



ارائه مدل تاثیر سرمایه‌های فرهنگی، اجتماعی و اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری

حسین شجاع^۱

محمدرضا مهربان پور^۲ ✉

حسین جهانگیرنیا^۳

رضا غلامی جمکرانی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۲۵

چکیده

با ارزش ترین خدمت حرفه مدیریت مالی، اظهارنظر مستقل درباره مطلوبیت صورت های مالی و گزارش به افراد ذینفع است و داشتن استقلال آنان از موضوعات بسیار مهم و تاثیرگذار بر گزارش و کیفیت گزارشگری است. در این میان مولفه هایی همچون سرمایه های فرهنگی، اجتماعی و اخلاقی می تواند نقش بسزایی ایفا کند. از این رو هدف از تحقیق حاضر طراحی مدل تاثیر سرمایه های فرهنگی، اجتماعی و اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری بوده است. تحقیق به روش توصیفی- پیمایشی و با توزیع پرسشنامه میان جامعه آماری که شامل سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بود، انجام شده است. که روایی صوری، محتوایی در قسمت تدوین گویه ها توسط اساتید مورد تأیید قرار گرفت و در بُعد کمی از تحلیل عاملی به منظور بررسی روایی استفاده گردید. پایایی ابزار نیز از طریق آلفای کرونباخ محاسبه و تأیید شده است. برای تجزیه و تحلیل داده ها از روش معادلات ساختاری و با استفاده از نرم افزارهای Spss23 و Lisrel9,3 انجام شد. در این پژوهش نمونه گیری سرشماری (تمام شماری) می باشد و بر این اساس تمام نمونه آماری ۳۵۰ نفر می باشند. نتایج نشان می دهد که سرمایه فرهنگی (۰.۸۹)، سرمایه اجتماعی (۰.۸۵) و سرمایه اخلاقی (۰.۸۶) بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیر داشته اند.

واژه های کلیدی: سرمایه فرهنگی، سرمایه اجتماعی، سرمایه اخلاقی، استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری.

طبقه بندی JEL: M1, M11, M14

۱- گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. h.shoja1380@gmail.com

۲- گروه حسابداری و مدیریت مالی دانشکده مدیریت و حسابداری پردیس فارابی دانشگاه تهران، ایران (نویسنده مسئول) mehrabanpour@ut.ac.ir

۳- گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. hosein-jahangirnia@yahoo.com

۴- استادیار گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. accountghom@gmail.com

۱- مقدمه

توسعه و دگرگونی فزاینده روابط اقتصادی، سبب ایجاد رقابت تنگاتنگی در زمینه تجارت، صنعت و سرمایه‌گذاری شده است. بنابراین شرکتها برای بقا و گسترش فعالیتهای خود، نیاز به انجام سرمایه‌گذاریهای مناسب و به موقع دارند. گزارشهای مالی شرکتها باید اطلاعاتی فراهم نماید که برای سرمایه‌گذاران بالقوه و بالفعل، بستانکاران و سایر استفاده‌کنندگان در سرمایه‌گذاری‌های منطقی، اعطای اعتبار و تصمیمات مشابه سودمند باشد. گزارشهای مالی بایستی اطلاعات لازم برای ارزیابی وضعیت مالی و بنیه اقتصادی بنگاه، ارزیابی عملکرد و توان سودآوری، ارزیابی چگونگی تامین مالی و مصرف وجوه نقد، ارزیابی چگونگی ایفای مسئولیت مباشرت مدیریت و انجام تکالیف قانونی و فراهم کردن اطلاعات مکمل برای درک بهتر اطلاعات مالی ارائه شده و پیش‌بینی وضعیت آتی را فراهم نماید. در نتیجه این گزارشها اهمیت بسزایی در تحقق اهداف یاد شده دارند و افزایش کیفیت آنها می‌تواند موجب کارآتر بودن سرمایه‌گذاریهای شرکتها و حفظ و توسعه منابع آنها گردد. پژوهش‌های اخیر اظهار می‌دارد که، افزایش گزارشگری مالی می‌تواند پیامدهای اقتصادی مهمی نظیر افزایش کارایی سرمایه‌گذاری را به همراه داشته باشد. کیفیت گزارشگری مالی، دقت و صحت گزارشهای مالی در بیان اطلاعات مربوط به عملیات شرکت، خصوصا جریانهای نقدی مورد انتظار، به منظور آگاه نمودن سرمایه‌گذاران می‌باشد. طبق بیانیه مفهومی شماره یک هیات استانداردهای حسابداری مالی، گزارشگری مالی باید "اطلاعات سودمندی فراهم نماید که سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه را در انجام تصمیم‌گیری‌های منطقی یاری نماید".

گزارشگری مالی اطلاعاتی فراهم می‌کند که سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه را در ارزیابی مبالغ، زمانبندی و عدم قطعیت وجوه نقد دریافتی آتی یاری می‌نماید. لذا از اندازه‌گیری کیفیت اقلام تعهدی بعنوان شاخصی برای کیفیت گزارشگری مالی استفاده می‌شود. براساس این دیدگاه که اقلام تعهدی، ارزش اطلاعاتی سود را با کاهش اثر نوسانات ناپایدار در جریانهای نقدی بهبود می‌بخشد. همچنین، اقلام تعهدی، برآوردهایی از جریانهای نقدی و درآمدهای آتی هستند (واراسولو، ۲۰۱۹).

مدیران مالی مسولیت تصمیم‌گیری مالی در داخل واحدهای تجاری را برعهده دارند. بعبارتی وظیفه مدیر مالی عبارتست از حفظ نقدینگی، استفراس از بانک، تحصیل سایر شرکت‌ها و انتشار اوراق قرضه و سهام است. احتمال اینکه مدیران مالی موارد تحریفات بااهمیت کشف کند به شایستگی مدیران مالی و احتمال اینکه مدیران مالی موارد تحریفات بااهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال آنان بستگی دارد. در تعریفی دیگر از این مفهوم دی آنجلو کیفیت واقعی گزارشگری مبتنی بر برداشت استفاده‌کنندگان یا به اصطلاح استنباط بازار از کیفیت گزارشگری را

عنوان می‌دارد. استفاده از این تعریف در بیان کیفیت واقعی گزارشگری با این فرض اساسی صورت می‌گیرد که برداشت از کیفیت گزارش، منعکس کننده کیفیت واقعی گزارشگری است. (حیدرزاده و خسروی پور، ۱۳۹۷)

در دهه های اخیر، از اهمیت دارایی ها و سرمایه های فیزیکی کاسته شده و دارایی ها و سرمایه های نامشهود اهمیت پیدا کرده اند. اگرچه در چندین دهه پیش، داشتن زمین، ماشین آلات و کارخانه و سایر دارائی های فیزیکی ارزش محسوب می شد و مولد اصلی سرمایه بود، اکنون دارائی های غیرفیزیکی جای آنها را گرفته است.

اکنون سرمایه های نامشهود مانند سرمایه فرهنگی، سرمایه اجتماعی، و سرمایه اخلاقی نقش پر رنگی در موفقیت عملکرد کشورها و شرکت های امروزی دارند. این اهمیت زمانی که وارد مقوله های مرتبط با حسابرسی می شویم بسیار بیشتر می شود، زیرا اصولا دارائی موسسات حسابرسی چیزی نیست جز سرمایه نامشهود که عمدتا مرتبط با افراد شاغل در آن موسسات می باشد. برای درک بهتر سرمایه های نامشهود یادشده، مروری کوتاه بر این مفاهیم می تواند چگونگی تاثیرگذاری احتمالی آنها بر مفهوم استقلال مدیران مالی را انعکاس دهد. سرمایه فرهنگی یکپاز انواع سرمایه های نامشهود شرکت ها است که دارای تاثیرات زیادی بوده و روز به روز اهمیت آن افزایش پیدا می کند.

