



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال هشتم / شماره ۳۱ / پاییز ۱۳۹۸

بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی از دیدگاه گروه‌های مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی

سعید انور خطیبی

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران
Anvarkhatibi1980@gmail.com

رسول برادران حسن زاده

دانشیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران (نویسنده مسئول)
Baradaran313@iaut.ac.ir

علی اصغر متقی

استادیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران
Aliasghar.mottaghi@yahoo.com

هوشنگ تقی زاده

استاد گروه مدیریت، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران
Taghizadeh46@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۲/۰۶ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۳/۱۲

چکیده

هدف پژوهش حاضر تعیین تاثیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی از دیدگاه گروه‌های مختلف است. طبقه بندی گروه‌های مختلف بر اساس مطالعه مرکز کیفیت حسابرسی شامل پژوهشگران و اساتید دانشگاه، حسابداران رسمی، اعضای کمیته حسابرسی و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران بوده است. همچنین عوامل کیفیت حسابرسی بر اساس مطالعه PCAOB شامل ۱۰ شاخص تخصص حسابرس در صنعت، شهرت حسابرس، استقلال حسابرس، تعداد کارها، درآمد سالیانه، امتیاز کنترل کیفیت، نسبت شرکا به کارکنان، نسبت حجم شرکا به کارکنان، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه ای، برای سنجش کیفیت حسابرسی انتخاب شدند. ابتدا از طریق پرسشنامه به کمک تکنیک تاپسیس میزان وزن و اهمیت هر یک از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی تعیین گردیده، و ارتباط آن با کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج در خصوص تاثیر گذاری هر یک از عوامل مشاهده شده بیانگر تضاد در دیدگاه گروه‌های مختلف در خصوص مقوله کیفیت حسابرسی است. همچنین برای هر کدام از گروهها مدل جداگانه ای جهت تعیین میزان تاثیر عوامل مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی برآزش گردید. نتایج نشان داد که تفاوت معناداری بین گروه‌های مختلف در خصوص ارتباط بین شاخص های کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی، موسسات حسابرسی، مدیران مالی، کمیته حسابرسی.

۱- مقدمه

یکی از اهداف گزارشگری مالی، ارائه اطلاعاتی است که برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگر کاربران فعلی و بالقوه در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری و اعتباردهی و سایر تصمیم‌ها، سودمند باشد. یکی از معیارهای مهمی که گروه‌های مزبور برای برآورد قدرت سودآوری شرکت، پیش‌بینی سودهای آینده و ریسک‌های مربوط به آن و همچنین ارزیابی عملکرد مدیریت استفاده می‌کنند، سودهای جاری و گذشته شرکت است. به بیان دیگر، مدیران تلاش می‌کنند تا با انتخاب روش‌های مجاز حسابداری، نتایجی قابل پیش‌بینی و ثابت خلق کنند. زیرا، اغلب سرمایه‌گذاران و مدیران اعتقاد دارند شرکت‌هایی که روند سودآوری مناسبی دارند و سود آنها دچار تغییرات عمده نمی‌شود، نسبت به شرکت‌های مشابه ارزش بیشتر و قابلیت پیش‌بینی و مقایسه بیشتری دارند. از سوی دیگر، با توجه به تئوری نمایندگی مدیران می‌توانند از انگیزه لازم برای دستکاری سود به منظور حداکثر کردن منافع خود برخوردار باشند (لی و وانگ، ۲۰۱۰). بیدل و همکاران (۲۰۰۹) معتقدند کیفیت بالای اطلاعات حسابداری می‌تواند یکی از راه‌های جلوگیری و کاهش مدیریت سود باشد. زیرا اعتقاد بر این است، شرکت‌هایی که کیفیت گزارشگری مالی بالایی داشته باشند دارای محتوای اطلاعاتی و سود با کیفیت بیشتری هستند. داس و پاندیت (۲۰۱۰) بیان می‌کنند که یکی از عوامل مهم جهت افزایش کیفیت گزارشگری مالی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی از طریق افزایش کیفیت حسابداری می‌باشد.

یکی از مهم‌ترین راه‌کارهای ارتقای کیفیت حسابداری کشور، شفافیت بیشتر از سوی حسابرسان و مقررات‌گذاران و همکاری آن‌ها با دانشگاهیان در هدف مشترک یعنی درک بهتر محرک‌های مختلف کیفیت حسابداری است. دسترسی دانشگاهیان به داده‌هایی که تاکنون افشاء نشده‌اند (البته در حد مقدور و با در نظر گرفتن محدودیت‌ها) و فراهم کردن بستری برای انجام تحقیقات کافی در زمینه ابعاد مختلف کیفیت حسابداری، می‌تواند زمینه‌ساز تحقق هدف یاد شده است (احسن، ۲۰۱۱).

به طور کلی، حسابداری سه نقش مهم ایفا می‌کند که شامل، نظارت بر اقدامات مدیریت (فرضیه نظارت)، ایجاد محیط اطلاعاتی بهتر (فرضیه اطلاعات) و ایجاد امنیت برای شرکت‌ها در برابر خطرات (فرضیه بیمه) می‌باشد. چنانچه عملیات حسابداری از کیفیت بالا برخوردار نباشد، نمی‌تواند قابلیت اتکا اطلاعات منتشر شده صاحبکاران را تأیید نماید و این مسئله می‌تواند موجب زیان دیدن تعداد بسیاری از سرمایه‌گذاران

شود. حسابداری با کیفیت بالا، دقت اطلاعات تهیه شده را بهبود می‌بخشد و به استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی این فرصت را می‌دهد که با اعتماد بیشتری، وضعیت مالی و نتایج عملکرد مالی شرکت را مورد ارزیابی قرار دهند. از طرف دیگر، ارتقای کیفیت حسابداری، جایگاه حرفه حسابداری را نزد جامعه نیز افزایش می‌دهد (دان و می‌هیو، ۲۰۰۴).

برای کیفیت حسابداری شاخص‌های مختلفی از جمله اندازه موسسه حسابداری، تخصص حسابرس در صنعت، دوره تصدی حسابرس، استقلال حسابرس و شهرت حسابداری در تحقیقات مختلف مورد بررسی قرار گرفته است و نشان داده‌اند که افزایش شهرت، استقلال، بهره‌گیری از حسابرسان ۴ بزرگ و تخصص صنعت حسابرسان موجب بهبود کیفیت حسابداری می‌شود (دان و می‌هیو، ۲۰۰۴؛ بای و چویی، ۲۰۱۲). در حالی که در مورد دوره تصدی حسابرس دو دیدگاه رقیب برای افزایش یا کاهش کیفیت حسابداری وجود دارد. پژوهش‌های پیشین بیشتر از شاخص‌های ذکر شده در بررسی کیفیت حسابداری استفاده کردند در حالی که در پژوهش حاضر علاوه بر شاخص‌های یاد شده متغیرهای تعداد کارها، درآمد سالیانه، امتیاز کنترل کیفیت، نسبت شرکا به کارکنان، حجم کار شرکا و کارکنان، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه‌ای استفاده شده است. این شاخص‌ها از جمله عوامل مهم کیفیت حسابداری هستند که در پژوهش‌های پیشین کمتر به آن پرداخته شده است. با توجه به اهمیت کیفیت گزارشگری مالی برای استفاده‌کنندگان برون سازمانی اطمینان از بالا بودن کیفیت اطلاعات حسابداری ضروری است. از این رو هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر کیفیت حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مطالعات نشان داده‌اند که حسابداری سازوکار مهمی در راهبری شرکتی می‌باشد. محققان شواهدی را فراهم نموده‌اند که حسابداری موجب کاهش احتمال بروز عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران و مدیران می‌شود (جنسن و مک‌لیننگ، ۱۹۷۶)، پالمروس دریافت کرده است که گزارش حسابداری عامل کلیدی در واکنش بازار به شمار می‌آید. اما این واکنش به کیفیت حسابداری بستگی دارد (پیوت و جانین، ۲۰۰۷). دی آنجلو کیفیت حسابداری را به صورت احتمال کشف و گزارش تحریف با اهمیت در ارائه منصفانه اطلاعات حسابداری تعریف نموده است. (دی آنجلو، ۱۹۸۸) طبق این تعریف، استقلال و صلاحیت دو ویژگی اصلی در کیفیت حسابداری می‌باشد.

هنگامی که هزینه‌های نمایندگی به دلیل عدم تمرکز مالیکت و عدم وجود نظارت موثر توسط مالکان افزایش می‌یابد، تقاضا برای حسابرسي‌های با کیفیت بالاتر افزایش می‌یابد (ریچلت و وانگ، ۲۰۱۰).

بر اساس تئوری نمایندگی، مدیران به عنوان نمایندگان سهامداران ممکن است به گونه‌ای عمل نمایند یا تصمیم‌هایی را اتخاذ کنند که لزوماً در راستای به حداکثر رساندن ثروت سهامداران نباشد. مطابق این تئوری، باید ساز و کارهای کنترلی یا نظارتی کافی برای محافظت از سهامداران در مقابل تضاد منافع ایجاد شود (چن و همکاران، ۲۰۱۱). موضوع کیفیت گزارشگری مالی اطلاعات ارائه شده در آن به عنوان یک راهکار عملی مورد توجه قرار گرفته است. جریان شفاف و باکیفیت اطلاعات موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود. یکی از رویکردها مهم جهت افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری، توجه به مفهوم کیفیت حسابرسي است (کارامانو و وافیس، ۲۰۰۵). بر اساس تحقیقات انجام شده، حسابرسي با کیفیت بالاتر دقت اطلاعات حسابداری را بهبود می‌بخشد و به استفاده کنندگان، به خصوص سرمایه‌گذاران، فرصت می‌دهد با اعتماد بیش‌تری وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت را تحلیل کنند. براساس نظریه‌ی تقاضا، شرکت‌ها با روی آوری به حسابرسانی که مشهورترند می‌کوشند نشان دهند که کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی آن‌ها مطلوب‌تر است.

