

تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش های مالی شرکتها

دکتر حسین اعتمادی*، زهرا دیانتي دیلمی

گروه حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

چکیده

زمینه: حسابداران مسؤولیت حساس و دشواری در تفسیر مبادلات و ارائه آنها به شکل گزارش های مالی که قابل استفاده برای گروههای ذینفع جهت ارزیابی عملکرد شرکتها دارند. بنابراین انجام اعمال حرفه ای غیراخلاقی شامل ارائه اطلاعات مالی با کیفیت نامطلوب و مقلوب می تواند اعتماد عموم را به حسابداران از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه وارد سازد. با افزایش توجه جهانی به مبحث اخلاق و نیز اهمیت کیفیت اطلاعات در حرفه حسابداری، در این تحقیق سعی شده است تا گوشه ای از خلأ تحقیقاتی موجود در تبیین اثر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش های مالی پر شود.

روش کار: در این تحقیق، دیدگاه اخلاقی مدیران مالی با استفاده از پرسشنامه موقعیت اخلاقی سنجیده شد. سپس، ضابطه کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از متغیرهای مشاهده پذیر کمی شد. در نهایت، اثر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت اطلاعات در ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفت. برای داده پردازی نیز از روش الگوی معادلات ساختاری، مبتنی بر روش حداقل مربعات جزئی استفاده گردید.

یافته ها: نتایج تحلیل آماری نشان می دهد که دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارش های مالی موثر است به طوری که ۱۸٪ تغییرات این متغیر را تبیین می نماید. به علاوه، آرمانگرایی اثر مثبت معنی داری بر کیفیت گزارش های مالی دارد.

نتیجه گیری: با توجه به اثر مثبت دیدگاه آرمانگرایی مدیران بر کیفیت اطلاعات مالی، بنظر می رسد ضروری است که نهادهای حرفه ای و مراجع مسؤول در جهت تقویت آرمانگرایی مدیران و در نتیجه، ارتقای کیفیت گزارش های مالی برنامه ریزی نمایند.

کلید واژه ها: گزارش های مالی، آرمانگرا، نسبی گرا، اخلاق در حسابداری.

سراغاز

همگی مؤید حساسیت های موجود بر رعایت موازین اخلاق حرفه ای است. برای نمونه، متن کامل سوگند نامه حسابداران رسمی ایران به شرح زیر است:

اینجانب ... در پیشگاه کتاب آسمانی به خداوند قادر متعال سوگند یاد می کنم در اجرای وظایف خود به عنوان حسابدار رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، همواره اصول و ضوابط حرفه ای خویش را رعایت کنم، درستکاری، بیطرفی و استقلال حرفه ای خویش را حفظ

حسابداران همانند شاغلان سایر حرفه، مسؤولیت های اخلاقی خاصی دارند و باید علاوه بر تبحرکاری، اصول اخلاقی لازم در شغل خود را نیز رعایت نمایند. اخلاق مشاغل و حرفه ها از دیرباز مورد توجه بوده است و آثار بسیاری در بیان بایدها و نبایدهای اخلاقی مربوط به پزشکان، بازرگانان، طالبان علم، ارباب صنعت و مناصب کشوری و لشکری به خصوص از سده های چهارم هجری به بعد نوشته شده است. سوگند نامه بقراط برای پزشکان و یا سوگندنامه جامعه حسابداران رسمی و غیره،

نشانگر کوتاهی در ایفای وظیفه دانشگاهیان در ارائه خدمت به جامعه است. حسابداران شاغل در حرفه حسابداری، هر روز درگیر قضاوت و انتخاب رویه های حسابداری هستند. این در حالی است که دانشگاهیان به طور سنتی، نقش مفسر و اصلاح طلب را در مسائل هنجاری ایفا می کنند و با تمرکز صرف روی مباحث اثباتی، مهمترین نقش خود را در جامعه فراموش کرده اند (۲). تاکید دانشگاهها به تدریس فرضیه هایی که مبنای آنها منفعت شخصی است، می تواند به طور ناخودآگاه به دانشجویان القا کند که وقتی وارد عرصه عمل شدند آنها نیز منفعت شخصی خود را مبنای تصمیم گیریهایشان قرار دهند (۳). از سوی دیگر، بررسی ابعاد اخلاقی دستکاری اطلاعات مالی در سطح خرد و کلان نشان می دهد که دستکاری اطلاعات مالی در هر دو سطح، غیر اخلاقی بوده و از منظر استفاده کنندگان از اطلاعات که دارای قدرت اجرایی در شرکت نیستند و توان کافی برای اعمال فشار روی مراجع قانونگذار حسابداری را ندارند، امری غیرمنصفانه است. منظور از دستکاری اطلاعات مالی در سطح کلان، رایزنی با مراجع قانونگذار برای ترغیب آنها به تدوین قانونی است که بیشترین منفعت را برای تهیه کنندگان اطلاعات دارد. منظور از دستکاری اطلاعات در سطح خرد، مدیریت اقلام حسابداری توسط مدیریت به هدف ایجاد دیدگاهی جانبدارانه از شرکت در ذهن ذینفعان است (۴). براساس مباحث فوق و نیز با توجه به این مهم که هر شخص حسابداری قبل از اینکه وارد دانشگاه شود و فارغ التحصیل رشته حسابداری یا شاغل در حرفه حسابداری گردد، پایه های اخلاقی او سالها قبل، در محیط خانواده و مدرسه و اجتماع پی ریزی شده است، از این رو این سوال به عنوان سوال تحقیق در ذهن محقق شکل گرفته است که آیا دیدگاه اخلاقی مدیران مالی و حسابداران بر کیفیت اطلاعات تهیه شده توسط آنها اثرگذار است؟

