

## تأثیر فرهنگ سازمانی بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

زهرا دیانتي دیلمی<sup>۱</sup>

وحید طیبی<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۰/۱۰/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۰/۷/۱

### چکیده

نتایج تحقیقات انجام شده در زمینه کیفیت سود نشان می‌دهد عوامل متعددی بر کیفیت این اقلام اثر گذار هستند. از جمله این عوامل می‌توان به عوامل فرهنگی و ابعاد اخلاقی، نوع مالکیت شرکت‌ها، میزان حمایت‌های حقوقی کشورها از سرمایه گذاران، فشارهای قانونی، شاخص افشا و موارد دیگر اشاره نمود؛ لذا تحقیق حاضر به دنبال آن بوده است که از میان این عوامل، به بررسی مؤلفه های فرهنگ سازمانی بر کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بپردازد. برای این منظور با توزیع پرسشنامه مدل فرهنگ سازمانی کمرون و فریمن بین مدیران مالی این شرکت‌ها ابتدا نوع فرهنگ سازمانی آن‌ها تعیین و سپس داده های مربوط به کیفیت سود به طریق اسناد کاوی از صورت‌های مالی شرکت‌ها استخراج گردید. سپس با استفاده از داده های جمع آوری شده و مدل معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی، الگوی علی تأثیر گذاری ابعاد فرهنگی بر کیفیت سود ارائه شد. نتایج تحلیل آماری داده های جمع آوری شده از ۸۵ شرکت، نشان می‌دهد که ابعاد فرهنگ سازمانی مدیران (ادهوراسی - بازار - سلسله مراتبی) بر کیفیت سود گزارش شده توسط آن‌ها تأثیر مثبت دارد و ۴۳/۵٪ از تغییرات این متغیر را تبیین می‌نماید.

**واژه‌های کلیدی:** فرهنگ سازمانی، کیفیت سود، مدل‌های فرهنگ سازمانی.

۱- استادیار گروه حسابداری دانشگاه علوم اقتصادی. نویسنده مسئول، zahradianati@yahoo.com

۲- دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران vhdtaeybi@gmail.com

## ۱- مقدمه

درون شرکت‌ها پرداخته‌اند. در این تحقیق فرهنگ سازمانی به عنوان سیستمی از مفاهیم و دریافت‌های مشترکی از ارزش‌ها و اعتقادات است که اعضای یک سازمان به آن دست می‌یابند، به طوری که این خصوصیت باعث جداسازی دو سازمان از یکدیگر می‌شود. در ادامه، مدل‌های مختلف فرهنگ سازمانی اشاره می‌شود و دلیل انتخاب مدل کمرون و فریمن<sup>۴</sup> تشریح می‌گردد.

در ادبیات سازمان و مدیریت، محققان و نظریه‌پردازان سعی کرده‌اند مدل‌ها یا چارچوب‌های مفهومی را برای تعیین نوع فرهنگ سازمانی توسعه بدهند. بعضی از نمونه‌های این مدل‌ها بدین شرح هستند:

- ۱) مدل فرهنگ سازمانی دنیسون
- ۲) مدل پویایی‌های فرهنگ سازمانی هچ
- ۳) مدل فرهنگ سازمانی گوفی و جونز
- ۴) مدل فرهنگ سازمانی کمرون و فریمن
- ۵) مدل فرهنگ سازمانی بت
- ۶) مدل فرهنگ سازمانی هافستد
- ۷) مدل فرهنگ سازمانی اسپین

با بررسی انواع مختلفی از مدل‌ها، محققان در تحقیق حاضر الگوی فرهنگ سازمانی کمرون و فریمن (۱۹۹۱) را به این دلیل انتخاب نموده‌اند که هر یک از ابعاد فرهنگی در مدل کمرون و فریمن دارای خصوصیات غالب سبک رهبری، تمرکز، و دیدگاه‌های استراتژیک و ارزش‌ها هستند و این خصوصیت به محققان اجازه ارزیابی جامع تری از فرهنگ سازمانی را می‌دهد در حالی که سایر مدل‌های ذکر شده فرهنگ سازمانی چنین قابلیت را ندارند. از سوی دیگر با استفاده از مدل کمرون و فریمن تجزیه و تحلیل نظم و ترتیب فرهنگی<sup>۵</sup> امکان پذیر می‌شود. مفهوم نظم و ترتیب فرهنگی اشاره به قابلیت سازگاری جنبه‌های متفاوت فرهنگ دارد. تحقیقات

یکی از مشکلاتی که در بازار بورس اوراق بهادار تهران وجود دارد این است که با وجود تلاش‌های سازمان بورس اوراق بهادار و نیز سایر نهادهای قانونی و حرفه‌ای حسابداری، نوعی عدم تقارن اطلاعاتی در بین شرکت‌ها وجود دارد برای مثال برخی شرکت‌ها اطلاعات مربوط به سودهای پیش بینی شده آن‌ها با ارقام واقعی نهایی بسیار نزدیک است و از کیفیت سود بالاتری برخوردارند، اما برخی دیگر اطلاعات سود پیش بینی شده آن‌ها با واقعیت بسیار فاصله دارد و از پایداری کمتری برخوردار هستند. بر این اساس مساله مطرح در این تحقیق این است که چرا با وجود یکسان بودن شرایط قانونی، نظارتی و استانداردهای حسابداری حاکم بر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، کیفیت سود برخی از این شرکت‌ها از شرکت‌های دیگر بیشتر است؟ از آنجائی که کیفیت اجزای اطلاعات مالی نظیر کیفیت سود تحت تأثیر عوامل فرهنگی در درون سازمان‌ها قرار دارد و در میان تحقیقات انجام شده، تحقیقی مستقیماً به بررسی این عوامل بر کیفیت سود نپرداخته است، لذا این تحقیق درصدد پر کردن خلأ تحقیقاتی است که در این زمینه وجود دارد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

