

Creative accounting determination and financial reporting quality: the integration of transparency in disclosure

Nasim Shahmoradi^{1,✉}, Sajad Mazidi Sharf Abadi²

1. Assistant Professor, Department of accounting, Ya.C., Islamic Azad University, Yazd, Iran.

2. Master's Degree, Department of accounting, Ya.C., Islamic Azad University, Yazd, Iran.

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Received: 18 January 2024 Revised: 19 April 2025 Accepted: 25 April 2025 Keywords: Creative accounting, disclosure quality, disclosure transparency, financial reporting quality, internal controls JEL Classification: M41	Purpose: High-quality financial reporting can be instrumental in making appropriate decisions. Therefore, the present study aims to examine the relationship between the application of creative accounting and financial reporting quality, addressing the influence of disclosure transparency on this relationship. Methodology: This study follows an inductive approach and employs a quantitative methodology. Data collection methods include fieldwork and library research. Strategically, the study is survey-based, and its purpose is descriptive. The statistical population consists of accountants and auditors working in the private sector. Using Cohen's formula, a sample of 200 accountants and auditors was selected for the study. Data was gathered through questionnaires and analyzed using structural equation modeling (SEM) with the SmartPLS software. Findings: The results indicate that the application of creative accounting, encompassing the concepts of ethical statements, disclosure quality, internal controls, and ownership structure, has a direct impact on financial reporting quality. Furthermore, disclosure transparency does not moderate the relationship between the application of creative accounting (including the concepts) and financial reporting quality. Originality: This study analyzed creative accounting through the dimensions of ethical issues, ownership structure, internal controls, and disclosure quality, examining their effects on reporting quality in the form of separate hypotheses. The findings demonstrate the positive impact of these variables. Additionally, disclosure transparency does not affect this relationship. Hence, the application of creative accounting dimensions improves financial reporting quality.

Cite this paper: Shahmoradi, N., & mazidi sharf Abadi, S. (2025). Creative accounting determination and financial reporting quality: the integration of transparency in disclosure. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 3(1), 52–78. <https://doi.org/10.71965/AFT.2025.1196918> [In Persian]

✉ Corresponding Author.

Email Address: nasim.shahmoradi@iau.ac.ir

© 2025 the author(s).

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. The terms on which this article has been published allow the posting of the Accepted Manuscript in a repository by the author(s) or with their consent.

Introduction

In the contemporary business environment, the reliability and transparency of financial reporting have become critical for fostering investor confidence and ensuring effective corporate governance. Creative accounting, while not inherently illegal, entails the manipulation of financial figures within legal boundaries, often compromising the true and fair view of financial statements. This practice is particularly common in emerging economies and has drawn scholarly attention regarding its causes and consequences.

This study examines the determinants of creative accounting and their impact on financial reporting quality in Iran's private sector. It also investigates whether disclosure transparency moderates these relationships. While many studies have explored creative accounting globally, few have done so within the specific regulatory and cultural context of Iran. By including variables such as ethical standards, internal controls, ownership structure, and disclosure quality, this research addresses a significant gap in the literature.

Methodology

The study uses a quantitative approach, utilizing survey-based data collection and structural equation modeling (SEM) via SmartPLS software. Data were gathered from 200 accountants, auditors, and financial managers across private-sector organizations in Iran, selected through stratified sampling to ensure diversity in firm size and industry. The research instrument was a structured questionnaire adapted from validated sources to fit the Iranian context. Independent variables include ethical standards (moral responsibility and adherence to accounting principles), internal control effectiveness (financial oversight mechanisms), ownership structure (share distribution and concentration), and disclosure quality (clarity and completeness of reports).

Financial reporting quality was measured based on relevance, faithful representation, understandability, and comparability. Disclosure transparency was considered a moderate variable and assessed through participants' perceptions of openness and clarity in financial disclosures.

Results

Findings reveal that ethical standards, internal controls, ownership structure, and disclosure quality all have statistically significant effects on financial reporting quality. Among them, disclosure quality exerted the strongest positive influence, followed by ethical standards. However, the moderating role of disclosure transparency was not statistically significant, suggesting that while transparency is essential, it does not meaningfully change the relationships between determinants and reporting quality. Reliability and validity were confirmed through composite reliability and AVE measures.

The coefficient of determination for the financial reporting quality variable is estimated to be 0.414, indicating that the variables of ethical standards compliance, disclosure quality, internal control adherence, and ownership structure collectively explain 41% of the variance in financial reporting quality. Based on the standard coefficients and t-statistics, it can be stated that disclosure quality (0.336), ethical standards compliance (0.208), internal control adherence (0.182), and ownership structure (0.167) have the most significant impact, in descending order, on financial reporting quality. However, transparency in disclosure and interactive relationships to measure the effect of the moderating variable did not show a significant effect. Analysis showed that firms with dispersed ownership and robust internal controls tend to have higher financial reporting quality, while concentrated ownership is linked to higher levels of creative accounting. These results are consistent with agency theory, which

suggests that wider ownership dispersion reduces agency conflicts.

Conclusions

This study's first hypothesis explores the impact of ethical compliance on the quality of financial reporting, while the fifth hypothesis examines whether disclosure transparency moderates this relationship. The findings indicate that adherence to ethical codes and guidelines significantly enhances financial reporting quality. As ethical compliance improves, so does the reliability and transparency of financial reports. However, the moderating effect of disclosure transparency on this relationship is not statistically significant. These results align with previous studies by [Sadeghian et al. \(2019\)](#) and [Shoja et al. \(2021\)](#).

The second hypothesis assesses the direct influence of disclosure quality on financial reporting quality. The sixth hypothesis investigates whether disclosure transparency moderates this relationship. Results show that higher disclosure quality positively and directly contributes to improved financial reporting. Nonetheless, disclosure transparency does not have a moderating or significant influence in this context. These findings are consistent with [Rahmani & Bashiri Manesh \(2014\)](#).

The third hypothesis examines the role of structured internal controls in enhancing financial reporting quality, with the seventh hypothesis focusing on the potential moderating role of disclosure transparency. The evidence suggests that effective internal control systems lead to better financial reporting quality. As internal control practices become more robust, reporting quality improves. Again, disclosure transparency does not exhibit a moderating effect. These results are in line with the findings of [Rezaei \(2020\)](#).

The fourth hypothesis explores the impact of ownership structure on the quality of financial reporting, while the eighth hypothesis evaluates whether disclosure transparency moderates this effect. The

findings reveal a strong positive relationship between ownership structure and improved financial reporting quality. However, disclosure transparency does not significantly influence or moderate this relationship. These results are consistent with [Eskandar et al. \(2021\)](#), although they differ from [Abed et al. \(2022\)](#), who found a significant moderating effect of disclosure transparency.

In summary, this study finds that creative accounting, when implemented ethically and in conjunction with robust internal controls and ownership structures, can enhance the quality of financial reporting. The absence of a moderating role for disclosure transparency suggests that transparency alone may not be sufficient to influence this relationship. These findings highlight the importance of ethical standards, governance practices, and a holistic view of financial behavior in understanding and improving the practice of financial reporting. The study offers valuable implications for regulators, standard setters, and corporate managers seeking to strike a balance between innovation in accounting and the preservation of financial integrity.

The originality of this study lies in its multifaceted approach to understanding creative accounting. Rather than treating it as a monolithic or unethical practice, the study breaks down creative accounting into distinct dimensions, allowing for a more nuanced assessment of its implications. By considering variables such as ethical awareness, control mechanisms, ownership arrangements, and disclosure practices, the research provides a comprehensive framework for evaluating how creative accounting affects reporting quality in different organizational contexts. Additionally, the inclusion of disclosure transparency as a potential moderator contributes to the limited body of research examining how contextual factors influence the effects of creative accounting. The lack of a significant moderate effect also raises

new questions about the relative importance of transparency versus structural and ethical variables in shaping financial reporting outcomes.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

The data that support the findings of this study are available from the corresponding author, upon reasonable request.

Acknowledgements

The authors would like to thank all participants in the present study.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.



بررسی تأثیر حسابداری خلاقانه بر کیفیت گزارشگری مالی با در نظر گرفتن نقش شفافیت در افشا

نسیم شاه مرادی^۱✉، سجاد مزیدی شرف آبادی^۲

۱. استادیار، گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران.
۲. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، واحد یزد، دانشگاه آزاد اسلامی، یزد، ایران.

اطلاعات مقاله	چکیده
تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۲۹ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۰۱/۳۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۲/۰۵ کلیدواژه‌ها: حسابداری خلاقانه، شفافیت در افشا، کنترل‌های داخلی، کیفیت افشاء، کیفیت گزارشگری مالی. طبقه‌بندی موضوعی: M41	هدف: گزارشگری مالی با کیفیت می‌تواند در جهت اخذ تصمیمات مناسب مفید باشد، لذا هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه مابین بکارگیری حسابداری خلاقانه و کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد و به این موضوع می‌پردازد که آیا شفافیت در افشا بر این رابطه اثرگذار است. روش‌شناسی: این پژوهش از لحاظ رویکرد، استقرایی و از لحاظ روش‌شناسی کمی است. شیوه گردآوری داده‌ها میدانی و کتابخانه‌ای است و از نظر راهبرد، پیمایشی و از لحاظ هدف، توصیفی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش، شامل حسابداران و حسابرسان شاغل در بخش خصوصی می‌باشد که با استفاده از فرمول کوهن نمونه انتخاب می‌گردد؛ لذا تعداد ۲۰۰ نفر از حسابداران و حسابرسان در این مطالعه شرکت نمودند. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه جمع‌آوری گردیده و با استفاده از روش معادلات ساختاری و نرم‌افزار اسمارت پی ال اس مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. یافته‌ها: نتایج به دست آمده حاکی از آن است که به‌کارگیری حسابداری خلاقانه مشتمل بر مفاهیم موازین اخلاقی، کیفیت افشاء، کنترل‌های داخلی و ساختار مالکیت، بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مستقیم دارد و شفافیت در افشا تأثیر به‌کارگیری حسابداری خلاقانه مشتمل بر مفاهیم مذکور، بر کیفیت گزارشگری مالی را تعدیل نمی‌کند. دانش‌افزایی: در این پژوهش حسابداری خلاقانه در ابعاد مسائل اخلاقی، ساختار مالکیت، کنترل داخلی و کیفیت افشا مورد تحلیل قرار گرفته و تأثیر آنها بر کیفیت گزارشگری در قالب فرضیات مجزا مورد بررسی قرار گرفته که نتایج نشان دهنده تأثیر مثبت این متغیرها می‌باشد همچنین شفافیت در افشا بر این رابطه اثرگذار نیست. لذا بکارگیری ابعاد حسابداری خلاقانه منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.

استناد: شاه مرادی، نسیم، و مزیدی شرف آبادی، سجاد (۱۴۰۴). بررسی تأثیر حسابداری خلاقانه بر کیفیت گزارشگری مالی با در نظر گرفتن نقش شفافیت در افشا. حسابداری و شفافیت مالی، ۳(۱)، ۷۸-۵۲. <https://doi.org/10.71965/aft.2025.1196918>

✉ نویسنده مسئول.

پست الکترونیکی: nasim.shahmoradi@iau.ac.ir

© 2025 the author(s).

This is an Open Access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work is properly cited. The terms on which this article has been published allow the posting of the Accepted Manuscript in a repository by the author(s) or with their consent.