کنم، به اخلاق و رازداری حرفه ای در زمان اشتغال و بعد از آن پایبند باشیم، در راه اعتلای نام و مقام و منزلت اجتماعی حسابدار رسمی گام بردارم و در حفظ شوون حرفه ای کوشش نمایم.

اما متأسفانه رخدادهای اخیر حسابداری در جهان و بررسی روند گزارشگری در ایران و سایر کشورها نشان دهنده قصورات اخلاقی در این حرفه است. هرچند دیر زمانی است که مجامع حرفه ای حسابداری در کشورهای مختلف به هدف ملزم کردن حسابداران مسؤولیت پذیری درقبال منافع عموم و رعایت اخلاق حرفه ای، اقدام به تدوین آیین رفتار حرفه ای نموده اند، اما گویا آیین نامه رفتار حرفه ای به تنهایی نمی تواند مشکلات موجود را حل کند و همچنان رسوایی های حرفه حسابداری در گوشه و کنار جهان به وقوع می پیوندد. در تحلیل این وقایع، عده ای با استفاده از فرض های بنیادین اقتصادی، ذات بشر را فرصت طلب و بی توجه به اخلاق بیان نموده اند و خواستار قوانین سختگیرانه تر در حرفه حسابداری می باشند. برخی نیز نخبگان و استادان حسابداری را مسؤول رسواییهای اخیر می دانند و ادعا می کنند که گرایش دانشگاهیان حسابداری به کسب احترام علمی و جدایی آنها از حرفه، آنها را از یافتن ارزشهای مشترک مورد نیاز برای جلوگیری از رسواییهای اخیر ناتوان کرده است. برخی نیز افول ارزشهای اخلاقی در اجتماع را دلیل زیرپا گذاشتن معیار های اخلاقی می دانند. به نظر می رسد سلطه فرضیه اثباتی حسابداری (که فرض زیربنایی آن حداکثر کردن منافع شخصی است) به عنوان الگوی غالب در تحقیقات حسابداری، ما را از توجه به رفتار حرفه ای در قضاوتهایمان دور کرده است (۱). این اعتقاد نیز وجود دارد که فرضیه پردازان اثباتی حسابداری با ناتوانی در ارائه راهکارهای عملی، خود را با عرصه واقعی کار حسابداری بیگانه کرده اند و ناتوانی در حل مسائل عملی،

روش بررسی

جامعه آماری این تحقیق کلیه شرکتهای فعال بورسی (غیر از شرکتهای سرمایه گذاری، واسطه گری مالی، شرکتهای بیمه و ساختمانی) است که در طی ۱۰ سال، از سال ۱۳۷۷ تا ۱۳۸۶ صورتهای مالی حسابرسی شده آنها و یادداشتهای پیوستشان در دوره زمانی مورد بررسی، در دسترس است. شرکتهای حائز ویژگی های مذکور، شامل ۱۸۲ شرکت بود. نمونه تحقیق نیز منطبق با کل جامعه آماری انتخاب شد تا اعتبار تحقیق افزایش یابد. اما در نهایت مدیران مالی ۱۰۵ شرکت به پرسشنامه ها پاسخ دادند و از این رو ۱۰۵ شرکت در تحلیل های آماری تحقیق لحاظ شدند. دلیل انتخاب بورس به عنوان جامعه آماری، توجه بیشتر سرمایه گذاران و تحلیل گران مالی به بورس اوراق بهادار و همچنین در دسترس بودن اطلاعات حسابداری آنهاست که امکان انجام تحقیق را فراهم می آورد. لازم به ذکر است که قلمرو زمانی این تحقیق یکساله (۱۳۸۶-۱۳۸۷) است. ولی برای محاسبه دو ضابطه ارزش پیش بینی و ارزش بازخورد که در کمی کردن متغیر وابسته تحقیق (کیفیت اطلاعات) لحاظ شده اند، از اطلاعات ۱۰ ساله شرکتهای (سالهای ۱۳۷۷ الی ۱۳۸۶) استفاده شد تا معادلات رگرسیون لازم برای محاسبه ارزش پیش بینی و بازخورد به دست آید و مبنای محاسبه این دو ضابطه برای سال ۱۳۸۶ قرار گیرد.

