

Providing qualitative model of financial reporting based on the components of ethics, social responsibility and tone management and prioritization of indicators in accounting and auditing firms

Rohollah vafaei pour¹, Mostafa Ghasemi², Abdolreza Mohseni³

Received: 2021/07/20
Approved: 2021/09/13

Research Paper

Abstract

Financial reporting is one of the most important sources of information for legislators, shareholders, analysts and other stakeholders. These reports will be useful to users if they are understandable. Therefore, the readability of financial statements is of particular importance. The present study is an exploratory combined research that aims to provide a qualitative model of financial reporting readability based on disclosure of social responsibility, professional ethics and tone management (reporting tone) and their prioritization. The qualitative model of the research includes 3 main structures (disclosure of social responsibility, professional ethics and tone management (reporting tone) that each structure consists of 3 criteria and each criterion has 3 sub-criteria. In the prioritization section (based on fuzzy nonlinear preferences technique), indicators of skill, competence and professional reporting, accrued earning management, real and fraudulent reporting, providing accurate and realistic information were selected as the most important ethical indicators, respectively. One of the main purposes of financial reporting is to provide the information needed to make decisions to the organization's stakeholders or market analysts. Considering that social responsibility disclosure, professional ethics and tone management (reporting tone) are among the factors that have received less attention, despite their effects on readability of financial reporting, they have been discussed in the present study.

Key Words: financial reporting readability, social responsibility disclosure, professional ethics, tone management, prioritization

 10.22034/ARJ.2021.247702

1 Accounting group, Islamic Azad university, Bushehr, Iran. da.rvafaei@iaubushehr.ac.ir

2. Accounting group, Islamic Azad university, Bushehr, Iran. (Corresponding Author)
m.ghasemi@iaubushehr.ac.ir

3. Accounting group, Islamic Azad university, Bushehr, Iran. rmohseni@iaubushehr.ac.ir
<http://article.iacpa.ir>

مدل کیفی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر مؤلفه‌های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن و اولویت‌بندی شاخص‌ها در مؤسسات حسابداری و حسابرسی

روح اله وفایی پور^۱، مصطفی قاسمی^۲، عبدالرضا محسنی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۲۲

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

گزارش‌های مالی، از جمله مهم‌ترین منابع اطلاعاتی برای قانون‌گذاران، سهامداران، تحلیلگران و سایر ذی‌نفعان به شمار می‌آیند. این گزارش‌ها در صورتی که قابل فهم باشند، برای استفاده‌کنندگان مفید خواهند بود. بنابراین خوانایی گزارش‌های مالی در مؤسسات حسابداری و حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. مطالعه‌ی حاضر یک پژوهش آمیخته اکتشافی است که با هدف ارائه‌ی مدل خوانایی گزارشگری مالی مبتنی افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) و اولویت‌بندی آن‌ها در مؤسسات حسابداری و حسابرسی صورت پذیرفته است. مدل کیفی پژوهش شامل ۳ سازه‌ی اصلی (افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) است که هر سازه از ۳ معیار تشکیل شده است و هر معیار دارای ۳ زیرمعیار می‌باشد. در بخش اولویت‌بندی (بر مبنای تکنیک ترجیحات غیرخطی فازی)، شاخص‌های مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای، مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری متقربانه، ارائه‌ی اطلاعات صحیح و واقع بینانه به ترتیب به عنوان مهم‌ترین شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای، مدیریت لحن و افشای مسئولیت اجتماعی، انتخاب شدند. با توجه به این که افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) از جمله عواملی هستند که علی‌رغم این که بر خوانایی گزارشگری مالی تأثیر دارند، کمتر مورد توجه قرار گرفته در پژوهش حاضر مورد مطالعه قرار گرفتند.

واژه‌های کلیدی: خوانایی گزارشگری مالی، افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای، مدیریت لحن، اولویت‌بندی

doi: 10.22034/ARJ.2021.247702

da.rvafaei@iaubushehr.ac.ir

m.ghasemi@iaubushehr.ac.ir

rmohseni@iaubushehr.ac.ir

http://article.iacpa.ir

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

۲. گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. (نویسنده مسئول)

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

۱- مقدمه

گزارش‌های مالی^۱، از جمله مهم‌ترین منابع اطلاعاتی برای قانون‌گذاران، سهامداران، تحلیلگران و سایر ذی‌نفعان^۲ به شمار می‌آیند. این گزارش‌ها در صورتی که به آسانی قابل فهم باشند، برای استفاده‌کنندگان مفید خواهند بود. بنابراین خوانایی^۳ گزارش‌های مالی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (حسن، ۲۰۱۷). یکی از هدف‌های اصلی گزارشگری مالی، ارائه‌ی اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری به ذی‌نفعان سازمان و یا تحلیلگران بازار است. بدین منظور ارائه‌ی اطلاعات مالی مناسب حائز اهمیت زیادی است. در این راستا یکی از شاخص‌هایی که می‌تواند به ارائه‌ی مناسب صورت‌های مالی کمک کند، خوانایی است که به افزایش درک استفاده‌کنندگان نسبت به ادعای مدیریت کمک می‌کند (فرخ، ۱۳۹۷). مطلوب نبودن سطح خوانایی گزارشگری مالی، نقطه ضعف بزرگی برای یک سازمان محسوب می‌شود. به عنوان مثال سرمایه‌گذاران ممکن است به علت پیچیدگی و مبهم بودن گزارش سازمان، نتوانند اطلاعات مورد نظر خود را پیدا کنند. از این رو یا در جستجوی اطلاعات مورد نظر از منابع برون سازمانی برمی‌آیند و یا در همین مرحله از سرمایه‌گذاری انصراف می‌دهند (لافران، مک دونالد، ۲۰۱۴). به طور خلاصه، سرمایه‌گذاران به صورت‌های مالی خواناتر، بیشتر اعتماد و اطمینان می‌کنند و تصمیمات خود را راحت‌تر اخذ می‌کنند. صورت‌های مالی ناخوانا احساس اعتماد و اطمینان را در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کاهش می‌دهد (باقری ازقندی، ۱۳۹۷).

عوامل زیادی می‌توانند بر خوانایی گزارشگری مالی مؤثر باشند. یکی از این عوامل، میزان موفق بودن سازمان در رعایت و انجام مسئولیت‌های اجتماعی مربوطه است. مسئولیت‌پذیری اجتماعی^۴ به عنوان ابزاری راهبردی برای افزایش ارزش و پایداری شرکت در درازمدت، از طریق ایجاد روابط مثبت با جامعه، رعایت قوانین و مقررات و اعمال رویه‌های اخلاقی است (اسدی، ۱۳۹۷). در طول چند دهه گذشته مفهوم مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها برجسته‌تر شده است به نحوی که شرکت‌ها باید در خصوص زیست محیطی، عملکرد اجتماعی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی همزمان به مردم و ذی‌نفعان پاسخگو باشند (لیورت^۵، ۲۰۱۶). با پیشرفت جوامع و توجه به حقوق بشر، افزون بر مسئولیت متداول شرکت‌ها یعنی سوددهی، مسئولیت شرکت‌ها در قبال جامعه و محیط نیز مورد توجه قرار گرفته است. سهامداران^۶ دیگر تنها ذی‌نفعان شرکت نیستند بلکه شهروندان، مشتریان، کارکنان و دولت و حتی نسل‌های آینده نیز ذی‌نفعان شرکت محسوب می‌شوند. هم‌اکنون شرکت‌های زیادی در سراسر جهان، به این مسئولیت خود واقف بوده و در جهت ایفای آن تلاش می‌کنند. گزارشگری مسئولیت‌های اجتماعی، ابزاری برای ارزیابی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها است و با استفاده از آن شرکت‌ها می‌توانند اقدامات خود را در جهت ارتقای کیفیت زندگی آحاد جامعه به اطلاع کلیه افراد جامعه و نهادهای ذی‌نفع برسانند (خواجوی، اعتمادی جوربانی، ۱۳۹۴). از این‌رو در طول چند سال اخیر شرکت‌های زیادی در سراسر جهان مباحث مربوط به سه جنبه گزارشگری را آغاز کرده‌اند که این گزارش‌ها باید در مورد وضعیت اقتصادی، اجتماعی و محیطی بنگاه اقتصادی، اطلاعاتی را ارائه کند (براون لیبورد، زامورا، ۲۰۱۷).

یکی دیگر از عواملی که می‌تواند بر خوانایی گزارشگری مالی مؤثر باشد، رعایت اخلاق حرفه‌ای^۷ می‌باشد. در سال‌های اخیر پیشرفت‌های شگرفی در توسعه‌ی توانایی فنی حسابداران^۸ مطرح شده است اما کماکان در زمینه‌ی اصول حرفه‌ای اخلاقی، این حرفه با چالش‌های زیادی روبه‌رو بوده است. حرفه‌ی حسابداری به دلیل برخی رخداد فعالیت‌های غیراخلاقی، اعتبار و شهرت قبلی خود را از دست داده و در موقعیت تحقیرکننده‌ای قرار گرفته است. بدیهی است که حرفه‌ی حسابداری برای بازپس‌گیری جایگاه مناسب خود و اعاده‌ی حیثیت مجدد باید اعتماد عمومی جامعه را جلب کند (آقازاده، ۱۳۹۶). آینده‌ی حرفه‌ی حسابداری به رهبران و رهبری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای بستگی دارد. از این رو لازم است رهبران با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی، حسابداران را به‌سوی رفتار شرافتمندانه سوق دهند. بدیهی است که با انجام این کار، حرفه‌ی حسابداری در آینده می‌تواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی و موفقیت و رفاه ملت‌ها ادامه دهد. این موضوع زمانی تحقق خواهد یافت که حسابداران متعهد به رعایت اصول اخلاقی باشند. (حاجی پور، برزگر، ۲۰۲۰). پیچیدگی متن یادداشت‌های توضیحی، صورت‌های مالی منجر به ابهام مطالب و عدم درک آن برای سرمایه‌گذاران می‌شود و از طرفی می‌توان به عنوان رویکردی برای پنهان سازی اطلاعات استفاده شود. لذا حسابداران و حسابرسان برای بررسی سطح مطلوبیت اطلاعات مالی ارائه شده لازم است از ساز و کارهای مناسبی استفاده کنند و خود را در مقابل افزایش ریسک‌های حسابرسی مصون سازند که در این زمینه رعایت اخلاق، ضوابط و مراقبت‌های حرفه‌ای کمک شایانی به این مسئله می‌نماید (بشیری منش، صمیمی، ۱۴۰۰).