مقدمه

یکی از مهم‌ترین اهداف گزارشگری مالی ارائه اطلاعات برای تصمیم‌گیری است. تصمیم‌گیری بهینه برای سرمایه‌گذاری و به بیان بهتر، تخصیص صحیح منابع کمیاب در جامعه مستلزم وجود اطلاعات مالی باکیفیت است. افشا اطلاعات و گزارشگری مالی توسط شرکت‌ها یکی از منابع مهم و ارزشمند اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذی‌نفعان در جهت تصمیم‌گیری اقتصادی آگاهانه است (مهرانی و همکاران، ۱۴۰۰). هنگامی که اطلاعات حسابداری موضوعی را با برخی از شیوه‌های حسابداری خلاقانه اعلام می‌کند، آن اطلاعات توانایی کاربران را در تصمیم‌گیری خوب و مفید کاهش خواهد داد؛ زیرا متخصصان حسابداری با دانش خود تصویر زیبایی از عملکرد مالی شرکت ارائه می‌دهند که در واقعیت چنین نیست (قشقایی و بیگ لر، ۱۳۹۸). برای محدودکردن این شیوه‌ها و پیداکردن راه‌حل مناسب برای این مشکل، نیاز به ارزیابی احساس می‌شود. حساب‌برسان برای تشخیص شیوه‌های حسابداری خلاقانه واجد شرایط هستند زیرا فرض بر این است که آن‌ها دارای دانش مناسبی در مورد حرفه حسابداری و حسابرسی هستند (سیریواردن^۱ و همکاران، ۲۰۱۴). یکی از اهداف گزارشگری مالی، ارائه اطلاعاتی است که برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و کاربران فعلی و بالقوه در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری و اعتباردهی و سایر تصمیم‌ها، سودمند باشد. از معیارهای مهمی که گروه‌های مزبور برای برآورد قدرت سودآوری شرکت، پیش‌بینی سودهای آینده و ریسک‌های مربوط به آن و همچنین ارزیابی عملکرد مدیریت استفاده می‌کنند می‌توان به معیارهای سودهای جاری و گذشته شرکت اشاره کرد. از سوی دیگر، باتوجه به تئوری نمایندگی مدیران می‌توانند از انگیزه الزام برای دست‌کاری سود به منظور حداکثرکردن منافع خود برخوردار باشند (لی و وانگ^۲، ۲۰۱۰). سوالی که در این مورد مطرح می‌شود این است که تأثیر شفافیت در افشا بر رابطه بین حسابداری خلاقانه و کیفیت گزارشگری مالی چگونه است؟

شفافیت اطلاعات در فرایند گزارشگری مالی مورد توجه عمیق مجامع حرفه‌ای قرار گرفته و به منظور سنجش شفافیت گزارشگری مالی ممکن است از معیارهای تک‌بعدی و یا چندبعدی استفاده شود (طاهری عابد و همکاران، ۱۳۹۷). کیفیت افشای اطلاعات یکی از مهم‌ترین معیارها جهت ارزیابی اطلاعات گزارش شده است. چنانچه کیفیت افشا افزایش یابد اطلاعات ارائه شده اعتبار بیشتری داشته و اطلاعات محرمانه و عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد. بنابراین کیفیت افشا با تأثیر بر نرخ بازدهی مورد انتظار سهام‌داران، ارزش شرکت را تغییر می‌دهد (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۲).

گزارشگری مالی با در نظر گرفتن نقش شفافیت در افشا در گذشته کمتر مورد بررسی قرار گرفته است. به‌ویژه در بازارهای نوظهور، پژوهش‌هایی که به بررسی این موضوع پرداختند، بسیار کمیاب هستند. این کمبود پژوهش‌ها نشان‌دهنده یک خلاء علمی مهم است که نیاز به بررسی و تحلیل دارد. برای مثال، در ایران، شفافیت اطلاعات مالی و تأثیر آن بر محتوای اطلاعاتی سود مورد بررسی قرار گرفته (مهرآذین و همکاران، ۱۳۹۱) و در سایر پژوهش‌ها، شفافیت سود و متغیرهای اثرگذار بر آن مورد بررسی قرار گرفته است (بولو و رحمانی، ۱۳۹۲؛ کردستانی و همکاران، ۱۳۸۹). ولی پژوهشی که به بررسی همزمان حسابداری خلاقانه و کیفیت گزارشگری مالی و شفافیت در افشا در داخل

^۱. Siriwardane^۲. Li & Wang

کشور پردازد یافت نشده که این تحقیق نه تنها به پر کردن این خلاء کمک می‌کند، بلکه این موضوع به عنوان نوآوری علمی به حساب می‌آید؛ زیرا با در نظر گرفتن شفافیت در افشا به بررسی دقیق‌تر و جامع‌تری از تأثیر حسابداری خلاقانه بر کیفیت گزارشگری مالی می‌پردازد. این رویکرد بهبود کیفیت گزارشگری مالی، افزایش اعتماد به اطلاعات مالی و بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران را به دنبال خواهد داشت. با تکمیل این تحقیق، نه تنها دانش موجود در این حوزه گسترش می‌یابد، بلکه همچنین راهکارهایی برای بهبود شفافیت و کیفیت گزارشگری مالی ارائه می‌شود که می‌تواند به عنوان مبنایی برای سیاست‌گذاری‌های مالی و حسابداری مورد استفاده قرار گیرد.

در ادامه پژوهش ابتدا به مبانی نظری پرداخته شده و سپس پیشینه پژوهش ارائه می‌شود. سپس فرضیه‌ها ارائه شده و روش تحقیق ذکر می‌گردد. در پایان یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابداری خلاقانه

حسابداری خلاقانه به عنوان مجموعه‌ای از شیوه‌های حسابداری تعریف می‌شود که در حد قوانین توسط برخی نهادهای اقتصادی به منظور مطلوب نشان دادن موقعیت مالی و عملکرد اقتصادی تجربه می‌شود. در تعریف دیگر حسابداری خلاقانه استفاده از انعطاف‌پذیری روش‌های حسابداری داخل چارچوب قانونی برای کنترل و مدیریت شیوه‌های اندازه‌گیری و گزارش حساب‌ها به گونه‌ای که منافع تهیه‌کنندگان حساب‌ها را بر منافع استفاده‌کنندگان آن مقدم بدانند، تعریف شده است (هاسین^۱، ۲۰۱۵).

حسابداران و مدیران مالی از میزان بالای انعطاف‌پذیری موجود در استانداردهای حسابداری بهره‌برداری می‌کنند. از جمله دلایل ترغیب مدیریت به استفاده از حسابداری خلاقانه را می‌توان موارد زیر عنوان نمود: ارائه یک‌روند ثابت رشد در سود یا همان هموار سازی سود، کمک به تحلیلگران مالی در جهت پیش بینی وضعیت رضایت‌بخش برای شرکت، پنهان کردن اخبار بد و حفظ ثبات قیمت سهام. در کل می‌توان گفت که حسابداری خلاقانه فرایندی تابع انتظارات مدیریت است تا با تبدیل اطلاعات مالی واقعی به اطلاعات نادرست، نسبت به برآوردن اهداف و رضایت صاحبان منافع اقدام لازم را انجام دهند. لذا مدیران با فشار بر واحد حسابداری تلاش می‌کنند تا صورتهای مالی را آن‌گونه انعکاس دهند که نقض استانداردها و قوانین صورت نگیرد و از این طریق منافع آنان تأمین شود (محمدی و همکاران، ۱۴۰۲). لذا هوشمندی در استفاده از انعطاف‌پذیری قوانین یا استانداردها، کاهش هزینه‌ها به واسطه انتخاب از میان روش‌های موجود استهلاک؛ اجتناب مالیاتی به واسطه انتقال هزینه‌های اختیاری از دوره‌ای به دوره دیگر و یا انتخاب روشهای ارزیابی موجودی و یا سایر روش‌هایی که کیفیت گزارشگری مالی و سود شرکت اثرگذار است بسیار با اهمیت بوده و تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی باید مد نظر قرار گیرد. در این پژوهش و بر اساس پژوهش عابد و همکاران (۲۰۲۲) ابعادی از حسابداری خلاقانه مورد بررسی قرار گرفته که بر کیفیت گزارشگری مالی اثرگذاری بیشتری دارد و شامل ابعاد رعایت موازین اخلاقی، ساختار مالکیت، رعایت کنترل داخلی و کیفیت افشا می‌باشد (عابد و همکاران، ۲۰۲۲). موازین اخلاقی به کار گرفته شده در شرکتها برای کنارگذاری و یا تعدیل فعالیت‌های حسابداری

^۱. Hasin

خلاقانه بسیار اثرگذار است. علاوه بر آن، تمایل بعضی از مدیران برای دستیابی به عایدی های کوتاه مدت نتیجه محیط غیر اخلاقی واحد تجاری می باشد که با ارائه موازین و منشورهای اخلاقی و کنترل رعایت آنها می توان تا حد بسیاری شرایط را بهبود بخشید. از سویی دیگر، وجود ساختار کنترل داخلی مناسب منجر به کاهش هزینه های حسابداری گردیده و یکنواختی و قابلیت اعتماد گزارشگری مالی شرکت را بهبود می بخشد. نتایج پژوهش های پیشین حاکی از آن است که فقدان کنترل های داخلی منجر به کاهش بی طرفی و کیفیت گزارشگری مالی توسط مدیران شرکتها می گردد (عابد و همکاران، ۲۰۲۲). علاوه بر آن، ساختار مالکیت نیز بر عملکرد شرکت و کیفیت گزارشگری مالی اثرگذار است. سهامداران شرکتها انگیزه کمتری برای دستکاری صورت های مالی دارند و حضور آنان فعالیت های حسابداری خلاقانه را محدودتر می نماید و هرچه نظارت ضعیف تری بر کارکنان انجام شود، منجر به کاهش کیفیت گزارشگری مالی می گردد. عدم تقارن اطلاعاتی نیز دارای رابطه مستقیمی با روش های حسابداری خلاقانه دارد و در صورت وجود کیفیت بالای افشا در یک شرکت، عدم تقارن اطلاعاتی کاهش می یابد و منجر به کاهش دستکاری های مدیریت مخصوصاً مواردی که به طور مستقیم با سودآوری پایین مرتبط است، می گردد و موارد ذکر شده لزوم بررسی کیفیت افشا و کیفیت گزارشگری مالی را نشان می دهد.

شفافیت در افشا

یکی از مهم ترین اهداف گزارشگری مالی ارائه اطلاعات برای تصمیم گیری است. این امر نیازمند افشای مناسب داده های مالی و سایر اطلاعات مربوط است. افشا در محدودترین حالت خود شامل مواردی مانند بحث و تحلیل مدیریت، یادداشت های همراه و گزارش های مکمل است (هندریکسن و ون بردا^۱، ۱۹۹۲). در واقع هدف افشای اطلاعات، کاهش فاصله انتظارات میان سرمایه گذاران است یعنی کاهش مزایای ناشی از مزیت اطلاعاتی سرمایه گذاران که در نتیجه باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی در بازار می شود (لیوز و ویسوکي^۲، ۲۰۰۶). افزایش کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت افشا می تواند موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت و اعتباردهنده شود و به این طریق، اعتبار تجاری بیشتری از فروشنده دریافت کند (یان^۳، ۲۰۱۳). کیفیت افشای عمومی اطلاعات به صورت معکوسی به عدم تقارن اطلاعاتی مرتبط می شود، زیرا: اولاً، اگر چه کیفیت افشا با میزان مطلق مبادلات آگاهانه و غیرآگاهانه به صورت مثبت مرتبط است، ولی با میزان نسبی مبادلات آگاهانه به صورت معکوس هم مرتبط می باشد. ثانیاً، کیفیت افشا با فراوانی معاملات انجام شده بر اساس اطلاعات خصوصی توسط سرمایه گذاران آگاه، به صورت معکوس مرتبط می شود (ستایش و همکاران، ۱۳۹۰).

