

رابطه تئوری های اخلاقی عدالت، انصاف، حقیقت با پایداری کیفیت گزارشگری مالی با تعدیلگری مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و هوش معنوی مدیران

سعید دربندی فراهانی^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۷/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۰۹/۱۵

چکیده

علم اخلاق ریشه در تمامی علوم دارد. حسابداری مانند سایر حرفه ها، متأثر از ارزش های اجتماعی و اخلاقی است و می توان گفت، حسابداری ذاتاً حرفه ای اخلاقی است. چند بعدی بودن علوم اخلاق و حسابداری و وجود طیف وسیعی از استفاده کنندگان برای آنها، بررسی روابط و اثربخشی فی مابین ویژگی های این دو علم را، به مقوله ای در خور توجه تبدیل کرده است. مقوله کیفیت گزارشگری مالی، از عوامل و متغیرهای مختلفی تأثیرپذیر بوده و بر متغیرهای متعددی تأثیرگذار است، لذا، شناسایی این عوامل و متغیرها، اهمیت زیادی دارد. در پژوهش حاضر، رابطه بین رویکردهای عدالت، انصاف، حقیقت و کیفیت گزارشگری مالی، با نقش تعدیلی مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و هوش معنوی مدیران، مورد بررسی قرار گرفته است. هریک از متغیرهای پژوهش، به روشی جداگانه مورد سنجش قرار گرفتند. با استفاده از روش حذف سیستماتیک، تعداد ۱۱۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار که حائز شرایط لازم به عنوان نمونه بودند در بازه زمانی ۱۳۹۴-۱۳۹۸ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. ارزیابی مدل ها و آزمون فرضیه ها بر اساس مدل های رگرسیونی چند متغیره و و روش تحلیل ضرایب انجام شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد، رابطه مثبت و معناداری بین تئوری های اخلاقی عدالت، انصاف، حقیقت و پایداری کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد و شدت آن، به موازات افزایش مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها، بیشتر و برجسته تر می شود. همچنین در مورد اثر متغیر تعدیل کننده هوش معنوی مدیران نتیجه بدین صورت بود که در شرکت هایی که مدیران آنها از هوش معنوی بالایی برخوردار هستند، این رابطه مستقیم پر رنگ تر می شود. لذا، می توان این نتیجه کلی را گرفت که؛ کیفیت گزارشگری مالی، علاوه بر متغیرهای کمی تحت تاثیر متغیرهای کیفی همچون عدالت، انصاف و حقیقت نیز قرار می گیرد.

واژگان کلیدی

عدالت، انصاف، حقیقت، کیفیت گزارشگری، مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت، هوش معنوی مدیران

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد خمین، دانشگاه آزاد اسلامی، خمین، ایران. (نویسنده مسئول:

۱- مقدمه

در دهه های اخیر، تأکید ویژه ای به رعایت رویکردهای اخلاقی در حرفه ها شده است. در این رویکردها، حرفه ای با مرام هستند. با مرام بودن در حرفه، به معنای مسئولیت پذیری و پای بندی به اصول اخلاقی در فعالیت های حرفه ای است که امروزه آنها را در آیین نامه ها و کدهای اخلاقی تدوین می کنند. در حرفه حسابداری، روابط و متغیرها منحصرأ کمی نیستند و با برخی روابط و مفاهیم کیفی تعریف شده در سایر رشته ها ارتباط تنگاتنگی دارند. مفاهیمی همچون عدالت، انصاف، حقیقت، کارایی، فرهنگ، شخصیت، هوش و... مفاهیمی تأثیرگذار در گزارشگری مالی هستند. با توجه به وجود ماهیت پاسخگویی و مسئولیت پذیری در حسابداری و مبنای تصمیم گیری و قضاوت قرار گرفتن گزارش های آن، برخورداری از اصول اخلاقی و رعایت آنها در اطلاعات ارائه شده، امری حیاتی می باشد. مفاهیم اخلاقی می توانند برای درک ماهیت حسابداری به صورت بالقوه، نقش مهمی را ایفا نمایند. پیاده سازی این مفاهیم در عمل از طریق حداکثر سازی منافع و رفاه اجتماعی، نقش موثری در توسعه و پایداری گزارشگری ایفا می نماید. (لو و همکاران، ۲۰۰۸) گزارشگری مالی نامناسب را ناشی از عدم وجود اخلاق حرفه ای در میان تهیه کنندگان گزارش ها می دانند تا نبود توانایی علمی در آنها. سپس، این سوال را مطرح می کنند که مقصر بروز رسوایی های مالی اخیر، نقص در قوانین، مقررات و استانداردها است یا رفتار غیر اخلاقی حسابداران؟

هاسینک و همکاران (۲۰۱۰) معتقدند، ورشکستگی شرکت های بزرگ به علت دستکاری گزارش های مالی و رفتار غیر اخلاقی ناشی از انگیزه تقلب مدیریت و کارکنان بوده است و حسابدارانی که وظیفه گزارشگری خود را به درستی و با رعایت اصول اخلاق حرفه ای انجام نداده اند، مقصر اصلی در بروز بحران های مالی هستند. همچنین، مدیران شرکت ها با استفاده از روش های مختلف حسابداری و بکارگیری قضاوت، تخصیص و برآورد می توانند گزارش های مالی و سود را دستکاری کنند؛ و با ارائه اطلاعات نادرست و غیرواقعی، زمینه ساز تصمیم گیری و قضاوت های نادرست برای سایرین شده و از این طریق، موجب می شوند تسهیم منابع به صورت ناعادلانه انجام شود و رفاه اقتصادی و اجتماعی در جامعه محقق نشود. آسیب رساندن به منافع سهامداران در اثر تقلب در گزارشگری مالی موجب ایجاد زیان های عمده برای سازمان ها، مخدوش شدن اعتبار حرفه حسابداری و بر اعتماد عمومی نسبت به انتشار صورت های مالی تأثیرگذار است (مسن آبادی فراهانی و همکاران، ۱۳۹۶).

از آنجایی که بهبود در سودمندی اطلاعات مالی وابسته به ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی است. لذا، طیف وسیعی از استفاده کنندگان از گزارش های مالی شامل سرمایه گذاران، قانون گذاران برای داشتن گزارشگری مالی با کیفیت هم عقیده هستند زیرا اعتقاد نهایی بر این است که کیفیت گزارشگری مالی به طور مستقیم روی بازارهای سرمایه اثرگذار است و در سطح کلان کیفیت گزارشگری مالی دارای اثرات اقتصادی است (سجادی و همکاران، ۱۳۹۱) و کیفیت پایین گزارشگری مالی منجر به افزایش عدم تقارن اطلاعاتی و مدیریت سود توسط مدیران می گردد (اسکایف و همکاران، ۲۰۱۳).

در پژوهش های حسابداری موضوع محوری این است که تا چه اندازه مدیران تغییر سود را به نفع خود گزارش نموده اند (بنیش، ۲۰۰۱). در نتیجه، توسعه بکارگیری اخلاق حرفه ای در حسابداری، منجر به ارتقای کیفیت گزارشگری مالی و اعتلای جایگاه حرفه حسابداری می شود. بر این اساس، پژوهش حاضر علاوه بر گسترش ادبیات مربوط به کیفیت گزارشگری مالی و رویکردهای اخلاقی در حرفه حسابداری، به بررسی روابط بین متغیرهای کیفیت گزارشگری مالی و رویکردهای اخلاقی عدالت، انصاف و حقیقت با در نظر گرفتن اثر تعدیلی مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها و هوش معنوی مدیران بر رابطه موجود، می پردازد. بدین منظور، در ادامه پژوهش، مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه می شود. سپس، فرضیه های پژوهش تدوین و با بیان روش شناسی پژوهش، نتایج آزمون فرضیه های پژوهش مطرح و در نهایت بحث و نتیجه گیری ارائه می شود.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

وجود تعدد تعاریف برای یک موضوع توسط صاحب نظران مختلف، بیانگر اهمیت آن موضوع در علم می باشد. تعاریف متعددی از اخلاق ارائه شده است. اخلاق علم تمیز درست از نادرست و نیکی از بدی تعریف می شود. استاد مطهری از دیدگاه اسلامی، علم اخلاق را، علم زیستن یا علم به این که چگونه باید زیست تا زندگی ارزشمند، مقدس و متعالی باشد، تعریف کرده است. اخلاقیات به عنوان مجموعه ای از ارزش ها، بایدها و نبایدها می تواند نقش مهمی را در مدیریت اثربخش امور و سازمان ها ایفا کند. در تئوری های رفتاری اخلاق، ماهیت اخلاقی فرد بر مبنای عملکردش، بررسی می شود و در تئوری های ارزشی، اخلاق و منش شخص مورد توجه قرار می گیرد. بر این اساس، جهت اتخاذ تصمیم اخلاقی، باید ارزش ها و فضیلت های اخلاقی در فرد مانند خیر خواهی و منفعت عمومی نهادینه شده و با ارتقای درک و قابلیت های اخلاقی خود، در مواجهه با شرایط تصمیم گیری و بحران ها، اقدام مناسب تری خواهد داشت.

اخلاق حرفه ای حاوی نظام ارزشی و باورهای جمعی صاحبان یک حرفه است که بر چگونگی رفتار، اعمال و مسئولیت های اعضای آن حرفه در مقابل جامعه، افراد داخل حرفه و سایر استفاده کنندگان از خدمات آن حرفه، نظارت دارد (فرقاندوست حقیقی و همکاران، ۱۳۹۳). در سال های اخیر، اخلاق حرفه ای به یکی از موضوعات قابل توجه در حسابداری تبدیل شده است و وجود آن در حسابداری از ضروریات است و با نقش اثرگذار حسابداران در فرایندهای اجتماعی و اقتصادی جامعه همخوانی دارد. علیرغم اینکه رعایت اصول و ارزش های اخلاقی کار آسانی نیست با این حال، حرفه حسابداری همانند سایر حرفه ها، ملزم به رعایت آنها می باشد و عدم پایبندی به آن خسارت های جبران ناپذیر مادی و معنوی را به حرفه، جامعه، نظام اقتصادی کشورها و عملکرد شرکت ها وارد خواهد آورد.

لذا تأکید بر ارزش های اخلاقی برای کامیابی، آینده نگری و تکامل تدریجی حرفه حسابداری در بخش خصوصی و عمومی ضروری به نظر می رسد و لازمه دستیابی به اهداف حرفه حسابداری توسط حسابداران حرفه ای، پایبندی به اصول بنیادی اخلاقی حسابداری است. در تدوین استانداردهای حسابداری، منافع عمومی به شدت لحاظ می شود. حسابداران در قبال سهامداران، طلبکاران، تأمین کنندگان منابع، دولت، حرفه حسابداری و به طور کلی عموم مردم

مسئولیت دارند، تصمیماتی که براساس اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران گرفته می شود می تواند به طور موثر بر زندگی هر یک تأثیر بگذارد، بنابراین رفتار اخلاقی یک ویژگی اساسی و مورد انتظار از حسابداران است (کارول، ۲۰۰۵). لذا، برخورداری از مهارت های اخلاقی در کنار صلاحیت های علمی و توانایی های فنی برای حسابداران، حائز اهمیت است. از طرفی، مهم ترین عوامل توسعه اقتصادی کشورها، وجود سیستم های گزارشگری مالی مناسب است. اطلاعات موجب آگاهی شده و از عدم اطمینان می کاهد، افراد را تحت تأثیر قرار داده و برای انجام امور مربوطه، آنها را برمی انگیزد. در شرکت ها، از گونه های متعدد اطلاعات برای تصمیم گیری های اقتصادی و گزارشگری استفاده می شود. با توجه به وجود دو مقوله اقتصاد و تقارن در اطلاعات، شناسایی و مدیریت اطلاعات شرکت ها نیازمند یک نظم خاصی است؛ به طوری که در دسترس بودن اطلاعات به تنهایی و بدون در نظر گرفتن کیفیت آن، دیگر یک راهبرد مفید نیست (واند و وانگ، ۱۹۹۶).

۲-۱- اهمیت اخلاق در حسابداری

موضوع اخلاق در حسابداری بیشتر از سال ۲۰۰۱، در پی رسوایی های مالی و فروپاشی شرکت های بزرگ به دلیل گزارشگری مالی نادرست، مطرح شده است. عوامل مختلفی بر نحوه تصمیم گیری حسابداران تأثیر می گذارد پژوهشگرانی مانند بوچن (۲۰۰۴) و کیم و همکاران (۲۰۰۹) به عوامل مختلفی در شیوه تصمیم گیری حسابداران اشاره می کنند. از جمله این عوامل می توان به اعتقادات معنوی و مذهبی، ویژگی های شخصیتی حسابدار، مسائل سازمانی اشاره کرد. عدم رعایت اخلاق و رفتار حرفه ای، می تواند موجب تضعیف فرهنگ و اخلاق کار و در نتیجه تضعیف حرفه حسابداری شود. ماهیت مسئولیت پاسخگویی در حسابداری مستلزم رعایت اصول اخلاقی در سطح بالایی می باشد، اگر چه ممکن است رعایت این اصول در کوتاه مدت به نفع شرکت نباشد، اما برای استفاده کنندگان از گزارش های مالی، مفید است. هوکر (۲۰۰۱) بیان می دارد که آیین اخلاق حرفه ای ممکن است به افراد فشار آورد که فعالیت های حرفه ای خود را به بهترین نحو انجام دهند. چنانچه قوانین یا مقررات، حسابدار حرفه ای را از رعایت بخشی از این آیین رفتار حرفه ای باز دارد، حسابدار حرفه ای باید سایر بخش های این آیین رفتار حرفه ای را رعایت کند. علیرغم کاربرد تئوری های اخلاقی در علوم نظیر الهیات، فقه، سیاست، اقتصاد، حسابداری، جامعه و حقوق و... مطرح می باشند، با این همه، ذات و مفهوم اصلی این تئوری ها نباید در هیچ یک از این علوم تغییر یابد. به عبارت دیگر، اگرچه مفاهیم اخلاقی می تواند در ماهیت های مختلف ظهور یابند، اما حقیقت وجودی آن در همه این ماهیت ها یکی است (جوادزاد اقدم، چراغی، ۱۳۹۴).

۲-۲- کیفیت گزارشگری مالی

به طور کلی هیچ تعریف پذیرفته شده ای از کیفیت گزارشگری مالی در ادبیات دانشگاهی وجود ندارد. بر اساس چارچوب مفهومی، گزارش های مالی با کیفیت به عنوان گزارش هایی که کامل، بی طرفانه و عاری از خطا هستند و اطلاعات مفیدی را برای پیش بینی موقعیت اقتصادی و عملکرد شرکت ارائه می دهند، تعریف می شوند (گینور و

همکاران، ۲۰۱۶). اگر چه کیفیت گزارشگری مالی به طور مستقیم قابل مشاهده نیست، مفسران برجسته آن را به عنوان یک عامل اصلی بازار سرمایه، مهم تلقی می کنند (پامروی و سورنتن، ۲۰۰۸).

