

## تأثیر خودکنترلی و تعهدات دینی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات

حسین فخاری<sup>\*۲</sup>

جواد محمدی<sup>۱</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۵/۰۷/۱۳

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۵/۰۸

### چکیده

مدیران مالی به عنوان جزء مهمی از سرمایه انسانی سازمان نقش موثری را در ارائه اطلاعات و شفافیت محیط اطلاعاتی واحد تجاری ایفا کرده و از افشای اطلاعات به عنوان ابزاری برای انجام مسئولیت پاسخ‌گویی و ایفای تعهد کاری خود استفاده می‌کنند. انتظار می‌رود که خصوصیات و ویژگی‌های فردی مدیران بر کیفیت افشای اطلاعات تأثیر داشته باشد. بر همین اساس هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر میزان خودکنترلی و رعایت تعهدات دینی مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان دو ویژگی فردی آنها، بر کیفیت افشای اطلاعات و ابعاد آن می‌باشد. بدین منظور اطلاعات مربوط به ویژگی‌های فردی مدیران مالی در سال ۱۳۹۳ از طریق پرسش‌نامه تانجی و نیز پرسشنامه خدایاری فرد و همکاران، جمع‌آوری شده و میزان تأثیر این عوامل بر کیفیت افشای اطلاعات و افراز آن، از طریق روش توصیفی تحلیل مسیر، مورد مطالعه قرار گرفته است. نتایج حاصل از تحلیل مسیر داده‌ها نشان می‌دهد که میزان خودکنترلی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات تأثیر مثبت دارد ولی رعایت تعهدات دینی این مدیران بر کیفیت افشای اطلاعات اثری نمی‌گذارد. این نتایج با شناسایی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت افشا به بسط نظری کیفیت افشا در گزارشگری مالی کمک کرده و همچنین می‌توان از یافته‌های این پژوهش در انتصاب مدیران آینده که منجر به افزایش شفافیت اطلاعات و ارتقاء کیفیت افشا می‌شوند، استفاده کرد.

**کلید واژه‌ها:** خودکنترلی، تعهدات دینی، مدیران مالی، کیفیت افشا

<sup>۱</sup>. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه مازندران، J7Mohammadi93@Gmail.com

<sup>۲</sup>. دانشیار گروه حسابداری دانشگاه مازندران، (نویسنده مسئول) H733HF@yahoo.com

## ۱-مقدمه

از نظر روانشناسی ویژگی‌های فردی افراد بر عملکرد و رفتار آنها تاثیر می‌گذارد (ارازینی و واگر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴؛ الیاس و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲؛ جکسون و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۰؛ نودهی و همکاران، ۱۳۹۳؛ به‌پژوه و همکاران، ۱۳۸۶). تاثیر این ویژگی‌ها گاه مثبت و گاه منفی است. از اینرو مطالعه و شناخت ویژگی‌های فردی افراد، به منظور درک از تاثیر آنها بر عملکرد افراد و سازمان‌ها از اهمیت بسزایی برخوردار است؛ چراکه می‌توان با شناخت و تقویت عوامل تاثیرگذار مثبت، به بهبود نوع رفتار افراد و برخورد آنها کمک کرد. همچنین در سطح سازمانی می‌توان با شناخت و تقویت آنها در توانمند سازی سازمان به نیروی انسانی که امروزه سرمایه اصلی سازمان‌ها را تشکیل می‌دهند، منجر به بهبود عملکرد و رشد و پیشرفت سازمان شد.

یکی از مهمترین ویژگی‌های شخصی موثر بر عملکرد افراد، میزان خودکنترلی<sup>۴</sup> آنها است (جکسون و همکاران، ۲۰۰۰؛ نودهی و همکاران، ۱۳۹۳؛ به‌پژوه و همکاران، ۱۳۸۶). به طور کلی خود کنترلی به این معناست که یک شخص به چه میزان در تصمیم‌گیری‌های خود کنترل داشته و با تمرکز بیشتری اقدام به تصمیم‌گیری می‌کند (سويدمن و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴؛ لياهی و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۴؛ موسوی‌مقدم و همکاران، ۱۳۹۴). به عقیده کاشال و کوانتس<sup>۷</sup> (۲۰۰۶) افراد با خود کنترلی بالا، توانایی بیشتری در رفع اختلافات و مشکلات دارند. همچنین مطالعات نشان می‌دهند افرادی که خود کنترلی بالایی دارند از کیفیت زندگی و سلامت رفتاری بالایی برخوردار بوده (سويدمن و همکاران، ۲۰۱۴) و در کار خود مشکلات رفتاری کمتری دارند (لياهی و همکاران، ۲۰۱۴). علاوه بر موارد فوق مطالعات متعددی (سويدمن و همکاران، ۲۰۱۴؛ لياهی و همکاران، ۲۰۱۴؛ موسوی‌مقدم و همکاران، ۱۳۹۴ و دیگران) به بررسی خود کنترلی افراد پرداخته‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که افراد با خود کنترلی بالا، مهارت‌های اجتماعی بالایی داشته و بیشتر به سمت فعالیت‌های اجتماعی نظیر پست‌های مدیریتی گرایش دارند. همچنین رعایت تعهدات دینی نیز به عنوان یکی دیگر از ویژگی‌های شخصی، عاملی موثر بر عملکرد تلقی می‌شود (کال و هیتون<sup>۸</sup>، ۱۹۹۷؛ کردنائیچ و همکاران، ۱۳۹۲).

1 . Arazzini and Walker

2 . Alias, et al.

3 . Jackson, et al.

4 . self-control

5 . Swendeman, et al.

6 . Leahey, et al.

7 . Kaushal and Kwantes

8 . Call and Heaton

در همین راستا، دین به عنوان نظامی از اعتقادات و اعمال که به وسیله آن گروهی از مردم با مسائل غایی زندگی بشر دست و پنجه نرم می‌کنند تعریف شده (خدایاری فرد و همکاران، ۱۳۸۹) و تعهد نیز به معنای قبول انجام کار توسط متعهد؛ بدین مفهوم که پذیرش تعهد در مقابل کسی و یا چیزی، الزام انجام دادن آن را به دنبال دارد تعریف شده است (استن<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳). در نتیجه تعهد دینی به معنای الزام افراد به انجام تکالیف دینی تعریف می‌شود (جندقی و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱؛ کردنائیچ و همکاران، ۱۳۹۲؛ بهداروند، ۱۳۸۳).

کردنائیچ و همکاران (۱۳۹۲) معتقدند که پایبندی به وظایف دینی بر تعهد کاری کارکنان تاثیر گذاشته و با افزایش میزان رعایت تعهدات دینی، تعهد کاری در سازمان افزایش می‌یابد. از اینرو رشد و توسعه سازمان به عواملی چون تعهدات دینی بستگی دارد؛ عاملی که می‌تواند افزایش سطح تعهد سازمانی کارکنان را به دنبال داشته باشد (جندقی و همکاران، ۲۰۱۱). با این وجود همواره میزان رعایت تعهدات دینی در بین افراد متفاوت می‌باشد که این تفاوت می‌تواند بر عملکرد فردی و سازمانی افراد موثر باشد.

از سوی دیگر عملکرد مدیران مالی به عنوان بخشی از سیستم حسابداری تحت تاثیر ویژگی‌ها و خصوصیات فردی است. از اینرو اینکه چگونه این ویژگی‌ها می‌توانند بر عملکرد، مسئولیت پذیری و پاسخ‌گویی مدیران در ارائه اطلاعات و کیفیت افشا تاثیر داشته باشد موضوعی است که تاکنون به بحث گرفته نشده است. نسوشن و اوسترمارک<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) اعتقاد دارند که نوع منبع کنترل و تعهد کاری حساب‌رسان بر قضاوت آنها تاثیر می‌گذارد. همچنین پتن<sup>۴</sup> (۲۰۰۵) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که ویژگی‌های فردی حساب‌رسان داخلی، عملکرد آنها را تحت تاثیر قرار می‌دهد. همچنین یافته‌های پژوهش فخاری و محمدی (۱۳۹۵) نشان می‌دهد که نوع منبع کنترل مدیران مالی به عنوان یکی از ویژگی‌های شخصی آنها بر کیفیت افشای اطلاعات موثر می‌باشد.

بر همین اساس مسئله اصلی پژوهش حاضر بررسی تاثیر میزان خودکنترلی و رعایت تعهدات دینی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات و ابعاد آن در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. انتظار می‌رود که با شناخت از ویژگی‌های فردی مدیران مالی، علاوه بر درک چگونگی تاثیرگذاری این عوامل بر کیفیت افشای اطلاعات، با تقویت این عوامل سطح کیفیت افشای اطلاعات در شرکت‌ها افزایش یافته و سبب جلب اعتماد سرمایه‌گذاران شود.

