

Akhlaq-i zīstī

i.e., Bioethics Journal

2022; 12(37): e11

The Bioethics and Health
Law InstituteMedical Ethics and Law
Research CenterInternational Association
of Islamic Bioethics

Detection, Prioritizing and Meta-Analysis of Social Responsibility Disclosure, Professional Ethics and (Reporting) Tone Management Indexes Affecting Financial Reporting Readability

Rohollah Vafaiepour¹, Mostafa Ghasemi^{1*}, Abdolreza Mohseni¹

1. Department of Accounting, Bushehr Branch, Islamic Azad University, Bushehr, Iran.

ABSTRACT

Background and Aim: Financial statements are the most important source of information for legislators, shareholders, analysts and other stakeholders. These reports will be useful to users if they are understandable. In this regard, the present study was conducted with the aim of identifying, prioritizing and meta-analyzing the indicators of disclosure of social responsibility, professional ethics and tone management (reporting tone) affecting the readability of financial reporting.

Methods: The present study is a descriptive-survey research. The statistical population consists of members of certified public accountants in Tehran and Shiraz. Since official statistics of the study population are not available, their number can be assumed to be unlimited. The statistical sample of the present study consists of 260 members of the mentioned statistical community who were selected using the convenience sampling method. The binomial distribution technique and exploratory factor analysis were used to identify indicators affecting the readability of financial reporting, and fuzzy nonlinear preference technique was used to prioritize indicators. Also, the meta-analysis technique was used to investigate the relationship between social responsibility disclosures, professional ethics and tone management (reporting tone) effective on the readability of financial reporting.

Ethical Considerations: Honesty and trustworthiness have been observed in all stages of writing the article.

Results: Consequently the results of fuzzy non linear preferences technique was used to rank the 3 indexes as follows: 1. Skill, competency and professional reporting; 2. Gifts denotation and receiving; 3. Economical, legal and ethical responsibilities commitment against society and employer for professional ethics index and 1. Accrual based earnings management and Fraudulent and real reporting; 2. Tax evasion and financial leverage; 3. Changing and directing financial performance attitudes with complexity and text length for tone management index and 1. Correct and real information presentation, training of society development and contribution; 2. Employment procedures and rights; 3. Economical growth, productivity and withholding tax and performance for social responsibility disclosure index. Also the meta-analysis results suggested that there is a significant relation between social responsibility disclosure, professional ethics and tone management indexes and financial reporting readability.

Conclusion: Disclosure of social responsibility, professional ethics and tone management (reporting tone) are factors that affect the readability of financial reporting. Emphasis on these three important variables can provide the information needed to make decisions to the organization's stakeholders or market analysts in a more readable and clear way.

Keywords: Social Responsibility Disclosure; Professional Ethics; Tone Management; Financial Reporting Readability; Meta-Analysis

Corresponding Author: Mostafa Ghasemi; **Email:** m.ghasemi@iaubushehr.ac.ir

Received: September 04, 2021; **Accepted:** February 27, 2020; **Published Online:** August 17, 2022

Please cite this article as:

Vafaiepour R, Ghasemi M, Mohseni A. Detection, Prioritizing and Meta-Analysis of Social Responsibility Disclosure, Professional Ethics and (Reporting) Tone Management Indexes Affecting Financial Reporting Readability. *Akhlaq-i zisti, i.e., Bioethics Journal*. 2022; 12(37): e11.



شناسایی، اولویت‌بندی و فراتحلیل شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق

حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی

روح‌اله وفاپور^۱، مصطفی قاسمی^{۱*}، عبدالرضا محسنی^۱

۱. گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران.

چکیده

زمینه و هدف: گزارش‌های مالی، مهم‌ترین منابع اطلاعاتی برای قانونگذاران، سهامداران، تحلیلگران و سایر ذی‌نفعان به شمار می‌آیند. این گزارش‌ها در صورت قابل فهم‌بودن، برای استفاده‌کنندگان مفید خواهد بود. در همین راستا مطالعه حاضر با هدف شناسایی، اولویت‌بندی و فراتحلیل شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی، صورت پذیرفته است.

روش: مطالعه حاضر یک پژوهش توصیفی - پیمایشی است. جامعه آماری این مطالعه را اعضای حسابداران رسمی تهران و شیراز تشکیل می‌دهند. از آنجا که آمار رسمی جامعه مورد مطالعه در دسترس نیست، بنابراین می‌توان تعداد آن را نامحدود فرض کرد. نمونه آماری پژوهش حاضر را ۲۶۰ نفر از اعضای جامعه آماری یادشده که با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس، انتخاب شدند، تشکیل می‌دهند. به منظور شناسایی شاخص‌های مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی از تکنیک توزیع دو جمله‌ای و تحلیل عاملی اکتشافی و جهت اولویت‌بندی شاخص‌ها از تکنیک ترجیحات غیر خطی فازی استفاده گردید. همچنین به منظور بررسی روابط بین افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی، از تکنیک فراتحلیل استفاده شد.

ملاحظات اخلاقی: در تمامی مراحل نگارش مقاله، صداقت و امانتداری رعایت شده است.

یافته‌ها: بر اساس نتایج تکنیک ترجیحات غیر خطی فازی، از بین شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای؛ ۱. مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای ۲. دریافت و اعطای هدایا ۳. ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال جامعه و صاحبکار و در بین شاخص‌های مدیریت لحن؛ ۱. مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری متقابلانه ۲. فرار مالیاتی و اهرم مالی ۳. تغییر و جهت‌دارنمودن نگرش عملکرد مالی با پیچیدگی و طول متن و از شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی؛ ۱. ارائه اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه ۲. آموزش مشارکت و توسعه جامعه، اشتغال ۳. رشد اقتصادی، بهره‌وری و مالیات تکلیفی و عملکرد، به ترتیب رتبه‌های اول تا سوم را از نظر میزان اهمیت و تأثیر به خود اختصاص دادند. همچنین نتایج فراتحلیل نشان داد که بین افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن با خوانایی گزارشگری مالی، رابطه معناداری وجود دارند.

نتیجه‌گیری: افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری)، از جمله عوامل تأثیرگذار بر خوانایی گزارشگری مالی هستند. تأکید بر این سه متغیر مهم می‌تواند اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری ذی‌نفعان سازمان و یا تحلیلگران بازار را به صورت کاملاً خوانا و واضح‌تر فراهم آورد.

واژگان کلیدی: افشای مسئولیت اجتماعی؛ اخلاق حرفه‌ای؛ مدیریت لحن؛ خوانایی گزارشگری مالی؛ فراتحلیل

نویسنده مسئول: مصطفی قاسمی؛ پست الکترونیک: m.ghasemi@iaubushehr.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۱۳؛ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۲۸؛ تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۰۵/۲۶

خواهشمند است این مقاله به روش زیر مورد استناد قرار گیرد:

Vafaeipour R, Ghasemi M, Mohseni A. Detection, Prioritizing and Meta-Analysis of Social Responsibility Disclosure, Professional Ethics and (Reporting) Tone Management Indexes Affecting Financial Reporting Readability. *Akhlaq-i zisti, i.e., Bioethics Journal*. 2022; 12(37): e11.

مقدمه

یکی از هدف‌های اصلی گزارشگری مالی، ارائه اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری به ذی‌نفعان سازمان و یا تحلیلگران بازار است. بدین منظور ارائه اطلاعات مالی مناسب حائز اهمیت زیادی است. در این راستا یکی از شاخص‌هایی که می‌تواند به ارائه مناسب صورت‌های مالی کمک کند، خوانایی است که به افزایش درک استفاده‌کنندگان نسبت به ادعای مدیریت کمک می‌کند (۱). مطلوب نبودن سطح خوانایی گزارشگری مالی، نقطه ضعف بزرگی برای یک سازمان محسوب می‌شود. به عنوان مثال سرمایه‌گذاران ممکن است به علت پیچیدگی و مبهم بودن گزارش سازمان، نتوانند اطلاعات مورد نظر خود را پیدا کنند. در این صورت، جستجوی اطلاعات مورد نظر از طریق منابع برون سازمانی و یا انصراف از سرمایه‌گذاری را می‌توان از جمله پیامدهای ضعف خوانایی گزارشگری تلقی نمود (۲). به طور خلاصه، سرمایه‌گذاران به صورت‌های مالی خواناتر، بیشتر اعتماد و اطمینان می‌کنند و تصمیمات خود را راحت‌تر اخذ می‌کنند. صورت‌های مالی ناخوانا احساس اعتماد و اطمینان را در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کاهش می‌دهد (۳).

عوامل زیادی می‌توانند بر خوانایی گزارشگری مالی مؤثر باشند. یکی از این عوامل، میزان موفق بودن سازمان در رعایت و انجام مسئولیت‌های اجتماعی مربوطه است. مسئولیت‌پذیری اجتماعی (Social Responsibilities) به عنوان ابزاری راهبردی برای افزایش ارزش و پایداری شرکت در درازمدت، از طریق ایجاد روابط مثبت با جامعه، رعایت قوانین و مقررات و اعمال رویه‌های اخلاقی است (۴). در طول چند دهه گذشته مفهوم مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها برجسته‌تر شده است، به نحوی که شرکت‌ها باید در خصوص زیست‌محیطی، عملکرد اجتماعی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی همزمان به مردم و ذی‌نفعان به صورت همزمان پاسخگو باشند (۵). با پیشرفت جوامع و توجه به حقوق بشر، افزون بر مسئولیت متداول شرکت‌ها یعنی سوددهی، مسئولیت شرکت‌ها در قبال جامعه و محیط نیز مورد توجه قرار گرفته است. سهامداران

(Shareholder) دیگر تنها ذی‌نفعان شرکت نیستند، بلکه شهروندان، مشتریان، کارکنان و دولت و حتی نسل‌های آینده نیز ذی‌نفعان شرکت محسوب می‌شوند. هم‌اکنون شرکت‌های زیادی در سراسر جهان، به این مسئولیت خود واقف بوده و در جهت ایفای آن تلاش می‌کنند. گزارشگری مسئولیت‌های اجتماعی، ابزاری برای ارزیابی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها است و با استفاده از آن شرکت‌ها می‌توانند اقدامات خود را در جهت ارتقای کیفیت زندگی آحاد جامعه به اطلاع کلیه افراد جامعه و نهادهای ذی‌نفع برسانند (۶). از این رو در طول چند سال اخیر، شرکت‌های زیادی در سراسر جهان مباحث مربوط به سه جنبه گزارشگری را آغاز کرده‌اند که این گزارش‌ها باید در مورد وضعیت اقتصادی، اجتماعی و محیطی بنگاه اقتصادی، اطلاعاتی را ارائه کند (۷).

