

## **Investigating the Impact of Financial Reporting Quality on Corruption (Corruption Perceptions Index, Corruption Control and Accountability) in 8 Middle Eastern Countries**

**Mohamad Ali Aghaei\***

Associate Prof.Accounting, Faculty of Economic and Management  
University of Tarbyat Modares Tehran, Iran(Associate Prof.Accounting, Faculty of  
Economic and Management University of Tarbyat Modares Tehran,  
Iran(Corresponding Author) [aghaeim@modares.ac.ir](mailto:aghaeim@modares.ac.ir)

**Javad Reza zadeh**

Associate Prof.Accounting, Faculty of Economic and Management University of  
Tarbyat Modares Tehran, Iran( [j.rezazadeh@modares.ac.ir](mailto:j.rezazadeh@modares.ac.ir))

**Morteza Bayat**

Ph.D. Student Accounting , Faculty of Economic and Management University of  
Tarbyat Modares Tehran, Iran([morteza.bayat@modares.ac.ir](mailto:morteza.bayat@modares.ac.ir))

### **Abstract:**

The purpose of this study is to investigate the effect of financial reporting quality on corruption. The spatial scope of this research has been the companies listed on the stock exchanges of Iran, Turkey, Qatar, Bahrain, Pakistan, Oman, Saudi Arabia and the UAE and the time domain has been between 2011 and 2018. The research sample includes 1,729 companies listed on the stock exchanges of the mentioned countries. The findings of this study show that there is a significant relationship between the quality of financial reporting and the index of corruption, corruption control and accountability. In other words, by improving the quality of financial reporting, the Corruption Perceptions Index, which strengthens the accounting role in corruption, is reduced. On the other hand, with the improvement of the quality of financial reporting, corruption control and accountability, which are indicators of the role of strengthening accounting in corruption (corruption control and accountability), increase. According to the research results, poor quality of financial reporting can create a situation in which there is no accountability to shareholders, managers will act against the wishes of stakeholders and any misuse of assets will be hidden. Accounting and auditing standards seek to provide transparent and accurate information so that those with economic influence and power are less prone to moral collapse and corrupt practices. As mentioned, increasing the quality of financial reporting has an effective and

constructive role in controlling and preventing corruption. The stock exchange organization and the country's legislators should increase the quality of financial reporting.

**Keywords:** Corruption Perceptions Index, Corruption Control, Accountability, Accruals, Financial Reporting 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.

## بررسی تاثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد(شاخص ادراک فساد، کنترل فساد و پاسخگویی) در ۸ کشور خاورمیانه

محمدعلی آقایی<sup>۱\*</sup> جواد رضا زاده<sup>۲</sup> مرتضی بیات<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۰/۱۶

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۲۲

### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد است. قلمرو مکانی این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌های اوراق بهادار کشورهای ایران، ترکیه، قطر، بحرین، پاکستان، عمان، عربستان و امارات و قلمرو زمانی سالهای بین ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۸ بوده است. نمونه پژوهش شامل ۱۷۲۹ شرکت پذیرفته شده در بورس‌های اوراق بهادار کشورهای عنوان شده می‌باشد. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد رابطه معناداری بین کیفیت گزارشگری مالی و شاخص فساد، کنترل فساد و پاسخگویی وجود دارد. به عبارتی با بهبود کیفیت گزارشگری مالی شاخص ادراک فساد که نقش تقویت کننده حسابداری در فساد است، کاهش می‌یابد. از سویی دیگر با بهبود کیفیت گزارشگری مالی، کنترل فساد و پاسخگویی که شاخص‌های سنجش نقش تقویت کننده حسابداری در فساد(کنترل فساد و پاسخگویی) می‌باشند، افزایش می‌یابد. براساس نتایج پژوهش کیفیت ضعیف گزارشگری مالی می‌تواند شرایطی را ایجاد کند که در آن پاسخگویی به سهامداران وجود نداشته باشد، مدیران بر خلاف میل دینفعان رفتار خواهند کرد و هرگونه سوء استفاده از دارایی‌ها پنهان خواهد ماند. استانداردهای حسابداری و حسابرسی بدنبال ایجاد اطلاعات شفاف و دقیق می‌باشند که از این طریق افرادی که دارای نفوذ و قدرت اقتصادی هستند کمتر در معرض سقوط اخلاقی و شیوه‌های ناپسند فساد قرار گیرند. همانطور که بیان گردید افزایش کیفیت گزارشگری مالی در کنترل و جلوگیری افساد نقش موثر و سازنده دارد. سازمان بورس اوراق بهادار و متولیان قانون گذار کشور باید به سمت افزایش کیفیت گزارشگری مالی بروند.

**واژه‌های کلیدی:** اخص ادراک فساد، کنترل فساد، پاسخگویی، اقلام تعهدی، کیفیت گزارشگری مالی

<sup>۱</sup> دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.  
[aghaeim@modares.ac.ir](mailto:aghaeim@modares.ac.ir)

<sup>۲</sup> دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.  
[j.rezazadeh@modares.ac.ir](mailto:j.rezazadeh@modares.ac.ir)

<sup>۳</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.  
[morteza.bayat@modares.ac.ir](mailto:morteza.bayat@modares.ac.ir)



## ۱- مقدمه

آثار زیانباری که رسوایی‌های مالی در سال‌های اخیر به وجود آورده است توجه به بحث تقلب و تحریف در صورتهای مالی را افزایش داده است. رسوایی‌های مالی علاوه بر زیان‌های اقتصادی ذینفعان، هزینه‌های سیاسی و اجتماعی نیز به بار آورده و به دلیل کاهش اعتماد به صورتهای مالی منجر به افزایش هزینه سرمایه شرکت‌ها شده است (پرولز، ۲۰۱۱). افزایش شمار تقلب، تحریف‌ها و ارائه مجدد که اغلب با ورشکستگی شرکت‌های بزرگ در آمیخته، نگرانی در مورد کیفیت صورتهای مالی را به همراه داشته است، به همین دلیل پیشگیری یا کشف اشتباهات و تحریفات با اهمیت در صورتهای مالی همواره کانون توجه سرمایه‌گذاران و مدیران بوده است (حساس یگانه و مداحی، ۱۳۸۸).

نتایج تحقیق جنسن و مک لینگ (۱۹۷۶) نشان می‌دهد که کیفیت پایین گزارشگری مالی می‌تواند شرایطی را ایجاد کند که در آن پاسخگویی به سهامداران وجود نداشته و مدیران بر خلاف میل ذینفعان رفتار خواهند کنند و هرگونه سوء استفاده از دارایی‌ها (تحریفات حسابداری) پنهان خواهد ماند. برای نمونه در ایران یکی مهمترین تحریفات در ارتباط با شرکت ایرانی کنتور سازی بود که از سال ۱۳۹۴ حاشیه‌ساز شد و سر و صدای زیادی از سوی سهامداران و کارکنان این شرکت به پا کرد؛ سهام این شرکت مانند دیگر شرکت‌ها در حال معامله بود و روند طبیعی خود را طی می‌کرد تا اینکه به دلیل ارائه اطلاعات اشتباه و انتشار آن بر روی سایت کدال، زمینه ضرر و زیان صدها سهامدار در این بازار ایجاد شد (حساس یگانه و مداحی، ۱۳۸۸).

فساد می‌تواند ضررهای بسیار سنگینی را به ذینفعان متحمل کند. سیاست، ریشه‌های فرهنگی و تاریخی همیشه عوامل مهمی هستند که باید در هنگام بحث در مورد رویه‌های شرکتی کشورهای مختلف در سراسر جهان مورد توجه قرار گیرند (کورنلیوس، ۲۰۰۵). این در حالی است که رشته حسابداری با نقش اطلاعاتی و همچنین حسابرسی با اطمینان بخشی می‌توانند نقش مهمی در جلوگیری از فساد داشته باشند (مالاگینو و همکاران، ۲۰۱۰). نتایج تحقیق دیروزو و همکاران (۲۰۰۷) نشان می‌دهد که منابع اطلاعاتی و دسترسی به اطلاعات می‌توانند نقش مهمی در کاهش فساد داشته باشند. از سویی دیگر همانطوری که در بیانیه مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۱</sup> بیان شده است حسابداری یک منبع اطلاعاتی می‌باشد (هیئت استانداردهای حسابداری، ۱۹۸۰). بنابراین می‌بایست نقش موثر اطلاعات حسابداری در جلوگیری از فساد مورد بررسی قرار بگیرد. در همین راستا ایورت و همکاران (۲۰۰۷) چارچوب مفهومی از تاثیر حسابداری بر فساد ارائه داده‌اند. در این چارچوب مفهومی حسابداری نقش تقویت کننده و نقش محدوده

1 Financial Accounting Standards Board (FASB)

کننده بالقوه در مبارزه با فساد دارد. بر همین اساس می‌توان گفت از مهمترین اهداف استانداردهای حسابداری و حسابرسی جلوگیری از عملکرد مدیران برخلاف منافع سهامداران، ایجاد شفافیت در گزارشگری مالی (نقش تقویت کننده)، جلوگیری از رفتار غیرقانونی و غیراخلاقی مدیران (نقش محدود کننده) می‌باشد (مالاگینو و همکاران، ۲۰۱۰). بنابراین زمانی که کیفیت گزارشگری مالی در سطح بالایی قرار دارد، شرکتها اطلاعات دقیق، شفاف و قابل اعتمادتری ارائه می‌کنند که موجب کاهش پنهان کاری، اقدامات فساد آمیز و سوء استفاده از دارایی‌های توسط مدیران می‌شود. بر همین اساس نتایج تحقیق مالاگینو و همکاران (۲۰۱۰) نشان داد که کیفیت اطلاعات حسابداری نقش موثری در بهبود رتبه فساد کشورها دارد. نتایج تحقیق ایشان نشان داد که با بهبود کیفیت گزارشگری مالی از طریق افزایش شفافیت گزارشگری مالی و بهبود وضعیت استانداردهای حسابداری، شاخص ادراک فساد در کشورها کاهش می‌یابد. از سویی دیگر نتایج تحقیق هوک و مونیوم (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که از آنجائیکه یکی از نقش‌های کیفیت گزارشگری مالی کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و ذینفعان می‌باشد بنابراین احتمالاً این متغیر می‌تواند در کاهش فساد نقش داشته باشد ولی ایشان اذعان داشتند که وجود نهادهای نظارتی و سیاسی نقش موثرتری در کنترل فساد دارند. در کشورهای مورد پژوهش فساد موضوع بسیار مهم می‌باشد. پورتال ریسک و انطباق<sup>۱</sup> در سال ۲۰۲۱ کشورهای جهان را از نظر فساد مورد بررسی قرار داده است. بصورت خلاصه وضعیت فساد در کشورهای مورد بررسی برگرفته از پورتال اشاره شده در ذیل آورده شده است:

به رغم طرح‌های مختلف مبارزه با فساد، این پدیده یک مشکل اساسی در ترکیه به شمار می‌رود. سازمان بین‌المللی شفافیت دلیل افزایش رتبه فساد در ترکیه را فساد دولتی معرفی نموده که بخش‌های تدارکات عمومی و پروژه‌های ساختمانی به ویژه مستعد فساد هستند و اغلب درخواست رشوه در این بخش‌ها می‌باشد. قانون کیفری ترکیه انواع مختلف فعالیت‌های فاسد، از جمله رشوه‌خواری فعال و منفعل، تلاش برای فساد، اخاذی، رشوه دادن به یک مقام خارجی، پولشویی و سوء استفاده از مقام را جرم انگاری می‌کند. قوانین مبارزه با فساد به طور متناقض اجرا و مقامات مبارزه با فساد ناکارآمد هستند (پورتال ریسک و انطباق، ۲۰۲۱).