1. Stan

2. Jandaghi, et al.

3. Nasution and Ostermark

4. Patten

همچنین با شناخت از ویژگی‌های فردی و میزان تاثیرگذاری آنها بر کیفیت افشا، می‌توان در توانمندی سازمان‌ها از طریق انتصاب و جذب مدیران مناسب کمک کرد. اهمیت پژوهش حاضر از این جهت است که با شناخت ویژگی‌های فردی و خصوصیات رفتاری مدیران مالی و مطالعه میزان تاثیرگذاری این ویژگی‌ها بر کیفیت افشا می‌توان به تقویت بازار و شفاف سازی محیط اطلاعاتی کمک کرد و در نهایت منجر به هدایت و تخصیص بهینه سرمایه شد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

به طور کلی افراد، دارای ویژگی‌های شخصی متفاوتی هستند که خود کنترلی، یکی از مهمترین این ویژگی‌ها قلمداد می‌شود. خود کنترلی اولین بار در سال (۱۹۷۴) توسط اشنايدر<sup>۱</sup> مطرح شد. به گفته کريتنر و کينیکی<sup>۲</sup> (۱۳۸۴) خود کنترلی به عنوان تفاوت‌های مهم فردی و قابل سنجش ویژگی‌های رفتاری تعریف می‌شود، که بیانگر میزان مطابقت ویژگی‌های رفتاری خود با شرایط و موقعیت موجود است. افراد ممکن است در تصمیم‌گیری‌های خود مراقبت کرده و آن‌را کنترل کنند و یا دچار تعجیل و دخالت دادن احساسات درونی خود در تصمیم‌گیری شوند که اصطلاحاً به این نوع رفتارها خودکنترلی گفته می‌شود (کارلسون<sup>۳</sup>، ۱۹۹۸؛ بشیریان و همکاران، ۱۳۹۱).

در حالت کلی افراد از نظر میزان خودکنترلی به دو دسته تقسیم می‌شوند: گروه اول افرادی هستند که از خودکنترلی بالا برخوردارند. این افراد در تصمیمات خود، کنترل فوق العاده‌ای داشته و عوامل خارجی به هیچ وجه بر آنها تاثیر نمی‌گذارد (لیاهی و همکاران، ۲۰۱۴). اما گروه دوم افرادی هستند که توانایی تصمیم‌گیری شخصی نداشته و این عوامل خارجی هستند که تصمیمات و رفتار آنها را جهت می‌دهد. در اصطلاح به این افراد، افراد با خودکنترلی پایین گفته می‌شود (سویدمن و همکاران، ۲۰۱۴؛ موسوی مقدم و همکاران، ۱۳۹۴).

رعایت تعهدات دینی<sup>۴</sup> نیز یکی دیگر از ویژگی‌های فردی افراد است. از دیدگاه فلسفی، دین وجه امتیاز اصلی انسان نسبت به دیگر موجودات است (خدایاری‌فرد و همکاران، ۱۳۸۹). به عقیده پترسون و همکاران<sup>۵</sup> (۱۳۷۷) انسان‌ها به نحو اجتناب ناپذیری دینی‌اند و دین نیروی قوی در زندگی بشر است. همچنین لامسدن و ویلسون<sup>۶</sup> (۱۹۸۳) معتقدند که دین ابزار قدرتمندی است که افراد را در یک حیطة جذب کرده و آنها را نیرومند می‌سازد.

<sup>۱</sup> . Snyder

<sup>۲</sup> . Kreitner and Kiniki

<sup>۳</sup> . Karlsson

<sup>۴</sup> . Religious Commitment

<sup>۵</sup> . Peterson, et al.

<sup>۶</sup> . Lumsden and Wilson

از سوی دیگر تعهد یعنی الزام به انجام دادن چیزی و یا کاری که در مقابل کسی و یا چیزی، تعهد به آن توسط فرد پذیرفته شده است (استن، ۲۰۱۳). در واقع تعهد محرکی است برای رسیدن به هدف. بنابراین تعهدات دینی نیز اشاره به ملزم شدن به دستورات دینی و رعایت این دستورات در چارچوب تعریف شده دارد، همچنین تعهد دینی به معنای الزام افراد به انجام تکالیف دینی تعریف می‌شود (جندقی و همکاران، ۲۰۱۱؛ کردنائیچ و همکاران، ۱۳۹۲؛ بهاروند، ۱۳۸۳). با توجه به اینکه ویژگی‌ها و خصوصیات فردی افراد متفاوت است، از اینرو میزان خودکنترلی و رعایت تعهدات دینی مدیران مالی نیز می‌تواند از یکدیگر متفاوت باشد. مدیران مالی به عنوان بخشی از سیستم حسابداری مسئول تهیه و تنظیم گزارش‌ها و صورت‌های مالی هستند. بنابراین لازم است تا نسبت به درستی گزارش‌ها و صورت‌های مالی متعهد و پاسخ‌گو باشند. در همین راستا افشای اطلاعات به عنوان ابزاری برای ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی و به انجام رساندن تعهد کاری مدیران مالی به شمار می‌رود. از اینرو مدیران مالی سعی دارند تا با افزایش سطح افشای اطلاعات و بهبود کیفیت آن، تعهد کاری خود را به نحوه احسن اجرا کنند. از اینرو می‌توان چنین نتیجه گرفت که هرچه روحیه پاسخ‌گویی و تعهد پذیری مدیران مالی بیشتر باشد، افشای اطلاعات نیز با کیفیت و کمیت بالاتری صورت خواهد گرفت. همچنین مطابق با تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده<sup>۱</sup> که برای اولین بار توسط فیشرین و آجزن<sup>۲</sup> در سال ۱۹۶۹ مطرح شد، عملکرد افراد تحت تاثیر عواملی چون ۱. باور رفتاری (اعتقاد به نتیجه عملکرد و ارزیابی آن) ۲. باور هنجاری (توجه به انتظارات دیگران از عملکرد فرد و حفظ این انتظارات) ۳. باور شهودی (باور به وجود عوامل تسهیل کننده ایجاد اعتقاد و برآورده کردن انتظارات دیگران) می‌باشد. در نتیجه باورهای فوق، نوع عملکرد و رفتار افراد را کنترل می‌کند (اسریمندارتی و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵؛ محامدپور و همکاران، ۱۳۸۹). مدیران مالی نیز با توجه به مسئولیت خود در قبال تهیه گزارش‌ها و صورت‌های مالی، باید به نتایج کار خود اطمینان داشته و انتظارات استفاده‌کنندگان این نتایج را تامین نمایند. در نتیجه میزان باور مدیران مالی به نتیجه کار خود (گزارش‌ها و صورت‌های مالی) و توجه به نیاز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی منجر به تغییر عملکرد یک مدیر مالی می‌شود. به عقیده نودهی و همکاران (۱۳۹۳) با افزایش خودکنترلی افراد، میزان تعهد کاری آنها افزایش می‌یابد. همچنین بلاکلی و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۳) معتقدند که مدیران دارای خودکنترلی بالا به خوبی رفتار شهروندی خود را کنترل کرده و زیردستان خود را هدایت می‌کنند. همچنین کردنائیچ

<sup>1</sup> . Planned behavior

<sup>2</sup> . Fishbein and Ajzen

<sup>3</sup> . Srimindarti, et al.

<sup>4</sup> . Blakely, et al.

و همکاران (۱۳۹۲) بر این باورند که رعایت هرچه بیشتر تعهدات دینی منجر به افزایش تعهد کاری کارکنان می‌شود. مرور این تحقیقات به همراه استنباط از تئوری رفتار برنامه‌ریزی شده، نشان‌دهنده تاثیرگذاری میزان خودکنترلی و رعایت تعهدات دینی به عنوان بخشی از ویژگی‌های فردی بر تعهد کاری افراد می‌باشد. لذا از آنجایی که تعهد کاری مدیران مالی، پاسخ‌گویی نسبت به صحت و سقم گزارش‌ها و صورت‌های مالی تهیه شده را بدنبال دارد، که این پاسخ‌گویی از طریق افشای اطلاعات تحقق می‌یابد لذا چگونگی میزان تاثیرگذاری خودکنترلی و رعایت تعهدات دینی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات موضوعی قابل بررسی است. با این وجود در حال حاضر هیچ پژوهشی به طور مستقیم به بررسی تاثیر میزان خودکنترلی و رعایت تعهدات دینی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات و ابعاد آن نپرداخته است که ضرورت پژوهش حاضر را توجیه می‌کند. با این وجود اگرچه تاکنون تحقیقی در ارتباط با تاثیر مستقیم میزان خودکنترلی و رعایت تعهدات دینی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات صورت نگرفته است، اما تحقیقات متعدد یعلاده بر شناسایی عوامل موثر بر کیفیت افشای اطلاعات، به بررسی تاثیر برخی از ویژگی‌های فردی بر سیستم حسابداری و حسابرسی و اجزای آنها پرداخته‌اند که در ادامه به مطالعه برخی از این تحقیقات می‌پردازیم:

مرور منابع در دسترس نشان می‌دهد که هیات و پرویت<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) در پژوهش خود به این نتیجه رسیده‌اند که ویژگی‌های فردی بر عملکرد سیستم حسابداری و حسابرسی اثر دارد. پس از آن پتن (۲۰۰۵) با بررسی میزان تاثیرگذاری نوع منبع کنترل بر عملکرد شغلی حسابرسان داخلی و رضایت شغلی آنها، به این نتیجه رسید که حسابرسان دارای منبع کنترل درونی<sup>۲</sup> نسبت به حسابرسان دارای منبع کنترل بیرونی<sup>۳</sup> از رضایت شغلی بیشتری برخوردارند. همچنین نوع منبع کنترل بر عملکرد آنها تاثیر می‌گذارد بدین صورت که هرچه منبع کنترل درونی‌تر باشد عملکرد شغلی در سطح مناسبتری خواهد بود.

