

کیفیت گزارشگری مالی و استانداردهای اخلاقی ارائه دهندگان اطلاعات مالی

صفر علی پور

مریی، گروه حسابداری، دانشکده کسب و کار و اقتصاد، دانشگاه خلیج فارس، بوشهر، ایران. نویسنده مسؤول
safdar.alipour@pgu.ac.ir

اسفندیار ملکیان

استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، مازندران، ایران
e.malekian@umz.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۵/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۵/۲۸

چکیده

با توجه به خلأ موجود در پژوهش‌های پیشین از جنبه همه جانبه نبودن شاخص ارزیابی کیفیت اطلاعات و هم از زاویه بررسی گزینشی استانداردهای اخلاقی متولیان امر گزارشگری مالی و ناتوانی در بررسی همه جانبه مبانی استنباط اخلاقی، این پژوهش با هدف بررسی همه جانبه نقش استانداردهای اخلاقی تهیه کنندگان و ارائه کنندگان اطلاعات گزارشگری مالی واحدهای گزارشگر در کیفیت اطلاعات ارائه شده توسط آنها طرح ریزی شده و با مد نظر قرار دادن حتی الامکان تمامی شاخص‌ها و پیامدهای کیفیت اطلاعات در قالب مدل شبکه ای تحلیل پوششی داده‌ها و همین‌طور تمامی طبقات مبانی استنباط اخلاقی به عنوان رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی که عمدتاً منشعب از دو شاخه کلی غایت‌شناسی و وظیفه‌شناسی هستند، بررسی همه جانبه‌ای از نقش استانداردهای اخلاقی تهیه کنندگان و ارائه کنندگان اطلاعات در کیفیت اطلاعات گزارشگری مالی توسط آنها با کمک مدل سازی معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی انجام داده است. نتایج پژوهش حاصل از تحقق هدف پژوهش نشان از پذیرش فرضیات اول، دوم و ششم و رد فرضیات سوم، چهارم و پنجم داشت. این نتایج حاکی از این است که کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها متأثر از میزان باورپذیری رویکردهای منفعت‌گرایی، عمل‌گرایی و غیراخلاقی است اما تحت تأثیر رویکردهای وظیفه‌شناسی، تفسیری و مذهبی نیست. به بیان روشن‌تر، کیفیت گزارشگری مالی با افزایش سطح اعتقاد به رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی منفعت‌گرایی و رویکرد غیراخلاقی افزایش می‌یابد و با افزایش سطح اعتقاد به رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی عمل‌گرایی کاهش می‌یابد. به‌طور خلاصه، کیفیت گزارشگری مالی متضمن اولویت دادن به منافع اجتماعی به جای منافع فردی است و اخلاق حسابداری هم چیزی جز این نیست.

واژه‌های کلیدی: کیفیت گزارشگری مالی، استانداردهای اخلاقی، تحلیل پوششی داده‌های شبکه ای، مدل سازی معادلات ساختاری، حداقل مربعات جزئی.

۱- مقدمه

در عصر حاضر، اطلاعات کالای ارزشمندی است که دسترسی به آن مزیت رقابتی ایجاد می‌کند (بلور و کافمن^۱، ۲۰۰۵). بازار سرمایه در جایگاه موتور محرکه اقتصاد نیز بر بنیان اطلاعات بنا نهاده شده است. گزارش‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی از مهم‌ترین منابع اطلاعاتی است که هدف آن فراهم‌سازی اطلاعات لازم برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی است (پیری و همکاران، ۱۳۹۳). با این حال، کیفیت گزارشگری مالی تعیین‌کننده (نقش شاخص) و وابسته به (نقش پیامد) ارزش اطلاعات حسابداری است. هر اندازه کیفیت گزارشگری مالی بالاتر باشد، منافع قابل دستیابی توسط سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی قابل ملاحظه‌تر خواهد شد (هرث^۲ و البرقی^۳، ۲۰۱۷). اما در حالی که فراهم‌سازی اطلاعات سودمند برای اخذ تصمیم‌های اقتصادی، دیرزمانی است هدف چارچوب مفهومی هیأت‌های تدوین‌کننده استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی آمریکایی و بین‌المللی قلمداد شده است، اجماعی در مفهوم اطلاعات باکیفیت (و منطقاً سودمند) بین نهادهای حرفه‌ای و پژوهشگران وجود ندارد (بیست و همکاران^۴، ۲۰۰۹).

در کنار تنوع، ناهمگونی و عدم توافق در ارائه یک تعریف نظری از کیفیت گزارشگری مالی، در حوزه پژوهش‌های تجربی حسابداری نیز گوناگونی زیادی در استفاده از سنجه‌های مختلف برای ارزیابی و اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی مشاهده می‌شود. مسأله‌ای که وجود دارد این است که نمی‌توان بر مبنای یک یا چند سنجه محدود در مورد کیفیت کلی گزارشگری مالی یک واحد گزارشگر قضاوت کرد. بر این اساس هر چه بیشتر بتوان معیارهای سنجش کیفیت گزارشگری مالی را در مدل‌های ارزیابی کیفیت گنجانند، اعتبار نتایج حاصله در ارزیابی کیفیت کلی واحدهای گزارشگر بیشتر خواهد بود. بنا به عقیده پژوهشگران بسیاری، سنجه‌های چندجانبه توان توضیحی نتایج را ارتقا می‌دهند. پژوهش‌های گذشته (لنگ و مفت^۵، ۲۰۱۱)، دوسکی و گیلت^۶ (۲۰۱۳) نشان داده‌اند که استنتاج ارتباطات علت و معلولی بر اساس سنجه‌های یک‌بعدی، خطای اندازه‌گیری زیادی دارد. ولی تجمیع این سنجه‌ها در یک شاخص همه‌جانبه، معیار سنجش بهتری برای اندازه‌گیری تعهد بنگاه اقتصادی به ارائه گزارشات روشن و کیفیت عمومی فضای فراهم‌سازی اطلاعاتی شرکت می‌باشد.

مسأله قابل تأمل دیگر اینکه ارائه اطلاعات باکیفیت توسط واحدهای گزارشگر به عنوان یک عمل اخلاقی که متضمن تصمیم‌گیری اخلاقی است، طبیعتاً انتظار می‌رود متأثر از استانداردهای اخلاقی واحدهای گزارشگر باشد. هنگامی که عملکرد مالی یک شرکت به واسطه توانایی مدیر آن شرکت تعیین می‌شود، کیفیت گزارشگری نیز منعکس‌کننده سطح اخلاقیات آن مدیر خواهد بود (ایم و نام، ۲۰۱۹). این حقیقتی انکارناپذیر است که حسابداران نقشی حیاتی در دنیای تجارت جهانی امروز دارند از این رو که آن‌ها فراهم‌کننده کلیدی اطلاعات مالی برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذینفعان شرکت هستند، از آن‌ها انتظار می‌رود که سوابقی از اطلاعات قابل اتکا و موثق نگهداری کنند و همچنین به هنگام انجام سایر وظایف حرفه‌ای خود، مسئولانه رفتار کنند، اما از سوی دیگر، رسوایی‌های گزارشگری مالی اخیر دال بر این است که همانند سایر حرفه‌ها، حسابداران نیز می‌توانند با مسائل بغرنج اخلاقی رویارو شوند و غیراخلاقی رفتار کنند (که منجر به فقدان اعتبار برخی از حسابداران شده و تقریباً به طور جدی به حرفه آسیب زده است) (کالیسکان و همکاران^۷، ۲۰۱۴). افزایش جهانی در رسوایی‌های حسابداری در اوائل قرن ۲۱ به وجود ضعف در کیفیت گزارشگری مالی و هم زمان افول استانداردهای اخلاقی اشاره دارد (هرث و البرقی، ۲۰۱۷). حرفه حسابداری تنها وقتی می‌تواند به اهداف از پیش تعیین شده خود در حوزه گزارشگری مالی برسد که تضمین‌کننده فراهم‌سازی گزارشات و اطلاعات معتبر و اطمینان بخش باشد، به این دلیل که مخاطبان گزارشات مالی خواهان اطلاعات درست، موثق و اطمینان‌بخش هستند. تنها از این طریق است که حرفه حسابداری نقش حیاتی خود را در توسعه همه‌جانبه در حوزه اقتصاد و اجتماع یک ملت تحقق می‌بخشد و تحقق این آرمان شدنی نیست جز با اهتمام و توجه بیش از پیش به ارزش‌های اخلاقی (کلر و همکاران^۸، ۲۰۰۷). متأسفانه این‌گونه می‌نماید که حاکمیت تئوری اثباتی (توصیفی) حرفه حسابداری (که بیشینه‌سازی فایده فردی را مفروض بنیادی می‌گیرد) در جایگاه مدل حاکم بر پژوهش‌های حرفه، فعالین حرفه را از ملاحظه شیوه عمل حرفه‌ای در انتخاب‌ها و قضاوت‌ها بازداشته است (ویلیام، ۲۰۰۳). تمرکز مراجع دانشگاهی بر آموزش نظریاتی که مبتنی بر فایده فردی است، این امکان را دارد که به صورتی ناآگاهانه این ایده را به نوآموزان تلقین کند که هنگام احراز پست‌های مدیریتی، صرفاً

^۵Lang & maffett^۶DeBoskey & Gillet^۷Caliskan et al.^۸Keller et al.^۱Bellver & Kaufmann^۲Herath^۳Albarqi^۴Beest et al.

باکیفیت و شیوه‌های حاکمیتی ناکافی است (فانگ، ۲۰۱۴) و به باور شمار زیادی از نویسندگان (حساس‌یگانه، ۱۳۸۳؛ اسمایت^۲ و دیوس^۳، ۲۰۰۴؛ اورت و همکاران؛ ۲۰۰۵ و منصور^۴، ۲۰۰۷) علت اولیه آن نبود ارزش‌گذاری اخلاقی حرفه‌ای است.

در راستای ارتقای رفتار اخلاقی، فضای اخلاقی^۵ تلاش می‌کند تا محیطی سرشار از درستکاری، کیفیت و شفافیت ایجاد کند (لوکه و همکاران^۶، ۲۰۲۲؛ موباکو و همکاران^۷، ۲۰۲۱؛ سلیم و همکاران^۸، ۲۰۲۰). مشخصه چنین محیطی هنجارها و آرمان‌هایی است که اخلاقیات محیط کار را تحت سیطره خود قرار می‌دهد (بایکال و همکاران^۹، ۲۰۲۴). استانداردهای اخلاقی قوی حاکم در یک سازمان، کارکنان را تشویق می‌کند تا در مسیر اخلاقی گام بردارند، که این به نوبه خود موجبات درستی گزارشگری مالی را فراهم می‌نماید. شرکت‌هایی که فرهنگ اخلاقی قوی دارند بهتر می‌توانند با چالش‌های اخلاقی روبرو شوند که متعاقباً منجر به نتایج مالی بهتر می‌شود (اپلبام و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۵). یک جو اخلاقی قوی بر رفتار کارکنان در محل کار تأثیر می‌گذارد و گزارش‌گری مالی دقیق را تشویق می‌کند. شرکت‌هایی که استانداردهای اخلاقی را رعایت می‌کنند می‌توانند محیطی از صداقت، مسئولیت و شفافیت در گزارش‌گری ایجاد کنند. همچنین، یک جو اخلاقی به سازمان‌ها در مواجهه با مسائل اخلاقی، تضمین دقت گزارش‌های مالی و ایجاد اعتماد ذینفعان کمک می‌کند (راچماواتی و همکاران، ۲۰۲۵).

در سطح جهانی، سطح اخلاقیات و ویژگی‌های اخلاقی یک شرکت، به عنوان عوامل مهمی برای بقا در سالهای اخیر بازشناخته شده است (ایم و نام، ۲۰۱۹). انتساب شکست‌ها و رسوایی‌های حسابداری و حسابرسی به سقوط اخلاق حرفه‌ای به این دلیل است که ارائه اطلاعات باکیفیت موضوعی است که نیازمند عبور از فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی است. در رابطه با تصمیم اخلاقی، هر انسانی ذاتاً این پرسش را باید پاسخ دهد: نهایت ایده آل یک فرد انسانی چیست؟ جواب‌های ممکن تیفی از پول، پُست، دانش، محبوبیت و یا نهایتاً تکامل انسانی را در بر می‌گیرد. اگر رسیدن انسان به کمال نسبت به ایده آل‌های دیگر اولویت نداشته باشد و علاوه بر این تنها می‌بایست یک انتخاب صورت گیرد، به‌ناچار ایده آل رسیدن به کمال به حاشیه رانده می‌شود. چنین وضعیتی می‌تواند در مسیر کمال هر انسانی رخ

فوائد فردی خویش را الگوی انتخاب‌های خود در نظر بگیرند (دیگن، ۲۰۰۴). اعضای حرفه اعم از مدیران رده بالا و حسابداران، بدون داشتن تعهدی اخلاقی، گزارشات تهیه شده خود را خوش بر و رو نشان می‌دهند و به منظور گریز از فشارهای توقعات مدیریت، بی‌ملاحظه‌ی استانداردهای اخلاقی به دست‌کاری آمار و ارقام اقدام می‌کنند (مهدوی خو و ختن لو، ۲۰۱۱).

برای محدود کردن خطر اطلاعات نادرست در تصمیمات وام و سرمایه‌گذاری، گزارش‌های مالی باید مربوط، شفاف و قابل اعتماد باشند. بنابراین، درک جنبه‌هایی که کیفیت گزارش‌های مالی را بهبود می‌بخشد، از اهمیت بالایی برخوردار است (راچماواتی و همکاران^۱، ۲۰۲۵). بر این اساس، بررسی کیفیت گزارشگری مالی با توجه به استانداردهای اخلاقی متولیان امر گزارشگری مالی به عنوان مبنای تصمیم‌گیری‌های اخلاقی، اهمیتی مضاعف می‌یابد از این رو که تصمیم‌گیری حاوی پاره‌ای مسائل بغرنج اخلاقی است، و به ویژه در حرفه حسابداری، وضعیتی است که نیازمند چیزی بیش از تنها صلاحیت فنی است. به طور خلاصه، درک محیط تصمیم‌گیری اخلاقی که در آن حسابداران کار می‌کنند، از این رو که ارائه اطلاعات باکیفیت یک عمل اخلاقی است و نیازمند قضاوت و تصمیم‌گیری است، اهمیت دارد (کالیسکان و همکاران، ۲۰۱۴).

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲.۱. کیفیت گزارشگری مالی و استانداردهای اخلاقی

رهاورد تفکیک مدیر از مالک و تفویض وظیفه گزارشگری مالی به مدیریت، امکان اتخاذ تصمیماتی توسط مدیران است که می‌تواند در جهت تأمین منفعت خود و خلاف جهت منفعت ذینفعان باشد (نیکومرام و بادآور نهندی، ۱۳۸۸). شکست‌های اخیر مالی در دنیا از جمله انرون و وردکام در امریکا و پارلمت در اروپا که دغدغه‌هایی در ارتباط با اتکاپذیر بودن داده‌های گزارشگری مالی به وجود آورده است این ادعا را اثبات می‌کند. رسوایی‌های حسابداری و بحران‌های مالی زیادی که اخیراً در شرکت‌های مشهور گوناگونی رخ داده، اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارشات مالی را از بین برده و انتقادات متعددی را در مورد کیفیت گزارشگری مالی برانگیخته است (اکیجو و باباتوندی، ۲۰۱۷). چیزی که مشترکاً به عنوان علت بروز چنین بحران‌های مالی شناخته شده است بی‌درنگ ناشی از فقدان افشای مالی

⁶loke et al

⁷ Mubako et al

⁸ saleem et al

⁹ Baykal et al

¹⁰ Appelbaum et al

¹Rachmawati et al.

²Smyth

³Davis

⁴Monsour

⁵Ethical climate

در رابطه با معتبر بودن اطلاعات را می‌افزاید (کلر و همکاران، ۲۰۰۷).

