

## The Effect of Planned Behavior Theory, Ethical Commitment, and Perceived Risk on Corporate Sustainability Accounting and Reporting

Hasan Abdollahzadeh

Assistant Professor of Psychology, Payame Noor University, Iran, Tehran.  
[Abdollahzadeh2002@yahoo.com](mailto:Abdollahzadeh2002@yahoo.com)

Vahid Amin\*

Faculty of Accounting, Payame Noor University, Iran, Tehran  
(Corresponding author) [Vahid.amin1985@yahoo.com](mailto:Vahid.amin1985@yahoo.com)

### Abstract:

The present study aimed at investigating the role of attitude, subjective norm, perceived behavior control, ethical commitment, and perceived risk on intention to corporate sustainability accounting and reporting (CSAR) on the Tehran Stock Exchange. This study is a survey research. The statistical population of this study included the financial managers and senior experts of accounting in the companies listed on the Tehran Stock Exchange except the financial intermediary companies such as banks, investment funds, insurances, etc. The population size was considered as 276 subjects each one representing one company. The statistical sample was determined as 161 subjects using Cochran formula at 5% error level. In order to measure the research variables, a standard questionnaire with five-point Likert scale was used. The research questionnaire was randomly emailed to 200 companies listed on the Tehran Stock Exchange in 2019 to achieve the statistical sample size and finally 163 questionnaires were answered. In this study, the structural equations model was used to test the hypotheses. The results of structural equations model showed that attitude, mental norm, perceived behavior control, and ethical commitment have a positive effect on intention to CSAR. However, the significant effect of perceived risk of managers and accountants on intention to CSAR was not observed. The results of this study presented an extensive attitude among the goals of managers for intention to CSAR. Thus, the above-mentioned components can be used for CSAR to achieve a sustainable development.

**Key Word:** Theory of Planned Behavior, Ethical Commitment, Perceived Risk, Intention to Corporate Sustainability Accounting and Reporting.

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

## تأثیر نظریه رفتار برنامه ریزی شده، تعهد اخلاقی و ادراک ریسک بر

### تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی

حسن عبدالله زاده<sup>۱</sup>

وحید امین<sup>۲</sup>\*

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۹/۰۴

تاریخ پذیرش: ۳۰/۰۹/۹۸

#### چکیده

تحقیق حاضر با هدف بررسی نقش نگرش، هنجارذهنی، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد اخلاقی و ادراک ریسک در تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی در بورس اوراق بهادار تهران انجام پذیرفته است و از نوع پژوهش های پیمایشی می باشد. جامعه آماری شامل مدیران مالی و کارشناسان ارشد حوزه حسابداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به جزء شرکت های واسطه‌گری مالی از قبیل بانک‌ها، صندوق‌های سرمایه‌گذاری، بیمه‌ها و غیره می‌باشد، که حجم جامعه برابر ۲۷۶ نفر است به طوری که هر فرد به عنوان نماینده هر شرکت در نظر گرفته شده است. نمونه آماری با استفاده از فرمول کوکران در سطح خطای ۵ درصد ۱۶۱ نفر تعیین شده است. به منظور اندازه گیری متغیر های پژوهش از ابزار پرسشنامه استاندارد با طیف پنج طبقه ای لیکرت استفاده شده است. برای رسیدن به حجم نمونه آماری، پرسشنامه پژوهش برای ۲۰۰ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۸ بطور تصادفی و بصورت الکترونیکی ارسال گردید و در نهایت به ۱۶۳ پرسشنامه پاسخ داده شد. در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها، از مدل معادلات ساختاری استفاده شده است. نتایج مدل معادلات ساختاری نشان داد که نگرش، هنجار ذهنی، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد اخلاقی تأثیر مثبتی بر تمایل به اجرای حسابداری و گزارشگری پایداری دارد. در حالی که تأثیر معنادار ادراک ریسک مدیران و حسابداران شرکت‌ها بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری مشاهده نشده است. نتایج این پژوهش، بینش گسترده ای را از اهداف مدیران برای تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری ارائه می کند. لذا از یافته های این پژوهش می توان برای تقویت نگرش،

<sup>۱</sup>استادیار، گروه روانشناسی، دانشگاه پیام نور، ایران، تهران Abdollahzadeh2002@yahoo.com

<sup>۲</sup>مریی، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، ایران، تهران (نویسنده مسئول)،

Vahid.amin1985@yahoo.com

هنجار ذهنی، کنترل رفتار درک شده و تعهد اخلاقی جهت درگیر شدن در حسابداری و گزارشگری پایداری به منظور دستیابی به توسعه پایدار استفاده نمود.

**واژگان کلیدی:** نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، تعهد اخلاقی، ادراک ریسک، تمایل به اجرای حسابداری و گزارشگری پایداری

## ۱- مقدمه

در سال‌های اخیر، حسابداری و گزارشگری پایداری<sup>۱</sup> توجهات زیادی را در حوزه حسابداری به خود جلب کرده است (سکالتگر و همکاران، ۲۰۱۳). مفهوم حسابداری و گزارشگری پایداری از نیاز به افزایش پاسخگویی و شفافیت شرکت در مورد تأثیر تصمیمات شرکت بر محیط‌زیست و جامعه سرچشمه گرفته است (آدامز و ویلان، ۲۰۰۹). پیشرفت‌های اخیر نشان می‌دهد شرکت‌ها به یک سیستم گزارشگری جدید نیاز دارند که تمامی عوامل اقتصادی، اجتماعی و زیست محیطی مؤثر بر عملیات شرکت را به عنوان مجموعه واحد در نظر بگیرد و برای رفع آن، حرفه حسابداری و حسابداران حرفه ای باید سیستم گزارشگری جدیدی طراحی کنند (ازسزگان، ۲۰۱۴). حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی، راهی است که از طریق آن سازمان‌ها تلاش می‌کنند تا اثرات محیطی و اجتماعی فعالیت‌های سازمانی در سطح بین‌المللی را مدنظر قرار دهند. این در حالی است که از پیامدهای رشد و توسعه صنعتی، ظهور پیوند اقتصاد با اخلاق و سیاست و تأثیر متقابل آنها بر یکدیگر است. شرکت‌ها خود را در برابر دامنه گسترده تری از افراد و سازمان‌ها و به طور کلی، ذینفعان، پاسخگو می‌دانند. ذینفعانی که فعالیت‌های شرکت را دنبال می‌کنند و نگرانی‌هایی درباره شرکت و فعالیت‌های آن و پیامدهای این فعالیت دارند (آراس و کروثر، ۲۰۰۸). از طرفی عملکرد پایداری، موجب افزایش سودآوری بلندمدت یک واحد تجاری می‌شود و اقدامات پایداری باید به عنوان دارایی‌های راهبردی واحد تجاری قلمداد شود. لذا پایداری شرکتی، نقش مهمی را در حفظ روحیات و امید به آینده در ذینفعان ایفا می‌کند (آراس و کروثر، ۲۰۰۸). در تشخیص این نقش کلیدی، تحقیقات قابل توجهی به دنبال درک آنچه که تصمیمات شرکت را برای گزارش اطلاعات اجتماعی، محیطی و پایداری هدایت می‌کند انجام پذیرفت.

جریان اکثریت مطالعات قبلی که بر نیروهای محرک مختلف گزارشگری داوطلبانه در سطح شرکت‌ها انجام شده به شرح زیر است: ۱- فشار اجتماعی، نهادی و ذینفعانی که محتوا و سطح گزارشگری داوطلبانه را شکل می‌دهند (به عنوان مثال دیگان و گوردون، ۱۹۹۶؛ فریدمن و جاگ، ۲۰۱۰)؛ ۲- عوامل سازمانی داخلی که در رفتار افشای گزارش‌های مختلف نقش دارند (به عنوان مثال آدامز، ۲۰۰۲) و ۳- ادراک و نگرش مدیران نسبت به افشا اطلاعات شرکت (به عنوان مثال بیینگتون و همکاران، ۱۹۹۴؛ او دایر، ۲۰۰۲). در حالی که جریان‌های اول و دوم پژوهش‌های مذکور در شناسایی عوامل کلیدی درونی و بیرونی نقش داشته‌اند، جریان سوم مطالعات، مسیری جایگزین برای درک انگیزه گزارشگری شرکت‌ها از طریق تصمیم‌گیرندگان شرکتی، ارائه می‌دهند. از آنجا که در حرفه حسابداری، گزارشگری و حسابداری پایداری به عنوان

<sup>۱</sup> . Corporate Sustainability Accounting and Reporting

رفتاری است که منافع کل ذینفعان را در نظر می‌گیرد، بسیار حائز اهمیت است. معیار هایی که حسابداران و حسابرسان را نسبت به سایر کارکنان به عنوان اعضای یک حرفه متمایز می‌سازد این است که آنها باید نسبت به جامعه، فراتر از صاحبکار و یا استخدام کننده وفادار باشند (ساریخانی، ایزدی نیا، دائی کریم زاده، ۱۳۹۸). به طور سنتی حسابداران شرکت‌ها عمدتاً مسئول ارائه اطلاعات حسابداری هستند که برای اندازه‌گیری، مشاهده و ارزیابی فعالیت‌های تجاری و نتایج آن‌ها ساختار یافته‌اند (ازسزگان، ۲۰۱۴). حسابداران همچنین، داده‌های مالی و وضعیت تطبیق را ارزیابی و تایید کرده، تجزیه و تحلیل هزینه-منفعت را انجام داده و طراحی و اجرای عملی سیستم‌های کنترل داخلی را تضمین می‌کنند. بنابراین، حسابداران وظیفه ارائه اطلاعات قابل اعتماد، به‌موقع و مفید برای هدایت، مدیریت و محافظت از منافع ذینفعان را دارا هستند (آراس و کروثر، ۲۰۰۹). لذا مسئله‌ای که ضرورت انجام پژوهش در این حوزه را افزایش می‌دهد روند رو به رشد تغییرات، فرصت‌ها و تهدیدهایی است که شرکت‌ها و سازمان‌ها را تحت فشار قرار می‌دهد تا نسبت به جامعه و ذینفعان پاسخگو باشند (واتسون و همکاران، ۲۰۱۰). از طرفی ایران به عنوان یک کشور در حال توسعه به دنبال دستیابی به چشم‌انداز توسعه پایدار است. لذا دولت و سازمان‌ها نیازمند ارتقاء شرایط اقتصادی و ایجاد بهره‌وری به طور مستمر و پویا بوده و با آن اهتمام می‌ورزند. بدین ترتیب دستیابی به اهداف انجام اقدامات توسعه پایدار، وجود یک سیستم اطلاعاتی را می‌طلبد (قلمی و همکاران، ۱۳۹۷) که در نهایت منجر به حسابداری و گزارشگری پایداری از جانب شرکت‌ها می‌شود. از آنجا که نگرش و درک، زمینه ساز رفتار مناسب و یا نامناسب به جانب اهداف است، واضح است که عملکرد شرکت‌ها در زمینه حسابداری و گزارشگری پایداری به ادراکات و دانش مدیران و کارکنان اش وابسته است. از اینرو پژوهش حاضر به دنبال جریان سوم پژوهش‌ها، به بررسی جنبه‌های روانشناسی سیستم رفتاری مدیران، نگرش‌ها و ادراکات در قصد به گزارشگری و مشارکت در عملکرد پایداری شرکتی می‌پردازد. این پژوهش با تلفیق عوامل روان‌شناختی مربوط به نگرش مدیران نسبت به گزارشگری و حسابداری پایداری شرکتی و دیدگاه مدیران در مورد فشار ذینفعان و ظرفیت آن‌ها برای کنترل به شیوه‌ای که با هم در ارتباط باشند، مطالعات قبلی را گسترش می‌دهد. لذا انجام این پژوهش به منظور شناسایی محرک‌های اصلی تمایل به درگیر شدن در حسابداری و گزارشگری پایداری از دو جنبه زیر حائز اهمیت است: از یک سو، یافته‌های این پژوهش بینش گسترده‌ای را از اهداف مدیران برای تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری ارائه می‌کند و از سوی دیگر نتایج این پژوهش می‌تواند به سازمان‌ها و نهاد‌های دولتی که در برنامه ریزی توسعه پایدار و توسعه اقتصادی نقش به‌سزایی دارند کمک نماید تا روش‌هایی را برای تشویق شرکت‌ها به منظور درگیر شده در حسابداری و گزارشگری پایداری اتخاذ نمایند. بنابراین با توجه به اهمیت مطالب