امروزه، بحران های اقتصادی بخشی جدایی ناپذیر از فعالیت های شرکت ها می باشند (آشتاب و همکاران، ۱۳۹۶). با وجود بحران ها، اطمینان و اعتماد سرمایه گذاران به سیستم گزارشگری مالی ضعیف شده و تعیین کیفیت حسابداری از اهمیت بالایی برخوردار است (گارسیا و همکاران، ۲۰۱۲)؛ بنابراین، کیفیت گزارشگری مالی، ضوابطی است که اطلاعات سودمند را از سایر اطلاعات جدا کرده و علاوه برافزایش سودمندی اطلاعات، تأثیر بسزایی در سنجش توان سودآوری شرکت ها دارد (پیری و همکاران، ۱۳۹۳). کیفیت بالای گزارشگری مالی از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، امکان گزینش نادرست و خطر اخلاقی را کاهش داده و با افزایش توانایی سهامداران و اعتباردهندگان در کنترل و تحت نظرگرفتن فعالیت مدیران منجر به کاهش هزینه های نظارت مدیریت می شود؛ بنابراین، کیفیت بالای گزارشگری مالی در نهایت منجر به کاهش ریسک و هزینه های تأمین مالی و به دنبال آن رشد شرکت می شود (محمودآبادی و همکاران، ۱۳۹۲؛ فروغی و همکاران، ۱۳۹۴). همچنین، گزارشگری مالی با کیفیت می تواند متأثر از قدرت و توانایی های مدیران شرکت ها باشد (عرب صالحی و همکاران، ۱۳۹۵) و متغیرهای عملکردی، در مقایسه با عناصر ساختاری و نظارتی، بهتر می توانند از بروز فعالیت های حسابداری غیراخلاقی مدیران که موجب کاهش کیفیت گزارشگری مالی می گردد، جلوگیری کند. به طور کلی، کیفیت بالای گزارشگری مالی یک پیش شرط برای تصمیم گیری دقیق و عملکرد درست بازار سرمایه است. لذا وجود نقصان، ابهام و کیفیت پایین گزارشگری مالی موجب افزایش هزینه مبادلات و ناتوانی بازار در تخصیص بهینه منابع می شود (وکیلی فرد و محمدی، ۱۳۹۴)؛ و برای جلب اعتماد و سرمایه افراد، اطلاعات با کیفیت، عاملی تعیین کننده محسوب می شود (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸).

کیفیت اطلاعات مالی نقش مهمی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت ها که مبنای تصمیم گیری سرمایه گذاران می باشد، دارد؛ بنابراین از نقطه نظر استفاده کنندگان کیفیت اطلاعات مالی نشانه ای از کیفیت گزارشگری مالی می باشد. در پژوهش های تجربی عمدتاً سطح اقلام تعهدی اختیاری معیاری بر کیفیت گزارشگری مالی می باشد. اقلام تعهدی از تفاوت بین سود و وجوه نقد حاصل از عملیات حاصل می گردد که شامل هزینه استهلاک، تغییرات در داراییها و بدهی های جاری به غیر از وجه نقد می باشد. در نتیجه، با این فرض که جریان وجه نقد دستکاری نمی شود، تنها راه باقیمانده برای دستکاری سود، افزایش یا کاهش اقلام تعهدی است. در این پژوهش معیارهای مورد استفاده برای کیفیت گزارشگری مالی متوجه میزان اقلام تعهدی اختیاری است که رابطه مستقیمی با مدیریت سود دارد. در این پژوهش جهت اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی از مدل کازنیک (۱۹۹۹) استفاده شده است.

۳-۲- پیشینه پژوهش

با توجه به اهمیت موضوع اخلاق و رفتار حرفه ای در حسابداری و رابطه آن با کیفیت گزارشگری مالی، در ایران پژوهش های تجربی اندکی در این زمینه صورت گرفته است به طوری که بر اساس پژوهش انجام شده با رویکرد تحلیل محتوایی توسط نمازی و همکاران (۱۳۹۶)، تعداد مقالات منتشره شده در زمینه اخلاق حرفه ای حسابداری تا پایان شهریور ۱۳۹۴، برابر با ۱۱۰ مقاله بوده است. در ادامه برخی از پژوهش های داخلی و خارجی انجام شده در این حوزه ارائه می گردد.

دراجی و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی رابطه میان محافظه کاری اجتماعی و جهت گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان پرداختند. نتایج بیانگر آن است که آرمان گرایی با محافظه کاری اجتماعی رابطه ای معنی دار دارد اما نسبی گرایی رابطه ای با محافظه کاری اجتماعی ندارد هم چنین سطح محافظه کاری اجتماعی در میان حسابرسان بیشتر از حسابداران بوده و زنان در مقایسه با مردان محافظه کاری کمتری دارند. هم چنین محافظه کاری اجتماعی میان دو جامعه حسابداران و حسابرسان شاغل در بخش دولتی بیشتر از بخش خصوصی است. ساریخانی و همکاران (۱۳۹۸)، قصد گزارشگری تقلب را با استفاده از متغیرهای تئوری رفتار برنامه ریزی شده را مورد بررسی قرار دادند. پژوهش آنها نشان داد که کنترل رفتاری ادراک شده تأثیر مثبتی بر قصد گزارشگری تقلب دارد. همچنین، نگرش نسبت به گزارشگری تقلب بر قصد گزارشگری تقلب تأثیر گذار است. خلیل پور و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی تأثیر رویکردهای اخلاقی حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری با نقش تعدیل کنندگی اندازه و اهرم مالی شرکت پرداختند. نتایج نشان می دهد که متغیر اخلاق به طور مستقیم بر کیفیت اطلاعات حسابداری اثر دارد و در شرکت های کوچک تر اثر رویکردهای اخلاقی بر کیفیت اطلاعات حسابداری مستقیم بوده و به موازات افزایش اندازه شرکت ها، این رابطه مثبت کم رنگ می شود. همچنین در مورد متغیر تعدیل کننده اهرم مالی شرکت نیز نتیجه بدین صورت گردید که در شرکتهای با اهرم مالی پایین تر اثر رویکردهای اخلاقی بر کیفیت اطلاعات حسابداری مثبت بوده و به موازات افزایش اهرم مالی شرکت ها، این تأثیر مستقیم کم رنگ می شود. فیروزی و برزگر (۱۳۹۷)، رابطه میان جنبه های موقعیتی حسابداران و تصمیم به اعلام و انتشار اقدامات غیراخلاقی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که ترس از خسارات مادی و اعتباری ناشی از افشاء سبب می شود تا حسابداران تمایلی برای افشای موارد غیراخلاقی که شاهد آن بوده اند، نداشته باشند. کلدوست و همکاران (۱۳۹۷)، تأثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشدار دهی تخلفات مالی در بخش عمومی را بررسی کردند. بر مبنای مدل نهایی حاصل شده، شهود ضمن تأثیر مثبت قابل توجه بر قضاوت اخلاقی شاغلان حرفه حسابداری، نقش مثبت و قابل توجهی نیز در رابطه میان ادراک و قضاوت اخلاقی آنان نسبت به چهار نوع هشداردهی (هشداردهی داخلی، هشداردهی خارجی، هشداردهی رسمی، هشداردهی ناشناس) ایفا می کند. عبدلی و همکاران (۱۳۹۶)، به بررسی عوامل مؤثر بر نگرش و شناخت اخلاق حسابداری بین دانشجویان حسابداری مقطع کارشناسی ارشد پرداختند و با استفاده از پرسشنامه استاندارد نتیجه گرفتند، تجربه حرفه ای و سن دانشجویان بر نگرش

اخلاق حسابداری مؤثر است و جنسیت بر نگرش اخلاق حسابداری بی اثر است و بین دانشجویان مرد و زن، از نظر نگرش اخلاقی تفاوتی دیده نمی شود. هم چنین، شیوه های آموزشی نوآورانه در مقایسه با شیوه های آموزشی سنتی تأثیر معنادارتری بر میزان شناخت و نگرش اخلاق حسابداری دارد. نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶)، به بررسی تأثیر سازه های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران پرداختند و نتیجه گرفتند متغیرهای فردی نظیر دینداری، جنسیت، بیشترین تأثیر را بر شدت اخلاقی ادراک شده دارند و اثرگذاری سازه های فردی بیشتر از سازه های اجتماعی است. رحیمی کاکلکی و همکاران (۱۳۹۶)، به بررسی عوامل مؤثر بر رعایت اخلاق حرفه ای حسابداران در میان حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی پرداختند یافته های پژوهش بیانگر آن است که سازه اجتماعی سطح تحصیلات بر ارزیابی بی طرفانه تأثیر ندارد، اما سازه های فردی سن و جنسیت اعضای جامعه حسابداران رسمی بر رعایت مؤلفه های اخلاق حرفه ای شامل بی طرفانه بودن، رفتار حرفه ای، صلاحیت و مراقبت حرفه ای، انسجام و وحدت رویه، رازداری تأثیر دارند. صالحی (۱۳۹۵)، رابطه اخلاق حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرسی را در بین حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی بررسی کرد. نتایج تجزیه و تحلیل داده ها نشان داد که تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی طرفی حرفه ای او، تعهد حسابرس به رفتار حرفه ای در حرفه حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد. عبدی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهش خود با عنوان تطبیق گزاره های اخلاق در متون اسلامی و متون حسابداری، به روش تحلیلی و توصیفی با تأیید فرض اخلاقی بودن عمل حسابداری با تطبیق گزاره های اخلاقی در متون اسلامی و متون حسابداری پرداختند. یافته های پژوهش آنها حاکی از انطباق گزاره های اخلاقی موجود در متون اسلامی و متون حسابداری است. نیکومرام و همکاران (۱۳۹۳)، به ارزیابی تأثیر اخلاق حرفه ای حسابداران مدیریت بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت در بین حسابداران صنعتی شاغل پرداختند و نتیجه گرفتند که اطلاعات حسابداری مدیریت، تمامی ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت را دارد و بترتیب ویژگی های مربوط بودن، صحیح بودن، کامل بودن و به موقع بودن، بر اساس دامنه گستردگی آنها در اطلاعات حسابداری مدیریت وجود دارد. اخلاق حرفه ای حسابداران مدیریت بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت در تمام ابعاد مؤثر است و این موضوع نشان دهنده اهمیت اخلاق حرفه ای در واحدهای مالی و حسابداری در کنار سایر فاکتورهای مؤثر می باشد. سلمان پناه و طالب نیا (۱۳۹۲)، در بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران، دریافتند که آیین رفتار حرفه ای مصوب جامعه حسابداران رسمی و محیط اخلاقی شرکت، متغیرهای مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران است و بین ویژگی های فردی و قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی هیچ ارتباط معناداری وجود ندارد. تقی پوریان و همکاران (۱۳۹۲)، به تبیین رویکردهای اخلاقی حسابداران و تأثیر آن بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری و ارائه مدل مؤثر، پرداختند. نتایج آزمون فرضیه ها نشان می دهد که متغیر اخلاق فردی به طور مستقیم بر متغیرهای وابسته ارزش پیش بینی سود، ارائه منصفانه صورت های مالی و محافظه کاری اثر مثبت، بر

متغیرهای ارزش بازخورد، بی طرفی اثر منفی و بر متغیرهای انتخاب خاصه و کامل بودن از نظر آماری بی اثر بوده است. همچنین نتایج آزمون فرضیه ها در مورد اثر اخلاق شرکتی نشان می دهد که متغیر اخلاق شرکتی به طور مستقیم بر ارزش پیش بینی سود، ارزش بازخورد، انتخاب خاصه و بی طرفی اثر مثبت، بر متغیرهای ارائه منصفانه صورتهای مالی اثری منفی و بر متغیرهای محافظه کاری و کامل بودن از نظر آماری بی اثر بوده است. دیانتی و طیبی (۱۳۹۰)، به بررسی تاثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود شرکت های بورس تهران پرداختند و نتیجه گرفتند، کیفیت سود شرکت ها تحت تاثیر مستقیم دیدگاه اخلاقی مدیران شرکت ها می باشد. اعتمادی و دیانتی (۱۳۸۸)، در پژوهشی به بررسی تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش های مالی شرکت ها پرداختند؛ و با استفاده از روش الگوی معادلات ساختاری، مبتنی بر روش حداقل مربعات جزئی، نتیجه گرفتند، دیدگاه اخلاقی مدیران مالی و آرمان گرایی بر کیفیت گزارش های مالی موثر است و آرمان گرایی اثر مثبت معنی داری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد.

اسوانبرگ و اوهمان (۲۰۱۶)، در پژوهش خود نتیجه گرفتند، در موسسات حسابرسی که فرهنگ اخلاقی قوی تر است، حسابرسان تصمیمات واقعی تری را از لحاظ عدم پذیرش مواضع و جایگاه های ترجیحی حسابداری در مقایسه با موسسات حسابرسی که فرهنگ های اخلاقی ضعیف تر است، اتخاذ می کنند. جین سئوک و همکاران (۲۰۱۳)، در پژوهشی به بررسی اثر اخلاق شرکتی بر عملکرد مالی شرکت ها پرداختند و به این نتیجه رسیدند که اخلاق شرکتی از طریق متغیرهای میانجی تعهدات جمعی سازمانی و رفتار شهروندی سازمانی اثر معناداری بر عملکرد مالی شرکت داشته و رابطه ای مستقیم بین میزان اخلاق شرکتی و عملکرد مالی شرکت وجود دارد. مورفی (۲۰۱۲)، به بررسی شکست های اخلاقی در گزارشگری مالی شرکت ها پرداخت و به این نتیجه رسید که ارتباط اخلاقی میان مدیران و حسابرسان مستقل بیشتر از ارتباط اخلاقی میان حسابرسان و ذینفعان شرکت قلمداد می شود.

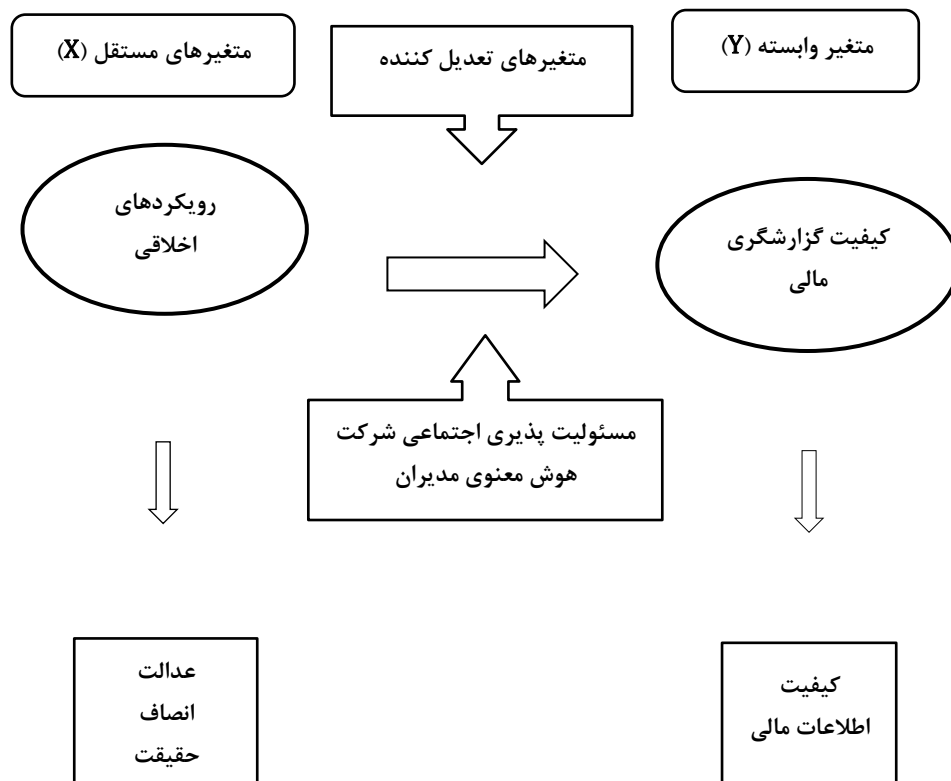
آلفرد گرین فیلد (۲۰۰۸)، در پژوهش خود، به اثربخشی دیدگاه اخلاقی افراد بر تصمیمات آن ها و نحوه انجام وظایف محوله، پی برد، به نحوی که افراد دارای دیدگاه اخلاقی ایده آل گرا در مقایسه با افراد اقتضاء گرا، تمایل کمتری به دست کاری ارقام سود شرکت دارند. تینا کارپنتر و همکاران (۲۰۰۵)، به گزارشگری مالی متقلبان و غیراخلاقی مدیران پرداختند و یافته های آنها بیانگر این بود که ارزش های اخلاقی مدیران در مقایسه با هنجارهای اجتماعی تاثیر بیشتری بر قصد مدیران در گزارشگری مالی متقلبان دارد. شاور، بانکرافت و سنتی (۲۰۰۹)، به بررسی تأثیرات جنسیت، توسعه شناختی و جهت گیری اخلاقی بر ارزیابی اخلاقی و نیت اخلاقی حسابداران پرداختند و به این نتیجه رسیدند که زنان از انتخاب روش هایی که به مدیریت سود منجر می شود، دوری می کنند و زنان نسبت به مردان حساس تر می باشند و بنابراین، با احتمال کمتری اقدامات مشکوک (شامل مدیریت سود) را انتخاب می کردند.