جنکینز و همکاران (۲۰۰۵) در پژوهش خود برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسي علاوه بر اندازه موسسه حسابرسي از تخصص موسسه حسابرسي در صنعت صاحبکار نیز استفاده کردند. آنان معتقد بودند موسسه‌های حسابرسي که در صنعت صاحبکار تخصص داشته باشند، با کیفیت بیشتری به حسابرسي آن می‌پردازند. کریشنان^۱ (۲۰۰۳)، ژائو و ایلدر^۲ (۲۰۰۲) و بالسم^۴ (۲۰۰۳) نیز در تحقیق‌های خود از تخصص حسابرسي در صنعت صاحب کار برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسي استفاده کردند. دی آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسي را به صورت احتمال کشف و گزارش اشتباه‌های با اهمیت در صورت‌های مالی تعریف می‌کند. او به لحاظ نظری ارتباط بین کیفیت حسابرسي و اندازه حسابرسي را مطرح کرد و معتقد بود موسسه‌های بزرگ شرکت‌های بیشتری را حسابرسي می‌کنند و کل حق الزحمه آنها بین شرکت‌های صاحب کار تفکیک می‌شود و به صاحبکاران وابستگی ندارد. موسسه‌های بزرگ استقلال بیشتری دارند، بنابراین با کیفیت بیشتری به حسابرسي می‌پردازند. دیویدسون^۵ (۱۹۹۳)، نیز معتقد است مدیران انگیزه‌های زیادی برای دستکاری سود دارند تا بتوانند به پیش‌بینی‌های تحلیل‌گران مالی تحقق

بخشند. بنابراین، اگر حسابرسي موسسه‌های بزرگ کیفیت بیشتری داشته باشند، باید انتظار داشت خطای‌های پیش‌بینی تحلیل‌گران در شرکت‌هایی که توسط موسسه‌های کوچکتر رسیدگی شدند، بیشتر باشد. دیویدسون در تحقیق خود این موضوع را تایید می‌کند. دای^۶ (۱۹۹۳) و لینوکس^۷ (۱۹۹۹)، نیز در تحقیق‌های خود به همین نتیجه رسیدند (اینعام و همکاران، ۲۰۱۲).

مرکز کیفیت حسابرسي ۸ در سال ۲۰۱۲ با هدف بحث و بررسی مسائل جاری حسابرسي، کار گروهی را تشکیل داد تا درباره دیدگاه ذی‌نفعان مختلف در بحث کیفیت حسابرسي و شاخص‌های آن تحقیق شود. حاصل کار این کار گروه آموزشی گزارشی بود که در آن دیدگاه‌های پنج گروه از ذی‌نفعان شامل: موسسات حسابرسي، سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان، مدیران، کمیته حسابرسي و ناظران ارائه نمود.

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام ۹، سازمانی غیر انتفاعی و بنیان نهاده شده توسط کنگره آمریکا، پس از تصویب قانون ساربینز-اکسلی است که با هدف نظارت بر حسابداری و حسابرسي شرکت‌های سهامی عام ایجاد شده است. این هیئت شاخص‌هایی را در رابطه با کیفیت حسابرسي ارائه کرده است. در چارچوب ارائه شده در این پژوهش، کیفیت حسابرسي به معنای نقطه تلاقی نیازهای استفاده کنندگان مختلف از گزارش حسابرسي شامل سرمایه‌گذاران، وام دهندگان، بستانکاران بالفعل و بالقوه، کمیته‌های حسابرسي در سه حوزه شامل ورودی‌های، فرآیند‌ها و نتایج (پیامدها) حسابرسي ارائه شده است که هر حوزه شاخص‌های جزئی‌تری ارائه شده است. در مجموع در این چارچوب، چهل شاخص به عنوان شاخص‌های کیفیت حسابرسي معرفی نمود.

با در نظر گرفتن گزارشگری مالی به عنوان فرایندی که مشارکت کنندگان مختلفی در هر مرحله از آن وجود دارد، یک مشارکت کننده در بازار سرمایه که اطلاعات گزارشگری مالی را دریافت می‌کند، به طور معمول از آن اطلاعات به همراه سایر اطلاعات برای انجام یک قضاوت (برای مثال درباره ریسک ورشکستگی یا شکاف بین یک نتیجه و یک پیش‌بینی) یا یک تصمیم (برای مثال، کجا و چه مبلغ سرمایه‌گذاری شود) استفاده می‌کند، بنابراین، مشخص است که هدف اولیه اطلاعات گزارشگری مالی در بازارهای سرمایه این است که از قضاوت‌ها و تصمیمات خاصی پشتیبانی کند، پس کیفیت گزارشگری مالی در درجه اول به دلیل این دیدگاه که اطلاعات با کیفیت بالا به قضاوت‌های و تصمیمات با کیفیت‌تری منجر می‌شود مورد توجه است. به این معنا که، اطلاعات گزارشگری مالی با کیفیت، نسبت به اطلاعات با کیفیت پایین، سودمندی

از لحاظ کیفیت افشا توسط تحلیل‌گران مالی در رده بالاتری رتبه‌بندی می‌شوند.

باجرا و کودز (۲۰۱۸) تاثیر کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری را در شرکت های آمریکایی مورد بررسی قرار دهند. نتایج یافته ها نشان داد که اثربخشی و صلاحیت کمیته حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مثبت وجود دارد در حالیکه تاثیر وجود کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی منفی است. این یافته ها بیانگر آن است که وجود کمیته حسابرسی یک راهکار ضروری است اما شرط کافی برای افزایش کیفیت گزارشگری مالی نیست.

جرالد و همکاران (۲۰۱۸) رابطه بین نوآوری و کیفیت گزارشگری مالی و پیامدهای کیفیت حسابرسی بر رابطه بین آنها را بررسی کردند. آنها نشان دادند که بین نوآوری و کیفیت گزارشگری مالی رابطه منفی وجود دارد. این نتیجه سازگار با مدیریت سود بیشتر در شرکت های با فعالیت های نوآورانه است. احتمالاً به دلیل اطلاعات مالی غیرشفاف مدیران تمایل به انجام رفتارهای فرصت طلبانه دارند. همچنین نتایج آنها نشان داد که کیفیت حسابرسی رابطه منفی بین نوآوری شرکت و کیفیت گزارشگری مالی را تعدیل می کند.

علوی و همکاران (۱۳۹۴)، در تحقیقی با عنوان بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها، نشان دهنده رابطه مثبت و معنی دار بین متغیرهای کیفیت حسابرسی شامل تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه ای و قدمت مؤسسه حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی و رابطه منفی معنی دار میان متغیرهای تعداد شرکا و تعداد کارهای مؤسسه حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی است. همچنین نتیجه حاصل از آزمون فرضیه پنجم حاکی از عدم وجود رابطه معنی دار بین درآمد سالیانه مؤسسه حسابرسی و امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه حسابرسی بود.

صالحی و فلاح گنجه (۱۳۹۵)، در تحقیقی با عنوان اولویت بندی ارکان کیفیت گزارش حسابرسی با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی فازی AHP پرداختند نتایج نشان داد که بخش عمده ای از کیفیت گزارش حسابرسی به دوش سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد لذا این سازمانها می تواند با انجام ساز و کارهای مناسب و تدوین

بیشتری در تصمیم دارد (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۹). یکی از پیامدهای منفی و مهم کیفیت پایین گزارشگری مالی، افزایش عدم تقارن اطلاعاتی و در نتیجه انتخاب ناسازگار و خطر اخلاقی است. اعتقاد بر این است که کیفیت حسابرسی بالا بتواند کیفیت اطلاعات حسابداری را از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی افزایش دهد.

چن و هسو ۱۰ در سال ۲۰۰۹ ارتباط بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. آنها برای بررسی کیفیت حسابرسی از بعد سرمایه انسانی (تحصیلات، تجربه، گواهی، آموزش، تلاش) و بعد اندازه حسابرسی را در سه سطح بزرگ، متوسط، کوچک مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج نشان داد که رابطه مثبتی بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی مؤسسات بزرگ حسابرسی نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی وجود دارد، اما این تفاوت در مورد مؤسسات حسابرسی متوسط نسبت به کوچک صدق نمی کند. همچنین آنها بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مؤسسات بزرگ حسابرسی نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی رابطه مثبت بالایی یافتند، اما این موضوع بین مؤسسات حسابرسی متوسط و کوچک تفاوتی ندارد. در هر صورت شواهد تجربی آنها از اندازه حسابرسی به عنوان مبنایی برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی حمایت می کند و نشان می دهد که مؤسسات بزرگ حسابرسی با کیفیت حسابرسی بالا، حق الزحمه اضافی دارند.

کام جف و همکاران^{۱۱} در سال ۲۰۱۰ کیفیت حسابرسی ۴ مؤسسه بزرگ حسابرسی و مؤسسات حسابرسی درجه دو را برای دوره ۲۰۰۶-۲۰۰۳ مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان می دهد سطح اقلام تعهدی غیر عادی صاحبکارانی که توسط چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی شده اند با صاحبکارانی مشابه است که توسط حسابرسان درجه دو حسابرسی شده اند.

ابدین و زلوی^{۱۲} (۲۰۱۲) در تحقیقی به بررسی ارتباط بین تخصص حسابرسان در صنعت و به موقع بودن گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که شرکت‌هایی که حسابرسان آنها متخصص صنعت است نسبت به سایر شرکت‌ها که حسابرسان آنها متخصص نیست گزارش حسابرسی به موقع تری ندارند، لذا تخصص حسابرسان در صنعت تأثیری بر به موقع بودن گزارش حسابرسی ندارند. همچنین، آنها به این نتیجه رسیدند که اندازه حسابرسان باعث افزایش سرعت گزارش حسابرسی می‌گردد. دان و همکاران (۲۰۰۰) دریافتند که صاحبکاران مؤسسات حسابرسی متخصص صنعت

تهران تعیین گردیده، و سپس ارتباط آن با کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گرفت
برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش رگرسیون خطی چند متغیره و برای تجزیه و تحلیل نهایی به منظور واکاوی داده‌ها از نرم‌افزاره Eviews 7 استفاده شده است.
جامعه آماری این پژوهش، شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در قلمرو زمانی سال ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۶ است. با توجه به گستردگی حجم جامعه آماری و وجود برخی ناهماهنگی‌ها و عدم تجانس بین اعضای جامعه، نمونه آماری با توجه به شرایط زیر و به روش حذف سیستماتیک انتخاب شده است:

(الف) شرکت‌های سرمایه‌گذاری بیمه، بانک‌ها و موسسات تامین مالی در این پژوهش مورد بررسی قرار نمی‌گیرند.

