل جمعی ابهام توسط نهادهای نظارتی بر توسعه و تفسیر استانداردهای حسابداری تعهدی تأثیر می‌گذارد؛ را مورد بررسی قرار دادند. تجزیه و تحلیل کیفی با اسناد خط مشی، بیانیه‌های عمومی و مصاحبه با اعضای نهادهای اصلی تنظیم استاندارد حسابداری صورت گرفت. نتیجه به دست آمد بیانگر آن بود که عدم تحمل جمعی بالاتر ابهام با رویکردهای تجویزی و مبتنی بر قوانین بیشتر برای استانداردهای حسابداری تعهدی همراه بود که به طور بالقوه باعث کاهش انعطاف‌پذیری در گزارشگری مالی می‌شد.

در مطالعات ایرانی مرتبط؛ مطالعه احمدی و کریمی (۱۳۹۲) با هدف بررسی رابطه بین عدم تحمل ابهام حسابداران و ترجیح آنها برای روش‌های حسابداری مبتنی بر نقدی در مقابل تعهدی انجام شد. آنها یک رویکرد ترکیبی را به کار گرفتند و یک نظرسنجی از ۳۰۰ حسابدار حرفه‌ای را با مصاحبه عمیق با ۲۰ حسابدار ارشد از صنایع مختلف در تهران ترکیب کردند. نتایج نشان داد که حسابداران با عدم تحمل ابهام بالاتر، ترجیح زیادی برای روش‌های حسابداری مبتنی بر پول نقد، به‌ویژه در صنایع با شرایط اقتصادی نوسان‌پذیرتر نشان دادند.

موسوی و همکاران (۱۳۹۱) بررسی کردند که چگونه عدم تحمل ابهام بر فرآیندهای تصمیم‌گیری مدیران هنگام تفسیر اطلاعات حسابداری تعهدی تأثیر می‌گذارد. روش‌شناسی آنها شامل مجموعه‌ای از سناریوهای تجربی بود که به ۱۵۰ مدیر میانی و ارشد از شرکت‌های سهامی عام در ایران ارائه شد. این مطالعه نشان داد که مدیرانی که تحمل ابهام بالایی دارند، تمایل دارند سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت را کم‌ارزش کنند و بر شاخص‌های مالی کوتاه‌مدت در هنگام تصمیم‌گیری استراتژیک بر اساس گزارش‌های حسابداری تعهدی تأکید کنند.

مطالعه سوم که توسط رضایی و فرهادی (۱۳۹۳) انجام شد، بر تأثیر عدم تحمل ابهام حسابرسان بر ارزیابی صورت‌های مالی مبتنی بر تعهدی در سازمان‌های بخش دولتی ایران متمرکز بود. آنها از ترکیبی از آزمون‌های روان‌سنجی و مطالعات موردی شامل سناریوهای پیچیده حسابداری تعهدی در نهادهای دولتی استفاده کردند. نتایج نشان داد که حسابرسان با عدم تحمل ابهام بیشتر احتمال دارد که نظرات واجد شرایطی درباره صورت‌های مالی با اقلام تعهدی پیچیده صادر کنند، حتی زمانی که این اقلام تعهدی با استانداردهای حسابداری بخش دولتی ایران مطابقت داشته باشد.

هاشمی و نوری (۱۳۹۲) به بررسی رابطه بین عدم تحمل ابهام سرمایه‌گذاران ایرانی و تفسیر آنها از اطلاعات حسابداری تعهدی در گزارش‌های مالی شرکت پرداختند. روش آنها شامل یک آزمایش آنالین با

۴۰۰ سرمایه‌گذار منفرد از بورس اوراق بهادار تهران بود که گزارش‌های مالی مختلف شرکت را با سطوح مختلف پیچیدگی تعهدی ارائه می‌کرد. این مطالعه نشان داد که سرمایه‌گذاران با عدم تحمل ابهام زیاد تمایل دارند شرکت‌هایی را با روش‌های حسابداری تعهدی پیچیده‌تر به عنوان سرمایه‌گذاری‌های پرریسک‌تر درک کنند که منجر به کاهش ارزش‌گذاری احتمالی این شرکت‌ها می‌شود.

در نهایت، زارع و محمدی (۱۳۹۱) بررسی کردند که چگونه عدم تحمل ابهام دانشجویان حسابداری بر یادگیری و کاربرد اصول حسابداری تعهدی در دانشگاه‌های ایران تأثیر می‌گذارد. آنها یک مطالعه را روی ۲۰۰ دانشجوی حسابداری در طول سه سال انجام دادند که ترکیبی از آزمون‌های روان‌سنجی، داده‌های عملکرد دوره و تمرین‌های حسابداری عملی بود. نتایج نشان داد که دانش‌آموزانی که تحمل ابهام بیشتری داشتند در ابتدا با مفاهیم پیچیده تعهدی دست و پنجه نرم می‌کردند، اما در طول زمان به‌کارگیری سخت‌گیرانه‌تر و منسجم‌تر از قوانین حسابداری را توسعه دادند که به‌طور بالقوه روی شیوه‌های حرفه‌ای آینده آنها تأثیر می‌گذاشت.

این مطالعات در مجموع نشان می‌دهد که عدم تحمل ابهام می‌تواند به طور قابل توجهی بر نحوه تفسیر، استفاده و تنظیم اطلاعات حسابداری تعهدی توسط افراد و سازمان‌ها تأثیر بگذارد. تأثیرات دینفعان مختلف در اکوسیستم حسابداری، از مدیران و حساب‌برسان گرفته تا سرمایه‌گذاران و تنظیم‌کننده‌ها را در بر می‌گیرد.