۳- تدوین فرضیه های پژوهش

مطابق مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش، فرضیه های پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

- (۱) بین رویکرد اخلاقی عدالت و پایداری کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود دارد.
- (۲) بین رویکرد اخلاقی انصاف و پایداری کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود دارد.
- (۳) بین رویکرد اخلاقی حقیقت و پایداری کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود دارد.
- (۴) مسئولیت اجتماعی شرکت، رابطه بین رویکردهای اخلاقی عدالت، انصاف، حقیقت و پایداری کیفیت گزارشگری مالی را تعدیل می کند.
- (۵) هوش معنوی مدیران، رابطه بین رویکردهای اخلاقی عدالت، انصاف، حقیقت و پایداری کیفیت گزارشگری مالی را تعدیل می کند.

با توجه به مبانی نظری پژوهش و فرضیه ها، مدل مفهومی پیشنهادی پژوهش به صورت شکل ۱ ارائه شده است:



شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش (منبع: یافته های پژوهشگر)

۴- روش شناسی و ابزار گردآوری اطلاعات

این پژوهش از نظر اهداف و نتایج از نوع کاربردی؛ به لحاظ ماهیت رابطه، توصیفی - همبستگی و از نظر ماهیت داده ها، یک پژوهش کمی و کیفی و از نظر زمان اجرا، پس رویدادی (با استفاده از اطلاعات گذشته) است. در این پژوهش به

منظور تدوین مبانی نظری و دستیابی به پشتوانه پژوهش از منابع کتابخانه ای استفاده شده است و به منظور جمع آوری داده های مالی از صورت های مالی و گزارش فعالیت شرکت ها استفاده شده است. برای دسته بندی و تلخیص داده ها از نرم افزار Excel و برای تجزیه و تحلیل نهایی و آزمون فرضیات پژوهش از نرم افزار Eviwes11 و مدل یابی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مجذورات جزئی استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی سال های ۱۳۹۴ الی ۱۳۹۸ می باشد. با انتخاب روش غربالگری در انتخاب نمونه، تعداد ۱۱۴ شرکت، به عنوان نمونه پژوهش جهت آزمون فرضیه ها انتخاب شدند. هریک از متغیرهای وابسته، مستقل و تعدیل کننده، به صورت جداگانه مورد سنجش قرار گرفتند.

۵- متغیرهای پژوهش و و شیوه سنجش آن ها

متغیرهای این پژوهش شامل متغیرهای وابسته، مستقل، تعدیلگر و کنترلی می باشد. با توجه به تعدد متغیرهای مستقل، تعدیل کننده و کنترلی و هم چنین، یگانه بودن متغیر وابسته، از مدل رگرسیون چند متغیره استفاده شده است.

۵-۱- متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی

کیفیت گزارشگری مالی (FRQ) بیانگر مفاهیم متعددی است و به عقیده صاحب نظران، تعریف جامعی که مورد قبول همگان باشد، برای آن وجود ندارد. لذا با توجه به تعدد تعاریف برای آن، معیارهای مختلفی مانند کیفیت سود، مدیریت سود، کیفیت اقلام تعهدی و محافظه کاری به صورت مداوم در پژوهش ها برای سنجش اثربخشی آن ارائه شده است. لذا، محدود کردن کیفیت گزارشگری به این معیارها، منطقی به نظر نمی رسد و لازم است رابطه آن با مفاهیم جدیدی مورد پژوهش قرار گیرد. در پژوهش های پیشین، جهت سنجش کیفیت گزارشگری مالی، مدل های مختلفی همچون جونز، جونز تعدیل شده، دیچو و دیچیو، مک نیکولز، کوتاری، کازنیک و فرانسیس ارائه شده است. با توجه به پژوهش های سجادی و همکاران (۱۳۸۹) و یعقوب نژاد و همکاران (۱۳۹۰) و اخگر و کرمی (۱۳۹۳)، مدل کازنیک به عنوان مدل بهینه و کارا در بازار سرمایه ایران انتخاب شده است، از این رو در این پژوهش از این مدل جهت ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی، استفاده شده است. مدل کازنیک با افزودن تغییر در خالص وجه نقد عملیاتی، مدل جونز را تعدیل می کند. مدل کازنیک به شرح زیر می باشد:

$$ACCR_{i,t} = \beta_1 + \beta_2 (\Delta REV - \Delta REC)_{i,t} + \beta_3 PPE_{i,t} + \beta_4 \Delta CFO_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:

$ACCR_{i,t}$: کل اقلام تعهدی شرکت

$\Delta REV_{i,t}$: تغییر سالانه درآمدهای عملیاتی برای شرکت i در سال t نسبت به سال قبل

$\Delta REC_{i,t}$: تغییر در حسابهای دریافتی برای شرکت i در سال t نسبت به سال قبل

$PPE_{i,t}$: بهای تمام شده اموال، ماشین آلات و تجهیزات برای شرکت i در سال t

$\Delta CFO_{i,t}$: تغییر در جریان نقد عملیاتی شرکت i در سال t نسبت به سال قبل

جمله باقیمانده $(\varepsilon_{i,t})$ رگرسیون فوق بیانگر ارقام تعهدی اختیاری می باشد. در این پژوهش، قدرمطلق ارزش های ارقام تعهدی اختیاری در منفی یک ضرب می گردد. بنابراین، ارزش های بالاتر بیانگر کیفیت گزارشگری مالی بالاتر می باشد.

۵-۲- متغیرهای مستقل

هریک از تئوری های عدالت، انصاف و حقیقت به صورتی فزاینده توانسته اند در ارائه تئوری و چارچوب نظری ارائه شده به وسیله هیأت استانداردهای حسابداری مالی اثر بگذارد. از دیدگاه مبتنی بر اصول اخلاقی، رعایت نکاتی مانند نداشتن جانبداری و بیان صادقانه نکاتی هستند که الزاماً از ویژگی های یک سیستم حسابداری قابل اتکا به حساب می آیند.

۵-۲-۱- عدالت

عدالت عبارت از حذف امتیازات بی وجه و ایجاد تعادلی واقعی در میان خواسته های متعارض انسان ها در ساختار یک نهاد و اجتماع است (رویایی و رمضانی، ۱۳۹۹). به نظر رالز (۱۹۷۱) مشکل عدالت در جامعه، تضاد منافع است و باید به شیوه ای مناسب این عدم توافق را به توافق تبدیل کنیم. شیوه مناسب جهت این تبدیل همان "قرارداد اجتماعی" است که میان افراد ذینفع در جامعه درباره نحوه صحیح توزیع منافع و مسئولیت ها منعقد می گردد (ثقفی و رضاپور، ۱۳۹۲). اسکات (۲۰۰۹) عدالت را به آن معنا در نظر می گیرد که باید با همه گروه های ذینفع به طور مساوی برخورد شود. از نظر هندریکسن و ون بردا (۱۹۹۲)، عدالت یعنی در مورد همه گروه های ذینفع در امور مالی باید به صورت یکسان عمل شود. با توجه به تعاریف عمومی و خاص از عدالت، در این پژوهش به منظور سنجش عدالت از شاخص عدم تقارن اطلاعاتی، به صورت معکوس استفاده شده است. در ادبیات گزارشگری مالی، کیفیت وسیله ای جهت کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می باشد. عدم تقارن اطلاعاتی یک مفهوم کیفی است و برای اینکه قادر باشیم آنرا در قالب اعداد و ارقام بیان کنیم، به معیاری نیاز داریم تا آنرا کمی کنیم. بدین منظور از معیار فرصت رشد شرکت به عنوان شاخص اندازه گیری عدم تقارن اطلاعاتی استفاده می شود. به گونه ای که شرکت های با فرصت رشد بیشتر، محیط اطلاعاتی نامتقارن تری دارند. مدیران شرکت های با فرصت رشد بیشتر، آگاهی نسبتاً بهتری در خصوص فرصت های رشد و همچنین در مورد جریانهای نقدی مورد انتظار آتی ناشی از دارایی های موجود شرکت های تحت مدیریت خود دارند (کلارک و شستری، ۲۰۰۰). عدم تقارن اطلاعاتی بیشتر به دلیل اختیارات رشد، فرصت های بیشتری را برای هموارسازی سود و انتقال ثروت به مدیریت از طریق معاملات داخلی و پاداش اضافی فراهم می کند. موقعیت های رشد بزرگتر شرکت، باعث جریان های نقدی آتی غیر قابل تأیید بیشتری می شود و در نتیجه عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیران و سهامداران بوجود می آید (خوش طینت و یوسفی اصل، ۱۳۸۷). شاخص Q توین، شاخصی است که فرصت های سرمایه گذاری را نشان می دهد. مقدار بیشتر این شاخص نشان دهنده عدم تقارن اطلاعاتی بیشتر می باشد. این شاخص به صورت زیر محاسبه شده است (مکیان و رئیسی، ۱۳۹۱).

$$\text{Tobin's } Q = \frac{MV_{\text{equity}} + BV_{\text{debt}}}{BV_{\text{equity}} + BV_{\text{debt}}}$$

MV_{equity} : ارزش بازار حقوق صاحبان سهام

BV_{debt} : ارزش دفتری بدهی

BV_{equity} : ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام

برای هر سال با استفاده از میانه شاخص Q توین، شرکت های نمونه به دو گروه با شاخص Q توین بالاتر از یک (وجود فرصت رشد) و شاخص Q توین پایین تر از یک (عدم وجود فرصت رشد) تقسیم بندی شده است، سپس به شرکت های گروهی که شاخص Q توین آن بالای میانه باشد عدد صفر و به شرکت های گروه دوم عدد یک اختصاص داده می شود.

۵-۲-۲- انصاف

برای انصاف نیز همانند عدالت، تعاریف مختلفی ارائه شده است. گروهی آن را عدم تامین منافع گروه خاصی توسط رویه ها و مقررات حسابداری تعریف کرده اند. اسکات (۲۰۰۹)، انصاف را به معنای اطلاعات حسابداری منصفانه، بدون تعصب و غرض ورزی در نظر گرفته است. پاتیلو (۱۹۶۵)، انصاف را یک استاندارد اصولی که دارای ملاحظات اخلاقی است و ابزاری جهت ارزیابی یا قضاوت در مورد سایر استانداردها است در نظر می گیرد. به عقیده اسپي سک (۱۹۶۵)، هدف از رعایت انصاف در حسابداری و گزارشگری مالی، مردم می باشند که نماینده بخش های مختلف جامعه هستند. با توجه به تعاریف ارائه شده برای انصاف، جهت اندازه گیری آن، از روش های سنجش اجزای ویژگی کیفی قابلیت اتکای اطلاعات مالی، استفاده می شود.

۵-۲-۲-۱- مدل های ارزیابی ویژگی قابلیت اتکا

در حالت کلی، محتوای گزارش حسابرس و بازرس قانونی شامل اظهار نظر حسابرسان معیار مناسبی برای سنجش میزان قابلیت اتکا گزارش های مالی شرکت هاست. از این رو متغیرهای نوع اظهار نظرهای تعدیل شده و تعدیل نشده حسابرس، تعداد بندهای شرط و بندهای محدودیت و تعداد موارد عدم رعایت قانون و مقررات به عنوان معیارهایی برای اندازه گیری قابلیت اتکای اطلاعات مالی است. در این پژوهش با توجه به اینکه هر یک از اجزای ویژگی قابلیت اتکا به صورت جداگانه مورد سنجش قرار می گیرد لذا، فقط جزء کامل بودن با توجه به کیفیت گزارش حسابرسی سنجیده شده و مابقی اجزا به روش خاص خود مورد سنجش قرار گرفته اند.

الف) بیان صادقانه

برای ارزیابی بیان صادقانه، اغلب از مدل های مبتنی بر معیارهای اقلام تعهدی غیر عادی، اقلام تعهدی غیر عادی سرمایه در گردش و خطای برآوردی اقلام تعهدی استفاده می شود. در این پژوهش، همانند پژوهش باروآ (۲۰۰۶)، از اقلام تعهدی غیرعادی سرمایه در گردش، برای ارزیابی بیان صادقانه استفاده شده است. این مدل به نوعی مدل تعدیل یافته جونز است.

$$WCA_{it} = \beta_1 (1/A_{it-1}) + \beta_2 (\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) \varepsilon_{it}$$

سرمایه در گردش اقلام تعهدی (WCA) برابر است با مجموع اقلام تعهدی + استهلاک. متغیرهای معادله فوق برای استاندارد شدن بر میانگین دارایی های سال t-1 تقسیم شده اند. قدر مطلق انحرافات از خط رگرسیون در این مدل، معیاری برای برآورد اقلام تعهدی غیرعادی سرمایه در گردش (AWCA) است.

ب) بی طرفی

مطابق پژوهش باروآ (۲۰۰۶)، جهت سنجش بی طرفی از دو معیار معکوس بی طرفی بر مبنای سودهای هر سهم گزارش شده دوره قبل و جاری استفاده شد. این متغیرها به عنوان شاخص در شرکت هایی به کار گرفته می شود که تغییر در رقم سود آنها مثبت و با تغییرات اندکی باشد و از کاهش سودها، خودداری کنند. همچنین، افزایش تغییرات سود این شرکت ها، میزان معقولی باشد و اگر میزان تعیین شده برای این افزایش در تابع توزیع تغییرات سود حداکثر تا ۰/۵ درصد خطای تابع توزیع نرمال باشد، دارای بی طرفی کامل (نمره یک)، در غیر اینصورت با وجود تغییرات کاهش و یا افزایش از حد مجاز (در محدوده ۵ درصد) خطای باقیمانده به عنوان عدم بی طرفی (نمره صفر) در نظر گرفته شد.

