

به نام خدا

فصلنامه پژوهش حسابداری و منافع اجتماعی «نشریه علمی»

سال دوازدهم، شماره ۳ (پیاپی ۴۶)، پاییز ۱۴۰۱

فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی

صاحب امتیاز: دانشگاه الزهرا (س)

مدیر مسئول: علی رحمانی، استاد دانشگاه الزهرا (س)

سر دبیر: غلامرضا کردستانی، استاد دانشگاه امام خمینی

هیأت تحریریه:

حمید پورجلالی، استاد دانشگاه هاوایی

رضوان حجازی، استاد دانشگاه الزهرا (س)

علی رحمانی، استاد دانشگاه الزهرا (س)

ذبیح اله رضایی، استاد دانشگاه ممفیس

شهناز مشایخ، دانشیار دانشگاه الزهرا (س)

مهناز ملانطری، دانشیار دانشگاه الزهرا (س)

سعید همایون، دانشیار دانشگاه گاول

حسن یزدی فر، استاد دانشگاه سالفورد

مدیر اجرایی: اعظم پاک خصال

ویراستار ادبی: ماندانا طاهری

ویراستار انگلیسی: پرستو مصطفایی

طراح جلد: مریم صمدیان

صفحه آرا: مرضیه حسن زاده علی آبادی

نشانی: تهران، میدان شیخ بهایی شمالی، دانشگاه الزهرا (س) دانشکده علوم

اجتماعی و اقتصادی کد پستی: ۱۹۹۳۸۹۳۹۷۳

تلفن: ۸۵۶۹۲۴۲۱ و ۸۵۶۹۲۷۴۵ نمابر: ۸۸۲۵۲۱۷۸

رایانامه: jaacsi@alzahra.ac.ir

وبگاه: jaacsi.alzahra.ac.ir

این فصلنامه طبق مجوز شماره ۸۹/۲۲۵۱۶ مورخ ۱۳۸۹/۹/۲۸ از وزارت فرهنگ و

ارشاد اسلامی به چاپ می رسد.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

راهنمای کلی نگارش مقاله

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

۱. شکل مقاله

مقاله در محیط نرم‌افزاری Word، در اندازه صفحه A4 (حاشیه‌ها از بالا ۴، پایین ۶/۵، چپ ۴/۵ و راست ۵ سانتی‌متر)، فونت عنوان: قلم فارسی متن B Titr با اندازه قلم: برای عنوان مقاله ۱۴ و برای نام نویسندگان ۱۲ به صورت پررنگ (Bold) و وسط چین؛ فونت متن: قلم فارسی متن B Zar با اندازه قلم: برای قسمت چکیده ۱۱، متن اصلی مقاله ۱۲، بی‌نوشت ۱۱، منابع ۱۱، واژه‌های کلیدی ۱۰ و محتوای فارسی نگاره‌ها ۱۰. فاصله بین خطوط یک سانتی‌متر و تورفتگی ابتدای هر پاراگراف معادل ۳، سانتی‌متر و ردیف شده (Justify) قلم انگلیسی متن Times New Roman با اندازه قلم: برای عنوان انگلیسی (پررنگ) ۱۴، چکیده انگلیسی ۱۲، فرمول‌ها ۱۱ (چپ چین)، بی‌نوشت ۱۱، منابع ۱۱، محتوای انگلیسی نگاره‌ها ۹، طبقه‌بندی موضوعی ۸؛ عنوان نگاره‌ها و نمودارها ایتالیک و پررنگ (Bold)، دارای فاصله ۶ نقطه (pt) قبل و بعد از نگاره و نمودار و به صورت وسط چین؛ حداکثر در ۱۸ صفحه (شامل منابع و مآخذ) و بدون شماره‌گذاری صفحات، حروف‌چینی و فایل اصلی مقاله و فایل بدون نام نویسنده از طریق سامانه‌ی دریافت مقاله‌ها www.jaaci.ac.ir ارسال شود. تا جایی که ممکن است، در متن مقاله از عکس استفاده نشود و در صورت استفاده، عکس با کیفیت بالا و سیاه و سفید باشد.

۲. ساختار مقاله

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

عنوان (B TITR 14 Bold)

نویسندگان (B Nazanin 12 Bold)

نمونه انگلیسی برای دانشگاه آزاد اسلامی:

Assistant Professor, Department of, Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran, (Corresponding Author). (Email)

نمونه انگلیسی برای دانشگاه دولتی:

Assistant Professor, Department of, Faculty of, University, Tehran, Iran. (Email)

نمونه فارسی برای دانشگاه آزاد اسلامی:

مقطع تحصیلی یا مرتبه علمی.....، گروه.....، واحد.....، دانشگاه آزاد اسلامی، شهر.....، ایران. (نویسنده

مسئول)، (ایمیل) (BNAZANIN 8 REGULAR). و برای ایمیل (Times New Roman 8)

نمونه فارسی برای دانشگاه دولتی: مقطع تحصیلی یا مرتبه علمی.....، گروه.....، دانشکده.....،

نام دانشگاه.....، نام شهر.....، ایران. (ایمیل).

مربی (Instructor)، استادیار (Assistant Professor)، دانشیار (Associate Professor) و استاد (Professor)، دانشجوی

دکتری (Ph.D. Student)، دانشجوی کارشناسی ارشد (M.Sc. Student)، نام شهر، کشور، نشانی ایمیل. ضمناً در صورت

تعدد نویسندگان، شیوه شماره‌گذاری پاورقی (پانویس) عددی باشد.

در صفحه اول عنوان کامل مقاله، نام و نام خانوادگی نویسنده یا نویسندگان آورده شود.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

تذکر مهم: فقط نام نویسندگان را بیان کنید و مشخصات نویسندگان حتماً در پاورقی بصورت درست و کامل نوشته شود. ۱: مقطع تحصیلات، ۲: نام رشته، ۳: مرتبه علمی؛
- در ذکر نام نویسنده‌ها از القاب و عناوین استفاده نشود و فقط رتبه علمی و محل خدمت درج شود.

۲-۲. صفحه اول مقاله: عنوان و چکیده مقاله به زبان فارسی.

چکیده (B ZAR 12 Bold): چکیده به فارسی و انگلیسی تنظیم شود.
چکیده در ۵ بخش بصورت مختصر توضیح داده شود که شامل: هدف، روش، یافته‌ها، نتیجه‌گیری و دانش‌افزایی (چکیده به فارسی و انگلیسی بر اساس همین ساختار در ۵ بخش تهیه شود).
چکیده مقاله پژوهشی است که با خواندن آن اطلاعات اساسی در خصوص پژوهش به خواننده منتقل می‌شود. چکیده بین ۱۵۰ تا ۲۰۰ کلمه باید باشد. در چکیده ابتدا موضوع و یا هدف پژوهش در حداکثر دو سطر توضیح داده می‌شود. پس از آن روش پژوهش که شامل جامعه، نمونه‌بروش اجرا، زمان و مکان اجرای پژوهش و ابزار جمع‌آوری داده‌ها است مجموعاً در حداکثر سه تا چهار سطر توضیح داده شود و آنگاه شرح روش تحلیل و نتایج کلی پژوهش و دانش‌افزایی در دو تا سه سطر ارائه شود. (B ZAR 11 Regular)
واژه‌های کلیدی (B ZAR 9 Bold): واژه‌های کلیدی مقاله باید بین ۳ تا ۵ کلمه باشد (قلم متن B ZAR 9 Regular).
طبقه‌بندی موضوعی (B ZAR 8 Bold): نحوه‌ی استفاده از آن در پایگاه اینترنتی زیر قابل دسترسی است www.aeaweb.org/journal/jel_class_system.html. (قلم متن B Zar Regular 8).

۲-۳. صفحه دوم تا انتهای مقاله: این بخش باید دربردارنده موارد زیر باشد:

- مقدمه

مقاله لازم است در ۵ بخش تهیه و تنظیم شود که شامل: مقدمه، مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها، روش‌شناسی پژوهش، یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری است.
حجم کل مقاله شامل چکیده و منابع انتهایی) باید حداکثر ۲۰ صفحه باشد. نکات اصلی و کلیدی که باید در مقدمه یک مقاله پژوهشی مورد توجه قرار بگیرد عبارتند از موضوع یا مساله پژوهش و هدف از انجام پژوهش که باید به صورت ساده و روشن ارائه شوند در واقع نویسنده باید در مقدمه به موارد ذیل به صورت شفاف بپردازد.
۱- موضوع یا مساله پژوهش ۲-هدف از انجام پژوهش و ضرورت و اهمیت آن ۳- تعریف دقیق اصطلاحات و مفاهیم بکار رفته در پژوهش.

- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

مبانی نظری و پژوهش‌های مرتبط انجام شده قبلی در زمینه پژوهش، یافته‌های قبلی در خصوص موضوع پژوهش و تبیین کافی در خصوص نتایج کاربردی پژوهش پرسشها یا فرضیه‌هایی که پژوهش در پی پاسخ‌گویی به آنها است.
نکته مهم: لطفاً تیتر جداگانه با عنوان پیشینه قرار ندهید و پیشینه داخلی و خارجی در بخش مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها بصورت یکپارچه ارائه و تحلیل شود.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

- در پژوهش‌های کیفی ارائه اهداف پژوهش الزامی است.
- متن اصلی مقاله به صورت تک ستونی با قلم (فونت) ۱۲ بی زر (B ZAR 12 Regular) تک فاصله (Single Space) تهیه شود. خط اول همه پاراگراف‌ها باید دارای تورفتگی به اندازه ۰/۵ سانتیمتر باشد.
- منابع درون متن را حتماً استاندارد درج نمایید. رفرنس نویسی به شیوه APA انجام شود. درون متن همه منابع و نام‌ها فارسی اند و همه نام‌های انگلیسی در اولین ارجاع، پی‌نویس می‌شوند. در منابع درون متنی شماره صفحه نیز درج شود.
- منابع درون و انتهای متن را کاملاً بر هم تطبیق دهید، همه منابع درون متن باید در انتها باشند و همه منابع انتهایی در درون متن قرار گیرند.
- اگر منبعی چند نویسنده دارد، حتماً در اولین ارجاع نام تمام نویسندگان را بیاورید و تنها در ارجاعات بعدی است که می‌توانید از واژه همکاران استفاده کنید.
- در مورد همه پرانتزها فاصله‌ها به این شکل رعایت شود، توجه نمایید که فاصله‌ها و محل قرارگیری نقطه پایانی کجاست: نمونه صحیح: سازماندهی فرآیندی پویا است (الوانی، ۱۳۹۵: ۲۲۵).
- در تمام جداول و تمام متن باید همه اعداد فارسی بوده و همه ممیزها به شکل واقعی شان استفاده شوند (در تمام متن و جداول، همه اعداد و واژه‌ها فارسی و همه ممیزها به شکل واقعی (/) استفاده شوند. از بکاربردن (.) و (،) به جای ممیز خودداری کنید.

- روش شناسی پژوهش

- این قسمت از یک مقاله پژوهشی شامل توضیح در مورد نوع پژوهش (هم‌اکنون جهت هدف در نظر گرفته شده برای پژوهش و هم از نظر روش انجام پژوهش)، جامعه و نمونه و روش نمونه‌گیری، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل، مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف عملیاتی متغیرها و روشن نمودن میزان روایی و پایایی ابزار و توضیح در خصوص چگونگی مراحل انجام پژوهش است.
- نحوه ارجاع منابع در متن (سایکتی، ۲۰۱۵).

- یافته‌های پژوهش

- این بخش شامل ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها می‌باشد. در این بخش ابتدا فرضیه‌ها (یا در پژوهش کیفی اهداف)، بعد از آن نوع آزمون آماری و جدول سپس تحلیل جدول در زیر هر جدول ارائه شود.

- بحث و نتیجه‌گیری

- در تدوین این بخش از مقاله باید به مباحث زیر به صورت دقیق و خلاصه پرداخته شود.
 - ۱- خلاصه مسئله و ذکر اهداف انجام پژوهش ۲- تبیین میزان ارتباط یافته‌های حاصل از پژوهش با اهداف و نیازهای کاربردی در نظر گرفته شده از انجام پژوهش ۳- تعمیم‌پذیری یافته‌های پژوهش ۴- کاربردهای نتایج پژوهش ۵- مقایسه یافته‌های پژوهش با پژوهش‌های قبلی و ذکر دلایل احتمالی برای توافق یا عدم توافق بین نتایج ۶- محدودیت‌های پژوهش ۷- پیشنهاد برای پژوهش‌های آینده در این خصوص و بالاخره ۶- نتیجه‌نهایی که از پژوهش حاصل شده است.
 - نکته مهم: تیتراژ جداگانه به عنوان محدودیت‌ها و پیشنهادهای پژوهش قرار ندهید. پیشنهادها ذیل عنوان بحث و نتیجه‌گیری بصورت یکپارچه در انتهای مقاله قید شود.
-
-

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

درج تقدیر و تشکر از حامی در انتهای مقاله قبل از منابع انتهایی (نهایتاً در دو خط) در صورتی که حامی پژوهشی داشته باشید.

- فهرست منابع

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

۳. ارجاع‌های درون‌متنی

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

- نام خانوادگی نویسنده همراه با سال انتشار و صفحه آن منبع در متن به صورت فارسی ارائه می‌شود و معادل انگلیسی اسامی در پاورقی همان صفحه قید شود. چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود از ویرگول (،) و چنانچه تعداد منابع مورد استناد بیش از یک عدد بود از نقطه ویرگول (؛) به منظور جدا سازی استفاده شود.
- هر منبعی که در متن مقاله به آن اشاره می‌شود، باید اطلاعات کامل آن در فهرست منابع آورده شود و به غیر از این منابع، منبع دیگری در فهرست منابع بیان نشود.
- در صورت نیاز به توضیحات لازم درباره اصطلاح‌ها و یادکر معادل‌های انگلیسی واژه‌های درون‌متنی (به غیر از اسامی نویسندگان)، از پاورقی استفاده شود در متن به هیچ عنوان نباید عبارات و اصطلاحات انگلیسی ارائه شود مگر در مورد فرمول‌ها و معادله‌ها.

۴. فهرست منابع

از آنجایی که هدف فصلنامه در راستای بین‌المللی شدن می‌باشد، تمامی نویسندگان لازم است منابع فارسی انتهایی مقاله خود را بصورت انگلیسی نیز وارد کنند. در غیر این صورت مقاله در چرخه بررسی قرار نمی‌گیرد.

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

۴-۱. کتاب: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده (نقطه و یک فاصله) (سال انتشار) (نقطه و یک فاصله) نام کتاب با حروف ایتالیک (ویرگول و یک فاصله) نام مترجم (ویرگول و یک فاصله) محل انتشار (دو نقطه و یک فاصله) نام انتشارات (نقطه)

۴-۲. مقاله: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار) (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیک، دوره (شماره) با حروف ایتالیک (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله (نقطه)

۴-۳. مقالات بر خط: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار) (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیک، دوره (شماره) با حروف ایتالیک (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله (نقطه و یک فاصله) دریافت شده از (دو نقطه و یک فاصله) آدرس سایت

۴-۳. گزارش‌ها و سایر منابع: در این باره نیز اطلاعات کافی و کامل ارائه شود.

در فهرست منابع چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بوده اسامی آن‌ها با استفاده از نقطه ویرگول (؛) جدا شود.

- فهرست منابع نیازمند شماره گذاری نمی‌باشد. چنانچه بیش از یک عنوان از یک یا چند نویسنده مورد استناد قرار گرفته باشد، علاوه بر رعایت ترتیب حروف الفبا، ترتیب سال انتشار نیز رعایت شود؛ به این صورت که کتاب یا مقاله ای که زودتر (قدیمی تر) انتشار یافته است، در فهرست زودتر درج می‌شود. به منظور جلوگیری از بروز اشتباه بین منابع مختلف درج شده در فهرست، شروع هر منبع بدون تورفتگی یا بیرون زدگی خواهد بود و چنانچه عبارت طولانی شد، ادامه با تورفتگی (با استفاده از تکنیک Hanging 0.5 سانتی متر) است.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

۵. نمودارها، نگاره‌ها و فرمول‌ها

عنوان نمودارها در زیر و عنوان نگاره‌ها در بالای آن‌ها درج شود. بهتر است نمودارها و نگاره‌ها در داخل متن و پس از جایی که به آنها اشاره شده، درج شوند. داخل نگاره‌ها باید به فارسی نوشته شود و در شرایط استفاده ممیز، از به کار بردن نقطه به جای ممیز خودداری گردد؛ در صورت ضرورت ضمن درج عنوان فارسی متغیرها، یک ستون می‌تواند به نمادهای مورد استفاده برای متغیر به زبان انگلیسی به گونه‌ای که در معادله‌ها و مدل‌ها استفاده شده اختصاص یابد. عناوین ستون‌ها در نگاره‌ها، به صورت وسط چین بوده و سطر اول هر نگاره که شامل عناوین ستون‌هاست با رنگ طوسی و درجه روشنی ۲ نمایش داده شود. برای اشاره به محتوای نگاره‌ها و نمودارها در متن، می‌بایست با استفاده از شماره آن‌ها ارجاع مناسب صورت گیرد. فرمول‌ها نیز در جداولی دو ستونی به صورت خطوط نامرئی (No Border) ارائه و به صورت مدل (۱) (عددی و داخل پرانتز) تا ... شماره گذاری شوند.

۶. پاورقی

اصطلاحات انگلیسی و برخی توضیحات لازم در پاورقی همان صفحه درج شود.

۷. سایر نکات

- قبل از نقطه، ویرگول، نقطه ویرگول، دوتقطه، علامت سؤال، علامت تعجب و ... نیازی به فاصله نیست، اما بعد از این علائم باید یک فاصله گذاشته شود.
- هنگام استفاده از پرانتز قبل از باز شدن پرانتز و بعد از بسته شدن پرانتز از فاصله استفاده کنید.
- معادل‌های انگلیسی عناوین علمی نویسندگان به شرح نگاره زیر است:

عنوان	معادل انگلیسی
کارشناس	BSc.
دانشجوی کارشناسی ارشد	MSc. Student
کارشناسی ارشد	MSc.
دانشجوی دکترا	Ph.D. Student
دکترا	Ph.D.
استادیار	Assistant Professor
دانشیار	Associate Professor
استاد	Professor

- * مقاله‌های فرستاده شده نباید به صورت هم‌زمان به مجله‌های فارسی‌زبان دیگری در داخل و یا خارج از کشور ارسال شده باشد.
- * فصلنامه از پذیرش مقاله‌هایی که موارد شکلی و ساختاری یاد شده در راهنما در آن‌ها رعایت نشده باشد، معذور است.
- * فصلنامه در ویرایش مقاله‌ها و حذف برخی بخش‌ها بدون تغییر در محتوای آن، آزاد است و مقاله‌هایی را که دریافت می‌کند، بزمنی گرداند.
- * مسئولیت صحت و سقم مطالب مقاله به عهده نویسنده است.

* مقاله‌ها صرفاً از طریق وبگاه مجله دریافت می‌شود، <https://jaacsi.alzahra.ac.ir/>

- * به منظور تسریع در فرایند داوری و چاپ مقاله، از استادان و پژوهشگران محترم تقاضا می‌شود قبل از ارسال مقاله از ویرایش فنی و ادبی مقاله و رعایت نکته‌هایی که در این راهنما درج شده است، اطمینان حاصل کنید.

فهرست مطالب

بررسی تاثیر پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی بر شاخص های حکمرانی (کنترل فساد و پاسخگویی): مطالعه بین کشوری..... ۱

مرتضی بیات، محمدعلی آقائی، جواد رضازاده

تاثیر گفتمان های سیاسی دولت بر اصلاحات حسابداری بخش عمومی ۲۳

محمد مرادی، رضا پوراحمد

شناسایی و رتبه بندی روش های یادگیری فعال در آموزش حسابداری با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی (Fuzzy AHP) ۴۵

نوید رضا نمازی، تابنده صالحی

بررسی اثرات پیشایندهای شخصی بر قصد سوت زنی حسابداران با تعدیل گری عوامل سازمانی و فردی ۷۱

محمد نظری پور، بابک زکی زاده

تاثیر خوش بینی و کوتاه بینی مدیرعامل بر ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت با توجه به نقش تعدیلی: ارتباط سیاسی و کارایی مدیرعامل ۱۰۳

جواد زنگانه، مجید اشرفی، ابراهیم عباسی، آرش نادریان

الگوی پایداری شرکت مبتنی بر کارایی مالی: تکنیک ترکیبی DEMATEL-FANP ۱۳۵

سامان عبادی، رسول عبدی، نادر رضائی، عسگر پاک مرام

تاثیر معاملات غیر نقد و غیر عملیاتی با اشخاص وابسته بر پاداش هیئت مدیره شرکت ها ۱۵۷

سید حسین سجادی، رحیم بناپی قدیم

تاثیر آلودگی زیست محیطی بر کیفیت حسابداری ۱۸۳

بهمن عبدی گلزار، مسعود علیزاده بی پناه



بررسی تاثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر شاخص‌های حکمرانی (کنترل فساد و پاسخگویی): مطالعه بین‌کشوری^۱

مر تزی بیات^۲، محمدعلی آقائی^۳، جواد رضازاده^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۲۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۳۱

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: هدف این پژوهش بررسی تاثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر شاخص‌های حکمرانی می‌باشد. حسابداری از طریق کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی بین مدیران و ذی‌نفعان و همچنین، از طریق افزایش شفافیت سبب افزایش پاسخگویی و کاهش فساد می‌شود.

روش: برای بررسی موضوع پژوهش ۷۴ کشور در طی سال‌های ۲۰۰۴ لغایت ۲۰۲۱ انتخاب و فرضیات پژوهش با استفاده از تحلیل ضرایب رگرسیون مورد بررسی قرار گرفت. براساس مبانی نظری موجود برای کشورهایی که استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی را پذیرفته‌اند، مقدار یک و برای سایر کشورها مقدار صفر و همچنین، برای سنجش شاخص‌های حکمرانی از سنجش‌های بانک جهانی شامل پاسخگویی و کنترل فساد استفاده شد.

یافته‌ها: نتایج پژوهش حاکی از آن است که رابطه معناداری بین پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و پاسخگویی و همچنین کنترل فساد وجود دارد. به‌عبارت دیگر، با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کنترل فساد و پاسخگویی افزایش می‌یابد.

نتیجه‌گیری: با پذیرش استانداردهای بین‌المللی، شفافیت مالی افزایش و متعاقباً پاسخگویی و کنترل فساد تحت‌تاثیر قرار می‌گیرد. پذیرش استانداردهای بین‌المللی از طریق کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی و همچنین، افزایش شفافیت از خطر سقوط اخلاقی جلوگیری و از پنهان ماندن عملیات ناپسند، جلوگیری می‌کند.

دانش‌افزایی: نتایج این پژوهش بر غنای ادبیات موجود در این زمینه خواهد افزود و به نقش پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کشور و پاسخگویی کمک خواهد نمود.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کنترل فساد، پاسخگویی

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.40005.1692

۱. دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. نویسنده مسئول. (morteza.bayat@modares.ac.ir).

۲. دانشجویار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران. (aghaeim@modares.ac.ir).

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

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

jaasci.alzahra.ac.ir

مقدمه

استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به دنبال تنظیم قوانین یکپارچه‌ای هستند تا صورتهای مالی در سراسر جهان با هم سازگار و شفافیت و قابل مقایسه بودن در آنها امکان پذیر گردد. این استانداردها به صورت مستقیم و غیر مستقیم در بازارهای مالی در سراسر جهان شفافیت ایجاد می‌کنند، پاسخگویی و کارایی را در سطح بین‌المللی افزایش داده و از سویی دیگر اعتماد، رشد و ثبات مالی بلند مدت را در اقتصاد جهانی تقویت می‌کنند (بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ۲۰۲۰). افزایش شفافیت مالی سبب کاهش فساد و افزایش پاسخگویی خواهد شد (هوک و منیوم، ۲۰۱۶، ۳۶۵، لندستد و نائورین، ۲۰۱۰، ۳۱۰).

فساد می‌تواند ضررهای بسیار سنگینی را به ذی‌نفعان متحمل کند. سیاست، اقتصاد، ریشه‌های فرهنگی و تاریخی همیشه عوامل مهمی هستند که باید در هنگام بحث در مورد فساد در سراسر جهان مورد توجه قرار گیرند (کورنلیوس، ۲۰۰۵، ۱۵). این در حالی است که رشته حسابداری با نقش اطلاعاتی و همچنین حسابرسی با اطمینان بخشی می‌توانند نقش مهمی در جلوگیری از فساد داشته باشند (مالاگینو و همکاران، ۲۰۱۰، ۳۷۵). نتایج پژوهش دیروز و همکاران (۲۰۰۷) نشان می‌دهد که منابع اطلاعاتی و دسترسی به اطلاعات می‌توانند نقش مهمی در کاهش فساد داشته باشند. از سویی دیگر همانطوری که در بیانیه مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی بیان شده است حسابداری یک منبع اطلاعاتی می‌باشد (هیات استانداردهای حسابداری، ۱۹۸۰). مالاگینو و همکاران (۲۰۱۰) با پیروی از پژوهش دیروز و همکاران (۲۰۰۷) و با در نظر گرفتن بیانیه مفهومی هیات استانداردهای حسابداری، نقش کیفیت گزارشگری مالی را در کاهش سطح فساد بررسی نمودند. نتایج پژوهش ایشان نشان می‌دهد که با بهبود کیفیت گزارشگری مالی از طریق افزایش شفافیت گزارشگری مالی و بهبود وضعیت استانداردهای حسابداری، شاخص ادراک فساد در کشورها افزایش می‌یابد. به عبارتی میزان رتبه فساد با افزایش کیفیت گزارشگری مالی کاهش می‌یابد. بعد از پژوهش مالاگینو و همکاران (۲۰۱۰) در سال ۲۰۱۶ هوک و منیوم به پیروی از پژوهش ایشان به بررسی تاثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در کاهش سطح فساد با در نظر گرفتن قدرت نهادهای سیاسی پرداختند. نتایج پژوهش هوک و منیوم (۲۰۱۶) نشان می‌دهد وجود نهادهای نظارتی و سیاسی نقش موثرتری در کنترل فساد

دارند و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی نقش مهمی در کنترل فساد ندارد. نهایتاً در سال ۲۰۲۱ تینگ تینگ و همکاران بدون اشاره به دو پژوهش صورت پذیرفته به بررسی نقش شفافیت در گزارشگری مالی و سطح فساد ادراک شده در کشورهای در حال توسعه پرداختند. نتایج این پژوهش نیز مبین این موضوع می‌باشد که شفافیت سبب کاهش سطح فساد در کشورهای در حال توسعه می‌شود. بنابراین همانطور که مشاهده می‌شود با توجه به نتایج پژوهش هوک و منیوم این یافته که افزایش کیفیت گزارشگری مالی سبب بهبود وضعیت فساد در کشورها می‌شود به چالش کشیده می‌شود. از سویی دیگر پاسخگویی بصورت مستقیم تحت تاثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قرار می‌گیرد (بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ۲۰۱۸). نتایج پژوهش زایول، آندرو و اودونده (۲۰۱۷) نشان می‌دهد پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از طریق افزایش یکپارچگی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی سبب افزایش پاسخگویی می‌شود. پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سبب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه‌گذاران از طریق افزایش شفافیت و قابلیت اتکا صورتهای مالی می‌شود.

ایورت، نثو و رحمان (۲۰۰۷) چارچوب مفهومی از تاثیر حسابداری بر فساد ارائه داده‌اند. در این چارچوب مفهومی حسابداری نقش تقویت‌کننده و نقش محدوده‌کننده بالقوه در مبارزه با فساد دارد. بر همین اساس می‌توان گفت از مهمترین اهداف استانداردهای حسابداری و حسابرسی جلوگیری از عملکرد مدیران برخلاف منافع سهامداران، ایجاد شفافیت در گزارشگری مالی (نقش تقویت‌کننده و پاسخگویی)، جلوگیری از رفتار غیرقانونی و غیراخلاقی مدیران (نقش محدود‌کننده، کنترل فساد) می‌باشد. بنابراین زمانی که کیفیت گزارشگری مالی در سطح بالایی قرار دارد، شرکتها اطلاعات دقیق، شفاف و قابل اعتمادتری ارائه می‌کنند که موجب کاهش پنهان‌کاری، اقدامات فساد آمیز و سوء استفاده از دارایی‌های توسط مدیران می‌شود که این امر منجر به کاهش فساد و افزایش پاسخگویی می‌شود. بنابراین سوال این پژوهش به شرح ذیل عنوان می‌گردد:

آیا پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کنترل فساد و پاسخگویی تاثیر گذار است؟

نوآوری پژوهش حاضر را می‌توان در مقایسه با پژوهش‌های گذشته در داخل کشور به این صورت عنوان کرد: ۱- برای اولین بار از داده‌های کشورهای غیر از ایران، در پژوهش‌های کمی حسابداری

استفاده شده است. ۲- تاکنون هیچ پژوهش حسابداری بصورت مستقیم و بصورت کمی نقش تقویت کننده حسابداری در فساد (کنترل فساد و پاسخگویی) در ایران مورد بررسی قرار نداده است. همچنین در ارتباط با پژوهش‌های قبلی صورت پذیرفته در سطح بین‌المللی می‌توان به اندازه‌گیری متفاوت فساد با استفاده از کنترل فساد و پاسخگویی اشاره نمود.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

براساس آخرین فایل موجود در پورتال بنیاد IFR، ۱۶۶ کشور در سرتاسر دنیا این استانداردهای را مورد پذیرش قرار داده‌اند. این موضوع سبب افزایش پژوهش‌ها در زمینه فواید و اثرات پذیرش این استانداردها شده است. هدف اصلی هیئت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی افزایش شفافیت، پاسخگویی و کارایی گزارشگری مالی می‌باشد. استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شفافیت را از طریق افزایش قابلیت مقایسه و بهبود کیفیت گزارشگری مالی به ارمغان می‌آورند و ذی‌نفعان را قادر می‌سازد تا تصمیمات مناسب‌تری اتخاذ نمایند. این استانداردها با کاهش عدم‌تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه‌گذاران، پاسخگویی را افزایش می‌دهند. در نهایت، با کمک به سرمایه‌گذاران در شناسایی فرصت‌ها و ریسک‌ها در سراسر جهان، به کارایی کمک می‌کنند. در واقع، استفاده از یک زبان گزارشگری مالی می‌تواند اعتماد را افزایش و هزینه سرمایه را کاهش دهد (بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، ۲۰۱۸).

در چند سال اخیر یکی از مهمترین رویدادهای به وجود آمده نزدیک شدن مردمان کشورهای مختلف به یکدیگر و جهانی شدن بوده است (استیگلیتز، ۲۰۰۱، ۱۵). جهانی شدن مستلزم به حداقل رساندن تفاوت‌ها در قوانین مالی و غیر مالی می‌باشد. تفاوت‌ها در قوانین و سیستم‌های مالی سبب افزایش هزینه‌ها در سطح بین‌المللی خواهد شد. به عنوان مثال اگر صورتهای مالی قابل مقایسه نباشند و همچنین کیفیت لازم را نداشته باشند کاربرد خود را از دست خواهند داد. تیا، تیب و آنه (۲۰۱۹) اذعان داشتند که مهمترین مزیت پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شفافیت، افزایش قابلیت اتکای صورتهای مالی، افزایش اعتبار کشورها در سطح ملی و افزایش جذب سرمایه‌گذاری

خارجی می‌باشد از سویی دیگر مروه کیلیچا، اویر و آتمان (۲۰۱۴) نشان دادند که مزایای بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شامل افزایش قابلیت اطمینان، شفافیت و قابل فهم بودن می‌باشد و نهایتاً وارن (۲۰۰۵) اذعان داشتند که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی قابلیت مقایسه، شفافیت، سرمایه‌گذاری خارجی را افزایش و هزینه سرمایه را کاهش می‌دهد. بنابراین همانطور که مشاهده می‌شود یکی از مهمترین مزیت‌های پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شفافیت می‌باشد. نتایج پژوهش لیندستد و ناورین (۲۰۱۰) نشان می‌دهد که تمرکز بر افزایش شفافیت مالی باعث کاهش فساد شده و در واقع شفافیت به عنوان یک پاد زهر مهم در برابر فساد تجویز می‌شود. در مطالعات قبلی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر بعد گزارشگری مالی بررسی شده است ولی با توجه داشته باشیم پذیرش این استانداردها بر تمام ابعاد نهادی (پاسخگویی) (زایول، آندرو و اودونده، ۲۰۱۷) و حاکمیتی (کنترل فساد) (هوک و منیوم، ۲۰۱۶) تاثیر گذار می‌باشد. در واقع مهمترین کارکرد اقتصادی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی این موضوع می‌باشد که معاملات و رخ دادهای مالی به چه صورتی شناسایی و افشاء شوند تا کارایی، پاسخگویی و شفافیت در بهترین حالت خود قرار یگیرند (بال، ۲۰۰۵، ۲۲).

شاخص‌های حکمرانی

شاخص‌های حکمرانی خوب حاصل تلاش سه تن از محققان بانک جهانی کافمن، کری و لوباتون می‌باشد. داده‌هایی که در مورد حکمرانی خوب بدست آمده است تابع خطی از یک سری داده‌های ذهنی بعلاوه یک جزء خطا تصادفی می‌باشد. برای این منظور از یک مدل ترکیبی با شاخص‌های چندگانه استفاده شده است. داده‌ها در برداشتی از حکمرانی هر کشور براساس طیف گسترده‌ای از منابع داده و اطلاعات رسم شده با توجه به ابعاد گسترده حکومتی ۶ شاخص سازماندهی شده‌اند. برای بدست آوردن آمار مربوط به هر کدام از این شاخص‌ها از یک روش آماری شناخته شده به نام مدل ترکیبی ذهنی استفاده شده است. براساس این روش داده‌ها در سه مرحله بدست آمده‌اند: ۱- استانداردهای داده‌ها استخراج شده از منابع متنوع آماری و تبدیل آنها به واحدهای قابل مقایسه ۲- ساختن شاخص کلی حکمرانی به عنوان یک میانگین موزون از متغیرهای منابع اصلی ۳- ساختن حاشیه خطاها که منعکس کننده عدم دقت غیر قابل اجتناب در اندازه‌گیری حکمرانی

است (بانک جهانی، ۲۰۲۱). فرض اصلی این رویکرد آماری این است که هر کدام از منابع داده نشانه‌های ناقصی از عمیق‌تر حکمرانی را که بصورت مستقیم به سختی قابل مشاهده‌اند فراهم کند. سازمان ملل متحد مهمترین بخش مقابله با فساد را شاخص‌های حکمرانی خوب می‌داند. حکمرانی خوب شامل عدم وجود شیوه‌هایی نظیر قوم پرستی، حامی پروری، تبیض و رشوه است که در ارتباط با فساد می‌باشند. فساد حکومت بد را از طریق فقدان حاکمیت قانون، پاسخگو نبودن و عدم کنترل فساد و شفافیت اطلاعات به حکمرانی بد سوق می‌دهد. این شاخص به اهداف وسیعی برای بهبود پاسخگویی و کنترل فساد و شفافیت اطلاعات بین دولت و شهروندان بر می‌گردد. در حکمرانی خوب دولت پاسخگو است و منابع را براساس پاسخگویی به مصرف می‌رساند (هوک و مونیوم، ۲۰۱۶). استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی توانایی تاثیرگذاری بر برخی از موارد شاخص‌های حکمرانی را دارا می‌باشد براساس پژوهش لیندستد و نائورین (۲۰۱۰) اطلاعات بصورت مستقیم بر پاسخگویی و براساس پژوهش هوک و مونیوم (۲۰۱۶) پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کنترل فساد تاثیر گذار می‌باشد. در ادامه بصورت تفصیل این دو شاخص مورد بررسی قرار می‌گیرد.

پاسخگویی و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

مقوله پاسخگویی فراتر از افشاء اطلاعات در مورد عملکرد می‌باشد. وارن (۲۰۰۵) اذعان می‌دارد که پاسخگویی با این واقعیت مرتبط است که مجریان قانون باید در قبال اقدامات خود پاسخگو باشند تا به درستی از قوانین و مقررات پیروی کنند. سازمان بین‌المللی شفافیت، پاسخگویی عمودی را در کنترل فساد رد می‌کند اما پاسخگویی افقی را در کنترل فساد موثر می‌داند. لیندستد و نائورین (۲۰۱۰) اذعان داشتند در تئوری نمایندگی، واژه پاسخگویی در واقع یکی از ابزارهایی است که می‌تواند هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد. در واقع امید به کاهش فساد از طریق شفافیت با پاسخگویی میسر می‌شود. شفافیت در نهایت با پاسخگویی وارد معادله فساد می‌شود. پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی باعث ایجاد شفافیت در عملکرد موسسات و شرکت‌ها شده و در نهایت توانایی شرکت‌ها در ارائه اطلاعات به رقابت جهانی را افزایش داده است (مروه کیلیچا و همکاران، ۲۰۱۴،

(۴۹۵). در نهایت، افزایش شفافیت از طریق پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی از طریق پاسخگویی می‌تواند تأثیر قابل توجهی در کاهش فساد داشته باشد.

کنترل فساد و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی

کنترل فساد منعکس کننده ادراکات از میزان اعمال قدرت عمومی برای منافع خصوصی می‌باشد. کنترل فساد یکی از شاخص‌های حکمرانی خوب است که به طور مستقیم به حمایت از حقوق مالکیت، آزادی‌های مدنی و استقلال قضایی منجر می‌شود. این شاخص شامل مفاهیمی مانند فساد در میان مقامات، اثربخشی اقدامات مبارزه با فساد، رشوه و بی توجهی به حقوق شهروندان است. نتایج پژوهش هوک و منیوم (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که کشورهای در حال توسعه با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در مبارزه با فساد سود بیشتری می‌برند. آنها ۱۰۴ کشور را از سال ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۱ با در نظر گرفتن شاخص ادراک فساد بانک جهانی به عنوان یک شاخص فساد و پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی به عنوان محیط گزارشگری مالی و در با نظر گرفتن نقش حاکمیت قانون (شاخص حکمرانی خوب) مورد بررسی قرار دادند. نتیجه پژوهش ایشان نشان می‌دهد قدرت نهادهای سیاسی برای کنترل فساد فراتر از نقش پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی است. یکی از مشکلات پژوهش آنها کوتاه بودن دوره زمانی و مشکل دیگر این است که دو جنبه از شاخص حکمرانی به عنوان قدرت نهادهای سیاسی در نظر گرفته اند که رابطه درون‌زا دارند و منابع جمع‌آوری آنها یکسان است.

ایورت و همکاران (۲۰۰۷) حسابداری را به عنوان ابزار جهانی برای مقابله با فساد معرفی کردند. ایشان اظهار داشتند حسابداران تمایل زیادی برای مبارزه با فساد داخلی و بین‌المللی دارند. عنوان می‌شود حسابداری بصورت بالقوه نقش تقویت کننده (شاخص‌های حکمرانی) و محدوده کننده فساد (شاخص ادراک فساد) را دارد.

مالاگینو و همکاران (۲۰۱۰) از طریق اطلاعات مالی ۵۷ کشور آسیایی، اروپایی و آمریکای جنوبی، تاثیر کیفیت گزارشگری مالی را بر فساد مورد بررسی قرار دادند. ایشان با کنترل برخی متغیرهای موثر از جمله عوامل فرهنگی و اقتصادی بر این رابطه به این نتیجه رسیدند کیفیت گزارشگری مالی بر فساد تاثیر گذار است.

هوک و مونیوم (۲۰۱۶) به بررسی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی و شاخص ادارک فساد با کنترل اثرات نهادهای نظارتی و توسعه اقتصادی پرداختند. نتایج پژوهش ایشان نشان از رابطه منفی پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی با شاخص ادارک فساد دارد.

ماضی و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی تاثیر فرهنگ و فساد بر افشای اختیاری اطلاعات پرداختند ایشان با بررسی ۲۲۲ شرکت در کشورهای اتحادیه اروپا در طی سالهای ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۱ به این نتیجه رسیدند که سطح انطباق در کشورهای مختلف متفاوت است و تاثیرات فرهنگ بر فساد معنادار می‌باشد.

لورنزو و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی تاثیر فساد و مدیریت سود در کشورهای توسعه یافته و اقتصادهای نوظهور پرداختند. یافته‌های پژوهش ایشان نشان می‌دهد در کشورها با اقتصاد نوظهور که دستکاری سود بیشتر است شاخص ادارک فساد نیز بالاتر می‌باشد.

تنیگ و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی نقطه تاریک شفافیت در کشورهای در حال توسعه پرداختند. ایشان برای این منظور رابطه فساد و کیفیت گزارشگری مالی را بررسی نمودند. نتایج پژوهش مبین این امر می‌باشد که افزایش کیفیت گزارشگری مالی و شفافیت سبب بهبود وضعیت فساد می‌شود.

دهکردی و آقایی (۱۳۹۴) به بررسی سیاست تقسیم سود و گزارشگری مالی متقلبانه پرداختند. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد، شرکت‌هایی که سود تقسیم می‌کنند با احتمال کمتری مرتکب گزارشگری مالی فرصت طلبانه شده‌اند. این رابطه برای شرکت‌هایی که سطح سود تقسیمی بالاتری دارند، قوی‌تر است.

صادقیان، بنی مهد، جهانگیرنیا و غلامی جمکرانی (۱۳۹۸) به بررسی ماکیاولیسم، جهت‌گیری اخلاقی و گزارشگری مالی متقلبانه پرداختند. ایشان به این نتیجه رسیدند با فرض دستکاری بااهمیت در سود، ویژگی شخصیتی ماکیاولیسم بر بروز گزارشگری مالی متقلبانه تأثیر مثبت و معنادار دارد.

از آنجائیکه یکی از نقش‌های گزارشگری مالی، کاهش تقارن اطلاعات بین مدیران و استفاده‌کنندگان است، محیط حسابداری در یک کشور، نقش مهمی در کنترل فساد دارد (هوک و مونیوم، ۲۰۱۳). کیم برو (۲۰۰۲)، مالاگینو و همکاران (۲۰۱۰) و لورنزو و همکاران (۲۰۱۸) هر سه به این نتیجه رسیدند که کیفیت اطلاعات حسابداری با شاخص فساد ادارک شده رابطه منفی دارد. وو (۲۰۰۵) استدلال می‌کند که روشهای اجرایی بهبود

یافته حسابداری می‌تواند به کاهش رشوه‌خواری کمک کند ولی لزوماً کیفیت بالای گزارشگری نمی‌تواند به تنهایی به کاهش فساد کمک کند. یافته‌های وو (۲۰۰۵) نشان می‌دهد که گزارشگری حسابداری می‌تواند در کنار سایر عوامل نقش حمایتی در کاهش فساد داشته باشد. گزارشگری مالی با کیفیت (پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی) به عنوان یک عامل بازدارنده در زمینه فساد (کنترل فساد) عمل می‌کند (هوک و مینیوم، ۲۰۱۶، ۳۶۸). یک نظام حسابداری دقیق و با کیفیت می‌تواند از بروز فساد در اقتصاد جلوگیری کند و باعث بهبود تخصیص منابع شود (هوک و مینیوم، ۲۰۱۶، ۳۷۵). بنابراین فرضیه اول به شرح ذیل بیان می‌گردد:

فرضیه اول: پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کنترل فساد تاثیر مستقیم دارد.

سطح بالای فساد می‌تواند به عنوان یک عامل در برابر افشای اطلاعات دقیق و بهبود کیفیت گزارشگری مالی عمل کند. زمانی که استانداردهای حسابداری مناسبی برای عملیات شرکتها وجود دارد باعث می‌شود مدیران دولتی و غیر دولتی اطلاعات دقیق، صحیح و قابل اتکاء ارائه نمایند (مالگینو مالاگینو و همکاران، ۲۰۱۰، ۳۷۷). زمانی که سازمانها از استانداردهای حسابداری و حسابرسی مناسب‌تری استفاده می‌کنند متعاقباً اطلاعات شفاف‌تری را در مورد استفاده از دارایی‌های سازمان ارائه می‌دهند، اقدامات فاسد توسط مدیران کمتر پنهان می‌شود (شیلفر و ویشلی، ۱۹۹۳، ۵۶۱). همانطوری که نتایج پژوهش هال و یوگو (۲۰۰۰) نشان می‌دهد یک دلیل کلیدی برای پنهان کاری همان عملیات فاسد است. لورنزو، ریسکه، سانتانا و برانسو (۲۰۱۸) صراحتاً اذعان می‌دارند کشورهای توسعه یافته با توجه به حمایت‌های گسترده از سهامداران (پاسخگویی) کمتر در معرض رفتارهای فساد آمیز قرار دارند. به عبارت دیگر حسابداری، ابزاری است که شرکت‌های خصوصی بوسیله آن نشان می‌دهند که بصورت قانونی عمل می‌کنند و شرکت‌های دولتی نشان می‌دهند که مسئولیت پاسخگویی را رعایت می‌کنند که هر دو مورد می‌تواند منجر به کاهش فساد شود (هوک و مینیوم، ۲۰۱۶، ۳۷۷). کلیت گارد (۲۰۰۶) در تحلیل گسترده‌ای از عناصر فساد، آن را محصول "قدرت انحصاری" و "اختیار" منهای "پاسخگویی" می‌نامد، به پیروی از بخش پاسخگویی این تعریف، نتایج جیسیسین (۲۰۱۷) نشان می‌دهد حسابداری نقش مهمی در کاهش فساد (افزایش پاسخگویی) می‌تواند داشته باشد. بنابراین فرضیه دوم به شرح ذیل بیان می‌شود:

فرضیه دوم: پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر پاسخگویی تاثیر مستقیم دارد.

روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف از نوع کاربردی و از بابت ماهیت و روش، توصیفی و همبستگی می‌باشد. با توجه به اینکه در انجام این پژوهش از داده‌های تاریخی استفاده شده است، می‌توان آن را پس رویدادی طبقه‌بندی کرد و همچنین با توجه به اینکه از طریق آزمون داده‌های موجود به استنتاج می‌پردازد جزء پژوهش‌های اثباتی می‌باشد. روش گردآوری اطلاعات روش کتابخانه‌ای و اسناد کاوی بوده است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش کشورهای عضو بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سال ۲۰۲۰ می‌باشد. ابتدا کشورهای عضو این بنیاد از طریق وب سایت بنیاد استخراج و سپس براساس کشورهایی که داده‌های مرتبط با آنها در دسترس نبوده حذف و در نهایت براساس جدول ذیل نمونه پژوهش انتخاب شده است.

تعداد	شرح
۱۶۴ کشور	کشورهای عضو بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در سال ۲۰۲۰
۳۲ کشور	کشورهایی که داده‌های مربوطه حکمرانی آنها در دسترس نبوده است
۵۸ کشور	کشورهایی که داده‌های مربوط به فرهنگ آنها در دسترس نبوده است
۷۴ کشور	تعداد کشورهای نمونه

مدل‌های پژوهش

به پیروی از مالاگینو و همکاران (۲۰۱۰)، هوک و منیوم (۲۰۱۶) و تینگ تینگ و همکاران (۲۰۲۱) از مدل‌های رگرسیونی ذیل برای آزمون فرضیات پژوهش استفاده خواهد شد:

$$CONTROL = b_0 + b_1 IFRS + b_2 ECI + b_3 GDP + b_4 INFLATION + b_5 free\ economic + b_6 CULTURE + \varepsilon$$

$$ACCOUNT = b_0 + b_1 IFRS + b_2 ECI + b_3 GDP + b_4 INFLATION + b_5 free\ economic + b_6 CULTURE + \varepsilon$$

متغیرهای پژوهش به شرح جدول ذیل قابل ارائه می‌باشد:

جدول ۱. متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیر	شرح	منبع گردآوری	نشانی
۱	متغیر وابسته	کنترل فساد (CONTROL)	بانک جهانی (۲۰۰۴-۲۰۲۰)	data.worldbank.org/indicator
		پاسخگویی (ACCOUNT)		
۲	متغیر مستقل	پذیرش IFRS	IFRS بنیاد	www.ifrs.org/use-around-the-world
۳	متغیرهای کنترلی	شاخص پیچیدگی اقتصادی (ECI)	اطلس پیچیدگی اقتصادی (۲۰۰۴-۲۰۲۰)	atlas.cid.harvard.edu
		رشد اقتصادی (GDP)	بانک جهانی (۲۰۰۴-۲۰۲۰)	data.worldbank.org/indicator
		تورم (INFLATION)		
		آزادی اقتصاد (FREE ECONOMIC)	سایت آزادی اقتصادی (۲۰۰۴-۲۰۲۰)	www.heritage.org/index/
		سلسله مراتب فرهنگی	ابعاد فرهنگی-شوارتز (۲۰۰۸)	
هماهنگی فرهنگی				
تسلط فرهنگی				
خودمختاری فرهنگی				

متغیرهای کنترلی

اگرچه فساد از کشوری به کشور دیگر متفاوت است اما برخی از عوامل اصلی محرک فساد را می‌توان شناسایی کرد (شومه، ۲۰۱۸). فساد همیشه از مجموعه‌ای از عوامل متعدد مرتبط با یکدیگر که می‌توانند به طور قابل توجهی نیز با یکدیگر تفاوت داشته باشند ناشی می‌شود (شومه، ۲۰۱۸). صالح و آلتینر (۲۰۱۶) عوامل مؤثر بر فساد را به شرح زیر معرفی می‌کنند:

۱- رشد اقتصادی: نشان دهنده تولید ناخالص داخلی سرانه. داده‌های به دست آمده از پایگاه داده شاخص‌های توسعه جهانی (WDI) بانک جهانی با مقادیر لگاریتمی خود در مدل تخمین گنجانده شده است. انتظار می‌رود که رشد اقتصادی فساد را کاهش دهد (صالح و آلتینر، ۲۰۱۶، ۱۱۵).

۲- آزادی اقتصادی: توسط بنیاد هریتیج و وال استریت با استفاده از ده عامل زیر ایجاد شده است: آزادی از فساد، آزادی مالی، آزادی سرمایه‌گذاری، آزادی مالی، آزادی کسب و کار، آزادی پولی، آزادی تجارت، آزادی کار، حقوق مالکیت. و هزینه‌های دولت افزایش در شاخص که مقداری بین (۰) و (۱۰۰) خواهد داشت، بیانگر افزایش سطح آزادی اقتصادی است. در حالی که مقدار شاخص برای کاهش نشان دهنده کاهش همان است. در این میان،

از آنجایی که «شاخص کنترل فساد» به عنوان متغیر وابسته در مدل مشخص شده است، متغیر «رهایی از فساد» که یکی از زیرمجموعه‌های شاخص آزادی اقتصادی است، در نظر گرفته نمی‌شود زیرا ممکن است بر نتایج تأثیر بگذارد. تمام داده‌های مورد استفاده در این فهرست از پایگاه داده بنیاد هریتیج به دست آمده و با مقادیر خالص آنها استفاده می‌شود. انتظار می‌رود که آزادی اقتصادی به کشورها کمک کند تا مبارزه کارآمد با فساد را حفظ کنند و در نتیجه آن را کاهش دهند (صالح و آلتینر، ۲۰۱۶، ۱۱۷).

۳- تورم: متغیر تورم که به عنوان درصد تغییر سالانه در قیمت مصرف کننده - بر اساس قیمت‌ها محاسبه می‌شود - از پایگاه داده WDI به دست آمده و با ارزش خالص خود استفاده می‌شود. انتظار می‌رود که تورم اثر فزاینده‌ای بر فساد داشته باشد.

۴- پیچیدگی اقتصادی: لونا و کارلوک (۲۰۲۰) اذعان کردند که پیچیدگی تأثیر مستقیمی بر فساد دارد و فساد را افزایش می‌دهد.

۵- فرهنگ: اعتقاد بر این است که تنها راه اصلاح ساختارهای فاسد، تغییر کامل یک هنجار اجتماعی رایج است که فراتر از مدل‌های اقتصادی است (رویس و پالیفیکا، ۲۰۱۶، ۴۲). شول و شرمولی (۲۰۱۸) نشان دادند که فرهنگ عامل بسیار قوی است که در صورت استفاده از فرهنگ مناسب به جای درصد زنان یا اعضای مذهبی، تغییرات درون کشوری در فساد را توضیح می‌دهد. فرهنگ دستورالعمل‌های نقشه راه را برای آنچه باید انجام داد، چگونه فکر کرد و چگونه احساس کرد ارائه می‌کند. این دستورالعمل‌ها از نسلی به نسل دیگر منتقل می‌شود. رهنمودهای فرهنگی از تجربیات مشترک اعضای گروه ناشی می‌شود که "روش‌ها، نهادها، نمادها، مصنوعات، باورها و ارزش‌های آنها را تحت تأثیر قرار می‌دهد." وی اذعان داشت که سه متغیر فرهنگ شامل فاصله قدرت، برابری جنسیتی و وضعیت استعماری سابق، اگر به درستی اندازه‌گیری شوند، می‌توانند بیشتر واریانس فساد و پیامدهای آن را توضیح ماضی و همکاران (۲۰۱۸) اذعان داشتند فساد تحت تأثیر این چهار بعد فرهنگی قرار می‌گیرد:

مقوله‌های معرفی شده توسط شوارتز بصورت خلاصه در ۴ بعد زیر معرفی گردیده است:

- ۱- اقتدارگرایی: که بر روابط بین فرد و گروه تأکید دارد. در فرهنگ‌های خودمختار، مردم مستقل و منحصر به فرد هستند. آنها تشویق می‌شوند که ویژگی‌های داخلی خود، مانند احساسات، ایده‌ها و ترجیحات خود را بیان کنند.
- ۲- سلسله مراتب: بر مسئولیت‌های افراد متکی بر نقش و تخصیص منابع اجتماعی تأکید دارد. در فرهنگ‌های مبتنی بر عدالت افراد از نظر اخلاقی برابر هستند ایشان منافع خود را در گروه و منافع دیگران می‌بینند.

۳- تسلط : بر نحوه مدیریت افراد در جهان طبیعی و اجتماعی تأکید می‌کند. در فرهنگ‌های هماهنگ، مردم جهان را به عنوان یک مقوله درک می‌کنند و از آن قدردانی می‌کنند و سعی می‌کنند آن را حفظ کنند. با این حال، در فرهنگ‌های تسلط، مردم به منظور دستیابی به اهداف خود تلاش می‌کنند تا محیط اطراف را به طور مستقیم هدایت و تغییر دهند.

۴- هارمونی: این نوع از ارزش فرهنگی، با تأکید بر هماهنگی با طبیعت، دقیقاً بر خلاف تسلط می‌باشد. "صلح"، "عدالت اجتماعی" و "مفید بودن" نیز می‌توانند در هارمونی قرار بگیرند و نشان می‌دهد که این نوع ارزش شامل هماهنگی اجتماعی نیز هستند. ارزشهای هارمونی موضع خاصی راجع به خودمختاری فرد تصور نمی‌کنند، اما در تقابل با انواع ارزش‌ها هستند که باعث تغییر فعالانه جهان از طریق ادعا و سوء استفاده از مردم و منابع می‌شوند.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

آمار توصیفی به شرح جدول ذیل قابل ارائه می‌باشد:

جدول ۲. آمار توصیفی

کشدگی	چولگی	انحراف معیار	حداقل	حداکثر	میانه	میانگین	
۲/۰۳۴	-۰/۳۷۹	۲۷/۵۶۶	۱/۴۴۲	۱۰۰	۶۴/۵۷	۶۲/۰۷۵	کنترل فساد
۲/۰۰۸	-۰/۳۸۴	۲۷/۶۴	۳/۸۶	۱۰۰	۶۴/۷۳	۶۳/۲۹۵	پاسخگویی
۱/۲۵۳	-۰/۵۰۳	۰/۴۸۵	۰	۱	۱	۰/۶۲۲	IFRS
۲/۳۶۵	-۰/۲۶۶	۰/۹۶۴	-۲/۳۳۷	۲/۷۵۵	۰/۶۲۵	۰/۵۳۰	پیچیدگی اقتصادی
۷/۸۴۱	-۰/۴۶۶	۴/۳۸۹	-۲۷/۹۹۵	۲۶/۱۷	۳/۰۹۶	۳/۰۴۷	رشد اقتصادی
۴۷۵/۶۸۸	-۲۰/۱۷۸	-۲۱/۶۶۱۴	-۲۵/۱۳	۵۵۸/۵۶	۲/۹۵۲	۶/۰۰۵	تورم
۶/۷۱۵	-۰/۸۹۸	۱۱/۴۸۶	۰	۹۰/۲۰	۶۵/۳۰	۶۴/۸۵	آزادی اقتصادی
۲/۹۱۹	۰/۳۶۱	۰/۱۶۰	۳/۶۰	۴/۴۱	۳/۹۲۰	۳/۹۳۵	تسلط
۲/۴۴۶	۰/۲۱۶	۰/۴۴۱	۱/۴۹۰	۳/۴۹۰	۲/۳۳۰	۲/۳۴۳	سلسله مراتب
۲/۲۸۷	-۰/۰۸۳	۰/۳۰۳	۳/۲۸۰	۴/۶۲۰	۴/۰۲۰	۴/۰۲۶	هارمونی
۲/۲۵۲	۰/۰۳۹	۰/۳۹۵	۳/۰۳	۴/۶۳۰	۳/۸۱۰	۳/۷۹۴	خود مختاری

همانطور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود آماره تی و ضریب رگرسیون در هر چهار حالت (کنترل فرهنگ) معنی‌دار می‌باشد عبارتی با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شاخص ادراک فساد افزایش (رتبه فساد کاهش) می‌یابد. از میان متغیرهای کنترلی نیز آزادی اقتصاد و کاهش پیچیدگی اقتصادی بصورت مستقیم بر شاخص ادراک فساد تاثیر گذار هستند. ضریب تعیین تعدیل شده بیانگر این موضوع می‌باشد که تقریباً در حالت‌های متفاوت فرهنگی ۶۵ درصد از تغییرات در فساد توسط متغیر مستقل و متغیرهای کنترلی توضیح داده می‌شود. بنابراین فرضیه اول مبنی بر این موضوع که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بصورت مستقیم بر کنترل فساد تاثیر گذار است تایید می‌شود.

فرضیه دوم: پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر پاسخگویی تاثیر مستقیم دارد.

جدول ۴. نتایج آزمون فرضیه دوم

متغیرها	خودمختاری		هماهنگی		سلسله مراتب		تسلط	
	ضریب	آماره- تی	ضریب	آماره- تی	ضریب	آماره- تی	ضریب	آماره- تی
IFRS	۲/۱۴	۲/۳۲	۵/۰۴	۴/۳۷	۰/۲۴	۰/۲۱۶	۰/۸۲۹	۶/۰۶
پیچیدگی اقتصادی	-۰/۶۰۳	-۰/۹۴	۸/۵۳	۱۲/۶۳	۸/۴۱	۱۳/۸۲	۰/۰۰۰	۱۶/۱۹
رشد اقتصادی	-۰/۱۴۰	-۱/۴۰	-۰/۴۸۲	-۳/۹۱	-۰/۲۶۶	-۲/۳۳	۰/۰۲	-۴/۳۳
تورم	-۰/۰۵	-۲/۵۴	۰/۰۰۸	-۰/۳۰	-۰/۰۰۹	-۰/۴۰	۰/۶۸۵	-۱/۰۲
آزادی اقتصادی	۰/۷۲۰	۱۶/۳۳	۰/۹۳۰	۱۶/۷۹	۰/۸۴۸	۱۶/۷۴	۰/۰۰۰	۱۴/۴۱
فرهنگ	-۴۶/۴۶	-۳۰/۷۶	۲۲/۹۴	۱۲/۴۰	-۲۴/۶۴	-۱۹/۹۸	۰/۰۰۰	-۲/۰۸
عرض از مبدا	۱۹۰/۶۴	۲۷/۹۲	-۹۷/۵۲	-۱۱/۵۶	۶۰/۲۹	۱۳/۵۱	۰/۰۰۰	۲۶/۶۰۸
دوربین								
واتسون		۱/۸۹۰		۲/۰۶۵		۱/۸۹۶		۲/۱۹۰
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۶۸		۰/۵۶۶		۰/۵۵۸		۰/۵۱۴
آماره- اف		۵۶/۳۲		۵۸/۶۸۰		۸۹/۹۰۹		۸۹/۷۸۹
معناداری		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰

همانطور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود آماره تی و ضریب رگرسیون در هر سه حالت (کنترل فرهنگ) معنی دار می‌باشد عبارتی با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پاسخگویی افزایش می‌یابد. از میان متغیرهای کنترلی نیز آزادی اقتصاد بصورت مستقیم بر پاسخگویی تاثیر گذار است. ضریب تعیین تعدیل شده بیانگر این موضوع می‌باشد که تقریباً در حالت‌های متفاوت فرهنگی ۵۵ درصد از تغییرات در فساد توسط متغیر مستقل و متغیرهای کنترلی توضیح داده می‌شود. بنابراین فرضیه دوم مبنی بر این موضوع که پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بصورت مستقیم بر پاسخگویی تاثیر گذار است تایید می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر کنترل فساد و پاسخگویی می‌باشد. براساس چارچوب مفهومی که ایورت و همکاران (۲۰۰۷) ارائه دادند حسابداری بصورت بالقوه نقش تقویت کننده و نقش محدودکننده در کنترل و کاهش فساد دارد.

براساس این چارچوب نظری نتایج این پژوهش به شرح ذیل قابل تبیین است:

تمرکز ذاتی حسابداری بر کارایی، افشاء و کنترل (دن و همکاران، ۲۰۱۲، ۶۰) نشان می‌دهد که حسابداری بصورت بالقوه نقش مهمی در کاهش فساد در جامعه ایفا می‌کند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اگر استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی مورد پذیرش واقع شوند فساد کاهش خواهد یافت.

از سویی دیگر نتایج آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد با پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی کنترل فساد نیز افزایش می‌یابد (نقش تقویت کننده). بنابراین حسابداری می‌تواند با ارائه اطلاعات با کیفیت و شفاف در کنترل فساد نقش سازنده داشته باشد.

نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد تاثیر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی سبب بهبود پاسخگویی خواهد شد که این امر در کاهش سطح فساد بسیار مهم است (نقش تقویت

کننده). استانداردهای حسابداری و حسابرسی بدنبال ایجاد اطلاعات شفاف و دقیق می‌باشند که از این طریق افرادی که دارای نفوذ و قدرت اقتصادی هستند کمتر در معرض سقوط اخلاقی و شیوه‌های ناپسند فساد قرار گیرند. براساس نتایج فوق می‌توان اذعان داشت حسابداری از طریق افزایش یفیت گزارشگری مالی می‌تواند نقش حاکمیتی در محیط فعالیت خود داشته باشد. حسابداری از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و ذی‌نفعان سبب ایجاد پاسخگویی شده که به این امر می‌تواند نقش حاکمیتی حسابداری را تقویت نماید. بصورت کلی حسابداری براساس چارچوب نظری ایورت و همکاران (۲۰۰۷) می‌تواند نقش‌های بسیار بزرگتر از نقش فعلی در دنیای اقتصاد داشته باشد. حکومت‌ها برای بقا و ایجاد عدالت می‌بایست به نقش بسیار مهم حسابداری توجه شایانی داشته باشند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های این پژوهش در تطابق با تینگ‌تینگ و همکاران (۲۰۲۱) پژوهش‌های ماضی و همکاران (۲۰۱۸)، لورنز، راسکه، سانتانا و برانسو (۲۰۱۷) و مالاکینو، آلبرت، اینج و استین (۲۰۱۰) و با پژوهش هوک و مونیوم (۲۰۱۳) در تضاد می‌باشد.

پیشنهاد می‌شود با توجه به اهداف کشور در جهت پیشرفت اقتصادی، مورد نیاز است برای ایجاد شفافیت گزارشگری مالی با در نظر گرفتن ساختارهای حقوقی و قوانین متفاوت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی مورد پذیرش قرار بگیرد. با توجه به نیاز کشور به شفافیت اطلاعاتی در حوزه بازار سرمایه و همچنین در زمینه سرمایه‌گذاری و کاهش فساد، کیفیت گزارشگری مالی بیشتر از قبل مورد توجه نهادهای استاندارد‌گذار قرار بگیرد.

مهمترین محدودیت پژوهش با توجه به اینکه ساختارهای حقوقی شرکت‌ها در کشورهای مختلف ممکن است متفاوت از یکدیگر باشد (اگر چه جنبه فرهنگ به عنوان یکی از عوامل تفاوت کشورها مورد توجه بوده است). به نظر می‌رسد کنترل عوامل دیگری همچون عوامل اقتصادی (بیکاری و غیره)، عوامل سیاسی (تحریم)، عوامل اجتماعی و غیره می‌تواند مفید باشد.

پیشنهاد می‌شود برای پژوهش‌های آتی از آنجائی که کیفیت گزارشگری مالی ممکن است با وقفه زمانی بر فساد اثرگذار باشد، لذا پیشنهاد می‌شود اثرات پویای تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد بر اساس مدل‌هایی همچون PARDL و GMM بررسی شود.

منابع

- فرج‌زاده دهکردی، حسن و آقایی، لیلا. (۱۳۹۴)، سیاست تقسیم سود و گزارشگری مالی فرصت طلبانه، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۲ (۴۵): ۲-۳۵.
- صادقیان، مسعود؛ بنی مهد، بهمن؛ جهانگیرنیا، حسین؛ غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۸)، ماکیاولیسم، جهت‌گیری اخلاقی و گزارشگری مالی متقلبانه، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶ (۳): ۴۱۳-۴۳۴.

References

- Blackburn, K., N. Bose, & Haque, M. E. (2010). Endogenous corruption in economic development, *Journal of Economic Studies*, 37 (1): 4-25.
- Cornelius, P. (2005). Good corporate practices in poor corporate governance systems. *Corporate Governance*, 5(3), 12-23.
- Dean .N, Jeff. E, Abu Shiraz .R, Daniel. M. (2012). Accounting and networks of corruption. *Accounting, Organizations and Society*. doi:10.1016/j.aos.2012.01.003
- Dehkordi, H., M.aghaei.(2015). 'Dividend Policy and Opportunistic Financial Reporting', *Empirical Studies in Financial Accounting* 12(45). (In Persian).
- Dichow, P. & Dichev, I. (2002). The quality of accruals and earnings: the role accrual estimation errors. *The accounting review*, 77 (S-1): 35-59.
- Dichev, I., Graham, J., Harvey, C. R., & Rajgopal, S. (2012). Earnings quality: Evidence from the field. *Article in press*.
- DiRienzo, C., Das, J., Cord, K., & Burbridge, J. (2007). Corruption and the role of information. *Journal of International Business Studie*, s 38(2): 320-332.
- Elias, R.Z. (2002). Determinants of earnings management ethics among accountants, *Journal of Business Ethics*, 40 (1): 33-45.
- Everett, J., Neu, D., & Rahaman, A. S. (2007). Accounting and the global fight against corruption. *Accounting, Organizations and Society*, 32(6): 513-542.
- FASB. (1980). Concepts Statement No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information, Financial Accounting Standards Board.
- Finnie, B.W., Gibson, L.K. and McNabb, D.E. (2006). Economic development: corruption, complexity, wealth, and a triad of strains", *Humanoids*, 22 (4): 185-204.
- Francis, J., R. LaFond, P. Olsson, and K. Schipper. (2004). Costs of Equity and Earnings Attributes. *The Accounting Review*, 79(85): 967-1010.
- Hall, T. and Yago, G. (2000). Estimating the cost of opacity using sovereign bond spreads", *Policy Brief*, No. 13, Milken Institute, Santa Monica, CA, April
- Hope, O.K. (2003). Firm level disclosures and the relative roles of culture and legal origin. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 14(3): 218-248.

- Houge, N. and Monem, R. (2013). Corruption, Political Institutions, and Accounting Environment: A Cross-country Study. Paper presented at the 2013 annual The International Journal of Accounting Symposium, 17 – 20 May, Wuhan, P. R. China
- Houge, N. and Monem, R. (2016). IFRS adoption, extent of disclosure and perceived corruption: a cross-country study, *The International Journal of Accounting*, 51(2): 363-378.
- Jensen, M.C. and Mackling, W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(12):305–360.
- Jeppesen, K.K. (2018). The role of auditing in the fight against corruption, *The British Accounting Review*, doi: 10.1016/j.bar.2018.06.001.
- Klitgaard, R. (2006). Introduction: subverting corruption, *Global Crime*, 7(3-4), 299-307.
- Kimbro, M.B. (2002). A Cross-Country Empirical Investigation of Corruption and Its Relationship to Economic, Cultural, and Monitoring Institutions: An Examination of the Role of Accounting and Financial Statements Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 17(4):325-350.
- Lindstedt, C and Naurin, d. (2010). Transparency is not enough: Making Transparency Effective in Reducing corruption, *International Political Science Review*, 31(3): 301–322.
- Lockwood, M. (2010). Good governance for terrestrial protected areas: A framework, principles and performance outcomes. *Journal of Environmental Management*, 91; 754–766.
- Lourenço, I., Rathke, K., Santana, V. & Branco, M. (2018). The effects of corruption on earnings management. Corporate Governance: *The International Journal of Business in Society*, 18(1): 35-51.
- Luna-Pla, I., Nicolás-Carlock, J.R. Corruption and complexity: a scientific framework for the analysis of corruption networks. (2020). <https://doi.org/10.1007/s41109-020-00258-2>.
- Macrae, J. (1982). Underdevelopment and the economics of corruption: a game theory approach”, *World Development*, 8 (10):677-687.
- Mazzi, F., R. Slack, Ioannis T. (2018). The effect of corruption and culture on mandatory disclosure compliance levels: goodwill reporting in Europe. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. S1061-9518(18): 30130-7
- Malagueno, R., Albrecht, C., Ainge, C. and Stephens, N. (2010). Accounting and corruption: a crosscountry analysis, *Journal of Money Laundering Control*, 13 (4): 372-393.
- McNichols, M. & Stubben, S. (2008). Does earnings management affect firms’ investment decisions? *The Accounting Review*, 86(89): 1571– 1603
- MerveKılıç, Ali Uyar, Başak Ataman (2014), Preparedness for and perception of IFRS for SMEs: evidence from Turkey, *Accounting and Management Information Systems*, 13(3): 492-519.