## ۱-۲- مبانی نظری

کلمه و مفهوم فرهنگ در قلمرو مطالعات اصلی انسان‌شناسی و جامعه‌شناسی برای بیش از یک قرن مطرح بوده است. در دهه ۱۹۴۰ و ۱۹۵۰ بیشتر مطالعات تحقیقاتی مثل لیتون<sup>۱</sup>، بندیکت<sup>۲</sup> و مارگارت مید<sup>۳</sup> به بررسی رسوم و سنت‌های غالب جوامع اولیه پرداخته و سپس سعی در استخراج مفاهیم مشابهی برای جوامع صنعتی داشته‌اند. در ادامه کار آن‌ها، جامعه‌شناسان نیز به بررسی رسوم و فرهنگ‌ها در

پذیری می باشد. تمرکز اصلی این فرهنگ بر کارآفرینی، انعطاف و ریسک پذیری بوده و تاکیدات استراتژیک آن بر نوآوری، رشد و کسب منابع جدید است.

۳) فرهنگ سلسله مراتبی<sup>۱</sup>: خصوصیات غالب این فرهنگ، یکنواختی، یکپارچگی، قوانین و مقررات می باشد. سبک رهبری مبتنی بر هماهنگی و مدیریت است. تمرکز اصلی این فرهنگ بر قوانین، خط مشی ها و رویه ها بوده و تاکیدات استراتژیک آن بر کسب مزیت رقابتی و رهبری بازار است.

۴) فرهنگ بازار<sup>۲</sup>: خصوصیات غالب این فرهنگ، رقابت و تلاش برای دستیابی به اهداف است. سبک رهبری این نوع فرهنگ مبتنی بر موفقیت طلبی، قاطعیت و مصمم بودن است. تمرکز اصلی در این نوع فرهنگ بر هدف گرایی، تولید و رقابت بوده و تاکیدات استراتژیک آن بر کسب مزیت رقابتی و رهبری بازار است.

## ۲-۲ پیشینه تحقیق

با توجه به خلأ تحقیقاتی که در قبل اشاره شد در این قسمت سعی می کنیم تحقیقاتی را که ارتباط نزدیکی با موضوع مقاله حاضر دارند مرور نمائیم. اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸) در تحقیقی با عنوان تأثیر فرهنگ سازمانی، تمرکز مالکیت و ساختار مالکیت بر کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسیده‌اند که اثر فرهنگ سازمانی بر کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌های مورد بررسی، منفی بوده است؛ و اینگونه استنباط شده است که شرکت‌های بورسی طبق نظریه بلوغ آرگریس<sup>۱</sup>، سازمان‌های نابالغی هستند که به واسطه فاصله قدرت زیاد در سازمان، به شیوه بوروکراسی اداره می‌شوند و این فرهنگ سازمانی

نشان داده است که اگر چه نظم و توالی فرهنگی پیش شرط موفقیت سازمان نیست، اما این مفهوم نماد قابل توجه سازمان‌های موفق است.

در مجموع مدل فرهنگ سازمانی کمرون و فریمن، چارچوب تحقیقاتی مناسبی را برای ارزیابی فرهنگ سازمانی فراهم می‌کند. این چارچوب فرهنگی مبتنی بر چهار مجموعه از خصوصیات می باشد:

- خصوصیات غالب و ارزش‌ها
- سبک رهبری غالب در سازمان
- الزامات و تعهدات اساسی «تمرکز اصلی»

تأکید استراتژیک فعلی سازمان

همچنان که شکل ۱ نشان می‌دهد محور عمودی طیفی از فرآیند های پویا را نشان می‌دهد که از انعطاف پذیر و طبیعی تا ایستا و کنترل تغییر می‌یابد. از طرف دیگر محور افقی از ثبات و فرآیند های درونی سازمان (یکپارچگی)، توجه به فعالیت های تکراری) تا تأکید بر موقعیت ها و شرایط بیرونی (رقابت، تمایز...) تغییر می‌کند. بنابراین چهار فرهنگ سازمانی به شرح زیر حاصل می‌گردد:

۱) فرهنگ خویشاوندی یا گروهی<sup>۲</sup>: خصوصیات غالب این فرهنگ، انسجام، مشارکت، کار تیمی و احساس عضو گروه بودن است. سبک رهبری این فرهنگ مبتنی بر استاد-شاگردی، تسهیل گر بودن و پدر سالارانه است. تمرکز این فرهنگ بر وفاداری، سنت و انسجام بین گروه ها بوده و تاکید استراتژیک آن‌ها بر پرورش و توسعه منابع انسانی، تعهد سازمانی و اخلاقیات می باشد.

۲) فرهنگ ادوکراسی<sup>۳</sup>: خصوصیات غالب این نوع فرهنگ کارآفرینی، خلاقیت و قابلیت انطباق و سازش با محیط است. سبک رهبری آن مبتنی بر کارآفرینی، نوآوری و ریسک

ناسالم همراه با سایر عوامل منجر به ارائه اطلاعات با کیفیت پایین توسط مدیران مالی شرکت‌ها شده است. همچنین نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که هرچه ساختار مالکیت شرکتی خصوصی‌تر باشد، فرهنگ سازمانی و تمرکز مالکیت اثر مثبت و مطلوب‌تری روی کیفیت اطلاعات دارد اما در شرکت‌های کمتر خصوصی این موضوع عکس می‌شود.

