



## تأثیر رویکردهای اخلاقی حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری با نقش تعدیل‌کنندگی اندازه و اهرم مالی شرکت

مهدی خلیل پور<sup>۱</sup>

یحیی کامیابی<sup>۲</sup>

سیدعلی نبوی چاشمی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۰۶/۱۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۴/۱۱

### چکیده

امروزه رعایت اخلاق در حسابداری، بحثی در خور مطالعه بوده چون حرفه حسابداری با بحران‌های اخلاقی بیگانه نیست. پژوهش حاضر به دنبال تأثیر رویکردهای اخلاقی حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری می‌باشد. متغیرهای تحقیق شامل اخلاق فردی با ۷ بعد به عنوان متغیرهای مستقل و کیفیت اطلاعات حسابداری به عنوان متغیر وابسته و دو متغیر اندازه شرکت و اهرم مالی به عنوان متغیرهای تعدیل‌کننده می‌باشد. در این تحقیق برای اندازه‌گیری متغیر مستقل رویکردهای اخلاقی حسابداران از پرسشنامه استاندارد مقیاس اخلاقی چند بعدی و برای اندازه‌گیری کیفیت اطلاعات حسابداری نیز از مدل تعدیل‌شده جونز استفاده شده است. جامعه آماری شامل ۳۹۸ شرکت فعال در بورس اوراق بهادار می‌باشد که ۸۵ شرکت حائز شرایط به عنوان نمونه انتخاب شدند. در نهایت ۱۹۸ پرسشنامه برای تحلیل قسمت اخلاق در نظر گرفته شد. ارزیابی مدل‌ها و آزمون فرضیات بر اساس مدل یابی معادلات ساختاری به روش کم‌ترین مجزورات جزئی صورت گرفته است. نتایج آزمون فرضیه‌ها در مورد اثر اخلاق فردی نشان می‌دهد که متغیر اخلاق به‌طور مستقیم بر کیفیت اطلاعات حسابداری اثر مستقیم دارد. با ورود متغیر تعدیل‌کننده

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران. (مسئول مکاتبات)

۲- دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابل، ایران. (نویسنده اصلی) [ykamyabi@yahoo.com](mailto:ykamyabi@yahoo.com)

۳- دانشیار گروه مدیریت، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران.

اندازه شرکت، نتیجه کلی بدین صورت گردید که در شرکت‌های کوچکتر اثر رویکردهای اخلاقی بر کیفیت اطلاعات حسابداری مستقیم بوده و به موازات افزایش اندازه شرکت‌ها، این رابطه مثبت کمرنگ می‌شود. همچنین در مورد متغیر تعدیل‌کننده اهرم مالی شرکت نیز نتیجه بدین صورت گردید که در شرکت‌های با اهرم مالی پایین‌تر اثر رویکردهای اخلاقی بر کیفیت اطلاعات حسابداری مثبت بوده و به موازات افزایش اهرم مالی شرکت‌ها، این تأثیر مستقیم کمرنگ می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت اطلاعات حسابداری، کیفیت حسابداری، رویکردهای اخلاقی حسابداران، تصمیم‌گیری اخلاقی.

## ۱- مقدمه

امروزه رعایت اخلاق در حسابداری، بحثی در خور مطالعه بوده چون حرفه حسابداری با بحران‌های اخلاقی بیگانه نیست. در سال‌های اخیر شاهد رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگی چون انرون، تیکو، ورلد کام، آدلفی، زیراکس، گلوبال گراسینگ بوده‌ایم. سؤالی که به ذهن متبادر می‌شود این است که چرا با وجود افزایش سطح تحصیلات افراد شاغل در حرفه حسابداری همچنان جامعه از وقوع چنین رسوایی‌هایی متضرر می‌شود؟ وقوع رسوایی‌های مالی در حسابداری سرفصل تازه‌ای نیست و هر روز انتظار آن را داریم که رسوایی جدیدی، عنوان اصلی نشریات شود. آیا مقصر نقص در قوانین و مقررات و استانداردها است یا رفتار غیر اخلاقی حسابداران؟ (لو و همکاران، ۲۰۰۸). مقصر اصلی در بروز بحران‌های مالی سراسر دنیا حسابداران شناخته شده‌اند که وظیفه گزارشگری خود را به نحو صحیح انجام نداده‌اند (بین و بناردی، ۲۰۰۵؛ امی و همکاران، ۲۰۰۵). گزارشگری نادرست صورت‌های مالی سازمان‌ها ناشی از نبود توانایی علمی آن‌ها نبوده بلکه به دلیل خلأ ناشی از نبود اخلاق حرفه‌ای در میان فعالان حرفه عنوان شده است (لاو، داوی و هوپر، ۲۰۰۸).

بر همین اساس بود که لو و همکاران (۲۰۰۸) معتقد بودند "تربیت انسان‌ها تنها از بعد علمی بدون توجه به ابعاد اخلاقی، تهدید آفرین برای جامعه می‌باشد و افزایش در قوانین برای جلوگیری از حساب‌سازی‌ها و اختلاس‌ها لازم است، ولی کافی نیست". متأسفانه تحقیقات و مطالعات صورت گرفته نشان داده‌اند که حسابداران درگیر طیف گسترده‌ای از رفتارهای ناکارآمد در پاسخ به فشارهای زمانی ایجاد شده‌اند که این رفتارها غیر اخلاقی‌اند (پیرس و سوئینی، ۲۰۱۰).

بخش عمده‌ای از ادبیات موجود در حوزه تحقیقات حسابداری اشاره دارند که اطلاعات حسابداری، نقشی حیاتی در کاهش مشکلات نمایندگی ایفا می‌کند. به علاوه اطلاعات حسابداری به عنوان منبعی مهم برای اطلاعات خاص شرکت برای ایفای وظیفه نظارتی بازار سهام ضروری است. کیفیت بالای صورت‌های مالی از طریق افزایش قابلیت اعتماد، تصمیمات مفیدتر و منعکس کردن اصول اقتصادی اساسی شرکت‌ها به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند. کیفیت اطلاعات حسابداری به گزارش ارقام مفید، سطح افشا و سطح پذیرش اصول پذیرفته شده حسابداری مربوط است. رسوایی‌های مالی اخیر موجب نوسان قیمت سهام شرکت‌ها، از بین رفتن اعتماد عمومی و تحمیل زیان بر سرمایه‌گذاران شده است. این رسوایی‌های مالی بیشتر به شکل شناسایی نادرست درآمدها، تغییر در حساب موجودی کالا و بهای تمام شده کالای فروش رفته، بیان بیشتر از واقع دارائی‌ها، استفاده نادرست از اقلام خارج از ترازنامه، افشای ناکافی اطلاعات و دستکاری در بدهی‌ها

می‌باشد (وکیلی فرد، ۱۳۸۸). شاید بتوان گفت با بررسی درست و به موقع صورت‌های مالی و ارزیابی کیفیت اطلاعات حسابداری شرکت‌ها از بروز چنین مسائلی جلوگیری کرد. امروزه در دنیای پیشرفته اقتصادی، حسابداری به حرفه‌ای مهم و کلیدی تبدیل شده است؛ زیرا تقریباً اقتصاد هر کشوری با وجود این حرفه جریان می‌پذیرد. حسابداران با ارائه اطلاعات مطلوب و با کیفیت در جامعه مسئولیت تصمیم‌گیری مالی استفاده‌کنندگان، از این اطلاعات را بر عهده دارند؛ اما در مورد اینکه در بسیاری از مواقع، حسابداران در تهیه اطلاعات با کیفیت و شفاف مورد نیاز جامعه با شکست مواجه شده‌اند، نگرانی‌های زیادی وجود دارد. طبق گزارش‌های مستمر رسیده در سال‌های اخیر، یکی از دلایل مهم این شکست، کژ رفتاری‌های اخلاقی حسابداران بر شمرده شده که منجر به توسعه و بسط اخلاق در حرفه حسابداری و برنامه‌ریزی‌های تحصیلی دانشجویان حسابداری شده است (بایرن، ۲۰۰۲). در حالی که شفافیت جز، ضروری یک سیستم صحیح حاکمیت شرکتی است اما ضعف اخلاقی و فرهنگی و ساختار نامناسب شرکت، عملکرد ضعیف و کنترل‌های داخلی نامناسب در شفافیت و گزارشگری مالی تجلی ویژه‌ای یافته است. از آنجا که گزارش‌های مالی، ابزاری برای افشای اطلاعات مالی قابل اعتماد و تکاست که در دسترس عموم قرار می‌گیرد و منجر به افزایش کارایی بازار می‌گردد، در صورت با کیفیت بودن می‌تواند از طریق کاهش اطلاعات خصوصی و محرمانه باعث کاهش احتمال انتخاب نادرست توسط سرمایه‌گذاران شود؛ بنابراین، می‌توان چنین پنداشت که ارائه اطلاعات با کیفیت باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران خواهد شد. لذا، انتظار بر این است که در اثر ارائه اطلاعات با کیفیت بالا بازارها کارتر گردند و تأخیر واکنش بازار به حداقل رسد؛ بنابراین، این پژوهش به دنبال یافتن پاسخی در خور و علمی به این پرسش اساسی می‌باشد که: آیا بین رویکردهای اخلاقی حسابداران و کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معناداری وجود دارد؟

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

واژه «اخلاق» (ethics) برگرفته از لغت یونانی «ethos» به معنی «شخصیت، روحیه و رفتارهای گروهی از مردم یا یک فرهنگ» می‌باشد. فرهنگ لغت آکسفورد (۱۹۷۸) نیز به طور خلاصه، «اخلاق» را به عنوان «تشریحی بر سیرت و سرشت انسانی و رفتار در مقابل مسائل اخلاقی» تشریح می‌کند. این واژه به تازگی یکی از موضوعات جالب توجه در حسابداری شده است که در ابتدا، در سطوح پارلمانی حرفه حسابداری، با محدودیت‌هایی مواجه بوده اما با تبلیغات عمومی و گسترده، رسوایی شرکت‌ها و فعالیت قانون‌گذاران مؤثر بر این حرفه، هم جامعه دانشگاهی و هم شاغلین حرفه‌ای خواستار افزایش آموزش و به کارگیری اخلاق در حسابداری شده‌اند.