ج) احتیاط (محافظه کاری)

یکی از معیارهای ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی، رعایت محافظه کاری می باشد. بر اساس فرضیه تقاضا، میزان محافظ کاری شرکت ها در گزارشگری مالی پس از درج نام آنها در فهرست شرکت های بورس، نسبت به قبل آن، با توجه به سازوکارهای موجود در بازار سرمایه افزایش می یابد، در نتیجه پیش بینی می شود کیفیت گزارشگری مالی شرکت ها پس از ورود به بورس افزایش یابد. در حال حاضر نظریه های ریسک دعاوی حقوقی، قرارداد بدهی و قرارداد مدیریتی، می توانند وجود محافظه کاری در گزارشگری مالی را تبیین کنند. بر اساس نظریه ریسک دعاوی حقوقی، دلیل وجود محافظه کاری این است که ریسک دعاوی حقوقی ناشی از بیش نمایی سود به صورت قابل ملاحظه ای بیشتر از ریسک کم نمایی سود است. در نظریه قرارداد بدهی، محافظه کاری به عنوان یک راه حل کارآمد برای تضاد منافع بین اعتباردهندگان و سهامداران بیان شده است و در نظریه قرارداد مدیریتی، محافظه کاری یک سازوکار قراردادی کارآمد است که مدیریت سود مدیران شرکت ها را خنثی می کند. در این پژوهش برای ارزیابی شاخص محافظه کاری از مدل گیولی و هین (۲۰۰۰) به صورت زیر، استفاده می گردد.

$$CI = OABD_{i,t} \div TA_{t-1}$$

CI: شاخص محافظه کاری

OABD_{i,t}: اقلام تعهدی عملیاتی قبل از استهلاک

TA_{i,t-1}: جمع دارایی ها در ابتدای دوره

د) کامل بودن

از آنجا که بین سطوح محتوایی و میزان افشای اطلاعات در گزارش های مالی با میزان پنهان کاری حسابداری رابطه معکوس وجود دارد، می توان برای اندازه گیری سنجش کامل بودن اطلاعات حسابداری از گزارش حسابرسی سالانه به صورت متغیر مجازی استفاده کرد. شرکت هایی که بند محدودیت در رسیدگی داشته اند عدد صفر و آنهایی که این بند را نداشته اند عدد یک به آنها اختصاص یافته است و از تعداد بندهای محدودیت به عنوان معیاری معکوس برای سنجش میزان کامل بودن اطلاعات شرکت ها استفاده شده است.

۵-۲-۳- حقیقت

از نظر هندریکسن و ونبردا (۱۹۹۲)، حقیقت یعنی حساب ها نباید وسیله ای برای ارائه گزارش های نادرست باشند و بیان می نمایند که از دیدگاه برخی حقیقت، همان بهای تمام شده تاریخی و برای برخی ارزش های جاری و برای برخی دیگر حقیقت رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری است. اسکات (۲۰۰۹)، حقیقت را مترادف با صورت های مالی دقیق و با صداقت دانسته که عاری از تحریف می باشند، این تعاریف، بیانگر اظهار نظر تعدیل نشده حسابرسی می باشد. جهت آزمون فرضیه پژوهش با توجه به اینکه حقیقت بر حسب نوع گزارش حسابرسی و تعدیلات حسابرسی در نظر گرفته شده است لذا به صورت متغیر مجازی یک (گزارش حسابرسی تعدیل نشده) و صفر (گزارش حسابرسی تعدیل شده) تعریف می شود و از روش رگرسیون لاجیت استفاده شده است. رگرسیون لاجیت یک مدل ریاضی است که می تواند برای توصیف رابطه متغیر X با یک متغیر وابسته دو حالتی به عنوان Y مورد استفاده قرار گیرد. منظور از متغیر دو حالتی، متغیری است که فقط دارای دو جواب می باشد، برای این متغیرها از کدهای صفر و یک استفاده می شود.

مدل رگرسیونی کیفیت گزارشگری مالی (کازنیک، ۱۹۹۹) به صورت زیر می باشد.

$$\text{Audit Report}_i = \alpha + \beta_1 \text{FRQ}_i + \beta_2 \text{RCP}_i + \beta_3 \text{NBC}_i + \beta_4 \text{BRD-IND}_i + \beta_5 \text{OPCY}_i + \beta_6 \text{Growth}_i + \beta_7 \text{Size}_i + \beta_8 \text{Lev}_i$$

در معادله بالا، متغیرها به شرح زیر هستند:

RCP_i: دوره وصول حسابهای دریافتی، NBC_i: تعداد بندهای شرط گزارش، BRD-IND_i: استقلال هیئت مدیره، OPCY_i: چرخه عملیاتی، Growth_i: رشد فروش، Size_i: اندازه شرکت، Lev_i: نسبت اهرمی، FRQ_i: کیفیت گزارشگری مالی بر حسب مدل کازنیک.

۵-۳- متغیرهای تعدیلگر

۵-۳-۱- مسئولیت پذیری اجتماعی (CSR)

تأثیر رویکردهای اخلاقی عدالت، انصاف و حقیقت بر کیفیت گزارشگری مالی، تحت تأثیر شرایط محیطی شرکت، ویژگی های شخصیتی و اطلاعاتی مدیران می باشد؛ لذا در این پژوهش به منظور ارتقای دقت و قابلیت اتکای نتایج، دو متغیر کیفی مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و هوش معنوی مدیران تعریف شده است. در سال های اخیر، گزارشگری

با رویکرد مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها، مورد تأکید بیشتری قرار گرفته است. کوک و همکاران (۲۰۰۱)، مسئولیت اجتماعی شرکت ها را، تعهد شرکت به استفاده از منابع در جهت منفعت رسانی به جامعه از محل عایدات دانسته لذا، به منظور اطلاع ذینفعان، پابندی شرکت به مسئولیت های اجتماعی، می تواند افشا شود. بر این اساس، مسئولیت پذیری به عنوان یکی از شاخص های رفتار شهروندی، در بین همه سازمان ها و نظام های اجتماعی به امری بدیهی و قابل قبول تبدیل شده است (آقایی پور فطرتی و هاشمی، ۱۳۹۹). بر این اساس، ویژگی متمایز حرفه حسابداری پذیرش وظیفه نسبت به جامعه و داشتن درجه بالایی از وظیفه شناسی و صداقت است (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۸).

کارول (۱۹۷۹)، بین چهار نوع از مسئولیت اجتماعی شرکت ها شامل؛ اخلاقی، قانونی، اقتصادی و اختیاری تمایز قائل شد. مسئولیت های اخلاقی، با تدوین اصول و آیین نامه های اخلاقی بر محدودیت های قانون غلبه می کند و شامل فعالیت هایی است که لزوماً در قانون به آنها اشاره ای نشده است ولی افراد جامعه از محیط اقتصادی و تجارتي انتظار دارند برای آنها احترام قائل شوند. چنین مسئولیت هایی عمده‌تاً ریشه در عقاید دینی، اصول انسانی و تعهدات حقوق بشر دارد. در این پژوهش، مسئولیت اخلاقی که شرکت در قبال سهامداران باید رعایت نماید، مد نظر می باشد، در واقع آنچه سازمان بهتر است انجام دهد. این بعد مسئولیت اجتماعی، بوسیله عدم مدیریت سود سنجیده می شود. جهت برآورد آن برای شرکت هایی که دارای اقلام تعهدی اختیاری بالاتر و مساوی صفر هستند، مقدار صفر (امتیاز کمتر) و برای آن دسته از شرکت هایی که اقلام تعهدی اختیاری منفی دارند، مقدار یک (امتیاز بیشتر) در نظر گرفته می شود (حسنی، ۱۳۹۹).

تئوری افشای داوطلبانه به دنبال این است که نشان دهد شرکت های خوب با استفاده از گزارش های مسئولیت اجتماعی، یک شهروند خوب هستند؛ حتی اگر این گزارش ها برای آنها هزینه داشته باشد. تئوری علامت دهی فرض می کند که در شرکت هایی که دارای عملکرد اجتماعی مناسبی می باشند، رابطه معکوسی با هزینه افشای داوطلبانه وجود دارد و هزینه افشا در این شرکت ها کمتر از شرکتی است که در این زمینه عملکرد ضعیف تری داشته است. همچنین براساس تئوری ذینفعان، انتظار می رود که شرکت های بزرگ، مسئولیت پذیری اجتماعی بالاتری نسبت به شرکت های کوچک داشته باشند.

۵-۳-۲- هوش معنوی مدیریت (SMI)

تأثیر انواع هوش در حوزه های مختلف بررسی شده است. در این میان هوش معنوی و ابعاد آن موضوع جالب توجهی است که در حوزه مالی رفتاری تأثیر آن بر متغیرهای مختلف قابل بررسی می باشد. از طرفی، مدیران نقش راهبردی در شرکت دارند و توانایی شخصی آنها تأثیر بسزایی در اثربخشی، کارایی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت ها دارد. هوش معنوی زیربنای باورهای فرد است و با صلاحیت های شخصی، اخلاقی و سلامت ذهن رابطه زیادی داشته و تأثیر مثبتی بر عملکرد فرد می گذارد. در واقع، هوش معنوی یک هوش ذاتی انسانی است و همانند هر هوش دیگری می تواند رشد کند لذا می توان آن را توصیف و اندازه گیری کرد. در این پژوهش، برای سنجش متغیر هوش معنوی با توجه

به عدم وجود آزمون‌های دیگر، مشابه پژوهش‌های داخلی و خارجی این حوزه، از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. در این پژوهش از پرسشنامه هوش معنوی کینگ با طیف ۵ گزینه ای لیکرت استفاده شده و شامل چهار جزء و ۲۴ گویه است. برای تعیین متغیرهای چهارگانه، پرسشنامه پژوهش به رایانامه مدیران شرکت‌های نمونه پژوهش ارسال شد. در این پژوهش ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه هوش معنوی ۰/۸۵ بدست آمد. ضرایب پایایی هر یک از اجزای گویه‌های پرسشنامه در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول ۱: ضرایب پایایی اجزای پرسشنامه هوش معنوی

اجزاء	تعداد گویه‌ها	ضریب پایایی (کرونباخ)
تفکر وجودی انتقادی	۷	۰/۸۱
آگاهی متعالی	۷	۰/۸۷
تولید معنای شخصی	۵	۰/۸۳
بسط حالت هوشیاری	۵	۰/۸۶

۵-۴- متغیرهای کنترلی

اهرم مالی (LEV): اهرم مالی از تقسیم جمع کل بدهی‌ها به جمع کل دارایی‌ها به دست می‌آید. از می رود که شرکت‌های اهرمی (با هزینه‌های نمایندگی کمتر)، اطلاعات کمتر یا با کیفیت پایین‌تری را افشا کنند (کارامونو و وافیز، ۲۰۰۵). به عبارت دیگر، انتظار می‌رود رابطه اهرم مالی و حدود افشا معکوس باشد.

برآوردهای حسابداری (EST): یکی از گزینه‌های مهم و تأثیرگذار جهت اندازه‌گیری عملکرد مدیران، سود خالص می‌باشد. مدیران شرکت‌ها با انتخاب روش‌های حسابداری مناسب و اعمال اختیارات خود در استفاده از برآوردهای حسابداری، نسبت به تخمین برخی از اقلام صورت‌های مالی اقدام می‌کنند و از این طریق، بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارند. در این پژوهش از قدر مطلق متغیر EST طبق مدل لو، لی و سوگیانس (۲۰۱۰)، جهت تعیین خالص برآوردهای صورت گرفته، استفاده شده است.

$$EST = CFO - NI - \Delta WC - \Delta INV - D\&A$$

EST: برآوردهای حسابداری، CFO: جریان نقد عملیاتی، D&A: هزینه استهلاک

ΔWC : تغییرات سرمایه در گردش، ΔINV : تغییرات موجودی مواد و کالا، NI: سود خالص.

مدیریت سود (EM): در صنایع رقابتی مدیران به منظور حفظ موجودیت خود در صحنه رقابت، انگیزه بالایی جهت نشان دادن استفاده بهینه از منابع و امکانات موجود و حداکثر سازی سود، دارند و تلاش زیادی در مواجهه با فشارهای اقتصادی و رقابتی رقبا می‌کنند. یکی از گزینه‌های انتخابی مدیران برای مقابله با این فشارها، روش غیراخلاقی دستکاری و مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی است. به عبارتی دیگر، از یک طرف، دغدغه شغلی مدیران ناشی از فعالیت در یک محیط رقابتی شدید، آنها را مجبور به مدیریت سود و ارائه اطلاعات با ثبات به بازار می‌کند و از طرفی

دیگر، این روش منجر به کاهش کیفیت گزارشگری مالی می شود. در این پژوهش، از باقیمانده مدل کازینیک ($\varepsilon_{i,t}$) به عنوان معیار اندازه گیری مدیریت سود استفاده شده است.

سابقه شرکت (AGE): نشان دهنده تعداد سال هایی است که نام شرکت در بورس اوراق بهادار تهران ثبت شده است. در شرکت های دارای سابقه بالا، فرایند پردازش و گزارشگری اطلاعات، به موقع تر بوده و اطلاعات را با کیفیت و شفافیت بهتری افشا می کنند.

نقدینگی (QR): با توجه به مزایای نسبت آنی، در این پژوهش از این نسبت برای سنجش نقدینگی شرکت ها استفاده شده است. انتظار می رود رابطه معناداری بین نقدینگی و کیفیت افشا وجود داشته باشد (السعيد، ۲۰۰۵ و لیاردو، ۲۰۰۹).

اجتناب مالیاتی (TD): با انتخاب اجتناب مالیاتی، میزان انتقال وجه نقد از شرکت به دولت کاهش می یابد و از این طریق می توان برای سهامداران ارزش ایجاد کرد. چشم انداز کلی اجتناب مالیاتی این است که مدیران فرصت طلب با اجتناب از پرداخت مالیات، به وسیله گزارشگری مالی به دنبال سوء استفاده های غیر اخلاقی مالی هستند و با این کار بیشتر منافع شخصی خود را تأمین می کنند. جهت اندازه گیری این متغیر از متغیر مجازی استفاده شده است. به این صورت که اگر شرکت در سال مورد بررسی بدهی مالیاتی سنواتی داشته باشد، عدد یک در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می گیرد.

اندازه مؤسسه حسابرسی (Audit): متغیر کیفی است و با اختصاص عدد یک به شرکتی که سازمان حسابرسی آن را حسابرسی کرده است یا عدد صفر به شرکتی که سازمان حسابرسی آن را حسابرسی نکرده است کمی می شود. مؤسسه های بزرگ حسابرسی، از صاحب کار ارائه اطلاعات بیشتر و باکیفیت تری در گزارش ها و حساب ها، درخواست می کنند.

معامله با اشخاص وابسته (DA): رابطه با شخص وابسته بر اجزای اصلی گزارشگری مالی شامل؛ وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی تأثیر اساسی دارد. طبق فرضیه تضاد منافع، معاملات با اشخاص وابسته به سقوط اخلاقی (فقدان تلاش یا سوء استفاده از منابع شرکت) و انتخاب نامطلوب توسط مدیریت ارشد (نمایش غیر واقعی اطلاعات خصوصی) اشاره می کند و در جهت منافع مدیران به منظور مصادره ثروت از سهامداران صورت می گیرد (پیزو، ۲۰۱۳). در این حالت مدیران شرکت ها، با انتخاب روش های حسابداری خاص، به دنبال کاهش قابلیت مقایسه اطلاعات مالی خود با سایر شرکت ها بوده تا در نهایت، با پنهان سازی اثرات غیر اخلاقی این گونه معاملات، امکان ردیابی معاملات از طرف سرمایه گذاران، دولت و سایر نهادهای نظارتی کاهش یابد. لذا، انتظار می رود معاملات با اشخاص وابسته از طریق کاهش قابلیت مقایسه صورت های مالی موجب کاهش کیفیت گزارشگری مالی شود. با بررسی صورت های مالی، گزارش فعالیت و دریافت تأییدیه مدیران شرکت ها، به صورت متغیر موهومی صفر و یک،

می توان وجود یا عدم وجود این نوع معاملات را اندازه گیری نمود. کل معاملات با اشخاص وابسته برابر است با مجموع فروش، خرید، سایر درآمدها، سایر هزینه های اشخاص وابسته تقسیم بر کل فروش (حاجیها و آزادزاده، ۱۳۹۷).