بیان شده، به نظر می رسد متغیرهای مختلفی بر اساس تئوری رفتار برنامه ریزی شده (TPB) می تواند بر میزان تمایل به گزارشگری و حسابداری پایداری شرکت ها تاثیرگذار باشد که هدف این پژوهش، بررسی تأثیر متغیرهایی همچون نگرش، کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارذهنی، تعهد اخلاقی و ادراک ریسک بر میزان تمایل به گزارشگری پایداری شرکت ها است.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### ■ حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی

مدیریت پایداری<sup>۲</sup> که شامل تدوین، پیاده سازی و ارزیابی تصمیمات و اقدامات مربوط به مسائل پایداری زیست محیطی، اجتماعی و اقتصادی است (استاریک و کاناشیرو، ۲۰۱۳) موضوع موردعلاقه کسب و کارهای جهانی، پژوهشگران و جامعه شده است. هیئت استانداردهای حسابداری پایداری<sup>۳</sup> (SASB) اظهار داشته است: "حسابداری پایداری نشان دهنده مدیریت تأثیرات زیست محیطی و اجتماعی یک شرکت است که ناشی از تولید کالا و خدمات و همچنین مدیریت سرمایه های محیطی و اجتماعی لازم برای ایجاد ارزش بلند مدت است" (SASB، ۲۰۱۶). از طرف دیگر سازمان گزارشگری جهانی<sup>۴</sup> (GRI) بیان داشته است که: "گزارش پایداری گزارشی است که توسط یک شرکت یا سازمان در مورد اثرات اقتصادی، زیست محیطی و اجتماعی ناشی از فعالیت های روزمره آن منتشر شده است" (GRI، ۲۰۱۸). دغدغه اصلی شرکت ها در سطح جهانی این است که چگونه مدیران می توانند تأثیر فعالیت های شرکت خود بر محیط زیست را با ایجاد سیستم ها، مدل ها و رفتارهای تجاری که برای ایجاد ارزش بلندمدت شرکت ها و توسعه پایدار ضروری است، به حداقل برسانند. شرکت ها باید با مشارکت در حسابداری و گزارشگری پایداری، تمام اطلاعات مربوط به مدیریت و عملکرد آنها در زمینه مسائل زیست محیطی، اجتماعی و اقتصادی را با ذینفعان درمیان بگذارند تا تعهد خود به توسعه پایدار را نشان دهند. در نتیجه، نیاز شرکت ها به فعالیت های حسابداری و گزارشگری پایداری مورد تأکید ادبیات پژوهشی بوده است (مارتین و هادلی، ۲۰۰۸) و طی دو دهه گذشته، تبدیل به یک مفهوم مهم در گزارشگری مالی شده است که توجهات بسیاری را از سراسر جهان به خود جلب کرده است (KPMG<sup>۵</sup>، ۲۰۱۱).

<sup>1</sup>. Theory of planned behaviour

<sup>2</sup>. Sustainability Management

<sup>3</sup>. Sustainability Accounting Standards Board

<sup>4</sup>. Global Reporting Initiative

<sup>۵</sup>. کی بی ام جی یکی از بزرگترین شرکت های خدماتی مشاوره مالی، مالیات و حسابرسی در جهان است.

حسابداری و گزارشگری پایداری عمدتاً به فرآیندی مربوط می‌شود که سازمان‌ها از طریق آن در مورد تأثیرات اجتماعی، محیطی و اقتصادی فعالیت‌های تجاری خود به ذینفعان گزارش می‌دهند (سیسایه، ۲۰۱۱). این فرآیند شامل یکپارچه‌سازی تمرکز بر مسائل اجتماعی و زیست‌محیطی در عملیات اصلی کسب‌وکار، تدوین برنامه‌های بلندمدت، کنترل و اندازه‌گیری عملکرد در این مسائل توسط سازمان‌ها و ارتباط آن‌ها با مؤسسات سازمانی است. بنابراین، علاوه بر گزارش مالی متعارف (سنتی) شرکت‌های تجاری، حسابداری و گزارشگری پایداری شامل گزارشگری موارد مربوط به مسائل زیست‌محیطی، بهداشت، ایمنی و دیگر مسائل در حوزه مرتبط و گسترده‌تر ذینفعان بیرونی است (زوزدوف و همکاران، ۲۰۱۰).

ادبیات موجود نشان می‌دهد که شرکت‌ها می‌توانند به جای این که تنها بر سود شرکت تأکید داشته باشند، با در نظر گرفتن تأثیرات اجتماعی، محیطی و اقتصادی عملیات تجاری خود، ارزش بلندمدت ایجاد کنند، ریسک کسب‌وکار خود را مدیریت کنند و مزیت رقابتی کسب کنند (هرزیک و سکالتگر، ۲۰۱۱). در این راستا، اگر حسابداری و گزارشگری پایداری به عنوان شیوه‌ای فرض شود که در آن شرکت‌ها نیازمندی‌های پایداری را به منظور قابل اندازه‌گیری و قابل مشاهده نمودن آن‌ها، درونی‌سازی و مدیریت کنند، بنابراین نقش حسابداران در تضمین کارایی حسابداری و گزارشگری پایداری و اطمینان فعالیت‌ها می‌تواند مورد توجه قرار گیرد.

شرکت‌ها برای بهبود گزارشات مالی و اجتماعی، باید حسابداران را در حسابداری و گزارشگری پایداری مشارکت دهند تا این چنین اطلاعات جامع حسابداری را ارائه دهند (لوشر، ۲۰۱۲). این فرصت بزرگی برای مدیران فراهم می‌کند تا مدیریت زیست‌محیطی و پایداری را از طریق مشارکت فعال خود در فرایندهای حسابداری و گزارشگری پایداری رهبری کنند (لی و س، ۲۰۰۰). اهمیت و ارتباط نگرش مدیران سطح بالا در تدوین اهداف پایداری و ارتباطات اطلاعات پایداری، مورد توجه قرار گرفته شده است (سکالتگر و واگنر، ۲۰۰۶). از این رو، اگر مدیریت ارشد در مورد ارتباط حسابداری و گزارشگری پایداری، مطمئن نباشند، ممکن است اقدام به تأمین منابع برای تضمین اجرای آن نکنند و در نتیجه مانع اجرای فعالیت‌های حسابداری و گزارشگری پایداری در یک سازمان شوند (مارتین و هادلی، ۲۰۰۸). بنابراین ادراک مدیران و حسابداران از حسابداری و گزارشگری پایداری با پیش‌بینی میزان مشارکت آن‌ها در عمل مرتبط است. علاوه بر این، نگرش‌ها و ادراکات مدیران و تصمیم‌گیرندگان شرکت‌ها نیز به طور قابل توجهی بر افشای اطلاعات، از جمله حسابداری و گزارشگری پایداری، تأثیر می‌گذارد (توردنیا و همکاران، ۲۰۱۵). انگیزه مدیریت برای حسابداری و گزارشگری پایداری با تأکید بر موضوعاتی پیرامون نگرش مدیریت، فشار ذینفعان و سایر عواملی که باعث تسهیل یا مهار اقدامات مدیریتی شود، موضوع اصلی برای تحقیقات اجتماعی و زیست‌محیطی است. تحقیقات مربوط به نگرش تصمیم‌گیرندگان نسبت

به گزارش های اجتماعی و زیست محیطی حاکی از آن است که اکثر حسابداران و مدیران ارشد نسبت به آن نگرش مثبتی دارند (ببینگتون و همکاران، ۱۹۹۴؛ ادیر، ۲۰۰۲).

علاوه بر نگرش تصمیم گیرندگان نسبت به گزارش محیط زیست، اجتماعی و پایداری شرکتی، ادبیات پیشین همچنین نشان می دهد که ذینفعان مختلف نیز تأثیر گذارند (اسلام و دیگران، ۲۰۰۸). شرکتها با افزایش فشار از طرف گروههای مختلف ذینفعان، از جمله جامعه، گروههای سبز، سازمانهای غیر دولتی، مشتریان، کارمندان، سهامداران و دولت روبرو هستند، تا از لحاظ اجتماعی مسئولانه تر رفتار کنند (آدامز و زاتشی، ۲۰۰۴). بنابراین درک مدیران از اهمیت نسبی ذینفعان به عنوان یک عامل کلیدی موثر بر حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتها در نظر گرفته می شود (کارمیر و همکاران، ۲۰۰۴).

#### ■ نظریه رفتار برنامه ریزی شده (TPB)

نظریه رفتار برنامه ریزی شده یکی از تأثیرگذارترین و شناخته شده ترین نظریه های مورد استفاده در پژوهش های روانشناسی برای پیش بینی و توضیح رفتار انسان است. نظریه رفتار برنامه ریزی شده از نظریه اقدام منطقی<sup>۱</sup> (TRA) توسعه یافته است (آجن، ۱۹۸۰). در حالی که نظریه اقدام منطقی بر این فرض است که نگرشها<sup>۲</sup> و هنجارهای ذهنی<sup>۳</sup> عوامل تعیین کننده ای برای اهداف و رفتار است. نظریه رفتار برنامه ریزی شده "کنترل رفتاری درک شده"<sup>۴</sup> را به عنوان یک متغیر اضافی در نظر می گیرد که قصد و رفتار را پیش بینی می کند. از این رو، از دیدگاه نظریه رفتار برنامه ریزی شده، نگرش، هنجار ذهنی و کنترل رفتاری درک شده، عواملی هستند که بر روی قصد رفتاری فرد تأثیر می گذارند که به انگیزه فرد برای انجام رفتار اشاره دارند (ساریخانی و همکاران، ۱۳۹۸).

آجن (۱۹۹۱) نگرش را بدین معنی که فرد به چه میزان یک رفتار را مطلوب یا نامطلوب ارزیابی می کند، تعریف کرده است. هنجارهای ذهنی نیز بیانگر ادراک فرد از نظرات برخی افراد برجسته است که بر تصمیم گیری فرد تأثیر می گذارند. به عبارت دیگر، هنجارهای ذهنی، تمایل فرد را برای نمایش رفتاری تأثیر گرفته از افراد مهم جامعه توصیف می کند. کنترل رفتاری درک شده نیز به معنای درکی است که یک فرد در مورد توانایی خود برای انجام رفتاری خاص دارد. تورادنی و همکاران (۲۰۱۵) کنترل رفتاری درک شده را به معنای وضعیتی که فردی کنترل کاملی بر انجام یک رفتار را ندارد، بیان نموده اند.

1. Theory of Reasoned Action

2. Attitude

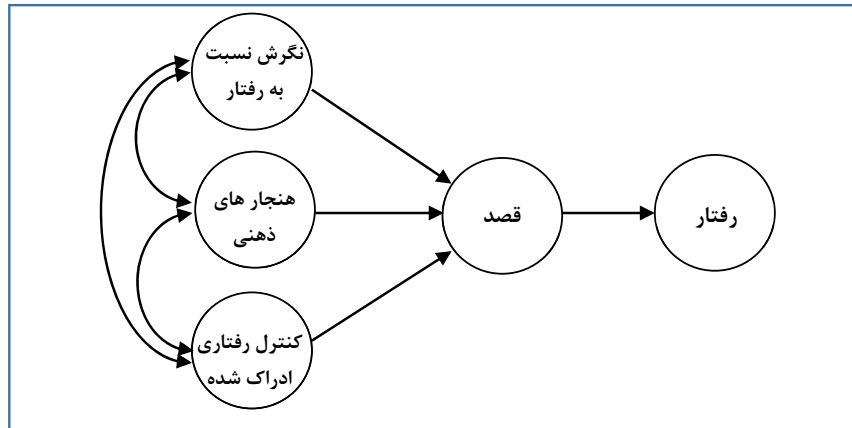
3. Subjective norm

4. Perceived Behavioral Control



همان‌طور که تورادنیا و همکاران (۲۰۱۵) بیان نمودند، نه تنها اقدامات افراد به طور کلی تحت تأثیر اطلاعاتی است که مرتباً پردازش و عمل می‌کنند، بلکه اقدامات آنها تا حد قابل توجهی تحت تأثیر دسترسی به منابع و نیروهای خارجی است که نفوذ زیادی بر انجام اعمال آنها دارند. به همین ترتیب، تمایز قابل توجهی که بین نظریه رفتار برنامه ریزی شده و نظریه اقدام منطقی است، در این واقعیت است که نظریه اقدام منطقی، تأثیر دسترسی منابع بر عملکرد رفتار یک فرد را در نظر نمی‌گیرد. به طور خلاصه، از دیدگاه نظریه رفتار برنامه ریزی شده، رفتار واقعی یک فرد بستگی به نگرش فرد نسبت به رفتار، تأثیر دیگر افراد مهم جامعه بر رفتار فرد و ظرفیت فرد برای انجام رفتار دارد. مدل مفهومی نظریه رفتار برنامه ریزی شده به شرح شکل شماره (۱) می‌باشد.

