

رتبه بندی سودمندی شاخص های نظام راهبری در راستای نظریه ذینفعان

حدیثه درویش

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران
Hadis.darvish@yahoo.com

بهمن بنی مهد

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج، کرج، ایران (مسئول مکاتبات)
Dr.banimahd@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۹/۱۴ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۳/۰۷

چکیده

نظام راهبری شرکتی، ارتباط بین شرکت و ذینفعان آن را تعیین، کنترل و هدایت می کند. این سیستم، می تواند موجب بهبود عملکرد شرکت و در نتیجه رفاه اجتماعی را برای ذینفعان فراهم آورد. از این رو، هدف این مقاله آن است تا از دیدگاه ذینفعان، شاخص های نظام راهبری شرکتی را از لحاظ سودمندی آن ها رتبه بندی نماید. برای این منظور، از روش دلفی برای تدوین سئوالات پرسشنامه استفاده شده است. در این پژوهش تعداد ۱۹۶ پرسشنامه بین افراد حسابداران، حسابرسان و کارشناسان بورس اوراق بهادار به شیوه تصادفی توزیع و داده های استخراج شده از آنها با استفاده از مدل معادلات ساختاری، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان می دهد، شاخص های نظام راهبری در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار زمانی سودمند خواهد بود که برای استقرار آن به موضوع اخلاق و موضوعات مرتبط با آن اهمیت داده شود. انتشار گزارش ها درباره ی مسئولیت اجتماعی شرکت، تشکیل کمیته اخلاق در واحدهای تجاری، تدوین منشور اخلاقی کارکنان و رسیدگی به شکایات مشتریان در اولویت های اول تا چهارم از دیدگاه پاسخ دهندگان قرار دارد. نتایج این مقاله تاکید دارد که این اولویت بندی موجبات پاسخگویی و عملکرد خوب تجاری را فراهم خواهد آورد.

واژه های کلیدی: شاخص های نظام راهبری شرکتی، نظریه ذینفعان و اخلاق.

۱- مقدمه

راهبری شرکتی عبارت است از مسئولیت و شیوه‌های به کار برده شده توسط هیئت مدیره و مدیران موظف با هدف مشخص کردن مسیر استراتژیک که تضمین کننده دستیابی به هدف‌ها، کنترل ریسک‌ها و استفاده مسئولانه از منابع است تا منافع همه سهامداران و ذینفعان واحد تجاری تامین شود (بدری، ۱۳۸۸). تغییرات و تحولات بازار سرمایه، موجب تکامل تئوری‌های نظام راهبری شرکتی مانند تئوری ذینفعان شده است. اساس تئوری ذینفعان این است که شرکت‌ها بسیار بزرگ شده اند و تاثیر آن بر جامعه آن چنان عمیق است که مدیران واحدهای تجاری باید به جز سهامداران، به بخش‌های دیگر جامعه نیز پاسخگو باشند (حساس یگانه، ۱۳۸۸). راهبری و حاکمیت شرکتی، شالوده‌ی روابط شرکت با گروه‌های ذینفع است و سیستمی است که ارتباط بین شرکت و ذینفعان آن را تعیین، کنترل و هدایت می کند (بدری، ۱۳۸۷). این نظام، شامل شاخص‌های برون سازمانی و درون سازمانی است که هر یک از این شاخص‌ها می‌تواند برای استقرار یک نظام راهبری کارآمد نقش برجسته‌ای ایفا نماید که از ماحصل این نقش در راستای تئوری ذینفعان می‌توان به مواردی چون توجه به رعایت حقوق سهامدارن جزء، ایجاد فضای شفاف اطلاعاتی و اعتماد بلند مدت به واحد تجاری اشاره نمود.

بررسی پژوهش‌های انجام شده در حوزه‌های مختلف حسابداری، نشان می‌دهند که شاخص‌های حاکمیت شرکتی در حرفه حسابداری، ابزار سودمند به حساب می‌آیند، با این وجود رتبه بندی این شاخص‌ها از دید تئوری ذینفعان تاکنون در متون و مقالات حسابداری مورد بررسی قرار نگرفته است. از آنجا که استقرار نظام راهبری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در آغاز خود قرار دارد، شناخت این رتبه بندی می‌تواند موجبات ارتقا و اصلاح آن را فراهم آورد. با یک سیستم راهبری شرکتی بومی شده، می‌توان موجبات موفقیت شرکت‌ها و رفاه اجتماعی در کشور را فراهم آورد. رتبه بندی شاخص‌ها، مشخص می‌سازد که کدام یک از موضوعات مرتبط با استقرار نظام راهبری از دید ذینفعان سودمند تر است؟ موضوعاتی چون نظارت قانونی و حقوقی در رتبه‌های بالاتر قرار دارد و یا موضوعاتی مرتبط با اخلاق کسب و کار؟ موضوعاتی مرتبط با افشا حائز اهمیت تر است و یا موضوعاتی مرتبط با کنترل‌های داخلی واحد تجاری؟ از اینرو این مقاله به دنبال پاسخ به این سوال است که کدامیک از شاخص‌های درون سازمانی و برون سازمانی از دید ذینفعان سودمند تر است؟ هدف از نگارش این مقاله در درجه‌ی اول، بسط مبانی نظری راهبری شرکتی در حسابداری است. هدف دوم این

نوشته، اولویت بندی شاخص‌های نظام راهبری از دیدگاه نظریه‌ی ذینفعان می‌باشد. هدف سوم پژوهش، بومی سازی نظام راهبری شرکتی با توجه به نیاز ذینفعان می‌باشد. انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد: اول اینکه نتایج این پژوهش می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با نظام راهبری شرکتی شود. دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد که کدامیک از شاخص‌ها از دید ذینفعان سودمندتر است؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار نهادهای مرتبط قرار دهد. سوم این که نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه حسابداری، پیشنهاد نماید.

۲- مبانی نظری پژوهش

۱-۲- نظام راهبری شرکتی^۱

نظام راهبری شرکتی مجموعه مکانیزم‌های هدایت و کنترل واحدهای تجاری است. نظام راهبری شرکتی توزیع حقوق و مسئولیت‌های ذینفعان مختلف شرکت‌ها اعم از مدیران، کارکنان، سهامداران، و سایر شخصیت‌های حقیقی و حقوقی که از فعالیت‌های شرکت تاثیر پذیرفته و بر آن اثر می‌گذارند را مشخص می‌کند. هدف نهایی این نظام، دستیابی به چهار مورد پاسخگویی، شفافیت، عدالت (انصاف) و رعایت حقوق ذینفعان است (حساس یگانه، ۱۳۸۵). امروزه حفظ منافع عموم، رعایت حقوق سهامداران، ارتقای شفافیت اطلاعات و الزام شرکت‌ها به ایفای مسئولیت‌های اجتماعی از مهم ترین نظارتی و اجرایی مورد توجه قرار گرفته است. تحقق این آرمان‌ها مستلزم وجود ضوابط استوار و سازوکارهای اجرایی مناسب است که مهم‌ترین آنان نظام راهبری بنگاه یا حاکمیت شرکتی است (شورورزی و همکاران، ۱۳۹۴). در ادامه به مکانیزم‌های نظام راهبری شرکتی اشاره‌ی کوتاهی می‌شود.

۱-۲-۱- نظام راهبری شرکتی و سهامداران جزء

سهامداران جزء، سهامدارانی هستند که درصد کمی از سهام شرکت را در اختیار دارند و چون هر سهم دارای یک حق رای است بنابراین در انتخاب هیات مدیره شرکت و نظارت بر عملکرد آنها نفوذ چندانی ندارند و کنترل و هدایت شرکت‌ها عمدتاً در اختیار سهامداران خاص متمرکز شده و این گروه از سهامداران نقش اصلی را در تعیین اکثریت اعضای هیات مدیره، انتخاب حسابرس مستقل و تعیین خط مشی کلی شرکت دارند که همین امر موجب تضییع حقوق و منافع سهامداران اقلیت به دلیل عدم مشارکت آنها در نظارت و کنترل موثر بر شرکت و

تعیین مدیران و حسابرس مستقل آن شده است و رفع اینگونه نارسایی‌ها، مستلزم وجود یک نظام راهبری مناسب در شرکت-هاست.

