

ارائه الگوی جامع مدیریت سود مبتنی بر تفکر انتقادی با استفاد از روش ANP فازی

غلامرضا مرادی رود پشته

دانشجوی گروه حسابداری، واحد بین الملل کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، جزیره کیش، ایران
moradi.gholamreza1398@gmail.com

فريدون رهنمای رود پشته

استاد گروه حسابداری، واحد علوم تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
Roodposhti.rahnama@gmail.com

زهره حاجیها

دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
drzhajiha@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۹/۱۰ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۰/۱۰

چکیده

زمینه و هدف: در الگوی جامع مدیریت سود، هدف اولیه حسابداری مالی فراهم آوردن اطلاعات مفید برای سرمایه‌گذاران جهت پیش بینی عملکرد واحد اقتصادی است. شناخت مدیریت سود برای کاربران صورتهای مالی به دلیل ارزیابی عملکرد اقتصادی کنونی، پیش بینی سودآوری آینده و تعیین ارزش شرکت مهم است. تفکر انتقادی در حسابداری را می‌توان در ظهور ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مانند بی‌طرفی، عینیت، و بیان صادقانه که در چارچوب مفهومی گزارش‌گری مالی اکثر کشورها وجود دارد، بیان نمود. در نهایت تفکر انتقادی عبارت است از استدلال خردمندانه درباره آن چه که افراد به آن باور دارند و آن چه که انجام می‌دهند. روش‌شناسی: تحقیق حاضر پیمایشی و از نوع کاربردی است. جامعه آماری این تحقیق شامل خبرگان آشنا به مدیریت سود، حسابداری و حسابرسی می‌باشند که از این میان تعداد ۱۰ خبره شناسایی شد و به عنوان جامع آماری تحقیق در نظر گرفته شده است. ابزار جمع‌آوری داده‌ها استفاده از پرسشنامه خبرگان و مقایسات زوجی است. یافته‌ها: با توجه به بررسی‌های صورت گرفته مشخص گردید که ۵ مولفه حاکمیت شرکتی، خصوصیات شرکت، روشهای گزارشگری مالی، عوامل محیطی و محرکهای بازار سرمایه بعنوان ابعاد اصلی در طراحی این مدل شناسایی گردیده‌اند. براساس نتایج بدست آمده مشخص گردید تمامی این مولفه‌ها دارای تاثیر معناداری در راستای مدیریت سود بوده‌اند. نتیجه‌گیری: با توجه به یافته‌های تحقیق می‌توان نتیجه گرفت که در بین عوامل مدیریت سود مبتنی بر تفکر انتقادی مولفه اصلی روش‌های گزارشگری مالی و محرک‌های بازار سرمایه بیشترین تاثیر را بر روی شکل‌گیری و الگوی مدیریت سود داشته‌اند.

واژه‌های کلیدی: مدیریت سود، حاکمیت شرکتی، خصوصیات شرکت، گزارشگری مالی، بازار سرمایه، تفکر انتقادی، روش ANP فازی.

۱- مقدمه

سرمایه گذاران جهت پیش بینی عملکرد واحد اقتصادی است. ضرورت گزارش سود به عنوان یک منبع اولیه برای تصمیم گیری سرمایه گذاران، مدیران و تحلیلگران به خوبی قابل استناد بوده و گزارش سود به شیوه های مختلف مانند ارائه مبنایی برای محاسبه مالیات، معیاری برای ارزیابی موفقیت عملکرد شرکت، معیاری برای تعیین میزان سودهای قابل تقسیم، معیاری برای مدیریت توزیع سود، معیاری برای مدیریت یک واحد اقتصادی و سایر موارد به اقتصاد جامعه کمک می کند.

یکی از اهداف اساسی وضع استانداردهای حسابداری این است که استفاده کنندگان بتوانند با اتکا بر صورتهای مالی تصمیمات نسبتاً مربوط و صحیحی اتخاذ کنند. پس نیاز حرفه حسابداری به آن شیوه از گزارشگری است که منافع تمام استفاده کنندگان بصورتی مطلوب رعایت شود. از سوی دیگر مدیران برای رسیدن به اهداف خاصی که منطقی منافع عده ای خاص را تامین می کند ممکن است سود را طوری گزارش کنند که با هدف تامین منافع عمومی استفاده کنندگان مغایرت داشته باشد. حسابرسان وظیفه دارند از طریق بررسی انطباق صورتهای مالی با چارچوب مشخص شده در استانداردهای حسابداری بر مطلوبیت صورتهای مالی صحت بگذارند. در حالی که انعطاف پذیری موجود در استانداردهای حسابداری نیز در بعضی از موارد برای انتخاب روش حسابداری بر قضاوت حرفه ای حسابرسان تاکید کرده است. در واقع مشکل از آنجا ناشی می شود که مدیریت سود در بعضی مواقع باعث گمراه کننده شدن صورتهای مالی می شود، در حالی که صورت های مالی از نظر قرار گرفتن در چارچوب استانداردهای حسابداری مشکلی نداشته و حسابرسان از این نظر نمی توانند بر صورت های مالی اشکالی بگیرند.

بنابراین هدف این تحقیق تدوین یک الگو برای مدیریت سود است. اهمیت تدوین چنین مدلی از آنجا ناشی می شود که وجود چنین مدلی برای مدیریت سود، به مدیران و سایر استفاده کنندگان از صورت های مالی در ارزیابی وضعیت سودآوری و اتخاذ تصمیمات اقتصادی بهتر کمک می کند. این مدل معیاری برای تاثیرگذاری بر تصمیم گیری های استفاده کنندگان بر مبنای شاخصی به نام شاخص مدیریت سود را فراهم می کند. و در نهایت پاسخ به این سؤال که، الگوی مدیریت سود مبتنی بر تفکر انتقادی چیست؟

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

هر واحد تجاری قراردادهایی را با اشخاص مختلف تنظیم نموده و با آنها در ارتباط است. آنچه در همه این قراردادها برای همه افراد مشترک است آن است که هر شخص برای تامین

حسابداری را می توان فرایند شناسایی اندازه گیری طبقه بندی و گزارش اطلاعات مالی به منظور فراهم کردن امکان قضاوت آگاهانه و اتخاذ تصمیمات منطقی توسط استفاده کنندگان مالی تعریف کرد. عملکرد و رویه های حسابداری طی قرون متمادی تغییرات قابل ملاحظه ای داشته است و از ثبت نسبتاً ساده در دوران باستان، تا سیستم های حسابداری کامپیوتری و پیچیده امروزی تکامل یافته است. اما در جریان این تغییرات و تحولات هدف نهایی حسابداری یعنی تامین اطلاعات استفاده کنندگان بدون تغییر باقی مانده است. در حقیقت حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که به عنوان مهمترین زیر مجموعه سیستم های اطلاعاتی مدیریت، وظیفه جمع آوری، طبقه بندی، تلخیص و ارائه گزارش های مربوط به وقایع مالی و اقتصادی یک سازمان را بر عهده دارد. یکی از اقلام صورت های مالی که به عنوان معیار ارزیابی عملکرد و توانایی سودآوری واحد انتفاعی قرار می گیرد، گزارشگری سود می باشد. محاسبه سود خالص یک واحد انتفاعی متأثر از روش ها و برآوردهای حسابداری است. اختیار عمل مدیران در استفاده از اصول تحقق و تطابق، برآورد و پیش بینی و همچنین اعمال روش هایی نظیر تغییر روش ارزیابی موجودی کالا، استهلاک سرفلکی، هزینه جاری یا سرمایه ای تلقی کردن هزینه های تحقیق و توسعه و تعیین هزینه مطالبات مشکوک الوصول از جمله مواردی هستند که مدیران می توانند از طریق اعمال آنها سود را تغییر دهند. از یک طرف به دلیل آگاهی بیشتر مدیران از وضعیت شرکت، انتظار می رود بگونه ای اطلاعات تهیه و ارائه شود که وضعیت شرکت را به بهترین نحو منعکس کند.