به دلیل اینکه تاکنون معیار کمی برای سنجش کیفیت اطلاعات مالی در تحقیقات و نوشتار حسابداری ارائه نشده است و در واقع تحقیق حاضر، اولین گام برای ارائه الگویی در این خصوص می باشد، بنابراین در ادامه مقیاسها و شاخصهای به کار رفته در این تحقیق برای اندازه گیری متغیر کیفیت اطلاعات مالی شرکتهای، تشریح شده است. از سوی دیگر به دلیل فقدان تحقیقی برای بررسی دیدگاه اخلاقی مدیران مالی

در داخل کشور، روشهای ارزیابی دیدگاه اخلاقی نیز به تفصیل توضیح داده شده است.

دیدگاه اخلاقی مدیران مالی

اساس بسیاری از تحقیقات در زمینه تصمیم گیریهای اخلاقی در حسابداری مبتنی بر دیدگاه ادراکی بوده است که تاکید این دیدگاه بر تصمیم گیریهای فردی و نیز مواردی است که در ساختار مراتب ادراک بر انتخاب فرد و اعمالی که او در برابر مسائل اخلاقی انجام می دهد، تاثیر می گذارند. محققان با پیروی از عقاید پیاژه^۱ عنوان می کنند که یادگیری فردی یا به عبارتی توسعه ادراکی، پیش شرط لازم در جهت استدلال اخلاقی است. اولین تحقیقات اخلاقی در حسابداری عمدتاً براساس الگوی رشد ادراکی - اخلاقی کولبرگ^۲ صورت گرفته اند. این الگو متاثر از نظر پیاژه، روانشناسی اخلاق را با روانشناسی ادراکی در هم می آمیزد و ۶ مرحله از رشد ادراک ارائه می دهد که همانند پله های نردبان، ترقی ادراکی و اخلاقی فرد را در ۳ سطح نشان می دهد. این ۳ سطح از طریق سه نوع ارتباط گوناگون بین خود و قواعد اجتماعی و انتظارات اجتماعی قابل درک هستند. کولبرگ بیان می کند که مهارتهای قضاوت اخلاقی ممکن است در افراد مختلف به نسبتهای متفاوتی رشد کرده باشد. پژوهشها نشان می دهد که استدلال اخلاقی یک نقش تعیین کننده در قضاوتهای حرفه ای در حسابرسی و موارد افشای اطلاعات حساس، استقلال حسابرس، و کشف تقلبات دارد (۵). در ادامه کار کولبرگ، اندیشمند دیگری به نام رست، روش آزمون تعریف مباحث^۳ را ارائه داد که این آزمون، ابزاری برای ارزیابی سطح رشد اخلاقی در افراد است (۶). فرضیه رست متکی بر پرسشنامه ای است که توسط پرسش شوندگان علامت گذاری شده و می توان آن را

است، به جای اینکه بدنبال سطح توسعه اخلاقی افراد باشد بیشترین تمرکزش بر روی یک معیار روانسنجی کامل برای سنجش رفتار اخلاقی است. او معتقد است از آنجا که تمرکز این الگو، روی قضاوت اخلاقی افراد بالغ است، از اینرو از الگوی کولبرگ بسیار سودمندتر می باشد (۱۰). این مدعا، در تحقیقات بعدی انجام شده مبتنی بر پرسشنامه موقعیت اخلاقی، اثبات شده است (۱۱ تا ۱۳).

فوریست، فرض نمود که عقاید، شخصیت و ارزشهای اخلاقی هر فرد نتیجه یک سامانه مفهومی یکپارچه^۶ یا بعبارت ساده تر، فلسفه اخلاقی فرد است. سپس او فلسفه اخلاقی افراد را به دو دسته تقسیم نمود: آرمانگرا^{۱۰}، و نسبی گرا^{۱۱}.

نسبی گرایی، فلسفه ای اخلاقی است که از منظر آن مجموعه ای جهان شمول از قوانین و معیار های اخلاقی وجود ندارد. افرادی که درجه بالای نسبی گرایی دارند تمایلی به پذیرش قوانین جمعی ندارند و معتقدند شرایط، موقعیتهای و نیز افراد در تعیین اخلاقی بودن و غیر اخلاقی بودن یک تصمیم دخیل هستند و هیچ تضمینی وجود ندارد رفتاری که در یک شرایط اخلاقی است، در شرایط و موقعیتی دیگر نیز اخلاقی محسوب شود. افراد با درجه نسبی گرایی پایین، احتمال بیشتری وجود دارد که در مقایسه با افراد با درجه نسبی گرایی بالا، مطابق قوانین و مقررات اخلاقی رفتار کنند.

