

به نام خدا

فصلنامه پژوهش حسابداری و منافع اجتماعی «نشریه علمی»

سال سیزدهم، شماره ۱ (پیاپی ۴۸)، بهار ۱۴۰۲

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: الناز پاک خصال

ویراستار ادبی: ماندانا طاهری

ویراستار انگلیسی: علی رضایی

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 می‌رسد.

راهنمای تدوین و شرایط پذیرش پژوهش‌ها

راهنمای کلی نگارش مقاله

مقاله‌های ارسال شده پس از دوری تخصصی و در صورت تأیید هیئت تحریریه، به‌چاپ می‌رسد. از تملی استادن 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.jaacsi.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 روالی 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 برخط: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار) (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیک، دوره (شماره) با حروف ایتالیک (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله (نقطه و یک فاصله) دریافت شده از (دو نقطه و یک فاصله) آدرس سایت

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

در فهرست منابع چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود، اسامی آن‌ها با استفاده از نقطه 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

- تأثیر فشارهای نهادی و اطلاعات حسابداری مدیریت زیست‌محیطی بر عملکرد مالی، زیست‌محیطی و اقتصادی شرکت ۱
محمد نمازی، زهرا خرم‌دل ماسوله
- رتبه‌بندی ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها ۳۳
علی فاطری، بیتا مشایخی، رضوان حجازی
- تبیین الگویی برای توسعه بازار خدمات حسابداری ۵۵
محمدجواد تصدی کاری، کیهان آزادی هیر، جواد رضازاده، سینا خردیار
- ارائه الگوی عوامل موثر بر حسابداری مستقل بانک‌ها و مؤسسات اعتباری بر مبنای رویکرد نظارت بانکی موثر ۷۹
سیدمحمدرضا رضوی عراقی، آرزیتا جهانشاد
- طراحی مدل گزارشگری شهروند شرکتی: تحلیل رتبه‌بندی تفسیری (IRP) ۱۱۱
سهیلا شریف خفری، مهدی صفری گرایلی، ابراهیم گیوکی، آذر مسلمی
- بررسی نقش تعدیلگری قدرت نظارتی اعضای هیئت‌مدیره بر رابطه بین شرایط محیطی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها ۱۳۵
فرزانه یوسفی اصل، هاترا وقوعی، مریم اسکندرونند
- نقش پاسخگویی در کاهش تأثیر واکنش‌های احساسی در تصمیمات بودجه بندی سرمایه ای ۱۶۹
منا پارسایی، فاطمه قره باغی



تأثیر فشارهای نهادی و اطلاعات حسابداری مدیریت زیست‌محیطی بر عملکرد مالی، زیست‌محیطی و اقتصادی شرکت^۱

محمد نمازی^۲، زهرا خرم‌دل ماسوله^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۱۱

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: هدف پژوهش حاضر ارزیابی تأثیر مستقیم فشارهای نهادی (اجباری، هنجاری و تقلیدی) بر عملکردهای شرکت (عملکرد مالی، زیست‌محیطی و اقتصادی) و تأثیر غیرمستقیم از طریق نقش میانجی حسابداری مدیریت زیست‌محیطی بر این رابطه است.

روش: داده‌های کمی از طریق پرسشنامه ساختاریافته و استاندارد از ۲۰۲ نفر از کارکنان بخش مالی آگاه به فعالیت‌های کلی شرکت‌های بورسی، فرابورسی و غیربورسی جمع‌آوری شده است و از مدل‌سازی معادلات ساختاری برای ارزیابی فرضیه‌ها استفاده شده است.

یافته‌ها: نتایج نشان می‌دهد که تمام فشارهای نهادی با عملکرد مالی ارتباط معناداری دارند. فشارهای هنجاری با عملکرد زیست‌محیطی ارتباط مثبت و معناداری دارند. فشارهای اجباری بر عملکرد مالی تنها در صنعت سلولزی تأثیر منفی و معناداری دارند و فشارهای هنجاری بر عملکرد مالی در صنایع نفت و گاز و پتروشیمی و سلولزی و همچنین، بر عملکرد زیست‌محیطی در صنایع فلزی و سلولزی تأثیر مثبت و معناداری دارند. تأثیر فشارهای هنجاری بر عملکرد اقتصادی در صنعت نفت و گاز و پتروشیمی منفی، اما معنادار و در صنعت فلزی مثبت و معنادار است. فشارهای تقلیدی تنها در صنعت نفت و گاز و پتروشیمی بر عملکرد زیست‌محیطی و اقتصادی تأثیر مثبت و معناداری دارد. نتایج همچنین، نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به‌عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای نهادی و عملکرد شرکت‌ها عمل کرده است.

دانش‌افزایی: پژوهش حاضر برای شرکت‌ها و سیاست‌گذاران ایران بسیار مفید خواهد بود، زیرا یافته‌های این مطالعه به آن‌ها کمک می‌کند تا به اهمیت حسابداری مدیریت زیست‌محیطی و تأثیر عوامل نهادی در تعیین عملکرد شرکت پی ببرند، بنابراین بهتر می‌توانند توسعه یابند.

واژه‌های کلیدی: فشار اجباری، فشار هنجاری، فشار تقلیدی، حسابداری مدیریت زیست‌محیطی، عملکرد شرکت.

طبقه بندی موضوعی: Q56, Q01

10.22051/JAASCI.2023.42507.1744 : DOI

۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه شیراز، شیراز، ایران. (نویسنده مسئول).
(M.Namazi@rose.shirazu.ac.ir)

۳. عضو هیئت علمی، گروه حسابداری، دانشگاه فنی و حرفه‌ای، تهران، ایران. (zkhoram@tvu.ac.ir)

مقدمه

جهان امروز با تأثیرات نامطلوب تغییرات آب و هوایی و تخریب محیط زیست مواجه است. این تأثیرات منفی تا حد زیادی نتیجه توسعه صنعتی و تمرکز صرف بر توسعه اقتصادی است (لطیف و همکاران^۱، ۲۰۲۰: ۱). در دنیای امروز توسعه پایدار مورد توجه ویژه قرار گرفته است، توسعه‌ای که افزون بر رشد اقتصادی بر حفاظت از محیط زیست و توسعه اجتماعی نیز تمرکز دارد. فشار بر شرکت‌ها برای پاسخگویی به پایداری و رفتار پایدارتر نیز در حال افزایش است (کمپیل^۲، ۲۰۰۷: ۹۵۲). در نتیجه، شرکت‌ها در تصمیم‌گیری‌های خود باید به ملاحظات اجتماعی و زیست‌محیطی توجه کافی داشته باشند. در حال حاضر، سیستم‌های حسابداری معمولی و سنتی در حفظ و ارائه اطلاعات زیست‌محیطی در حسابداری مالی خود ناموفق بوده‌اند (سعیدی و همکاران^۳، ۲۰۱۸: ۳۲۸). این بدان معناست که اطلاعات زیست‌محیطی در سیستم‌های متداول حسابداری و همچنین، فن‌ها و الگوهای مختلف تصمیم‌گیری وجود ندارد و لذا زمینه جدیدی با نام «حسابداری مدیریت زیست‌محیطی»^۴ (EMA) برای بررسی این مسائل ضروری است (لطیف و همکاران، ۲۰۲۰: ۱). هدف اصلی حسابداری مدیریت زیست‌محیطی ارائه اطلاعات زیست‌محیطی (پولی و فیزیکی) به منظور افزایش کارایی منابع طبیعی و کاهش تأثیرات آن بر محیط زیست است (سعیدی و همکاران، ۲۰۱۸: ۳۳۱، کیان و همکاران^۵، ۲۰۱۵: ۴۱۰-۴۱۲).

اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی در شرکت‌ها تا حد زیادی به عوامل مختلفی بستگی دارد. در میان عوامل مختلف، فشارهای نهادی^۶ اهمیت زیادی در ادبیات حسابداری محیط زیست دارد. سه نوع فشار نهادی وجود دارد که به شیوه‌های مختلف بر رفتارهای شرکت تأثیر می‌گذارد: فشارهای اجباری^۷، هنجاری^۸ و تقلیدی^۹ (دیمگیو و پوول^{۱۰}، ۱۹۸۳: ۱۴۷-۱۵۱). اول، فشار اجباری

1. Latif et al.
2. Campbell
3. Saeidi et al.
4. Environmental Management Accounting
5. Qian et al.
6. Institutional Pressures
7. Coercive Pressure
8. Normative Pressure
9. Mimetic Pressure
10. DiMaggio and Powell

توسط ذینفعان قوی مانند سازمان‌های دولتی، سازمان‌های غیردولتی، مشتریان و تأمین‌کنندگان ایجاد می‌شود. فشار اجباری زمانی ایجاد می‌شود که ذینفعان فشارهای شدید مانند قوانین و مقررات، تحریم‌ها و مجازات‌ها را اعمال کنند. دوم، فشار هنجاری ناشی از انتظارات، ارزش‌ها، هنجارها و استانداردها در فرهنگ شرکت است. این فشارها شرکت‌ها را مجبور به اتخاذ اقدامات و رفتارهای جدید می‌کند. سوم، فشار تقلیدی که به فرآیند جعل رفتارها از سایر سازمان‌های موفق برای پاسخ به عدم قطعیت اشاره دارد. این فشارها زمانی ایجاد می‌شوند که شرکت‌ها درگیر رقابتی می‌شوند که به دنبال عملکرد برتر هستند (عبدالعزیز و همکاران^۱، ۲۰۱۷: ۹۴۳).

با وجود اهمیت فشارهای نهادی بر اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی و به واسطه آن بر عملکرد شرکت، تاکنون مطالعه تجربی در این زمینه انجام نگرفته است. افزون بر این، نقش حسابداری مدیریت زیست‌محیطی در این زمینه بررسی نشده است. بنابراین، پرسش‌های مهم زیر مطرح می‌شوند:

۱. اهمیت تاثیر هر یک از اجزاء فشارهای نهادی بر اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی چیست؟
۲. آیا اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی بر عملکرد شرکت (مالی، زیست‌محیطی و اقتصادی) تاثیرگذار است؟
۳. آیا فشارهای نهادی می‌توانند از طریق اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی بر عملکرد شرکت تاثیرگذار باشند؟ در این صورت، تاثیر فشارهای نهادی بر کدامین عملکرد شرکت بیشتر است؟
۴. تاثیر فشارهای نهادی و حسابداری مدیریت زیست‌محیطی بر عملکرد شرکت‌ها در صنایع مختلف چگونه است؟

هدف اصلی این مطالعه پاسخ به پرسش‌های بالا است. پیش‌بینی می‌شود که پژوهش کنونی پیامدهای زیاد و با اهمیتی در تنوری و عمل داشته باشد. از لحاظ نظری، دارای ارزش افزوده‌ای است، زیرا شکاف ادبیات موجود در رابطه با شواهد تجربی نقش فشارهای نهادی و پیاده‌سازی حسابداری مدیریت زیست‌محیطی و متعاقباً تاثیر آن را بر عملکرد شرکت کاهش می‌دهد. در عمل، پژوهش حاضر برای شرکت‌ها و سیاست‌گذاران ایران بسیار مفید خواهد بود، زیرا یافته‌های این مطالعه به آن‌ها کمک می‌کند تا به اهمیت حسابداری مدیریت زیست‌محیطی و تاثیر عوامل نهادی در تعیین عملکرد شرکت پی ببرند، بنابراین بهتر می‌توانند توسعه یابند.

این پژوهش، ابتدا به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش می‌پردازد. سپس داده‌های حاصل از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، با استفاده از روش معادلات ساختاری و نرم افزار Smart PLS نسخه ۳,۲,۸ مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند. در نهایت، یافته‌های پژوهش، تحلیل و پیشنهادها لازم ارائه می‌شود.

مبانی نظری و فرضیه‌ها

نظریه نهادی در پژوهش‌های حسابداری مدیریت زیست‌محیطی

نظریه نهادی^۱ بیان می‌کند که عملکردهای اجتماعی، زیست‌محیطی و اقتصادی شرکت‌ها تا حد زیادی تحت تأثیر محیط نهادی‌ای است که یک شرکت در آن فعالیت می‌کند (دیمگیو و پوول، ۱۹۸۳: ۱۴۵). چارچوب نظری فرض می‌کند که شرکت‌ها در شبکه‌ای از ارزش‌ها، هنجارها، قوانین و باورها که رفتار و عملکردهای آن‌ها را هدایت می‌کند، گنجانده شده‌اند (میر و روآن^۲، ۱۹۷۷: ۳۴۴). این عناصر فرهنگی (نهادها) در واقع ساختارهای اجتماعی هستند که با گذشت زمان تثبیت می‌شوند و خطوط مشروعی برای عمل ارائه می‌دهند. مدیران با زمینه‌های نهادی خود همسان می‌شوند تا شانس بقای شرکت‌ها را افزایش دهند، زیرا از راه انطباق با انتظارات اجتماعی از مشروعیت برخوردار می‌شوند که اصل کلیدی تفکر نهادی است (دیمگیو و پوول، ۱۹۸۳: ۱۴۴-۱۴۵). شرکت‌ها شیوه‌های حسابداری مدیریت زیست‌محیطی را برای رسیدگی به مسائل زیست‌محیطی ایجاد شده در داخل و خارج شرکت‌ها ترویج می‌کنند. این مسائل زیست‌محیطی بر حفاظت از محیط‌زیست جامعه تأثیر می‌گذارد. علاوه بر این، می‌تواند بر شهرت زیست‌محیطی یک شرکت نیز تأثیر بگذارد. فشار نهادی می‌تواند عملکرد شرکت‌ها را نیز تحت تأثیر قرار دهد (دیمگیو و پوول، ۱۹۸۳: ۱۴۴). با این حال، فشارهای نهادی ماهیت متفاوتی دارند و ممکن است به‌عنوان فشارهای اجباری، هنجاری و تقلیدی طبقه‌بندی شوند. افزون بر این، این فشارها ممکن است از سوی ذینفعان مختلف مانند سازمان‌های دولتی، تأمین‌کنندگان، مشتریان و سازمان‌های غیردولتی ایجاد شود (دیمگیو و پوول، ۱۹۸۳: ۱۴۷).

1. Institutional Theory
2. Meyer and Rowan

حسابداری مدیریت زیست محیطی

حسابداری مدیریت زیست محیطی به عنوان "عملکرد زیست محیطی و عملکرد اقتصادی از طریق توسعه و اجرای سیستم‌ها و شیوه‌های حسابداری مناسب مربوط به محیط زیست"، تعریف می‌شود (فدراسیون بین‌المللی حسابداران^۱، ۲۰۰۵: ۱۹). تفاوت اصلی بین حسابداری مدیریت متعارف و حسابداری مدیریت زیست محیطی در این است که دومی به طور جداگانه اطلاعات مربوط به جنبه‌های زیست محیطی فعالیت‌های شرکت‌ها را شناسایی، اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل و تفسیر می‌کند. مزایای اجرای حسابداری مدیریت زیست محیطی شامل شناسایی صرفه‌جویی در هزینه، بهبود ترکیب محصول و تصمیمات قیمت‌گذاری، و اجتناب از دست دادن هزینه‌های آینده مربوط به تصمیمات سرمایه‌گذاری است (بوریت^۲، ۲۰۰۲: ۳۹۱؛ فررا و همکاران^۳، ۲۰۱۰: ۹۲۲؛ حجازی و قنبری، ۱۳۹۰: ۱۳۲). همچنین، حسابداری مدیریت زیست محیطی دارای مزایایی در بهبود تصویر شرکت، کاهش جابجایی کارکنان و به حداقل رساندن بار نظارتی است (جانستون^۴، ۲۰۱۸: ۲-۴؛ جوادی‌پور، ۱۳۹۷: ۱۲۷-۱۲۸) و نه تنها بر اطلاعات مالی، بلکه بر اطلاعات فیزیکی در مورد اثرات زیست محیطی و عملکرد کسب و کار نیز تمرکز دارد (جاش^۵، ۲۰۰۳: ۶۶۸-۶۷۰). بنابراین، حسابداری مدیریت زیست محیطی از دو بخش یعنی حسابداری مدیریت زیست محیطی پولی و حسابداری مدیریت زیست محیطی فیزیکی تشکیل شده است. حسابداری مدیریت زیست محیطی پولی عمدتاً بر جنبه‌های زیست محیطی فعالیت‌های شرکت‌ها متمرکز است که در واحدهای پولی بیان می‌شود و اطلاعاتی را برای استفاده مدیریت داخلی تولید می‌کند (به‌عنوان مثال، هزینه‌های جریمه برای نقض قوانین زیست محیطی و سرمایه‌گذاری در پروژه‌های سرمایه‌ای که محیط زیست را بهبود می‌بخشد). با این حال، حسابداری مدیریت زیست محیطی فیزیکی عمدتاً بر تأثیرات شرکت‌ها بر محیط طبیعی متمرکز است که در واحدهای فیزیکی مانند کیلوگرم بیان می‌شود (بوریت، ۲۰۰۲: ۳۹۱). با ارائه دو نوع اطلاعات زیست محیطی به مدیران ارشد برای تصمیم‌گیری، حسابداری مدیریت

1. International Federation of Accountants
 2. Burritt
 3. Ferreira et al.
 4. Johnstone
 5. Jasch

زیست‌محیطی نه تنها عملکرد زیست‌محیطی، بلکه سود اقتصادی را نیز بهبود می‌بخشد (ویلشمورست و فورست^۱، ۲۰۰۲: ۲۲-۲۳). عالمشاه (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر اتخاذ حسابداری مدیریت زیست‌محیطی پرداخته و نتایج پژوهش او نشان می‌دهد که اولویت پایین حسابداری هزینه‌های زیست‌محیطی، مقاومت در برابر تغییر روش‌های سنتی، کارایی یا ملاحظات مخارج و منافع، محدودیت منابع و نیروی متخصص، دشواری جمع‌آوری و تخصیص هزینه‌های زیست‌محیطی و فشار خارجی، عواملی هستند که بر فرایند تصمیم‌گیری در مورد اتخاذ یا عدم اتخاذ روش‌های حسابداری مدیریت زیست‌محیطی تأثیر گذارند.

فشارهای نهادی، حسابداری مدیریت زیست‌محیطی و عملکرد شرکت

هنگامی که فشارهای نهادی برای افزایش عملکرد شرکت و کنترل تأثیرات زیست‌محیطی افزایش می‌یابد، شرکت‌ها تمایل دارند که سیستم‌های حسابداری مدیریت زیست‌محیطی و شیوه‌های متفاوتی را جستجو و اتخاذ کنند که می‌تواند به آن‌ها در کاهش تأثیرات زیست‌محیطی و تصمیم‌گیری بهتر در مورد عملکرد شرکت کمک کند (چودهری و امیر^۲، ۲۰۲۰: ۴). در میان سیستم‌های مختلف، حسابداری مدیریت زیست‌محیطی یک ابزار عالی است که می‌تواند به‌طور قابل ملاحظه‌ای به شرکت کمک کند تا انواع مختلف اطلاعات حسابداری را برای تصمیم‌گیری‌های آگاهانه و سودمند در مورد مدیریت محیطی خود تشخیص، جمع‌آوری، استفاده و تجزیه و تحلیل کند (امیر و چودهری، ۲۰۱۹: ۸۵۰ و ددی و همکاران^۳، ۲۰۱۶: ۲). این امر بدان معناست که فشارهای نهادی می‌تواند شرکت را به تصویب و پیاده‌سازی سیستم‌ها و شیوه‌های زیست‌محیطی مؤثر از جمله حسابداری مدیریت زیست‌محیطی وادار نمایند. به‌عنوان مثال، نفوذ سیاسی، قوانین، اختیارات سازمانی و سیاست‌ها ممکن است شرکت را تحت فشار قرار دهد تا این شیوه‌ها را برای عملکرد شرکت خود اعمال کنند (بتس و همکاران^۴، ۲۰۱۸: ۱۰۸۵). به همین ترتیب، یک شرکت ممکن است سیستم حسابداری مدیریت زیست‌محیطی را اتخاذ کرده و از آن استفاده کند، زیرا سایر بازیگران حسابداری مدیریت زیست‌محیطی را دنبال کرده و از آن استفاده می‌کنند. همچنین، هنجارها و ارزش‌های حرفه‌ای یک شرکت نیز می‌تواند آن را به

1. Wilmshurst & Frost
 2. Chaudhry and Amir
 3. Daddi et al.
 4. Betts et al.

اجرای چنین شیوه‌های مدیریت زیست‌محیطی سوق دهد. این بدان معناست که فشارهای نهادی مختلف این پتانسیل را دارند که شرکت را مجبور به استفاده از سیستم حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به منظور همسویی با قوانین، هنجارهای حرفه‌ای، سایر بازیگران و غیره کنند. تعدادی از پژوهش‌های گذشته سهم فشارهای نهادی از جمله فشارهای اجباری، هنجاری و تقلیدی را در افزایش شانس اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی برجسته کرده‌اند (به‌عنوان مثال، بتس و همکاران، ۲۰۱۸؛ ددی و همکاران، ۲۰۱۶؛ ونگ و همکاران، ۲۰۱۹). اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به نوبه خود عملکرد شرکت را افزایش می‌دهد، زیرا حسابداری مدیریت زیست‌محیطی شرکت را قادر می‌سازد تا پیچیدگی‌های سیستم مدیریت زیست‌محیطی خود را درک کرده و در مورد آن تصمیمات بهتر و آگاهانه‌تری اتخاذ کند. سیستم مدیریت زیست‌محیطی مؤثر به شرکت کمک می‌کند تا بر اساس اطلاعات فیزیکی قابل اعتماد، واقعی، به روز شده و یکپارچه و همچنین پولی، تصمیمات درستی اتخاذ کند که می‌تواند به تقویت عملکرد شرکت خود کمک کند (چودھری و امیر، ۲۰۲۰؛ ۴). پژوهش‌های مختلف سهم مثبت حسابداری مدیریت زیست‌محیطی را در عملکرد شرکت بررسی و پیشنهاد کرده‌اند (به‌عنوان مثال، ابراهیم‌پور و همکاران، ۱۳۹۴؛ حیدرپور و قرنی، ۱۳۹۴؛ نمازی و خرم‌دل، ۱۴۰۱؛ اراسکین-تولوسا^۲ و همکاران، ۲۰۲۰؛ لاتن و همکاران^۳، ۲۰۱۸؛ محمد^۴، ۲۰۱۸؛ ونگ و همکاران، ۲۰۱۹). با این حال، این پژوهش‌های گذشته به ندرت ارتباط تجربی فشارهای نهادی، پیاده‌سازی حسابداری مدیریت زیست‌محیطی و عملکرد شرکت را در یک الگوی واحد مورد بررسی قرار داده‌اند.

با توجه به بحث‌های بالا، فرضیه‌ها که در بخش الگوی پژوهش به تفصیل ارائه خواهد شد، این است که تاثیر فشارهای نهادی (اجباری، هنجاری و تقلیدی) بر عملکرد مالی، زیست‌محیطی و اقتصادی به دو صورت انجام می‌گیرد ۱. از طریق مستقیم و ۲. از طریق غیرمستقیم. در طریق اول هیچ واسطه‌ای بین فشارهای نهادی و عملکرد شرکت وجود ندارد، اما در طریق دوم، سیستم حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به‌عنوان یک متغیر میانجی (واسطه‌ای) بین رابطه فشارهای نهادی و عملکرد شرکت عمل می‌کند. در این صورت دو زنجیره علی به وجود می‌آید. زنجیره علی اول، بین فشارهای

1. Wang et al.
2. Erauskin-Tolosa et al.
3. Latan et al.
4. Mohamed

نهادی و سیستم حسابداری مدیریت زیست‌محیطی و زنجیره علی دوم، بین حسابداری مدیریت زیست‌محیطی و عملکرد شرکت است. بنابراین، طبق ادبیات متغیر میانجی (بارون و کنی^۱، ۱۹۶۸، نمازی و نمازی، ۲۰۱۶) متغیر حسابداری مدیریت زیست‌محیطی را می‌توان یک متغیر میانجی (لاتن و همکاران، ۲۰۱۸؛ چودهری و همکاران، ۲۰۲۰؛ نمازی و خرم‌دل (۱۴۰۱) قلمداد نمود. با توجه به مطالبی که تاکنون ذکر شده، فرضیه‌های زیر تدوین می‌شوند:

فرضیه اول: حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به‌عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای اجباری و عملکرد سازمان تاثیر دارد.

فرضیه اول فرعی اول: حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به‌عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای اجباری و عملکرد مالی سازمان تاثیر دارد.

فرضیه اول فرعی دوم: حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به‌عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای اجباری و عملکرد زیست‌محیطی سازمان تاثیر دارد.

فرضیه اول فرعی سوم: حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به‌عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای اجباری و عملکرد اقتصادی سازمان تاثیر دارد.

فرضیه دوم: حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به‌عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای هنجاری و عملکرد سازمان تاثیر دارد.

فرضیه دوم فرعی اول: حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به‌عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای هنجاری و عملکرد مالی سازمان تاثیر دارد.

فرضیه دوم فرعی دوم: حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به‌عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای هنجاری و عملکرد زیست‌محیطی سازمان تاثیر دارد.

فرضیه دوم فرعی سوم: حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به‌عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای هنجاری و عملکرد اقتصادی سازمان تاثیر دارد.

فرضیه سوم: حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به‌عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای تقلیدی و عملکرد سازمان تاثیر دارد.

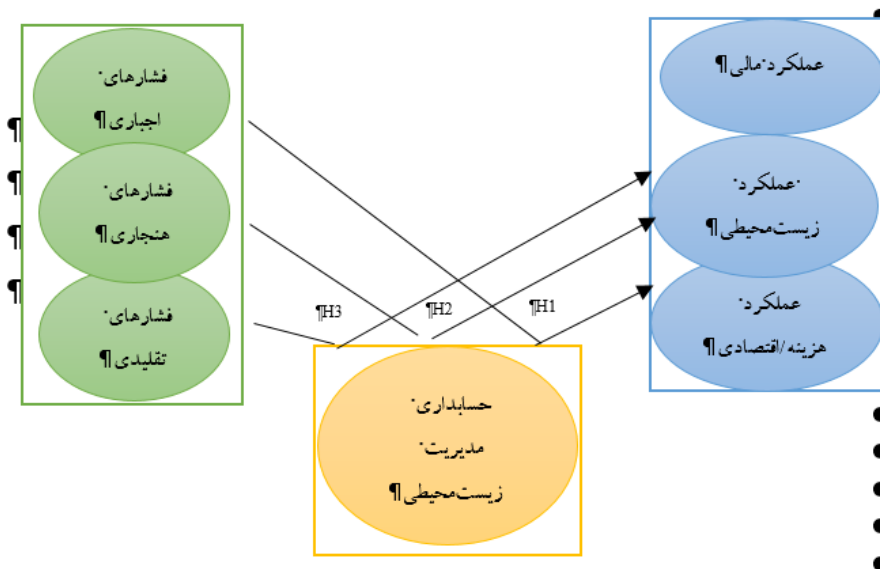
فرضیه سوم فرعی اول: حسابداری مدیریت زیست محیطی به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای تقلیدی و عملکرد مالی سازمان تاثیر دارد.

فرضیه سوم فرعی دوم: حسابداری مدیریت زیست محیطی به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای تقلیدی و عملکرد زیست محیطی سازمان تاثیر دارد.

فرضیه سوم فرعی سوم: حسابداری مدیریت زیست محیطی به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای تقلیدی و عملکرد اقتصادی سازمان تاثیر دارد.

الگوی مفهومی پژوهش

شکل ۱ الگوی مفهومی پژوهش را با توجه به اهداف پژوهش نشان می دهد. از نوآوری های الگوی مفهومی این پژوهش در نظر گرفتن تأثیر هم زمان ابعاد فشارهای نهادی شامل فشارهای اجباری، هنجاری و تقلیدی بر حسابداری مدیریت زیست محیطی از یک سو و تاثیر حسابداری مدیریت زیست محیطی بر عملکرد مالی، اقتصادی و زیست محیطی شرکت، از سوی دیگر است.



شکل ۱. الگوی مفهومی پژوهش

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر نوع هدف، کاربردی است؛ چراکه هدف اصلی آن تبیین روابط بین پدیده‌ها و آزمون نظریه‌ها به منظور استفاده نهایی در عمل است. همچنین، روش تحقیق پژوهش حاضر توصیفی/پیمایشی با رویکرد علی و کاربردی است. در این پژوهش از ابزار پرسشنامه رتبه‌بندی شده بر اساس طیف لیکرت پنج امتیازی برای بررسی نظرات پاسخ‌دهندگان استفاده شد. برای جمع‌آوری داده‌های مرتبط با متغیرها در بخش تجربی و آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش میدانی استفاده شد. آزمون فرضیه‌های این پژوهش با استفاده از مدل معادلات ساختاری است (چودهری و همکاران، ۲۰۲۰، ونگ و همکاران، ۲۰۱۹).

جامعه آماری و نمونه

این پژوهش شامل شرکت‌های ایرانی است که مطابق با ماده ۲ آیین‌نامه "ضوابط و معیارهای استقرار واحدها و فعالیت‌های صنعتی و تولیدی" مصوب ۱۳۹۰/۰۳/۰۸ در ۱۴ گروه بر اساس شدت و ضعف آلودگی و دیگر مسائل زیست‌محیطی به شرح زیر طبقه‌بندی شده‌اند:

۱. غذایی ۲. نساجی ۳. چرم ۴. سلولزی ۵. فلزی ۶. کانی غیرفلزی ۷. شیمیایی ۸. دارویی ۹. برق و الکترونیک
۱۰. کشاورزی ۱۱. ماشین‌سازی ۱۲. نوین (نانو و بیوتکنولوژی) ۱۳. نفت و گاز و پتروشیمی ۱۴. بازیافت.

به منظور دسترسی راحت‌تر به شرکت‌هایی که در این ۱۴ حوزه فعالیت می‌کنند از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و فرابورس ایران در سال ۱۴۰۰ استفاده شد. در مجموع ۴۲۷ شرکت شامل ۲۶۰ شرکت بورسی و ۱۶۷ شرکت فرابورسی، مشمول این گروه‌بندی شدند. از آنجایی که احتمال می‌رفت نرخ مشارکت در تکمیل پرسشنامه از سوی این شرکت‌ها پایین باشد، بدون انجام نمونه‌گیری به تمامی این شرکت‌ها، پرسشنامه‌ای از طریق ایمیل ارسال شد و از آنان خواسته شد که فردی از بخش مالی (مدیر مالی، رییس مالی، سرپرست مالی و کارشناسان مالی) که آگاه به فعالیت‌های کلی شرکت است پرسشنامه را پاسخ دهد. همچنین، با مراجعه به چند موسسه حسابرسی، از آنان خواسته شد که پرسشنامه مذکور را به شرکت‌های تحت حسابرسی‌شان که در این دسته‌بندی می‌گنجیدند، ارسال نمایند تا میزان پرسشنامه‌های دریافتی برای یک تجزیه و تحلیل استاندارد کافی باشد و شرکت‌های بیشتری تحت پوشش این مطالعه قرار گیرند. بنابراین، به صورت کلی پاسخ‌دهندگان شرکت‌های بورسی، فرابورسی و غیربورسی هستند. با توجه به این که این پژوهش

از معادلات ساختاری به روش PLS استفاده می‌کند، برای تعیین حداقل حجم نمونه لازم برای استفاده از نرم‌افزار PLS نسخه ۳,۲,۸، از روش معمول زیراستفاده شد:

در تحلیل عاملی تاییدی و مدل ساختاری، حداقل حجم نمونه براساس متغیرهای پنهان تعیین می‌شود نه متغیرهای مشاهده‌پذیر و ۲۰ نمونه برای هر عامل (متغیر پنهان) لازم است (حبیبی و عدن‌ور، ۱۳۹۶). به‌گونه کلی حداقل ۲۰۰ نمونه توصیه شده است (حبیبی و عدن‌ور، ۱۳۹۶). از آنجایی که در این پژوهش ۷ متغیر وجود دارد، بنابراین $20 \times 7 = 140$ نمونه لازم است، اما چون کف نمونه نباید از ۲۰۰ نفر کمتر باشد، بنابراین حداقل ۲۰۰ نمونه در نظر گرفته شد.

در پایان فرایند جمع‌آوری داده‌ها که در سال ۱۴۰۰ صورت گرفت ۲۰۲ پرسشنامه کامل و صحیح دریافت شد. از مجموع ۲۶۰ پرسشنامه ارسالی به شرکت‌های بورسی ۶۶ پرسشنامه (نرخ مشارکت ۲۵,۳۸٪) و از مجموع ۱۶۷ پرسشنامه ارسالی به شرکت‌های فراپورسی تنها ۵ پرسشنامه (نرخ مشارکت ۲,۹۹٪) دریافت شد که تماماً کامل و صحیح ارسال شده بودند. علاوه بر این، با کمک از چند موسسه حسابرسی، ۱۳۱ پرسشنامه صحیح و کامل از شرکت‌های غیربورسی دریافت شد. با توجه به مطالب گفته شده مجموع این تعداد برای انجام تجزیه و تحلیل مناسب است.

تعیین متغیرها و گویه‌ها و زیر گویه‌های پژوهش

پرسش‌ها و گویه‌های استاندارد مورد استفاده در پرسشنامه برای سنجش متغیرهای پژوهش با استفاده از روش تحلیل محتوا و از پژوهش‌های پیشین استخراج شد. منطبق با پژوهش‌های صورت گرفته توسط چودهری و همکاران (۲۰۲۰)، ونگ و همکاران (۲۰۱۹)، ددی و همکاران (۲۰۱۶) و بر اساس شکل ۱ متغیر فشارهای نهادی به‌عنوان «ساختار توضیحی^۱» (متغیر مستقل) به سه گویه فشارهای اجباری، فشارهای هنجاری و فشارهای تقلیدی تقسیم گردید. زیر گویه‌های مربوط به هر گویه با استخراج مستقیم از این پژوهش‌ها به دست آمده است. عملکرد شرکت در اکثر پژوهش‌های پیشین عمدتاً شامل صرفاً عملکرد زیست‌محیطی (چیو و همکاران^۲، ۲۰۱۱، لاتن و همکاران، ۲۰۱۸)

1. Explanatory Construct
2. Chiou et al.

و یا عملکرد زیست‌محیطی به همراه عملکرد اقتصادی (کریستین و همکاران^۱، ۲۰۱۹ و جرمیستپارسرت و همکاران^۲، ۲۰۲۰) و یا صرفاً عملکرد مالی شرکت (چودهری و همکاران، ۲۰۲۰) بوده است. در این پژوهش با استخراج زیرگویه‌های هر کدام از این گویه‌ها از پژوهش‌های پیشین عملکرد شرکت به‌عنوان «متغیر توضیح داده شده»^۳ (متغیر وابسته) در سه بعد عملکرد مالی، زیست‌محیطی و اقتصادی مورد بررسی قرار گرفت. حسابداری مدیریت زیست‌محیطی در بعضی از پژوهش‌ها به دو گویه حسابداری مدیریت زیست‌محیطی پولی و فیزیکی تقسیم شده است (بوری، ۲۰۰۲)، در این پژوهش همانند پژوهش‌های پیشین به منظور جلوگیری از واگرایی زیرگویه‌های این متغیر، شاخص‌های اندازه‌گیری هر دو بعد در یک گویه ارائه (لاتن و همکاران، ۲۰۱۸؛ چودهری و همکاران، ۲۰۲۰؛ فررا و همکاران، ۲۰۱۰) و به‌عنوان متغیر میانجی در نظر گرفته شده است. جدول ۱ اطلاعات مربوط متغیرها، گویه‌ها و زیرگویه‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ۱. متغیرها، گویه‌ها، زیرگویه‌های پژوهش و منابع آن

منبع	کد زیرگویه	زیرگویه‌ها	گویه‌ها	متغیرها
چودهری و همکاران (۲۰۲۰)، ونگ و همکاران (۲۰۱۹)، ددی و همکاران (۲۰۱۶)	CP1	۱. تهدیدات ناشی از مقررات زیست‌محیطی	فشارهای اجباری	فشارهای نهادی
	CP2	۲. مقررات ملی صرفه جویی و حفاظت از منابع		
	CP3	۳. استانداردهای سختگیرانه زیست‌محیطی تعیین شده توسط دولت		
	CP4	۴. مجازاتهای متعددی (جرایم) ناشی از نقض استانداردها و مقررات زیست‌محیطی		
	NP1	۱. افزایش آگاهی زیست‌محیطی مصرف‌کنندگان	فشارهای هنجاری	
	NP2	۲. مسئولیت در قبال محیط‌زیست و افشای اطلاعات زیست‌محیطی		
	NP3	۳. انتظارات سازمان‌های غیردولتی		
	NP4	۴. پشتیبانی ذینفعان (سهامداران) شرکت		
	NP5	۵. ایجاد تصویری سبز از شرکت		
	MP1	۱. پیاده‌سازی حسابداری مدیریت زیست‌محیطی در شرکت‌های پیشرو در صنعت	فشارهای تقلیدی	

- Christine et al
- Jermsttiparsert et al.
- Explained Construct

منبع	کد زیرگروه	زیرگروه‌ها	گروه‌ها	متغیرها
	MP2	۲. شهرت شرکت‌های پیشرو در صنعت در زمینه اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی		
	MP3	۳. کاهش تأثیرات زیست‌محیطی شرکت‌های پیشرو در صنعت		
	MP4	۴. کسب مزیت رقابتی توسط شرکت‌های پیشرو در صنعت		
فرا و همکاران (۲۰۱۰)، سعیدی و همکاران (۲۰۱۸)، چودهری و همکاران (۲۰۲۰)	EMA1	۱. شناسایی هزینه‌های زیست‌محیطی	حسابداری مدیریت زیست‌محیطی	حسابداری مدیریت زیست‌محیطی
	EMA2	۲. طبقه‌بندی هزینه‌های زیست‌محیطی		
	EMA3	۳. استفاده از حساب هزینه مربوط به محیط زیست		
	EMA4	۴. تخصیص هزینه‌های زیست‌محیطی به فرایند تولید		
	EMA5	۵. تخصیص هزینه‌های زیست‌محیطی به محصولات		
	EMA6	۶. ارزیابی هزینه چرخه عمر محصول		
	EMA7	۷. معرفی یا بهبود مدیریت هزینه‌های زیست‌محیطی		
	EMA8	۸. برآورد بدهی‌های احتمالی زیست‌محیطی		
	EMA9	۹. تجزیه و تحلیل موجودی محصولات		
	EMA10	۱۰. تهیه گزارش سالانه برای عملکرد زیست‌محیطی ^۱		
	EMA11	۱۱. تجزیه و تحلیل اثرات محصول		
	EMA12	۱۲. تجزیه و تحلیل بهبود محصول		
	EMA13	۱۳. توسعه و استفاده از شاخص‌های عملکرد کلیدی مربوط به محیط زیست (KPI)		
آر (۲۰۱۲)، عیدات و همکاران (۲۰۰۸)، چو و همکاران (۲۰۱۱)	FPr1	۱. بازده سرمایه‌گذاری	عملکرد مالی	عملکرد شرکت
	FPr2	۲. بازده فروش		
	FPr3	۳. بازده حقوق صاحبان سهام		
	FPr4	۴. بازده دارایی‌ها		
	FPr5	۵. سهم از بازار		
چو و همکاران (۲۰۱۱)، اسفندی و همکاران ^۲ (۲۰۱۶)	EPr1	۱. کاهش پسماند خطرناک، انتشار گازهای گلخانه‌ای و غیره	عملکرد زیست‌محیطی	
	EPr2	۲. مطابقت با مقررات زیست‌محیطی		
	EPr3	۳. بهبود کیفیت فرایند تولید محصول		
	EPr4	۴. بهبود شهرت شرکت (بهبود جایگاه شرکت)		

۱. در ایران این گزارش بصورت مستقل ارائه نمی‌شود، اما برخی از شرکت‌ها بخشی از آن را در «گزارش فعالیت هیات مدیره» ارائه می‌دهند.

منبع	کد زیرگروه	زیرگروه‌ها	گروه‌ها	متغیرها
ژو و همکاران (۲۰۰۸)، اسفندی و همکاران (۲۰۱۶)	EPr5	۵. کاهش بحران‌های زیست‌محیطی		
	EPr6	۶. بهبود وضعیت زیست‌محیطی شرکت		
	CPr1	۱. کاهش هزینه مواد خریداری شده	عملکرد اقتصادی/هزینه	
	CPr2	۲. کاهش مصرف انرژی		
	CPr3	۳. کاهش هزینه تصفیه پسماند		
CPr4	۴. کاهش هزینه تخلیه پسماند			
CPr5	۵. کاهش جرایم مربوط به حوادث زیست‌محیطی			

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

جدول ۲ آمار توصیفی مربوط به جامعه آماری را نشان می‌دهد. در قسمت جمعیت‌شناسی پرسشنامه سوالاتی در خصوص مشخصات فرد پاسخ‌دهنده و شرکت مطرح شده است که اهم آن به شرح جدول ۲ است.

جدول ۲. مشخصات جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان

نوع فعالیت شرکت	تعداد	نوع شرکت	تعداد	اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی	درصد	سن شرکت	درصد
برق و الکترونیک	۱۶	شرکت بورسی	۶۶	بلی، بصورت کامل	٪۲۶/۲۴	۱۰ سال یا کمتر	٪۱۹/۳۱
دارویی	۱۹	شرکت فراپورسی	۵	بلی، تا حدودی	٪۴۹/۵۰	۱۱ تا ۲۰ سال	٪۳۱/۱۹
سلولزی	۲۶	شرکت غیر بورسی	۱۳۱	خیر	٪۲۴/۲۶	۲۱ تا ۳۰ سال	٪۸/۴۱
شیمیایی	۲۴	جمع	۲۰۲	جمع	۱۰۰٪	بیش از ۳۰ سال	٪۴۱/۰۹
غذایی	۲۴	تعداد کارکنان	درصد	تجربه کاری	درصد	سمت سازمانی	درصد

نوع فعالیت شرکت	تعداد	نوع شرکت	تعداد	اجرای حسابداری مدیریت زیست محیطی	درصد	سن شرکت	درصد
فلزی	۲۶	کمتر از ۲۵۰ نفر	۵۶/۹۳٪	کمتر از ۵ سال	۹/۹۰٪	حسابدار	۷/۴۳٪
کانی غیر فلزی	۱۲	بین ۲۵۱ تا ۵۰۰ نفر	۲/۴۸٪	بین ۵ تا ۱۰ سال	۲۲/۷۸٪	حسابدار ارشد	۱۲/۳۸٪
کشاورزی	۷	بین ۵۰۱ تا ۸۰۰ نفر	۱۴/۸۵٪	بین ۱۰ تا ۲۰ سال	۳۸/۶۱٪	رییس مالی	۲/۴۷٪
ماشین سازی	۵	بیش از ۸۰۰ نفر	۲۵/۷۴٪	بیش از ۲۰ سال	۲۸/۷۱٪	سایر	۲۰/۷۹٪
نساجی	۶	دارنده ISO	درصد	جنسیت پاسخ دهنده	درصد	سرپرست مالی	۹/۹۰٪
نفت و گاز و پتروشیمی	۳۷	بلی	۸۱/۶۸٪	مرد	۲۴/۲۶٪	مدیر مالی	۴۷/۰۳٪
جمع	۲۰۲	خیر	۱۸/۳۲٪	زن	۷۵/۷۴٪		

آمار استنباطی و آزمون فرضیه‌ها

در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها از معادلات ساختاری به روش PLS نسخه ۳,۲,۸ استفاده شد (چودهری و همکاران، ۲۰۲۰، ونگ و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین، ابتدا بررسی‌های لازم زیر انجام گرفت: از بارهای عاملی، میانگین واریانس استخراج شده (AVE)، آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای تمام متغیرها استفاده شد. همانطور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی برای همه متغیرها بالاتر از ۰/۷ بوده در نتیجه، نتایج پژوهش حاضر در مورد این دو معیار، برازش مناسب مدل را تایید می‌کند. با توجه به معیار AVE که باید بالاتر از ۰/۵ باشد روایی همگرایی مدل و مناسب بودن برازش مدل‌های اندازه‌گیری نیز تایید می‌شود. افزون بر این، به منظور تحلیل ساختار پرسشنامه و کشف عوامل تشکیل دهنده هر متغیر از بارهای عاملی نیز استفاده شد. بارعاملی نشان‌دهنده این موضوع است که چه میزان از واریانس‌های شاخص‌ها توسط متغیر مکنون خود توضیح داده می‌شود. مقدار این شاخص باید از ۰/۵ بزرگ‌تر و در فاصله اطمینان ۹۵٪ معنادار باشد (داوری و

رضازاده، ۱۳۹۳). همانطور که در جدول ۳ نشان داده شده است تمامی بارهای عاملی سازه‌ها بزرگ‌تر از ۰/۵ و در سطح ۹۵٪ معنادار (t-value بزرگ‌تر از ۱/۹۶) است.

جدول ۳. شاخص‌های برازش مدل اندازه‌گیری و ساختاری، بارهای عاملی و معناداری سازه‌ها

متغیر	کد زیرگروه	بارعاملی λ	t-value	آلفای کرونیباخ	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراج شده (AVE)
فشارهای اجباری	CP1	۰/۹۰۰	۵۷/۳۸۹	۰/۸۶۰	۰/۹۱۴	۰/۷۸۱
	CP2	۰/۹۲۷	۸۵/۷۱۹			
	CP4	۰/۸۲۱	۲۶/۷۷۹			
فشارهای هنجاری	NP2	۰/۸۸۵	۴۲/۸۸۱	۰/۸۹۷	۰/۹۲۸	۰/۷۶۴
	NP3	۰/۸۴۹	۳۲/۰۰۲			
	NP4	۰/۸۴۶	۳۳/۴۰۱			
	NP5	۰/۹۱۵	۵۹/۸۰۵			
فشارهای تقلیدی	MP1	۰/۸۹۶	۵۰/۱۱۰	۰/۹۱۸	۰/۹۴۹	۰/۸۶۰
	MP2	۰/۹۴۱	۹۳/۹۹۵			
	MP4	۰/۹۴۵	۸۵/۵۷۵			
حسابداری مدیریت زیست‌محیطی	EMA1	۰/۸۶۴	۴۹/۷۸۷	۰/۹۷۹	۰/۹۸۱	۰/۸۰۲
	EMA2	۰/۹۱۶	۶۱/۳۳۱			
	EMA3	۰/۹۰۷	۶۱/۰۱۴			
	EMA4	۰/۹۲۸	۸۰/۵۵۱			
	EMA5	۰/۹۱۷	۸۷/۷۳۴			
	EMA6	۰/۸۶۷	۴۰/۵۵۵			
	EMA7	۰/۸۵۹	۴۲/۵۷۲			
	EMA8	۰/۸۹۶	۶۸/۲۳۵			
	EMA9	۰/۸۶۴	۳۱/۱۵۰			
	EMA10	۰/۹۲۶	۹۹/۹۴۵			
	EMA11	۰/۸۶۲	۴۶/۰۸۵			
	EMA12	۰/۹۱۵	۷۱/۸۴۷			
	EMA13	۰/۹۱۵	۷۷/۷۰۱			
عملکرد مالی	FPr1	۰/۹۲۵	۵۹/۶۰۰	۰/۹۵۶	۰/۹۶۶	۰/۸۵۰

متغیر	کد زیرگروه	بارعاملی λ	t-value	آلفای کروناخ	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراج شده (AVE)
	FPr2	۰/۹۴۲	۵۷/۶۸۹			
	FPr3	۰/۸۷۹	۴۳/۷۱۰			
	FPr4	۰/۹۲۶	۷۳/۲۷۶			
	FPr5	۰/۹۳۵	۶۳/۳۸۳			
عملکرد زیست محیطی	EPr1	۰/۹۲۹	۸۰/۶۰۲	۰/۹۵۱	۰/۹۶۳	۰/۸۳۸
	EPr2	۰/۹۴۱	۹۳/۸۰۸			
	EPr3	۰/۹۳۶	۹۶/۴۴۷			
	EPr4	۰/۸۷۶	۴۳/۲۲۷			
	EPr5	۰/۸۹۳	۵۴/۸۰۲			
عملکرد اقتصادی/هزینه	CPr1	۰/۹۰۴	۴۵/۳۰۵	۰/۹۵۴	۰/۹۶۴	۰/۸۴۳
	CPr2	۰/۸۹۷	۳۸/۹۲۹			
	CPr3	۰/۹۲۷	۶۰/۱۴۳			
	CPr4	۰/۹۳۹	۷۴/۷۹۲			
	CPr5	۰/۹۲۴	۷۴/۶۱۹			

همچنین برای بررسی روایی واگرا از معیار فورنر-لاکر استفاده شد. روایی واگرا به این مفهوم است که پرسش‌های مربوط به هر مؤلفه، همپوشانی با سایر متغیرهای دیگر ندارد و در واقع بالاترین همبستگی را با مؤلفه مورد نظر پژوهشگر دارد. به لحاظ آماری طبق این شاخص واریانس هر متغیر مکنون باید برای شاخص‌های مربوط به خودش بیشتر از سایر شاخص‌ها باشد. در غیر اینصورت باید سازه‌هایی که باعث واگرایی می‌شوند حذف گردند. نتایج نهایی پس از انجام تعدیلات مربوطه به شرح جدول ۴ است.

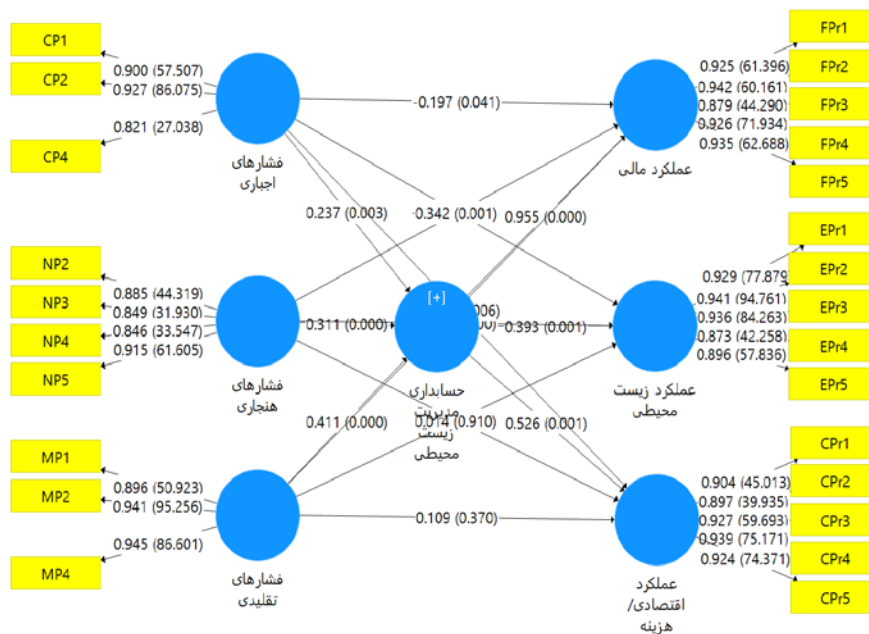
جدول ۴. اعتبار روایی واگرا بر اساس معیار فورنر-لاکر

شماره	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
حسابداری مدیریت زیست محیطی	۰/۸۹۵						
عملکرد اقتصادی/هزینه	۰/۸۳۴	۰/۹۱۸					

				۰/۹۱۵	۰/۸۸۶	۰/۸۴۵	۳	عملکرد زیست محیطی
			۰/۹۲۲	۰/۷۸۴	۰/۷۹۰	۰/۸۲۷	۴	عملکرد مالی
		۰/۸۸۴	۰/۶۷۵	۰/۷۸۸	۰/۷۷۵	۰/۸۶۸	۵	فشارهای اجباری
	۰/۹۲۷	۰/۸۷۸	۰/۶۸۱	۰/۷۹۷	۰/۷۸۶	۰/۸۸۸	۶	فشارهای تقلیدی
۰/۸۷۴	۰/۸۵۹	۰/۸۶۴	۰/۷۵۶	۰/۸۶۲	۰/۷۸۳	۰/۸۷۰	۷	فشارهای هنجاری

آزمون فرضیه‌های پژوهش

پس از اطمینان از برازش کلی الگو نوبت به بررسی برازش جزئی مدل یا همان آزمون فرضیه‌های پژوهشی می‌رسد. پیش از بررسی فرضیه‌های اصلی این پژوهش که در خصوص میانجی بودن حسابداری مدیریت زیست محیطی است، لازم است ضریب اثر گذاری هر متغیر و معنادار بودن ضرایب مورد بررسی قرار می‌گیرد. جدول ۵ نتایج بررسی آزمون پیش فرضیه‌ها و شکل ۲ ضرایب معناداری مسیرها را نشان می‌دهد.



شکل ۲. ضرایب معناداری مسیر

با توجه به شکل ۲ و اطلاعات ارائه شده در جدول ۵ می‌توان دریافت که تمامی فشارهای نهادی اعم از فشارهای اجباری، هنجاری و تقلیدی در سطح اطمینان ۹۵ درصد بر عملکرد مالی تاثیر معناداری دارند، اما با توجه به ضرایب منفی مسیر فشارهای اجباری (۰/۱۹۷) و فشارهای تقلیدی (۰/۲۸۷-) این تاثیر منفی است. این در حالی است که تاثیر فشارهای هنجاری با ضریب ۰/۳۴۲ بر عملکرد مالی مثبت و معنادار است. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که تنها فشارهای هنجاری (آماره t با مقدار ۵/۲۹۷) بر عملکرد زیست‌محیطی در سطح اطمینان ۹۵ درصد تاثیر مثبت و معناداری دارند. از سوی دیگر، شواهد کافی برای تایید تاثیر معنادار هیچ یک از فشارهای نهادی بر عملکرد اقتصادی/هزینه یافت نشد.

جدول ۵. نتایج آزمون پیش‌فرضیه‌ها

وضعیت فرضیه	P Values	آماره t	بتا	پیش‌فرضیه‌های پژوهش
تایید	۰/۰۳۶	۲/۰۹۳	-۰/۱۹۷	الف. فشارهای اجباری -> عملکرد مالی
عدم تایید	۰/۸۸۶	۰/۱۶۸	-۰/۰۱۶	ب. فشارهای اجباری -> عملکرد زیست‌محیطی
عدم تایید	۰/۴۵۶	۰/۷۴۵	۰/۰۸۹	پ. فشارهای اجباری -> عملکرد اقتصادی/هزینه
تایید	۰/۰۰۱	۳/۲۵۸	۰/۳۴۲	ت. فشارهای هنجاری -> عملکرد مالی
تایید	۰/۰۰۰	۵/۲۹۷	۰/۵۲۲	ث. فشارهای هنجاری -> عملکرد زیست‌محیطی
عدم تایید	۰/۲۴۰	۱/۱۷۶	۰/۱۵۵	ج. فشارهای هنجاری -> عملکرد اقتصادی/هزینه
تایید	۰/۰۰۵	۲/۸۰۶	-۰/۲۸۷	چ. فشارهای تقلیدی -> عملکرد مالی
عدم تایید	۰/۹۱۰	۰/۱۱۳	۰/۰۱۴	ح. فشارهای تقلیدی -> عملکرد زیست‌محیطی
عدم تایید	۰/۳۷۱	۰/۸۹۵	۰/۱۰۹	خ. فشارهای تقلیدی -> عملکرد اقتصادی/هزینه

لازم به ذکر است که صنایع از نظر زیست‌محیطی با یکدیگر ممکن است تفاوت‌هایی داشته باشند، بنابراین در جدول ۶، سعی شده است تا این تفاوت‌ها در صنایع مختلف نشان داده شود. از آنجائی که برای انجام چنین تحلیلی حداقل ۲۰۰ نمونه در هر صنعت لازم است (هومن، ۱۳۸۴) و تعداد شرکت‌ها در هر صنعت در نمونه مورد بررسی کمتر از میزان ذکر شده است، بنابراین صرفاً تحلیل‌ها بر اساس صناعی که حداقل ۲۰ نمونه از آن‌ها در دسترس بوده است مانند صنایع گروه نفت و گاز و پتروشیمی

(بر اساس ۳۷ شرکت نمونه)، گروه فلزی (بر اساس ۲۶ شرکت نمونه)، گروه سلولزی (بر اساس ۲۶ شرکت نمونه)، گروه شیمیایی (۲۴ شرکت نمونه) و گروه غذایی (بر اساس ۲۴ شرکت نمونه) ارائه می‌شود.

جدول ۶. نتایج آزمون پیش فرضیه‌ها به تفکیک هر صنعت

پیش فرضیه‌ها	نفت و گاز و پتروشیمی بتا (آماره t)	فلزی بتا (آماره t)	سلولزی بتا (آماره t)	شیمیایی بتا (آماره t)	غذایی بتا (آماره t)
الف	۰/۲۵۱- (۱/۲۰۳)	۰/۱۰۹ (۰/۲۸۱)	-۰/۶۰۸ (۲/۲۸۱)	-۰/۰۱۲ (۰/۰۳۹)	-۰/۲۸۲ (۱/۵۸۰)
ب	۰/۲۳۵- (۰/۹۷۶)	۰/۱۴۲- (۰/۶۳۲)	۰/۰۲۰ (۰/۰۸۶)	-۰/۰۰۲ (۰/۰۰۶)	۰/۳۲۳ (۰/۹۸۶)
پ	۰/۰۴۱ (۰/۲۲۵)	-۰/۰۷۳ (۰/۳۸۹)	-۰/۴۶۹ (۱/۶۵۰)	۰/۱۷۳ (۰/۲۲۱)	-۰/۱۱۴ (۰/۳۶۳)
ت	۰/۶۷۱ (۳/۰۷۲)	۰/۶۳۳ (۰/۰۷۰)	۰/۷۶۰ (۳/۲۷۵)	-۰/۳۸۹ (۰/۸۸۱)	۰/۱۳۲ (۰/۴۹۸)
ث	۰/۱۰۵ (۰/۴۴۶)	۱/۰۲۸ (۴/۹۷۸)	۰/۴۴۴ (۱/۹۹۸)	۰/۳۳۰ (۰/۶۸۹)	۰/۰۲۴ (۰/۰۶۳)
ج	-۰/۴۱۳ (۲/۰۷۷)	۱/۰۶۳ (۵/۱۸۳)	۰/۳۳۶ (۱/۵۲۳)	-۰/۹۴۲ (۱/۵۰۳)	-۰/۲۳۰ (۰/۶۲۲)
چ	-۰/۲۰۸ (۰/۹۴۰)	-۰/۵۰۸ (۱/۱۱۴)	-۰/۱۶۴ (۰/۷۱۸)	-۰/۵۶۰ (۱/۴۲۱)	۰/۱۶۶ (۰/۶۰۰)
ح	۰/۵۵۲ (۲/۵۵۶)	۰/۰۳۵ (۰/۱۴۶)	۰/۲۳۸ (۱/۱۴۴)	-۰/۳۷۲ (۰/۸۷۱)	-۰/۰۱۵ (۰/۰۴۱)
خ	۰/۴۶۱ (۲/۲۲۴)	۰/۰۰۹ (۰/۰۳۸)	۰/۳۶۴ (۱/۶۹۲)	۰/۴۸۳ (۱/۱۱۰)	۰/۲۶۹ (۰/۸۵۰)

اطلاعات مندرج در جدول ۶ حاکی از آن است که فشارهای اجباری بر عملکرد مالی تنها در صنعت سلولزی (با آماره t به مقدار ۲/۲۸۱) تاثیر منفی و معناداری دارد. از سوی دیگر فشارهای هنجاری بر عملکرد مالی در صنایع نفت و گاز و پتروشیمی و سلولزی (به ترتیب با آماره t به مقدار ۳/۰۷۲ و ۳/۲۷۵) و همچنین بر عملکرد زیست‌محیطی در صنایع فلزی و سلولزی (به ترتیب با آماره

t به مقدار ۴/۹۷۸ و ۱/۹۹۸) تاثیر مثبت و معناداری دارند. تاثیر فشارهای هنجاری بر عملکرد اقتصادی در صنعت نفت و گاز و پتروشیمی منفی اما معنادار و در صنعت فلزی مثبت و معنادار (به ترتیب با آماره t به مقدار ۲/۰۷۷ و ۵/۱۸۳) است. فشارهای تقلیدی تنها در صنعت نفت و گاز و پتروشیمی بر عملکرد زیست محیطی و اقتصادی تاثیر مثبت و معناداری (به ترتیب با آماره t به مقدار ۲/۵۵۶ و ۲/۲۲۴) دارد. در صنایع شیمیایی و غذایی شواهدی دال بر وجود رابطه معنادار بین فشارهای نهادی و عملکردهای شرکت یافت نشده است.

بررسی نقش میانجی حسابداری مدیریت زیست محیطی

برای بررسی نقش میانجی حسابداری مدیریت زیست محیطی از آزمون سوبل استفاده شد. در این آزمون برای بررسی نقش میانجی متغیر از فرمول زیر استفاده به عمل آمد (سوبل، ۱۹۸۲):

$$z\text{-value} = \frac{a*b}{\sqrt{(b^2*Sa^2)+(a^2*Sb^2)+(Sa^2*Sb^2)}}$$

که در این فرمول:

a مقدار ضریب مسیر میان متغیر مستقل و میانجی؛ b مقدار ضریب مسیر میان متغیر میانجی و وابسته؛ Sa خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیر مستقل و میانجی؛ Sb خطای استاندارد مربوط به مسیر میان متغیر میانجی و وابسته می باشد.

جدول ۷ نتایج آزمون سوبل برای اثر متغیر میانجی را نشان می دهد. آماره t در آزمون سوبل نشان می دهد که آیا متغیر حسابداری مدیریت زیست محیطی قابلیت میانجی گر بودن را در رابطه بین ابعاد فشارهای نهادی و عملکرد شرکت دارد یا خیر.

جدول ۷. نتایج آزمون سوبل برای اثر متغیر میانجی

وضعیت میانجی	P Values	آماره t	بتا	فرضیه های میانجی
تایید	۰/۰۰۳	۲/۹۹۵	۰/۲۳۷	فشارهای اجباری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی
تایید	۰/۰۰۰	۴/۴۲۸	۰/۳۱۱	فشارهای هنجاری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی
تایید	۰/۰۰۰	۴/۸۹۷	۰/۴۱۱	فشارهای تقلیدی -> حسابداری مدیریت زیست محیطی
تایید	۰/۰۰۶	۲/۷۳۱	۰/۲۲۷	۱،۱ فشارهای اجباری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد مالی

وضعیت میانجی	P Values	آماره t	بتا	فرضیه‌های میانجی
تایید	۰/۰۳۹	۲/۰۶۸	۰/۰۹۳	۱,۲ فشارهای اجباری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد زیست محیطی
تایید	۰/۰۲۲	۲/۳۰۰	۰/۱۲۵	۱,۳ فشارهای اجباری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد اقتصادی/هزینه
تایید	۰/۰۰۰	۳/۷۱۳	۰/۲۹۷	۲,۱ فشارهای هنجاری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد مالی
تایید	۰/۰۱۱	۲/۵۵۶	۰/۱۲۲	۲,۲ فشارهای هنجاری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد زیست محیطی
تایید	۰/۰۱۱	۲/۵۳۱	۰/۱۶۴	۲,۳ فشارهای هنجاری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد اقتصادی/هزینه
تایید	۰/۰۰۰	۴/۰۷۸	۰/۳۹۳	۳,۱ فشارهای تقلیدی -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد مالی
تایید	۰/۰۰۸	۲/۶۷۴	۰/۱۶۲	۳,۲ فشارهای تقلیدی -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد زیست محیطی
تایید	۰/۰۰۶	۲/۷۵۵	۰/۲۱۶	۳,۳ فشارهای تقلیدی -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد اقتصادی/هزینه

همانطور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود آماره t در تمامی روابط بزرگ‌تر از ۱/۹۶ است. نتایج به دست آمده از آزمون سوئل حاکی از وجود اثر میانجی متغیر حسابداری مدیریت زیست محیطی بر رابطه بین تمامی ابعاد فشارهای نهادی و عملکرد شرکت است. لازم به ذکر است از آنجایی که معنادار بودن رابطه بین فشارهای اجباری و تقلیدی با عملکرد زیست محیطی و اقتصادی و همچنین، فشارهای هنجاری با عملکرد اقتصادی، تنها با حضور متغیر میانجی حسابداری مدیریت زیست محیطی اتفاق افتاده است، بنابراین حسابداری مدیریت زیست محیطی نقش میانجی کامل را در این رابطه ایفا می‌کند.

علاوه بر این، نتایج بررسی اثر میانجی حسابداری مدیریت زیست محیطی در صنایع مختلف نیز در جدول ۸ حاکی از آن است که حسابداری مدیریت زیست محیطی تنها بر رابطه بین فشارهای تقلیدی و عملکرد مالی و اقتصادی، در صنعت نفت و گاز و پتروشیمی، به‌عنوان یک متغیر میانجی عمل می‌کند و از آنجائیکه رابطه بین فشارهای تقلیدی و عملکرد مالی در صنعت نفت و گاز و پتروشیمی تنها با حضور متغیر میانجی حسابداری مدیریت زیست محیطی اتفاق افتاده است، بنابراین حسابداری مدیریت زیست محیطی نقش میانجی کامل را در

این رابطه ایفا می‌کند. لازم به ذکر است با وجود رابطه بین فشارهای تقلیدی و حسابداری مدیریت زیست محیطی در صنایع فلزی و سلولزی، اما حسابداری مدیریت زیست محیطی نتوانست به‌عنوان یک متغیر میانجی بین فشارهای تقلیدی و عملکردهای شرکت، عمل کند.

جدول ۸. نتایج آزمون سوبل برای اثر متغیر میانجی به تفکیک هر صنعت

غذایی	شیمیایی	سلولزی	فلزی	نفت و گاز و پتروشیمی	فرضیه‌های میانجی
بتا (آماره t)	بتا (آماره t)	بتا (آماره t)	بتا (آماره t)	بتا (آماره t)	
۰/۰۴۰ (۰/۱۵۲)	۰/۳۹۹ (۰/۸۶۶)	۰/۳۸۷ (۲/۱۶۴)	۰/۰۰۹ (۰/۰۴۲)	-۰/۰۳۱ (۰/۱۶۳)	فشارهای اجباری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی
۰/۶۰۹ (۱/۸۸۹)	-۰/۰۰۰ (۰/۰۰۰)	۰/۲۴۴ (۱/۲۱۱)	۰/۲۰۱ (۰/۹۴۰)	۰/۲۷۵ (۱/۶۹۳)	فشارهای هنجاری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی
۰/۲۰۷ (۰/۵۰۶)	۰/۵۲۵ (۱/۸۶۲)	۰/۳۵۶ (۲/۲۵۲)	۰/۸۳۲ (۴/۰۹۰)	۰/۶۹۷ (۴/۵۷۷)	فشارهای تقلیدی -> حسابداری مدیریت زیست محیطی
۰/۰۳۴ (۰/۱۶۴)	۰/۶۶۴ (۰/۸۶۸)	۰/۳۵۵ (۱/۵۲۰)	۰/۰۰۵ (۰/۰۴۰)	-۰/۰۲۱ (۰/۱۴۲)	۴،۱ فشارهای اجباری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد مالی
۰/۰۲۴ (۰/۱۷۶)	۰/۳۷۸ (۰/۸۰۳)	۰/۱۱۲ (۰/۸۹۸)	۰/۰۰۰ (۰/۰۰۱)	-۰/۰۱۴ (۰/۱۵۲)	۴،۲ فشارهای اجباری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد زیست محیطی
۰/۰۳۴ (۰/۱۶۳)	۰/۳۹۶ (۰/۹۴۶)	۰/۲۷۷ (۱/۵۵۹)	۰/۰۰۱ (۰/۰۱۶)	-۰/۰۲۵ (۰/۱۵۲)	۴،۳ فشارهای اجباری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد اقتصادی/هزینه
۰/۵۱۶ (۱/۶۲۶)	-۰/۰۰۰ (۰/۰۰۰)	۰/۲۲۴ (۱/۰۲۴)	۰/۱۱۲ (۰/۶۲۰)	۰/۱۸۸ (۱/۳۹۹)	۵،۱ فشارهای هنجاری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد مالی
۰/۳۶۸ (۱/۵۴۵)	-۰/۰۰۰ (۰/۰۰۰)	۰/۰۷۱ (۰/۸۸۹)	۰/۰۰۱ (۰/۰۲۰)	۰/۱۲۶ (۱/۱۶۶)	۵،۲ فشارهای هنجاری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد زیست محیطی
۰/۵۱۷ (۱/۵۱۱)	-۰/۰۰۰ (۰/۰۰۰)	۰/۱۷۵ (۱/۱۸۳)	۰/۰۲۵ (۰/۳۷۸)	۰/۲۱۹ (۱/۴۶۲)	۵،۳ فشارهای هنجاری -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد اقتصادی/هزینه
۰/۱۷۶ (۰/۶۰۱)	۰/۸۷۵ (۱/۸۴۱)	۰/۳۲۷ (۱/۸۶۳)	۰/۴۰۸ (۱/۳۳۳)	۰/۴۷۵ (۲/۲۹۸)	۶،۱ فشارهای تقلیدی -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد مالی
۰/۱۲۵ (۰/۵۸۲)	۰/۴۹۸ (۱/۵۸۶)	۰/۱۰۳ (۱/۰۷۰)	۰/۰۰۵ (۰/۰۲۹)	۰/۳۲۰ (۱/۴۱۷)	۶،۲ فشارهای تقلیدی -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد زیست محیطی
۰/۱۷۶ (۰/۵۸۱)	۰/۵۲۱ (۱/۳۵۶)	۰/۲۵۵ (۱/۶۱۰)	۰/۰۹۰ (۰/۵۰۷)	۰/۵۵۴ (۲/۶۷۹)	۶،۳ فشارهای تقلیدی -> حسابداری مدیریت زیست محیطی -> عملکرد اقتصادی/هزینه

در جدول ۹ ضرایب تأثیر غیرمستقیم ابعاد فشارهای نهادی بر عملکرد شرکت ارائه شده است. از مجموع ضریب تأثیر غیرمستقیم و مستقیم، اثر کلی متغیر به دست می‌آید که برای هر کدام از رابطه‌ها محاسبه و گزارش شده است.