تفکر انتقادی در حسابداری را می توان در ظهور ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مانند بی طرفی، عینیت، و بیان صادقانه که در چارچوب مفهومی گزارشگری مالی اکثر کشورها وجود دارد، بیان نمود. به طوری که از دیدگاه پژوهشگران انتقادی این ویژگی ها نوعی مشروعیت بخشی به فعالیت واحدهای تجاری تهیه کننده اطلاعات است. از دیدگاه تفکر انتقادی، حسابداری این مشروعیت را ایجاد می کنند به گونه ای که اطلاعاتی را که برای اندازه گیری و افشا مهم نیستند خود تعیین می کنند و این بدین معنا است که حسابداری ابتدا مسأله ای را خود طرح و بعد آن را حل می کند نه این که مسأله طرح شده را حل کند (نیکومرام و بنی مهد، ۱۳۸۸). در نهایت تفکر انتقادی عبارت است از استدلال خردمندانه درباره آن چه که افراد به آن باور دارند و آن چه که انجام می دهند. هدف اولیه حسابداری مالی فراهم آوردن اطلاعات مفید برای

منابع، تعهدی نسبت به واحد تجاری دارد و در مقابل نیز حقوقی از آن منافع خواهد داشت. بنابراین واحد تجاری را می‌توان مجموعه‌ای از قراردادهای میان سهامداران، مدیران، کارکنان، فروشندگان، مشتریان، اعتباردهندگان، دولت و ... فرض نمود. در مدل قراردادی مذکور فرض می‌شود که طرفهای درگیر قرارداد همه به دنبال منافع شخصی خود هستند. طبق تئوری نمایندگی، مالکان واحد های تجاری فرد یا گروهی را به عنوان نماینده خود انتخاب نموده و اختیار تصمیم‌گیری را به آن تفویض می‌نمایند. در چنین قراردادی طرفین یعنی نماینده (مدیر) و مالک هر دو می‌دانند که در راستای منافع شخصی خود عمل می‌کنند. بنابراین پیش‌بینی می‌شود که مدیر با انجام رفتارهای فرصت طلبانه موجب کاهش ارزش شرکت و در نتیجه متضرر شدن مالک شود. انگیزه‌های مختلفی برای اینگونه رفتارهای مدیر ذکر شده است که یک نمونه از این رفتارها «مدیریت سود» می‌باشد. مدیران به کمک عوامل و ویژگی‌های گوناگون مالی، اقتصادی و داخلی شرکت برای محافظت از سود خود اقدام به مدیریت سود در مقاطع زمانی مختلف میکنند (رتینگا و تیری^۱، ۲۰۰۳). شناخت مدیریت سود برای کاربران صورتهای مالی به دلیل ارزیابی عملکرد اقتصادی کنونی، پیش‌بینی سودآوری آینده و تعیین ارزش شرکت مهم است. با این حال شناسایی مدیریت سود اغلب دشوار و وقت‌گیر است به ویژه زمانیکه انگیزه آشکار سود مدیریت شده وجود ندارد (حجازی و همکاران، ۱۳۹۵).

سود

در ابتدای پیدایش انسان منفعت‌گرایی در ذات او بوده است. با پیدایش علم اقتصاد و در کنار آن حسابداری مفهوم منفعت‌گرایی جای خود را پیدا کرده است. به طوری که حسابداری دو طرفه با نظریه‌ی مالکیت شروع شد؛ بعدها نظریه تئوری تفکیک شخصیت مطرح گردید. در این تئوری، شخصیت واحد تجاری جدای از شخصیت صاحبان آن بوده و هدف مؤسسه ایجاد سود حسابداری برای سهامداران و بستانکاران بوده است؛ و به دنبال آن تئوری‌های مؤسسه، حقوق باقی مانده و وجوه مطرح شدند؛ که هر کدام تقسیم جدیدتری از اطلاعات حسابداری به خصوص سود را ارائه می‌دهند (قربانی، ۱۳۸۹، ۱۲).

اهداف گزارشگری سود

شرکت‌ها بایستی در پایان هر دوره فعالیت صورتهای مالی اساسی تهیه نمایند. یکی از این صورتهای مالی صورت

سود وزیان است که آخرین رقم آن سود واحد تجاری است. در واقع سود از جمله برترین شاخص‌های اندازه‌گیری فعالیت‌های واحد اقتصادی است (ثقفی و آقایی، ۱۳۷۳، ۵). با توجه به اهمیت و کاربردهای مختلف سود اهداف گزارشگری سود شامل موارد زیر است: ۱- سود به عنوان مبنایی برای محاسبه مالیات و توزیع مجدد ثروت بین افراد است. ۲- سود به عنوان راهنمایی مورد تصور است که براساس آن سیاست‌های مربوط به سود تقسیمی و نگهداری سود تدوین می‌شود. ۳- سود را به عنوان شاخصی از بیشترین مبلغی می‌دانند که می‌تواند به صورت سود تقسیمی توزیع یا در شرکت سرمایه‌گذاری مجدد شود. ۴- سود به عنوان راهنمایی برای سرمایه‌گذاری و تصمیم‌گیری مورد توجه قرار می‌گیرد. معمولاً چنین فرض می‌شود که سرمایه‌گذاران می‌کوشند بازده مبلغی را که سرمایه‌گذاری می‌کنند به حد اکثر برسانند. در واقع سرمایه‌گذاران به دنبال سهام شرکت‌هایی هستند که از توان سودآوری بالایی برخوردارند و حاضرند سهام این شرکت‌ها را به قیمت بالاتری خریداری کنند (هشی و مظاهری‌فرد، ۱۳۹۲).

پیش‌بینی سود و استفاده‌کنندگان پیش‌بینی سود

پیش‌بینی عنصر کلیدی در تصمیمات اقتصادی است. سرمایه‌گذاران اعتباردهندگان مدیریت و سایر اشخاص در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی خود متکی به پیش‌بینی‌ها و انتظارات هستند. برای مثال یک سرمایه‌گذار در تصمیماتی همچون خرید، فروش یا نگهداری سهام، مایل است از زمان و میزان سودهای تقسیمی و ریسک آنها مطلع باشد. مهمترین منبع اطلاعاتی سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، و سایر استفاده‌کنندگان از اطلاعات شرکت‌ها (در بورس اوراق بهادار) پیش‌بینی‌های سود ارائه شده توسط مدیریت شرکت‌ها در فواصل زمانی معین است. پیش‌بینی سود باید اطلاعاتی فراهم کند که منطقی و به موقع باشد تا بتواند نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را به نحو مناسبی بر طرف نماید (هشی و مظاهری‌فرد، ۱۳۹۲).

فواید سود برای سرمایه‌گذاران

ارزیابی برای سرمایه‌گذاران انگیزه اصلی برای پژوهش‌های حسابداری است. بهبودهای اخیر در نظریه‌ی سرمایه‌گذاری، دلایلی برای انتخاب رفتار قیمت اوراق بهادار به عنوان آزمونی تجربی از مفید بودن سود را فراهم نموده است. تاکید بر فواید سود از اواخر دهه ۱۹۶۰ عجیب نیست، زیرا مساله ارتباط و فواید اطلاعات مالی و انتخاب رویه‌های حسابداری مطلوب در

منطقی می‌تواند یک دانش ارزشمند را فراهم آورد (نیومن^۲، ۱۹۹۱). این رویکرد با تکیه بر تجربه به عنوان تنها منبع معرفت، بر تفکر استقرایی به جای قیاسی تکیه می‌کند. به نظر پیروان این مکتب، علوم طبیعی برای دستیابی به دانش و شناخت واقعی، بایستی از مشاهده استفاده کند و علوم اجتماعی نیز باید علوم طبیعی را الگو قرار داده و تنها به تشریح و تحلیل یافته‌های تجربی بپردازد (گائینی و حسین زاده، ۱۳۹۰). استدلال آنها ساده بود، مشروعیت علوم طبیعی بر پایه روشهای علمی مورد استفاده در آن است. بنابراین، علوم اجتماعی نیز بایستی خودش را با این روشها تطبیق دهد.

سکستون (۱۹۹۱) تاریخ انسانی را به سه دوره مجزا تقسیم میکند؛ پیش‌مدرن، مدرن و پست‌مدرن. در هر یک از این دوره‌ها بر هستی‌شناسی خاصی تاکید می‌شده است. در دوره پیش‌مدرن تاکید بر دوگانگی، ایده آلیسم و عقلانیت بوده و در این دوره ایمان و مذهب نقش اصلی را بازی می‌کرده است. در دوره مدرن، تمرکز بر تجربه‌گرایی، اثبات‌گرایی منطقی، روش‌شناسی علمی و شناسایی حقایق عینی است. یکی از نتایج این دوره آن است که دانش علمی به عنوان تصویری واقعی از واقعیت‌های عینی فرض می‌شود. در دوره پست‌مدرن، تاکیدات متفاوت از دوره‌های قبلی بوده است، در این دوره به جای تاکید بر شناسایی، به خلق واقعیت‌های اجتماعی و فردی تاکید می‌شود. پژوهشگران و نظریه‌پردازان در این دوره به دنبال این بودند مشخص کنند مردم چگونه و چه چیزی را میدانند. در مقایسه با مدرن، پست‌مدرن مشارکت انسانها در ساخت دانش را مورد توجه قرار می‌دهد (راسکین و همکاران^۳، ۱۹۹۸). یکی از رویکردهایی که مطابق با هستی‌شناسی دوره پست‌مدرن مورد استفاده پژوهشگران مختلف قرار گرفته است، رویکرد انتقادی در پژوهشهای علوم اجتماعی است. حسابداری نیز در زمره علوم اجتماعی قرار می‌گیرد و یکی از اهداف اولیه آن، توجه به منافع گروه‌های ذینفع و جلوگیری از انتقال ثروت از یک گروه به گروه دیگر است. به عبارتی، اهداف و مفاهیم اولیه حسابداری بر این اصل استوار بوده که اصول و استانداردهای حسابداری باید بتواند به مطلوبیت پاره تو منجر شود. اما در پی استفاده از رویکردهای اثباتی، این هدف نه تنها به دست نیامده بلکه فاصله بسیار زیادی نیز از وضع مطلوب پیدا کرده است. از طرفی دیگر، حسابداری پدیده‌ای است که در یک بستر اجتماعی رخ می‌دهد و هرگز جدای از موضوعات اجتماعی نبوده و نخواهد بود. غفلت از این بستر در انجام پژوهشهای حسابداری ممکن است مشکلات غیرقابل‌جبرانی را به بار آورد. در رویکرد اثباتی این موضوع مورد غفلت قرار گرفته و پژوهشهای حسابداری مبتنی