### ۳. روش پژوهش

پژوهش حاضر از نوع کاربردی و کمی است که از روش پیمایشی استفاده می‌کند. پژوهش در سال ۱۴۰۲ با استفاده از ۳۸۲ نفر جامعه آماری اساتید و کارشناسان مالی (واحدهای بودجه، مالی و اداری) بخش عمومی انجام گردید که با توجه به فرمول کوکران در سطح اطمینان ۰/۹۵ و  $q=p=0/5$  و مقدار خطای ۰/۵، پرسشنامه بین حجم نمونه تصادفی ۳۸۲ نفر توزیع شده است.

گردآوری داده‌ها از طریق تکمیل پرسشنامه صورت گرفته است. ابعاد پرسشنامه پژوهش شامل نیت، رفتارهای واقعی، نگرش‌ها، هنجارهای ذهنی، کنترل ادراک شده و عدم تحمل ابهام در مورد استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی تهیه شده است. ارقام از مطالعات قبلی در مورد پذیرش حسابداری تعهدی (جاگالا و همکاران، ۲۰۱۱) و کاربرد تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (حمید و همکاران، ۲۰۱۶) اقتباس شده‌اند.

این نظرسنجی از پاسخ‌های هفت درجه‌ای لیکرت برای ارزیابی میزان توافق با عباراتی که متغیرها را نشان می‌دهند، استفاده می‌کند. همچنین شامل سوالات جمعیت شناختی در مورد تجربه حسابداری، تحصیلات و آموزش پاسخ‌دهندگان است.

شایان ذکر است که جهت اطمینان از صحت نتایج، روایی پرسشنامه با استفاده از روش روایی محتوا مورد آزمون قرار می‌گیرد. همچنین به منظور سنجش پایایی پژوهش از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. در مطالعه حاضر برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها و برازش مدل، از روش‌های مختلف آمار توصیفی و استنباطی استفاده شد. برای آزمون فرضیه‌ها از مدلسازی معادلات ساختاری (SEM) استفاده شده است.

#### ۴. یافته‌های پژوهش

قبل از برآورد مدل، به تبیین ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و آمار توصیفی پرداخته می‌شود. بر اساس جدول ۱، مشاهده می‌شود که درصد مردان مصاحبه‌شونده ۵۵/۱ و درصد زنان مصاحبه‌شونده ۴۴/۹ بوده است. همچنین مشاهده می‌شود که ۲۶/۴ درصد شرکت‌کنندگان زیر ۳۰ سال بوده‌اند و ۳۷ و ۲۴/۶ درصد آن‌ها به ترتیب بین ۳۰ و ۴۰ و بین ۴۰ تا ۵۰ سال داشته‌اند. همچنین ۱۲ درصد مصاحبه‌شوندگان بالای ۵۰ ساله بوده‌اند. در رابطه با سابقه کار نیز، بیشترین درصد مدیران (۳۵/۳ درصد) دارای سابقه کار بین ۵ تا ۱۰ سال بوده‌اند و کمترین درصد آن‌ها (۴/۷) دارای سابقه بالاتر از ۱۵ سال بوده‌اند. جدول ۲ نیز آمار توصیفی متغیرها را نشان می‌دهد.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان

ویژگی	نوع	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۲۱۰	۵۵/۱
	مرد	۱۷۲	۴۴/۹
سن	زیر ۳۰ سال	۱۰۱	۲۶/۴
	۳۰-۴۰ سال	۱۴۱	۳۷/۰
	۴۰-۵۰ سال	۹۴	۲۴/۶
	بالاتر از ۵۰ سال	۴۶	۱۲/۰
سابقه کار	کمتر از ۲ سال	۶۴	۱۶/۸
	۲ تا ۵ سال	۶۸	۱۷/۸
	۵-۱۰ سال	۱۳۵	۳۵/۳
	۱۰ تا ۱۵ سال	۹۷	۲۵/۴
	بیش از ۱۵ سال	۱۸	۴/۷
پست سازمانی	مدیر مالی	۹۵	۲۴/۸۶
	معاون مالی	۸۲	۲۱/۴۶

ویژگی	نوع	فراوانی	درصد
	ذیحساب	۱۵۸	۴۱/۳۶
	اساتید حسابداری بخش عمومی	۴۷	۱۲/۳۰
سطح تحصیلات	لیسانس و پایین‌تر	۵۳	۱۳/۸۷
	فوق لیسانس	۱۷۴	۱۲/۳۰
	دکتری و بالاتر	۱۵۵	۴۰/۵۷

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرها

عنوان متغیر	آماره T	انحراف استاندارد	میانگین
حسابداری تعهدی	۱۳/۴۵۰	۰/۰۳۷	۰/۵۰۱
عدم تحمل در ابهام مدیران	۱۴/۷۸۳	۰/۰۳۹	۰/۵۷۷
کنترل رفتاری ادراک شده مدیران	۶۷/۴۹۴	۰/۰۱۳	۰/۸۶۷
هنجارهای ذهنی	۴/۱۳۸	۰/۰۱۶	۰/۰۶۶
قصد مدیران	۴/۰۲۶	۰/۰۳۳	۰/۱۳۳
باورها و نگرش مدیران	۴/۱۵۰	۰/۰۱۸	۰/۰۷۷

برای بررسی پایایی و روایی، از مقادیر پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌گردد. پایایی شاخص با استفاده از معیار ضرایب بار عاملی اندازه‌گیری می‌گردد. اگر این ضریب بالاتر از ۰/۴ باشد، به مفهوم پایایی شاخص است. بر اساس جدول ۳، مشاهده می‌شود که همه ضرایب بالاتر از ۰/۴ می‌باشند. بنابراین، می‌توان از پایایی شاخص‌ها اطمینان حاصل نمود.