ناندا و ویسوکي<sup>۴</sup> (۲۰۱۱) ارتباط بین اعتماد اجتماعی و گزارشگری داوطلبانه و کیفیت آن را مورد مطالعه قرار دادند. آنها دریافتند که بین اعتماد اجتماعی و کیفیت افشای داوطلبانه رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. در حالی که هیچ ارتباطی بین اعتماد اجتماعی و افشای اجباری وجود ندارد.

1. Hyatt and Prawitt

2. Internal locus of control

3. External locus of control

4. Nanda and Wysocki

مک‌گویر و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) به بررسی تأثیر دین بر تخلفات گزارشگری مالی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که احتمال تخلفات گزارشگری مالی در شرکت‌های که در مناطق مذهبی فعالیت می‌کنند نسبت به سایر شرکت‌ها کمتر است. همچنین با بررسی تأثیر میزان دینداری مدیران بر انتخاب روش‌های مختلف مدیریت سود دریافتند که در شرکت‌هایی که در مناطق مذهبی فعالیت می‌کنند، استفاده از مدیریت سود واقعی نسبت به مدیریت سود تعهدی رایج‌تر است. در نهایت آنها به این نتیجه رسیدند که هنجارهای مذهبی می‌تواند باعث کاهش هزینه نمایندگی ناشی از تضاد منافع شود.

دیرنگ و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) با بررسی ارتباط بین معیارهای اجتماعی دین و گزارشگری مالی شرکت‌ها به این نتیجه رسیدند که اعتقادات مذهبی منجر به کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی و ریسک شرکت می‌شود. همچنین در سازمان‌هایی که مدیران آنها از عقاید دینی بیشتری برخوردارند، تمایل به استفاده از روش تعهدی بیشتر از روش نقدی به چشم می‌خورد. نسوشن و اوسترمارک (۲۰۱۲) در پژوهشی تحت عنوان بررسی تأثیر فشارهای اجتماعی، منبع کنترل و تعهد کاری بر قضاوت حسابرسان، به این نتیجه رسیدند که فشارهای اجتماعی منجر به قضاوت نامناسب و نقض حرفه حسابرسی می‌شود. بعلاوه اینکه منبع کنترل و تعهد کاری حسابرسان، بر قضاوت آنها تأثیر دارد.

اسریمینداری و همکاران (۲۰۱۵) تأثیر منبع کنترل و تعهدات سازمانی بر سوء رفتار حسابرسان را مورد مطالعه قرار دادند. آنها معتقدند که منبع کنترل تأثیر مثبت و معناداری بر سوء رفتار حسابرسان دارد که در این شرایط تعهد سازمانی تأثیر منفی بر سوء رفتار حسابرسان می‌گذارد. به طور کلی نتایج آنها بیانگر تأثیر ویژگی‌های فردی بر عملکرد حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی می‌باشد.

علیرغم پژوهش‌های کم صورت گرفته در خارج از کشور، مطالعه پژوهش‌های انجام شده در داخل کشور نیز نشان از عدم بررسی مستقیم تأثیر میزان خودکنترلی و رعایت تعهدات دینی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات و ابعاد آن دارد. اما پژوهش‌های متعددی در ارتباط با ویژگی‌های فردی مدیران مالی و تأثیرگذاری این ویژگی‌ها بر عملکرد و عوامل موثر بر افشای اطلاعات صورت گرفته‌اند. به طور مثال اعتمادی و دیانتی‌دیلمی (۱۳۸۸) با بررسی تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها به این نتیجه رسیدند که دیدگاه اخلاقی این مدیران بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها موثر بوده و حدود ۱۸ درصد از تغییرات این متغیر را تبیین می‌کند.

<sup>۱</sup> . McGuire, et al.

<sup>۲</sup> . Dyreng, et al.

ستایش و کاظم نژاد (۱۳۹۱) با شناسایی و تعیین عوامل موثر بر کیفیت افشای اطلاعات به این نتیجه رسیدند که دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌ها تاثیر معناداری بر کیفیت افشای اطلاعات داشته و منجر به بهبود آن می‌شود و این به معنای رعایت دستورالعمل در سازمان‌ها است.

فخاری و محمدی (۱۳۹۵) نیز با بررسی تاثیر نوع منبع کنترل مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات، به این نتیجه رسیدند که نوع منبع کنترل مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات شرکت‌ها اثر دارد. این در حالیست که علیرغم تاثیرگذاری نوع منبع کنترل بر قابلیت اتکای اطلاعات، هیچ ارتباطی بین منبع کنترل و به موقع بودن اطلاعات یافت نکردند.

به طور کلی مرور پژوهش‌های گذشته بیانگر تاثیرگذاری ویژگی‌های فردی حسابداران و مدیران مالی بر عملکرد آنها می‌باشد. اما علیرغم وجود پژوهش‌های متعدد در زمینه ویژگی‌های فردی و عوامل موثر بر افشای اطلاعات، هیچ پژوهشی به طور مستقیم به بررسی تاثیرپذیری کیفیت افشای اطلاعات از ویژگی‌های فردی مدیران مالی شامل میزان خود کنترلی و رعایت تعهدات دینی آنها نپرداخته‌اند. لذا انتظار داریم با بررسی تاثیر میزان خود کنترلی و رعایت تعهدات دینی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات، بتوان با افزایش درک از عوامل موثر بر کیفیت افشای اطلاعات، علاوه بر بهبود کیفیت افشای و سطح شفافیت اطلاعات، منجر به تقویت قابلیت اتکای اطلاعات شد که می‌تواند برای سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات شرکت‌ها مفید باشد. همچنین انتظار داریم با شناخت میزان تاثیرگذاری ویژگی‌های فردی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات و ابعاد آن، به توسعه ادبیات مربوط به عوامل تعیین کننده کیفیت افشای اطلاعات کمک شود.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری فوق و پیشینه تحقیقات صورت گرفته، به منظور دستیابی به هدف پژوهش، فرضیه‌های زیر تدوین می‌گردد:

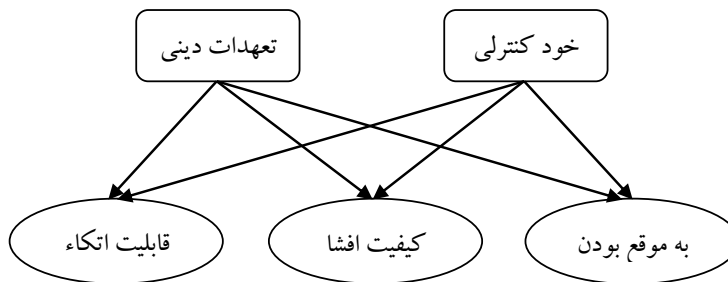
۱. میزان خود کنترلی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات تاثیر مثبت و معناداری دارد.
۲. میزان رعایت تعهدات دینی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات تاثیر مثبت و معناداری دارد.
۳. میزان خود کنترلی مدیران مالی بر به موقع بودن افشای اطلاعات تاثیر مثبت و معناداری دارد.
۴. میزان رعایت تعهدات دینی مدیران مالی بر به موقع بودن افشای اطلاعات تاثیر مثبت و معناداری دارد.



۵. میزان خود کنترلی مدیران مالی بر قابلیت اتکای اطلاعات تاثیر مثبت و معناداری دارد.
۶. میزان رعایت تعهدات دینی مدیران مالی بر قابلیت اتکای اطلاعات تاثیر مثبت و معناداری دارد.

#### مدل مفهومی پژوهش

مطابق با مبانی نظری پژوهش و همسو با فرضیه‌های تحقیق، مدل مفهومی پژوهش به صورت زیر تدوین شده است:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

#### ۴- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از حیث نحوه گردآوری داده‌ها از نوع تحقیقات توصیفی و از شاخه همبستگی می‌باشد. همچنین از نظر شیوه استدلال قیاسی-استقرایی بوده و با توجه به هدف پژوهش، این پژوهش در حوزه پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد. به دلیل مطالعه داده‌های مربوط به یک مقطع زمانی خاص، روش تحلیل داده‌ها به صورت مقطعی و مبتنی بر روش تحلیل مسیر خواهد بود. تحلیل مسیر روش آماری کاربرد ضرایب بتای استاندارد رگرسیون چند متغیری در مدل‌های ساختاری است. هدف تحلیل مسیر به دست آوردن برآوردهای کمی روابط علی (همکنشی یکجانبه یا کوارितه) بین مجموعه‌ای از متغیرهاست. در نتیجه می‌توان گفت تحقیق حاضر در حوزه تحقیقات علی قرار می‌گیرد.