حرفه حسابداری همانند سایر افراد و حرفه‌های فعال در جامعه ملزم به رعایت اخلاق عمومی جامعه و آیین رفتار حرفه‌ای خود هستند. عدم رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای، می‌تواند موجب تضعیف فرهنگ و اخلاق کار و در نتیجه تضعیف حرفه حسابداری شود. اخلاق حرفه‌ای حاوی نظام ارزشی و باورهای جمعی صاحبان یک حرفه است که بر چگونگی رفتار، اعمال و مسئولیت‌های اعضای آن حرفه در مقابل جامعه، در مقابل یکدیگر و در مقابل اشخاصی که از خدمات شاغلین آن حرفه استفاده می‌کنند، نظارت دارد (فرقاندوست حقیقی و همکاران، ۱۳۹۳).

## ۲-۱- اخلاق و اهمیت آن در تصمیم‌گیری‌ها

اخلاقیات به عنوان سیستمی از ارزش‌ها و بایدها و نبایدها تعریف می‌شود که بر اساس آن نیک و بدهای سازمان مشخص و عمل بد از خوب متمایز می‌شود.

پیشینه مباحث اخلاقی به قدمت وجود آدمی باز می‌گردد که شاخه‌ای از فلسفه است و در پی پاسخ به سؤالاتی از قبیل چگونه باید زندگی کرد؟ چگونه انسانی باید بود؟ بر اساس چه استانداردها و اصولی باید زیست؟ می‌باشد. تعاریف متعددی از اخلاق ارائه شده است. در ساده‌ترین تعریف، اخلاق علم تمیز درست از نادرست و نیکی از بدی است. این واژه، ریشه‌ای یونانی دارد و در لغت به معنای عرف، رهنمود و ویژگی می‌باشد (مجتهدزاده و همکاران، ۱۳۹۱).

«اخلاق» را از طریق آثارش نیز می‌توان تعریف کرد و آن این‌که «گاه فعلی که از انسان سر می‌زند، شکل مستمری ندارد؛ ولی هنگامی که کاری به طور مستمر از کسی سر می‌زند دلیل به این است که یک ریشه درونی و باطنی در اعماق جان و روح او دارد، آن ریشه را خلق و اخلاق می‌نامند». اینجاست که «ابن مسکویه» در کتاب «تهذیب الاخلاق و تطهیر الاعراق» می‌گوید: «خلق، همان حالت نفسانی است که انسان را به انجام کارهایی دعوت می‌کند بی آن‌که نیاز به تفکر داشته باشد.» (دیانتی، ۱۳۸۸).

یکی از بهترین تعریف‌ها از اخلاق از دیدگاه اسلامی، تعریفی است که استاد مطهری در این زمینه بیان داشته است. به عقیده ایشان علم اخلاق، علم زیستن یا علم به این است که چگونه باید زیست تا زندگی سراسر ارزشمند و مقدس و متعالی باشد (مهر آذین، ۱۳۷۲). از این رو، اخلاقیات به عنوان مجموعه‌ای از ارزش‌ها، بایدها و نبایدها می‌تواند نقش مهمی را در مدیریت اثربخش امور و سازمان‌ها ایفا کند. انضباط کاری، مهرورزی، دادورزی، معاشرت سازنده، مشاورت، تواضع، وفای به عهد، خدمت‌گزاری، مدارا از جمله شیوه‌های مطلوب اخلاقی مورد تأکید اسلام در مدیریت سازمان‌ها محسوب می‌شود که جهت تحقق آن‌ها تدوین منشور اخلاقیات و عملی ساختن آن در سازمان‌ها و وروری است. در این راستا با ایجاد ضمانت‌های اجرایی و نهادینه کردن رفتار اخلاقی در سازمان

می‌توان اخلاقیات و اصول اخلاقی را در سازمان تقویت کرد که در صورت تحقق این امر کاهش تبعیض، بی‌عدالتی، ناروایتی، افزایش روحیه سازمانی و تعهد کارکنان از یکسو، رشد و تعالی انسان‌ها، بالندگی سازمان‌ها و پیشرفت جامعه را از سوی دیگر موجب خواهد شد (عباس زاده، ۱۳۸۵). تئوری‌های اخلاقی می‌توانند رویکردی معتدل و نظام‌مند پیرامون مشکلات اخلاقی ارائه کند و قضاوت‌های عملی ما را که برای تصمیم‌گیری نیاز داریم، شکل دهد؛ زیرا قضاوت‌های ما نیازمند دانش و آگاهی است که از تئوری‌ها به دست می‌آید. تئوری‌های اخلاقی درصدد هستند تا خیلی سریع تناسب اخلاقی مناسبی در سازمان‌ها ایجاد کنند.

## ۲-۲- فلسفه اخلاق فردی

تفاوت‌های فردی باید به هنگام بررسی قضاوت‌های اخلاقی مورد توجه قرار گیرد. اگر چه نگرش‌های متفاوتی برای تشریح تفاوت‌های فردی در متون اخلاقی ارائه شده است اما پژوهشگران و صاحب‌نظران معتقدند که تفاوت‌های فردی در انجام قضاوت‌های اخلاقی را می‌توان به وسیله دو فلسفه اخلاقی آرمان‌گرا و نسبی‌گرا تشریح کرد (اسلنکر و فورسیز، ۱۹۷۷).

نسبی‌گرایی فلسفه‌ای اخلاقی است که از منظر آن مجموعه‌ای جهان شمول از قوانین و معیارهای اخلاقی وجود ندارد. نسبی‌گرایان معتقدند که راه‌های بسیاری برای حل مسائل اخلاقی وجود دارد و نسبت به اصول اخلاقی خاص تردید دارند. آرمان‌گرایان دارای دیدگاهی آزمانی هستند و معتقدند که نتیجه‌های خوب همیشه دست یافتنی است و حقایق اخلاقی و به تبع آن اوصافی نظیر خوب و بد و فضایل و دارای رذایل اخلاقی در عالم وجود دارد که باورها، گرایش‌ها، امیال و احساسات بشر مستقل است. بر اساس تعالیم دین مبین اسلام، ارزش‌های اخلاقی زمان شمول و مکان شمول نبوده و دارای معیارهای دائمی و واقعی هستند (مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۹۲).

## ۲-۳- اخلاق کسب‌وکار

اخلاق کسب‌وکار؛ به معنی شناخت درست از نادرست در محیط کار و آنگاه انجام درست و ترک نادرست است. اخلاق کسب‌وکار، به عنوان شاخه‌ای از دانش مدیریت، از زمان پدیدار شدن نهضت مسئولیت اجتماعی در دهه ۱۹۶۰ پدیدار شد. در این دهه جنبش‌های آگاهی بخش اجتماعی، انتظارات مردم را از سازمان‌ها بالا برده آن‌ها را به این نتیجه رسانده بود که سازمان‌ها باید از امکانات وسیع مالی و نفوذ اجتماعی خود برای رفع مشکلات اجتماعی، مثل فقر، خشونت، حفاظت از محیط‌زیست، تساوی حقوق، بهداشت عمومی و بهبود وضع تحصیلات استفاده کنند. مردم بر این باور بودند که چون شرکت‌ها و مؤسسات با استفاده از منابع کشور به سود دست

می‌یابند، به کشور بدهکار و مدیون هستند و بایستی برای بهبود اوضاع اجتماعی تلاش کنند (مک نامارا، ۲۰۰۸).

طرفداران اخلاق کسب‌وکار در دو دسته قرار می‌گیرند. افرادی مانند چپل بر این باورند که رعایت اخلاق کسب‌وکار، باعث افزودن ارزش به سهامداران شده، ابزاری برای دستیابی به هدف بیشینه کردن سود است (دیدگاه اخلاق ابزاری). در مقابل، افرادی مانند بارنارد (۱۹۳۸)، کوئین و جونز (۱۹۹۵) و میلتن اسمیت، دیدگاه غیر ابزاری داشته و باور دارند که سازمان باید گذشته از ملاحظات مالی، اخلاق کسب‌وکار، به دلیل آنکه ماهیت این کار درست است، باید آن را رعایت کند. افراد در کار با مسائل و موضوعات اخلاقی مواجه می‌شوند و به ندرت می‌دانند که چگونه باید با آن‌ها برخورد کنند. اخیراً در مروری از مقاله‌های چاپ شده در مجله وال‌استریت مشخص شده است، تنها در طول یک هفته در سال ۱۹۹۱، مجموعه کاملی از موضوعاتی از قبیل دزدی، دروغ‌گویی، کلاهبرداری و تقلب و امثالهم که کارکنان با آن مواجه می‌شوند، ارائه شده است (چرینگتون و چرینگتون، ۱۹۹۳).

#### ۲-۴- کیفیت اطلاعات حسابداری

برخی نظریه‌پردازان، کیفیت اطلاعات حسابداری را از دو جنبه در نظر می‌گیرند. اول، انعکاس محتوای اطلاعاتی: یعنی حسابداری باید اطلاعاتی مربوط برای پیش‌بینی سودهای مورد انتظار و جریان‌های نقد آتی ارائه کند (مربوط بودن). دوم، ارائه علامت در مورد ماندگاری سود: یعنی اطلاعات حسابداری باید منصفانه باشد و تصویر کاملی در مورد عملکرد شرکت، موقعیت و ریسک آن ارائه نماید (قابلیت اتکا) (ملوای سوزا، ۲۰۰۰). بخشی از ادبیات حسابداری به بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت اطلاعات حسابداری پرداخته است. کیفیت اقلام تعهدی از جمله شاخص‌های با اهمیتی است که برای ردیابی کیفیت اطلاعات حسابداری مورد استفاده قرار گرفته است. کیفیت اقلام تعهدی به معنای وجود عدم اطمینان نسبت به نقدشوندگی اقلام تعهدی است. شرکت‌های دارای اقلام تعهدی با کیفیت بالا از کیفیت ضعیف اطلاعات حسابداری برخوردارند. معیار کیفیت اقلام تعهدی در برگزیده دو عامل مؤثر بر کیفیت اطلاعات حسابداری، شامل برآورد اشتباه در گزارش‌های مالی و فرصت‌طلبی مدیران است (رباط میلی و همکاران ۱۳۹۳).