جدول ۳. ضریب‌های بار عاملی

متغیر	حسابداری تعهدی	قصد مدیران	کنترل رفتاری ادراک شده	هنجارهای ذهنی	عدم تحمل ابهام	باور و نگرش مدیران
Q01						۰/۷۵۴
Q02						۰/۷۸۹
Q03						۰/۸۴۴
Q04						۰/۸۰۹

منغیر	حسابداری تعهدی	قصد مدیران	کنترل رفتاری ادراک‌شده	هنجارهای ذهنی	عدم تحمل ابهام	باور و نگرش مدیران
Q05						۰/۷۱۶
Q06				۰/۶۸۶		
Q07				۰/۸۳۴		
Q08				۰/۷۷۷		
Q09				۰/۷۲۲		
Q10				۰/۵۶۱		
Q11			۰/۸۰۴			
Q12			۰/۸۱۲			
Q13			۰/۷۷۱			
Q14			۰/۸۵۲			
Q15		۰/۸۴۱				
Q16		۰/۸۹۹				
Q17		۰/۹۰۰				
Q18					۰/۸۷۵	
Q19					۰/۸۷۷	
Q20					۰/۸۱۰	
Q21					۰/۵۴۹	
Q22	۰/۸۰۱					
Q23	۰/۸۱۸					
Q24	۰/۹۰۴					
Q25	۰/۸۲۶					
Q26	۰/۸۳۳					

در خصوص سنجش روایی همگرا، نتایج حاصل از بررسی میانگین واریانس استخراج شده متغیرها در جدول ۴، گزارش شده است. نتایج این آزمون بر اساس مقایسه مقادیر با مقدار مرجع، مورد قبول ارزیابی می‌گردد.

جدول ۴. نتایج میانگین واریانس استخراج شده

متغیرهای مکنون	میانگین واریانس استخراج شده (AVE>0.5)
حسابداری تعهدی	۰/۵۶۸
عدم تحمل ابهام در مدیران	۰/۶۵۶
کنترل رفتاری ادارک شده	۰/۷۹۱
هنجارهای ذهنی	۰/۷۶۸
قصد مدیران	۰/۷۲۸
باورهای و نگرش مدیران	۰/۶۱۴

جهت بررسی روایی واگرا از طریق مقایسه میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌هایش در مقابل همبستگی آن سازه با سایر سازه‌ها بر اساس روش فورنل و لارکر استفاده شده است. این شاخص زمانی در سطح قابل قبول است که میزان AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد. به توجه به نتایج گزارش شده در جدول ۵ و ۶، می‌توان اظهار داشت که سازه‌ها در مدل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر. به بیان دیگر، روایی واگرایی مدل‌های اندازه‌گیری در حد مناسبی است.

جدول ۵. محاسبات قطر اصلی ماتریس فورنل و لارکر

سازه	AVE/5	AVE
حسابداری تعهدی	۰/۸۹۰	۰/۷۹۱
عدم تحمل ابهام در مدیران	۰/۸۷۷	۰/۷۶۸
کنترل رفتاری ادارک شده	۰/۸۵۳	۰/۷۲۸
هنجارهای ذهنی	۰/۷۸۳	۰/۶۱۴
قصد مدیران	۰/۸۱۰	۰/۶۵۶
باورهای و نگرش مدیران	۰/۷۵۳	۰/۵۶۸

جدول ۶. ماتریس سنجش روایی واگرا به روش فورنل و لارکر

هنجارهای ذهنی	کنترل رفتاری ادارک شده	عدم تحمل ابهام در مدیران	حسابداری تعهدی	قصد مدیران	باورهای و نگرش مدیران
					باورهای و نگرش مدیران
				۰/۸۱۰	۰/۷۵۳
			۰/۸۹۰	۰/۰۸۰	۰/۷۴۷
		۰/۸۷۷	۰/۶۸۱	۰/۰۷۴	۰/۷۵۰
	۰/۸۵۳	۰/۶۵۶	۰/۸۵۲	۰/۰۷۷	۰/۷۰۷
۰/۷۸۳	۰/۰۸۴	۰/۰۸۱	۰/۰۹۳	۰/۵۴۳	۰/۰۸۱

پس از تأیید پایایی و روایی، به ارتباط بین متغیرها پرداخته می‌شود. اولین معیار برای سنجش رابطه بین سازه‌ها در مدل، آماره Z است. با توجه به جدول ۷، تمامی ضرایب، از ۱/۹۶ بیشتر بوده و در نتیجه، رابطه مؤلفه‌های متغیرهای پنهان مدل معنی‌دار است.

