



## The Impact of Religiosity on the Quality of Voluntary Accounting Disclosure: The Mediating Role of Managerial Narcissism

**Najmeh Daneshmandi** 

MSc., Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Payam Institute of Higher Education, Golpayegan, Iran. E-mail: n.daneshmandi@yahoo.com

**Iman Zare \*** 

\*Corresponding Author, Assistant Prof., Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. E-mail: iman.accounting@pnu.ac.ir

### Abstract

#### Objective

Religiosity is a key social norm that has a significant effect on the moral behavior of managers. Religious managers are less likely to make unethical judgments and decisions. An ethical manager is expected to provide high-quality voluntary disclosure to reduce information asymmetry. Religion is considered a source of moral behavior and will have a significant effect on the behavior of managers, including their disclosure behavior. Moreover, narcissistic managers manipulate financial reports by not disclosing important information. They try to achieve their goals by reducing discretionary information disclosure to stakeholders. In addition, religiosity influences the quality of financial reporting by enhancing the moral dimension of managers' performance. Therefore, it is expected that religiosity impacts the phenomenon of narcissism and, in turn, positively affects the voluntary disclosure of information. Therefore, the purpose of the current research is to investigate the effect of religiosity on the quality of voluntary disclosure of information, emphasizing the mediating role of managers' narcissism as one of the most important factors influencing information disclosure.

#### Methods

The current research is quantitative in terms of the implementation method. The collected data was analyzed by structural equations. The research tool was a standard questionnaire and research variables were evaluated by it. The statistical population of the research includes financial managers who were selected as the research sample by using Cochran's formula.

#### Results

The results of the structural equation model analysis showed that for the first hypothesis, religiosity has a significant effect on the quality of disclosure. Also, the resulting standard

path coefficient proved the positive effect of religiosity on the quality of voluntary disclosure. Therefore, the first hypothesis of the research was confirmed with a direct and positive relationship. In the second hypothesis, the effect of religiosity on narcissism was investigated, and its significance was confirmed. The resulting standard path coefficient also showed the positive effect of religiosity on narcissism. Therefore, the second hypothesis of the research was not rejected with a direct and positive relationship. In the third hypothesis, the direct effect of narcissism on the quality of voluntary disclosure was investigated, and the findings asserted the significance of the path. Also, the resulting standard path coefficient showed the negative effect of narcissism on the quality of voluntary disclosure. Therefore, the second hypothesis was confirmed with a direct and negative relationship. In the fourth hypothesis, the mediating role of narcissism on the relationship between religiosity and the quality of voluntary disclosure was investigated and the findings showed that the narcissism of managers with a positive influence of religiosity has a significant effect on the quality of voluntary disclosure. Also, the standard path coefficient showed the positive effect of religiosity on the quality of voluntary disclosure through managers' narcissism. Therefore, the fourth research hypothesis was not rejected with an indirect and positive relationship.

### Conclusion

The results showed that religiosity is a strong and effective behavioral stimulus influencing the quality of voluntary disclosure of information, while narcissism is an effective obstacle to the quality of voluntary disclosure of information. Religiosity will not only neutralize its effect but also improve the quality of voluntary disclosure of information. The findings of the research contribute to the literature on religiosity and moral values within economic and commercial systems and enhance the quality of financial reporting by emphasizing informal principles such as religiosity.

**Keywords:** Religiosity, Voluntary disclosure quality, Narcissism, Moral.

**Citation:** Daneshmandi, Najmeh & Zare, Iman (2024). The Impact of Religiosity on the Quality of Voluntary Accounting Disclosure: The Mediating Role of Managerial Narcissism. *Accounting and Auditing Review*, 31(3), 461- 491. (in Persian)

Accounting and Auditing Review, 2024, Vol. 31, No.3, pp. 461- 491

Published by University of Tehran, Faculty of Management

<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.367669.1008872>

Article Type: Research Paper

© Authors

Received: November 14, 2023

Received in revised form: July 23, 2024

Accepted: July 26, 2024

Published online: October 01, 2024



## بررسی تأثیر دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش

### میانجی خودشیفتگی مدیران

نجمه دانشمندی

کارشناس ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، مؤسسه آموزش عالی پیام، گلپایگان، ایران. رایانامه: n.daneshmandi@yahoo.com

ایمان زارع

\* نویسنده مسئول، استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. رایانامه: iman.accounting@pnu.ac.ir

#### چکیده

**هدف:** دین‌داری نوعی اصلی از هنجار اجتماعی است که بر رفتار اخلاقی مدیران تأثیر چشمگیری دارد. مدیران مذهبی کمتر دچار قضاوت‌ها و تصمیم‌های غیراخلاقی می‌شوند. از یک مدیر اخلاقی انتظار می‌رود که افشای داوطلبانه با کیفیت بالا را برای کاهش عدم تقارن اطلاعات ارائه دهد. دین منبع رفتار اخلاقی تلقی می‌شود و بر رفتار مدیران، از جمله رفتار افشای مدیران تأثیر شایان توجهی می‌گذارد. از طرفی مدیران خودشیفته با عدم افشای اطلاعات مهم به دست‌کاری گزارش‌های مالی می‌پردازند، آنان با کاهش افشای اطلاعات اختیاری به ذی‌نفعان، سعی می‌کنند به اهداف خود دست یابند. از سویی دین‌داری با تقویت بُعد اخلاقی عملکرد مدیران، بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار خواهد بود بنابراین انتظار می‌رود دین‌داری بر پدیده خودشیفتگی تأثیرگذار باشد و از این رهگذر، تأثیر مثبتی بر افشای داوطلبانه اطلاعات داشته باشد. هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات با تأکید بر نقش میانجی خودشیفتگی مدیران، به‌عنوان یکی از عوامل تأثیرگذار بسیار مهم بر افشای اطلاعات است.

**روش:** پژوهش حاضر از لحاظ شیوه اجرا کمی است. داده‌های جمع‌آوری شده با روش معادلات ساختاری تجزیه و تحلیل شده‌اند. ارزیابی متغیرهای پژوهش، به کمک پرسش‌نامه‌های استاندارد انجام گرفته است. جامعه آماری پژوهش، در قلمرو زمانی سال ۱۴۰۲، شامل مدیران مالی شرکت‌های بورسی بوده است که با استفاده از فرمول کوکران، تعداد ۳۸۴ نمونه برای پژوهش محاسبه و انتخاب شد.

**یافته‌ها:** نتایج تحلیل مدل معادلات ساختاری، نشان داد که برای فرضیه اول، دین‌داری بر کیفیت افشا در سطح معناداری تأثیرگذار است. همچنین ضریب مسیر استاندارد به‌دست‌آمده گویای تأثیر مثبت دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری است؛ بنابراین فرضیه اول پژوهش با رابطه مستقیم و مثبت تأیید می‌شود. در فرضیه دوم، تأثیر دین‌داری بر خودشیفتگی بررسی و معناداری آن تأیید شد. ضریب مسیر استاندارد حاصل نیز نشان می‌دهد که دین‌داری بر خودشیفتگی تأثیر مثبتی دارد و فرضیه دوم پژوهش با رابطه مستقیم و مثبت رد نمی‌شود. در فرضیه سوم تأثیر مستقیم خودشیفتگی بر کیفیت افشای اختیاری بررسی و مشخص شد که مسیر معنادار است. ضریب مسیر استاندارد به‌دست‌آمده، تأثیر منفی خودشیفتگی بر کیفیت افشای اختیاری را نشان می‌دهد؛ از این رو فرضیه سوم با رابطه مستقیم و منفی تأیید می‌شود. در فرضیه چهارم، نقش میانجی خودشیفتگی بر رابطه بین دین‌داری و کیفیت افشای اختیاری بررسی شد. بر اساس یافته‌ها، خودشیفتگی مدیران با تأثیرپذیری مثبت از دین‌داری، بر کیفیت افشای اختیاری تأثیر معناداری دارد. همچنین ضریب مسیر استاندارد، از تأثیر مثبت دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری، از رهگذر خودشیفتگی مدیران حکایت دارد. بدین ترتیب، فرضیه چهارم پژوهش با رابطه غیرمستقیم و مثبت رد نمی‌شود.

**نتیجه‌گیری:** نتایج نشان داد که دین‌داری محرک رفتاری قوی و عاملی مؤثر بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات است؛ ضمن اینکه خودشیفتگی مانع مؤثری برای کیفیت افشای اختیاری اطلاعات است و در سایه دین‌داری، نه‌تنها تأثیر آن خنثی می‌شود، بلکه کیفیت افشای اختیاری اطلاعات بهبود خواهد یافت. یافته‌های پژوهش ضمن توسعه ادبیات مربوط به دین‌داری و ارزش‌های اخلاقی در نظام‌های اقتصادی و تجاری، به‌واسطه تأکید بر اصول غیررسمی مانند دین‌داری بهبود کیفیت گزارشگری مالی را به‌دنبال خواهد داشت.

**کلیدواژه‌ها:** دین‌داری، کیفیت افشای اختیاری، خودشیفتگی، اخلاقی.

**استناد:** دانشمندی، نجمه و زارع، ایمان (۱۴۰۳). بررسی تأثیر دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش میانجی خودشیفتگی مدیران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۱ (۳)، ۴۶۱-۴۹۱.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۸/۲۳

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۳/۰۵/۰۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۵/۰۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۳/۰۷/۱۰

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.367669.1008872>

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۳، دوره ۳۱، شماره ۳، صص. ۴۶۱-۴۹۱

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان



## مقدمه

در سال‌های اخیر، دانشگاهیان توجه خود را به اثربخشی اصول غیررسمی در تأثیرگذاری بر شیوه‌های مدیریتی جلب کرده‌اند؛ زیرا آن‌ها مکملی برای مؤثرتر بودن اصول رسمی محسوب می‌شوند (نورث<sup>۱</sup>، ۱۹۹۰). مطالعات قبلی شواهدی را مستند می‌کند که نقش اصول غیررسمی در نتایج مختلف سازمانی را نشان می‌دهد (لینز، سرویس و تامایو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷؛ آنکینر، دمیرگوچ کونت و ماره<sup>۳</sup>، ۲۰۱۸؛ کیان، کائو و کائو<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸). یکی از اصول غیررسمی کلیدی که توجه محققان را به خود جلب کرده است، دین‌داری است (ویتل<sup>۵</sup>، ۲۰۰۹؛ هیلاری و هوی<sup>۶</sup>، ۲۰۰۹؛ چیرکوپ، فابریزی، ایپینو و پاربونت<sup>۷</sup>، ۲۰۱۷؛ سنترال و یوست<sup>۸</sup>، ۲۰۱۸؛ کوی، جو و ولاسکوئز<sup>۹</sup>، ۲۰۱۹؛ چن، تان و ژنگ<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۰؛ عبدالسلام، چانتزیاراس، ابراهیم و اوموتسو<sup>۱۱</sup>، ۲۰۲۱). طبق نظریه مک‌دنیل و بورت<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۰) دین‌داری یعنی اعتقاد به خدا، همراه با تعهد به پیروی از اصولی که خدا تعریف کرده است. این اعتقاد به رعایت اخلاقیات و در نهایت رعایت شئونات منجر می‌شود. طبق نظریه اخلاق دینی<sup>۱۳</sup>، دین با اخلاق پیوند دارد و همچنین دین منشأ اخلاق است و بر این اساس، دین‌داری می‌تواند محرک رفتارهای اخلاقی باشد (مهدوی، بهمنی و نمازی، ۱۴۰۱). برخی معتقدند که نقش روزافزون دین در حوزه‌های مالی و تجاری، به دلیل تأثیر آن بر ارزش‌های فرهنگی (اخلاقی) و ملاحظات اخلاقی در کسب‌وکارهای تجاری است (هیلاری و هوی، ۲۰۰۹؛ عبدالسلام و همکاران، ۲۰۲۱). طبق نظریه هنجارهای اجتماعی (کولبرگ<sup>۱۴</sup>، ۱۹۸۴)، هنجارهای فرهنگی که به نفع اخلاق و ریسک‌گریزی است و از طرفی ارزش‌ها، رفتار گروه‌ها و افراد را هدایت می‌کند، زمانی ایجاد می‌شوند که درصد بالایی از مردم به ارزش‌های مذهبی پایبند باشند.

ادبیات موجود، تأثیر دین‌داری بر رفتار مدیریتی را نشان داده است (ویتل، ۲۰۰۹؛ هیلاری و هوی، ۲۰۰۹؛ کوچر، براگر، رودریگز - سردنیک و ماسکو<sup>۱۵</sup>، ۲۰۱۰؛ ما، ونگ و ژنگ<sup>۱۶</sup>، ۲۰۲۲). عبدالسلام و همکاران (۲۰۲۱) استدلال می‌کنند که هنجارهای مذهبی، بر احساس شرم یا گناه مدیر تأثیر می‌گذارد و در نتیجه، تصمیمی پاسخ‌گوتر و آگاهانه‌تر از لحاظ اخلاقی اتخاذ می‌کند. ویور و اگل<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۲) از تأثیر قوی دین‌داری بر تصمیم یک فرد یا گروه حمایت می‌کنند. به همین ترتیب، مزار، امیر و آریلی<sup>۱۸</sup> (۲۰۰۸) نشان می‌دهند که احتمال گزارش غیرصادقانه زمانی کاهش می‌یابد که یک آیین‌نامه اخلاقی، رفتار افراد را هدایت کند.

1. North
2. Lins, Servaes & Tamayo
3. Anginer, Demirgüç-Kunt & Mare
4. Qian, Cao & Cao
5. Vitell
6. Hilary and Hui
7. Chircop, Fabrizio, Iipino & Parbonetti
8. Cantrell and Yust
9. Cui, Jo & Velasquez
10. Chen, Chen, Tan & Zheng
11. Abdelsalam, Chantziaras, Ibrahim & Omoteso
12. McDaniel and Burnett theory
13. Religious ethics theory
14. Kohlberg
15. Kutcher, Bragger, Rodriguez-Srednicki & Masco
16. Ma, Wang & Zhang
17. Weaver and Agle
18. Mazar, Amir & Ariely

پلاتونوا، آسوتای، دیکسون و محمد<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) و وجدی دوسوکی<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) نشان دادند که اصول هستی‌شناختی و معرفت‌شناختی اسلام، رفتار مدیران را تغییر می‌دهد و نشان می‌دهد که دین روی رفتار مدیران تأثیر چشمگیری می‌گذارد. از آنجایی که اسلام دین برتر در میان ادیان است، تأثیر آن در رفتار اخلاقی و معیارهای اخلاقی که زیربنای فعالیت‌های تجاری است، بر اساس شیوه‌ای شفاف و اخلاقی در راستای معیارهای عدالت، برابری و احسان (خیرخواهی) قابل بررسی است (ما و همکاران، ۲۰۲۲).