#### ۲-۵- مدل‌های اندازه‌گیری کیفیت اطلاعات حسابداری

مدل‌های اندازه‌گیری کیفیت اطلاعات حسابداری شامل مدل جونز، مدل جونز اصلاح‌شده، مدل دیچو و دیچو، مدل مک نیکولز و مدل فرانسیس می‌باشد. این روش‌ها بر جریان نقد عملیاتی

(CFO)<sup>۱</sup> استوار می‌باشد. همان‌طور که بیان شد مبنای اصلی این مدل‌ها CFO می‌باشند که جریان‌های نقد خود بر سه نوع هستند:

- ۱) جریان وجوه نقد حاصل از عملیات - پس از بهره و مالیات و قبل از سرمایه در گردش
- ۲) جریان وجوه نقد حاصل از عملیات - پس از بهره و مالیات و سرمایه در گردش
- ۳) جریان وجوه نقد آزاد - پس از بهره، مالیات، سرمایه در گردش، مخارج سرمایه‌ای و سودهای تقسیمی.

اگر چه CFO دارای مزایای است که در ادامه به آن‌ها اشاره می‌کنیم اما دارای محدودیت‌های خاص خود می‌باشد از جمله: ۱- بسیاری از رویدادهای مالی که برای تحلیل‌گران مفید است تأثیر آنی بر جریان وجه نقد ندارد مانند به روز کردن دارایی‌ها یا تعهد مخارج تعمیر و نگهداری، اثر میان‌مدت و بلندمدتی بر جریان وجه نقد دارد؛ ۲- کنترل متقابل با استفاده از حسابدار تعهدی و ارزش منصفانه در صورت سود و زیان می‌تواند مواردی را نشان دهد که جریان‌های نقدی در نتیجه تفاوت‌های زمانی و یا نوسان شدید رخ داده است (رحمانی و همکاران، ۱۳۸۷). بر اساس استانداردهای حسابداری ایران صورت جریان وجه نقد باید با سود عملیاتی آغاز شود در حالی که بر طبق IFRS با سود قبل از مالیات و اقلام غیر مترقبه آغاز می‌گردد.

## ۲-۵-۱- مدل جونز تعدیل‌شده

این مدل که در واقع توسط دیچو، اسلوان و سوینی ۲ (۱۹۹۵) طراحی گردیده است و در واقع تعدیل و اصلاح مدل جونز می‌باشد. فرمول این مدل به شرح رابطه ۱ می‌باشد:

$$Depit - (\Delta TPit - \Delta STDit - \Delta CLit) - (\Delta CAit - \Delta Cashit) = Accrualsit$$

$\Delta CAit$  = تغییر در مجموع دارایی‌های جاری شرکت  $i$  در دوره  $t$

$\Delta Cashit$  = تغییر در وجه نقد یا معادل وجه نقد شرکت  $i$  در دوره  $t$

$\Delta CLit$  = تغییر در مجموع بدهی‌های جاری شرکت  $i$  در دوره  $t$

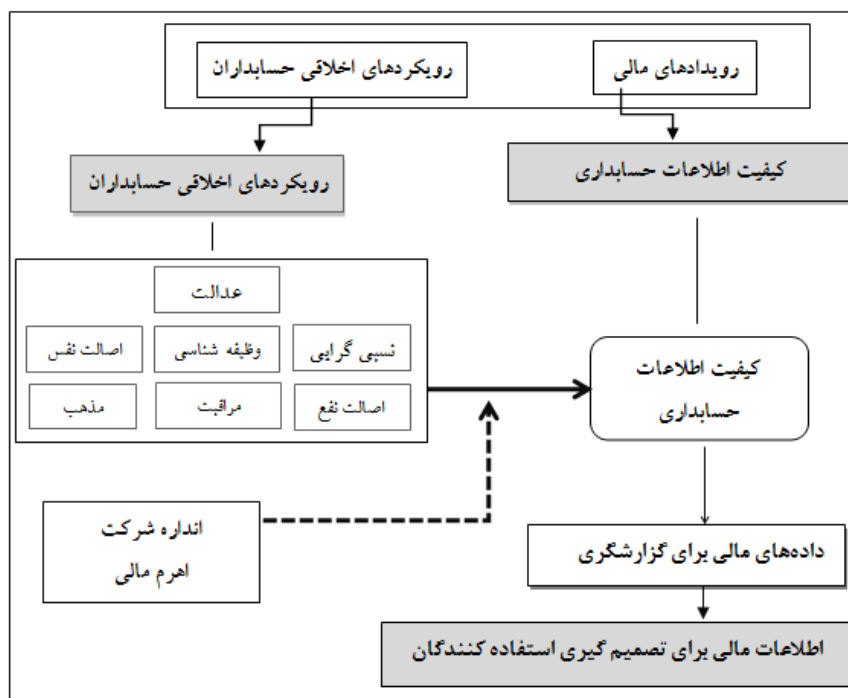
$\Delta STDit$  = تغییر در بدهی‌های کوتاه‌مدت که جزء بدهی‌های جاری هستند شرکت  $i$  در دوره  $t$

$\Delta TPit$  = تغییر در مالیات بر درآمد پرداختی شرکت  $i$  در دوره  $t$

$Depit$  = استهلاک انباشته و هزینه استهلاک شرکت  $i$  در دوره  $t$



مدل فوق نشان داد که تغییر در مجموع اقلام تعهدی همچنین نشان‌دهنده یک شرکت است که درگیر مدیریت سود می‌باشد دیچو و همکاران در سال ۲۰۰۳ وجود ارتباط نزدیک بین مجموع اقلام تعهدی و اقلام تعهدی پیش‌بینی نشده در آمریکا که ۸۰٪ یا بالاتر است را تأیید کردند. با تکیه بر اصول حسابداری اقلام تعهدی به دو بخش عادی و غیر عادی تقسیم می‌شوند. اقلام تعهدی عادی اقلامی هستند که در نتیجه افزایش در معاملات دوره جاری که در اثر سطح عملکرد، استراتژی تجاری، قراردادهای صنعتی، رویدادهای کلان اقتصادی و سایر فاکتورهای اقتصادی به وجود می‌آیند. اقلام تعهدی غیر عادی اقلامی هستند که در نتیجه افزایش معاملات یا مبادلات حسابداری تحت نظر مدیریت سود ایجاد می‌گردند اقلام تعهدی غیر عادی بیان‌کننده مدیریت سود هستند و یک مبنای اندازه‌گیری معکوس از کیفیت سود می‌باشند (رونن و یاری، ۲۰۰۸). بر اساس تعاریف و توضیحاتی که انجام شد می‌توان مدل مفهومی پیشنهادی پژوهش را به صورت زیر بیان کرد:



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۲-۶- پیشینه پژوهش

با توجه به اینکه پژوهش‌های چندانی در زمینه تأثیر رویکردهای اخلاقی حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری انجام نشده است؛ لذا تحقیقات زیر را از منظر رویکردهای اخلاقی حسابداران و کیفیت اطلاعات حسابداری را می‌توان مرتبط با پژوهش حاضر دانست.

مازیونی<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۱۶) کیفیت اطلاعات حسابداری را در شرکت‌های پذیرفته شده در بازار برزیل بررسی کردند. نمونه‌ای از ۱۰۱ شرکت را در بازه زمانی ۲۰۰۳ تا ۲۰۱۴ برای این منظور انتخاب کردند. ویژگی‌های پایداری سود، پیش‌بینی پذیری و هموارسازی سود را بررسی کردند و با معیار تصمیم‌گیری چندگانه تاپسیس متغیرهای تحقیق را آزمودند. با جداسازی شرکت‌ها به دو گروه از لحاظ رشد فروش، سطح مدیریت و بازده دارایی‌ها نتایج حاصل شده تفاوت معناداری را میان این دو گروه نشان داد. شرکت‌هایی که در رتبه‌بندی کیفیت اطلاعات قرار داشتند تنها با رشد فروش رابطه منفی معناداری دیده شد.

شاور و سنتی<sup>۴</sup> (۲۰۰۹) با ترکیب تئوری مدیریت سهامداران<sup>۵</sup> و تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده<sup>۶</sup> پرسشنامه‌ای تهیه و بین ۳۰۲ مدیر مالی توزیع نمودند. نتایج این تحقیق نشان داد مدیران مالی تمایل زیادی دارند تا در اتخاذ تصمیمات راهبردی مطابق با آیین‌نامه‌های اخلاقی شرکتشان عمل کنند، البته در شرایطی که؛ برای این کار تحت فشار از سوی ذینفعان بازار (اعم از سهامداران، عرضه‌کنندگان محصولات شرکت، مشتریان و ...) قرار گیرند. به این باور برسند که به‌کارگیری آیین‌نامه‌های اخلاقی، باعث ایجاد فرهنگ اخلاقی در درون سازمان می‌شود که منجر به بهبود تصویر بیرونی شرکتشان در اذهان عموم می‌شود.

این آیین‌نامه‌های اخلاقی، با کمک برنامه‌های آموزشی به طور گسترده در فعالیت‌های روزانه بکارگرفته شوند.

به علاوه، فشار ذینفعان بازار در حالی که مدیران هم بر این باورند که رعایت آیین‌نامه‌های اخلاقی دید مثبت عموم را نسبت به شرکت افزایش می‌دهد، بیشتر می‌شود. البته در تحقیق ایشان شواهدی دال بر اینکه فشار وارده از سوی ذینفعان غیر بازاری (نظیر مراجع قانون‌گذار، نهادهای دولتی و نظام قضایی) بر به‌کارگیری آیین‌نامه‌های اخلاقی توسط مدیران اثرگذار است، به دست نیامد.

دکونیک<sup>۷</sup> (۲۰۰۵) ارزش‌های فردی و عوامل سازمانی را نیز علاوه بر آیین رفتار حرفه‌ای را بر تصمیم‌گیری اخلاقی مؤثر می‌دانند. از جمله ارزش‌های فردی می‌توان به باورهای مذهبی، قانون‌مدار بودن، ارزش‌های فرهنگی، ارزش‌های اجتماعی، ارزش‌های عرف و ارزش‌های اخلاقی فرد

اشاره نمود. فرهنگ و اندازه سازمان از جمله عوامل سازمان می‌باشند که نیز بر فرآیند تصمیم‌گیری افراد مؤثر می‌باشند.