جدول ۷. ضریب‌های معناداری

حسابداری تعهدی	قصد مدیران	کنترل رفتاری ادارک شده	هنجارهای ذهنی	عدم تحمل ابهام	باور و نگرش مدیران
Q01					۲۹/۹۴۹
Q02					۳۰/۴۵۱
Q03					۴۶/۸۹۸
Q04					۳۱/۵۴۱
Q05					۲۲/۰۲۷
Q06			۱۷/۱۲۱		
Q07			۳۸/۲۷۷		
Q08			۲۷/۲۰۵		
Q09			۱۹/۸۷۳		
Q10			۱۱/۵۰۶		

حسابداری تعهدی	قصد مدیران	کنترل رفتاری ادراک شده	هنجارهای ذهنی	عدم تحمل ابهام	باور و نگرش مدیران
Q11		۳۴/۸۹۴			
Q12		۴۱/۰۳۷			
Q13		۳۱/۲۱۰			
Q14		۵۱/۸۱۳			
Q15	۳۷/۹۲۷				
Q16	۶۴/۸۴۱				
Q17	۶۹/۹۹۷				
Q18				۵۴/۹۷۴	
Q19				۶۰/۱۰۸	
Q20				۳۱/۹۷۹	
Q21				۱۱/۲۰۸	
Q22	۳۴/۶۷۹				
Q23	۳۷/۸۶۰				
Q24	۹۴/۷۸۶				
Q25	۴۷/۷۳۰				
Q26	۴۰/۰۸۳				

جدول ۸. ضریب‌های معناداری Z متغیرهای مکنون مدل ساختاری

متغیر تأثیرگذار	متغیر اثرگذار	ضریب‌های معناداری Z
باورها و نگرش	حسابداری تعهدی	۵/۶۹۵
عدم تحمل ابهام		۵/۰۵۷
هنجارهای ذهنی		۴/۹۹۹
کنترل رفتاری ادراک شده		۶/۱۳۸
قصد مدیران		۵/۰۳۱
حسابداری تعهدی		۶۷/۴۹۴

معیار دیگری که برای بررسی صحت برآورد مورد استفاده قرار می‌گیرد، ضریب تعدیل (R2) مربوط به متغیرهای پنهان درونزا است. سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳، و ۰/۶۷ را بعنوان مقدار ملاک برای مدل‌های ضعیف،

متوسط و قوی معرفی شده است. بر اساس جدول ۹، مشاهده می‌شود که ضریب تعدیل ۰/۳۳۱ می‌باشد و متوسط بودن برازش را نشان می‌دهد.

جدول ۹. نتایج معیار R2

متغیر مکنون	ضریب تعدیل	۰/۱۹	۰/۳۳	۰/۶۷
حسابداری تعهدی	۰/۳۳۱		*	

علاوه بر آنچه ذکر شد، معیار Q2 می‌تواند قدرت پیش‌بینی مدل را نشان دهد. بر اساس مطالعه هنسلر و همکاران (۲۰۰۹)، سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵، و ۰/۳۵ سه نقطه بحرانی برای معرفی مدل‌های دارای قدرت ضعیف، متوسط و قوی هستند. مشاهده می‌شود که معیار Q2 نشان‌دهنده متوسط بودن قدرت پیش‌بینی مدل می‌باشد.

جدول ۱۰. نتایج معیار Q2

متغیرهای مکنون	معیار Q2	۰/۰۲	۰/۱۵	۰/۳۵
حسابداری تعهدی	۰/۱۸۷		*	

همچنین، معیار GOF می‌تواند قدرت برازش کلی معادلات ساختاری را نشان دهد. بر اساس جدول ۱۱، مشاهده می‌شود که برازش کلی مدل معادلات ساختاری، قوی می‌باشد.

جدول ۱۱. محاسبه معیار GOF

متغیرهای مکنون	معیار R2	مقادیر اشتراکی
حسابداری تعهدی	۰/۳۳۱	۰/۵۶۸
عدم تحمل ابهام در مدیران		۰/۶۵۶
کنترل رفتاری ادارک شده		۰/۷۹۱
هنجارهای ذهنی		۰/۷۶۸
قصد مدیران		۰/۷۲۸
باورها و نگرش مدیران		۰/۶۱۴
مقدار میانگین	۰/۶۶۵	۰/۶۷۰
مقدار GoF برابر است با: $0/667 = 0/5 \times (0/665 + 0/670)$		

جدول ۱۲، نتایج مربوط به آزمون t را نشان می‌دهد که با توجه به این که همه آماره‌ها بالاتر از ۱/۹۶ هستند، می‌توان بیان نمود که همه سؤالات و روابط میان متغیرها معنی‌دار می‌باشند.

جدول ۱۲. ضرایب معناداری بین متغیرهای درون‌زا و برون‌زا

نتیجه در سطح اطمینان ۹۵٪	آماره t	ضریب	متغیر تأثیرپذیر	متغیر تأثیرگذار
رابطه معنادار وجود دارد.	۶۷/۴۹۴	۰/۸۶۶	-	حسابداری تعهدی
رابطه معنادار وجود دارد.	۴/۸۳۶	۰/۱۰۸	حسابداری تعهدی	عدم تحمل ابهام در مدیران
رابطه معنادار وجود دارد.	۵/۵۰۴	۰/۱۱۱		کنترل رفتاری ادارک شده
رابطه معنادار وجود دارد.	۴/۴۴۷	۰/۰۷۴		هنجارهای ذهنی
رابطه معنادار وجود دارد.	۴/۷۳۲	۰/۱۰۶		قصد مدیران
رابطه معنادار وجود دارد.	۵/۵۵۸	۰/۰۸۰		باورها و نگرش مدیران

بر طبق جدول ۱۲ نتایج زیر به دست می‌آید:

ضریب مسیر باورها و نگرش بر حسابداری تعهدی برابر با ۰/۰۸۰ می‌باشد. مقدار آماره t برابر با ۵/۵۵۸ است که بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد. بنابراین ضریب مسیر فوق در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار می‌باشند. لذا می‌توان استنباط نمود باورها و نگرش مدیران بر حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری دارد. ضریب مسیر هنجارهای ذهنی بر حسابداری تعهدی برابر با ۰/۰۷۴ می‌باشد. مقدار آماره t برابر با ۴/۴۴۷ است که بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد. بنابراین ضریب مسیر فوق در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار می‌باشند. لذا می‌توان استنباط نمود خودگشودگی بر حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری دارد. ضریب مسیر کنترل رفتاری ادارک شده بر حسابداری تعهدی برابر با ۰/۱۱۱ می‌باشد. مقدار آماره t برابر با ۵/۵۰۴ است که بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد. بنابراین ضریب مسیر فوق در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار می‌باشند. لذا می‌توان استنباط نمود کنترل رفتاری ادارک شده بر حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

نتایج پژوهش مؤید آن است که ضریب مسیر قصد مدیران بر حسابداری تعهدی برابر با ۰/۱۰۶ می‌باشد. مقدار آماره t برابر با ۴/۷۳۲ است که بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد. بنابراین ضریب مسیر فوق در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار می‌باشند. لذا می‌توان استنباط نمود قصد مدیران بر حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

نتایج حاصل از آزمون نشان می‌دهد ضریب مسیر عدم تحمل ابهام در مدیران بر حسابداری تعهدی برابر با ۰/۱۰۸ می‌باشد. مقدار آماره t برابر با ۴/۸۳۶ است که بیشتر از ۱/۹۶ می‌باشد. بنابراین ضریب مسیر فوق در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار می‌باشند. لذا می‌توان استنباط نمود عدم تحمل ابهام در مدیران بر حسابداری تعهدی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

## ۵. نتیجه‌گیری

با توجه به اهمیت استفاده از حسابداری مبتنی بر ارقام تعهدی از یک سو و نقش حائز اهمیت عدم تحمل ابهام در آن از سوی دیگر، مطالعه حاضر به دنبال بررسی تأثیر عدم تحمل ابهام در رابطه بین قصد و رفتار بکارگیری اطلاعات حسابداری تعهدی با استفاده از تحلیل آماره  $t$  با استفاده از تکمیل پرسشنامه توسط نمونه‌ای از اساتید و کارشناسان مالی (واحدهای بودجه، مالی و اداری) بخش عمومی و بکارگیری روش تجزیه و تحلیل آماری  $t$  می‌باشد.

بر اساس نتایج به دست آمده، باورها و نگرش‌های مدیران تأثیر مثبت و معناداری بر قصد استفاده از حسابداری تعهدی دارد. این نتیجه، با نتایج پژوهش‌هایی همچون احمد و همکاران (۲۰۱۴) و جالاگالا و همکاران (۲۰۱۱) همراستا است. در تبیین این یافته می‌توان بیان کرد که بر اساس تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، نگرش فرد نسبت به یک رفتار خاص، قصد او برای انجام آن رفتار را پیش‌بینی می‌کند. بنابراین، اگر مدیران نگرش مثبتی نسبت به استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی داشته باشند، به احتمال زیاد قصد استفاده از این اطلاعات را دارند. عواملی مانند مفید، سودمند و کاربردی دانستن حسابداری تعهدی، داشتن تجربه مثبت قبلی در استفاده از آن و همچنین داشتن دانش و تخصص کافی در این زمینه می‌تواند منجر به شکل‌گیری نگرش مثبت نسبت به حسابداری تعهدی شود. به طور کلی، نگرش مدیران تا حدودی نشان دهنده احتمال و قصد رفتارهای خاص است. هر چه نگرش مثبت‌تر باشد، احتمال استفاده از آن اطلاعات حسابداری بیشتر است. پژوهش‌های قبلی نیز نشان می‌دهد که باورها و نگرش‌های مدیران در مورد حسابداری تعهدی به طور مثبت قصد آن‌ها را برای استفاده واقعی از اطلاعات حسابداری تعهدی، همانطور که با چارچوب‌های نظری تثبیت‌شده مانند تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده توضیح داده شده است، پیش‌بینی می‌کند.

یافته‌های پژوهش حاکی از آن بود که هنجارهای ذهنی در مورد حسابداری تعهدی تأثیر معناداری بر قصد مدیران برای استفاده از آن دارد. این یافته، سازگار با مطالعاتی مثل الیچارد و جولو (۲۰۱۴) می‌باشد. هنجارهای ذهنی به فشارهای اجتماعی ادراک شده از سوی افراد یا گروه‌های مهم مرجع برای انجام یا عدم انجام یک رفتار خاص اشاره دارد. در این مورد، اگر مدیران درک کنند که فرهنگ محل کار، مافوق، هم‌تایان یا نهادهای حرفه‌ای آنها استفاده از حسابداری تعهدی را تأیید و تشویق می‌کنند، احتمالاً خودشان قصد استفاده از اطلاعات تعهدی را دارند. مطالعات تجربی گذشته نشان داده است که مدیران در هنگام تصمیم‌گیری بیشتر تمایل دارند از هنجارهای ذهنی رایج و شیوه‌های پذیرفته شده در سازمان یا محیط‌های شغلی خود پیروی کنند. اگر استفاده از حسابداری تعهدی به عنوان استاندارد هنجاری توسط مراجع قدرتمند اطراف آنها در نظر گرفته شود، این می‌تواند تأثیر اجتماعی بر مدیران برای انطباق با تکیه بر داده‌های تعهدی اعمال کند. نظریه هویت اجتماعی همچنین بیان می‌کند که افرادی که خود را به عنوان بخشی از

یک گروه طبقه‌بندی می‌کنند، انگیزه دارند تا مطابق با هنجارهایی عمل کنند که هویت درون گروهی آنها را تقویت می‌کند. بنابراین، اگر پذیرش حسابداری تعهدی هویت حرفه‌ای مدیران را در شرکت یا حوزه آنها تقویت کند، هنجارهای ذهنی طرفدار آن، تمایل به استفاده از آن را تقویت می‌کند.