جدول ۹. ضرایب تأثیر غیرمستقیم و اثر کلی متغیرها

رابطه مورد بررسی	ضریب تأثیر مستقیم	ضریب تأثیر غیرمستقیم	اثر کلی	الویت
فشارهای اجباری -> عملکرد مالی	-۰/۱۹۷	۰/۲۲۷	۰/۰۳۰	۹
فشارهای اجباری -> عملکرد زیست محیطی	-۰/۰۱۶	۰/۰۹۳	۰/۰۷۷	۸
فشارهای اجباری -> عملکرد اقتصادی/هزینه	۰/۰۸۹	۰/۱۲۵	۰/۲۱۴	۵
فشارهای هنجاری -> عملکرد مالی	۰/۳۴۲	۰/۲۹۷	۰/۶۳۹	۲
فشارهای هنجاری -> عملکرد زیست محیطی	۰/۵۲۲	۰/۱۲۲	۰/۶۴۴	۱
فشارهای هنجاری -> عملکرد اقتصادی/هزینه	۰/۱۵۵	۰/۱۶۴	۰/۳۱۹	۴
فشارهای تقلیدی -> عملکرد مالی	-۰/۲۸۷	۰/۳۹۳	۰/۱۰۶	۷
فشارهای تقلیدی -> عملکرد زیست محیطی	۰/۰۱۴	۰/۱۶۲	۰/۱۷۶	۶
فشارهای تقلیدی -> عملکرد اقتصادی/هزینه	۰/۱۰۹	۰/۲۱۶	۰/۳۲۵	۳

با توجه به اثر کلی ابعاد فشارهای نهادی بر عملکردهای شرکت می‌توان آن‌ها را اولویت‌بندی کرد و بدین صورت جنبه‌هایی از فشارهای نهادی که بیشترین اثر کلی را بر عملکردهای شرکت دارند در اولویت توجه و پیاده سازی قرار داد. همانطور که در جدول ۹ ملاحظه می‌شود فشارهای اجباری و فشارهای تقلیدی به ترتیب بیشترین اثر را بر عملکرد اقتصادی سپس بر عملکرد زیست محیطی و در کمترین مقدار بر عملکرد مالی دارد. افزون بر این فشارهای هنجاری بیشترین اثر را در ابتدا بر عملکرد زیست محیطی و سپس بر عملکرد مالی و در کمترین مقدار بر عملکرد اقتصادی دارد. نکته حائز اهمیت این است که در بین فشارهای نهادی، فشارهای هنجاری به صورت میانگین بیشترین اثر را بر عملکردهای شرکت دارند.

بحث و نتیجه گیری

حسابداری مدیریت زیست محیطی روشی موثر برای کمک به شرکت‌ها برای مقابله با مشکلات زیست محیطی و مرتبط با عملکرد شرکت است. این پژوهش به بررسی روابط بین فشارهای نهادی و اجرای حسابداری مدیریت زیست محیطی و تاثیر آن بر عملکردهای شرکت پرداخت. نتایج جدول ۵ نشان داد که فشارهای اجباری، هنجاری و تقلیدی با عملکرد مالی در سطح اطمینان ۹۵٪ ارتباط معناداری دارند. علاوه بر این، فشار هنجاری با عملکرد زیست محیطی ارتباط مثبت و معناداری دارد. همچنین با توجه به نتایج جدول ۳، کسب مزیت رقابتی توسط شرکت‌های پیشرو در صنعت، بیشترین عامل تاثیرگذار از میان شاخص‌های فشارهای تقلیدی داشته است. این امر به این دلیل است که فشار تقلید زمانی به وجود می‌آید که شرکت‌ها درگیر رقابتی هستند که در جهت عملکرد برتر است. بنابراین شرکت‌ها با الگوبرداری از شرکت‌های پیشرو در صنعت به اقدامات و رفتارهای رقابتی خود پاسخ می‌دهند. اگر رقابتی آنها از حسابداری مدیریت زیست محیطی استفاده می‌کنند، شرکت‌ها نیز از این روش تقلید می‌کنند. نتایج این پژوهش با مطالعات پیشین سازگاری دارد (چودھری و همکاران، ۲۰۲۰؛ ونگ و همکاران، ۲۰۱۹؛ لطیف و همکاران، ۲۰۲۰). در خصوص بررسی رابطه بین فشارهای نهادی و عملکردهای شرکت در صنایع مختلف، اطلاعات مندرج در جدول ۶ نشان می‌دهد که فشارهای اجباری بر عملکرد مالی تنها در صنعت سلولزی تاثیر منفی و معناداری دارد. از سوی دیگر فشارهای هنجاری بر عملکرد مالی در صنایع نفت و گاز و پتروشیمی و سلولزی و همچنین، بر عملکرد زیست محیطی در صنایع فلزی و سلولزی تاثیر مثبت و معناداری دارند. تاثیر فشارهای هنجاری بر عملکرد اقتصادی در صنعت نفت و گاز و پتروشیمی منفی اما معنادار و در صنعت فلزی مثبت و معنادار است. فشارهای تقلیدی تنها در صنعت نفت و گاز و پتروشیمی بر عملکرد زیست محیطی و اقتصادی تاثیر مثبت و معناداری دارد. در صنایع شیمیایی و غذایی شواهدی دال بر وجود رابطه معنادار بین فشارهای نهادی و عملکردهای شرکت یافت نشده است.

از سوی دیگر نتایج جدول ۷ حاکی از آن است که حسابداری مدیریت زیست محیطی به عنوان یک متغیر میانجی بر رابطه بین فشارهای نهادی (اجباری، هنجاری و تقلیدی) و عملکرد مالی، زیست محیطی و اقتصادی عمل کرده است. همچنین، از میان شاخص‌های اجرای حسابداری مدیریت

زیست‌محیطی، تخصیص هزینه‌های زیست‌محیطی به فرایند تولید، بیشترین عامل تاثیرگذار در این رابطه بوده است. این امر به این دلیل است که حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به‌عنوان بخشی از حسابداری پایداری، با تخصیص هزینه‌های زیست‌محیطی به فرایند تولید، منجر به ارائه ارقام هزینه و سود صحیح‌تری خواهد شد و در نتیجه بر اساس اطلاعات خروجی روشنی که از حسابداری مدیریت زیست‌محیطی به دست می‌آید، شرکت‌ها می‌توانند با اتخاذ تصمیمات درست، در جهت بهبود عملکرد خود، گام بردارند. این نتایج نیز با مطالعات پیشین (ابراهیم‌پور و همکاران، ۱۳۹۴؛ حیدرپور و قرنی، ۱۳۹۴؛ اراسکین-تولوسا و همکاران، ۲۰۲۰؛ لاتن و همکاران، ۲۰۱۸؛ محمد، ۲۰۱۸؛ ونگ و همکاران، ۲۰۱۹) مطابقت دارد. نتایج بررسی اثر میانجی حسابداری مدیریت زیست‌محیطی در صنایع مختلف در جدول ۸ نیز نشان می‌دهد که حسابداری مدیریت زیست‌محیطی تنها بر رابطه بین فشارهای تقلیدی و عملکرد مالی و اقتصادی، در صنعت نفت و گاز و پتروشیمی، به‌عنوان یک متغیر میانجی عمل می‌کند.

این پژوهش به مطالعات حوزه حسابداری مدیریت زیست‌محیطی کمک می‌کند و یافته‌های آن پیامدهای متعددی از نظر جنبه‌های نظری و عملی دارند. از لحاظ نظری، این پژوهش به ادبیات نقش نظریه نهادی در پژوهش‌های حسابداری مدیریت زیست‌محیطی کمک می‌کند و نشان می‌دهد که نظریه نهادی یک نظریه امیدوارکننده برای انجام پژوهش‌های حسابداری مدیریت زیست‌محیطی است. در همین حال، این پژوهش همچنین، به گونه تجربی درک ما را از تأثیرات عوامل خارجی (فشارهای نهادی) بر اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی غنی می‌سازد. علاوه بر این، این پژوهش نشان داد که شرکت‌ها افزون بر سودمحور بودن، رابطه‌گرا نیز هستند؛ بدین معنی که شرکت‌ها مایلند برای به دست آوردن مشروعیت اجتماعی خود و حفظ روابط خوب با سهامداران، در برابر فشارهای نهادی تسلیم شوند. همچنین، تعداد کمی از ادبیات قبلی بینش‌هایی را در مورد اینکه چگونه فشارهای نهادی بر اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی تأثیر می‌گذارند، ارائه کرده‌اند (لطیف و همکاران، ۲۰۲۰، ونگ و همکاران، ۲۰۱۹). در این مطالعه، اثرات اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی بر عملکرد مالی، زیست‌محیطی و اقتصادی را نیز می‌توان در پرتو فشارهای نهادی مشاهده کرد.

پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش

در عمل، ابتدا با توجه به اهمیت فشار اجباری، فشار هنجاری و تقلیدی در اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی، سازمان‌های دولتی ذیربط باید مقررات و قوانین زیست‌محیطی سختگیرانه‌ای وضع کنند تا عملیات زیست‌محیطی را دقیق کنترل نمایند. در همین حال، دولت می‌تواند انجمن‌های صنفی و رسانه‌های مختلف را تشویق کند تا مشکلات زیست‌محیطی شرکت‌ها را گزارش کنند. این اقدامات برای پرورش جو، باورها و هنجارهای حفاظت از محیط‌زیست در کل جامعه و اعمال فشار هنجاری بر بنگاه‌ها مفید است. دوم، با توجه به نقش مهم حسابداری مدیریت زیست‌محیطی در بهبود عملکرد مالی، زیست‌محیطی و اقتصادی شرکت می‌توان اهمیت و مزایای بالقوه اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی را به شرکت‌ها اطلاع داد. سوم، عدم وجود استانداردها و دستورالعمل‌های صنعتی برای پیاده‌سازی حسابداری مدیریت زیست‌محیطی ممکن است توضیحی برای تأثیر کمتر فشارهای اجباری نسبت به مابقی فشارهای نهادی باشد. از این رو، نهادهای حرفه‌ای حسابداری می‌توانند برای برآوردن نیازهای شرکت‌های مختلف، رهنمودهای دقیق‌تری درباره اجرای حسابداری مدیریت زیست‌محیطی ارائه دهند. سازمان‌های دولتی و انجمن‌های صنعتی نیز باید استانداردهای ملی و صنعتی را برای پیاده‌سازی حسابداری مدیریت زیست‌محیطی ایجاد کنند. افزون بر این، دانشگاهیان و پژوهشگران نیز می‌توانند نقش آموزشی و پژوهشی فعالی در این زمینه ایفاء نمایند.

پژوهشگران آینده می‌توانند متغیرها را از طریق مطالعات طولی یا تجربی که برای تشخیص روابط علی در جزئیات بیشتر طراحی شده‌اند، بررسی کنند. همچنین، در پژوهش‌های آتی می‌توان به منظور رفع ذهنی بودن ارزیابی‌های پاسخ‌دهندگان در اندازه‌گیری عملکرد سازمان، از معیارهای دیگر (به‌عنوان مثال، داده‌های عینی) برای بررسی دقیق‌تر استفاده کنند. علاوه بر این، پژوهشگران آتی می‌توانند برای دست آوردن داده‌های عینی جهت تأیید یافته‌ها از رویکرد ترکیبی نظرسنجی و مصاحبه برای تقویت یافته‌ها استفاده نمایند.

این پژوهش محدودیت‌هایی نیز دارد. اول اینکه، این پژوهش بر اساس داده‌های مقطعی است. گردآوری داده‌های این پژوهش بر اساس روابط علی بین متغیرهای مستقل و وابسته بوده است.

داده‌های رابطه علی ممکن است به‌طور کامل مدل پیشنهادی را نشان ندهند. در مرحله دوم نیز، مسئله سوگیری پاسخگویی و مطلوبیت اجتماعی در پژوهش‌های مبتنی بر نظرسنجی وجود دارد. از دیگر محدودیت‌های این پژوهش نرخ مشارکت پایین شرکت‌های بورسی است که با افزودن شرکت‌های غیربورسی سعی در جبران آن به عمل آمده است. با این وجود نهایت تلاش به عمل آمد تا روایی و پایایی پژوهش خدشه دار نگردد.

منابع

- ابراهیم پور، مجتبی؛ عیلامی رودمعجنی، فاطمه و خسروی زادبند، حمید. (۱۳۹۴). حسابداری زیست محیطی و چالش های پیش روی آن در ایران. *حسابداری سلامت*، ۴(۳)، ۱۰۸-۱۲۸.
- جوادی پور، علیرضا. (۱۳۹۷). مروری بر پژوهش های حسابداری اجتماعی و زیست محیطی در ۲۵ سال گذشته. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱(۲)، ۱۲۱-۱۳۷.
- حبیبی، آرش و عدن ور، مریم. (۱۳۹۶). *مدل یابی معادلات ساختاری*. تهران: انتشارات جهاد دانشگاهی.
- حجازی، رضوان و قنبری، یوسف. (۱۳۹۰). مقدمه ای بر حسابداری مدیریت زیست محیطی. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱(۲)، ۱۲۹-۱۵۰.
- حیدرپور، فرزانه و قرنی، محمد. (۱۳۹۴). تاثیر حسابداری زیست محیطی بر شاخص های مالی و عملیاتی شرکت های تولیدی. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۷(۲۶)، ۳۹-۵۰.
- داوری، علی و رضازاده، آرش. (۱۳۹۳). *مدل سازی معادلات ساختاری با نرم افزار PLS*. تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
- عالمشاه، سید امین. (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر در اتخاذ روش های حسابداری مدیریت زیست محیطی (حسابداری مدیریت زیست محیطی). *حسابداری مدیریت*، ۳(۲۲)، ۸۹-۱۰۸.
- نمازی، محمد و خرم دل ماسوله، زهرا. (۱۴۰۱). تاثیر نوآوری سبز و حسابداری مدیریت زیست محیطی بر عملکرد مالی، زیست محیطی و اقتصادی شرکت. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۹(۷۴)، ۱-۴۰.
- هومن، حیدرعلی (۱۳۸۴). *مدل یابی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار لیزرل*. تهران: انتشارات سمت.

References

- Abdul Aziz, N. A; Senik, R; Foong, S. Y; Ong, T. S; & Attan, H. (2017). Influence of institutional pressures on the adoption of green initiatives. *International Journal of Economics and Management*, 11(3), 939-967 .
- Alamshah, S. A. (2014). Evaluating influential factors in Environmental management accounting (EMA) adoption. *Management Accounting*, 3 (22), 89-108. (in persian)
- Amir, M; & Chaudhry, N. I. (2019). Linking environmental strategy to firm performance: A sequential mediation model via environmental management accounting and top management commitment. *Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences*, 13(4), 849-867 .
- Ar, I. M. (2012). The Impact of Green Product Innovation on Firm Performance and Competitive Capability: The Moderating Role of Managerial Environmental Concern. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 62, 854-864.

- Baron, R; & Kenny, D. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51, 1173-1182.
- Betts, T. K; Super, J. F; & North, J. (2018). Exploring the influence of institutional pressures and production capability on the environmental practices - Environmental performance relationship in advanced and developing economies. *Journal of Cleaner Production*, 187, 1082-1093.
- Burritt, R. L. (2002). Environmental reporting in Australia: current practices and issues for the future. *Business Strategy and the Environment*, 11(6), 391-406.
- Campbell, J. L. (2007). Why would corporations behave in socially responsible ways? an institutional theory of corporate social responsibility. *Academy of Management Review*, 32(3), 946-967.
- Chaudhry ,N. I; & Amir, M. (2020). From institutional pressure to the sustainable development of firm: Role of environmental management accounting implementation and environmental proactivity. *Business Strategy and the Environment*, 29(8), 3542-3554.
- Chaudhry, N. I; Asad, H; Amir Ch; M; & Hussain, R. I. (2020). Environmental Innovation and Financial Performance: Mediating Role of Environmental Management Accounting and Firm's Environmental Strategy. *Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences*, 14(3), 715-737 .
- Chiou, T.-Y; Chan, H. K; Lettice, F; & Chung, S. H. (2011). The influence of greening the suppliers and green innovation on environmental performance and competitive advantage in Taiwan. *Transportation Research Part E: Logistics and Transportation Review*, 47(6), 822-836.
- Christine, D; Yadiati, W; Afiah, N; & Fitrijanti, T. (2019). The Relationship of Environmental Management Accounting, Environmental Strategy and Managerial Commitment with Environmental Performance and Economic Performance. *International Journal of Energy Economics and Policy*, 9, 458-464.
- Daddi, T; Testa, F; Frey, M; & Iraldo, F. (2016). Exploring the link between institutional pressures and environmental management systems effectiveness: An empirical study. *Journal of Environmental Management*, 183, 647-656.
- Davari, A; & Rezazadeh, A. (2014). *Structural equation modeling with PLS software*. Tehran: University of Tehran Press. (In Persian)
- DiMaggio, P. J; & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
- Ebrahimpour, M; Ilami Roud Maajani, F; & Khosravi Zadband, H. (2015). Environmental Accounting and the Challenges towards It in Iran. *Health Accounting*, 4(3), 108-128. (In Persian)
- Eiadat, Y; Kelly, A; Roche, F; & Eyadat, H. (2008). Green and competitive? An empirical test of the mediating role of environmental innovation strategy. *Journal of World Business*, 43(2), 131-145.

- Erauskin-Tolosa, A; Zubeltzu-Jaka, E; Heras-Saizarbitoria, I; & Boiral, O. (2020). ISO 14001, EMAS and environmental performance: A meta-analysis. *Business Strategy and the Environment*, 29(3), 1145-1159.
- Esfahbodi, A; Zhang, Y; & Watson, G. (2016). Sustainable supply chain management in emerging economies: Trade-offs between environmental and cost performance. *International Journal of Production Economics*, 181, 350-366.
- Ferreira, A; Moulang, C; & Hendro, B. (2010). Environmental management accounting and innovation: an exploratory analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(7), 920-948.
- Habibi, A; & Adanvar, M. (2017). *Structural equation modeling*: University Jihad Publications. (in persian)
- Heidarpour, F. and M. Gharni (2015). "The effect of environmental accounting on financial and operational indicators of manufacturing companies." *Financial Accounting and Auditing Researches*, 7(26): 39-50. (in persian)
- Hejazi, R; & Ghanbari, Y. (2011). An introduction to environmental management accounting. *Accounting and social interests*, 1(2), 129-150. (in persian)
- Homan, H. A. (2004). *Structural equation modeling using Lisrel software*. Tehran: Samit Publications. (in persian)
- International Federation of Accountants. (2005). International Guidance Document, Environmental Management Accounting. Retrieved from <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/international-guidance-docu-2.pdf>
- Jasch, C. (2003). The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying environmental costs. *Journal of Cleaner Production*, 11(6), 667-676.
- Javadipour, A. (2018). A Review of the Social and Environmental Accounting Research in the Past 25 Years. *Accounting and social interests*, 8(2), 121-137. (in persian).
- Jermisittiparsert, K; Somjai, S; & Toopgajank, S. (2020). Factors Affecting Firm's Energy Efficiency and Environmental Performance: The Role of Environmental Management Accounting, Green Innovation and Environmental Proactivity. *International Journal of Energy Economics and Policy*, 10, 325-331.
- Johnstone, L. (2018). Theorising & modelling social controls in environmental management accounting. *Social & Environmental Accountability Journal*, 38, 30-48.
- Latan, H; Chiappetta Jabbour, C. J; Lopes de Sousa Jabbour, A. B; Wamba, S. F; & Shahbaz, M. (2018). Effects of environmental strategy, environmental uncertainty and top management's commitment on corporate environmental performance: The role of environmental management accounting. *Journal of Cleaner Production*, 180, 297-306.
- Latif, B; Mahmood, Z; Tze San, O; Mohd Said, R; & Bakhsh, A. (2020). Coercive, Normative and Mimetic Pressures as Drivers of Environmental Management Accounting Adoption. *Sustainability*, 12(11).

- Meyer, J. W; & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Mohamed, R. (2018). Environmental Management Accounting and Environmental Performance. *Asia Proceedings of Social Sciences*, 1(2).
- Namazi, M; & Khorramdel Masouleh, Z. (2022). The effect of green innovation and the mediating role of environmental management accounting on financial, environmental and economic performance of the company. *Empirical studies of financial accounting*, 19(74), 1-40. (In Persian).
- Qian, W; Burritt, R; & Chen, J. (2015). The potential for environmental management accounting development in China. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(3), 406-428.
- Saeidi, S. P; Othman, M; Saeidi, P; & Saeidi, S. (2018). The moderating role of environmental management accounting between environmental innovation and firm financial performance. *International Journal of Business Performance Management*, 19, 326.
- Wang, S; Wang, H; & Wang, J. (2019). Exploring the effects of institutional pressures on the implementation of environmental management accounting: Do top management support and perceived benefit work? *Business Strategy and the Environment*, 28(1), 233-243.
- Wilmshurst, T. D; & Frost, G. R. (2000). Corporate environmental reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(1), 10-26.
- Zhu, Q; Sarkis, J; & Lai, K.-h. (2008). Green supply chain management implications for "closing the loop". *Transportation Research Part E: Logistics and Transportation Review*, 44(1), 1-18.

COPYRIGHTS



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



رتبه‌بندی ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها^۱

علی فاطری^۲، بیتا مشایخی^۳، رضوان حجازی^۴

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۲۰

چکیده

هدف: هدف تحقیق حاضر بررسی و شناسایی وزن و رتبه ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها می‌باشد.
روش: به همین منظور الگوی پیشنهادی گزارشگری پایداری شهرداری‌ها مورد بررسی قرار گرفت و با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی و بهره بردن از نظرات ۲۰ نفر از خبرگان، میزان وزن و رتبه ابعاد و شاخص‌های آن ارائه گردید.
یافته‌ها: به‌طور خلاصه می‌توان بیان داشت که رتبه ابعاد گزارشگری پایداری به ترتیب شامل ۱. ویژگی‌های گزارش؛ ۲. عوامل تعالی و پیشرفت؛ ۳. مدیریت و سرمایه انسانی؛ ۴. کار و تولید؛ ۵. اقتصادی و ۶. عوامل زیست‌محیطی بوده است.
نتیجه‌گیری: با توجه به عدم تقارن اطلاعاتی در شهرداری‌ها و با عنایت به بی‌اطلاعی شهرداری‌ها از اهمیت افشای داوطلبانه از جمله اطلاعات پایداری برای ذینفعان یا به عبارتی شهروندان، یافته‌های پژوهش می‌تواند به‌عنوان راهکاری برای تغییر مدیریت سازمانی شهرداری‌ها، شفافیت در کلیه امورات شهرداری‌ها نظیر امور مالی (اقتصادی)، خدمات شهری و فضای سبز (زیست‌محیطی) و مسئولیت اجتماعی، پاسخگویی به نیازهای کلیه ذینفعان در نظر گرفته شود.
دانش‌افزایی: این پژوهش و نتایج حاصل از آن می‌تواند گام موثری برای ایجاد درک و انگیزه لازم جهت این امر و توجه دادن به مدیران و تدوین کنندگان مقررات برای لحاظ نمودن این مقوله در اهداف گزارشگری داوطلبانه یا الزامی به ذینفعان با نگرش توسعه پایدار باشد.

واژه‌های کلیدی: بخش عمومی، تحلیل سلسله مراتبی، شهرداری‌ها، گزارشگری پایداری، مدیریت شهری.

طبقه‌بندی موضوعی: Q56, Q01, M48, M41

DOI: 10.22051/JAASCI.2023.42232.1739

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، پردیس بین‌المللی کیش، دانشگاه تهران، کیش، ایران. (نویسنده مسئول). (ali.fateri@ut.ac.ir).

۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (mashaykhi@ut.ac.ir).

۴. استاد، گروه حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران. (r.hejazi@khatam.ac.ir).

مقدمه

جمعیت کشورهای توسعه یافته از سال ۱۹۵۰ رشد نمایی را تجربه کرده است و تجزیه و تحلیل آماری نشان می‌دهد که حدود ۵۰ درصد از جمعیت در مناطق شهری زندگی می‌کنند.^۱ پیش‌بینی می‌شود جمعیت شهری تا سال ۲۰۴۵ یک و نیم برابر شود و این به معنای افزایش قابل توجه تعداد ساکنان مناطق شهری است. با توجه به این نکته، شهرها به‌عنوان نیروهای محرک اقتصاد جهانی نقش اساسی دارند. شهرها ۸۵ درصد از تولید ناخالص داخلی جهانی، ۷۵ درصد تقاضای منابع طبیعی و ۵۰ درصد از تولید زباله جهانی را تشکیل می‌دهند. همچنین، مسئولیت بیش از ۷۰ درصد انتشار گازهای گلخانه‌ای جهانی متوجه سیستم‌های شهری است. بنابراین و به منظور حفظ منابع و تضمین خدمات اجتماعی و رفاه شهروندان، برنامه‌ریزی و اقدامات سیاسی که در دستیابی به رشد پایدار نقش دارند، لازم است. فراتر از دیدگاه محیط زیست، یک تحلیل اقتصادی و اجتماعی برای ایجاد یک تشخیص پایدار جامع در سیستم‌های شهری و روستایی ضروری است (گونزالز گارسیا، راما، کورتس^۲، گارسیا گوآیتا^۳، نانز^۴، گونزالز لورا^۵، ترسا موریرا^۶ و فیجو^۷: ۲۰۱۹: ۲۷).

دولت‌ها و سازمان‌های دولتی به‌طور روزافزون به دنبال افزایش شفافیت و پاسخگویی درباره عملیات روزمره شرکت‌ها و اثرات عملیاتشان روی جامعه هستند. سازمان‌های حرفه‌ای، قانونگذاران دولتی، نهادهای رتبه‌بندی و شرکت‌ها به‌طور روزافزون گزارش‌های مختلفی را درباره جایگاه و محتوا و روند مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در سطح بین‌المللی، ملی و منطقه‌ای منتشر می‌کنند. در دو دهه اخیر، این توجه به اثرات شرکت‌ها در جامعه، منجر به ظهور این مفهوم نوظهور و مهم در ادبیات کسب و کار به نام مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها گردیده است. از آنجایی که مفهوم توسعه

۱. بر اساس سرشماری عمومی نفوس و مسکن سال ۱۳۹۵ مرکز آمار ایران، جمعیت شهری بالغ بر ۵۹/۱۴۶/۸۴۷ نفر بوده که حدود ۷۴ درصد کل جمعیت ایران را شامل می‌شود.

2. Gonzalez-García
3. Rama
4. Cortes
5. García-Guaita
6. Nunez
7. Gonzalez Louro
8. Teresa Moreira
9. Feijoo

پاینده به چالشی برای نگرش کلاسیک ارزش سهامداران در واحدهای تجاری و نقش آنها در جامعه تبدیل شده است، اکنون شرکت‌ها برای اثرات اعمال و فعالیت‌هایشان بر محیط و جامعه متعهد و مسئول هستند، به گونه‌ای که توسعه پاینده به‌عنوان یک بخش ذاتی در ادبیات تجاری تلقی می‌شود و روش‌های متفاوتی برای در نظر گرفتن و توجه به ابعاد پایداری^۱ در واحدهای تجاری وجود دارد (نصر^۲، ۲۰۱۰: ۲).

هر بُعد پایداری جنبه‌های کاملاً متفاوتی را در بر می‌گیرد که در بعضی موارد کمی نیست. در همین راستا، سازمان بین‌المللی استاندارد به توسعه پایدار در شهرها توجه کرده است. الزامات تجزیه و تحلیل عملکرد خدمات شهری و کیفیت زندگی را با استفاده از یک رویکرد جامع ارائه می‌دهد و می‌تواند بدون توجه به توسعه آن برای هر شهر، شهرداری یا دولت محلی اعمال شود. این استاندارد مربوط به استاندارد شماره ۳۷۱۲۰ در سال ۲۰۱۸ است که مجموعه‌ای از شاخص‌ها را برای ارزیابی پایداری در شهرها و جوامع تعیین می‌کند. شاخص‌ها، اطلاعاتی در مورد وضعیت یک منطقه و تکامل آن در طول زمان ارائه می‌دهند. با این حال، در مورد شاخص‌های در نظر گرفته شده در مطالعات پایداری شهری یا منطقه‌ای اجماع وجود ندارد (ماکدو^۳، رودریگوئز^۴ و تاواریس^۵، ۲۰۱۷: ۷۳۲). بنابراین، برای بدست آوردن تصویر کاملی از خصوصیات سیستم‌های شهری، باید به تجزیه و تحلیل پارامترهای اقتصادی-اجتماعی در سیستم‌های شهری پرداخته شود. در سال‌های اخیر، علاقه به ارزیابی شاخص‌های پایداری شهری و همچنین انتخاب شاخص‌ها برای تعیین پایداری شهری، در حوزه علمی به‌طور گسترده مورد بررسی قرار گرفته است (فلیکی^۶، ولاچوکوستاس^۷ و موسیوپولوس^۸، ۲۰۱۹: ۴).

گسترش فساد مالی برخی از شورای شهرها و شهرداری‌های کشورهای کشور در سال‌های اخیر، بیانگر شواهدی از رویه‌های غیراخلاقی و غیرمسئولانه از بُعد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی است. همچنین، فرآیند توسعه شهرها و به تبع آن افزایش درآمدهای شهرداری از یکسو و عدم نظارت مناسب دستگاه‌های نظارتی از عملکرد شهرداری‌ها از سوی دیگر، قدرت و اختیارات شهرداری‌ها را

1. Sustainability
2. Nasr
3. Macedo
4. Rodrigues
5. Tavares
6. Feleki
7. Vlachokostas
8. Moussiopoulos

افزایش داده و شهرداری‌ها با افزایش فشار از سوی شهروندان برای برخورداری از یک نگرش وسیع-تر به اهداف و فعالیت‌هایشان در ابعاد اقتصادی، اجتماعی و زیست‌محیطی مواجه هستند. فشار برای رفتار مسئولانه‌تر شهرداری‌ها به یک چالش جدی در مقایسه با روش متداول با نگرش صرف اقتصادی تبدیل گردیده است. امروزه، تاثیر شهرداری‌ها بر جامعه یک دغدغه مهم تلقی گردیده و انتظارات شهروندان از نقش شهرداری‌ها در حال افزایش است. متأسفانه علیرغم افزایش تقاضا برای شفافیت و پاسخگویی هم‌درباره عملیات شهرداری‌ها و هم اثرات این عملیات بر جامعه دستورالعمل‌ها، آیین‌نامه‌ها و قوانین و مقررات برای رفتار شهرداری‌ها توسعه نیافته است.

با توجه به اهمیت موضوع و پژوهش‌های گسترده در حوزه پایداری در کشورهای توسعه‌یافته، متأسفانه در ایران به‌طور جدی به این موضوع پرداخته نشد. همچنین، درک مناسبی از ابعاد و شاخص‌های پایداری در شهرداری‌ها وجود نداشته و تاکنون اولویت و میزان اهمیت ابعاد و شاخص‌ها بیان ارائه نگردید. بنابراین، پژوهش حاضر به بررسی رتبه‌بندی و اولویت‌بندی ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری در شهرداری‌های ایران می‌پردازد. به همین منظور از الگوی پیشنهادی گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها (فاطری، حجازی و مشایخی، ۱۴۰۱) جهت رتبه‌بندی ابعاد و شاخص‌های آن با استفاده از روش تحلیل سلسله‌مراتبی^۱ پرداخته شد.

ساختار مقاله در ادامه به این صورت است که ابتدا به تبیین چارچوب نظری در مورد گزارشگری پایداری بخش عمومی و مروری بر پژوهش‌های قبلی مرتبط پرداخته می‌شود. در ادامه این امر با سوال‌های پژوهش و بحث در مورد روش پژوهش مورد استفاده، توسعه می‌یابد. در نهایت، یافته‌ها و نتایج پژوهش شامل پیشنهادات ارائه می‌شود.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

سازمان‌های بخش عمومی در محیط تجاری پیچیده‌ای فعالیت دارند، زیرا این سازمان‌ها اهداف مالی و غیرمالی داشته و این پیچیدگی، شیوه‌های گزارشگری پایداری‌شان را شکل می‌دهد. آرچنتو^۲،

1. AHP
2. Argento

گروسی^۱، پرسون^۲ و وینگرن^۳ (۲۰۱۹) ماهیت و تاثیرات حاکمیتی را بر شیوه‌های افشای پایداری ۴۵ بنگاه دولتی سوئدی با استفاده از منطق نهادی بررسی کردند. نویسندگان از تحلیل محتوا برای ارزیابی تاثیر مالکیت دولتی، فعالیت، ترکیب هیات مدیره، اندازه شرکت و سودآوری بر محتوای افشاهای پایداری بنگاه‌های دولتی استفاده کردند. نویسندگان آشکار می‌کنند که فقط دو عامل، یعنی «مالکیت دولتی» و «اندازه شرکت»، اثر معناداری بر افشاهای پایداری بنگاه‌های دولتی دارند. آنها دریافتند که بنگاه‌های کاملا دولتی اطلاعات پایداری نسبتا کمتری را نسبت به بنگاه‌های دولتی افشا نموده و بنگاه‌های دولتی بزرگ در مقایسه افشاهای پایداری بیشتری را از بنگاه‌های دولتی کوچک فراهم می‌سازند. این پژوهش استدلال می‌کند که افشاهای پایداری با منطق بازار برانگیخته می‌شوند، زیرا بنگاه‌های دولتی سودگرا با فشار بیشتر ذینفعان و نیاز بیشتر به جستجو و حفظ مشروعیت مواجه هستند. مشابه آرچنتو و همکاران (۲۰۱۹)^۴، آندرادس^۴ و لاران ژورگ^۵ (۲۰۱۹) شیوه‌های افشای بنگاه‌های دولتی اسپانیا را با تمرکز ویژه روی افشاهای غیرمالی الزامی بررسی کردند. این مطالعه بینش‌هایی را در میزان افشاهای غیرمالی الزامی بنگاه‌های دولتی اسپانیا و عوامل موثر بر چنین افشاهایی فراهم می‌سازد. نویسندگان سطح پایین افشای اطلاعات غیرمالی الزامی را به خاطر ابهام در مقررات اسپانیا و عدم اتخاذ مدیریت عمومی جدید که منجر به عدم پاسخگویی و اجرای صحیح مقررات می‌شود، گزارش می‌کنند. نویسندگان از تئوری مشروعیت استفاده کرده و ادعا می‌کنند که میزان افشاها از طریق اندازه نهادی تعیین می‌شود، زیرا بنگاه‌های دولتی بزرگ اطلاعات بیشتری را در مقایسه با بنگاه‌های دولتی کوچک افشا کردند.

فارنتی، گوتری^۶ و کانتو^۷ (۲۰۱۹) از تحلیل محتوا برای کاوش افشاهای غیرمالی در گزارش‌های اجتماعی دولت استانی ایتالیا برای تعیین مربوط بودن، سهم و تکامل‌شان استفاده می‌کنند. آنها از پژوهش مطالعه موردی برای کسب بینش‌هایی عمیق در میزان و استفاده از افشاهای اجتماعی و

1. Grossi
2. Persson
3. Vingren
4. Andrades
5. Larrán-Jorge
6. Guthrie
7. Canetto

زیست‌محیطی داوطلبانه استفاده کردند. نویسندگان افزایش سطح افشا را طی دوره ده‌ساله به موازات تغییر از فرم توصیفی و روایتی به افشاهای جامع‌تر مشاهده کردند، اما سازمان منتخب شاخص‌های برنامه جهانی گزارشگری را انتخاب کرد. نویسندگان همچنین، کاهش علاقه عمومی را به تهیه گزارش‌های اجتماعی مستقل ملاحظه کرده و چنین گزارش‌هایی عمدتاً در پی مشروعیت عمومی ایجاد شدند. بنابراین، نویسندگان نیاز به تنظیم افشاهای اطلاعات غیرمالی را مطرح کردند، زیرا افشاهای اجتماعی و زیست‌محیطی سازمان به صورت اختیاری انجام می‌گرفت.

تمرکز مطالعات پیشین عمدتاً روی کشورهای توسعه‌یافته بوده و اطلاعات بسیار کمی درباره اینکه بخش عمومی در کشورهای در حال توسعه چگونه شاخص‌های عملکرد مالی‌اش را مدیریت و گزارش می‌کند، شناخته شده است. هم‌سو با این، ابراهیمی^۱ و نعیم^۲ (۲۰۱۹) عوامل موثر بر شاخص‌های غیرمالی را در سیستم‌های مدیریت عملکرد نهادها و بنگاه‌های عمومی مراکش کاوش کردند. نویسندگان از منظر تئوری احتمالی آشکار می‌کنند که استفاده از شاخص‌های غیرمالی توسط نهادها و بنگاه‌های عمومی مراکش فقط با سن سازمان تعیین می‌شود. عوامل سازمانی دیگری چون اندازه و محیط رقابتی سازمان موجب گنجاندن شاخص‌های غیرمالی در سیستم‌های مدیریت عملکرد نشدند.

به علاوه، چه - کو - قاسم^۳، احمد^۴، محمد نصیر^۵، وان محمد نوری^۶ و مود عاریفین^۷ (۲۰۱۹) پیمایشی را برای بررسی شیوه‌های گزارشگری زیست‌محیطی دولت‌های محلی مالزی و محرک‌های چنین شیوه‌هایی با استفاده از تئوری مشروعیت انجام دادند. نویسندگان آشکار کردند که اکثریت دولت‌های محلی مالزی اطلاعات زیست‌محیطی را با استفاده از بیش از یک رسانه گزارشگری گزارش می‌کنند. رسانه‌های گزارشگری پرکاربرد گزارش‌های سالانه و افشاهای وب‌سایتی هستند.

-
1. Ibrahimi
 2. Naym
 3. Che-Ku-Kassim
 4. Ahmad
 5. Mohd-Nasir
 6. Wan-Mohd-Nori
 7. Mod Arifin

نویسندگان دریافته‌اند که دلیل اصلی گزارشگری زیست‌محیطی لزوم حفظ و بهبود تصویر سازمانی برای افراد مرتبط است.

عزیزوزا^۱ و جک^۲ (۲۰۲۰) در پژوهش خود با عنوان معیارهای گزارشگری پایداری راه آهن پرسرعت به دنبال انتخاب و اعتبار عوامل اجتماعی، اقتصادی و محیطی بودند که معیارهای عملکرد پایدار راه آهن پرسرعت هستند و همچنین، به بررسی در دسترس بودن این عوامل در گزارش‌های اپراتورهای راه آهن پرسرعت پرداختند. یافته‌ها نشان داد که حدود ۳۴٪، ۵۳٪ و ۴۸٪ از عوامل محیطی، اجتماعی و اقتصادی منتخب به ترتیب در گزارشگری پوشش داده نمی‌شوند. برخی از عوامل مانند مصرف انرژی، انتشار دی‌اکسید کربن، هزینه و ایمنی در گزارش‌ها نمایانگر خوبی هستند. در مقابل، تنوع زیستی، کاربری اراضی و مقرون به صرفه با عملکرد گزارش نامناسب محبوبیت کمتری دارند. اپراتورهای شرکت‌های راه آهن پرسرعت اروپایی عملکرد گزارشگری بالاتری را در مقایسه با سایر اپراتورها نشان می‌دهند. سرانجام شاخص‌های کیفی در مقایسه با شاخص‌های کمی غالب هستند. نکته کلیدی دیگر این است که تغییرات گزارش شده نشان می‌دهد که هیچ مجموعه استانداردی از عواملی که شرکت‌های راه آهن پرسرعت از امروز گزارش می‌دهند، وجود ندارد و علاوه بر این، حتی در مورد عواملی که سطح بالایی از گزارش‌دهی وجود دارد، مشکلات استانداردسازی و عادی‌سازی نیز وجود دارد.

یالین^۳، ییویی^۴، زیائوها^۵ و زیائویان^۶ (۲۰۱۹) در پژوهش خود با عنوان گزارشگری پایداری با هدایت (رهبری) دولت توسط موسسات آموزش عالی چین به بررسی تمامی گزارش‌های پایداری منتشر شده در سال‌های ۲۰۱۲ الی ۲۰۱۶ توسط موسسات آموزش عالی چین پرداختند. هدف ایشان بررسی ویژگی‌ها و خصوصیات گزارشگری پایداری توسط موسسات آموزش عالی چین و علل موجودیت این ویژگی‌ها است. آنها در مقاله خود با تعدیل دستورالعمل‌های سازمان گزارشگری جهانی مورد استفاده در موسسات آموزش عالی، یک چارچوب ارزیابی گزارشگری پایداری ارائه

1. Azzouz
2. Jack
3. Yalin
4. Yiwei
5. Xiaohua
6. Xiaoyan

و از روش تحلیل محتوا برای ارزیابی میزان افشای موارد مختلف گزارشگری پایداری در موسسات آموزش عالی چین استفاده نمودند. یافته‌های پژوهش آنها حاکی از آن است که گزارشگری پایداری توسط موسسات آموزش عالی چین هنوز در مراحل اولیه قرار دارد به دلیل اینکه (۱) تعداد مراکز انتشار گزارش‌های پایداری اندک است و همه آنها در یک شهر قرار دارند، (۲) تعداد موسسات آموزش عالی که گزارش‌های پایداری را منتشر می‌کنند در حال کاهش و تعداد دفعات انتشار از دو بار در سال به یک بار در سال کاهش یافته است، (۳) الزامات انتشار، معیارهای تدوین، بسترهای انتشار و ارزیابی گزارش‌های پایداری تحت کنترل دولت‌ها است، (۴) امتیازات نسبی ابعاد اجتماعی، زیست‌محیطی و آموزشی کم بوده و بعد اقتصادی، افشا نشده است. به‌طور کلی، سهم نسبی موسسات آموزش عالی چین که گزارش‌های پایداری را منتشر می‌کنند و همچنین، استقرار استانداردهای گزارشگری پایداری و سطح گزارشگری پایین و تحت کنترل دولت چین است که به لحاظ تحلیل ثوریک ممکن است به دلیل عدم وجود پویایی داخلی و نفوذ الزام آور خارجی ناکافی باشد. علاوه بر این، آنها به این نتیجه رسیدند که گزارشگری پایداری توسط موسسات آموزش عالی دولتی یک فعالیت دولتی است و اساساً توسط سیستم آموزش مبتنی بر دولت تعیین می‌شود. همچنین، عمل دولت‌های شائگهای نقش و نفوذ مهمی را که دولت در ارتقای گزارشگری پایداری توسط موسسات آموزش عالی ایفا می‌کند را نشان می‌دهد.

پاپوسی^۱ و سوددی^۲ (۲۰۲۰) در مقاله خود با این عنوان که آیا افشا در گزارش‌های پایداری نشان‌دهنده عملکرد پایداری واقعی است به بررسی چگونگی میزان افشای اطلاعات پایداری در شرکت‌های بورس لندن پرداختند. آنها برای استخراج اطلاعات مناسب از گزارش‌های پایداری ۵۱ شاخص پایداری رویه‌ها، از ادبیات و دستورالعمل‌های گزارشگری پایداری استفاده نمودند. این شاخص‌ها پس از آن برای ۳۳۱ شرکت بر اساس محتوای گزارش‌های پایداری خود به دست آمد. تجزیه و تحلیل عاملی که بر روی این شاخص‌ها انجام شده، پنج سازه (سه مورد برای پایداری زیست‌محیطی و دو مورد برای پایداری اجتماعی) به دست می‌آورد. رتبه‌بندی‌های حاکم بر محیط زیست و اجتماعی بلومبرگ و شاخص‌های پایداری جونز، که از اطلاعات خصوصی و عمومی

1. Papoutsi
2. Sodhi

شرکت‌ها استفاده می‌کنند، به‌عنوان معیاری برای عملکرد واقعی پایداری استفاده شدند. پس از آزمایش، سازه‌های ایجاد شده از گزارش‌های پایداری برای سنجش پایداری DJSI و ESG، به‌طور قابل توجهی افشا گردید. بنابراین، به نظر می‌رسد که گزارش‌های پایداری عملکرد واقعی پایداری را به خوبی نشان می‌دهند.

بنی^۱، بلوکسی^۲ و گیونتا^۳ (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان ادغام پایداری در افشای مدل تجاری: شواهدی از صنعت معدن انگلستان به بررسی ارزیابی تعهد یک شرکت به پایداری با تجزیه و تحلیل مدل تجاری خود پرداختند. به‌عبارت دیگر، آنها به دنبال بررسی این موضوع بودند که چقدر شرکت‌های معدنی با انجام تحلیل محتوا از افشای مدل تجاری خود میزان پایداری را درگیر می‌کنند. آنها به این دلیل که صنعت معدن انگلستان اغلب میزبان موضوعات اجتماعی، سازمانی و زیست‌محیطی بوده و شرکت‌های معدن انگلستان موظف به توصیف مدل‌های تجاری خود در گزارش‌های استراتژیک بودند تجزیه و تحلیل خود را بر ۱۶ شرکت معدنی متمرکز نمودند. نتایج پژوهش آنها حاکی از آن است که شرکت‌های معدنی برای دستیابی به یک رویکرد انتخابی و نرم برای پایداری تصمیم گرفته‌اند. اگر چه هوا، انرژی، آب، مشارکت جامعه محلی، حفاظت از محیط‌زیست و شرایط کار اغلب در مدل‌های تجاری شرکت‌های معدنی انگلیس مورد توجه قرار می‌گیرد، شواهد بسیار کمی وجود دارد که نشان می‌دهد ابتکارهای مشخص در واقع در مناطق دیگر اجرا شده‌اند. در حقیقت، برخی از موضوعات کاملاً نادیده گرفته می‌شوند (مواد اولیه)، تقریباً نادیده گرفته می‌شوند (زباله، فساد و لابی، اشتغال محلی) یا به صورت توصیفی عمدتاً مورد بحث قرار می‌گیرند (حقوق بشر، فرصت و برابری، استخدام و چانه زنی، آموزش).

محمود^۴ و اورزالین^۵ (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان دولت سبز و گزارشگری پایداری در صنایع نفت، گاز و معدن قزاقستان: شواهدی از اقتصاد نوظهور اتحاد جماهیر شوروی سابق به بررسی روابط بین ویژگی‌های هیات‌مدیره شرکت‌ها و گزارش پایداری در شرکت‌های نفت، گاز و معدن

1. Bini
2. Bellucci
3. Giunta
4. Mahmood
5. Orazalin

در قزاقستان پرداختند. آنها کلیه داده‌های مربوط به مشخصات هیات‌مدیره و گزارشگری پایداری را به صورت دستی از گزارش‌های سالانه، یادداشت‌های سرمایه‌گذاری، گزارش‌های پایداری و گزارش‌های مسئولیت اجتماعی شرکت و داده‌های مالی را از صورت‌های مالی شرکت‌ها استخراج نمودند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که ویژگی‌های هیات‌مدیره مانند اندازه هیات‌مدیره و تنوع جنسیتی مهمترین عوامل در تعیین دامنه و کیفیت اطلاعات پایداری هستند.

کوزی^۱ و او یار^۲ (۲۰۱۷) در مقاله‌ای با عنوان عوامل موثر بر گزارشگری پایداری و تاثیر آن بر ارزش شرکت: شواهدی از بازار نوظهور ترکیه به بررسی عواملی پرداختند که بر گزارش پایداری مبتنی بر دستورالعمل گزارشگری اولیه جهانی^۳، پذیرش بیانیه‌های قابل اطمینان در گزارش‌های پایداری و میزان کاربرد گزارش‌های پایداری تأثیر می‌گذارد. علاوه بر این، آنها به بررسی این موضوع که آیا گزارش پایداری دارای ارزش است یا نه، پرداختند. آنها با بررسی تعداد ۲۹۷ شرکت بازرگانی عمومی ترکیه در بورس استانبول به این نتیجه رسیدند که آگاهی نسبت به گزارشگری پایداری مبتنی بر طرح گزارشگری جهانی در بین شرکت‌های مورد بررسی هر روز در حال افزایش و روند بهبود در کیفیت گزارش است. با این حال داشتن گزارش‌های پایداری که توسط یک تأییدکننده مستقل اطمینان یافته است، در بین آنها گسترده نیست. با استفاده از مبنای ده فرضیه تدوین شده، شواهد تجربی نتایج قابل توجهی به دست آورد که عوامل محرک گزارشگری پایداری را توضیح می‌دهد. علاوه بر این نتایج تأیید کرد که گزارش پایداری از اهمیت بالایی برخوردار است. فخاری، ملکیان و جفایی رهنی (۱۳۹۶) در مقاله‌ای با عنوان تبیین و رتبه‌بندی مؤلفه‌ها و شاخص‌های گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی به روش تحلیل سلسله مراتبی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بدنبال ارائه مدلی برای رتبه‌بندی شرکت‌ها از لحاظ میزان گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری بودند. آنها با استفاده از مدل استخراج شده از دستورالعمل‌ها و سیستم‌های رتبه‌بندی به تدوین پرسشنامه پرداختند. سپس با استفاده از روش تحلیل سلسله مراتبی نتایج پرسشنامه‌هایی که در معرض نظرخواهی خبرگان قرار گرفته را استخراج نمودند. در نهایت با

1. Kuzey

2. Uyar

3. Global Reporting Initiative

بررسی دستورالعمل‌ها و سیستم‌های رتبه‌بندی مذکور، هر شاخص تبیین و چک لیستی از معیارها تهیه گردیده و داده‌های پژوهش به روش تحلیل محتوا از گزارش‌های مالی ۷۹ شرکت طی سال‌های ۹۰ الی ۹۴ جمع‌آوری گردید. آنها به این نتیجه رسیدند که افشای اطلاعات راهبری شرکتی در گزارش‌های شرکت‌های ایرانی طی سال‌های مورد مطالعه روند صعودی داشته است، در حالی که افشای اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی و در نهایت افشای زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی روند متغیری داشته است. آنها سطح پایین افشای ابعاد زیست‌محیطی و اجتماعی و راهبری در شرکت‌های ایرانی را ناشی از شکاف وضعیت موجود از انتظارات خبرگان می‌دانند.

با توجه به ادبیات موجود و پژوهش‌های انجام شده و مسئله پژوهش، چارچوب تئوریک این پژوهش بر مبنای تئوری ذینفعان است. انگیزه‌ها و شاخص‌های اصلی برای مشارکت در فعالیت‌هایی با رویکرد پایدار و چگونگی افشا و گزارشگری آن در بین شهرداری‌ها بسیار حائز اهمیت است. این پژوهش چارچوبی را برای تبیین ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها فراهم می‌آورد. به‌طور کلی در شهرداری‌ها، قانون شهرداری‌ها، آیین‌نامه مالی شهرداری‌ها، دستورالعمل‌های صادره از سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور و سایر مقررات، سطح گزارشگری و افشای آن را تعیین می‌کند. در این پژوهش، هدف اصلی این است که با در نظر گرفتن ویژگی‌های خاص شهرداری‌ها با رویکرد تئوری ذینفعان، میزان وزن و رتبه‌بندی ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری و افشای آن در سطح شهرداری‌ها را شناسایی و ارائه گردد.

با توجه به مباحث مطروحه، این پژوهش به دنبال یافتن پاسخ علمی به پرسش زیر است:
اولویت‌بندی (رتبه‌بندی) ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری در شهرداری‌های ایران چگونه است؟

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر نوع و روش اجرای پژوهش بر اساس هدف، کاربردی و بر اساس ماهیت، توصیفی است. در این بخش از پژوهش حاضر، ابتدا الگوی پیشنهادی گزارشگری پایداری در شهرداری‌ها (مشایخی و همکاران، ۱۴۰۱) ارائه می‌شود. سپس به توصیف آماری و ویژگی‌های افراد پاسخگو و در نهایت، به رتبه‌بندی ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری شهرداری‌ها با استفاده از روش تحلیل سلسله‌مراتبی پرداخته می‌شود.

همانطور که در جدول شماره یک مشاهده می‌شود الگوی پیشنهادی گزارشگری پایداری شهرداری‌ها شامل شش بعد اقتصادی، زیست‌محیطی، کار و تولید، مدیریت و سرمایه انسانی، عوامل تعالی و پیشرفت و ویژگی‌های گزارش می‌باشد که هر کدام از ابعاد مذکور دارای شاخص‌هایی بوده که در این پژوهش به بررسی اولویت و رتبه‌بندی هر کدام پرداخته می‌شود.



شکل ۱. الگوی پیشنهادی گزارشگری پایداری شهرداری‌ها (منبع: فاطری، حجازی و مشایخی، ۱۴۰۱)

پس از شناسایی ابعاد و شاخص‌های مربوط به گزارشگری پایداری، پرسشنامه‌ای تهیه و در اختیار خبرگان قرار گرفت که توصیف آماری پاسخ‌دهندگان در جدول ۲ ارائه شده است. با توجه به اطلاعات جدول ۲، مشاهده می‌شود که از تعداد ۲۰ نفری که پرسشنامه مربوطه را تکمیل نمودند، ۷۸ درصد مرد و ۲۲ درصد زن بودند. همچنین، ۵۵ درصد پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و ۳۵ درصد دارای مدرک دکتری بودند. تجربه کاری ۶۰ درصد از نمونه آماری پژوهش حاضر بالاتر از ۱۰ سال بوده و ۳۰ درصد از نمونه آماری نیز بین ۵ تا ۱۰ سال سابقه کاری داشتند. رشته تحصیلی ۴۵ درصد از افراد، حسابداری بوده است. در خصوص سمت سازمانی افراد حاضر در نمونه می‌توان به ۲۵ درصد مربوط به معاونت مالی و اقتصادی، ۲۰ درصد مربوط به اعضای هیات علمی دانشگاه، ۲۰ درصد مربوط به معاونت مالی و اداری اشاره نمود.

جدول ۲. توصیف آماری جمعیت پاسخ‌دهندگان

شاخص	متغیر	فراوانی	فراوانی نسبی
جنسیت	مرد	۱۶	۷۸
	زن	۴	۲۲
تحصیلات	کارشناسی	۲	۱۰
	کارشناسی ارشد	۱۱	۵۵
	دکتری	۷	۳۵
تجربه کاری	کمتر از ۵ سال	۲	۱۰
	بین ۵ الی ۱۰ سال	۶	۳۰
	بالاتر از ۱۰ سال	۱۲	۶۰
رشته تحصیلی	حسابداری	۹	۴۵
	مدیریت	۳	۱۵
	برنامه‌ریزی شهری	۲	۱۰
	منابع طبیعی	۲	۱۰
	سایر	۴	۲۰
	عضو هیات علمی دانشگاه	۴	۲۰
	شهردار	۳	۱۵
سمت سازمانی	معاونت مالی و اقتصادی	۵	۲۵
	معاونت مالی و اداری	۴	۲۰
	معاونت خدمات شهری	۲	۱۰
	سایر	۲	۱۰

یافته‌های پژوهش

در این بخش به رتبه‌بندی ابعاد و شاخص‌های الگوی پیشنهادی گزارشگری پایداری شهرداری‌های ایران پرداخته شده است. در این راستا، ابتدا از طریق پرسشنامه نظرات خبرگان در خصوص میزان اهمیت ابعاد و شاخص‌ها به صورت مقایسات زوجی، جمع‌آوری شد. سپس، با استفاده از فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی به تعیین وزن ابعاد و شاخص‌های متعلق به هر بعد از گزارشگری پایداری شهرداری‌ها پرداخته شد. در ادامه، جداول و نمودارهای مربوطه ارائه شده است.

رتبه‌بندی ابعاد گزارشگری پایداری شهرداری‌ها

همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، در بین ابعاد گزارشگری پایداری شهرداری‌های ایران، ویژگی‌های گزارش رتبه یک و بیشترین میزان اهمیت را به خود اختصاص داده است. رتبه‌های بعدی به ترتیب به عوامل تعالی و پیشرفت، مدیریت و سرمایه انسانی، کار و تولید، اقتصادی و عوامل زیست‌محیطی تعلق می‌گیرد. شاخص نرخ ناسازگاری که برای بررسی پایایی به کار می‌رود، به گونه‌ای طراحی شده است که در صورت ناسازگار و متناقض بودن پاسخ‌های خبرگان، این مسئله خود را نشان خواهد داد و بدین ترتیب می‌توان به نامناسب بودن پرسشنامه و پاسخ‌ها پی برد و در حالتی که ناسازگاری از حد نصاب اعلام شده (۱۰٪) بیشتر باشد، لازم است ارزیابی‌ها مجدداً انجام گردد. نرخ ناسازگاری مربوط به مقایسه اهمیت ابعاد گزارشگری پایداری شهرداری‌ها توسط خبرگان، ۰/۰۴۰ و کمتر از حد نصاب (۱۰/۰) است. بنابراین، سازگاری مقایسات قابل قبول می‌باشد.

جدول ۳. وزن نهایی و رتبه‌بندی ابعاد گزارشگری پایداری

رتبه	وزن معیار	نام معیار
۵	۰/۰۴۸	اقتصادی
۶	۰/۰۴۰	عوامل زیست‌محیطی
۴	۰/۱۰۶	کار و تولید
۳	۰/۱۶۲	مدیریت و سرمایه انسانی
۲	۰/۱۸۹	عوامل تعالی و پیشرفت
۱	۰/۴۵۵	ویژگی‌های گزارش

رتبه‌بندی شاخص‌های مربوط به بعد اقتصادی

همان‌طور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود، در بین شاخص‌های مربوط به بعد اقتصادی، شرایط اقتصادی کلان کشور رتبه یک و بیشترین میزان اهمیت را به خود اختصاص داده است. رتبه‌های بعدی به ترتیب به شرایط اقتصادی شهرداری، شرایط اقتصادی ذینفعان و عملکرد اقتصادی تعلق می‌گیرد. علاوه بر آن، نرخ ناسازگاری مربوط به مقایسه اهمیت شاخص‌های مربوط به بعد اقتصادی توسط خبرگان، ۰/۰۵۰ و کمتر از حد نصاب (۰/۱۰) است. بنابراین، سازگاری مقایسات قابل قبول می‌باشد.

جدول ۴. وزن نهایی و رتبه‌بندی شاخص‌های مربوط به بعد اقتصادی

رتبه	وزن معیار	نام معیار
۴	۰/۱۱۰	عملکرد اقتصادی
۳	۰/۱۲۴	شرایط اقتصادی ذینفعان
۲	۰/۲۵۵	شرایط اقتصادی شهرداری
۱	۰/۵۱۱	شرایط اقتصادی کلان کشور

رتبه‌بندی شاخص‌های مربوط به بعد عوامل زیست‌محیطی

همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود، در بین شاخص‌های مربوط به بعد عوامل زیست‌محیطی، بسترسازی و امکانات رتبه یک و بیشترین میزان اهمیت را به خود اختصاص داده است. رتبه‌های بعدی به ترتیب به تخصیص امکانات و امتیازات، پایداری در محیط‌زیست و سازگاری با محیط‌زیست تعلق می‌گیرد. همچنین، نرخ ناسازگاری مربوط به مقایسه اهمیت شاخص‌های مربوط به بعد زیست‌محیطی توسط خبرگان، ۰/۰۶۵ و کمتر از حد نصاب (۰/۱۰) است. بنابراین، سازگاری مقایسات قابل قبول می‌باشد.

جدول ۵. وزن نهایی و رتبه‌بندی شاخص‌های مربوط به عوامل زیست‌محیطی

رتبه	وزن معیار	نام معیار
۴	۰/۰۶۱	سازگاری با محیط‌زیست
۳	۰/۱۴۴	پایداری در محیط‌زیست
۱	۰/۵۵۸	بسترسازی و امکانات
۲	۰/۲۳۷	تخصیص امکانات و امتیازات

رتبه‌بندی شاخص‌های مربوط به بعد کار و تولید

همان‌طور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود، در بین شاخص‌های مربوط به بعد کار و تولید، پایبندی به پرداخت‌های قانونی رتبه یک و بیشترین میزان اهمیت را به خود اختصاص داده است. رتبه‌های بعدی به ترتیب به تعامل

فکری پایدار (سرمایه انسانی)، الزامات قانونی، زنجیره تامین پایدار، استفاده از فناوری و راهبری شرکی تعلق می گیرد. علاوه بر آن، نرخ ناسازگاری مربوط به مقایسه اهمیت شاخص های مربوط به بعد کار و تولید توسط خبرگان، ۰/۰۳۰ و کمتر از حد نصاب (۰/۱۰) است. بنابراین، سازگاری مقایسات قابل قبول می باشد.

جدول ۶. وزن نهایی و رتبه بندی شاخص های مربوط به بعد کار و تولید

رتبه	وزن معیار	نام معیار
۶	۰/۰۴۳	راهبری شرکی
۵	۰/۰۹۷	استفاده از فناوری
۴	۰/۱۳۳	زنجیره تامین پایدار
۳	۰/۱۵۴	الزامات قانونی
۲	۰/۱۷۷	عامل فکری پایدار (سرمایه انسانی)
۱	۰/۳۹۵	پایبندی به پرداخت های قانونی

رتبه بندی شاخص های مربوط به بعد مدیریت و سرمایه انسانی

همان طور که در جدول ۷ مشاهده می شود، در بین شاخص های مربوط به بعد مدیریت و سرمایه انسانی، توانایی مدیریت رتبه یک و بیشترین میزان اهمیت را به خود اختصاص داده است. رتبه های بعدی به ترتیب به ارتباط کارمند و مدیر، وجود ارتباط موثر، ویژگی های اخلاقی حسابداران، مدیران متخصص و نیروهای متخصص تعلق می گیرد. همچنین، نرخ ناسازگاری مربوط به مقایسه اهمیت شاخص های مربوط به بعد مدیریت و سرمایه انسانی توسط خبرگان، ۰/۰۱۱ و کمتر از حد نصاب (۰/۱۰) است. بنابراین، سازگاری مقایسات قابل قبول می باشد.

جدول ۷. وزن نهایی و رتبه بندی شاخص های مربوط به بعد مدیریت و سرمایه انسانی

رتبه	وزن معیار	نام معیار
۵	۰/۰۷۰	مدیران متخصص
۶	۰/۰۶۲	نیروهای متخصص
۳	۰/۱۴۳	وجود ارتباط موثر
۴	۰/۰۹۶	ویژگی های اخلاقی حسابداران
۲	۰/۱۵۱	ارتباط کارمند و مدیر
۱	۰/۴۷۷	توانایی مدیریت

رتبه‌بندی شاخص‌های مربوط به بعد عوامل تعالی و پیشرفت

همان‌طور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود، در بین شاخص‌های مربوط به بعد عوامل تعالی و پیشرفت، مشارکت و توسعه روش‌های ارزش‌گذاری رتبه یک و بیشترین میزان اهمیت را به خود اختصاص داده است. رتبه‌های بعدی به ترتیب به مسئولیت‌ها و مشارکت‌های اجتماعی، برخورد بدون تبعیض با متخلفان و ضوابط تعیین حقوق و مزایا تعلق می‌گیرد. علاوه بر آن، نرخ ناسازگاری مربوط به مقایسه اهمیت شاخص‌های مربوط به بعد عوامل تعالی و پیشرفت توسط خبرگان، ۰/۰۴۰ و کمتر از حد نصاب (۰/۱۰) است، لذا، سازگاری مقایسات قابل قبول می‌باشد.

جدول ۸. وزن نهایی و رتبه‌بندی شاخص‌های مربوط به بعد عوامل تعالی و پیشرفت

رتبه	وزن معیار	نام معیار
۱	۰/۳۵۹	مشارکت و توسعه روش‌های ارزش‌گذاری
۳	۰/۲۴۸	برخورد بدون تبعیض با متخلفان
۴	۰/۰۹۸	ضوابط تعیین حقوق و مزایا
۲	۰/۲۹۵	مسئولیت‌ها و مشارکت‌های اجتماعی

رتبه‌بندی شاخص‌های مربوط به بعد ویژگی‌های گزارش

همان‌طور که در جدول ۹ مشاهده می‌شود، در بین شاخص‌های مربوط به بعد ویژگی‌های گزارش، ویژگی‌های کیفی گزارش رتبه یک و بیشترین میزان اهمیت را به خود اختصاص داده است. رتبه‌های بعدی به ترتیب به منابع جمع‌آوری گزارش، شفافیت گزارش، ثبت‌های حسابداری، رعایت اصول حسابداری، بی‌طرفی گزارش و به موقع بودن گزارش تعلق می‌گیرد. همچنین، نرخ ناسازگاری مربوط به مقایسه اهمیت شاخص‌های مربوط به بعد ویژگی‌های گزارش توسط خبرگان، ۰/۰۸۰ و کمتر از حد نصاب (۰/۱۰) است، لذا، سازگاری مقایسات قابل قبول می‌باشد.

جدول ۹. وزن نهایی و رتبه‌بندی شاخص‌های مربوط به بعد ویژگی‌های گزارش

رتبه	وزن معیار	نام معیار
۴	۰/۰۸۲	ثبت‌های حسابداری
۷	۰/۰۴۱	به موقع بودن گزارش
۵	۰/۰۷۷	رعایت اصول حسابداری
۶	۰/۰۷۰	بی‌طرفی گزارش
۳	۰/۱۴۱	شفافیت گزارش
۲	۰/۱۹۶	منابع جمع‌آوری گزارش
۱	۰/۳۹۴	ویژگی‌های کیفی گزارش

بحث و نتیجه گیری

گسترش رسوایی و فساد مالی برخی از شورای شهرها و شهرداری‌های کشور در دهه اخیر، بیانگر شواهدی از رویه‌های غیر اخلاقی و غیر مسئولانه از بُعد اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی است. گزارشگری پایداری می‌تواند به عنوان راهکاری برای تغییر مدیریت سازمانی شهرداری‌ها، شفافیت در کلیه امورات شهرداری‌ها نظیر امور مالی (اقتصادی)، خدمات شهری و فضای سبز (زیست محیطی) و مسئولیت اجتماعی، پاسخگویی به نیازهای کلیه ذینفعان در نظر گرفته شود. از سویی عدم تقارن اطلاعاتی فزاینده‌ای در شهرداری‌ها وجود دارد و شهرداری‌ها نیز از اهمیت افشای داوطلبانه از جمله اطلاعات پایداری برای ذینفعان یا به عبارتی شهروندان بی اطلاع هستند. با وجود پیشرفت‌ها در پژوهش‌های مربوط به گزارشگری پایداری در جهان، همچنان فقدان پژوهش در خصوص گزارشگری پایداری برای شهرداری‌ها به ویژه ایران علیرغم اهمیت موضوع و نیز به دلیل تفاوت در ماهیت خدمات ارائه شده توسط شرکت‌ها و شهرداری‌ها وجود دارد. به همین منظور، پژوهش حاضر به بررسی اولویت و رتبه‌بندی ابعاد و شاخص‌های گزارشگری پایداری در شهرداری‌های ایران پرداخته است.

نتایج حاصل از روش تحلیل سلسله مراتبی برای تعیین وزن و میزان اهمیت و رتبه‌بندی هر یک از ابعاد گزارشگری پایداری شهرداری‌های ایران و شاخص‌های متعلق به هر بعد، در ادامه ارائه شده است. به طور خلاصه می‌توان بیان داشت که رتبه ابعاد گزارشگری پایداری به ترتیب شامل ۱. ویژگی‌های گزارش؛ ۲. عوامل تعالی و پیشرفت؛ ۳. مدیریت و سرمایه انسانی؛ ۴. کار و تولید؛ ۵. اقتصادی و ۶. عوامل زیست محیطی بوده است.

در بعد اقتصادی، رتبه شاخص‌ها به ترتیب ۱. شرایط اقتصادی کلان کشور؛ ۲. شرایط اقتصادی شهرداری؛ ۳. شرایط اقتصادی ذینفعان؛ و ۴. عملکرد اقتصادی می‌باشد. یافته‌ها حاکی از اهمیت بالای شرایط کلان اقتصادی و تاثیر آن بر توانمندی مالی و اقتصادی شهرداری‌ها است. عواملی نظیر تورم، شاخص قیمت تولید، نرخ ارز، نرخ بهره و تحریم‌های ظالمانه می‌تواند عملکرد اقتصادی شهرداری‌ها و هر سازمانی را تحت الشعاع خود قرار دهد. بنابراین، این شاخص دارای درجه اهمیت بالاتری نزد ذینفعان می‌باشد.

در بعد عوامل زیست‌محیطی، رتبه شاخص‌ها به ترتیب ۱. بسترسازی و امکانات؛ ۲. تخصیص امکانات و امتیازات؛ ۳. پایداری در محیط زیست و ۴. سازگاری با محیط زیست می‌باشد. ایجاد بستر مناسب و تخصیص امکانات در حوزه محیط زیست اعم از مدیریت زباله‌ها و نخاله‌ها و فضولات ساختمان‌ها و مواد رسوبی فاضلاب‌ها و نظایر آنها و مدیریت محیط زیست پاک و سالم و گسترش بهداشت عمومی دارای درجه اهمیت بالایی بوده است.

در بعد کار و تولید، رتبه شاخص‌ها به ترتیب ۱. پایداری به پرداخت‌های قانونی؛ ۲. تعامل فکری پایدار (سرمایه انسانی)؛ ۳. الزامات قانونی؛ ۴. زنجیره تامین پایدار؛ ۵. استفاده از فناوری و ۶. راهبری شرکتی می‌باشد. یافته‌ها نشان می‌دهد که شاخص مربوط به پایداری به پرداخت‌های قانونی و شفافیت در نحوه پرداخت حقوق و مزایا به جهت پیشینه ذهنی که ذینفعان نسبت به پرداخت‌های غیرمعارف دارند، از اهمیت و اولویت بالاتری نسبت به سایر شاخص‌ها برخوردار است. از طرفی شاخص راهبری شرکتی به‌عنوان یک شاخص کم اهمیت در نزد ذینفعان شناخته شده است.