بولو و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی الگوی رویکرد حسابداران و حسابرسان به استانداردهای حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت اطلاعات حسابداری پرداختند. در این مطالعه با استفاده از پرسشنامه و گردآوری دیدگاه‌های ۳۷ نفر از حسابرسان و ۶۹ نفر از حسابداران، آمار توصیفی، آزمون t تک نمونه‌ای و دو نمونه‌ای و رویکرد رگرسیونی، استفاده شد و نسبت به قیاس آنان با یکدیگر و تأثیر رویکرد عمیق حسابداران و حسابرسان نسبت به استانداردهای حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته شد. نتایج بررسی‌ها نشان داد که حسابداران از رویکرد عمیق قابل توجهی بهره‌مند نیستند و حسابرسان دارای رویکرد عمیق می‌باشند، بین عمق رویکرد حسابداران و حسابرسان، تفاوت معناداری وجود دارد و نگاه و رویکرد حسابرسان، نسبت به حسابداران، عمیق‌تر است. همچنین، رویکرد عمیق حسابداران و حسابرسان موجب افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود.

ایزدنیا و طاهری (۱۳۹۵) به موضوع رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و اعتبار تجاری پرداختند. متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده عبارتند از: هموار بودن سود، محافظه‌کاری و مدیریت سود. از تغییرپذیری سود نسبت به جریان‌های نقد عملیاتی به عنوان معیاری برای همواربودن سود و از اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیاری برای مدیریت سود استفاده گردید. اقلام تعهدی اختیاری با استفاده از مدل جونز تعدیل‌شده (۱۹۹۵) و محافظه‌کاری با استفاده از مدل خان و واتس (۲۰۰۹) محاسبه گردید. متغیر وابسته پژوهش نیز اعتبار تجاری می‌باشد از نسبت حساب‌های پرداختنی به کل دارایی‌ها استفاده شد. نمونه پژوهش شامل ۱۲۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۲ است. برای آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون حداقل مربعات معمولی استفاده گردید. یافته‌ها نشان می‌دهد که بین همواربودن سود و محافظه‌کاری با اعتبار تجاری رابطه معناداری وجود ندارد، اما بین مدیریت سود و اعتبار تجاری رابطه منفی و معنادار مشاهده شد.

تقی پوریان و همکاران (۱۳۹۱) به تبیین رویکردهای اخلاقی حسابداران و تأثیر آن بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و ارائه مدل مؤثر (با استفاده از FUZZY-DEA) پرداختند. در این تحقیق، محقق به دنبال تبیین رویکردهای اخلاقی در دو سطح فردی و شرکتی و تأثیر آن بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری می‌باشد. متغیرهای تحقیق شامل دو بعد، اخلاق فردی و اخلاق شرکتی به عنوان متغیرهای مستقل و ۷ ویژگی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری به عنوان متغیرهای وابسته و دو متغیر اندازه شرکت و اهرم مالی به عنوان متغیرهای کنترلی می‌باشد.

در این تحقیق از تحلیل پوششی داده‌ها برای محاسبه وزن ابعاد اخلاق فردی با استفاده از نظر خبرگان و از منطق فازی برای تبدیل گزینه‌های کیفی پرسشنامه به کمی استفاده شده است. ارزیابی مدل‌ها و آزمون فرضیات بر اساس مدل یابی معادلات ساختاری به روش کم‌ترین مجذورات جزئی صورت گرفته است. جامعه آماری شامل شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها در مورد اثر اخلاق فردی نشان می‌دهد که متغیر اخلاق فردی به‌طور مستقیم بر متغیرهای وابسته ارزش پیش‌بینی سود، ارائه منصفانه صورت‌های مالی و محافظه‌کاری اثر مثبت، بر متغیرهای ارزش بازخورد، بی‌طرفی اثر منفی و بر متغیرهای انتخاب خاصه و کامل بودن از نظر آماری بی‌اثر بوده است. همچنین نتایج آزمون فرضیه‌ها در مورد اثر اخلاق شرکتی نشان می‌دهد که متغیر اخلاق شرکتی به‌طور مستقیم بر ارزش پیش‌بینی سود، ارزش بازخورد، انتخاب خاصه و بی‌طرفی اثر مثبت، بر متغیرهای ارائه منصفانه صورت‌های مالی اثری منفی و بر متغیرهای محافظه‌کاری و کامل بودن از نظر آماری بی‌اثر بوده است.

به‌طور کلی با ورود متغیر کنترلی اندازه شرکت، نتیجه کلی بدین صورت شد که در شرکت‌های کوچکتر اثر اخلاق فردی و شرکتی بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات مثبت بوده و به موازات افزایش اندازه شرکت‌ها، این رابطه مثبت کم‌رنگ می‌شود یا در شرکت‌های بزرگتر که رابطه منفی بین اخلاق فردی و شرکتی با برخی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات وجود داشت، این رابطه منفی در شرکت‌های کوچکتر کم‌رنگ‌تر شد.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

فرضیات پژوهش را بدین صورت می‌توان بیان نمود:

- ۱) رویکردهای اخلاقی حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر دارد.
- ۲) اندازه شرکت، تأثیر بین رویکردهای اخلاقی حسابداران و کیفیت اطلاعات حسابداری را تعدیل می‌کند.
- ۳) اهرم مالی شرکت، تأثیر بین رویکردهای اخلاقی حسابداران و کیفیت اطلاعات حسابداری را تعدیل می‌کند.

### ۴- روش‌شناسی تحقیق

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی؛ از نظر ماهیت، از نوع همبستگی؛ از نظر زمان اجرا، گذشته‌نگر؛ از نظر منطق اجرا، قیاسی - استقرایی و از نظر ماهیت داده‌ها، یک پژوهش کمی و کیفی

می‌باشد. در این تحقیق نیاز به داده‌های مقطعی اخلاق با داده‌های طولی کیفیت اطلاعات می‌باشد. چندین نرم‌افزار برای این تحقیق استفاده شده است.

محاسبات اولیه مورد نیاز برای مدل کمی کیفیت اطلاعات حسابداری با استفاده از Excel 2017 انجام شد، سپس داده‌های تابلویی حاصل از مدل کیفیت اطلاعات حسابداری با استفاده از نرم‌افزار E-VIEWS 8 مورد تحلیل اولیه قرار گرفت تا خروجی آن برای تحلیل نهایی به دست آمد. برای تجزیه و تحلیل نهایی و آزمون فرضیات تحقیق از مدل یابی معادلات ساختاری مبتنی بر حداقل مجذورات جزئی<sup>۸</sup> استفاده شده است.

برای ارزیابی مدل بیرونی فرضیات از دو معیار  $p$  دیلون-گلد اشتاین (پایایی مرکب) و میانگین واریانس استخراج شده<sup>۹</sup> استفاده می‌گردد (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۱). وقتی مقدار  $p$  دیلون-گلد اشتاین بیش‌تر از  $0/7$  است، نشان‌دهنده آن است که آن بلوک تک بعدی است و این شاخص در مقایسه با آلفای کرونباخ معرف بهتری برای پایایی هر شاخص و تک بعدی بودن یک بلوک محسوب می‌شود. با این وجود تفسیر ارزش‌های به دست آمده در هر دو مشابه است و در هر دو مقدار  $0/7$  را به عنوان معیاری معتدل برای پایایی مرکب پیشنهاد می‌کنند. بر اساس معیار میانگین واریانس استخراج شده، فرض بر این است که متغیر مکنون مورد نظر واریانس مشترک بیشتری با نشانگرهای تعیین شده نسبت به هر متغیر مکنون دیگری دارد. فرنل و فارکر مقادیر میانگین واریانس استخراج شده  $0/5$  و بیش‌تر را توصیه می‌کنند و این امر به معنای آن است که سازه مورد نظر حدود  $50$  درصد و یا بیش‌تر واریانس‌های نشانگر خود را تبیین می‌کند.

در مدل‌های مسیری PLS، آزمون معناداری مسیرها از طریق روش خودگردان سازی یا بوت استرپ<sup>۱۰</sup> که روش بازنمونه‌گیری است، آزمون می‌شوند (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۱). بوت استرپینگ در واقع تخمین ویژگی‌های (مثل واریانس) یک تخمین زنده است با استفاده از اندازه‌گیری همین ویژگی‌ها در یک توزیع تقریبی از کل داده‌های نمونه به دست می‌آید.

#### ۴-۱- جامعه آماری، حجم نمونه، روش نمونه‌گیری و شیوه تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این تحقیق، جامعه آماری بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که برای اندازه‌گیری متغیر مستقل (ابعاد اخلاقی) مدیران بخش مالی و حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به پرسشنامه اخلاقی پاسخ خواهند داد و برای متغیر وابسته نیز بر اساس مدل کمی تعریف شده، برای همان شرکت‌هایی که مدیران مالی و حسابداران آن‌ها به پرسشنامه اول پاسخ دادند، داده‌های مربوطه استخراج می‌شوند. دوره زمانی تحقیق طی سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ می‌باشد؛ بنابراین نمونه آماری بر اساس شروط زیر تعیین می‌شود:

- (۱) شرکت از ابتدای سال ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ در بورس پذیرفته شده باشد.  
 (۲) وقفه معاملاتی بیش از ۶ ماه نداشته باشد.  
 (۳) اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه متغیرهای تحقیق در سال‌های مورد بررسی در دسترس باشد.

قواعد مختلفی جهت پیدا کردن تعداد نمونه مناسب پیشنهاد شده است. زمانی که از مدل رگرسیون چند گانه استفاده می‌شود، برای هر متغیر مستقل بین ۱۰ تا ۱۵ نمونه پیشنهاد می‌شود و زمانی که اقلام و پرسش‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند به ازای هر قلم ۵ تا ۱۰ نمونه پیشنهاد می‌شود؛ بنابراین برای رگرسیون چند گانه نمونه مناسب بین ۷۵-۱۰۰ خواهد بود (سرمه، بازرگان و حجازی، ۱۳۷۶)؛ که پس از در نظر گرفتن شرایط فوق ۸۵ شرکت حائز شرایط شناخته شده‌اند که به عنوان نمونه اولیه انتخاب شدند. در نهایت ۱۹۸ پرسشنامه برای تحلیل قسمت اخلاق در نظر گرفته شد.