از دیگر عواملی که به نظر می‌رسد رابطه‌ی نزدیکی با خوانایی گزارشگری مالی داشته باشد، مدیریت لحن گزارشگری مالی است. نوع نوشتار در گزارش‌های مالی و تن صدا و لحن در جلسات در هنگام ارائه‌ی گزارش باعث ایجاد تغییر در برداشت استفاده‌کنندگان می‌شود. به طور کلی لحن خوش‌بینانه و بدبینانه ابزاری است که مدیران در گزارش‌های غیرعددی، توضیحی و حتی شفاهی به کار می‌گیرند (رهنمای رودشتی، محسنی، ۱۳۹۵). بنابراین مانند خواندن، لحن می‌تواند بر تصمیم‌گیری کاربران گزارش سالانه تأثیر داشته باشد. تغییرات در «لحن» با واکنش‌های کوتاه مدت بازار همراه است (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴). لحن کلامی «یک ابزار است که مردم از آن (گاهی ناخواسته) برای ایجاد برداشت‌های متمایز اجتماعی استفاده می‌کنند (هارت و همکاران، ۲۰۱۳)؛ و به عنوان معنای ارتباطی در حوزه‌ی حسابداری، ظرفیت تأثیرگذاری بر تصمیم‌های مدیران دارد (مورتنسن، فیشر، ۲۰۱۱). بنابراین انتظار می‌رود به طور خاص، واقع‌گرایی و اطمینان به عنوان دو مؤلفه‌ی مهم لحن، خوانایی را تحت تأثیر قرار دهند (شرت، پالمر، ۲۰۰۸). از این‌رو مدیران شرکت‌ها از روی قصد، سودهای گزارش شده را با استفاده از انتخاب سیاست‌های حسابداری خاص، تغییر در برآوردهای حسابداری و اقلام تعهدی، دستکاری می‌کنند تا به هدف‌های موردنظر خود برسند. همچنین مطالعات نشان داده‌اند که کنترل داخلی مناسب بر اعمال مدیریت سود توسط مدیران تأثیر می‌گذارد، در نتیجه مدیران می‌توانند از طریق پیام مدیرعامل، و به کارگیری مدیریت لحن به‌طور بالقوه رفتار مدیریت سود را پنهان کنند و در نتیجه

موجب گمراهی استفاده‌کنندگان درباره شرکت شود (سلیمانی، ۱۳۹۶). با توجه به مطالب بیان شده و اهمیت خوانایی گزارشگری مالی، مسأله اصلی این تحقیق این است که مدل خوانایی گزارشگری مالی بر اساس افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن و اولویت‌بندی مؤلفه‌های هر کدام از این سه متغیر چگونه است؟

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱- خوانایی گزارشگری مالی

امروزه بحث و نگرانی‌هایی در خصوص پیچیدگی در نظام‌های گزارشگری مالی جاری در کل دنیا اهمیت فزاینده‌ای یافته است. اگر بازار به اطلاعات مبهم، دشوار، پیچیده و طولانی گزارش‌های سالانه شرکت‌ها واکنش ناقصی نشان دهد، مدیران انگیزه پیدا می‌کنند تا در شرایط بد، گزارش‌های خود را به همین شکل ارائه دهند (ابراهیمی، ۱۳۹۱). اطلاعات مالی و غیرمالی سازمانها باید در کوتاه‌ترین زمان بعد از پایان سال مالی در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد، در غیر این صورت با گذشت هرچه بیشتر زمان ارزش اقتصادی این اطلاعات کمتر خواهد شد (ایزدی و همکاران، ۱۳۹۳). نتیجه‌ی دو سال مطالعات کمیته‌ای وابسته به کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا که در سال ۱۹۶۹ میلادی منتشر شد، نشان داد که همه‌ی ذی‌نفعان قادر به فهم گزارش‌های پیچیده نیستند و بهتر است سازمانها از انتشار گزارش‌های پیچیده، مبهم و طولانی خودداری نمایند (سرهنگی و همکاران، ۱۳۹۳). در این خصوص دو نظریه وجود دارد. نظریه‌ی مدیریت مبهم^۱ چنین بیان می‌کند که مدیران سازمان‌هایی که دارای عملکرد ضعیفی هستند، به منظور گرفتن بازخورد زمانی طولانی‌تر از سوی بازار، تمایل دارند اطلاعات را به صورت مبهم، طولانی و پیچیده گزارش کنند (آجینا و همکاران، ۲۰۱۹؛ بلومفیلد، ۲۰۰۸). در نقطه‌ی مقابل، نظریه علامت‌دهی^۱ عنوان می‌کند که مدیران شرکت‌های موفق که سازمانشان دارای عملکرد مطلوب بوده است تمایلی به انتشار گزارش‌های مبهم، طولانی و پیچیده ندارند بلکه برعکس سعی دارند گزارش‌های مالی را به صورت کاملاً خوانا و واضح‌تر کنند (حسن، ۲۰۱۷). خوانایی، نشان‌دهنده‌ی میزان سهولت خواندن و فهمیدن متون است. یک متن خوانا متنی است که خواننده بتواند آن را به راحتی بخواند و مفهوم آن را درک کند. بنابراین گزارش‌های مالی منتشره از سوی سازمانها هنگامی از درجه‌ی مطلوبیت برخوردار هستند که به آسانی برای خوانندگان حرفه‌ای و حتی غیر حرفه‌ای قابل درک باشند (پرویز کورنده، ۱۳۹۵). بدین منظور کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، شرکت‌ها را تشویق می‌کند تا در ارائه‌ی انواع گزارش‌های خود از انگلیسی روان، خوانا و قابل فهم استفاده کنند. در ادبیات دانشگاهی نیز همواره به اهمیت مفهوم خوانایی و انتشار گزارش‌هایی با خوانایی بالا تأکید می‌شود (لی، ۲۰۱۰؛ لیبای، امت، ۲۰۱۴؛ لو و همکاران، ۲۰۱۷).

۲-۲- افشای مسئولیت اجتماعی

منظور از مسئولیت اجتماعی این است که به دلیل این که سازمانها نهادی اجتماعی هستند

و با جامعه تعامل دارند، بنابراین بر جامعه خود تأثیر زیادی دارند؛ از این رو فعالیت آن‌ها نباید تأثیر منفی بر جامعه داشته باشد و در صورت زیان رساندن بر جامعه، باید سعی در جبران داشته باشند (مشبکی، خلیلی شجاعی، ۱۳۸۹). مسئولیت اجتماعی هم‌راستایی میان اهداف، سیاست‌ها و فعالیت‌های سازمان با منافع سهامداران، مشتریان، کارکنان، سرمایه‌گذاران و عموم جامعه می‌باشد (حاجیه‌ها، سرافراز، ۱۳۹۳). در واقع مسئولیت اجتماعی مجموعه وظایف و تعهداتی است که سازمان بایستی در قبال جامعه پیرامون خود انجام دهد (بارنی، گریفین، ۲۰۱۰). مسئولیت اجتماعی دارای ۴ بعد است. بعد اول بعد اقتصادی و هدف اولیه و نهایی هر سازمان یعنی کسب سود را نشان می‌دهد. دومین بعد، بعد قانونی است که از آن به عنوان التزام اجتماعی نیز یاد می‌شود. بر اساس التزام اجتماعی مسئولیت اجتماعی، سازمانها باید در چارچوب قوانین و مقررات عمومی رفتار کنند. سومین بعد، بعد اخلاقی است که از آن به عنوان پاسخگویی اجتماعی نیز یاد می‌شود. بر این اساس، سازمانها باید فعالیت خود را در چارچوب ارزش‌ها، باورها و اعتقادات مردم جامعه انجام دهند. چهارمین بعد، بعد عمومی و ملی است که از آن به عنوان پاسخگویی اجتماعی نیز یاد می‌شود. بر این اساس سازمانها باید فعالیت‌های خود را بارعایت مصالح ملی و عمومی انجام دهند (مشبکی، خلیلی شجاعی، ۱۳۸۹). به طور کلی ۳ رویکرد در خصوص مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها وجود دارد. بر اساس رویکرد اول یا نظریه کلاسیک، هدف سازمانها به حداکثر رساندن سود در چارچوب کاملاً اخلاقی و حقوقی می‌باشد. بر اساس نظریه دوم یا دیدگاه مسئولیت‌پذیری نیز هدف مدیران سازمانها حداکثر کردن سود می‌باشد با این تفاوت که باید بین حقوق ذی نفعان سازمان و عامه مردم تعادل و هماهنگی ایجاد شود. بر اساس نظریه سوم یا دیدگاه عمومی، سود هدف نهایی سازمان نیست، طبق این دیدگاه سازمان باید هم به دنبال کسب سطح مناسبی از سود باشد و هم سطح مطلوبی از اقدامات اجتماعی را انجام دهد (کیائی درونکلا، ۱۳۹۳).

۲-۳- اخلاق حرفه‌ای

حسابداری نقشی کلیدی در پیشرفت اقتصادی و اجتماعی جوامع مختلف ایفا می‌کند. در این بین، استانداردهای اخلاقی به عنوان خصوصیت مهم حرفه حسابداری شناخته شده‌اند (متحدین، ۱۳۹۰). یکی از انتظاراتی که جامعه و ذی‌نفعان بنگاه‌های اقتصادی از حرفه حسابداری دارند، پایبندی کمال و تمام حسابداران، به اخلاق حرفه‌ای می‌باشد (سهرابیانی، ۱۳۹۴). رفتارهای غیراخلاقی شرکت‌های آمریکایی منجر به شکست‌ها و رسوایی‌های ابتدای قرن ۲۱ گردید. حرفه‌ی حسابداری به دلیل ماهیت شغلی آن، در معرض تقلب و فساد مالی است؛ بنابراین اخلاق حسابداری می‌تواند مانند یک سد محکم، به عنوان یک عامل اصلی در پیشگیری از جرائم مالی احتمالی قرار بگیرد (حسین‌زاده، ۱۳۹۶). ضوابط رفتاری و اخلاقی در حرفه حسابداری عمومی، آئین رفتار حرفه‌ای نامیده می‌شود (امینی‌خواه، ۱۳۹۱). اخلاق حرفه‌ای شامل مؤلفه‌های «فایده‌گرایی، وظیفه‌گرایی، عدالت فراگیر، آزادی‌گرایی و خیرگرایی» است. در اصول راهبردی

اخلاق، ملاک نهایی ارزیابی، «فایده‌گرایی، وظیفه‌گرایی، عدالت فراگیر و آزادی‌گرایی» است، در حالی که بنا به نظریه‌ی خیرگرایی، خداوند ملاک نهایی اخلاق است (امیری و همکاران، ۱۳۸۹). بر اساس نظریه‌ی فایده‌گرایی، ملاک، مطلوبیت به دست آمده برای اکثریت جامعه است. بر اساس نظریه وظیفه‌گرایی، صرف انجام وظیفه بدون در نظر گرفتن نتیجه، معیار ارزیابی میزان اخلاقی بودن یک رفتار می‌باشد. در عدالت فراگیر، عملی را که موجب افزایش همکاری بین اعضای جامعه شود می‌تواند درست و عادلانه و مناسب و بنابراین، اخلاقی نامید بر اساس نظریه‌ی آزادی‌گرایی، عمل اخلاقی عملی است که به آزادی فردی ضربه نزند (رفیعی، کوشا، ۱۳۸۶. بالاخره تقرب به خدا در نظریه‌ی خیرگرایی هدف نهایی اخلاق است (فرامرز قراملکی، ۱۳۸۴).

۴-۲- مدیریت لحن (لحن گزارشگری)

زبان و کلمات ابزارهای ارتباط و انتقال افکار و احساسات هستند (آباربانل و کیم، ۲۰۱۰). منظور از لحن، میزان مثبت یا منفی بودن گزارش‌های توضیحی مدیران است. مدیران در گزارش‌های مربوط به پیش‌بینی عملکرد نسبت به صورت‌های مالی، امکان به‌کارگیری لحن‌های مختلف متناسب با اهداف مدیریتی را دارند (بیداخویدی، ۱۳۹۷). لحن استفاده شده در اطلاعات کیفی گزارش، زمینه‌ای مناسب برای افشای اطلاعات فراهم می‌کند، هم‌چنین فرصتی برای مدیران فراهم می‌آورد تا انتظار خود از عملکرد آتی شرکت را نمایان سازد. از همین رو گزارش پیش‌بینی سود حاوی کلمات مثبت و کلمات منفی می‌باشد. در واقع، زبان نیز یک سیستم قراردادی منظم از آواها یا نشانه‌های کلامی یا نوشتاری است که توسط انسانهای متعلق به یک گروه اجتماعی یا فرهنگی خاص، برای نمایش و فهم ارتباطات و اندیشه‌ها به کار برده می‌شود (غلامی مقدم، ۱۳۹۶). با توجه به اینکه لحن، یک متغیر کیفی می‌باشد، باید ابتدا اقدام به کمی نمودن آن‌ها کرده، سپس به مطالعه‌ی تأثیر آن بر عوامل مورد نظر پرداخت. مدیریت لحن (نوشتار) می‌تواند زمینه‌ی انگیزه‌ی فرصت‌طلبانه به منظور دستکاری اطلاعات بنیادی شرکت فراهم نماید (رهنمای رودپشتی، محسنی، ۱۳۹۵). رهنمای رودپشتی و همکاران با آزمون تأثیرات لحن، ساخت زبان و میزان تأثیرات ارائه شده در یادداشتهای توضیحی به این نتیجه رسیدند که چنانچه یادداشتهای توضیحی به صورت عینی نوشته شوند اما صراحت لازم را نداشته باشند تصمیم‌چندانی بر تصمیم سرمایه‌گذاران نخواهد داشت. در ارتباط با تأثیر لحن (مثبت/منفی) زبان در یادداشتهای توضیحی حسابداری بر رفتارهای قضاوتی سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، توافق نسبتاً کلی در بین پژوهشگران حسابداری وجود دارد و به نظر می‌رسد که نتایج همه‌ی پژوهش‌های انجام شده از این امر دفاع کرده‌اند (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۳).