راس دستور کار تحقیقات حسابداری بود. واضح است که توانایی استنباط ما در مورد مفید بودن اطلاعات مالی به شواهد بازار سرمایه محدود است. ارزیابی مفید بودن اجتماعی هر گونه عمل قانونی یا عمومی نتایج پیچیده‌ای دارد که ساده‌تر از مقررات افشای مالی نیست. هر چند که این مشکلات اقتصاددانان و سایر متخصصین علوم اجتماعی را از درگیر کردن خود در ارزیابی مؤثر بودن، مربوط بودن و مفید بودن رویه‌های اجتماعی باز می‌دارد؛ ولی ارزیابی مفید بودن سود که محصول اولیه مقررات افشای مالی است، به طور آشکار اهمیت قابل توجهی دارد. مفید بودن سود، اهمیت زیادی برای کاربران اطلاعات مالی نظیر محققان حسابداری، قانون‌گذاران و خط مشی‌گذاران دارد. سود گزارش شده در صورت‌های مالی اولین قلم اطلاعاتی فراهم شده در این صورتها است. بیور^۲ می‌گوید: "محتوای اطلاعاتی سود مربوط ترین مساله حرفه حسابداری است، زیرا نتایج آن مستقیماً مطلوبیت فعالیت حسابداری را منعکس می‌نماید" نظریه‌های اقتصادی نقش اصلی سود شرکت را کمک به تخصیص منابع در بازار سرمایه می‌دانند (هشی و همکاران، ۱۳۸۸، ۳۷).

رویکرد انتقادی

تحلیل‌گفتمان، رویکردی میان‌رشته‌ای است که ریشه در زبان‌شناسی دارد. این اصطلاح برای اولین بار توسط زلیک هریس به کار رفته است. هدف عمده تحلیل‌گفتمان این است که تکنیک و روش جدیدی را در مطالعه متون، رسانه‌ها، فرهنگ‌ها، علوم، سیاست، اجتماع و مواردی مانند آن به دست آورد. بنابراین، تحلیل‌گفتمان جزء روشهای تحقیق کیفی بوده که جهت کشف معنای به کار رفته در متن یا سخن به کار می‌رود و از آن در زمینه‌های مختلف مانند سیاست، رسانه‌ها و ... استفاده می‌شود. رویکرد تحلیل‌گفتمان انتقادی سیری تکوینی از تحلیل‌گفتمان در مطالعه‌های زبان‌شناختی است که تحلیل‌گفتمان را به لحاظ نظری و روش‌شناختی از سطح توصیف متون به سطح تبیین ارتقا داده است و به لحاظ محدوده تحقیق نیز گستره آن را از سطح بافت موقعیت فرد به سطح کلان یعنی، جامعه، تاریخ و ایدئولوژی وسعت بخشیده است. در تحلیل‌گفتمان انتقادی نقد ایدئولوژی و قدرت بیش از سایر انواع تحلیل‌گفتمان مورد توجه قرار دارد.

هنگامی که نظریه‌پردازان کلاسیک بیان کردند جهان اجتماعی همانند جهان طبیعی و با استفاده از روشهای علمی قابلیت انجام مطالعه و پژوهش را دارد، کمک بسیار بزرگی به پیشرفت تمدن مدرن کردند. این نظریه‌پردازان اعتقاد داشتند که رویکرد مشاهده‌نظام‌مند جهان اجتماعی به همراه تفکر

موقعیتهای محدودکننده قرار دارند و یکدیگر را بر اساس توجیه موقعیتهای محدود به خدمت میگیرند. در این شرایط عقاید همراه با نیرنگ و فریب که ثمره آن آگاهی کاذب است شکل می گیرد و کارکرد اصلی آگاهی کاذب ناتوان سازی انسانها در درک صحیح واقعیت است (فتوتیان و عبدی، ۱۳۹۱).

از نظر هستی شناسی نیز تصویر و تصور بازیگران اجتماعی را به صورت ذره ای و خودپرست مورد نقد قرار می دهد. یعنی کنشگرانی که منافعشان پیش از تعامل اجتماعی شکل میگیرد و صرفاً به منظور تامین اهداف و مقاصد راهبردی وارد مناسبات اجتماعی می شوند. در مقابل، نظریه پردازان انتقادی استدلال می کنند بازیگران ذاتاً اجتماعی هستند، به گونه ای که هویت و منافع آنان به صورت اجتماعی ساخته شده و محصول ساختارهای اجتماعی بیناذهنی است (دهقانی فیروزآبادی، ۱۳۸۷).

در نهایت، در مورد روش شناسی نظریه انتقادی می توان بیان نمود که این نظریه قائل به کثرت گرایی در روش شناسی است. البته این به معنای این نیست که این نظریه تمام روش شناسی ها را یکسان می داند زیرا روشها و راهبردهای تفسیری در این نظریه از وزن و اهمیت بیشتری برخوردارند (دهقانی فیروزآبادی، ۱۳۸۷). هدف از انجام پژوهش در علم اجتماعی انتقادی، کشف ساختارها و لایه های زیرین نابرابری اجتماعی است، واقعیتهای اجتماعی دارای تضاد و در عین حال دیالکتیک هستند. در این دیدگاه انسان موجودی خلاق، مختار و منتقد در نظر گرفته میشود و فهم متعارف، آگاهی کاذب و علم، معرفتی برای رسوخ به لایه های زیرین هستند. علم اجتماعی انتقادی، نظریه را یک تغییر نگرش برای تغییر ساختارها، روابط و قوانین میداند. معیار تبیین صحیح در این دیدگاه، قابلیت کشف ساختارهای پنهان موجد نابرابری و ارائه ابزار تغییر است. ویژگی شواهد خوب و یا اطلاعات واقعی، بیگانه زدایی است و رابطه میان ارزشهای سیاسی و اجتماعی و علم را حاکمیت ارزشها به شرط درک نابرابری ها میداند (نیومن، ۱۹۹۱).

منشأ اجتماعی رویکرد انتقادی

بحران ها، توانایی رویکردهای قدیمی را در تحلیل یا اصلاح کنش ها مورد سؤال قرار می دهند. همین بحران ها، یعنی انواع شرایط اجتماعی و فرهنگی موجب شکل گیری رویکرد انتقادی شدند. برخی متفکران رویکرد انتقادی را با به هم آمیختن رویکردهای مختلف با سنت قدیمی تفکر اجتماعی، پدید آوردند. گروهی از جامعه شناسان به این نتیجه رسیدند که

بر رویکرد اثباتی نیز از این حیث خالی از اشکال نیستند. به منظور پر کردن خلاء موجود و دخیل نمودن عوامل اجتماعی در پژوهشها و فعالیتها، نیاز به مبانی فلسفی و دیدگاه انتقادی است. دیدگاه و رویکردی که از اصول هستی شناسانه، معرفت شناسانه، انسان شناسانه و روش شناسانه خاصی تبعیت کند (نیومن، ۱۹۹۱)

اما در مقابل این رویکرد، دو رویکرد تفسیری و رویکرد انتقادی نیز به وجود آمد. این رویکردها، دیدگاه های مختلفی در خصوص جهان بینی، روشهای مشاهده، اندازه گیری و درک واقعیتهای اجتماعی دارند. آنها از موقعیت های مختلفی به موضوع نگاه می کنند، حتی زمانی که این رویکردها شبیه یک برنامه پژوهش، سنت تحقیق یا پارادایم های علمی باشند (نیومن، ۱۹۹۱). از نظر ویلسون (۲۰۰۱) پارادایم به طور ساده عبارت است از مجموعه ای از اعتقادات که به همراه هم فعالیت یک محقق را هدایت می کنند. در ادامه مطالب رویکرد انتقادی معرفی خواهد شد.