فساد یک مانع مهم بر سر راه تجارت در پاکستان است و شرکت‌ها باید انتظار داشته باشند که به طور مرتب با رشوه یا سایر اقدامات فاسد روبرو شوند. فساد در همه بخش‌ها و نهادها بیداد می‌کند. قانون مجازات پاکستان ارائه، پرداخت یا پذیرش رشوه را غیرقانونی می‌داند. بر اساس قانون پیشگیری از فساد و فرمان ملی پاسخگویی، شرکت‌ها می‌توانند از نظر مدنی مسئول شناخته

1 - [www.ganintegrity.com/portal/country-profiles](http://www.ganintegrity.com/portal/country-profiles)

شوند. پرداخت‌های غیرعادی و هدایا ممنوع است اما به یک روش معمول در پاکستان تبدیل شده است.

قطر، مجازات‌های قابل توجهی برای اشخاص فاسد دارد. با وجود این، خانواده حاکم قوانین را با مصونیت از مجازات دور می‌زنند و مقامات عالی رتبه به ندرت به دلیل اعمال فساد تحت تعقیب قرار می‌گیرند. احتمال مواجهه با تقاضا برای پرداخت‌های غیرقانونی در این کشور کم می‌باشد. از سویی دیگر بسیاری از شرکت‌های بورسی عربستان در سایر کشورها شعبه دارند و بسیاری از شرکت‌های بین‌المللی شروع به تاسیس شرکت‌های تابعه در عربستان سعودی کرده‌اند. علاوه بر این، اکثر شرکت‌هایی که در فهرست تداول (بورس اوراق بهادار عربستان سعودی) قرار دارند، معاملات بزرگ زیادی با اقتصاد بین‌المللی دارند. شرکت‌هایی که در عربستان سعودی فعالیت می‌کنند یا قصد سرمایه‌گذاری دارند با ریسک متوسط تا زیاد فساد مواجه هستند. سوء استفاده از قدرت، خویشتاوندی و استفاده از واسطه‌ها (واستا) برای انجام تجارت بسیار رایج است. بین تجارت و سیاست همپوشانی وجود دارد و سیاست عموماً مبتنی بر سیستم‌های حمایتی است. قانون مبارزه با رشوه و قانون خدمات کشوری انواع مختلف فساد از جمله رشوه‌خواری فعال و غیرفعال (بخشش) و سوء استفاده از وظایف را جرم انگاری کرده است، اما دولت این قوانین را به صورت گزینشی اجرا و هیچ قانونی برای تضاد منافع وجود ندارد. برخی از مقامات بدون مجازات دست به فساد می‌زنند. خانواده سلطنتی و نخبگان اجتماعی به شدت بر بخش‌های نفت و پتروشیمی تأثیر می‌گذارند.

بر خلاف عربستان، امارات متحده عربی محیطی مناسب برای کسب و کار با مدیریت عمومی موثر و کارآمد ارائه می‌دهد. با این حال، شرکت‌های خارجی اگر می‌خواهند موفق شوند، اغلب به حمایت‌های محلی متکی هستند و مشارکت خانواده‌های حاکم در اقتصاد، زمینه بازی نابرابر را ایجاد می‌کند. قانون مجازات امارات رشوه‌خواری فعال و غیرفعال، اختلاس و سوء استفاده از وظایف را جرم انگاری می‌کند. قوانین مبارزه با فساد و تقلب اجرا و رشوه‌خواری و فساد جزئی غیر معمول است.

بحرین بمانند عربستان سعودی یک چارچوب قانونی ضد فساد ایجاد نموده و قانون مجازات اسلامی اکثر جرایم فساد را در بخش عمومی و خصوصی جرم انگاری کرده است. از جمله موارد فساد رشوه‌خواری غیرفعال و فعال و سوء استفاده از مقام در کشور بحرین می‌باشد. با این وجود، اجرا قوانین به علت حکومت پادشاهی ضعیف است و مقامات بدون مجازات دست به فساد زده‌اند. نهایتاً در عمان فساد جزئی مانعی برای تجارت ایجاد نمی‌کند و رشوه‌خواری در این کشور رایج نیست. تلاش برای جلوگیری از فساد در میان مقامات دولتی در سال‌های اخیر منجر به محاکمه چندین مقام عالی رتبه به جرم فساد اداری و سوء استفاده از مقام شده است. قانون

مجازات عمان و قانون حمایت از وجوه عمومی و اجتناب از تضاد منافع چارچوب قانونی برای مقابله با فساد را تشکیل می‌دهند و دولت عموماً این قوانین را به طور مؤثر اجرا می‌کند. هدایایی که به منظور تأثیرگذاری بر اعمال مقامات دولتی است در عمان جرم انگاری می‌شود (پورتال ریسک و انطباق، ۲۰۲۱).<sup>۱</sup>

همانطور که مشاهده می‌شود فساد مانع قوی برای سرمایه‌گذاری می‌باشد و از سویی دیگر باید از ابزارهایی که می‌توانند در بهبود وضعیت فساد و کنترل فساد نقش داشته باشند استفاده حداکثری نمود. مهمترین دلیل انتخاب کشورهای مورد بررسی تفاوت‌های فساد در آنها و استفاده از سیستم‌های حسابداری متفاوت (برای مثال ترکیه، ایران و عربستان از استانداردهای ملی همراه یکسری تغییرات براساس استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده می‌کنند در حالی که کشورهای امارات، بحرین، عمان، قطر و پاکستان بصورت کامل از استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی استفاده می‌نمایند) می‌باشد. با توجه به تحقیقات گذشته حسابداری یک ابزار جهانی برای مقابله با فساد می‌باشد (ایورت و همکاران، ۲۰۰۷). بر مبنای چارچوب نظری ایورت و همکاران (۲۰۰۷) در این پژوهش نقش تقویت کننده حسابداری در مبارزه با فساد از بعد افزایش پاسخگویی و کنترل فساد و نقش محدود کننده از بعد کاهش سطح شاخص اداری فساد مورد بررسی قرار خواهد گرفت. موضوع این پژوهش از آن جهت حائز اهمیت می‌باشد که نتایج تحقیق لیو و همکاران (۲۰۲۱)، مالاگینو، و همکاران (۲۰۱۰)، ماضی و همکاران (۲۰۱۸) و لورنز و همکاران (۲۰۱۷) نشان می‌دهد که بهبود سیستم‌های حسابداری و حسابرسی فساد کاهش می‌یابد در حالی که نتایج تحقیق هوک و منیوم (۲۰۱۳ و ۲۰۱۶) بیان از آن دارد که نقش محیط حسابداری در کنترل فساد بسیار جزئی و قدرت نهادهای سیاسی حائز اهمیت است. حال سوال اساسی این پژوهش به شرح ذیل تبیین می‌شود:

آیا کیفیت گزارشگری مالی بر کاهش فساد تأثیر گذار است؟

## ۲- مبنای نظری و پیشینه پژوهش

### کیفیت گزارشگری مالی

در مطالعات انجام شده برای ارزیابی این متغیر از روش‌های مختلف سنجش استفاده شده است. در این پژوهش از روشهای اقلام تعهدی و ارتباط ارزشی اطلاعات بر کیفیت سود استفاده شده است که این دو روش اساساً بصورت غیر مستقیم بر کیفیت گزارشگری مالی متمرکز می‌شوند. فرض بر این است که مدیریت سود با کاهش سودمندی در تصمیم‌گیری، بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر منفی می‌گذارد (وندرو و همکاران، ۲۰۰۷). دِچو و همکاران (۲۰۱۲) عنوان

1- [www.ganintegrity.com/portal/country-profiles](http://www.ganintegrity.com/portal/country-profiles)

می‌کنند که بخش عمده معیارهای استفاده شده در ادبیات موضوعی برای اندازه‌گیری کیفیت سود، متعلق به این سرفصل می‌باشند. تمام این معیارها بر اساس این ایده شکل گرفته‌اند که برخی از اجزای تعهدی سود، سبب کاهش کیفیت سود می‌شود در حالی که جزء نقدی سود، افزایش کیفیت سود را در پی دارد. از آنجائیکه کمیت و کیفیت اطلاعات حسابداری برای توسعه اقتصادی و اجتماعی بسیار مهم است (بلکویی، ۱۹۹۹) و همچنین از سویی دیگر استانداردهای گزارشگری مالی چارچوبی برای افشاء اطلاعاتی اجباری فراهم می‌کنند می‌توان از این چارچوبها برای بهبود کیفیت اطلاعات و کاهش عدم اطمینان مرتبط با اطلاعات استفاده نمود (هوپ، ۲۰۰۳). بنابراین هدف اصلی گزارشگری مالی ارائه اطلاعات مالی با کیفیت بالا در رابطه با متغیرهای اقتصادی است که در درجه اول از نظر ماهیت برای تصمیم‌گیری اقتصادی مفید هستند (هیات استانداردهای بین‌المللی، ۲۰۰۸). نتایج تحقیق ایوریت و همکاران (۲۰۰۷) نشان می‌دهد کیفیت گزارشگری مالی ابزاری جهانی برای کنترل فساد می‌باشد. بنابراین کیفیت گزارشگری مالی می‌تواند نقش موثری در کاهش فساد داشته باشد.