از سوی دیگر در تحقیقات پیشین، نیاز به افشای داوطلبانه اثبات شده است (لئوز و ورچیا<sup>۳</sup>، ۲۰۰۰). افشای داوطلبانه افشای اجباری را تکمیل می‌کند (گراهام، هاروی و راجگوپال<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵). یکی از اهداف اصلی آن کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و عامل (مالکیت) است. افشای داوطلبانه برای شرکت پیامدهای اقتصادی خوبی به ارمغان می‌آورد (لئوز و ورچیا، ۲۰۰۰) و در این میان، مدیران در انتخاب محتوای افشای داوطلبانه اختیارات زیادی دارند (پیس، استرانگ و تونسسی<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲). مطالعات موجود عوامل متعددی را شناسایی کرده‌اند که بر تصمیمات افشای اختیاری مدیران تأثیر می‌گذارد، عواملی مانند حاکمیت شرکتی، ویژگی‌های سازمانی، رفتار مدیریتی و محیط سازمانی، خودشیفتگی مدیران (عبدالسلام و همکاران، ۲۰۲۱؛ کوی، جو و ولاسکوئز<sup>۶</sup>، ۲۰۱۵؛ هیلی و پالپو<sup>۷</sup>، ۲۰۰۱؛ کالن و فانگ<sup>۸</sup>، ۲۰۱۵؛ سنترال و یوست<sup>۹</sup>، ۲۰۱۸؛ چن و همکاران، ۲۰۲۰؛ گوکچکوس و اکیچی<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۰)؛ اما عواملی مانند دین‌داری مغفول مانده است؛ زیرا مطالعات نشان می‌دهد که دین‌داری بر استانداردهای اخلاقی مدیران و انتخاب‌های اخلاقی آن‌ها تأثیر مثبتی می‌گذارد و تصمیمات افشای اختیاری مدیران نیز از این رویکرد تأثیر می‌پذیرد (کوی و همکاران، ۲۰۱۵؛ لونتیس، ددولیس و عبدالسلام<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۸). همچنین شرکت‌هایی که در یک محیط مذهبی فعالیت می‌کنند، بیشتر درگیر رفتار اخلاقی هستند (مک‌گوایر، عمر و شارپ<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۲؛ هیلاری و هوی، ۲۰۰۹). بنابر مطالب ارائه شده، انتظار می‌رود که دین‌داری موجب ارتقای صداقت و استانداردهای اخلاقی بالاتر در بین مدیران شود و در نتیجه بر تصمیم‌های مدیریت در حوزه افشای اطلاعات تأثیر بگذارد (پلاتونوا و همکاران، ۲۰۱۸؛ دی جولی و کوستووتسکی<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۴؛ وجدی دوسوکی، ۲۰۰۸).

بنابراین با توجه به این شکاف تحقیقاتی در ارتباط با موضوع تحقیق و همچنین اذعان به این مطلب که مطالعات قبلی، نه‌تنها اغلب بر کمیت افشای داوطلبانه متمرکز بوده‌اند، بلکه در زمینه افشای داوطلبانه به محیط مذهبی افراد نیز توجهی نکرده‌اند، ضرورت بررسی رابطه دین‌داری با کیفیت افشای داوطلبانه، در چارچوبی فراتر از اصول و قواعد رسمی

1. Platonova, Asutay, Dixon & Mohammad

2. Wajdi Dusuki

3. Leuz and Verrecchia

4. Graham, Harvey & Rajgopal

5. Piesse, Strange & Toonsi

6. Cui, Jo & Velasquez

7. Healy and Palepu

8. Callen and Fang

9. Cantrell & Yust

10. Gokcekus and Ekici

11. Leventis, Dedoulis & Abdelsalam

12. McGuire, Omer & Sharp

13. Di Giuli and Kostovetsky

قابل درک است که پژوهش حاضر این ضرورت را در قالب هدف اول پژوهش دنبال می‌کند. از سویی مدیران، یکی از رکن‌های اصلی در نحوه عملکرد سازمان‌ها به شمار می‌آیند؛ بنابراین رفتارهای مدیران که از خصوصیات شخصیتی آنان نشئت می‌گیرد، بر عملکرد و سیر شکوفایی سازمان تأثیر دارد (شکرکن، مهربابی زاده هنرمند و نوین نام، ۱۳۸۰). در ارتباط با موضوع پژوهش، یکی از رفتارهای شخصیتی بسیار مهم، پدیده خودشیفتگی مدیران است که بر افشای اختیاری اطلاعات تأثیر منفی دارد (مشایخ، حبیب‌زاده و حسن‌زاده کوچو، ۱۳۹۹) که براساس متغیر کیفیت افشای داوطلبانه برگرفته از پژوهش سالم، عزیزی و سانگ<sup>۱</sup> (۲۰۲۳) بررسی می‌شود. از سوی دیگر، دین بر رفتارهای انسان بسیار تأثیر می‌گذارد و عملکرد مدیران را با رفتار اخلاقی مرتبط می‌کند (واکر، اسمیت و دیوود<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲؛ اریکسون<sup>۳</sup>، ۲۰۱۵). با توجه به نتایج پژوهش‌های صورت گرفته، انتظار می‌رود خودشیفتگی مدیران به‌عنوان یک رفتار غیراخلاقی و فرصت‌طلبانه، تحت تأثیر دین‌داری قرار گیرد و به‌عنوان یک متغیر میانجی و در سبب دین‌داری، تأثیری متفاوت از نقش واقعی خود، بر افشای داوطلبانه اطلاعات به‌صورت منفی بگذارد. بنابراین با توجه به خلأ تحقیقاتی در این حوزه، ضرورت بررسی نقش میانجی خودشیفتگی مدیران بر رابطه بین دین‌داری و کیفیت افشای داوطلبانه ملموس است که پژوهش حاضر این موضوع را در قالب هدف دوم دنبال می‌کند. بدین ترتیب این پژوهش به دنبال پاسخ علمی به دو سؤال زیر است:

- آیا دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات تأثیرگذار است؟
- آیا خودشیفتگی مدیران بر رابطه بین دین‌داری و کیفیت افشای اختیاری اطلاعات تأثیرگذار است؟

ساختار مقاله در ادامه به این شکل است: نخست مبانی نظری و پیشینه پژوهش بررسی و به دنبال آن، فرضیه‌های پژوهش مطرح می‌شود. بخش بعد به تشریح روش‌شناسی پژوهش اختصاص دارد. در ادامه نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود. در بخش پایانی پژوهش نیز ضمن تفسیر نتایج به دست آمده از یافته‌ها و بیان نوآوری پژوهش، پیشنهادها مطرح خواهد شد.

## مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

### افشای اختیاری اطلاعات

یکی از اصول اساسی در حسابداری، اصل افشا است که کلیه واقعیتهای بااهمیت و مربوط درباره رویدادها و فعالیت‌های مالی واحد تجاری را دربرمی‌گیرد. هدف اصلی افشا، آگاه کردن تحلیلگران و سرمایه‌گذاران در ارتباط با رویدادهای مالی است تا آنان پیش‌بینی بهتری از عملکرد آتی واحد تجاری داشته باشند. بنابراین، شفافیت و افشای بهتر، برای ذی‌نفعان گزارشگری مالی سودمند است. از سوی دیگر، طبق نظریه علامت‌دهی، شرکت‌ها برای دستیابی به منابع محدود سرمایه با هم رقابت می‌کنند. اگر شرکت گزارش‌های قابل اتکا و به موقع ارائه دهد، قادر خواهد بود اعتماد سرمایه‌گذاران را جلب کند که نتیجه آن، کسب موفقیت در جذب سرمایه است (احمدپور، حاجیها و چناری بوکت، ۱۳۹۶). افشای اطلاعات، در تصمیم‌گیری‌های صحیح و آگاهانه گروه‌های مختلف استفاده کننده، به‌ویژه سرمایه‌گذاران نقش اساسی دارد. بنابراین

1. Salem, Ezeani & Song

2. Walker, Smither & DeBode

3. Eriksson

جهت اهداف حسابداری و گزارشگری مالی، اطلاعات باید به‌صورت مطلوب و قابل دسترس برای همگان افشا شوند (پورحیدری و فروغی، ۱۳۹۸).

یکی از ابزارهای شفافیت مالی، افشای اطلاعات است که افزایش کیفیت آن، به افزایش نقدشوندگی سهام شرکت و ارزش‌آفرینی برای ذی‌نفعان منتهی می‌شود (دارابی، چناری بوکت و محمودی خاتمی، ۱۳۹۵). هرچه نحوه افشای اطلاعات در شرکت‌ها از کیفیت بهتری برخوردار باشد، سرمایه‌گذاران و سایر کاربران صورت‌های مالی تصمیمات مؤثرتر و منطقی‌تری خواهند گرفت. کیفیت افشا فرایند بهبود فراهم کردن اطلاعات مربوط به واحد تجاری در قالب صورت‌های مالی، گزارش‌ها و تجزیه و تحلیل‌های سالانه مدیریت، یادداشت‌های همراه و... است؛ به‌طوری که سهام‌داران و تحلیلگران بر اساس این اطلاعات، تصمیم‌های مالی و سرمایه‌گذاری مناسبی اتخاذ می‌کنند. افشای اطلاعات شرکت برای عملکرد کارای بازار سرمایه حیاتی است. بر این اساس بورس اوراق بهادار تهران که وظیفه نظارت بر گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده را برعهده دارد، معیارهای متعددی را تحت عنوان افشای اجباری به‌صورت سالانه تعیین کرده است که بر کیفیت افشای اطلاعات تأثیر دارند (زارع، ترک‌زاده ماهانی و مؤمنی، ۱۴۰۲). عوامل تعیین‌کننده کیفیت افشای اطلاعات حسابداری متعدد است (احمدپور و همکاران، ۱۳۹۶). در نتیجه تحقیقات پنمن<sup>۱</sup> (۲۰۰۳)، هیتزمن، واسلی و زیمرمن<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) کیفیت افشای اطلاعات حسابداری، تابع عواملی مانند ساختار و ترکیب سرمایه، نوع و اندازه شرکت، استانداردهای حسابداری، وضعیت سهام و شاخص‌های بازار سرمایه، مدیریت سود و سازمان، متغیرهای فروش و سودآوری و... خواهد بود. شرکت‌ها برای جلب اعتماد سرمایه‌گذاران، به افزایش افشا و شفافیت اطلاعات مالی و غیرمالی نیاز دارند. در این راستا، برخی از شرکت‌ها، علاوه بر افشای حداقل اطلاعات بر اساس استانداردها، قوانین و مقررات (افشای اجباری)، به افشای اضافی اطلاعات به‌صورت اختیاری می‌پردازند. افشای اختیاری حاکی از اطلاعاتی مازاد بر اطلاعات اجباری است که توسط مدیریت تهیه می‌شود. اطلاعات مفید و مربوط حاصل از افشای اختیاری، فرایند تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران را بهبود می‌بخشد و آنان را در موقعیت مناسب‌تری برای تخصیص منابع اقتصادی قرار می‌دهد (مشایخ و همکاران، ۱۳۹۹). افشای داوطلبانه از الزامات افشای اجباری «تنظیم شده» فراتر می‌رود. افشای اختیاری، در واقع انتخاب آزادانه مدیران برای گزارش دادن اطلاعاتی را نشان می‌دهد که برای کمک به استفاده‌کنندگان از گزارشگری مالی، در جهت تحقق تصمیم‌گیری بهتر، سودمند است (سالم و همکاران، ۲۰۲۳). طبق نظریه افشای اختیاری، مدیران در صورت فرونی منافع افشا بر هزینه‌های آن، به افشای اطلاعات تحت مدیریت خود خواهند پرداخت (هیتزمن و همکاران، ۲۰۱۰). افشای اختیاری را می‌توان «اطلاعات مازاد بر استانداردها، ارائه رایگان اطلاعات حسابداری و دیگر اطلاعات که برای امر تصمیم‌گیری در گزارش‌های سالانه مفید است» تعریف کرد. افشای اختیاری اطلاعات، منافع و مزایایی را هم برای تأمین‌شونده و هم برای تأمین‌کننده سرمایه به‌دنبال دارد که انگیزه افشای اختیاری اطلاعات در مدیران را به‌وجود می‌آورد (خانی و میرباقری رودباری، ۱۳۹۱).

1. Penman

2. Heitzman, Wasley &amp; Zimmerman

## دین‌داری و کیفیت افشای اختیاری

تئوری‌های حوزه افشای اختیاری، عوامل متعددی را مؤثر بر سطح افشای اختیاری معرفی کرده‌اند. از منظر تئوری ذی‌نفعان، افشای اطلاعات تحت تأثیر قدرت ذی‌نفعان داخلی و خارجی شرکت است. ذی‌نفعان، اهداف و عملیات شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهند و شرکت در راستای پاسخ‌گویی به نیازهای اطلاعاتی آنان، به افشای اختیاری اطلاعات اقدام می‌کند (رحمانی و بشیری منش، ۱۳۹۶). براساس نظریه نمایندگی، افشای داوطلبانه با هدف کاهش تضاد منافع بین عوامل و اصول انجام می‌شود. در این راستا و براساس تئوری علامت‌دهی<sup>۱</sup>، مدیران و خودی‌های کسب‌وکار باید تلاش کنند تا اطلاعات را به طرف‌هایی منتقل کنند که آگاهی کمتری دارند تا عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش دهند (کانلی، سرتو، ایرلند و رویتزل<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱؛ شروف، سان، وایت و ژنگ<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳).