در بعد مدیریت و سرمایه انسانی، رتبه شاخص‌ها به ترتیب ۱. توانایی مدیریت؛ ۲. ارتباط کارمند و مدیر؛ ۳. وجود ارتباط موثر؛ ۴. ویژگی‌های اخلاقی حسابداران؛ ۵. مدیران متخصص و ۶. نیروهای متخصص می‌باشد. با توجه به اینکه از مهمترین عوامل موفقیت و رشد و تعالی هر سازمان، وجود ارتباط مناسب و حرفه‌ای بین مدیریت و کارمندان است و برقراری چنین ارتباطی از وظایف مدیریت به شمار می‌آید. بنابراین، از دیدگاه ذینفعان توانایی مدیریت در اداره شهر و شهرداری و همچنین، ارتباط بین کارمند و مدیر اهمیت بیشتری نسبت به سایر شاخص‌ها داشته است.

در بعد عوامل تعالی و پیشرفت، رتبه شاخص‌ها به ترتیب ۱. مشارکت و توسعه روش‌های ارزشگذاری؛ ۲. مسئولیت‌ها و مشارکت‌های اجتماعی؛ ۳. برخورد بدون تبعیض با متخلفان و ۴. ضوابط تعیین حقوق و مزایا می‌باشد.

در بعد ویژگی‌های گزارش، رتبه شاخص‌ها به ترتیب ۱. ویژگی‌های کیفی گزارش؛ ۲. منابع جمع‌آوری گزارش؛ ۳. شفافیت گزارش؛ ۴. ثبت‌های حسابداری؛ ۵. رعایت اصول حسابداری؛ ۶. بی‌طرفی گزارش و ۷. به موقع بودن گزارش می‌باشد. یافته‌های پژوهش حاکی از درجه اهمیت بالای

کیفیت گزارش نسبت به سایر شاخص‌ها بوده است. از دیدگاه ذینفعان گزارش‌ها باید کیفیت بالایی داشته باشند و بتوانند تمامی نیازهای اطلاعاتی آنها را پاسخ دهند.

با توجه به اینکه در پژوهش‌های پیشین صرفاً به بررسی و تبیین ابعاد، مولفه‌ها و شاخص‌های پایداری پرداخته شد و اولویت و رتبه‌بندی شاخص‌ها مورد بحث قرار نگرفت. بنابراین، امکان مقایسه نتایج پژوهش حاضر با پژوهش‌های پیشین وجود ندارد.

با عنایت به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور نسبت به ارائه رویه‌ها و دستورالعمل‌های مناسب جهت افشای ابعاد و شاخص‌های شناسایی شده در این پژوهش در گزارش‌های سالانه شهرداری‌ها اقدام نمایند. همچنین، با توجه به ضرایب اهمیت هر یک از ابعاد و شاخص‌های پایداری پیشنهاد می‌گردد سازمان شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور، نمونه‌ای از گزارش پایداری حاوی ابعاد و شاخص‌های پیشنهادی این پژوهش را تهیه و به شهرداری‌های کشور ابلاغ نمایند.

منابع

- فطری، علی؛ حجازی، رضوان؛ مشایخی، بیتا. (۱۴۰۱). ارائه الگوی گزارشگری پایداری برای شهرداری‌ها. *مجله دانش حسابداری*، بهمن ۱۴۰۱.
- فخاری، حسین؛ ملکیان، اسفندیار؛ جفایی رهنی، منیر. (۱۳۹۶). تبیین و رتبه‌بندی مؤلفه‌ها و شاخص‌های گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبردی شرکتی به روش تحلیل سلسله مراتبی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۴): ۱۵۳-۱۸۷.

References

- Andrades, J; Larrán-Jorge, M. (2019). Examining the amount of mandatory non-financial information disclosed by Spanish state-owned enterprises and its potential influential variables. *Meditari Accountancy Research*, 27 (4), 534-555.
- Argento, D; Grossi, G; Persson, K. and Vingren, T. (2019). Explaining sustainability disclosures of hybrid organizations: the case of Swedish state-owned enterprises. *Meditari Accountancy Research*, 27 (4), 505-533.
- Azzouz, L; Jack, A; (2020). Benchmarking the sustainability reporting of high-speed railways (HSRs): Towards a state-of-the-art benchmarking and reporting framework for HSRs. *Journal of Cleaner Production*, 250 , 119505.
- Bini, L; Bellucci, M; Giunta, F; (2018). Integrating sustainability in business model disclosure: Evidence from the UK mining industry. *Journal of Cleaner Production*, 171, 1161-1170.
- Che-Ku-Kassim, C.K.H; Ahmad, S; Mohd-Nasir, N.E; Wan-Mohd-Nori, W.M.N. and Mod Arifin, N.N. (2019). Environmental reporting by the Malaysian local governments. *Meditari Accountancy Research*.
- Fakhari, H; Malekian, E and Jaffaei Rahni, M. (2018). Explaining and Ranking of the components and indicators of environmental, social and corporate governance reporting by Analytic Hierarchy Process in the companies listed in Stock Exchange. *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 2018; 2 (4):153-187. (In Persian).
- Farneti, F; Guthrie, J. and Canetto, M. (2019). Social reports of an Italian provincial government: a longitudinal analysis. *Meditari Accountancy Research*, 27 (4), 580-612.
- Fatari, Ali; Hejazi, Rezvan; Mashayekhi, Bitā. (1401). Sustainability Reporting Model for Municipalities. *Journal of Accounting Knowledge*. (In Persian).
- Feleki, E; Vlachokostas, C; Moussiopoulos, N; (2019). Characterisation of sustainability in urban areas: an analysis of assessment tools with emphasis on European cities. *Sustainable Cities and Society*. (In press) <https://doi.org/10.1016/j.scs.2018.08.025>.
- Gonzalez-García, S; Rama, M; Cortes, A; García-Guaita, F; Nunez, A; Gonzalez Louro, L; Teresa Moreira, M; Feijoo, G; (2019). Embedding environmental,

- economic and social indicators in the evaluation of the sustainability of the municipalities of Galicia (northwest of Spain). *Journal of Cleaner Production*, 234, 27-42.
- Ibrahimi, M. and Naym, S. (2019). The contingency of performance measurement systems in Moroccan public institutions and enterprises. *Management Accounting Research*.
- Kuzey, C; Uyar, A; (2017). Determinants of sustainability reporting and its impact on firm value: Evidence from the emerging market of Turkey. *Journal of Cleaner Production*, 143, 27-39.
- Macedo, J; Rodrigues, F; Tavares, F; (2017). Urban sustainability mobility assessment: indicators proposal. *Energy Procedia*, 731-740.
- Mahmood, M; Orazalin, N; (2017). Green governance and sustainability reporting in Kazakhstan's oil, gas, and mining sector: Evidence from a former USSR emerging economy. *Journal of Cleaner Production*, 164, 389-397.
- Nasr, H; (2010). *Corporate social responsibility disclosure: an examination of framework of determinants and consequences*. Doctoral thesis, Durham University. Available at Durham E-Theses, Online: <http://etheses.dur.ac.uk/480/>
- Papoutsis, A; Sodhi, M.S; (2020). Does disclosure in sustainability reports indicate actual sustainability performance? *Journal of Cleaner Production*, in press, journal pre-proof, Available online 11 March 2020, Article 121049.
- Yalin, L; Yiwei, G; Xiaohua, S; Xiaoyan, L; (2019). Government-led Sustainability Reporting by China's HEIs. *Journal of Cleaner Production*, 230, 445-459.

COPYRIGHTS



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



تبیین الگویی برای توسعه بازار خدمات حسابرسی^۱

محمدجواد تصدی کاری^۲، کیهان آزادی هیر^۳، جواد رضازاده^۴، سینا خریدار^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۱/۲۸

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: پژوهش حاضر در صدد ارائه الگویی برای توسعه بازار خدمات حسابرسی در ایران است. توسعه این بازار می‌تواند پیامدهایی اساسی برای بهبود وضعیت موجود حرفه به همراه داشته باشد.
روش: پژوهش حاضر از نوع کیفی می‌باشد و فرآیند تحلیل آن بر اساس نظریه داده-بنیاد است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل ۱۲ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی در سال ۱۴۰۰ می‌باشد. برای کدگذاری و تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار MAXQDA-10 استفاده گردیده است

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که ۱۲ زیرکد و ۷ کد محوری در زمینه عوامل علی، ۱۰ زیرکد و ۶ کد محوری در زمینه عوامل زمینه‌ای، ۸ زیرکد و ۵ کد محوری در زمینه عوامل بازدارنده؛ ۱۷ زیرکد و ۶ کد محوری در زمینه راهکارها و ۱۳ زیرکد و ۷ کد محوری در زمینه پیامدها، در توسعه بازار خدمات حسابرسی اثرگذار است.

نتیجه‌گیری: بر اساس یافته‌های پژوهش، با تمرکز بر سطح اقتصادی و قوانین و مقررات، می‌توان به توسعه بازار خدمات حسابرسی کمک کرد. همچنین، بر اساس الگوی تبیین شده، با سیاستگذاری دولت، می‌توان این امر را سرعت بخشید.

دانش افزایی: نتایج این پژوهش می‌تواند علاوه بر غنای ادبیات پژوهشی، در حوزه عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابرسی، به برونرفت حرفه از وضعیت موجود کمک نیز کند و زمینه توسعه بازار خدمات حسابرسی را فراهم نماید.

واژه های کلیدی: حسابرسی، توسعه بازار، خدمات حسابرسی، خدمات اطمینان‌بخشی، خدمات مکمل.
طبقه بندی موضوعی: M42.

DOI : 10.22051/JAASCI.2022.40513.1707

۱. دانشجوی دکتری تخصصی، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (mjtasaddikari.acc@phd.iaurasht.ac.ir)
۲. استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (نوینسند مسلول). (ka.cpa2012@yahoo.com)
۳. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، تربیت مدرس، تهران، ایران. (j.rezazadeh@modares.ac.ir)
۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (sinakheradyar@gmail.com)

مقدمه

با توجه به آنکه شالوده تصمیم‌گیری داشتن اطلاعات مرتبط با موضوع است (آزادی و میرزائی، ۱۳۹۲: ۱۱)، لازم است تا تصمیم‌گیرندگان جهت اخذ تصمیمات کارا و عقلانی، به اطلاعات قابل‌اتکا دست پیدا کنند. جهت دستیابی به اطلاعات مورد نیاز درباره موضوع تصمیم، طیف گسترده‌ای از منابع اطلاعاتی وجود دارند، اما با توجه به آنکه وظیفه نهائی و مهم‌ترین هدف حسابرسان اعتباربخشی به موضوع مورد رسیدگی است (خانی، ۱۳۹۲: ۳). بنابراین، می‌توان از حسابرسان جهت کسب اطلاعات قابل‌اتکا بهره برد. این امر می‌تواند تخصیص بهینه منابع، اخذ تصمیمات کارا و اثربخش را در پی داشته و ریسک تصمیمات را نیز کاهش دهد. با توجه به منابع مختلف اطلاعاتی، دستیابی به اطلاعات قابل‌اتکا می‌تواند به عنوان مزیت رقابتی تعریف شود.

حسابداری و حسابرسی ریشه در محیط دارند. از همین رو حسابداری و حسابرسی نیز خود را با محیط در حال گذار تطبیق داده و همگام به تحولات محیطی، در صدد رفع نیازهای مخاطبان برآمده اند. لیمپرگ بیان می‌کند که نیازهای جامعه به واسطه رشد روز افزون فن‌آوری اطلاعات، ظهور پدیده‌های جدید، افزایش سطح دانش عمومی و موارد مشابه، به طور مستمر در حال تغییر است و این تغییرات منجر به تغییر در رویه‌های حسابداری و حسابرسی نیز می‌شود. بنابراین، حسابداری و حسابرسی تحت تأثیر همین عوامل با تغییرات محیطی خود را وفق می‌دهند و به سمت بهبود گام بر می‌دارند (لیمپرگ، ۱۹۸۵ و رضازاده، ۱۳۹۷: ۴) تا نیازهای استفاده‌کنندگان را مرتفع و مشروعیت خود را حفظ نمایند. به‌طوری‌که امروزه خدمات حسابرسان در سطح بین‌المللی در حوزه‌های مختلف بکار گرفته می‌شود و محدود به اظهارنظر حسابرسان مستقل نسبت به مطلوبیت گزارش‌های مالی نیست. امروزه دامنه خدمات حسابرسان در سطح بین‌المللی شامل اعتباربخشی رویدادهای مخرب مانند عرضه اولیه سهام، تغییر مدل کسب و کار، سرمایه‌گذاری‌های مشترک، خدمات اطمینان‌بخش رسانه‌ای مانند اندازه‌گیری و بازگشت سرمایه از طریق رسانه، کلاهبرداری‌های تبلیغاتی، خدمات مشاوره‌ای مانند ادغام، استانداردهای جدید، تعدیلات و اصلاحات پردازش معاملات، مشاوره حسابداری و گزارشگری مالی بر اساس اجرای استانداردهای جدید، مشاوره مدیریت، طراحی و استقرار سیستم‌ها و نرم‌افزارهای مالی، اصلاح و مهندسی ساختار کنترل‌های داخلی مناسب و کارآمد، مشاوره مالیاتی و سایر خدمات، است.

به اعتقاد خبرگان شاغل در حرفه حسابرسی ایران، بازار این خدمات در کشور به اعتباربخشی و اظهارنظر نسبت به مطلوبیت صورت‌های مالی محدود شده است. این در حالی است که به اعتقاد خبرگان، توانایی ارائه خدمات متنوع توسط حسابرسان وجود دارد. بنابراین، این سوال مطرح می‌شود که چه عواملی موجب می‌شود تا تقاضا برای استفاده از این خدمات در ایران محدود به اظهارنظر در خصوص مطلوبیت صورت‌های مالی نشود؟ با توجه به آنکه بازار خدمات حسابرسی در ایران از سطح بین‌المللی خود عقب مانده است، این پژوهش درصدد بررسی علل و ارائه الگویی برای توسعه این بازار است.

برای تحقق اهداف پژوهش حاضر، از رویکرد کیفی و روش نظریه داده-بنیاد استفاده گردید، زیرا بر اساس این رویکرد می‌توان از منظر تئوری اثباتی، آنچه که در باطن بازار منجر به عدم توسعه خدمات حسابرسی شده است را واکاوی نمود. بنابراین، پس از مصاحبه با خبرگان و کدگذاری پاسخ‌های کلیدی، مشخص شد بستر اقتصادی و قوانین و مقررات در عدم توسعه بازار خدمات حسابرسی مؤثر هستند که دولت می‌تواند با سیاست‌گذاری و تبیین راهکارهای اجرایی، به برون رفت از وضعیت موجود، کمک نماید. توسعه بازار خدمات حسابرسی می‌تواند منجر به کاهش رقابت منفی، نرخ‌شکنی و ریسک مؤسسات حسابرسی شده و زمینه‌ای برای استقلال مالی حسابرسان و کاهش مسئله گزینش در اظهارنظر را فراهم آورد. با توجه به عدم وجود پژوهش جامعی در این حوزه، نتایج به دست آمده می‌تواند موجب تقویت بنیه حرفه از ابعاد مختلف شود. در ادامه به معرفی مبانی نظری و پیشینه‌های مرتبط با پژوهش حاضر پرداخته و پس از تبیین روش و بیان چگونگی تحلیل داده‌ها، به تجزیه و تحلیل آنها پرداخت تا زمینه‌ای برای بحث و نتیجه‌گیری فراهم شود.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

بررسی و مطالعه عملکرد مؤسسات حسابرسی دنیا نشان می‌دهد که بخش عمده‌ای از درآمد این مؤسسات شامل ارائه خدماتی غیر از خدمات اطمینان‌بخش پیرامون مطلوبیت صورت‌های مالی و سایر خدمات است. به عبارت دیگر، گزارش‌ها حاکی از آن است که بخشی از منابع مالی این مؤسسات ناشی از خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخش نسبت به مطلوبیت صورت‌های مالی است و بخش عمده‌ای از منابع مالی این واحدها ناشی از سایر خدمات مکمل می‌باشد. از جمله این خدمات، می‌توان به فعالیت‌هایی نظیر خدمات

مالی و مالیاتی از جمله مشاوره مالی، تهیه صورت‌های مالی اساسی، تهیه اظهارنامه‌ها و لوایح مالیاتی، برنامه‌ریزی‌های مالیاتی، خدمات مدیریت، خدمات اعتماد تحت وب^۱ و سایر خدمات مالی اشاره کرد.

در تایید این ادعا می‌توان به صورت‌های مالی اساسی در دسترس مؤسسه دیلویت^۲، منتهی به ۳۱ می ۲۰۲۱ اشاره کرد. صورت‌های مالی اساسی این مؤسسه نشان می‌دهد که از مجموع درآمد سالانه این مؤسسه که بالغ بر ۲/۸۵۷ میلیون یورو است، ۶۵۵ میلیون یورو آن که معادل ۲۴٪ درآمد‌های سالانه این مؤسسه می‌باشد، از خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی ناشی شده است و ۷۶٪ باقی‌مانده نیز شامل خدمات مشاوره، مالیاتی و قانونی است. به‌طوریکه خدمات مشاوره‌ای ارائه شده این مؤسسه به مشتریان معادل ۷۴ میلیون یورو، مشاوره مالی معادل ۵۷۱ میلیون یورو، مشاوره ریسک معادل ۴۷۸ میلیون یورو و خدمات مالیاتی و قانونی نیز معادل ۹۳۵ میلیون یورو بوده است. به‌طور مشابه، صورت‌های مالی مؤسسه پرایس واتر‌هاورس کوپرز^۳ نیز نشان می‌دهد که از مجموع ۴/۴۴۷ میلیون یورو درآمد سالانه این مؤسسه، ۱/۰۶۹ میلیون یورو، معادل ۲۴٪ آن از خدمات حسابرسی ناشی شده و ۷۶٪ باقی‌مانده آن مربوط به ارائه خدمات مشاوره در بخش صنعت (معادل ۹۹۶ میلیون یورو)، معاملات در بخش بازار (معادل ۸۵۴ میلیون یورو)، ریسک (معادل ۴۵۸ میلیون یورو) و مالیات (معادل ۱/۰۷۰ میلیون یورو) بوده است. همچنین، صورت‌های مالی مؤسسه ارنست اند یانگ^۴، منتهی به ۳۰ ژوئن ۲۰۲۱ نیز نشان می‌دهد که از مجموع ۸۱۹ میلیون یورو (معادل ۱۰۰٪ درآمد مؤسسه)، ۳۴۰ میلیون یورو (معادل ۴۱/۵٪) آن شامل خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی بوده است و بیش از نیمی از درآمد این مؤسسه، از ارائه سایر خدمات حاصل شده است. به‌طوریکه ۲۵۰ میلیون یورو از آن مربوط به خدمات مالیاتی، ۱۴۴ میلیون یورو مربوط به خدمات مشاوره و ۸۵ میلیون یورو نیز مربوط به راهبردها و معاملات می‌باشد که در مجموع شامل ۵۸/۵٪ از کل درآمد آن مؤسسه را شامل می‌شود. صورت‌های مالی اساسی مؤسسه کی. پی. ام. جی^۵، مربوط به دوره مالی ۳۰ سپتامبر ۲۰۲۱ نیز نشان می‌دهد که از ۷۳۵ میلیون کرون دانمارک، ۲۴۷ میلیون کرون (معادل ۳۴٪) ناشی از خدمات

1. Web Trust
 2. Deloitte
 3. PricewaterhouseCoopers (PwC)
 4. Ernst & Young (EY)
 5. KPMG

حسابرسی و ۴۸۸ میلیون کرون معادل ۶۶٪ نیز ناشی از ارائه خدمات مشاوره می‌باشد. این در حالی است که مجموع درآمد مؤسسات حسابرسی در ایران طی سال مشابه، معادل ۶۹ میلیون یورو بوده است که به اعتقاد خبرگان، بیش از ۹۰٪ درآمدهای حاصل شده در این دوره، ناشی از حسابرسی و ارائه خدمات اطمینان‌بخشی پیرامون صورت‌های مالی اساسی بوده است. جدول یک، اقلام مقایسه‌ای خدمات مولد درآمد چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی دنیا را در مقایسه با مؤسسات حسابرسی ایران بر حسب میلیون نشان می‌دهد.

جدول ۱. مقایسه درآمد و منشاء چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی دنیا با مؤسسات ایران (ارقام بر حسب میلیون یورو می‌باشند)

نام	مجموع درآمد	خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی	مشاوره	مشاوره مالی	مشاوره ریسک	خدمات مالیاتی و قانونی
دیلویت	۲/۷۱۳	۶۵۵	۷۴	۵۷۱	۴۷۸	۹۳۵
پرایس واتر‌هاوس کوپرز	۴/۴۴۷	۱/۰۶۹	۹۹۶	۸۵۴	۴۵۸	۱/۰۷۰
ارنست اند یانگ	۸۱۹	۳۴۰	۱۴۴	۸۵	۰	۲۵۰
کی. پی. ام. جی	۷۳۵	۲۴۷	۴۸۸	۰	۰	۰
ایران	۶۹	۶۱		۸		

به اعتقاد خبرگان، تمرکزگرایی در ارائه خدمات حسابرسی منجر به ایجاد رقابت منفی میان مؤسسات حسابرسی شده و این امر پیامدهای منفی متعددی از جمله بروز نرخ‌شکنی و به تبع آن کاهش کیفیت خدمات حسابرسی را در پی خواهد داشت، زیرا مؤسسات حسابرسی برای حفظ بقای خود ناچار به تصاحب پروژه‌ها هستند.

حق‌الزحمه خدمات حسابرسی تابع عوامل مختلفی است که از جمله آن می‌توان به حجم رسیدگی‌های حساب‌رسان اشاره کرد (نیکبخت، بزرگ اصل و آزادی، ۱۳۹۵: ۹۷). بنابراین، رقابت منفی و نرخ‌شکنی حق‌الزحمه خدمات حسابرسی، می‌تواند به کاهش کیفیت خدمات حساب‌رسان جهت کاهش بهای تمام شده پروژه‌ها منتهی شود. اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی از ابعاد گوناگونی مورد توجه است که مهم‌ترین آن، تأثیر کیفیت خدمات حسابرسی بر بازار سرمایه است. پژوهش‌های صورت گرفته در حوزه بازار سرمایه نشان می‌دهد که تأثیر کیفیت خدمات حسابرسی

بر هزینه سهام (سجادی، فرازمند و تاج‌الدینی، ۱۳۹۲: ۱۰۹) اثر می‌گذارد و این امر می‌تواند بازارهای مالی را به شدت تحت تأثیر قرار دهد. این امر ناشی از محتوای اطلاعاتی گزارش‌های حسابرسی است. گزارش‌های حسابرس اطلاعات با اهمیتی برای بازار فراهم می‌کنند (علوی طبری و بشیری منش، ۱۳۹۲: ۶۵). همچنین، تمرکز بر ارائه یک خدمت، موجب نادیده گرفته شدن سایر توانایی‌های بالقوه حسابرسان مانند خدمات مشاوره مدیریت، طراحی و استقرار سیستم‌های حسابداری و مالی، اصلاح و مهندسی ساختار کنترل‌های داخلی مناسب و کارآمد، خدمات مالیاتی و مشاوره‌های تخصصی می‌شود. به عبارت دیگر، تمرکزگرایی موجب می‌شود تا علم و عمل حسابرسی از تغییرات محیطی و پیشرفت‌های حسابداری عقب بماند. به‌طور مثال، امروزه نقش شبکه‌های مجازی در کسب و کارها انکار نشدنی است. بنابراین، با توجه به توسعه کسب و کارهای اینترنتی، نیاز به ارائه خدمات حسابرسی تحت وب (خدمات اعتماد تحت وب)، به‌عنوان یک ضرورت مطرح می‌شود (شمس احمدی، ۱۳۹۲: ۵۵) [یعنی ظهور حوزه‌های جدید خدمات متناسب با تقاضاهای ایجاد شده].

تمرکز بر ارائه یک نوع خدمت در حسابرسی، ریسک حسابرسان را نیز افزایش می‌دهد؛ بطوریکه با در نظر گرفتن نظریه مارکوئیتز و معطوف کردن آن با حوزه بازار خدمات حسابرسی، می‌توان با ایجاد سببی از ارائه خدمات، ریسک مؤسسات حسابرسی را کاهش داد و افزایش درآمد مؤسسات حسابرسی را نیز پایه‌ریزی کرد تا بدینوسیله زمینه استقلال حسابرسان نیز تقویت گردد.

بر اساس ادبیات موضوعی و پیشینه پژوهش، از جمله عواملی که موجب توسعه بازار خدمات حسابرسی گردید، در دو دیدگاه خلاصه می‌شود؛ (۱) دیدگاه مطرح شده توسط کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی (۱۹۷۳) و (۲) دیدگاه وندا والاس (۱۹۸۰). از نظر کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی، چهار عامل تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی، پیچیدگی و عدم دسترسی مستقیم، در شکل‌گیری تقاضای استفاده از خدمات حسابرسی نقش دارد (کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی، ۱۹۷۳). از نظر وندا والاس نیز سه عامل فرضیه مباشرت، اطلاعات و بیمه، در توسعه این بازار نقش ایفا کردند (والاس، ۱۹۸۰). نتایج پژوهش آنتانارایان و هریس (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی منجر به توسعه خدمات حسابرسی و به تبع آن افزایش حق الزحمه مؤسسات حسابرسی شده است (آنتانارایان و هریس، ۲۰۲۰: ۱). آنتانارایان و هریس نقش فن‌آوری اطلاعات را هم در افزایش توانایی تجزیه و تحلیل داده‌ها

اساسی می‌داند (همان). نتایج پژوهش نازارووا و همکاران نیز نشان می‌دهد که علاوه بر آنکه هر پیشرفتی مستلزم فراهم بودن بستر اقتصادی و اجتماعی است، عواملی نظیر جهانی سازی، پیچیدگی های مالی، توسعه اقتصادی و پویایی آن، احتمال وقوع بحران های مالی را افزایش می‌دهد که دارای پیامدهائی در سطح کلان است. بنابراین، استفاده از خدمات اطمینان بخش ضرورت می‌یابد و این امر می‌تواند منجر به توسعه بازار خدمات حسابرسان گردد، زیرا حسابرسان امنیت اقتصادی را فراهم می‌کنند (نازارووا و همکاران، ۲۰۱۹: ۴۱۹). در همین راستا، لیمپرگ حسابرسان مستقل را در مقام نماینده مورد اعتماد جامعه می‌پندارد (رضازاده، ۱۳۹۷: ۵) که این امر ناشی از نقش بازدارندگی حسابرسی است (همان: ۴۵). در پژوهشی دیگر، های و کوردی متوجه شدند که نقش تنوری نمایندگی و کنترل مدیریت، موجب توسعه خدمات حسابرسی در بخش عمومی گردیده است (های و کوردی، ۲۰۱۷: ۱). آنها در دریافتند که حسابرسان می‌توانند در حوزه ارزش وجه نقد نیز خدمات اطمینان بخش ارائه نمایند (همان). بنابراین انتظار می‌رود که با توسعه دامنه خدمات حسابداری و مالی، فعالیت های نوینی نیز توسط حسابرسان عرضه شود. در پژوهشی مشابه، مویزر و همکاران به عوامل مؤثر بر توسعه بازار خدمات حسابرسی در اسپانیا پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که عواملی همچون حمایت های دولت، وقوع بحران های مالی و تقاضای حسابداران در توسعه بازار خدمات حسابرسی در اسپانیا نقش بسزائی داشته‌اند (مویزر و همکاران، ۲۰۰۴). آنها همچنین، دریافتند که بستر اقتصادی، نقش مهمی در این رونق ایفا نموده است، زیرا حضور سرمایه گذاران خارجی و عدم اطمینان به بازار اسپانیا، موجب شد تا کشورهای سرمایه گذار، نیروهای متخصص خود را برای ارزیابی بازار به این کشور بفرستند (همان؛ گارسیا بنو و هومفری، ۱۹۹۳: ۳۲۶).

نتایج پژوهش هان نیز نشان داد که اقدام واحدهای گزارشگر بزرگ، موجب تحریک و تقلید واحدهای گزارشگر رده میانی آن صنعت می‌شود. به عبارت دیگر تحریک تقاضا در واحدهای گزارشگر پیشرو در هر صنعت، موجب افزایش تقاضای خدمات حسابرسی در رده میانی واحدهای آن صنعت شده که این امر توسعه بازار خدمات حسابرسان را به دنبال دارد (هان، ۱۹۹۴: ۶۳۷).

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، از منظر رویکرد، در زمره پژوهش های کیفی و بر پایه تنوری های اثباتی قرار دارد. پژوهش کیفی و تنوری اثباتی، در صدد شناخت و تبیین آنچه که مردم می‌گویند، به آن اعتقاد دارند

و آن را انجام می‌دهند، است (مایرز، ۲۰۱۹). از جمله مزایای این رویکرد این است که به پژوهشگر این امکان را می‌دهد تا بافت یا محیطی که تصمیمات و کنش‌ها در آن شکل می‌گیرند را بهتر ببیند و آن را بهتر درک کند، زیرا تصمیمات و کنش‌ها در بافت و محیط خود قابل درک هستند (همان). در این پژوهش از روش نظریه داده-بنیاد استفاده شده است. نظریه داده-بنیاد نخستین بار توسط گلاسر و استراوس (۱۹۶۵) معرفی شد و سپس توسط استراوس و کوربین تکامل یافت (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). در این رویکرد، مقوله‌های فرعی تحت سلسله روابطی به مقوله اصلی و محوری مرتبط شده و روابط میان آنها با مقوله اصلی، تحت الگویی مشخص می‌شود. ایجاد این ارتباط بر مبنای طرح سؤال و انجام مقایسه صورت می‌پذیرد.

جامعه آماری پژوهش حاضر را حساب‌رسان مستقلی تشکیل می‌دهند که بیش از ۱۰ سال سابقه حرفه‌ای در حوزه حسابرسی دارند و به واسطه سوابق اجرائی، تجارب و نقش آفرینی بسزا در حوزه خدمات حسابرسی، صاحب‌نظر می‌باشند. به عبارت دیگر، انتظار می‌رود که افرادی که بیش از ۱۰ سال سابقه فعالیت در حوزه مربوطه دارند، به واسطه تجربه و شناخت بازار، می‌توانند نظرات سازنده‌تری را ارائه نمایند. با استفاده از روش نمونه‌گیری غیرتصادفی و هدفمند، تعداد ۱۲ خبره انتخاب شدند که از این تعداد، ۷ نفر مشارکت‌کننده در انجام مصاحبه و ۵ نفر خارج از گروه مصاحبه‌شونده و به جهت بازمینی و تأیید نهایی الگوی استخراج شده هستند. این فرایند از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته عمیق تا رسیدن به اشباع نظری صورت گرفت.

تجزیه و تحلیل و کدگذاری اولیه داده‌های هر مصاحبه پیش از مصاحبه بعدی و با استفاده از نرم-افزار MAXQDA-۱۰ صورت گرفت. همچنین، برای تکمیل داده‌ها و بررسی ابعاد مختلف پدیده مورد بررسی در شرایط طبیعی، علاوه بر مصاحبه از کتاب‌ها، مقالات و نوشته‌های موجود در این حوزه نیز استفاده شده است. استفاده از تکنیک مقایسه مداوم میان داده‌ها، طبقات نوظهور، مفروضات مستخرج از یادآوردنویسی‌ها و یادداشت‌های میدانی به منظور جهت‌گیری تا فرآیند نمونه (نظری) تا اشباع داده‌ها در هر طبقه ادامه یافت. جهت بررسی روایی، از روش‌های صوری و محتوایی استفاده شد که در این مرحله روایی با کسب نظر از خبرگان پژوهش مورد بررسی قرار گرفت. منظور از روایی این است که وسیله اندازه‌گیری بتواند خصیصه مورد نظر را اندازه‌گیری کند. بنابراین، یکی از

نکات اصلی در طراحی الگو، بالا بودن روایی آن است. در این پژوهش جهت تعیین روایی ابزار اندازه‌گیری، از رویکرد قضاوت صوری و محتوای مبتنی بر آراء خبرگان استفاده گردید.

یافته‌های پژوهش

در پژوهش حاضر با توجه به اهمیت موضوعی آن، نیاز به مصاحبه با افرادی بود که علاوه بر سابقه فعالیت در حوزه حسابرسی، نسبت به خلاءهای موجود در سایر حوزه‌های خدمات حسابرسی نیز آگاهی داشته باشند. از همین رو در گزینش پاسخگویان، به افرادی که در توسعه حسابرسی نقش‌های کلیدی داشته‌اند، توجهی اساسی شده است. در این راستا، از میان پاسخگویان، پنج نفر آنها از جمله افرادی بوده‌اند که در زمینه استاندارد‌گذاری و توسعه حسابرسی نقش آفرینی کرده‌اند. جدول جمعیت شناختی پاسخگویان بر اساس جدول دو ارائه شده است.

جدول ۲. جمعیت شناختی پاسخگویان

۱۱	مرد	جنسیت
۱	زن	
۵	لیسانس	تحصیلات
۴	فوق لیسانس	
۳	دکتری	

پس از انجام مصاحبه‌ها و رسیدن به اشباع نظری و عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه آخر، با استفاده از روش نظریه داده-بنیاد، داده‌ها در نرم‌افزار MAXQDA مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج در زمینه عوامل علی حاکمی از شناسائی ۱۲ زیرکد و ۷ کد محوری، در زمینه عوامل زمینه‌ای، ۱۰ زیرکد و ۶ کد محوری، در باب عوامل بازدارنده، ۸ زیرکد و ۵ کد محوری، در زمینه عوامل راهکارها، ۱۷ زیرکد و ۶ کد محوری و در زمینه عوامل پیامدها نیز ۱۳ زیرکد و ۷ کد محوری می‌باشد که جزئیات هر کدام از دسته‌بندی‌های یاد شده در پنج محور عوامل علی، زمینه‌ای، بازدارنده (مداخله‌گر)، راهکارها و پیامدها به ترتیب و در قالب جدول ۳ تشریح شده‌اند.

جدول ۳. شرایط علی توسعه بازار خدمات حسابرسی در ایران

کدهای محوری	کدگذاری انتخابی	ردیف
توسعه تجارت بین‌المللی	عوامل اقتصادی	۱
رقابتی بودن اقتصاد		۲
امکان پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی		۳
ایجاد و توسعه تقاضای خدمات حسابرسی	قوانین و مقررات	۴
وضع استانداردهای ارزیابی		۵
قوانین نظارتی بر شفافیت انواع گزارشات حسابرسی		۶
الزام به توسعه مهارت‌های مختلف حسابرسی		۷

شرایط علی

عوامل اقتصادی

توسعه تجارت بین‌المللی

از جمله مواردی که برای توسعه بازار خدمات حسابرسی در کشور حائز اهمیت است، اصلاح ساختار اقتصادی و در رأس آن توسعه تجارت بین‌الملل است. باز بودن مرزهای کشور به روی صاحبان کسب و کار، زمینه تجارت آزاد را فراهم می‌کند و منجر می‌شود تا واحدهای گزارشگر، محصولات خود را به سایر کشورها صادر و به صورت متقابل از سایر کشورها محصولات متنوعی دریافت کنند. این امر موجب توسعه روابط تجاری بین‌المللی می‌شود. به علاوه جذب سرمایه‌گذاران خارجی و انجام سرمایه‌گذاری در سایر کشورهای خارجی، زمینه‌ای را برای کسب و کارهای داخلی فراهم می‌آورد تا ابعاد ساختار اقتصادی کشور را توسعه دهد. پیامد این امر می‌تواند به ایجاد بستری برای رشد فعالیت‌های خدمات حسابرسی منتهی شود. به عبارت دیگر رونق کسب و کار در گرو توسعه اقتصادی است که این امر زمینه افزایش تقاضای واحدهای گزارشگر را برای بهره‌مندی از خدمات اطمینان‌بخش توسط مؤسسات حسابرسی فراهم می‌آورد.

رقابتی بودن اقتصاد

با توجه به آنکه بخش عمده‌ای از فعالیت‌های اقتصادی کشور توسط دولت مدیریت می‌شود، بدیهی است که بزرگترین متقاضی استفاده از خدمات حسابرسی در کشور نیز دولت باشد. بنابراین، محدودیت در عرضه

خدمات حسابرسی دور از انتظار نیست. برای برون‌رفت از وضعیت موجود و ایجاد بستری برای توسعه خدمات حسابرسی، لازم است تا ساختار اقتصادی کشور به ساختاری رقابتی مبدل شود. اقتصاد رقابتی عبارت است از اقتصادی که در آن فعالیت واحدهای دولتی و شبه‌دولتی در ارکان مختلف اقتصادی به حداقل رسیده و افراد آزادانه و با انجام سرمایه‌گذاری‌های شخصی، به عرصه کسب و کار خصوصی ورود می‌کنند. در این حالت با افزایش تعداد کسب و کارهای خصوصی، تقاضای لازم جهت بهره‌گیری از خدمات مؤسسات حسابرسی از سوی صاحبان کسب و کار نیز افزایش خواهد یافت. همچنین از آنجایی که در اقتصاد رقابتی، بقای واحدهای گزارشگر در گرو حفظ و ارتقای کیفیت مستمر محصولات می‌باشد، اهمیت خدمات حسابرسی و اعتباربخشی در حوزه‌های مختلف برای واحدهای گزارشگر نیز دور از انتظار نمی‌باشد.

امکان پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی

به اعتقاد پاسخگویان، از دیگر عواملی که می‌تواند در حوزه مباحث اقتصادی بر توسعه بازار خدمات حسابرسی تأثیر بگذارد، توانایی پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی است. با توجه به اینکه مهم‌ترین وظیفه حسابرسان اعتباربخشی نسبت به موضوع مورد رسیدگی است (خانی، ۱۳۹۲: ۳)، بنابراین یکی از دیگر از وظایفی که می‌تواند توسط حسابرسان پاسخ گفته شود، ارائه خدمات اعتباربخشی نسبت به تداوم فعالیت واحدهای گزارشگر است. برای آنکه حسابرسان بر این مهم فائق آیند، لازم است تا بتوانند نسبت به وضعیت اقتصادی کشور به لحاظ شاخص‌های رشد مانند تولید ناخالص ملی، سیاست‌های پولی و مالی و همچنین، میزان نوسان نرخ ارز و تورم آگاهی داشته باشند. طبیعی است که هرچه ساختار اقتصادی کشور به گونه‌ای باشد که امکان شناسایی و برآورد دقیق‌تر شاخص‌های ریسک اقتصادی فراهم باشد، در آن صورت مؤسسات حسابرسی می‌توانند پیش‌بینی واقع‌بینانه‌تری از آینده داشته باشند. بنابراین، امر می‌تواند توسعه بازار خدمات حسابرسان را در بر داشته باشد.

قوانین و مقررات

ایجاد و توسعه تقاضای خدمات حسابرسی

همانطور که پیشتر نیز اشاره شد پاسخگویان معتقدند که فعالیت‌های مالی و اقتصادی کشور تحت کنترل دولت است. بنابراین، دولت به عنوان فعال اصلی حوزه اقتصادی می‌تواند تقاضا را تحریک

نموده و باعث ایجاد کشش نسبت به بکارگیری برخی از خدمات حسابرسی گردد. پاسخگویان معتقدند که واحدهای گزارشگر به واسطه عدم درک درست از خدمات حسابرسی، تمایلی به استفاده داوطلبانه از آن ندارند و از همین رو، ورود دولت و الزامات قانونی می‌تواند نتایج مفیدی را برای توسعه خدمات حسابرسی به همراه داشته باشد. به‌طور مثال دولت و نهادهای حاکمیتی کشور می‌توانند با وضع قوانین و مقررات، واحدهای گزارشگر را ملزم به ارائه گزارشات حسابرسی مستقل در حوزه بیمه و مالیات نمایند.

وضع استانداردهای ارزیابی

یکی از مهم‌ترین خلاءهای موجود حال حاضر کشور، عدم توجه جامعه حسابداران رسمی در تعلیم، تربیت و بکارگیری ارزیابانی حرفه‌ای در حوزه حسابرسی است. هر چند این خلاء تا حدودی توسط کارشناسان رسمی دادگستری پر شده است، اما آنچه که مسلم است عدم جامعیت و فراگیری آن است. پاسخگویان معتقدند که کارشناسان رسمی دادگستری به کمک روش‌های سستی اقدام به ارزشگذاری‌ها می‌کنند. در حالیکه ارزیابی تحت تأثیر عوامل و شرایط متفاوتی است که هر شرایطی، روش‌های خاص خود را می‌طلبد. پاسخگویان معتقدند که از جمله مواردی که بر این ضعف دامن زده است، فقدان تدوین استانداردهای مدون برای ارزیابی حرفه‌ای است. بنابراین، در گام نخست تدوین استانداردهای لازم جهت ارزیابی حرفه‌ای از سوی دولت یا کمیته‌های تخصصی جامعه حسابداران رسمی و نهادهای مربوطه ضروری است. سپس، باید آموزش‌های لازم در راستای این استانداردها برای نیروهای فعال در حوزه خدمات حسابرسی ارائه گردد تا شرایط لازم برای ارائه این خدمات فراهم شود.

قوانین نظارتی بر شفافیت گزارشات حسابرسی

مفهوم شفافیت در حوزه مالی از جمله مباحثی است که در کشور ما کمتر به آن پرداخته شده است و عمدتاً این مفهوم به‌طور نسبی در بورس اوراق بهادار مورد توجه قرار گرفته است. پاسخگویان معتقدند که این فقدان به دلیل نوع اقتصاد کشور است. از همین رو و در غیاب ماهیت شفافیت، خدمات مؤسسات حسابرسی نیز به اظهارنظر در خصوص مطلوبیت صورت‌های مالی محدود می‌شوند. فقدان شفافیت مالی باعث می‌شود تا در برخی موارد به خدمات مؤسسات حسابرسی بهای

کمتری داده شود و عدم توجه به آن باعث کاهش سطح فعالیت‌های این مؤسسات شود. بنابراین، تأکید بر شفافیت مالی منجر می‌شود تا مؤسسات حسابرسی بتوانند در حوزه‌ها و ابعاد مختلفی به ارائه خدمات بپردازند.

الزام به توسعه مهارت‌های مختلف حسابرسی

به اعتقاد بسیاری از خبرگان پاسخگویان، یکی دیگر از عواملی که باعث می‌شود مؤسسات حسابرسی خدمات محدودی ارائه دهند، عدم برخورداری از مهارت‌های مختلف حسابرسی توسط بسیاری از اعضای شاغل در حرفه و مؤسسات است. عدم مهارت موجود در بین اعضای مؤسسات حسابرسی از دو دیدگاه قابل بررسی است. از منظر دیدگاه اول می‌توان ادعا کرد که حسابرسان تمایلی به فراگیری مهارت‌های مختلف ندارند؛ از منظر دیدگاه دوم می‌توان ادعا کرد که بستر و شرایطی برای فراگیری و آموزش مهارت‌های مختلف حسابرسی وجود ندارد، زیرا سرفصل‌های آموزشی مناسب با نیاز روز و همچنین منابع به روز در این زمینه وجود ندارد. از این رو دانشجویان به شکلی کمتر با رویکردهای نوین در حسابرسی آشنا می‌شوند. بنابراین، نقش قوانین و مقررات با ضمانت اجرائی از سوی دولت و نهادهای مربوطه ضرورت می‌یابد. برای مثال وزارت علوم، تحقیقات و فناوری به عنوان بدنه دولت می‌تواند سرفصل‌های آموزشی موجود را مورد بازبینی قرار داده و ضمن تصحیح آن، تدوین منابع مرتبط را در دستور کار نهاد مربوطه قرار دهد. از سوی دیگر، نیز نهادهای حرفه‌ای باید الزاماتی را برای مؤسسات حسابرسی وضع نمایند تا چنانچه مؤسسه‌ای حسابرسان خود را برای فراگیری مهارت‌های مختلف به دوره‌های آموزشی معرفی نکند، از کسب مجوز فعالیت محروم شود. به عبارتی دیگر تنها مجوز آن دسته از مؤسسات حسابرسی تمدید شوند که حسابرسان آن در دوره‌های مختلف آموزشی حضور داشته باشند. این امر می‌تواند عاملی انگیزشی جهت به روز بودن شاغلین در حرفه حسابرسی را نیز پایه‌ریزی نماید.

عوامل زمینه‌ای برای توسعه فعالیت‌های مؤسسات حسابرسی

پس از انجام مصاحبه‌ها و تجزیه و تحلیل آنها، عوامل زمینه‌ای نیز به دو گروه عوامل محیط داخلی و عوامل محیط بیرونی تقسیم‌بندی شده‌اند. عوامل محیط داخلی مجموعه عواملی است که به سطح

سازمانی و مؤسسات حسابرسی مربوط می‌شود و عوامل محیط بیرونی نیز بیشتر جز عوامل کلان بوده و به عوامل خارج از مؤسسات حسابرسی مرتبط می‌گردد. در جدول ۴، عوامل زمینه‌ای در قالب عوامل محیط داخلی و خارجی نشان داده شده است.

جدول ۴. عوامل زمینه‌ای توسعه بازار خدمات حسابرسی در ایران

کدهای محوری	کدگذاری انتخابی	ردیف
بکارگیری نیروهای انسانی با تخصص‌های مختلف	عوامل محیط داخلی	۱
توسعه دانش سازمانی		۲
تشکیل تیم‌های کاری آنلاین		۳
توسعه زیر ساخت فن‌آوری‌های ارتباطی نظیر فن‌آوری اطلاعات و فن‌آوری اطلاعات و ارتباطات	عوامل محیط بیرونی	۴
مدیریت بحران		۵
تخصیص بودجه آموزش از سوی دولت		۶

همانطور که نتایج جدول ۴ نشان می‌دهد، حسابرسی، حوزه‌ای جدای از سایر علوم نیست. بنابراین، مؤسسات حسابرسی برای توسعه فعالیت‌های خود به افراد متخصص و توانمند در سایر حوزه‌های دانشی و مهارتی نیز نیاز خواهند داشت. برای مثال، تمام استانداردها و گزارش‌های روز دنیا به زبان انگلیسی ارائه می‌شوند. بنابراین، مؤسسات حسابرسی برای بهره‌مندی از فرصت‌ها، نیاز به نیروهایی دارند که توانایی درک سایر زبان‌ها را داشته باشند و بتوانند با سایر جوامع ارتباط برقرار کنند. همچنین، یکی از حوزه‌های خدمات اطمینان‌بخش که امروزه در کشورهای پیشرفته جهان مطرح است، بحث حسابرسی محیط‌های کاری آنلاین است. به‌طوری که اطلاعات کسب و کارهای آنلاین مورد بررسی و نظارت مؤسسات حسابرسی قرار گرفته و اعتبار این نوع کسب و کارها ارزیابی می‌شود. بر این اساس، مؤسسات حسابرسی علاوه بر آشنایی نسبت به فنون حسابرسی، نیازمند آشنایی نسبت به کسب و کارهای آنلاین و محیط‌های تجاری تحت وب هستند. از سوی دیگر، پیش‌بینی شرایط آتی واحدهای گزارشگر بر اساس رویکردهای ریاضی و فیزیک، مورد توجه بسیاری از مؤسسات حسابرسی قرار گرفته است. بنابراین، لازم است تا مؤسسات حسابرسی از افرادی استفاده

نمایند که نسبت به مدل‌سازی‌های ریاضی و فیزیک‌آشنایی و تخصص داشته باشند. همچنین، انتظار می‌رود با بکارگیری نیروهای متخصص در حوزه‌های متفاوت که به آن اشاره شد، مؤسسات حسابرسی تمرکز خود را بر توسعه تخصص، مهارت و دانش مربوط به عملیات حسابرسی نیز متمرکز کنند و آن را توسعه دهند. به عبارت دیگر، لازم است مؤسسات حسابرسی با جایگزینی ابزارهای مدرن حسابرسی نسبت به ابزارهای سنتی، پذیرای تکنولوژی و رویکردهای مدرن باشند و محیط داخلی مؤسسه را به گونه‌ای طراحی کنند که جریان دانش میان تمامی افراد شاغل برقرار باشد.

وجود شرایط بحرانی و شیوع ویروس کرونا، باعث شکل‌گیری تیم‌های کاری آنلاین در سراسر جهان شده است و در این میان، مؤسساتی توانستند در رقابت پیروز باشند که قادر به تشکیل تیم‌های کاری آنلاین بودند. بر این اساس، مؤسسات حسابرسی برای اینکه بتوانند سطح فعالیت خود را توسعه دهند، لازم است نسبت به بحران‌ها آگاهی داشته باشند و با شناسایی الگوهای موفق در مواجهه با بحران‌ها، از این الگوها به نفع خود بهره ببرند و چالش‌ها را به فرصت تبدیل نمایند. شکل‌گیری تیم‌های کاری آنلاین متشکل از یک مسئول و چند حسابرس، نمونه‌ای از این الگوهای موفق محسوب شده و می‌تواند توسط مؤسسات حسابرسی مورد استفاده قرار بگیرد.

در کنار عوامل زمینه‌ای داخلی، برخی عوامل وجود دارند که خارج از کنترل مؤسسات حسابرسی بوده و به عنوان عوامل محیطی بیرونی، عملکرد مؤسسات حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. برای مثال، اگر زیرساخت توسعه فن‌آوری‌های اینترنتی از سوی نهادهای ارائه‌دهنده پیشرفتی نداشته باشند و سرعت اینترنت از کیفیت مناسبی برخوردار نباشد و یا از جنبه زیرساختی بستر مناسبی وجود نداشته باشد، در این صورت مؤسسات حسابرسی در توسعه فعالیت‌های آنلاین خود با مشکلاتی جدی مواجه خواهند شد. همچنین، اگر الگوی مناسبی در مواجهه با بحران‌های جهانی در کشور وجود نداشته باشد، فعالیت‌های اقتصادی و به تبع آن، فعالیت‌های مؤسسات حسابرسی نیز دستخوش تغییر خواهند شد. بنابراین، دولت و نظام حاکم می‌توانند با وضع قوانین و استانداردهای مناسب، شرایط را برای تداوم و گسترش فعالیت‌های اقتصادی و به تبع آن مؤسسات حسابرسی فراهم سازند. در نهایت تخصیص بودجه از سوی دولت در کنار سیاست‌های الزام‌آور، می‌تواند زمینه لازم را برای مؤسسات حسابرسی جهت انگیزه بیشتری برای توسعه و عرضه خدمات مهیا نماید.

عوامل بازدارنده و مداخله‌گر توسعه فعالیت‌های مؤسسات حسابرسی

بر اساس نظر پاسخگویان، مهم‌ترین عوامل بازدارنده عبارتند از تحریم‌های سیاسی و اقتصادی، منع تبلیغ مؤسسات حسابرسی، کوتاهی و قصور جامعه حسابداران رسمی ایران در صدور بیانیه‌ها، محدود شدن عملیات حسابرسی به پایان سال مالی، مسائل نمایندگی و عدم جدایی مالکیت از مدیریت. این عوامل جزء مهم‌ترین عوامل بازدارنده توسعه فعالیت‌های حسابرسی هستند. وجود تحریم‌های سیاسی و اقتصادی باعث ایجاد محدودیت‌های زیادی در عرصه ورود فن‌آوری و زیرساخت‌ها به مؤسسات حسابرسی شده و همچنین سطح فعالیت آنها را نیز کاهش داده است. ارائه خدمات حسابرسی در پایان دوره مالی و عدم حسابرسی ضمنی در قالب دوره‌های سه ماهه، شش ماهه و نه ماهه، مانع از نظارت در حین فعالیت می‌شود و همین امر خاصیت بازدارندگی و افشای مناسب را از خدشه دار می‌کند. جدول ۵، عوامل بازدارنده و مداخله‌گر در توسعه بازار خدمات حسابرسی در ایران را که بر اساس نظر خبرگان به دست آمده را نشان می‌دهد.

جدول ۵. عوامل بازدارنده و مداخله‌گر در توسعه بازار حسابرسی در ایران

ردیف	کدگذاری انتخابی	کدهای محوری
۱	عوامل بازدارنده	تحریم‌های سیاسی و اقتصادی
۲		منع تبلیغ مؤسسات حسابرسی
۳		کوتاهی و قصور جامعه حسابداران رسمی ایران در صدور بیانیه‌ها
۴		محدود شدن عملیات حسابرسی در پایان سال مالی
۵		مسائل نمایندگی و عدم جدایی مالکیت از مدیریت

راهکارهای پیاده‌سازی توسعه بازار حسابرسی و خدمات اطمینان بخش در ایران

مصاحبه‌شوندگان در دیدگاه‌های خود مجموعاً به ۱۷ مؤلفه جزئی جهت توسعه بازار حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخش در ایران اشاره کردند که پس از تعیین و بررسی دقیق‌تر محتوا در مرحله دوم، شش کد محوری در دو سطح سیاست‌گذاری‌های دولتی و راهکارهای اجرایی مطرح شد. در جدول ۶، راهکارهای پیاده‌سازی توسعه بازار خدمات حسابرسی بر اساس دو رویکرد سیاست‌گذاری‌های دولتی و راهکارهای اجرایی، نشان داده شده است.

جدول ۶. راهکارهای توسعه بازار خدمات حسابرسی در ایران

ردیف	کدگذاری انتخابی	کدهای محوری
۱	سیاست‌گذاری‌های دولتی	برونسپاری و تشکیل نهاد (نهادهایی) به منظور وضع قوانین و استانداردهای لازم جهت توسعه خدمات مؤسسات حسابرسی
۲		برونسپاری و تشکیل نهاد اجرایی به منظور پیاده‌سازی قوانین وضع شده در حوزه خدمات متنوع مؤسسات حسابرسی
۳		برونسپاری و تشکیل نهادهای ناظر بر اجرای قوانین و سیاست‌های مربوط به مؤسسات حسابرسی در جهت اجرای خدمات متنوع حسابرسی
۴	راهکارهای اجرایی	آزادسازی تبلیغات
۵		همکاری با وزارت فناوری اطلاعات و ارتباطات جهت بهره‌مندی از بستر فضای مجازی
۶		تعریف حقوق ذینفعان

همانطور که جدول ۶ نشان می‌دهد، مهم‌ترین راهکار دستیابی به توسعه خدمات مؤسسات حسابرسی در گرو سیاست‌گذاری‌های دولت است. به عبارت دیگر، دولت به واسطه سیاست‌گذاری در سطح کلان، مهم‌ترین و اصلی‌ترین نقش را در توسعه بازار حسابرسی ایفا می‌کند. اگر دولت بخواهد به شکلی انفعالی رفتار کند، ممکن است به لحاظ محدودیت در تقاضای خدمات حسابرسی، نتوان شاهد رشد بازار حسابرسی در کشور بود. بنابراین، لازم است دولت با تفویض اختیار و واگذاری مسئولیت به بخش‌های خصوصی، زمینه را برای رشد فعالیت‌های حسابرسی در کشور فراهم سازد. به طور مثال، دولت می‌تواند فرآیند تصویب، اجرا و نظارت استانداردها، رویه‌های عمل، دستورالعمل‌ها و رهنمودها را به خود حرفه واگذار نماید. به طوریکه نهادی جهت تدوین استانداردها، رویه‌های عمل، دستورالعمل‌ها و رهنمودها در حوزه‌های مختلف حسابداری و حسابرسی شکل بگیرد تا به تدوین استانداردها، رویه‌های عمل، دستورالعمل‌ها و رهنمودهای لازم جهت بهبود وضع فعلی پردازد و نهاد دیگری هم جهت نظارت بر اجرای صحیح این استانداردها، رویه‌های عمل، دستورالعمل‌ها و رهنمودها شکل بگیرد که مستقل از نهاد قانون‌گذار و مجری، رسمیت پیدا کند.

در بخش راهکارهای اجرایی، سه محور آزادسازی تبلیغات، همکاری با وزارت فناوری اطلاعات و ارتباطات جهت بهره‌مندی از بستر فضای مجازی و تعریف دقیق حقوق ذینفعان از سوی پاسخگویان

مطرح گردید. آزادسازی تبلیغات و رفع منع تبلیغات از سوی جامعه رسمی حسابداران ایران باعث خواهد شد تا مؤسسات حسابرسی قابلیت‌ها و توانمندی‌های تخصصی خود را به تمامی ذینفعان اطلاع‌رسانی کنند. این اطلاع‌رسانی کمک خواهد کرد تا متقاضیان از ویژگی‌های خدمات مؤسسات حسابرسی آگاه شده و امکان تقاضا در کمترین زمان را برای آنان رقم بزنند. در گام بعدی می‌توان با کمک وزارت فناوری اطلاعات و ارتباطات و شرکت‌های خصوصی وابسته به آن، در توسعه فعالیت-های مؤسسات حسابرسی در بستر شبکه‌های مجازی بهره‌مند شد. این پشتیبانی کمک خواهد کرد تا مؤسسات حسابرسی از فضای مجازی هم در راستای فعالیت‌های تبلیغاتی و ترویجی (شامل آموزش و اطلاع‌رسانی) استفاده نمایند و هم بستری برای معرفی خدمات تخصصی آن‌ها در فضای مجازی فراهم شود.

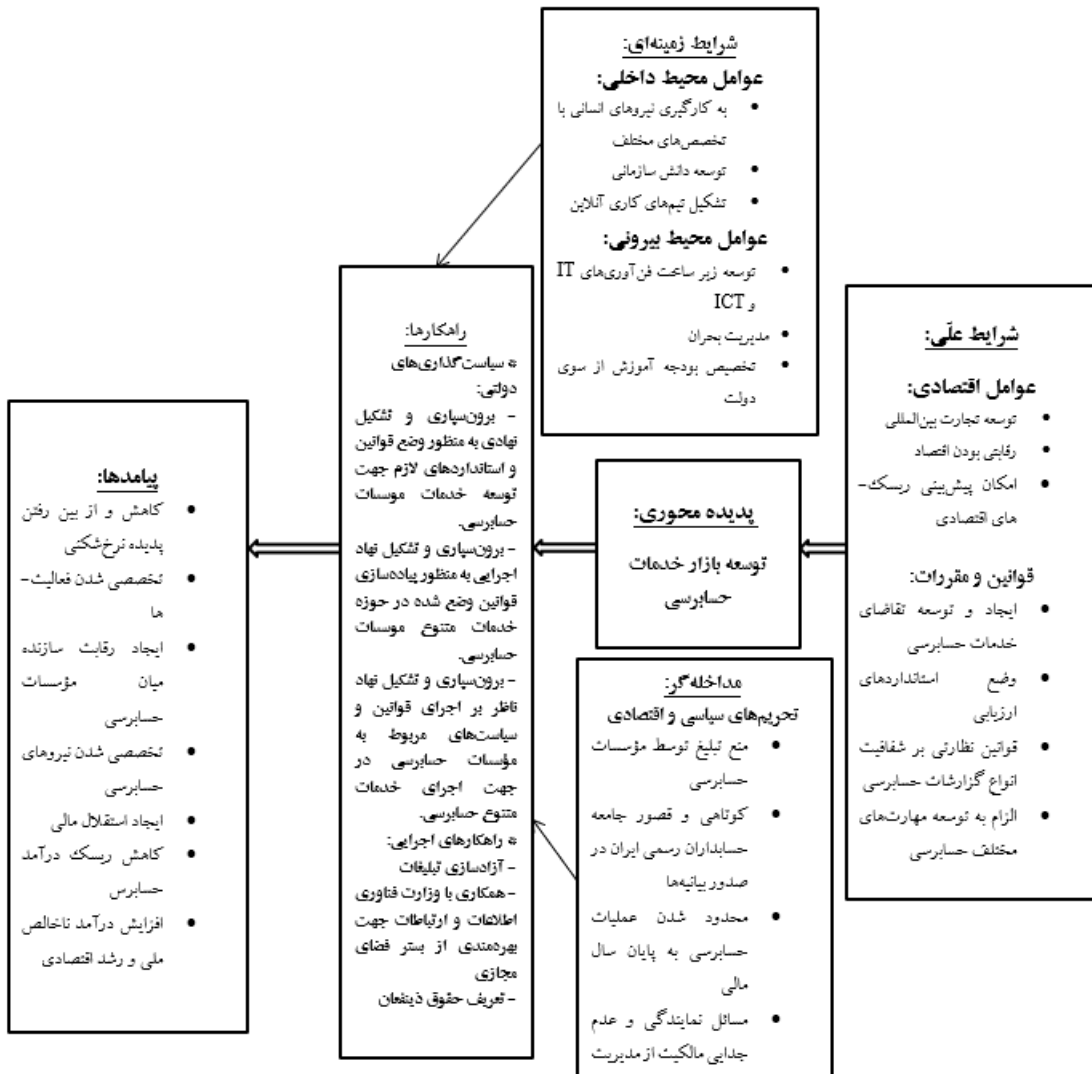
پیامدهای حاصل از توسعه خدمات حسابرسی در ایران

مصاحبه‌شوندگان در نکاتی که به آن اشاره کردند، ۱۳ مؤلفه جزئی را به عنوان پیامدهای حاصل از توسعه خدمات حسابرسی در ایران مطرح نمودند که مؤلفه‌های مذکور پس از تعیین و بررسی دقیق محتوا در مرحله دوم به هفت کد محوری تقلیل یافت. در جدول ۷، پیامدهای حاصل از توسعه خدمات حسابرسی در ایران نشان داده شده است.

جدول ۷. پیامدهای توسعه بازار خدمات حسابرسی در ایران

کدهای محوری	کدگذاری انتخابی	ردیف
کاهش و از بین رفتن پدیده نرخ‌شکنی	پیامدهای توسعه خدمات بازار حسابرسی	۱
تخصصی شدن فعالیت‌ها		۲
ایجاد رقابت سازنده میان مؤسسات حسابرسی		۳
تخصصی شدن نیروهای حسابرسی		۴
ایجاد استقلال مالی		۵
کاهش ریسک درآمد حسابرس		۶
افزایش درآمد ناخالص ملی و رشد اقتصادی		۷

همانطور که نتایج جدول ۷ نشان می‌دهد، تخصصی شدن فعالیت‌های مؤسسات حسابرسی باعث می‌شود که هر کدام از این مؤسسات به‌طور تخصصی بر انجام فعالیت‌های مشخصی متمرکز شوند و همه درصدد ارائه یک فعالیت مشابه مانند اظهارنظر در مورد مطلوبیت گزارش‌های مالی واحدهای گزارشگر محدود نشوند و برای دریافت سفارش کار، به نرخ‌شکنی و کاهش قیمت تن ندهند. تخصصی شدن فعالیت‌های مؤسسات حسابرسی باعث می‌شود تا مفهوم تخصص اهمیت بیشتری پیدا کند. به‌طوریکه متقاضیان برای حوزه‌های مختلف و نیازهای تخصصی متفاوت صرفاً به یک مؤسسه حسابرسی مشخص محدود نشوند. این امر باعث می‌شود تا سایر مؤسسات حسابرسی نیز به واسطه انجام فعالیت‌های تخصصی متنوع، بتوانند از متقاضیان مختلف سفارش کار دریافت کنند. همچنین، این امر زمینه همکاری در حوزه‌های متفاوت میان مؤسسات حسابرسی را هم شکل می‌دهد. از جمله پیامدهای مثبت دیگر توسعه بازار خدمات حسابرسی، افزایش انگیزه دانشجویان جهت ورود به سطح تخصصی مورد علاقه خود در حوزه‌های متنوع حسابرسی شده که نتیجه این امر توسعه سطح کیفی حسابرسی در کشور را شامل می‌شود. در نهایت، به واسطه تخصصی شدن امور، مؤسسات حسابرسی مسئول درآمد خود خواهند بود. به‌عبارتی دیگر، هرگاه یک مؤسسه حسابرسی سطح توانائی‌های خود را توسعه دهد، می‌تواند درآمد بیشتری کسب کند و در این صورت، ثبات مالی و استقلال مالی آن نیز حفظ خواهد شد. به علاوه توسعه فعالیت‌های حسابرسی در عرصه بین‌المللی منجر خواهد شد تا درآمدهای ارزی توسط مؤسسات حسابرسی به داخل کشور سرازیر شود که این امر اگر با توسعه تعداد مؤسسات حسابرسی در عرصه بین‌المللی همراه باشد، می‌تواند منجر به افزایش درآمد ناخالص داخلی و در نهایت رشد اقتصادی گردد. بنابراین، بر اساس کدگذاری‌های انتخابی، یافته‌های پژوهش حاضر و پیاده‌سازی نظریه داده-بنیاد در مورد توسعه بازار خدمات حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن، الگوی نهائی با تکیه بر تئوری‌های اثباتی، به شرح شکل ۱ می‌باشد.



شکل ۱. الگوی توسعه بازار خدمات حسابداری در ایران

همانطور که در بخش‌های نخست پژوهش حاضر بیان شد، مشاهدات نشان می‌دهد که مؤسسات بزرگ حسابداری دنیا، طیف گسترده و متنوعی از خدمات حسابداری و اطمینان‌بخشی ارائه می‌کنند. این در حالی است که علیرغم وجود این توانایی توسط مؤسسات حسابداری ایرانی، این بازار توسعه

نیافته است. بنابراین در این پژوهش با استفاده از روش پژوهش کیفی و رویکرد نظریه داده-بنیاد، الگویی برای توسعه بازار خدمات حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخش تدوین شد تا مؤسسات حسابرسی بتوانند از تمام ظرفیت‌های خود برای ارائه خدمات اطمینان‌بخش و مکمل، بهره‌مند شوند. یافته‌های پژوهش در زمینه عوامل علی اثرگذار بر توسعه بازار خدمات اطمینان‌بخش، حاکی از اثر دو گروه اصلی عوامل اقتصادی و قوانین و مقررات به همراه هفت کد محوری می‌باشد. عوامل اقتصادی، توسعه تجارت بین‌المللی، رقابتی بودن اقتصاد و امکان پیش‌بینی ریسک‌های اقتصادی از محورهای محسوب می‌شوند که نقشی مثبت و اثرگذار بر فعالیت‌های مؤسسات حسابرسی دارند؛ به طوری که اگر هر کدام از این محورهای اقتصادی بتواند به شکلی مناسب و صحیح بکار گرفته شوند، می‌توان شاهد توسعه بازار خدمات اطمینان‌بخش بود. قوانین و مقررات به عنوان دسته دوم عوامل علی شامل محورهای همچون ایجاد و توسعه تقاضای خدمات حسابرسی، وضع استانداردهای ارزیابی، قوانین نظارتی بر شفافیت انواع گزارشات حسابرسی و الزام به توسعه مهارت‌های مختلف حسابرسی است که می‌تواند در پیشبرد توسعه خدمات اطمینان‌بخش، نقش بسیار تعیین‌کننده‌ای داشته باشند. توسعه بازار و ویژگی‌های اقتصاد آزاد، نیازمند تأییدپذیری است که این امر صرفاً توسط حساب‌برسان مستقل که اعتباربخشی به عنوان وظیفه نهائی آنها تعریف می‌شود، حاصل می‌گردد. بنابراین، عوامل علی یاد شده می‌توانند در توسعه بازار خدمات حسابرسی نقش بسزائی داشته باشند.

بر اساس شکل ۱، عوامل زمینه‌ای در دو گروه اصلی شامل عوامل محیط داخلی و عوامل محیط بیرونی، دسته‌بندی شدند. بر این اساس، بکارگیری نیروهای انسانی با تخصص‌های مختلف، توسعه دانش سازمانی و تشکیل تیم‌های کاری آنلاین به عنوان عوامل محیط داخلی و توسعه زیر ساخت فن‌آوری‌های اطلاعات و فناوری‌های ارتباطات و اطلاعات، مدیریت بحران و تخصیص بودجه آموزش از سوی دولت به عنوان عوامل محیط بیرونی مطرح شدند. این عوامل می‌تواند زمینه سازگاری مؤسسات حسابرسی برای بقا را در عرصه رقابت رقم بزند. از سویی دیگر، پنج مؤلفه محوری تحریم‌های سیاسی و اقتصادی، ممنوعیت تبلیغ مؤسسات حسابرسی، کوتاهی و قصور جامعه حسابداران رسمی ایران در صدور بیانیه‌ها، ارائه حسابرسی نهائی و مسائل نمایندگی و عدم جدایی مالکیت از مدیریت به عنوان عوامل بازدارنده مطرح شدند، که اگر تصمیم‌گیری مناسبی در خصوص این مؤلفه‌ها قرار نگیرد و راهکارهای اثربخشی در خصوص مدیریت این عوامل بازدارنده ارائه نشود، توسعه بازار خدمات حسابرسی در کشور با مشکل مواجه خواهد شد. بنابراین، لازم است همسو با تغییرات درونی توسط مؤسسات حسابرسی و حرفه، دولت نیز جهت بسترسازی مناسب و کمک به حرفه جهت رسیدن به جایگاه خود، در حوزه مشکلات جامعه حساب‌برسان رسمی کشور ورود نماید.