از جمله عوامل موثر بر ایجاد اعتماد در بین سرمایه گذاران، شفافیت در گزارشگری مالی است که بر خلاف عدم شفافیت که می تواند موجب بدبینی سرمایه گذاران شده و در نهایت منجر به ارزش گذاری ضعیف شرکت و عدم اطمینان در سرمایه گذاران شود و در نهایت منجر به حفظ اعتماد سرمایه گذاران و استفاده کنندگان بیرونی به شرکت می گردد. با توجه به مباحث ذکر شده و مبانی نظری (عابد و همکاران، ۲۰۲۲)، انتظار می رود شفافیت در افشا تاثیرات و احتمال استفاده از روش های حسابداری خلاقانه که بر کیفیت گزارشگری مالی نیز اثرگذار هستند را تحت تاثیر قرار داده و

^۱. Hendriksen & Van Breda

^۲. Leuz & Wysocky

^۳. Yun

در نهایت منجر به بهبود کیفیت گزارشگری گردد که در فرضیه‌ها مورد آزمون قرار می‌گیرد.

کیفیت گزارشگری مالی

کیفیت گزارشگری مالی میزان دقت و صداقت مدیران را در ارائه اطلاعات منصفانه و حقیقی برای تصمیم‌گیرندگان تعریف شده است. به عبارتی، هرگاه مدیران در ارائه اقلام مندرج در صورت‌های مالی دو واژه بی‌طرفی و عینیت را رعایت کرده باشند، می‌توان ادعا کرد که کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد (برانت^۱ و همکاران، ۲۰۱۰).

در این پژوهش و بر اساس روش **عابد و همکاران (۲۰۲۲)**، کیفیت گزارشگری در ۴ بعد مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل فهم بودن و قابل مقایسه بودن مورد بررسی قرار گرفته است. بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی در بخش خصوصی، اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده یا تایید یا تصحیح ارزیابی‌های گذشته آنها مؤثر واقع شود و دارای اثر پیش‌بینی‌کنندگی و تاییدکنندگی باشند. صداقت در ارائه نیز بدان معناست که اطلاعات باید اثر معاملات و سایر رویدادهایی را که ادعا می‌کند بیانگر آن است یا به گونه‌ای معقول انتظار می‌رود بیانگر آن باشد به‌طور صادقانه بیان کند. بدین ترتیب صورت وضعیت مالی باید بیانگر صادقانه اثرات معاملات و سایر رویدادهایی باشد که منجر به ایجاد عناصری در تاریخ ترازنامه می‌گردد که معیار شناخت را داشته باشند. از سویی دیگر، استفاده‌کنندگان باید بتوانند صورت‌های مالی را طی زمان جهت تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مقایسه نمایند. استفاده‌کنندگان همچنین باید بتوانند صورت‌های مالی واحدهای تجاری مختلف را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی آنها را نسبت به یکدیگر بسنجند. بدین ترتیب ضرورت دارد اثرات معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری با ثبات رویه اندازه‌گیری و ارائه شود و بین واحدهای تجاری مختلف نیز هماهنگی رویه در مورد اندازه‌گیری رعایت گردد. قابل فهم بودن نیز یک خصوصیت کیفی مهم در مورد اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی است که به آسانی برای استفاده‌کنندگان قابل درک باشد و به ادغام و طبقه‌بندی و توان استفاده‌کنندگان مربوط می‌شود.

پیشینه تحقیق

صفرزاده و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین ویژگی‌های مدیران ارشد مالی (شامل جنسیت، دوره تصدی و سابقه حسابرسی) با کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. جهت سنجش گزارشگری مالی با کیفیت از معیار اقلام تعهدی اختیاری (مدل کازنیک) استفاده شد و از رگرسیون جهت تحلیل داده‌ها برای ۱۳۵ شرکت پذیرفته شده در بورس تهران استفاده گردید. شواهد مبین نقش قابل ملاحظه مدیران مالی در ساختار حاکمیت شرکتی و گزارشگری مالی می‌باشد.

خلیلیان (۱۴۰۲) پژوهشی را با عنوان «عدم شفافیت گزارشگری مالی، کیفیت حسابرسی، ریسک سقوط سهام» به انجام رساند. به‌منظور آزمون ۱۱۳ شرکت با روش رگرسیون چندمتغیره مورد بررسی قرار گرفتند. نتایج حاکی از آن است که عدم شفافیت گزارشگری مالی بر ریسک سقوط سهام تأثیر مثبت و معنادار دارد و کیفیت حسابرسی بر ریسک سقوط سهام تأثیر منفی دارد.

^۱. Brandt

برزیده و همکاران (۱۴۰۲) پژوهشی را با عنوان «الگوی بهبود افشا در گزارشگری مالی» با استفاده از تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه‌های انجام شده با صاحب‌نظران با استفاده از روش تحلیل تم انجام دادند. جامعه آماری پژوهش، شامل اعضای هیئت علمی، شاغلین نهادهای حرفه‌ای، مدیران، تحلیلگران و شرکای موسسات حسابرسی است که با روش گلوله برفی، ۲۲ نمونه انتخاب شدند. یافته‌های پژوهش در قالب سه بخش بسترهای افشا در ایران، مشکلات فعلی افشا در گزارشگری مالی و راهکارهای بهبود افشا ارائه شده است.

سعدی و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی را با استفاده از روش تحلیل عاملی انجام دادند. جامعه آماری این تحقیق شامل ۲۳۴ نفر از افراد شاغل در حرفه حسابداری، مشاوران و فعالان بازار سرمایه و استفاده کنندگان از صورتهای مالی شرکتها بوده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که بکارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، موجب افزایش سطح محافظه کاری، کاهش مدیریت سود، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و افزایش شفافیت اطلاعات ارائه شده گردیده و کیفیت کلی اطلاعات حسابداری را بهبود می‌بخشد.

ماه‌آرپور و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی را با عنوان «شناسایی چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری ابزارهای مشتقه: با تأکید بر الزامات افشا» با استفاده از روش تحلیل محتوای کیفی انجام دادند. یافته‌ها نشان می‌دهد پیچیدگی و دشواری پیاده‌سازی الزامات افشا در عمل به کمبود انگیزه برای رعایت الزامات افشا و عدم شفافیت در گزارشگری مالی در کنار ضعف الزامات و ضمانت‌های اجرایی در محیط گزارشگری ایران می‌تواند بر اثربخشی استاندارد یاد شده و گزارشگری ابزارهای مشتقه اثر منفی داشته باشد و منجر به ضعف در ارائه اطلاعات کافی، قابل‌مقایسه، سودمند و قابل‌اتکا در این حوزه گردد.

مهرانی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی را با عنوان «شناسایی مؤلفه‌های گزارشگری مالی با رویکرد الگوی کسب و کار و با استفاده از روش تحلیل تم انجام دادند. در این پژوهش مؤلفه‌های گزارشگری مالی مبتنی بر مفهوم الگوی کسب و کار (ابعاد شامل شفافیت و روایی، پاسخ‌گویی اجتماعی، مدیریت ذی‌نفعان، محرک‌های کلیدی، عدالت و انصاف در توزیع گزارش، ارائه و نحوه افشا) تعیین گردیده و به این نتیجه رسیدند که می‌توان با مهندسی مجدد صورت‌های مالی برای بهبود محتوای اطلاعاتی آنها گام‌های اساسی برداشت.

رحمان^۱ و همکاران (۲۰۲۳) پژوهشی را با عنوان «سوابق و تأثیر شیوه‌های حسابداری خلاق بر نتایج سازمانی: شواهد از بنگلادش» به انجام رساندند. جمع‌آوری داده‌ها از ۳۵۴ شرکت سهامی در بورس داکا بنگلادش انجام و با مدل‌سازی معادلات ساختاری و با استفاده از نرم‌افزار پی‌ال‌اس تحلیل شده است. نتایج حاکی از تأثیر حسابداری خلاق بر عملکرد شرکت بوده است.

حیدر بدر ازغایر^۲ (۲۰۲۲) پژوهشی را با هدف بررسی روابط علی کیفیت گزارشگری و ابعاد عوامل حسابداری خلاقانه در بین ۳۸۴ کارکنان در شرکت‌های بورسی در عراق انجام دادند. نتایج نشان داد که همه عوامل تعیین‌کننده حسابداری خلاق تأثیر مثبت و معناداری بر ابعاد کیفیت گزارشگری مالی داشته و درنهایت بر لزوم اتخاذ عوامل به عنوان اولین خط دفاعی تأکید کردند.

عابد و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی با عنوان «تعیین حسابداری خلاقانه و کیفیت گزارشگری مالی: ادغام شفافیت

^۱. Rahman

^۲. Hayder Badr Ezghayer

و افشا» به انجام رساندند. داده‌های ۱۴۶ شرکت پذیرفته شده در بورس مورد بررسی قرار گرفته و یافته‌های تحقیق نشان داد که ابعاد حسابداری خلاقانه با ابعاد شفافیت و افشاگری مرتبط است.

الشاعر^۱ و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی را با عنوان «کیفیت گزارشگری پایداری و کیفیت گزارشگری مالی پس از حسابرسی: شواهد تجربی از انگلستان» به انجام رساندند. نتایج حاکی از آن بود که شرکت‌هایی که گزارش‌های پایداری باکیفیت بالا تولید می‌کنند به طور قابل توجه و منفی با معیارهای مدیریت سود مرتبط هستند.

فرضیه‌های پژوهش

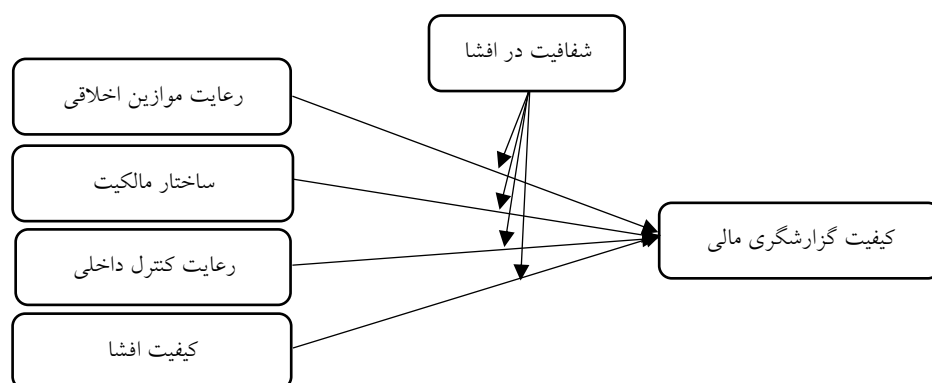
- فرضیه ۱: رعایت موازین اخلاقی منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.
- فرضیه ۲: کیفیت افشا منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.
- فرضیه ۳: رعایت کنترل‌های داخلی منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.
- فرضیه ۴: نوع ساختار مالکیت منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد.
- فرضیه ۵: شفافیت در افشا رابطه بین رعایت موازین اخلاقی و کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد.
- فرضیه ۶: شفافیت در افشا رابطه بین کیفیت افشا و کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد.
- فرضیه ۷: شفافیت در افشا رابطه بین رعایت کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد.
- فرضیه ۸: شفافیت در افشا رابطه بین نوع ساختار مالکیت و کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشد.

روش‌شناسی پژوهش

بنا بر پیاز پژوهش دانایی فرد و همکاران (۱۳۸۳)، این تحقیق از لحاظ فلسفه پژوهش اثبات‌گرایی، از لحاظ رویکرد، استقرایی و از لحاظ روش‌شناسی کمی است. شیوه گردآوری داده‌ها میدانی و کتابخانه‌ای است و از نظر راهبرد، پیمایشی و از لحاظ اهداف، توصیفی تلقی می‌گردد (حبیبی، ۱۴۰۰).