شکل شماره ۱- نظریه رفتار برنامه ریزی شده (منبع: اجزن، ۱۹۹۱)



تئوری رفتار برنامه ریزی شده، نظریه ای است که چارچوبی برای گسترش درک افراد از نیت های رفتاری برای شرکت در فعالیت های اجتماعی مربوط به نگرش مدیران، هنجار ذهنی بازتاب انتظارات ذینفعان و کنترل رفتار ادراک شده به عنوان عوامل تأثیر گذار بر قصد شرکت در مشارکت فعالیت های اجتماعی فراهم می آورد (فدر و ویدنبرگر، ۲۰۱۹). در کسب و کار های گسترده، نگرش و ادراکات مدیران نسبت به حسابداری و گزارشگری پایداری می تواند تأثیر بسزایی در تصمیم گیری شرکت در این فعالیت ها داشته باشد، و تصمیمات مدیریتی به عنوان یک عامل مهم برای اجرای موفقیت آمیز حسابداری و گزارشگری پایداری در شرکت ها در نظر گرفته می شود (پوندویل و همکاران، ۲۰۱۳).

بک و اجزن (۱۹۹۱) مدل بسط داده شده نظریه رفتار برنامه ریزی شده را با اضافه نمودن شاخص تعهد اخلاقی<sup>۱</sup> ارائه نمودند. آنها به این نتیجه دست یافتند که با اضافه کردن شاخص تعهد اخلاقی، قدرت مدل در پیش بینی قصد رفتار افزایش می یابد. تعهد اخلاقی یکی از عواملی غیر از مدل تئوری رفتار برنامه ریزی شده است که می تواند قصد و رفتار مدیران را در حسابداری و گزارشگری مالی تحت تاثیر قرار دهد. موسستیکسری (۲۰۰۹) استدلال می کند که مدل تئوری رفتاری برنامه ریزی شده همچنان امکان افزودن متغیر های پیش بینی کننده اضافی، علاوه بر نگرش، هنجار ذهنی و کنترل رفتار ادراک شده را دارد. بر اساس مدل وو و چن (۲۰۱۴) تعهد اخلاقی بر هنجار ذهنی تاثیر می گذارد. تعهد اخلاقی یک هنجار ذاتی در یک فرد است و بیان کننده تمایل افراد به انجام یک رفتار بر اساس مسئولیت وظیفه شخصی است و بعید به نظر می رسد که بین دیگران مشترک باشد. در واقع رفتار، با قصد و نیتی شروع می شود که پیش زمینه این قصد و نیت، نگرش نسبت به رفتار، هنجار های ذهنی، کنترل ادراک شده و تعهد اخلاقی است (ساریخانی و همکاران، ۱۳۹۸). لذا یک عامل مهم، تعهد مدیریت نسبت به اجتماع و محیط زیست است. هرچه مدیران اهمیت بیشتری نسبت به جامعه و محیط زیست قائل باشند، احتمالاً تمایل به حسابداری و گزارشگری بیشتری در این زمینه دارند (تورادنی و همکاران، ۲۰۱۵).

در حالی که در ادبیات، ریسک رفتاری<sup>۲</sup> یک مفهوم شناسی دقیق از واژه «ادراک» صورت نگرفته است که شاید علت آن نه عامدانه که غافلانه باشد، تنها در معدود مقالات اقتصادی مثل شوارتز (۱۹۹۸) و وبر (۲۰۰۴) این مفهوم بکار رفته است. همچنین این مفهوم بیشتر در رفتار سازمانی بکار رفته است و نه در مالی رفتاری. از آن جا که ادراک از پدیده ها بر برآوردهای ذهنی و در نتیجه تصمیم گیری و رفتار انسان اثرگذار است از اهمیت زیادی برخوردار می باشد. اغلب گفته می شود که "هر کس دنیا را با دید متفاوتی می بیند" (ناطق گلستان، ۱۳۹۶). بنابراین می توان گفت که فراگرد دریافت و تعبیر و تفسیر محرک های محیطی را ادراک<sup>۳</sup> گویند. در تعریف دیگری ادراک در واقع به این معناست که ادراک کننده بر اساس شفافیت اطلاعات احساس شده خویش از پدیده قابل ادراک بر اساس تخصص و تجربیات گذشته خویش به قضاوت نهایی در مورد آن پدیده می پردازد (ریکاردی، ۲۰۰۸). این در حالی است که یکی از واقعیت ها در فضای تصمیم گیری و اقدام مدیران، ریسک می باشد که ادراکات متفاوتی از این پدیده وجود دارد.

<sup>1</sup>. Ethical Commitment

<sup>2</sup>. Behavioral risk

<sup>3</sup>. Perception

از دهه ۱۹۶۰ به منظور توضیح رفتار مصرف کنندگان، نظریه ادراک ریسک<sup>۱</sup> مورد استفاده قرار گرفته است. تحقیقات قابل توجهی در مورد تاثیر ریسک بر تصمیم گیری مصرف کنندگان سنتی انجام شده است (لین، ۲۰۰۸). پیتر و ریان (۱۹۷۶)، ادراک ریسک را به عنوان نوعی از زیان مورد انتظار ذهنی تعریف می کند و همچنین فیدرمن و پاولو (۲۰۰۳)، ادراک ریسک را به عنوان یک زیان احتمالی در پی یک نتیجه عمل تعریف می کنند. کانینگهام (۱۹۶۷) اشاره کرد که ریسک ادراک شده، میزان زیان بالقوه ای (یعنی آنچه که در معرض خطر است) است که از نتایج یک رفتار نامناسب ناشی می شود و یا احساس اطمینانی است که فردی نسبت به نتایج نامطلوب یک رفتار درک می کند. وو و چن (۲۰۱۴) در مدل خود نشان دادند که ریسک ادراک شده بر نگرش تمایل به انجام یک رفتار تاثیر گذار است. ریسک ادراک شده یکی از عواملی است که تاثیر مستقیمی بر نگرش داشته و در نهایت رفتار افراد تحت تاثیر قرار می دهد (تسانک و وانگ، ۲۰۱۶). تردید های مدیریت ارشد به عنوان ریسک ادراک شده نسبت به عدم بکار گیری گزارشگری زیست محیطی به عنوان یکی از عوامل مهم در اجرای آن در نظر گرفته شد (مارتین و هدلی، ۲۰۰۸).

لذا با توجه به نظریه رفتار برنامه ریزی شده این پژوهش ادراک ریسک را در کنار مولفه های نگرش، هنجار ذهنی، کنترل رفتار ادراک شده و تعهد اخلاقی قرار می دهد تا تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی را بررسی نماید.

#### ■ پیشینه پژوهش

تاکنون نظریه رفتار برنامه ریزی شده در مورد بسیاری از رفتارهای مرتبط با مسئولیت اجتماعی مدیران و ذینفعان مختلف به کار رفته است که تعداد قابل توجهی از این مطالعات بر مباحث مرتبط با اجتماعی و زیست محیطی متمرکز است (برای مثال: ببینگتون و همکاران، ۱۹۹۴؛ کردانو و فریز، ۲۰۰۰؛ ادیر، ۲۰۰۲). لذا جدید ترین پژوهش ها در این زمینه به شرح زیر است:

ویدمن و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی تحت عنوان « بررسی تجربی قصد به جمع آوری و افشای بدهی های زیست محیطی » دریافتند که تمایل به ثبت و تبیین تعهدات زیست محیطی توسط مدیران مالی به طور مثبتی با هنجارهای ذهنی آنها و کنترل رفتاری درک شده مرتبط است.

سایمونسن و ونستاپ (۲۰۱۱)، تعهدات اخلاقی شرکت ها را در ارائه منصفانه گزارشگری مسئولیت اجتماعی مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که تعهدات و مسئولیت های اخلاقی

<sup>۱</sup>. Perceived Risk

تاثیر مثبتی بر گزارشگری مسئولیت اجتماعی دارد و صفات و شخصیت انسان، رایج ترین دیدگاه اخلاقی است که موجب گزارشگری مسئولیت اجتماعی شده است، و کسب منافع و سود در جایگاه بعدی قرار دارند. بدین معنی که الگوهای خاص استدلال اخلاقی به منظور ارائه منصفانه گزارشگری مسئولیت اجتماعی نسبت به سایر راهبرد های استدلال، متداول تر است.

توردنیا و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی تئوری رفتار برنامه ریزی شده را بر روی قصد گزارشگری پایداری را در کشور سریلانکا مورد مطالعه قرار دادند. یافته‌ها حاکی از آن بود که نگرش مدیران نسبت به قانون استراتژیک، اعتقاد به فشار ذینفعان و توانایی آن‌ها برای کنترل رفتار گزارشگری پایداری بر قصد مدیران برای مشارکت در گزارشگری پایداری به طور غیر مستقیم تاثیر می‌گذارد. آنها همچنین رابطه مثبتی بین هنجار ذهنی و کنترل رفتاری درک شده مدیران با تمایل آن‌ها برای مشارکت در گزارشگری پایداری یافتند.

کازی و یار (۲۰۱۷) به بررسی عوامل تعیین کننده گزارشگری پایداری و تاثیر آن بر ارزش شرکت پرداختند. هدف این مطالعه، بررسی عوامل تعیین کننده سازمان گزارشگری جهانی<sup>۱</sup> (GRI) مبتنی بر گزارشگری پایداری، پذیرش بیانیه‌های بیمه در گزارشات پایداری و بکارگیری سطوح گزارشگری پایداری بوده است. یافته‌های این پژوهش حاکی از رشد آگاهی از سازمان گزارشگری جهانی مبتنی بر گزارشگری پایداری بین شرکت‌های تحت بررسی و همچنین بهبود روند کیفیت گزارشات پایداری می‌باشد.

لی و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی، بازتاب دانشجویان حسابداری به عملکرد پایداری زیست محیطی در حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. نشان دادند که کنترل رفتاری درک شده بر روی تمایل دانشجویان به حسابداری پایداری زیست محیطی به طور مثبت و معناداری تاثیر می‌گذارد. کوآکی و همکاران (۲۰۱۸) عوامل تعیین کننده قصد و تمایل به گزارشگری و حسابداری پایداری را در کشور غنا مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق ایشان نشان می‌دهد که تنها هنجار ذهنی و کنترل رفتاری درک شده، به طور معناداری بر روی قصد شرکت در تعامل به حسابداری و گزارشگری پایداری تاثیر می‌گذارد. به طور ضمنی، نگرش یک حسابدار نسبت به حسابداری و گزارشگری پایداری بر روی قصد انجام آن تاثیر نمی‌گذارد و تمایل شرکت در حسابداری و گزارشگری پایداری در درجه اول با در دسترس بودن منابع و فشار از ذینفعان عمده تعیین می‌شود.

فدر و ویبنبرگر (۲۰۱۹) در مطالعه خود به درک شکاف رفتاری چرایی مشارکت و عدم مشارکت مدیران در فعالیت های مسئولیت اجتماعی در شرکت های آلمانی پرداختند. نتایج

<sup>1</sup>. Global Reporting Initiative

ایشان نشان داد که نگرش تاثیر زیادی بر تمایل مدیران بر انجام فعالیت های مرتبط با مسئولیت اجتماعی می گذارد. همچنین کنترل رفتاری درک شده بر مدیران سطوح بالایی جهت مشارکت در فعالیت های مسئولیت اجتماعی اثر می گذارد. اما رابطه معناداری بین هنجار ذهنی و مشارکت در مسئولیت اجتماعی مشاهده نشد.

آلم و اختر (۲۰۱۹) به بررسی تعامل بین عوامل رفتاری تمایل به گزارشگری زیست محیطی پرداختند. هدف این مطالعه، جستجوی عوامل برجسته تعیین کننده قصد افشای اطلاعات محیطی در گزارش های سالانه پایداری در بنگلادش بوده است. نتایج نشان داد که هنجارهای ذهنی (انتظارات اجتماعی / فشار ذینفعان) مؤثرترین عوامل تعیین کننده قصد توسعه مشارکت در رفتارهای گزارشگری زیست محیطی هستند. همچنین، رابطه معناداری بین کنترل رفتاری ادراک شده و تمایل به گزارشگری زیست محیطی مشاهده نشد.