جامعه آماری تحقیق برگرفته از کلیه مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. به منظور انتخاب نمونه جهت تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌ها، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است، بر همین اساس کلیه شرکت‌هایی که تمام شرایط زیر را داشته باشند، به عنوان نمونه انتخاب خواهد شد: ۱- قبل از سال ۱۳۹۳ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند. ۲- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشد. ۳- اطلاعات آنها در دسترس باشد. ۴- سهام شرکت‌ها در طول سال ۱۳۹۳ معامله شده باشد. ۵- شرکت‌ها نباید سال مالی خود را تغییر داده باشند. ۶- مدیران مالی شرکت‌ها قبل از سال ۱۳۹۳

در شرکت استخدام شده باشند. با در نظر گرفتن محدودیت‌های فوق مطابق با جدول ۱ تعداد ۲۰۵ شرکت به عنوان نمونه تصادفی در دسترس اولیه انتخاب شد. به منظور کنترل کفایت حجم نمونه، از فرمول کوکران استفاده شده است. نتیجه محاسبه فرمول کوکران برابر با ۲۰۴ می‌باشد که کافی بودن حجم نمونه را توجیه می‌کند.

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left( \frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right)} = \frac{\frac{1/96^2 \times 0/5 \times 0/5}{0/05^2}}{1 + \frac{1}{435} \left( \frac{1/96^2 \times 0/5 \times 0/5}{0/05^2} - 1 \right)} = 204/2505$$

جدول ۱. تعیین حجم نمونه

۴۳۵	کل شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران در حال حاضر
-۶۶	شرکت‌های پذیرفته شده بعد از سال ۱۳۹۳
-۵۵	شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی
-۱۰۹	شرکت‌های فاقد محدودیت‌های ۳، ۴، ۵ و ۶
۲۰۵	حجم نمونه‌ای که پرسش‌نامه برای آنها ارسال شده است

داده‌های مربوط به هر یک از متغیرهای مستقل از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است. توزیع پرسش‌نامه‌ها در سه مرحله صورت گرفته است که در نهایت تعداد ۹۹ پرسش‌نامه (حدود ۴۸ درصد نمونه) توسط مدیران مالی پاسخ داده شده‌اند. در نهایت با تحلیل اولیه این پرسش‌نامه‌ها و حذف پرسش‌نامه‌های غیر قابل استفاده، تعداد ۸۸ پرسش‌نامه مربوط به مدیران مالی شرکت‌های بورسی به عنوان نمونه نهایی جهت تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌ها انتخاب شدند. داده‌های مربوط به سایر متغیرها از طریق سایت سازمان بورس و اوراق بهادار جمع‌آوری شده است. این داده‌ها نخست با استفاده از نرم‌افزار صفحه گسترده اکسل تحلیل شده و سپس برای ارزیابی نهایی مورد استفاده قرار گرفته شده‌اند. در نهایت تحلیل مسیر داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها با استفاده از نرم‌افزار لیزرل ۸/۵۰ صورت گرفته است.

### متغیرهای پژوهش

#### • متغیرهای وابسته

در این پژوهش میزان کیفیت افشای اطلاعات (DQI) و ابعاد آن شامل به موقع بودن افشای اطلاعات (ITI) و قابلیت اتکای اطلاعات (IRI) به عنوان متغیرهای وابسته در نظر گرفته شده‌اند که برای محاسبه این متغیرها همانند تحقیق همت‌فر و مقدسی (۱۳۹۲) و نوروش و حسینی (۱۳۸۸) از شاخص کیفیت افشا و اطلاع رسانی بورس اوراق بهادار استفاده شده است. این امتیاز، بر اساس زمان ارائه اطلاعات مربوط به پیش بینی درآمد هر سهم، صورت‌های مالی میان دوره‌ای

حسابرسی نشده ۳، ۶ و ۹ ماهه، اظهارنظر حسابرس نسبت به پیش بینی درآمد هر سهم اولیه و ۶ ماهه، اظهارنظر حسابرس نسبت به صورت‌های مالی میان دوره‌ای ۶ ماهه، صورت‌های مالی حسابرسی نشده پایان سال و تفاوت بین پیش بینی‌ها و عملکرد واقعی حسابرسی شده، توسط شرکت اطلاع رسانی ناشران محاسبه شده است (همت‌فر و مقدسی، ۱۳۹۲؛ نوروش و حسینی، ۱۳۸۸).

#### • متغیرهای مستقل

**شاخص خود کنترلی (SCI)** = این شاخص بیانگر میزان خودکنترلی مدیران مالی می‌باشد که برای سنجش آن از پرسش‌نامه استاندارد تانجی (۲۰۰۴) استفاده شده است. پایایی یا قابلیت اطمینان پرسش‌نامه‌های جمع آوری شده، از طریق محاسبه ضریب آلفای کرونباخ (طریق نرم افزار SPSS) سنجیده شده است. با توجه به این ضریب که برابر با ۰/۷۴ و بیشتر از ۰/۷۰ است پایایی پرسش‌نامه‌ها قابل قبول می‌باشد. این پرسش‌نامه دارای دو خرده مقیاس (خود کنترلی منع کننده و خود کنترلی اولیه) با ۱۳ سوال است که بر مبنای طیف پنج گزینه‌ای پاسخ داده می‌شود. هر سوال دارای حداقل یک و حداکثر پنج امتیاز بوده که با تقسیم جمع امتیاز متعلق به هر پرسش‌نامه به کل امتیاز قابل انتصاب (۶۵) شاخص خود کنترلی محاسبه می‌شود. بنابراین هرچه این شاخص بیشتر باشد نشان‌دهنده خود کنترلی بالا می‌باشد.

**شاخص رعایت تعهدات دینی (ROI)** = این شاخص بیانگر میزان رعایت تعهدات دینی مدیران مالی است که از طریق پرسش‌نامه قابل سنجش می‌باشد. در این پژوهش از پرسش‌نامه رعایت تعهدات دینی خدایاری‌فرد و همکاران (۱۳۸۵) که بر اساس مقیاس لیکرت و بر مبنای طیف شش گزینه‌ای (هرگز، ۱؛ بندرت، ۲؛ گاهی اوقات، ۳؛ معمولاً، ۴؛ اکثر اوقات، ۵؛ همیشه، ۶) تنظیم شده، استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ این پرسش‌نامه برابر با ۰/۹۱ می‌باشد که گویای پایایی و قابلیت اطمینان بالای این پرسش‌نامه است. این پرسش‌نامه دارای ۳۶ آیتم بوده که با در نظر گرفتن امتیاز ۱ الی ۶ به پاسخ هر سوال نمره گذاری شده می‌شود. در نهایت نسبت جمع امتیاز تعلق گرفته به هر پرسش‌نامه به کل امتیاز قابل انتصاب (۲۱۶) به عنوان شاخص رعایت تعهدات دینی مدیران در نظر گرفته شده است.

#### • متغیرهای کنترلی

مرور تحقیقات (اویار و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳؛ ایچو و بجاتی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰ و دیگران) نشان می‌دهند که عواملی چون اندازه شرکت، اهرم مالی، بازده و غیره بر افشای اطلاعات شرکت‌ها تاثیر می‌گذارند.

<sup>۱</sup> Uyar, et al.

<sup>۲</sup> Echave and Bhati

لذا در این پژوهش برخی از این عوامل به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شده‌اند که عبارتند از:  $LNSIZE$  = لگاریتم طبیعی اندازه شرکت (ارزش بازار شرکت در پایان سال) که از حاصل ضرب تعداد کل سهام در قیمت بازار هر سهم بدست می‌آید.

$ROA$  = بازده دارایی‌ها، نسبت سود قبل از ارقام غیرعادی بر کل دارایی‌ها.

$FL$  = اهرم مالی، نسبت بدهی به کل دارایی‌ها.

$MB$  = شاخص رشد، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری.

### ۵- یافته‌های پژوهش

#### جمعیت‌شناسی پژوهش

به منظور آشنایی با خصوصیات جامعه مورد مطالعه، اطلاعات مربوط به جمعیت‌شناسی پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است. مطابق این جدول، سن بیشتر مدیران مالی جامعه مورد مطالعه بین ۳۶ الی ۴۰ سال بوده که با تفکیک جنسیت این جامعه (مذکر ۸۳ درصد و مونث ۱۷ درصد کل جامعه) به این نتیجه می‌رسیم که مدیران مالی مونث از سن کمتری نسبت به مدیران مالی مذکر برخوردارند. همچنین میزان سابقه کاری مدیران مالی مذکر بیشتر از مدیران مالی مونث است در حالی که متوسط سابقه کاری کل جامعه برابر با ۱۱ الی ۱۵ سال می‌باشد. به طور کلی مدرک تحصیلی اکثر مدیران مالی، مدرک فوق لیسانس در رشته‌های مختلف مالی است.