یکی دیگر از عواملی که می‌تواند بر خوانایی گزارشگری مالی مؤثر باشد، رعایت اخلاق حرفه‌ای (Professional Ethics) می‌باشد. در سال‌های اخیر، پیشرفت‌های شگرفی در توسعه توانایی فنی حسابداران (Accountant) مطرح شده است، اما کماکان در زمینه اصول حرفه‌ای اخلاقی، این حرفه با چالش‌های زیادی رو به رو بوده است. حرفه حسابداری به دلیل برخی رخداد فعالیت‌های غیر اخلاقی، اعتبار و شهرت قبلی خود را از دست داده و در موقعیت تحقیرکننده‌ای قرار گرفته است. بدیهی است که حرفه حسابداری برای بازپس‌گیری جایگاه مناسب خود، و اعاده حیثیت مجدد باید اعتماد عمومی جامعه را جلب کند (۸). فقدان اخلاق حرفه‌ای همراه با ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی، تصویر غیر واقعی از گزارشگری مالی را در پی دارد. وجود استانداردهای حسابداری و قوانین، فی‌نفسه، صحت گزارشگری مالی را تضمین نمی‌کند. از این رو ترکیبی از اخلاق حرفه‌ای و ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی باید استفاده شود. توسعه اخلاق حرفه‌ای در حسابداری حرفه‌ای، منجر به ارتقای کیفیت گزارشگری مالی می‌شود (۹). آینده حرفه حسابداری به رهبران و رهبری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای بستگی دارد. از این رو لازم است رهبران با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی، حسابداران را به سوی رفتار شرافتمندانه سوق دهند. بدیهی است که با انجام

- اولویت‌بندی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی، چگونه است؟

- بر اساس تکنیک فراتحلیل، آیا بین افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) با خوانایی گزارشگری مالی، رابطه معناداری وجود دارد؟

۱. **اهمیت و ضرورت پژوهش:** خوانایی گزارشگری مالی به عنوان عاملی تأثیرگذار بر تصمیم‌های سرمایه‌گذاری شرکت‌ها از موضوع‌های مورد توجه ادبیات مالی در سال‌های اخیر بوده است. به دلیل اینکه بسیاری از تصمیم‌های اقتصادی بر اساس اطلاعات حاصل از گزارش‌های مالی اتخاذ می‌شود. بنابراین توجه به کیفیت اطلاعات تهیه‌شده برای استفاده‌کنندگان ضرورتی خاص دارد و افزایش کیفیت اطلاعات منتشره می‌تواند موجب کارآتر بودن سرمایه‌گذاری‌های شرکت‌ها و حفظ و توسعه منابع آن‌ها گردد. از سوی دیگر، موضوع گزارشگری مالی می‌تواند بر ارزیابی ریسک کشوری، رتبه پولشویی، اعتبار صورت‌های مالی بنگاه‌ها و پیامدهای مربوط از جمله هزینه سرمایه، تأمین مالی و سرمایه‌گذاری بنگاه‌ها تأثیر شگرفی بگذارد. با توجه به اهمیت کیفیت اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی، به نظر می‌رسد که انجام مطالعات بیشتر و با در نظر گرفتن جنبه‌های جدید آن، به روشن شدن این موضوع کمک نماید. با توجه به تحولاتی که در جهان امروز رخ داده است، خصوصاً در کشورهای در حال توسعه که با تهدیدات عدیده‌ای رو به رو می‌باشند، این کشورها، جهت حل مشکلات اقتصادی خود نیازمند راهکارهای مناسب جهت استفاده بهتر از امکانات و ثروت‌های خدادادی خود می‌باشند. در این راستا یکی از راهکارهای مهم، بسط و توسعه سرمایه‌گذاری است (۱۴). با توجه به اینکه خوانایی گزارشگری مالی، از جمله اصلی‌ترین عوامل تأثیرگذار بر سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها می‌باشد، انجام پژوهش‌هایی مشابه با مطالعه حاضر دارای اهمیت و ضرورت است.

این کار، حرفه حسابداری در آینده می‌تواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی و موفقیت و رفاه ملت‌ها ادامه دهد. این موضوع زمانی تحقق خواهد یافت که حسابداران متعهد به رعایت اصول اخلاقی باشند (۱۰). از آنجایی که اطلاعات ارائه‌شده توسط حسابداران باید قابل اتکا، واقعی و بی‌طرفانه باشد، حسابداران باید واجد شرایط شغلی باشند، بلکه باید در شغل خود از درجه بالایی از درستکاری و امانتداری و اخلاق برخوردار باشند، در نتیجه اخلاق حسابداری برای سازمان، جامعه و ذی‌نفعان از اهمیت زیادی برخوردار است (۱۱).

از دیگر عواملی که به نظر می‌رسد رابطه نزدیکی با خوانایی گزارشگری مالی داشته باشد، مدیریت لحن گزارشگری مالی است. نوع نوشتار در گزارش‌های مالی و تن صدا و لحن در جلسات در هنگام ارائه گزارش باعث ایجاد تغییر در برداشت استفاده‌کنندگان می‌شود. به طور کلی لحن خوش‌بینانه و بدبینانه ابزاری است که مدیران در گزارش‌های غیر عددی، توضیحی و حتی شفاهی به کار می‌گیرند (۱۲). مدیران شرکت‌ها از روی قصد، سودهای گزارش شده را با استفاده از انتخاب سیاست‌های حسابداری خاص، تغییر در برآوردهای حسابداری و اقلام تعهدی، دستکاری می‌کنند تا به هدف‌های مورد نظر خود برسند. همچنین مطالعات نشان داده‌اند که کنترل داخلی مناسب بر اعمال مدیریت سود توسط مدیران تأثیر می‌گذارد، در نتیجه مدیران می‌تواند از طریق پیام مدیرعامل و به کارگیری مدیریت لحن به طور بالقوه رفتار مدیریت سود را پنهان کنند و در نتیجه موجب گمراهی استفاده‌کنندگان درباره شرکت شود (۱۳). با توجه به مطالب بیان‌شده، مطالعه حاضر به شناسایی، اولویت‌بندی و فراتحلیل شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی پرداخته است. بنابراین سوال‌های این مطالعه به شرح زیر هستند:

- شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی، کدامند؟

۲. مبانی نظری و پیشینه تحقیق

۱-۲. **خوانایی گزارشگری مالی:** امروزه بحث و نگرانی‌هایی در خصوص پیچیدگی در نظام‌های گزارشگری مالی جاری در کل دنیا اهمیت فزاینده‌ای یافته است. اگر بازار به اطلاعات مبهم، دشوار، پیچیده و طولانی گزارش‌های سالانه شرکت‌ها واکنش ناقصی نشان دهد، مدیران انگیزه پیدا می‌کنند تا در شرایط بد، گزارش‌های خود را به همین شکل ارائه دهند (۱۵). گزارش‌های مالی، اطلاعات مستند و قابل اعتمادی را با هدف کمک به کاربران در تصمیم‌گیری، ارائه می‌کنند. بنابراین این گزارش‌ها باید مرتبط، قابل اعتماد، قابل مقایسه و قابل فهم باشند (۱۶). اطلاعات مالی و غیر مالی سازمان‌ها باید در کوتاه‌ترین زمان بعد از پایان سال مالی در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد، در غیر این صورت با گذشت هرچه بیشتر زمان ارزش اقتصادی این اطلاعات کمتر خواهد شد (۱۷). محتوا، زمان‌بندی و نحوه ارائه اطلاعات منتشرشده از سوی سازمان رابطه نزدیکی با میزان مطلوبیت خوانایی و قابلیت فهم گزارش‌های مالی دارد (۱۸). نتیجه دو سال مطالعات کمیته‌ای وابسته به کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا که در سال ۱۹۶۹ میلادی منتشر شد، نشان داد که همه ذی‌نفعان قادر به فهم گزارش‌های پیچیده نیستند و بهتر است سازمان‌ها از انتشار گزارش‌های پیچیده، مبهم و طولانی خودداری نمایند (۱۹). در این خصوص دو نظریه وجود دارد. نظریه مدیریت مبهم (Management Obfuscation Theory) چنین بیان می‌کند که مدیران سازمان‌هایی که دارای عملکرد ضعیفی هستند، به منظور گرفتن بازخورد زمانی طولانی‌تر از سوی بازار، تمایل دارند اطلاعات را به صورت مبهم، طولانی و پیچیده گزارش کنند (۲۰-۲۱). در نقطه مقابل، نظریه علامت‌دهی (Signaling Theory) عنوان می‌کند که مدیران شرکت‌های موفق که سازمانشان دارای عملکرد مطلوب بوده است، تمایلی به انتشار گزارش‌های مبهم، طولانی و پیچیده ندارند، بلکه برعکس سعی دارند گزارش‌های مالی را به صورت کاملاً خوانا و واضح‌تر کنند (۲۲). خوانایی، نشان‌دهنده میزان سهولت خواندن و فهمیدن متون است. یک متن خوانا متنی

است که خواننده بتواند آن را به راحتی بخواند و مفهوم آن را درک کند. بنابراین گزارش‌های مالی منتشره از سوی سازمان‌ها هنگامی از درجه مطلوبیت برخوردار هستند که به آسانی برای خوانندگان حرفه‌ای و حتی غیر حرفه‌ای قابل درک باشند (۲۳). بدین منظور کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، شرکت‌ها را تشویق می‌کند تا در ارائه انواع گزارش‌های خود از انگلیسی روان، خوانا و قابل فهم استفاده کنند در ادبیات دانشگاهی نیز همواره به اهمیت مفهوم خوانایی و انتشار گزارش‌هایی با خوانایی بالا تأکید می‌شود (۲۴-۲۵).

۲-۲. **افشای مسئولیت اجتماعی:** روابط و مسئولیت اجتماعی برای دنیای تجارت، موضوعی جدید و پدیده‌ای تازه نیست. در قرن نوزدهم، تعداد زیادی از کارخانه داران در اروپا و آمریکا متوجه مسئولیت خود در قبال جامعه بودند و به مسکن، رفاه و کمک‌های بلاعوض به کارگران توجه کرده و در طرح خانه‌سازی، تندرستی و آموزش برای کارگران و خانواده‌هایشان سرمایه‌گذاری می‌کردند. به هر حال، شیوه جدید مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها برای دستیابی به تأثیر اجتماعی و محیطی مؤسسات و مدیریت آن با یک روش راهبردی، به صورت نظام‌مند و با برنامه درآمده است (۲۶). منظور از مسئولیت اجتماعی این است که به دلیل اینکه سازمان‌ها نهادی اجتماعی هستند و با جامعه تعامل دارند، بنابراین بر جامعه خود تأثیر زیادی دارند. از این رو فعالیت آن‌ها نباید تأثیر منفی بر جامعه داشته باشد و در صورت زیان رساندن بر جامعه، باید سعی در جبران داشته باشند (۲۷). مسئولیت اجتماعی هم‌راستایی میان اهداف، سیاست‌ها و فعالیت‌های سازمان با منافع سهامداران، مشتریان، کارکنان، سرمایه‌گذاران و عموم جامعه می‌باشد (۲۸). در واقع مسئولیت اجتماعی مجموعه وظایف و تعهداتی است که سازمان بایستی در قبال جامعه پیرامون خود انجام دهد (۲۹). مسئولیت اجتماعی دارای ۴ بعد است: بعد اول آن، یعنی بعد اقتصادی هدف اولیه و نهایی هر سازمان، یعنی کسب سود را نشان می‌دهد؛ دومین بعد مسئولیت اجتماعی، بعد قانونی است که از آن به عنوان التزام اجتماعی نیز یاد می‌شود، بر اساس التزام

عدالت فراگیر، آزادی‌گرایی و خیرگرایی» است. در اصول راهبردی اخلاق، ملاک نهایی ارزیابی، «فایده‌گرایی، وظیفه‌گرایی، عدالت فراگیر و آزادی‌گرایی» است، در حالی که بنا به نظریه خیرگرایی، خداوند ملاک نهایی اخلاق است (۳۵). بر اساس نظریه فایده‌گرایی، ملاک، مطلوبیت به دست‌آمده برای اکثریت جامعه است. بر اساس نظریه وظیفه‌گرایی، صرف انجام وظیفه بدون در نظر گرفتن نتیجه، معیار ارزیابی میزان اخلاقی بودن یک رفتار می‌باشد. در عدالت فراگیر، عملی را که موجب افزایش همکاری بین اعضای جامعه شود، می‌تواند درست و عادلانه و مناسب و بنابراین اخلاقی نامید؛ بر اساس نظریه آزادی‌گرایی، عمل اخلاقی عملی است که به آزادی فردی ضربه نزند (۳۶) و بالاخره تقرب به خدا در نظریه خیرگرایی هدف نهایی اخلاق است (۳۷).