۲-۱-۲- نظام راهبری شرکتی و کمیته حقوقی^۲

سرمایه‌گذاران در شرکت‌ها باید اطمینان حاصل کنند که مشارکت آنها (سرمایه مالی، سرمایه انسانی، سرمایه اجتماعی) باعث تولید بازده می‌شود. حاکمیت شرکتی به مؤسساتی می‌پردازد که این سرمایه‌گذاری‌ها را از هیأت مدیره تا چارچوب قانونی و بازارهای مالی ممکن می‌سازد و به درک گسترده فرهنگی در مورد جایگاه شرکت در جامعه منجر می‌شود. بدین ترتیب، راهبری شرکتی شامل "مجموعه‌ای کامل از ترتیبات حقوقی، فرهنگی و سازمانی است که تعیین می‌کند که شرکت-هایی تجاری معامله شده چه اقداماتی را می‌توانند انجام دهند، چه کسی آنها را کنترل می‌کند، این کنترل چگونه اعمال می‌شود، و چگونه ریسک‌ها و بازدهی ناشی از فعالیت‌های انجام شده توسط آنها تخصیص می‌یابد (بلر، ۱۹۹۵).

۲-۱-۳- نظام راهبری شرکتی و مدیران غیر موظف

هیأت مدیره یکی از سازوکارهای مهم راهبری شرکتی تلقی می‌شود و نقش مهمی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی و افزایش پاسخگویی ایفا می‌کند. مدیران مستقل می‌توانند با درک درست نقش نظارتی و راهبری خود، سلامت مالی بنگاه را به ارمغان آورده و مانع تضاد منافع بین بازیگران نظام حاکمیت شرکتی شوند (اسماعیل زاده و همکاران، ۱۳۸۹).

حضور اعضای غیرموظف در هیئت مدیره، قدرت هیئت مدیره را به عنوان مکانیزم کنترل افزایش می‌دهد. نهایتاً اینکه مدیران غیرموظف، با احتمال کمتری با مدیریت در سلب مالکیت سهامداران تباری می‌کنند. آنها داورانی هستند که مدیریت ارشد را بازنگری می‌کنند و در صورت لزوم افراد مؤثرتری را جانشین مدیریت می‌کنند (مازنت^۳، ۲۰۰۸).

۲-۱-۴- نظام راهبری شرکتی و پاسخگویی

پاسخگویی جوهره وجودی راهبری شرکتی است. هدف نهایی حاکمیت شرکتی دستیابی به چهار مورد پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذینفعان در شرکت‌ها است. پاسخگویی شاه بیت هدف‌های نظام راهبری شرکتی است با پاسخگویی مناسب شرکت‌ها، سه هدف دیگر (شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذینفعان) حاصل می‌شود (حساس یگانه، ۱۳۸۵).

۲-۱-۵- نظام راهبری شرکتی و کمیته حسابرسی^۴

تئوری نمایندگی، به وجود آمدن کمیته حسابرسی را به عنوان ابزاری برای کاهش هزینه‌های نمایندگی و بهبود کنترل

های داخلی در نظر می‌گیرد و آن را وسیله‌ی نظارتی اثربخشی برای بهبود روابط نمایندگی معرفی می‌کند. یکی از مهم ترین وظایف این کمیته نظارت بر عملکرد حسابرسان داخلی و مستقل خارجی و ارائه مشاوره به هیأت مدیره در موارد خاص می‌باشد. اصول راهبری شرکتی تاکید می‌کند اعضای این کمیته در بهبود فرآیند گزارشگری مالی مشارکت نمایند (توانگر و اسکافی، ۱۳۹۷).

۲-۱-۶- حسابرس داخلی^۵ و نظام راهبری شرکتی

حسابرسان داخلی بخش جدا نشدنی از راهبری شرکتی هستند و تخصص آنها در کنترل‌های داخلی نقش عمده ای در اطمینان بخشی از درستی و قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایفا می‌کند. فعالیت‌های حسابرسان داخلی را می‌توان شامل ارزیابی عملکرد، حصول اطمینان از کیفیت و اثر بخشی سیستم کنترل داخلی، بررسی فرآیند گزارشگری مالی برای حصول اطمینان از کیفیت و صحت آن، اطلاعات مالی قابل اتکا، مربوط، مفید و شفاف برای تصمیم گیری، حصول اطمینان از مسئولیت پذیری در راهبری شرکتی، پیشگیری، کشف و اصلاح مواردی که بر کیفیت و درستی گزارش‌ها بویژه صورت‌های مالی تاثیر گذار است (عبدلی و نادعلی، ۱۳۹۴).

۲-۱-۷- مباحث اخلاقی و نظام راهبری شرکتی

مسئولیت اجتماعی سازمان‌ها در برگیرنده اقتصاد، قانون، اخلاقیات، و انتظارات بشردوستانه واحدهای تجاری است که به کلیه ذینفعان تعمیم می‌یابد. منشور اخلاقی، شامل مجموعه ارزش‌هایی است که نسبت به دیگر ارزش‌ها برای سازمان دارای اولویت بیشتری بوده و باید از سوی کارکنان و مدیران پیروی شوند؛ ارزش‌هایی چون صداقت، درستی، عمل به وعده، وفاداری، احترام، استقلال، حفظ اسرار، متانت، ادب، مدارا، ایمان و اعتقاد، پاسخگویی، کمال جویی، دلسوزی، ملاحظه دیگران را کردن، کمک، تقسیم منافع، مهربانی، عدالت و انصاف، بی طرفی، ثبات رای، پایبندی به قانون، خدمت به اجتماع و ... در تعریف دیگر، منشور اخلاقی بیانیه‌ای حاوی خط مشی‌ها، اصول و مقررات است که رفتارها را هدایت می‌نماید (کونتر، ۱۹۹۳). هر یک از ذینفعان در سازمان، منافع و اهدافی را دنبال می‌کنند که شناسایی آنها بسیار ضرورت و اهمیت دارد. این منافع بسیار متنوع و بعضاً متعارض می‌باشند. نکته کلیدی در تدوین منشور اخلاقی توجه به منافع کلیه ذینفعان و برقرار کردن آشتی بین این منافع متعارض می‌باشد (الوانی و رحمتی (۱۳۸۶). منافع گروه‌های مختلف را می‌توان به شرح زیر بیان کرد:

۱) مالکان و سهامداران سازمان به دنبال (حداکثر کردن بهره، کاستن ریسک تجاری، توجه به رفتارهای اخلاقی

محدودیت‌هایی را در خصوص استفاده از مکانیسم‌های قراردادی برای آنان به وجود می‌آورد. ناتوانی در انعقاد قراردادهای کامل سبب می‌شود آنان به استفاده از مکانیسم‌های راهبری شرکتی روی آورند (زینگالس^۸، ۲۰۰۱). همچنین استدلال منطقی در این دیدگاه آن است که منافع سهامداران را فقط می‌توان با در نظر گرفتن منافع ذی نفعان برآورده کرد، چون شرکت‌هایی که در برابر تمام ذی نفعان مسئول می‌باشند، در دراز مدت موفق‌تر و با رونق‌تر هستند. شرکت‌ها می‌توانند ارزش آفرینی و اخلاق را در دراز مدت افزایش دهند و این کار را با انجام مسئولیت خود در برابر تمام ذی نفعان و با بهینه‌سازی سیستم حاکمیت خود می‌کنند (حساس یگانه، ۱۳۸۸).

مبانی و اهداف تئوری ذینفعان بر این نکته تاکید دارد که هدف و مأموریت واحد تجاری خلق ارزش برای تمامی ذینفعان است از این رو نظام راهبری شرکتی از طریق مکانیزم‌های درون سازمانی و برون سازمانی خود، به ایجاد توازن بین علایق و اهداف گوناگون می‌پردازد و در تلاش است که اهداف و ارزش‌های واحد تجاری حول اهداف و ارزش‌های ذینفعان شکل گیرد. سیستم حاکمیت شرکتی در حقیقت موانع و اهرم‌های تعادل‌های درون سازمانی و برون سازمانی برای شرکت‌ها است که تضمین می‌کند آنها مسئولیت خود را نسبت به تمام ذی نفعان انجام دهند و در تمام زمینه‌های فعالیت تجاری، بصورت مسئولانه عمل کنند (حساس یگانه، ۱۳۸۸). مکانیزم‌های درون سازمانی و برون سازمانی نظام راهبری شرکتی همچون تشکیل کمیته‌ی اخلاق، تدوین منشور اخلاقی کارکنان، رسیدگی به شکایات مشتریان، ساختار هیات مدیره، درونی ساختن رابطه‌ی شرکت و ذینفعان در قالب مالکیت و ... موجبات شکل دهی اخلاق، رعایت آن و توجه به ذینفعان را فراهم می‌سازند. با توجه به جدایی مالکیت از مدیریت و رسوایی‌های شرکت‌های بزرگ مانند انرون، تعریف و تغییر در ارزش‌ها و اخلاقیات به مدیران محول شده است (جونز و گلد برگ^۹، ۱۹۸۲، اوان و فریمن^{۱۰}، ۱۹۸۳، لوما و گودستین^{۱۱}، ۱۹۹۷). نظام راهبری شرکتی از طریق اشاعه‌ی اخلاق و توجه به ثبات رفتاری درست در یک بازه زمانی بلندمدت، ترتیبات انعکاس‌علاق ذینفعان را فراهم می‌کند (فامبرون^{۱۲}، ۱۹۹۶). مکانیزم‌های نظام راهبری شرکتی همچون تشکیل کمیته‌ی اخلاق، تدوین منشور اخلاقی کارکنان، رسیدگی به شکایات مشتریان و هیات مدیره ی پاسخگو و ... اشتها شرکت به درستکاری، رضایت مندی شغلی کارکنان، ارزش مشتریان و حفظ حقوق اعتباردهندگان و سهامداران و کلیه ذینفعان را ایجاد کرده و آن را تبدیل به دارایی‌های ارزشمند واحد تجاری قرار می‌دهد. ارو^{۱۳} (۱۹۷۳)،