جدول ۲. جمعیت‌شناسی پژوهش

عنوان	مذکر	مونث	کل
متوسط سن	۳۶-۴۰	۳۱-۳۵	۳۶-۴۰
نسبت جنسیت	۸۳ درصد	۱۷ درصد	۱۰۰ درصد
متوسط سابقه کاری	۱۶-۲۰	۶-۱۰	۱۱-۱۵
متوسط میزان تحصیلات	فوق لیسانس	فوق لیسانس	فوق لیسانس

#### آمار توصیفی

قبل از تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش، ابتدا آمار توصیفی هر یک از متغیرهای وابسته و مستقل را مورد مطالعه قرار می‌دهیم. بدین منظور آمار توصیفی متغیرهای پژوهش تهیه و در جدول ۳ ارائه شده است. میانگین و میانه مربوط به کیفیت افشای اطلاعات به ترتیب ۷۳/۵۴۵۴ و ۷۹ است که نشان می‌دهد سطح کیفیت افشای اطلاعات در سطح بالایی قرار دارد. با این وجود با مقایسه میانگین دو شاخص به موقع بودن و قابلیت اتکا، به این نتیجه می‌رسیم که سطح بالای کیفیت افشا، بیشتر نسبت به به موقع بودن اطلاعات می‌باشد که حداکثر و حداقل

امتیاز مربوط به این شاخص نیز موید همین مطلب است. اگرچه اکثر شرکت‌های مورد مطالعه اطلاعات خود را در زمان مناسبی ارائه می‌دهد ولی تا حدودی از قابلیت اتکای پایین برخوردارند. از سوی دیگر حداقل امتیاز مربوط به قابلیت اتکا که برابر با صفر است نشان می‌دهد که اطلاعات افشا شده برخی از شرکت‌ها به هیچ وجه قابل اتکا نمی‌باشد؛ یعنی پیش‌بینی‌های شرکت‌های فوق با عملکرد واقعی آنها همخوانی نداشته و همچنین این پیش‌بینی‌ها در طول دوره از نوسان زیاد و اصلاحات مکرر برخوردار بوده است.

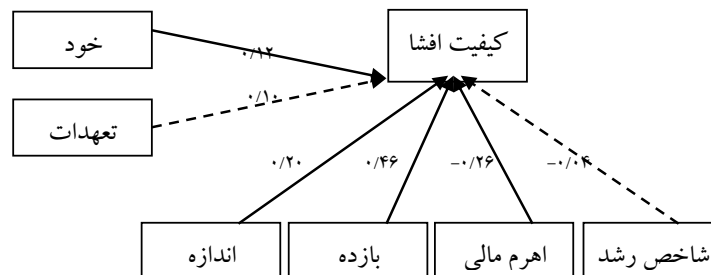
در ارتباط با ویژگی‌های فردی مدیران، با توجه به میانگین و میانه بالای شاخص خودکنترلی که به ترتیب مساوی با ۰/۷۸۱۲ و ۰/۸ است، می‌توان چنین نتیجه گرفت که بیشتر مدیران مالی مورد مطالعه دارای خودکنترلی بالایی هستند که حداکثر امتیاز مربوط به این شاخص نیز بیانگر همین مطلب می‌باشد. همچنین گرچه فاصله زیاد بین حداکثر و حداقل امتیاز این شاخص نشان‌دهنده پراکندگی بالای میزان خودکنترلی در بین مدیران مالی است، اما انحراف معیار (۰/۰۸۸) پایین این شاخص نرمال بودن این پراکندگی را توجیه می‌کند. همچنین میانگین و میانه مربوط به شاخص تعهدات دینی که به ترتیب برابر با ۰/۸۲۱۴ و ۰/۸۴۴۹ نشان می‌دهد که میزان رعایت تعهدات دینی مدیران مالی در سطح بالایی قرار دارد که حداکثر و حداقل مقدار مربوط به این ویژگی نیز گویای همین مطلب است.

جدول ۳. آمار توصیفی

متغیرها	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی
کیفیت افشا	DQI	۷۳/۵۴۵۴	۷۹	۹۸	۱۶	۱۹/۹۳۶۰	-۰/۹۶۶۵
به موقع بودن	ITI	۸۱/۲۱۵۹	۸۸	۱۰۰	۱۴	۱۴/۱۴۶۴	-۱/۳۶۹۴
قابلیت اتکا	IRI	۵۸/۷۰۴۵	۶۷	۹۸	۰	۳۰/۳۴۱۴	-۰/۸۱۸۴
خودکنترلی	SCI	۰/۷۸۱۲	۰/۸	۰/۹۶۹۲	۰/۵۰۷۷	۰/۰۸۸	-۰/۳۷۷۶
تعهدات دینی	ROI	۰/۸۲۱۴	۰/۸۴۴۹	۰/۹۹۵۳	۰/۵۳۴۳	۰/۰۹۱۷	-۰/۶۶۶۳
اهرم مالی	FL	۰/۵۷۷۸	۰/۵۵۴۳	۱/۴۶۵۷	۰/۰۱۲۷	۰/۲۳۱۰	۰/۷۰۸۰
اندازه شرکت	LNSIZE	۱۴/۳۷۸۲	۱۴/۳۶۶۹	۱۸/۲۱۳۵	۱۱/۵۵۲۰	۱/۳۹۱۷	۰/۳۳۹۹
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۳۸۱	۰/۱۱۱۱	۰/۵۲۵۱	-۰/۱۰۸۵	۰/۱۳۵۷	۰/۷۶۳۳
شاخص رشد	MB	۲/۹۱۱۹	۲/۶۵۸۶	۸/۷۸۰۷	-۰/۸۷۴۰	۱/۷۳۰۹	۰/۹۷۹۲

## آمار استنباطی

نتایج حاصل از برازش مدل تحلیل مسیر مربوط به تاثیر ویژگی‌های فردی بر کیفیت افشای اطلاعات در شکل ۲ ارائه شده است. همانند مدل‌های رگرسیونی، در مدل‌های تحلیل مسیر داده‌ها نیز قبل از تحلیل نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌ها، ابتدا می‌بایست شاخص‌های برازش و اطمینان از مدل بررسی شود. به همین منظور با توجه به آماره رمزی مدل برازش شده که برابر با  $0/000$  و کمتر از  $0/08$  و آماره  $P$  مدل که بیشتر از  $0/05$  (سطح خطا) است، می‌توان به برازش مدل اطمینان داشت و مدل را مناسب دانست. با توجه به جدول ۴، مقدار  $T$ -value مربوط به متغیر خودکنترلی نسبت به کیفیت افشا برابر با  $2/47$  و بیشتر از  $1/96$  است. در نتیجه فرضیه اول پذیرفته می‌شود و می‌توان گفت که میزان خودکنترلی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات تاثیر مثبت و معناداری دارد. ضریب این رابطه در شکل ۲، مثبت است، در نتیجه با افزایش میزان خودکنترلی مدیران مالی، سطح کیفیت افشای اطلاعات نیز افزایش می‌یابد. با توجه به اینکه مقدار  $T$ -value مربوط به متغیر تعهدات دینی کمتر از سطح پذیرش ( $1/96$ ) است، فرضیه دوم پژوهش مبنی بر تاثیرگذاری میزان رعایت تعهدات دینی مدیران مالی بر کیفیت افشا رد می‌شود.