بینشیان و دهدار (۱۳۹۷) در پژوهش تحت عنوان «ارائه مدل رابطه هوش مالی با گرایشهای رفتاری و اثر آنها در تصمیمات سرمایه گذاری بر اساس نظریه رفتار برنامه ریزی شده» به این نتیجه دست یافتند که رفتار منطق، رفتار توده بار، رفتارهای واکنشی، رفتار مبتنی بر تجربه و آزمون و خطا بر گرایش های رفتاری و نگرش مبتنی بر رفتار، هنجاری ذهنی کنترل رفتار ادراک بر هوش مالی و در نهایت بر تصمیمات سرمایه گذاران تاثیر گذار است.

معصومی و همکاران (۱۳۹۷) تأثیر برخی از عوامل درون سازمانی بر میزان گزارشگری پایداری شرکت های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که متغیرهای سودآوری، توزیع مالکیت و سطح پیچیدگی تجاری بر میزان گزارشگری پایداری شرکت ها تأثیر مثبت و معنی داری دارد. اما متغیرهای رشد فروش و اهرم مالی بر میزان گزارشگری پایداری شرکت ها اثر معنی داری ندارد.

فراتی و همکاران (۱۳۹۸) عوامل موثر بر مصرف سبز بر اساس تئوری رفتار برنامه ریزی شده مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش ایشان نشان داد که سود مندی ادراک شده تاثیر مثبت و معنادار و ریسک ادراک شده تاثیر منفی و معناداری بر نگرش مصرف کننده دارد. همچنین تعهد اخلاقی بر هنجار ذهنی، قدرت کنترل بر کنترل رفتاری ادراک شده، باور کنترل بر کنترل رفتاری ادراک شده، نگرش بر نیت، هنجار ذهنی بر نیت و کنترل رفتاری ادراک شده بر نیت رفتار واقعی مصرف کننده سبز تاثیر معناداری دارد.

ساربخانی و همکاران (۱۳۹۸) قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده و نقش تعدیلی شدت اخلاقی را بررسی نمودند. نتایج پژوهش ایشان حاکی از آن است که متغیرهای کنترل رفتاری ادراک شده، هنجارهای ذهنی، نگرش در مورد گزارشگری تقلب، تعهد

اخلاقی و تعهد حرفه‌ای دارای تأثیر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب هستند و شدت اخلاقی تأثیر متغیرهای هنجارهای ذهنی و تعهد حرفه‌ای بر قصد گزارشگری تقلب را تعدیل می‌کند. با توجه به بررسی پیشینه پژوهش، مطالعات اندکی در زمینه عوامل موثر بر اساس تئوری رفتار برنامه ریزی شده در ارتباط با اقدامات مسئولیت اجتماعی و پایداری شرکتی انجام شده است. همچنین، در این پژوهش سایر عوامل از قبیل تعهد اخلاقی و ریسک ادراک شده را که بر عوامل نظریه رفتار برنامه ریزی شده تأثیر گذار است، در ارتباط با تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری بکار گرفته می‌شود.

### ۳- فرضیه‌های تحقیق

بر طبق نظریه رفتار برنامه ریزی شده، نگرش افراد نسبت به رفتار خاص به عنوان یک جزء مهم برای تمایل به آن رفتار، تعیین شده است. بر این اساس افراد نسبت به یک رفتار واقعی، ترجیح خاصی دارند (فدر و ویدنبرگر، ۲۰۱۹). به عبارت ساده تر، اگر یک فرد معتقد باشد که عملکرد یک رفتار خاص منجر به نتایج مثبت (منفی) خواهد شد آنگاه آن فرد نگرش مثبت (منفی) نسبت به آن رفتار خواهد داشت (پوندویل و همکاران، ۲۰۱۳). در نتیجه اگر مدیران به دلیل نگرش های شخصی خود، به حسابداری و گزارشگری پایداری علاقه مند باشند، در نتیجه رفتار آنها بطور واقعی بیشتر در جهتی است که منجر به رفتار مسئولانه تر می‌شود. علاوه بر این، مدیران با سطح نگرانی بالاتر نسبت به موضوعات پایداری، تمایل بیشتری به مدیریت و کنترل حسابداری و گزارشگری پایداری از طریق یکپارچه سازی ابعاد مختلف پایداری در سیستم کنترل مدیریت خواهند داشت (گوندر و همکاران، ۲۰۱۶). از این رو با عنایت به مبانی نظری فرضیه اول پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

**فرضیه اول:** نگرش مدیران مالی بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی تأثیر مثبت دارد.

هنجارهای ذهنی عامل دیگری است که به طور مستقیم بر نیت و قصد انجام یک رفتار تأثیر می‌گذارد. هنجارهای ذهنی عبارتند از برداشت شخصی افراد از فشارهای اجتماعی (آجزن، ۲۰۰۸) که تحت تأثیر اعتقادات هنجاری می‌باشد و شدت آن به انگیزه‌ی فرد برای برآوردن انتظارات دیگران وابسته است. اگر افراد درک کنند که رفتار خاصی به شدت مورد تایید گروه های مهم اجتماعی قرار می‌گیرد، قصد و تمایل بیشتری به انجام آن رفتار از خود نشان می‌دهند (آرمیتیچ و کانر، ۲۰۰۱). هنریکس و سادورسکی (۱۹۹۹) اشاره می‌کند که در محیط تجاری، فشار اجتماعی بر تصمیم‌گیری مدیران تأثیر گذار است. در نتیجه در زمینه مسئولیت اجتماعی و پایداری شرکتی، دینفعان فعلی و بالقوه منبع فشار در محیط تجاری هستند. در نهایت، فشار

اجتماعی که از طریق حداقل هنجارهای ذینفعان بدست آمده و توسط مدیران درک شده است، ممکن است بر روی تمایل مدیران به انجام حسابداری و گزارشگری پایداری تاثیر گذار باشد (گادن و همکاران، ۲۰۰۹). برخی مطالعات نشان داده‌اند که چگونه هنجار ذهنی (ذینفعان کلیدی) بر اهداف مدیران برای شرکت در حسابداری و گزارشگری پایدار تأثیر می‌گذارد. به عنوان مثال، ویدمن و همکاران (۲۰۱۰) دریافتند که تمایل به ثبت و تبیین تعهدات زیست‌محیطی توسط مدیران مالی به طور مثبتی با هنجارهای ذهنی آنها مرتبط است. همچنین، توردنیا و همکاران (۲۰۱۵) نیز رابطه مثبتی بین هنجارهای ذهنی مدیران و تمایل آنها برای شرکت در گزارشگری پایداری یافتند. بنابراین فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

**فرضیه دوم:** هنجار ذهنی مدیران مالی بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی تاثیر مثبت دارد.

کنترل رفتاری درک شده، به سهولت و یا دشواری درک انجام یک رفتار خاص (آجنز، ۱۹۹۱) و در نتیجه به توانایی افراد برای کنترل رفتار اشاره دارد (کوردانو و فیریز، ۲۰۰۰). بر طبق نظریه رفتار برنامه ریزی شده، ساختار کنترل رفتاری درک شده به طور مستقیم و به طور غیر مستقیم بر قصد به انجام رفتار تاثیر می‌گذارد. همانطور که گادن و همکاران (۲۰۰۹) نشان می‌دهد حتی اگر مدیران نگرش مطلوب نسبت به محیط زیست داشته باشند، اجرای واقعی فعالیت‌های زیست محیطی هنوز ممکن است کم باشد. این بدان معنی است که در یک زمینه مدیریتی مرتبط با حسابداری و گزارشگری پایداری، موانع رقابتی در سطح شخصی وجود دارد که بر تشکیل نیت و رفتار مدیریت تأثیر می‌گذارد، مانند عدم وجود زمان برای مقابله با یک موضوع خاص، کمبود دانش و دسترسی به مشاوره، کمبود منابع برای مشارکت در رفتار و عدم انگیزه کارکنان برای شرکت در فعالیت‌های خاص (گویال و کومار، ۲۰۱۷). در نتیجه، این موانع باعث می‌شود که افراد به راحتی رفتار خود را با رفتارهای مربوط به مسایل اجتماعی محدود سازند. نتایج مطالعات مربوط به کنترل رفتاری درک شده و تمایل به مشارکت در حسابداری و گزارشگری پایدار و سایر فعالیت‌های متفاوت است. به عنوان مثال، ویدمن و همکاران (۲۰۱۰) دریافتند که تمایل به ثبت و شفاف‌سازی مسئولیت‌های زیست‌محیطی توسط مسئولان مالی، به طور مثبت با کنترل رفتاری درک شده مرتبط است. همچنین توردنیا و همکاران (۲۰۱۵) رابطه مثبتی بین کنترل رفتاری درک شده مدیران و تمایل آنها برای مشارکت در گزارشگری پایداری یافتند. لی و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند که کنترل رفتاری درک شده به طور مثبت و قابل توجهی بر روی تمایل مثبت دانشجویان نسبت به محیط زیست تأثیر می‌گذارد. لذا با عنایت به مبانی نظری، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر است:

**فرضیه سوم:** کنترل رفتاری ادراک شده مدیران مالی بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی تاثیر مثبت دارد.

تعهد اخلاقی به عنوان یک هنجار شخصی است که نشان دهنده تمایل فرد به انجام رفتاری خاص بر اساس مسئولیت و وظیفه شخصی است. در واقع رفتار، با قصد و نیتی شروع می شود که پیش زمینه این قصد و نیت، نگرش نسبت به رفتار، هنجارهای ذهنی، کنترل ادراک شده و تعهد اخلاقی است (ساریخانی و همکاران، ۱۳۹۸). اخلاق و فلسفه استدلال می کنند که هم شرکت و هم اعضای آن دارای مسئولیت اخلاقی هستند تا کارها را درست انجام دهند (داینیک، ۲۰۱۴؛ هابروکشیر، ۲۰۱۷). شرکتی که درگیر در فعالیتهای پایداری است، اعضای آن نیز روشها و سیاستهای شرکت را پیش برده و به اقدامات پایداری شرکتی، عمل می کنند (هابروکشیر، ۲۰۱۷). به این ترتیب هم شرکت و هم اعضای آن (بطور خاص مدیران سطوح بالایی) بطور همزمان برای مسئولیت اخلاقی در یک وضعیت خاص (بطور مثال حسابداری و گزارشگری پایداری) پاسخگو هستند (ملما، ۲۰۰۶). از آنجا که تمایل و قصد به انجام حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی دارای فرایند ارزش و اخلاقی است لذا از نظریه رفتار برنامه ریزی شده بطور گسترده به منظور پیش بینی قصد رفتار اخلاقی استفاده می شود. از این رو فرضیه چهارم پژوهش به شرح زیر است:

**فرضیه چهارم:** تعهد اخلاقی مدیران مالی بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی تاثیر مثبت دارد.

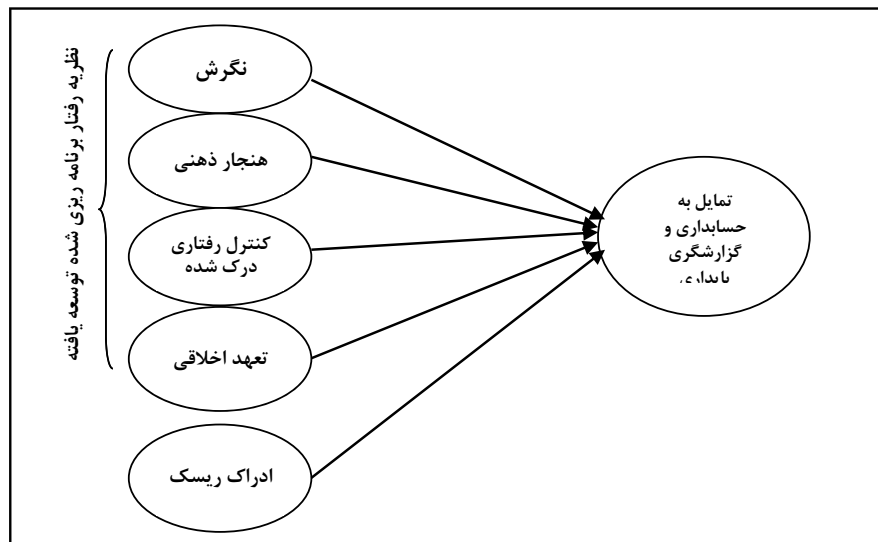
در این پژوهش ریسک ادراک شده به معنی میزان زیان بالقوه (یعنی آنچه که در معرض خطر است) ناشی از نتایج عمل نامطلوب و یا احساسات ذهنی فردی نسبت به اطمینان از نتایج نامطلوب عمل در نظر گرفته شده است. بدین معنی که عدم حسابداری و گزارشگری پایداری وجود مخاطراتی از قبیل کاهش ارزش، کاهش شهرت اجتماعی، کاهش مزیت رقابتی و ... را برای شرکت در بر خواهد داشت. هرچه ریسک ادراک شده به عدم حسابداری و گزارشگری پایداری بیشتر شود انتظار می رود که تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری برای شرکتها بیشتر شود. لذا با توجه به مبانی نظری، فرضیه پنجم پژوهش به شرح زیر تدوین می گردد:

**فرضیه پنجم:** ریسک ادراک شده مدیران مالی بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی تاثیر مثبت دارد.

با توجه به فرضیه های پژوهش مدل مفهومی پژوهش به شرح شکل شماره ۲ است.