و قانونی در پیشگیری از دادوستدهای داخلی و خارجی، مسئول بودن در قبال جامعه و محیط) هستند.

۲) مشتریان یا مصرف‌کنندگان به دنبال (تامین کیفیت، منع هر گونه رشوه، نظم بخشیدن به هدایای شرکت، محافظت از اموال و دارایی، تضمین رقابت عادلانه و ...) هستند.

۳) کارکنان سازمان (ارتقای احترام نسبت به همدیگر، فرصت ارتقای برابر و عادلانه در سازمان، احترام به حق حریم خصوصی، افزایش بهداشت و سلامت کار، پیشگیری از خشونت در محل کار، نظم بخشیدن به استخدام اقوام و آشنایان و ...) هستند.

۴) رقبا به دنبال (برخورد منصفانه با رقبا، منع هر گونه پرداخت غیر قانونی به دیگران جهت انفصال قرارداد با رقبا، تبلیغات در خصوص برتری و شایستگی محصولات و خدمات، ترویج هر گونه تعلق خاطر به اصول رقابت آزاد و ...) هستند.

۵) جامعه، دولت و محیط به دنبال اطاعت از قوانین مکتوب و غیر مکتوب، منع اقدامات ضد فساد، منع اقدامات خارجی فاسد، ضابطه مند کردن روابط سیاسی، نظم بخشیدن به فعالیت‌های سیاسی، ترویج و ارتقای توسعه پایدار، انطباق با قوانین ضد بایکوت، اعتراف داوطلبانه در صورت نقض قوانین و تخلفات، محافظت از محیط زیست و ... هستند. (اداره امور تجارت بین‌المللی، ۲۰۰).

آنچه که در اکثر متون علمی مورد تایید است آن است که، مدیران با اعمال حاکمیت شرکتی بهتر به ذی نفعان خود توجه می‌کنند (سالمون و سالمون^۴، ۲۰۰۴). منتقدان این دیدگاه بر این باورند که حاکمیت شرکتی با تمرکز به ذی نفعان موضوعی اخلاقی است. در دنیای واقعی بعید است که سوداگران و سرمایه‌گذاران به انجام اعمال اخلاقی علاقه مند باشند مگر اینکه بازده‌های مالی مناسبی از انجام این کار عایدشان شود (حساس یگانه، ۱۳۸۸).

۲-۲- تئوری ذینفعان^۷

ارزش‌های واحد تجاری بدنبال تبلور و انعکاس ارزش‌های ذینفعان در واحد تجاری، شکل می‌گیرد. ذینفعان می‌توانند بدون اینکه ارزش‌های خود را به واحد تجاری تحمیل کنند، از طریق مبادلاتی که در بازار انجام می‌دهند یا قراردادهایی که منعقد می‌سازند، واحد تجاری را متاثر سازند؛ اما هزینه‌های مترتب بر انجام مبادلات و مسائل و مشکلات مرتبط با اطلاعات،

باقری و صاقیان ندوشن (۱۳۹۵)، در پژوهشی تحت عنوان "تئوری ذی نفعان در حقوق شرکت‌ها" به شرح نسبتاً جامعی از تئوری ذی نفعان در حقوق شرکت‌ها پرداختند. آنان در جهت اثبات مبانی و مدعاهای خود به ذکر موارد نمونه و نتایج تحقیقات علمی پرداختند. از آنجا که تئوری ذینفعان، از موضوعات جدید علم حقوق به شمار می‌آید ابتدا به تبیین مفهوم این تئوری در ابعاد مختلف پرداختند و در پایان، مبانی این تئوری مورد بررسی قرار گرفت.

مرادی (۱۳۹۵)، در پژوهشی تحت عنوان "نقش تئوری مشروعیت و تئوری ذینفعان در مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها" به شرح تئوری‌های اقتصاد سیاسی، مشروعیت و ذینفعان پرداخت و در نهایت نقش آن را در مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها توضیح داد.

حساس یگانه و سلیمی (۱۳۹۰)، در پژوهشی تحت عنوان "مدلی برای رتبه بندی حاکمیت شرکتی در ایران"، با تدوین پرسشنامه به تدوین مدل مفهومی با در نظر گرفتن ابعاد مدل همچون اثرات مالکیت، حقوق سهامداران، شفافیت و اثر بخشی هیات مدیره پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که ابعاد شفافیت، اثر بخشی هیات مدیره، حقوق سهامداران و اثرات مالکیت دارای بیشترین تاثیر در رتبه بندی حاکمیت شرکتی دارد.

علی خانی و مران جوری (۱۳۹۲)، به بررسی پژوهشی تحت عنوان "کاربرد تئوری‌های افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی" پرداختند. آنان با توجه به پیشرفت صنعتی جوامع و تقاضای روزافزون ذینفعان از شرکت‌ها برای پذیرش مسئولیت‌های اجتماعی، به توضیح تئوری‌هایی که انگیزه شرکت‌ها را برای افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی افزایش می‌دهد پرداختند. از جمله تئوری‌های مورد بررسی در پژوهش آنها عبارت بودند از: تئوری اقتصاد سیاسی، تئوری ذینفعان، تئوری مشروعیت و تئوری سازمانی.

رویایی و بنی مهد (۱۳۸۵)، در پژوهشی تحت عنوان "افشا داوطلبانه در گزارشگری مالی: مروری بر نظریه‌ها و تحقیقات"، ضمن معرفی نظریه‌های موجود در رابطه با گزارشگری داوطلبانه اطلاعات حسابداری، نتایج آخرین تحقیقات انجام شده در ارزیابی نظریه‌های مذکور را ارائه داده‌اند. نتایج تحقیقات آنها نشان می‌دهد که انتشار داوطلبانه حسابداری از سوی برخی شرکت‌ها مقطعی بوده و صرفاً برای رسیدن به مقاصد خاصی صورت پذیرفته است.

شیوتی و همکاران^{۱۵} (۲۰۱۸)، در پژوهشی تحت عنوان "تاثیر فرهنگ و حاکمیت شرکتی بر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها: تجزیه و تحلیل یک کشور"، به بررسی اثرات فرهنگ

سن^{۱۴} (۱۹۹۳) نشان داده‌اند که پایبندی به آیین‌های اخلاقی، می‌تواند کارایی اقتصادی واحد تجاری را بهبود بخشد.

نظام راهبری شرکتی با حساسیت ویژه نسبت به ساختار مالکیت شرکت و استقلال آن به درونی سازی رابطه‌ی شرکت و ذینفعان در قالب مالکیت پرداخته و همچون سدی فرصت طلبی‌ها و تقلبات اخلاقی را مورد رصد و پالایش قرار می‌دهد. همچنین با تدوین اهداف شرکت و هم راستا کردن فعالیت‌ها و رفتارهای شرکتی با شیوه‌ای درست و ایمن بر نحوه‌ی عمل هیات مدیره نظارت می‌کند. هیات مدیره با تدوین و پیاده سازی منشور اخلاقی و اخلاق حرفه‌ای در شرکت، موجبات التزام به صداقت، درستکاری، اعتقاد و پایبندی به ارزش‌های اخلاقی را فراهم می‌سازد که تماماً منطبق بر اهداف نظام راهبری و تئوری اخلاقی ذینفعان می‌باشد.