Chi-Square:  $8/00$ ,  $df$ : ۲۵,  $P$ -value:  $0/9995$ ,  $RMSEA$ :  $0/000$

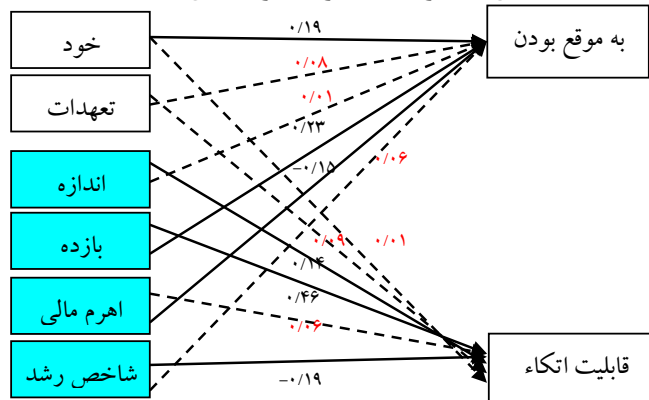
شکل ۲. ضرایب مسیر متغیرها مدل ۱

شکل ۳ مربوط به نتایج حاصل از تحلیل مسیر تاثیرگذاری ویژگی‌های فردی مدیران مالی بر افراز کیفیت افشای اطلاعات شامل به موقع بودن و قابلیت اتکا می‌باشد. آماره رمزی و آماره  $P$  این مدل که به ترتیب کمتر از ۵ درصد و بیشتر از ۵ درصد است، نشان از مناسب بودن مدل دارد، در نتیجه می‌توان به مدل اطمینان داشت. مطابق با جدول ۴ مقدار  $T$ -value مربوط به فرضیه سوم تحقیق یعنی تاثیرگذاری میزان خودکنترلی مدیران مالی بر به موقع بودن افشای اطلاعات، برابر با  $4/18$  و بیشتر از  $1/96$  است، بنابراین فرضیه سوم پژوهش پذیرفته می‌شود. ضریب تاثیرگذاری میزان خودکنترلی مدیران مالی بر به موقع بودن افشای اطلاعات در شکل ۳ مثبت می‌باشد. این بدان معناست که با افزایش میزان خودکنترلی مدیران مالی، افشای اطلاعات

در زمان مناسب‌تری و به موقع ارائه می‌شود. از سوی دیگر فرضیه چهارم با توجه به مقدار T-value آن در جدول ۴ که برابر با ۱/۳۳ و کمتر از سطح پذیرش (۱/۹۶) است، رد می‌شود. در نتیجه میزان رعایت تعهدات دینی مدیران مالی بر به موقع بودن افشای اطلاعات تاثیر معناداری ندارد.

علیرغم تایید فرضیه‌های اول و سوم تحقیق، همانند فرضیه دوم و چهارم پژوهش، فرضیه پنجم پژوهش نیز با توجه به مقدار T-value مربوط به آن که کمتر از ۱/۹۶ است رد می‌شود و می‌توان گفت که میزان خودکنترلی مدیران مالی بر قابلیت اتکا اطلاعات تاثیر معناداری ندارد. بعلاوه اینکه فرضیه ششم پژوهش نیز به دلیل مقدار T-value پایین آن که کمتر از ۱/۹۶ است رد می‌شود. نتیجه اینکه میزان رعایت تعهدات دینی مدیران مالی بر قابلیت اتکا اطلاعات تاثیر معناداری ندارد.

شکل ۳. ضرایب مسیر متغیرها مدل ۲



Chi-Square: ۸/۰۰, dr: ۲۷, P-value: ۰/۹۹۹۸, RMSEA:

جدول ۴. مقادیر T-value هر یک از متغیرها

متغیرهای مستقل و کنترلی	متغیرهای وابسته					
	ضریب	T-value	ضریب	T-value	ضریب	T-value
کیفیت افشا DQI	۰/۱۲	۲/۴۷	۰/۱۰	۱/۷۷	۰/۲۰	۳/۷۸
به موقع بودن ITI	۰/۱۹	۴/۱۸	۰/۰۸	۱/۳۳	۰/۲۳	۳/۸۰
قابلیت اتکا IRI	۰/۰۱	۰/۱۸	۰/۰۹	۱/۶۳	۰/۱۴	۳/۱۴

متغیرهای مستقل و کنترلی	خود کنترلی SCI	تعهدات دینی ROI	اندازه شرکت SIZE	بازده دارایی ROA	اهرم مالی FL	شاخص رشد MB
کیفیت افشا DQI	۰/۱۲	۰/۱۰	۰/۲۰	۰/۴۶	-۰/۲۶	-۰/۰۴
به موقع بودن ITI	۰/۱۹	۰/۰۸	۰/۰۱	۰/۲۳	-۰/۱۵	۰/۰۶
قابلیت اتکا IRI	۰/۰۱	۰/۰۹	۰/۱۴	۰/۴۶	۰/۰۶	-۰/۱۹

### ۶- نتیجه‌گیری و بحث

نتایج تجربی تحقیق بیانگر تاثیرگذاری برخی از ویژگی‌های فردی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات می‌باشد. با تایید فرضیه اول پژوهش، خود کنترلی به عنوان یکی از ویژگی‌های فردی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران موثر است که این تاثیرگذاری در واقع بر به موقع بودن افشای اطلاعات می‌باشد که با تایید فرضیه سوم پژوهش قابل پذیرش می‌باشد. این نتایج با ویژگی‌های افراد با خودکنترلی بالا مطابقت دارد به این معنی که افرادی که خود کنترلی بالایی دارند از تعهد کاری بالایی برخوردارند که این تعهد کاری بالا منجر به افزایش کیفیت افشا می‌شود. از اینرو به کلیه شرکت‌های بورسی توصیه می‌شود تا به منظور ارائه به موقع تر اطلاعات، در جذب مدیران آینده به ویژگی‌های فردی آنها به ویژه میزان خودکنترلی افراد توجه شود. با رد فرضیه پنجم پژوهش علیرغم کشف تاثیرگذاری میزان خودکنترلی مدیران مالی بر به موقع بودن افشای اطلاعات، شواهد تجربی، وجود تاثیر معنادار میزان خودکنترلی مدیران بر قابلیت اتکای اطلاعات را تایید نمی‌کند. در توضیح عدم ارتباط بین ویژگی خود کنترلی و قابلیت اتکای اطلاعات شرکت‌ها، می‌توان دلایل زیر را برشمرد: نخست از آنجایی که نمره قابلیت اتکا بر اساس میزان نوسانات و تغییرات اطلاعات پیش‌بینی شده و همچنین تفاوت مبالغ پیش‌بینی شده و عملکرد واقعی توسط بورس تعیین می‌شود و از پراکندگی زیاد برخوردار است، لذا جنبه رفتاری ویژگی خود کنترلی مدیران مالی که حاکی از تمرکز بیشتر در عملکرد و ثبات نظر مدیران می‌باشد، با ویژگی قابلیت اتکا ارتباطی را نشان نمی‌دهد. همچنین داده‌های توصیفی نشان می‌دهد که آماره خودکنترلی اکثر مدیران عضو نمونه از درجه خودکنترلی بالا برخوردار می‌باشند که همین عامل سبب شده است تا ارتباطی بین نمره قابلیت اتکای اطلاعات و درجه خودکنترلی مشاهده نشود.

دومین عامل تا حدودی به مدل اندازه‌گیری‌های حسابداری مربوط می‌شود. از آنجایی که در حال حاضر در اکثر موارد استفاده از ارزش‌های تاریخی حاکم بر اندازه‌گیری استانداردهای حسابداری ایران است، لذا انتظار می‌رود تا دامنه نوسانات اطلاعات ارائه شده کمتر باشد. بر همین اساس از آنجایی که ویژگی خودکنترلی اکثر مدیران مشابه است، بنابراین هیچگونه ارتباطی بین ویژگی خودکنترلی و قابلیت اتکای اطلاعات کشف نشده است.

سومین توضیح به شرایط اقتصادی کشور مربوط می‌شود که سبب شده است تا دامنه نوسانات اطلاعات پیش‌بینی شده زیاد شده و واریانس قابلیت اتکا زیاد باشد. درحالیکه مدیران ایرانی از مدل رفتاری یکسانی تبعیت می‌کنند. در نتیجه واریانس کم ویژگی خودکنترلی، سبب عدم کشف ارتباط بین متغیرهای مذکور شده است. البته لازم به توضیح است که یک شکل بودن ویژگی



خودکنترلی مدیران می‌تواند نشان‌دهنده نحوه انتصاب آنها و ویژگی‌های خاص آنها باشد که مانع از ایجاد ارتباط بین این ویژگی و قابلیت اتکای اطلاعات شده است.

همچنین با رد فرضیه‌های دوم و چهارم و پژوهش به این نتیجه رسیدیم که میزان رعایت تعهدات دینی به عنوان یکی دیگر از ویژگی‌های فردی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات و شاخص به موقع بودن افشای اطلاعات تأثیر معناداری ندارد. با توجه به نتایج حاصله همانند میزان خودکنترلی مدیران مالی، میزان رعایت تعهدات دینی این مدیران نیز بر قابلیت اتکای اطلاعات تأثیر معناداری ندارد (رد فرضیه ششم). شاید دلیل این امر، لزوم رعایت اندازه‌گیری حسابداری بر اساس استانداردها باشد که تأثیر ویژگی‌های فردی بر کیفیت افشا را کاهش می‌دهد. بنابراین با توجه به اینکه ارتباطی بین ویژگی قابلیت اتکا و خصوصیات فردی پیدا نشده، شاید تغییر از ارزش‌گذاری‌های مبتنی بر بهای تاریخی به ارزش بازار همسو با IFRS که متکی بر قضاوت‌های حرفه‌ای است بتواند به ویژگی‌های فردی مدیران مالی مرتبط شده و امکان بهبود اطلاعات و کیفیت افشا را فراهم کند.