طبق نظریه رده‌های بالای<sup>۴</sup> همبریک و ماسون<sup>۵</sup> (۱۹۸۴)، تفاوت در ارزش‌های شخصی بااهمیت و سبک‌های شناختی مدیران می‌تواند به تفاوت در رفتار منجر شود. ارزش‌ها و علایق شخصی مدیران عوامل مهمی برای تصمیم‌گیری‌های افشای اطلاعات در شرکت‌ها هستند (دی جولی و کوستووتسکی، ۲۰۱۴). جامعه‌شناسان به‌طور گسترده هنجارهای اجتماعی را برای توضیح رفتارهای اجتماعی و نظم اجتماعی بررسی کرده‌اند. دورکیم<sup>۶</sup> (۱۹۶۵) استدلال می‌کند که هنجارهای اجتماعی قوانین نانوشته یا الگوهای رفتاری در یک گروه خاص هستند که در آن توافقی وجود دارد که چگونه رفتار مناسب را می‌توان از نظر هستی شناختی تفسیر کرد. نظریه هنجارهای اجتماعی<sup>۷</sup>، مبنای ارزیابی الگوهای رفتاری در خصوص پاداش‌ها و تحریم‌ها را تشکیل می‌دهد (لونتیس و همکاران، ۲۰۱۸؛ ویور و اگل<sup>۸</sup>، ۲۰۰۲). در یک چارچوب مفهومی، دین‌داری نوع اصلی از هنجار اجتماعی محسوب می‌شود. در واقع دین منبع رفتار اخلاقی تلقی شده است و روی رفتار مدیران، از جمله رفتار افشای آن‌ها تأثیر چشمگیری دارد (پلاتونوا و همکاران، ۲۰۱۸؛ وجدی دوسوکی، ۲۰۰۸). ادبیات هنجارهای اجتماعی<sup>۹</sup> استدلال می‌کند که ادیان مجموعه‌ای از اصول را ایجاد می‌کنند و در نتیجه رفتار اخلاقی انسان را شکل می‌دهند؛ بنابراین، از یک مدیر اخلاقی انتظار می‌رود که افشای داوطلبانه با کیفیت بالا را برای کاهش عدم تقارن اطلاعات ارائه دهد (سالم و همکاران، ۲۰۲۳). دین‌داری به میزان حمایت مردم از مجموعه‌ای از اصول، اعتقادات و ارزش‌های مذهبی اشاره دارد. دین‌داری و رفتارهای اخلاقی ارتباط نزدیکی با هم دارند و براساس ادبیات روان‌شناسی، دین به‌طور چشمگیری بر رفتارهای انسان تأثیر می‌گذارد (اریکسون، ۲۰۱۵؛ گلاور<sup>۱۰</sup>، ۱۹۹۷؛ ویتل، ۲۰۰۹). در واقع دین مجموعه‌ای از اصول و باورها را می‌سازد و در نتیجه، چارچوب‌هایی را برای رفتار تجاری اخلاقی فراهم می‌کند (ویور و اگل، ۲۰۰۲؛ مله و فونترودونا<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۷). باورهای دینی در اسلام با استناد به روایاتی از امام

1. Signalling theory

2. Connelly, Certo, Ireland & Reutzel

3. Shroff, Sun, White & Zhang

4. Upper echelons theory

5. Hambrick and Mason's

6. Durkheim

7. Theory of social norms

8. Weaver & Agle

9. Social norms literature

10. Glover

11. Melé and Fontrodona

علی (ع) و امام باقر (ع) در قالب سه بخش ایمان، تقوا و یقین قابل تبیین است (مکارم شیرازی، ۱۳۷۴). ایمان، امری قلبی و درونی است و نشانه‌های مهمی مانند انجام دستورهای الهی و معصیت نکردن دارد که در آثار گفتاری و رفتاری انسان جلوه می‌کند (منگنه‌چی، ۱۳۹۰). حقیقت تقوا همان احساس مسئولیت درونی است و تا این احساس نباشد، انسان به دنبال هیچ برنامه‌سازنده‌ای حرکت نمی‌کند (مکارم شیرازی، ۱۳۷۴). اما خمیرمایه چنین احساس مسئولیتی، دو چیز است: ۱. یاد خدا؛ یعنی توجه به مراقبت دائمی خداوند و حضور او در همه جا و همه حال؛ ۲. توجه به معاد و دادگاه عدل خداوند و نامه اعمالی که هیچ کار کوچک و بزرگی نیست، مگر آنکه در آن ثبت می‌شود. (مکارم شیرازی، ۱۳۷۴). یقین به مرحله عالی ایمان گفته می‌شود. امام علی (ع) یقین را بهترین عبادت معرفی کرده است و کوتاهی آرزو، اخلاص در عمل و بی‌رغبتی به دنیا را نشانه‌های آن می‌داند (تمیمی آمدی، ۱۳۸۵). بر این اساس باورها و اعتقادهای دینی، به واسطه تقویت احساس تعهد و مسئولیت‌پذیری، روی تصمیم‌ها و عملکرد مدیران و حسابداران تأثیر مستقیمی خواهد گذاشت (مدینه و زارع، ۱۴۰۲). براین اساس، افشای اختیاری اطلاعات نیز به‌عنوان یکی از تصمیم‌های مدیریتی، از رفتارهای اخلاقی نشئت گرفته از باورهای دینی تأثیر می‌پذیرد (سالم و همکاران، ۲۰۲۳؛ پلاتونوا و همکاران، ۲۰۱۸؛ اریکسون، ۲۰۱۵).

مدیران در حوزه‌های مذهبی، به اجتناب از بی‌نظمی در گزارش‌های مالی خود تمایل بیشتری دارند (مک‌گوایر و همکاران، ۲۰۱۲). شواهد تجربی نشان می‌دهد که دین‌داری با سطح دست‌کاری حسابداری ارتباط منفی دارد (عبدالسلام و همکاران، ۲۰۲۱؛ کانترل و یوست، ۲۰۱۸). آدیکاری و آگراوال<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) دریافتند که مدیران مذهبی در امور تجاری، کمتر احتمال دارد که قضاوت‌ها و تصمیم‌های غیراخلاقی داشته باشند. علاوه‌براین، اوه و شین<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) نشان دادند که باورهای مذهبی، افراد را برای ارتقای ارزش‌ها و اخلاق ترغیب می‌کند که به سهم خود اعتماد اجتماعی را بهبود می‌بخشد. کالن و فانگ (۲۰۱۵) دریافتند که دین‌داری با سطوح پایین‌تری از ریسک سقوط قیمت سهام در آینده مرتبط است؛ زیرا مذهب به‌عنوان مجموعه‌ای از هنجارهای اجتماعی در نظر گرفته می‌شود که به مهار فعالیت‌های احتکار اخبار بد توسط مدیران منجر می‌شود. دیرنگ، مایو و ویلیامز<sup>۳</sup> (۲۰۱۲) شواهدی ارائه می‌دهند که مذهب بر تصمیم‌های مدیران در زمینه‌های مختلف تأثیر دارد. آن‌ها استدلال می‌کنند که مدیران شرکت‌هایی که در مناطق مذهبی زندگی می‌کنند، به احتمال زیاد، داوطلبانه اطلاعات منفی را به‌موقع افشا می‌کنند. یافته‌های سالم و همکاران (۲۰۲۳) و مدینه و زارع (۱۴۰۲) نیز مؤید این شواهد، در ارتباط با افشای داوطلبانه با کیفیت بالا در رویکردهای اخلاقی و دینی است. این نتیجه، از دین‌داری به‌عنوان نوعی هنجار اجتماعی حمایت می‌کند؛ بنابراین مدیرانی که محیط مذهبی قوی‌تری قرار دارند، بیشتر تحت تأثیر چنین هنجارهایی قرار می‌گیرند (کندی و لاتون<sup>۴</sup>، ۱۹۹۸) و کمتر درگیر تصمیم‌های غیراخلاقی مانند دست‌کاری حسابداری می‌شوند (کالن و فانگ، ۲۰۱۵؛ دیرنگ و همکاران، ۲۰۱۲).

### نقش دین‌داری و خودشیفتگی مدیران بر افشای اختیاری اطلاعات

برخی از عوامل رفتاری در شخصیت مدیران، باعث جهت‌دهی به تصمیم‌گیری آنان خواهد شد. پدیده خودشیفتگی در بین

1. Adhikari and Agrawal

2. Oh and Shin

3. Dyreng, Mayew & Williams

4. Kennedy and Lawton

مدیران یکی از این عوامل است (خواجهی، دهقانی سعدی و گرامی شیرازی، ۱۳۹۵). مدیران خودشیفته با ویژگی‌های شخصیتی مانند خودخواهی، سلطه‌جویی و خودبرتربینی، تمایل بیشتری به افشای نادرست یا ناقص اطلاعات نشان می‌دهند. این‌گونه مدیران برای برآوردن اهداف و منافع شخصی خود، اهمیتی برای قوانین و مقررات قائل نیستند و با عدم افشای اطلاعات مهم به دست‌کاری گزارش‌های مالی می‌پردازند تا از این طریق، دیگران به آن‌ها توجه کرده یا آن‌ها را تحسین کنند (مارکوئیز، زبدی و ژو، ۲۰۱۹). مدیران خودشیفته، ممکن است آگاهانه، اطلاعات ارسالی برای متقاعدکردن سرمایه‌گذاران را تحریف کنند. بروز این پدیده در بین مدیران، باعث خواهد شد که آنان تلاش کنند تا افشای اطلاعات اختیاری به سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان را کاهش دهند (مشایخ و همکاران، ۱۳۹۹) که این امر، کاهش کیفیت گزارشگری مالی را به دنبال خواهد داشت (مارکوئیز و همکاران، ۲۰۱۹). خودشیفتگی مدیران بر معیارهای کیفیت گزارشگری مالی اثر می‌گذارد و در نهایت می‌تواند به گزارشگری مالی متقلبانة منجر شود (بذرافشان، بذرافشان و صالحی، ۱۳۹۷). اگر دین را مجموعه‌ای از ارزش‌ها، هنجارها و جنبه‌های اخلاقی بدانیم، با تغذیه از منابع سرشار دینی، به‌ویژه دین مبین اسلام به‌عنوان کامل‌ترین و آخرین دین الهی، می‌توان توجه به ارزش‌ها و هنجارهای دینی را برای برون رفت از این بحران تجویز کرد (غلامی جمکرانی، نیکومرام و رهنمای رودپشتی، ۱۳۹۲)؛ زیرا در حسابداری، باورها و اعتقادهای دینی و هنجارهای اجتماعی و دیدگاه‌های اقتصادی حاکم بر جامعه، همگی با هم ارتباط دارند و دین‌داری بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار است (مهدوی، بهمنی و نمازی، ۱۴۰۱؛ دیان‌تی دیلمی، منطقی و مشهدی، ۱۳۹۵). دین به‌عنوان نوعی جهان‌بینی، نه فقط معیار و داور رفتارهای فردی و جمعی انسان است، بلکه در عین حال و به طریقی دیگر، در اصل شکل‌گیری رفتارهای انسان نیز مؤثر است (سپاسی و حسنی، ۱۳۹۵). بر این اساس، استراتژی‌ها و نگرش‌های سازمانی تحت تأثیر باورهای مذهبی قرار خواهد گرفت (مک‌گوایر و همکاران، ۲۰۱۲). دین‌داری رفتار فرصت‌طلبانه را کاهش می‌دهد (کالن و فانگ ۲۰۱۵) و اخلاق را در تجارت افزایش می‌دهد (مک‌گوایر و همکاران ۲۰۱۲). در نهایت دین‌داری، عملکرد مدیران را با رفتار اخلاقی مرتبط می‌کند (واکر و همکاران، ۲۰۱۲). بنابراین انتظار می‌رود خوشیفتگی به‌عنوان یک رفتار غیراخلاقی و خودخواهانه در سایه دین‌داری تأثیری متفاوت از اثر واقعی خودشیفتگی بر افشای داوطلبانه اطلاعات بگذارد.

### پیشینه تجربی پژوهش

در سال‌های اخیر، دین‌داری در نظام حسابداری و گزارشگری مالی مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است؛ اما نوآوری و وجه تمایز پژوهش حاضر از چند بُعد حائز اهمیت است؛ اول اینکه پرسش‌نامه دین‌داری در پژوهش حاضر، اولین پرسش‌نامه مورد استفاده در حوزه گزارشگری مالی است که به استناد آیات و روایات تکمیل شده است و در بخش حسابرسی، فقط مدینه و زارع (۱۴۰۲) از آن استفاده کرده‌اند. دوم، پرسش‌نامه کیفیت افشای اختیاری با در نظر گرفتن ویژگی‌های کیفی مورد توجه استفاده‌کنندگان در ۵ سطح اصلی تهیه و تنظیم شده است که برای اولین بار در پژوهش‌های داخلی با بررسی اعتبار و روایی آن به کار گرفته شده است. سوم، با وجود بررسی تأثیر مستقیم خودشیفتگی

بر افشای اختیاری اطلاعات به صورت مستقیم که مشایخ و همکاران (۱۳۹۹) انجام داده‌اند، تأثیر دین‌داری بر این رابطه مبهم است و تاکنون پژوهشی در این زمینه نیز صورت نگرفته است. چهارم، یافته‌های پژوهش، کارکرد معرفتی نظام حسابداری در گزارشگری مالی با رویکرد دینی را تبیین کرده است. پژوهش‌های متعددی به صورت پراکنده در ارتباط با مؤلفه‌های پژوهش صورت گرفته است که در ادامه بررسی می‌شوند.

اعتمادی و خلیل‌پور (۱۳۹۱) به ارزیابی کیفیت افشای اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از رویکرد ترکیبی آنتروپی - فازی پرداختند. نتایج حاصل از ماتریس‌های آنتروپی نشان می‌دهد که از دید سرمایه‌گذاران، ویژگی بی‌طرفانه بودن از لحاظ اهمیت داشتن در رده اول اهمیت، افشای کافی در رده دوم و قابلیت تأیید بودن در رده آخر است. آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که اطلاعات ارائه شده توسط شرکت‌ها از ویژگی‌های صحیح بودن، رجحان محتوا بر شکل، بی‌طرفانه بودن، سودمندی در ارزیابی، ثبات رویه، قابلیت مقایسه برخوردار است، اما از نظر سرمایه‌گذاران، اطلاعات ارائه شده، ویژگی‌های کامل بودن، به موقع بودن، سودمندی در پیش‌بینی و افشای کافی را ندارد. دارابی و همکارانش (۱۳۹۵) با مطالعه ارتباط کیفیت افشا با پیامد اقتصادی اطلاعات حسابداری به این نتیجه رسیدند که بین کیفیت افشا و معیارهای پیامد اقتصادی رابطه‌ای معکوس و معنادار وجود دارد. به عبارتی با بهبود کیفیت افشا، اثرهای مالی و اقتصادی گزارشگری مالی بر رفتار تصمیم‌گیری ذی‌نفعان شرکت کاهش می‌یابد.

محمدی و فخاری (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر میزان خودکنترلی و رعایت تعهدات دینی مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان دو ویژگی فردی آن‌ها، بر کیفیت افشای اطلاعات و ابعاد آن پرداختند. نتایج حاصل از تحلیل مسیر داده‌ها نشان می‌دهد که میزان خودکنترلی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات تأثیر مثبت دارد؛ ولی رعایت تعهدات دینی این مدیران بر کیفیت افشای اطلاعات اثری نمی‌گذارد.