علوم اجتماعی انتقادی

علوم اجتماعی انتقادی دیدگاه سومی را در معنای روش شناسی پدید آورد. این رویکرد، رویکرد اثباتگرایی را دیدگاهی محدود، ضد دموکراسی، و غیر انسانی تلقی میکند (نیومن، ۱۹۹۱). نظریه انتقادی توسط بارل و مورگان معرفی شد. این نظریه، یک سنت بزرگ و شاید مرکزی از میان الگوهای انسانگرایی تندرو است. در این پارادایم، افراد دنیایی که در آن زندگی میکنند را خلق می کنند. برای نظریه پردازان انتقادی و به خصوص در کارهای هابرماس (رهبر معاصر طرفداران نظریه انتقادی)، نقد ایدئولوژی ها کاری تکراری است. توجیه هابرماس مستقیماً به نقش علم و تکنولوژی به عنوان شکلی از سلطه عقلانیت ابزاری در جوامع امروزی معطوف بوده است (ویلنوت و نلسون، ۲۰۰۳).

از لحاظ معرفت شناسی نظریه انتقادی، رهیافت های اثباتگرا به دانش را زیر سؤال می برد. در نتیجه تدوین احکام و گزاره های صادق، عینی و قابل بررسی تجربی راجع به جهان طبیعی و اجتماعی را به نقد می کشد. به عبارتی دیگر، نظریه پردازان انتقادی اشکال و انواع نئو اثباتگرایی لاکاتوشی علوم اجتماعی را مورد شک و تردید قرار میدهند و در عوض خواستار روشهای تفسیری فهم هستند. زیرا سازگاری بیشتری با ماهیت و طبیعت کمیت ناپذیر غالب پدیده های اجتماعی و ذهنی بودن ذاتی مشاهده دارد (دهقانی فیروزآبادی، ۱۳۸۷).

از منظر انسان شناسی، این نظریه معتقد است که انسانها توانایی فراوانی در خلاقیت و سازگاری دارند. انسانها در

عوض به روشهایی که فعالیتهای حسابداری میتواند ثروت را میان طبقه های مختلف اجتماعی تقسیم کند، تاکید می نماید (آرنولد^۸ ۲۰۰۹).

پیشینه پژوهش

بیتا مشایخی و همکاران (۱۳۸۴)، در مقاله "نقش اقلام تعهدی اختیاری در مدیریت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" با در نظر گرفتن وجوه نقد حاصل از عملیات به علت دستکاری و اعمال نظر کمتر مدیریت، به عنوان معیار اصلی عملکرد شرکت به بررسی ارتباط بین اقلام تعهدی و مدیریت سود و همچنین ارتباط بین اقلام تعهدی و وجوه نقد حاصل از عملیات پرداخته اند نتیجه تحقیق حاکی از آن است که در شرکت های مورد مطالعه، مدیریت سود اعمال شده است، و وجوه نقد حاصل از عملیات و اقلام تعهدی به صورت معناداری رابطه معکوس بایکدیگر دارند (مشایخی و همکاران، ۱۳۸۴، ص ۳۷۴).

بهارمقدم و ثقفی (۱۳۸۵)، طی تحقیقی به بررسی محرکهای موثر بر مدیریت سود در شرکتهای بورسی پرداختند و شواهدی در خصوص رابطه بین ساختار مالکیت و عرضه عمده سهام و میزان پاداش مدیران و کیفیت کار موسسات حسابرسی و میزان رشد شرکت و اندازه شرکت و نیز ساختار مالی آنها با میزان مدیریت سود پیدا کردند (ثقفی و بهار مقدم، ۱۳۸۵، ص ۲۲).

فوهسانگ چن و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان تشخیص مدیریت سود صنعت بیوتکنولوژی با استفاده از شبکه های بایس، تجزیه و تحلیل مولف های اصلی، شبکه عصبی پس از انتشار و درخت تصمیم، نشان داد که ترکیب روش غربالگری شبکه بایس با درخت تصمیم گیری بهترین عملکرد را با نرخ دقت ۹۸/۵۱٪ در تشخیص مدیریت سود نشان می دهد.

در پژوهش سالو^۹ و ایوب (۲۰۱۶)، نقش کیفیت حسابرسی، مکانیزم حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی را بررسی نمودند. نتایج نشان داد که شاخص کیفیت گزارشگری مالی یعنی مدیریت سود با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت معنی داری دارد یعنی با کاهش کیفیت حسابرسی مدیریت سود افزایش می یابد همچنین منجر به کاهش سرمایه گذاری سهامداران در شرکت می شود.

رویکردهای موجود نسبت به مسائل اجتماعی، صرف نظر از اینکه از چه مکتبی نشأت گرفته باشند، قادر به توضیح و تبیین الگوی مسائل اجتماعی نیستند. به نظر می رسد. سنت مارکسیستی شیوه ای مفیدتر باشد، هم برای ارزیابی مسائل و هم برای حل آنها و تأکید زیاد بر مسائل اجتماعی جرم، بهترین نمونه ی کار این رویکرد جامع به مسائل اجتماعی است.

دیدگاه حسابداری انتقادی

نظریه انتقادی بخشی از نظریه نئو مارکسیستی است و منشأ آن به تحقیقات اجتماعی در شهر فرانکفورت آلمان بر می گردد. این موسسه اولین موسسه تحقیقات مارکسیسم در جهان سرمایه داری غرب بود که در سال ۱۹۲۳ در دانشگاه فرانکفورت تاسیس و بعدها به مکتب فرانکفورت شهرت یافت. از سال ۱۹۳۰ به بعد این موسسه تحت رهبری یکی از فلاسفه برجسته به نام مارکس هورکهایمر قرار گرفت. توسعه و تکامل نظریه انتقادی عمدتاً مرهون فعالیتهای علمی، پژوهشی اندیشمندان برجسته ای چون مارکس هورکهایمر^{۱۰} رئیس موسسه تئودور آدرنو^{۱۱} جامعه شناس هزرت مارکوز فیلسوف و غیره بود. بر اثر فشار هیتلر در سال ۱۹۳۴ این گروه به آمریکا رفتند و به موسسات تحقیقات اجتماعی پیوستند. سیستمهای حسابداری در بستر سازمان، بیشتر از اینکه پدیده ای تکنیکی باشند که نیاز به درک و تغییر اجزای آن است، ریشه در پدیده های اجتماعی دارند و از همین طریق نیز بایستی درک شوند. به منظور گسترش چنین بینشی نیاز به تغییری بزرگ در روش شناسی هایی است که با آن خو گرفته ایم (لافلین^{۱۲}، ۲۰۰۵).

بنا به نظر نیمارک و تینکر (۱۹۸۹) تعریف دیدگاه انتقادی ساده نیست، اما می توان گفت حسابداری انتقادی شاخه ای از تئوری حسابداری است که در آن به نقش محوری حسابداری در قضاوت بین شرکت های مختلف و حوزه های اجتماعی مثل مصرف کننده و عموم مردم تاکید می گردد. بنابراین در این دیدگاه به نقش حسابداری در جامعه توجه می شود (هاشمی و میرزایی، ۱۳۹۵).

حسابداری انتقادی موضوعی است که توانایی بسیار زیادی جهت بسط دارد. مفهوم حسابداری انتقادی از رویکردهای بین رشته ای در پژوهش های حسابداری در دهه ۱۹۷۰ وجود آمد و به دنبال ترکیب نظریه های غیر اقتصادی و روشهای غیراثباتی، به منظور کشف اجزای رفتاری، سازمانی و اجتماعی حسابداری است (ریچاردسون^{۱۳}، ۲۰۱۵). این مفهوم به طور مستقیم یا غیر مستقیم در افکار مارکسیستی ریشه دارد و این موضوع که حسابداری یک فن خنثی و عینی است و کارکردش بهبود کارایی تخصیصی بازار است را مورد نقد قرار داده و در

روش تحقیق تحلیل کیفی مولفه‌های اصلی مدل مفهومی (تحلیل ANP فازی)

در این تحقیق به دلیل نو بودن موضوع تحقیق و استفاده از نظر تعداد ۱۰ نفر از خبرگان از روش ANP فازی استفاده شده است تا بتوان با استفاده از این روش به نتایج قابل استنادی دست یافت. از آنجا که خبرگان دارای خصوصیات متفاوت می‌باشند، بنابراین از ذهنیت‌های متفاوتی نیز برخوردارند و اگر به گزینه‌ها بر اساس ذهنیت‌های متفاوت پاسخ داده شود، تجزیه و تحلیل متغیرها فاقد ارزش خواهد شد. بدین ترتیب با تعریف دامنه متغیرهای کیفی، خبرگان با ذهنیت یکسان به سوال‌ها پاسخ خواهند داد. لذا در این بخش متغیرهای کیفی به صورت اعداد فازی ذوزنقه‌ای (شکل ۱) تعریف گردیده‌اند: در سنجش و رتبه‌بندی شاخص‌های اصلی موثر بر ارائه الگوی جامع مدیریت سود مبتنی بر تفکر انتقادی، با توجه به مراحل ۲ گانه توزیع پرسش‌نامه در میان خبرگان و

انتخاب ۱۲ پرسش‌نامه سالم از میان پرسش‌نامه‌های توزیع شده در میان اعضای خبره، نتایج بدست آمده در غالب جداول ذیل نمایش داده شده‌اند.