۲-۴. **مدیریت لحن (لحن گزارشگری):** زبان و کلمات ابزارهای ارتباط و انتقال افکار و احساسات هستند (۳۸). منظور از لحن، میزان مثبت یا منفی بودن گزارش‌های توضیحی مدیران است. مدیران در گزارش‌های مربوط به پیش‌بینی عملکرد نسبت به صورت‌های مالی، امکان به کارگیری لحن‌های مختلف متناسب با اهداف مدیریتی را دارند. لحن استفاده‌شده در اطلاعات کیفی گزارش، زمینه‌ای مناسب برای افشای اطلاعات فراهم می‌کند. همچنین فرصتی برای مدیران فراهم می‌آورد تا انتظارات خود از عملکرد آتی شرکت را نمایان سازند. از همین رو گزارش پیش‌بینی سود حاوی کلمات مثبت و کلمات منفی می‌باشد. در واقع زبان نیز یک سیستم قراردادی منظم از آواها یا نشانه‌های کلامی یا نوشتاری است که توسط انسان‌های متعلق به یک گروه اجتماعی یا فرهنگی خاص، برای نمایش و فهم ارتباطات و اندیشه‌ها به کار برده می‌شود (۳۹). با توجه به اینکه لحن، یک متغیر کیفی می‌باشد، باید ابتدا اقدام به کمی‌نمودن آن‌ها کرده، سپس به مطالعه تأثیر آن بر عوامل مورد نظر پرداخت. مدیریت لحن (نوشتار) می‌تواند زمینه انگیزه فرصت‌طلبانه به منظور دستکاری اطلاعات بنیادی شرکت فراهم نماید (۱۲). رهنمای رودپشتی و همکاران با آزمون تأثیرات لحن، ساخت

اجتماعی مسئولیت اجتماعی، سازمان‌ها باید در چارچوب قوانین و مقررات عمومی رفتار کنند؛ سومین بعد مسئولیت اجتماعی، بعد اخلاقی است که از آن به عنوان پاسخگویی اجتماعی نیز یاد می‌شود، بر این اساس، سازمان‌ها باید فعالیت خود را در چارچوب ارزش‌ها، باورها و اعتقادات مردم جامعه انجام دهند؛ چهارمین بعد مسئولیت اجتماعی، بعد عمومی و ملی است که از آن به عنوان پاسخگویی اجتماعی نیز یاد می‌شود. بر این اساس سازمان‌ها باید فعالیت‌های خود را با رعایت مصالح ملی و عمومی انجام دهند (۲۷). به طور کلی ۳ رویکرد در خصوص مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها وجود دارد. بر اساس رویکرد اول یا نظریه کلاسیک، هدف سازمان‌ها به حداکثر رساندن سود در چارچوب کاملاً اخلاقی و حقوقی می‌باشد. بر اساس نظریه دوم یا دیدگاه مسئولیت‌پذیری نیز هدف مدیران سازمان‌ها حداکثرکردن سود می‌باشد با این تفاوت که باید بین حقوق ذی‌نفعان سازمان و عامه مردم تعادل و هماهنگی ایجاد شود. بر اساس نظریه سوم یا دیدگاه عمومی، سود هدف نهایی سازمان نیست، طبق این دیدگاه سازمان باید هم به دنبال کسب سطح مناسبی از سود باشد و هم سطح مطلوبی از اقدامات اجتماعی را انجام دهد (۳۰).

۲-۳. **اخلاق حرفه‌ای:** حسابداری نقشی کلیدی در پیشرفت اقتصادی و اجتماعی جوامع مختلف ایفا می‌کند. در این بین، استانداردهای اخلاقی به عنوان خصوصیت مهم حرفه حسابداری شناخته شده‌اند (۳۱). یکی از انتظاراتی که جامعه و ذی‌نفعان بنگاه‌های اقتصادی از حرفه حسابداری دارند، پایبندی کمال و تمام حسابداران، به اخلاق حرفه‌ای می‌باشد (۳۲). رفتارهای غیر اخلاقی شرکت‌های آمریکایی منجر به شکست‌ها و رسوایی‌های ابتدای قرن ۲۱ گردید. حرفه حسابداری به دلیل ماهیت شغلی آن، در معرض تقلب و فساد مالی است. بنابراین اخلاق حسابداری می‌تواند مانند یک سد محکم، به عنوان یک عامل اصلی در پیشگیری از جرائم مالی احتمالی قرار بگیرد (۳۳). ضوابط رفتاری و اخلاقی در حرفه حسابداری عمومی، آیین رفتار حرفه‌ای نامیده می‌شود (۳۴). اخلاق حرفه‌ای شامل مؤلفه‌های «فایده‌گرایی، وظیفه‌گرایی،

آن، از تحلیل عاملی تأییدی در نرم‌افزار Smart PLS استفاده شد (۴۴).

نتایج مطالعه سلیمانی (۲۰۱۷ م.) بیانگر آن است زمانی که عملکرد مالی شرکت کاهش می‌یابد، احتمال مشاهده لحن مثبت غیر عادی در نامه مدیر عامل افزایش می‌یابد. همچنین لحن غیر عادی در نامه مدیر عامل رابطه مثبتی با اقلام تعهدی غیر عادی دارد (۱۳).

یافته‌های پژوهش محمدعلی‌نیاعمران نشان داد که بین کیفیت گزارشگری مالی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد (۴۵). نتایج مطالعه داداشی و ایمانی (۲۰۲۰ م.) حاکی از آن است که خوانایی گزارشگری مالی، اثر میانجی کامل بر رابطه بین مدیریت سود و هزینه سرمایه دارد (۴۶). یافته‌های پژوهش حسن و همکاران (۲۰۱۹ م.) نشان داد شرکت‌هایی با خوانایی گزارشگری مالی بالاتر به دلیل عدم وجود ابهام در صورت‌های مالی گزارشگری مالی سالیانه، سودآورتر هستند (۴۷). نتیجه مطالعه عرب‌صالحی (۲۰۱۵ م.) نشان داد شرکت‌هایی که دارای گزارش‌های سالانه خواناتر هستند، سودآوری بیشتر، ریسک بیشتر و هزینه نمایندگی کمتری دارند (۴۸). نتایج برخی مطالعات دیگر نیز حاکی از ارتباط مثبت و معنادار بین افشای مسئولیت اجتماعی و خوانایی گزارشگری مالی می‌باشد (۴۹-۵۲)، در برخی پژوهش‌های دیگر نیز رابطه مثبت و معنادار بین اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی به تأیید رسیده است (۵۳) و سرانجام ارتباط معکوس و معنادار مدیریت لحن و خوانایی گزارشگری مالی (۱۲، ۴۰، ۴۶، ۵۴) در مطالعات پیشین مورد تأیید قرار گرفته است.

نتایج یافته‌های مطالعه Etim و همکاران (۲۰۲۱ م.) نشان داد که صلاحیت حرفه‌ای، بی‌طرفی حرفه‌ای و انصاف حرفه‌ای حسابداران تأثیر مثبت و قابل ملاحظه‌ای بر گزارشگری مالی دارد. بر این اساس در این مطالعه پیشنهاد شده است که مؤسسات غیر دولتی باید تلاش کنند تا روند استخدام خود را در سایر افراد برای جذب مردان و زنان با استانداردهای اخلاقی بالا توسعه دهند (۵۵).

زبان و میزان تأثیرات ارائه‌شده در یادداشت‌های توضیحی به این نتیجه رسیدند که چنانچه یادداشت‌های توضیحی به صورت عینی نوشته شوند، اما صراحت لازم را نداشته باشند، تصمیم‌چندانی بر تصمیم سرمایه‌گذاران نخواهد داشت. در ارتباط با تأثیر لحن (مثبت/ منفی) زبان در یادداشت‌های توضیحی حسابداری بر رفتارهای قضاوتی سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، توافق نسبتاً کلی در بین پژوهشگران حسابداری وجود دارد و به نظر می‌رسد که نتایج همه پژوهش‌های انجام‌شده از این امر دفاع کرده‌اند (۱۲)، مانند خواندن، لحن می‌تواند بر تصمیم‌گیری کاربران گزارش سالانه تأثیر داشته باشد. تغییرات در «لحن» با واکنش‌های کوتاه مدت بازار همراه است (۴۰). لحن کلامی یک ابزار است که مردم از آن (گاهی ناخواسته) برای ایجاد برداشت‌های متمایز اجتماعی استفاده می‌کنند (۴۱) و به عنوان معنای ارتباطی در حوزه حسابداری، ظرفیت تأثیرگذاری بر تصمیم‌های مدیران دارد (۴۲). بنابراین انتظار می‌رود به طور خاص، واقع‌گرایی و اطمینان به عنوان دو مؤلفه مهم لحن، خوانایی را تحت تأثیر قرار دهند (۴۳).

۲-۵. پیشینه تحقیق: فرامرز و همکاران در مطالعه خود مدلی برای سنجش خوانایی بر مبنای نظر خبرگان به روش Shannon Entropy ارائه کردند. در این پژوهش با مد نظر قراردادن شاخص‌های متفاوت، با استفاده از روش تصمیم‌گیری چند معیاره، شاخصی جامع برای خوانایی گزارشگری مالی ارائه شده است. همچنین برای آزمون و سنجش کارایی مدل طراحی‌شده از داده‌های مربوط به ۱۵۱ شرکت طی سال‌های ۹۷-۱۳۹۲ به روش آمیخته استفاده شده است. بدین منظور پرسشنامه‌ای برای نظرخواهی از خبرگان درباره وزن و اهمیت معیارهای در نظر گرفته‌شده برای سنجش خوانایی گزارشگری مالی شرکت، تهیه و بین آن‌ها توزیع شد و با استفاده از روش Shannon Entropy وزن و اهمیت معیارها تعیین گردید. همچنین به منظور سنجش روابط متغیر پنهان که در این پژوهش خوانایی گزارشگری مالی است، با گویه‌های سنجش

گفت که تنها منبع اطلاعاتی است که با استفاده از آن می‌توان به منابع اطلاعات مالی شرکت‌ها دسترسی داشته و الگوی پژوهش حاضر را مورد آزمون و مطالعه قرار داد. روش و تحلیل داده‌ها به شرح زیر می‌باشد:

۱- شناسایی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای، مدیریت لحن و خوانایی گزارشگری مالی؛ ۲- تعیین مهم‌ترین معیارها و زیرمعیارهای افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای، مدیریت لحن و خوانایی گزارشگری با استفاده از تکنیک توزیع ۲ جمله‌ای با استفاده از نرم‌افزار SPSS 20؛ ۳- تحلیل عاملی اکتشافی مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای، مدیریت لحن، خوانایی گزارشگری مالی با استفاده از نرم‌افزار SPSS 20؛ ۴- اولویت‌بندی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی با استفاده از تکنیک ترجیحات غیر خطی فازی (نرم‌افزار Excel & Lingo)؛ ۵- بررسی روابط بین اخلاق حرفه‌ای، افشای مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن با خوانایی گزارشگری مالی با استفاده از تکنیک فراتحلیل (نرم‌افزار CMA2).

لازم به ذکر است که در تکنیک فراتحلیل، جامعه و نمونه آماری این مطالعه را مقالات داخلی صورت‌گرفته در زمینه رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) با خوانایی گزارشگری مالی، تشکیل می‌دهند.

یافته‌ها

۱. انتخاب مهم‌ترین شاخص‌های مدیریت لحن، اخلاق حرفه‌ای و افشای مسئولیت اجتماعی: جهت انتخاب شاخص‌های مدیریت لحن، اخلاق حرفه‌ای و افشای مسئولیت اجتماعی بر اساس نظرات اعضای نمونه آماری، از پرسشنامه باز استفاده شد. بر این اساس ۳۴ شاخص اولیه به شرح زیر شناسایی شدند:

۱-۱. شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی: ۱- مالی و سرمایه‌گذاری؛ ۲- بازرگانی، رشد و تغییرات بازار؛ ۳- رشد

نتیجه مطالعه Sittioum (۲۰۲۰ م.) نشان داد توسعه مداوم حرفه‌ای، اخلاق حرفه‌ای و مهارت‌های حرفه‌ای حسابداران تایلندی تأثیر معناداری بر کیفیت گزارش مالی دارند. متغیرهای مستقل قادر هستند ۵۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را پیش‌بینی کنند (۵۶).

نتایج پژوهش Mabil (۲۰۱۹ م.) نشان داد شایستگی حسابداران، استقلال حسابداران، عینیت حسابداران و صداقت حسابداران تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی آن در سودان، دارند. بر این اساس نویسندگان پیشنهاد کردند که مدیریت بانک‌های تجاری باید بخش‌های حسابداری خود را حرفه‌ای کرده و با اطمینان از شایستگی استخدام و فرصت‌های آموزشی شغلی، شایستگی را افزایش دهند. علاوه بر این، بانک‌های تجاری باید دائماً کارکنان حسابداری خود را در داخل توسعه دهند و از آن‌ها برای سمینارها یا کارگاه‌های آموزشی حمایت کنند (۵۷).