### فساد جهانی

فساد یک تهدید اساسی و مهم برای هر اقتصاد می‌باشد (بلک بورن، بوس و هوک، ۲۰۱۰). اگر چه مطالعات وسیعی در ارتباط با علل و پیامدهای فساد وجود دارد ولی درباره‌ی ساز و کار کنترل آن، مطالعات بسیار کمی صورت پذیرفته است. فساد به عنوان یک مشکل جدی که بر تمامی کشورهای جهان تاثیرگذار است معرفی شده است (سازمان بین‌المللی شفافیت، ۲۰۰۷). شلیفر و ویشنی (۱۹۹۳) فساد را به عنوان استفاده غیر مجاز از منابع عمومی برای حداکثر سازی منافع شخصی می‌دانند. همچنین مگری (۱۹۸۲) از فساد به عنوان یک تبادل دو نفره که منجر به انتقال منابع در زمان حال یا آینده می‌شود و همچنین استفاده یا سوء استفاده از مسئولیت‌های دولتی یا خصوصی برای مزایای شخصی نام می‌برد. با تعریف مگری (۱۹۸۲) از فساد این اقدام با پرداختهای نامشروع نقدی، تخصیص نامناسب منابع و دارایی‌ها و... همراه است. از سویی دیگر بلک بورن، بوس و هوک (۲۰۱۰) و ایوریت، نثو و رحمان (۲۰۰۷) فساد را سوء استفاده از اختیارات مقامات دولتی و خصوصی برای پیشبرد اهداف در زمینه‌های غیر مجاز تعریف می‌کنند. بنابراین فرصت‌هایی برای شکل‌گیری فساد زمانی که سوء استفاده از قدرت و اختیار وجود داشته باشد به راحتی بوجود می‌آید. با این شرایط، حسابداری با شفاف سازی و ارائه اطلاعات با کیفیت می‌تواند منجر به کاهش فساد شود. براساس تحقیقات گذشته از روش‌های مختلفی برای اندازه‌گیری فساد استفاده می‌شود. سنجش فساد به چند علت دارای اهمیت می‌باشد: ۱- سنجش فساد خود ابزاری برای مقابله با فساد می‌باشد ۲- گلوگاه‌های فساد شناسایی می‌شود ۳- تا زمانی

شناسایی و اندازه‌گیری فساد وجود نداشته باشد نمی‌توان خصوص روش‌های مقابله با آن روش‌هایی در پیش گرفت. در ادامه به معرفی دو مورد اصلی پرداخته می‌شود:

### الف- شاخص ادراک فساد (CPI)

در این شاخص میزان دریافت و پرداخت رشوه، اختلاس و جرایم مشابه مقامات سیاسی و اداری مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. شاخص ادراک فساد از شاخص‌های پایه‌ای در سنجش و اندازه‌گیری فساد می‌باشد. این شاخص اولین بار توسط لامبدروف در سال ۱۹۹۵ طراحی شده است. این شاخص تقاضا فساد را نشان می‌دهد و مبتنی بر ادراک و نگرش نسبت به گسترش فساد می‌باشد. سازمان بین‌المللی شفافیت از ۱۲ منبع برای سنجش این شاخص بهره می‌برد. بیشترین وزن سنجش‌های در این شاخص مربوط به دریافت رشوه می‌باشد. در این شاخص سعی می‌شود موارد فساد کلان و فساد دستگاه‌های قضائی، بانک مرکزی، مشارکت بخش خصوصی در تبلیغات سیاسی و دادن پست به خویشاوندان مورد بررسی واقع شود و هرکدام وزن مخصوص به خود را دارند. شاخص ادراک فساد بر گرفته از ۱۰ مرجع داده‌ای است که ارزیابی کارشناسان و مدیران اجرایی بخش خصوصی در مورد برخی از رفتارهای مفسدانه در بخش دولتی را در خود گنجانده است، که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱- رشوه خواری، ۲- منحرف کردن بودجه‌های دولتی، ۳- استفاده از جایگاه دولتی برای منافع شخصی، ۴- پارتی‌بازی در خدمات شهری، ۵- فساد سیاسی سیستماتیک که در آن منافع شخصی به طور مشخص بر تصمیم‌گیری‌های دولتی تأثیر می‌گذارند. (لابی‌گری بخش خصوصی برای تحت تأثیر قراردادن تصمیمات دولتی به نفع خود)، ۶- توانایی دولت برای تقویت مکانیسم‌های صداقت (درستی)، ۷- پیگرد موثر مقامات دولتی فاسد، ۸- کاغذبازی و فشار اداری بیش از حد، ۹- وجود قوانین کافی در مورد افشای مالی، جلوگیری از تعارض منافع و دسترسی به اطلاعات، ۱۰- محافظت قانونی از گزارشگران تخلف، روزنامه‌نگاران و ماموران تحقیق. (سازمان بین‌المللی شفافیت، ۲۰۲۱). یافته‌های سازمان بین‌المللی شفافیت حاصل یک نظر سنجی عمومی است که به بیان دیدگاه‌های جهانی در مورد فساد و همچنین تجربیات موجود در این زمینه می‌پردازد. در این شاخص نظر شهروندان در مورد تلاش دولت‌ها برای مبارزه با فساد سوالاتی در مورد دخالت دولت و خواست مردم برای پرداخت غیر قانونی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. رتبه فساد در شاخص ادراک فساد هرچقدر پایین باشد بیانگر پاک بودن کشور می‌باشد (جلیلی، ۱۳۹۷).

### ب- شاخص‌های حکمرانی

شاخص‌های حکمرانی خوب حاصل تلاش سه تن از محققان بانک جهانی کافمن، کری و لوباتون می‌باشد. داده‌هایی که در مورد حکمرانی خوب بدست آمده است تابع خطی از یک سری داده‌های ذهنی بعلاوه یک جزء خطا تصادفی می‌باشد. برای این منظور از یک مدل ترکیبی با

شاخص‌های چندگانه استفاده شده است. داده‌ها در برداشتی از حکمرانی هر کشور براساس طیف گسترده‌ای از منابع داده و اطلاعات رسم شده با توجه به ابعاد گسترده حکومتی ۶ شاخص سازماندهی شده‌اند. برای بدست آوردن آمار مربوط به هر کدام از این شاخص‌ها از یک روش آماری شناخته شده به نام مدل ترکیبی ذهنی استفاده شده است. براساس این روش داده‌ها در سه مرحله بدست آمده‌اند: ۱- استانداردسازی داده‌ها استخراج شده از منابع متنوع آماری و تبدیل آنها به واحدهای قابل مقایسه ۲- ساختن شاخص کلی حکمرانی به عنوان یک میانگین موزون از متغیرهای منابع اصلی ۳- ساختن حاشیه خطاها که منعکس کننده عدم دقت غیر قابل اجتناب در اندازه‌گیری حکمرانی است (بانک جهانی، ۲۰۲۱). فرض اصلی این رویکرد آماری این است که هر کدام از منابع داده نشانه‌های ناقصی از عمیق‌تر حکمرانی را که بصورت مستقیم به سختی قابل مشاهده‌اند فراهم کند. سازمان ملل متحد مهمترین بخش مقابله با فساد را شاخص‌های حکمرانی خوب می‌داند. حکمرانی خوب شامل عدم وجود شیوه‌هایی نظیر قوم پرستی، حامی پروری، تبیض و رشوه است که در ارتباط با فساد می‌باشند. فساد حکومت بد را از طریق فقدان حاکمیت قانون، پاسخگو نبودن و عدم کنترل فساد و شفافیت اطلاعات به حکمرانی بد سوق می‌دهد. این شاخص به اهداف وسیعی برای بهبود پاسخگویی و کنترل فساد و شفافیت اطلاعات بین دولت و شهروندان بر می‌گردد. در حکمرانی خوب دولت پاسخگو است و منابع را براساس پاسخگویی به مصرف می‌رساند (هوک و مونیوم، ۲۰۱۶).

### پیشینه پژوهش‌های خارجی

ایورت و همکاران (۲۰۰۷) حسابداری را به عنوان ابزار جهانی برای مقابله با فساد معرفی کردند. ایشان اظهار داشتند حسابداران تمایل زیادی برای مبارزه با فساد داخلی و بین المللی دارند. عنوان می‌شود حسابداری بصورت بالقوه نقش تقویت کننده (شاخص‌های حکمرانی) و محدوده کننده فساد (شاخص ادراک فساد) را دارد.

مالاگینو و همکاران (۲۰۱۰) از طریق اطلاعات مالی ۵۷ کشور آسیایی، اروپایی و آمریکای جنوبی، تاثیر کیفیت گزارشگری مالی را بر فساد مورد بررسی قرار دادند. ایشان با کنترل برخی متغیرهای موثر از جمله عوامل فرهنگی و اقتصادی بر این رابطه به این نتیجه رسیدند کیفیت گزارشگری مالی بر فساد تاثیر گذار است.

هوک و مونیوم (۲۰۱۶) به بررسی پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و شاخص ادارک فساد با کنترل اثرات نهادهای نظارتی و توسعه اقتصادی پرداختند. نتایج تحقیق ایشان نشان از رابطه منفی پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی با شاخص ادارک فساد دارد.

ماضی و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی تاثیر فرهنگ و فساد بر افشای اختیاری اطلاعات پرداختند ایشان با بررسی ۲۲۲ شرکت در کشورهای اتحادیه اروپا در طی سالهای ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۱ به این نتیجه رسیدند که سطح انطباق در کشورهای مختلف متفاوت است و تاثیرات فرهنگ بر فساد معنادار می‌باشد.

لورنزو و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی تاثیر فساد و مدیریت سود در کشورهای توسعه یافته و اقتصادهای نوظهور پرداختند. یافته‌های پژوهش ایشان نشان می‌دهد در کشورها با اقتصاد نوظهور که دستکاری سود بیشتر است شاخص ادارک فساد نیز بالاتر می‌باشد.

تنیگ و همکاران (۲۰۲۱) به بررسی نقطه تاریک شفافیت در کشورهای درحال توسعه پرداختند. ایشان برای این منظور رابطه فساد و کیفیت گزارشگری مالی را بررسی نمودند. نتایج تحقیق مبین این امر می‌باشد که افزایش کیفیت گزارشگری مالی و شفافیت سبب بهبود وضعیت فساد می‌شود.

### پیشینه پژوهش های داخلی

دهکردی و آقای (۱۳۹۴) به بررسی سیاست تقسیم سود و گزارشگری مالی متقلبانانه پرداختند. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد، شرکت‌هایی که سود تقسیم می‌کنند با احتمال کمتری مرتکب گزارشگری مالی فرصت طلبانه شده‌اند. این رابطه برای شرکت‌هایی که سطح سود تقسیمی بالاتری دارند، قوی‌تر است.

پسندیده فرد و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی شناسایی عوامل مؤثر بر گزارشگری مالی متقلبانانه و نادرست با استفاده از روش فراترکیب پرداختند. براساس نتایج پژوهش ایشان نشان داد ویژگی‌های حسابداری در کنار سایر عوامل می‌تواند به کاهش گزارشگری مالی متقلبانانه کمک کند.

صادقیان، بنی مهد، جهانگیرنیا و غلامی جمکرانی (۱۳۹۸) به بررسی ماکیاولیسم، جهت‌گیری اخلاقی و گزارشگری مالی متقلبانانه پرداختند. ایشان به این نتیجه رسیدند با فرض دستکاری بااهمیت در سود، ویژگی شخصیتی ماکیاولیسم بر بروز گزارشگری مالی متقلبانانه تأثیر مثبت و معنادار دارد.

رضازاده و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر خودکارآمدی، منبع کنترل و ویژگی‌های تاریک شخصیت بر گزارشگری مالی متقلبانانه پرداختند. نتایج این پژوهش به تایید اهمیت مولفه‌های روان‌شناختی در شناخت علت‌های رفتار غیر اخلاقی مدیران که به تقلب در گزارشگری مالی منجر شود، تاکید دارند. از این رو، با درک و شناخت مولفه‌های روان‌شناختی تاثیرگذار بر عملکرد

مدیران و به‌ویژه رفتار متقلبانانه مدیران، می‌توان به پیشبرد اقدامات پیشگیرانه در این زمینه کمک نمود.

