

## The Effect of Total Labor Cost on the Financial and Non-Financial Reporting Quality based on Motivation Theory

**Ahmed Hasan Ali Al-Hasani**

*PhD student of accounting, Urmia University, Urmia, Iran. a.alhasani@urmia.ac.ir*

**Hamze Didar\***

*Associate Professor, Department of Accounting, Urmia University, Urmia, Iran.  
(Corresponding Author). h.didar@urmia.ac.ir*

**Gholamreza Mansourfar**

*Associate Professor, Department of Accounting, Urmia University, Urmia, Iran.  
g.mansourfar@urmia.ac.ir*

### **Abstract:**

In this research, in the form of Motivation theory, the effect of labor costs of companies on the quality of their financial and non-financial reporting has been investigated. Based on the theories of motivation and human resources, this research argues that the entire administrative and general workforce of the company has an important role in the quality of financial and non-financial reporting and the amount of payment to the workforce is a factor for the organizational and social responsibility of the workforce and Achieving quality workforce and quality reports. To this end, the variables of interest, including labor costs, were measured via the natural logarithm of disclosed wage and salary costs in the board of director's activity report, following Xiang et al. (۲۰۲۳), and the financial and non-financial reporting quality was measured through the quality of Accrual items following Andrew et al. (۲۰۱۷) and the natural logarithm of the total number of words in social responsibility reports following Nazari et al. (۲۰۱۷). The results, obtained through a sample analysis of ۱۰۰ companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period of ۲۰۱۲ to ۲۰۲۱, indicate a significant positive impact of labor costs on the financial and non-financial reporting quality. The findings of this research demonstrate that the amount paid to employees creates a strong motivation to develop a workforce with organizational and social responsibility, leading to an increase in the financial and Non-Financial reporting quality.

**Keywords:** Financial and Non-Financial Reporting Quality, Labor Costs, Social Responsibility, Motivation Theory, Labor Quality.

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

## تأثیر هزینه کل نیروی کار بر کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی بر اساس تئوری انگیزش

احمد حسن علی الحسنی<sup>۱</sup> حمزه دیدار<sup>۲\*</sup> غلامرضا منصورفر<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۴/۲۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۱۰

### چکیده

در این پژوهش، در قالب تئوری انگیزش تأثیر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت‌ها، بر کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی آنان بررسی شده است. بر مبنای نظریه‌های انگیزش و منابع انسانی، این پژوهش استدلال می‌کند که کل نیروی کار اداری و عمومی شرکت نقش مهمی در کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی داشته و میزان پرداختی به نیروی کار را عاملی برای مسئولیت‌پذیری سازمانی و اجتماعی نیروی کار و دستیابی به نیروی کار باکیفیت و گزارش‌های با کیفیت می‌داند. بدین منظور متغیرهای مورد نظر از جمله هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار از طریق لگاریتم طبیعی هزینه حقوق و دستمزد عمومی افشا شده در گزارش فعالیت هئیت مدیره به پیروی از ژیانگ و همکاران (۲۰۲۳) و همچنین کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی، به ترتیب از طریق کیفیت اقلام تعهدی به پیروی از اندریو و همکاران (۲۰۱۷) و لگاریتم طبیعی تعداد کلمات گزارش مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها به پیروی از نظری و همکاران (۲۰۱۷)، اندازه‌گیری شده است. نتایج با تجزیه و تحلیل نمونه‌ای شامل ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۴۰۰ بیانگر تأثیر مثبت و معنادار هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار بر کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی است. برآیند نتایج پژوهش حاضر گواه آن است که میزان پرداختی به نیروی کار، انگیزه‌های بسیار قوی برای ایجاد نیروی کاری با مسئولیت‌پذیری سازمانی و اجتماعی، ایجاد کرده که منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی می‌شود.

**کلید واژه‌ها:** کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی، هزینه‌ی حقوق و دستمزد نیروی کار، مسئولیت‌پذیری اجتماعی، تئوری انگیزش، کیفیت نیروی کار.

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. [a.alhasani@urmia.ac.ir](mailto:a.alhasani@urmia.ac.ir)

<sup>۲</sup> دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (نویسنده مسئول). [h.didar@urmia.ac.ir](mailto:h.didar@urmia.ac.ir)

<sup>۳</sup> دانشیار، گروه حسابداری، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. [g.mansourfar@urmia.ac.ir](mailto:g.mansourfar@urmia.ac.ir)

## ۱-مقدمه:

کیفیت گزارشگری مالی را ضوابطی می‌دانند که اطلاعات مفید و سودمند را از سایر اطلاعات تفکیک نموده و در نتیجه، سودمندی اطلاعات مالی را بهبود می‌بخشد (نوروش، ۱۳۷۷). این مسئله در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران نیز بسیار مهم است، زیرا فقدان اطلاعات مالی، تمایل سرمایه‌گذار را در فرآیند سرمایه‌گذاری کاهش می‌دهد (کردستانی و رحیمی، ۱۳۹۰). افزون بر این ادبیات موجود در حوزه تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران بر اطلاعات غیرمالی نیز تأکید کرده است و در واقع اعتقاد بر این است که این دو شکل از اطلاعات لازم و ملزوم یکدیگر هستند و تنها در صورتی به بیشینه‌ترین کارایی خود می‌رسند که با یکدیگر ادغام و به صورت توأمان برای تصمیم‌گیری استفاده شوند (اندریو و همکاران، ۲۰۱۷). افشای اطلاعات غیرمالی اضافی در کنار اطلاعات مالی، می‌تواند به استفاده کنندگان از این اطلاعات نشان دهد، که این واحد اقتصادی مسئولیت فعالیت‌های خود را بر عهده داشته و به آن اهمیت می‌دهد. علاوه بر این، زمانی که اطلاعات مالی و غیرمالی با هم افشا می‌شوند، سرمایه‌گذار می‌تواند تصمیم بالقوه خود را بهتر تحلیل کند و از پیامدهای نامطلوب آن اجتناب نماید (لازلو و ژکسمبایوا، ۲۰۱۱). همچنین بر اساس نظریه مشروعیت<sup>۱</sup>، شرکت‌ها همواره تلاش می‌کنند تا از پذیرش اجتماعی خارج نشوند، زیرا عدم مشروعیت می‌تواند به فشارهای شدید از طرف گروه‌های مختلف اجتماعی و در نهایت به نابودی شرکت منجر گردد. بنابراین، حفظ و کسب مشروعیت، به عنوان یکی از اصول اساسی شرکت‌ها، بسیار حائز اهمیت است و برای بقای آن‌ها در بازار لازم است (آلتایب، ۲۰۱۲). بر اساس این نظریه‌ها، افشای اطلاعات غیرمالی از جمله اطلاعات اجتماعی، تلاشی برای دستیابی به اهداف مشروعیت اجتماعی<sup>۲</sup> است. در نتیجه، بنگاه‌ها به جای پذیرش این نقش، مجبور به ایفای این نقش می‌شوند و برای ایفای این نقش، مجبور به افشای اطلاعات مالی و غیرمالی خود هستند (حاجیان نژاد، ۱۳۹۴). در نتیجه، شرکت‌هایی که اطلاعات غیرمالی با کیفیت بالا را افشا می‌کنند، کمتر احتمال دارد که گزارش‌های نادرست داشته باشند و در چنین شرکت‌هایی، منافع گروه‌های ذینفع بیشتر محافظت می‌شود.

پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد که نیروی کار شرکت‌ها در نظارت بر گزارشگری مالی از جمله کشف تقلب، ارتقای کیفیت گزارشگری و سودمندی اطلاعات ارائه شده توسط شرکت، نقش دارند. به عنوان مثال، بوون و همکاران (۲۰۱۰)، دریافتند که افشاگری رویدادهای بد شرکت توسط کارکنان منجر به واکنش‌های منفی قیمت سهام، تجدید ارائه صورت‌های مالی، شکایت‌های

<sup>۱</sup> Legitimacy Theory

<sup>۲</sup> Social legitimacy

بعدی و عملکرد ضعیف شرکت در آینده می‌شود. به طور مشابه، دایک و همکاران (۲۰۱۰)، دریافتند که کارکنان، ۱۷ درصد از تقلب‌ها را کشف و آشکار می‌کنند که از نرخ حسابرسی ۱۰ درصد و تنظیم کنندگان صورت‌های مالی ۷ درصد بیشتر است. در مجموع، یافته‌های بون و همکاران (۲۰۱۰) و دایک و همکاران (۲۰۱۰)، نشان می‌دهد که کارکنان پس از ارتکاب تقلب و تحریف، نقش حاکمیتی مهمی را ایفا می‌کنند. با این حال اینکه چه عاملی می‌تواند انگیزه نیروی کار را در مشارکت مسئولیت‌پذیرانه در قالب اهداف سازمانی و اجتماعی برانگیزد، چه در پژوهش‌های داخلی و چه در پژوهش‌های خارجی نیازمند بررسی‌های بیشتری است. بدین منظور این پژوهش بر اساس تئوری انگیزش<sup>۱</sup> (هرزبر، ۱۹۶۸)، عامل پرداختی به نیروی کار را انگیزه‌ای برای ایجاد کار و نیروی کار با کیفیت، افزایش مسئولیت‌پذیری نیروی کار نسبت به سازمان‌ها و جامعه و در نهایت ارائه گزارش‌های با کیفیت، می‌داند. بنابراین با توجه به محیط در حال توسعه ایران، پرکردن این شکاف پژوهشی ضروری به نظر می‌رسد. زیرا می‌تواند کمکی موثر در جهت ارتقای سطح کیفی گزارشگری داشته باشد. ارتقای سطح کیفی گزارشگری می‌تواند منجر به تصمیم‌گیری درست سرمایه‌گذاران و جذب سرمایه آنان، دستیابی شرکت‌ها به مشروعیت لازم در جامعه و تحقق منافع کلیه ذینفعان، از جمله نیروی کار شرکت‌ها شود. در این راستا در مقابل پژوهش‌های پیشین (آیز و همکاران، ۲۰۰۵؛ بامبر و همکاران، ۲۰۱۰؛ دایرنگ و همکاران، ۲۰۱۰؛ جه و همکاران، ۲۰۱۱؛ دمرجان و همکاران، ۲۰۱۳)، که تاثیر سرمایه‌گذاران، هیئت مدیره، کمیته حسابرسی، حسابرسی، کارکنان واحد حسابداری و همچنین مدیران شرکت‌ها را به‌عنوان سایر ناظران شرکت بر کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار داده‌اند، این پژوهش استدلال می‌کند که کل نیروی کار شرکت نقش مهمی در شکل‌دهی کیفیت گزارشگری مالی دارد و میزان هزینه نیروی کار (حقوق و دستمزد) را عاملی برای دستیابی به گزارش‌های با کیفیت مورد بررسی قرار می‌دهد. افزون بر این، پژوهش حاضر نقش نیروی کار شرکت را در بهبود کیفیت گزارشگری غیرمالی به عنوان بخش مکمل گزارشگری مالی بررسی می‌نماید. انگیزه ایجاد استدلال مذکور به دلایل زیر قابل اثبات است:

نخست، افزایش پرداختی در قالب حقوق و دستمزد به عامل کار می‌تواند نشان‌دهنده افزایش کیفیت نیروی انسانی باشد (کریمی و صادقی، ۱۳۸۹). از جمله ویژگی‌های کارکنان با کیفیت عبارت است از: میزان تحصیلات، تجربه و سابقه کاری آن‌ها. پرواضح و مبرهن است که میزان حقوق و دستمزد نیروی کار با کیفیت با چنین ویژگی‌هایی به مراتب بالاتر از سایر نیروی کار با کیفیت پایین است. ثانیاً، کارکنان با کیفیت بالا می‌توانند محیط گزارشگری مالی شرکت خود را

<sup>۱</sup> Motivation theory

حداقل از دو طریق بهبود بخشند. اول، آن‌ها می‌توانند اطلاعات برتر را به عنوان ورودی برای انتخاب‌های گزارش‌دهی مدیران ارائه دهند، دوم، کارکنان با کیفیت بالا می‌توانند گزارش نادرست مالی عمدی را شناسایی و کشف کنند، حتی قبل از اینکه به یک رویداد گزارش نادرست بزرگتر تبدیل شود (اندریو و همکاران، ۲۰۱۷). علاوه بر این بر اساس تئوری انگیزش (هرزبر، ۱۹۶۸)، پرداخت مالی تأثیر مهمی در انگیزش کارکنان در هر سازمانی داشته و بر رفتار و سلوک افراد، سطح زندگی، قدرت خرید و سلامتی روحی و روانی آنان در جامعه اثرگذار است. عدم رضایت از پرداخت حقوق، همچنین می‌تواند باعث کاهش کارایی و افزایش رفتارهای ناهنجار و مفاسد اجتماعی کارکنان در سازمان‌ها شود. در نتیجه، مدیریت حقوق و دستمزد و مزایا در سازمان‌ها می‌تواند بهبود کیفیت زندگی شاغلین، افزایش کارایی و کاهش رفتارهای ناهنجار و مفاسد اجتماعی در سازمان‌ها را به دنبال داشته باشد و در نهایت موجب تولید کارکنان باکیفیت و در نتیجه گزارش‌های مالی و غیرمالی باکیفیت نیز بشود.