۳- پیشینه پژوهش‌های داخلی و خارجی

صالحی (۱۳۹۷)، به پژوهشی تحت عنوان "رابطه‌ی مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی با تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی و تاثیر تجربه بر آن"، پرداخت. یافته‌های حاکی از پژوهش بیانگر آن است که، حسابرسان داخلی، نسبت به مسائل اخلاقی حساس هستند، و سایر مکانیزم‌های اساسی حاکمیت شرکتی با توانایی واکنش اخلاقی حسابرس داخلی در مواجهه با شرایط سخت رابطه دارند. همچنین حسابرسان داخلی مجرب‌تر مواضع اخلاقی بیشتری به نسبت حسابرسان کم تجربه‌تر اتخاذ می‌کنند. علی محمدی و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند نظام راهبری موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و در نتیجه بهبود سرمایه‌گذاری می‌شود. به عقیده آن‌ها کیفیت اطلاعات حسابداری می‌تواند ابزاری برای نظام راهبری باشد. به بیان دیگر در غیاب نظام راهبری شرکتی می‌توان با ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری، کارایی سرمایه‌گذاری را افزایش داد. شجاع‌اله کایبی و نیک کار (۱۳۹۶) دریافتند ساز و کارهای شاخص حاکمیت شرکتی یعنی شاخص‌های اندازه‌ی هیأت مدیره، استقلال هیأت مدیره و مالکیت نهادی ارتباط منفی و معناداری با شاخص اجتناب از پرداخت مالیات دارند. هم چنین آن‌ها نشان دادند رابطه بین شاخص دوگانگی مدیرعامل با اجتناب از پرداخت مالیات از لحاظ آماری معنادار نیست. ضریب تأثیرگذاری متغیرهای توضیح دهنده کیفیت حسابرسی یعنی اندازه موسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس بر شاخص اجتناب از پرداخت مالیات نیز منفی و معنادار است. به عقیده آن‌ها با بهبود در معیارهای نظام راهبری شرکتی و کیفیت حسابرسی، اجتناب مالیاتی کاهش خواهد یافت.

راهبری شرکتی یک مفهوم جدید برای اقتصادهای در حال گذر و خاورمیانه نیست با این وجود از آنجا که این اقتصادها زیر ساخت‌های مبنایی مناسب جهت مقابله با مسائل و مشکلات نظام راهبری شرکتی را ندارند، حائز اهمیت است. آنان در پژوهش خود ایده‌هایی از جمله ۱- حضور فعالانه سهامداران در اداره شرکت ۲- استقرار مدیران مستقل غیر اجرایی ۳- حضور مدیران مستقل غیر اجرایی در کمیته حسابرسی و هیات مدیره ۴- توسعه‌ی ارزیابی مدیر و هیات مدیره و ... ارائه می‌دهند.

محمد رضایی و همکاران^{۱۹} (۲۰۱۲)، در پژوهشی تحت عنوان "اقتصاد سیاسی نظام راهبری شرکتی: مطالعه در ایران"، به بررسی ویژگی نظام راهبری شرکتی در ایران بر پایه مدل اقتصاد سیاسی پرداختند. آنها در پژوهش خود به تغییر و گسترش چارچوب مفهوم اقتصاد سیاسی نظام راهبری شرکتی بر پایه‌ی شواهد جدید در ایران پرداختند. آنها در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که ویژگی‌های خاص در اقتصاد سیاسی ایران یک تاثیر منفی در کیفیت نظام راهبری شرکتی دارد. این ویژگی شامل مالکیت دولتی، ویژگی‌های دولت، تمرکز مالکیت، نظم مدیر عامل دولتی یا ایالتی، همکاری هیات مدیره و مدیرعامل با سهامداران دارای کنترل و ... می باشد. آنها در پژوهش خود، به اشاعه مفهومی چارچوب نظری اقتصاد سیاسی نظام راهبری شرکتی در سطح شرکت و کلان پرداختند. ضمن آنکه چارچوب نظری ارائه شده در پژوهش، یک مبنای برای مطالعه مکانیزم (های) نظام راهبری شرکتی در کشورهایی با اقتصاد دولتی فراهم می‌کند. آنها مدل اقتصاد سیاسی متناسب با محیط ایران ارائه دادند که مدل مذکور، توان بالایی برای تفسیر و توضیح مکانیزم نظام راهبری شرکتی در ایران دارد.

جاگوپالان و ژانگ (۲۰۰۸)، در پژوهشی تحت عنوان "اصلاحات نظام راهبری شرکتی در چین و هند: چالش‌ها و فرصت‌ها"، به ارزیابی اصلاحات نظام راهبری شرکتی در اقتصادهای در حال ظهور چین و هند پرداختند. آنها ابتدا به توصیف دو عامل محرک مهم یعنی "خصوصی سازی" و "جهانی سازی" در اصلاحات دولتی این کشورها پرداختند. نهایت آنها در پژوهش خود ۴ مانع مهم برای توسعه نظام راهبری شرکتی در این شرکت‌ها یافتند که عبارتند از: ۱- عدم وجود مشوق ۲- قدرت سهامداران اکثریت ۳- سیستم نظارتی (پاسخگویی) توسعه نیافته و کمبود نهادهای مستقل واجد شرایط.

رفرناندز^{۲۰} (۲۰۰۷)، در تحقیق خود به نقش استقلال اعضای هیات مدیره پرداخت. وی به این نتیجه رسید که اعضای غیر اجرایی هیات مدیره نقش نظارتی قوی ندارند.

ملی و حاکمیت شرکتی بر گزارش مسئولیت اجتماعی از ۴۰۳ گزارش سالانه مرتبط با ۲۰۳ شرکت در چین، مالزی، هند و انگلستان پرداختند. آنان در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که گزارش مسئولیت اجتماعی صنفی، در شرکت‌هایی با جامعه فردگرا و فاصله‌ی قدرت کم، رواج دارد. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن است که گزارش مسئولیت اجتماعی شرکتی از طریق شاخص کمیته‌ی هیات مدیره‌ی حاکمیت شرکتی، افزایش میابد در حالیکه مالکیت دولتی بر کیفیت گزارش دهی مسئولیت اجتماعی شرکت تاثیر گذار است. همچنین آنان به این نتیجه رسیدند که حاکمیت شرکتی برخی از تاثیرات مخرب فرهنگی بر گزارش مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل کرده‌است. فرهنگ ملی با مقاومت در برابر گزارش مسئولیت اجتماعی شرکت در ارتباط است، اما حاکمیت شرکتی می‌تواند به کاهش نفوذ فرهنگ ملی کمک کند.

تاهيرو و تازب^{۱۶} (۲۰۱۷)، در پژوهشی تحت عنوان "تاثیر روابط سیاسی مدیریتی بر حاکمیت شرکت‌ها و تامین مالی بدهی: شواهدی از غنا" به بررسی تاثیر روابط سیاسی مدیریتی بر روی هزینه بدهی و همچنین بررسی اینکه آیا حاکمیت شرکتی بر این تاثیر میانجی‌گری میکند، پرداختند. آنها در پژوهش خود فرض کردند که، پیوندهای سیاسی باعث کاهش کیفیت گزارش مالی، کاهش افشای اطلاعات غیر مالی و کاهش استقلال هیات مدیره می‌شود و بنابراین با نرخ بهره بالاتر مرتبط است. آنان به این نتیجه رسیدند که روابط سیاسی با نرخ‌های بهره بالا و حاکمیت ضعیف شرکت مرتبط هستند. آنها در پژوهش خود تاثیر پیوندها و روابط سیاسی را در کشورهای در حال توسعه و اقتصادهای نوظهور در عدم پیاده سازی نظام راهبری شرکتی تاثیر گذار می‌دانند.

بهادوری و سلارکا^{۱۷} (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر مسئولیت اجتماعی در شرکت‌های هندی پرداختند. نتایج آنها نشان داد شرکت‌های بزرگتر، با قدمت بیشتر و شرکت‌هایی که بین سهامداران سود تقسیم می‌کنند، تمایل بیشتری به سرمایه‌گذاری در پروژه‌های مسئولیت اجتماعی دارند. همچنین رابطه مثبت و معناداری بین نسبت سهامداران نهادی و مسئولیت اجتماعی وجود دارد. در مقابل نسبت مدیران مستقل در هیات مدیره، تأثیری بر مسئولیت اجتماعی ندارد، همچنین سودآوری رابطه‌ی معناداری با مسئولیت اجتماعی ندارد.