به طور کلی اگرچه تجزیه و تحلیل داده‌ها بیانگر سطح نسبتاً بالای کیفیت افشای اطلاعات در بین شرکت‌های بورسی است اما باید گفت که این امتیاز بالا بیشتر بخاطر به موقع بودن اطلاعات است. از سوی دیگر بررسی ویژگی‌های فردی مدیران نشان داد که اکثر مدیران مالی از خودکنترلی بالا و رعایت تعهدات دینی به میزان زیاد برخوردارند و این ویژگی‌های فردی بر کیفیت افشا اطلاعات از جنبه به موقع بودن موثر است. این نتایج علاوه بر مطابقت با مبانی نظری پژوهش، با تحقیقات گذشته (اسریمینداری و همکاران، ۲۰۱۵؛ نسوشن و اوسترمارک، ۲۰۱۲؛ پتن، ۲۰۰۵؛ نودهی و همکاران، ۱۳۹۳؛ کردنائیچ و همکاران، ۱۳۹۲) نیز همخوانی داشته و بیانگر تأثیرگذاری ویژگی‌های فردی مدیران مالی به عنوان بخشی از سیستم حسابداری، بر نتایج این سیستم (کیفیت افشای اطلاعات) می‌باشد.

با توجه به اینکه داده‌های مربوط به ویژگی‌های فردی مدیران مالی از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است، همانند تمامی پژوهش‌های مبتنی بر پرسش‌نامه از محدودیت‌های ذاتی این نوع جمع‌آوری اطلاعات نظیر عدم پاسخ‌گویی مدیران مالی (نرخ پایین بازگشت که حدود ۴۸ درصد می‌باشد) مستثنی نخواهد بود. علاوه بر این با توجه به اینکه تجزیه و تحلیل داده‌های پاسخ داده شده توسط پرسش‌شوندگان، در یک سال صورت گرفته است، تعمیم نتایج به سایر شرکت‌ها با محدودیت روبه‌رو بوده؛ از اینرو باید جانب احتیاط رعایت شود. همچنین با توجه به تأثیرگذاری برخی از ویژگی‌های فردی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات، بررسی و شناخت تأثیر دیگر ویژگی‌های فردی مدیران مالی و همچنین سایر افراد دخیل در سیستم حسابداری می‌تواند بر ارتقاء کیفیت افشای اطلاعات تأثیر بگذارد. به علاوه اینکه با توجه به عدم تأثیرگذاری خودکنترلی

و تعهدات دینی مدیران مالی بر قابلیت اتکای اطلاعات در جامعه آماری مورد پژوهش، می‌توان به منظور سنجش دقیق‌تر این تاثیرگذاری، پژوهش حاضر را در سطح صنایع مختلف بصورت تفکیک شده به انجام رساند.

#### ضمائم مقاله:

#### الف- پرسش‌نامه خودکنترلی تانجی (۲۰۰۴)

ردیف	هر یک از موارد زیر تا چه حد در مورد شما صدق می‌کند؟	به هیچ وجه	تا حدودی	برخی اوقات	بیشتر اوقات	همیشه
۱	من در برابر وسوسه انجام کارها به خوبی مقاومت می‌کنم.					
۲	برای من ترک عادت‌های بد و نامناسب دشوار است.					
۳	من آدم تنبلی هستم.					
۴	حرف‌های نابجا می‌زنم.					
۵	من کارهایی را که زیان‌آور و مضر هستند، در صورتی که سرگرم‌کننده و لذت‌بخش باشند، انجام می‌دهم.					
۶	چیزهایی را که برای من بد و زیان‌آور هستند، رد می‌کنم.					
۷	کاش نظم و ترتیب بیشتری داشتم.					
۸	مردم می‌گویند که من اصول سفت و سختی دارم.					
۹	چیزهای لذت‌بخش و سرگرم‌کننده من را از انجام کار (ها) باز می‌دارد.					
۱۰	من در تمرکز کردن مشکل دارم.					
۱۱	من می‌توانم به طور موثری در جهت دستیابی به اهداف طولانی مدت کار کنم.					
۱۲	برخی اوقات من نمی‌توانم خودم را از انجام کارهایی منع کنم حتی اگر بدانم آن اشتباه است.					
۱۳	من اغلب بدون فکر کردن در مورد سایر انتخاب‌های دیگر، عمل می‌کنم.					

## ب- پرسش نامه تعهدات دینی خدایاری فرد و همکاران (۱۳۸۹)

هرگز	بندرت	گاهی اوقات	معمولاً	اکثر اوقات	همیشه	لطفا سوالات را با دقت خوانده، پاسخ موردنظر تان را بر حسب مورد علامتگذاری نمایید.
						۱ در خوردنی‌ها و نوشیدنی‌ها به حلال و حرام بودن آن‌ها توجه می‌کنم.
						۲ اطرافیان خود را به انجام واجبات دینی تشویق می‌کنم.
						۳ برای جلب رضای خدا در حل اختلافات خانوادگی تلاش می‌کنم.
						۴ قرآن کریم راهنمای مناسبی برای زندگی من بوده است.
						۵ نسبت به افراد با حیا احساس خوبی دارم
						۶ سعی می‌کنم نماز را اول وقت بخوانم.
						۷ خود را مقید به پرداخت خمس می‌دانم.
						۸ برای رضای خدا با مردم مدارا می‌کنم.
						۹ شکستن بی دلیل شاخه درختان را ناپسند می‌دانم.
						۱۰ به روز قیامت اعتقاد دارم.
						۱۱ از خدا می‌خواهم برای انجام کارها به من کمک کند.
						۱۲ سعی می‌کنم نمازهای واجب خود را به جماعت بخوانم.
						۱۳ اگر حکم جهاد صادر شود در آن شرکت می‌کنم.
						۱۴ در هر موقعی راست‌گو هستم.
						۱۵ خوش رفتاری با حیوانات را وظیفه اخلاقی خود می‌دانم.
						۱۶ آبیاری گیاهان و درختان اطراف منزل را دوست دارم.
						۱۷ از اهانت کنندگان نسبت به پیامبر اسلام(ع) بیزارم.
						۱۸ به وجود فرشتگان الهی اعتقاد دارم.
						۱۹ به پدر و مادرم احترام می‌گذارم.
						۲۰ ادای نماز مرا از انجام عمل زشت و گناه باز می‌دارد.
						۲۱ سعی می‌کنم راست بگویم.
						۲۲ در معاشرت با جنس مخالف رعایت حدود اسلامی را لازم می‌دانم.
						۲۳ براساس دستورات دین از افراط و تفریط پرهیز می‌کنم.
						۲۴ لطف و محبت خدا را در زندگی احساس می‌کنم.
						۲۵ برای دفاع از اعتقادات دینی حاضرم جان خود را فدا هم کنم.
						۲۶ با وجود نا ملایمات در زندگی شکرگذار خدا هستم.
						۲۷ به خاطر حفظ اعتقادات دینی خود را به خطر می‌اندازم

۲۸	من به اقلیت‌های دینی احترام می‌گذارم.
۲۹	برای حل مشکلات مردم تلاش می‌کنم.
۳۰	اگر عذر شرعی نداشته باشم در ماه رمضان روزه می‌گیرم.
۳۱	با دیگران خوش اخلاق هستم.
۳۲	هرکس از من هر کمکی خواسته است به او کمک کرده‌ام.
۳۳	هیزم‌های خاموش نشده در کنار درختان یا طبیعت را خاموش می‌کنم.
۳۴	از شنیدن اخبار مربوط به نشت نفت در دریا ناراحت می‌شوم.
۳۵	در انجام کارها به خدا توکل می‌کنم.
۳۶	سعی می‌کنم برای خواندن نمازهای واجب به مسجد بروم.

### فهرست منابع

- اعتمادی، حسین و دیانتی‌دیلیمی، زهرا. (۱۳۸۸)، تاثیر دیدگاه اخلاقی مدیران مالی بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، دوره ۴، شماره ۱ و ۲، صص ۲۰-۱۱.
- بشیریان، سعید؛ حیدرنیا، علیرضا؛ اله‌وردی‌پور، حمید؛ حاجی‌زاده؛ ابراهیم. (۱۳۹۱)، بررسی رابطه خود کنترلی با تمایل نوجوانان به مصرف مواد مخدر، مجله علمی دانشکده پرستاری و مامایی همدان، دوره ۲۰، شماره ۱، صص ۵۳-۴۵.
- به‌پژوه، احمد؛ غباری‌بناب، باقر؛ علی‌زاده، حمید؛ همتی، قربان. (۱۳۸۶)، تاثیر آموزش فنون کنترل خود بر بهبود مهارت‌های اجتماعی دانش آموزان با اختلال کاستی توجه و بیش‌فعالی، پژوهش در حیطه کودکان استثنایی، دوره ۷، شماره ۱، صص ۱۸-۱.
- به‌داروند، محمدمهدی. (۱۳۸۳)، تبیین و تحلیل مفهوم دین، مجله رواق اندیشه، شماره ۳۰، صص ۱۰۱-۷۷.
- پترسون، مایکل و دیگران. (۱۳۷۷)، عقل و اعتقاد دینی. (احمد نراقی و ابراهیم سلطانی). تهران: طرح نو.
- خدایاری‌فرد، محمد؛ رحیمی‌نژاد، عباس؛ غباری‌بناب، باقر؛ شکوهی‌یکتا، محسن؛ فقیهی، علی‌نقی؛ آذربایجانی، مسعود؛ افروز، غلامعلی؛ هومن، حیدرعلی؛ منطقی، مرتضی؛ پاک‌نژاد، محسن؛ سراج‌زاده، سیدحسین؛ فاطمی، سیدمحسن؛ اکبری‌زردخانه، سعید؛ فرزاد، ولی-اله؛ باقری، خسرو. (۱۳۸۹)، مدل سنجش دینداری و ساخت مقیاس آن در سطح ملی، مجله پژوهش‌های کاربردی روانشناختی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۲۴-۱.