در نهایت بر اساس مطالب بیان شده پژوهش حاضر سعی دارد تاثیر هزینه نیروی کار شرکت‌ها را بر کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی، بررسی نماید. این مطالعه علاوه بر بررسی این موضوع، انجام پژوهش حاضر را به دلایل زیر ضروری می‌داند: (۱) نتایج این پژوهش با توجه به محیط اقتصادی در حال رشد ایران، و لزوم ارتقای سطح کیفی گزارشگری مالی و غیرمالی از سوی شرکت‌ها، می‌تواند جهت تصمیم‌گیری این شرکت‌ها، مدیران آن‌ها، قانون‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، در جهت افزایش کیفیت گزارشگری مالی و غیر مالی مفید واقع گردیده و برای شرکت‌ها فضای رقابتی ایجاد نماید و با تحقق آن بر اقتصاد در حال رشد کشور کمک شود. (۲) بررسی این موضوع می‌تواند تشویقی برای شرکت‌ها در جهت افزایش رفاه کارکنان آنان باشد، این موضوع احتمالاً از آن جهت که در محیط اقتصادی ایران، اکثر نیروی کار شرکت‌ها از حقوق مکفی برخوردار نیستند، ضروری و قابل بررسی به نظر می‌رسد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

گزارش‌های مالی و غیرمالی شرکت‌ها از جمله گزارش مسئولیت‌پذیری اجتماعی، استراتژی‌های مدیریت، راهبردها و چشم‌اندازهای آتی، برنامه‌ها و اهداف، ریسک‌های موجود و موارد دیگری همچون اطلاعات مربوط به سرمایه انسانی، میزان و درصد مشتریان وفادار، اطلاعات مربوط به دارایی‌های نامشهود (حق کپی‌رایت و حق اختراع) و ... ارزشمندترین منابع اطلاعاتی درباره عملکرد شرکت هستند و تصمیمات بسیاری بر اساس این گزارش‌ها گرفته می‌شود. در این راستا لازمه فرآیند تصمیم‌گیری اقتصادی وجود این اطلاعات است (چوو، ۲۰۰۶)، که از راه‌های

مختلف و به شکل‌های گوناگون تأمین می‌شود. در بین گروه‌های مختلف اطلاعات، اطلاعات مالی در حوزه تصمیمات اقتصادی اهمیت ویژه‌ای دارد. گزارشگری مالی، یکی از منابع اصلی اطلاعاتی است که در دسترس بازارهای سرمایه قرار دارد و انتظار می‌رود نقش مؤثری در توسعه سرمایه‌گذاری و افزایش کارایی آن داشته باشد (کیانی و آقایی، ۱۳۹۵). کیفیت گزارشگری مالی می‌تواند در بهبود اعتماد سرمایه‌گذاران به بازارهای سرمایه و در نتیجه، افزایش کارایی و توسعه سرمایه‌گذاری مؤثر باشد (نوروش، ۱۳۷۷). در کنار این اطلاعات گزارش‌های غیرمالی نیز به عنوان جزء مکمل گزارشگری مالی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار هستند. به طوری که کیفیت این گزارش‌ها به سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، مدیران، دولت، رقبا و سایر مراجع قانونی کمک می‌کنند تا تصمیماتشان در مورد شرکت‌ها را بر اساس اطلاعات صحیح و قابل اعتماد بگیرند. همچنین کیفیت گزارش‌های مالی و غیرمالی می‌توانند به عنوان یک ابزار پیشگیری از فساد و تقلب مالی در شرکت‌ها عمل کرده و بر کارایی و موفقیت شرکت‌ها تأثیرگذار باشد (اسکونیزنی، ۲۰۱۲). بنابراین برای آنکه اطلاعات بهتری در دسترس تصمیم‌گیرندگان قرار گیرد، باید تلاش کرد که این گزارش‌ها، از کیفیت بالایی برخوردار باشند.

اگرچه مدیر مالی در نهایت مسئول کیفیت گزارشگری مالی شرکت است، اما کل نیروی کار نه تنها در تهیه اطلاعات حسابداری دخیل هستند، بلکه با ارائه داده‌های داخلی اولیه و اسناد مثبت، که دلالت بر وقوع یک معامله و یا یک رویداد مالی مشخص دارد، نقش غیرمستقیم در تهیه گزارش‌های مالی نیز ایفا می‌کند (اندریو و همکاران، ۲۰۱۷). دایک و همکاران (۲۰۱۰)، در تشریح نقش کارکنان در نظارت بر رفتار شرکت، نشان دادند که کارکنان به وضوح دسترسی بهتری به اطلاعات دارند و تعداد کمی از تقلب‌ها که توسط مدیران و سایر کارکنان انجام می‌شود را می‌توان بدون آگاهی سایر کارکنان و اغلب حمایت چندین کارمند انجام داد. در راستای تایید نتایج دایک و همکاران (۲۰۱۰)، کال و همکاران (۲۰۱۶)، دریافتند که شرکت‌ها گزینه‌های سهام بیشتری را در طول دوره‌های گزارش نادرست به کارمندان غیرموظف اعطا می‌کنند تا از افشای اطلاعات کارکنان جلوگیری کنند، و این نشان می‌دهد که رهبران شرکت آگاه هستند که کارکنان سطوح پایین‌تر در امر افشاگری شرکت می‌کنند و پتانسیل نظارت بر گزارش‌های شرکت را دارند (کال و همکاران، ۲۰۱۷).

مهمترین ویژگی‌های کیفی نیروی کار در یک سازمان، تحصیلات و سابقه کار است. یک نیروی کار با تحصیلات عالی می‌تواند کیفیت گزارشگری مالی را از دو طریق بهبود بخشد. اول، آن‌ها می‌توانند اطلاعات با کیفیت بالاتر (با خطاهای کمتر) را به عنوان ورودی به سیستم‌های حسابداری ارائه دهند. اگر خطاهای کمتری به سیستم حسابداری وارد شود، کیفیت صورت‌های مالی حاصل باید بالاتر باشد (اندریو و همکاران، ۲۰۱۷). دوم، علاوه بر انجام خطاهای غیرعمدی

کمتر، کارکنان با تحصیلات عالی به احتمال زیاد تشخیص می‌دهند که معاملات غیرعادی و محتمل تقلبی به نظر می‌رسند و این اطلاعات را قبل از اینکه تبدیل به یک گزارش نادرست جدی‌تر شود، در اختیار مدیریت قرار می‌دهند (کال و همکاران، ۲۰۱۶). علاوه بر این، مطالعات نشان داده است که کیفیت کارکنان از قبیل تحصیلات و سابقه کاری در اثربخشی کنترل داخلی بسیار مهم است. به طور مثال فنگ و مکوی (۲۰۰۹)، نشان دادند که فقدان کارکنان با کیفیت بالا دلیل اصلی ناکارآمدی کنترل داخلی در شرکت‌ها است. کارکنان باکیفیت با تلاش برای انجام بهتر وظایف خود و اجرای سیاست‌ها و رویه‌های کنترل داخلی به بهبود اثربخشی کنترل‌های داخلی و افزایش کیفیت گزارش‌های شرکت کمک می‌کنند. به عبارت دیگر فقدان پرسنل باکیفیت منجر به ناکارآمدی کنترل داخلی بنگاه‌ها خواهد شد.

علاوه بر این، کیفیت کارکنان در فرآیند کاری نیز بر اثربخشی کنترل داخلی تأثیر خواهد گذاشت (لیو و همکاران، ۲۰۱۷). به طوری که آشنایی بیشتر کارکنان با سابقه در سازمان، با فرهنگ و روابط داخلی شرکت، منجر به بهبود ارتباط و تعامل بین آن‌ها و اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌شود (زنگر و لورنس، ۱۹۸۹). از آنجایی که اثربخشی ارتباطات برای کیفیت کنترل داخلی بسیار مهم است، کارکنان با سابقه بالا در سازمان می‌توانند با بهبود اثربخشی ارتباطات، کیفیت کنترل داخلی شرکت را بهبود بخشند. بر پایه این استدلال، گو و همکاران (۲۰۱۶)، دریافتند که شرکت‌هایی دارای کارکنان باکیفیت نقص‌های کمتری در کنترل داخلی دارند. به طور مشابه، لیو و همکاران (۲۰۱۷) نیز شواهدی مبنی بر وجود رابطه مثبت بین کیفیت کارکنان و اثربخشی کنترل داخلی شرکت ارائه می‌دهد. بنابراین، کارکنان با کیفیت بالا با بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی، نقش حیاتی در بهبود کیفیت گزارش‌های شرکت دارند.

علاوه بر این، کیفیت سود را نیز می‌توان بر اساس تفاوت دستمزد پرداختی به نیروی کار در سال جاری و سال قبل محاسبه کرد که نشان دهنده میزان سرمایه‌گذاری در نیروی انسانی است (فنگ، ۲۰۰۷). بنابراین، سرمایه‌گذاری در نیروی کار می‌تواند از طریق افزایش کیفیت سود، به افزایش پایداری سود منجر شود. این به این دلیل است که مدیران تصمیم‌های سرمایه‌گذاری خود را طبق سودآوری آتی واحد تجاری اتخاذ می‌کنند، بنابراین محتمل است که تصمیم‌های سرمایه‌گذاری مدیران شامل اطلاعاتی در مورد کیفیت سود باشد (فنگ، ۲۰۰۷). در نتیجه، افزایش دستمزد کارکنان که نمایانگر افزایش کیفیت نیروی انسانی است، می‌تواند بهبود کیفیت سود را که یکی از ویژگی‌های گزارشگری مالی باکیفیت است، به دنبال داشته باشد (کریمی و همکاران، ۱۳۸۹).