جدول ۱- توزیع فراوانی نمونه مورد مطالعه بر اساس متغیرهای جنسیت، سطح تحصیلات و رشته تحصیلی، تجربه و سن (به درصد)

۷۱/۷	مرد	جنسیت
۲۸/۳	زن	
۵۷/۸	لیسانس	سطح تحصیلات
۲۲/۲	فوق لیسانس	
۲/۰۰	دکتری یا دانشجوی دکتری	
۸۳/۵	حسابداری	رشته تحصیلی
۳/۳	مدیریت مالی	
۰/۴	اقتصاد	
۹/۱	حسابرسی	
۳/۷	سایر	
۹/۱	کمتر از ۵ سال	تجربه مفید حرفه‌ای
۱۳/۶	۵ تا ۱۰ سال	
۷۷/۳	۱۰ تا ۱۵ سال	
۲۸/۵	۲۰ تا ۳۰ سال	سن
۵۵/۰۰	۳۰ تا ۴۰ سال	
۱۶/۵	۴۰ سال به بالا	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۲-۴- متغیرهای پژوهش و روش‌های اندازه‌گیری متغیرها

### ۲-۴-۱- متغیر مستقل

رویکردهای اخلاقی حسابداران به عنوان متغیر مستقل دارای هفت بعد عدالت<sup>۱۱</sup>، نسبی‌گرایی<sup>۱۲</sup>، نسبی‌گرایی<sup>۱۲</sup>، وظیفه‌شناسی<sup>۱۳</sup> اصالت نفس<sup>۱۴</sup>، اصالت نفع<sup>۱۵</sup> (منفعت‌گرایی)، مراقبت<sup>۱۶</sup> و مذهب<sup>۱۷</sup> است (تقی پوریان و همکاران، ۱۳۹۲).

مفاهیم غالباً مؤثر در تئوری عدالت از نوشته‌های ارسطو به دست آمده است. عدالت یا دادمندی را در فلسفه "هر چیز در جای خود" معنی کرده‌اند. در واقع مشغله عدالت، قرار دادن چیزها و اشخاص در جای مناسب خود است.

نسبی‌گرایی میزانی که افراد قواعد اخلاقی کلی را نادیده می‌گیرند را توضیح می‌دهد. نسبیت‌گرایی اخلاقی، قرار دادن چارچوب یا به کار بردن قواعد اخلاقی جهان شمول را در مواجهه با یک مسئله اخلاقی رد می‌کند. نسبی‌گرایی خود به درجات کمتر و بیشتر تقسیم شده است؛ افراد با نسبی‌گرایی پایین ترجیح می‌دهند اعمالشان با اصول اخلاقی کلی تا اندازه‌ای مطابقت داشته باشد. در مقابل فرد با جهت‌گیری اخلاقی نسبی‌گرایانه تر به حقایق اخلاقی مطلق اعتقاد نداشته و در عوض معتقدند؛ کنش‌های اخلاقی به شرایط، محیط و افراد درگیر در آن بستگی دارد. از این رو تصمیمات را ابتدا بر مبنای شرایط و بعد بر مبنای قوانین مورد قبول می‌سنجد یعنی فرد با نسبی‌گرایی بالا بر این مبنا تصمیم می‌گیرد که آیا نتایج این تصمیم برای او مفید است یا خیر؟ (جبارزاده و همکاران، ۱۳۹۵).

طرفداران نسبی‌گرایی بیان می‌کنند که قواعد اخلاقی، کلی و جهان‌شمول نیستند. بنا بر نسبی‌گرایی اخلاقی، چنین نیست که چیزی صرفاً درست یا نادرست باشد؛ بلکه ممکن است چیزی مطابق با جامعه‌ای درست و مطابق با جامعه‌ای دیگر نادرست باشد. نسبی‌گرایان معتقدند که قضاوت انسان درباره درستی و نادرستی به زمان و مکان و شرط‌های دیگری بستگی دارد (لوپز پالائو، ۲۰۰۰).

وظیفه‌شناسان بیان می‌کنند که اخلاق، موضوع وظایف، تعهدات یا قراردادهای اجرایی بین افراد و جوامع است. از نقطه‌نظر کانت، انسان به این دلیل حرمت ذاتی دارد که توانایی درک «وظیفه واقعی» انسان یعنی «قانون اخلاقی» را واجد است. دو تئوری در این طبقه، اصالت نفس و اصالت نفع (سودگرایی یا منفعت‌گرایی) می‌باشد. تعریف اصالت نفس از رفتار حق بر اساس نتایج آن برای اشخاص است و تعریف اصالت نفع، دستیابی به بیشترین منفعت برای بیشترین تعداد افراد است (لوپز پالائو، ۲۰۰۰).

برای اندازه‌گیری متغیر مستقل از پرسشنامه ارزیابی اخلاق MES<sup>۱۸</sup> استفاده می‌شود. این پرسشنامه توسط پژوهشگران زیادی برای مطالعه تفاوت‌های اخلاقی در رشته‌های حسابداری، بازاریابی، مدیریت، فناوری اطلاعات استفاده شده است و نتایج تمامی مطالعاتی که پرسشنامه MES را استفاده کردند نشان می‌دهد که ابزار بسیار مناسبی برای ارزیابی ابعاد اخلاقی می‌باشد (کونروی، امرسون و پونز، ۲۰۱۰).

برای اولین بار در حسابداری، فلوری (۱۹۹۲) از MES استفاده کرد. در این پرسشنامه سه سناریو یا کیس (Case) مطرح می‌شود که به ازای هر سناریو سؤالات مربوط به ابعاد اخلاقی مطرح می‌شود که حسابداران بایستی نظر شخصی خود را راجع به هر یک از سناریوها (و هر یک از ابعاد اخلاقی) مطرح نمایند. این پرسشنامه‌ها بایستی توسط مدیران بخش مالی و حسابداری شرکت‌ها که تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی هستند پاسخ داده شود.

#### ۲-۲-۴- متغیر وابسته: کیفیت اطلاعات حسابداری

برای اندازه‌گیری متغیر وابسته از مدل تعدیل‌شده جونز استفاده می‌گردد. این مدل که در واقع توسط دیچو، اسلوان و سوینی<sup>۱۹</sup> (۱۹۹۶) طراحی گردیده است و در واقع تعدیل و اصلاح مدل جونز می‌باشد فرمول این مدل به شرح رابطه ۲ می‌باشد:

$$\text{Accruals}_it = (\Delta \text{CA}_it - \Delta \text{Cash}_it) - (\Delta \text{CL}_it - \Delta \text{STD}_it - \Delta \text{TP}_it) - \text{Dep}_it$$

در فرمول فوق

$\Delta \text{CA}_it$  = تغییر در مجموع دارایی‌های جاری شرکت  $i$  در دوره  $t$

$\Delta \text{Cash}_it$  = تغییر در وجه نقد یا معادل وجه نقد شرکت  $i$  در دوره  $t$

$\Delta \text{CL}_it$  = تغییر در مجموع بدهی‌های جاری شرکت  $i$  در دوره  $t$

$\Delta \text{STD}_it$  = تغییر در بدهی‌های کوتاه‌مدت که جزء بدهی‌های جاری هستند شرکت  $i$  در دوره  $t$

$\Delta \text{TP}_it$  = تغییر در مالیات بر درآمد پرداختنی شرکت  $i$  در دوره  $t$

$\text{Dep}_it$  = استهلاک انباشته و هزینه استهلاک شرکت  $i$  در دوره  $t$

مدل فوق نشان داد که تغییر در مجموع اقلام تعهدی همچنین نشان‌دهنده یک شرکت است که درگیر مدیریت سود می‌باشد دیچو و همکاران در سال ۲۰۰۳ وجود ارتباط نزدیک بین مجموع اقلام تعهدی و اقلام تعهدی پیش‌بینی نشده در آمریکا که ۸۰٪ یا بالاتر است را تأیید کردند.



با تکیه بر اصول حسابداری اقلام تعهدی به دو بخش عادی و غیر عادی تقسیم می‌شوند: اقلام تعهدی عادی اقلامی هستند که در نتیجه افزایش در معاملات دوره جاری که در اثر سطح عملکرد، استراتژی تجاری، قراردادهای صنعتی، رویدادهای کلان اقتصادی و سایر فاکتورهای اقتصادی به وجود می‌آیند. اقلام تعهدی غیر عادی اقلامی هستند که در نتیجه افزایش معاملات یا مبادلات حسابداری تحت نظر مدیریت سود ایجاد می‌گردند اقلام تعهدی غیر عادی بیان‌کننده مدیریت سود هستند و یک مبنای اندازه‌گیری معکوس از کیفیت سود می‌باشند (روهن و یاری، ۲۰۰۸).

#### ۳-۲-۴- متغیرهای تعدیل‌کننده

تأثیر دیدگاه‌های اخلاقی بر کیفیت اطلاعات ممکن است تحت تأثیر محیط اطلاعاتی ویژگی‌های خاص هر شرکت باشد؛ که در این تحقیق به منظور افزایش دقت و قابلیت اتکا نتایج، دو متغیر اندازه شرکت و اهرم مالی شرکت کنترل شده‌اند. اندازه شرکت، معادل لگاریتم ارزش دفتری دارایی‌های شرکت است.

$$SIZE_{jt} = \text{Log}(\text{ASSET}_{BV_{jt}})$$

اهرم مالی، معادل نسبت بدهی شرکت به دارایی‌های آن است.

$$F.L = \frac{\text{TotalDebt}}{\text{TotalAssets}}$$

همچنین کیفیت اطلاعات حسابداری عامل مؤثری جهت کاهش عدم تقارن اطلاعاتی است که می‌تواند بر ابعاد مختلف شرکت تأثیر داشته باشد. این موضوع اگرچه تحقیقات زیادی را در ادبیات مالی و حسابداری به همراه داشته است، اما تحقیقات معدودی در مورد تأثیر تصمیم‌گیری اخلاقی بر کیفیت اطلاعات حسابداری در شرکت‌ها انجام شده است. این باور وجود دارد که هر قدر کیفیت گزارش‌های مالی افزایش یافته و از استانداردها و ضوابط معتبرتری در تهیه و ارائه گزارش‌ها استفاده شود، ریسک اطلاعات کاهش خواهد یافت و استانداردهای حسابداری در راستای هدف بالا بردن کیفیت اطلاعات حسابداری و ایفای نقش اطلاع‌رسانی حسابداری نیز به گونه مطلوب، تدوین می‌شوند.