براندل^{۱۸} و همکاران (۲۰۱۳)، در پژوهشی تحت عنوان "ویژگی‌های نظام راهبری شرکتی در ایران و خاورمیانه" ایده‌هایی جهت توسعه نظام راهبری شرکتی در ایران ارائه می‌دهند. آنها در پژوهش خود عنوان می‌دارند که از آنجاییکه نظام

تطبيق این عوامل با مبانی نظری موجود، پرسشنامه تدوین گردید. در ادامه، با قرار دادن پرسشنامه در اختیار متخصصین حسابداری، نظرات اصلاحی آنها جمع آوری و سپس اصلاحات لازم در پرسشنامه به عمل آمد. در نهایت پرسشنامه در نمونه‌ی آماری این پژوهش توزیع گردید. شایان ذکر است پرسشنامه حاصل فرآیند پژوهش می‌باشد و از پرسشنامه استاندارد استفاده نشده است.

در این پژوهش پس از مطالعه منابع تخصصی حسابداری، ۱۹ شاخص از مولفه‌های نظام راهبری که با نظریه ذینفعان مرتبط بودند، استخراج و با بهره‌مندی از نظرات کارشناسان در تعدیل و دسته‌بندی این شاخصها، پرسشنامه‌ای مشتمل بر ۷ دسته و ۱۹ شاخص، طراحی و در اختیار نمونه‌ای از متخصصین و کارشناسان حسابداری قرار گرفت. روش دلفی جهت اجماع بیشتر بر میزان اهمیت هر یک از این شاخص‌ها بر سودمندی نظریه ذینفعان بکار گرفته شد و پس از ارسال پرسشنامه در دور دوم، ۱۲ عامل تاثیرگذار بر نظریه ذینفعان بصورت جدول شماره ۱ شناسایی گردید.

همچنین شرکت‌های با اعضای غیر اجرایی صفر، تنظیم و بالانس بهتری بین منافع سهام داران و مدیران دارند و در این شرکت‌ها مشکلات نمایندگی کمتری وجود دارد.

۴- روش شناسی پژوهش

در این پژوهش، برای تحلیل داده‌های بدست آمده از نمونه‌ها هم از روش‌های آمار توصیفی و هم از روش‌های آمار استنباطی استفاده شده است. برای بررسی مشخصات پاسخ دهندگان از آمار توصیفی استفاده گردیده است. برای تحلیل داده‌ها نیز، مدل معادلات ساختاری به کار گرفته شده است. برای انجام این تحلیل‌ها از نرم افزارهای آماری SPSS 17 و LISREL 8.8 استفاده شده است. در این پژوهش برای جمع آوری مبانی نظری از مطالعات کتابخانه‌ای و برای جمع آوری داده‌های آماری از روش پیمایشی با استفاده از پرسشنامه و در تدوین سؤالات پرسشنامه از روش دلفی استفاده شده است. برای این منظور از متخصصین و کارشناسان حسابداری استفاده گردیده است. ابتدا با پرسش عوامل و مؤلفه‌ها و مفاهیم تاثیرگذار تحقیق از متخصصین حسابداری، اصلاحات لازم انجام و با

جدول شماره ۱- مولفه‌های نظام راهبری و علائم اختصاری آن در تحقیق

متغیر	اختصار
کمیته حسابرسی	ADCM
کمیته حقوقی	LGCM
استقلال هیأت مدیره	INBN
حسابرسی داخلی	INAD
سهامداران جزء و اقلیت	MISH
تشکیل کمیته اخلاق در واحدهای تجاری	ETCM
تدوین منشور اخلاقی کارکنان	COET
رسیدگی به شکایت مشتریان	CUCM
تقویت سیستم حسابداری به منظور افزایش شفافیت مالی	ASTR
انتشار گزارش‌ها درباره‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت	EXSC
وجود رویه‌های ویژه برای افشا تخلفات مالی و غیر مالی	RPWD
حمایت از کارکنان گزارش کننده تخلفات مالی و غیر مالی	ORSP
سودمندی شاخص‌های نظام راهبری در تامین منافع همه گروه‌های طرف قرارداد با واحد تجاری	PBIN

ب- افراد شاغل در حرفه حسابداری با تمامی مراتب شغلی آن شامل (کارشناس حسابداری، رئیس حسابداری، کارشناس بورس، مدیر مالی)؛ شاغل در بخش خصوصی و دولتی.
ج- کارشناسان بورس شاغل در بخش خصوصی و دولتی.
د- سایر.

از آنجاییکه جامعه آماری در این پژوهش نامعین است، برای تعیین حجم نمونه از فرمول زیر استفاده شد:

جامعه‌ی آماری این پژوهش تقریباً تمامی گروه‌های شاغل در حرفه‌ی حسابداری را در بر می‌گیرد. شامل؛
الف - افراد شاغل در حرفه حسابرسی با تمامی مراتب شغلی آن شامل (حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست حسابرسی، مدیر حسابرسی، شریک حسابرسی)؛ شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات خصوصی حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران.

متغیر مربوطه بوده و در نتیجه به عنوان اولویت بالاتر انتخاب می‌شود.

۵-۲-۲- تجزیه و تحلیل داده‌ها

نتایج تحلیل عاملی نهایی متغیر "سودمندی شاخص‌های نظام راهبری در تأمین منافع همه گروه‌های طرف قرارداد با واحد تجاری" در جدول شماره ۲ نشان داده شده است. مقدار AVE نیز برای متغیر مذکور محاسبه گردید که مقدار آن برای متغیر مذکور برابر با ۰/۴۰۷ و بیشتر از ۰/۴ بوده و بیانگر روایی هم‌گرا این متغیر می‌باشد.

جدول شماره ۲- نتایج تحلیل عاملی

خطای استاندارد	آماره T	بارعاملی	گویه
۰/۸۴	۵/۴۲	۰/۴۰	INAD
۰/۸۱	۶/۱۲	۰/۴۴	MISH
۰/۲۸	۱۳/۵۷	۰/۸۵	ETCM
۰/۲۴	۱۳/۹۹	۰/۸۷	COET
۰/۷۴	۷/۱۷	۰/۵۱	CUCM
۰/۶۵	۸/۴۶	۰/۵۹	EXSC

برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش از روش پایایی سازه مقدار پایایی ترکیبی (CR)، برای سؤالاتی محاسبه گردید که سنجح مناسبی برای تبیین هر متغیر به حساب می‌آمدند. همانطور که در جدول شماره ۳ نشان داده شده است مقدار پایایی ترکیبی (CR) به دست آمده برای همه متغیرها نزدیک به ۰/۷ و بالاتر می‌باشند و بدین ترتیب می‌توان از پایایی متغیرهای پژوهش تا حد زیادی اطمینان حاصل نمود.

نتایج تحلیل عاملی متغیر "سودمندی شاخص‌های نظام راهبری در تأمین منافع همه گروه‌های طرف قرارداد با واحد تجاری" در حالت استاندارد و معنی‌داری در نمودارهای شماره ۱ و ۲ نشان داده شده است. برای رتبه بندی شاخص‌های نظام راهبری که سودمندی بیشتری در تأمین منافع همه گروه‌های طرف قرارداد با واحد تجاری دارند از بارهای عاملی هر شاخص استفاده می‌کنیم. همانطور که پیش‌تر ذکر گردید هر شاخصی که در حالت استاندارد بار عاملی بزرگتری داشته باشد، دارای تأثیر بیشتری نسبت به سایر عوامل بر متغیر مربوطه بوده و در نتیجه به عنوان اولویت بالاتر انتخاب می‌شود. رتبه بندی شاخص‌های نظام راهبری از نظر سودمندی در تأمین منافع همه گروه‌های طرف قرارداد با واحد تجاری در جدول شماره ۲ نشان داده شده است.

$$n = \frac{z_{\alpha}^2 Pq}{d^2}$$

در این فرمول:

تعداد نمونه $n = aZ^2/2$ ، مقدار نرمال استاندارد یعنی ۱/۹۶ و $d = ۰/۰۵$ و $p = q = ۰/۵$

تعداد نمونه آماری بدست آمده مطابق با فرمول بالا ۹۶ مشاهده می‌باشد که در این پژوهش تعداد ۲۰۰ پرسشنامه توزیع شد و ۱۹۶ پرسش نامه دریافت گردید. با توجه به قاعده حد مرکزی و نرمال بودن متغیرهایی که پرسش نامه آنها را اندازه گیری می‌نماید، این تعداد از پرسش نامه کافی است.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی پژوهش

آمار توصیفی پژوهش به شرح زیر می‌باشد:
در این پژوهش ۷۰٪ پاسخ دهندگان مرد و بقیه زن ۵۰٪ شاغل در حرفه حسابداری، ۲۹٪ شاغل در حرفه حسابرسی و ۲۱٪ سایر، ۳٪ کاردانی و پایین‌تر، ۱۸٪ کارشناسی، ۶٪ دانشجوی کارشناسی ارشد، ۲۲٪ کارشناسی ارشد، ۳۸٪ دانشجوی دکتری، ۱۲٪ دکتری و ۱٪ بدون پاسخ بوده است.