ابزار مورد استفاده پرسشنامه شامل ۴۳ سؤال می‌باشد که بر اساس طیف لیکرت ۵ درجه‌ای تنظیم شده است. حسابداری خلاقانه شامل ابعاد رعایت موازین اخلاقی (۵ سؤال)، ساختار مالکیت (۷ سؤال)، رعایت کنترل داخلی (۶ سؤال) و کیفیت افشا (۹ سؤال) می‌باشد و کیفیت گزارشگری مالی (۱۲) نیز شامل مربوط بودن، صداقت در ارائه، قابل فهم بودن و قابل مقایسه بودن می‌باشد. همچنین شفافیت در افشا (۴ سؤال) به عنوان متغیر تعدیلی ارائه شده است. شکل ۱ مدل مفهومی پژوهش را نشان می‌دهد (عابد و همکاران، ۲۰۲۲). داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار پی ال اس و روش معادلات ساختاری مورد تحلیل قرار گرفته‌اند.

^۱. Al-Shaer



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش (عابد و همکاران، ۲۰۲۲)

جامعه آماری این پژوهش حسابداران و حسابرسان شاغل در بخش خصوصی به تعداد نامعلوم می‌باشد که با استفاده از فرمول کوهن نمونه به تعداد ۱۸۰ نفر انتخاب گردیده است. برای این منظور تعداد ۴۰۰ پرسشنامه توزیع گردیده که در نهایت ۲۰۰ پرسشنامه برای تحلیل آماری مناسب بوده و مورد بررسی قرار گرفته است. فرمول نمونه‌گیری کوهن به شرح زیر ارائه می‌گردد:

$$N = \frac{z_{\alpha/2}^2 \times s^2}{d_2}$$

$$n = \frac{1.96 \times 4.591}{.05} = 180$$

در این محاسبات α در سطح خطای ۵٪ محاسبه شده و برابر ۱/۹۶ است. مقدار خطای d را پژوهشگر تعیین می‌کند و به صورت پیش فرض ۰/۰۵ در نظر گرفته می‌شود و اگر واریانس جامعه در دسترس نباشد مقدار σ بر اساس واریانس داده‌های نمونه اولیه تعیین می‌شود.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان پژوهش در جدول ۱ ارائه گردیده است. با توجه به این جدول ۵۷ درصد از پاسخ‌دهندگان مرد و ۴۳ درصد زن هستند. ۳۰ درصد بین ۲۰ تا ۲۵ سال، ۴۰/۵ درصد بین ۲۶ تا ۳۰ سال، ۱۸/۵ درصد بین ۳۱ تا ۳۵ سال، ۸/۵ درصد بین ۳۶ تا ۴۰ سال و ۲/۵ درصد بالاتر از ۴۶ سال سن دارند. ۱۱/۵ درصد کمک‌حسابدار، ۵۶/۵ درصد حسابدار، ۱۸/۵ درصد حسابرس، ۶/۵ درصد کارشناس حسابداری، ۳/۵ درصد رئیس حسابداری و ۳/۵ درصد مدیر مالی هستند. تحصیلات ۲ درصد دیپلم و کاردانی، ۵۹ درصد کارشناسی، ۳۸ درصد کارشناسی‌ارشد و ۱ درصد دارای مدرک دکتری هستند.

جدول ۱. مشخصات جمعیت دموگرافیک

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۱۱۴	۵۷
	زن	۸۶	۴۳
سن	بین ۲۰ تا ۲۵ سال	۶۰	۳۰
	بین ۲۶ تا ۳۰ سال	۸۱	۴۰/۵
	بین ۳۱ تا ۳۵ سال	۳۷	۱۸/۵
	بین ۳۶ تا ۴۰ سال	۱۷	۸/۵
	بالتر از ۴۱ سال	۵	۲/۵
	کمک حسابدار	۲۳	۱۱/۵
وضعیت شغلی	حسابدار	۱۱۳	۵۶/۵
	حسابرس	۳۷	۱۸/۵
	کارشناس حسابداری	۱۳	۶/۵
	رئیس حسابداری	۷	۳/۵
	مدیر مالی	۷	۳/۵
	دیپلم و کاردانی	۴	۲
	کارشناسی	۱۱۸	۵۹
	کارشناسی ارشد	۷۶	۳۸
	دکتری	۲	۱
	جمع	۲۰۰	۱۰۰

ویژگی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ ارائه گردیده است. در آزمون کلموگروف اسمیرنف^۱، باتوجه به اینکه سطح معناداری کوچکتر از ۰/۰۵ می باشد در سطح اطمینان ۹۵٪ فرض نرمال بودن متغیرها رد شده است، بنابراین متغیرها غیرنرمال می باشند.

جدول ۲. شاخص های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	واریانس
رعایت موازین اخلاقی	۲۰۰	۳/۷۱۱	۰/۹۷۷	۰/۹۵۵
کیفیت افشا	۲۰۰	۳/۷۵۶	۰/۹۷۲	۰/۹۴۶
رعایت کنترل های داخلی	۲۰۰	۳/۸۵۸	۰/۹۱۶	۰/۸۳۹
ساختار مالکیت	۲۰۰	۳/۷۳۸	۰/۹۱۳	۰/۸۳۵
کیفیت گزارشگری مالی	۲۰۰	۳/۶۳۱	۰/۹۶۲	۰/۹۲۶
شفافیت در افشا	۲۰۰	۳/۶۶۱	۰/۹۹۹	۰/۹۹۹

^۱. Kolmogorov Smirnov

آزمون مدل بیرونی (مدل اندازه‌گیری)

در جدول ۳ مقادیر بار عاملی برای گویه‌های هر متغیر آورده شده است. تمامی گویه‌ها دارای آماره t بزرگتر از مقدار $1/96$ و سطح معناداری کمتر از $0/05$ هستند، بنابراین هیچ کدام از گویه‌ها از مدل حذف نمی‌شوند. شاخصی که بیشترین بار عاملی را داشته باشد، در اندازه‌گیری متغیر مربوطه سهم بیشتری دارد.

جدول ۳. نتایج بررسی مقادیر بار عاملی سوالات برای متغیرهای پژوهش

متغیر	گویه	بار عاملی	آماره t	مقادیر P
رعایت موازین اخلاقی	Q6	۰/۸۴۸	۲۹/۷۶۹	۰/۰۰۰
	Q8	۰/۸۲۶	۲۶/۱۱۸	۰/۰۰۰
	Q7	۰/۷۶۸	۱۷/۴۱۵	۰/۰۰۰
	Q9	۰/۷۵۲	۱۹/۵۴۹	۰/۰۰۰
	Q10	۰/۷۱۲	۱۵/۴۵۴	۰/۰۰۰
رعایت کنترل‌های داخلی	Q19	۰/۸۳۲	۳۰/۱۱۱	۰/۰۰۰
	Q14	۰/۸۱۱	۲۰/۱۷۸	۰/۰۰۰
	Q27	۰/۷۹۸	۲۱/۳۴۴	۰/۰۰۰
	Q16	۰/۷۷۴	۱۶/۹۶۹	۰/۰۰۰
	Q31	۰/۷۵۸	۱۵/۵۱۱	۰/۰۰۰
ساختار مالکیت	Q20	۰/۶۹۴	۱۱/۵۴۸	۰/۰۰۰
	Q25	۰/۸۵۶	۳۲/۹۹۳	۰/۰۰۰
	Q32	۰/۷۶۹	۲۰/۰۳۷	۰/۰۰۰
	Q1	۰/۷۶۴	۱۹/۴۸۲	۰/۰۰۰
	Q3	۰/۷۴۵	۱۷/۳۸۸	۰/۰۰۰
شفافیت در افشا	Q22	۰/۷۳۶	۱۵/۲۷۷	۰/۰۰۰
	Q24	۰/۶۵۸	۱۱/۲۴۹	۰/۰۰۰
	Q23	۰/۵۹۱	۸/۸۹۷	۰/۰۰۰
	Q28	۰/۹۲۳	۳/۲۴۵	۰/۰۰۱
	Q39	۰/۸۶۱۴	۳/۱۲۸	۰/۰۰۲
کیفیت افشا	Q33	۰/۶۸۴	۲/۵۳۰	۰/۰۱۲
	Q36	۰/۶۱۲	۲/۱۱۰	۰/۰۳۵
	Q11	۰/۸۴۸	۳۲/۹۹۱	۰/۰۰۰
	Q29	۰/۷۹۴	۲۸/۴۵۹	۰/۰۰۰
	Q5	۰/۷۸۰	۲۵/۷۶۸	۰/۰۰۰
	Q15	۰/۷۷۵	۲۳/۵۱۲	۰/۰۰۰
	Q12	۰/۷۷۳	۲۱/۸۹۰	۰/۰۰۰

متغیر	گویه	بار عاملی	آماره t	مقادیر P
کیفیت گزارشگری مالی	Q13	۰/۷۷۱	۲۰/۸۰۷	۰/۰۰۰
	Q17	۰/۷۶۰	۲۱/۳۰۱	۰/۰۰۰
	Q18	۰/۷۳۳	۱۷/۴۴۳	۰/۰۰۰
	Q21	۰/۷۲۱	۱۸/۹۷۴	۰/۰۰۰
	Q4	۰/۹۰۰	۵۷/۳۶۳	۰/۰۰۰
	Q34	۰/۷۶۲	۲۴/۱۱۴	۰/۰۰۰
	Q38	۰/۷۴۷	۲۱/۳۰۳	۰/۰۰۰
	Q30	۰/۷۴۴	۲۳/۷۶۲	۰/۰۰۰
	Q35	۰/۷۳۷	۲۱/۵۴۵	۰/۰۰۰
	Q41	۰/۷۳۴	۲۲/۵۰۸	۰/۰۰۰
	Q26	۰/۷۲۲	۱۷/۱۹۸	۰/۰۰۰
	Q42	۰/۷۲۲	۱۸/۷۰۵	۰/۰۰۰
	Q2	۰/۷۲۰	۱۸/۹۴۸	۰/۰۰۰
	Q37	۰/۶۹۵	۱۸/۳۷۹	۰/۰۰۰
	Q40	۰/۶۸۹	۱۶/۰۹۹	۰/۰۰۰
	Q43	۰/۶۵۶	۱۴/۶۱۲	۰/۰۰۰

آزمون سنجش پایایی

نتایج آزمون پایایی در سه روش در جدول ۴ ارائه شده است. در مدل اندازه‌گیری، پایایی مدل اندازه‌گیری مورد تأیید قرار گرفته است.

جدول ۴. مقادیر شاخص‌های سنجش پایایی

متغیر	آلفای کرونباخ	ضریب Rho	پایایی مرکب
رعایت موازین اخلاقی	۰/۸۴۱	۰/۸۵۱	۰/۸۸۷
رعایت کنترل‌های داخلی	۰/۸۷۲	۰/۸۸۸	۰/۹۰۲
ساختار مالکیت	۰/۸۵۶	۰/۸۶۵	۰/۸۹۱
شفافیت در افشا	۰/۸۳۴	۰/۸۶۸	۰/۸۵۹
کیفیت افشا	۰/۹۱۶	۰/۹۲۰	۰/۹۳۰
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۹۲۳	۰/۹۲۸	۰/۹۳۴

آزمون سنجش روایی

به منظور بررسی مدل های اندازه گیری از دو جنبه روایی همگرا و روایی واگرا در ادامه پرداخته می شود. در ادامه نتایج آزمون های میانگین واریانس استخراج شده، بار عاملی، بارهای عاملی متقاطع، روش فورنل و لارکر و شاخص HTMT تحلیل شده است.

روایی همگرا

نتایج بررسی روایی همگرا به شرح جدول ۵ می باشد. از آنجاکه مقادیر میانگین واریانس استخراج شده برای همه متغیرها بالاتر از ۰/۵ می باشد؛ بنابراین روایی همگرا مدل اندازه گیری در این آزمون مورد تأیید قرار گرفته است.