اعتمادی و دیانتی (۱۳۸۸) در تحقیقی به بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه بندی و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران پرداخته‌اند. نتایج بدست آمده مؤید وجود رابطه بین مشارکت در بودجه بندی، سیستم‌های حسابداری مدیریت و عملکرد مدیران و نیز اثرگذاری فرهنگ سازمانی بر نوع این رابطه است. به نحوی که می‌توان نتیجه گرفت در جوامع یا سازمان‌هایی با فاصله قدرت زیاد و جمع‌گرا، مشارکت افراد در بودجه بندی حتی با وجود اطلاعات حسابداری مدیریت مناسب، موجب موفقیت بالای عملکردی مدیر نمی‌شود. اما رابطه مثبتی بین سیستم حسابداری مدیریت و عملکرد مدیر در سازمان‌های فرد گرا با فاصله قدرت کم وجود دارد.

قلی زاده و همکاران (۲۰۱۰) در تحقیقی با عنوان «مدل تجزیه و تحلیلی از ارزیابی فرهنگ سازمانی در صنعت فلزات ایران» به بررسی ۱۶۴ مدیر و کارمند از شرکت هلدینگ سرمایه گذاری فلزات توکا پرداخته است. محقق با استفاده از پرسشنامه فرهنگ سازمانی مدل کمرون و فریمن به بررسی فرهنگ غالب در این صنعت پرداخته و سپس میزان سازگاری چهار مجموعه از خصوصیات (تمرکز- سبک رهبری- خصوصیات غالب و ارزشها- تأکیدات استراتژیک) با فرهنگ غالب (سلسله مراتبی) که در این شرکت‌ها وجود دارد را سنجیده است. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که فرهنگ سازمانی غالب در

این سازمان‌ها فرهنگ سلسله مراتبی بوده و عواملی همچون ساختار دولتی سازمان‌ها، فقدان رقابت، نگرش‌های متضاد مدیران در این سازمان‌ها، انتخاب مدیران بر مبنای روابط و فقدان ثبات و پیوستگی در فعالیت‌های سازمان آن‌ها را مواجه با مشکلاتی کرده است که پیامد نهایی آن فقدان سازگاری در فرهنگ سازمانی است.

پراجوگو و همکاران (۲۰۰۵)<sup>۱۱</sup> در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که با توجه به مدل فرهنگ سازمانی کمرون و فریمن، فرهنگ سازمانی سلسله مراتبی نقش مؤثرتری در TQM دارد.

کومار و سانکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۰۷) فرهنگ ملی هر کشور تأثیر مهمی بر فرهنگ TQM دارد. فرهنگی که در آن فاصله قدرت کم، عدم اطمینان پایین و جمع‌گرایی بالا باشد فرهنگ مناسبی برای TQM و پیاده‌سازی آن است.

رویایی و عبدلی (۱۳۸۷) در تحقیقی با عنوان ارتباط فرهنگ با نظریه نمایندگی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (با تأکید بر مدیریت سود) سعی کرده‌اند به کمک مدل هافستد و ابعاد چهار گانه آن به بررسی ارتباط و تأثیر آن بر مؤلفه‌های تئوری نمایندگی یعنی مدیریت سود و کارگریزی کارکنان بپردازند. انتظار بر این است که شرایط فرهنگی حاکم بر یک جامعه بر این مؤلفه‌ها که جنبه رفتاری دارند، تأثیری مستقیم و مثبت داشته باشد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که رابطه‌ای بین مدیریت سود با مؤلفه‌های اجتناب از عدم اطمینان، مرد گرایی، فاصله قدرت و فرد گرایی مشاهده نشده است و از طرف دیگر رابطه بین کارگریزی افراد با مؤلفه‌های اجتناب از عدم اطمینان، مرد گرایی و فرد گرایی مورد تأیید قرار گرفته ولیکن رابطه مؤلفه فاصله قدرت با متغیر کارگریزی مورد تأیید واقع نشده است. بدین ترتیب اجرای صحیح و به موقع

کارها توسط کارکنان متأثر از میزان نگرانی شغلی آنها و کسب منافع و رضایت شخصی می باشد. همچنین مفروضات تئوری نمایندگی از جمله حداکثر سازی منافع شخصی و فرد گرایی در جامعه آماری مورد بررسی تأیید نشده و جامعه آماری بر جمع گرایی و حفظ منافع گروه تأکید دارد.

از تحقیق رویایی و عبدلی (۱۳۸۷) چنین استنباط می شود که شاید فرهنگ سازمانی بر کیفیت سود نیز تأثیر گذار باشد لذا در تحقیق حاضر، رابطه فرضی بین فرهنگ سازمانی و کیفیت سود در شکل ۲ به عنوان فرضیه مورد بررسی قرار گرفته است.