در بخش راهکارهای مؤثر دو دسته سیاست‌گذاری‌های دولتی و راهکارهای اجرایی به همراه شش مؤلفه محوری شناسایی گردیدند. در سیاست‌گذاری‌های دولتی این محورها شناسایی شدند: برون‌سپاری و تشکیل نهادی به منظور وضع قوانین و استانداردهای لازم جهت توسعه خدمات حسابرسی و اطمینان‌بخشی، برون‌سپاری و تشکیل نهادهای اجرایی به منظور پیاده‌سازی قوانین وضع شده در حوزه خدمات متنوع مؤسسات حسابرسی و برون‌سپاری و تشکیل نهاد ناظر بر اجرای قوانین و سیاست‌های مربوط به مؤسسات در جهت اجرای خدمات متنوع حسابرسی. در بخش راهکارهای اجرایی نیز محورهای آزادسازی تبلیغات، همکاری با وزارت فناوری اطلاعات و ارتباطات جهت بهره‌مندی از بستر فضای مجازی و تعریف حقوق ذی‌نفعان شناسایی گردید. همچنین شکل یک نشان می‌دهد که اگر بازار خدمات حسابرسی در کشور توسعه یابد، می‌توان شاهد پیامدهایی همچون کاهش و یا از بین رفتن پدیده نرخ‌شکنی، تخصصی‌شدن فعالیت‌ها، ایجاد رقابت سازنده میان مؤسسات حسابرسی، تخصصی‌شدن نیروهای شاغل در حرفه، ایجاد استقلال مالی مؤسسات حسابرسی، کاهش ریسک و در نهایت افزایش درآمد ناخالص ملی و رشد اقتصادی کشور بود. این نتایج سازگار با نتایج مطالعه آنتانارایان و هریس (۲۰۲۰) مبتنی بر نقش فن‌آوری اطلاعات، نازارووا و همکاران (۲۰۱۹) مبنی بر نقش بسترهای اقتصادی و اجتماعی و همچنین، وقوع بحران‌های مالی، های و کوردری (۲۰۱۷) مبنی بر نقش تئوری نمایندگی و مویزر و همکاران (۲۰۰۴) مبنی بر نقش بستر اقتصادی، بحران‌های مالی و حمایت‌های دولتی بود. آنتانارایان و هریس (۲۰۲۰) و های و کوردری (۲۰۱۷) نقش تغییر در استانداردهای حسابداری و یکنواختی آن، نقش کنترل‌مدیریت و وقوع تقلب را نیز از دیگر عوامل نقش‌آفرین در توسعه بازار خدمات اطمینان‌بخش، مثرثر دانستند که با نتایج پژوهش همسوئی نداشته است. نتایج پژوهش حاضر می‌تواند توسعه بازار خدمات حسابرسی را فراهم کند و این امر می‌تواند علاوه بر تخصص‌گرائی، تمرکززدایی در ارائه خدمات حسابرسی و کاهش نرخ‌شکنی و اظهارنظر‌گزینشی، موجب افزایش درآمد مؤسسات حسابرسی، هم‌افزایی را در حوزه خدمات حسابرسی رقم بزند و افزایش اشتغال نیروهای متخصص و کیفیت گزارشات را به همراه داشته باشد که منافع نهائی آن، متوجه جامعه خواهد بود. همچنین، این پژوهش می‌تواند الگویی برای انجام پژوهش‌های مشابه در کشورهای در حال توسعه باشد تا با توجه به شرایط هر کشوری، توسعه بازار خدمات حسابرسی را در آن کشورها طرح‌ریزی کرد. از جمله محدودیت پژوهش حاضر نیز می‌توان به قلمرو مکانی آن اشاره کرد. این امر می‌تواند امکان‌پذیری یافته‌ها را به کشورهایی که بازار خدمات حسابرسی در آنها نیز توسعه نیافته است تحت‌الشعاع قرار دهد و با محدودیت همراه کند.

منابع

- آزادی، کیهان؛ میرزائی، امیر. (۱۳۹۲). حسابرسی ۱، رشت: انتشارات بلور.
- آزادی، کیهان؛ نیک بخت، محمد رضا؛ بزرگ اصل، موسی. (۱۳۹۵). ارایه مدلی جامع برای قیمت گذاری خدمات حسابرسی با استفاده از منطق فازی. *دانش حسابداری مالی*، ۳ (۳)، ۹۷-۱۱۶.
- خانی، علیرضا. (۱۳۹۲). حسابرسی، تهران: مدرسان شریف.
- رضازاده، جواد. (۱۳۹۷). *نظریه های حسابرسی*، تهران: انتشارات ترمه.
- سجادی، سید حسین؛ فرازمنند، حسن؛ تاج الدینی، عبدالله. (۱۳۹۲). تأثیر کیفیت حسابرسی بر هزینه ی سرمایه ی سهام عادی. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۳ (۴)، ۱۰۹-۱۲۸.
- شمس احمدی، منصور. (۱۳۹۲). خدمات اطمینان بخشی حسابرسان و حسابرسی مالیاتی، *حسابرس*، ۶۷، ۵۴-۵۵.
- علوی طبری، سید حسین؛ بشیری منش، نازنین. (۱۳۹۲). اثر کیفیت حسابرسی و تغییر حسابرس بر بازار سرمایه. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۲ (۶)، ۶۵-۷۶.

References

- Alavi Tabari, S; Bashirimanesh, N. (2013). The effect of the Audit Quality and Auditor Switches on capital market. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 2 (Summer), 65-76. (In Persian).
- Ananthanarayanan, U; & Harris, P. (2020). Micro Analysis of Audit Revenue In New Zealand. *Accounting & Taxation*, 12 (1), 1-10.
- Azadi, Keyhan; Mirzaei, Amir. (2013), *Auditing 1*, Rasht: Bolor Publishare. (In Persian).
- Azadi, Keyhan; Nikbakht, Mohammad Reza; Bozorg Asl, Musa. (2016). a Comprehensive Model for Auditing Service Pricing Using Fuzzy Logic. *Financial Accounting Knowledge*, 3 (3), 97-116. (In Persian).
- Committee on Basic Auditing Concepts, *A Statement of Basic Auditing Concepts*. Sarasota, Florida: American Accounting Association, 1973.
- Corbin, J. M; & Strauss, A. (1990). *Grounded theory research: Procedures, canons, and evaluative criteria*. *Qualitative sociology*, 13 (1), 3-21.
- García Benau, M. A; Humphrey, C; Moizer, P. and Turley, S. (1993). Auditing expectations and performance in Spain and Britain: a comparative analysis, *International Journal of Accounting*, 28, pp. 281-307.
- Hay, D; & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: Literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1-15.
- Shams Ahmadi, Mansur. (2013). Assurance services for auditors and tax auditors, *Auditor*, 67, 54-55. (In Persian).
- Khani, Alireza. (2013). *Auditing*. Tehran: Modaresane Sharif Publishare. (In Persian).

- Koval, V; Nazarova, K; Hordopolov, V; Kopotiienko, T; Miniailo, V; & Diachenko, Y. (2019). Audit in the state economic security system. *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, 41 (3), 419-430.
- Limperg, T. (1985). *The social responsibility of the auditor*. Limperg Institute.
- Moizer, P; Benau, M. A. G; Humphrey, C; & Martínez, A. V. (2004). The corporate image of auditors in a developing audit market within the EU: the case of Spain. *European Accounting Review*, 13 (3), 561-582.
- Myers, M. (2019). *Qualitative Research in Business and Management*. 3rd Edition, SAGE Publications.
- Rezazadeh, Javad. (2018). *Auditing Theory*, Tehran: Termeh Publishare. (In Persian).
- Sajadi, S; Farazmand, H; Tajodini, A. (2013). The Effect of Audit Quality on Cost of Equity Capital. *Empirical Research in Accounting*, 3 (4), 109-128. doi: 10.22051/jera.2014.597. (In Persian).
- Shin-Kap Han, Mimetic Isomorphism and Its Effect on the Audit Services Market, *Social Forces*, Volume 73, Issue 2, December 1994, Pages 637-664, <https://doi.org/10.1093/sf/73.2.637>.
- Wallace, W. (1980). *The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets*. Rochester (NY)- USA: Graduate School of Management, University of Rochester.

COPYRIGHTS



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



ارائه الگوی عوامل موثر بر حسابرسی مستقل بانکها و مؤسسات اعتباری بر مبنای رویکرد نظارت بانکی موثر^۱

سیدمحمد رضا رضوی عراقی^۲، آریتا جهانشاد^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۲۰

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: این پژوهش درصدد ارائه الگویی از عوامل مؤثر بر حسابرسی مستقل بانکها و مؤسسات اعتباری بر مبنای رویکرد نظارت بانکی موثر مبتنی بر اصول ۲۹ گانه بال می‌باشد.

روش: در بخش کیفی برای شناسایی عوامل موثر از روش دلفی/فازی و از طریق مصاحبه با خبرگانی که به روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شده‌اند، استفاده شده است. سپس، در بخش کمی به منظور تدوین الگوی پژوهش، پرسشنامه بین کارشناسان و ناظران بانکی و حسابرسان مستقل توزیع گردید و به کمک مدل‌سازی معادلات ساختاری و نرم‌افزار PLS داده‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

یافته‌ها: یافته‌های این پژوهش نشان داد تعداد ۳۱ گویه در قالب سه متغیر پنهان شامل انتخاب حسابرس مستقل، اجرای عملیات حسابرسی و گزارش دهی بر حسابرسی مستقل بانکها و مؤسسات اعتباری بر مبنای رویکرد نظارت بانکی موثر مبتنی بر اصول ۲۹ گانه بال اثر گذار است.

نتیجه‌گیری: عوامل موثر احصا شده حاصل از این پژوهش می‌تواند نقطه عطفی برای همسویی حسابرسان مستقل و ناظران بانکی در کشورمان باشد تا بر مبنای آن سلامت شبکه بانکی کشور و حفظ منافع اجتماعی عموم جامعه به ویژه سپرده‌گذاران تا حد قابل ملاحظه‌ای بهبود یابد.

دانش‌افزایی: با توجه به اینکه پژوهش حاضر اولین پژوهش صورت گرفته در حوزه حسابرسی بانکها و نظارت بانکی با تأکید بر اسناد بین‌المللی حوزه بانکداری می‌باشد، چارچوب مناسبی برای حسابرسی بانکها و تعامل بین حسابرسان مستقل و ناظران بانکی معرفی نموده و همچنین، نتایج آن ادبیات حوزه حسابرسی و نظارت بانکی را گسترش می‌دهد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی مستقل، نظارت بانکی، کمیته بال، روش دلفی-فازی، معادلات ساختاری.

طبقه بندی موضوعی: M42, E58, G21

DOI: 10.22051/JAASCI.2023.41991.1734

۱. دانشجوی دکتری تخصصی، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
(Mohamadrazavi514@yahoo.com)

۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، مدعو گروه حسابداری دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (az_jahanshad@yahoo.com)

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

در صنعت بانکداری سپرده‌گذاران یکی از مهمترین تأمین‌کنندگان منابع مالی هستند. نحوه تصمیم‌گیری سپرده‌گذاران در گرو کیفیت گزارشگری مالی در انحاء مختلف می‌باشد (میرعمادی، رضازاده و خدارحمی، ۱۴۰۱؛ ۱۰۴). حسابرسی مستقل خطر انتشار نادرست اطلاعات را کاهش داده، اطلاعات را به سهامداران ارائه و به آنها اجازه می‌دهد تا بر اساس اطلاعات قابل اعتمادتری تصمیمات دقیق بگیرند. بنابراین، نقش اصلی حسابرسی افزایش اعتبار اطلاعات حسابداری منتشر شده است (مانیتا، الومال، بودیر، هیکرووا، ۲۰۲۰؛ ۱۲۸). از سوی دیگر، روند رشد و توسعه هر کشوری متأثر از شرایط اقتصادی آن می‌باشد. جایگاه نظام بانکی در چرخه اقتصادی کشور و وابستگی بقیه بخش‌های اقتصادی به آن، طوری است که هرگونه اختلال و نارسایی در عملکرد بانک‌ها، موجب عملکرد نامطلوب بقیه بخش‌های اقتصادی و در نتیجه فاصله گرفتن وضعیت اقتصادی کشور از وضع مطلوب خواهد شد (تاجمیر ریاحی، یار محمدی و رحمتی، ۱۳۹۸؛ ۱۱۲). مؤسسات مالی به ویژه بانک‌ها و مؤسسات اعتباری، به دلیل نقش کلیدی و موثری که در اقتصاد هر کشور به عهده دارند همیشه در کانون توجه ناظران اقتصادی قرار داشته‌اند (احمدیان و داوودی، ۱۳۹۱؛ ۱۱۸). بازار بانکی ایران طی سال‌های گذشته با تغییراتی چون ورود بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی جدید، افزایش سهم بانک‌های خصوصی در بازار بانکداری، واگذاری سهام بانک‌های دولتی در بورس اوراق بهادار، ساماندهی بازار غیرمتشکل پولی و ادغام بانک‌ها و مؤسسات اعتباری مواجه بوده است. تمامی این تحولات صورت گرفته نشانگر این است که علاوه بر ماهیت خاص صنعت بانکداری و گستردگی و پیچیدگی عملیات آن، صنعت مزبور در روند تغییر ساختار قرار دارد. بدیهی است نظارت بر شبکه بانکی کشور بیش از گذشته اهمیت دارد. اساساً هر چند هزینه اجرای نظارت سنگین است، اما ضعف در نظارت به مراتب هزینه سنگین‌تری در برخواهد داشت. با توجه به موارد پیش گفته در واقع اهمیت و ضرورت این پژوهش و نیز تعامل بین ناظران بانکی و حساب‌برسان مستقل از آنجایی نشأت می‌گیرد که ناظران بانکی می‌توانند از ظرفیت بالقوه حساب‌برسان مستقل برای نظارت بانکی هر چه موثرتر بهره‌جویند و در نهایت نظام بانکی کشور در مسیر حفظ ثبات، سلامت و سپس پیشرفت گام بردارد. در

این راستا، هدف این پژوهش ارائه الگویی از عوامل مؤثر بر حسابرسی مستقل بانک‌ها و مؤسسات اعتباری بر مبنای رویکرد نظارت بانکی مؤثر مبتنی بر اصول ۲۹ گانه بال و سپس ارائه الگویی مناسب با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری است. بر این اساس، سوال اصلی این پژوهش این گونه مطرح می‌گردد که عوامل مؤثر بر حسابرسی بانک‌ها و مؤسسات اعتباری بر مبنای رویکرد نظارت بانکی مؤثر مبتنی بر اصول ۲۹ گانه بال کدامند؟

شایان ذکر است نوآوری این پژوهش علاوه بر ارائه چارچوبی برای حسابرسی بانک‌ها و مؤسسات اعتباری، در خصوص استفاده از ظرفیت‌های حساب‌رسان مستقل توسط بانک مرکزی به منظور انجام نظارت بانکی مؤثر در راستای حفظ منافع اجتماعی می‌باشد که عملی نمودن این مهم مستلزم شناسایی عواملی است که به‌عنوان یک اقدام نوآورانه تا کنون سابقه نداشته است. بنابراین، نتایج این پژوهش می‌تواند به گسترش مبانی نظری حسابرسی در حوزه حسابرسی مستقل بانک‌ها با توجه به ماهیت و اهمیت صنعت مزبور و همچنین لزوم تعامل با مقام ناظر آن، کمک شایانی نماید.

مبانی نظری و توسعه سوال پژوهش

حسابرسی، اطمینان بخشی به اطلاعات مندرج در صورتهای مالی است و همچنین، مهمترین ابزار در جلب اعتماد عمومی و مشارکت افراد برای توسعه اقتصادی است (محمود دهنوی، ۱۳۹۵؛ ۶۰). خدمات حسابرسی تاثیر بسزایی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی دارد (ویلنبرگ^۱، ۱۹۹۹؛ ۲۲۶) و همچنین، نقش مهمی در کاهش مسائل نمایندگی بین مدیران و سهامداران و بین سهامداران و اعتباردهندگان ایفا می‌کند (جنسن و مک‌کلینگ^۲، ۱۹۷۶؛ ۳۰۵). تحقق این نقش‌های اساسی بستگی به "کیفیت حسابرسی"، دارد (العجمی^۳، ۲۰۰۹؛ ۲۱۷). فرایند حسابرسی از یکسو موجب حصول اطمینان از رعایت کامل شرایط و پایبندی به تعهدات مندرج در قراردادهای نمایندگی می‌شود و از سوی دیگر، بستر مناسبی فراهم می‌کند تا نمایندگان واحدهای اقتصادی ضمن کسب تخصص و مهارت لازم، منابع مالکان را با سهولت و کارایی بیشتری بکار گیرند تا از این طریق بهره‌وری عملیات واحد اقتصادی افزایش یابد. این در حالی است که اجرای فرایند حسابرسی به سبب افزایش اعتمادپذیری

1. Willenborg
2. Jemsen & Meckling
3. Al-Ajmi, J

صورت‌های مالی، موجب بهبود تصمیم‌گیری‌های درون‌سازمانی و برون‌سازمانی می‌شود (والاس^۱، ۱۷؛ ۱۹۸۰). گسترش وظایف حسابرس در ارتباط با ارائه گزارش موضوعات کلیدی، موجب گردیده است تا توجه ویژه‌ای به عوامل تعیین‌کننده در حسابرسی و پیامدهای ناشی از قوانین و مقررات با هدف بهبود عملکرد و کیفیت حسابرسی صورت پذیرد (ریکابورگ و مارون^۲، ۲۰۲۲). مشارکت بهینه‌ی حسابرسان مستقل در حوزه نظارت به چندین عامل نهادی و کشوری خاص وابسته است. این عوامل شامل (۱) مزایای مورد انتظار حسابرسان در زمینه نظارت بر بخش مالی، (۲) کیفیت عملکرد حسابرسی و (۳) هزینه‌های قابل ملاحظه ناشی از مشارکت حسابرسان مانند ریسک شهرت و اعتبار می‌باشند (ماسکیاندرو، پیا و روملی^۳، ۲۰۲۰).

ایجاد روابط مؤثر بین ناظران و حسابرسان مستقل و همچنین، بین ناظران و نهادهای نظارتی حسابرسی، می‌تواند نظارت بانکی را افزایش دهد. رهنمودهای کمیته بال^۴ زیربنای ارتباط مؤثر بین ناظران و حسابرسان مستقل است و همچنین، همکاری نظارتی بین ناظران و نهادهای نظارتی حسابرسی را در انجام وظایف مربوطه خود تقویت می‌کنند (کمیته بال، ۲۰۱۴).

در نهایت سوال اصلی این پژوهش این گونه مطرح می‌گردد که عوامل مؤثر بر حسابرسی بانک‌ها و مؤسسات اعتباری بر مبنای رویکرد نظارت بانکی مؤثر مبتنی بر اصول ۲۹ گانه بال کدامند؟

هر فعالیت نظارتی مؤثر برای حفظ سلامت بانکی بایستی تهدیدات بالقوه را بسیار زودتر از وقوع آن‌ها شناسایی کند. تحقیقات پیشین جنبه‌های مختلف مقررات بانکی که توانایی دستیابی به این اهداف را دارند، مانند الزامات مرتبط با سرمایه بانک‌ها، برخورد نظارتی با تسهیلات معوق و تمهیدات و الزامات افشای اطلاعات را بررسی کرده‌اند (مروچ و نیر^۵، ۲۰۱۰ و سین^۶، ۲۰۱۰). با این حال، به جنبه مهم دیگر نظارت بر بخش مالی یعنی استفاده از حسابرسان مستقل در اجرای وظایف مشخص نظارتی توجه کمتری شده است. مشارکت حسابرسان به‌عنوان محافظان سلامت بخش مالی می‌تواند اعتبار چارچوب‌های کلی نظارتی را بهبود ببخشد، زیرا حسابرسان معمولاً تأثیر مفیدی بر رفتار قانونمند شرکت‌ها و به‌طور مشخص بانک‌ها دارند. به همین دلیل، در تعداد زیادی از طرح‌های

1. Wallace
 2. Ricquebourg, Maroun
 3. Masciandaro, Peia & Romelli
 4. Basel Committee on Banking Supervision
 5. Merrouche & Nier.
 6. Singh

ابتکاری مربوط به چارچوب‌های نظارتی جهانی مانند سند کمیته بال با عنوان حسابرسان مستقل بانک‌ها (۲۰۱۴) پیشنهاد شده است که برای تبادل موثر اطلاعات در میان ناظران بانکی و حسابرسان مستقل بایستی رابطه تنگاتنگی در میان آن‌ها برقرار شود (ماسکیاندارو و همکاران، ۲۰۲۰؛ ۳).

اصول ۲۹ گانه بال (نظارت بانکی موثر): کمیته بانکداری بال، به‌عنوان یکی از مراجع بین‌المللی معتبر در عرصه نظارت بانکی سند اصول ۲۹ گانه بال (نظارت بانکی موثر) را در سال ۲۰۱۲ ارائه نمود. این سند سه موضوع اصلی را مبنای کار خود قرار داده که عبارتند از: ۱) استفاده از رویکرد آینده‌نگر به منظور نظارت مؤثر بر بانک‌ها، ۲) نظارت مؤثر مبتنی بر تجزیه و تحلیل ریسک و مداخله زود هنگام مقام ناظر بانکی در صورت لزوم و ۳) ارزیابی مشخصه‌های ریسکی بانک‌ها با توجه به میزان ریسک موجود در عملیات آن‌ها و تحمیل ریسک از طرف یک بانک به سیستم مالی و بانکی. برخی از اصول ۲۹ گانه بال تلویحاً به استفاده از ظرفیت حسابرس مستقل در راستای نظارت بانکی موثر اشاره دارند، اما اصل ۲۷ آن با عنوان گزارش‌دهی مالی و حسابرس مستقل، صراحتاً به حداقل معیارهای ضروری برای حسابرسی بانک‌ها و مؤسسات اعتباری می‌پردازد (کمیته بال، ۲۰۱۲؛ ۶۲).

سند کمیته بال با عنوان حسابرسان مستقل بانک‌ها (۲۰۱۴): کمیته بال در سال ۲۰۱۴ سندی با عنوان حسابرسان مستقل بانک‌ها را برای بهبود کیفیت حسابرسی مستقل بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و افزایش اثربخشی نظارت احتیاطی که به ثبات مالی کمک می‌کند، صادر نمود. سند مزبور جایگزین اسناد «رابطه بین ناظران بانکی و حسابرسان مستقل بانک‌ها، ۲۰۰۲» و «کیفیت حسابرسی مستقل و نظارت بانکی، ۲۰۰۸»، گردید. سند اصل ۲۷ از اصول ۲۹ گانه بال با تنظیم رهنمودهایی در رابطه با مسئولیت‌های کمیته حسابرسی در نظارت بر عملکرد حسابرسی مستقل و روابط ناظر با حسابرسان مستقل بانک‌ها و نهاد نظارتی حسابرسی تشریح می‌نماید. سند فوق شامل انتظارات و توصیه‌های نظارتی مربوط به حسابرسی‌های مستقل بانک‌ها است که کمیته بال معتقد است کیفیت حسابرسی‌ها را افزایش می‌دهد. کمیته بال صلاحیت تعیین استانداردهای حرفه‌ای برای حسابرسان مستقل را ندارد، با این حال، از آنجایی که استانداردهای حرفه‌ای پذیرفته شده بین‌المللی برای حسابرسان مستقل اصول مینا است، اما کمیته یاد شده انتظار دارد که کاربرد مناسب استانداردهای مزبور در حسابرسی بانک‌ها، شامل برنامه‌ریزی مناسب کار حسابرسی در پاسخ به خطرات و مسائل مربوط به بانک‌ها باشد. در

واقع هدف این سند ارتقای کیفیت حسابرسی‌های مستقل بانک‌ها و اثربخشی نظارت احتیاطی است که به ثبات مالی بانک‌ها و مؤسسات اعتباری کمک می‌کند (کمیته بال، ۱۴۰۲:۲).

سند تکمیلی کمیته بال با عنوان حسابرسی مستقل بانک‌ها-حسابرسی زیان اعتباری مورد انتظار (۲۰۲۰): کمیته بال در مورد نظارت بانکی، یادداشت تکمیلی دیگری را در سال ۲۰۲۰ در ادامه رهنمود منتشره قبلی با عنوان حسابرسی مستقل بانک‌ها (۲۰۱۴) منتشر نمود تا در راستای بهبود کیفیت حسابرسی بانک‌ها گام بردارد. این سند به حسابرسی برآورد حسابداری زیان اعتباری مورد انتظار^۱ در حسابرسی کلی صورت‌های مالی می‌پردازد. در واقع این سند شامل انتظارات مربوط به حسابرسی صورت‌های مالی بانک است که به‌طور خاص مربوط به حسابرسی برآوردهای زیان اعتباری مورد انتظار است تا کمیته حسابرسی انتظارات کمیته را درک کند و بتواند مسئولیت‌های خود را در قبال اثربخشی حسابرسی مستقل انجام دهد (کمیته بال، ۲۰۲۰:۱).

در ادامه به مرور پژوهش‌های صورت گرفته مرتبط با موضوع این پژوهش پرداخته شده است. ساهرودین و سوئدارمونو^۲ (۲۰۲۲) در پژوهش خود با عنوان آیا اندازه هیأت مدیره، مالکیت نهادی و حسابرسان مستقل برای نظم و انضباط بازار در بانکداری اندونزی اهمیت دارد؟، با انتخاب نمونه‌ای از بانک‌های اندونزی طی سال‌های ۲۰۰۸-۲۰۱۷ نشان دادند نظم و انضباط بازار برای بانک‌هایی با اندازه هیأت‌مدیره بزرگ‌تر و حسابرسان مستقل با کیفیت‌تر، برجسته‌تر است و به‌طور کلی پژوهش آنها از دو ویژگی یاد شده در صنعت بانکداری برای ایجاد نظم و انضباط در بازار حمایت می‌کند.

یافته‌های پژوهش وولانداری و باروکا^۳ (۲۰۲۲) با عنوان عوامل تعیین‌کننده تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی بر مبنای شواهدی از بانک‌های تجاری با استفاده از روش‌های تحلیل رگرسیون چندگانه نشان داد، در صورتی که کمیته حسابرسی شرکت‌ها دارای اعضای متخصص مالی باشند یا توسط حسابرسان متخصص در صنعت مربوطه حسابرسی شوند، گزارش حسابرسی آنها در مدت زمان کوتاه‌تری ارائه می‌گردد. همچنین، یافته‌های آنها تأثیر اندازه کمیته حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی و شهرت حسابرسان مستقل بر تاخیر در گزارش حسابرسی را تایید نکرد.

1. Expected credit loss
2. Saheruddin & Soedarmono
3. Wulandari & Barokah

ماسکیاناردو و همکاران (۲۰۲۰)، در تحقیقی با عنوان نظارت بانکی و حساب‌رسان مستقل: نظریات و تجربیات، به بررسی نقش حساب‌رسان مستقل در نظارت بر بخش بانکی از منظر نظری، نهادی و تجربی پرداختند. آنها میزان درگیر شدن حساب‌رسان مستقل در فرآیند نظارت بر بخش بانکی را در ۱۱۵ کشور مورد بررسی قرار دادند. آنها با استدلال‌های نظری خود، دریافتند کشورهایی که نقش بانک‌های مرکزی را در نظارت افزایش می‌دهند، با احتمال بیشتری حساب‌رسان مستقل را نیز درگیر می‌کنند که این مهم نشان‌دهنده پیچیدگی عملکرد نظارتی است که موجب می‌شود در این راستا از تخصص حساب‌رسان مستقل استفاده شود. در ادامه به بررسی پیشینه پژوهش‌های مرتبط در خارج و داخل کشور پرداخته شده است.

هیرتل^۱ (۲۰۲۰) در پژوهش خود با عنوان تاثیر نظارت بر عملکرد بانک، مروری اکتشافی از ادبیات اقتصاد در مورد نظارت بانکی ارائه می‌نماید که یافته‌های او نشان می‌دهد، نظارت بدون کاهش معنی‌دار سودآوری، ریسک را در بانک‌ها کاهش می‌دهد.

دوهر^۲ (۲۰۱۵) اثر اخطارهای بخش نظارت بر عملکرد بانک‌های مسئله‌دار، را بررسی کرد. یافته‌های او نشان می‌دهد که نظارت مؤثر بانکی و اعمال اخطار به بانک‌های مسئله‌دار باعث بهبود عملکرد آنها شده است.

کنت و آدنی^۳ (۲۰۱۴) در مطالعه خود تحت عنوان ورشکستگی بانک‌های نیجریه را با استفاده از شاخص کم‌لر و مطالعات بازار، پیش‌بینی کردند. آنها دریافتند بحران بانکی نتیجه شاخص کم‌لر ضعیف و ریسک‌پذیری بیش از حد بانک‌ها است و تنها راه مهار ورشکستگی بررسی‌های حضوری و غیرحضوری به‌طور منظم و شفاف توسط بانک مرکزی و شرکت بیمه سپرده‌ها می‌باشد.

خوزه دانتاس و همکاران^۴ (۲۰۱۴) در پژوهش خود با عنوان الزامات حسابرسی در سیستم‌های بانکی: تجزیه و تحلیل زمینه‌های بین‌المللی و عوامل تعیین‌کننده، به بررسی میزان الزامات حسابرسی با توجه به ویژگی‌های سیستم‌های بانکی پرداختند. یافته‌های آنها نشان داد که کشورهایی که سطح بالاتری از تأمین اعتبار داخلی توسط بخش بانکی دارند و همچنین دارای بانک‌های سودآورتر می‌باشند، الزامات بیشتری را در مورد عملکرد حساب‌رسان تحمیل می‌نمایند. در مقابل، در کشورهایی

1. Hirtle

2. Doehr

3. Kennet & Adeniyi

4 Dantas et al.

که بانک‌های دولتی بیشتر در سیستم مالی مشارکت دارند و محدودیت‌های بیشتری در زمینه فعالیت‌های بانکی وجود دارد، الزامات کمتری برای حساب‌رسان وجود دارد.

منصوری‌نیا و یداله‌ی (۱۴۰۱) در پژوهش خود با عنوان «نقش کیفیت کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی بانک‌های دولتی و خصوصی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار» نشان دادند در بانک‌های خصوصی، اندازه کمیته حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری بر سود بانکی دارد و سایر ویژگی‌های کمیته حسابرسی تاثیر معناداری بر سود بانکی ندارد. همچنین اندازه، استقلال و تخصص کمیته حسابرسی بر عملکرد بانک‌های دولتی (سود و نقدینگی بانک) تاثیر مثبت و معناداری دارد. ضمناً این تاثیر در بانک‌های دولتی بیشتر از بانک‌های خصوصی است. در نهایت این یافته‌ها نشان داد که با افزایش کیفیت کمیته حسابرسی، عملکرد مالی بانک نیز افزایش خواهد یافت.

جعفری و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان ارائه الگوی برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با بکارگیری روش دلفی و منطق فازی انجام دادند. مطابق یافته‌های آنها، دو عامل ریسک دعاوی حقوقی و صلاحیت علمی و فنی حساب‌رسان بیشترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی داشته‌اند.

احمدیان (۱۳۹۹)، در تحقیقی در حوزه نظارت بانکی با عنوان «اثربخشی اخطارهای بخش نظارت بانک مرکزی بر عملکرد شبکه بانکی ایران» به این نتیجه رسیدند که اعمال اخطار از سوی بخش نظارت با وقفه بر بهبود عملکرد بانک‌ها اثر دارد.

قربانی و همکاران (۱۳۹۹) به ارایه مدلی برای ارزیابی اثربخشی مدیریت ریسک با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر صنعت بانکداری پرداختند. یافته‌های آنها نشان داد اثربخشی مدیریت ریسک را می‌توان با ۴۷ شاخص و در طبقات مالی، عملیاتی، استراتژیک، تجاری و وقایع ارزیابی کرد. بر اساس نتایج حاصل از پژوهش آنها، علاوه بر عملکرد بانک مرکزی، وضع قوانین جدید و تغییر قوانین و مقررات، در بهبود اثربخشی مدیریت ریسک توسط بانک‌ها، مهم‌ترین نقش را ایفا می‌کند و در نهایت، مدیریت ریسک اثربخش، علاوه بر پیامدهای مثبت برای سازمان، در سطح جامعه و بین‌المللی نیز دارای پیامدهای مثبت می‌باشد.

در نهایت، مرور نتایج حاصل از اسناد منتشره کمیته بال و همچنین، پژوهش‌های صورت گرفته نیز ضمن اشاره به اهمیت نقش و کیفیت حسابرسی در صنعت بانکداری، بر روابط متقابل

نظارت بانکی و حسابرسی مستقل در راستای ایجاد نظم و انضباط در بازار، گزارش‌دهی به موقع، ارتقای مدیریت ریسک، اثربخشی نظارت و نهایتاً بهبود سلامت بانکها و مؤسسات اعتباری تاکید دارد.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش، از لحاظ هدف، بنیادی و کاربردی است و در گروه شاخه مطالعات میدانی قرار می‌گیرد. همچنین از جهت نوع روش، توصیفی/اکتشافی است. از آنجا که در بسیاری از موقعیت‌های واقعی، قضاوت متخصصان نمی‌تواند به صورت اعداد کمی، قطعی بیان و تفسیر شود و داده‌ها و اعداد قطعی به منظور مدل کردن سیستم‌های دنیای واقعی به علت ابهام و عدم قطعیت موجود در قضاوت تصمیم‌گیرندگان ناکافی است، بنابراین به منظور غلبه بر این مشکل، نظریه مجموعه‌های فازی، ابزار مناسبی برای مقابله با ابهام و عدم قطعیت موجود در فرآیند تصمیم‌گیری است. بنابراین، در این پژوهش عوامل موثر بر حسابرسی بانکها و مؤسسات اعتباری مبتنی بر رویکرد نظارت بانکی مؤثر به صورت کیفی و از طریق روش دلفی/فازی احصا می‌گردد. در پژوهش حاضر به منظور جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات برای شناسایی ابعاد و گویه‌های موثر بر حسابرسی مستقل بانکها و مؤسسات اعتباری از ابزار مصاحبه و پرسشنامه پژوهشگرساخته، استفاده می‌شود. به منظور دستیابی به هدف پژوهش با بررسی‌های جامع کتابخانه‌ای و در چارچوب اصول ۲۹ گانه نظارت بانکی موثر و سایر اسناد مرتبط منتشره کمیته بال مؤلفه‌های مهم استخراج و سپس از طریق مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته با خبرگان و اجماع آنها، عوامل موثر نهایی شناسایی و استخراج می‌شوند. بدین ترتیب پرسشنامه اولیه تنظیم و به منظور افزایش روایی و پایایی، پرسشنامه مذکور به خبرگان منتخب ارسال گردید. در ادامه نیز به منظور اجرای روش دلفی فازی در این پژوهش، از روش نمونه‌گیری قضاوتی^۱ که زیرمجموعه یکی از روش‌های نمونه‌گیری هدفمند می‌باشد، استفاده شده است. در نمونه‌گیری قضاوتی، افرادی در نمونه قرار می‌گیرند که با توجه به اطلاعات مورد نیاز، در بهترین موقعیت قرار دارند. نمونه‌گیری هدفمند جهت افزایش فهم از افراد گروه‌های منتخب و تجارب و یا برای توسعه

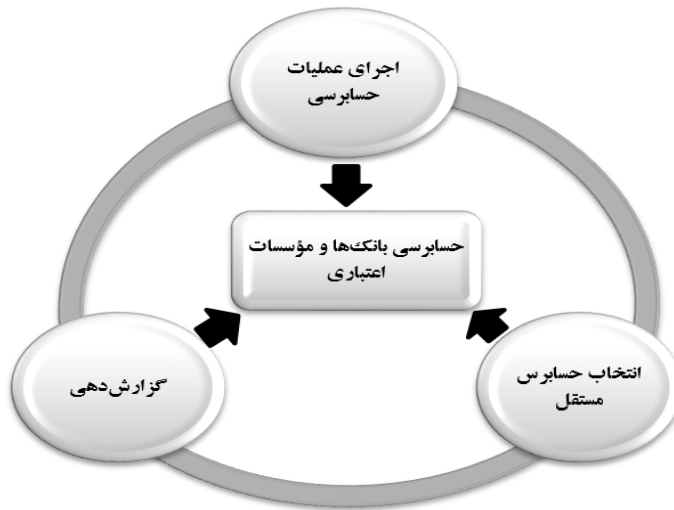
تئوری‌ها و مفاهیم طراحی شده است (جلالی، ۱۳۹۱؛ ۳۱۲). در همین راستا، خبرگان با حداقل ۱۰ سال سابقه کار در حوزه نظارت بانکی و یا حرفه حسابرسی شامل شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی که به‌عنوان حسابرسان مستقل بانک‌ها مشغول بوده‌اند، انتخاب گردید. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی خبرگان پژوهش به‌طور خلاصه به شرح جدول ۱ است.

جدول ۱. جمعیت شناختی اعضای گروه خبرگان پژوهش

تعداد	شغل	تعداد	رشته تحصیلی	تعداد	سابقه حرفه ای
۱۵	ناظر بانکی	۲۰	حسابداری	۱۱	۱۰ تا ۱۵ سال
۹	حسابرس	۳	اقتصاد	۹	۱۶ تا ۲۰ سال
۴	سایر	۲	بانکداری	۵	۲۱ تا ۲۵ سال
-	-	۳	مدیریت	۳	بیش از ۲۵ سال
۲۸	جمع خبرگان	۲۸	جمع خبرگان	۲۸	جمع خبرگان
		تعداد	حوزه فعالیت	تعداد	سطح تحصیلات
		۱۹	حوزه بانکی	۱۸	کارشناسی ارشد
		۹	حسابرسی	۱۰	دکتری
		-	-	-	-
		۲۸	جمع خبرگان	۲۸	جمع خبرگان

یافته‌های پژوهش

با توجه به مطالعات کتابخانه‌ای، مرور اسناد منتشره کمیته بال و مصاحبه‌های صورت گرفته عوامل موثر بر حسابرسی بانک‌ها و مؤسسات اعتباری با رویکرد نظارت بانکی موثر مبتنی بر اصول ۲۹ گانه بال را می‌توان به‌طور کلی در قالب ابعاد و مدل مفهومی ذیل ارائه نمود:



شکل ۱. مدل مفهومی عوامل موثر بر حسابرسی بانکها و مؤسسات اعتباری

عوامل موثر بر حسابرسی مستقل بانکها و مؤسسات اعتباری بر اساس اسناد کمیته بال، مطالعات و مصاحبه‌های صورت گرفته با خبرگان با توجه به شرایط اقتصادی و سیاسی حاکم بر نظام بانکی کشور به شرح ذیل استخراج شده است. لازم به ذکر است که این پژوهش صرفاً بر عواملی تاکید دارد که مشخصاً مرتبط با فرآیند حسابرسی مستقل بانکها و مؤسسات اعتباری می‌باشد. بنابراین، از بیان عوامل و ویژگی‌های عمومی حسابرسان در ابعاد مختلف پرهیز شده است، مگر آنکه صراحتاً در اسناد کمیته بال مورد تاکید قرار گرفته باشند (به‌عنوان مثال، استقلال و بی‌طرفی حسابرس).

جدول ۲. عوامل موثر بر حسابرسی بانکها بر مبنای رویکرد نظارت بانکی موثر

نماد	زیرمعیار	معیار
۱C	استقلال و بی‌طرفی حسابرس	انتخاب حسابرس مستقل
۲C	دانش و صلاحیت حرفه‌ای حسابرس در صنعت بانکداری	
۳C	تجربه حسابرس در صنعت بانکداری	
۴C	تغییر دوره‌ای حسابرس	
۵C	تایید حسابرس توسط کمیته حسابرسی بانک/مؤسسه اعتباری	

نماد	زیرمعیار	معیار
۶C	تایید حسابرس توسط مقام ناظر بانکی	
۷C	حسابرسی در چارچوب اهداف و استانداردهای تعیین شده	اجرای عملیات حسابرسی
۸C	استفاده از رویکرد مبتنی بر ریسک در برنامه‌ریزی و اجرا	
۹C	بررسی پرتفوی تسهیلات اعطایی	
۱۰C	بررسی دارایی‌های غیرجاری و ذخیره‌گیری	
۱۱C	بررسی سرمایه‌گذاری‌ها در سهام و سایر اوراق بهادار	
۱۲C	بررسی اقلام زیر خط صورت وضعیت مالی	
۱۳C	بررسی کفایت کنترل‌های داخلی	
۱۴C	بررسی زیان اعتباری مورد انتظار	
۱۵C	بررسی ریسک‌های با اهمیت در عملیات بانک/موسسه اعتباری	
۱۶C	شناسایی و واکنش مناسب نسبت به خطرات تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی	
۱۷C	تعامل با ناظران بانکی و برگزاری جلسات دوره‌ای	
۱۸C	برقراری ارتباط موثر بین حسابرس مستقل و کمیته حسابرسی	
۱۹C	نظارت و ارزیابی استقلال و اثربخشی حسابرسی مستقل توسط کمیته حسابرسی	
۲۰C	برنامه‌ریزی حسابرسی بر مبنای تردید حرفه‌ای با در نظر گرفتن چالش‌های خاص حسابرسی یک بانک/موسسه اعتباری	
۲۱C	رعایت استانداردهای کنترل کیفیت	
۲۲C	برقراری ارتباط به موقع و منظم بین مرجع نظارت بانکی و نهاد نظارتی حسابرسی	گزارش دهی
۲۳C	گزارش نقض مقررات بانکی یا سایر قوانین	
۲۴C	گزارش ناکارایی‌های مهم و ضعف‌های کنترلی در فرایند گزارش دهی بانک	
۲۵C	در دسترس بودن گزارش‌های حسابرسان برای ناظران	
۲۶C	ارائه مصادیق عدم انطباق با قوانین و مقررات	
۲۷C	گزارش آثار مالی موارد با اهمیت	
۲۸C	گزارش سایر موضوعات با اهمیت (به صورت گزارش ویژه)	

غربالگری با تکنیک دلفی فازی: برای غربال شاخص‌ها و شناسایی شاخص‌های نهایی از رویکرد دلفی فازی و برای فازی سازی دیدگاه خبرگان از اعداد فازی مثلثی و طیف نه درجه فازی لیکرت استفاده شده است. حد آستانه در این پژوهش مقدار ۷ در نظر گرفته شد. مقدار فازی‌زدائی شده

بزرگتر از ۷ مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز کمتر از ۷ داشته باشد، رد می‌شود (وو و فانگ^۱، ۲۰۱۱: ۷۵۵). تمامی مواردی که امتیازی بیشتر از ۷ کسب کرده‌اند و در تحلیل باقی ماندند. در پایان مرحله اول دلفی فازی، زیرمعیار «بررسی محاسبات سود قطعی سپرده‌گذاران سپرده‌های سرمایه‌گذاری» به معیار «اجرای عملیات حسابرسی» و دو زیرمعیار «ارائه اظهارنظر صریح توسط حسابرسان» و «ارائه به‌موقع گزارش‌ها» به معیار «گزارش‌دهی» به ترتیب با نمادهای «C۲۹»، «C۳۰» و «C۳۱» اضافه شدند. در مرحله دوم نیز تمام موارد مجدداً امتیازی بیشتر از ۷ کسب کرده‌اند. در این مرحله هیچ زیرمعیاری اضافه نشد. در ادامه نیز نتایج حاصل از مرحله سوم مشاهده می‌شود.

جدول ۳. میانگین فازی و غربالگری فازی شاخص‌ها در مرحله سوم

نماد	نظرات خبرگان	مقدار قطعی شاخص	نتیجه	اختلاف نتایج مرحله دوم و سوم	نتیجه نهایی
۱C	(۸/۲۵,۷/۵۸,۶/۵۸)	۴۷/۷	پذیرش	۰۱/۰-	توافق
۲C	(۸/۸۵,۷/۵,۶/۸)	۷۲/۷	پذیرش	۰۶/۰	توافق
۳C	(۸/۲۵,۷/۵,۶/۵)	۴۲/۷	پذیرش	۱۲/۰-	توافق
۴C	(۸/۲۵,۷/۴۲,۶/۴۲)	۳۶/۷	پذیرش	۰۲/۰-	توافق
۵C	(۸/۵,۷/۴۲,۶/۴۲)	۴۵/۷	پذیرش	۰۵/۰-	توافق
۶C	(۷/۹۲,۷/۴۲,۶/۵)	۲۸/۷	پذیرش	۰۵/۰-	توافق
۷C	(۸,۷/۲۵,۶/۲۵)	۱۷/۷	پذیرش	۱۶/۰-	توافق
۸C	(۸/۴۲,۷/۹۲,۶/۹۲)	۷۵/۷	پذیرش	۰۲/۰-	توافق
۹C	(۸/۰۸,۷/۵,۶/۵)	۳۶/۷	پذیرش	۰۴/۰-	توافق
۱۰C	(۸/۳۳,۷/۷۵,۶/۷۵)	۶۱/۷	پذیرش	۱۴/۰-	توافق
۱۱C	(۸/۱۷,۸,۶/۲۵)	۴۷/۷	پذیرش	۰۸/۰	توافق
۱۲C	(۷/۷۵,۷/۱۷,۶/۲۵)	۰۶/۷	پذیرش	۱۴/۰-	توافق
۱۳C	(۷/۷۵,۷/۲۵,۶/۲۵)	۰۸/۷	پذیرش	۱۰/۰-	توافق
۱۴C	(۸/۴۲,۷/۸۳,۶/۸۳)	۶۹/۷	پذیرش	۱۳/۰-	توافق
۱۵C	(۸/۲۱,۷/۳۲,۶/۶۶)	۴۰/۷	پذیرش	۱۰/۰	توافق
۱۶C	(۸/۱۷,۷/۴۲,۶/۴۲)	۳۴/۷	پذیرش	۰۵/۰	توافق

نماد	نظرات خبرگان	مقدار قطعی شاخص	نتیجه	اختلاف نتایج مرحله دوم و سوم	نتیجه نهایی
۱۷C	(۷/۹۲,۷/۲۵,۷/۰۱)	۳۹/۷	پذیرش	۰۴/۰-	توافق
۱۸C	(۸/۳۲,۷/۲۵,۶/۴۵)	۳۴/۷	پذیرش	۰۵/۰	توافق
۱۹C	(۷/۹۲,۷/۲۵,۶/۸۷)	۳۵/۷	پذیرش	۱۳/۰-	توافق
۲۰C	(۸/۴۴,۷/۴۲,۶/۹۳)	۶۰/۷	پذیرش	۱۷/۰-	توافق
۲۱C	(۸/۶۷,۷/۰۵,۷)	۵۷/۷	پذیرش	۰۱/۰-	توافق
۲۲C	(۸/۴۲,۷/۶۷,۶/۶۷)	۵۹/۷	پذیرش	۱۱/۰-	توافق
۲۳C	(۸/۳۶,۷/۷۵,۶/۸۳)	۶۵/۷	پذیرش	۱۳/۰-	توافق
۲۴C	(۸/۶۷,۷/۲۱,۶/۹۲)	۶۰/۷	پذیرش	۰۷/۰	توافق
۲۵C	(۸/۴۲,۷/۵,۶/۵)	۴۷/۷	پذیرش	۰۷/۰-	توافق
۲۶C	(۸/۵۶,۷/۷۵,۶/۷۵)	۶۹/۷	پذیرش	۰۶/۰-	توافق
۲۷C	(۸/۶۷,۸,۷)	۸۹/۷	پذیرش	۱۳/۰	توافق
۲۸C	(۸/۲۳,۷/۴۶,۶/۵۴)	۴۱/۷	پذیرش	۰۲/۰	توافق
۲۹C	(۸/۷۴,۸/۵۴,۷/۳۳)	۲۰/۸	پذیرش	۰۴/۰	توافق
۳۰C	(۸/۵,۸/۰۵,۶/۷۴)	۷۶/۷	پذیرش	۰۴/۰-	توافق
۳۱C	(۸/۷۷,۷/۹۵,۷)	۹۱/۷	پذیرش	۰۶/۰-	توافق

در دور سوم نیز هیچ سوالی حذف نشد که این نشانه‌ای برای پایان مراحل اجرای دلفی است. به طور کلی یک رویکرد برای پایان فرآیند دلفی-فازی آن است که میانگین امتیازات سوال‌های مرحله دوم و مرحله سوم باهم مقایسه شوند. در صورتی که قدرمطلق اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم (۰/۲) کوچکتر باشد، فرآیند نظرسنجی متوقف می‌شود (چنگ و لین، ۲۰۰۲).

اعتبارسنجی مدل‌های اندازه‌گیری (تحلیل عاملی تاییدی): تحلیل عاملی تاییدی یکی از قدیمی‌ترین روش‌های آماری است که برای بررسی ارتباط بین متغیرهای پنهان (متغیرهای اصلی) و متغیرهای مشاهده شده (گویه‌های پرسشنامه) بکار برده می‌شود و بیانگر مدل اندازه‌گیری است. تحلیل عاملی بر دو نوع تحلیل عاملی اکتشافی و تحلیل عاملی تاییدی است. در تحلیل عاملی اکتشافی، پژوهشگر درصدد کشف ساختار زیربنایی مجموعه نسبتاً بزرگی از متغیرها است و پیش فرض اولیه

آن است که هر متغیری ممکن است با هر عاملی ارتباط داشته باشد. در تحلیل عاملی تاییدی و مدل ساختاری، حداقل حجم نمونه بر اساس متغیرهای پنهان و نه متغیرهای مشاهده پذیر تعیین می شود و به طور کلی حداقل ۲۰۰ نمونه توصیه شده است (حیبی و عدنور، ۱۳۹۶؛ ۷۳). جامعه آماری در دسترس این پژوهش در بخش کمی شامل کارشناسان بانکی و بازرسان حوزه نظارت در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و حسابرسان مستقل با اولویت حسابرسان فعال در حوزه بانکی می باشند. در این راستا و بر مبنای جامعه آماری در دسترس تعداد ۳۰۰ پرسشنامه الکترونیکی توزیع گردید و نهایتاً تعداد ۲۱۱ پرسشنامه تکمیل و استخراج شد.

الف) پایایی ابزارهای اندازه گیری: بر اساس گفته محققان، در صورتی مدل اندازه گیری انعکاسی، مدلی همگن خواهد بود که قدرمطلق بار عاملی هر یک از متغیرهای مشاهده شده متناظر با آن متغیر پنهان آن مدل، دارای مقدار حداقل ۰/۷ باشد. برای این منظور مقادیر بارهای عاملی^۱ مورد بررسی قرار گرفت. برخی، پیشنهاد حذف متغیر مشاهده شده انعکاسی را از مدل اندازه گیری که زیر ۰/۴ باشند، به شرط آنکه با حذف آن پایایی مرکب مدل اندازه گیری انعکاسی مربوطه افزایش یابد، را بیان نمودند (هیر و همکاران^۲، ۲۰۱۷؛ ۴۱۶).

در ادامه نیز نتایج بررسی معناداری بارهای عاملی (بیرونی) در جدول ۴ آمده است. چنانچه مقدار بدست آمده بالای حداقل آماره در سطح مورد اطمینان در نظر گرفته شده باشد، آن رابطه یا فرضیه تایید می شود. در سطح معناداری ۹۰ درصد، ۹۵ درصد و ۹۹ درصد این مقدار به ترتیب با حداقل آماره تی برابر با ۱/۶۴، ۱/۹۶ و ۲/۵۸ مقایسه می شود.

جدول ۴. نتایج مقادیر بارهای عاملی متغیرهای مشاهده پذیر

متغیرهای پنهان	گویه ها	بار عاملی	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
انتخاب حسابرسی مستقل	۱ Q	۰/۷۰۵	۰/۰۵۰	۱۴/۱۷۱	۰/۰۰۰
	۲ Q	۰/۸۲۸	۰/۰۳۹	۲۱/۳۱۱	۰/۰۰۰
	۳ Q	۰/۸۶۹	۰/۰۲۳	۳۷/۶۳۰	۰/۰۰۰

1. Outer Loadings

2. Hair et al.

متغیرهای پنهان	گویه‌ها	بار عاملی	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
	۴Q	۰/۸۶۳	۰/۰۲۷	۳۲/۲۰۸	۰/۰۰۰
	۵Q	۰/۸۵۰	۰/۰۳۱	۲۷/۷۵۶	۰/۰۰۰
	۶Q	۰/۶۶۰	۰/۰۷۰	۹/۳۹۳	۰/۰۰۰
اجرای عملیات حسابرسی	۷Q	۰/۷۰۹	۰/۰۵۶	۱۲/۷۳۴	۰/۰۰۰
	۸Q	۰/۷۴۸	۰/۰۳۹	۱۹/۲۱۶	۰/۰۰۰
	۹Q	۰/۷۵۵	۰/۰۳۷	۲۵/۲۵۲	۰/۰۰۰
	۱۰Q	۰/۷۶۶	۰/۰۳۵	۲۲/۱۸۱	۰/۰۰۰
	۱۱Q	۰/۷۷۸	۰/۰۳۰	۲۶/۳۴۸	۰/۰۰۰
	۱۲Q	۰/۷۲۹	۰/۰۴۷	۱۵/۶۰۳	۰/۰۰۰
	۱۳Q	۰/۸۰۴	۰/۰۳۳	۲۴/۰۱۴	۰/۰۰۰
	۱۴Q	۰/۵۶۷	۰/۰۶۵	۸/۷۴۰	۰/۰۰۰
	۱۵Q	۰/۷۰۱	۰/۰۵۷	۱۲/۲۴۹	۰/۰۰۰
	۱۶Q	۰/۷۶۸	۰/۰۴۰	۱۹/۰۰۴	۰/۰۰۰
	۱۷Q	۰/۶۱۰	۰/۰۷۴	۸/۲۳۱	۰/۰۰۰
	۱۸Q	۰/۶۵۰	۰/۰۵۶	۱۱/۵۷۴	۰/۰۰۰
	۱۹Q	۰/۶۳۴	۰/۰۶۳	۱۰/۰۶۹	۰/۰۰۰
	۲۰Q	۰/۶۷۹	۰/۰۴۶	۱۴/۸۵۸	۰/۰۰۰
	۲۱Q	۰/۶۵۶	۰/۰۳۸	۱۷/۲۱۹	۰/۰۰۰
	۲۲Q	۰/۶۰۳	۰/۰۵۲	۱۱/۶۳۱	۰/۰۰۰
	۲۳Q	۰/۵۸۷	۰/۰۸۷	۶/۷۶۴	۰/۰۰۰
۲۹Q	۰/۷۰۵	۰/۰۴۳	۱۶/۲۵۵	۰/۰۰۰	
گزارش‌دهی	۲۴Q	۰/۶۳۲	۰/۰۵۹	۱۰/۶۶۲	۰/۰۰۰
	۲۵Q	۰/۷۷۸	۰/۰۳۸	۲۰/۲۸۲	۰/۰۰۰
	۲۶Q	۰/۷۹۲	۰/۰۳۹	۲۰/۲۰۳	۰/۰۰۰
	۲۷Q	۰/۷۹۶	۰/۰۳۱	۲۵/۹۹۰	۰/۰۰۰
	۲۸Q	۰/۷۹۳	۰/۰۲۸	۲۸/۱۳۵	۰/۰۰۰
	۳۰Q	۰/۷۹۰	۰/۰۲۹	۲۶/۸۸۶	۰/۰۰۰
	۳۱Q	۰/۷۲۹	۰/۰۳۴	۲۱/۳۷۶	۰/۰۰۰

همانطور که نتایج جدول ۴ نشان می‌دهد، مقادیر بار عاملی تمام گویه‌ها بیشتر از ۰/۴ است و بنابراین، مدل اندازه‌گیری، مدلی همگن است و مقادیر بار عاملی، مقادیر قابل قبولی هستند. نتایج بررسی معناداری مقادیر آماره تی در جدول فوق نشان داد که مقادیر آماره تی برای همه گویه‌ها بیشتر از ۲/۵۸ گزارش شد. این بدان معناست که ارتباط بین گویه‌ها با متغیر مکنون مربوط به خود در سطح اطمینان ۹۹ درصد پذیرفته می‌شود.

روش آلفای کرونباخ^۱ برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری از جمله پرسشنامه‌ها یا آزمون‌هایی که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کنند، بکار می‌رود. در این گونه ابزار، پاسخ هر سؤال می‌تواند مقادیر عددی مختلفی اختیار کند. برای محاسبه آلفای کرونباخ، ابتدا می‌بایست واریانس نمرات هر زیرمجموعه سوالات پرسشنامه و واریانس کل را محاسبه نمود. شاخص آلفای کرونباخ فرض بر این دارد که متغیرهای مشاهده‌پذیر هر مدل اندازه‌گیری دارای وزن‌های یکسانی هستند و در واقع اهمیت نسبی آنها باهم برابر است. به منظور رفع این مشکل از شاخص پیشنهادی ورتس و همکاران^۲ (۱۹۷۴) با عنوان پایایی مرکب^۳ کمک گرفته می‌شود. در این شاخص به علت اینکه هنگام محاسبه، از بارهای عاملی گویه‌ها استفاده می‌شود، مقادیر پایایی مرکب را نسبت به آلفای کرونباخ بیشتر و بهتر نشان می‌دهد.

جدول ۵. ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی مرکب

متغیرها	آلفای کرونباخ	قابلیت اطمینان	پایا بودن مرکب
انتخاب حسابررس مستقل	۰/۸۸۴	۰/۸۹۰	۰/۹۱۳
اجرای عملیات حسابررسی	۰/۹۳۲	۰/۹۳۷	۰/۹۴۰
گزارش‌دهی	۰/۸۹۰	۰/۸۹۲	۰/۹۱۳

نتایج بررسی ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی مرکب در جدول ۵ نشان داد که مقادیر این شاخص‌ها برای همه متغیرهای پنهان، بیشتر از ۰/۷ است و بنابراین، پایایی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از این دو شاخص هم تأیید شد.

1. Cronbachs Alpha
2. Werts et al.
3. Composite Reliability

ب) روایی ابزارهای اندازه‌گیری

۱) روایی همگرا^۱: منظور از شاخص روایی همگرا سنجش میزان تبیین متغیر پنهان توسط متغیرهای مشاهده‌پذیر آن است (بارکلی و همکاران^۲، ۱۹۹۵:۲۸۵). برای شاخص متوسط واریانس استخراج شده^۳ حداقل مقدار ۰/۵ مقدار قابل‌قبولی است که این مقدار نشان‌دهنده این است که متغیرهای مشاهده‌پذیر حداقل ۵۰ درصد واریانس متغیر پنهان خود را تبیین می‌کنند.

۲) روایی تشخیصی یا واگرا^۴: روایی تشخیصی یا واگرا توانایی یک مدل اندازه‌گیری انعکاسی را در میزان افتراق مشاهده‌پذیرهای متغیر پنهان آن مدل با سایر مشاهده‌پذیرهای موجود در مدل را می‌سنجد. روایی تشخیصی در واقع مکمل روایی همگرا است که نشان‌دهنده تمایز نشانگرهای یک متغیر پنهان از سایر نشانگرهای دیگر در همان مدل ساختاری است. طبق آزمون فورنل - لارکر^۵ یک متغیر پنهان در مقایسه با سایر متغیرهای پنهان، باید پراکندگی بیشتری را در بین مشاهده‌پذیرهای خود داشته باشد، تا بتوان گفت متغیر پنهان مدنظر روایی تشخیصی بالایی دارد. بر این اساس جذر میانگین استخراج شده هر متغیر پنهان باید بیشتر از حداکثر همبستگی آن متغیر پنهان با متغیرهای پنهان دیگر باشد (فورنل و لارکر، ۱۹۸۱).

جدول ۶. آزمون فورنل - لارکر

متغیرها	انتخاب حسابرس مستقل	اجرای عملیات حسابرسی	گزارش‌دهی	متوسط واریانس استخراج شده
انتخاب حسابرس مستقل	۰/۸۸۴	-	-	۰/۷۸۲
اجرای عملیات حسابرسی	۰/۷۸۵	۰/۸۶۰	-	۰/۷۴۰
گزارش‌دهی	۰/۷۷۵	۰/۶۳۱	۰/۸۷۷	۰/۷۶۹

همانطور که در جدول ۶ ملاحظه می‌شود، نتایج بررسی مقادیر واریانس استخراج شده متغیرهای پنهان پژوهش نشان داد که همه متغیرها مقادیری بیش از ۰/۵ به خود اختصاص دادند. بر این اساس،

1. Convergent Validity
2. Barclay et al
3. Average Variance Extracted (AVE)
4. Discriminant Validity
5. Fornell & Larcker

می توان گفت روایی همگرایی ابزارهای اندازه گیری با استفاده از شاخص میانگین واریانس استخراج شده، تأیید شد. همچنین، نتایج بدست آمده از جدول ۶، جذر میانگین استخراج شده هر متغیر پنهان، بیشتر از حداکثر همبستگی آن متغیر پنهان با متغیرهای پنهان دیگر است. بنابراین، روایی واگرا مدل اندازه گیری با استفاده از آزمون فورنل- لارکر نیز تأیید شد.

در ادامه و بر اساس آزمون بار مقطعی^۱، بار عاملی هر متغیر مشاهده پذیر بر روی متغیر پنهان مربوط به خود، باید بیشتر از بار عاملی همان متغیر مشاهده پذیر بر متغیرهای پنهان دیگر باشد (هیر و همکاران^۲، ۲۰۱۷: ۴۲۱).

جدول ۷. روایی واگرا بارهای عاملی متقابل

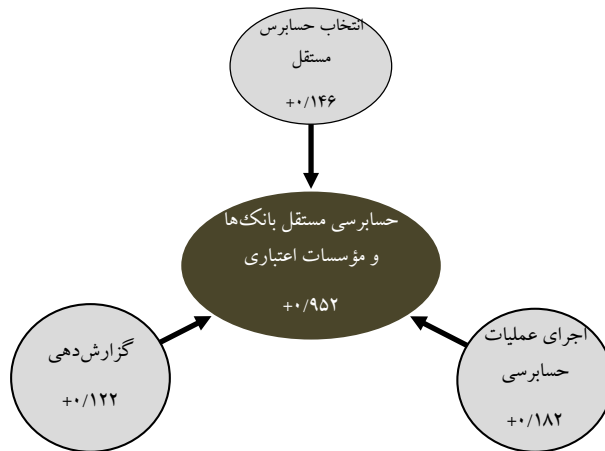
نماد	انتخاب حسابرسی مستقل	اجرای عملیات حسابرسی	گزارش دهی
۱Q	۰/۷۰۵	۰/۵۷۱	۰/۴۶۳
۲Q	۰/۸۲۸	۰/۶۱۶	۰/۵۱۵
۳Q	۰/۸۶۹	۰/۶۴۳	۰/۵۵۱
۴Q	۰/۸۶۳	۰/۶۶۸	۰/۵۱۸
۵Q	۰/۸۵۰	۰/۶۹۶	۰/۵۳۳
۶Q	۰/۶۶۰	۰/۵۵۵	۰/۴۳۹
۷Q	۰/۷۰۹	۰/۷۴۹	۰/۵۱۶
۸Q	۰/۶۷۸	۰/۷۴۸	۰/۵۶۷
۹Q	۰/۶۳۱	۰/۷۵۵	۰/۵۹۰
۱۰Q	۰/۶۸۳	۰/۷۶۶	۰/۵۹۶
۱۱Q	۰/۶۱۷	۰/۷۷۸	۰/۵۸۸
۱۲Q	۰/۵۸۴	۰/۷۲۹	۰/۵۴۶
۱۳Q	۰/۶۲۴	۰/۸۰۴	۰/۶۰۰
۱۴Q	۰/۳۵۸	۰/۵۶۷	۰/۴۲۳
۱۵Q	۰/۵۲۶	۰/۷۰۱	۰/۵۱۸
۱۶Q	۰/۵۵۵	۰/۷۶۸	۰/۶۲۰

1. Cross Loading

2. Hair et al

نماد	انتخاب حسابرس مستقل	اجرای عملیات حسابداری	گزارش دهی
۱۷Q	۰/۴۳۲	۰/۶۱۰	۰/۴۲۵
۱۸Q	۰/۴۳۰	۰/۶۵۰	۰/۴۵۸
۱۹Q	۰/۴۴۱	۰/۶۳۴	۰/۴۹۷
۲۰Q	۰/۴۷۴	۰/۶۷۹	۰/۵۶۰
۲۱Q	۰/۴۷۸	۰/۶۵۶	۰/۵۵۶
۲۲Q	۰/۳۹۳	۰/۶۰۳	۰/۵۱۱
۲۹Q	۰/۳۹۵	۰/۷۰۵	۰/۵۱۷
۲۳Q	۰/۴۴۶	۰/۵۵۴	۰/۵۸۷
۲۴Q	۰/۴۸۶	۰/۵۶۴	۰/۶۳۲
۲۵Q	۰/۴۴۵	۰/۵۸۲	۰/۷۷۸
۲۶Q	۰/۴۸۸	۰/۵۷۶	۰/۷۹۲
۲۷Q	۰/۵۲۵	۰/۶۲۲	۰/۷۹۶
۲۸Q	۰/۵۳۸	۰/۶۲۵	۰/۷۹۳
۳۰Q	۰/۴۵۹	۰/۵۸۱	۰/۷۹۰
۳۱Q	۰/۴۵۷	۰/۵۹۶	۰/۷۲۹

میزان افتراق گویه‌های متغیرهای پنهان موجود در مدل نشان داد که بار عاملی هر گویه بر روی متغیر پنهان مربوط به خود، بیشتر از بار عاملی همان متغیر مشاهده‌پذیر بر متغیرهای پنهان دیگر می‌باشد. بر این اساس، روایی افتراقی ابزارهای اندازه‌گیری با استفاده از شاخص بارهای عاملی متقابل، تأیید گردید. آزمون مدل‌های ساختاری^۱: با توجه به اینکه نتایج تحلیل عاملی مرتبه اول بخش اندازه‌گیری متغیرهای درونزا و برونزا نشان داد که تمام سازه‌ها از روایی و پایایی لازم برخوردارند، بنابراین در این قسمت، ساختار کلی مدل مفهومی پژوهش مورد آزمون قرار می‌گیرد، تا مشخص شود که آیا روابط تئوریکی که بین متغیرها در مرحله تدوین چارچوب مفهومی مدنظر محقق بوده است، به وسیله داده‌ها تأیید می‌شود یا خیر.



نمودار ۱. نمودار ضرایب مسیر

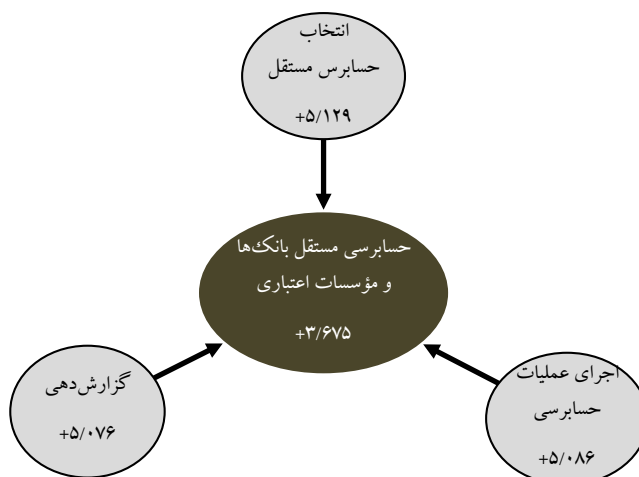
نمودار ۱ با عنوان نمودار ضرایب مسیر، به بررسی ضریب مسیر متغیرها و میزان تأثیر هر یک از متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته می‌پردازد. مقدار ضریب مسیر در بازه ۱- و ۱ قرار دارد. هر چه این مقدار بصورت مثبت بیشتر باشد، نشان‌دهنده تأثیر گذاری بیشتر متغیر مستقل بر متغیر وابسته است. ضریب تعیین میزان تبیین واریانس متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل را نشان می‌دهد. از مشکلات ضریب تعیین^۱ این است که میزان موفقیت مدل را بیش از اندازه برآورد می‌کند و کمتر تعداد متغیرهای مستقل و حجم نمونه را در نظر می‌گیرد. بر این اساس، برخی از محققان ترجیح می‌دهند از شاخص دیگری تحت عنوان ضریب تعیین تعدیل شده^۲ استفاده کنند (ساروخانی، ۱۳۸۷؛ ۲۶۳). ضریب تعیین معادل ۰/۹۵۲ و ضریب تعیین تعدیل شده برابر با ۰/۸۵۱ حاصل گردید و بدین معنی است که ۸۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را متغیرهای مستقل مورد مطالعه در این پژوهش توضیح می‌دهند. معیار دیگر برای بررسی مدل ساختاری، اندازه اثر می‌باشد. کوهن^۳ (۱۹۸۸) مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به ترتیب مقادیر ضعیف، متوسط و قوی ارزیابی کرده‌اند.

1. R Square
2. R Square Adjusted
3. Cohen

جدول ۸. اندازه اثر

متغیر	حسابرسی مستقل بانکها و مؤسسات اعتباری
انتخاب حسابرس مستقل	۰/۱۵۹
اجرای عملیات حسابرسی	۰/۲۵۰
گزارش دهی	۰/۱۴۸

نتایج بررسی مقادیر اندازه اثر در جدول ۸ نشان داد که این مقدار در بازه متوسط تا قوی گزارش شد. معناداری ضرایب مسیر (بتا): یکی از شاخص‌های تایید روابط در مدل ساختاری معنادار بودن ضرایب مسیر می‌باشد. معناداری ضرایب مسیر مکمل بزرگی و جهت علامت ضریب بتای مدل می‌باشد. چنانچه مقدار بدست آمده بالای حداقل آماره در سطح مورد اطمینان در نظر گرفته شده باشد، آن رابطه یا فرضیه تایید می‌شود. در سطح معناداری ۹۰ درصد، ۹۵ درصد و ۹۹ درصد این مقدار به ترتیب با حداقل آماره تی برابر با ۱/۶۴، ۱/۹۶ و ۲/۵۸ مقایسه می‌شود.



نمودار ۲. معناداری ضرایب مسیر

نمودار ۲ معناداری ضرایب مسیر را نشان می‌دهد. نتایج بدست آمده از این نمودار در ادامه و در نتایج فرضیه‌ها تشریح شده است.

قدرت پیش‌بینی مدل یا اشتراک افزونگی^۱ معیار دیگری برای بررسی مدل ساختاری است. هدف این شاخص بررسی توانایی مدل ساختاری در پیش‌بینی کردن به روش چشم‌پوشی^۲ می‌باشد. معروفترین و شناخته‌شده‌ترین معیار اندازه‌گیری این توانایی، شاخص Q^2 است که بر اساس این ملاک مدل باید نشانگرهای متغیر مکنون درون‌زای انعکاسی را پیش‌بینی کند. مقادیر بدست آمده از این آزمون مثبت است که نشان‌دهنده کیفیت مناسب مدل ساختاری است. در مورد قدرت پیش‌بینی مدل در مورد متغیرهای پنهان درون‌زای مقدار $0/02$ ، $0/15$ و $0/35$ به ترتیب به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای این شاخص معرفی شده‌اند (هنسرلر و همکاران^۳، ۲۰۰۹؛ ۷۱۴).

توان پیش‌بینی مدل یا اشتراک افزونگی نیز در جدول شماره ۹ ارائه می‌شود و همان‌گونه که ملاحظه می‌گردد توان پیش‌بینی مدل قوی گزارش شده است.