همچنین بر اساس تئوری انگیزش (هرزبر، ۱۹۶۸)، پرداخت مالی تأثیر مهمی در انگیزش کارکنان در هر سازمانی دارد به خصوص زمانی که مبنای این پرداخت دستاوردهای کارکنان در اجرای وظایف شغلی آنها باشد. یکی از دلایل انجام هر رفتاری، وجود انگیزه یا نیاز است. به عبارت دیگر، انگیزش انسان، بخاطر وجود نیازهای اوست، که می‌تواند خودآگاه یا ناخودآگاه باشد. در واقع انگیزه، حالتی درونی و کمبود یا محرومیتی است که فرد را مجبور به انجام مجموعه‌ای از فعالیت‌ها می‌کند. به عبارت دیگر، انگیزه به میل به تلاش زیاد برای دستیابی به اهداف سازمانی اشاره دارد و این تلاش نیز در جهت برآوردن نیازهای شخصی خاص است (استیفن پی رابینز، ۱۳۷۷). بنابراین، مدیریت حقوق، دستمزد و مزایا در یک سازمان صرفاً به رفع نیازهای بقای منابع انسانی اشاره نمی‌کند. حقوق و مزایای مناسب تأثیر بسزایی بر رفتار، سطح زندگی، قدرت خرید و سلامت روانی افراد جامعه دارد و در نهایت کارایی سازمان را بهبود می‌بخشد. علاوه بر این، نارضایتی از دستمزد نه تنها بر کارایی سازمان تأثیر منفی می‌گذارد، بلکه کیفیت زندگی کاری کارکنان را نیز کاهش می‌دهد. در نتیجه، نارضایتی از حقوق و دستمزد می‌تواند منجر به ناکارآمدی، رفتار غیرعادی و فساد اجتماعی در بین کارکنان سازمان شود (هرزبر، ۱۹۶۸). در این صورت و بر اساس تئوری انگیزش، حقوق و دستمزد پرداختی بیشتر، می‌تواند انگیزه ایجاد کار باکیفیت را در نیروی کار ایجاد کند و مسیر رسیدن به اهداف سازمانی را با مسئولیت‌پذیر کردن نیروی کار و افزایش کیفیت آنان هموار سازد.

از جمله ویژگی‌های کیفی کارکنان یک شرکت میزان تحصیلات است. تئوری سرمایه انسانی<sup>۱</sup> (بکر<sup>۲</sup>، ۱۹۶۴)، بیان می‌کند که تحصیلات، مهارت‌هایی را توسعه می‌دهد که باعث بهره‌وری نیروی کار می‌شود و تفاوت‌های دستمزد منعکس‌کننده تفاوت در بهره‌وری است (کامپلمن و همکاران، ۲۰۱۸). بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که افزایش حقوق کارکنان با میزان تحصیلات و کیفیت کاری آنان در ارتباط است. به‌علاوه میزان سابقه کارکنان نیز که نشان دهنده کیفیت کارکنان یک سازمان است (فنگ و مکوی، ۲۰۰۹)، همراه با دستمزد بالایی نیز می‌باشد. طبق مطالبی که گذشت می‌توان بیان نمود، میزان پرداختی حقوق و دستمزد به کارکنان با کیفیت آنان در ارتباط بوده و با گزارش‌های مالی و غیرمالی باکیفیت نیز همراه خواهد بود. زیرا کارکنان باکیفیت حقوق و دستمزد بالایی دریافت کرده و کار باکیفیتی نیز ارائه می‌دهند و حضور چنین کارکنانی با اثربخشی کنترل‌های داخلی، ایجاد نقش حاکمیت شرکتی، کیفیت سود بالاتر، ارائه گزارش‌های شفاف‌تر، عدم تجدید ارائه مجدد، کاهش تقلب و افزایش مسئولیت‌پذیری سازمانی و اجتماعی همراه بوده که در نتیجه آن، کیفیت گزارش‌های شرکت نیز ارتقاء می‌یابد.

<sup>۱</sup> Human capital theory

<sup>۲</sup> Becker

### پیشینه پژوهش های خارجی

در بین مطالعات خارجی، اولین پژوهش مرتبط با مطالعه حاضر مربوط به گو و همکاران (۲۰۱۶) است که به بررسی نقش سیاست‌های اشتغال در کاهش ناکارآمدی کنترل‌های داخلی و تجدید ارائه‌های مالی می‌پردازند. آنان شواهدی جدید ارائه دادند که سیاست‌های رفتاری کارکنان یک پیش‌بینی‌کننده مهم کنترل داخلی ناکارآمد است. همچنین آنان دریافتند که سیاست‌های کارمند دوستانه به میزان قابل توجهی تمایل به ضعف‌های مادی مرتبط با کارمندان را کاهش می‌دهد. این نتایج نشان می‌دهد که اعطای مزایای بیشتر به کارکنان، باعث جذب، توسعه و انگیزه نیروی کار شده و مانع از، از دست دادن سرمایه انسانی ارزشمند می‌شود، در نتیجه قصور کارکنان در اجرای صحیح وظایف کنترل داخلی را کاهش می‌دهد. علاوه بر این، آنان نشان دادند که تجدید صورت‌های مالی، به‌ویژه آنهایی که ناشی از خطاهای غیرعمدی هستند، در شرکت‌هایی که سرمایه‌گذاری بیشتری برای اعطای مزایا به کارکنان خود می‌کنند، کمتر به وجود می‌آیند.

کال و همکاران (۲۰۱۷)، در مطالعه خود رابطه بین کیفیت کارکنان و نتایج گزارشگری مالی را بررسی کردند. ایشان با استفاده از میانگین سطح تحصیلات کارکنان به عنوان نماینده کیفیت کارکنان، دریافتند که شرکت‌هایی که کارکنان با کیفیت بالا دارند کمتر با نقض کیفیت و کنترل داخلی مواجه می‌شوند و به دلیل خطاهای داخلی کمتر به ارائه مجدد کمتری نیاز دارند. علاوه بر این، پیش‌بینی‌های مدیریتی صادر شده توسط این شرکت‌ها از نظر فراوانی، به‌موقع بودن، دقت و سوگیری بهتر از سایر شرکت‌ها است. شواهد نشان می‌دهد که کیفیت کارکنان، به‌ویژه در دفتر مرکزی شرکت، با کیفیت افشای اجباری و داوطلبانه مرتبط است. به طور کلی، این تحقیق نشان می‌دهد که توجه به کیفیت نیروی کار می‌تواند بهبود در عملکرد مالی و مدیریتی شرکت‌ها را به همراه داشته باشد.

لیو و همکاران (۲۰۱۷) تأثیر کارکنان بخش کنترل داخلی شرکت‌ها را بر کیفیت کنترل داخلی را مورد بررسی قرار دادند. آنان با استفاده از داده‌های نظرسنجی که از شرکت‌های فهرست شده چینی انجام شده، نشان دادند که کیفیت کارکنان بخش کنترل داخلی شرکت‌ها تأثیر مثبت قابل توجهی بر کیفیت کنترل داخلی دارد. آنان همچنین تأثیر تعدیلگر مالکیت نهادی بر این ارتباط مثبت را بررسی نموده و نشان دادند که این تأثیر مثبت برای شرکت‌هایی با محیط‌های نظارتی سخت‌گیرانه ملموس‌تر است.

پژوهش ژینگ و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی ارتباط بین کیفیت کارکنان و هزینه حسابرسی می‌پردازد. آنان با استفاده از داده‌هایی مربوط به کیفیت کارکنان شرکت‌های چینی در دوره زمانی ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۸ با توجه به سطح تحصیلات کارکنان، به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که

تحت نظارت کارکنان با کیفیت بالا فعالیت می‌کنند، دارای هزینه‌های حسابرسی پایین‌تری هستند. این ارتباط بین کیفیت کارکنان و هزینه حسابرسی در شرکت‌هایی با فرهنگ بالای شفافیت، بیشتر مشاهده می‌شود. آنان نشان دادند که کارکنان با کیفیت بالا با کاهش ریسک و تلاش حسابرسی، به کاهش هزینه حسابرسی کمک می‌کنند.

آفیه و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی تجربی تأثیر شایستگی کارکنان و سیستم کنترل داخلی بر کیفیت اطلاعات حسابداری پرداختند. این پژوهش برای تمام دولت‌های محلی در منطقه جاوه غربی<sup>۱</sup> انجام شد. پاسخ دهندگان، شامل بازرسی منطقه‌ای دولت محلی بوده و هر کدام از آن‌ها شش پرسشنامه، تکمیل و ارسال کرده است. ابزار تجزیه و تحلیل داده‌ها مدل سازی معادلات ساختاری است. نتایج پژوهش آنان نشان داد که شایستگی کارکنان و سیستم کنترل داخلی به طور همزمان بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری دارند، بنابراین ترکیبی از هر دو جنبه می‌تواند به عنوان یک بهبود در نظر گرفته شود.

ژانگ و همکاران (۲۰۲۱)، تأثیر هزینه نیروی کار را بر مسئولیت پذیری اجتماعی بررسی کردند. پژوهش آنان با استفاده از داده‌های مالی و اجتماعی شرکت‌های صنعت پوشاک در آمریکا انجام شده است. نمونه پژوهش شامل ۶۸ شرکت در دوره زمانی ۲۰۱۲ تا ۲۰۱۸ بوده و نتایج نشان داد که افزایش هزینه نیروی کار باعث افزایش مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت‌های صنعت پوشاک در آمریکا می‌شود. با افزایش هزینه‌های نیروی کار، شرکت‌ها بیشتر به مسائل اجتماعی و محیط زیستی توجه می‌کنند و برای حفظ پایداری در فعالیتهای خود تلاش می‌کنند.

هاگا و همکاران (۲۰۲۲)، رابطه بین تلاش کارکنان در شرکت و مدیریت سود را با استفاده از داده‌های مربوط به ساعات کاری و ارقام تعهدی اختیاری بررسی نموده‌اند. نتایج تحقیق آنان نشان تلاش بیشتر کارکنان، موجب کاهش مدیریت سود در بین شرکت‌های آمریکایی می‌شود. ژیانگ و همکاران (۲۰۲۳)، با استفاده یک تکنیک سیستم اطلاعات جغرافیایی در چین، که ناپیوستگی حداقل دستمزد در مرزهای شهرستان را در نظر می‌گیرد، اثر علی هزینه‌های نیروی کار بر اجتناب از مالیات را بررسی کرده و ایشان به این نتیجه رسیدند که افزایش حداقل دستمزد به طور قابل توجهی حساسیت سود منتسب به شرکت‌ها را نسبت به سود گزارش شده‌شان کاهش می‌دهد، همچنین شرکت‌ها فعالیت‌های اجتناب از مالیات خود را کاهش می‌دهند. یافته‌های ایشان به‌ویژه برای شرکت‌های غیردولتی، شرکت‌هایی با محدودیت‌های مالی، شرکت‌هایی با میانگین دستمزد پایین، شرکت‌هایی در صنایع با شدت کار بالا، و شرکت‌هایی که در مناطقی با مداخله بالای دولت قرار دارند، ملموس‌تر است.

<sup>۱</sup> West Java

### پیشینه پژوهش های داخلی

در بین مطالعات داخلی، اولین پژوهش مرتبط با مطالعه حاضر مربوط به سلیمانی امیری و توتچی (۱۳۹۴) است که به بررسی تأثیر ویژگی‌های هیئت مدیره بر کیفیت گزارشگری مالی و گزارش ریسک شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های آنها نشان داد که بین اندازه هیات مدیره، درصد استقلال هیات مدیره و کیفیت گزارش‌های مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، اما بین رشته تحصیلی، سوابق شغلی و دانش مالی با کیفیت گزارش‌های مالی رابطه معنی‌داری مشاهده نشد.