شکل شماره ۲- شمای کلی مدل مفهومی پژوهش



#### ۴- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، توصیفی از نوع پیمایشی است و داده‌ها از طریق مجموعه‌ای از پرسشنامه‌ها جمع‌آوری شده است. جامعه آماری شامل مدیر مالی و حسابداری تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به جزء شرکت‌های واسطه‌گری مالی از قبیل بانک‌ها، صندوق‌های سرمایه‌گذاری، بیمه‌ها و غیره می‌باشد که تعداد این شرکتها تا پایان سال ۱۳۹۷، ۲۷۶ شرکت است و از هر شرکت، مدیر مالی و یا یکی از کارشناسان ارشد حسابداری در این پژوهش مشارکت داشتند. نمونه آماری بر اساس فرمول کوکران و با میزان خطای ۰/۰۵ برای جامعه این پژوهش به تعداد ۱۶۱ نمونه می‌باشد. برای رسیدن به این حجم نمونه پرسشنامه‌های پژوهش برای مدیران مالی و کارکنان ارشد حوزه حسابداری ۲۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بصورت الکترونیکی از طریق پست الکترونیکی ارسال شده است. در برخی از موارد که به پست الکترونیکی پاسخ داده نشده بود از طریق تلفنی و مصاحبه، سوالات مطرح گردید و پاسخ دریافت شد. همچنین برخی از شرکت‌ها از پاسخ دادن به سوالات هم از طریق تلفنی و هم از طریق پست الکترونیک امتناع ورزیدند. در مجموع به ۱۶۳ پرسشنامه پاسخ داده شد. در پژوهش حاضر از «تمایل به حسابداری و گزارشگری پایدار» به عنوان متغیر وابسته استفاده شده است. طبق تعریف فیشبین و آجزن (۱۹۷۵) قصد و تمایل یک فرد، عبارتست از: دریافت و ادراکی که فرد از بروز یک رفتار خاص دارد. به عبارت دیگر قصد و تمایل فرد یک

موقعیت ذهنی و احتمالی می‌باشد که بین فرد با عمل وی ارتباط برقرار می‌کند (گپی و رامایا، ۲۰۰۷). از آنجا که حسابداری و گزارشگری پایداری یک عمل داوطلبانه و اختیاری است از اینرو تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری به عنوان معیاری برای پیش بینی این رفتار واقعی در نظر گرفته شده است. بدین منظور جهت سنجش متغیر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری از پرسشنامه تور دنیا و همکاران (۲۰۱۵) در چهار گویه استفاده شده است. همچنین در این پژوهش به منظور بررسی عوامل تمایل به گزارشگری و حسابداری پایداری از مدل بسط داده شده نظریه رفتار برنامه ریزی شده (شامل متغیرهای نگرش، هنجار ذهنی، کنترل رفتاری درک شده و تعهد اخلاقی) و نیز ادراک ریسک کانینگهام (۱۹۶۷) استفاده شده است.

در این پژوهش برای جمع آوری اطلاعات برای سنجش نگرش، کنترل رفتاری ادراک شده و هنجار ذهنی از پرسشنامه تور دنیا و همکاران (۲۰۱۵) استفاده شده است همچنین از این پرسشنامه در تحقیق کوآکی و همکاران (۲۰۱۸) نیز استفاده شده است. این پرسشنامه بر اساس مدل تئوری رفتار برنامه ریزی شده (TPB)، سه سازه: «نگرش»، «هنجار ذهنی» و «کنترل رفتاری درک شده»، را می‌سنجد که هر سازه شامل چهار گویه است. به منظور سنجش متغیر تعهد اخلاقی از پرسشنامه بک و آجزن (۱۹۹۱) با سه گویه استفاده شده است. همچنین سنجش ادراک ریسک بر گرفته از پرسشنامه تو و السون (۲۰۱۲) که دارای چهار گویه است. هر یک از این سازه‌ها بر اساس مقیاس پنج طبقه ای لیکرت با شاخص‌های چندگانه توصیف شده است. از پاسخ‌دهندگان خواسته شد میزان موافقت/مخالفت خود را بر اساس مقیاس لیکرت با پنج امتیاز (یک برای کاملاً مخالف و پنج برای کاملاً موافق) اعلام کنند. علت مناسب بودن استفاده از این پرسشنامه‌ها در مطالعه حاضر این بود که پرسش‌ها بر اساس بسیاری از پرسشنامه‌های موجود، توسعه یافته است و از این رو، نتایج این مطالعه می‌تواند با بیشتر مطالعات تجربی و با حداقل دشواری مقایسه گردد. به منظور کنترل سایر عوامل احتمالی بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری مطابق با پژوهش‌های پیشین (کوآکی و همکاران، ۲۰۱۸)، تجربه و تحصیلات پاسخ‌دهندگان به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شد. زیرا به نظر آجزن (۲۰۱۱) این متغیرها که به عنوان عوامل بیرونی نظریه تئوری رفتار برنامه ریزی در نظر گرفته می‌شوند ممکن است قصد و رفتار فرد را به طور غیر مستقیم با تاثیرگذاری بر باورهای رفتاری، هنجاری و کنترل تحت تاثیر قرار دهند. همچنین هاینز و همکاران (۱۹۸۷) نشان دادند که افراد با تحصیلات بالا با احتمال بیشتری در رفتار مسئولیت‌پذیرانه محیطی درگیر می‌شوند. در این پژوهش برای پایایی و روایی ابزار اندازه‌گیری معیارها، از مقدار ضریب آلفای کرونباخ به منظور پایایی، از مقدار میانگین واریانس استخراج شده جهت روایی همگرا و از ماتریس فورنل و لارکر برای روایی واگرا استفاده شده است.

## ۵- یافته‌ها پژوهش

## ■ آمار توصیفی

در این پژوهش از مجموع ۱۶۳ نفر از پاسخ دهندگان، ۱۴۵ نفر مرد (۸۹٪) و ۱۸ نفر زن (۱۱٪) در حالی که ۱۰٪ دارای تجربه کاری حسابداری بین ۶ تا ۱۰ سال، ۶۱٪ بین ۱۱ تا ۱۵ سال، ۸٪ بین ۱۶ تا ۲۰ سال، ۲۱٪ بالای ۲۰ سال سابقه کاری هستند. همچنین از نظر مدارج تحصیلی، تقریباً ۴٪ دارای مدرک دکتری، ۸۸٪ دارای مدرک کارشناسی ارشد، ۸٪ دارای مدرک کارشناسی می باشند.

جدول شماره ۱- آمار توصیفی متغیرها

متغیر	نماد	تعداد	میانگین	انحراف استاندارد	کشیدگی	چولگی
تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری (CSAR)	INT	۱۶۳	۳/۳۱۹۰	۱/۲۱۸۲	-۰/۶۲۴	-۰/۵۷۷
نگرش	ATT	۱۶۳	۳/۷۵۳۱	۰/۹۸۵۲	۰/۴۳۷	-۰/۹۷۳
هنجارذهنی	SN	۱۶۳	۳/۰۹۵۱	۱/۰۴۳۱	۰/۰۱۷	-۰/۱۴۹
کنترل رفتاری ادراک شده	BC	۱۶۳	۲/۹۸۶۲	۰/۷۱۱۰	۰/۱۷۳	۰/۱۹۲
تعهد اخلاقی	EC	۱۶۳	۲/۷۲۶۰	۰/۸۹۱۱	-۰/۰۴۸	۰/۲۷۴
ادراک ریسک	RP	۱۶۳	۳/۰۶۴۴	۱/۰۴۰۳	-۰/۷۸۹	-۰/۲۶۵

جدول شماره (۱) آمار توصیفی متغیرها (تمایل به اجرای حسابداری و گزارشگری پایداری، نگرش، هنجارذهنی، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد اخلاقی و ادراک ریسک) را نشان می دهد. با توجه به نتایج حاصل بالاترین میانگین مربوط به متغیر نگرش (۳/۷۵۳۱) و پایین ترین میانگین مربوط به متغیر تعهد اخلاقی (۲/۷۲۶۰) می باشد. بطور کلی یک توزیع نرمال دارای کشیدگی و چولگی صفر است. در این پژوهش مقدار کشیدگی و چولگی متغیرها نزدیک به صفر است و این شاخص ها بیانگر این موضوع می باشد که متغیر دارای توزیع متقارن بوده توزیع آنها شبیه نرمال است.

## پایایی و روایی ابزار اندازه گیری

با عنایت به جدول شماره ۲ و مقدار ضریب آلفای کرونباخ و پایایی مرکب نشان داده شده برای هر معیار که بیشتر از عدد ۰/۷۰ است می توان دریافت که ابزار اندازه گیری معیارها از پایایی مناسبی برخوردار است. در این پژوهش به منظور بررسی روایی همگرا از میانگین واریانس استخراج شده (AVE) استفاده شده است. این مقدار برای همه معیارهای پژوهش بالاتر از عدد حداقل ۰/۵۰ است که نشان دهنده برخورداری روایی همگرا برای ابزار اندازه گیری است.

جدول شماره ۲- نتایج روایی همگرا و پایایی ابزار اندازه گیری

متغیرها	تعداد گویه	ضریب آلفای کرونباخ	پایایی مرکب	میانگین واریانس استخراج شده
تمایل به CSAR	۴	۰/۹۶۳	۰/۹۷۳	۰/۹۰۱
نگرش	۴	۰/۹۲۵	۰/۹۴۷	۰/۸۱۹
هنجارذهنی	۴	۰/۹۱۸	۰/۹۴۲	۰/۸۰۲
کنترل رفتاری ادراک شده	۴	۰/۷۴۹	۰/۷۹۳	۰/۶۱۳
تعهد اخلاقی	۳	۰/۸۲۲	۰/۸۹۳	۰/۷۳۶
ادراک ریسک	۴	۰/۹۴۲	۰/۹۵۹	۰/۸۵۴

ماتریس فورنل و لارکر به منظور بررسی روایی واگرا در جدول شماره ۳ نشان داده شده است. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) بیان می کنند: روایی واگرا وقتی در سطح قابل قبول است که میزان میانگین واریانس استخراج شده برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه های دیگر (یعنی مربع مقدار ضرایب همبستگی بین سازه ها) در مدل باشد. اعداد قطر اصلی ماتریس فورنل و لارکر مندرج در جدول شماره ۳ نشان می دهد که ابزار اندازه گیری در این پژوهش دارای روایی واگرای قابل قبولی می باشد.