۳- پیشینه‌ی پژوهش

میرحسینی و همکاران (۱۴۰۰) در مطالعه‌ی خود معیارهای مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابداران را اساس پژوهش‌های پیشین شناسایی و در نهایت تعداد ۲۵ زیرمؤلفه در قالب ۵ شاخص

به عنوان با اهمیت‌ترین عوامل اخلاق حرفه‌ای حسابدار تعیین شد. نتایج نشان داد از نظر خبرگان، زیرمؤلفه‌های حرفه‌ای‌گرایی و سازمانی نسبت به سایر معیارها اهمیت بیشتری داشته و بر توسعه پایدار رفتار ایمن و اخلاق حرفه‌ای حسابدار اثرگذار می‌باشد. یافته‌های پژوهش سادات کابلی و همکاران (۱۳۹۹) نشان داد، ارزش‌های انگیزشی مدیران هم به صورت مستقیم و هم با واسطه‌گری پایبندی به اخلاق حرفه‌ای، پیش‌بینی‌کننده رفتار متقلبانه مدیران واحد گزارشگر است. فرامرز و همکاران (۱۳۹۹) در مطالعه‌ی خود مدلی برای سنجش خوانایی بر مبنای نظر خبرگان به روش آنتروپی شانون ارائه کردند. به منظور سنجش روابط متغیر پنهان که در این پژوهش خوانایی گزارشگری مالی است، با گویه‌های سنجش آن، از تحلیل عاملی تأییدی در نرم‌افزار اسمارت پی ال اس استفاده شد. نتایج حاصل از پژوهش صمیمی (۱۳۹۹) نشان داد که بین خوانایی متن صورت‌های مالی با اظهارنظر حسابرسی، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی ارتباط معنادار وجود دارد ولی بین خوانایی متن صورت‌های مالی و چرخش حسابرس ارتباط وجود ندارد. نتایج مطالعه صالحی (۱۳۹۵) نشان داد که تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی‌طرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای در حرفه‌ی حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد. نتایج مطالعه درخشان‌مهر و همکاران (۱۳۹۸) نشان‌دهنده‌ی توان پیش‌بینی عملکرد حسابرسان مستقل از طریق مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی می‌باشد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که رابطه‌ی بین اخلاق حرفه‌ای و عملکرد حسابرسان مستقل، از طریق رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی، میانجی‌گری می‌شود. نتایج مطالعه سلیمانی (۱۳۹۶) بیانگر آن است زمانی که عملکرد مالی شرکت کاهش می‌یابد، احتمال مشاهده لحن مثبت غیر عادی در نامه‌ی مدیر عامل افزایش می‌یابد. همچنین، لحن غیرعادی در نامه‌ی مدیر عامل رابطه‌ی مثبتی با اقلام تعهدی غیرعادی دارد. یافته‌های پژوهش محمدعلی‌نیاعمران (۱۳۹۶) نشان داد که بین کیفیت گزارشگری مالی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه‌ی معناداری وجود دارد. یافته‌های پژوهش حسن و همکاران (۲۰۱۹) نشان داد شرکت‌هایی با خوانایی گزارشگری مالی بالاتر به دلیل عدم وجود ابهام در صورت‌های مالی گزارشگری مالی سالیانه، سودآورتر هستند. نتیجه مطالعه عرب‌صالحی (۱۳۹۴) نشان داد شرکت‌هایی که دارای گزارش‌های سالانه خواناتر هستند، سودآوری بیشتر، ریسک بیشتر و هزینه‌ی نمایندگی کمتری دارند. نتایج یافته‌های مطالعه اتیم و همکاران (۲۰۲۱) نشان داد که صلاحیت حرفه‌ای، بی‌طرفی حرفه‌ای و انصاف حرفه‌ای حسابداران تأثیر مثبت و قابل ملاحظه‌ای بر گزارشگری مالی دارد. بر این اساس در این مطالعه پیشنهاد شده است که مؤسسات غیردولتی باید تلاش کنند تا روند استخدام خود را در سایر افراد برای جذب مردان و زنان با استانداردهای اخلاقی بالا توسعه دهند. نتیجه مطالعه سیتیوم (۲۰۲۰) نشان داد توسعه مداوم حرفه‌ای، اخلاق حرفه‌ای و مهارت‌های حرفه‌ای حسابداران تایلندی تأثیر معناداری بر کیفیت گزارش مالی دارند. متغیرهای مستقل

قادر هستند ۵۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را پیش‌بینی کنند. نتایج پژوهش مابیل (۲۰۱۹) نشان داد شایستگی حسابداران، استقلال حسابداران، عینیت حسابداران و صداقت حسابداران تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی آن در سودان دارند. بر این اساس نویسندگان پیشنهاد کردند که مدیریت بانک‌های تجاری باید بخش‌های حسابداری خود را حرفه‌ای کرده و با اطمینان از شایستگی استخدام و فرصت‌های آموزشی شغلی، شایستگی را افزایش دهند. علاوه بر این، بانک‌های تجاری باید دائماً کارکنان حسابداری خود را در داخل توسعه دهند و از آن‌ها برای سمینارها یا کارگاه‌های آموزشی حمایت کنند.

با وجود این که نتایج برخی مطالعات دیگر نیز حاکی از ارتباط مثبت و معنادار بین افزایش مسئولیت اجتماعی و خوانایی گزارشگری مالی می‌باشد (نوری‌زاده، ۲۰۱۴؛ تقی‌زاده، ۲۰۱۵؛ چنگ و همکاران، ۲۰۱۵؛ چیانگ، شیائو، ۲۰۱۵)، در برخی پژوهش‌های دیگر نیز رابطه‌ی مثبت و معنادار بین اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی به تأیید رسیده است (صالحی، ۲۰۱۵) و سرانجام ارتباط معکوس و معنادار مدیریت لحن و خوانایی گزارشگری مالی (رهنمای رودپشتی، محسنی، ۱۳۹۵؛ داداشی، نوروزی، ۱۳۹۹؛ هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴؛ کارلسون، لمتی، ۲۰۱۵) در مطالعات پیشین مورد تأیید قرار گرفته است اما به صورت کلی بررسی‌های پیشین درباره‌ی خوانایی گزارشگری مالی حاکی از آن است که به جز در مطالعه فرامرز (۱۳۹۹) که به ارائه مدل خوانایی گزارشگری پرداخته شده است، اکثر پژوهش‌های انجام شده فقط به جنبه‌های خاصی از این مفهوم توجه شده است و عمدتاً با رویکرد قیاسی انجام شده است. همچنین در مطالعات قبلی، به شناسایی شاخص‌های مدیریت لحن نیز پرداخته نشده است. از این رو، در پژوهش حاضر مفهوم خوانایی گزارشگری مالی در بین خبرگان و همچنین نقش افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن در خوانایی گزارشگری مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد. از آن جا که خوانایی گزارشگری مالی دارای ماهیتی پیچیده و چند وجهی است و تحت تأثیر عوامل متعددی قرار دارد، در این پژوهش بررسی جنبه‌های نادیده گرفته شده در پژوهش‌های پیشین شناسایی و مورد بررسی قرار گرفته است.

۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع داده‌ها یک پژوهش آمیخته (ترکیبی) اکتشافی متوالی است که در آن ابتدا روش کیفی و سپس کمی انجام شده است. جامعه‌ی آماری این پژوهش را اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی (تهران و شیراز) شامل کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر و شریک مؤسسات حسابرسی و حساب‌رسان شاغل انفرادی، عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی تشکیل می‌دهند. از آن جا که آمار رسمی جامعه این پژوهش در دسترس نیست، می‌توان تعداد جامعه‌ی آماری را نامحدود فرض کرد. بر اساس فرمول انتخاب حجم نمونه در جامعه نامحدود حداقل حجم نمونه برابر با ۱۹۶ نفر تعیین شد:

$$z = \frac{Z^2_{1-\frac{\alpha}{2}} \times p \times q}{E^2} = \frac{(1/96)^2 \times 0/5 \times 0/5}{(0/07)^2} = 196$$

n = حجم نمونه

N = حجم یا اندازه تقریبی و تخمینی جامعه مادر

l = دقت برآورد یا میزان خطای حدی است (در این پژوهش ۰/۰۷ در نظر گرفته شده است).

P, q = نسبت افرادی که در رد/تأیید فرضیه‌ها نظر می‌دهند

Z_{α/۲} = عدد بحرانی توزیع سطح ۹۵ درصد اطمینان (α = ۰/۰۵)

اعضای نمونه‌ی آماری به شیوه نمونه‌گیری در دسترس، تعیین و در پژوهش شرکت داده شدند. با توجه به احتمال غیرقابل استفاده بودن برخی پرسشنامه‌ها، ۲۹۰ پرسشنامه توزیع شد که از بین آن‌ها، ۲۶۰ پرسشنامه قابل استفاده بود. دلیل انتخاب جامعه‌ی آماری مذکور این است که اطلاعات نسبتاً جامعی در خصوص وضعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها و روند عملکرد اقتصادی آن‌ها در اختیار دارند و همچنین می‌توان گفت که تنها منبع اطلاعاتی است که با استفاده از آن می‌توان به منابع اطلاعات مالی شرکت‌ها دسترسی داشته و الگوی پژوهش حاضر را مورد آزمون و مطالعه قرار داد. ابزار گردآوری داده‌ها نیز شامل پرسشنامه باز (جهت انتخاب شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای، افشای مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن)، پرسشنامه‌ی ۳۴ سؤالی مبتنی بر طیف پنج گزینه‌ای لیکرت (جهت انتخاب بهترین شاخص‌ها)، پرسشنامه‌ی ۵ سؤالی خوانایی گزارشگری مالی، و پرسشنامه‌ی ۳۶ سؤالی (۱۲ سؤال برای هر یک از سه متغیر) مبتنی بر مقایسات زوجی (جهت اولویت‌بندی شاخص‌ها) می‌باشد.