با توجه به نتایج بدست آمده از تحلیل کیفی دلفی فازی در غالب جدول فوق در سنجش و ارزیابی میانگین‌های بدست آمده از محاسبه مقادیر فازی حاصل از توزیع پرسش‌نامه در میان خبرگان در ۲ مرحله تحت بررسی، مولفه‌های دارای اختلاف میانگین نهائی کمتر یا مساوی ۰,۲، تایید خواهند گردید. بدین ترتیب با توجه به سنجش ستون اختلاف میانگین نهائی، مشخص می‌باشد که تنها زیرمولفه‌ی اول شاخص اصلی اجتماعی و سیاسی که زیرمولفه‌ی جایگاه حاکمیتی می‌باشد، از میان کلیه‌ی زیرمولفه‌های مورد مطالعه، دارای برزش و اعتبار کافی از دیدگاه خبرگان مورد مطالعه نبوده است. بنابراین در جمع‌بندی تحلیل کیفی مدل پیشنهادی اولیه، به اجماع مناسب و خوبی رسیده‌ایم.

جدول (۱) اختلاف میانگین نظرات خبرگان در مراحل اول و دوم تکمیل پرسشنامه

مولفه		میانگین فازی دیدگاه خبرگان (پرسش‌نامه اول)		میانگین فازی دیدگاه خبرگان (پرسش‌نامه دوم)		اختلاف میانگین نهائی	
۱	۲	۱	۲	۱	۲	۱	۲
حاکمیت شرکتی		۹/۵.۹/۳.۷/۳.۵/۵	۹/۵.۹/۳.۷/۳.۵/۵	۸/۲.۷/۸.۴/۸.۶/۳	۱۰.۱۰.۸.۶	۰,۳۵	۰,۲
		۳	۴	۳	۴	۰	۰,۱
		۱۰.۱۰.۸.۶	۸/۲.۷/۸.۴/۸.۶/۳	۱۰.۱۰.۸.۶	۹/۳.۹/۷.۵/۳	۰	۰,۱
خصوصیات شرکت		۸/۲.۷/۸.۴/۸.۶/۳	۱۰.۱۰.۸.۶	۹/۸.۹/۷.۷/۷.۵/۸	۱۰.۱۰.۸.۶	۰,۱۴	۰
		۳	۴	۳	۴	۰	۰,۱
		۸/۲.۷/۸.۴/۸.۶/۳	۱۰.۱۰.۸.۶	۹/۳.۹/۷.۵/۳	-	-	۰,۱
روشهای گزارشگری مالی		۹/۸.۹/۷.۷/۷.۵/۸	۹/۵.۹/۳.۷/۳.۵/۵	۹/۸.۹/۷.۷/۷.۵/۸	۹/۵.۹/۳.۷/۳.۵/۵	۰	۰
		۳	۴	۳	۴	۰	۰,۲
		۹/۵.۹/۳.۷/۳.۵/۵	-	۱۰.۱۰.۸.۶	-	-	۰,۲
عوامل محیطی		۹/۵.۹/۳.۷/۳.۵/۵	۹/۸.۹/۷.۷/۷.۵/۸	۱۰.۱۰.۸.۶	۹/۸.۹/۷.۷/۷.۵/۸	۰,۲	۰
		۳	۴	۳	۴	۰	۰,۲
		۹/۵.۹/۳.۷/۳.۵/۵	-	۱۰.۱۰.۸.۶	-	-	۰,۲
محرکهای بازار سرمایه		۸/۲.۷/۸.۴/۸.۶/۳	۱۰.۱۰.۸.۶	۹/۸.۹/۷.۷/۷.۵/۸	۱۰.۱۰.۸.۶	۰,۱۴	۰
		۳	۴	۳	۴	۰	۰,۲
		۹/۵.۹/۳.۷/۳.۵/۵	۹/۸.۹/۷.۷/۷.۵/۸	۱۰.۱۰.۸.۶	۹/۸.۹/۷.۷/۷.۵/۸	۰	۰,۲

تجزیه و تحلیل داده‌ها

مبانی تحلیل کمی مدل حاضر در این مقاله، مبتنی بر تفسیر و تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده از جامعه

خبرگان مورد مطالعه، در قالب آمار تحلیلی به صورت ترکیبی کمی و کیفی می‌باشد. به طوری که داده‌های مربوط به هر یک از این متغیرها که از پاسخ خبرگان به پرسش‌نامه‌های طراحی

روش کیفی ذکر شده، طراحی و بین خبرگان توزیع گردید. با توجه به رویکرد فازی در این پژوهش، از عبارات کلامی و اعداد فازی مندرج در جدول ذیل استفاده گردیده شده است.

با توجه به جدول شماره ۳ که از طریق مصاحبه و نظر خبرگان بدست آمده است و مبتنی بر مولفه‌ها و زیرمولفه‌های تایید شده که حاصل از روش کیفی دلفی فازی، و نظر خبرگان می‌باشد، در مسیر حصول نتایج FANP، در گام اول، میانگین مقایسات زوجی معیارهای مورد مطالعه، در قالب جدول ذیل نمایش داده شده است.

در جدول ۴ در گام نخست، مولفه‌های اصلی الگوی مدیریت سود با رویکرد انتقادی مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته و متناسب با استاندارد روش تحلیل شبکه‌ای فازی، میانگین هندسی فازی این مولفه‌ها محاسبه گردیده است.

شده محقق ساخته، بصورت روش کیفی ANP فازی در ۲ مرحله بدست آمده بوده است، براساس اصول روش تحقیق کمی و روش تحلیل شبکه‌ای فازی (ANP) مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند.

تحلیل شبکه‌ای فازی (ANP):

در روش ANP فازی، ابتدا میانگین هندسی ارزیابی خبرگان محاسبه خواهد گردید. سپس، با استفاده از روش گوگوس و بوچر سازگاری ماتریس‌ها در سطح هر روابط میان هر مولفه و زیرمولفه‌های مربوط به آن مولفه، محاسبه خواهد گردید. بدین منظور با توجه به استاندارد روش تحلیل شبکه‌ای، در راستای دستیابی به هدف روش کمی حاضر، پرسشنامه‌های مقایسات زوجی مبتنی بر مدل پیشنهادی و تایید شده در

جدول (۲) واژه‌های کیفی و اعداد فازی متناظر با آنها در روش تحلیل شبکه‌ای فازی (FANP) (سوگلی وهمکاران، ۲۰۱۲)

عبارات کلامی	عدد فازی
اهمیت یکسان	(۱,۱,۱)
اهمیت یکسان تا ضعیف	(۱,۱,۵,۱,۵)
اهمیت ضعیف	(۱,۲,۲)
اهمیت ضعیف تا قوی	(۳,۳,۵,۴)
اهمیت قوی	(۳,۴,۴,۵)
اهمیت قوی تا خیلی قوی	(۳,۴,۵,۵)
اهمیت خیلی قوی	(۵,۵,۵,۶)
اهمیت خیلی قوی تا مطلق	(۵,۶,۷)
اهمیت مطلق	(۵,۷,۹)

جدول (۳) مولفه‌ها و زیرمولفه‌های مورد مطالعه (هدف: شناسایی و اولویت بندی عوامل موثر بر طراحی الگوی مدیریت سود با رویکرد انتقادی)

ردیف	مولفه	زیر مولفه	نماد
۱	حاکمیت شرکتی	خصوصیات هیات مدیره	a1
۲		فرآیندهای کنترلی	a2
۳		مراقبت و نظارت بر عملکرد مدیران اجرایی	a3
۴		حقوق سهامداران	a4
۵	خصوصیات شرکت	اندازه و بدهی شرکت	b1
۶		ساختار سازمانی و عملکرد شرکت	b2
۷		پایبندی به تعهدات رشد و سرمایه‌گذاری	b3
۸	روشهای گزارشگری مالی	نسبتهای مالی و روشهای استاندارد محور	c1
۹		روشهای حسابداری	c2
۱۰		گزارشگری حسابرسی	c3
۱۱	عوامل محیطی	حمایت دولت و عوامل اجتماعی	d1
۱۲		فرآیندهای سیاسی و وضعیت اقتصادی	d2
۱۳		قوانین مالیاتی و مقررات بازار سرمایه	d3
۱۴	محركهای بازار سرمایه	افزایش سرمایه و دستیابی به اهداف مبتنی بر سود	e1
۱۵		وجود انگیزه دستیابی به اهداف و مدیریت هزینه	e2