ساختار مالکیت (Struc): در شرکت های خانوادگی، حداقل ۲۰ درصد از سهام به صورت فردی یا گروهی در دست اعضای خانواده است، یا حداقل یکی از اعضای نسبی یا سببی خانواده، عضو هیئت مدیره یا مدیر اجرایی باشد و به طور فعال در هیئت مدیره شرکت مشارکت کند. شرکت های خانوادگی، افشای کمتر را ترجیح می دهند (چن، چن و چنگ، ۲۰۰۸).

اندازه شرکت (Size): این معیار بیانگر حجم و گستردگی فعالیت یک شرکت است. در شرکت های بزرگ، خطای اطلاعاتی به دلیل استفاده از نیروی متخصص و امکانات بیشتر، پایین می باشد و از نظر سرمایه گذاران و بازار سرمایه، اندازه شرکت با اعتبار شرکت رابطه نزدیکی دارد. برای محاسبه این متغیر در پژوهش حاضر، از لگاریتم طبیعی جمع دارایی های شرکت استفاده شده است. انتظار می رود ریسک شرکت های بزرگ به دلیل وجود کارکردهای کنترلی دقیق و ارتباط بیشتر با ذینفعان کمتر باشد (زلقی و همکاران، ۱۳۹۳).

رشد شرکت (Growth): این معیار از تفاوت فروش سال جاری و فروش سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل به دست می آید. انتظار می رود شرکت هایی که رشد غیرعادی دارند، عدم تقارن اطلاعاتی و ریسک بیشتری نسبت به سایر شرکت ها داشته باشند (زلقی و همکاران، ۱۳۹۳).

شهرت حسابرس (Audit spec): در این پژوهش شهرت حسابرس از حاصل تقسیم مجموع دارایی های تمام صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در کل بورس بر کل دارایی های شرکت های پذیرفته شده در بورس به دست می آید. این متغیر تنها برای اندازه گیری شهرت حسابرس موردنظر در حسابرسی کل شرکت های بورس به کار می رود و مستقل از ویژگی اندازه شرکت مورد حسابرسی است (بادآور نهندي، تقی زاده خانقاه، ۱۳۹۲).

تخصص حسابرس در صنعت (Audit rep): در این پژوهش، از سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه گیری تخصص حسابرس در صنعت بهره گرفته می شود، به این دلیل که اولویت صنعت را نسبت به سایر حسابرسان نشان می دهد. هر چه سهم بازار حسابرس در صنعت بیشتر باشد، تخصص صنعت و تجربه حسابرس نسبت به سایر رقبا بیشتر است. علاوه بر این، داشتن سهم بالای بازار به این نکته اشاره دارد که حسابرس به طور موفقیت آمیزی خودش را از سایر رقبا از لحاظ کیفیت حسابرسی متمایز می کند. سهم بازار حسابرسان از تقسیم مجموع دارایی های تمام صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص مجموع دارایی های صاحبکاران کل آن صنعت به دست می آید (عزیزپور شیرسوار، ۱۳۹۵).

متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری آنها به صورت خلاصه، به شرح جدول ۲ می باشد:

جدول ۲: معیارهای اندازه گیری اجزای متغیرهای اصلی پژوهش

متغیرهای اصلی	اجزای متغیر	نحوه اندازه گیری	معیار اندازه گیری
تئوری های اخلاقی	عدالت	براساس عدم تقارن اطلاعاتی	فرصت رشد شرکت
	انصاف	ویژگی کیفی قابلیت اتکای اطلاعات	اقدام تعهدی غیر عادی سرمایه در گردش
	حقیقت	صورت های مالی	اظهار نظر تعدیل نشده
کیفیت گزارشگری	مدل کازنیک	براساس اقدام تعهدی	اقدام تعهدی اختیاری
مسئولیت اجتماعی	مسئولیت	براساس مدیریت سود	اقدام تعهدی اختیاری
هوش معنوی مدیران	هوش معنوی	بوسیله پرسشنامه هوش معنوی کینگ	تفکر وجودی انتقادی آگاهی متعالی تولید معنا بخشی بسط حالت هوشیاری

۶- روش تجزیه و تحلیل داده ها

در این پژوهش، در ابتدا، جهت تحلیل داده ها با محاسبه آمار توصیفی به تحلیل شاخص های مرکزی، پراکندگی، چولگی و کشیدگی پرداخته و در ادامه نیز، از آزمون جارج برا جهت سنجش نرمال بودن جامعه آماری، برای تجزیه و تحلیل فرضیه ها از روش تحلیل پانلی و برای آزمون فرضیه ها از مدل رگرسیون خطی چند متغیره استفاده شده است. در ادامه، آزمون های پیش فرض برازش رگرسیون، مانند آزمون نرمال بودن جزء اخلاقی مانده های رگرسیون، مانا بودن متغیرها، نداشتن خود همبستگی، عدم وجود ناهمسانی واریانس و نداشتن همخطی بین متغیرهای مستقل با انجام آزمون های مناسب بررسی شده است. مبنای استنباط در این پژوهش از روی سطح معنی داری یا مقدار احتمال بدست آمده از نتایج تحلیل آماری پژوهش می باشد. بدین گونه که هرگاه مقدار احتمال یا سطح معنی داری آزمون کمتر از ۵ درصد باشد فرض صفر در سطح ۹۵ درصد اطمینان، رد شده و فرض یک مورد قبول واقع می شود.

۶-۱- آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش

آمار توصیفی برای توصیف ویژگی های یک مجموعه از داده استفاده می شود. در جدول ۳، برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه شده است. این جدول حاوی شاخص هایی برای توصیف متغیرهای پژوهش می باشد. این شاخص ها شامل، شاخص های مرکزی، پراکندگی (تنوع) و شکل توزیع است. توصیف داده ها قبل از تجزیه و تحلیل آنها، منجر به شناخت بهتر جامعه و متغیرهای پژوهش و تبیین روابط بین آنها می شود. آمارهای توصیفی دید جامعی از داده ها ارائه می کند و نتایج آنها، بیانگر متنوع بودن نمونه و تعمیم پذیری نتایج نمونه می باشد.

جدول ۳: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش	شاخص های مرکزی		شاخص های پراکندگی			شاخص های توزیعی		آزمون جارتک - برا	
	میانگین	میانگین	انحراف معیار	کولمب	کولمب	کولمب	کولمب	آماره	P-value
کیفیت گزارشگری مالی	۳/۵۷	۲/۲۴	۳/۶۲	۱/۰۴	۰/۷۸	۸/۱۲	۱۹/۴۱	۱۲۶۵۹/۳۶	۰/۰۰۰۰
عدم تقارن اطلاعاتی	۱۴/۸۶	۴/۲۱	۳۰/۵۴	۱/۲۴	۱/۵۷	۱/۴۵	۶/۳۹	۴۷۲/۶۷	۰/۰۰۰۰
بیان صادقانه	۰/۷۱	۰/۵۱	۱/۸۶	۰/۱۱	۰/۵۷	۲/۳۲	۷/۶۵	۱۰۲۴/۸۶	۰/۰۰۰۰
بی طرفی	۰/۶۳	۱/۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۴۸	۰/۱۹	۴/۳۵	۴۶/۷۱	۰/۰۰۰۰
محافظه کاری	۱۶/۲۱	۶/۴۶	۱۲۸/۳۹	۱۴/۷۴	۳۳/۳۷	۱/۷۹	۶/۳۱	۵۶۴/۶۰	۰/۰۰۰۰
کامل بودن	۰/۷۸	۰/۶۸	۰/۱۸	۰/۰۴	۰/۳۷	۰/۱۴	۱/۷۳	۴۰/۱۷	۰/۰۰۰۰
اظهار نظر تعدیل نشده حسابرسی	۰/۷۸	۰/۵۳	۶/۵۹	۱/۳۴	۱/۱۹	۳/۳۱	۱۹/۱۵	۷۲۳۵/۳۶	۰/۰۰۰۰
مسئولیت پذیری اجتماعی	۱/۰۵۴	۱/۴۲۱	۳/۲۸۹	۱/۰۲۹	۱/۳۴۴	۲/۱۴	۳/۳۵	۴۳۷/۹۷	۰/۰۰۰۰
هوش معنوی مدیریت	۸۸/۱۰۴	۷۸/۴۱۵	۹۳/۳۴۱	۵۹/۴۱۱	۳۵/۷۴۳	۰/۵۳۱	۰/۸۹۴	۱۳۲/۴۲	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	۰/۷۱۱	۰/۷۰۱	۲/۶۸۱	۰/۱۲۸	۰/۶۳۱	-۰/۰۸	۰/۳۵	۱۶۷/۳۹	۰/۰۰۰۰
برآوردهای حسابداری	۶/۴۵	۳/۶۲	۱۵/۱۹۴	۰/۸۲۱	۱۲/۳۲۵	۳/۳۵۲	۷/۶۲۱	۱۵۷۴/۵۶	۰/۰۰۰۰
مدیریت سود	۰/۱۹	۰/۱۷	۰/۷۴	-۰/۱۲	۰/۱۱	۰/۱۵	۱/۱۲	۸۶/۰۸	۰/۰۰۰۰
سابقه شرکت	۲/۴۵۲	۲/۱۵۹	۴/۴۲۹	۲/۴۳۹	۰/۶۳۷	۴/۲۵	۵/۳۳	۱۸۴۴/۸۷	۰/۰۰۰۰
نقدینگی	۰/۹۸	۰/۹۲	۱/۸۶	۰/۲۹	۰/۴۱	۲/۲۳	۵/۴۶	۶۱۶/۱۵	۰/۰۰۰۰
اجتناب مالیاتی	۰/۶۳۲	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	۰/۴۵۲	۵/۴۵۲	۹/۱۱۹	۳۷۱۳/۰۶	۰/۰۰۰۰

متغیرهای پژوهش		شاخص های مرکزی		شاخص های پراکندگی			شاخص های توزیعی		آزمون جارک - برا	
پژوهش	میانگین	میان	پیش‌بین	کمترین	مقدار	انحراف	چولگی	کشدگی	آماره	P-value
اندازه مؤسسه حسابرسی	۱۱/۵۴۱	۱۱/۰۱۵	۱۹/۲۴۱	۹/۰۱۲	۱/۱۹۸	۱/۵۱	۳/۴۲	۲۲۰/۸۰	۰/۰۰۰۰	
معامله با اشخاص وابسته	۰/۱۲۵	۰/۱۴۲	۱/۰۰	۰/۰۰۰	۰/۱۱۴	۳/۶۱۲	۵/۴۰۹	۱۳۷۷/۲۵	۰/۰۰۰۰	
ساختار مالکیت	۰/۶۴۳	۰/۹۸۲	۱/۲۱۸	۰/۲۲۵	۰/۳۹۲	۵/۳۳	۷/۰۴	۳۰۸۶/۴۸	۰/۰۰۰۰	
اندازه شرکت	۵/۲۴۵	۵/۰۱۲	۷/۴۲۵	۳/۲۴۳	۰/۵۸۲	۰/۷۷	۱/۳۷	۱۱۹/۴۳	۰/۰۰۰۰	
رشد شرکت	۳/۴۵۸	۳/۱۰۸	۳/۱۹۳	۰/۹۸۵	۱/۰۸۹	۹/۳۴	۶۹/۴۱	۱۱۳۰۳۱/۷۲	۰/۰۰۰۰	
تخصص حسابرس در صنعت	۰/۲۷۵	۰/۰۹۷	۰/۹۵۶	۰/۰۰۴	۰/۳۴۵	۱/۲۱	۲/۸۴	۱۳۹/۶۸	۰/۰۰۰۰	
شهرت حسابرس	۰/۱۷۸	۰/۰۰۸	۰/۸۹۱	۰/۰۰۱۲	۰/۲۶۵	۲/۳۲	۳/۴۸	۵۱۶/۸۰	۰/۰۰۰۰	
تعداد مشاهدات برای هر یک از متغیرها = ۵۷۰				تعداد مقاطع برای هر یک از متغیرها = ۱۱۴						

۶-۲-آزمون های فروض مدل رگرسیون

۶-۲-۱-آزمون هم انباشتگی (هم جمعی)

در این پژوهش، جهت بررسی وجود یا عدم وجود رابطه بلندمدت بین متغیرهای تعریف شده در مدل، از آزمون هم انباشتگی کائو، استفاده شده است. جدول ۴ نشان دهنده خروجی این آزمون است. با توجه به احتمال آماره آزمون محاسبه شده برای فرضیه های پژوهش، وجود رابطه بلندمدت بین متغیرهای وابسته، مستقل و تعدیلگر اثبات می شود.

جدول ۴: آزمون هم انباشتگی

فرضیه	آماره t	مقدار احتمال
اول	۵/۴۸۲	۰/۰۰۰۰
دوم	۱۴/۵۷۱	۰/۰۰۱۲
سوم	۳/۱۷۸	۰/۰۰۰۰
چهارم	۱۷/۵۰۴	۰/۰۰۰۳
پنجم	۱۲/۲۴۹	۰/۰۰۰۵

۶-۲-۲- آزمون ایستایی متغیرها

فرض اساسی در استفاده از روش های سنتی در اقتصادسنجی، فرض ایستا بودن متغیرها است؛ بنابراین، برای جلوگیری از بروز پدیده رگرسیون کاذب در هنگام برآورد الگو، باید مانایی متغیرها مورد آزمون قرار گیرد؛ برای بررسی پایایی متغیرها در داده های تابلویی از آزمون های خاص این نوع از داده ها می توان استفاده کرد. در این پژوهش، جهت بررسی مانایی متغیرها، از آزمون لوین، لین و چو (۲۰۰۲) استفاده شده است. نتایج آزمون ایستایی متغیرها، در جدول ۵ ارائه شده است. با توجه به اینکه، سطح معنی داری محاسبه شده برای متغیرها، کوچکتر از ۵ درصد می باشد، بنابراین همه متغیرها، مانا می باشند.