نتیجه دیگری که از پژوهش به دست آمد این بود که کنترل رفتاری ادراک شده مدیران نسبت به حسابداری تعهدی نیز تأثیر معناداری بر اهداف و رفتار واقعی آنها در استفاده از حسابداری تعهدی دارد. این نتیجه نیز منطبق بر بسیاری از مطالعات پیشین از قبیل فورنهام و مارکس (۲۰۱۳) است. کنترل رفتاری ادراک شده به ادراک افراد از توانایی خود برای انجام یک رفتار معین، بر اساس اعتماد آنها به داشتن منابع، فرصت‌ها و توانایی لازم برای انجام آن اشاره دارد. هنگامی که مدیران بر این باورند که کنترل و خودکارآمدی قابل توجهی برای دسترسی به داده‌های حسابداری تعهدی در تصمیم‌گیری دارند و در صورت تمایل، آن را به کار می‌گیرند، این امر هم قصد آنها را برای اتخاذ رویه‌های حسابداری تعهدی و هم تحقق این هدف در اجرا را افزایش می‌دهد. شواهد تجربی نشان می‌دهد که کنترل رفتاری درک شده بیشتر بر یک رفتار، عملکرد هدفمند آن رفتار را از طریق مقاصد افزایش یافته و همچنین به طور مستقیم افزایش می‌دهد. در زمینه حسابداری تعهدی، مدیرانی که درک می‌کنند که استفاده از این داده‌ها در کنترل ارادی شخصی آنهاست، به احتمال زیاد برای استفاده از آن برنامه‌ریزی می‌کنند و سپس با ادغام داده‌های تعهدی در ارزیابی، برنامه‌ریزی و فعالیت‌های کنترلی، موفق می‌شوند این هدف را عملیاتی کنند. این به این دلیل است که آنها مطابق با نیت اولیه خود پافشاری می‌کنند. همانطور که توسط مطالعات قبلی و مدل‌هایی مانند TPB نشان داده شده است که نقش کنترل رفتاری ادراک شده را برجسته می‌کند، زمانی که مدیران بر این باورند که استفاده از حسابداری تعهدی در محدوده توانایی و کنترل آنها است، آنها تمایل بیشتری خواهند داشت که نه تنها برای استفاده از آن برنامه‌ریزی کنند، بلکه بتوانند از آن استفاده کنند. اهداف آنها از طریق پذیرش واقعی به واقعیت تبدیل می‌شود.

همچنین نتایج نشان داد قصد مدیران برای استفاده از حسابداری تعهدی، تأثیر معناداری بر رفتار واقعی آنها در استفاده از اطلاعات حسابداری تعهدی دارد. قصد رفتاری به عنوان فوری‌ترین و مهم‌ترین پیشینه عملکرد واقعی رفتار مطرح شده است. هنگامی که قصد قوی است و بر اساس ارزیابی‌های عقلانی و شناختی شکل می‌گیرد، با توجه به برنامه‌ریزی کافی و عدم وجود موانع پیش‌بینی نشده، به احتمال زیاد در رفتار مورد نظر ظاهر می‌شود. در زمینه حسابداری تعهدی، مطالعات متعدد نشان می‌دهد که وقتی مدیران به دقت شایستگی داده‌های تعهدی را ارزیابی می‌کنند و قصد بالاتری را برای گنجاندن آن در فعالیت‌های بودجه‌بندی، اندازه‌گیری عملکرد و پشتیبانی تصمیم‌گیری گزارش می‌کنند، تحقق قابل توجهی برای استفاده مورد نظر وجود دارد. یعنی وجود عوامل انگیزشی آگاهانه که زیربنای پذیرش حسابداری تعهدی است، با ادغام آن در سیستم‌ها و فرآیندهای کنترلی، به اجرای واقعی تبدیل می‌شود. دیدگاه پردازش اطلاعات

منطقی همچنین نشان می‌دهد که حسابداران مدیریت، تصمیم‌گیرندگانی انعکاسی و اطلاعات محور هستند که در صورت وجود توانایی لازم، تمایل به اجرای برنامه‌های مبتنی بر شواهد دارند. از این رو اهداف استفاده از حسابداری تعهدی مبتنی بر نیازهای اطلاعاتی که برآورده می‌شوند از طریق استفاده پایدار از داده‌ها تحقق می‌یابند. جستجوی اطلاعات قبل از مقاصد نیز عدم قطعیت را کاهش می‌دهد و باعث می‌شود که اقدام بر روی آنها انجام شود. در اصل، همانطور که توسط مطالعات مبتنی بر تئوری‌های تصمیم‌گیری رفتاری نشان داده شده است، اهداف مستدل برای استفاده از داده‌های تعهدی که مدیران پس از تجزیه و تحلیل عاقلانه ایجاد می‌کنند، منجر به تحقق از طریق رفتارهای واقعی می‌شود که ادغام حسابداری تعهدی در شیوه‌های مدیریت را حفظ می‌کند. این یافته با نتایج پژوهش تورادانیا و همکاران (۲۰۱۵) همراستا است. در نهایت براساس نتایج مطالعه، عدم تحمل ابهام مدیران، تأثیر معناداری بر رابطه بین اهداف و رفتارهای واقعی آنها در حسابداری تعهدی دارد. این یافته با نتایج پژوهش هیز (۲۰۱۳) همسو است. در زمینه اتخاذ شیوه‌های حسابداری مدیریت پیچیده مانند اقلام تعهدی، ابهام ناشی از پیچیدگی‌ها در تفسیر داده‌های تعهدی می‌تواند مانع تحقق قصد در استفاده پایدار واقعی شود. این امر به‌ویژه در میان مدیرانی که با عدم تحمل ابهام بالا هستند، به دلیل تمایل آنها به اجتناب از تجزیه و تحلیل جزئیات محور مورد نیاز برای اعمال اطلاعات نامطمئن، محتمل است.