رویه مالی سازمان ها به عنوان یک فعالیت انسانی تحت تاثیر تفسیر و قضاوت مدیران مالیدر بکارگیری مفاهیم و اصول حسابداری قرار می گیرد. عنصر انسانی مدیریت مالی، توسط عوامل محیطی و به خصوص فرهنگ متاثر می گردد. سرمایه فرهنگی به عنوان عاملی که از طریق هنجارها و ارزش های حاکم بر حسابداران، رویه مدیریت مالی را تحت تاثیر قرار می دهد، تشریح شده است. (بوهایا و همکاران، ۲۰۱۵)

وجود استانداردهای مالی و قوانین، فی نفسه، صحت گزارشگری مالی را تضمین نمی کند. از اینرو ترکیبی از اخلاق حرفه ای و ویژگی های کیفی گزارشگری باید استفاده شود. توسعه اخلاق حرفه ای در مدیریت مالی، منجر به ارتقای کیفیت کار آنان می شود. (بونلس و انجل، ۲۰۱۷) اساس بسیاری از تحقیقات در زمینه تصمیم گیریهای اخلاقی در حسابداری مبتنی بر دیدگاه ادراکی بوده است که تاکید این دیدگاه بر تصمیم گیریهای فردی و نیز مواردی است که در ساختار مراتب ادراک بر انتخاب فرد و اعمالی که او در برابر مسائل اخلاقی انجام می دهد، تاثیر می گذارند. محققان با پیروی از عقاید پیاژه عنوان می کنند که یادگیری فردی یا به عبارتی توسعه ادراکی، پیش شرط لازم در جهت استدلال اخلاقی است. (سامانی پور و همکاران، ۱۳۹۹)

سرمایه اجتماعی یکی دیگر از انواع سرمایه‌های نامشهود شرکت‌ها، مفهومی نوین و بین‌رشته‌ای است که توجه بسیاری از محققان و صاحب‌نظران علوم اجتماعی را به خود جلب کرده است (داسگوپتا و سراگلدین، ۱۹۹۹؛ حسن، هوتی و وروژانگ، ۲۰۱۵). این مفهوم به عنوان نوعی دارایی اقتصادی، موجب شکل‌گیری همکاری‌های سودمند میان کنشگران اقتصادی و پیدایش هم‌افزایی در جامعه می‌شود. سرمایه اجتماعی گونه‌نوظهوری از سرمایه اقتصادی است که موجب اعتماد متقابل افراد و همکاری‌های سودمند در فضای کسب و کار شده و بدین ترتیب، رفتارهای اقتصادی را به سوی رفاه جمعی سوق می‌دهد. مؤسسات حسابرسی با مسائل پیچیده‌ای از قبیل تضاد منافع، رقابت حاد، کمبود سرمایه فکری، توسعه نیافتگی و فاصله انتظارات ذینفعان مواجه است. از سوی دیگر، تئوری سرمایه اجتماعی به عنوان راه‌حلی بنیادین برای ایجاد مصالحه در تضادها و تقویت اعتماد، تعاون، هم‌افزایی و توسعه شناخته می‌شود. (مهربان پور و همکاران، ۱۴۰۰)

۲- پیشینه

استنفارک و مامفورد (۲۰۱۱)^۲ طی پژوهشی بیان نمودند یکی از مولفه‌های سرمایه اخلاقی، رهبری اخلاقی است و مدیران می‌توانند یک محیط اخلاقی در سازمان خود ایجاد نمایند. رضایی (۲۰۰۲)^۳ بیان نمود حسابرسان باید مستقل و بی‌طرف باشند، چراکه این استقلال آن‌ها را قادر می‌سازد تا تجزیه و تحلیل واقعی تری از اتفاقات مالی به سرمایه‌گذاران و بستانکاران دولت و سایر ذینفعان ارائه دهند و داده‌های غیر واقعی در صورتهای مالی حسابرسی را نشان داده و گزارش کنند.

مهربان پور، جندقی قمی و رجب بیگی (۱۳۹۷) طی پژوهشی نشان داد سرمایه اجتماعی با آفرینش اعتماد، گرایش به همکاری و شکل‌دهی اقدامات جمعی برای دستیابی به هم‌افزایی‌های اقتصادی و اجتماعی، موجب نیل به رفتارهای اقتصادی به سوی اهداف و منابع جمعی و اجتناب از رفتارهای فرصت‌طلبانه در کسب و کار شده و این مسئله به طور معناداری به کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌انجامد.

کرمیان، ولی پور و مرادی (۱۳۹۲) طی پژوهشی نشان داد که وابستگی اقتصادی و ارائه خدمات غیر حسابرسی و رابطه طولانی مدت بین حسابرس و صاحبکار تهدیدی برای استقلال مدیران مالی به وجود می‌آورد. که از سه بخش، ارائه مشترک خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی به صاحبکار، وابستگی اقتصادی شرکت حسابرسی به صاحبکار و روابط بلند مدت بین حسابرس و صاحبکار می‌باشد.

عباس زاده، فدایی، مفتونیان و بابایی کلاریجانی (۱۳۹۵) طی پژوهشی نشان داد که شرکتهای با مالکیت نهادی پایین نسبت به شرکتهای با مالکیت نهادی بالا رابطه قویتر بین شفافیت گزارشگری مالی و اجتناب مالیاتی را نشان می‌دهد.

مولایی ایل ذوله، نوراله زاده، جعفری و دارابی (۱۳۹۹) طی پژوهشی نشان داد که بین مسئولیت اجتماعی شرکت با گزارشگری متهورانه مالیاتی رابطه معناداری دارد، ولی پاداش مدیران دارای رابطه مثبت و معنا داری است.

با توجه به اینکه حسابرسان به‌عنوان افرادی اقتصادی، کاری را انجام نمی‌دهند که رفاه اقتصادی درازمدت آنان را خدشه‌دار کند، بدین ترتیب سرمایه اخلاقی در کنار نگاه اقتصادی وجود دارد. افزون بر آن، با توجه به این که حسابرسان شرکت افرادی حرفه‌ای هستند که دارای وظیفه اجتماعی حمایت از صاحبکاران خود و سایر افراد ذینفع است، بنابراین سرمایه اجتماعی سبب می‌شود که نه تنها از نظر اقتصادی برای نفع شخصی خود تلاش نکنند، بلکه همچنین آنان تعهد دارند تا نسبت به هرگونه منافع بخشها و افراد به‌طور مستقل عمل کنند. از سوی دیگر، سرمایه فرهنگی، نقش منحصر به فردی در یکپارچگی حرفه‌ای حسابدار در حین انجام کار حسابرسی و قضاوت ایفا می‌کند.

استقلال مدیران مالیامری ذهنی است که می‌تواند از خصوصیات فردی مدیران مالیاتاثیر پذیرد. طبیعتاً انتظار می‌رود هر چه سرمایه نامشهود و مرتبط با خصیصه‌های انسانی مدیران بیشتر باشد، استقلال مدیران مالی نیز تقویت شود. بعنوان مثال، انتظار می‌رود که مدیران مالیداری سرمایه فرهنگی در موارد مشهود و ملموس مانند داشتن کتابخانه شخصی و عادت به کتاب خوانی، گواهی نامه معتبر آموزشی و فرهنگی، رشته تحصیلی گواهینامه معتبر از نهادهای فرهنگی کشور و ... و موارد نامشهود و غیر ملموس همچون حق اختراع، نخبه کشوری، علاقه به موسیقی و دارا بودن مدرک مربوطه، توانایی بیشتری در بروز و ظهور استقلال داشته باشد تا شخصی که فاقد این ویژگی‌ها است. یا مدیران مالیداری سرمایه اجتماعی توانایی بالاتری در مقاومت در برابر خواسته‌های احتمالی نامعقول صاحبکار دارد و تحمیل مواردی مغایر با استقلال مدیران مالی بر وی دشوارتر از حسابرسی است که فاقد سرمایه اجتماعی کافی است. همچنین مدیران مالیکه دارای سرمایه اخلاقی است، طبیعتاً استقلال بیشتری در مقایسه با مدیران مالی فاقد این سرمایه دارد. علیرغم اهمیت زیادی که سرمایه‌های نامشهود یادشده شامل: سرمایه‌های فرهنگی، اجتماعی و اخلاقی منطقاً می‌توانند بر استقلال مدیران مالی داشته باشند، تاکنون پژوهش قابل توجهی در این خصوص نه در کشور ما و نه در سطح بین‌الملل صورت نپذیرفته است.

۳- استقلال مدیران مالی

مدیران مالی مستقل مکلفند استقلال رأی خود را در طول تمام مراحل امور مالی رعایت کنند. رعایت استقلال از دو جنبه قابل بررسی است:

۳-۱- استقلال فکری و ذهنی

بدین معنی است که مدیران مالی نباید تحت تأثیر اظهارات و القانات دیگران قرار گیرند.

۳-۲- استقلال رفتاری

به معنای آن است که همواره بایست از دید اشخاص ثالث کاملاً مستقل به نظر برسد، یعنی هیچگونه ارتباط سازمانی و وابستگی شغلی با صاحبکار نداشته باشد (آقایی و فهیم نژاد، ۱۳۸۵). طبق تعریف فوق استقلال دو بعد دارد: استقلال فکری و ذهنی، و استقلال رفتاری. استقلال فکری و ذهنی یک خصوصیت فردی است که نمیتواند مستقیماً توسط سرمایه‌گذاران و سایرین ارزیابی شود. بنابراین در این تعریف استقلال رفتاری هم منظور شده است که آن عبارت است از فقدان فعالیتها، روابط و شرایطی که سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان آگاه منطقیاً به این نتیجه میرسند که ریسک غیر قابل قبولی در مورد بیطرفی حسابرسان وجود دارد.

هدف از مدیریت مالی، پشتیبانی از انکاء سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان، بر فرایند گزارشگری مالی و تخصیص بهینه سرمایه است (بزرگ اصل، ۲۰۰۰). کانون توجه هدف مذکور بر استقلال به عنوان یک بعد از ابعاد حسابرسی‌های کیفی - حسابرسی‌هایی که قابلیت اعتماد را بهبود و اعتبار گزارشگری را افزایش می‌دهد - میباشد. در مقابل، اعتبار و قابلیت اعتماد اطلاعات مالی کمک می‌کند به اطمینان از این که سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان، به آن اطلاعات اعتماد دارند. این نتایج در جهت منافع عموم است زیرا کمک می‌کند تا سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگر استفاده‌کنندگان، تصمیمات آگاهانه تری نسبت به تخصیص منابع اتخاذ کنند.