- ستایش، محمدحسین و کاظم‌نژاد، مصطفی. (۱۳۹۱)، شناسایی و تبیین عوامل موثر بر کیفیت افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله پیشرفت-های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره ۴، شماره ۱، صص ۷۹-۴۹.
- فخاری، حسین و محمدی، جواد. (۱۳۹۵)، تاثیر منبع کنترلی مدیران بر کیفیت افشای اطلاعات مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چهاردهمین همایش ملی حسابداری ایران، ارومیه، دانشکده اقتصاد و مدیریت.
- کردنائیچ، اسدالله؛ بخشی‌زاده، علیرضا؛ علی‌پور، مهدی؛ جعفرزاده، مهدی. (۱۳۹۲)، بررسی تاثیر پایبندی به وظایف دینی بر تعهد سازمانی کارکنان آموزش و پرورش (مورد مطالعه: کارکنان آموزش و پرورش شهرستان شهریار، فصلنامه علمی-پژوهشی مدیریت فرهنگ سازمانی، دوره ۱۱، شماره ۲، صص ۲۱۰-۱۸۹.
- کریترنر، رابرت و کینیکی، آنجلو. (۱۳۸۴)، رفتار سازمانی. (علی‌اکبر فرهنگی و حسین صفرزاده) تهران: پیام پویا.
- محمادپور، مریم؛ مطمئن‌فعال، مریم؛ فسقوری، مهدی. (۱۳۸۹)، بررسی عوامل موثر بر پذیرش خدمات همراه با استفاده از روش تحلیل مسیر، مدیریت فناوری اطلاعات، دوره ۲، شماره ۵، صص ۱۱۱-۱۲۸.
- موسوی‌مقدم، سیدرحمت‌الله؛ هوری، سهیلا؛ امیدی، عباس؛ ظهیری‌خواه، ندا. (۱۳۹۴)، بررسی رابطه هوش معنوی با خودکنترلی و مکانیسم‌های دفاعی در دانش‌آموزان دختر سال سوم متوسطه، مجله علوم پزشکی، دوره ۲۵، شماره ۱، صص ۶۴-۵۹.
- نودهی، حسن؛ رشیدی، علی؛ خلیلی، علی؛ مهرآورگیگلو، شهرام. (۱۳۹۳)، رابطه خود کنترلی و منبع کنترل با تعهد سازمانی در کارمندان اداره آموزش و پرورش سبزوار، فصلنامه پژوهش‌های رهبری و مدیریت آموزشی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۶۶-۴۹.
- نوروش، ایرج و حسینی، سیدعلی. (۱۳۸۸)، بررسی رابطه بین کیفیت افشاء (قابلیت اتکاء و به‌موقع بودن) و مدیریت سود، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۵، صص ۱۳۴-۱۱۷.
- همت‌فر، محمود و مقدسی، منصور. (۱۳۹۲)، بررسی کیفیت افشا (قابلیت اتکا و به‌موقع بودن) بر ارزش سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۰، شماره ۲، صص ۱۴۷-۱۳۳.
- Alias, M., Akasah, Z. A., and Kesot, M. J., (2012). Self-Efficacy, Locus of Control and Attitude Among Engineering Students: Appreciating the Role of Affects in Learning Efforts", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Vol. 56, pp:183-190.

- Arazzini, S. M., and Walker, L. D., (2014). Self-Handicapping, Perfectionism, Locus of Control and Self-Efficacy: A Path Model", *Personality and Individual Differences*, Vol. 66, pp:160-164.
- Blakely, G. L., Andrews, M. C., and Fuller, J., (2003). Are Chameleons Good Citizens? A Longitudinal Study of the Relationship between Self-Monitoring and Organizational Citizenship Behavior", *Journal of Business and Psychology*, Vol. 18(2), pp:131-144.
- Brayan, D. O., Qurnin, J. J., and Donnally, D. P., (2005). Locus of Control and Dysfunctional Audit Behavior", *Journal of Business & Economics Research*, Vol. 3(10), pp:9-14.
- Call, V. R. A., and Heaton, T. B., (1997). Religious Influence on Marital Stability", *Journal for the Scientific Study of Religion*, Vol. 36, pp:382-392.
- Dyregang, S. D., Mayew, W. J., and Williams, C. D., (2012). Religious Social Norms and Corporate Financial Reporting", *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 39 (7-8), pp:845-875.
- Echave, J. O., and Bhati, Sh., (2010). Determinants of Social and Environmental Disclosures by Spanish Companies", *GSMI Third Annual International Business Conference* (PP. 55-68), Michigan, USA.
- Hyatt, T. A., and Prawitt, D. F., (2001). Does Congruence between Audit Structure and Auditors' Locus of Control Affect Job Performance?", *The Accounting Review*, Vol. 76 (2), pp:263-274.
- Jackson, K. M., Sher, K. J., and Wood, P. K., (2000). Prospective Analysis of Comorbidity: Tobacco and Alcohol Use Disorder", *Journal Abnorm Psychol*, Vol. 109, pp:676-694.
- Jandaghi, G., Mokhles, A., and Bahrami, H., (2011). The Impact of Job Security on Employees' Commitment and Job Satisfaction in Qom Municipalities", *African Journal of Business Management*, Vol. 5 (16), pp:6853-6858.
- Karlsson, N., (1998). *Mental Accounting and Self-Control*. Goteborg Psychological Reports, 28.
- Kaushal, R., and Kwantes, C. T., (2006). The Role of Culture and Personality in Choice of Conflict Management Strategy", *International Journal of Intercultural Relations*, Vol. 30 (5), pp:579-603.
- Leahey, T. M., Xu, X., Unick, J. L., and Wing, R. R., (2014). A Preliminary Investigation of the Role of Self-Control in Behavioral Weight Loss Treatment", *Obesity research & clinical practice*, Vol. 8 (2), pp:149-153.
- Lumsden, C. J., and Wilson, E. O., (1983). *Promethean Fire: Reflections on the Origin of the Mind*. Cambridge, MA: Harvard University Press, p:216.

- McGuire, S. T., Omer, T. C., and Sharp, N. Y., (2011). The Impact of Religion on Financial Reporting Irregularities", *The Accounting Review*, Vol. 87 (2), pp:645-673.
- Nanda, D., and Wysocki, P., (2011). The Relation between Trust and Accounting Quality. Working Paper, University of Miami.
- Nasution, D., and Ostermark, R., (2012). The Impact of Social Pressures, Locus of Control, and Professional Commitment on Auditors' Judgment", *Asian Review of Accounting*, Vol. 20 (2), pp:163-178.
- Patten, D. M., (2005). An Analysis of the Impact of Locus of Control on Internal Auditor Job Performance and Satisfaction", *Journal of Managerial Auditing*, Vol. 20(9), pp:1016-1029.
- Snyder., (1974). Self-Monitoring of Expressive Behavior", *Journal of personal. Soc. Psycho*, Vol. 30, pp:526-527.
- Srimindarti, C., Sunarto., and Widati, L. W., (2015). The Effect of Locus of Control and Organizational Commitment to Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior Based on the Theory of Planned Behavior", *International Journal of Business, Economics and Law*, Vol. 7 (1), pp:27-35.
- Stan, M. M., (2013). Predictors of the Organizational Commitment in the Romanian Academic Environment", *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, Vol. 78, pp:672-676.
- Swendeman, D., Ramanathan, N., Comulada, W. S., Rotheram-Borus, M. J., and Estrin, D., (2014). Efficacy of Daily Self-Monitoring of Health Behaviors and Quality of Life by Mobile Phone: Mixed-Methods Results from Two Studies with Diver's Population", *In Annals of Behavioral Medicine*, Vol. 47, pp:263-263.
- Uyar, A., Kilic, M., and Bayyurt, N., (2013). Association between firm Characteristics and Corporate Voluntary Disclosure: Evidence from Turkish Listed Companies", *Intangible Capital*, Vol. 9 (4), pp:1080-1112.