جدول ۵. مقادیر میانگین واریانس استخراج شده (AVE)

متغیر	میانگین واریانس استخراج شده (AVE)
رعایت موازین اخلاقی	۰/۶۱۳
رعایت کنترل های داخلی	۰/۶۰۷
ساختار مالکیت	۰/۵۴۱
شفافیت در افشا	۰/۶۰۹
کیفیت افشا	۰/۵۹۸
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۵۴۴

بار عاملی و بار عاملی متقاطع

نتایج بررسی بار عاملی سؤالات در متغیر مربوط به آن در جدول ۶ ارائه شده است که مقدار حداقل ۰/۷ برای بارهای عاملی مورد تأیید است. چنانچه مشاهده می شود اکثریت مقادیر در جدول قابل قبول است. برای مقادیر کمتر از ۰/۷ با توجه به اینکه مقدار آماره t برای همه سؤالات بالاتر از ۱/۹۶ بدست آمده است، بنابراین تمامی مقادیر بارهای عاملی در حوزه معنادار قرار دارد. علاوه بر آن مقدار بار عاملی هر سوال در متغیر خودش بیشتر از سایر متغیرها می باشد، بنابراین آزمون بارتقاعی نیز مورد تأیید است.

جدول ۶. روش بارهای عاملی متقاطع

گویه	رعایت موازین اخلاقی	رعایت کنترل های داخلی	ساختار مالکیت	شفافیت در افشا	کیفیت افشا	کیفیت گزارشگری مالی
Q6	۰/۸۴۸	۰/۱۷۰	۰/۲۱۷	۰/۰۷۴	۰/۳۱۷	۰/۳۵۱
Q8	۰/۸۲۶	۰/۱۵۷	۰/۲۳۷	۰/۰۱۲	۰/۳۰۰	۰/۴۰۱
Q7	۰/۷۶۸	۰/۱۱۸	۰/۲۴۹	۰/۰۹۱	۰/۲۸۱	۰/۲۶۱
Q9	۰/۷۵۲	۰/۱۹۳	۰/۲۶۲	۰/۰۱۱	۰/۸۴۲	۰/۳۴۱
Q10	۰/۷۱۲	۰/۱۹۴	۰/۳۰۴	۰/۰۶۵	۰/۲۴۸	۰/۳۱۸

گویه	رعایت موازین اخلاقی	رعایت کنترل‌های داخلی	ساختار مالکیت	شفافیت در افشا	کیفیت افشا	کیفیت گزارشگری مالی
Q19	۰/۱۶۶	۰/۸۳۲	۰/۳۲۴	۰/۱۶۳	۰/۲۹۹	۰/۳۳۶
Q14	۰/۱۲۸	۰/۸۱۱	۰/۲۹۸	۰/۱۲۹	۰/۱۹۱	۰/۲۰۳
Q27	۰/۲۰۲	۰/۷۹۸	۰/۳۷۷	۰/۱۳۸	۰/۱۷۰	۰/۲۸۳
Q16	۰/۱۷۲	۰/۷۷۴	۰/۳۹۲	۰/۱۱۵	۰/۲۵۴	۰/۲۷۹
Q31	۰/۲۲۸	۰/۷۵۸	۰/۲۹۲	۰/۰۸۰	۰/۲۵۵	۰/۲۷۷
Q20	۰/۰۵۸	۰/۶۹۴	۰/۲۲۸	۰/۱۶۰	۰/۱۹۰	۰/۱۶۹
Q25	۰/۲۶۳	۰/۳۱۱	۰/۸۵۶	۰/۱۱۸	۰/۲۷۶	۰/۲۸۴
Q32	۰/۲۳۹	۰/۳۵۹	۰/۷۶۹	۰/۰۶۰	۰/۲۵۲	۰/۳۰۶
Q1	۰/۲۴۷	۰/۳۲۷	۰/۷۶۴	۰/۰۵۵	۰/۱۷۹	۰/۳۱۹
Q3	۰/۳۲۷	۰/۳۴۵	۰/۷۴۵	۰/۰۳۹	۰/۲۳۰	۰/۳۰۹
Q22	۰/۱۷۱	۰/۳۴۱	۰/۷۳۶	۰/۰۷۹	۰/۲۹۶	۰/۳۴۹
Q24	۰/۱۷۱	۰/۲۱۹	۰/۶۵۸	۰/۰۸۱	۰/۲۰۹	۰/۲۲۰
Q23	۰/۲۳۵	۰/۱۹۸	۰/۵۹۱	-۰/۰۳۴	۰/۲۳۸	۰/۲۴۵
Q28	۰/۰۴۸	۰/۱۶۶	۰/۰۹۵	۰/۹۲۳	۰/۱۰۳	۰/۰۵۲
Q39	۰/۰۴۳	۰/۱۵۲	۰/۰۷۹	۰/۸۶۱	۰/۲۰۷	۰/۰۳۸
Q33	۰/۰۹۰	۰/۰۵۹	-۰/۰۴۶	۰/۶۸۴	۰/۰۶۷	۰/۰۱۵
Q36	۰/۰۳۸	۰/۱۵۹	۰/۰۸۲	۰/۶۱۲	۰/۱۱۳	-۰/۰۰۴
Q11	۰/۲۸۱	۰/۱۹۲	۰/۳۲۱	۰/۰۸۷	۰/۸۴۸	۰/۳۵۷
Q29	۰/۲۹۷	۰/۳۲۰	۰/۲۶۳	۰/۱۴۰	۰/۷۹۴	۰/۴۷۱
Q5	۰/۲۸۱	۰/۳۰۰	۰/۲۵۴	۰/۱۳۷	۰/۷۸۰	۰/۴۲۰
Q15	۰/۳۲۸	۰/۱۸۵	۰/۲۴۲	۰/۰۴۰	۰/۷۷۵	۰/۴۷۶
Q12	۰/۲۱۵	۰/۲۵۷	۰/۱۹۱	۰/۱۷۳	۰/۷۷۳	۰/۳۸۹
Q13	۰/۲۹۸	۰/۱۹۴	۰/۲۷۳	۰/۰۹۹	۰/۷۷۱	۰/۳۳۶
Q17	۰/۲۹۲	۰/۲۴۰	۰/۲۴۶	۰/۱۰۴	۰/۷۶۰	۰/۳۹۶
Q18	۰/۳۱۱	۰/۱۴۷	۰/۲۳۹	۰/۲۱۶	۰/۷۳۳	۰/۳۴۹
Q21	۰/۲۳۴	۰/۲۰۷	۰/۲۶۲	۰/۱۱۰	۰/۷۲۱	۰/۳۸۴
Q4	۰/۳۶۹	۰/۲۴۷	۰/۳۰۱	۰/۰۵۷	۰/۵۲۰	۰/۹۰۰
Q34	۰/۳۲۷	۰/۲۷۴	۰/۳۹۴	۰/۰۱۱	۰/۴۲۰	۰/۷۶۲
Q38	۰/۲۸۲	۰/۲۱۰	۰/۳۷۶	۰/۰۵۶	۰/۳۹۶	۰/۷۴۷
Q30	۰/۳۳۳	۰/۲۳۰	۰/۳۰۸	۰/۰۰۰	۰/۳۰۶	۰/۷۴۴
Q35	۰/۳۴۴	۰/۴۱۷	۰/۲۸۹	۰/۰۹۴	۰/۳۴۸	۰/۷۳۷
Q41	۰/۳۷۴	۰/۲۲۰	۰/۳۴۰	۰/۰۱۷	۰/۴۳۲	۰/۷۳۴
Q26	۰/۲۸۸	۰/۱۸۱	۰/۱۴۵	۰/۰۳۳	۰/۳۳۳	۰/۷۲۲
Q42	۰/۳۱۰	۰/۳۱۵	۰/۳۱۸	-۰/۰۲۴	۰/۴۰۴	۰/۷۲۲
Q2	۰/۳۹۸	۰/۲۷۴	۰/۳۱۰	۰/۰۷۵	۰/۳۷۶	۰/۷۲۰
Q37	۰/۲۴۶	۰/۲۹۶	۰/۲۴۲	۰/۰۳۰	۰/۳۴۶	۰/۶۹۵
Q40	۰/۲۸۸	۰/۲۱۶	۰/۲۵۷	۰/۰۱۹	۰/۳۵۴	۰/۶۸۹
Q43	۰/۲۴۲	۰/۱۲۲	۰/۲۰۰	۰/۰۷۴	۰/۳۲۴	۰/۶۵۶

روش فورنل و لارکر (روایی واگرا)

نتایج روش فورنل و لارکر در جدول ۷ ارائه شده است و از آنجا که در همه موارد مجذور واریانس استخراجی داده‌ها از اعداد پایین خود بیشتر است روایی واگرایی مدل تأیید می‌شود.

جدول ۷. روایی واگرا بر اساس معیار فورنل و لارکر

متغیر	بیانیه‌های اخلاقی	کنترل‌های داخلی	ساختار مالکیت	شفافیت در افشا	کیفیت افشا	کیفیت گزارشگری
رعایت موازین اخلاقی	۰/۷۸۳					
رعایت کنترل‌های داخلی	۰/۲۱۴	۰/۷۷۹				
ساختار مالکیت	۰/۳۲۲	۰/۴۱۷	۰/۷۳۵			
شفافیت در افشا	۰/۰۶۶	۰/۱۶۶	۰/۰۷۹	۰/۷۸۰		
کیفیت افشا	۰/۳۶۶	۰/۲۹۸	۰/۳۲۸	۰/۱۵۶	۰/۷۷۴	
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۴۳۴	۰/۳۴۴	۰/۴۰۱	۰/۰۴۹	۰/۵۲۱	۰/۷۳۸

شاخص HTMT (روایی واگرا)

در جدول ۸ مقادیر شاخص HTMT مشخص شده است که همه مقادیر کمتر از ۰/۹ می‌باشد، بنابراین روایی واگرایی مدل تأیید می‌شود.

جدول ۸. روایی واگرا بر اساس شاخص HTMT

متغیر	بیانیه‌های اخلاقی	کنترل‌های داخلی	ساختار مالکیت	شفافیت در افشا	کیفیت افشا	کیفیت گزارشگری
رعایت موازین اخلاقی						
رعایت کنترل‌های داخلی	۰/۲۳۶					
ساختار مالکیت	۰/۳۸۲	۰/۴۶۴				
شفافیت در افشا	۰/۰۹۴	۰/۲۰۰	۰/۱۱۷			
کیفیت افشا	۰/۴۱۴	۰/۳۲۰	۰/۳۷۲	۰/۱۷۸		
کیفیت گزارشگری مالی	۰/۴۸۱	۰/۳۶۴	۰/۴۳۷	۰/۰۷۹	۰/۵۵۳	

آزمون مدل درونی (مدل ساختاری)