جدول شماره ۳- جدول ماتریس فورنل و لارکر برای بررسی روایی واگرا

عامل	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸
تمایل به CSAR	۰/۹۴۹							
نگرش	۰/۷۳۶	۰/۹۰۵						
هنجارذهنی	۰/۶۵۲	۰/۶۶۰	۰/۸۹۵					
کنترل رفتاری ادراک شده	۰/۳۷۱	۰/۵۷۰	۰/۶۳۴	۰/۷۸۳				
تعهد اخلاقی	۰/۶۷۴	۰/۴۶۱	۰/۶۰۵	۰/۵۰۶	۰/۸۵۸			
ادراک ریسک	۰/۷۲۰	۰/۵۵۳	۰/۵۷۸	۰/۵۳۸	۰/۷۲۱	۰/۹۲۴		
تحصیلات	-۰/۱۶۷	-۰/۱۷۲	-۰/۲۳۴	-۰/۰۶۱	-۰/۳۵۱	-۰/۱۹۰	۱	
تجربه	۰/۴۵۴	۰/۴۷۰	۰/۴۲۲	۰/۲۸۶	۰/۶۳۹	۰/۵۸۱	-۰/۲۷۵	۱

بار های عاملی، ضریب همبستگی بین متغیر های مکنون و متغیر های آشکار در یک مدل اندازه گیری است. این ضریب تعیین می کند که متغیر مکنون چقدر از واریانس متغیر های آشکار را تبیین می کند. نتایج مربوط به بار های عاملی مدل ساختاری در جدول شماره ۴ خلاصه شده است. بار های عاملی حداقل ۰/۴ برای هر یک از گویه ها نشان دهنده ساختار مناسب مدل است (هیر و همکاران، ۲۰۱۶). همانطور که جدول شماره ۴ نشان می دهد، بار عاملی برای تمامی گویه ها بیشتر از ۰/۴ بوده و آماره t آنها در سطح معناداری کمتر از ۱٪ قرار دارند که نشان دهنده ساختار مناسب مدل است.

جدول شماره ۴- نتایج بار عاملی مدل ساختاری

مسیر	ضریب مسیر (بار عاملی)	انحراف از استاندارد	آماره t	سطح معناداری
تمایل -> گویه ۱	۰/۹۶۸	۰/۰۰۵	۲۰۲/۶۶۹	۰/۰۰۰
تمایل -> گویه ۲	۰/۹۴۴	۰/۰۱۱	۸۳/۷۱۶	۰/۰۰۰
تمایل -> گویه ۳	۰/۹۵۴	۰/۰۱۳	۷۲/۱۱۴	۰/۰۰۰
تمایل -> گویه ۴	۰/۹۳۱	۰/۰۱۴	۶۷/۹۰۴	۰/۰۰۰
نگرش -> گویه ۵	۰/۸۷۴	۰/۰۲۱	۴۱/۳۳۵	۰/۰۰۰
نگرش -> گویه ۶	۰/۸۲۷	۰/۰۲۰	۴۱/۷۲۷	۰/۰۰۰
نگرش -> گویه ۷	۰/۹۴۹	۰/۰۱۱	۸۶/۷۵۷	۰/۰۰۰
نگرش -> گویه ۸	۰/۹۶۱	۰/۰۰۶	۱۶۶/۱۳۵	۰/۰۰۰
هنجار ذهنی -> گویه ۹	۰/۹۲۳	۰/۰۱۸	۵۲/۳۵۸	۰/۰۰۰
هنجار ذهنی -> گویه ۱۰	۰/۸۶۶	۰/۰۲۹	۳۰/۰۵۸	۰/۰۰۰
هنجار ذهنی -> گویه ۱۱	۰/۹۲۱	۰/۰۱۲	۷۴/۵۶۵	۰/۰۰۰
هنجار ذهنی -> گویه ۱۲	۰/۸۶۹	۰/۰۲۴	۳۶/۳۷۳	۰/۰۰۰
کنترل رفتاری -> گویه ۱۳	۰/۶۱۴	۰/۱۱۸	۵/۱۸۹	۰/۰۰۰
کنترل رفتاری -> گویه ۱۴	۰/۵۷۶	۰/۰۹۶	۶/۰۲۱	۰/۰۰۰
کنترل رفتاری -> گویه ۱۵	۰/۷۹۱	۰/۱۲۷	۶/۲۱۲	۰/۰۰۰
کنترل رفتاری -> گویه ۱۶	۰/۸۰۲	۰/۱۲۴	۶/۴۷۳	۰/۰۰۰
تعهد اخلاقی -> گویه ۱۷	۰/۸۳۷	۰/۰۴۷	۱۷/۸۴۴	۰/۰۰۰
تعهد اخلاقی -> گویه ۱۸	۰/۸۸۵	۰/۰۱۵	۵۷/۷۰۱	۰/۰۰۰
تعهد اخلاقی -> گویه ۱۹	۰/۸۵۱	۰/۰۲۳	۳۷/۲۹۳	۰/۰۰۰
ادراک ریسک -> گویه ۲۰	۰/۹۱۰	۰/۰۱۷	۵۲/۵۰۲	۰/۰۰۰
ادراک ریسک -> گویه ۲۱	۰/۹۶۰	۰/۰۰۵	۱۸۴/۲۰۶	۰/۰۰۰
ادراک ریسک -> گویه ۲۲	۰/۸۷۶	۰/۰۱۹	۴۵/۹۵۸	۰/۰۰۰
ادراک ریسک -> گویه ۲۳	۰/۹۴۶	۰/۰۱۰	۹۲/۴۵۶	۰/۰۰۰
تحصیلات -> EDU	۱	۰		
تجربه -> EXP	۱	۰		

## آزمون الگوی نظری پژوهش

نتایج حاصل از برازش مدل ساختاری در جدول شماره ۵ نشان داده شده است. مقدار عامل تورم واریانس برای هر یک از متغیرهای مستقل و کنترلی کمتر از عدد ۵ است. این مقدار نشان

می دهد که بین متغیر های مستقل و کنترلی همخطی معناداری وجود ندارد. مقادیر مثبت شاخص اشتراکی و شاخص افزونگی حاکی از کیفیت مناسب مدل است. همچنین ضریب تعیین نشان می دهد که ۶۷/۶ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر های مستقل و کنترلی توضیح داده می شود.

جدول شماره ۵- نتایج حاصل از برازش مدل ساختاری

متغیر ها	عامل تورم واریانس	شاخص اشتراک	شاخص افزونگی
تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری		۰/۷۴۷	۰/۶۴۸
نگرش	۲/۵۷۰	۰/۶۳۷	
هنجارذهنی	۲/۵۹۳	۰/۶۱۰	
کنترل رفتاری ادراک شده	۱/۹۷۴	۰/۱۸۷	
تعهد اخلاقی	۱/۳۲۱	۰/۴۳۷	
ادراک ریسک	۲/۵۵۸	۰/۶۸۴	
تحصیلات	۱/۳۸۹	۱	
تجربه	۱/۹۲۵	۱	
ضریب تعیین	۰/۶۷۶	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۶۵

نتایج آزمون فرضیه ها در جدول شماره ۶ نشان داده است. شکل شماره ۳ شمای کلی مدل را بر اساس ضرایب استاندارد و آماره  $t$  نشان می دهد. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش با توجه به ضریب مسیر (۰/۵۹۷۷)، آماره  $t$  (۶/۵۷۸) و سطح معناداری (۰/۰۰۰) برای متغیر نگرش نشان می دهد که نگرش تاثیر مثبت و معناداری بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری دارد. لذا نتایج فرضیه اول پژوهش نشان از عدم رد آن در سطح اطمینان ۹۵٪ است.

ضریب مسیر (۰/۲۲۳۶)، آماره  $t$  (۲/۹۶۵) و سطح معناداری (۰/۰۰۳۲) برای متغیر هنجار ذهنی بیانگر این است که هنجار ذهنی تاثیر مثبتی بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری دارد. بنابراین فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ رد نمی شود.

فرضیه سوم بیان می کند که کنترل رفتاری ادراک شده بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری تاثیر مثبت دارد. نتایج با توجه به ضریب مسیر (۰/۳۷۲۳)، آماره  $t$  (۴/۳۰۷) و سطح معناداری (۰/۰۰۰۰) مربوط به متغیر کنترل رفتاری ادراک شده نشان می دهد کنترل رفتاری ادراک شده بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری تاثیر مثبت دارد. بنابراین نتایج نشان دهنده عدم رد فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ است.

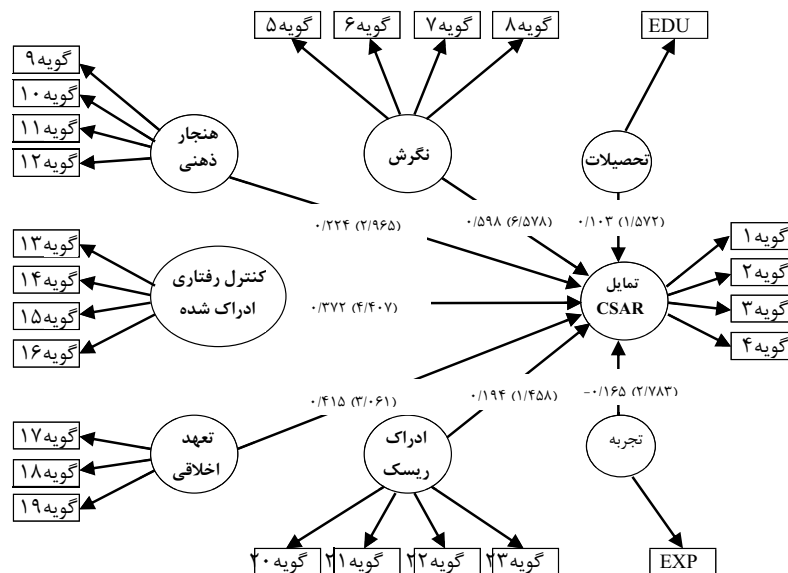
ضریب مسیر (۰/۴۱۵۲)، آماره  $t$  (۳/۰۶۱) و سطح معناداری (۰/۰۰۲۳) که برای متغیر تعهد اخلاقی کمتر از ۵٪ است نشان می دهد که تعهد اخلاقی تاثیر مثبتی بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری دارد. در نتیجه در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه چهارم پژوهش رد نمی شود.

در نهایت جهت آزمون فرضیه پنجم پژوهش، ضریب مسیر (۰/۱۹۴۴)، آماره  $t$  (۱/۴۵۸) و سطح معناداری (۰/۱۴۵۴) مربوط به متغیر ادراک ریسک مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪ ادراک ریسک بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری تاثیر معناداری ندارد. لذا فرضیه پنجم پژوهش رد می‌شود.

جدول شماره ۶- نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

مسیر	ضریب مسیر	انحراف از استاندارد	آماره $t$	سطح معناداری
نگرش ← تمایل	۰/۵۹۷۷	۰/۰۹۰۹	۶/۵۷۸	۰/۰۰۰۰
هنجار ذهنی ← تمایل	۰/۲۲۳۶	۰/۰۷۵۴	۲/۹۶۵	۰/۰۰۳۲
کنترل رفتاری ← تمایل	۰/۳۷۲۳	۰/۰۸۶۴	۴/۳۰۷	۰/۰۰۰۰
تعهد اخلاقی ← تمایل	۰/۴۱۵۲	۰/۱۳۵۷	۳/۰۶۱	۰/۰۰۲۳
ادراک ریسک ← تمایل	۰/۱۹۴۴	۰/۱۳۳۳	۱/۴۵۸	۰/۱۴۵۴
تجربه ← تمایل	-۰/۱۶۵۲	۰/۰۵۹۳	۲/۷۸۳	۰/۰۰۵۶
تحصیلات ← تمایل	۰/۱۰۳۳	۰/۰۶۵۷	۱/۵۷۲	۰/۱۱۶۵

شکل شماره ۳- مدل براساس ضرایب استاندارد (آماره  $t$ )



## ۶- بحث و نتیجه گیری

هدف از این پژوهش، بررسی نقش نگرش، هنجارذهنی، کنترل رفتاری ادراک شده، تعهد اخلاقی و ادراک ریسک در تمایل به اجرای حسابداری و گزارش گری پایدار است. به منظور دستیابی به این هدف، فرضیه های پژوهش با استفاده از مدل معادلات ساختاری مورد آزمون قرار گرفت. نتایج فرضیه اول نشان می دهد که نگرش بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری تاثیر مثبت دارد. تاثیر مثبت نگرش بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری حاکی از آن است که چنانچه افراد معتقد باشند که عملکرد به پایداری شرکتی منجر به نتایج مثبت می شود در نتیجه این امر تمایل به انجام حسابداری و گزارشگری پایداری را افزایش می دهد. این نتایج با یافته های فدر و ویبنبرگر (۲۰۱۹) همسو بوده ولی مخالف با یافته های کوآکی و همکاران (۲۰۱۸) است. تفاوت نتایج این پژوهش با نتایج کوآکی و همکاران (۲۰۱۸) می تواند به این دلیل باشد که صرف نظر از نگرش حسابداران نسبت به حسابداری و گزارشگری پایداری، زمانی که یک شرکت منابع کافی برای سرمایه گذاری در این اقدامات را در اختیار داشته باشند و زمانی که تحت فشار ذینفعان و تقاضا برای چنین اطلاعاتی باشند، با احتمال بیشتری در حسابداری و گزارشگری پایداری مشارکت خواهند کرد. بدین ترتیب، بدون در نظر گرفتن نگرش حسابدار نسبت به حسابداری و گزارشگری پایداری، فشار ذینفعان برای چنین اطلاعاتی و در دسترس بودن منابع برای فراهم آوردن چنین مواردی ممکن است موجب اقدام مدیران برای مشارکت در حسابداری و گزارشگری پایداری را برای جلوگیری از تهدیدات قانونی ذینفعان شود. نتایج حاصل از فرضیه دوم نشان می دهد که هنجارذهنی تاثیر مثبت و معناداری بر تمایل به اجرای حسابداری و گزارشگری پایداری دارد. بدین معنی که هرچه مدیران و حسابداران شرکت ها از هنجارذهنی بیشتری برخوردار باشند تمایل بیشتری به اجرای حسابداری و گزارشگری پایداری دارند و برعکس. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج؛ کوآکی و همکاران (۲۰۱۸)، توردنیا و همکاران (۲۰۱۵) و ویدمن و همکاران (۲۰۱۰)، همسو می باشد. این نتایج بیان می کند که مدیران و حسابداران، فشار های اجتماعی را که از حداقل هنجار های ذینفعان فعلی و بالقوه در زمینه مسئولیت اجتماعی و پایداری شرکتی بدست آمده است را درک نموده اند که این امر بر تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری تاثیر گذار بوده است.