- Nobes, C. and Parker, R. (2016), *Comparative International Accounting*, 13th ed., Pearson, Harlow.
- Perols, J. L., & Lougee, B. A. (2011). The relation between earnings management and financial statement fraud. *Advances in Accounting*, 27 (1), 39 – 53.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). Effects of corruption on earnings opacity internationally, *Advances in International Accounting*, 17(12):73-84. (In Persian).
- Ribeiro, H. V., Alves, L. G., Martins, A. F., Lenzi, E. K., & Perc, M. (2018). The dynamical structure of political corruption networks. *Journal of Complex Networks*, 6, 989–1003. <https://doi.org/10.1093/comnet/cny002>.
- Sadeghian, M., Banimahd, B., Jahangir Nia, H., Gholami Jamkarani, R. (2019). 'Machiavellianism, Idealism, Relativism, Fraudulent financial reporting,' *Accounting and Auditing Review* 26(3):413-434. doi: 10.22059/acctgrev.2019.274381.1008100. (In Persian).
- Salih, T and Altiner. (2016). Economic and Political Factors Affecting Corruption in developing countries. *IJER*, 17(23): 104-120.
- Scholl, w and Schermuly, c. (2018). The Impact of Culture on Corruption, Gross Domestic Product, and Human Developmen. *Journal of Business Ethics*. <https://doi.org/10.1007/s10551-018-3977-0>
- Shleifer, A., & Vishny, R. 1993. Corruption. *The Quarterly Journal of Economics*, 108(3): 599–617.
- Stephanie A., Marcus R. B. (2018). Derivative accounting and financial reporting quality: A review of the literature. *Advances in Accounting: Hairston, S.A., Advances in Accounting*, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.10.003>.
- Šumah, s.(2018). Corruption, Causes and Consequences, the world's leading publisher of Open Access book Built by scientists, for scientists, <http://dx.doi.org/10.5772/intechopen.72953>.
- Stiglitz, J. (2001), *Globalization and its Discontents*, Penguin Books, New Delhi
- Thia, T , Thib, N and Anh, T.(2019).Benefits and Difficulties of Adopting IFRS. *International Journal of Innovation*. 10(9): 205-225.
- Tingting L, Yu L, Barkat U, Zuobao W, Lixin C.(2021). The dark side of transparency in developing countries: The link between financial reporting practices and corruption. *Journal of Corporate Finance*. 66(23):1-23.
- Van der Meulen, S., Gaeremynck, A. & Willekens, M. (2007). Attribute differences between U.S. GAAP and IFRS earnings: An exploratory study. *The international Journal of Accounting*, 42(41): 123-142.
- Van Beest, F., Braam, G., & Boelens, S. (2009). Quality of financial reporting: Measuring qualitative characteristics. Working Paper. Radboud University Nijmegen.
- Wu, X. (2005). Corporate Governance and Corruption: A Cross-Country Analysis, *Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions*, 18 (2): 151-170.

- World Bank Institute. (2020). Governance data: Web-interactive inventory of datasets and empirical tools. Washington, DC. Available at: <http://www.worldbank.org/wbi/governance/govdatasets/index.html>.
- Warren, Mark E. (2005). Democracy against Corruption, Quality of Government Institute. *Conference on the Quality of Government*.
- Zaiyol, P., Andrew, E., & Memga Udende, B. (2017). Impact of Ifrs Adoption on Accountability of Nigerian Organisations. *IOSR Journal of Economics and Finance*, 08, 60-72.

COPYRIGHTS



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

تأثیر گفتمان‌های سیاسی دولت بر اصلاحات حسابداری بخش عمومی^۱

محمد مرادی^۲، رضا پورا احمد^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۱۰

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: حسابداری بخش عمومی به‌عنوان ابزار سیاستمداران جهت دستیابی به انگیزه‌های سیاسی محسوب می‌شود. هدف این پژوهش، بررسی تأثیر گفتمان‌های سیاسی دولت بر اصلاحات حسابداری بخش عمومی از طریق بررسی نقش زبان نمایندگان دولت در مجلس، در مشروعیت‌بخشیدن به اصلاحات حسابداری بخش عمومی و همچنین، بررسی نوع استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی بکار گرفته شده توسط آنان، می‌باشد.

روش: روش این پژوهش مبتنی بر تحلیل گفتمان انتقادی با رویکرد فرکلاف است. جامعه این پژوهش، شامل تعداد ۱۹ متن از گفتمان‌های نمایندگان دولت در مجلس شورای اسلامی در ارتباط با تغییرات قانون محاسبات عمومی مرتبط با حسابداری بخش عمومی از سال ۱۳۶۵ تا سال ۱۳۹۹ می‌باشد، که کلیه متون فوق مورد تحلیل قرار گرفته است.

یافته‌ها: تغییرات قانون محاسبات عمومی کشور به‌عنوان زیربنای حسابداری بخش عمومی، تحت تأثیر قدرت زبان نمایندگان دولت و با تأکید بر استراتژی‌های خردگرایی و اخلاق‌گرایی، مشروعیت‌بخشیده شده است و آنان از زبان به‌عنوان ابزار مشروعیت بخش استفاده کرده‌اند.

نتیجه‌گیری: استفاده نمایندگان دولت در مجلس از زبان به‌عنوان ابزار مشروعیت بخش و بکارگیری استراتژی‌های خردگرایی و اخلاق‌گرایی برای مشروعیت‌بخشیدن به تغییرات قانون محاسبات عمومی کشور، بیانگر این است که آنان سعی دارند با تأکید بر پیامدها و نتایج اعمال این تغییرات و همچنین، با تأکید بر مبانی ارزشی و اخلاقی آن، اینگونه تغییرات را همسو با منافع عمومی به تصویر بکشند و آن را در راستای هنجارهای جامعه جلوه دهند.

دانش‌افزایی: توجه به تأثیر گفتمان‌های سیاسی بر اصلاحات حسابداری بخش عمومی، از جمله مواردی است که در مطالعات حسابداری کمتر مورد توجه قرار گرفته است و می‌تواند در تصمیم‌گیری و قضاوت استفاده‌کنندگان گزارشات حسابداری بخش عمومی موثر باشد.

واژه‌های کلیدی: استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی، حسابداری بخش عمومی، زبان، قانون محاسبات عمومی، نمایندگان دولت در مجلس.

طبقه بندی موضوعی: M48.

10.22051/JAASCI.2022.39794.1685 : DOI

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. نویسنده مسئول. (moradimt@ut.ac.ir).

۳. دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (reza.pourahmad@ut.ac.ir).

مقدمه

تضاد منافع سیاستمداران، انگیزه‌های سیاسی متفاوتی را به دنبال خواهد داشت. در واقع بازیگران سیاسی با ابزارهای مختلف، قواعد بازی سیاسی را نقض نموده و منافع شخصی را مقدم بر منافع عمومی قرار می‌دهند (کاریازی و ویسکونتی، ۲۰۲۱؛ ۳۲). حسابداری بخش عمومی، به‌عنوان ابزار سیاستمداران جهت دستیابی به انگیزه‌های سیاسی محسوب می‌شود و از دیدگاه آنان، هرگونه اصلاحات در این حوزه از اهمیت ویژه‌ای برخوردار خواهد بود (پوراحمد و همکاران، ۱۴۰۰؛ ۴). اصلاح رویکردهای حسابداری از طریق اصلاحات قوانین مالی زیربنایی آن، می‌تواند در راستای تحقق انگیزه‌های سیاسی اتفاق بیافتد و گفتمان‌های مشروعیت بخش سیاستمداران به‌عنوان پوششی بر اینگونه انگیزه‌ها عمل نماید (لیگوری و استیکولینی، ۲۰۱۸؛ ۱۶۷). گفتمان‌های سیاستمداران، ایدئولوژی‌های سیاسی مختلفی را دنبال می‌کند و محور این گفتمان‌ها، زبان است (بایر و همکاران، ۲۰۲۱؛ ۲۳). زبان ابزار مشروعیت‌بخشی در سیاست است و تشریح‌کننده اقدامات اجتماعی می‌باشد (وودز، ۲۰۱۹؛ ۳۳۹). سیاستمداران با استفاده از ابزار زبان و همچنین، واژه‌ها و مفاهیم خاص که دیگران با آنها آشنایی چندانی ندارند، به حفظ قدرت و موقعیت خود در مقابل سایر عناصر نظام سیاسی می‌پردازند و از این طریق، ایدئولوژی‌های خود را تحمیل می‌کنند (میرزایی اهرنجانی، ۱۳۸۵؛ ۸۶). سیاستمداران با اصلاحات قوانین مالی، ایدئولوژی‌های سیاسی خود را پیروی کرده و بر حسابداری بخش عمومی تاثیر می‌گذارند و با بکارگیری قابلیت‌های زبان و گفتمان‌های متعدد، اینگونه اصلاحات را همراستا با هنجارهای جامعه، به تصویر می‌کشند (گاتمن و ویت، ۲۰۱۸؛ ۷).

از این رو، زبان می‌تواند نقش اساسی در اصلاحات حسابداری بخش عمومی به‌واسطه مشروعیت‌بخشی سیاستمداران به تغییرات قوانین مالی زیربنایی آن داشته باشد و به این طریق مبانی گزارشگری مالی دولت‌ها را تضعیف کند (لیگوری و استیکولینی، ۲۰۱۸؛ ۱۶۳). اینگونه تاثیرپذیری اصلاحات حسابداری بخش عمومی از گفتمان‌ها و انگیزه‌های سیاستمداران، می‌تواند قابلیت اتکای گزارشات مالی این حوزه حسابداری را با چالش مواجه کند. در این پژوهش، با توجه به اهمیت قانون محاسبات عمومی کشور به‌عنوان زیربنای حسابداری بخش عمومی، از بعد کیفی به بررسی نقش زبان

نمایندگان دولت در مجلس در مشروعیت‌بخشی به تغییرات قانون محاسبات عمومی و همچنین، بررسی استراتژی‌های آنان جهت مشروعیت‌بخشی به اینگونه تغییرات، خواهیم پرداخت. با توجه به مطالب فوق، سوال‌های این پژوهش را می‌توان به صورت زیر بیان کرد:

- ۱) زبان دولت چه نقشی در مشروعیت‌بخشیدن به تغییرات قواعد حسابداری بخش عمومی دارد؟
- ۲) دولت از چه استراتژی‌هایی برای مشروعیت‌بخشیدن به تغییرات قواعد حسابداری بخش عمومی استفاده می‌کند؟

بررسی نقش زبان سیاستمداران برای ایجاد تغییرات در قوانین و مقررات مالی زیربنای حسابداری بخش عمومی و همچنین، استراتژی‌هایی که آنان برای مشروعیت‌بخشیدن به اینگونه تغییرات بکار می‌گیرند، می‌تواند از یک سو به ارزیابی قابلیت اتکای گزارشات مالی بخش عمومی یاری رسانده و از سوی دیگر، در تصمیم‌گیری و قضاوت استفاده‌کنندگان اینگونه گزارشات موثر باشد. در این پژوهش، برای بررسی نقش زبان نمایندگان دولت در اصلاحات حسابداری بخش عمومی و استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی آنان به تغییرات قانون محاسبات عمومی کشور، از روش تحلیل گفتمان انتقادی با رویکرد فرکلاف استفاده شده است. توجه به نقش زبان سیاستمداران در اصلاحات قواعد زیربنای حسابداری بخش عمومی و همچنین، استراتژی‌های آنان جهت مشروعیت‌بخشی به این اصلاحات، از جمله مواردی است که در پژوهش‌های حسابداری کمتر مورد توجه قرار گرفته است. لازم به ذکر است، در بررسی نقش زبان سیاستمداران در پژوهش‌های حسابداری ایران، پوراحمد و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهش خود به بررسی نقش زبان نمایندگان مجلس در مشروعیت‌بخشی به اصلاحات قوانین و مقررات مالی پرداخته‌اند و پژوهش حاضر با بررسی جایگاه زبان دولتمردان (نمایندگان دولت)، به عنوان رکن دیگر قدرت در جامعه، در اصلاحات حسابداری بخش عمومی، ضمن دانش‌افزایی در خصوص تاثیر عوامل مختلف قدرت بر اصلاحات حسابداری بخش عمومی، می‌تواند به استفاده‌کنندگان گزارشات مالی بخش عمومی در سنجش شفافیت مالی این نوع گزارشات کمک کرده و تصمیمات آنان را تحت تاثیر قرار دهد.

مبانی نظری پژوهش

زبان، گفتمان‌های مشروعیت‌بخش و استراتژی‌های آن

مشروعیت، یک تصور عمومی است مبنی بر اینکه اقدامات موجود در برخی ساختارهای اجتماعی، مطلوب و مطابق با هنجارها، ارزش‌ها و اصول و به‌طور متعارف انجام می‌شود (اوکس، ۲۰۱۲؛ ۲۱۴). مشروعیت‌بخشی به اعمال سیاستمداران می‌تواند در راستای همراه نمودن و متقاعد کردن جامعه با ایشان به‌عنوان اولویتی سیاسی تبدیل شود. استراتژی‌های مشروعیت می‌توانند با تاکید بر قابل قبول بودن یا عدم پذیرش اقدامات، این اقدامات را به صورت خنثی یا مثبت توصیف کنند (گاتمن و ویت، ۲۰۱۸؛ ۱۲). زبان، مهمترین ابزار مشروعیت‌بخشی است (ون لیون، ۲۰۰۲؛ ۳۵۲). در واقع، هدف اصلی دولت‌ها، ارائه منافع اجتماعی به جامعه است (صفرزاده و جودکی، ۱۴۰۰؛ ۱۰۶) و سیاستمداران با بکارگیری قدرت زبان و گفتمان، اقدامات خود را در راستای منافع اجتماعی جلوه داده و مشروعیت می‌بخشند (لیگوری و استیکولینی، ۲۰۱۸؛ ۱۶۴). زبان، اغلب به‌عنوان ابزار کنترل شناخته شده است و مظهر نمادین قدرت در سیاست و جامعه محسوب می‌شود (رایدل و گومز، ۲۰۲۰؛ ۲۳۹). از دیدگاه سیاسی، زبان را می‌توان به دو نوع بوروکراتیک و غیربوروکراتیک تقسیم‌بندی کرد. زبان بوروکراتیک، به‌عنوان نوعی سوءاستفاده سیاستمداران از زبان در گفتمان و اسناد رسمی دولتی تعریف می‌شود. چنین سوءاستفاده‌ای از زبان، سهوی یا غیرعمدی نیست، بلکه با برنامه و مقاصد خاصی دنبال می‌شود. برخی دیگر نیز زبان بوروکراتیک را به‌عنوان زبانی که به‌صورت دروغین وانمود به برقراری ارتباط می‌کند، تعریف کرده‌اند و یا آن را به‌عنوان سوءاستفاده از واژگان و مفاهیم به وسیله بازتعریف ضمنی یا تلویحی تعریف نموده‌اند (هرمان، ۱۹۹۲؛ ۸۴). سخن دوگانه بوروکراتیک، بد را خوب، منفی را مثبت و یک امر ناخوشایند را جذاب جلوه می‌دهد (واتسون، ۲۰۰۶؛ ۷۴۴). با تکیه بر نظریه نهادی و تحلیل گفتمان انتقادی، پنج مورد استراتژی مشروعیت‌بخشی شناسایی شده است. پنج استراتژی گفتمان، جایی که از زبان برای به‌دست آوردن مشروعیت استفاده می‌شود، عبارتند از: (وارا، ۲۰۱۵؛ ۷۵۲)

(۱) اقتدارگرا^۱ (۲) اخلاق‌گرای^۲ (۳) روایت‌گرای^۳ (۴) عادی‌سازی^۴ (۵) خرد‌گرای^۵

1. Authorization
2. Moralization
3. Narrativization
4. Normalization
5. Rationalization

استراتژی اقتدارگرا، به مشروعیت‌بخشیدن (یا عدم مشروعیت‌بخشیدن) از طریق کسب مجوز به استناد چهره‌های قانونی که به نوعی به آنها اختیار داده شده است، اشاره دارد. در واقع در این استراتژی با ارجاع به نظرات اشخاص مرجع و خبره می‌توان به اقدامات و رویدادها مشروعیت بخشید. این چهره‌های قانونی می‌توانند شامل روزنامه‌نگاران، نمایندگان شرکت‌ها، بازارها، تحلیلگران و کارشناسان صنعت باشند. در متون، نمونه بارز چنین مجوزهایی عباراتی مانند "تحلیلگران معتقدند" یا "برآورد تحلیلگران این است" می‌باشد. در این استراتژی به اشخاص خاص مانند تحلیلگران خاص یا متخصصان برجسته در صنایع مختلف، نقش نهادی جهت مشروعیت‌بخشی داده می‌شود که ممکن است به سایر مقامات مانند نمایندگان کارگران داده نشود.

استراتژی اخلاق‌گرایی، به مشروعیت‌بخشیدن (یا عدم مشروعیت‌بخشیدن) از طریق سیستم‌های اخلاقی و ارزشی خاص اشاره دارد. در این استراتژی تاکید بر منافع ملی (به‌عنوان ارزش اصلی) یا اولویت‌بندی منافع افراد جامعه، نوعی ارزش محسوب می‌شود و مبنای مشروعیت‌بخشی به اقدامات قرار می‌گیرد. در واقع، این استراتژی به ارزش‌های خاص تاکید دارد و در آن می‌توان به طریقی انتزاعی به اعمال و رسوم ارزشی اشاره کرد و گفتمان را به ارزش‌های اخلاقی پیوند داده و با این کار آنها را "اخلاقی"، جلوه داد. برای مثال، به جای اینکه بگوییم "این کودک اولین بار است به مدرسه می‌رود"، بگوییم "این کودک به استقلال می‌رسد". بدین طریق عمل مدرسه رفتن بر حسب گفتمان "استقلال"، مشروعیت می‌یابد (وارا، ۲۰۱۵؛ ۷۶۶). استراتژی روایت‌گرایی، به مشروعیت‌بخشیدن (یا عدم مشروعیت‌بخشیدن) از طریق بیان روایات اشاره دارد. این استراتژی جنبه اسطوره‌ای مشروعیت را نیز در بر می‌گیرد و بیان یک داستان یا تاریخچه از یک موضوع، شواهدی از رفتار قابل قبول، مناسب یا ترجیحی را فراهم می‌کند. در روایت‌گرایی به اشخاص با عنوان برنده، بازنده، قهرمان، دشمن یا مقصر نگریسته می‌شود. برای مثال، در داستان‌هایی درباره نخستین روز مدرسه رفتن، کودکان باید با ضربه روحی ناشی از جدا شدن از امنیت خانه روبه‌رو شوند. سپس، پس از گذشتن از برخی موانع، پایان خوشی را تجربه می‌کنند (ون لیون، ۲۰۰۷؛ ۱۰۵).

استراتژی عادی‌سازی، به مشروعیت‌بخشیدن (یا عدم مشروعیت‌بخشیدن) از طریق عادی و مناسب جلوه دادن موضوع مورد بحث اشاره دارد. این استراتژی می‌کوشد که به یک موضوع از طریق ارائه

مثال و نمونه، مشروعیت ببخشد. این مثال زدن می‌تواند "گذشته نگر" شامل موارد، رویداد و اقدامات مشابه در گذشته یا "آینده نگر" شامل موارد جدید و رویدادهایی که مورد انتظار است، اشاره داشته باشد که هر دو مورد در ارائه یک موضوع به صورت عادی با اهمیت تلقی می‌شود. در نهایت، استراتژی خردگرایی، به مشروعیت بخشیدن (یا عدم مشروعیت بخشیدن) از طریق تمرکز بر مزایا و نتایج انجام یک عمل اشاره دارد. در واقع این استراتژی بر مزایا، اهداف، کارکردها، نتایج یا پیامدهای اقدامات انجام شده تمرکز دارد. در این استراتژی، برای اینکه بتوان توضیح داد چرا امور اجتماعی وجود دارند و چرا به این شکل خاص وجود دارند، غایت‌هایی همانند مشروع‌سازی در گفت‌وگو وضع می‌شوند. هدف از مدرسه رفتن چیست؟ هدف از اینکه به تحصیل در جامعه‌مان این شکل خاص را داده‌ایم، چیست؟ مسئله این است: آیا تمام اهداف موجود، مشروع‌ساز نیز هستند؟ خیر. برای اینکه مشروع‌ساز باشند، فرایند وضع هدف باید شامل عنصری از اخلاق‌سازی باشد. اظهاراتی مانند اینکه این "کنش سودمند است" یا "این کنش بکار می‌آید" و مواردی چون این، همگی مشروعیت‌بخش و زاده سنت‌های فلسفی، از جمله فایده‌انگاری و مصلحت‌گرایی هستند؛ سنت‌هایی که از این مسئله دفاع می‌کنند که هدفمند بودن و سودمند بودن، ملاک‌های حقیقت و شالوده‌های رفتار اخلاقی هستند و نیز شالوده‌های رفتاری که معیار آن هم رنگی با جماعت است، به شمار می‌آیند (وارا، ۲۰۰۶؛ ۸۰۲). ممکن است این اشکال مشروعیت‌بخشی، به‌طور جداگانه یا در ترکیب با یکدیگر رخ دهد. در واقع، استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی در زمینه‌های اجتماعی خاص گنجانده شده‌اند و آنچه به‌عنوان یک استدلال قانونی محسوب می‌شود، ممکن است در رویدادهای مختلف، متفاوت باشد (هایندمن و همکاران، ۲۰۱۴؛ ۳۹۸).

در پژوهش‌های انجام شده با محوریت زبان و گفت‌وگو، جانسن و استیهودر (۱۹۸۵)، در پژوهش خود به بررسی تاثیر تغییرات قوانین و مقررات بر ایجاد مزایای رفاهی برای افراد جامعه با حداقل درآمد زندگی در کشور هلند پرداختند. نتایج نشان داد که برای ۴۴ درصد افراد مستحق دریافت یارانه، این مزیت به‌طور سهوی اعمال نشده بود. در واقع، آنها تشخیص ندادند که خودشان مستحق دریافت یارانه هستند. بنابراین، می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که قوانین پیچیده شامل متون اطلاعاتی پیچیده نیز هستند و آن دسته افرادی که به اکثر امتیازات نیاز دارند، بیشترین مشکلات را

درباره درک و فهم این قوانین و مقررات دارند و به نظر می‌رسد که به‌طور آشکارا زبان بوروکراتیک سیاستمداران، نقش معینی را در بروز بسیاری از مسائل در سیاست‌های ارائه خدمات ایفا می‌کند. همچنین، ضیائی و همکاران (۱۳۸۸)، در پژوهش خود با عنوان "بررسی رابطه بین زبان اقتدار و مشروعیت دولت‌ها" به بررسی گفتمان امام خمینی (ره) با روش تحلیل گفتمان انتقادی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن بود که گفتمان امام خمینی (ره)، تکثرگراست و در این گفتمان، گذشته برای عبرت و درس‌آموزی قابل نقد است و این گفتمان مخالف خشونت و خشونت‌گرایی بوده است و معتقد به حقوق ترمیمی است. مرادی و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهش خود با عنوان "بررسی و مقایسه پاسخگویی مالی دولت در چهار دوره ریاست‌جمهوری پس از انقلاب اسلامی"، در رابطه با بررسی ماهیت پاسخگویی مالی دولت پس از انقلاب اسلامی، به تحلیل نظرهای چند رئیس‌جمهور با محوریت مسائل اقتصادی، از بعد کیفی، پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که رویکرد هر دولت برای پاسخگویی در قبال عملکرد خود با نگاهی منتقدانه به عملکرد دولت‌های پیشین، به مقایسه عملکرد خود با آنها پرداخته است. وفایی و غلامی (۱۳۹۷) نیز در پژوهش خود به بررسی نقش زبان به‌عنوان ابزار قدرت در روزنامه‌های دربار دوره قاجار پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که زبان این دوره، زبانی متکلف و دشوار و قدرت‌گراست و محوریت تفکر، شاه و نظام سلطنت بوده و از زبان به‌عنوان ابزاری برای اعمال قدرت استفاده می‌شده است. همچنین، در پژوهش‌های انجام شده با محوریت مشروعیت‌بخشی، ریس (۲۰۱۱)، در پژوهش خود استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی در گفتمان سیاسی را مورد بررسی قرار داد. نتایج پژوهش او نشان داد که استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی می‌تواند به صورت جداگانه یا در ترکیب با یکدیگر (شامل استراتژی‌های اقتدارگرا، اخلاق‌گرایی و خردگرایی) مورد استفاده قرار بگیرد و عواملی مانند احساسات، آینده‌نگری، عقل و تخصص را در مشروعیت‌بخشی به عملکرد حاکمان موثر می‌داند. مینارد (۲۰۱۷) نیز در پژوهش خود با عنوان "سیاست حفاظت قانونی چیست؟"، به بررسی ابزارهایی که سیاستمداران جهت پوشش و مشروعیت‌بخشی به اقدامات خود استفاده می‌کنند، پرداخت. نتایج پژوهش او نشان داد که سیاست‌مداران اغلب برای دفاع از عملکرد خود در مقابل حمله‌های احتمالی آتی، از توجیه قانونی (استراتژی اقتدارگرا) به‌عنوان ابزار مشروعیت‌بخشی به اقدامات خود استفاده

می‌کنند. وودز (۲۰۱۹)، در پژوهش خود به روش کیفی به بررسی استراتژی‌های فعالان اقتصادی در مشروعیت‌بخشیدن به تغییرات سازمان‌ها پرداخت. در پژوهش او، نظارت بر عملکرد سازمان‌ها (به‌عنوان یک استراتژی ترکیبی شامل اقتدارگرا و عقلانی‌سازی) برای مشروعیت‌بخشیدن به فعالیت‌ها و تغییرات در سازمان معرفی شد.

مشروعیت‌بخشی و اصلاحات قوانین مالی زیربنای حسابداری بخش عمومی

قانون به‌عنوان قدرتمندترین نهاد محسوب می‌شود و عامل شکل‌گیری این قدرت، زبان است. از سوی دیگر، می‌توان گفت زبان در دست کسانی که قدرت نهادی دارند، هدفمند و قدرتمند می‌شود (ون لیون، ۲۰۰۷؛ ۱۰۱). قانون را می‌توان نهادی نامید که به همان اندازه با زبان در ارتباط است، رابطه جداناپذیری نیز با قدرت دارد. می‌توان چنین استدلال کرد که در تصویب یک قانون، پذیرش آن از جانب آحاد جامعه از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و مشروع بودن آن از دید عامه مردم، همواره مورد تأکید قرار دارد (گاتمن و ویت، ۲۰۱۸؛ ۱۱). به‌عبارتی، در تشکیل یک سیستم قانونی با حمایت عمومی، وجود مشروعیت با دلایل مختلف اخلاقی و دموکراتیک، ضرورت پیدا می‌کند (وودز، ۲۰۱۹؛ ۳۳۵). قانون‌گذاران برای جلب حمایت عمومی، به مشروعیت نیاز دارند. در واقع، منبع اصلی قدرت قانون این است که روابط اجتماعی و قدرت حاکم را بدون نیاز به کنترل از خارج، از طریق ابزارهای زبانی و گفتمانی، تشکیل و مشروعیت می‌بخشد (اورتز، ۲۰۱۶؛ ۱۳). ابهام در مورد اعمال تغییرات در قوانین، سیاستمداران را بر آن می‌دارد تا از استدلال‌های کافی، برای ساخت واقعیت استفاده کرده و برای کسب مشروعیت از برخی ساختارها و ایده‌ها بهره ببرند. استراتژی‌های تنظیم شده در هنگام اعمال تغییرات، باورها را تحت تأثیر قرار می‌دهد و می‌تواند اتخاذ رویه‌ها و روش توجیه سیاست‌مداران برای سودمندی تغییر را تقویت یا تضعیف کند. هرچه دلایل حمایت‌کننده برای تغییر ترغیب‌کننده‌تر باشد، تصویب آن و در نهایت پذیرش آن، قابل قبول‌تر خواهد بود (بایتکین و هاک، ۲۰۱۵؛ ۴۶۱). بنابراین، قدرت قانون باید به وسیله گروه‌های تابع پذیرفته شود و روند مشروعیت‌بخشی عمدتاً نه از طریق اجبار (تحمیل شده توسط قانون و دادگاه‌های حقوقی)، بلکه از طریق استقرار راهبردهای اقناع کلامی از طرف قانون‌گذاران، کسانی که متون حقوقی وضع می‌کنند، صورت گیرد (رتارو، ۲۰۱۹؛ ۳۱).

قوانین و مقررات مالی، زیربنای حسابداری بخش عمومی محسوب می‌شوند و اعمال هرگونه تغییرات در آن، از دیدگاه سیاستمداران حائز اهمیت می‌باشد. سیاستمداران برای اعمال تغییرات در

قوانین و مقررات مالی، عموماً از استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی بهم‌پیوسته و ترکیبی استفاده می‌کنند. به‌عنوان مثال، عادی‌سازی معمولاً به شدت توسط روایت‌گرایی پشتیبانی می‌شود. همچنین، استراتژی دریافت مجوز اغلب با منطقی‌سازی و اخلاقی‌سازی همراه است و سیاستمداران، با قدرت نمادین گفتمان، می‌توانند ایدئولوژی منحصر به خود را بر گروه‌های مخاطب تحمیل نمایند (اوکس، ۲۰۱۲؛ ۲۱۴). در واقع، می‌توان از مشروعیت‌بخشی به قوانین و مقررات مالی، به‌عنوان نوعی حفاظت قانونی از سیاست‌گذاران در برابر تصویب این نوع قوانین نام برد. به‌عبارت دیگر، قانون‌گذاران برای اعمال هرگونه تغییرات در قوانین و مقررات مالی با بهره‌بردن از استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی در قالب گفتمان‌های سیاسی، خود را از هرگونه تبعات بعدی ناشی از تصویب این تغییرات، مصون‌نگه می‌دارند (مینارد، ۲۰۱۷؛ ۱۱۹). حسابداری بخش عمومی و گزارشگری مالی مربوط به آن، به‌عنوان ابزار دولت‌ها در ادای مسئولیت پاسخگویی به جامعه و سایر استفاده‌کنندگان محسوب می‌شود (باباجانی، ۱۳۸۶؛ ۲۴۳). از این رو، هرگونه اصلاحات در قوانین و مقررات مالی و به تبع آن اصلاحات در حسابداری بخش عمومی، می‌تواند از دیدگاه سیاستمداران با اهمیت باشد. دخالت حاکمیت و سیاستمداران در فرآیند اصلاحات حسابداری بخش عمومی، از عوامل کاهش شفافیت مالی و پاسخگویی دولت‌ها از عملکرد خود در قبال جامعه محسوب می‌شود (لاسو و همکاران، ۲۰۱۹؛ ۲۳). بسیاری از تغییرات حسابداری بخش عمومی، بر اساس گفتمان‌های مبتنی بر مباحث سیاسی ایجاد شده‌اند و سیاستمداران از استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی، به‌عنوان مجوز اعمال اینگونه تغییرات استفاده کرده‌اند (هایندمن و لیگوری، ۲۰۱۶؛ ۳۹۳). گفتمان‌ها، ریشه در اهداف، انگیزه‌ها، ایدئولوژی‌ها و حتی احساسات افراد دارند و از موقعیت‌هایی که افراد در آن قرار می‌گیرند و همچنین، سایر عوامل محیطی، اثر می‌پذیرد (بایبر و همکاران، ۲۰۲۱؛ ۲۷) و می‌توان از آن به‌عنوان ابزار سیاستمداران برای مشروعیت‌بخشیدن و قانونی کردن اقدامات خود نام برد (تریخا، ۲۰۰۹؛ ۴۶۷). از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه می‌توان به پژوهش پوراحمد و همکاران (۱۴۰۰) اشاره کرد. آنها در پژوهش خود به بررسی نقش زبان نمایندگان مردم در مجلس در مشروعیت‌بخشیدن به اصلاحات قوانین و مقررات مالی بخش عمومی پرداختند. نتایج نشان داد نمایندگان مجلس با بکارگیری زبان بوروکراتیک در اعمال تغییرات قانون محاسبات عمومی کشور، بر استراتژی‌های

خردگرایی و اقتدارگرا جهت مشروعیت بخشی به اقدامات خود تاکید داشته‌اند. همچنین، هاینمن و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهشی با عنوان "توجه تغییرات حسابداری از طریق گفتمان‌های جهانی و استراتژی‌های مشروعیت بخشی"، به بررسی عوامل اثرگذار در اصلاحات حسابداری در انگلستان پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد، بسیاری از تغییرات حسابداری، بر اساس گفتمان‌های مبتنی بر مباحث سیاسی ایجاد شده‌اند و سیاستمداران از استراتژی‌های مشروعیت بخشی، به عنوان مجوز اعمال اینگونه تغییرات استفاده کرده‌اند و استفاده از راهبرد و ابزارهای مشروعیت بخشی زبانی توسط سیاستمداران در ایجاد اجماع و فعالیت سیاسی برای توجیه اقدامات دولت و مجلس ضروری است. ادھیکاری و جایاسینگ (۲۰۱۷)، در پژوهش کیفی خود به تجزیه و تحلیل اصلاحات حسابداری در دولت مرکزی نپال پرداخت. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد سیاستمداران در دولت مرکزی، به عنوان یکی از ذی‌نفعان اصلی حسابداری بخش عمومی، همواره در ایجاد تغییرات حسابداری بخش عمومی دخیل بوده و در برابر عوامل خارجی جهت انجام اینگونه اصلاحات مقاومت نشان داده‌اند. لیگوری و استیکولونی (۲۰۱۸)، نیز در پژوهش خود با عنوان "قدرت زبان در مشروعیت بخشیدن به اصلاحات حسابداری بخش عمومی"، به بررسی نقش زبان و گفتمان در تاثیرگذاری سیاست‌های پارلمانی بر اصلاحات حسابداری بخش عمومی در ایتالیا پرداخت. نتایج نشان داد که سیاستمداران از زبان و استراتژی‌های مشروعیت بخشی برای تاثیرگذاری بر مباحث مجلس در مورد اصلاحات در بخش عمومی استفاده می‌کنند. همچنین، لاسو و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی روند اصلاحات حسابداری بخش عمومی در سه کشور آفریقایی پرداختند. نتایج نشان داد که دخالت حاکمیت و سیاستمداران در فرآیند اصلاحات حسابداری بخش عمومی، از عوامل کاهش شفافیت مالی و پاسخگویی دولت‌ها از عملکرد خود در قبال جامعه محسوب می‌شود و از گفتمان‌های سیاسی، می‌توان به عنوان ابزار سیاستمداران برای مشروعیت بخشیدن و قانونی کردن اقدامات خود نام برد.

روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش برای بررسی نقش زبان نمایندگان دولت در تغییرات قواعد حسابداری بخش عمومی و استراتژی‌های مشروعیت بخشی آنان به این تغییرات، از روش تحلیل گفتمان انتقادی با رویکرد فرکلاف (فرکلاف، ۲۰۰۵؛ ۱۸) استفاده شده است. مقوله‌ای که در تحلیل گفتمان انتقادی

مورد تاکید قرار دارد، زبان است (بیکر و النس، ۲۰۱۱؛ ۲۲۶). تحلیل گفتمان انتقادی فرکلاف از سه سطح توصیف (شامل قطعات معنایی، واژگان کانونی، عبارت‌بندی‌های افراطی، هم معنایی، شمول معنایی و تضاد معنایی، اسم‌سازی، بکارگیری صنایع بیانی، مجهول‌سازی، وجوه دستوری، وجوه رابطه‌ای، وجهیت بیانی، کاربرد ضمائر ما، شما، آنها، ارزش‌های پیوندی، ساخت متن و کنترل‌های تعاملی)، تفسیر و تبیین تشکیل شده است (بهرام پور، ۱۳۷۹؛ ۷۶).

جامعه این پژوهش، شامل کلیه مباحثه‌ها و گفتمان‌های مطرح شده توسط نمایندگان دولت در مجلس شورای اسلامی در ارتباط با تغییرات قانون محاسبات عمومی مرتبط با حسابداری بخش عمومی از سال ۱۳۶۵ تا سال ۱۳۹۹ می‌باشد که تماماً مورد تحلیل قرار گرفته‌اند. از این رو، در این پژوهش نمونه‌گیری انجام نشده است.

در این پژوهش، تعداد ۱۹ متن از روزنامه رسمی کشور مربوط به گفتمان‌های نمایندگان دولت در مجلس در ارتباط با تغییرات قانون محاسبات عمومی کشور از سال ۱۳۶۵ تا سال ۱۳۹۹، مورد تحلیل قرار گرفت که سیزده متن مربوط به سال ۱۳۶۵، چهار متن مربوط به سال ۱۳۶۶، یک متن مربوط به سال ۱۳۷۹ و یک متن مربوط به سال ۱۳۹۹ بوده است. لازم به ذکر است در سال‌های ۱۳۷۹ و ۱۳۹۹، تنها یک گفتمان در هر سال مربوط به نمایندگان دولت در مجلس وجود داشته است. از این رو، بر اساس جدول (۱)، از بین ۲۱ ماده قانونی مرتبط با حسابداری بخش عمومی، تعداد ۱۹ گفتمان قابل بررسی وجود داشت. در جدول (۱)، تعداد مواد قانون محاسبات عمومی مورد گفتمان و نیز مواد قانونی مرتبط با حسابداری بخش عمومی به همراه سال اصلاح قانون آورده شده است.

جدول ۱: مواد مورد بررسی از قانون محاسبات عمومی

سال تصویب (اصلاح) قانون	تعداد مواد قانونی مورد گفتمان	تعداد مواد قانونی با ارتباط مستقیم به حسابداری بخش عمومی
۱۳۶۵	۳۴	۱۳
۱۳۶۶	۸	۴
۱۳۷۹	۲	۲
۱۳۹۹	۴	۲
جمع	۴۸	۲۱

با توجه به اینکه در این پژوهش، به بررسی و تحلیل مستندات و مشروح مذاکرات نمایندگان دولت در مجلس پیرامون تغییرات قانون محاسبات عمومی پرداخته می‌شود، روش گردآوری داده‌ها، روش مطالعه اسناد و مدارک می‌باشد. ابزار جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش، استخراج مستندات گفتمان‌ها و مشروح مذاکرات نمایندگان دولت در مجلس در رابطه با تغییرات قانون محاسبات عمومی کشور از روزنامه‌های رسمی، سایت و کتابخانه مجلس شورای اسلامی است.

در این پژوهش از معیارهای گوبا و لینکلن (۱۹۸۵)، برای ارزیابی کیفیت پژوهش استفاده شده است. گوبا و لینکلن، مفهوم "قابلیت اعتماد" را به‌عنوان معیاری برای جایگزینی روایی و پایایی مطرح کردند تا به کمک آن دقت عملی را در پژوهش کیفی مورد ارزیابی قرار دهند. این مفهوم از چهار عنصر زیر تشکیل می‌شود: (گوبا و لینکلن، ۱۹۸۵؛ ۱۲۴)

(۱) قابلیت اعتبار^۲ (۲) قابلیت انتقال^۳ (۳) قابلیت اتکا^۴ (۴) قابلیت تایید^۵

برای کسب قابلیت اعتبار، تلاش شد تا مشروح مذاکرات و گفتمان‌های نمایندگان دولت در مجلس با حداکثر تنوع انتخاب شود و نمونه‌گیری تا رسیدن داده‌ها به حد اشباع ادامه یابد. به‌منظور تسهیل انتقال‌پذیری، سعی شد تا توصیف روشنی از بستر، نحوه انتخاب گفتمان‌های نمایندگان دولت در مجلس، جمع‌آوری داده‌ها و فرایند تحلیل ارائه شود تا خواننده بتواند در مورد قابلیت کاربرد یافته‌ها در موقعیت‌های دیگر قضاوت نماید. در این پژوهش، از حسابرسی پژوهش یعنی بررسی دقیق داده‌ها توسط یک ناظر خارجی جهت افزایش میزان ثبات و اتکای پژوهش استفاده گردید. همچنین، جهت تایید‌پذیری پژوهش، تشریح کامل مراحل پژوهش اعم از جمع‌آوری داده‌ها، توصیف، تفسیر و تبیین گفتمان‌ها و شکل‌گیری درون‌مایه‌ها، به‌منظور فراهم نمودن امکان ممیزی پژوهش توسط مخاطبین و خوانندگان صورت گرفته است. ضمن اینکه، برای تعیین ارزیابی کیفیت داده‌ها سعی شد در تحلیل داده‌ها به بستر موضوع توجه شود و از نظرهای یک پژوهشگر بیرونی برای تحلیل داده‌ها و ارائه نتایج به او نیز استفاده گردد.

-
1. Trustworthiness
 2. Credibility
 3. Transferability
 4. Dependability
 5. Conformability

یافته‌های پژوهش

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که استفاده از زبان می‌تواند موجب تسهیل اعمال قدرت از طریق دولتمردان گردد. در واقع، نمایندگان دولت در فرایند اصلاحات قانون محاسبات عمومی، از زبان به‌عنوان یک ابزار مشروعیت بخش سیاسی استفاده کرده‌اند. به‌عبارت دیگر، نمایندگان دولت از زبان به‌عنوان ابزاری برای دستیابی به ایدئولوژی‌های خود بهره برده‌اند و با بکارگیری قدرت زبان در مشروعیت‌بخشی به اینگونه تغییرات، به دنبال نمایش اقدامات خود در راستای هنجارهای جامعه بوده و سعی در اقناع مخاطبین خود در مجلس را داشته‌اند. از این رو، نمایندگان دولت در مجلس از زبان به‌عنوان نوعی ابزار کنترل بهره برده و از آن برای ایجاد مشروعیت و کسب اجماع عمومی استفاده کرده‌اند. به‌عبارتی، آنان برای اعمال تغییرات در قانون محاسبات عمومی، از قدرت زبان برای پوشش انگیزه‌های خود و مشروعیت‌بخشیدن به اقدامات خود و جلوه دادن آن در راستای منافع عمومی استفاده کرده‌اند. در حقیقت، قدرت زبان و گفتمان، به‌عنوان ابزار کلیدی نمایندگان دولت در مجلس برای مشروعیت‌بخشی محسوب می‌شود و مشروعیت‌بخشی، نوعی توجیه عقلانی اعمال قدرت نمایندگان دولت در مجلس برای ایجاد تغییرات در قوانین و مقررات مالی می‌باشد که در قالب گفتمان‌ها جلوه داده شده است. در چنین شرایطی، زبان دولت نقش اجتناب‌ناپذیری در گفتمان مشروعیت بخش به اصلاحات قواعد حسابداری بخش عمومی را بر عهده دارد. استفاده از ابزارهای مشروعیت‌بخشی کلامی توسط سیاستمداران در ایجاد اجماع برای توجیه اقدامات آنها ضروری است (بایتکین وهاک، ۲۰۱۵؛ ۴۷۳). استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی می‌توانند با تاکید بر قابل قبول بودن یا عدم‌پذیرش اقدامات، این اقدامات را به صورت خنثی یا مثبت توصیف کنند (اسلیمن و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۱۳۷). در این پژوهش، با توجه به نتایج حاصل از ویژگی‌های صوری متون انتخاب شده از مرحله توصیف و در نظر گرفتن خصوصیات مربوط به هر استراتژی، در مرحله "تفسیر" (طبق نمونه پیوست مقاله)، ضمن ایجاد پیوند میان متن مورد مطالعه پژوهش و گفتمان‌های جاری در سطح جامعه، نوع استراتژی بکار گرفته شده توسط نمایندگان دولت در مجلس جهت مشروعیت‌بخشی به گفتمان‌ها تعیین شده است (فرکلاف، ۱۹۹۵). نتایج تحلیل ۱۹ متن از گفتمان از نمایندگان دولت در مجلس نشان می‌دهد، آن‌ها برای مشروعیت‌بخشیدن به تغییرات قانون محاسبات عمومی کشور، با

توجه به تعداد دفعات بکارگیری استراتژی، به ترتیب، ۱۳ مرتبه از استراتژی خردگرایی، ۷ مرتبه از استراتژی اقتدارگرا، ۵ مرتبه از استراتژی عادی سازی، ۹ مرتبه از استراتژی اخلاق گرایی و ۲ مرتبه از استراتژی روایت گرایی استفاده کرده‌اند. بنابراین، می‌توان از دو استراتژی خردگرایی و استراتژی اخلاق گرایی، به‌عنوان استراتژی‌های مورد تاکید نمایندگان دولت در مجلس، برای مشروعیت بخشی به تغییرات قانون محاسبات عمومی کشور نام برد. به عبارت دیگر، نمایندگان دولت در مجلس برای مشروعیت بخشیدن به گفتمان خود و اعمال تغییرات در قوانین و مقررات مالی، مشروعیت بخشی از طریق تاکید بر نتایج و پیامدهای اعمال تغییرات در قوانین و مقررات مالی و همچنین، مشروعیت بخشی از طریق سیستم‌های اخلاقی و ارزشی خاص و تاکید بر منافع ملی (به‌عنوان ارزش اصلی) یا اولویت بندی منافع افراد جامعه را به‌عنوان استراتژی‌های غالب انتخاب نموده‌اند.

بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش با تحلیل گفتمان‌های نمایندگان دولت در مجلس پیرامون تغییرات در قوانین و مقررات مالی و به‌طور خاص تغییرات در قانون محاسبات عمومی کشور به‌عنوان زیربنای حسابداری بخش عمومی، به بررسی نقش زبان نمایندگان دولت در مشروعیت بخشی به تغییرات قانون محاسبات عمومی و همچنین، بررسی استراتژی‌های مشروعیت بخشی استفاده شده توسط آنان پرداخته شد. قوانین غالباً با هدف اعمال کنترل سیاسی و اجتماعی بر جامعه وضع می‌شوند (وداک، ۲۰۱۱؛ ۹۶). به عبارتی، منبع اصلی قدرت قانون این است که روابط اجتماعی و قدرت حاکم را بدون نیاز به کنترل از خارج، از طریق ابزارهای زبانی و گفتمانی، تشکیل و مشروعیت بخشد. بنابراین، قدرت قانون باید به وسیله گروه‌های تابع پذیرفته شود و روند مشروعیت بخشی عمدتاً نه از طریق اجبار (تحمیل شده توسط قانون و دادگاه‌های حقوقی)، بلکه از طریق استقرار راهبردهای اقناع کلامی و از سوی قانون‌گذاران، کسانی که متون حقوقی وضع می‌کنند، صورت گیرد. قانونی شدن اعمال هرگونه تغییرات را می‌توان از طریق فرآیندهای مشروعیت بخشی افزایش داد. به این معنی که سیاستمداران با بکارگیری زبان، بحث‌های مثبتی را پیرامون اصلاحات ایجاد می‌کنند و مقاومت در برابر آن را به حداقل می‌رسانند (رتارو، ۲۰۱۹؛ ۳۳). نتایج این پژوهش نشان می‌دهد، نمایندگان دولت در مجلس با بهره‌گیری از قدرت زبان در گفتمان‌های خود، درصدد مخفی نگه داشتن انگیزه‌های خود و

مشروعیت‌بخشیدن به اعمال تغییرات در قوانین و مقررات مالی در راستای هنجارهای اجتماعی می‌باشند. مشروعیت‌بخشی به اعمال سیاستمداران می‌تواند در راستای همراه نمودن و متقاعد کردن جامعه با ایشان به‌عنوان اولوی‌تی سیاسی تبدیل شود. مشروعیت‌بخشی نمایندگان دولت در مجلس به اقدامات خود مبنی بر ایجاد تغییرات در قانون محاسبات عمومی، بر نقش محوری زبان به‌عنوان منبع مشروعیت استوار است. نمایندگان دولت در مجلس با بکارگیری زبان و مباحثه، از اشکال قدرت نمادین برای به دست آوردن کنترل بر مخاطب و مشروعیت‌بخشیدن به اقدامات خود، توجه تغییرات در قانون محاسبات عمومی و جلب حمایت عمومی در راستای اهداف خود استفاده کرده‌اند. به‌عبارت دیگر، نمایندگان دولت با بکارگیری قدرت زبان، بر گفتمان خود پیرامون اعمال تغییرات در قانون محاسبات عمومی مشروعیت‌بخشیده و مقاومت در برابر آن را به حداقل رسانده‌اند.

کسب اطمینان از لزوم اعمال تغییرات در قوانین و مقررات، سیاستمداران را بر آن می‌دارد تا از استدلال‌های کافی برای ساخت واقعیت استفاده کرده و برای کسب مشروعیت از برخی ساختارها و ایده‌ها بهره ببرند. استراتژی‌های تنظیم‌شده در هنگام اعمال تغییرات، باورها را تحت تاثیر قرار می‌دهد و می‌تواند اتخاذ رویه‌ها و روش توجه سیاستمداران برای سودمندی تغییر را تقویت یا تضعیف کند. هرچه دلایل حمایت‌کننده برای تغییر ترغیب‌کننده‌تر باشد، تصویب آن و در نهایت پذیرش آن، قابل قبول‌تر خواهد بود (بایتکین و هاگک، ۲۰۱۵؛ ۴۶۶). نتایج پژوهش نشان می‌دهد که نمایندگان دولت در مجلس برای مشروعیت‌بخشیدن به گفتمان خود، از استراتژی‌های متعددی استفاده کرده‌اند. استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی می‌توانند اقدامات را با اصطلاحات خنثی یا مثبت توصیف کنند و با تاکید بر مقبولیت یا عدم‌پذیرش آنها، توجیهی برای اینکه چرا باید کاری را به روشی خاص انجام دهیم، ارائه دهند. در واقع، استراتژی‌ها، روش‌های خاص استفاده از منابع گفتمانی برای ایجاد مشروعیت یا فقدان مشروعیت هستند و همواره به‌صورت عمدی و آگاهانه بکار می‌روند. این نکته قابل ذکر است که استراتژی‌های مشروعیت در زمینه‌های اجتماعی خاص گنجانده می‌شوند و آنچه که به‌عنوان یک استدلال محسوب می‌شود، ممکن است در محیط‌های مختلف، متفاوت باشد. اساس بکارگیری استراتژی‌های فوق به نوع گفتمان‌های سیاستمداران وابسته بوده و متکی بر بکارگیری قدرت زبان است (ساهلین و ودلین، ۲۰۰۸؛ ۱۲۹). سیاستمداران برای اعمال تغییرات در قوانین و مقررات، عموماً از استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی بهم‌پیوسته و ترکیبی استفاده می‌کنند. به‌عنوان مثال، عادی‌سازی معمولاً به

شدت توسط روایت‌گرایی پشتیبانی می‌شود. همچنین، استراتژی دریافت مجوز (اقتدارگرا) اغلب با منطقی‌سازی (خردگرایی) و اخلاقی‌سازی همراه است. می‌توان از مشروعیت‌بخشی به قوانین و مقررات، به‌عنوان نوعی حفاظت قانونی از سیاست‌گذاران در برابر تصویب این نوع قوانین نام برد. به‌عبارت دیگر، قانون‌گذاران برای اعمال هرگونه تغییرات در قوانین و مقررات با بهره‌بردن از استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی در قالب گفتمان‌های سیاسی، خود را از هرگونه تبعات بعدی ناشی از تصویب این تغییرات، مصون‌نگه می‌دارند. در این پژوهش، بر اساس نظریه نهادی و تحلیل گفتمان انتقادی وارا، نمایندگان دولت در مجلس از پنج استراتژی اقتدارگرا، اخلاق‌گرایی، عادی‌سازی، روایت‌گرایی و خردگرایی و غالباً به صورت ترکیبی برای مشروعیت‌بخشیدن به گفتمان خود پیرامون تغییرات قانون محاسبات عمومی استفاده کرده‌اند. بر اساس نتایج پژوهش حاضر، از بین استراتژی‌های فوق، استراتژی خردگرایی و استراتژی اخلاق‌گرایی بیشتر از سایر استراتژی‌ها توسط نمایندگان دولت در مجلس بکار گرفته شده است. بکارگیری استراتژی خردگرایی به این معنی می‌باشد که آنان برای مشروعیت‌بخشیدن به گفتمان خود پیرامون تغییرات در قانون محاسبات عمومی و متقاعد کردن مخاطبین خود، اغلب بر نتایج، کارکردها و پیامدهای اعمال تغییرات در قوانین و مقررات مالی تأکید داشته و با تکیه بر عقلانیت‌ابزاری، امور را با رجوع به غایتشان، کاربردشان و تاثیراتشان مشروعیت می‌بخشند. از سوی دیگر، بکاربردن استراتژی اخلاق‌گرایی به این معنی می‌باشد که نمایندگان دولت در مجلس برای مشروعیت‌بخشی به گفتمان خود، با تأکید بر رویکردهای اخلاقی و ارزشی خاص و تأکید بر منافع ملی (به‌عنوان ارزش اصلی) یا اولویت‌بندی منافع افراد جامعه، مقاومت مخاطبین در برابر خود را به حداقل می‌رسانند و برای گفتمان خود پیرامون تغییرات قانون محاسبات عمومی، مشروعیت ایجاد می‌کنند. از این رو می‌توان گفت، تغییرات قانون محاسبات عمومی کشور به‌عنوان زیر بنای حسابداری بخش عمومی، تحت‌تأثیر قابلیت‌های زبان و گفتمان نمایندگان دولت در مجلس مشروعیت بخشیده شده است و می‌تواند بیانگر آن باشد که آنان سعی دارند اینگونه تغییرات را همسو با منافع عمومی به تصویر بکشند (لیگوری و استیکولینی، ۲۰۱۸؛ ۱۶۴) و با بهره‌بردن از قدرت زبان و با تأکید بر استراتژی‌های خردگرایی و اخلاق‌گرایی، سعی در جلب حمایت عمومی نسبت به اقدامات خود را داشته باشند.

نتایج پژوهش حاضر از جنبه‌های مختلف شامل بررسی مشروعیت‌بخشی به تغییرات قوانین و مقررات و اصلاحات حسابداری و همچنین، استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی، با پژوهش‌های انجام شده قبلی مطابقت دارد. در ارتباط با اعمال نفوذ سیاستمداران در تغییرات قوانین و مقررات کشورها، نتایج این پژوهش با پژوهش جانسن و استیهودر در سال ۱۹۸۵ که در آن، بر نقش سیاستمداران در ایجاد تغییرات در قوانین و مقررات کشور با بهره‌گیری از قابلیت‌های زبان بوروکراتیک اشاره داشته، همخوانی دارد. در ارتباط با قابلیت بکارگیری همزمان استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی یا بکارگیری هر استراتژی به‌طور جداگانه، نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش‌های انجام‌شده توسط ریس در سال ۲۰۱۱، پار در سال ۲۰۲۰ و پوراحمد و همکاران در سال ۱۴۰۰ همخوانی دارد. در ارتباط با نقش استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی بر اصلاحات حسابداری، نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش‌های هایندمن و همکاران در سال ۲۰۱۶ و پوراحمد و همکاران در سال ۱۴۰۰، مطابقت داشته و همگی بر بکارگیری استراتژی خردگرایی جهت مشروعیت‌بخشی به اصلاحات حسابداری تاکید دارند. همچنین، نتایج پژوهش‌های هایندمن و همکاران (۲۰۱۶)، ادھیکاری و جایاسینگ (۲۰۱۷)، لیگوری و استیکولینی (۲۰۱۸) و نیز لاسو و همکاران (۲۰۱۹)، مبنی بر استفاده سیاستمداران از استراتژی‌های مشروعیت‌بخشی زبانی جهت توجیه اقدامات خود و همچنین، اثرپذیری اصلاحات حسابداری از این گونه استراتژی‌ها، با نتایج پژوهش حاضر منطبق می‌باشد.

روش تحلیل گفتمان انتقادی، همانند سایر روش‌های پژوهش کیفی با محدودیت تعمیم‌پذیری نتایج مواجه است؛ بدین معنا که لزوماً نتایج این پژوهش برای سایر محیط‌ها و شرایط مختلف، مناسب نیست. همچنین، در پژوهش‌های کیفی، پژوهشگر به‌عنوان ابزار در نظر گرفته می‌شود. بدین معنا که پژوهشگر از خود به صورت یک ابزار اولیه برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده می‌کند. به عبارتی، انجام پژوهش‌های کیفی نیازمند مجموعه‌ای از مهارت‌ها و تجربیات و نیز درگیر شدن در برخی از چالش‌های خاص بوده و مبتنی بر تجربه، تعبیر، تفسیر، مهارت و دانش زمینه‌ای پژوهشگر در ارتباط با موضوع پژوهش می‌باشد و این موضوع می‌تواند نتایج پژوهش را تحت تاثیر قرار دهد.

بر اساس نتایج پژوهش حاضر، پیشنهاد‌های کاربردی و همچنین، پیشنهاد برای انجام پژوهش‌های آتی به صورت زیر ارائه می‌شود:

الف) پیشنهادهای کاربردی پژوهش

۱) بر اساس نتایج پژوهش، نفوذ انگیزه‌های سیاسی دولتمردان در تصویب قوانین و مقررات مالی زیربنای حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی، موجب کاهش قابلیت اتکای گزارشات مالی بخش عمومی شده و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی دولت‌ها را با چالش مواجه خواهد کرد. از این رو، افشا محدودیت‌های سیستم گزارشگری مالی بخش عمومی که ناشی از نفوذ سیاسی دولتمردان در قواعد مالی زیربنای حسابداری بخش عمومی است، در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی، می‌تواند در قضاوت و تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان تاثیرگذار باشد.

۲) تشکیل کارگروه‌های تخصصی بعد از تصویب اولیه قوانین و مقررات مالی در مجلس و استفاده از دیدگاه‌های صاحب‌نظران حسابداری، جهت تطبیق و کاستن مغایرت مصوبات با استانداردهای حسابداری، می‌تواند اثر انگیزه‌های سیاسی در تصویب قوانین و مقررات مالی را به حداقل برساند.

ب) پیشنهادهای پژوهشی برای پژوهش‌های آتی

موارد زیر به‌عنوان پیشنهادهایی برای پژوهش‌های تکمیلی و همچنین، پژوهش‌های آتی مرتبط با این پژوهش ارائه می‌گردد:

۱. بررسی نقش زبان و مناسبات قدرت در فرایند تدوین استانداردهای حسابداری مالی ایران
۲. بررسی رویکردهای مشروعیت‌بخشی مراجع استانداردگذار حسابداری در ایران
۳. مطالعه محرک‌ها و موانع اصلاحات حسابداری در نظام گزارشگری مالی
۴. بررسی ماهیت زبان دولتمردان در اصلاحات قواعد حسابداری
۵. مطالعه تحولات تاریخی رشته حسابداری با رویکرد زبان‌شناسی

منابع

- افشین وفايي، محمد، علی. غلامی. (۱۳۹۷). زبان، ابزار قدرت در روزنامه‌های دربار دوران قاجار. *مجله ادب فارسی*، ۸ (۲)، ۱-۲۲.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۶). *حسابداری و کنترل‌های مالی دولتی*. دانشگاه علامه طباطبائی، چاپ چهارم، تهران. بهرام پور، شعبانعلی. (۱۳۷۹). *تحلیل انتقادی گفتمان*. تهران، دفتر مطالعات و توسعه رسانه‌ها.
- پوراحمد، رضا، محمد. مرادی و عباس. نرگسیان. (۱۴۰۰). نقش زبان در مشروعیت بخشیدن به اصلاحات قوانین و مقررات مالی بخش عمومی. *مجله دانش حسابداری مالی*، ۸ (۳)، ۱-۲۳.
- صفرزاده بندری، محمدحسین. و زهرا. جودکی چگنی. (۱۴۰۰). حسابداری منافع اجتماعی در بخش عمومی. *فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۱ (۲)، ۱۰۳-۱۲۲.
- ضیائی، محمدصادق، عباس. نرگسیان و منیژه. کیامنفرد. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین زبان اقتدار با مشروعیت دولتها: تحلیل گفتمان انتقادی سخنان امام خمینی (ره). *نشریه مدیریت دولتی*، ۱ (۳)، ۸۵-۱۰۴.
- مرادی، محمد، عباس. نرگسیان وهانی. اخوان. (۱۳۹۶). مطالعه و مقایسه پاسخگویی مالی دولت در چهار دوره ریاست جمهوری پس از انقلاب اسلامی با استفاده از تحلیل گفتمان انتقادی. *نشریه مدیریت دولتی*، ۹ (۲)، ۲۱۲-۱۹۳.
- مقیمي، سيد محمد، محمدصادق. ضیائی، سعیدرضا. عاملی و عباس. نرگسیان. (۱۳۹۱). مطالعه ماهیت زبان دولت در سه دهه انقلاب اسلامی و ارائه الگوی کارآمد آن در ایران. *نشریه مدیریت دولتی*، ۴ (۱۲)، ۱۲۸-۱۱۳.
- میرزایی اهرنجانی، حسن. (۱۳۸۵). *مبانی فلسفی تئوری سازمان*. سمت، چاپ اول، تهران.

References

- Adhikari, P. & K. Jayasinghe. (2017). 'Agents-in-focus' and 'Agents-in-context': The strong structuration analysis of central government accounting practices and reforms in Nepal. *Accounting Forum*, 5(11), 34-51.
- AfshinVafaei, M. & A. Gholami. (2018). Language, tools of power in the newspapers of the Qajar period. *Journal of Persian Literature*, 8 (2), 1-22. (In Persian).
- Alexe, R. (2009). Rforming Spanish Bureaucratic Language. *Bulletin of the Transilvania University of Braşov*, 2(51), 213-216.
- Babajani, J. (2007). *Accounting and Government Financial Controls*, Fourth Edition, Tehran, Allameh Tabatabai University. (In Persian).
- Bahrapour, Sh. (2000). *Critical Analysis of Discourse*, Tehran, Office of Media Studies and Development. (In Persian).

- Baker, P. & S. Ellece. (2011). *Key Terms in Discourse Analysis*. London, Continuum.
- Biber, D., J. Egbert, D. Keller & S. Wizner. (2021). Towards a taxonomy of conversational discourse types: An empirical corpus-based analysis. *Journal of Pragmatics*, 33(171), 20-35.
- Bitektine, A. & P. Haack. (2015). Legitimacy, *Academy of Management Annals*, 11(1), 451-478.
- Calle-Diaz, L. (2019). Possibilities of building peace through classroom discourse: A positivisediscourse analysis, *Linguistics and Education*, 54(6), 1-10.
- Chaidas, D. (2018). The benefits of narratology in the analysis of multimodal legitimation: the case of new democracy, *Discourse Commun*, 12 (3), 1-20.
- Christensen, C.M., R. McDonald, E.J. Altman, J.E. Palmer.(2018). an intellectual history and directions for future research, *Journal of Management Studies*, 55(7), 1043-1078.
- Fairclough, N. (1995). *Critical discourse analysis: The critical study of language*, London, Longman.
- Fairclough, N. (2005). Discourse Analysis in Organization Studies: The Case for Critical Realism, *SAGE Publications*, 1-25.
- Gutmann , J. and S. Voigt. (2018). The rule of law: Measurement and deep roots. *European Journal of Political Economy*, 6(2), 1-15.
- Herman, E. S. (1992). *Beyond Hypocrisy: Decoding the News in an Age of Propaganda Boston*, South End Press.
- Hummel, R. P. (1994). *The Bureaucratic Experience: A Critique of Life in the Modern Organization*, New York, St. Martin's Press.
- Hummel R. P. (2008). *The Bureaucratic Experience: The Postmodern Challenge*, 5th ed, M.E, Sharp, Inc.
- Hyndman, N., M. Liguori, R. Meyer, T. Polzer, S. Rota & J. Seiwald. (2014). The translation and sedimentation of accounting reforms. A comparison of the UK, Austrian and Italian experiences, *Critical Perspective on Accounting*, 25(4-5), 388-408.
- Hyndman, N. & M. Liguori. (2016). Justifying accounting change through global discourses and legitimation strategies, The case of the UK central government, *Accounting and Business Research*, 46(4), 390-421.
- Jansen, C. & M. Steehouder. (1985). From Bureaucratic Language to Instructional Texts: How to Design An Effective Problem-Solving Tool for Citizen, *Twente University of Technology*, Dept. of Applied Linguistics, Enschede, Netherlands.
- Kyriazi, A. & F. Visconti. (2021). The Europeanisation of *political* involvement: Examining the role of individual transnationalism, *Electoral Studies*, 23(11), 24-41
- Lassou , P., T. Hopper, M. Tsamenyi & V. Murinde. (2019). Varieties of neo-colonialism: Government accounting reforms in Anglophone and Francophone Africa – Benin and Ghanacompared, *Critical Perspectives on Accounting*, 46 (2), 13-29.

- Ligouri, M. & I. Steccolini. (2018). The power of language in legitimating public-sector reforms: When politicians “talk” accounting. *The British Accounting Review*, 50(9), 161-173.
- Lin, Y. (2021). Legitimation strategies in corporate discourse: A comparison of UK and Chinese corporate social responsibility reports, *Journal of Pragmatics*, 177(6), 157-169.
- Lincoln, Y. S. & E. Guba. (1985). *Naturalistic inquiry*, Thousand Oaks, CA: Sage, P: 124.
- Meinard, Y. (2017). What is a legitimate conservation policy? *Biological Conservation*, 213(13), 115–123.
- Mirzaei Ahranjani, H. (2006). *Philosophical Foundations of Organization Theory*, First Edition, Tehran, Samt. (In Persian).
- Moghimi, S. M., M.S. Ziaei, S.R. Ameli & A. Nargesian. (2012). A study of the nature of government language in the three decades of the Islamic Revolution and presenting its effective model in Iran, *Journal of Public Management*, 4 (12), 113-128. (In Persian).
- Moradi, M., A. Nargesian & H. Akhavan. (2017). Study and Comparison of Government Financial Accountability in the Four Presidencies after the Islamic Revolution Using Critical Discourse Analysis, *Journal of Public Management*, 9 (2), 192-213. (In Persian).
- Oakes, H. & S. Oakes. (2012). Accounting and marketing communications in arts engagement: A discourse analysis, *Accounting Forum*, 36(2), 209-222.
- Orts, M. (2016). Power distance and persuasion: The tension between imposition and legitimation in international legal genres, *Journal of Pragmatics*, 92(6), 1-16.
- Paré, G., J. Marsan, J. Mirou, H. amimd & R. Lukyanenkoe. (2020). IT vendors’ legitimation strategies and market share: The case of EMR Systems, *Information & Management*, 11(9), 165-183.
- Pourahmad, R., M. Moradi and A. Nargesian. (1400). The role of language in legitimizing the reform of public sector financial laws and regulations, *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 8 (3), 1-23. (In Persian).
- Qvarfordt, A., D. Hoffc, A. Bäckströmb & N. Ahmadi. (2019). From fighting the bad to protecting the good: Legitimation strategies in WADA’s athlete guides, *Performance Enhancement & Health*, 12(2), 31-46.
- Reyes, A. (2011). Strategies of legitimization in political Discourse: From words to actions, *Discourse & Society*, 22(6), 781-807.
- Ridealgh, K. & L. Gomez. (2020). Potestas and the language of power: Conceptualising an approach to Power and Discernment politeness in ancient Languages, *Journal of Pragmatics*, 170(7), 231-244.
- Rotaru, V. (2019). Mimicking’ the West? Russia's legitimization discourse from Georgia war to the annexation of crimea, *Communist and Post-Communist Studies*, 11 (4), 23-38.

- Safarzadeh Bandari, Mohammad Hossein. & Zahra. Joudaki chegeni. (1400). Accounting for social benefits in the public sector. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11 (2), 103-122. (In Persian).
- Sahlin, K. & L. Wedlin. (2008). *circulating ideas: Imitation*, translation and editing, In: R. Greenwood, C. Oliver, K. Sahlin & R. Suddaby, (eds.), The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism, London, Sage, 41-218.
- Slimane, K., C. Diridollou & K. Hamadache. (2020). The legitimation strategies of early stage disruptive innovation, *Technological Forecasting & Social Change*, 158(9), 120-161.
- Trikha, R. (2009). *Bureaucracy and Public Administration*, Indiana University, ABD Publishers.
- Vaara, E., J. Tienari & J. Laurila. (2006). Pulp and paper fiction: On the discursive legitimation of global industrial restructuring, *Organization Studies*, 27(6), 789-813.
- Vaara, E. (2015). Legitimacy Struggles and Political Corporate Social Responsibility in International Settings: A Comparative Discursive Analysis of a Contested Investment in Latin America, *Organization Studies*, 36(6), 741-777.
- Van Leeuwen, T. & R. Wodak. (2002). Discourses of un/employment in Europe: The Austrian case, *Discourse Studies*, 22(3), 345-367.
- Van Leeuwen, T. (2007). Legitimation in discourse and communication, *Discourse and Communication*, 1(1), 91-112.
- Wodak, r. (2011). *Critical Discourse Analysis*, In Ken Hyland, and Brian Paltridge (ed), The Continuum Companion to Discourse Analysis, London, Continuum.
- Watson, R. P. (2006). *On the Language of Bureaucracy: Postmodernism, Plain English, and Wittgenstein*, in Handbook of Organization Theory and Management: The Philosophical Approach, by Thomas D. Lynch and Peter L. Cruise, CRC Press, Taylor & Francis Group, Second Edition, pp. 1-906.
- Woods, C. (2019). From an “outside group” to a catalyst for corporate change: Examining activists’ legitimation strategies, *Public Relations Review*, 45(8) , 332-347.
- Ziaei, M. S., A. Nargesian & M. Kiamonfared. (2009). A Study of the Relationship between the Language of Authority and the Legitimacy of Governments: A Critical Discourse Analysis of Imam Khomeini’s Speeches, *Journal of Public Management*, 1 (3), 85-104. (In Persian).

COPYRIGHTS



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

شناسایی و رتبه‌بندی روش‌های یادگیری فعال در آموزش حسابداری با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی (Fuzzy AHP)^۱

نوید رضا نمازی^۲، تابنده صالحی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۲/۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۲۳

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: هدف اصلی این پژوهش تعیین روش‌های یادگیری فعال در آموزش حسابداری و رتبه‌بندی آن‌ها با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی است.

روش: روش‌های یادگیری فعال در آموزش حسابداری با استفاده از بررسی کتابخانه‌های شناسایی و در یازده روش طبقه‌بندی و بر اساس الگوی تحلیل سلسله مراتبی فازی، توسط آزمودنی‌ها رتبه‌بندی شدند. سپس بین رتبه‌های موجود قبل از استفاده از این الگو و بعد از آن، مقایسه تطبیقی صورت گرفت تا تفاوت‌های احتمالی مشخص شود. جامعه آماری پژوهش استادان رشته حسابداری و روش جمع‌آوری داده‌ها از طریق پرسشنامه است.

یافته‌ها: یافته‌ها نشان می‌دهد که بر اساس فرآیند رتبه‌بندی تحلیل سلسله مراتبی فازی، روش‌های حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در کلاس، سخنرانی اصلاح شده، پرسش‌های شفاهی از دانشجویان، کوئیزهای کلاسی و حل مسئله در قالب گروه‌های کوچک در کلاس بالاترین رتبه را دارند. افزون بر این، بین رتبه‌بندی روش‌های یادگیری فعال در آموزش حسابداری قبل از استفاده از الگوی فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی و بعد از آن تفاوت معناداری وجود دارد.

نتیجه‌گیری: بر اساس نتایج پژوهش، می‌توان گفت استفاده از روش‌های یادگیری فعال منجر به اثربخشی آموزش در رشته حسابداری می‌گردد.

دانش‌افزایی: انتظار می‌رود روش‌های شناسایی شده در این پژوهش منجر به بهبود آموزش موثر در رشته حسابداری گردد و در نتیجه فاصله بین نیازهای جامعه و مهارت حسابداران کاهش یابد. همچنین نتایج این پژوهش می‌تواند به کمیته برنامه‌ریزی رشته حسابداری، استادان این رشته و کمیته‌های آموزشی دانشگاه‌ها به منظور ارتقای کیفیت آموزشی خصوصاً در رشته حسابداری کمک شایانی نماید.

واژه‌های کلیدی: یادگیری فعال، آموزش حسابداری، تحلیل سلسله مراتبی فازی.

طبقه بندی موضوعی: M41, I23.

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.39777.1684

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. (navidnamazi2003@yahoo.com).

۲. استادیار، گروه حسابداری، مجتمع آموزش عالی بافت، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. نویسنده مسئول. (Ta.salehi@uk.ac.ir).