ایزی، گرکز، سعیدی و معطوفی (۱۳۹۷) در پژوهش خود، رابطه بین رفتار مالی مدیران مبتنی بر روان‌شناسی شناختی و کیفیت افشای اطلاعات حسابداری با رویکرد معادلات ساختاری و معادلات رگرسیون را بررسی کردند. رفتار مالی مدیران مبتنی بر روان‌شناسی شناختی، از طریق متغیرهای مشاهده‌پذیر کوتاه‌بینی، رفتار فرصت‌طلبانه و اعتمادبه‌نفس بیش از حد مدیران اندازه‌گیری شد. نتایج حاکی از آن است که رفتار مالی مدیران مبتنی بر روان‌شناسی شناختی بر کیفیت افشای اطلاعات حسابداری مؤثر است.

حسینی‌الاصل و جهان‌شاد (۱۳۹۸) با بررسی ضرورت گسترش سطح افشا و توسعه گزارش‌های مالی در بستر حسابداری اسلامی، نشان دادند بین متخصصان حرفه‌ای و دانشگاهی در خصوص کافی نبودن سطح افشا در گزارشگری مرسوم و لزوم ارتقای آن با توجه به اهداف اسلامی موافقت و اجماع وجود دارد. بر این اساس، برخی تغییرات محتوایی و شکلی در صورت‌های مالی واحدهای تجاری را که در بستر اقتصاد اسلامی فعالیت می‌کنند، پیشنهاد دادند.

پورحیدری و فروغی (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر نفوذ مدیرعامل بر کیفیت افشای اطلاعات حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که قدرت مدیریتی بر به موقع بودن اطلاعات حسابداری تأثیر منفی و معناداری دارد؛ اما بر کیفیت افشای اطلاعات حسابداری و قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری ندارد، به عبارتی مدیران از قدرت خویش در راستای زمان‌بندی افشای اطلاعات استفاده می‌کنند؛ اما در مورد صدمه زدن به قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری این گونه نیست.

ربیعی، مهرانی و تحریری (۱۳۹۹) در تحقیق خود به تدوین مدل ارزیابی کیفیت افشای اختیاری اطلاعات پرداختند. نتایج نشان داد که برای ارزیابی کیفیت افشای اختیاری باید به ترتیب ۹ عامل مدنظر قرار گیرد: نحوه دسترسی به اطلاعات (منابع رسمی و غیررسمی)، شکل ارائه اطلاعات، حجم ارائه اطلاعات، توجه به نوع صنعت و استفاده‌کنندگان اطلاعات، داشتن ویژگی‌های کیفی اطلاعات، ارائه اطلاعات مقایسه‌ای، ارائه آماره‌های غیرمالی، ارائه اطلاعات تحلیلی و ارائه اطلاعات آتی شرکت.

مشایخ و همکاران (۱۳۹۹) طی بررسی تأثیر خودشیفتگی مدیران بر افشای اختیاری اطلاعات شرکت‌ها، به این نتیجه رسیدند که خصوصیت‌های شخصیتی مدیران خودشیفته، ضمن تأثیر بر عملکرد سازمان، افشا و عرضه اطلاعات مالی با کیفیت را نیز تحت تأثیر قرار خواهد داد. بروز این پدیده در بین مدیران، سبب می‌شود تا آنان با استفاده از روش‌های مختلف، تلاش کنند تا افشای اطلاعات اختیاری به ذی‌نفعان اطلاعاتی شرکت را کاهش دهند.

افلاطونی، خطیری و بیرالوند (۱۴۰۰) تأثیر کیفیت افشای اطلاعات مالی بر عملکرد واقعی شرکت را بررسی کرده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که کیفیت افشای اطلاعات مالی و مؤلفه‌های آن (بهنگامی و قابلیت اتکای افشای اطلاعات) بر عملکرد واقعی شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارند. این پژوهش معیارهای به‌موقع بودن و قابلیت اتکا را شاخص‌های کیفیت افشا در نظر گرفته است.

خوشبخت، تائبی نقندری و زینلی (۱۴۰۱) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که دین‌داری موجب می‌شود تا حسابداران و حسابرسان از سطح اخلاقی بالاتری برخوردار باشند و این سطح اخلاقی بالاتر عاملی مؤثر در کاهش تقلب در گزارشگری مالی توسط حسابداران است که نشان می‌دهد اخلاق حرفه‌ای حسابداران، رابطه بین دین‌داری آن‌ها و تقلب‌های گزارشگری را توضیح می‌دهد.

محمدی، صفری گرایلی، عرب‌زاده و فرزین‌فر (۱۴۰۲) در پژوهش خود نشان دادند که ضعف آینده‌نگری در حوزه حسابداری و افشای واقع‌گرایانه اطلاعات، می‌تواند به افزایش سایه حسابداری خلاقانه بر سطح عملکردی شرکت‌های بازار سرمایه منجر شود. این موضوع کارکردهای معرفتی حسابداری را از هسته اصلی که افزایش شفافیت و حفاظت از حقوق ذی‌نفعان است، دور می‌کند و باعث می‌شود تا امکان ارزیابی دقیق واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها مقدور نباشد. مدینه و زارع (۱۴۰۲) در پژوهش خود با بررسی باورهای دینی با رویکرد اسلامی بر کیفیت حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که اعتقادهای دینی با محوریت ایمان، تقوا و یقین، به‌واسطه تأثیر مثبت و مستقیمی که بر تردید حرفه‌ای دارد، بر ارزیابی خطر تحریف بااهمیت و در نهایت بر کیفیت کار حسابرسی تأثیر بسزایی خواهند داشت.

انیس، فراسر و حسینی<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) ضمن بررسی کیفیت افشا در شرکت‌ها با معیارهای کمی و کیفی، به این نتیجه رسیدند که عناصر کیفی اطلاعات افشا شده توسط هیئت استاندارد (ASB) به‌عنوان معیاری معتبر و قابل اتکا برای اندازه‌گیری کیفیت افشا تلقی می‌شوند، در صورتی که مقدار و کمیت افشا، معیار مناسبی برای ارزیابی کیفیت افشا نخواهد بود.

1. Anis, Fraser. and Hussainey

مله و فونترودونا (۲۰۱۷) به بررسی تأثیر دین مسیحیت در حوزه اقتصاد و تجارت پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد ایمان و عقل مسیحی در هم تنیده می‌شوند تا اصول، معیارها و دستورالعمل‌هایی را در قالب مجموعه‌ای از فضایل مرتبط با عملیات و فعالیت اقتصادی ایجاد کنند. نتایج نشان می‌دهد مدیران دین‌دار در حوزه اقتصاد و تجارت با رعایت فضایل اخلاقی عملکرد بهتری خواهند داشت.

مارکوئیز و همکاران (۲۰۱۹) ضمن بررسی رابطه بین خودشیفتگی مدیران و افشای اطلاعات به این نتیجه رسیدند که مدیران خودشیفته، افشای بیشتر را با توجه به ویژگی‌های روان‌شناسی شناختی خود و در راستای اهداف و منافع‌شان ارائه می‌دهند؛ اما این رویه با افزایش سن مدیر روند نزولی به خود می‌گیرد.

عبدالسلام و همکاران (۲۰۲۱) تأثیر دین‌داری بر کیفیت سود را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش نشان داد که تأثیر دین‌داری بر عملکرد مدیران در کشورهایی آشکارتر می‌شود که مذهب عنصر مهمی از هویت ملی آن‌هاست و همچنین، در کشورهایی که حمایت قانونی ضعیفی است. به علاوه، تأثیرهای دین‌داری در دوره بحران مالی شدیدتر است. به طور کلی، یافته‌های پژوهش از این ایده حمایت می‌کنند که دین‌داری بالا در مدیران، تمایل به کاهش فعالیت‌های غیراخلاقی را به دنبال دارد و می‌تواند به عنوان یک مکانیسم کنترل جایگزین برای به حداقل رساندن هزینه‌های نمایندگی عمل کند. کارگر کامور، خانمحمدی، یزدانی و مرادی<sup>۱</sup> (۲۰۲۳) با بررسی تأثیر جهت‌گیری مذهبی بر رویکرد تصمیم‌گیری ضمن تأکید بر وابستگی مذهبی به عنوان شاخصی از رفتار اخلاقی در رویکردهای قضاوتی و تصمیم‌گیری مالی، به این نتیجه رسیدند که جهت‌گیری مذهبی تأثیر مثبت و معناداری بر رویکرد عمل‌گرایانه حسابداران دارد.

آدلپ، رافی و بلو<sup>۲</sup> (۲۰۲۳) در قالب پژوهشی با روش تفسیری، شیوه‌هایی را بررسی کردند که احساسات مذهبی بر افشای اطلاعات و گزارشگری مالی تأثیر می‌گذارد. نتایج پژوهش نشان داد که احساسات مذهبی با طراحی چارچوب‌های پاسخ‌گویی مناسب، به ویژه در زمینه‌هایی با شکاف‌های اجتماعی و اقتصادی که می‌توانند مسئولیت‌پذیری عمومی را تضعیف کنند، پاسخ‌گویی را تقویت می‌کنند که گزارشگری و افشای اطلاعات در حسابداری نیز از آن متأثر خواهد شد. سالم و همکاران (۲۰۲۳) با بررسی تأثیر دین‌داری بر افشای اختیاری اطلاعات نشان دادند که تأثیر دین‌داری به عنوان یک ویژگی کیفی بر گسترش و سودمندی ابعاد اطلاعاتی بیشتر از ابعاد کمی است. نتایج پژوهش از این ایده حمایت می‌کند که دین‌داری کیفیت افشای اطلاعات را افزایش می‌دهد و شکاف اطلاعات نامتقارن بین مدیران و کاربران خارجی اطلاعات را کاهش می‌دهد.

پژوهش‌های پیشین در حوزه موضوع پژوهش را می‌توان به دو بخش دسته‌بندی کرد: بخش اول، شامل بسیاری از تحقیقات حاکم در بُعد کمی تأثیر دین‌داری بر گزارشگری مالی و توسعه افشای اطلاعات صورت گرفته است و بخش دوم، تحقیقات در بُعد کیفی و رفتاری دین‌داری صورت گرفته است و برآیند آن‌ها نشان می‌دهد که باورها و نگرش‌های مدیریت مانند دین‌داری و خودشیفتگی، بر تصمیم‌گیری‌ها و عملکرد آنان، می‌تواند هم تأثیر مثبت و هم منفی داشته باشد و با توجه به اهمیت افشای اطلاعات، به عنوان یک تصمیم مدیریتی، پژوهش حاضر از این خلأ موجود استفاده کرده و با رویکرد اسلامی در دین‌داری به بررسی این موضوع پرداخته است.

1. Kargarkamvar et al.

2. Adelopo, Rufai & Bello

### فرضیه‌ها و مدل پژوهش

با توجه به پژوهش‌های ویور و اگل (۲۰۰۲)، ویتل (۲۰۰۹)، مله و فونتروودونا (۲۰۱۷)، لونتیس و همکاران (۲۰۱۸) و پلاتونوا و همکاران (۲۰۱۸)، دین‌داری نوع اصلی از هنجار اجتماعی است که روی رفتار اخلاقی مدیران تأثیر چشمگیری دارد. طبق یافته‌های دیرنگ و همکاران (۲۰۱۲)، عبدالسلام و همکاران (۲۰۲۱) و سالم و همکاران (۲۰۲۳)، مدیران مذهبی کمتر دچار قضاوت‌ها و تصمیم‌های غیراخلاقی می‌شوند و از یک مدیر اخلاقی انتظار می‌رود که افشای داوطلبانه با کیفیت بالا را برای کاهش عدم تقارن اطلاعات ارائه دهد. براساس یافته‌های پلاتونوا و همکاران (۲۰۱۸) و وجدی دوسوکی (۲۰۰۸) دین منبع رفتار اخلاقی تلقی شده و می‌تواند بر رفتار مدیران از جمله رفتار افشای مدیران تأثیرگذار باشد. براین اساس فرضیه اول پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود.

**فرضیه اول:** دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات تأثیر معناداری دارد.

با توجه به پژوهش خواجوی و همکاران (۱۳۹۵)، خودشیفتگی مدیران به‌عنوان یک رفتار غیراخلاقی باعث جهت‌دهی فرصت‌طلبانه به تصمیم‌گیری آنان خواهد شد. از طرفی ویتل (۲۰۰۹)، مله و فونتروودونا (۲۰۱۷)، پلاتونوا و همکاران (۲۰۱۸)، سالم و همکاران (۲۰۲۳) و زارع و ترخونی (۱۴۰۱) معتقدند که دین‌داری نوعی هنجار اجتماعی است که محرک رفتارها و تصمیم‌های اخلاقی مدیران خواهد بود. براین اساس فرضیه دوم به شرح زیر ارائه می‌شود.

**فرضیه دوم:** دین‌داری بر خودشیفتگی مدیران تأثیر معناداری دارد.

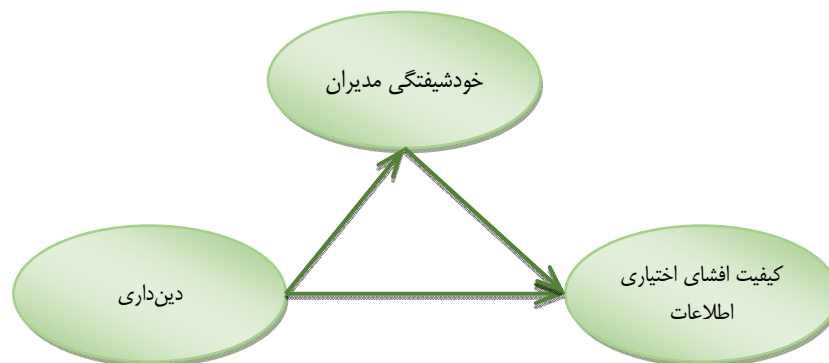
با توجه به پژوهش مشایخ و همکاران (۱۳۹۹) و مارکوئیز و همکاران (۲۰۱۹) مدیران خودشیفته با عدم افشای اطلاعات مهم به دست‌کاری گزارش‌های مالی می‌پردازند، آنان با کاهش افشای اطلاعات اختیاری به ذی‌نفعان، سعی می‌کنند به اهداف خود دست یابند. براین اساس فرضیه سوم به شرح زیر ارائه می‌شود.