آرمانگرایی، فلسفه ای اخلاقی است که در آن رفاه بشر، نقطه عطف تصمیمات قرار دارد. افرادی که درجه بالای آرمانگرایی دارند، معتقدند همواره باید به طریقی عمل کرد که به دیگران آسیبی وارد نشود. آنهایی که آرمانگرایی کمتری دارند، معتقدند که جلوگیری از صدمه زدن به دیگران در تمام شرایط ممکن نیست. بنابراین باید کار خوب را حتی اگر به قیمت صدمه دیدن برخی از مردم است، انجام داد (۱۰).

تجزیه و تحلیل آماری نمود و به نمره ای به نام p رسید که میزان رشد اخلاقی هر فرد را نشان می دهد. این مقیاس به علت کمی بودن و کاربرد آسان، در تعداد زیادی از تحقیقات اخلاقی حسابداری مورد استفاده قرار گرفت. با این حال بررسی تحقیقات انجام شده نشان داد که آزمون تعریف مباحث، از اعتبار فراوانی برخوردار نیست (۷). تورنتون در سال ۲۰۰۰ در مطالعه ای به بررسی اعتبار مفروضات سه گانه الگوی کولبرگ که مبنای نظری آزمون تعریف مباحث را تشکیل می دهند، پرداخت. فرض اول این است که عدالت تنها اصل اخلاقی است. فرض دوم این است که استدلال مستقل^۴، بر استدلال تشبیهی^۵ ارجحیت دارد. فرض سوم این است که دیدگاه نظم و ترتیب^۶ ارجحیت اخلاقی بیشتری نسبت به دیدگاه طرفدار آزادی^۴ دارد. نتایج این تحقیق نشان داد که اعتبار این مفروضات زیر سوال است و تحقیقات اخلاقی در حسابداری باید مجدداً تکرار شوند، زیرا وجود رابطه خطی بین نمره پایین آزمون تعریف مباحث و رفتار حرفه ای حسابداران که در تحقیقات گذشته مطرح شده، بی اعتباری باشد (۸).

انتقاد دیگری که به الگوی کولبرگ وارد شده این است که کولبرگ عمداً یک الگوی اخلاقی را به عنوان تکامل یافته ترین روش برای انجام قضاوتهای اخلاقی معرفی کرده است و دیدگاههای دیگر را در رتبه های پایین تر قرار داده است (۹). فوریست بیان کرد که "دیدگاه کولبرگ بطور عادی سفسطه برانگیز بوده و مبنای استدلال آن غلط است، و این الگو مبتنی بر یک روش فلسفی و نه علمی برای تحلیل رفتار اخلاقی است". فوریست اظهار داشت که روش علمی، برای اندازه گیری رفتار، ارجح ترین است. او می گوید: افراد، صرفنظر از اخلاقیات، حالتی به خود می گیرند که این موضع گیری آنها بر روی قضاوتشان اثر می گذارد. الگو فوریست که زیربنای پرسشنامه موقعیت اخلاقی^۱

ارزش پیش بینی

در این تحقیق منظور از ارزش پیش بینی، توانایی سودهای جاری در پیش بینی سودها و جریانهای نقد آتی است. تحقیقات قبلی (۱۴ تا ۱۶) نشان می دهد که قدرت پیش بینی سود بر دامنه قیمت‌های پیشنهادی برای خرید و فروش سهام اثر می گذارد. در این تحقیق برای اندازه گیری ارزش پیش بینی کنندگی، میزان توانایی سود جهت پیش بینی سود و جریانهای نقد آتی مدنظر قرار گرفته است برای اینکار قدممطلق اشتباهات پیش بینی ۴ الگوی زیر به عنوان معیاری معکوس جهت اندازه گیری قدرت پیش بینی سودهای جاری استفاده شده است.

۱- الگوی رگرسیون سودهای آتی روی سودهای جاری (الگوی ۱)

$$IBE_{t+1} = \lambda_0 + \lambda_1 IBE_t + e_t$$

۲- الگوی رگرسیون سودهای آتی روی اجزای سودهای جاری (الگوی ۲)

$$IBE_{t+1} = \delta_0 + \delta_1 OCF_t + \delta_2 TA_t + \delta_3 SI_t + e_t$$

۳- الگوی رگرسیون جریانهای نقد آتی روی سودهای جاری (الگوی ۳)

$$OCF_{t+1} = \alpha_0 + \alpha_1 IBE_t + \omega_t$$

۴- الگوی رگرسیون جریانهای نقد آتی روی اجزای سودهای جاری (الگوی ۴)

$$OCF_{t+1} = \pi_0 + \pi_1 OCF_t + \pi_2 TA_t + \pi_3 SI_t + \omega_t$$

که درمعادلات فوق :

IBE = سود خالص بعد از کسر مالیات

e_t = خطای الگو

بر این اساس، در تحقیق حاضر از پرسشنامه موقعیت اخلاقی برای بررسی عقاید اخلاقی مدیران مالی شرکتهای مورد بررسی، استفاده می شود تا اثر این عامل بر روی کیفیت اطلاعات مالی مورد بررسی قرار گیرد. موضوعی که تاکنون در تحقیقات حسابداری به آن پرداخته نشده است.