جدول ۹. توان پیش‌بینی مدل

متغیر	SSO	SSE	$Q^2 (=1-SSE/SSO)$
حسابرسی مستقل بانک‌ها و مؤسسات اعتباری	۰۰۰.۴۰۰.۸	۰۱۶.۴۷۲.۵	۰/۳۴۹
اجرای عملیات حسابرسی	۰۰۰.۸۰۰.۶	۰۰۰.۸۰۰.۶	
انتخاب حسابرس مستقل	۰۰۰.۴۰۰.۲	۰۰۰.۴۰۰.۲	
گزارش‌دهی	۰۰۰.۲۰۰.۳	۰۰۰.۲۰۰.۳	

برازش کلی مدل معادلات ساختاری: بدین منظور از شاخصی به نام GOF که توسط تننهاوس^۴ و همکاران (۲۰۰۵) پیشنهاد شد استفاده می‌شود که می‌توان به جای شاخص‌های برازشی که در رویکردهای کواریانس محور وجود دارد، استفاده گردد.

این شاخص مجذور ضرب دو مقدار متوسط مقادیر اشتراکی و ضریب تعیین است. از آنجا که این مقدار به دو شاخص مذکور وابسته است، حدود این شاخص بین صفر و یک بوده و وتزلس و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار $0/01$ ، $0/25$ و $0/36$ را به ترتیب به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی نمودند.

1. CV Red
 2. Blindfolding
 3. Henseler et al
 4. Tenenhaus

جدول ۱۰. نتایج برازش مدل کلی

GOF	مقادیر اشتراکی	مقادیر اشتراکی	ضریب تعیین	متغیرها
۰/۷۱۷	۰/۷۵۳	-	۰/۹۵۲	حسابرسی مستقل بانک‌ها و مؤسسات اعتباری
		۰/۷۸۲	-	اجرای عملیات حسابرسی
		۰/۷۴۰	-	انتخاب حسابرس مستقل
		۰/۷۶۹	-	گزارش‌دهی
۰/۰۷۱	ریشه دوم میانگین مربعات باقیمانده استاندارد شده (SRMR)			

با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰/۷۱۷ بوده که بیش از مقدار پیشنهادی و ترلس و همکاران^۱ (۲۰۰۹) یعنی ۰/۳۶ که قوی بودن مدل را نشان می‌دهد، می‌باشد و بنابراین، برازش مناسب مدل کلی تأیید می‌شود. مقدار مطلوب برای شاخص ریشه دوم میانگین مربعات باقیمانده استاندارد شده حداکثر ۰/۰۸ است. نتایج بدست آمده از این شاخص مقدار ۰/۰۷۱ را نشان داد که مقداری مطلوب است و بنابراین، برازش مناسب مدل کلی تأیید می‌شود.

تدوین و نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها: بر اساس عوامل شناسایی شده در قسمت کیفی پژوهش، به منظور انجام بخش کمی آن فرضیه‌هایی به شرح زیر مطرح و مورد آزمون قرار گرفت.

فرضیه اول: سازوکار انتخاب حسابرس تاثیر مثبت و معناداری بر حسابرسی مستقل بانک‌ها و مؤسسات اعتباری بر مبنای رویکرد نظارت موثر دارد.

جدول ۱۱. نتایج آزمون فرضیه اول

فرضیه	ضریب مسیر	ضریب تعیین	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
اول	۰/۱۴۶	۰/۱۴۲	۵/۱۲۹	۰/۰۲۸	تأیید

1. Wetzels et al.

نتایج آزمون این فرضیه نشان داد که مقدار ضریب مسیر برابر با مقداری مثبت و معادل $0/146$ می‌باشد. آماره تی این ارتباط در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار گزارش شد. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود.

فرضیه دوم: نحوه اجرای عملیات حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری بر حسابرسی مستقل بانکها و مؤسسات اعتباری بر مبنای رویکرد نظارت موثر بانکی دارد.

جدول ۱۲. نتایج آزمون فرضیه دوم

فرضیه	ضریب مسیر	ضریب تعیین	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
دوم	۰/۱۸۲	۰/۱۸۶	۵/۰۸۶	۰/۰۳۶	تأیید

نتایج آزمون این فرضیه نشان داد که مقدار ضریب مسیر برابر با مقداری مثبت و معادل $0/182$ می‌باشد. آماره تی این ارتباط در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار گزارش شد. بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش تأیید می‌شود.

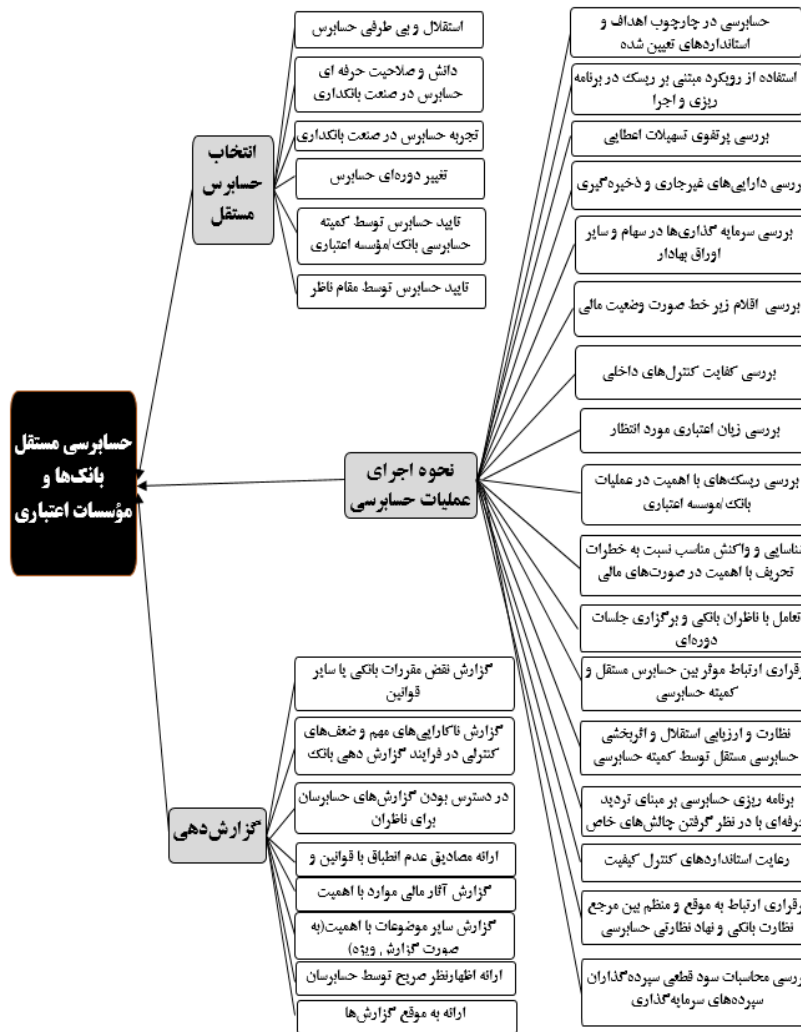
فرضیه سوم: نحوه و چارچوب گزارش دهی حسابرسان تاثیر مثبت و معناداری بر حسابرسی مستقل بانکها و مؤسسات اعتباری بر مبنای رویکرد نظارت موثر بانکی دارد.

جدول ۱۳. نتایج آزمون فرضیه سوم

فرضیه	ضریب مسیر	ضریب تعیین	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
سوم	۰/۱۲۲	۰/۱۱۹	۵/۰۷۶	۰/۰۲۴	تأیید

نتایج آزمون این فرضیه نشان داد که مقدار ضریب مسیر برابر با مقداری مثبت و معادل $0/122$ می‌باشد. آماره تی این ارتباط در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار گزارش شد. بر این اساس، فرضیه سوم پژوهش نیز تأیید می‌شود.

در نهایت الگوی پژوهش به شرح ذیل تدوین و ارائه می‌گردد.



شکل ۲. الگوی نهایی پژوهش همراه با گویه‌ها

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر الگویی برای عوامل مؤثر بر حسابرسی مستقل بانک‌ها و مؤسسات اعتباری بر مبنای رویکرد نظارت بانکی مؤثر مبتنی بر اصول ۲۹ گانه بال تدوین و ارائه نمود. همان‌گونه که از تحلیل

روابط بین متغیرها استنباط می‌گردد، در الگوی حسابرسی مستقل بانک‌ها و مؤسسات اعتباری، بین ابعاد مورد نظر در مدل معادلات ساختاری یعنی انتخاب حسابرس مستقل، نحوه اجرای عملیات حسابرسی و نحوه و چارچوب گزارش‌دهی حسابرسان به‌عنوان متغیر مستقل با حسابرسی مستقل بانک‌ها و مؤسسات اعتباری به‌عنوان متغیر وابسته رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. نتیجه حاصل شده از فرضیات این پژوهش به این معنی است که عوامل یاد شده بر بهبود فرآیند حسابرسی مستقل بانک‌ها و مؤسسات اعتباری تأثیر گذار هستند. همچنین با توجه به ضرایب مسیر، عوامل مرتبط با نحوه اجرای عملیات حسابرسی تأثیر گذاری بیشتری بر حسابرسی مستقل بانک‌ها و مؤسسات اعتباری دارد که بیشترین گویه‌ها را نیز به خود اختصاص داده است.

حسابرسان مستقل نقش حیاتی در حفظ اعتماد عمومی نسبت به صورت‌های مالی حسابرسی شده دارند. در مورد صنعت بانکداری، با توجه به نقش و عملکرد واسطه‌گری مالی بانک‌ها در اقتصاد کل کشور، این نقش عمومی به‌طور ویژه‌ای با ثبات مالی مرتبط است. در همین ارتباط کیفیت حسابرسی کلید اثربخشی این نقش عمومی است. به علاوه، این که در صنعت بانکداری، حسابرس مستقل موظف است در مورد موضوعات با اهمیت، مستقیماً به ناظر (یا در مواردی که مجاز نیست، غیر مستقیم از طریق بانک) گزارش دهد. ایجاد روابط مؤثر با حسابرسان مستقل می‌تواند اثربخشی نظارت بانکی را افزایش دهد. از سوی دیگر، حسابرسی صورت‌های مالی یک بانک می‌تواند به شناسایی نقاط ضعف در کنترل‌های داخلی مربوط به گزارشگری مالی کمک نموده و در نتیجه برای اقدامات نظارتی در این زمینه مؤثر بوده و به ارتقای سیستم بانکی در راستای ثبات و سلامت آن کمک کند. رهنمودهای کمیته بال ایجاد کانال‌های ارتباطی باز بین ناظر و حسابرس مستقل بانک را ترویج می‌نماید. علاوه بر این، رهنمودهای یاد شده تلاش دارد تا با ایجاد روابط مؤثر بین ناظران و نهادهای نظارتی حسابرسی که مسئول نظارت بر کیفیت حسابرسی‌های قانونی را برعهده دارند، حمایت کند و از این طریق همکاری‌های لازم در انجام وظایف قانونی مربوط به خود را ارتقا دهند. عوامل احصا شده در این پژوهش می‌تواند نقطه عطفی برای همسویی حسابرس مستقل و ناظران بانکی در کشورمان باشد تا بر مبنای آن سلامت شبکه بانکی کشور و حفظ منافع عموم جامعه به ویژه سپرده‌گذاران تا حد قابل ملاحظه‌ای بهبود یابد.

نتایج حاصل از این پژوهش از دیدگاه تأکید بر گسترش تعاملات حسابرسان مستقل و ناظران بانکی و بهره‌مندی از ظرفیت حسابرسان مستقل در فرآیند نظارت بانکی با تحقیق ماسکیاندارو و همکاران (۲۰۲۰) همسو است. در نهایت یافته‌های این پژوهش به بانک مرکزی به‌عنوان متولی اصلی نظارت بر بانک‌ها و مؤسسات اعتباری در کشورمان پیشنهاد می‌کند ضمن توجه ویژه در تأیید صلاحیت حسابرسان مستقل به منظور انجام حسابرسی بانک‌ها، تعامل سازنده با آنها و نهاد بالادستی و نظارتی حسابرسی مانند جامعه حسابداران رسمی را در دستور کار خود قرار داده و عوامل اثرگذار شناسایی شده را در هر یک از ابعاد نظارتی، سیاست‌گذاری و عملیاتی مورد توجه و استفاده قرار دهند تا امکان نظارت کارآمدتر بر شبکه بانکی کشور در راستای پیشگیری از هرگونه بحران فراهم گردد. همچنین، نتایج این پژوهش به جامعه حسابرسی کشور نیز پیشنهاد می‌کند با توجه به الگوی به دست آمده ضمن افزایش تخصص، تجربه و صلاحیت حرفه‌ای در صنعت بانکداری، بر عوامل احصا شده مرتبط یا اجرای عملیات حسابرسی و گزارش‌دهی ملاحظه و تمرکز بیشتری داشته تا ضمن ارتقای اثربخشی و کارایی حسابرسی مستقل بانک‌ها، گزارش‌های حسابرسی با کیفیت‌تری در راستای ایفای مسئولیت‌های حرفه‌ای و اجتماعی خود و در نهایت منافع عموم جامعه ارائه نمایند. در نهایت، به منظور انجام پژوهش‌های آتی نیز پیشنهاد می‌شود از عوامل مشخص شده در پژوهش حاضر جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی بانک‌ها و مؤسسات اعتباری با استفاده از آزمون‌های آماری مناسب استفاده شود و همچنین، موضوعاتی از قبیل میزان مشارکت حسابرسان مستقل در فرآیند نظارت بانکی و تاثیر کیفیت حسابرسی بانک‌ها و مؤسسات اعتباری بر مدیریت ریسک‌های اساسی شبکه بانکی کشور از جمله ریسک اعتباری، نقدینگی، بازار و عملیاتی اشاره نمود.

منابع

- احمدیان، اعظم؛ داوودی، آزاده. (۱۳۹۱). اثر نظارت بانکی بر کاهش مطالبات معوق، نشریه حسابداری مدیریت، دوره ۵، شماره ۱۲: ۱۱۷-۱۲۷.
- تاجمیر ریاحی، حامد. یارمحمدی، رضا. رحمتی، محمد (۱۳۹۸). شناسایی و رتبه‌بندی شاخص‌های کارایی حسابداری در صنعت بانکداری با تأکید بر بانکداری بدون ربا ایران. نشریه علمی حسابداری و منافع اجتماعی. دوره ۱۰، شماره ۴: ۱۱۱-۱۴۰.
- جعفری، کرامت. آزادی، کیهان. فدایی، مهدی. (۱۴۰۰). ارائه الگویی برای شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با بکارگیری روش دلفی و منطق فازی. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال ۱۰، شماره ۳۸، ۲۶۹-۲۸۴.
- جلالی، رستم. (۱۳۹۱). نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی. مجله تحقیقات کیفی در علوم سلامت، سال اول، شماره ۴: ۳۱۰-۳۲۰.
- حبیبی، آرش. مریم عدنور (۱۳۹۶). مدل‌یابی معادلات ساختاری و تحلیل عاملی (آموزش کاربردی نرم‌افزار LISREL). سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی. ۱۲۰ص.
- ساروخانی، باقر (۱۳۸۷). روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی. تهران. چاپ ۱۴: ۳۷۲ص.
- قربانی، رامین. کردستانی، غلامرضا. حقیقت، حمید. قائمی، محمدحسین. عزیزمحمدلو، حمید. (۱۳۹۹). ارائه مدلی برای ارزیابی اثربخشی مدیریت ریسک در صنعت بانکداری، مجله تحقیقات مالی، دوره ۲۲، شماره ۴: ۴۹۶-۵۲۰.
- محمود دهنوی، زهره. (۱۳۹۵). استفاده از فناوری اطلاعات در حسابرسی مستقل در ایران؛ موانع و مشکلات. نشریه علمی حسابداری و منافع اجتماعی. دوره ۶، شماره ۲: ۵۵-۷۰.
- منصوری نیا، الهام. یدالهی، نگار. (۱۴۰۱). نقش کیفیت کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی بانک‌های دولتی و خصوصی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. چشم انداز حسابداری و مدیریت. ۵(۶۷): ۱۰۷-۱۲۵.
- میرعمادی، سیدعلی‌اکبر. رضازاده، جواد. خدارحمی، بهروز. (۱۴۰۱). الگوی گزارشگری قسمت‌های عملیاتی در صنعت بانکداری ایران. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. دوره ۱۴، شماره ۵۳: ۱۰۳-۱۳۴.

References

- Ahmadyan, A; Davoodi A. (2012). The Effect of Banking Supervision on Nonperforming Loan Subtraction. Management Accounting Journal. Volume 5. Number 12: 117-127. (In Persian)

- Al-Ajmi, J. (2009). "Audit and Reporting Delays: Evidence from an Emerging Market". *Advances in Accounting*, Vol. 24, Issue. 2: 217-226.
- Barclay, D; Higgins, C. Thompson, R. (1995). The partial least squares approach to causal modeling: personal computer adoption and use as an illustration, *technological studies*, 2 (2): 285-309.
- Basel Committee on Banking Supervision. (2014). External Audits of banks, Bank for International Settlements. www.bis.org. March: 1-42.
- Basel Committee on Banking Supervision . (2012). Core Principles for Effective Banking Supervision, Bank for International Settlements. www.bis.org. September: 1-79.
- Basel Committee on Banking Supervision. (2020). Supplemental note to External audits of banks – audit of expected credit loss, Bank for International Settlements. www.bis.org. December: 1-35.
- Cheng, C.H and Y Lin, (2002). Evaluating the best main battle tank using fuzzy decision theory with linguistic criteria evaluation, *European Journal of Operational Research*, 142.
- Cohen, J. (1988). *Statistical power analysis for the behavioral sciences* (2nd ed.). Hillsdale, NJ: Lawrence Earlbaum Associates:145-153.
- Dantas, José Alves ; Costa, Fábio Moraes da ; Niyama, Jorge Katsumi ; Medeiros, Otávio Ribeiro de. (2014). Audit regulation in banking systems: analysis of the international context and determining factors" *R. Cont. Fin. – USP, São Paulo*, v. 25, n. 64: 7-18.
- Doehr Benjamin; (2015). The Effect of Terminating Enforcement Actions on the Nation's problem banks". *Undergraduate Economic Review*, 11 (1): 1-19.
- Ghorbani, Ramin. Kurdestani, Gholamreza. Haghghat, Hamid. Ghaemi, Mohammad Hossein. Aziz Mohammadlou, Hamid. (2019). Presenting a model to evaluate the effectiveness of risk management in the banking industry, *Financial Research*, Volume 22, Number 4:496-520. (In Persian)
- Hair, J. F; Sarstedt, M; Ringle, C. M; Mena, J. A. (2017). 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.
- Henseler, J; Fassott, G. (2009). Testing moderating effects in PLS path models: An illustration of available procedures. In: V. Esposito Vinzi, W. W. Chin, J. Henseler; H. Wang (Eds), *Handbook of partial least squares: Concepts, methods, and applications*. Berlin: Springer (in print):713-735.
- Hirtle, Beverly, Anna Kovner and Matt Plosser. (2020). The Impact of Supervision on Bank Performance." *Journal of Finance*, no. 5 (July):2765-2808.
- Jafari K; Azadi K; Fadaei M; (2021). Provide a Model for Identifying Factors Affecting Audit Quality Using Delphi Method and fuzzy Logic. *Journal of Accounting Knowledge and Management Auditing*. Year 10. Number 38:269-284. (In Persian)

- Jalali R. (2012). Sampling in Qualitative Research. *Journal of Qualitative Research in Health Sciences*. Year 1. Number 4:310-320. (In Persian)
- Jensen, M.C; and Meckling W.H; (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* (October):305-360.
- Kenneth. Unuafe Okaro, Afolabi M. Adeniyi, (2014). Prediction of Bank Failure Using Camel and Market Information: Comparative Appraisal of Some Selected Banks in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.5, No.3:1-17.
- Mahmoud Dehnavi Z. (2016). Utilization of the Information Technology in External Audit in Iran, Problems and Constraints *Journal of Accounting and Social Interest*. Volume 6. Number 2:55-70. (In Persian)
- Manita,Riadh.Elommal,Najoua. Baudier , Patricia. Hikkerovad ,Lubica. (2020). The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting & Social Change*. Volume 150, January:127-141.
- Mansouri Niya, Elham. Yadollahi, Negar. (2022). The role of audit committee quality on the financial performance of public and private banks admitted to the stock exchange. *Accounting and management perspective*. 5(67). 107-125. (In Persian)
- Masciandaro, Donato; Oana, Peia; Davide, Romellic (2020)" Banking supervision and external auditors: Theory and empirics" *Journal of Financial Stability*. Volume 46. February 2020:1-19.
- Merrouche, O; Nier, E; (2010). What Caused the Global Financial Crisis; Evidence onthe Drivers of Financial Imbalances 1999: 2007. *IMF Working Paper*:1-64.
- Miremadi S A; Rezazadeh J; Khodarahmi B. (2022). Segment Report Patterning in Iranian Banking Sector. *The Financial Accounting and Auditing Researches*. Volume 14. Number 53:103-134. (In Persian)
- Ricquebourga, AlanDuboisée. Maroun,Warren (2022). How do auditor rotations affect key audit matters? Archival evidence from South African audits, *The British Accounting Review*. May. Available online.1-54.
- Saheruddin, Herman; Soedarmono, Wahyoe, (2022). Do board size, institutional ownership and external auditors matter to market discipline in Indonesian banking?. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, Elsevier, vol. 86 (C): 389-395.
- Sarokhani B. (2003). *Research Methodology in Social Studies*. Institute for Humanities and Cultural Studies. Tehran: 1-372. (In Persian)
- Singh, D; (2013). The role of external auditors in bank supervision: a supervisory gatekeeper? *Int. Lawyer* 47 (1): 101-166.
- Tajmir Riyahi H; Yarmohammadi R; Rahmati M. Identify and Rank Accounting Performance Indicators in the Banking Industry with Emphasis on Interest-Free (Riba) Banking in Iran. *Journal of Accounting and Social Interest*. Volume 10. Number 4:111-140. (In Persian)

- Wallace .Wanda, A. (1980). The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets. Graduate School of Mangement, University of Rochester, NY. Volume 1: 1-51.
- Werts, C.E; Linn, R.L; Joreskog, K; G. (1974). Intraclass reliability estimates; Testing structural assumptions, educational and psychological measurement, 34 (1), 177. : 1-28.
- Wetzels, M; Odekerken-Schorder, G; Van Oppen, C. (2009). Using PLS Path Modeling for Assessing Hierarchical Construct Models: Guidelines and Empirical Illustration. MIS Quarterly.No 33. (33): 177-1
- Willenborg, M. (1999). Empirical analysis of the economic demand for auditing in the initial public offering market. Journal of Accounting Research.No 37: 225–238.
- Wulandari Septiani, Zuni Barokah (2022). Determinants of Audit Report Lag: Evidence from Commercial Banks in Indonesia. The Indonesian Journal of Accounting Research . Vol 25, No 3: 108-116.
- Wu, Chih-Hung; Fang, Wen-Chang. (2011). Combining the Fuzzy Analytic Hierarchy Process and the fuzzy Delphi method for developing critical competences of electronic commerce professional managers; Qual Quant, Vol. 45:751–768.

COPYRIGHTS COPYRIGHTS



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



طراحی مدل گزارشگری شهروند شرکتی: تحلیل رتبه‌بندی تفسیری (IRP)^۱

سهیلا شریف خفری^۲، مهدی صفری گرایلی^۳، ابراهیم گیوکی^۴، آذر مسلمی^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۸/۰۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۲۶

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: با تغییر رویه‌های سنتی به سمت رویه‌های مدیریت نوین، به تدریج باور به وجود صرف نهادها در نظارت بر عملکردهای مالی شرکت‌ها در افشاء، تغییر یافت و امروزه گزارشگری مالی فراتر از استانداردها و مقررات تدوین شده، براساس تعهد و مسئولیت‌پذیری خود شرکت‌ها در ارائه اطلاعات شفاف به ذینفعان، صورت می‌پذیرد. هدف این پژوهش طراحی مدل گزارشگری شهروند شرکتی می‌باشد.

روش پژوهش: در این پژوهش که از نظر روش‌شناسی توسعه‌ای و ترکیبی محسوب می‌شود، با اتکاء به فرآیندهای تحلیل فراترکیب و دلفی در بخش کیفی پژوهش، اقدام به شناسایی مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی شده است. سپس در بخش کمی از تحلیل رتبه‌بندی تفسیری و میک‌مک (MICMAC) جهت شناسایی اثرگذارترین مولفه گزارشگری شهروند شرکتی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه ایران استفاده گردید. جامعه آماری در بخش کیفی، ۱۵ نفر از خبرگان بودند و در بخش کمی از مشارکت ۲۴ نفر از مدیران شرکت‌های بازار سرمایه بهره برده شد.

یافته‌ها: نتایج پژوهش در بخش کیفی وجود ۸ مولفه گزارشگری شهروند شرکتی را پس از غربالگری محتوایی ۱۲ پژوهش تأیید شده، نشان داد. نتایج در بخش کمی پژوهش نشان داد، درصد تاثیرگذاری مولفه افشای اطلاعات هیئت‌مدیره نسبت به بقیه مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی بیشتر است، که به معنای آن است که جهت جاری‌سازی رویکرد گزارشگری شهروند شرکتی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه، افشاء اطلاعات مربوط به کارکردهای هیئت‌مدیره نسبت به سایر مولفه از اثربخشی بالاتری برخوردار است.

دانش‌افزایی: این مطالعه به تغییر زمینه‌های شناخت شهروندان در حوزه‌های عملکرد اجتماعی شرکت‌ها کمک می‌کند و باعث شکاف انتظارات در حوزه‌ی نمایندگی می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: گزارشگری شهروند شرکتی، تحلیل رتبه‌بندی تفسیری (IRP)، تحلیل میک‌مک.

طبقه‌بندی موضوعی: G30, G39, M14

10.22051/JAASCI.2022.39179.1666 : DOI

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران. (s_ava2115@yahoo.com).
۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران. (نویسنده مسئول). (Mehdi.safari83@yahoo.com).
۳. استادیار، گروه مدیریت، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران. (egivaki_1352@yahoo.com).
۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران. (azar.moslemi.kh@gmail.com).

مقدمه^۱

گزارشگری مالی به‌عنوان یکی از ارکان پاسخگویی باگذر زمان و ماهیت انتظارات و استانداردها، تغییرات ملموسی نسبت به گذشته داشته است. ظهور این رویکردها که از مدیریت بازرگانی وام گرفته شده بود، باعث تقویت توسعه اصول مدیریت حقوق ذینفعان در مدیریت مالی در دهه اخیر شده است و مدیریت مالی سنتی را به مدیریت مالی نوین تغییر داده است (جرج و همکاران، ۲۰۲۰: ۱۵۰). رویکرد شهروند شرکتی در راستای تغییر ماهیت کارکردی شرکت‌ها از بنگاه به بخشی از شهروندان یک اجتماع، به بهتر درک شدن نیازها و انتظارات ذینفعان توسط شرکت منجر خواهد شد. به‌عبارت دیگر، شرکت بخشی از جامعه‌ایی است که با انجام مسئولیت‌های متعهدانه خود می‌تواند نقش یک شهروند خوب را برای جامعه ایفا نماید و در مقابل انتظار بازخورد مطلوب از نهادها و سایر شهروندان فعال در جامعه را دارد (ایرانی و همکاران، ۱۴۰۰: ۳۰۴). گزارشگری به‌عنوان بخشی از این رویکرد اجتماعی، وظایفی فراتر از ماهیت صرفاً کمی در افشای اطلاعات را بر عهده دارند. بنابراین، شهروند شرکتی یک فعالیت اختیاری و فراتر از آن چیزی است که از یک کسب و کار انتظار می‌رود و می‌تواند با توسعه بازخوردهای عملکردی از طریق گزارشگری مالی، شکل پویاتری از ارتباطات بین شرکت با ذینفعان را شکل دهند (آبوتایو و همکاران، ۲۰۱۸: ۲۱۸). این دیدگاه گرایش به ارائه مفهومی از شهروند شرکتی دارد که در آن به فعالیت‌های بشردوستانه به‌عنوان استراتژی راهبردی شرکت نگاه می‌شود و از طریق ایجاد یک جامعه پایدار، محیط‌زیستی سالم و فضای سیاسی شفاف، می‌تواند زمینه را برای فعالیت‌های سودآور شرکت فراهم نموده و ضمن حفاظت از منافع ذینفعان بیرونی، متضمن منافع ذینفعان درونی شرکت‌ها نیز باشد (آندرسون و یوهانسون، ۲۰۲۱: ۶۹۰). علیرغم وجود دستورالعمل‌هایی همچون «الزام به افشای اطلاعات و تصویب معاملات با اشخاص وابسته ناشران بورسی» باهدف حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران و پیشگیری از وقوع تخلفات در بازار سرمایه، اما کماکان کمبود استانداردهای مبتنی بر توسعه‌ی کارکردهای اجتماعی در حفاظت از منافع سهامداران و سرمایه‌گذاران احساس می‌شود. بنابراین، همانطور که مشاهده می‌شود، مفهوم گزارشگری شهروند شرکتی به لحاظ رویه‌های افشای اطلاعات از جانب نهادها در قالب توصیه یا پیشنهادها به شرکت‌ها مغفول مانده است و از نظر دانش‌افزایی علمی نیز، به دلیل فقدان تمرکز بر

۱. مقاله برگرفته از رساله دکتری است.

این مفهوم، می‌توان گفت از عدم انسجام نظری لازم برخوردار است. با عنایت به توضیح‌های داده شده، ضرورت انجام این پژوهش را می‌توان از دو منظر زیر مدنظر قرار داد.

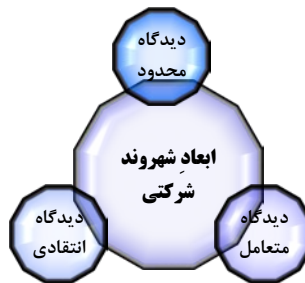
اولاً اینکه این پژوهش جزء نخستین پژوهش‌هایی است که به واکاوی مفهوم گزارشگری شهروند شرکتی می‌پردازد و از طریق تحلیل‌های ترکیبی به دنبال ارائه یک مدل یکپارچه ادراکی در ارتقای سطح شفافیت شرکت‌ها می‌باشد، تا از طریق شناخت شیوه‌های مبتنی بر تعهد و مسئولیت اجتماعی، شرکت‌ها به گونه‌ای فراگیرتر نسبت به منافع اجتماعی ذینفعان، اقدام به پاسخگویی نماید. گریزی به پژوهش‌های گذشته همچون آگودلو و همکاران (۲۰۱۹)، آبتاب و همکاران (۲۰۱۸) و فیفا (۲۰۱۳) نشان می‌دهد، اگرچه موضوع گزارشگری شهروند شرکتی در قالب رویکرد مسئولیت اجتماعی مورد توجه بوده است، اما به نقش ارزش‌های فراگیر در حوزه شهروند شرکتی پرداخته نشده است و این پژوهش می‌تواند مبنایی برای توسعه‌ی این مفهوم در سطح پاسخگویی شرکت‌های بازار سرمایه باشد.

ثانیاً، نتایج این پژوهش می‌تواند به نهادهای نظارتی همچون سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای گزارشگری مالی کمک نماید تا با تدوین راهبردها و آموزش‌هایی در خصوص تشویق به افشای اختیاری اطلاعات در گام اول با افزایش هنجارهای رفتاری در حوزه پابندی، به حفاظت از حقوق اجتماعی ذینفعان کمک نماید و در گام دوم اعتماد سهامداران و سرمایه‌گذاران را در شرایط اقتصادی نامتوازن بازارهای سرمایه‌ای همچون بازار سرمایه ایران، تقویت نمایند. بنابراین، همسو با افزایش انتظارات ذینفعان به‌عنوان شهروندان، ظهور چنین تغییراتی می‌تواند به افزایش پویایی تعاملات بین شرکت با ذینفعان کمک نماید و سبب تقویت اثربخشی رقابت‌ها گردد. بر این اساس، هدف این پژوهش طراحی مدل گزارشگری شهروند شرکتی و رتبه‌بندی تفسیری ابعاد شناسایی شده در بخش کیفی می‌باشد.

مبانی نظری پژوهش

شهروند شرکتی همواره تداعی‌کننده این مفهوم است که واحد تجاری همانند سایر افراد جامعه، شهروند متعهد و پایبند به ارزش‌های اجتماعی است که تلاش دارد تا با اشاعه ارزش‌های اخلاقی، به افزایش مسئولیت‌پذیری، اعتماد و اطمینان در سطح جامعه کمک نماید (حجازی و نصیری، ۱۳۹۶):

۱۶۶). به همین دلیل از یکسو در درون ساختارهای خود تلاش می‌کند ارزش‌های اخلاق‌گرایی را از طریق فرهنگ سازمانی ترویج دهد و از سویی دیگر، به ارزش‌های اجتماعی مانند حفاظت از محیط‌زیست و رعایت حقوق سهامداران، متعهدانه عمل می‌نماید (محمودخانی و همکاران، ۱۴۰۰: ۱۹۲). ماتن و همکاران (۲۰۰۳: ۱۱۴) در جامعیت بخشیدن به مفهوم شهروند شرکتی، بر سه مفهوم زیر تأکید داشتند.



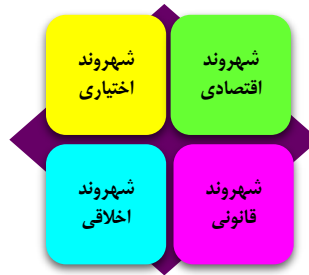
شکل ۱. ابعاد شهروند شرکتی

در دیدگاه محدود، مفهوم شهروند شرکتی به معنای نوع‌دوستی شرکت نسبت به جامعه، سرمایه‌گذاری اجتماعی و مسئولیت‌های اجتماعی تعیین‌شده برای شرکت در قبال جامعه است (حجازی و حیاتی، ۱۳۹۶: ۲۱). بنابراین، شهروند شرکتی یک فعالیت اختیاری و فراتر از آن چیزی است که از یک بنگاه تجاری انتظار می‌رود (اگالا و ماریا، ۲۰۲۰: ۱۱۴). در دیدگاه متعادل مفهوم جدیدی از نقش شرکت‌ها در مسئولیت اجتماعی (مسئولیت اقتصادی؛ قانونی؛ اخلاقی و اختیاری) جهت پایبندی عملگرایانه به حیطه‌های اخلاقی جامعه را ارائه می‌نماید. در این دیدگاه شرکت تلاش دارد تا براساس اولویت‌ها و الزامات تعیین شده، شیوه‌های متفاوت‌تری از مسئولیت‌های اجتماعی را در ابعاد وسیع‌تر و با درک نیازهای عمیق‌تری از منافع ذینفعان بکار گیرد (کروگل و همکاران، ۲۰۲۰: ۵۶). در دیدگاه انتقادی، شرکت‌ها فراتر از نهادها و احتمالاً فقدان الزامات قوانین، به‌عنوان یک منتقد، از طریق ایجاد ارزش‌هایی اخلاقی در جامعه، به دنبال پُر نمودن خلاءهای نظارتی و ترویج رفتارهای اختیاری جهت پاسخگویی بیشتر به ذینفعان و جلب اعتماد و اطمینان آنان می‌باشند (کارینی و همکاران، ۲۰۲۱: ۱۲۰).

گزارشگری شهروند شرکتی

تغییرات گزارشگری به واسطه تغییر کسب و کار، همواره چالش‌های با اهمیتی را بر سر راه شرکت‌ها جهت تهیه و ارائه اطلاعات قرار داده است. ضرورت وجود گزارشگری از جهت توسعه شفافیت محیط اقتصادی شرکت‌ها و تصمیم‌گیری بهتر مدیران و سرمایه‌گذاران غیرقابل انکار است، زیرا به نظر می‌رسد که گزارشگری سنتی قادر به ترسیم جایگاه واقعی شرکت در جامعه، صنعت و بازار نیست. در پاسخ به این نیازها کمیته بین‌المللی گزارشگری با اشاره به مفاهیم جدیدی همچون شهروندی شرکتی بر اهمیت گزارشگری یکپارچه صحه گذاشت و از این طریق تلاش نمود تا صحت شفافیت‌ها براساس توسعه‌ی هنجارهای اخلاقی را ارتقاء بخشد (مارسیلا و باگستر، ۱۹۹۹: ۱۶۴). همسو با رویکرد انتقادی، در مفهوم شهروند شرکتی مورد تأکید در پژوهش ماتن و همکاران (۲۰۰۳)، گزارشگری شهروند شرکتی بر حوزه‌هایی از گزارشگری در شرکت‌ها متمرکز است که در کنار مزیت‌های اقتصادی به ترویج مفاهیم مرتبط با ارزش‌های اخلاقی از طریق فرهنگ‌سازی در زمینه‌هایی همچون منابع انسانی، حفاظت از منافع سهامداران، محیط‌زیست و ... می‌پردازد. این دیدگاه مبتنی بر نظریه اقتصاد فرهنگی است و اعتقاد دارد که اگرچه رویکرد شهروند شرکتی، ریشه در مسئولیت اجتماعی دارد و تأکید آن بر نظریه ذینفعان است، اما در گزارشگری شهروند شرکتی، به‌عنوان زیرمجموعه این مفهوم، بر نقش بنگاه اقتصادی در ترویج ارزش‌های اخلاقی در حوزه پایداری منافع به‌عنوان یک شهروند در برابر سایر ذینفعان تأکید می‌نماید (ماتن و کران، ۲۰۰۵: ۱۶۸). در واقع، براساس نگاهی نقادانه به مفهوم شهروند شرکتی، می‌توان دریافت که این مفهوم به وظیفه پاسخگویی و گزارشگری به صورت واضح و روشن اشاره‌ای نکرده است (کارول، ۱۹۹۸: ۳) و توسعه‌ی حوزه گزارشگری شهروند شرکتی می‌تواند بخش مهمی از خلاء پایداری در حفاظت از منافع ذینفعان و جامعه را پر نماید (محمدیان و ستایش، ۱۳۹۷: ۴۹). بنابراین، نظریه‌پردازان مختلفی همچون آندرسون و یوهانسون (۲۰۲۱)؛ کارینی و همکاران (۲۰۲۱)؛ شینکل و اسپنسر (۲۰۱۲) با ترکیب نظریه‌های سیاسی، اقتصادی و فرهنگی تلاش نمودند تا بنگاه‌های اقتصادی را به‌عنوان یک شهروند متعهد در برابر سایر شهروندان جامعه پاسخگو و مسئولیت‌پذیرتر نمایند، زیرا اساساً بخش دولتی در قالب نهادها و بخش عمومی در قالب جنبش‌های اجتماعی، نتوانستند الزامات قانونی لازم

در ترویج ارزش‌های شهروندی را توسعه ببخشند. بنابراین، نقش اجتماعی بنگاه‌های اقتصادی در پاسخگویی به‌عنوان یک منفعت عمومی در جامعه، در قالب گزارشگری شهروند شرکتی تعریف می‌شود. فلیزوز و فین (۲۰۱۱: ۱۴۰۹) در یک دسته‌بندی، گزارشگری شهروند شرکتی را در قالب چهار بُعد زیر تفکیک می‌کند.



شکل ۲. ابعاد گزارشگری شهروند شرکتی

شرکت‌ها در نقش شهروند اقتصادی، فعالیت‌هایی که ماهیت منفعت برای کل اقتصاد را دارد، می‌بایست مدنظر قرار دهند. در تقابل با نظریه‌های سنتی، این رویکرد صرفاً بر کسب سود و ایجاد ثروت برای مالکان یا سهامداران متمرکز نمی‌باشد، بلکه رسیدن به حد برابری از کارایی اقتصادی برای جامعه را در نظر دارد (حجازی و سادات نصیری، ۱۳۹۳: ۱۶۷). شهروند قانونی، بیان‌کننده این موضوع است که شرکت‌ها بایستی تابع قوانین و مقررات مصوب بوده و تعهدات قانونی‌شان را انجام دهند. در رویکرد شهروند اخلاقی، اگرچه به دلیل گستردگی مفهومی نمی‌توان تعریف مشخصی برای آن ارائه داد، اما این رویکرد شرکت‌ها را فراتر از الزامات قانونی، به رعایت استانداردها و رفع نقایص قانونی در قالب ارائه گزارش‌های شفاف به ذینفعان تشویق می‌نماید (کارول، ۲۰۱۶: ۵). در نهایت، شهروند اختیاری اشاره به کارکردهای داوطلبانه‌ی شرکت‌ها در گزارشگری مالی دارد که از آن گاهی در دسته بشر دوستانه نیز یاد می‌کنند (ریگو و همکاران، ۲۰۱۰: ۱۱۰). توجه به این نکته مهم است که این ابعاد بسته به هدف و بسترهای اجتماعی فعالیت شرکت‌ها قابل تغییر هستند و برای عملیاتی کردن آن‌ها تمرکز بر مصادیق مربوط به کارکردهای شرکت‌ها در محیط اجتماعی نیازمند

توجه می‌باشد. بنابراین، با بیان مطالب نظری فوق، سوال‌های پژوهش را می‌توان به ترتیب زیر ارائه داد:

سوال اول پژوهش) مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی کدامند؟

سوال دوم پژوهش) تأثیرگذارترین مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی کدامند؟

در ادامه، نتایج برخی تحقیقات مرتبط با موضوع پژوهش حاضر ارائه می‌شود. کاپوتو و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «ارتقای سطح شفافیت اطلاعات محیطی از طریق پایداری گزارشگری شهروند شرکتی» انجام دادند. نتایج نشان داد، حاکمیت شرکتی و ویژگی‌های گزارش بر شفافیت محیطی تأثیر می‌گذارد. آندرسون و یوهانسون (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان «شهروندی شرکتی: چالش شرکت‌ها در بازاریابی شرکتی» انجام دادند. نتایج مشخص ساخت، توسعه رویکرد نظری شهروند شرکتی باعث خواهد شد تا سطح چالش‌های شرکت در بازاریابی در قالب کارکردهای سازمانی همچون مالی و حسابداری، منابع انسانی، انبارداری همچون یک حلقه پیوسته بهم عمل نماید. میلر و سی‌آرسی (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان «بسط علم شهروندی در گزارشگری پایدار شرکتی» انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد، اگرچه واکاوی در متون گزارش‌های ارائه شده شرکت‌ها، مستقیماً از واژه شهروندی استفاده نشده بود، اما لحن گزارشگری مالی شرکت‌ها به دلیل مسئولیت‌های آنان در قبال ذینفعان، اجتماع و محیط‌زیست نشان از وجود ارزش‌های دانش شهروندی در گزارشگری پایدار شرکت‌ها بود. طرقة و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی تحت عنوان «الگوی ماهیت شناسی رفتار شهروندی حسابداری» انجام دادند. جهت‌گیری این پژوهش، بنیادی؛ فلسفه آن، ساخت‌گرایی؛ روش مورد استفاده آن، کیفی و از نوع تکنیک تحلیل مضمون بود. تحلیل داده‌ها نیز با استفاده از سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی انجام گرفته بود و داده‌ها در قالب ۹۹ مفهوم، ۳۶ مقوله فرعی و ۱۶ مقوله اصلی دسته‌بندی گردیده بودند. بر این اساس، مضمون رفتار شهروندی در حسابداری شامل سه بعد فردی، گروهی و سازمانی می‌باشد. بعد فردی این رفتار، مقوله‌های «انضباط فردی»، «جوانمردی»، «آداب رفتاری»، «ارتقای فردی»، «وجدان کاری» و «ابتکار فردی»؛ بعد گروهی آن مقوله‌های «فداکاری»، «نوع دوستی»، «رفتارهای کمک‌کننده» و «اخلاق حرفه‌ای» و در نهایت، بعد سازمانی آن نیز شامل مقوله‌های «فضیلت سازمانی»، «اطاعت سازمانی»، «اجابت

سازمانی»، «وفاداری سازمانی»، «مشارکت سازمانی» و «تعصب سازمانی» بود. حجازی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان «رابطه رهبری اخلاقی و رفتارهای شهروند شرکتی با نقش تعدیل گر خودکارآمدی، احترام و تعامل بین مدیر و کارکنان» انجام دادند. این پژوهش کاربردی و از نوع توصیفی-همبستگی بود و جامعه آن را کل کارکنان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تشکیل می‌دهد. نمونه برگزیده شامل ۱۰۲ نفر است که با استفاده از نمونه‌گیری در دسترس انتخاب شده‌اند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین رهبری اخلاقی و شهروند شرکتی در بعد فردی و سازمانی روابط مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، خودکارآمدی، احترام و تعامل بین مدیر و کارکنان روابط بین رهبری اخلاقی و شهروند شرکتی در بعد فردی و سازمانی را به گونه‌ای مثبت تعدیل می‌کند. خواجهی و محمدیان (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «الگوی مفهومی حسابداری شهروندی مبتنی بر تفکر انتقادی» انجام دادند. نتایج نشان داد، که نقش پاسخگویی در برابر جامعه و شهروندان از سطح کلان (دولت) به سطح خرد (شرکت‌ها به‌عنوان شهروند شرکتی) و نهایتاً به حسابداران (حسابداری شهروندی) انتقال یافته است و حسابداران جهت ادای حقوق شهروندان (درجهت کمک به دولت) موظفند با رعایت کردن اخلاقیات (عدل و انصاف) و تهیه اطلاعاتی سودمند، در قبال جامعه و شهروندان پاسخگو باشند.

روش شناسی پژوهش

در این پژوهش همانند فرآیند تحلیل در روش‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره، ابتدا مولفه‌های پژوهش جهت ارتقای سطح کارکردهای شهروندی در گزارشگری شرکت‌های بازار سرمایه براساس فرآیند تحلیل فراترکیب مورد شناسایی قرار می‌گیرد تا براساس آن ساختار مسئله که شامل یک مقایسه زوجی بین مولفه‌های پژوهش است، مورد کنکاش قرار گیرد. براین اساس می‌توان بیان نمود، از نظر ماهیت روش شناسی نتیجه، این پژوهش در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای قرار می‌گیرد، زیرا عدم‌انجام نظری در باب مفاهیم و تئوری‌های مرتبط به این حوزه، باعث گردیده است تا این پژوهش به دنبال ایجاد یک رویکرد یکپارچه در مورد گزارشگری شهروند شرکتی باشد. از سوی دیگر، براساس نوع داده، این پژوهش ترکیبی است، زیرا در بخش کیفی از طریق غربالگری نظری براساس روش سیستماتیک فراترکیب، این پژوهش به دنبال شناسایی مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی

می‌باشد و سپس در بخش کمی از طریق تحلیل ماتریس قطبی براساس روش تصمیم‌گیری چندمعیاره، الگویی از گزارشگری شهروند شرکتی را مورد بررسی قرار می‌دهد. معمولاً فرآیندهای تصمیم‌گیری براساس مولفه و گزاره که در قالب تحلیل ماتریسی و براساس مقایسه زوجی مورد بررسی قرار می‌گیرند، یکی از بهترین فرآیندهای رتبه‌بندی تفسیری می‌باشند. در اجرای فرآیند رتبه‌بندی تفسیری، روابط بین معیارها در قالب روابط ضمنی و انتقال‌پذیر همانند فرآیند رتبه‌بندی تفسیری مورد استفاده قرار می‌گیرد.

جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری در بخش کیفی، شامل ۱۵ نفر از متخصصان و خبرگان رشته حسابداری در سطح دانشگاهی هستند، که به واسطه انجام پژوهش‌های علمی در زمینه مشابه، دارای رویکردی تخصصی و علمی در این رابطه می‌باشند. این افراد از طریق روش نمونه‌گیری همگن انتخاب شدند. همچنین، براساس تحلیل فراترکیب، در این بخش از پژوهش‌هایی مرتبط با مفاهیم پژوهش بهره برده می‌شود. در فاز دوم، به منظور انجام بخش تحلیل تفسیری رتبه‌بندی، از ۲۴ نفر از مدیران شرکت‌های بازار سرمایه که چه به لحاظ دانشی و چه به لحاظ تجربی دارای سابقه بودند، خواسته شده تا براساس پرسشنامه‌های ماتریسی نسبت به مقایسه سطری «I» و ستونی «J» مولفه‌ها با یکدیگر اقدام شود. قابل ذکر است که باتوجه به اینکه تحلیل رتبه‌بندی تفسیری (IRP) یک تحلیل مبتنی بر تجزیه و تحلیلی ماتریسی می‌باشد، باید براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی مشارکت‌کنندگان مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد.

یافته‌های پژوهش

براساس مفهوم حاضر در این پژوهش باتوجه به اینکه، چارچوب منسجمی وجود ندارد، ابتدا از طریق شیوه‌های تحلیل کیفی نسبت به انتخاب مولفه‌های پژوهش و تعیین پایایی آن استفاده می‌شود و سپس براساس تحلیل رتبه‌بندی تفسیری در بخش تحلیل کمی نسبت به تعیین تأثیرگذارترین مولفه‌ها اقدام می‌شود. براین اساس، ابتدا در بخش تحلیل کیفی، تحلیل فراترکیب، دلفی و سپس در بخش کمی، تحلیل تفسیری رتبه‌بندی ارائه خواهد شد.

در بخش اول و براساس تحلیل فراترکیب طی بازه زمانی ۲۰۲۱-۲۰۱۸ نسبت به تعیین پژوهش‌های مشابه جهت غربالگری محتوایی اقدام می‌شود تا بتوان مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی را تعیین نمود. بنابراین، ابتدا می‌بایست براساس مرور پژوهش‌های تجربی مشابه، براساس عنوان، محتوا و تحلیل، پژوهش‌هایی مورد بررسی قرار گیرد که بیشترین نزدیکی را با موضوع پژوهش دارد. براساس این سه مرحله، ۱۲ پژوهش تأیید گردید. در گام سوم، از نظر ارزیابی انتقادی با مشارکت خبرگان، پژوهش‌های انتخاب شده، مورد تحلیل قرار گیرد. این فرآیند شامل ۱۰ معیار زیر است که براساس امتیاز حداقل (۱) و حداکثر (۵) مورد بررسی قرار می‌گیرد. مجموع امتیازها براساس ۱۰ معیار می‌تواند ۵۰ باشد که اگر پژوهشی امتیاز ۳۰ و بیش از آن را کسب نماید، وارد گام چهارم می‌شود. براساس شناخت بهتر فرآیند انجام تحلیل در این گام، با مشارکت خبرگان پژوهش، ۱۲ پژوهش اولیه تأیید شده، مورد واکاوی امتیازی براساس تحلیل ارزیابی انتقادی قرار گرفت.

جدول ۱. تحلیل ارزیابی انتقادی

پژوهش‌های داخلی	پژوهش‌های بین‌المللی											
	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸
پژوهش‌های تأیید شده	آندرسون و یوهانسون (۲۰۱۱)	اوجیلا و ماریا (۲۰۱۰)	اسپینوسا و آنتونیوس (۲۰۱۰)	لیو و لیس (۲۰۱۰)	گلس و لورین (۲۰۱۰)	آگودو و همکاران (۲۰۱۰)	آرورا (۲۰۱۸)	آبوتایب و همکاران (۲۰۱۸)	ایرانی و همکاران (۲۰۲۰)	حجازی و همکاران (۲۰۱۹)	مجدیان و ستایش (۲۰۱۹)	خارجی و همکاران (۲۰۱۸)
هدف	۵	۲	۳	۴	۳	۳	۲	۴	۳	۳	۴	۲
روش	۴	۱	۴	۳	۳	۳	۲	۳	۳	۳	۳	۳
طرح	۳	۲	۴	۴	۴	۴	۲	۴	۴	۴	۴	۲
نمونه‌گیری	۴	۳	۴	۴	۳	۳	۳	۴	۴	۴	۴	۱
جمع‌آوری	۳	۲	۴	۳	۴	۴	۲	۴	۳	۳	۳	۲
تعمیم	۳	۳	۳	۴	۴	۵	۱	۴	۴	۴	۴	۱
اخلاقی	۳	۳	۴	۴	۳	۴	۳	۴	۴	۴	۴	۲
تحلیل	۴	۳	۵	۳	۳	۵	۳	۴	۴	۴	۳	۲
تئوریک	۴	۲	۴	۴	۳	۴	۲	۳	۴	۴	۴	۲
ارزش	۴	۲	۴	۴	۴	۴	۳	۴	۴	۴	۴	۲
جمع	۳۷	۲۳	۳۹	۳۳	۳۷	۳۹	۲۳	۳۷	۳۷	۳۷	۳۷	۱۹

معیارهای ارزیابی انتقادی

پس از انجام فرآیند ارزیابی انتقادی مشخص گردید، ۴ پژوهش از مجموع پژوهش‌های تایید شده، به دلیل اینکه امتیاز زیر ۳۰ را کسب نمودند، حذف گردیدند. در ادامه به منظور تعیین مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی از فرآیند انتخاب بیشترین جمع توزیع فراوانی با واکاوی محتوایی در پژوهش‌های تایید شده، استفاده می‌شود. براساس پژوهش‌های تایید شده، ابتدا کلیه معیارهای مربوط به مفهوم پژوهش تعیین و در ستون جدول (۲) آورده می‌شود تا با قراردادن علامت «» در جلوی هر پژوهش، در نهایت مشخص شود، بیشترین فراوانی مولفه گزارشگری شهروند شرکتی کدام است.

جدول ۲. فرآیند تعیین مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی

شماره	محققان مولفه‌ها	پژوهش‌های خارجی						داخلی		جمع
		آندریسون و یوهانسون (۲۰۱۱)	اسپیگتو و آنتونیوس (۲۰۲۰)	لیو و لین (۲۰۲۰)	کسلس و لویتر (۲۰۱۹)	آگره‌لو و همکاران (۲۰۱۹)	آبوتایب و همکاران (۲۰۱۸)	حجازی و همکاران (۱۳۹۹)	محمدیان و ستایش (۱۳۹۷)	
۱	اترزی	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۵
۲	حقوق بشر	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۵
۳	منابع انسانی	-		<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۵
۴	حفاظت از مالکیت سهامداران	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	۵
۵	مسائل شرعی	-	-	-	-	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۱
۶	هیئت‌مدیره	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۵
۷	حقوقی و قضایی	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۳
۸	پولشویی و مبارزه با فساد	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۳
۹	کنترل داخلی	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	-	-	۲
۱۰	محیط‌زیست	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	۶
۱۱	ریسک	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	۶
۱۲	ابعاد اقتصادی	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۳
۱۳	بازار	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۲
۱۴	تأمین مالی	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	-	-	۱
۱۵	چشم‌اندازهای توسعه	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	۳
۱۶	رعایت قوانین	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	۵

در این بخش ۸ مولفه اصلی به‌عنوان مبانی اصلی گزارشگری شهروند شرکتی براساس بیشترین فراوانی در پژوهش‌های تأیید شده، انتخاب شدند. در گام بعدی، به منظور تعیین اجماع نظر خبرگان برای متناسب بودن مولفه‌های پژوهش با مقوله‌ی گزارشگری شهروند شرکتی در سطح بازار سرمایه ایران، از تحلیل دلفی براساس دو معیار میانگین و ضریب توافق استفاده شد. برای انجام این بخش با توجه به مقیاس ۷ گزینه‌ای ارزیابی، طبق جدول (۳) نتایج تحلیل دلفی ارائه شده است.

جدول ۳. فرآیند تحلیل دلفی برای تعیین اجماع نظر خبرگان

	نتیجه	دور دوم دلفی		دور اول دلفی		
		ضریب توافق	میانگین	ضریب توافق	میانگین	
مولفه‌های ارزیابی گزارشگری شهروند شرکتی	انرژی	تایید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰
	حقوق بشر	تایید	۰/۸۵	۶/۲۰	۰/۸۰	۶
	منابع انسانی	تایید	۰/۵۵	۵/۱۰	۰/۵۰	۵
	مالکیت سهامداران	تایید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰
	هیئت‌مدیره	تایید	۰/۸۵	۶/۲۰	۰/۸۰	۶
	محیط‌زیست	تایید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰
	ریسک	تایید	۰/۷۵	۵/۵۰	۰/۶۵	۵/۳۰
	رعایت قوانین	تایید	۰/۶۵	۵/۳۰	۰/۶۰	۵/۲۰

نتایج پس از دو دور تحلیل در گام دلفی نشان داد، تمامی مولفه‌های پژوهش براساس ضریب توافق و میانگین مورد تأیید قرار گرفتند. بنابراین، مجموعاً ۸ مولفه گزارشگری شهروند شرکتی براساس چارچوب نظری تدوین شده زیر، وارد فاز تحلیل رتبه‌بندی تفسیری می‌شوند.

در ادامه همانطور که پیش‌تر توضیح داده شد، پژوهش وارد فاز تحلیل رتبه‌بندی تفسیری می‌شود تا اثرگذارترین مولفه‌ی مربوط به گزارشگری شهروند شرکتی را مشخص نماید. جهت مقایسه زوجی مولفه‌های پژوهش از فرآیند ارزیابی تاثیرگذاری سطر «*L*» بر ستون «*T*» و یا برعکس و یا متقابل، استفاده شد. به منظور ایجاد ماتریس‌های تعاملی ابتدا می‌بایست سطح ارتباط مستقیم، متقارن و یا غیرمستقیم را همسو با توضیح‌ها مور توجه قرار داد. برای تعیین نوع روابط پیشنهاد شده است که از نظر مشارکت کنندگان براساس نمادهای مندرج در جدول (۴) استفاده شد.

جدول ۴. روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

اختصارات تعریف شده				
O	X	A	V	
$i \not\leftrightarrow j$	$i \leftrightarrow j$	$i \Leftarrow j$	$i \Rightarrow j$	تشریح ریاضی
عدم وجود اثر سطر و ستون	اثر متقابل سطر و ستون	اثر مستقیم ستون بر سطر	اثر مستقیم سطر بر ستون	تشریح تفسیری

به عبارت دیگر، از طریق تدوین یک پرسشنامه ماتریسی، مشابه جدول (۵) و توزیع آن در بین مشارکت کنندگان بخش کمی، از آنان خواسته شده تا نسبت به مقایسه سطری و ستونی ابعاد کد گذاری شده براساس امتیازهای « $X = 4$ »؛ « $V = 3$ »؛ « $A = 2$ »؛ « $O = 1$ » اقدام نمایند. به عنوان مثال در واقع قرار دادن عدد «۴» در ماتریس سطری و ستونی نشان دهنده‌ی تأثیر متقابل هر دو معیار بر یکدیگر می‌باشد. پس از جمع‌آوری داده‌ها از طریق شاخص «مد» نسبت به اختصاص نماد ماتریسی در تقاطع اثر سطری و ستونی اقدام گردید. با عنایت به اختصارات این تحلیل، در ادامه نسبت به تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری (SSIM) اقدام شد.

جدول ۵. ماتریس خود تعاملی مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی

	C	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	
مولفه‌های مستقر سطر «i»	انرژی	C1	-	O	O	V	A	X	V	O
	حقوق بشر	C2		-	X	X	A	O	A	O
	منابع انسانی	C3			-	O	A	O	O	O
	مالکیت سهامداران	C4				-	A	O	A	A
	هیئت مدیره	C5					-	O	O	V
	محیط زیست	C6						-	A	A
	ریسک	C7							-	X
	رعایت قوانین	C8								-
		مولفه‌های مستقر ستون «j»								

در این بخش می‌بایست نسبت به تعیین ماتریس تفسیری براساس مقایسه سطر « i » و ستون « j » و شاخص مد به ترتیب زیر اقدام شود.

جدول ۶. تحلیل تفسیری ماتریس متقابل مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی

C8	C7	C6	C5	C4	C3	C2	C1	
	افشای انرژی در راستای ارائه جزئیات ریسک	افشای انرژی در راستای حفاظت از محیط زیست		افشای انرژی مبنایی در راستای منافع سهامداران			-	C1
				ارائه اطلاعات حقوق بشر مبنایی منافع سهامداران	ارائه اطلاعات حقوق بشر مبنای رعایت منابع انسانی	-		C2
						عملکردهای منابع انسانی در راستای صیانت از حقوق بشر		C3
						حفظ مالکیت سهامداران مبنایی برای ارائه حقوق بشر		C4
هیئت مدیره محرکی برای عملکردهای حقوقی و قضایی				هیئت مدیره محرکی برای حفاظت از مالکیت	هیئت مدیره محرکی برای ارائه اطلاعات منابع انسانی	هیئت مدیره محرکی برای حقوق بشری	هیئت مدیره محرک افشای انرژی	C5
							حفاظت از محیط زیست مبنای افشای انرژی	C6
افشای جزئیات ریسک در راستای شفافیت حقوقی و قضایی		افشای جزئیات ریسک در راستای حفاظت از محیط زیست		افشای ریسک در راستای حفاظت از مالکیت سهامداران		افشای جزئیات ریسک در راستای ارائه اطلاعات حقوق بشری		C7
	افشای عملکردهای حقوقی مبنایی برای کاهش ریسک	افشای عملکردهای حقوقی مبنایی برای حفاظت از محیط زیست		افشای عملکردهای حقوقی مبنایی برای حفاظت از مالکیت				C8

مولفه‌های مستقر سطر ۱ تا ۸

مولفه‌های مستقر ستون ۱ تا ۸

در این بخش، براساس فرآیند تبدیل اختصارهای تعریف شده در جدول (۴)، نحوه تبدیل نمادهای اختصاری ارائه شده در جدول (۷)، توسط خبرگان پژوهش، به نمادهایی متشکل از مقادیر ۰ و ۱ در جدول (۸)، تبدیل شدند.

جدول ۸. فرآیند تبدیل نمادهای اختصاری به ۰ و ۱

تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی		نماد مفهومی
V	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.	
A	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.	
X	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.	
O	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.	

در این بخش براساس این مفاهیم، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی جهت تعیین مقایسه سطر «i» و ستون «j» براساس مقادیر ۰ و ۱ اقدام شد.

جدول ۸. ماتریس دستیابی مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی

	C	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	
مولفه‌های مستقر سطر «i»	انرژی	C1	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱
	حقوق بشر	C2	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰
	منابع انسانی	C3	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰
	مالکیت سهامداران	C4	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰
	هیئت‌مدیره	C5	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱
	محیط‌زیست	C6	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۰	۰
	ریسک	C7	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱
	رعایت قوانین	C8	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱
مولفه‌های مستقر ستون «j»										

در ادامه‌ی تحلیل جهت تعیین ارتباط غیرمستقیم بین مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی، مقایسه‌ی زوجی i امین مولفه به صورت دو به دو با تمام عناصر از (i + 1) ام تا n ام مورد مقایسه

قرار گرفت. برای هر ارتباط پاسخ بله از گزینه «» استفاده شده است که به معنای وجود ارتباط قطعی بین مولفه‌های پژوهش است.

جدول ۹. مقایسه زوجی بین مضامین گزاره‌ای براساس فرم ماتریس

ماتریس متقابل C1...C6														
C8 -C1	C1 -C8	C7 -C1	C1 -C7	C6 -C1	C1 -C6	C5 -C1	C1 -C5	C4 -C1	C1 -C4	C3 -C1	C1 -C3	C2 -C1	C1 -C2	C1
		<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>			<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		
ماتریس متقابل C2...C6														
C8 -C2	C2 -C8	C7 -C2	C2 -C7	C6 -C2	C2 -C6	C5 -C2	C2 -C5	C4 -C2	C2 -C4	C3 -C2	C2 -C3	C2 -C2	C2 -C3	C2
							<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		
ماتریس متقابل C3...C8														
C8 -C3	C3 -C8	C7 -C3	C3 -C7	C6 -C3	C3 -C6	C5 -C3	C3 -C5	C4 -C3	C3 -C4	C3 -C3	C3 -C4	C3 -C4	C3 -C4	C3
				<input checked="" type="checkbox"/>				<input checked="" type="checkbox"/>						
ماتریس متقابل C4...C8														
C8 -C4	C4 -C8	C7 -C4	C4 -C7	C6 -C4	C4 -C6	C5 -C4	C4 -C5	C4 -C4	C4 -C5	C4 -C4	C4 -C5	C4 -C5	C4 -C5	C4
	<input checked="" type="checkbox"/>							<input checked="" type="checkbox"/>						
ماتریس متقابل C5-C8														
C8 -C5	C5 -C8	C7 -C5	C5 -C7	C6 -C5	C5 -C6	C5 -C5	C5 -C6	C5 -C6	C5 -C6	C5 -C6	C5 -C6	C5 -C6	C5 -C6	C5
								<input checked="" type="checkbox"/>						
ماتریس متقابل C6-C8														
C8 -C6	C6 -C8	C7 -C6	C6 -C7	C6 -C6	C6 -C7	C6 -C6	C6 -C7	C6 -C7	C6 -C7	C6 -C7	C6 -C7	C6 -C7	C6 -C7	C6
								<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>				
ماتریس متقابل C7-C8														
C8 -C7	C7 -C8	C7 -C7	C7 -C8	C7 -C7	C7 -C8	C7 -C7	C7 -C8	C7 -C7	C7 -C8	C7 -C7	C7 -C8	C7 -C7	C7 -C8	C7

براساس این نتایج مشخص می‌شود، اگر مولفه‌ی C1 با مولفه‌ی C2 بدون ارتباط تفسیر شده باشد، اما ارتباط بین C2 با C3 به صورت مستقیم تعریف شده است، براساس اجرای دستور بولین پروداکت در نرم‌افزار متلب می‌توان ارتباط C1 با C3 به صورت متقارن و در قالب «^{*}۱» تعیین شود. بنابراین، نتایج این بخش در جدول (۱۰) به ترتیب زیر ارائه شده است.

جدول ۱۰. ماتریس دستیابی نهایی مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی

	C	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8
مولفه‌های مستقر سطر «i»	انرژی	C1	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱
	حقوق بشر	C2	۰	۱	۱	۱	۰	۱ ^۰	۰
	منابع انسانی	C3	۰	۱	۱	۰	۰	۱ ^۰	۰
	مالکیت سهامداران	C4	۰	۱	۰	۱	۰	۱ ^۰	۰
	هیئت مدیره	C5	۱	۱	۱	۱	۱	۱ ^۰	۱
	محیط زیست	C6	۱	۰	۰	۰	۰	۱ ^۰	۰
	ریسک	C7	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱
	رعایت قوانین	C8	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱
مولفه‌های مستقر ستون «j»									
تأثیرگذاری انتقالی									
تأثیرگذاری مستقیم									

باتوجه به مشخص شدن، سطح تاثیرگذاری مستقیم و انتقالی مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی، در گام بعد اقدام به تعیین درصدهای امتیاز مجموع سطح تاثیرگذاری‌ها می‌شود که این نتایج در قالب جدول (۱۱) ارائه شده است.

جدول ۱۱. درصد امتیازهای سطح تاثیرگذاری مضامین استیلای قدرت

	C	درصد تاثیرگذاری				Rank		
		اثر مستقیم	تاثیرگذاری انتقالی پذیر	تاثیرگذاری تفسیری	تاثیرگذاری کلی			
مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی	انرژی	C1	۵	۰	۳	۸	۱۴/۸۱	2 th
	حقوق بشر	C2	۳	۱	۲	۶	۱۱/۱۱	5 th
	منابع انسانی	C3	۲	۱	۱	۴	۷/۴	6 th
	مالکیت سهامداران	C4	۲	۱	۱	۴	۷/۴	6 th
	هیئت مدیره ^۰	C5	۶	۱	۵	۱۲	۲۲/۲۲	1 th
	محیط زیست	C6	۲	۱	۱	۴	۷/۴	6 th
	ریسک	C7	۵	۰	۴	۹	۱۱/۶۶	4 th
	رعایت قوانین	C8	۴	۰	۳	۷	۱۲/۹۶	3 th
مجموع		۲۹	۵	۲۰	۵۴			
درصد		۵۳/۷۰	۹/۲۵	۳۷/۰۳				

نتایج نشان داد، ۵۳/۷۰ درصد ارتباط بین مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی، مستقیم و تنها ۹/۲۵ درصد دارای تاثیرگذاری انتقالی هستند. از مجموع تاثیرگذاری کلی مبتنی بر مقیاسه زوجی بین مولفه‌های پژوهش مشخص شد، درصد تاثیرگذاری مولفه‌ی افشای اطلاعات هیئت‌مدیره نسبت به بقیه مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی بیشتر است، که به معنای آن است که جهت جاری‌سازی رویکرد گزارشگری شهروند شرکتی در سطح شرکت‌های بازار سرمایه، افشاء اطلاعات مربوط به کارکردهای هیئت‌مدیره نسبت به سایر مولفه از اثربخشی بالاتری برخوردار است. در ادامه باهدف تقویت شناخت مولفه‌های پژوهش از نظر ماتریس میک‌مک، اقدام به جایگذاری هریک از مولفه‌های پژوهش در درون این ماتریس شد.

جدول ۱۲. تعیین قدرت نفوذ و وابستگی مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی

		C	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	قدرت نفوذ
مولفه‌های مستقر سطر «ا»	انرژی	C1	۱	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۵
	حقوق بشر	C2	۰	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۴
	منابع انسانی	C3	۰	۱	۱	۰	۰	۰	۱	۰	۳
	مالکیت سهامداران	C4	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۱	۰	۳
	هیئت‌مدیره	C5	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱	۱	۷
	محیط‌زیست	C6	۱	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۰	۳
	ریسک	C7	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۵
	رعایت قوانین	C8	۰	۰	۰	۱	۰	۱	۱	۱	۴
قدرت وابستگی			۳	۵	۳	۶	۱	۴	۸	۴	
مولفه‌های مستقر ستون «ا»											

براساس تعیین قدرت نفوذ و وابستگی اقدام به تحلیل گره‌ها و لینک‌های هریک از مولفه‌های پژوهش در قالب تحلیل نموداری میک‌مک شد. براساس قدرت نفوذ و وابستگی در جدول (۱۲)، مولفه‌ها در ۴ ربع نمودار میک‌مک جایگذاری می‌شوند.