روش

این مطالعه یک مطالعه توصیفی - پیمایشی است که از حیث زمانی به صورت مقطعی انجام شده است. همچنین می‌توان گفت مطالعه حاضر از نوع اسنادی است. جامعه آماری این پژوهش را اعضای جامعه حسابداران رسمی تهران و شیراز شامل حسابداران رسمی، حسابرسان شاغل انفرادی، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر و شریک مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی تشکیل می‌دهند. از آنجا که آمار رسمی جامعه این پژوهش در دسترس نیست، می‌توان تعداد جامعه آماری را نامحدود فرض کرد. اعضای نمونه آماری به شیوه نمونه‌گیری در دسترس، تعیین و در پژوهش شرکت داده شدند. با توجه به احتمال غیر قابل استفاده بودن برخی پرسشنامه‌ها، ۲۹۰ پرسشنامه توزیع شد که از بین آن‌ها، ۲۶۰ پرسشنامه قابل استفاده بود. دلیل انتخاب جامعه آماری مذکور این است که اطلاعات نسبتاً جامعی در خصوص وضعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها و روند عملکرد اقتصادی آن‌ها در اختیار دارند. همچنین می‌توان

۱۲- تهدیدهای اخلاقی، اختار، تنبیه و انحراف؛ ۱۳- داشتن عدالت، انصاف و وفاداری.

۱-۳. شاخص‌های مدیریت لحن: ۱- مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری متقابلانه؛ ۲- فرار مالیاتی و اهرم مالی؛ ۳- مدیریت اظهار نظر غیر مقبول حسابرسی و نسبت‌های جاری و مالی؛ ۴- تغییر و جهت‌دارکردن نگرش عملکرد مالی با پیچیدگی و طول متن؛ ۵- انگیزه دستکاری و گمراه کردن ادراک سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان؛ ۶- اقدامات خصمانه و تبلیغ پتانسیل رفتار خودخواهانه؛ ۷- فصاحت در توصیف و مدیریت نوشتار لحن غیر عادی؛ ۸- محدودیت استانداردها و رویه‌های حسابداری؛ ۹- تطابق لحن نوشتار کیفی و کمی و عدم تقارن اطلاعاتی؛ ۱۰- جهت‌دارنمودن کیفیت سرمایه فکری و کارآفرینی.

به منظور انتخاب مهم‌ترین شاخص‌های مدیریت لحن، اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی از تکنیک توزیع دو جمله‌ای استفاده شد. بر این اساس از بین ۳۴ شاخص شناسایی شده، ۲۷ شاخص شناسایی شد. جدول ۱ شاخص‌های شناسایی شده از بین شاخص‌های اولیه افشای مسئولیت اجتماعی را نشان می‌دهد:

اقتصادی، بهره‌وری و مالیات تکلیفی و عملکرد؛ ۴- آموزش مشارکت و توسعه جامعه، حقوق و رویه‌های اشتغال؛ ۵- آموزش حذف فساد، رشوه و پولشویی؛ ۶- آموزش فعالیت‌های اجتماعی، آموزش و پرورش، هنر و پزشکی؛ ۷- آموزش توسعه خدمات شهری و کاهش مصرف انرژی مشاوره، شناسایی و کاهش آلاینده‌های صوتی، بصری، تنفسی و بازآفرینی؛ ۸- مشاوره، شناسایی و کاهش آلاینده‌های صوتی، بصری، تنفسی و بازآفرینی؛ ۹- تدوین منشور زیست‌محیطی، اثرات و ارتقای کیفیت محصولات و خدمات؛ ۱۰- اهداف و الزامات برنامه‌ریزی شرکت، تولید و مصرف؛ ۱۱- زنجیره تأمین، مشتریان و مصرف‌کنندگان.

۱-۲. شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای: ۱- استقلال، عینیت‌گرایی و بی‌طرفی؛ ۲- ارائه اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه؛ ۳- درستکاری؛ ۴- دریافت و اعطای هدایا؛ ۵- تضاد منافع و اطلاعات گمراه کننده و نادرست؛ ۶- داشتن صبر و شکیبایی؛ ۷- مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای؛ ۸- ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال جامعه و صاحبکار؛ ۹- اعتمادآفرینی و ارائه اطلاعات بر مبنای ضوابط، استنباطها و پاسخگویی؛ ۱۰- رازداری و ارتباطات شفاف؛ ۱۱- رقابت‌طلبی و برتری‌جویی؛

جدول ۱: شاخص‌های پذیرفته‌شده و حذف‌شده افشای مسئولیت اجتماعی

شاخص	گروه	طبقه	فراوانی	نسبت مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معناداری	نتیجه
مالی و سرمایه‌گذاری	گروه ۱	>۳	۲۴۲	۰/۹۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	≤۳	۱۸	۰/۰۷			
بازرگانی، رشد و تغییرات بازار	گروه ۱	>۳	۲۳۹	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰	این شاخص‌ها از دید خبرگان دارای اهمیت زیادی بودند
	گروه ۲	≤۳	۲۱	۰/۰۸			
رشد اقتصادی، بهره‌وری و مالیات تکلیفی و عملکرد	گروه ۱	>۳	۲۳۷	۰/۹۱	۰/۵۰	۰/۰۰۰	و در ادامه پژوهش مورد استفاده قرار گرفتند.
	گروه ۲	≤۳	۲۳	۰/۰۹			
آموزش مشارکت و توسعه جامعه، حقوق و رویه‌های اشتغال	گروه ۱	>۳	۲۳۸	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	≤۳	۲۲	۰/۰۸			
آموزش حذف فساد، رشوه و پولشویی	گروه ۱	>۳	۲۴۶	۰/۹۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	≤۳	۱۴	۰/۰۵			
آموزش فعالیت‌های اجتماعی، آموزش و پرورش، هنر و پزشکی	گروه ۱	>۳	۲۳۹	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	≤۳	۲۱	۰/۰۸			

شاخص‌های حذف‌شده	آموزش توسعه خدمات شهری و کاهش مصرف انرژی مشاوره، شناسایی و کاهش آلاینده‌های صوتی، بصری، تنفسی و بازآفرینی	گروه ۱	>۳	۱۹۶	۰/۷۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
		گروه ۲	≤۳	۶۴	۰/۲۵		
	مشاوره، شناسایی و کاهش آلاینده‌های صوتی، بصری، تنفسی و بازآفرینی	گروه ۱	>۳	۲۰۷	۰/۸۰	۰/۵۰	۰/۰۰۰
		گروه ۲	≤۳	۵۳	۰/۲۰		
	تدوین منشور زیست‌محیطی، اثرات و ارتقای کیفیت محصولات و خدمات	گروه ۱	>۳	۲۰۸	۰/۸۰	۰/۵۰	۰/۰۰۰
		گروه ۲	≤۳	۵۲	۰/۲۰		
	اهداف و الزامات برنامه‌ریزی شرکت، تولید و مصرف	گروه ۱	>۳	۷	۰/۰۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
		گروه ۲	≤۳	۲۵۳	۰/۹۷		
	زنجیره تأمین، مشتریان و مصرف‌کنندگان	گروه ۱	>۳	۶	۰/۰۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
		گروه ۲	≤۳	۲۵۴	۰/۹۸		

جدول ۲ شاخص‌های شناسایی‌شده از بین شاخص‌های اولیه اخلاق حرفه‌ای را نشان می‌دهد:

همان‌گونه که در جدول ۱ مشخص است از بین ۱۱ شاخص مربوط به مسئولیت اجتماعی، ۹ شاخص انتخاب و ۲ شاخص حذف شدند.

جدول ۲: شاخص‌های پذیرفته‌شده و حذف‌شده اخلاق حرفه‌ای

شاخص	گروه	طبقه	فراوانی	نسبت مشاهده‌شده	نسبت آزمون	سطح معناداری	نتیجه
استقلال، عینیت‌گرایی و بی‌طرفی	گروه ۱	>۳	۲۳۳	۰/۹۰	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	≤۳	۲۷	۰/۱۰			
ارائه اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه	گروه ۱	>۳	۱۹۶	۰/۷۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	≤۳	۶۴	۰/۲۵			
درستکاری	گروه ۱	>۳	۱۸۷	۰/۷۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	≤۳	۷۳	۰/۲۸			
دریافت و اعطای هدایا	گروه ۱	>۳	۲۴۶	۰/۹۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰	این شاخص‌ها از دید خبرگان دارای اهمیت زیادی بودند و در ادامه پژوهش مورد استفاد قرار گرفتند.
	گروه ۲	≤۳	۱۴	۰/۰۵			
تضاد منافع و اطلاعات گمراه‌کننده و نادرست	گروه ۱	>۳	۲۵۲	۰/۹۷	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	≤۳	۸	۰/۰۳			
داشتن صبر و شکیبایی	گروه ۱	>۳	۲۵۱	۰/۹۷	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	≤۳	۹	۰/۰۳			
مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای	گروه ۱	>۳	۲۴۳	۰/۹۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	≤۳	۱۷	۰/۰۷			
ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال جامعه و صاحبکار	گروه ۱	>۳	۲۴۶	۰/۹۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	≤۳	۱۴	۰/۰۵			
اعتمادآفرینی و ارائه اطلاعات بر مبنای ضوابط، استنباط‌ها و پاسخگویی	گروه ۱	>۳	۲۱۸	۰/۸۴	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	≤۳	۴۲	۰/۱۶			

شاخص‌های حذف‌شده	گروه ۱	>۳	۱۰	۰/۰۴	۰/۵۰	۰/۰۰۰	رازداری و ارتباطات شفاف
	گروه ۲	≤۳	۲۵۰	۰/۹۶			
	گروه ۱	>۳	۶۴	۰/۲۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰	رقابت‌طلبی و برتری‌جویی
	گروه ۲	≤۳	۱۹۶	۰/۷۵			
تهدیدهای اخلاقی، اختطار، تنبیه و انحراف	گروه ۱	>۳	۱۵	۰/۰۶	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	≤۳	۲۴۵	۰/۹۴			
داشتن عدالت، انصاف و وفاداری	گروه ۱	>۳	۲۲	۰/۰۸	۰/۵۰	۰/۰۰۰	
	گروه ۲	≤۳	۲۳۸	۰/۹۲			

جدول (۳) شاخص‌های شناسایی‌شده از بین شاخص‌های مدیریت لحن را نشان می‌دهد:

همان‌گونه که در جدول ۲ مشخص است از بین ۱۳ شاخص مربوط به اخلاق حرفه‌ای، ۹ شاخص انتخاب و ۴ شاخص حذف شدند.

جدول ۳: شاخص‌های پذیرفته‌شده و حذف‌شده مدیریت لحن

نتیجه	سطح معناداری	نسبت آزمون	نسبت مشاهده‌شده	فراوانی	طبقه	گروه	شاخص
	۰/۰۰۰	۰/۵۰	۰/۷۵	۱۹۶	>۳	گروه ۱	مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری
			۰/۲۵	۶۴	≤۳	گروه ۲	متقلبانه
	۰/۰۰۰	۰/۵۰	۰/۷۸	۲۰۴	>۳	گروه ۱	فرار مالیاتی و اهرم مالی
			۰/۲۲	۵۶	≤۳	گروه ۲	
	۰/۰۰۰	۰/۵۰	۰/۷۲	۱۸۶	>۳	گروه ۱	مدیریت اظهار نظر غیر مقبول حسابرسی و نسبت‌های جاری و مالی
			۰/۲۸	۷۴	≤۳	گروه ۲	
این شاخص‌ها از دید خبرگان دارای اهمیت زیادی بودند و در ادامه پژوهش مورد استفاده قرار گرفتند.	۰/۰۰۰	۰/۵۰	۰/۹۷	۲۵۲	>۳	گروه ۱	تغییر و جهت‌دار کردن نگرش عملکرد مالی با پیچیدگی و طول متن
			۰/۰۳	۸	≤۳	گروه ۲	
	۰/۰۰۰	۰/۵۰	۰/۹۳	۲۴۲	>۳	گروه ۱	انگیزه دستکاری و گمراه کردن ادراک سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان
			۰/۰۷	۱۸	≤۳	گروه ۲	
	۰/۰۰۰	۰/۵۰	۰/۹۱	۲۳۷	>۳	گروه ۱	اقدامات خصمانه و تبلیغ پتانسیل رفتار خودخواهانه
			۰/۰۹	۲۳	≤۳	گروه ۲	
	۰/۰۰۰	۰/۵۰	۰/۹۵	۲۴۶	>۳	گروه ۱	فصاحت در توصیف و مدیریت نوشتار لحن غیر عادی
			۰/۰۵	۱۴	≤۳	گروه ۲	
	۰/۰۰۰	۰/۵۰	۰/۹۲	۲۳۸	>۳	گروه ۱	محدودیت استانداردها و رویه‌های حسابداری
			۰/۰۸	۲۲	≤۳	گروه ۲	
	۰/۰۰۰	۰/۵۰	۰/۹۲	۲۳۹	>۳	گروه ۱	تطابق لحن نوشتار کیفی و کمی و عدم تقارن اطلاعاتی
			۰/۰۸	۲۱	≤۳	گروه ۲	
شاخص‌های حذف‌شده	۰/۰۰۰	۰/۵۰	۰/۲۳	۶۰	>۳	گروه ۱	جهت‌دار نمودن کیفیت سرمایه فکری و کارآفرینی
			۰/۷۷	۲۰۰	≤۳	گروه ۲	

۲. تحلیل عاملی اکتشافی: جدول ۴ نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن را نشان می‌دهد:

همان‌گونه که در جدول ۳ مشخص است از بین ۱۰ شاخص مربوط به مدیریت لحن، ۹ شاخص انتخاب و ۱ شاخص حذف شدند.