صاحب‌نظران حوزه اخلاق دو شاخه کلی را به عنوان زیرشاخه‌های اساسی و مبانی ریشه‌ای ارزش‌های اخلاقی در نظر می‌گیرند که شامل وظیفه‌گرایی^۵ (قاعده محوری^۶، ابزارمحوری^۷ یا فرایندمحوری^۸) و پیامدمحوری^۹ (نتیجه‌گرایی^{۱۰} یا هدف محوری^{۱۱}) است. وظیفه‌گرایی مبتنی بر این پیش‌فرض است که قواعدی جهان‌شمول و جامع، درستی یا نادرستی یک چیز را تعیین می‌کنند. این قوانین ابزاری هستند و به عنوان راهنماهایی پیش روی اقدامات و اعمال انسان‌ها قابل پذیرش هستند. اگر این قوانین ابهامی نداشته باشند و فاقد تفسیر به رأی باشند، عملی که می‌بایست در برخورد با یک موقعیت اخلاقی انتخاب شود، از قبل مشخص است و نیازی به مد نظر قرار دادن اثرات پیامدی آن اقدام نیست. این دست از قواعد‌ها ممکن است مبتنی بر عقاید دینی، ادراک بی‌واسطه و کشف و شهود^{۱۲} و باورهای زیباشناسی^{۱۳} باشند. زیربنای اساسی نظریات وظیفه‌گرایی درست بودن ذاتی یک اقدام است (تانگ^{۱۴} و یاپ^{۱۵}، ۱۹۹۸). لذا طبق این رویکرد، الزامات اخلاقی و قواعد از پیش تعیین شده صرفاً به این دلیل که در ذات خود خوب است، قابل توجیه است. در سمت مقابل، بر پایه نظریات پیامدگرا، الزامات اخلاقی ذاتاً خوب و بد نیستند، بلکه این پیامدهای انتظاری اقدامات اخلاقی است که می‌تواند خوب یا بد باشد (حقوق‌دان‌ها همین فلسفه را در مورد بدی^{۱۶} بیان می‌کنند به صورتی که بعضی ذاتاً بد هستند و بقیه دارای اثرات بد می‌باشند) (موریس، ۱۹۹۶). نظریات پیامدمحور درست بودن یا نادرست بودن اعمال را با توجه به پیامد آن اقدام ارزیابی می‌کنند. بر اساس باورهای این صاحب‌نظران، فقط با نگاه به نتیجه‌های اقدامات و پیامدهای به کار گیری ابزارها و اثرات پدیده‌های مرتبط با رفتارهای انسانی است که می‌شود در رابطه با اخلاق مند بودن یا نبودن یک کار نظر داد (آزاد، ۱۳۸۵). یکی از شاخه‌های مبانی پیامدمحوری، مکتب اصالت نفع^{۱۷} است که متمرکز بر آفرینش منافع حداکثری برای بیشینه افراد همراه با ایجاد حداقل ضرر و زیان است. بر این اساس، تجزیه و تحلیل فایده - هزینه حوزه‌های اجتماع صورت می‌گیرد و اگر حاصل رقم مثبتی باشد، عمل تحت بررسی اخلاقاً

دهد (اسمیت^۱، ۲۰۰۳: ۴۸). بنا به باور کرتن^۲ (۱۹۹۸) نیز انسان‌ها هنگام اخذ تصمیم این پرسش را مد نظر قرار می‌دهند: مهم‌ترین چیز چیست؟ در پاسخ به این پرسش استدلال بر این است که مهم‌ترین چیز نتیجه جنگ داخلی میان ارزش‌های فردی، هنجارهای فردی و ارزش‌های مورد انتظار جامعه از حرفه است (آو و همکاران، ۲۰۰۸). بنا به باور جونز (۱۹۹۸) همواره یک نبردی در باطن ما است که بین ترجیحات مادی از یک سو و باورهای ریشه‌ای فرماندای در جبهه مقابل وجود دارد.

به نظر فلائنگن و کلارک (۲۰۰۷)، روش‌های اخذ تصمیم، جدای از جهت‌گیری‌های اصول، استانداردها و نظام‌نامه‌های اخلاقی حرفه است بلکه این ساز و کارهای نهادینه شده درونی هستند که نهایتاً موقعیت اعضای حرفه را تعیین می‌کنند که البته و متأسفانه این ارزش‌های درونی همواره بیرون از سیطره کنترل قاعده‌های خارجی تجویز شده هستند. کارلسون و همکاران^۳ (۲۰۰۲) بر این عقیده‌اند که اخذ تصمیم‌های اخلاقی محور پروسه‌ای است که از مجرای آن انسان‌ها با استفاده از ارزش‌های اخلاقی درونی خود درست بودن یا نادرست بودن یک عمل را تشخیص می‌دهند. لذا درک خصوصیات شخصیتی و درونی فعالین حرفه اهمیت می‌یابد از این منظر که این خصوصیتها بر رفتارهای حرفه‌ای یا توانایی فعالیت فعالان اقتصادی اثرگذار است. بر مبنای آیین رفتار حرفه‌ای و اخلاقی، انتظار بر این است که حسابداران حرفه‌ای هنگام رویارویی با تضاد منافع، به نحو صادقانه، درست، با اعتماد به نفس و مستقل عمل کنند. این انتظارات، به روشنی بالاتر از چارچوب‌های از پیش تعیین شده آیین‌های رفتار حرفه‌ای است. در نتیجه، ابعاد شخصیتی حسابداران که می‌تواند بر رفتار حرفه‌ای آنها اثرگذار باشد، خطر بیشتری برای ارتکاب رفتار غیراخلاقی قلمداد شده یا می‌تواند مانعی در برابر توانایی آنها برای تعامل با سایر افراد شاغل در بازار شود (تریکی و همکاران^۴، ۲۰۱۷).

در همین راستا در این پژوهش هدف این است که نگرش‌هایی مورد بازشناسی قرار بگیرند که منتشر کننده اطلاعات، عملیات شرکت را بر آن مبنا ارزیابی می‌نماید و پس از آن گزارشات مالی را ارائه می‌نماید. این به این دلیل است که درک باورهای اخلاقی متولیان امر گزارشگری مالی، توان قضاوت

¹⁰Consequential

¹¹ Ends-oriented

¹²Intuition

¹³Aesthetic belief

¹⁴Thong

¹⁵Yap

¹⁶Evils

¹⁷ Utilitarian

¹ Smith

²Korten

³Carlson et al.

⁴ Triki et al.

⁵Deontological

⁶Rule-based

⁷ Means-oriented

⁸ Process-oriented

⁹Teleological

ملوی، ۲۰۰۰). این نقد در این پرسش نمود می‌یابد که اگر فرضاً در یک اجتماع ۱۲ نفری، ۱۰ تا از آن‌ها از آزار و اذیت ۲ نفر دیگر خوشنود شوند، اصالت نفع ایجاب می‌کند که این عمل، اخلاقی نگریده شود؟ در صورتی که اصالت نفع سایر ارزش‌های دیگر را (مثلاً اینکه هیچ کس را نباید به خاطر گناه نکرده مجازات کرد) نقض کند، موانع بهره‌برداری از ایده نفع جمعی برای توجیه همه جنایات را کنار زده‌ایم (رحمتی، ۱۳۷۹).

از دیگر مشکلات اصالت دادن به نفع جمعی این می‌تواند باشد که در موقعیت‌های بسیاری، تشخیص فایده حداکثری غیرممکن است. به دیگر سخن، تبیین اینکه اقدامات به چه اندازه منافع می‌آفرینند، دارای نواقص مفهومی و کاربردی است. به عنوان نمونه، پیش‌فرض بنام این است که هنگام اندازه‌گیری میزان منفعتی که اقدامات در پی دارند، تمامی انسان‌ها لازم است یکسان فرض شوند (مجتبوی، ۱۳۸۵). از این رو باید اعتراف کرد که در عین حال که بیشینه‌سازی منفعت اجتماعی اقدام مطلوبی است، با این حال، ساز و کار بیشینه‌سازی به وضوح تعریف نشده است و اشخاص گوناگون تفاسیر گوناگونی می‌توانند برداشت کنند. لذا، توده‌ای از معیارها به جای یک معیار منحصر به فرد ایجاد می‌شود که عملاً تحقق تمامی معیارها ممکن نخواهد بود (منصوری، ۱۳۸۳). افزون بر این، شناخت همه اثرات اقدامات هم بسیار سخت و بعضاً ناممکن می‌نماید که مستلزم مرور زمان است. در حالی که مکتب اصالت نفع جمعی (همچون دیگر نگرش‌های اخلاقی) با این هدف سربرآورده که تشخیص درست از نادرست را برآورده کند. ولی در صورتی که اعمال این اصل تا مشخص شدن تمامی پیامدهای یک اقدام به تعویق افتد، کاربردی نخواهد داشت، به خصوص با توجه به اینکه فایده مندی اصول ارزشی تعیین راه درست پیش از اقدام است نه پس از اقدام (مجتبوی، ۱۳۸۵).

۲.۲.۲. رویکرد عمل‌گرایی^۸ (خودخواهی^۹)

نگرش خودخواهی معیار اخلاقی ثابتی ندارد و در موقعیت‌های مختلف، شیوه‌ای که باعث کامیابی فردی شود را مرجح می‌داند. مطابق با نظریات این فلسفه، هر چیزی که باورپذیری آن منفعتی برای زندگی شخص به همراه داشته باشد، اخلاقاً درست است (مجتبوی، ۱۳۸۵). از نگاه ویلیامز (۲۰۰۴)، در این رویکرد همه اقدامات موضوعی است نیازمند بیشینه‌سازی منفعت انتظاری شخص. از این رو، در این نوع نگرش، فقط منافع شخصی که

قابل پذیرش است. یکی دیگر از نظریات مبتنی بر اصل پیامدگرایی، عمل‌گرایی^۱ یا خودخواهی است که محوریت اساسی آن بیشینه‌سازی نفع شخص است. بر این مبنا، فقط اعمالی برای شخص اخلاقی قلمداد می‌شود که اثرات آن اقدام خواستنی‌تر از اثرات دیگر گزینه‌ها باشد. شخص عمل‌گرا منفعت‌طلبی است که صرفاً به دنبال ازدیاد سود فردی خویش است (تانگ و یاب، ۱۹۹۸).

۲.۲ رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی

۲.۲.۱. رویکرد منفعت‌گرایی (اصالت فایده)

این نگرش از باورهای اخلاقی است که پیوند تنگاتنگی با منفعت جامعه دارد. مطابق با این اصل اخلاقی، منفعت جامعه در جایی بالاتر از سود فردی قرار می‌گیرد (دلپورتس^۲ و داوین پرت^۳، ۲۰۰۸). نگرش اصالت فایده نتایج اقدامات یا عملکرد را مد نظر قرار می‌دهد و مقیاس میزان اخلاقمند بودن یک شیوه رفتار نیز حجم منفعت اجتماعی است که پیامد آن اقدام با عمل بوده است (بارنت^۴ و ولنتاین^۵، ۲۰۰۴). به دیگر سخن، باورمندان اصالت نفع چیزی را پیروی می‌کنند که منجر به حداکثر سودمندی و حداقل ضرر در رابطه با حداکثر انسان‌های اجتماع شود (آگاروال^۶ و ملوی^۷، ۲۰۰۰). از نکات قابل توجه و اساسی این نوع نگرش آن است که معیار اخلاقی بودن یا نبودن اقدامات، پیامد آن است و نه انگیزه محرک آن اقدام. به بیان دیگر، معیار حسن فعلی است نه حسن فاعلی (مجتبوی، ۱۳۸۵).

بر نگرش اصالت نفع، نقدهای زیادی وارد است. بعضی از صاحب‌نظران، نقد این اصل اخلاقی را با قبول فرض طبیعت‌گرایی آن وارد دانسته‌اند (آگاروال و ملوی، ۲۰۰۰؛ کلر و همکاران، ۲۰۰۷؛ رحمتی، ۱۳۷۹؛ منصوری، ۱۳۸۳؛ و مجتبوی، ۱۳۸۵) ولی بعضی حتی این فرض بنیادی این رویکرد را نیز برناتافته‌اند (مصباح یزدی، ۱۳۸۱). از انتقادات وارده بر این نگرش این است که ناعدالتی‌ها که به طور واضح ضد اخلاق هستند قابل توجیه می‌شوند (کلر و همکاران، ۲۰۰۷). حقوق اقلیت و اثراتی که تصمیمات منتج از اولویت دادن به نفع جمعی می‌تواند بر آن داشته باشد از دیگر مسائل و مشکلات این رویکرد است. در صورتی که دستیابی به حداکثر مطلوبیت جمعی به موازات نقض حقوق افرادی محقق شود، پس از نگاه افرادی که حقیقتاً تضییع شده، این شیوه مورد پذیرش نخواهد بود (آگاروال و

^۶Agarwal

^۷Malloy

^۸Pragmatism

^۹Egoism

^۱Pragmatism

^۲Dellaportas

^۳Davenport

^۴Barnett

^۵Valentine

گوناگون، موازین گوناگون نیز سربرآورد (مجتبوی، ۱۳۸۵). نهایتاً اینکه شخص لازم است نفع فردی خویش را در منفعت سایرین جستجو کند اگرچه الزام قانونی نیز وجود نداشته باشد. بنابراین، ارزش اخلاقی این نوع نگرش منوط به این است که شخص قابلیت همراستاسازی هم‌زمان سود خود و سود اجتماع را داشته باشد (کلر و همکاران، ۲۰۰۷).

۲.۲.۳ رویکرد مذهبی^۲ (دینی)

تاریخ مملو از شواهدی است که نشان می‌دهد دین پیشینه‌ای به وسعت آفرینش انسان از آغاز تاکنون دارد. پژوهش‌های دیرینه‌شناسی حاکی از این است که دین و مذهب عنصر لاینفک حیات بشری در تمامی ادوار بوده و هیچ‌گاه حیات انسانی تهی از باورها و عقاید الهی نبوده است (بهشتی، ۱۳۱۴؛ شریعتی، ۱۳۶۱؛ و احمدی و همکاران، ۱۳۸۵).

مبانی اخلاقی دین برگرفته از راهنمایی‌های خداوند است که قواعدی جهت تشخیص راه راست از راه ناراست از مجرای تعالیم الهی تجویز می‌کند (کلر و همکاران، ۲۰۰۷). مطابق با مفاهیم دینی، پروردگار به‌واسطه کتب دینی و آموزش‌های موجود در آن، استانداردهای بازشناساننده را عرضه می‌نماید تا بشریت با دنباله روی رهنمودهای خداوند، اقدامات اخلاقی را از غیراخلاقی بازشناسد (آگاروال و ملوی، ۲۰۰۰). مبدأ اخلاق دینی نشأت گرفته از هویت الهی است. مذهب یک زیربنای اخلاقی نافذی است از این رو که شخص دین‌دار دارای این امکان است که به ذات خداوندی در جایگاه استاندارددگذار اخلاق مراجعه و استناد کند (کلر و همکاران، ۲۰۰۷).