حیدری و همکاران (۱۳۹۷)، تأثیر استقلال هیئت مدیره بر کیفیت افشای اطلاعات اجتماعی در گزارش‌های سالانه را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این تحقیق حاکی از آن است که درصد اعضای غیرموظف و تعداد اعضای هیئت مدیره بر کیفیت افشای اطلاعات اجتماعی تأثیر مثبت دارد، اما تعداد جلسات هیئت مدیره بر کیفیت افشای اطلاعات اجتماعی آن تأثیری ندارد. به طور کلی، این تحقیق می‌تواند در فهم بهتر عوامل مؤثر در کیفیت افشای اطلاعات اجتماعی در گزارش‌های سالانه به کار گرفته شود.

حسن‌قلی‌زاده و همکاران (۱۳۹۸)، رابطه بین کیفیت کارکنان و کیفیت سود پیش بینی شده توسط مدیریت را برای شرکت‌های عضو در بورس تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ مورد بررسی قرار دادند. نتایج آنان گواه آن است که بین کیفیت کارکنان و دقت پیش‌بینی سود مدیران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این بدین معنی است که کیفیت کارکنان شرکت باعث بهبود کیفیت پیش‌بینی سود مدیریت می‌شود.

کامیابی و همکاران (۱۴۰۰)، تأثیر انتشار اطلاعات غیرمالی و استفاده از سیستم‌های گزارش‌دهی یکپارچه را بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران مود مطالعه قرار داده و بر اساس نتایج به دست آمده نشان دادند که تصمیمات مبتنی بر اطلاعات مالی منجر به تصمیماتی می‌شود که بازدهی را به حداکثر می‌رساند. همچنین سرمایه‌گذاران تمایل دارند در هنگام ارائه اطلاعات غیرمالی نیز تصمیمات مشابهی همانند تصمیمات گرفته شده بر اساس گزارش‌های مالی، اتخاذ کنند. در نهایت، آن‌ها نشان می‌دهند که انتشار سنتی اطلاعات مالی و غیرمالی تفاوتی با گزارش یکپارچه نداشته و انتشار اطلاعات غیرمالی برای سرمایه‌گذاران مهم است و ممکن است تصمیم‌گیری آن‌ها را تغییر دهد. با این حال، تفاوتی در نحوه انتشار این اطلاعات وجود ندارد.

ملکی و علوی (۱۴۰۱)، از نمونه‌ای متشکل از ۱۱۸ شرکت از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ برای بررسی تأثیر کیفیت کارکنان حسابداری در شرکت‌های عضو بورس تهران بر میزان حقوق و محتوای گزارش حسابرس استفاده کردند. در مطالعه آن‌ها از مدل‌های رگرسیون گروهی و

لجستیک برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شد و یافته‌ها حاکی از آن بود که کیفیت کارمندان حسابداری بر حق‌الزحمه حسابداری و تعداد بندهای بعد از اظهارنظر، تأثیر منفی معنادار و بر نوع اظهارنظر تأثیر مثبت معنادار (جهت اظهارنظر به سمت تعدیل نشده) دارد. نهایتاً کیفیت کارمندان حسابداری بر تعداد بندهای شرط تأثیر معناداری ندارد.

رابطی و خسروی (۱۴۰۲)، تأثیر نظام کنترل‌های داخلی و پیچیدگی سازمانی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های عضو بورس تهران را با نمونه آماری شامل ۱۵۹ شرکت مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که کنترل داخلی گزارشگری مالی تأثیر مستقیم و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی داشته و پیچیدگی سازمانی نیز تأثیر معکوس و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارد.

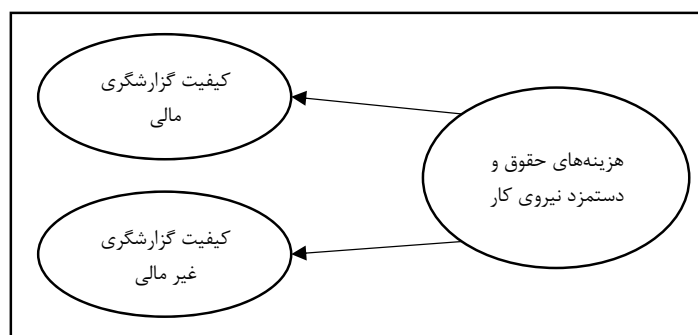
در پژوهش انجام شده توسط آریاپناه و همکاران (۱۴۰۲)، تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابداری و کارایی کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و اعتبار تجاری مورد بررسی قرار گرفته است. برای بررسی فرضیه‌های پژوهش، از الگوهای رگرسیون تعمیم‌یافته با استفاده از مدل‌های همبستگی و رگرسیون چندگانه با رویکرد پانل پویا و با استفاده از نرم‌افزار آماری آر استفاده شد. نتایج تحقیق آنان نشان داد که رعایت کنترل‌های داخلی مناسب می‌تواند کیفیت گزارش‌های مالی را افزایش دهد. علاوه بر این، تنوع جنسیتی در کمیته حسابداری نیز تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی و اعتبار تجاری دارد. در نتیجه، برآیند پژوهش حاکی از آن است که رعایت کنترل‌های داخلی و تنوع جنسیتی در کمیته حسابداری می‌تواند بهبود کیفیت گزارشگری مالی و اعتبار تجاری شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران را به دنبال داشته باشد.

در پژوهش انجام شده توسط رسولی و همکاران (۱۴۰۲)، تأثیر قدرت مدیرعامل بر کیفیت گزارشگری متقلبانه در شرکت‌های عضو بورس تهران مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان داد که قدرت مدیرعامل تأثیر منفی و معناداری بر معیارهای کیفیت گزارشگری متقلبانه اعمال می‌کند که شامل تجدید در ارائه صورت‌های مالی، تجدید ارائه افزایشی، تجدید ارائه کاهش و مدل تعدیل شده آلمن می‌شود. آنان نشان می‌دهند که مدیران با قدرت بیشتر، در مقایسه با دیگر مدیران، دارای استقلال بیشتر و نقش نظارتی بیشتر بر هیأت مدیره هستند. این امر موجب کاهش تضییع حقوق ذی‌نفعان و کاهش هزینه نمایندگی می‌شود و در نتیجه، کاهش هزینه نمایندگی منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و کاهش عدم شفافیت اطلاعات مالی می‌شود. در نتیجه، مدیریت سود و گزارشگری متقلبانه نیز کاهش می‌یابد.

با عنایت به موضوع پژوهش حاضر و بررسی پیشینه پژوهش‌هایی که به نوعی با این مطالعه در ارتباط بودند، بسیار مشهود است که این پژوهش به دنبال پر کردن یک خلاء تحقیقاتی درصدد بررسی اثر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر کیفیت گزارشگری مالی و غیر مالی است

که تاکنون پژوهشی در این زمینه انجام نپذیرفته است. بررسی‌ها گواه آن است که پژوهش‌های بسیاری در زمینه تاثیر متغیرهای مختلف از قبیل ویژگی‌های هیئت مدیره، حساب‌رسان، کنترل-های داخلی، کارکنان واحد حسابداری و ... بر کیفیت گزارشگری مالی صورت گرفته است. اما اینکه کل نیروی کار شرکت بر برون‌داد گزارش‌های مالی و غیرمالی اثرگذار باشد و میزان حقوق و دستمزد این نیروی کار عاملی انگیزشی برای آنان در جهت ارتقای کیفیت آنان و کیفیت کاری آنان و در نهایت افزایش کیفیت برون‌داد گزارش‌های شرکت باشد، سوالی است که تاکنون بی‌پاسخ مانده. مطالعه حاضر علاوه بر بررسی این موضوع، بر اهمیت و ضرورت گزارشگری مالی و غیرمالی و همچنین هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار تاکید دارد و در پایان نیز این موضوع را برجسته می‌نماید.

شکل ۱: مدل مفهومی پژوهش



### ۳- فرضیه‌های پژوهش

بر اساس مطالبی که در بخش مبانی نظری و پیشینه تجربی این پژوهش بیان گردید و با تاکید بر تئوری انگیزش (هرزبر، ۱۹۶۸) و تئوری منابع انسانی<sup>۱</sup> (بکر، ۱۹۶۴) که مهمترین عامل انگیزش و مسئولیت‌پذیر کردن نیروی کار نسبت به شرکت را هزینه‌های پرداختی به نیروی کار شرکت‌ها می‌دانند، می‌توان بیان نمود هزینه‌های نیروی کار شرکت تاثیر مثبتی بر کیفیت گزارش‌های ارائه شده توسط شرکت‌ها دارد. زیرا میزان پرداختی از بابت حقوق و دستمزد با کیفیت نیروی کار در ارتباط بوده و کارکنان باکیفیت، حقوق و دستمزد بالایی دریافت کرده (کریمی و همکاران، ۱۳۸۹؛ کاملی و همکاران، ۱۳۹۰؛ فنگ و مکوی، ۲۰۰۹) و کار با کیفیتی نیز ارائه می‌دهند (هرزبر، ۱۹۶۸؛ کامپلمن و همکاران، ۲۰۱۸) و حضور چنین کارکنانی با اثربخشی

<sup>۱</sup> Human capital theory

کنترل‌های داخلی، کیفیت سود بالاتر، ارائه گزارش‌های شفاف‌تر، عدم تجدید ارائه مجدد و کاهش خطا و تقلب همراه بوده (لیو و همکاران، ۲۰۱۷؛ گو و همکاران، ۲۰۱۶؛ دایک و همکاران، ۲۰۱۰؛ فنگ و مکوی، ۲۰۰۹؛ کال و همکاران، ۲۰۱۶؛ بوون و همکاران، ۲۰۱۰؛ اندریو و همکاران، ۲۰۱۷)، که در نتیجه آن کیفیت گزارش‌های شرکت نیز افزایش می‌یابد. بنابراین دو فرضیه اصلی این پژوهش به صورت زیر تبیین می‌گردد:

فرضیه اول: هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت بر کیفیت گزارشگری مالی اثر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه دوم: هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت بر کیفیت گزارشگری غیرمالی اثر مثبت و معناداری دارد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

این مطالعه از لحاظ هدف در زمینه پژوهش‌های کاربردی است، زیرا نتایج آن می‌تواند در فرآیند تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد و از لحاظ روش توصیفی از نوع همبستگی است. از نظر ماهیت نیز توصیفی بوده و هدف در این نوع پژوهش، بررسی رابطه بین متغیرهای مورد مطالعه می‌باشد. در این مطالعه جهت گردآوری داده‌ها، از نرم‌افزار ره‌آورد نوین، صورت‌های مالی شرکت‌ها و یادداشت‌های توضیحی آنان و همچنین گزارش فعالیت هیئت مدیره جهت استخراج داده‌های مربوط به هزینه‌های نیروی کار و گزارش مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها استفاده شده است. پس از جمع‌آوری داده‌ها، از نرم‌افزار اکسل برای طبقه‌بندی و پردازش اولیه و از نرم‌افزارهای ایویوز و استیتا برای تجزیه و تحلیل نهایی داده‌ها استفاده شده است.

جامعه آماری پژوهش، شرکت‌هایی می‌باشند که در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ هجری شمسی در بورس اوراق بهادار تهران فعال بوده‌اند و نمونه مورد بررسی از این جامعه، شامل شرکت‌هایی است که دارای ویژگی‌هایی به شرح جدول (۱) باشند:

جدول ۱. نمونه آماری تحقیق

۴۱۷	شرکت‌هایی که تا پایان اسفند سال مالی ۱۳۹۰ در بورس پذیرفته شده‌اند
۹۷	شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها پایان اسفند ماه نیست
۷۵	شرکت‌هایی که در طول دوره زمانی مورد مطالعه تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی داده‌اند
۴۵	شرکت‌هایی که قبل از سال ۱۴۰۰ از بورس خارج شده‌اند
۹۵	شرکت‌هایی که فعالیت مستمر در بورس نداشته‌اند
۳۱۲	تعداد کل شرکت‌های حذف شده از نمونه
۱۰۵	تعداد شرکت‌های نمونه تحقیق

در نهایت بر اساس شرایط ذکر شده در جدول (۱) تعداد ۱۰۵ شرکت به عنوان نمونه مورد بررسی انتخاب شده که شامل ۱۰۵۰ سال-شرکت مشاهده می‌باشد.