جدول ۴: نتایج تحلیل عاملی اکتشافی

تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی	تعداد عوامل شناسایی شده	KMO	کای اسکور	سطح معناداری	درصد مقدار واریانس ویژه کل
عامل ۱: بعد اقتصادی و مالی	۳	۰/۸۳۴	۱۷۸۱/۱۱	۰/۰۰۰	۰/۷۴
عامل ۲: بعد اجتماعی	۳	۰/۸۴۰	۱۳۴۹/۱۱	۰/۰۰۰	۶۷/۷۹
عامل ۳: بعد محیطی	۳	۰/۸۵۳	۱۳۶۳/۳۴	۰/۰۰۰	۰/۶۸

تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای	تعداد عوامل شناسایی شده	KMO	کای اسکور	سطح معناداری	درصد مقدار واریانس ویژه کل
عامل ۱: اخلاق تحلیلی و فرااخلاق	۳	۰/۸۴۰	۱۳۴۹/۱۱	۰/۰۰۰	۶۷/۷۹
عامل ۲: اخلاق هنجاری (دستوری)	۳	۰/۸۵۳	۱۳۶۳/۳۴	۰/۰۰۰	۰/۶۸
عامل ۳: اخلاق کاربردی (حرفه‌ای)	۳	۰/۸۵۳	۱۳۶۳/۳۴	۰/۰۰۰	۰/۶۸

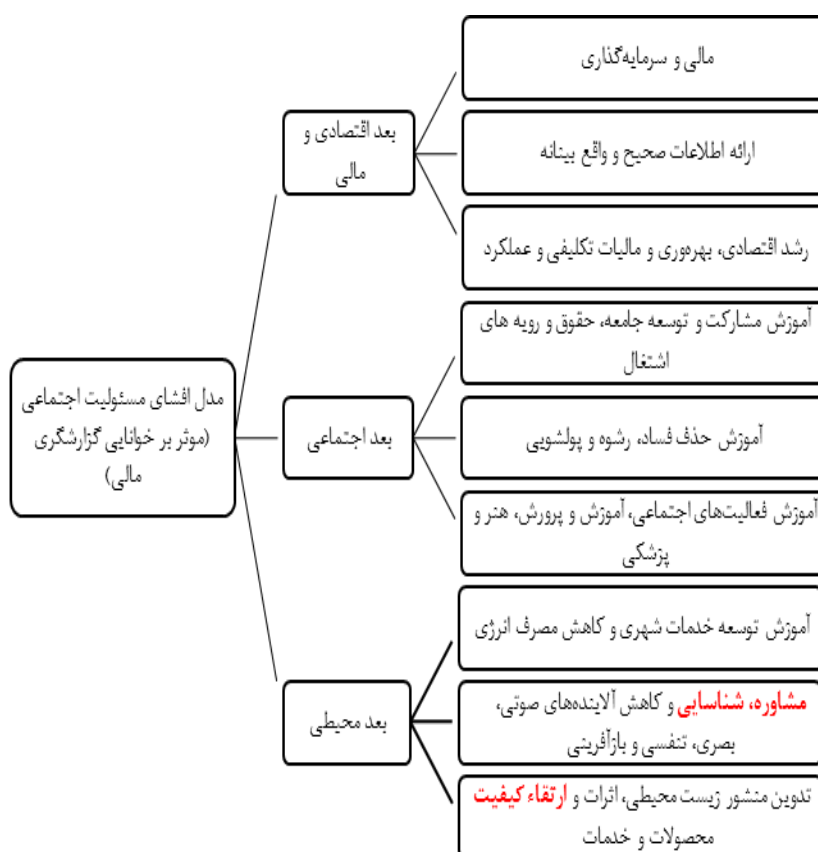
تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های مدیریت لحن	تعداد عوامل شناسایی شده	KMO	کای اسکور	سطح معناداری	درصد مقدار واریانس ویژه کل
عامل ۱: گزارشگری مالی و مدیریت سود (انگیزه فرصت‌طلبانه)	۳	۰/۸۵۳	۱۳۶۳/۳۴	۰/۰۰۰	۰/۶۸
عامل ۲: مدیریت نوشتار و ادراک (انگیزه فرصت‌طلبانه)	۳	۰/۸۵۳	۱۳۶۳/۳۴	۰/۰۰۰	۰/۶۸
عامل ۳: کتمان اطلاعات بنیادی	۳	۰/۸۵۳	۱۳۶۳/۳۴	۰/۰۰۰	۰/۶۸

شاخص)، اجتماعی (۳ شاخص) و محیطی (۳ شاخص) قرار گرفته‌اند؛ شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای در سه دسته اخلاق

بر اساس جدول ۴ می‌توان گفت که شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی در سه دسته کلی اقتصادی و مالی (۳)

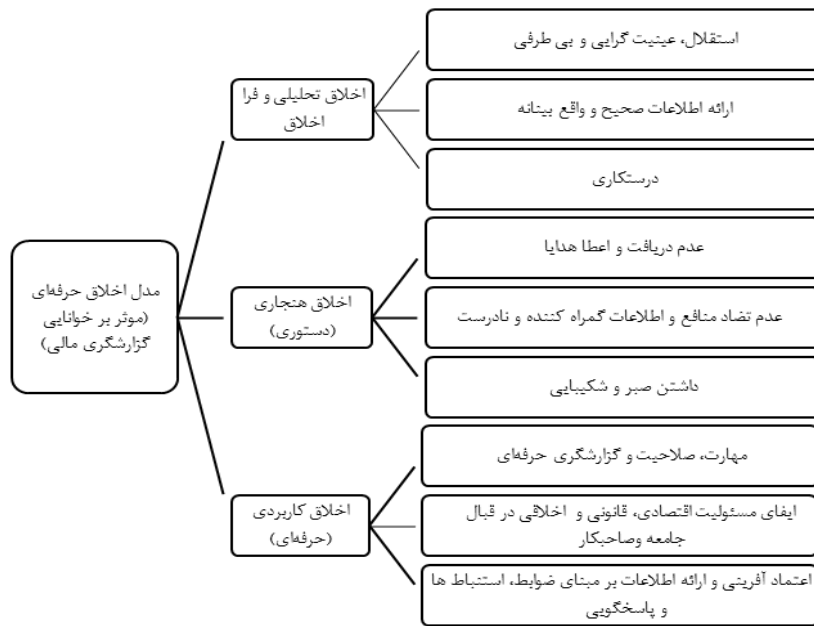
سود (۳ شاخص)، مدیریت نوشتار و ادراک (۳ شاخص) و کتمان اطلاعات بنیادی (۳ شاخص) قرار گرفته‌اند. بر این اساس شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی به شرح نمودار (۱) می‌باشد:

تحلیلی و فرااخلاق (۳ شاخص)، اخلاق هنجاری (۳ شاخص) و اخلاق کاربردی (۳ شاخص) جای گرفتند و شاخص‌های مدیریت لحن در سه دسته کلی گزارشگری مالی و مدیریت



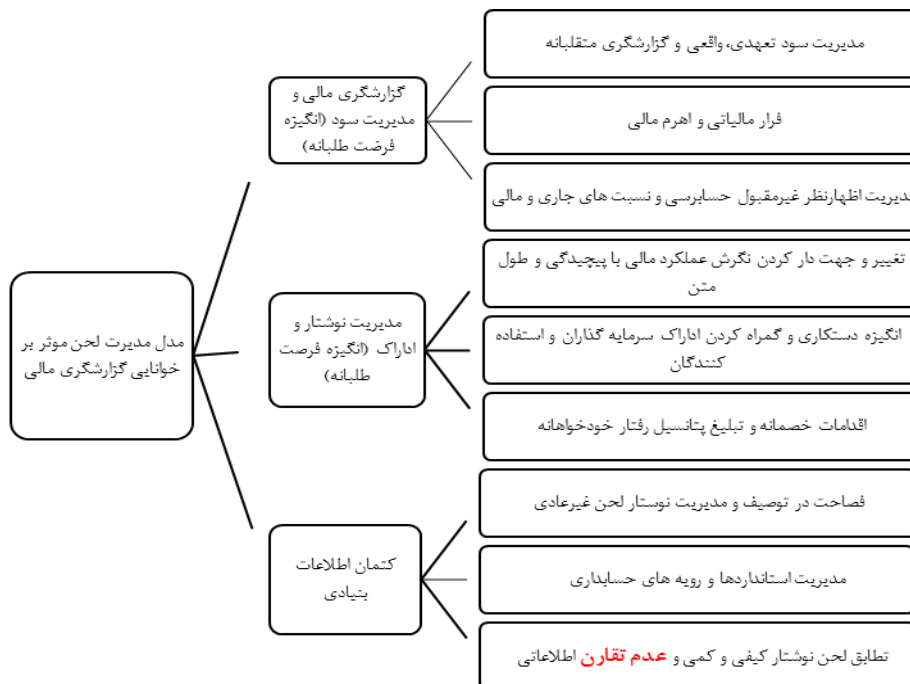
نمودار ۱: شاخص‌های مسئولیت اجتماعی مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی

شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی به شرح نمودار (۲) می‌باشد:



نمودار ۲: شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی

شاخص‌های مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی به شرح نمودار (۳) می‌باشد:



نمودار ۳: شاخص‌های مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی

زوجی معیارهای اصلی اخلاق حرفه‌ای بر اساس اعداد فازی و فازی مثلثی، کد برنامه‌ریزی غیر خطی، اوزان اهمیت زیرمعیارها و مقدار لاندا با توجه به نظرات ۱۰ نفر از خیرگان بر اساس اعداد فازی را نشان می‌دهد:

۳. اولویت‌بندی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای، مدیریت لحن و افشای مسئولیت اجتماعی مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی با استفاده از تکنیک ترجیحات غیر خطی فازی ۱-۳. اولویت‌بندی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی: جدول ۵ تا ۷، ماتریس مقایسه

جدول ۵: ماتریس مقایسه زوجی زیرمعیارهای اخلاق تحلیلی و فرااخلاق بر اساس اعداد فازی

w3	w2	w1	معیارهای اصلی
$\tilde{4}^2 * \tilde{3}^{-1} * \tilde{2}^2 * \tilde{3}^4 * \tilde{2}^{-1}$	$\tilde{3}^4 * [\tilde{3}^{-1}]^1 * \tilde{1}^3 * \tilde{2}^{-1}$		اخلاق کاربردی (حرفه‌ای) (w1)
$\tilde{3}^2 * \tilde{3}^{-1} * \tilde{5}^3 * \tilde{1}^3 * \tilde{4}$			اخلاق هنجاری (دستوری) (w2)
			اخلاق تحلیلی و فرااخلاق (w3)

جدول ۶: ماتریس مقایسه زوجی زیرمعیارهای اخلاق تحلیلی و فرااخلاق بر اساس اعداد فازی مثلثی

w3	w2	w1	معیارهای اصلی
۰/۸۵، ۱/۹۷، ۳/۵۹	۰/۶۳، ۱/۱۶، ۱/۹		اخلاق کاربردی (حرفه‌ای) (w1)
۱/۲۷، ۲/۰۸، ۲/۹۶			اخلاق هنجاری (دستوری) (w2)
			اخلاق تحلیلی و فرااخلاق (w3)

جدول ۷: کد برنامه‌ریزی غیر خطی و وزن محلی شاخص‌ها

کد برنامه‌ریزی غیر خطی	زیرمعیارها	وزن محلی
Max=lанда; (1.16-0.63)*lанда*w2-w1+0.63*w2<=0; (1.90-1.16)*lанда*w2+w1-1.90*w2<=0; (1.97-0.85)* lанда*w3-w1+0.85*w3<=0; (3.59-1.97)*lанда*w3+w1-3.59*w3<=0; (2.08-1.27)*lанда*w3-w2+1.27*w3<=0; (2.96-2.08)*lанда*w3+w2-2.96*w3<=0; w1+w2+w3=1; w1>=0; w2>=0; w3>=0;	اخلاق کاربردی (حرفه‌ای) (w1)	۰/۴۴۷
	اخلاق هنجاری (دستوری) (w2)	۰/۳۵۲
	اخلاق تحلیلی و فرا اخلاق (w3)	۰/۲۰۱

مقدار لاندا برابر با ۰/۶۵۴ به دست آمده است. مثبت بودن علامت آن، نشان از سازگاری ماتریس مقایسه زوجی دارد.