در کنار اثرات شخصی، مبانی اخلاق دینی در حوزه‌های اجتماعی و دیگر حوزه‌ها نیز نقش‌آفرینی می‌کند (صیادی‌تورانلو و همکاران، ۱۳۸۶). به بیان دیگر، اصول اخلاق دینی بجز برآوردن خواسته‌های روحی انسان، نقش اجتماعی نیز ایفا می‌کند اگر چه دلیل وجودی دین، الزام اجتماعی نمی‌باشد. دین در حوزه‌های مختلفی از جمله پایه‌گذاری سیستم اخلاقی، تدارک ضمانت اجرا و بهبود انگیزش فردی یاری می‌رساند و روح اجتماعات بشری را پالایش می‌نماید (یوسفیان، ۱۳۸۵). تعامل دین و اخلاق آن‌چنان است که باور برخی در غیاب خداوند، تمامی اعمال و رفتارها مجازند (نصری، ۱۳۷۳). بر این مبنا، دین گسترده‌ترین پایه اخلاقی است که در دسترس همگان است و در حیطه حقوقی، توجیه‌کننده باطنی فعالیت‌های زیادی مانند ایجاد فضای کار مناسب، احترام و انصاف در رفتار با پرسنل و

تصمیم می‌گیرد نیازمند شناسایی می‌باشد و لذا ساز و کار این رویکرد نسبت به رویکرد اصالت نفع بسیار آسان‌تر می‌نماید. به همین دلیل، علیرغم همه آرمان‌های نیکی که در آن سوی طیف مخالف خودخواهی حضور دارد، احتمالاً این شیوه همانی است که نهایتاً اشخاص در پیش می‌گیرند (کلر و همکاران، ۲۰۰۷). از نظر ارزش‌های اخلاقی، این فلسفه اخلاقی دارای تعارض درونی است. چون هر اقدامی که مبتنی بر خودپرستی و خودخواهی صرف باشد، بی‌اخلاقی است (مجتبوی، ۱۳۸۵). منتقدین زیادی همچون بایر (۱۹۸۵) و گوتیه (۱۹۶۳) بر این باورند که نگرش اخلاقی مدار منحصراً این‌گونه است که فرد، خوددوستی و اهتمام صرف به خود را کنار گذارد و این آمادگی را داشته باشد که به منزله انگیزه رفتار خود، منفعت و ترجیحات تمام افراد (و یا حتی الامکان برخی بغیر خویشتن را) در نظر بگیرد. به باور آن‌ها ممانعت از مد نظر قرار دادن منفعتی بجز سود فردی، مساوی با این است که فرد ابدأً انگیزه اخلاقی نداشته باشد (نقل از لاریجانی، ۱۳۶۲). ناول - اسمیت^۱ (۱۹۵۴) نیز با پذیرش همین دیدگاه باور دارد آرمان بنیادی اخلاق، توسعه سیستم اجتماع است و فرد خودخواه، بی‌تردید برای چنین آرمانی فی‌نفسه جایگاه خاصی نمی‌پندارد در عین حال که ممکن است این آرمان را مطلوب فرض کند. از نگاه فرد خودگرا، از هم‌گسیختگی سیستم اجتماع تا جایی که اثری بر وی نداشته باشد و به او صدمه‌ای نرساند، بااهمیت نیست (نقل از لاریجانی، ۱۳۶۲).

کوتاه سخن آنکه، خودگرایی تحت هیچ شرایطی مبنایی عملی در جایگاه یک اصلی اخلاقی ارائه نمی‌دهد اما این نگرش حاوی موضوعات ارزشی ریشه‌ای است. اگر چه مد نظر قرار دادن این شیوه به منزله پایه‌ای همیشگی برای انجام انتخاب‌های غیراخلاقی قدری غیرمنصفانه است، با این حال می‌بایست اعتراف کرد که زمان رو در رو شدن با گزینشی میان ارزش‌های اخلاقی و منفعت فردی، تئوری مطلوبیت شخصی اقتصاد الزاماً منفعت فردی را در صدر قرار خواهد داد (کلر و همکاران، ۲۰۰۷). بر نگرش عمل‌گرا نیز نقدهای جدی وارد است. بخشی همانی است که بر اصالت نفع نیز وارد بود و آن ناممکن بودن شناسایی و ارزش‌گذاری همه پیامدهای اقدامات است. شناخت و ارزش‌گذاری همه اثرات اعمال، مستلزم مرور زمان است ولی لازمه یک مبنای تصمیم‌گیری اخلاقی، توانمندی تجزیه و تحلیل تصمیمات پیش از اقدامات است. نقد دیگر اینکه خواسته‌ها، خوشایندها، تفکرها و ترجیحات شخصی بسیاری وارد حوزه ارزیابی اعمال می‌شوند و می‌توان ادعا کرد که به تعداد اشخاص

¹Nowell-Smith

²Religious

۲.۲.۴ رویکرد وظیفه‌گرایی

این نگرش نیز طیفی از ابعاد مختلف را در بر می‌گیرد که از یک مفهوم اشتراکی نشأت می‌گیرند که این مفهوم مشترک وظیفه‌گرایی پیروی از قواعد است. به عنوان نمونه، تئوری معاهده اجتماعی مدعی است که افراد اجتماع موافق بایدها و نبایدهای خاصی هستند. در صورتی که شخصی این قواعد جمعی توافق شده را نقض کند، مطابق با همان موافقت پیشین، ضداخلاق رفتار کرده است. آیین‌نامه‌های اخلاقی حرفه حسابداری (آیین رفتار حرفه‌ای) نمونه‌ای از یک معاهده و قرارداد جمعی است و منتج از نگرش وظیفه‌گرایی می‌باشد (آگاروال و ملوی، ۲۰۰۰). به باور هریس^۳ (۱۹۹۴)، واژه‌شناسی آیین‌های رفتار حرفه‌ای، موضوع‌های تحت پوشش و وضعیت‌های نیازمند ارجاع به آن، به وضوح نشان می‌دهد که نشأت گرفته از باورهای اخلاقی تئوری وظیفه‌گرایی است (نقل از ولیمز^۴، ۲۰۰۳).

نگرش وظیفه‌گرایی استانداردهای اخلاقی، در تقابل با نگرش‌های پیش‌گفته (اصالت نفع و خودخواهی) به جای اینکه پیامد اقدامات را در نظر بگیرد، بر نفس اقدام تمرکز می‌کند و اثرات یک عمل را در نظر نمی‌گیرد. مطابق با این نوع نگرش، فعالین حرفه حسابداری این رسالت اخلاقی را دارند که عملیات واحد تجاری را در نهایت انصاف و صداقت نمایش دهند. در این مبنای اخلاقی، تعهد اخلاقی حسابداری به آیین رفتار حرفه‌ای و نظام‌نامه‌های اخلاقی، موازین ارزش‌گذاری اخلاقی وی را شکل می‌دهد و کارفرما نیز همین را به منزله استاندارد اخلاقی بازمی‌شناسد (کلر و همکاران، ۲۰۰۷).

نقدهایی بر نگرش وظیفه‌محوری نیز وارد شده است. اول اینکه این امکان وجود دارد که اعضای حرفه تنها متمرکز بر پیروی بی‌چون و چرا از استانداردها و قاعده‌ها با هدف انطباق با معیارهای رفتار درست باشند. بدون در نظر گرفتن این واقعیت که قواعد، کف‌نقش‌های مورد انتظاری هستند که انحراف از آن‌ها مجاز نیست نه ایده آل‌ها (رجبی، ۱۳۸۳). مسأله دیگر اینکه این نوع نگرش اخلاقی، موازینی جهت انتخاب مداوم بهترین‌ها تدارک نمی‌بیند و نتیجتاً شاهد تغییرات مستمر قواعد و شیوه‌های عمل و خیل انبوه آن‌ها خواهیم بود (کلر و همکاران، ۲۰۰۷). علیرغم اینکه ویژگی حیاتی هر حرفه از جمله حرفه حسابداری، قابلیت خوداستانداردگذاری حرفه است (بازتاب آن را در اقدامات نهادهای قانون‌گذار حرفه و انتشار اصول و استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی می‌توان دید) اما انبوه قوانین و استانداردها خودش شاهدی بر ناکارآمدی خودتنظیمی حرفه و

نگهداری طبیعت است. در هر صورت، این امکان وجود دارد که در وضعیت‌های ناشناخته تجاری، بازیگران حوزه تجارت در بازشناسی اصول اخلاقی مناسب، عدم اطمینان داشته باشند (کلر و همکاران، ۲۰۰۷).

در آیین اسلام نیز، ارزش‌های اخلاقی اهمیت حیاتی دارد. این اهمیت تا حدی است که رسول گرامی اسلام، هدف رسالت خود را ارزش‌گذاری والای اخلاقی مقرر کرده^۱ و در کلام الهی کتاب قرآن، هیچ صفتی بالاتر از خلق و خوی نیکوی پیامبر برای وی لحاظ نشده که به خاطر آن مورد تکریم قرار گرفته باشد^۲ (مجتبوی، ۱۳۸۵).

احادیث زیادی از ائمه معصوم (ع) در وصف ارزش والای اخلاق وارد شده است. به فرموده حضرت امام جعفر صادق (ع): کسی که اخلاق نیکوتری نسبت به دیگران داشته باشد، مؤمن‌ترین انسان‌ها است. از حضرت محمد (ص) پرسیده شد با ایمانترین اشخاص کدامند؟ که پاسخ اخلاق مدارترین آن‌ها بود. از حضرت امام زین‌العابدین (ع) نیز نقل شده کسی که نیکوترین اخلاق را در بین شما دارد، خدا بیشتر از همه وی را دوست می‌دارد (علم‌الهدی، ۱۳۶۰).

دین‌باوری و زندگی معنوی دارای این قابلیت است که در تمامی ابعاد حیات دنیوی انسان‌ها رسوخ کرده و جهت‌گیری خاصی را به تمامی طرز فکرها، هیجانها و اعمال افراد ببخشد. دین در جایگاه نوعی ایدئولوژی تنها ترازوی اعمال شخصی و اجتماعی بشریت نیست، بلکه سرمنشأ هویت بخشی کردارهای بشر نیز می‌باشد. دین از طریق فرامین الهی، جهاد علیه نفس را در مؤمنان قوت می‌بخشد و محور اساسی پرهیزکاری و دوری از کژی‌ها را در انسان بازآفرینی می‌کند (بسطامی، ۱۳۸۹).

در جایی که دین کانون شکل‌گیری هویت فرد است، منحرف شدن از نقش‌های مورد انتظار دین، سطح بالایی از اضطراب شناختی و احساسی به وجود می‌آورد که این پیامد نامطلوب انگیزه‌ای قوی جهت انطباق اعمال با انتظارات دینی را سبب می‌شود. بر این اساس، نمایان‌ترین بعد شخصیتی یک دین‌دار احتمالاً تلاش برای همسو نگه داشتن اعمال با انتظارات دینی است (سانستین، ۱۹۹۶؛ ویور و ایگل، ۲۰۰۲). پژوهش‌های پیشین نیز حاکی از این است که اشخاص دین‌دارتر متمایل به نگهداشت نگرش قدیمی خود در رابطه با موضوعات اخلاقی هستند و محافظه‌کارانه‌تر رفتار می‌کنند (ترپسترا و همکاران، ۱۹۹۳؛ بارت و همکاران، ۱۹۹۶) (نقل از سپاسی و حسنی، ۱۳۹۵).

^۳Harris
^۴Velayutham

^۱ یعنی لاتمم مکارم الاخلاق.
^۲ آنک لعلى خلق عظیم (سوره قلم، آیه ۴).

و قایع اقتصادی از سوی فراهم‌کننده به سمت مخاطبان استفاده‌کننده با زبانی قابل درک است. به دیگر سخن، مقصد اصلی تحت تأثیر قرار دادن تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان است (نیکخواه‌آزاد، ۱۳۷۹). از زاویه نگرش تفسیری، فرد حسابداری به صورت نماینده‌ای که گزارشگری می‌نماید و هدف وی اثرگذاری بر نحوه تصمیم‌گیری و شیوه رفتار استفاده‌کننده است شناسانده می‌شود. این نحوه به تصویر کشیدن تعامل بین حسابداری و داده‌های ورودی سیستم حسابداری در دفاتر روزنامه و کل، مفید است از این رو که شخص حسابداری دارای یک فلسفه اخلاقی نیرومند که والاتر از نظریه مطلوبیت اقتصادی مبتنی بر بیشینه‌سازی سود و منفعت فردی است به تصویر می‌کشد. در این نقش، اعضای حرفه با چالش‌های اخلاقی روبرو می‌شوند (کلر و همکاران، ۲۰۰۷).

بکن^۴ (۲۰۰۴؛ ۱-۲) مدعی است که رسالت قانونی تعریف شده یک شرکت پیگیری بی‌وقفه و بدون استثنای منافع شخصی خودش است، بدون در نظر گرفتن پیامدهای غالباً ناخوشایندی که ممکن است برای دیگران به همراه داشته باشد. او این‌گونه استدلال می‌کند که چون هدف قانوناً تعیین‌شده یک شرکت بی‌احساس و بی‌عاطفه، ایجاد بازده اقتصادی (صرف‌نظر از هزینه‌های اجتماعی و محیطی) است، پس چنین بنگاهی یک واحد آسیب‌شناسی است. وی مدعی است شرکت‌ها تنها یک وظیفه دارند و آن ارتقای منافع شخصی خود و مالکانشان است. آن‌ها چنین قابلیت‌هایی ندارند و مدیرانشان نیز چنین اختیاری ندارند که بر مبنای احساس اصیل مسئولیت‌پذیری نسبت به جامعه عمل کنند، از آسیب به جامعه و محیط جلوگیری کنند یا آن‌چنان کار کنند که منافع عموم را ارتقا دهند آن هم به شیوه‌هایی که بی‌ارتباط با منافع شخصی خودشان است. بنرجی^۵ (۲۰۰۸) به این نتیجه رهنمون می‌شود که در اقتصاد سیاسی امروز، استراتژی شرکت‌ها می‌رود تا بر افزایش ارزش سهامدار و بازده سرمایه‌گذاری به جای عدالت اجتماعی و اصول اخلاقی متمرکز شود. هاکن^۶ (۲۰۰۴) بر این عقیده است که تکاپوی دستیابی به بالاترین نرخ بازده مالی خود مسبب مستقیم نابرابری اجتماعی و تنزل محیط زندگی بشر است به این دلیل که منجر به اثرات خارجی نامطلوب بر محیط، کارگران، سایرین و آیندگان خواهد شد.

در این بین شوپکر^۷ (۱۹۹۳)، کیفیت رویارویی حسابداری با چالش‌های اخلاقی را این‌گونه بیان می‌کند. از دیدگاه وی، فرایند

نا توانی در نظارت بر حرفه‌ای‌ها است. به دلیل اینکه رویه‌ها و قاعده‌ها شرط لازم برای اثربخشی فرایندهای حسابداری است نه شرط کافی. قوانین می‌آیند تا مشکلات قدیمی حادث شده را مرتفع نمایند نه اینکه بحران‌های نو را پیش‌گویی کنند. این قواعد قابل اعمال به وضعیت‌های عمومی هستند نه بی‌شمار شرایط ویژه‌ای که عملاً حرفه‌ای‌ها می‌توانند با آن روبرو شوند که مستلزم گزینش و تصمیم‌گیری است. لذا درک عمومی نسبت به انبوه بی‌پایان استانداردهای حسابداری، این است که اعضای حرفه فاقد توان قضاوت و تصمیم‌گیری هستند (فلانگن و کلارک، ۲۰۰۷). از چشم‌اندازی دیگر، یکی از حیاتی‌ترین اهداف حرفه‌ی حسابداری، نهادینه کردن یک فضای ارزشی پرتوان است و مخاطبان حرفه نیز اهمیت حرفه را در پرتو تعهد به اصول اخلاقی نهادینه شده و تلاش در جهت خدمت‌رسانی به جامعه می‌بینند، با این حال، رسوایی‌های چند دهه گذشته، اطمینان استفاده‌کنندگان از خدمات حسابداری به قدرت خوداستانداردگذاری را تحت‌الشعاع قرار داده است (عسکری^۱ و آلینیک^۲، ۲۰۰۳).

۲.۲.۵ رویکرد تفسیری^۲ (حسابداران در نقش وجدان اخلاقی شرکت)

این نوع جهت‌گیری نسبت به نقش اخلاقی حسابداری، مناسبات تنگاتنگی با فرایندهای گزارشگری مالی و نظام اطلاع‌رسانی حسابداری دارد و مدعی است که رسالت اخلاقی حرفه حسابداری، انعکاس حقایق برآمده از نتایج عملیات شرکت مبتنی بر اسناد و مدارک و شواهد بدون در نظر گرفتن پیامدهای آن است. نقش حسابداری حرفه‌ای در جایگاه زبان تجارت در این نظام اطلاع‌رسانی حسابداری را حداقل از دو زاویه می‌توان نگریست. اولاً، نهادهای قانون‌گذار حرفه، چگونگی کاربست زبان را تبیین کرده‌اند. دیگر اینکه، شخص حسابداری تمامی معامله‌ها و وقایع را از نظر معتبر و مهم بودن تفسیر می‌نماید و پس از آن واقعیتی را نمایان می‌کند که ذینفعان شرکت بر آن مبنای بهترین نحو از شرکت شناخت حاصل نمایند. تجمیع این دو نوع نگاه به نقش حسابداری یعنی کاربست زبان حسابداری و تفسیر نتیجه‌نهایی رویکرد تفسیری را شکل می‌دهد. (کلر و همکاران، ۲۰۰۷).