جدول ۵: آزمون مانایی متغیرها

متغیر	آماره آزمون	احتمال
کیفیت گزارشگری مالی	-۱۹/۵۲۴	۰/۰۰۰۰
عدم تقارن اطلاعاتی	-۱۱/۰۵۵	۰/۰۰۰۰
بیان صادقانه	-۷/۷۰۴	۰/۰۰۲۹
بی طرفی	-۷/۱۱۸	۰/۰۰۰۰
محافظه کاری	-۸/۵۱۳	۰/۰۰۰۰
کامل بودن	-۱۲/۲۰۶	۰/۰۰۳۲
اظهار نظر تعدیل نشده حسابرسی	-۱۸/۵۱۴	۰/۰۰۷۱
مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت	-۸۹/۴۲۱	۰/۰۰۰۰
هوش معنوی مدیریت	-۲۶/۴۱۲	۰/۰۰۲۲
اهرم مالی	-۴/۲۵۴	۰/۰۰۰۰
برآوردهای حسابداری	-۲/۲۶۳	۰/۰۰۴۱

متغیر	آماره آزمون	احتمال
مدیریت سود	-۱۵/۷۱۴	۰/۰۰۰۷
سابقه شرکت	-۴/۵۲۴	۰/۰۰۰۰
نقدینگی	-۱۱/۱۲۵	۰/۰۰۰۰
اجتناب مالیاتی	-۵/۹۸۱	۰/۰۰۰۸
اندازه مؤسسه حسابرسی	-۸/۰۰۵	۰/۰۰۲۷
معامله با اشخاص وابسته	-۱۱/۴۱۲	۰/۰۰۳۵
ساختار مالکیت	-۱۷/۴۲۹	۰/۰۰۰۰
اندازه شرکت	-۱۲/۴۰۴	۰/۰۰۳۰
رشد شرکت	-۸/۵۳۸	۰/۰۰۱۵
تخصص حسابرسان در صنعت	-۳/۵۹۱	۰/۰۰۱۷
شهرت حسابرسان	-۲/۸۶۶	۰/۰۰۴۱

۶-۲-۳- همخطی بین متغیرهای مستقل

شرط مستقل بودن متغیرهای توصیفی در رگرسیون خطی، اهمیت زیادی دارد، لذا قبل از انجام رگرسیون خطی باید وجود عدم همخطی بررسی شود تا نتایج از اعتبار لازم برخوردار باشند. شدت همخطی چندگانه را با بررسی بزرگی مقدار عامل تورم واریانس (VIF) می توان تحلیل نمود. اگر آماره آزمون VIF به یک نزدیک بود نشان دهنده عدم وجود همخطی است. به عنوان یک قاعده تجربی مقدار VIF بزرگتر از ۵ باشد همخطی چندگانه بالا می باشد به عبارتی، هرچه مقدار این ضریب افزایش یابد، باعث می شود که واریانس ضرایب افزایش یافته و مدل رگرسیون برای پیش بینی نامناسب جلوه دهد و نتیجه گرفته می شود که متغیر مورد نظر نقش زیادی در مدل، نسبت به بقیه متغیرها ندارد. نتایج آزمون همخطی بین متغیرها در جدول ۶ ارائه شده است. با توجه به مقدار آماره VIF، میان متغیرهای پژوهش، همخطی قابل توجهی وجود ندارد.

جدول ۶: آزمون همخطی بین متغیرهای مستقل

متغیر	عدم تقارن	بیان	بی	محافظه	کامل	اظهار نظر تعدیل نشده
VIF	۱/۰۱۲	۱/۲۲۹	۱/۲۴۱	۱/۱۶۵	۱/۱۰۸	۱/۰۵۴

۶-۲-۴-آزمون همبستگی بین متغیرها

در این پژوهش، جهت بررسی همبستگی بین متغیرهای پژوهش، از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. براساس نتایج حاصل از آماره پیرسون، کیفیت گزارشگری مالی با اندازه شرکت، نقدینگی، بیان صادقانه، بی طرفی، محافظه کاری، کامل بودن، اظهار نظر تعدیل نشده حسابرسی، مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت، هوش معنوی مدیریت، تخصص حسابرس در صنعت، شهرت حسابرس، اندازه مؤسسه حسابرسی، رشد شرکت همبستگی مثبت و معنی داری دارد و با عدم تقارن اطلاعاتی، مدیریت سود، برآوردهای حسابداری، معامله با اشخاص وابسته، ساختار مالکیت، اجتناب مالیاتی و اهرم مالی دارای همبستگی منفی و معنی داری می باشد. برای جلوگیری از طولانی شدن، از ارائه نتیجه آزمون به صورت جدول، خودداری شده است.

۶-۳-آمار استنباطی

۶-۳-۱-بررسی ساختار داده ها و تعیین مدل

در برآورد های تجربی مدل های رگرسیون تابلویی پیش از تخمین مدل و آزمون فرضیه ها، عموماً سه آزمون زیر انجام می شود:

الف) آزمون معنی داری اثرات انفرادی

یکی از مهم ترین ویژگی های داده های تابلویی ترکیب مقاطع مختلف در طول زمان است. سوال مهم در این زمینه آن است که آیا می توان داده ها را ترکیب کرد و یا اینکه برای هر مقطع یک نماینده (اثر انفرادی مقطع) لحاظ شود؟ آزمون F لیمر (چاو یا F مقید) به این سوال پاسخ می دهد و کارآمدی روش داده های تابلویی در برآورد مدل را، تعیین می کند. فرضیه صفر این آزمون عدم معناداری اثرات انفرادی مقاطع است.

ب) آزمون معنی داری اثرات تصادفی

اثرات انفرادی مقاطع می تواند به دو صورت ثابت و تصادفی در مدل لحاظ گردد. آزمون معناداری اثرات تصادفی، تصادفی بودن این اثرات را مورد آزمون قرار می دهد. مهم ترین مزیت لحاظ تصادفی اثرات انفرادی مقاطع این است که تعداد پارامترهای قابل تخمین مدل کاهش می یابد و بدین ترتیب تعداد درجات آزادی کمتری از دست می رود. آماره این آزمون بروش-پاگان با توزیع کای دو و یک درجه آزادی است. فرضیه صفر این آزمون غیر تصادفی بودن اثرات انفرادی مقاطع است.

ج) آزمون انتخاب بین مدل های اثرات ثابت و تصادفی

بعد از تعیین وجود عرض از مبدا جداگانه برای هر مقطع این پرسش مطرح می شود که این عرض از مبدا باید به صورت اثرات ثابت در نظر گرفته شود و یا به صورت اثرات تصادفی؟ چنانچه در آزمون F لیمر روش داده های ترکیبی پذیرفته نشود (H_0 رد شود)، آزمون هاسمن انجام می شود. در آزمون هاسمن فرض صفر مبنی بر روش اثرات تصادفی برای

برآورد مناسب است در مقابل فرضیه H_1 مبنی بر روش اثرات ثابت برای آزمون مناسب است برآورد می شود. نتایج اجرای این آزمون ها در جدول ۷ نشان داده شده است.

جدول ۷: نتایج انتخاب الگو برای برآورد مدل

نوع آزمون	آماره آزمون	p-value	نتیجه
آزمون F لیمر	F	۰/۰۰۰۱	پذیرش H_1
آزمون F لیمر	χ^2	۰/۰۰۰۰	پذیرش H_1
آزمون هاسمن	χ^2	۰/۰۰۰۰	پذیرش H_1

با توجه به جدول ۷، براساس آزمون F لیمر، از آنجایی که مقدار P-Value این آزمون کمتر از ۵ درصد می باشد، همسانی عرض از مبداها رد شده و لازم است در برآورد مدل از روش داده های تابلویی استفاده شود. همچنین در رابطه با اجرای آزمون هاسمن می توان نتیجه گرفت، چون سطح احتمال آماره χ^2 در سطح اطمینان ۹۵ درصد کمتر از ۵ درصد است فرضیه صفر رد شده، بنابراین برای مدل روش اثرات ثابت مناسب تر است.

۶-۳-۲- آزمون فرضیه های پژوهش

جهت تحلیل ضرایب متغیرها و آزمون فرضیه های پژوهش از مدل جامع رگرسیونی برآوردی چند متغیره زیر با رهیافت داده های تابلویی استفاده شده است:

$$FRQ_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 ASY_{i,t} + \alpha_2 ARFI_{i,t} + \alpha_3 AC_{unadj,i,t} + \alpha_4 CSR_{i,t} + \alpha_5 SMI_{i,t} + \alpha_6 LEV_{i,t} + \alpha_7 EST_{i,t} + \alpha_8 EM_{i,t} + \alpha_9 AGE_{i,t} + \alpha_{10} QR_{i,t} + \alpha_{11} TD_{i,t} + \alpha_{12} Audit_{i,t} + \alpha_{13} DA_{i,t} + \alpha_{14} Struc_{i,t} + \alpha_{15} Size_{i,t} + \alpha_{16} Growth_{i,t} + \alpha_{17} Audit\ spec_{i,t} + \alpha_{18} Audit\ Rep_{i,t} + \alpha_{19} CSR_{i,t} + \alpha_{20} SMI_{i,t} (ASY_{i,t} + ARFI_{i,t} + AC_{unadj,i,t}) + \varepsilon_{i,t}$$

$ASY_{i,t}$: عدم تقارن اطلاعاتی

$AC_{unadj,i,t}$: گزارش حسابرسی تعدیل نشده

ضرایب ASY ، تأثیر عدالت (عدم تقارن اطلاعاتی)، $ARFI$ ، تأثیر انصاف (قابلیت اتکای اطلاعات مالی) و AC_{unadj} ، تأثیر حقیقت (گزارش حسابرسی تعدیل نشده) بر کیفیت گزارشگری مالی را به صورت جداگانه نشان می دهند. جهت بررسی فرضیه های چهارم و پنجم پژوهش، باید ضرایب CSR و SMI از نظر اثر کاهشی (منفی) یا افزایشی (مثبت) بر رابطه بین متغیرهای مستقل (عدالت، انصاف، حقیقت) و وابسته (کیفیت گزارشگری مالی)، مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد. در ادامه نتایج حاصل از برآورد مدل های سه گانه پژوهش ارائه شده است.

جدول ۸: نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

فرضیه اول، چهارم و پنجم: رابطه بین عدالت و کیفیت گزارشگری مالی با تعدیلگری مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و هوش معنوی مدیریت			
$FRQ_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 ASY_{i,t} + \alpha_2 SIZE_{i,t} + \alpha_3 LEV_{i,t} + \alpha_4 STRUC_{i,t} + \alpha_5 QR_{i,t} + \alpha_6 Growth_{i,t} + \alpha_7 AGE_{i,t} + \alpha_8 CSR_{i,t} + \alpha_9 SMI_{i,t} + \alpha_{10}(CSR_{i,t} \times ASY_{i,t}) + \alpha_{11}(SMI_{i,t} \times ASY_{i,t}) + \varepsilon_{i,t}$			
متغیر	ضریب	آماره t آزمون	مقدار احتمال
عرض از مبدأ (مقدار ثابت)	۴۲۵/۳۷۴	۰/۴۵۹	۰/۰۰۶۲
عدم تقارن اطلاعاتی	-۰/۱۷۸	-۴/۱۴۸	۰/۰۰۴
اندازه شرکت	۶/۵۸۴	۲/۴۵۷	۰/۰۱۵۸
اهرم مالی	-۶۵/۳۰۸	-۱/۴۵۱	۰/۰۰۰۲
ساختار مالکیت	۱۷۰/۸۰۸	۱/۱۵۸	۰/۰۱۴۸
نقدینگی	۰/۳۳۶۲	۳/۶۸۴	۰/۰۰۰۰
رشد شرکت	۲۱۰/۰۳۵	۱/۵۰۸	۰/۰۰۱۹
سابقه شرکت	۱۱۰/۵۴۸	۱/۲۰۹	۰/۰۳۱۴
مسئولیت پذیری اجتماعی	۰/۲۴۱	۲/۱۱۳	۰/۰۲۵۹
هوش معنوی مدیریت	۰/۴۷۱	۲/۲۳۷	۰/۰۱۱۷
آماره دورین واتسون = ۱/۶۰۳	ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۱۹۳	آماره F = (۰/۰۰۰ و ۸/۶۲۵)	

از مقادیر به دست آمده برای آماره آزمون (t) با توجه به سطح معنی داری مربوط، جهت بررسی ارتباط معنی دار بین متغیرهای مستقل (عدالت، انصاف، حقیقت) با متغیر وابسته (کیفیت گزارشگری مالی)، به صورت جداگانه با در نظر گرفتن مدل و متغیرهای کنترلی تعریف شده برای هر کدام از فرضیه ها، استفاده شده است. نتایج مدل برآوردی فرضیه اول پژوهش، نشان می دهد آماره F از آماره جدول استاندارد در سطح خطای ۵ درصد بیشتر است و در نتیجه فرض خطی بودن مدل تأیید می شود و مدل برآوردی در سطح ۹۵ درصد معنادار می باشد و با توجه به ضریب تعیین تعدیل شده، مدل از برازش مناسبی برخوردار است و مقدار محاسبه شده برای آماره دورین واتسون (۱/۶۰۳) در دامنه عدم همبستگی بین خطاها قرار گرفته است. همچنین، ضریب متغیر عدم تقارن اطلاعاتی معادل -۰/۲۷۸- می باشد منفی بودن ضریب متغیر مستقل عدم تقارن اطلاعاتی (α_1) به عنوان شاخص معکوس متغیر کیفی عدالت، با توجه به آماره محاسبه شده در سطح خطای ۰/۰۵، نمایانگر وجود رابطه معکوس بین عدم تقارن اطلاعاتی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت ها است، به این معنی که از نظر آماری، ارتباط مستقیم و معنی داری بین متغیرهای عدالت و کیفیت گزارشگری مالی

وجود دارد و با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی (افزایش تقارن اطلاعاتی)، عدالت در دسترسی و توزیع اطلاعات مالی بین ذینفعان مختلف به صورت یکسان افزایش یافته و به تبع آن کیفیت گزارشگری مالی افزایش می یابد. نتیجه به دست آمده از آزمون فرضیه اول، با مبانی تئوریک و نتایج پژوهش آنتی میکهنن (۲۰۱۳) مطابقت دارد. همچنین، ضرایب مربوط به متغیرهای مسئولیت پذیری اجتماعی و هوش معنوی مدیریت نشان می دهد که با ورود هر کدام از متغیرهای مستقل ثانویه در مدل، شدت ارتباط بین متغیرهای عدالت و کیفیت گزارشگری مالی افزایش می یابد و فرضیه های چهارم و پنجم برای متغیر عدالت تأیید می شوند.