### مدل‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه اول به پیروی از کلباسی و خسروی پور (۱۳۹۹)، از رابطه (۱) استفاده شده است:

$$FRQ_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 \ln(Wages)_{i,t} + \alpha_2 CATA_{i,t} + \alpha_3 ROA_{i,t} + \alpha_4 SIZE_{i,t} + \alpha_5 LOSS_{i,t} + \alpha_6 LEV_{i,t} + \alpha_7 GS_{i,t} + \alpha_8 \ln(labor)_{i,t} + \sum_{i=1}^{23} \alpha_i Industry_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در رابطه (۱):

FRQ کیفیت گزارشگری مالی،

$\ln(Wages)$  لگاریتم طبیعی حقوق و دستمز نیروی کار شرکت،

CATA نسبت جاری،

ROA سودآوری،

SIZE اندازه شرکت،

LOSS زیان شرکت،

LEV اهرم مالی و

$\ln(labor)$  لگاریتم طبیعی تعداد نیروی کار شرکت،

GS رشد شرکت و

Industry متغیر مجازی صنعت است.

همچنین جهت آزمون فرضیه دوم به پیروی از کلباسی و خسروی پور (۱۳۹۹)، از رابطه (۲) به شرح زیر استفاده شده است:

$$CSR\_QUALITY_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 \ln(Wages)_{i,t} + \alpha_2 CATA_{i,t} + \alpha_3 ROA_{i,t} + \alpha_4 SIZE_{i,t} + \alpha_5 LOSS_{i,t} + \alpha_6 LEV_{i,t} + \alpha_7 GS_{i,t} + \alpha_8 \ln(labor)_{i,t} + \sum_{i=1}^{23} \alpha_i Industry_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

رابطه (۲)

در رابطه (۲) CSR\_QUALITY کیفیت گزارشگری مسئولیت اجتماعی است که به عنوان

شاخصی برای کیفیت گزارشگری غیرمالی در فرضیه دوم مورد بررسی قرار گرفته است.

## متغیر وابسته

## الف: کیفیت گزارشگری مالی (FRQ)

به پیروی از اندریو و همکاران (۲۰۱۷) و دارابی و سجادی‌نژاد (۱۴۰۱)، در این پژوهش نیز بر اساس مدل مطرح شده در مقاله فرانسویس و همکاران (۲۰۰۴)، کیفیت سود به عنوان نماینده-ای برای نشان دادن کیفیت گزارشگری مالی اندازه‌گیری شده است. باقیمانده رابطه (۳) نشان-دهنده کیفیت اقلام تعهدی است که معکوس قدرمطلق آن کیفیت گزارشگری مالی را نشان می‌دهد. هر چه میزان این متغیر کمتر و به صفر نزدیکتر باشد، نشان‌دهنده کیفیت بالای گزارشگری مالی است.

رابطه (۳)

$$\frac{TA_{i,t}}{A_{i,t}} = \alpha \left( \frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_1 \left( \frac{\Delta REV_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_2 \left( \frac{\Delta PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_3 \left( \frac{\Delta CFO_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_4 \left( \frac{\Delta CFO_{i,t-1}}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_5 \left( \frac{\Delta CFO_{i,t+1}}{A_{i,t-1}} \right) + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن،

$TA_{i,t}$  جمع کل اقلام تعهدی (سود منهای جریان وجوه نقد عملیاتی)،

$A_{i,t-1}$  جمع کل دارایی‌های شرکت در دوره قبل،

$CFO_{i,t}$  جریان نقد عملیاتی،

$\Delta REV_{i,t}$  تغییر درآمد فروش و

$PPE_{i,t}$  ارزش ناخالص، اموال ماشین آلات و تجهیزات شرکت است.

## ب: کیفیت گزارشگری غیر مالی (CSR\_QUALITY)

تحقیقات در سال‌های اخیر منجر به انتقاد از چارچوب سنتی گزارشگری مالی شده است، زیرا نتوانست تصویر کاملی از فعالیت‌ها و مسئولیت‌های یک شرکت ارائه دهد (دانه، ۲۰۱۶؛ اورتاس و همکاران، ۲۰۱۵؛ گیوتری و بودکری، ۲۰۰۶). بسیاری از اطلاعات غیرمالی، مانند مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی، چشم‌انداز آینده یک شرکت، و مسئولیت‌های اجتماعی و زیست محیطی، جایی در گزارش‌های سنتی ندارند. بنابراین، با افزایش آگاهی عمومی، انتظارات در مورد افشای اطلاعات غیرمالی نیز افزایش یافته و انتظار می‌رود فشارهای اجتماعی منجر به افشای غیرمالی در تمامی شرکت‌ها و صنایع شود. به طور کلی، افشای اطلاعات غیرمالی در پاسخ به ذینفعان از جمله جامعه در حال حاضر در دستور کار است (کاهن و استادن، ۲۰۰۹). از جمله اطلاعات غیرمالی بسیار مهم، اطلاعات مربوط به مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها است و بدین منظور جهت اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری غیرمالی به پیروی از نظری و همکاران (۲۰۱۷) و ریو و

همکاران (۲۰۲۲) از لگاریتم طبیعی تعداد کلمات موجود در گزارشات مسئولیت اجتماعی استفاده شده که بیانگر حجم کل اطلاعات مبتنی بر ذینفعان است که سالانه توسط هر شرکت از طریق گزارش غیرمالی مربوط به مسئولیت پذیری اجتماعی افشا می‌شود (رومیتو و وورو، ۲۰۲۰). لازم به ذکر است که تعداد کلمات شمرده شده (به‌طور مثال، فعالیت‌های زیست محیطی، مدیریت پسماندها، مدیریت انرژی، مشارکت و توسعه اجتماعی، حقوق مصرف‌کنندگان و ...) به صورت دستی بوده و تمامی ابعاد گزارشگری مالی (اقتصادی، اجتماعی، اخلاقی و بشردوستانه) را شامل شده است.

### متغیر مستقل

#### هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار ( $\ln(\text{Wages})$ )

به پیروی از ژیانگ و همکاران (۲۰۲۲)، برای محاسبه متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت از لگاریتم طبیعی میزان حقوق و دستمزد عمومی و اداری افشا شده در گزارش فعالیت هیئت مدیره استفاده شده است.

### متغیرهای کنترلی

نسبت جاری (CATA): توانایی یک شرکت در بازپرداخت بدهی‌ها و تعهدات کوتاه‌مدت، به عنوان یکی از عوامل مهم در ارزیابی وضعیت و انعطاف‌پذیری مالی شرکت توسط سهامداران و اعتباردهندگان شناخته شده است و اغلب به عنوان ریسک شرکت در نظر گرفته می‌شود (لونتیس و ویتمن، ۲۰۰۴). با توجه به اینکه انتظار می‌رود با افزایش و کاهش ریسک، کیفیت افشاء تحت تاثیر قرار بگیرد (محمدآبادی، ۱۳۸۷)، بنابراین توانایی بازپرداخت بدهی‌ها و تعهدات کوتاه مدت، بر کیفیت گزارش‌های مالی و غیرمالی شرکت تأثیر می‌گذارد. این نسبت از تقسیم دارایی جاری بر بدهی جاری به دست می‌آید.

سودآوری (ROA): مدیران شرکت‌های سودآور، با هدف افزایش رفاه و منافع شخصی خود و بهبود وضعیت سهامداران شرکت، به گسترش کمی و کیفی افشاء اقدام می‌کنند (لونتیس و ویتمن، ۲۰۰۴). این اقدامات مدیر کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی را تحت تاثیر خود قرار دهد. برای اندازه‌گیری متغیر سودآوری، از نسبت بازده دارایی‌ها استفاده شده که از تقسیم سود خالص بر جمع دفتری کل دارایی‌های شرکت محاسبه شده است.

زیان شرکت (LOSS) شرکت‌های زیانده یا کمتر سودآور هم ممکن است به ارتقاء کیفیت افشاء خود بپردازند (لونتیس و ویتمن، ۲۰۰۴). بنابراین، هرگونه اقدامی که مدیر در این شرایط انجام دهد، ممکن است کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی را تحت تاثیر خود قرار دهد. بدین منظور

جهت اندازه گیری متغیر زیان شرکت، چنانچه شرکتی در یک سال، زیان عملیاتی داشته باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر به آن اختصاص داده است. اندازه شرکت (SIZE): اندازه شرکت تاثیر مثبتی بر کیفیت گزارش مالی دارد. دلایل آن می تواند سیستم کنترل داخلی موثر، ارتباط با موسسات حسابرسی بزرگ و رعایت هزینه اعتباری و شهرت باشد (فروست و پانال، ۱۹۹۴). شرکت های بزرگتر همچنین توانایی مالی بیشتری برای گزارشگری غیرمالی دارند (وادوک و گریوز، ۱۹۹۷). این متغیر از طریق لگاریتم طبیعی فروش دارایی های شرکت به دست آمده است.

اهرم مالی (LEV): در صورتی که شرکت ها از اهرم مالی برای افزایش سود خود استفاده کنند، این می تواند انگیزه شرکت ها را برای گزارش دادن اطلاعات صحیح و قابل اعتماد کاهش دهد. به علاوه، استفاده از اهرم مالی برای افزایش سود ممکن است باعث شود که شرکت ها برای ارائه گزارش های متقلبانه بیشتر تلاش کنند تا بتوانند سهامداران و سرمایه گذاران را مطمئن کنند که شرکت در وضعیت خوبی قرار دارد. در نتیجه، اهرم مالی می تواند باعث کاهش کیفیت گزارشگری شرکت ها شود (پورتی و همکاران، ۲۰۲۰). این متغیر از تقسیم ارزش دفتری جمع کل بدهی های شرکت بر ارزش دفتری کل دارایی ها به دست آمده است.

رشد شرکت (GS): شرکت هایی با فرصت های رشد پایین، انگیزه لازم برای دستکاری سیستم حسابداری را دارند. بنابراین می توان گفت شرکت هایی با فرصت های رشد پایین، گزارشگری مالی با کیفیت پایینی دارند (کابان، ۲۰۱۵). جهت محاسبه این متغیر، از تقسیم تفاوت فروش شرکت در سال جاری نسبت به سال قبل بر فروش سال قبل استفاده شده است. هر چه میزان این متغیر کمتر باشد، نشان دهنده فرصت های رشد پایین تر است.

تعداد نیروی کار (Ln(labor)): این متغیر کنترلی به پیروی از کال و همکاران (۲۰۱۷) از لگاریتم طبیعی تعداد نیروی کار شرکت اندازه گیری شده است.