۳. استادیار، گروه حسابداری، مجتمع آموزش عالی بافت، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. نویسنده مسئول. (Ta.salehi@uk.ac.ir)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

تربیت افراد متخصص در هر رشته از اهمیت زیادی برخوردار است. رشته حسابداری نیز به عنوان یک رشته مهم دانشگاهی، از این امر مستثنی نیست. نهادهای مختلف در دنیا به این مورد توجه ویژه مبذول داشته و بر کیفیت سیستم آموزشی حسابداری تأکید کردند. از جمله کمیته بدفورد انجمن حسابداری آمریکا در سال ۱۹۸۶ انتقاداتی به سیستم آموزشی داشت. این کمیته به بررسی رابطه میان آموزش و حرفه بین سال‌های ۱۹۲۵ تا ۱۹۸۵ پرداخت. نتایج نشان داد که آموزش حسابداری به رغم تغییرهای بنیادی صورت گرفته در حرفه، در طول این دوره ۶۰ ساله، تغییری نکرده است. طبق یافته‌های این کمیته، نظام آموزشی، آنچه را که حسابداران کنونی نیازمند آن هستند، آموزش نمی‌دهد. این کمیته ۲۸ توصیه ارائه کرد که دو مورد اصلی آن عبارتند از: (۱) روش آموزش حسابداری توسط مدرسان باید بر ایجاد و ارائه اطلاعاتی جهت تصمیم‌گیری‌های اقتصادی متمرکز شود و (۲) روش یادگیری فعال، باید هدف اولیه کلاس‌های درسی رشته حسابداری تعریف شود (کمیته تغییر در آموزش حسابداری، ۱۹۹۰: ۳ و ۴).

برای بهبود آموزش، کمیته تغییر در آموزش حسابداری توسط کمیته بدفورد تشکیل شد. مأموریت این کمیته شتاب بخشیدن به بهبود آموزش بود تا کسانی که وارد این حرفه می‌شوند مهارت‌ها، دانش و نگرش‌های مورد نیاز برای کسب موفقیت در آن را دارا باشند (کمیته تغییر در آموزش حسابداری، ۱۹۹۰: ۲). یکی از دستاوردهای این کمیته، صدور بیانیه اعلام موضعی بود که در مشورت با شرکت‌های بزرگ حسابداری در ایالات متحده تهیه شد. این بیانیه، از اعمال تغییرات قابل توجه در نحوه آموزش، به ویژه استفاده از روش‌های یادگیری فعال حمایت کرد. بنابراین، این انجمن نیز همانند کمیته بدفورد، روش‌های یادگیری فعال را برای آموزش حسابداری مهم دانست (بلنکی و همکاران، ۲۰۱۷: ۴). ده سال پس از بیانیه کمیته تغییر در نظام آموزشی، آلبرشت و سک (۲۰۰۰: ۵۰) به این نتیجه رسیدند که بهبود اندک و تغییر ناکافی در آموزش ایجاد شده است. آن‌ها هشدار دادند که آموزش حسابداری به صورتی که در حال حاضر است، منسوخ شده و نیاز به اصلاح قابل ملاحظه دارد و اگر تغییرات جدی صورت نگیرد، آموزش حسابداری ارتباط خود را با حرفه از دست خواهد داد. آن‌ها دریافتند که در آموزش حسابداری یادگیری فعالانه بسیار کم است و تدریس نظری بیش از حد انجام می‌شود.

سپس کمیسیون چشم اندازهای آینده در آموزش عالی حسابداری گزارش اولیه خود را پیرامون چشم‌اندازهای آتی در آموزش عالی حسابداری منتشر کرد. در میان توصیه‌های این کمیسیون می‌توان به کمک گرفتن از منابع آموزشی و روش‌های نوین تدریس اشاره نمود که روش‌های یادگیری فعال از این جمله‌اند (بهن و همکاران، ۲۰۱۲: ۵۹۸). بر همین اساس، ویگال و استوت (۲۰۱۵) در نظرسنجی خود از مدرسان حسابداری به این مهم دست یافتند که یادگیری فعال، مانند استفاده از یادگیری مشارکتی و یادگیری تجربی در کلاس و استفاده از یادگیری با تشریک مساعی، مهمترین عامل برای آموزش موثر است.

پژوهش در مورد یادگیری فعال در آموزش حسابداری، نسبت به سایر رشته‌ها نسبتاً جدید است. این پژوهش‌ها معمولاً بر ارزیابی اثربخشی یک روش یادگیری فعال خاص که در یک درس خاص استفاده می‌شود تمرکز دارند. به عنوان مثال، مارتلی و برنی (۲۰۱۳) چهار روش یادگیری فعال را در درس حسابداری مدیریت ارائه دادند. همفری و برید (۲۰۱۴) استفاده از نرم‌افزارهای تکلیف آنلاین در درس حسابداری را بررسی نمود. گینور و همکاران (۲۰۱۴) روش یادگیری تعاملی را برای تدریس کنترل‌های داخلی توصیف کردند. همچنین استفاده از نرم‌افزارها (تان و فریرا، ۲۰۱۲)، نوشتن مطالعات موردی کوچک (جو و لیبی، ۲۰۱۰)، آموزش مبتنی بر تیم (نحاس و همکاران، ۱۳۹۹) و استفاده از بازی (سوهاارا و سیلونی، ۲۰۲۱؛ حاجی‌مرادخانی و همکاران، ۱۳۹۶؛ حاجی‌مرادخانی و زارع، ۱۴۰۰ و نوروزی، ۱۳۹۹) در آموزش حسابداری را بررسی کردند. علاوه بر استانداردها و بیانیه‌های مجامع حرفه‌ای، بسیاری از پژوهشگران (رالوکا، ۲۰۱۶؛ جیویوا و کینکلا، ۲۰۱۶؛ شیانگ، ۲۰۱۶؛ آلحبری، ۲۰۱۷؛ فیلیس، ۲۰۱۷؛ رایلی و وارد، ۲۰۱۷؛ هروسکا، ۲۰۱۸) لزوم بازنگری در روش‌های تدریس حسابداری و استفاده از روش‌های یادگیری فعال را تأکید کردند. نظام آموزشی فعلی در ایران در رشته حسابداری بر حفظ کردن مطالب تأکید دارد و دانشجویان را برای رویارویی با محیط پیچیده کسب و کار آماده نمی‌کند، به طوری که ارائه دروس به روش سنتی سخنرانی انجام می‌شود (رحمانیان و همکاران، ۱۴۰۰: ۱۴۰). همچنین، روش‌های تدریس عملی و یا تحلیلی نیز در کلاس‌ها استفاده نمی‌شود، بنابراین، فارغ‌التحصیلان این رشته نمی‌توانند مهارت‌های لازم برای حرفه را کسب کنند. با توجه به مطالب ذکر شده، می‌توان چنین نتیجه گرفت که تغییر در روش‌های

تدریس مورد استفاده استادان ضروری است. با توجه به پژوهش‌های اندک در مورد روش‌های تدریس دانشگاهی در رشته حسابداری (رحمانیان و همکاران، ۱۴۰۰: ۱۶۳) هدف این پژوهش شناسایی و رتبه‌بندی روش‌های یادگیری فعال در آموزش حسابداری با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی است.

مسئله این پژوهش، شناسایی روش‌های یادگیری فعالی است که در آموزش حسابداری ایران قابل استفاده است و تعیین اولویت هر یک از این روش‌ها به‌طوری که تعیین شود: روش‌های یادگیری فعال کدامند؟ استادان در حال حاضر تا چه حد از روش‌های یادگیری فعال استفاده می‌کنند؟ نظر استادان در مورد استفاده از روش‌های یادگیری فعال در کلاس درس چیست؟ همچنین، از بین روش‌های مختلف یادگیری فعال، کدام روش‌ها از اهمیت بیشتری برخوردارند؟ آیا بکارگیری تکنیک رتبه‌بندی تحلیل سلسله‌مراتبی فازی در رتبه‌بندی عوامل موثر است؟

با توجه به اهمیت آموزش حسابداری در بقای این رشته و تأثیری که بر سازمان‌ها، شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی دارد، انجام این پژوهش ضرورت ویژه دارد. پژوهش حاضر نخستین پژوهشی است که با بررسی پیشینه و مبانی نظری به شناسایی روش‌های یادگیری فعال در آموزش حسابداری می‌پردازد و می‌تواند مبنایی برای آشنایی و استفاده از این روش‌های در آموزش حسابداری باشد و ایده‌های جدیدی برای روش‌های آموزش به استادان حسابداری ارائه دهد تا در نهایت آموزش براساس این روش‌ها منجر به افزایش دانش، بینش و مهارت حسابداران گردد. در این مقاله ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش و پس از آن فرضیه‌ها، روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود. در پایان، بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه می‌گردد.

مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش

نظریه‌های یادگیری به سه رویکرد رفتارگرایی، شناخت‌گرایی و ساخت‌گرایی تقسیم می‌شوند (فیلیپس و سولتیس، ۲۰۰۹؛ پرچارد، ۲۰۱۷: ۱۰۳؛ میچ و همکاران، ۲۰۲۲: ۲). نظریه رفتارگرایی بر جنبه‌های بیرونی و آشکار رفتار فرد تأکید دارد و به فرایندهای ذهنی توجهی ندارد. آن‌ها به اهداف دقیق آموزشی و قابلیت اندازه‌گیری توجه زیادی دارند و روش‌های تدریس مستقیم را سفارش می‌کنند. یادگیری در الگوی رفتارگرایان قابل سنجش و دارای جنبه ظاهری است (ایلریس، ۲۰۱۸:

۸۷؛ پرپچارد، ۲۰۱۷: ۵). نظریه شناخت‌گرایان بر خلاف رفتارگرایان فرایندهای ذهنی را یک عامل اساسی در یادگیری می‌داند. اساس این رویکرد، ماهیت اصلاح و بازخورد است. آن‌ها معتقدند در کنار توجه به نتیجه و بازده یادگیری باید به فرایند یادگیری و فعالیت‌های ذهنی نیز توجه شود. در این رویکرد فرآیند ارزشیابی مستمر و پویا و هدف ارزشیابی فقط بررسی پاسخ‌های یادگیرنده نیست، بلکه می‌خواهد بداند چرا و چگونه یادگیرنده به چنین نتایجی رسیده است (فیلیس و سولتیس، ۲۰۰۹؛ پرپچارد، ۲۰۱۷: ۱۷؛ الماسی و عابدینی، ۱۳۹۹: ۳۵). نظریه ساخت‌گرایان بر یادگیری ذهنی تأکید دارد به طوری که، یادگیری حاصل ساختن ذهن است و افراد با ترکیب و تطبیق اطلاعات جدید با آنچه قبلاً می‌دانستند، یاد می‌گیرند. بر اساس این نظریه، دانش در فرایندی مستمر با تجربه مستقیم ساخته می‌شود. به اعتقاد ساخت‌گرایان دانش به یادگیرندگان منتقل نمی‌شود بلکه یادگیرندگان دانش را خود برای خود می‌سازند (فیلیس و سولتیس، ۲۰۰۹؛ پرپچارد، ۲۰۱۷: ۱۷؛ الماسی و عابدینی، ۱۳۹۹: ۳۶). بنابراین، رویکرد شناخت‌گرایی بیشترین تأکید را بر استفاده از یادگیری فعال دارد و پس از آن رویکرد ساخت‌گرایی با تأکید بر فرد چنین الگویی را مورد هدف می‌دهد و رویکرد رفتارگرایی کمترین تأکید را دارد (الماسی و عابدینی، ۱۳۹۹: ۳۸).

یکی از طرق یادگیری در هر رشته دانشگاهی، انجام دادن عملی فرایند تخصصی است. عنصر اصلی در یادگیری فعال، مشارکت فعال دانشجوی در فرآیند یادگیری، از جمله کشف، پردازش و استفاده از اطلاعات است که نه تنها منجر به حفظ بهتر مطالب می‌شود، بلکه به توسعه مهارت‌های فکری دانشجویان مانند توانایی تحلیل، ترکیب و ارزیابی مؤثر اطلاعات نیز کمک می‌کند (پرینک، ۲۰۰۴: ۱). استفاده از روش‌های یادگیری فعال منجر به بهبود یادگیری دانشجویان می‌شود (دباز، ۲۰۱۶ و مارلینا و مایکل ۲۰۱۷). کامیلو (۲۰۱۶) بیان کرد که روش کلاس معکوس باعث افزایش متوسط نمرات دانشجویان می‌گردد. چی‌شون، سین‌هو و وی‌هانگ (۲۰۱۶) معتقدند یادگیری دانشجویانی که با روش آموزش مبتنی بر مشکل انجام شده، موثرتر است. وین‌دیرکس (۲۰۱۷) نشان دادند استفاده از روش‌های یادگیری فعال در درس حسابداری مدیریت اثر مثبتی بر بهبود درک دانشجویان دارد. همچنین پژوهش رابلی و ورد (۲۰۱۷) اثبات کرد روش‌های یادگیری فعال نسبت به روش‌های منفعل در درس سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری باعث افزایش رضایت و درک

دانشجویان از درس می‌شود. سعداله و السید (۲۰۲۰) با استفاده از روش شبیه‌سازی حسابرسی برای رویه‌های اساسی در فرایند درآمد، نشان دادند این روش منجر به تأثیر عمیق یادگیری و ارتقای کیفیت آموزش حسابرسی می‌شود. چنگ و دینگ (۲۰۲۱) نشان دادند تمرین‌های مرور آنلاین بر تعامل و عملکرد دانشجو اثر مثبت دارد و باعث افزایش مشارکت و درک دانشجویان از موضوع می‌شود. حاجی مرادخانی و همکاران (۱۳۹۶) معتقدند دانشجویان در معرض بازی آموزشی یادگیری بیشتری داشتند. خواجهی و نحاس (۱۳۹۸) بیان کردند نقشه مفهومی با شاخص مهارت‌های ذهنی مطابقت دارد و ابزار مناسبی برای ارتقای یادگیری مفاهیم حسابداری است. همچنین، نحاس و همکاران (۱۳۹۹) معتقدند روش یادگیری مبتنی بر تیم در درس حسابداری میانه اثر مثبتی بر یادگیری دانشجویان دارد.

یادگیری فعال شامل طیف گسترده‌ای از روش‌ها مانند یادگیری با تشریک‌مساعی، یادگیری مشارکتی، یادگیری تجربی، یادگیری مبتنی بر مشکل، یادگیری انطباقی و سایر روش‌های یادگیری است (بلنکی و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۰۳). این روش‌ها به‌طور گسترده در رشته‌هایی مانند مهندسی، حقوق و پزشکی استفاده می‌شوند. با بررسی مطالعات مرتبط، روش‌های یادگیری فعالی که استادان حسابداری می‌توانند در فرآیند یادگیری از آن‌ها استفاده کنند عبارتند از:

۱- سخنرانی پیشرفته (اصلاح شده): سخنرانی سنتی اصلاح شده دربرگیرنده عناصر فعالی مانند مکث کردن برای ایجاد بحث بین دانشجویان، تست‌ها یا کوئیزهایی برای سنجش تسلط فوری دانشجویان بر موارد مطرح شده، استفاده از نمایش‌ها و تصاویر و نیز پاسخ به سوالات دانشجویان است (پرینک، ۲۰۰۴: ۳؛ استون، ۲۰۱۴: ۷۲). ۲- پرسش و بحث: شامل سوال پرسیدن از دانشجویان به گونه‌ای است که به آن‌ها در ارزیابی فرایندهای تفکر، کمک کند (با بررسی تفکر پشت اظهارات و سوالات) (استون، ۲۰۱۴: ۷۲؛ آیسکرا، ۲۰۰۸: ۱۹۲). ۳- یادگیری مبتنی بر مشکل: دانشجویان با استفاده از دانش، مفاهیم و مهارت‌های مربوط به یک درس، به حل مشکلات تجاری واقعی می‌پردازند (استنلی و مارسدن، ۲۰۱۳: ۳۶۴). حل‌افته نمونه این مورد است. ۴- یادگیری مبتنی بر تیم هدایت‌شده: تیم دانشجویی برای مقابله با یک مشکل، آن را به یک سری مراحل معین تقسیم می‌کند (مثلاً شناسایی مشکل، تعیین هدف، فهرست کردن محدودیت‌ها و ...) تا به ترتیب حل و فصل شوند.

بعد از هر مرحله، استاد تحلیل تخصصی کتبی راه‌های جایگزین مختلف در دسترس دانشجویان، در مرحله قبل را به دقت تشریح می‌کند (بلنکی و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۱۰، ریگلر، ۲۰۱۵: ۵۹). ۵- یادگیری گروهی: دانشجویان بصورت تیم با هم همکاری می‌کنند تا پروژه یا مشکلی را حل و کامل کنند (آپوستولو و همکاران، ۲۰۱۸: ۸). ۶- بحث‌ها: دانشجویان یا گروه دانشجویان به بحث درباره موضوعات بحث برانگیز و پروژه‌های یکپارچه ارائه شده توسط استاد می‌پردازند (آپوستولو و همکاران، ۲۰۱۸: ۹؛ پرتز، ۲۰۱۹: ۵۵). ۷- نمایش: نمایشی از رویدادهای جهان واقعی به شکل فشرده و کوچک‌شده، نقش بازی کردن، شبیه‌سازی، بازی‌های کامپیوتری، داستان‌ها و روش‌های بازار تجربی (آلون، ۲۰۱۲: ۴۰۶؛ زیگلر، ۲۰۱۵: ۴۶؛ کاپولو و همکاران، ۲۰۱۵: ۵؛ سعداله و السید، ۲۰۲۰: ۲؛ گتینگ و همکاران، ۲۰۲۰: ۲؛ سوگهارا و سیلونی، ۲۰۲۱: ۲). ۸- آموزش مبتنی بر نرم افزارهای کامپیوتری (تان و فریرا، ۲۰۱۲: ۴۰۸). ۹- دوره‌های مبتنی بر تکنولوژی: استفاده از اینترنت و فناوری‌ها که در آن دروس ارائه شده بصورت جزئی یا کلی آنلاین برگزار می‌شود (تان و فریرا، ۲۰۱۲: ۴۱۱؛ چنگ و دینگ، ۲۰۲۱: ۱). ۱۰- تجزیه و تحلیل و بحث در مورد مطالعات موردی (چو و لیبی، ۲۰۱۰: ۲۴۶). ۱۱- کار میدانی- کارآموزی حسابداری: دانشجویان تجربه کار در صنعت، دولت یا حسابداری عمومی در دنیای واقعی را کسب می‌کنند (بلنکی و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۱۱). ۱۲- فعالیت‌های گروهی مانند یادگیری با تشریح مساعی و مشارکتی که در آن یک گروه، یک کار خاص انجام می‌دهد، مانند پاسخ به پرسش یا مسئله مورد بحث (بلنکی و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۰۴). ۱۳- پرسش از دانشجویان در طول کلاس (روش سقراطی) (بلنکی و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۱۱). ۱۴- کلاس‌های درس معکوس (بلنکی و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۱۱). ۱۵- طرح سؤالات امتحانی توسط دانشجویان (بلنکی و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۱۱). ۱۶- جلسات مروری به رهبری دانشجویان (بلنکی و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۱۱). ۱۷- انجام تکالیف درسی در کلاس، مانند مقالات یک دقیقه‌ای که در آن دانشجویان به یک سؤال خاص پاسخ می‌دهند، یا خلاصه‌نویسی در پایان کلاس (بلنکی و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۱۱).

این روش‌ها به‌وضوح با تدریس سنتی فرق دارند، اما یادگیری فعال را می‌توان به‌عنوان راهی برای افزایش مشارکت دانشجویان، در کنار تدریس سنتی استفاده کرد نه جایگزین آن.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به هدف، مبانی نظری و تجربی پژوهش، مطابق با مطالعات دیاز (۲۰۱۶)، کامیلو (۲۰۱۶)، مارلینا و مایکل (۲۰۱۷)، سعداله و السید (۲۰۲۰)، چنگ و دینگ (۲۰۲۱)، حاجی‌مرادخانی و همکاران (۱۳۹۶) حاجی‌مرادخانی و زارع (۱۴۰۰) و نوروزی (۱۳۹۹) و نحاس و همکاران (۱۳۹۹) فرضیه‌های زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه اصلی اول: بین استفاده از روش‌های یادگیری فعال و اثربخشی آموزش در رشته حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه اول

- بین استفاده از روش سخنرانی اصلاح شده و اثربخشی آموزش در رشته حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.
- بین استفاده از روش حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در کلاس و اثربخشی آموزش در رشته حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.
- بین استفاده از روش حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در خارج کلاس و اثربخشی آموزش در رشته حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.
- بین استفاده از روش حل مسئله در غالب گروه‌های کوچک در کلاس و اثربخشی آموزش در رشته حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.
- بین استفاده از روش بحث درباره مطالعات موردی و اثربخشی آموزش در رشته حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.
- بین استفاده از روش کنفرانس‌های شفاهی توسط تیمی از دانشجویان و اثربخشی آموزش در رشته حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.
- بین استفاده از روش کنفرانس‌های شفاهی توسط یک دانشجو و اثربخشی آموزش در رشته حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.
- بین استفاده از روش پرسش‌های شفاهی از دانشجویان و اثربخشی آموزش در رشته حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

- بین استفاده از ابزارهای حسابداری (دفتر روزنامه، دفتر کل، کاربرگ‌های مختلف و ...) و اثربخشی آموزش در رشته حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.
 - بین استفاده از نرم‌افزارهای حسابداری مرتبط با هر درس و اثربخشی آموزش در رشته حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.
 - بین استفاده از کویزهای کلاسی و اثربخشی آموزش در رشته حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه دوم:** تفاوت معناداری بین رتبه‌بندی روش‌های یادگیری فعال قبل و بعد از AHP فازی وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش پیمایشی - توصیفی از نوع اکتشافی است. از روش کتابخانه‌ای برای جمع‌آوری داده‌های علمی و از روش میدانی جهت گردآوری داده‌های فرضیه‌ها استفاده شد. داده‌ها با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شدند. جامعه آماری پژوهش استادان دانشگاه در رشته حسابداری است. با استفاده از فرمول کوکران و با توجه نامشخص بودن حجم جامعه، تعداد نمونه ۳۸۶ نفر تعیین شد. با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی در سه مرحله ۱۹۷۰ پرسشنامه به صورت الکترونیکی و حضوری توزیع شد و ۳۸۴ پرسشنامه دریافت و تجزیه و تحلیل شد.

پرسشنامه با توجه به یافته‌ها و توصیه‌های کمیته تغییر در آموزش حسابداری (۱۹۹۰) و پژوهش آلبرشت و سک (۲۰۰۰) تدوین شد. این سوالات به منظور ارزیابی وضع موجود در آموزش حسابداری از نظر روش‌های تدریس مورد استفاده در دروس حسابداری طراحی شد.

قسمت اول پرسشنامه شامل سوالات جمعیت‌شناسی بود. در سؤال‌های طرح‌شده در قسمت دوم پرسشنامه از پاسخ‌دهندگان، استفاده از روش‌های یادگیری فعال مورد پرسش قرار گرفت. قسمت سوم پرسشنامه از پاسخ‌دهندگان خواسته شد میزان مفید بودن هر روش یادگیری فعال (طیف لیکرت ۵ قسمتی) در تدریس دروس حسابداری را تعیین کنند. در قسمت چهارم پرسشنامه میزان اثربخشی روش‌ها به صورت جدول مقایسات زوجی مورد سؤال قرار گرفت.

سوالات پرسشنامه در راستای هدف موردنظر و با استفاده از مبانی نظری و مطالعات قبلی تهیه شده و به دلیل ارتباط با موضوع پژوهش، هدف را به‌طور مناسب اندازه‌گیری می‌کنند. بنابراین، برای

روایی پرسشنامه از روش روایی صوری و استفاده از نظرات اصلاحی صاحب نظران استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ بدست آمده در این پژوهش ۸۲/۳ درصد است که نشان می دهد ابزار پژوهش از قابلیت اعتماد لازم برخوردار است. به منظور رتبه بندی روش های یادگیری فعال از نرم افزار اکسل و فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی و برای آزمون فرضیه های پژوهش از نرم افزار SPSS استفاده شد.

فرآیند تحلیل سلسله مراتبی فازی (روش چانگ)

در روش AHP فازی پس از ترسیم درخت سلسله مراتبی تصمیم، باید به مقایسه زوجی عناصر هر سطح، با استفاده از ضرایب هر یک از ماتریس های مقایسات زوجی پرداخت. به این ترتیب، برای هر یک از سطوح ماتریس مقایسات زوجی، ارزش S_k از رابطه های ۱ تا ۴ به دست می آید.

$$S_k = \sum_{j=1}^n M_{ki}^j \times [\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n M_{ij}]^{-1} \quad \text{رابطه ۱}$$

$$\sum_{j=1}^n M_{ki}^j = (\sum_{i=1}^m l_j, \sum_{i=1}^m m_j, \sum_{i=1}^m u_j) \quad i=1, 2, \dots, m \quad \text{رابطه ۲}$$

$$\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n M_{ij} = (\sum_{i=1}^n l_j, \sum_{i=1}^n m_j, \sum_{i=1}^n u_j) \quad \text{رابطه ۳}$$

$$[\sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m M_{ki}^j]^{-1} = [\frac{1}{\sum_{i=1}^n u_i}, \frac{1}{\sum_{i=1}^n m_i}, \frac{1}{\sum_{i=1}^n l_i}] \quad \text{رابطه ۴}$$

در این روابط k بیانگر شماره سطر، i و j به ترتیب نشان دهنده گزینه ها و شاخص ها است. پس از محاسبه S_k ها، باید درجه بزرگی هر یک از عناصر سطوح بر سایر عناصر آن سطح، محاسبه شود که در رابطه های شماره ۵ و ۶ نشان داده شده است.

$$V(M_1 \geq M_2) = 1 \quad \text{IF} \quad m_1 \geq m_2 \quad \text{رابطه ۵}$$

$$V(M_1 \geq M_2) = \text{hgt}(M_1 \cap M_2) \quad \text{otherwise} \quad \text{رابطه ۶}$$

$\text{hgt}(M_1 \cap M_2)$ از رابطه شماره ۷ بدست می آید.

$$\text{hgt}(M_1 \cap M_2) = (I_2 - u_1) / \{(m_1 - u_1) - (m_2 - I_2)\} \quad \text{رابطه ۷}$$

میزان بزرگی یک عدد فازی مثلثی از K عدد فازی مثلثی دیگر از رابطه ۸ بدست می آید.

$$V(M_1 \geq M_2, \dots, M_k) = V(M_1 \geq M_2) \text{ and } \dots \text{ and } V(M_1 \geq M_k) \quad (\text{رابطه ۸})$$

برای محاسبه وزن شاخص‌ها در ماتریس مقایسات زوجی به صورت رابطه ۹ عمل می‌شود.

$$W'(x_i) = \min \{ v(s_i \geq S_k) \quad k=1, 2, \dots, n \ \& \ k \neq i \quad (\text{رابطه ۹})$$

بردار وزن شاخص‌ها به صورت رابطه ۱۰ است، که بردار غیر بهنجار AHP فازی است.

$$W' = [W'(x_1), W'(x_2), \dots, W'(x_n)]^t \quad (\text{رابطه ۱۰})$$

اعداد مثلثی فازی برای رتبه‌بندی AHP فازی در این پژوهش، بر اساس جدول ۱ است.

جدول ۱. اعداد مثلثی فازی برای رتبه‌بندی AHP فازی

معادل فازی اولویت‌ها				اولویت‌ها
حد بالا (U)	حد وسط (M)	حد پایین (L)		
۱	۱	۱	۱	اهمیت یکسان
۳	۲	۱	۲	یکسان تا نسبتاً مهم‌تر
۴	۳	۲	۳	نسبتاً مهم‌تر
۵	۴	۳	۴	نسبتاً مهم‌تر تا اهمیت زیاد
۶	۵	۴	۵	اهمیت زیاد
۷	۶	۵	۶	اهمیت زیاد تا بسیار زیاد
۸	۷	۶	۷	اهمیت بسیار زیاد
۹	۸	۷	۸	بسیار زیاد تا کاملاً مهم‌تر
۱۰	۹	۸	۹	کاملاً مهم‌تر

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان در جدول ۲ نشان می‌دهد.

مطابق با جدول ۳، استفاده از روش سخنرانی اصلاح شده در رده اول و حل مسئله توسط دانشجو به صورت جداگانه در خارج کلاس در رده دوم است. نرم افزارهای حسابداری در آخرین رده استفاده هستند. جدول ۴ شاخص‌های مرکزی و پراکندگی را نشان می‌دهد.

جدول ۴. شاخص‌های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه

متغیرها	میانگین	مد	واریانس	انحراف معیار	کمترین نمره	بیشترین نمره
سخنرانی اصلاح شده	۳/۶۱	۴	۰/۹۷	۰/۹۸	۱	۵
حل مسئله توسط دانشجو به صورت جداگانه در کلاس	۳/۳۵	۴	۱/۲۰	۱/۰۹	۱	۵
حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در خارج کلاس	۳/۲۳	۳	۰/۹۲	۰/۹۶	۱	۵
حل مسئله در غالب گروه‌های کوچک در کلاس	۳/۴۰	۴	۱/۶۹	۱/۳۰	۱	۵
بحث درباره مطالعات موردی	۳/۳۳	۴	۱/۳۸	۱/۱۷	۱	۵
کنفرانس‌های شفاهی توسط تیمی از دانشجویان	۳/۱۲	۳	۰/۹۳	۰/۹۶	۱	۵
کنفرانس‌های شفاهی توسط یک دانشجو	۳/۳۰	۴	۰/۹۸	۰/۹۹	۱	۵
پرسش‌های شفاهی از دانشجویان	۳/۴۹	۴	۰/۷۷	۰/۸۷	۱	۵
استفاده از ابزارهای حسابداری (دفتررونامه، دفتر کل و ...)	۳/۳۹	۴	۰/۹۹	۰/۹۹	۱	۵
نرم افزارهای حسابداری مرتبط با هر درس	۳/۲۰	۴	۱/۰۶	۱/۰۳	۱	۵
کوئیزهای کلاسی	۳/۲۱	۴	۱/۰۰	۱/۰۰	۱	۵
روش‌های یادگیری فعال	۳/۳۳	۴	۰/۳۹	۰/۶۳	۱	۵

برای بررسی روایی، روایی صوری استفاده شد و جهت بررسی پایایی، آلفای کرونباخ محاسبه شد. مقدار این آماره برای سوالات پرسشنامه ۰/۸۲۳ است که بالاتر از ۰/۷ و نشان از پایایی و قابل اعتماد بودن پرسشنامه دارد. جهت بررسی نرمال بودن از قضیه حد مرکزی، ضرایب چولگی و کشیدگی استفاده شد. اگر مقدار خطای استاندارد این ضرایب کوچکتر از ۲- و یا بزرگتر از ۲+ باشد؛ در آن صورت فرض نرمال بودن توزیع رد می‌شود. طبق جدول ۵، این ضرایب برای تمامی روش‌ها در بازه امن (۲، -۲) است. همچنین طبق قضیه حد مرکزی برای نمونه‌های بالای ۳۰ توزیع داده‌های به سمت توزیع نرمال سوق داده می‌شود. بنابراین، داده‌های از توزیع نرمال پیروی می‌کند.

آزمون فرضیه اول و فرضیات فرعی پژوهش

بررسی فرضیات مطرح شده در پژوهش با آزمون تی تک نمونه‌ای مستقل: جهت بررسی اثربخشی روش‌های یادگیری فعال در آموزش دروس رشته حسابداری با توجه به نوع سوالات پرسشنامه و نرمال بودن توزیع داده‌های جمع‌آوری شده از آزمون تی تک نمونه‌ای مستقل استفاده شد. با توجه به اینکه میانگین نمرات نظرات افراد در مورد هر یک از روش‌ها از مقدار عددی ۳ بیشتر است، اثربخشی روش‌ها تایید شد. به علاوه طبق جدول ۶، سطح معناداری آزمون در همه روش‌های، کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، بنابراین بین استفاده از روش‌های یادگیری فعال و اثربخشی آموزش دروس رشته حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۵. نتایج نرمال بودن متغیرهای پژوهش

نتیجه آزمون	طبق قضیه حد مرکزی	ضریب کشیدگی		ضریب چولگی		متغیرها
		خطای استاندارد	مقدار آماره	خطای استاندارد	مقدار آماره	
نرمال است	بالای ۳۰	۰/۲۴	-۰,۴۹	۰/۱۲	-۰/۵۳	سخنرانی اصلاح شده
نرمال است	بالای ۳۰	۰/۲۴	-۰,۵۵	۰/۱۲	-۰/۳۲	حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در کلاس
نرمال است	بالای ۳۰	۰/۲۴	-۰,۵۴	۰/۱۲	-۰/۰۵	حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در خارج کلاس
نرمال است	بالای ۳۰	۰/۲۴	-۱,۳۶	۰/۱۲	-۰/۲۳	حل مسئله در غالب گروه‌های کوچک در کلاس
نرمال است	بالای ۳۰	۰/۲۴	-۰,۷۴	۰/۱۲	-۰/۳۹	بحث درباره مطالعات موردی
نرمال است	بالای ۳۰	۰/۲۴	-۰,۶۶	۰/۱۲	۰/۱۶	کنفرانس‌های شفاهی توسط تیمی از دانشجویان
نرمال است	بالای ۳۰	۰/۲۴	-۰,۱۹	۰/۱۲	-۰/۴۶	کنفرانس‌های شفاهی توسط یک دانشجو
نرمال است	بالای ۳۰	۰/۲۴	-۰,۴۹	۰/۱۲	-۰/۳۰	پرسش‌های شفاهی از دانشجویان
نرمال است	بالای ۳۰	۰/۲۴	-۰,۲۹	۰/۱۲	-۰/۵۶	استفاده از ابزارهای حسابداری (دفترروزنامه، دفترکل و ...)
نرمال است	بالای ۳۰	۰/۲۴	-۰,۴۰	۰/۱۲	-۰/۳۹	نرم افزارهای حسابداری مرتبط با هر درس
نرمال است	بالای ۳۰	۰/۲۴	-۰,۴۶	۰/۱۲	-۰/۲۶	کوئیزهای کلاسی

جدول ۶. نتایج بررسی فرضیه اول با استفاده از آزمون تی تک نمونه‌ای

نتیجه	بازه اطمینان ۹۵ درصدی		اختلاف میانگین	Sig	آماره t	میانگین	روش‌های یادگیری فعال	رتبه‌بندی
	حد بالا	حد پایین						
تایید	۰/۷۱	۰/۵۱	۰/۳۰۷	۰/۰۰	۱۲/۰۳	۳/۶۱	سخنرانی اصلاح شده	۱
تایید	۰/۴۶	۰/۲۴	۰/۳۵۲	۰/۰۰	۶/۲۷	۳/۳۵	حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در کلاس	۲
تایید	۰/۳۳	۰/۱۳	۰/۲۲۹	۰/۰۰	۴/۶۵	۳/۲۳	حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در خارج کلاس	۳
تایید	۰/۵۳	۰/۲۷	۰/۴۰۴	۰/۰۰	۶/۰۷	۳/۴۰	حل مسئله در غالب گروه‌های کوچک در کلاس	۴
تایید	۰/۴۵	۰/۲۱	۰/۳۲۸	۰/۰۰	۵/۴۷	۳/۳۳	بحث درباره مطالعات موردی	۵
تایید	۰/۲۲	۰/۰۳	۰/۱۲۲	۰/۰۱۴	۲/۴۷	۳/۱۲	کنفرانس‌های شفاهی توسط تیمی از دانشجویان	۶
تایید	۰/۴۰	۰/۲۰	۰/۲۹۷	۰/۰۰	۵/۸۵	۳/۳۰	کنفرانس‌های شفاهی توسط یک دانشجو	۷
تایید	۰/۵۸	۰/۴۱	۰/۴۹۵	۰/۰۰	۱۱/۰۲	۳/۴۹	پرسش‌های شفاهی از دانشجویان	۸
تایید	۰/۴۹	۰/۲۹	۰/۳۹۳	۰/۰۰	۷/۷۴	۳/۳۹	استفاده از ابزارهای حسابداری (دفتر روزنامه، دفتر کل و ...)	۹
تایید	۰/۳۰	۰/۱۰	۰/۲۰۱	۰/۰۰	۳/۸۰	۳/۲۰	نرم افزارهای حسابداری مرتبط با هر درس	۱۰
تایید	۰/۳۱	۰/۱۱	۰/۲۱۴	۰/۰۰	۴/۱۷	۳/۲۱	کوئیزهای کلاسی	۱۱

آزمون فرضیه دوم پژوهش

اولویت‌بندی روش‌های یادگیری فعال در آموزشی دروس رشته حسابداری: جهت بررسی این مهم از آزمون رتبه‌بندی فریدمن استفاده شد. این آزمون روش‌های یادگیری فعال در آموزش حسابداری را بر اساس میانگین رتبه‌ای اولویت‌بندی می‌کند. بر اساس جدول ۷ سطح معناداری آزمون کمتر از ۵ درصد است. لذا فرض صفر آزمون رد و فرض مقابل آن مبنی بر متفاوت بودن اثرگذاری این روش‌های تایید می‌گردد. جدول ۷ نتایج رتبه‌بندی این روش‌های را نشان می‌دهد.

جدول ۷. نتایج آزمون فریدمن و رتبه بندی روش‌های یادگیری فعال

Sig	درجه آزادی	مقدار آماره کای ۲	تعداد نمونه	معیارها
۰/۰۰	۱۰	۱۰۹/۰۴۹	۳۸۴	مقادیر
رتبه	مقادیر میانگین رتبه‌ای	روش‌های یادگیری فعال		
۱	۷/۰۱	سخنرانی اصلاح شده		
۵	۶/۰۶	حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در کلاس		
۸	۵/۶۱	حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در خارج کلاس		
۴	۶/۲۰	حل مسئله در غالب گروه‌های کوچک در کلاس		
۶	۶/۰۵	بحث درباره مطالعات موردی		
۱۱	۵/۳۲	کنفرانس‌های شفاهی توسط تیمی از دانشجویان		
۷	۵/۹۶	کنفرانس‌های شفاهی توسط یک دانشجو		
۲	۶/۴۷	پرسش‌های شفاهی از دانشجویان		
۳	۶/۲۴	استفاده از ابزارهای حسابداری (دفتر روزنامه، دفتر کل و ...)		
۹	۵/۵۵	استفاده از نرم افزارهای حسابداری مرتبط با هر درس		
۱۰	۵/۵۱	کوئیزهای کلاسی		

طبق جدول ۷ سخنرانی اصلاح شده رتبه اول، پرسش‌های شفاهی دانشجویان رتبه دوم و کنفرانس‌های شفاهی توسط تیمی از دانشجویان رتبه آخر را از دیدگاه پاسخ‌دهندگان دارند. با توجه به نرمال بوده توزیع داده‌ها و دو سطحی بودن متغیر جنسیت از آزمون تی دو نمونه‌ای مستقل استفاده شد و برای سایر متغیرهای با توجه به این که بیشتر از دو سطح داشتند از آزمون آنالیز واریانس یکطرفه (ANOVA) استفاده گردید.

طبق جدول ۸، سطوح معناداری آزمون در تمامی موارد بیشتر از ۵ درصد است. لذا فرض صفر مبنی بر یکسان بودن میانگین نمرات این روش‌ها از دیدگاه پاسخ‌دهندگان با ویژگی‌های جمعیت‌شناسی مختلف به لحاظ آماری با احتمال ۹۵ درصد تایید می‌شود.

جدول ۸. آزمون آنالیز واریانس یکطرفه و تی دو نمونه‌ای مستقل

جنسیت		سطح دوره		تحصیلات		تجربه تدریس		رتبه دانشگاهی		روش‌های یادگیری فعال در آموزش دروس رشته حسابداری
Sig	آماره t	Sig	آماره F	Sig	آماره F	Sig	آماره F	Sig	آماره F	
۰/۹۰	-۰/۱۱	۰/۷۵	۰/۲۷	۰/۵۹	۰/۵۲۸	۰/۱۲	۱/۷۴	۰/۲۵	۱/۳۴	سخنرانی اصلاح شده
۰/۶۷	۰/۴۲	۰/۳۵	۱/۰۴	۰/۴۷	۰/۷۴۵	۰/۱۱	۱/۷۹	۰/۱۴	۱/۷۱	حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در کلاس
۰/۶۰	-۰/۵۱	۰/۱۴	۱/۹۴	۰/۵۲	۰/۶۴۲	۰/۶۳	۰/۶۸	۰/۳۷	۱/۰۷	حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در خارج کلاس
۰/۵۰	۰/۶۷	۰/۹۱	۰/۰۸	۰/۲۰	۱/۶۰۵	۰/۵۰	۰/۸۵	۰/۶۱	۰/۶۶	حل مسئله در غالب گروه‌های کوچک
۰/۲۰	۱/۲۸	۰/۱۸	۱/۷۲	۰/۳۰	۱/۱۹	۰/۶۰	۰/۷۳	۰/۸۹	۰/۲۷	بحث درباره مطالعات موردی
۰/۷۹	۰/۲۶	۰/۱۱	۲/۱۸	۰/۴۲	۰/۸۵۸	۰/۰۷	۲/۰۰	۰/۱۴	۱/۷۴	کنفرانس‌های شفاهی توسط تیمی از دانشجویان
۰/۸۳	۰/۲۱	۰/۹۴	۰/۰۵	۰/۷۷	۰/۲۵۱	۰/۳۵	۱/۱۰	۰/۷۴	۰/۴۸	کنفرانس‌های شفاهی توسط یک دانشجو
۰/۱۸	-۱/۳۲	۰/۷۴	۰/۲۹	۰/۷۳	۰/۳۰۴	۰/۵۲	۰/۸۳	۰/۶۳	۰/۶۳	پرسش‌های شفاهی از دانشجویان
۰/۹۷	-۰/۰۲	۰/۹۶	۰/۰۳	۰/۲۸	۱/۲۶۹	۰/۱۲	۱/۷۳	۰/۹۰	۰/۲۵	استفاده از ابزارهای حسابداری (دفتررونامه، دفتر کل، ...)
۰/۳۹	۰/۸۴	۰/۷۵	۰/۲۷	۰/۸۳	۰/۱۸۳	۰/۸۴	۰/۴۰	۰/۵۸	۰/۷۰	نرم افزارهای حسابداری مرتبط با هر درس
۰/۱۸	۱/۳۲	۰/۵۴	۰/۶۰	۰/۸۲	۰/۱۹۵	۰/۸۳	۰/۴۱	۰/۶۹	۰/۵۶	کوئیزهای کلاسی

جدول ۹. رتبه‌بندی روش‌های یادگیری فعال در آموزش حسابداری با استفاده از AHP فازی

وضعیت	AHP نرخ ناسازگاری	رتبه‌بندی براساس AHP	روش‌های یادگیری فعال
سازگار	CRm=۰/۰۰۶۲۱ CRg=۰/۰۱۸۲۹	۲	سخنرانی اصلاح شده
		۱	حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در کلاس
		۹	حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در خارج کلاس
		۵	حل مسئله در غالب گروه‌های کوچک در کلاس
		۸	بحث درباره مطالعات موردی
		۱۱	کنفرانس‌های شفاهی توسط تیمی از دانشجویان
		۱۰	کنفرانس‌های شفاهی توسط یک دانشجو
		۳	پرسش‌های شفاهی از دانشجویان
		۶	استفاده از ابزارهای حسابداری (دفتررونامه، دفتر کل و ...)
		۷	استفاده از نرم افزارهای حسابداری مرتبط با هر درس
۴	کوئیزهای کلاسی		

جدول ۹ نتایج رتبه‌بندی این روش‌ها را با استفاده از AHP فازی نشان می‌دهد. نرخ ناسازگاری شاخصی است که نشان‌دهنده تناقضات و ناسازگاری‌های احتمالی در ماتریس مقایسات زوجی است. پس از محاسبه میزان ناسازگاری جداول مقایسات زوجی، باید آن‌ها را با عدد ۰/۱ مقایسه کرد. چنانچه نرخ ناسازگاری کمتر از ۰/۱ باشد، سازگاری ماتریس مقایسات مورد تأیید بوده و قابل قبول است. اما در صورتی که نرخ ناسازگاری بزرگ‌تر از ۰/۱ باشد، نشان‌دهنده تناقض در ارزیابی‌ها و قضاوت‌های پاسخ‌دهندگان است (قدسی پور، ۱۳۷۹). مقایسه میزان ناسازگاری جداول مقایسات زوجی، برای CRm و CRg برای هر یک از شاخص‌ها و برای هر یک از ابعاد، نشان می‌دهد اعداد بدست آمده، کمتر از ۰/۱ است، در نتیجه جداول مقایسات زوجی سازگارند و می‌توان برای رتبه‌بندی از آن‌ها استفاده کرد. جدول ۹ رتبه‌های بدست آمده با استفاده از روش AHP فازی را نشان می‌دهد. جدول ۱۰ برای آزمون فرضیه دوم، نشان می‌دهد که برای همه روش‌های یادگیری فعال در آموزش حسابداری بین قبل و بعد از به‌کارگیری روش AHP فازی، تفاوت معنادار وجود دارد.

جدول ۱۰. آزمون *t-test* برای فرضیه دوم

نتیجه	sig	df	t	روش‌های یادگیری فعال
وجود تفاوت معنادار بین دو روش	۰/۰۰۰	۳۸۳	-۲۹/۶۵	سخنرانی اصلاح شده
وجود تفاوت معنادار بین دو روش	۰/۰۰۰	۳۸۳	-۳۱/۴۲	حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در کلاس
وجود تفاوت معنادار بین دو روش	۰/۰۰۰	۳۸۳	-۱۰/۴۹	حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در خارج کلاس
وجود تفاوت معنادار بین دو روش	۰/۰۰۰	۳۸۳	-۲۱/۳۹	حل مسئله در غالب گروه‌های کوچک در کلاس
وجود تفاوت معنادار بین دو روش	۰/۰۰۰	۳۸۳	-۱۵/۷۱	بحث درباره مطالعات موردی
وجود تفاوت معنادار بین دو روش	۰/۰۰۰	۳۸۳	-۱۲/۷۳	کنفرانس‌های شفاهی توسط تیمی از دانشجویان
وجود تفاوت معنادار بین دو روش	۰/۰۰۰	۳۸۳	-۱۶/۷۹	کنفرانس‌های شفاهی توسط یک دانشجو
وجود تفاوت معنادار بین دو روش	۰/۰۰۰	۳۸۳	-۱۹/۴	پرسش‌های شفاهی از دانشجویان
وجود تفاوت معنادار بین دو روش	۰/۰۰۰	۳۸۳	-۲۴/۳۷	استفاده از ابزارهای حسابداری (دفتر روزنامه، دفتر کل و ...)
وجود تفاوت معنادار بین دو روش	۰/۰۰۰	۳۸۳	-۲۶/۴۴	استفاده از نرم افزارهای حسابداری مرتبط با هر درس
وجود تفاوت معنادار بین دو روش	۰/۰۰۰	۳۸۳	-۲۰/۳۹	کوئیزهای کلاسی

سایر یافته‌های پژوهش برای استفاده از روش‌های یادگیری فعال

در پایان پرسشنامه، از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا سایر روش‌های یادگیری فعالی که استفاده می‌کنند اما به‌طور خاص در این بررسی گنجانده نشدند را توصیف کنند. پاسخ‌های آن‌ها نشان‌دهنده روش‌های نوآورانه و ابداعی برای مشارکت دادن دانشجویان رشته حسابداری در طول کلاس بود. در زیر اهم موارد از این پاسخ‌ها آورده شده است:

- ۱- بحث‌های سازمان‌یافته در مورد موضوعات خاص که دانشجویان موضوع تعیین‌شده را پیش می‌برند.
- ۲- مشارکت دانشجویان در یادگیری مبتنی بر مشکل ارائه شده با یک سناریو در دنیای واقعی؛ هرچند حقایق و اطلاعات ناقص باید توسط دانشجویان شناسایی و بررسی شوند.
- ۳- استفاده از لگو برای نشان دادن محیط تولید به‌منظور معرفی هزینه‌یابی سفارش کار و مرحله‌ای برای نشان دادن هزینه‌های مبتنی بر فعالیت.
- ۴- آزمون‌های شفاهی تیمی.
- ۵- تدریس و توضیح دانشجویان برای یکدیگر، که می‌تواند به صورت جفتی و مشترک، یا گروهی اجرا شود.
- ۶- تمرینات کلاسی که در آن‌ها به دانشجویان اجازه می‌دهد به صورت جداگانه یا در قالب گروه‌های کوچکی که خود انتخاب کردند، کار کنند. دانشجویان راه‌حل‌های خود برای مسئله‌ها و تمرین‌های نوشته‌شده را روی تخته به کل کلاس ارائه می‌دهند.
- ۷- گزارش‌های کوتاه فردی در مورد یک موضوع بحث‌برانگیز.
- ۸- از دانشجویان درخواست می‌شود مثال‌هایی از تجربه کاری خود به اشتراک بگذارند.
- ۹- فرصت‌های ۱۸۰ ثانیه‌ای که در آن دانشجویان به بحث در مورد نحوه پاسخ به سؤالات مطرح‌شده توسط استاد می‌پردازند.

بحث و نتیجه‌گیری

در گذشته، آموزش حسابداری به خاطر اینکه تقریباً به‌طور انحصاری بر روش‌های یادگیری منفعل تکیه داشتند و همچنین به خاطر عدم پاسخگویی به تقاضای تغییر، بسیار مورد انتقاد قرار گرفتند. مطالعه حاضر، بینشی در مورد میزان استفاده کنونی استادان حسابداری از انواع مختلف روش‌های یادگیری فعال ارائه کرد. هدف این پژوهش تعیین روش‌های یادگیری فعال در آموزش حسابداری و رتبه‌بندی آن‌ها با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی فازی است. روش‌های یادگیری فعال در آموزش حسابداری در این پژوهش با استفاده از بررسی مطالعات مرتبط در یازده روش طبقه‌بندی

شدند و براساس الگوی فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی توسط آزمودنی‌ها رتبه‌بندی گردیدند. سپس بین رتبه‌های موجود قبل از استفاده از این الگو و بعد از آن، مقایسه‌ای صورت گرفت تا تفاوت بین این دو شیوه رتبه‌بندی، بررسی شود.

نتایج مطالعه در خصوص فرضیه اصلی اول نشان داد که بین استفاده از روش‌های یادگیری فعال و اثربخشی آن‌ها در آموزش رشته حسابداری رابطه معناداری وجود دارد.

یافته دیگر این پژوهش رتبه‌بندی روش‌های یادگیری فعال بود به طوری که عوامل سخنرانی اصلاح شده و حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در خارج کلاس به ترتیب، مهمترین عوامل این روش موثر در تدریس بودند و نرم افزارهای حسابداری مرتبط با هر درس کمترین اهمیت را دارا بود. نتایج رتبه‌بندی با استفاده از تکنیک AHP فازی نیز نشان داد روش‌های حل مسئله توسط دانشجویان به صورت جداگانه در کلاس، سخنرانی اصلاح شده، به ترتیب، رتبه‌های اول و دوم را دارا هستند و کنفرانس‌های شفاهی توسط تیمی از دانشجویان نیز کمترین اولویت را دارا است.

نتایج مطالعه در خصوص فرضیه دوم نشان داد که بین رتبه‌بندی روش‌های یادگیری فعال در آموزش حسابداری قبل از استفاده از الگوی فرایند تحلیل سلسله مراتبی فازی و بعد از آن تفاوت معناداری وجود دارد. همچنین، سایر یافته‌های این مطالعه نیز بیانگر استفاده از روش‌های خلاقانه تدریس بود. این نتایج فرصتی برای پژوهش‌های آتی به منظور ردیابی تغییرات و روندها در زمینه آموزش حسابداری، به ویژه روش‌های یادگیری فعال را فراهم می‌کند. علیرغم این که تدریس سنتی همچنان روش تدریس غالب است، اما روش‌های یادگیری فعال نیز به طور گسترده در کلاس‌های حسابداری مورد استفاده قرار می‌گیرند.

با توجه به نتیجه فرضیه اول، در رشته حسابداری لازم است دانشجویان تکالیف نوشتنی در کلاس انجام دهند. بیشتر اساتید، تکالیف نوشتنی خارج از کلاس را به جای تکالیف نوشتنی در کلاس به دانشجویان می‌دهند. با این وجود، با توجه به اهمیت مهارت نوشتاری در موفقیت حرفه‌ای، افزایش تکالیف نوشتنی در کل برنامه درسی حسابداری، برای دانشجویان این رشته مفید خواهد بود. همچنین، اهداف یادگیری که شامل مهارت‌های پیچیده یادگیری است، نیازمند روش‌های تدریسی هستند که یادگیری فعال را در دانشجویان ترویج می‌کند، در حالی که اهداف یادگیری با مهارت‌های

ساده‌تر، می‌تواند به وسیله روش‌های تدریس غیرفعال فراهم شود. به علاوه، در عمل، استادان حسابداری باید چندین روش تدریس ترکیبی را به منظور دستیابی به تمامی اهداف یادگیری به کار گیرند زیرا یک روش یادگیری ایده‌آل برای همه وجود ندارد و تأکید می‌شود که ترکیب روش‌های یادگیری فعال استفاده شود. همچنین، با توجه به نتایج رتبه‌بندی براساس روش سلسه مراتبی فازی می‌توان با الهام از آموزش پزشکی در آموزش حسابداری نیز از روش آموزش مبتنی بر مشکل استفاده کرد. این روش شامل ۴ ویژگی است. آموزش دانش فنی پایه با کمک مصادیق واقعی، آموزش مهارت‌های حل مشکلات عمومی، یادگیری در گروه‌های کوچک و آموزش دانشجو محور. در این روش امکان برقراری ارتباط بین تجربیات قبلی دانشجویان و مطالبی که فرا می‌گیرند فراهم می‌شود و هنگام انتقال مفاهیم به همکلاسی‌ها، مهارت بحث و توجیه دیدگاه‌های شخصی در آنان تقویت می‌شود.

پژوهشگران آتی می‌تواند اثربخشی هر کدام از این روش‌ها را در درس‌های مختلف این رشته بررسی کنند تا مشخص شود با توجه به ماهیت هر درس کدام روش اثربخش‌تر است. همچنین توصیه می‌شود تأثیر هر روش به صورت طرح پیش‌آزمون-پس‌آزمون مورد بررسی قرار دهند.

منابع

- الماسی، محمد؛ عابدینی، مهنوش. (۱۳۹۹). نگاهی تحلیلی به نظریه‌های یاددهی یادگیری. رویکردی نو در علوم تربیتی، ۲(۳): ۳۳-۴۰.
- حاجی مرادخانی، حدیثه؛ زارع‌آهن‌پنجه، زهرا. (۱۴۰۰). تشریح به کارگیری بازی صفحه ای مونوپولی در کلاس های اصول حسابداری. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۱): ۱۰۷-۱۲۶.
- حاجی مرادخانی، حدیثه؛ مشایخ، شهناز؛ رحمانی، علی. (۱۳۹۶). مقایسه استفاده از یک بازی صفحه‌ای در آموزش اصول حسابداری (۱) با روش سنتی مبتنی بر سخنرانی و کتب درسی. پیشرفت‌های حسابداری، ۹(۱): ۱-۳۰.
- خواجهی، شکراله؛ نحاس، کاظم. (۱۳۹۸). افزایش یادگیری حسابداری به وسیله نقشه مفهومی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳): ۳۹۴-۴۱۲.
- رحمانیان کوشککی، عبدالرسول؛ برزگر، بهرام؛ کمالی راد، اسماعیل. (۱۴۰۰). طراحی مدل بهبود کیفیت آموزش حسابداری از طریق بررسی روابط بین عوامل مؤثر بر روش‌های تدریس. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۳): ۱۳۹-۱۶۶.
- قدسی پور، حسن. (۱۳۷۹). فرآیند تحلیل سلسله مراتبی. انتشارات دانشگاه صنعتی امیرکبیر، تهران.
- نحاس، کاظم؛ کرمی، غلامرضا؛ حجازی، رضوان و خواجهی، شکراله. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر یادگیری مبتنی بر تیم (TBL) بر یادگیری حسابداری. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۵): ۷۰-۵۵.
- نوروزی، محمد. (۱۳۹۹). نگرش تحلیلی به نقش بازی‌های جدی در آموزش حسابداری. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۰(۲): ۱۵۵-۱۶۷.

References

- Abeysekera, I. (2008). Preferred Learning Methods: a Comparison between International and Domestic Accounting Students. *Accounting Education: An International Journal*, 17(2), 187-198.
- Accounting Education Change Commission (AECC). (1990). Objectives of Education for Accountants. *Issues in Accounting Education*, 5(2), 307-312.
- Albrecht, W, S. & Sack, R, J. (2000). Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future. *Accounting Education Series*, 16.
- Alhebri, A, A, Q. (2017). Impact of the Adequacy of Teaching Methods on Accounting Education Quality According to International Education Standards and National Requirements. *International Journal of Management Studies*, 4(4), 56-77
- Almasi, M. & M. Abedini. (2020). An Analytical Look at Learning Teaching Theories. *New Approach in Educational Sciences*, 2(3): 33-40. (In Persian).
- Alon, A. (2012). The IFRS Question: To Adopt or Not? *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, 13, 405-423.

- Apostolou, B. Dorminey, J. Hassell, J. & Rebele, J. (2018). Accounting Education Literature Review. *Journal of Accounting Education*, 43, 1-23.
- Behn, K. Ezzell, F. Murphy, A. Rayburn, J, D. Stith, M, T. & Strawser, J, R. (2012). The Pathways Commission on Accounting Higher Education. *Issues in Accounting Education*, 27(3), 595–600.
- Blankley, I, A. Kerr, D. & Wiggins, E, C. (2017). The State of Accounting Education in Business Schools: an Examination and Analysis of Active Learning Techniques. *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, 21, 101-124
- Camillo, L. (2016), Promoting Active Learning in Introductory Financial Accounting through the Flipped Classroom design. *Journal of Applied Research in Higher Education*, 8(1), 72-87.
- Capelo, C. Lopes, A. & Mata, A. (2015). A Simulation-Based Approach for Teaching the Systems Perspective of Strategic Performance Management. *Accounting Education*, 24(1), 1–26.
- Cheng, P. & Ding, R. (2021). The Effect of Online Review Exercises on Student Course Engagement and Learning Performance. *Journal of Accounting Education*, 54, 100699.
- Chih-shun, H. Sin-hui, Y. & Wei-hung, L. (2016). The Effect of Problem-Based Learning on Learning Outcomes of Accounting Students. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 8(2), 135-154.
- Chu, L. & Libby, T. (2010). Writing Mini-Cases: An Active Learning Assignment. *Issues in Accounting Education*, 25(2), 245–265.
- Diaz, Ch, M. (2016), Assembling the Opinion: An Active Learning Exercise for Audit Students. *Journal of Accounting Education*, 34, 30-40
- Gainor, M. Blin, D. & Zheng, X. (2014). Teaching Internal Control through Active Learning. *Journal of Accounting Education*, 32, 200–221.
- Ghodsipour, H. (2000). Analytical Hierarchy Process. Amirkabir University of Technology Press, Tehran. (In Persian).
- Gioiosa, M, E. & Kinkela, K. (2016). Active Learning in Accounting Classes with Technology and Communication Skills: A Two-Semester Study of Student Perceptions. *Journal of Education for Business*, 94(8), 561-568.
- Gittings, L. Taplin, R. & Kerr, R. (2020). Experiential Learning Activities in University Accounting Education. *Journal of Accounting Education*, 52, 1-13.

- HajiMoradkhani, H. Mashayekh, S. & A. Rahman. (2017). Traditional Teaching Methods vs. Teaching through a Game Board In Principles of Accounting (1) Course. 9(1): 1-30. (In Persian).
- Hajimoradkhani, H. & Z. Zare Ahan Panjeh. (2021). How to Use Monopoly Board Game in Accounting Principles Courses. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(1): 107-126. (In Persian).
- Hruska, I. (2018). Methods to Efficiently Achieve High-Quality Teaching of Accounting at the University-A Teaching Innovation Evaluation. *Journal of Educational Technology*, 17(1), 113-124.
- Humphrey, R, L. & Beard, D, F. (2014). Faculty Perceptions of Online Homework Software in Accounting Education. *Journal of Accounting Education*, 32, 238-258.
- Illeris, K. (2018). An Overview of the History of Learning Theory. *European Journal of Education*, 53(1), 86-101.
- Khajavi, S. & Nahas, K. (2019). Increasing Accounting Learning Through Concept Map. *Accounting and Auditing Review*, 26(3), 394-412. (In Persian)
- Marlina, M, A, E. & Maichal, M. (2017). Accounting Active Learning dan Hasil Pembelajarannya: Studi Kasus pada Universitas Berbasis Kewirausahaan Akrual, *Jurnal Akuntansi*, 9 (1), 82-94.
- Matherly, M. & Burney, L. (2013). Active Learning to Revitalize Managerial Accounting Principles. *Issues in Accounting Education*, 28(3), 653-680.
- Meij, E. Smits, A. & Meeter, M. (2022). How and Why Learning Theories Are Taught in Current Dutch Teacher Education Programs. *Teaching and Teacher Education*, 109, 103537.
- Nahas, K. Karami, G. Hejazi, R. & S. Khajoy. (2020). Investigation the Effect of Team-Based Learning (TBL) on Active Learning in Accounting. *Accounting and Auditing Research*, 12(45): 55-70. (In Persian).
- Noroozi, M. (2020). An Analytical Approach to the Role of the Serious Game (SG) in Accounting Education. *Journal of Accounting and Social Interests*, 10(2): 155-167. (In Persian).
- Phillips, D. & Soltis, F. (2009). *Perspectives on Learning*. Teachers College Press.
- Phillips, F. (2017). Are You Making Learning Too Easy? Effects of Grouping Accounting Problems on Students' Learning. *Issues in Accounting Education*, 32(3), 81-93.

- Porter, J. C. (2019). Beyond Debits and Credits: Using Integrated Projects to Improve Students' Understanding of Financial Accounting. *Journal of Accounting Education*, 46, 53-71.
- Prince, M. (2004). Does Active Learning Work? A Review of the Research. *Journal of Engineering Education*, 93(3), 1-9.
- Pritchard, A. (2017). *Ways of Learning: Learning Theories for the Classroom*. Routledge.
- Rahmanian koushkaki, A. Barzegar, B. & Kamalirade, I. (2021). Designing a Model to Improve the Quality of Accounting Education by Examining the Relationships between the Factors Influencing Teaching Methods. *Empirical Research in Accounting*, 11(3), 139-166. (In Persian)
- Raluca, S. (2016). Using Interactive Methods in Teaching Accounting. *Studies in Business and Economics*, 11(2), 130-139
- Riley, J. & Ward, K. (2017). Active Learning, Cooperative Active Learning, and Passive Learning Methods in an Accounting Information Systems Course. *Issues in Accounting Education*, 32(2), 1-16
- Saadullah, S, M. & Elsayed, N. (2020). An Audit Simulation of the Substantive Procedures in the Revenue Process – A Teaching Case Incorporating Bloom's Taxonomy. *Journal of Accounting Education*, 52, 1-10.
- Stanley, T. & Marsden, S. (2013). Accountancy Capstone: Enhancing Integration and Professional Identity. *Journal of Accounting Education*, 31(4), 363-382.
- Stanley, T. & Marsden, S. (2012). Problem-Based Learning: Does Accounting Education need it? *Journal of Accounting Education*, 30, 267-289
- Stone, G. (2014). Work All Day, Study at Night: The Interactive Evening Lecture to Invigorate Working Students. *Accounting Education*, 23(1), 71-74.
- Sugahara, S. & Cilloni, A. (2021). Mediation Effect of Students' Perception of Accounting on the Relationship between Game-Based Learning and Learning Approaches. *Journal of Accounting Education*, 56, 100730.
- Tan, G, K, R. & Ferreira, A. (2012). The Effects of the Use of Activity-Based Costing Software in the Learning Process: An Empirical Analysis. *Accounting Education*, 21(4), 407-429.
- Veen-Dirks, J. (2017). Accounting for Sustainability: An Active Learning Assignment. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 18(3), 329 - 340.
- Wygol, D, E. & Stout, D, E. (2015). Shining a Light on Effective Teaching Best Practices: Survey Findings from Award-Winning Accounting Educators. *Issues in Accounting Education*, 30(3), 173-205.

- Xiang, M. (2016). Improving the Quality of Learning in Accounting through Advice and Learning Experiences from Former Students. *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, 18, 1-22.
- Zeigler, F. (2015). Pedagogy Change in Undergraduate Managerial Accounting Principles Courses. *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, 17, 45-70.

COPYRIGHTS



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

بررسی اثرات پیشایندهای شخصی بر قصد سوت‌زنی حسابداران با تعدیل‌گری عوامل سازمانی و فردی^۱

محمد نظری پور^۲، بابک زکی‌زاده^۳

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۲۹

چکیده

هدف: سوت‌زنی نقش بسزایی در کشف تخلفات و سالم‌سازی فضای کسب و کار داشته و به مقدار زیادی متاثر از پیشایندهای شخصی است. در همین راستا، پژوهش حاضر تلاش دارد اثرات پیشایندهای شخصی بر قصد سوت‌زنی حسابداران را با توجه به اثرات تعدیلی عوامل سازمانی و فردی مطالعه و بررسی کند.

روش: این پژوهش به لحاظ هدف کاربردی و به لحاظ روش گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی، از نوع همبستگی است. داده‌های پژوهش حاضر از طریق توزیع پرسش‌نامه بین ۲۱۸ حسابدار جمع‌آوری شده است. دوره زمانی پژوهش حاضر زمستان سال ۱۴۰۰ است. تحلیل داده‌های پژوهش با استفاده از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری انجام شده است.

یافته‌ها: براساس یافته‌های پژوهش حاضر پیشایندهای شخصی (نگرش نسبت به سوت‌زنی، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی و هزینه‌های شخصی) بر سوت‌زنی درون و برون سازمانی تأثیرگذار هستند. همچنین سه متغیر حمایت سازمانی ادراک شده، هنجارهای گروهی و شدت اخلاقی ادراک شده بر روابط فی‌مابین هر یک از پیشایندهای شخصی با هر دو نوع سوت‌زنی دارای اثرات تعدیلی هستند.

نتیجه‌گیری: براساس یافته‌های پژوهش حاضر، سوت‌زنی درون سازمانی بیشترین تأثیرپذیری را از متغیر نگرش و کمترین تأثیرپذیری را از متغیر مسئولیت‌پذیری شخصی دارد. همچنین سوت‌زنی برون سازمانی بیشترین تأثیرپذیری را از متغیر هزینه‌های شخصی و کمترین تأثیرپذیری را از کنترل رفتاری ادراک شده دارد. هر سه متغیر تعدیلی بر روابط فی‌مابین تمامی پیشایندهای شخصی و هر دو نوع سوت‌زنی (به استثنای رابطه بین کنترل رفتاری ادراک شده و سوت‌زنی برون‌سازمانی) تأثیرگذار هستند. در نهایت از بین پنج متغیر جمعیت‌شناختی (جنسیت، سن، تحصیلات، سنوات خدمتی و نوع سازمان) تنها، متغیر سن بر روی هر دو نوع سوت‌زنی تأثیرگذار است.

دانش‌افزایی: این پژوهش نشان می‌دهد از طریق توجه و تقویت پیشایندهای شخصی و همچنین مدنظر قرار دادن عوامل سازمانی و فردی می‌توان شاهد بهبود فرهنگ سوت‌زنی در سطح سازمان‌ها بود.

واژه‌های کلیدی: قصد سوت‌زنی، پیشایندهای شخصی، عوامل سازمانی، عوامل فردی.

طبقه بندی موضوعی: D91, M41

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.40303.1699

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه حضرت معصومه (س)، قم، ایران. نویسنده مسئول. (mnazaripour@yahoo.com)
۲. کارشناسی ارشد، گروه مدیریت، واحد آبادان، دانشگاه آزاد اسلامی، آبادان، ایران. (zakizadeh.babak@yahoo.com)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

سوت‌زنی (هشداردهی) نقش مهمی در بهبود سلامت سازمان‌ها دارد. سوت‌زنی را می‌توان به معنای افشا و گزارش اعمال غیرقانونی، غیراخلاقی و غیرمشروع کارکنان یک سازمان (فعلی یا سابق) به افراد و یا نهادهای ذیصلاح می‌باشد (وحدتی و همکاران، ۱۴۰۱، ص ۳۲۷). از آنجایی که کارکنان در زمره اولین کسانی هستند که شاهد موارد غیرقانونی و غیراخلاقی در سازمان‌ها می‌باشند، لذا استفاده از این پتانسیل می‌تواند نقش مهمی در بهبود سلامت سازمان‌ها داشته باشد. تدوین قوانین مناسب برای محافظت از سوت‌زنان و ایجاد کانال‌های گزارش‌دهی داخلی از جمله راه‌کارهای مناسب برای تشویق کارکنان به مشارکت در فرایند سالم‌سازی فضای سازمانی است (برنان و کلی^۱، ۲۰۰۷).

مواردی همچون ترویج فرهنگ سوت‌زنی در سطح جامعه و سازمان‌ها و حمایت‌های قانونی از سوت‌زنان نقش مهمی در نهادینه شدن آن دارد. زیرا سوت‌زنی از جمله کارهای سخت بوده که علاوه بر شجاعت، اخلاق‌مداری و ترجیح منافع عمومی بر منافع شخصی، نیازمند حمایت‌های لازم نیز می‌باشد. در برخی موارد اقدام سوت‌زنان قهرمانانه و شرافتمندانه تلقی شده و در برخی موارد دیگر نیز به واسطه افشای تخلفات همکاران و مدیران، اقدام آنان مورد نکوهش و سرزنش قرار می‌گیرد (زکریا، ۲۰۱۵). با این وجود در بسیاری از موارد سوت‌زنان با پیامدهای منفی همچون از دست دادن شغل، تهدید به انتقام و انزوا روبرو هستند (تان و اونگ^۲، ۲۰۱۱، ص ۱۱۲۴۶). علی‌رغم پیامدهای منفی، بسیاری از افراد اقدام به سوت‌زنی می‌کنند؛ زیرا از دید آنان هدف سوت‌زنی آسیب‌رسانی به دیگران نبوده، بلکه ابزاری برای محافظت و ممانعت از تقلب و کلاهبرداری است (هوانگ و همکاران^۳، ۲۰۱۳). بنابراین تمایل افراد اخلاق‌مدار، باجسارت و مطلع برای سوت‌زنی بیشتر از دیگران است.

سوت‌زنی می‌تواند به صورت درون‌سازمانی و یا برون‌سازمانی اتفاق افتد. هر دو شیوه برای سازمان‌ها دارای پیامدهای مهم اما متفاوت است (لی و شیائو^۴، ۲۰۱۸، ص ۳۲). برای سازمان‌ها سوت‌زنی درون‌سازمانی از اثربخشی بالایی برخوردار است، زیرا فرصت لازم برای اصلاح به موقع

1. Brennan & Kelly
2. Tan & Ong
3. Hwang et al.
4. Lee & Xiao

تخلفات و کاهش هزینه‌های مربوطه را ارائه می‌دهد (بری، ۲۰۰۴، ص ۱). در مقابل، سوت‌زنی برون سازمانی باعث می‌شود تا سازمان‌ها در معرض اتهام، رسیدگی‌های نظارتی بیشتر و پیامدهای حقوقی قرار گیرند (ایوازاکی^۱، ۲۰۱۸). ذینفعان برون‌سازمانی همچون سرمایه‌گذاران، نهادهای نظارتی و عموم مردم می‌توانند از طریق سوت‌زنی برون‌سازمانی از تخلفات به‌وقوع پیوسته در سازمان مطلع شوند؛ مخصوصاً در مواقعی که سوت‌زنی درون‌سازمانی منجر به اصلاحات لازم نشده باشد.