جدول ۹: نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم، چهارم و پنجم: رابطه بین انصاف و کیفیت گزارشگری مالی با تعدیلگری مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و هوش معنوی مدیریت			
$FRQ_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 ARFI_{i,t} + \alpha_2 SIZE_{i,t} + \alpha_3 EST_{i,t} + \alpha_4 EM_{i,t} + \alpha_5 TD_{i,t} + \alpha_6 AUDIT_{i,t} + \alpha_7 DA_{i,t} + \alpha_8 CSR_{i,t} + \alpha_9 SMI_{i,t} + \alpha_{10} (CSR_{i,t} \times ARFI_{i,t}) + \alpha_{11} (SMI_{i,t} \times ARFI_{i,t}) + \varepsilon_{i,t}$			
متغیر	ضریب	آماره t آزمون	مقدار احتمال
عرض از مبدأ (مقدار ثابت)	۱/۱۷۴	۸/۴۱۹	۰/۰۰۰۰
قابلیت اتکای اطلاعات	۰/۳۱۸	۳/۳۴۵	۰/۰۰۷۳
اندازه شرکت	۰/۱۱۳	۳/۴۰۵	۰/۰۰۰۰
برآوردهای حسابداری	۰/۱۷۶	۷/۸۸۳	۰/۰۱۸۴
مدیریت سود	-۰/۱۲۴	-۳/۶۲۵	۰/۰۰۳۹
اجتناب مالیاتی	۰/۰۸۳	۱/۸۵۴	۰/۰۷۲۱
اندازه موسسه حسابرسی	۰/۱۴۱	۳/۲۵۱	۰/۰۰۰۱
معامله با اشخاص وابسته	۰/۰۰۷	۱۴/۰۳۵	۰/۰۰۶۲
مسئولیت پذیری اجتماعی	۰/۲۱۷	۲/۸۳۴	۰/۰۴۱۲
هوش معنوی مدیریت	۰/۳۰۹	۱/۸۹۶	۰/۰۰۶۹
آماره دورین واتسون = ۱/۸۱۲	ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۳۲۱	آماره F = (۱۴/۱۳۶ و ۰/۰۰۰)	

در جدول ۹، با توجه به اینکه احتمال آماره t محاسبه شده برای ضرایب عرض از مبدأ، قابلیت اتکای اطلاعات، اندازه شرکت، برآوردهای حسابداری، مدیریت سود، اندازه موسسه حسابرسی، معامله با اشخاص وابسته، مسئولیت پذیری اجتماعی، هوش معنوی مدیریت، کمتر از سطح خطای ۵ درصد است لذا؛ ضرایب برآوردی این متغیرها از لحاظ آماری معنی دار می باشند و همچنین، ضریب متغیر اجتناب مالیاتی، از لحاظ آماری معنی دار نمی باشد، بنابراین با اطمینان ۹۵

درصد این متغیر بی معنی است. مقدار ۰/۳۲۱ محاسبه شده برای ضریب تعیین تعدیل شده بیانگر این است که متغیرهای مستقل و کنترلی مدل برآورد شده، قادر است به این میزان، تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. همچنین، باتوجه به مقدار آماره آزمون دوربین واتسون محاسبه شده که در دامنه عدم وجود خودهمبستگی (۲/۵ - ۱/۵) می باشد، نشان دهنده مورد پذیرش بودن فرض نبود خود همبستگی است. با توجه به سطح احتمال و مقدار آماره F، مدل مورد برازش، معنادار است و از لحاظ آماری رابطه میان متغیرهای مدل، قوی می باشد. همان طور که در جدول ۹ مشخص است ضریب متغیر مستقل قابلیت اتکای اطلاعات مثبت است لذا؛ قابلیت اتکای اطلاعات تأثیر مثبتی بر کیفیت گزارشگری مالی دارد و فرضیه دوم پژوهش مبنی بر وجود رابطه بین انصاف و کیفیت گزارشگری مالی تأیید می شود هم چنین آزمون اثر متغیرهای تعدیلگر بر رابطه بین انصاف و کیفیت گزارشگری مالی نشان می دهد با توجه به مثبت و معنا دار بودن ضرایب متغیرهای تعدیل کننده مسئولیت پذیری اجتماعی و هوش معنوی، این متغیرها تأثیر مثبتی بر رابطه بین انصاف و کیفیت گزارشگری مالی دارد و بدین ترتیب فرضیه های چهارم و پنجم نیز تأیید می شوند.

جدول ۱۰: نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم، چهارم و پنجم: رابطه بین حقیقت و کیفیت گزارشگری مالی با تعدیلگری مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت و هوش معنوی مدیریت			
$FRQ_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 ACunadj_{i,t} + \alpha_2 SIZE_{i,t} + \alpha_3 LEV_{i,t} + \alpha_4 AUDIT_{i,t} + \alpha_5 DA_{i,t} + \alpha_6 Audit\ Spec_{i,t} + \alpha_7 Audit\ Rep_{i,t} + \alpha_8 CSR_{i,t} + \alpha_9 SMI_{i,t} + \alpha_{10} (CSR_{i,t} \times ACunadj_{i,t}) + \alpha_{11} (SMI_{i,t} \times ACunadj_{i,t}) + \varepsilon_{i,t}$			
متغیر	ضریب	آماره آزمون	مقدار احتمال
مقدار ثابت	۰/۲۱۸	۲/۸۰۳	۰/۰۰۴
گزارش حسابرسی تعدیل نشده	۰/۳۷۴	۴/۱۶۳	۰/۰۰۱
اندازه شرکت	۰/۲۱۱	۲/۴۰۵	۰/۰۰۰
اهرم مالی	-۰/۱۴۳	-۲/۰۸۳	۰/۰۳۱۵
اندازه موسسه حسابرسی	۰/۲۷۱	۳/۴۷۶	۰/۰۰۱۱
معامله با اشخاص وابسته	۰/۰۴۲	۹/۰۴۷	۰/۰۰۰۴
تخصص حسابرس در صنعت	۰/۰۹۲	۳/۱۷۴	۰/۰۰۱۱
شهرت حسابرس	۰/۰۷۵	۲/۰۷۳	۰/۰۰۱۷
مسئولیت پذیری اجتماعی	۰/۰۸۱	۲/۰۰۵	۰/۰۰۳۵
هوش معنوی مدیریت	۰/۲۰۷	۱/۰۱۸	۰/۰۰۰۱
آماره دوربین واتسون = ۱/۹۰۲	ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۲۱۴	آماره F = (۶/۲۵۱ و ۰/۰۰۰)	

نتایج جدول ۱۰ نشان می دهد، احتمال آماره t برای تمامی متغیرهای تعریف شده در مدل، کمتر از ۵ درصد است لذا، ضرایب برآورد شده برای متغیرها از نظر آماری معنی دار می باشد. براساس مقدار ضریب تعیین تعدیل شده مدل، متغیرها توانایی تبیین و توضیح ۲۱۴ درصدی متغیر کیفیت گزارشگری مالی را دارند. طبق آماره آزمون دوربین واتسون به دست آمده، عدم خود همبستگی متغیرها تأیید می شود. همچنین سطح احتمال و مقدار آماره F ، بیانگر خوب بودن برازش مدل است و نتایج مدل برآورد شده از نظر آماری، قابل قبول می باشد. با توجه به مثبت بودن ضریب گزارش حسابرسی تعدیل نشده به عنوان شاخص حقیقت، می توان نتیجه گرفت که رابطه ای مستقیم و معنادار بین حقیقت و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد و فرضیه سوم پژوهش تأیید می شود. همچنین، ضرایب مثبت و سطح معنی داری آماره t متغیرهای تعدیل کننده مسئولیت پذیری اجتماعی و هوش معنوی، بیانگر تأثیر مثبت و افزایشی این متغیرها بر شدت رابطه بین حقیقت و کیفیت گزارشگری مالی می باشند و بدین ترتیب، فرضیه های چهارم و پنجم نیز در مورد متغیر حقیقت تأیید می شوند.

۷- نتیجه گیری و بحث

در این پژوهش به بررسی رابطه بین تئوری های اخلاقی عدالت، انصاف، حقیقت و کیفیت گزارشگری مالی با در نظر گرفتن اثر تعدیلی مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت ها و هوش معنوی مدیران در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد. خروجی و محصول نهایی سیستم حسابداری، گزارشگری مالی می باشد و با توجه به وجود طیف وسیعی از استفاده کنندگان برای این محصول، باید اطلاعات حسابداری را به نحوی بیان نماید که برای تمامی استفاده کنندگان در تصمیم گیری، برنامه ریزی و سایر تصمیمات مشابه مفید واقع شود، لذا باید عوامل، متغیرها و سایر سازه های کمی و کیفی تأثیرگذار بر کیفیت گزارشگری مالی از جمله رویکردهای اخلاقی را مدنظر قرار داد. براین اساس، اطلاعات مربوط به ۱۱۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. در این پژوهش، هریک از متغیرهای وابسته، مستقل و تعدیل کننده، به صورت جداگانه با در نظر گرفتن شاخص های حسابداری مربوط و مناسب، تعریف شدند. نتایج آزمون فرضیه ها حاکی از آن بوده است که بین تئوری های اخلاقی عدالت، انصاف، حقیقت و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و با ورود متغیرهای تعدیلگر، رابطه مورد نظر قوی تر و برجسته شده و بیانگر تأثیر مثبت و افزایشی این متغیرها بر شدت رابطه بین رویکردهای اخلاقی مورد نظر و کیفیت گزارشگری مالی می باشد و تبیین کننده آن است که براساس نظریه علامت دهی، انتظار می رود شرکت ها با افشای اطلاعات مسئولیت اجتماعی خود به سهامداران، موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، بهبود سرمایه گذاری ها، به حداکثر رساندن ارزش شرکت و در نهایت بهبود کیفیت گزارشگری مالی شرکت شود. همچنین، نتایج پژوهش نشان داد که بکارگیری مهارت های اخلاقی و ارتقای هوش معنوی مدیران، تأثیر معنا داری بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی دارد لذا، باید در انتخاب و انتصاب مدیران شرکت ها، به توانایی های رفتاری و ارزشی فردی مدیران مانند هوش معنوی توجه ویژه شود، لذا، آموزش و تکامل این قابلیت ها از اهمیت زیادی

برخوردار می باشد. همچنین با توجه به اینکه بخش اعظمی از اطلاعات مندرج در صورت های مالی از اقلام تعهدی تشکیل یافته است و از طرفی، برای اندازه گیری متغیرهای قابلیت اتکای اطلاعات مالی (بیان صادقانه و محافظه کاری) و مسئولیت پذیری اجتماعی از اقلام تعهدی استفاده شده است، بنابراین، با توجه به نتایج حاصل شده از تجزیه و تحلیل آزمون فرضیه ها، مشخص گردید که کیفیت اقلام تعهدی ارتباط معنی داری با کیفیت گزارشگری مالی دارد و می توان نتیجه گرفت که؛ کیفیت اقلام تعهدی، نماینده مناسبی برای کیفیت گزارشگری مالی است. همچنین، با توجه به اینکه ارتقاء کیفیت گزارشگری مالی برای تمامی استفاده کنندگان از این گزارش ها، قابلیت ایجاد ارزش افزوده مناسب را دارد، بنابراین می توان نتیجه گرفت که افزایش در کیفیت گزارشگری مالی از طریق بکارگیری تئوری های اخلاقی باعث کاهش اثرات بحران اقتصادی در شرکت ها شده و در نهایت منجر به افزایش اعتبار حرفه حسابداری در بین سرمایه گذاران خواهد شد. در تطبیق با سخن امام صادق (علیه السلام) که می فرمایند: همانند خورشید که یخ را آب می کند، اخلاق نیک، گناهان را محو می کند، می توان گفت، رعایت اخلاق حرفه ای در حسابداری، عاملی بازدارنده در بروز تقلب در گزارشگری مالی می باشد.

۸- پیشنهادهای پژوهش

با توجه به اهمیت و تاثیر رویکردهای اخلاقی بر کیفیت گزارشگری مالی و اطلاعات حسابداری، انجام پژوهش های بیشتر، موجب روشن شدن بهتر جنبه های مختلف روابط بین متغیرها می شود. در این راستا پیشنهادهای زیر قابل ارائه می باشد:

۱- بررسی روابط بین سایر رویکردها و معیارهای اخلاقی مانند وجدان و تعهد حرفه ای با موضوعات نوین مطرح شده در سایر شاخه های حسابداری

۲- با توجه به اهمیت کیفیت گزارشگری مالی و اطلاعات حسابداری در تصمیم گیری و برنامه ریزی، انجام پژوهش هایی که به بررسی اثر بخشی متغیرهای غیرمالی بر کیفیت گزارشگری مالی می پردازد ضروری به نظر می رسد لذا، انجام مطالعات بیشتر و با در نظر گرفتن عوامل و متغیرهای کمی و کیفی دیگر، به روشن شدن این موضوع کمک می نماید.

۳- با توجه به اینکه یکی از شاخص های اصلی در اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی، کیفیت اقلام تعهدی می باشد، اهمیت دادن به مولفه های اقلام تعهدی به ویژه اقلام تعهدی اختیاری که در کنترل مدیریت می باشد، باید بیشتر مورد توجه قرار گیرند و به تدوین کنندگان استاندارد های حسابداری پیشنهاد می شود که با مدنظر قراردادن کیفیت افشای اقلام تعهدی در استانداردهای حسابداری، موجبات کاهش قابلیت دست کاری آنها را فراهم آورند.

۴- علیرغم وجود رویکردهای اخلاقی در تدوین تئوری های حسابداری و حسابرسی، عدم وجود استانداردهای حسابداری و حسابرسی ملی و بین المللی که مختص رویکردهای اخلاقی باشد، احساس می شود، لذا به تدوین کنندگان استانداردها، پیشنهاد می شود به این موضوع توجه ویژه ای داشته باشند.

۵- انجام پژوهش حاضر با در نظر گرفتن سایر متغیرهای تعدیل کننده و کنترلی کمی و کیفی به منظور بررسی پایداری نتایج به دست آمده، در سطح سایر شرکتها (دولتی و غیردولتی) جهت پژوهش های آتی، پیشنهاد می شود.

۶- از آنجایی که سازمان های تجاری و حسابداری، لزوم اخلاق را در برنامه درسی بیان کرده اند (نصوری گزنی و همکاران، ۱۴۰۰)، پیشنهاد می گردد دانشگاه ها و شرکت ها، آموزش هایی را به طور مستمر در زمینه مهارت های اخلاقی، معنوی و مؤلفه های آنها در کنار سایر موارد آموزشی برای دانشجویان و مدیران فراهم نموده و آنها را نسبت به مشارکت در این کلاس ها تشویق نمایند.

۹- محدودیت های پژوهش

از جمله محدودیت هایی که در اجرای این پژوهش وجود داشت، می توان به گستردگی مفاهیم و ابعاد اخلاقی و معنوی، عدم وجود تحقیقات مشابه در موضوع پژوهش حاضر و وجود پراکندگی در شاخص های مختلف، جهت اندازه گیری متغیرهای پژوهش، اشاره نمود. همچنین، در این پژوهش، از روش غربالگری برای تعیین جامعه آماری استفاده شده لذا، تعدادی از شرکت ها از جامعه آماری خارج شدند و نبود داده هایی برای سنجش متغیرهای پژوهش در برخی از شرکت ها و حذف آنها از نمونه، تسری نتایج به سایر شرکت ها باید با محافظه کاری و احتیاط توأم باشد.

منابع و مآخذ

- آشتاب، علی؛ حقیقت، حمید؛ کردستانی، غلامرضا. (۱۳۹۶)، مقایسه دقت مدل های پیش بینی بحران مالی و تأثیر آن بر ابزارهای مدیریت سود، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، صص ۱۷۲-۱۴۷.
- * آقایی پور فطرتی، حسین؛ هاشمی، سید محمود. (۱۳۹۹)، ارایه مدل ارتقای مسئولیت پذیری اجتماعی مدیران در موسسات مالی و بازرگانی استان گیلان، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال نهم، شماره ۴، صص ۳۲۳-۳۱۳.
- * اعتمادی، حسین؛ دیانتي دیلمی، زهرا. (۱۳۸۸)، تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشگری مالی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال سوم، شماره های ۱ و ۲، صص ۲۰-۱۱.
- * بادآورنندی، یونس؛ تقی زاده خانقاه، وحید. (۱۳۹۲)، بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه گذاری، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۰، شماره ۲، صص ۴۲-۱۹.
- * پیری، پرویز؛ دیدار، حمزه؛ خدایار یگانه، سیما. (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر کیفیت گزارشگری مالی در طول چرخه عمر شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله پژوهش های حسابداری مالی، سال ۶، شماره ۳، صص ۹۹-۱۱۸.
- * تقی پوریان، یوسف؛ نیکو مرام، هاشم؛ طلوعی، عباس. (۱۳۹۲)، تبیین رویکردهای اخلاقی حسابداران و تأثیر آن بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری و ارائه مدل مؤثر (با استفاده از FUZZY-DEA)، رساله دکتری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.