۴- مفاهیم استقلال مدیران مالی

چهار مفهوم مرتبط با استقلال مدیران مالی

- تهدیدهای استقلال مدیران مالی،
- حفاظتهای استقلال مدیران مالی،
- خطر استقلال و
- اهمیت تهدیدها و اثربخشی حفاظتها.

هدف این مفاهیم و اصول زیربنایی استقلال مدیران مالی که تشریح میشود، کمک به تصمیم‌گیرندگان استقلال برای تجزیه و تحلیل موضوعات مربوط به استقلال مدیران مالی است (بزرگ اصل، ۲۰۰۰).

کیفیت گزارشگری

گزارشهای مالی، محصول نهایی فرآیند گزارشگری مالی است. فرآیند گزارشگری مالی شامل ایجاد، انتشار، اطمینان بخشی استفاده از اطلاعات مالی توسط استفاده کنندگان از این گزارشها است و حوزه آن از اجرای استانداردهای گزارشگری مالی برای تهیه گزارشهای مالی شروع و تا اطمینان بخشی، انتشار و استفاده از آنها گسترش مییابد. استفاده کنندگان برای قضاوت و تصمیم‌گیری در بازار سرمایه و ارزیابی مفاد قراردادی و مباشرت مدیریت، نیاز به اطلاعات سودمند دارند. گزارشگری مالی می‌تواند تصمیمات سرمایه‌گذاری را با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه‌گذاران و همچنین در بین سرمایه‌گذاران بهبود بخشد که می‌تواند بر هزینه‌های نامطلوب انتخاب و در نتیجه هزینه‌های افزایش سرمایه خارجی تأثیر بگذارد. دوم، اطلاعات حسابداری می‌تواند با تغییر در هزینه‌های اخلاقی خطر ناشی از اختلافات نمایندگی بین سهامداران مختلف شرکت، تصمیمات سرمایه‌گذاری را تحت تأثیر قرار دهد. یک مشاهده قابل توجه که از بررسی ما به دست می‌آید این است که گزارشگری مالی می‌تواند همزمان با کاهش هزینه‌های خطر اخلاقی، بهره‌وری سرمایه‌گذاری را بهبود بخشد و با ارائه انگیزه‌های مدیران برای تصمیم‌گیری در مورد سرمایه‌گذاری نزدیک، کارایی سرمایه‌گذاری را کاهش دهد.

گزارشگری مالی علاوه بر تأثیرات سودمند و مخدوش در سرمایه‌گذاری، در سطح شرکت نیز تأثیرات قابل توجهی ایجاد می‌کند. در نتیجه، برآورد تأثیر کل گزارشگری مالی در تصمیمات سرمایه‌گذاری که شامل (الف) اثرات مثبت و منفی خاص شرکت می‌باشد (همانطور که در اولین نکته فوق بحث شد) و (ب) همچنین مثبت و اثرات منفی سرریز در شرکت‌های غیر افشا کننده. (البوکوریکو و ژو، ۲۰۱۹)

افزایش مشاهده شده در سرمایه‌گذاری پس از افزایش شفافیت گزارشگری مالی ممکن است نتیجه افزایش شفافیت در کاهش هزینه‌های نامطلوب انتخاب و از این رو هزینه سرمایه باشد، بنابراین فرصت‌های سرمایه‌گذاری شرکت گسترش می‌یابد. با این حال، چنین یافته‌ای همچنین با افزایش شفافیت که به سهامداران اجازه می‌دهد مدیران را برای انجام پروژه‌های جدید سرمایه‌گذاری، یعنی کاهش خطرات اخلاقی تشویق کند، سازگار است. یکی از منابع تغییر در کیفیت گزارشگری مالی، تغییر در ویژگیهای اساسی شرکت است (گزینه‌های رشد، پیچیدگی مدل کسب و

کار، پیچیدگی ترکیب محصول و غیره). هزینه گزارشگری و پردازش اطلاعات می‌تواند به سادگی برای برخی از بنگاه‌ها بیشتر از برخی دیگر باشد، زیرا این ویژگیها نشان می‌دهد که سطح تعادل کیفیت گزارش در شرکتها متفاوت است. با این حال، مشکل این روش این است که ممکن است استنتاجات مربوط به تأثیر علیت گزارش کیفیت بر سرمایه‌گذاری را از طریق هزینه‌های خطر اخلاقی پایین‌تر یا بالاتر ایجاد کند. (میرحافظ و همکاران، ۱۳۹۷)

۵- فرضیه‌های پژوهش

۵-۱- فرضیه اصلی

ارائه مدل تاثیر سرمایه‌های فرهنگی، اجتماعی و اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری.

۵-۱-۱- فرضیات فرعی

- ◀ اجزای سرمایه فرهنگی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیرگذار می‌باشد.
- ◀ اجزای سرمایه اجتماعی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیرگذار می‌باشد.
- ◀ اجزای سرمایه اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیرگذار می‌باشد.

۶- روش تحقیق

پژوهش حاضر از جهت روش استنتاجی - تحلیلی (بخشی از جامعه انتخاب و هدف، تعمیم نتایج نمونه به کل جامعه است) و از جهت طرح پژوهش، از نوع پیمایشی (تحقیقات بر مبنای نظر سنجی صورت گرفته و ابزار اصلی گردآوری داده‌ها پرسشنامه است) و چون در صدد تحلیل تاثیر سرمایه‌های فرهنگی، اجتماعی و اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری بوده بنابراین نوع پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نوع تحقیقات نظری و از نظر اجرا توصیفی همبستگی می‌باشد. در تحقیق حاضر جامعه آماری شامل مدیران مالی شاغل در سازمان حسابرسی، موسسات حسابرسی است. از آنجایی که واریانس جامعه آماری نامعلوم بود، انجام یک مطالعه مقدماتی بر روی گروهی از افراد جامعه به منظور تعیین واریانس جامعه ضرورت داشت. به همین منظور، یک گروه ۳۰ نفری از جامعه آماری به صورت تصادفی انتخاب گردید و پرسشنامه در بین آنها توزیع و پس از استخراج داده‌های مربوط به پاسخهای گروه نمونه، توان آزمون و برآورد واریانس جامعه، حجم نمونه با استفاده از فرمول حجم نمونه کوکران به دست آمد. باتوجه به موضوع، از پرسشنامه کاملاً ساختار یافته و بسته استفاده شده است. حجم نمونه شامل: سازمان حسابرسی، موسسات حسابرسی می‌باشند. روش نمونه‌گیری در این پژوهش نمونه‌گیری سرشماری (تمام شماری)

می باشد و بر این اساس تمام نمونه آماری ۳۵۰ نفر می باشند. برای تجزیه و تحلیل داده ها از روش معادلات ساختاری و با نرم افزارهای Spss23 و Lisrel9,3 روش تحلیل رگرسیونی استفاده شده است.

جهت سنجش روایی پرسشنامه از روایی محتوایی و سازه استفاده گردید. به منظور تعیین روایی محتوایی ابزار اندازه گیری این پژوهش، پرسشنامه مقدماتی به دفعات در اختیار مدیران مالی و متخصصان این حوزه قرار گرفت و بعد از دریافت نظرات آنان، اصلاحات لازم در پرسشنامه صورت گرفت و در نهایت پرسشنامه نهایی تهیه و برای توزیع بین مدیران مالی آماده شد. جهت تعیین روایی سازه، از تحلیل عاملی تأییدی استفاده گردید.

۶-۱-۱- روایی و پایایی ابزار

پژوهش در پدیده های اجتماعی و سازمانی، اکثراً از طریق شاخص ها صورت می گیرد، برای مثال زمانی که هدف، ارزیابی وجهه ی یک استاد در بین دانشجویان است رعایت نظم، داشتن سواد، بیان درست و غیره گفته می شود. بنابراین مساله ی شناسایی روایی و پایایی تحقیق مخصوصاً در دانش های اجتماعی- انسانی از آن رو مطرح می شود که تحقیق غالباً در زمینه ی امر نظری صورت می گیرد یعنی پژوهش با واسطه و غیرمستقیم است (پرهیزگار و آقاجانی افروزی، ۱۳۹۰). ابزار سنجش متغیرها به دو طبقه تقسیم می شود: ۱- استاندارد و میزان شده، ۲- محقق ساخته. ابزار سنجش باید از روایی و پایایی لازم برخوردار باشد تا محقق بتواند داده های متناسب با تحقیق را گردآوری نماید و از طریق این داده ها و تجربه و تحلیل آن ها، فرضیه های مورد نظر را بیازماید و به سوال تحقیق پاسخ بدهد. ابزار و آزمون های استاندارد و میزان شده معمولاً از روایی و پایایی مناسبی برخوردارند، از این رو محققان می توانند آن ها را با اطمینان به کار گیرند، ولی ابزار محقق ساخته فاقد چنین اطمینانی هستند و محقق باید از روایی و پایایی آن ها اطمینان حاصل کند (حافظ نیا، ۱۳۹۱، ص ۱۸۲).