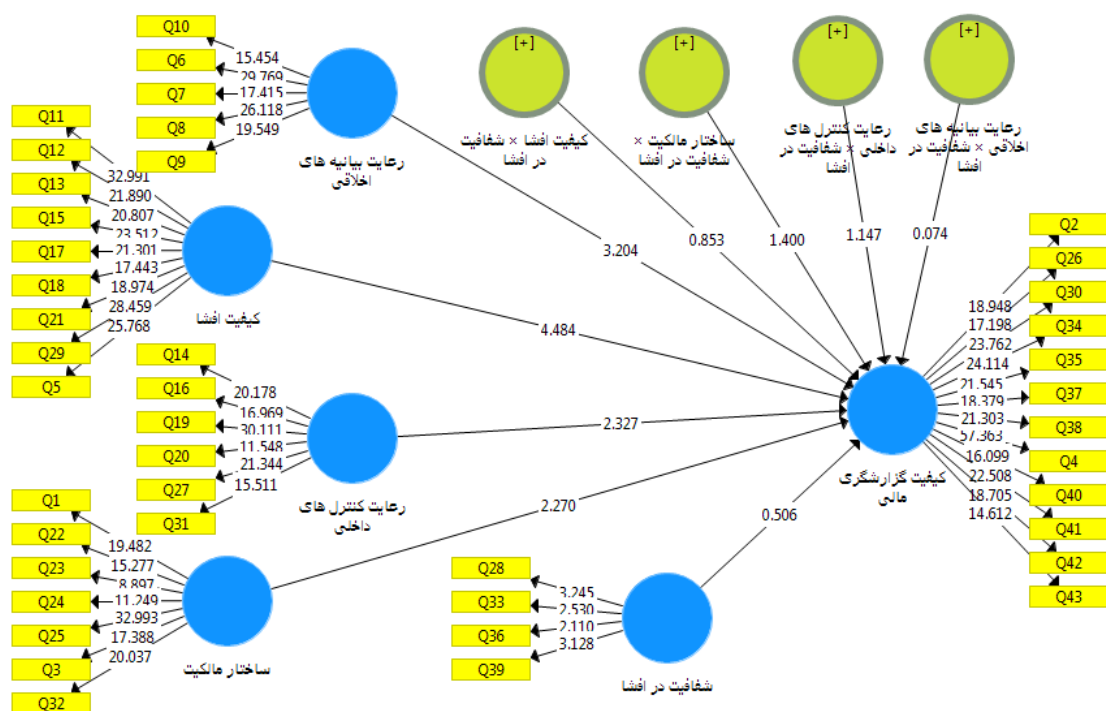
با توجه به نتایج ارائه شده در جدول ۹، برای کلیه مسیرها به جز مسیر شفافیت در افشا به کیفیت گزارشگری مالی و مسیرهای روابط متقابل برای سنجش نقش تعدیلگر شفافیت در افشا، آماره t بزرگ‌تر از ۱/۹۶ و مقادیر P کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشد که نشان می‌دهد در سطح اطمینان ۹۵٪ همه مسیرها به جز مسیر شفافیت در افشا به کیفیت گزارشگری مالی و مسیرهای روابط متقابل برای سنجش نقش تعدیلگر شفافیت در افشا تاثیر معنادار داشته است.

جدول ۹. نتایج فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌ها	ضریب مسیر	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
رعایت موازن اخلاقی ← کیفیت گزارشگری مالی	۰/۲۰۸	۳/۲۰۴	۰/۰۰۱	تأیید
کیفیت افشا ← کیفیت گزارشگری مالی	۰/۳۳۶	۴/۴۸۴	۰/۰۰۱	تأیید
رعایت کنترل‌های داخلی ← کیفیت گزارشگری مالی	۰/۱۸۲	۲/۳۲۷	۰/۰۲۰	تأیید
ساختار مالکیت ← کیفیت گزارشگری مالی	۰/۱۶۷	۲/۲۷۰	۰/۰۲۴	تأیید
رعایت موازن اخلاقی × شفافیت در افشا ← کیفیت گزارشگری	۰/۰۰۷	۰/۰۷۴	۰/۹۴۱	رد
کیفیت افشا × شفافیت در افشا ← کیفیت گزارشگری مالی	۰/۰۷۵	۰/۸۵۳	۰/۳۹۴	رد
رعایت کنترل‌های داخلی × شفافیت در افشا ← کیفیت گزارشگری	۰/۰۸۹	۱/۱۴۷	۰/۲۵۲	رد
ساختار مالکیت × شفافیت در افشا ← کیفیت گزارشگری مالی	-۰/۱۶۱	۱/۴۰۰	۰/۱۶۲	رد

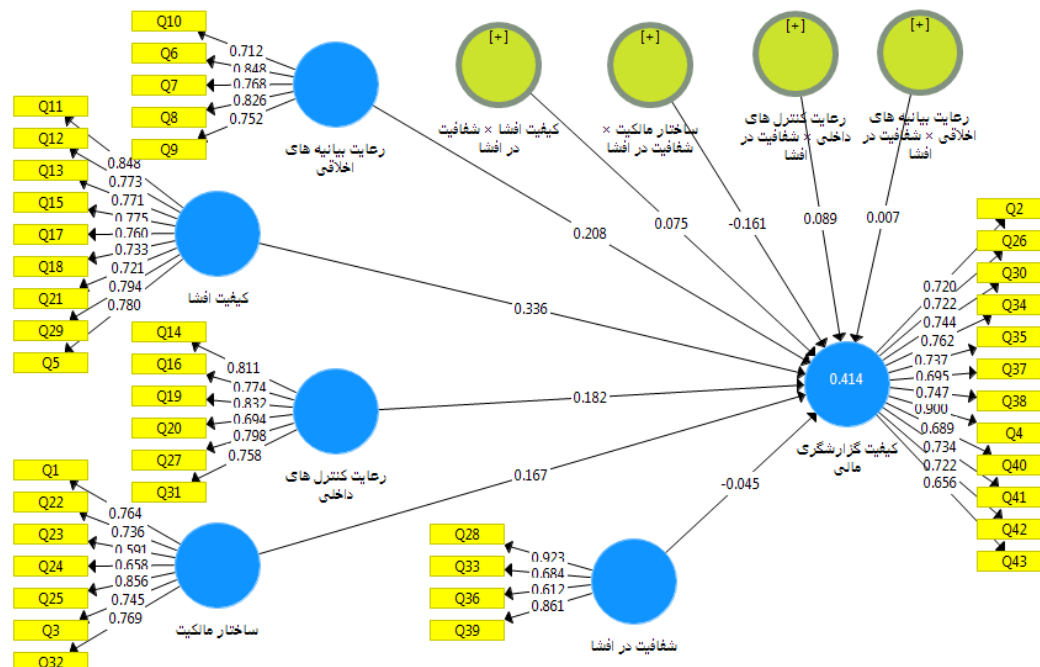
خروجی‌های مدل اصلی (ضرایب مسیر و آماره t)

نتایج آزمون مدل مفهومی تحقیق در حالت معناداری ضرایب در شکل ۲ نشان داده شده است.



شکل ۲. مدل اصلی در حالت اعداد معناداری t-value

در این تحلیل مقدار آماره t برای کلیه مسیرها به جز مسیر شفافیت در افشا به کیفیت گزارشگری مالی و مسیرهای روابط متقابل برای سنجش نقش تعدیلگر شفافیت در افشا، بالاتر از $1/96$ بوده و در نتیجه در سطح اطمینان 95% معنادار می‌باشند.



شکل ۳. مدل اصلی در حالت ضرایب مسیر

اعداد نوشته شده بر روی خطوط، ضریب مسیر است. اعداد داخل هر دایره نشان دهنده مقدار ضریب تعیین (R^2) مدل است که متغیرهای پیش‌بین آن از طریق فلش به آن دایره وارد شده‌اند. ضریب تعیین برای متغیر کیفیت گزارشگری مالی مقدار $0/414$ برآورد شده و نشان می‌دهد که متغیرهای رعایت موازین اخلاقی، کیفیت افشا، رعایت کنترل‌های داخلی و ساختار مالکیت روی هم رفته توانسته‌اند 41% از تغییرات کیفیت گزارشگری مالی را توضیح دهند. با توجه به مقدار ضریب استاندارد و آماره t می‌توان گفت متغیرهای کیفیت افشا ($0/336$)، رعایت موازین اخلاقی ($0/208$) رعایت کنترل‌های داخلی ($0/182$) و ساختار مالکیت ($0/167$) به ترتیب بیشترین تأثیر را بر روی متغیر کیفیت گزارشگری مالی داشته و شفافیت در افشا و روابط متقابل برای سنجش اثر متغیر تعدیلگر تأثیر معناداری نداشته است.

ارزیابی برازش و کیفیت مدل

ضریب تعیین (R^2) برای متغیر کیفیت گزارشگری مالی به مقدار $0/414$ به دست آمده که دارای قدرت تبیین‌پذیری متوسط می‌باشد و همچنین کیفیت پیش‌بینی کنندگی (Q^2) نیز برای این متغیر به مقدار $0/214$ می‌باشد و حاکی از قدرت پیش‌بینی متغیر مکنون درون‌زا کیفیت گزارشگری مالی در سطح متوسط است، علاوه بر آن، شاخص اندازه تأثیر (f^2) به شرح جدول ۱۰ ارائه شده که سهم کیفیت افشا در پیش‌بینی متغیر کیفیت گزارشگری مالی قابل قبول و بقیه مسیرها ضعیف می‌باشد.

جدول ۱۰. اندازه اثر f^2

کیفیت گزارشگری مالی	
رعایت موازین اخلاقی	۰/۰۶۰
رعایت موازین اخلاقی × شفافیت در افشا	۰/۰۰۰
رعایت کنترل‌های داخلی	۰/۰۳۷
رعایت کنترل‌های داخلی × شفافیت در افشا	۰/۰۱۴
ساختار مالکیت	۰/۰۳۳
ساختار مالکیت × شفافیت در افشا	۰/۰۲۹
شفافیت در افشا	۰/۰۰۳
کیفیت افشا	۰/۱۴۲
کیفیت افشا × شفافیت در افشا	۰/۰۰۶

شاخص‌های $SRMR^1$ ، NFI^2 ، $RMS\ Theta^3$ و GOF برای سنجش برازش کلی مدل استفاده گردیده که مقدار به دست آمده برای $SRMR$ به میزان ۰/۰۵۹ و برای $RMS\ Theta$ به میزان ۰/۱۰۳ و برای GOF به میزان ۰/۴۹۲ می‌باشد که همگی مورد تایید است. همچنین مقدار NFI به میزان ۰/۷۵۳ و بالاتر از ۰/۹ به دست آمده که مورد تایید قرار نگرفته است.

بحث و نتیجه‌گیری

رعایت موازین اخلاقی و چگونگی تاثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها در فرضیه اول پژوهش و نقش تعدیلی شفافیت در افشا بر رابطه ذکر شده از لحاظ آماری در فرضیه پنجم مورد بررسی قرار گرفته است. بنا بر نتایج به دست آمده، رعایت بیانیه‌ها و منشورهای اخلاقی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد و با افزایش سطح رعایت آن، کیفیت گزارشگری مالی نیز بهبود می‌یابد و همچنین شفافیت در افشا تأثیر رعایت موازین اخلاقی بر کیفیت گزارشگری مالی را تعدیل ننموده و بر این ارتباط تأثیری ندارد. انجام امور غیراخلاقی در حرفه حسابداری، شامل ارائه اطلاعات مالی گمراه کننده و متقلبانه، می‌تواند اعتماد عموم را به حسابداران از بین برده و به حیثیت حرفه لطمه وارد کند. بنابراین، اخلاق در مدیریت و فرایند گزارشگری مالی، برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی اهمیت زیادی دارد.

هرچند در ظاهر، تأثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی ممکن است کم‌رنگ باشد ولی اثرات دراز مدت آن و از بین رفتن اعتماد به شرکتها همیشه منجر به ضررهای بزرگی برای شرکتها گردیده است. نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه اول، با نتایج پژوهش‌های **صادقیان و همکاران (۱۳۹۸)** و **شجاع و همکاران (۱۴۰۰)** سازگار است در حالی که نقش تعدیلی شفافیت در افشا در پژوهش **عابد و همکاران (۲۰۲۲)** مورد تایید قرار گرفته و با نتایج به دست آمده در این پژوهش متفاوت است که می‌توان دلیل آن را در قوانین و شرایط حاکم بر شرکت‌ها دانست. در این راستا

¹. Square Root Mean Residual

². Normed Fit Index

³. Root Mean Squared Theta

به پژوهشگران آتی توصیه می‌گردد در پژوهش‌های آتی، مطالعه تطبیقی قوانین و عوامل اثرگذار بر کیفیت گزارشگری در کشورهای متفاوت را مد نظر قرار دهند.