(ب) شرکت‌ها قبل از سال ۱۳۹۱ عضو بورس بوده و برای دوره زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۶ صورت‌های مالی تهیه و به بورس ارائه نموده باشد و همچنین اطلاعات مربوط به متغیرهای انتخاب شده در این پژوهش را دارا باشند.

(ج) برای رعایت قابلیت مقایسه پذیری، دوره مالی آنها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.

(د) اطلاعات مربوط به کیفیت حسابرسي برای تمام سال‌ها در دسترس باشد.

(ه) شرکت‌ها طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ سال مالی خود را تغییر نداده باشند.

بر این اساس و پس از اعمال محدودیت‌های فوق تعداد ۲۱۵ شرکت از ۱۵ صنعت انتخاب شدند. شرکت در دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ شرایط فوق را دارا بوده که جهت بررسی انتخاب شده‌اند.

۵- متغیرهای پژوهش

۵-۱- متغیر مستقل

• کیفیت حسابرسي

کیفیت حسابرسي از جمله مکانیزم‌های نظارتی است که نقش مهمی در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی ایفا می‌کند. در این پژوهش شاخص‌های زیر جهت سنجش کیفیت حسابرسي انتخاب شدند.

استانداردهای حسابرسي با کیفیت بالا و وضع قوانین مناسب نقش موثری در افزایش کیفیت گزارش حسابرسي داشته باشد.
نتایج ملکشاهی و بلوردی (۱۳۹۶)، در تحقیقی با عنوان ارزیابی ادراکات و انتظارات متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسي با استفاده از مدل سروکوال پرداختند نتایج پژوهش نشان داد که از میان ابعاد پنج گانه سروکوال یعنی اطمینان، پاسخگویی، تضمین، همدلی و ملموسات، در همه ابعاد شکاف منفی وجود داشته است و شرکت ارائه دهنده خدمات حسابرسي نتوانسته است کیفیت مورد انتظار متقاضیان را ارائه دهد. همچنین بعد پاسخ‌گویی بیشترین شکاف را دارد. به عبارت دیگر فاصله بین آنچه متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسي انتظار داشته‌اند و آنچه دریافت کرده‌اند، در این بعد بیشترین مقدار است.

۳- فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: کیفیت حسابرسي بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

فرضیه دوم: کیفیت حسابرسي از دیدگاه اساتید بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

فرضیه سوم: کیفیت حسابرسي از دیدگاه موسسات حسابرسي بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

فرضیه چهارم: کیفیت حسابرسي از دیدگاه مدیران مالی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

فرضیه پنجم: کیفیت حسابرسي از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسي بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

به دلیل این‌که نتایج حاصل از پژوهش می‌تواند در فرایند تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد، این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی است. همچنین این پژوهش، از لحاظ ماهیت توصیفی-همبستگی است. پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های پس‌رویدادی (با استفاده از اطلاعات گذشته) است که بر اساس اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و گزارش هیات مدیره به مجمع عمومی انجام گرفت. همچنین ابتدا از طریق پرسشنامه به کمک تکنیک تاپسیس میزان وزن و اهمیت هر یک از ۱۰ عامل موثر بر کیفیت حسابرسي بین ۴ گروه اساتید و پژوهشگران دانشگاهی، حسابداران رسمی، اعضای کمیته حسابرسي داخلی و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

جدول ۱- شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی

| | |
|--|----|
| تخصص حسابرسی در صنعت: | ۱ |
| مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران یک موسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحبکاران کل آن صنعت | |
| شهرت حسابرسی (اندازه حسابرسی): | ۲ |
| حاصل تقسیم مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران یک موسسه حسابرسی خاص در کل بورس بر کل دارایی‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس | |
| استقلال حسابرسی: | ۳ |
| برای اندازه‌گیری استقلال حسابرسی، از مدیریت سود (اقدام تعهدی اختیاری) به منزله شاخص معکوسی از کیفیت حسابرسی استفاده خواهد شد. | |
| تعداد کارها: | ۴ |
| میران حجم کارها در سال و مقایسه آن نسبت به سال‌های قبل | |
| درآمد سالیانه: | ۵ |
| درآمد سالیانه کل موسسه از خدمات حسابرسی | |
| امتیاز کنترل کیفیت: | ۶ |
| امتیاز کنترل کیفیت سالانه | |
| نسبت شرکا به کارکنان: | ۷ |
| این شاخص شمار کارکنانی را که هر یک از شرکا مدیریت و سرپرستی می‌کنند نشان می‌دهد. اگر شرکای یک موسسه حسابرسی، بیش از حد شمار کارکنان را تحت نظارت داشته باشند، ممکن است وقتی کافی برای انجام و یا سرپرستی و یا بازبینی مناسب فرایندهای حسابرسی نداشته باشند که در نتیجه می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشد. | |
| حجم کار شرکا و کارکنان: | ۸ |
| این شاخص شمار ساعاتی را که شرکا و کارکنان خارج از میزان متعارف و مرسوم کار می‌کنند، اندازه‌گیری می‌کند. اگر شرکا و کارکنان حجم کاری بیش از اندازه داشته باشند ممکن است وقت کافی برای انجام و یا سرپرستی و بازبینی مناسب فرایندهای حسابرسی را نداشته باشند که در نتیجه می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشد | |
| تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام: | ۹ |
| تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام به کل کارکنان. | |
| تعداد کارکنان حرفه‌ای: | ۱۰ |
| تعداد کارکنان حرفه‌ای به کل کارکنان. | |

۵-۲- متغیر وابسته

• کیفیت گزارشگری مالی

برای محاسبه کیفیت گزارشگری مالی از شاخص دچاو و دیچو (۲۰۰۲) به شرح زیر استفاده شده است. محاسبه کیفیت اقلام تعهدی بر مبنای الگوی دی‌چاو و دیچو (۲۰۰۲) است. نحوه اندازه‌گیری این مدل به شرح ذیل است:

$$TCAccr_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 CFO_{i,t-1} + \alpha_2 CFO_{i,t} + \alpha_3 CFO_{i,t+1} + \alpha_4 \Delta rev_{i,t} + \alpha_5 PPE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$TCAccr_{i,t}$: کل اقلام تعهدی جاری که برابر است با تغییر در دارایی‌های جاری به جز وجه نقد منهای تغییر در بدهی‌های جاری به جز حصة جاری بدهی‌های بلندمدت، تقسیم بر کل دارایی‌های ابتدای دوره؛ $CFO_{i,t+1}$: جریان نقد عملیاتی تقسیم بر کل دارایی‌های ابتدای دوره. جریان نقد عملیاتی برابر است با

جمع سود خالص با هزینه استهلاک و تغییر در بدهی‌های جاری منهای تغییر در دارایی‌های جاری؛ $\Delta rev_{i,t}$: تغییرات سالانه فروش تقسیم بر کل دارایی‌های ابتدای دوره؛ $PPE_{i,t}$: اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات برای شرکت i در سال t تقسیم بر دارایی‌های ابتدای سال.

باقیمانده معادله بیانگر اشتباهات برآوردی در اقلام تعهدی جاری است که هیچ رابطه‌ای با جریان نقد عملیاتی ندارد و نمی‌توان از طریق تغییر در درآمد و سطح اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات تعریف کرد. بر اساس کار چن و همکاران (۲۰۱۱) از قدر مطلق باقیمانده به عنوان نماینده کیفیت گزارشگری مالی استفاده می‌شود. قدر مطلق باقی مانده حاصل از الگوی دی‌چاو و دیچو (۲۰۰۲) در منفی یک ضرب می‌شود و بنابراین، ارزش بالاتر DD بیانگر کیفیت گزارشگری مالی بالاتر است.

$$(FRQ - DD_{i,t} = -|\varepsilon_{i,t}|)$$

۵-۳- متغیرهای کنترلی

برای جداسازی تاثیر کیفیت حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی از متغیرهای کنترلی زیر استفاده شده است:

- **اندازه شرکت (SIZE):** شرکت‌ها هنگام تصمیم‌گیری تامین مالی برای افزایش بازده باید تعداد زیادی از عوامل خارجی و داخلی را در نظر داشته باشند. یکی از عمده‌ترین عوامل درونی، اندازه شرکت می‌باشد. اندازه شرکت تعیین کننده حجم و گستردگی فعالیت یک شرکت می‌باشد. شرکت‌های بزرگ به دلیل استفاده از امکانات وسیع تر از قبیل کادر متخصص، از تعدیلات سنواتی کمتری برخوردارند بنابراین خطای اطلاعاتی کمتری دارند، از طرفی هر چه شرکت بزرگتر باشد از نظر صاحبان وجوه و بازار سرمایه از اعتبار بیشتری برخوردار است، لذا شرکت دسترسی بیشتر و بهتری به وجوه خارجی حتی با بهره پایین تر خواهد داشت و یا دارای صرفه جویی‌های ناشی از مقیاس خواهد بود، در صورتی که هر چه اندازه شرکت از اندازه کوچک‌تری برخوردار باشد، بازارهای سرمایه و موسسات اعتبار دهنده، وام یا اعتبار کمتری برای آن قائل هستند و به تبع آن دسترسی کمتر و محدودتری نسبت به حالت قبل به بازارهای سرمایه و وجوه خارجی خواهند داشت. اندازه شرکت از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها بدست می‌آید. مطابق اظهار نظر بیدل و همکاران (۲۰۰۹) هر چه اندازه شرکت افزایش یابد احتمال افزایش کیفیت گزارشگری مالی بیشتر است، زیرا شرکت‌هایی با اندازه بزرگ، حجم عملیات گسترده‌ای دارند و در این شرکت‌ها استانداردهای حسابداری با نظارت بیشتری اجرا می‌شود، بنابراین کیفیت گزارشگری مالی در این شرکت‌ها بیشتر است.