۶-۱-۱-۱- روایی

روایی از واژه «روا» به معنای جایز و درست گرفته شده و روایی به معنای صحیح و درست بودن است. مقصود از روایی آن است که وسیله اندازه گیری، بتواند خصیصه و ویژگی مورد نظر محقق را اندازه بگیرد. اهمیت روایی از آن جهت است که اندازه گیری نامناسب و ناکافی می تواند هر پژوهش علمی را بی ارزش و ناروا سازد (خاکی، ۱۳۹۰، ص ۲۸۸). بدین منظور دو بخش اصلی روایی محتوا و روایی صوری در این پژوهش مورد تأیید قرار گرفته است. روایی محتوا به این مطلب اشاره دارد که نمونه سوال های مورد استفاده در یک آزمون تا چه حد معرف کل جامع سوال های ممکن است که

می‌توان از محتوا یا موضوع مورد نظر تهیه کرد که طبیعتاً هرچه از این لحاظ بهتر باشد دارای روایی بیشتری است. روایی صوری که یکی از مشتقات روایی محتوایی است به این مطلب اشاره دارد که سوال‌های آزمون تا چه حد در ظاهر شبیه به موضوعی هستند که برای اندازه‌گیری آن تهیه شده‌اند (دانایی‌فرد، الوانی و آذر، ۱۳۹۲، ص ۲۴۶). در این پژوهش نیز از نظر روایی محتوا معیارهای اصلی پرسشنامه از ادبیات موضوع و منابع معتبر علمی و مورد استناد استخراج شده‌اند. از نظر روایی صوری نیز پرسشنامه مورد استفاده در این پژوهش به استاد راهنما و اساتید رشته مدیریت و با تجربه در این حوزه ارائه شده که در نتیجه مواردی جهت اصلاح پیشنهاد گردید و پس از اعمال اصلاحات مورد نظر، پرسشنامه تدوین گردید.

در این پژوهش برای درک این موضوع که گویه‌ها بیان‌کننده‌ی عامل‌های (سازه‌های) مورد نظر هستند، از تحلیل عاملی تأییدی ۵ با استفاده از نرم افزار SPSS۲۳ استفاده شد. در تحلیل عاملی هر چه میزان بار عاملی ۶ به عدد یک نزدیک‌تر باشد، در واقع گویای این مسئله است که سؤالات پرسشنامه ارتباط قوی‌تری با متغیرهای اصلی دارند، اگر میزان بار عاملی استاندارد صفر باشد، این به معنای عدم ارتباط بین سؤالات پرسشنامه با متغیر اصلی است و بار عاملی منفی به معنای معکوس بودن جهت اثرگذاری سؤالات پرسشنامه بر متغیر اصلی می‌باشد. به بیان دقیق‌تر، مقدار بارهای عاملی برای متغیرها باید بزرگ‌تر از ۰/۵ باشد که در غیر این صورت از تحلیل کنار گذاشته می‌شود (هومن، ۱۳۹۵، ص ۷۸). نتایج تحلیل عاملی در فصل چهارم به تفصیل ارائه گردیده است.

۶-۱-۲- پایایی

پایایی ابزار که از آن به اعتبار، دقت و اعتماد پذیری نیز تعبیر می‌شود، عبارت است از این که اگر یک وسیله اندازه‌گیری که برای سنجش متغیر و صفتی ساخته شده در شرایط مشابه در زمان یا مکان دیگر مورد استفاده قرار گیرد، نتایج مشابهی از آن حاصل شود، به عبارت دیگر ابزار پایا یا معتبر ابزاری است که از خاصیت تکرار پذیری و سنجش نتایج یکسان برخوردار باشد (حافظ‌نیا، ۱۳۹۱، ص ۱۸۲). در تعریفی دیگر پایایی یک سنج، ثبات و هماهنگی منطقی پاسخ‌ها در ابزار اندازه‌گیری را نشان می‌دهد و به ارزیابی درستی و خوب بودن یک سنج کمک می‌کند تعریف شده است (دانایی‌فرد، الوانی و آذر، ۱۳۹۲، ص ۲۵۰). برای اندازه‌گیری پایایی از شاخصی به نام ضریب پایایی استفاده می‌شود که بین صفر و یک تغییر می‌کند (خاکی، ۱۳۹۰، ص ۲۹۲). ضریب آلفای کرونباخ ۷ نوعی ضریب پایایی است. پایایی‌های کمتر از ۰/۶ عموماً ضعیف، پایایی‌های ۰/۷ قابل قبول و پایایی‌های بیشتر از ۰/۸ خوب قلمداد می‌شود (دانایی‌فرد، الوانی و آذر، ۱۳۹۲، ص ۲۵۱). در تحقیق حاضر آزمون پایایی توسط نرم‌افزار SPSS۲۳ انجام شد و آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بیش از ۰/۷ به دست آمد که نشان از پایایی خوب ابزار داشت.

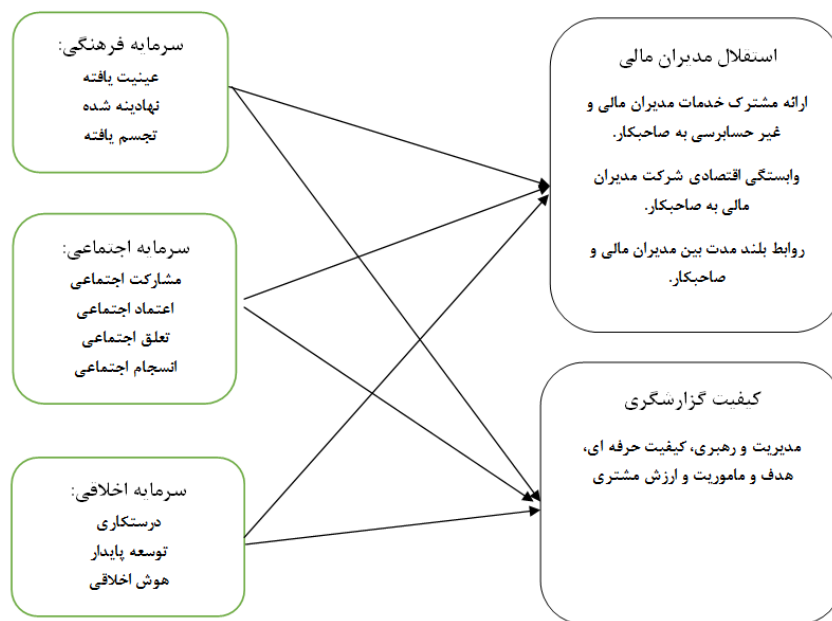
۷- مدل‌یابی معادلات ساختاری

از مناسب‌ترین روش‌های تجزیه و تحلیل در پژوهش‌های علوم اجتماعی و رفتاری، تجزیه و تحلیل چند متغیره است، چرا که ماهیت این موضوعات به گونه‌ای است که نمی‌توان آنها را به شیوه‌ی دو به دو (در نظر داشتن یک متغیر مستقل و یک متغیر وابسته در هر مرحله) تحلیل نمود. تجزیه و تحلیل چند متغیره، به روش‌های آماری اطلاق می‌گردد که ویژگی اصلی آنها هم تحلیلی «K متغیر مستقل» و «n متغیر وابسته» است. در این راستا، تحلیل ساختارهای کوواریانسی یا مدل‌یابی معادله‌ی ساختاری، از اصلی‌ترین روش‌های تحلیل ساختارهای داده‌ای پیچیده و مَهر تأییدی بر تئوری «تأثیرات هم‌زمان» متغیرها بر یکدیگر است. این روش، ترکیب ریاضی و آماری پیچیده‌ای از تحلیل عاملی، رگرسیون چند متغیره و تحلیل مسیر می‌باشد (هومن، ۱۳۹۵، ص ۷۹) نقطه ضعف بسیار مهم آزمون فرضیه در روش‌های آماری کلاسیک مانند تحلیل مسیر و تحلیل رگرسیون خطی^۸، چشم‌پوشی از خطاهای اندازه‌گیری متغیرهای مکنون است که در الگوی مدل‌یابی معادله‌ی ساختاری، این مهم لحاظ می‌شود. به بیان دیگر، از نظر روش‌شناختی، انتظار آن می‌رود که برآورد پارامتر بتای استاندارد شده در حالتی که خطاهای اندازه‌گیری متغیرهای مکنون نیز لحاظ شود، نتایج واقعی‌تری به دست دهد، به‌جای اینکه محققان تناسب یک مدل معین با داده‌ها را به‌طور ساده آزمون کنند می‌بایست بر ارزیابی‌های مقایسه‌ای مدل‌های چندگانه تأکید داشته باشند. در حالی که میانجی‌گری و تعدیل‌گری می‌تواند از طریق مدل‌های رگرسیونی مورد آزمون قرار گیرد، استفاده از متغیرهای مکنون در الگوی مدل‌یابی معادله‌ی ساختاری، پسندیده‌تر است (قاسمی، ۱۳۹۲).