جدول (۴) میانگین مقایسات زوجی معیارهای اصلی الگوی مدیریت سود با رویکرد انتقادی

میانگین هندسی			E			D			C			B			A			معیارها
u	m	l	u	m	L	u	m	l	u	m	L	u	m	l	u	m	l	
1.477	1.08848	1.2672	3.4	4.24	3.4	3.32	0.68	2.3	0.6	0.5	0.5	1.1	1.1	0.9	1	1	1	A
1.907	0.87322	1.0921	3.2	1.54	2.1	3.22	0.87	2.3	2.2	0.4	0.4	1	1	1	1.09	1	0.9	B
1.902	1.77259	2.1497	0.8	5.65	3.4	4.66	0.57	3.2	1	1	1	2.8	2.6	2.2	2.2	2.1	1.85	C
1.104	0.61507	0.5261	2.5	3.33	2.0	1	1	1	3.3	0.2	0.2	0.4	0.3	0.3	0.44	0.3	0.3	D
2.584	1.66801	1.7115	1	1	1	4.41	1.21	2.3	2.8	1.3	1.2	3	2.8	2.2	3.1	2.9	2.41	E
8.976	6.01739	6.7467																مجموع
CR ^m = 0.025 CR ^g = 0.069 سازگار																		

حال در ادامه در قالب جدول شماره ۵، به بررسی میانگین مقایسات در سنجش زیرمعیارهای شناسایی شده پرداخته خواهد گردید:

جدول (۵) میانگین مقایسات زوجی مولفه‌ها و زیرمولفه‌های الگوی مدیریت سود با رویکرد انتقادی

وضعیت سازگاری	نرخ سازگاری	میانگین هندسی			نماد	زیرمولفه‌ها	مولفه‌ها (شاخص‌ها)
		U	m	l			
سازگار	CR ^m = 0.010 CR ^g = 0.019	1.56086	1.42655	1.24187	a1	خصوصیات هیات مدیره	حاکمیت شرکتی (A)
		2.13092	1.61835	1.29986	a2	فرآیندهای کنترلی	
		2.52291	2.37278	1.16818	a3	مراقبت و نظارت بر عملکرد مدیران اجرایی	
		1.89823	1.97692	1.31125	a4	حقوق سهامداران	
		12.4858	11.1790	11.4635	A	مجموع	
سازگار	CR ^m = 0.012 CR ^g = 0.033	1.44802	0.93140	1.12065	b1	اندازه و بدهی شرکت	خصوصیات شرکت (B)
		2.02821	1.01912	1.20235	b2	ساختار سازمانی و عملکرد شرکت	
		2.36785	1.47530	1.98606	b3	پایبندی به تعهدات رشد و سرمایه‌گذاری	
		10.5177	8.05480	8.69328	B	مجموع	
سازگار	CR ^m = 0.001 CR ^g = 0.017	1.44802	0.93140	1.12065	c1	نسبتهای مالی و روشهای استاندارد محور	روشهای گزارشگری مالی (c)
		2.02821	1.01912	1.20235	c2	روشهای حسابداری	
		2.36785	1.47530	1.98606	c3	گزارشگری حسابرسی	
		10.5177	8.05480	8.69328	C	مجموع	
سازگار	CR ^m = 0.008 CR ^g = 0.055	1.53438	2.21316	2.14759	d1	حمایت دولت و عوامل اجتماعی	عوامل محیطی (D)
		2.16871	2.07718	2.35967	d2	فرآیندهای سیاسی و وضعیت اقتصادی	
		2.52786	2.14740	1.89013	d3	قوانین مالیاتی و مقررات بازار سرمایه	
		13.3889	15.3835	12.7796	D	مجموع	
سازگار	CR ^m = 0.010 CR ^g = 0.023	1.39881	0.94039	1.13398	e1	افزایش سرمایه و دستیابی به اهداف مبتنی بر سود	محرکهای بازار سرمایه (E)
		1.40787	0.86425	1.16156	e2	وجود انگیزه دستیابی به اهداف و مدیریت هزینه	
		8.15275	7.61306	7.46229	E	مجموع	

$$\hat{r}_{ij} = \hat{w}_i = \frac{\hat{z}_i}{\sum_{i=1}^n \hat{z}_i}$$

در گام سوم، به نرمالایز کردن میانگین‌های هندسی محاسبه شده در مرحله قبل پرداخته می‌شود. در این مرحله مقادیر به دست آمده از مرحله دوم نرمالایز می‌شود. مقادیر \hat{z}_i را برای هر ماتریس با مجموع \hat{z}_i نرمالایز می‌شود.

در صورتی که این اوزان نرمالیزه شده مربوط به مقایسات گزینه‌ها باشد \tilde{F}_{ij} (وزن گزینه نام در ارتباط با معیار j ام) و در صورتی که مرتبط با مقایسه معیارها باشد \tilde{W}_i نامیده می‌شود. جدول زیر، این مقادیر نرمالیزه شده در سنجش مولفه‌های ۵ گانه اصلی را نشان می‌دهد.

جدول ۶- میانگین هندسی نرمالیزه شده معیارهای اصلی

معیارها	نماد	میانگین هندسی نرمالیزه شده		
		I	M	u
حاکمیت شرکتی	A	0.187835	0.18089	0.164538
خصوصیات شرکت	B	0.161872	0.145117	0.212523
روشهای گزارشگری مالی	C	0.318631	0.294578	0.211967
عوامل محیطی	D	0.077979	0.102216	0.12309
محرکهای بازار سرمایه	E	0.253683	0.2772	0.287881

مرحله چهارم؛ دی‌فازی کردن: در این مرحله اوزان فازی به‌دست آمده، طبق رابطه ذیل دی‌فازی خواهند گردید.

$$Crisp(\tilde{U}) = \frac{(u_l + 2 \times u_m + u_r)}{4}$$

در این رابطه $\tilde{U} = (u_l, u_m, u_r)$ و $Crisp(\tilde{U})$ دی‌فازی شده \tilde{U} می‌باشد. با انجام این محاسبات، اوزان نهایی، به ترتیب به دست خواهند آمد.

بدین ترتیب با توجه به نتایج حاصل از دی‌فازی کردن خروجی مرحله سوم در محاسبه روش تحلیل شبکه‌ای فازی (FANP)، می‌توان به اولویت‌بندی مولفه‌های اصلی و زیرمولفه‌های مرتبط به قرار جدول ذیل پرداخت:

اولویت‌بندی معیارها و زیرمعیارهای مدل تحقیق

با توجه به نتایج حاصل از محاسبات تحلیل شبکه‌ای فازی و خروجی بدست آمده در غالب بخش‌های مذکور، می‌توان اولویت‌بندی کلی مولفه‌ها در گروه معیار اصلی خود و در سطح کل معیارها را به قرار ذیل نمایش داد (به ترتیب از بیشترین اولویت به کمترین).

جدول ۶ ماتریس اوزان نهایی معیارهای اصلی را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج حاصل می‌توان ترتیب و اولویت‌بندی این معیارها در تاثیرگذاری بر روی طراحی الگوی مدیریت سود را رویکرد انتقادی را بدین قرار نشان می‌دهد (به ترتیب از بیشترین اولویت تا کمترین):

- حاکمیت شرکتی
- خصوصیات شرکت
- روشهای گزارشگری مالی
- عوامل محیطی
- محرکهای بازار سرمایه

حال با مشخص شدن اوزان نهایی معیارهای اصلی تحقیق، به سنجش و ارزیابی اوزان نهایی زیرمعیارهای مرتبط با هر یک از این ۵ مولفه و معیار اصلی خواهیم پرداخت (جدول ۷).