		رُبع مستقل				رُبع پیوندی			
قدرت نفوذ	8								
	7	[[C5]]							
	6								
	5			[[C1]]				[[C7]]	
	4				[[C8]]	[[C2]]			
	3			[[C3]]	[[C6]]		[[C4]]		
	2								
	1								
		1	2	3	4	5	6	7	8
		رُبع خودمختاری				رُبع وابسته			
		قدرت وابستگی							

نمودار ۱. (MICMAC) قرارگرفتن مولفه‌های پژوهش براساس قدرت نفوذ و وابستگی

همانطور که نتایج نشان می‌دهد، در رُبع اول، یعنی خودمختاری، سه مولفه‌ی منابع انسانی، رعایت قوانین و محیط‌زیست قرار دارند که از نظر، اهمیت در بین مولفه‌های پژوهش از جایگاه پایینی برخوردار هستند، زیرا به دلیل میزان وابستگی و قدرت هدایت کمی دارند، نقش اثرگذاری در فرآیندهای گزارشگری شهروند شرکتی در سطح بازار سرمایه ایفا نمی‌کنند. از سوی دیگر، در رُبع وابسته مشخص شد، دو مولفه حقوق بشر و مالکیت سهامداران قرار دارند که اگرچه قدرت نفوذ پایین تری از حد مطلوب دارند، اما از قدرت وابستگی قوی برخوردار هستند. دو مولفه‌ی حقوق بشر و مالکیت سهامداران تحت تأثیر متغیرهای رُبع مستقل و پیوندی قرار دارند. در رُبع مستقل مشخص شد دو مولفه افشاء انرژی و هیئت‌مدیره دارای قدرت نفوذ بسیار بالایی در کارکردهای گزارشگری شهروند شرکتی در سطح بازار سرمایه هستند و متغیر افشاء ریسک نیز براساس قدرت وابستگی بالا و قدرت نفوذ متوسط، تحت تأثیر دو مولفه افشاء انرژی و هیئت‌مدیره جهت اثربخشی گزارشگری شهروند شرکتی می‌باشند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد، افشاء کارکردهای هیئت‌مدیره از اثربخش‌ترین مولفه‌ها است که به دلیل قدرت نفوذ بالاتر، بر سایر متغیرها اثر می‌گذارد و از آنان تأثیر نمی‌پذیرد. بنابراین، این مولفه مهم‌ترین مبنایی است که انتظارات بازار سرمایه می‌تواند داشته باشد تا کارکردهای گزارشگری مالی از اثربخشی بالاتری برخوردار باشد.

بحث و نتیجه گیری

هدف این پژوهش طراحی مدل گزارشگری شهروند شرکتی براساس تحلیل رتبه‌بندی تفسیری می‌باشد. همانطور که فرآیند طی شده پژوهش نشان داد، در بخش اول یافته‌ها، تلاش شد تا از طریق

فرآیندهای تحلیل کیفی نسبت به تعیین ابعاد گزارشگری شهروند شرکتی اقدام شود. با عنایت به ابعاد شناسایی شده در بخش کیفی و تأیید ابعاد از طریق تحلیل دلفی، در قالب شکل (۴) چارچوب نظری پژوهش مشخص می‌شود.



شکل ۴. الگوی نظری پژوهش

سیس باهدف پاسخ به سوال دوم پژوهش مبنی بر انتخاب تأثیرگذارترین مولفه‌های گزارشگری شهروند شرکتی، از تحلیل رتبه‌بندی تفسیری و تحلیل میک‌مک استفاده شد. نتایج حاکی از تأیید افشاء اطلاعات عملکردها و رویه‌های هیئت‌مدیره در قالب گزارش‌های همراه صورت‌های مالی است. در واقع این نتیجه نشان می‌دهد، از آنجاییکه گزارشگری شهروند شرکتی دارای ماهیتی مبتنی بر ایجاد توازن و تعادل در رابطه با نیازهای اطلاعاتی بین ذینفعان دارد، ارائه‌ی اطلاعات هیئت‌مدیره به شکل مصداقی‌تر می‌تواند کارکرد این نظریه را به اجرا درآورد و ظرفیت‌های مشارکت ذینفعان در قالب توسعه رویکرد شهروندی توسعه یابد. بنابراین، شرکت‌ها فراتر از الزامات تدوین شده در خصوص افشاء اطلاعات، به صورت اختیاری می‌توانند با ارائه گزارش‌هایی در خصوص ساختار و ترکیب هیئت‌مدیره به ذینفعان این اجازه را بدهند که نظارت دقیق‌تری بر عملکردهای آنان داشته باشند تا از این طریق شکاف نمایندگی کاهش یابد. از سوی دیگر، افشاء اطلاعات مربوط به تعداد و برگزاری جلسات و خروجی‌های آن به ذینفعان، باعث خواهد شد تا شرکت براساس وظیفه‌ی شهروندی خود

در مقابل انتظارات بر آمده از بسترهای اجتماعی، مسئولانه‌تر پاسخگویی نماید و این موضوع سبب توسعه پایدار مشروعیت شرکت در برابر ذینفعان گردد. افشاء پاداش هیئت‌مدیره و مدیران شرکت و ارزیابی کمیته‌های تخصصی از عملکردهای شرکت نیز بخش دیگری از کارکردهای مولفه‌ی هیئت‌مدیره در گزارشگری شهروند شرکتی می‌باشد که می‌تواند توازن و تقارن اطلاعاتی بالاتری را برای ذینفعان ایجاد کند. وجود این دست از اطلاعات علیرغم کیفیت‌بخشیدن به افشاء اطلاعات می‌تواند به احساس اعتماد و اطمینان ذینفعان به عملکردهای شرکت در بلندمدت کمک نماید و توجه به آن به‌عنوان یک رویه گزارشگری سبب کسب مزیت و برتری شرکت در مقابل سایر رقبا گردد. براساس تفسیر نتایج حاصل و در پیوند با نظریه‌های ظهور یافته مدرن در حوزه تعامل‌گرایی شرکت‌ها با ذینفعان در کنار رویکرد گزارشگری شهروند شرکتی می‌بایست به نظریه‌هایی همچون نظریه آتروپوسن در شیوه‌ی تعامل عملکردهای انسان با محیط‌زیست، کنش علی/ رفتاری حسابداری اجتماعی و یا هم‌آوایی گفتمان‌های زیست‌محیطی با عملکردهای اجتماعی شرکت‌ها اشاره داشت که نقطه اشتراک تمامی این نظریه‌ها، تبیین و توسعه فراگیر ارزش‌های اجتماعی شرکت‌ها در برابر رعایت حقوق ذینفعان می‌باشد تا بتواند از طریق افشاء اطلاعات به ویژه اطلاعات اختیاری در اثربخشی تعامل بین شرکت‌ها با ذینفعان به طور پایدارتر اقدام نمایند.

نتیجه کسب‌شده با پژوهش‌های اسپوسیتو و آنتونیوسی (۲۰۲۰)؛ لیو و لین (۲۰۲۰)؛ آگودلو و همکاران (۲۰۱۹)؛ ابوتایب و همکاران (۲۰۱۸) و محمدیان و ستایش (۱۳۹۷) مطابقت دارد.

براساس نتیجه کسب‌شده پیشنهاد می‌شود، سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان قوانین ناظر بر عملکرد شرکت‌های بازار سرمایه همچون، سازمان بورس اوراق بهادار و سازمان حسابرسی به‌عنوان ارائه‌دهندگان قوانین و مقررات گزارشگری مالی، از طریق سازوکارهای تشویقی، هنجارهای رفتار گزارشگری مالی شرکت‌ها را توسعه بخشند و کمک نمایند تا شرکت‌ها براساس ابزارهایی همچون حسابداری اجتماعی در نقش یک شهروند مسئول ایفای نقش نمایند و نسبت به اشاعه ارزش‌های اجتماعی به ذینفعان در مقایسه با سایر رقبا پیش قدم باشند. همچنین، نهادهای بالادستی در گزارشگری مالی می‌توانند هنجارهایی از مسئولیت اجتماعی را در بازه زمانی بلندمدت‌تری بر سیطره بازار فراگیر کنند و از این طریق به انتظارات ذینفعان واکنش مثبت‌تری نشان دهند. از سوی دیگر، به شرکت‌ها در اجرای اصول راهبری شرکتی پیشنهاد می‌شود با افشاء اطلاعات مربوط به ترکیب، ساختار، حقوق و مزایا، نقش مثبت‌تری از نظر ایجاد اعتماد و اطمینان در بازار به نمایش بگذارند و به ارتقای جایگاه و رتبه افشاء خود که هر ساله توسط سازمان بورس اوراق بهادار اعلام می‌شود، کمک نمایند.

منابع

- ایرانی، حمیدرضا؛ سلطانی، مرتضی؛ جمشیدزاده، مولود؛ بابائی، یاور. (۱۴۰۰). شناسایی عوامل اثرگذار و اثرپذیر بر پذیرش شهروندی شرکتی در کسب و کارهای گردشگری، گردشگری و توسعه، ۱۰(۱): ۳۱۹-۳۰۳.
- حجازی، رضوان؛ حیاتی، نهاله. (۱۳۹۶). جهان‌شهروندی شرکتی؛ از مفاهیم تا اقدامات. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۷(۱): ۱۷-۳۴.
- حجازی، رضوان؛ رجب‌دُری، حسین؛ خانی‌ذلان، امیر رضا. (۱۳۹۹). رابطه رهبری اخلاقی و رفتارهای شهروند شرکتی با نقش تعدیل‌گر خودکارآمدی؛ احترام و تعامل بین مدیر و کارکنان، *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۵(۳): ۴۸-۴۰.
- حجازی، رضوان؛ نصیری، سیده‌سادات. (۱۳۹۳). مفاهیم شهروند شرکتی و مسئولیت اجتماعی، *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۴(۴): ۱۸۳-۱۶۳.
- خواجوی، شکراله؛ محمدیان، محمد. (۱۳۹۷). الگوی مفهومی حسابداری شهروندی مبتنی بر تفکر انتقادی، *حسابداری مدیریت*، ۱۱(۳۷): ۹۷-۱۰۶.
- طرقه، سهیلا؛ رضایی، فرزین؛ کردستانی، غلامرضا. (۱۴۰۰). الگوی ماهیت‌شناسی رفتار شهروندی حسابداری، *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۶(۱۲): ۲۵-۱.
- محمدیان، محمد؛ ستایش، محمدحسین. (۱۳۹۷). الگویی برای گزارشگری مالی و غیرمالی بانک‌ها: از طریق شاخص‌سازی گزارشگری شهروند شرکتی، *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۷(۱): ۴۳-۷۰.
- محمودخانی، مهناز؛ رحمانی، علی؛ همایون، سعید؛ نیاکان، لیلی. (۱۴۰۰). شناسایی مؤلفه‌های گزارشگری پایداری در صنعت بیمه، *دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۶(۱۱): ۲۱۶-۱۸۷.

References

- Abu-Tayeh, G; Neumann, O; Stuermer, M. (2018). Exploring the Motives of Citizen Reporting Engagement: Self-Concern and Other-Oriented, *Business & Information Systems Engineering*, 60(1): 215-226.
- Agudelo, M, A, L; Jóhannsdóttir, L; Davídsdóttir, B. (2019). A literature review of the history and evolution of corporate social responsibility, *International Journal of Corporate Social Responsibility*, 4(1): 25-43.
- Andersen, S, E; Johansen, T, S. (2021). Corporate citizenship: Challenging the corporate centricity in corporate marketing, *Journal of Business Research*, 131(2): 686-699.

- Arora, N, K. (2018). Environmental Sustainability: necessary for survival, *Environmental Sustainability*, 1(1/2): 108-129.
- Caputo, F; Pizzi, S; Ligorio, L; Leopizzi, R. (2021). Enhancing environmental information transparency through corporate social responsibility reporting regulation, *Business Strategy and the Environment*.
- Carini, C; Rocca, L; Veneziani, M; Teodori, C. (2021). Sustainability regulation and global corporate citizenship: A lesson (already) learned? *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 28(1): 116-126.
- Carroll, A. B. (1998). The four faces of corporate citizenship. *Business and Society Review*, 100 (1): 1-7.
- Carroll, A. B. (2016). Carroll's Pyramid of CSR: Taking another look. *International journal of corporate social responsibility*, 1(1): 1-8.
- Cassells, S; Lewis, K. (2019). Managing to be environmentally responsible: incentives and disincentives reported by small businesses, *Small Enterprise Research*, 26(1): 1-17.
- Esposito, P; Antonucci, G. (2021). NGOs, corporate social responsibility and sustainable development trajectories in a new reformative spectrum: 'New wine in old bottles or old wine in new bottles?' *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*.
- Fifka, M, S. (2013). Corporate Responsibility Reporting and its Determinants in Comparative Perspective – a Review of the Empirical Literature and a Meta-analysis, *Business Strategy and Environment*, 22(1): 1-35.
- Filizoz, B; Fişne, M. (2011). Corporate social responsibility: A study of striking corporate social responsibility practices in sport management. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 24(2): 1405-1417.
- Hejazi, R; Hayati, N. (2017). Corporate citizenship; from concepts to actions. Accounting, *Accountability and Community Interests*, 7 (1): 17-34. (In Persian)
- Hejazi, R; Nasiri, S, S. (2014). Concepts of Corporate Citizenship and Social Responsibility, *Accounting and Auditing Research*, 4 (4): 163-183. (In Persian)
- Hejazi, R; Rajabudari, H; Khani Zalan, A, R.(2020). The relationship between ethical leadership and corporate citizen behaviors with the role of moderator of self-efficacy; *Respect and interaction between manager and staff, Ethics in Science and Technology*, 15 (3): 40-48. (In Persian).
- Irani, H; Soltani, M; Jamshidzadeh, M; Babaei, Y. (1400). Identifying Influential and Influential Factors on Corporate Citizenship Acceptance in Acquiring Tourism, *Tourism and Development Businesses*, 10 (1): 303-319. (In Persian).
- Jorge, S; Nogueira, S.P. and Ribeiro, N. (2020). The institutionalization of public sector accounting reforms: the role of pilot entities, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 2(3), 148-192.
- Khajavi, Sh; Mohammadian, M. (1397). Conceptual Model of Citizen Accounting Based on Critical Thinking, *Management Accounting*, 11 (37): 97-106. (In Persian)

- Kruggel, A; Tiberius, V; Fabro, M. (2020). Corporate Citizenship: Structuring the Research Field, *Sustainability*, 12(13): 52-89.
- Liu, X; Lin, K, L. (2020). Green Organizational Culture, Corporate Social Responsibility Implementation, and Food Safety, *Frontiers in Psychology*.
- Mahmoudkhani, M; Rahmani, A; Homayoun, S; Niakan, L. (2021). Identifying Components of Sustainability Reporting in the Insurance Industry, *Value and Behavioral Accounting Quarterly*, 6 (11): 187-216. (In Persian).
- Marcella, R. and Baxter, G. (1999). The information needs and the information seeking behavior of a national sample of the population in the United Kingdom, with special reference to needs related to citizenship, *Journal of Documentation*, 55(2): 159-183.
- Matten, D; Crane, A. (2005). Corporate citizenship: toward an extended theoretical conceptualization. *Academy of Management Review*, 30(1): 166-179.
- Matten, D; Crane, A; Chapple, W. (2003). Behind the mask: revealing the True Face of corporate citizenship. *Journal of business Ethics*, 45(2): 109-120.
- Millar, E. and Searcy, C. (2020). The presence of citizen science in sustainability reporting, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 11(1): 31-64.
- Mohammadian, M; Stayesh, M, H. (2018). A Model for Financial and Non-Financial Reporting of Banks: Through Indexing Corporate Citizen Reporting, *Applied Research in Financial Reporting*, 7 (1): 43-70. (In Persian).
- Ogola, F, O; Mária, J, F. (2020). Mechanisms for development in corporate citizenship: a multi-level review, *International Journal of Corporate Social Responsibility*, 5(7): 109-137.
- Rego, A; Leal, S; Cunha, M. P; Faria, J; and Pinho, C. (2010). How the perceptions of five dimensions of corporate citizenship and their inter-inconsistencies predict affective commitment. *Journal of Business Ethics*, 94(1): 107-127.
- Shinkle, G, A; Spencer, J, W. (2012). The social construction of global corporate citizenship: Sustainability reports of automotive corporations, *Journal of World Business*, 47(1): 123-133.
- Torghesh, S; Rezaei, F; Kordestani, G. (2022). Pattern of the Nature of Citizenship Behavior in Accounting, *Journal of Value and Behavioral Accounting*, 6(12): 1-25 (In Persian).

COPYRIGHTS



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



بررسی نقش تعدیلگری قدرت نظارتی اعضای هیئت‌مدیره بر رابطه بین

شرایط محیطی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها^۱

فرزانه یوسفی اصل^۲، هاترا وقوعی^۳، مریم اسکندرونند^۴

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۰۵

چکیده

هدف: با توجه به اهمیت مسئولیت اجتماعی، هدف این پژوهش مطالعه نقش تعدیلگری قدرت نظارتی اعضای هیئت‌مدیره بر رابطه بین شرایط محیطی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها است.

روش: به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش نمونه‌ای مشتمل بر ۱۳۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ جمع‌آوری شد و بر اساس مدل رگرسیون چندگانه و با استفاده از داده‌های پنل، به بررسی نتایج پرداخته شد.

یافته‌ها: نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که شرایط محیطی ناپایدار در درجات مختلف دوگانگی مدیرعامل و سطح پایین استقلال هیئت‌مدیره منجر به کاهش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و در سطوح متوسط و بالای استقلال هیئت‌مدیره منجر به افزایش مسئولیت اجتماعی می‌شود. همچنین، دوگانگی مدیرعامل تأثیر منفی بر مسئولیت اجتماعی دارد، اما استقلال هیئت‌مدیره بر مسئولیت اجتماعی تأثیر ندارد.

نتیجه‌گیری: استقلال هیئت‌مدیره در رابطه بین شرایط محیطی و مسئولیت اجتماعی نقش تعدیلگر دارد.

دانش افزایی: در پژوهش‌های پیشین، رابطه بین عوامل محیط خارج از شرکت و یا نقش نظارتی هیئت‌مدیره با مسئولیت اجتماعی شرکت به تفکیک سنجیده شده است. در این پژوهش با مرتبط ساختن این دو مفهوم به یکدیگر، اثر تعدیلگر یک عامل درون شرکتی مانند قدرت نظارتی هیئت‌مدیره بر رابطه بین شرایط محیطی شرکت و ایفای نقش مسئولیت اجتماعی بررسی شده است.

واژه‌های کلیدی: مسئولیت اجتماعی شرکت، شرایط محیطی، استقلال هیئت‌مدیره، دوگانگی مدیرعامل.

طبقه بندی موضوعی: J81، M14، M12

DOI: 10.22051/JAASCI.2022.41409.1725

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و امور مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران، (نویسنده مسئول). (yusefiasl@gmail.com)

۲. استادیار، گروه اقتصاد، دانشکده مدیریت و امور مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران، (h.voghouei@khatam.ac.ir)

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و امور مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران، (eskandarvand@gmail.com)

۴. jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

مسئولیت اجتماعی شرکت^۱ (CSR) به عنصری حیاتی در دنیای تجارت پویای امروزی تبدیل شده و عامل اساسی بقای هر سازمانی محسوب می‌شود (رحمانیان و ایمان‌روی، ۱۴۰۰: ۵۰). شورای تجارت جهانی اظهار داشته که مسئولیت اجتماعی شرکت برای توسعه اقتصادی پایدار و رفاه اجتماعی ضروری است (گاردی سانچز و همکاران^۲، ۲۰۱۸: ۲۰۸). مسئولیت اجتماعی بیانگر پیوستگی و اتحاد میان فعالیت‌ها و ارزش‌های واحد تجاری به گونه‌ای است که منافع همه ذینفعان نظیر سهامداران، کارکنان و عموم جامعه در عملکرد شرکت منعکس شود (گنجی و همکاران، ۱۴۰۰: ۹۲). مسئولیت اجتماعی شرکت می‌تواند اقدامات یک سازمان را مشروعیت بخشد و منافع مالی برای شرکت به همراه داشته باشد.

اروکه^۳ (۲۰۰۳: ۲۳۱) بیان می‌کند که سرمایه‌گذاران نه تنها بر عملکرد مالی تمرکز می‌کنند، بلکه می‌توانند مسائل مربوط به مسئولیت اجتماعی را نیز مطرح کنند که نشان‌دهنده نگرانی آن‌ها در مورد عملکرد اجتماعی، زیست‌محیطی و اقتصادی است (گورنوا و ریان^۴، ۲۰۱۴: ۱۲۳۵).

در همین راستا با تکیه بر نظریه وابستگی به منابع^۵، دس و بیرد^۶ (۱۹۸۴: ۵۶) بیان کرده‌اند که چالش‌هایی از قبیل محیط کسب و کار، تأثیر مهمی بر تصمیمات استراتژیک شرکت‌ها دارند. ویژگی‌های محیط فعالیت شرکت‌های دارای عدم اطمینان با منابع فراوان (که مرتبط با میزان ابهام بازار، عدم اطمینان و بی‌ثباتی و فراوانی منابع صنعت است) می‌تواند، موجب آزادی عمل مدیران و تصمیم‌گیری‌های منطقی آنها شده و منابع موجود را به پروژه‌های سودآور اختصاص دهند (گارسیا-سانچز^۷، ۲۰۲۰: ۱۱۸)؛ اما، بر مبنای تئوری تضاد منافع^۸، در چنین شرایطی، مدیران ممکن است،

1. Corporate Social Responsibility

2. Garde-Sanchez et al.

3. O'Rourke

4. Goranova & Ryan

5. Resource Dependence Theory

6. Dess & Beard

7. García-Sánchez

8. Agency Conflict Theory

تصمیم بگیرند که در پروژه‌هایی باهدف تأمین منافع مدیریتی (منافع شخصی) سرمایه‌گذاری نمایند (آکتاس و همکاران^۱، ۲۰۱۹: ۴۷۸).

مطابق با تئوری وابستگی به منابع، شرایط محیطی با اطمینان و ثبات، ممکن است با سطح پایین نگرانی در مورد رقابت و موفقیت شرکت همراه باشد (ریناوارد و ایزوان^۲، ۲۰۱۸: ۱۴۹). در نتیجه، مدیران می‌توانند در گام نخست به دنبال بهبود عملکرد اجتماعی و زیست‌محیطی شرکت باشند و منابع مالی مازاد را به پروژه‌های مسئولیت‌اجتماعی شرکت اختصاص دهند و آن‌ها را به‌عنوان فرصت‌های رشد در نظر بگیرند. بر اساس تئوری نمایندگی، مدیران چنین شرکت‌هایی، اگر در برابر خواسته‌های سهامداران مقاومت بیشتری داشته باشند، می‌توانند با هدایت بودجه به پروژه‌های دیگر که منافع آن‌ها را برآورده می‌کند، پایداری شرکت را کاهش دهند (گارسیا-سانچز، ۲۰۲۰: ۱۱۸). شرکت‌های فعال در صناعی با محیط دارای اطمینان در مقایسه با شرکت‌های فعال در صناعی با سطح پایین‌تری از منابع کلیدی که در آن‌ها هزینه نسبی سرمایه‌گذاری در مسئولیت‌اجتماعی شرکت بیشتر است، مستعد سرمایه‌گذاری بیشتر در مسئولیت‌اجتماعی شرکت هستند.

علاوه بر شرایط محیطی به‌عنوان یک عامل تعیین‌کننده در مسئولیت‌اجتماعی شرکت، عوامل داخلی مرتبط با هیئت‌مدیره، یعنی نهادی که در رأس روند تصمیم‌گیری قرار دارد، نیز نقشی اساسی در توضیح فرآیند مسئولانه یک سازمان و پاسخگویی آن در برابر عوامل و ذینفعان مختلف دارد (میشلون و پاربوتتی^۳، ۲۰۱۲: ۴۸۱، روپلی و همکاران^۴، ۲۰۱۲: ۶۱۴). اگرچه اندازه و فعالیت هیئت‌مدیره همیشه با عملکرد مسئولیت‌اجتماعی شرکت ارتباط ندارد، اما ساختار و ترکیب هیئت‌مدیره می‌تواند در انجام عملکردهای مسئولیت‌اجتماعی شرکت تأثیرگذار باشد (کوادرادو-بالاستروس و همکاران^۵، ۲۰۱۷: ۵۲۸). در این بین، قدرت نظارت بر هیئت‌مدیره به توافق میان برنامه‌ها و همچنین چشم‌اندازهای سهامداران کمک می‌کند و منجر به حاکمیت عمومی مطابق با

-
1. Aktas et al
 2. Renouard & Ezvan
 3. Michelon & Parbonetti
 4. Rupley et al
 5. Cuadrado-Ballesteros et al

انتظارات ذینفعان می‌شود، زیرا هیئت‌مدیره درک می‌کند که شرکت‌ها به‌منظور بقا در بازار باید به نیازهای مختلف سهامداران و ذی‌نفعان پاسخ مناسب بدهد (گارسیا-سانچز، ۲۰۲۰: ۱۱۹). با استفاده از استدلال ویتز و فیتزا^۱ (۲۰۱۶: ۳۲۸) در مورد عملکرد شرکت، نقش هیئت‌مدیره می‌تواند، تأثیر بیشتری بر عملکرد مسئولیت‌اجتماعی شرکت در یک بافت سازمانی دارای اطمینان داشته باشد. هیئت‌مدیره، مدیریت را کنترل و نظارت می‌کند تا تضمین کند که مدیر، اقدامات، سیاست‌ها و استراتژی‌های سازگار با ارزش‌های شرکت را ترویج می‌کند (کیم و همکاران^۲، ۲۰۰۹: ۷۳۲).

در محیط‌های دارای اطمینان، مدیران می‌توانند، نسبت به مسائل مسئولیت‌اجتماعی، تعهد کمتری نشان داده و منابع بیشتری را به سایر سرمایه‌گذاری‌ها اختصاص دهند و از این طریق منافع خصوصی را به دست آورند. علاوه بر این، آن‌ها می‌توانند با توجه به در دسترس بودن منابع بیشتر، کسب و کار خود را همراه با کنترل شرکت و مزایای خصوصی ناشی از آزادی بیشتر در فرایند تصمیم‌گیری، حفظ نمایند (گارسیا-سانچز، ۲۰۲۰: ۱۱۸).

با توجه به فقدان پژوهش‌های داخلی در این خصوص و خلأ پژوهشی، مسئله اصلی پژوهش بدین گونه مطرح می‌شود که آیا شرایط محیطی بر مسئولیت‌اجتماعی شرکت تأثیر معناداری دارد یا خیر؟ و آیا قدرت نظارت هیئت‌مدیره بر مسئولیت‌اجتماعی شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد یا خیر؟ آیا قدرت نظارت هیئت‌مدیره، بر رابطه بین شرایط محیطی و مسئولیت‌اجتماعی شرکت تأثیر معناداری دارد یا خیر؟

اگرچه نمی‌توان نقش نظارتی هیئت‌مدیره بر مسئولیت‌اجتماعی را کتمان کرد، اما این موضوع، یعنی نقش تعدیلگری قدرت نظارتی اعضای هیئت‌مدیره بر رابطه بین شرایط محیطی و مسئولیت‌اجتماعی شرکت‌ها در پژوهش‌های داخلی مورد توجه قرار نگرفته است و خلأ پژوهشی در این راستا دیده می‌شود. از سوی دیگر، ضرورت پژوهش حاضر برای شرکت‌های ایرانی در این نکته است که با توجه به شرایط بحرانی فعلی کشور و درگیر شدن شرکت‌ها در مسائل متعدد مالی و بانکی، آن‌چنان‌که باید و شاید به مقوله مسئولیت‌اجتماعی پرداخته نشده و هیئت‌مدیره شرکت‌ها بیشتر

1. Withers and Fitza

2. Kim et al.

وقت خود را صرف مسائل دیگر می‌کنند و به‌نوعی از این مهم مغفول مانده‌اند که این موضوع می‌تواند در آینده تأثیر مخربی بر جایگاه آن‌ها در بازار مالی داشته باشد. بنابراین، پژوهش حاضر ضرورت اصلی خود را بر مبنای تبیین قدرت نظارتی اعضای هیئت‌مدیره بر رابطه بین شرایط محیطی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها تعیین کرده است تا مشکلات و موانع پیش‌رو شناسایی و تا حد ممکن پیشنهادها را عملی در این راستا ارائه گردد.

در پژوهش‌های پیشین، رابطه عوامل محیط بیرونی شرکت و یا نقش نظارتی هیئت‌مدیره با مسئولیت اجتماعی شرکت به تفکیک سنجیده شده است. در این پژوهش، با مرتبط ساختن این دو مفهوم به یکدیگر، اثر تعدیلگر عامل درون شرکتی قدرت نظارتی هیئت‌مدیره بر رابطه بین شرایط محیطی شرکت و ایفای نقش مسئولیت اجتماعی بررسی شده است.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

مسئولیت اجتماعی شرکت

از نظر شرکت‌ها، مسئولیت‌پذیری اجتماعی نوعی استراتژی تجاری است که باعث می‌شود در فضای به‌شدت رقابتی، بر اعتبارشان افزوده شود و سهمشان در بازار ارزشمندتر گردد. مسئولیت اجتماعی مجموعه وظایف و تعهداتی است که سازمان بایستی در جهت حفظ و مراقبت و کمک به جامعه‌ای که در آن فعالیت می‌کند، انجام دهد (ون ماری و یجیک^۱، ۲۰۰۳: ۹۹) اعتقاد بر این است که مسئولیت اجتماعی، توان بهبود کیفیت، عدالت اجتماعی، شفافیت و پاسخگویی را در سازمان‌های تجاری دارد (مولینا،^۲ ۲۰۱۰: ۳۷).

در خصوص مسئولیت اجتماعی دو دیدگاه عمده وجود دارد: دیدگاه کلاسیک و دیدگاه گسترده. طبق دیدگاه کلاسیک، مسئولیت اجتماعی مدیریت حداکثرسازی سود شرکت است. دیدگاه گسترده به طرفداران رویکرد اقتصادی/ اجتماعی مربوط است. در این دیدگاه، مسئولیت اجتماعی مدیریت چیزی فراتر از حداکثرسازی سود در نظر گرفته می‌شود و شامل حفاظت از رفاه جامعه و بهبود آن است. این دیدگاه بر اساس این اعتقاد قرار دارد که سازمان‌ها موجودیت مستقل ندارند، تنها مسئولیت

1. Van Marrewijk
2. Molina

آن‌ها در قبال سهام‌داران نیست و آن‌ها مسئولیت‌هایی نیز در قبال جامعه دارند، زیرا این جامعه است که به آن‌ها، به واسطه قوانین و مقررات اجازه شکل‌گیری داده است و از طریق خرید کالاها و خدماتشان، از آن‌ها حمایت می‌کند (صنوبر و حیدریان، ۱۳۹۱: ۷۷).

قدرت نظارتی هیئت‌مدیره

بدون شک قدرت یکی از راه‌هایی است که مدیران از طریق آن می‌توانند در رفتار پیروان خود نفوذ کنند. در واقع، قدرت، ویژگی اساسی نقش یک مدیر بوده و زمینه اثربخشی او را در سازمان فراهم می‌سازد. مدیران در سازمان‌ها، واضعان خط‌مشی و صاحبان قدرت هستند و عملکرد سازمان‌ها با قدرت آن‌ها در ارتباط است. مدیران با بکارگیری منابع قدرت می‌توانند، زمینه رشد و تعالی یا زمینه انحراف و فساد سازمان را فراهم آورند و این امر به ماهیت وجودی و چگونگی استفاده از قدرت و منابع آن بستگی دارد (پورقاز و محمدی، ۱۳۹۰: ۱۱۵).

در صورتی که برخی از اعضای هیئت‌مدیره، به‌ویژه رئیس هیئت‌مدیره، خود در پست‌های مدیریت اجرایی در شرکت همچون مدیرعامل، ایفای وظیفه کنند، استقلال و قدرت نظارت آنان بر مدیران اجرایی کاهش یافته و نمی‌توانند وظیفه اصلی خود را به نحو مطلوب انجام دهند. بنابراین، جدایی سمت مدیرعامل از ریاست هیئت‌مدیره یکی از لازمه‌های سیستم کارآمد راهبری شرکتی بوده و موجب می‌شود که هیئت‌مدیره بتواند به‌طور مستقل و به‌خوبی عملکرد مدیران را مورد ارزیابی و نقد قرار داده و زمینه را برای بهبود سازوکارهای کنترلی و نظارتی در شرکت فراهم آورد (لاپورتا و همکاران^۱، ۱۹۹۹: ۴۷۶).

شرایط محیطی

امروزه تقریباً فعالیت همه سازمان‌ها و واحدهای تجاری در جهت تولید و ارائه کالا و خدمات متأثر از عوامل محیط خارجی است که سازمان در آن فعالیت می‌کند. همه سازمان‌ها و واحدهای تجاری برای کسب سود و تداوم فعالیت به‌ناچار با محیط فعالیت خود در ارتباط هستند که در نتیجه این

1. La Porta et al

ارتباط عملکرد و سودآوری آن‌ها تا حد زیادی متأثر از عوامل محیط خارجی بوده و سازمان‌ها نیز بر محیط فعالیت خود تأثیر می‌گذارند (رضوانی و سهام‌مخدم، ۱۳۸۹: ۹۳).

عدم اطمینان یکی از جنبه‌های محیط خارجی است. در شرایط عدم اطمینان محیطی، کمبود اطلاعات برای تصمیم‌گیری وجود دارد، این شرایط را می‌توان نوعی ناتوانی در پیش‌بینی نتایج احتمالی یک تصمیم تعریف کرد. بر این اساس، زمانی که مدیران اطلاعات مورد نیاز برای اتخاذ تصمیمات آتی در اختیار ندارند، محیط عملیاتی واحد تجاری را غیرقابل پیش‌بینی برآورد نموده و شرایط عدم اطمینان محیطی رخ می‌دهد. مدیران به شرایط عدم اطمینان واکنش نشان داده و رفتار گزارشگری مالی خود را در این شرایط تغییر می‌دهند (گوش و اولسن^۱، ۲۰۰۸: ۱۹۴).

آناگنوستوپولو و همکاران^۲ (۲۰۲۰) دریافتند بین محافظه‌کاری حسابداری و مسئولیت اجتماعی رابطه منفی وجود دارد و شرکت‌هایی که با فشار بیشتری از سرمایه‌گذاران بدهی روبرو هستند، به‌طور قابل توجهی فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی را انجام می‌دهند. گارسیا-سانچز (۲۰۲۰) در پژوهشی نشان داد که در محیط‌های پویا، مدیران تعهد کمتری نسبت به مسائل اجتماعی و زیست محیطی نشان داده، در نتیجه اثر تعدیل‌کننده نظارت هیئت‌مدیره بر ارتباط بین شرایط محیطی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها معنادار بوده است. رشید و همکاران^۳ (۲۰۲۰) دریافتند قدرت مدیر عامل با سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت ارتباط منفی دارد و تأثیرات منفی قدرت مدیر عامل در سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت با نفوذ سهامداران نهادی کاهش می‌یابد. زید و همکاران^۴ (۲۰۲۰) دریافتند در صورت بالا بودن استقلال هیئت‌مدیره، تأثیر سرمایه‌گذاران دولتی، نهادی و خارجی بر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت قوی‌تر است. نگرانی‌های سرمایه‌گذاران در مورد هزینه‌های مسئولیت اجتماعی به‌طور عمده از مشکلات نمایندگی در بازارهای نوظهور ایجاد می‌شود که می‌تواند توسط مؤسسات قانونی در سطح کشور به جای ساز و کارهای حاکمیتی در سطح شرکت، به‌طور مؤثری کاهش داده شود.

1. Gosh & Olsen

2. Anagnostopoulou et al.

3. Rashid et al

4. Zaid et al

اسکو و کاردگر (۱۳۹۹) دریافتند که بین قدرت مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت ارتباط معناداری وجود دارد. همچنین ساختار هیئت مدیره، ارتباط بین قدرت مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می کند. کریم زاده و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند قدرت مدیرعامل بر مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین، مسئولیت اجتماعی در تمام ابعاد بر ارزش شرکت تأثیر مثبت دارد. رهنمای رودپشتی و زندی (۱۳۹۸) در مطالعه خود نشان دادند، مسئولیت اجتماعی شرکت و مالکیت نهادی با نفوذ بالا با ارزش شرکت رابطه مثبت و معناداری دارد. برنردک و منصوروی حبیب آبادی (۱۳۹۸) در پژوهشی نشان دادند که کارایی هیئت مدیره رابطه معناداری با عملکرد مسئولیت اجتماعی دارد. به این معنا که هرچه قدر هیئت مدیره از کارایی بیشتری برخوردار باشد، شرکت ها نیز عملکرد بهتری از مسئولیت اجتماعی خواهند داشت. حیدری و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی دریافتند نسبت مدیران غیرموظف و اندازه هیئت مدیره بر کیفیت افشای اطلاعات اجتماعی تأثیر مثبتی دارد. واعظ و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان تأثیر استقلال اعضای هیئت مدیره و تمرکز مالکیت بر ابعاد مسئولیت پذیری اجتماعی انجام داده و دریافتند رابطه مثبت و معناداری بین استقلال اعضای هیئت مدیره با بعد اخلاقی و تمرکز مالکیت با بعد قانونی مسئولیت پذیری اجتماعی وجود دارد.

فرضیه های پژوهش

در رابطه با محیط های بدون اطمینان، برخی از پژوهشگران استدلال می کنند که شرکت هایی که مشروعیت و پشتیبانی از اقدامات خود را از طرف ذینفعان مختلف دریافت می کنند، رفتار مسئولانه اجتماعی را روشی برای کاهش عدم اطمینان خود می دانند. علاوه بر این، بنگاه های اقتصادی تحت تأثیر نوسانات زیاد، با بی ثباتی بیشتری عمل کرده و اگر نتایج تصمیمات استراتژیک شرکت را در نظر نگیرند، اتخاذ استراتژی های فعالانه اجتماعی برای مدیران دشوارتر می گردد. به طوری که مدیران می توانند در مورد موضوعات اجتماعی و زیست محیطی سازش کمتری نشان داده و عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت در سطوح پایین، ممکن است از حالت دارای اطمینان به حالت منفعل تبدیل شود. طبق دیدگاه رویکرد تضاد منافع نمایندگی انتظار می رود که سطح بالاتری از قدرت در محیط بدون اطمینان، منجر به ایفای مسئولیت اجتماعی شرکت در سطح پایین تر و اختصاص منابع

بیشتر برای سایر فعالیت‌ها شود که سود کوتاه‌مدت یا مزایای شخصی بالاتری برای مدیران فراهم می‌نمایند (گارسیا-سانچز، ۲۰۲۰: ۱۲۱).

در همین راستا با تکیه بر نظریه وابستگی به منابع، دس و بیرد^۱ (۱۹۸۴) این استدلال را مطرح می‌کنند که چالش‌هایی از قبیل محیط کسب و کار، تأثیر مهمی بر تصمیمات استراتژیک شرکت‌ها دارند. پژوهش‌های گذشته نیز بر صحت این ادعا صحه گذاشته‌اند که ویژگی‌های محیط فعالیت شرکت‌های دارای عدم اطمینان با منابع فراوان (که مرتبط با میزان ابهام بازار، عدم اطمینان و بی‌ثباتی و فراوانی منابع صنعت است) می‌تواند، سطحی از آزادی عمل را ایجاد نماید که مدیران بر مبنای آن ممکن است، دست به تصمیم‌گیری‌های منطقی بزنند و منابع موجود را به پروژه‌های سودآور اختصاص دهند (گارسیا-سانچز^۲، ۲۰۲۰).

با توجه به نتایج متضاد ناشی از پژوهش‌های پیشین، انتظار می‌رود، مسئولیت‌اجتماعی شرکت و محیط‌های پراهمیت و پویا با هم ارتباط داشته باشند، اما جهت این ارتباط قابل پیش‌بینی نیست. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه اول: شرایط محیطی بر مسئولیت‌اجتماعی شرکت تأثیر معناداری دارد.

علاوه بر شرایط محیطی، عوامل داخلی مرتبط با هیئت‌مدیره که در رأس روند تصمیم‌گیری قرار دارند، نیز نقشی اساسی در توضیح مسئولیت‌اجتماعی یک سازمان و پاسخگویی آن در برابر عوامل مختلف دارند (میشلون و پاربونتی، ۲۰۱۲: ۴۸۱). در رابطه با استراتژی‌های مسئولیت‌اجتماعی شرکت، مدیران مستقل دو عملکرد بسیار مهم را انجام می‌دهند: از یک سو، کنترل (مطابق با تئوری نمایندگی) و از سوی دیگر، مشاوره. همانطور که تئوری منابع فرض می‌کند و بر اساس نظریه ذینفعان نیز عنوان شده است، نظارت هیئت‌مدیره، یک مکمل ارزشمند برای کنترل سهامداران ارائه می‌کند. علاوه بر این، با توجه به مسأله دوگانگی نقش مدیر عامل، طبق تئوری نمایندگی، داشتن قدرت بیشتر مدیران در شرایطی که دوگانگی نقش مدیرعامل وجود داشته باشد (مدیرعامل و رئیس هیئت‌مدیره و یا نائب رئیس هیئت‌مدیره یکسان باشد) می‌تواند، دستور کار هیئت‌مدیره را با تعیین

1 Dess and Beard

2 García-Sánchez

موضوعات مورد بررسی تعیین کند (گارسیا - سانچز، ۲۰۲۰: ۱۱۹). در این راستا، برخی شواهد نشان می‌دهد که وقتی مدیرعامل قدرت بیشتری داشته و با اعضای هیئت‌مدیره ارتباط نزدیکی دارد (وقتی دارای روابط اجتماعی قوی هستند) اعضای هیئت‌مدیره کنترل کمتری بر تصمیمات مدیریتی اعمال خواهند نمود، زیرا آن‌ها موظف به حمایت از تصمیمات مدیرعامل هستند (چانگ و همکاران^۱، ۲۰۱۵: ۷).

بنابراین، نقش نظارتی هیئت‌مدیره باعث افزایش جهت‌گیری بلندمدت سهامداران می‌شود. مطالعات قبلی، استقلال هیئت‌مدیره و دوگانگی مدیرعامل را به‌طور مستقل بررسی کرده‌اند، اما به‌طور دقیق‌تر، در این پژوهش فرض شده است که هیئت‌مدیره‌ای که به‌طور مشترک با حضور بیشتر مدیران مستقل و نبود دوگانگی نقش مدیرعامل مشخص می‌شود، با ارتقاء عملکرد مسئولیت‌اجتماعی شرکت، به در نظر گرفتن دیدگاه‌های ذینفعان کمک می‌کند. بر این اساس، فرضیه دوم به شرح زیر است:

فرضیه دوم: قدرت نظارت هیئت‌مدیره بر مسئولیت‌اجتماعی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

در محیط‌های پویا، مدیران می‌توانند، نسبت به مسئولیت‌اجتماعی شرکت تعهد کمتری نشان دهند و منابع بیشتری را به سایر سرمایه‌گذاری‌ها اختصاص دهند تا منافع خصوصی را به دست آورند (گارسیا-سانچز، ۲۰۲۰). یک روش، جهت به حداقل رساندن کنترل انضباطی هیئت‌مدیره (به‌ویژه با توجه به جهت‌گیری قوی آن‌ها نسبت به انتظارات ذینفعان) این است که تیم مدیریتی، منابع مالی سرمایه‌گذاری شده در پروژه‌های مسئولیت‌اجتماعی را افزایش دهد تا کنترل شرکت را حفظ کند (چیونگ^۲، ۲۰۱۶: ۴۱۶). بنابراین، مدیران با درگیر شدن در پروژه‌های مورد انتظار ذینفعان و فعالان محیط‌زیست، امکان نظارت بر کنترل داخلی را فراهم می‌کنند.

به‌طورکلی می‌توان گفت که در محیط‌های پویا، مدیران سعی می‌کنند، نظارت و کنترل هیئت‌مدیره را از طریق دریافت امتیازات اجتماعی و زیست‌محیطی برآورده کرده و نگرانی‌های ذینفعان را کاهش دهند. همچنین، مدیران مستقل، در شرایطی که مدیرعامل نقش دوگانه ندارد، تعهد

1. Chang et al.

2. Cheung

بیشتری در رفع تقاضای ذینفعان دارند. بنابراین، مدیران می‌توانند، از خود در برابر سازوکار کنترل داخلی قوی‌تر محافظت کنند و به فشارهای بیشتر هیئت‌مدیره برای توسعه مسئولیت‌اجتماعی پاسخ دهند. قدرت بیشتر نظارتی هیئت‌مدیره، کنترل تصمیمات مدیریتی را با اعمال نظارت بیشتر امکان پذیر می‌سازد و می‌تواند بر عملکرد مسئولیت‌اجتماعی شرکت نیز تأثیر بگذارد و تأثیر منفی پیش بینی شده پویایی محیط بر مسئولیت‌اجتماعی شرکت را تعدیل کند (گارسیا - سانچز، ۲۰۲۰).

بنابراین، با توجه به تأثیر هیئت‌مدیره بر مسئولیت‌اجتماعی (رشید و همکاران (۲۰۲۰)، زید و همکاران (۲۰۲۰)، اسکو و کاردگر (۱۳۹۹)، کریم زاده و همکاران (۱۳۹۸) و برندک و منصوره حبیب آبادی (۱۳۹۸) و ...) انتظار می‌رود که تأثیر قدرت نظارت هیئت‌مدیره بر عملکرد مسئولیت‌اجتماعی شرکت در محیط‌های بزرگ و پویا افزایش یابد و قدرت هیئت‌مدیره، تأثیر شرایط محیطی بر مسئولیت‌اجتماعی شرکت را تعدیل کند (گارسیا سانچز، ۲۰۲۰). بر این اساس، فرضیه سوم به شرح زیر مطرح می‌گردد:

فرضیه سوم: قدرت نظارت هیئت‌مدیره، بر رابطه بین شرایط محیطی و مسئولیت‌اجتماعی شرکت تأثیر معناداری دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر به روش پس‌رویدادی و از نوع توصیفی-همبستگی و بر اساس هدف از نوع کاربردی می‌باشد. اطلاعات ادبیات پژوهش و پیشینه بر اساس روش کتابخانه‌ای گردآوری گردیده است و داده‌های موردنیاز از گزارش‌ها و صورت‌های مالی موجود در سایت کدال، آرشو بورس اوراق بهادار تهران و بانک‌های اطلاعاتی مانند ره‌آورد نوین جمع‌آوری شده است. تجزیه و تحلیل نهایی براساس نرم افزار Stata و با استفاده از رگرسیون داده‌های ترکیبی صورت گرفته است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، شامل کلیه شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۹ بوده است. در انتخاب نمونه آماری، به روش حذف سیستماتیک معیارهای زیر لحاظ شده‌اند: سال مالی شرکت منتهی به تاریخ پایان اسفند هر سال است، شرکت‌های تحت بررسی جزء

شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ، واسطه‌گری مالی و بیمه نیستند، با توجه به موضوع مسئولیت‌اجتماعی، داده‌ها و اطلاعات شرکت‌ها در دسترس و قابل استفاده باشند. با توجه به محدودیت‌های ارائه شده در مجموع ۱۳۰ شرکت به‌عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شده‌اند.

جدول ۱. جدول غربالگری نمونه

تعداد شرکت‌ها	محدودیت
۴۲۳	جامعه آماری
(۳۱)	سال مالی شرکت منتهی به تاریخ پایان اسفندماه هر سال باشد.
(۴۵)	شرکت طی دوره موردبررسی تغییر سال مالی نداده باشند.
(۸۱)	شرکت‌هایی که در تمام سال‌های پژوهش جزء شرکت‌های بورسی باشند.
(۸۹)	شرکت‌های تحت بررسی جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ، واسطه‌گری مالی و بیمه نباشند.
(۴۷)	اطلاعات و داده‌های آن‌ها در دسترس و قابل استفاده باشد.
۱۳۰	نمونه نهایی

به‌منظور اطمینان از نتایج و ساختگی نبودن روابط موجود در رگرسیون و معنی‌دار بودن متغیرها، به انجام آزمون مانایی و محاسبه ریشه واحد متغیرهای موجود در پژوهش اقدام گردید. نتایج نشان می‌دهد تمامی داده‌ها در سطح معناداری ۹۵ درصد پایا هستند. قبل از بررسی ضرایب به تأمین فروض کلاسیک پرداخته شد. یکی از فروض کلاسیک، آزمون ناهمسانی واریانس می‌باشد. در این پژوهش برای بررسی این موضوع از آزمون والد تعدیل شده استفاده شده است. همچنین، با توجه به تأثیر مهم ناهمسانی واریانس بر برآورد انحراف معیار ضرایب و همچنین مسأله استنباط آماری، لازم است قبل از پرداختن به هرگونه تخمین، وجود یا عدم وجود ناهمسانی واریانس بررسی شود. نتایج احتمال آماره آزمون والد تعدیل شده دلالت بر وجود ناهمسانی واریانس بین جملات اخلال دارد. همچنین، نتایج آماره آزمون وولدریج به دلیل سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد، حاکی از وجود خودهمبستگی سریالی در مدل‌های اول و دوم می‌باشد. بنابراین، با توجه به نتایج به‌دست آمده جهت رفع خودهمبستگی سریالی و رفع ناهمسانی در برآورد نهایی مدل‌ها از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته استفاده شد. در این پژوهش برای تعیین هم‌خطی بین متغیرهای مستقل پژوهش از عامل

تورم واریانس استفاده شد. نتایج هم‌خطی نشان داد که در مدل اول بیشترین عامل تورم واریانس، ۱۳/۲۴ است. بنابراین، مقدار عامل تورم واریانس بیانگر مشکل هم‌خطی بین متغیرهای توضیحی پژوهش می‌باشد. بنابراین، اقدام به رفع هم‌خطی شد که نتایج بعد از رفع هم‌خطی بیانگر عدم وجود هم‌خطی بود و مدل نهایی رگرسیون نیز بعد از رفع مشکل هم‌خطی آزمون شد. در مدل دوم نیز مشکل هم‌خطی وجود نداشت. یکی دیگر از فروض کلاسیک آزمون نرمال بودن جملات باقیمانده مدل‌های پژوهش است که برای بررسی این موضوع از آزمون آماره شاپیرو-ویلک استفاده شده است. نتایج آزمون بیانگر این موضوع است که احتمال آماره شاپیرو-ویلک در دو مدل بیشتر از ۰/۰۵ است که حاکی از نرمال بودن جملات باقیمانده مدل می‌باشد. مقادیر یک متغیر را داده‌های سری زمانی، در نقاط متوالی در زمان، اندازه‌گیری می‌کند. این توالی سالانه، فصلی، ماهانه، هفتگی یا حتی به صورت پیوسته می‌تواند باشد. مقادیر یک متغیر را داده‌های مقطعی، در زمان معین و روی واحدهای متعدد اندازه‌گیری می‌کند. جهت تخمین مدل از داده‌های ترکیبی (استفاده همزمان از داده‌های مقطعی و سری زمانی) استفاده شده است. داده‌های ترکیبی اصولاً تحلیل‌های تجربی را به شکلی جامع‌تر می‌سازند

الگوها و متغیرهای پژوهش

از آنجا که قدرت نظارت هیئت‌مدیره از طریق دو متغیر یعنی استقلال هیئت‌مدیره و دوگانگی نقش مدیرعامل محاسبه می‌شود، مدل‌های آزمون فرضیه‌های پژوهش برای هر متغیر قدرت نظارت هیئت‌مدیره و بر اساس مطالعات گارسیا سانچز (۲۰۲۰)، به شرح زیر است.

الگوی (۱) متغیر استقلال هیئت‌مدیره به‌عنوان قدرت نظارت هیئت‌مدیره آمده است.

$$\begin{aligned}
 CSR_{it} = & \beta_0 + \beta_1 EC_{it} + \beta_2 BMP1_{it} + \beta_3 EC_{it} \times BMP1_{it} \\
 & + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 FA_{it} + \beta_7 IA_{it} \\
 & + \beta_8 CF_{it} + \beta_9 ROA_{it} + \beta_{10} ROE_{it} \\
 & + \sum \beta_j Industry \& Year + \varepsilon_{it}
 \end{aligned}
 \quad (1)$$

الگوی (۲) متغیر دوگانگی نقش مدیرعامل به‌عنوان قدرت نظارت هیئت‌مدیره آمده است.

$$\begin{aligned}
 CSR_{it} = & \beta_0 + \beta_1 EC_{it} + \beta_2 BMP2_{it} + \beta_3 EC_{it} \times BMP2_{it} & (2) \\
 & + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 FA_{it} + \beta_7 IA_{it} \\
 & + \beta_8 CF_{it} + \beta_9 ROA_{it} + \beta_{10} ROE_{it} \\
 & + \sum \beta_j Industry \& Year + \varepsilon_{it}
 \end{aligned}$$

متغیر وابسته

مسئولیت پذیری اجتماعی (CSR): از نظر شرکت‌ها، مسئولیت پذیری اجتماعی نوعی استراتژی تجاری است که باعث می‌شود در فضای به شدت رقابتی، بر اعتبارشان افزوده شود و سهامشان در بازار ارزشمندتر گردد. مسئولیت اجتماعی مجموعه وظایف و تعهداتی است که سازمان بایستی در جهت حفظ و مراقبت و کمک به جامعه‌ای که در آن فعالیت می‌کند، انجام دهد (ون ماری و بیچیک^۱، ۲۰۰۳).

در این پژوهش طبق مطالعات آناگنوستوپولو و همکاران (۲۰۲۰) و پورعلی و حجامی (۱۳۹۲) برای محاسبه مسئولیت پذیری اجتماعی از رتبه‌بندی ارائه شده توسط کیندر، لیدنبرگ و دومینی (KLD^۲) استفاده شد که بصورت زیر قابل محاسبه است.

جدول ۲. نحوه اندازه‌گیری چهار بعد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها

رابطه	CSR = EMPD + COMD + PROD + ENVD
روابط کارکنان (EMPD):	شامل شش معیار: ۱. سلامت محیط کارکنان و ایمنی ۲. آموزش کارکنان ۳. مزایای کارکنان ۴. مشخصات کارکنان ۵. مالکیت سهام ۶. بهداشت کارکنان.
مشارکت اجتماعی یا جامعه (COMD)	شامل شش معیار: ۱. برنامه اهدا وجه نقد ۲. برنامه خیریه ۳. برنامه بورس تحصیلی ۴. حامیان مالی برای فعالیت ورزشی ۵. حامیان غرور ملی ۶. پروژه‌های عمومی.
تولید یا محصول (PROD)	شامل چهار معیار: ۱. ایمنی محصول ۲. کیفیت محصول ۳. توسعه محصول ۴. خدمات پس از فروش
محیط زیست (ENVD)	شامل چهار معیار: ۱. کنترل آلودگی هوا ۲. برنامه پیشگیری و جبران خسارت ۳. حفاظت و استفاده از محصولات ناشی از بازیافت ۴. جایزه در زمینه محیط زیست

1 Van Marrewijk

2. Kinder, Lydenberg, and Domini (KLD)

به منظور بررسی ابعاد مختلف مسئولیت‌پذیری اجتماعی از کلیدواژه‌های ذیل جهت بررسی محتوای گزارش فعالیت هیئت‌مدیره به مجمع و استخراج شاخص مسئولیت‌پذیری اجتماعی استفاده شد.

جدول ۳. ابعاد و شاخصهای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها

بعد	معیار	شاخص
روابط کارکنان (EMPD):	سلامت محیط کارکنان و ایمنی	<ul style="list-style-type: none"> سلامت و ایمنی شغلی پرسنل ریسک سلامت کنترل محیط کار ایمنی دستگاه‌ها واحد ایمنی و بهداشت ارائه خدمات اورژانسی و مددکاری به کلیه مصدومین و حادثه دیدگان
	آموزش کارکنان	<ul style="list-style-type: none"> کلاس آموزشی دوره آموزشی آموزش ضمن خدمت و ...
	مزایای کارکنان	<ul style="list-style-type: none"> پرداخت پاداش و مزایا (جهت ایجاد انگیزه و افزایش راندمان کاری ...) سایر مزایا
	مشخصات کارکنان	<ul style="list-style-type: none"> ویژگی‌های خاص کارکنان مانند شرایط تحصیلی، سن و ... که برای شرکت مزیت رقابتی ایجاد کرده باشد
	مالکیت سهام	<ul style="list-style-type: none"> افشای وجود مالکیت سهام توسط مدیرعامل و اعضای هیئت‌مدیره افشای هرگونه طرح پاداش مبتنی بر سهام
	بهداشت کارکنان	<ul style="list-style-type: none"> انجام معاینات سلامت شغلی کارکنان تازه استخدام شده انجام معاینات بازگشت به کار کارکنان مبتلا به بیماری کرونا انجام تناسب شغلی کلیه کارکنان با مشاغل شرکت بررسی مرخصی‌های پزشکی کارکنان شرکت سیستم استعلاجی کارکنان سیستم معاینات دوره‌ای نظام جامع سلامت خدمات بیمه درمانی پایه و تکمیلی به کلیه کارکنان و خانواده آنان کمیته بحران کرونا ایجاد شرایط دورکاری

بعد	معیار	شاخص
		<ul style="list-style-type: none"> • شیوه‌نامه‌های بهداشتی پیشگیری از کوید • اجرای شیوه‌نامه‌ها و پروتکل‌های بهداشتی و نظارت بر حسن انجام آنها.
مشارکت اجتماعی یا جامعه (COMD)	برنامه اهدا وجه نقد	<ul style="list-style-type: none"> • پرداخت مبالغ نقدی جهت شرکت در امور خیریه (برای امور خیریه از کلیدواژه‌های مختلفی چون ایتم، مدرسه‌سازی و... استفاده شده است)
	برنامه خیریه	<ul style="list-style-type: none"> • اجرای مسئولیت‌های اجتماعی، کمک‌های بلاعوض به موسسات مذهبی، فرهنگی، دانشگاه‌ها، موسسات آموزشی و ورزشی
	برنامه بورس تحصیلی	<ul style="list-style-type: none"> • همکاری با هنرستان‌ها، دانشگاه‌ها و ادارات آموزش و پرورش برای شناسایی دانش‌آموزان و دانشجویان مستعد و ارائه بورس تحصیلی به آنها • پذیرش هنرجو و دانشجویی برای طی دوره‌های کارآموزی و کارورزی و آشنایی عملی آنان با محیط کسب و کار و مشاغل
	حامیان مالی برای فعالیت ورزشی	<ul style="list-style-type: none"> • حمایت مالی از فعالیت‌های ورزشی
	حامیان غرور ملی	<ul style="list-style-type: none"> • حمایت از مخترعین و مکتشفین
	پروژه‌های عمومی	<ul style="list-style-type: none"> • احداث پارک و مکان بازی و ... • کمک به ستاد دپه و زندانیان • کمک به ساخت مکان‌های فرهنگی • کمک به ساخت مسکن اقشار کم‌درآمد • کمک به افراد آسیب‌دیده از سیل و زلزله و ...
	ایمنی محصول	<ul style="list-style-type: none"> • مطالعه و آزمایش محصولات از بُعد میزان سموم، آفات نباتی، عدم استفاده از مواد آتش‌زا و خطرزا و سمی در فرایند تولید و ... • آزمایش ایمنی محصول توسط واحد کیفی
	کیفیت محصول	<ul style="list-style-type: none"> • مطالعه و آزمایش محصولات از بُعد کارایی، قابلیت اعتماد، طول عمر، قابلیت تعمیر، زیبایی و ظرافت، امکانات اضافه و مطابقت با استانداردها • وجود واحد کنترل کیفیت محصولات و بررسی محصولات از لحاظ کیفی قبل از ورود به بازار • خریداری و یا طرح توسعه تکنولوژی روز جهت تولید محصولات با کیفیت تر
	توسعه محصول	<ul style="list-style-type: none"> • بهره‌برداری از طرح‌های جدید • طرح توسعه جدید
	خدمات پس از فروش	<ul style="list-style-type: none"> • ارائه خدمات پس از فروش • پایش شاخص‌های منظر مشتری و میزان رضایتمندی مشتریان

شاخص	معیار	بعد
<ul style="list-style-type: none"> دریافت جوایزی در حوزه مشتری مداری مانند ۹۹ تندیس حمایت از حقوق مصرف‌کننده از سازمان حمایت از مصرف‌کنندگان و ... 		
<ul style="list-style-type: none"> اقدامات مختلف جهت پیشگیری از آلودگی هوا و انتقال محل فعلی کارخانه خارج از محدوده شهر به دلیل رعایت الزامات زیست‌محیطی در مناطق شهری کنترل انتشار غبار تعریف پروژه‌های تحقیقاتی و اجرایی در راستای کاهش انتشار گازهای گلخانه‌ای و جلوگیری از گرمایش جهانی 	کنترل آلودگی هوا	محیط‌زیست (ENVD)
<ul style="list-style-type: none"> کاهش ضایعات تولید ذخیره پساب کاهش مصرف و همچنین کاهش برداشت از رودخانه سیستم تصفیه پساب ر مدیریت پسماندها کاهش و بهینه‌سازی مصارف انرژی استفاده از روش‌ها و تجهیزات تولید انرژی با آلودگی کمتر 	<ul style="list-style-type: none"> برنامه پیشگیری و جبران خسارت 	
<ul style="list-style-type: none"> بازیافت محصولات جمع‌آوری و ارسال مواد غیر قابل بازیافت به شرکت امحاکننده بازیافت و استفاده مجدد، دفن بهداشتی، امحا و بی‌خطر سازی پسماندها و پساب‌ها 	<ul style="list-style-type: none"> حفاظت و استفاده از محصولات ناشی از بازیافت 	
<ul style="list-style-type: none"> جوایز زیست‌محیطی مانند واحد صنعتی برگزیده سبز کشور استقرار و یا دریافت گواهی ISO ۱۴۰۰۰ و OHSAS ۱۸۰۰۰ و سایر جوایز مرتبط با محیط‌زیست ... 	<ul style="list-style-type: none"> جایزه در زمینه محیط‌زیست 	

این اطلاعات، از متن گزارشات فعالیت هیئت‌مدیره و یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی استخراج می‌گردد. برای کمی‌سازی این معیارها به صورت زیر عمل می‌کنیم: اگر موارد بصورت کمی و جزئیات آن بصورت اعداد، شرح مفصلی از فعالیت و در صورت امکان تصاویر، نمودارها و جداول باشد، نمره افشا ۳ می‌باشد، اگر اطلاعات بصورت غیر کمی و توضیحات به صورت شرح بند باشد، نمره افشا ۲ می‌باشد، اگر موارد افشاء به صورت کیفی و توضیحات به صورت جمله یا پاراگراف باشد، نمره افشا ۱ می‌باشد. اگر موردی افشاء نشود، نمره افشا صفر می‌باشد. در پایان، مجموع امتیازهای داده شده به چهار بعد، تقسیم بر ۶۰

(۲۰) معیار جهت سنجش چهار بُعد مسئولیت اجتماعی وجود دارد که حداکثر امتیاز نمره افشا هر بُعد ۳ و بنابراین، حداکثر امتیاز قابل کسب در مجموع ۶۰ است) می شود.

متغیر مستقل

عدم ثبات شرایط محیطی (EC): وقتی گفته می شود، اطمینان داریم به این معناست که شرایط برای یک حادثه معین کاملاً قابل پیش بینی است. به طور کلی حالت ذهنی که واژه عدم اطمینان ایجاد می کند، نتیجه عدم دانش کافی شخص در مورد حوادث آینده است که بر میزان اطمینان تصمیم گیرنده از آینده اثر خواهد گذاشت (افتخاری، ۱۳۹۴). فعالیت همه سازمان ها و واحدهای تجاری در جهت تولید و ارائه کالا و خدمات متأثر از عوامل محیط خارجی است که سازمان در آن فعالیت می کند. کالای خود را در آن به فروش می رساند و عوامل مورد نیاز برای تولید کالا و خدمات خود را از آن تأمین می نماید. بنابراین، به منظور اندازه گیری عدم ثبات شرایط محیطی از ضریب تغییرات فروش استفاده می شود، زیرا هرچه نوسان فروش بیشتر باشد، محیط فعالیت شرکت با عدم اطمینان بیشتری همراه است (برگ و لاولس^۱، ۱۹۸۸). روش محاسبه این متغیر به شرح الگوی (۳) می باشد.

$$EC = \frac{\sigma Sales_i}{\mu Sales_i} \quad \text{الگوی (۳)}$$

که در آن: EC : بیانگر ضریب تغییرات فروش است و شاخص متغیر عدم اطمینان محیطی.
 $\sigma Sale$: بیانگر انحراف معیار فروش های شرکت طی یک دوره شش ساله (از سال $t-5$ تا t) و
 $\mu Sales$: بیانگر میانگین فروش های شرکت طی یک دوره شش ساله (از سال $t-5$ تا t).

متغیر تعدیلگر

هیئت مدیره مهمترین عامل در کنترل و نظارت بر مدیریت شرکت و محافظت از منابع سهامداران قلمداد می شود (فاما و جنسن^۲، ۱۹۸۳). نتایج مطالعات و بررسی های انجام شده نشان می دهد که هیئت مدیره در ارتقای عملکرد و ارزش شرکت نقش با اهمیتی ایفا می کند. نکته کلیدی در ترکیب اثربخش هیات مدیره، حصول اطمینان از این امر است که افرادی صندلی های تصدی عضویت در هیات مدیره را تصاحب کنند که از مهارت، تجربه و دانش کافی به منظور تحلیل مسائل سازمان و چاره جویی برای پاسخگویی آنها برخوردار باشند. ترکیب

1. Bergh & Lawless
 2 Fama & Jensen

هیئت‌مدیره از سه شاخص هیئت‌مدیره غیرموظف و نسبت تغییرات هیئت‌مدیره و نقش دوگانه مدیرعامل تشکیل می‌شود (فاما و جنسن، ۱۹۸۳).

قدرت نظارت هیئت‌مدیره (BMP): در این پژوهش قدرت نظارت هیئت‌مدیره از طریق دو متغیر یعنی استقلال هیئت‌مدیره و دوگانگی نقش مدیرعامل به شرح زیر محاسبه می‌شود.

استقلال هیئت‌مدیره: استقلال هیئت‌مدیره از طریق نسبت اعضای غیرموظف به کل اعضای هیئت‌مدیره اندازه‌گیری می‌شود.

دوگانگی مدیرعامل: زمانی که مدیرعامل همزمان به‌عنوان رئیس یا نایب رئیس هیئت‌مدیره در شرکت به فعالیت پردازد، نشان از نفوذ بیشتر وی در شرکت دارد. بنابراین در صورت دوگانگی نقش مدیرعامل عدد یک و در غیر اینصورت برابر با صفر می‌باشد.

متغیرهای کنترلی: متغیرهای کنترلی پژوهش در جدول (۴) با پیروی از پژوهش گارسیا سانچز (۲۰۲۰) ارائه شده است.

جدول ۴. متغیرهای کنترلی پژوهش (گارسیا سانچز، ۲۰۲۰: ۱۱۹).

متغیرهای کنترلی	علامت اختصاری	تعریف و چگونگی محاسبه
اندازه شرکت	SIZE	لگاریتم جمع دارایی‌های پایان دوره شرکت است.
اهرم مالی	LEV	<p>بیان‌کننده سطح اهرم مالی است که بر اساس رابطه ذیل محاسبه شده است (نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۳):</p> $LEV = \frac{\text{کل بدهی‌ها}}{\text{کل دارایی‌ها}}$ <p>دارایی‌ها و بدهی‌ها در پایان دوره مورد استفاده قرار گرفته‌اند.</p>
دارایی‌های ثابت	FA	از طریق اندازه‌گیری نسبت خالص دارایی‌های ثابت در پایان دوره به کل دارایی‌های پایان دوره در سال مالی t محاسبه می‌شود.
دارایی‌های نامشهود	IA	از طریق اندازه‌گیری نسبت دارایی نامشهود پایان دوره به کل دارایی‌های پایان دوره در سال مالی t محاسبه می‌شود.
جریان نقدی	CF	از طریق اندازه‌گیری نسبت جریان وجه نقد عملیاتی به سود خالص در سال مالی t تعریف می‌شود.

متغیرهای کنترلی	علامت اختصاری	تعریف و چگونگی محاسبه
بازده دارایی‌ها	ROA	نرخ بازده دارایی‌ها از رابطه ذیل محاسبه می‌گردد (نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۳): $ROA = \frac{\text{سود خالص}}{\text{کل دارایی‌ها}}$ سود خالص در سال □ و کل دارایی‌ها در پایان سال اندازه‌گیری شده‌اند.
بازده حقوق صاحبان سهام	ROE	بازده حقوق صاحبان سهام از رابطه ذیل محاسبه می‌گردد: $ROE = \frac{\text{سود خالص}}{\text{ارزش بازار حقوق صاحبان سهام}}$ سود خالص در سال □ و ارزش بازار حقوق صاحبان سهام در پایان سال اندازه‌گیری شده‌اند.
سال و صنعت	Industry & Year	متغیرهای دوارزشی برای کنترل اثرات صنایع مختلف و سال‌های مختلف است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرها

جدول (۵)، آمار توصیفی متغیرهای کمی را نشان می‌دهد.