نوآوری پژوهش حاضر را می‌توان در مقایسه با تحقیقات گذشته در داخل کشور به این صورت عنوان کرد: ۱- برای اولین بار از داده‌های کشورهای غیر از ایران، در تحقیقات کمی حسابداری استفاده شده است. ۲- تاکنون هیچ تحقیق حسابداری بصورت مستقیم و بصورت کمی نقش تقویت‌کننده حسابداری در فساد(کنترل فساد و پاسخگویی) و نقش محدود‌کننده فساد(شاخص ادراک فساد) در ایران مورد بررسی قرار نداده است. همچنین در ارتباط با تحقیقات قبلی صورت پذیرفته در سطح بین‌المللی می‌توان به اندازه‌گیری متفاوت فساد با استفاده از کنترل فساد و پاسخگویی اشاره نمود.

### ۳- فرضیه‌های پژوهش

از آنجائیکه یکی از نقش‌های گزارشگری مالی، کاهش تقارن اطلاعات بین مدیران و استفاده‌کنندگان است، محیط حسابداری در یک کشور، نقش مهمی در کنترل فساد دارد( هوک و مونیوم، ۲۰۱۳). کیم پرو(۲۰۰۲)، مالاگینو و همکاران(۲۰۱۰) و لورنزو و همکاران (۲۰۱۸) هر سه به این نتیجه رسیدند که کیفیت اطلاعات حسابداری با شاخص فساد ادراک شده رابطه منفی دارد. وو(۲۰۰۵) استدلال می‌کند که روشهای اجرایی بهبود یافته حسابداری می‌تواند به کاهش رشوه‌خواری کمک کند ولی لزوماً کیفیت بالای گزارشگری نمی‌تواند به تنهایی به کاهش فساد کمک کند. یافته‌های وو(۲۰۰۵) نشان می‌دهد که گزارشگری حسابداری می‌تواند در کنار سایر عوامل نقش حمایتی در کاهش فساد داشته باشد. نتایج تحقیق شیلفر و ویشلی(۱۹۹۳) نشان می‌دهد که طرفداری از پنهان نگه‌داشتن فساد در واقع یک قدم به عرضه فساد کمک می‌کند. علاوه بر این دیرنزو و همکاران (۲۰۰۴) شواهدی ارائه می‌دهند که دسترسی به اطلاعات ارتباط منفی با فساد دارد. در مورد نقش حسابداری در تئوری علامت‌دهی<sup>۱</sup> مبنی بر تخصیص منابع کمیاب شکی وجود ندارد بنابراین همانطور که حسابداری با ارائه اطلاعات موجب تخصیص بهینه منابع می‌شود با عدم ارائه اطلاعات با کیفیت می‌تواند منجر به فساد شود( هوک و مونیوم، ۲۰۱۳). بنابراین فرضیه اول به شرح ذیل بیان می‌گردد:

**فرضیه اول:** کیفیت گزارشگری مالی بر شاخص ادراک فساد تاثیر معکوس دارد.

گزارشگری مالی با کیفیت به عنوان یک عامل بازدارنده در زمینه فساد(کنترل فساد) عمل می‌کند(مالاگینو و همکاران، ۲۰۱۰). اطلاعات حسابداری با کیفیت محصولی هست که نه تنها استانداردهای حسابداری بلکه سایر عوامل از قبیل قوانین و مقررات نیز در آن نقش به‌سزایی

می‌توانند داشته باشند (هوک و مونیوم، ۲۰۱۳). برای مثال در کشورهایی که قوانین سختی در ارتباط با رشوه دارند مدیران کمتر درگیر پرداخت و دریافت رشوه هستند. علاوه بر این، سیستم‌های کنترل داخلی قوی، چشم انداز مدیریتی قوی و درجه بالایی از پاسخگویی نه تنها احتمال دارد که پرداخت‌های رشوه را جلوگیری کنند، بلکه همچنین به تشخیص سریع چنین نقص‌ها کمک می‌کنند. بنابراین سطح فساد تشخیص داده شده و محیط حسابداری در یک کشور به صورت درونی بهم مرتبط هستند، زیرا یک نظام حسابداری دقیق و با کیفیت می‌تواند از بروز فساد در اقتصاد جلوگیری کند و باعث بهبود تخصیص منابع شود (هوک و مونیوم، ۲۰۱۶). بنابراین فرضیه دوم به شرح ذیل بیان می‌گردد:

**فرضیه دوم:** کیفیت گزارشگری مالی بر کنترل فساد تاثیر مستقیم دارد.

سطح بالای فساد می‌تواند به عنوان یک عامل در برابر افشای اطلاعات دقیق و بهبود کیفیت گزارشگری مالی عمل کند. زمانی که استانداردهای حسابداری مناسبی برای عملیات شرکتها وجود دارد باعث می‌شود مدیران دولتی و غیر دولتی اطلاعات دقیق، صحیح و قابل اتکاء ارائه نمایند (مالگینو مالاگینو، آلبرت، اینچ و استیپن، ۲۰۱۰). زمانی که سازمانها از استانداردهای حسابداری و حسابرسی بهتری استفاده می‌کنند متعاقبا اطلاعات شفاف‌تری را در مورد استفاده از دارایی‌های سازمان ارائه می‌دهند، اقدامات فاسد توسط مدیران کمتر پنهان می‌شود (شیلفر و ویشلی، ۱۹۹۳). همانطوری که هال و یوگو (۲۰۰۰) اذعان داشتند یک دلیل کلیدی برای پنهان کاری همان عملیات فاسد است. تمرکز ذاتی حسابداری بر کارایی، افشاء و کنترل نشان می‌دهد که حسابداری بصورت بالقوه نقش مهمی در کاهش فساد در جامعه ایفا می‌کند (هوک و مونیوم، ۲۰۱۳). لورنزو، ریسکه، سانتانا و برانسو (۲۰۱۸) صراحتا اذعان می‌دارند کشورهای توسعه یافته با توجه به حمایت‌های گسترده از سهامداران (پاسخگویی) کمتر در معرض رفتارهای فساد آمیز قرار دارند. به عبارت دیگر حسابداری، ابزاری است که شرکت‌های خصوصی بوسیله آن نشان می‌دهند که بصورت قانونی عمل می‌کنند و شرکت‌های دولتی نشان می‌دهند که مسئولیت پاسخگویی را رعایت می‌کنند که هر دو مورد می‌تواند منجر به کاهش فساد شود (مالاگینو، آلبرت، اینچ و استیپن، ۲۰۱۰). کلیت گارد (۲۰۰۶) در تحلیل گسترده‌ای از عناصر فساد، آن را محصول "قدرت انحصاری"<sup>۱</sup> و "اختیار"<sup>۲</sup> منهای "پاسخگویی"<sup>۳</sup> می‌نامد، به پیروی از بخش

---

1- Monopoly power

2 - Authority

3 -Accountability

پاسخگویی این تعریف، نتایج جپیسین (۲۰۱۷) نشان می‌دهد حسابداری نقش مهمی در کاهش فساد(افزایش پاسخگویی) می‌تواند داشته باشد. بنابراین فرضیه سوم به شرح ذیل بیان می‌شود:  
**فرضیه سوم:** کیفیت گزارشگری مالی بر پاسخگویی تاثیر مستقیم دارد.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف از نوع کاربردی و از بابت ماهیت و روش، توصیفی و همبستگی می‌باشد. با توجه به اینکه در انجام این پژوهش از داده‌های تاریخی استفاده شده است، می‌توان آن را پس رویدادی طبقه‌بندی کرد و همچنین با توجه به اینکه از طریق آزمون داده‌های موجود به استنتاج می‌پردازد جزء تحقیقات اثباتی می‌باشد.

روش گردآوری اطلاعات روش کتابخانه‌ای و اسنادکاوی بوده است. جمع‌آوری اطلاعات با استفاده از صورتهای مالی اساسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس‌های اوراق بهادار ایران<sup>۱</sup>، ترکیه<sup>۲</sup>، قطر<sup>۳</sup>، بحرین<sup>۴</sup>، پاکستان<sup>۵</sup>، عمان<sup>۶</sup>، عربستان<sup>۷</sup> و امارات<sup>۸</sup> طی سالهای ۲۰۱۱ الی ۲۰۱۸ بوده است. داده‌های مورد نیاز برای این تحقیق بصورت کشور به کشور از صورتهای مالی شرکت‌های پذیرش شده در بورس‌های اوراق بهادار این کشورها استخراج شده است.

جامعه آماری این پژوهش شرکتهای پذیرفته شده در بورس‌های اوراق بهادار ایران، ترکیه، قطر، بحرین، پاکستان، عمان، عربستان و امارات در پایان سال ۲۰۱۸ می‌باشد. نمونه آماری از میان این شرکت‌ها با در نظر گرفتن شرایط زیر انتخاب شده است:

۱- قبل از ۲۰۱۱ در بورس پذیرفته شده باشند و تا پایان سال ۲۰۱۸ نماد آنها متوقف نشده باشد.(بعلت شروع دوره تحقیق و اندازه گیری متغیرهای پژوهش)

۲- در قلمرو زمانی پژوهش تغییر سال مالی نداده باشند.

۳- جزء شرکت های بانک‌ها، سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشد.(بدلیل ماهیت متفاوت)

۴- اطلاعات مالی مورد نیاز برای آزمون فرضیه ها در دوره زمانی پژوهش در دسترس باشد.

- 
- 1 - [www.codal.ir](http://www.codal.ir)
  - 2 - [www.borsaistanbul.com/en](http://www.borsaistanbul.com/en)
  - 3 - [www.qe.com.qa](http://www.qe.com.qa)
  - 4 - [www.bahrainbourse.com](http://www.bahrainbourse.com)
  - 5 - [www.psx.com.pk](http://www.psx.com.pk)
  - 6 - [www.msx.om](http://www.msx.om)
  - 7 - [www.tadawul.com](http://www.tadawul.com)
  - 8 - [www.dfm.ae](http://www.dfm.ae)

جدول ۱- انتخاب نمونه

ردیف	کشور	تعداد کل شرکتها	نمونه انتخاب شده
۱	ایران	۴۵۰	۲۱۲
۲	ترکیه	۸۰۰	۴۲۷
۳	پاکستان	۱۳۸۹	۷۰۰
۴	عربستان	۳۴۵	۱۵۰
۵	عمان	۲۸۹	۱۰۰
۶	امارات	۲۳۲	۶۰
۷	بحرین	۶۷	۴۰
۸	قطر	۸۹	۴۰
	جمع	۳.۶۶۱	۱.۷۲۹

شایان ذکر است دلیل انتخاب کشورهای مختلف برای نمونه آماری سنجش دقیق تاثیرگذاری بهبود کیفیت گزارشگری مالی بر فساد می باشد.