**فرضیه سوم:** خودشیفتگی مدیران بر کیفیت افشای اختیاری تأثیر معناداری دارد.

از طرفی طبق یافته‌های دیانتی دیلمی و همکاران (۱۳۹۵)، مهدوی و همکاران (۱۴۰۱) مک‌گوایر و همکاران (۲۰۱۲) و واکر و همکاران (۲۰۱۲)، دین‌داری با تقویت بُعد اخلاقی عملکرد مدیران، بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار خواهد بود. از سویی بنا به یافته‌های زارع و همکاران (۱۴۰۲)، رویکرد اسلامی بر کیفیت افشای اطلاعات تأثیرگذار خواهد بود. این یافته‌ها نقش دین از منظر اسلام بر کیفیت گزارشگری مالی از منظر افشای اطلاعات را تبیین می‌کند. روزاریو و وایت (۲۰۰۵) معتقدند که خودشیفتگی مدیران ناشی از اختلال و ضعف اخلاقی است و این اختلال می‌تواند بر افشای اطلاعات تأثیر منفی بگذارد؛ اما انتظار می‌رود دین‌داری به‌عنوان یک محرک اخلاقی، با کنترل پدیده خودشیفتگی، پیامدهای منفی آن را مهار کند و از این رهگذر، نه‌تنها از تأثیر منفی خودشیفتگی مدیران بر کیفیت افشای داوطلبانه اطلاعات جلوگیری می‌کند، بلکه تأثیرگذار نیز خواهد بود. بر این اساس فرضیه چهارم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود.

**فرضیه چهارم:** خودشیفتگی مدیران به‌عنوان متغیر میانجی بر رابطه بین دین‌داری و کیفیت افشای اختیاری اطلاعات تأثیر معناداری دارد.

در ادامه بر اساس مبانی و فرضیه‌های تدوین شده، مدل مفهومی پژوهش در شکل ۱ ارائه می‌شود.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت پژوهشی شبه‌تجربی و از نظر شیوه کمی، از نوع پیمایشی است. پیمایش روشی برای به‌دست‌آوردن داده‌ها درباره دیدگاه‌ها، باورها، نظرها یا ویژگی‌های گروهی از اعضای یک جامعه آماری، از راه انجام پژوهش است. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۴۰۲ است.

در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از پرسش‌نامه استفاده می‌شود. بخش اول پرسش‌نامه، به اطلاعات جمعیت‌شناسی مشارکت‌کنندگان اختصاص یافت و بخش دوم، برای سنجش متغیرها بود. برای سنجش متغیر دین‌داری با رویکرد اسلامی، به‌عنوان متغیر مستقل، از پرسش‌نامه استاندارد مدینه و زارع (۱۴۰۲) استفاده شد. این پرسش‌نامه مشتمل بر ۲۵ سؤال با رویکرد اسلامی است که ۱۳ گویه آن برای ایمان، ۶ گویه برای تقوا و ۶ گویه هم برای یقین بر مبنای طیف شش گزینه‌ای (هرگز معادل ۱؛ به‌ندرت معادل ۲؛ گاهی اوقات معادل ۳؛ معمولاً معادل ۴؛ اغلب اوقات معادل ۵ و همیشه معادل ۶) طراحی شده است.

برای سنجش متغیر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات، به‌عنوان متغیر وابسته، از پرسش‌نامه استاندارد ۳۳ سؤالی برگرفته از پژوهش سالم و همکاران (۲۰۲۳) استفاده شد که مشتمل بر ۱۳ گویه برای ویژگی کیفی مربوط بودن، ۶ گویه برای ارائه منصفانه، ۷ گویه برای قابل درک بودن، ۶ گویه برای قابلیت مقایسه و ۱ گویه برای به‌موقع بودن بود. به‌منظور اطمینان از پایایی و روایی، قبل از توزیع نهایی پرسش‌نامه در بین نمونه پژوهش، با ۳۰ نفر از مدیران مصاحبه به عمل آمد و پیشنهادهای آنان با شرایط محیطی ایران بر پرسش‌نامه اعمال شد.

برای سنجش خودشیفتگی مدیران به‌عنوان متغیر میانجی، از پرسش‌نامه شخصیت خودشیفته ۴۰ سؤالی روزاریو و وایت<sup>۱</sup> (NPI 40)<sup>۲</sup> و استاندارد شده توسط صفاری نیا، شقاقی و ملکی (۱۳۹۱) استفاده شده است.

جامعه آماری این پژوهش، مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است و با استفاده از فرمول کوکران، تعداد ۳۸۴ نمونه برای جامعه نامعلوم تعیین شد و نمونه‌ها به‌صورت تصادفی انتخاب شدند. در راستای جمع‌آوری نمونه لازم، ۴۱۸ پرسش‌نامه به‌صورت حضوری و الکترونیکی توزیع و از بین آن‌ها تعداد ۳۸۴ پرسش‌نامه کامل

1. Rosario &amp; White

2. Narcissistic Personality Inventory-40

و بدون نقص استخراج شد و در نهایت داده‌های جمع‌آوری شده برای تحلیل استفاده شد. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری در نرم‌افزار اسمارت پی‌ال‌اس انجام گرفت. مدل‌سازی معادلات ساختاری یک تحلیل قوی چندمتغیره، از خانواده رگرسیون چند متغیری است که امکان آزمون مجموعه‌ای از معادلات رگرسیون را به‌طور هم‌زمان فراهم می‌کند.

## یافته‌های پژوهش

### آمار توصیفی

در جدول ذیل، مشخصات مدیران مالی شرکت‌کننده در پژوهش به تفکیک جنسیت، عنوان و رده شغلی، سن، تحصیلات و سابقه کاری ارائه شده است.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی

| مدیران مالی |         | ویژگی‌های جمعیت‌شناختی  |       |
|-------------|---------|-------------------------|-------|
| درصد        | فراوانی |                         |       |
| ۲۱٪         | ۸۱      | زن                      | جنسیت |
| ۷۹٪         | ۳۰۳     | مرد                     |       |
| ۱۵٪         | ۵۷      | دکتری                   | مدرک  |
| ۵۵٪         | ۲۱۱     | کارشناسی ارشد           |       |
| ۳۵٪         | ۱۳۴     | کارشناسی                |       |
| ۱۰۰٪        | ۳۸۴     | جمع                     |       |
| ۱۰۷         | A       | رده شغلی <sup>۱</sup>   |       |
| ۹۸          | B       |                         |       |
| ۹۵          | C       |                         |       |
| ۸۴          | D       |                         |       |
| ۳۸۴         |         |                         |       |
| ۴۵/۳۲       |         | میانگین سن              |       |
| ۱۰/۲۵       |         | انحراف معیار سن         |       |
| ۱۲/۲۳       |         | میانگین سابقه کاری      |       |
| ۸/۶۵        |         | انحراف معیار سابقه کاری |       |

### توصیف کمی متغیرهای پژوهش

آمار توصیفی مقوله‌های شناسایی شده، نشان می‌دهد که سطح تمامی این عوامل بالا قابل قبول است. متغیرهای پژوهش میانگین بالاتری نسبت به میانگین دامنه، یعنی عدد ۳ دارند و این نشان می‌دهد که اعضای نمونه پژوهش، به دین‌داری و اثرهای آن بر سایر متغیرهای پژوهش معتقدند و همچنین با توجه به نزدیکی میانگین و انحراف معیار در

۱. رده شغلی برای مدیران مالی، براساس آئین‌نامه رتبه‌بندی مدیران مالی صورت گرفته است. رتبه‌بندی هر مدیر بر مبنای هر یک از معیارهای تحصیلات، تجربه کاری، پژوهش و تدریس، شرکت در دوره‌های آموزشی، عضویت در هیئت مدیره و تشکلهای حرفه‌ای، تسلط به زبان‌های خارجی، تسلط به استانداردهای حسابداری ایران، تسلط به قوانین و مقررات مالی طبق آیین‌نامه صورت می‌گیرد.

بیشتر متغیرها، می‌توان گفت که همه متغیرها از توزیع مناسبی برخوردارند. همچنین بر اساس میزان کشیدگی و چولگی، متغیرها که در بازه قابل قبول (۲،۲-) قرار دارند و می‌توان گفت که همه متغیرها توزیع متقارن و نرمال دارند. نتایج در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرها و نرمال بودن داده‌ها

| متغیرها             | تعداد | چولگی | کشیدگی | میانگین | انحراف معیار | کمینه | بیشینه |
|---------------------|-------|-------|--------|---------|--------------|-------|--------|
| دین‌داری            | ۳۸۴   | ۱/۲۶۶ | ۰/۳۳۷  | ۳/۵۴۲   | ۰/۷۴۷        | ۱     | ۵      |
| کیفیت افشای اختیاری | ۳۸۴   | ۰/۸۴۷ | -۰/۴۰۹ | ۳/۶۲۷   | ۰/۶۷۶        | ۱     | ۵      |
| خودشیفتگی           | ۳۸۴   | ۰/۴۳۳ | ۰/۶۱۱  | ۳/۳۳۱   | ۰/۵۴۹        | ۱     | ۵      |

### آزمون‌های تشخیصی

با توجه به استفاده از معادلات پیشرفته ساختاری مبتنی بر رگرسیون خطی مرکب و استفاده از تحلیل داده‌های مقطعی در تعیین ارتباط بین مؤلفه‌های پژوهش، آزمون‌های تشخیصی جهت استفاده از این روش مورد بررسی قرار گرفت که عبارت‌اند از: ۱. نرمال بودن توزیع داده‌ها؛ ۲. آزمون مدل اندازه‌گیری (پایایی و روایی سازه‌ها در پرسش‌نامه)؛ ۳. آزمون مدل ساختاری و ۴. آزمون مدل کلی (تحلیل عاملی تأییدی جهت بررسی فرضیه‌ها).

### آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها

در این پژوهش از آزمون کولموگروف - اسمیرونوف برای آزمون نرمال بودن داده‌ها استفاده شده است. براساس نتایج آزمون کولموگروف - اسمیرونوف در تمامی موارد مقدار معناداری بزرگ‌تر از سطح خطای ۵ درصد به‌دست آمده است، بنابراین دلیلی برای رد فرض صفر که مبتنی بر توزیع نرمال داده‌هاست، وجود ندارد و توزیع داده‌ها نرمال است. در سطح ۹۵ درصد اطمینان نمی‌توان فرض نرمال بودن توزیع متغیرها را رد کرد که نتایج در جدول ۳ ارائه شده است.

جدول ۳. نتایج آزمون کولموگروف- اسمیرونوف

| عامل                | آماره Z | سطح معناداری | نتیجه |
|---------------------|---------|--------------|-------|
| دین‌داری            | ۰/۵۳۴   | ۰/۷۴۹        | نرمال |
| کیفیت افشای اختیاری | ۰/۴۶۵   | ۰/۷۶۸        | نرمال |
| خودشیفتگی           | ۰/۵۴۴   | ۰/۷۰۵        | نرمال |

### آزمون مدل اندازه‌گیری (پایایی و روایی سازه‌ها)

در معادلات ساختاری دو مدل بیرونی و درونی آزمون قرار می‌شود. آزمون مدل بیرونی جهت تعیین روایی و پایایی سازه‌ها و آزمون درونی جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش و با استفاده از مدل‌سازی یا تحلیل مسیر با استفاده از نرم‌افزار اسمارت‌پی‌ال‌اس انجام می‌شود (رسولی و ترابی، ۱۳۹۷). روایی هم‌گرا، میزان ارتباط و هم‌بستگی سؤال‌های یک متغیر با یکدیگر را آزمون می‌کند. پایایی (قابلیت اعتماد) بیانگر این نکته است که اگر در چند زمان مختلف پرسش‌نامه در بین جامعه آماری توزیع شود، بین نتایج حاصل اختلاف چندانی مشاهده نشود (هیر<sup>۱</sup>، ۱۳۹۵).

در روش معادلات ساختاری، جهت بررسی روایی هم‌گرا از شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) و جهت ارزیابی پایایی سنج‌ها از شاخص‌های آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی استفاده می‌شود. حداقل میزان قابل قبول برای بار عاملی هر یک از سنج‌ها برابر با ۰/۵ است و سنج‌هایی که بار عاملی آن‌ها کمتر از این میزان باشد، باید از فرایند آزمون کنار گذاشته شوند. با توجه به نتایج جدول ۴ مقدار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) همواره بزرگ‌تر از ۰/۵ است، بنابراین روایی هم‌گرا تأیید می‌شود. همچنین آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگ‌تر از ۰/۷ و همچنین مقدار پایایی ترکیبی (CR) که برازش درونی مدل را نیز نشان می‌دهد، بزرگ‌تر از ۰/۷ است؛ بنابراین پایایی ابزار پژوهش نیز تأیید می‌شود.

جدول ۴. خلاصه روایی و پایایی مدل پژوهش

| سازه                | روایی هم‌گرا (AVE) | پایایی ترکیبی (CR) | آلفای کرونباخ |
|---------------------|--------------------|--------------------|---------------|
| دین‌داری            | ۰/۸۱۸              | ۰/۹۱۱              | ۰/۸۳۸         |
| کیفیت افشای اختیاری | ۰/۷۹۴              | ۰/۷۸۶              | ۰/۸۴۵         |
| خودشیفتگی           | ۰/۷۶۵              | ۰/۷۳۳              | ۰/۷۱۱         |

برای سنجش روایی واگرا از معیار فورنل لارکر<sup>۱</sup> استفاده شد. معیار فورنل لارکر بیانگر هم بستگی پایین گویه‌های یک متغیر پنهان با سایر متغیرهای پنهان است. زمانی روایی واگرا در سطح قابل قبولی قرار دارد که ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده (AVE) هر سازه (قطر اصلی ماتریس)، بزرگ‌تر از مقادیر هم‌بستگی آن سازه با سازه‌های دیگر باشد (رسولی و ترابی، ۱۳۹۷). نتایج مربوط به سنجش روایی واگرا در جدول ۵، نشان می‌دهد که همه سازه‌ها براساس این معیار در بازه‌های مناسب قرار دارند.