بر اساس اوزان محلی معیارها و زیرمعیارهای محاسبه‌شده در بخش‌های قبلی، اوزان نهایی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی) به شرح جدول ۸ است:

جدول ۸: اوزان و رتبه نهایی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی)

معیارهای اصلی (وزن)	زیرمعیارها	رتبه	وزن نهایی	وزن محلی
اخلاق تحلیلی و فرااخلاق (۰/۲۰۱)	استقلال، عینیت‌گرایی و بی‌طرفی	۶	۰/۰۸۲	۰/۴۰۶
	ارائه اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه	۸	۰/۰۶۶	۰/۳۲۸
	درستکاری	۹	۰/۰۵۳	۰/۲۶۶
اخلاق هنجاری (دستوری) (۰/۳۵۲)	دریافت و اعطای هدایا	۲	۰/۱۵۲	۰/۴۳۲
	تضاد منافع و اطلاعات گمراه‌کننده و نادرست	۵	۰/۱۱۶	۰/۳۲۹
	داشتن صبر و شکیبایی	۷	۰/۰۸۱	۰/۲۳۹
اخلاق کاربردی (حرفه‌ای) (۰/۴۴۷)	مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای	۱	۰/۱۹۴	۰/۴۳۵
	ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال جامعه و صاحبکار	۳	۰/۱۳۴	۰/۳۰۰
	اعتمادآفرینی و ارائه اطلاعات بر مبنای ضوابط، استنباطها و پاسخگویی	۴	۰/۱۱۸	۰/۲۶۵

اوزان نهایی شاخص‌های مدیریت لحن (مؤثر بر خوانایی

گزارشگری مالی) به شرح جدول ۹ است:

جدول ۹: اوزان و رتبه نهایی شاخص‌های مدیریت لحن (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی)

معیارهای اصلی (وزن)	زیرمعیارها	رتبه	وزن نهایی	وزن محلی
گزارشگری مالی و مدیریت سود (انگیزه فرصت‌طلبانه) (۰/۳۹۲)	مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری متقلبانه	۱	۰/۱۷۲	۰/۴۳۸
	فرار مالیاتی و اهرم مالی	۲	۰/۱۳۴	۰/۳۴۲
مدیریت نوشتار و ادراک (انگیزه فرصت‌طلبانه) (۰/۳۳۵)	مدیریت اظهار نظر غیر مقبول حسابرسی و نسبت‌های جاری و مالی	۸	۰/۰۸۶	۰/۲۲۰
	تغییر و جهت‌دار کردن نگرش عملکرد مالی با پیچیدگی و طول متن	۳	۰/۱۳۰	۰/۳۸۸
اقدامات خصمانه و تبلیغ پتانسیل رفتار خودخواهانه (۰/۳۳۵)	انگیزه درستکاری و گمراه کردن ادراک سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان	۴	۰/۱۱۸	۰/۳۵۳
	اقدامات خصمانه و تبلیغ پتانسیل رفتار خودخواهانه	۷	۰/۰۸۷	۰/۲۵۹
کتمان اطلاعات بنیادی (۰/۲۷۳)	فصاحت در توصیف و مدیریت نوشتار لحن غیر عادی	۶	۰/۱۰۹	۰/۳۹۸
	محدودیت استانداردها و رویه‌های حسابداری	۵	۰/۱۰۹	۰/۴۰۰
	تطابق لحن نوشتار کیفی و کمی و عدم تقارن اطلاعاتی	۹	۰/۰۵۵	۰/۲۰۲

اوزان نهایی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی (مؤثر بر

خوانایی گزارشگری مالی)، به شرح جدول ۱۰ است:

جدول ۱۰: اوزان و رتبه نهایی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی)

معیارهای اصلی (وزن)	زیرمعیارها	رتبه	وزن نهایی	وزن محلی
اقتصادی و مالی (۰/۳۹۱)	ارائه اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه	۱	۰/۱۷۱	۰/۴۳۸
	رشد اقتصادی، بهره‌وری و مالیات تکلیفی و عملکرد	۳	۰/۱۲۴	۰/۳۱۸
زیرمعیارهای اجتماعی (۰/۳۵۶)	مالی و سرمایه‌گذاری	۶	۰/۰۹۶	۰/۲۴۵
	آموزش مشارکت و توسعه جامعه، حقوق و رویه‌های اشتغال	۲	۰/۱۵۱	۰/۴۲۵
	آموزش حذف فساد، رشوه و پولشویی	۴	۰/۱۱۶	۰/۳۳۵
	آموزش فعالیت‌های اجتماعی، آموزش و پرورش، هنر و پزشکی	۷	۰/۰۸۹	۰/۲۵۰
محیطی (۰/۲۵۳)	آموزش توسعه خدمات شهری و کاهش مصرف انرژی	۵	۰/۱۰۸	۰/۴۲۸
	مشاوره، شناسایی و کاهش آلاینده‌های صوتی، بصری، تنفسی و بازآفرینی	۹	۰/۰۷۲	۰/۲۸۴
	تدوین منشور زیست‌محیطی، اثرات و ارتقای کیفیت محصولات و خدمات	۸	۰/۰۷۳	۰/۲۸۸

۴. فراتحلیل

اخلاق حرفه‌ای با خوانایی گزارشگری مالی نمایش داده شده

است:

در جدول ۱۱ خلاصه اطلاعات مربوط به مطالعات مختلف

پیرامون رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی، مدیریت لحن و

جدول ۱۱: خلاصه اطلاعات جمع‌آوری شده

رابطه بین	پژوهشگران	میزان رابطه	حجم نمونه	سطح معناداری	آماره t	نتیجه فرضیه
افشای مسئولیت اجتماعی و خوانایی گزارشگری مالی	محمدعلی نیاعمران (۱۳۹۶ ش.)	۰/۶۶۶	۸۳	۰/۰۴۶	۳/۳۵	H1 تأیید
	نوری زاده (۱۳۹۳ ش.)	۰/۰۹۴	۱۲۶	۰/۷۰۷	۰/۳۷۷	H0 تأیید
	عظیمی و گنجی ارجنکی (۱۳۹۴ ش.)	۰/۰۵۵	۶۹	۰/۳۳	۰/۹۸۱	H0 تأیید
	کبیری و محمدزاده سلطه (۱۳۹۳ ش.)	۰/۰۹۱	۷۸	۰/۳۲۶	۰/۹۸۹	H0 تأیید
	تقی‌زاده (۱۳۹۴ ش.)	۰/۵۸	۹۳	۰/۰۳۲	۲/۹۸	H1 تأیید
	خاکباز (۱۳۹۵ ش.)	۰/۰۱۱	۹۳	۰/۸۰۳	۰/۲۵	H1 تأیید
اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی	اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸ ش.)	۰/۴۳۷	۱۰۵	۰/۰۵	۱/۹۸	H1 تأیید
	دریایی و عزیزی (۱۳۹۷ ش.)	۰/۳۹۹	۱۸۱	--	۳/۸۱۵	H1 تأیید
	صالحی (۱۳۹۴ ش.)	۰/۲۷۷	۳۱۲	۰/۰۱	۳/۵۲	H1 تأیید
	آقایی و همکاران (۱۳۹۵ ش.)	۰/۵۲۲	۱۶	--	۵/۵۱	H1 تأیید
مدیریت لحن و خوانایی گزارشگری مالی	پورکریم و همکاران (۱۳۹۷ ش.)	-۰/۰۰۲	۸۳۳	۰/۶۰۹	-۰/۵۱	H0 تأیید
	رهنمای‌رودپشتی و محسنی (۱۳۹۵ ش.)	-۰/۱۱۷	۴۹۳	۰/۰۰۲	-۳/۰۹	H1 تأیید
	صفری‌گرایلی و همکاران (۱۳۹۵ ش.)	-۰/۶۵۱	۹۳	۰/۰۰۰	-۳/۶۲۸	H1 تأیید
	جبارزاده کنگرلویی و همکاران (۱۳۹۷ ش.)	-۰/۳۹۶	۳۵۰	۰/۰۰۰	-۳/۸۸	H1 تأیید

به منظور بررسی مفروضه همگنی مطالعات از آزمون Q استفاده شده است که نتایج آن در جدول ۱۲ آورده شده است:

در ادامه به بررسی مهم‌ترین پیش‌فرض‌های فراتحلیل (همگن بودن مطالعات انجام‌شده و بررسی خطای انتشار در میان مطالعات) پرداخته خواهد شد.

جدول ۱۲: بررسی مفروضه همگنی و بررسی مفروضه خطای انتشار

مطالعات	بررسی مفروضه همگنی		روش همبستگی رتبه‌ای Begg and Mazumdar			رگرسیون خطی آگر
	مقدار آزمون Q (سطح معناداری)	I ²	مقدار ضریب کندال	Z Value	سطح معناداری	
افشای مسئولیت اجتماعی و خوانایی گزارشگری مالی	۷۹/۱۰ (۰/۰۰۰)	۹۶/۲۱	۰/۰۶۷	۰/۱۸۸	۰/۸۵۰	۰/۸۲
اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی	۵۱/۸۶ (۰/۰۰۰)	۹۰/۳۶	۰/۵	۱/۰۲	۰/۳۰۸	۱/۷۶
مدیریت لحن و خوانایی گزارشگری مالی	۹/۷۲ (۰/۰۲۱)	۶۹/۱۲	-۰/۸۳	۱/۷	۰/۰۸۹	۱/۷۴

استفاده کرد. به منظور بررسی مفروضه خطای انتشار از روش رگرسیونی آگر، روش همبستگی رتبه‌ای Begg and Mazumdar و N ایمن از خطا استفاده شده است که نتایج در ادامه آورده شده است. بر اساس نتایج روش همبستگی رتبه‌ای Begg and Mazumdar می‌توان گفت که فرض صفر مبنی بر متقارن بودن نمودار کیفی و عدم سوگیری انتشار تأیید می‌شود.