شناسایی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی، تعیین مهم‌ترین معیارها و زیرمعیارهای افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی با استفاده از تکنیک توزیع ۲ جمله‌ای، تحلیل عاملی اکتشافی مهم‌ترین معیارها و زیرمعیارهای افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی، ارائه‌ی مدل خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) و سرانجام اولویت‌بندی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی با استفاده از تکنیک ترجیحات غیرخطی فازی با استفاده از نرم‌افزار لینگو، گام‌های انجام این مطالعه هستند.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- انتخاب مهم‌ترین شاخص‌های مدیریت لحن، اخلاق حرفه‌ای و افشای مسئولیت

اجتماعی

جهت انتخاب شاخص‌های مدیریت لحن، اخلاق حرفه‌ای، افشای مسئولیت اجتماعی و خوانایی

گزارشگری مالی بر اساس نظرات اعضای نمونه آماری، از پرسشنامه‌ی باز استفاده شد. بر این اساس ۳۴ شاخص اولیه به شرح زیر شناسایی شدند:

۱-۱-۵- **شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی:** ۱- مالی و سرمایه‌گذاری ۲- بازرگانی، رشد و تغییرات بازار ۳- رشد اقتصادی، بهره‌وری و مالیات تکلیفی و عملکرد ۴- آموزش مشارکت و توسعه جامعه، حقوق و رویه‌های اشتغال ۵- آموزش حذف فساد، رشوه و پولشویی ۶- آموزش فعالیت‌های اجتماعی، آموزش و پرورش، هنر و پزشکی ۷- آموزش توسعه خدمات شهری و کاهش مصرف انرژی مشاوره شناسایی و کاهش آلاینده‌های صوتی، بصری، تنفسی و باز آفرینی ۸- مشاوره شناسایی و کاهش آلاینده‌های صوتی، بصری، تنفسی و باز آفرینی ۹- تدوین منشور زیست محیطی، اثرات و ارتقای محصولات و خدمات ۱۰- اهداف و الزامات برنامه‌ریز شرکت، تولید و مصرف زنجیره تأمین، مشتریان و مصرف‌کنندگان ۱۱- زنجیره‌ی تأمین، مشتریان و مصرف‌کنندگان

۱-۱-۵- **شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای:** ۱- استقلال، عینیت‌گرایی و بی طرفی ۲- ارائه اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه ۳- درستکاری ۴- عدم دریافت و اعطای هدایا ۵- عدم تضاد منافع و اطلاعات همراه‌کننده و نادرست ۶- داشتن صبر و شکیبایی ۷- مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای ۸- ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال جامعه و صاحبکار ۹- اعتماد آفرینی و ارائه اطلاعات بر مبنای ضوابط، استنباطها و پاسخگویی ۱۰- رازداری و ارتباطات شفاف ۱۱- رقابت‌طلبی و برتری جویی ۱۲- تهدیدهای اخلاقی، اختلال، تنبیه و انحراف ۱۳- داشتن عدالت، انصاف و وفاداری

۱-۱-۵- **شاخص‌های مدیریت لحن:** ۱- مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری متقلبانانه ۲- فرار مالیاتی و اهمر مالی ۳- مدیریت اظهارنظر غیرمقبول حسابرسی و نسبت‌های جاری و مالی ۴- تغییر و جهت دار کردن نگرش عملکرد مالی با پیچیدگی و طول متن ۵- انگیزه دست کاری و همراه کردن ادراک سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان ۶- اقدامات خصمانه و تبلیغ پتانسیل رفتار خودخواهانه ۷- فصاحت در توصیف و مدیریت نوشتار لحن غیر عادی ۸- محدودیت استانداردها و رویه‌های حسابداری ۹- تطابق لحن نوشتار کیفی و کمی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی ۱۰- جهت‌دار نمودن کیفیت سرمایه فکری و کارآفرینی

۱-۱-۵- **شاخص‌های خوانایی گزارشگری مالی:** پایداری سود، صحت پیش‌بینی‌های مدیریت، کاهش ریسک سقوط قیمت سهام، اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری و ارزیابی و قابلیت مقایسه واحدهای اقتصادی به منظور انتخاب مهم‌ترین شاخص‌های مدیریت لحن، اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی از تکنیک توزیع ۲ جمله‌ای استفاده شد. بر این اساس از بین ۳۴ شاخص شناسایی شده، ۲۷ شاخص شناسایی شد.

جدول ۱ شاخص‌های شناسایی شده از بین شاخص‌های اولیه‌ی افشای مسئولیت اجتماعی را نشان می‌دهد:

جدول (۱) شاخص‌های پذیرفته شده و و حذف شده افشای مسئولیت اجتماعی

شاخص	طبقه	فراوانی	نسبت مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معناداری
مالی و سرمایه گذاری	>۳	۲۴۲	۰/۹۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۱۸	۰/۰۷		
بازرگانی ، رشد و تغییرات بازار	>۳	۲۳۹	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۲۱	۰/۰۸		
رشد اقتصادی ، بهره وری و ...	>۳	۲۳۷	۰/۹۱	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۲۳	۰/۰۹		
آموزش مشارکت و توسعه جامعه ...	>۳	۲۳۸	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۲۲	۰/۰۸		
آموزش حذف فساد، رشوه و پولشویی	>۳	۲۴۶	۰/۹۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۱۴	۰/۰۵		
آموزش فعالیت‌های اجتماعی...	>۳	۲۳۹	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۲۱	۰/۰۸		
آموزش توسعه خدمات ...	>۳	۱۹۶	۰/۷۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۶۴	۰/۲۵		
مشاوره شناسایی... آفرینی	>۳	۲۰۷	۰/۸۰	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۵۳	۰/۲۰		
تدوین منشور .. محصولات و خدمات	>۳	۲۰۸	۰/۸۰	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۵۲	۰/۲۰		
اهداف و الزامات ...	>۳	۷	۰/۰۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۲۵۳	۰/۹۷		
زنجیره‌ی تأمین ، مشتریان و مصرف‌کنندگان	>۳	۶	۰/۰۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۲۵۴	۰/۹۸		

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

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

جدول (۲) شاخص‌های پذیرفته شده و و حذف شده اخلاق حرفه‌ای

شاخص	گروه	فراوانی	نسبت مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معناداری
استقلال ، عینیت گرایی و بی طرفی	گروه ۱	۲۳۳	۰/۹۰	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۲۷	۰/۱۰		
ارائه اطلاعات صحیح و واقع بینانه	گروه ۱	۱۹۶	۰/۷۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۶۴	۰/۲۵		
درستکاری	گروه ۱	۱۸۷	۰/۷۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۷۳	۰/۲۸		
عدم دریافت و اعطا هدایا	گروه ۱	۲۴۶	۰/۹۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۱۴	۰/۰۵		
عدم تضاد منافع و اطلاعات گمراه کننده و ...	گروه ۱	۲۵۲	۰/۹۷	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۸	۰/۰۳		
داشتن صبر و شکیبایی	گروه ۱	۲۵۱	۰/۹۷	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۹	۰/۰۳		
مهارت ، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای	گروه ۱	۲۴۳	۰/۹۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۱۷	۰/۰۷		
ایفای مسئولیت اقتصادی ، قانونی و ...	گروه ۱	۲۴۶	۰/۹۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۱۴	۰/۰۵		
اعتماد آفرینی و ارائه اطلاعات بر مبنای ...	گروه ۱	۲۱۸	۰/۸۴	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۴۲	۰/۱۶		
رازداری و ارتباطات شفاف	گروه ۱	۱۰	۰/۰۴	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۲۵۰	۰/۹۶		
رقابت‌طلبی و برتری جویی	گروه ۱	۶۴	۰/۲۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۱۹۶	۰/۷۵		
تهدیدهای اخلاقی، اخطار، تنبیه و ...	گروه ۱	۱۵	۰/۰۶	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۲۴۵	۰/۹۴		
داشتن عدالت، انصاف و وفاداری	گروه ۱	۲۲	۰/۰۸	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۲۳۸	۰/۹۲		

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

جدول ۳ شاخص‌های شناسایی شده از بین شاخص‌های مدیریت لحن را نشان می‌دهد:

جدول (۳) شاخص‌های پذیرفته شده و حذف شده مدیریت لحن

شاخص	طبقه	فراوانی	نسبت مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معناداری
مدیریت سود تعهدی، واقعی و ...	>۳	۱۹۶	۰/۷۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۶۴	۰/۲۵		
فرار مالیاتی و اهرم مالی	>۳	۲۰۴	۰/۷۸	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۵۶	۰/۲۲		
مدیریت اظهار نظر غیرمقبول حسابرسی و ...	>۳	۱۸۶	۰/۷۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۷۴	۰/۲۸		
تغییر و جهت دار کردن نگرش عملکرد مالی ...	>۳	۲۵۲	۰/۹۷	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۸	۰/۰۳		
انگیزه دست کاری و گمراه کردن ادراک ...	>۳	۲۴۲	۰/۹۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۱۸	۰/۰۷		
اقدامات خصمانه و تبلیغ پتانسیل رفتار ...	>۳	۲۳۷	۰/۹۱	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۲۳	۰/۰۹		
فصاحت در توصیف و مدیریت نوشتار لحن ...	>۳	۲۴۶	۰/۹۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۱۴	۰/۰۵		
محدودیت استاندارد ها و رویه‌های حسابداری	>۳	۲۳۸	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۲۲	۰/۰۸		
تطابق لحن نوشتار کیفی و کمی و کاهش ...	>۳	۲۳۹	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۲۱	۰/۰۸		
جهت‌دار نمودن کیفیت سرمایه فکری و ...	>۳	۶۰	۰/۲۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	<=۳	۲۰۰	۰/۷۷		

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

جدول ۴ شاخص‌های شناسایی شده از بین شاخص‌های خوانایی گزارشگری مالی را نشان می‌دهد:

جدول (۴) شاخص‌های پذیرفته شده و حذف شده خوانایی گزارشگری مالی

شاخص	گروه	فراوانی	نسبت مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معناداری
پایداری سود	گروه ۱	۲۲۸	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۲۲	۰/۰۸		
صحت پیش‌بینی‌های مدیریت	گروه ۱	۲۳۹	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۲۱	۰/۰۸		
کاهش ریسک سقوط قیمت سهام	گروه ۱	۲۴۲	۰/۹۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۱۸	۰/۰۷		
اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری	گروه ۱	۲۳۸	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۲۲	۰/۰۸		
ارزیابی و قابلیت مقایسه واحدهای اقتصادی	گروه ۱	۲۴۶	۰/۹۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۱۴	۰/۰۵		

همان‌گونه که در جدول ۴ مشخص است از بین ۵ شاخص مربوط به خوانایی گزارشگری مالی، هر ۵ شاخص انتخاب شدند.