مقیاسها و شاخصهای اندازه گیری متغیر کیفیت اطلاعات

مالی شرکتهای

برای اینکه اطلاعات باکیفیت تلقی شوند باید حایز یک سلسله خصوصیات کیفی باشند. این خصوصیات باعث می شود تا اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی برای استفاده کنندگان در راستای ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری مفید واقع شود. خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات عبارتند از "مربوط بودن" و "قابل اتکا بودن"، که این دو خصوصیت نیز خود متشکل از خصوصیات دیگری هستند. بدین نحو که برای اینکه اطلاعات مربوط باشند باید ارزش پیش بینی و قابلیت تایید داشته باشند و آن خاصه هایی را ارائه کنند که بر حسب واحد پول، قابل بیان است. و برای اینکه اطلاعات قابل اتکا باشند نیز باید کامل بوده، بیطرفانه و محتاطانه و با بیانی صادقانه و با رعایت رجحان محتوا برشکل تهیه و ارائه شوند. در ادامه روش سنجش کیفیت اطلاعات مالی با توجه به دو ویژگی مربوط بودن و قابل اتکا بودن اطلاعات از طریق ضابطه‌های اولیه مربوطه، توضیح داده شده است.

مربوط بودن

اطلاعاتی مربوط تلقی می شوند که بر تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال و آینده یا تایید و تصحیح ارزیابیهای گذشته آنها موثر واقع شود.

قابل اتکا بودن

برای اینکه اطلاعات مفید باشد باید علاوه بر مربوط بودن، قابل اتکا نیز باشد. اطلاعاتی قابل اتکا هستند که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشند و به طور صادقانه، معرف آن چیزی باشد که مدعی بیان آن است یا به گونه ای معقول، انتظار می رود بیان کند.

کامل بودن

از آنجا که رابطه معکوسی بین سطوح محتوایی (میزان افشای اطلاعات) گزارشهای مالی و میزان پنهان کاری حسابداری وجود دارد، یکی از متغیرهای مورد استفاده در این تحقیق برای سنجش قابلیت اتکای اطلاعات، میزان افشای اطلاعات بوده است. توجه به عدم دسترسی به اطلاعات و سند و مدارک موجود در شرکتها، تنها منبع موجود و قابل استناد و موثق، گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکتها (با علم به محدودیتهای ذاتی حسابرسی و کاستیهای موجود) است که می توان با بررسی بندهای آن، موارد عدم افشای با اهمیت در گزارش های مالی شرکتها را متوجه شد. از این رو در این تحقیق از ضابطه تعداد موارد عدم افشای اطلاعات که داده های آن، از گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت استخراج شده، به عنوان معیاری معکوس برای سنجش میزان کامل بودن اطلاعات شرکتها استفاده گردیده است.

احتیاط، بیان صادقانه، بی طرفی رجحان محتوا بر شکل

اظهارنظر حسابرسان معیاری است برای تشخیص میزان قابلیت اتکاء صورتهای مالی یک شرکت. در بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی آمده است: «آنچه حسابرسی به فرایند گزارشگری مالی می افزاید، مربوط به «کیفیت» اطلاعات گزارش شده و نیازاستفاده کنندگان به ارزیابی کیفیت اطلاعات قبل از استفاده از آنهاست». از این رو در این تحقیق از متغیرهای نوع اظهارنظر حسابرس (مقبول، مشروط، مردود)، تعداد

$$OCF_t = \text{چریانهای نقد عملیاتی شرکت } i \text{ برای سال } t$$

$TA_t = \text{جمع کل اقلام تعهدی شرکت برای سال } t \text{ (که برابر است با تغییر در داراییهای جاری - تغییر در بدهیهای جاری - تغییر در مانده وجه نقد - تغییر در حصه جاری بدهیهای بلند مدت - هزینه استهلاک)}$

$$SI_t = \text{اقلام غیر مترقبه و غیر مستمر برای سال } t$$

برای اینکه اندازه شرکتها، تاثیری روی نتایج تحقیق نداشته باشد، تمامی این متغیرها برحسب میانگین داراییهای شرکت، معیارین شده است.