### مدل های پژوهش

از مدل های رگرسیون ذیل به پیروی از ماضی و همکاران (۲۰۱۸)، لورنزو و همکاران (۲۰۱۷) و مالاگینو و همکاران (۲۰۱۰) برای آزمون فرضیات تحقیق استفاده خواهد شد. برای آزمون فرضیه اول از رابطه (۱) به شرح ذیل استفاده خواهد شد:

$$CPI = b_1 + b_2ACC + b_3MaterialIL + b_4MaterialBC + b_5Size + b_6leverage + b_7Liquidity + b_8ROA + \varepsilon \quad (۱)$$

شاخص ادراک فساد (CPI): برای اندازه گیری شاخص ادراک فساد که هر ساله توسط سازمان بین المللی شفافیت از طریق متخصصان این سازمان اندازه گیری و گزارش می شود در این تحقیق استفاده شده است.

کیفیت گزارشگری مالی (ACC): برای اندازه گیری کیفیت گزارشگری مالی از روش های: ۱- اقلام تعهدی ۲- کیفیت سود ۳- پایداری سود استفاده شده است.

زیاندهی (MaterialIL): متغیر موهومی است که نشان می دهد آیا شرکت با زیان مواجه شده است. اگر شرکت زیان گزارش کرده باشد به آن ۱ تعلق می گیرد و در غیر این صورت صفر لحاظ می شود. اسلون (۱۹۹۶) اذعان می دارد اگر عملکرد شرکتها ضعیف باشد احتمال

پنهان کاری و سوء استفاده از دارایی‌ها زیاد می‌شود. بنابراین انتظار افزایش فساد را با افزایش زیان می‌توان داشت.

ترکیب تجاری (MaterialBC): متغیر موهومی که اگر شرکت دارای شرکت فرعی باشد ۱ در غیر اینصورت صفر خواهد بود. شرکت‌هایی که ترکیب تجاری را تجربه کردند دستکاری سود، سوء استفاده از دارایی‌ها و مدیریت سود بالاتری دارند (ماضی و اسلاک، ۲۰۱۸).

اندازه شرکت (Size): از طریق محاسبه لگاریتم طبیعی ارزش بازار دارایی‌های شرکت بدست می‌آید. براساس نظر حبیب و همکاران (۲۰۱۳) هر چقدر اندازه شرکتها بزرگتر شود با توجه به تدوین ساختار سازمانی منظم و مشخص بودن اهداف و همچنین حاکمیت شرکتی قوی، دستکاری‌های و سواستفاده‌ها از دارایی‌ها کمتر خواهد شد.

اهرم مالی (leverage): از تقسیم کردن کل بدهی بر ارزش دفتری سهام بدست می‌آید. مدیران برای دریافت اعتبار تمایل دارند اطلاعات مالی شرکت را دستکاری و وضعیت مالی مطلوبتری ارائه دهند. در نتیجه با افزایش سطح بدهی دستکاری و سوء استفاده بیشتر می‌شود (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۵)

نسبت جاری (Liquidity): از تقسیم دارایی‌های جاری بر بدهی‌های جاری بدست می‌آید. نرخ بازده دارایی‌ها (ROA): از تقسیم کردن سود خالص بر کل دارایی‌ها بدست می‌آید. شرکت‌هایی که عملکرد ضعیفی دارند بیشتر درصدد دستکاری و پنهان کاری اطلاعات مالی بر می‌آیند تا بتوانند قصور خود در عملکرد شرکت را پنهان نمایند (بی‌لو و همکاران، ۲۰۱۷). برای آزمون فرضیه دوم از رابطه (۲) استفاده شده است:

$$CONTROL = b_1 + b_2ACC + B_3MaterialIL + b_4MaterialBC + b_5Size + b_6leverage + b_7Liquidity + b_8ROA + \varepsilon \quad \text{رابطه (۲)}$$

کنترل فساد (CONTROL): برای اندازه‌گیری کنترل فساد از داده‌های اندازه‌گیری شده توسط بانک جهانی استفاده شده است.

کیفیت گزارشگری مالی (ACC): برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی از روش‌های ۱- اقلام تعهدی ۲- کیفیت سود ۳- پایداری سود استفاده شده است.

متغیرهای کنترلی براساس رابطه (۱) تشریح شده است.

برای آزمون فرضیه سوم از رابطه (۳) استفاده خواهد شد:

$$ESPON = b_1 + b_2ACC + B_3MaterialIL + b_4MaterialBC + b_5Size + b_6leverage + b_7Liquidity + b_8ROA + \varepsilon \quad \text{رابطه (۳)}$$

پاسخگویی (*RESPON*): برای اندازه‌گیری پاسخگویی از داده‌های بانک جهانی فساد که توسط متخصصان این بانک اندازه‌گیری می‌شود استفاده می‌شود.

کیفیت گزارشگری مالی (*ACC*): برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی از روش‌های: ۱- اقلام تعهدی ۲- کیفیت سود ۳- پایداری سود استفاده شده است. متغیرهای کنترلی براساس رابطه (۱) تشریح شده است.

### متغیرهای پژوهش

#### متغیر مستقل: کیفیت گزارشگری مالی (*ACC*)

متغیر مستقل پژوهش با توجه به مبانی نظری کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد که برای سنجش آن از مدل‌های زیر استفاده شده است:

#### الف- اقلام تعهدی

۱- از مدل فرانسیس و همکاران (۲۰۰۴) به شرح ذیل استفاده می‌شود:

$$ACC_{it} = \alpha + \beta_1 CFO_{it-1} + \beta_2 CFO_{it} + \beta_3 CFO_{it+1} + \beta_4 \Delta REV_{it} + \beta_5 PPE_{it} + \varepsilon_{it} \quad \text{رابطه (۴)}$$

*ACC* کل اقلام تعهدی (سود منهای جریان وجوه نقد عملیاتی)، *CFO* جریانهای نقدی، *REV* در آمد فروش، *PPE* اموال ماشین آلات و تجهیزات می‌باشد.

پس از برآورد مدل فوق و استخراج باقیمانده‌های آن، به پیروی از فرانسیس و همکاران (۲۰۰۵)، مقدار منفی انحراف معیار باقیمانده‌ها به عنوان کیفیت گزارشگری مالی تعریف شده است.

#### ب- مدیریت سود

مطالعات اخیر نشان از این دارد که مدیریت سود در حسابداری یک کار غیر اخلاقی می‌باشد (الیاس، ۲۰۰۲) بر این اساس نتایج تحقیق لورنزو و همکاران (۲۰۱۷) نشان داد که اندیشمندان حسابداری رابطه کیفیت سود و فساد را کاملاً نادیده گرفته‌اند، به این دلیل که نتایج تحقیق ایورت و همکاران (۲۰۰۷) صراحتاً نشان می‌دهد که حسابداری می‌تواند نقش مهمی در کاهش و جلوگیری از فساد داشته باشد.

در این تحقیق از مدل مدیریت سود مک نیکولز و استوبن (۲۰۰۸) به شرح ذیل استفاده خواهد شد:

$$\Delta AR_{it} = \beta_0 + \beta_1 \Delta Sales_{it} + \varepsilon_{it} \quad \text{رابطه (۵)}$$

تغییرات در حسابهای دریافتنی ( $\Delta AR_{it}$ ): حسابهای دریافتنی اول دوره- حسابهای دریافتنی آخر دوره

تغییرات در فروش ( $\Delta Sales_{it}$ ): فروش اول دوره - فروش آخر سال باقیمانده و یا به عبارتی پسماند این معادله، نشانگر تغییر در حساب‌های دریافتی است که توسط تغییر در فروش، توضیح دانی نیست. بنابراین باقیمانده مقدار ضربدر منفی یک می‌شود که بیانگر کیفیت گزارشگری مالی است.

### ج- پایداری سود

برای سنجش پایداری سود به شرح ذیل از مدل دچو و دیچو (۲۰۰۲) استفاده شده است:

$$EARN_t = \beta_0 + \beta_1 ERAN_{t-1} + \varepsilon_{it} \quad \text{رابطه (۶)}$$

سود سال جاری ( $EARN_t$ ) = درآمدها - هزینه‌ها، سود سال قبل ( $EARN_{t-1}$ ) = سود خالص سال قبل

این آزمون بصورت سری زمانی برای تمام شرکتها در سالهای مورد پژوهش اجرا و از ضریب  $\beta_1$  جهت اندازه‌گیری پایداری سود استفاده شده است.

دلیل اصلی استفاده از مدل‌های فوق برای سنجش کیفیت گزارشگری مالی استفاده مستمر از مدل‌های فوق در تحقیقات خارجی و داخلی و همچنین با توجه به قابلیت اندازه‌گیری براساس داده‌های قابل دسترس در کشورهای مورد آزمون می‌باشد.

### متغیر وابسته: شاخص ادراک فساد، کنترل فساد و پاسخگویی

برای اندازه‌گیری فساد از شاخص ادراک فساد<sup>۱</sup> و شاخص‌های حکمرانی (کنترل فساد و پاسخگویی)<sup>۲</sup> که به ترتیب توسط سازمان بین‌المللی شفافیت<sup>۳</sup> و بانک جهانی<sup>۴</sup> ارائه می‌شوند در کشورهای مورد پژوهش استفاده خواهد شد.

شاخص جهانی ادراک فساد هر ساله توسط سازمان بین‌المللی شفافیت اندازه‌گیری می‌شود. سازمان بین‌المللی شفاف‌سازی در ۱۸۰ کشور جهان دفتر داشته و گزارش‌های سالانه خود را بر پایه معیارهایی از جمله بررسی مدیریت دولتی در کشورها، شرایط دسترسی شهروندان به خدمات عمومی، ساختار حقوقی و قضایی حاکم در کشورها و موقعیت بخش خصوصی تهیه می‌کند.

براساس آمار توصیفی سازمان بین‌المللی شفافیت میانگین شاخص ادراک فساد ۸۸ می‌باشد. کمترین مقدار ۱ که مربوط به دانمارک و نیوزلند می‌باشد و بیشترین مقدار ۱۷۹ که مربوط به سودان و سومالی می‌باشد. در بین کشورهای مورد بررسی امارات و قطر کمترین مقدار و همچنین

1 -Corruption Perceptions Index (CPI)

2 -WGI

3 -[www.transparency.org](http://www.transparency.org)

4 -[www.worldbank.org](http://www.worldbank.org)

ایران و پاکستان بیشترین مقدار را دارا می‌باشند. عبارتی امارات و قطر کمترین مقدار فساد و ایران و پاکستان بیشترین مقدار را دارا می‌باشند.