فرآیندهای پویا (انعطاف پذیر، طبیعی و خود جوش)	
<p>نوع فرهنگ سازمانی: خویشاوندی و گروهی                      خصوصیات غالب: انسجام گروهی، مشارکت کار تیمی، اساس تعلق داشتن به یک خانواده.                      سبک رهبری: استاد، شاگردی، مرشد، تسهیل گر، پدر سالار                      کانون توجه: وفاداری، سنتی بودن، انسجام بین افراد.                      تأکید استراتژیک: توسعه و پرورش منابع انسانی، تعهد، توجه به اخلاقیات</p>	<p>نوع فرهنگ: ادوکراسی                      خصوصیات غالب: کارآفرینی، خلاقیت، قابلیت انطباق و سازگاری                      سبک رهبری: کارآفرین، انعطاف پذیر، ریسک پذیری                      کانون توجه: کارآفرینی، انعطاف پذیری، ریسک پذیری                      تأکید استراتژیک: توجه به نوآوری، رشد و دستیابی به منابع جدید</p>
<p>تداوم و ثبات درونی (انجام، فعالیت های ساده و تکراری)</p> <p>نوع فرهنگ سازمانی: سلسله مراتبی                      خصوصیات غالب: قوانین و مقررات، یکپارچگی و انسجام                      سبک رهبری: هماهنگ کننده، مدیر، سرپرست                      کانون توجه: قوانین، خط‌مشی‌ها و رویه‌ها                      تأکید استراتژیک: ثبات و ایستایی، قابلیت پیش بینی، توجه به فعالیت‌ها و اقدامات تکراری</p>	<p>شرایط و موفقیت خارجی (رقابت، تکنیک و تمایز)</p> <p>نوع فرهنگ: میثتی بر بازار                      خصوصیات غالب: رقابتی بودن، دستیابی به هدف                      سبک رهبری: موفقیت طلب، مصمم و قاطع                      کانون توجه: هدف گرا، رقابت                      تأکید استراتژیک: کسب مزیت رقابتی و رهبری بازار</p>
فرآیندهای مکانیکی (کنترل، قوانین، ثبات)	

شکل ۱- مدل فرهنگ سازمانی کمرون و فریمن (۱۹۹۱) (Lund, 2003)



شکل ۲- رابطه فرضی بین فرهنگ سازمانی و کیفیت سود

### ۳- روش شناسی تحقیق

#### ۳-۱- روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر طبقه بندی براساس اهداف، از نوع کاربردی است. به علاوه از نوع تحقیقات شبه تجربی و در حوزه تحقیقات توصیفی (غیر آزمایشی-پیمایشی) است. هم چنین با توجه به اینکه در این تحقیق برای محاسبه متغیرها از اطلاعات گذشته استفاده شده است، از نوع تحقیقات پس رویدادی است. از نظر روش تحلیل داده ها، تحقیق همبستگی-مقطعی می باشد، زیرا به مطالعه داده های مربوط به یک مقطع زمانی خاص می پردازد و مبتنی بر مدل معادلات ساختاری است. این مدل از خانواده رگرسیون چند متغیری است که امکان می دهد مجموعه ای از معادلات رگرسیون را به گونه ای همزمان مورد آزمون قرار داد. از آنجا که قسمت تابع ساختاری یا تحلیل مسیر این نوع مدل ها، روابط علی بین متغیرهای نهفته را مشخص می کند، از طرفی این تحقیق در حوزه تحقیقات علی قرار می گیرد.

#### ۳-۲- جامعه آماری، روش و حجم نمونه گیری

جامعه آماری این تحقیق کلیه شرکت های فعال بورسی است که صورت های مالی حسابرسی شده آنها برای سال مالی ۱۳۸۸ در دسترس بوده است و برابر ۳۳۱ شرکت می باشد که با روش نمونه گیری تصادفی ساده ۱۷۸ شرکت با استفاده از فرمول کوکران انتخاب شدند. سپس پرسشنامه تحقیق بین مدیران مالی این ۱۷۸ شرکت توزیع شد که در نهایت مدیران مالی ۸۵ شرکت به پرسشنامه ها پاسخ دادند.

#### ۳-۳- متغیرهای تحقیق

متغیرهای این تحقیق به سه دسته تقسیم می شوند. دسته اول ابعاد چهارگانه فرهنگ سازمانی مدل کمرون و فریمن شامل:

#### ۱- فرهنگ خویشاوندی و گروهی

#### ۲- فرهنگ ادهوکرایی

#### ۳- فرهنگ سلسله مراتبی

۴- فرهنگ بازار می باشد که برای اندازه گیری آنها از پرسشنامه کمرون و فریمن استفاده شده است.

دسته دوم متغیر وابسته تحقیق یعنی کیفیت سود می باشد که در این تحقیق برای اندازه گیری کیفیت سود شرکت ها از نسبت جریان های نقدی عملیاتی به سود خالص استفاده شده است. چرا که محققانی همچون هریس<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۰)، پنمن<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۱) و فرنسیس<sup>۱۵</sup> (۲۰۰۴) پیشنهاد می کنند که سود حسابداری که نزدیکتر به جریان های نقدی است، مطلوبتر می باشد. بنابراین، نسبت بزرگتری از جریان های نقدی در سود نشان دهنده کیفیت بالاتر سود می باشد.