برای تحلیل مدل‌یابی معادلات ساختاری نرم افزارهای مختلفی مانند پی ال اس، آموس و لیزرل^۹ معرفی شده است که هر کدام ویژگی‌ها و کاربردهای خاص خود را دارند. لیزرل اولین و یکی از متداول‌ترین روش‌ها برای این منظور می‌باشد و اولین بار توسط جورسکاج^{۱۰} در سال ۱۹۷۳ معرفی شده است. لیزرل از روش درست‌نمایی ماکزیمم (ام ال ای) و بر اساس بیشینه‌سازی کوواریانس به برازش مدل می‌پردازد در حالی که این روش مستلزم چندین شرط و فرضیه‌ی زیربنایی از جمله نرمال بودن می‌باشد و این شروط نیز نیازمند حجم نمونه‌ی نسبتاً بالایی می‌باشد (در حدود ۱۰ الی ۱۵ پرسشنامه به ازای هر سؤال پرسشنامه). نرم افزار آموس نیز یکی از نرم افزارهای آماری مناسب برای تحلیل داده‌های پایان نامه مدیریت و علوم انسانی است. در مقایسه با سایر نرم افزارها، آموس فراتر از توانمندی‌های معمول نرم افزارهای مدل‌سازی رفته و به‌عنوان مثال به خوبی می‌تواند بر اساس جدیدترین روش‌های آماری در مورد نحوه‌ی برخورد با داده‌های مفقود شده به جایگزینی آن‌ها دست زند. نگارش جدید آموس نه تنها کلیه ویژگی‌های نرم

افزارهایی نظیر لیزرل را داراست بلکه خصایص منحصر به فردی دارد که آن را از سایر نرم افزارهای مدل سازی متمایز ساخته است (سبحانی فرد، ۱۳۹۵، ص ۸۵).

۸- مدل پژوهش



۹- آمار توصیفی تحقیق

در این بخش شاخص های آماری میانه، انحراف استاندارد و درصد خطا (متغیر مستقل و وابسته) گزارش شده است. در واقع این شاخص ها می تواند به درک بیش تر متغیرهای پژوهش کمک کند. میانگین از متداولترین معیارهای گرایش به مرکز هستند. مطالعه توزیع یک جامعه آماری مقدار نماینده که اندازه‌ها در اطراف آن توزیع شده‌اند را مقدار مرکزی می‌نامند و هر معیار عددی را که معرف مرکز مجموعه داده‌ها باشد، معیار گرایش به مرکز می‌نامند. یکی از شاخص‌های پراکندگی، انحراف معیار است که نشان می‌دهد به طور میانگین داده‌ها چه مقدار از مقدار متوسط فاصله دارند. اگر انحراف معیار مجموعه‌ای از داده‌ها نزدیک به صفر باشد، نشانه آن است که داده‌ها نزدیک به میانگین هستند و پراکندگی اندکی دارند؛ در حالی که انحراف معیار بزرگ بیانگر پراکندگی قابل توجه داده‌ها می‌باشد. در واقع انحراف معیار برای تعیین ضریب اطمینان در تحلیل‌های آماری نیز

به کار می‌رود. در مطالعات علمی، معمولاً داده‌های با انحراف معیار بیشتر از دو به عنوان داده‌های پرت در نظر گرفته و از تحلیل، خارج می‌شوند.

۱۰- ترجیحات مصرف کننده

باتوجه به جدول زیر مشاهده می‌شود که کمترین مقدار متغیر "استقلال مدیران مالی" ۱/۷۵ و بالاترین مقدار آن ۵، میانگین ۳/۲۵۰۷ و انحراف معیار ۰/۶۹۶۰۶ و واریانس آن ۰/۴۸۴ است. همچنین از آنجایی که مقدار چولگی در بازه ی (-۳ و +۳) قرار دارد، بنابراین می‌توان گفت داده‌ها از توزیع نرمال برخوردار هستند.

جدول: توصیف متغیر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری

کشیده	چولگی	واریانس	انحراف معیار استاندارد	میانگین	حداکثر	حداقل	
۰/۰۱۴	۰/۲۵۱	۰/۴۸۴	۰/۶۹۶۰۶	۳/۲۵۰۷	۵	۱/۷۵	استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۱۱- سرمایه فرهنگی

باتوجه به جدول زیر مشاهده می‌شود که کمترین مقدار متغیر "سرمایه فرهنگی" ۱/۵۰ و بالاترین مقدار آن ۵، میانگین ۳/۸۳۹۱ و انحراف معیار ۰/۸۵۸۳۲ و واریانس آن ۰/۷۳۷ است. همچنین از آنجایی که مقدار چولگی در بازه ی (-۳ و +۳) قرار دارد، بنابراین می‌توان گفت داده‌ها از توزیع نرمال برخوردار هستند.

جدول: توصیف متغیر سرمایه فرهنگی

کشیده	چولگی	واریانس	انحراف معیار استاندارد	میانگین	حداکثر	حداقل	
۰/۰۲۷	-۰/۸۲۰	۰/۷۳۷	۰/۸۵۸۳۲	۳/۸۳۹۱	۵	۱/۵۰	سرمایه فرهنگی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۱۲- سرمایه اجتماعی

باتوجه به جدول زیر مشاهده می شود که کمترین مقدار متغیر " سرمایه اجتماعی " ۱/۲۵ و بالاترین مقدار آن ۵ ، میانگین ۲/۹۴۶۱ و انحراف معیار ۰/۸۹۴۹۴ و واریانس آن ۰/۸۰۱ است. همچنین از آنجایی که مقدار چولگی در بازه ی (-۳ و +۳) قرار دارد، بنابراین می توان گفت داده ها از توزیع نرمال برخوردار هستند.

جدول: توصیف متغیر سرمایه اجتماعی

کشیدگی	چولگی	واریانس	انحراف معیار استاندارد	میانگین	حداکثر	حداقل	
-۰/۲۱۵	۰/۳۹۱	۰/۸۰۱	۰/۸۹۴۹۴	۲/۹۴۶۱	۵	۱/۲۵	سرمایه اجتماعی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۱۳- سرمایه اخلاقی

باتوجه به جدول زیر مشاهده می شود که کمترین مقدار متغیر " سرمایه اخلاقی " ۱/۲۵ و بالاترین مقدار آن ۵ ، میانگین ۳/۲۴۴۰ و انحراف معیار ۰/۷۴۹۵۳ و واریانس آن ۰/۵۶۲ است. همچنین از آنجایی که مقدار چولگی در بازه ی (-۳ و +۳) قرار دارد، بنابراین می توان گفت داده ها از توزیع نرمال برخوردار هستند.

جدول: توصیف متغیر سرمایه اخلاقی

کشیدگی	چولگی	واریانس	انحراف معیار استاندارد	میانگین	حداکثر	حداقل	
۰/۰۹۵	-۰/۲۵۴	۰/۵۶۲	۰/۷۴۹۵۳	۳/۲۴۴۰	۵	۱/۲۵	سرمایه اخلاقی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۱۴- تجزیه و تحلیل استنباطی داده ها

در آزمون فرضیه‌ها یا آزمون معناداری، پژوهشگر، فرضیه صفر را رد یا قبول می کند. یعنی اینکه اگر H0 پذیرفته شود، فرض می شود که H1 رد شده است و اگر H0 رد شود H1 پذیرفته شود. برای تعیین معناداری آماری یک مطالعه پژوهشی، پژوهشگر باید سطح احتمالی یا سطح معناداری آن را

تعیین کند؛ تا فرضیه صفر در مقابل آن آزموده شود. اگر نتایج مطالعه احتمالی، کمتر از این سطح را نشان دهد، پژوهشگر می‌تواند فرضیه صفر را رد کند. هرگاه اثبات نتیجه پژوهش احتمال بالایی داشته باشد، پژوهشگر باید فرضیه صفر را تأیید کند؛ در حقیقت، از آنجا که فرضیه صفر، عموماً بیان نمی‌شود، قبول یا رد، در فرضیه "پژوهش" به کار بسته می‌شود، نه در فرضیه صفر. به منظور تدوین فرضیه‌های پژوهش، پژوهشگر هم از قیاس و هم از استقرا استفاده می‌کند. بنابراین برای تنظیم فرضیه د و منبع بالقوه وجود دارد:

(الف) تئوری‌های کلی و کامل و جامع موجود؛ این فرضیه‌ها با استفاده از یک رشته قیاس‌های معین منجر به پیش‌بینی‌هایی می‌شود که در صورت شرایط معین، نتایج مشخصی به دست خواهد آمد.

(ب) نتایج پژوهش‌های انجام شده پیشین؛ هدف این فرضیه‌ها استقرار رابطه بین دو یا چند متغیر در زمان حال است.