امروزه افشای تخلفات مالی به یک مطالبه عمومی تبدیل شده است، به‌طوری‌که این موضوع مورد توجه جدی رسانه‌ها، سیاست‌گذاران و محققان قرار گرفته است (وان^۲، ۲۰۱۷). از آنجایی که سوت‌زنی شامل موضوعات مالی و حسابداری می‌شود، لذا حرفه حسابداری می‌تواند نقش مهمی در تحقق این مهم داشته باشد (لی و شیائو، ۲۰۱۸، ص ۲۲). در همین راستا، نهادهای قانون‌گذار و نظارتی تاکید ویژه‌ای بر نقش حرفه حسابداری در کشف و گزارش تخلفات مالی و حسابداری دارند؛ به‌طوری‌که از دید کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا تخلفات گزارش شده از سوی حسابداران سهم قابل توجهی در مبارزه با تقلب و همچنین حفظ و حراست از منافع عمومی داشته است (SEC, 2015).

هرچند در خصوص سوت‌زنی، در حرفه حسابداری پژوهش‌های متعددی همچون آلین و همکاران (۲۰۱۶) و واینبرگ و پررو^۳ (۲۰۱۶) انجام شده است، اما متغیرهای مطالعه شده در اکثر آنها از جامعیت لازم برخوردار نبوده است. لذا پژوهش حاضر تلاش دارد سوت‌زنی در حرفه حسابداری را در قالب یک مدل جامع مورد مطالعه و بررسی قرار دهد. در همین راستا در این پژوهش اثرات پنج پیشاینده شخصی (نگرش نسبت به سوت‌زنی، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی برای گزارش دهی و هزینه‌های شخصی گزارش دهی) بر سوت‌زنی درون سازمانی و برون سازمانی آن‌هم بالحاظ نمودن اثرات تعدیلی سه متغیر حمایت سازمانی ادراک شده، هنجارهای گروهی و شدت اخلاقی ادراک شده مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است. از آنجایی که حسابداران از دانش و تجربه لازم در زمینه تخلفات مالی احتمالی، برخوردار هستند؛ لذا نتایج پژوهش حاضر می‌تواند مورد توجه بسیاری از ذینفعان قرار گیرد.

1. Iwasaki
2. Vaughan
3. Wainberg & Perreault

بخش‌های بعدی پژوهش حاضر به شرح زیر می‌باشد: در بخش بعد ادبیات و مبانی نظری پژوهش، در بخش سوم روش‌شناسی پژوهش، در بخش چهارم تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش و در بخش آخر نتیجه‌گیری و پیشنهادات مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

سوت‌زنی به‌عنوان رفتار جامعه‌پسند و مکانیزمی برای عدالت

امروزه سوت‌زنی یک مکانیزم موثر در زمینه راهبری شرکتی بوده و می‌تواند با استقرار مکانیزم‌های عدالت‌خواهانه تقویت گردد (مارون و اتکینز، ۲۰۱۴، ص ۶). از این منظر، سوت‌زنی یک رفتار مثبت (نه خودخواهانه و یا بشردوستانه) تلقی شده که بدون هیچ چشم‌داشتی (مانند پاداش و یا تمجید) انجام شده، به‌طوری‌که با هنجارهای اجتماعی نیز مطابقت دارد (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۰، ص ۷۰۹). سوت‌زنی و راهبری شرکتی با یکدیگر ارتباط تنگاتنگی دارند؛ زیرا هدف هر دو بهبود اثربخشی سازمانی، مسئولیت اجتماعی شرکتی و توانمندسازی کارکنان است (راچاگان و کوپوسامی، ۲۰۱۳، ص ۳۶۹). یکپارچه‌سازی سوت‌زنی و راهبری شرکتی فرصتی را در اختیار سازمان‌ها قرار می‌دهد تا بتوانند کارایی عملیات خود را بهبود بخشند، روحیه کارکنانشان را افزایش دهند، آسیب‌های ناشی از ریسک شهرت را کاهش دهند و رفتار اخلاقی را در کل سازمان ترویج نمایند (لاتان و همکاران، ۲۰۱۸، ص ۵۷۶). با این حال، گنجاندن مقررات لازم در سیستم راهبری شرکتی که بتواند مانع سوت‌زنی‌های اشتباه و یا مغرضانه گردد، ضروری است.

سوت‌زنی را می‌توان یک نوع رفتار جامعه‌پسند دانست که می‌تواند زمینه افشای داوطلبانه و وظیفه‌مدارانه را فراهم نماید (انوری و همکاران، ۲۰۱۹، ص ۴۵). همچنین سوت‌زنی دارای منافع اجتماعی بوده، هرچند ممکن است با مشکلاتی را متوجه فرد سوت‌زن نماید (سیفرت و همکاران، ۲۰۱۰، ص ۷۰۹). براساس نتایج پژوهش سونی و همکاران (۲۰۱۵) تئوری عدالت سازمانی می‌تواند به استقرار یک مکانیزم سوت‌زنی پویا کمک نماید، زیرا بین ابعاد مختلف عدالت و رفتارهای جامعه‌پسند رابطه مثبتی وجود دارد. در صورت احساس رفتار عادلانه،

کارکنان رفتارهای جامعه‌پسند در خود را تقویت نموده و لذا تمایل‌شان به گزارش تخلفات مشاهده شده افزایش می‌یابد.

در سال‌های اخیر قوه قضاییه سامانه‌ای را تحت عنوان سامانه سوت‌زن راه‌اندازی نموده است. هدف این سامانه استفاده از نیروهای مردمی برای مبارزه با فساد است. از طریق این سامانه مردم می‌توانند گزارشات خورا به صورت ناشناس و غیرحضوری به اطلاع مقامات مسول برسانند. علاوه بر این سامانه برخی از خبرگزاری‌ها (مانند فارس) نیز اقدام به راه‌اندازی سامانه سوت‌زنی نموده‌اند. براین اساس راه‌اندازی سامانه سوت‌زنی در سطح سازمان‌ها نیز می‌تواند به تقویت راهبری شرکتی کارآمد در آنها کمک نماید. علی‌رغم وجود برخی حمایت‌ها از سوت‌زنان، ضرورت تدوین قوانین مناسب در این زمینه بیش از پیش احساس می‌شود. در بخش زیر مبانی نظری هریک از فرضیه‌های پژوهش مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرند.

نگرش نسبت به سوت‌زنی و قصد سوت‌زنی

به اعتقاد آجزن (۲۰۰۵) نگرش به معنای پاسخ مثبت و یا منفی به یک شخص، شی، نهاد و یک رویداد است. طبق تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده^۱ نگرش به شدت بر قصد رفتاری افراد تاثیرگذار است. از دید آلین و همکاران نگرش تاثیر مستقیمی بر دیدگاه افراد در خصوص مطلوب و یا نامطلوب بودن امر سوت‌زنی دارد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳، ص ۱۵). همچنین این مورد با تئوری انتظار^۲ مطابقت دارد. بدین معنی که سوت‌زنان بالقوه زمانی اقدام به گزارش تخلف می‌نمایند که انتظار اقدام مقتضی از سوی مسئولان ذیربط را داشته باشند (چوردیا و همکاران، ۲۰۲۰). پژوهش‌های قبلی نشان داد بین نگرش با مواردی همچون قصد سوت‌زنی (آلین و همکاران، ۲۰۱۶)، رفتار اخلاقی (سیسلویچ^۳، ۲۰۱۶) و گزارشگری پایداری (تورادینا و همکاران^۴، ۲۰۱۵) رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین می‌توان فرضیه اول را به شرح زیر تدوین نمود:

۱. تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده (Theory of planned behavior) یک تئوری روانشناسی بوده که باورها را به رفتار ربط می‌دهد. براساس این تئوری نیت‌های رفتاری افراد متأثر از سه جزء اصلی نگرش، هنجارهای ذهنی و کنترل رفتاری ادراک شده است.
 ۲. طبق تئوری انتظار (Expectancy Theory) زمانی افراد انگیزه لازم برای انجام کارها را دارند که احساس کنند تلاش‌های آنان شناسایی شده و مورد تشویق قرار می‌گیرد.

3. Cieslewicz

4. Thoradeniya et al.

فرضیه ۱: نگرش نسبت به سوت‌زنی بر قصد سوت‌زنی درون و برون سازمانی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

کنترل رفتاری ادراک شده و قصد سوت‌زنی

به اعتقاد آجزن (۲۰۰۵) کنترل رفتاری ادراک شده به معنای ذهنیت افراد نسبت به آسان و یا دشوار بودن انجام برخی رفتارها آن‌هم براساس منابع و فرصت‌های موجود است. برای مثال ممکن است یک حسابدار بخش عمومی در خصوص اعلان و گزارش تخلف محرز یک همکار و یا مافوق دچار شک و تردید شود. به هر حال اگر کارمندی احساس نماید که پشتیبانی‌های لازم (مانند حمایت مدیران ارشد و وجود کانال‌های گزارش‌دهی مورد اعتماد) از او در خصوص امر سوت‌زنی به عمل می‌آید، انگیزه وی برای گزارش تخلفات مشاهده برخوردار دوچندان می‌گردد. کنترل رفتاری ادراک شده باعث افزایش قصد (نیت) می‌گردد. بدین معنی هر جا که کنترل رفتاری ادراک شده بیشتر باشد، قصد انجام یک رفتار نیز بیشتر می‌گردد (آجزن، ۲۰۰۵). پژوهش‌های قبلی نشان داد بین کنترل رفتاری ادراک شده با مواردی همچون قصد سوت‌زنی (آلین و همکاران، ۲۰۱۶)، رفتار اخلاقی (سیسلویچ، ۲۰۱۶) و گزارشگری پایداری (تورادینا و همکاران، ۲۰۱۵) رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین می‌توان فرضیه دوم را به شرح زیر تدوین نمود:

فرضیه ۲: کنترل رفتاری ادراک شده بر قصد سوت‌زنی درون و برون سازمانی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

تعهد حرفه‌ای و قصد سوت‌زنی

به اعتقاد نسجه تعهد حرفه‌ای به معنای وجود یک ارتباط قوی بین فرد و حرفه‌اش می‌باشد (نسجه، ۲۰۱۶، ص ۱۷۵). شغل بخش عمده‌ای از زندگی هر فرد بوده، بنابراین افراد تلاش دارند برای ماندن در حرفه از هیچ‌گونه تلاشی (مانند گزارش تخلفات محرز همکاران) دریغ نکنند. براساس نتایج پژوهش‌ها و همکاران حسابداری که نسبت به حرفه‌شان متعهدتر هستند، از تعهد اخلاقی بیشتری برای انجام رفتارهای مفید برای حرفه (مانند گزارش تخلفات محرز همکاران) برخوردار هستند (هال و همکاران، ۲۰۰۵، ص ۹۰). طبق نتایج پژوهش کاپلن و وایت‌کتان (۲۰۰۱) هرچه حسابداران از

تعهد حرفه‌ای بالایی برخوردار باشند، به همان میزان احتمال سوت‌زنی از سوی آنان نیز افزایش می‌یابد. یافته‌های پژوهش اسماعیل و یوهانیس (۲۰۱۸) نشان داد تعهد حرفه‌ای به طور چشم‌گیری بر اخلاق‌مداری حساب‌برسان بخش عمومی تاثیرگذار است. بنابراین می‌توان فرضیه سوم را به شرح زیر تدوین نمود:

فرضیه ۳: تعهد حرفه‌ای بر قصد سوت‌زنی درون و برون سازمانی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

مسئولیت‌پذیری شخصی و قصد سوت‌زنی

به اعتقاد پالامارچوک و همکاران^۱ مسئولیت‌پذیری یک ویژگی شخصی مدبرانه بوده که به شخص در حل مشکلات و تضادها کمک می‌کند (پالامارچوک و همکاران، ۲۰۲۲، ص ۲۷۰). گزارش تخلفات مشاهده از جمله وظایف حسابداران بوده و از این‌رو مسئولیت‌پذیری شخصی در انجام وظایف محوله یکی از مولفه‌های مهم در تصمیم‌گیری برای گزارش تخلفات می‌باشد (لو و همکاران، ۲۰۱۵، ص ۷۶۰). مسئولیت‌پذیری باعث افزایش منافع اجتماعی و سازمانی می‌گردد (کاظم‌پور و رحیمیان، ۱۳۹۷، ص ۱۷۱). وقتی سوت‌زنی به عنوان یک تعهد اخلاقی و یا رفتار پسندیده در سازمان به حساب می‌آید، مسئولیت‌پذیری شخصی برای گزارش تخلفات می‌تواند بر درست و یا غلط بودن آن از منظر اخلاقی تاثیرگذار باشد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳، ص ۱۷). بنابراین افرادی که از مسئولیت‌پذیری شخصی بالایی در محیط کار برخوردارند، تمایل بیشتری برای گزارش تخلفات دارند. پژوهش‌های قبلی همچون آلین و همکاران (۲۰۱۶) و دالتون و رادکه (۲۰۱۳) نشان داد بین مسئولیت‌پذیری شخصی با قصد سوت‌زنی رابطه معناداری وجود دارد. بنابراین می‌توان فرضیه چهارم را به شرح زیر تدوین نمود:

فرضیه ۴: مسئولیت‌پذیری شخصی بر قصد سوت‌زنی درون و برون سازمانی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی و قصد سوت‌زنی

به اعتقاد دالتون و رادکه هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی شامل صدمات و آسیب‌های ادراک شده ناشی از گزارش تخلفات می‌باشد (دالتون و رادکه، ۲۰۱۳، ص ۱۵۴). براساس نتایج پژوهش‌های

لیاناراچچی و آدلر^۱ (۲۰۱۱) و میسلی (۲۰۱۳) تهدید و تلافی می‌تواند بر تصمیم سوت‌زنان در گزارش تخلفات اثرات منفی داشته باشد. تهدید می‌تواند در قالب مواردی همچون ممانعت از ارتقاء شغلی، ارزیابی نادرست عملکرد، کاهش دامنه مسئولیت و اختیارات، کاهش تعاملات سازمانی با همکاران و مدیران و اخراج از سازمان اتفاق افتد. پژوهش‌های قبلی همچون آلین و همکاران (۲۰۱۶) و کاپلن و وایت‌کتان (۲۰۰۱) نشان داد بین هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی و قصد سوت‌زنی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. بنابراین می‌توان فرضیه پنجم را به شرح زیر تدوین نمود:

فرضیه ۵: هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی بر قصد سوت‌زنی درون و برون سازمانی تاثیر منفی و معناداری دارد.

اثر تعدیلی حمایت سازمانی ادراک شده بر پیامدهای فردی و قصد سوت‌زنی

براساس تئوری حمایت سازمانی^۲، در یک سازمان کارکنان همیشه براساس میزان ارزشی که سازمان برای ایجاد رفاه، آسایش و امنیت‌شان قائل است، اعتقاد و علاقه خاصی به سازمان پیدا می‌کنند. در واقع حمایت سازمانی ادراک شده بیانگر میزان کیفیت تبادلات اجتماعی فی‌مابین کارکنان و مدیران می‌باشد (کاسپر و همکاران، ۲۰۱۱، ص ۶۴۴). ویژگی‌های فردی مبنای اصلی تئوری حمایت سازمانی بوده و لذا افراد تلاش دارند تا بفهمند که چه اقداماتی مطابق اهداف سازمانی بوده و دارای مطلوبیت می‌باشد (کورتسیس و همکاران^۳، ۲۰۱۵، ص ۱۸۵۵). به اعتقاد آلین و همکاران (۲۰۱۳) در موسسات حسابداری و حسابرسی، کارکنان زمانی اقدام به سوت‌زنی می‌کنند که از حمایت سازمانی لازم برخوردار باشند. به هر حال حمایت سازمانی ادراک شده به تنهایی نمی‌تواند افراد را به سوت‌زنی تحریک و تشویق نماید، اما در صورت بهره‌گیری از ویژگی‌های شخصیتی افراد قادر به انجام این کار خواهد بود (آلین و همکاران، ۲۰۱۶).

-
1. Liyanarachchi & Adler
 2. Organizational Support Theory (OST)
 3. Kurtessis

هر چند ممکن است حسابداران از نگرش، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری فردی بالایی برای گزارش تخلفات برخوردار باشند، اما در عین حال اطمینان از وجود حمایت‌های سازمانی برایشان از اهمیت بالایی برخوردار است. در مواقعی که حسابداران از اعتماد به نفس و شجاعت لازم جهت گزارش تخلفات برخوردار هستند، حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند این فرایند را تقویت نماید. به علاوه حسابداران در هنگام تصمیم‌گیری برای گزارش تخلفات هزینه‌های شخصی گزارشگری را نیز مدنظر قرار می‌دهند. به عبارت دیگر، حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند تضمین مناسبی برای در امان بودن از هرگونه اقدامات تلافی‌جویانه ارائه نماید. براساس نتایج پژوهش آلین و همکاران (۲۰۱۶) حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند رابطه بین نگرش، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری فردی و هزینه شخصی گزارشگری با قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید. بنابراین می‌توان فرضیه ششم را به شرح زیر تدوین نمود:

- فرضیه ۶ الف:** حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند رابطه بین نگرش و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۶ ب:** حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند رابطه بین کنترل رفتاری ادراک شده و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۶ ج:** حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند رابطه بین تعهد حرفه‌ای و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۶ د:** حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند رابطه بین مسئولیت‌پذیری شخصی و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۶ هـ:** حمایت‌های سازمانی ادراک شده می‌تواند رابطه بین هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.

اثر تعدیلی هنجارهای گروهی بر پیامدهای فردی و قصد سوت‌زنی

به اعتقاد تگار و آلیس^۱ (۲۰۰۷) هنجارهای گروهی قوانین و مقررات غیررسمی بوده که از طریق ادغام دانش فردی در قالب دانش جمعی باعث تسهیل کارها و حل مشکلات می‌گردد (تگار و آلیس، ۲۰۰۷، ص ۱۰۸).

هنجارهای گروهی در نظم‌دهی و مدیریت رفتار اعضای یک گروه موثر است. به اعتقاد ژونگ و همکاران^۱ بین هنجارهای گروهی و رفتارهای اخلاق‌مدارانه رابطه وجود دارد (ژونگ و همکاران، ۲۰۰۶، ص ۱۵۰). از دید آلین و همکاران احتمال انجام یک رفتار خاص از سوی افراد تاحد زیادی به هنجارهای ذاتی گروهی که در آن عضو هستند، بستگی دارد (آلین و همکاران، ۲۰۱۳، ص ۱۸). درخصوص نقش هنجارها در بروز رفتارهای اخلاق‌مدارانه پژوهش‌های زیادی صورت گرفته است، تاجایی که در این پژوهش‌ها بر نقش دو عامل فشار اجتماعی ادراک شده و هنجارهای ذهنی بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی تاکید ویژه‌ای شده است (آجزن، ۲۰۰۵). بنابراین استدلال بر این است که هنجارهای موجود در بین حسابداران بر رفتار تک‌تک اعضا تاثیر گذار است. بدین معنی که اگر حسابداران، فعلی را براساس هنجارهای گروهی تخلف تشخیص دهند، به احتمال زیاد آن را افشا خواهند نمود. بنابراین هنجارهای گروهی می‌تواند رابطه بین نگرش، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری فردی و هزینه شخصی گزارشگری با قصد سوت‌زنی را به صورت مثبت تعدیل نماید (آلین و همکاران، ۲۰۱۶). بنابراین می‌توان فرضیه هفتم را به شرح زیر تدوین نمود:

- فرضیه ۷ الف:** هنجارهای گروهی می‌تواند رابطه بین نگرش و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۷ ب:** هنجارهای گروهی می‌تواند رابطه بین کنترل رفتاری ادراک شده و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۷ ج:** هنجارهای گروهی می‌تواند رابطه بین تعهد حرفه‌ای و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۷ د:** هنجارهای گروهی می‌تواند رابطه بین مسئولیت‌پذیری شخصی و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.
- فرضیه ۷ هـ:** هنجارهای گروهی می‌تواند رابطه بین هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.

اثر تعدیلی شدت اخلاقی ادراک شده بر پیامدهای فردی و قصد سوت‌زنی

تصمیمات اخلاقی به تصمیماتی اطلاق می‌شود که هم به لحاظ قانونی و هم به لحاظ اخلاقی مورد قبول سایرین است (سلارت و یوهانسن^۲، ۲۰۱۱، ص ۱۲۹). به اعتقاد والتاین و گودکین^۳ (۲۰۱۹) تصمیمات اخلاقی متأثر از سازه‌ای به نام شدت اخلاقی بوده که بیانگر میزان ادراک فرد از اخلاقی بودن موضوع مورد تصمیم

1. Zhong et al.
2. Selart & Johansen
3. Valentine & Godkin

است. بنابراین هرچه شدت اخلاقی فردی بالا باشد، به همان میزان تمایل وی به درک و رعایت موضوعات اخلاقی در تصمیماتش افزایش می‌یابد. شدت اخلاقی از شش عامل اهمیت پیامد، توافق اجتماعی، احتمال اثر، فوریت زمانی، مجاورت و تمرکز اثر تشکیل می‌شود. به اعتقاد کرتیس و تیلور^۱ از شش عامل فوق فقط سه عامل اهمیت پیامد، احتمال اثر و مجاورت مرتبط با حوزه حساسی و حسابداری بوده که می‌تواند بر قصد سوت‌زنی حساب‌برسان و حسابداران تاثیرگذار باشند (کرتیس و تیلور، ۲۰۰۹، ص ۱۹۸)

اهمیت پیامد به مجموع زیان‌ها (یا منافع) حاصل از یک تصمیم خاص اشاره دارد (ولنتاین و هالینگ‌ورث^۲، ۲۰۱۲). اهمیت پیامد به این نکته اشاره دارد که حساب‌برسان و حسابداران تنها زمانی اقدام به سوت‌زنی می‌نمایند که احساس نمایند نقض قوانین و مقررات باعث تحمیل ضرر و زیان‌های هنگفت می‌شوند. احتمال اثر به این نکته اشاره دارد که علاوه بر مدنظر قرار دادن وقوع یک فعل، به احتمال زیانها (یا منافع) حاصل از آن نیز باید توجه کافی صورت گیرد (جونز، ۱۹۹۱، ص ۳۷۴). وقتی یک سوت‌زن قصد سوت‌زنی دارد، باید احتمال بروز خطا را نیز مدنظر قرار دهد. به هر حال باید در محاسبات، به ضرر و زیانهای احتمالی ناشی از وقوع خطا و اشتباه که می‌تواند در آینده اتفاق افتد، توجه لازم صورت گیرد. مجاورت به معنای نزدیکی (اجتماعی، فرهنگی، روانشناسی و یا فیزیکی) بوده که عامل اخلاقی با قربانیان (با ذینفعان) عمل زیان‌آور (یا سودمند) انجام می‌دهد (جونز، ۱۹۹۱، ص ۳۷۶). در حالت کلی، افراد عموماً تمایل به گزارش تخلفاتی دارند که می‌تواند برای اعضای گروه‌شان (همکاران و یا خانواده) مضر باشد، اما اگر شناخت چندانی نسبت به اعضای گروه وجود نداشته باشد، تمایل به گزارش تخلفات نیز کاهش می‌یابد. براساس نتایج پژوهش‌های کورام و همکاران (۲۰۰۸) و والنتاین و هولینگ‌ورث (۲۰۱۲) بین شدت اخلاقی و قصد انجام یک رفتار اخلاقی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین طبق نتایج پژوهش شاور و همکاران^۳ (۲۰۱۵) شدت اخلاقی باعث تعدیل رابطه بین متغیرهای مستقل چندگانه و قصد انجام رفتار اخلاقی می‌گردد. بنابراین می‌توان فرضیه هشتم را به شرح زیر تدوین نمود:

فرضیه ۸ الف: شدت اخلاقی می‌تواند رابطه بین نگرش و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.

فرضیه ۸ ب: شدت اخلاقی می‌تواند رابطه بین کنترل رفتاری ادراک شده و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.

فرضیه ۸ ج: شدت اخلاقی می‌تواند رابطه بین تعهد حرفه‌ای و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.

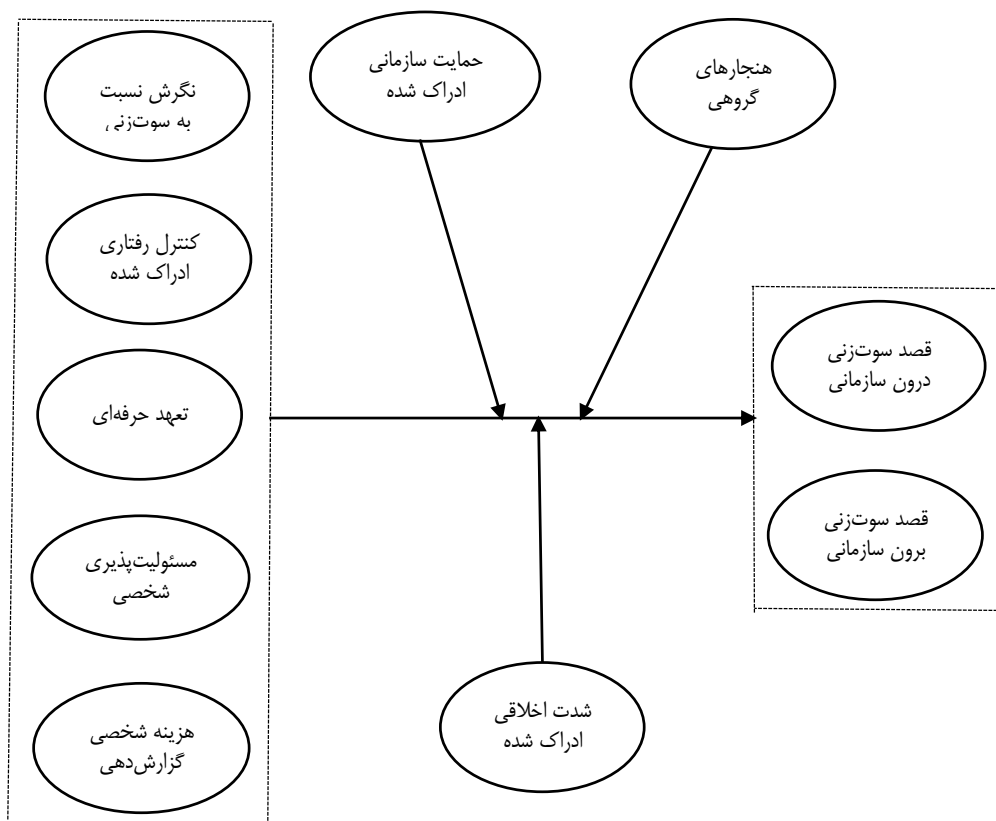
فرضیه ۸ د: شدت اخلاقی می‌تواند رابطه بین مسئولیت‌پذیری شخصی و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.

1. Curtis & Taylor

2. Valentine & Hollingworth

3. Shawver et al.

فرضیه ۵۸: شدت اخلاقی می‌تواند رابطه بین هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی و قصد سوت‌زنی را تعدیل نماید.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ هدف، کاربردی و به لحاظ روش تحقیق، توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش حاضر حسابداران شاغل به کار در شهر تهران و بازه زمانی آن زمستان ۱۴۰۰ است. از آنجایی که آمار رسمی از تعداد این حسابداران در دسترس نبود، لذا جامعه

آماري نامشخص فرض شد. در يك جامعه آماری نامشخص، حجم نمونه را می توان از طریق روابط زیر محاسبه نمود.

$$\sigma = \frac{\max(x_i) - \min(x_i)}{6} = \frac{5 - 1}{6} = 0.667$$

$$n = \frac{(z \alpha_2) 2 * \delta^2}{\varepsilon^2} = \frac{1.96^2 * 0.667^2}{0.1^2} = 170$$

در فرمول فوق، σ انحراف معیار برای داده‌های طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای بوده، که عدد آن برابر با ۰/۶۶۷ شده است (مومنی و فعال‌قیومی، ۱۳۸۹، ص ۱۹۱). همچنین یک روش دیگر برای تعیین حجم نمونه، تعداد سوالات اختصاصی (به استثنای سوالات جمعیت‌شناختی) است (علی‌پور شیرسوار و همکاران، ۲۰۱۲، ص ۴۵۶). بدین معنی که حداقل پرسشنامه مورد نیاز برای هر سوال ۵ مورد و حداکثر ۱۵ مورد مورد نیاز است. بر اساس این روش حداقل پرسشنامه مورد نیاز برای پژوهش حاضر برابر با ۲۱۵ نفر بوده ($۴۳ * ۵ = ۲۱۵$) که بیشتر از تعداد نمونه محاسبه شده بر اساس فرمول فوق است. لذا حجم نمونه پژوهش حاضر برابر با ۲۱۵ نفر تعیین گردید. برای اطمینان از دستیابی به تعداد نمونه تعیین شده، ۲۷۰ پرسشنامه بین اعضای جامعه آماری توزیع گردید که در نهایت ۲۱۸ پرسشنامه قابل استفاده جمع‌آوری شد. در پژوهش حاضر از روش نمونه‌گیری در دسترس برای جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز استفاده شده است.

برای اطمینان از روایی پرسشنامه از روش روایی محتوای بهره گرفته شد. در همین راستا برای اطمینان از اینکه تا چه میزان گویه‌ها قادر به سنجش همه جنبه‌های سازه‌های مورد نظر هستند از نظرات کارشناسان و خبرگان استفاده شد. پس از دریافت نظرات و دیدگاه‌های آنان اصلاحاتی در نسخه اولیه پرسشنامه صورت گرفت. همچنین برای بررسی پایایی از آلفای کرونباخ استفاده شد. مقدار آلفای کرونباخ برای کل متغیرهای پژوهش ۰/۸۴۷ است که این امر بیانگر پایایی مطلوب پرسشنامه است. مقادیر آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش بشرح جدول ۱ است.

جدول ۱. مقادیر آلفای کرونباخ متغیرها

متغیر	علامت اختصاری	تعداد سوال	آلفای کرونباخ	متغیر	علامت اختصاری	تعداد سوال	آلفای کرونباخ
سوت زنی درون سازمانی	IWB	۴	۰/۸۲۵	مسئولیت پذیری شخصی	PR	۴	۰/۸۱۲
سوت زنی بیرون سازمانی	EWB	۴	۰/۸۲۹	هزینه های شخصی	PCS	۴	۰/۷۶۸
نگرش نسبت به سوت زنی	ATW	۴	۰/۷۹۰	حمایت سازمانی ادراک شده	POS	۵	۰/۸۲۱
کنترل رفتاری ادراک شده	PBC	۴	۰/۷۷۴	هنجارهای گروهی	TN	۵	۰/۸۲۵
تعهد حرفه ای	PC	۴	۰/۷۷۱	شدت اخلاقی ادراک شده	PMI	۵	۰/۸۱۵

آزمون نرمال بودن داده ها: قبل از تجزیه و تحلیل داده ها، اطمینان از نرمال بودن آنها ضروری است. برای آزمون نرمال بودن داده ها می توان از روش های متعددی استفاده نمود. در پژوهش حاضر از آزمون بررسی چولگی و کشیدگی داده ها برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها استفاده شده است.

جدول ۲. چولگی و کشیدگی سوالات

سوال	چولگی	کشیدگی	سوال	چولگی	کشیدگی	سوال	چولگی	کشیدگی
۱	۰/۰۰۸	۰/۱۵۰	۱۶	-۰/۱۸۶	۰/۴۰۴	۳۱	-۰/۹۹۳	۰/۳۸۹
۲	-۰/۰۷۱	۰/۰۶۵	۱۷	-۱/۰۱۳	۰/۶۹۵	۳۲	-۰/۰۴۲	-۰/۲۴۴
۳	-۰/۰۷۱	۰/۰۶۵	۱۸	-۰/۵۹۱	-۰/۲۹۵	۳۳	-۰/۳۶۶	۱/۱۷۷
۴	-۰/۰۹۸	-۰/۰۱۹	۱۹	-۰/۲۰۷	۰/۰۲۵	۳۴	-۰/۲۴۰	۰/۴۱۰
۵	۰/۱۵۱	-۰/۵۵۲	۲۰	۰/۱۴۳	-۰/۹۹۳	۳۵	-۰/۱۲۳	۰/۵۲۵
۶	۰/۲۱۶	-۰/۶۱۵	۲۱	-۰/۱۷۱	-۱/۶۹۹	۳۶	-۰/۱۰۱	۰/۸۷۰
۷	-۰/۰۵۱	-۰/۲۹۰	۲۲	۰/۲۳۴	۰/۰۸۳	۳۷	-۰/۱۲۴	۰/۱۶۹
۸	-۰/۰۵۵	۰/۴۴۸	۲۳	-۰/۸۶۰	۱/۵۵۱	۳۸	-۰/۰۹۹	۰/۶۶۸
۹	-۰/۳۷۳	۰/۳۰۳	۲۴	-۰/۴۲۲	۱/۳۲۶	۳۹	-۰/۰۷۴	-۰/۰۴۰
۱۰	-۰/۴۶۴	۰/۷۸۰	۲۵	-۰/۲۷۱	-۰/۵۰۵	۴۰	۰/۱۳۵	۰/۷۱۳
۱۱	-۰/۲۴۶	۱/۰۱	۲۶	-۰/۳۵۱	۰/۴۱۵	۴۱	۰/۱۳۲	۰/۲۴۴
۱۲	-۰/۳۹۱	۱/۸۰۳	۲۷	-۱/۱۷۰	۱/۱۲۶	۴۲	-۰/۰۷۸	۱/۰۲۵
۱۳	-۰/۰۳۹	۰/۰۹۶	۲۸	-۱/۰۶۷	۰/۶۷۵	۴۳	۰/۰۵۲	۰/۱۸۴
۱۴	-۰/۲۵۸	۱/۵۵۹	۲۹	-۰/۹۲۴	۱/۱۹۶			
۱۵	۰/۰۶۷	-۰/۴۱۴	۳۰	-۱/۰۰۵	۱/۷۰۹			

با توجه به نتایج مندرج در جدول فوق، مقدار چولگی و کشیدگی مشاهده شده برای تمامی سوالات در بازه +۲ و -۲ قرار دارد. بنابراین به لحاظ کجی و کشیدگی تمامی سوالات نرمال بوده و لذا توزیع آنها متقارن است.

یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان (۲۱۸ نفر)، سپس آزمون فرضیه‌ها و در ادامه تحلیل یافته‌ها ارائه می‌شود.

جدول ۳. اطلاعات جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان

متغیر	گزینه	درصد	متغیر	گزینه	درصد
جنسیت	مرد	۶۰/۶	سن	کمتر از ۳۰ سال	۲۵/۷
	زن	۳۹/۴		۳۰ تا ۴۰ سال	۴۲/۷
نوع سازمان	بخش عمومی	۵۵/۵		۴۰ تا ۵۰ سال	۲۲/۰
	بخش خصوصی	۴۴/۵		بیشتر از ۵۰ سال	۹/۶
سنوات خدمتی	کمتر از ۱۰ سال	۳۹/۹	تحصیلات	فوق دیپلم و پایین‌تر	۱۲/۸
	۱۰ تا ۲۰ سال	۴۱/۳		لیسانس	۵۴/۱
	بیشتر از ۲۰ سال	۱۸/۸		فوق لیسانس	۲۸/۴
				دکتر	۴/۷

با توجه به جدول فوق، ۶۰/۶ درصد پاسخ‌دهندگان مرد و ۳۹/۴ درصد آنان نیز زن بودند. محل خدمت ۵۵/۵ درصد پاسخ‌دهندگان بخش عمومی و ۴۴/۵ درصد آنان نیز بخش خصوصی بود. سنوات خدمتی بیشتر پاسخ‌دهندگان بین ۱۰ تا ۲۰ سال بود (۴۱/۳ درصد). همچنین سن بیشتر پاسخ‌دهندگان بین ۳۰ تا ۴۰ سال بود (۴۲/۷ درصد). در نهایت مدرک تحصیلی بیشتر پاسخ‌دهندگان لیسانس بود (۵۴/۱ درصد). برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای SPSS نسخه ۲۶ و AMOS نسخه ۲۴ استفاده شده است.

آمار استنباطی

در پژوهش حاضر به منظور تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری استفاده شده است. مدل معادلات ساختاری این امکان را فراهم می‌نماید، تا بتوان مجموعه‌ای از معادلات رگرسیون را بطور همزمان مورد مطالعه و بررسی قرار داد. برای تحقق این هدف از روش تحلیل مسیر استفاده می‌شود (دنگ و همکاران، ۲۰۱۸). در این پژوهش از تکنیک مدل معادلات ساختاری مبتنی بر کوواریانس استفاده شده است.

قدم اول در مدل‌سازی معادلات ساختاری، اطمینان از برازش مدل است. برازش مدل بیانگر میزان سازگاری مدل تجربی با مدل نظری پژوهش است. در مدل‌یابی معادلات ساختاری برای محاسبه برازش مدل از شاخص‌های متعددی استفاده می‌شود. در پژوهش حاضر برای محاسبه برازش مدل از سه گروه شاخص (شاخص‌های مطلق، شاخص‌های تطبیقی و شاخص‌های مقتصد) استفاده شده است.

شاخص‌های برازش مطلق از اصلی‌ترین معیارها برای صحت و سقم برازش داده‌ها بر اساس مدل یا فرضیه‌های پژوهش بوده که بیانگر تفاوت بین واریانس‌ها و کوواریانس‌های مشاهده شده و پیش‌بینی شده می‌باشند. هرچه تعداد پارامترهای مدل بیشتر باشد، شاخص‌های برازش مطلق نیز بهبود یافته و مدل به سمت برازش کامل حرکت می‌کند (کنگور و ارکان، ۲۰۱۵). شاخص‌های تطبیقی به نوعی مکمل شاخص‌های برازش مطلق محسوب می‌شوند. بدین معنی که با مبنا قرار دادن یک یا چند مدل، اقدام به مقایسه مدل مفهومی با آن نموده و نشان می‌دهد که آیا به لحاظ آماری این مدل قابل قبول‌تر، ضعیف‌تر و یا بی‌تفاوت است. شاخص‌های برازش مقتصد تلاش دارند تا مهم‌ترین نقطه ضعف شاخص‌های برازش مطلق یعنی بهبود مقدار شاخص‌های برازش را با افزایش پارامتر به مدل جبران نمایند. بدین معنی که به ازای افزودن هر پارامتر جدید به مدل، جریمه‌ای نیز برای آنها منظور می‌کنند (مارش و هاو، ۱۹۹۶).

جدول ۴. معیارهای برازش مدل

نوع شاخص	معیار برازش مدل	مقدار	ملاک	تفسیر
شاخص های مطلق (برازندگی مدل)	کای اسکوتر (CMIN)	۱۰۰۷/۰۷۲	-	-
	درجه آزادی (DF)	۸۱۰	-	-
	نسبت کای اسکوتر به درجه آزادی (CMIN/DF)	۱/۲۴۳	کمتر از ۳	مطلوب
شاخص های تطبیقی	شاخص نیکویی برازش (GFI)	۰/۸۳۵	بیش از ۰/۹۰	قابل قبول
	شاخص توکر-لویس (TLI)	۰/۹۳۷	بیش از ۰/۹۰	مطلوب
	شاخص برازش تطبیقی (CFI)	۰/۹۴۳	بیش از ۰/۹۰	مطلوب
	شاخص برازش فزاینده (IFI)	۰/۹۴۵	بیش از ۰/۹۰	مطلوب
شاخص های مقتصد	شاخص برازش نسبی (RFI)	۰/۷۴۴	بیش از ۰/۶۰	مطلوب
	شاخص برازش مقتصد هنجار شده (PNFI)	۰/۶۹۱	بیشتر از ۰/۰۵	مطلوب
	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد شده (RMSEA)	۰/۰۳۳	کمتر از ۰/۰۸	مطلوب

باتوجه به نتایج مندرج در جدول فوق، تمامی شاخص های برازش محاسبه شده در وضعیت مطلوبی قرار دارند. لذا مدل پژوهش از برازش مطلوب برخوردار است.

آزمون فرضیه ها

پس از اطمینان از کفایت برازش مدل، نوبت به آزمون مدل پژوهش با استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری می رسد. برای این منظور از نرم افزار آموس نسخه ۲۴ استفاده شده است. تکنیکهای مبتنی بر مدل معادلات ساختاری بستری را برای بررسی و اعتبارسنجی روابط فراهم نموده و به محققان اجازه می دهد مدل های اندازه گیری و مسیرهای ساختاری را که شامل سازه های پنهان با گویه های متعدد هستند را بطور موثر مورد ارزیابی قرار دهند (هیر و همکاران، ۲۰۱۲).

فرضیه‌های اصلی پژوهش

پژوهش حاضر شامل ۵ متغیر مستقل (نگرش نسبت به سوت‌زنی، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی و هزینه‌های شخصی) و دو متغیر وابسته (سوت‌زنی درون سازمانی و سوت‌زنی برون سازمانی) است. آزمون مربوط به فرضیه‌های اصلی پژوهش بشرح جدول زیر است.

جدول ۵. آزمون فرضیه‌های اصلی پژوهش

نتیجه	سطح معناداری	نسبت بحرانی	ضرایب استاندارد	خطای استاندارد	ضرایب غیراستاندارد	مسیر		
تایید	۰/۰۰۰ ^{°°}	۴/۴۲۸	۰/۳۷۵	۰/۰۷۴	۰/۳۲۶	IWB	←	ATW
تایید	۰/۰۰۰ ^{°°}	۳/۶۶۷	۰/۳۰۵	۰/۰۸۶	۰/۳۱۷	IWB	←	PBC
تایید	۰/۰۰۱ ^{°°}	۳/۲۰۱	۰/۲۶۴	۰/۰۷۸	۰/۲۵۰	IWB	←	PC
تایید	۰/۰۲۴ [°]	۲/۲۵۵	۰/۱۷۲	۰/۰۷۳	۰/۱۶۴	IWB	←	PR
تایید	۰/۰۰۲ ^{°°}	-۳/۰۴۷	-۰/۲۵۱	۰/۰۹۸	-۰/۲۹۸	IWB	←	PCS
تایید	۰/۰۰۰ ^{°°}	۳/۳۰۸	۰/۲۶۸	۰/۰۸۰	۰/۲۶۵	EWB	←	ATW
تایید	۰/۰۲۵ [°]	۲/۲۳۵	۰/۱۷۸	۰/۰۹۴	۰/۲۰۹	EWB	←	PBC
تایید	۰/۰۰۰ ^{°°}	۳/۳۲۳	۰/۲۷۸	۰/۰۸۷	۰/۲۸۹	EWB	←	PC
تایید	۰/۰۱۸ [°]	۲/۳۶۱	۰/۱۸۴	۰/۰۸۳	۰/۱۹۵	EWB	←	PR
تایید	۰/۰۰۰ ^{°°}	-۳/۸۸۳	-۰/۳۴۳	۰/۱۱۲	-۰/۴۳۶	EWB	←	PCS

نکته: °° و ° به ترتیب بیانگر معناداری در سطح ۱ درصد و ۵ درصد است.

باتوجه به ستون سطح معناداری تمامی فرضیه‌های اصلی تایید می‌شوند. بدین معنی که هر ۵ متغیر مستقل بر دو متغیر وابسته اثر گذار هستند. از بین متغیرهای مستقل فقط متغیر هزینه‌های شخصی دارای تاثیر منفی و مابقی دارای تاثیر مثبت هستند. ستون ضرایب غیراستاندارد بیانگر ضرایب همبستگی بین

متغیرهای مستقل و وابسته است. به عبارت دیگر ضریب همبستگی فقط رابطه خطی و نه علت معلولی بین متغیرهای مستقل و وابسته را نشان می‌دهد. برای مثال مقدار این ضریب بین متغیر نگرش با متغیر سوت‌زنی درون سازمانی ۰/۳۲۶ و با متغیر سوت‌زنی برون سازمانی ۰/۲۶۵ است. ستون ضرایب استاندارد بیانگر سهم نسبی هر متغیر مستقل در پیش بینی متغیر وابسته است. به عبارت دیگر، این ضریب نشان می‌دهد که کدام متغیرها بیشترین تاثیر را بر متغیر وابسته دارند. برای مثال متغیر وابسته سوت‌زنی درون سازمانی بیشترین تاثیرپذیری را از متغیر نگرش (۰/۳۷۵) و کمترین تاثیرپذیری را از متغیر مسئولیت‌پذیری (۰/۱۷۲) دارد. در مقابل متغیر وابسته سوت‌زنی برون سازمانی بیشترین تاثیرپذیری را از متغیر هزینه‌های شخصی (۰/۳۴۳) و کمترین تاثیرپذیری را از کنترل رفتاری ادراک شده (۰/۱۷۸) دارد.

اثر تعدیلی متغیرهای سه‌گانه پژوهش

متغیر تعدیل‌گر متغیری است که بر رابطه علی بین دو متغیر اثرگذار بوده و آن رابطه را تقویت و یا تضعیف می‌نماید. در پژوهش حاضر تلاش می‌شود تا اثرات تعدیلی سه متغیر حمایت سازمانی ادراک شده، هنجارهای گروهی و شدت اخلاقی ادراک شده بر رابطه بین متغیرهای مستقل (نگرش نسبت به سوت‌زنی، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی و هزینه‌های شخصی) و متغیرهای وابسته (سوت‌زنی درون سازمانی و سوت‌زنی برون سازمانی) با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۶ مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد. برای این منظور ابتدا هر یک از متغیرهای مستقل در هر کدام از متغیرهای سه‌گانه ضرب می‌شوند. برای رهایی از معضل همخطی بودن متغیرها، نمره استاندارد شده هر کدام از متغیرهای مستقل و همچنین هر کدام از متغیرهای سه‌گانه محاسبه می‌شوند. به علاوه در محاسبه حاصل ضرب‌ها نیز از نمرات استاندارد شده استفاده می‌شود (هیز و پریچر^۱، ۲۰۱۴). این روش باعث می‌شود که مقدار عامل تورم واریانس^۲ (VIF) بشدت کاهش یابد.

1. Hayes & Preacher

2. Variance Inflation Factor (VIF)

جدول ۶. اثرات تعدیلی متغیر حمایت سازمانی ادراک شده (POS)

مسیر	ضریب استاندارد (Beta)	انحراف استاندارد (S.D)	آماره t	Sig.	آماره همخطی	
					Tolerance	VIF
POS*ATW → IWB	۰/۱۶۲	۰/۰۱۴	۳/۳۰۶	۰/۰۰۱**	۰/۹۲۸	۱/۰۷۷
POS*PBC → IWB	۰/۱۲۸	۰/۰۱۳	۲/۶۶۴	۰/۰۰۸**	۰/۹۹۴	۱/۰۰۶
POS*PC → IWB	۰/۱۱۴	۰/۰۱۵	۲/۱۲۱	۰/۰۳۵°	۰/۷۸۵	۱/۲۷۴
POS*PR → IWB	۰/۱۰۴	۰/۰۱۴	۲/۱۲۳	۰/۰۳۵°	۰/۹۷۲	۱/۰۲۹
POS*PCS → IWB	-۰/۱۳۴	۰/۰۱۴	-۲/۷۵۶	۰/۰۰۶**	۰/۹۶۱	۱/۰۴۱
POS*ATW → EWB	۰/۱۱۶	۰/۰۱۸	۲/۰۰۴	۰/۰۴۶°	۰/۹۲۸	۱/۰۷۷
POS*PBC → EWB	۰/۰۹۷	۰/۰۱۷	۱/۷۳۹	۰/۰۸۳	۰/۹۹۴	۱/۰۰۶
POS*PC → EWB	۰/۱۸۳	۰/۰۱۸	۳/۰۱۱	۰/۰۰۳**	۰/۷۸۵	۱/۲۷۴
POS*PR → EWB	۰/۲۱۱	۰/۰۱۷	۳/۸۹۰	۰/۰۰۰**	۰/۹۷۲	۱/۰۲۹
POS*PCS → EWB	-۰/۱۵۶	۰/۰۱۷	-۲/۸۶۲	۰/۰۰۵**	۰/۹۶۱	۱/۰۴۱

نکته: ° و °° به ترتیب بیانگر معناداری در سطح ۱ درصد و ۵ درصد است.

جدول ۶ اثر تعاملی متغیر تعدیل گر حمایت سازمانی ادراک شده بر رابطه بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته [یعنی ردیف آخر جدول ضرایب (Coefficients)] که توسط نرم افزار SPSS برای هر حالت محاسبه شده است، را نشان می دهد. براساس جدول فوق فقط در بخش سوت زنی برون سازمانی، متغیر حمایت سازمانی ادراک شده بر رابطه بین این متغیر با متغیر مستقل کنترل رفتاری ادراک شده اثر تعدیلی ندارد. اما در مقابل این متغیر دارای اثر تعدیلی بر روابط بین دو متغیر وابسته با سایر متغیرهای مستقل است.

دلیل استفاده از ضریب استاندارد به جای ضریب غیراستاندارد این است که در تحلیل داده هایی که برحسب طیف لیکرت هستند؛ این ضریب می تواند منجر به نتایج بهتری گردد. زیرا آنها بیانگر میزان تاثیرپذیری متغیر وابسته برحسب یک واحد تغییر در انحراف استاندارد متغیر مستقل هستند. بنابراین در بخش سوت زنی درون سازمانی یک واحد تغییر در انحراف استاندارد متغیرهای

نگرش، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی و هزینه‌های شخصی به ترتیب باعث تغییر ۰/۱۶۲، ۰/۱۲۸، ۰/۱۱۴، ۰/۱۰۴ و ۰/۱۳۴ واحد در انحراف استاندارد این متغیر وابسته می‌شود.

جدول ۷. اثرات تعدیلی متغیر هنجارهای گروهی (TN)

مسیر	ضریب استاندارد (Beta)	انحراف استاندارد (S.D)	آماره t	Sig.	آماره همخطی	
					Tolerance	VIF
POS*ATW → IWB	۰/۱۷۰	۰/۰۱۵	۳/۲۶۹	۰/۰۰۱ ^{***}	۰/۹۳۷	۱/۰۶۷
POS*PBC → IWB	۰/۱۲۰	۰/۰۱۵	۲/۳۰۶	۰/۰۲۲ ^{**}	۰/۹۸۷	۱/۰۱۳
POS*PC → IWB	۰/۱۳۶	۰/۰۱۶	۲/۴۰۴	۰/۰۱۷ ^{**}	۰/۷۹۵	۱/۲۵۷
POS*PR → IWB	۰/۰۹۹	۰/۰۱۶	۱/۸۹۸	۰/۰۵۹	۰/۹۶۸	۱/۰۳۳
POS*PCS → IWB	-۰/۱۲۵	۰/۰۱۶	-۲/۴۰۰	۰/۰۱۷ ^{**}	۰/۹۵۱	۱/۰۵۱
POS*ATW → EWB	۰/۱۳۱	۰/۰۱۸	۲/۲۷۳	۰/۰۲۴ ^{**}	۰/۹۳۷	۱/۰۶۷
POS*PBC → EWB	۰/۱۰۵	۰/۰۱۷	۱/۸۶۰	۰/۰۶۴	۰/۹۸۷	۱/۰۱۳
POS*PC → EWB	۰/۲۰۲	۰/۰۱۹	۳/۳۴۸	۰/۰۰۱ ^{***}	۰/۷۹۵	۱/۲۵۷
POS*PR → EWB	۰/۱۹۸	۰/۰۱۸	۳/۶۱۳	۰/۰۰۰ ^{***}	۰/۹۶۸	۱/۰۳۳
POS*PCS → EWB	-۰/۱۷۱	۰/۰۱۸	-۳/۱۵۰	۰/۰۰۲ ^{***}	۰/۹۵۱	۱/۰۵۱

نکته: ** و * به ترتیب بیانگر معناداری در سطح ۱ درصد و ۵ درصد است.

جدول ۷ اثر تعاملی متغیر تعدیل گر هنجارهای گروهی بر رابطه بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته [یعنی ردیف آخر جدول ضرایب (Coefficients)] که توسط نرم‌افزار SPSS برای هر حالت محاسبه شده است، را نشان می‌دهد. براساس جدول فوق در بخش سوت‌زنی درون سازمانی، هنجارهای گروهی بر رابطه بین این متغیر وابسته با متغیر مستقل مسئولیت‌پذیری شخصی اثر تعدیلی ندارد. همچنین در بخش سوت‌زنی برون سازمانی، هنجارهای گروهی بر رابطه بین این متغیر وابسته با متغیر مستقل کنترل رفتاری ادراک شده اثر تعدیلی ندارد. این متغیر بر رابطه بین این متغیرهای وابسته با سایر متغیرهای مستقل دارای اثر تعدیلی است.

در بخش سوت زنی برون سازمانی یک واحد تغییر در انحراف استاندارد متغیرهای نگرش، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی و هزینه‌های شخصی به ترتیب باعث تغییر ۰/۱۳۱، ۰/۲۰۲، ۰/۱۹۸، و ۰/۱۷۱ واحد در انحراف استاندارد این متغیر وابسته می‌شود.

جدول ۸. اثرات تعدیلی متغیر شدت اخلاقی ادراک شده (PMI)

مسیر	ضریب استاندارد (Beta)	انحراف استاندارد (S.D)	آماره t	Sig.	آماره همخطی	
					Tolerance	VIF
POS*ATW → IWB	۰/۱۸۵	۰/۰۱۶	۳/۳۶۴	۰/۰۰۱ ^{***}	۰/۹۵۴	۱/۰۴۸
POS*PBC → IWB	۰/۱۲۱	۰/۰۱۶	۲/۱۴۶	۰/۰۳۳ [°]	۰/۹۹۰	۱/۰۱۰
POS*PC → IWB	۰/۱۴۸	۰/۰۱۷	۲/۵۰۵	۰/۰۱۳ [°]	۰/۸۱۷	۱/۲۲۴
POS*PR → IWB	۰/۱۳۵	۰/۰۱۷	۲/۴۷۰	۰/۰۱۴ [°]	۰/۹۸۳	۱/۰۱۸
POS*PCS → IWB	-۰/۱۲۳	۰/۰۱۸	-۲/۲۰۶	۰/۰۲۸ [°]	۰/۹۴۸	۱/۰۵۵
POS*ATW → EWB	۰/۱۲۴	۰/۰۱۸	۲/۱۶۲	۰/۰۳۲ [°]	۰/۹۵۴	۱/۰۴۸
POS*PBC → EWB	۰/۱۱۴	۰/۰۱۸	۲/۰۱۴	۰/۰۴۵ [°]	۰/۹۹۰	۱/۰۱۰
POS*PC → EWB	۰/۱۸۲	۰/۰۱۹	۳/۰۶۲	۰/۰۰۲ ^{***}	۰/۸۱۷	۱/۲۲۴
POS*PR → EWB	۰/۱۸۲	۰/۰۱۸	۳/۳۴۷	۰/۰۰۱ ^{***}	۰/۹۸۳	۱/۰۱۸
POS*PCS → EWB	-۰/۱۶۷	۰/۰۱۹	۳/۰۷۷	۰/۰۰۲ ^{***}	۰/۹۴۸	۱/۰۵۵

تکته: ** و * به ترتیب بیانگر معناداری در سطح ۱ درصد و ۵ درصد است.

جدول ۸ اثر تعاملی متغیر تعدیل‌گر شدت اخلاقی ادراک شده بر رابطه بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته [یعنی ردیف آخر جدول ضرایب (Coefficients)] که توسط نرم‌افزار SPSS برای هر حالت محاسبه شده است، را نشان می‌دهد. براساس جدول فوق متغیر شدت اخلاقی ادراک شده دارای اثر تعدیلی بر روابط فی‌مابین تمامی متغیرهای مستقل با متغیرهای وابسته (سوت‌زنی درون سازمانی و سوت‌زنی برون سازمانی) می‌باشد.

در بخش سوت زنی درون سازمانی یک واحد تغییر در انحراف استاندارد متغیرهای نگرش، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی و هزینه‌های شخصی به ترتیب باعث تغییر ۰/۱۸۵، ۰/۱۲۱، ۰/۱۴۸، ۰/۱۳۵ و ۰/۱۲۳ واحد در انحراف استاندارد این متغیر وابسته می‌شود.

اثرات متغیرهای جمعیت‌شناختی بر سوت زنی درون سازمانی

در این بخش تاثیر هر کدام از متغیرهای جمعیت‌شناختی بر روی متغیر وابسته پژوهش (سوت زنی درون سازمانی) مورد مطالعه و بررسی قرار می‌گیرد.

جدول ۹. میزان تاثیر متغیرهای جمعیت‌شناختی بر سوت زنی درون سازمانی

متغیر	ضریب B	انحراف استاندارد	ضریب Beta	مقدار t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۳/۲۴۶	۰/۱۶۵	-	۱۹/۶۹۳	۰/۰۰۰
جنسیت	-۰/۰۴۷	۰/۰۵۸	-۰/۰۵۱	-۰/۸۰۹	۰/۴۱۹
سن	۰/۱۴۹	۰/۰۴۴	۰/۳۰۷	۳/۳۵۹	۰/۰۰۱
تحصیلات	۰/۰۵۶	۰/۰۳۹	۰/۰۹۲	۱/۴۳۹	۰/۱۵۲
سنوات خدمتی	۰/۰۷۶	۰/۰۵۶	۰/۱۲۵	۱/۳۶۳	۰/۱۷۴
نوع سازمان	۰/۰۵۲	۰/۰۵۶	۰/۰۵۸	۰/۹۲۹	۰/۳۵۴

تکته: سطح معناداری ۰/۰۵ است.

باتوجه به نتایج مندرج در جدول فوق، متغیرهای جمعیت‌شناختی پژوهش جنسیت، تحصیلات، سنوات خدمتی و نوع سازمان بر سوت زنی درون سازمانی تاثیر معناداری ندارند. برای مثال دیدگاه مردان و زنان در خصوص سوت زنی درون سازمانی با یکدیگر تفاوت معناداری ندارند. یا دیدگاه افراد با تحصیلات، سنوات خدمتی و محل خدمت (نوع سازمان) متفاوت در خصوص سوت زنی درون سازمانی با یکدیگر تفاوت معناداری ندارند. اما در مقابل هرچه سن افراد افزایش می‌یابد دیدگاه آنان نسبت به سوت زنی درون سازمانی مثبت‌تر می‌شود.

اثرات متغیرهای جمعیت‌شناختی بر سوت‌زنی برون سازمانی

در این بخش تاثیر هر کدام از متغیرهای جمعیت‌شناختی بر روی متغیر وابسته پژوهش (سوت‌زنی برون سازمانی) مورد مطالعه و بررسی قرار می‌گیرد.

جدول ۱۰. میزان تاثیر متغیرهای جمعیت‌شناختی بر سوت‌زنی برون سازمانی

متغیر	ضریب B	انحراف استاندارد	ضریب Beta	مقدار t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۲/۹۱۴	۰/۱۷۳	-	۱۶/۸۹۰	۰/۰۰۰
جنسیت	۰/۰۸۸	۰/۰۶۱	۰/۰۸۹	۱/۴۵۹	۰/۱۴۶
سن	۰/۱۱۱	۰/۰۴۷	۰/۲۱۱	۲/۳۹۲	۰/۰۱۸
تحصیلات	۰/۰۶۰	۰/۰۴۱	۰/۰۹۱	۱/۴۶۵	۰/۱۴۵
سنوات خدمتی	۰/۱۹۸	۰/۰۵۸	۰/۳۰۲	۳/۴۰۶	۰/۰۰۱
نوع سازمان	۰/۰۵۵	۰/۰۵۹	۰/۰۵۶	۰/۹۳۳	۰/۳۵۲

تکته: سطح معناداری ۰/۰۵ است.

باتوجه به نتایج مندرج در جدول فوق، متغیرهای جمعیت‌شناختی پژوهش جنسیت، تحصیلات و نوع سازمان بر سوت‌زنی برون سازمانی تاثیر معناداری ندارند. برای مثال دیدگاه مردان و زنان در خصوص سوت‌زنی برون سازمانی با یکدیگر تفاوت معناداری ندارند. یا دیدگاه افراد با تحصیلات و محل خدمت (نوع سازمان) متفاوت در خصوص سوت‌زنی برون سازمانی با یکدیگر تفاوت معناداری ندارند. اما در مقابل هرچه سن و سنوات خدمتی افراد افزایش می‌یابد دیدگاه آنان نسبت به سوت‌زنی برون سازمانی مثبت‌تر می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر اثرات ویژگی‌های شخصیتی بر قصد سوت‌زنی حسابداران با تعدیل‌گری عوامل سازمانی و فردی مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت. استخراج ویژگی‌های شخصیتی (نگرش نسبت به سوت‌زنی، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد حرفه‌ای، مسئولیت‌پذیری شخصی برای گزارش‌دهی

و هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی) بر اساس ادبیات پژوهش و همچنین تئوری‌های رفتار برنامه‌ریزی شده و انتظار صورت گرفته است. در ادامه اثرات تعدیلی سه متغیر حمایت سازمانی ادراک شده، هنجارهای گروهی و شدت اخلاقی ادراک شده مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت. یافته‌های مرتبط با هر فرضیه به شرح زیر مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرند:

طبق نتایج فرضیه اول نگرش (نسبت به سوت‌زنی) بر قصد سوت‌زنی درون و برون‌سازمانی حسابداران اثر مثبت و معناداری دارد. بدین معنی که هرچه نگرش حسابداران نسبت به سوت‌زنی درون و برون‌سازمانی بهبود یابد، به همان میزان قصد آنان برای سوت‌زنی افزایش می‌یابد. این یافته با یافته‌های پژوهش‌های چوردیا و همکاران (۲۰۲۰)، آلین و همکاران (۲۰۱۶)، سیسلویچ (۲۰۱۶) و تورادنیا و همکاران (۲۰۱۵) همخوانی دارد.

بر اساس فرضیه دوم کنترل رفتاری ادراک شده بر قصد سوت‌زنی درون و برون‌سازمانی اثر مثبت و معناداری دارد. بدین معنی که هرچه اعتقادات و باورهای حسابداران نسبت به سوت‌زنی درون و برون‌سازمانی تقویت گردد، به همان میزان قصد آنان برای سوت‌زنی افزایش می‌یابد. به عبارت دیگر اگر حسابداران مطمئن شوند پشتیبانی‌های لازم از آنان در خصوص سوت‌زنی به عمل می‌آید، انگیزه‌شان برای گزارش تخلفات مشاهده شده دوچندان می‌گردد. این یافته با یافته‌های پژوهش‌های آلین و همکاران (۲۰۱۶)، سیسلویچ (۲۰۱۶) و تورادنیا و همکاران (۲۰۱۵) همخوانی دارد.

بر اساس نتایج حاصل از فرضیه سوم تعهد حرفه‌ای بر قصد سوت‌زنی درون و برون‌سازمانی تاثیر مثبت و معناداری دارد. بدین معنی که هرچه تعهد شغلی حسابداران بالا باشد، به همان میزان تمایل‌شان برای گزارش تخلفات مشاهده شده به مقامات ذیصلاح داخلی و بیرونی افزایش می‌یابد. این یافته با یافته‌های پژوهش‌های کاپلن و وایت‌کتان (۲۰۰۱) و اسماعیل و یوهانیس (۲۰۱۸) همخوانی دارد.

فرضیه چهارم نشان می‌دهد مسئولیت‌پذیری شخصی بر قصد سوت‌زنی درون و برون‌سازمانی تاثیر مثبت و معناداری دارد. طبق آئین رفتار حرفه‌ای، حسابداران موظف به گزارش تخلفات مشاهده هستند. بنابراین هرچه پای‌بندی حسابداران به آئین رفتار حرفه‌ای بیشتر باشد به همان میزان تمایل‌شان به گزارش تخلفات مشاهده شده به مقامات ذیصلاح افزایش می‌یابد. این یافته با یافته‌های پژوهش‌های

لو و همکاران (۲۰۱۵)، آلین و همکاران (۲۰۱۳)، آلین و همکاران (۲۰۱۶) و دالتون و رادکه (۲۰۱۳) همخوانی دارد.

براساس نتایج فرضیه پنجم هزینه‌های شخصی گزارش‌دهی بر قصد سوت‌زنی درون و برون سازمانی تاثیر منفی و معناداری دارد. بدین معنی که هرچه هزینه‌های مادی و معنوی سوت‌زنی بالا باشد، به همان تمایل حسابداران به گزارش تخلفات مشاهده شده کاهش می‌یابد. این یافته با یافته‌های پژوهش لیاناراجچی و آدلر (۲۰۱۱)، میسلی (۲۰۱۳)، آلین و همکاران (۲۰۱۶) و کاپلن و وایت‌کتان (۲۰۰۱) همخوانی دارد.

در فرضیه ششم اثرات تعدیلی متغیر حمایت سازمانی ادراک شده بر رابطه بین تک‌تک متغیرهای مستقل با دو متغیر وابسته (سوت‌زنی درون و برون سازمانی) مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت. براساس یافته‌های پژوهش حاضر حمایت سازمانی ادراک شده فقط بر رابطه بین کنترل رفتاری ادراک شده و سوت‌زنی برون‌سازمانی اثر تعدیلی ندارد. بنابراین متغیر مذکور دارای اثر تعدیلی بر روابط بین تمامی متغیرهای مستقل و دو متغیر وابسته است. بدین معنی که هرچه حسابداران حمایت سازمانی بیشتری را احساس کنند، به همان میزان تمایل‌شان به گزارش تخلفات مشاهده بیشتر می‌گردد. این یافته با یافته‌های پژوهش‌های آلین و همکاران (۲۰۱۳) و آلین و همکاران (۲۰۱۶) همخوانی دارد.

براساس فرضیه هفتم هنجارهای گروهی بر رابطه بین متغیرهای مستقل و متغیرهای وابسته، به استثنای رابطه بین مسئولیت‌پذیری شخصی و سوت‌زنی درون سازمانی و همچنین رابطه بین کنترل رفتاری ادراک شده و سوت‌زنی برون سازمانی، دارای اثر تعدیلی است. بدین معنی که هنجارهای موجود در بین حسابداران بر رفتار یکایک حسابداران تاثیرگذار است. به عبارت دیگر اگر حسابداران، رفتاری را براساس هنجارهای گروهی تخلف تشخیص دهند، به احتمال زیاد آن را افشا خواهند نمود. این یافته با یافته‌های پژوهش‌های ژونگ و همکاران (۲۰۰۶) و آلین و همکاران (۲۰۱۶) همخوانی دارد. طبق یافته‌های فرضیه هشتم متغیر شدت اخلاقی ادراک شده بر رابطه بین متغیرهای مستقل و دو متغیر وابسته اثر تعدیلی دارد. بدین معنی که هرچه شدت اخلاقی ادراک شده حسابداران در سطح بالایی باشد به همان میزان تمایل‌شان به گزارش تخلفات مشاهده شده افزایش می‌یابد. این یافته با

یافته‌های پژوهش‌های کورام و همکاران (۲۰۰۸)، والتاین و هولینگ‌ورث (۲۰۱۲) و شاور و همکاران (۲۰۱۵) همخوانی دارد.

در کل، ویژگی‌های شخصیتی حسابداران بر سوت‌زنی حسابداران (گزارش تخلفات مالی) در سازمان‌ها اثرگذار است. همچنین عوامل سازمانی و فردی می‌توانند باعث تعدیل رابطه بین ویژگی‌های شخصیتی و سوت‌زنی شوند.

بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر پیشنهاد می‌شود حسابداران و حساب‌برسان نگرش خود را نسبت به مقوله سوت‌زنی بهبود بخشیده و آن را به‌عنوان ابزاری مناسب برای تحقق اهداف سازمانی و جمعی فرض نمایند. همچنین پیشنهاد می‌شود حسابداران و حساب‌برسان در امر سوت‌زنی مشارکت فعالانه‌ای داشته باشند تا بتوانند از این طریق اعتماد عمومی به حرفه خود را افزایش دهند.

طبق یافته‌های پژوهش حاضر پیشنهاد می‌شود سازمان‌ها در ارزیابی عملکرد حسابداران به میزان پای‌بندی آنان به استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی (مشارکت در سوت‌زنی) توجه ویژه‌ای نمایند. همچنین سازمان‌ها از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی درخصوص نحوه برخورد با تضاد منافع، بهبود نگرش، تعهد حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری شخصی می‌توانند به بهبود سوت‌زنی کمک نمایند. به‌علاوه سازمان‌ها از طریق اتخاذ استراتژی‌های مناسب (مانند تبیین راه‌های مطمئن سوت‌زنی) می‌توانند زمینه را برای بهبود قصد سوت‌زنی حسابداران و کاهش از ترس اقدامات تلافی‌جویانه فراهم نمایند. در نهایت مدیران سازمان‌ها از طریق پای‌بندی به اصول اخلاقی و حرفه‌ای می‌توانند کارکنان منجمله حسابداران را به مسئولیت‌پذیری بیشتر در خصوص گزارش تخلفات مشاهده شده تشویق نمایند.

محدودیت‌های پژوهش حاضر عبارتند از: (۱) برای سنجش اکثر متغیرهای پژوهش از چهار سوال استفاده شده است، در صورت استفاده از تعداد سوالات بیشتر برای سنجش آنها می‌توان شاهد افزایش اعتبار متغیرهای پژوهش بود. (۲) در پژوهش حاضر اثرات تعاملی سه متغیر تعدیل‌گر به صورت مجزا، آن‌هم با هدف کاهش پیچیدگی مدل و مشکلات همخطی، آزمون شده است. در صورت آزمون همزمان آنها ممکن است نتایج متفاوتی بدست آید. (۳) در پژوهش حاضر فقط قصد سوت‌زنی حسابداران آن‌هم بدون توجه به رفتار واقعی آنان مورد آزمون قرار گرفته است.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی رابطه بین خصوصیات فردی و قصد سوت‌زنی با لحاظ نمودن متغیرهای تعدیلی بیشتری همچون اعتماد به مدیران ارشد، مزایا/جدیت ادراک شده و فرهنگ سازمانی مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد. انجام موضوع این پژوهش در میان سایر مشاغل و حرف نیز می‌تواند قابلیت تعمیم‌پذیری نتایج را افزایش دهد. در نهایت پیشنهاد می‌شود این پژوهش با رویکرد کیفی نیز انجام شود؛ زیرا در آن صورت ممکن است راه‌کارهای جدیدی برای مطالعات بیشتر فراهم شود.

منابع

- کاظم پور، م. و رحیمیان، ن. ۱۳۹۷. مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها: مفاهیم، ابعاد، نظریه‌ها و مروری بر مدل‌های آن. نشریه علمی حسابداری و منافع اجتماعی، ۸(۴): ۱۷۵-۱۵۲.
- مومنی، م. و فعال قیومی، ع. ۱۳۸۹. تحلیل آماری با استفاده از SPSS. چاپ دوم، تهران: انتشارات کتاب نو، ۳۱۲ ص.
- وحدتی، م.؛ یعقوب‌نژاد، ا. و جهانشاد، آ. ۱۴۰۱. طراحی الگوی هشداردهی در حسابرسی بر اساس تحلیل داده بنیاد، فصلنامه علمی پژوهش دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال یازدهم، شماره ۴۱: ۳۴۰-۳۲۵.