۵-۲- آزمون پژوهش

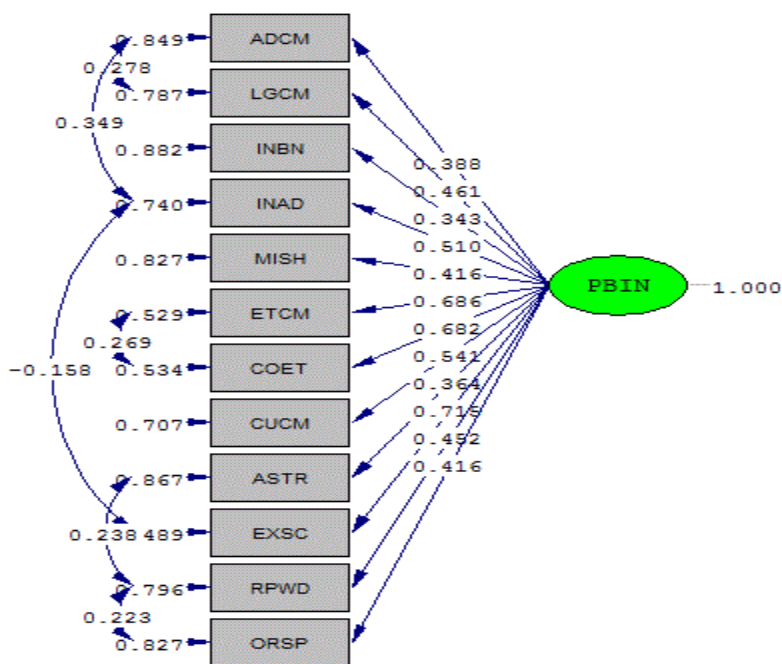
۵-۲-۱- تحلیل عاملی تاییدی متغیرهای پژوهش

در تجزیه تحلیل استنباطی، پیش از آزمون می‌بایست با استفاده از آزمون تحلیل عاملی تاییدی روایی و پایایی متغیرهای پژوهش را مورد آزمون قرار داد. برای آزمون روایی همگرا با استفاده از روش تحلیل عاملی تاییدی، باید بارهای عاملی هر متغیر بیشتر از ۰/۴ بوده و معنی‌دار نیز باشند یعنی ضریب معناداری یا آماره T-Value هر متغیر نیز بزرگتر از ۱/۹۶ و کوچکتر از ۱/۹۶- باشد. از طرفی میانگین واریانس استخراج شده (AVE) نیز باید بیشتر از ۰/۴ باشد (مگنر و همکاران، ۱۹۹۶). برای آزمون پایایی متغیرهای پژوهش نیز با استفاده از روش پایایی ترکیبی (CR) باید مقدار به دست آمده طبق یک قاعده سرانگشتی بیشتر از ۰/۷ باشد تا از پایایی متغیرهای پژوهش نیز اطمینان حاصل نمود. هرچند در این خصوص نیز برخی از پژوهشگران مقدار CR بیش از ۰/۶ را نیز قابل قبول می‌دانند (موس و همکاران، ۱۹۹۸).

همچنین رتبه بندی عوامل موثر بر هر متغیر نیز با استفاده از آزمون تحلیل عاملی تأییدی صورت می‌پذیرد. به گونه‌ای که هر عاملی که در حالت استاندارد بار عاملی بزرگتری داشته باشد، دارای تأثیر بیشتری نسبت به سایر عوامل بر

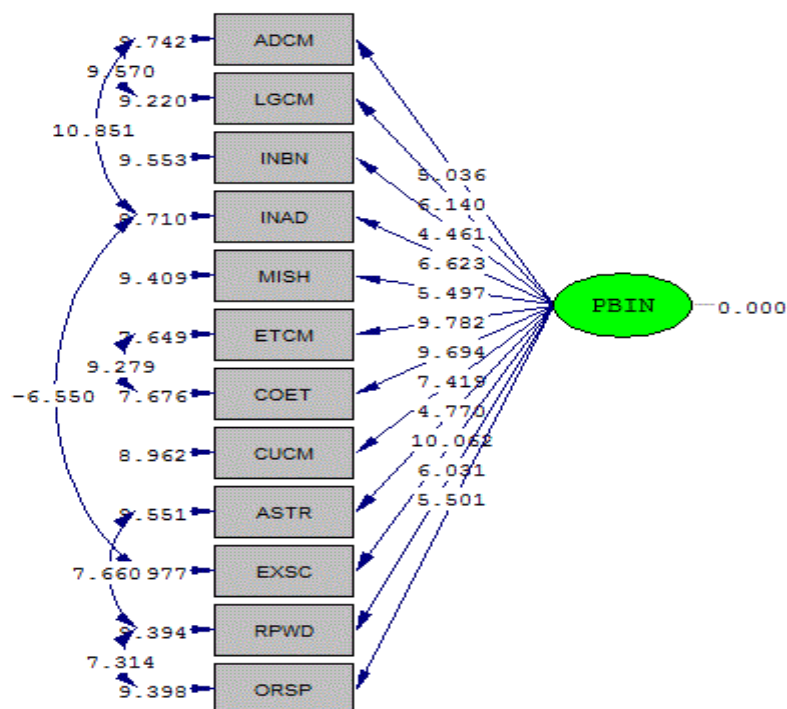
جدول شماره ۳- نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

پایایی ترکیبی (CR)	تعداد سوالات	اختصار	نام متغیر
۰/۶۶۱	۳	ADCM	کمیته حسابرسی
۰/۶۶۲	۳	LGCM	کمیته حقوقی
۰/۶۹۵	۳	INBN	استقلال هیأت مدیره
۰/۷۳۱	۳	INAD	حسابرسی داخلی
۰/۸۰۱	۶	MISH	سهامداران جزء و اقلیت
۰/۷۳۹	۴	ETCM	تشکیل کمیته اخلاق در واحدهای تجاری
۰/۷۱۵	۳	COET	تدوین منشور اخلاقی کارکنان
۰/۶۹۳	۳	CUCM	رسیدگی به شکایت مشتریان
۰/۶۸۱	۳	ASTR	تقویت سیستم حسابداری به منظور افزایش شفافیت مالی
۰/۶۸۵	۳	EXSC	انتشار گزارش‌ها درباره‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت
۰/۷۳۸	۴	RPWD	وجود رویه‌های ویژه برای افشا تخلفات مالی و غیر مالی
۰/۷۳۳	۴	ORSP	حمایت از کارکنان گزارش کننده تخلفات مالی و غیر مالی
۰/۷۹۰	۶	PBIN	سودمندی شاخص‌های نظام راهبری در تأمین منافع همه گروه‌های طرف قرارداد با واحد تجاری



Chi-Square=105.45, df=48, P-value=0.00000, RMSEA=0.078

نمودار شماره ۱: تحلیل عاملی متغیر "سودمندی شاخص‌های نظام راهبری در تأمین منافع همه گروه‌های طرف قرارداد با واحد تجاری" در حالت استاندارد



Chi-Square=105.45, df=48, P-value=0.00000, RMSEA=0.078

نمودار شماره ۲: تحلیل عاملی متغیر "سودمندی شاخص‌های نظام راهبری در تأمین منافع همه گروه‌های طرف قرارداد با واحد تجاری" در حالت معنی داری

جدول شماره ۴: رتبه بندی شاخص‌های نظام راهبری از نظر سودمندی در تأمین منافع همه گروه‌های طرف قرارداد با واحد تجاری

بار عاملی استاندارد	اختصار	نام شاخص	رتبه
۰/۷۱۵	EXSC	انتشار گزارش‌ها درباره‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت	۱
۰/۶۸۶	ETCM	تشکیل کمیته اخلاق در واحدهای تجاری	۲
۰/۶۸۲	COET	تدوین منشور اخلاقی کارکنان	۳
۰/۵۴۱	CUCM	رسیدگی به شکایات مشتریان	۴
۰/۵۱۰	INAD	استقرار حسابرسی داخلی	۵
۰/۴۶۱	LGCM	استقرار کمیته حقوقی	۶
۰/۴۵۲	RPWD	وجود رویه‌های ویژه برای افشا تخلفات مالی و غیر مالی	۷
۰/۴۱۶	MISH	حمایت از سهامداران جزء و اقلیت	۸
۰/۴۱۶	ORSP	حمایت از کارکنان گزارش کننده تخلفات مالی و غیر مالی	۹
۰/۳۸۸	ADCM	کمیته حسابرسی	۱۰
۰/۳۶۴	ASTR	تقویت سیستم حسابداری به منظور افزایش شفافیت مالی	۱۱
۰/۳۴۳	INBN	استقلال هیأت مدیره	۱۲

۶- نتیجه گیری و بحث

رسیدگی به شکایات مشتریان به ترتیب در رتبه‌های اول تا چهارم قرار دارد. به بیان دیگر، به نظر پاسخ دهندگان اولویت بندی شاخص‌های نظام راهبری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس برای استقرار نظام راهبری اولویت دادن به "اخلاق" است.