##### ۵- یافته های پژوهش

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای مطالعه حاضر را نشان می دهد که شامل اطلاعاتی در ارتباط با میانگین، میانه و از جمله شاخص های پراکندگی شامل انحراف معیار جهت بررسی توزیع داده های متغیر می باشد. در مورد متغیر کیفیت گزارشگری مالی که از طریق کیفیت اقلام تعهدی محاسبه گردیده است، میانه آن نشان می دهد حداقل ۵۰٪ مشاهده ها در بازه بیشتر از میانگین توزیع شده اند. این موضوع بیانگر کیفیت بالای گزارشگری مالی در شرکت های مورد بررسی این

پژوهش می‌باشد، زیرا هر چه میزان این متغیر به صفر نزدیکتر باشد، کیفیت اقلام تعهدی کمتر و کیفیت گزارشگری در آن شرکت بالاتر است. این مقادیر گزارش شده سازگار با مطالعه استا و همکاران (۱۳۹۹) است. با بررسی متغیر کیفیت گزارشگری غیرمالی که از طریق لگاریتم طبیعی تعداد کلمات گزارش مسئولیت پذیری اجتماعی به دست آمده است استنباط می‌شود که بیشتر شرکت‌های مورد بررسی از کیفیت گزارشگری غیرمالی مطلوبی برخوردار هستند. همچنین بررسی‌های بیشتر که در جدول آمار توصیفی گزارش نشده است نشان می‌دهد که تعداد ۶۹۷ مشاهده دارای افشا در مورد گزارشگری مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ۳۵۸ مشاهده نیز فاقد چنین افشایی در گزارش فعالیت هیئت مدیره بوده‌اند. بیشینه  $۸/۶۹۹$  متغیر کیفیت گزارشگری غیر مالی گواه آن است که بیشترین میزان واژه در گزارشات مرتبط با تمامی ابعاد گزارشگری مسئولیت‌پذیری اجتماعی ۵۹۹۷ می‌باشد. از طرفی میانگین  $۳/۴۹۱$  نیز نشان می‌دهد که به طور متوسط ۳۳ واژه در این گزارش‌ها وجود دارند. لذا با عنایت به اینکه  $۳۴\%$  از مشاهدات فاقد گزارش مسئولیت اجتماعی بوده و میزان انحراف معیار  $۲/۹۵۳$  می‌باشد، کسب چنین میانگین کوچکی در مقایسه با بیشینه اشاره شده منطقی می‌باشد. مقادیر میانگین و میانه مرتبط با لگاریتم طبیعی هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت نیز نشان می‌دهد که اکثر شرکت‌ها تقریباً دارای مقدار یکسانی از هزینه‌های حقوق و دستمزد می‌باشند. در مورد متغیر دوجوهی این پژوهش یعنی زیان شرکت قابل بیان است که به تعداد ۱۱۰ مشاهده، گزارش زیان عملیاتی را در سال مورد نظر در صورت سود و زیان خود داشته‌اند. این فراوانی گزارش شده سازگار با پژوهش پیتونویی و همکاران (۱۳۹۸) است، که تقریباً  $۱۰\%$  شرکت‌های مورد بررسی را در مورد گزارش زیان پوشش می‌دهد. مقادیر مرتبط با متغیر اندازه شرکت که از طریق میزان فروش شرکت اندازه‌گیری شده است، با میانه  $۱۳/۷۳$  و میانگین  $۱۳/۸۸$  گواه آن است که مبلغ فروش اکثر شرکت‌های مورد بررسی این پژوهش، تقریباً در یک محدوده یکسان به ثبت رسیده است. مقادیر مرتبط با متغیر اهرم مالی نیز با میانه  $۰/۵۳۶$  و میانگین  $۰/۵۲۸$  نشان می‌دهد که شرکت‌های مورد بررسی تقریباً میزان یکسانی از بدهی را در ساختار سرمایه خود دارند. همچنین میانگین متغیر نسبت جاری نیز نشان دهنده آن است که دارایی‌های جاری شرکت‌های مورد بررسی به میزان  $۱/۵۵$  واحد از بدهی‌های جاری شرکت را پوشش می‌دهند.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	میان	کمینه	بیشینه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	فراوانی متغیر دووجهی
کیفیت گزارشگری مالی	-۰/۱۷۶	-۰/۱۳۵	-۰/۰۱۲	-۰/۶۲۱	-۰/۱۵۳	-۰/۰۸۵	۳/۴۹۱	-
کیفیت گزارشگری غیرمالی	۳/۴۹۱	۴/۸۴	۰	۸/۶۹۹	۲/۹۵۳	-۰/۳۰۱	۱/۴۹۲	-
هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار	۱۰/۳۱۱	۱۰/۱۷۹	۱۵/۴۷۲	۷/۱۶۲	۱/۳۴۵	۰/۷۸۵	۳/۹۶۱	-
اهرم مالی	۰/۵۲۸	۰/۵۳۶	۰/۱۶۲	۰/۹۰۵	۰/۱۸۴	-۱/۱۳۱	۲/۳۰۳	-
لگاریتم طبیعی تعداد نیروی کار	۶/۱۷۱	۵/۹۵۹	۹/۹۹۲	-۰/۱۵۷	۱/۰۸۶	۰/۴۹۱	۴/۷۲۷	-
اندازه شرکت	۱۳/۸۸۹	۱۳/۷۳۶	۹/۶۵۴	۱۹/۸۲	۱/۷۲۱	۰/۷۶۶	۳/۷۱۳	-
سودآوری	۰/۱۳۱	۰/۰۹۹	-۰/۲۳۵	-۰/۵۶۶	-۰/۱۵۱	۰/۶۷۴	۳/۶۳۲	-
زبان شرکت	۰/۱۰۴۷	۰	۰	۱	-	-	-	۱۱۰
نسبت جاری	۱/۵۵۸	۱/۳۸۱	-۰/۴۸۳	۳/۸۲۶	۰/۷۶۱	۰/۷۰۴	۲/۴۲۱	-
رشد شرکت	۰/۳۰۲	۰/۲۳۹	-۰/۲۵۲	۱/۱۳۲	۰/۳۶۹	۰/۶۰۴	۲/۶۹۵	-

## آزمون انتخاب الگوی تحلیل داده‌ها

جهت تشخیص نوع مدل آماری فرضیه‌های این مطالعه از آزمون‌های بروش-پاگان و هاسمن استفاده شده است. نتایج آزمون بروش-پاگان با فرض صفر تجمعی بودن الگوی داده‌ها در سطح اطمینان ۹۹ درصد به دلیل کمتر بودن سطح معناداری احتمال آماره این آزمون از مقدار ۵ درصد، رد شده و بیان می‌دارد که الگوی داده‌های فرضیه این مطالعه از نوع ترکیبی یا پانل است.

جدول ۳. نتایج آزمون بروش-پاگان

نتیجه	احتمال آماره	مقدار آماره	شرح	مدل فرضیه اول
تابلویی	۰/۰۰۰۱	۱۴۶/۷۵	Cross-section F	مدل فرضیه اول
تابلویی	۰/۰۰۰۱	۳۲۱۴/۶۳	Cross-section F	مدل فرضیه دوم

به منظور تشخیص نوع اثرات داده‌های ترکیبی، نتایج آزمون هاسمن نیز در جدول (۴) ارائه شده است. با توجه به بالاتر بودن احتمال آماره آزمون هاسمن از مقدار ۵ درصد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد دلیلی برای رد فرضیه صفر آزمون هاسمن وجود نداشته و بنابراین با عنایت به عدم رد فرضیه صفر مبنی بر تصادفی بودن اثرات داده‌های ترکیبی، در مورد هر دو مدل فرضیه‌های این پژوهش، نوع الگوی این مدل‌ها از نوع ترکیبی با اثرات تصادفی انتخاب شده است.

جدول ۴. نتایج آزمون هاسمن

نتیجه	احتمال	درجه آزادی	مقدار آماره	شرح	
اثرات تصادفی	۰/۰۹۸	۸	۱۳/۴۰۲	Cross-section F	مدل فرضیه اول
اثرات تصادفی	۰/۵۳۸	۸	۶/۹۸۱	Cross-section F	مدل فرضیه دوم

## آزمون خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس

با عنایت به انتخاب الگوی داده‌های ترکیبی با اثرات تصادفی برای هر دو مدل فرضیه‌های این پژوهش، جهت تشخیص ناهمسانی واریانس این مدل‌ها از آزمون ال آر استفاده گردید. نتایج آزمون ال آر در جدول (۵)، به دلیل کمتر بودن احتمال آماره این آزمون از مقدار ۵ درصد، وجود ناهمسانی واریانس در بین جملات خطا در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌گردد. لذا جهت رفع این مشکل، از تخمین‌زن (FGLS) برای هر دو مدل فرضیه‌های این پژوهش، استفاده گردید است.

جدول ۵. آزمون ناهمسانی واریانس (ال آر)

نتیجه نهایی	احتمال آماره	آماره f	
وجود ناهمسانی	۰/۰۰۰۱	۷۶۵/۹۷	مدل فرضیه اول
وجود ناهمسانی	۰/۰۰۰۱	۱۰۳۹/۷۳	مدل فرضیه دوم

در ادامه جهت بررسی خودهمبستگی سریالی بین جملات اخلاص، از آزمون وولدریج استفاده گردیده است. نتایج آزمون وولدریج در جدول (۶) در سطح اطمینان ۹۵ درصد، نشان می‌دهد که وجود خودهمبستگی سریالی، به دلیل کمتر بودن احتمال آماره این آزمون از مقدار ۵ درصد، در هر دو مدل فرضیه‌های این پژوهش تایید می‌گردد. لذا جهت برطرف کردن این مشکل، در اجرای آزمون‌های نهایی از فرآیند خودرگرسیون مرتبه اول، استفاده گردیده است.

جدول ۶. آزمون خودهمبستگی (وولدریج)

نتیجه نهایی	احتمال آماره	آماره f	
وجود خودهمبستگی	۰/۰۴۶	۴/۹۷۴	مدل فرضیه اول
وجود خودهمبستگی	۰/۰۰۰۱	۱۷/۴۴۶	مدل فرضیه دوم

## آزمون هم خطی

جدول (۷) شدت هم خطی بین متغیرهای پژوهش را بر اساس آزمون وی آی اف نشان می‌دهد. مقادیر مرتبط با تورم واریانس این آزمون بر اساس ادبیات موجود برای تمامی متغیرهای مستقل و توضیحی کمتر از ۵ درصد می‌باشد. بنابراین مشکلی از بابت همبستگی چندگانه وجود ندارد. لازم به توضیح است، به دلیل یکسان بودن متغیرهای توضیحی هر دو فرضیه پژوهش

حاضر، مقادیر تورم واریانس برای این دو فرضیه یکسان بوده و لذا از تکرار مقادیر مشابه خودداری  
گرفته است.

جدول ۷. آزمون وی آی اف (فرضیه اول و دوم)

مقدار تورم واریانس	مقدار تلورانس	نماد	نام متغیر
۲/۴۳	۰/۴۱۲	LN(WAGES)	هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار
۱/۰۹	۰/۹۱۴	Lev	اهرم مالی
۱/۰۲	۰/۹۷۸	Ln(labor)	لگاریتم طبیعی تعداد نیروی کار
۲/۵۹	۰/۳۸۶	SIZE	اندازه شرکت
۱/۱۴۸	۰/۶۷۴	ROA	سودآوری
۱/۱۸	۰/۸۵۱	LOSS	زیان شرکت
۱/۳۰	۰/۷۷۱	CATA	نسبت جاری
۱/۲۱	۰/۸۲۵	GS	رشد شرکت

#### خلاصه تجزیه و تحلیل‌ها به تفکیک هر فرضیه

فرضیه اول: هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت بر کیفیت گزارشگری مالی اثر مثبت و معناداری دارد.

جدول (۸) تخمین رگرسیونی مدل (۱) با متغیر وابسته کیفیت گزارشگری مالی را نشان می‌دهد. با عنایت به سطح معناداری احتمال آماره والد که مقدار آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد، نیکویی برازش این مدل آماری در سطح اطمینان بالای ۹۹ درصد مورد تایید قرار می‌گیرد. سطح معناداری متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار در نتایج خروجی مدل تخمینی (۱)، دارای ضریب مثبت (۰/۰۰۸) و معنادار (۰/۰۱۹) می‌باشد. لذا می‌توان بیان نمود که در سطح اطمینان بالای ۹۵ درصد دلیلی برای رد فرضیه اول پژوهش وجود نداشته و ضریب معنادار متناظر با متغیر حقوق و دستمزد نیروی کار، بیانگر وجود ارتباط مستقیم این متغیر با متغیر کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد. بنابراین فرضیه صفر این آزمون رد گردیده و این بدین معناست که هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار بر کیفیت گزارشگری مالی اثر مستقیم و معناداری دارد.