نتایج آزمون فرضیه سوم ، حاکی از آن است که کنترل رفتاری ادراک شده تاثیر مثبت و معناداری بر تمایل به اجرای حسابداری و گزارشگری پایداری دارد. بدین معنی که هرچه شرکت از کنترل رفتاری ادراک شده بیشتری برخوردار باشد تمایل بیشتری به اجرای حسابداری و گزارش گری پایدار دارد و برعکس. نتایج حاصل از این فرضیه با نتایج توردنیا و همکاران (۲۰۱۵)، لی و همکاران (۲۰۱۷)، ویدمن و همکاران (۲۰۱۰)، همسو می باشد. کنترل رفتاری ادراک شده به درک افراد از آسانی و دشواری یک رفتار خاص با توجه به منابع در دسترس اشاره دارد. از اینرو



چنانچه منابع مورد نیاز برای حسابداری و گزارشگری پایداری برای مدیران و حسابداران در دسترس باشد، این امر منجر به تمایل بیشتر آنها به این اقدامات خواهد شد. یافته‌های مربوط به آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد که تعهد اخلاقی افراد بر تمایل به حسابداری و اقدامات پایداری تاثیر مثبت دارد. این نتایج با یافته‌های سایمونسن و ونستاپ (۲۰۱۱) همسو می‌باشد. این نتایج نشان می‌دهد که هر چه مدیران و حسابداران خود را نسبت به ذینفعان و جامعه از نظر اخلاقی متعهد بدانند، به اقدامات مسئولانه دست خواهند زد. لذا تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری به عنوان یک رفتار اخلاقی و ارزشی افزایش می‌یابد.

بررسی نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم نشان داد که ادراک ریسک اثر معناداری بر تمایل به اجرای حسابداری و گزارشگری پایداری ندارد. این موضوع بیان می‌دارد که ادراک مدیران و حسابداران از حسابداری و گزارشگری پایدار با پیش‌بینی میزان ریسک مشارکت آن‌ها در عمل مرتبط نیست. نتایجی در این زمینه در مطالعات پیشین به منظور مقایسه با یافته‌های این پژوهش مشاهده نشده است. یافته‌های این پژوهش در زمینه ادراک ریسک، احتمالاً بدین دلیل است که، چون حسابداری و گزارشگری پایداری شرکتی امری داوطلبانه است و برای آن استاندارد خاصی در ایران تدوین نشده است و نیز پایگاه اطلاعاتی خاصی به منظور تحلیل و مقایسه شرکت‌ها وجود ندارد، لذا مدیران و حسابداران، ریسک عدم درگیر شدن در زمینه پایداری را نمی‌توانند بدرستی برآورد نمایند.

نتایج فوق نشان می‌دهد که نگرش و تعهد اخلاقی و همچنین فشار درک شده مدیران و حسابداران از ذینفعان و نیز دسترسی به منابع اصلی شرکت، عامل تعیین‌کننده اصلی تمایل به مشارکت در حسابداری و گزارشگری پایداری است. یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که نگرش شخصی حسابداران نسبت به حسابداری و گزارشگری پایداری تأثیر قابل توجهی بر روی تمایل شرکت به مشارکت در حسابداری و گزارشگری پایداری می‌گذارد. از طرفی، مدیران و حسابداران به منظور ایفای تعهد و مسئولیت اخلاقی خود نسبت به ذینفعان و جامعه، مشارکت در حسابداری و گزارشگری پایداری را به عنوان یک امر اخلاقی و ارزشی در نظر می‌گیرند. بدیهی است، صرف نظر از تمایل حسابداران نسبت به حسابداری و گزارشگری پایداری، زمانی که یک شرکت منابع کافی برای سرمایه‌گذاری در آن وجود دارد و زمانی که تحت فشار ذینفعان و تقاضا برای چنین اطلاعاتی باشند، با احتمال بیشتری در حسابداری و گزارشگری پایداری مشارکت خواهند کرد. در نتیجه، فشار ذینفعان برای چنین اطلاعاتی و در دسترس بودن منابع برای فراهم آوردن چنین اقداماتی ممکن است موجب تمایل مدیران برای مشارکت در حسابداری و گزارشگری پایداری برای جلوگیری از تهدیدات قانونی این ذینفعان شود. با توجه به نتایج این

پژوهش به شرکت ها پیشنهاد می شود تا با توسعه برنامه های آموزشی، ایجاد ساختار مناسب، بالابردن فرهنگ سازمانی، نگرش نسبت به حسابداری و گزارشگری پایداری را بهبود بخشند و با در دسترس قرار دادن منابع مورد نیاز بدون خدشه وارد شدن به منافع سهامداران، تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری را افزایش دهند. همچنین به قانون گذاران و هیات های تدوین استاندارد پیشنهاد می شود به منظور بهبود حسابداری و گزارشگری پایداری، از طریق تدوین استاندارد و گنجانیدن الزامات اخلاقی در آیین رفتار حرفه ای در جهت افزایش آگاهی از تعهدات اخلاقی، گام بردارند هر چند این اقدامات مربوط به حسابداری و گزارشگری پایداری بطور داوطلبانه در ایران انجام می شود. به پژوهشگران آتی پیشنهاد می شود از سایر ویژگی های شخصیتی از قبیل هوش مالی، کانون کنترل درونی، هویت اخلاقی، برون گرایی، سودمندی ادراک شده، دینداری و مسئولیت پذیری و غیره در ارتباط با تمایل به حسابداری و گزارشگری پایداری استفاده نمایند. در این پژوهش به دلیل عدم دسترسی به افراد بیشتر از هر شرکت برای بررسی عوامل مورد نظر، تنها به نظر سنجی از مدیران مالی و یا کارشناس ارشد حسابداری هر شرکت بسنده شده است که موجب تضعیف تعمیم آن به کل شرکت می شود و از محدودیت های این پژوهش محسوب می گردد.

#### ۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه های اخلاقی

از پاسخ دهندگان به سوالات پرسشنامه این تحقیق که وقت گرانبهایشان را در اختیارمان قردادند بسیار سپاسگزاریم.

#### ۸- پیوست ها:

پرسشنامه پژوهش

گویه ها	کاملاً مخالف				کاملاً موافق			
	مخالف	مخالف ندارم	مخالف	مخالف ندارم	مخالف	مخالف ندارم	مخالف	مخالف ندارم
۱ شرکت ما متعهد شده است که در حسابداری و گزارشگری پایداری مشارکت کند یا ادامه فعالیت دهد.								
۲ شرکت ما برنامه دارد در حسابداری و گزارشگری پایداری مشارکت کند یا ادامه فعالیت دهد.								
۳ شرکت ما تمایل دارد تا در حسابداری و گزارشگری پایداری مشارکت کند یا ادامه فعالیت دهد.								
۴ شرکت ما مشتاق است که در حسابداری و گزارشگری پایداری مشارکت کند یا ادامه فعالیت دهد.								

زینا (INT)

				درگیر شدن در حسابداری و گزارشگری پایداری برای شرکت ما خوب است.	نگرانی
				درگیر شدن در حسابداری و گزارشگری پایداری برای شرکت ما ارزشمند است.	
				درگیر شدن در حسابداری و گزارشگری پایداری برای شرکت ما مفید است.	
				درگیر شدن در حسابداری و گزارشگری پایداری برای شرکت ما معنی دار است.	
				اکثر ذینفعان شرکت ما (سهامداران، کارمندان، جامعه، و غیره) فکر می‌کنند که شرکت ما باید در حسابداری و گزارشگری پایداری مشارکت کند.	هنگام ذهنی (SBN)
				اکثر ذینفعان داخلی (کارکنان و مدیران) مشارکت شرکت ما در حسابداری و گزارشگری پایداری را تأیید می‌کنند.	
				اکثر سازمان‌هایی که نظراتشان برای شرکت ما مهم و باارزش است، در حسابداری و گزارشگری پایداری فعالیت می‌کنند.	
				بسیاری از شرکت‌های مشابه شرکت ما در حسابداری و گزارشگری پایداری فعالیت دارند.	
				مشارکت در حسابداری و گزارشگری پایداری برای شرکت ما آسان است.	کنترل رفتاری ادراک شده
				مشارکت در حسابداری و گزارشگری پایداری برای شرکت ما امکان پذیر است.	
				شرکت ما اختیار تصمیم به مشارکت در حسابداری و گزارشگری پایداری را دارد.	
				شرکت ما تصمیم به مشارکت در حسابداری و گزارشگری پایداری را تحت کنترل دارد.	
				شرکت ما با عدم حسابداری و گزارشگری پایداری احساس گناه می‌کند.	تعهد اخلاقی
				از دید شرکت ما، از نظر اخلاقی، عدم اجرای حسابداری و گزارشگری پایداری اشتباه است.	
				عدم حسابداری و گزارشگری پایداری بر خلاف اصول و موازین شرکت ما است.	
				شرکت ما نگران است که عدم حسابداری و گزارشگری پایداری، ارزش شرکت را در بلند مدت کاهش دهد.	ریسک ادراک شده
				شرکت ما نگران است که عدم حسابداری و گزارشگری پایداری، اعتبار و شهرت شرکت را کاهش دهد.	
				شرکت ما نگران است که عدم حسابداری و گزارشگری پایداری، کیفیت محتوایی اطلاعاتی را کاهش دهد.	

						شرکت ما نگران است که عدم حسابداری و گزارشگری پایداری، مزیت رقابت پایدار شرکت را کاهش دهد.	۲۳
--	--	--	--	--	--	---	----

### فهرست منابع

- بینشیان، زهرا و دهدار، فرهاد. (۱۳۹۷)، ارائه مدل رابطه هوش مالی با گرایشهای رفتاری و اثر آنها در تصمیمات سرمایه گذاری بر اساس نظریه رفتار برنامه ریزی شده، دانش سرمایه‌گذاری، دوره هفتم، شماره ۲۵، صص ۲۰۳-۲۲۲.
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ ناطق گلستان، احمد؛ یعقوب نژاد، احمد. (۱۳۹۴)، ارائه الگوی ذهنی ادراک ریسک سرمایه گذاران بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش سرمایه‌گذاری، دوره ۴، شماره ۱۳، صص ۱۹۵-۲۱۶.
- ساریخانی، مهدی؛ ایزدی نیا، ناصر؛ دائی کریم زاده، سعید. (۱۳۹۸)، بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده و نقش تعدیل‌گری شدت اخلاقی، دانش حسابداری مالی، دوره ششم، شماره ۱، صص ۷۵-۱۰۵.
- صدوق ونینی، حسن؛ ویسی، هادی؛ اشرف علیپور، علی. (۱۳۸۷)، ارزیابی نگرش نسبت به توسعه پایدار، فصلنامه علوم محیطی، دوره ششم، شماره ۱، صص ۱۴۰-۱۳۱.
- قلمی، عطیه؛ عبدالوند، ندا؛ رجائی هرندی، سعیده. (۱۳۹۷)، بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر توسعه پایدار با رویکرد به کارگیری سیستم‌های اطلاعاتی، پژوهش‌های مدیریت در ایران، دوره ۲۲، شماره ۱، صص ۲۱۷-۱۸۷.
- فراتی، حسن؛ خلیج، امید؛ نور موسوی، مهدی. (۱۳۹۸)، عوامل مؤثر بر مصرف سبز بر اساس نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده (مورد مطالعه: شهروندان شهر قزوین)، فصلنامه علمی - پژوهشی آموزش محیط زیست و توسعه پایدار، دوره هفتم، شماره ۳، صص ۵۹-۷۰.
- کفاش، لیلی و ایمانی، حمیدرضا. (۱۳۹۶)، تأثیر تعهد سازمانی و ارزش‌های اخلاقی بر قصد گزارش تخلف‌های کشف‌شده در بین حسابداران بخش عمومی، حسابداری سلامت، دوره ششم، شماره ۲، صص ۸۷-۱۰۵.
- معصومی، سید رسول؛ صالح‌نژاد، سید حسن؛ ذبیحی زرین‌کلایی، علی. (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر برخی از عوامل درون‌سازمانی بر میزان گزارشگری پایداری شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری سلامت، دوره هفتم، شماره ۱، صص ۱۰۳-۱۲۶.
- ناطق گلستان، احمد. (۱۳۹۶)، بررسی وجود اثرات ادراک ریسک در بورس اوراق بهادار تهران و تأثیر متغیرهای فصلی بر آن، راهبرد مدیریت مالی، سال پنجم، شماره ۱۸، صص ۱۴۵-۱۷۰.