بر اساس روش رگرسیون خطی آگر، با توجه به سطح معناداری می‌توان گفت که فرض صفر مبنی بر متقارن بودن نمودار کیفی و عدم سوگیری انتشار تأیید می‌شود. جدول ۱۳ نتیجه آزمون N ایمن از خطا را نشان می‌دهد:

بر اساس نتایج جدول ۱۲ می‌توان گفت که در هر ۳ مطالعه، با اطمینان ۹۵ درصد فرض ناهمگونی مطالعات تأیید می‌شود. یکی از نقاط ضعف این آزمون، پایین بودن توان آن به دلیل تعداد کم مطالعات انجام‌شده (نوعانی دخت بهمنی و میرمحمد تبار (۱۳۹۵ ش.) می‌باشد. برای حل این مشکل از آزمون مجذور I استفاده شده است؛ مجذور I، ناهمگونی را به صورت درصد نشان می‌دهد. بر این اساس می‌توان گفت که در روابط بین افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن با خوانایی گزارشگری مالی، درصد ناهمگونی به ترتیب برابر با حدود ۹۶ درصد، حدود ۹۰ درصد و حدود ۶۹ درصد می‌باشد. بر اساس نتیجه آزمون Q می‌توان گفت که فرض ناهمگونی مطالعات تأیید می‌شود و باید از مدل اثرات تصادفی

جدول ۱۳: محاسبات آزمون N ایمن از خطا

مطالعات	افشای مسئولیت اجتماعی و خوانایی گزارشگری مالی	اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی	مدیریت لحن و خوانایی گزارشگری مالی
مقدار Z برای مطالعات مشاهده‌شده	۶/۷۴	۱۱/۳۱	-۸/۹۲
مقدار P برای مطالعات مشاهده‌شده	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
آلفا	۰/۰۵	۰/۰۵	۰/۰۵
باقیمانده	۲	۲	۲
Z برای الفا	۱/۹۵۹	۱/۹۵۹	۱/۹۵۹
تعداد مطالعات مشاهده‌شده	۶	۴	۴
تعداد مطالعات گمشده‌ای که مقدار P را به آلفا می‌رساند	۶۰	۱۳۰	۷۹

بر اساس جدول ۱۳ می‌توان گفت که در روابط بین افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن به ترتیب باید ۶۰، ۱۳۰ و ۷۹ مطالعه دیگر انجام شود تا در نتایج نهایی محاسبات و تحلیل‌ها خطایی رخ دهد و این نتیجه حاکی از دقت و صحت بالای اطلاعات و نتایج به دست‌آمده از این پژوهش است.

با توجه به اینکه بر اساس نتایج آزمون Q و I^2 باید از مدل اثر تصادفی به منظور ترکیب نتایج به منظور گزارش اندازه اثر استفاده کرد، بنابراین در جدول ۱۴ گزارش اندازه اثر مطالعات انجام‌شده در مدل تصادفی ارائه شده است:

جدول ۱۴: نتایج فراتحلیل

فرضیه	تعداد مطالعات	اندازه اثر	حد پایین	حد بالا	آماره Z	آماره P	نتیجه
رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی و خوانایی گزارشگری مالی	۶	۰/۲۷۹	۰/۰۰۹	۰/۵۱۱	۲/۰۲۴	۰/۰۴۳	تأیید H1
رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی	۴	۰/۴۰۵	۰/۲۸۸	۰/۵۱۱	۶/۲۹	۰/۰۰۰	تأیید H1
رابطه بین مدیریت لحن و خوانایی گزارشگری مالی	۴	-۰/۳۰۴	-۰/۵۱۸	-۰/۰۵۵	-۲/۳۷	۰/۰۱۸	تأیید H1

بر اساس جدول ۱۴ می‌توان گفت که:

- رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی و خوانایی گزارشگری مالی معنادار است (اندازه اثر=۰/۲۷۹، سطح معناداری=۰/۰۴۳).

- رابطه بین اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی معنادار است (اندازه اثر=۰/۴۰۵، سطح معناداری=۰/۰۰۰).

- رابطه بین مدیریت لحن و خوانایی گزارشگری مالی، معنادار است (اندازه اثر=۰/۳۰۴، سطح معناداری=۰/۰۱۸).

بحث

نتیجه‌گیری

گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی باید اطلاعات را به نحوی ارائه دهد که پاسخگوی نیازها و متناسب با دانش پایه‌ای استفاده‌کنندگان و بیان‌کننده ماهیت اطلاعات ارائه شده باشد و شواهد تجربی موجود نشان می‌دهد که هر چه پیچیدگی متن کمتر باشد، میزان درک آن بالاتر می‌رود. بنابراین خوانایی گزارشگری مالی به عنوان یکی از معیارهای مالی می‌باشد که کیفیت گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد؛ در ادبیات حسابداری و مالی شناخت عواملی که درک کیفیت گزارش‌های مالی را از نظر استفاده‌کنندگان، دشوار یا آسان می‌سازد مورد توجه قرار دارد، پایبندنبودن به اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری، می‌تواند منجر به دستکاری گزارش‌های مالی و ارائه اطلاعات غیر واقعی شود. واضح است که صرف تدوین قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری شرط لازم است، اما کافی نیست. این استانداردهای حسابداری هنگامی که با اخلاق حرفه‌ای همراه شوند، می‌تواند به بهبود خوانایی گزارشگری مالی منجر شود. مدیریت لحن / لحن گزارشگری مالی (نوع نوشتار در گزارش‌های مالی و تن صدا و لحن در جلسات در هنگام ارائه گزارش‌ها)، به صورت خوش‌بینانه یا بدبینانه می‌تواند منجر به گمراه‌شدن ذی‌نفعان شود. مدیریت لحن / لحن گزارشگری مالی، ابزار قدرتمندی در دستان مدیران شرکت‌ها است که با به کارگیری آن می‌توانند بر خوانایی گزارشگری مالی تأثیر عامدانه و آگاهانه‌ای به نفع اهداف مورد نظر خود بگذارند. همچنین یکی از مهم‌ترین وظایف شرکت‌ها که در قالب مسئولیت اجتماعی محقق می‌گردد، کمک به بهبود وضعیت اقتصادی و رفاه جامعه است، از سوی دیگر، گزارشگری مالی نیز با هدف ارائه اطلاعات صحیح برای تصمیم‌گیری درست مالی ذی‌نفعان و در نتیجه رشد اقتصادی انجام می‌شود. به نظر می‌رسد که عمل‌کردن شرکت‌ها در حوزه مسئولیت اجتماعی، می‌تواند ابزاری مهم و کارگشا در راستای بهبود خوانایی گزارش‌های مالی آن‌ها باشد.

این مطالعه به شناسایی شاخص‌های مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) پرداخت. بررسی‌های پیشین درباره خوانایی گزارشگری مالی حاکی از آن است که اکثر تحقیقات انجام‌شده فقط به جنبه‌های خاصی از این مفهوم توجه نموده و عمدتاً با رویکرد قیاسی انجام شده است. در پژوهش حاضر مفهوم خوانایی گزارشگری مالی در بین خبرگان و همچنین نقش افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن در خوانایی گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گرفته است و سعی شده است از روش کیفی و کمی به اولویت‌بندی و فراتحلیل خوانایی گزارشگری مالی، با استفاده از شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن استفاده شود و با توجه به تجزیه و تحلیل صورت‌گرفته، نتایج و مقایسه بخش فراتحلیل به شرح زیر گزارش گردید:

بین افشای مسئولیت اجتماعی و خوانایی گزارشگری مالی در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه مثبت و معناداری وجود دارد (اندازه اثر=۰/۲۷۹، سطح معناداری=۰/۰۴۳). نتیجه این بخش از پژوهش با نتایج مطالعات محمدعلی‌نیاعمران (۱۳۹۶ ش.)، تقی‌زاده (۱۳۹۴ ش.) و خاکباز (۱۳۹۵ ش.) همسو است، ولی با نتایج مطالعات نوری‌زاده (۱۳۹۳ ش.)، عظیمی و گنجی ارجنکی (۱۳۹۴ ش.) و کبیری و محمدزاده سالطه (۱۳۹۳ ش.) مغایرت دارد. همچنین بین اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه مثبت و معناداری وجود داشت (اندازه اثر=۰/۴۰۵، سطح معناداری=۰/۰۰۰). نتیجه این بخش از پژوهش با نتایج مطالعات اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸ ش.)، دریایی و عزیزی (۱۳۹۷ ش.) و صالحی (۱۳۹۴ ش.) همسو است و سرانجام رابطه بین مدیریت لحن و خوانایی گزارشگری مالی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه‌ای معکوس و معناداری به دست آمد (اندازه اثر=۰/۳۰۴، سطح معناداری=۰/۰۱۸). نتیجه این بخش از پژوهش با نتایج مطالعات رهنمای‌رودپشتی و محسنی (۱۳۹۵)

فهم‌پذیر بودن گزارش‌های مالی شرکت‌ها توجه داشته باشند تا چارچوب منسجم‌تری از قالب همگون افشا و گزارش‌های مالی خوانا، شفاف و قابل فهم برای سهامداران و سرمایه‌گذاران باشد.

۴- به مدیران گروه‌های آموزشی رشته حسابداری در دانشگاه‌ها پیشنهاد می‌شود به منظور کاهش تدریجی چالش‌های اخلاق حرفه‌ای و جلب اعتماد افکار سهامداران و سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان به منظور کارایی و اثربخشی فعالیت‌های حرفه‌ای خود به دانشجویان علوم مالی و حسابداری که در آینده مدیران مالی و خبرگان خواهند بود، با تدوین واحدهای درسی، آموزش اخلاق حرفه‌ای برابر آیین رفتار حرفه‌ای جهت حرکت به سمت پذیرش و پیاده سازی استانداردهای بین المللی و جلب اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و جلوگیری از فساد مالی اقدام گردد.

۵- سهامداران و تصمیم‌گیرندگان باید درک و فهم بهتری از محرک‌های مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و پیشگامی و رقابت در این زمینه و منافع انجام آن داشته باشند. بدین منظور پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها با پشتیبانی از اجرای این‌گونه برنامه‌ها، از منافع آن بهره‌مند شوند. بدین‌وسیله اجرای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، باعث افزایش منافع و سطح زندگی عموم جامعه می‌شود و خود شرکت‌ها نیز از مزایای آن بهره‌مند می‌شوند. از سوی دیگر می‌توان با فراهم کردن سازوکارهای لازم برای گزارشگری مسئولیت اجتماعی، شرکت‌ها را به اجرای هرچه بیشتر اصول مسئولیت‌پذیری اجتماعی تشویق کرد، در این صورت حتماً تأثیر مسئولیت اجتماعی شرکت بر ویژگی‌های شرکت و از آن جمله مؤلفه‌های خوانایی گزارشگری مالی محسوس خواهد بود.

۶- پیشنهاد می‌شود سازوکارهای نظارتی بر زبان نگارش گزارش‌های صورت‌های مالی به صورت کیفی چه به لحاظ محتوایی و چه به لحاظ دستور زبان و حقوقی صورت پذیرد تا چارچوب منسجم‌تری از قالب همگون افشا و گزارش‌های صورت‌های مالی برای سهامداران و سرمایه‌گذاران قابل فهم باشد.

ش. صفری‌گرایی و همکاران (۱۳۹۵ ش.) و جبارزاده کنگرلویی و همکاران (۱۳۹۷ ش.) همسو است، ولی با نتیجه پژوهش پورکریم و همکاران (۱۳۹۷ ش.) مغایر است.

بر اساس نتایج تکنیک ترجیحات غیر خطی فازی، از بین شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای: ۱. مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای ۲. دریافت و اعطای هدایا ۳. ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال جامعه و صاحبکار و در بین شاخص‌های مدیریت لحن: ۱. مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری متقلبانه ۲. فرار مالیاتی و اهرم مالی ۳. تغییر و جهت‌دار نمودن نگرش عملکرد مالی با پیچیدگی و طول متن و از شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی: ۱. ارائه اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه ۲. آموزش مشارکت و توسعه جامعه، اشتغال ۳. رشد اقتصادی، بهره‌وری و مالیات تکلیفی و عملکرد، به ترتیب رتبه‌های اول تا سوم را از نظر میزان اهمیت و تأثیر به خود اختصاص دادند.

با توجه به تأثیر مدیریت لحن، اخلاق حرفه‌ای و افشای مسئولیت اجتماعی بر خوانایی گزارشگری مالی، پیشنهادهای کاربردی زیر مطرح می‌گردند:

۱- به سرمایه‌گذاران، تحلیلگران مالی پیشنهاد می‌شود تا در تجزیه و تحلیل اطلاعات صورت‌های مالی، رابطه میان خوانایی گزارشگری مالی و احتمال تقلب را در الگوهای تصمیم‌گیری خود مد نظر قرار دهند و توجه داشته باشند که احتمال وقوع گزارشگری مالی متقلبانه در شرکت‌هایی بیشتر است که گزارش‌های مالی پیچیده و دشواری دارند.

۲- به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود با ایجاد راهکارهایی برای افزایش خوانایی گزارشگری مالی شرکت‌ها از جمله الزام شرکت‌ها به ارائه فایل word گزارش‌ها و استفاده از جملات ساده‌تر در متن گزارش‌های مالی در راستای محدود ساختن رفتار فرصت‌طلبانه مدیران بر حسب اجرای هرچه بیشتر اصول مسئولیت اجتماعی و تأثیر آن بر ویژگی‌های شرکت و محسوس‌تر نمودن مؤلفه‌های خوانایی گزارشگری مالی اقدام گردد.