جدول ۸. نتایج برآورد مدل رگرسیونی (۱)

متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری مالی					
نماد	متغیر	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره Z	احتمال آماره Z
LN(WAGES)	هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار	۰/۰۰۸	۰/۰۰۳	۲/۳۵	۰/۰۱۹
LN(Labor)	لگاریتم طبیعی تعداد نیروی کار	۰/۰۰۳	۰/۰۰۲	۱/۱۳	۰/۲۵
Lev	اهرم مالی	۰/۰۳۸	۰/۰۳۳	۱/۱۶	۰/۲۴
SIZE	اندازه شرکت	-۰/۰۰۹	۰/۰۰۳	-۲/۷۶	۰/۰۰۶
ROA	سودآوری	۰/۰۲۴	۰/۰۲۲	۱/۰۸	۰/۲۸
LOSS	زیان شرکت	۰/۰۰۳	۰/۰۰۸	۰/۳۴	۰/۷۳
CATA	نسبت جاری	-۰/۰۱۸	۰/۰۰۴	-۴/۴۴	۰/۰۰۰۱
GS	رشد شرکت	-۰/۱۶	۰/۰۰۷	-۲/۱۵	۰/۰۳۲
C	عرض از مبدا	-۰/۴۹	۰/۳۸	-۱/۳۱	۰/۱۹
اثر صنایع			کنترل گردید		
آماره والد			۷۸/۶۶		
احتمال آماره والد			۰/۰۰۰۱		

فرضیه دوم: هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار شرکت بر کیفیت گزارشگری غیرمالی اثر مثبت و معناداری دارد.

جدول (۹) تخمین رگرسیونی مدل (۲) با متغیر وابسته کیفیت گزارشگری غیرمالی را نشان می‌دهد. در تایید نیکویی برازش مدل، با عنایت به اینکه آماره والد دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشد، بنابراین می‌توان در سطح اطمینان بالای ۹۹ درصد، اظهار نمود که مدل برازش شده از اعتبار بالایی برخوردار است. سطح معناداری متغیر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار در نتایج خروجی مدل تخمینی (۲)، دارای ضریب مثبت (۰/۲۳۶) و معنادار (۰/۰۰۰۱) بوده و لذا در سطح اطمینان بالای ۹۹ درصد دلیلی برای رد فرضیه دوم پژوهش حاضر وجود ندارد. بنابراین فرضیه صفر این آزمون رد گردیده و این بدین معناست که هزینه‌های حقوق و دستمزد کارکنان بر کیفیت گزارشگری غیر مالی اثر مستقیم و معناداری دارد.

جدول ۹. نتایج برآورد مدل رگرسیونی (۲)

متغیر وابسته: کیفیت گزارشگری غیر مالی					
نماد	متغیر	ضریب متغیر	خطای	آماره z	احتمال آماره z
LN(WAGES)	هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار	۰/۲۳۶	۰/۰۲۳	۹/۹۲	۰/۰۰۰۱
LN(Labor)	لگاریتم طبیعی تعداد نیروی کار	۰/۰۱۲	۰/۰۱۱	۱/۰۱	۰/۳۱۱
Lev	اهرم مالی	۰/۰۳۶	۰/۰۷۷	۰/۴۷	۰/۶۳۸
SIZE	اندازه شرکت	۰/۱۶۸	۰/۰۲۱	۷/۷۱	۰/۰۱۸
ROA	سودآوری	۰/۰۶۲	۰/۰۸۱	۰/۷۶	۰/۴۴۶
LOSS	زیان شرکت	-۰/۰۱۴	۰/۰۲۴	-۰/۵۸	۰/۵۶۱
CATA	نسبت جاری	۰/۰۷۱	۰/۰۱۳	۵/۲۶	۰/۰۰۰۱
GS	رشد شرکت	۰/۰۱۵	۰/۰۱۶	۰/۹۷	۰/۳۳۴
C	عرض از مبدا	۴/۰۴۵	۰/۹۹۶	۴/۵۸	۰/۰۰۰۱
اثر صنایع			کنترل گردید		
آماره والد			۴۲۷۳/۵۲		
احتمال آماره والد			۰/۰۰۰۱		

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

این مطالعه در وهله اول با هدف پر کردن یک خلاء پژوهشی در محیط ایران و سپس به دلیل ضرورت افزایش سطح کیفی گزارشگری مالی و غیر مالی، جهت تصمیم‌گیری بهتر استفاده‌کنندگان و همچنین توجه بهتر و بیشتر به نیروی کار شرکت‌ها به عنوان یکی از ذینفعان اصلی هر جامعه‌ای، بر اساس مطالعه مبانی نظری مرتبط با کیفیت گزارشگری مالی و غیر مالی و با تاکید بر تئوری انگیزش و منابع انسانی، در صدد پاسخ به این سوال بود که آیا هزینه نیروی کار شرکت که در غالب حقوق و دستمزد به آن‌ها پرداخت می‌شود می‌تواند موجب افزایش کیفیت گزارشگری شود؟

در این راستا بر اساس مبانی نظری فرض بر این بود که عامل پرداخت در غالب تئوری انگیزش و تئوری منابع انسانی، موجب افزایش کیفیت کاری و افزایش مسئولیت‌پذیری سازمانی و اجتماعی کارکنان شده و انگیزه آن‌ها را برای ارائه کار درست، ایجاد نوعی رفتار نظارتی در قالب بخشی از حاکمیت شرکتی، افزایش کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی، مشارکت در اهداف سازمانی و در نهایت ارائه اطلاعات خام و اولیه با کیفیت به بخش مالی شرکت را افزایش داده و

در نتیجه با کاهش خطاها، تقلب‌ها ارائه گزارش‌های شفاف و باکیفیت و عدم تجدید ارائه مجدد، منجر به گزارشگری مالی و غیرمالی با کیفیت شوند.

نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد، اگرچه مدیران مالی در نهایت مسئولیت کیفیت گزارشگری مالی شرکت را بر عهده دارند، اما این کل نیروی کار عمومی و اداری شرکت است که در تهیه اطلاعات حسابداری شرکت می‌کنند. آن‌ها با ارائه داده‌های داخلی خام که پایه و اساس را تشکیل می‌دهد، در گزارشگری مالی نقش غیرمستقیم ایفا می‌کنند (اندربو و همکاران ۲۰۱۷) و نقش حاکمیتی بسیار مهمی را در هر سازمانی برعهده دارند (دایک و همکاران، ۲۰۱۰). بر همین اساس و به پشتوانه تئوری انگیزش و تئوری منابع انسانی این پژوهش تایید نمود که میزان هزینه نیروی کار عاملی برای دستیابی به گزارش‌های مالی باکیفیت است. نتایج فرضیه اول این پژوهش به‌نوعی همراستا با پژوهش‌های هاگا و همکاران (۲۰۲۲)، ژینگ و همکاران (۲۰۲۰) نانی و همکاران (۲۰۲۰)، کال و همکاران (۲۰۱۷) و گو و همکاران (۲۰۱۶) است.

نتایج فرضیه دوم نیز نشان می‌دهد که عامل پرداختی به نیروی کار در قالب هزینه‌های حقوق و دستمزد تاثیر بسیار مهمی در گزارشگری غیر مالی شرکت‌ها دارد. به پشتوانه تئوری انگیزش و منابع انسانی فرض بر این بود که عامل انگیزش میزان پرداختی به نیروی کار، وی را در قبال سازمان و جامعه مسئولیت‌پذیر می‌سازد. این نتیجه همراستا با پژوهش ژانگ و همکاران (۲۰۲۲)، است.

نتایج پژوهش نشان می‌دهند که هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی داشته و بیان می‌دارد که شرکت‌هایی که به کارکنان خود حقوق و دستمزد بیشتری پرداخت می‌کنند، به گزارشگری مالی و غیرمالی بهتری نیز می‌رسند. بنابراین، این پژوهش نشان می‌دهد که هزینه حقوق و دستمزد کل نیروی کار شرکت می‌تواند به عنوان یک عامل مؤثر در بهبود کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی در شرکت‌ها محسوب شود. با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهاد می‌شود که شرکت‌های مختلف با افزایش حقوق و دستمزد نیروی کار خود، بهبود کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی خود را تحقق دهند و در نتیجه اعتماد سرمایه‌گذاران و بازار را به سمت خود جلب نمایند. مدیران شرکت‌ها نیز باید در نظر داشته باشند که هزینه حقوق و دستمزد نیروی کار به عنوان یک عامل مؤثر در بهبود کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی در شرکت‌ها محسوب می‌شود و باید سعی کنند تا به آن توجه کنند. به سرمایه‌گذاران پیشنهاد می‌شود در کنار سایر عوامل موجود در انتخاب سبد سرمایه‌گذاری خود، میزان حقوق پرداختی به نیروی کار را نیز مدنظر قرار دهند.

بر اساس نتایج به دست آمده، از آنجایی که هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار عامل موثری در کیفیت گزارشگری مالی و غیرمالی شناخته شد، به محققین آتی پیشنهاد می‌شود اثر هزینه‌های حقوق و دستمزد نیروی کار را بر متغیرهای دیگری از جمله گزارشگری مالی متقلبان، تجدید ارائه صورت‌های مالی، ابعاد مختلف مسئولیت‌پذیری اجتماعی، اثربخشی کنترل‌های داخلی را نیز، بررسی نمایند. همچنین به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گردد، عوامل بسیار مهم دیگری، همانند حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی را که بر گزارشگری مالی و غیرمالی اثرگذار هستند، به عنوان متغیر تعدیلگر در رابطه بین هزینه‌های حقوق و دستمزد و کیفیت گزارشگری مالی و غیر مالی مورد بررسی قرار دهند.

در راستای انجام پژوهش حاضر، محدودیت‌هایی وجود داشته که در ادامه به آن‌ها اشاره گردیده است.

۱. باید توجه داشت، عوامل مثبتی همانند شایسته‌سالاری و عواملی همانند مناسبات فامیلی و پارتی بازی، حساب سازی و پرداخت حقوق چندین باره و مضاعف به برخی افرادی که اصلاً کارمند یا گارگر شرکت نیستند و موارد مشابه دیگر، ممکن است بر روی حقوق افراد تاثیرگذار باشد. لذا این احتمال وجود دارد که لزوماً بالا بودن رقم هزینه دستمزد به معنی بالا بودن کیفیت نیروی کار شرکت نباشد. بنابراین این مورد به عنوان یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر مطرح شده است.

۲. بخشی از داده‌های مرتبط با متغیرهای پژوهش حاضر از نرم‌افزار ره‌آورد نوین استخراج شده است. با توجه به آنکه از صحت و سقم اطلاعات این نرم‌افزار آگاهی کاملی در دست نیست، این مورد نیز ممکن است بر نتایج حاصل شده تاثیرگذار باشد.

#### ۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

نویسندگان این مقاله از تمامی عزیزانی که جهت بهتر شدن کیفیت این پژوهش ما را یاری نموده‌اند، کمال تشکر و قدردانی را دارند.

#### فهرست منابع

آریاپناه، محمد؛ امری اسرمی، محمد؛ جلالی، فاطمه. (۱۴۰۲)، اثر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و کارایی کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و اعتبار تجاری. پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالی، دوره ۴، شماره ۱، صص ۳۷-۶۰.