تعامل دوسویه این رویکرد و سیستم اطلاعاتی حسابداری را می‌توان به این شرح تبیین کرد: نقش اساسی سیستم اطلاعاتی حسابداری، تعبیر و رسانی اطلاعات مرتبط با عملیات شرکت و

⁵ Bannerjee

⁶ Hawken

⁷ Schweiker

¹ Askary

² Olynyk

³ Hermeneutical

⁴ Bakan

به صورتی که هجده درصد از نوسانات آن را توضیح می‌دهد. کیفیت گزارشگری مالی با آرمان‌گرایی ارتباط مستقیم و قابل ملاحظه دارد اما ارتباط معناداری بین نسبی‌گرایی و کیفیت گزارش‌های مالی یافت نشد.

مرادی و زکی زاده (۱۳۹۳) در پژوهشی با هدف مطالعه نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی به نتایجی دال بر نفوذ گرایش‌های اخلاقی افراد در تصمیم‌گیری‌های گزارشگری مالی و جلوگیری از اعمال غیراخلاقی دست یافتند.

سپاسی و حسنی (۱۳۹۵) ضمن مطالعه ارتباط بین دین‌داری مدیران مالی و اقدامات آن‌ها در راستای دست‌کاری سود حسابداری اثبات کردند که یک ارتباط معکوس و قابل ملاحظه میان میزان دین‌باوری مدیران و دست‌کاری ارقام تعهدی سود موجود هست. از سوی دیگر، ارتباط میزان دین‌باوری مدیران و دست‌کاری واقعی سود از نوع مستقیم و قابل ملاحظه است. این دست‌آوردها حاکی از این است که مدیران مالی دین‌دارتر تمرکز خاصی بر دستکاری سود واقعی دارند تا مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی. به دیگر سخن، باید‌ها و نباید‌های اجتماعی دین، ساز و کاری را جهت تقلیل تعارضات نمایندگی ایجاد می‌کند و علاوه بر این، هنگامی که کنترل خارجی معطوف بر شرکت چندان کارساز نیست، در جایگاه سازو کاری نظارت‌گر بر اقدامات گزارشگری مالی واحدهای گزارشگر نقش آفرینی می‌کند.

باقرزادگان و خانمحمدی (۱۳۹۸) با بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت اطلاعات مالی بر سرمایه‌گذاری در عملیات اصلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (سرمایه‌گذاری در عملیات اصلی شرکت از طریق محاسبه همبستگی بین رشد صنعت و شرکت و کیفیت اطلاعات حسابداری از طریق محاسبه شاخص جامع کیفیت سود که مشکل از ۴ متغیر کیفیت ارقام تعهدی، پایداری سود، قابلیت پیش‌بینی سود و هموارسازی سود است اندازه‌گیری شد) نشان دادند که یک رابطه مثبت و معنی‌دار بین شاخص جامع کیفیت سود و میزان سرمایه‌گذاری در عملیات اصلی شرکت وجود دارد. صادقیان و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی ارتباط ویژگی شخصیتی ماکیاولیسم و جهت‌گیری اخلاقی در بروز رفتار گزارشگری مالی متقلبانانه پرداختند. نتایج نشان داد که با فرض دستکاری با اهمیت در سود، ویژگی شخصیتی ماکیاولیسم اثر مثبت و معناداری بر بروز رفتار گزارشگری مالی متقلبانانه دارد، ایده آل‌گرایی تأثیر معناداری بر گزارشگری مالی متقلبانانه ندارد و اثر نسبی‌گرایی بر تمایل به گزارشگری مالی متقلبانانه معکوس و معنادار است. با فرض دستکاری کم اهمیت در سود نیز نتایج

گزارشگری وسیله‌ای است جهت هویت بخشی اخلاقی به واحد تجاری به صورتی که جهان غرق در تئوری‌های غیراخلاقی اقتصاد را با تمایلات اخلاقی به چالش می‌کشد. به عقیده شویکر فرایند حسابداری نوعی استدلال است تا به "ما"یی که در پرسش بنیادی سقراط وجود دارد ("ما باید چطور زندگی کنیم")، هویت بخشیم. که البته این "ما" شخصیت حقوقی واحد تجاری است. حسابداری در این فرایند می‌کوشد به پرسش‌هایی از این دست که واحد تجاری به چه نحو می‌تواند و می‌بایست در ارتباطات با خود و دیگران ادامه حیات دهد جواب دهد (نقل از کلر و همکاران، ۲۰۰۷). با این حال، اگر حسابداری بر خلاف انتظارات استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی رفتار نماید، امکان بروز و تشدید شکاف انتظاراتی بین خواست‌های مخاطبان حرفه یعنی ترجیحات و تمایلات متقاضیان خدمات حسابرسی و گزارشگری مالی و آن چیزی که در واقع دریافت می‌کنند وجود دارد (بروکس، ۲۰۰۰).

۲.۳. پیشینه پژوهش

پژوهش‌هایی که به بررسی ارتباط بین ارزش‌های اخلاقی تهیه‌کنندگان و ارائه‌کنندگان اطلاعات گزارشگری مالی و کیفیت اطلاعات ارائه شده توسط آن‌ها پرداخته‌اند، از هر دو بعد همه‌جانبه نبودن معیار ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی و معیار سنجش مبنای استنباط اخلاقی قابل نقد هستند. به صورتی که بسیاری از پژوهش‌های این حوزه متمرکز بر بعد دین‌داری (به عنوان تنها یکی از مبنای استنباط اخلاقی) و ارتباط آن با مدیریت سود به عنوان شاخص کیفیت اطلاعات بوده‌اند. بر این اساس، در این قسمت به ذکر پاره‌ای از مطالعات صورت گرفته مرتبط با موضوع پژوهش حاضر که عمدتاً روابط بین معیارهای تک‌بعدی کیفیت اطلاعات در قالب شاخص‌ها و پیامدهای کیفیت اطلاعات با ارزش‌های مختلف اخلاقی که عمدتاً محدود به مبنای دینی است پرداخته می‌شود.

اعتمادی و دیانتی دیلمی (۱۳۸۸) در پژوهشی به آزمون اثرگذاری دو دیدگاه آرمان‌گرایی و نسبی‌گرایی بر کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از الگوی معادلات ساختاری پرداختند. کیفیت گزارش‌های مالی مبتنی بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی یعنی مربوط بودن (شامل ارزش پیش‌بینی، ارزش تأییدکنندگی و به موقع بودن) و قابلیت اتکا (مشمول بر متغیرهای تعداد موارد عدم افشای اطلاعات بااهمیت، طبقه اظهارنظر حسابرسان، شمار بندهای شرط، شمار بندهای محدودیت، تعداد موارد عدم رعایت قوانین و مقررات و مدیریت سود) مورد سنجش قرار گرفت. نتایج نشان داد که نظریه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت اطلاعات حسابداری اثرگذار است

محافظه کاری حسابداری و کیفیت ارقام تعهدی پرداختند. نتایج نشان داد که شرکت‌های دارای امتیاز بالاتر در شاخص تعهد اخلاقی، کیفیت گزارشگری بالاتری نیز دارند.

چن و همکاران (۲۰۱۳) ثابت کردند که باورهای مذهبی و دینی با رفتارهای نادرست در حسابداری و حجم ارقام تعهدی اختیاری ارتباط معکوس دارد.

دیو و همکاران (۲۰۱۵) با مطالعه ارتباط بین باورهای دینی و مذهبی و سطح دستکاری سود دریافتند که ارتباط معکوس و قابل ملاحظه‌ای بین باورهای مذهبی و دستکاری ارقام و اطلاعات مرتبط با سود حسابداری وجود دارد. که این خود حاکی از این است که دین و مذهب به منزلهٔ بافتی از باید‌ها و نبایدهای هر اجتماع باعث تنزل اعمال غیراخلاقی مسئولین بنگاه‌ها از جمله دستکاری سود می‌شود. از دیگر یافته‌های پژوهش این بود که ارتباط معکوس و قابل ملاحظه میان مذهبی بودن و دستکاری ارقام و اطلاعات حسابداری سود در واحدهای تجاری مجاور نهادهای ناظر، افت می‌کند.

الایان و همکاران (۲۰۱۶) با بررسی اثر ارزشگذاری سهام شاخص اخلاقی کووالانس^۵ (شاخص رتبه بندی عملکرد اخلاقی شرکت‌های چند ملیتی) به این نتیجه رسیدند که اولاً یک ارتباط معنادار علت و معلولی بین واکنش‌های بازار سهام و تغییرات در اندازه شاخص وجود دارد به نحوی که افشای تغییرات مثبت (منفی) در عملکرد اخلاقی شرکت باعث افزایش (کاهش) در ارزش شرکت می‌شود. دوم اینکه ارتباط مستقیمی بین تغییرات در عملکرد اخلاقی شرکت و هر دو معیار عملکرد مالی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت مشاهده شد. در مجموع این نتایج دال بر این است که شاخص عملکرد اخلاقی CEQ اطلاعاتی را انتقال می‌دهد که برای سرمایه‌گذاران مفید است. افزون بر این، معیارهای شرکت که منجر به افزایش عملکرد اخلاقی می‌شوند همراه با منافع مثبتی برای سهامداران هستند. نهایتاً اینکه سرمایه‌گذاران به این نتیجه رسیده‌اند که اخبار خوب در مورد تلاش‌های شرکتشان در جهت اخلاقی بودن، به هزینه آن می‌آورد.

مونینگرو (۲۰۱۷) با بررسی رابطه دینداری و گزارشگری مالی شرکت بین سال‌های ۲۰۰۳ تا ۲۰۰۸ نشان داد ارتباط معکوس و قابل ملاحظه‌ای میان باورپذیری مذهبی و دستکاری ارقام تعهدی سود حسابداری وجود دارد و واحدهای تجاری مستقر در مناطقی مذهبی‌تر و دیندارتر، با احتمال کمتری اقدامات دستکاری سود را مرتکب می‌شوند. افزون بر این، وی

مشابه به دست آمد با این تفاوت که جهت گیری اخلاقی نسبی‌گرایی اثر معناداری بر گزارشگری مالی متقلبانانه نداشت. همچنین بر مبنای یافته‌های پژوهش، ویژگی اخلاقی ماکیاولیسم بر هر دو جهت‌گیری اخلاقی ایده آل‌گرایی و نسبی‌گرایی تاثیر مثبت و معنادار دارد.

خوشبخت و همکاران (۱۴۰۱) با بررسی تأثیر دینداری بر تقلب‌های گزارشگری مالی با تأکید بر نقش میانجی اخلاق حرفه‌ای دریافتند که دینداری حسابداران بر تقلب‌های گزارشگری مالی تأثیر منفی و معناداری دارد و بر اخلاق حرفه‌ای حسابداران تأثیر مثبت و معناداری می‌گذارد. همچنین، دینداری موجب می‌گردد تا حسابداران از سطح اخلاقی بالاتری برخوردار باشند و این سطح اخلاقی بالاتر عاملی مؤثر در کاهش تقلب در گزارشگری مالی توسط حسابداران است که نشان می‌دهد اخلاق حرفه‌ای حسابداران، رابطه بین دینداری آنها و تقلب‌های گزارشگری را توضیح می‌دهد.

سمیعی و پور زمانی (۱۴۰۲) با بررسی تأثیر رفتار مبتنی بر اخلاق مدیریت بر رابطه بین مفاهیم حسابداری و خوانایی در گزارشگری مالی، نشان دادند که رفتارهای مبتنی بر اخلاق مدیران با تشدید شفافیت و نظارت مسئولانه‌تر سبب ارتقا سطح شفافیت شده و تأثیر مثبت مفاهیم حسابداری بر خوانایی در گزارشگری مالی را تشدید می‌کند و محیط گزارشگری شفاف‌تری را برای استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری و مالی فراهم می‌نماید.

مون^۱ (۲۰۰۷) به بررسی نحوه اثرگذاری اخلاق کسب و کار بر شفافیت گزارشگری مالی با در نظر گرفتن ارقام تعهدی اختیاری پرداخت. وی خاطرنشان می‌کند شرکت‌هایی که یک آیین اخلاق کسب و کار را مستقر کرده اند نسبت به شرکت‌هایی که چنین آیین‌نامه اخلاقی را مستقر نکرده اند، کیفیت گزارشگری حسابداری بالاتری را انتقال می‌دهند.

چی و همکاران^۲ (۲۰۰۸) نشان دادند که شرکت‌های لیست شده در شاخص‌های اخلاقی مؤسسات رتبه سنجی نسبت به شرکت‌های خارج از لیست، تمایل کمتری به مدیریت سود دارند یا علاقه کمتری به پرهیز از گزارشگری زیان‌ها و کاهش در سود دارند.

چوی و پای^۳ (۲۰۱۱) ضمن فراهم‌سازی شاخص تعهد اخلاقی^۴ (شاخص تعهد اخلاقی نشان دهنده سطوح اخلاقیات یک شرکت است) به بررسی رابطه بین اصول اخلاق تجاری و کیفیت گزارش‌های حسابداری شامل ارقام تعهدی اختیاری،

⁴ Ethical Commitment Index (ECI)

⁵ Covalence Ethical Quote (CEQ)

¹ Moon

² Chih et al

³ Choi and Pae

بیشتری در انجام وظایف به ویژه وظایف و مسئولیت‌های مربوط به آماده سازی گزارش‌های مالی باکیفیت می‌شود. افزون بر این، پیاده‌سازی حکمرانی خوب اثر مستقیمی بر کیفیت ارائه صورت‌های مالی دارد به این صورت که فهم خوب و تعهد نسبت به کاربرد اصول شفافیت، پاسخگویی، مشارکت و کنشگری، تعهد حسابداران را در ارائه و آماده‌سازی گزارش‌های مالی باکیفیت را تحریک می‌کند.

راچماواتی و همکاران (۲۰۲۵) با بررسی ارتباط بین رهبری اخلاقی، رهبری اصیل و فضای اخلاقی با کیفیت گزارشگری مالی نشان دادند که رهبری اخلاقی و فضای اخلاقی به طور معناداری کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد و رهبری اصیل اثر قابل تشخیصی بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد.

از بعد نحوه اثرگذاری مبانی استنباط اخلاقی تهیه کنندگان و ارائه کنندگان اطلاعات گزارشگری مالی بر کیفیت اطلاعات ارائه شده توسط آنها، پژوهش‌های صورت گرفته تاکنون هم از جنبه همه جانبه نبودن شاخص ارزیابی کیفیت اطلاعات و هم از زاویه بررسی گزینشی استانداردهای اخلاقی متولیان امر گزارشگری مالی و ناتوانی در بررسی همه جانبه مبانی استنباط اخلاقی قابل نقد هستند. این پژوهش با بررسی تمامی انشعابات مبانی استنباط اخلاقی که عمدتاً برگرفته از دو اصل اخلاقی غایت شناسی و وظیفه شناسی هستند از یک سو و از سوی دیگر با به کارگیری توانمندی‌های منحصر به فرد مدل‌های تحلیل پوششی داده‌ها در شمول تمامی ابعاد مفهوم کیفیت اطلاعات اعم از شاخص‌ها و پیامدهای آن در ارزیابی کارایی اطلاعاتی یک واحد گزارشگر و دستیابی به یک معیار کلی، جامع و همه‌جانبه‌ی سنجش کیفیت گزارشگری مالی، بر خلاف موجود در پژوهش‌های پیشین فائق آمده است.

۲.۴ مدل مفهومی پژوهش

با توجه به مطالب پیش گفته در رابطه با کیفیت گزارشگری مالی و ارتباط آن با اصول اخلاقی تهیه کنندگان و ارائه کنندگان اطلاعات، مدل مفهومی کلی پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود که با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی روابط مفروض مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهند گرفت. در این شکل، نمادهای $relg$, $unet$, $herm$, $autlt$, $prag$, $deon$ به ترتیب معرف رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی منفعت‌گرایی، تفسیری، غیراخلاقی، مذهبی، وظیفه‌شناسی و عمل‌گرایی و نماد $inf-eff$ نمایانگر امتیاز کارایی اطلاعاتی مراحل

عقیده دارد مذهب باوری در کنار دیگر شیوه‌های کنترلی خارجی، ساز و کاری را به منظور کم کردن شیوه‌های عمل حسابداری جسورانه فراهم می‌آورد.