از طرفی دیگر، تأثیر دیدگاه‌های اخلاقی بر کیفیت اطلاعات ممکن است تحت تأثیر محیط اطلاعاتی ویژگی‌های خاص هر شرکت باشد که در این تحقیق می‌توان به منظور افزایش دقت و قابلیت اتکا نتایج، دو متغیر بسیار مهم اندازه شرکت و اهرم مالی را کنترل نمود. یکی از این متغیرها که توجه محافل دانشگاهی را به خود معطوف کرده، اندازه شرکت است که معمولاً به صورت ارزش بازار شرکت تعریف می‌شود. این استنباط وجود دارد که شرکت‌های کوچک دارای میانگین رشد سودآوری بالایی هستند؛ بنابراین انتظار می‌رود در تغییرات سود شرکت‌های کوچک قیمت سهام منظور گردد. از سوی دیگر، شرکت‌های بزرگ میانگین رشد سودآوری کمی دارند. معمولاً تغییر مهمی در سودآوری آن‌ها انتظار نمی‌رود و منتشر شدن اطلاعات ممکن است بر تغییرات قیمتی سهام اثر کمی داشته باشد.

متغیر مهم دیگری که بر تصمیم‌گیری اخلاقی مؤثر است اهرم مالی می‌باشد. اهرم مالی میزان کلی بدهی‌های شرکت را اندازه می‌گیرند. نسبت‌های مزبور منعکس‌کننده توانایی شرکت برای پاسخگویی به تعهدات کوتاه‌مدت و بلندمدت هستند. نسبت اهرم مالی برای وام‌دهندگان اهمیت دارند؛ زیرا نشان می‌دهند که آیا در صورت ورشکستگی دارایی‌های شرکت برای بازپرداخت بدهی‌ها کافی هستند یا نه.

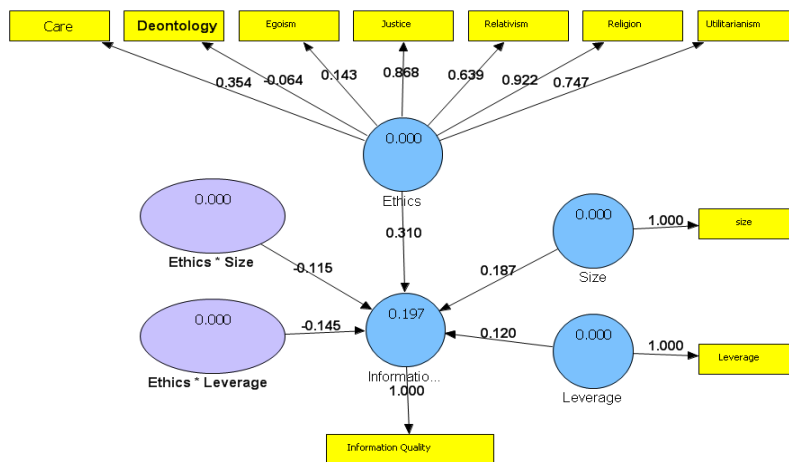
## ۵- یافته‌های تحقیق

برای آزمون مدل مفهومی پژوهش از PLS که یک فن مدل‌سازی مسیر واریانس محور است و امکان بررسی نظریه و سنجه‌ها را به طور همزمان فراهم می‌سازد، استفاده شده است. برای آزمون فرضیات قبل از هر چیز بایستی مدل بیرونی مورد ارزیابی قرار گیرد. برای ارزیابی مدل بیرونی فرضیات از دو معیار  $R^2$  دیلون-گلد اشتاین (پایایی مرکب) و میانگین واریانس استخراج شده (AVE) استفاده می‌گردد که در جدول ۲ به همراه بار عاملی گویه‌ها، خلاصه شده‌اند. بارهای عاملی نشان‌دهنده میزان همبستگی متغیرها با عامل هاست. چنانچه این همبستگی بیشتر از  $0/6$  باشد به عنوان بار عاملی بالا (بدون توجه به علامت منفی یا مثبت) و چنانچه بیشتر از  $0/3$  باشد به عنوان بارهای عاملی نسبتاً بالا در نظر گرفته می‌شوند. بارهای کمتر از  $0/3$  را می‌توان نادیده گرفت. بارهای عاملی در نمودار مفهومی پایین نیز آمده است. بنابراین فرضیه اصلی پژوهش بدین صورت بیان شد که آن دسته از شرکت‌هایی که ارزش‌های اخلاقی بالاتری (پایین‌تری) دارند، کیفیت اطلاعات حسابداری آن‌ها نیز بالاتر (پایین‌تر) می‌باشد.

جدول ۲- ارزیابی میزان پایایی متغیرهای مدل پژوهش در فرضیه تحقیق

متغیرهای اصلی مدل	اجزای متغیر	بار عاملی	pc (>۰/۷)	AVE (>۰/۵)
رویکردهای اخلاقی حسابداران	مراقبت	۳۵۴/۰	۷۹۵/۰	۵۹۲/۰
	وظیفه‌شناسی	-۰/۰۶۴		
	اصالت نفس	۱۴۳/۰		
	عدالت	۸۶۸/۰		
	نسبی‌گرایی	۶۳۹/۰		
	مذهب	۹۲۲/۰		
	اصالت نفع	۷۴۷/۰		
کیفیت اطلاعات حسابداری	مدل تعدیل شده جونز	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰
اندازه شرکت	اندازه	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰
اهرم مالی	اهرم مالی	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش



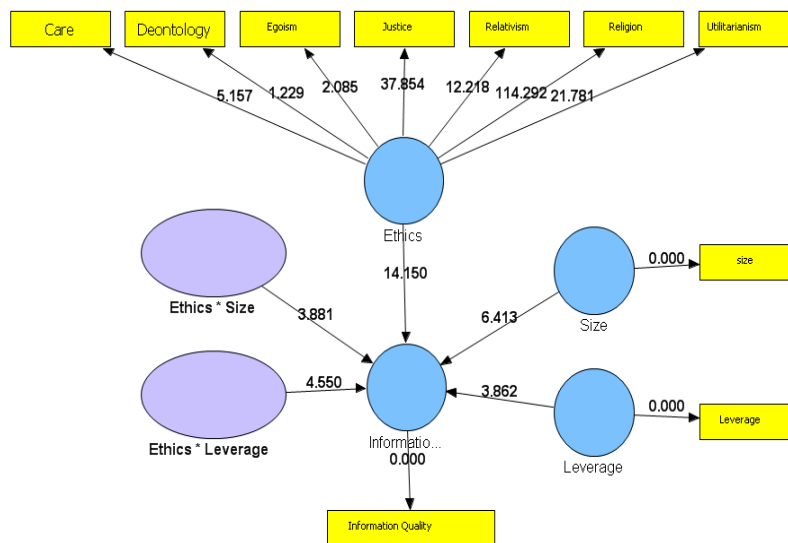
نمودار ۱- مدل آزمون شده فرضیه پژوهش (ضرایب مسیر و بارهای عاملی)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

اعداد داخل هر دایره نشان‌دهنده مقدار  $R^2$  مدلی است که متغیرهای پیش بین آن از طریق فلش به آن دایره وارد شده‌اند. برای بررسی میزان معنادار بودن ضریب مسیر لازم است تا مقدار  $t$  هر

۱۰: تأثیر رویکردهای اخلاقی حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری با نقش تعدیل‌کنندگی اندازه و اهرم مالی شرکت

مسیر نشان داده شود که در نمودار زیر مشخص شده است. اعداد نوشته شده بر روی خطوط اصلی، در واقع ضرایب بتا حاصل از معادله رگرسیون میان متغیرهای مستقل و وابسته است که همان ضریب مسیر است.



نمودار ۲- مدل آزمون شده فرضیه پژوهش (مقدار t هر مسیر)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۴- نتایج حاصل از فرضیه پژوهش

نتیجه	آماره t	ضریب مسیر	مسیر
تأیید	۱۴/۱۵۰	۰/۳۱	اخلاق ← کیفیت اطلاعات حسابداری اثر متغیرهای تعدیل‌کننده:
تأیید	۶/۴۱۳	۰/۱۸۷	اندازه شرکت ← کیفیت اطلاعات حسابداری
تأیید	۳/۸۶۲	۰/۱۲۰	اهرم ← کیفیت اطلاعات حسابداری اثرات تعاملی متغیرهای تعدیل‌کننده:
تأیید	۳/۸۸۱	-۰/۱۱۵	اندازه * اخلاق ← کیفیت اطلاعات حسابداری
تأیید	۴/۵۵۰	-۰/۱۴۵	اهرم * اخلاق ← کیفیت اطلاعات حسابداری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در این مرحله به آزمون فرضیه مطرح شده و با در نظر گرفتن هر دو متغیر تعدیل کننده به همراه اثرات تعاملی آنان بر متغیر وابسته می پردازیم.

❖ اثر متغیر اخلاق بر کیفیت اطلاعات حسابداری دارای ضریب مسیر  $0/31$  بوده و از آنجائی که آماره  $t$  آن بیشتر از  $1/96$  است ( $t=14/150$ )، لذا این فرضیه تأیید می شود؛ به عبارت دیگر، با سطح اطمینان  $95\%$  می توان بیان کرد که اخلاق اثر مثبت و معناداری بر کیفیت اطلاعات حسابداری دارد؛ یعنی هر چه قدر میزان اخلاق افزایش یابد، کیفیت اطلاعات حسابداری شرکتها نیز افزایش می یابد.