شاخص حاکمیت جهانی (WGI) یا شاخص‌های حکمرانی که توسط بانک جهانی اندازه‌گیری و گزارش می‌شود. این شاخص از شش ویژگی به شرح ذیل برای اندازه‌گیری فساد و ضد فساد استفاده می‌کند:

۱- حق اظهار نظر و پاسخگویی ۲- شاخص اثر بخشی دولت ۳- شاخص کیفیت قوانین و مقررات ۴- شاخص حاکمیت قانون ۵- شاخص کنترل فساد ۶- شاخص ثبات سیاسی. از دو ویژگی پاسخگویی و کنترل فساد، بانک جهانی در این پژوهش به شرح ذیل استفاده شده است: پاسخگویی (RESPON): این مفهوم بیانگر مفهوم‌هایی از قبیل حقوق سیاسی و اجتماعی، آزادی مطبوعات، میزان نمایندگی حاکمان از طبقه اجتماعی و فرآیندهای سیاسی در برگزاری انتخابات و مانند آنها می‌باشد پاسخگویی با این حقیقت در ارتباط است که برای رعایت صحیح قوانین و مقررات، اجرا کنندگان قوانین باید در برابر اعمالشان مسئولیت پذیر و پاسخگو باشند. براساس آمار توصیفی بانک جهانی حداکثر مقدار پاسخگویی ۱۰۰ که مربوط به کشور نروژ و حداقل مقدار آن ۰ که مربوط به کشور سومالی می‌باشد. میانگین این شاخص برای کشورهای کل دنیا ۴۲/۵۹ می‌باشد. در این پژوهش عربستان و ایران کمترین پاسخگویی و ترکیه و امارات بیشترین مقدار را دارا می‌باشند. هر چقدر مقدار این شاخص بیشتر باشد فساد کمتر خواهد بود. کنترل فساد (CONTROL): به مفهوم جلوگیری استفاده از قدرت و امکانات عمومی در جهت منافع شخص است (بانک جهانی، ۲۰۱۲). این شاخص مفهوم‌هایی از قبیل فساد در مقامات مسئول، اثر بخشی تدبیرهای ضد فساد، تاثیر آن بر جذب سرمایه خارجی، پرداخت رشوه و مانند این‌ها را اندازه‌گیری می‌کند. براساس آمار توصیفی بانک جهانی حداکثر مقدار پاسخگویی ۱۰۰ که مربوط به کشور دانمارک و حداقل مقدار آن ۰ که مربوط به کشور سومالی می‌باشد. میانگین این شاخص برای کشورهای کل دنیا ۵۰/۱۰ می‌باشد. در این پژوهش پاکستان و ایران کمترین کنترل فساد از سویی دیگر قطر و عمان بیشترین مقدار را دارا می‌باشند. هر چقدر مقدار این شاخص بیشتر باشد فساد کمتر خواهد بود.

با توجه به مطلب فوق در این پژوهش از شاخص ادراک فساد به پیروی از ماضی و همکاران (۲۰۱۸) و مالاگینو و همکاران (۲۰۱۰) و از پاسخگویی (براساس چارچوب نظری شلیفر و ویشنی (۱۹۹۳) عدم پاسخگویی رفتار فساد آمیز را افزایش می‌دهد) و کنترل فساد به پیروی از هوک و مونیوم (۲۰۱۶) به عنوان جانشینی برای کنترل سطح فساد استفاده می‌شود. میزان شاخص‌های فساد استفاده شده در این تحقیق به شرح ذیل قابل ارائه می‌باشد:

جدول ۲- مقدار شاخص های فساد در سطح کشورها

نام کشور	شاخص	۲۰۱۱	۲۰۱۲	۲۰۱۳	۲۰۱۴	۲۰۱۵	۲۰۱۶	۲۰۱۷	۲۰۱۸
ایران	کنترل فساد	۲۰	۲۳	۲۸	۳۱	۳۲	۲۶	۲۰	۲۴
	پاسخگویی	۷	۶	۵	۹	۸	۱۲	۱۳	۷
	شاخص ادراک فساد	۱۳۵	۱۳۳	۱۴۴	۱۳۶	۱۳۰	۱۳۱	۱۳۰	۱۳۸
عمان	کنترل فساد	۶۲	۶۳	۶۳	۶۵	۶۵	۶۶	۶۳	۷۲
	پاسخگویی	۱۹	۱۷	۱۷	۱۹	۲۱	۲۰	۱۹	۱۸
	شاخص ادراک فساد	۶۰	۶۱	۶۱	۶۴	۶۰	۶۴	۶۸	۵۳
پاکستان	کنترل فساد	۱۵	۱۴	۱۸	۲۲	۲۲	۱۷	۲۳	۱۹
	پاسخگویی	۲۶	۲۵	۲۵	۲۷	۲۷	۲۸	۲۸	۲۵
	شاخص ادراک فساد	۱۳۸	۱۳۹	۱۲۷	۱۲۷	۱۱۷	۱۱۶	۱۱۷	۱۱۷
قطر	کنترل فساد	۸۰	۸۲	۸۲	۸۰	۷۸	۸۰	۷۶	۷۹
	پاسخگویی	۱۷	۲۱	۲۰	۱۷	۱۷	۱۶	۱۵	۱۹
	شاخص ادراک فساد	۲۶	۲۷	۲۸	۲۷	۲۲	۳۱	۲۹	۳۳
ترکیه	کنترل فساد	۵۸	۶۳	۶۱	۵۳	۵۳	۵۰	۵۰	۶۱
	پاسخگویی	۴۴	۴۲	۴۱	۳۶	۳۵	۳۰	۲۸	۴۶
	شاخص ادراک فساد	۵۳	۵۴	۵۳	۶۴	۶۶	۷۵	۸۱	۷۸
امارات	کنترل فساد	۵۸	۶۳	۶۱	۵۳	۵۳	۵۰	۵۰	۶۱
	پاسخگویی	۴۴	۴۲	۴۱	۳۶	۳۵	۳۰	۲۸	۴۶
	شاخص ادراک فساد	۲۸	۲۷	۲۶	۲۶	۲۳	۲۴	۲۱	۲۳
عربستان	کنترل فساد	۴۹	۵۸	۵۹	۵۹	۵۹	۶۴	۶۶	۶۶
	پاسخگویی	۲	۳	۳	۳	۳	۵	۶	۶
	شاخص ادراک فساد	۶۷	۶۶	۶۳	۵۵	۴۸	۶۲	۵۷	۵۸
بحرین	کنترل فساد	۶۴	۶۸	۶۹	۶۴	۶۱	۵۸	۵۲	۵۱
	پاسخگویی	۱۳	۱۱	۱۲	۱۱	۱۲	۱۱	۱۱	۱۱
	شاخص ادراک فساد	۵۰	۵۳	۵۷	۵۵	۵۰	۷۰	۱۰۳	۹۹

## ۵- یافته‌های پژوهش

در جدول شماره ۳ مشاهده می‌شود میانگین شاخص فساد ۸۸ می‌باشد بعبارتی شاخص ادراک فساد در کشورهای مورد بررسی ۸۸ می‌باشد. همانطور که مشاهده می‌شود حداقل مقدار شاخص اداک فساد ۱۳ که مربوط به کشور امارات و حداکثر مقدار آن ۱۴۴ که مربوط به ایران می‌باشد. در میان متغیرهای اندازه‌گیری فساد، کنترل فساد در کشورهای خاورمیانه نسبت به سایر شاخص‌های مورد استفاده از وضعیت بهتری برخوردار می‌باشد. در کشورهای عربی پاسخگویی نسبت به مقدار میانگین، کمتر و ترکیه بیشترین مقدار پاسخگویی به شهروندان خود را داشته است. در کشورهای عربی اخیرا شاهد بهبود شاخص ادراک فساد و شاخص‌های بانک جهانی یا بعبارت دیگر شاخص‌های حکمرانی (کنترل فساد و پاسخگویی) هستیم شایان ذکر است این کشورها از سال ۲۰۱۱ استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی را پذیرفته و اجرایی کرده‌اند.

جدول ۳. آمار توصیفی

چولگی	انحراف معیار	حداقل	حداکثر	میانه	میانگین	
۰/۱۱۰	۳۱/۱۸۲	۱۳	۱۴۴	۷۸	۸۸/۳۹۰	شاخص فساد
۰/۰۴	۱۸/۰۷۹	۱۵/۸۷	۸۱/۹۹	۴۹/۵۱	۴۳/۷۱	کنترل فساد
-۰/۴۷۲	۹/۷۶۰	۳/۴۵۲	۳۵/۴۶۳	۲۵/۱۱۹	۲۱/۳۰۱	پاسخگویی
-۱/۱۵۷	۰/۰۶۵	-۰/۲۳۸	-۰/۰۰۴	-۰/۰۵۱	-۰/۰۷۲	کیفیت گزارشگری مدل ۱
-۱/۰۸۵	۰/۰۷۶	-۰/۲۷۵	-۰/۰۰۴	-۰/۰۶۰	-۰/۰۸۴	کیفیت گزارشگری مدل ۲
-۱/۵۶۰	۰/۲۲۰	-۰/۸۰۴	-۰/۰۰۳	-۰/۰۹۹	-۰/۱۸۹	کیفیت گزارشگری مدل ۳
۱/۲۴۶	۰/۴۲۴	۰/۰۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰۰	۰/۲۳۵	متغیر مجازی- زیاندهی
۰/۶۰۵	۰/۴۷۸	۰/۰۰۰	۱/۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۵۵	متغیر مجازی-ترکیب تجاری
-۰/۱۴۵	۲/۰۴۳	۹/۷۳۴	۱۷/۱۶۳	۱۳/۷۱۵	۱۳/۶۰۱	اندازه
۱/۳۷۷	۱/۷۵۹	۰/۰۸۸	۶/۴۱۲	۰/۸۸۷	۱/۴۶۹	اهرم مالی
۰/۴۰۷	۰/۰۹۴۴	-۰/۱۲۶	۰/۲۶۹	۰/۰۴۱	۰/۰۵۲	نرخ بازده دارایی
۲/۱۳۲	۳/۸۳۰	۰/۹۴۶	۱۲/۱۷۷	۱/۹۰۳	۱/۰۵۳	نسبت جاری

### آزمون F لیمر و هاسمن

در ابتدا به منظور بررسی انتخاب داده‌های تابلویی در برابر داده‌های تلفیقی از آزمون اف-لیمر استفاده می‌شود و سپس با توجه به معناداری آزمون اف-لیمر انجام آزمون هاسمن جهت تعیین اثرات تصادفی و اثرات ثابت برای مدل‌های پژوهش مورد استفاده قرار خواهد گرفت. با توجه به اینکه از سه روش برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی استفاده می‌شود بنابراین هر متغیر وابسته در سه مدل مورد بررسی قرار می‌گیرد.

جدول ۴. نتایج آزمون اف-لیمر و هاسمن

شاخص ادراک فساد					
لیمر-F	۶۶/۸۷۱	۰/۰۰۰	۶۶/۹۸۵	۰/۰۰۰	۶۶/۷۴
هاسمن	۳۳۱/۶۳	۰/۰۰۰	۳۲۱/۲۱	۰/۰۰۰	۳۱۵/۸۴
کنترل فساد					
لیمر-F	۶۳/۶۱۷	۰/۰۰۰	۶۳/۱۶۸	۰/۰۰۰	۶۳/۲۲۱
هاسمن	۳۰۴/۲۱	۰/۰۰۰	۳۱۲/۸۹	۰/۰۰۰	۳۰۲/۹۲
پاسخگویی					
لیمر-F	۳۸/۱۷۶	۰/۰۰۰	۳۸/۰۸۸	۰/۰۰۰	۳۶/۷۵۳
هاسمن	۲۹/۹۵۶	۰/۰۰۰	۴۲/۱۲۹	۰/۰۰۰	۶۵/۶۷۳

همانطور که نتایج نشان می‌دهد داده‌های مورد بررسی تابلویی می‌باشند بنابراین می‌بایست از آزمون هاسمن برای تعیین اثرات ثابت یا تصادفی استفاده شود نتایج آزمون هاسمن بیانگر اثرات ثابت می‌باشد. بنابراین داده‌ها بصورت تابلویی با اثرات ثابت می‌باشند.