جدول ۵. روایی واگرا بر اساس معیار فورنل لارکر

| دین‌داری            | کیفیت افشای اختیاری | خودشیفتگی |
|---------------------|---------------------|-----------|
| دین‌داری            | ۰/۹۰۴               |           |
| کیفیت افشای اختیاری | ۰/۸۹۱               | ۰/۸۸۶     |
| خودشیفتگی           | ۰/۸۷۴               | ۰/۷۵۶     |

### آزمون مدل ساختاری

بعد از آزمون مدل اندازه‌گیری و قبل از بررسی فرضیه‌های پژوهش، نوبت به آزمون مدل ساختاری پژوهش می‌رسد. برازش مدل ساختاری از طریق معیار ضریب تعیین<sup>۲</sup> ( $R^2$ )، عامل تورم واریانس<sup>۳</sup> ( $Q^2$ ) و نیکویی برازش و به عبارتی تکنیک حداقل مجزورات جزئی شاخص (GOF) و اندازه اثر ( $R^2$ ) است. ضریب تعیین تأثیر یک متغیر مستقل بر یک متغیر وابسته را بررسی می‌کند و مقادیر ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ برای این معیار بعنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در

1. Fornell-Larcker

2. R Square

3. Variance Inflation Factor

نظر گرفته می‌شود و هر چه این مقدار بیشتر باشد، بیانگر برازش بهتر مدل است. عامل تورم واریانس برای تشخیص هم‌خطی استفاده می‌شود. این شاخص بیانگر قدرت پیش‌بینی مدل در سازه‌های درون‌زاست. مقادیر بالای صفر (مقادیر مثبت) برای این ضریب نشان می‌دهد که مدل قدرت پیش‌بینی روابط و همچنین، متغیرهای مستقل توانایی پیش‌بینی متغیر وابسته را دارند (رسولی و ترابی، ۱۳۹۷). از شاخص GOF برای بررسی اعتبار یا کیفیت مدل PLS به‌صورت کلی استفاده می‌شود و مقادیر این شاخص بین صفر تا یک قرار دارد و سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی شده و مقدار نزدیک به ۱، گویای کیفیت بالای مدل است. اندازه اثر ( $F^2$ ) بر جهت و شدت رابطه بین دو متغیر دلالت دارد. به اعتقاد کوهن (۲۰۱۳) اگر مقدار این شاخص به ترتیب ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ باشد، شدت این رابطه را می‌توان ضعیف، متوسط و قوی تفسیر کرد (رسولی و ترابی، ۱۳۹۷). مقادیر ضریب تعیین، عامل تورم واریانس و اندازه اثر در جدول‌های ۶ و ۷ مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌کنند.

جدول ۶. شاخص‌های برازش مدل پژوهش

| GOF  | $Q^2$ | $R^2$ | روابط مدل                                                          |
|------|-------|-------|--------------------------------------------------------------------|
| ۰/۶۱ | ۰/۴۱  | ۰/۶۳  | تأثیر دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری                              |
|      |       | ۰/۶۱  | تأثیر دین‌داری بر خودشیفتگی مدیران                                 |
|      |       | ۰/۵۹  | تأثیر خودشیفتگی مدیران بر کیفیت افشای اختیاری                      |
|      |       | ۰/۵۷  | تأثیر خودشیفتگی مدیران بر رابطه بین دین‌داری و کیفیت افشای اختیاری |

ضرایب تعیین برای متغیرهای پژوهش مقادیر ۰/۶۳، ۰/۶۱، ۰/۵۹ و ۰/۵۷ به‌دست آمده است که مقدار بالا و قابل قبولی است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که عوامل مؤثر بر کیفیت افشای اختیاری، در مجموع توانسته‌اند حدود ۶۰ درصد از تغییرات این متغیر را تبیین کنند. مقدار شاخص  $Q^2$  مقدار ۰/۴۱ است که چون این مقدار مثبت و بالای صفر شده است، در نتیجه می‌توان استنباط کرد که این شاخص برازش مدل را تأیید می‌کند. مقدار شاخص GOF برای مدل پژوهش مقدار ۰/۶۱ به‌دست آمده که از حداکثر نمره این مقیاس ۰/۳۶ بالاتر است. بنابراین مدل از برازش قابل قبولی برخوردار است.

جدول ۷. اندازه اثر مدل ساختاری پژوهش

| متغیر مستقل                       | اندازه اثر ( $F^2$ ) | متغیر مستقل             | اندازه اثر ( $F^2$ ) |
|-----------------------------------|----------------------|-------------------------|----------------------|
| دین‌داری                          | ۰/۴۵                 | دین‌داری                | ۰/۱۱                 |
| خودشیفتگی                         | ۰/۳۳                 | متغیر وابسته: خودشیفتگی |                      |
| متغیر وابسته: کیفیت افشای اختیاری |                      |                         |                      |

براساس نتایج جدول ۷ تأثیرپذیری متغیر وابسته کیفیت افشای اختیاری از متغیر دین‌داری در سطح قوی و از متغیر خودشیفتگی در سطح متوسط قرار دارد. میزان تأثیرپذیری متغیر خودشیفتگی از دین‌داری نیز در سطح متوسط قرار دارد. در مجموع بررسی هر چهار شاخص برازش نشان می‌دهد که برازش مدل قوی و مورد تأیید است.

## آزمون مدل کلی (نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش)

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش در قالب بررسی مسیرهای مدل ارائه شده در جدول ۸ ارائه شده است. با توجه به بارهای عاملی، آماره تی و سطح معناداری می‌توان نتیجه گرفت که نشانگرها، ساختار عاملی مناسبی را جهت اندازه‌گیری سازه‌های مورد مطالعه در مدل پژوهش فراهم می‌کنند. جهت تأیید روابط مدل ساختاری، ضریب مسیر استاندارد شده فرضیه‌ها باید بزرگ‌تر از  $0/4$ ، سطح معناداری همه متغیرها کوچک‌تر از  $0/05$  و نیز آماره تی بزرگ‌تر از  $1/96$  باشد.

جدول ۸. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

| تأثیر     | مسیر فرضیه                                        | ضریب مسیر<br>(بار عاملی) | آماره t | سطح<br>معناداری | نتیجه |
|-----------|---------------------------------------------------|--------------------------|---------|-----------------|-------|
| مستقیم    | دین‌داری ← کیفیت افشای اختیاری                    | $0/77$                   | $4/522$ | $0/000$         | تأیید |
|           | دین‌داری ← خودشیفتگی مدیران                       | $0/57$                   | $5/121$ | $0/002$         | تأیید |
|           | خودشیفتگی ← کیفیت افشای اختیاری                   | $-0/65$                  | $2/128$ | $0/001$         | تأیید |
| غیرمستقیم | دین‌داری ← خودشیفتگی مدیران ← کیفیت افشای اختیاری | $0/49$                   | $3/659$ | $0/000$         | تأیید |

نتایج تحلیل مدل معادلات ساختاری در جدول ۸ نشان داد که برای فرضیه اول، مقدار معناداری مربوط به تأثیر دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری از مقدار  $1/96$  بزرگ‌تر و در سطح  $95\%$  معنادار است. همچنین ضریب مسیر استاندارد برابر با  $0/77$  است که تأثیر مثبت دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری را نشان می‌دهد؛ بنابراین فرضیه اول پژوهش با رابطه مستقیم و مثبت تأیید می‌شود.

در فرضیه دوم تأثیر مستقیم دین‌داری بر خودشیفتگی مدیران بررسی شده است. بر اساس یافته‌ها، مقدار معناداری حاصل از مقدار  $1/96$  بزرگ‌تر و در سطح  $95\%$  معنادار است. همچنین ضریب مسیر استاندارد برابر با  $0/57$  است که تأثیر مثبت دین‌داری بر خودشیفتگی مدیران را نشان می‌دهد؛ بنابراین فرضیه دوم پژوهش با رابطه مستقیم و مثبت رد نمی‌شود. در فرضیه سوم تأثیر مستقیم خودشیفتگی بر کیفیت افشای اختیاری بررسی شده که مقدار معناداری آن از مقدار  $1/96$  بزرگ‌تر و در سطح  $95\%$  معنادار است. همچنین ضریب مسیر استاندارد برابر با  $-0/65$  است که تأثیر منفی خودشیفتگی بر کیفیت افشای اختیاری را نشان می‌دهد؛ بنابراین فرضیه سوم با رابطه مستقیم و منفی تأیید می‌شود.

در فرضیه چهارم نقش میانجی خودشیفتگی مدیران بر رابطه بین دین‌داری و کیفیت افشای اختیاری بررسی شده است. مقدار معناداری مربوط به تأثیر دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری در شرایطی که مدیران دچار خودشیفتگی هستند، از  $1/96$  بزرگ‌تر و در سطح  $95\%$  معنادار است. همچنین ضریب مسیر استاندارد برابر با  $0/49$  است که نشان می‌دهد اثر منفی خودشیفتگی در سایه دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری تأثیری ندارد. به عبارتی مدیران خودشیفته با تمسک بر دین‌داری، قادرند این اختلال رفتاری را مهار و از بروز آثار منفی آن بر عملکرد و تصمیمات خود پیشگیری کنند؛ بنابراین فرضیه سوم پژوهش با رابطه غیرمستقیم و مثبت رد نمی‌شود.

## بحث و نتیجه‌گیری

بررسی ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که انتخاب میزان و محتوا در افشای داوطلبانه اطلاعات به تصمیم‌ها، نگرش‌ها و مشوق‌های مدیریتی مربوط می‌شود. یکی از مشوق‌های رفتاری بسیار مهم، دین‌داری است که بر تصمیم‌های مدیران تأثیر بسزایی دارد. دین‌داری ضمن بروز رفتارهای اخلاقی، نقش عمده‌ای در محدود کردن رفتار فرصت‌طلبانه مدیران ایفا می‌کند. این موضوع در محیط‌های قانونی ضعیف‌تر و همچنین، در حوزه گزارشگری مالی که انعطاف‌پذیری استانداردها و قوانین می‌تواند رفتار فرصت‌طلبانه مدیران را تشدید کند، بیشتر عینیت می‌یابد. براین اساس، در فرضیه اول پژوهش تأثیر دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات مورد بررسی واقع شد. از سویی، برخی عوامل رفتاری مانند پدیده خودشیفتگی نیز در بین مدیران باعث جهت‌دهی به تصمیم‌گیری آنان می‌شود. مدیران خودشیفته اهمیتی برای قوانین و دستورالعمل‌ها قائل نیستند و برای برآوردن منافع شخصی خود، با استفاده از روش‌های مختلف، سعی می‌کنند تا افشای اطلاعات اختیاری را کاهش دهند. براین اساس در فرضیه دوم پژوهش تأثیر دین‌داری بر خودشیفتگی مدیران و در فرضیه سوم پژوهش تأثیر خودشیفتگی مدیران بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات بررسی شد. از سوی دیگر با توجه به تأثیر دین‌داری بر رفتار و عملکرد مدیران، بر اساس ادبیات پژوهش، انتظار می‌رود خودشیفتگی مدیران در سایه التزام به دین‌داری آنان بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات تأثیر معکوس و مثبت داشته باشد که مبنای تدوین فرضیه چهارم بود. براین اساس مدل مفهومی پژوهش طبق شکل ۱ ترسیم شد.

نتایج آزمون فرضیه اول در جدول ۸ با مقدار معناداری  $4/522$  که بزرگ‌تر از  $1/96$  در سطح  $95\%$  معناداری است و با ضریب مسیر استاندارد برابر با  $0/77$ ، نشان داد که دین‌داری بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات تأثیر مثبت و معناداری دارد. دین‌داری به‌عنوان یک اصل غیررسمی، عامل محرک رفتاری قوی در مدیران خواهد بود که بر جهت‌دهی تصمیمات مدیران رنگ و بوی ارزشی و اخلاقی می‌دهد. براین اساس در حوزه گزارشگری مالی، میزان و محتوای افشای اختیاری اطلاعات (کیفیت افشا) تحت تأثیر دین‌داری مدیران بهبود قابل قبولی خواهد داشت. نتایج فرضیه اول هم‌سو با نتایج خوشبخت، تأثیری نقدی و زینلی (۱۴۰۱)، کارگر کام‌وار و همکاران (۲۰۲۳)، آدلپ، روفای و بلو (۲۰۲۳) نشان داد که دین‌داری علاوه بر تضعیف رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران، رفتارهای اخلاقی و انسان‌دوستانه آن‌ها را تقویت می‌کند و براساس نتایج عبدالسلام و همکاران (۲۰۲۱)، مخاطره اخلاقی ناشی از هزینه نمایندگی را در رابطه با افشای اطلاعات کاهش می‌دهد. از طرفی هم‌سو با مله و فونترو دونا (۲۰۱۷) نقش رویکرد اسلامی در بُعد دین‌داری که مبنای تدوین پرسش‌نامه بود، تأیید می‌شود. همچنین نتایج فرضیه اول ضمن رد نتایج پژوهش محمدی و فخاری (۱۳۹۵) و تأیید نتایج پژوهش سالم و همکاران (۲۰۲۳) نشان داد که دین‌داری مدیران، کیفیت افشای اختیاری اطلاعات را به‌دنبال خواهد داشت.

نتایج آزمون فرضیه دوم در جدول ۸ با مقدار معناداری  $5/121$  که بزرگ‌تر از مقدار  $1/96$  در سطح  $95\%$  معناداری است و با ضریب مسیر استاندارد برابر با  $0/57$ ، نشان داد که دین‌داری بر خودشیفتگی مدیران تأثیر مثبت و معناداری دارد. دین‌داری یک محرک ارزشی، اخلاقی مؤثر بر رفتار مدیران خواهد بود که اختلال‌های رفتاری آنان را تحت الشعاع قرار خواهد داد. براین اساس خودشیفتگی مدیران در سایه دین‌داری مهار خواهد شد. نتایج فرضیه دوم هم‌سو با نتایج زارع و ترخونی (۱۴۰۱)، کارگر کامور و همکاران (۲۰۲۳)، آدلپ و همکاران (۲۰۲۳) نشان داد که دین‌داری با تقویت ارزش‌های اخلاقی، سبب مهار رذایل اخلاقی از جمله خودشیفتگی مدیران خواهد شد.

نتایج آزمون فرضیه سوم در جدول ۸ با مقدار معناداری  $2/128$  که بزرگ‌تر از مقدار  $1/96$  در سطح ۹۵ درصد معناداری است و با ضریب مسیر استاندارد برابر با  $-0/65$ ، نشان داد که خودشیفتگی مدیران تأثیر منفی و معناداری بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات دارد. مدیران با رفتارهای مبتنی بر روان‌شناسی شناختی مانند خودشیفتگی، با استفاده از انعطاف‌پذیری استانداردها، روش‌ها و رویه‌های حسابداری سعی در کاهش افشای اطلاعات اختیاری به ذی‌نفعان شرکت می‌کنند تا بدین صورت با خوب و کارا جلوه دادن عملکرد سازمان در راستای منافع خود، اعتماد آنان را در کوتاه‌مدت جلب کنند. نتایج فرضیه سوم با روش معادلات ساختاری منطبق با نتایج مشایخ و همکاران (۱۳۹۹) است که با روش رگرسیون چندمتغیره بررسی شده و هم‌سو با نتایج ایزی و همکاران (۱۳۹۷)، مارکوئیز و همکاران (۲۰۱۹) است.