بنا بر نتایج به دست آمده به سهامداران و مدیران شرکت توصیه می‌گردد در جهت بهبود کیفیت گزارشگری و ابعاد آن، از وجود منشورهای اخلاقی استفاده نموده و راه‌های ارزیابی میزان عمل به منشور و ارزیابی در اولویت قرار گیرد. به سرمایه‌گذاران نیز توصیه می‌گردد در جهت ارزیابی میزان کیفیت گزارشگری مالی و اطمینان از صحت آن وجود دستورالعمل‌های اخلاقی در شرکتها را مد نظر قرار دهند.

در فرضیه دوم پژوهش، تأثیر کیفیت افشا بر بهبود گزارشگری مالی مورد آزمون قرار گرفته و در فرضیه ششم نقش تعدیلی شفافیت در افشا در این رابطه مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج به دست آمده نشان دهنده اثر مثبت و مستقیم کیفیت افشا بر کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد. در حالیکه شفافیت در افشا این رابطه را تعدیل نکرده و بر آن اثرگذار نمی‌باشد. هدف اصلی افشا کمک به استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری مربوط به سرمایه‌گذاری، تفسیر وضعیت مالی شرکت‌ها، ارزیابی عملکرد مدیریت، پیش‌بینی جریان‌های وجوه نقد آتی است و به این دلیل بایستی تمام واقعیت‌های بااهمیت واحد اقتصادی به نحو مناسب افشا شوند، تا امکان اتخاذ تصمیم فراهم گردد. افشا بایستی حاوی تمامی اطلاعات بااهمیت، مربوط و به‌موقع باشد و این اطلاعات به‌صورت قابل‌فهم و حتی‌الامکان کامل ارائه گردد تا امکان اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه را برای استفاده‌کنندگان فراهم سازد. نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه دوم، با نتایج پژوهش **رحمانی و بشیری منش (۱۳۹۳)** سازگار است و در هر دو پژوهش کیفیت افشا منجر به بهبود کیفیت گزارشگری گردیده است. درحالی که در پژوهش **عابد و همکاران (۲۰۲۲)** نقش تعدیلی شفافیت در افشا نیز تایید شده که متفاوت از پژوهش فعلی می‌باشد. در این راستا به پژوهشگران آتی توصیه می‌گردد با استفاده از پژوهش‌های کیفی به شناسایی ابعاد و مولفه‌های موثر در شفافیت در افشا بپردازند.

با توجه به نتایج به دست آمده و تأثیر مثبت و مستقیم کیفیت افشا بر کیفیت گزارشگری مالی، به مدیران شرکت‌ها توصیه می‌گردد در جهت بهبود کیفیت افشا، اقدامات مناسب جهت اطمینان از صلاحیت حرفه‌ای حسابداران برای مثال استفاده از حسابداران رسمی و با تجربه، افزایش مهارت حسابداران با برگزاری دوره‌های مهارتی و آموزشی و اطمینان از ارائه صورت‌های مالی بر طبق آخرین تغییرات استانداردهای حسابداری را مدنظر قرار دهند.

در فرضیه سوم به بررسی اثرات رعایت ساختارمند کنترل‌های داخلی که منجر به بهبود کیفیت گزارشگری می‌گردد پرداخته شده و در فرضیه هفتم نقش تعدیلی شفافیت در افشا مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج به دست آمده نشان دهنده آن است که وجود کنترل‌های داخلی مناسب بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر دارد و با افزایش رعایت کنترل‌های داخلی، کیفیت گزارشگری مالی افزایش می‌یابد و همچنین شفافیت در افشا تأثیر رعایت کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی را تعدیل نمی‌کند. از آن جا که وجود مکانیزمی مانند سیستم کنترل داخلی مطلوب، می‌تواند کارایی واحد اقتصادی را افزایش و ریسک از دست دادن دارایی‌ها را کاهش دهد و همچنین، اطمینان معقولی نسبت به قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات حاصل نماید لذا، مدیران همواره تلاش می‌کنند که مناسب‌ترین

کنترل‌های داخلی را برای شرکت خود طراحی و مستقر سازند که این موضوع منجر به بهبود کیفیت گزارشگری در شرکتها می‌گردد. نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه سوم، با نتایج پژوهش‌های رضایی (۱۳۹۹) سازگار است و آن را تایید می‌نماید. نتایج حاصل از بررسی متغیر تعدیلگر نیز نشانگر رابطه قوی بین متغیرهای مستقل و وابسته بوده که متغیر دیگری بر آن اثرگذار نمی‌باشد. به پژوهشگران آتی توصیه می‌گردد در پژوهش‌های آتی به شناسایی و رتبه بندی کنترل‌های داخلی موثر بر بهبود کیفیت گزارشگری بپردازند.

با توجه به تاثیر مثبت و مستقیم وجود کنترل‌های داخلی مناسب بر کیفیت گزارشگری مالی، به مدیران شرکتها و سهامداران توصیه می‌گردد با اجرا و پیاده سازی هر چه بهتر اصول و رویه‌های حسابرسی داخلی، تعیین مسئولیت‌ها و اختیارات کارکنان، افشاء گزارش‌های کنترل‌های داخلی و امکان دسترسی عمومی به آنها و تفکیک وظایف را در شرکت لحاظ نموده تا به این ترتیب منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی و افزایش اعتماد به شرکت گردند.

اثرات نوع ساختار مالکیت بر کیفیت گزارشگری مالی در فرضیه چهارم مورد بررسی قرار گرفته و اثر تعدیلی شفافیت در افشا در فرضیه هشتم پژوهش مورد تحلیل قرار گرفته است. نحوه توزیع مالکیت (سهام شرکتها) بین صاحبان واحد تجاری (سهام‌داران)، ساختار مالکیت نامیده می‌شود. با اصلاح ساختار مالکیتی، مشکلات نمایندگی ناشی از جدایی مالکیت و مدیریت در شرکتها کاهش می‌یابد. در این پژوهش منظور از ساختار مالکیت، وجود حاکمیت شرکتی همدل می‌باشد که تمامی اطلاعات آنها به نحو مناسب افشا گردیده و در اداره امور شرکت و مدیرعامل نظارت قوی و موثری را اعمال می‌نماید در نظر گرفته شده است که نتایج به دست آمده نشان داده که وجود چنین ساختاری بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر مثبت و مستقیمی را نشان داده و منجر به بهبود آن می‌گردد در حالی که متغیر شفافیت در افشا نیز بر این رابطه تاثیرگذار نمی‌باشد و نقش تعدیلگر آن اثبات نمی‌گردد. نتایج به دست آمده از نشان دهنده تاثیر قوی ساختار مالکیت بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی و هم جهت با نتایج پژوهش اسکندر و همکاران (۱۴۰۰) می‌باشد در حالیکه نتایج حاصل از بررسی متغیر تعدیلی متفاوت با پژوهش عابد و همکاران (۲۰۲۲) می‌باشد. به پژوهشگران آتی توصیه می‌گردد با بکارگیری روش‌های کیفی به شناسایی ابعاد موثر در حسابداری خلاقانه و بر اساس مبانی نظری بپردازند.

با توجه به تاثیر مثبت و مستقیم ساختار مالکیت بر کیفیت گزارشگری مالی، به مدیران و سهامداران شرکتها توصیه می‌گردد از وجود ساختار حاکمیتی مستقل و منسجم که در تمامی امور مدیریتی لازم اثرگذار باشد و امکان اداره امور شرکت را در دست بگیرد اطمینان حاصل نمایند تا از این طریق منجر به بهبود کیفیت گزارش‌های مالی در شرکت و غلبه بر مفت سواری گردند و برای کنترل راحت تر شرکت، تصمیم هر چه بهتر شرکت برای افشاء اطلاعات با کیفیت برای کنترل فعالیت‌های مدیریت، برنامه‌ها و اقدامات لازم جهت افزایش تمرکز مالکیت در شرکت را در دستور کار لحاظ نمایند.

محدودیت پژوهش در مواردی که از روش پیمایش و با استفاده از پرسشنامه انجام می‌شود معمولاً عدم همکاری پاسخگویان و صرف زمان زیاد جهت جمع آوری پرسشنامه‌های نهایی به تعداد مورد نیاز برای تحلیل آماری می‌باشد که در این پژوهش نیز وجود داشته است.

فهرست منابع

- اسکندر، هدی، و بلوری، امین (۱۴۰۰). اثر تعدیلگر تأمین مالی از محل افزایش سرمایه و نوع مالکیت بر رابطه بین سیاست تقسیم سود و کیفیت گزارشگری مالی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۸(۲)، ۲۰۶-۲۲۵. doi: 10.22059/acctgrev.2021.317660.1008505
- صفرزاده، محمدحسین، آسیایی، محمدرضا، و رضایی فر، زهرا (۱۴۰۳). رابطه بین ویژگی‌های مدیر مالی و کیفیت گزارشگری مالی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۴(۱)، ۸۹-۱۱۴. doi: 10.22051/jera.2024.45331.3173
- برزیده، فرخ، بولو، قاسم، و نخبه فلاح، زهرا (۱۴۰۲). الگوی بهبود افشا در گزارشگری مالی. *فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۳(۱)، ۲۰-۱. doi: 10.22051/jera.2023.41291.3044
- بولو، قاسم، و رحمانی مهر، مسعود (۱۳۹۲). هزینه حقوق صاحبان سهام و شفافیت سود. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۳(۲)، ۸۰-۵۹. doi: 10.22051/jera.2013.579
- حبیبی، آرش (۱۴۰۰). *روش پژوهش پیشرفته*. تهران: نارون دانش.
- خلیلیان، بردیا (۱۴۰۲). عدم شفافیت گزارشگری مالی، کیفیت حسابرسی، ریسک سقوط سهام. *نشریه مطالعات راهبردی مالی و بانکی*، ۱(۲)، ۹۳-۱۰۵. doi: 10.22105/fbs.2023.178953
- دانایی فرد، حسن، الوانی، سیدمهدی و آذر، عادل (۱۳۸۳). *روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع*. تهران: انتشارات صفار.
- رحمانی، علی، و بشیری منش، نازنین (۱۳۹۳). مروری بر ادبیات افشاء اطلاعات در ایران. *پژوهش حسابداری*، ۴(۴)، ۳۵-۶۸. doi: 10.22051/ijar.2015.2009
- رضایی، مرتضی (۱۳۹۹). بررسی رابطه‌ی بین ویژگی‌های هیئت مدیره و ضعف کنترل‌های داخلی. *پنجمین کنفرانس بین‌المللی مطالعات نوین مدیریت و حسابداری در ایران*، تهران، ۱-۲۹. <https://civilica.com/doc/1169545>
- ستایش، محمدحسین، کاظم‌نژاد، مصطفی، و ذوالفقاری، مهدی (۱۳۹۰). بررسی تأثیر کیفیت افشا بر نقدشوندگی سهام و هزینه سرمایه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۳(۹)، ۷۴-۵۵. dor: 20.1001.1.23223405.1390.3.3.4.7
- سعدی، جهانگیر، جعفری، علی، و نسل موسوی، سید حسین (۱۴۰۱). تأثیرپذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی بر محافظه‌کاری حسابداری، مدیریت سود و شفافیت اطلاعاتی. *نشریه تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۴(۵۴)، ۱۸۶-۱۶۵. doi: 10.22034/iaar.2022.156651
- شجاع، حسین، مهربان پور، محمد رضا، جهانگیرنیا، حسین، و غلامی جمکرانی، رضا (۱۴۰۰). ارائه مدل تأثیر سرمایه‌های فرهنگی، اجتماعی و اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری. *فصلنامه اقتصاد مالی*، ۱۵(۵۶)، ۱۹۶-۱۷۱. doi: 10.30495/fed.2021.687874