با توجه به جدول نتایج، اثرات مستقیم متغیرهای تعدیل کننده به شرح زیر است:

❖ اندازه شرکت به طور مستقیم اثر مثبت و معناداری بر کیفیت اطلاعات حسابداری دارد؛ یعنی هر چه قدر میزان اندازه شرکت افزایش یابد، کیفیت اطلاعات حسابداری افزایش می یابد.

❖ نسبت اهرمی نیز به طور مستقیم، اثر مثبت و معناداری بر کیفیت اطلاعات حسابداری دارد؛ یعنی هر چه قدر نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام افزایش یابد، کیفیت اطلاعات حسابداری شرکتها نیز افزایش می یابد.

❖ اثرات تعاملی متغیرهای تعدیل کننده: یکی از اهداف تحقیق بررسی این بود که اثر تعدیل کنندگی سازهها نیز مورد بررسی قرار گیرد یکی از قابلیت های PLS این است که می تواند اثرات تعدیل گر و یاهمزمانی را مورد بررسی قرار دهد. این اثرات در قالب سازههایی جدید که حاصل از برهمکنش سازههای مورد بررسی هستند تشکیل می شود برای بررسی این وضعیت در مدل از تکنیک Moderating effect استفاده شده است؛ بنابراین با توجه به جدول نتایج، اثرات تعاملی متغیرهای تعدیل کننده به شرح زیر است.

#### • مسیر اندازه \* اخلاق ← کیفیت اطلاعات حسابداری

اثر تعاملی اندازه \* اخلاق ← کیفیت اطلاعات حسابداری با ضریب مسیر منفی در سطح اطمینان  $95\%$  تأیید شده است و به این معناست که به موازات کاهش اندازه شرکتها (اثر تعاملی با ضریب مسیر منفی می باشد)، رابطه اخلاق و کیفیت اطلاعات حسابداری (که یک رابطه مثبت می باشد) افزایش می یابد و با افزایش اندازه شرکت، رابطه اخلاق و کیفیت اطلاعات حسابداری کاهش می یابد؛ یعنی در شرکت های کوچکتر در مقایسه با شرکت های بزرگتر، هر چه قدر میزان اخلاق افزایش یابد، کیفیت اطلاعات حسابداری شرکتها افزایش می یابد اما این رابطه در شرکت های بزرگتر (نسبت به شرکت های کوچکتر) کمرنگ تر می شود.

### • مسیر اهرم مالی \* اخلاق ← کیفیت اطلاعات حسابداری

در اینجا نیز اثر تعاملی اهرم مالی \* اخلاق ← کیفیت اطلاعات حسابداری با ضریب مسیر منفی نیز در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شده است و به این معناست که به موازات کاهش نسبت اهرمی شرکت‌ها (اثر تعاملی منفی می‌باشد)، رابطه اخلاق و کیفیت اطلاعات حسابداری افزایش می‌یابد و با افزایش نسبت اهرمی، رابطه اخلاق و کیفیت اطلاعات حسابداری کاهش می‌یابد. همچنین مقدار  $R^2$  نشان می‌دهد که عوامل اثرگذار فوق حدود ۱۹/۷٪ تغییرات کیفیت اطلاعات حسابداری را تبیین می‌نمایند و مابقی آن مربوط به عواملی است که بایستی در تحقیقات آتی مشخص گردد.

### ۶- بحث و نتیجه‌گیری

با بررسی اثرات مستقیم مشخص می‌گردد که اخلاق (با ضریب مسیر مثبت) به‌طور مستقیم اثر مستقیم بر کیفیت اطلاعات حسابداری دارند؛ یعنی هر چه قدر میزان اخلاق افزایش یابد، کیفیت اطلاعات حسابداری شرکت‌ها نیز افزایش می‌یابد.

این نتیجه موافق تحقیق اعتمادی و دیانتی (۱۳۸۸) بوده که بیان می‌کرد دیدگاه اخلاقی بر کیفیت گزارشگری اثر مستقیم دارد اما مغایر با تحقیق جبارزاده کنگرلویی (۱۳۸۹) بود که بیان کرده بود که اخلاق تأثیر ضعیفی بر ویژگی‌های کیفی سود دارد.

ورود متغیر تعدیل‌کننده اندازه شرکت، موجب شده است که اثر تعاملی اندازه \* اخلاق ← کیفیت اطلاعات حسابداری با ضریب مسیر منفی در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شود و به این معناست که به موازات کاهش اندازه شرکت‌ها، رابطه اخلاق و کیفیت اطلاعات حسابداری (که یک تأثیر مستقیم می‌باشد) افزایش می‌یابد و با افزایش اندازه شرکت، رابطه اخلاق فردی و کیفیت اطلاعات حسابداری کاهش می‌یابد؛ یعنی در شرکت‌های کوچکتر در مقایسه با شرکت‌های بزرگتر، هر چه قدر میزان اخلاق افزایش یابد، کیفیت اطلاعات حسابداری شرکت‌ها افزایش می‌یابد اما این رابطه در شرکت‌های بزرگتر (نسبت به شرکت‌های کوچکتر) کمرنگ‌تر می‌شود.

نتایج تحقیقات نشان می‌دهد که اطلاعات مالی شرکت‌ها در حالت افزایش سود از دقت پیش‌بینی بیشتری نسبت به حالت کاهش سود برخوردار است. همچنین انحراف در پیش‌بینی سود در شرکت‌های بزرگ نسبت به شرکت‌های کوچک کمتر است (مشایخ و شاه‌رخ، ۱۳۸۶).

قیمت سهام حاوی اطلاعات ارزنده درباره سودآوری سهام می‌باشد. طبق نظر اسکات (۲۰۰۳)، می‌توان انتظار داشت که قیمت سهام شرکت‌های بزرگ آگاهی دهنده‌تر از قیمت سهام شرکت‌های کوچکتر باشد، زیرا رسانه‌های گروهی اخبار مربوط به این شرکت‌ها را بیشتر منتشر می‌کنند، در

نتیجه قیمت بازار آن‌ها به میزان زیاد منعکس کننده اطلاعات می‌باشد که این امر باعث می‌شود که اطلاعات دانسته شده از قبل در مورد این شرکت‌ها بیشتر شده و توانایی افزایش اطلاعات در مورد این شرکت‌ها توسط صورت‌های مالی کاهش یابد. در نتیجه می‌توان پیش‌بینی کرد که قیمت اوراق بهادار به اطلاعات صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ در مقایسه با شرکت‌های کوچک واکنش ضعیف‌تری نشان می‌دهند؛ و بر همین اساس می‌توان انتظار داشت که در شرکت‌های بزرگتر اخلاق اثر کمتری بر کیفیت اطلاعات داشته باشد.

همچنین با ورود متغیر اهرم مالی، موجب شده است که اثر تعاملی اثر تعاملی اهرم \* اخلاق ← کیفیت اطلاعات حسابداری با ضریب مسیر منفی در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شود. به این معناست که به موازات کاهش اهرم مالی (اثر تعاملی معکوس می‌باشد)، اثر مستقیم بر کیفیت اطلاعات حسابداری افزایش می‌یابد و با افزایش اهرم مالی اثر اخلاق بر کیفیت اطلاعات حسابداری کاهش می‌یابد؛ یعنی به موازات افزایش اهرم مالی شرکت‌ها، اثر اخلاق بر کیفیت اطلاعات حسابداری کمتر شده و در این قسمت به‌طور کلی می‌توان این‌گونه نتیجه‌گیری نمود که در شرکت‌های کوچکتر و با اهرم مالی (ریسک) پایین‌تر، اخلاق اثر مستقیم بر کیفیت اطلاعات حسابداری شرکت‌ها دارد و در شرکت‌های بزرگتر و با اهرم مالی (ریسک) بالاتر این اثر مستقیم اخلاق فردی و شرکتی بر کیفیت اطلاعات حسابداری کمرنگ‌تر می‌شود.

با توجه به اینکه شرایط اقتصادی ایران دستخوش عوامل مختلف داخلی و خارجی می‌باشد، از ثبات کافی برای اطمینان به آینده برخوردار نیست. این شرایط باعث عدم اطمینان، ریسک بالا و اثرات متعاقب آن شده و شرکت‌ها را به سمت تأمین مالی از طریق استقراض یا انتشار اوراق بدهی بیشتر (اهرم بالاتر) سوق داده و موجب شده که توجه شرکت‌ها به برخی از اصول اخلاقی در شرایط بحران مالی کمتر شده و در شرکت‌های با اهرم بالاتر اثر اخلاق بر کیفیت اطلاعات حسابداری کمتر شود که موافق با تحقیق نوروش و همکاران (۱۳۸۴) می‌باشد که زیاد بودن بدهی شرکت (بالا بودن اهرم)، تمایل مدیران را به دستکاری سود داده و کاهش کیفیت اطلاعات حسابداری را منجر شود. به‌طور کلی، در شرکت‌های کوچکتر، اخلاق فردی و شرکتی اثر مستقیمی بر کیفیت اطلاعات حسابداری دارد اما در شرکت‌های بزرگتر این اثرگذاری کمتر شده و یا اینکه در برخی مواقع منفی می‌شود. همچنین به‌طور کلی، در شرکت‌های با اهرم پایین‌تر نیز، اخلاق، اثر مستقیمی بر کیفیت اطلاعات حسابداری دارد اما در شرکت‌های با اهرم بالاتر این اثرگذاری کمتر شده و یا اینکه در برخی مواقع منفی می‌شود. بر اساس نتایج به دست آمده، مشخص است که اندازه شرکت و اهرم از مهم‌ترین پارامترهای تعدیل‌گر بر روابط بین اخلاق فردی و شرکتی بر کیفیت اطلاعات حسابداری

محسوب می‌گردد؛ بنابراین لازم است که مدیران شرکت‌ها و نیز مؤسسات تأمین سرمایه این مقوله را با تدوین و ارزیابی به روزتر و جامع‌تری مدنظر قرار دهند.