### نتایج آزمون

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش در جدول شماره ۵ نشان داده شده است. نتایج حاصل از تخمین نشان می‌دهد که احتمال آماره  $t$  برای ضریب کیفیت گزارشگری در سه مدل کمتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنادار می‌باشد. همانطور که در جدول شماره ۵ مشاهده می‌شود آماره  $t$  در هر سه مدل منفی می‌باشد عبارتی با افزایش کیفیت گزارشگری مالی شاخص ادراک فساد کاهش می‌یابد. احتمال آماره  $F$  بیانگر این است که کل مدل از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد. نتایج ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل قادر هستند به میزان ۷۶ درصد تغییرات متغیر وابسته را در سه مدل توضیح دهند. بنابراین با افزایش کیفیت گزارشگری مالی شاخص ادراک فساد کاهش می‌یابد. بنابراین فرضیه اول تحقیق در سطح ۹۵ درصد معناداری تایید می‌شود.

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه اول

آماره t	ضریب	t آماره	ضریب	t آماره	ضریب	ضریب	نماد	متغیر
-۱/۶۴۳	** -۰/۲۰۵	-۱/۲۹۹	** -۰/۴۷۵	-۱/۹۹۸	** -۰/۷۴۴	ACC1	کیفیت گزارشگری مالی (مدل فرانسیس)	
۳/۰۹۴	** -۰/۲۳۵	۲/۸۴۸	** -۰/۲۳۲	۱/۵۰۴	۰/۱۴۳	ACC2	کیفیت گزارشگری مالی (مدل جونز تعدیل شده)	
۳/۸۹۸	** -۰/۲۶۸	۳/۷۵۲	** -۰/۲۶۰	۳/۸۴۸	** -۰/۲۷۴	MATERIALIL	کیفیت گزارشگری مالی (مدل مک نیکولز و استون)	
-۰/۶۹۶	-۰/۰۰۹	-۰/۵۱۶	-۰/۰۰۸	-۱/۳۴۳	-۰/۰۲۱	SIZE	زبان	
۵/۳۶۸	** -۰/۰۸۷	۵/۳۷۸	** -۰/۰۰۹	۴/۹۰۹	** -۰/۰۷۷	LEVERAGE	ترکیب تجاری	
۶/۰۱۲	** ۰/۶۷۷	۵/۸۱۵	** ۰/۷۱۰	۴/۴۰۹	** ۰/۲۰۴	ROA	اندازه شرکت	
-۰/۱۵۶	-۰/۰۰۲	-۰/۱۸۰	-۰/۰۰۲	-۰/۷۳۲	-۰/۰۱۲	LIQUIDITY	اهرم مالی	
۴۸۸۶۷	** ۸۸۲۵۶	۳۷۴۵۳	** ۸۸۲۲۳	۴۰۲/۵۷	** ۸۸/۲۸۶	C	بازده دارایی‌ها	
۳۴۲/۸۶		۳۳۹/۹۲		۳۴۰/۰۶۵		F	نقدینگی	
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		F	ضریب ثابت	
۰/۷۹		۰/۷۹		۰/۷۹		F	آماره F	
۰/۷۶۷		۰/۷۶۷		۰/۷۶۷			احتمال آماره F	
							ضریب تعیین	
							ضریب تعیین تعدیل شده	

\*\* در سطح ۹۵ درصد معنادار

### نتایج آزمون فرضیه دوم

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش در جدول شماره ۶ نشان داده شده است. برای انتخاب نوع مدل برازش از بین دو مدل تلفیقی و مدل اثرات ثابت از آزمون F لیمر و برای انتخاب از بین دو مدل اثرهای ثابت و اثرهای تصادفی از آزمون هاسمن استفاده شده است. نتایج آزمون F لیمر و هاسمن بیانگر استفاده از داده‌های پانلی با اثرات ثابت می‌باشد. نتایج حاصل از تخمین نشان می‌دهد که احتمال آماره  $t$  برای ضریب کیفیت گزارشگری مالی در سه مدل کمتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنادار می‌باشد. آماره  $t$  در هر سه مدل مثبت می‌باشد به عبارتی با افزایش کیفیت گزارشگری مالی کنترل فساد بیشتر می‌شود. از سویی دیگر ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل قادر هستند به میزان ۷۶ درصد تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. احتمال آماره F بیانگر این است که کل مدل از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد. می‌توان ابراز داشت افزایش کیفیت گزارشگری مالی باعث کنترل فساد در کشورهای خاورمیانه شده است. بنابراین کیفیت گزارشگری مالی تاثیر مستقیم و مثبت بر کنترل فساد دارد و فرضیه دوم در سطح معناداری ۹۵ درصد تایید می‌شود.

### نتایج آزمون فرضیه سوم

نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش در جدول شماره ۶ بصورت خلاصه نشان داده شده است. برای انتخاب نوع مدل برازش از بین دو مدل تلفیقی و مدل اثرات ثابت از آزمون F لیمر و برای انتخاب از بین دو مدل اثرهای ثابت و اثرهای تصادفی از آزمون هاسمن استفاده شده است. نتایج آزمون F لیمر و هاسمن بیانگر استفاده از داده‌های پانلی با اثرات ثابت می‌باشد. نتایج حاصل از تخمین نشان می‌دهد که احتمال آماره  $t$  برای ضریب کیفیت گزارشگری مالی در سه مدل کمتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد. همانطور که مشاهده می‌شود آماره  $t$  برای هر سه مدل مثبت و معنی‌دار می‌باشد به عبارت دیگر بهبود کیفیت گزارشگری مالی سبب بهبود پاسخگویی می‌شود. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل قادر هستند به میزان ۷۵ درصد تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. احتمال آماره F بیانگر این است که کل مدل از لحاظ آماری معنی‌دار می‌باشد. بنابراین با بهبود کیفیت گزارشگری مالی پاسخگویی افزایش می‌یابد که نشان از این دارد حسابداری در کاهش فساد نقش موثر و مهم دارد. لذا فرضیه دوم تحقیق در سطح معناداری ۹۵ درصد تایید می‌شود.

جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه دوم

آماره t	ضریب	t آماره	ضریب	t آماره	ضریب	t آماره	ضریب	نماد	متغیر
				۳/۹۱۹	**۳/۷۲	ACC1			کیفیت گزارشگری مالی (مدل فرانسیس)
۱/۷۰۶	۰/۴۰۲**	۰/۹۱۲	**۰/۶۹۷			ACC2			کیفیت گزارشگری مالی (مدل جونز تعدیل شده)
-۴/۰۳۷	**۰/۷۷۱	-۳/۶۳۲	**۰/۸۳۷	-۳/۵۳۲	**۰/۸۰۹	MATERIAL1			کیفیت گزارشگری مالی (مدل مک نیکولز و استون)
-۵/۳۶۵	**۰/۸۵۷	-۳/۵۷	**۰/۸۳۰	-۳/۳۴۲	**۰/۷۸۶	MATERIALB			زیان
-۶/۹۷۰	**۰/۳۲۳	-۴/۵۱۴	**۰/۳۰۲	-۳/۹۲۶	**۰/۲۶۴	SIZE			ترکیب تجاری
-۴/۳۹۹	**۰/۱۶۳	-۳/۴۶۱	**۰/۱۶۰	-۳/۳۶۹	**۰/۱۵۶	LEVERAGE			اندازه شرکت
-۱/۸۸۰	*۰/۱۸۴۲	-۱/۶۷۵	*۰/۲۱۰۹	-۱/۴۴۶	-۱/۸۶۳	ROA			اهرم مالی
۱/۷۷	*۰/۰۴۵	۱/۳۰۰	۰/۰۴۲	۱/۶۵۱	*۰/۰۵۸	LIQUIDITY			بازده دارایی‌ها
۷۶/۸۱	**۴/۸۷۷	۵۴/۱۰	**۴/۸۴۹	۵۲/۷۷	**۴/۸۱۱	C			نقدینگی
۱۹۲/۳۷		۱۸۴/۴۲		۱۸۱/۰۲۶		F			ضریب ثابت
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		F			آماره F
۰/۷۸۶		۰/۷۸۲		۰/۷۸۱					احتمال آماره F
۰/۷۶۷		۰/۷۶۹		۰/۷۶۷					ضریب تعیین

\*\* در سطح ۹۵ درصد معنادار

\* در سطح ۹۰ درصد معنادار

جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه سوم

آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	آماره t	ضریب	نماد	متغیر
۲/۰۰۳	**۰/۳۳۷			۸/۳۵۴	**۳/۴۸۴	ACC1	کیفیت گزارشگری مالی (مدل فرانسیس)
-۲/۷۲۵	**۰/۲۸۵						کیفیت گزارشگری مالی (مدل جونز تعدیل شده)
-۱/۸۵۱	*۰/۱۵۳					ACC2	کیفیت گزارشگری مالی (مدل جونز تعدیل شده)
۴/۷۴۲	**۰/۱۲۷	۴/۸۲۵	**۱/۸۹۳			ACC2	کیفیت گزارشگری مالی (مدل مک نیکولز و استون)
-۵/۶۸۱	**۰/۱۱۷						زبان
-۷/۲۰۰	**۰/۱۵۰			-۲/۰۸۳	**۰/۲۲۷	MATERIALIL	ترکیب تجاری
-۰/۸۲۷	۰/۰۱۲			-۱/۲۲۳	-۰/۱۰۰	MATERIALBC	اندازه شرکت
	**۰/۱۳۱			۵/۵۸۶	**۰/۱۵۰	SIZE	اهرم مالی
				-۵/۷۸۶	**۰/۱۲۰	LEVERAGE	بازده دارایی‌ها
				-۶/۸۰۳	**۰/۲۲۷	ROA	تقدیرگی
				۱/۳۹۹	۰/۰۲۱	LIQUIDITY	ضریب ثابت
						C	
۵۳/۹۱	*	۵۲/۶۸	**۲/۰۲۲	۵۳/۱۷	**۲/۰۱۷		
۱۷۱/۹۰		۱۷۴/۸۵		۱۷۷/۳۸		F	آماره F
۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		F	احتمال آماره F
۰/۷۸۰		۰/۷۸۱		۰/۷۸۱			ضریب تعیین
۰/۷۵۵		۰/۷۵۵		۰/۷۵۵			ضریب تعیین تعدیل شده

\*\* در سطح ۹۵ درصد معنادار

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر کیفیت گزارشگری مالی بر شاخص فساد ادارک شده، کنترل فساد و پاسخگویی می‌باشد. براساس چارچوب مفهومی که ایورت و همکاران (۲۰۰۷) ارائه دادند حسابداری بصورت بالقوه نقش تقویت کننده و نقش محدودکننده در کنترل و کاهش فساد دارد. براساس نتایج این پژوهش به شرح ذیل قابل تبیین است:

تمرکز ذاتی حسابداری بر کارایی، افشاء و کنترل (دن و همکاران، ۲۰۱۲) نشان می‌دهد که حسابداری بصورت بالقوه نقش مهمی در کاهش فساد در جامعه ایفا می‌کند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اگر کیفیت گزارشگری مالی بهبود یابد فساد کاهش خواهد یافت.