ایم و نام^۱ (۲۰۱۹) با هدف بررسی ارتباط بین سطح اخلاقیات مدیران و کیفیت گزارشگری مالی که اساساً متمرکز بر محافظه کاری حسابداری بوده، به مقایسه شرکت‌های متقلب و غیر متقلب بر حسب عملکرد اخلاقیشان در فضای کسب و کار پرداختند. تجزیه و تحلیل آماری با استفاده از هر دو گروه نشان داد که ارزش‌های اندازه‌گیری شده محافظه کاری حسابداری، تفاوت معناداری بین گروه متقلب و غیر متقلب ندارد. افزون بر این، شرکت‌های متقلب، سطح مطلق اقلام اختیاری بزرگتری نسبت به همتایان غیر متقلب خود نشان دادند. این نتیجه حاکی از این است که شرکت‌های متقلب در قیاس با شرکت‌های غیرمتقلب، با احتمال بیشتری به دستکاری سود می‌پردازند. همچنین کیفیت اقلام تعهدی شرکت‌های متقلب پایین‌تر از شرکت‌های غیرمتقلب بود.

قنچی و همکاران^۲ (۲۰۲۰) با بررسی تأثیر ارتباطات سیاسی بر شیوه‌های مدیریت سود در بورس اوراق بهادار تهران در بین سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۶ در ۱۶ صنعت و ۲۷۱ شرکت نشان دادند که در طول مطالعه، شرکت‌ها به مدیریت سود پرداخته‌اند و در عین حال بیش از ۷۰ درصد از شرکت‌ها از روش مدیریت سود تعهدی استفاده کرده و ارتباطی بین روابط سیاسی و مدیریت سود واقعی وجود دارد و تغییر سطح عمومی قیمت‌ها و شاخص‌های اقتصادی بر این ارتباط تأثیر می‌گذارد. همچنین، روش‌های مدیریت سود تعهدی مستقل از ارتباطات سیاسی شرکت‌ها و تأثیر تعاملی سطح عمومی قیمت‌ها و شاخص‌های کلان اقتصادی به دلیل استقرار دولت‌های مختلف بود.

ایدی و انزلین^۳ (۲۰۲۲) با هدف تجزیه و تحلیل اثر اصول آیین رفتار حرفه‌ای شامل درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت، رازداری و رفتار حرفه‌ای بر کیفیت گزارش مالی نشان دادند که درستکاری، بی‌طرفی، صلاحیت و رفتار حرفه‌ای بر کیفیت گزارش‌های مالی اثر معنادار دارد اما رازداری اثر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارد.

پنگریوئن و همکاران^۴ (۲۰۲۳) با بررسی اثر آیین اخلاق حرفه‌ای و حکمرانی خوب بر کیفیت صورت‌های مالی شرکت‌ها به نتایجی دست یافتند حاکی از این‌که فهم اخلاق حرفه‌ای اثر مستقیمی بر کیفیت ارائه صورت‌های مالی شرکت دارد به این معنی که درک بهتر اخلاق حرفه‌ای منجر به آگاهی و تعهد

³ Edi & Enzelin

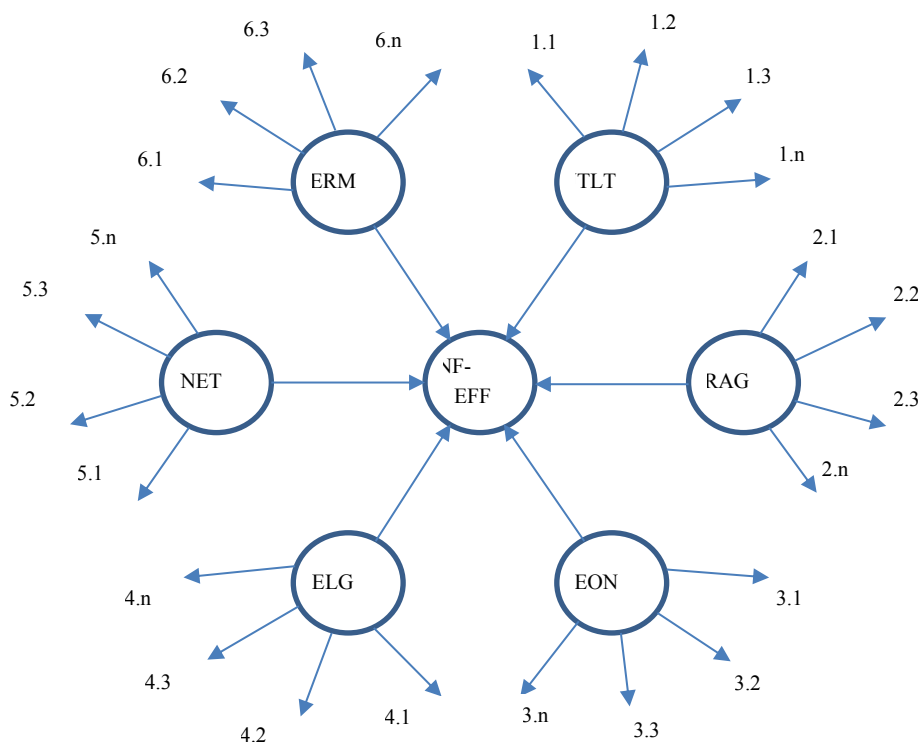
⁴ Pangaribuan et al.

¹ Im & Nam

² Ghongi et al.

دهد (ایم و نام، ۲۰۱۹). پیش‌بینی می‌شود یک ارتباط مستقیمی بین عملکرد اخلاقی و کیفیت گزارشگری مالی وجود داشته باشد، بر این مبنای که آماده‌سازی گزارشات مالی شفاف‌تر و باکیفیت‌تر که تسهیل‌کننده فرایند تصمیم‌گیری برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است، اخلاقاً ترجیح داده می‌شود (الایان و همکاران، ۲۰۱۶).

و شبکه با استفاده از مدل‌سازی شبکه‌ای تحلیل پوششی داده‌ها است. تحت شرایط یکسان، اگر ویژگی‌های شخصیتی، باورها و اصول اخلاقی یک مدیر، فعالیت‌های گوناگون یک شرکت را شکل می‌دهد، پس قابل پیش‌بینی خواهد بود که این ویژگی‌ها بتواند کیفیت گزارشگری حسابداری را نیز تحت الشعاع قرار



شکل ۱. مدل مفهومی کلی پژوهش جهت تبیین و تحلیل فرضیات با استفاده از الگویابی معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی

فرضیه پنجم: سطح کیفیت گزارشگری مالی واحدهای گزارشگر تحت تأثیر رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی مذهبی است. **فرضیه ششم:** سطح کیفیت گزارشگری مالی واحدهای گزارشگر تحت تأثیر رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی غیراخلاقی است.

۳. روش‌شناسی پژوهش

روش اجرای این پژوهش از منظر نتیجه اجرا یک پژوهش کاربردی، از منظر فرایند اجرا (نوع داده‌ها) یک پژوهش کمی، از منظر منطقی اجرا یک پژوهش قیاسی-استقرایی (ترکیبی)، از منظر بعد زمانی یک پژوهش طولی گذشته نگر (پس رویدادی)

بر این اساس فرضیات زیر با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی مورد آزمون قرار خواهند گرفت:

فرضیه اول: سطح کیفیت گزارشگری مالی واحدهای گزارشگر تحت تأثیر رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی منفعت‌گرایی است. **فرضیه دوم:** سطح کیفیت گزارشگری مالی واحدهای گزارشگر تحت تأثیر رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی عمل‌گرایی است. **فرضیه سوم:** سطح کیفیت گزارشگری مالی واحدهای گزارشگر تحت تأثیر رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی وظیفه‌شناسی است. **فرضیه چهارم:** سطح کیفیت گزارشگری مالی واحدهای گزارشگر تحت تأثیر رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی تفسیری است.

مدل ساختاری و مدل کلی معادلات ساختاری که شامل آزمون‌های پایایی هر یک از متغیرهای مشاهده پذیر یا معرفها، آلفای کروناخ و پایایی مرکب جهت ارزیابی پایایی مدل‌های اندازه گیری، آزمون روایی همگرا (معیار متوسط واریانس استخراج شده) و روایی تشخیصی (آزمون بارهای مقطعی و آزمون فورنل - لارکر) جهت سنجش روایی مدل‌های اندازه گیری، شاخص اشتراک با روایی مقاطع جهت ارزیابی کیفیت مدل اندازه گیری، شاخص ضریب تعیین (R^2) متغیرهای پنهان درونزا، ضرایب مسیر (β) و معناداری آن، شاخص ارتباط پیش بین (Q^2) استون گایسر یا شاخص افزونگی و معیار اندازه اثر کوهن جهت آزمون کیفیت مدل ساختاری و نهایتاً شاخص نیکویی برازش جهت آزمون مدل کلی معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی است.

در این پژوهش، جامعه آماری کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند و نمونه آماری با استفاده از روش حذف سیستماتیک و اعمال محدودیت های غربالگری از جمله سال مالی، صنعت مربوطه، داده های مورد نیاز و ... بالغ بر ۱۸۱ شرکت شدند که به عنوان جامعه در دسترس اقدام به سنجش نمره کارایی اطلاعاتی آن ها شد و متعاقب توزیع پرسشنامه در بین آنها، تعداد ۸۸ پرسشنامه قابل استفاده گردآوری شد.

متغیرهای پژوهش در مدل سازی معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی، متغیرهای درونزا (وابسته) و متغیرهای برونزا (مستقل) هستند که متغیر وابسته یا درونزا همان امتیاز کارایی اطلاعاتی واحدهای گزارشگر در مراحل مختلف و تحت شبکه است که با استفاده از مدل شبکه‌ای تحلیل پوششی داده‌ها محاسبه شده است و متغیرهای مستقل یا برونزا همان رویکردهای تصمیم گیری اخلاقی مدیران مالی به منزله استانداردهای اخلاقی متولیان امر گزارشگری مالی است که با استفاده از پرسشنامه استاندارد اخلاق سنجی مورد سنجش قرار گرفته است.

به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و انجام آزمون‌های مختلف نرم افزارهای 9 Eviews، 26 SPSS، 2007 DEA Frontier، 3 Smart PLS و 2007 Microsoft Office Excel مورد استفاده قرار گرفته‌اند.

و از نظر هدف پژوهش یک پژوهش تحلیلی (همبستگی)- توصیفی (پیمایشی) است. با توجه به ارزیابی و رتبه بندی شرکت‌ها از نظر کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از مدل تحلیل پوششی داده‌های شبکه‌ای، روش پژوهش این مطالعه از نوع روش‌های تحلیلی از زیرگروه پژوهش تحلیلی ریاضی است که هدف آنها توسعه روابط بین مفاهیم تعریف شده از طریق روابط ریاضی است (این مدل‌ها به صورت ریاضی روابط را توسعه داده و مثال عددی از محاسبات آنها نشان می‌دهند؛ یعنی از داده‌ها برای آزمون و اثبات نظریه خود استفاده نمی‌کنند) و بر حسب بررسی نقش اخلاق در کیفیت گزارشگری مالی، از نوع روش‌های همبستگی است. روش‌های مورد استفاده جهت گردآوری داده‌های مورد نیاز پژوهش، اسنادکاوی^۱ و پرسشنامه^۲ است. جهت تدوین متون و ادبیات پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده است که در بر گیرنده کتب، پایان‌نامه‌ها و نشریات تخصصی فارسی و لاتین و همچنین پایگاه‌های الکترونیکی است. جهت گردآوری داده‌های مورد نیاز پژوهش به منظور محاسبه امتیاز کارایی اطلاعاتی هر کدام از واحدهای گزارشگر، از سایت شرکت مدیریت فناوری بورس تهران، سایت کدال، سایت بانک مرکزی، پایگاه داده نرم افزار ره آورد نوین ۳ استفاده شده است و داده‌های صورت‌های مالی، داده‌های بازار و آمار و ارقام مورد نیاز برای دروه ۶ ساله منتهی به ۱۴۰۱ استخراج شده است. جهت استخراج استانداردهای اخلاقی واحدهای گزارشگر از پرسشنامه استاندارد اخلاق سنجی (کلر، ۲۰۰۷؛ مهدوی و علی پور، ۱۳۸۹) در راستای سنجش رویکردهای تصمیم گیری اخلاقی متولیان امر گزارشگری مالی استفاده شده و در اختیار مدیران مالی قرار گرفته است.

در این پژوهش برای سنجش متغیرهای مورد استفاده در مدل تحلیل پوششی داده‌های شبکه‌ای و در قالب ورودی‌ها و خروجی‌های مدل در دو مرحله، از روش‌های رگرسیون حداقل مربعات و همبستگی و سایر روابط ریاضی استفاده شده است و به منظور محاسبه امتیاز کارایی مراحل مختلف و شبکه مطابق با پژوهش علی پور و همکاران (۱۴۰۱) از تکنیک تحلیل پوششی داده‌های شبکه‌ای بهره برده شده است و امتیاز کارایی اطلاعاتی واحدهای گزارشگری برای سال ۱۴۰۰ مورد سنجش قرار گرفته است. برای بررسی فرضیات پژوهش و مدل سازی نحوه اثرگذاری استانداردهای اخلاقی واحدهای گزارشگر بر کیفیت اطلاعات ارائه شده توسط آنها نیز از الگویایی معادلات ساختاری مبتنی بر روش حداقل مربعات جزئی استفاده خواهد شد به همراه انجام آزمون‌های گوناگون جهت ارزیابی کیفیت مدل‌های اندازه گیری،

²Questionnaire¹Archival method

۴. تجزیه و تحلیل داده ها

با توجه به ماهیت پیش بین محور مدل سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی^۱، شاخص‌های برازش مدل که به همراه این رویکرد توسعه یافته‌اند مربوط به بررسی کفایت مدل در پیش بینی متغیرهای وابسته هستند. در واقع این شاخص‌ها نشان می‌دهند که برای مدل اندازه گیری، معرف‌ها^۲ تا چه حد توانایی پیش بینی بونی سازه^۳ زیربنایی خود را دارند و برای مدل ساختاری، متغیرهای برون زا تا چه حد و با چه کیفیتی توانایی پیش بینی متغیرهای درون زای مدل را دارند. بر این اساس، چارچوب واحد برای برازش مدل معادلات ساختاری واریانس محور یا همان روش حداقل مربعات جزئی طبق مراحل زیر است:

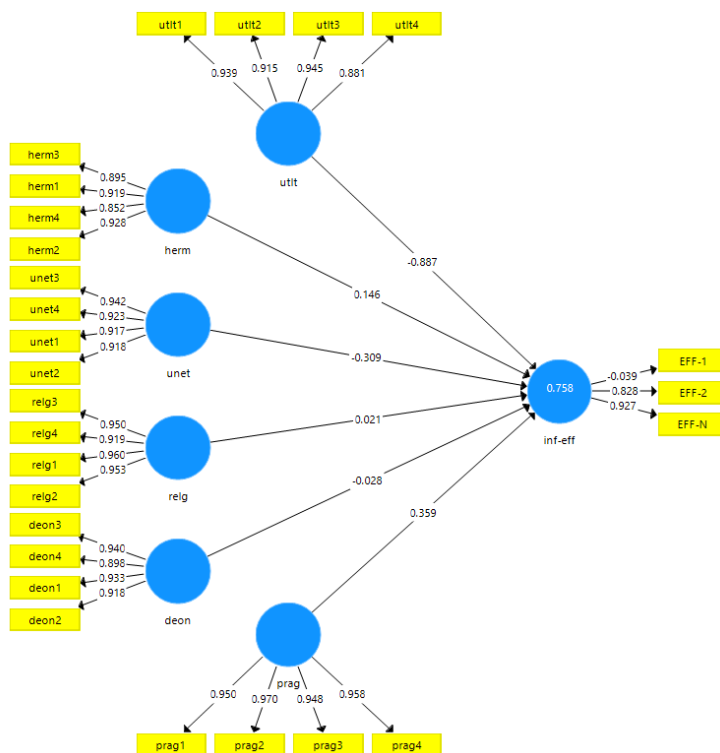
- (۱) ارزیابی مدل اندازه گیری (مدل بیرونی^۴) انعکاسی یا ترکیبی
- (۲) آزمون مدل ساختاری (مدل درونی^۵)
- (۳) آزمون کلی مدل معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی

۴.۱. آزمون مدل اندازه گیری

آزمون مدل اندازه گیری شامل آزمون های پایایی، روایی و کیفیت مدل اندازه گیری انعکاسی است. جهت بررسی آزمون پایایی مدل، از این رو که در مدل‌های اندازه گیری انعکاسی، یک مجموعه متغیرهای مشاهده پذیر منعکس کننده متغیر پنهان منحصر به فردی هستند، باید شرط همگنی و تک بعدی بودن آن مدل برقرار باشد. برای این منظور سه شاخص یا معیار برای بررسی پایایی یک مدل اندازه گیری انعکاسی وجود دارد

- (۱) پایایی هر یک از متغیرهای مشاهده پذیر یا معرف‌ها
- (۲) آلفای کرونباخ^۶
- (۳) پایایی مرکب^۷

در رابطه با پایایی هر یک از متغیرهای مشاهده پذیر، در صورتی مدل اندازه گیری انعکاسی مدلی همگن خواهد بود که قدر مطلق بار عاملی هر یک از متغیرهای مشاهده پذیر متناظر با متغیر پنهان آن مدل، دارای حداقل مقدار ۰.۷ باشد. همانگونه که در مدل کلی شکل ۲ مشاهده می‌شود، قدر مطلق بارهای عاملی تمامی متغیرهای مشاهده پذیر مدل‌های اندازه گیری انعکاسی بالاتر از ۰.۷ می‌باشد به غیر از متغیر EFF-1.