جدول ۵. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش (تعداد مشاهدات: ۹۱۰)

متغیر	نماد متغیر	میانگین	میان	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
مسئولیت‌پذیری اجتماعی	CSR	۰/۲۳۲	۰/۲۲۳	۰/۱۱۶	۰/۴۳	۰/۰۵
شرایط محیطی	EC	۰/۴۰۳	۰/۳۶۷	۰/۱۸۹	۰/۸۱۷	۰/۱۵۶
استقلال هیئت‌مدیره	bmp1	۰/۶۶۵	۰/۶	۰/۱۸۹	۱	۰
اندازه شرکت	SIZE	۱۴/۶۲	۱۴/۵۲	۱/۲۴	۱۷/۲۷	۱۲/۴۵
اهرم مالی	LEV	۰/۵۵۱	۰/۵۵۶	۰/۱۹۵	۰/۸۷۶	۰/۱۹۴
دارایی‌های ثابت	FA	۰/۲۴۶	۰/۲۰۸	۰/۱۶۵	۰/۵۹۸	۰/۰۳۶
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۳۲	۰/۱۰۰	۰/۱۳۲	۰/۴۲۶	-۰/۰۵۳
دارایی‌های نامشهود	IA	۰/۰۰۴	۰/۰۰۱	۰/۰۰۴	۰/۰۱۷	۰/۰۰۰
جریان نقدی	CF	۱/۶۰۴	۰/۷۸۵	۳/۴۰۲	۱۳/۲۳	-۲/۶۵
بازده حقوق صاحبان سهام	ROE	۰/۰۷۹	۰/۰۶۷	۰/۰۸۶	۰/۲۵۱	-۰/۰۸۷

در جدول (۵)، میانگین مسئولیت‌اجتماعی که بر اساس چهار شاخص روابط کارکنان، مشارکت اجتماعی، تولید یا محصول و محیط‌زیست محاسبه شده است برابر با ۰/۲۳۲ است. در واقع شرکت‌ها

به‌طور متوسط تنها ۲۳ درصد در فعالیتهای مسئولیت‌اجتماعی مشارکت می‌کنند که فاصله زیادی از ۱۰۰ درصد دارد. میانه متغیر نیز ۰/۲۳ است و نشان می‌دهد که نیمی از شرکت‌ها بیش از ۲۳ درصد، فعالیتهای مسئولیت‌اجتماعی انجام می‌دهند و نیمی دیگر کمتر از این میزان، اقدام به فعالیتهای مسئولیت‌اجتماعی می‌کنند. بیشترین و کمترین میزان مسئولیت‌اجتماعی ۴۳ درصد و ۵ درصد است. شرایط محیطی دارای میانگین ۰/۴۰۳ بوده است. میانگین استقلال هیئت‌مدیره که از نسبت اعضای غیرموظف به کل اعضای هیئت‌مدیره محاسبه شده است، برابر با ۰/۶۶۵ است. در واقع ۶۶ درصد از اعضای هیئت‌مدیره مستقل هستند. براساس آمار توصیفی بیشترین میانگین مربوط به متغیر اندازه شرکت ۱۴/۶۲ و کمترین میانگین مربوط به دارایی‌های نامشهود ۰/۰۰۴ است، انحراف معیار بیانگر پراکندگی متغیرهاست. متغیر دارایی‌های نامشهود ۰/۰۰۴ کمترین انحراف معیار را داشته و نسبت به سایر داده‌ها متمرکزتر بوده است. متغیر جریان‌های نقدی ۳/۴۰۲ بیشترین مقدار را داشته است و نسبت به سایر متغیرها پراکندگی بیشتری داشته است.

نتایج آزمون الگوی اول

به منظور انتخاب بین روش داده‌های تابلویی و تلفیقی در برآورد مدل، از آزمون اف-لیمر استفاده شده است. نتایج آزمون اف-لیمر که در جدول (۶) ارائه شده است، نشان می‌دهد که احتمال اماره آزمون کمتر از ۵ درصد می‌باشد و برای تخمین مدل باید از روش ترکیبی استفاده شود. نتایج آزمون هاسمن در جدول (۶)، برای هر دو مدل نشان می‌دهد که برای تخمین نهایی مدل باید از اثرات ثابت استفاده شود. به این منظور مدل با استفاده از روش اثرات ثابت تخمین زده شد.

جدول ۶. نتایج آزمون اف-لیمر و آزمون هاسمن

نتیجه	معناداری	اماره	آزمون	
تأیید مدل ترکیبی (پانل) در برابر مدل تلفیقی	۰/۰۰۰	۳۸/۸۷	آزمون اف-لیمر (چاو)	مدل ۱ تعدیلگر استقلال هیئت‌مدیره
تأیید اثرات ثابت در مقابل اثرات تصادفی	۰/۰۰۰	۴۳/۸۱	آزمون هاسمن	
تأیید مدل ترکیبی (پانل) در برابر مدل تلفیقی	۰/۰۰۰	۳۸/۶۲	آزمون اف-لیمر (چاو)	مدل ۲ تعدیلگر دوگانگی مدیرعامل
تأیید اثرات ثابت در مقابل اثرات تصادفی	۰/۰۰۰	۳۷۶/۴۱	آزمون هاسمن	

نتایج برآورد فرضیه‌های پژوهش با استفاده از الگوی اول در جدول (۷) ارائه شده است. در این فرضیه‌ها، استقلال هیئت‌مدیره به‌عنوان قدرت نظارت هیئت‌مدیره مطرح شده است.

جدول ۷. آزمون الگوی اول

نام متغیر	نماد متغیرها	ضریب (β)	آماره (t)	معناداری (Prob)
عرض از مبدا	C	۰/۲۵۵	۶/۶۴	۰/۰۰۰
شرایط محیطی	EC	-۰/۰۴۴	-۲/۲۵	۰/۰۲۴
استقلال هیئت‌مدیره	Bmp1	-۰/۰۴۶	-۳/۵۰	۰/۰۰۰
شرایط محیطی * استقلال هیئت‌مدیره	bmp1*EC	۰/۱۲۰	۳/۹۷	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	SIZE	۰/۲۴۷	۱۷/۲۶	۰/۰۰۰
اهرم مالی	LEV	۰/۰۰۱	۰/۵۷	۰/۵۶۷
دارایی‌های ثابت	FA	-۰/۰۱۸	-۱/۰۰	۰/۳۱۹
دارایی‌های نامشهود	IA	-۰/۰۱۳	-۰/۶۳	۰/۵۲۷
جریان نقدی	CF	-۰/۲۱۴	-۰/۴۱	۰/۶۸۴
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۰۲۷	-۰/۷۲	۰/۴۶۹
بازده حقوق صاحبان سهام	ROE	-۰/۰۴۲	-۰/۹۱	۰/۳۶۰
اثرات ثابت سال	YEAR		کنترل شد	
اثرات صنعت	IND		کنترل شد	
سایر اطلاعات	آماره F		معناداری (Prob)	
	۸۲/۶۹		۰/۰۰۰	

بر اساس نتایج آماره اف برابر با ۸۲/۶۹ است و احتمال آماره اف برابر با صفر است که نشان‌دهنده معناداری کلی مدل پژوهش است. بنابراین، می‌توان در رابطه با معناداری تک تک متغیرها اظهار نظر کرد. در همین راستا ضریب شرایط محیطی ۰/۰۴۴- است. این ضریب بر اساس آماره تی در سطح احتمال ۹۵ درصد معنادار است. بنابراین، می‌توان گفت که بی‌ثباتی در شرایط محیطی منجر به کاهش مسئولیت اجتماعی خواهد شد. با این حال به دلیل وجود اثرات تعاملی در مدل، این ضریب قابل اتکا نیست، زیرا تأثیر شرایط محیطی بر مسئولیت اجتماعی با وجود ضرب تعاملی ناشی از تأثیر ضریب شرایط محیطی و ضریب تعاملی ضربدر استقلال هیات مدیره می‌باشد (استقلال هیات مدیره * ۰/۱۲۰ + ۰/۰۴۴-) ^۱ ناشی از ضریب بتا ۱ و بتا ۳ است. در جدول (۸)، نتایج تأثیر شرایط محیطی بر مسئولیت اجتماعی آورده شده است.

جدول ۸. تأثیر شرایط محیطی بر مسئولیت اجتماعی با توجه به ضریب بتا یک و بتا سه

میانگین	حداکثر	حداقل	
۰/۶۶۵	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	استقلال هیات مدیره
۱/۱۹	۱/۸۲	-۰/۰۴۹	(استقلال هیات مدیره * ۰/۱۲۰ + ۰/۰۴۴-)
۸/۲۱۳	۴/۲۲۹	-۷/۱۱۲	مقدار آماره t

طبق جدول (۸)، بی‌ثباتی شرایط محیطی، در زمانی که استقلال هیات مدیره در بیشترین، کمترین و حد وسط قرارداد در تمامی حالات، اثر معنادار بر مسئولیت اجتماعی دارد، زیرا آماره تی استیودنت آنها از مقدار بحرانی در سطح ۹۵ درصد بیشتر است. بنابراین، فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه "شرایط محیطی بر مسئولیت اجتماعی شرکت تأثیر معناداری دارد"، تأیید می‌شود. همچنین، نتایج بررسی تأثیر استقلال هیئت مدیره بر مسئولیت اجتماعی (فرضیه دوم)، با توجه به اثر متغیر تعدیلگر، در جدول (۹) ارائه شده است. در این فرضیه نیز برای بررسی تأثیر استقلال هیئت مدیره بر مسئولیت اجتماعی با توجه به شیوه مرسوم در

۱. برای آشنایی بیشتر با نحوه محاسبه ضرب تعاملی به مقاله برامبور و همکاران (۲۰۰۶) مراجعه شود.

ضرب تعاملی، ضروری است تاثیر استقلال هیئت مدیره به علاوه ضریب تعاملی ضربدر شرایط محیطی مورد توجه قرار گیرد (شرایط محیطی * $0/120 + 0/044 -$) همانطور که مشاهده می شود ضریب استقلال هیئت مدیره در شرکت هایی که دارای شرایط محیطی پایین، بالا و یا به صورت میانگین هستند، بدون تأثیر بوده و آماره تی در هیچ حالتی معنادار نیست، زیرا از مقدار آماره در سطح ۹۵ درصد کوچکتر است. بنابراین، استقلال هیئت مدیره بر مسئولیت اجتماعی تأثیر معناداری ندارد و فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه "قدرت نظارت هیئت مدیره بر مسئولیت اجتماعی شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد"، رد می شود.

جدول ۹. تأثیر استقلال هیئت مدیره بر مسئولیت اجتماعی با توجه به ضریب بتا یک و بتا سه

میانگین	حداکثر	حداقل	
۰/۱۵۶	۰/۸۱۷	۰/۴۰۳	شرایط محیطی
-۱/۱۹۷	۰/۰۴۴	-۰/۷۳۳	(شرایط محیطی * $0/120 + 0/044 -$)
-۰/۲۷۹	۰/۴۹۴	-۰/۰۵۱	مقدار آماره t

در راستای بررسی فرضیه سوم پژوهش نتایج اثرات تعاملی شرایط محیطی در استقلال هیئت مدیره در جدول (۷)، نشان می دهد که ضریب مورد نظر $0/12$ است. این ضریب در سطح احتمال ۹۵ درصد معنادار است. بنابراین، می توان گفت که استقلال هیئت مدیره، اثر بی ثباتی شرایط محیطی بر مسئولیت اجتماعی را کم رنگ می کند، زیرا ضریب اثرات تعاملی مثبت و ضریب شرایط محیطی منفی است. در نهایت، فرضیه سوم پژوهش تأیید می شود و می توان گفت که قدرت نظارت هیئت مدیره، بر رابطه بین شرایط محیطی و مسئولیت اجتماعی شرکت تأثیر معناداری دارد.

نتایج آزمون الگوی دوم

نتایج برآورد فرضیه های پژوهش با استفاده از الگوی دوم در جدول (۱۰) ارائه شده است. در این فرضیه ها، عدم دوگانگی وظایف هیئت مدیره به عنوان قدرت نظارت هیئت مدیره مطرح شده است.

جدول ۱۰. آزمون الگوی دوم

نام متغیر	نماد متغیرها	ضریب (β)	آماره (t)	سطح معناداری
عرض از مبدا	C	-۳/۶۱۴	-۱۷/۷۰	۰/۰۰۰
شرایط محیطی	EC	-۰/۲۳۳	-۳/۷۵	۰/۰۰۰
دوگانگی هیئت‌مدیره	Bmp2	-۰/۱۸۶	-۳/۸۷	۰/۰۰۰
شرایط محیطی * دوگانگی هیئت‌مدیره	Bmp2*EC	-۰/۲۶۳	-۱/۲۱	۰/۲۲۶
اندازه شرکت	SIZE	۰/۲۴۷	۱۷/۲۶	۰/۰۰۰
اهرم مالی	LEV	۰/۱۴۵	۲/۱۵	۰/۰۳۲
دارایی‌های ثابت	FA	-۰/۲۷۷	-۳/۶۷	۰/۰۰۰
دارایی‌های نامشهود	IA	۵/۳۷	۱/۹۲	۰/۰۵۵
جریان نقدی	CF	۰/۰۰۲	۱/۳۶	۰/۱۷۵
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۷۵۶	۰/۶۵	۰/۵۱۸
بازده حقوق صاحبان سهام	ROE	۰/۰۰۳	۰/۰۳	۰/۹۷۸
اثرات ثابت سال	YEAR		کنترل شد	
اثرات صنعت	IND		کنترل شد	
سایر اطلاعات	آماره F		معناداری (Prob)	
	۹۸۷/۴۵		۰/۰۰۰	

با توجه به نتایج آزمون مدل دوم پژوهش مقدار آماره اف، برابر ۹۸۷/۴۵ می‌باشد و احتمال محاسبه شده برای آماره مدل برابر ۰/۰۰۰ است که کمتر از سطح خطای ۵ درصد بوده و معنادار می‌باشد. بنابراین، با توجه به معناداری کلی مدل پژوهش می‌توان در رابطه با معناداری تک تک متغیرها اظهار نظر کرد.

برای بررسی تأثیر شرایط محیطی بر مسئولیت‌اجتماعی، با توجه به اینکه متغیر تعدیل‌گر در مدل وجود دارد باید بر اساس جدول (۱۱)، عمل کرد، زیرا تأثیر شرایط محیطی بر مسئولیت‌اجتماعی به دلیل حضور ضرب تعاملی، حاصل تأثیر شرایط محیطی به علاوه ضریب تعاملی ضربدر دوگانگی هیئت‌مدیره است (دوگانگی هیئت‌مدیره * ۰/۲۶۳ + ۰/۰۲۳۳ -).

جدول ۱۱. تأثیر شرایط محیطی بر مسئولیت اجتماعی با توجه به ضریب بتا یک و بتا سه

میانگین	حداکثر	حداقل	
۰/۳۰۷	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	دوگانگی هیئت مدیره
-۰/۳۱۳	-۰/۴۹۶	-۰/۲۳۳	(دوگانگی هیئت مدیره * ۰/۲۶۳ + -۰/۰۲۳۳)
-۵/۸۳۲	-۵/۶۳۰	-۲/۹۳۰	مقدار آماره t

با توجه به جدول (۱۱)، می توان مشاهده نمود که ضریب شرایط محیطی در شرکت هایی که دارای دوگانگی هیئت مدیره متوسط، بالا و یا پایین هستند، دارای تأثیر منفی و معنادار بر مسئولیت اجتماعی است. بنابراین می توان گفت که شرایط محیطی بی ثبات، منجر به کاهش مسئولیت اجتماعی در هر حالتی می شود و فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه "شرایط محیطی بر مسئولیت اجتماعی شرکت تأثیر معناداری دارد"، تأیید می شود. نتایج بررسی تأثیر دوگانگی هیئت مدیره بر مسئولیت اجتماعی، در جدول (۱۲) ارائه شده است.

جدول ۱۲. تأثیر دوگانگی هیئت مدیره بر مسئولیت اجتماعی با توجه به ضریب بتا یک و بتا سه

میانگین	حداکثر	حداقل	
۰/۱۵۶	۰/۸۱۷	۰/۴۰۳	شرایط محیطی
-۰/۲۲۷	-۰/۴۰۰	-۰/۲۹۱	$\beta_2 + \beta_3 \times EC$
-۳/۵۶۶	-۴/۰۷۹	-۴/۰۳۱	مقدار آماره t

همانطور که مشاهده می شود ضریب دوگانگی هیئت مدیره در شرکت هایی که دارای شرایط محیطی متوسط، پایین و بالا هستند، دارای تأثیر منفی و معنادار بر مسئولیت اجتماعی است. لذا می توان گفت که دوگانگی هیئت مدیره منجر به کاهش مسئولیت اجتماعی می شود. بنابراین فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه "قدرت نظارت هیئت مدیره بر مسئولیت اجتماعی شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد"، تأیید می شود. در راستای بررسی فرضیه سوم نیز بر اساس نتایج جدول (۱۲)، ضریب متغیر شرایط محیطی \times دوگانگی هیئت مدیره برابر $-۰/۲۶۳$ و با توجه به احتمال آماره t در سطح ۹۵ درصد معنادار نیست. بنابراین دوگانگی وظیفه در هیئت مدیره، بر رابطه بین شرایط محیطی و مسئولیت اجتماعی شرکت تأثیر معنادار ندارد، و فرضیه سوم رد می شود.

بحث و نتیجه‌گیری

طی سال‌های اخیر افشای اطلاعات مسئولیت‌اجتماعی به یکی از ویژگی‌های اصلی شرکت‌ها تبدیل شده است. در این راستا عدم اطمینان در شرایط محیط شرکت یا بازار منجر به واکنش سرمایه‌گذاران در برابر اخبار تأثیرگذار، می‌شود. بنابراین، شرایط محیط شرکت در میزان اجرای مسئولیت‌اجتماعی تأثیر به‌سزایی دارد. همچنین، نمی‌توان در این زمینه، نقش مدیران را نادیده گرفت. مدیران ممکن است به دنبال بهبود عملکرد اجتماعی و زیست‌محیطی شرکت باشند و منابع مالی مازاد را به پروژه‌های مسئولیت‌اجتماعی شرکت اختصاص دهند یا اینکه با هدایت بودجه به پروژه‌های دیگر که منافع آن‌ها را برآورده می‌کند، پایداری شرکت را کاهش دهند. در این پژوهش به بررسی نقش تعدیلگری قدرت نظارتی اعضای هیئت‌مدیره بر رابطه بین شرایط محیطی و مسئولیت‌اجتماعی شرکت‌ها پرداخته شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش بیانگر آن است که شرایط محیطی در شرکت‌هایی که دارای استقلال هیئت‌مدیره پایین هستند، تأثیر منفی و معنادار بر مسئولیت‌اجتماعی دارد، اما برای شرکت‌هایی که دارای استقلال هیئت‌مدیره بالا هستند، تأثیر مثبت و معنادار بر مسئولیت‌اجتماعی دارد. همچنین، در شرکت‌هایی با استقلال هیئت‌مدیره به‌طور میانگین، شرایط محیطی بر مسئولیت‌اجتماعی شرکت تأثیر معنادار و مثبت دارد. شرایط محیطی در شرکت‌هایی که دارای دوگانگی هیئت‌مدیره متوسط، بالا و یا پایین هستند، تأثیر منفی و معنادار بر مسئولیت‌اجتماعی داشته است. بر اساس این بخش از نتایج می‌توان گفت که بی‌ثباتی شرایط محیطی در مواردی که شرکت‌ها دارای دوگانگی هیئت‌مدیره هستند، موجب کاهش مسئولیت‌اجتماعی شده است، این نتایج همسو با نتایج پژوهش گارسیا-سانچز (۲۰۲۰) و آکتاس و همکاران (۲۰۱۹) و بر خلاف پژوهش گول و راشید (۲۰۰۴) نشان می‌دهد که شرکت‌هایی که در صناعی فعالیت می‌کنند که محیط آن‌ها بی‌ثبات (پویا) است، به احتمال کمتری در جهت ارتقا مسئولیت‌اجتماعی و محیطی خود تلاش خواهند کرد، این رابطه منفی هم‌سو با پیش‌بینی تئوری نمایندگی است، در چنین محیط‌هایی، در دسترس بودن منابع بیشتر، تضاد نمایندگی را به مقدار قابل توجهی افزایش داده و بنابراین، مدیران فرصت طلب سعی خواهند کرد که منافع شخصی کسب کنند و از استراتژی‌های شرکت مانند مسئولیت‌اجتماعی تبعیت نخواهند نمود.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان‌دهنده این است که ضریب استقلال هیئت‌مدیره در شرکت‌هایی که دارای شرایط محیطی پایین، بالا و یا به صورت میانگین هستند، بدون تأثیر بوده و آماره تی در هیچ حالتی معنادار نیست. بنابراین، بین استقلال هیئت‌مدیره و تعهد به ایفای مسئولیت‌اجتماعی شرکت‌ها ارتباط معناداری وجود ندارد و فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه "قدرت نظارت هیئت‌مدیره بر مسئولیت‌اجتماعی شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد"، رد می‌شود. این نتایج با یافته‌های گارسیا-سانچز (۲۰۲۰)، کوادرادو-بالاستیروس و همکاران (۲۰۱۷)، چانگک و همکاران (۲۰۱۵)، روپلی و همکاران (۲۰۱۲) و لایمن و همکاران (۲۰۰۹)، همسو نیست. به اعتقاد آن‌ها استقلال و قدرت نظارت هیئت‌مدیره، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت را افزایش می‌دهد و تفاوت در قدرت و توانایی مدیران عامل در امر نظارت، منجر به سطوح مختلف مشارکت در مسئولیت‌اجتماعی می‌شود.

از دلایل این عدم انطباق نتایج پژوهش با سایر پژوهش‌ها می‌توان به ساختار متفاوت استقلال اعضای هیئت‌مدیره در کشور اشاره نمود. با توجه به دولتی بودن ساختار اغلب شرکت‌های دولتی و نیز وجود ساختار مالکیت متقاطع در برخی از شرکت‌های ایرانی پذیرفته‌شده در بورس، ممکن است تعریف استقلال اعضای هیئت‌مدیره به روش یاد شده صحیح نباشد. به علاوه، ممکن است در این پژوهش که از افشای مسئولیت‌اجتماعی به‌عنوان نماینده این معیار استفاده شده است، نحوه اندازه‌گیری متغیر بر نتایج پژوهش تأثیر داشته باشد.

علاوه بر این، نتایج نشان داد که ضریب دوگانگی هیئت‌مدیره در شرکت‌هایی که دارای شرایط محیطی متوسط، پایین و بالا هستند، دارای تأثیر منفی و معنادار بر مسئولیت‌اجتماعی است. لذا می‌توان گفت که نبود نقش دوگانگی در هیئت‌مدیره منجر به افزایش مسئولیت‌اجتماعی می‌شود. بنابراین فرضیه دوم پژوهش مبنی بر اینکه "قدرت نظارت هیئت‌مدیره بر مسئولیت‌اجتماعی شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد"، تأیید شد.

این نتایج با یافته‌های گارسیا-سانچز (۲۰۲۰) همسو است و نشان می‌دهد که به دلیل کاهش قدرت مدیران فاقد نقش دوگانه در هیئت‌مدیره، انجام استراتژی‌های مرتبط با مسئولیت‌اجتماعی شرکت افزایش می‌یابد.

در راستای بررسی فرضیه سوم پژوهش نتایج اثرات تعاملی شرایط محیطی در استقلال هیئت‌مدیره نشان داد که استقلال هیئت‌مدیره، اثر بی‌ثباتی شرایط محیطی بر مسئولیت‌اجتماعی را کم‌رنگ می‌کند، زیرا ضریب اثرات تعاملی مثبت و ضریب شرایط محیطی منفی است. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش تأیید شد و می‌توان گفت که قدرت نظارت هیئت‌مدیره، بر رابطه بین شرایط محیطی و مسئولیت‌اجتماعی شرکت تأثیر معناداری دارد. در محیط‌های دارای عدم اطمینان، مدیران می‌توانند، نسبت به مسئولیت‌اجتماعی شرکت تعهد کمتری نشان دهند و منابع بیشتری را به سایر سرمایه‌گذاری‌ها اختصاص دهند تا منافع خصوصی را به دست آورند و کمتر درگیر مسئولیت اجتماعی می‌شوند. قدرت بیشتر نظارتی هیئت‌مدیره، کنترل تصمیمات مدیریتی را با اعمال نظارت بیشتر امکان‌پذیر می‌سازد و می‌تواند بر عملکرد مسئولیت‌اجتماعی شرکت نیز تأثیر بگذارد و تأثیر منفی پیش‌بینی شده پویایی محیط بر مسئولیت‌اجتماعی شرکت را تعدیل کند.

به‌عنوان یک روش ممکن برای به حداقل رساندن کنترل انضباطی هیئت‌مدیره (به‌ویژه با توجه به جهت‌گیری قوی آن‌ها نسبت به انتظارات ذینفعان)، تیم مدیریتی می‌تواند منابع مالی سرمایه‌گذاری شده در پروژه‌های مسئولیت‌اجتماعی شرکت را افزایش دهد تا کنترل شرکت را حفظ کند. بنابراین، مدیران با درگیر شدن در این پروژه‌های مورد انتظار ذینفعان و فعالان محیط‌زیست، امکان کنترل و اصول کنترل داخلی را فراهم می‌کنند. با توجه به تأثیر هیئت‌مدیره در مسئولیت‌اجتماعی شرکت در زمینه‌های مهم و پویا، انتظار می‌رود که قدرت هیئت‌مدیره تأثیر شرایط محیطی بر مسئولیت‌اجتماعی شرکت را تعدیل کند. این یافته با نتایج گارسیا-سانچز (۲۰۲۰) و اسکو و کاردگر (۱۳۹۹) که نشان داده‌اند، ساختار هیئت‌مدیره، ارتباط بین قدرت مدیرعامل و مسئولیت‌اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند، مطابقت دارد. نتایج نشان می‌دهند که دوگانگی وظیفه در هیئت‌مدیره، بر رابطه بین شرایط محیطی و مسئولیت‌اجتماعی شرکت تأثیر معنادار ندارد، و فرضیه سوم در این حالت رد شد.

دلیل چنین مسأله‌ای ممکن است، شرایط خاص ایران و محدودیت‌های قانونی در اتخاذ نقش دوگانه توسط مدیران باشد. با توجه به این محدودیت‌های قانونی، نحوه تعریف متغیر دوگانگی نقش هیئت‌مدیره که تأکید بر اتخاذ همزمان نقش مدیرعامل و رئیس یا نایب رئیس هیئت‌مدیره است، ممکن است موجب خدشه دار شدن بر مفهوم قدرت هیئت‌مدیره در زمینه ایفای نقش نظارتی شده و لذا نتایج متفاوتی بدست آمده است.

از طرفی ممکن است مدل مورد آزمون نیاز به بومی‌سازی و شناسایی متغیرهای پنهان داشته باشد. همچنین ممکن است نحوه اندازه‌گیری متغیر مسئولیت اجتماعی بر نتایج پژوهش مؤثر باشد.

بر اساس نتایج یافته‌های پژوهش پیشنهادهایی مطرح می‌شود که امید می‌رود استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری و مالی به‌ویژه سرمایه‌گذاران و مدیران را در امر تصمیم‌گیری یاری نماید. با توجه به نتایج فرضیه اول و وجود رابطه معنادار بین شرایط محیطی و تأثیر شرایط محیطی بر پیروی مدیریت از استراتژی‌های شرکت بخصوص مسئولیت اجتماعی پیشنهاد می‌گردد که تحلیلگران بر اساس نتایج به دست آمده به شرایط محیطی شرکت‌ها توجه نمایند.

به سازمان بورس و تنظیم‌کنندگان قوانین نیز پیشنهاد می‌شود که شرکت‌ها را بر اساس شرایط محیطی و پایداری و عدم پایداری شرایط محیطی رتبه‌بندی کنند. در این راستا، ارائه گزارش‌های مسئولیت اجتماعی چنین شرکت‌هایی نیز می‌تواند حساسیت‌های مسئولیت اجتماعی را در شرایط ناپایداری محیطی افزایش داده و به جامعه این اطمینان را بدهد که شرکت‌ها به مساله مسئولیت اجتماعی در شرایط محیطی ناپایدار توجه دارند. به دلیل آنکه استقلال هیئت‌مدیره می‌تواند نقش منفی شرایط محیطی بر مسئولیت اجتماعی را کم‌رنگ‌تر کند، پیشنهاد می‌شود که استقلال هیئت‌مدیره در شرکت‌ها افزایش یابد. همچنین، تحلیلگران و سرمایه‌گذاران نیز در صورتی که به دنبال افزایش مسئولیت اجتماعی در شرایط محیطی ناپایدار هستند، باید توجه بیشتری به استقلال هیئت‌مدیره در شرکت‌ها داشته باشند.

به‌منظور انجام پژوهش‌های آتی در ارتباط با این پژوهش، موضوعات زیر پیشنهاد می‌شود تا در تحقیقات آتی بررسی گردند.

- بررسی نقش تعدیلگری سایر اجزای حاکمیت شرکتی یا نقش تعدیلگری قدرت نظارتی اعضای هیئت‌مدیره، یا نقش تعدیلگری احساسات سرمایه‌گذاران بر رابطه بین شرایط محیطی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها.
- بررسی سایر ابعاد مسئولیت اجتماعی و زیست محیطی شرکت و شرایط محیطی.
- بررسی سایر ابعاد پویایی محیط فعالیت شرکت.
- بررسی رابطه بین شرایط محیطی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در شرایط ناپایداری سیاست‌های اقتصادی.

منابع

- اسکو، وحید، کاردگر، مجتبی. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر قدرت مدیرعامل بر افشای مسئولیت‌اجتماعی با تأکید بر اثر تعدیل‌گر ساختار هیئت‌مدیره. فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۴(۵۰): ۱۱۵-۱۲۸.
- برندک، سجاد، منصوری حبیب آبادی، فاطمه. (۱۳۹۸). کارایی هیئت‌مدیره و عملکرد مسئولیت‌اجتماعی شرکت: نقش تعدیلی پیشینه دانش مالی مدیرعامل. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۲(۱۹): ۱۰۸-۱۲۷.
- پورعلی، محمدرضا، حجامی، محدثه. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین افشای مسئولیت‌اجتماعی و مالکیت نهادی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳(۱۰): ۱۳۵-۱۵۰.
- پورقاز، عبدالوهاب، محمدی، امین. (۱۳۹۰). بررسی رابطه منابع قدرت مدیران با ویژگی‌های شخصیتی کارآفرینی کارکنان. پژوهش‌های مدیریت عمومی، ۴(۱۲): ۱۱۱-۱۳۰.
- حیدری، مهدی، علی‌خانی، رضیه، مران‌جوری، مهدی. (۱۳۹۷). تأثیر استقلال هیات مدیره بر کیفیت افشای اطلاعات اجتماعی در گزارش‌های سالانه. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۷): ۵۱-۶۲.
- رحمانیان کوشکچی، عبدالرسول، ایمان روی، زهرا. (۱۴۰۰). تأثیر اعتماد به نفس بیش از حد مدیرعامل بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها با نقش تعدیل‌گر مالکیت نهادی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۳): ۴۹-۶۸.
- رضوانی، حمیدرضا، سهام‌خدم، مازیار. (۱۳۸۹). تناظر استراتژی کسب و کار با عدم اطمینان محیطی. فصلنامه علمی - پژوهشی کاوش‌های مدیریت بازرگانی، ۴(۷): ۸۸-۱۰۴.
- رهنمای رودپشتی فریدون، زندی، آناهیتا. (۱۳۹۸). تأثیر مسئولیت‌اجتماعی شرکت و مالکیت نهادی با نفوذ بر ارزش شرکت. فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، ۷(۲۷): ۱۳۳-۱۵۹.
- صنوبر، ناصر، حیدریان، بهنام. (۱۳۹۱). شناسایی و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها در ایران. فصلنامه جامعه‌شناسی اقتصادی و توسعه، ۱(۱): ۸۹-۷۱.
- کریم‌زاده، روح‌اله، همتی، زهرا، رفیعی شهرکی، احمدرضا. (۱۳۹۸). بررسی ارتباط قدرت مدیرعامل، مسئولیت‌اجتماعی و ارزش شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دومین کنفرانس اقتصاد، مدیریت و حسابداری، شیروان.

گنجی، حمیدرضا، جهاندوست مرغوب، مهران، نصیری فر، هاشم، ویسی حصار، ثریا. (۱۴۰۰). اثر روابط سیاسی با دولت بر رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و محافظه‌کاری حسابداری. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۱ (۴): ۹۱-۱۲۲.

واعظ، سید علی، انواری، ابراهیم، رودبارشجاعی، علی، کریمی، زینب. (۱۳۹۷). تأثیر استقلال اعضای هیئت‌مدیره و تمرکز مالکیت بر ابعاد مسئولیت‌پذیری اجتماعی. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱۰ (۳۹): ۱۱۱-۱۴۰.

References

- Aktas, N., Andreou, P. C., Karasamani, I., & Philip, D. (2019). CEO dual-ity, agency costs, and internal capital allocations. *British Journal of Management*, 30 (2), 473-493.
- Anagnostopoulou, S. C., Tsekrekos, A. E., & Voulgaris, G. (2020). Accounting conservatism and corporate social responsibility. *The British Accounting Review*, 53 (4), 100942.
- Barandak, S., Mansoori Habib Abadi, F. (2020). Efficiency of corporate boards and corporate social responsibility performance: The moderating role of CEO financial knowledge background. *Journal of Accounting and Management Vision*, 2 (19), 108-127. (In Persian)
- Bergh, D. & Lawless, M. (1998). Portfolio restructuring and limits to hierarchical governance: The effects of environmental uncertainty and diversification strategy. *Organization Science*, No.9 (1), 87-102.
- Chang, Y. K., Oh, W. Y., Park, J. H., & Jang, M. G. (2015). Exploring the relationship between board characteristics and CSR: Empirical evidence from Korea. *Journal of Business Ethics*, 1-18.
- Cheung, A. (2016). "Corporate Social Responsibility and Corporate Cash Holdings", *Journal of Corporate Finance*, Vol. 37, pp. 412-430.
- Cuadrado-Ballesteros, B., Martínez-Ferrero, J., & García-Sánchez, I. M. (2017). Board structure to enhance social responsibility development: A qualitative comparative analysis of US companies. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 24, 524-542.
- Dess, G. G., & Beard, D. W. (1984). Dimensions of organizational task environments. *Administrative Science Quarterly*, 52-73.
- Ganji, H., Jahandoust Marghoub, M., Nasiri far, H., weysihsar, S. (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. doi: 10.22051/jaasci.2022.38651.1644. (In Persian)
- García-Sánchez, I. M. (2020). the moderating role of board monitoring power in the relationship between environmental conditions and corporate social responsibility. *Business Ethics: A European Review*, 29 (1), 114-129.

- Garde-Sanchez, R., López-Pérez, M. and López-Hernández, A., (2018). Current Trends in Research on Social Responsibility in State-Owned Enterprises: A Review of the Literature from 2000 to 2017. *Sustainability*, 10 (7), p.2403 .203-225.
- Goranova, M. and Ryan, L.V., (2014). Shareholder activism: A multidisciplinary review. *Journal of Management*, 40 (5), pp.1230-1268.
- Gosh; Dipankar & Olsen; Lori, (2008), Environmental Uncertainty and Managers' use of Discretionary accruals, *Accounting, Organizations & Society*, 34: 188-205.
- Heydari, M., Alikhani, R., Maranjory, M. (2018). The Effect of the board's independence on the quality of social information disclosure in Annual Reports. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7 (27), 51-62.. (In Persian)
- Karimzade, R., Hemati, Z., Rafiee Shahraki, Ar. (2019). Examining the relationship between the CEO's power, social responsibility and the value of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Second conference economics and on management and accounting*. <https://civilica.com/doc/911391>.(In Persian)
- Kim, B., Burns, M. L., & Prescott, J. E. (2009). The strategic role of the board: The impact of board structure on top management team strategic action capability. *Corporate Governance: An International Review*, 17 (6), 728–743.
- La Porta, R., Lopez-de-Silanes, F., & Shleifer, A. (1999). Corporate ownership around the world. *The journal of finance*, 54 (2), 471-517.
- Michelon, G., & Parbonetti, A. (2012). The effect of corporate governance on sustainability disclosure. *Journal of Management & Governance*, 16 (3), 477–509.
- Molina, M. (2010). The Corporate Role in a Changing Society: A Model of Sense making and of Firm Characterization. *PHD Thesis, Business School, Universitat Ramon Llull*.1-256.
- O'Rourke, A., (2003). A new politics of engagement: Shareholder activism for corporate social responsibility. *Business Strategy and the Environment*, 12 (4), pp.227-239.
- Oskou, V., Kardgar, M. (2019) Investigating the Effect of CEO Power on Disclosure of Social Responsibility with Emphasis on the Moderating Effect of the Board Structure. *Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 4 (50), 115-128.
- Pourali, M., Hajjami, M. (2014). Relationship between social responsibility disclosure and institutional ownership in companies listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 3۱۵۰-۱۳۵. (In Persian)
- Pourgaz, A. & Mohammadi, A. (2011). A Study of Relationship between Managers Sources of Power and Personality Characteristics of Staff Entrepreneurship. (A case study in Melli Bank). *Public Management Researches*, 4 (12), 111-130. doi: 10.22111/jmr.2011.642. (In Persian)
- Rahmanian koushkaki, A., imanrooy, Z. (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)
- Rahnamay Roodposhti; F., & Zandi; A. (2019). The Impact of Corporate Social Responsibility and Influential Institutional Ownership the Firm Valuel. *Financial and economic policies*. Volume 7, Issue 27 (133-159). (In Persian)
- Rashid, A., Shams, S., Bose, S., & Khan, H. (2020). CEO power and corporate social responsibility (CSR) disclosure: does stakeholder influence matter? *Managerial Auditing Journal*.
- Renouard, C., & Ezvan, C. (2018). corporate social responsibility towards human development: A capabilities framework. *Business Ethics: A European Review*, 27 (2), 144-155.
- Rezvani, H., Saham-khadam, M. (2012). Business strategy correspondence with Environmental Uncertainty. *Journal of Business Administration Researches*, 4 (7), 88-104. (In Persian)
- Rupley, K. H., Brown, D., & Marshall, R. S. (2012). Governance, media and the quality of environmental disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31, 610-640.
- Senobar, N., heidarian, B. (2010). Identifying and prioritizing factors affecting corporate social responsibility in Iran. *Journal of Economic & Development Sociology*, 1 (1), 71-89. (In Persian)
- Van Marrewijk, M. (2003). Concepts and definitions of CSR and corporate sustainability: Between agency and communion. *Journal of business ethics*, 44 (2-3), 95-105.
- Withers, M. C., & Fitza, M. A. (2016). Do board chairs matter? The influence of board chairs on firm performance. *Strategic Management Journal*. <https://doi.org/10.1002/smj.2587>. 324-346.
- Zaid, M. A., Abuhijleh, S. T., & Pucheta-Martínez, M. C. (2020). Ownership structure, stakeholder engagement, and corporate social responsibility policies: The moderating effect of board independence. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27 (3), 1344-1360.

COPYRIGHTS



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



نقش پاسخگویی در کاهش تاثیر واکنش‌های احساسی در تصمیمات بودجه بندی سرمایه ای^۱

منا پارسایی^۲، فاطمه قره باغی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۷/۳۰

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف: پژوهش حاضر به بررسی تاثیر واکنش‌های احساسی در تصمیمات پروژه‌های سرمایه‌گذاری می‌پردازد و به دنبال پاسخ به این سوال است که آیا پاسخگو بودن افراد می‌تواند تاثیر واکنش‌های احساسی در تصمیمات آن‌ها را تغییر دهد یا خیر.

روش: این پژوهش از نوع علی می‌باشد و از روش آزمایش با طرح عاملی ۳*۲ ترکیبی بهره برده است. متغیرهای مستقل، واکنش احساسی و پاسخگویی می‌باشد. متغیر وابسته تصمیم افراد در خصوص انتخاب یا رد پروژه سرمایه‌گذاری است. نمونه آماری شامل ۸۴ آزمودنی می‌باشد که دارای سوابق حرفه‌ای بوده‌اند و به شکل تصادفی در سه گروه تخصیص یافته‌اند.

یافته‌ها: نتایج نشان می‌دهد افراد با احتمال بیشتری پروژه غیراقتصادی پیشنهاد شده توسط مدیری که در آن‌ها موجب واکنش‌های احساسی مثبت می‌شود را انتخاب می‌نمایند، اما پاسخگویی این احتمال را کاهش می‌دهد. همچنین، افراد تمایل کمتری به انتخاب پروژه‌های اقتصادی که با واکنش‌های احساسی منفی همراه هستند، دارند، اما پاسخگویی افراد، این احتمال را کاهش نمی‌دهد.

نتیجه‌گیری: این پژوهش نشان می‌دهد که چگونه یک عامل روانشناختی می‌تواند کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری‌های حوزه پروژه‌های سرمایه‌گذاری را کاهش دهد. علاوه بر این، شرایطی را نشان می‌دهد که تحت آن تاثیر این عامل را می‌توان کاهش داد و کیفیت تصمیم‌گیری را بهبود بخشید.

دانش‌افزایی: آگاهی از تاثیرگذاری عوامل روانشناختی در تصمیم‌گیری و شناخت روش‌های موثر برای بهبود تصمیم‌گیری، می‌تواند به غناپذیری دانش در تحقیقات پروژه‌های سرمایه‌گذاری بیانجامد.

واژه‌های کلیدی: واکنش‌های احساسی، پاسخگویی، پروژه‌های سرمایه‌گذاری، تصمیم‌گیری.

طبقه بندی موضوعی: M41, C90, D91

DOI: 10.22051/JAASCI.2023.41241.1724

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). (m.parsaei@alzahra.ac.ir).
۲. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری مدیریت، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران.
۳. (fatemegharebaghi75@gmail.com).

jaacsi.alzahra.ac.ir

مقدمه

مطابق با نظریات اقتصاد نئو کلاسیک، انسان منطقی در زمان تصمیم‌گیری تمامی اطلاعات موجود را مورد استفاده قرار می‌دهد و تا حد امکان پیچیدگی‌های محیط تصمیم‌گیری را در نظر می‌گیرد. در مقابل، نظریات روانشناسی نشان می‌دهند که درک انسان‌ها از جهان پیرامون، کامل نیست و دنیای مورد بررسی آن‌ها، صرفاً مدل ساده‌سازی شده‌ای از اطلاعات، ابهامات و پیچیدگی‌های اطراف انسان‌ها است (جوردائو و کوستا، دیاس، پیرا و سانتوس، ۲۰۲۰، ۶۵۴). نظریات روان‌شناسی مفروضات انتزاعی نظریات اقتصادی را کنار گذاشته و موجبات پیشرفت تحقیقات حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری را فراهم نموده‌اند. مطالعات حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری در گذر زمان از یک وضعیت منطقی، انتزاعی و به دور از عوامل روانشناختی به یک وضعیت انعطاف‌پذیر و مطابق با واقعیت‌های رفتاری انسان‌ها تغییر یافته است (نیکومرام، جلیلی و رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۱، ۵۶).

تصمیمات پروژه‌های سرمایه‌گذاری اغلب بر موفقیت بلندمدت سازمان تاثیرگذار هستند، زیرا این تصمیمات با خروج منابع زیادی همراه هستند و سالیان زیادی بر عملکرد شرکت تاثیر می‌گذارند (بروگن و لاف، ۲۰۱۶، ۷۹۴). بنابراین، این تصمیمات باید توسط مدیران مستقل و بی‌طرفی در سازمان که توانایی و تخصص انتخاب بهترین پروژه‌ها را از منظر اقتصادی داشته باشند، اتخاذ گردد (راس و استا، ۱۹۹۳، ۷۰۲). تحقیقات مرتبط با قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری نشان داده‌اند که اغلب کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری پایین است (فای و مونتاگو، ۲۰۱۵، ۱۵). مبحث خطاهای شناختی در حوزه تصمیمات سرمایه‌گذاری موضوع جدیدی است که عموماً در سطح تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران در بورس مورد توجه قرار گرفته است (چرونو، ۲۰۲۰؛ ۸۹، باکرا و چو، ۲۰۱۶، ۳۲۰). این پژوهش برای اولین بار با استفاده از روش آزمایشگاهی و با تکیه بر تئوری‌های روانشناسی شناختی، به بررسی نقش احساس در تصمیم‌انتخاب پروژه سرمایه‌گذاری که از مهمترین تصمیمات حوزه حسابداری مدیریت می‌باشد، پرداخته است. از آنجایی که آگاهی از وجود خطاهای شناختی در فرایند تصمیم‌گیری اولین گام در راستای بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری است (بیزلی و همکاران، ۲۰۱۴، ۱)، نتایج پژوهش حاضر با شناخت نقش احساسات در انتخاب/رد پروژه‌های سرمایه‌گذاری شرکت‌ها، موجب آگاهی مدیران از خطای شناختی احتمالی در این تصمیمات شده و زمینه بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری مدیران و نهایتاً رشد اقتصادی شرکت را فراهم می‌سازد.

پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهد که افرادی که در انتخاب یارد پروژه‌های سرمایه‌گذاری اظهار نظر نموده‌اند، به شکل سیستماتیکی تصمیمات آن‌ها سویه‌دار بوده است (لو و همکاران، ۲۰۱۹، ۲؛ چنگ و ماهاما، ۲۰۱۱، ۳۴۹). برای مثال، اگر فرد تصمیم‌گیر، مدیری که پروژه را پیشنهاد نموده است بشناسد، واکنش احساسی او به مدیر می‌تواند تصمیمات سرمایه‌گذاری را تحت تاثیر قرار دهد (کیدا و همکاران، ۲۰۰۱، ۴۷۸). احساسات (عواطف)^۱ به دامنه گسترده‌ای از رفتارها مانند عصبانیت و لذت که با حالات روحی منفی و مثبت همبستگی دارد، اشاره می‌کند (فیسک و تیلور، ۱۹۹۱، ۲۲۵).

واکنش‌های احساسی به مدیری که پروژه‌ای را پیشنهاد نموده است، از نظر منطقی مبانی اقتصادی پروژه را تغییر نمی‌دهد و در نتیجه نباید بر تصمیمات فرد اثر داشته باشد. به بیان دقیق‌تر، تصمیم‌گیران می‌بایست بر مبنای خالص ارزش فعلی آن پروژه‌ها باشد (گامیتز و امری، ۱۹۸۰؛ ۴۰۸)، اما تحقیقات نشان داده است که عوامل رفتاری می‌تواند در تصمیمات مربوط به انتخاب/رد پروژه‌های سرمایه‌گذاری تاثیرگذار باشد (جکسون و همکاران، ۲۰۱۳؛ ۲۹۱، سرفاس، ۲۰۱۱، ۹۶) و موجب شود که افراد در سویه‌های شناختی از قبیل بیش اطمینانی، احساسات، خوش‌بینی درگیر شوند و تصمیمات نادرستی اتخاذ کنند (بانر، ۲۰۰۸، ۳۴).

بر اساس سویه احساسات، انتظار می‌رود افراد پروژه‌های پیشنهاد شده از طرف فردی که در آن‌ها موجب احساس و واکنش‌های رفتاری مثبت می‌شود، علیرغم ارجح نبودن آن پروژه از نظر خالص ارزش فعلی، انتخاب نمایند. از سوی دیگر، پروژه‌هایی که با واکنش‌های احساسی منفی همراه هستند، علی‌رغم ارجح بودن آن پروژه از نظر خالص ارزش فعلی، رد کنند (کیدا و همکاران، ۲۰۰۱؛ ۴۷۸، استوربک و کلور، ۲۰۰۸، ۲۰۸). علاوه بر این، این پژوهش شواهدی ارائه می‌کند مبنی بر اینکه آیا پاسخگویی تاثیر واکنش‌های احساسی نسبت به مدیر پیشنهاد کننده پروژه را بر انتخاب آن پروژه کاهش می‌دهد. بر این اساس، هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیرگذاری احساس بر انتخاب/رد پروژه‌های سرمایه‌گذاری و نقش پاسخگویی در ارتباط مذکور است. بررسی این موضوع که آیا امکان کاهش تاثیر واکنش‌های احساسی بر تصمیمات سرمایه‌گذاری، وجود دارد و تحت چه شرایطی می‌توان تاثیر این عوامل روان‌شناختی را کنترل یا کاهش داد و از طریق بهبود کیفیت قضاوت

۱. Affect

و تصمیم‌گیری در شرکت‌ها، موجبات افزایش سودآوری شرکت را فراهم نمود، اهمیت پژوهش حاضر را دوچندان می‌سازد.

پژوهش حاضر از جنبه‌های نظری و عملی به غنای ادبیات پژوهشی می‌افزاید. از دیدگاه نظری، به غناپذیری پیشینه پژوهش‌های مرتبط با بررسی نقش واکنش‌های احساسی بر تصمیم‌گیری کمک می‌کند (فارل و همکاران، ۲۰۱۴، ۱۹۷۹). در حالی که پژوهش‌های قبلی نشان داده‌اند که واکنش‌های احساسی بر تصمیم‌گیری‌های مرتبط با کارهای حسابداری تاثیرگذارند (کیدا و همکاران، ۲۰۱۱؛ ۴۷۸، روبرتسون و همکاران، ۲۰۱۱، ۲۰۷)، شواهدی که نشان دهد چگونه می‌توان این تاثیر را کاهش داد، ناچیز است (فارل و همکاران، ۲۰۱۴، ۱۹۸۰). از دیدگاه عملی، این پژوهش بطور بالقوه روشی را برای بهبود تصمیمات پروژه‌های سرمایه‌گذاری مدیران فراهم می‌کند. پژوهش‌های قبلی (کیدا و همکاران، ۲۰۰۱؛ مورنو و همکاران، ۲۰۰۲) نشان داده‌اند که در غیاب پاسخگویی، تصمیمات مدیران متأثر از واکنش‌های احساسی آن‌ها نسبت به پیشنهاددهنده پروژه می‌باشد. این تمایل می‌تواند منجر به انتخاب‌های غیرمنطقی گردد. انتظار می‌رود که پاسخگو بودن مدیران در این خصوص که از چه طریقی به انتخاب خود رسیده‌اند، تاثیر واکنش‌های احساسی مثبت را کاهش دهد. در این صورت شرکت‌ها می‌بایست سیاست‌ها و رویه‌هایی را مرتبط با پاسخگویی طراحی نمایند که افراد تصمیم‌گیر در خصوص پروژه‌های سرمایه‌گذاری را ملزم نمایند تا انتخاب‌های خود را توضیح و علت آن‌ها را بیان نمایند. در عین اینکه انتظار می‌رود این رویکرد موجب شود، تاثیر واکنش‌های مثبت کاهش یابد، پیش‌بینی می‌شود که تاثیر واکنش‌های احساسی منفی را بر تصمیم‌گیری کاهش نمی‌دهد. در چنین شرایطی، شرکت‌ها می‌بایست ابزارها و رویکردهای دیگری را در جهت کاهش تاثیر احساس منفی بر انتخاب‌های سرمایه‌گذاری طراحی و مدنظر قرار دهند. این پژوهش به دنبال پاسخ به سوالات زیر است: آیا وجود احساس مثبت در زمان تصمیم‌گیری، بر انتخاب یا رد پروژه‌های سرمایه‌گذاری اثرگذار است؟ آیا پاسخگویی تاثیرگذار احساس مثبت بر تصمیمات پروژه‌های سرمایه‌گذاری را تغییر می‌دهد؟ آیا وجود احساس منفی در زمان تصمیم‌گیری، بر انتخاب یا رد پروژه‌های سرمایه‌گذاری اثرگذار است؟ و نهایتاً آیا پاسخگویی تاثیرگذار احساس منفی بر تصمیمات پروژه‌های سرمایه‌گذاری را تغییر می‌دهد؟ در ادامه به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش پرداخته

می‌شود و سپس روش پژوهش ارائه می‌گردد. در بخش بعدی تجزیه و تحلیل داده‌ها و در نهایت نتیجه‌گیری پژوهش بیان می‌شود.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

کنار گذاشتن مفروضات تئوری‌های اقتصادی منجر به توسعه مدل‌هایی عملیاتی و بر پایه واقعیت-های روان‌شناختی شد که به نظر می‌رسد بهتر می‌توانند در توصیف و چرایی رفتار انسان‌ها عمل نمایند (شفرین و تالر، ۱۹۸۸، ۶۱۰). بر این اساس تئوری‌های روان‌شناسی نشان می‌دهند که فرایند شناختی در ذهن انسان دور از فرض عقلانیت است (خواجوی و علیزاده طلاپه، ۱۴۰۰، ۵۵) و تصمیمات افراد لزوماً با مدل‌های تصمیم‌گیری منطقی مطابقت ندارد (بانر، ۲۰۰۸). در واقع فرایند تصمیم‌گیری بر پایه مدل انسان اجتماعی که عمدتاً بر اساس روانشناسی فروید است، تبیین می‌شود و تفکر افراد تحت تأثیر سویه‌های احتمالی متفاوتی قرار دارد (خواجوی و علیزاده طلاپه، ۱۴۰۰، ۵۵).

تحقیقات روانشناسی نشان می‌دهد که احساسات همسو با سایر عوامل شناختی بر تصمیم‌گیری افراد تأثیر می‌گذارد (بانر، ۲۰۰۸؛ ۳۴؛ اسلویک، ۲۰۰۷، ۱۳۳۴). در این زمینه زاجونیک (۱۹۸۰) استدلال می‌کند که تمامی ادراک انسان به طریقی دربرگیرنده احساسات می‌شود و واکنش احساسی به یک محرک، که در اغلب موارد یک واکنش اولیه است، به‌طور خودکار رخ می‌دهد. مدل جهان عادل^۱ بر این اساس است که افراد در دنیایی زندگی می‌کنند که عموماً به آنچه شایسته آن هستند، می‌رسند. در این مدل، انسان‌ها بر این باور هستند که افرادی که موجب ایجاد یک احساس مثبت در آن‌ها می‌شوند، شایستگی بیشتری برای گرفتن نتایج خوب دارند و در نتیجه در تصمیم‌گیری خود، این افراد را ترجیح می‌دهند.

برای اخذ تصمیم سرمایه‌گذاری، منطقی‌مدیران باید به دنبال گزینه‌هایی باشند که از طریق آن‌ها ارزش شرکت افزایش می‌یابد. بسیاری از عوامل روان‌شناختی همچون، خوش‌بینی و بیش‌اطمینانی بر تصمیم‌گیری مدیران در انتخاب پروژه‌های سرمایه‌گذاری تأثیر می‌گذارد (بزرگ اصل و همکاران، ۱۳۹۸، ۴۸۴). کیدا و همکاران (۲۰۰۱) نشان می‌دهند که روابط بین فردی در تصمیمات پروژه‌های سرمایه‌گذاری بسیار تأثیرگذار

۱. the just world model

است. زمانی که بین مدیر سرمایه‌گذاری با مدیر پیشنهاددهنده پروژه، ارتباط قبلی وجود داشته باشد، فرد تصمیم‌گیر بر مبنای ماهیت تجربی ارتباطات قبلی، احتمالاً یک واکنش عاطفی و احساسی به آن مدیر دارد. فارل و همکاران (۲۰۱۴) نشان می‌دهند که احساس مثبت نسبت به مدیر پیشنهاددهنده پروژه، در قراردادهای مبتنی بر عملکرد، تصمیم‌گیری فرد را تغییر نمی‌دهد، اما احساس منفی نسبت به مدیر پیشنهاددهنده پروژه، می‌تواند به‌طور معناداری تصمیمات سرمایه‌گذاری افراد را در قراردادهای مبتنی بر عملکرد و ثابت، تحت تاثیر قرار دهد. نتایج این پژوهش شواهد اولیه‌ای ارائه نماید مبنی بر اینکه تلاش برای کاهش تاثیر احساس بر تصمیم‌گیری ممکن است برای احساس مثبت و منفی، نتایج متفاوتی داشته باشد. احمد و شاه (۲۰۲۰) نشان دادند که درک ریسک (اعتقاد نسبت به احتمال یا بالقوگی وجود زیان) ارتباط بین بیش اطمینانی و تصمیمات سرمایه‌گذاری را به‌طور کامل میانجی‌گری می‌کند. همچنین، نتایج نشان می‌دهد که بیش اطمینانی می‌تواند کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری را کاهش دهد، در حالی که درک ریسک می‌تواند کیفیت تصمیم را افزایش بخشد. فارنباچر و همکاران (۲۰۲۰) نشان دادند که پاسخگویی می‌تواند تاثیر خطای تصمیم‌گیری ناشی از احساس مثبت را کاهش داده و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری را بهبود بخشد. رشیدی و حسینی (۱۴۰۱) نشان دادند که تغییرات در احساسات سرمایه‌گذار منجر به واکنش مدیران و ارائه گزارش‌های مسئولیت اجتماعی می‌شود، زیرا مسئولیت اجتماعی راهبردی است که سرمایه‌گذاران بر مبنای آن به اطلاعات محرمانه نسبت به چشم‌انداز مالی آینده شرکت دست پیدا می‌کنند. پژوهش پارسایی و ملانظری (۱۴۰۰) با شناخت تاثیر تامین مالی از طریق استقراض بر تصمیمات سرمایه‌گذاری نشان می‌دهد که درگیر شدن افراد در عوامل روانشناختی و به‌طور ویژه حسابداری ذهنی می‌تواند موجب شود، افراد آن پروژه‌هایی را که باید طبق روش‌های بودجه‌بندی سرمایه‌ای انتخاب کنند، رد کنند.

یکی از مسائل مورد توجه در توسعه پایدار این است که علاوه بر پاسخگویی مدیران به نیازهای نسل حاضر، ظرفیت پاسخگویی به نیازهای نسل‌های آینده نیز وجود داشته باشد (رحیمی و ایمان‌پور، ۱۳۹۷، ۱۱۶). مفهوم پاسخگویی به‌عنوان یک نیروی مهم در روانشناسی تعریف شده است که می‌تواند موجب بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری افراد شود (چنگ و همکاران، ۲۰۱۳؛ ۹۳، دالویا و همکاران، ۲۰۱۹، ۷۹). پاسخگویی به انتظار صریح یا ضمنی برای فراخوانی یک فرد به منظور تبیین و توجیه اعتقادات، احساسات و اقدامات آن فرد در مقابل دیگران اشاره دارد (لرنر و

تتلاک، ۱۹۹۹، ۲۵۵). یکی از انواع پاسخگویی با عنوان "پاسخگویی فرایندی" شناخته می‌شود که در آن افراد ملزم می‌شوند که در خصوص فرایند تصمیم‌گیری خود توضیح دهند و آن را توجیه نمایند. نوع دوم پاسخگویی، که پاسخگویی عملکرد است به توضیح و توجیه نتایج تصمیمات افراد اشاره دارد (چنگ و همکاران، ۲۰۱۷، ۳۵۰).

توانایی و پاسخگویی مدیریت، به‌عنوان شاخصی مهم در کاهش ریسک تداوم فعالیت شرکت‌ها ملاحظه می‌شود (یاری و همکاران، ۱۴۰۰، ۲). علاوه بر این، پاسخگویی، از جوانب مهم در طراحی سیستم‌های کنترل مدیریت ملاحظه می‌شود (برن برگ و همکاران، ۲۰۰۸، ۲۰). بنابراین کارکنان شرکت‌ها در مقابل تصمیماتشان پاسخگو تلقی می‌شوند. افرادی که پاسخگو هستند با احتمال بیشتری به رفتار خود انتقادی به شکل پیشگیرانه روی می‌آورند. این موضوع موجب می‌شود که آن‌ها شیوه تفکر انتقادی داشته باشند و همواره به پیامدهای اقدامات خود از نظر دیگران بیندیشند (تتلاک، ۱۹۸۳، ۷۴). تحقیقات نشان داده‌اند که پاسخگویی کیفیت تصمیم‌گیری را افزایش می‌دهد (چنگ و همکاران، ۲۰۱۳؛ ۹۴، دالوایا و همکاران، ۲۰۱۹، ۷۹). به دلیل آنکه افراد در شرایطی که پاسخگو هستند، به صورت انتقادی‌تر فکر می‌کنند. افراد قبل از تصمیم‌گیری از طریق درگیر شدن در خودانتقادی با احتمال بیشتری سعی در انجام قضاوت خوب دارند، اما خود انتقادی پیشگیرانه نیازمند صرف زمان و کار شناختی بیشتری است و در نتیجه افراد در غیاب پاسخگویی تمایل کمتری به درگیر شدن در این فرایند دارند (تتلاک، ۱۹۸۳، ۷۴). فنما و پرکینز (۲۰۰۸)، نشان می‌دهند پاسخگویی موجب می‌شود تصمیم‌گیرندگان هزینه‌های ریخته را کمتر مورد توجه قرار دهند.

اگر افراد در این خصوص که چگونه به تصمیمی رسیده‌اند، پاسخگو باشند، تاثیر واکنش مثبت احساسی آن‌ها بر انتخاب یارد پروژه کاهش می‌یابد، در حالی که تاثیر احساس منفی بر تصمیم آن‌ها تغییری نمی‌کند (فارنباچر و همکاران، ۲۰۲۰، ۱). توجه نمودن یک فرد به یک واکنش احساسی مثبت در تصمیم‌گیری، شکلی از طرفداری است که می‌تواند منجر به هزینه‌های زیادی در تصمیم‌گیری سازمانی گردد (فو و همکاران، ۲۰۱۵، ۱). طرفداری به معنی ارائه امتیاز ویژه برای دوستان، همکاران و آشنایان، در زمینه‌های استخدام، شغل و تصمیمات پرسنلی است (آراسلی و تومر، ۲۰۰۸، ۱۲۳۷). با عنایت به هزینه‌های مربوطه و غیرقابل قبول بودن طرفداری، انتظار می‌رود که پاسخگویی تاثیر واکنش‌های احساسی مثبت فرد به مدیر را

در زمان انتخاب یا رد پروژه‌های سرمایه‌گذاری کاهش دهد. در مقابل، مدیری که واکنش احساسی منفی را برانگیخته است، مورد حمایت و طرفداری قرار نمی‌گیرد. فیسکه و تیلور (۱۹۸۹) نشان می‌دهند که احساس منفی در مقایسه با احساس مثبت، در ذهن افراد برجسته‌تر و در نتیجه چیره شدن بر آن دشوارتر است. همچنین، به دلیل اینکه احساس منفی، عموماً در پی نوعی ناسازگاری در رفتار طرف مقابل، پدید می‌آید و امکان هزینه‌های آتی از طرف مقابل پیش‌بینی می‌شود، در این شرایط تصمیم‌گیرندگان ممکن است این هزینه‌های احساسی را به پروژه پیشنهادشده از طرف مدیر مربوط نمایند (کیدا، ۲۰۰۱، ۴۷۷). با عنایت به هزینه‌های احساسی مذکور و منبع زیربنای این هزینه‌ها، انتظار می‌رود که پاسخگویی تأثیر واکنش‌های احساسی منفی به مدیر را بر تصمیمات سرمایه‌گذاری کاهش ندهد (فرنباچر و همکاران، ۲۰۲۰، ۲).

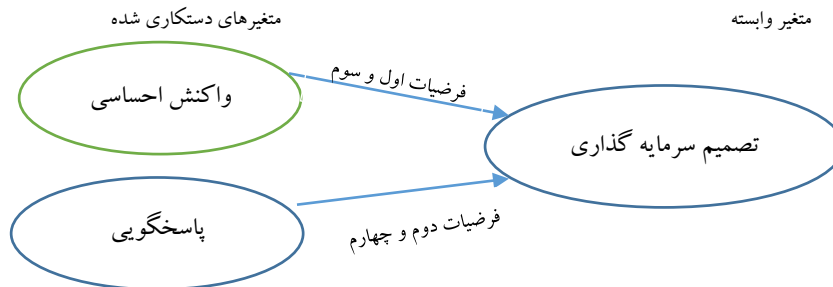
در حالی که تحقیقات قبلی نشان داده است که تصمیمات مربوط به پروژه‌های سرمایه‌گذاری، تحت تأثیر واکنش‌های احساسی تصمیم‌گیرندگان نسبت به مدیرانی قرار می‌گیرد که پروژه را پیشنهاد نموده‌اند (کیدا و همکاران، ۲۰۰۱؛ ۴۷۸، مورنو و همکاران، ۲۰۰۲، ۱۳۳۱)، افراد تصمیم‌گیر در این مطالعات پاسخگویی تصمیمات خود نبوده‌اند. پاسخگو بودن افراد می‌تواند رابطه بین واکنش‌های احساسی به مدیر پروژه پیشنهادی و تصمیمات آن‌ها را تغییر دهد. مدیرانی که پاسخگو هستند، انتظار می‌رود که خودانتقادی پیشگیرانه داشته باشند، یعنی تلاش برای پیش‌بینی اعتراضاتی که دیگران ممکن است نسبت به تصمیم و یا توضیح تصمیم داشته باشند. اعتراضاتی که افراد می‌توانند آن‌ها را پیش‌بینی کنند، به تصمیم‌گیری آن‌ها بر اساس واکنش مثبت احساسی به مدیر پروژه پیشنهادی باز می‌گردد که نمایانگر نوعی طرفداری است. طرفداری برای سازمان‌ها پرهزینه است. از دید سازمان، طرفداری منجر به آزادی و اختیار عمل بیش از حد در تصمیم‌گیری از جمله تخصیص نادرست منابع و تغییر انگیزه‌ها می‌شود (فو، ۲۰۱۵، ۲). افراد پاسخگو این هزینه‌ها را پیش‌بینی می‌کنند. در نتیجه، انتظار می‌رود که پاسخگویی افراد، از تأثیر واکنش‌های احساسی مثبت به مدیر پیشنهاددهنده یک پروژه بکاهد و تصمیمات آن‌ها را تحت تأثیر قرار دهد (فرنباچر و همکاران، ۲۰۲۰، ۲). بنابراین، دو فرضیه پژوهش به شکل زیر تبیین می‌شود:

فرضیه اول: زمانی که یک پروژه سرمایه‌گذاری از طرف مدیری پیشنهاد می‌شود که موجب ایجاد احساس مثبت در تصمیم‌گیرنده می‌شود، علیرغم آنکه از نظر اقتصادی ارجح نباشد، افراد آن گزینه سرمایه‌گذاری را انتخاب می‌کنند.

فرضیه دوم: پاسخگویی، تأثیر احساس مثبت بر تصمیمات پروژه‌های سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد. جدول ۱ خلاصه فرضیات و روابط مفهومی بین متغیرها را نشان می‌دهد. تحقیقات قبلی نشان می‌دهند که رفتارهای احساسی منفی در مقایسه با مثبت، برجسته‌تر و در نتیجه غلبه کردن بر آن‌ها دشوارتر است (فیسکه و تیلور، ۱۹۸۹؛ ۲، روسیا، ۱۹۹۷، ۵۱۵). بنابراین، با وجود اینکه مدیرانی که پاسخگو هستند، خودانتقادی پیشگیرانه دارند، با احتمال کمتری ممکن است تأثیر احساس منفی در تصمیمات آن‌ها کاهش یابد. علاوه بر این، انتظار می‌رود که افراد تحت تأثیر واکنش‌های منفی احساسی، بهتر بتوانند آن حالات را توجیه کنند. کیدا (۲۰۰۱، ۴۷۷) نشان می‌دهد که واکنش‌های احساسی منفی، معرف هزینه‌هایی هستند که افراد سعی در جلوگیری از آن دارند. واکنش‌های احساسی منفی در فرد تصمیم‌گیر عمدتاً در پی رفتار مدیرانی به وجود می‌آید که به نوعی ناسازگاری داشته‌اند. منظور از ناسازگاری انحراف از هنجارهای متقابل ادب و احترام در محیط کاری است که می‌تواند برای سازمان هزینه ایجاد کند (لیم و همکاران، ۲۰۰۸؛ ۹۵) و استرس شغلی کارمندان را افزایش دهد (چیلپزند و همکاران، ۲۰۱۶، ۵۷). انتظار می‌رود با توجه به هزینه‌های سازمانی ذکر شده، افراد احساس کنند که می‌توانند تصمیم در مورد عدم انتخاب پروژه پیشنهادی یک مدیر را که در رفتار خود نوعی ناسازگاری نشان داده است و باعث واکنش احساسی منفی در آن‌ها می‌شود، توضیح دهند. بنابراین، انتظار نمی‌رود که پاسخگویی تمایل افراد تصمیم‌گیر برای تأثیرپذیری از واکنش‌های احساسی منفی را تغییر دهد (فرنباچر و همکاران، ۲۰۲۰، ۲). بنابراین، فرضیه سوم و چهارم به شرح زیر تبیین می‌شود.

فرضیه سوم: زمانی که یک پروژه سرمایه‌گذاری از طرف مدیری پیشنهاد می‌شود که موجب ایجاد احساس منفی در تصمیم‌گیرنده می‌شود، علیرغم آنکه از نظر اقتصادی ارجح باشد، افراد آن گزینه سرمایه‌گذاری را انتخاب نمی‌کنند.

فرضیه چهارم: پاسخگویی تأثیر احساس منفی بر تصمیمات پروژه‌های سرمایه‌گذاری را تغییر نمی‌دهد.



جدول ۱. خلاصه فرضیه‌ها

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش‌های حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری بر اساس تئوری‌های روان‌شناسی می‌باشند و به دلیل آنکه اکثراً در این پژوهش‌ها بر عوامل رفتاری تمرکز می‌شود، طرح‌های تجربی مورد استفاده قرار می‌گیرد. پرکاربردترین روش پژوهش به علت توانایی در شناسایی علت آزمایش است (بانر، ۲۰۰۸؛ ۱، دلاور به نقل از کریستنسن، ۱۳۹۳، ۵). با عنایت به اینکه پژوهش حاضر در حوزه پژوهش‌های قضاوت و تصمیم‌گیری است و هدف آن علت‌یابی تفاوت در تصمیم‌گیری‌های مربوط به انتخاب یا رد یک پروژه سرمایه‌گذاری می‌باشد، طرح پژوهش حاضر تجربی و روش استفاده‌شده، آزمایشی می‌باشد. به بیان دقیق‌تر در پژوهش حاضر به بررسی هر یک از علل تصمیم (واکنش احساسی و پاسخگویی) و تعامل آن‌ها در تأثیرگذاری بر تصمیم‌گیری می‌پردازد.