References

- Ajzen, I. 2005. *Attitudes, Personality and Behaviour (2nd ed.)*. Berkshire: Open University Press.
- Alipour Shirasavar, H., Gilaninia, S., & Mohammadi Almani, A. 2012. A Study of Factors Influencing Positive Word of Mouth in the Iranian Banking Industry, *Middle-East Journal of Scientific Research*, 11(4), 454-460.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Haniffa, R. 2016. The moderating role of perceived organisational support in breaking the silence of public accountants. *Journal of Business Ethics*, 147(3), 509-527.
- Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R. 2013. Towards a conceptual model of whistleblowing intentions among external auditors. *The British Accounting Review*, 45(1), 10-23.
- Anvari, F., Wenzel, M., Woodyatt, L., & Haslam, S. A. 2019. The social psychology of whistleblowing: An integrated model. *Organizational Psychology Review*, 9(1), 41-67.
- Berry, B. 2004. Organizational culture: A framework and strategies for facilitating employee whistleblowing. *Employee Responsibilities and Rights Journal*, 16(1), 1-11.
- Brennan, N., & Kelly, J. 2007. A study of whistleblowing among trainee auditors. *The British Accounting Review*, 39(1), 61-87.
- Cangur, S., & Ercan, I. 2015. Comparison of model fit indices used in structural equation modeling under multivariate normality. *Journal of Modern Applied Statistical Methods*, 14(1), 14.
- Casper, W. J., Harris, C., Taylor-Bianco, A., & Wayne, J. H. 2011. Work-family conflict, perceived supervisor support and organizational commitment among Brazilian professionals. *Journal of Vocational Behavior*, 79(3), 640-652.
- Chordiya, R., Sabharwal, M., Relly, J. E., & Berman, E. M. 2020. Organizational protection for whistleblowers: A cross-national study. *Public Management Review*, 22(4), 527-552.

- Cieslewicz, J. K. 2016. Collusive accounting supervision and economic culture. *Journal of International Accounting Research*, 15(1), 89–108.
- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J., & Woodliff, D. R. 2008. The moral intensity of reduced audit quality acts. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(1), 127–149.
- Curtis, M. B., & Taylor, E. Z. 2009. Whistleblowing in public accounting: Influence of identity disclosure, situational context, and personal characteristics. *Accounting & the Public Interest*, 9(1), 191–220.
- Dalton, D., & Radtke, R. R. 2013. The joint effects of machiavellianism and ethical environment on whistle-blowing. *Journal of Business Ethics*, 117(1), 153-172.
- DeMott, D. A. 2020. Whistleblowers: Implications for Corporate Governance. *Wash. UL Rev.*, 98, 1645-1668.
- Deng, L., Yang, M., & Marcoulides, K. M. 2018. Structural equation modeling with many variables: A systematic review of issues and developments. *Frontiers in Psychology*, 9, 580.
- Hair, J. F., Sarstedt, M., Ringle, C. M., & Mena, J. A. 2012. An assessment of the use of partial least squares structural equation modeling in marketing research. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 40(3), 414-433.
- Hall, M., Smith, D. and Langfield-Smith, K. 2005. Accountants' commitment to their profession: Multiple dimensions of professional commitment and opportunities for future research. *Behavioral Research in Accounting*, 17(1), 89-109.
- Hayes, A. F., & Preacher, K. J. 2014. Statistical mediation analysis with a multicategorical independent variable. *British Journal of Mathematical and Statistical Psychology*, 67(3), 451-470.
- Hwang, D. B., Chen, Y., Staley, A. B., Tsai, Y., & Chu, C. L. 2013. A comparative study of the propensity of whistle-blowing: empirical evidence from China, Taiwan, and the United States. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 3(2), 202-224.
- Ismail, S. and Yuhanis, N. 2018. Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1), 21-34.
- Iwasaki, M. 2018. Effects of external whistleblower rewards on internal reporting. Harvard John M. Olin Fellow's Discussion Paper Series, (76).
- Jones, T. M. 1991. Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review*, 16(2), 366–395.
- Kaplan, S.E. and Whitecotton, S.M. 2001. An examination of auditors' reporting intentions when another auditor is offered client employment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(1) 45-63.
- Kazempour, M., & Rahimian, N. 2019. Corporate social responsibility: Concepts, dimensions, theories and review of models. *Scientific Journal of Accounting and Social Interests*, 8(4), 143-165. (In Persian).

- Kurtessis, J. N., Eisenberger, R., Ford, M. T., Buffardi, L. C., Stewart, K. A., & Adis, C. S. 2015. Perceived organizational support: A meta-analytic evaluation of organizational support theory. *Journal of Management*, 43(6), 1854-1884.
- Latan, H., Ringle, C. M., & Jabbour, C. J. C. 2018. Whistleblowing intentions among public accountants in Indonesia: Testing for the moderation effects. *Journal of Business Ethics*, 152(2), 573-588.
- Lee, G., & Xiao, X. 2018. Whistleblowing on accounting-related misconduct: A synthesis of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 41, 22-46.
- Liyanarachchi, G. A., & Adler, R. 2011. Accountants' whistle-blowing intentions: The impact of retaliation, age, and gender. *Australian Accounting Review*, 21(2), 167-182.
- Lowe, D. J., Pope, K. R., & Samuels, J. A. 2015. An examination of financial subcertification and timing of fraud discovery on employee whistleblowing reporting intentions. *Journal of Business Ethics*, 131(4), 757-772.
- Maroun, W., & Atkins, J. 2014. Section 45 of the auditing profession act: Blowing the whistle for audit quality? *The British Accounting Review*, 46(3), 248-263.
- Marsh, H. W., & Hau, K. T. 1996. Assessing goodness of fit: Is parsimony always desirable? *The Journal of Experimental Education*, 64(4), 364-390.
- Miceli, M. P. 2013. An international comparison of the incidence of public sector whistle-blowing and the prediction of retaliation: Australia, Norway, and the US. *Australian Journal of Public Administration*, 72(4), 433-446.
- Momeni, M., Faal Qayyumi, A. 2010. *Statistical analysis using SPSS. (2nd ed.)*. Tehran: New Book Publishing. (In Persian).
- Nesje, K. 2016. Personality and professional commitment of students in nursing, social work, and teaching: a comparative survey. *International Journal of Nursing Studies*, 53, 173-181.
- Palamarchuk, O., Fasolko, T., Botsian, T., Kashchuk, K., Klimova, I., & Bezchotnikova, S. 2022. Personal Responsibility as a Problem of Development of Postmodern Society. *Postmodern Openings*, 13(1), 267-290.
- Rachagan, S., & Kuppusamy, K. 2013. Encouraging whistle blowing to improve corporate governance? A Malaysian initiative. *Journal of business ethics*, 115(2), 367-382.
- Seifert, D. L., Sweeney, J. T., Joireman, J., & Thornton, J. M. 2010. The influence of organizational justice on accountant whistleblowing. *Accounting, Organizations and Society*, 35(7), 707-717.
- SEC 2015. SEC pays more than \$3 million to whistleblower. Available at: <https://www.sec.gov/news/pressrelease/2015-150.html>.
- Selart, M., & Johansen, S. T. 2011. Ethical decision making in organizations: The role of leadership stress. *Journal of business ethics*, 99(2), 129-143.
- Shawver, T. J., Clements, L. H., & Sennetti, J. T. 2015. How does moral intensity impact the moral judgments and whistleblowing intentions of professional

- accountants? *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 19, 27–60.
- Soni, F., Maroun, W., & Padia, N. 2015. Perceptions of justice as a catalyst for whistleblowing by trainee auditors in South Africa. *Meditari Accountancy Research*, 23(1), 118–140.
- Taggar, S., & Ellis, R. 2007. The role of leaders in shaping formal team norms. *The leadership quarterly*, 18(2), 105-120.
- Tan, P. M., & Ong, S. F. (2011). Comparative analysis of whistleblower protection legislations in England, USA and Malaysia. *African Journal of Business Management*, 5(27), 11246-11255.
- 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.
- Vahdati, M., Yaghobnejad, A., & Jahanshad, A. 2022. The design of audit whistleblowing model based on grounded theory approach. *Journal of Accounting & Management Auditing*, 41, 325-340. (In Persian).
- Valentine, S., & Godkin, L. 2019. Moral intensity, ethical decision making, and whistleblowing intention. *Journal of Business Research*, 98, 277-288.
- Valentine, S., & Hollingworth, D. 2012. Moral intensity, issue importance, and ethical reasoning in operations situations. *Journal of Business Ethics*, 108(4), 509–523.
- Vaughan, L. 2017. Why whistleblowers get paid in the U.S. But not in Britain. Bloomberg [June 2]. <https://www.bloomberg.com/news/articles/2017-06-02/why-whistleblowers-get-paid-in-the-u-s-but-not-in-britain>.
- Wainberg, J., & Perreault, S. 2016. Whistleblowing in audit firms: Do explicit protections from retaliation activate implicit threats of reprisal? *Behavioral Research in Accounting*, 28(1), 83–93.
- Zakaria, M. 2015. Antecedent factors of whistleblowing in organizations. *Procedia Economics and Finance*, 28, 230-234.
- Zhong, C.-B., Ku, G., Lount, R. B., & Murnighan, J. K. 2006. Group context, social identity, and ethical decision making: A preliminary test. In A. E. Tenbrunsel (Ed.), *Ethics in groups: Research on Managing Groups and Teams*, 8, 149–175.

COPYRIGHTS



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



تأثیر خوش بینی و کوتاه بینی مدیر عامل بر ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت با توجه به نقش تعدیلی: ارتباط سیاسی و کارایی مدیر عامل^۱

جواد زنگانه^۲، مجید اشرفی^۳، ابراهیم عباسی^۴، آرش نادریان^۵

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۰۵

چکیده

هدف: پژوهش حاضر به بررسی تأثیر خوش بینی و کوتاه بینی مدیران عامل بر ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت شامل مسئولیت زیست محیطی، عملکرد اجتماعی، مسئولیت محصولات و خدمات و مسئولیت منابع انسانی با توجه به نقش تعدیل گری ارتباط سیاسی و کارایی مدیر عامل می پردازد.

روش: دوره زمانی پژوهش طی سال های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۹ و نمونه آماری پژوهش شامل ۱۳۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. جهت آزمون فرضیه های پژوهش از روش رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است.

یافته ها: نتایج پژوهش نشان داد که خوش بینی مدیر عامل دارای رابطه ی مثبت با مسئولیت منابع انسانی و رابطه منفی با مسئولیت زیست محیطی است. همچنین، رابطه بین کوتاه بینی و مسئولیت منابع انسانی، منفی است. ارتباط سیاسی رابطه بین کوتاه بینی و مسئولیت منابع انسانی را تعدیل می کند. علاوه بر این، کارایی رابطه بین خوش بینی و مسئولیت منابع انسانی را تعدیل مثبت کرده و بر سایر ابعاد مسئولیت اجتماعی نقش تعدیل گری منفی دارد. از سوی دیگر کارایی نقش تعدیلی مثبت بر رابطه بین کوتاه بینی و مسئولیت منابع انسانی و عملکرد اجتماعی و نقش تعدیلی منفی بر مسئولیت محصولات و خدمات شرکت دارد.

نتیجه گیری: مدیران خوش بین به مسئولیت زیست محیطی توجه کمتری نموده و باعث افزایش ریسک شرکت می گردند، اما به مسئولیت منابع انسانی توجه بیشتری می نمایند. برعکس مدیران کوتاه بین سرمایه گذاری کمتری در حوزه مسئولیت منابع انسانی دارند.

دانش افزایی: به نظر می رسد بررسی رابطه بین خوش بینی و کوتاه بینی مدیر و ارتباط آن با ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت ها دارای پیشینه تجربی محدودی است و از این جهت پژوهش حاضر، می تواند به دانش افزایی این حوزه کمک نماید.

واژه های کلیدی: خوش بینی، کوتاه بینی، کارایی، ارتباط سیاسی، ابعاد مسئولیت اجتماعی.

طبقه بندی موضوعی: G4, G39, G41, M41

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.39804.1686

۱. دانشجوی دکتری، گروه مهندسی مالی، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران. (javadzang.106@gmail.com)

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران، نویسنده مسئول. (mjd_ashrafi@yahoo.com)

۳. استاد، گروه مدیریت، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران. (abbasiebrahim2000@alzahra.ac.ir)

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد علی آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی آباد کتول، ایران. (arashnaderian@yahoo.com)

مقدمه

در دهه‌های اخیر و با گسترش روزافزون اثرگذاری سازمان‌ها بر محورهای تشکیل‌دهنده توسعه پایدار، مفهوم مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها، در دنیای مدیریت ظهور پیدا کرده است. در واقع، سازمان‌ها در قبال جامعه‌ای که در آن فعالیت می‌کنند، مسئول هستند، زیرا از منابع انسانی، طبیعی و اقتصادی آن استفاده می‌کنند (فروغی و همکاران، ۱۳۸۷: ۶۵).

مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به‌عنوان مسئولیت‌پذیری و ایفای تعهد شرکت‌ها در قبال گروه‌های مختلف ذی‌نفع و جامعه‌ای که در آن فعالیت می‌کنند، تعریف می‌شود (ترکر^۱، ۲۰۰۹: ۱۹۰). افشا مسئولیت‌های اجتماعی شرکت، فرایند ارتباط تأثیرات زیست‌محیطی و اجتماعی فعالیت‌های اقتصادی یک سازمان بر منافع گروه‌های خاص درون جامعه و در سطح وسیع‌تر بر جامعه است (گری و همکاران^۲، ۲۰۰۱: ۳۴۹). گزارش اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی با افشا اطلاعات توسط سازمان در مورد، فعالیت‌های اجتماعی، منافع کارمندان، تأثیرات زیست‌محیطی و محصول، منافع مصرف‌کننده سروکار دارد. این افشا اطلاعات، بخشی از مسئولیت سازمان نسبت به ذی‌نفعانش و پاسخ به انتظارات آن‌ها است (عزیزالاسلام^۳، ۲۰۰۹: ۱۵۹).

مدیران ارشد شرکت‌ها، به‌عنوان سکان‌داران اصلی هدایت و راهبری شرکت‌ها، بر تصمیمات استراتژیک شرکت تأثیر قابل توجهی دارند، بنابراین می‌توانند تصمیمات شرکت در رابطه با ایفای مسئولیت اجتماعی را نیز تحت تأثیر قرار دهند (دی گیولی و کاستاوسکی^۴، ۲۰۱۴: ۱۶۰ و تانگ و همکاران^۵، ۲۰۱۵: ۱۳۴۰)؛ از آنجایی که مسئولیت اصلی انتخاب و بکارگیری روش‌ها و برآوردهای اساسی جهت انجام گزارشگری مالی به عهده مدیریت است، بنابراین احتمال تأثیرگذاری ویژگی‌های شخصیتی مدیر بر هر یک از مراحل و عوامل سرمایه‌گذاری، استراتژی‌های سازمان و گزارشگری مالی وجود خواهد داشت (آکتاس و همکاران^۶، ۲۰۱۵: ۸۳). بنابراین، پژوهشگران توجه خود را به

-
1. Turker
 2. Gray et al
 3. Azizul Islam
 4. Di Giuli & Kostovetsky
 5. Tang et al
 6. Aktas et al

نقش و ویژگی های مدیران در رابطه با ایفای مسئولیت اجتماعی شرکت معطوف ساخته اند. پژوهشگران تجربی بر این باورند برخی مواقع برای پیدا کردن پاسخ معماهای مالی، باید این احتمال را پذیرفت که ممکن است تصمیم گیرندگان به طور عقلایی رفتار نکنند، از عوامل مهم در تصمیم گیری مدیران می توان از ویژگی شخصیتی مدیران نام برد (برتراند و اسکوار^۱، ۲۰۰۳: ۳۲۰). ویژگی های مهم شخصیتی و شاخص های مورد توجه در علوم رفتاری به ویژه روانشناسی خوش بینی و کوتاه بینی مدیر می باشد که در نظریه های مالی نیز جایگاه ویژه ای دارند.

خوش بینی مدیریتی، یکی از مهم ترین مفاهیم مالی مدرن است که هم در نظریه های مالی و هم روانشناسی جایگاه ویژه ای دارد و یکی از ویژگی های مهم شخصیتی مدیران است که بر ریسک پذیری تاثیر می گذارد (دوئل من و همکاران^۲، ۲۰۱۵: ۱۵۶). خوش بینی سبب می شود، انسان ریسک ها و خطرات را کمتر از حد و علم، دانش و مهارت خود را بیش از حد و برآورد کند و احساس کند مشکلات و رویدادها کنترل می شود، درحالی که ممکن است درواقع این گونه نباشد (مرادی و قدیریان، ۱۳۹۶: ۱۸۹). بنابراین، انتظار این است که مدیران خوش بین کمتر به فعالیت های مسئولیت اجتماعی شرکت که به عنوان محافظی در برابر خطرات آتی شرکت است بپردازند (گرویس و همکاران^۳، ۲۰۱۱: ۱۷۳۶).

مدیران کوتاه بین تمرکز خود را بر اهداف کوتاه مدت مانند سود جاری می گذارند و به اهداف بلندمدت و اصلی شرکت توجهی نمی نمایند و تمایل به افزایش قیمت جاری سهام با افزایش سودآوری جاری دارند (بوجراج و لیبی^۴، ۲۰۰۵: ۱۷). از آنجایی که نتایج و منافع مسئولیت اجتماعی در بلندمدت عاید شرکت می شود اکثر مدیران مسئولیت اجتماعی را کاهنده منافع کوتاه مدت تلقی کرده و اهمیتی برای آن قائل نیستند. از سوی دیگر، مدیران ارشد اجرایی در تلاش هستند با سرمایه گذاری در فعالیت های مسئولیت پذیری اجتماعی بتوانند دیدی بهتر از ذی نفعان رانست به خود کسب کرده و مورد تحسین و تمجید قرار گیرند (جیراپورن و چینتراکارن^۵، ۲۰۱۳: ۳۴۵).

1. Bertrand & Schoar
2. Duellman et al
3. Gervais et al
4. Bhojraj & Libby
5. Jiraporn & Chintrakarn

بر این اساس، پژوهش حاضر به بررسی تاثیر خوش بینی و کوتاه بینی مدیران عامل بر ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت شامل مسئولیت زیست محیطی، عملکرد اجتماعی، مسئولیت منابع انسانی و مسئولیت محصولات و خدمات شرکت با توجه به نقش تعدیل گر ارتباط سیاسی و کارایی مدیرعامل پرداخته است. در ادامه، ابتدا مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش ارائه شده است. سپس، فرضیه برگرفته از مبانی نظری، روش شناسی پژوهش، مدل آزمون فرضیه و متغیرهای پژوهش ارائه شده است و در نهایت، در بخش پایانی بیان نتایج پژوهش، نتیجه گیری و پیشنهادها آمده است.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

مسئولیت اجتماعی شرکتی به عنوان یک مفهوم وسیع، دارای معانی مختلفی است و در نتیجه ابعاد گوناگونی را شامل می‌شود. از این رو، ادبیات برای پرداختن به این موضوع رویکردهای مختلفی را پیشنهاد کرده که نشان‌دهنده ارتباط مسئولیت‌های اجتماعی و جامعه است (پایک و همکاران^۱، ۲۰۱۳: ۴۲۵). رویکرد یکپارچه، بیان می‌کند که شرکت‌ها و جامعه می‌توانند با هم ادغام و در یک رویکرد برد برد، به وسیله‌ی یکدیگر حمایت شوند (پورتر و کرامر^۲، ۲۰۰۶: ۸۱). رویکرد رابطه‌ای، استدلال می‌کند که یک شرکت با شیوه‌های مسئولیت‌های اجتماعی، ذی‌نفعان داخلی و خارجی (شامل جامعه، سازمان‌های دولتی و غیردولتی، مشتریان، تامین‌کنندگان و کارکنان) را از طریق یک ارتباط سازنده با آن‌ها خشنود نموده و به شهرت و اعتبار و دیگر مزایای بالقوه دست می‌یابد (پورتر و کرامر، ۲۰۰۶: ۸۱). در رویکرد اخلاقی که رویکردی غالب است، مسئولیت‌های اجتماعی مبتنی بر نگرش‌ها و تعهدات اخلاقی یک شرکت است (کارول^۳، ۱۹۷۹: ۴۹۹). مک‌کارتی و همکاران^۴ (۲۰۱۴) مسئولیت اجتماعی شرکت را به مسئولیت اجتماعی فنی مورد هدف ذی‌نفعان نخست و مسئولیت اجتماعی نهادی مورد هدف ذی‌نفعان ثانویه تقسیم نموده‌اند. مسئولیت اجتماعی فنی متشکل از اقداماتی است که با توجه به حاکمیت شرکتی، روابط کارکنان و کیفیت محصولات انجام می‌شود

1. Paek et al

2. Porter & Kramer

3. Carroll

4. McCarthy et al.

و مسئولیت اجتماعی نهادی شامل مجموعه فعالیت های مرتبط با جامعه، تنوع نیروی کار و مسائل زیست محیطی و حقوق بشر است.

با توجه به رویکردهای مختلف برای مسئولیت های اجتماعی، تئوری ذی نفعان بررسی چندبعدی مسئولیت اجتماعی شرکت را ضروری دانسته است. رویکرد و تئوری ذی نفعان به وسیله محققان و در پژوهش های بسیاری به طور گسترده مورد پذیرش واقع شده است. کارکنان، اقلیت ها و تنوع، نهادهای جامعه، محیط زیست طبیعی، حفظ مشتریان و کیفیت محصول از رایج ترین جنبه های مسئولیت های اجتماعی می باشند (پایک و همکاران، ۲۰۱۳: ۴۲۵).

مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها نقش مهمی در توسعه اقتصادی دارد و نشان دهنده تعهد مستمر شرکت به رفتارهای اخلاقی است (گائو، لیزیک و ژانگ، ۲۰۱۴: ۱۵۱). شرکت هایی که عملکرد اجتماعی بالایی دارند، تمایل بیشتری به افشای عمومی فعالیت های اجتماعی خود دارند. سطح بالای شفافیت در اطلاعات باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت و سرمایه گذاران می شود و این خود باعث کاهش ریسک می گردد (حاجیها و سرفراز، ۱۳۹۳: ۱۱۸). مسئولیت پذیری اجتماعی، رضایت سهامداران را بهبود بخشیده و بر روی شهرت و اعتبار شرکت نیز تاثیر مثبتی دارد (احمدپور و فرمانبردار، ۱۳۹۴: ۱۲۰). مدیرانی که به سبب حضور و مشارکت در فعالیت های مسئولیت پذیری اجتماعی محور برای ذی نفعان گوناگون شناخته شده هستند، موفقیت چشمگیری را در بازار تجربه خواهند کرد. در حالی که مدیرانی که شهرت، اعتبار و صداقت خود را از دست رفته می بینند، موفقیت کمتری را در بازار تجربه خواهند کرد (چو و همکاران، ۲۰۱۳: ۷۴).

مدیران انگیزه های زیادی برای رعایت استانداردهای مالی رفتاری و انجام صحیح کارها در فرآیندهای تجاری خود دارند، زیرا برای شرکت مخصوصا در بلندمدت فایده مند است. ویژگی های رفتاری مدیران تاثیر زیادی بر نحوه تصمیم گیری های آنها پیرامون گزارشگری مالی و در نتیجه کیفیت این گزارش ها دارد. خوش بینی یکی از این ویژگی ها است که در پژوهش های انجام شده در این زمینه کمتر به آن توجه شده است (مرادی و قدیریان، ۱۳۹۶: ۱۸۹). خوش بینی سبب می شود

-
1. Gao, Lisi & Zhang
 2. Cho et al

انسان دانش و مهارت خود را بیش از حد تخمین بزند و پیش‌بینی او از احتمال وقوع پدیده‌ها خیلی افراطی و یا خیلی تفریطی باشد (سلیمانی و گروه‌ای، ۱۳۹۶: ۱۰۴). مدیران خوش‌بین، ابهام و ریسک‌های آتی شرکت را کمتر از واقع ارزیابی نموده و به همین دلیل اقدامات الزم برای پوشش ریسک را انجام نمی‌دهند (مک‌کارتی و همکاران^۱، ۲۰۱۴: ۳). مدیران خوش‌بین با نادیده انگاشتن اثرات مصون‌سازی که نشأت گرفته از فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی است، توجه کمتری به بهبود ایفای مسئولیت اجتماعی شرکت که در واقع محافظی در مقابل ریسک‌های خاص هست، می‌نمایند (گراویس و همکاران، ۲۰۱۱: ۱۷۳۶). از طرفی، محافظه‌کاری به مدیران کمک می‌کند موضع‌گیری مسئولانه و اخلاقی نسبت به همه ذی‌نفعان داشته باشند و فعالیت‌های اجتماعی بیشتری را انجام دهند (آنگوستوپولو و همکاران^۲، ۲۰۲۰: ۴).

یکی از عواملی که می‌تواند بر رفتار و تصمیمات مدیران و سرمایه‌گذاران در بازارها تاثیر گذارد، پدیده کوتاه‌بینی است که منجر به تصمیمات مبتنی بر عملکرد کوتاه‌مدت بازار می‌شود. کوتاه‌بینی مدیران، به مجموعه رفتارهایی که سعی در افزایش منافع کوتاه‌مدت شرکت در ازای از دست دادن منافع و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت آن گفته می‌شود. از طرفی، کارایی بازار باعث می‌شود سرمایه‌گذاران درک کنند که رفتار کوتاه‌بینانه مدیریت باعث کاهش سودآوری بلندمدت شرکت می‌شود (چن لین و یانگ^۳، ۲۰۱۵: ۸۴۶). به اعتقاد آنجوس و چانگ^۴ (۲۰۱۷: ۴۷۴) مدیر کوتاه‌بین پروژه‌های بلندمدت را به طور ذاتی بی‌ثبات و دارای ریسک و بازدهی نامطمئن می‌داند. به همین منظور، اصولاً این مدیران سعی می‌کنند با توجه به اینکه شرکت در بلندمدت از عواید فعالیت در زمینه مسئولیت اجتماعی منتفع می‌گردد، کمتر در این حوزه فعالیت نمایند.

ارتباطات سیاسی از عواملی است که بر سیاست‌های تامین مالی شرکت‌ها تاثیر می‌گذارد و این موضوع در ادبیات پژوهشی اخیر، توجه چشم‌گیری را در سرتاسر جهان به خود معطوف کرده است (دینگ و همکاران^۵، ۲۰۱۴: ۴۰۹). منظور از برقراری ارتباطات سیاسی، میزان عملکرد مالی

1. McCarthy et al
2. Anagnostopoulou et al
3. Chen Lin & Yang
4. Anjos & Kan
5. Ding et al

قابل ملاحظه با دولت است. اصطلاح روابط سیاسی به منظور بیان روابط نزدیک دولت و واحدهای تجاری استفاده می شود (رضایی و افروزی، ۱۳۹۴: ۸۸). برخورداری شرکت ها از روابط سیاسی می تواند منفعی از قبیل شرایط مناسب استقراض، کاهش هزینه های مالی، بهبود فرصت های رشد و کاهش احتمال وقوع ورشکستگی را به همراه داشته باشد (هوستون و همکاران^۱، ۲۰۱۴: ۱۹۵). مسئولیت پذیری اجتماعی در شرکت های دارای روابط سیاسی، نه تنها رفتار مدیران را در ارتباط با گزارش کیفیت پایین اطلاعات مالی اصلاح نمی کند و کیفیت اطلاعات را ارتقا نمی دهد، بلکه سبب بی توجهی نسبت به اطلاعات مالی گزارش شده می شوند (گنجی و همکاران، ۱۴۰۰: ۱۱۵). ارتباط سیاسی از طریق دسترسی آسان به منابع خارجی و قراردادهای مبتنی بر روابط، منابع ارزشمندی برای شرکت فراهم می کند و بر تصمیم های سرمایه گذاری اثر می گذارد (کلاسنس و همکاران^۲، ۲۰۰۸: ۵۵۶؛ هوستون و همکاران^۳، ۲۰۱۴: ۱۹۵؛ پیو ترسکی و ژانگ^۴، ۲۰۱۴: ۱۳۳).

مدیرانی که کیفیت کاری بالایی داشته باشند، نسبت به مدیرانی که کارشان از کیفیت پایینی برخوردار است، در رابطه با مقدار مشخصی داده، مقدار بیشتری ستاده تولید می کنند. سانچز و مکاه^۵ (۲۰۱۸: ۲۵۰) دریافتند که توانایی مدیریتی یک عامل تعیین کننده مهم در کارایی سرمایه گذاری است که منجر به کاهش سرمایه گذاری بیش یا کمتر از حد می شود. اندرو و همکاران^۶ (۲۰۱۳: ۶) نشان دادند مدیران با توانایی بالا، منابع شرکت در طول محدودیت مالی را حفظ می کنند. وانگ و همکاران^۷ (۲۰۱۷: ۱۴۴) به بررسی روابط بین توانایی مدیریت، ارتباطات سیاسی و گزارشگری متقلبانه پرداختند. آن ها دریافتند مدیران با توانایی بالاتر به نسبت مدیران با توانایی پایین تر، کمتر اقدام به ارائه گزارشگری مالی متقلبانه می کنند و همچنین، این فرضیه را که ارتباطات سیاسی موجب ایجاد انگیزه لازم برای مدیرانی با توانایی بالا نسبت به ارائه گزارشگری متقلبانه می شود را نیز رد نمودند.

1. Houston et al
2. Claessens et al
3. Houston et al
4. Piotroski & Zhang
5. Sanchez & Meca
6. Andreou et al
7. Wang et al

مسئولیت اجتماعی یک سرمایه‌گذاری بلندمدت با خروجی بسیار مبهم است، مدیرانی که دارای توانایی مدیریتی پایینی هستند به دلیل نگرانی‌های شغلی کمتر به سمت سرمایه‌گذاری در مسئولیت اجتماعی تمایل دارند و از طرفی، مدیران عامل با توانایی بالا دیدگاه بلندمدت‌تری دارند. بنابراین، انگیزه بیشتری در خصوص سرمایه‌گذاری در مسئولیت اجتماعی دارند، زیرا منافع بلندمدت مسئولیت اجتماعی خواه از نظر مالی خواه از بُعد کاهش ریسک، برای آن‌ها مهم خواهد بود (فیسeler^۱، ۲۰۱۱: ۱۳۳).

مک کارتی و همکاران (۲۰۱۷: ۲۸۸)، در پژوهشی نشان دادند که اثر اعتماد به نفس بیش از حد مدیرعامل بر جنبه‌های سازمانی مسئولیت اجتماعی، مانند جامعه و تنوع نیروی کار، نسبت به جنبه‌های فنی مسئولیت اجتماعی، مانند حاکمیت شرکتی و کیفیت محصول شدیدتر است. تانگ و همکاران (۲۰۱۵: ۱۳۵۱) در پژوهشی نشان دادند که اگر تصمیمات استراتژیک و اقدامات مدیر تحت تاثیر کوتاه‌بینی او قرار گیرد، ایفای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با توجه به اثرات بلندمدت آن دچار اختلال می‌گردد. چن و همکاران^۲ (۲۰۱۵: ۸۴۹)، در پژوهشی به مطالعه کوتاه‌بینی مدیران و کاهش سرمایه‌گذاری در طرح‌های تحقیق و توسعه پرداختند. نتایج بررسی آنها نشان می‌دهد که مدیران به‌منظور رسیدن به اهداف کوتاه‌مدت عایدات، هزینه‌های تحقیق و توسعه را قطع می‌کنند.

لی^۳ (۲۰۱۷: ۳۶۶) در پژوهشی به بررسی رابطه بین افشای اطلاعات مسئولیت‌پذیری اجتماعی و دقت پیش‌بینی مدیران پرداخته و دریافت که بین دو متغیر ذکر شده، رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. کیم و همکاران^۴ (۲۰۱۲: ۷۹۰)، نشان دادند که در شرکت‌های با عملکرد مسئولیت اجتماعی قوی، دست‌کاری ارقام تعهدی یا مدیریت فعالیت‌های واقعی به‌وسیله مدیران کمتر است. مکبول و زمیر^۵ (۲۰۱۸: ۹۱) در پژوهشی نشان دادند که بین مسئولیت اجتماعی و عملکرد مالی ارتباطی مستقیم وجود دارد. به عبارتی، هرچه افشای ابعاد مسئولیت اجتماعی گسترده‌تر باشد، منجر به بهبود عملکرد مالی می‌گردد.

1. Fieseler

2. Chen et al

3. Lee

4. Kim et al

5. Maqboob & Zameer

یافته‌های مک کارتی و همکاران (۲۰۱۴: ۵۰) بیانگر آن است که هرچه مدیران بیش اطمینانی بیشتری داشته باشند، خود را کمتر درگیر فعالیت‌های مربوط به مسئولیت اجتماعی شرکت می‌کنند که این امر می‌تواند پیامدهایی را برای شرکت داشته باشد.

برندک و منصوری حبیب‌آبادی (۱۳۹۸: ۱۲۴) در پژوهشی به بررسی تاثیر کارایی هیئت‌مدیره بر عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که کارایی هیئت‌مدیره رابطه معنادار با عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت دارد. هرچقدر هیئت‌مدیره‌ها از کارایی بیشتری برخوردار باشند، شرکت‌ها نیز در همان جهت عملکرد، مسئولیت اجتماعی بهتری از خود نشان می‌دهند.

رحمانیان کوشکی و ایمان‌روی (۱۴۰۰: ۶۳) در پژوهشی نشان دادند که اعتماد به نفس بیش از حد مدیرعامل بر مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها تاثیر معناداری دارد. همچنین، مالکیت نهادی به عنوان تعدیل‌گر بر شدت رابطه بین اعتماد به نفس بیش از حد مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها تاثیر می‌گذارد. مدیران ارشد اجرایی (مدیرعامل) دارای اعتماد به نفس بیش از حد، سرمایه‌گذاری کمتری در فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی انجام می‌دهند. واعظ و همکاران (۱۳۹۷: ۱۳۳) نیز در پژوهشی نشان دادند بین استقلال اعضای هیئت‌مدیره با ابعاد قانونی و اقتصادی مسئولیت‌پذیری اجتماعی، ارتباطی وجود ندارد.

لطفی و باقرزاده (۱۳۹۹: ۱۴۸) در پژوهشی نشان دادند که تنها متغیرهای خوش‌بینی و کوتاه‌بینی از ویژگی‌های شخصیتی مدیران و ثبات مدیریت و استقلال هیئت‌مدیره از ویژگی‌های ساختاری مدیریت تاثیر معنادار بر ایفای مسئولیت‌های اجتماعی شرکت داشته است. دارابی و پهلوان (۱۳۹۸: ۹۷) در پژوهشی به بررسی ارتباط مسئولیت‌پذیری اجتماعی با پاداش هیئت‌مدیره در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج این بررسی نشان داد که بین معیارهای مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش هیئت‌مدیره ارتباط معناداری وجود دارد. اکبری و همکاران (۱۳۹۵: ۱۲۶) نیز نشان داد که اعتماد به نفس بیش از حد مدیران بر روی مسئولیت اجتماعی شرکت تاثیرگذار است. همچنین، تاثیر اعتماد به نفس بیش از حد مدیران بر روی بعد فنی و بعد نهادی مسئولیت اجتماعی شرکت تفاوت چندانی باهم ندارند.

با عنایت به مباحث بیان شده در مبانی نظری و پیشینه پژوهش فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول پژوهش: بین خوش‌بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه وجود دارد.
فرضیه دوم پژوهش: ارتباط سیاسی رابطه بین خوش‌بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند.

فرضیه سوم پژوهش: کارایی مدیریت رابطه بین خوش‌بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند.

فرضیه چهارم پژوهش: بین کوتاه‌بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه وجود دارد.

فرضیه پنجم پژوهش: ارتباط سیاسی رابطه بین کوتاه‌بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند.

فرضیه ششم پژوهش: کارایی مدیریت رابطه بین کوتاه‌بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند.

فرضیه هفتم پژوهش: بین خوش‌بینی مدیرعامل و ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه وجود دارد.

فرضیه هشتم پژوهش: ارتباط سیاسی رابطه بین خوش‌بینی مدیرعامل و ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند.

فرضیه نهم پژوهش: کارایی مدیریت رابطه بین خوش‌بینی مدیرعامل و ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند.

فرضیه دهم پژوهش: بین کوتاه‌بینی مدیرعامل و ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه وجود دارد.
فرضیه یازدهم پژوهش: ارتباط سیاسی رابطه بین کوتاه‌بینی مدیرعامل و ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند.

فرضیه دوازدهم پژوهش: کارایی مدیریت رابطه بین کوتاه‌بینی مدیرعامل و ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر شیوه تحقیق، توصیفی است. در این پژوهش به منظور انجام آزمون فرضیه‌ها، از روش تحلیل همبستگی استفاده خواهد شد. تحلیل همبستگی یا همخوانی شامل کلیه روش‌هایی است که در آن سعی می‌شود رابطه بین متغیرهای مختلف با استفاده از رگرسیون و رابطه همبستگی کشف یا تعیین شود. هدف روش تحلیل همبستگی، مطالعه همراهی (حدود) تغییرات یک یا چند متغیر با تغییرات یک یا چند متغیر دیگر است. داده‌ها از طریق مراجعه به صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری گردیده است. برای جمع‌آوری اطلاعات لازم جهت آزمون فرضیه تحقیق از اطلاعات موجود در سازمان بورس اوراق بهادار تهران، صورت‌های مالی شرکت‌های منتخب و بانک اطلاعاتی نرم‌افزارهای موجود در بازار همچون، ره‌آورد نوین و تدبیر پردازان استفاده گردیده است.

در این پژوهش، جامعه آماری کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ است. نمونه‌گیری در این تحقیق به صورت هدفمند بوده که با شرایط زیر مقید گردیده است.

۱. قبل از سال ۱۳۹۳ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد و سال مالی آن منتهی به پایان اسفندماه باشد.

۲. شرکت‌ها نایستی سال مالی خود را در طی دوره‌های مورد انتظار تغییر داده باشند.

۳. شرکت مورد نظر طی دوره پژوهش فعالیت مستمر داشته و دچار وقفه معاملاتی بیش از سه ماه نگرفته باشند.

۴. اطلاعات مالی مورد نیاز برای انجام این پژوهش را در دوره زمانی ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۹ به طور کامل ارائه کرده باشند.

برای طبقه‌بندی، محاسبات و پردازش داده‌ها از نرم‌افزار صفحه گسترده و برای آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزار ایویوز استفاده گردید.

مدل و متغیرهای پژوهش

برای سنجش فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیون شماره ۱ استفاده شد و برای آزمون فرضیات ابعاد مسئولیت اجتماعی، همین مدل با متغیرهای وابسته مختلف تکرار شد.

$$CSR_{it} = \beta_0 + \beta_1 optimism_{it} + \beta_2 myopia_{it} + \beta_3 political\ connection_{it} + \beta_4 efficiency_{it} + \beta_5 optimism_{it} * political\ connection_{it} + \beta_6 optimism_{it} * efficiency_{it} + \beta_7 myopia_{it} * political\ connection_{it} + \beta_8 myopia_{it} * efficiency_{it} + \beta_9 size_{it} + \beta_{10} Roa_{it} + \beta_{11} \frac{M}{B}_{it} + \beta_{12} Lev_{it} + \beta_{13} Grow_{it} + \beta_{14} Age_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

متغیر وابسته

متغیر پژوهش، سطح افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها است که برای اندازه‌گیری آن از روش تحلیل محتوا استفاده شد. در تحلیل محتوا، پژوهشگر باید از ابزار چک‌لیست کدگذاری برای ارزیابی سطح افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی استفاده کند. در پژوهش حاضر با الهام از تحقیقات اریبی و جاثو^۱ (۲۰۱۰: ۸۶) و فخاری و همکاران (۱۳۹۵: ۹۵) برای اندازه‌گیری ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، چک‌لیستی شامل ۲۲ نوع اطلاعات از ابعاد مسئولیت اجتماعی تهیه شد که انتظار می‌رود به صورت داوطلبانه یا اجباری در گزارش‌های سالانه شرکت‌های ایرانی افشا شود. بدین صورت که با مراجعه به گزارش‌های هیئت‌مدیره شرکت‌ها در بخش گزارش عملکرد اجتماعی شرکت، اگر هر یک از اطلاعات موجود در چک‌لیست توسط شرکت افشاشده باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت صفر، منظور خواهد شد. در انتها، مجموع ابعاد مسئولیت اجتماعی به عنوان نمره افشای مسئولیت اجتماعی شرکت تحت مدل شماره ۲، محاسبه گردید.

$$CSR_{i,t} = \frac{\sum_{t=1}^n Y_T}{\sum_{t=1}^n T_T} \quad (2)$$

که در آن:

$CSR_{i,t}$: امتیاز افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت i در سال t ، $\sum_{t=1}^n Y_T$: موارد افشا که شرکت از آن امتیاز یک گرفته است، و $\sum_{t=1}^n T_T$: کل موارد قابل افشا است.

عناوین کلی و مولفه های چک لیست مسئولیت پذیری اجتماعی بکار رفته در پژوهش، در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول ۱. چک لیست افشا ابعاد مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت

ابعاد مسئولیت اجتماعی	محیط زیست	محصولات و خدمات	منابع انسانی (کارکنان)	عملکرد اجتماعی (مسئولیت های جامعه)
مسئولیت های اجتماعی	ER (environmental responsibility)	RPS (Responsibility for products and services)	HRR (human resource responsibility)	SP (social performance)
معیارها	کنترل آلودگی	توسعه محصول / سهم بازار	اشتراک کارکنان در سود نقدی	سرمایه گذاری اجتماعی
	جلوگیری از خسارات زیست محیطی	کیفیت محصول / اخذ گواهی نامه ۹۰۰۱	خدمات بهداشتی و درمانی	فعالیت های اجتماعی و ورزشی
	باز یافت یا جلوگیری از ضایعات	استاندارد و ایمنی محصول	مزایای بازنشستگی	فعالیت های مذهبی / فرهنگی
	حفظ منابع طبیعی	اخذ ایزو ۱۸۰۰۱	خدمات رفاهی کارکنان	هدایا و خدمات خیریه
	پژوهش و توسعه	---	آموزش	پرداخت مالیات
	سیاست زیست محیطی	---	---	حفظ تعداد کارکنان
	اخذ گواهی نامه ایزو ۱۴۰۰۱	---	---	---

متغیر مستقل

کوتاه بینی (Myopia): زمانی که مدیریت شرکت کوتاه بین باشد، با وجود داشتن فرصت جهت سرمایه گذاری بلندمدت و داشتن منابع لازم و کافی از این کار امتناع می کند. شرکت هایی که سودآوری بیش از حد مورد انتظار و به طور هم زمان، هزینه تحقیق و توسعه و بازاریابی کمتر از حد معمول را گزارش می کنند، دارای مدیریت کوتاه بین هستند. برای مشخص کردن شرکت های دارای مدیریت کوتاه بین، سطح مورد انتظار هزینه تحقیق و توسعه، بازاریابی و بازده دارایی در دوره زمانی پژوهش، برای هر شرکت با استفاده از مدل های شماره ۳، ۴ و ۵، برآوردهای لازم انجام شده است

(آندرسون و هسیانو^۱، ۱۹۸۲: ۸۱). مقادیر واقعی با مقادیر موردانتظار (برآوردی) محاسبه شده با استفاده از مدل‌ها، مقایسه شده و با توجه به میزان تفاوت موجود در مقدار باقیمانده هر مدل، شرکت‌ها در چهار گروه اصلی طبق جدول ۲ تقسیم‌بندی شدند.

$$ROA_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 ROA_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t} \quad (۳)$$

$$Mktg_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Mktg_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t} \quad (۴)$$

$$R\&D_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 R\&D_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t} \quad (۵)$$

در رابطه‌های بالا $ROA_{i,t}$ نرخ بازده دارایی‌ها است که بر اساس نسبت سود خالص به جمع دارایی‌ها سنجیده می‌شود؛ $Mktg_{i,t}$ نسبت هزینه‌های بازاریابی و فروش به جمع دارایی‌ها و $R\&D_{i,t}$ نسبت هزینه‌های تحقیق و توسعه به جمع دارایی‌ها است.

جدول ۲. تفاوت موجود ($\varepsilon_{i,t}$)، بین بازده دارایی‌ها، هزینه بازاریابی و هزینه‌های تحقیق و توسعه

گروه ۴	گروه ۳	گروه ۲	گروه ۱
اختلاف منفی بین بازده دارایی پیش‌بینی شده و واقعی	اختلاف مثبت بین بازده دارایی پیش‌بینی شده و واقعی	اختلاف مثبت بین بازده دارایی پیش‌بینی شده و واقعی	اختلاف مثبت بین بازده دارایی پیش‌بینی شده و واقعی
---	اختلاف مثبت هزینه‌های بازاریابی و تحقیق و توسعه پیش‌بینی شده و واقعی	فقط اختلاف یکی از هزینه‌های بازاریابی و تحقیق و توسعه منفی	اختلاف منفی هزینه‌های بازاریابی و تحقیق و توسعه پیش‌بینی شده و واقعی

بین این گروه‌ها، شرکت‌های حاضر در گروه ۱، دارای مدیریت کوتاه‌بین می‌باشند، زیرا باوجود آنکه بازده دارایی‌های شرکت افزایش پیدا کرده است، اما هزینه‌های شرکت در زمینه بازاریابی و تحقیق و توسعه کاهش پیدا کرده است.

خوش بینی (Optimism): برای سنجش خوش بینی مدیران بر اساس پژوهش شراند و زچمن^۱ (۲۰۱۲): ۳۲۱ از شاخص بیش اطمینانی مبتنی بر سرمایه گذاری استفاده گردیده است. بدین منظور، الگوی رگرسیون شماره ۶ به صورت مقطعی برآورد شد و پس از آن در هر سال، باقیمانده محاسبه شد. چنانچه باقیمانده الگوی رگرسیونی برای شرکتی بزرگتر از صفر باشد، بدین معنا است که در آن شرکت سرمایه گذاری بیش از حد صورت پذیرفته است. بر این اساس، مقدار این شاخص برابر یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می شود. مبنای استفاده از این شاخص این است که در شرکت هایی که دارایی ها با نرخ بیشتری نسبت به فروش رشد می کنند، مدیرانی هستند که سرمایه گذاری بیشتری نسبت به هممتایان خود دارند.

$$\text{Gasset}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Gsale}_{it} + \varepsilon_{it} \quad (6)$$

Gasset_{it} : رشد دارایی های شرکت i در سال t ، Gsale_{it} : رشد فروش شرکت i در سال t .

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (Size): این متغیر از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت اندازه گیری می شود. نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری (M/B): این متغیر از طریق تقسیم ارزش بازار سهام بر ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام، اندازه گیری می شود. اهرم مالی (Lev): این متغیر از طریق تقسیم کل بدهی ها به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام، اندازه گیری می شود. بازده دارایی ها (Roa): بازده دارایی ها از طریق تقسیم سود خالص سال جاری بر کل دارایی ها، اندازه گیری می شود. رشد شرکت (Grow): فروش سال جاری منهای فروش سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل، است. سن شرکت (Age): سال بررسی صورت های مالی منهای سال تاسیس شرکت، است.

متغیرهای تعدیل گر

ارتباط سیاسی (political connection): روابط سیاسی شرکت یک متغیر مجازی است، به طوریکه اگر حداقل یکی از سهامداران عمده شرکت (با مالکیت ۱۰ درصد یا بیشتر) از شخصیت های وابسته به دولت باشد، مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر اختصاص می یابد (حبیب و همکاران، ۲۰۱۷: ۴۷؛ مهربان پور و همکاران، ۱۳۹۶: ۱۵۵).

کارایی (Efficiency): برای اندازه گیری کارایی (توانایی) مدیریت از مدل ارائه شده توسط دمرجان و همکاران^۱ (۲۰۱۲: ۴۹۲) استفاده شد. این مدل یک شاخص کمی است که میزان توانایی مدیریت را در بکارگیری موثر و کارآمد منابع شرکت، نشان می دهد. اساس مدل مذکور بر پایه بررسی نسبت ستاده ها به داده های شرکت است و در آن فرض می شود که مدیران با توانایی بالاتر، می توانند درآمد بیشتری را با بکارگیری میزان معینی از منابع (از قبیل سرمایه، نیروی کار و دارایی های نامشهود)، کسب نمایند. همچنین، فرض می شود که این امر ناشی از نگرش مبتکرانه مدیر در استفاده از سیستم های تجاری برتر، فرآیندهای تولیدی نوآورانه، سیستم پاداش کارکنان، زنجیرهای تامین مالی و ... است. بر این اساس، شاخص کارایی مدیریت بر اساس مدل شماره ۷ محاسبه می شود.

$$Max_v\Theta = Sales / v_1CoGS + v_2SG\&A + v_3PPE + v_4OtherIntan \quad (7)$$

Sales: درآمد حاصل از فروش، CoGS: بهای تمام شده کالای فروش رفته، SG&A: هزینه های اداری، عمومی و فروش، PPE: خالص مبلغ اموال و تجهیزات، OtherIntan: دارایی های نامشهود و $Max_v\Theta$: کارایی شرکت است. شاخص کارایی فوق منعکس کننده عملکرد کلی شرکت است که ممکن است تحت تاثیر عوامل زیادی از جمله ویژگی های خاص هر شرکت و محیط عملیاتی آن باشد. بنابراین، لازم است که اثر اینگونه عوامل در شاخص فوق تعدیل شود تا بتوان آن را به عنوان معیار توانایی مدیریت استفاده کرد (دمرجان و همکاران، ۲۰۱۲: ۴۹۲). شاخص کارایی فوق تابعی از متغیرهایی است که منعکس کننده ویژگی های خاص شرکت ها است.

$$Firm\ Efficiency = \beta_0 + \beta_1(Total\ Assets) + \beta_2Market\ Share + \beta_3Positive\ Free\ Cash\ Flow + \beta_4Ln(Age) + \beta_5Foreign\ Currency\ Indicator + Year\ Indicators + \varepsilon \quad (8)$$

Firm Efficiency: کارایی شرکت؛

Total Assets: لگاریتم کل دارایی ها؛ MarketShare: سهم بازار و حاصل فروش شرکت

تقسیم بر کل فروش صنعت، است.

Positive FreeCash Flow: جریان های نقد آزاد مثبت و حاصل میزان وجه نقد به جمع

دارایی های اول دوره، است.

Age: لگاریتم طول عمر شرکت؛

Foreign Currency Indicator: شاخص نرخ ارز در صورتی که شرکت صادرات داشته باشد

۱ و در غیر این صورت، صفر است. باقیمانده های حاصل از برآزش الگوی رگرسیونی فوق به عنوان

معیار توانایی مدیریت است.

یافته های پژوهش

جدول ۳، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می دهد.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

کشدگی	چولگی	انحراف معیار	کمینه	پیشینه	میانه	میانگین	
۲/۵۵۰۴	-۰/۲۷۵۰	۰/۲۰۳۰	۰/۰۰۰۰	۰/۸۶۳۶	۰/۴۵۴۵	۰/۴۳۲۱	مسئولیت اجتماعی
۳/۵۷۷۵	۱/۲۷۶۵	۰/۲۷۱۴	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۱۹۹۱	عملکرد اجتماعی
۲/۰۰۴۸	۰/۵۸۲۶	۰/۳۴۵۸	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۲۵۰۰	۰/۳۴۷۵	مسئولیت محصولات و خدمات
۲/۲۶۴۵	-۰/۷۶۰۷	۰/۳۴۱۱	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۸۰۰۰	۰/۶۷۸۵	مسئولیت منابع انسانی
۱/۷۶۱۶	-۰/۰۰۸۱	۰/۳۴۵۱	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۴۲۸۵	۰/۵۰۴۱	مسئولیت زیست محیطی
۲/۲۹۴۷	۱/۱۳۷۸	۰/۴۳۴۸	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۲۵۲۷	کوتاه بینی
۱/۱۱۱۷	۰/۳۳۴۲	۰/۴۹۳۵	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۴۱۷۵	خوش بینی
۳۳۵/۷۸۹۸	۱۳/۲۹۶۳	۰/۸۲۱۱	-۵/۶۱۱۱	۱۸/۰۸۹۰	-۰/۰۱۱۹	۰/۰۰۰۹	کارایی
۲/۴۹۷۹	۱/۲۲۳۹	۰/۴۲۶۷	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۲۳۹۰	ارتباط سیاسی
۳/۸۶۹۶	۰/۸۵۲۱	۰/۷۵۵۰	۴/۸۳۳۲	۹/۱۸۰۶	۶/۳۲۸۷	۶/۴۵۳۴	اندازه
۲۹/۷۰۱۶	۲/۵۷۶۰	۰/۲۰۷۷	-۱/۰۶۳۳	۲/۳۰۰۱	۰/۱۰۱۳	۰/۱۳۶۱	بازده
۷۵/۷۲۱۴	۵/۶۴۲۵	۱۲/۱۱۵۶	-۷۵/۳۴۲۳	۱۸۵/۵۱۳۹	۳/۳۳۱۹	۶/۳۵۰۶	ارزش بازار به دفتری
۸۸/۳۹۲۵	-۴/۸۸۴۱	۴/۱۵۷۸	-۶۰/۶۲۸۲	۳۶/۰۶۰۴	۱/۲۳۶۳	۱/۷۵۲۵	اهرم
۲۷/۵۶۴۳	۳/۴۴۱۶	۰/۶۹۰۲	-۰/۹۹۷۴	۷/۳۵۱۱	۰/۲۲۹۵	۰/۳۸۱۳	رشد
۲/۴۴۰۷	-۰/۳۹۷	۰/۱۵۵۶	۱/۰۷۹۲	۱/۸۳۸۸	۱/۵۴۴۱	۱/۵۳۹۴	سن

در جدول ۳ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه شده است. برای متغیر وابسته مسئولیت اجتماعی میانگین، میانه، بیشینه، کمینه و انحراف معیار به ترتیب ۰/۴۳۲۱، ۰/۴۵۴۵، ۰/۸۶۳۶، ۰/۰۰۰۰ و ۰/۲۰۳۰ است و میانگین خوش‌بینی ۰/۴۱۷۵ و میانه آن ۰/۰۰۰۰ است. همچنین، میانگین کوتاه‌بینی برابر با ۰/۲۵۲۷ و میانه آن ۰/۰۰۰۰ است. میانگین مسئولیت اجتماعی برابر با ۰/۴۳ است که نشان می‌دهد که فعالیت شرکت‌های عضو نمونه در زمینه مسئولیت اجتماعی بطور میانگین ۴۳ درصد است. میانگین خوش‌بینی ۴۱ درصد است که نشان می‌دهد در شرکت‌های عضو نمونه ۴۱ درصد مدیران خوش‌بین هستند و میانگین کوتاه‌بینی ۲۵ درصد است که نشان می‌دهد در شرکت‌های عضو نمونه، به‌طور میانگین ۲۵ درصد مدیران، کوتاه‌بین هستند. جدول ۴ فراوانی متغیرهای مدل با مقدار صفر و یک را نشان می‌دهد.

جدول ۴. فراوانی متغیرهای مجازی پژوهش

مقدار	فراوانی	درصد	
۰	۵۴۴	۷۴/۷۳	کوتاه‌بینی
۱	۱۸۴	۲۵/۲۷	
۰	۴۲۴	۵۸/۲۴	خوش‌بینی
۱	۳۰۴	۴۱/۷۶	
۰	۵۵۴	۷۶/۱۰	ارتباط سیاسی
۱	۱۷۴	۲۳/۹۰	
۷۲۸			تعداد کل

آزمون‌های تشخیصی مدل

قبل از آزمون فرضیه‌های پژوهش، باید مدل رگرسیونی مناسب برای برآورد مدل‌های پژوهش مشخص گردد. بنابراین، در ابتدا با استفاده از آزمون چاو (اف‌لیمر) به انتخاب داده‌های ترکیبی در برابر داده‌های تلفیقی پرداخته شد. نتایج حاکی از آن بود که برای برآورد باید از روش ترکیبی استفاده شود. سپس، آزمون هاسمن جهت انتخاب بین روش اثرات تصادفی یا ثابت بکار برده شد. نتایج آزمون چاو و هاسمن در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶. نتایج آزمون اف لیمر و هاسمن برای مدل های پژوهش

آزمون هاسمن			آزمون چاو			
الگوی انتخابی	سطح معناداری	آماره خی دو	الگوی انتخابی	سطح معناداری	آماره اف	مدل
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۳	۳۹/۷۳۲۹	ترکیبی	۰/۰۰۰۰	۱۳/۶۳۶۹	مسئولیت اجتماعی
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۲۵	۳۳/۴۰۶۲	ترکیبی	۰/۰۰۰۰	۱۱/۵۲۱۳	منابع انسانی
اثرات ثابت	۰/۰۰۲۵۰	۲۶/۱۱۶۹	ترکیبی	۰/۰۰۰۰	۱۴/۹۶۵۱	محیط زیست
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۰۵	۳۸/۲۱۷۴	ترکیبی	۰/۰۰۰۰	۱۰/۰۶۱۷	محصولات و خدمات
اثرات تصادفی	۰/۱۱۰۹	۲۰/۶۴۹۸	ترکیبی	۰/۰۰۰۰	۸/۱۶۶۷	عملکرد اجتماعی

برای بررسی وجود مشکل ناهمسانی واریانس از آزمون بروش پاگان، کوک و ویسبرگ استفاده شد. نتایج آزمون در جدول ۷ ارائه شده است. بر اساس نتایج آزمون روش مورد استفاده رگرسیون چند متغیره با دادهای ترکیبی است.

جدول ۷. نتایج آزمون بروش پاگان، کوک و ویسبرگ

آزمون بروش پاگان - کوک و ویسبرگ			
الگوی انتخابی	سطح معناداری	آماره اف	مدل
ناهمسانی واریانس وجود دارد	۰/۰۰۰۰	۳۶۸/۳۶۰۴	مسئولیت اجتماعی
ناهمسانی واریانس وجود دارد	۰/۰۰۰۰	۵۱۸/۷۹۲۲	منابع انسانی
ناهمسانی واریانس وجود دارد	۰/۰۰۰۰	۳۷۹/۸۷۵۳	محیط زیست
ناهمسانی واریانس وجود دارد	۰/۰۰۰۰	۱۴۶۳/۰۳۱	محصولات و خدمات
ناهمسانی واریانس وجود دارد	۰/۰۰۰۰	۲۶۲۵۴/۸۳	عملکرد اجتماعی

نتایج حاصل از برآورد فرضیه اول، دوم، سوم، چهارم، پنجم و ششم پژوهش به شرح جدول ۸ است.

جدول ۸. آزمون فرضیه‌های اول تا ششم پژوهش

تحلیل مدل مسئولیت‌های اجتماعی	سطح معنی داری	ضریب متغیر	متغیر
	۰/۰۰۰۰	۰/۸۲۷۲	عدد ثابت
	۰/۰۵۵۷	۰/۰۰۹۱	کوته‌بینی
	۰/۴۵۵۱	-۰/۰۰۲۴	خوش‌بینی
	۰/۶۱۳۶	-۰/۰۰۲۰	ارتباط سیاسی
	۰/۰۰۰۰	-۰/۰۱۸۵	کارایی
	۰/۰۰۳۱	-۰/۰۱۱۱	کوته‌بینی*ارتباط سیاسی
	۰/۰۴۱۴	۰/۰۰۸۲	خوش‌بینی*ارتباط سیاسی
	۰/۰۰۰۸	۰/۰۱۴۴	کوته‌بینی*کارایی
	۰/۷۰۵۴	۰/۰۰۲۲	خوش‌بینی*کارایی
	۰/۰۰۰۰	-۰/۰۲۵۹	اندازه
	۰/۰۹۰۴	-۰/۰۲۲۷	بازده
	۰/۰۰۰۰	-۰/۰۰۰۰۰۲	ارزش بازار به دفتر
	۰/۸۶۵۶	-۰/۰۰۰۰۰۱	اهرم
	۰/۱۹۳۴	۰/۰۰۰۰۰۴	رشد
	۰/۰۰۷۴	-۰/۱۴۶۶	سن
		۰/۹۷۷۷	ضریب تعیین
		۱/۵۶۵۵	آماره دوربین واتسون
		۲۲۹/۰۱۹۶	آماره اف
		۰/۰۰۰	احتمال آماره اف

فرضیه اول پژوهش بیان می‌کند که بین خوش‌بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه وجود دارد. ضریب برآوردی متغیر خوش‌بینی در جدول ۸، نشان می‌دهد که بین خوش‌بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه منفی وجود دارد و این رابطه از نظر آماری معنادار نیست. بنابراین، بین خوش‌بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رابطه معناداری وجود ندارد.

فرضیه دوم پژوهش بیان می‌کند که ارتباط سیاسی رابطه بین خوش‌بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند. نتایج حاکی از وجود رابطه مثبت بین خوش‌بینی مدیرعامل و

مسئولیت اجتماعی شرکت با توجه به نقش تعدیل گر ارتباط سیاسی، است و فرضیه دوم پژوهش تایید می شود.

فرضیه سوم پژوهش بیان می کند که کارایی مدیریت، رابطه بین خوش بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می کند. ضریب برآوردی متغیر نشان می دهد که بین خوش بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت با توجه به نقش تعدیل گر کارایی مدیرعامل، رابطه مثبت وجود دارد، اما این رابطه از نظر آماری معنادار نیست. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش رد شد.

فرضیه چهارم پژوهش بیان می کند که بین کوتاه بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه وجود دارد. ضریب برآوردی متغیر کوتاه بینی در جدول ۸ حاکی از وجود رابطه مثبت بین کوتاه بینی و مسئولیت اجتماعی شرکت است و این رابطه از نظر آماری معنادار است. بنابراین، فرضیه چهارم پژوهش، تایید می شود.

فرضیه پنجم پژوهش بیان می کند که ارتباط سیاسی رابطه بین کوتاه بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می کند. نتایج حاکی از آن بود که بین کوتاه بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت با توجه به نقش تعدیل گر ارتباط سیاسی، رابطه منفی وجود دارد و این رابطه از نظر آماری معنادار است.

فرضیه ششم پژوهش بیان می کند که کارایی مدیریت رابطه بین کوتاه بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می کند. نتایج نشان داد که بین کوتاه بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت با توجه به نقش تعدیل گر کارایی مدیرعامل، رابطه مثبت وجود دارد و این رابطه از نظر آماری معنادار است. بنابراین، فرضیه ششم پژوهش نیز تایید می شود.

در نهایت، نتایج حاصل از برآورد فرضیه هفتم تا دوازدهم پژوهش به شرح جدول ۹ است.

جدول ۹: آزمون فرضیه‌های هفتم تا دوازدهم پژوهش

عملکرد اجتماعی		محصولات و خدمات		محیط زیست		منابع انسانی		ابعاد مسئولیت‌های اجتماعی
سطح معنی داری	ضریب متغیر	سطح معنی داری	ضریب متغیر	سطح معنی داری	ضریب متغیر	سطح معنی داری	ضریب متغیر	متغیر
۰/۱۷۲۵	-۰/۱۲۴۳	۰/۰۰۰۰	۶/۹۳۷۷	۰/۰۰۱۵	۱/۲۳۷۲	۰/۰۰۰۰	۰/۶۹۳۲	عدد ثابت
۰/۹۸۵۸	-۰/۰۰۰۴	۰/۱۱۴۹	۰/۰۲۸۰	۰/۵۲۸۳	۰/۰۰۲۱	۰/۰۰۰۰	-۰/۰۱۷۶	کوته‌بینی
۰/۴۴۹۳	-۰/۰۰۹۹	۰/۲۶۷۲	-۰/۰۳۰۳	۰/۰۱۹۴	-۰/۰۰۵۹	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۵۵	خوش‌بینی
۰/۳۲۱۲	۰/۰۱۷۲	۰/۷۰۶۵	-۰/۰۱۱۶	۰/۱۷۷۸	-۰/۰۱۳۸	۰/۰۳۳۵	-۰/۰۴۵۴	ارتباط سیاسی
۰/۰۴۴۴	-۰/۰۱۴۷	۰/۰۰۸۶	۰/۰۵۱۴	۰/۲۵۴۷	۰/۰۱۹۲	۰/۰۰۰۰	-۰/۰۵۳۸	کارایی
۰/۹۹۲۷	-۰/۰۰۰۴	۰/۲۴۱۶	-۰/۰۲۱۳	۰/۷۴۵۶	-۰/۰۰۱۸	۰/۰۰۰۰	۰/۰۱۶۹	کوته‌بینی* تباط سیاسی
۰/۷۷۰۵	۰/۰۱۲۴	۰/۱۵۱۱	۰/۰۶۵۱	۰/۸۰۳۷	۰/۰۰۰۹	۰/۵۴۰۴	-۰/۰۰۱۵	خوش‌بینی* رتباط سیاسی
۰/۰۱۰۵	۰/۰۱۷۸	۰/۰۳۱۸	-۰/۰۳۵۱	۰/۵۳۳۹	-۰/۰۰۸۲	۰/۰۰۰۰	۰/۰۴۰۳	کوته‌بینی* رای
۰/۰۲۹۷	-۰/۰۲۳۳	۰/۰۰۵۸	-۰/۰۶۱۰	۰/۰۲۳۶	-۰/۰۳۵۹	۰/۰۰۶۵	۰/۰۲۹۲	خوش‌بینی* کارایی
۰/۰۳۸۸	۰/۰۳۳۸	۰/۹۱۸۹	-۰/۰۰۶۲	۰/۰۰۰۹	۰/۰۲۰۳	۰/۰۲۲۴	-۰/۰۲۶۸	اندازه
۰/۰۲۴۶	۰/۱۱۷۲	۰/۳۰۰۵	-۰/۰۵۹۶	۰/۱۶۲۰	۰/۰۱۸۰	۰/۴۰۶۸	۰/۰۰۹۶	بازده
۰/۳۷۱۵	۰/۰۰۰۰۰۰۳	۰/۵۲۱۳	۰/۰۰۰۰۰۰۴	۰/۰۰۰۲	۰/۰۰۰۰۰۰۶	۰/۰۰۲۴	-۰/۰۰۰۰۰۳	ارزش بازار به دفتر
۰/۵۴۳۰	-۰/۰۰۰۵	۰/۳۳۱۰	-۰/۰۰۰۷	۰/۰۰۶۸	-۰/۰۰۰۸	۰/۴۴۸۴	۰/۰۰۰۴	اهرم
۰/۱۳۲۹	۰/۰۰۰۱	۰/۰۴۳۷	۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۶۶	۰/۰۰۰۰۴	۰/۰۶۶۲	-۰/۰۰۰۰۵	رشد
۰/۹۳۳۱	۰/۰۰۵۲	۰/۰۰۰۰	-۴/۲۰۸۲	۰/۰۳۹۱	-۰/۵۵۲۹	۰/۲۶۹۱	۰/۱۰۲۹	سن
*	۰/۶۰۸۹	*	۰/۷۰۶۲	*	۰/۹۹۰۴	*	۰/۹۹۱۲	ضریب تعیین
*	۲/۲۹۲۵	*	۲/۱۶۶۸	*	۱/۵۹۲۹	*	۲/۰۴۱۸	آماره دوربین واتسون
۰/۰۰۰۰	۶۳/۱۰۶۵	۰/۰۰۰۰	۱۰/۲۹۱۶	۰/۰۰۰۰	۴۴۴/۰۷۶۵	۰/۰۰۰۰	۴۸۵/۵۵۴۰	آماره اف

فرضیه هفتم پژوهش بیان می کند که بین خوش بینی مدیرعامل و ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه وجود دارد. ضریب برآوردی متغیر خوش بینی در جدول ۹ نشان می دهد که بین خوش بینی و مسئولیت محصولات و خدمات شرکت، مسئولیت زیست محیطی و عملکرد اجتماعی شرکت رابطه منفی و بین خوش بینی و مسئولیت منابع انسانی رابطه مثبت وجود دارد و این رابطه از نظر آماری برای مسئولیت زیست محیطی و مسئولیت منابع انسانی معنادار است و برای سایر ابعاد مسئولیت اجتماعی این رابطه از نظر آماری معنادار نیست.

فرضیه هشتم پژوهش بیان می کند که ارتباط سیاسی رابطه بین خوش بینی مدیرعامل و ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می کند. نتایج این بررسی نشان می دهد که بین خوش بینی مدیرعامل و مسئولیت منابع انسانی شرکت، رابطه منفی و بین خوش بینی و مسئولیت محصولات و خدمات، عملکرد اجتماعی و مسئولیت زیست محیطی شرکت رابطه مثبت با توجه به نقش تعدیل گر ارتباط سیاسی وجود دارد، اما این رابطه از نظر آماری معنادار نیست.

فرضیه نهم پژوهش بیان می کند که کارایی مدیریت رابطه بین خوش بینی مدیرعامل و ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می کند. نتایج حاکی از آن است که بین خوش بینی و مسئولیت محصولات و خدمات شرکت، مسئولیت زیست محیطی و عملکرد اجتماعی شرکت رابطه منفی و بین خوش بینی و مسئولیت منابع انسانی رابطه مثبت، با توجه به نقش تعدیلگر کارایی مدیرعامل وجود دارد و این رابطه از نظر آماری برای تمامی ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت (مسئولیت منابع انسانی، مسئولیت زیست محیطی، مسئولیت محصولات و خدمات و عملکرد اجتماعی)، معنادار است.

فرضیه دهم پژوهش بیان می کند که بین کوتاه بینی مدیرعامل و ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه وجود دارد. ضریب برآوردی متغیر کوتاه بینی در جدول ۹ نشان می دهد که بین کوتاه بینی و عملکرد اجتماعی و مسئولیت منابع انسانی شرکت رابطه منفی و بین کوتاه بینی و مسئولیت زیست محیطی و مسئولیت محصولات و خدمات شرکت رابطه مثبت وجود دارد و این رابطه از نظر آماری برای مسئولیت منابع انسانی شرکت معنادار است، اما برای سایر ابعاد مسئولیت اجتماعی این رابطه معنادار نیست.

فرضیه یازدهم پژوهش بیان می کند که ارتباط سیاسی رابطه بین کوتاه بینی مدیرعامل و ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می کند. نتایج نشان می دهد که بین کوتاه بینی و مسئولیت

محصولات و خدمات، مسئولیت زیست‌محیطی و عملکرد اجتماعی شرکت رابطه منفی و بین کوتاه‌بینی و مسئولیت منابع انسانی رابطه مثبت، با توجه به نقش تعدیل‌گر ارتباط سیاسی، وجود دارد و این رابطه از نظر آماری برای مسئولیت منابع انسانی شرکت معنادار است، اما برای سایر ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت نقش تعدیل‌گری ندارد.

فرضیه دوازدهم پژوهش بیان می‌کند که کارایی مدیریت رابطه بین کوتاه‌بینی مدیرعامل و ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند. نتایج حاکی از آن است که بین کوتاه‌بینی و مسئولیت زیست‌محیطی و مسئولیت محصولات و خدمات شرکت رابطه منفی و بین کوتاه‌بینی و مسئولیت منابع انسانی و عملکرد اجتماعی شرکت رابطه مثبت با توجه به نقش تعدیل‌گر کارایی مدیرعامل وجود دارد و این رابطه از نظر آماری برای عملکرد اجتماعی، مسئولیت منابع انسانی و مسئولیت محصولات و خدمات شرکت معنادار است، اما برای سایر ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت نقش تعدیل‌گری ندارد.