شکل ۲. ضرایب مسیر و بارهای عاملی

⁴Outer model

⁵Inner model

⁶Cronbach'sAlpha

⁷CompositeReliability

¹Partial Least Squares – Structural Equation Modeling (PLS-SEM).

²Indicators

³Construct

نمایان می‌کند. حداقل آستانه قابل قبول این معیار، مقدار ۰.۵ در نظر گرفته شده است. بدین معنی که لازم است متغیر پنهان مورد نظر حداقل ۵۰٪ واریانس مشاهده پذیر های خود را تبیین کند. جدول ۲ میانگین واریانس استخراج شده متغیرهای پنهان هر کدام از مدل‌های اندازه گیری را نشان می‌دهد. همان گونه که مشاهده می‌شود، مقدار نتایج حاصل از محاسبه این معیار همگی بالاتر از ۰.۵ می‌باشد که حاکی از اعتبار درونی بالای مدل‌های اندازه گیری است.

روایی تشخیصی یا واگرا توانایی یک مدل اندازه گیری را در ایجاد تمایز میان متغیرهای مشاهده پذیر خود مدل اندازه گیری با سایر متغیرهای مشاهده پذیر مربوط به سایر مدل‌های اندازه گیری می‌سنجد. آزمون فورنل-لارکر روایی تشخیصی را در سطح سازه (متغیرهای پنهان) می‌سنجد. مطابق با معیار آزمون فورنل-لارکر، یک متغیر پنهان مشخص باید در قیاس با سایر متغیرهای پنهان، پراکندگی بیشتری را در بین مشاهده پذیرهای خود داشته باشد تا بتوان ادعا کرد متغیر پنهان مورد نظر روایی تشخیص بالایی دارد. در اصطلاحات آماری جذر میانگین واریانس استخراج شده هر متغیر پنهان باید از حداکثر همبستگی آن متغیر پنهان با متغیرهای پنهان دیگر بیشتر باشد. همانگونه که جدول ۳ نشان می‌دهد جذر میانگین واریانس استخراج شده هر متغیر پنهان در قطر اصلی جدول همبستگی از مقادیر همبستگی متغیر پنهان مورد نظر با سایر متغیرهای پنهان بیشتر است. و بدین وسیله روایی تشخیص مدل اندازه گیری انعکاسی در سطح سازه تأیید می‌شود.

یکی دیگر از آزمون‌های ارزیابی مدل اندازه گیری انعکاسی، سنجش و بررسی کیفیت آن است. کیفیت مدل اندازه گیری انعکاسی توسط شاخص اشتراک با روایی مقاطع^۴ اندازه گیری می‌شود. این شاخص توانایی مدل مسیر را در پیش بینی متغیرهای مشاهده پذیر از طریق متغیر پنهان متناظرشان می‌سنجد. چنانچه این شاخص عدد مثبتی را نشان دهد، مدل اندازه گیری انعکاسی از کیفیت لازم برخوردار است. همانگونه که نتایج جدول ۴ نشان می‌دهد این مقدار برای تمامی مدل‌های اندازه گیری انعکاسی مقدار مثبتی است که حاکی از کیفیت مناسب تمامی مدل‌های اندازه گیری انعکاسی است.

برخی از پژوهشگران پیشنهاد حذف متغیر مشاهده پذیری را می‌دهند که قدر مطلق بار عاملی آن زیر ۰.۴ باشد. ولی صرفاً در صورتی که با حذف آن، پایایی مرکب مدل اندازه گیری مرتبط با آن متغیر مشاهده پذیر افزایش یابد که در ادامه به بررسی این موضوع پرداخته می‌شود.

آلفای کرونباخ شاخصی سنتی برای بررسی پایایی یا سازگاری درونی بین متغیرهای مشاهده پذیر در یک مدل اندازه گیری انعکاسی است. حداقل معیار قابل قبول برای این شاخص که نشان دهنده پایایی مدل اندازه گیری انعکاسی است، ۰.۷ می‌باشد. جدول ۱ مقادیر آلفای کرونباخ را برای هر کدام از مدل‌های اندازه گیری انعکاسی قبل و بعد از حذف متغیر -EFF-1 نشان می‌دهد. به گونه‌ای که جدول ۱ نشان می‌دهد، پس از حذف متغیر -EFF-1 مقدار آلفای کرونباخ مدل اندازه گیری متناظر با این متغیر از ۰.۳۲۵ به ۰.۷۱۵ افزایش یافته و آستانه قابل قبول برای این شاخص را برآورده کرده است.

جدول ۱ مقادیر پایایی مرکب را قبل و بعد از حذف متغیر -EFF-1 نشان می‌دهد. همان گونه که دیده می‌شود قبل از حذف متغیر مذکور، مقدار پایایی مرکب مدل اندازه گیری متناظر با آن متغیر ۰.۶۶۹ بوده که با حذف آن متغیر به ۰.۸۷۱ افزایش یافته و بر این اساس، حداقل آستانه قابل پذیرش این معیار جهت بررسی همسانی درونی مدل اندازه گیری را برآورده کرده است. افزون بر این، همان گونه که پیشتر در بحث پایایی هر یک از معرف‌ها گفته شد برخی از پژوهشگران پیشنهاد حذف متغیر مشاهده پذیری را می‌دهند که قدر مطلق بار عاملی آن زیر ۰.۴ باشد. ولی صرفاً در صورتی که با حذف آن، پایایی مرکب مدل اندازه گیری مرتبط با آن متغیر مشاهده پذیر افزایش یابد. لذا با توجه به افزایش تمامی معیارهای اندازه گیری پایایی پس از حذف متغیر مذکور، متغیر مورد نظر از این پس کلاً از مدل حذف می‌شود.

جهت آزمون روایی مدل اندازه گیری، دو روش مهم وجود دارد که عبارتند از روایی همگرا^۱ و روایی تشخیصی^۲. هدف شاخص روایی همگرا سنجش میزان تبیین متغیر پنهان توسط متغیرهای مشاهده پذیر آن در مدل اندازه گیری مربوطه است. معیار متوسط واریانس استخراج شده^۳ از سوی فورنل^۴ و لارکر^۵ (۱۹۸۱) با هدف فراهم نمودن شاخصی برای سنجش اعتبار درونی مدل اندازه گیری انعکاسی ارائه شده است. به بیان ساده‌تر، این شاخص میزان همبستگی یک سازه با نشانگرهای خود را

^۴Fornell

^۵Larcker

^۶Cross validated communalities

^۱Convergent validity

^۲Discriminant validity

^۳Average variance extracted (AVE)

جدول ۱. مقادیر آلفای کرونیباخ و پایایی مرکب مدل‌های اندازه‌گیری قبل و بعد از حذف متغیر *eff-1*

پایایی مرکب		آلفای کرونیباخ		
بعد	قبل	بعد	قبل	
0.958	0.958	0.941	0.941	Deon
0.944	0.944	0.921	0.921	Herm
0.871	0.669	0.715	0.325	inf-eff
0.977	0.977	0.969	0.969	Prag
0.971	0.971	0.96	0.96	Relg
0.96	0.96	0.944	0.944	Unet
0.957	0.957	0.94	0.94	Utlit

جدول ۲. میانگین واریانس استخراج شده مدل‌های اندازه‌گیری

متغیر پنهان مدل اندازه‌گیری	میانگین واریانس استخراج شده (AVE)
Deon	0.851
Herm	0.808
inf-eff	0.772
Prag	0.915
Relg	0.894
Unet	0.856
Utlit	0.847

جدول ۳. نتایج آزمون فورنل - لارکر جهت سنجش روایی تشخیصی در سطح سازه

utlt	unet	relg	prag	inf-eff	herm	deon	
						0.922	Deon
					0.899	0.92	Herm
				0.879	-0.709	-0.744	inf-eff
			0.956	0.775	-0.877	-0.902	Prag
		0.946	0.689	0.584	-0.682	-0.693	Relg
	0.925	0.63	0.816	0.646	-0.836	-0.854	Unet
0.92	-0.842	-0.665	-0.854	-0.846	0.855	0.875	Utlit

جدول ۴. نتایج آزمون کیفیت مدل اندازه‌گیری انعکاسی با شاخص اشتراک

Q ² (=1-SSE/SSO)	SSE	SSO	
0.726	96.304	352	Deon
0.663	118.8	352	Herm
0.317	120.23	176	inf-eff
0.826	61.281	352	Prag
0.798	71.171	352	Relg
0.732	94.183	352	Unet
0.725	96.631	352	Utlit

۴.۲. آزمون مدل ساختاری^۱

مدل ساختاری مدلی است که در آن روابط بین متغیرهای پنهان (اعم از مستقل یا برونزا و وابسته یا درونزا) بررسی می‌شود. معیارهای آزمون مدل ساختاری شامل موارد زیر است:

- ۱) شاخص ضریب تعیین (R^2) متغیرهای پنهان درون زا
- ۲) ضرایب مسیر (بتا) و معناداری آن
- ۳) شاخص ارتباط پیش بین (Q^2)
- ۴) معیار اندازه اثر

الف. ضریب تعیین (R^2)

معیار اساسی ارزیابی متغیرهای پنهان درون زا در مدل مسیر، ضریب تعیین است. این شاخص نشان می‌دهد چند درصد از تغییرات متغیر درون زا متأثر از متغیر برون زا است. مقادیر ۰.۱۹، ۰.۳۳ و ۰.۶۷ برای متغیرهای پنهان درون زا در مدل مسیر ساختاری (درونی) به ترتیب ضعیف، متوسط و قابل توجه ارزیابی شده است. البته چنانچه متغیر پنهان درونزا تحت تأثیر تعداد

اندکی متغیر برونزا قرار داشته باشد، مقادیر متوسط ضریب تعیین نیز قابل پذیرش است. همانگونه که شکل ۲ نشان می‌دهد مقدار ضریب تعیین متغیر پنهان درونزای مدل ۰.۷۵۸ است که بسیار قابل توجه هست.

ب. ضریب مسیر و معناداری آن

ضرایب مسیر همان بتای استاندارد شده رگرسیون خطی است. در سطح اطمینان ۹۵ درصد، مقادیر آماره آزمون t بیشتر از ۱.۹۶ حاکی از تأیید روابط مفروض در مدل مسیر است. جدول ۵ ضرایب مسیر به همراه انحراف معیار، آماره t و سطح معناداری هر کدام از ضرایب را نشان می‌دهد. آزمون مدل ساختاری از بعد ضرایب مسیر و معناداری ضرایب حاکی از تأثیر معنادار رویکردهای تصمیم گیری منفعت گرایی، عمل گرایی و غیراخلاقی بر سطح کارایی اطلاعاتی است که در ادامه با جزئیات بیشتری در بحث تجزیه و تحلیل و تفسیر نتایج آزمون فرضیه‌ها به آنها پرداخته خواهد شد.

جدول ۵. ضرایب مسیر و معناداری آن در مدل مسیر

P Values	T Statistics (O/STDEV)	Standard Deviation (STDEV)	Sample Mean (M)	Original Sample (O)	جهت مسیر
0.890	0.138	0.200	-0.035	-0.028	deon -> inf-eff
0.401	0.840	0.173	0.142	0.145	herm -> inf-eff
0.046	2.004	0.178	0.324	0.357	prag -> inf-eff
0.769	0.294	0.072	0.026	0.021	relg -> inf-eff
0.020	2.342	0.132	-0.308	-0.308	unet -> inf-eff
0.000	6.083	0.146	-0.905	-0.887	utlt -> inf-eff

مدل در مورد متغیرهای پنهان درونزا، مقادیر ۰.۰۲، ۰.۱۵ و ۰.۳۵ را برای شاخص مزبور به ترتیب ضعیف، متوسط و قوی در نظر می‌گیرند. همانگونه که جدول ۶ نشان می‌دهد اندازه شاخص Q^2 یا شاخص افزونگی متغیر درونزای مدل ۰.۵۲۷ است که حاکی از کیفیت مطلوب مدل ساختاری و قدرت پیش بینی بالای آن است.

جدول ۶. مقادیر شاخص افزونگی جهت اندازه گیری کیفیت

مدل ساختاری

$Q^2 (=1-SSE/SSO)$	SSE	SSO	
	352.000	352.000	Deon
	352.000	352.000	Herm
0.527	83.223	176.000	inf-eff
	352.000	352.000	Prag
	352.000	352.000	Relg
	352.000	352.000	Unet
	352.000	352.000	Utlt

ج. ارتباط پیش بین (Q^2)

شاخص ارتباط پیش بین معیاری دیگر برای ارزیابی مدل ساختاری و کیفیت آن است که تحت عنوان شاخص افزونگی^۲ شناخته می‌شود و هدف آن بررسی توانایی مدل ساختاری در پیش بینی کردن به روش چشم‌پسته^۳ می‌باشد. معروف‌ترین و شناخته شده ترین معیار اندازه گیری این توانایی شاخص Q^2 استون-گایسر^۴ است که بر اساس این ملاک، مدل باید نشانگرهای متغیرهای پنهان درونزای انعکاسی را پیش بینی کند. مقادیر Q^2 مثبت نشان می‌دهند که مقادیر مشاهده شده به خوبی بازسازی شده‌اند و مدل توانایی پیش بینی دارد. به بیان روشن‌تر، در صورتی که کلیه مقادیر به دست آمده شاخص مذکور برای تمامی متغیرهای پنهان درونزای انعکاسی مثبت باشد، می‌توان ادعا کرد مدل ساختاری از کیفیت مناسبی برخوردار است. هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) در رابطه با میزان قدرت پیش بینی

³Blindfolding
⁴Stone-Geisser

¹Structural model
²Cross validated redundancy

د. معیار اندازه اثر

$$GOF = \sqrt{\overline{communality} \times R^2}$$

که در این رابطه $\overline{communality}$ متوسط مقادیر اشتراکی و R^2 متوسط ضریب تعیین است. از آنجا که این مقدار به دو شاخص مذکور وابسته است، حدود این شاخص بین صفر و یک بوده و تزلزل و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰.۰۱، ۰.۲۵ و ۰.۳۶ را به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای این شاخص در نظر می‌گیرند. با توجه به نتایج جدول ۸، شاخص نیکویی برازش به عنوان معیاری برای سنجش عملکرد کلی مدل معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی، مقدار ۰.۷۲ را نشان می‌دهد که حاکی از قوی بودن عملکرد کلی مدل است.