۱۵- بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها

برای استفاده از تکنیک‌های آماری ابتدا باید مشخص شود که داده‌های جمع‌آوری شده از توزیع نرمال برخوردار است یا خیر؟ زیرا در صورت نرمال بودن توزیع داده‌های جمع‌آوری شده برای آزمون فرضیه‌ها می‌توان از آزمون‌های پارامتریک استفاده نمود و در صورت غیر نرمال بودن از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده کرد. برای این منظور در این پژوهش از آزمون معتبر کلموگروف-اسمیرنوف جهت بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای اصلی استفاده می‌شود. این آزمون در حالت تک نمونه‌ای به مقایسه تابع توزیع تجمعی مشاهده شده با تابع توزیع تجمعی مورد انتظار در یک متغیر در سطح سنجش فاصله‌ای می‌پردازد. در تفسیر نتایج آزمون، چنانچه مقدار سطح خطای مشاهده شده از ۰/۰۵ بیشتر باشد، در آن صورت توزیع مشاهده شده با توزیع نظری یکسان است و تفاوتی بین این دو وجود ندارد. یعنی توزیع بدست آمده توزیع نرمال است. اما چنانچه مقدار معنی داری از ۰/۰۵ کوچکتر باشد آنگاه توزیع مشاهده شده با توزیع مورد انتظار متفاوت است و توزیع فوق نرمال نخواهد بود. این آزمون با توجه به فرضیات زیر به بررسی نرمال بودن داده می‌پردازد.

H0: بین فراوانی‌های مشاهده شده و مورد انتظار تفاوت وجود ندارد (توزیع نرمال هست).

H1: بین فراوانی‌های مشاهده شده و مورد انتظار تفاوت وجود دارد (توزیع نرمال نیست).

با توجه به مقادیر حاصل از آماره اسمیرنوف-کلموگروف جدول ۴-۱۰ می‌توان استنباط نمود که توزیع مورد انتظار با توزیع مشاهده شده برای تمام متغیرها تفاوت معنی‌داری ندارد و بنابراین توزیع این متغیرها نرمال است. از اینرو باید برای آزمون فرضیات از آماره‌های پارامتریک استفاده نمود.

جدول ۴-۱۰ تست نرمالیته متغیرها

نتیجه	تایید فرضیه	مقدار خطا	سطح معناداری	نوع توزیع به کار گرفته شده	متغیر
نرمال	H0	۰/۰۵	۰/۰۷۸	نرمال	استقلال و کیفیت گزارشگری مدیران مالی
نرمال	H0	۰/۰۵	۰/۰۹۸	نرمال	سرمایه فرهنگی
نرمال	H0	۰/۰۵	۰/۰۵۶	نرمال	سرمایه اجتماعی
نرمال	H0	۰/۰۵	۰/۰۵۲	نرمال	سرمایه اخلاقی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۱۶- تحلیل عاملی

۱-۱۶- تحلیل عاملی متغیرها

جدول زیر، نتایج شاخص کی. ام. او و آزمون بارتلت را نشان می‌دهد.

جدول: نتایج شاخص کی. ام. او و آزمون بارتلت سازه

۰/۷۷۲	ضریب کفایت نمونه‌گیری کی. ام. او	
۳۴۵۱/۰۱۰	کای. اسکور	آزمون کروییت بارتلت
۱۹۰	درجه آزادی	
۰/۰۰۰	سطح معنی‌داری	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در این جدول مشاهده می‌شود، مقدار ضریب کفایت نمونه‌گیری کی. ام. او ۰/۷۷۲ شده است که این عدد نشان دهنده کفایت داده‌های مربوط به برای اجرای تحلیل عاملی است. سطح معنی‌داری ۰/۰۰۰ آزمون بارتلت نیز نشان می‌دهد که متغیرهای پژوهش برای کشف ساختار عاملی مناسب هستند و انجام تحلیل عاملی برای داده‌های موجود مفید خواهد بود. شکل پایین مدل اندازه‌گیری سازه‌ها در حالت اعداد معنی‌داری و استاندارد را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود مقدار شاخص برازش RMSEA به کمتر از ۰/۰۸ یعنی ۰/۰۰۵ رسیده است که حاکی از برازش کاملاً مناسب مدل اندازه‌گیری فوق محسوب می‌گردد. همچنین بر طبق نمودار ذیل، سطح معنی‌داری (t-value) ضرایب و پارامترهای به دست آمده از مدل اندازه‌گیری سازه مذکور نشان می‌دهد که تمامی ضرایب به دست آمده معنی‌دار شده‌اند. زیرا مقدار آزمون معنی‌داری (t-value) تک تک آنها از عدد ۱/۹۶ بزرگتر است. معنی‌داری این اعداد نشان

دهنده معنی‌دار بودن مدل اندازه‌گیری است. به عبارت دیگر قرار گرفتن هر کدام از گویه‌ها در قالب سازه مذکور در سطح اطمینان ۰/۰۵ معنی‌دار است.

با توجه به اینکه RMSEA برابر با ۰/۰۵ بوده است و مقدار P-Value به عدد ۰,۰۰۰ رسیده که کمتر از سطح معناداری ۰,۰۵ می‌باشد. لذا می‌توان گفت مدل اندازه‌گیری سازه‌ها از برازش کاملاً مناسبی برخوردار است.

همان‌طور که مشاهده می‌شود $\chi^2_{df} = 2.005$ و $RMSEA = 0.005$ که هر دو در سطح مطلوبی قرار دارند؛ از طرفی، در حالت تخمین Standard (سمت چپ) بارهای عاملی کلیه گویه‌های مربوط به عامل‌ها بزرگتر از ۰/۳ و در حالت ضرایب معناداری t-Values- (سمت راست) بارهای عاملی کلیه گویه‌های مربوط به متغیرها خارج از بازه ۱/۹۶- تا ۱/۹۶ می‌باشند که نشان از همبستگی مناسب گویه‌ها با متغیرها دارد.

۱۷- برازش مدل مفهومی پژوهش

همان‌طور که مشاهده می‌شود $\chi^2_{df} = 2.747$ و $RMSEA = 0.009$ که هر دو در سطح مطلوبی قرار دارند؛ از طرفی، در حالت تخمین Standard (سمت چپ) بارهای عاملی کلیه گویه‌های مربوط به عامل‌ها بزرگتر از ۰/۳ و در حالت ضرایب معناداری T-Values (سمت راست) بارهای عاملی کلیه گویه‌های مربوط به متغیرها خارج از بازه ۱/۹۶- تا ۱/۹۶ می‌باشند که نشان از همبستگی مناسب گویه‌ها با متغیرها دارد.

جدول: شاخص‌های برازش مدل پژوهش

مقدار گزارش شده	حد مطلوب	شاخص
۰,۹۰	۰,۹ و بالاتر	شاخص برازندگی (GFI)
۰,۹۲	۰,۹ و بالاتر	شاخص نرم شده برازندگی (NFI)
۰,۹۲	۰,۹ و بالاتر	شاخص نرم نشده برازندگی (NNFI)
۰,۹۳	۰,۹ و بالاتر	شاخص برازندگی فزاینده (IFI)
۰,۹۲	۰,۹ و بالاتر	شاخص برازندگی تطبیقی (CFI)
۰,۰۰۹	کمتر از ۰,۰۸	ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب (RMSEA)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانگونه که در جدول بالا نشان داده شده است کلیه شاخص‌های برازش شده مدل در حد مطلوب قرار دارد.

فرضیه اصلی: تا چه اندازه سرمایه‌های فرهنگی، اجتماعی و اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیرگذار می‌باشد.

H0: سرمایه‌های فرهنگی، اجتماعی و اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیر ندارد.

H1: سرمایه‌های فرهنگی، اجتماعی و اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیر دارد.

همان‌طور که مشاهده می‌شود $\frac{\chi^2}{df} = 2.130$ RMSEA=0.012 که هر دو در سطح مطلوبی قرار دارند؛ از طرفی، در حالت تخمین Standard (سمت چپ) بارهای عاملی کلیه گویه‌های مربوط به عامل‌ها بزرگتر از ۰/۳ و در حالت ضرایب معناداری t-Values (سمت راست) بارهای عاملی کلیه گویه‌های مربوط به متغیرها خارج از بازه -۱/۹۶ تا ۱/۹۶ می‌باشند که نشان از همبستگی مناسب گویه‌ها با متغیرها دارد.

جدول : شاخص‌های برازش فرضیه اصلی

شاخص	حد مطلوب	مقدار گزارش شده
شاخص برازندگی (GFI)	۰,۹ و بالاتر	۰,۹۳
شاخص نرم شده برازندگی (NFI)	۰,۹ و بالاتر	۰,۹۲
شاخص نرم نشده برازندگی (NNFI)	۰,۹ و بالاتر	۰,۹۱
شاخص برازندگی فزاینده (IFI)	۰,۹ و بالاتر	۰,۹۰
شاخص برازندگی تطبیقی (CFI)	۰,۹ و بالاتر	۰,۹۰
ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب (RMSEA)	کمتر از ۰,۰۸	۰,۰۱۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانگونه که در جدول بالا نشان داده شده است کلیه شاخص‌های برازش شده فرضیه اصلی در حد مطلوب قرار دارد.