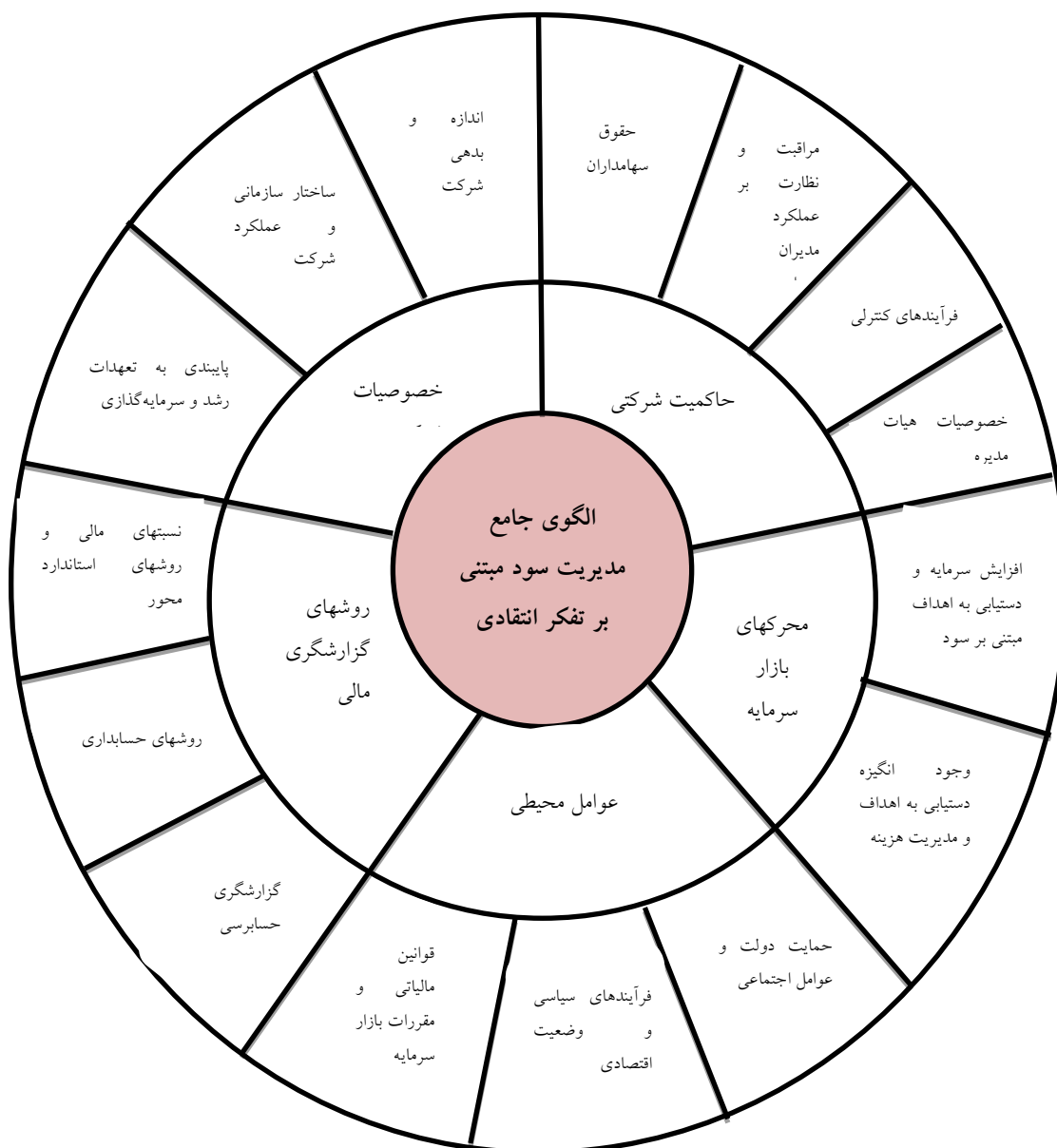
جدول ۷- ماتریس اوزان نهایی معیارها

مؤلفه	وزن قطعی نهایی مولفه‌ها	رتبه
حاکمیت شرکتی	A 0.178538	۳
خصوصیات شرکت	B 0.166157	۴
روشهای گزارشگری مالی	C 0.279939	۱
عوامل محیطی	D 0.101375	۵
محرکهای بازار سرمایه	E 0.273991	۲

جدول ۸- وزن نهایی زیر معیارهای مولفه‌های اصلی ۵ گانه

معیار	علامت اختصاری	زیرمولفه‌ها	اوزان نهایی دی‌فازی شده	رتبه نهایی درونی زیرمولفه‌ها
حاکمیت شرکتی	A1	خصوصیات هیات مدیره	0.122141	۴
	A2	فرآیندهای کنترلی	0.143398	۳
	A3	مراقبت و نظارت بر عملکرد مدیران اجرایی	0.182118	۱
	A4	حقوق سهامداران	0.155025	۲
خصوصیات شرکت	B1	اندازه و بدهی شرکت	0.124463	۲
	B2	ساختار سازمانی و عملکرد شرکت	0.146048	۱
	B3	پایبندی به تعهدات رشد و سرمایه‌گذاری	0.204977	۳

معیار	علامت اختصاری	زیرمولفه‌ها	اوزان نهایی دی فازی شده	رتبه نهایی درونی زیرمولفه‌ها
روشهای گزارشگری مالی	C1	نسبتهای مالی و روشهای استاندارد محور	0.124463	۳
	C2	روشهای حسابداری	0.146048	۲
	C3	گزارشگری حسابرسی	0.204977	۱
عوامل محیطی	D1	حمایت دولت و عوامل اجتماعی	0.142595	۳
	D2	فرآیندهای سیاسی و وضعیت اقتصادی	0.154169	۱
	D3	قوانین مالیاتی و مقررات بازار سرمایه	0.153972	۲
محركهای بازار سرمایه	F1	افزایش سرمایه و دستیابی به اهداف مبتنی بر سود	0.142646	۱
	F2	وجود انگیزه دستیابی به اهداف و مدیریت هزینه	0.138848	۲



مدل پژوهش

با توجه به مباحث گفته شده در بالا، مدل پژوهش به شرح شکل زیر خواهد بود:

نتیجه گیری

در حقیقت حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که به عنوان مهمترین زیر مجموعه سیستم های اطلاعاتی مدیریت، وظیفه جمع آوری، طبقه بندی، تلخیص و ارائه گزارش های مربوط به وقایع مالی و اقتصادی یک سازمان را بر عهده دارد. اگر چه بیشتر استفاده کنندگان این اطلاعات سهامداران و مدیران یک بنگاه اقتصادی هستند ولی مدیریت بنابر وظایف و مسولیت هایی که در قبال گروه های مختلف استفاده کنندگان اطلاعات مالی دارد و همچنین بنابر الزامات قانونی یا درخواست طرف های تجاری یا تامین کنندگان مالی بنگاه، اطلاعات مختلفی را در اختیار استفاده کنندگان خارج از بنگاه قرار می دهد. این گزارش ها جهت استفاده کنندگان خارجی اطلاعات مالی در چارچوب مشخص ارائه می شود و صحت این اطلاعات و گزارش ها توسط حسابرسان مستقل تایید می گردد. یکی از اقلام صورت های مالی که به عنوان معیار ارزیابی عملکرد و توانایی سودآوری واحد انتفاعی قرار می گیرد، " گزارشگری سود" می باشد. محاسبه سود خالص یک واحد انتفاعی متأثر از روش ها و برآوردهای حسابداری می باشد. اختیار عمل مدیران در استفاده از اصول تحقق و تطابق، برآورد و پیش بینی و همچنین اعمال روش هایی نظیر تغییر روش ارزیابی موجودی کالا، استهلاک سرفقلی، هزینه جاری یا سرمایه ای تلقی کردن هزینه های تحقیق و توسعه و تعیین هزینه مطالبات مشکوک الوصول از جمله مواردی هستند که مدیران می توانند از طریق اعمال آنها سود را تغییر دهند. هدف اصلی این تحقیق بررسی و شناسایی مولفه های موثر بر مدیریت سود مبتنی بر رویکرد انتقادی بوده است که با توجه به نتایج حاصل از محاسبات تحلیل شبکه ای فازی و خروجی بدست آمده در غالب بخش های مذکور، می توان اولویت بندی کلی مولفه ها در گروه ها و معیارهای اصلی که در سطح کل، تحقیق معیارهای مربوطه را مشخص کرد. ماتریس اوزان نهایی، معیارهای اصلی را نشان می دهد. با توجه به نتایج حاصل می توان ترتیب و اولویت بندی این معیارها در اثرگذاری بر روی الگوی مدیریت سود مبتنی بر تفکر انتقادی را بدین قرار نشان داد (به ترتیب از بیشترین اولویت تا کمترین): (۱) روش های گزارشگری مالی؛ (۲) محرک های بازار سرمایه؛ (۳) حاکمیت شرکتی؛ (۴) خصوصیات شرکتی و (۵) عوامل محیطی از بحثی که مطرح شد، می توان چنین نتیجه گیری نمود که مدیریت سود، خود مفهومی کارا و اثر

بخش بوده، ولی برای دستیابی به آن بایستی اصول و قواعد سخت در این راه را به درستی اجرا کرد. با توجه به بررسی های صورت گرفته شده کشورهای موفق در این راه که از دولت های مختلف در سراسر جهان با توجه به قواعد، حقوقی، قانونی و مقررات و در واقع ظرفیت و توانایی های خود در راه مدیریت سود و رعایت اصول حسابداری و حسابرسی گام برداشته اند که بصورت کامل بتوانند ساختار مدیریت سود خود را مبتنی بر تفکر انتقادی پایه گذاری کنند. به همین دلیل هم محقق در پژوهش جاری بکارگیری ارائه مدل مدیریت سود مبتنی بر تفکر انتقادی را لازمه تحقیق مدیریت سود در حرفه حسابداری و حسابرسی معرفی می نماید. چراکه در این مدل علاوه بر تأکید ویژه بر عواملی همچون؛ حاکمیت شرکتی (همانند دیدگاه کردستانی و همکاران (۱۳۹۲)، دی چو شرانند (۲۰۱۰)، نیتکین، (۲۰۰۷))، خصوصیات شرکت (موافق با نظرات دچو و همکاران (۲۰۱۰)، چان و همکاران (۲۰۰۶) و مغایر با نیسیم و پنمن (۲۰۰۶))، روش های گزارشگری مالی (همراستا با یافته های تحقیقات حساس یگانه و همکاران (۱۳۸۹)، لوائن و اسمیت (۲۰۱۱) و کردستانی و همکاران (۱۳۸۹))، عوامل محیطی (دی آنجلو و همکاران (۱۹۸۶)، دوئل و مکدوی (۲۰۰۷) و بارتو (۱۹۹۳))، کیفیت حسابرسی (همانگونه که اندیشمندان چون چن و همکاران (۲۰۰۵)، چمبرز و پابین در سال ۲۰۰۸ عنوان نمودند)، محرک های بازار سرمایه (همانند دی جان (۲۰۰۹)، ساه (۲۰۱۰)، غلامرضایی و مافی (۱۳۹۳) بستر و ساختار مدیریت سود را بر اساس پارامترهای مدنظر مدیریت صحیح سود را نیز مدنظر قرار داده است. هم چنین با توجه به اینکه وجود مدیریت سود در بخش سوددهی سبب بالا بردن توان سوددهی بخش حسابداری و حسابرسی و همچنین مقبولیت و محبوبیت در بین آحاد جامعه در تقابل با سیستم سنتی حسابداری و حسابرسی در بخش سوددهی می گردد.