۲-۵- تحلیل عاملی اکتشافی داده‌ها

جدول ۵ نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی را نشان می‌دهد:

جدول (۵) نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی

شاخص	بعد اقتصادی و مالی	بعد اجتماعی	بعد محیطی
مالی و سرمایه‌گذاری	۰/۶۲۴		
ارائه اطلاعات صحیح و واقع بینانه	۰/۶۲۲		
رشد اقتصادی، بهره‌وری و مالیات تکلیفی و عملکرد	۰/۶۸۳		
آموزش مشارکت و توسعه جامعه، حقوق و رویه‌های اشتغال		۰/۶۰۲	
آموزش حذف فساد، رشوه و پولشویی		۰/۶۴۴	
آموزش فعالیت‌های اجتماعی، آموزش و پرورش، هنر و پزشکی		۰/۵۱۱	
آموزش توسعه خدمات شهری و کاهش مصرف انرژی			۰/۵۲۱
مشاوره شناسایی و کاهش آلاینده‌های صوتی، بصری، تنفسی و باز آفرینی			۰/۵۳۶
تدوین منشور زیست محیطی، اثرات و ارتقاء محصولات و خدمات			۰/۵۷۵
مقادیر ویژه (بزرگتر از یک)	کل	۲/۶۴	۲/۰۸
	درصد واریانس	۰/۲۹۳	۰/۲۳۱
	تجمعی	۰/۲۹۳	۰/۵۲۴
KMO۸۳۴ = ۰/۱۱۱۱۷۸۱ = کای اسکور ۰/۰۰۰ = سطح معناداری			

براساس جدول (۵) می‌توان گفت که شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی در سه دسته‌ی کلی قرار گرفتند که با مشورت با خبرگان این سه دسته به ترتیب به نام‌های اقتصادی و مالی (۳) شاخص، اجتماعی (۳ شاخص) و محیطی (۳ شاخص) نام‌گذاری شدند. جدول ۶ نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای را نشان می‌دهد:

جدول (۶) نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای

شاخص	اخلاق تحلیلی و فرا اخلاق	اخلاق هنجاری	اخلاق کاربردی
استقلال، عینیت‌گرایی و بی طرفی	۰/۶۴۸		
ارائه اطلاعات صحیح و واقع بینانه	۰/۷۱۳		
درستکاری	۰/۵۹۷		
عدم دریافت و اعطا هدایا		۰/۶۱۹	
عدم تضاد منافع و اطلاعات گمراه کننده و نادرست		۰/۶۰۳	
داشتن صبر و شکیبایی		۰/۵۸۷	
مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای			۰/۵۸۳
ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال جامعه و صاحبکار			۰/۵۹۰
اعتماد آفرینی و ارائه اطلاعات بر مبنای ضوابط، استنباطها و پاسخگویی			۰/۵۴۴
مقادیر ویژه (بزرگتر از یک)	کل	۲/۳۴	۲/۰۳
	درصد واریانس	۰/۲۶۰	۰/۲۲۶
	تجمعی	۰/۲۶۰	۰/۴۸۶
KMO۸۴۰ = ۰/۱۱۱۳۴۹ = کای اسکور ۰/۰۰۰ = سطح معناداری			

براساس جدول ۶ می‌توان گفت که شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای در سه دسته کلی قرار گرفتند که با مشورت با خبرگان این سه دسته به ترتیب به نام‌های «اخلاق تحلیلی و فرا اخلاق (۳)

شاخص)، اخلاق هنجاری (۳ شاخص) و اخلاق کاربردی (۳ شاخص) نام‌گذاری شدند. جدول ۷ نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های مدیریت لحن را نشان می‌دهد:

جدول (۷) نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های مدیریت لحن

شاخص			گزارشگری مالی و مدیریت سود	مدیریت نوشتار و ادراک	کتمان اطلاعات بنیادی
مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری متقلبانه			۰/۵۶۷		
فرار مالیاتی و اهرم مالی			۰/۸۱۲		
مدیریت اظهارنظر غیرمقبول حسابرسی و نسبت‌های جاری و مالی			۰/۶۴۳		
تغییر و جهت‌دار کردن نگرش عملکرد مالی با پیچیدگی و طول متن				۰/۷۲۵	
انگیزه دست‌کاری و گمراه کردن ادراک سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان				۰/۶۱۴	
اقدامات خصمانه و تبلیغ پتانسیل رفتار خودخواهانه				۰/۵۳۶	
فصاحت در توصیف و مدیریت نوشتار لحن غیر عادی					۰/۵۷۷
محدودیت استانداردها و رویه‌های حسابداری					۰/۶۰۶
تطابق لحن نوشتار کیفی و کمی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی					۰/۶۲۹
مقادیر ویژه (بزرگتر از یک)			کل	۲/۳۹	۱/۷۶
			درصد واریانس	۰/۲۶۶	۰/۲۱۸
			تجمعی	۰/۲۶۶	۰/۴۸۴
KMO۸۵۳ = ۰/۳۶۳/۳۴ = کای اسکور = ۰/۰۰۰ = سطح معناداری					

براساس جدول ۷ می‌توان گفت که شاخص‌های مدیریت لحن در سه دسته کلی قرار گرفتند که با مشورت با خبرگان این سه دسته به ترتیب به نام‌های گزارشگری مالی و مدیریت سود (۳ شاخص)، مدیریت نوشتار و ادراک (۳ شاخص) و کتمان اطلاعات بنیادی (۳ شاخص) نام‌گذاری شدند. جدول ۸ نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های خوانایی گزارشگری مالی را نشان می‌دهد:

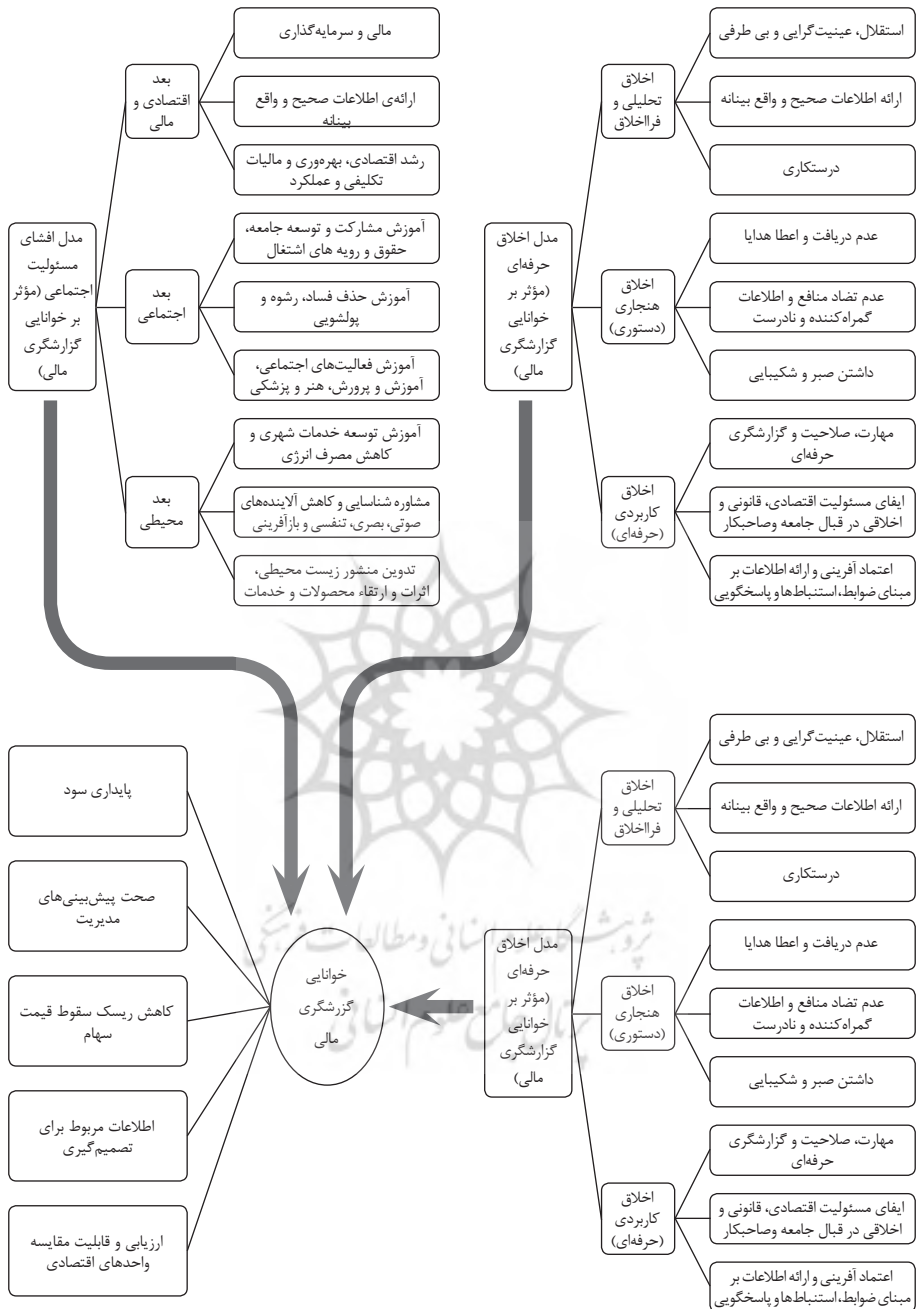
جدول (۸) نتایج تحلیل عاملی اکتشافی خوانایی گزارشگری مالی

شاخص		خوانایی گزارشگری مالی
پایداری سود		۰/۷۱۳
صحت پیش‌بینی‌های مدیریت		۰/۶۹۴
کاهش ریسک سقوط قیمت سهام		۰/۸۷۶
اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری		۰/۶۳۹
ارزیابی و قابلیت مقایسه واحدهای اقتصادی		۰/۵۶۵
مقادیر ویژه (بزرگتر از یک)		کل
		درصد واریانس
		تجمعی
KMO۸۱۵ = ۰/۴۲۵/۸۴ = کای اسکور = ۰/۰۰۰ = سطح معناداری KMO		

براساس جدول ۸ می‌توان گفت شاخص‌های خوانایی گزارشگری مالی در یک دسته قرار گرفتند.

۳-۵- مدل کیفی

بر مبنای مراحل انجام شده قبلی، مدل کیفی به صورت زیر می‌باشد:



شکل (۱) الگوی یکپارچه‌ی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری)

۳-۵- اولویت‌بندی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی با استفاده از تکنیک ترجیحات غیرخطی فازی

۳-۵-۲- اولویت‌بندی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی
 جداول ۹ تا ۱۱، ماتریس مقایسه‌ی زوجی معیارهای اصلی اخلاق حرفه‌ای بر اساس اعداد فازی و فازی مثلثی، کد برنامه‌ریزی غیرخطی، اوزان اهمیت زیرمعیارها و مقدار لاندا با توجه به نظر ۱۰ نفر از خبرگان و بر اساس اعداد فازی را نشان می‌دهد:

جدول (۹) ماتریس مقایسه زوجی زیرمعیارهای اخلاق تحلیلی و فرا اخلاق بر اساس اعداد فازی

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

جدول (۱۰) ماتریس مقایسه زوجی زیرمعیارهای اخلاق تحلیلی و فرا اخلاق بر اساس اعداد فازی مثلثی

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

جدول (۱۱) کد برنامه‌ریزی غیرخطی و وزن محلی شاخص‌ها

وزن محلی	زیرمعیارها	کد برنامه‌ریزی غیرخطی
۰/۴۴۷	اخلاق کاربردی (حرفه‌ای) (w1)	Max=landa; $(1.16 - 0.63) * \text{landa} * w2 - w1 + 0.63 * w2 \leq 0;$ $(1.90 - 1.16) * \text{landa} * w2 + w1 - 1.90 * w2 \leq 0;$ $(1.97 - 0.85) * \text{landa} * w3 - w1 + 0.85 * w3 \leq 0;$ $(3.59 - 1.97) * \text{landa} * w3 + w1 - 3.59 * w3 \leq 0;$ $(2.08 - 1.27) * \text{landa} * w3 - w2 + 1.27 * w3 \leq 0;$ $(2.96 - 2.08) * \text{landa} * w3 + w2 - 2.96 * w3 \leq 0;$ $w1+w2+w3 = 1; w1 \geq 0;$ $w2 \geq 0; w3 \geq 0;$
۰/۳۵۲	اخلاق هنجاری (دستوری) (w2)	
۰/۲۰۱	اخلاق تحلیلی و فرا اخلاق (w3)	
مقدار لاندا برابر با ۰/۶۵۴ به دست آمده است. مثبت بودن علامت آن، نشان از سازگاری ماتریس مقایسه زوجی دارد.		