فرضیه اول: اجزای سرمایه فرهنگی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیرگذار می‌باشد.

H0: سرمایه فرهنگی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیر ندارد.

H1: سرمایه فرهنگی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیر دارد.

همان‌طور که مشاهده می‌شود $\frac{\chi^2}{df} = 2.158$ RMSEA=0.022 که هر دو در سطح مطلوبی قرار دارند؛ از طرفی، در حالت تخمین Standard (سمت چپ) بارهای عاملی کلیه گویه‌های مربوط به عامل‌ها بزرگتر از ۰/۳ و در حالت ضرایب معناداری t-Values (سمت راست) بارهای عاملی کلیه گویه‌های مربوط به متغیرها خارج از بازه ۱/۹۶- تا ۱/۹۶ می‌باشند که نشان از همبستگی مناسب گویه‌ها با متغیرها دارد. لذا می‌توان گفت که سرمایه فرهنگی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیر معنی داری دارد.

جدول ۴-۱۴ شاخص‌های برازش فرضیه اول

مقدار گزارش شده	حد مطلوب	شاخص
۰,۹۰	۰,۹ و بالاتر	شاخص برازندگی (GFI)
۰,۹۱	۰,۹ و بالاتر	شاخص نرم شده برازندگی (NFI)
۰,۹۱	۰,۹ و بالاتر	شاخص نرم نشده برازندگی (NNFI)
۰,۹۳	۰,۹ و بالاتر	شاخص برازندگی فزاینده (IFI)
۰,۹۲	۰,۹ و بالاتر	شاخص برازندگی تطبیقی (CFI)
۰,۰۲۲	کمتر از ۰,۰۸	ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب (RMSEA)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانگونه که در جدول بالا نشان داده شده است کلیه شاخص‌های برازش شده فرضیه اول در حد مطلوب قرار دارد.

فرضیه دوم: اجزای سرمایه اجتماعی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیرگذار می‌باشد.

H0: سرمایه اجتماعی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیر ندارد.

H1: سرمایه اجتماعی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیر دارد.

همان‌طور که مشاهده می‌شود $\frac{\chi^2}{df} = 2.125$ RMSEA=0.036 که هر دو در سطح مطلوبی قرار دارند؛ از طرفی، در حالت تخمین Standard (سمت چپ) بارهای عاملی کلیه گویه‌های مربوط به عامل‌ها بزرگتر از ۰/۳ و در حالت ضرایب معناداری t-Values (سمت راست) بارهای عاملی کلیه گویه‌های مربوط به متغیرها خارج از بازه ۱/۹۶- تا ۱/۹۶ می‌باشند که نشان از همبستگی مناسب گویه‌ها با متغیرها دارد. لذا می‌توان گفت که سرمایه اجتماعی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیر معنی داری دارد.

جدول ۴-۱۴ شاخص های برازش فرضیه دوم

مقدار گزارش شده	حد مطلوب	شاخص
۰,۹۲	۰,۹ و بالاتر	شاخص برازندگی (GFI)
۰,۹۳	۰,۹ و بالاتر	شاخص نرم شده برازندگی (NFI)
۰,۹۳	۰,۹ و بالاتر	شاخص نرم نشده برازندگی (NNFI)
۰,۹۰	۰,۹ و بالاتر	شاخص برازندگی فزاینده (IFI)
۰,۹۰	۰,۹ و بالاتر	شاخص برازندگی تطبیقی (CFI)
۰,۰۳۶	کمتر از ۰,۰۸	ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب (RMSEA)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانگونه که در جدول بالا نشان داده شده است کلیه شاخص های برازش شده فرضیه دوم در حد مطلوب قرار دارد.

فرضیه سوم: اجزای سرمایه اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیرگذار می باشد.

H0: سرمایه اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیر ندارد.

H1: سرمایه اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیر دارد.

همان‌طور که مشاهده می‌شود $\frac{\chi^2}{df} = 2.615RMSEA=0.056$ که هر دو در سطح مطلوبی قرار دارند؛ از طرفی، در حالت تخمین Standard (سمت چپ) بارهای عاملی کلیه گویه‌های مربوط به عامل‌ها بزرگتر از ۰/۳ و در حالت ضرایب معناداری t-Values (سمت راست) بارهای عاملی کلیه گویه‌های مربوط به متغیرها خارج از بازه ۱/۹۶- تا ۱/۹۶ می‌باشند که نشان از همبستگی مناسب گویه‌ها با متغیرها دارد. لذا می‌توان گفت که سرمایه اخلاقی بر استقلال مدیران مالی و کیفیت گزارشگری تاثیر معنی داری دارد.

جدول ۴-۱۵ شاخص های برازش فرضیه سوم

مقدار گزارش شده	حد مطلوب	شاخص
۰,۹۱	۰,۹ و بالاتر	شاخص برازندگی (GFI)
۰,۹۱	۰,۹ و بالاتر	شاخص نرم شده برازندگی (NFI)
۰,۹۱	۰,۹ و بالاتر	شاخص نرم نشده برازندگی (NNFI)
۰,۹۰	۰,۹ و بالاتر	شاخص برازندگی فزاینده (IFI)
۰,۹۰	۰,۹ و بالاتر	شاخص برازندگی تطبیقی (CFI)
۰,۰۵۶	کمتر از ۰,۰۸	ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب (RMSEA)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانگونه که در جدول بالا نشان داده شده است کلیه شاخص‌های برازش شده فرضیه سوم در حد مطلوب قرار دارد.

۱۹- بحث و نتیجه‌گیری

استقلال مدیران مالی برای اعتبار بخشی به صورتهای مالی آنچنان ضروری می‌باشد، که برخی وجود آنرا بدیهی دانسته و استدلال بسیار اندکی برای الزام وجود آن نیاز است. اگر مدیران مالی مستقل از مدیریت صاحبکار نباشد نظرش چیزی بر اعتبار صورتهای مالی نمی‌افزاید. صورتهای مالی در اختیار سهامداران و سایر استفاده‌کنندگان از آن‌ها قرار می‌گیرند که معمولاً از نظر ذهنی و فیزیکی از واحد تجاری و مدیریت آن فاصله دارند. آنها وابسته به حسابرسی هستند که باید کارشناسانه و به طور مستقل عمل کند. هر چه مدیران مالی در کشف موارد غیرعادی شایستگی، استقلال بیشتری داشته باشد احتمال کشف و گزارش آن‌ها به سهامداران بیشتر خواهد بود. لذا مدیران مالی جهت اعتلای کیفیت خدمات خود بطور خاص و استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی حسابرسی شده به منظور تعیین میزان قابلیت اتکای نظریه مدیران مالی بطور عام، همواره مسئله استقلال در مدیران مالی را مدنظر دارند، موقعیت‌هایی را که می‌تواند بطور بالقوه بر استقلال مدیران مالی اثر گذار باشد، شامل مواردی نظیر: ارائه مشترک خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی به مشتری، وابستگی اقتصادی موسسه مالی به مشتری و روابط بلند مدت بین مدیران مالی و مشتری می‌باشد.

کیفیت گزارشگری، یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه مالی و بازار سرمایه است. به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف کیفیت گزارشگری، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا رابطه بین کیفیت گزارشگری و متغیرهای دیگر کشف شود. به هر حال، از آنجا که کیفیت گزارشگری عمل به سختی قابل مشاهده است، پژوهش‌ها در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است. در مورد کیفیت گزارشگری تعریفی فراگیر و مورد پذیرش عموم وجود ندارد چرا که دارای مفهومی چند وجهی است و عوامل مستقیم و غیرمستقیم متعددی به روی آن اثر می‌گذارد. ذینفعان درک متفاوتی از سطح کیفیت گزارشگری دارند که آن درک، بستگی زیادی به آشنایی آنها با گزارشهای حسابرسی و کار حسابرسی و صورتهای مالی دارد. یکی از ابعادی که موسسه‌های مالی سعی دارند در آن خود را از سایر موسسه‌های خدماتی متمایز کنند، کیفیت خدمات ارائه شده است. مدیران مالی اغلب به رعایت معیارهای مورد استفاده صاحب کاران در ارزیابی کیفیت گزارشگری اعتقاد دارند. اگرچه بایستی نشان داد که آن‌ها به طور دقیق متوجه انتظارات و نیازهای بیان شده توسط صاحب کاران نمی‌شوند. موقعیت‌هایی را که می‌تواند بطور

بالقوه بر استقلال مدیران مالی اثر گذار باشد، شامل مواردی نظیر: مدیریت و رهبری، کیفیت حرفه ای، هدف و مأموریت و ارزش مشتری می باشد.