پیشنهادات

با توجه به یافته های پژوهش از نظر خبرگان در جهت ایجاد راه کارهای شایسته در راستای مدیریت سود مبتنی بر تفکر انتقادی توصیه می شود نکات زیر در دستور کار حسابداران و حسابرسان قرار بگیرد.

پیشنهاد می شود که یکی از مهمترین ساز و کارهای خارجی راهبری شرکتی، رعایت حقوق سهامداران به عنوان تأمین کنندگان اصلی منابع شرکت مورد توجه ویژه قرار گیرد. پیشنهاد می شود که با توجه به توانایی و خصوصیات هیات مدیره در جهت راهبری شرکت؛ توجه به هیأت مدیره شرکت به منظور نهاد هدایت کننده ای که نقش مراقبت و نظارت را بر کار

فهرست منابع

- مدیران اجرایی به منظور حفظ منافع مالکیتی سهامداران بر عهده دار بشود.
- پیشنهاد می‌شود فرآیندهای کنترلی مالی به صورت شفاف برای تهیه و تنظیم رویه های مناسب و دقیق در جهت انجام کنترل‌های داخلی در شرکت صورت گیرد.
- پیشنهاد می‌شود مراقبت و نظارت بر عملکرد مدیران اجرایی برای تعیین رویه های کنترلی بر عملکرد مدیران اجرایی و پیدا کردن مسیر انحراف از عملکرد نرمال مدیران شرکت‌ها و ایجاد ساختار مدیریت در جهت جلوگیری از تقلب- های مالی صورت پذیرد.
- پیشنهاد می‌شود در جهت رشد و سرمایه گذاری به فعالیت‌های سرمایه بر و فعالیت مستمر در شرکت و متعلقات وابسته به آن در جهت افزایش نرخ رشد متوسط صنعت و پیشرفت به سمت تغییر در سودآوری شرکت‌گام برداشته شود.
- پیشنهاد می‌شود که در جهت بهبود عملکرد شرکت ضعیف‌های شرکت را بر طرف نمود و در برانگیختگی و ایجاد انگیزه برای کسب مدیریت سود زیر ساخت لازم را فراهم نمایند.
- پیشنهاد می‌شود در پایبندی به تعهدات که یکی از اصول اساسی در اصول حسابداری است نهایت دقت نظر به عمل آید و از هر گونه تقلب و نادرستی در کار جلوگیری شود.
- پیشنهاد می‌شود که نسبت‌های مالی در بوجود آوردن بازده دارایی‌ها برای کارکرد درست در شرکت و استفاده از اهرم مالی و چگونگی استفاده نمودن از آن‌ها آموزش داده شود.
- پیشنهاد می‌شود روش‌های استاندارد محور در چگونگی تعیین مسیر برای هموارسازی سود سهام واقعی و جلوگیری از آگاهی کاذب و غیرعلمی از موضوعات حسابداری ر ا به اجرا درآورد.
- پیشنهاد می‌شود برای حسابداری شرکت و سازمان از روش‌های حسابداری متناسب و به روز با افراد کارآموده و خیره استفاده شود.
- پیشنهاد می‌شود برای گزارشگری حسابداری در انجام تغییرات با اهمیت که سبب ایجاد شدن گزارش حسابرسان دقیق و قابل فهم در ایجاد گزارش می‌شود بکار برده شود.
- پیشنهاد می‌گردد برای احترام به قوانین مالیاتی که با معیارهای مختلف مدیریت سود در ارتباط بوده و در این زمینه هم مالیات نقش قابل توجهی را در تغییر روش‌های ارزشیابی در روش‌های حسابداری دارد عملیات حسابداری به درستی انجام شود.
- * ثقفی، ع. و مهدی بهار مقدم، ۱۳۸۵، " بررسی محرک‌های موثر بر مدیریت سود"، رساله دکترا، دانشگاه علامه طباطبایی.
- * حجازی، رضوان؛ محمدی، شاپور؛ اصلانی، زهرا؛ آقا جانی (۱۳۹۵). پیش بینی مدیریت سود با استفاده از شبکه عصبی و درخت تصمیم در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره (۱۹)، شماره (۶۸)، ۴۶-۳۱.
- * دهقانی فیروزآبادی، سیدجلال (۱۳۸۷). نظریه انتقادی: چهارچوبی برای تحلیل سیاست خارجی. پژوهشنامه علوم سیاسی، ۲، ۱۲۵-۱۶۱.
- * فتوتیان، علی و عبدی، حسن (۱۳۹۱). بررسی رابطه انسان‌شناسی و روش‌شناسی در پارادایم‌های اثباتگرایی و رئالیسم انتقادی. معرفت فرهنگی اجتماعی، ۳، ۸۷-۱۰۰.
- * قربانی، م، ۱۳۸۹، " بررسی تاثیر اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اراک.
- * گائینی، ابولفضل و حسین‌زاده، امیر (۱۳۹۱). پارادایم‌های سه‌گانه اثباتگرایی، تفسیری و هرمنوتیک در مطالعات مدیریت و سازمان. راهبرد فرهنگ، ۱۹، ۱۰۳-۱۳۸.
- * مشایخی، ب. و همکاران، ۱۳۸۴، " نقش اقلام تعهدی اختیاری در مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۲، صفحه ۶۱ - ۷۴.
- * نیکومرام، هاشم و بهمن بنی مهد (۱۳۸۸). تئوری حسابداری (مقدمه ای بر تئوری‌های توصیفی)، دانشگاه آزاد اسلام واحد علوم و تحقیقات تهران
- * هاشمی، سیدعباس و میرزایی، مهدی (۱۳۹۵). باورهای فلسفی گزارشگری مالی، پژوهش حسابداری، دوره ۶، شماره ۱، صص ۸۱-۹۸.
- * هشی، عباس؛ کمیل، مظاهری فرد (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی". تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۷، ۱-۲۶.
- * هشی، عباس، بولو قاسم، رشیدیان سمانه (۱۳۸۸). تاثیر بخش ۳۴۰ استانداردهای حسابرسی (رسیدگی به اطلاعات مالی آتی) بر کیفیت پیش بینی سود، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره، ۱، شماره ۳، صص ۳۶-۴۹.
- * Arnold, P. J. (2009). Global financial crisis: The challenge to accounting research. Accounting, Organizations and Society, 34(6), 803-809.

- * Kun-chih, C. Qiang, C. Ying, C. Yu-Chen, L and Xing, X. (2016) . Financial Reporting Quality of Chinese Reverse Merger Firms: The Reverse Merger or the Weak Country Effect?.The Accounting Review.Vol. 91, No. 5 Pp.2363-1390
- * Laughlin, R. C. (2005). Accounting systems in organizational contexts: a case for critical theory. Accounting, the social and the political: classics, contemporary and beyond, Elsevier, London, 93-103.
- * Newman, W. L. (1991). Social research methods: Qualitative and quantitative approaches. Allyn and Bacon.
- * Raskin, R., & Terry, H. (1988). A principal components analysis of the Narcissistic Personality Inventory and further evidence of its construct validity. Journal of Personality and Social Psychology, 54, 890-902.
- * Reitenga, A. L., and Tearney, M. G. (2003). "Mandatory CEO Retirements, Discretionary Accruals, and Corporate Governance Mechanisms". Journal of Accounting, Auditing & Finance, 18 (2), 255 - 280.
- * Richardson, A. J. (2015). Quantitative research and the critical accounting project. Critical Perspectives on Accounting.
- * Salau, A and CheAhmad, A. (2016) Audit Fees, Corporate Governance Mechanisms, and Financial Reporting Quality in Nigeria. Business & Economics Review.Vol. 26.No.1.pp 122-135.
- * Willmott, M., & Nelson, W. (2003). Complicated lives, sophisticated consumers, intricate lifestyles, simple solutio. Chichester: John Wiley & Sons.

یادداشت‌ها

¹ Reitenga & Tearney

² . Beaver

³ Newman

⁴ Raskin et al

⁵ Willmott & Nelson

⁶ Laughlin

⁷ Richardson

⁸ Arnold

⁹ Salau