بر اساس اوزان محلی معیارها و زیرمعیارهای محاسبه شده برای زیرمعیارهای ۳ مؤلفه‌ی اصلی اخلاق حرفه‌ای، اوزان نهایی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی) به شرح جدول ۱۲ است:

جدول (۱۲) اوزان و رتبه‌ی نهایی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی)

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

۳-۵- محاسبه‌ی اوزان معیارهای اصلی مدیریت لحن (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی) اوزان نهایی شاخص‌های مدیریت لحن (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی) به شرح جدول ۱۳ است:

جدول (۱۳) اوزان و رتبه‌ی نهایی شاخص‌های مدیریت لحن (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی)

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

۳-۵- محاسبه‌ی اوزان معیارهای اصلی افشای مسئولیت اجتماعی

اوزان نهایی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی) به شرح جدول ۱۴ است:

جدول (۱۴) اوزان و رتبه‌ی نهایی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی)

رتبه	وزن نهایی	وزن محلی	زیرمعیارها	معیارهای اصلی (وزن)
۱	۰/۱۷۱	۰/۴۳۸	ارائه‌ی اطلاعات صحیح و واقع بینانه	اقتصادی و مالی (۰/۳۹۱)
۳	۰/۱۲۴	۰/۳۱۸	رشد اقتصادی، بهره‌وری و مالیات تکلیفی و عملکرد	
۶	۰/۰۹۶	۰/۲۴۵	مالی و سرمایه‌گذاری	
۲	۰/۱۵۱	۰/۴۲۵	آموزش مشارکت و توسعه جامعه، حقوق و رویه‌های اشتغال	معیارهای اجتماعی (۰/۳۵۶)
۴	۰/۱۱۶	۰/۳۲۵	آموزش حذف فساد، رشوه و پولشویی	
۷	۰/۰۸۹	۰/۲۵۰	آموزش فعالیت‌های اجتماعی، آموزش و پرورش، هنر و پزشکی	
۵	۰/۱۰۸	۰/۴۲۸	آموزش توسعه خدمات شهری و کاهش مصرف انرژی	محیطی (۰/۲۵۳)
۹	۰/۰۷۲	۰/۲۸۴	مشاوره، شناسایی و کاهش آلاینده‌های صوتی، بصری، تنفسی و باز آفرینی	
۸	۰/۰۷۳	۰/۲۸۸	تدوین منشور زیست محیطی، اثرات و ارتقاء محصولات و خدمات	

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

خوانایی به احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک متن نوشته اشاره دارد. خوانایی گزارشگری مالی «شفافیت متن و موفقیت در فهم پذیر بودن اطلاعات مالی» تعریف شده است که کمک شایانی به درک اعداد و ارقام مندرج در صورت‌های مالی می‌کند و از اهمیت بسزایی برخوردار است (صفری گرایلی، پینه تویی، ۱۳۹۷). سرمایه‌گذاران، تحلیلگران و سایر ذی‌نفعان، به طور گسترده به اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های شرکت‌ها اعتماد می‌کنند. وضوح، شفافیت و درک این گزارش‌ها موضوعی است که استانداردها، حساب‌رسان و سرمایه‌گذاران به آن علاقه دارند و برای آن‌ها مهم است (لی، ۲۰۱۰). تغییرات اخیر در قوانین و گزارش‌های مالی، میزان افشاهای مورد نیاز در گزارش‌های سالانه را افزایش داده است (میلر، ۲۰۱۰). براساس فرضیه مدیریت مبهم، انگیزه مدیران می‌تواند موجب مبهم سازی و پنهان کردن اطلاعات از طریق افشاهای با شفافیت کمتر شود. مدیران می‌توانند اطلاعاتی را که به افشای آن‌ها تمایل ندارند، پنهان کرده و موجب دشواری درک گزارشگری مالی برای سرمایه‌گذاران شوند (بلومفلید، ۲۰۰۸). در این رابطه، لی (۲۰۰۸) معتقد است که مدیران، ماهیت انتقال خبر خوب یا ماهیت دائمی خبر بد را از طریق گزارش‌های سالانه پیچیده‌تر پنهان می‌کنند (لی، ۲۰۰۸). احمدی و قائمی (۱۳۹۷) نیز معتقدند که مدیران با استفاده از افشای پیچیده و طولانی، برخی از اطلاعات مد نظر

خود را از دید سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان مخفی نگه می‌دارند تا اخبار بد یا عملکرد بد آن‌ها در گزارش‌های شرکت به سادگی مشخص نشود (احمدی، قائمی، ۱۳۹۷). بنابراین سرمایه‌گذاران بر اساس قوانین و مقررات می‌توانند پس از مشخص شدن ارائه‌ی نادرست افشای مالی شرکت، برای انجام اقدامات قانونی مبادرت کنند (ابرنائی و همکاران، ۲۰۱۹).

گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی باید اطلاعات را به نحوی ارائه دهد که پاسخگوی نیازها و متناسب با دانش پایه‌ای استفاده‌کنندگان و بیان‌کننده ماهیت اطلاعات ارائه شده باشد و شواهد تجربی موجود نشان می‌دهد که هر چه پیچیدگی متن کمتر باشد میزان درک آن بالاتر می‌رود. بنابراین خوانایی گزارشگری مالی به عنوان یکی از معیارهای مالی می‌باشد که کیفیت گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد. در ادبیات حسابداری و مالی شناخت عواملی که درک کیفیت گزارش‌های مالی را از نظر اس‌تفاده‌کنندگان، دشوار یا آسان می‌سازد ضرورت دارد. این مطالعه به تدوین الگوی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) و اولویت‌بندی مؤلفه‌های هر شاخص پرداخت. بدین منظور بر اساس نظرات افراد نمونه‌ی آماری، ۳۴ شاخص اولیه‌ی تأثیرگذار افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن بر خوانایی گزارشگری مالی، شناسایی شدند. از بین شاخص‌های شناسایی شده اولیه، ۲۷ شاخص با استفاده از آزمون دو جمله‌ای انتخاب شدند. از بین شاخص‌های منتخب، با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی به ۳ دسته کوچکتر تقسیم شدند و با استفاده از تکنیک ترجیحات غیرخطی فازی به اولویت‌بندی میزان اثر شاخص‌ها بر خوانایی گزارشگری مالی پرداخته شد.

پای‌بند نبودن به اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری می‌تواند منجر به دستکاری گزارش‌های مالی و ارائه‌ی اطلاعات غیرواقعی شود. واضح است که صرف تدوین قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری شرط لازم است اما کافی نیست. این استانداردهای حسابداری هنگامی که با اخلاق حرفه‌ای همراه شوند، می‌تواند به بهبود خوانایی گزارشگری مالی منجر شود. مدیریت لحن گزارشگری مالی (نوع نوشتار در گزارش‌های مالی و تن صدا و لحن در جلسات در هنگام ارائه‌ی گزارش‌ها)، به صورت خوش‌بینانه یا بدبینانه می‌تواند منجر به گمراه شدن ذی‌نفعان شود. مدیریت لحن گزارشگری مالی، ابزار قدرتمندی در دستان مدیران شرکت‌ها است که با به‌کارگیری آن می‌توانند بر خوانایی گزارشگری مالی تأثیر عامدانه و آگاهانه‌ای به نفع اهداف موردنظر خود، بگذارند. همچنین یکی از مهم‌ترین وظایف شرکت‌ها که در قالب مسئولیت اجتماعی محقق می‌گردد، کمک به بهبود وضعیت اقتصادی و رفاه جامعه است. از سوی دیگر گزارشگری مالی نیز با هدف ارائه اطلاعات صحیح برای تصمیم‌گیری درست مالی ذی‌نفعان و در نتیجه رشد اقتصادی انجام می‌شود. به نظر می‌رسد که عمل کردن شرکت‌ها در حوزه‌ی مسئولیت اجتماعی می‌تواند ابزاری مهم و کارگشا در راستای بهبود خوانایی گزارش‌های مالی آن‌ها باشد.

خوانایی گزارشگری مالی به عنوان عاملی تأثیرگذار بر تصمیم‌های سرمایه‌گذاری شرکت‌ها از موضوع‌های مورد توجه ادبیات مالی در سال‌های اخیر بوده است. به دلیل این‌که بسیاری

از تصمیم‌های اقتصادی بر اساس اطلاعات حاصل از گزارش‌های مالی اتخاذ می‌شود. بنابراین توجه به کیفیت اطلاعات تهیه شده برای استفاده‌کنندگان ضرورتی خاص دارد و افزایش کیفیت اطلاعات منتشره می‌تواند موجب کارآتر بودن سرمایه‌گذاری‌های شرکت‌ها و حفظ و توسعه‌ی منابع آن‌ها گردد (کارلسون، لمتی، ۲۰۱۵). بنابراین موضوع خوانایی گزارشگری مالی می‌تواند بر پایداری سود، صحت پیش‌بینی‌های مدیریت، کاهش ریسک سقوط قیمت سهام، دستیابی به اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری مدیریت، ارزیابی ریسک کشوری، رتبه‌ی پولشویی، اعتبار صورت‌های مالی بنگاه‌ها و پیامدهای مربوط از جمله هزینه‌ی سرمایه، تأمین مالی و سرمایه‌گذاری بنگاه‌ها تأثیر شگرفی بگذارد و از سوی دیگر، یکی از راه‌های افزایش اعتبار تجاری، کاستن از عدم تقارن اطلاعاتی موجود بین خریدار و فروشنده است. خریداران می‌توانند با افزایش کیفیت خوانایی گزارشگری مالی، اطلاعات بیشتری در خصوص وضعیت و عملکرد مالی خود به فروشندگان عرضه‌کننده، عدم تقارن اطلاعاتی موجود را کاهش دهند و از این طریق موجب افزایش اعتبار دریافتی از فروشندگان شوند.

براساس یافته‌های پژوهش از آن‌جا که خوانایی کیفیت گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد و اطلاعات ارزشمندی را درباره‌ی عملکرد مالی شرکت‌ها، افزایش شفافیت و فهم‌پذیری گزارش‌های مالی و محدود ساختن رفتار فرصت‌طلبانه مدیران فراهم می‌کند:

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

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

۳- به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود علاوه بر ارزیابی خود و حجم آزمون‌های حسابرسی و سایر عوامل، خوانایی و فهم‌پذیر بودن گزارش‌های مالی شرکت‌ها توجه داشته باشند تا چارچوب منسجم‌تری از قالب همگون افشای و گزارش‌های مالی خوانا، شفاف و قابل فهم برای سهامداران و سرمایه‌گذاران باشد.

۴- بیان اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای در نشریات، تدوین و تصویب ضوابط و آئین‌نامه‌ها اگر چه اقداماتی لازم و مفید است اما بدون تدوین و اجرای برنامه‌های بلندمدت برای افزایش میزان آگاهی‌های حسابداران در این زمینه و گسترش فرهنگ رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای نمی‌تواند تأثیر چندانی داشته باشد. تدوین و اجرای برنامه‌های آموزشی نیز اگرچه از الزامات است اما به خودی خود نمی‌تواند موجب سامان یافتن امور را فراهم نماید. برای اعتلای رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای

در کشور، کوشش و اقدامی همه جانبه توسط جوامع حسابداری حرفه‌ای، مؤسسات حرفه‌ای و حسابداران حرفه‌ای در سه سطح وضع قواعد، آموزش و اجرا و ضمانت اجرا لازم به نظر می‌رسد.