ارزش تایید کنندگی (باز خورد)

برای سنجش میزان ارزش بازخورد اطلاعات مالی از تفاوت بین قدرمطلق اشتباهات در برآورد سود سال بعد، قبل و بعد از لحاظ کردن سود سال جاری استفاده می شود.

$$FV_t = [|PE_B| - |PE_A|]$$

$$FV_t = \text{ارزش بازخور سود برای سال } t$$

$|PE_B| = \text{اشتباه پیش بینی سود سالهای بعد (یک بار با استفاده از الگوی ۱ و یکبار با استفاده از الگوی ۳)، بدون در نظر گرفتن سود سال جاری}$

$|PE_A| = \text{اشتباه پیش بینی سود سالهای بعد (یک بار با استفاده از الگوی ۱ و یک بار با استفاده از الگوی ۳)، با در نظر گرفتن سود سال جاری}$

به موقع بودن

کاملا بدیهی است که اطلاعات اگر به موقع ارائه نشوند مربوط بودن خود را از دست خواهند داد. برای سنجش میزان به موقع بودن اطلاعات نیز از ضابطه میزان فاصله زمانی بین تاریخ پایان دوره مالی شرکتها و نیز زمان برگزاری مجمع عمومی سالیانه آنها استفاده شده است.

اخیرا در علوم رفتاری و اجتماعی برای داده پردازی های چند متغیره، کاربرد فراوان یافته است (۲۱). رویکرد های مختلفی در مورد الگوی معادلات ساختاری وجود دارد که یکی از پر کاربرد ترین آنها استفاده از روش شناسی مبتنی بر واریانس به روش حداقل مربعات جزئی یا همان الگو های نرم است که در مقابل الگو های ساختاری کوواریانس محور، انعطاف پذیری بالاتری دارند (۲۲). روش حداقل مربعات جزئی، زمانی که برای هر سازه تعداد متغیر زیاد و یا حجم نمونه کم است، بسیار مناسب است (۲۱). اجرای این فن نرم افزار های خاص خود را دارد که با توجه به دسترسی محقق به نسخه 2 SPLS از این نرم افزار برای تدوین الگوی معادله ساختاری استفاده شده است، زیرا این روش در اولین مراحل تدوین و ارائه یک الگو، مناسبتر است و در ضمن به حجم نمونه زیاد و فرض عادی بودن جامعه، محدود نیست.

یافته های پژوهش

در این مرحله با توجه به اینکه سازه اخلاق خود از دو سازه نسبی گرایی و آرمانگرایی تشکیل شده بود الگوی منفردی برای آن طراحی گردید. بر اساس ارقام جدول ۱، از آنجا که در سطح P مساوی ۵ درصد، مقدار t-value برابر ۱/۹۸ است که بیشتر از ۶۴/۱ می باشد، اثر دیدگاه اخلاقی آرمانگرا بر کیفیت اطلاعات مالی از لحاظ آماری، معنی دار است. از طرف دیگر، چون مقدار ضریب مسیر اثر دیدگاه اخلاقی آرمانگرایی بر کیفیت اطلاعات مالی یک رقم مثبت و برابر ۰/۴۳۷+ می باشد، آرمانگرایی، اثر مثبت بر کیفیت اطلاعات مالی دارد. اما در مورد دیدگاه اخلاقی نسبی گرا، با توجه به اینکه مقدار T-value کمتر از ۱/۹۸ شده است، اثر این دیدگاه بر کیفیت اطلاعات مالی از لحاظ آماری، معنی دار نیست.

بندهای شرط و نیز تعداد بندهای محدودیت گزارش حسابرس، تعداد موارد عدم رعایت قانون و مقررات معیار های حسابداری و آیین نامه های سازمان بورس، و مدیریت سود به عنوان معیارهایی برای سنجش میزان قابل اتکا بودن اطلاعات مالی استفاده شده است. نتایج تحقیقات انجام شده مبین آن است که مدیریت سود می تواند از قابلیت اتکای اطلاعات بکاهد (۱۷ و ۱۸). یکی از عوامل بنیادی آزمون مدیریت سود در شرکتها، تخمین عامل اختیار و اعمال نظر مدیران در تعیین سود شرکت است. در این تحقیق برای سنجش مدیریت سود با توجه به اقلام تعهدی اختیاری، از باقیمانده های حاصل از برآورد الگوی رگرسیون مقطعی^۱ تعدیل شده جونز به وسیله کوتاری و دیگران (۲۰۰۵) استفاده شده است که کاملترین رویکرد برای مدیریت سود در حال حاضر است. تفاوت الگوی تعدیل شده جونز به وسیله کوتاری با الگوی جونز در این است که در کوتاری و همکاران، متغیر بازده داراییهای سال جاری یا سال قبل را به الگوی اصلی اضافه نموده اند. افزودن متغیر بازده داراییها باعث می شود که تاثیر تطابق عملکرد شرکتها در الگو لحاظ شود (۱۹). لازم به ذکر است که در این تحقیق برای بررسی مدیریت سود از داده های تحقیق انجام شده توسط امیرخانی و اعتمادی (۱۳۸۸) که در تحقیق خود کل شرکتهای پذیرفته شده در بورس را مورد بررسی قرار داده اند، استفاده شده است (۲۰).