بحث و نتیجه‌گیری

ویژگی‌های رفتاری مدیران یکی از مهمترین عوامل در تصمیم‌گیری‌های مالی و ترکیب ساختار سرمایه شرکت است و از طرفی مسئولیت اجتماعی شرکتی به‌عنوان یک مفهوم وسیع، دارای معانی مختلفی است و در نتیجه ابعاد گوناگونی را شامل می‌شود. در پژوهش حاضر به بررسی تاثیر ویژگی‌های رفتاری مدیران عامل شامل خوش‌بینی و کوتاه‌بینی بر ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت شامل مسئولیت زیست‌محیطی، عملکرد اجتماعی، مسئولیت منابع انسانی و مسئولیت در قبال تولید محصولات و خدمات شرکت پرداخته شد. بدین منظور ابتدا مسئولیت اجتماعی به‌عنوان یک متغیر کلی مورد بررسی قرار گرفت، سپس ابعاد مسئولیت اجتماعی مورد مطالعه قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد برخلاف انتظار مطرح‌شده در فرضیه اول و سوم بین خوش‌بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه وجود ندارد و کارایی مدیرعامل نقش تعدیل‌گری بر رابطه بین این دو متغیر ندارد. مطابق انتظارات در فرضیه دوم، ارتباط سیاسی رابطه بین خوش‌بینی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند و این تعدیل‌گری اثر مثبت بر رابطه بین این دو متغیر دارد.

فرضیه‌های چهارم، پنجم و ششم بیانگر آن است که بین کوتاه بینی مدیریت و مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه وجود دارد و ارتباط سیاسی و کارایی مدیرعامل رابطه بین کوتاه بینی و مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل کرده است. به عبارتی، ارتباط سیاسی تاثیر منفی و کارایی مدیرعامل تاثیر مثبت بر رابطه بین این دو متغیر دارد.

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های هفتم، هشتم و نهم بیانگر آن است که بین خوش بینی مدیرعامل و مسئولیت منابع انسانی شرکت رابطه وجود دارد و کارایی رابطه بین خوش بینی مدیرعامل و ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند و این تعدیل گری اثر مثبت بر رابطه بین خوش بینی و مسئولیت منابع انسانی شرکت و تاثیر منفی بر سایر ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت دارد. همچنین، نتایج حاکی از آن بود که ارتباط سیاسی رابطه بین خوش بینی مدیرعامل و ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل نمی‌کند. نتایج برآورد فرضیه‌های دهم، یازدهم و دوازدهم در مدل پژوهش نشان داد که بین کوتاه بینی مدیرعامل و مسئولیت منابع انسانی شرکت رابطه وجود دارد و ارتباط سیاسی رابطه بین کوتاه بینی مدیرعامل و مسئولیت منابع انسانی شرکت را تعدیل می‌کند و این تعدیل گری اثر مثبت بر رابطه بین این دو متغیر دارد. از سوی دیگر، کارایی بر رابطه بین کوتاه بینی مدیرعامل و عملکرد اجتماعی و مسئولیت منابع انسانی شرکت نقش تعدیل گری مثبت و برای مسئولیت محصولات و خدمات شرکت نقش تعدیل گری منفی دارد.

وجود رابطه منفی بین خوش بینی مدیرعامل و مسئولیت زیست محیطی شرکت، نشان دهنده این است که مدیر خوش بین از آنجائی که ریسک‌های شرکت را کمتر از حد برآورد می‌کند با نادیده انگاشتن مصون سازی حاصل از فعالیت در حوزه زیست محیطی که به عنوان محافظی در برابر ریسک‌های خاص شرکت عمل می‌کند، باعث افزایش ریسک شرکت گردیده و منتج به کاهش ارزش و عملکرد مالی شرکت می‌گردد. از سوی دیگر، وجود رابطه منفی بین کوتاه بینی مدیرعامل و مسئولیت منابع انسانی شرکت نشان می‌دهد که هرچه مدیر کوتاه بین تر باشد بر اهداف کوتاه مدت تمرکز می‌کند و تمایل به افزایش قیمت جاری سهام دارد؛ این مدیران سرمایه گذاری در حوزه مسئولیت منابع انسانی را کاهنده منافع کوتاه مدت می‌دانند که باعث کاهش قدرت رقابت شرکت با شرکت‌هایی که در این حوزه سرمایه گذاری کمتری می‌کنند، می‌گردد. وجود رابطه مثبت بین

خوش‌بینی و مسئولیت منابع انسانی نشان می‌دهد هرچه مدیر خوش‌بین‌تر باشد، توجه بیشتری به سرمایه‌گذاری در حوزه منابع انسانی می‌نماید.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش با یافته‌های رحمانیان کوشککی و ایمان‌روی (۱۴۰۰: ۶۳)، برندک و منصورى حبيب‌آبادى (۱۳۹۸: ۱۲۴)، مکبول و زمير (۲۰۱۸: ۲۰۱۸)، مک کارتی و همکاران (۲۰۱۴: ۵۰) و تانگ و همکاران (۲۰۱۵: ۱۳۵۱) همسو و درحالی‌که با یافته‌های اکبری و همکاران (۱۳۹۵: ۱۲۶) و لطفی و باقرزاده (۱۳۹۹: ۱۴۸) مطابقت ندارد.

با توجه به اینکه هرچه مدیر خوش‌بین‌تر باشد میزان سرمایه‌گذاری در حوزه مسئولیت زیست‌محیطی شرکت کمتر است و با توجه به اهمیت بحث محیط‌زیست و محدودیت منابع طبیعی در دهه اخیر، پیشنهاد می‌شود تا سهامداران عمده، هیئت‌مدیره و عوامل نظارتی نظارت بیشتری بر چنین مدیرانی اعمال نمایند تا شرکت به وظایف خود در قبال جامعه عمل نموده و با فعالیت‌های خود جامعه را دچار چالش‌های زیست‌محیطی ننماید.

با توجه به اینکه کوتاه‌بینی مدیرعامل بر مسئولیت‌پذیری در حوزه منابع انسانی شرکت رابطه منفی دارد و از آنجایی‌که مهمترین سرمایه شرکت منابع انسانی آن است که تاثیر بسزایی در رشد و شکوفایی آن دارد، بنابراین پیشنهاد می‌شود تا مدیران کوتاه‌بین توجه بیشتری به مسئولیت منابع انسانی شرکت داشته باشند و مورد توجه ذی‌نفعان و مدیران ارشد شرکت قرار گیرد.

همچنین، پیشنهاد می‌شود تا سرمایه‌گذاران در زمان سرمایه‌گذاری به ویژگی‌های رفتاری مدیران عامل از جمله خوش‌بینی و کوتاه‌بینی و مسئولیت اجتماعی شرکت توجه نمایند و سازمان بورس و اوراق بهادار به‌عنوان نهاد ناظر الزامات و دستورالعمل‌های کافی برای انتشار اطلاعات لازم در زمینه ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها را محیا نماید و به‌صورت ادواری شرکت‌ها را از نظر افشای مسئولیت اجتماعی رتبه‌بندی نمایند. بر این اساس، شرکت‌ها ملزم شوند تا سالانه گزارشی مجزا به‌منظور افشای اطلاعات مرتبط با ویژگی رفتاری مدیران ارائه نمایند تا بر شفافیت بازار بیافزایند.

با توجه به اهمیت موضوع، جهت پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد تاثیر ویژگی‌های رفتاری مدیران بر سیاست‌های سرمایه‌گذاری شرکت بررسی و تاثیر کارایی مدیرعامل بر ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

- احمدپور، احمد؛ فرمانبردار، مریم. (۱۳۹۴). بررسی ارتباط بین افشای اطلاعات مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و رقابت بازار محصول. *فصلنامه حسابداری مالی*. ۷ (۲۶): ۱۰۳-۱۲۴.
- اکبری، محسن؛ قاسمی شمس، معصومه؛ هوشمند، فاطمه. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر اعتماد به نفس بیش از حد مدیران بر مسئولیت اجتماعی مورد مطالعه: شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشنامه مدیریت تحول*، ۸ (۱۵): ۱۰۷-۱۳۱.
- برندک، سجاده؛ منصوری حبیب آبادی، فاطمه. (۱۳۹۸). کارایی هیئت مدیره و عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت: نقش تعدیلی پیشینه دانش مالی مدیرعامل. *چشم انداز حسابداری و مدیریت*، ۲ (۱۹): ۱۰۸-۱۲۷.
- حاجیه، زهره؛ سرفراز، بهمن. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت‌ها و هزینه حقوق صاحبان سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهشهای تجربی حسابداری*، ۴ (۱۴): ۱۰۵-۱۲۳.
- دارابی، رویا؛ پهلوان، ساره. (۱۳۹۸). ارتباط مسئولیت اجتماعی و پاداش هیئت مدیره. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۹ (۴): ۸۳-۱۰۰.
- رحمانیان کوشککی، عبدالرسول؛ ایمان روی، زهرا. (۱۴۰۰). تاثیر اعتماد به نفس بیش از حد مدیرعامل بر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت‌ها با نقش تعدیل گر مالکیت نهادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۱ (۳): ۴۹-۶۸.
- رضایی، فرزین؛ افروزی، لیلا. (۱۳۹۴). رابطه هزینه بدهی با حاکمیت شرکتی در شرکت‌های دارای ارتباطات سیاسی. *پژوهش حسابداری*، ۱۶: ۸۶-۱۱۲.
- سلیمانی امیری، غلامرضا؛ گروه‌ای، پگاه. (۱۳۹۶). بررسی اثر اطمینان بیش از حد مدیریت بر ریسک سیستماتیک و غیر سیستماتیک. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۹ (۱): ۹۹-۱۲۴.
- فخاری، حسین؛ رضایی پسته نوئی، یاسر؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۵). تاثیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت بر کارایی سرمایه گذاری. *راهبرد مدیریت مالی*، ۴ (۱۵): ۸۵-۱۰۶.
- فروغی، داریوش؛ میر شمس شهنشاهی، مرتضی؛ سمیه پور، حسین. (۱۳۸۷). نگرش مدیران درباره افشای اطلاعات حسابداری اجتماعی: شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۱۵ (۵۲): ۵۵-۷۰.

گنجی، حمیدرضا؛ جهان دوست مرغوب، مهران؛ نصیری فر، هاشم؛ ویسی حصار، ثریا. (۱۴۰۰). اثر روابط سیاسی با دولت بر رابطه بین مسئولیت پذیری اجتماعی و محافظه کاری حسابداری. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۱(۴): ۹۱-۱۲۲.

لطفی، محسن؛ قادرزاده، کریم. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر ویژگی های شخصیتی و ساختاری مدیریت بر نحوه ایفای مسئولیت های اجتماعی شرکت ها: با تأکید بر مدل های داده کاوی و تحلیل پوششی داده ها. *دانش حسابداری مالی*، ۷(۴): ۱۲۷-۱۵۳.

مرادی، جواد؛ قدریان آرانی، محمدحسین. (۱۳۹۶). بیش اعتمادی مدیریت و تجدید ارائه صورت های مالی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *پیشرفت های حسابداری*، ۹(۱): ۱۶۹-۱۹۲.

مهربان پور، محمد رضا. جندقی قمی، محمد و محمدی، منصور. (۱۳۹۶). «بررسی اثر روابط سیاسی شرکت ها بر بکارگیری معاملات غیرعادی با اشخاص وابسته». *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۳): ۱۴۷-۱۶۸.

واعظ، سید علی؛ انواری، ابراهیم؛ رودبارشجاعی، علی؛ کریمی، زینب. (۱۳۹۷). تاثیر استقلال اعضای هیئت مدیره و تمرکز مالکیت بر ابعاد مسئولیت پذیری اجتماعی. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱۰(۳۹): ۱۱۱-۱۴۰.

References

- Ahmad pour, A., & M. Farmanborda. (2015). Investigating the relationship between disclosure of corporate social responsibility information and product market competition. *Journal of Financial Accounting*, 7(26): 103-124. (In Persian)
- Akbari, M., Ghasemi Shams, M., & F. Hooshmand. (2016). Investigating the Impact of Managers' Overconfidence on Social Responsibility (Case Study of Tehran Stock Exchange Listed Companies). *Transformation Management Journal*, 8(15): 107-130. (In Persian)
- Aktas, N., Louca, Ch., & Petmezas, D. (2015). Is Cash More Valuable in the Hands of Overconfident CEOs? *SSRN Working Series Paper*.
- Anagnostopoulou, S.C., Tsekrekos, A.E. & Voulgaris, G. (2020). Accounting Conservatism and Corporate Social Responsibility. *The British Accounting Review*, 53(4), 100942.
- Anderson, T,W, Hsiao, C. (1982). Formulation and Estimation of Dynamic Models Using Panel Data. *Journal of Econometrics*, 18 (1): 47-82.

- Andreou, P. C., Ehrlich, D., & Louca, C. (2013). Managerial ability and firm performance: Evidence from the global financial crisis. *In European Financial Management Association, Annual Conference*.
- Anjos, F., & Kang, C. (2017). Managerial myopia, financial expertise, and executive-firm matching. *Journal of Corporate Finance*, 43: 464-479.
- Aribi, A., & Gao, S. (2010). Corporate social responsibility disclosure. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 8(2): 72-91.
- Azizul Islam, M. (2009). Social and Environmental Reporting Practices Organisations Operating in, or Sourcing Products from, a Developing Country: Evidence from Bangladesh. Available at SSRN 2878254.
- Barandak, S., & F. Mansoori habibabadi. (2019). Board Performance and Corporate Social Responsibility Performance: The Modifying Role of the CEO's Financial Knowledge Background, *Journal of Accounting and Management Vision*, 2(19): 108-127. (In Persian)
- Bertrand, M., & Schoar, A. (2003). Managing with style: The effect of managers on firm policies. *Quarterly Journal of Economics*, 118(4): 301-330.
- Bhojraj, S., & Libby, R. (2005). Capital market pressure, disclosure frequency-induced earnings/ cashflow conflict, and managerial myopia. *The Accounting Review*, 80(1): 1-20.
- Carroll, A.B. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. *Academy of Management Review*, 4(4): 497-505.
- Chen, Y., Lin, F.L., & Yang, S.Y. (2015). Does institutional short-termism matter with managerial myopia? *Journal of Business Research*, 68(1): 845-850.
- Cho, S. Y., Lee, C., & Pfeiffer, J. (2013). Corporate social responsibility performance and information asymmetry. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(1): 71-83.
- Claessens, S., Feijen, E., & Laeven, L. (2008). Political connections and preferential access to finance: The role of campaign contributions. *Journal of Financial Economics*, 88(3): 554-580.
- Darabi, R., & S, Pahlavan. (2019). The Relationship between Corporate Social Responsibility and CEO Compensation. *Journal of Accounting and Social Interests*, 9(4): 83-100. (In Persian)
- Demerjian, P. R., Baruch, L., Lewis, M., & McVay, S. (2012). Managerial Ability and Earnings Quality. *American Accounting Association*, 88(2): 463-498.
- Di Giuli, A., & Kostovetsky, L. (2014). Are Red or Blue Companies More Likely to Go Green? Politics and Corporate Social Responsibility. *Journal of Financial Economics*, 111(1): 158-180.
- Ding, S., Jia, C., Wilson, C., & Wu, Z. (2014). Political connections and agency conflicts: the roles of owner and manager political influence on executive compensation. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 45(2): 407-434.
- Duellman, S, H., Hurwitz, Y., & Sun. (2015). Managerial overconfidence and audit fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2): 148-165.

- Fakhari, H., Rezaei Pitenoei, Y., & M. Noroozi. (2017). Corporate Social Responsibility Disclosure and Investment Efficiency. *Financial Management Strategy*, 4(4): 85-106. (In Persian)
- Fieseler, C. (2011). On the Corporate Social Responsibility Perceptions of Equity Analysts. *Business Ethics. A European Review*, 20(2): 131-147.
- Foroghi, D., Mirshamse shahshani, M., & S. Pourhossein. (2008). Attitudes of managers about the disclosure of social accounting information of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Auditing Reviews*, 15(52):50-77. (In Persian)
- Ganji, H., Jahandoust Marghoub, M., Nasiri far, H., & S. weysihesar. (2022). The Effect of Political Relations with the Government on the Relationship between Social Responsibility and Accounting Conservatism. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(4): 91-122. (In Persian)
- Gao, F., Lisic, L. L., & Zhang, I. X. (2014). Commitment to Social Good and Insider Trading. *Journal of Accounting and Economics*, 57(2 & 3): 149-175.
- Garcia Sanchez, I. M., & Garcia Meca, E. (2018). Do talented managers invest more efficiently? The moderating role of corporate governance mechanisms. *Corporate Governance: An International Review*, 26(4): 238-254.
- Gervais, S., Heaton, J., & Odean, T. (2011). Overconfidence, Compensation Contracts and Capital Budgeting. *The Journal of Finance*, 66(5): 1735-1777.
- Gray, R. H., Javad, M., Power, D. M., & Sinclair, C. D. (2001). Social and environmental Disclosure and Corporate Characteristics: A Research Note and Extension. *Journal of Business Finance and Accounting*, 28 (3/4): 327-356.
- Habib, A., Mohammadi, A., & Jiang, H. (2017). Political Connections and Related Party Transactions: Evidence from Indonesia. *The International Journal of Accounting*, 52: 45- 63.
- Hajiha, Z., & B. Sarfaraz. (2014). the relation between corporate social responsibility and cost of equity capital of firms listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 4(14): 105-123. (In Persian)
- Houston, J., Jiang, L., Lin, C., & Ma, Y. (2014). Political connections and the cost of bank loans. *Journal of Accounting Research*, 52(1):193-243.
- Jiraporn, P., & Chintrakarn, P. (2013). How do powerful CEOs view corporate social responsibility? *An empirical note. Economics Letters*, 119(3): 344-347.
- Kim, Y., Park, M. S., & Wier, B. (2012). Is Earnings Quality Associated with Corporate Social Responsibility? *The Accounting Review*. 87(3):761-796.
- Lee, D. (2017). Corporate social responsibility and management forecast accuracy. *Journal of Business Ethics*, 140 (2): 353-367.
- Lotfi, M., & S. ghaderzadeh. (2020). Investigating the Effect of Personality and Structural Characteristics of Management on Corporates Social Responsibilities:

- Emphasis on Data Mining Models and Data Envelopment Analysis (DEA). *Financial Accounting Knowledge*, 7(4): 127-153. (In Persian)
- Maqbool, S., & Zameer, M. N. (2018). Corporate social responsibility and financial performance: An empirical analysis of Indian banks. *Future Business Journal*, 4 (1): 84-93.
- McCarthy, S., Oliver, B., & Song, S. (2014). CEO Overconfidence and Corporate Social Responsibility, Available at SSRN 2400953.
- McCarthy, S., Oliver, B., & Song, S. (2017). Corporate social responsibility and CEO confidence. *Journal of Banking & Finance*, 75: 280-291.
- Mehrabanpour, M. R. Jandaghi Qomi, M. Mohammadi, Mansour. (2017). Investigating the effect of corporate political relations on the use of unusual transactions with affiliates. *Bi-Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting*, 3(2): 147-168. (In Persian)
- Moradi, J., & M.H. Ghadirian Arani. (2017). Overconfidence in Management and Restatement of Financial Statements: Evidence from Tehran Stock Exchange. *Accounting Advances*. 9(1): 169-192. (In Persian)
- Paek, S., Xiao, Q., Lee, S., & Song, H. (2013). Does managerial ownership affect different corporate social responsibility dimensions? An empirical examination of U.S. publicly traded hospitality firms. *International Journal of Hospitality Management*, 34: 423-433.
- Piotroski, J., & Zhang, T. (2014). Politicians and the IPO decision: The impact of impending political promotions on IPO activity in China. *Journal of Financial Economics*, 111 (1): 111-136.
- Porter, M.E., & Kramer, M.R. (2006). Strategy & society: the link between competitive advantage and Corporate Social Responsibility. *Harvard Business Review*, 84 (12): 78-92.
- Rahmanian koushkaki, A., & Z. imanrooy. (2021). The Effect of CEO Confidence on Corporate Social Responsibility; With Role of Moderating of Institutional Ownership in Firms Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(3): 49-68. (In Persian)
- Rezaei, F., & L. Afrooz. (2015). Relationship between debt cost and corporate governance in companies with political connections. *Accounting Research*, 16: 86-112. (In Persian).
- Schrand, C. M., & Zechman, S. L. C. (2012). Executive Overconfidence and the Slippery Slope to Financial Misreporting. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2): 311-329.
- Tang, Y., Qian, C., Chen, G., & Shen, R. (2015). How CEO Hubris Affects Corporate Social (ir) Responsibility. *Strategic Management Journal*, 36(9): 1338-1357.
- Turker, D. (2009). How corporate social responsibility influences organizational commitment, *Journal of Business Ethics*, 89(2): 189-204.

- Vaez, S., Anvari, E., Rodbare shojaei, A., & Z, Karimi. (2018). The Impact of Board Independence and Ownership Concentration on Dimensions of Social Responsibility. *Journal of Financial Accounting*. 10(39):111-140. (In Persian)
- Wang, Zhi, Chen, mei-Hui, Chin, Chen Lung, Zheng, Qi. (2017). Managerial ability, political connections, and fraudulent financial reporting in China, *Journal of Accounting and Public Policy*, 36 (2):141-162.

COPYRIGHTS



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



الگوی پایداری شرکت مبتنی بر کارایی مالی: تکنیک ترکیبی DEMATEL-FANP^۱

سامان عبادی^۲، رسول عبدی^۳، نادر رضائی^۴، عسگر پاک‌مرام^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۲/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۳۱

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: پایداری شرکت مبتنی بر کارایی مالی به معنای حداکثرسازی ارزش شرکت با بالاترین نرخ رشد آن است. بنابراین، هدف از پژوهش حاضر، الگوی پایداری شرکت مبتنی بر مدل کارایی مالی بر اساس تکنیک ترکیبی دیمتل و ای‌ان‌پی فازی است.

روش: در راستای هدف پژوهش داده‌های ۹۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ جمع‌آوری و متغیرها و شاخص‌ها با استفاده از تکنیک دیمتل و ای‌ان‌پی فازی مورد تجزیه تحلیل قرار گرفت.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که از میان متغیرها، مدیریت دارایی و کارایی و از میان شاخص‌های ثانویه، چرخه عملیاتی، چرخه حساب‌های دریافتی و نسبت سود عملیاتی، بالاترین اهمیت را در ارزیابی کارایی مالی و بهینه‌سازی از دیدگاه پایداری شرکت، دارا می‌باشند.

نتایج: نتایج تکنیک ترکیبی دیمتل و ای‌ان‌پی فازی نشان می‌دهد که برای ارزیابی کارایی مالی و بهینه‌سازی آن از دیدگاه پایداری شرکت، مهمترین عامل، مدیریت دارایی است.

دانش افزایی: کاربرد پایداری باعث گسترش نظری مفاهیم پایداری در شرکت براساس کارایی مالی می‌گردد.

واژه های کلیدی: پایداری شرکت، کارایی مالی، الگوی پایداری، دیمتل، ای‌ان‌پی فازی.

طبقه بندی موضوعی: M41

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.38929.1661

۲. دانشجوی دکترا، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (ebadisaman1396@gmail.com)

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (abdi_rasool@yahoo.com)

۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. نویسنده مسئول. (naderrezaeimindoab@gmail.com)

۵. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران. (pakmaram@gmail.com)

مقدمه

در دنیای امروز با توجه به گسترش روزافزون واحدهای تجاری و همچنین صنعتی شدن این واحدها، مشکلات متعددی که ناشی از پیامدهای کسب و کار این واحدهای تجاری برای کسب سود است، برای محیط زیست و اجتماع به وجود آمده است. کاهش تنوع جانداران و گیاهان زیست محیطی، آلودگی آب و هوا، گرم شدن زمین و ... از جمله پیامدهای بالا بردن سود شرکت‌ها بدون توجه به محیط اطراف آنها بوده است. بنابراین، محققان بر این باورند که شرکت‌ها برای بقای خود در جامعه، باید تدابیری بیندیشند که نه تنها منافع سهامداران، بلکه منافع دیگر ذینفعان مانند کارکنان، تامین کنندگان، مشتریان، دولت‌ها و غیره را نیز در نظر بگیرند (فریمن، ۱۹۸۴: ۴۶). پیشرفت فناوری در دنیای کنونی از یک سو، به افزایش سطح رفاه و آسایش بشر منجر می‌شود، اما از سوی دیگر، در بلندمدت باعث آسیب رساندن به محیط‌های سازمانی به خصوص محیط زیست و تخریب کره زمین می‌گردد. منابعی که به صورت خدادادی در اختیار انسان گذاشته شده است، به اندازه‌ای مصرف گردیده که دیگر طبیعت فرصت بازسازی آن را پیدا نکرده است. این روند نگرانی‌هایی را در جهان نسبت به بقای آینده بشر به وجود آورده است، به طوری که در سال ۱۹۸۷، کمیته جهانی محیط زیست و توسعه سازمان ملل متحد گزارش تاثیر گذاری بانام «آینده متعارف ما» منتشر کرد و در این گزارش با اشاره به موضوع فوق، تعریفی مختصر و به یادماندنی از راه حل مساله فوق یعنی توسعه پایدار به این صورت ارائه داد: «بر آورد کردن نیاز امروز بدون به خطر انداختن نیازهای نسل آینده». این گزارش در حقیقت زنگ خطر برای تمامی انسان‌ها بود تا مساله را جدی بگیرند. همچنین، گزارش فوق وابستگی‌های متقابل بین محیط طبیعی، رفاه اجتماعی انسان و فعالیت‌های اقتصادی و نیاز به ایجاد و حفظ یک تعادل پویا بین این سه عامل را شناسایی نمود (سون و همکاران^۱، ۲۰۱۸: ۸۲).

نگرانی از پایداری در صنعت و شرکت بیش از هر زمان دیگری است. تولیدکنندگان علاوه بر مواجهه با فشار رقابتی، باید به طور فزاینده به استفاده از منابع، تصفیه ضایعات، انتشار گازهای گلخانه‌ای، آلودگی آب، رفاه کارمندان و غیره توجه کنند. عدم مدیریت به این مسائل می‌تواند به

1. Freeman

2. Sun

میزان قابل توجهی به پایداری شرکت آسیب رسانده و در نتیجه بر کارایی مالی شرکت تاثیر بگذارد. رفتارهای نادرست شرکت‌ها در مدیریت زیست‌محیطی و اجتماعی، کارایی مالی را کاهش داده و بر شهرت و اعتبار شرکت‌ها نیز تاثیرگذار است (وو^۱ و همکاران، ۲۰۱۹: ۳۶). در کانون رابطه قراردادی میان شرکت و ذینفعان، توجه به آینده قرار دارد و آینده هم از طریق پایداری مشهود خواهد شد. پایداری شرکت عبارت از رفع نیازهای حال حاضر بدون به خطر انداختن توانایی نسل‌های آتی برای رفع نیازهای خود می‌باشد. همچنین، کمیسیون جهانی محیط‌زیست در تعریف پایداری شرکت، بیان می‌کند که اصل اساسی برای تغییر جهانی و ماندن به‌عنوان وسیله‌ای برای برآوردن نیازهای نسل حاضر بدون به خطر انداختن نیازهای نسل آتی، است. بنابراین، به‌طور کلی می‌توان گفت که پایداری شرکت یعنی شرکت نسبت به تبعات فعالیت خود پاسخگو و مسئولیت‌پذیر باشد (لیو^۲ و همکاران، ۲۰۲۱: ۶۸۲). حسابداری پایدار مستلزم توجه به سیستم‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی (همه انواع سرمایه) در داخل و خارج از سازمان و برای زمان حال و آینده است. حسابداری پایدار، فرصتی را برای مشارکت بیشتر و بهتر با توسعه تجاری و صنعتی در جهت پایداری فراهم می‌آورد. بسیاری بر این باورند که حسابداری پایدار، امکان پاسخگویی در ابعادی را فراهم می‌آورد که همواره خواسته جامعه و مردم بوده است. عوامل مختلفی به‌طور بالقوه می‌تواند بر کیفیت گزارشگری پایداری تاثیرگذار باشد همانند محیط قانونی و اجتماعی کسب‌وکار، ساختار مالکیت شرکت، میزان نفوذ ذینفعان و غیره (آلوارزا و اورتاس^۳، ۲۰۱۷: ۳۳۹). ارزیابی کارایی مالی شرکت‌ها، هدایت‌کننده ارزیابی عینی عملکرد شرکت‌ها و توسعه سلامت آن است. اولین روش برای توسعه شرکت‌ها، بهبود کارایی مالی است که در تامین مالی شرکت نقش دارد. کارایی مالی به معنای انجام دادن درست فعالیت‌های مالی در شرکت است. در واقع می‌توان گفت که کارایی مالی، مقایسه‌ای در میان منابع مالی مختلف است که در جهت رسیدن به اهداف، مقاصد و فعالیت‌های خاص مورد استفاده قرار می‌گیرد (سیهات^۴ و همکاران، ۲۰۲۱: ۴۲). این برحسب سرمایه شرکت برای

1. Wu
2. Liu
3. Alvareza & Ortas
4. Cihat

توسعه محصولاتش، مبنایی معتبر و قابل اعتماد ایجاد می‌کند. سهم بیشتر بازار، قابل دستیابی است و شرکت هنگام رقابتی تر شدن، پایداری خود را حفظ می‌کند (چنگ و همکاران^۱، ۲۰۱۳: ۱۴). کارایی مالی، شاخص مهمی برای سنجش پایداری مالی شرکتی و پایداری شرکتی است. باین حال، پیروی کورکورانه از کارایی مالی همچنین می‌تواند منجر به کاهش کارایی واقعی شغلی شود (ادمانس^۲ و همکاران، ۲۰۱۶: ۲۱۵۶). از این رو، نحوه سنجش کارایی مالی شرکت‌ها و حفظ پایداری مالی شرکت‌ها به موضوع مهم و بحث‌برانگیزی برای متخصصان و پژوهشگران تبدیل شده است. تحقیقات موجود بر گزارش‌های مالی برای تجزیه و تحلیل کارایی مالی شرکت‌های معتبر و کاربرد شاخص‌های مالی از قبیل توانایی پرداخت بدهی، قابلیت عملیاتی، قابلیت‌های سودآوری و رشد به منظور سنجش کارایی مالی شرکت است (تسنک و همکاران^۳، ۲۰۱۸: ۱۲۵۰). بر اساس توضیحات ارائه شده، پژوهش حاضر باهدف الگوی پایداری شرکت مبتنی بر مدل کارایی مالی بر اساس تکنیک ترکیبی دیمتل و ای‌ان‌پی فازی انجام شده است.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

منشا و توسعه پایداری و اولین اقدامات پایداری واقعی پس از جنگ آلمان غربی و آلودگی شیمیایی به وجود آمد. پس از جنگ جهانی دوم، هنگامی که کشور و صنعت از ویرانه‌ها ساخته می‌شد. آلودگی بهانه‌ای برای رشد و توسعه تلقی شد، بعدها، زمانی که صنایع شیمیایی آلمان غربی رونق یافت، نگرانی‌های زیست‌محیطی افزایش یافت. مردم از خسارت‌های مختلفی که تجربه کرده بودند، شکایت داشتند. نماینده غول شیمیایی آلمان، برند. گرونوالد^۴ در مصاحبه با دیر اسپیگل^۵، اظهار داشت که سیاست‌های صحیح زیست‌محیطی یک مسئولیت شرکتی است که کنترل آسیب آن کافی نیست و سرمایه‌گذاری‌های زیست‌محیطی یک فرصت نوآوری برای شرکت است. وقتی برای

-
1. Cheng
 2. Edmans
 3. Tseng
 4. Grunewald
 5. Der Spiege

حفاظت از محیط‌زیست تحقیقاتی را معرفی می‌کنید، شما یک ارزش ایجاد می‌کنید (جونز و لویسنکی^۱، ۲۰۱۳: ۶۲۷).

هاوکن^۲ (۲۰۱۰: ۶۲) استراتژی‌های کسب‌وکار را به‌گونه‌ای که ارزش‌های تجاری و زیست‌محیطی کاملاً یکپارچه شوند، توسعه داد. او بیان می‌کند برای شرکت‌هایی که به دنبال رقابت هستند، پایداری یکی از بهترین راه‌های ایجاد نوآوری است.

به‌طور کلی، اقدامات منجر به پایداری بیشتر عبارتند از: جلوگیری از بروز آلودگی، به حداقل رساندن ضایعات و بازیافت زباله، راندمان انرژی، حفاظت از آب، تولید سبز، برنامه‌ریزی حمل‌ونقل سبز و جبران کربن (کین^۳، ۲۰۱۰: ۸۹). با این حال، از آنجا که این مراحل شرکت را به‌طور کامل پایدار نمی‌کند، بنابراین کین (۲۰۱۰)، مشابه هاوکن (۲۰۱۰) اظهار داشت که برای دستیابی به پایداری کامل، باید اقدامات بیشتری انجام شود. این اقدامات عبارتند از: تغییر فرایند تولید، تولید پایدار، تغییر زنجیره تامین برای استفاده از انرژی تجدید پذیر و یا محیط سازگار با محیط‌زیست، تغییر طراحی محصول به‌صورت دوستدار محیط‌زیست، اتخاذ سیستم‌های جدید خدمات محصول و همچنین، استفاده از هم‌افزایی بین موارد فوق. این اقدامات به سرمایه‌گذاری‌های بیشتر نیز نیاز دارد.

طبق گفته هاوکن (۲۰۱۰: ۹۲) در حال حاضر تجارت، فاقد اصول زیست‌محیطی است و برای آن که تجارت به شکلی درست طراحی شود، باید با وضعیت محیط‌زیست سازگار باشد. استفاده از روش تولید سنتی به معنای استفاده از روش بیهوده‌ای است، زیرا ارزان‌ترین و مقرون‌به‌صرفه‌ترین روش است. برعکس، در یک اقتصاد پایدار، همان‌طور که هاوکن (۲۰۱۰) اظهار داشت، تولید باید با کمترین هزینه و بیشتری بازدهی و سازگار با محیط‌زیست باشد. در غیر این صورت، "اقتصاد" و "پایداری" در تضاد با یکدیگر قرار می‌گیرند. صنایع نساجی و پوشاک، نمونه‌های مهمی از فقدان پایداری را نشان می‌دهند. این صنعت به دلیل قیمت مناسب پوشاک با تقاضای بالای مصرف‌کنندگان مواجه است. در پشت این پوشاک مقرون‌به‌صرفه، کارگران با درآمد کم و رفتارهای غیردوستدار

1. Jones & Lubinski

2. Hawken

3. Kane

محیط زیست قرار دارند (هاوکن، ۲۰۱۰). صنعت پوشاک و نساجی در اکثر مراحل زنجیره تامین، از فیبر گرفته تا تولید پوشاک، در معرض مشکلات شدید اکولوژیکی و اجتماعی است (هانسن و شلتگر^۱، ۲۰۱۳، ۳۵).

بسیاری از شرکت‌ها، به دلیل افزایش سرمایه‌گذاری‌های خود برای کسب درآمد، تمایل به سرمایه‌گذاری در پایداری را ندارند. حفظ ارزش زیست‌محیطی و ارزش تجاری نمایانگر دو ارزش در سایه پایداری است. این سایه پایداری، در حفظ پول و محیط زیست است. این ایده زمانی کاربرد دارد که عناصر اخلاقی نیز در تولید دخیل باشند. این باعث موفقیت در تجارت پایدار خواهد شد. بنابراین، شرکت‌ها با پیروی از عقاید اخلاقی یا محیطی می‌توانند سود کسب نمایند (پولتورزیسکی^۲، ۲۰۰۱: ۳۶).

این ایده توسط کین (۲۰۱۰) بیان شد: "تجارت سبز یک موسسه خیریه نیست". ایجاد مشاغل پایدار به معنای بهبود تجارت است. پس، تجارت پایدار باید با مشاغل عادی رقابت کند. دلیل اینکه کین (۲۰۱۰) و اوتمان^۳ (۱۹۹۸) این حقایق ابتدایی را یادآوری می‌کنند، این است که بسیاری از مشاغل برای غلبه بر پایداری سبز محصول شکست خورده‌اند (کین، ۲۰۱۰). جها (۲۰۱۱)، ناوارو گالرا و همکاران^۴ (۲۰۱۶)، بنیتز و همکاران^۵ (۲۰۱۸) و فخاری و همکاران (۱۳۹۴) بیان می‌کنند که سود عملیاتی در پایداری مالی نقش عمده‌ای دارد.

پورتر و کرامر^۶ (۲۰۱۱: ۴۵) در مورد یک مفهوم "برد-برد" بحث می‌کنند، جایی که عملکرد اجتماعی/زیست‌محیطی منجر به عملکرد بهتر بازار می‌شود. مفهوم "برد-برد" را می‌توان به عنوان یک رویکرد ارزش مشترک توصیف کرد که با ایجاد ارزش اقتصادی برای شرکت‌ها و پرداختن به چالش‌ها و مشکلات جوامع، تجارت و جوامع را به هم نزدیک می‌کند. این رویکرد می‌تواند نگاه مدیران را نسبت به نیازهای بزرگ که باید برآورده شود، بازارهای جدیدی که می‌توان آنها را تامین کرد، هزینه‌های داخلی، ضرر اجتماعی و مزایای رقابتی که می‌تواند از پرداختن به آنها برآید، باز

1. Hansen & Schaltegger
 2. Poltorzycki
 3. Ottman
 4. Navarro-Gal
 5. Benitez
 6. Porter & Kramer

کند. نمونه‌هایی در مورد چگونگی دستیابی به این مفهوم "برد-برد"، تفکیک موفقیت محصولات بر اساس عملکرد خوب محیطی و اجتماعی و کاهش مصرف انرژی، آلودگی و زباله‌های مرتبط با یک محصول یا خدمات، با ایجاد نوآوری در طراحی جدید یا صرفه‌جویی در هزینه است (چارتر^۱، ۲۰۰۲: ۶۲).

هاشمی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان تاثیر عملکرد پایداری شرکت بر مزاد بازده سهام و سودآوری انجام داده‌اند. برای آزمون فرضیه‌ها، نمونه‌ای شامل ۱۴ شرکت به روش حذف سیستماتیک از بین شرکت‌های سیمان پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۵ انتخاب گردید. برای اندازه‌گیری سطح افشای عملکرد پایداری از تحلیل محتوای گزارش‌های سالانه هیئت‌مدیره استفاده شد. همچنین، برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون چند متغیره، به روش داده‌های ترکیبی استفاده گردید. نتایج حاصل از برآورد مدل‌های پژوهش نشان می‌دهد تاثیر عملکرد پایداری و افشا در سطح عملکرد اجتماعی/اقتصادی شرکت بر مزاد بازده سهام معنادار و معکوس است. همچنین، تاثیر عملکرد پایداری و سطح افشای عملکرد اجتماعی/اقتصادی شرکت بر روی سودآوری معنادار نمی‌باشند.

معصومی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان شناسایی متغیرهای موثر بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. برای اندازه‌گیری میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها از معیار جی آر آی استفاده شد. نتایج آزمون فرضیه‌ها بیانگر این است که متغیرهای اندازه شرکت، نقدینگی، سهامداران نهادی و دوگانگی وظایف مدیرعامل بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها تاثیر معناداری دارد. همچنین، سه متغیر عمر شرکت، دارایی نامشهود و استقلال هیئت‌مدیره بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌ها تاثیر معناداری ندارند.

بخردی نسب و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان تاثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گر ارزش ویژه نام و نشان تجاری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که بعد اقتصادی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و محرک اعتبار ارزش نام، عواملی مثبت و قابل توجه هستند. عامل محرک توسعه

برند، تاثیر مثبت و قابل توجهی را بر روی چندک‌های بالاتر عملکرد مالی شرکت دارد. یافته‌ها نشان‌دهنده تاثیر منفی بر عملکرد مالی شرکت در زمینه عامل محرک وفاداری به برند بودند. قاسمی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان بررسی تاثیرات انتشار گازهای گلخانه‌ای، عملکرد زیست‌محیطی و عملکرد اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که انتشار گازهای گلخانه‌ای شرکت‌ها همراه با عملکرد زیست‌محیطی و اجتماعی آنها بر عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، تاثیر معنی‌داری دارد. ساردانا و همکاران^۱ (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان پایداری مسئولیت اجتماعی و عملکرد شرکت در اقتصاد نوظهور انجام دادند. در این پژوهش، با استفاده از ابزار پیمایشی گروه تحقیق جهانی تولید، داده‌ها از شرکت‌های تولیدکننده در هند جمع‌آوری و سپس یک مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) برای رسیدن به یافته‌ها انجام شد. نتایج این پژوهش نشان داد که پایداری محیط‌زیست تاثیر مستقیمی بر عملکرد شرکت دارد، درحالی‌که تاثیر پایداری تامین‌کننده بر عملکرد شرکت با عملکرد زیست‌محیطی تعدیل شده است. توجه این یافته‌ها مبتنی بر بستر نهادی و نگرانی‌های عملی است که به منطبق با بازار مربوط می‌شود و گزینه‌های استراتژیک شرکت‌ها را شکل می‌دهد. بنابراین، این پژوهش با ارائه این نظریه به پایان می‌رسد که تئوری‌های غالب پایداری مسئولیت اجتماعی در کشورهای توسعه‌یافته غربی، مانند مسئولیت اجتماعی سیاسی شرکت‌ها و فعالیت سیاسی شرکت‌ها، ممکن است به‌عنوان نظریه‌ای برای درک اقدامات پایداری در یک اقتصاد نوظهور مناسب نباشد. گزینه‌های جایگزین برای این موارد را می‌توان با دیدگاه‌های نهادی و راهبردی برای پایداری ارائه داد که ممکن است بینش عمیق‌تری در زمینه اقتصاد نوظهور ارائه دهد.

گوپتا و گوپتا^۲ (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان تاثیر پایداری محیط‌زیست شرکت‌ها بر ابعاد عملکرد شرکت به سمت توسعه پایدار: شواهدی از هند انجام دادند. این پژوهش عملکرد مالی، عملکرد مشتری، عملکرد فرایند مشاغل داخلی و عملکرد یادگیری و رشد را چهار بعد عملکرد شرکت می‌داند. نتایج این پژوهش نشان داد که پایداری محیط‌زیست تاثیر مثبت و معنی‌داری بر چهار عملکرد حیاتی شرکت دارد.

1. Sardana

2. Gupta & Gupta

کانتل و کاسیا^۱ (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان اجرای پایداری در رستوران‌ها: یک مدل جامع از رانندگان، موانع و اثرات واسطه رقابت بر عملکرد شرکت انجام دادند. در این پژوهش اجرای تئوری پایداری در رستوران‌ها با نظریه پردازی و آزمایش یک مدل جامع از سابقه و اثرات انجام شده است. این امر به ترتیب با نگرش کارآفرینان و موانع پایداری، به ترتیب فشارهای مثبت و منفی به سمت پایداری را نشان می‌دهد، ضمن اینکه فرضیه رضایت مشتری و رقابت از تاثیر این شیوه‌ها بر عملکرد شرکت است. نتایج این بررسی نشان می‌دهد که نگرش پایداری فشار را به سمت پایداری اعمال می‌کند، درحالی که موانع از نظر هزینه، ترس از تنظیم یا شک و تردید در مورد مزایا دارای اثرات منفی، اما کمتری هستند. اجرای پایداری به عملکرد شرکت از طریق دو اقدام واسطه شامل رقابت و رضایت مشتری کمک می‌کند.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر گردآوری داده‌ها، توصیفی و از نوع همبستگی می‌باشد. پژوهش حاضر به صورت کمی انجام شده و از دو روش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها شامل تکنیک دیمتل و ای ان پی فازی استفاده نموده است. روش دیمتل در سال‌های ۱۹۷۲ تا ۱۹۷۶ توسط موسسه آبا تئلو میمیری^۲ در جنوا ارائه گردید و امروزه در بسیاری از پروژه‌ها از این روش بهره گرفته می‌شود. این روش روابط علی معلولی مابین شاخص‌ها را در مسائل تصمیم‌گیری به یک مدل ساختاری ملموس تبدیل می‌کند و روش جامعی برای تهیه و تجزیه و تحلیل یک مدل ساختاری که شامل روابط علی / معلولی بین عوامل پیچیده است، می‌باشد. تکنیک دیمتل بر اساس گراف‌های جهت‌دار عمل می‌کند و این گراف‌ها قادر به نمایش روابط جهت‌دار میان زیرسیستم‌ها هستند. نتیجه روش دیمتل، تقسیم عوامل موجود به دو گروه علت و معلول است. گام‌های روش دیمتل به صورت زیر است (اصغر پور، ۱۳۹۷):

- گام ۱) تشکیل ماتریس روابط مستقیم
- گام ۲) نرمال کردن ماتریس روابط مستقیم
- گام ۳) تشکیل ماتریس روابط کلی
- گام ۴) تهیه نمودار علی

روش ای ان پی فازی نیز یکی از روش‌های تصمیم‌گیری چند شاخصه است که با محیط فازی در رابطه است. در این روش با استفاده از تکنیک سوپرماتریس روش ای ان پی فازی انجام می‌شود. وزن معیارها را می‌توان از روش‌هایی همچون، روش چانگ یا روش بهبود یافته به دست آورد. سپس، با استفاده از تکنیک سوپرماتریس ای ان پی وزن نهایی محاسبه شود. گام‌های روش ای ان پی فازی به صورت زیر انجام شده است (اصغر پور، ۱۳۹۷):

گام ۱) ساختن مدل و ساختار بندی مدل

گام ۲) مقایسات زوجی بردارهای اولویت

گام ۳) تشکیل سوپر ماتریس

گام ۴) انتخاب بهترین گزینه

برای دستیابی به متغیرهای پژوهش، از متغیرهای مورد استفاده در مقاله لان و همکاران^۱ (۲۰۱۹) استفاده گردید که در جدول (۱) ارائه شده‌اند. این متغیرها شامل متغیرهای اصلی و شاخص‌های ثانویه‌ای هستند که مربوط به متغیرهای اصلی ارائه شده، می‌باشند. متغیرها و شاخص‌های ثانویه به نحوی انتخاب شده‌اند که پایداری شرکت‌ها را مبتنی بر کارایی مالی نشان می‌دهد. پایداری شرکت مبتنی بر کارایی مالی به معنای حداکثر سازی ارزش شرکت با بالاترین نرخ رشد بر مبنای شرایط مالی ثابت بدون اتمام منابع مالی آن است. پایداری اساساً بیانگر جریان نقدی سریع و ثابت، گردش موجودی^۲ سریع و سطح پایین حساب‌های دریافتی است. کارایی مالی بالای شرکت منجر به پایداری بیشتر شرایط مالی آن می‌شود. بنابراین، متغیرهای این مطالعه به صورتی هستند که بر اساس کارایی مالی تدوین شده‌اند و پایداری شرکت را چه از نظر پایداری مالی و چه پایداری محیط‌زیست تامین می‌کند. متغیرهای اصلی به‌عنوان معیارها و شاخص‌های ثانویه به‌عنوان زیرمعیارها جهت تحلیل دیمتل و ای ان پی فازی در نظر گرفته شده‌اند. قابلیت سودآوری، کارایی، مدیریت بدهی و مدیریت دارایی، در بهبود تامین مالی شرکت نقش دارند که منجر به توسعه تولید محصولات و خدمات به صورت قابل اعتماد می‌شود. در صورت تامین مالی درست و مناسب، سهم بیشتر بازار در اختیار شرکت قرار می‌گیرد و پایداری شرکت محفوظ می‌ماند (تسنک و همکاران، ۲۰۱۶: ۱۲۵۴). جامعه آماری، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ هستند که تعداد ۹۱ شرکت به روش حذف سیستماتیک به‌عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. جهت وزن‌دهی

1. Lan

2. InvEntory Turnover

به شاخص‌های ثانویه و متغیرها از تکنیک دیمتل استفاده شده است. جهت ورود متغیرها به نرم‌افزار، هر شرکت به‌عنوان یک خبره در نظر گرفته شده و داده‌های ۹۱ شرکت به‌صورت جداگانه وارد نرم‌افزار شده است. بنابراین، تجزیه و تحلیل بر اساس داده‌های وارد شده برای هر شرکت می‌باشد. پس از وزن‌دهی به متغیرها و شاخص‌های ثانویه، اولویت‌بندی این شاخص‌ها و متغیرها توسط تکنیک ای‌ان‌پی فازی جهت ارائه سیستم ارزیابی شاخص برای بهینه‌سازی کارایی مالی از دیدگاه پایداری شرکت انجام شد. تکنیک دیمتل توسط نرم‌افزار Super Decisions انجام شده‌اند. BT DEMATEL Solver و تکنیک ای‌ان‌پی فازی توسط نرم‌افزار Super Decisions انجام شده‌اند.

جدول ۱. تعریف عملیاتی متغیرهای تحقیق

متغیرها	شاخص ثانویه
قابلیت سودآوری (earningability)	سود هر سهم (Earnings per share)
	سود پرداختی هر سهم (Dividend per share)
	نسبت قیمت به سود (Price earnings ratio)
	دارایی خالص در هر سهم (Net assets per share)
کارایی (efficiency)	نسبت حاشیه سود (Margin of safety ratio)
	گردش مالی کالا (Merchandise turnover)
	نسبت سود عملیاتی (Cross ratio)
مدیریت بدهی (debtmanagement)	نسبت دارایی به بدهی (Asset-Liability Ratio)
	نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام (Debt to equity ratio)
	نسبت خالص دارایی‌های ثابت به بدهی (Tangible net debt ratio)
	نسبت پوشش نرخ بهره (Interest coverage ratio)
مدیریت دارایی (management asset)	نسبت گردش موجودی کالا (Inventory turnover ratio)
	چرخه حساب‌های دریافتی (Account receivable turnover)
	چرخه عملیاتی (Operating cycle)

منبع: لان و همکاران (۲۰۱۹)

یافته‌های پژوهش

• تکنیک دیمتل

در این بخش، شاخص‌های ثانویه و متغیرهای ارائه شده توسط تکنیک دیمتل وزن‌دهی شده‌اند. همان‌طور که گفته شد، تکنیک دیمتل بر مبنای چند گام انجام می‌پذیرد. در نهایت وزن‌دهی شاخص‌های ثانویه بر اساس تکنیک دیمتل به صورت جدول (۲) می‌باشد. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، شاخص ۱۴، ۱۳ و ۷ به ترتیب بالاترین وزن‌ها را در تکنیک دیمتل به دست آوردند. بنابراین، چرخه عملیاتی، چرخه حساب‌های دریافتی و نسبت سود عملیاتی بالاترین اهمیت را در میان شاخص‌های ذکر شده دارا می‌باشند.

جدول ۲. وزن‌دهی شاخص‌های ثانویه

وزن استاندارد	R-J	R+J	J	R	شرح شاخص	شماره شاخص
۰/۳۱۴	۱/۰۸۲	۱/۱۰۲	۰/۰۱۰	۱/۰۹۲	چرخه عملیاتی	شاخص ۱۴
۰/۱۶۸	۰/۵۷۲	۰/۵۹۲	۱/۰۱۰	۰/۵۸۲	چرخه حساب‌های دریافتی	شاخص ۱۳
۰/۰۸۱	۰/۲۸۲	۰/۲۸۶	۰/۰۰۱	۰/۲۸۴	نسبت سود عملیاتی	شاخص ۷
۰/۰۷۳۱	۰/۲۵۲	۰/۲۵۶	۰/۰۰۲	۰/۲۵۴	دارایی خالص	شاخص ۴
۰/۰۶۲	۰/۲۱۶	۰/۲۱۹	۰/۰۰۱	۰/۲۱۷	نسبت گردش موجودی کالا	شاخص ۱۲
۰/۰۵۵	۰/۱۸۴	۰/۲۰۲	۰/۰۰۸	۰/۱۹۳	گردش مالی کالا	شاخص ۶
۰/۰۴۷	۰/۱۳۴	۰/۱۹۸	۰/۰۳۱	۰/۱۶۶	نسبت قیمت به سود	شاخص ۳
۰/۰۴۱	۰/۱۳۵	۰/۱۵۲	۰/۰۰۸	۰/۱۴۴	سود هر سهم	شاخص ۱
۰/۰۴۰	۰/۱۳۷	۰/۱۴۵	۰/۰۰۴	۰/۱۴۱	سود پرداختی هر سهم	شاخص ۲
۰/۰۳۷	۰/۰۹۹	۰/۱۶۴	۰/۰۳۲	۰/۱۳۱	نسبت حاشیه سود	شاخص ۵
۰/۰۲۶	-۲/۳۶۴	۲/۵۴۸	۲/۴۵۶	۰/۰۹۲	نسبت پوشش نرخ بهره	شاخص ۱۱
۰/۰۲۵	-۰/۷۶۰	۰/۹۳۹	۰/۸۴۹	۰/۰۸۹	نسبت خالص دارایی‌های ثابت به بدهی	شاخص ۱۰
۰/۰۱۳	۰/۰۳۵	۰/۰۶۰	۰/۰۱۲	۰/۰۴۷	نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام	شاخص ۹
۰/۰۱۰	-۰/۰۰۷	۰/۰۸۱	۰/۰۴۴	۰/۰۳۷	نسبت دارایی به بدهی	شاخص ۸

منبع: یافته‌های پژوهش

پس از وزن‌دهی به شاخص‌های ثانویه، متغیرهای مورد استفاده در پژوهش که شامل چهار متغیر می‌باشند وزن‌دهی شدند. وزن‌دهی متغیرها بر اساس تکنیک دیمتل به صورت جدول (۳) است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، مدیریت دارایی، کارایی، مدیریت بدهی و قابلیت سودآوری به ترتیب وزن‌های ۰/۴۱۸، ۰/۲۷۸، ۰/۱۶۴ و ۰/۱۴۰ را از نظر اهمیت دارا می‌باشند.

جدول ۳. وزن‌دهی متغیرها

وزن استاندارد	R-J	R+J	J	R	شرح متغیر	شماره متغیر
۰/۴۱۸	۱/۵۶۲۳ ۱/۵۶۲	۱/۷۷۰	۰/۱۰۴	۱/۶۶۶	مدیریت دارایی	متغیر ۴
۰/۲۱۸	۱/۰۱۲۸ ۱/۰۱۲	۱/۲۰۷	۰/۰۹۷	۱/۱۰۹	کارایی	متغیر ۲
۰/۱۶۴	-۲/۸۳۱۱ -۲/۸۳۱	۴/۱۳۶	۳/۴۸۴	۰/۵۶۲	مدیریت بدهی	متغیر ۳
۰/۱۴۰	۰/۲۵۵۹ ۰/۲۵۵	۰/۸۴۵	۰/۲۹۵	۰/۵۵۰	قابلیت سودآوری	متغیر ۱

منبع: یافته‌های پژوهش

• تکنیک ای ان پی فازی

پس از وزن‌دهی شاخص‌های ثانویه و متغیرها، رتبه‌بندی آنها توسط روش ای ان پی فازی انجام شده است. شکل‌های (۱) و (۲) به ترتیب رتبه‌بندی را برای شاخص‌های ثانویه و متغیرها نشان می‌دهد. چنانچه ملاحظه می‌شود، از میان شاخص‌های ثانویه، شاخص ۱۴ (چرخه عملیاتی)، شاخص ۱۳ (چرخه حساب‌های دریافتی) و شاخص ۷ (نسبت سود عملیاتی) به ترتیب رتبه‌های اول، دوم و سوم را در میان سایر شاخص‌های ثانویه به لحاظ اهمیت دارا هستند. همچنین، از میان متغیرها، متغیر ۴ (مدیریت دارایی) و متغیر ۲ (کارایی) به ترتیب رتبه‌های اول و دوم را در میان سایر متغیرها به لحاظ اهمیت دارند.

Name	Graphic	Ideals	Normals	Raw
1sh		0.131847	0.041429	0.041429
2sh		0.129299	0.040628	0.040628
3sh		0.152229	0.047833	0.047833
4sh		0.232803	0.073151	0.073151
5sh		0.120701	0.037927	0.037927
6sh		0.177070	0.055639	0.055639
7sh		0.260510	0.081857	0.081857
8sh		0.033758	0.010607	0.010607
9sh		0.043631	0.013710	0.013710
10sh		0.081847	0.025718	0.025718
11sh		0.084395	0.026519	0.026519
12sh		0.199363	0.062644	0.062644
13sh		0.535032	0.168118	0.168118
14sh		1.000000	0.314220	0.314220

شکل ۱. خروجی تکنیک مبتنی بر دیمتل و ای ان پی فازی برای شاخص‌های ثانویه

Name	Graphic	Ideals	Normals	Raw
v1		0.334928	0.140000	0.070000
v2		0.665071	0.278000	0.139000
v3		0.392344	0.164000	0.082000
v4		1.000000	0.418000	0.209000

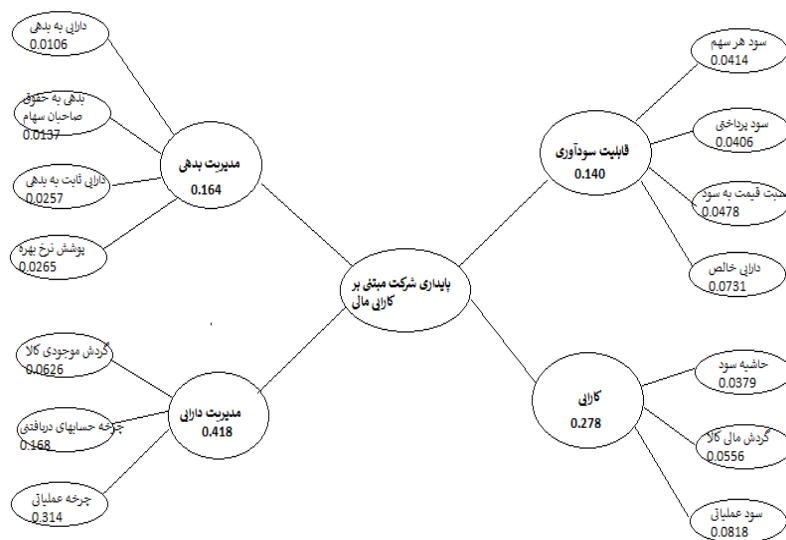
شکل ۲. خروجی تکنیک مبتنی بر دیمتل و ای ان پی فازی برای متغیرها

در یک جمع‌بندی کلی، نتایج حاصل از وزن‌دهی و رتبه‌بندی شاخص‌های ثانویه و متغیرهای شناسایی شده به شرح جدول (۴) است. همچنین، الگوی نهایی با توجه به نتایج به‌دست آمده، بر اساس شکل (۳) است.

جدول ۴. نتایج نهایی تکنیک دیمتل و ای ان پی فازی

متغیرها	شاخص ثانویه
قابلیت سودآوری (۰/۱۴۰)	سود هر سهم (۰/۰۴۱۴)
	سود پرداختی هر سهم (۰/۰۴۰۶)
	نسبت قیمت به سود (۰/۰۴۷۸)
	دارایی خالص در هر سهم (۰/۰۷۳۱)
کارایی (۰/۲۷۸)	نسبت حاشیه سود (۰/۰۳۷۹)
	گردش مالی کالا (۰/۰۵۵۶)
	نسبت سود عملیاتی (۰/۰۸۱۸)
مدیریت بدهی (۰/۱۶۴)	نسبت دارایی به بدهی (۰/۰۱۰۶)
	نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام (۰/۰۱۳۷)
	نسبت خالص دارایی‌های ثابت به بدهی (۰/۰۲۵۷)
	نسبت پوشش نرخ بهره (۰/۰۲۶۵)
مدیریت دارایی (۰/۴۱۸)	نسبت گردش موجودی کالا (۰/۰۶۲۶)
	چرخه حساب‌های دریافتی (۰/۱۶۸)
	چرخه عملیاتی (۰/۳۱۴)

منبع: یافته‌های پژوهش



شکل ۲. الگوی نهایی پژوهش

بحث و نتیجه‌گیری

امروزه با توجه به اهمیت محیط‌زیست و پایداری آن، پایداری شرکت‌ها اهمیت بیشتری از گذشته دارد. بر اساس پایداری و لزوم استفاده از آن، کارایی مالی نیز اهمیت دارد. بنابراین، هدف از پژوهش حاضر، الگوی پایداری شرکت مبتنی بر کارایی مالی هست. این مطالعه بر اساس تکنیک ترکیبی دیمتل و ای‌ان‌پی‌فازی، هدف پژوهش را برای ۹۱ شرکت بازار اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ مورد بررسی قرار داده است. نتایج تکنیک ترکیبی دیمتل و ای‌ان‌پی‌فازی نشان می‌دهد که برای ارزیابی کارایی مالی و بهینه‌سازی آن از دیدگاه پایداری شرکت، مهمترین عامل، مدیریت دارایی با وزن ۰/۴۱۸ است. مدیریت دارایی مجموعه‌ای از دستگاه‌ها و فرآیندهای روشمند برای نگهداری، بکارگیری و توسعه دارایی‌های یک شرکت است. در این چهارچوب معمولاً روش‌های مهندسی با تجربیات و تئوری‌های اقتصادی ترکیب می‌شوند و با تکمیل این فرآیند، ابزاری به وجود می‌آید که به‌طور منظم و با روندی منطقی در تصمیم‌گیری‌های آتی به کاربرده می‌شود. به‌عبارت‌دیگر، مدیریت دارایی، چهارچوبی را برای طراحی و پیاده‌سازی برنامه‌های بلندمدت و کوتاه‌مدت آینده یک گروه یا مجموعه مشخص می‌کند. هدف از مدیریت دارایی، افزایش سود و منفعت یک مجموعه در جهت پیشبرد اهداف تعریف‌شده برای آن بر پایه امکانات و منابع موجود است. این روش، ارزیابی‌های اقتصادی در سطوح مدیریت سرمایه‌گذاری‌های پروژه‌ای، شبکه‌ای و دستگاهی را باهم ترکیب می‌کند. اطلاعات به‌دست‌آمده از این روش به‌عنوان ابزاری برای تصمیم‌گیری در جهت سرمایه‌گذاری‌های سودده آتی برای مجموعه، در نظر گرفته می‌شود و کمک می‌کند تا تصمیمات آتی بهتر و دقیق‌تری اتخاذ شود. مدیریت دارایی در تحقیق حاضر، مهمترین شاخص ارزیابی کارایی مالی و بهینه‌سازی آن از دیدگاه پایداری شرکت به‌شمار می‌رود. هدف از مدیریت دارایی، افزایش سود و منفعت شرکت در جهت پیشبرد اهداف است که بر پایه امکانات و منابع موجود شرکت انجام می‌شود. بنابراین، در صورتی که دستگاه‌ها و فرآیندهای روشمندی برای نگهداری، بکارگیری و توسعه دارایی‌های شرکت انجام شود، کارایی مالی شرکت بهبود یافته که در راستای آن می‌توان به پایداری شرکت نیز دست‌یافت. پس از مدیریت دارایی، کارایی، با وزن ۰/۲۷۸ اولویت دوم را از نظر شاخص ارزیابی کارایی مالی و بهینه‌سازی آن از دیدگاه پایداری شرکت

دارد. کارایی به معنای عملکرد مناسب با توجه به به کارگیری از حداکثر منابع موجود در شرایط معین می‌باشد. برای کارایی بحث کاهش اتلاف منابع اهمیت بسیار دارد. با افزایش کارایی، بهره‌وری تولید نیز بالا رفته و در نهایت سودآوری را برای شرکت به ارمغان می‌آورد. کارایی حداکثر نمودن ارزش ستاده‌ها با توجه به نهاده‌های معین و پرهیز از اتلاف نهاده‌ها تعریف می‌شود و اگر عملکرد اقتصادی همراه با کارایی باشد، قیمت به سمت هزینه نهایی منتقل می‌شود و بدین ترتیب مزاد رفاه کل شرکت حداکثر می‌شود (خداداد کاشی، ۱۳۹۱). کارایی با افزایش نسبت ستاده به داده، تامین مالی شرکت را با سهولت بیشتری پیش برده و پایداری شرکت را به وجود خواهد آورد. بنابراین، کارایی مالی و بهینه‌سازی آن تحت تاثیر مستقیم با کارایی شرکت است.

پس از دو متغیر مدیریت دارایی و کارایی که بالاترین اولویت را برای شاخص ارزیابی کارایی مالی و بهینه‌سازی آن از دیدگاه پایداری شرکت داشتند، مدیریت بدهی با وزن ۰/۱۶۴ و قابلیت سودآوری با وزن ۰/۱۴۰، اولویت‌های سوم و چهارم را برای پایداری شرکت مبتنی بر کارایی مالی دارا می‌باشند. بنابراین، می‌توان گفت که مدیریت بدهی و قابلیت سودآوری نسبت به مدیریت دارایی و کارایی اهمیت کمتری دارند. هرچند که وزن این دو متغیر چندان اندک نیست و این دو به‌نوبه خود نیز برای پایداری شرکت و کارایی مالی موثر هستند. همچنین، برای این امر لازم است مدیریت بدهی برای ارزیابی میزان بدهی شرکت و قابلیت سودآوری برای بالا بردن سودآوری شرکت، نیز مورد توجه قرار گیرد.

از میان شاخص‌های ثانویه بررسی شده، شاخص‌هایی که مربوط به مدیریت دارایی و کارایی هستند، اولویت بیشتری نسبت به دیگر شاخص‌ها دارند. بنابراین، به ترتیب چرخه عملیاتی، چرخه حساب‌های دریافتی و نسبت سود عملیاتی به ترتیب با وزن‌های ۰/۳۱۴، ۰/۱۶۸ و ۰/۰۸۱۸، بالاترین اهمیت را در میان سایر شاخص‌های کارایی مالی از دیدگاه پایداری شرکت دارا می‌باشند. در صورتی که این سه شاخص ثانویه در شرکت برقرار باشند، تامین مالی شرکت بهبود یافته و در نهایت پایداری شرکت را به دنبال خواهد داشت.

چرخه عملیاتی به تعداد روزهای مورد نیاز برای انجام عملیات یک کسب و کار گفته می‌شود. به گفته دچاو^۱ (۱۹۹۴)، میانگین زمان بین وجوه مصرف شده برای تولید محصولات و وجوه دریافت

شده از فروش محصولات، چرخه عملیاتی نامیده می‌شود. علاوه بر آن، دچاو بیان می‌کند که مدت چرخه عملیاتی میزان سرمایه در گردش را تعیین می‌کند، شرکت‌ها با چرخه عملیاتی طولانی‌تر نیازمند سرمایه در گردش بالاتری هستند، تا بتوانند فعالیت‌های عملیاتی خود را در سطح عادی نگه‌دارند. چرخه عملیاتی شرکت می‌تواند تحت تاثیر عواملی از قبیل نوع تجارت، کارایی مدیریت و موارد دیگر باشد. چرخه عملیاتی و سرمایه در گردش شرکت باید طبق روال عادی خود باشد (وانگ و همکاران، ۲۰۱۴). به‌طور کلی، چرخه عملیاتی، عامل بسیار مهمی است که از روش‌های مدیریت دارایی به شمار می‌رود و توسط آن می‌توان کارایی مالی شرکت را بهینه نمود.

چرخه حساب‌های دریافتی نشان‌دهنده مطالبات شرکت از اشخاص و دیگر شرکت‌ها می‌باشد. این حساب ممکن است از فروش کالا یا ارائه خدمات، پرداخت مساعده، پرداخت وام یا مواردی مانند آن باشد. چرخه حساب‌های دریافتی مطابق با نتایج به‌دست‌آمده از تحقیق، نقش مهمی در بهینه‌سازی کارایی مالی شرکت دارد. توسط چرخه حساب‌های دریافتی، دارایی شرکت افزایش یافته و همچنین، بدهی شرکت کاهش می‌یابد. افزایش دارایی و کاهش بدهی در مجموع بهینه‌سازی کارایی مالی شرکت را به دنبال دارد نسبت سود عملیاتی نیز عامل مهمی در بهینه‌سازی کارایی مالی از دیدگاه پایداری شرکت دارا می‌باشد. سود عملیاتی، نشان‌دهنده باقیمانده سود پس از محاسبه تمام هزینه‌های عملیاتی مربوط به شرکت است. علاوه بر بهای تمام‌شده کالای فروش رفته، هزینه‌های اداری، عمومی و هزینه‌هایی مانند اجاره و بیمه، حمل‌ونقل و کرایه در محاسبه سود عملیاتی در نظر گرفته می‌شوند. در حقیقت، تمام هزینه‌هایی که برای حفظ فعالیت شرکت ضروری هستند در محاسبه سود عملیاتی در نظر گرفته می‌شوند. بنابراین، از آنجاکه سود عملیاتی شامل محاسبه تمام هزینه‌های عملیاتی مربوط به شرکت است، نقش بسیار مهمی در کارایی مالی شرکت دارد، زیرا سود عملیاتی، قابلیت سوددهی عملیاتی شرکت را مشخص می‌کند..

با توجه به نتایج به‌دست‌آمده از پژوهش پیشنهاد می‌شود با توجه به آن‌که برای ارزیابی کارایی مالی و بهینه‌سازی آن از دیدگاه پایداری شرکت، مهمترین عامل، مدیریت دارایی است، پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها مدیریت دارایی را به‌طور کامل در شرکت خود پیاده‌سازی نمایند. پیاده‌سازی مدیریت دارایی به روش‌های گوناگون انجام می‌شود. این روش‌ها شامل (۱) رصد دارایی به‌طور آنی،

۲) مدیریت دارایی به صورت تکنولوژی ابری، ۳) دستیابی به جزئیات و اطلاعات دقیق، ۴) تشخیص دارایی های کاذب، ۵) انجام فعالیت های عملیاتی با کارایی بیشتر، ۶) پیش بینی هزینه و بودجه شرکت و در نهایت، ۷) تشخیص روندها در کسب و کار می باشند. بنابراین، سازمان ها باید این هفت مورد را برای ارتقای مدیریت دارایی در سازمان خود مدنظر داشته باشند. با توجه به آن که کارایی از دیدگاه پایداری شرکت اهمیت زیادی دارد، جهت افزایش کارایی شرکت باید از تمام منابع در دسترس در جهت بهینه استفاده شود و از هدر دادن منابع جلوگیری گردد. شرکت ها می توانند از طریق کارایی درونی و کارایی تخصیصی، کارایی شرکت خود را افزایش داده که به بهبود پایداری شرکت کمک می کند.

منابع

- اصغر پور، محمدجواد. (۱۳۹۷). تصمیم‌گیری‌های چندمعیاره، تهران: دانشگاه تهران.
- بخردی‌نسب، وحید و ژولانژاد، فاطمه. (۱۳۹۹). تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت با در نظر گرفتن نقش تعدیلگر ارزش ویژه نام و نشان تجاری. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۰(۴)، ۲۷-۷۲.
- فخاری، حسین و مهرابی، مهدی و ییلویی خمسلویی، مالک و قاسمی، احمد، ۱۳۹۴، عوامل موثر بر گزارشگری پایداری شرکتها، سومین کنفرانس بین‌المللی پژوهشهای کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران، <https://civilica.com/doc/465923>
- قاسمی، محمد. محمدی، موسی. امین‌پناه، چیا. (۱۳۹۹). بررسی تأثیرات انتشار گازهای گلخانه‌ای، عملکرد زیست‌محیطی و عملکرد اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۰(۴)، ۹۳-۱۱۰.
- معصومی، س.، و صالح نژاد، س.، و ذبیحی زرین کلایی، ع. (۱۳۹۷). شناسایی متغیرهای موثر بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی، ۱۸(۷۰)، ۱۹۵-۲۲۱.
- هاشمی، سید عباس. قاسمی، محمدرضا و رفیعی شهرکی، احمدرضا. (۱۳۹۸). تاثیر عملکرد پایداری شرکت بر مزاد بازده سهام و سودآوری. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۹(۲)، ۱۱۹-۱۳۸.