- * جواد زاد اقدم، هادی؛ چراغی، رامین. (۱۳۹۲)، نگاهی به مفهوم عدالت اجتماعی با تأکید بر شاخص های عدالت اقتصادی همایش پیشگامان پیشرفت، دوره سوم.
- * حاجیها، زهره؛ آزاد زاده، عادل. (۱۳۹۷)، معاملات غیر نقدی و غیر عملیاتی با اشخاص وابسته و قابلیت مقایسه صورت های مالی با تأکید بر نقش تعدیل کنندگی اندازه موسسه حسابرسی، مجله دانش حسابداری مالی دوره ۵، شماره ۱۶، صص ۷۸-۵۳.
- * حسنی، محسن. (۱۳۹۹)، اثر مسئولیت اجتماعی راهبردی بر عملکرد مالی و ضریب واکنش سود شرکت ها، حسابداری، پاسخگویی و منافع جامعه، دوره ۱۰، شماره ۴، صص ۲۶-۱.
- * خلیل پور، مهدی؛ کامیابی، یحیی؛ نبوی چاشمی، سید علی. (۱۳۹۸)، تأثیر رویکردهای اخلاقی حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری با نقش تعدیل کنندگی اندازه و اهرم مالی شرکت، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی سال یازدهم، شماره ۴۳، صص ۹۱-۱۱۷.
- * خوش طینت، محسن؛ یوسفی اصل، فرزانه. (۱۳۸۷)، رابطه بین تقارن و عدم تقارن اطلاعاتی با محافظه کاری، مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال پنجم، شماره ۲۰، صص ۶۰-۳۷.
- * دراجی، میترا؛ بنی مهد، بهمن؛ شکری، اعظم. (۱۳۹۸)، رابطه میان محافظه کاری اجتماعی و جهت گیری اخلاقی حسابداران و حسابرسان، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره یازدهم، شماره ۴۲، صص ۱۹۲-۱۷۷.
- * دیانتی دیلمی، زهرا؛ طیبی، وحید. (۱۳۹۰)، تأثیر ابعاد اخلاقی مدیران بر کیفیت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه اخلاق در علوم و فن آوری، شماره ۳، صص ۲۱-۱۳.
- * رحیمی کاکلکی، مینا، بنی طالبی دهکردی، بهاره، پیک فلک، جمشید. (۱۳۹۶)، عوامل موثر بر رعایت اخلاق حرفه ای حسابداران، اخلاق در علوم و فناوری، سال دوازدهم، شماره ۱، صص ۱۳-۱.
- * رضاپور، نرگس؛ ثقفی، علی. (۱۳۹۲)، عدالت در تدوین استانداردهای حسابداری، مطالعات حسابداری و حسابرسی، سال دوم، شماره ۷، صص ۴۲-۲۰.
- * رویایی، رمضانعلی؛ رضانی، علی اکبر. (۱۳۹۹)، فلسفه اخلاق و اخلاق حرفه ای (کسب و کار حسابداری)، تهران، انتشارات فرهنگ.
- * زلّقی، حسن؛ بیات، مرتضی؛ دانش عسگری، تهمنه. (۱۳۹۳)، بررسی تأثیر پیش بینی سود از جانب مدیریت بر ریسک غیرسیستماتیک، راهبرد مدیریت مالی، سال ۲، شماره ۵، صص ۱۳۶-۱۲۱.
- * ساریخانی، مهدی؛ ایزدی نیا، ناصر؛ دائی کریم زاده، سعید. (۱۳۹۸)، بررسی قصد گزارشگری تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده و نقش تعدیل گری شدت اخلاقی، دانش حسابداری مالی، سال ششم، شماره ۸، صص ۵۷-۱۰۵.

- * سجادی، حسین؛ حاجی زاده، سعید؛ نیک کار، جواد. (۱۳۹۱)، تأثیر هزینه های نمایندگی و کیفیت گزارشگری مالی بر ریسک سرمایه گذاری در شرکت های بورسی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳، پاییز، صص ۲۱-۴۲.
- * سلمان پناه، نجمه و طالب نیا، قدرت اله. (۱۳۹۲)، بررسی گزیده عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران، حسابداری مدیریت، سال ششم، شماره هجدهم، صص ۸۷-۹۶.
- * صالحی، تابنده. (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرس، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۱۱، شماره ۳ صص ۷۷-۸۶.
- * عبدلی، محمدرضا؛ ابراهیمی، عفت. (۱۳۹۶)، عوامل موثر بر نگرش و شناخت اخلاق حسابداری، اخلاق در علوم و فناوری، سال دوازدهم، شماره ۱، صص ۱-۱۳.
- * عبدی، مصطفی؛ کاظمی علوم، مهدی؛ اکبری امامی، علیرضا. (۱۳۹۵)، تطبیق گزاره های اخلاق در متون اسلامی و متون حسابداری، پژوهش حسابداری، سال ششم، شماره ۲۲، صص ۱۷-۳۴.
- * عرب صالحی، مهدی؛ صادقی، غزل؛ محمود، معین الدین. (۱۳۹۲)، رابطه مسئولیت اجتماعی با عملکرد مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های تجربی حسابداری، سال ۳، شماره ۹، صص ۱-۲۰.
- * عرب صالحی، مهدی؛ میرزائی، مهدی. (۱۳۹۵). کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی، حسابدار رسمی، شماره ۳۳، صص ۵۰-۵۳.
- * عزیزپور شیرسوار، محسن. (۱۳۹۵)، ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، ماهنامه پژوهش های مدیریت و حسابداری، شماره ۲۵، صص ۸۸-۱۰۵.
- * فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ بنی مهد، بهمن؛ لر، ولی. (۱۳۹۳)، بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابرسان، پزشکان و مهندسان، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۶، شماره ۲۳، صص ۴۱-۵۳.
- * فروغی، داریوش؛ امیری، هادی؛ ساکیانی، امین. (۱۳۹۴)، توانایی مدیریتی، کارایی سرمایه گذاری و کیفیت گزارشگری مالی، پژوهش های تجربی حسابداری، سال ۶، شماره ۲۱، صص ۶۳-۸۹.
- * فیروزی، مریم و برزگر، الهه. (۱۳۹۷)، رابطه میان جنبه های موقعیتی حسابداران و تصمیم به اعلام و انتشار اقدامات غیر اخلاقی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال سیزدهم، شماره ۲، صص ۱۱۹-۱۲۸.
- * کلدوست، سعید؛ طالب نیا، قدرت اله؛ زاده مقری، علی اسماعیل؛ رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۷)، ارزیابی تاثیر ادراک اخلاقی و شهود بر قضاوت اخلاقی حسابداران نسبت به هشداردهی تخلفات مالی در بخش عمومی، دانش حسابداری مالی، دوره پنجم، شماره ۳، صص ۱-۲۳.

* محمودآبادی، حمید؛ مهدوی، غلامحسین؛ فریدونی، مرضیه. (۱۳۹۲)، بررسی تاثیر جریان های نقدی آزاد و هزینه های نمایندگی بر عملکرد شرکت های بورس تهران، مجله دانش حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۲، صص ۱۳۲-۱۱۱.

* مسن آبادی فراهانی، فاطمه؛ کریمی تبریزی، مهدی؛ زنجیردار، مجید. (۱۳۹۶)، تأثیر احتیاط و کنترل مدیریت بر حساسیت سرمایه گذاری به جریانهای نقدی شرکت های پذیرفته شده در بورس، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۴، صص ۴۰-۲۷.

* مکیان، سید نظام الدین؛ رئیسی، مهین. (۱۳۹۱)، تأثیر حاکمیت شرکتی بر عدم تقارن اطلاعاتی (مطالعه موردی: بازار بورس اوراق بهادار تهران)، پژوهش های اقتصادی (رشد و توسعه پایدار)، سال چهاردهم، شماره ۴، صص ۲۲-۱.

* نصوری گزنی، فاطمه؛ وطن پرست، محمدرضا؛ میاوقی، مشکي. (۱۴۰۰)، بنیان های اخلاقی آموزش حسابداری و تمایل سهامداران مبتنی بر مدل کنفوسیوس، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دهم، شماره ۳۸، صص ۹۷-۱۱۳.

* نمازی، محمد؛ رجب دری، حسین. (۱۳۹۷)، اخلاق حرفه ای حسابرسی در ایران: تحلیل محتوا، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۵، شماره ۵۹، صص ۳۴-۱.

* نمازی، محمد؛ رجب دری، حسین؛ روستا میمندی، اعظم. (۱۳۹۶)، بررسی تعداد و تحلیل محتوای مقاله های مرتبط با اخلاق حرفه ای حسابداری در ایران، پیشرفت های حسابداری، دوره ۹، شماره ۱، صص ۲۲۶-۱۹۲.

* نمازی، محمد؛ فهیمه، ابراهیمی. (۱۳۹۶)، بررسی تأثیر سازه های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، دوره ۲، شماره ۴، صص ۹۷-۱۲۱.

* نیکبخت، محمدرضا؛ مهرگان، محمدرضا؛ صفری، حسین؛ مسعودی، جواد. (۱۳۹۸)، تأثیر توسعه رفتار اخلاقی بر بهبود رفتار حرفه ای حسابداران، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هشتم، شماره ۹، صص ۲۰۲-۱۸۷.

* نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رود پشی، فریدون؛ طلوعی اشلقی، عباس؛ تقی پوریان، یوسف. (۱۳۹۳)، ارزیابی تاثیر اخلاق حرفه ای حسابداران مدیریت بر ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری مدیریت (با استفاده از تکنیک آنتروپی - فازی)، حسابداری مدیریت، سال هفتم، شماره بیستم، صص ۶۶-۴۹.

* وکیلی فرد، حمیدرضا؛ محمدی، سامان. (۱۳۹۴)، تغییر حسابرس و نوع گزارش حسابرسی، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۷، شماره ۲۵، صص ۴۸-۳۳.

* Alsaeed, K. (2005). The Association between Firm Characteristics & Disclosure. *Journal of American Academy of Business*, 7 (1): 321-310.

* Barua A (2006). Using the FASB qualitative characteristics in earnings quality measures, a doctoral dissertation, Faculty of the Louisiana State University.

- * Beneish, M. D. (2001). Earnings Management: A Perspective, Indiana University Working Paper.
- * Carrol R (2005). A Model for Ethical Education in Accounting. Gowthorpe C, Blake J. Ethical Issues in Accounting (Ed.), London: Routledge.
- * Chen, S., Chen, X. & Cheng, Q. (2008). Do Family Firms Provide More or Less Voluntary Disclosure? *Journal of Accounting Research*, 46(3): 499-536.
- * Clarke, J., & Shastri, K. (2000). On information asymmetry metrics. Available at SSRN 251938.
- * García, J. M., Beatriz, G. Penalva, F. (2012). Accounting conservatism and the limits to earnings management. Available at <http://ssrn.com/abstract>.
- * Gaynor, Lisa Milici, Andrea Seaton Kelton and Molly Mercer, (2016). Understanding the Relation between Financial Reporting Quality and Audit Quality. *AUDITING: A Journal of practice & Theory*: November 2016, Vol.35, No.4, pp1-22.
- * Greenfield A., C. Norman, and B. Wier. 2008. The effect of ethical orientation and professional commitment on earnings management behavior. *Journal of Business Ethics*; 83(3): 419-34.
- * Hassink, H and Meuwissen, R & Laury B, (2010). Fraud detection, redress and reporting by auditors. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 No. 9, 2010, pp. 861-881.
- * Hendriksen, Eldon S. & Micheal F. vanBreda. (1992). Accounting Theory, 5th ed., Burr Ridge, Illinois: Richard D. Irwin.
- * Jinseok S. Chun, Yuhung Shin, Jin Nam Choi and Min Soo Kim. (2013). "How Does Corporate Ethics Contribute to Firm Financial Performance? The Mediating Role of Collective Organizational Commitment and Organizational Citizenship Behavior" *Journal of Management*, vol 23, no 8.
- * Karamanou, I. & Vafeas, N. (2005). The association between corporate boards, audit committees, and management earning forecasts: An empirical analysis. *Journal of Accounting Research*. 43(3): 453-486.
- * Kok, P.; Wiele, T.; McKenna, R. & Brown, A. (2001). "A Corporate Social Responsibility Audit within a Quality Management Framework". *Journal of Business Ethics*, 31 (4), 287.
- * Low, M., Davey. H. and Hooper, K, (2008), "Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges", *Critical Perspectives on Accounting*. Vol.19, PP. 222-254.
- * Murphy. P.R. (2012). Attitude, Machiavellianism and the rationalization of misreporting, *Accounting, Organizations and Society*, Vol.37, PP. 242-259.
- * Pizzo, M. (2013). Related party transactions under a contingency perspective, *Journal of Management and Governance*: 17(2): 310-330.
- * Pomeroy BR, Thornton DA. 2008. Meta-analysis and the accounting literature: the Case of audit committee independence and financial reporting quality. *European Accounting Review*, 17: 305-330.
- * Shawver, T. J., Bancroft, P. C. and Sennetti, J. T, (2009), "Gender Differences in Ethical Orientation and Evaluation by IPO Accountants", Working Paper, PP. 1-34.

- * Skaife, H. A., D. Veenman, and D. Wangerin, (2013), “Internal Control over Financial Reporting and Managerial Rent Extraction: Evidence from the Profitability of Insider Trading”, *Journal of Accounting and Economics* 55 (1), PP. 91–110.
- * Svanberg, J. and Öhman, P. (2016). Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity? *Accounting in Europe*, 13 (1): 65-79.
- * Tina, D.Carpenter. & Jane.L.Reimers, (2005). unethical and fraudulent reporting: applying the theory of planned behavior. *Journal of business ethics*, vol.60, pp115-129.
- * Wand, Y. Wang, R. Y. (1996). “Anchoring Data Quality Dimensions in Ontological Foundation”. *Communication of the ACM, November*, 39(11), pp. 86- 95.

The Relationship between Ethical Theories of Justice, Fairness, Truth and Sustainability of Financial Reporting Quality with Correction of Corporate Social Responsibility and Managers' Spiritual Intelligence

Saeed Darbandi Farahani¹

Abstract

Ethics is rooted in all sciences. Accounting, like other professions, is influenced by social values and It is ethical, and it can be said that accounting is inherently ethical. The multidimensionality of ethics and accounting sciences and the existence of a wide range of users for them, the study of the relationship and effectiveness between the characteristics of these two sciences, has become a noteworthy category. The category of financial reporting quality is affected by various factors and variables and affects many variables; therefore, identifying these factors and variables is very important. In the present study, the relationship between justice, fairness, truthfulness and quality of financial reporting approaches with the moderating role of corporate social responsibility and managers' spiritual intelligence has been investigated. Each of the research variables was measured separately. Using the systematic elimination method, 114 companies listed on the stock exchange that met the necessary conditions as a sample in the period 1394-1397 were analyzed. Evaluation of models and testing of hypotheses is based on multivariate regression models and coefficient analysis method. The results show that there is a positive and significant relationship between the ethical theories of justice, fairness, truthfulness and stability of financial reporting quality and its intensity becomes more and more prominent as the corporate social responsibility increases. Also, regarding the effect of the moderating variable of managers' spiritual intelligence, the result was that, in companies whose managers have high spiritual intelligence, this direct relationship becomes more colorful.

Keywords

justice, fairness, truth, quality of reporting, corporate social responsibility, spiritual intelligence of managers

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Khomein Branch, Islamic Azad University, Khomein, Iran. Corresponding Author. safarahani1358@yahoo.com