روش تحلیل داده ها

در این تحقیق، جهت داده پردازی از الگوی معادلات ساختاری استفاده شد. الگوی معادلات ساختاری^۳، یک روش چند متغیره با هدف نشان دادن علیت و بر اساس تحلیل مسیر با متغیر های مکنون است که

اطلاعات مالی، مربوط به اثر ضابطه‌های فردی، محیطی و سازمانی دیگری است که لازم است در تحقیقات بعدی مورد بررسی قرار گیرد.

از سوی دیگر چون R^2 این الگوی ارتباطی برابر ۰/۱۸ است، یعنی دیدگاه اخلاقی مدیران مالی کلاً ۱۸ درصد تغییرات کیفیت اطلاعات مالی را تبیین می نماید. بدیهی است که مابقی ۸۲٪ تغییرات کیفیت

جدول ۱: ضرایب مسیر استاندارد شده اثرات مستقیم متغیر های الگوی پژوهش

مسیر	ضریب مسیر	t-value	p-level	مقدار R^2
آرمانگرایی ← کیفیت اطلاعات مالی	۰/۴۳۷	۱/۸۹	۰/۰۵	۰/۱۸
نسبی گرایی ← کیفیت اطلاعات مالی	۰/۰۵	۰/۸۹	NS	

NS: بی معنی

بحث و نتیجه گیری

افراد دارای دیدگاه اخلاقی آرمانگرا در مقایسه با افراد نسبی گرا، تمایل کمتری به دستکاری ارقام سود شرکت دارند (۲۳). نتایج این تحقیق از این بابت حائز اهمیت است که در حرفه حساس حسابداری که مبتنی بر جلب اعتماد سرمایه گذاران و مالکان شرکت است، علاوه بر تبحر در کار، دیدگاه اخلاقی مناسب نیز با اهمیت است. از این رو شاید بهتر باشد برنامه ریزی دقیق تری برای تدوین برنامه ها و مباحث درسی اخلاقی در کنار سایر مباحث تخصصی به دانشجویان حسابداری به عنوان مدیران مالی بالقوه شرکتها در نظر گرفته شود. این امر می تواند به ارتقای کیفیت اطلاعات مالی و رعایت اخلاق حرفه ای کمک کند. از به دلایل مذکوره پیشنهاد می شود با تدریس آیین نامه رفتار حرفه ای حسابداری و ذکر مثالهای واقعی از مسائل اخلاقی و بر شمردن جنبه های مالی آن همگام با بیان سرفصلهای درسی، دید دانشجویان را به اهمیت حرفه ای که قرار است در آینده به آن اشتغال ورزند و حساسیت کارشان به خوبی روشن سازند. مقاله حاضر با روشن ساختن اثر دیدگاه اخلاقی افراد بر گزارش های مالی

نتایج این تحقیق نشان می دهد که حصول به ویژگیهای کیفی اطلاعات، نظیر صداقت در ارائه (عینیت)، انصاف و بی طرفی در ارتباط مستقیم با گرایشهای درونی تهیه کنندگان اطلاعات است و این گرایشها نیز به ساختار اخلاقی اشخاص مربوط می شود. افراد براساس گرایشهای درونی خود، متفاوت بوده و این تفاوت بستگی به فرآیندهای ادراکی، ساختار و نحوه استدلال، و درجه رشد ادراکی و اخلاقی آنها دارد. در این تحقیق با استفاده از پرسشنامه موقعیت اخلاقی، سعی شد تا عقاید اخلاقی مدیران مالی شرکتها با توجه به دو دیدگاه آرمانگرا و نسبی گرا، مشخص گردد سپس، اثر این دیدگاه روی کیفیت اطلاعات مالی تهیه شده توسط آنها مورد آزمون قرار گیرد. در نهایت این نتیجه بدست آمد که مدیران مالی شرکتها مورد بررسی که دیدگاه اخلاقی آرمانگرا داشته اند، اطلاعات باکیفیت تری تهیه کرده اند. این یافته، در تطابق با تحقیق قبلی نزدیک به این موضوع است که نشان می دهد دیدگاه اخلاقی افراد (آرمانگرا یا نسبی گرا) بر تصمیمات آنها و نحوه انجام وظایفی که به آنها محول شده است اثر می گذارد. به نحوی که