دسته سوم متغیرهایی همچون اندازه شرکت، نسبت بدهی های غیر جاری به دارایی ها و درصد رشد فروش می باشد که در تبیین تأثیر فرهنگ سازمانی بر کیفیت سود به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده اند. از آنجایی که شرکت هایی با اندازه بزرگتر از نظر سیاسی بیشتر مورد توجه قرار می گیرند، مدیران آنها سعی در کمتر نشان دادن سود دارند که این امر باعث کاهش کیفیت سود می شود، لذا ضروری است که این متغیر با گرفتن لگاریتم طبیعی از کل دارایی ها کنترل شود. از طرف دیگر، نسبت بالای بدهی به دارایی منجر می شود شرکت در قرار دادهای بدهی خود با الزامات و شرط هایی از جانب وام دهنده روبرو شود. بدین علت مدیران از طریق روش های حسابداری سعی در افزایش دارایی ها را دارند؛ و از طرفی در شرکت هایی با عملکرد ضعیف تر، مدیریت ممکن است با استفاده از اقدام تعهدی اختیاری میزان فروش و سود خود را کنترل

نماید به منظور اینکه بتواند عملکرد مالی بهتری را نشان دهد و با این رویکرد فرصت گرایانه، کیفیت سود را فدای دریافت پاداش بیشتری متناسب با سود نماید. از آنجایی که این متغیرها بر کیفیت سود اثر گذار هستند، کنترل آن‌ها نیز ضروری به نظر می‌رسد.

### ۳-۴- ابزار پژوهش و گردآوری داده‌ها

داده‌های این تحقیق نیز بخشی (ادبیات تحقیق و نیز اطلاعات مربوط به صورت‌های مالی شرکت‌ها) از روش کتابخانه‌ای و بخش دیگر (اطلاعات مربوط به متغیرهای فرهنگ سازمانی) به روش میدانی و از طریق تکمیل پرسشنامه فرهنگ سازمانی گردآوری شده است. پرسشنامه فرهنگ سازمانی مدل کمرون و فریمن از چهار بعد؛ نوع سازمان، سبک مدیریت، آنچه باعث همبستگی کارکنان می‌شود، و آنچه که برای شرکت مهم است، به توصیف فرهنگ آن سازمان می‌پردازد. هر یک از این ابعاد از چهار نوع توصیف سازمانی (الف تا د) تشکیل شده است که جمع امتیاز آن‌ها باید به عدد ۱۰۰ برسد. در هر یک از این ابعاد سازمانی گزینه «الف» نشان دهنده فرهنگ خویشاوندی، گزینه «ب» نشان دهنده فرهنگ ادوکراسی، گزینه «ج» نشان دهنده فرهنگ سلسله مراتبی، و گزینه «د» نشان دهنده فرهنگ بازار می‌باشد. بنابراین برای تعیین فرهنگ یک شرکت بایستی گزینه‌های مربوط در هر چهار بعد سازمانی با همدیگر جمع گردد و سپس گزینه‌ای که بیشترین مقدار را داشته باشد، نوع فرهنگ آن شرکت را تعیین می‌کند.

### ۳-۵- روش تحلیل داده‌ها

برای تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیات تحقیق از روش‌شناسی مدل معادلات ساختاری<sup>۱۶</sup> استفاده شد. رویکردهای مختلفی در مورد الگوی معادلات

ساختاری وجود دارد که یکی از پرکاربردترین آن‌ها استفاده از روش‌شناسی مبتنی بر واریانس به روش حداقل مربعات جزئی یا همان الگوهای نرم است که در مقابل الگوهای ساختاری کوواریانس محور، انعطاف پذیری بالاتری دارند. حداقل مربعات جزئی روشی برای مدل‌پیش‌بینی‌کننده‌سازه‌ای است. به ویژه زمانی که تعداد نشانگرهای هر عامل زیاد و بین آن‌ها هم‌راستایی چندگانه وجود داشته باشد، این رویکرد گزینه اول برای برآورد مدل محسوب می‌شود. این روش به نرمال بودن جامعه وابسته نیست و محقق به راحتی می‌تواند مدل خود را بدون نگرانی از وضعیت توزیع جامعه طراحی نماید. در طراحی مدل ساختاری تحقیق حاضر از این رویکرد برای برآورد بارهای عاملی و ضرایب مسیر استفاده شده است. بنابراین روش حداقل مربعات جزئی، زمانی که برای هر سازه تعداد متغیر زیاد و یا حجم نمونه کم است، بسیار مناسب بوده و نتایج قابل اتکایی برای تخمین مدل ایجاد می‌کند. برای این منظور از نرم افزار PLS GRAPH 3.00 استفاده شد.

### ۴- فرضیه‌های تحقیق

هر یک از ابعاد فرهنگی مطرح شده در مدل کمرون و فریمن دارای سبک رهبری، تمرکز، ارزش‌ها و تأکیدات استراتژیک مربوط به خود هستند. در این تحقیق سعی شده که ابتدا چارچوب فرهنگی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را با ارزیابی فرهنگ سازمانی مدل کمرون و فریمن تعیین نمائیم و سپس به بررسی رابطه نوع فرهنگ سازمانی با کیفیت گزارشگری سود در آن شرکت‌ها بپردازیم. بدین منظور فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر طراحی گردیده است:

**فرضیه اول:** فرهنگ سازمانی خویشاوندی یا گروهی شرکت‌ها بر کیفیت سود آن‌ها تأثیر مثبت دارد.

بیشترین ضریب مسیر در میان متغیرهای فرهنگ سازمانی، فرهنگ ادهوکراسی دارد و پس از آن به ترتیب فرهنگ های بازار و سلسله مراتبی بیشترین ارتباط را با کیفیت سود داشته‌اند. شکل شماره ۴ گویای مقادیر t-value هر کدام از متغیرهای فرهنگ سازمانی و کنترلی می باشد. از میان ابعاد چهارگانه فرهنگ سازمانی تنها بعد فرهنگ خویشاوندی و گروهی بخاطر داشتن t-value کمتر از ۱/۹۶ دارای ارتباط معنی داری با کیفیت سود نبوده است؛ و همچنین هر سه متغیر کنترلی نیز به دلیل داشتن t-value کمتر از ۱/۹۶ دارای هیچگونه اثر تعدیل کننده ای بر کیفیت سود نبوده‌اند. مقادیر ضرایب مسیر متغیرها و t-value مربوط به آنها در جدول شماره ۱ خلاصه گردیده است.