اهرم مالی (LEV): اهرم عبارت است از وجود هزینه‌های ثابت در فهرست هزینه‌های شرکت می‌باشد. منظور از اهرم مالی میزان بدهی‌های شرکتها است. وجه تسمیه اهرم تشابه بین منفعت حاصل از اتکاء به اهرم مکانیکی و منفعت حاصل از اتکاء به هزینه‌های ثابت است. اهرم مالی بالا نشان دهنده متورم شدن بدهی‌های شرکت است. بیدل و همکاران (۲۰۰۹) معتقدند که وجود اهرم مالی بالا، ریسک شرکت را افزایش می‌دهد احتمال این که شرکت‌هایی با اهرم مالی بالا، کیفیت گزارشگری مالی پایینی داشته باشند بیشتر است.

بازده دارایی (ROA): بازده دارایی‌ها نحوه استفاده از دارایی‌ها برای دستیابی به سود شرکت را نشان می‌دهد و معیار مناسبی از سنجش عملکرد مدیران محسوب می‌شود. این معیار اهمیت بیشتری در جذب سرمایه گذاران دارد زیرا وضعیت

مالی یک شرکت را در سال جاری نشان می‌دهد. سرمایه‌گذاران علاقه زیادی به این معیار دارند زیرا به راحتی از طریق اطلاعات مالی شرکت قابل محاسبه است. این معیار از تقسیم سود قبل از کسر مالیات بر کل دارایی‌ها بدست می‌آید. به عقیده بیدل و همکاران (۲۰۰۹) شرکت‌های سودآور از وضعیت عملکردی مطلوبی برخوردار هستند. این شرکت‌ها به دلیل داشتن جریان‌های نقدی مطلوب و همچنین توجه به منافع سهامداران از کیفیت گزارشگری مالی بیشتری برخوردار هستند و سعی می‌کنند که با افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری، سرمایه‌گذاران بیشتری را جذب شرکت کنند.

جریان‌های نقد عملیاتی (CFO): جریان‌های نقدی همواره یکی از موضوعات مورد تأکید در مدیریت شرکت‌ها است. شرکت‌ها جهت انجام سرمایه‌گذاری در راستای هدف اصلی هر واحد تجاری که سودآوری است، نیاز به جریان‌های نقدی دارند. مدیران در شرایط مختلف اقتصادی خرد و کلان تصمیماتی به منظور انجام این سرمایه‌گذاری‌ها اتخاذ می‌نمایند که به میزان اتکاء آنها به منابع سرمایه‌گذاری، یعنی جریان‌های نقدی وابسته است. شرکت‌های دارای جریان نقد عملیاتی مثبت، فرصت‌های بیشتری برای تامین مالی به طریق بدهی (تامین مالی خارج از شرکت) دارند. زیرا که این شرکت‌ها، در خصوص امکان بازپرداخت تعهداتشان اطمینان بیشتری دارند. نسبت جریان‌های نقدی از تقسیم جریان‌های نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی بر کل دارایی‌ها بدست می‌آید. جریان‌های نقد عملیاتی نشان دهنده جریان نقدینگی به شرکت است. به عقیده بیدل و همکاران (۲۰۰۹) جریان‌های نقد عملیاتی با توجه با کارکرد شرکت ممکن است تاثیر متفاوتی بر کیفیت گزارشگری مالی داشته باشد.

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- یافته‌های توصیفی

جدول ۲ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. میانگین کیفیت گزارشگری مالی برابر ۱/۰۳۳- است که سازگار با یافته‌های کوتاری و همکاران (۲۰۰۵)؛ مک نیکلز و همکاران (۲۰۰۸) است. از شاخص‌های کیفیت حسابرسی میانگین تخصص حسابرسان در صنعت و شهرت حسابرسان ترتیب برابر ۰/۱۵۲ و ۰/۰۰۶ است که سازگار با یافته‌های دان و می هیو (۲۰۰۲) می‌باشد. همچنین میانگین تعداد کارها، درآمد سالیانه و امتیاز کنترل کیفیت به ترتیب برابر ۵/۶۶۸، ۰/۳۱۲ و ۰/۶۸۲ می‌باشد. از بین متغیرهای پژوهش درآمد سالیانه با انحراف معیار ۰/۰۱۸ و حجم کار شرکا و کارکنان با

انحراف معیار ۳/۹۲۶ به ترتیب دارای کمترین و بیشترین میزان پراکندگی است. جدول ۳ وزن شاخص ها بر اساس هریک از گزینه ها نسبت به گروههای مختلف بر اساس تکنیک تاپسیس مشخص شده است، از نظر گروههای مختلف، وزن شاخص های "تخصص حسابرس" و "تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه ای" دارای بیشترین اهمیت نسبی هستند.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

| نام متغیرها | میانگین | میان | انحراف معیار | حداقل | حداکثر |
|----------------------------------|---------|--------|--------------|--------|--------|
| کیفیت گزارشگری مالی | -۱/۰۳۳ | -۱/۱۸۰ | ۰/۴۰۸ | -۱/۴۹۰ | -۰/۰۷۰ |
| تخصص حسابرس در صنعت | ۰/۱۵۲ | ۰/۰۵۸ | ۰/۲۰۷ | ۰/۰۰۰۲ | ۰/۹۵۷ |
| شهرت حسابرس | ۰/۱۳۸ | ۰/۰۲۸ | ۰/۲۱۳ | ۰/۰۰۰۵ | ۰/۹۶۲ |
| استقلال حسابرس | ۰/۰۰۶ | ۰/۰۰۳ | ۰/۰۳۱ | -۰/۱۳۶ | ۰/۷۹۵ |
| تعداد کارها | ۵/۶۶۸ | ۵/۸۳۴ | ۰/۹۰۰ | ۲/۵۵۷ | ۶/۹۴۴ |
| درآمد سالیانه | ۰/۳۱۲ | ۰/۳۱۱ | ۰/۰۱۸ | ۰/۲۹۹ | ۰/۵۳۸ |
| امتیاز کنترل کیفیت | ۰/۶۸۲ | ۰/۶۷۸ | ۰/۱۰۰ | ۰/۰۶۹ | ۰/۹۸۴ |
| نسبت شرکا به کارکنان | ۰/۱۷۱ | ۰/۱۲۵ | ۰/۱۳۶ | ۰/۰۲۵ | ۰/۷۶۳ |
| حجم کار شرکا و کارکنان | ۸/۳۸۶ | ۷/۹۲۶ | ۳/۹۲۶ | ۰/۴۹۰ | ۴۰/۶۱ |
| تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام | ۱/۷۴۹ | ۱/۶۰۹ | ۰/۶۹۴ | ۰/۶۴۶ | ۴/۳۶۹ |
| تعداد کارکنان حرفه ای | ۳/۴۹۸ | ۳/۵۵۵ | ۰/۷۹۹ | ۱/۰۹۸ | ۵/۱۸۰ |

وزن شاخص های حسابرسی بین ۴ گروه بر اساس تکنیک تاپسیس

جدول ۳- وزن شاخص ها بر اساس هر یک از گزینه ها

| شاخص ها | اساتید دانشگاه | موسسات حسابرسی | عضو کمیته حسابرسی | مدیران ارشد مالی |
|----------------------------------|----------------|----------------|-------------------|------------------|
| تخصص حسابرس در صنعت | ۰.۳۰۸ | ۰.۲۷۴ | ۰.۲۴۹ | ۰.۳۱۴ |
| شهرت حسابرس (اندازه حسابرس) | ۰.۳۰۲ | ۰.۲۴۹ | ۰.۲۴۶ | ۰.۲۸۵ |
| استقلال حسابرس | ۰.۱۷۵ | ۰.۲۴۹ | ۰.۲۵۹ | ۰.۲۴۸ |
| تعداد کارها | ۰.۲۳۷ | ۰.۲۳۷ | ۰.۲۷۷ | ۰.۲۶۴ |
| درآمد سالیانه | ۰.۲۳۷ | ۰.۲۱۲ | ۰.۱۴۲ | ۰.۱۶۵ |
| امتیاز کنترل کیفیت | ۰.۳۰۳ | ۰.۲۸۲ | ۰.۲۷۹ | ۰.۳۵۰ |
| نسبت شرکا به کارکنان | ۰.۲۹۵ | ۰.۲۳۶ | ۰.۳۱۲ | ۰.۱۶۱ |
| حجم کار شرکا و کارکنان | ۰.۲۹۷ | ۰.۲۴۲ | ۰.۳۰۹ | ۰.۲۹۲ |
| تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام | ۰.۳۰۰ | ۰.۳۱۸ | ۰.۳۱۵ | ۰.۲۶۷ |
| تعداد کارکنان حرفه ای | ۰.۳۰۱ | ۰.۳۱۷ | ۰.۳۱۰ | ۰.۳۱۳ |

از برآورد رگرسیون فرضیه‌ها از پایایی متغیرهای تشکیل دهنده آن اطمینان حاصل نمود تا با جلوگیری از تشکیل رگرسیون کاذب، نتایج صحیح و مطلوبی را برآورد نمود. آزمون لوین لین چو و فیشر برای آزمون ریشه واحد پنل مورد استفاده قرار گرفته است. این آزمون در اصطلاح آزمون ریشه واحد پانل

۲-۶- آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

برای تعیین پایایی متغیرهای مدل از آزمون‌های ریشه واحد در داده‌های پانلی استفاده می‌شود. پایایی متغیرها به معنی ثابت بودن میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف است. لازم است قبل

نامیده می شود، از لحاظ تئوری این آزمون ریشه واحد برای ساختارهای اطلاعات پنل به کار رفته است. بنابراین برای تعیین اینکه توزیع متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش، پایا هستند یا خیر، از آزمون لوین، لین و چو و فیشر استفاده می‌شود.