این مقاله بر اساس نظریه‌ی ذینفعان، مؤلفه‌ها و شاخص‌های نظام راهبری را رتبه بندی می‌نماید. نتایج این رتبه بندی نشان می‌دهد انتشار گزارش درباره‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت، تشکیل کمیته اخلاق، تدوین منشور اخلاقی کارکنان و

وبر (۲۰۱۲)، اخلاق را برای شرکت‌ها یک ضرورت مطلق در نظر می‌گیرد تا بتوانند نقش خود را در جامعه تعریف نمایند و استانداردهای مسئولانه اجتماعی، اخلاقی، قانونی و محیطی را در کسب و کارشان به کار گیرند. از این رو، اخلاق اجتماعی یک مفهوم جهانی بسط یافته است که از نگرش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به عنوان یک محرک کلیدی در فرآیند ایجاد و ساخت دنیای بهتر به شمار می‌رود (داوودی نصر و همکاران، ۱۳۹۷). امروزه، پیچیده تر شدن محیط کسب و کار و به تبع آن پیچیدگی روز افزون سازمان‌ها و افزایش میزان اقدامات غیر اخلاقی، غیر قانونی و غیر مسئولانه (همچون انرون)، توجه مدیران و صاحب نظران را به بحث اخلاق و مدیریت اخلاق، کمیته اخلاق و رسیدگی به شکایات در سازمان معطوف ساخته است (رحیم نیا و همکاران، ۱۳۹۰). یک برنامه اخلاق در برگزیده ارزش‌های کلیه ذینفعان سازمان، خط مشی‌ها و فعالیت‌هایی است که بر پیشبرد آرمان‌های اخلاقی سازمان اثر می‌گذارد با این وجود، چالش اصلی سازمان‌ها در تدوین و تنظیم یک برنامه اخلاقی، در نظر گرفتن منافع کلیه ذینفعان سازمان و توجه به برآورده شدن کلیه انتظارات یا درصدی عادلانه و متعادل از این انتظارات است. (الوانی، ۱۳۸۶). درگیر نمودن سهامداران، مشخص نمودن نظارت و تعهد مدیریت و برجسته ساختن باورهای اصلی سازمان از این طریق حاصل می‌شود. طبق پژوهش کرمی و همکاران (۱۳۹۶) اخلاق حرفه‌ای و توجه به اخلاقیات در سازمان افزایش مسؤلیت‌پذیری اجتماعی و پاسخگویی سازمانی را در پی دارد.

نقش منشور اخلاقی، کمیته اخلاق و رسیدگی به شکایات مشتریان، موجبات پاسخگویی و عملکرد خوب تجاری را فراهم می‌آورد زیرا عملکرد اخلاقی خوب به عنوان عملکرد تجاری خوب تلقی می‌شود (دوبرین^{۲۱}، ۱۹۸۹). عدم رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای، می‌تواند موجب تضعیف فرهنگ و اخلاق کار و در نتیجه تضعیف حرفه حسابداری شود. اخلاق حرفه‌ای حاوی نظام ارزشی و باورهای جمعی صاحبان یک حرفه است که بر چگونگی رفتار، اعمال و مسؤلیت اعضای آن حرفه در مقابل جامعه، در مقابل یکدیگر، و در مقابل ذینفعان حرفه، نظارت دارد (علی مدد، ۱۳۸۹). عملکرد خوب اخلاقی شرکت از طریق توجه به منافع تمامی ذینفعان در تدوین و بکارگیری منشور اخلاقی و توجه و اهتمام کمیته اخلاق در این امر می‌باشد. بررسی‌های کارشناسان مسائل اجتماعی ایران، مدیران، نخبگان فرهنگی و سیاسی و جامعه‌شناسان نشان می‌دهد که اخلاق و فرهنگ کار در ایران در مقایسه با کشورها و جوامع صنعتی در سطح پایین تری قرار دارد. این موضوع را می‌توان به عنوان یک

معضل اقتصادی و اجتماعی تلقی نمود (معید فر، ۱۳۸۵). از آنجا که رعایت اخلاق در حرفه حسابداری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و پژوهش‌های زیادی در گذشته در این راستا صورت گرفته است؛ همچون فرقاندوست حقیقی و همکاران (۱۳۹۳)، فرقاندوست حقیقی و همکار (۱۳۸۶)، بنی مهد (۱۳۹۱)، سرلک (۱۳۸۷)، بنی مهد و بیگی (۱۳۹۱)، حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۴) از اینرو با توجه به یافته‌های پژوهش، به عقیده نویسندگان مقاله، بهبود اخلاق در کسب و کار موجبات رضایتمندی ذینفعان و ارتقا نظام راهبری شرکتی را در پی خواهد داشت. از اینرو به سیاست‌گذاران و سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌گردد جهت ارتقا نظام راهبری شرکتی در کشور، واحدهای تجاری را ملزم به انتشار گزارش‌هایی درباره مسؤلیت اجتماعی شرکت، تشکیل کمیته اخلاق در واحدهای تجاری، تدوین منشور اخلاق کارکنان و رسیدگی به شکایات مشتریان نمایند. هم چنین با از بین بردن موانع، بسترهای لازم را برای نهادینه سازی ارتقای مسؤلیت‌پذیری اجتماعی و اخلاق را فراهم کنند. برای تحقیقات آتی نیز پیشنهاد می‌شود تا از دیدگاه تئوری نمایندگی، عوامل تاثیرگذار در رتبه بندی نظام راهبری مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد. در پایان، محدودیت اصلی این تحقیق را می‌توان تعمیم نتایج آن از نظر بعد زمانی و مکانی برشمرد.

فهرست منابع

- * اسماعیل زاده مقری، علی؛ جلیلی، محمد و عباس زند عباس آبادی (۱۳۸۹)، " بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت سود در بورس اوراق بهادار تهران"، حسابداری مدیریت، دوره ۳، شماره ۷، صص ۷۹-۹۱.
- * الوانی، سید مهدی (۱۳۸۱)، " ضرورت تدوین منشور اخلاقیات سازمانی"، نشریه تحول. اداری، دوره پنجم، ش 19.
- * باقری، محمود و مهرداد صادقیان ندوشن (۱۳۹۵)، " تئوری ذی نفعان در حقوق شرکت‌ها"، فصلنامه قضاوت، شماره ۸۷.
- * بنی مهد، بهمن (۱۳۹۱)، " مطالعه ماکیاولیسم میان دانشجویان رشته حسابداری و حسابداران شاغل در حرفه" نخستین همایش ملی حسابداری ارزشی.
- * بنی مهد، بهمن و ابراهیم بگی هرچگانی (۱۳۹۱)، " رابطه بین ارزش‌های فردی و نیت اخلاقی حسابرسان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال هفتم، شماره ۴.
- * توانگر حمزه کلایی، افسانه و مهدی اسکافی اصل (۱۳۹۷)، " ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی"،

- * پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۸، صص ۲۰۷-۱۸۷.
- * حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۴)، "مبانی نظری حاکمیت شرکتی"، حسابدار، شماره ۱۶۸.
- * حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۵)، "حاکمیت شرکتی در ایران"، حسابر، شماره ۳۲، صص ۳۹-۳۲.
- * حساس یگانه (۱۳۸۸)، "فلسفه حسابرسی"، انتشارات علمی و فرهنگی.
- * حساس یگانه، یحیی و سلیمی (۱۳۹۰)، "مدلی برای رتبه بندی حاکمیت شرکتی در ایران"، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ششم، شماره ۳۰.
- * داوودی نصر، محید؛ طالب نیا، قدرت الله، رویایی، رمضانعلی و سید رضا صالحی امیری (۱۳۹۷)، "تبیین الگوی مناسب حسابرسی مسئولیت اجتماعی (اخلاق اجتماعی) شرکتها از دیدگاه حقوق بشر و ارزشهای اجتماعی با استفاده از رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدل سازی معادلات ساختاری، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۵.
- * رحیم نیا، فربرز و زهرا نیکخواه فرخانی (۱۳۹۰)، "تأثیر جو اخلاقی سازمان بر هویت سازمانی و تمایل به ترک خدمت فروشنندگان، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۶(۴)، صص ۸۱-۷۱.
- * رویایی، رمضانعلی، بنی مهد، بهمن (۱۳۸۵)، "افشا داوطلبانه در گزارشگری مالی: مروری بر نظریه ها و تحقیقات"، مقاله علمی - پژوهشی اقتصاد مدیریت، شماره ۶۸.
- * سرلک، نرگس (۱۳۸۷)، "اخلاق حسابداری"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال سوم، شماره های ۱ و ۲، صص ۷۱-۸۲.
- * سلطانی، مرتضی (۱۳۸۲)، "مدیریت اخلاق در سازمان"، نشریه تدبیر، دوره ۱۴، شماره ۱۳۲.
- * شجاع اله کایی طاهره و نیک کار بهزاد (۱۳۹۶) بررسی رابطه میان معیارهای نظام راهبری شرکتی و کیفیت حسابرسی با اجتناب از پرداخت مالیات در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت شماره ۲۴، صص ۴۱-۵۵
- * شورورزی، محمدرضا؛ خلیلی، محسن؛ سلیمانی، حمید و امید فروتن (۱۳۹۴)، "ارتباط بین حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت بر مبنای رگرسیون فازی"، پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۷، شماره ۲۵، صص ۱۲۷-۱۴۵.
- * صالحی، تابنده (۱۳۹۷)، "رابطه‌ی مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی با تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی و تأثیر تجربه بر آن"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال سیزدهم، شماره ۱.
- * عبدلی، محمدرضا و علی اکبر نادعلی (۱۳۹۴)، "بررسی تأثیر وجود حسابرسان داخلی بر کاهش رخداد تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها، دانش حسابرسی، سال ۱۵، شماره ۶۱.
- * علی خانی، راضیه و مهدی مران جوری (۱۳۹۲)، "کاربرد تئوریهای افشای اطلاعات زیست محیطی و اجتماعی"، مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۹.
- * علیمحمدی علی محمد، توانگر افسانه، شریفی محمد جواد (۱۳۹۷) نقش نظام راهبری اطلاعات حسابداری باکیفیت در انتخاب سرمایه گذاری، مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت شماره ۲۸، صص ۹۳-۱۰۴
- * فرقاندوست حقیقی، کامبیز و مینو منصور زارع (۱۳۸۶)، "اصول اخلاقی به عنوان یکی از مفروضات حسابداری"، دانش و پژوهش حسابداری، سال سوم، شماره ۱۱.
- * فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ بنی مهد، بهمن و حیدر ولی لری (۱۳۹۳)، بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران- حسابرسان- پزشکان و مهندسان " پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۶، شماره ۲۳، صص ۴۱-۵۳.
- * کرمی، محمد؛ قلاوندی، حسن و علیرضا قلعه‌ای، "رابطه‌ی بین اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی در مدارس (۱۳۹۶)"، دو فصلنامه علمی - پژوهشی مدیریت مدرسه، دوره پنجم، شماره اول.
- * مرادی، مجید (۱۳۹۵)، "نقش تئوری مشروعیت و تئوری ذینفعان در مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها" مطالعات اقتصاد، مدیریت مالی و حسابداری، دوره دوم، شماره ۴، صص ۱۷۴-۱۸۶.
- * معید فر، سعید (۱۳۸۵)، "بررسی میزان اخلاق کار و عوامل موثر بر آن در میان کارکنان ادارات دولتی"، فصلنامه علمی و پژوهشی رفاه اجتماعی، سال ششم، شماره ۲۳، صص ۳۲۱-۳۴۱.
- * Arrow, k.j. (1973). "Social responsibility and economic efficiency". Public Policy, Vol.24, pp.303.18. Reprinted in collected papers of Kenneth Arrow, Vol. 6, Applied Economics, Belknap press. Cambridge, MA, 1985.

- D.J. cooper and T.M. Hopper (eds), *Critical Accounts*, Macmillan, London, pp. 44-63.
- * Van de Ven, B., (2005), "Human Rights a Normative Basis for Stakeholder Legitimacy", *Corporate Governance*, Vol. 5, PP. 48-59.
- * Zingales, L.(2001), "Corporate governance, National Bureau of Economic Research". Working paper 6309. Published in the *New Palgrave Dictionary of Economics and the Law*.
- * American Accounting Association (AAA), Committee on the Future Structure, Control, and Scope of Accounting Education (The Bedford Committee). 1986. *Future accounting education: Preparing for the expanding profession. Issues in Accounting Education* (spring): 168-195.
- * Bahaduri, S, and Selarka, E (2016), "Corporate governance and corporate social responsibility of indian companies, csr, sustainability, ethics and governance", *springer science*, pp. 87-113.
- * Bhaduri, Saumitra N., Selarka, Ekta (2016), "Corporate Governance and Corporate Social Responsibility of Indian Companies", *springer*.
- * Braendle, Udoj C; Omidvar and Ali Tehraninasr (۲۰۱۳), "on the specifics of corporate governance in Iran and the middle east" *Corporate Ownership & Control* / Volume 10, Issue 3.
- * Dubrin, Andrew j.(1989), "management and organization", Ireland, R. Duane Williams j. clifton, south-western publishing Co.
- * Evan, W. and Freeman, R.e.(1983). "A Stakeholder theory of the modern corporation: Kantian Capitalism", in Beauchamps, T.and Bowie, N.(Eds), *Ethical Theory and Business*, pp.75-93 prentice hall, Englewood cliffs, Nj
- * Fombrun, C.J.(1996), *Reputation: Realizing value from The corporate image*, Harvard business school press, Boston,MA.
- * Jones, T.M. and Goldberg, L.D.(1982)T "Governing the Large corporation: more arguments for public directors," *the academy of Management Review*, Vol. 7 No. 4, pp.603-12.
- * Luama, P. and Goodstein, J.(1997). "Stakeholders and Corporate boards: institutional influences on board composition and structure". *Academy of management journal*, Vol.42 No.5,pp,553-63.
- * Mohammadrezaei, Fakhroodin; Mohd – saleh, Norman and Bahman Banimahd (2012), "political economy of corporate governance: the case of iran", *Business Governance and ethics*, vol.7, No. 4, 301-330.
- * Oliver Marnet (2008), "Behaviour and Rationality in Corporate Governance" *ternational Journal of Behavioural Accounting and Finance*, 1(1):4-22.
- * Sen, A, (1993), "Does Business ethics Make economic Sense?" in Minus, P.M.(ED), *The Ethics of Business in a Global Economy*, Kluemer, Boston, MA.
- * Shayuti Mohamed Adnan1, David Hay 2 and Chris J. van (2018). "The influence of culture and corporate governance on corporate social responsibility disclosure: a cross country analysis". *Staden Journal of Cleaner Production* Volume 198, Pages 820-832.
- * Solomon, Jill and Solomon Airs (2004), "Corporate Governance and Accountability, John Willey and Sons, ltd, England.
- * Tahiru Azaaviele Liedong, Tazeeb Rajwani (2018), "The impact of managerial political ties on corporate governance and debt financing: Evidence from Ghana". Volume 51, Issue 5, Pages 666-679. Elsevier.
- * Trinker, T. and Neimark, M.(1990). *Displacing the Corporate with deconstructionism and dialectics*, in

یادداشت‌ها

- 1 Corporate Governance System.
- 2 Legal Committee.
- 3 Marnet.
- 4 Audit Committee.
- 5 Internal Audit.
- 6 Solomon and Solomon.
- 7 Stakeholder theory
- 8 Zingales.
- 9 Jones and Goldberg.
- 10 Evan and Freeman.
- 11 Luama and Goodstein.
- 12 Fombrun.
- 13 Arrow.
- 14 Sen.
- 15 Shayuti and et al.
- 16 Tahiru and Tazeeb.
- 17 Bahaduri and Selarka.
- 18 Brindle and et al.
- 19 Mohammadrezaei and et al.
- 20 Refrandez.
- 21 Dubrin.