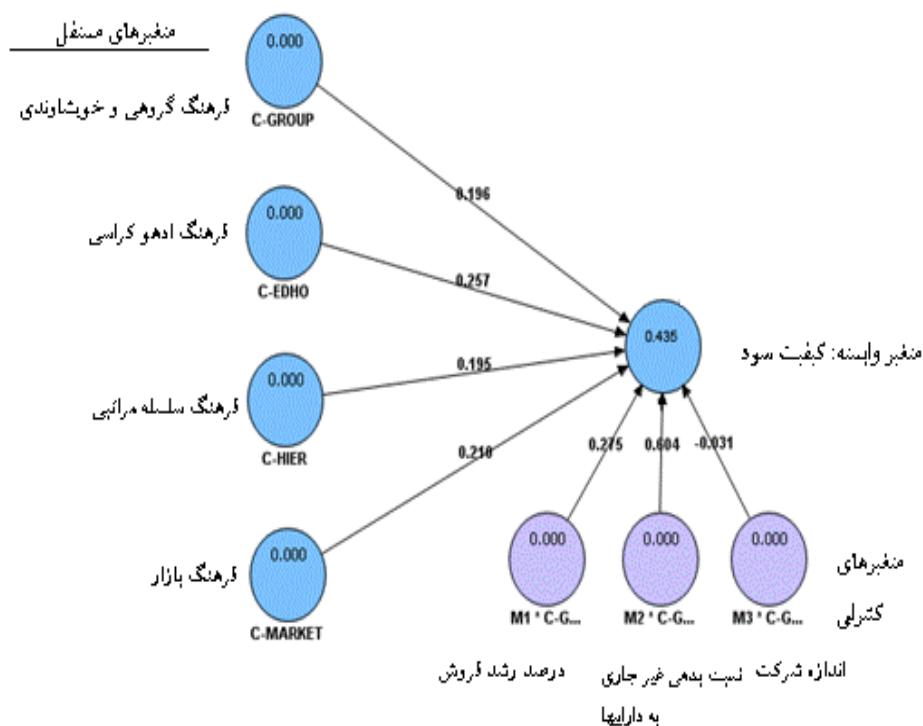
**فرضیه دوم:** فرهنگ سازمانی ادهوکراسی شرکت‌ها بر کیفیت سود آنها تأثیر مثبت دارد.

**فرضیه سوم:** فرهنگ سازمانی سلسله مراتبی شرکت‌ها بر کیفیت سود آنها تأثیر منفی دارد.

**فرضیه چهارم:** فرهنگ سازمانی بازار شرکت‌ها بر کیفیت سود آنها تأثیر مثبت دارد.

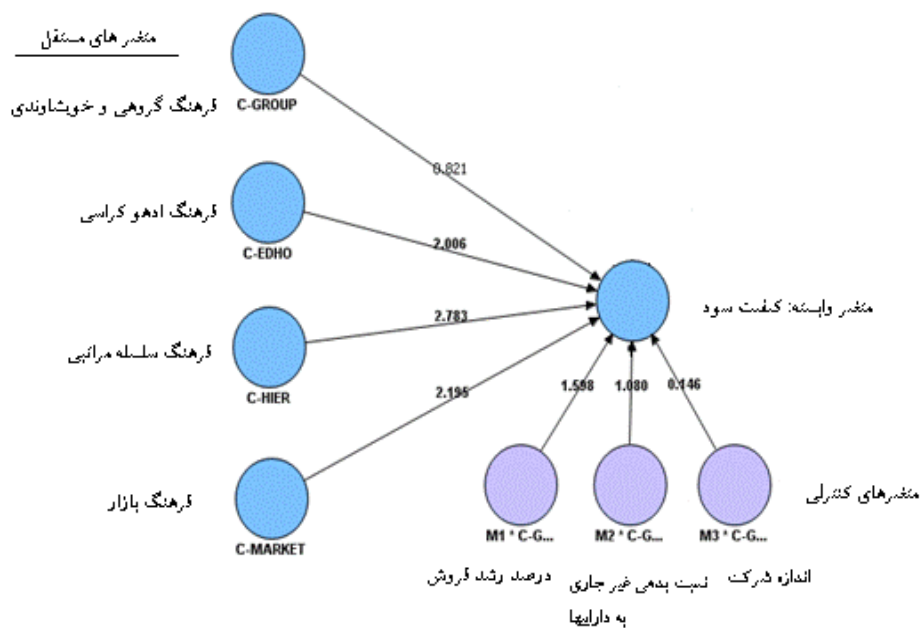
### ۵- یافته های پژوهش و آزمون فرضیه ها

در این مرحله به آزمون فرضیات مطرح شده در قسمت قبل با در نظر گرفتن هر سه متغیر کنترلی می پردازیم. در شکل ۳ ضریب مسیر هر یک از ابعاد چهارگانه فرهنگ سازمانی بر کیفیت سود و همچنین ضریب مسیر هر یک از متغیرهای کنترلی نشان داده شده است. همانطور که در شکل مشخص است



شکل ۳- ضرایب مسیر هر از ابعاد چهار گانه فرهنگ سازمانی و متغیرهای کنترلی





شکل ۴- مقادیر t-value مربوط به متغیرهای فرهنگ سازمانی و متغیرهای کنترلی

**آزمون فرضیه سوم:** فرهنگ سازمانی سلسله مراتبی شرکت‌ها بر کیفیت سود آن‌ها تأثیر منفی دارد. فرهنگ سلسله مراتبی از لحاظ ضریب مسیر سومین متغیری است که دارای اثر معنی دار بر کیفیت سود می باشد ضریب مسیر این متغیر ۰/۱۹۵ است که مقدار t محاسبه شده برای آن بیشتر از ۱/۹۶ بوده و لذا فرض صفر در سطح یک درصد خطاء رد می‌شود. در نتیجه هر چه فرهنگ شرکتی متمایل به فرهنگ سلسله مراتبی باشد، کمترین تأثیر مثبت را بر کیفیت سود می گذارد.