نتایج آزمون فرضیه اول بیانگر این موضوع است که کیفیت گزارشگری مالی باعث کاهش شاخص ادارک فساد می‌شود (نقش محدود کننده) بنابراین زمانی که کشورها از استانداردهای حسابداری و حسابرسی باکیفیت‌تر استفاده می‌کنند متعاقبا اطلاعات شفاف‌تری را در مورد استفاده از دارایی‌های سازمان ارائه می‌دهند، اقدامات فاسد توسط مدیران کمتر پنهان می‌شود، بنابراین گزارشگری باکیفیت‌تر می‌تواند در مقابله با فساد نقش بسیار با اهمیتی را ایفا نماید.

ازسویی دیگر نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد با افزایش کیفیت گزارشگری مالی کنترل فساد نیز افزایش می‌یابد (نقش تقویت کننده). بنابراین حسابداری می‌تواند با ارائه اطلاعات با کیفیت و شفاف در کنترل فساد نقش سازنده داشته باشد.

نتایج آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد کیفیت گزارشگری مالی سبب بهبود پاسخگویی خواهد شد که این امر در کاهش سطح فساد بسیار مهم است (نقش تقویت کننده). استانداردهای حسابداری و حسابرسی بدنبال ایجاد اطلاعات شفاف و دقیق می‌باشند که از این طریق افرادی که دارای نفوذ و قدرت اقتصادی هستند کمتر در معرض سقوط اخلاقی و شیوه‌های ناپسند فساد قرار گیرند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های این پژوهش در تطابق با تینگتینگ و همکاران (۲۰۲۱) پژوهش‌های ماضی و همکاران (۲۰۱۸)، لورنز، راسکه، سانتانا و برانسو (۲۰۱۷) و مالاگینو، آلبرت، اینچ و استیپین (۲۰۱۰) و با پژوهش هوک و مونیوم (۲۰۱۳) در تضاد می‌باشد.

پیشنهاد می‌شود باتوجه به اهداف کشور در جهت پیشرفت اقتصادی، مورد نیاز است برای ایجاد شفافیت گزارشگری مالی با در نظر گرفتن ساختارهای حقوقی و قوانین متفاوت استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی مورد پذیرش قرار بگیرد. با توجه به نیاز کشور به شفافیت اطلاعاتی در حوزه بازار سرمایه و همچنین در زمینه سرمایه‌گذاری و کاهش فساد، کیفیت گزارشگری مالی بیشتر از قبل مورد توجه نهادهای استاندارد گذار قرار بگیرد.

مهمترین محدودیت پژوهش با توجه به اینکه ساختارهای حقوقی شرکتها در کشورهای مختلف ممکن است متفاوت از یکدیگر باشد (اگر چه جنبه فرهنگ به عنوان یکی از عوامل تفاوت کشورها مورد توجه بوده است). به نظر می‌رسد کنترل عوامل دیگری همچون عوامل اقتصادی (تورم، رشد اقتصادی، بیکاری و غیره)، عوامل سیاسی (تحریم)، عوامل اجتماعی و غیره می‌تواند مفید باشد. پیشنهاد می‌شود برای تحقیقات آتی از آنجائی که کیفیت گزارشگری مالی ممکن است با وقفه زمانی بر فساد اثرگذار باشد، لذا پیشنهاد می‌شود اثرات پویای تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر فساد بر اساس مدل‌هایی همچون PARDL و GMM بررسی شود.

#### ۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه های اخلاقی

نویسندگان این مقاله از تمام عزیزانی که در بهبود و افزایش کیفیت این مقاله کمک کرده‌اند تشکر و قدردانی را دارند.

#### فهرست منابع

- پسندیده فرد، فایزه؛ وادی زاده، کاظم؛ سپاسی، سحر. (۱۳۹۹)، شناسایی عوامل مؤثر بر گزارشگری مالی متقلبانه و نادرست با استفاده از روش فراترکیب. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال ۵، شماره ۹، صص ۳۰۱-۳۳۴.
- حساس یگانه، یحیی، آزاده مداحی، یگانه. (۱۳۸۸). اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریف های با اهمیت در صورت های مالی. پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی. ۱(۴)، صص ۴۹-۷۶.
- رضازاده، فرزانه؛ رضایی، فرزین؛ حمیدی، ناصر. (۱۳۹۹)، تاثیر خودکارآمدی، منبع کنترل و ویژگی‌های تاریک شخصیت بر گزارشگری مالی متقلبانه، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. سال ۵، شماره ۱۰، صص ۱۶۷-۱۳۱.
- جلیلی، محدثه (۱۳۹۷). شاخص‌های سنجش فساد. مرکز بررسی‌های استراتژیک ریاست جمهوری
- فرج‌زاده دهکردی، حسن و آقایی، لیلا. (۱۳۹۴)، سیاست تقسیم سود و گزارشگری مالی فرصت طلبانه، مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۲، شماره ۴۵، صص ۲-۳۵.
- صادقیان، مسعود؛ بنی مهد، بهمن؛ جهانگیرنیا، حسین؛ غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۸)، ماکیاولیسم، جهت‌گیری اخلاقی و گزارشگری مالی متقلبانه، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال ۲۶ شماره ۳، صص ۴۱۳-۴۳۴.
- Blackburn, K., N. Bose, & Haque, M. E. 2010. Endogenous corruption in economic development, *Journal of Economic Studies* 37 (1): 4-25.

- Dean .N, Jeff. E, Abu Shiraz .R, Daniel. M. 2012. Accounting and networks of corruption. *Accounting, Organizations and Society*. doi:10.1016/j.aos.2012.01.003
- Dehkordi,H., M.aghaei.2015. 'Dividend Policy and Opportunistic Financial Reporting', *Empirical Studies in Financial Accounting* 12(45)(in Persian)
- Dichow, P. & Dichev, I. .2002. The quality of accruals and earnings: the role accrual estimation errors. *The accounting review* 77 (S-1): 35-59.
- Dichev, I. , Graham, J. , Harvey, C. R. , & Rajgopal, S. 2012. Earnings quality: Evidence from the field. Article in press.
- DiRienzo, C., Das, J., Cord, K., & Burbridge, J. 2007. Corruption and the role of information. *Journal of International Business Studies* 38(2): 320-332.
- Elias, R.Z. 2002. Determinants of earnings management ethics among accountants, *Journal of Business Ethics* 40 (1): 33-45.
- Everett, J., Neu, D., & Rahaman, A. S. 2007. Accounting and the global fight against corruption. *Accounting, Organizations and Society* 32(6): 513–542.
- FASB. 1980. Concepts Statement No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information, Financial Accounting Standards Board
- Francis, J. , R. LaFond, P. Olsson, and K. Schipper. 2004. Costs of Equity and Earnings Attributes. *The Accounting Review* 79(85): 967-1010.
- Hall, T. and Yago, G. 2000. Estimating the cost of opacity using sovereign bond spreads”, *Policy Brief, No. 13, Milken Institute, Santa Monica, CA, April*
- Hope, O.K. 2003. Firm level disclosures and the relative roles of culture and legal origin. *Journal of International Financial Management & Accounting* 14(3): 218-248.
- Houqe, N. and Monem, R. 2013. Corruption, Political Institutions, and Accounting Environment:A Cross-country Study.Paper presented at the 2013 annual The International Journal of Accounting Symposium, 17 – 20 May, Wuhan, P. R. China
- Houqe, N. and Monem, R. 2016. IFRS adoption, extent of disclosure and perceived corruption: a cross-country study”, *The International Journal of Accounting* 51(2): 363-378.
- Jensen, M.C. and Mackling, W.H. 1976. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs, and ownership structure”, *Journal of Financial Economics* 3(12):305–360.
- Jeppesen, K.K.2018. The role of auditing in the fight against corruption, *The British Accounting Review*, doi: 10.1016/j.bar.2018.06.001.
- Klitgaard, R. 2006. Introduction: subverting corruption, *Global Crime* 7(3-4), 299-307
- Kimbro, M.B. 2002. A Cross-Country Empirical Investigation of Corruption and Its Relationship to Economic, Cultural, and Monitoring Institutions: An Examination of the Role of Accounting and Financial Statements Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 17(4):325-350.

- Lourenço, I., Rathke, K., Santana, V. & Branco, M. 2018. The effects of corruption on earnings management. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society* 18(1): 35-51.
- Macrae, J. 1982. Underdevelopment and the economics of corruption: a game theory approach”, *World Development* 8 (10) :677-687.
- Mazzi, F., R. Slack, Ioannis T. 2018. The effect of corruption and culture on mandatory disclosure compliance levels: goodwill reporting in Europe. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. S1061-9518(18): 30130-7
- Malagueño, R., Albrecht, C., Ainge, C. and Stephens, N. 2010. Accounting and corruption: a crosscountry analysis, *Journal of Money Laundering Control* 13 (4): 372-393
- McNichols, M. & Stubben, S. 2008. Does earnings management affect firms' investment decisions. *The Accounting Review* 86(89): 1571– 1603
- Perols, J. L., & Lougee, B. A. (2011). The relation between earnings management and financial statement fraud. *Advances in Accounting*, 27 (1), 39 – 53.
- Riahi-Belkaoui, A. 2004. Effects of corruption on earnings opacity internationally, *Advances in International Accounting* 17(12):73-84.
- Sadeghian, M., Banimahd, B., Jahangir Nia, H., Gholami Jamkarani, R. 2019. 'Machiavellianism, Idealism, Relativism, Fraudulent financial reporting.', *Accounting and Auditing Review* 26(3):413-434. doi: 10.22059/acctgrev.2019.274381.1008100(in Persian).
- Shleifer, A., & Vishny, R. 1993. Corruption. *The Quarterly Journal of Economics* 108(3): 599–617.
- Tingting L, Yu L, Barkat U, Zuobao W, Lixin C.(2021). The dark side of transparency in developing countries: The link between financial reporting practices and corruption. *Journal of Corporate Finance*.66(23).1-23
- Van der Meulen, S., Gaeremynck, A. & Willekens, M. 2007. Attribute differences between U.S. GAAP and IFRS earnings: An exploratory study. *The international Journal of Accounting* 42(41): 123-142
- Wu, X. 2005. Corporate Governance and Corruption: A Cross-Country Analysis, *Governance: An International Journal of Policy, Administration and Institutions* 18 (2): 151-170.
- World Bank Institute. 2012. Governance data: Web-interactive inventory of datasets and empirical tools. Washington, DC. Available at: <http://www.worldbank.org/wbi/governance/govdatasets/index.html>