- صادقیان، مسعود، بنی مهد، بهمن، جهانگیرنیا، حسین، و غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، جهت‌گیری اخلاقی و گزارشگری مالی متقلبان. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۳)، ۴۱۳-۴۳۴. doi: 10.22059/acctgrev.2019.274381.1008100
- طاهری عابد، رضا، علی نژاد ساروکلانی، مهدی، و فغانی ماکرانی، خسرو (۱۳۹۷). توانایی، دانش مالی مدیران عامل و شفافیت گزارشگری مالی. *دانش حسابداری مالی*، ۵(۲)، ۱۱۰-۱۱۵. doi: 10.30479/jfak.2018.1440
- قشقایی، علی، و بیگلر، کیومرث (۱۳۹۸). جایگاه حسابداری خلاقانه در بین حساب‌رسان ایران با تأکید بر آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای. *فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت*، ۲(۲۰)، ۱۱۳-۱۰۰. https://www.jamv.ir/article_103877.html?lang=fa
- کردستانی، غلامرضا، و علوی، سید مصطفی (۱۳۸۹). بررسی شفافیت سود حسابداری بر هزینه سرمایه سهام عادی. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۱۲(۳)، ۴۳-۶۱. https://journal.seo.ir/article_10904.html
- ماه آوریور، راضیه، مشایخ، شهناز، و رحمانی، علی (۱۴۰۰). شناسایی چالش‌های پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری ابزارهای مشتقه: با تأکید بر الزامات افشا. *نشریه بورس اوراق بهادار*، ۱۴(۵۵)، ۱۸۶-۱۶۰. doi: 10.22034/jse.2020.11348.1531
- مهرآذین، علیرضا، مسیح آبادی، ابوالقاسم، و دهنوی، محمدعلی (۱۳۹۱). شفافیت اطلاعات مالی و محتوای اطلاعاتی سود. *نشریه دانش حسابداری*، ۳(۸)، ۱۳۰-۱۱۳. doi: 10.22103/jak.2012.6
- محمدی، فرزانه، صفری گرایلی، مهدی، عرب زاده، میثم، و فرزین فر، علی اکبر (۱۴۰۲). طراحی مدل علل زمینه‌ای ایجاد کننده حسابداری خلاقانه. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۰(۳)، ۵۵۹-۵۳۲. doi: 10.22059/acctgrev.2023.351110.1008751
- مهرانی، ساسان، مرادی، محمد، و قنبرزاده، مجتبی (۱۳۹۹). شناسایی مؤلفه‌های گزارشگری مالی با رویکرد الگوی کسب و کار (BM). *بورس اوراق بهادار*، ۵۵(۱۴)، ۷۹-۱۱۰. doi: 10.22034/jse.2020.11302.1503
- Abed, I. A., Hussin, N., Haddad, H., Almubaydeen, T. H., & Ali, M. A. (2022). Creative accounting determination and financial reporting quality: the integration of transparency and disclosure. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 8(1), 38. doi: 10.3390/joitmc8010038
- Abed, I. A., Hussin, N., Haddad, H., AlRamahi, N. M., & Ali, M. A. (2022). The moderating effects of corporate social responsibility on the relationship between creative accounting determinants and financial reporting quality. *Sustainability*, 14(3), 1195. doi: 10.3390/su14031195
- Al-Shaer, Habiba & Zaman, Mahbub. (2018). Credibility of sustainability reports: The contribution of audit committees. *Business Strategy and the Environment*, 27. 10.1002/bse.2046. doi: 10.1002/bse.2046
- Barzideh, F., Bolou, G., & Nokhbeh Fallah, Z. (2023). Pattern of improving disclosure in financial reporting. *Empirical Research in Accounting*, 13(1), 1-20. doi: 10.22051/jera.2023.41291.3044 [In Persian]
- Blue, G., & Rahmani Mehr, M. (2013). Cost of equity and earnings transparency. *Empirical Research in Accounting*, 3(2), 59-80. doi: 10.22051/jera.2013.579 [In Persian]
- Brandt, M., Brav, A., Graham, J., and Kumar, A. (2010). The idiosyncratic volatility puzzle: time trend or speculative episodes? *Review of Financial Studies*, 23(2), 863-899. doi: 10.1093/rfs/hhp087

- Danai Fard, H., Alvani S.M., Azar A. (2004). *Qualitative Research Methodology in Management: A Comprehensive Approach*, Tehran, Eshragh Publication.
- Eskandar, H. & Bolori, A. (2021). The moderating effect of equity financing and ownership type on the relationship between dividend policy and financial reporting quality. *Accounting and Auditing Review*, 28(2), 206-225. doi: [10.22059/acctgrev.2021.317660.1008505](https://doi.org/10.22059/acctgrev.2021.317660.1008505) [In Persian]
- Habibi, A. (2021). *Advanced Research Methodology*. Tehran: Narvan Danesh.
- Hasin, D. S., Saha, T. D., Kerridge, B. T., Goldstein, R. B., Chou, S. P., Zhang, H., Jung, J., Pickering, R. P., Ruan, W. J., Smith, S. M., Huang, B., & Grant, B. F. (2015). Prevalence of marijuana use disorders in the United States between 2001-2002 and 2012-2013. *JAMA Psychiatry*, 72(12), 1235-1242. doi:[10.1001/jamapsychiatry.2015.1858](https://doi.org/10.1001/jamapsychiatry.2015.1858)
- Hayder Badr Ezghayer. (2022). The relationship between creative accounting determinants and financial reporting quality of listed companies in Iraq. *World Economics and Finance Bulletin*, 10, 117-125. <https://www.scholarexpress.net/index.php/wefb/article/view/1908>
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1992). *Accounting Theory*. Richard D. Irwin IMC, Chicago.
- Khalilian, B. (2023). Lack of financial reporting transparency, audit quality, risk of stock fall. *Financial and Banking Strategic Studies*, 1(2), 93-105. doi: [10.22105/fbs.2023.178953](https://doi.org/10.22105/fbs.2023.178953) [In Persian]
- Kordestani, Gh., & Alavi, S. M. (2010). Investigating the transparency of accounting earnings on the cost of capital of common stocks. *Journal of Stock Exchang*, 12(3), 43-61. https://journal.seo.ir/article_10904.html [In Persian]
- Leuz, C., & Wysocki, P. (2006). Capital-market effects of corporate disclosures and disclosure regulation. *Research Study, commissioned by the Task Force to Modernize Securities Legislation in Canada*, 183-236. <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=8bda4bbe8c8f7f2d22bf03d8038a609c4b6aecec>
- Li, Q., & Wang, T. (2010). Financial reporting quality and corporate investment efficiency: Chinese experience. *Nankai Business Review International*, 1(2), 197-213. doi: [10.1108/20408741011052591](https://doi.org/10.1108/20408741011052591)
- Mahaverpour, R., Mashayeh, Sh., & Rahmani, A. (2017). Identifying the challenges of implementing international accounting standards for derivatives: with an emphasis on disclosure requirements. *Journal of Securities Exchange*, 14(55), 160-186. doi: [10.22034/jse.2020.11348.1531](https://doi.org/10.22034/jse.2020.11348.1531) [In Persian]
- Mehrani, S., Moradi, M., & Ghanbarzadeh, M. (2021). Identifying financial reporting components with a business model (BM) approach. *Journal of Securities Exchange*, 55(14), 79-110 doi: [10.22034/jse.2020.11302.1503](https://doi.org/10.22034/jse.2020.11302.1503) [In Persian]
- Mehrazin, A., Masihabadi, A., & Dehnavi, M. A. (2012). Transparency of financial information and information content of profit. *Accounting Knowledge*, 3(8), 113-130. doi: [10.22103/jak.2012.6](https://doi.org/10.22103/jak.2012.6) [In Persian]
- Mohammadi, F., Safari Gerayli, M., Arabzadeh, M., & Farzinfar, A. A. (2023). Designing a domain-specific causal model for creative accounting. *Accounting and Auditing Review*, 30(3), 532-559. doi: [10.22059/acctgrev.2023.351110.1008751](https://doi.org/10.22059/acctgrev.2023.351110.1008751) [In Persian]
- Qashqaei, A., & Bigler, K. (2020). The position of creative accounting among Iranian auditors with emphasis on ethics and professional auditing behavior. *Accounting and Management Perspectives*, 2(20), 100-113. https://www.jamv.ir/article_103877.html?lang=fa [In Persian]
- Rahman, M. S., Hasan, M. J., Khan, M. S. H., & Jahan, I. (2023). Antecedents and effect of creative accounting practices on organizational outcomes: Evidence from Bangladesh. *Heliyon*, 9(2). *Heliyon*, 9(2), e13759. doi: [10.1016/j.heliyon.2023.e13759](https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e13759)
- Rahmani, A., & Bashirimanesh, N. (2015). A review of the literature on disclosure in IRAN. *Accounting and Social Benefits*. 4(4), 35-68. doi: [10.22051/ijar.2015.2009](https://doi.org/10.22051/ijar.2015.2009) [In Persian]

- Rezaei, M. (2019). Studying the relationship between board characteristics and internal control weaknesses. In *Fifth International Conference on Modern Management and Accounting Studies in Iran*, Tehran. [In Persian] <https://civilica.com/doc/1169545>
- Saadi, J., Jafari, A., & Nasel Mousavi, S.H. (2022). The effect of adopting International Financial Reporting Standards on accounting conservatism, earnings management and information transparency. *Accounting and Auditing Research*, 14(54), 165-186. doi: [10.22034/iaar.2022.156651](https://doi.org/10.22034/iaar.2022.156651) [In Persian]
- Sadeghian, M., BaniMahd, B., Jahangirnia, H., & Gholami Jamkarani, R. (2019). Machiavellianism, ethical orientation and fraudulent financial reporting. *Accounting and Auditing Reviews*. 26(3), 413-434. doi: [10.22059/acctgrev.2019.274381.1008100](https://doi.org/10.22059/acctgrev.2019.274381.1008100) [In Persian]
- Safarzadeh, M. H., Asiaie, M. & Rezaiefar, Z. (2024). The relationship between Chief Financial Officer (CFO) characteristics and financial reporting quality. *Empirical Research in Accounting*, 14(1), 89-114. doi: [10.22051/jera.2024.45331.3173](https://doi.org/10.22051/jera.2024.45331.3173) [In Persian]
- Setayesh, M. H., Kazemnejadm, M., & Zolfaghari M. (2011). Investigating the impact of disclosure quality on stock liquidity and cost of capital of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 3(9), 55-74. dor: [20.1001.1.23223405.1390.3.3.4.7](https://doi.org/20.1001.1.23223405.1390.3.3.4.7) [In Persian]
- Shoja, H., Mehrabanpour, M., Jahangirnia, H., & Gholami Jamkarai, R. (2021). Presenting a model related to the impact of cultural, social and moral capital on the independence of financial managers and reporting quality. *Financial Economics*, 15(56), 171-196. doi: [10.30495/fed.2021.687874](https://doi.org/10.30495/fed.2021.687874) [In Persian]
- Siriwardane, H. P., Hu, H., Kin, B., & Low, K. Y. (2014). Skills, knowledge, and attitudes important for present-day auditors. *International Journal of Auditing*, 18(3), 193-205. doi: [10.1111/ijau.12023](https://doi.org/10.1111/ijau.12023)
- Taheri Abed, R., Alinejad Sarokalaei, M., & Faghani Makrani, KH. (2018). Ability, financial knowledge of CEOs and transparency of financial reporting. *Financial Accounting Knowledge*, 5(2), 85-110. doi: [10.30479/jfak.2018.1440](https://doi.org/10.30479/jfak.2018.1440) [In Persian]
- Yun, K. (2013). [Does accounting quality matter for short-term financing? Evidence from firms' amount of trade credit](#). *Dissertation*, University of British Columbia.