- حیدری، مهدی؛ علی خانی، رضیه؛ مران جوری، مهدی. (۱۳۹۷)، تأثیر استقلال هیات مدیره بر کیفیت افشای اطلاعات اجتماعی در گزارش های سالانه. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۲۷ شماره ۷، صص ۵۱-۶۲.
- دارابی، رویا و سجادی نژاد، سید طیبه. (۱۴۰۱)، اثر حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی در طول دوران همه گیری کووید ۱۹. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، دوره ۲۲، شماره ۶، صص ۱۵۴-۱۶۵.
- دریائی، عباس علی و ایمنی، محسن. (۲۰۲۳). خوانایی گزارشگری مالی و هزینه سرمایه: باتاکید بر نقش کیفیت گزارشگری مالی. دانش حسابداری مالی، دوره ۱۰، شماره ۱، صص ۱۳۳-۱۶۱.
- رابطی خطیبی، محمد ابراهیم و خسروی پور، نگار. (۱۴۰۲)، بررسی اثرات وجود نظام کنترل داخلی و پیچیدگی های سازمانی بر کیفیت گزارشگری مالی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۵۷، شماره ۱۵، صص ۹۰-۱۲۰.
- رسولی، حبیب اله؛ رمضان احمدی، محمد؛ نصیری، سعید؛ بصیرت، مهدی. (۱۴۰۲)، تأثیر قدرت مدیرعامل بر کیفیت گزارشگری متقلبان. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. دوره ۴۵، شماره ۱۲، صص ۳۱۷-۳۳۴.
- سلیمانی امیری، غلامرضا و توتچی فتیدهی، معصومه. (۱۳۹۴)، تأثیر ترکیب تنوع هیات مدیره بر کیفیت گزارشگری مالی و ریسک در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. همایش ملی حاکمیت شرکتی.
- قلی زاده، محمد حسن؛ رضائی پیتنه نوئی، یاسر؛ غلامرضا پور، محمد. (۲۰۱۹)، کیفیت کارکنان شرکت و کیفیت سود پیش بینی شده به وسیله مدیریت. نشریه مدیریت دارایی و تامین مالی، دوره ۳، شماره ۷، صص ۸۵-۹۸.
- کامیابی، یحیی؛ محسنی ملکی رستاقی، بهرام؛ جوادی نیا، امیر. (۲۰۲۱)، تأثیر اطلاعات غیرمالی و اطلاعات گزارشگری یکپارچه بر تصمیم گیری: رفتار سرمایه گذاری با رویکرد تجربی. نشریه مدیریت دارایی و تامین مالی، دوره ۲، شماره ۹، صص ۹۹-۱۲۴.
- کردستانی، غلامرضا. (۲۰۰۹). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی با هزینه سرمایه سهام عادی و مدیریت سود. مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۲۶، شماره ۷، صص ۷۹-۱۰۰.
- کلباسی، ناصر و خسروی پور، نگار. (۱۳۹۹)، بررسی کیفیت گزارشگری مالی بر مبنای ویژگی های حسابرسی در زمان عرضه اولیه. دانش حسابداری مالی، دوره ۴، شماره ۷، صص ۱۵۵-۱۷۷.

کیانی، آیدین و آقای، محمدعلی. (۱۳۹۵)، ارزیابی سودمندی معیارهای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی بر رشد آتی در فرایند چرخه حیات شرکت‌ها. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی. دوره ۵، شماره ۹، صص ۱۴۳-۱۷۲.

ملکی، فریبا و علوی، معصومه. (۱۴۰۱)، بررسی تأثیر کیفیت کارمندان حسابداری بر حق‌الزحمه و محتوای گزارش حسابرسی. قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی. دوره ۴، شماره ۱، صص ۲۷-۵۰.

نوروش، ایرج. (۱۳۷۷)، رابطه بین کیفیت گزارشگری مالی و تعداد حسابداران آموزش‌دیده در واحدهای تجاری پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. شماره ۲۴ و ۲۵، صص ۸-۳۳.

- Afiah, N. N., A. Alfian, and P. Sofia. ۲۰۲۰. Effect of employee competence and internal control systems on accounting information quality of the local government in West Java region. *Utopia y Praxis Latinoamericana* ۲۵(۱): ۱۴۶-۱۵۴.
- Andreou, P. C., I. Karasamani, C. Louca, and D. Ehrlich. ۲۰۱۷. The impact of managerial ability on crisis-period corporate investment. *Journal of Business Research*, ۷۹: ۱۰۷-۱۲۲.
- Ayers, B., S. Laplante, and C. Schwab. ۲۰۱۱. Does Tax Deferral Enhance Firm Value?, Working Paper, University of Georgia.
- Bamber, L., J. Jiang, and I. Wang. ۲۰۱۰. What's my style? The influence of top managers on voluntary corporate financial disclosure. *Account. Rev.* ۸۵ (۴): ۱۱۳۱-۱۱۶۲.
- Becker, G. S. ۱۹۶۲. Investment in human capital: A theoretical analysis. *Journal of Political Economy* ۷۰(۵): ۹۴-۱۰۵.
- Bowen, R., A. Call, and S. Rajgopal. ۲۰۱۰. Whistle-blowing: target firm characteristics and economic consequences. *Account. Rev.* ۸۵ (۴): ۱۲۳۹-۱۲۷۱.
- Call, A. C., J. L. Campbell, D. S. Dhaliwal, and J. M. Moon Jr. ۲۰۱۷. Employee quality and financial reporting outcomes. *Journal of Accounting and Economics* ۶۴(۱): ۱۲۳-۱۴۹.
- Cabán, D. (۲۰۱۵). Agency costs and accounting quality within an all-equity setting: the role of free cash flows and growth opportunities. Ph. D Dissertation, Florida Atlantic University.
- Choo, C. W. ۲۰۰۶. The knowing organization: How organizations use information to construct meaning, create knowledge, and make decisions (۲nd ed.). New York: Oxford University Press.

- Dane, M. Ch. ۲۰۱۶. Corporate accountability reporting and high – profile misconduct. *The Accounting Review* ۹۱(۲): ۳۷۷-۳.
- Demerjian, P., B. Lev, M. Lewis, and, S. McVay. ۲۰۱۳. Managerial ability and earnings quality. *Accounting Review* ۸۸(۲): ۴۶۳-۴۹۸.
- Feng, Li. ۲۰۰۷. Earnings Quality Based on Corporate Investment Decisions. Stephen M. Ross School of Business University of Michigan. on Line Available at: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Feng, M., C. Li, S. McVay. ۲۰۰۹. Internal control and management guidance. *J. Account. Econ.* ۴۸ (۲): ۱۹۰-۲۰۹.
- Francis, J., R. Lafond, P. Olsson & K. Schipper. ۲۰۰۷. Information Uncertainty and Post-Earnings-Announcement-Drift. *Journal of Business Finance & Accounting* Vol. ۱۱, Nos. ۱-۱: Pp. ۱۱۱- ۱۱.
- Frost, C. and G. Pownall. ۱۹۹۴. Accounting Disclosure Practices in the United States and the United Kingdom. *Journal of Accounting Research* ۳۲ (۱): ۷۵-۱۰۲.
- Ge, W., D. Matsumoto, and J. L. Zhang. ۲۰۱۱. Do CFOs have style? An empirical investigation of the effect of individual CFOs on accounting practices. *Contemporary Accounting Research* ۲۸(۴): ۱۱۴۱-۱۱۷۹.
- Guo, J., P. Huang, Y. Zhang, and N. Zhou. ۲۰۱۶. The effect of employee treatment policies on internal control weaknesses and financial restatements. *Accounting Review* ۹۱(۴): ۱۱۶۷-۱۱۹۴.
- Guo, J., P. Huang, Y. Zhang, and N. Zhou. ۲۰۱۶. The effect of employee treatment policies on internal control weaknesses and financial restatements. *The Accounting Review* ۹۱(۴): ۱۱۶۷-۱۱۹۴.
- Guthrie, J. and C. Boedker. ۲۰۰۶. Perspectives on new models of business reporting: a reflective note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* ۱۹(۶): ۷۸۵-۷۹۲.
- Haga, J., F. Huhtamäki, and D. Sundvik. ۲۰۲۲. Employee effort and earnings management. *Global Finance Journal* ۵۳: ۱۰۰۶۲۲.
- Herzber, F. ۱۹۶۸. One more time: How do you motivate employees, *Harvard Business Review* : ۴۶-۵۷.
- Kampelmann, S., F. Rycx, Y. Saks, and I. Tojerow. ۲۰۱۸. Does education raise productivity and wages equally? The moderating role of age and gender. *IZA Journal of Labor Economics* ۷(۱): ۱-۳۷.
- Laszlo, C. and N. Zhexembayeva. ۲۰۱۱. Embedded sustainability: A strategy for market leaders. *European Financial Review* ۱۵: ۳۸-۴۱.
- Leventis, S. and P. Weetman. ۲۰۰۴. Voluntary Disclosures in an Emerging Capital Market: some Evidence from the Athens Stock Exchange. *Advances in International Accounting* ۱۷: ۲۲۷-۲۵۰.

- Li, X., X. Chen, B. Qi, and G. Tian. ۲۰۲۰. Employee quality and audit fee: evidence from China. *Accounting & Finance* ۶۰(۵): ۴۵۳۳-۴۵۶۶.
- Liu, C., B. Lin, and W. Shu. ۲۰۱۷. Employee quality, monitoring environment and internal control. *China Journal of Accounting Research* ۱۰(۱): ۵۱-۷۰.
- Nazari, J. A., K. Hrazdil, and F. Mahmoudian. ۲۰۱۷. Assessing social and environmental performance through narrative complexity in CSR reports. *Journal of Contemporary Accounting & Economics* ۱۳(۲): ۱۶۶-۱۷۸.
- Ortas, E., I. Gallego Alvarez, and I. Alvarez Etxeberria. ۲۰۱۵. Financial factors influencing the quality of corporate social responsibility and environmental management disclosure: A quantile regression approach. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* ۲۲(۶): ۳۶۲-۳۸۰.
- Poretti, C., A. Schatt, and T. Jérôme. ۲۰۲۰. Impact of leverage on financial information quality: International evidence from the hospitality industry. *Journal of hospitality financial management* ۲۸(۱): ۴.
- Romito, S., and C. Vurro. ۲۰۲۱. Non-financial disclosure and information asymmetry: A stakeholder view on US listed firms. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* ۲۸(۲): ۵۹۵-۶۰۵.
- Skonieczny, M. ۲۰۱۲. *The Basics of Understanding Financial Statements: Learn how to Read Financial Statements by Understanding the Balance Sheet, the Income Statement, and the Cash Flow Statement.* Investment Publishing.
- Vitale, G., S. Cupertino, and A. Riccaboni. ۲۰۲۳. The effects of mandatory non-financial reporting on financial performance. A multidimensional investigation on global agri-food companies, *British Food Journal* ۱۲۵ (۱۳): ۹۹-۱۲۴.
- Waddock and S. B. Graves. ۱۹۹۷. The corporate social performance-financial performance link. *Strategic Management Journal* ۱۸: ۳۰۳-۳۱۹.
- Xiang, J., D. Kong, W. Yang. ۲۰۲۲. Minimum wages and non-listed firm's earnings management: evidence from a geographic discontinuity design. *J. Account. Public Policy* ۴۱: ۱۰۶۹۳۸.
- Zenger, T. R., and B. S. Lawrence. ۱۹۸۹. Organizational Demography: the differential Effects of Age and Tenure Distributions on Technical Communication, *Acad. Manage. J.* ۳۲ (۲): ۳۵۳-۳۷۶