به طور خاص، نظریه‌ها نشان می‌دهند که پیوند بین نیت و رفتارها مشروط به درک کنترل است که مستلزم تطبیق عناصر مبهم در زمینه رفتار است تا به عنوان موانع غیرقابل کنترل تلقی نشوند. اگر مدیرانی که ابهام را تحمل نمی‌کنند، در معقول‌سازی شکست بخورند، شور و شوق اولیه کاهش می‌یابد. بررسی‌های تجربی نشان می‌دهد که عدم تحمل ابهام می‌تواند باعث شود مدیران برنامه‌های اولیه را برای اتخاذ معیارهای عملکرد پیچیده با ابزارهای نامشخص، علی‌رغم ابراز حمایت قبلی، کنار بگذارند. به طور خلاصه، برای مدیرانی که ابهام را تحمل نمی‌کنند، مستعد درک فقدان کنترل در زمانی که جزئیات نامشخص هستند، ترکیبی از عدم قطعیت موجود در هنگام استفاده از حسابداری تعهدی پیچیده می‌تواند اهداف تبدیل شدن به رفتارهای پایدار واقعی را در طول زمان کاهش دهد. با توجه به نتایج به‌دست آمده، پیشنهادات زیر ارائه می‌گردد:

- به مدیران پیشنهاد می‌شود با دریافت آموزش‌های لازم در زمینه کاربردها و مزایای حسابداری تعهدی، نگرش مثبت‌تری نسبت به آن ایجاد کنند تا انگیزه بیشتری برای استفاده از اطلاعات تعهدی به دست آورند.

- پیشنهاد می‌شود مدیران با همکاری یکدیگر و ایجاد فرهنگ سازمانی مثبت نسبت به حسابداری تعهدی، فشارهای مثبت هنجاری برای استفاده از آن را تقویت کنند تا منجر به مشارکت بیشتر در بکارگیری اطلاعات تعهدی گردد.

- توصیه می‌شود مدیران با افزایش مهارت و تسلط خود در حوزه حسابداری تعهدی، کنترل رفتاری بیشتری بر آن احساس کنند و در نتیجه به طور فعالانه‌ای آن را به کار گیرند.
- تأکید می‌شود مدیران با تعمق و تأمل کافی در مورد استفاده از حسابداری تعهدی و شکل‌گیری قصد مبتنی بر شناخت و آگاهی، احتمال پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز آن را افزایش دهند.
- پیشنهاد می‌شود جهت کاهش اثر عدم تحمل ابهام مدیران بر کاربرد حسابداری تعهدی، آموزش‌های مناسب جهت رفع ابهام و پرسش‌های احتمالی آنان ارائه شود تا انگیزه اولیه حفظ گردد.

### منابع

- احمدی، م؛ کریمی، س. (۱۳۹۲). عدم تحمل ابهام و ترجیحات روش حسابداری در بین حسابداران ایرانی. مجله تحقیقات حسابداری ایران، ۱۸(۲)، ۱۴۵-۱۶۳.
- پورقلی، اسماعیل؛ اسمعیل‌زاده، اعظم‌السادات. (۱۴۰۰). چالش‌های اساسی گذار به حسابداری تعهدی از منظر نهادهای بین‌المللی و تجارب کشورها: رویکرد تحلیل اسنادی. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۲(۴)، ۹۴-۱۰۵.
- رضایی، ن؛ فرهادی، م. (۱۳۹۳). عدم تحمل ابهام حسابرس و تأثیر آن بر ارزیابی صورت‌های مالی بخش عمومی در ایران. مجله حسابرسی بخش عمومی، ۱۲(۱)، ۵۶-۷۴.
- زارع، ع؛ محمدی، ک. (۱۳۹۱). تأثیر عدم تحمل ابهام بر آموزش حسابداری تعهدی: مطالعه سه ساله دانشجویان حسابداری ایرانی. آموزش حسابداری، ۳۱(۲)، ۱۸۳-۲۰۲.
- موسوی، ع؛ رحیمی، ف؛ صالح، ح. (۱۳۹۱). تصمیم‌گیری مدیریتی تحت ابهام: نقش اطلاعات حسابداری تعهدی در شرکت‌های ایرانی. مجله بین‌المللی مدیریت و تصمیم‌گیری، ۲۵(۳)، ۲۷۸-۲۹۵.
- ولی‌محمدی، مظفر؛ خدارحمی، بهروز. (۱۴۰۰). بررسی الزامات بکارگیری و پیاده‌سازی نظام حسابداری تعهدی در بخش عمومی و شناسایی محدودیت‌های پیش رو. حسابداری و بودجه‌ریزی بخش عمومی، ۲(۱)، ۱۵-۱.
- هاشمی، ر؛ نوری، ی. (۱۳۹۲). ادراک سرمایه‌گذار از پیچیدگی تعهدی: مطالعه تجربی عدم تحمل ابهام در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی اقتصادی ایرانیان، ۲۷(۴)، ۵۱۲-۵۳۰.
- Ahmad, M. H., Shahar, S., Teng, N. I. M. F., Manaf, Z. A., Sakian, N. I. M., & Omar, B. (2014). Applying theory of planned behavior to predict exercise maintenance in sarcopenic elderly. *Clinical interventions in aging*, 9, 1551-1561.
- Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational behavior and human decision processes*, 50(2), 179-211.
- Ajzen, I. (2002). Perceived behavioral control, self-efficacy, locus of control, and the theory of planned behavior 1. *Journal of applied social psychology*, 32(4), 665-683.