**آزمون فرضیه چهارم:** فرهنگ سازمانی بازار شرکت‌ها بر کیفیت سود آن‌ها تأثیر مثبت دارد. با توجه به تخمین استاندارد می‌توان دومین متغیر فرهنگی مؤثر بر کیفیت سود را فرهنگ سازمانی بازار شرکت‌ها دانست که دارای ضریب مسیر ۰/۲۱۰ است و مقدار t آن بیش از ۱/۹۶ بوده و بنابراین با ۰/۹۹ اطمینان می‌توان ادعا کرد که فرهنگ سازمانی بازار بر کیفیت سود تأثیر مثبتی می گذارد.

**آزمون فرضیه اول:** فرهنگ سازمانی خویشاوندی یا گروهی بر کیفیت سود شرکت‌ها تأثیر مثبت دارد. اثر متغیر فرهنگ خویشاوندی و گروهی بر کیفیت سود دارای ضریب مسیر ۰/۱۹۶ بوده و از آنجائیکه مقدار t کمتر از ۱/۹۶ است، لذا این فرضیه رد می‌شود. بعبارت دیگر، اثر بعد فرهنگ خویشاوندی و گروهی بر کیفیت سود دارای اثر معنی داری از لحاظ آماری نمی باشد.

**آزمون فرضیه دوم:** فرهنگ سازمانی ادهو کراسی شرکت‌ها بر کیفیت سود آن‌ها تأثیر مثبت دارد. از نظر میزان تأثیر بر کیفیت سود اولین بعد، فرهنگ ادهو کراسی است که دارای ضریب مسیر ۰/۲۵۷ است که مقدار این ضریب بیانگر شدت رابطه می باشد؛ و به دلیل اینکه مقدار t آن بیشتر از ۱/۹۶ است، در سطح یک درصد خطا اثر معنی داری بر کیفیت سود دارد؛ لذا هر چه خصوصیات فرهنگی شرکت نزدیکتر به فرهنگ ادهو کراسی باشد، از کیفیت سود بالاتری برخوردار خواهد بود.

جدول ۱- اثر فرهنگ سازمانی بر کیفیت سود

مقدار واریانس تشریح شده یا R <sup>2</sup>	*P Level	مقدار t	ضریب مسیر	اثر سازه
۰/۴۳۵	بی معنی	۰/۸۲۱	۰/۱۹۶	فرهنگ خویشاوندی و گروهی
	۰/۰۱	۲/۰۰۶	۰/۲۵۷	فرهنگ ادهوکراسی
	۰/۰۱	۲/۷۸۳	۰/۱۹۵	فرهنگ سلسله مراتبی
	۰/۰۱	۲/۱۹۵	۰/۲۱۰	فرهنگ بازار
	بی معنی	۱/۵۹۸	۰/۲۷۵	فرهنگ سازمانی × درصد رشد فروش
	بی معنی	۱/۵۸۰	۰/۶۰۴	فرهنگ سازمانی × نسبت کنترل بدهی های غیر جاری به داراییها
	بی معنی	۰/۱۴۶	-۰/۰۳۱	فرهنگ سازمانی × اندازه شرکت

در جدول ۲ نتایج حاصل از تحقیق به صورت خلاصه آورده شده است.

جدول ۲- خلاصه نتایج مطالعه اثر ابعاد فرهنگ سازمانی بر کیفیت سود

اثر	شرایط مدل	به متغیر	از متغیر
تقویت کننده	بدون اثر متغیرهای کنترلی	کیفیت سود	فرهنگ خویشاوندی و گروهی
تقویت کننده	متغیرهای سه گانه کنترلی نقشی ندارند	کیفیت سود	فرهنگ ادهوکراسی
تقویت کننده	متغیرهای سه گانه کنترلی نقشی ندارند	کیفیت سود	فرهنگ سلسله مراتبی
تقویت کننده	متغیرهای سه گانه کنترلی نقشی ندارند	کیفیت سود	فرهنگ بازار

#### ۶- بحث و نتیجه گیری

بوده‌اند، دارای کیفیت سود بیشتری نسبت به سایر ابعاد فرهنگی هستند. بنابراین نتیجه می‌گیریم که شرکت‌ها در درجه اول به استخدام مدیرانی با خصوصیات غالب کارآفرینی و خلاقیت، سبک رهبری انعطاف پذیر و ریسک پذیر که تأکید استراتژیک آن‌ها به موضوعات نوآوری و رشد و دستیابی به منابع جدید است، بپردازند.