در این پژوهش از روش آزمایش با طرح عاملی 3×2 ترکیبی استفاده می‌شود که در جدول ۲ نشان داده شده است. عامل اول، واکنش‌های احساسی افراد در سه سطح (مثبت، منفی، خنثی) و عامل دوم پاسخگویی در دو سطح (عدم وجود، وجود) می‌باشد. متغیر وابسته تصمیم افراد در خصوص انتخاب یا رد پروژه سرمایه‌گذاری است. دستورالعمل آزمایش بر اساس پژوهش فارنباچر و همکاران (۲۰۲۰) و مورنو و همکاران (۲۰۰۲) و کیدا و همکاران (۲۰۰۱) طراحی شده است. در خصوص روایی آزمایش، تمامی سناریوهای آزمایش طراحی شده توسط چهار عضو هیات علمی دانشگاه مورد بازبینی قرار گرفت و تایید شد. همچنین، آزمون مقدماتی با نمونه‌ای متشکل از هفت دانشجوی دکتری انجام شد. در این آزمایش، به آزمودنی‌ها دو گزینه سرمایه‌گذاری پیشنهاد می‌شود و از آن‌ها خواسته می‌شود که فرض کنند در نقش مدیر سرمایه‌گذاری یک شرکت بزرگ تولیدی مشغول به کار هستند و قرار است بین دو پروژه پیشنهاد شده از سوی دو مدیر اظهار نظر نمایند. اطلاعات مالی ارائه شده در مورد پروژه‌ها نشان می‌دهد که یک پروژه سرمایه‌گذاری از نظر اقتصادی به دیگری ترجیح داده می‌شود. بین آزمودنی‌ها، واکنش‌های احساسی در سه سطح مورد دستکاری قرار می‌گیرد. در سطح اول، اخلاقیات و تعاملات مدیر پروژه‌ای که از نظر اقتصادی انتخاب آن منطقی نیست (ب) به شکلی توصیف می‌شود که باعث ایجاد یک واکنش احساسی مثبت در آزمودنی می‌گردد. در سطح دوم، مدیر پروژه‌ای که از نظر اقتصادی انتخاب آن منطقی است (الف) به شکلی

توصیف می‌شود که موجب ایجاد احساس منفی در آزمودنی گردد. در سطح اول، اطلاعاتی در خصوص مدیر ارائه دهنده پروژه الف و در سطح دوم اطلاعاتی در خصوص مدیر ارائه دهنده پروژه ب، در اختیار آزمودنی قرار نمی‌گیرد. در سطح سوم یعنی شرایط کنترل، هیچ‌گونه اطلاعاتی در مورد رفتار دو مدیر پیشنهاددهنده پروژه که موجب ایجاد احساس مثبت یا منفی در آزمودنی گردد، ارائه نشده است. بنابراین، این آزمایش با ثابت نگه داشتن تمامی اطلاعات مالی در مورد هر پروژه و تنها با تغییر واکنش احساسی به مدیر پیشنهاددهنده پروژه، قادر به تعیین تأثیر واکنش‌های احساسی بر تصمیم‌گیری است. بنابراین، متغیر وابسته در این پژوهش، تصمیم‌گیری در خصوص انتخاب یکی از پروژه‌ها و متغیرهای مستقل واکنش احساسی و پاسخگویی می‌باشد. پس از اینکه آزمودنی‌ها یکی از دو پروژه را انتخاب نمودند، می‌بایست میزان ترجیح خود را در پروژه انتخابی در طیف ۶ گزینه‌ای از ۱ (تمایل بسیار کم) تا ۶ (تمایل بسیار زیاد) مشخص نمایند. جهت تحلیل، طیف ارزیابی تبدیل به طیف ۱ تا ۱۲ می‌گردد (گزینه ۱ در طیف ۱۲ تایی یعنی تمایل زیاد به انتخاب پروژه غیر اقتصادی = گزینه ۶ برای انتخاب پروژه ب توسط آزمودنی‌ها و گزینه ۱۲ در طیف ۱۲ تایی یعنی تمایل زیاد برای انتخاب پروژه اقتصادی = گزینه ۶ برای انتخاب پروژه الف). همچنین، می‌بایست میزان توافق خود را بر اساس حالات روحی رضایت، عصبانیت، ترس، علاقمندی، ناامیدی و خوشحالی در خصوص همکاری با هر دو مدیر در طیف ۷ گزینه‌ای از ۱ (بسیار مخالف) تا ۷ (بسیار موافق) تعیین نمایند. علاوه بر این، پاسخگویی بر این اساس که آیا آزمودنی‌ها ملزم به توضیح و توجیه تصمیم‌گیری خود هستند یا خیر، تعریف می‌شود و در دو سطح مورد دستکاری می‌گردد. در سطح اول یعنی غیاب پاسخگویی، از آزمودنی‌ها خواسته نمی‌شود که تصمیم خود را توجیه نمایند. در شرایط پاسخگویی از آزمودنی‌ها خواسته می‌شود توضیح دهند که چگونه به این تصمیم رسیده‌اند.

جدول ۲. طرح آزمون

گروه سوم (کنترل)	گروه دوم (واکنش منفی به مدیر الف)	گروه اول (واکنش مثبت به مدیر ب)	گروه پاسخگویی
			عدم پاسخگویی
			وجود پاسخگویی

نمونه آماری و آزمودنی‌ها

جامعه آماری این پژوهش، متشکل از متخصصین حرفه می‌باشد. افراد حرفه می‌بایست دارای پست‌های سازمانی مدیر مالی، مدیر یا سرپرست واحدهای حسابداری مدیریت یا واحدهای مرتبط باشند که دارای سابقه کاری با اهمیتی در حوزه بودجه‌بندی سرمایه‌ای هستند. انتخاب نمونه براساس دسترسی به افراد جامعه آماری و تمایل آنان به مشارکت در پژوهش انجام شد. گردآوری داده‌ها در اردیبهشت ماه سال ۱۴۰۱ و تعداد ۹۲ نفر مشارکت داشتند. تعداد ۸ نفر اطلاعاتی پرت و نامعلومی ارائه نموده که منجر به حذف آن‌ها از نمونه این پژوهش گردید. نحوه حذف این افراد به این شکل بود که با طراحی ۵ سوال درک مطلب که پاسخ‌های آن به صورت صحیح و غلط طراحی شده است، اقدام به شناسایی و حذف جواب‌های پاسخ‌دهندگان به سناریوهایی می‌کنیم که پاسخ‌دهندگان از روی بی‌تفاوتی جواب‌های پرت و غلطی به سوالات درک مطلب داده و نمره درک مطلب آن‌ها از ۵ کم‌تر است. تعداد نهایی آزمودنی‌ها به‌عنوان نمونه این پژوهش ۸۴ نفر می‌باشد که در سه گروه ۲۸ نفره توزیع شده‌اند. در گردآوری داده‌ها هم انتخاب آزمودنی‌ها و هم تخصیص آزمودنی‌ها به گروه‌ها کاملاً تصادفی بوده است. سابقه کاری بالغ بر ۶۰ درصد آزمودنی‌ها در سمت‌های سازمانی مرتبط به بودجه‌بندی سرمایه‌ای، بیش از ۵ سال است. تمامی آزمودنی‌ها دروس مرتبط با مباحث بودجه‌بندی سرمایه‌ای را در مقطع کارشناسی و یا تحصیلات تکمیلی گذرانده‌اند. تحصیلات بالغ بر ۸۰ درصد آزمودنی‌ها تحصیلات تکمیلی بوده است. آزمودنی‌ها در شرکت‌های سرمایه‌گذاری توسعه معادن و فلزات، تجلی توسعه معادن و فلزات، پتروشیمی باختر، پتروشیمی مهاباد، توسعه معدنی و صنعتی صبانور، کارخانجات تولیدی شهید قندی، گروه صنعتی گلرنگ، ایران خودرو، سایپا، فولاد مبارکه اصفهان، لیزینگ گسترش سرمایه‌گذاری ملی، سرمایه‌گذاری صنعت بیمه، بیمه اتکایی ایرانیان و پارس دارو سابقه فعالیت داشته‌اند. در خصوص تاثیرگذاری متغیرهای محیطی، با توجه به نمونه آماری این پژوهش که متشکل از افراد حرفه می‌باشد امکان گردآوری آزمودنی‌ها در یک محیط آزمایشگاهی یکسان به دلیل محدودیت‌های زمانی این افراد فراهم نشد، اما به منظور ثبات متغیرهای محیطی، در این پژوهش سعی شده است که تمامی آزمودنی‌ها شرایط آزمایشگاهی یکسانی را تجربه نمایند. به تمامی آن‌ها اطلاعات و دستورالعمل یکسانی داده شده است و مدت زمان

یکسانی برای پاسخگویی به سوالات داده شده است و تمامی آن‌ها به منظور جلوگیری از استفاده از ابزارهای اضافی تحت نظارت محقق قرار داشته‌اند. از این رو می‌توان اطمینان یافت که تاثیر متغیرهای محیطی به اندازه‌ای نیست که نتایج را تحریف کنند.

دستورالعمل آزمایش

در این پژوهش آزمودنی‌ها می‌بایست در خصوص انتخاب یکی از دو پروژه پیشنهاد شده تصمیم‌گیری نمایند. خالص ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی که می‌بایست مبنای تصمیم‌گیری افراد قرار گیرد در پروژه پیشنهادی مدیر الف، ۱،۱۸۷،۲۰۰ میلیون ریال و در پروژه پیشنهادی مدیر ب، ۱،۱۵۴،۶۰۰ میلیون ریال می‌باشد. بنابراین، انتخاب منطقی باید پروژه الف باشد، اما انتظار می‌رود که در گروه اول به دلیل ایجاد واکنش مثبت به مدیر ب، پروژه پیشنهاد شده از طرف مدیر ب انتخاب گردد. در گروه دوم انتظار می‌رود به دلیل ایجاد واکنش منفی نسبت به مدیر الف، پروژه پیشنهادی از جانب این مدیر رد گردد و مجدداً پروژه ب انتخاب شود. یعنی در هر دو گروه علی‌رغم آنکه پروژه پیشنهادی از طرف مدیر ب از نظر اقتصادی منطقی نیست، این پروژه انتخاب می‌شود. جهت محاسبه خالص ارزش فعلی جریان‌های نقدی آتی برای هر پروژه، اطلاعاتی از قبیل خالص سرمایه‌گذاری اولیه، جریان‌های نقدی عملیاتی سالانه و جریان نقدی پایانی و نرخ بازده مورد نیاز در اختیار آزمودنی‌ها قرار گرفته است. متغیر تصمیم سرمایه‌گذاری بر اساس دو شاخص، پروژه انتخابی و میزان تمایل در انتخاب آن پروژه سنجیده می‌شود.

واکنش احساسی در سه سطح بین آزمودنی تغییر می‌یابد. تحت شرایط واکنش احساسی مثبت (گروه اول)، مدیر ب که پیشنهاددهنده پروژه‌ای است که از نظر اقتصادی توجیه ندارد، به‌عنوان مدیری توصیف می‌شود که رفتارهای مثبتی از جمله رفتار مودبانه و منطقی دارد که موجب برانگیختن احساس مثبت در مدیر سرمایه‌گذاری می‌شود. به‌طور خاص، آزمودنی‌ها در شرایطی که واکنش احساسی مثبت باشد، اطلاعات زیر را دریافت می‌کنند:

"سوابق همکاری شما در گذشته نشان می‌دهد که شما پروژه‌های مختلفی را با مدیر ب انجام داده‌اید، تعامل زیادی با ایشان داشته‌اید و شناخت کاملی از خصیصه‌های فردی‌اش دارید. این ارتباطات برای شما همواره مثمر ثمر بوده است. ویژگی‌های فردی مدیر ب به گونه‌ای بوده‌اند که شما ایشان را فردی خوش‌برخورد، منضبط، مودب، شجاع،

متواضع و مثبت اندیش می‌داند. مدیر ب اغلب از کار شما قدردانی و تعریف کرده و از همکاری با شما احساس رضایت خاطر دارد. مدیر ب، خود فردی توانمند و متخصص بوده و در جلسات مختلف کاری، پیشنهادات مفیدی در حین پیشرفت پروژه ارائه می‌دهد. شواهد به روشنی نشان می‌دهد که ایشان نیز به تخصص و اطلاعات شما ارج می‌نهد، ارزش همکاری با شما را می‌داند و همکاری با شما را مورد تقدیر قرار می‌دهد. اخیراً (قبل از پیشنهاد جدید) در پایان یکی از جلسات، ادعا نموده که واقعاً از کار با شما احساس خرسندی نموده و تمایل زیادی به شروع همکاری در پروژه‌های دیگر با شما دارد."

تحت شرایط واکنش احساسی منفی (گروه دوم)، مدیر الف که پیشنهاددهنده پروژه‌ای است که از نظر اقتصادی توجیه دارد، به عنوان مدیری توصیف می‌شود که رفتارهای منفی از جمله رفتارهای غیرمحترمانه و تهاجمی دارد که موجب برانگیختن احساس منفی در مدیر سرمایه‌گذاری می‌شود. به‌طور خاص، آزمودنی‌ها در شرایطی که واکنش احساسی منفی باشد، اطلاعات زیر را دریافت می‌کنند:

"سوابق همکاری شما در گذشته نشان می‌دهد که شما پروژه‌های مختلفی را با مدیر الف انجام داده‌اید، تعامل زیادی با ایشان داشته‌اید و شناخت کاملی از خصیصه‌های فردی‌اش دارید. این ارتباطات برای شما همواره ناخوشایند بوده است. مدیر الف در تعاملاتش فرد خوش‌برخورد و منضبطی نیست. همچنین، شخصیت ایشان تاحدی مغرور و منفی‌نگر است و در برخی موقعیت‌ها ایشان را ترسو دیده‌اید. چندین مرتبه نیز از کوره دررفته و رفتار محترمانه‌ای از خود نشان نداده است. ایشان اغلب از کار شما ناراضی بوده و انتقاد می‌کند و از همکاری با شما احساس ناراضی دارد. مدیر الف، فردی پر مشغله بوده و در جلسات مختلف کاری، پیشنهادات مفیدی در حین پیشرفت پروژه ارائه نمی‌دهد. شواهد به روشنی نشان می‌دهد که ایشان به تخصص و اطلاعات شما ارج نمی‌نهد، ارزش همکاری با شما را نمی‌داند و همکاری با شما را مورد تقدیر قرار نمی‌دهد. اخیراً (قبل از پیشنهاد جدید) در پایان یکی از جلسات تلویحاً نشان داده که از کار با شما احساس رضایت ندارد و از پیشرفت شما ناامید است."

این دستکاری فقط در سطح یک مدیر انجام می‌شود، بدین معنی که در هر دو گروه، اطلاعاتی در خصوص عوامل احساسی مرتبط با مدیر یکدیگر در اختیار قرار ندارند. بنابراین، انتظار می‌رود آزمودنی‌های گروه اول صرفاً واکنش مثبت به مدیر ب و آزمودنی‌های گروه دوم صرفاً واکنش منطقی به مدیر الف داشته باشند. این نوع دستکاری مطابق با پژوهش کیدا و همکاران (۲۰۰۱) و

مرونو (۲۰۰۲) است و به محققین اجازه می‌دهد تا تاثیر واکنش احساسی را بر تصمیم‌گیری به صورت مجزا بررسی نمایند. در شرایط کنترل (گروه سوم)، هیچ اطلاعاتی که موجب واکنش احساسی نسبت به مدیری شود، بیان نمی‌شود.

پاسخگویی در دو سطح "عدم وجود" و "وجود" بررسی می‌شود. در سطح اول یعنی غیاب پاسخگویی، از آزمودنی‌ها درخواست نمی‌شود که تصمیم خود را توجیه نمایند. در این پژوهش، مطابق با پژوهش کادوس و سدار (۲۰۰۴) و بارتلت و همکاران (۲۰۱۴)، در شرایط پاسخگویی از آزمودنی‌ها خواسته می‌شود توضیح دهند که چگونه به این تصمیم رسیده‌اند. به طور خاص، به آزمودنی‌ها گفته می‌شود بخشی از روند تصویب رسمی پروژه در شرکت، این است که در خصوص نحوه تصمیم‌گیری خود در مورد انتخاب پروژه، توضیح و توجیه کتبی ارائه دهند. هیئت‌مدیره ارزیابی آنان را قبل از تأیید نهایی بررسی می‌کند. بنابراین، مهم است که دلیل تصمیم خود را به بهترین شکل ممکن توضیح دهند.

یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل توصیفی

تعداد افراد آزمودنی به‌عنوان نمونه، ۸۴ نفر می‌باشد. از این تعداد در بین افراد حاضر در مطالعه، ۵۹ نفر معادل ۷۰ درصد پاسخگویان تحقیق زیر ۳۰ سال و ۴۳ نفر معادل ۵۱ درصد آزمودنی‌ها، مرد بوده‌اند. از سوی دیگر، معادل ۵۰ درصد آزمودنی‌ها دارای سمت سازمانی سرپرست واحد مالی یا حسابداری مدیریت و بالاتر بوده‌اند و بالغ بر ۶۰ درصد آزمودنی‌ها دارای سابقه حرفه‌ای بیش از ۵ سال بوده‌اند که این اطلاعات نشان می‌دهد آزمودنی‌ها از تجارب حرفه‌ای بالا برخوردار بوده‌اند. این افراد به‌طور کامل تصادفی انتخاب شده و به تعداد برابر به‌طور تصادفی به سه سناریو پژوهش اختصاص می‌یابند. بدین طریق هم اثر تجربه از طریق تصادفی‌سازی در بین گروه‌ها کنترل شده است و هم آزمایش دارای روایی بیرونی بالاتری به دلیل استفاده از افراد دارای صلاحیت و تجربه اجرایی در پژوهش است.

جدول ۱. آمار توصیفی آزمودنی‌ها

متغیر	گروه	فراوانی	درصد	متغیر	گروه	فراوانی	درصد
سن	کمتر از ۳۰ سال	۵۹	۷۰/۲	سمت	کارشناس	۲۳	۲۷/۴
	۳۰ تا ۴۰ سال	۱۶	۱۹/۰		کارشناس ارشد	۱۹	۲۲/۶
	بالاتر از ۴۰ سال	۹	۱۰/۷		سرپرست	۲۱	۲۵/۰
	کل	۸۴	۱۰۰/۰		مدیر مالی	۱۶	۱۹/۰
سابقه کاری	کمتر از پنج سال	۳۳	۳۹/۳	تحصیلات	مدیرعامل	۱	۱/۲
	پنج تا ده سال	۳۹	۴۶/۴		معاون	۴	۴/۸
	بیش از ده سال	۱۲	۱۴/۳		کل	۸۴	۱۰۰/۰
	کل	۸۴	۱۰۰/۰		دکتری	۵	۶/۰
جنسیت	مرد	۴۳	۵۱/۲	کارشناسی ارشد	کارشناسی ارشد	۶۵	۷۷/۴
	زن	۴۱	۴۸/۸		کارشناسی	۱۴	۱۶/۷
	کل	۸۴	۱۰۰/۰		کل	۸۴	۱۰۰/۰

تحلیل و آزمون دستکاری متغیرها

برای اطمینان یافتن از اینکه دستکاری واکنش احساسی، موفقیت آمیز بوده است، آزمودنی‌ها مدیر الف و مدیر ب را بر اساس شش معیار در یک طیف ۷ تایی از ۱ (بسیار مخالف) تا ۷ (بسیار موافق) رتبه‌بندی می‌کنند. بدین معنا که پاسخ‌دهندگان با نشان دادن میزان موافقت خود با مجموعه‌ای از اظهارات که شامل احساس رضایت، عصبانیت، ترس، علاقه، ناامیدی و خوشحالی از همکاری با

مدیرالف/ب می‌باشد، واکنش‌های احساسی خود را به دو مدیر نشان می‌دهند. آمار توصیفی برای پاسخ به ۶ جمله، در جدول ۲ ارائه شده است.

همانطور که ملاحظه می‌شود در بخش اول جدول ۲، تحت شرایط واکنش احساسی مثبت به مدیر ب (گروه اول)، مقادیر مربوط به متغیرهای رضایت، علاقمندی و خوشحالی در خصوص همکاری با مدیر ب نسبت به شرایط کنترل، امتیاز بالاتری داشته است. نتایج آزمون تی در خصوص تفاوت میانگین در پاسخ آزمودنی‌ها برای هر سه نگرش مثبت، در گروه اول و گروه کنترل نشان می‌دهد که بین میانگین رضایت، علاقمندی و خوشحالی تفاوت معناداری وجود دارد. مطابق با انتظار میانگین این سه نگرش مثبت در گروه اول که واکنش احساسی مثبتی به مدیر ب داشته‌اند، نسبت به گروه کنترل بیشتر است. در بخش دوم، نتایج نشان می‌دهد که مدیر الف در نگرش‌های احساسی منفی یعنی عصبانیت، ترس و ناامیدی در گروه دوم نسبت به شرایط کنترل رتبه بالاتری را اخذ نموده است. آزمون تی برای مقایسه میانگین سه نگرش احساسی منفی در گروه دوم و کنترل نشان می‌دهد که میان میانگین‌های دو گروه از منظر شاخص‌های عصبانیت، ترس و ناامیدی تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول ۲. واکنش‌های احساسی به هر مدیر

بخش اول: واکنش احساسی نسبت به مدیر ب							
واکنش‌های احساسی به هر مدیر	شاخص	رضایت	عصبانیت	ترس	علاقه‌مند	ناامیدی	خوشحال
اول (واکنش مثبت)	میانگین	۶/۳۶	۱/۹۶	۲/۱۴	۶/۲۱	۱/۹۶	۶/۰۴
	تعداد	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶
	انحراف معیار	۰/۸۷۰	۱/۲۶۱	۱/۴۳۳	۰/۹۱۷	۱/۱۷۰	۱/۱۷۰
دوم (واکنش منفی)	میانگین	۶/۲۹	۱/۶۴	۲/۲۱	۵/۷۱	۱/۸۶	۵/۸۲
	تعداد	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶
	انحراف معیار	۰/۶۵۹	۰/۷۳۱	۰/۹۹۵	۰/۹۳۷	۰/۷۵۶	۰/۸۱۹
سوم (کنترل)	میانگین	۵/۷۵	۲/۵۴	۲/۵۰	۵/۱۱	۲/۳۹	۵/۳۲
	تعداد	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶

۱/۱۵۶	۰/۷۳۷	۱/۰۶۶	۰/۶۹۴	۰/۷۴۴	۰/۹۶۷	انحراف معیار	
۵/۷۳	۲/۰۷	۵/۶۸	۲/۲۹	۲/۰۵	۶/۱۳	میانگین	کل
۱۶۸	۱۶۸	۱۶۸	۱۶۸	۱۶۸	۱۶۸	تعداد	
۱/۰۹۰	۰/۹۲۹	۱/۰۶۶	۱/۰۸۲	۱/۰۰۵	۰/۸۷۵	انحراف معیار	
۲/۲۹۸	-۱/۶۴۰	۴/۱۶۶	-۱/۱۸۷	-۲/۰۶۴	۲/۴۷۰	آماره تی	آزمون تی مستقل (گروه اول و سوم)
۰/۰۲۵	۰/۱۰۷	۰/۰۰۰	۰/۲۴۰	۰/۰۴۴	۰/۰۱۷	سطح معنی- داری	
بخش دوم: واکنش احساسی نسبت به مدیر الف							
خوشحال	ناامیدی	علاقه مند	ترس	عصبانیت	رضایت	شاخص	واکنش های احساسی به هر مدیر
۴/۶۴	۳/۲۱	۴/۶۱	۳/۳۶	۳/۱۴	۴/۱۴	میانگین	اول (واکنش مثبت)
۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	تعداد	
۱/۳۹۳	۱/۵۲۴	۱/۴۷۴	۱/۶۱۵	۱/۲۳۹	۱/۲۰۸	انحراف معیار	
۱/۵۷	۵/۹۶	۱/۴۶	۶/۰۰	۶/۳۹	۱/۴۳	میانگین	دوم (واکنش منفی)
۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	تعداد	
۰/۶۳۴	۱/۱۳۸	۰/۶۳۷	۱/۱۵۵	۰/۶۲۹	۰/۶۹۰	انحراف معیار	
۵/۵۷	۲/۱۱	۵/۵۰	۲/۲۱	۲/۲۱	۶/۰۴	میانگین	سوم (کنترل)
۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	۵۶	تعداد	
۱/۳۹۹	۰/۷۳۷	۰/۹۲۳	۰/۷۸۷	۰/۸۷۶	۰/۶۹۳	انحراف معیار	
۳/۹۳	۳/۷۶	۳/۸۶	۳/۸۶	۳/۹۲	۳/۸۷	میانگین	کل
۱۶۸	۱۶۸	۱۶۸	۱۶۸	۱۶۸	۱۶۸	تعداد	
۲/۰۸۷	۲/۰۰۴	۲/۰۳۷	۲/۰۰۷	۲/۰۳۱	۲/۰۹۹	انحراف معیار	
-۱۳/۷۷	۱۵/۰۵	-۱۹/۰۴	۱۴/۳۳	۲۰/۵۰	-۲۴/۹	آماره تی	آزمون تی مستقل (گروه دوم و سوم)
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	سطح معنی- داری	

علاوه بر این، می‌توان قدرت نسبی تغییرات برای واکنش‌های احساسی مثبت و منفی را بررسی کرد. بدین منظور، رتبه سه واکنش احساسی مثبت یعنی رضایت، علاقمندی و خوشحالی را نسبت به مدیر ب در گروه اول جمع می‌کنیم. همانطور که در بخش اول جدول ۲ روشن است، میانگین رتبه برای سه احساس مذکور به ترتیب ۶/۳۶، ۶/۲۱ و ۶/۰۴ است که جمع آن‌ها برابر با ۱۸/۶۱ می‌باشد. از سوی دیگر، در بخش دوم، میانگین رتبه برای عصبانیت، ترس و ناامیدی نسبت به مدیر الف به ترتیب ۶/۳۹، ۶ و ۵/۹۶ است که جمع آن برابر با ۱۸/۳۵ می‌باشد. مقایسه بصری این دو میانگین نشان می‌دهد که قدرت واکنش احساسی مثبت تفاوت قابل ملاحظه‌ای با قدرت واکنش احساسی منفی ندارد، اما با عنایت به اینکه احساس منفی در افراد چیرگی بیشتری دارد (فیسک و تیلور، ۱۹۸۹، ۱) این نتیجه به‌طور ضمنی نشان می‌دهد که پاسخگویی در کاهش تاثیر احساس منفی بر تصمیم‌گیری، احتمالاً تاثیر کمتری داشته باشد.

همچنین، متوسط تعداد واژه‌ای که آزمودنی‌ها جهت توضیح و علت تصمیم‌گیری خود نوشته‌اند، ۲۳/۲ واژه باشد که این موضوع نشان می‌دهد آزمودنی‌ها به تغییر در شرایط از عدم پاسخگویی به پاسخگویی، واکنش نشان داده و اقدام به توجیه تصمیم خود نموده‌اند. جهت ارائه شواهد تکمیلی در خصوص قدرت نسبی واکنش احساسی مثبت و منفی، پاسخ توجیهی افراد مورد بازبینی دقیق‌تری قرار گرفت. در سطح پاسخگویی، در گروه اول و دوم بررسی شد که آیا آزمودنی‌ها به مدیری که موجب ایجاد احساس مثبت (منفی) شده است در پاسخ خود اشاره داشته‌اند یا خیر. از آزمودنی‌های گروه اول که در سناریوی آن‌ها اطلاعات احساسی مثبت ارائه شده بود، ۱۳ نفر از ۲۸ نفر که معادل ۴۶ درصد آزمودنی‌ها هستند به مدیری که احساس مثبت در آن‌ها ایجاد نموده است، اشاره نموده‌اند. از میان آزمودنی‌های گروه دوم که واکنش احساسی منفی داشته‌اند، ۱۱ نفر از ۲۸ نفر که معادل ۳۹ درصد آزمودنی‌ها است، به مدیری که احساس منفی در آن‌ها ایجاد نموده است، اشاره نموده‌اند. این نتیجه نشان می‌دهد که قدرت نسبی تغییرات احساس مشابه است.

آزمون فرضیات

آزمون دو فرضیه اول و دوم، با مقایسه میانگین تصمیمات در دو سطح واکنش احساسی مثبت و کنترل انجام می‌شود. همانطور که در جدول ۳ بخش اول ملاحظه می‌شود، در صورت عدم

پاسخگویی، درصد آزمودنی‌هایی که پروژه‌ای را انتخاب نموده‌اند که از نظر اقتصادی برتری دارد، تحت شرایط کنترل و واکنش احساسی مثبت به ترتیب ۹۲/۹٪ و ۱۷/۹٪ می‌باشد. جدول ۴ تحلیل فرضیات پژوهش را با استفاده از آزمون کای دو و آزمون تی نشان می‌دهد. نتایج موجود در جدول ۴ نشان می‌دهد که درصد انتخاب پروژه ترجیح داده شده از نظر اقتصادی، در شرایط کنترل به طور معناداری بالاتر است ($CHI\ SQUARE = 11/56, P < 0/01$).

جدول ۳. آمار توصیفی شرکت کنندگان در آزمایش

بخش اول: متغیر تصمیم‌گیری: درصد، (انحراف معیار)، [تعداد]			
کل	پاسخگویی		واکنش احساسی
	با	بدون	
۵۶، (۰/۴۹)، ۳۹/۲۹	سلول ۲ ۲۸، (۰/۵)، ۶۰/۷	سلول ۱ ۲۸، (۰/۳۹)، ۱۷/۹	مثبت
۵۶، (۰/۲۹)، ۸/۹۳	سلول ۴ ۲۸، (۰/۳۱)، ۱۰/۷	سلول ۳ ۲۸، (۰/۲۶)، ۷/۱	منفی
۵۶، (۰/۲۳)، ۹۴/۶۴	سلول ۶ ۲۸، (۰/۱۹)، ۹۶/۴	سلول ۵ ۲۸، (۰/۲۶)، ۹۲/۹	کنترل
۱۶۸، (۰/۵)، ۴۵/۲۴	۸۴، (۰/۵)، ۵۳/۶	۸۴، (۰/۴۹)، ۳۶/۹	کل
بخش دوم: متغیر تمایل به انتخاب: میانگین، (انحراف معیار)، تعداد			
کل	پاسخگویی		واکنش احساسی
	با	بدون	
۵۶، (۳/۳۸)، ۵/۷۷	سلول ۲ ۲۸، (۳/۵۵)، ۷/۱۸	سلول ۱ ۲۸، (۲/۵۶)، ۴/۳۶	مثبت
۵۶، (۱/۶۴)، ۳/۳۸	سلول ۴ ۲۸، (۱/۶۲)، ۳/۵	سلول ۳ ۲۸، (۱/۶۷)، ۳/۲۵	منفی
۵۶، (۱/۸۳)، ۹/۸۶	سلول ۶ ۲۸، (۱/۷۸)، ۹/۹۳	سلول ۵ ۲۸، (۱/۹۱)، ۹/۷۹	کنترل
۱۶۸، (۳/۶)، ۳/۱۸	۸۴، (۳/۶۱)، ۶/۸۷	۸۴، (۳/۵۳)، ۵/۸	کل

همچنین نتایج در جدول ۳ بخش دوم، نشان می‌دهد که در صورت عدم پاسخگویی، میانگین میزان تمایل به انتخاب یک پروژه به ترتیب برای شرایط کنترل و واکنش احساسی مثبت ۹/۷۹ و ۴/۳۶

می‌باشد. میانگین بالاتر نشان‌دهنده حمایت قوی‌تر از پروژه اقتصادی است. در جدول ۴، میانگین در شرایط کنترل به‌طور معناداری بالاتر از میانگین تحت شرایط احساسی مثبت می‌باشد ($P < 0/01$)، $(T \text{ TEST} = 8/63)$. بنابراین همانطور که در فرضیه اول انتظار می‌رود، زمانی که یک پروژه سرمایه‌گذاری از سوی مدیری پیشنهاد می‌شود که موجب ایجاد احساس مثبت در تصمیم‌گیرنده می‌شود، نسبت به زمانی که واکنش احساسی در تصمیم‌گیرنده ایجاد نمی‌شود، افراد با احتمال کمتری انتخاب منطقی در گزینه‌های سرمایه‌گذاری دارند. بنابراین، فرضیه اول رد نمی‌شود.

برای آزمون فرضیه دوم، درصد آزمودنی‌هایی که پروژه اقتصادی را در سطح عدم پاسخگویی و پاسخگویی، تحت شرایط واکنش احساسی مثبت، انتخاب می‌کنند، مقایسه می‌شود. جدول ۳ قسمت اول، نشان می‌دهد که در شرایط واکنش احساسی مثبت، درصد آزمودنی‌هایی که پروژه اقتصادی را انتخاب نموده‌اند از $17/9\%$ (سلول ۱) در سطح عدم پاسخگویی به $60/7\%$ (سلول ۲) در سطح پاسخگویی رسیده است. نتایج آزمون کای دو در جدول ۴ نشان می‌دهد که پاسخگویی تاثیر واکنش احساسی مثبت را بر تصمیم‌انتخاب پروژه کاهش می‌دهد و همانطور که مطابق با فرضیه دوم پیش‌بینی می‌شود، درصد آزمودنی‌هایی که پروژه اقتصادی را انتخاب می‌کنند به‌طور معناداری زمانی که پاسخگویی وجود دارد، افزایش می‌یابد ($CHI = 7/22$ ، $P < 0/01$)، همچنین، در جدول ۳ بخش دوم، میزان تمایل به انتخاب یک پروژه، تحت شرایط واکنش احساسی مثبت از $4/36$ به $7/18$ افزایش یافته است. میانگین شدت تمایل در انتخاب پروژه اقتصادی، تحت شرایط پاسخگویی به‌طور معناداری بالاتر از میانگین در شرایط عدم پاسخگویی است ($T \text{ TEST} = 6/41$ ، $P < 0/01$). این نتایج نشان می‌دهد که پاسخگویی تأثیر واکنش‌های احساسی مثبت بر انتخاب را کاهش می‌دهد. بنابراین، فرضیه دوم رد نمی‌شود.

جهت انجام بررسی بیشتر، در شرایط پاسخگویی، درصد شرکت‌کنندگانی که پروژه اقتصادی را تحت شرایط کنترل و واکنش احساسی مثبت انتخاب می‌کنند، به ترتیب $96/4\%$ و $60/7\%$ است. مقایسه این دو درصد نشان می‌دهد که انتخاب پروژه اقتصادی در شرایط کنترل به‌طور معناداری بالاتر است ($CHISQUARE = 9/32$ ، $P < 0/01$). علاوه بر این، میانگین میزان تمایل به انتخاب پروژه به ترتیب $9/93$ و $7/18$ برای شرایط کنترل و واکنش احساسی مثبت می‌باشد. نتایج آزمون

تی نشان می‌دهد که میانگین در شرایط کنترل به طور معناداری بالاتر از میانگین در شرایط واکنش احساسی مثبت است ($P < 0/01$ ، $T \text{ TEST} = 4/55$). این نتایج نشان می‌دهد که پاسخگویی تاثیر احساس مثبت بر تصمیم‌گیری را کاهش می‌دهد.

جدول ۴. خلاصه آزمون فرضیات تحقیق

شماره فرضیه	مسیر	متغیر تصمیم‌گیری	متغیر تمایل به انتخاب	آزمون کای دو	آزمون تی
فرضیه ۱	سلول ۵ < سلول ۱	$0/92/9 < 0/17/9$	$4/36 < 9/79$	$P < 0/01$ ، $X2 = 11/56$	$P < 0/01$ ، $T = 8/63$
فرضیه ۲	سلول ۲ < سلول ۱	$0/60/7 < 0/17/9$	$4/36 < 7/18$	$P < 0/01$ ، $X2 = 7/22$	$P < 0/01$ ، $T = 6/41$
فرضیه ۳	سلول ۵ < سلول ۳	$0/92/9 < 0/7/1$	$3/25 < 9/79$	$P < 0/01$ ، $X2 = 13/71$	$P < 0/01$ ، $T = 9/83$
فرضیه ۴	سلول ۴ = سلول ۳	$0/10/7 \approx 0/7/1$	$3/50 \approx 3/25$	$P < 0/01$ ، $X2 = 0/29$	$P < 0/01$ ، $T = 0/68$

برای آزمون فرضیه سوم پژوهش، همانطور که در جدول ۳ بخش اول نشان داده شده است، در شرایط عدم پاسخگویی، درصد شرکت‌کنندگانی که پروژه اقتصادی را تحت شرایط کنترل و واکنش احساسی منفی انتخاب می‌کنند به ترتیب $0/92/9$ و $0/7/1$ است. نتایج در جدول ۴ نشان می‌دهد، مطابق با فرضیه سوم، درصد انتخاب پروژه اقتصادی در شرایط کنترل به طور معناداری بالاتر است ($P < 0/01$ ، $CHI \text{ SQUARE} = 13/71$). علاوه بر این، میانگین تمایل به انتخاب یک پروژه به ترتیب $9/79$ و $3/25$ برای شرایط کنترل و واکنش احساسی منفی است. میانگین بالاتر نشان‌دهنده حمایت قوی‌تر از پروژه اقتصادی است. بنابراین، میانگین در شرایط کنترل به طور معناداری بالاتر از میانگین در شرایط واکنش احساسی منفی است ($P < 0/01$ ، $T \text{ TEST} = 9/83$). بنابراین فرضیه سوم پژوهش رد نمی‌شود. بدین ترتیب زمانی که یک پروژه سرمایه‌گذاری از سوی مدیری پیشنهاد می‌شود که موجب ایجاد احساس منفی در تصمیم‌گیرنده می‌شود، نسبت به زمانی که واکنش احساسی در تصمیم‌گیرنده ایجاد نمی‌شود؛ افراد با احتمال کمتری انتخاب منطقی در گزینه‌های سرمایه‌گذاری دارند.

برای آزمون فرضیه چهارم پژوهش، درصد شرکت‌کنندگانی که پروژه اقتصادی را در شرایط عدم پاسخگویی و پاسخگویی، تحت شرایط واکنش احساسی منفی، انتخاب می‌کنند، مقایسه

می‌شود. نتایج موجود در جدول ۳ بخش اول نشان می‌دهد که تحت شرایط واکنش احساسی منفی، درصد شرکت‌کنندگان که پروژه اقتصادی را انتخاب می‌کنند از ۷/۱ درصد (سلول ۳) در شرایط عدم پاسخگویی به ۱۰/۷ (سلول ۴) در شرایط پاسخگویی رسیده است که تفاوت مذکور معنی‌دار نمی‌باشد ($CHI\ SQUARE = ۰/۲۹, P > ۰/۰۵$). بدین ترتیب، پاسخگویی، تأثیر احساس منفی بر تصمیمات پروژه‌های سرمایه‌گذاری را تغییر نمی‌دهد و فرضیه چهارم رد نمی‌شود. همچنین، در جدول ۳ بخش دوم معیار میانگین تمایل به انتخاب یک پروژه برای شرایط عدم پاسخگویی و پاسخگویی، ۳/۲۵ و ۳/۵ می‌باشد که تفاوت مذکور معنی‌دار نمی‌باشد ($T\ TEST = ۰/۶۸, P > ۰/۰۵$). این نتایج نشان می‌دهد که پاسخگویی تأثیر واکنش‌های احساسی منفی را بر انتخاب تغییر نمی‌دهد. علاوه بر این، جهت بررسی بیشتر، در سطح پاسخگویی، درصد شرکت‌کنندگانی که پروژه اقتصادی را تحت شرایط کنترل انتخاب نموده‌اند (۹۶/۴٪) با درصد آزمودنی‌هایی که پروژه اقتصادی را تحت واکنش احساسی منفی انتخاب می‌کنند (۱۰/۷٪) مقایسه می‌شود. این مقایسه نشان می‌دهد که درصد انتخاب پروژه اقتصادی در شرایط کنترل به‌طور معناداری بالاتر است ($CHI\ SQUARE = ۱۰/۶۳, P < ۰/۰۱$). علاوه بر این، میانگین تمایل به انتخاب یک پروژه به ترتیب ۹/۹۳ و ۳/۵ برای شرایط کنترل و واکنش احساسی منفی است. میانگین در شرایط کنترل به‌طور معناداری بالاتر از میانگین در شرایط واکنش احساسی منفی است ($T\ TEST = ۷/۷۵, P < ۰/۰۱$). این نتایج همراه با مقایسه‌هایی که از سلول ۳ و ۵ انجام شد، شواهدی ارائه می‌کند مبنی بر اینکه پاسخگویی تأثیر احساس منفی را کاهش نمی‌دهد.

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش‌ها نشان می‌دهد که تصمیمات سرمایه‌گذاری ممکن است متأثر از عوامل روانشناختی فرد تصمیم‌گیرنده باشد. بدین معنا که مدیر تصمیم‌گیر تحت تأثیر واکنش‌های احساسی نسبت به مدیر پیشنهاددهنده پروژه تصمیمات غیرعقلایی اتخاذ نماید (کیدا و همکاران، ۲۰۰۱؛ ۴۷۷، مورنو و همکاران، ۲۰۰۲، ۱۳۳۱). به‌طور خاص، با وجود آنکه احساسات اصول ارزیابی پروژه‌های سرمایه‌گذاری را نباید تحت تأثیر قرار دهد، احتمال می‌رود که افراد پروژه‌ای را انتخاب کنند که از نظر اقتصادی توجیه ندارد، اما توسط مدیری پیشنهاد شود که به آن مدیر

احساس مثبت داشته باشند. از سوی دیگر، احتمال کمتری می‌رود که پروژه دارای توجیه اقتصادی را انتخاب کنند که نسبت به مدیر پیشنهاددهنده آن احساس منفی داشته باشند. این موضوع یک خطا است، زیرا شرکت‌ها ترجیح می‌دهند که در پروژه‌هایی سرمایه‌گذاری کنند که بیشترین توجیه را از نظر اقتصادی داشته باشند.

نتایج پژوهش نشان داد که پاسخگویی تاثیر احساس مثبت را بر انتخاب پروژه سرمایه‌گذاری کاهش می‌دهد، اما تاثیر احساس منفی را نمی‌تواند کاهش دهد. نتایج این پژوهش همراستا با پژوهش فارل و همکاران (۲۰۱۴) و فارنباچر و همکاران (۲۰۲۰) می‌باشد. چیرگی بر احساس منفی در افراد مشکل است. این سختی ممکن است تا حدی برخاسته از این دیدگاه باشد که رفتارهایی که موجب ایجاد یک واکنش احساسی منفی می‌شود، همانند بی‌ادبی و رفتار غیرمحترمانه در پژوهش حاضر، عموماً با استانداردها و ارزش‌های شرکت‌ها همخوانی ندارد و بنابراین در تصمیم‌گیری تاثیر می‌گذارند. انجام پژوهش‌های بیشتر در خصوص نقش استانداردها و ارزش‌های سازمانی بر رابطه بین واکنش‌های احساسی و تصمیم‌گیری پیشنهاد می‌گردد. همچنین بررسی تاثیرگذاری سایر سویه‌های شناختی از قبیل تکیه‌گاه، خوش بینی، بیش اطمینانی بر تصمیم‌گیری‌های مربوط به پروژه‌های سرمایه‌گذاری به غنای ادبیات پژوهش در این زمینه کمک می‌کند. از سوی دیگر، با وجود آنکه افراد به‌طور پیش فرض و عامدانه از واکنش‌های احساسی مثبت در تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که زمانی که افراد در مقابل تصمیمات خود پاسخگو می‌شوند و در خود انتقادی پیشگیرانه درگیر می‌شوند، درمی‌یابند که وارد کردن احساس مثبت در تصمیم‌گیری به سادگی قابل دفاع نمی‌باشد. بنابراین، پاسخگویی تاثیر احساس مثبت را بر تصمیم‌گیری کاهش می‌دهد. پرداختن به موضوع پاسخگویی در پژوهش حاضر، می‌تواند راهگشای تحقیقاتی باشد که با استفاده از تکنیک‌های تعدیل‌کننده خطاهای شناختی در تلاش برای بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری هستند.

شناخت و آگاهی از تاثیرگذاری عوامل رفتاری در فرایند تصمیم‌گیری نخستین مرحله در جهت بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری است (بیزلی و همکاران، ۲۰۱۴، ۲)، بنابراین، بر اساس نتایج

این پژوهش توصیه می‌شود مدیران نقش واکنش‌های احساسی در انتخاب/رد پروژه‌های سرمایه‌گذاری و احتمال ایجاد خطای تصمیم‌گیری، را مدنظر قرار دهند تا زمینه بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری و نهایتاً رشد اقتصادی شرکت فراهم گردد. همچنین، با توجه به نقش پاسخگویی در بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری، توصیه می‌شود از مدیران خواسته شود علت تصمیم‌گیری را به تفصیل به مدیریت ارشد توضیح دهند. علاوه بر این، یک رویکرد جهت کاهش خطاهایی که در نتیجه احساس منفی نسبت به مدیر پیشنهاددهنده به وجود می‌آید، این است که نام مدیر پیشنهاددهنده در ارزیابی پروژه‌ها حذف شود. اگرچه این رویکرد در برخی مواقع در عمل ممکن است کارآمد نباشد، زیرا مدیران سرمایه‌گذاری ممکن است به صورت غیررسمی مدیر پیشنهادی را در زمانی که برنامه‌ریزی برای پیشنهاد پروژه صورت می‌گیرد یا بر اساس نوع پروژه پیشنهاد شده شناسایی نمایند. با عنایت به اینکه آموزش می‌تواند در کاهش خطاهای شناختی و بهبود کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری نقش قابل ملاحظه‌ای داشته باشد، رویکرد دیگر، آگاه نمودن و آموزش مدیران سرمایه‌گذاری در زمینه عوامل رفتاری تاثیرگذار بر تصمیم‌گیری است که موجب ایجاد خطاهای شناختی و تصمیم‌گیری‌های غیرعقلانی می‌گردد. در نتیجه‌گیری پژوهش حاضر باید این محدودیت را ملاحظه نمود که در آزمایش این پژوهش برای آزمودنی‌ها تنها بخشی از اطلاعاتی فراهم شده بود که در دنیای واقعی و شرایط عادی زمان تصمیم‌گیری‌های مربوط به پروژه‌های سرمایه‌گذاری در دسترس افراد حرفه قرار دارد.

منابع

- بزرگ اصل، موسی؛ باباجانی، جعفر؛ کوه کن، علی. (۱۳۹۸). تأثیر مالکیت نهادی بر رابطه بین بیش اطمینانی مدیران و اهرم مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۴)، ۴۸۲-۴۹۸.
- پارسایی، منا؛ و ملانظری، مهناز؛ تقی ملایی، سعید. (۱۴۰۰). تأثیر تأمین مالی از طریق استقراض بر تصمیم‌های سرمایه‌گذاری بر اساس تئوری حسابداری ذهنی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۴)، ۷۱۳-۷۳۸.
- خواجوی، شکراله؛ علیزاده طلا تپه، وحید. (۱۴۰۰). اثر متغیرهای اقتصادی و حسابداری بر تصمیم‌های مالی مدیران با نقش خطاهای شناختی، مبتنی بر رویکرد پویایی‌شناسی سیستم. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۱)، ۵۴-۷۹.
- رحیمی، غلامرضا؛ ایمان پور، قربانعلی. بررسی نقش پاسخگویی و تاثیر آن بر مدیریت توسعه پایدار. *رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری*، ۲(۴)، ۱۱۵-۱۲۳.
- رشیدی، محسن؛ حسینی، حنیفه. (۱۴۰۱). تاثیر احساسات سرمایه‌گذاران بر عملکرد اجتماعی شرکت. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۲(۲)، ۱۷۱-۲۰۰.
- لاری‌بی، کریستنسن (۱۹۹۱). *روش‌شناسی آزمایشی*، ترجمه: علی دل‌اور، تهران، انتشارات رشد.
- نیکومرام، هاشم؛ جلیلی، آرزو؛ رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۱). مدلی مفهومی برای حسابداری مدیریت رفتاری. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱(۱)، ۵۵-۷۲.
- یاری، فاطمه؛ مهرآزین، علیرضا؛ یاری‌فرد، رضا؛ مسیح آبادی، ابوالقاسم. (۱۴۰۰). اشتباه‌های ریسک، ریسک تداوم فعالیت، توانایی و پاسخگویی مدیریت. *حسابداری و منافع اجتماعی*، ۱۱(۲)، ۱-۲۰.

References

- Ahmad, M., & Shah, S. Z. A. (2020). Overconfidence heuristic-driven bias in investment decision-making and performance: mediating effects of risk perception and moderating effects of financial literacy. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 38 (1), 60-90.
- Arasli, H., Tumer, M. (2008). Nepotism, favoritism, and cronyism: a study of their effects on job stress and job satisfaction in the banking industry of north Cyprus. *Social Behavior and Personality*. 36 (9), 1237-1250.

- Bakara, S. Chui Yia, A N. (2016). The Impact of Psychological Factors on Investors' Decision Making in Malaysian Stock Market: A Case of Klang Valley and Pahang. *Procedia Economics and Finance*, 35, 319 – 328.
- Bartlett, G., Johnson, E., Reckers, P. (2014). Accountability and role effects in balanced scorecard performance evaluations when strategy timeline is specified. *European Accounting Review*. 23 (1), 143–165.
- Beasley, M S., Buckless, F A., Glover, S M., and Prawitt, D F. (2014). Auditing Cases: An Interactive Learning Approach, Sixth Edition, PEARSON.
- Birnberg, J.G., Hoffman, V.B., Yuen, S. (2008). The accountability demand for information in China and the US–A research note. *Accounting, Organizations and Society*. 33 (1), 20–32.
- Bonner, S. (2008). Judgment and decision making in accounting. *Pearson prentice hall* .1st edition.
- Bozorg Asl, M., Babajani, J., & Kuhkan, A. (2020). Impact of Institutional Ownership on the Relationship between Managers' Overconfidence and Financial Leverage of the Companies Listed in the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Review*, 26 (4), 482-498. (in Persian).
- Brüggen, A., Luft, J.L., 2016. Cost estimates, cost overruns, and project continuation decisions. *Accounting Review*. 91 (3), 793–810.
- Chang, L.J., Cheng, M.M., Trotman, K.T. (2013). The effect of outcome and process accountability on customer supplier negotiations. *Accounting, Organizations and Society*. 38 (2), 93–107.
- Cheng, M.M., Mahama, H. (2011). The impact of capital proposal guidelines and perceived preparer biases on reviewers' investment evaluation decisions. *Australian Journal of Management*. 36 (3), 349–370.
- Cherono, I. (2020). Investor Behavior and Stock Market Reaction in Kenya. *European Journal of Economic and Financial Research*, 4 (2), 89-127.
- Dalla Via, N., van Rinsum, M., Perego, P. (2019). How accountability type influences information search processes and decision quality. *Accounting, Organizations and Society*. 75, 79–91.
- Farrell, A.M., Goh, J.O., White, B.J. (2014). The effect of performance-based incentive contracts on system 1 and system 2 processing in affective decision contexts: fMRI and behavioral evidence. *Accounting Review*. 89 (6), 1979–2010.

- Fay, R. G., Montague, N. R. (2015). Witnessing Your Own Cognitive Bias: A Compendium of Classroom Exercises. *Issues in Accounting Education* .30 (1): 13-34.
- Fehrenbacher, D. D., Kaplan, S. E., & Moulang, C. (2020). The role of accountability in reducing the impact of affective reactions on capital budgeting decisions. *Management Accounting Research*, 47, 100650.
- Fennema, M.G., Perkins, J.D. (2008). Mental budgeting versus marginal decision making: training, experience and justification effects on decisions involving sunk costs. *Journal of behavioral decision making*. 21 (3). 225-239.
- Fiske, S.T., Taylor, S.E. (1991). Social Cognition, 2nd ed). *McGraw-Hill*, New York.
- Fu, I.P., 2015. Favoritism: ethical dilemmas viewed through multiple paradigms. *Journal of Value-Based Leadership*. 8 (1), 1-7.
- Gaumnitz, Jack E. & Emery, Douglas R., 1980. "Asset Growth, Abandonment Value and the Replacement Decision of Like-for-Like Capital Assets," *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, Cambridge University Press, vol. 15 (2), pages 407-419.
- Jackson, S., Keune, T., Salzsieder, L. (2013). Debt, Equity, and Capital Investment. *Journal of Accounting and Economics*, 56 (s 2-3), 291-310.
- Jordao, A. R., Costa, R., Dias, Álvaro L., Pereira, L., & Santos, J. P. (2020). Bounded rationality in decision making: an analysis of the decision-making biases. *Business: Theory and Practice*, 21 (2), 654-665.
- Kadous, K., Sedor, L.M. (2004). The efficacy of third-party consultation in preventing management escalation of commitment: the role of mental representations. *Contemporary Accounting Research*. 21 (1), 25-53.
- Khajavi, S., & Alizadeh Talatapeh, V. (2021). Modeling the Affectability of Managers' Decisions from Cognitive Biases Based on Accounting and Economic Variables: A System Dynamics Approach. *Accounting and Auditing Review*, 28 (1), 54-79, (in Persian).
- Kida, T.E., Moreno, K.K., Smith, J.F. (2001). The influence of affect on managers' capital budgeting decisions. *Contemporary Accounting Research*. 18 (3), 477-494.
- Larry, B. C. (1991). *Experimental Methodology*, (A, Delavar, Trans). Tehran. Roshd. (In Persian).
- Lerner, J.S., Tetlock, P.E., 1999. Accounting for the effects of accountability. *Psychological Bulletin*. 125 (2), 255.

- Lim, S., Cortina, L.M., Magley, V.J. (2008). Personal and workgroup incivility: impact on work and health outcomes. *Journal of Applied Psychology*. 93, 95–107.
- Loh, C., Coyte, R., Cheng, M.M. (2019). Is a fresh pair of eyes always better? The effect of consultant type and assigned task purpose on communicating project escalation concerns. *Management Accounting Research*. 43, 1–14.
- Molanazari, M., Parsaei, M., & Taghimollaee, S. (2021). The Effect of Debt Financing on Capital Investment Decisions Based on Mental Accounting Theory. *Accounting and Auditing Review*, 28 (4), 713-738, (in Persian).
- Moreno, K.K., Kida, T.E., Smith, J.F. (2002). The impact of affective reactions on risky decision making in accounting contexts. *Journal of Accounting Research*. 40 (5), 1331–1349.
- Nikomaram, H., Jalili, A., & Rahnamay Roodposhti, F. (2012). Conceptual Model for Behavioral Accounting. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 1, 55-72, (in Persian).
- Nuity, managerial Ability and Accountability. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11 (2), 1-20.
- Rahimi, Gh., imanpoor, Gh. (2019). Examining the role of accountability and its impact on sustainable development management. *New research approaches in management and accounting*. 4. 115-123, (in Persian).
- Rashidi, M., Hosseini, H. (2022). The impact of investors' emotions on the company's social performance. *Accounting and social benefits*. 12 (2): 171-200, (in Persian).
- Robertson, J.C., Stefaniak, C.M., Curtis, M.B. (2011). Does wrongdoer reputation matter? Impact of auditor-wrongdoer performance and likeability reputations on fellow auditors' intention to take action and choice of reporting outlet. *Behavioral Research in Accounting*. 23 (2), 207–234.
- Ross, J., Staw, B.M. (1993). Organizational escalation and exit: lessons from the Shoreham nuclear power plant. *Academy of Management Journal*. 36 (4), 701–732.
- Rousseau, D. (1997). Organizational behavior in the new organizational era. *Annual Review of Psychology*. 48, 515–546.
- Schilpzand, P., De Pater, I.E., Erez, A. (2016). Workplace incivility: a review of the literature and agenda for future research. *Journal of Organizational Behavior*. 37, S57–S88.
- Serfas, S. (2011). *Cognitive biases in the capital investment context*. Gabler Verlag. Springer fechmedien Wiesbadan GmbH 2011. 1st edition.

- Shefrin, H. M., & Thaler, R. H. (1988). The behavioral life-cycle hypothesis. *Economic Inquiry*, 26, 609-643.
- Slovic, P., Finucane, M.L., Peters, E., MacGregor, D.G. (2007). The affect heuristic. *European Journal of Operational Research*. 177 (3), 1333–1352.
- Storbeck, J., Clore, G.L. (2008). The affective regulation of cognitive priming. *Emotion*. 8 (2), 208–215.
- Tetlock, P.E. (1983). Accountability and complexity of thought. *Journal of Personality and Social Psychology*. 45 (1), 74–83.
- Yari, F., Mehrazeen, A., Yarifard, R., & Masihabadi, A. (2021). Risk Appetite, Risks of Business Continuity, Managerial Ability and Accountability, *Journal of Accounting and Social Interest*, 11 (2), 1-20, (in Persian)
- Zajonc, R.B. (1980). Feeling and thinking: preferences need no inferences. *American Psychologist*. 35 (2), 151.

COPYRIGHTS



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

The Role of Accountability in Reducing the Impact of Affective Reactions on Capital Project Decisions¹

Mona Parsaei², Fateme Gharebaghi³

Received: 2022/09/16

Accepted: 2023/02/19

Research Paper

Abstract

Purpose: The current research examines the effect of affective reactions on capital project decisions and whether accountability can reduce the effect of affective reactions on individuals' decisions.

Method: We use an experimental method with a mixed 2*3 factorial design. Manipulated variables are affective reaction and accountability. The dependent variable is the managers' decision regarding choosing or rejecting an investment project. Our sample includes 84 professionals randomly assigned to three groups.

Results: Our results show that participants are more likely to choose the economically non-preferred project when proposed by a manager triggering a positive affective reaction, but accountability reduces this tendency. Also, participants are less likely to select the economically preferred project when proposed by a manager triggering a negative affective reaction and accountability did not reduce this tendency.

Conclusion: This research shows how a psychological factor can reduce the quality of judgment and decision making (JDM) in the field of capital project decisions. In addition, it shows the conditions under which the influence of this factor reduces and the quality of JDM improves.

Contribution: Awareness of psychological factors affecting JDM and knowledge of effective methods to improve JDM contributes to the capital project literature.

Keywords: Affective Reactions, Accountability, Capital Project, Decision Making.

JEL Classification: M41, C90, D91.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.41241.1724

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (m.parsaei@alzahra.ac.ir)

3. M.Sc. Student, Department of Management Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (fatemegharebaghi75@gmail.com).

The Moderating Role of Board Monitoring Power in the Relationship between Environmental Conditions and Corporate Social Responsibility¹

Farzane Yosefiasl², Hatra Voghouie³, Maryam Eskandarvand⁴

Received: 2022/09/23

Accepted: 2023/02/24

Research Paper

Abstract

Purpose: Considering the importance of Corporate Social Responsibility, this study aims to investigate the role of moderating the supervisory power of board members on the relationship between environmental conditions and corporate social responsibility.

Method: In order to test the research hypotheses, a sample of 130 companies listed on the stock exchange for the period 2014 to 2020 was collected and based on multiple regression and using panel data, the results were reviewed.

Results: The results showed that unstable environmental conditions in different degrees of CEO duality and low levels of board independence lead to reduced social responsibility. At medium and high levels, board independence leads to increased social responsibility. Also, the duality of the CEO has a negative effect on social responsibility, but the independence of the board does not affect social responsibility.

Conclusion: the independence of the board of directors has a moderating role in relation to environmental conditions and social responsibility

Enhancing knowledge: domestic research has not considered the moderating role of the supervisory power of board members on the relationship between environmental conditions and corporate social responsibility.

Keywords: corporate social responsibility, environmental conditions, board independence, CEO duality.

JEL Classification: M12, M14, J81.

1. DOI: 10.22051/JAACSI.2022.41409.1725

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Finance, Khatam University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (yusefiasl@gmail.com)

3. Assistant Professor, Department of Economy, Faculty of Management and Finance, Khatam University, Tehran, Iran. (h.voghouei@khatam.ac.ir).

4. M.Sc. Students, Department of Accounting, Faculty of Management and Finance, Khatam University, Tehran, Iran. (eskandarvand@gmail.com).

Designing a Corporate Citizen Reporting Model: Interpretive Ranking Analysis (IRP)¹

Soheila Sharif Khafri², Mehdi Safari Gerayli³, Ebrahim Givaki⁴,
Azar Moslemi⁵

Received: 2022/10/23

Accepted: 2023/03/17

Research Paper

Abstract

Purpose: With the shift from traditional to modern management practices, the belief in the mere existence of institutions to oversee companies' financial performance in disclosure has shifted, and today financial reporting goes beyond standards and regulations, based on the firm's commitment and responsibility. In providing transparent information to stakeholders. The purpose of this research is to design a Corporate Citizen Reporting Model by Interpretive Ranking Analysis (IRP).

Methodology: In this research, which is considered a developmental and combined methodology, an attempt was made to identify the components of corporate citizen reporting by relying on meta-hybrid and Delphi analysis processes in the qualitative part of the research. Then, in a quantitative part, interpretive ranking analysis and Mick Mac can be used to identify the most effective component of corporate citizen reporting at the level of Iranian capital market companies. The statistical population in the qualitative section was 15 specialists and experts in the field of accounting at the university level, and in the quantitative section, the participation of 24 managers of capital market companies who had both experiences in terms of knowledge and experience was used. The basis for sample selection was the use of a homogeneous method.

Result: The results of the research in the qualitative section, after screening the content of 12 approved studies, indicated the existence of 8 components of corporate citizen reporting. The results in the quantitative part of the research showed that from the total impact based on the pair scale between research components, it was found that the impact of the information disclosure component of the board of directors is higher than other corporate citizen reporting components, which means to implement the citizen reporting approach. At the level of capital market companies, the disclosure of information about the functions of the board of directors is more effective than other components.

Originality: Based on the interpretive ranking process, this study has sought to evaluate the dimensions of corporate citizen reporting functions at the capital market level which has been done by few researchers before and therefore has analytical innovation and content that can help the development of theoretical literature in this field.

Keywords: Corporate Citizen Reporting, Interpretive Ranking Analysis (IRP), Mic Mac Matrix Analysis.

JEL Classification: G30, G39, M14.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.39179.1666

2. PH.D Student, Department of Accounting, Khomein Branch, Islamic Azad University, khomein, Iran. (a_ebrahimi@jdm.ac.ir).

3. Associate Professor Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran. (Corresponding Author). (Mehdi.safari83@yahoo.com).

4. Assistant Professor, Department of Management, Khomein Branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran. (egivaki_1352@yahoo.com).

5. Assistant Professor Department of accounting, Khomein Branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran. (azar.moslemi.kh@gmail.com).

Provide a Model of Factors that Affect External Audits of Banks Based on an Effective Banking Supervision Approach¹

Seyyed Mohammad Reza Razavi Araghi², Azita Jahanshad³

Received: 2022/10/17

Accepted: 2023/03/11

Research Paper

Abstract

Purpose: This research seeks to provide a model of factors that affect external audits of banks based on 29 Basel Core Principles for Effective Banking Supervision.

Method: To identify the effective factors in the qualitative segment, the Fuzzy Delphi Method (FDM) was used, in addition to interviews with the selected experts through purposive sampling. In the quantitative segment, questionnaires were distributed among the banking experts and supervisors, as well as auditors to develop a model. The data were analyzed using structural equation modeling (SEM) and PLS software.

Results: The findings suggested that 31 items are effective as latent variables including selecting external audits, executing audit operations, and reporting, on the external audits of banks basis of 29 Basel Core Principles for Effective Banking Supervision.

Conclusion: The obtained effective factors are a turning point to align the external auditors and banking supervisors in Iran to substantially improve the health of the banking network of the country and protect people's interests, especially the depositors.

Contribution: Taking into account that this research is the first study on bank audit and banking supervision emphasizing the international documents in banking, it has suggested an appropriate framework to audit banks and interactions between external auditors and banking supervisors. Furthermore, its results help expand the literature in the field of banking supervision and audit.

Keywords: External Audit, Banking Supervision, Basel Committee, Fuzzy Delphi Method, Structural Equation Model.

JEL Classification: M42, E58, G21.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.41991.1734

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Mohamadrazavi514@yahoo.com).

3. Associate Professor, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Visiting Professor of the Department of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (az_jahanshad@yahoo.com).

Explain a Pattern for the Development of the Audit Services Market¹

Mohammad Javad Tasaddi Kari², Keyhan Azadi³, Javad Rezazadeh⁴,
Sina Kheradyar⁵

Received: 2022/09/21

Accepted: 2023/02/17

Research Paper

Abstract

Purpose: The present study aims to provide a model for the development of the audit services market in Iran. The development of this market can have fundamental consequences for improving the current state of the profession.

Method: The present research is of a qualitative type and its analysis process is based on data theory. The statistical population of the present study includes 12 auditing experts in 2021.

Results: Findings show that 12 subcodes and seven central codes in the field of causal factors; 10 subcodes and six central codes in the field of contextual factors; Eight subcodes and five central codes in the field of deterrents; 17 subcodes and six central codes in the field of solutions and 13 subcodes and seven central codes in the field of consequences; It is effective in developing the market for auditor services.

Conclusion: Based on the research findings, focusing on the economic level and rules and regulations can help develop the market for auditor services. Also, according to the explained model, with government policy, this can be accelerated.

Contribution: The results of this research, in addition to enriching the research literature in the field of factors affecting the development of the audit services market, can also help the profession to overcome the existing situation and provide the basis for the development of the audit services market.

Keywords: Auditing, Develop Market, Auditing Services, Assurance Services, Complementary Services.

JEL Classification: M42.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2022.40513.1707

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. (mjtasaddikari.acc@phd.iaurasht.ac.ir).

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. (Corresponding Author). (ka.cpa2012@yahoo.com).

4. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Modares University, Tehran, Iran. (j.rezazadeh@modares.ac.ir).

5. Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. (sinakheradyar@gmail.com).

Ranking of Dimensions and Sustainability Reporting Indicators in Municipalities¹

Ali Fateri², Bita Mashayekhi³, Rezvan Hejazi⁴

Received: 2022/09/27

Accepted: 2023/03/11

Research Paper

Abstract

Purpose: present research aims to investigate and identify the weight and rank of sustainability reporting dimensions and indicators in municipalities.

Methodology: For this purpose, the proposed model of sustainability reporting of municipalities was examined and using the opinions of 20 experts, the weight and indicators were ranked using the hierarchical analysis method.

Result: In summary, it can be stated that the ranking of sustainability reporting includes 1. Features of the report. 2. Factors of excellence and progress; 3. Management and human capital; 4. Work and production; 5. Economic and 6. Environmental factors.

Conclusion: Considering the asymmetry of information in the municipalities and considering the ignorance of the municipalities about the importance of voluntary disclosure including sustainable information for the beneficiaries or in other words the citizens, the findings of the research can be used as a solution to change the organizational management of the municipality. Transparency in all municipal affairs such as financial (economic), urban services and green space (environmental) and social responsibility, responding to the needs of all stakeholders should be considered.

Contribution: This research and its results can be an effective step to create the necessary understanding and motivation for this and to pay attention to the managers and compilers of regulations to include this category in the goals of voluntary or mandatory reporting to stakeholders with a sustainable development attitude.

Keywords: AHP, Municipalities, Public Section, Sustainability Reporting, Urban Management.

JEL Classification: M41, M48, Q01, Q56.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.42232.1739

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Kish International Campus, Tehran University, Tehran, Iran. (Corresponding Author). (ali.fateri@ut.ac.ir).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran. (mashayekhi@ut.ac.ir).

4. Professor, Department of Accounting, Khatam University, Tehran, Iran. (r.hejazi@khatam.ac.ir).

The Impact of Institutional Pressures and Environmental Management Accounting on the Financial, Environmental and Economic Performance of the Company¹

Mohammad Namazi², Zahra Khorramdel Masouleh³

Received: 2022/10/01

Accepted: 2023/03/02

Research Paper

Abstract

Purpose: This study aims to evaluate the direct effect of institutional pressures on company's a performance and the indirect effect through the mediating role of environmental management.

Method: Quantitative data has been collected through a structured and standard questionnaire from 202 financial department employees who are aware of the general activities of companies, and structural equation modeling has been used to evaluate the hypotheses.

Results: The results showed that institutional pressures are significantly related to financial performance. Normative pressure provides a positive and significant relationship with environmental performance. Coercive pressures only negatively and significantly affect financial performance in the cellulose industry. Normative pressures on financial performance in oil and gas, petrochemical and cellulose industries and also on environmental performance in metal and cellulose industries have a positive and significant effect. The impact of normative pressures on economic performance in the oil and gas and petrochemical industry is negative but significant and in the metal industry is positive and significant. Mimetic pressures positively and significantly affect environmental and economic performance only in the oil and gas and petrochemical industry. The results also showed that environmental management accounting has acted as a mediating variable in the relationship between institutional pressures and a company's performance.

Conclusion: Institutional pressures significantly increase the implementation of environmental management accounting, which in turn increases financial, environmental and economic performance of the company.

Contribution: The current research will be very useful for companies and policymakers in Iran, because this study's findings will help them understand the importance of EMA and the impact of institutional factors in determining the company's performance, so they can be developed better.

Keywords: Coercive Pressure, Normative Pressure, Mimetic Pressure, Environmental Management Accounting, Organizational Performance.

JEL Classification: Q56, Q01.

1. DOI: 10.22051/JAASCI.2023.42507.1744

2. Professor of Accounting, College of Social Sciences, Economics and Management, Shiraz University, Shiraz, Iran. (Corresponding Author). (MNamazi@rose.shirazu.ac.ir).

3. Faculty Member, Department of Accounting, Technical and Vocational University (TVU), Tehran, Iran. (zkhoram@tvu.ac.ir).

Table of content

The Impact of Institutional Pressures and Environmental Management Accounting on the Financial, Environmental and Economic Performance of the Company 1

Mohammad Namazi, Zahra Khorramdel Masouleh

Ranking of Dimensions and Sustainability Reporting Indicators in Municipalities 33

Ali Fateri, Bita Mashayekhi, Rezvan Hejazi

Explain a Pattern for the Development of the Audit Services Market..... 55

Mohammad Javad Tasaddi Kari, Keyhan Azadi, Javad Rezazadeh, Sina Kheradyar

Provide a Model of Factors that Affect External Audits of Banks based on an Effective Banking Supervision Approach..... 79

Seyyed Mohammad Reza Razavi Araghi, Azita Jahanshad

Designing a Corporate Citizen Reporting Model: Interpretive Ranking Analysis (IRP)..... 111

Soheila Sharif Khafri, Mehdi Safari Gerayli, Ebrahim Givaki, Azar Moslemi

The Moderating Role of Board Monitoring Power in the Relationship between Environmental Conditions and Corporate Social Responsibility 135

Farzane Yosefiasl, Hatra Voghouie, Maryam Eskandarvand

The Role of Accountability in Reducing the Impact of Affective Reactions on Capital Project Decisions 169

Mona Parsaei, Fateme Gharebaghi

IN THE NAME OF GOD

Quarterly Journal of Accounting, and Society Interests

Spring 2023, Volume 13, Issue Number 1, Number 48

Journal of

Accounting, and Society Interests

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, Elnaz

Literally Editor: Taheri, Mandana

English Editor: Rezaei, Ali

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