نتایج آزمون فرضیه چهارم در جدول ۸ با مقدار معناداری  $3/659$  که بزرگ‌تر از مقدار  $1/96$  در سطح ۹۵ درصد معناداری است و با ضریب مسیر استاندارد برابر با  $0/49$ ، نشان داد که خودشیفتگی مدیران، به‌عنوان متغیر میانجی، به‌واسطه تأثیر مثبتی که از دین‌داری می‌پذیرد، بر کیفیت افشای اختیاری اطلاعات تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین دین‌داری طبق نظریه اخلاق دینی به‌عنوان منشأ و محرک اخلاقی، با کنترل پدیده خودشیفتگی، پیامدهای منفی آن را مهار می‌کند و نه تنها تأثیر منفی خودشیفتگی مدیران بر کیفیت افشای داوطلبانه اطلاعات را خنثی می‌کند، بلکه تأثیر مثبت نیز می‌گذارد. از این‌رو خوششیفتگی مدیران، به‌عنوان یک رفتار غیراخلاقی و فرصت‌طلبانه در سایه دین‌داری، تأثیری متفاوت از نقش واقعی خود بر افشای داوطلبانه اطلاعات که تأثیری منفی است، خواهد گذاشت. با توجه به اینکه دین در شکل‌گیری رفتارهای انسانی مؤثر است و منبع رفتار اخلاقی محسوب می‌شود، می‌تواند بر رفتارهای مبتنی بر روان‌شناسی شناختی از جمله خودشیفتگی، خودخواهی، رفتار فرصت‌طلبانه و بیش‌اعتمادی مدیران، به‌طور مثبت تأثیرگذار باشد و از این‌گذر بر تصمیم‌ها و عملکرد آنان نیز مؤثر واقع شود. به عبارتی دین‌داری با بروز رفتارهای اخلاقی ظهور می‌یابد و عملکرد مدیران را با رفتار اخلاقی مرتبط می‌کند. براین اساس دین‌داری با تأثیر مثبت بر خودشیفتگی مدیران به‌عنوان متغیر میانجی، از این جنبه که هم مدیران را از عدم افشای اطلاعات اختیاری در راستای کسب منافع شخصی باز می‌دارد و هم کیفیت افشای اختیاری اطلاعات را نیز به‌دنبال خواهد داشت با نتایج پژوهش کارگر کامور و همکاران (۲۰۲۳)، عبدالسلام و همکاران (۲۰۲۱) هم‌سو است. آن‌ها نیز نشان دادند که دین‌داری، ضعف اخلاقی ناشی از ویژگی‌های رفتاری مدیران را پر نموده و عملکرد آنان را تحت الشعاع قرار می‌دهد.

در این ارتباط پیشنهاد می‌شود در انتخاب و گزینش مدیران مالی از معیارهای ایمان، تقوا و یقین (باور قلبی) به‌عنوان شاخص‌های اصلی دین‌داری در پژوهش حاضر استفاده شود؛ بدین صورت که اگر مدیر پیشنهادی از کارکنان سازمان است، با ارزیابی عملکرد گذشته فرد براساس شاخص‌های پرسش‌نامه دین‌داری پژوهش حاضر، دین‌داری فرد مورد ارزیابی واقع شود و چنانچه فرد یا مدیر پیشنهادی سابقه عملکردی ندارد و تازه برای موقعیت معرفی شده است با مصاحبه تخصصی و براساس شاخص‌های پژوهش حاضر، دین‌داری متقاضی سنجیده شود؛ زیرا با به‌کارگیری مدیران دین‌دار، نه تنها عملکرد مدیران با رویکرد اخلاقی بهبود می‌یابد، بلکه شکاف حاصل از تضاد منافع میان مدیران و مالکان و سایر ذی‌نفعان حذف خواهد شد که ثمره نهایی آن، افشای با کیفیت اطلاعات اختیاری است. همچنین به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود با توجه به اهمیت دوسویه عامل انسانی و ساختار حسابداری در ایجاد سیستم‌های حسابداری، در بُعد

عاملیت که تحت تأثیر اعتقادات، ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری است، به عوامل تأثیرگذار مانند دین‌داری و شاخص‌های اخلاقی ناشی از آن توجه بیشتری داشته باشند. عاملیت به غیر از عوامل اجرایی که در چارچوب مدیران انتخابی مورد پیشنهاد واقع شدند، می‌تواند عوامل قانون‌گذار و استانداردگذاران را نیز شامل شود که با توجه به یافته‌های پژوهش، دین‌داری این عوامل نیز می‌تواند مسبب تحولات اخلاقی ساختارهای حسابداری شود؛ زیرا براساس رابطه دوسویه عاملیت و ساختار طبق تئوری ساخت‌یابی، نظام حسابداری در این تعامل تولید و بازتولید خواهد شد. این موضوع هم‌سو با پژوهش محمدی و همکاران (۱۴۰۲)، کارکرد معرفتی حسابداری در راستای افزایش شفافیت و حفاظت از حقوق ذی‌نفعان را به شکلی منطقی و تئوریک تبیین میکند.

مهم‌ترین محدودیت‌های این پژوهش، مربوط به روش اندازه‌گیری و گردآوری داده‌هاست که از پرسش‌نامه استفاده می‌شود. در حوزه آزمون‌های سنجش دین‌داری و گرایش‌های دینی از حیث نظری، فرایند مقیاس و ابزار سنجش، انجام آزمون و تفسیر نتایج آزمون، مستلزم پذیرش فرض‌هایی است که نه تنها بدیهی نیستند، بلکه نمی‌توان با استناد به دلایل عقلی و تجربی به سادگی آن‌ها را پذیرفت. بر همین اساس همواره جای چون و چرا و نقد و بررسی ابزارهای مقیاس، سنجش و نتایج حاصله از آزمون‌ها وجود دارد و انتظار دستیابی به اجماع کامل در این زمینه انتظاری دور یا حتی دست‌نیافتنی است؛ اما از حیث عملی نکته‌ای که در پژوهش حاضر به آن استناد شده استفاده، از پرسش‌نامه مستند بر آیات و روایات و همچنین استفاده از نمونه حرفه‌ای با سابقه اجرایی در جامعه مورد مطالعه است که نویسندگان با این مبنا سعی در کاهش حداکثری محدودیت‌های پژوهش داشته‌اند.

## تقدیر و تشکر

از کلیه افرادی که با مشارکت و مشاوره در طراحی پرسش‌نامه و تکمیل آن همکاری نمودند، سپاسگزاری می‌شود.

## منابع

- احمدپور، احمد؛ حاجیه، زهره و چناری بوکت، حسن (۱۳۹۶). کیفیت افشا و پاداش مدیریت. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۷(۱)، ۴۳-۶۱.
- اعتمادی، حسین و خلیل‌پور، مهدی (۱۳۹۱). ارزیابی کیفیت افشای اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار با استفاده از رویکرد فازی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۱(۲)، ۱۱۵-۱۲۲.
- افلاطونی، عباس؛ خطیری، محمد و بیرالوند، یاسر (۱۴۰۰). تأثیر کیفیت افشای اطلاعاتی مالی بر عملکرد واقعی شرکت. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۴(۴۰)، ۹۷-۱۱۰.
- ایزی، رویا؛ گرکز، منصور؛ سعیدی، پرویز و معطوفی، علیرضا (۱۳۹۷). ارائه مدل کیفیت افشای اطلاعات حسابداری مبتنی برتحلیل رفتار مالی مدیران (دیدگاه روان‌شناسی شناختی). دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۷)، ۶۳-۸۲.
- بذرافشان، وجیهه؛ بذرافشان، آمنه و صالحی، مهدی (۱۳۹۷). بررسی تأثیر خودشیفتگی مدیران بر کیفیت گزارشگری مالی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۴)، ۴۵۷-۴۷۸.

پورحیدری، امید و فروغی، عارف (۱۳۹۸). بررسی تأثیر نفوذ مدیرعامل بر کیفیت افشای اطلاعات حسابداری. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۶ (۶۱)، ۲۷-۵۳.

تمیمی آمدی، عبدالواحد (۱۳۸۵). *غررالحکم*، ترجمه سید حسن شیخ‌الاسلامی، قم، انتشارات انصاریان.

حسینی الاصل، محسن و جهانشاد، آریتا (۱۳۹۸). ضرورت گسترش سطح افشا و توسعه گزارش‌های مالی در بستر حسابداری اسلامی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)*، ۱۱ (۴۴)، ۲۱۷-۲۴۹.

خانی، عبدالله و میرباقری رودباری، سیده آمنه (۱۳۹۱). تأثیر آستانه اهمیت و انگیزه‌های اختیاری مدیران بر افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۹ (۶۷)، ۵۵-۷۲.

خواجوی، شکرالله؛ دهقانی سعدی، علی اصغر و گرامی شیرازی، فرزاد (۱۳۹۵). تأثیر خودشیفتگی مدیران بر مدیریت سود و عملکرد مالی. *مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز*، ۸ (۲)، ۱۲۳-۱۴۹.

خوشبخت، اسماعیل؛ ثانی نقندری، امیرحسین و زینلی، حدیث (۱۴۰۱). دین‌داری، اخلاق حرفه‌ای حسابداران و تقلب‌های گزارشگری مالی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۴ (۵۳)، ۲۲۳-۲۵۴.

دارابی، رویا؛ چناری بوکت، حسن و محمودی خاتمی، مرجان (۱۳۹۵). کیفیت افشا و پیامد اقتصادی اطلاعات حسابداری. *حسابداری مدیریت*، ۹ (۳۱)، ۵۱-۶۳.

دیانتی دیلمی، زهرا؛ منطقی، خسرو و مشهدی، سیده پریسا (۱۳۹۵). بررسی ضرورت حسابداری اسلامی: از دید خبرگان دانشگاهی. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۱ (۱)، ۱-۲۴.

ربیعی، خدیجه؛ مهرانی، کاوه و تحریری، آرش (۱۳۹۹). تدوین مدل ارزیابی کیفیت افشای اختیاری. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۹ (۳۵)، ۱۸۷-۲۰۶.

رحمانی، علی و بشیری منش، نازنین (۱۳۹۶). محرک‌های افشای اختیاری در بازار سرمایه ایران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۴ (۵۶)، ۱-۳۲.

رسولی، نسرين و ترابی، محمد امین (۱۳۹۷). *گام به گام با پی ال اس*. تهران: پویندگان دانش.

زارع، ایمان و ترخونی، بهارک (۱۴۰۱). بررسی تأثیر معادباوری بر کیفیت پاسخ‌گویی در نظام حسابداری. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۷ (۱۴)، ۴۳۵-۴۶۷.

زارع، ایمان؛ ترک زاده ماهانی، علی و مؤمنی، فاطمه (۱۴۰۲). تبیین کیفیت افشا با محوریت تئوری ساخت یابی از منظر اسلام. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۳ (۳)، ۹۹-۱۳۲.

سپاسی، سحر و حسینی، حسن (۱۳۹۵). رابطه باورهای دینی مدیران با رفتار مدیریت سود. *دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۱۱ (۲)، ۱۷-۴۰.

شکرکن، حسین، مهرابی زاده هنرمند، مهناز و نوین نام، غلام عباس (۱۳۸۰). بررسی رابطه ویژگی‌های شخصیتی و سبک‌های رهبری مدیران. *علوم تربیتی و روان‌شناسی*، ۸ (۳ و ۴)، ۸۷-۱۰۶.

صفاری نیا، مجید؛ شقاقی، فرهاد و ملکی، بهرام (۱۳۹۱). بررسی مقدماتی ویژگی‌های روان‌سنجی پرسش‌نامه شخصیت خودشیفته (NPI-40). *مطالعات روان‌شناسی بالینی*، ۲ (۸)، ۷۱-۹۲.

- غلامی جمکرانی، رضا؛ نیکومرام، هاشم و رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۲). ضرورت چارچوب نظری گزارشگری مالی با رویکرد اسلامی از منظر خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی. *پژوهش‌های مالی/اسلامی*، ۳(۱)، ۷۲-۳۵.
- محمدی، جواد و فخاری، حسین (۱۳۹۵). تأثیر خودکنترلی و تعهدات دینی مدیران مالی بر کیفیت افشای اطلاعات. *حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۱(۲)، ۴۱-۶۳.
- محمدی، فرزانه؛ صفری گرایلی، مهدی؛ عرب زاده، میثم و فرزین فر، علی اکبر (۱۴۰۲). طراحی مدل علل زمینه‌ای ایجادکننده حسابداری خلاقانه. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۰(۳)، ۵۳۲-۵۵۹.
- مدینه، سید محسن و زارع، ایمان (۱۴۰۲). تأثیر باورهای دینی بر تردید حرفه‌ای و ارزیابی حسابرسان از خطر تحریف با اهمیت: رویکرد مراتب دین‌داری از منظر اسلام. *مجله دانش حسابداری*، ۱۴(۴)، ۱۱۱-۱۳۲.
- مشایخ، شهناز؛ حبیب زاده، ملیحه و حسن‌زاده کوچو، محمود (۱۳۹۹). تأثیر خودشیفتگی مدیران بر افشای اختیاری اطلاعات شرکت‌ها. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۴)، ۶۴۹-۶۷۱.
- مکارم شیرازی، ناصر و دیگران (۱۳۷۴). *تفسیر نمونه*، تهران، دارالکتب الاسلامیه.
- منگنه‌چی، حجت (۱۳۹۰). *دعای مکارم/الاخلاق در پرتو قرآن و حدیث دریافت‌هایی از دعای بیستم صحیفه سجاده، قم، مرکز بین‌المللی ترجمه و نشر المصطفی (ص)*.
- مهدوی، غلامحسین؛ بهمنی، رضا و نمازی، نویدرضا (۱۴۰۱). نقش میانجیگری رفتار ناکارآمد حسابرس در تبیین رابطه بین دین‌داری و تعهد حرفه‌ای با کیفیت حسابرسی. *دوفصلنامه حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۷(۱۳)، ۱۱۷-۱۵۳.
- هیر، جوزف (۱۳۹۵). *مدل‌سازی معادلات ساختاری (عادل آذر، مترجم)*، تهران: نگاه دانش.

## References

- Abdelsalam, O., Chantziaras, A., Ibrahim, M. & Omoteso, K. (2021). The impact of religiosity on earnings quality: International evidence from the banking sector. *The British Accounting Review*, 53(6), 100957.
- Adelopo, I., Rufai, I. & Bello, M. (2023). Financial Accountability and Religious Sentiments: The case of Sukuk Bond. *Journal of Business Ethics*, 182, 397-420.
- Adhikari, B. K. & Agrawal, A. (2016). Does local religiosity matter for bank risk-taking? *Journal of Corporate Finance*, 38, 272-293.
- Aflatoni, A., Khatiri, M. & Beiravand, Y. (2021). The effect of the quality of financial information disclosure on the actual performance of the company. *Journal of Accounting and Management Vision*, 4(40), 97-110. (in Persian)
- Ahmadpour, A., Hajiha, Z. & Chenari, H. (2017). Disclosure Quality and Management Bonus. *Empirical Research in Accounting*, 7(1), 43-61. doi: 10.22051/jera.2017.7534.1073 (in Persian)
- Anginer, D., Demirgüç-Kunt, A. & Mare, D. S. (2018). Bank capital, institutional environment and systemic stability. *Journal of Financial Stability*, 37, 97-106.