جدول ۸. شاخص نیکویی برازش مدل کلی معادلات ساختاری

communality	R ²	GOF
0.683857143	0.758	0.719975

۵. نتیجه گیری، محدودیت‌ها و پیشنهادهای پژوهش

با توجه به خلأ موجود در پژوهش‌های پیشین از جنبه همه جانبه نبودن شاخص ارزیابی کیفیت اطلاعات و هم از زاویه بررسی گزینشی استانداردهای اخلاقی متولیان امر گزارشگری مالی و ناتوانی در بررسی همه جانبه مبانی استنباط اخلاقی، این پژوهش با هدف بررسی همه جانبه نقش استانداردهای اخلاقی تهیه کنندگان و ارائه کنندگان اطلاعات گزارشگری مالی واحدهای گزارشگر در کیفیت اطلاعات ارائه شده توسط آنها طرح ریزی شده و با مد نظر قرار دادن حتی الامکان تمامی شاخص‌ها و پیامدهای کیفیت اطلاعات و همین طور تمامی طبقات مبانی استنباط اخلاقی به عنوان رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی که عمدتاً منشعب از دو شاخه کلی غایت‌شناسی و وظیفه‌شناسی هستند، بررسی همه جانبه‌ای از نقش استانداردهای اخلاقی تهیه کنندگان و ارائه کنندگان اطلاعات در کیفیت اطلاعات گزارشگری مالی توسط آنها هدف‌گذاری کرده است. که این مهم با ارائه مدل معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی به منظور مدل‌سازی نحوه اثرگذاری استانداردهای اخلاقی بر کیفیت گزارشگری مالی و آزمون فرضیات پژوهش محقق شد. در همین راستا، پس از محاسبه امتیاز کارایی اطلاعاتی واحدهای گزارشگر، تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیات پژوهش انجام شد. در این بخش پس از انجام آزمون‌های مختلف جهت اطمینان از برازش مناسب مدل، از جمله آزمون‌های پایایی هر یک از

کوهن^۱ (۱۹۸۸) برای تعیین شدت رابطه میان متغیرهای پنهان مدل، معیار اندازه اثر را معرفی نمود. به کمک این معیار می‌توان میزان اثر یک متغیر برونزا را بر روی یک متغیر درونزا در مدل معادلات ساختاری اندازه‌گیری کرد. سه مقدار ۰.۰۲، ۰.۱۵ و ۰.۳۵ به ترتیب نمایانگر میزان اثر ضعیف، متوسط و قوی برای این معیار تعریف شده است. رابطه معیار اندازه‌گیری میزان اثر به صورت زیر است: (اثر متغیر A بر متغیر B) $f^2(B)$

$$= \frac{R_{included}^2 - R_{excluded}^2}{1 - R_{included}^2}$$

$R_{included}^2$: ضریب تعیین متغیر درونزا (متغیر پنهان B)

$R_{excluded}^2$: ضریب تعیین متغیر درونزا (متغیر پنهان B) بعد از حذف متغیر برونزا (متغیر پنهان A)

جدول ۷ نتایج سنجش اثر متغیرهای پنهان برونزای مدل بر متغیر پنهان درونزای مدل را نشان می‌دهد. اندازه اثر متغیر منفعت‌گرایی قوی، اندازه اثر متغیرهای تفسیری، مذهبی و وظیفه‌شناسی ضعیف و اندازه اثر متغیرهای غیراخلاقی و عمل‌گرایی مقداری بین ضعیف تا متوسط را نشان می‌دهد.

جدول ۷. اندازه اثر متغیرهای پنهان برونزا بر متغیر پنهان

درونزا

	R ² _{included}	R ² _{excluded}	f ² (A بر متغیر B)
utlt	0.758	0.61	0.61157
herm	0.758	0.755	0.012397
unet	0.758	0.741	0.070248
relg	0.758	0.758	0
deon	0.758	0.758	0
prag	0.758	0.742	0.066116

۴.۳. معیارهای آزمون مدل کلی معادلات ساختاری مبتنی

بر رویکرد pls

در مدل‌سازی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مربعات جزئی، شاخصی به نام نیکویی برازش توسط تننهوس و همکاران^۲ (۲۰۰۵) پیشنهاد شده که هر دو مدل اندازه‌گیری و ساختاری را مد نظر قرار می‌دهد و به عنوان معیاری برای سنجش عملکرد کلی مدل به کار می‌رود. این شاخص با استفاده از میانگین R^2 میانگین مقادیر اشتراکی به صورت زیر محاسبه می‌شود:

²Tenenhaus et al.

¹Cohen

ناشناخته استنباط اخلاقی، به منزله یک رویکرد تصمیم گیری اخلاقی شناخته شده قلمداد نمی شود بلکه به عنوان یک متغیر کنترل و با مضمون بی ارتباط بودن حرفه حسابداری با اخلاق (رویکردهای شناخته شده) و یا ارتباط آن با سایر مبانی استنباط اخلاقی ناشناخته مد نظر قرار گرفته است که بدون پشتوانه نظری است. از این رو، ارتباط مستقیم و معنادار رویکرد غیراخلاقی با کیفیت گزارشگری مالی دال بر این است که اعضای حرفه با وجود بی ارتباط دانستن حرفه حسابداری با اخلاق، در عین حال متعهد به ارائه اطلاعات باکیفیت هستند. به طور خلاصه، تأیید سه فرضیه فوق حاکی از این است که کیفیت گزارشگری مالی متضمن اولویت دادن به منافع اجتماعی به جای منافع فردی است و اخلاق حسابداری هم چیزی جز این نیست. در ارتباط با رد سایر فرضیات یعنی ارتباط بین رویکردهای وظیفه شناسی، تفسیری و مذهبی با کیفیت گزارشگری مالی به طور کلی می توان چنین استنباط کرد که حوزه قانونگذاری و خودتنظیمی حرفه حسابداری در گزارشگری مالی و باورهای مذهبی توان تأثیرگذاری بر تصمیم گیری نسبت به ارائه اطلاعات باکیفیت را ندارند. به بیان روشن تر، رویکرد وظیفه شناسی به معنی پایبندی به قوانین از جمله آیین های رفتار حرفه ای در تصمیم گیری های اخلاقی (در این جا تصمیم گیری نسبت به ارائه اطلاعات باکیفیت) است و رویکرد تفسیری نیز متضمن ارائه اطلاعات با استفاده از قواعد زبانی تدوین شده توسط حرفه حسابداری به عنوان زبان تجارت و تفسیر معاملات و سایر رویدادها از حیث اهمیت و اعتبار و سپس شکل گیری حقیقتی است که بر آن اساس، طرف های ذینفع بتوانند واحد تجاری را بشناسند و با فرض کارآمدی نظام خودتنظیمی حرفه، از بعد نظری می بایست باورپذیری این دو رویکرد متضمن ارائه اطلاعات باکیفیت باشد. در عین حال، با توجه به رد فرضیات مرتبط با این دو رویکرد، حوزه قانونگذاری حرفه حسابداری و تدوین قواعد زبانی گزارشگری مالی از کارآمدی لازم برخوردار نیست که پایبندی به آن بتواند ارائه اطلاعات باکیفیت را تضمین کند. اعضای حرفه بر این باور نیستند که پایبندی به قوانین، آیین های رفتار حرفه ای و قواعد خودتنظیمی حرفه بتواند ساز و کار لازم برای تصمیم گیری نسبت به ارائه اطلاعات باکیفیت را فراهم نماید. در نهایت رویکرد مذهبی به معنی حاکمیت باورهای عمیق مذهبی در تصمیم گیری های اخلاقی (در این جا تصمیم به ارائه اطلاعات باکیفیت) است که از زاویه نظری انتظار می رفت باورهای قوی و ریشه دار مذهبی و پرهیزکاری، زمانی که هویت دینی برای فرد، مرکز ثقل تصمیم گیری های اخلاقی است، انحراف از نقش های از پیش تعیین شده را به دلیل ایجاد سطوح بالای ناراحتی شناختی و عاطفی به حداقل برساند و تضمین

متغیرهای مشاهده پذیر یا معرفها، آلفای کرونباخ و پایایی مرکب جهت ارزیابی پایایی مدل های اندازه گیری، آزمون روایی همگرا (معیار متوسط واریانس استخراج شده) و روایی تشخیصی (آزمون فورنل - لارکر) جهت سنجش روایی مدل های اندازه گیری، شاخص اشتراک با روایی مقاطع جهت ارزیابی کیفیت مدل اندازه گیری، شاخص ضریب تعیین (R^2) متغیرهای پنهان درونزا، ضرایب مسیر (β) و معناداری آن، شاخص ارتباط پیش بین (Q^2) استون گایسر یا شاخص افزونگی و معیار اندازه اثر کوهن جهت آزمون کیفیت مدل ساختاری و نهایتاً شاخص نیکویی برازش جهت آزمون مدل کلی معادلات ساختاری، به تجزیه و تحلیل نتایج آزمون فرضیات پژوهش پرداخته شد. نتایج نشان از پذیرش فرضیات اول، دوم و ششم و رد فرضیات سوم، چهارم و پنجم داشت. این نتایج حاکی از این است که کیفیت گزارشگری مالی شرکتها متأثر از میزان باورپذیری رویکردهای منفعت گرایی، عمل گرایی و غیر اخلاقی است اما تحت تأثیر رویکردهای وظیفه شناسی، تفسیری و مذهبی نیست. به بیان روشن تر، کیفیت گزارشگری مالی با افزایش سطح اعتقاد به رویکرد تصمیم گیری اخلاقی منفعت گرایی و رویکرد غیراخلاقی افزایش می یابد و با افزایش سطح اعتقاد به رویکرد تصمیم گیری اخلاقی عمل گرایی کاهش می یابد. از آنجایی که باورپذیری رویکرد منفعت گرایی مستلزم احترام و رعایت منافع عموم جامعه و اولویت دادن آن نسبت به منافع فردی است، این نتیجه با توجه به مبنای نظری این رویکرد و هدف خدمت رسانی به عموم جامعه توسط حرفه حسابداری، کاملاً قابل انتظار است. به بیان روشن تر، از آنجا که هدف غایی هر حرفه از جمله حرفه حسابداری، خدمت رسانی به عموم جامعه است و حرفه ای ها خود را مقید به رعایت حقوق و منافع عمومی به جای منافع فردی می دانند، انتظار می رود بین میزان باورمندی رویکرد منفعت گرایی و کیفیت اطلاعات (به عنوان اقدامی که متضمن منافع عمومی است) ارتباط مستقیمی وجود داشته باشد. از سوی دیگر، از آنجا که باور به رویکرد عملگرایی مستلزم اولویت دادن منافع فردی است، عملاً در نقطه مقابل رویکرد منفعت گرایی قرار می گیرد. بر این اساس، یافته های این پژوهش مبنی بر ارتباط معکوس میزان اعتقاد به رویکرد عمل گرایی و کیفیت گزارشگری مالی نیز قابل انتظار است به این دلیل که اولویت دادن منافع فردی نسبت به منافع عموم جامعه، با روح خدمت رسانی عمومی به جامعه ناسازگار است و باورمندان این رویکرد ذاتاً و به خودی خود ارزشی برای ارائه اطلاعات باکیفیت (به عنوان اقدامی در راستای تأمین منافع عمومی) قائل نیستند و گزارشات مالی را به نحوی ارائه می دهند که منافع فردی آن ها تأمین شود نه منفعت جامعه. رویکرد غیراخلاقی نیز با هدف لحاظ نمودن سایر مبانی

بینی، اعتماد به نفس بیش از حد، فرصت طلبی و ... بر کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گیرد.

فهرست منابع

احمدی، خدابخش؛ فتحی‌آشتیانی، علی؛ و علی‌رضا عرب‌نیا (۱۳۸۵). "بررسی رابطه بین تقیدات مذهبی و سازگاری زناشویی" خانواده پژوهی، سال دوم، شماره ۵، ۶۷-۵۵. آزاد، اسدالله (۱۳۸۵). "لزوم پایبندی به اصول اخلاقی در اطلاع‌رسانی"، فصلنامه اطلاع‌رسانی، دوره ۱۱، شماره ۱، ۱-۱۰.

اعتمادی، حسین و دیانتهی دیلمی، زهرا (۱۳۸۸). تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال چهارم، شماره‌های ۱ و ۲، ۱۱-۲۰.

باقرزادگان، رضا و خانمحمدی، محمدحامد (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و حاکمیت شرکتی با سرمایه‌گذاری در عملیات اصلی شرکت. حسابداری مدیریت، سال دوازدهم، شماره چهارم، ۱-۱۴.

بسطامی، محمود (۱۳۸۹). مبارزه با فساد مالی و اقتصادی (۳). <https://raskhoun.net/article/show-61635.aspx>

بهشتی، احمد (۱۳۱۴). انسان و مذهب. تهران: کتابخانه صدر. پیری، پرویز؛ حمزه دیدار و فاطمه دانشیار (۱۳۹۳). بررسی رابطه کیفیت گزارشگری مالی با نوع اظهار نظر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۳ (۵)، صص. ۴۷-۷۴.

حساس‌یگانه، یحیی (۱۳۸۳). "سقوط اخلاق حرفه‌ای و فروپاشی انرون". حسابرس، شماره ۲۷، ۴۶-۴۲.

خوشبخت، اسماعیل، تائبی نقندری، امیرحسین، و زینلی، حدیث. (۱۴۰۱). دینداری، اخلاق حرفه‌ای حسابداران و تقلب‌های گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۱۴ (۵۳)، ۲۲۳-۲۵۳. SID. <https://sid.ir/paper/960151/fa>

رجبی، روح‌الله (۱۳۸۳). "حرفه‌ای‌گری و حرفه حسابرسی". در مجموعه مقالات اولین همایش حسابرسی در ایران، چاپ اول، تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران. رحمتی، انشالله (مترجم) (۱۳۷۹). تاریخچه فلسفه اخلاق. چاپ اول، تهران: انتشارات حکمت.

کننده ارائه اطلاعات باکیفیت جهت حفظ رفتار فرد منطبق با نقش مورد انتظار باشد. با این حال، رد فرضیه مرتبط با رویکرد تصمیم‌گیری اخلاقی مذهبی نیز دلالت بر این دارد که باورهای مذهبی توان اثرگذاری بر تصمیم‌گیری اعضای حرفه به ارائه اطلاعات باکیفیت را ندارد و اعضای حرفه بر این باور نیستند که اعتقادات مذهبی می‌تواند تضمین‌کننده ارائه اطلاعات باکیفیت به عنوان یک عمل اخلاقی نیازمند تصمیم‌گیری اخلاقی باشد. از دیگر دلایل رد این فرضیه این است که ممکن است موقعیت‌های غیرمعمولی ظهور کند که در آن یک فرد فعال در حوزه تجارت برای تعیین دقیق اینکه چه اصل اخلاقی باید اعمال شود، دچار سردرگمی شود (کلر و همکاران، ۲۰۰۷). افزون بر این، این پژوهش با محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه جهت جمع‌آوری داده نیز مواجه بوده است. برای مثال، پرسش‌نامه نمی‌تواند نظرها و طرز تفکر آزمودنی را به صورت کامل اندازه‌گیری کند و لذا سطح ریاکاری پاسخگویان در پاسخ به سؤالات اخلاقی بخصوص گزاره‌های دینی ناشناخته است و می‌توانسته نتایج مورد انتظار را تحت الشعاع قرار دهد.