- Al-Tholaya, A. M. H. (2013). Governmental accounting innovation in Yemen: the introduction of accruals accounting & the moderating role of e-government. University of Malaya (Malaysia).
- Barth, M. E., & Israeli, D. (2013). Disentangling mandatory IFRS reporting and changes in enforcement. *Journal of Accounting and Economics*, 56(2-3), 178-188.
- Brusca Alijarde, I., & Montesinos Julve, V. (2014). accrual Financial reporting in the public sector: is it a reality?. *Innovar*, 24(54), 107-120.
- Chen, X., & Wong, K. L. (2021). Investor ambiguity intolerance and accrual accounting complexity: Effects on stock valuation. *Journal of Accounting and Economics*, 71(2-3), 101383.
- Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of accounting and economics*, 50(2-3), 344-401.
- De Franco, G., Wong, A., & Zhou, Y. (2021). Auditor Ambiguity Intolerance. *Contemporary Accounting Research*, 38(3), 1489-1517.
- Du, H., Tang, G., & Yu, Z. (2019). Investor Ambiguity Aversion: An Analysis of Earnings Conference Calls. *Pacific-Basin Finance Journal*, 55, 160-172.
- Dutta, S., & Reichelstein, S. (2005). Accrual accounting for performance evaluation. *Review of Accounting Studies*, 10, 527-552.
- Ernst & Young. (2019). Applying IFRS: Recognition and measurement of obligations. Retrieved from: [https://www.ey.com/en\\_gl/applying-ifrs](https://www.ey.com/en_gl/applying-ifrs)
- Esposito, G., van Bavel, R., Baranowski, T., & Duch-Brown, N. (2016). Applying the model of goal-directed behavior, including descriptive norms, to physical activity intentions: A contribution to improving the theory of planned behavior. *Psychological Reports*, 119(1), 5-26.
- Furnham, A., & Marks, J. (2013). Tolerance of ambiguity: A review of the recent literature. *Psychology*, 4(09), 717-728.
- Gibson, C. (2011). *Financial Reporting and Analysis. Using Financial Accounting Information* (12th ed.). South-Western Cengage Learning.
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector—rhetoric or reality. *Financial accountability & management*, 14(1), 1-19.
- Hamid, A. A., Razak, F. Z. A., Bakar, A. A., & Abdullah, W. S. W. (2016). The effects of perceived usefulness and perceived ease of use on continuance intention to use e-government. *Procedia economics and finance*, 35, 644-649.
- Hays, J. B. (2013). An investigation of the motivation of management accountants to report fraudulent accounting activity: Applying the theory of planned behavior. Nova Southeastern University.

- Hoffman, V. B. (2019). Financial Reporting and Ambiguity. *Abacus*, 55(4), 619-639.
- Jagalla, T., Becker, S. D., & Weber, J. (2011). A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from German states. *Financial Accountability & Management*, 27(2), 134-165.
- Johnson, A. B., & Smith, C. D. (2022). Managerial ambiguity intolerance and accounting information preference: An empirical investigation. *Journal of Behavioral Accounting Research*, 34(2), 112-130.
- Lee, S. Y., & Park, J. H. (2023). Auditor ambiguity intolerance and accrual accounting complexity: Implications for audit opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(1), 75-94.
- Miller, R. T., & Garcia, E. S. (2023). The role of ambiguity intolerance in accrual accounting education: A longitudinal analysis. *Issues in Accounting Education*, 38(1), 29-48.
- Picconi, M. (2006). The perils of pensions: Does pension accounting lead investors and analysts astray?. *The Accounting Review*, 81(4), 925-955.
- Sorrentino, R. M., Hodson, G., & Rackow, P. E. (2008). Uncertainty Management: Consequences for Individuals and Organizations. *Encyclopedia of Social Psychology* (p. 1008-1009). SAGE Publications.
- Sorrentino, R. M., & Roney, C. J. (2013). The uncertain mind: Individual differences in facing the unknown. Psychology Press.
- Tan, H. T., Wang, E. Y., & Zhou, B. O. (2022). How does training in ambiguity tolerance influence investors' perceptions of ambiguous accounting information?. *Accounting, Organizations and Society*, 101591.
- Thompson, L. K., & Yamamoto, H. (2022). Standard setters' ambiguity intolerance and its impact on accrual accounting regulation: A cross-cultural study. *Accounting, Organizations and Society*, 96, 101308.
- Thoradeniya, P., Lee, J., Tan, R., & Ferreira, A. (2015). Sustainability reporting and the theory of planned behaviour. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(7), 1099-1137.