- Adams, C. A. 2002. Internal organizational factors influencing corporate social and ethical reporting: Beyond current theorising. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 15(2): 223–250.
- Adams, C. A., and P. McNicholas. 2007. Making a difference: Sustainability reporting, accountability and organisational change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 20(3): 382–402.
- Adams, C. A., and G. Whelan. 2009. Conceptualizing future change in corporate sustainability reporting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 22(1): 118–143.
- Ajzen, I. 2011. Editorial: The theory of planned behavior: Reactions and reflections. *Psychology and Health* 26 (9): 1113-1127.
- Ajzen, I. 1991. The theory of planned behavior. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 50(2): 179–211.
- Ajzen, I., and M. Fishbein. 1980. *Understanding attitudes and predicting social behaviour*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- Alam, S. M., and S. Akter. 2019. Understanding the Interplay among the Factors of Behavioral Intention Regarding Environmental Reporting. *International Journal of Scientific & Technology Research* 8(11): 2657-2663.
- Aras, G., and D. Crowther. 2008. Governance and sustainability: an investigation into relationship between corporate governance and corporate sustainability. *Management Decision* 46(3): 443-448.
- Aras, G., and D. Crowther. 2009a. Corporate sustainability reporting: A study in disingenuity? . *Journal of Business Ethics* 87(1): 279-288.
- Aras, G., and D. Crowther. 2009b. Making sustainable development sustainable. *Management Decision* 47(6): 975–988.
- Armitage, C. J., and M. Conner. 2001. Efficacy of the Theory of Planned Behavior: A meta-analytic review. *British Journal of Social Psychology* 40(4): 471-499.
- Bebbington, J., R. Gray, I. Thomson, and D. Walter. 1994. Accountants' attitudes and environmentally-sensitive accounting. *Accounting and Business Research* 24(94): 109-120.
- Beck, L., and I. Ajzen. 1991. Predicting dishonest actions using the theory of planned behavior. *Journal of Research in Personality* 25(3): 285-301.
- Bineshian, Z., and F. Dehdar. 2018. Present the Model of the relationship between financial intelligence behavioral trends and their impact on investors decisions based on the theory of planned behavior. *Journal of Investment Knowledge* 7(25): 203-222.(In Persian)
- Burritt, R. L., and S. Schaltegger. 2010. Sustainability accounting and reporting: Fad or trend? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 23(7): 829–846.
- Cordano, M., and I. H. Frieze. 2000. Pollution reduction preferences of US environmental managers: Applying Ajzen's theory of planned behavior. *The Academy of Management Journal* 43(4): 627–641.
- Cunningham, S. M. 1967. The major dimensions of perceived risk. In: Cox DF, editor. *Risk taking and information handling in consumer behavior*. Boston: Harvard University Press.

- Deegan, C., and B. Gordon. 1996. A study of the environmental disclosure practices of Australian corporations, *Accounting and Business Research* 26(3): 187-199.
- Dubbink, W. 2014. A moral grounding of the duty to further justice in commercial life. *Ethical Theory and Moral Practice* 1: 27-45.
- Featherman M. S., and P. A. Pavlou. 2003. Predicting e-services adoption: a perceived risk facets perspective. *Int J Hum Comput Stud* 59(4):451-74.
- Feder, M., and B. E. Weißenberger. 2019. Understanding the behavioral gap: Why would managers (not) engage in CSR-related activities? *J Manag Control* 30(1): 95-126. DOI:10.1007/s00187-019-00275-y.
- Fishbein, M., and I. Ajzen. 1975. *Belief, attitude, intention and behavior: An introduction to theory and research*. Reading, Mass, Addison Wesley Publishing Company.
- Freedman, M., and B. Jaggi. 2010. Global warming and corporate disclosures: A comparative analysis of companies from the European Union, Japan and Canada. *Advances in Environmental Accounting and Management: Sustainability, Environmental Performance and Disclosures* 4:129-160.
- Gadanne, D. L., J. Kennedy, and C. McKeiver. 2009. An empirical study of environmental awareness and practices in SMEs. *Journal of Business Ethics* 84(1): 45-63.
- Goyal, P., and D. Kumar. 2017. Modeling the CSR barriers in manufacturing industries. *Benchmarking: An International Journal* 24(7): 1871-1890.
- Global Reporting Initiative (GRI) standard, Foundation. 2016. (Containing Standard Interpretation 1). GRI 101. Effective From: 01 Jul 2018.
- Guenther, E., J. Endrikat, and T. W. Guenther. 2016. Environmental management control systems: A conceptualization and a review of the empirical evidence. *Journal of Cleaner Production* 136(Part A): 147-171.
- Ha-Brookshire, J. 2017. Toward Moral Responsibility Theories of Corporate Sustainability and Sustainable Supply Chain. *J Bus Ethics* 145(2): 227-237. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2847-2>.
- Hair Jr, J. F., G. T. M. Hult, C. Ringle, and M. Sarstedt. 2016. *A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*. Sage Publications.
- Henriques, I., and P. Sadorsky. 1999. The relationship between environmental commitment and managerial perceptions of stakeholder importance. *Academy of Management Journal* 42(1): 87-99.
- Herzig, C., and S. Schaltegger. 2011. Corporate sustainability reporting: an overview, in Bennett, M and Buritt, R.L. (Eds). *Sustainability Accounting and Reporting*. Kluwer Academic Publishers. Boston Dordrecht/London: 301-324.
- Hines, J. M., H. R. Hungerford, and A. N. Tomera. 1987. Analysis and synthesis of research on responsible environmental behaviour: A meta-analysis. *Journal of Environmental Education* 18: 1-8.
- KPMG. 2011. *International survey of corporate responsibility reporting*. New York: KPMG International.

- Kuzey, C., and A. Uyar. 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.
- Kwakye, T.O., E. E. Welbeck, G. M. Y. Owusu, and F. K. Anokye. 2018. Determinants of intention to engage in Sustainability Accounting & Reporting (SAR): the perspective of professional accountants. *Int J Corporate Soc Responsibility* 3(1): 1-13. DOI:10.1186/s40991-018-0035-2.
- Lamberton, G. 2005. Sustainability accounting - A brief history and conceptual framework. Paper read at Accounting Forum.
- Lee, W. E., R. N. Birkey, and D. M. Patten. 2017. Exposing students to environmental sustainability in accounting: An analysis of its impacts in a US setting. *Social and Environmental Accountability Journal*, 37(2), 81–96.
- Lewis, L. 2000. Environmental audits in local government: A useful means to progress in sustainable development. Paper read at Accounting Forum.
- Lin W. B. 2008. Investigation on the model of consumers' perceived risk – integrated viewpoint. *Expert Syst Appl* 34(1): 977–88.
- Lusher, A. L. 2012. What is the accounting Profession's role in accountability of economic, social, and environmental issues?. *International Journal of Business and Social Science* 3(15): 13-19.
- Martin, A., and D. Hadley. 2008. Corporate environmental non-reporting—a UK FTSE 350 perspective. *Business Strategy and the Environment* 17(4): 245–259.
- Mellema, G. 2006. Collective responsibility and qualifying actions. *Midwest Studies in Philosophy* 30: 176–193.
- Mustikasari, E. 2009. Empirical Study on Taxpayer Compliance Agency in Manufacturing Industry Company in Surabaya National Seminar on Accounting X. Makasar: 1-17.
- O'Dwyer, B. 2002. Managerial perceptions of corporate social disclosure: An Irish story. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 15(3): 406–436.
- Oktavianti, T. Ratnawati, S. Riyadi, and H. Panjaitan. 2017. Subjective Norm, Moral Obligation, and Perceived Behavioral Control, As Antecedents Variable Is Service Quality, Attitude and Intention To Compliance With Taxpayers: (Study on Motor Vehicle Tax in Riau Islands Province). *Journal of Research in Business and Management* 5(4): 32-40.
- Özsözgün Çalışkan, A. 2014. How accounting and accountants may contribute in sustainability? *Social Responsibility Journal* 10(2): 246–267.
- Peter J. P., and M. J. Ryan. 1976. An investigation of perceived risk at the brand level. *J Market Res* 13:184–8.
- Pondeville, S., V. Swaen, and Y. De Rongé. 2013. Environmental management control systems: The role of contextual and strategic factors. *Management Accounting Research* 24(4): 317–332.
- Rahnamay Roodposhti, F., A. Nategh Golestan, and A. Yaghoobnezhad. 2014. Investigation of risk perception mental model of investors of Tehran Stock Exchange. *Journal of Investment Knowledge* 4(1): 195-216.(In Persian)
- Ricciardi, V. 2008. *Handbook of Finance: Investment Management and Financial Management*. ch10. Published by John Wiley & Sons.

- Rubenstein, D.B. 1992. Bridging the gap between green accounting and black ink. *Accounting Organizations & Society* 17(5): 501-508.
- Schaltegger, S., D. Gibassier, and D. Zvezdov. 2013. Is environmental management accounting a discipline? A bibliometric literature review. *Meditari Accountancy Research* 21(1): 4-31.
- Schwartz, H. 1998. *Rationality Gone Awry? Decision Making Inconsistent with Economic and Financial Theory*. Westport. CT: Greenwood Publishing Group. Inc.
- Simonsen, C.D., and S. Wenstøp. 2011. Companies' Ethical Commitment – An Analysis Of The Rhetoric In CSR Reports. *Issues in Social and Environmental Accounting* 5(1/2): 65-81.
- Sisaye, S. 2011a. Ecological systems approaches to sustainability and organizational development: Emerging trends in environmental and social accounting reporting systems. *Leadership and Organization Development Journal* 32(4): 379-398.
- Sisaye, S. 2011b. The functional-institutional and consequential-conflictual sociological approaches to accounting ethics education: Integrations from sustainability and ecological resources management literature. *Managerial Auditing Journal* 26(3): 263-294.
- Starik, M., and P. Kanashiro. 2013. Toward a theory of sustainability management: Uncovering and integrating the nearly obvious. *Organization & Environment* 26(1): 7-30.
- Sustainability Accounting Standards Board (SASB). 2016. SASB Exposure Draft. Retrieved June 27.
- Thoradeniya, P., J. Lee, R. Tan, and A. Ferreira. 2015. Sustainability reporting and the theory of planned behaviour. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 28(7): 1099-1137.
- Tuu, H. H., and S. O. Olsen. 2012. Certainty, risk and knowledge in the satisfaction – purchase intention relationship in a new product experiment. *Asia Pacific of Marketing and Logistics* 24(1): 78-101.
- Watson, R. T., M. C. Boudreau, and A. J. Chen. 2010. Information systems and environmentally sustainable development: energy informatics and new directions for the IS community. *MIS quarterly* 3(1): 23-38.
- Weidman, S. M., A. P. Curatola, and F. Linnehan. 2010. An experimental investigation of the intentions to accrue and disclose environmental liabilities. In *Ethics, Equity, and Regulation* 15: 195-243.
- Wilmshurst, T. D., and G. R. Frost. 2001. The role of accounting and the accountant in the environmental management system. *Business Strategy and the Environment* 10(3): 135-147.