جدول ۴- آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

| نام متغیر | لوین لین چو | آماره | فیشر کای اسکوار | آماره | نتیجه آزمون |
|----------------------------------|-------------|----------|-----------------|---------|-------------|
| تخصص حسابرس در صنعت | ۰.۰۰۰۰ | -۴۶۲.۰۲۳ | ۰.۰۰۰۰ | ۱۰۴۱.۶۹ | مانا |
| شهرت حسابرس | ۰.۰۰۰۰ | -۱۵.۹۲۴۸ | ۰.۰۰۰۰ | ۳۴۴.۲۴۲ | مانا |
| استقلال حسابرس | ۰.۰۰۰۰ | -۴۱۳.۶۳۸ | ۰.۰۰۰۰ | ۱۰۵۲.۲۲ | مانا |
| تعداد کارها | ۰.۰۰۰۰ | -۳۶.۳۱۰۶ | ۰.۰۰۰۰ | ۹۸۳.۶۲۸ | مانا |
| درآمد سالیانه | ۰.۰۰۰۰ | -۴۵.۳۲۲۴ | ۰.۰۰۰۰ | ۱۰۲۳.۰۶ | مانا |
| امتیاز کنترل کیفیت | ۰.۰۰۰۰ | -۳۵.۰۵۳۴ | ۰.۰۰۰۰ | ۹۶۵.۷۸۹ | مانا |
| نسبت شرکا به کارکنان | ۰.۰۰۰۰ | -۳۸.۵۳۳۹ | ۰.۰۰۰۰ | ۱۰۶۳.۰۸ | مانا |
| حجم کار شرکا و کارکنان | ۰.۰۰۰۰ | -۴۰.۳۴۷۹ | ۰.۰۰۰۰ | ۱۱۱۴.۵۱ | مانا |
| تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام | ۰.۰۰۰۰ | -۳۳.۵۹۷۲ | ۰.۰۰۰۰ | ۹۷۹.۸۸۷ | مانا |
| تعداد کارکنان حرفه ای | ۰.۰۰۰۰ | -۳۴.۹۹۵۹ | ۰.۰۰۰۰ | ۱۰۲۵.۵۲ | مانا |
| اندازه شرکت | ۰.۰۰۰۰ | -۳۷.۸۰۴۱ | ۰.۰۰۰۰ | ۱۰۱۸.۸۴ | مانا |
| اهرم مالی | ۰.۰۰۰۰ | -۲۹.۹۳۳۳ | ۰.۰۰۰۰ | ۹۶۹.۷۸۱ | مانا |
| بازده دارایی ها | ۰.۰۰۰۰ | -۳۷.۹۸۷۴ | ۰.۰۰۰۰ | ۹۸۳.۴۹۶ | مانا |
| جریان نقد عملیاتی | ۰.۰۰۰۰ | -۴۶.۳۶۶۷ | ۰.۰۰۰۰ | ۱۱۴۲.۴۰ | مانا |

(ترکیبی) هستند. بعد از مشخص شدن نوع داده ها باید اثرات ثابت و تصادفی بودن آنها مشخص شود. برای این کار نیز آزمون هاسمن اجرا می شود، در این آزمون اگر سطح معنی دار کمتر از ۵ درصد باشد، اثرها ثابت اند و در غیر این صورت تصادفی محسوب می شوند.

۳-۶- آزمون تابلویی یا ترکیبی بودن داده ها
برای آزمون داده ها ابتدا باید پنل یا پول بودن داده ها را تشخیص دهیم. برای کار آزمون اف لیمر اجرا می شود. اگر در این آزمون، سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد باشد، داده ها پنل (تابلویی) محسوب می شوند و در غیر اینصورت پول

جدول ۵- آزمون لیمر و هاسمن

| نتایج آزمون هاسمن | | | نتایج آزمون اف. لیمر | | | فرضیه |
|-------------------|----------|--------|----------------------|----------|--------|--------------------------------|
| نتیجه | احتمال | آماره | نتیجه | احتمال | آماره | |
| تصادفی | ۷.۹۹۰۲۲۱ | ۰.۸۸۹۸ | تابلویی | ۲.۱۶۸۲۰۸ | ۰.۰۰۰۰ | فرضیه اول پژوهش |
| تصادفی | ۷.۲۵۱۷۸ | ۰.۹۲۴۶ | تابلویی | ۱.۹۸۵۶۸۲ | ۰.۰۰۰۰ | فرضیه دوم اساتید و پژوهشگران |
| تصادفی | ۶.۷۸۴۰۶۷ | ۰.۹۴۲۵ | تابلویی | ۱.۹۶۷۳۹۹ | ۰.۰۰۰۰ | فرضیه سوم پژوهش حسابداران رسمی |
| تصادفی | ۶.۷۸۴۰۶۵ | ۰.۹۴۲۷ | تابلویی | ۱.۹۶۷۳۹۷ | ۰.۰۰۰۰ | فرضیه چهارم پژوهش مدیران مالی |
| تصادفی | ۷.۹۲۳۸۴۴ | ۰.۸۴۸۵ | تابلویی | ۱.۹۸۰۸۲۸ | ۰.۰۰۰۰ | فرضیه پنجم اعضای کمیته حسابرسی |

اطمینان ۹۹ درصد دارد. ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل مدل ۳۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌کند. مقدار آماره دوربین واتسون (۱/۹۵۵) نیز عدم همبستگی بین خطاها (باقیمانده های مدل) را نشان می‌دهد و به معنی این است که امکان استفاده از

۴-۶- یافته های استنباطی
نتایج آزمون فرضیه اول نشان می دهد که تخصص حسابرس در صنعت، شهرت حسابرس و امتیاز کنترل کیفیت بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر مثبت (۱/۲۵۲، ۰/۳۹۰ و ۰/۳۴۰) و معنی داری (۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰) در سطح

رگرسیون وجود دارد. سطح معنی داری آزمون جاک-برا نشان می دهد که اجزای اخلاص از توزیع نرمال برخوردار هستند. در نتایج آزمون هم خطی بین اجزای اخلاص، آماره VIF برای همه متغیرها کمتر از ۱۰ بود که نشان از عدم وجود هم خطی بین اجزای اخلاص مدل دارد.

نتایج آزمون فرضیه سوم نشان می دهد که تخصص حسابرس در صنعت، شهرت حسابرس، استقلال حسابرس، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه ای از دیدگاه حسابداران رسمی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر مثبت (۴/۷۵۴، ۰/۴۸۶، ۰/۲۸۸، ۰/۱۸۳ و ۰/۳۲۴) و معنی داری (۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰، ۰/۰۰۲، ۰/۰۰۰) در سطح اطمینان ۹۹ درصد دارد. ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می دهد که متغیرهای مستقل مدل ۳۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می کند. مقدار آماره دوربین واتسون (۱/۹۵۵) نیز عدم همبستگی بین خطاها (باقیمانده های مدل) را نشان می دهد و به معنی این است که امکان استفاده از رگرسیون وجود دارد. سطح معنی داری آزمون جاک-برا نشان می دهد که اجزای اخلاص از توزیع نرمال برخوردار هستند. در نتایج آزمون هم خطی بین اجزای اخلاص، آماره VIF برای همه متغیرها کمتر از ۱۰ بود که نشان از عدم وجود هم خطی بین اجزای اخلاص مدل دارد.

نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می دهد که تخصص حسابرس در صنعت، شهرت حسابرس، نسبت شرکا به کارکنان، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه ای از دیدگاه اساتید و پژوهشگران دانشگاهی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر مثبت (۴/۲۱۸، ۰/۴۲۳، ۰/۳۲۴، ۰/۲۸۸، ۰/۳۸۴) و معنی داری (۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰) در سطح اطمینان ۹۹ درصد دارد. ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می دهد که متغیرهای مستقل مدل ۳۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می کند. مقدار آماره دوربین واتسون (۱/۹۵۴) نیز عدم همبستگی بین خطاها (باقیمانده های مدل) را نشان می دهد و به معنی این است که امکان استفاده از رگرسیون وجود دارد. سطح معنی داری آزمون جاک-برا نشان می دهد که اجزای اخلاص از توزیع نرمال برخوردار هستند. در نتایج آزمون هم خطی بین

جدول ۶- نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

| VIF | sig | t | خطا | بتا | متغیرها |
|----------|---------|-----------|----------|-----------|----------------------------------|
| | ۰/۰۰۰۲ | ۳/۷۲۷۰۵۹ | ۰/۲۹۶۰۷۹ | ۱/۱۰۳۵۰۵ | C |
| ۱/۱۹۷۰۹۸ | ۰/۰۰۰۰ | ۲۴/۸۵۰۸۴ | ۰/۰۵۰۴۰۵ | ۱/۲۵۲۶۱۳ | تخصص حسابرس در صنعت |
| ۱/۱۸۳۷۲۱ | ۰/۰۰۰۰ | ۸/۴۱۳۸۲۷ | ۰/۰۶۱۷۸۶ | ۰/۳۹۰۴۱۲ | شهرت حسابرس |
| ۱/۰۲۶۵۸۸ | ۰/۷۷۸،۳ | -۰/۲۸۱۶۰۱ | ۰/۲۶۹۶۵۴ | -۰/۰۷۵۹۳۵ | استقلال حسابرس |
| ۲/۲۵۵۸۷۶ | ۰/۸۲۸۸ | -۰/۲۱۶۳۳۶ | ۰/۰۳۲۹۷۳ | -۰/۰۰۷۱۳۳ | تعداد کارها |
| ۱/۱۷۴۴۴۴ | ۰/۴۱۱۳ | -۰/۸۲۱۸۳۴ | ۰/۵۱۲۷۱۹ | -۰/۴۲۱۳۷۰ | درآمد سالیانه |
| ۱/۰۷۴۵۲۵ | ۰/۰۰۰۰ | ۷/۸۲۶۴۴۴ | ۰/۰۸۷۸۷۹ | ۰/۳۴۰۲۲۲ | امتیاز کنترل کیفیت |
| ۸/۶۸۵۷۴۱ | ۰/۳۰۷۷ | ۰/۰۲۰۴۸۹ | ۰/۱۸۴۸۴۶ | ۰/۱۸۸۶۳۳ | نسبت شرکا به کارکنان |
| ۵/۵۶۴۶۲۲ | ۰/۹۷۴۶ | -۰/۰۳۱۸۷۸ | ۰/۰۰۵۰۸۴ | -۰/۰۰۰۱۶۲ | حجم کار شرکا و کارکنان |
| ۶/۲۶۷۴۴۲ | ۰/۴۲۱ | ۲/۴۲۱۴۸۹ | ۰/۰۳۰۷۷۵ | ۰/۲۹۰۴۱۲ | تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام |
| ۷/۵۵۶۴۳۲ | ۰/۶۶۴۳ | -۰/۴۳۴۰۹۸ | ۰/۰۵۵۹۳۲ | -۰/۰۲۴۲۸۰ | تعداد کارکنان حرفه ای |
| ۱/۰۱۳۷۴۳ | ۰/۲۰۸۲ | -۱/۲۵۹۰۷۲ | ۰/۰۲۱۶۵۳ | -۰/۰۲۷۲۶۲ | اندازه شرکت |
| ۱/۰۲۶۷۱۰ | ۰/۰۰۰۰ | ۶/۷۰۶۷۱۶ | ۰/۰۲۸۴۶۴ | ۰/۱۹۰۹۰۳ | اهرم مالی |
| ۱/۰۲۶۰۱۶ | ۰/۵۰۹۳ | -۰/۶۶۰۰۴۲ | ۰/۰۴۳۸۵۶ | -۰/۰۲۸۹۴۷ | بازده دارایی ها |
| ۱/۰۳۹۹۰۹ | ۰/۵۹۸۱ | ۰/۵۲۷۳۲۶ | ۰/۰۴۰۵۴۷ | ۰/۰۲۱۳۸۲ | جریان نقد عملیاتی |
| | | ۰/۳۷۱۱۴۲ | | | R ² تعدیل شده |
| | | ۱/۹۵۵۷۷۲ | | | دوربین واتسون |
| | | ۵۴/۸۳۲۷ | | | آماره F |
| | ۰/۰۰۰۰ | | | | احتمال آماره F |
| | ۰/۰۰۰۰ | | | | سطح معناداری F لیمبر |
| | ۰/۸۸۹۸ | | | | سطح معناداری هاسمن |
| ۰/۶۱۲۲۱۰ | | | ۲۸۸/۸۲۵۹ | | جاک برا - معناداری |