در سال‌های اخیر، رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی به چندین رسوایی مالی منجر شده است. انرون^۱، وردکام^۲، آدلفیا^۳، تایکو^۴، مارتا استوارت^۵ و پارمالت^۶ شرکت‌هایی هستند که دارای رویه‌های غیراخلاقی و غیرحرفه‌ای بوده‌اند. لغزش‌های اخلاقی دیگری نیز در صنعت صندوق‌های سرمایه‌گذاری مشترک^۷ و در صنعت رهن اولیه^۸ گزارش شده است که البته رفتارهای غیراخلاقی در صنعت رهن اولیه، سهم به‌سزایی در مشکلات جهانی داشته است (دونالدسون^۹، ۲۰۰۵: ۳). کیلند^{۱۰} (۲۰۰۵) معتقد است هرچند تأثیر رفتارهای غیرحرفه‌ای و لغزش‌های اخلاقی ممکن است کم باشد، ولی فروپاشی بزرگ‌ترین شرکت‌های جهان را به دنبال دارد و باعث از دست رفتن صدها میلیارد دلار ارزش سرمایه سهامداران می‌شود.

سما^{۱۱} و شوف^{۱۲} (۲۰۰۸) معتقدند فرهنگ مؤسسه از عوامل موثر بر رفتار افراد در درون سازمان است. اگر فرهنگ حاکم بر مؤسسه مناسب نباشد باعث بروز مشکلاتی در رهبری خواهد شد. به عنوان نمونه، در مورد آرتور اندرسن، فرهنگ مؤسسه مورد اتهام بوده است (صص ۴۳-۴۲). آیات^{۱۳} (۲۰۰۴)، معتقد است که فرهنگ مؤسسه‌ای مثل آرتور اندرسون از رفتار حرفه‌ای، به رفتار حریصانه تغییر کرده و بازگشت به فرهنگ حرفه‌ای ضروری است (ص ۲۳).

ضرورت برقراری فرهنگ و رفتار اخلاقی تا حدی است که بسیاری از سازمان‌های بزرگ در برابر فشارهای قانونی و محیطی با برقراری فرهنگ‌های اخلاقی در سازمان‌ها، واکنش نشان دادند. رفتار حرفه‌ای و اخلاقی از سوی مدیران مالی، افراد تحصیل کرده، هیئت‌های نظارتی، مجالس قانونگذاری و صاحبکاران ضروری به نظر می‌رسد (ویور و همکاران ۱۴، ۱۹۹۹: ۲۸۳). برخی از پژوهشگران معتقدند که فرهنگ سازمانی، از جمله مواردی است که رهبران سازمان‌ها باید مورد توجه قرار دهند. فروپاشی آرتور اندرسون، فرصتی برای پرورش فرهنگ اخلاقی به وسیله رهبران است (جنکینز و همکاران ۱۵، ۲۰۰۸: ۴۶).

با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهای کاربردی به شرح زیر ارائه می‌شود:

(۱) یکی از مهم‌ترین مقولات سازمانی که از منظر علمی، عملی و اعتقادی توجه ویژه‌ای به آن می‌بذول شده است، ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاقی برای سازمان‌های امروزی است. نتایج این پژوهش نشان داد که فرهنگ سازمانی اخلاقی نتوانسته تأثیری بر رفتار غیرعادی مدیران مالی داشته است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود مدیران سازمان‌ها و موسسات توجه بیشتری نسبت به ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاقی داشته باشند.

۲) یکی از معضلاتی که همواره در زمینه رفتار غیرعادی مدیران مالی وجود دارد، وضعیت اخلاقی مدیران مالی است. نتایج پژوهش نشان داد که وضعیت اخلاقی مدیران مالی بر رفتار غیرعادی آن‌ها تأثیر نداشته است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود که زمان ورود افراد به حرفه حسابداری به این مورد توجه بیشتری شده و مؤسسات حسابداری با برگزاری دوره‌های آموزشی، اهمیت موضوع را برای آنان تبیین کنند.

فهرست منابع

- ۱) آقای، علی؛ سیدنژاد فهیم، سید رضا (۱۳۸۵) حسابرسی، انتشارات سازمان سنجش.
- ۲) بزرگ اصل، موسی (۲۰۰۰). بیانیه مفاهیم استقلال: چارچوب نظری استقلال حسابرس.
- ۳) کرمی، غلامرضا و بذرافشان، آمنه (۱۳۸۹). بررسی رابطه دوره تصدی حسابرس و گزارشگری سودهای محافظه کارانه در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بورس اوراق بهادار تهران، سال دوم، شماره ۷.
- ۴) سامانی پور، حسن، محمدی، تیمور، شاکری، عباس، تقوی، مهدی. (۱۳۹۹). الزامات نظارت احتیاطی کلان و تأثیر آن بر ثبات نظام بانکی ایران، فصلنامه اقتصاد مالی، ۱۴ (۵۲).
- ۵) فرج پور، مقداد، صالح اردستانی، عباس. (۱۳۹۹). شناسایی عوامل تاثیرگذار بر بازارگرایی براساس تکنولوژیهای نوین در صنعت بیمه به منظور ارائه الگو، فصلنامه اقتصاد مالی، ۱۴ (۵۳).
- ۶) حیدرزاده، رضا، خسروی پور، نگار. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی از دیدگاه کمک حسابرسان در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، چهارمین کنفرانس مدیریت، کارآفرینی و توسعه اقتصادی
- ۷) مهربان پور، محمدرضا، کرمی، غلامرضا، جندقی قمی، محمد. (۱۴۰۰). چارچوب سرمایه اجتماعی برای مؤسسات حسابرسی ایران، دوفصلنامه علمی حسابداری ارزشی و رفتاری، ۵ (۱۰).
- ۸) میرحافظ، امیر، برادران حسن زاده، رسول، محمدی، احمد، تقی زاده، هوشنگ. (۱۳۹۷). الگوی مفهومی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارشگری مالی در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان، پژوهش های حسابداری مالی، ۱۰ (۴).
- ۹) عباس زاده، محمد رضا، فدایی، مرتضی، مفتونیان، محسن، بابایی کلاریجانی، مائده. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط شفافیت مالی و اجتناب مالیاتی با توجه به مالکیت نهادی شرکتها (مطالعه موردی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران)، فصلنامه اقتصاد مالی، ۱۰ (۳۵).
- ۱۰) مولایی ایل ذوله، علی، نوراله زاده، نوروز، جعفری، سیده محبوبه، دارابی، رویا. (۱۳۹۹). بررسی مسئولیت اجتماعی شرکت و پاداش مدیران با گزارشگری متهورانه مالیاتی، فصل نامه اقتصاد مالی، ۱۴ (۵۲).
- 11) Acquaah, M. (2007). managerial social capital, strategic orientation, and organization performance in an emerging economy. strategic management journal, 28, 1235-1255.
- 12) Adger, w.n. (2003). social capital, collective action, and adaptation to climate change. Economic geography. 79(4), 387-404.
- 13) Dasgupta, P. & Seregeldin, I. (1999). social capital : a multifaced perspective. washington, D.C., the world bank.

- 14) Fukuyama, M.F. (2000). social capital and the modern capitalist economy: creating a high trust workplace. *stern business magazine*. 4(1).
- 15) Hassan, I., Hoi, C., Wu, Q., & Zhang, H. (2015). social capital and debt contracting: evidence from bank loans and public bonds. working paper, bank of finland research.
- 16) Helliwell, J.F., and Putnam, R.D. (2004). the social context of well-being, *philosophical transaction of the royal society B: Biological science*, 359(1449), 1435-1446.
- 17) Jha, A., and Chen, Y. (2015). Audit fees and social capital. *the accounting review*, 90(2), 611-639.
- 18) Onyx, J. & Bullen, P. (2000). measuring social capital in five communities, *journal of applied behavioral science*, 36(1), 23-42.
- 19) Soumyananda, D. (2007). social capital in the creation of human capital and economic growth: A productive consumption approach, *the journal of social economic sococo*, 14.32-48.
- 20) Ferdinand, A., G. Simon, Y., Jaggi, B. (2009). Earning equity: some evidence on the.
- 21) Jere, R. F., Micheal, D. Y. (2009). Big office size and audit quality. *The Accounting*.
- 22) Schlder, A. (2011). Audit quality an IAASB perspective.
- 23) Bouhawia M, Gugus I, Zaki B. (2015). The effect of working experience, integrity, competence and organizational commitment on audit quality. *IOSR Journal of Economics and Finance*; 6(4):60-67.
- 24) Brownlees, C. T., and Engle, R. F. (2017). SRISK: A conditional capital shortfall measure of systemic risk. *The Review of Financial Studies*, 30(1), 48-79.
- 25) Albuquerque, A.M., Zhu, J.L., 2019. Has Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act discouraged corporate investment? New evidence from a natural experiment. *Manag. Sci.* 65, 2947e3448.
- 26) Varasole karim, I., J. R. Graham, and C. R. Harvey. (2019). Managerial miscalibration. *The Quarterly Journal of Economics*. 128 (4): 1547-1584

یادداشت‌ها

¹ Dasgupta, Seregldin, Hassan, Hoti, Zhang

² Stenmark & Mumford

³ Rezaee

⁴ Validity

⁵ Confirmatory Factor Analysis

⁶ Factor Load

⁷ Cronbach's Alpha Coefficients

⁸ Linear Regression Analysis

⁹ PLS, Amos & Lisrel

¹⁰ Jöreskog