پس از ادهوکراسی بعد فرهنگی بازار با خصوصیات غالبی همچون رقابتی، مصمم و قاطع بودن در رسیدن به هدف که تأکیدات استراتژیک این مدیران رقابت و رهبری در بازار است، در اولویت دوم قرار می‌گیرند؛ و در نهایت از آنجایی که بعد فرهنگی سلسله مراتبی کمترین تأثیر مثبت را بر

تأثیر فرهنگ سازمانی بر کیفیت سود و عملکرد مالی شرکت‌ها موضوعی است که در تحقیقات تقریباً مشابه قبلی و تحقیق حاضر به اثبات رسیده است. همانطور که یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد حدود ۴۳/۵٪ از تغییرات کیفیت سود وابسته به فرهنگ مدیران آن سازمان می‌باشد؛ لذا ضرورت دارد تا شرکت‌های پذیرفته در بورس دقت بیشتری در انتخاب مدیرانی نمایند که با اعتقادات و نگرش‌های خود سعی در حداکثر رساندن حقوق سهامداران داشته باشند.

یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که شرکت‌هایی که مدیران آن‌ها دارای بعد فرهنگی ادهوکراسی

۳) اعتمادی، حسین، دیانتی دیلمی زهرا، (۱۳۸۸)، «بررسی آثار فرهنگ سازمانی، مشارکت در بودجه بندی و سیستم‌های حسابداری مدیریت بر عملکرد مدیران»، پژوهش‌های مدیریت در ایران (مدرس علوم انسانی)، دوره ۱۳، شماره ۴.

۴) اسماعیلی، شاهپور، (۱۳۹۰)، «کیفیت سود» مجله حسابداری، سال بیست و یکم شماره صد و هشتاد و چهار، ۲۷-۳۲.

- 5) Daniel I. Prajogo, Christopher M. McDermott, (2005) "The relationship between total quality management practices and organizational culture", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 25 Iss: 11, pp.1101 – 1122
- 6) Madhu Ranjan Kumar, Shankar Sankaran, (2007) "Indian culture and the culture for TQM: a comparison", *The TQM Magazine*, Vol. 19 Iss: 2, pp.176 - 188
- 7) Gholizadeh, A. - Ebrahimzadeh, R. (2010), "An analytical model of the organizational culture evaluation in Iran steel industry: a survey research of Tuka Steel Investment Holding Company", *International Journal of ISSI*, Vol.7, No.1, pp.1-10.
- 8) Hult, Tomas. (2002), "An examination of cultural competitiveness and order fulfillment cycle time within supply chains", *Academy of Management Journal*, Vol. 45, No 3, 577-586.
- 9) Lund, Daulatram B. (2003), "Organizational culture and job satisfaction", *The Journal of Business & Industrial Marketing*, VOL. 18, NO. 3. 220-235.
- 10) Cameron, Kim and Freeman, Sarah, "Cultural congruence, strength, and type: relationships to effectiveness- Research in Organizational Change and Development", Volume 5, page23-58.
- 11) Dechow, Patricia. Ge, Weili. Schrand, Catherine (2010), "Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences". <http://ssrn.com/abstract=1485858>.1-3.
- 12) Ewert, Ralf & Wangenhofer, Alfred (2010), "Earnings Quality Metrics and What They Measure": <http://ssrn.com/abstract=1697042>.1-3.

کیفیت سود داشته است، لذا مدیران با خصوصیات غالبی مثل پایبندی به قوانین و مقررات و اداره کننده امور و با تأکید استراتژیک بر ثبات و توجه به اقدامات تکراری، در درجه آخر اولویت بندی قرار دارند.

#### یادداشت‌ها

1. Ralph Linton لیبتون
2. Ruth Benedict بندیکت
3. Margaret Mead مارگارت مید
4. Cameron & Freeman Model مدل کمرون و فریمن
5. Cultural alignment نظم و ترتیب فرهنگی
6. Clan Culture فرهنگ خویشاوندی
7. Adhocracy Culture فرهنگ ادھوکراسی
8. Hierarchy Culture فرهنگ سلسله مراتبی
9. Market Culture فرهنگ بازار
10. Argris آرگریس
11. Prajogo & et al پراجوگو و همکاران
12. Kumar & Sankaran کومار و سانکاران
13. Harris هریس
14. Penman پنمن
15. Francis فرنسیس

#### فهرست منابع:

- ۱) اعتمادی، حسین، باباجانی، جعفر، آذر، عادل، دیانتی دیلمی، زهرا. (۱۳۸۸)، «تأثیر فرهنگ سازمانی، تمرکز مالکیت و ساختار مالکیت بر کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، فصلنامه علوم مدیریت ایران، سال چهارم، شماره ۱۵، پاییز.
- ۲) رویایی، عبدلی. (۱۳۸۷)، «ارتباط فرهنگ با نظریه نمایندگی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با تأکید بر مدیریت سود». رساله دکتری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.

- 13) Hermanns, Severine (working paper), "Financial Information and Earnings Quality: a Literature Review", 3-10.
- 14) Labelle, Real. Makni Gargouri, Rim. Francoeur Claude (2010), "Ethics, Diversity Management, and Financial Reporting Quality", *Journal of Business Ethics*, 93:335-353.
- 15) Mohammady, Ahmad (2010), "Earnings Quality Contracts and Measures", *The Business Review*, Cambridge Vol. 16 Num. 1:277-283.
- 16) Nevitt, J., & Hancock, G.R. (2001), "Performance of bootstrapping approaches to model test statistics and parameter standard error estimation in structural equation modeling", *Structural Equation Modeling*, 8(3), 353-377.
- 17) Vincent, Linda (2003), "The Assessment and Implications of Earnings Quality: An Investor's Perspective", *Accounting Horizons*, 12-37