- and Micro Manipulation. *Journal of Business Ethics* 57: 55-64.
5. Kohlberg L (1984). *The psychology of moral development*. San Francisco, CA: Harper & Row Publisher.
 6. Rest JR (1983). *Morality: Manual for Child Psychology. Cognitive Development (III)*. Wiley and Sons, New York, NY: 556-629.
 7. Bay T, Greenberg R (2001). The relationship of the diet and behavior: a replication, *Issues in accounting Education* 16: 67-380.
 8. Thornton J (2000). Challenges to the defining issues test: A new perspective on accountants' moral development. *Research on Accounting Ethics* 7: 225-52.
 9. Forsyth DR (1992). Judging the Morality of Business Practices: The Influence of Personal Moral Philosophies. *Journal of Business Ethics* 5-6: 461-70
 10. Forsyth DR (1980). A Taxonomy of Ethical Ideologies. *Journal OF Personality and SOCIAL Psychology* 39:175-84
 11. Douglas B, Wier PC (2000). Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation. *Journal of Business Ethics* 28(3): 267-77
 12. Ziengenfuss DE (2001). An examination of the professionalism of fraud examiners. *Southern Business Review* 27(1):23-33
 13. Chonko LB, Thomas RW, Terry WL (2003). Ethics code familiarity and usefulness: Views on idealist and relativist managers under varying conditions of turbulence. *Journal of Business Ethics* 42(3): 237-52
 14. Afleck-Graves J, Callahan CM, Chipalkatti N (2002). Earnings predictability, formation asymmetry, and market liquidity. *Journal of Accounting Research* 40(3):561-83.
 15. Imhoff EA (2003). Accounting Quality, Auditing, and Corporate Governance. *Accounting Horizon* 17:117-28.
 16. Pincus M (1983). Information characteristics of earnings announcements and stock mar-

تهیه شده توسط آنها، به شناخت بیشتر تاثیر عقاید و دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت اطلاعات مالی می تواند کمک نماید و راه شگایی برای انجام تحقیقات آتی در این خصوص باشد.

واژه نامه

1. Defining Issues Test(DIT)	آزمون تعریف مباحث
Independent Reasoning	استدلال مستقل
2. Heteronymous Reasoning	استدلال تشبیهی
3. Law and Order Orientation	دیدگاه نظم و قانون
4. Libertarianism Orientation	دیدگاه طرفدار آزادی
5. Ethical Position Questionnaire (EPQ)	پرسشنامه موقعیت اخلاقی
6. Integrated Conceptual System –Personal Morality Philosophy	سامانه مفهومی یکپارچه - فلسفه اصول اخلاقی فردی
7. Idealism	آرمانگرا
8. Relativism	نسبی گرا
9. Cross-sectional	مقطعی
10. Structural Equation Modeling	الگوی معادلات ساختاری

منابع

1. William PF (2003). Modern Accounting Scholarship: The Imperative of Positive Economic Science. *Accounting Forum* 27: 251-69.
2. Howieson B (1996). Whither financial accounting research; a modern-day bo-peep? *Australian accounting review* 6(1):29-36.
3. Deegan C (2004). *Financial accounting Theory*. McGraw Hill publication.
4. Gowthorpe C, Amat O (2005). *Creative Accounting: Some Ethical Issues of Macro-*

21. McDonald RP, Ringo H (2002). Principles and Practice in Reporting Structural Equation Analyses. *Psychological Methods* 7(1): 64-82.
22. Wakeling IN, Morris J (2005). A test of significance for partial least squares regression. *Journal of Chemometrics* 7(4): 291-304. Retrieved 8/28/2000
Available at:
<http://www3.interscience.wiley.com/journal/110435593/abstract>
23. Greenfield A (2005). Introducing an ethical dimension into the earnings management decision. PhD dissertation. Virginia common wealth University.
- ket behavior. *The Accounting Review* 21: 155-83.
۱۷. شورورزی محمد، مدرس احمد، نیکو مرام هاشم. استفاده از خصوصیات کیفی مفاهیم نظری گزارشگری مالی در ارزیابی کیفیت سود، پایان نامه دکتری حسابداری. دانشگاه آزاد (واحد علوم تحقیقات). دانشکده اقتصاد و مدیریت. ۱۳۸۷.
18. Barua A (2006). Using the FASB qualitative characteristics in earnings quality measures, a doctoral dissertation, Faculty of the Louisiana State University.
19. Kothari SP, Leone AJ, Wasley E (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting and Economics* 39:163-19.
۲۰. امیرخانی کوروش، حسین اعتمادی. بررسی نقش هموارسازی سود در بهبود اطلاع دهندگی سودها و جریانات نقدی. پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری. دانشگاه تربیت مدرس ۱۳۸۸.