References

- Asgharpour, Mohammad Javad, (2015), Multi-Criteria Decision Making, Tehran: *University of Tehran* [In Persian]
- bekhradi nasab, V., & zholanezhad, F. (2020). The Role of value Moderator of the Brand Name on the Relationship between Corporate Social Responsibility and Financial Performance of firms Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Social Interests*, 10(4), 27-72. doi: 10.22051/ijar.2019.23306.1475 [In Persian]
- Benitez, J., Chen, Y., Teo, T. S., & Ajamieh, A. (2018). Evolution of the impact of e-business technology on operational competence and firm profitability: A panel data investigation. *Information & management*, 55(1), 120-130.
- Cantele, S., & Cassia, F. (2020). Sustainability implementation in restaurants: A comprehensive model of drivers, barriers, and competitiveness-mediated effects on firm performance. *International Journal of Hospitality Management*, 87, 102510.
- Charter, M., Peattie, K., Ottman, J., & Polonsky, M. J. (2002). Marketing and sustainability, Centre for Business Relationships, Accountability, Sustainability and Society (BRASS), in association with *The Centre for Sustainable Design*.

- Cheng, M., Dhaliwal, D., & Zhang, Y. (2013). Does investment efficiency improve after the disclosure of material weaknesses in internal control over financial reporting?. *Journal of accounting and economics*, 56(1), 1-18.
- Edmans, A., Heinle, M. S., & Huang, C. (2016). The real costs of financial efficiency when some information is soft. *Review of Finance*, 20(6), 2151-2182.
- Fakhari, Hussein Mehrabi, Mehdi; Yabloi Khumslui, owner; Ghasemi, Ahmad, (2015) (3rd International Conference on Applied Research in Management and Accounting, Tehran. <https://civilica.com/doc/465923>[In Persian]
- Freeman, R. E. (2010). Strategic management: A stakeholder approach. *Cambridge university press*.
- Gallego-Álvarez, I., & Ortas, E. (2017). Corporate environmental sustainability reporting in the context of national cultures: A quantile regression approach. *International Business Review*, 26(2), 337-353 .
- Ghasemi, M., Mohammadi, M., & Amin Panah, C. (2020). Investigating the Effects of Greenhouse Gas Emissions, Environmental Performance and Social Function on Financial Performance of firms listed on Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Social Interests*, 10(4), 93-110. doi: 10.22051/jaasci.2021.27062.1543[In Persian]
- Gupta, A. K., & Gupta, N. (2020). Effect of corporate environmental sustainability on dimensions of firm performance—Towards sustainable development: Evidence from India. *Journal of Cleaner Production*, 253, 119948.
- Hansen, E. G., & Schaltegger, S. (2013). 100 per cent organic? A sustainable entrepreneurship perspective on the diffusion of organic clothing. *Corporate Governance Hashemi, S., Ghasemi, M., & rafiee shahraki, A. (2019). Effect of Corporate Sustainability on Excess Stock Returns and Profitability. Journal of Accounting and Social Interests*, 9(2), 119-138. doi: 10.22051/ijar.2018.22009.1430.
- Hawken, P., & Niznik, L. (1992). The ecology of commerce (pp. 93-100). *Community Sustainability Resource Institute*.
- Jha, A. (2019). Financial reports and social capital. *Journal of Business Ethics*, 155(2), 567-596.
- Kane, G. (2009). Three secrets of green business: Unlocking competitive advantage in a low carbon economy. *Routledge*.
- Kirschenmann, K., Malinen, T., & Nyberg, H. (2016). The risk of financial crises: Is there a role for income inequality? *Journal of International Money and Finance*, 68, 161-180.
- Kraten, M. (2014). Sustainability-The Accounting Perspective. *Your industry. One source*.
- Lan, S., Yang, C., & Tseng, M. L. (2019). Corporate sustainability on causal financial efficiency model in a hierarchical structure under uncertainties. *Journal of Cleaner Production*, 237, 117769.

- Liu, T., Liu, H., Zhang, Y., Song, Y., Su, Y., & Zhu, Y. (2020). Linking governance structure and sustainable operations of Chinese manufacturing firms: The moderating effect of internationalization. *Journal of Cleaner Production*, 253, 119949.
- Liu, T., Wang, J., Zhu, Y., & Qu, Z. (2021). Linking economic performance and sustainable operations of China's manufacturing firms: What role does the government involvement play? *Sustainable Cities and Society*, 67, 102717.
- Masoumi, Seyed Rasool; Saleh Nejad, Seyed Hassan; Zabihi Zarrin Kalaei, Ali, (2015), Identifying the variables affecting the reporting of sustainability of companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Auditing Knowledge*, 18 (70), 195-225. (In Persian).
- Navarro-Galera, A., Rodríguez-Bolívar, M. P., Alcaide-Muñoz, L., & López-Subires, M. D. (2016). Measuring the financial sustainability and its influential factors in local governments. *Applied Economics*, 48(41), 3961-3975.
- Poltorzycki, S. (1998). Creating environmental business value: achieving two shades of green (Vol. 17). *Thomson Crisp Learning*.
- Porter, M. E., & Kramer, M. R. (2011). Creating Shared Value: Harvard Business Review. *From the Magazine* (January–February 2011).
- Sardana, D., Gupta, N., Kumar, V., & Terziovski, M. (2020). CSR 'sustainability' practices and firm performance in an emerging economy. *Journal of Cleaner Production*, 258, 120766.
- Sun, Y., Garrett, T. C., Phau, I., & Zheng, B. (2020). Case-based models of customer-perceived sustainable marketing and its effect on perceived customer equity. *Journal of Business Research*, 117, 615-622.
- Tseng, M. L., Lim, M. K., & Wu, K. J. (2018). Corporate sustainability performance improvement using an interrelationship hierarchical model approach. *Business Strategy and the Environment*, 27(8), 1334-1346.
- Tseng, M. L., Wu, K. J., Ma, L., Kuo, T. C., & Sai, F. (2019). A hierarchical framework for assessing corporate sustainability performance using a hybrid fuzzy synthetic method-DEMATEL. *Technological Forecasting and Social Change*, 144, 524-533.
- Wu, W., Liu, Y., Zhang, Q., & Yu, B. (2019). How innovative knowledge assets and firm transparency affect sustainability-friendly practices. *Journal of cleaner production*, 229, 32-43.

COPYRIGHTS



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

تأثیر معاملات غیر نقد و غیر عملیاتی با اشخاص وابسته بر پاداش هیئت‌مدیره شرکت‌ها^۱

سید حسین سجادی^۲، رحیم بنابی قدیم^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۲/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۲۵

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: هدف این پژوهش، بررسی تأثیر معاملات غیر نقد و غیر عملیاتی با اشخاص وابسته بر پاداش هیئت‌مدیره با تحلیلی بر فرضیه قراردادهای کارا، در مقابل فرضیه ضعف راهبری شرکتی است.

روش: به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، داده‌های ۱۱۸ شرکت در فاصله زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ انتخاب و با استفاده از مدل‌های رگرسیونی چندگانه مورد تحلیل قرار گرفتند.

یافته‌ها: نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد معاملات غیر نقد و معاملات غیر عملیاتی با اشخاص وابسته تأثیر مثبت و نوسان معاملات غیر عملیاتی با اشخاص وابسته تأثیر منفی بر پاداش هیئت‌مدیره داشته‌اند. همچنین، کیفیت راهبری شرکتی سبب تعدیل رابطه بین معاملات غیر عملیاتی با اشخاص وابسته با پاداش هیئت‌مدیره شده است.

نتیجه‌گیری: این موضوع حاکی از جایگزینی رویکرد قراردادهای کارا، بجای رویکرد فرصت‌طلبانه معاملات با اشخاص وابسته و با حضور راهبری شرکتی قوی است، درحالی که راهبری شرکتی قوی، تأثیری بر رابطه بین معاملات غیر نقد با اشخاص وابسته و پاداش هیئت‌مدیره نداشته است.

دانش‌افزایی: در این پژوهش، تأکید بر تقویت سازوکارهای راهبری شرکتی در راستای افزایش قابلیت اتکای معاملات و شکل‌گیری قراردادهای کارا است.

واژه‌های کلیدی: پاداش هیئت‌مدیره، قرارداد کارا، معاملات غیر عملیاتی با اشخاص وابسته، معاملات غیر نقد با اشخاص وابسته.

طبقه بندی موضوعی: L25.G34، M12

10.22051/JAASCI.2021.36859.1630 : DOI ۱

۲. استاد، گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (sajadi@scu.ac.ir)

۳. استادیار، گروه حسابداری، واحد هشت‌رود، دانشگاه آزاد اسلامی، هشت‌رود، ایران. نویسنده مسئول. (r_bonabi@iau-maragheh.ac.ir)

مقدمه

معیارهای مبتنی بر حسابداری یعنی سود حسابداری، معیار بهتری در برنامه‌های پاداش است و دقت بیشتری دارد، زیرا مستقل از نوسان‌ها و اختلالات برون‌سازمانی و خارج از کنترل مدیر هستند، به شرطی که فارغ از دستکاری و مدیریت سود و انگیزه‌های فرصت‌طلبانه‌ای باشند که سبب کاهش دقت سود می‌شوند (واعظ و همکاران، ۱۳۹۶: ۴؛ پاندهرو پتک^۱، ۲۰۱۴: ۷؛ زکریا^۲، ۲۰۱۲: ۴). با این حال، عواملی چون اصل تطابق هزینه‌ها با درآمدها و متعاقب آن مشکلات پیرامون تخصیص هزینه‌ها به دوره‌های مالی، شناسایی درآمدها، اعمال اختیار در انتخاب روش‌ها و دستکاری واقعی فعالیت‌ها، مهمترین عواملی هستند که می‌توانند در محاسبه سود، دقت گزارشگری آن و رابطه بین سودهای گذشته و آینده، تاثیرگذار باشند و رابطه بین آنها را دچار نوسان و اختلال سازند (دیچو و تانگ^۳، ۲۰۰۸: ۷؛ دانلسون و همکاران^۴، ۲۰۱۱: ۴). معاملات اشخاص وابسته از جمله معاملاتی است که با توجه به انعطاف موجود در استانداردهای حسابداری، مدیران با اعمال اختیار خود می‌توانند سود خالص شرکت را برای دوره یا دوره‌های مالی مورد نظر و به تناسب منافع شخصی خود، تعدیل نمایند، درحالی که این رفتار فرصت‌طلبانه با انتقال ناعادلانه ثروت به مدیران و در نتیجه کاهش ارزش شرکت همراه خواهد بود (هوپ و همکاران^۵، ۲۰۱۹: ۱۱). سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگر ذی‌نفعان در بازار سرمایه به‌طور غالب پیامدهای منفی معاملات اشخاص وابسته را بررسی کرده‌اند (گوردن، هنری، پالیا^۶، ۲۰۰۴: ۹). تا زمانیکه در سایه معاملات اشخاص وابسته، احتمال هدررفت منابع توسط مدیران وجود دارد، سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان نیز در واکنش به این معاملات، ارزش شرکت را می‌توانند به‌طور قابل توجهی کاهش دهند (چئونگ و همکاران^۷، ۲۰۰۶: ۷). معاملات اشخاص وابسته می‌تواند نشانگر اعمال قدرت توسط افراد درون‌سازمانی و در راستای منافع شخصی باشد و یا نشانگر معاملات در نتیجه قراردادهای کارا باشد. به‌طور کلی، اغلب پژوهش‌ها

-
1. Pandher & Pathak
 2. Zakaria
 3. Dichev & Tang
 4. Donelcon, Jennings & McInnis
 5. Hope, Lu & Saiy
 6. Gordon, Henry & Palia
 7. Cheung, Rau & Stouraitis

بیانگر این موضوع است که معاملات فرصت طلبانه اشخاص وابسته به دلیل پیامدهای منفی مانند، تامین منافع فردی، با فقدان کارایی سرمایه گذاری و تخصیص سرمایه ارتباط دارند (حبیب و همکاران^۱، ۲۰۱۵: ۹؛ کلبک و می هو^۲، ۲۰۱۷: ۱۳). با توجه به برقراری سیستم پاداش دهی مبتنی بر سود و امکان بکارگیری فرصت طلبانه معاملات با اشخاص وابسته توسط مدیران، برای جلوگیری از انتقال ثروت و کاهش منافع سهامداران نیاز به ابزارهای کنترلی و نظارتی است که ابزارهای راهبری شرکتی قوی می تواند در این راستا از خروج ثروت و کاهش ارزش شرکت جلوگیری کند (هوپ و همکاران، ۲۰۱۹: ۱۱؛ بالسام و همکاران^۳، ۲۰۱۷: ۱۶؛ کولبک و می هو، ۲۰۱۰: ۱۴؛ میتا و یوماتا^۴، ۲۰۱۴: ۱۰؛ گوردون و همکاران^۵، ۲۰۰۵: ۱۳؛ چانگ و ژانگ^۶، ۲۰۱۱: ۵). با توجه به انعطاف استانداردها و اختیار مدیران در انتخاب رویه های حسابداری که می توانند سود خالص مبنای محاسبه پاداش را، تحت تاثیر قرار دهند و نیز تمایل مدیران به پنهان کردن معاملات فرصت طلبانه با اشخاص وابسته و تحریف صورت های مالی بدین وسیله، این سوال مطرح است که معاملات با اشخاص وابسته چگونه محاسبه پاداش هیئت مدیره را تحت تاثیر قرار می دهد؟ با توجه به غیرعادی بودن معاملات غیرنقد و غیرعملیاتی با اشخاص وابسته، نسبت به معاملات نقد و عملیاتی، این سوال مطرح است که چگونه این معاملات غیرعادی بر پاداش تاثیر دارند؟ همچنین، با توجه به اینکه با تقویت راهبری شرکتی، نظارت بیشتری بر رفتارها و انتخاب های مدیران صورت می گیرد، این سوال مطرح است که رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و پاداش، بیانگر رویکرد راهبری شرکتی ضعیف است یا بیانگر رویکرد قراردادهای کارا است؟

مبانی نظری پژوهش

پاداش دهی صرف بر اساس سود خالص گزارش شده از سوی مدیریت، الزاما سبب ایجاد انگیزه مدیران برای بیشینه کردن ارزش شرکت و منافع همه گروه های ذی نفع نخواهد بود، زیرا مدیران با

1. Habib, Jiang, & Zhou
2. Kohlbeck & Mayhew
3. Balsam, Gifford & Puthenpurackal
4. Mita & Utama
5. Gordon, Henry & Palia
6. Chung & Zhang

توجه به انعطاف موجود در استانداردهای حسابداری و اختیار در گزینش رویه‌های حسابداری، به راحتی سود را برای دستیابی به منافع شخصی خود مورد دستکاری قرار می‌دهند (حسینی و همکاران، ۲۰۱۷: ۲۳۳؛ واعظ و همکاران، ۱۳۹۶: ۴). اگر پاداش، تناسبی با عملکرد واقعی مدیران نداشته باشد، نه تنها سبب افزایش ارزش شرکت نشده، بلکه ابزاری برای انتقال ثروت خواهد بود (اسلامی و قدمیاری، ۱۴۰۰: ۷؛ کازان^۱، ۲۰۱۶). بنابراین، این فرصت برای مدیران وجود دارد که با اعمال انتخاب‌های حسابداری و دست‌آویز قرار دادن این مشخصه‌ها از طریق مدیریت اقلام تعهدی و دستکاری فعالیت‌های واقعی، در صدد تامین منافع شخصی خود باشند که هر کدام کارایی قراردادهای را تحت تاثیر قرار می‌دهند (بیانچی و چن^۲، ۲۰۱۵: ۱۲۶؛ واعظ و همکاران، ۱۳۹۶: ۵).

اشخاص وابسته، نفوذ در خور توجهی در شرکت‌ها دارند و توانایی کنترل شرکت را نیز دارند. آنها همچنین، می‌توانند بر تصمیمات عملیاتی و مالی در نتیجه تصمیمات مربوط به مصرف وجوه، سرمایه‌گذاری، تامین مالی توسط شرکت، تاثیرگذار و تعیین‌کننده باشند (کامیابی و همکاران، ۱۳۹۳: ۱۳۸). به عبارتی، معاملات با اشخاص وابسته اعتماد سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان را درباره عملکرد و اعتبار صورت‌های مالی شرکت کاهش می‌دهد که سرانجام مدیران اجرایی شرکت برای افزایش سرمایه اضافی در آینده، با مشکل مواجه خواهند شد (نخیلی و مویز^۳، ۲۰۱۱: ۱۴۸۳؛ هوانگ و همکاران^۴، ۲۰۱۳: ۲۹۴). به اعتقاد گوردون و همکاران (۲۰۰۴) و چئونگ و همکاران (۲۰۰۶)، درباره معاملات اشخاص وابسته دو دیدگاه متفاوتی وجود دارد؛ دیدگاه اول، بیانگر مسئله‌ی نمایندگی است؛ یعنی این معاملات در راستای کسب منافع شخصی مدیران استفاده می‌شود و سبب تحمیل زیان به سهامداران و دیگر ذی‌نفعان می‌شود (حیب و همکاران، ۲۰۱۵: ۹؛ چئونگ و همکاران، ۲۰۰۶: ۷) و چه بسا مدیران برای مخفی کردن اثرات مخرب این معاملات دست به تحریف صورت‌های مالی بزنند (گوردون و هنری، ۲۰۰۴: ۱۳). دیدگاه دوم، بیانگر دیدگاه اثربخشی معاملات اشخاص وابسته در شرکت به‌عنوان بازوی کمکی در دستیابی به اهداف سازمانی است. از نظر

1. Kazan
2. Bianchi & Chen
3. Nekhili & Moéz
4. Hwang, Chiou & Wang

پژوهشگرانی مانند چانگ و هونگ^۱ (۲۰۰۰) و خانا و پالپو^۲ (۲۰۰۰)، این دیدگاه معاملات با اشخاص وابسته نه تنها مضر نیست که برای سهامداران نیز سودمند خواهند بود (فریدمن و همکاران^۳، ۲۰۰۳: ۵). به طور کلی، بکارگیری معاملات اشخاص وابسته در جهت منافع شخصی و در نتیجه ضعف گزارشگری مالی، سبب نابسامانی‌های مالی شرکت‌ها می‌شود (جیان و ونگ^۴، ۲۰۰۴: ۳)، زیرا یکی از ابزارهای موجود برای تحریف صورت‌های مالی و انتقال ثروت به نفع گروه‌های خاص است (گان لی و همکاران^۵، ۲۰۱۴: ۸). این نوع معاملات به دلیل غیرکارا بودن بازارها و ضعف راهبری شرکتی، تشدید شده و از نظر رویکرد تضاد منافع سبب متضرر شدن سهامداران و منتفع شدن مدیران شرکت به هزینه کاهش ارزش شرکت و کاهش ثروت سهامداران اقلیت، می‌شود. این معاملات با اینکه در تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان اطلاعات، نقش مهمی دارند، به دلیل پیچیدگی در شناسایی آنها به عنوان یکی از چالش‌های مهم گزارشگری مالی تلقی می‌شود (گان لی و همکاران، ۲۰۱۴: ۷؛ چانگ و ژانگ، ۲۰۱۱: ۵).

فرضیه قراردادهای کارا در مقابل فرضیه ضعف راهبری شرکتی

دو هدف اصلی راهبری شرکتی در راستای محافظت بلندمدت از منافع سهامداران، عبارت از مدیریت ریسک واحد تجاری به وسیله تقویت شفافیت و پاسخگویی و تقویت کارایی بلندمدت واحد تجاری به وسیله محدود کردن رفتارهای فرصت‌طلبانه و عدم مسئولیت‌پذیری مدیران است (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۹: ۶۶). در رابطه با معاملات اشخاص وابسته، نتایج برخی پژوهش‌ها با فرضیه ضعف راهبری شرکتی، همراه است که فرض می‌کند معاملات اشخاص وابسته با نرخ بازار قیمت‌گذاری نمی‌شوند، بلکه به نفع گروه‌های وابسته و به ضرر سهامداران انجام می‌گیرند. به عبارتی این معاملات ابزار اعمال اختیار مدیران در تامین منافع شخصی خود به قیمت کاهش ارزش شرکت هستند (بالسام و همکاران، ۲۰۱۷: ۸۶۳؛ هوپ و همکاران، ۲۰۱۹: ۱۲). پیش‌بینی‌های فرضیه راهبری ضعیف عبارتند از الف) معاملات اشخاص وابسته با ضعف راهبری شرکتی مرتبط است، ب) مدیران

-
1. Chang & Hong
 2. Khanna & Palepu
 3. Friedman, Johnson & Mitton
 4. Jian & Wong
 5. Gun Lee, Kang, Young Lee, & Park

شرکت که به معاملات اشخاص وابسته روی می آورند، استقلال و بی طرفی خود را به خطر می اندازند و احتمال تصویب بسته‌های با پاداش بیش از حد را افزایش می دهند و ج) به عنوان یک محصول جانبی از ضعف راهبری شرکتی، معاملات اشخاص وابسته مدیران بیانگر نوعی قرارداد اجاره است. این قرارداد اجاره ممکن است از طریق معاملات اشخاص وابسته یا از طریق برقراری پاداش بیش از حد مدیران انجام شود؛ در حالی که مورد اول ارتباط بین معاملات اشخاص وابسته با مدیر شرکت و پاداش مدیر را نشان نمی دهند، اما مورد دوم، رابطه مثبت بین معاملات اشخاص وابسته با مدیر شرکت و پاداش بیش از حد را نشان می دهد (بالسام و همکاران، ۲۰۱۷: ۸۶۳). بنابراین، به سبب ضعف کنترل داخلی در شرکت، مدیران برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت خود دست به انجام معاملات اشخاص وابسته می زنند که برای پنهان کردن این معاملات از دید عموم، به تحریف صورت‌های مالی و گزارش سودهای غیرواقعی روی می آورند و کیفیت سود را کاهش می دهد (سلطانی نژاد و همکاران، ۱۳۹۹؛ کلبک و می هو، ۲۰۱۷)؛ به طوری که افزایش معاملات اشخاص وابسته با ضعف راهبری شرکتی، کاهش سودآوری و کاهش ارزش شرکت همراه است (بالسام و همکاران، ۲۰۱۷: ۸۶۲؛ هوپ و همکاران، ۲۰۱۹: ۱۲).

رویکرد دیگر در رابطه با معاملات اشخاص وابسته، رویکرد قراردادهای کارا است که به موجب آن وجود معاملات اشخاص وابسته بخشی از قراردادهای مدیران برای پیشینه کردن ارزش شرکت و منتفع کردن همه گروه‌های ذی‌نفع است (هوپ و همکاران، ۲۰۱۹: ۱۲؛ کولبک و می هو، ۲۰۱۰: ۱۴؛ لو، ۲۰۱۷: ۳). پیش‌بینی‌های فرضیه قراردادهای کارا عبارتند از الف) معاملات اشخاص وابسته به عوامل مرتبط با راهبری شرکتی قوی مربوط می شوند، ب) هیچ ارتباطی بین معاملات اشخاص وابسته با مدیران و پاداش مدیر وجود ندارد و ج) ارتباط بین معاملات اشخاص وابسته با مدیران و پاداش مدیر یا خنثی یا منفی، است. پیش‌بینی منفی از بحث فوق در مورد معاملات اشخاص وابسته بیانگر بکارگیری این معاملات به عنوان یک وسیله کارآمد برای تامین تنها بخشی از پاداش مدیران است. پیش‌بینی خنثی براساس این استدلال آن است که معاملات اشخاص وابسته برای کارآیی قراردادها انجام می شود و بنابراین، نباید با پاداش اضافی همراه باشد (بالسام و همکاران، ۲۰۱۷: ۸۶۳). این دیدگاه رویکرد اثربخشی معاملات اشخاص وابسته را نشان می دهد که با اشاره به

مفهوم هزینه معاملات، آن را بخشی از تقاضای واحد تجاری و تضمین کننده کار مدیران و سودمند برای سهامداران می داند (هوپ و همکاران، ۲۰۱۹: ۱۲؛ کولبک و می هو، ۲۰۱۰: ۱۴؛ لو، ۲۰۱۷: ۳؛ آهرونی و همکاران^۱، ۲۰۱۰: ۹؛ ژیانگ و وونگ^۲، ۲۰۱۰: ۷۹). باید توجه داشت که مشاهده ارتباط ناچیز بین معاملات اشخاص وابسته مدیران و پاداش مدیر هم با ضعف راهبری و هم با فرضیه های قراردادهای کارا می تواند سازگار باشد، اما زمانی اتفاق می افتد که معاملات اشخاص وابسته مدیران در صورت انجام با قیمت گذاری کمتر از بازار همراه باشد، در حالی که دومی زمانی اتفاق می افتد که قیمت گذاری معاملات اشخاص وابسته به قیمت های جاری صورت گیرد. هرچند تفکیک این دو فرضیه، در حالت وجود رابطه ضعیف بین معاملات اشخاص وابسته و پاداش مدیر، به دلیل عدم امکان مشاهده جزئیات معاملات و واکنش به هنگام بازار، به راحتی امکان پذیر نیست (بالسام و همکاران، ۲۰۱۷: ۸۶۵). با این حال چه از نظر نظریه نمایندگی و چه از نظر انگیزه های برای مدیران جهت انجام بهتر وظایف خود، توجه به این نکته ضروری است که این معاملات می تواند بر وضعیت مالی و عملکرد شرکت ها تاثیر منفی داشته باشند که ناشی از وجود این معاملات نیست، بلکه به دلیل تصور استفاده کنندگان اطلاعات از ماهیت این معاملات است (گوردن و هنری، ۲۰۰۵: ۹؛ ژیانگ و وونگ، ۲۰۱۰: ۸۰).

پیشینه پژوهش

هوپ و همکاران (۲۰۱۹) با بررسی رابطه بین پاداش مدیران و معاملات اشخاص وابسته نشان دادند که پاداش دارای رابطه مستقیمی با معاملات اشخاص وابسته بوده است، اما پاداش مبتنی بر سرمایه رابطه معکوسی با معاملات اشخاص وابسته داشته است و پاداش بیش از حد، استقلال و قدرت نظارتی مدیریت را کاهش می دهد. عظیم و همکاران^۳ (۲۰۱۸)، با بررسی تاثیر راهبری شرکتی بر معاملات اشخاص وابسته در شرکت ها با مالکیت خانوادگی در پاکستان، نشان دادند راهبری شرکتی در واحدهای تجاری با مالکیت خانوادگی ضعیف تر هستند، زیرا سهامداران عمده منابع خود را از طریق معاملات با اشخاص وابسته کسب می کنند. علاوه بر این، متغیرهای راهبری شرکتی، یعنی استقلال مدیران، مالکیت خانوادگی و تمرکز مالکیت خانوادگی با معاملات اشخاص وابسته، رابطه منفی

1. Aharony, Wang & Yuan
2. Jiang & Wong
3. Azim, Mustapha & Zainir

داشته است. به عبارت دیگر، سهامداران عمده در سایه راهبری شرکتی ضعیف، به دنبال انتقال ثروت از سهامداران اقلیت هستند. الهلالی و همکاران^۱ (۲۰۱۸) با بررسی اثر متقابل معاملات اشخاص وابسته، مدیریت سود و کیفیت حسابرسی، نشان دادند که این معاملات ابزار وجایگزینی برای مدیریت سود واقعی هستند، اما رابطه‌ای بین این معاملات و مدیریت سود تعهدی یافت نشد. بالسام و همکاران (۲۰۱۷)، با بررسی معاملات با اشخاص وابسته، راهبری شرکتی و پاداش مدیرعامل، نشان دادند که قبل از الزامات افشای معاملات اشخاص وابسته توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، با راهبری شرکتی ضعیف، معاملات با اشخاص وابسته سبب افزایش پاداش مدیرعامل شده است و این موضوع با فرضیه تضاد منافع هم‌راستا است، اما در دوره پس از الزامات افشا، این نتیجه از بین رفته و برخی از شواهد سازگار با فرضیه کارآمد مشاهده شد. کولیک و می هو (۲۰۱۷) با بررسی اینکه آیا معاملات اشخاص وابسته پرچم قرمز هستند؟ نشان دادند با افزایش حجم معاملات با اشخاص وابسته، ارائه دوباره صورت‌های مالی افزایش یافته و با واکنش منفی حسابرسان و مطالبه دستمزد بیشتری همراه بوده است. ریتاتا و کومرا^۲ (۲۰۱۶)، با بررسی رابطه بین پاداش و عملکرد شرکت‌ها نشان دادند معیارهای سنجش عملکرد در برنامه‌های پاداش مدیران به جای اقلام نقدی، بیشتر مبتنی بر اقلام تعهدی بوده است که این موضوع بیانگر نقش مفید سود تعهدی در کارایی قراردادهای و کاهش مشکلات نمایندگی بین مالک و مدیر، است. شاه و اولاح^۳ (۲۰۱۵)، با بررسی رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و اصول راهبری شرکتی، نشان دادند که استقلال هیئت‌مدیره و مالکیت نهادی نقش مهمی در کارایی ابزارهای داخلی راهبری شرکتی داشته است، اما دوگانگی مدیرعامل و مالکیت مدیریتی، سبب سلب مالکیت سهامداران جزئی بوسیله معامله با اشخاص وابسته شده است. ونگ و همکاران^۴ (۲۰۱۵)، با بررسی تغییرات ارزش فروش به دلیل انجام معاملات با اشخاص وابسته بین گروه‌های تجاری مشابه، نشان دادند این معاملات سبب افزایش ارزش شرکت‌ها شده‌اند، اما تعداد زیادی از مدیران شرکت‌های دولتی دارای انگیزه‌های فرار مالیاتی هستند. همچنین،

1. El-Helaly, Georgiou, & Lowe

2. Raithatha & Komera

3. Shah & Ullah

4. Wong, Kim & Lo

آنها نشان دادند افرادی با استفاده از رانت‌های اطلاعاتی در جهت محدود کردن ارزش سهام سهامداران اقلیت بوده‌اند و بین ساختار مالکیت و فرارهای مالیاتی با معاملات اشخاص وابسته رابطه متقابل وجود داشته است. کانگ و همکاران^۱ (۲۰۱۴)، با بررسی رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و مالکیت کنترل، نشان دادند معاملات با اشخاص وابسته در شرکت‌های کره‌ای سبب کاهش ارزش شرکت شده است و این کاهش ارزش زمانی قابل توجه بوده است که کنترل مالکیت زیاد بوده است. صفرزاده و طاووسی (۱۳۹۶)، با بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و معامله با اشخاص وابسته، نشان دادند مالکیت نهادی و تغییر مدیرعامل تاثیر منفی بر معاملات اشخاص وابسته داشته‌اند، اما استقلال هیئت‌مدیره و چرخش حسابرس مستقل، تاثیری بر معاملات اشخاص وابسته نداشته‌اند. جلالی و همکاران (۱۳۹۶)، با بررسی تاثیر شاخص کیفیت حاکمیت شرکتی بر محدود کردن مدیریت سود با استفاده از معاملات غیرمعمول با اشخاص وابسته نشان دادند حاکمیت شرکتی بر معاملات غیرمعمول با اشخاص وابسته تاثیر معناداری داشته است. این نتیجه بیانگر اهمیت توجه به حاکمیت شرکتی و تلاش در راستای بهبود آن و کمک به بهبود مدیریت سود است. واعظ و همکاران (۱۳۹۶) با بررسی تاثیر دقت و حساسیت سود بر پاداش هیئت‌مدیره، نشان دادند بین ابعاد دقت سود، اقلام تعهدی غیرعادی و دستکاری فعالیت‌های واقعی فزاینده سود برخلاف انتظار، تاثیر مثبتی بر پاداش داشته‌اند و این موضوع بیانگر عدم توجه کافی نسبت به آنها، به‌عنوان عامل کاهنده دقت سود است و تطابق بالای درآمد و هزینه و دقت پیش‌بینی جریان‌های نقدی، مطابق انتظار پژوهش، تاثیر مثبتی بر پاداش دارند. واعظ و همکاران (۱۳۹۶) با بررسی تاثیر دقت و چسبندگی سود بر پاداش هیات‌مدیره نشان دادند پاداش نسبت به سود گزارش شده دارای چسبندگی بوده و اقلام تعهدی غیرعادی افزایشی و محافظه‌کاری شرطی برخلاف نتایج مورد انتظار تاثیر مثبت و معنی‌داری بر پاداش داشته و دستکاری سود از طریق فعالیت‌های واقعی افزایشی تاثیر منفی و معنی‌داری بر پاداش داشته‌اند.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: معاملات غیرنقد با اشخاص وابسته بر پاداش هیئت‌مدیره تاثیر معنی‌داری دارد.

فرضیه دوم: معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته بر پاداش هیئت‌مدیره تأثیر معنی‌داری دارد.
فرضیه سوم: کیفیت راهبری شرکتی رابطه بین معاملات غیرنقد با اشخاص وابسته و پاداش هیئت‌مدیره را تحت تأثیر قرار می‌دهد.
فرضیه چهارم: کیفیت راهبری شرکتی رابطه بین معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته و پاداش هیئت‌مدیره را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی است و از نظر روش پژوهش از نوع علی و پس‌رویدادی است و از سوی دیگر، ویژگی‌ها و صفات متغیرها را مطالعه و ارتباط بین متغیرها را از طریق تحلیل رگرسیون بررسی می‌کند. همچنین، از نظر زمان پس‌رویدادی است، زیرا در این پژوهش متغیرها قبلاً به‌دست آمده‌اند و از نظر نوع استدلال استقرایی است. جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت‌هایی بوده‌اند که حداقل از ابتدای سال ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته‌شده و تا پایان سال ۱۳۹۸ در آن حضور داشته و از چهار ویژگی زیر، به‌طور همزمان برخوردار بوده‌اند: (۱) سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه باشد؛ (۲) اطلاعات آنها در دسترس بوده است؛ (۳) جزو بانک‌ها و موسسات مالی، بیمه، هلدینگ‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری مالی نبودند (به دلیل ماهیت متفاوت فعالیت آن‌ها از دیگر واحدهای تجاری) و (۴) بیش از سه ماه توقف معاملاتی نداشته باشند. بر این اساس داده‌های ۱۱۸ شرکت به روش حذف سیستماتیک انتخاب و به مدت ۹ سال مورد مطالعه تحلیل قرار گرفت.

مدل مفهومی و متغیرهای پژوهش

برای سنجش فرضیه‌های گروه اول (بین معاملات با اشخاص وابسته (غیرنقد و غیرعملیاتی) و پاداش هیئت‌مدیره رابطه معنی‌داری وجود دارد.)، از مدل شماره ۱ استفاده شده است.

$$\text{Board Bonus}_{it} = \alpha_{it} + \beta_1(\text{NCRT}_{it}, \text{NON OPT}_{it}) + \beta_2(\text{SRTNOP}_{it}) + \beta_3(\text{SIZE}_{it}) \quad (1) \\ + \beta_4(\text{LEV}_{it}) + \beta_5(\text{ROA}_{it}) + \beta_6(\text{MTB}_{it}) + \beta_7(\text{BIGA}_{it}) + \beta_8(\text{TENURE}_{it}) \\ + \beta_9(\text{AQ}_{it}) + \varepsilon_{it}$$

برای سنجش فرضیه گروه دوم (راهبری شرکتی بر رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته (غیرنقد و غیرعملیاتی) و پاداش هیئت‌مدیره تاثیر معناداری دارد.)، از مدل شماره ۲ و ۳، استفاده شده است.

$$\begin{aligned} \text{Board Bonus}_{it} = & \alpha_{it} + \beta_1(\text{NCRT}_{it}) + \beta_2(\text{GOV}_{it}) + \beta_3(\text{NCRT}_{it} \times \text{GOV}_{it}) \quad (2) \\ & + \beta_4(\text{SRTNOP}_{it}) + \beta_5(\text{SIZE}_{it}) + \beta_6(\text{LEV}_{it}) + \beta_7(\text{ROA}_{it}) + \beta_8(\text{MTB}_{it}) + \\ & \beta_9(\text{BIGA}_{it}) + \beta_{10}(\text{TENURE}_{it}) + \beta_{11}(\text{AQ}_{it}) + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Board Bonus}_{it} = & \alpha_{it} + \beta_1(\text{NON OPT}_{it}) + \beta_2(\text{GOV}_{it}) + \beta_3(\text{NON OPT}_{it} \times \text{GOV}_{it}) \quad (3) \\ & + \beta_4(\text{SRTNOP}_{it}) + \beta_5(\text{SIZE}_{it}) + \beta_6(\text{LEV}_{it}) + \beta_7(\text{ROA}_{it}) + \\ & \beta_8(\text{MTB}_{it}) + \beta_9(\text{BIGA}_{it}) + \beta_{10}(\text{TENURE}_{it}) + \beta_{11}(\text{AQ}_{it}) + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

متغیر مستقل

معاملات با اشخاص وابسته (AT): برای محاسبه این متغیر از دو معیار:
الف) معاملات غیرنقدی با اشخاص وابسته (NCRT): حساب، اسناد و سایر دریافتی‌ها به اضافه حساب، اسناد و سایر پرداختی‌های اشخاص وابسته تقسیم بر کل فروش. ب) معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته (NON OPT): مجموع سایر درآمدها و سایر هزینه‌ها در معاملات با اشخاص وابسته تقسیم بر کل فروش، استفاده شد (حاجیها و آزادزاده، ۱۳۹۷: ۶۱).

متغیر وابسته

پاداش هیئت‌مدیره (Board Bonus): از لگاریتم طبیعی پاداش هیئت‌مدیره به دست می‌آید. برای استخراج اطلاعات مربوط به پاداش پرداختی به هیئت‌مدیره، از گردش حساب سود (زیان) انباشته، تصمیمات مجمع عمومی عادی سالیانه صاحبان سهام و یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی، استفاده شد (واعظ و همکاران، ۱۳۹۶: ۱۳).

متغیر تعدیلگر

راهبری شرکتی (GOV): متغیر راهبری شرکتی بر اساس چک لیست (سوالات) زیر و با توجه به ویژگی مربوط به راهبری شرکتی مورد ارزیابی قرار گرفته است و نتایج به صورت صفر و یک مشخص شد که جمع آن از صفر تا ۵ بود و به مشاهده‌ای که در مجموع دارای امتیاز بیشتر (کمتری)

و بالاتر از میانه داده‌ها بود، کد یک (کدصفر) داده شد که بیانگر راهبری شرکتی قوی (ضعیف) است (براون و کایلر^۱، ۲۰۰۴: ۱۱). سوالات چک لیست امتیاز راهبری شرکتی که با سوالات بله (امتیاز یک) و خیر (امتیاز صفر) قابل پاسخ بودند، عبارتند از:

- آیا تعداد اعضای غیرموظف نسبت به اعضای موظف بیشتر است؟
- آیا میزان مالکیت اعضای هیئت‌مدیره شرکت بیش از میانه شرکت‌ها در هر سال است؟
- آیا میزان مالکیت سهامدار نهادی شرکت بیش از میانه شرکت‌ها در هر سال است؟
- آیا میزان مالکیت دولتی شرکت بیش از میانه شرکت‌ها در هر سال است؟
- آیا تعداد اعضای هیئت‌مدیره شرکت بیش از میانه شرکت‌ها در هر سال است؟

متغیرهای کنترلی

بر اساس پژوهش‌های پیشین و مشابه از متغیرهای زیر به‌عنوان متغیرهای کنترلی استفاده شد (هوپ و همکاران، ۲۰۱۹: ۲۱؛ رحمت و همکاران^۲، ۲۰۱۹: ۱۱۸؛ عظیم و همکاران، ۲۰۱۸: ۳۴؛ بالسام، ۲۰۱۷: ۸۷۱؛ حاجیها و آزادزاده، ۱۳۹۷: ۶۲؛ واعظ و همکاران، ۱۳۹۶: ۱۵).

نوسان معاملات با اشخاص وابسته (SRT_NOPT): معادل انحراف استاندارد معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته طی ۳ سال گذشته است.

اندازه شرکت (SIZE): این متغیر از طریق لگاریتم طبیعی فروش بدست می‌آید.

اهرم مالی (LEV): این متغیر از تقسیم جمع کل بدهی‌ها به جمع کل دارایی‌ها بدست می‌آید.

نرخ بازده دارایی‌ها (ROA): این متغیر از تقسیم سود عملیاتی به جمع دارایی‌ها بدست می‌آید.

نسبت ارزش بازار شرکت به ارزش دفتری (MTB): این متغیر از تقسیم ارزش بازار شرکت به ارزش دفتری بدست می‌آید.

اندازه موسسه حسابرسی (BIGA): در صورتی که حسابرس شرکت صاحبکار در طی دوره پژوهش، سازمان حسابرسی باشد، مقدار متغیر اندازه موسسه حسابرسی برابر با یک و در غیر اینصورت، مقدار آن برابر با صفر در نظر گرفته شد.

1. Brown & Caylor
2. Rahmat, Ghazali & Nordin

دوره تصدی حسابرس (TENURE): در صورتی که در طی دوره پژوهش، حسابرس بیش از ۳ سال، حسابرس شرکت صاحبکار بوده باشد، مقدار متغیر مجازی دوره تصدی حسابرس برابر با یک و در غیر اینصورت، مقدار آن برابر صفر لحاظ شد.

کیفیت اقلام تعهدی (AQ): در این پژوهش، اقلام تعهدی اختیاری به عنوان شاخص کیفیت اقلام تعهدی و با استفاده از مدل تعدیل شده جونز مورد سنجش قرار گرفت (جونز، ۱۹۹۱). کل اقلام تعهدی در مدل تعدیل شده جونز بر اساس رابطه ۴، محاسبه می شود.

$$TA_{it} / A_{it-1} = \alpha_0 (1 / A_{it-1}) + \alpha_1 (\Delta REV_{it-1} - \Delta REC_{it-1} + \Delta INV_{it-1}) / A_{it-1} + \alpha_2 (PPE_{it} / A_{it-1}) + \varepsilon_{it} \quad (۴)$$

در مدل مزبور، TA_{it} : کل اقلام تعهدی برای شرکت i در سال t ، A_{it-1} : کل دارایی ها در پایان سال قبل برای شرکت i ، ΔREV_{it-1} : مبلغ درآمدهای سال t منهای درآمدهای سال قبل برای شرکت i ، ΔREC_{it} : حساب های دریافتنی سال t منهای حساب های دریافتنی سال قبل برای شرکت i ، PPE_{it} : ناخالص دارایی های ثابت (اموال، ماشین آلات و تجهیزات) در سال t و برای شرکت i ، ΔINV_{it} : موجودی مواد و کالا در سال t منهای سال قبل برای شرکت i ، ε_{it} : خطای مدلف و در نهایت، $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_0, \alpha_3$: ضرایب مدل جونز، است. مجموع اقلام تعهدی شرکت با توجه به اطلاعات موجود به روش زیر محاسبه می شود:

$$TA_{it} = \Delta CA_{it} - \Delta CL_{it} - \Delta Cash_{it} + \Delta STDEBT_{it} \square DEPTN_{it} \quad (۵)$$

که در آن، TA_{it} مجموع اقلام تعهدی شرکت i در پایان سال t ، ΔCA_{it} تغییر در دارایی های جاری طی دوره t ، ΔCL_{it} تغییر در بدهی های جاری طی دوره t ، $\Delta Cash_{it}$ تغییر در وجوه نقد طی دوره t ، $\Delta STDEBT_{it}$ تغییر در حصة جاری بدهی های بلندمدت و سایر بدهی های کوتاه مدت طبقه بندی شده در بدهی های جاری طی دوره t و در نهایت، $DEPTN_{it}$ هزینه استهلاک دارایی های ثابت و دارایی های نامشهود در دوره t ، برای شرکت i است. پس از محاسبه متغیرهای فوق الذکر و جای گذاری آنها در مدل تعدیل شده جونز، ضرایب را با استفاده از نرم افزار ایویوز برآورد و سپس با توجه به ضرایب به دست آمده و متغیرهای محاسبه شده، آنها را در معادله شماره ۶ اقلام تعهدی غیراختیاری، قرار داده تا اقلام تعهدی غیراختیاری (NDAC) برآورد گردد.

$$NDAC_{it} = \alpha_0 (1/A_{it-1}) + \alpha_1 (\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it} + \Delta INV_{it-1}) / A_{it-1} + \alpha_2 (PPE_{it} / A_{it-1}) + \varepsilon_{it} \quad (6)$$

و در نهایت، اقلام تعهدی به شرح رابطه ۷ از اختلاف کل اقلام تعهدی اختیاری و غیراختیاری به دست می‌آید و در رابطه ۷، DAC_{it} برابر با اقلام تعهدی اختیاری، است.

$$DAC_{it} = TA_{it} / A_{it-1} - NDAC_{it} \quad (7)$$

آماره توصیفی متغیرهای پژوهش

نتایج تحلیل توصیفی متغیرهای کمی پژوهش (جدول ۱) نشان می‌دهد که میانگین پاداش هیئت‌مدیره برای شرکت‌های نمونه برابر با ۴/۷۴۳ بوده است. میانه این متغیر نیز نشان می‌دهد که ۵۰ درصد داده‌های مربوط به این متغیر بیشتر از ۶/۶۱۵ بوده است. متوسط کل معاملات با اشخاص وابسته نیز برابر با ۱/۰۳۳ بوده است. همچنین، متوسط معاملات غیرنقدی و غیرعملیاتی با اشخاص وابسته نیز به ترتیب برابر با ۰/۶۱۴ و ۰/۴۱۸ است که نشانگر این است که بیشتر معاملات اشخاص وابسته غیرنقدی است. از بین متغیرهای مورد مطالعه، پاداش هیئت‌مدیره با مقدار (۳/۴۹۶) دارای بیشترین و کیفیت اقلام تعهدی با مقدار (۰/۱۱۱) دارای کمترین پراکندگی است.

جدول ۱. نتایج تحلیل توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار
پاداش هیئت‌مدیره	۴/۷۴۳	۶/۶۱۵	۰/۰۰۰	۹/۷۹۸	۳/۴۹۶
کل معاملات با اشخاص وابسته	۱/۰۳۳	۰/۸۴۴	۰/۰۴۸	۱۶/۱۳۲	۱/۱۹۰
معاملات غیرنقدی با اشخاص وابسته	۰/۶۱۴	۰/۵۵۹	۰/۰۱۴	۱۳/۴۸۵	۰/۸۴۰
معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته	۰/۴۱۸	۰/۲۸۹	۰/۰۰۰	۱۲/۵۴۷	۰/۷۳۵
نوسانات معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته	۰/۲۲۷	۰/۱۱۳	۰/۰۰۷	۷/۷۰۱	۰/۶۰۴
اندازه شرکت	۵/۲۴۱	۴/۱۲۷	۴/۱۳۶	۸/۳۲۰	۱/۴۳۷
اهرم مالی	۰/۶۲۳	۰/۶۱۵	۰/۰۹۰	۴/۰۰۳	۰/۲۸۳
نرخ بازده دارایی‌ها	۰/۱۳۱۹	۰/۱۰۰۹	۰/۰۰۰۲	۰/۷۹۷۳	۰/۱۵۱
ارزش بازار به ارزش دفتری	۲/۲۹۲	۱/۹۷۶	-۷/۲۴۷	۸/۹۲۴	۲/۰۹۵
کیفیت اقلام تعهدی	-۰/۱۱۸	-۰/۰۸۶	-۰/۵۷۲	-۰/۰۰۱	۰/۱۱۱

نتایج یافته‌های توصیفی برای متغیرهای کیفی پژوهش (جدول ۲) نشان می‌دهد که ۲۱/۴۷ درصد شرکت‌های مورد بررسی توسط سازمان حسابرسی، مورد رسیدگی قرار گرفته و در ۳۵ درصد شرکت‌ها، حسابرس بیش از سه دوره متوالی حسابرسی شرکت را بر عهده داشته است و بر اساس چک لیستی شامل پنج اصل راهبری شرکتی، ۵۲/۰۷ درصد از کل مشاهدات شرکت‌ها راهبری شرکتی قوی‌تری اعمال نموده‌اند.

جدول ۲. نتایج تحلیل توصیفی متغیرهای کیفی پژوهش

متغیر کیفی	مشاهدات	اندازه‌گیری	فراوانی	درصد
اندازه حسابرس	۱۰۶۲	حسابرس شرکت سازمان حسابرسی است	۲۲۸	۲۱/۴۷
دوره تصدی حسابرس	۱۰۶۲	حسابرس شرکت سایر موسسات است	۸۳۴	۷۸/۵۳
راهبری شرکتی	۱۰۶۲	حسابرس بیش از سه دوره متوالی	۳۷۸	۳۵/۵۹
		حسابرس کمتر از سه دوره متوالی	۶۸۴	۶۴/۴۱
	۱۰۶۲	شرکت با راهبری شرکتی قوی	۵۵۳	۵۲/۰۷
		شرکت با راهبری شرکتی ضعیف	۵۰۹	۴۷/۹۳

آزمون تشخیص توزیع نرمال

یکی از مفروضات رگرسیون، نرمال بودن جملات اخلاص است. در جدول (۳) مشاهده می‌شود سطح معناداری آزمون جاکوبرا برای خطاهای مدل بیش از ۵ درصد است. بنابراین، می‌توان گفت خطاهای مدل اول تا چهارم از توزیع نرمال برخوردار هستند.

جدول ۳. نتایج آزمون توزیع نرمال مدل‌های پژوهش

نام متغیر	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مدل اول	۱/۰۵۳	۰/۵۳۷	توزیع نرمال دارد
مدل دوم	۱/۶۰۸	۰/۴۴۸	توزیع نرمال دارد
مدل سوم	۰/۷۶۶	۰/۶۸۸	توزیع نرمال دارد
مدل چهارم	۰/۹۳۵	۰/۷۰۵	توزیع نرمال دارد

همسانی واریانس در مقادیر خطا

نتایج حاصل در جدول (۴) نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آزمون، در مدل‌ها کمتر از ۵ درصد است و این بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در جملات اخلاص است. لازم به توضیح است که این

مشکل در تخمین نهایی مدل‌ها رفع شده است (با روش وزن‌دهی به داده‌ها از طریق دستور حداقل مربعات تعمیم یافته) است.

جدول ۴. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس (آرچ)

مدل‌های پژوهش	آماره آزمون	سطح معنی‌داری	نتیجه
مدل اول	۴/۵۲۳	۰/۰۴۲	وجود ناهمسانی واریانس
مدل دوم	۵/۷۶۰	۰/۰۱۴	وجود ناهمسانی واریانس
مدل سوم	۵/۶۷۷	۰/۰۲۱	وجود ناهمسانی واریانس
مدل چهارم	۵/۳۰۷	۰/۰۳۴	وجود ناهمسانی واریانس

منبع: یافته‌های پژوهش

خودهمبستگی مقادیر خطا

نتایج حاصل در جدول ۵ نشان‌دهنده وجود خودهمبستگی سریالی در مدل‌ها است، زیرا سطح معناداری آزمون برای مدل‌ها کمتر از ۵ درصد بوده است که با استفاده از دستور متغیر مجازی این مشکل رفع شده است.

جدول ۵. نتایج آزمون خودهمبستگی سریالی (بروش-گودفری)

مدل‌های پژوهش	آماره آزمون	سطح معنی‌داری	نتیجه
مدل اول	۵/۲۶۴	۰/۰۰۶	وجود خودهمبستگی سریالی
مدل دوم	۴/۶۲۳	۰/۰۰۷	وجود خودهمبستگی سریالی
مدل سوم	۵/۶۲۶	۰/۰۰۵	وجود خودهمبستگی سریالی
مدل چهارم	۵/۳۷۵	۰/۰۰۶	وجود خودهمبستگی سریالی

آزمون هم خطی

در آمار، عامل تورم واریانس شدت هم خطی چندگانه را ارزیابی می‌کند. اگر آماره آزمون به یک نزدیک بود نشان‌دهنده عدم وجود هم خطی است. به عنوان یک قاعده تجربی مقدار تورم واریانس بزرگتر از ۱۰، حاکی از هم خطی چندگانه زیاد است. بر اساس نتایج آزمون مقادیر تورم واریانس مدل‌ها کمتر از ۱۰ است که نشانگر عدم وجود هم خطی است.

یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش (جدول ۶ تا ۸)، سطح معنی‌داری آماره اف لیمبر (چاو) در همه فرضیه‌ها کمتر از سطح خطای مورد پذیرش بوده و مدل داده‌های تابلویی برای برازش مدل رگرسیون انتخاب و با توجه به پایین بودن سطح معنی‌داری آماره آزمون هاسمن از سطح خطای مورد پذیرش برای همه فرضیات، مدل اثرات ثابت برای برازش رگرسیون‌ها استفاده شده است. آماره دورین واتسون نیز در همه فرضیات در دامنه قابل قبول (۱/۵ و ۲/۵) قرار داشته است و نشان می‌دهد همبستگی بین اجزای خطای مدل‌ها وجود ندارد. با توجه به اینکه در بررسی هم‌خطی بین متغیرهای وارد شده در مدل‌ها، مقادیر تورم واریانس همه مدل‌ها زیر ۱۰ است، در نتیجه هم‌خطی در مدل‌ها مشاهده نشد. جدول (۶) نتایج حاصل از برآورد مدل اول پژوهش (مدل معاملات غیرنقد با اشخاص وابسته) و مدل سوم پژوهش (مدل اثر تعدیلی راهبری شرکتی با معاملات غیرنقد با اشخاص وابسته) و اثر آن بر پاداش مدیران را نشان می‌دهد. مقدار احتمال مربوط به آماره اف برای تصریح برابر با ۰/۰۰۰ است. بنابراین، فرض صفر مبنی بر خطای تصریح مدل رد می‌شود. در نتیجه، در سطح اطمینان ۹۹ درصد، معنی‌دار بودن مدل‌ها پذیرفته می‌شود. متغیر معاملات غیرنقد با اشخاص وابسته با سطح معنی‌داری ۰/۰۲۷ در مدل اول و ۰/۰۳۴ در مدل سوم، حاکی از تاثیرگذاری مثبت و معنی‌دار آن بر پاداش مدیران است. متغیر کیفیت راهبری شرکتی با ضریب ۰/۰۰۹ و سطح معنی‌داری ۰/۰۲۸ حاکی از تاثیر مثبت آن بر پاداش است، اما اثر متقابل معاملات غیرنقد با اشخاص وابسته و کیفیت راهبری شرکتی با سطح معنی‌داری ۰/۶۶۵، بیانگر عدم تاثیر معنی‌دار کیفیت راهبری شرکتی بر رابطه بین معاملات غیرنقد با اشخاص وابسته و پاداش مدیران است. به عبارت دیگر، راهبری شرکتی قوی، معاملات غیرنقد با اشخاص وابسته را مطابق فرضیه بازار کارا مجاز به دریافت پاداش نمی‌کند. از بین متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت، نرخ بازدهی دارایی‌ها و اندازه حسابرس تاثیر مثبت و اهرم تاثیر منفی بر پاداش مدیران داشتند.

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه اول و سوم پژوهش

نام متغیر	بدون ورود متغیر تعدیل‌گر			با حضور متغیر تعدیل‌گر		
	ضریب	آماره تی	معداری	ضریب	آماره تی	معداری
معاملات غیرنقد با اشخاص وابسته	۰/۰۱۹	۲/۱۳۱	۰/۰۲۷	۰/۰۰۲	۲/۰۲۶	۰/۰۳۴
کیفیت راهبری شرکتی	-	-	-	۰/۰۰۹	۲/۳۳۱	۰/۰۲۸
معاملات غیرنقد با اشخاص وابسته و راهبری شرکتی	-	-	-	-۰/۱۴	-۰/۴۳۳	۰/۶۶۵
نوسان معاملات غیر عملیاتی با اشخاص وابسته	-۰/۰۲۲	-۲/۷۰۱	۰/۰۲۰	-۰/۰۴	-۲/۱۱۰	۰/۰۱۲
اندازه شرکت	۰/۴۳۱	۳/۲۴۰	۰/۰۰۱	۰/۴۴۹	۳/۳۳۱	۰/۰۰۰
اهرم مالی	-۰/۳۸۴	-۳/۰۲۳	۰/۰۰۴	-۰/۳۷	-۲/۹۳۲	۰/۰۰۴
نرخ بازده دارایی‌ها	۰/۰۷۶	۲/۱۳۱	۰/۰۰۰	۰/۰۸۸	۲/۱۳۹	۰/۰۰۰
ارزش بازار به ارزش دفتری	۰/۰۳۳	۰/۹۱۹	۰/۳۵۸	۰/۰۳۲	۰/۸۷۹	۰/۳۷۹
اندازه حسابرس	۰/۰۶۳	۲/۱۶۶	۰/۰۱۴	۰/۰۴۰	۲/۴۱۳	۰/۰۱۶
دوره تصدی حسابرس	-۰/۰۳۵	-۰/۲۲۰	۰/۸۲۶	-۰/۰۳	-۰/۲۲۰	۰/۸۲۶
کیفیت اقلام تعهدی	۱/۲۵۹	۱/۹۵۹	۰/۰۵۰	۱/۲۳۱	۱/۹۱۲	۰/۰۵۶
مقدار ثابت	۱/۱۰۸	۵/۰۴۱	۰/۰۰۰	۱/۲۶۷	۵/۰۹۸	۰/۰۰۰
آزمون اف لیمر (چاو) و سطح معنی‌داری آن			۱۰/۵۱۱ - (۰/۰۰۰)		۱۰/۲۱۴ - (۰/۰۰۰)	
آزمون هاسمن و سطح معنی‌داری آن			۹۷/۲۰۴ - (۰/۰۰۰)		۱۰۰/۱۹۹ - (۰/۰۰۰)	
آماره اف و سطح معنی‌داری آن			۲۰/۴۱۱ - (۰/۰۰۰)		۲۰/۰۷۶ - (۰/۰۰۰)	
آماره دوربین واتسون			۱/۸۰۳		۱/۸۰۵	
ضریب تعیین (R2)			۰/۵۱۲		۰/۵۴۳	
ضریب تعیین تعدیل‌شده (AdjR2)			۰/۴۷۹		۰/۴۹۴	

جدول (۷) نتایج حاصل از برآورد مدل دوم پژوهش (مدل معاملات غیر عملیاتی با اشخاص وابسته) و مدل چهارم پژوهش (مدل اثر تعدیلی راهبری شرکتی با معاملات غیر عملیاتی با اشخاص وابسته) و اثر آن بر پاداش مدیران را نشان می‌دهد. مقدار احتمال مربوط به آماره اف برای تصریح برابر با ۰/۰۰۰ است. بنابراین، فرض صفر مبنی بر خطای تصریح مدل رد می‌شود. در نتیجه، در سطح اطمینان ۹۹ درصد، معنی‌دار بودن مدل‌ها پذیرفته می‌شود. متغیر معاملات غیر عملیاتی با اشخاص وابسته با ضریب ۰/۱۲۹ و سطح معنی‌داری ۰/۰۳۰، در مدل دوم و با ضریب ۰/۱۴۲ و سطح معنی‌داری ۰/۰۱۸، در مدل چهارم و متغیر نوسان معاملات غیر عملیاتی با اشخاص وابسته با ضریب -۰/۰۱۱ و سطح معنی‌داری ۰/۰۴۱، در مدل دوم و با ضریب -۰/۰۳۱ و سطح

معنی داری ۰/۰۴۷، در مدل چهارم، حاکی از تاثیر گذاری منفی و معنی دار آن بر پاداش هیئت مدیره است. متغیر کیفیت راهبری شرکتی با ضریب ۰/۰۰۴ و سطح معنی داری ۰/۰۲۶ حاکی از تاثیر مثبت آن بر پاداش است، اما اثر متقابل معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته و کیفیت راهبری شرکتی با ضریب ۰/۰۸۳- و سطح معنی داری ۰/۰۱۵ بیانگر تاثیر منفی و معنی دار، کیفیت راهبری شرکتی بر رابطه بین معاملات غیرنقد با اشخاص وابسته و پاداش مدیران، است. به عبارتی، راهبری شرکتی قوی، معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته را مطابق فرضیه بازار کارا مستحق دریافت پاداش تلقی نمی کند. از بین متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت، نرخ بازدهی دارایی ها و اندازه حسابرس تاثیر مثبت و اهرم تاثیر منفی بر پاداش مدیران داشتند.

جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه دوم و چهارم پژوهش

با حضور متغیر تعدیل گر فرضیه چهارم			بدون ورود متغیر تعدیل گر فرضیه دوم			نام متغیر
معناداری	آماره تی	ضریب	معناداری	آماره تی	ضریب	
۰/۰۱۸	۲/۳۷۴	۰/۱۴۲	۰/۰۳۰	۲/۱۷۱	۰/۱۲۹	معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته
۰/۰۲۶	۲/۲۳۵	۰/۰۰۴	-	-	-	کیفیت راهبری شرکتی
۰/۰۱۵	-۲/۴۲۴	-۰/۰۸۳	-	-	-	معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته و راهبری شرکتی
۰/۰۴۷	-۲/۱۰۵	-۰/۰۳۱	۰/۰۴۱	-۲/۰۵۸	-۰/۰۱۱	نوسان معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته
۰/۰۰۴	۲/۹۰۲	۰/۳۹۵	۰/۰۰۵	۲/۸۳۲	۰/۳۸۱	اندازه شرکت
۰/۰۰۰	-۳/۵۴۹	-۰/۴۸۷	۰/۰۰۲	-۳/۲۴۰	-۰/۴۷۷	اهرم مالی
۰/۰۰۰	۲/۰۵۲	۰/۰۶۷	۰/۰۰۰	۲/۰۱۷	۰/۰۲۸	نرخ بازده دارایی ها
۰/۲۷۱	۱/۱۰۱	۰/۰۴۰	۰/۳۲۸	۰/۹۷۹	۰/۰۳۵	ارزش بازار به ارزش دفتری
۰/۰۱۳	۲/۴۸۲	۰/۰۴۶	۰/۰۱۲	۲/۵۰۵	۰/۰۵۴	اندازه حسابرس
۰/۷۹۱	-۰/۲۶۴	-۰/۰۴۲	۰/۷۵۷	-۰/۳۰۹	-۰/۰۴۹	دوره تصدی حسابرس
۰/۰۹۴	۱/۶۷۶	۱/۰۸۳	۰/۰۶۳	۱/۸۶۴	۱/۱۹۶	کیفیت اقلام تعهدی
۰/۰۰۰	۴/۶۸۵	۹/۵۰۰	۰/۰۰۰	۴/۶۸۶	۹/۴۶۷	مقدار ثابت
۱۰/۳۵۹ - (۰/۰۰۰)		۱۰/۶۲۸ - (۰/۰۰۰)		آزمون اف لیمر (چاو) و سطح معنی داری آن		
۹۹/۸۳۷ - (۰/۰۰۰)		۹۶/۳۸۰ - (۰/۰۰۰)		آزمون هاسمن و سطح معنی داری آن		
۲۰/۲۵۶ - (۰/۰۰۰)		۲۰/۵۵۱ - (۰/۰۰۰)		آماره اف و سطح معنی داری آن		
۱/۸۱۶		۱/۸۱۵		آماره دوربین واتسون		
۰/۴۵۵		۰/۴۳۵		ضریب تعیین (R2)		
۰/۴۲۹		۰/۳۹۹		ضریب تعیین تعدیل شده (AdjR2)		

بحث و نتیجه گیری

انعطاف موجود در استانداردهای گزارشگری و اعمال اختیار مدیران در گزینش روش‌ها و رویه‌ها از یک سو، می‌تواند به کارایی قراردادهای کمک‌کند و از سوی دیگر، می‌تواند در سایه نبود کنترل‌ها و نظارت‌های ضعیف، ابزاری برای انتقال ناعادلانه ثروت از مالکان به گروه‌های خاص شود. بر این اساس، معاملات اشخاص وابسته از جمله معاملاتی هستند که در محاسبه سود خالص مبنای محاسبه پاداش مدیران می‌تواند به‌طور فرصت‌طلبانه مورد استفاده قرار گیرد. یکی از ابزارهای نظارتی برای جلوگیری از رخداد چنین معاملاتی در راستای تامین منافع شخصی، راهبری شرکتی است. هدف این پژوهش بررسی رابطه بین معاملات غیرنقد و غیرعملیاتی با اشخاص وابسته است. نتایج آزمون فرضیه‌های اول و دوم پژوهش به ترتیب بیانگر تاثیر مثبت معاملات غیرنقد با اشخاص وابسته و معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته بر پاداش هیئت‌مدیره و تاثیر منفی نوسان معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته بر پاداش هیئت‌مدیره است. این نتایج بیانگر رویکرد فرصت‌طلبانه و ضعف راهبری شرکتی است که با وجود حجم بالای معاملات اشخاص وابسته که کیفیت سود را کاهش می‌دهد (حیب و همکاران، ۲۰۱۵؛ گان لی و همکاران، ۲۰۱۴؛ کانگ و همکاران، ۲۰۱۶) و با وجود معاملات غیرنقدی با اشخاص وابسته برای پنهان کردن آسان معاملات غیرعادی و معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته که نوسان بیشتر و پایداری کمتری دارند (کانگ و همکاران، ۲۰۱۶؛ گوردن و هنری، ۲۰۰۵)، اما همچنان، پاداش بیشتری برای هیئت‌مدیره پرداخت شده است. نتایج این دو فرضیه با نتایج پژوهش‌هایی مانند بالسام و همکاران (۲۰۱۷)، هوپ و همکاران (۲۰۱۸) و واعظ و همکاران (۱۳۹۶)، هم‌راستا است. به عبارتی، با افزایش نوسان معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته، پاداش هیئت‌مدیره کاهش یافته که حاکی از تشخیص ریسک این معاملات به دلیل کیفیت پایین آنها است و بیانگر نقش مفید کیفیت سود در کارایی قراردادهای کاهش مشکلات نمایندگی بین مالک و مدیر است. همانطور که کولبک و می‌هو (۲۰۱۷) نیز نشان دادند که با افزایش معاملات اشخاص وابسته، ارائه مجدد صورت‌های مالی نیز افزایش می‌یابد که نشانه‌ای از نوسان در گزارشگری این معاملات است. این نتیجه با پژوهش کولبک و می‌هو (۲۰۱۷) و کولبک و می‌هو (۲۰۱۰)، هم‌راستا است. نتایج آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت راهبری شرکتی بر پاداش هیئت‌مدیره تاثیر مثبتی دارد. به عبارتی، نظارت و کنترل‌های ناشی از راهبری شرکتی قوی، عاملی برای تحقق سودهای واقعی و کاهش امکان بکارگیری اقدامات فرصت‌طلبانه مدیران و افزایش کیفیت سود گزارش شده است. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های قبلی مانند عظیم و همکاران (۲۰۱۸) و بالسام و همکاران (۲۰۱۷) منطبق است. همچنین، نتایج نشان داد که راهبری شرکتی قوی تاثیر منفی و معنی‌داری بر رابطه بین معاملات

غیرعملیاتی با اشخاص وابسته و نوسان معاملات غیرعملیاتی با اشخاص وابسته و پاداش هیئت‌مدیره دارد. به عبارتی، این معاملات به سبب انجام قراردادهای کارا در سایه نظارت و کنترل راهبری شرکتی قوی اتفاق می‌افتند و با توجه به اینکه این معاملات بخشی از قراردادها محسوب می‌شوند، سودهای ناشی از این معاملات مبنای محاسبه پاداش هیئت‌مدیره نیستند و بدین‌وسیله راهبری شرکتی قوی سبب تغییر نگرش معاملات اشخاص وابسته از رویکرد فرصت‌طلبانه به رویکرد کارایی قراردادها است. این نتایج هم‌راستا با نتایج پژوهش‌های قبلی مانند هوپ و همکاران (۲۰۱۹)، کولبک و می‌هو (۲۰۱۰)، لو (۲۰۱۷) و بالسام و همکاران (۲۰۱۷)، است. در نهایت آنکه، راهبری شرکتی قوی بر رابطه بین معاملات غیرنقد با اشخاص وابسته و پاداش هیئت‌مدیره تاثیر معنی‌داری ندارد که بیانگر فقدان کیفیت سود تعهدی و نیز احتمال پنهان‌سازی معاملات غیرعادی با معاملات غیرنقد با اشخاص وابسته است. این نتیجه نیز هم‌راستا با فرضیه قراردادهای کارا و رویکرد راهبری شرکتی قوی است که بیانگر خنثی بودن رابطه بین این معاملات و پاداش هیئت‌مدیره است.

پیشنادهای کاربردی

با توجه به اینکه حضور راهبری شرکتی قوی، سبب تغییر جهت معاملات اشخاص وابسته از نگرش فرصت‌طلبانه به معاملات کارا می‌شود، به قانون‌گذاران پیشنهاد می‌شود زمینه لازم برای اجرایی و عملیاتی کردن هرچه بیشتر راهبری شرکتی و نظارت بر کیفیت اجرای آن را در دستور کار خود قرار دهند و سازوکاری برای سنجش و ارزیابی این معاملات برای گروه‌های مختلف را ارائه دهند. به سهامداران پیشنهاد می‌شود در تصویب بسته‌های پاداش هیئت‌مدیره، نهایت دقت لازم نسبت به معاملات غیرنقد و غیرعملیاتی با اشخاص وابسته را داشته باشند که نشانه‌ای از احتمال پنهان کردن اقدامات فرصت‌طلبانه، تحریف صورت‌های مالی و کیفیت پایین سود است و با تصویب و ترغیب بکارگیری ابزارهای راهبری شرکتی اختیارات مدیران در انجام رفتارهای فرصت‌طلبانه را محدود نمایند. به حسابرسان پیشنهاد می‌شود در فرآیند برنامه‌ریزی و تعیین ریسک حسابرسی، معاملات غیرعادی در قالب معاملات غیرنقد و غیرعملیاتی با اشخاص وابسته را به‌عنوان یکی از عوامل خطر حسابرسی و امکان تحریف صورت‌های مالی مدنظر قراردادده و همچنین، کیفیت مطلوب راهبری شرکتی را به‌عنوان عامل تعیین‌کننده قابلیت اتکای معاملات و سود تعیین‌کننده پاداش هیئت‌مدیره مدنظر قرار دهند تا از جابجایی ناعادلانه ثروت بصورت پاداش‌های غیرواقعی جلوگیری شود. از جمله محدودیت‌های این پژوهش، می‌توان به عدم افشا و عدم دسترسی به پاداش غیرنقدی هیئت‌مدیره و عدم تعدیل ارقام صورت‌های مالی مورد استفاده به سبب شرایط تورمی کشور اشاره نمود.