جدول ۷- نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش (از دیدگاه اساتید و پژوهشگران دانشگاهی)

| متغیرها | بتا | خطا | t | sig | VIF |
|----------------------------------|-----------|----------|-----------|--------|----------|
| C | ۱/۲۲۳۱۸۶ | ۰/۳۰۸۷۸۲ | ۳/۹۶۱۳۲۸ | ۰/۰۰۰۱ | |
| تخصص حسابرسي در صنعت | ۴/۲۱۸۰۱۹ | ۰/۱۶۸۱۹۴ | ۲۵/۰۷۸۳۴ | ۰۰۰/۰ | ۱/۲۰۸۲۸۹ |
| شهرت حسابرسي | ۰/۴۲۳۵۴۶ | ۰/۲۰۶۹۷۸ | ۱۵/۹۳۴۲۸ | ۰۰۰/۰ | ۱/۲۲۴۵۸۱ |
| استقلال حسابرسي | -۰/۴۳۲۸۱۷ | ۱/۵۹۷۴۶۸ | -۰/۲۷۰۹۴۰ | ۰/۷۸۶۵ | ۱/۰۲۴۷۴۸ |
| تعداد کارها | ۰/۰۱۳۴۸۴ | ۰/۱۴۲۷۰۵ | ۰/۰۹۴۴۸۶ | ۰/۹۲۴۷ | ۹/۲۲۳۶۲۵ |
| درآمد سالیانه | -۱/۲۴۳۱۱۳ | ۲/۲۴۰۹۹۰ | -۰/۵۵۴۷۱۶ | ۰/۵۷۹۲ | ۱/۱۷۶۳۵۳ |
| امتیاز کنترل کیفیت | -۰/۰۱۸۷۶۸ | ۰/۳۰۰۱۶۳ | -۰/۰۶۲۵۲۷ | ۰/۹۵۰۲ | ۱/۰۷۸۶۰۱ |
| نسبت شرکا به کارکنان | ۰/۳۲۴۵۳۴ | ۰/۶۳۲۷۸۶ | ۹/۴۳۳۵۴۲ | ۰/۰۰۰۴ | ۸/۷۵۷۵۱۵ |
| حجم کار شرکا و کارکنان | -۰/۰۰۰۱۴۶ | ۰/۰۱۷۶۹۹ | -۰/۰۰۸۲۲۲ | ۰/۹۹۳۴ | ۵/۵۷۵۵۸۹ |
| تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام | ۰/۲۸۸۷۴۸ | ۰/۱۰۶۰۴۸ | ۱۳/۰۸۸۵۵ | ۰۰۰/۰ | ۶/۲۷۴۳۴۹ |
| تعداد کارکنان حرفه ای | ۰/۳۸۴۵۸۷ | ۰/۱۹۲۴۴۷ | ۰۸/۸۴۵۲۳ | ۰۰۰/۰ | ۸/۷۲۴۵۳۶ |
| اندازه شرکت | -۰/۰۶۶۶۵۶ | ۰/۰۲۴۹۳۰ | -۲/۶۷۳۷۲۸ | ۰/۰۰۷۶ | ۱/۰۳۳۱۶۴ |
| اهرم مالی | ۰/۱۹۸۵۵۱ | ۰/۰۲۹۲۴۶ | ۶/۷۸۸۹۸۱ | ۰۰۰/۰ | ۱/۰۱۹۳۳۱ |
| بازده دارایی ها | ۰/۰۰۲۱۰۳ | ۰/۰۴۸۵۹۵ | ۰/۰۴۳۲۶۹ | ۰/۹۶۵۵ | ۱/۰۱۵۷۷۴ |
| جریان نقد عملیاتی | ۰/۰۱۳۶۱۵ | ۰/۰۴۴۴۹۶ | ۰/۳۰۵۹۹۳ | ۰/۷۵۹۷ | ۱/۰۲۷۷۹۷ |
| R ² تعدیل شده | ۰/۳۷۳۲۴۴ | | | | |
| دوربین واتسون | ۱/۹۵۴۰۶۰ | | | | |
| آمار F | ۵۵/۷۸۷۶۶ | | | | |
| احتمال آماره F | ۰/۰۰۰ | | | | |
| سطح معناداری F لیمر | ۰۰۰۰۰ | | | | |
| سطح معناداری هاسمن | ۰/۹۲۴۶ | | | | |
| چارک برا - معناداری | ۰/۰۶۱۲۲۱۰ | | | | |
| | ۲۸۸/۸۲۵۹ | | | | |

جدول ۸- نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش (از دیدگاه حسابداران رسمی)

| متغیرها | بتا | خطا | t | sig | VIF |
|----------------------------------|-----------|----------|-----------|---------|-----------|
| C | ۱/۲۰۴۶۶۴ | ۰/۳۰۹۷۸۹ | ۳/۸۸۸۶۶۱ | ۰/۰۰۰۱ | |
| تخصص حسابرسي در صنعت | ۴/۷۵۴۲۹۷ | ۰/۱۸۹۶۵۰ | ۲۵/۰۶۸۸۶ | ۰/۰۰۰۰ | ۱/۲۰۳۳۵۷ |
| شهرت حسابرسي | ۰/۴۸۶۸۳۵ | ۰/۲۵۱۲۳۷ | ۱۲/۲۲۴۲۳ | ۰/۰۰۲۲ | ۱/۲۲۴۹۷۸ |
| استقلال حسابرسي | ۰/۲۸۸۵۴۱ | ۰/۰۲۹۳۵۲ | ۹/۵۵۴۳۸۶ | ۰/۰۰۰ | ۱۰۲۴۳۵۲ |
| تعداد کارها | ۰/۰۱۲۴۳۰ | ۰/۱۴۳۲۳۲ | ۰/۰۸۶۷۸۶ | ۰/۹۳۰۹ | ۹/۳۷۳۸۶۵۳ |
| درآمد سالیانه | -۱/۱۳۸۲۵۵ | ۲/۵۱۳۲۷۷ | -۰/۴۵۲۸۹۷ | ۰/۶۵۰۷ | ۱/۰۷۷۰۹۹ |
| امتیاز کنترل کیفیت | ۰/۰۲۱۰۶۹ | ۰/۳۲۳۴۵۵ | ۰/۰۶۵۱۳۷ | ۰/۹۴۸۱ | ۸/۷۳۷۶۸۳ |
| نسبت شرکا به کارکنان | ۰/۹۱۰۲۷۴ | ۰/۸۱۵۳۸۵ | ۱/۱۱۶۳۷۲ | ۰/۲۶۴۵ | ۵/۵۷۴۰۷۲ |
| حجم کار شرکا و کارکنان | -۰/۰۰۰۵۰۴ | ۰/۰۲۱۸۰۲ | -۰/۰۲۳۰۹۷ | ۰/۰۹۸۱۶ | ۶/۲۴۴۰۰۷ |
| تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام | ۰/۱۸۳۶۲۴ | ۰/۰۳۹۳۵۴ | ۳/۲۷۹۶۲۲ | ۰/۰۰۰ | ۷/۵۳۵۳۲۲ |
| تعداد کارکنان حرفه ای | ۰/۳۲۴۷۳۶ | ۰/۱۸۳۴۱۶ | ۴/۲۲۸۶۷۷ | ۰/۰۰۰ | ۱/۰۳۳۱۴۷ |
| اندازه شرکت | -۰/۰۶۸۳۸۲ | ۰/۰۲۴۹۹۶ | -۲/۷۳۵۷۰۳ | ۰/۰۰۶۳ | ۱/۰۱۸۹۷۰ |
| اهرم مالی | ۰/۱۹۸۸۴۱ | ۰/۰۲۹۳۵۲ | ۶/۷۷۴۲۴۷ | ۰/۰۰۰ | ۱/۰۱۵۷۶۹ |
| بازده دارایی ها | ۰/۰۰۱۶۷ | ۰/۰۴۸۷۵۱ | ۰/۰۳۳۱۷۷ | ۰/۹۷۳۵ | ۱/۲۷۶۲۰ |
| جریان نقد عملیاتی | ۰/۰۱۲۰۱۸ | ۰/۰۴۴۶۳۷ | ۰/۲۶۹۲۳۸ | ۰/۷۸۷۸ | ۱/۲۰۳۳۵۷ |
| R ² تعدیل شده | ۰/۳۷۳۳۱۷ | | | | |
| دوربین واتسون | ۱/۹۵۵۳۸۲ | | | | |
| آمار F | ۵۵/۸۴۶۴۶ | | | | |

| متغیرها | بتا | خطا | t | sig | VIF |
|----------------------|----------|-----|--------|-----------|-----|
| احتمال آماره F | | | ۰/۰۰۰ | | |
| سطح معناداری F لیمبر | | | ۰/۰۰۰۰ | | |
| سطح معناداری هاسمن | | | ۰/۹۴۲۵ | | |
| جارك برا - معناداری | ۲۸۸/۸۲۵۹ | | | ۰/۰۶۱۲۳۱۰ | |