### فهرست منابع

- ۱) ابریشمی، حمید، (۱۳۹۰)، "مبانی اقتصادسنجی"، (جلد اول)، دانشگاه تهران نویسنده: دامودار گجراتی.
- ۲) ابریشمی، حمید، (۱۳۹۰)، "مبانی اقتصادسنجی"، (جلد دوم)، دانشگاه تهران نویسنده: دامودار گجراتی.
- ۳) آذر، عادل و غلامزاده قنوتی، (۱۳۹۱)، "مدل‌سازی مسیری-ساختاری در مدیریت کاربرد SMARTPLS"، انتشارات نگاه دانش.
- ۴) اصغرپور، محمد جواد، (۱۳۸۵)، "تصمیم‌گیری‌های چند معیارها، تهران"، انتشارات دانشگاه تهران.
- ۵) اعتمادی، حسین و زهر دیان‌تی دیلمی، (۱۳۸۸)، "تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارشگری مالی"، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال سوم، شماره‌های ۱ و ۲.
- ۶) بولو، قاسم، یحیی حساس یگانه، فریدون رهنمای رودپشتی و شهرام چهارمحالی، (۱۳۹۶)، "الگوی رویکرد حسابداران و حسابرسان به استانداردهای حسابداری و تأثیر آن بر کیفیت اطلاعات حسابداری"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۳، صص ۱۲۵-۱۴۸.
- ۷) تقی پوریان، یوسف، (۱۳۸۶)، "ارائه مدلی برای گزینش و استخدام کارکنان با استفاده از منطق فازی"، سخنرانی در همایش ملی سیستم‌های فازی.
- ۸) تقی پوریان، یوسف، هاشم نیکو مرام و عباس طلوعی، (۱۳۹۲)، "تبیین رویکردهای اخلاقی حسابداران و تأثیر آن بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و ارائه مدل مؤثر (با استفاده از FUZZY-DEA)"، رساله دکتری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات.
- ۹) جبارزاده، کنگرلویی، (۱۳۸۹)، "رابطه اخلاقیات و فرهنگ با محافظه‌کاری و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، رساله دکتری حسابداری واحد علوم و تحقیقات تهران.
- ۱۰) جبارزاده، کنگرلویی، سمیه فاتحی و مرتضی متوسل، (۱۳۹۵)، "ایدئولوژی‌های اخلاقی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عدم تقارن اطلاعاتی در شرکت‌ها"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸، شماره ۲۳، صص ۲۳ تا ۴۰.



- (۱۱) خالقی مقدم، حمید، (۱۳۷۴)، "سودمندی در پیش‌بینی، معیاری برای ارزیابی اطلاعات حسابداری"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۰ و ۱۱.
- (۱۲) رباط میلی، مژگان، حسین علوی طبری و علی ثقفی، (۱۳۹۳)، "کیفیت اطلاعات حسابداری و تعدیل قیمت سهام"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال سوم، شماره ۱۰، صص ۲۱-۴۵.
- (۱۳) رحمانی، علی و غلام‌زاده لداری، (۱۳۸۷)، "معیارهای اندازه‌گیری جریان‌های نقدی در تجزیه و تحلیل شرکت‌ها"، حسابداری، شماره ۲۰۳.
- (۱۴) سرلک، نرگس، (۱۳۸۷)، "اخلاق حسابداری" فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال سوم، شماره‌های ۱ و ۲.
- (۱۵) سرمد، زهره، عباس بازرگان و الهه حجازی، (۱۳۷۶)، "روش‌های تحقیق در علوم رفتاری"، چاپ اول، تهران، انتشارات آگاه.
- (۱۶) عباس زاده، میرمحمد، (۱۳۹۱)، "مقدمه‌ای بر مدل یابی معادلات ساختاری به روش PLS کاربرد آن در علوم رفتاری"، انتشارات دانشگاه ارومیه.
- (۱۷) فرقاندوست حقیقی، کامبیز، بهمن بنی مهد و حیدر و ولی لر، (۱۳۹۳)، "بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابرسان، پزشکان و مهندسان"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۶، شماره ۲۳، صص ۴۱ تا ۵۳.
- (۱۸) کردستانی، غلامرضا و ضیال‌الدین مجدی، (۱۳۸۶)، "بررسی رابطه بین ویژگی‌های کیفی سود و هزینه سرمایه سهام"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۸.
- (۱۹) لاری دشت بیاضی، محمود، حمید خادم، امین رستمی و عباس لاری دشت بیاضی، (۱۳۹۵)، "رفتار اخلاقی حسابداران تفاوت بین عقاید و عمل"، مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۲.
- (۲۰) مشایخی، بیتا، مهدی محمدآبادی و رضا حصارزاده، (۱۳۸۸)، "تأثیر محافظه‌کاری حسابداری بر پایداری و توزیع سود"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۵۶.
- (۲۱) مشایخی، شهناز سیده سمانه شاهرخی، (۱۳۸۶)، "بررسی دقت پیش‌بینی سود توسط مدیران و عوامل مؤثر بر آن"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۵۰.
- (۲۲) مهدوی، غلامحسین و فهیمه ابراهیمی، (۱۳۹۲)، "ارزش‌های حرفه‌ای و ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی"، دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ایران، فصلنامه حسابداری سلامت ۲(۳)، صص ۵۴-۶۷.
- (۲۳) مهدوی، غلامحسین و صفدر علیپور، (۱۳۸۹)، "رویکردهای تصمیم‌گیری اخلاقی مدیران مالی شرکت‌ها"، مجله دانش حسابداری، سال اول، شماره ۲.

- ۲۴) وکیلی فرد، حمیدرضا، سعید جبارزاده کنگرلوئی و اکبر پوررضا سلطان احمدی، "بررسی ویژگی‌های تقلب در صورت‌های مالی"، حسابدار، شماره ۲۱۰.
- 25) Abbott, James, (1996), "Measuring Quality with Fuzzy Logic", The Tourist Magazine, No. 4.
- 26) Alas, R, (2006), "Ethics in Countries with different Cultural Dimensions", Journal of Business Ethics, 69 (3).
- 27) Barth M. W. Beaver and W, (2001), "Landsman, The relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standard Setting: Another View", Journal of Accounting and Economics, Vol. 31, PP. 77-104.
- 28) Barua A, (2006), "Using the FASB's Qualitative Characteristics in Earning Quality Measure", ProQuest Information and Learning Company; UMI Number: 320814.
- 29) Byrnes N, (2002), "Accounting in Crisis", Business Week, 28.
- 30) Conroy Stephen J, Emerson Tisha L. N., Pons Frank, (2010), "Ethical Attitudes of Accounting Practitioners: Are Rank and Ethical Attitudes Related?", Journal of Business Ethics 91, PP. 183-194
- 31) Davidson, R. A., Douglas P. C. and shwartz, B. N, (2000), "Differences in Ethical Judgments' Between Male and Female Accountants", Working Paper, PP. 1-24.
- 32) Dechow, P. M., R. G. Sloan, and A. P. Sweeney, (1996), "Causes and Consequences of Earningsmanipulation: An Analysis of Firms Subject to Enforcement Actions by the SEC", Contemporary Accounting Research 13 (1), PP. 1-36.
- 33) Flanagan, J. and Clarke, K, (2007), " Beyond a Code of Professional Ethics: A Holistic Model of Ethical Decision-Making for Accountants", Abacus. Vol. 43, No. 4, PP. 488-518.
- 34) Keller, A. C., Smith, K. T. and Smith, L. M, (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.
- 35) liou, Tian- shy & ching- wen change, (2006), "Subjective Appetraisal of Service Quality Using Fuzzy Linguistic Assessment", Journal of Quality & Reliability Management, Vol 23, PP. 228- 243.
- 36) Low, M., Davey. H. and Hooper, K, (2008), "Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges", Critical Perspectives on Accounting. Vol. 19, PP. 222-254.
- 37) Ronen, J. & Yaari, V, (2008), "Earnings Management Ebook [online], available at: <http://www.springerlink.com/content/978-0-387-25769-3>.
- 38) Roychowdhury S, and Watts R.L, (2007), "Asymmetric Timeliness of Earnings, Market-to-book and Conservatism in Financial Reporting", Journal of Accounting & Economics, PP. 44, 2-31.
- 39) Shawver, T. J., Bancroft, P. C. and Sennetti, J. T, (2009), "Gender Differences in Ethical Orientation and Evaluation by IPO Accountants", Working Paper, PP. 1-34.
- 40) Singhapakdi, A, (1999), "Perceived Importance of Ethics and Ethical Decisions in Marketing", Journal of Business Research, Vol. 45, PP. 89-99.
- 41) Waddock S, (2005), "Hollow Men and Women at the Helm Hollow Accounting Ethics", Issues in Accounting Education, Vol.20.

- 42) Watson, G. W., Berkley, R. A. and Papamarcos, S. D, (2009), "Ambiguous Allure: The Value-Pragmatics Model of Ethical Decision Making", *Business and Society Review*. Vol. 114, No. 1, PP. 1-29.
- 43) Schlenker, B. R. and D. R. Forsyth, (1977), "On the Ethics of Psychological Research", *Journal of Experimental Social Psychology*, Vol. 13(4), PP. 369-396.
- 44) McNamara, K, (2008), "Best Practices in the Application of Professional Ethics", In A. Thomas & J. Grimes (Eds.), *Best practices in school psychology V* (PP. 1933-1941). Bethesda, MD: National Association of School Psychologists.
- 45) Cherrington, D, (1993), *The Work Ethic: Working Values and Values that Work*, New York: Amacom

#### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Cash Flow Operation
- <sup>2</sup> Dechow, Sloan and Sweeney
- <sup>3</sup> Mazzioni
- <sup>4</sup> Shawver & Sennetti
- <sup>5</sup> Stakeholder Management Theory
- <sup>6</sup> Theory of Planned behavior
- <sup>7</sup> Deconinck
- <sup>8</sup> Partial least square
- <sup>9</sup> Average Variance Extracted(AVE)
- <sup>10</sup> Bootstrap
- <sup>11</sup> Justice
- <sup>12</sup> Relativism
- <sup>13</sup> Deontology
- <sup>14</sup> Egoism
- <sup>15</sup> Utilitarianism
- <sup>16</sup> Care
- <sup>17</sup> Religion
- <sup>18</sup> Multidimensional Ethics Scale
- <sup>19</sup> Dechow, Sloan and Sweeney