این پژوهش نیز مانند هر پژوهش دیگری با محدودیت‌هایی مواجه شده که ممکن است در نبود این محدودیت‌ها نتایج متفاوت از نتایج فعلی می‌بود. از عمده‌ترین محدودیت‌های این پژوهش عدم دسترسی به داده‌های برخی از شرکت‌ها و متعاقباً حذف آن‌ها از تحلیل بوده که با توجه به درون‌داد بودن مرز کارایی می‌توانسته نتایج را تحت‌الشعاع قرار دهد. تعداد محدود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با توجه به اینکه افزایش تعداد واحدهای تصمیم‌گیری به نسبت تعداد ورودی‌ها و خروجی‌ها به اعتبار نتایج می‌افزاید از دیگر محدودیت‌های قابل اشاره می‌باشد. نبود انگیزه کافی برای مشارکت فعال در پژوهش علمی در بین اعضای جامعه انتخاب شده نیز یکی از محدودیت‌های پژوهش بوده است. با توجه به این محدودیت اخیر مبنی بر اینکه کل مشارکت‌کنندگان در فرایند استخراج مبنای استنباط اخلاقی به منزله رویکردهایی برای تصمیم‌گیری اخلاقی ۸۸ نفر بود و با در نظر گرفتن اینکه جهت بررسی اثر صنعت بر نتایج فرضیات لازم است حداقل در هر صنعت تعداد ۱۵ شرکت وجود داشته باشد (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۵)، لذا بررسی اثر صنعت نیز امکان‌پذیر نبود. این پژوهش با محدودیت‌های ذاتی پرسش‌نامه جهت جمع‌آوری داده نیز مواجه بوده است. برای مثال، پرسش‌نامه نمی‌تواند نظرها و طرز تفکر آزمودنی را به صورت کامل اندازه‌گیری کند.

به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود اثر سایر ابعاد شخصیتی - روانشناختی مدیران، حسابداران و سایر متولیان امر گزارشگری مالی همچون ایده آل‌گرایی - واقع‌گرایی، کوتاه

همایش حسابرسی در ایران، چاپ اول، تهران: جامعه حسابداران رسمی ایران.

مهدوی، غلامحسین و علی پور صفدر (۱۳۸۹). رویکردهای تصمیم گیری اخلاقی مدیران مالی شرکتها. دانش حسابداری، سال اول، شماره دوم، صص ۳۳-۵۳.
نصری، عبدا... (۱۳۷۳). خدا در اندیشه بشر. تهران: انتشارات دانشگاه علامه طباطبایی.

نیکخواه آزاد، علی (مترجم) (۱۳۷۹). بیانییه مفاهیم بنیادی حسابرسی. چاپ دوم، تهران: سازمان حسابرسی.

نیکومرام، هاشم و یونس بادآور نهندی (۱۳۸۸). تبیین و ارائه الگویی برای تعیین و ارزیابی عوامل مؤثر بر انتخاب کیفیت گزارشگری مالی در ایران. فراسوی مدیریت، ۲ (۸)، صص. ۱۴۱-۱۸۷.

یوسفیان، حسن (۱۳۸۵). نیاز به دین. چاپ چهارم، تهران: انتشارات کانون اندیشه جوان.

Agarwal, J.; and D. C. Malloy (2000). "The Role of Existentialism in Ethical Business Decision-making", *Business Ethics: A European Review*, Vol. 9, No. 3, pp. 143-154.

Akeju, J.B. and Babatunde, A.A. (2017). Corporate Governance and Financial Reporting Quality in Nigeria. *International Journal of Information Research and Review*, 4(2), 3749-3753.

Appelbaum, s. h., Deguire, K. J., & lay, M. (2005). the relationship of ethical climate to deviant workplace behavior. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society*, 5(4), 43-55.

Askary S.; and M. Olynyk (2003). "Public Interest, Ethics, and the Balanced Scorecard: Implications for the Accounting Profession", *Australian Accounting Review*, Vol. 16, No. 1, pp. 51-58.

Bakan, J. (2004). *The corporation—The pathological pursuit of profit and power*. New York: Simon & Schuster.

Banerjee, S. B. (2008). Corporate social responsibility: The good, the bad and the ugly. *Critical Sociology*, 34(1), 51-79.

Barnett, T.; and S. Valentine (2004). "Issue Contingencies and Marketers' Recognition of Ethical Issues, Ethical judgements and Behavioral Intentions", *Journal of Business Research*, Vol. 57, pp. 338-346.

Baykal, e., Bhatti, o., irfan, M., & Zakaria, n. B. (2024). rethinking ethical climate: conjoint elevation of life satisfaction and customer-orientation through a stronger inner life. *Journal of Organizational Change Management*, 37(4), 833 847.

BeestFerdyn Van, Geert Braam, Suzanne Boelens. (2009). *Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics*, Working paper, Institute for management Research.

Brooks, L. J. (2000). *Business and Professional Ethics for Accountants*. Canada: South-Westwrn College Publishing.

سپاسی، سحر و حسنی، حسن (۱۳۹۵). رابطه باورهای دینی مدیران با رفتار مدیریت سود. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال اول، شماره دوم، ۱۷-۴۰.
سمیعی امید، پورزمانی زهرا. تأثیر رفتار مبتنی بر اخلاق مدیریت بر ارتباط میان مفاهیم حسابداری و خوانایی در گزارشگری مالی. حسابداری مالی. ۱۴۰۲؛ ۱۵ (۵۸): ۱-۲۰

شریعتی، علی (۱۳۶۱). مذهب علیه مذهب. چاپ اول، تهران: انتشارات سبز.

صادقیان، مسعود؛ بنی مهد، بهمن؛ جهانگیرنیا، حسین؛ غلامی جمکرانی، رضا (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، جهت‌گیری اخلاقی و گزارشگری مالی متقلبان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۳)، ۴۱۳-۴۳۴.

صیادی‌تورانلو، حسین؛ جمالی، رضا؛ و حبیب‌الله میرغفوری (۱۳۸۶). "بررسی رابطه اعتقاد به آموزه‌های مذهبی اسلام و هوش هیجانی دانشجویان" اندیشه نوین دینی، سال سوم، شماره یازدهم، ۱۷۲-۱۴۵.

علم‌الهدی، سیداحمد (۱۳۶۰). اخلاق و روانکاو از نظر اسلام. چاپ دوم، تهران: انتشارات یاسر.

علی پور، صفدر، ملکیان، اسفندیار و فخاری، حسین (۱۴۰۱). ارائه مدل شبکه ای تحلیل پوششی داده ها جهت ارزیابی کارایی اطلاعاتی واحدهای گزارشگر. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۲، ۱-۴۸.

لاریجانی، صادق... (مترجم) (۱۳۶۲). فلسفه اخلاق در قرن حاضر. تهران: مرکز انتشارات علمی و فرهنگی.
مجتبوی، سید جلال‌الدین (مترجم) (۱۳۸۵). کلیات فلسفه. چاپ دوم، تهران: مؤسسه انتشارات و چاپ دانشگاه تهران.

محسنین، شهریار و محمدرحیم اسفیدانی (۱۳۹۶). معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی به کمک نرم افزار Smart-PLS. چاپ دوم. تهران: مؤسسه کتاب مهربان نشر.

مرادی، جواد و زهرا زکی زاده (۱۳۹۳). بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی. دانش حسابداری، ۵ (۱۸)، صص. ۱۴۱-۱۶۳.

مصباح یزدی، محمدتقی (۱۳۸۱). فلسفه اخلاق. چاپ اول، تهران: انتشارات اطلاعات.

منصوری، فردین (۱۳۸۳). "اصول لازم برای تبیین نظام اخلاقی در حرفه حسابداری مستقل". در مجموعه مقالات اولین

- who want to invest with conscience and what can be done to change it. Sausalito: Natural Capital Institute.
- Herath, S. K. & Albarqi, N. (2017). Financial reporting quality: a literature review. *International journal of business management and commerce*, 2(2): 1-14.
- Im C, Nam G. Does Ethical Behavior of Management Influence Financial Reporting Quality? *Sustainability*. 2019; 11(20):1-19. <https://doi.org/10.3390/su11205765>
- Jones, A. (1998). "The Next War: Over the Fate of the Earth", *National Catholic Reporter*, Vol. 35, No. 7, pp. 20.
- Kaufmann, Daniel and Bellver, Ana, *Transparenting Transparency: Initial Empirics and Policy Applications* (August 2005). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=808664> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.808664>
- Keller, A. C.; Smith, K. T.; and L. M. Smith (2007). "Do Gender, Educational Level, Religiosity, and Work Experience Affect the Ethical Decision-making of U.S. Accountants?", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 18, pp. 299-314.
- Korten, D. C. (1998). "Do Corporations Rule the World? And Does It Matter?", *Organization & Environment*, Vol. 11, No. 4, pp. 389-398.
- Lang, M., M. Maffett. (2011). Transparency and liquidity uncertainty in crisis periods. *Journal of Accounting and Economics*, 52, 101-125
- loke, c. h., ismail, s., & Fatima, A. h. (2022). ethical work climate and its influence on work-related ethical behavior among the Malaysian public sector Auditors. *International Journal of Ethics and Systems*, 38(4), 720-741
- Low, M.; Davey, H.; and K. Hooper (2008). "Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 19, pp. 222-254.
- Mahdavihou, M. & M. Khotanlou (2011), "The Impact of Professional Ethics on Financial Reporting Quality", *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, Vol. 5, No. 11, PP. 2092-2096.
- Monsour, E. (2007). "Teaching Ethics to Accounting Majors.", *The Tax Advisor*, Vol. 38, No. 5, pp. 294-296.
- Montenegro, T. M. (2017). Religiosity and corporate financial reporting: evidence from a European country. *Journal of Management, Spirituality and Religion*, 14(1), 48-80.
- Moon, H. The Relationship between Ethical Management and Discretionary accruals. *Korean Account. J.* 2007, 16, 81-105.
- Morris, S. A.; and R. A. McDonald (1995). "The role of moral intensity in moral judgments: an empirical investigation." *Journal of Business Ethics*, Vol. 14, No. 9, pp. 715-726.
- Mubako, g., Bagchi, K., udo, g., & Marinovic, M. (2021). personal values and ethical behavior in accounting students. *Journal of Business Ethics*, 174(1), 161-176.
- Pangaribuan, D., Nuryati, T., & Manurung, B. (2023). The Code of Professional Ethics and Good
- Caliskan, A. O.; Akbas, H. E. and Esen, E. (2014). Ethical Dilemmas and Decision Making in Accounting, corporate governance, springer, 241-252.
- Carlson, D. S.; Kacmar, K. M.; and L. L. Wadsworth (2002). "The Impact of Moral Intensity Dimensions on Ethical Decision Making: Assessing the Relevance of Orientation", *Journal of Managerial Issues*, Vol. XIV, No. 1, pp. 15-30.
- Chen, D., Hu, X., Liang, S., and Xin, F., (2013). Religion tradition and corporate governance. *Economic Research Journal (in Chinese)*, Vol. 59(10), pp:71-84.
- Chih, H. L., Shen, C. H., & Kang, F. C. (2008). Corporate social responsibility, investor protection, and earnings management: Some international evidence. *Journal of Business Ethics*, 79, 179-198.
- Choi, T. H., & Pae, J. (2011). Business ethics and FRQ: Evidence from Korea. *Journal of Business Ethics*, 103, 403-427.
- Choi, T; Pae, J. Business Ethics and Financial Reporting Quality: Evidence from Korea. *J. Bus. Ethics* 2011, 103, 403-427.
- DeBoskey, D.G., Gillett, P.R. (2013) The impact of multi-dimensional corporate transparency on us firms' credit ratings and cost of capital. *Rev Quant Finan Acc* 40, 101-134.
- Deegan C (2004). *Financial accounting Theory*. McGraw Hill publication.
- Dellaportas, S.; and L. Davenport (2008). "Reflections on the Public Interest in Accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 19, pp. 1080-1098.
- Du, X., Jian, W., Lai, S., Du, W., and Pei, H., (2015). Does religion mitigate earnings management? evidence from China. *Journal of Business Ethics*, Vol. 131 (3), pp:699-749.
- Edi, E., & Enzelin, I. (2022). Analyzing the effect of accounting ethics toward the quality of financial report. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 8(2), 36-53
- Elayan, F.A., Li, J., Liu, Z.F., Meyer, T. O. and Felton, S. (2016). Changes in the Covalence Ethical Quote, Financial Performance and Financial Reporting Quality. *J Bus Ethics* 134, 369-395.
- Everett, J.; Green, D.; and D. Neu (2005). "Independence, Objectivity and the Canadian CA Profession." *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 16, pp. 415-440.
- Flanagan, J.; and K. Clarke (2007). "Beyond a Code of Professional Ethics: A Holistic Model of Ethical Decision-Making for Accountants", *ABACUS*, Vol. 43. No. 4, pp. 488-518.
- Fung, B. (2014). The Demand and Need for Transparency and Disclosure in Corporate Governance. *Universal Journal of Management*, 2(2), 72-80.
- Ghonji Feshaki, A.; Khanmohammadi, M. H.; and Yazdani, Sh. (2020). Political Connection and Earnings Management Methods: Evidence from Tehran Stock Exchange. *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, Vol. 5, No. 17, pp. 1-17.
- Hawken, P. (2004). Socially responsible investing: How the SRI industry has failed to respond to people

- Governance on the Quality of Company Financial Statements. *Asian Journal of Entrepreneurship and Family Business*, 7(1), 25-39. <https://doi.org/10.21632/ajefb.7.1.25-39>
- Rachmawati, A.; Kuang, T. M.; En, T. K.; Meythi, M. & Marpaung, E. I. (2025) Building financial reporting quality through ethics, authenticity, and leadership: a study in Indonesia, *Cogent Business & Management*, 12(1), 1-18.
- saleem, M., Qadeer, F., Mahmood, F., Ariza-Montes, A., & han, h. (2020). ethical leadership and employee green behavior: A multilevel moderated mediation analysis. *Sustainability*, 12(8), 1-16.
- Smith LM. A fresh look at accounting ethics. *Accounting Horizons* 2003;17(March (1)):47-9.
- Smyth, M. L.; and J. R. Davis (2004). "Perceptions of Dishonesty Among Two-Year College Students: Academic Versus Business Situations", *Journal of Business Ethics*, Vol. 51, No. 1 pp. 61-69.
- Thong, J. Y. L.; and C. S. Yap (1998). "Testing an Ethical Decision-Making Theory: The Case of Softlifting", *Journal of Management Information Systems*, Vol. 15, No. 1, pp. 213-237.
- Triki, A., Cook, G. L., & Bay, D. (2017). Machiavellianism, Moral Orientation, Social Desirability Response Bias, and Anti-intellectualism: A Profile of Canadian Accountants. *Journal of Business Ethics*, 144(3), 623-635.
- Velayutham, S. (2003). "The Accounting Profession Code of Ethics: Is It a Code of Ethics or a Code of Quality Assurance?", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, pp. 483-503.
- Williams, P. F. (2003). *Modern Accounting Scholarship: The Imperative of Positive Economic Science*. *Accounting Forum* 27: 251-69.
- Williams. P. F. (2004). "You Reap What You Sow: The Ethical Discourse of Professional Accounting.", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 15, pp. 995-1001.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 17/ No. 65/ Spring 2027

Financial reporting quality and ethical standards of financial information providers

Safdar Alipour

Instructor, department of accounting, business and economics school, Persian Gulf University, Bushehr, Iran (corresponding author).
safdar.alipour@pgu.ac.ir

Esfandiar Malekian

Professor, department of accounting, faculty of economic and administrative sciences, Mazandaran University, Mazandaran, Iran
e.malekian@umz.ac.ir

Abstract

The research objective firstly is to develop a model for evaluating information quality of reporting entities using network data envelopment analysis (NDEA) models. The main motivation is the multidimensional feature of information quality concept with respect to the proxies and consequences of information quality along with the capabilities of DEA models in evaluating efficiency of decision-making units (DMUs: here the reporting entities) based on different inputs and outputs. In this regard, firstly the most important proxies and consequences of information quality are extracted from literature review and secondly considered as inputs and outputs of consequential two-stage NDEA model depending on their relationships with information quality concept and finally the information efficiency of reporting entities measured using simultaneously the proxies and consequences of information quality. The second objective of this research is to investigate the relationship between ethical values of reporting entities and the quality of information provided by them. The results obtained from conducting this phase of the research clarified that the first, second, and sixth hypotheses are accepted and the remaining hypotheses are rejected. These results indicate that financial reporting quality of firms is affected by the extent to which utilitarianism, pragmatism and unethical approaches are believed, but it is not affected by deontological, hermeneutical and religious approaches. To put it more clearly, financial reporting quality improves by an increase in the extent of belief in utilitarianism and unethical approaches and worsens by an increase in the level of belief in pragmatism approach. In brief, financial reporting quality involves prioritizing social interests over personal interests, and accounting ethics is nothing but this.

Keywords: financial reporting quality, ethical standards, network data envelopment analysis, structural equation modeling, partial least squares.