منابع

- جلالی، سیدعبدالمجید. رحیمی پور، اکبر. میر، هدیه و جمالزاده، محمود. (۱۳۹۶). تاثیر شاخص کیفیت حاکمیت شرکتی بر محدود کردن مدیریت سود با استفاده از معاملات غیر معمول با اشخاص وابسته در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *راهبرد مدیریت مالی*، ۵(۱)، ۱-۲۸.
- حاجیها، زهره و آزادزاده، عادل. (۱۳۹۷). معاملات غیر نقدی و غیر عملیاتی با اشخاص وابسته و قابلیت مقایسه صورت های مالی با تأکید بر نقش تعدیل کنندگی اندازه موسسه حسابرسی، *دانش حسابداری مالی*، ۵(۱)، ۵۳-۸۷.
- حساس یگانه، یحیی و داداشی، ایمان. (۱۳۸۹). بررسی اثر راهبری شرکتی بر اظهار نظر حسابرسان مستقل، *مجله حسابداری مدیریت*، ۳(۵)، ۶۵-۷۳.
- سلطانی نژاد، احمدصادق؛ رحیمی، علیرضا و شمس الدینی، کاظم. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و اثربخشی کمیته حسابرسی. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۰(۲)، ۱۵۳-۱۳۳.
- صفرزاده، محمدحسین و طاووسی، ساجده. (۱۳۹۶). رابطه بین حاکمیت شرکتی و معامله با اشخاص وابسته"، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۳(۵۳)، ۱۳۵-۱۶۴.
- اسلامی مفیدآبادی، حسین و قدمیاری، محمد. (۱۴۰۰). تأثیر پاداش مدیران بر ریسک پذیری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۱(۲)، ۸۲-۶۱.
- کامیابی، یحیی، احسان بوژمهرانی، فاضل نادری پلنگی (۱۳۹۳). بررسی خطای پیش بینی سود، معاملات با اشخاص وابسته و نسبت اعضای غیر موظف هیئت مدیره، *بررسیهای حسابداری و حسابرسی*، ۱۲(۴۳)، ۱۵۱-۱۳۱.
- واعظ، سیدعلی، منتظر حجت، امیر حسین و بنابی قدیم، رحیم. (۱۳۹۶). بررسی تاثیر دقت و چسبندگی سود بر پاداش هیات مدیره، *حسابداری مالی*، ۹(۳۴)، ۱۵۰-۱۷۸.
- واعظ، سیدعلی؛ منتظر حجت، امیر حسین و بنابی قدیم، رحیم. (۱۳۹۶). تاثیر دقت و حساسیت سود بر پاداش هیئت مدیره. *پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی*، ۶(۱)، ۱۸۲-۱۵۳.

References

- Aharony, J., Wang, J. & Yuan. H. (2010). Tunneling as an incentive for earnings management during the IPO process in China. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(1), 1-26.

- Azim, F., Mustapha, M. Z., & Zainir, F. (2018). Impact of corporate governance on related party transactions in family-owned firms in Pakistan. *Institutions and Economies*, 22-61.
- Balsam, S., Gifford, R. H., & Puthenpurackal, J. (2017). Related party transactions, corporate governance and CEO compensation. *Journal of Business Finance & Accounting*, 44(5-6), 854-894.
- Bianchi, G., & Chen. Y. (2015). CEO compensation and the performance of firms in the hospitality industry: a cross-industry comparison, *International Journal of Tourism Sciences*, 15(3-4), 121-138.
- Brown, L. D., & Caylor, M. L. (2004). Corporate governance and firm performance. Available at SSRN 586423.
- Chang, S. J., & Hong, J. (2000). Economic Performance of Group-Affiliated Companies in Korea: Intragroup Resource Sharing and Internal Business Transaction. *Academy of Management Journal*. 43 (3), 429-448.
- Cheung, Y.L., Rau, P.R., & Stouraitis, A. (2006). Tunnelling, Propping and Expropriation: Evidence from Connected Party Transactions in Hong Kong, *Journal of Financial Economics*, 82(2), 343-386.
- Chung K. H. & Zhang, H. (2011). Corporate Governance and institutional Ownership. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, Vol. 46, pp. 247-273.
- Dichev, I. & Tang, V. W. (2008). Matching and the changing properties of accounting earnings over the last 40 years. *The Accounting Review*, 83, 1-36.
- Donelcon D. C., Jennings R., & McInnis, J. (2011). Changes or over time in the Revenue-Expense Relation: Accounting or Economics? *The Accounting Review*, 3, 945-974.
- El-Helaly, M., Georgiou, I., & Lowe, A. D. (2018). The interplay between related party transactions and earnings management: The role of audit quality. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 32, 47-60.
- Eslami Mofid Abadi, H., & Ghadamyari, M. (2021). The Effect of Managers' Compensation on the Taking Risk of Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(2), 61-82. (In Persian).
- Friedman, E., Johnson, S. & T. Mitton. (2003). Propping and tunneling, *Journal of Comparative Economics*, 31(4), 732-450.
- Gordon, E. A., Henry, E. & Palia. D. (2005). related party transactions: associations with corporate governance and Firm Value. Working paper, Rutgers University, 2004. <http://ssrn.com/abstract=558983>.
- Gordon, E., Henry, E., & Palia, D., (2004). Related Party Transactions: Associations with Corporate Governance and Firm Value, Rutgers University. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=558983>
- Gun Lee, M., Kang, M., Young Lee, H., & Park, J. C. (2014). Related-party transactions and financial statement comparability: evidence from South Korea. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics Published online*, 23) 2): 224-252.

- Habib, A., Jiang, H., & Zhou, D. (2015). Related party transactions and audit fees: Evidence from China, *Journal of International Accounting Research*, 14 (1), 59-83.
- Hajiha, Z., & Azadzadeh, A. (2018). Non-cash and Non-operating related party transactions and Comparability of Financial Statements with the Moderating Role of Audit Firm Size. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 5(1), 53-78. (In Persian).
- Hassas Yeganeh, Y., & Dadashi, I. (2010). The Impact of Corporate Governance on Independent Auditor's Opinion. *Management Accounting*, 2(3), 65-73. (In Persian).
- Hope, O. K., Lu, H., & Saiy, S. (2019). Director compensation and related party transactions. *Review of Accounting Studies*, 24(4), 1392-1426.
- Hope, O-K., Yi, L., Qiliang, L., & Han, W. (2018). Protecting the Giant Pandas: Newspaper Censorship of Negative News. Working paper, University of Toronto.
- Hosseinia, M., Chalestorib, K., Rezahi Hic, S., & Ebrahimia, E. (2017). A Study on the Relationship between Earnings Management Incentives and Earnings Response Coefficient. *Procedia Economics and Finance* .Vol.36, 232 – 243.
- Hwang, N. Chiou, J. & Wang, Y, (2013). Effect of disclosure regulation on earnings management through related-party transactions: Evidence from Taiwanese firms operating in China, *Journal Account Public Policy*, 32(4): 292-313.
- Jalale, A., Rahimipoor, A., Mir, H., & Jamalzade, M. (2017). The Effect of Corporate Governance Quality Index on Limiting Earning Management Using Unusual Transactions with Related Parties in Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Financial Management Strategy*, 5(1), 1-27. (In Persian).
- Jian, M., & Wong, T. J. (2004). Earnings Management and Tunneling through Related Party Transactions: Evidence from Chinese Corporate Groups. *SSRN Electronic Journal*.1-48.
- Jiang, M., & Wong, T. J. (2010); Propping through related party transactions“, *Review of Accountig Studies*, 15(1), 70-105.
- Kamyabi, Y., bouzhmehrani, E., & naderi palangi, F. (2015). Earnings forecast error, related-party transactions, and independent board members. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 11(43), 131-151. (In Persian).
- Kang.M.,Lee, M.,Lee.H., & Park,.J. (2016). Related-party transactions and financial statement comparability: evidence from South Korea, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*: 23(2): 224-252.
- Kang, M., Lee, H. Y., Lee, M. G., & Park, J. C. (2014). The association between related-party transactions and control–ownership wedge: Evidence from Korea. *Pacific-Basin Finance Journal*, 29, 272-296.

- Kazan, E.(2016). The impact of CEO compensation on firm performance in Scandinavia. University of Twente. IBA Bachelor Thesis Conference, Enschede, the Netherlands. University of Twente, *The Faculty of Behavioural, Management and Social sciences*.10 (November):1-10.
- Khanna, T. & Palepu, K. (2000). Is group affiliation profitable in emerging markets? An analysis of diversified Indian business groups. *The Journal of Finance*, 552, 867-891
- Kohlbeck, M., & Mayhew, B. (2017). Are related party transaction red flags? *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 900-928.
- Kohlbeck, M., & Mayhew, B.W. (2010). Valuation of Firms that Disclose Related Party Transactions, *Journal of Accounting Public Policy* 29(2), 115-137.
- Lee, M. G., Kang, M., Lee, H. Y., & Park, J. C. (2016). Related-party transactions and financial statement comparability: evidence from South Korea. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 23(2), 224-252.
- Lu, H. (2017). Economic Consequences of Control-Procedures Disclosure: Evidence from the 2006 SEC Regulation on Related Party Transactions. Working paper, University of Waterloo.
- Mita, A & Utama, S. (2014). Mechanism on the Relationship between Related Party Transactions and Earnings Management. *Aria Farah Mita, Sidharta Utama*. 7(1), 1-12
- Nekhili, M., & Moêz, C. (2011). Related parties Transactions and Firm's Market Value: The French, *Review of Accounting and Finance*, 10(3), 291-315.
- Pandher, G., & Pathak, J. (2014). The Essential Role of Accounting Earnings in Return-Maximizing CEO Compensation Contracts. Odette School of Business University of Windsor. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2600765> .
- Rahmat, M. M., Ghazali, N. S. M., & Nordin, N. (2019). Are Executive Directors Paid Enough? Evidence from Conflicting Related-Party Transactions. *International Journal of Economics & Management*, 13(1).
- Raithatha, M., & S. Komera. (2016). Executive compensation and firm performance: Evidence from Indian firms. *IIMB Management Review*, 28(3):160-169.
- Safarzadeh, M., & Tavosi, S. (2017). The relationship between corporate governance and related party transactions. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 13(53), 143-172. (In Persian).
- Shah, A. & Ullah, H. (2015). Related Party Transactions and Corporate Governance Mechanisms: Evidence from firms listed on the Karachi StockExchange. *Pakistan Business Review*, Vol. 17, 663-680.
- Soltani Nejad, A., rahimi, A., & shams aldin, K. (2020). Investigating the Relationship between Corporate Governance Mechanisms and the Effectiveness of the Audit Committee. *Journal of Accounting and Social Interests*, 10(2), 133-153. (In Persian).
- Vaez S A, montazer hojat A H, & bonabi ghadim R. (2017). Investigating the Effect of Earnings Accuracy and stickiness on the Board of Directors bonus in Tehran

- Stock Exchange listed companies. *Quarterly financial accounting journal*. 9 (34),151-177. (In Persian).
- Vaez, S., Montazer Hojat, A., & Bonabi Gadim, R. (2017). The Effect of Precision and Sensitivity Dimensions of profit on Board of Directors Bonus. *Applied Research in Financial Reporting*, 6(1), 153-182. (In Persian).
- Wong ,R. M. K., Kim ,J. B., & Lo ,A. W. Y. (2015). Are Related-Party Sales Value-Adding or Value-Destroying? *Journal of International Financial Management & Accounting City University of Hong Kong*. 26, P 1-38.
- Zakaria, I. (2012). Performance Measures, Benchmarks and Targets in Executive Remuneration Contracts of UK Firms. *The British Accounting Review* 44 (3): 189-203.

COPYRIGHTS



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

تأثیر آلودگی زیست‌محیطی بر کیفیت حسابرسی^۱

بهمن عبدی گلزار^۲، مسعود علیزاده بی‌پناه^۳

مقاله ترویجی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۲۲

چکیده

هدف: به دنبال تفکیک مدیریت شرکت‌ها از مالکیت آنها و ایجاد مسائل نمایندگی و نیز افزایش عدم‌تقارن اطلاعاتی بین مدیران و مالکان، رعایت الگوهای زیست‌محیطی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی نادیده گرفته شده است که به نظر می‌رسد با اعمال نظارت‌های چشم‌گیر می‌توان این موضوع مهم و فراگیر را در لیست اهداف مهم و اولیه شرکت‌ها قرار داد. این پژوهش با هدف مطالعه جنبه‌های پیامدهای اقتصادی جایگاه خدمات حسابرسی در ایران به بررسی تأثیر آلودگی زیست‌محیطی بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد.

روش: در این راستا، تعداد ۱۱۰ شرکت برای دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ انتخاب گردید. هدف پژوهش، کاربردی و روش‌شناسی آن از نوع پس‌رویدادی است.

یافته‌ها: نتایج نشان داد که افزایش آلودگی هوا موجب افزایش اقلام تعهدی اختیاری می‌شود. همچنین، یافته‌ها نشان داد که آلودگی هوا موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌گردد.

نتیجه‌گیری: در حقیقت شرکت‌هایی که الگوی زیست‌محیطی را رعایت نمی‌کنند، موجب افزایش تضاد بین گروه‌های مختلف ذی‌نفع می‌شوند. بنابراین، حساب‌رسان به‌عنوان نظارت‌کنندگان، مستلزم صرف زمان بیشتری جهت حسابرسی هستند که همین عامل موجب افزایش زمان رسیدگی به اطلاعات و مدارک سازمان و متعاقباً افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود.

دانش افزایی: با عنایت به بررسی آلودگی زیست‌محیطی که یک الگوی جدید در تحقیقات داخلی می‌باشد، انتظار می‌رود نتایج برای گروه‌های مختلف از جمله شرکت‌ها و سرمایه‌گذاران مفید باشد و به توسعه ادبیات پژوهش در زمینه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها کمک کند.

واژه‌های کلیدی: آلودگی زیست‌محیطی، حق‌الزحمه حسابرسی، عدم‌تقارن اطلاعاتی.

طبقه بندی موضوعی: Q56, M42

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.38561.1645

۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد اسکو، دانشگاه آزاد اسلامی، اسکو، ایران. نویسنده مسئول. (abdigolzar.b@gmail.com)

۳. کارشناس ارشد، گروه حسابداری، واحد صوفیان، دانشگاه آزاد اسلامی، صوفیان، ایران. (masoudalizadeh11@gmail.com)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

یکی از مهمترین کارکردهای حسابرسی، نقش نظارتی آن در سازمان جهت تعادل منافع بین گروه‌های مختلف ذی‌نفع و جلوگیری از زیان سهامداران است. از این رو، کیفیت حسابرسی از طریق استقرار اصول نظارتی موجب کاهش تعارض‌ها و افزایش کیفیت اطلاعات مالی می‌شود و سهامداران و سرمایه‌گذاران را به آینده شرکت و کسب سود واقعی امیدوار می‌کند. از سوی دیگر، بالا بودن کیفیت اطلاعات می‌تواند پیامدهای مطلوبی برای شرکت‌ها در تعامل با ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان از اطلاعات داشته باشد. در حقیقت هر چه اطلاعات ارائه شده از طرف شرکت‌ها شفاف‌تر باشد، به همان اندازه شرکت‌ها در ایفای مسئولیت پاسخگویی خود نسبت به ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان موفق خواهند بود. این رویه، کمک می‌کند تا عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت کاهش یابد. علاوه بر این، حسابرسان به دلیل نقش نظارتی خود موجب محدود کردن رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران و کاهش مدیریت سود می‌شوند (گیل و همکاران، ۲۰۱۸).

نبود کیفیت حسابرسی می‌تواند مشکلات عمده از جمله افزایش تضاد نمایندگی، تضعیف عملکرد شرکت و کاهش کیفیت گزارشگری مالی داشته باشد. این مشکلات در نهایت، بر ارزش شرکت تاثیر معکوسی خواهد داشت. یکی از عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی، می‌تواند آلودگی زیست‌محیطی باشد که نقش خود را از طریق نظریه ذی‌نفعان نشان می‌دهد. آلودگی زیست‌محیطی از عوامل تعیین‌کننده مسئولیت‌پذیری اجتماعی است و استدلال می‌شود شرکت‌هایی که مسئولیت‌پذیری اجتماعی بیشتری داشته باشند، کیفیت حسابرسی بالایی دارند. به عبارتی، شفافیت اطلاعات مالی و تضادهای نمایندگی در شرکت‌ها با مسئولیت‌پذیری اجتماعی بالا، بیشتر است و حسابرسان نقش نظارتی خود را در یک محیط یکپارچه و به دور از اطلاعات مالی آشفته انجام می‌دهند، همین عامل موجب اثرگذاری مستقیم بر کیفیت اطلاعات ارائه شده توسط حسابرسان می‌شود (هوی و همکاران، ۲۰۱۳).

در این پژوهش، از حق‌الزحمه حسابرسی به‌عنوان معیاری جهت بررسی کیفیت حسابرسی استفاده شده است. زمانی که شرکت‌ها الگوی زیست‌محیطی جهت جلوگیری از آلودگی هوا و تخریب محیط‌زیست را رعایت نمی‌کنند، سازمان‌های ذی‌ربط فشار زیادی را بر شرکت از طریق اعمال

جرائم، رسانه‌ای کردن موضوع اعمال می‌کنند و حتی ممکن است از نفوذ سیاست‌مداران جهت رعایت این موضوع حیاتی، بهره بگیرند. چنین وضعیتی موجب اثرگذاری بر زمان صرف شده جهت انجام فرایند حسابداری و در نهایت حق‌الزحمه حسابداری می‌شود (چن و همکاران، ۲۰۲۱). در ادامه مبانی نظری و پیشینه پژوهش به همراه فرضیه‌ها مطرح گردیده است و روش‌شناسی پژوهش و نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش معرفی می‌شود. در نهایت آزمون فرضیه‌ها، نتیجه‌گیری و پیشنهادها، پژوهش، مطرح شده است.

مبانی نظری پژوهش

مطابق با تئوری اقتصاد سنتی، نقش مدیران حداکثرسازی ثروت سهامداران است و فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها منجر به تولید هزینه‌های نمایندگی می‌شود و ممکن است شرکت‌ها را از طریق نفع رساندن به ذی‌نفعان و ضرر رساندن به سهامداران، در زیان اقتصادی قرار دهد. در مقابل، نظریه ذی‌نفعان که بوسیله جنسن (۲۰۰۱) و پورتر و کارمر (۲۰۱۱) توصیف شد، پیش‌بینی می‌کند که ذی‌نفعان مختلف (مانند سهامداران، کارکنان، مشتریان، عرضه‌کنندگان، محیط‌زیست و جامعه)، نقش حیاتی در حمایت شرکت و عملیات آن ایفا نمایند و تمرکز بر این گروه از ذی‌نفعان از طریق فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی، در نهایت به حداکثرسازی ارزش سهامداران، کمک نماید (بلمنچ و بیتا، ۲۰۱۸).

مطالعات روان‌شناختی متعددی نشان داده‌اند که عوامل زیست‌محیطی، به‌طور قابل توجهی بر خلق و خوی تاثیر می‌گذارند (ساس و همکاران، ۲۰۱۷؛ ناتس و همکاران، ۲۰۱۹) و خلق و خو بر قضاوت و در نهایت بر تصمیم‌گیری تاثیرگذار است. در دهه ۱۹۸۰، ناهنجاری‌های مالی بسیاری در بازار سرمایه ظاهر شدند که نمی‌توان آنها را با نظریه‌های مالی سنتی توضیح داد و بنابراین، محققان را به توجه دقیق‌تر به تاثیر عوامل غیرمنطقی مانند خلق و خو بر رفتار شرکت‌کنندگان در بازار سوق داد. این پژوهش، به بررسی متغیرهای زیست‌محیطی می‌پردازد که ممکن است به‌عنوان شاخص‌های رفتاری برای شرکت‌کنندگان بازار، عمل کند. از این رو، تغییرات در محیط‌زیست ممکن است باعث تغییرات رفتاری شود و در نهایت بر تصمیم‌گیری‌های اقتصادی تاثیر بگذارد. ساندرز (۱۹۹۳) اولین کسی بود که از درصد پوشش ابر در شهر نیویورک به‌عنوان شاخصی برای خلق و خوی

سرمایه گذاران بازار سهام استفاده کرد و ارتباط معنی داری بین این متغیر و بازده بازار سهام پیدا کرد. مطالعات بعدی یافته‌های او را تقویت می‌نمایند.

با توجه به نظریه‌های روانشناختی، انتظار می‌رود حساب‌برسان در شرکت‌هایی که الگوهای زیست‌محیطی را رعایت نمی‌کنند، نسبت به ارزیابی ریسک حساب‌برسی صاحبکاران، بدبین‌تر باشند. بنابراین، ممکن است زمان زیادی را صرف حساب‌برسی و فرایندهای کنترلی نمایند. این رویکرد می‌تواند حق‌الزحمه خدمات حساب‌برسی را تحت‌تاثیر قرار دهد. حق‌الزحمه خدمات حساب‌برسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حساب‌برسی است. اگر چه حق‌الزحمه بیشتر حساب‌برسی همیشه بیانگر انجام حساب‌برسی با کیفیت بالاتر نیست، اما علاوه بر داشتن کیفیت حساب‌برسی مناسب، موسسات حساب‌برسی هزینه استاندارد را برای انجام کار خود در نظر می‌گیرند که به‌طور طبیعی، حق‌الزحمه دریافتی آنها بیشتر از این هزینه‌ها است (چئونگ، ۲۰۲۱). در صورت وجود رقابت در بازار، موسسات حساب‌برسی علاوه بر دریافت حق‌الزحمه کمتر، ممکن است که صاحبکاران خود را نیز از دست بدهند و در صورتی هم که موسسات حساب‌برسی حق‌الزحمه خیلی بالاتری را نسبت به هزینه‌های صرف شده برای انجام حساب‌برسی درخواست کنند، دیدگاه جامعه نسبت به کیفیت کار آنها با تردید همراه خواهد شد. بنابراین، می‌توان مشاهده کرد که تحقیقات تجربی در رابطه با حق‌الزحمه حساب‌برسی شرکت‌های بورسی در ایران، اطلاعات مناسبی را برای سرمایه‌گذاران، به منظور تفسیر حق‌الزحمه حساب‌برسی، فراهم می‌آورد.

در حساب‌برسی، حساب‌برسان شواهدی را جمع‌آوری و سپس ارزیابی می‌کنند تا اطمینان معقولی ارائه کنند که صورت‌های مالی شرکت، عاری از تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است (آرنز و لوبک، ۲۰۱۱). از این رو، ارزیابی ریسک حساب‌برسی، ماهیت، وسعت و زمان رویه‌های برنامه‌ریزی شده را تعیین می‌کند (کنچل و همکاران، ۲۰۱۳). در نتیجه مدل ریسک حساب‌برسی نشان می‌دهد که ریسک کلی حساب‌برسی محصول خطر تحریف بااهمیت و خطر عدم کشف است. ریسک تحریف بااهمیت توسط مدیران شرکت کنترل می‌شود. حساب‌برس فقط می‌تواند مستقیماً خطر عدم کشف را دستکاری کند. بنابراین، حساب‌برسان باید ابتدا خطر تحریف بااهمیت را ارزیابی کرده و سپس خطر عدم کشف را تعیین کنند. از آنجایی که ریسک حساب‌برسی بالاتر، حساب‌برس منفرد و موسسه حساب‌برسی

را در معرض افزایش ریسک اعتبار و سایر خطرات بالقوه (مثلا دعای حقوقی) قرار می‌دهد، زمانی که ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف بااهمیت بالا باشد، انگیزه بیشتری برای اجرای روش‌های اضافی وجود خواهد داشت یا شواهد بیشتری برای کاهش خطر عدم کشف جمع‌آوری خواهد شد، تا ریسک کلی حسابرسی کنترل شود. لو و همکاران (۲۰۱۵)، نشان می‌دهد که کار حسابرسی بیشتر، با کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم دارد، زیرا حسابرسان با کیفیت بالا قرار است اشتباهات در کدهای گزارش شده را کشف کرده و قابلیت اطمینان گزارشگری مالی را افزایش دهند و با تلاش بیشتر احتمال کشف تقلب یا خطا افزایش می‌یابد. همین اقدام، موجب می‌شود که حسابرسان خواهان صرف زمان بیشتری به دلیل افزایش عدم تقارن اطلاعاتی و تضادهای بوجود آمده باشند. هر چند هزینه‌های حسابرسی در نهایت به سهامداران تحمیل می‌شود، اما آنها چاره‌ای جز پرداخت حق‌الزحمه اضافی جهت افزایش شفافیت مالی ندارند. از این رو، افزایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی به‌طور کلی و اعمال استانداردهایی جهت کنترل آلودگی به‌طور خاص، می‌تواند با بیشتر شدن کار حسابرسی در ارتباط باشد. همچنین، همین عامل بر حق‌الزحمه خدمات حسابرسی نیز تاثیر مستقیم بگذارد.

پیشینه پژوهش

لو و همکاران (۲۰۱۵)، تاثیر کیفیت گزارشگری مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ویژگی‌های هیات‌مدیره بر شهرت اجتماعی شرکت را مورد بررسی قرار دادند. نتایج آنها نشان داد که کیفیت گزارشگری مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت، به‌طور مثبتی شهرت اجتماعی شرکت را تحت تاثیر قرار می‌دهد، در حالی که دوگانگی پست مدیرعامل به‌عنوان معیاری از ویژگی‌های هیات‌مدیره تاثیر منفی بر شهرت اجتماعی شرکت دارد. همچنین، آنها نشان دادند که عملکرد مالی و اندازه شرکت به‌طور مثبتی، شهرت اجتماعی شرکت را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

بنلملیح و بیتار^۱ (۲۰۱۸)، ارتباط بین مسئولیت اجتماعی شرکت و کارایی سرمایه‌گذاری را مورد بررسی قرار دادند. آنها نشان دادند که مسئولیت‌پذیری اجتماعی بالا توسط شرکت، ناکارایی سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد. علاوه بر این، یافته‌ها پیشنهاد می‌کند که اجزای مسئولیت‌پذیری

اجتماعی که به طور مستقیم به ذی‌نفعان اولیه شرکت (مانند روابط کارکنان، ویژگی‌های محصول، محیط‌زیست و تنوع) مرتبط است، تاثیر بیشتری بر کاهش ناکارایی سرمایه‌گذاری در مقایسه با ذی‌نفعان ثانویه (مانند حقوق انسانی و مشارکت اجتماعی) دارد.

گیل و همکاران^۱ (۲۰۱۸)، ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و مدیریت سود را در شرکت‌های غیرمالی اسپانیا مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آنها حاکی از آن است که شیوه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر مدیریت سود تاثیر منفی دارد. مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت به مسائل اخلاقی مرتبط با تصمیم‌گیری مربوط می‌شود. درگیر شدن در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی نه تنها موجب بهبود رضایت ذی‌نفعان می‌شود، بلکه تاثیر مثبت بر شهرت شرکت دارد.

چئونگ^۲ (۲۰۲۱) تاثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت بر سطح نگهداشت وجه نقد را مورد بررسی قرار داد. او معتقد است که شرکت‌ها با مسئولیت‌پذیری اجتماعی بالا، وجه نقد کمتری را نگهداری می‌کنند، زیرا این گونه از شرکت‌ها تمایل دارند تا ریسک خاص کمتری به دلیل سرمایه اجتماعی بالا، داشته باشند. همچنین، شرکت‌ها با مسئولیت‌پذیری اجتماعی بالا تمایل دارند تا ریسک خاص کمتری را به دلیل وفاداری بیشتر از سوی سرمایه‌گذاران یا مشتریان داشته باشند.

خواجوی و همکاران (۱۳۹۷)، رابطه بین مدیریت سود و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد که بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و مدیریت سود، رابطه منفی وجود دارد و حدود ۱۶ درصد از تغییرات مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت، به طور معکوس تحت تاثیر متغیرهای اندازه شرکت، منابع مالی و مدیریت سود می‌باشد. همچنین، عملکرد مالی شرکت با مدیریت سود رابطه مثبت و با مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت، رابطه منفی و معکوس داشته، اما مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت در کنار مدیریت سود، باعث کاهش اثر معکوس مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت بر عملکرد مالی، یعنی بهبود عملکرد مالی شرکت شده است.

حاجیها و سرافراز (۱۳۹۸)، رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و هزینه حقوق صاحبان سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های

1. Gill et al

2. Cheung

آنها نشان می‌دهد که مسئولیت‌پذیری اجتماعی رابطه معکوس و معناداری با هزینه حقوق صاحبان سهام دارد. بنابراین، مدیران با افزایش افشاگری در زمینه عملکرد اجتماعی، باعث کاهش در نرخ بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاران (هزینه حقوق صاحبان سهام) شده، و هزینه‌های تامین مالی کمتری برای شرکت به ارمغان می‌آورند.

میردریگوندی و طاهری‌نیا (۱۴۰۰)، نقش تعدیل‌کنندگی مسئولیت اجتماعی شرکت بر رابطه بین ضمانت وام بانکی و حق‌الزحمه حسابرسی را بررسی کردند. یافته‌ها نشان داد، بین ضمانت وام بانکی و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت، رابطه‌ای وجود ندارد. همچنین، افشای مسئولیت اجتماعی بر رابطه بین ضمانت وام بانکی و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت، اثر تعدیل‌کننده دارد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اصلی: بین آلودگی زیست‌محیطی و کیفیت حسابرسی، ارتباط معنی‌داری وجود دارد.
فرضیه فرعی اول: بین آلودگی زیست‌محیطی و استقلال حسابرس (اقدام تعهدی اختیاری)، ارتباط معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه فرعی دوم: بین آلودگی زیست‌محیطی و حق‌الزحمه حسابرسی، ارتباط معنی‌داری وجود دارد.

روش پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ است. به علت گستردگی حجم جامعه آماری و دشواری‌های خاص حاصل از آن و همچنین، وجود برخی ناهماهنگی‌ها میان اعضای جامعه در ارتباط با داده‌های مورد نیاز پژوهش، شرایط زیر برای انتخاب نمونه لحاظ گردید:

۱. شرکت‌های نمونه جزو شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه، بانک‌ها و واسطه‌گری‌های مالی و موسسات تامین مالی نباشند، زیرا الگوی اقدام تعهدی و جریان‌های نقدی آنها متفاوت از سایر شرکت‌ها است.

۲. شرکت‌هایی که در طی دوره مورد بررسی (۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸) تغییر سال مالی نداشته باشند.

۳. شرکت‌هایی که سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه (برای داشتن قابلیت مقایسه بیشتر) است.
۴. شرکت‌هایی که قبل از سال ۱۳۹۳ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده، اما پایان سال ۱۳۹۸ در لیست بورس نباشند.
- با توجه به این شرایط، تعداد شرکت‌های نمونه در این پژوهش برابر با ۱۱۰ و تعداد مشاهدات برابر با ۶۶۰ سال / شرکت، است.

مدل و متغیرهای پژوهش

به منظور آزمون فرضیه اول و دوم از الگو شماره ۱ استفاده شد.

$$\begin{aligned} AUD (DACC \text{ or } LNFA)_{i,t} & \quad \text{رابطه (۱)} \\ & = \alpha_0 + \alpha_1 AP_{i,t} + \alpha_2 ROA_{i,t} + \alpha_3 SIZE_{i,t} \\ & + \alpha_4 MBV_{i,t} + \alpha_5 LEV_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

که در آن،

- $AUD_{i,t}$: کیفیت حسابرسی؛ $LNFA_{i,t}$: حق‌الزحمه حسابرسی؛ $DACC_{i,t}$: اقلام تعهدی اختیاری؛
 $AP_{i,t}$: آلودگی زیست‌محیطی (هوا)؛ $ROA_{i,t}$: بازده دارایی؛ $SIZE_{i,t}$: اندازه شرکت؛
 $MBV_{i,t}$: فرصت‌های رشد؛ $LEV_{i,t}$: اهرم مالی، است.

متغیر وابسته: کیفیت حسابرسی

برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از دو شاخص حق‌الزحمه حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری استفاده شد (ناتس و همکاران، ۲۰۱۹؛ چن و همکاران، ۲۰۲۱).

- **حق‌الزحمه خدمات حسابرسی:** حق‌الزحمه حسابرسی طبق تحقیقات دنگ همکاران (۲۰۱۳) شامل هرگونه وجهی است که بابت ارائه خدمات حسابرسی و طبق توافق یا قرارداد به حسابرس یا موسسه حسابرسی پرداخت می‌شود. در این پژوهش، لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی (LNFA) میزان مبلغ پرداختی برای انجام امور حسابرسی است که اطلاعات آن از صورت‌های مالی شرکت‌ها و یادداشتهای همراه آن، استخراج شد.
- **اقلام تعهدی اختیاری:** در این پژوهش مطابق با تحقیقات چن و همکاران (۲۰۱۱) از شاخص کوتاری و همکاران (۲۰۰۵)، برای اندازه‌گیری اقلام تعهدی اختیاری استفاده شد. این معیار

اندازه گیری اقلام تعهدی اختیاری تعدیل شده بر مبنای عملکرد است که توسط کوتاری و همکاران (۲۰۰۵)، ارائه شده است و به شرح رابطه ۱ است.

$$TAccr_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 (1 / Assets_{i,t-1}) + \alpha_3 \Delta Rev_{i,t} + \alpha_3 PPE_{i,t} + \alpha_4 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:

$TAccr_{i,t}$: کل اقلام تعهدی است که به عنوان تغییر در دارایی های جاری غیرنقد منهای تغییر در بدهی های جاری فاقد هزینه بهره، منهای هزینه استهلاک دارایی های مشهود و نامشهود برای شرکت در سال t تقسیم بر کل دارایی های ابتدای دوره است.

$\Delta Rev_{i,t}$: برابر با تغییر سالانه درآمدهای عملیاتی تقسیم بر کل دارایی های ابتدای دوره، است.

$PPE_{i,t}$: اموال، ماشین آلات و تجهیزات شرکت i در سال t ، تقسیم بر دارایی های ابتدای سال، است.

$ROA_{i,t}$: بازده دارایی ها برای شرکت i در سال t ، تقسیم بر دارایی های ابتدای سال، است.

باقیمانده رگرسیون، بیانگر اقلام تعهدی اختیاری است. در این پژوهش، قدرمطلق ارزش های اقلام تعهدی اختیاری در منفی یک ضرب می گردد. بنابراین، ارزش های بالاتر بیانگر کیفیت حسابرسی بالاتر است.

$$(FRQ - TAccr_{i,t} = - | \varepsilon_{i,t} |)$$

متغیر مستقل: آلودگی زیست محیطی

کنترل آلودگی، جلوگیری از خسارت های زیست محیطی، بازیافت یا جلوگیری از ضایعات، حفظ منابع طبیعی، تحقق و توسعه، سرمایه گذاری در طرح های زیست محیطی از جمله عوامل مربوط به فعالیت شرکت ها در حوزه آلودگی هوا هستند. به طوری که اگر شرکت ها برنامه های ویژه ای برای بازیافت منابع غیر قابل تجدید جهت جلوگیری از آلودگی هوا داشته باشند، می توان بیان کرد که این شرکت ها برنامه آتی جهت جلوگیری از انتشار گازهای سمی به هوا و جلوگیری از آلودگی هوا دارند. بنابراین، اگر شرکتی برنامه ویژه ای جهت کنترل آلودگی هوا داشته باشد به صورت متغیر مجازی عدد ۱ به آن تعلق می گیرد و در غیر این صورت، عدد صفر به آن داده می شود. شرکت هایی که عدد صفر می گیرند، فاقد برنامه الگو و برنامه مشخص جهت کاهش آلودگی هوا و محیط زیست هستند (چن و همکاران، ۲۰۲۱). اطلاعات مربوط به آلودگی هوا از طریق گزارش های هیات مدیره قابل استخراج است.

متغیرهای کنترلی

در این پژوهش برای جداسازی تاثیر آلودگی زیست محیطی بر کیفیت حسابرسی از متغیرهای زیر استفاده شد (چن و همکاران، ۲۰۲۱):

اندازه شرکت (SIZE): استدلال می شود شرکت های بزرگ نسبت به شرکت های کوچک دارای مشکلات عدم تقارن اطلاعاتی بیشتری هستند. همچنین، شرکت های بزرگتر دارای سهامداران نهادی بوده و این سهامداران نظارت دقیق تر و با کیفیت تری بر مدیران دارند. اندازه شرکت از طریق لگاریتم دارایی کل شرکت محاسبه می شود (گیل و همکاران، ۲۰۱۸).

بازده دارایی ها (ROA): بازده دارایی نشان دهنده این حقیقت است که از جمع دارایی های شرکت چقدر می توان در سال جاری سود برد. این شاخص میزان سودآوری شرکت را نشان می دهد و از تقسیم سود قبل از مالیات تقسیم بر جمع کل دارایی های شرکت بدست می آید.

اهرم مالی (LEV): اهرم عبارت از وجود هزینه های ثابت در فهرست هزینه های شرکت، است. منظور از اهرم مالی، بدهی های شرکت است که از تقسیم کل بدهی بر کل دارایی، بدست می آید. **فرصت های رشد (MBV):** فرصت های رشد شرکت مجموعه گزینه هایی هستند که شرکت تصمیم به انتخاب آنها می گیرد. فرصت های رشد از تقسیم ارزش بازار حقوق صاحبان سهام بر ارزش دفتری کل حقوق صاحبان سهام بدست می آید.

آمار توصیفی پژوهش

جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می دهد. مطابق یافته ها، میانگین لگاریتم حق الزحمه حسابرسی و ارقام تعهدی اختیاری به ترتیب برابر با ۸/۸۹۷ و ۰/۰۹۴- است که نشان می دهد بیشتر داده ها حول این نقطه تمرکز یافته اند. در تحقیقات مشابه گالو همکاران (۲۰۱۸) و چن و همکاران (۲۰۲۱) میانگین لگاریتم حق الزحمه حسابرسی برابر با ۱۱/۱۲۹ و ۹/۲۰۵- است که سازگار با یافته های پژوهش حاضر است. همچنین، پژوهش این محققان میزان ارقام تعهدی اختیاری را به ترتیب ۰/۱۲۶- و ۰/۰۶۵- نشان می دهد. میانگین بازده دارایی با مقدار ۰/۱۱۶- نشان می دهد شرکت های نمونه حدود ۱۱/۶ درصد از طریق دارایی ها موفق به کسب سود شده اند. میانگین لگاریتم حق الزحمه حسابرسی و ارقام تعهدی اختیاری به ترتیب برابر با ۸/۸۱۵ و ۰/۰۶۸- است و نشان می دهد

نیمی از داده‌ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند. حداقل و حداکثر، به ترتیب کمترین و بیشترین عدد متغیر در جامعه آماری را نشان می‌دهد. برای مثال کمترین مقدار برابر ۰/۵۴۶- برای متغیر بازده دارایی و بیشترین مقدار برای اندازه شرکت با مقدار ۱۴/۹۵۳، است.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در سطح کل شرکت‌ها

متغیرها	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
لگاریتم حق الزحمه حساسی	۸/۸۹۷	۸/۸۱۵	۰/۵۴۴	۸/۸۱۴	۱۰/۹۹۴
اقلام تعهدی اختیاری	-۰/۰۹۴	-۰/۰۶۸	۰/۰۹۲	-۰/۰۰۱	-۰/۸۴۳
اندازه شرکت	۱۱/۱۱۶	۱۱/۷۹۴	۰/۶۴۵	۱۰/۱۱۹	۱۴/۹۵۳
اهرم مالی	۰/۶۰۸	۰/۵۹۷	۰/۲۴۸	۰/۰۱۷	۱/۳۶۱
ارزش شرکت	۱/۷۵۳	۱/۴۷۳	۰/۸۹۹	۰/۱۳۶	۶/۱۷۰
بازده دارایی	۰/۱۱۶	۰/۱۰۲	۰/۱۲۷	-۰/۵۴۶	۰/۶۴۴

جدول (۲) فراوانی متغیر آلودگی زیست محیطی را نشان می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد که ۴۰/۹ درصد شرکت‌ها دارای دستورالعمل لازم جهت جلوگیری از آلودگی هوا و ۵۹/۱ درصد از شرکت‌ها، فاقد دستورالعمل لازم برای جلوگیری از آلودگی هوا هستند.

جدول ۲. توزیع فراوانی متغیر آلودگی زیست محیطی

مقادیر متغیر	فراوانی هر طبقه	درصد هر طبقه	درصد تجمعی
صفر (نداشتن دستورالعمل آلوده نکردن هوا)	۳۹۰	۵۹/۱	۵۹/۱
یک (داشتن دستورالعمل آلوده نکردن هوا)	۲۷۰	۴۰/۹	۱۰۰
کل	۶۶۰	۱۰۰	

آزمون پایایی متغیرها

برای تعیین پایایی متغیرهای مدل از آزمون‌های ریشه واحد در داده‌های تابلویی استفاده می‌شود. پایایی متغیرها به معنی ثابت بودن میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف است. برای تعیین اینکه توزیع متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش، پایا هستند یا

خیر، از آزمون هادری استفاده می‌شود. با توجه به این جدول مشاهده می‌شود که هیچ کدام از متغیرها ریشه واحد ندارند، زیرا مقدار احتمال تمامی آنها کوچکتر از ۰/۰۵ است.

جدول ۳. آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

متغیرها	نماد	آماره هادری	مقدار احتمال
لگاریتم حق‌الزحمه حسابرسی	LNFA	۱۳/۲۷۶	۰/۰۰۰
اقلام تعهدی اختیاری	DACC	۱۲/۲۰۱	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	SIZE	۱۱/۳۶۴	۰/۰۰۰
اهرم مالی	LEV	۱۲/۵۷۸	۰/۰۰۰
ارزش شرکت	MBV	۱۳/۱۸۵	۰/۰۰۰
بازده دارایی	ROA	۱۵/۹۸۰	۰/۰۰۰
آلودگی هوا	AP	۱۱/۷۷۹	۰/۰۰۰

یافته‌های پژوهش

آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول در جدول (۴) ارائه شده است و نشان می‌دهد که بین آلودگی زیست‌محیطی و اقلام تعهدی اختیاری ارتباط مثبت (۰/۰۹۳) و معنی‌داری (۰/۰۰۱) وجود دارد. بنابراین، فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که حدود ۲۷/۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته اقلام تعهدی اختیاری شرکت توسط متغیر مستقل آلودگی زیست‌محیطی و سایر متغیرها قابل تبیین است. آماره دوربین واتسون بین ۱/۵ و ۲/۵ بوده و می‌توان تایید نمود که خطاها یا تفاوت بین مقادیر واقعی و مقادیر پیش‌بینی شده به وسیله مدل رگرسیون، از یکدیگر مستقل هستند. مقدار سطح معنی‌داری آماره اف برابر با ۰/۰۰۰ و کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد که حاکی از معنی‌داری کل مدل است. همچنین، در آزمون فرضیه اول مقدار آماره تورم واریانس برای همه متغیرها کمتر از ۱۰ بود. بنابراین، مشکل هم‌خطی بین متغیرهای پژوهش وجود نداشت.

یافته‌های متغیرهای کنترلی نشان می‌دهد بین بازده دارایی و فرصت‌های رشد با ارقام تعهدی اختیاری، ارتباط منفی وجود دارد در حالی که ارتباط اندازه شرکت و اهرم مالی با ارقام تعهدی اختیاری، مثبت و معنی‌دار است.

جدول ۴. ارتباط آلودگی زیست محیطی و ارقام تعهدی اختیاری

متغیر وابسته: ارقام تعهدی اختیاری					
متغیرها	ضرایب استاندارد نشده		آماره تی	سطح معنی داری	تورم واریانس
	ضریب	میزان خطا			
ضریب ثابت	-۰/۲۹۵	۰/۰۶۸	-۴/۲۹۸	۰/۰۰۰	-
آلودگی هوا	۰/۰۹۳	۰/۰۲۸	۳/۳۰۹	۰/۰۰۱	۱/۶۱۳
بازده دارایی	-۰/۰۹۴	۰/۰۳۵	-۲/۶۶۹	۰/۰۰۷	۱/۱۱۶
اندازه شرکت	۰/۰۱۴	۰/۰۰۵	-۲/۴۳۶	۰/۰۱۵	۱/۴۳۷
فرصت‌های رشد	-۰/۰۱۴	۰/۰۰۴	-۳/۰۴۸	۰/۰۰۲	۱/۲۵۸
اهرم مالی	۰/۰۵۷	۰/۰۱۳	۴/۱۲۲	۰/۰۰۰	۱/۳۳۴
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۲۷۷				
دوربین واتسون	۲/۱۰۵				
اف آماره	۳/۲۱۸				
احتمال آماره اف	۰/۰۰۰				
سطح معنی داری لیمر	۰/۰۰۰	سطح معنی داری هاسمن		۰/۰۰۰	۰/۰۰۰

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم در جدول (۵) نشان می‌دهد که بین آلودگی زیست محیطی و حق الزحمه حساسی ارتباط مثبت (۱/۰۳۹) و معنی داری (۰/۰۰۰)، برقرار است. بنابراین، فرضیه دوم پژوهش پذیرفته می‌شود. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که حدود ۲۳/۱ درصد از تغییرات

متغیر وابسته حق الزحمه حسابرسی شرکت توسط متغیر مستقل آلودگی زیست محیطی و سایر متغیرها قابل تبیین است. آماره دوربین واتسون بین ۱/۵ و ۲/۵ بوده و می توان تایید نمود که خطاها یا تفاوت بین مقادیر واقعی و مقادیر پیش بینی شده به وسیله مدل رگرسیون، از یکدیگر مستقل هستند. مقدار سطح معنی داری آماره اف برابر با ۰/۰۰۰ و کوچکتر از ۰/۰۵ است که حاکی از معنی داری کل مدل است. همچنین، در آزمون فرضیه دوم مقدار آماره تورم واریانس برای همه متغیرها کمتر از ۱۰ بود. بنابراین، مشکل هم خطی بین متغیرهای پژوهش وجود نداشت.

جدول ۵. تاثیر آلودگی زیست محیطی بر حق الزحمه حسابرسی

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی					
متغیرها	ضرایب استاندارد نشده		آماره تی	سطح معنی داری	تورم واریانس
	ضریب	میزان خطا			
ضریب ثابت	۷/۳۴۶	۰/۴۶۰	۱۵/۹۵۷	۰/۰۰۰	-
آلودگی هوا	۱/۰۳۹	۰/۲۰۹	۴/۹۶۵	۰/۰۰۰	۱/۶۱۳
بازده دارایی	۰/۷۴۲	۰/۲۳۶	۳/۱۴۵	۰/۰۰۱	۱/۱۱۶
اندازه شرکت	۰/۰۸۲	۰/۰۳۸	۲/۱۷۶	۰/۰۳۰	۱/۴۳۷
فرصت های رشد	-۰/۰۶۷	۰/۰۳۰	-۲/۲۱۳	۰/۰۲۷	۱/۲۵۸
اهرم مالی	۰/۲۹۵	۰/۰۹۲	۳/۱۹۹	۰/۰۰۱	۱/۳۳۴
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۲۳۱				
دوربین واتسون	۲/۲۸۶				
آماره اف	۱/۱۴۴				
احتمال آماره اف	۰/۰۰۰				
سطح معنی داری لیمر	۰/۰۰۰	سطح معنی داری هاسمن		۰/۰۰۰	

بحث و نتیجه گیری

مطالعات روانشناختی نشان می دهد که آلودگی هوا تاثیر روانشناختی قابل توجهی در بیان حالت ها و شرایط مختلف ایجاد شده در مردم دارد (چن و همکاران، ۲۰۲۱). خلق و خوی افراد شامل حالت های کم احساس، ناخودگاه و عاطفی روزمره است که بر نحوه پردازش اجتماعی افراد، تاثیر می گذارد و این تاثیر بویژه در نحوه تفکر، یادآوری و قضاوت در مورد دنیای پیرامون، خود را بروز می دهد. بر این اساس، هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر آلودگی زیست محیطی بر کیفیت حساسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. بنابراین، تعداد ۱۱۰ شرکت برای دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸، انتخاب گردید. در این پژوهش، دو فرضیه مطرح شد. نتایج نشان داد که آلودگی هوا بر میزان ارقام تعهدی اختیاری تاثیر مثبت دارد. در حقیقت شرکت هایی که دستورالعمل خاصی جهت کنترل آلاینده های هوا ندارند، از تضادهای اطلاعاتی و عدم تقارن اطلاعاتی به دلیل عدم مسئولیت پذیری اجتماعی مدیران رنج می برد. مدیران این شرکت ها در چنین فضایی از ارقام تعهدی اختیاری جهت پیشبرد اهداف خود سوء استفاده می کنند و موجب تاثیر بر کیفیت اطلاعات حسابداری می شوند. همچنین، نتایج نشان می دهد که آلودگی زیست محیطی بر حق الزحمه حساسی تاثیر دارد. در حقیقت شرکت هایی که دستورالعمل خاصی جهت کاهش هزینه های زیست محیطی ندارند، با اقدامات خود، به افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران دامن می زنند و این تضادهای نمایندگی در نهایت هزینه های نمایندگی را در قالب افزایش حق الزحمه حساسی، به شرکت ها تحمیل می کند. نتایج این پژوهش با یافته های پورتر و کارمر (۲۰۱۱)، ادمانز، (۲۰۱۱)، چن و همکاران (۲۰۱۱)، لو و همکاران (۲۰۱۵)، گیل و همکاران (۲۰۱۸) و چئونگ (۲۰۱۹) سازگار بود. بر اساس نتایج این پژوهش، پیشنهادهای زیر ارائه می شوند:

۱. نتایج یافته ها نشان داد که فقدان دستورالعمل های لازم جهت کنترل آلودگی هوا با رفتارهای فرصت طلبانه مدیران در جهت دستکاری ارقام تعهدی اختیاری مرتبط است. این فرایند به نوبه خود بر فرایندهای حساسی تاثیر دارد. بنابراین، به شرکت ها پیشنهاد می شود که دستورالعمل خاصی برای جلوگیری از آلودگی هوا و برقراری انرژی پاک ایجاد نمایند، تا علاوه بر کاهش

آلودگی، از اقدامات مدیران جهت بهره‌گیری از رفتارهای فرصت‌طلبانه جلوگیری کرده و به افزایش کیفیت حسابرسی کمک نمایند.

۲. همچنین، پیشنهاد می‌شود که مدیران، اقدامات جدی در ایجاد بخشنامه‌های مربوط به کاهش آلودگی زیست‌محیطی برقرار نمایند، زیرا باعث می‌شود که عدم توجه به آن، هزینه‌های نمایندگی را به شرکت‌ها تحمیل کند که یکی از این هزینه‌ها افزایش حق‌الزحمه حسابرسی، است. پیشنهادات این پژوهش برای انجام پژوهش‌های آتی نیز به شرح ذیل می‌باشد:

- بررسی تاثیر آلودگی هوا بر کیفیت گزارشگری مالی و شفافیت اطلاعات مالی
- بررسی ارتباط بین آلودگی هوا بر نقدشوندگی قیمت سهام

منابع

- حاجیها، زهره، سرفراز، بهمن. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها و هزینه حقوق صاحبان سهام در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های تجربی حسابداری، ۴ (۳): ۲۵-۴۲.
- خواجوی، شکراله، اعتمادی جوریابی، مصطفی. (۱۳۹۷). مسئولیت اجتماعی شرکت ها و گزارشگری آن، حسابداری سلامت، ۴ (۲): ۱۲۳-۱۰۴.
- میردریگوندی، محمد. طاهری نیا. مسعود. (۱۴۰۰). بررسی نقش تعدیل کنندگی مسئولیت اجتماعی شرکت بر رابطه بین ضمانت وام بانکی و حق الزحمه حسابرسان، فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱ (۳): ۱۰۶-۸۹.

۸۹

References

- Arens, A.A. and Loebbecke, J.K. (2011), Auditing, an integrated approach, 7th ed., Prentice-Hall, NJ.
- Benlemlih, M., Bitar, M. (2018). Corporate Social Responsibility and Investment Efficiency, *Journal of Business Ethics*, 148 (1): 647-671.
- Chen, F., Hope, O., Li, Q., Wang, X. (2011a). Financial reporting quality relate to investment efficiency? *Journal of Accounting and Economics* 48, 112-131.
- Chen, H., Tan, X. and CAO, Q. (2021). Air pollution, auditors' pessimistic bias and audit quality: evidence from China. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 12 (1): 74-104.
- Cheung, A. (2021). Corporate social responsibility and corporate cash holdings, *Journal of Corporate Finance*, 37 (April): 412-430.
- Deng, X., J.-K. Kang, and B. S. Low. (2013). Corporate social responsibility and stakeholder value maximization: Evidence from mergers. *Journal of Financial Economics* 110 (3): 87-109.
- Gil, E.G., Manzano, M.P. Fernández, J. H. (2018). Investigating the relationship between corporate social responsibility and earnings management: Evidence from Spain, BRQ Business Research Quarterly, Forthcoming.
- Hajiha, Z. Sarfaraz. B. (2019). The relation between corporate social responsibility and cost of equity capital of firms listed in Tehran Stock Exchange, *The Journal of Empirical Researches in Accounting*, 4 (3): 25-42. (In Persian)
- Hoi, C. K., Q. Wu, and H. Zhang. (2013). Is corporate social responsibility (CSR) associated with tax avoidance? Evidence from irresponsible CSR activities. *The Accounting Review* 88 (6), 2025-2059.
- Jensen, M. C. (2001). Value maximization, stakeholder theory, and the corporate objective function. *Journal of Applied Corporate Finance* 14 (3), 8-21.

- Khajavi, Sh. Etemadi, M. (2018). Corporate social responsibility and its reporting, *Journal of Health Accounting*, 4 (2): 104-123. (In Persian)
- Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B. and Velury, U.K. (2013), "Audit quality: insights from the academic literature", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32 (1): 385-421.
- Kothari, S.P., Leone, A.J. and Wasley, C.E. (2005), Performance matched discretionary accrual measures, *Journal of Accounting and Economics*, 39 (1): 163-197.
- Kruger, P. (2015). Corporate goodness and shareholder wealth. *Journal of Financial Economics* 115 (2): 304-329.
- Lu, Y., Abeysekera, L. Cortese, C. (2015). Corporate social responsibility reporting quality, board characteristics and corporate social reputation: Evidence from China, *Pacific Accounting Review*, 27 (1): 95 – 118.
- Mirdrikvandi, M. Taherinia, M. (2021). The Moderating role of corporate social responsibility on the relationship between bank loan guarantee and audit fees, *The journal of accounting and social interests*, 11 (3): 89-106. (In Persian)
- Nuyts, V., Nawrot, T.S., Scheers, H., Nemery, B. and Casas, L. (2019). Air pollution and self-perceived stress and mood: a one-year panel study of healthy elderly persons. *Environmental Research*, 177 (12): 1-16.
- Porter, M. E., and M. R. Kramer. (2011). Creating a shared value. *Harvard Business Review* 89 (1-2), 62-77.
- Sass, V., Kravitz-Wirtz, N., Karceski, S.M., Hajat, A., Crowder, K. and Takeuchi, D. (2017). The effects of air pollution on individual psychological distress, *Health and Place*, 48 (3): 72-79.
- Saunders, E.M. (1993), Stock prices and Wall Street weather, *The American Economic Review*, 83 (5):1337-1345.

COPYRIGHTS



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

The Impact of Environmental Pollution on Audit Quality¹

Bahman Abdi Golzar², Masoud Alizadeh Bipanah³

Received: 2022/04/07

Accepted: 2022/09/13

Review Paper

Abstract

Purpose: Following the separation of company management from their ownership and the making of agency issues, as well as increasing information asymmetry between managers and owners, environmental patterns and social responsibility have been neglected. This study aims to study an aspect of the economic consequences of the status of auditing services in Iran to investigate the impact of environmental pollution on the quality of auditing in companies listed on the Tehran Stock Exchange.

Methodology: In this regard, 110 companies were selected for the period 2004-2019. The purpose of applied research and its methodology is post-event.

Results: The results showed that increasing air pollution increases optional accruals. The findings also showed that air pollution increases the audit fee.

Conclusion: In fact, companies that do not follow the environmental model increase the conflict between different groups of stakeholders. Therefore, auditors, as supervisors, require more time to audit, which in turn increases the time it takes to process the organization's information and records, and consequently increases the audit fee.

Contribution: considering the study of environmental pollution, which is a new model in domestic research, the results are expected to be useful for various groups, including companies and investors, and help to develop research literature in the field of corporate social responsibility.

Keywords: Environmental Pollution, Audit Fee, Information Asymmetry.

JEL Classification: Q56, M42.

1. DOI: 10.22051/JAACSI.2022.38561.1645

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Osku Branch, Islamic Azad University. osku, Iran, Corresponding Author. (abdigozar.b@gmail.com).

3. Master of Accounting, Department of Accounting, Sofian Branch, Islamic Azad University, Sofian, Iran.

Effect of Non-Cash and Non-Operating Related Party Transactions on Board of Directors' Compensation¹

Seyed Hossein Sajadi², Rahim Bonabi Gadim³

Received: 2022/05/07

Accepted: 2022/09/16

Research Paper

Abstract

Purpose: The purpose of this study is to investigate the effect of non-cash and non-operating related party transactions on board of directors' compensation by analyzing the efficient contracts hypothesis versus corporate governance weakness hypothesis.

Methodology: In order to test the research hypotheses, the data of 118 companies were selected in the period 2011-2019 and analyzed using multiple regression models.

Results: The results of the research hypotheses test show that the non-cash related party transactions and non-operating related party transactions have a positive effect and fluctuations of non-operating related party transactions have a negative effect on the board compensation. Also, the corporate governance quality causes a negative effect on the relationship between the non-operating related party transactions with the board of directors' compensation.

Conclusion: The results of research indicate the replacement of the efficient contracting approach with opportunistic approach of related party transactions by presence of strong corporate governance. While strong corporate governance has no effect on the relationship between non-cash related party transactions and board of directors' compensation.

Contribution: The Contribution of the research is the emphasis on strengthening the corporate governance mechanisms in order to increase the reliability of transactions and the formation of effective contracts.

Keywords: Board of Directors' Compensation, Efficient Contracts, Non-Cash Related Party Transactions, Non-Operating Related Party Transactions.

JEL Classification: M12, G34, L25.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2021.36859.1630

2. Professor, Department of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (sajadi@scu.ac.ir).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Hashrood Branch, Islamic Azad University, Hashrood, Iran. Corresponding Author. (r_bonabi@iau-maragheh.ac.ir).

Company Sustainability Model Based on Financial Efficiency: Combination Technique DEMATEL-FANP¹

Saman Ebadi², Rasool Abdi³, Nader Rezaei⁴, Askar Pakmaram⁵

Received: 2022/05/05

Accepted: 2022/09/22

Research Paper

Abstract

Purpose: Company stability based on financial efficiency means maximizing the value of the company with its highest growth rate. Therefore, the purpose of the present study is to present a firm sustainability model based on financial efficiency based on DEMATEL-FANP combination. Technique.

Methodology: To achieve the purpose of the research, the data of 91 companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period 2011 to 2018 were collected and the variables and indicators were analyzed using Dematel and Fuzzy ANP techniques.

Results: Research results show that among the variables, asset management and efficiency; and among the secondary indicators, operating cycle and accounts receivable cycle and operating profit ratio are of the highest importance in evaluating financial efficiency and optimization from the perspective of company sustainability.

Conclusion: The results of the combined Dematel and fuzzy ANP techniques show that asset management is the most important factor in evaluating financial efficiency and optimizing it from a company sustainability perspective.

Contribution: The application of sustainability leads to the theoretical development of sustainability theories in the company based on financial efficiency.

Keywords: Company Sustainability, Dematel and Fuzzy ANP Techniques, Financial Efficiency, Sustainability Model.

JEL Classification: M41.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.38929.1661

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. (ebadisaman1396@gmail.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. (abdi_rasool@yahoo.com).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. Corresponding Author. (naderrezaeimindoab@gmail.com).

5. Associate Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran. (pakmaram@gmail.com).

The Effect of CEO's Optimism and Myopia on Dimensions of Corporate Social Responsibility Moderated by CEO Political Connection and Efficiency¹

Javad Zanganeh², Majid Ashrafi³, Ebrahim Abbasi⁴, Arash Naderian⁵

Received: 2022/03/29

Accepted: 2022/08/27

Research Paper

Abstract

Purpose: This study analyzes the effects of optimism and myopia of CEO's on the dimensions of corporate social responsibility (CSR) including environmental responsibility, social performance, responsibility for products and services, and human resources responsibility with respect to the moderating roles of political connections and CEO effectiveness.

Methodology: The statistical sample included 130 companies listed in the Tehran Stock Exchange within the 2014–2020 period. The multivariate regression method was used to test the research hypotheses.

Results: According to the research results, a CEO's optimism had a positive relationship with human resources responsibility but had a negative relationship with environmental responsibility. There was also a negative relationship between myopia and human resources responsibility. Political connections are moderated the relationship between myopia and human resources responsibility. Moreover, efficiency had a positive moderating role in the relationship between optimism and human resources responsibility but had negative effects on the other CSR dimensions. Furthermore, effectiveness had positive moderating roles in the relationships of myopia with human resources responsibility and social performance but had negative effects on the responsibility for products and services.

Conclusion: Optimistic CEOs pay less attention to environmental responsibility, thereby increasing corporate risk, but pay more attention to human resources responsibility. By contrast, myopic CEOs make fewer investments in human resources responsibility.

Contribution: Apparently, there is a paucity of empirical background to the relationships of CEO optimism and myopia with the dimensions of CSR. Therefore, this study can help to enhance the relevant knowledge.

Keywords: Dimensions of Social Responsibility, Efficiency, Myopia, Optimism, Political Connection.

JEL Classification: G4, G39, G41, M41.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.39804.1686

2. Ph.D. Student, Department of Financial Engineering, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran. (javadzang.106@gmail.com).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran. Corresponding Author. (mjd_ashrafi@yahoo.com).

4. Professor, Department of Management, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (abbasiebrahim2000@alzahra.ac.ir).

5. Assistant Professor, Department of Accounting, Aliabad Katoul Branch, Islamic Azad University, Aliabad Katoul, Iran. (arashnaderian@yahoo.com).

The Effects of the Individual-Level Antecedents on the Intention of Accountants' Whistleblowing by Moderating Organizational and Individual Factors¹

Mohammad Nazaripour², Babak Zakizadeh³

Received: 2022/04/05

Accepted: 2022/08/20

Research Paper

Abstract

Purpose: Whistleblowing plays an important role in detecting frauds and improving the business environment and is greatly influenced by the individual-level antecedents. In this regard, this study investigates the effects of the individual-level antecedents on the intention of accountants' whistleblowing with respect to the moderating effects of organizational and individual factors.

Methodology: The present study is practical in nature and is considered as a descriptive-exploratory correlation study. The required data were collected through the distribution of questionnaires among 218 accountants. The time period of this study is the first season of year 2022. The research data were analyzed using structural equation modeling method.

Results: According to the research findings, the individual-level antecedents (attitude towards whistleblowing, perceived behavioral control, professional commitment, personal responsibility and personal expenses) affect the internal and external whistleblowing. Also, the three variables of perceived organizational support, team norms and perceived moral intensity have moderating effects on the relationship between each of the individual-level antecedents with both types of whistleblowing.

Conclusion: Based on the research findings, internal whistleblowing is the most affected by the attitude and the least affected by the personal responsibility. Also, external whistleblowing is most affected by personal expenses and least affected by perceived behavioral control. All three moderating variables affect the relationship between all the individual-level antecedents with both types of whistleblowing (excluding the relationship between perceived behavioral control and external whistleblowing). Finally, of the five demographic variables (gender, age, education, years of service, and type of organization) alone, the age affects both types of whistleblowing.

Contribution: This study shows that by paying attention and strengthening the individual-level antecedents as well as considering organizational and individual factors, we can see the improvement of the culture of whistleblowing at the level of organizations.

Keywords: Individual-Level Antecedents, Intention of Whistleblowing, Organizational Factors, Personal Factors.

JEL Classification: D91, M41.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.40303.1699

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Kurdistan University, Sanandaj, Iran. Corresponding Author. (m.nazaripour@uok.ac.ir).

3. M.Sc. Department Management, Abadan Branch, Islamic Azad University, Abadan, Iran. (zakizadeh.babak@yahoo.com).

Identification and Ranking Active Learning Methods in Accounting Education Using the Fuzzy Analysis Hierarchy Process¹

Navid Reza Namazi², Tabandeh Salehi³

Received: 2022/03/23

Accepted: 2022/09/14

Research Paper

Abstract

Purpose: The main purpose of this study is to identify the active learning methods in accounting education and ranking them using the Fuzzy Analysis Hierarchy Process (AHP).

Methodology: Active learning methods in accounting education were identified using a library review and were classified into eleven methods and were ranked by the subjects according to the Fuzzy AHP. Then, a comparative comparison was made between the existing rankings before and after using this process to determine possible differences. The statistical population of the study includes professors of accounting and the data collection method is through a questionnaire.

Results: The results showed that according to the Fuzzy analysis hierarchy process ranking, problem solving methods by students separately in the classroom, modified lectures, oral questions from students, class quizzes and problem solving in small groups in the classroom have the highest rank. In addition, there is a significant difference between the ranking of active learning methods in accounting education before using the Fuzzy AHP and after.

Conclusion: Based on the results of the research, it can be said that the use of active learning methods leads to the effectiveness of education in the field of accounting.

Contribution: It is expected that the methods identified in this study will lead to the improvement of effective education in the field of accounting and reduce the gap between the needs of society and the skills of accountants. These results can help the planning committee of the accounting field, the professors of this field and the educational committees of the universities in order to improve the quality of education, especially in the field of accounting.

Keywords: Accounting education, Active learning, Fuzzy Analysis Hierarchy Process.

JEL Classification: M41, I23.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.39777.1684

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Shiraz University, Shiraz, Iran. (navidnamazi2003@yahoo.com)

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Baft Higher Education Center, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. Corresponding Author. (Ta.salehi@uk.ac.ir).

The Impact of Government Political Discourses on Public Sector Accounting Reforms¹

Mohammad Moradi², Reza Pourahmad³

Received: 2022/04/04

Accepted: 2022/09/01

Research Paper

Abstract

Purpose: Public sector accounting is considered as a tool for politicians to achieve political incentives. The purpose of this study is to investigate the impact of government political discourses on public sector accounting reforms by examining the role of government representatives in parliament in legitimizing public sector accounting reforms and the type of legitimacy strategies used by them.

Methodology: The method of this research is based on critical discourse analysis with Fairclough approach. The population of this research includes 19 texts from the discourses of government representatives in the Islamic Consultative Assembly in relation to changes in the law of public accounting related to public sector accounting from 1986 to 2021. All the above texts have been analyzed.

Results: Changes in the country's public accounting law as the basis for public sector accounting have been legitimized under the influence of the power of language by government officials and with an emphasis on rationalist and ethical strategies, and they have used language as a tool of legitimacy.

Conclusion: The use of language by government representatives in parliament as a tool to legitimize and use rationalist and ethical strategies to legitimize changes in the country's public accounting law, indicates that they are trying to emphasize the consequences of these changes, as well as its value and moral principles, to portray such changes in line with the public interest and to make it in line with the norms of society.

Contribution: Paying attention to the impact of political discourses on public sector accounting reforms is one of the things that has been paid less attention in accounting studies and can be effective in the decision-making and judgment of users of public sector accounting reports.

Keywords: Government representatives in parliament, Language, Legitimacy strategies, Public accounting law, Public sector accounting.

JEL Classification: M48.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.39794.1685

2. Assistant Professor, Department of Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran. Corresponding Author. (moradimt@ut.ac.ir).

3. Ph.D. Department of Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran. (reza.pourahmad@ut.ac.ir).

Investigating the Impact of Adoption of International Financial Reporting Standards on Governance Indicators (Control of Corruption and Responsiveness): A Cross Country Study¹

Morteza Bayat², Mohmamad Ali Aghaei³, Javad Reza Zadeh⁴

Received: 2022/04/09

Accepted: 2022/09/22

Research Paper

Abstract

Purpose: The purpose of this research is to investigate the effect of adoption of international financial reporting standards on governance indicators. Accounting increases accountability and reduces corruption by reducing information asymmetry between managers and stakeholders, as well as by increasing transparency.

Methodology: For this purpose, 74 countries have been selected in 2004 to 2021 and research hypothesis have been studied using regression coefficients analysis. Based on the theoretical literature, the value of one for countries that have accepted international financial reporting standards and zero for one and for the other countries, as well as for measuring governance indicators, World Bank metrics including accountability and corruption control have been used.

Results: The research results show that there is a significant relationship between the acceptances of indicate that international financial reporting standards and accountability as well as corruption control. In other words, with the adoption of international financial reporting standards, corruption control and accountability will increase.

Conclusion: With the acceptance of international financial reporting standards, financial transparency increases and subsequently accountability and corruption control are affected. By reducing information asymmetry and increasing transparency, the adoption of IFRS prevents the risk of moral hazards and also prevents the concealment of unpleasant operation.

Contribution: The results of this research are useful for enriching the literature in this field of research and will specifically help with the role of accepting the international financial reporting standards and responding to the existing literature.

Keywords: Accountability, Corruption control, International Financial Reporting Standards.

JEL Classification: M41, M42.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.40005.1692

2. Ph.D. Department of Accounting, Faculty of Management, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. Corresponding Author. (morteza.bayat@modares.ac.ir).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran (aghaeim@modares.ac.ir).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Management, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. (j.rezazadeh@modares.ac.ir).

Table of content

Investigating the Impact of Adoption of International Financial Reporting Standards on Governance Indicators (Control of Corruption and Responsiveness): A Cross Country Study.....1

Morteza Bayat, Mohmamad Ali Aghaei, Javad Reza Zadeh

The Impact of Government Political Discourses on Public Sector Accounting Reforms23

Mohammad Moradi, Reza Pourahmad

Identification and Ranking Active Learning Methods in Accounting Education Using the Fuzzy Analysis Hierarchy Process.....45

Navid Reza Namazi, Tabandeh Salehi

The Effects of the Individual-Level Antecedents on the Intention of Accountants' Whistleblowing by Moderating Organizational and Individual Factors..... 71

Mohammad Nazaripour, Babak Zakizadeh

The Effect of CEO's Optimism and Myopia on Dimensions of Corporate Social Responsibility Moderated by CEO Political Connection and Efficiency 103

Javad Zanganeh, Majid Ashrafi, Ebrahim Abbasi, Arash Naderian

Company Sustainability Model Based on Financial Efficiency: Combination Technique DEMATEL-FANP135

Saman Ebadi, Rasool Abdi, Nader Rezaeei, Askar Pakmaram

Effect of Non-Cash and Non-Operating Related Party Transactions on Board of Directors' Compensation 157

Seyed Hossein Sajadi, Rahim Bonabi Gadim

The Impact of Environmental Pollution on Audit Quality183

Bahman Abdi Golzar, Masoud Alizadeh Bipanah

IN THE NAME OF GOD

Quarterly Journal of Accounting, and Society Interests

Fall 2022, Volume 12, Issue Number 3, Number 46

<p>Journal of <i>Accounting, and Society Interests</i></p>	<p>Licence Holder: Alzahra University Director: Rahmani Ali, Prof. Alzahra University Editor in chief: Kordestani, Gholamreza Professor, Imam Khomeini University Editorial Board: Pourjalali Hamid, Professor of Hawaii University Hejazi, Rezvan, Professor of Alzahra University Rahmani Ali, Professor of Alzahra University Rezaee Zabihollah, Proffessor of Memphis University Mashayekh, Shahnaz, Associate Prof. of Alzahra University Mollanazari, Mahnaz, Associate Prof. of Alzahra University Homayoun Saeid, Professor of Gavle University Yazdifar Hassan, Associate Professor of Salford University Business School Executive Manager: Pakkhesal, Azam Literally Editor: Taheri, Mandana English Editor: Mostafaei, Parasto Cover Designer: Samadian, Maryam Lay Out Editor: Hasanzadeh Aliabadi, Marzieh Address: Alzahra University, Vanak, Tehran - Iran. P. O Box 1993893973 Tel: (+9821) 85692421- 85692745 Fax: 88252178 Website: http://jaacsi.alzahra.ac.ir/ Email: jaacsi@alzahra.ac.ir</p>
--	--