۵- همچنین پیشنهاد می‌شود که سازمانهای ناظر و حاکم بر حرفه حسابرسی دوره‌های آموزشی، کارگاه‌هایی در مورد استانداردهای حسابرسی و کار حرفه‌ای و قوانین اخلاقی حسابرسی به طور خاص برگزار کنند. یک ابزار تشویقی برای داشتن حسابرسان متعهد به اخلاق ایجاد شود، مبنای منطقی برای تعیین هزینه‌های حسابرسی تدوین شود، رقابت ناعادلانه محدود شود. همچنین برای توسعه‌ی تعهد مذهبی و تعمیق رفتار اخلاقی و دینی، برنامه آموزشی در دانشگاه‌ها ضرورت دارد. در نتیجه است دقت لازم بیشتری در مورد جنبه‌های اخلاقی حسابرسی و بهبود اخلاق حسابرسان به دلیل اهمیت و نقش برجسته آن در بررسی اطلاعات مالی شرکت‌ها، انجام دهند. همچنین آموزش اخلاق حرفه‌ای به دانشجویان علوم مالی می‌تواند منجر به کاهش تدریجی چالش‌های اخلاقی شود. با توجه به حرکت به سمت پذیرش و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی، ضرورت ارائه‌ی نگرش‌های نوین و یکپارچگی در آموزش ارزش‌ها و اصول اخلاق حرفه‌ای بیش از پیش احساس می‌شود. بنابراین جهت پاسخگویی کامل و جلب اعتماد افکار عمومی توصیه می‌شود که آموزش اخلاق حرفه‌ای در کنار سایر دروس و مباحث فنی مورد توجه قرار گرفته تا با آموزش‌های اخلاقی صحیح سعی شود، دانشجویان علوم مالی به سمت مسائل اخلاقی صحیح هدایت و از این طریق از فسادهای مالی جلوگیری شود و اثربخشی و کارایی فعالیت‌های حرفه‌ای نیز ارتقاء یابد.

۶- به مجامع حرفه‌ای مانند جامعه‌ی حسابداران رسمی و دیوان محاسبات پیشنهاد می‌شود با بررسی پژوهش‌های انجام‌گرفته در این حوزه و ترغیب اعضا برای فعالیت در این زمینه، اخلاق حرفه‌ای را در برنامه‌های آموزشی و تربیتی خود لحاظ کنند.

۷- با توجه به اهمیت موضوع، به مدیران و حسابداران پیشنهاد می‌شود به مقوله‌ی اخلاق، به‌ویژه به متغیرهای شناسایی‌شده در این پژوهش، توجه ویژه‌ی بیشتری داشته باشند. زیرا امروز جامعه‌ی حسابداری کشور به مباحث اخلاقی و افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای به‌شدت نیازمند است.

۸- به پژوهشگران توصیه می‌شود برای ترویج اخلاق در محیط حرفه‌ای و دانشگاهی، به تدوین الگوی اخلاق اخلاق حرفه‌ای حسابداران با استفاده از تکنیک نظریه داده‌بنیاد، ارائه‌ی مدل اخلاق حرفه‌ای حسابداران با استفاده از تکنیک مدل‌سازی ساختاری تفسیری، و فراتحلیل تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر عملکرد آن‌ها بپردازند.

یکی از محدودیت‌های این مطالعه، شناسایی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای، مدیریت لحن و مسئولیت اجتماعی از طریق اعضای نمونه آماری است. با توجه به این‌که با مرور ادبیات تحقیق نیز امکان شناسایی شاخص‌های دیگری وجود داشت؛ به دلیل تأکید بر ارائه‌ی مدل بر اساس نظرات خبرگان، این امر صورت نگرفت. محدود بودن جامعه‌ی آماری به اعضای حسابداران و حسابرسان در شیراز و تهران نیز یکی دیگر از محدودیت‌های این مطالعه بود. بنابراین بایستی در تعمیم نتایج با احتیاط رفتار کرد.

منابع

- ابراهیمی، سعید. (۱۳۹۱). بررسی اثر پیچیدگی گزارشگری مالی بر رفتار معاملاتی سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ایران، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه قم.
- اخگر، محمدمامد؛ کرمی، افشار. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *بررسی‌های حسابداری*، ۱(۴): ۱-۲۲.
- افلاطونی، عباس؛ نعمتی، مرضیه. (۱۳۹۷). نقش کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت افشا در افزایش اعتبار تجاری: رویکرد متغیرهای ابزاری، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵ (۱): ۱-۲۰.
- آقازاده، حامد. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عملکرد حسابداران مستقل، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ماکو.
- امیری، علی‌نقی؛ همتی، محمد؛ مبینی، مهدی. (۱۳۸۹). اخلاق حرفه‌ای ضرورتی برای سازمان. *معرفت/اخلاقی*، ۲ (۴): ۱۳۷-۱۵۹.
- امینی‌خواه، مهدی. (۱۳۹۱). اخلاق حرفه‌ای در حسابداری، مجموعه مقالات اولین همایش منطقه‌ای رویکردهای نوین حسابداری و حسابرسی، بندرگز.
- ایزدی‌نیا، ناصر؛ قدوی، محمدحسن؛ امینی‌نیا، میثم. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس، *دانش حسابرسی*، ۱۴ (۵۴): ۸۷-۱۰۳.
- باقری ازغندی، ابوطالب؛ حصارزاده، رضا؛ عباس‌زاده، محمدرضا. (۱۳۹۷). خوانایی صورت‌های مالی و حساسیت سرمایه‌گذاران به استفاده از اطلاعات حسابداری، *چشم‌انداز مدیریت مالی*، ۲۳: ۸۷-۱۰۳.
- بصیر، سجاد، نظری، روح‌اله. (۱۳۹۱). اخلاق حرفه‌ای در حسابداری. *مجموعه مقالات اولین همایش منطقه‌ای رویکردهای نوین حسابداری و حسابرسی*، بندرگز.
- پرویز‌کورنده، زهرا. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین مدیریت سود و خوانایی گزارشات مالی سالانه، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، مؤسسه آموزش عالی کوشیار.
- حاجیه‌ها، زهره؛ سرفراز، بهمن. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و هزینه حقوق صاحبان سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۴ (۲): ۱۰۵-۱۲۳.
- حسین‌زاده، حبیب. (۱۳۹۶). تأثیر جو روانی سازمان بر گزارش خطاکاری در حرفه حسابداری، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه البرز.
- خواجوی، شکراله؛ اعتمادی جوریابی، مصطفی. (۱۳۹۴). مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و گزارشگری آن، *حسابداری سلامت*، ۲(۱۲): ۱۰۴-۱۲۳.
- درخشان‌مهر، آرش؛ جبارزاده کنگرلوئی، سعید؛ بحری ثالث جمال؛ قلاوندی حسن. (۱۳۹۸).

تحلیل روابط مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حساب‌رسان مستقل، *دانش حسابداری*، ۱۹ (۷۶): ۱۹۵-۲۳۰.

رفیعی، محمد؛ کوشا، مرتضی. (۱۳۸۶). پیامدهای مدیریت اخلاق مدار در توفیق سازمان‌های عصر اطلاعات، *مجموعه مقالات پنجمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت*، تهران.
 رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم؛ نونهال نهر، علی‌اکبر. (۱۳۹۱). ارزیابی تأثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش‌های توضیحی حسابداری، *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲: ۴۷-۷۲.

رهنمای رودپشتی، فریدون؛ محسنی، عبدالرضا. (۱۳۹۵). مدیریت، مدیریت نوشتار و مدیریت سود، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*؛ ۲ (۳۰): ۲۱-۵۲.
 سرهنگی، حجت؛ ابراهیمی، سعید؛ الهیاری‌ابهری، حمیداله. (۱۳۹۳). بررسی اثر پیچیدگی گزارشگری مالی بر رفتار معاملاتی سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ایران، *بورس/اوراق بهادار*، ۲۷: ۵۹-۷۸.

بشیری منش، نازنین؛ صمیمی، امین. (۱۴۰۰). خوانایی متن صورت‌های مالی و استراتژی حساب‌رسان در مواجهه با ریسک حسابداری، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۱(۱): ۱۳۷-۱۶۹.
 سلیمانی، بهزاد. (۱۳۹۶). مطالعه رابطه بین مدیریت لحن و مدیریت سود، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت.
 سهرابیانی، حامد. (۱۳۹۴). بررسی فاصله انتظاراتی بین حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه یزد.
 صالحی، تابنده. (۱۳۹۵). رابطه‌ی اخلاق حرفه‌ای حساب‌رس و کیفیت حسابداری، *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۱ (۳): ۷۷-۸۶.

صفری‌گرایلی، مهدی؛ رضایی‌پیتنه‌نویی، یاسر. (۱۳۹۷). توانایی مدیریت و خوانایی گزارشگری مالی: آزمون نظریه علامت‌دهی، *انجمن حسابداری ایران*، ۹ (۲): ۱۹۱-۲۱۸.
 صمیمی، امین. (۱۳۹۹). تأثیر خوانایی متن صورت‌های مالی بر حسابداری صورت‌های مالی بر نتایج حسابداری، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه پیام نور استان تهران.
 عرب‌صالحی، مهدی، گوگردچیان، احمد؛ هاشمی، مجید. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر شدت اثر تقسیم سود بر تصمیمات سرمایه‌گذاری، *دانش مالی تحلیل اوراق بهادار*، ۸ (۲۶): ۶۳-۷۸.

غلامی‌مقدم، فائزه. (۱۳۹۶). به‌کارگیری الگوی واژه محور جهت شناسایی تقلب در گزارشگری مالی: شواهدی از یک مطالعه اکتشافی، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه فردوسی مشهد.
 فرامرز قراملکی، احد. (۱۳۸۴). روش‌شناسی مسئولیت‌پذیری در سازمان، *اندیشه حوزه*، ۵۶: ۲۹-۳۸.

فرخ، الهام‌سادات. (۱۳۹۷). بررسی اثر مدیریت سود بر روی خوانایی گزارش‌های سالانه، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه فردوسی مشهد.

کرمی، محمد؛ فلاوندی، حسن؛ قلعه‌ای، علی‌رضا. (۱۳۹۶). رابطه‌ی بین اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی در مدارس استان کردستان، *مدیریت مدرسه*، ۵ (۱): ۹۳-۱۱۲.

کیائی‌درونکلا، مریم. (۱۳۹۳). تأثیر نوع مالکیت بر سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (مورد مطالعه: صنعت سیمان، مواد دارویی، شیمیایی و فراورده‌های نفتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)، *پایان‌نامه کارشناسی/ارشد*، دانشگاه مازندران.

متحدین، امیر. (۱۳۹۰). تأثیر عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در ایران؛ *پایان‌نامه کارشناسی/ارشد*، دانشگاه فردوسی مشهد

محمدعلی‌نیاعمران، خدیجه. (۱۳۹۶). مطالعه همزمان کیفیت گزارشگری مالی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *پایان‌نامه کارشناسی/ارشد*، مؤسسه آموزش عالی خزر

مشبکی، اصغر؛ خلیلی شجاعی، وهاب. (۱۳۸۹). بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و مسئولیت اجتماعی سازمانها (وزارت نیرو به عنوان مورد)، *جامعه‌شناسی کاربردی*، ۴۰: ۳۷-۵۶.

میرعلی بیدآخویدی، مهدیه؛ غلامی‌مقدم، فائزه؛ حصارزاده، رضا. (۱۳۹۷). بررسی رابطه لحن گزارشگری مالی با عملکرد آتی شرکت و بازده بازار، *دانش حسابداری مالی*، ۳ (۱۸): ۸۱-۹۸.

سادات کابلی، مونا؛ رحمانی، علی؛ نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۹). اثربخشی ارزش‌های انگیزشی شوآرتز و اخلاق حرفه‌ای حسابداری بر گزارشگری مالی متقلبانه. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۶۶: ۲۷-۵۰.

میرحسینی، ملیحه؛ معین‌الدین، محمود؛ حیرانی، فروغ؛ حاتمی‌نسب، سیدحسن. (۱۴۰۰). واکاوی مؤثرترین شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری: ضرورت اجتناب ناپذیر برای ارزیابی رفتار ایمن حسابداران، *طب کار*، ۱ (۱۳): ۶۲-۸۰.