نتایج آزمون فرضیه چهارم نشان می دهد که تخصص حسابرسی در صنعت، شهرت حسابرسی، امتیاز کنترل کیفیت، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه ای از دیدگاه مدیران مالی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر مثبت (۴/۱۴۸، ۳/۱۴۷، ۰/۴۱۸، ۰/۳۲۸، ۰/۴۲۸) و معنی داری (۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰، ۰/۰۰۲، ۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰) در سطح اطمینان ۹۹ درصد دارد. ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می دهد که متغیرهای مستقل مدل ۳۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می کند. مقدار آماره دوربین واتسون (۱/۹۵۵) نیز عدم همبستگی بین خطاها (باقیمانده های مدل) را نشان می دهد و به معنی این است که امکان استفاده از رگرسیون وجود دارد. سطح معنی داری آزمون جارك-برا نشان می دهد که اجزای اخلال از توزیع نرمال برخوردار هستند. در نتایج آزمون هم خطی بین اجزای اخلال، آماره VIF برای همه متغیرها کمتر از ۱۰ بود که نشان از عدم وجود هم خطی بین اجزای اخلال مدل دارد.

نتایج آزمون فرضیه پنجم نشان می دهد که تخصص حسابرسی در صنعت، شهرت حسابرسی، نسبت شرکا به کارکنان، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه ای از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر مثبت (۵/۲۳۱، ۰/۴۲۱، ۰/۶۸۸، ۰/۲۲۳، ۰/۳۴۴) و معنی داری (۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰، ۰/۰۰۰) در سطح اطمینان ۹۹ درصد دارد. ضریب تعیین تعدیل شده نیز نشان می دهد که متغیرهای مستقل مدل ۳۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می کند. مقدار آماره دوربین واتسون (۱/۹۵۵) نیز عدم همبستگی بین خطاها (باقیمانده های مدل) را نشان می دهد و به معنی این است که امکان استفاده از رگرسیون وجود دارد. سطح معنی داری آزمون جارك-برا نشان می دهد که اجزای اخلال از توزیع نرمال برخوردار هستند. در نتایج آزمون هم خطی بین اجزای اخلال، آماره VIF برای همه متغیرها کمتر از ۱۰ بود که نشان از عدم وجود هم خطی بین اجزای اخلال مدل دارد.

جدول ۹- نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش (از دیدگاه مدیران مالی)

| متغیرها | بتا | خطا | t | sig | VIF |
|----------------------------------|-----------|----------|-----------|--------|----------|
| C | ۱/۲۰۴۶۶۴ | ۰/۳۰۹۷۸۹ | ۳/۸۸۸۶۶۱ | ۰/۰۰۰۱ | |
| تخصص حسابرسی در صنعت | ۴/۱۴۸۶۵۴ | ۰/۱۶۵۴۹۰ | ۲۵/۰۶۸۸۶ | ۰/۰۰۰۰ | ۱/۲۰۹۶۸۰ |
| شهرت حسابرسی | ۳/۱۴۷۶۲۳ | ۰/۲۱۹۵۰۲ | ۱۷/۰۶۸۸۶ | ۰/۰۰۰ | ۱/۲۲۶۱۳۹ |
| استقلال حسابرسی | -۰/۲۹۰۱۴۶ | ۱/۱۳۱۴۷۰ | -۰/۲۵۶۴۳۳ | ۰/۷۹۷۷ | ۱/۰۲۴۷۲۴ |
| تعداد کارها | ۰/۰۱۱۱۵۹ | ۰/۱۲۸۵۸۳ | ۰/۰۸۶۷۸۶ | ۰/۹۳۰۹ | ۵/۲۳۴۵۱۸ |
| درآمد سالیانه | -۱/۴۶۲۴۸۵ | ۳/۲۲۹۱۸۰ | -۰/۴۵۲۸۹۷ | ۰/۶۵۰۷ | ۱/۱۷۶۴۱۹ |
| امتیاز کنترل کیفیت | ۰/۴۱۸۶۹۸ | ۰/۲۶۰۶۱۲ | ۸/۲۳۵۶۸۹ | ۰/۰۰۲۳ | ۱/۰۷۸۳۰۹ |
| نسبت شرکا به کارکنان | ۱/۳۳۴۳۱۴ | ۱/۱۹۵۲۲۳ | ۱/۱۱۶۳۷۲ | ۰/۲۶۴۵ | ۸/۷۵۸۰۷۵ |
| حجم کار شرکا و کارکنان | -۰/۰۰۰۴۱۷ | ۰/۰۱۸۰۶۹ | -۰/۰۲۳۰۹۷ | ۰/۹۸۱۶ | ۵/۵۷۶۲۳۸ |
| تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام | ۰/۳۲۸۷۷۷ | ۰/۱۱۹۵۸۷ | ۰/۵۲۴۲۷ | ۰/۰۰۰ | ۶/۲۷۳۱۴۱ |
| تعداد کارکنان حرفه ای | ۰/۴۲۸۶۵۵ | ۰/۱۸۵۷۶۰ | ۹/۷۴۵۳۶۶ | ۰/۰۰۰ | ۸/۱۴۳۵۷۸ |
| اندازه شرکت | -۰/۰۶۸۳۸۲ | ۰/۰۲۴۹۹۶ | -۲/۷۳۵۷۰۳ | ۰/۰۰۶۳ | ۱/۰۳۳۱۲۳ |
| اهرم مالی | ۰/۱۹۸۸۴۱ | ۰/۰۲۹۳۵۲ | ۶/۷۷۴۲۴۷ | ۰/۰۰۰ | ۱/۰۱۹۲۹۸ |
| بازده دارایی ها | ۰/۰۰۱۶۱۷ | ۰/۰۴۸۷۵۱ | ۰/۰۳۳۱۷۷ | ۰/۹۷۳۵ | ۱/۰۱۵۹۳۴ |
| جریان نقد عملیاتی | ۰/۰۱۲۰۱۸ | ۰/۰۴۶۶۳۷ | ۰/۲۶۹۲۳۸ | ۰/۷۸۷۸ | ۰/۰۲۷۹۰۸ |
| R ² تعدیل شده | | | ۰/۳۷۳۳۱۴ | | |
| دوربین واتسون | | | ۱/۹۵۵۳۸۲ | | |
| آمار F | | | ۵۵/۸۴۶۴۶ | | |

| متغیرها | بتا | خطا | t | sig | VIF |
|---------------------|----------|-----|--------|-----------|-----|
| احتمال آماره F | | | ۰/۰۰۰ | | |
| سطح معناداری F لیمر | | | ۰/۰۰۰ | | |
| سطح معناداری هاسمن | | | ۰/۹۴۲۷ | | |
| چارک برا - معناداری | ۲۸۸/۸۲۵۹ | | | ۰/۰۶۱۲۲۱۰ | |

جدول ۱۰- نتایج آزمون فرضیه پنجم پژوهش (از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسي)

| متغیرها | بتا | خطا | t | sig | VIF |
|----------------------------------|-----------|----------|-----------|-----------|----------|
| C | ۱/۲۰۴۶۶۴ | ۰/۳۰۹۷۸۹ | ۳/۸۸۸۶۶۱ | ۰/۰۰۰۱ | |
| تخصص حسابرسي در صنعت | ۵/۲۳۱۶۳۶ | ۰/۲۰۸۶۹۱ | ۲۵/۰۶۸۸۶ | ۰/۰۰۰۰ | ۱/۲۰۹۶۸۰ |
| شهرت حسابرسي | ۰/۴۲۱۲۹۵ | ۰/۲۵۴۳۰۱ | ۱۷/۹۳۴۴۲ | ۰/۰۰۰ | ۱/۲۲۶۱۳۹ |
| استقلال حسابرسي | -۰/۲۷۷۸۲۴ | ۱/۰۸۳۴۱۵ | -۰/۲۵۶۴۳۳ | ۰/۷۹۷۷ | ۱/۰۲۴۷۲۴ |
| تعداد کارها | ۰/۰۱۰۶۳۵ | ۰/۱۲۲۵۴۹ | ۰/۰۸۶۷۸۶ | ۰/۹۳۰۹ | ۷/۸۶۵۵۲۲ |
| درآمد سالیانه | -۱/۶۹۹۳۶۶ | ۳/۷۵۲۲۱۶ | -۰/۴۵۲۸۹۷ | ۰/۶۵۰۷ | ۱/۱۷۶۴۱۹ |
| امتیاز کنترل کیفیت | ۰/۰۲۱۲۹۵ | ۰/۳۲۶۹۳۳ | ۰/۰۶۵۱۳۷ | ۰/۹۴۸۱ | ۱/۰۷۸۳۰۹ |
| نسبت شرکا به کارکنان | ۰/۶۸۸۵۴۰ | ۰/۲۲۴۷۳۳ | ۱۰/۳۳۵۶۷۴ | ۰/۰۰۶۳ | ۸/۷۵۸۰۷۵ |
| حجم کار شرکا و کارکنان | -۰/۰۰۰۳۹۴ | ۰/۳۴۴۵۲۳ | -۰/۰۲۳۰۹۷ | ۰/۹۸۱۶ | ۵/۵۷۶۲۳۸ |
| تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام | ۰/۲۲۳۸۵۷ | ۰/۱۰۱۳۶۴ | ۷/۴۴۷۲۲۳ | ۰/۰۰۲۳ | ۶/۲۷۳۱۴۱ |
| تعداد کارکنان حرفه ای | ۰/۳۴۴۵۲۳ | ۰/۱۸۷۵۵۸ | ۹/۲۲۳۸۶۵ | ۰/۰۰۰۰ | ۸/۸۶۵۴۲۴ |
| اندازه شرکت | -۰/۰۶۸۳۸۲ | ۰/۰۲۴۹۹۶ | -۲/۷۳۵۷۰۳ | ۰/۰۰۶۳ | ۱/۰۳۳۱۲۳ |
| اهرم مالی | ۰/۱۹۸۸۴۱ | ۰/۰۲۹۳۵۲ | ۶/۷۷۴۲۴۷ | ۰/۰۰۰۰ | ۱/۰۱۹۲۹۸ |
| بازده دارایی ها | ۰/۰۰۱۶۱۷ | ۰/۰۴۸۷۵۱ | ۰/۰۳۳۱۷۷ | ۰/۹۷۳۵ | ۱/۰۱۵۹۳۵ |
| جریان نقد عملیاتی | ۰/۱۲۰۱۸ | ۰/۰۴۴۶۳۷ | ۰/۲۶۹۲۳۸ | ۰/۷۸۷۸ | ۱/۰۲۷۹۰۸ |
| R^2 تعدیل شده | | | ۰/۳۸۰۱۲۰ | | |
| دوربین واتسون | | | ۱/۹۵۵۳۸۲ | | |
| آمار F | | | ۵۵/۸۴۶۴۶ | | |
| احتمال آماره F | | | ۰/۰۰۰۰ | | |
| سطح معناداری F لیمر | | | ۰/۰۰۰۰ | | |
| سطح معناداری هاسمن | | | ۰/۸۴۸۵ | | |
| چارک برا - معناداری | ۸۲۵۹/۲۸۸ | | | ۰/۰۶۱۲۲۱۰ | |

۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر کیفیت حسابرسي بر کیفیت گزارشگری مالی بر اساس دیدگاه های مختلف در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای این منظور شاخص هایی برای اندازه گیری کیفیت حسابرسي انتخاب گردید. تخصص حسابرسي در صنعت، شهرت حسابرسي، استقلال حسابرسي، درآمد سالیانه، تعداد کارها، امتیاز کنترل کیفیت، نسبت شرکا به کارکنان، حجم شرکا به کارکنان، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه ای به عنوان شاخص های سنجش کیفیت

حسابرسي انتخاب شدند. این معیارها از دیدگاه اساتید و پژوهشگران دانشگاهی، موسسات و حسابرسان مستقل، مدیران مالی و اعضای کمیته حسابرسي انتخاب شدند. نتایج نشان داد که از دیدگاه اساتید و پژوهشگران تخصص حسابرسي در صنعت، شهرت حسابرسي، نسبت شرکا به کارکنان، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه ای بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر مثبت دارند. در حالیکه بقیه شاخص ها تاثیر معنی داری بر کیفیت گزارشگری مالی ندارند. همچنین نتایج نشان داد که از دیدگاه حسابداران مستقل تخصص حسابرسي در صنعت، شهرت حسابرسي، استقلال

با استفاده از مدل سروکوال، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۴(۶)، صص ۱۶۷-۱۷۶.

- * Abidin, s., Ahmad-Zaluki, N.A. (2012). Auditor industry and reporting timeliness. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 65, 873-878
- * Ahsen, H., (2011). Audit firm industry specialization and audit outcomes: Insights from academic literature. *Research in Accounting Regulation*, 23 (1), 114-129.
- * Bae, G., Choi, S., (2012). Do Industry Specialist Auditors Improve Investment Efficiency?, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2145191>.
- * Biddle, G., Hilary, G. and Verdi, R.S. (2009), "How does financial reporting quality relate to investment efficiency?", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 48, pp. 112-31.
- * Chen, Y., Hsu, J. (2009). Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession". SSRN Working Paper Series.
- * Chen, F., Hope, O.K., Li, Q., Wang, X. (2011), Financial Reporting Quality and Investment Efficiency of Private Firms in Emerging Markets, *The Accounting Review*, Vol. 86, No. pp. 1255-1288.
- * Das, S., Pandit, S.H. (2010), Audit Quality, Life-Cycle Stage and the Investment Efficiency of the Firm, www.ssrn.com.
- * DeAngelo L. E. (1988). "Managerial Competition, Information Costs, and Corporate Governance: The Use of Accounting Performance Measures in Proxy Contests", *Journal of Accounting and Economics*, 10, 3-36.
- * DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3). pp. 183-199.
- * Dechow, P., Dichev, I., (2002). The quality of accruals and earnings: the role of accrual estimation errors. *The Accounting Review* 77, 35-59.
- * Dopuch, N., and D. Simunic. (1982). Competition in auditing: An assessment. *Fourth Symposium on Auditing Research*, University of Illinois
- * Dunn, K., and B. Mayhew. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies* 9 (1). pp. 35-58.
- * Francis, J. R., and Yu, M. D., (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84 (5). pp. 1521-1552.
- * Inaam, Z., Khmoussi, H., Fatma, Z. (2012), Audit quality and earnings management in the Tunisian Context, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 2, No. 2. pp. 17-33
- * Jeff P. B., Inder K. K., K. K. Raman. (2010). Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality?. *J. Account. Public Policy* 29 (2010) 330-352. Contents lists available at Science Direct.
- * Jenkins, D. S., Kane G. D. and Velury U (2006). Earnings quality decline and the effect of industry specialist auditors: An analysis of the late 1990s, *Journal of Accounting and public policy*, Vol. 25. pp. 71-90.

حسابرس، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه ای بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر مثبت و معنی داری دارد. همچنین یافته ها نشان می دهد که از دیدگاه مدیران مالی، تخصص حسابرس در صنعت، شهرت حسابرس، امتیاز کنترل کیفیت، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه ای بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر مثبت دارد. در نهایت نتایج نشان داد که از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، شهرت حسابرس، نسبت شرکا به کارکنان، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام و تعداد کارکنان حرفه ای از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر مثبت و معنی داری دارد. نتایج سازگار با یافته های جنکینز و همکاران (۲۰۰۵)، بیدل و همکاران (۲۰۰۹) و بای و چویی (۲۰۱۲) و اینعام و همکاران (۲۰۱۲) می باشد. به عقیده آنها افزایش تخصص حسابرس در صنعت و شهرت حسابرس موجب افزایش کیفیت گزارشگری مالی می شود زیرا تخصص و اعتبار این حسابرسان موجب افزایش قابلیت اتکای مدارک حسابداری می گردد. همچنین نتایج مطابق با یافته های بادآور نهندی و تقی زاده خانقاه (۱۳۹۲) می باشد. به عقیده آنها افزایش استقلال حسابرس موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و تضاد منافع بین مدیران و سهامداران می شود و بر افزایش اعتبار مدارک حسابداری می افزاید.

فهرست منابع

- * صالحی، مهدی و زین العابدین فلاح گنجی (۱۳۹۵)، اولویت بندی ارکان کیفیت گزارش حسابرسی با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی فازی AHP، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۱۸(۵)، صص ۱۵-۲۷.
- * علوی، سعید محمد، بهزاد قربانی، وهاب رستمی. (۱۳۹۴)، بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، دانش حسابرسی ۶۰: ۴۷-۷۰
- * مجتهدزاده، ویدا و پروین آقایی. (۱۳۸۳)، عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان، بررسی های حسابداری و حسابرسی ۳۸، ۵۳-۷۶
- * مرادی، مهدی و نعیمه بیات (۱۳۹۵)، حسابرسی پیشرفته، مشهد: انتشارات مرنديز
- * نتاج ملکشا، غلامحسین و فاطمه بلوردی (۱۳۹۶)، ارزیابی ادراکات و انتظارات متقاضیان از کیفیت خدمات حسابرسی

- * Jensen M, Meckling, W., (1976). Theory of firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial. Economics*.pp. 305-360.
- * Karamanou, I. and Vafeas, N. (2005). The Association Between Corporate Boards, Audit Committees, and Management Earning Forecasts: An Empirical Analysis. *Journal of Accounting Research*, Vol. 43, No. 3, pp. 453-486.
- * Kothari, S. P., A. J. Leone, and C. E. Wasley. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting and Economics* 39 (1): 163–197.
- * Krishnan, G. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management? *Accounting Horizons* 17:pp. 1–16.
- * Li, Q. Wang. T. (2010), Financial reporting quality and corporate investment efficiency: Chinese experience, www.emeraldinsight.com/2040-8749.htm.
- * McNichols, M., Stubben, S., (2008). Does earnings management affect firms' investment decisions. *The Accounting Review* 86, 1571-1603.
- * PCAOB.2013.Audit Quality Indicators. . Washington·D.C: Public Company Accounting Oversight Board.
- * Piot, C. and R. Janin, (2007), External auditors, audit committees and earnings management in France, *European Accounting Review*, Vol. 16, No. 2. pp. 429-454, 2007.
- * Reichelt, K. J., and D. Wang. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. *Journal of Accounting Research* 48 (3).pp. 647–686.
- * Bajra, U. Codez, S. (2018). Audit committees and financial reporting quality: The 8th EU Company Law Directive perspective, *Economic Systems*, 42 (1): 151-163.
- * Gerald, J. L, Xie, Y. Zhang, J.H. (2018). Innovation, financial reporting quality, and audit quality, *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 51 (3): 719-749

یادداشت‌ها

- ¹ Protecting Investors through Audit Oversight (PCAOB)
- ² Ferguson and Stokes
- ³ Zhou and Elder
- ⁴ Balesm
- ⁵ Davidson
- ⁶ Dye
- ⁷ Lennox
- ⁸ Center for Audit Quality (CAQ)
- ⁹ Protecting Investors through Audit Oversight (PCAOB)
- ¹⁰ Chen and Hsu
- ¹¹ Jeff et al
- ¹² Abidin and zaluki