- Anis, R., Fraser, I. & Hussainey, K.H. (2012). A New Measure for Disclosure Quality. *Journal of Financial Economics*, 1-45.
- Bazrafshan, W., Bazarafshan, A. & Salehi, M. (2017). Examining the effect of managers' narcissism on the quality of financial reporting. *Accounting and Auditing Reviews*, 25(4), 457-478. (in Persian)
- Callen, J. L. & Fang, X. (2015). Religion and stock price crash risk. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 50(1-2), 169-195.
- Cantrell, B.W. & Yust, C.G. (2018). The relation between religiosity and private bank outcomes. *Journal of Banking & Finance*, 91, 86-105.
- Chen, F., Chen, X., Tan, W. & Zheng, L. (2020). Religiosity and cross-country differences in trade credit use. *Accounting & Finance*, 60, 909-941.
- Chen, S., Miao, B. & Shevlin, T.J. (2015). A New Measure of Disclosure Quality: The Level of Disaggregation of Accounting Data in Annual Reports. *Journal of Accounting Research*, 53(5), 27-41.
- Chircop, J., Fabrizi, M., Ipino, E. & Parbonetti, A. (2017). Does branch religiosity influence bank risk-taking? *Journal of Business Finance & Accounting*, 44(1-2), 271-294.
- Connelly, B. L., Certo, S. T., Ireland, R. D. & Reutzel, C. R. (2011). Signaling theory: A review and assessment. *Journal of management*, 37(1), 39-67.
- Cui, J., Jo, H. & Velasquez, M. G. (2015). The influence of Christian religiosity on managerial decisions concerning the environment. *Journal of Business Ethics*, 132, 203-231.
- Cui, J., Jo, H. & Velasquez, M. G. (2019). Christian religiosity and corporate community involvement. *Business Ethics Quarterly*, 29(1), 85-125.
- Darabi, R., Chenari Buket, H., Mahmoudi Khatami, M. (2015). Disclosure quality and economic consequences of accounting information. *Management Accounting*, 9(31), 51-63. (in Persian)
- Di Giuli, A. & Kostovetsky, L. (2014). Are red or blue companies more likely to go green? Politics and corporate social responsibility. *Journal of financial economics*, 111(1), 158-180.
- Dianti Dilmi, Z., Manteghi, Kh., Mashhadhi, S.P. (2016). Examining the necessity of Islamic accounting: an academic view. *Journal of Value & Behavioral Accounting*, 1(1), 1-24. (in Persian)
- Durkheim, E. (1965). *The elementary forms of the religious life* [1912], p 414.
- Dyreng, S. D., Mayew, W. J. & Williams, C. D. (2012). Religious social norms and corporate financial reporting. *Journal of Business Finance & Accounting*, 39(7-8), 845-875.
- Eriksson, L. M. J. (2015). Social norms theory and development economics. *World Bank Policy Research Working Paper*, (7450).
- Etamadi, H., Khalilpour, M. (2011). Assessing the quality of information disclosure of companies admitted to the stock exchange using the fuzzy approach. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 1(2), 115-122. (in Persian)

- Forbes, S. J., Lederman, M. & Wither, M. J. (2018). Quality Disclosure when Firms Set their Own Quality Targets. *International Journal of Industrial Organization*, 61(3), 1- 36.
- Gholami Jamkarani, R., Nikumram, H., Rahnama Roudpashti, F. (2012). The necessity of the theoretical framework of financial reporting with an Islamic approach from the perspective of professional and academic experts. *Islamic Financial Research*, 3(1), 35-72. (in Persian)
- Glover, R.J. (1997). Relationships in moral reasoning and religion among members of conservative, moderate, and liberal religious groups. *The journal of social psychology*, 137(2), 247-254.
- Gokcekus, O. & Ekici, T. (2020). Religion, religiosity, and corruption. *Review of Religious Research*, 62(4), 563-581.
- Graham, J. R., Harvey, C. R. & Rajgopal, S. (2005). The economic implications of corporate financial reporting. *Journal of accounting and economics*, 40(1-3), 3-73.
- Hambrick, D. C. & Mason, P. A. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. *Academy of management review*, 9(2), 193-206.
- Khoshbakht, E., Taebi Noghondari, A.H. & Zeinali, H. (2022). Religiosity, Professional Ethics of Accountants and Financial Reporting Fraud. *Financial Accounting and Auditing Researches*, 14(53), 223-253. (in Persian)
- Hassan, Nasr, T. (2010). *corporate social responsibility disclosure:an examination of framework of determinants and consequences*. Doctoral thesis, Durham University. Available at Durham E-Theses Online: <http://etheses.dur.ac.uk/480/>
- Healy, P. M. & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 405-440.
- Healy, P. & Palepu, K. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure and the capital markets: A review of empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics* 31, 405-440.
- Heitzman, S., Wasley, C. & Zimmerman, J. (2010). The joint effects of materiality thresholds and voluntary disclosure incentives on firms' disclosure decisions. *Journal of accounting and economics*, 49(1-2), 109-132.
- Heyer, J. (2015). *Structural equation modeling* (Adel Azar, Trans.). Tehran: Negha Danesh. (in Persian)
- Hilary, G. & Hui, K.W. (2009). Does religion matter in corporate decision making in America? *Journal of financial economics*, 93(3), 455-473.
- Hosseini al-Asal, M. & Jahanshad, A. (2018). The necessity of expanding the level of disclosure and development of financial reports in the context of Islamic accounting. *Financial accounting and auditing research (Financial accounting and auditing research)*, 11(44), 217-249. (in Persian)
- Izi, R., Gerkaz, M., Saeedi, P. & Matofi, A. (2017). Presenting the accounting information disclosure quality model based on the analysis of managers' financial behavior (cognitive

- psychology perspective). *Management accounting and auditing knowledge*, 7(27), 63-82. (in Persian).
- Kargarkamvar, N., khanmohammadi, M., Yazdani, S. & Moradi, Z. (2023). Investigating the Effect of Religious Orientation on Decision Making Approach of Financial Managers. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, 8(29), 117-131.
- Kennedy, E. J. & Lawton, L. (1998). Religiousness and business ethics. *Journal of business ethics*, 17(2), 163-175.
- Khajavi, S., Dehghani Sa'di, A. & Gerami Shirazi, F. (2017). CEO narcissism impacts on earnings management and financial performance. *Journal of Accounting Advances*, 8(2), 123-149. doi: 10.22099/jaa.2017.4052 (in Persian)
- Khani, A. & Mirbagheri Roudbarei, A. (2012). The Effects of Materiality Threshold and Managers' Voluntary Incentives on Disclosure of Information in the Financial Statement of Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Review*, 19(67), 55-72. doi: 10.22059/acctgrev.2012.28797 (in Persian)
- Kohlberg, L. (1987). The psychology of moral development. *Ethics*, New York, 97(2).
- Kutcher, E. J., Bragger, J. D., Rodriguez-Srednicki, O. & Masco, J. L. (2010). The role of religiosity in stress, job attitudes, and organizational citizenship behavior. *Journal of business ethics*, 95, 319-337.
- Leuz, C. & Verrecchia, R. E. (2000). The economic consequences of increased disclosure. *Journal of accounting research*, 38, 91-124.
- Leventis, S., Dedoulis, E. & Abdelsalam, O. (2018). The impact of religiosity on audit pricing. *Journal of Business Ethics*, 148, 53-78.
- Lins, K. V., Servaes, H. & Tamayo, A. (2017). Social capital, trust, and firm performance: The value of corporate social responsibility during the financial crisis. *The Journal of Finance*, 72(4), 1785-1824.
- Ma, L., Wang, X. & Zhang, C. (2022). Does religion shape corporate cost behavior? *Journal of Business Ethics*, 170, 835-855.
- Mahdavi, Gh., Bahmani, R. & Namazi, N. (2022). The mediating role of ineffective auditor behavior in explaining the relationship between religiosity and professional commitment with audit quality. *Two Quarterly Journals of Value and Behavioral Accounting*, 7 (13), 117-153. (in Persian)
- Makarem Shirazi, N. & others (1996). *Exemplary interpretation*, Tehran, Dar al-Kitab al-Islamiya. (in Persian)
- Manganehchi, H. (2013). *Dua Makarem al-Akhlaq in the light of Quran and Hadith, findings from the 20th Dua of Sahifa Sajjadiyeh*, Qom, Al-Mustafa International Translation and Publishing Center (PBUH). (in Persian)
- Marquez-Illescas, G., Zebedee, A. A. & Zhou, L. (2019). Hear me write: does CEO narcissism affect disclosure? *Journal of business ethics*, 159, 401-417.
- Mashaikh, Sh., Habibzadeh, M. & Hassanzadeh Kocho, M. (2019). The effect of managers' narcissism on companies' voluntary information disclosure. *Accounting and Auditing Reviews*, 27(4), 671-649. (in Persian)

- Mazar, N., Amir, O. & Ariely, D. (2008). The dishonesty of honest people: A theory of self-concept maintenance. *Journal of marketing research*, 45(6), 633-644.
- McDaniel, S. W., & J. J. Burnett. (1990). Consumer religiosity and retail store evaluative criteria. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 18(2), 101-112.
- McGuire, S. T., Omer, T. C. & Sharp, N. Y. (2012). The impact of religion on financial reporting irregularities. *The Accounting Review*, 87(2), 645-673.
- Medineh, S.M. & Zare, I. (2024). The effect of religious beliefs on professional skepticism and auditors' assessment of the risk of material misstatement: the approach of degrees of religiosity from the perspective of Islam. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(4), 111-132. (in Persian)
- Melé, D. & Fontrodona, J. (2017). Christian ethics and spirituality in leading business organizations: Editorial introduction. *Journal of business ethics*, 145(4), 671-679.
- Mohammadi, F., Safari Graili, M., Arabzadeh, M. & Farzin Far, A.A. (2023). Designing a model of underlying causes that create creative accounting. *Accounting and Auditing Reviews*, 30(3), 559-532. (in Persian)
- Mohammadi, J. & Fakhari, H. (2015). The effect of self-control and religious obligations of financial managers on the quality of information disclosure. *Value and behavioral accounting*, 1 (2), 63-41. (in Persian)
- North, D.C. (1990). *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge University Press, Cambridge.
- Oh, F. D. & Shin, D. (2020). Religion and corporate disclosure quality. *Hitotsubashi Journal of Economics*, 61(1), 20-37.
- Penman, S. H. (2003). *Financial statement Analysis and Security Valuation*, MC Graw Hill.
- Piesse, J., Strange, R. & Toonsi, F. (2012). Is there a distinctive MENA model of corporate governance? *Journal of Management & Governance*, 16(4), 645-681.
- Platonova, E., Asutay, M., Dixon, R. & Mohammad, S. (2018). The impact of corporate social responsibility disclosure on financial performance: Evidence from the GCC Islamic banking sector. *Journal of Business Ethics*, 151(2), 451-471.
- Pourheidari, O. & Foroghi, A. (2018). Investigating the effect of CEO influence on the quality of accounting information disclosure. *Empirical Studies of Financial Accounting*, 16(61), 27-53. (in Persian)
- Qian, X., Cao, T. & Cao, C. (2018). Institutional environment and bank loans: Evidence from 25 developing countries. *Corporate Governance: An International Review*, 26(2), 84-96.
- Rabiei, Kh., Mehrani, K. & Tahriri, A. (2019). Formulation of optional disclosure quality assessment model. *Management accounting and auditing knowledge*, 9(35), 187-206. (in Persian)
- Rahmani, A., Bashiri Manesh, N. (2016). Drivers of voluntary disclosure in Iran's capital market. *Empirical Studies of Financial Accounting*, 14(56), 1-32. (in Persian)
- Rasouli, N. & Torabi, M.A. (2017). *Step by step with PLS*. Tehran: Poyndange Danesh. (in Persian)

- Rosario, P.M. & White, R.M. (2005). The Narcissistic Personality Inventory: Test Reteststability and Internal Consistency. *Personality and Individual Differences*, 39 (6), 1075-1081.
- Saffarinia, M., Shaqaqi, F. & Maleki, B. (2012). A Preliminary Investigation of Psychometric Properties of Narcissistic Personality Inventory (NPI-4). *Clinical Psychology Studies*, 2(8), 71-92. (in Persian)
- Salem, R., Ezeani, E. & Song, X. (2023). The relationship between religiosity and voluntary disclosure quality: a cross-country evidence from the banking sector. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 60(3), 983-1023.
- Sepasi, S. & Hoseni, H. (2015). The relationship between managers' religious beliefs and profit management behavior. *Two Quarterly Journals of Value and Behavioral Accounting*, 1(2), 17-40. (in Persian).
- Shokrkon, H., Meharbizadeh Honarmand, M., & Novinnam, G. (2002). Investigating the relationship between personality traits and leadership styles of managers. *Journal of Educational Sciences*, 8(2), 87-106. doi: 10.22055/edus.2002.16612. (in Persian)
- Shroff, N., Sun, A. X., White, H. D. & Zhang, W. (2013). Voluntary disclosure and information asymmetry: Evidence from the 2005 securities offering reform. *Journal of Accounting Research*, 51(5), 1299-1345.
- Tamimi Amadi, A. (2015). *Gharra al-Hekam* (Seyyed Hasan Sheikh al-Islami, Trans.). Qom, Ansarian Publishing House. (in Persian).
- Vitell, S. J. (2009). The role of religiosity in business and consumer ethics: A review of the literature. *Journal of Business Ethics*, 90, 155-167.
- Wajdi Dusuki, A. (2008). Understanding the objectives of Islamic banking: a survey of stakeholders' perspectives. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 1(2), 132-148.
- Walker, A. G., Smither, J. W. & DeBode, J. (2012). The effects of religiosity on ethical judgments. *Journal of business ethics*, 106(4), 437-452.
- Wang, Y. Jun, G.U. & Chen, H. (2007). Auditing Quality and Accounting Information Transparency, Evidence From Listed Companies in China. *Journal of Accounting Research*, 54, 459-474.
- Weaver, G. R. & Agle, B. R. (2002). Religiosity and ethical behavior in organizations: A symbolic interactionist perspective. *Academy of management review*, 27(1), 77-97.
- Zare, I. & Tarkhoni, B. (2023). Investigating the effect of reciprocity on the quality of accountability in the accounting system. *Two Quarterly Journals of Value and Behavioral Accounting*, 7 (14), 435-467. (in Persian)
- Zare, I., Turkzadeh Mahani, A. & Momeni, F. (2023). Explaining the quality of disclosure based on the theory of construction from the perspective of Islam. *Experimental accounting research*, 13(3), 99-132. (in Persian)