Abarbanell, J., & Kim, S. (2010). *Why Returns on Earnings Announcement Days are More Informative than Other Days*. Kenan flagger business school university of North Carolina at Chapel Hill.

Aflatooni, A., & Nemati, M (2018). «The Role of Financial Reporting Quality and Disclosure Quality in Increasing Commercial Credit: Instrumental variables approach». *Accounting and Auditing Review*, 25, 1, 1-201 [In Persian]

Aflatuni, A. and Nemati, M. (2018). The Role of Financial Reporting Quality and Disclosure Quality in Increasing Business Credit: An Approach to Instrumental Variables. *Accounting and Auditing Reviews*, 25(1): 1-11. (In Persian)

Aghazadeh, H. (2017). Investigating the effect of professional ethics and social responsibility on the performance of independent accountants. Master Thesis, Islamic Azad University, Mako Branch. (In Persian)

Ajina, A., Laouti, M., & Msolli, B. (2016). Guiding through the fog: Does annual report readability reveal earnings management? *Research in International Business and Finance*, 38, 509-516.

Akhgar, M. A. and Karami, A. (2014). The effect of company characteristics on the quality of financial reporting of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting Reviews*, 1(4): 1-22. (In Persian)

Akhgar, MO., Karami, A. (2014). «Firm Characteristics and Financial Reporting Quality of Quoted Listed Companies in Tehran Stock Exchange». *Journal of accounting review*, 1, 4, 1-22. [In Persian].

Aminikhah, M. (2012). Professional Ethics in Accounting in Bandar Gaz. Proceedings of the First Regional Conference on New Accounting and Auditing Approaches. (In Persian)

Amiri, A. N., Hemmati, M. and Mobini, M. (2010). Professional ethics as a necessity for the organization. *Moral Knowledge Journal*, 4(2), 137-159. (In Persian)

Arab Salehi, M., Gugerchian, A. and Hashemi, M. (2015). Investigating the effect of financial reporting quality on the intensity of the effect of profit sharing on investment decisions. *Financial Knowledge of Securities Analysis*, 8(26), 63-78. (In Persian)

Bagheri Azghandi, A., Hesarzadeh, R. and Abbaszadeh, M. R. (2018). Readability of financial statements and sensitivity of investors to the use of accounting information. *Financial Management Perspectives*, 23: 87-103. (In Persian)

Barney, J.B., & Griffin, R.W. (2012). *The Management of Organizations: Strategy, Structure, Behavior*. Boston: Houghton Mifflin.

Bashiri Manesh, N. and Samimi, A. (1400). Readability of the text of the financial statements and the auditors' strategy in the face of audit risk. *Quarterly Journal of Experimental Accounting Research*, 1(11): 137-169. (In Persian)

Basir, S. and Nazari, R. (2012). Professional Ethics in Accounting Bandar-e-Gaz. Proceedings of the First Regional Conference on New Approaches to Accounting and Auditing. (In Persian)

Bloomfield, J. (2008). Discussion of annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45, 248-252.

Brown-Liburd, H., & Zamora, V. L. (2014). The Role of Corporate Social Responsibility (CSR) Assurance in Investors Judgments When Managerial Pay is Explicitly Tied to CSR performance", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34, 1, 75-96.

De Franco, G., Hope, O., Vyas, D., Zhou, Y. (2015). Analyst report readability. *Contemporary Accounting Research*, 32, 76-104.

Deegan, C., & Rankin, M. (1996). Do Australian Companies Report Environmental News Objectively? : An Analysis of Environmental Disclosures by Firms Prosecuted Successfully by the Environmental Protection Authority. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9, 2, 50 -67.

Derakhshanmehr, A., Jabbarzadeh Kangarloo, S., Bahri Sales, J. and Qalavandi, H. (2019). Analysis of the relationship between the components of professional ethics, ethical leadership, social responsibilities and the performance of independent auditors. *Auditing Knowledge Journal*, 19 (76): 195-230. (In Persian)

Ebrahimi, S. (2012). Investigating the effect of financial reporting complexity on investors' trading behavior in the Iranian capital market. Master Thesis, Qom University. (In Persian)

Etim, N. Ch., Odey, O. E., & Oluwatominiy, O.T. (2021). Professional Ethics and Monetary Reportage of Non-Governmental Establishments. *UIJRT*, 2, 52-57.

Faramarz Gharamaleki, A. (2005). Methodology of Accountability in the Thought Organization, 56: 29-38. (In Persian)

Farrokh, E. (2018). Investigating the effect of earnings management on the readability of

annual reports. Master Thesis, Ferdowsi University of Mashhad. (In Persian)

Gholami Moghaddam, F. (2017). Using a word-driven model to identify fraud in financial reporting: Evidence from an exploratory study. Master Thesis, Ferdowsi University of Mashhad. (In Persian)

Hajiha, Z. and Sarfaraz, B. (2014). Investigating the relationship between corporate social responsibility and equity costs in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Empirical Accounting Research*, 4(2):105-123. (In Persian)

Han, J.J., Kim, H. J., & Yu, J. (2016). Empirical study on relationship between corporate social responsibility and financial performance in Korea. *Asian Journal of Sustainability and Social Responsibility*, 1, 61-76.

Hart, R. P., Childers, J.P., & Lind, C.J. (2013). *Political Tone: How Leaders Talk & Why*. Chicago, IL: University of Chicago Press.

Hasan, M.M. (2017). Managerial ability, annual report readability and disclosure tone. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2957135>.

Hosseinzadeh, H. (2017). The effect of organizational climate on reporting error in the accounting profession. Master Thesis, Alborz University. (In Persian)

Huang, X., Hong Teoh, S., & Zhang, Y. (2014) Tone Management. *The Accounting Review*, 89, 3, 1083-1113.

Izadinia, N., Qadavi, M. H. and Amininia, M. (2014). Investigating the effect of accounting complexity and transparency of the company's financial reporting on the delay in submitting the auditor's report. *Auditing Knowledge Journal*, 14 (54): 87-103. (In Persian)

Karami, M., Qalavandi, H. and Qalaei, A. R. (2017). The relationship between professional ethics, moral leadership and social responsibility in schools in Kurdistan province. *School Management Journal*, 5(1): 93-112. (In Persian)

Khajavi, S. and Etemadi Joriabi, M. (2015). Corporate social responsibility and its reporting. *Health Accounting Journal*, 4, 2 (12): 104-123. (In Persian)

Kiai Dronkola, M. (2014). The effect of ownership on the level of disclosure of corporate social responsibility (Case study: cement industry, pharmaceuticals, chemicals and petroleum products listed on the Tehran Stock Exchange). Master Thesis, University of Mazandaran. (In Persian)

Li, F. (2010). Textual analysis of corporate disclosures: a survey of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 29, 143-165.

Libby, R., & Emett, S. (2014). Earning presentation effects on manager reporting choices and investor decisions. *Accounting and Business Research*, 44(4), 410-438.

Lioret, A. (2016). Modeling Corporate Sustainability Strategy. *Journal of Business Research*, 69, 2, 418-425.

Lo, K., Ramos, F., & Rogo, R. (2017). Earning Management and Annual report Readability. *Journal of accounting and Economics*, 63, 1-25.

Loughran, T., & McDonald, B. (2014). Measuring Readability in Financial Disclosures. *Journal of Finance*, 69(3), 1643-1671.

Mabil, A. N. (2019). Investigating effects of accounting ethics on quality of financial reporting of an organization: case of selected commercial banks in South Sudan. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 10(1), 177-177.

Mir Ali Bidakhvidi, M., Gholami Moghadam, F. and Hesarzadeh, R. (2018). Investigating the relationship between financial reporting tone and company immediate performance and market returns. *Knowledge of Financial Accounting*, 5, 3 (18): 81-98. (In Persian)

Mir Hosseini, M., Moinuddin, M., Heirani, F. and Hatami Nasab, H. (1400). Analysis of the most effective indicators of professional ethics of accountants: the inevitable necessity to evaluate the safe behavior of accountants. *Journal of Occupational Medicine*, 1 (13): 62-80. (In Persian)

Mohammad Ali Nia Emran, K. (2017). Simultaneous study of financial reporting quality and social responsibility of companies listed on the Tehran Stock Exchange. Master Thesis, Caspian Institute of Higher Education. (In Persian)

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

Moshabaki, A. and Khalili Shojaei, W. (2010). Investigating the relationship between organizational culture and social responsibility of organizations (Ministry of Energy as the case). *Applied Sociology Journal*, 40:37-56. (In Persian)

Motahedin, A. (2011). The Impact of Factors Affecting Ethical Decision Making of Accountants in Iran. Master Thesis, Ferdowsi University of Mashhad. (In Persian)

Olivia F. Ratnawati K. (2015). The Effect of Work Experiences, Competency, Motivation, Accountability and Objectivity towards Audit Quality. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 328 – 335.

Parviz Korandeh, Z. (2016). Investigating the relationship between earnings management and the readability of annual financial statements. Master Thesis, Koushiar Institute of Higher Education. (In Persian)

Rafiee, M. and Koosha, M. (2007). Implications of ethical management in the emergence of information age organizations. Tehran. Proceedings of the 5th International Management Conference. (In Persian)

Roodpashti Rahnamay, F. and Mohseni, A. (2016). Management, text management and profit management. *Empirical Accounting Research*, 2,8 (30): 21-52. (In Persian)

Roodpashti Rahnamay, F., Nikomram, H. and Nonahal Nahr, A. A. (2012). Evaluating the effect of judgmental and cognitive approaches to language in explanatory accounting reports. *Accounting and Auditing Reviews*, 2:47-73. (In Persian)

Sadat Kaboli, M., Rahmani, A., Nikomram, H. and Rudposhti Rahnamay, F. (2020). The effectiveness of Schwartz motivational values and accounting professional ethics on fraudulent financial reporting. *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*, 66,27-50. (In Persian)

Safari Garayli, M. and Rezaei Pine Noei, Y. (2018). Financial Reporting Management and Readability: Signaling Theory Test. *Iranian Accounting Association*, 9(2): 191-218. (In Persian)

Salehi, T. (2016). The relationship between auditing professional ethics and audit quality. *Ethics in Science and Technology*. 11 (3): 77-86. (In Persian)

Samimi, A. (2020). The effect of legibility of financial statement text on auditing financial statements on audit results. Master Thesis, Payame Noor University of Tehran. (In Persian)

Sarhangi, H., Ebrahimi, S. and Allahyari Abhari, H. (2014). Investigating the effect of financial reporting complexity on investors' trading behavior in the Iranian capital market. *Stock Exchange*, 27: 59-78. (In Persian)

Short, J., & Palmer, T. (2008). The application of Diction in content analysis research in strategic management. *Organizational Research Methods*, 11 (4), 727-752.

Sittioum, R. (2020). The Causal Impacts Influencing Quality of Financial Reporting of Thai Accountants. *WMS Journal of Management*, 9(3), 65-78.

Sohrabiani, H. (2015). Examining the expectation gap between accountants and users of financial statements from the principles of professional accounting ethics. Master Thesis, Yazd University. (In Persian)

Soleimani, B. (2017). Study of the relationship between tone management and profit management. Master Thesis, Islamic Azad University, Rasht Branch. (In Persian)

Wang, Z. & Sarkis, J. (2017). Corporate social responsibility governance, outcomes, and financial Performance, *Journal of Cleaner Production*, 162, 1607-1616

پی‌نویس:

1. Financial Reports
2. Stakeholders
3. Readability
4. Social Responsibilities
5. Lioret
6. Shareholders
7. Professional Ethics
8. Accountant
9. Management obfuscation theory
10. Signaling theory