۳- به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود علاوه بر ارزیابی خود و حجم آزمون‌های حسابرسی و سایر عوامل، خوانایی و

محدود شدن کارشناسان و خبرگان شرکت‌کننده در پژوهش به کارشناسان و خبرگان رشته حسابداری در شهرهای تهران و شیراز، اصلی‌ترین محدودیت مطالعه حاضر است. در نهایت به پژوهشگران نیز توصیه می‌شود برای ترویج اخلاق در محیط حرفه‌ای و دانشگاهی، به تدوین الگوی اخلاق حرفه‌ای حسابداران با استفاده از تکنیک نظریه داده‌بنیاد، ارائه مدل اخلاق حرفه‌ای حسابداران با استفاده از تکنیک مدل‌سازی ساختاری تفسیری، و فراتحلیل تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر عملکرد آن‌ها بپردازند.

مشارکت نویسندگان

روح‌اله وفایی پور: نگارش و تألیف مقاله.
مصطفی قاسمی: راهنمایی و نظارت بر نگارش مقاله.
عبدالرضا محسنی: ارائه مشاوره در نگارش مقاله.
نویسندگان نسخه نهایی را مطالعه و تأیید نموده و مسئولیت پاسخگویی در قبال پژوهش را پذیرفته‌اند.

تشکر و قدردانی

ابراز نشده است.

تضاد منافع

نویسندگان هیچ‌گونه تضاد منافع احتمالی را در رابطه با تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله اعلام نکرده‌اند.

تأمین مالی

نویسندگان اظهار می‌نمایند که هیچ‌گونه حمایت مالی برای تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله دریافت نکرده‌اند.

ملاحظات اخلاقی

در پژوهش حاضر جنبه‌های اخلاقی تحقیق، شامل اصالت متون، صداقت و امانتداری رعایت شده است.

References

1. Farokh E. The Effect of Earnings Management on the Readability of Annual Reports. Master Thesis. Mashhad: Ferdosi University; 2018. [Persian]
2. Loughran T, McDonald B. Measuring readability in financial disclosures. *The Journal of Finance*. 2014; 69(4): 1643-1671.
3. Bagheri Azgandi A, Hesarzadeh R, Abbaszadeh MR. Readers 'financial statements and investors' sensitivity to the use of accounting information. *Vision of Financial Management*. 2018; 23: 87-103. [Persian]
4. Asadi L, Vaez A, JerJerzadeh A, Kaab Amir A. The Effect of Corporate Social Responsibility Dimensions on Value Creation of the Pharmaceutical and Non-Pharmaceutical Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Health Accounting*. 2018; 7(1): 1-31. [Persian]
5. Lioret A. Modeling corporate sustainability strategy. *Journal of Business Research*. 2016; 69(2): 418-425.
6. Khajavi SH, Etemadi Juryabi M. Corporate Social Responsibility and its Reporting. *Journal of Health Accounting*. 2015; 4(2): 104-123. [Persian]
7. Brown-Liburd H, Zamora VL. The role of corporate social responsibility (CSR) assurance in investors' judgments when managerial pay is explicitly tied to CSR performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2015; 34(1): 75-96.
8. Aghazadeh H. The Impact of Professional Ethics and Social Responsibility on the Performance of Independent Accountants. Master Thesis. Maku: Islamic Azad University, Maku Branch; 2017. [Persian]
9. Bakhtiari M, Azimifar M. The Impact of Professional Ethics on the Quality of Financial Reporting. Shiraz: Proceeding of the 1th National congress of Accounting and Management; 2016. [Persian]
10. Hajipour E, Barzegar E. The Importance of Ethics and Ethical Leadership in Public Sector Accountants. *Health Accounting*. 2020; 9(1): 1-20.
11. Sarlak N. Ethics in accounting. *Ethics in Science & Technology*. 2007; 3(1-2): 71-82. [Persian]
12. Rahnema Roudipati F, Nikumaram H, Nonahal nahr AA. Assessing the Impact of Judicial and Cognitive Language Approaches on Accounting Explanatory Reports. *Journal of Accounting and Auditing Reviews*. 2012; 19(2): 47-72.
13. Soleimani B. Studying the relationship between tone management and earnings management. Master Thesis. Rasht: Islamic Azad University of Rasht Branch; 2017. [Persian]
14. Tehrani R, Nourbakhsh A. Investment management. Tehran: Negah Danesh; 2014. [Persian]
15. Ebrahimi S. Investigating the Impact of Financial Reporting Complexity on Investor Transaction Behavior in the Iranian Capital Market. Master Thesis. Qom: University of Qom; 2012. [Persian]
16. Kamaruzaman AJ, Mazlifa MD, Maisarah AR. The association between firm characteristics and financial statements transparency: The case of Egypt. *International Journal of Accounting*. 2009; 18(2): 211-223.
17. Izadiania N, Ghadavi MA, Amininia M. Investigating the Impact of Accounting Complexity and Transparency of Company Financial Reporting on Delay in Auditor Reporting. *Audit knowledge*. 2014; 14(54): 87-103. [Persian]
18. Curtis JK. Corporate annual report graphical communication in Hong Kong: Effective or misleading? *The Journal of Business Communication*. 1997; 34(3): 269-284.
19. Sarhangi H, Ebrahimi S, Allahyari Abhari H. Investigating the Impact of Financial Reporting Complexity on Investor Transaction Behavior in the Iranian Capital Market. *Stock Exchange Journal*. 2014; 27: 59-78. [Persian]
20. Ajina A, Laouiti M, Msolli B. Guiding through the Fog: Does annual report readability reveal earnings management? *Research in International Business and Finance*. 2016; 38: 509-518.
21. Bloomfield R. Discussion of annual report readability, current earnings and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*. 2008; 45(2-3): 248-252.
22. Hasan MM. Managerial ability, annual report readability and disclosure tone (April 23, 2017). Available at SSRN 2957135. 2017.
23. Parviz Kurandeh Z. Investigating the Relationship between Earnings Management and Readability of Annual Financial Statements. Master Thesis. Koushiar: Koushiar Higher Education Institute; 2016. [Persian]
24. Li F. Textual analysis of corporate disclosures: A survey of the literature. *Journal of Accounting Literature*. 2010; 29: 143-165.
25. Libby R, Emett SA. Earnings presentation effects on manager reporting choices and investor decisions.

Accounting and Business Research. 2014; 44(4): 410-438.

26. Khoshtinat M, Raei H. The Impact of Social Accounting Information on Investors' Decision Making. Accounting and Auditing Reviews. 2004; 11(37): 73-92. [Persian]

27. Moshbeki A, Khalili Shojaei V. Investigating the Relationship between Organizational Culture and Corporate Social Responsibility (CSR) (Ministry of Energy as a Case). Applied Sociology. 2010; 4(40): 37-56. [Persian]

28. Hajiha Z, Sarfaraz B. Investigating the Relationship between Corporate Social Responsibility and Cost of Equity in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. Journal of Empirical Accounting Research. 2014; 4(2): 105-123. [Persian]

29. Barney JB, Griffin RW. The management of organizations: Strategy, structure, behavior. Boston: Houghton Mifflin College Division; 1992.

30. Kiaei Daroukale M. The Impact of Ownership on the Level of Corporate Social Responsibility Disclosure (Case Study: Cement, Pharmaceuticals, Chemicals and Petroleum Products Listed in Tehran Stock Exchange). Master Thesis. Mazandaran: Mazandaran University; 2014. [Persian]

31. Mottahedin A. The Impact of Factors on Accountants' Ethical Decision Making in Iran. Master Thesis. Mashhad: Ferdosi University; 2011. [Persian]

32. Sohrabiani H. Investigating the Expectations Gap between Accountants and Financial Statement Users from the Principles of Accounting Professional Ethics. Master Thesis. Yazd: Yazd University; 2015. [Persian]

33. Hosseinzadeh H. The effect of organizational climate on reporting error in accounting profession. Master Thesis. Alborz: Alborz University; 2017. [Persian]

34. Aminikhah M. Professional Ethics in Accounting. Bandar Gaz: Proceeding of the 1th Regional congress of modern accounting and auditing approaches. 2012. [Persian]

35. Amiri A, Hemati M, Mobini M. Professional ethics; a necessity for the organization. Journal of Moral Knowledge. 2010; 2(4): 137-159. [Persian]

36. Rafiei M, Kousha M. Consequences of ethical management in the success of information age organizations. Tehran: Proceeding of the 5th International Congress of Management; 2007. [Persian]

37. Faramarz Gharamaleki A. Responsibility Methodology in Organization. Islamic Social Research. 2004; 56: 29-38. [Persian]

38. Abarbanell J, Kim S. Why Returns on Earnings Announcement Days are More Informative than Other Days. North Carolina: Kenan-Flagler Business School University; 2010.

39. Gholami moghadam F. Applying a Word-Based Model to Identify Fraud in Financial Reporting: Evidence from an Exploratory Study. Master Thesis. Mashhad: Ferdosi University; 2017. [Persian]

40. Huang X, Teoh SH, Zhang Y. Tone management. The Accounting Review. 2014; 89(3): 1083-1113.

41. Hart RP, Childers JP, Lind CJ. Political tone: How leaders talk and why. Chicago: University of Chicago Press; 2013.

42. Mortensen T, Fisher R. The meaning of cash in the context of alternative accounting standards. Accounting Research Journal. 2011; 24(1): 23-49.

43. Short JC, Palmer TB. The application of diction to content analysis research in strategic management. Organizational Research Methods. 2008; 11(4): 727-752.

44. Faramarz, J., Kamyabi, Y., Ramezani, J. Provides a Model for Measuring Financial Reporting Readability. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge. 2020. [Persian]

45. Mohammadalinia Omran KH. Simultaneous study of financial reporting quality and social responsibility of listed companies in Tehran Stock Exchange. Master Thesis. Mahmoudabad: Khazar Higher Education Institute; 2017. [Persian]

46. Dadashi I, Norouzi M. Investigating the Mediating Effect of Financial Reporting Readability on the Relationship between Earnings Management and Cost of Capital. Journal of Accounting Knowledge. 2020; 11: 135-157. [Persian]

47. Hassan MK, Abbas BA, Garas SN. Readability, governance and performance: a test of the obfuscation hypothesis in Qatari listed firms. Corporate Governance: The International Journal of Business in Society. 2018.

48. Arab Salehi M, Gougerdchian A, Hashemi M. Investigating the Impact of Financial Reporting Quality on the Intensity of Profit Sharing on Investment Decisions. Financial Knowledge of Stock Analysis. 2015; 8(26): 63-78. [Persian]

49. Nourizadeh R. The relationship between corporate social responsibility disclosure and the quality of financial reporting. Master Thesis. Tehran: Al-Zahra University; 2014.
50. Taghizadeh S. Investigating the relationship between social responsibility reporting and earnings quality in companies listed on the Tehran Stock Exchange. Ghaemshahr: Non-Profit Non-Governmental Higher Education Institute "Farvardin" Ghaemshahr; 2015.
51. Cheng B, Ioannou I, Serafeim G. Corporate social responsibility and access to finance. *Strategic Management Journal*. 2015; 35(1): 1-23.
52. Chiang H, He LJ, Shiao CF. Financial reports quality and corporate social responsibility. *Asian Economic and Financial Review*. 2015; 5(3): 453-467.
53. Salehi, T. The relationship between auditor professional ethics and audit quality. *Ethics in Science and Technology*. 2015; 11(3): 77-86.
54. Carlsson S, Lamti R. Tone Management and Earnings Management. Gothenburg: School of Business, Economics and Law, Gothenburg University; 2015.
55. Etim N-Ch, Odey OE, Oluwatominiy OT. Professional Ethics and Monetary Reportage of Non-Governmental Establishments. *UIJRT*. 2021; 2(6): 52-57.
56. Sittioum R. The Causal Impacts Influencing Quality of Financial Reporting of Thai Accountants. *WMS Journal of Management*. 2020; 9(3): 65-78.
57. Mabil AN. Investigating effects of accounting ethics on quality of financial reporting of an organization: Case of selected commercial banks in South Sudan. *Mediterranean Journal of Social Sciences*. 2019; 10(1): 177-191.